وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الدكتور يحي فارس المدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة بعنوان:

دور مدقق الحسابات في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار

حسب آراء عينة من مدققي الحسابات في الجزائر

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبة:

ولد خاوة مريم

تحت إشراف الاستاذ:

بوشنافة ميسوم

السنة الجامعية: 2022-2023


بسم الله الرحمن الرحيم
١٤٣٨

بسم الله الرحمن الرحيم

قَالَ رَبِّ اشْرَحْ لِي صَدْرِي (25)

وَيَسِّرْ لِي أَمْرِي (26)

وَاحْلُلْ عُقْدَةً مِنْ لِسَانِي (27)

يَفْقَهُوا قَوْلِي (28)

سورة: طه

شكر وتقدير

اللهم لك الحمد حمدا طيبا مباركا كثيرا كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك، اللهم لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت، ولك الحمد بعد الرضى.

يسعدني ان أتقدم بجزيل الشكر وخالص التقدير والعرفان لمن لم يبخل علي في العطاء ومنحه وقته وجهده وتيسيره لي كل صعب للأستاذ الفاضل بوشنافة ميسوم.

كما اتقدم بالشكر على كل من السادة أعضاء المناقشة لتقييمهم ومناقشتهم لهذا العمل المتواضع.

إهداء

إلى من اوجب الله تعالى برهما وطاعتهما أمي وأبي

إلى إخــواني وسنــدي في الحيــاة

إلى زوجــي رفيــق دربــي

إلى ابنــي أنس قــرة عيــني

إلى أساتــذتــي الأفاضــل

وإلى الأستاذ بوشنافة ميســوم خاصــة

فهرس المحتويات:

المحتوى	الصفحة
شكر	I
إهداء	II
فهرس المحتويات	III
قائمة الأشكال والجداول	VI
قائمة الملاحق	VII
الملخص	VIII
مقدمة	أ
الفصل الأول: الإطار النظري حول التدقيق	01
تمهيد	02
المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق	03
المطلب الأول: نشأة التدقيق المحاسبي	03
المطلب الثاني: تعريف التدقيق	05
المطلب الثالث: أنواع التدقيق	08
المطلب الرابع: أهداف وأهمية التدقيق	15
المبحث الثاني: أسس التدقيق	18
المطلب الأول: فروض التدقيق	18
المطلب الثاني: مبادئ التدقيق	19
المطلب الثالث: طرق التدقيق	22
المطلب الرابع: معايير التدقيق	22
المبحث الثالث: ماهية التدقيق الخارجي	27
المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي	27
المطلب الثاني: أنواع التدقيق الخارجي	28

المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق الخارجي	28
الفصل الثاني: مدقق الحسابات وفرض الاستمرارية	34
تمهيد	35
المبحث الأول: الإطار العام لماهية مدقق الحسابات	36
المطلب الأول: تطور مهنة مدقق الحسابات في الجزائر	36
المطلب الثاني: شروط الالتحاق بالمهنة	37
المطلب الثالث: مهام مدقق الحسابات	41
المطلب الرابع: حقوق وواجبات مدقق الحسابات	42
المبحث الثاني: تنظيم مهنة مدقق الحسابات	46
المطلب الأول: كيفية تعيين وعزل مدقق الحسابات	46
المطلب الثاني: مسؤوليات مدقق الحسابات	49
المطلب الثالث: الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر	51
المطلب الرابع: أتعاب مدقق الحسابات	55
المبحث الثالث: فرض الاستمرارية وأثره المحاسبي	57
المطلب الأول: مفهوم الاستمرارية	57
المطلب الثاني: لمحة نظرية عن معيار التدقيق الدولي 570 الخاص بالاستمرارية	60
المطلب الثالث: طبيعة فرض الاستمرارية في التدقيق و الأثار المترتبة عنه	60
المطلب الرابع: أهمية فرض الاستمرار وأثره المحاسبي	62
المبحث الرابع: الركائز التي يقوم عليها مدقق الحسابات تجاه فرض الاستمرارية	63
المطلب الأول: مسؤولية مدقق الحسابات حول تقييم استمرارية المؤسسة	63
المطلب الثاني: مسؤولية مدقق الحسابات في الجزائر في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار	64
المطلب الثالث: أثر تقييم الاستمرارية على تقرير المدقق حسب المعيار 570	66
الفصل الثالث: الإطار التطبيقي للدراسة الميدانية	70
تمهيد	71
المبحث الأول: الإجراءات المنهجية المتبعة للدراسة الميدانية	72

المطلب الأول: منهجية الدراسة	72
المطلب الثاني: أداة جمع البيانات وأدوات التحليل الإحصائي	73
المطلب الثالث: اختبار التوزيع الطبيعي وتقييم صحة وثبات اداة الدراسة	76
المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة	83
المطلب الاول: وصف البيانات الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة	83
المطلب الثاني: التحليل الوصفي لإجابات موظفي عينة الدراسة	87
المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة الميدانية	92
خاتمة	95
قائمة المراجع	99
الملاحق	103

قائمة الأشكال والجداول

قائمة الأشكال:

الرقم	العنوان	الصفحة
1–1	أنواع معايير التدقيق	26
2–3	مسؤوليات محافظ الحسابات	50
3–3	توزيع افراد العينة حسب متغير المؤهل التعليمي	84
4–3	توزيع افراد العينة حسب متغير المركز الوظيفي	85
5–3	توزيع افراد العينة حسب متغير عدد سنوات الخبرة المهنية	84

قائمة الجداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
1–1	الفرق بين التدقيق الداخلي و الخارجي	14
2–2	العلاقة بين فرض الاستمرارية و راي المدقق	67
3–3	توضيح مقياس ليكارت (Likert Scale)	75
4–3	اختبار كلمجروف–سميرنوف (K–S) لتحقق من التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة	76
5–3	معاملات الارتباط سبيرمان بين درجات عبارات محور الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات لضمان استمرارية نشاط المؤسسة .	78
6–3	معاملات الارتباط سبيرمان بين درجات عبارات محور مسؤوليات محافظ الحسابات من أجل ضمان استمرارية نشاط المؤسسة في حالة وجود شك بليغ	79
7–3	معاملات الارتباط سبيرمان بين كل متغير من متغيرات الدراسة والدرجة الكلية للاستبيان.	81
8–3	معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات المتغيرات والدرجة الكلية للاستبيان	82
9–3	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المؤهل التعليمي	83
10–3	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المركز الوظيفي	84

11-3	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير عدد سنوات الخبرة	86
12-3	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لمحور الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات لضمان استمرارية نشاط المؤسسة	88
13-3	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لعبارات محور مسؤوليات محافظ الحسابات من أجل ضمان استمرارية نشاط المؤسسة في حالة وجود شك بليغ	90
14-3	نتائج اختبار (t) لتحقق من صحة الفرضية الأولى	92
15-3	نتائج اختبار (binomial) لتحقق من صحة الفرضية الثانية	93

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان
01	استمارة الاستبيان
02	ملاحق الدراسة مخرجات SpSS

الملخص:

هدفت الدراسة إلى إبراز دور مدقق الحسابات في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار، وقد اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على التدقيق وكل ما يشمله من تفاصيل، كما أنني ايضا قمت بتقديم مدخل عن ماهية التدقيق الخارجي، من خلال تقديم مفهومه وأنواعه وأهدافه وأهميته التي يحظى بها لدى المؤسسة ، وهذا قصد التعريف بمهنة مدقق الحسابات في الجزائر، حيث تعد مهنة دقيقة جدا لما تحتويه من عراقيل و ذلك من خلال تحديد شروط الالتحاق بهذه المهنة ومهامها وحقوق المدقق وواجباته و كذا تنظيم مختلف مسؤولياته و الهيئات المشرفة عليه و اتعابه، و هذا من أجل ضمان مدى نجاحه في التحقق من فرض الاستمرارية وفق معيار التدقيق الجزائري 570. واعتمدت على المهج الاحصائي عند عرض وتحليل الاستبيان ومن أهم النتائج التي توصلت اليها أن مدقق الحسابات له دور هام وفعال داخل المؤسسة الاقتصادية وذلك بإبداء رأيه المحايد حول تقييم وضعية المؤسسة بطريقة موضوعية تضمن التطابق بين العناصر الموضوعة، فلذا على مدقق الحسابات البحث والمعرفة الجيدة للقوانين والمعايير ذات الصلة كما عليه استعمال مختلف المؤشرات التي تساعده في اكتشاف كل ما يؤثر على استمرارية المؤسسة.

أما بخصوص الدراسة الميدانية فتوصلت إلى أن مدقق الحسابات له دور في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار

الكلمات المفتاحية: التدقيق، مدقق الحسابات، استمرار نشاط المؤسسة

Summary:

The study aimed to shed light on the role of the auditor in assessing the ability of the institution to continue, and it relied on the descriptive analytical approach in identifying the audit and all the details it includes, and also provided an introduction to what external audit is, by presenting its concept, types, objectives and importance that it enjoys with the institution, in order to introduce the profession of the auditor in Algeria, as it is a very precise profession because of its handicaps, by specifying the conditions for joining this profession, its tasks, the rights and duties of the auditor, his responsibilities, supervisory bodies and fees to ensure the extent of his success in verifying the imposition of continuity in accordance with the Algerian Audit Standard 570. One of the most important results is that the auditor has an important and effective role within the economic enterprise by expressing an impartial opinion in assessing the status of the enterprise in an objective way that ensures compatibility between the specified elements, so the auditor must research and have a good knowledge of the relevant laws and standards and must use various indicators that help him discover everything that affects the continuity of the enterprise.

As for the field study, I found that the auditor has a role in assessing the viability of the enterprise

Keywords: audit, auditor, continuation of the activity of the enterprise

مقدمة

مقدمة

أدى التقدم العلمي الذي بدأ مع الثورة الصناعية الى تطور كبير في جميع مجالات النشاط الاقتصادي حيث اتجهت المشروعات نحو النمو واتسع نشاطها وازداد رأس مالها بحيث لم يعد بمقدور فرد أو عدد من الأفراد مواجهة احتياجات تمويلها، ولذا بدأ ظهور الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة.

هذا الذي أدى إلى تزايد الطلب على البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية الخاصة بأنشطة وأعمال المؤسسات الاقتصادية على مختلف مستوياتها الكبيرة والمتوسطة وحتى الصغيرة منها سوآءا على المستوى الداخلي لهذه المؤسسات أو على المستوى الخارجي لها. الأمر الذي يحتم وجود مصداقية في هذه البيانات والمعلومات، أي أن تكون صحيحة وسليمة وعادلة.

كما تطورت أيضا كل من مهنة المحاسبة و التدقيق و قد ساهمت جهات متعددة في هذا التطور منها القواعد والاحكام القانونية في التشريعات الحكومية، و التوصيات و القرارات التي أصدرتها جمعيات و نقابا ت المحاسبين و المراجعين في دول العالم، كما زاد الاهتمام بالمدقق و التدقيق من حيث التنظيم و الكفاءة نظرا لازدياد الاهتمام بالأقسام المحاسبية التي هي مصدر المعلومات الرئيسية ، حيث يتم تبيان مصداقية هذه المعلومات من خلال عملية التدقيق التي يقوم بها مدقق الحسابات، حيث يعد صدور قانون 10-01 نقطة تغير هامة حيث جاء بتغيرات كثيرة في مهنة التدقيق من جهة و من جهة أخرى تغير كبير في الأحكام التي يخضع لها ممارس هذه المهنة.

ونتيجة لطبيعة التعاملات المالية والاقتصادية في بيئة الأعمال التي تتصف بعدم التأكد حول المخاطر والأحداث التي يمكن أن تعرقل أو تخلق شكوك حول استمرارية المؤسسة، والتي قد تكون نتيجة للأحداث والأزمات المالية والاقتصادية التي حدثت ومازالت إلى يومنا هذا.

وعلى هذا الأساس أصبح الحصول على معلومات وتأكيدات بان المؤسسة مستمرة من أهم ما يحتاجوه مختلف أصحاب المصالح كمعلومات ولهذا فإدارة المؤسسة مطالبة بتقديم ضمانات حول هذا الأمر ولما كانت تلك المعلومات غير موثوقة أصبح لزاما على المدقق تقديم رأي حولها ولهذا تزايد الاهتمام بمهنة مدقق الحسابات على المستوى العالمي وذلك نتيجة لمهامه والمتمثلة في النظرة الانتقادية للمعلومات والبيانات المقدمة اليه وعلى هذا الأساس أصبح مدقق الحسابات يتحمل مسؤولية حول التأكيدات المرتبطة باستمرارية المؤسسة.

إشكالية الدراسة:

من هذا المنطلق يتم طرح المشكلة الرئيسية التالية:

إلى أي مدى يسهم دور مدقق الحسابات في ضمان تقييم قدرة المؤسسة على الإستمرار؟

يمكن تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة الفرعية التالية

- ما مفهوم التدقيق؟
- متى يقوم مدقق الحسابات بمباشرة مهامه ؟
- ماذا نعني بفرض الاستمرارية؟

أسئلة الدراسة الميدانية:

- ماهي أهمية الإجراءات التي يقوم بها مدقق الحسابات لضمان إستمرارية نشاط المؤسسة؟
- ما هي أهمية مسؤوليات مدقق الحسابات من أجل ضمان استمرارية نشاط المؤسسة؟

فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى: لا يقوم مدقق الحسابات بأي إجراءات من أجل تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار

الفرضية الثانية: لا دور لمدقق الحسابات حول معرفة ضمان نشاط المؤسسة على الإستمرار

أسباب إختيار الدراسة:

- تتمثل أسباب إختيار الموضوع فيما يلي: أهمية التقرير الذي يقوم به المدقق الخارجي في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار
- الرغبة والاهتمام بدراسة الموضوع وارتباطه بتخصص المحاسبة والتدقيق.

أهمية الدراسة:

- أهمية الموضوع في الميدان العلمي وارتباطه بمجال التخصص
- تنبع أهمية الدراسة من خلال مدى تطبيق التدقيق الجزائري 570 من قبل مدقق الحسابات وخاصة فيما يتعلق حول فرض الاستمرارية

أهداف الدراسة:

يسعى هذا البحث لإبراز مجوعة من الأهداف تتمثل في:

- التعرف على مهنة التدقيق المحاسبي ومدى تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
- الوقوف على الدور الذي يقوم به المدقق الخارجي في الكشف عن أي شكوك حول فرض استمرارية المؤسسة
- مدى تطبيق معيار التدقيق الجزائري 570
- دراسة الشروط الازمة لممارسة مهنة تدقيق الحسابات

دوافع إختيار الدراسة:

توجد مجموعة من الدوافع تتمثل في:

- ارتباط موضوع الدراسة بالتخصص
- محاولة التوزيع المعرفي للموضوع
- الفضول لمعرفة مهنة مدقق الحسابات
- قلة الدراسات السالقة في هذا الموضوع ونقص الاهتمام بفرض الاستمرارية

أدوات الدراسة:

- المسح المكتبي: الاستعانة بمجموعة من الكتب والمذكرات والأطروحات التي تناولت الموضوع محل الدراسة
- الدراسة الميدانية وذلك بإعداد استمارة استبيان والإجابة كانت من طرف الأساتذة الأكاديميين المهنيين

صعوبات الدراسة:

- نقص الدراسات السابقة حول الموضوع
- نقص المراجع والأبحاث المختصة حول موضوع دور مدقق الحسابات في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار

المنهج المتبع:

من أجل الإحاطة والإلمام بمعظم جوانب الدراسة والإجابة عن الإشكالية المطروحة تم اتباع المنهج الوصفي الموافق للإطار النظري والمنهج الإحصائي بالجانب التطبيقي

الدراسات السابقة:

- بلالي فاطمة وبن شعبان أميرة، مذكرة لنيل شهادة الماستر، دور محافظ الحسابات في التأكد من استمرارية استغلال المؤسسة وفق المعيار الجزائري 570، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة ،2020-2019 هدفت هذه الدراسة الى ابراز دور مدقق الحسابات في التأكد من استمرارية المؤسسة وفق المعيار الجزائري للتدقيق 570ن وليحقق أهداف دراسته أعتمد على دراسة استبيانة على كل من ولاية عين الدفلى وما جاورها.
- يرقي كريم، دور محافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار في الاستغلال، مجلة الاقتصاد والتنمية، جامعة يحي فارس بالمدية، العدد 10، جوان 2018، هدفت هذه الدراسة على التعرف على إجراءات التدقيق التي يجب ان يقوم بها محافظ الحسابات في الجزائر عند تقييمه لقدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار في النشاط، بالإضافة إلى المسؤوليات التي تترتب عن القيام بهذه المهمة. وفي هذا الإطار استخدام الباحث استبانة مكونة من أربعة عشر عبارة موزعة على مجالين، ومن بين اهم النتائج المتحصل عليها ان محافظ الحسابات يعترفون بمسؤوليتهم في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار ولم تتفق عينة الدراسة حول قيام محافظ الحسابات باختبار إضافية في حالة وجود شكوك حول مقدرة المؤسسة على الاستمرار.
- بن خضرة سهام، مذكرة لنيل شهادة الماستر، وسائل التدقيق المحاسبي والمالي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم،2015-2014، هدفت هذه

الدراسة إلى تبيين أهمية التدقيق باعتباره الركيزة والأداة الأساسية في التحقيق من صحة ودقة المعلومات المحاسبية حيث أن هذه الدراسة سعت إلى إبراز أهم الوسائل التي يعتمد عليها المدقق اثناء أدائه لمهمته، ولخص في الأخير إلى أن كل مهنة لها مبادئ تحكمها وتسيرها ويجب ان يحترمها ممارسها.

هيكل الدراسة:

تم تقسيم البحث على ثلاثة فصول، تسبقها مقدمة وتعقبها خاتمة بما فيها النتائج المتوصل إليها.

الفصل الأول: الإطار النظري حول التدقيق، حيث تناولت فيه ماهية التدقيق (نشأته، تعريفه، أنواعه، أهدافه) وأسس التدقيق (فروضه ومبادئه وطرقه، معايير التدقيق) وفي الأخير تناولت التدقيق الخارجي (مفهومهن انواعه، مهامه، أهميته وأهدافه)

الفصل الثاني: مدقق الحسابات و فرض الاستمرارية ،حيث تناولت فيه ماهية مدقق الحسابات (تطوره شروط الالتحاق بالمهنة مهامهن حقوقه و واجباته) بالضافة الى المبحث الثاني الذي تناولت فيه تنظيم مهنة مدقق الحسابات (كيفية تعيين و عزل المدقق ، مسؤولياته هيئاته اتعابه) أما المبحث الثالث سلطت الضوء على فرض الاستمرارية وأثره المحاسبي (مفهومه، لمحة نظرية عنه أهميته طبيعته و الأثار المترتبة عنه ، أهميته، فرض الاستمرارية وفق معيار التدقيق الجزائري 570) في اخر مبحث تناولت الركائز التي يقوم عليها تجاه فرضية الاستمرارية(مسؤولية المدقق عن تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار، مسؤولية مدقق الحسابات في الجزائر في تقييم قدرة المنشاة على الاستمرار أثر تقييم الاستمرارية على تقرير المدقق حسب المعيار 570 .

الفصل الثالث: تتضمن الدراسة الميدانية لمجموعة من الأكاديميين والمهنيين لولاية المدية وتم استشارة آراء بعض الأكاديميين والمهنيين بالإضافة إلى الاطار المنهجي للدراسة (منهج و أداة الدراسة، مجتمع وعينة الدراسة، الأساليب المستخدمة) أما المبحث الثاني تم عرض نتائج الاستبيان ودراستها (معالجة وتحليل النتائج وصدقها وثباتها) وذلك بالاعتماد على برنامج spss.

الفصل الأول

الإطار النظري حول التدقيق

تمهيد

إن اختلاف الآراء حول وسائل وطرق تنفيذ التدقيق واتساع المجال الذي تعمل فيه المؤسسات وزيادة حجمها، الشيء الذي أدى إلى تنامي حاجات هذه الأخيرة في جميع الميادين، وكان لزاما عليها تحديد أولويات لهذه الحاجات من جهة، والوقوف على الكيفية التي تتم بها تلك الحاجات من جهة أخرى لما يتوفر لديها من إمكانيات مادية وبشرية، فأدى تنامي هذه الحاجيات إلى تطور الممارسة المهنية التدقيق إلا أنه لم يحدث أي تغيير في المفاهيم الأساسية في ظل ظهور أنواع متعددة له ومن المتعارف عليه علميا أن الرقابة هي الأداة التي عن طريقها يمكن التأكد من تنفيذ المهام وفقا للخطط والبرامج المقررة وتقييم مستوى الأداء الذي يتم بمقتضاه التنفيذ داخل المؤسسات المختلفة، وهناك نوعا آخر من الرقابة يزاول من خارج المؤسسة من قبل أصاحب رأس المال والذين لا يشتركون في إدارته كالرقابة الخارجية على تصرفات الإدارة العليا نفسها بوصفها الهيئة المفوضة من قبل هؤلاء الملاك في إدارة أموالهم.

ومن خلال ما سبق نتطرق م خلال هذا الفصل إلى التعريف بما يلي:

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق

المبحث الثاني: أسس التدقيق المحاسبي

المبحث الثالث: ماهية التدقيق الخارجي

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق

المطلب الأول: نشأة التدقيق المحاسبي

نبعت الحاجة إلى رقابة عمل الغير من قديم الزمان وذلك من أجل اكتشاف الأخطاء والاحتفاظ بالأصول، ثم قياس قيم السلع والخدمات المتبادلة، وذلك خلافا للمحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام واختيار النقود كوحدة.[1]

ومن هنا فإن المتتبع لتاريخ التدقيق يعطي أسسا لتحليل وتفسير التغيرات التي طرأت على أغراض التدقيق وأساليبها، حتى أن التطورات المتلاحقة للتدقيق كانت نتيجة الأهداف المتوخاة منه من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذا الأخير بغية جعله يتماشى والتغيرات الكبرى التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام[2]، ومن خلال هذا العرض يمكن تقسيم التطور التاريخي للتدقيق إلى خمسة مراحل:

المرحلة الأولى (قبل عام 1500م): يعود التدقيق إلى حكومات قدماء المصريين واليونانيين الذين استخدموا المدققين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة وكان المدقق وقتها يستند إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء.[3]

وحتى أن المصطلح Audit " مشتق من الكلمة اللاتينية Audire والتي معناها يستمع، في هذه المرحلة كان الآمرون بالتدقيق أغلبهم من الطبقة الحاكمة كالملوك والأباطرة والإقطاعيين، أما المدقق فكان إما حاجب الملك أو الكاتب وذلك من أجل معاقبة السراق على اختلاس الأموال لحمايتها، وبسقوط الإمبراطورية الرومانية تطور التدقيق بتطور النشاط التجاري في إيطاليا، وتم حينها استخدم المدققين لغرض محاسبة قباطنة السفن العائدة بالثروات من آسيا وإفريقيا للقارة الأوربية، وذلك لمنع اختلاس هذه الثروات[4].

المرحلة الثانية (من سنة 1500م إلى سنة 1850م): لم يكن هناك أي اختلاف في أغراض التدقيق عن الفترة ما قبل سنة 1500م غير أن مهنة التدقيق قد أتسع استخدامها لتشمل النشاط الصناعي الذي ظهر

---

[1] حمدي السقا، أصول المراجعة، الجزء الأول، مطبعة بن حيان، دمشق، 1979، ص13

[2] Lionel. Cet gerard. V, audit et control interne Aspectd Financiers , Opération et stratégiques, 4eme Edition, Dalloze, Paris, France, 1992 , p17.

[3] خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد، عمان 1980، ص5.

[4] عبد الفتاح الصحن، فتحي رزق السوافري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004، ص10.

الثورة الصناعية، وظلت أغراض التدقيق تتجه نحو اكتشاف الاختلاس والتلاعب وازدادت أهمية ذلك بسبب انفصال ملكية رأس المال عن الإدارة وكانت القاعدة الأساسية هو الفحص المفصل للأحداث المالية، إلا أن هناك تغيرات جوهرية في اتجاهات التدقيق قد تحققت في هذه الفترة، فأول مرة يتم الاعتراف بضرورة وجود نظام محاسبي منظم لغرض الدقة في التقارير المالية ومنع التلاعب والاختلاس، وثاني تغيير هام كان القبول العام بالحاجة إلى استعراض مستقل للحسابات سواء للمؤسسات الكبيرة أو الصغيرة، وكان الأمر بالتدقيق في هذه الفترة من الحكومة أو المحاكم التجارية والمساهمين وذلك لهدف منع الغش، ومعاقبة فاعليه، وحماية الأصول.

المرحلة الثالثة (من سنة 1850م إلى ما بعد (1960): كانت هناك تغيرات اقتصادية هامة حيث ظهرت في بريطانيا مؤسسات كبيرة الحجم التي نتجت عن الثورة الصناعية وبرزت المؤسسات في صورة شركات أموال، وانتقلت الإدارة من الأفراد المهنيين وأصبح أصحاب رأس المال غائبون عن الإدارة وبالتالي انصب الإهتمام على سلامة المحافظة على رأس مال المستثمر وتنميته، وبالتالي ظهرت التدقيق كرقابة خارجية محايدة، حيث يمكن تجزئة هذه المرحلة إلى فترتين:

- **الفترة ما بين سنة 1905م حتى سنة 1933**: تطورت مهنة التدقيق في أمريكا على أساس الأغراض التي تكونت في إنجلترا لتصبح أغراض التدقيق هو:[1] الحكم على المركز المالي الفعلي وعلى نتيجة المشروع واكتشاف التلاعب والأخطاء.
- **الفترة ما بين سنة 1940 حتى سنة 1960**: لم تتغير أعراض التدقيق إلا تغيرا طفيفا بحيث أن أهمية التدقيق انصبت على تكوين الرأي حول النتيجة والمركز المالي للمؤسسة وقلت أهمية الأغراض الفرعية، إلا أنه توجب على المدقق أن يجري الاختبارات اللازمة لغرض أن يطمئن بنفسه بأنه ليس هناك تلاعب أو خطأ، فكان الغرض الأساسي للتدقيق هو إبداء الرأي في سلامة وصحة التقارير المالية، ولكي يكون المدقق في مركز يمكنه من تكوين رأيه المهني في التقارير المالية يجب أن يقوم بعمل كاف ليتأكد من أنه ليس هناك أي أخطاء ارتكابيه تؤدي إلى عدم سلامة التقارير المالية. في هذه الفترة غلب على الآمرين بالتدقيق البنوك التي تسعى إلى صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية له[2].

[1] صلاح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، مذكرة مقدمة ضمن شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2004، ص 15.

[2] المرجع السابق، ص17.

المرحلة الرابعة (من سنة 1960م إلى 2002): شهدت هذه المرحلة تطورا ملحوظا للتدقيق بصفة عامة حيث لم تعد تقتصر على المجال المحاسبي والمالي فقط بل تعدت ذلك حتى أصبح تعالج المشاكل والقضايا المعاصرة، فمن التدقيق الجبائي إلى تدقيق التسويق والإدارة فالتدقيق القضائي وبعدها ظهرت المسؤولية الاجتماعية والبيئية ليتشكل ما يسمى بالتدقيق البيني والاجتماعي، لكن يبقى هناك تداخل كبير بين هذه المجالات الأمر الذي أدى بالبحث عن عوامل هذا التداخل ليكون هذا وكله موضوع الدراسات الأكاديمية العالية وهو محاولة للانتقال من الإطار النظري إلى الإطار التطبيقي لتشكيل إطارا متكامل لكل تدقيق على حدى. طبقا للمعايير الدولية المتفق عليها مع عدم تناسي خصوصيات كل بلد.

المرحلة الخامسة (من سنة 2002 م إلى إلى يومنا هذا): بعد حادثة شركة إنرون الأمريكية وظهر قانون Sarbanes-oxleyالأمريكي ظهرت مفاهيم حديثة متصلة بخدمات التدقيق مثل التأكيد وحوكمة الشركات، بالإضافة إلى ظهور لجنة التدقيق على مستوى الشركات لتدقيق أعمال المدققين الخارجيين والداخليين هذه اللجنة تضم أعضاء مستقلين يقومون بالإشراف على عملية تقييم التدقيق.[1]

المطلب الثاني: تعريف التدقيق

لقد تعددت تعاريف التدقيق بين مختلف المؤلفين والباحثين وهذا ما يؤدي بنا إلى عرض بعض منها لاستخلاص تعريفا شاملا وعاما له، وكما هو معلوم أن التدقيق بمعناها اللقلي Audit وهو مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire " ومعناها يستمع[2]."

ولقد انقسم الفعل الكلاسيكي Auscultare" في اللغة اللاتينية إلى فعلين ثانويين أولهما الفعل Ascoter ويعني استماع أما الفعل الثاني Ascuter " ويعني به الفحص إن هذا الانشقاق جاء ليعطي معنى جديد وهو تغذية لمعنى كلمة التدقيق بإدماج كلمة " الاستماع " من جهة وكلمة " الفحص " من جهة أخرى.

وعرف التدقيق على أنه: فحص البيانات والأرقام والسجلات بقصد التحقق من صحتها، غير أن للتدقيق معنى مهنيا اصطلح عليه الكتاب المحاسبون، والذي يقصدون به الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة

[1] أمين السيد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 164.

[2] مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط الاقتصادي غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص 15.

المراقبة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية التي تراجع حساباتها بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها وعن مدى دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية الذي أعدتها المؤسسة عن نتيجة أعماله من ربح أو خسارة وعن مركزها المالي[1].

وعرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية AAA التدقيق على أنها عملية منظمة تعتمد على الموضوعية لتجميع وتقييم الأدلة المتعلقة بنتائج العمليات والأحداث الاقتصادية للمشروع وذلك للتحقق من مدى تطابق تلك النتائج مع المعايير الموضوعة والمقبولة قبولا كاملا وتوصيل النتائج للأطراف المعنية.[2]

كما تجد كلا من Bouquin و Becour عرفا التدقيق على أنه النشاط الذي يطبق باستقلالية وفقا لمعايير الإجراءات المترابطة والفحص بقصد التقييم ومدى الملائمة، ودرجة الثقة وسير جميع أجزاء النشاط داخل المؤسسة وهذا كله وفق المعايير المحددة له.[3]

كما هناك تعريف آخر للتدقيق وهو لخالد أمين حيث يعرف التدقيق على أنه فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع، التي تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية وعن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة أو مدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة[4].

تبعا إلى ما تم سرده في التعاريف السابقة يتضح لنا ما يلي:

- ✓ التنفيق ينتهي إلى ضرورة إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى الأطراف المعنية ومن ثم فإن التدقيق يمثل وسيلة من وسائل الاتصال ويعتمد المدقق في عرض نتيجة الفحص والدراسة وإيصاله إلى من يهمه الأمر في شكل تقرير يبرز من خلاله رأيه الفني المحايد،
- ✓ التدقيق عملية منظمة تعتمد على الفكر والمنطق، إذن يمكن اعتبارها بمثابة نشاط يجب التخطيط له مسبقا وتنفيذه بأسلوب منهجي سليم وليس بطريقة عشوائية.

[1] عبد المنعم محمود، عيسى أبو طبل، المراجعة أصوله العملية والعلمية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1967،ص18.

[2] محمد الفيومي، عوض لبيب، المراجعة، المكتبة الجامعية الحديثة، الاسكندرية، 1998، ص11.

[3] J.C Becour, H Bouquin, Audit opérationnel, 2eme Edition, Economica, Paris, 1996, P12.

[4] خالد أمين، مرجع سابق، 2004، ص 10.

- ✓ التدقيق تحدده معايير مقررة مسبقا، بمعنى أن عمل المدقق يستند إلى قواعد موضوعة بدقة ومفهومة إلى حد كبير لدى جميع الأطراف ذات العلاقة وهي تتمثل في المعايير التي يستند إليها المدقق الخارجي والمتمثلة في اللوائح والقوانين التي تعمل من خلاله الإدارات الحكومية، وغيرها من المعايير الأخرى التي تراعي الرقابة الداخلية.

ومن ثم فإن عملية التدقيق تتضمن ما يسمى بالفحص والإيصال وبذلك يمكن القول بأن للتدقيق دور انتقادي للمعلومات والعناصر المقدمة إليه، إذن فمن الملاحظ أن مستخدم المعلومات يتخذ نوعين من القرارات:

1. أن الحصول على معرفة عامة عن الموضوع محل الدراسة والتي تتلائم واحتياجاته وذلك عن طريق دراسة وتفسير التقرير وما يحتويه من بيانات ومعلومات.
2. تقييم مدى جودة ونوعية هذه المعلومات ودرجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرار.

أما إذا أردنا أن نعطى تعريف التدقيق يكون عاما وشاملاً فإن التدقيق هو: ذلك الوظيفة التي على تجميع وتقييم أكبر قدر ممكن من الأدلة الموضوعية ليتم معالجتها وفق مجموعة من العمليات، وبالصورة التي تساهم في إشباع حاجة مستخدميها بقدر الإمكان وفق معايير متفق عليها.

وعموما يمكن حصر ماهية التدقيق العامة في النقاط التالية:

- ✓ التدقيق العام هو عملية منتظمة لذلك يفترض من أن المدقق يقوم بإعداد برنامج التدقيق الذي يساعده في عملية الفحص.
- ✓ أثناء تنفيذ المدقق لمهامه يجب عليه الاعتماد على أدلة الإثبات الكافية والتي تناسب الحدث الاقتصادي وذلك من أجل تقييمه بصفة دقيقة ومحكمة.
- ✓ المدخل الشخصي للمدقق يمثل دورا أساسيا لإجراء المقارنة بين العناصر محل الفحص والإرشاد والمعايير الموضوعية.
- ✓ تنتهي عملية التدقيق دائما بتقرير يقوم المدقق من خلاله بالتعبير عن رأيه بكل موضوعية كما يقدم الاستنتاجات والتوجيهات الخاصة بالمسألة محل الفحص، حيث لهذا التقرير أهمية كبيرة لأنه يشكل همزة وصل بين القائم بعملية التدقيق وكذا الهيئة أو الوظيفة الخاضعة للتدقيق ومستخدم المعلومات.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق

1. التدقيق من حيث نطاق عملية التدقيقScope of Audit

أ. **التدقيق الكامل:** وهنا يقوم المدقق بفحص القيود والمستندات والسجلات بقصد التوصل إلى رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ككل. وقد كان هذا النوع تدقيقا كاملا تفصيليا **(Detailed Audity)** أي يقوم المدقق بمحض القيود وغيرها 100% يوم كانت المشاريع التي تدقق حساباتها صغيرة الحجم وعملياتها قليلة العدد.

وقد تحول هذا إلى تدقيق كامل اختياري Test check audit نتيجة للتطور الذي حدث في دنيا الأعمال وما صاحب ذلك من نشوء الصناعات الكبيرة والشركات المساهمة بحيث لم يصبح من المعقول أن يقوم المدقق بتدقيق جميع العليات وكافة السجلات والمستندات. وإن إتباع أسلوب العينة والاختبارات في التدقيق زاد من اهتمام المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية، لأن كمية الاختبارات وحجم العينات يعتمد على درجة متانة تلك الأنظمة المستعملة حيث يزيد المدقق من نسبة اختباراته في حال ضعف تلك الأنظمة ووجود ثغرات فيها.

وهكذا يتضح أن الفارق بين هذين النوعين من التدقيق يكمن في اختلاف نطاق عملية التدقيق فقط، ولا يمكن الحد من سلطة المدقق في النوعين بأي شكل من أشكال فله وحده حق تقرير نطاق عملية التدقيق.

ب. **التدقيق الجزئي:** وهنا يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات أو البنود دون غيرها كأن يعهد إليه بتدقيق النقدية فقط، أو جرد المخازن ... إلخ وفي هذه الحالة لا يمكنه الخروج برأي حول القوائم المالية ككل، وإنما يقتصر من تقرير المدقق على ما حدد لو من مواضيع.[1]

ومن المرغوب فيه هذا أن يحصل المدقق على عقد كتابي يوضح نطاق عملية التدقيق الموكلة إليه حتى لا ينسب إليه إهمال أو تقصير في القيام بتدقيق بند لم يعهد إليه أصلا تدقيقه، وبذلك يحمي نفسه بواسطة العقد من مسؤوليات كهذه.

[1] خالد أمين عبد الله، المرجع السابق، ص 32.

2. التدقيق من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق Timing of Audit

أ. **التدقيق النهائي**: ويكلف المدقق بالقيام مثل هذا التدقيق بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب لتدقيقها، وبعد إجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي. وفي ذلك ضمان بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها لأن الحسابات تكون قد أقفلت مسبقا، وهي ميزة لهذا النوع من التدقيق على أنه يعاب عليهم:

- فشله في اكتشافه ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو على حال وقوعها.
- استغراقه وقتا طويلا قد يؤدي إلى تأخير تقديم التقرير في موعده.
- إرباكه للعمل في كل من مكتب المدقق والعميل، حيث تتوافق تواريخ إقفال الدفاتر في كثير من المشروعات العميلة لنفس المكتب مما يؤدي إلى التضحية ببعض الدقة في الأداء مقابل الإسراع في إنجاز العمل، أضف إلى ذلك أن العمل قد يتوقف حتى يقوم المدقق بجمع الأدلة والقرائن الأزمة.

ومن الواضح أن هذا النوع يصلح للتطبيق في المنشآت الصغيرة أو المتوسطة ويقتصر في غالب الأحيان على تدقيق عناصر القوائم المالية وخاصة الميزانية تدقيقا كاملا تفصيليا، ولهذا كثيرا ما يطلق عليه تدقيق الميزانية.

ب. **التدقيق المستمر**: وهنا يقوم المدقق بتدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة حيث يقوم في نهاية العام تدقيق الحسابات الختامية والميزانية. ومن الواضح أن هذا النوع يصلح في تدقيق المنشآت الكبيرة حيث يصعب تدقيقها عن طريق التدقيق النهائي. ويمتاز هذا النوع من التدقيق بالخصائص التالية:

- ✓ وجود وقت كاف لدى المدقق مما يمكنه من التعرف على المنشأة بصورة أفضل، ومن التدقيق بشكل أولى.
- ✓ سرعة اكتشاف الغش والخطأ وفي وقت قصير بدلا من ترك ذلك حتى نهاية العام.
- ✓ انتظام العمل بمكتب المدقق وفي المشروع أيضا الوجود المجال الواسع زمنيا للتدقيق.
- ✓ تقليل فرص التلاعب بالدفاتر لما للزيارات المتكررة من قبل المدقق من أثر نفسي على موظفي المشروع.[1]
- ✓ إنجاز الأعمال في أوقاتها دون إهمال أو تأخير من قبل موظفي المشروع، وذلك بسبب تردد المدقق على المنشأة أيضا.

ولكن بالرغم من هذه المزايا، يعاب على التدقيق المستمر ما يلي:

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص ص 33-34.

- ✓ احتمال قيام موظفي المنشأة تغير أو حذف أرقام أو قيود في المستندات والسجلات بعد تدقيقها، سواء كان ذلك بحسن نية أو بقصد الغش لتغطية اختلاس، اعتماد على أن المدقق لا يعود ثانية تدقيق الملك المستندات والسجلات. وهنا يستطيع المدقق تجنب حدوث هذا الأمر عن طريق وضع علامات أو رموز معينة أمام البيانات أو أرصدة الحسابات التي قام بتدقيقها والتأكد من صحتها أو أخذ مذكرة بأرصدة الحسابات التي انتهى من تحقيقها لغاية تاريخ التدقيق.
- ✓ تعطيل على موظفي قسم الحسابات بين الفترة والأخرى عند زيارة المدقق الدقيق ما يكون قد ثبت بالدفتر والسجلات، ولكنه يستطيع التغلب على ذلك بحسن اختياره للفترات التي يزور فيها المنشأة.
- ✓ احتمال سهو المدقق إتمام بعض الأمور التي تركها مفتوحة في أخر زيارة له. لكنه يستطيع التغلب على ذلك بالرجوع ما يسجله من ملاحظات هذا علاوة على وجود برنامج تدقيق يثبت فيه المدقق ما تم إنجازه من عمل خطوة بخطوة.
- ✓ احتمال نشوء صلة التعارف وصداقة بين المدقق وموظفي المشروع بسبب كثرة تردده على المشروع مما حرجا للمدقق عند اكتشافه لغش أو خطأ في دفاتر المشروع، أو عند كتابته التقرير.
- ✓ احتمال تحول عملية المدقق المستمرة هذه إلى عمل روتيني آلي رتيت على أن المدقق يستطيع تفادي هذا بإدخال التعديلات في برنامج التدقيق الذي يجب أن يتصف بالمرونة.

3. التدقيق من حيث الهيئة التي تقوم بعمليات التدقيق Staff of Audit

أ. **التدقيق الداخلي**: ويقوم بهذا التدقيق هيئة داخلية أو مدققين تابعين للمنشأة وذلك من أجل حماية أموال المنشأة ولتحقيق أهداف الإدارة كتحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمشروع وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.[1]"

ب. **التدقيق الخارجي**: وغرضه الرئيسي الخلاص إلى تقرير حول عدالة تصوير الميزانية العامة لوضع الشركة المالي وعدالة تصوير الحسابات الختامية لنتائج أعمال عن الفترة المالية العينة، ولهذا يقوم بها شخص خارجي محايد مستقل من إدارة المشروع، ولهذا يطلق على هذا النوع أحيانا بالتدقيق المعابد أو المستقلIndependent Audit.

ويجب أن لا يتبادل إلى الأذهان أن وجود نظام سليم للتدقيق الداخلي يغني عن تدقيق الحسابات بواسطة مدقق خارجي مستقل لما سبق وظهر من أوجه الاختلاف بين النوعين وأهمها انعدام الحياد في التدقيق

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 35.

الداخلي لأن المدقق الداخلي خاضع بالتبعية للإدارة يخدم أهدافها، بينما يتوفر مبدأ الاستقلال في التدقيق الخارجي حيث المدقق هنا وكيل بأجر عن جمهرة المساهمين أو أصحاب المشروع.

4. التدقيق من حيث درجة الإلزامDegreai of Compulsion

أ. **التدقيق الإلزامي**: وهو ذلك التدقيق الذي نص القانون على وجوب القيام به، فقد نص قانون الشركات الأردني رقم (22) لسنة 1997 على وجوب تدقيق حسابات الشركات المساهمة، وأصبح الزاميا، ومن لم يمكن توقيع الجزاء على الشركات التي تتخلف عن القيام بذلك ولا تقدم تقاريرا بحساباتها الختامية ومراكزها المالية مدققة من قبل مدققي حسابات مرخصين. ويشار إلى هذا النوع أحيانا بالتدقيق القانوني Statutory Audit ولا يصح أن يكون هذا إلا تدقيقا كاملا.

ب. **التدقيق الاختياري**: وهو ذلك الذي يملكه أصحاب المنشأة دون إلزام قانوني على وجوب القيام به وتلك هي الحالة بالنسبة للمشروعات الفردية ولشركات الأشخاص (التضامن العادية، والتوصية البسيطة والمحاصة) في الأردن وقد يكون لذلك كاملا أو جزئيا حسب رغبة أصحاب المنشأة وكما هو موضح بالعقد الذي يبرم بين المدقق والعميل.

وقد كان المدقق أول الأمر اختياريا، وانقضت فترة طويلة حتى أصبح إلزاميا قانوني حين تولد في أذهان القائمين على السهر على اقتصاد البلد ضرورة احترام توفير عنصر التدقيق الحسابي الخارجي المحايد، وتضمين عقود الشركات النظامية الأحكام الخاصة بهذه الناحية.[1]

5. التدقيق من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ

Comprehensiveness

أ. **التدقيق العادي**: وهو ما سبق الإشارة إليه من أنه فحص البيانات المثبة بالسجلات والدفاتر، والتأكد من صحة القوائم المالية ومدى دلالتها لنتيجة الأعمال والمركز المالي وإبداء رأي المدقق الفني المحايد حول ذلك.

وغالبا ما يلجأ المدقق إلى إتباع التدقيق الاختياري هنا، ويعتبر مسؤولا بالطبع من أي إهمال أو تقصير في ممارسته لحذره المهني أي أدائه للعناية المعقولة المتوقعة من شخص عادي يزاول المهنة في نفس الأحوال والظروف القائمة في المشروع تحت التدقيق.

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 36.

ب. **الفحص لغرض معين:** ويكون هذا النوع من التدقيق بهدف البحث عن حقائق معينة والوصول إلى نتائج معينة يستهدفها الفحص. وقد تكون الحسابات والبيانات موضوع التدقيق قد سبق تدقيقها تدقيقا عاديا بهدف الخروج برأي محايد حول المركز المالي ونتائج الأعمال.

ومن الأمثلة على "الفحص لغرض معين" فحص الدفاتر والسجلات بهدف اكتشاف في غش ما، أو التعرف على أسباب اختلاس معين، أو بغرض تحديد الشهرة في حال خروج شريك أو انضمام أخر، أو لتحديد قيمة السهم في حالة الاندماج أو في حالة حساب تركة ما تشتمل على أسهم، وغير ذلك.

وجب أن لا يتبادل للأذهان أن هناك أي تعارض بين وجود تدقيق عادي ووجود الفحص لغرض لأن كلا منهما يهدف إلى غرض مختلف كذلك.

يختلف الفحص من التدقيق الجزئي لأن الفحص لا يشترط أن يكون لغرض خاص بنشاطات المشروع وبناء على طلب من إدارته، بينما يتم التدقيق الجزئي بناء على طلب من إدارة المشروع، كما يهدف عادة إلى تبيين نواحي الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية المستعملة بالمشروع.

أما بالنسبة لمسؤولية المدقق فقد رأينا أنه لا يعتبر مسؤولاً في التدقيق العادي إذا ما ثبت أنه قد مارس حذره المهني في قيامه بعمله وإعداده للتقرير، أما في حالة الفحص فهو مسؤول عن كل إهمال أو تقصير ينشأ عن عدم تنفيذه للشروط المتفق عليها في العقد المبرم بين الطرف مسؤوليته الكبرى هنا عقدية.[1]

6. التدقيق من حيث العرض من عملية التدقيقAuditing as to purpose

هكذا، تختلف أنواع التدقيق باختلاف الزاوية التي ينظر منها إليه، إذ يقسم إلى كامل وجزئي من حيث النطاق، كما يقسم إلى مستمر ونهائي من حيث وقت القيام به، وإلى داخلي وخارجي من حيث الهيئة التي تقوم به، وإلى إخباري واختياري من حيث درجة الالتزام القانوني، وإلى عادي ولغرض معين من حيث الشمولية. ومن الملاحظ أن هذه التقسيمات متداخلة إلى حد كبير، فمثلا يمكن للتدقيق أن يكون كاملا ومستمرا وخارجيا وإجبارها وعاديا في آن واحد، كما يمكن أن يكون كاملا وداخليا ولغرض معين ..الخ ومن هنا نضيف التصنيف التالي الذي لا تداخل فيه علاوة على أنه يتفق والهدف أو الغرض المنشود من القيام بعملية التدقيق.

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص ص 37-38.

أ. **التدقيق المالي Financial Audit**: ويقصد به فحص الظلمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي في محايد عن مدى عدالة تعبير القوائم المالية من الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى عدالة تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة من تلك الفترة، وهو أكثر أنواع التدقيق شيوعا في الاستعمال. يبدو من تعريفه أنه يشمل الفحص والتدقيق والتقرير **Examinatin Verification andReporting**.

ب. **التدقيق الإداري management audit** : ويقصد به تدقيق النواحي الإدارية للمشروع للتأكيد من أن الإدارة تسير بالمشروع نحو تحقيق أقصى منفعة أو عائد ممكن بأقل تكلفة ممكنة، ومن هنا يطلق عليه البعض تدقيق الكفاءة الإدارية Audit **Ethiciency** حيث يتركز هذا النوع بالفعل في البحث في كفاءة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة للمشروع من اقتصادية وبشرية وغيرها بحيث تحقق أقصى منقعة ممكنة، وهو ما يطلق عليه الاستخدام الاقتصادي **Economic Use** وقد بدأ هذا النوع من التدقيق يعم وينتشر في الدول المتقدمة محاسبيا كالمملكة المتحدة والولايات المتحدة وكندا وأستراليا وغيرها، حتى أنه أصبح ملزم على المدقق المالي أن يعطي رأيا فنيا مستقلا حول كفاءة إدارة المشروع.

ت. **تدقيق الأهداف Effectiveness Audit** : ويقصد به التحقق من أن أهداف المؤسسة المرسومة سلفا والمخطط لها قد تحقق فعلا، وعلينا أن تذكر هنا أن الهدف من عملية التدقيق تصيد الأخطاء وإنما تحسين الأداء وتحقيق الأهداف بأقصى قدر ممكن من الفعالية ."[1]

ث. **التدقيق القانوني :Compliance Audit** : ويقصد به تأكد المدقق من أن المنشأة قد طبقت النصوص القانونية والأنظمة المالية والإدارية التي أصدرتها سواء السلطة التشريعية أو التنفيذية في الدولة. ومن الأمثلة على ذلك التأكد من تطبيق الشركات المساهمة القانون الشركات رقم (22) لسنة 1997 علاوة على تقيد الشركة بعقدها التأسيسي ونظامها الداخلي. أما أوضح مثال على هذا النوع فهو ما تقوم به دواوين المحامية **Government Audit Bureaus** في الدول المختلفة من تدقيق على الدوائر والمؤسسات الحكومية حيث يتركز اهتمامها في التأكد من أن الصرف من مخصصات الدائرة المعنية قد تم وفق قانون الموازنة العامة للدولة والأنظمة المعمول بها.

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 39.

ج. **التدقيق الاجتماعي Social Audit** : لا يختلف إثنان في أن الربحية **Profit Maximization** لم بعد الهدف الأوحد لوجود أية مؤسسة واستمراريتها، بل شاركه في ذلك أهداف أخرى مهمة منها تحقيق الرفاهية **Welofit Maximization** للمجتمع الذي تعمل فيه تلك المؤسسة. أي أنه أصبح من مهام المؤسسة واجب وطني تجاه المجتمع الذي تعمل فيه، ومن هنا يعني هذا النوع من التدقيق بالتأكد من قيام المشروع المعني بمثل هذا الواجب، أما كيفية تحقيق التدقيق الاجتماعي فعملية أقل ما يقال فيها أنها صعبة.

لكل نوع من أنواع التدقيق السابقة إجراءاته محددة، ولكن الاهتمام يتركز دوما حول التدقيق المالي حيث يتأثر هذا النوع بمعظم عمل مكاتب التدقيق لاسيما في هذا النوع بمعظم عمل مكاتب التدقيق لاسيما في هذا الجزء من العالم.

- **التدقيق المستنديVouching**: ويتركز في تدقيق النواحي الشكلية والموضوعية والقانونية للمستندات المؤيدة للعمليات التجارية بما في ذلك تدقيق البيانات الحسابية المحتواة في تلك المستندات من حيث العمليات الحسابية الأربع (الجمع والطرح والضرب والقسمة).
- **التدقيق الفني Technical Audit** : ويتركز في لبحث حول قيام المؤسسة أو عدم قيامها بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويكون أغلب الحوار هنا بين إدارة المشروع والمدقق في قضايا النسب العادلة للإهلاك واقتطاع الاحتياطات، ومدى اقتناع المدقق بعدالة تصوير القوائم المالية للمركز المالي للمشروع ونتائج للتدقيق المالي للمشرع ونتائج أعماله.

للتدقيق المالي هذا بشقيه المستني والفني طرق معينة Procedures يتبعها المدقق عند تدقيقه أي بند من بنود القوائم المالية المختلفة، وذلك بالاسترشاد بمعايير Standards متعارف عليها.

الجدول رقم (1–1): الفرق بين التدقيق الداخلي و الخارجي

معيار التفريق	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الهدف	خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن لنظام المحاسبي كفء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة، ويكون الهدف من التدقيق الداخلي كشف ومنع	خدمة الملاك عن طريق إبداء رأي فنيي بعدالة القوائم المالية، بينما اكتشاف الأخطاء والغش

	الأخطاء والإنحراف عن السياسات الموضوعة	
نوعية القائم	موظف من داخل الهيئة التنظيمية للمؤسسة ويعين بواسطة الإدارة	شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة الاقتصادية يعين بواسطة الملاك
درجة الاستقلال	يتمتع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارات مثل: إدارة الحسابات والمالية ولكن يخدم رغبات وحاجات الإدارات جميعها	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقويم وإبداء الرأي
المسؤولية	مسؤول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص والدراسة إلى مستويات الإدارية العليا	مسؤول أمام الملاك، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني في القوائم المالية إليهم
نطاق العمل	تحدد الإدارة نطاق العمل فبمقدار المسؤوليات الذي يعهد للتدقيق الداخلي يكون نطاق عمله	يحدد ذلك أمر التعيين والأعراف السائدة والمعايير المهنية وما تنص عليه القوانين والأنظمة
توقيت التدقيق	يتم فحص بشكل مستمر على مدار السنة المالية.	يتم الفحص غالبا مرة واحدة نهاية السنة المالية وقد يكون أحيانا خلال فترات متقطعة من السنة.

المصدر: حسين أحمد دحدوح،حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص53

المطلب الرابع: أهداف وأهمية التدقيق

الفرع الأول: أهداف التدقيق

تقسم أهداف التدقيق إلى مجموعتين رئيسيتين أهداف تقليدية أهداف حديثة.

1. **لأهداف التقليدية**: وتنقسم إلى:

- أهداف مباشرة (رئيسية).
- أهداف غير مباشرة (تبعية)

➢ **الأهداف الرئيسية:**

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المسجلة والمثبتة بالدفاتر والسجلات ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي فني محايد يستند إلى أدلة وقرائن قوية على مدى مطابقة القوائم المالية التي تعدها إدارة المنشأة لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات ومدى دلالة تلك القوائم على نتائج أشغال المنشأة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة وحقيقة مركزها المالي في نهاية تلك الفترة.

➢ **الأهداف التبعية:** نذكر منها:

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو تزوير.[1]
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والتزوير عن طريق تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية بالمنشأة وما تحدثه زيارات مراقب الحسابات المفاجئة من أثر في نفوس العاملين بها.
- اعتماد القائمين على إدارة المنشأة على الحسابات التي تمت مراجعتها في تقرير ورسم السياسة الإدارية الحاضرة والمستقلة واتخاذ القرارات على أساس البيانات المحاسبية التي اطمأنت إلى صدقها وسلامتها.
- طمأنت من يطلعون على الحسابات الختامية والميزانية المنشورة والمرفق بها تقرير مراقب الحسابات كالدائنين وحملة السندات وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثمار أموالهم.
- اعتماد الفاحص الضريبي على الحسابات التي قام بمراجعتها مراقب موثوق به وتقليل الإجراءات الروتينية أثناء الفحص ومعاونة مصلحة الضرائب إذا قدم المراقب تقريره الضريبي كاشفا الضريبية.

2. الأهداف الحديثة:

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققه من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الهدف المرسوم.
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي النشاط بالمشروع.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين.[2]
- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقل إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط.

[1] نواف محمد عباس الرماحي ، مراجعة المعاملات المالية ، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، 1429هـ،ص 20.

[2] نواف محمد عباس، مرجع سابق، ص20.

- ومن الأهداف العملية أيضا الحصول على أدلة إثبات وتقديمها بشأن تأكيدات الإدارة.[1]

الفرع الثاني: أهمية التدقيق

يعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المنشأة وخارجها ولا يعتبر غابة بحد ذاتها، حيث أن القيام بعملية التدقيق يجب أن تخدم العديد من الأطراف هي:

- **إدارة المنشأة:** يعتبر التدقيق مهما لإدارة المشروع حيث اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق

حافزا للقيام بهذه المهام.

- **المؤسسات المالية والتجارية والصناعية:** يعتبر التدقيق ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع حيث أن تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدققة، بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل
- **الجهات الحكومية:** تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في الكثير الأغراض مثل الرقابة والتخطيط، فرض الضرائب، منح القروض والدعم لبعض النشاطات، بالإضافة إلى الاتحادات والنقابات تعتمد على القوائم المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين المنشأة وأي طرف آخر.

- حسب لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير في عام 2002 أن أهمية التدقيق هي:
- يساعد مدققي الحسابات المستقلون على المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة إلى المؤسسات المالية وذلك كدعم جزئي للقروض وحاملي الاسم للحصول على رأس المال.
- على المدراء الماليون التنفيذيون في الإدارات المالية المختلفة في المؤسسات ويساهمون باستقلال موارد المؤسسات بفعالية وكفاءة.
- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي

[1] طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير التدقيق الجزء الثاني: تخطيط وأداء عملية التدقيق، الدار الجامعة، الإسكندرية، مصر، ص 36.

المبحث الثاني: أسس التدقيق

المطلب الأول: فروض التدقيق

تمثل الفروض في أي مجال معرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال، ومن ثم فإن إيجاد فروض للتدقيق عملية ضرورية لحل مشاكل التدقيق والتوصل إلى نتائج تساعدنا في إيجاد نظرية شاملة له[1].

وتتمثل فروض التدقيق في العناصر التالية:

أ. **قابلية البيانات المالية للفحص:** من الملاحظ أن هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة التدقيق، فإن لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص، فلا مبرر لوجود هذه المهنة، وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية وتشمل هذه المعايير:

- **الملائمة:** وذلك يعني ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين المعايير وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.

المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية وتشمل هذه المعايير

- **القابلية للفحص:** ومعنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنهما لا بد من أن يصلا إلى المقابيس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها.
- **البعد عن التحيز:** بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.
- القابلية للقياس الكمي: وهو خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات وأن تكون أكثر فائدة من خلال عمليات حسابية.

ب. **عدم وجود تعارض حتمي بين المدقق والمؤسسة:** إذ أنه لمن الواضح وجود تبادل للمنفعة بين إدارة المؤسسة والمدقق، فالإدارة تعتمد في اتخاذ قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي المدقق، وذلك لغرض تقدم المؤسسة ورخائها ومن ثم فهو تستفيد من المعلومات التي تم مراجعتها.

ت. **خلو القوائم المالية من أية معلومات أخرى تقد للفحص من أية أخطاء غير عادية:** ويثير هذا الفرض نقطة هامة، وهو مسؤولية المدقق في اكتشاف الأخطاء ولذلك يتطلب من المدقق عند إعداد برنامج

[1] عبد الفتاح مُحَّد الصحن، مُحَّد الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 27.

التدقيق أن يوسع من اختباره وأن يتقصى وراء كل شيء بالرغم من عدم وجود ما يؤكد أنه سوف يكتشف كل هذه الأخطاء.

ث. **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء:** ويعني هذا الفرض والذي ورد فيه لفظ (احتمال) أنه وبوجود نظام سليم للرقابة الداخلية يكون من الصعوبة احتمال حدوث الخطأ ولكن لا يستبعد إمكانية حدوثه فالأخطاء ما زالت ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة.

ج. **التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال:** ويعني هذا الفرض أن المدققين يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة مختلف القوائم المالية.

ح. **العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:** ويعني هذا الفرض أن المدقق إذ أتضح له أن إدارة المؤسسة رشيدة في تصرفاتها وذلك عند شراء أحد الأصول مثلا وأن الرقابة الداخلية سليمة، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك.

خ. **يفرض المركز المهني للمدقق التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز:** نجد أن هذا الفرض لم يوضع تحت الدراسة الشاملة، ومع ذلك فإن الالتزامات المهنية التي يفرضها مركز التدقيق قد تم الاعتراف بها إلى حد ما بقبول معايير التدقيق المتعارف عليها.

د. **يتصرف المدقق كمراجع فقط:** رغم تعدد الخدمات التي يستطيع المدقق أن يؤديها لعملية التدقيق فإنه عندما يطلب منه إبداء الرأي في سلامة القوائم المالية، فإن عمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة فقط، ويثير هذا الفرض موضوع استقلالية المدقق في أداء عمله ويمثل استقلال المدقق سندا أساسيا لحيدة عملية التدقيق.[1]

المطلب الثاني: مبادئ تدقيق الحسابات

يجد الإشارة إلى أن تناول مبادئ تخليق الحسابات يتطلب تحديد أركانه وهي:

- ✓ ركن الفحص

[1] وليام توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعد، دار المريخ للنشر، الرياض، السعوديةنص، 45.

✓ ركن التقرير

بناء على ذلك فإن مبادئ تدقيق الحسابات يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما:

أولا: المبادئ المرتبطة بركن الفحص

1. **مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:** يعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة الأحداث المنشأة وآثارها الفعلية والمحتملة على كان المنشأة وعلاقاتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.
2. **مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري:** يعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة مع مراعات الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.
3. **مبدأ الموضوعية في الفحص:** يشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلاع إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التميز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الاثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصا تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، وتلك التي يكون احتمال حدوث خطأ فيها أكبر من غيرها.
4. **مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:** يشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة، بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق أحداث المنشأة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

ثانيا: السيادي المرتبطة بركن التقرير:

1. **مبدأ كفاية الإتصال:** يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الإقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.
2. **مبدأ الإفصاح:** يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات القاسية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تأثر

على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف –إن وجدت – في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

3. **مبدأ الإنصاف:** يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة الجميع. المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية.
4. **مبدأ السببية:** يشير هذا المبدأ إلى مراعات أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

وما هو جدير بالذكر أن المبدأ عبارة عن ناتج أو تعميمات مشتقة من مفاهيم وبديهيات ومصادرات المجال وأن تكون مشتقة مع هذه المقومات، كما أنها تكون قادرة على تفسير الإجراءات والطرق المجانية المتبعة فعلا في التطبيق العملي، كما يجب أن تصاغ في شكل قضايا تفسيرية وهذه القضايا قد تكون قضايا غائية أو سببية.

هذا وقد أكد الإتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 وفي الفقرة (4) على أن المبادئ العامة للتدقيق التي يجب أن يلتزم بها المدقق هي:[1]

- ✓ الاستقلالية Independence
- ✓ الكرامة Integrity
- ✓ الموضوعية.Objectivity
- ✓ الكفاءة المهنية Professional Competence والعناية المطلوبةDue care
- ✓ السرية Confidentiality
- ✓ السلوك المهني. professional behavior
- ✓ المعايير الغنية Technical Standards

ذلك بالإضافة إلى قيام المدقق بعملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية التي تحتوي على المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية والأدلة المرتبطة بما (التفسيرات الجوانب المادية).

[1] IFA, Op. cit, P.55, Para.4-6.

مع مراعاة أن يقوم المدقق بتخطيط وتنفيذ التدقيق بنظرة الحذر المهني، مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف التي ربما تؤدي إلى الأخطاء المادية في القوائم المالية.

المطلب الثالث: طرق تدقيق الحسابات

تتضمن عملية التدقيق استعمال الطرق التالية على سبيل المثال لا حصر.

1. **الملاحظة:** تطبق في الحكم على صلاحية الطرق المحاسبية المستعملة في المؤسسة ومدى كفاءة نظام الرقابة الداخلي علاوة على استخدامها عند القيام بعمليات الجرد لأصول المشروع المختلفة.
2. **التفتيش:** تطبق في تدقيق الاستثمارات المالية والأصول، والإرادات والمصاريف العادية، وما شابه ذلك من بنود.
3. **التثبيت:** تطبق في التأكيد من أرصدة الحسابات ومبالغ العمليات التجارية مع أطراف خارج المشروع وأرصدة الأصول الموجودة عهدة أشخاص خارجة كالإرساليات وبضائع الأمانة وغيرها.
4. **المقارنة:** تطبق على أرصدة الحسابات والبيانات المالية الجارية بمقارنتها مع بيانات شبيهة أو مماثلة خاصة بفترات سابقة أو لاحقة لبيان الأسباب الكامنة وراء أي تغيرات هامة.
5. **التحليل:** تطبق على البيانات الجارية لتقرير مدى الإعتماد عليها ونشرها كمعلومات عن المشروع المعني.
6. **الاحتساب:** تطبق على البيانات الرقمية المقدمة من العميل كاحتساب بضاعة آخر المدة والمستحقات.
7. **الاستفسار:** تطبق على سياسات المشروع المعني، والأمور والقضايا التي لا يمكن الإفصاح عنها في القوائم المالية المنشودة، مثل الالتزامات العرضية والخطط المستقبلية.

المطلب الرابع: معايير التدقيق الدولية

تعتبر معايير التدقيق المبادئ التي تحكم أية عملية مراجعة وبالتالي فهي الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع باستخدام الإجراءات للوصول للأهداف الواجب تحقيقها، وفي هذا الإطار سوف نميز بين ثلاثة أقسام أساسية من المعايير المتعارف عليها في مجال المراجعة:

أولا: المعايير الشخصية: يحتوي على الصفات الشخصية لمدقق الحسابات ويتكون من ثلاث معايير:

1. التأهيل العلمي والعملي للمدقق فيما يلي:[1]

- ✓ التأهيل العلمي والدراسي
- ✓ التأهيل العلمي والخبرة المهنية
- ✓ الربط بين التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني من خلال إنشاء الجداول التالية:
- ✓ جدول المحاسبين أو المدققين تحت التمرين
- ✓ جدول المحاسبين أو المدققين
- ✓ جدول ساعدي المحاسبين أو المدققين

- الخبرة العلمية في مجال الممارسة العملية للتدقيق واستمرار التعلم أثناء الممارسة مع تلقي التدريبات الكافية الرسمية والغير رسمية، إذ أن توفر المؤهل العلمي مع الخبرة العملية والتدريب الكافي تحقق في مجملها مستوى الكفاءة الأزمة للمدقق للقيام بعمله وحسن أداءه وتحسين فعاليته.

2. **قاعدة الاستقلال**: التوقف على استقلاليته وحياده في إبداء رأيه ولا يوجد درجات في عدم الاستقلال، يجدر التفرقة بين نوعين من الاستقلال فالأول يخص الاستقلال المهني وهو ضروري لممارسة المهنة، وتحكمه معايير ذاتية مما يؤدي إلى التحرر من الرقابة أو السلطة العلية إذ يعتمد على نفسه ولا يكون كتابها العملية إبداء الرأي والثاني خاص باستقلال التنقيل فهو مرتبط بعملية إبداء الرأي القوائم المالية ويعني التزام المدقق بالموضوعية وعدم التميز عند إبداء رأيه.[2]

3. **قاعدة العناية المهنية الملائمة**: للتعلق هذه القاعدة بما يقوم به المدقق وعلى درجة ودقة القيام بمهامه، ويسترشد المدقق في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدراسة مسؤولياته القانونية والمهنية، هذه العناية تتطلب فحص انتقادي لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم وتتطلب أداء مهني يتفق مع حجم وضخامة وتعقيدات عملية التدقيق إلى استخدام العينات والخيارات فإن اختياره للاختبار يجب أن يتم فحصه بعناية مهنية مناسبة.[3]

ثانيا: معايير العمل الميداني: هي التي تخص العمل الميداني والمعايير المطبقة والمعتمدة ميدانيا في تطبيق التدقيق وفي هذا الإطار نجد أربعة معايير:

---

[1] أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، الطبعة الأولى، دار الصفاء، الأردن، 2000، ص 26.

[2] خالد راغب الخطيب وعليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 6.

[3] خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص 69.

1. **قاعدة التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم مع المساعدين:** تتطلب أولا اختيار المساعدين المناسبين ثم ضرورة تنفيذ عملية التدقيق وفقا لخطة ملائمة، فمسؤولية القيام بقدر كاف من التخطيط المسبق تقع على المدقق ومساعديه وذلك لتوفير أساس سليم لعملية التدقيق الفعالة، إذ يجب إعداد برنامج تدقيق لكل عملية للتأكد من تحدي خطوات العمل الضرورية أو اللازمة بصورة منتظمة مفهومة من قبل جميع مستويات هيئة التدقيق.[1]

تحتاج عملية التدقيق إلى تخطيط دقيق ومتابعة، فينبغي تخطيط ومتابعة عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفحص وتدقيق مستندي وعمليات تحقيق الأصول والخصوم ونتيجة عمليات المشروع، فهو ما يسمى ببرنامج التدقيق حيث يخضع لتقييم مستمر في ضوء نتائج الفحص.

2. **قاعدة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة أدلة التدقيق وإنما يحدد مدى الفحص المطلوب لملك الأدلة، والوقت المناسب للقيام بإجراءات التدقيق والإجراءات التي ينبغي التركيز عليها بدرجة كافية أكثر من غيرها واستمرار المدقق في فحص نظام الرقابة الداخلية ضروري ليتمكن من الإلمام بالإجراءات والأساليب المستخدمة وإلى المدى الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه عن مدى فعالية وكفاءته ويمر هذا النظام بثلاث خطوات رئيسية وهي:

- **الإلمام بنظام الموضوع:** يتحقق عن طريق المتابعة والملاحظة والاطلاع واستخدام قائمة الاستقصاء النموذجية لتحديد هذا النظام.
- **تحديد الكيفية التي يسير عليها النظام:** قد يكون هذا الأخير سليما نظريا ولكنه غير مطبق واقعيا ويمكن ذلك بتتبع العينات الإحصائية.
- تحديد مدى ملائمة ودقة الإجراءات الموضوعة والمستخدمة بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات.

3. **قاعدة كفاية وملائمة أدلة الإثبات:** ضرورة حصول المدقق على قدر كاف من أدلة وقرائن الإثبات الملائمة لتكون أساسا سليما يرتكز عليها عند التعبير عن التقارير المالية وذلك عن طريق الفحص المستندي والتدقيق الحسابي والانتقادي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات.

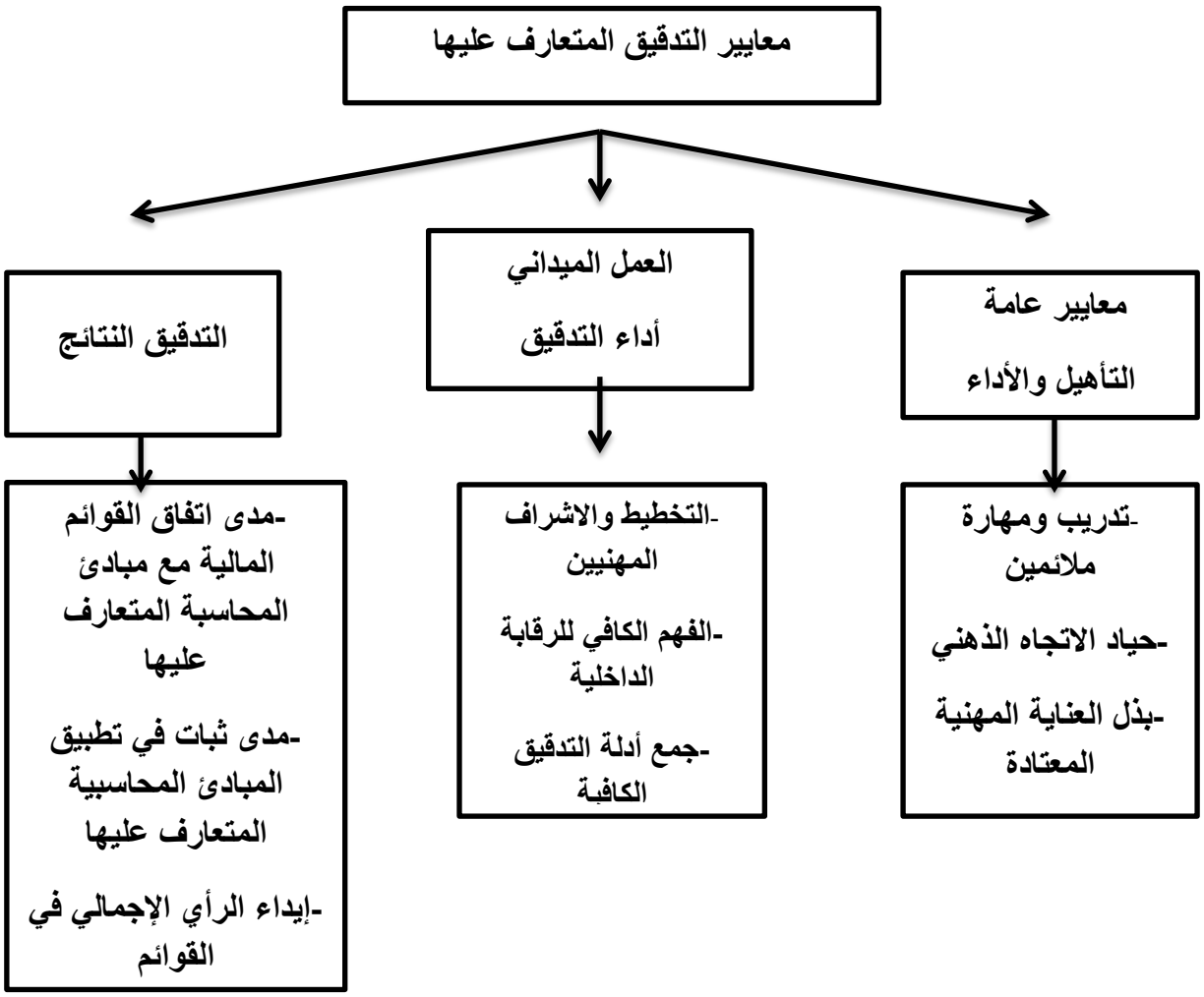
[1] خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص 70.

4. **توثيق العمل وتدعيم النتائج:** يوثق عمل التدقيق دوما بملفات عمل يتم مسكها بغرض توثيق المراجعات التي تم التوصل إليها، هذه الملفات تسمح بتنظيم أفضل للمهمة وتعطي دلائل على اتخاذ الاحتياطات والاحترازات الضرورية قبل الوصول إلى النتائج والأحكام النهائية.

ثالثا: قواعد وضع التقرير: تتضمن الإجراءات المتبعة في كتابة التقرير النهائي للمراجع ونجد فيه المعايير التالية:

1. استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى أن الحسابات والقوائم المالية قد أعدت وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
2. **قاعدة تجانس استخدام المبادئ المحاسبية:** يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى مدى التجانس أو ثبات تطبيق استخدام المبادئ المحاسبة من فترة إلى أخرى وفق هذه القاعدة إلى ضمان قابلية القائمة المالية للمقارنة وبيان طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ وأثرها على هذه القوائم.
3. **قاعدة الإفصاح الكامل في القوائم المالية:** يجب أن يتضمن التقرير التحقق من كفاية وملائمة الإفصاح كما تغير عنها القوائم المالية والتي ينبغي أن تشمل على بيانات ومعلومات والعرض السليم للقوائم ومدى كفاية البيانات والدقة في ترتيبها وتبويبها وتوضيح كافة المعلومات المتعلقة بالأصول والخصوم والتي تتطلب إيضاحات أقفلت عند إعداد القوائم المالية وذلك لتقديم بيانات تساعد على العرض السليم لها دون الإعلان عن أسرار المشروع أو الإضرار به.
4. **قاعدة إبداء الرأي في القوائم المالية:** يجب على المدقق التعبير عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي حالة امتناعه عن إبداء الرأي في أمور معينة فعلية يجب أن يتضمن تقريره الأسباب التي أدت إلى ذلك وينبغي أن يوضح تقريره بصورة واضحة طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة مسؤولياته على القوائم المالية، ويتخذ المدقق في مجال التعبير عن رأيه في القوائم أخذ ثلاث مواقف طبقا لقواعد لتدقيق إبداء رأي دون تحفظات رأي ينطوي على تحفظات إبداء رأي مخالف.

شكل رقم 1-1 : أنواع معايير التدقيق



المبحث الثالث: ماهية التدقيق الخارجي

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي

تعددت التعاريف التي تناولت هذا النوع من التدقيق والتي تذكر منها ما يلي:

حيث عرف على أنه عملية منهجية ومنظمة للحصول على القرائي المرتبطة بالعاصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقيمها بطريقة موضوعية تضمن التطابق بين هذه العناصر والمعايير الموضوعة وتوصيل نتائج الفحص للأشخاص المعنيين من أجل الوصول إلى تقرير حول عدالة تصور الميزانية وعدالة تصور الحسابات الختامية لنتائج أعمال المؤسسة عن الفترة المالية محل التدقيق ويتولى القيام به شخص خارجي عن المؤسسة.[1]

وعرف أيضا على أنه فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية لمؤسسة التي يتم تدقيق حساباتها بقصد ابداء رأي فني محايد عن مدى صحة أو دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها ومدى دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي أعددتها المؤسسة في التعبير عن نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة.

وفي تعريف آخر نجد هو أداة رئيسية مستقلة وحيادية تهدف إلى فحص القوائم المالية في المنشأة ومن ناحية أخرى فهي بمعناها المتطور والحديث والشامل ماهي إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة موضوع المراجعة.[2]

كما عرفها آخرون على أنها عملية منظمة يقوم بها المراجع مستقل بغرض إبجاء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة، مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام.[3]

المراجعة الخارجة هي نشاط يتم من طرف أشخاص خارجيين عن المؤسسة يقوم هذا النشاط على عملية الفحص المهني الرامي إلى إبداء الرأي حول مصداقية المعلومة محل الفحص[4].

---

[1] Henri Bougiumk Jean Charles Becour Audit Operationnelle Edutuon Economica Paris France 1996 P 12.

[2] محمد السيد سرايا، أصول وقواعد امراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص 39.

[3] عبد الفتاح الصحن وأخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية/ مصر، الإسكندرية، 2000، ص 07.

[4] أقاسم عمر، محاضرات في التدقيق الخارجي ومحافظة الحسابات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار، ص 05.

التدقيق الخارجي هو عملية فحص القوائم المالية وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وعمل انتقادات الدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي للحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية.[1]

التدقيق الخارجي هو الفحص المنتظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ومفردات القوائم المالية لإعداد تقرير يحتوي رأي فنيا محايد عن صحة القوائم المالية ومدى الاعتماد عليها للدلالة على المركز المالي للمنشأة.[2]

المطلب الثاني: أنواع التدقيق الخارجي

1. أنواع التدقيق الخارجي:

بالإضافة إلى التمييز بين التدقيق الداخلي والخارجي توجد الأنواع أو التقسيمات الأخرى للتدقيق التي ينظر كل منها للتدقيق من جانب مختلف وأهم هذه الأنواع هي:[3]

- **التدقيق القانوني:** أي الذي يفرضه القانون ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات.
- **التدقيق التعاقدي (الاختياري):** الذي يقوم به محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية) مع المؤسسة والتي يمكن تحديده سنويا.
- **الخبرة القضائية:** والي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق الخارجي

1- الاهداف:

تتلخص أهداف التدقيق في الآتي:

[1] سليما حمد مصطفى، الأسس العملية والعلمية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2014، ص 40.

[2] هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط3، دار وائل للنشر، 2006، ص 134.

[3] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سابق، 2000، ص13.

- **الوجود والتحقيق:**

ويكون الهدف من التدقيق الخارجي في هذه الحالة هو التحقيق من الوجود أو الحدوث أي التأكد من أن الأصول المختلفة مثل المخزون والنقديات والآلات موجودة بالفعل في الميزانية التي يتم تدقيقها لإبداء الرأي عنها وأن العمليات المختلفة الظاهرة في القوائم المالية مثل المبيعات والمشتريات قد تمت فعلا أثناء الفترة محل التدقيق.

- **الشمول أو الكمال:**

الهدف من التدقيق الخارجي هنا التحقق من الاكتمال أي كل ما حدث وقع أثناء السنة المالية موضع الفحص تم تسجيله وإظهاره في القوائم المالية.

- **التقييم والتخصص:**

يهدف التدقيق الخارجي في هذه الحالة إلى تحقيق من صحة التقييم وأنه تم تخصيص تكلفة المخصصات وفقا لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كتكوين المخصصات اللازمة للأصول المحتمل تعرض قيمتها للهبوط كالعملاء والمخازن ...الخ.

- **الملكية والمديونية:**

يسعى التدقيق الخارجي إلى التحقق من الملكية وأن الأصول الظاهرة في الميزانية هي ملك للشركة وأنه لا توجد عليها أي حقوق للغير.

- **العرض والإفصاح:**

الهدف من التدقيق الخارجي في هذا افطار فحص القوائم المالية للشركة وذلك حتى يستطيع المدقق الخارجي إعطاء رأي موضوعي في تقاريره حول الأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات الشركة إضافة للتحقق من سلامة وتقريب وتصنيف الحسابات المختلفة والإفصاح عن كل المعلومات اللازمة.

- **التسجيل المحاسبي:**

القصد بهذا المبدئ أن كل العمليات التي قد تم جمعها بطريقة صحيحة كما تم تسجيلها وتركيزها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وباعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى ونقصد بالتسجيل أن كل العمليات سجلت أي أدرجنا فيها ما يجب.

- **إبداء الرأي:**

يسعى المراجع خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول العمليات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها ويتمثل ذلك في تقريره الذي يقوم بإعداده في نهاية عملية المراجعة.

تعتبر كل الأهداف السابقة الذكر للمراجعة أهداف تقليدية في ظل التغيرات في بيئة الأعمال التي ظهرت في الآونة الأخيرة من المنافسة الشديدة والعولمة وظهور الشركات المتعددة الجنسيات وما ترتب عن ذلك من ظهور الانحرافات المالية في العديد من الشركات القيادية في البورصات العالمية حيث ظهرت مجموعة من الأهداف الحديثة لعملية المراجعة منها:[1]

- ✓ مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الانحرافات.
- ✓ تقييم الداء ونتائج الأعمال المحققة من قبل المؤسسات.
- ✓ تحقيق أقصى كفاءة اقتصادية والتاجية ممكنة.
- ✓ المصادقة على الوثائق المالية والتقارير المودعة من طرف الإدارة لإعطائها مصداقية أكثر حتى تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات.
- ✓ مساعدة الإدارات المالية للمؤسسات في تحديد الوعاء الضريبي ومن ثم مبلغ الضريبة الواجب دفعها.
- ✓ المشاركة في تخطيط الاقتصاد الوطني بمساعدة الجهات الحكومية.

2- أهمية التدقيق الخارجي

إن الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية عديدة وتتمثل في المؤسسات التمويلية والاستثمارية، المساهمون، اتحادات ونقابات العمال، المستثمرون المحتملون، الجهات الحكومية، مصلحة

[1] سليمان محمد مصطفى، مرجع سابق، ص 18.

الضرائب، منظمات التحليل الاقتصادي، العملاء...الخ، لذا تبرز أهمية التدقيق الخارجي في كونه وسيلة وليست غاية تهدف إلى خدمة الأطراف التي تعتمد على القوائم المالية المدققة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات، ويمكن تلخيص أهم الجهات المهتمة بنتائج التدقيق المحاسبي كما يلي[1]:

أولا: إدارة المؤسسة:

رغم أن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وعرضها، إلا أن مجلس إدارة المؤسسة كوكيل عن المساهمين يهمه أن يخلي مسؤوليته أمام الجمعية العامة للمساهمين، حيث يمثل تقرير مدقق الحسابات أداة تأثير ملموس في إثبات أن الإدارة قد قامت بدورها في إدارة أموال الملاك بكفاءة.

ثانيا: المساهمون:

يعتبر المساهمون المستخدم الأول للقوائم المالية وتقرير مدقق الحسابات باعتبارهم ملاك المؤسسة، ويحتاج المساهمون للمعلومات التي تمدهم بها القوائم المالية لاتخاذ القرارات، ومعرفة القيمة السوقية للمؤسسة في البورصة، ومن أهم هذه المعلومات عائد السهم والأداء المالي للمؤسسة، كما أن تقرير المدقق يمدهم بمعلومات إضافية خاصة مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات التي تحتويها القوائم المالية.

ثالثا: المستثمرون المحتملون:

يحتاج المستثمر المحتمل إلى معلومات خاصة بدرجة المخاطرة المتعلقة بالاستثمار في أسهم المؤسسة، العائد الحالي والمتوقع للسهم، الأداء المالي للمؤسسة ومركزها المالي ونتائج أعمالها، وتعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي لإمداد هؤلاء المستثمرين بهذه المعلومات، لذا فإن تقرير المدقق سوف يدعم ثقتهم فيما تقدمه لهم القوائم المالية من معلومات ومن ثم زيادة اعتمادهم عليها في اتحاد قرار الاستثمار في أسهم المؤسسة من عدمه.

رابعا: المؤسسات التمويلية:

تعتمد المؤسسات التمويلية على المعلومات المالية التي توفرها القوائم المالية لاتخاذ قرارات منح الائتمان وتشكيل محافظ الاستثمار في الأوراق المالية، ومن المؤكد أن هذه المؤسسات تعتمد على تقرير مدقق الحسابات

[1] حمزة بوسنة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الإنتاج، رسالة ماجستير، 2012/2011، ص ص 12-13.

في مدى إمكانية الاعتماد والوثوق في المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، بل وتختلف إمكانية الاعتماد على هذه المعلومات باختلاف اسم وسمعة المدقق وحجم مكتبه.

خامسا: هيئة سوق المال:

تعتبر هيئة سوق المال مستخدم هام لتقرير المدقق لما لها من دور إشرافي ورقابي على سوق الأوراق المالية، وبحكم القانون فإن المؤسسات المفيدة بالبورصة والمؤسسات العاملة في مجال الأوراق المالية ملزمة بتقديم صورة من قوائمها المالية وتقرير مدقق الحسابات للهيئة العامة السوق المال.

سادسا: اتحاد ونقابات العمال:

من المعلوم أن اتحادات ونقابات العمال تلعب دورا هاما في الحفاظ على حقوق العمال وذلك من خلال التفاوض والمساومات الاجتماعية بشأن عوائد العمل من أجور وحوافر ومزايا مادية واجتماعية، وعملية التفاوض هذه تكون مبنية على معلومات خاصة بمقدرة المؤسسة على الدفع، مؤشرات الربحية والسيولة وحصة المؤسسة من سوق المنتج والعوائد الحالية للعمل، وبما أن القوائم المالية للمؤسسة هي المصدر الرئيسي لمثل هذه المعلومات فإن تقرير المدقق سوف يدعم مدى اعتماد اتحادات العمال على هذه المعلومات وثقتهم فيها.

سابعا: المجتمع

حسب نظرية العقد الاجتماعي المجتمع هو الذي أمد المؤسسة بالموارد الاقتصادية اللازمة لتحقيق أهدافها، وفي مقابل ذلك يجب على المؤسسة المساهمة في تحقيق رفاهية هذا المجتمع على المعلومات المحاسبية، الاجتماعية والبيئة المؤسسة، يجب أن يقدم لها تقرير المدقق تأكيدات بمدى التزام المؤسسة بمسؤوليتها الاجتماعية والبيئية وإفصاحها إفصاحا محاسبيا وبيئيا للمجتمع.

ثامنا: الجهات الحكومية:

تعتمد بعض جهات الدولة على البيانات المالية التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي للدولة ورسم السياسات الاقتصادية أو تعديل السياسة الضريبية المتبعة، ولا يمكن للجهات الحكومية القيام بتلك الأعمال دون وجود بيانات موثوق فيها ومعتمدة من طرف جهات مستقلة عن الإدارة.

عموما فأهمية عملية تدقيق الحسابات وآثارها على سلوك مستخدمي المعلومات في اتخاذهم لقراراتهم تتضح من خلال الآتي:

- ✓ تخفيض مقدار عدم التأكد لدى مستخدمي المعلومات عن طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية، وبالتالي تجنبهم مخاطر اتخاذ القرارات.
- ✓ يستلزم اتخاذ قرار معين وذلك من خلال المعلومات ذات القيمة التي يحصلون عليها من تقرير التدقيق والتي ترتبط بتحقيق أهداف معينة.
- ✓ تكون باعثا ودافعا لاتخاذ موقف مناسب يؤدي إلى تجنب النتائج غير المرغوب فيها.

الفصل الثاني

مدقق الحسابات وفرض الاستمرارية

تمهيد:

تحاول الجزائر كباقي الدول مسايرة التطورات الاقتصادية توازيا مع انفتاح الاقتصاد الجزائري على اقتصاد السوق وخوصصة المؤسسات الاقتصادية، وهو ما أدى إلى زيادة الحاجة إلى مكاتب التدقيق، ما أجبر الهيئات المسؤولة إلى على إجراء محاولات لإصلاح وتطوير المهن سواء على صعيد من القوانين والتشريعات أو من خلال إعادة هيكلة الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق، لنتناول في هذا المبحث التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر وشروط الالتحاق بالمهنة والهيئات المشرفة على التدقيق بالإضافة إلى شركات التدقيق في الجزائر.

المبحث الأول: الإطار العام لماهية مدقق الحسابات:

المطلب الاول: تطور مهنة مدقق الحسابات في الجزائر

شهدت الجزائر عدة تغييرات اقتصادية بداية من التوجه التصاعدي المغلق ذو الطبيعة الاشتراكية والتحكم المركزي إلى الانفتاح على العالم الخارجي والذي يطلق عليه اقتصاد السوق، وخلال هذه الفترة تبنت الجزائر مجموعة من القوانين تتماشى مع المراحل الاقتصادية التي مرت بها، ومن بين القوانين والتشريعات المنظمة للحياة الاقتصادية نجد قوانين وتشريعات خاصة بتنظيم مهلة التدقيق، ويمكن تلخيص أهم المراحل التي مرت بها مهنة التدقيق في الجزائر كما يلي:[1]

أولا: الفترة ما بين 1969-1980 مرحلة الاحتكار الدولة لخدمات مدقق الحسابات

بصدور الأمر رقم 6-107 المؤرخ في 31/12/1969 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 حيث تم تكريس مراقبة الشركات الوطنية أو الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية، وصدر بعدها المرسوم 173-70 المؤرخ في 16/11/1970 الذي جاء بكيفية تحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وقد كرس النص محافظة الحسابات بصفتها مراقبا دائما للتسيير في هذه المؤسسات مسندا مهمة محافظي الحسابات في مادته الأولى إلى موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية بحيث اعتبر محافظ الحسابات كموظف عام في الدولة وهذا ما ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي السائد.

ثانيا: الفترة ما بين 1980-1988 مرحلة استقلالية مدقق الحسابات

في هذه المرحلة بدأ التفكير في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا ومضمونا، وهكذا أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية تخضع للقانون التجاري وتأخذ في الغالب شكل شركة ذات أسهم أو شركة ذات مسؤولية محدودة ومن ثم يمكن أن تخضع للإفلاس، وقد ترتب على ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة من خلال إعادة الاعتبار لمهنة التدقيق وكان ذلك يفعل صدور القانون رقم 80-0 المؤرخ في 30/10/1980.

[1] عبد الله بن صالح، دراسة تحليلية تقسيمية لواقع إصلاح مهنة المراجعة بالجزائر ومدى توافقها مع معايير المراجعة الدولية، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، 20-21 نوفمبر 2013، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، ص 02.

ثالثا: الفترة من 1988 إلى 2011 مرحلة إصلاح منظومة مدقق الحسابات

تطور التدقيق الخارجي كان بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليه في ظل احتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988 تاريخ صدور القانون 88/01 الذي أعطى الحرية للمؤسسات الاقتصادية، كما أن هذا الشكل من التنظيم يلزمه ضرورة تأهيل التدقيق الخارجي بما يحثه من مواكبة هذا التغيير في الحياة الاقتصادية، ما نتج عنه صدور القانون رقم 91-0 المؤرخ في 27/04/1991.

المطلب الثاني: شروط الالتحاق بالمهنة

لضمان تحقيق من ممارسة مهن الخبة المحاسبية ومحافظة الحسابات والمحاسبة، وضع المشرع الجزائري مجموعة من الشروط التي يجب توافرها في الشخص الذي يرغب في ممارسة هذه المهن، بالإضافة إلى أنه حدد المسؤوليات التي يتحملها كل مهني أثناء مزاولته لمهنته.

الفرع الأول: شروط ممارسة المهنة

حددت المادة (08) من القانون 10-01 الشروط التي يجب توافرها لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وهي كالآتي:[1]

- ✓ أن يكون جزائري.
- ✓ أن يحوز شهادة لممارسة المهنة بمعنى أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعدلاتها.
- ✓ أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- ✓ أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- ✓ أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في القانون.
- ✓ أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم، بالعبارات الآتية: " اقسم بالله العلي

[1] المادة 25 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادر في 11 جويلية 2010، ص 05.

العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم السر المهني وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

تمنح الشهادات المذكورة أعلاه من معهد التعليم المتخصص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه.

لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

الفرع الثاني: حالات التنافي والموانع

حدد القانون حالات التنافي والموانع، وذلك لتحقيق استقلالية مهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، ففي المادة (64) من القانون 10-101 منه تم تحديد الحالات التي تعتبر متنافية مع هذه المين، وتتمثل فيما يلي:[1]

- ✓ كل نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.
- ✓ لكل عمل مأجور يقتضي قيام سلة خضوع قانوني.
- ✓ لكل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة (46) من هذا القانون.
- ✓ الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المناسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.
- ✓ كل عهدة برلمانية.
- ✓ كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.
- ✓ يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو العضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر من تاريخ مباشرة عهدته، ويتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمينته.

[1] المادة 64 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادر في 11 جويلية 2010، ص 10،11.

لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمدة، مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

ونصت المادة (65) على منع محافظ الحسابات من:[1]

- ✓ القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- ✓ القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو بالإنابة عن المسيرين.
- ✓ قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.
- ✓ قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.
- ✓ ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.
- ✓ شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها أقل من ثلاث (03) سنوات من انتهاء عهدته.

إضافة إلى ذلك توجز حالات التنافي والموانع في المادة (715) مكرر (6) من القانون التجاري والتي تنص على أنه لا يجوز أن يعين مندوبا للحسابات في شركة المساهمة: [2]

- ✓ الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.
- ✓ القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (1/10) رأس مال الشركة، أو إذا كانت الشركة نفسها تمتلك عشر (1/10) رأسمال هذه الشركات.
- ✓ أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات على أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو من أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة.
- ✓ الأشخاص الذين منحتهم الشركة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

[1] مادة 65 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادر في 11 جويلية 2010، ص 10.

[2] مادة 715 مكرر6، المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في:25 أفريل 1993 القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، ص 189.

بالإضافة إلى ما جاء في مواد القانون 10-1:[1]

- ✓ إذا استقدمت شركة أو هيئة محافظين اثنين (02) للحسابات أو أكثر. فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة، وألا تربطهم أية مصلحة، وألا يكونوا منتمين إلى نفس شركة محافظة الحسابات.
- ✓ يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون.
- ✓ إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة، يتعين عليه مطلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاء شهر واحد من تاريخ بداية نشاطه، وتمنح لجنة الاعتماد المواقفة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة.
- ✓ يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية، كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخصيص الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى، وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور، وتطبق هذه الموانع أيضا على الشركات والتجمعات الممارسة للمهنة.
- ✓ يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات، ويخضع لنفس الالتزامات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المتربصون، وكذا مستخدمو الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسب المعتمد وكذا الشركاء في الشركات المنصوص عليها في المواد 47 48 49 و 52 من القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

كما لا يتقيد الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بالمتر المهني في الحالات المنصوص عليها قانونا ولاسيما الحالات التالية:

- ✓ بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين.
- ✓ بمقتضى واجب إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة.
- ✓ بناء على إدارة موكليهم.

[1] المادة 67، 69، 68، 70، 71، من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادر في 11 جويلية 2010، ص 11.

- ✓ عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم.

يعد ممارسة غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد:

- ✓ كل شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيف مؤقت لتسجيله أو شطبه من الجدول والذي يمارس أو يواصل في أداء العمليات المنصوص عليها في أحكام القانون 10-01.
- ✓ كل من ينتحل صفة خبير محاسب أو محافظ حسابات معتمد، أو تسميات شركة خبرة في المحاسبة أو شركة محافظة الحسابات أو شركة محاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات والتسميات.

المطلب الثالث: مهام مدقق الحسابات

لقد نصت المادة 23 من القانون 10-01 على المهام التي تسمح وتساعد محافظ الحسابات للقيام بعمله كما يجب أن يكون وتتمثل هذه المهام في:[1]

- ✓ يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج وعمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
- ✓ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه للمسيرين والمساهمون أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- ✓ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.
- ✓ يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- ✓ يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة العامة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال الشركة أو الهيئة.

[1] المادة 23 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو سنة 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، عدد 42، الجزائر، 2010، ص08.

- ✓ وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.
- ✓ عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصادقة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع والكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

المطلب الرابع: حقوق وواجبات المدقق مدقق الحسابات

1. حقوق المدقق الخارجي:

للقيام بهذه المهنة يجب أن يتمتع المدقق الخارجي ببعض الحقوق وهي:

- **حق الاطلاع:**

يحق للمدقق الخارجي زيارة المؤسسة لاطلاع على دفاترها وسجلاتها المحاسبية وغير المحاسبية ومستنداتها للتأكد من مدى تقيد بنظام المؤسسة في أي وقت ودون إخطار مسبق خاصة إذا كان هناك شكوى لدى المدقق عن حالات تلاعب أو غش ورأى من الضروري القيام بزيارة مفاجئة، أما في حالة عدم وجود الشك فيقوم المدقق بإبلاغ المؤسسة مسبقا والاتفاق على موعد زيارته لاختيار الوقت الملائم حتى لا يعطل أعمال المؤسسة، وليتمكن الموظفين من تجهيز الدفاتر والمستندات اللازمة لعملية الفحص، وفي حالة عدم تمكن المدقق من ممارسة هذا الحق بسبب قيام المؤسسة بوضع العراقيل مثل: سرية الأوراق أو عدم وجود الوقت الكافي لتجهيزها فإنه يجب على المدقق في هذه الحالة رفع تقريره بهذا الأمر إلى مجلس الإدارة وإلى الجمعة العامة للمساهمين.

- **حق طلب البيانات والإيضاحات:**

يحق لمدققي الحسابات طلب البيانات والإيضاحات من إدارة المؤسسة التي يقوم بفحص حساباتها، للقيام بمهمته بالشكل المناسب، ويعتمد الحكم على مدى ضرورة البيانات والإيضاحات لتقرير المدقق الشخصي ومدى ارتباطها بعملية التدقيق، أي في حالة رفض إدارة المؤسسة توفير البيانات والإيضاحات

الضرورية لمدقق الحسابات فإنه يحق إبلاغ مجلس الإدارة عن امتناع الموظفين عن توفير هذه البيانات وذلك لأن المدقق يذكر في تقريره صراحة عما إذا تمكن من الحصول على المعلومات والبيانات الضرورية لأداء مهمته.

- **حق الحصول على صورة من الإخطارات المرسلة للمساهمين:**

من حق مدقق الخارجي الحصول على صورة من الإخطارات والبيانات المرسلة للمساهمين التي يرسلها مجلس الإدارة إلى المساهمين لدعوتهم لحضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين.

- **حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين:**

يحق لمدقق الخارجي دعوة الجمعية العامة للمساهمين للاجتماع في حالة حدوث حالة طارئة بالمؤسسة تهدد مركزها المالي واستقرارها، ووجود حالات انحراف خطيرة تؤثر على مستقبل المؤسسة وذلك كونه وكيلا من المساهمين للحفاظ على مصالحهم وأموالهم، وذلك لإحاطتها علما بما يحصل داخل المؤسسة من خلل ومشاكل حتى يخلي مسؤوليته.

- **حق مناقشة اقتراح عزله:**

يحق لمدقق الحسابات مناقشة اقتراح عزله عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المؤسسة، كذلك يحق له مناقشة اقتراح عزله والرد والدفاع عن موقفة أمام الجمعية العامة للمساهمين، يعتبر هذا الحق أحد الضوابط التي تحول دون عزل مدقق الحسابات عزلا تعسفيا أو استخدام هذا الحق للتأثير على مدقق الخارجي.

- **حق احتجازه للأوراق والمستندات حتى يحصل على أتعابه:**

يحق لمدقق الخارجي قانونا أن يحتجز الأوراق والمستندات للمطالبة بأتعابه والحصول عليها كاملة ولا يقوم بردها إلى المؤسسة حتى يحصل على أتعابه وتكاليف استخراج تلك المستندات.

- **تحديد وقت الجرد:**

بحق لمدقق خارجي تحديد وقت الجرد لممتلكات المؤسسة والتزاماتها حتى يتحقق من عدالة القوائم المالية لواقع المؤسسة، وأن يتم هذا الجرد تحت إشرافه أو بحضور من ينوب عنه وإلا من حقه ألا يعتمد على كشوف الجرد التي تمت دون أن تكون تحت إشرافه.[1]

2. واجبات المدقق الخارجي:

يتم الاعتماد في مهنة تدقيق الحسابات من طرف المدقق الحسابات الخارجي على عدة واجبات مهنية يجب عليه احترامها، والذي تذكرهم في عدة نقاط:

- ✓ مراقبة أعمال المؤسسة.
- ✓ تدقيق حساباتها وفق القواعد التدقيق المعتمدة ومتطلبات المهمة وأصولها العلمية والفنية.
- ✓ الفحص والتفتيش الدوري وفق أساليب المحاسبة والتدقيق المتعارف عليها على أعمال المنظمة ودوائرها من:

1. أنها متمشية مع القوانين والأنظمة والتعليمات الموضوعة.
2. أن الدفاتر المستعملة محفوظة بشكل مناسب وتلائم أعمال المنظمة.
3. إن تسجيل الحسابات ثم تقييده في الدفاتر بشكل أصولي وصحيح.
4. صحة الحسابات المدونة والنتائج المستخرجة منها.
5. مدى التقيد بالخطط والبرامج المقررة وأن أموال المؤسسة مصونة من العبث، حيث أنها تستعمل في حدود مصلحة المنظمة، وأن عنصر الاقتصاد ومتوفر في كافة الإجراءات المالية ويشمل التفتيش، التفتيش المادي لموجودات المنظمة ودوائرها وإجراء جرد لها وفحص وتدقيق الحسابات والبيانات المالية والمراقبة الإدارية المتعلقة بسير الأعمال وتقديم تقارير بذلك.

[1] مُحَمَّد فاضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة للنشر، عمان، 2009، ص 73-75.

- ✓ فحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة وأنظمة المراقبة المالية الداخلية لها، والتأكد من ملائمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها.
- ✓ التحقق من موجودات الشركة وملكيتها، والتأكد من قانونية (الالتزامات) المترتبة على الشركة وصحتها.
- ✓ الاطلاع على قرارات مجلس الإدارة والتعليمات الصادرة عن الشركة.
- ✓ أي واجبات أخرى يترتب على مدقق الحسابات القيام بها بموجب هذا القانون وقانون مهنة تدقيق الحسابات والأنظمة الأخرى، ذات العلاقة والأصول المتعارف عليها في تدقيق الحسابات.
- ✓ يقدم مدققوا الحسابات تقريرا خطيا موجها للهيئة العامة، وعليهم أو على من ينتدبونه أن يتلو التقرير أمام الهيئة العامة.
- ✓ التقيد بقواعد السلوك المهني الواردة في قانون مهنة تدقيق الحسابات ونظام تعليمات الجمعيات والمؤسسات المعنية بالمهنة.
- ✓ متابعة تطوير وتأهيل مهاراته الفنية ومواكبة التطورات التي تطرأ على المهنة وذلك من خلال الدورات التدريبية المستمرة التي تنظمها الجمعيات والمؤسسات المعنية بالمهنة.

المبحث الثاني: تنظيم مهنة مدقق الحسابات

المطلب الأول: كيفية تعيين وعزل مدقق الحسابات

1. كيفية تعيين محافظ الحسابات

يفرض على كل الكيانات العمومية الاقتصادية بدون استثناء تعيين محافظ حسابات وإجمالا فإن تعيينه يتم تحت الأشكال التالية:

أ. يعين التعيين في القانون الأساسي (الجمعية العامة التأسيسية):

القائمون بالإدارة الأولون وأعضاء مجلس المراقبة الأولون ومندوبو الحسابات الأولون القوانين الأساسية عند تحرير الحصص العينية كلها، حيث يتم تعيين على الأقل 25% بالنسبة للحصص النقدية (الأسهم) هذا ما يسمح بتكوين الجمعية العامة التأسيسية وفي محضرها الأول يتم تعيين المديرين الأولين وتعيين محافظ أو محافظي الحسابات.

ب. التعيين عن طريق المساهمين:

تعين الجمعية العامة للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة (03) ثلاث سنوات، تختارهم من بين المهنيين المسجلين في الجدول حيث نصت المادة 26 من القانون 10-01: على تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية.

كما جاء في المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 2011/01/27 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات على أنه خلال أجل أقصاه شهرين بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي حسابات، يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب السير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي حسابات من طرف الجمعية العامة.

يجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص ما يلي:

- ✓ عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج.

- ✓ ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظو الحسابات المنتهية، عهدتهم، وكذا محافظو الفروع إذا كانت المؤسسة تقوم بإدماج الحسابات.
- ✓ العناصر المرجعية المفصلة لموضوع المهمة والتقارير الواجب إعدادها.
- ✓ الوثائق الإدارية الواجب تقديمها ونموذج رسالة الترشح.
- ✓ نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية التجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية.
- ✓ نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة.

حيث تقوم الهيئات الملزمة بتعيين محافظي الحسابات بتقييم العروض وترتيبها تنازليا وعرضها على الجمعية العامة للفصل فيها، ويجب أن يبلغ عدد محافظي الحسابات المزمع استشارتهم على الأقل ثلاث مرات عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم.

يرسل المحافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة من قبل الجمعية العامة للمؤسسة المعنية خلال أجل أقصاء ثمانية (8) أيام من تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه.

ح. التعيين عن طريق المحكمة

تعين الجمعية العامة محافظي الحسابات وفي حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر المؤسسة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين.

تنص المادة 715 مكرر 8 من القانون التجاري على يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) من رأسمال الشركة أن يطلبوا من العدالة، وفي إطار هذا السبب المبرر، رفض مندوب أو مندوبي الحسابات الدين عيلتهم الجمعية العامة.

في نفس السياق جاء المرسوم التنفيذي رقم 11-30. إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس المحكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول بالمؤسسة.[1]

كما تم تحديد مدة عهدة محافظ الحسابات (03) بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس المحافظ بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات.

في حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة المراقبة خلال سنتين (02) متتاليتين يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجري تجديد عهدته.

هناك استثناء متعلق بمدة العهدة، ذلك في حالة استخلاف محافظ الحسابات المحافظ السابق لأسباب المنع، الاستقالة، الرفض...الخ، إلا أن تدخلات هذا الأخير تكون محدودة في الوقت إذ لا يمكنه إلا إتمام المدة المتبقية لمحافظ الحسابات السابق.

2. مواقع تعيين محافظ الحسابات:

لتحقيق ممارسة مهنية لمحافظ الحسابات بكل استقلالية فكرية وأخلاقية في المادة 65 من قانو 10-01 يمنع فيه من:

- ✓ القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- ✓ القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بمساهمة أو بالنيابة عن السيرين.
- ✓ قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.
- ✓ قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.
- ✓ ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.
- ✓ شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث سنوات من انتهاء عهدته.

[1] قورين حاج قويدر، قيداون أبو بكر الصديق، المحاسبة والتدقيق كدعامة لتحسين الاستثمار بالمؤسسات الجزائرية، مداخلة مقدمة بعنوان: آلية عمل محافظ الحسابات لتحقيق الرقابة في المؤسسات الاقتصادية-دراسة ميدانية-، جامعة يحي فارس، كلية العلوم الاقتصادية، المدية، 20 نوفمبر 2017، ص 8-9.

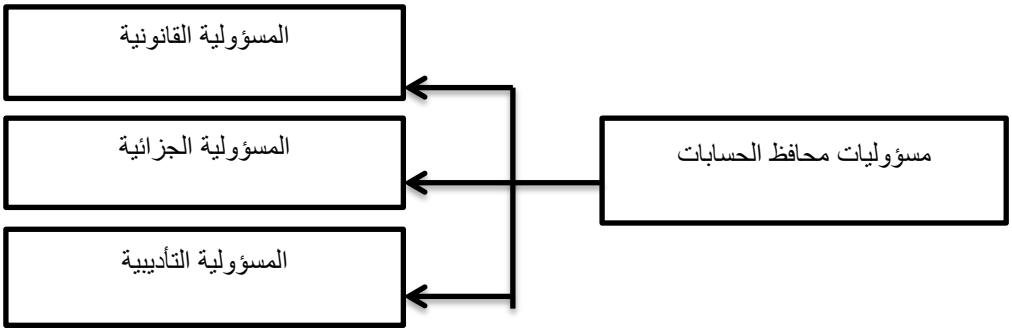
- ✓ زيادة على حالات التنافي والمواقع المنصوص عليها خصوصا في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة.
- ✓ كما يمنعون أيضا من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

المطلب الثاني: مسؤوليات مدقق الحسابات

تلخص مسؤولية محافظ الحسابات في الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حول مدى . استخدام الإدارة لافتراض الشركة المستمرة في إعداد البيانات المالية واستنتاج ما إذا كان هناك شك جوهري حول قدرة الشركة على الاستمرار كالشركة مستمرة، وتوجد هذه المسؤولية حتى لو لم يشمل إطار إعداد التقارير المالية على متطلب صريح لقيام الإدارة بعمل تقييم محدد لقدرة الشركة على الاستمرار كالشركة مستمرة. لكن، وكما هو وارد في معيار التدقيق الدولي 200 ، فإن الآثار المحتملة للضوابط المتأصلة على قدرة المدقق على كشف البيانات الخاطئة الجوهرية تكون أكبر بالنسبة للأحداث أو الظروف المستقبلية التي يمكن أن تؤدي إلى توقف الشركة عن كونها الشركة مستمرة، ولا يستطيع المدقق بأن يتنبأ بهذه الأحداث أو الظروف المستقبلية وعليه لا يمكن اعتبار عدم وجود إشارة إلى شكوك الشركة المستمرة في تقرير المدقق على أنه ضمانة حول قدرة الشركة على الاستمرار كالشركة مستمرة[1].

[1] عمر شريقي، التنبؤ بالفشل المالي للشركة بين مسؤولية المدقق والإدارة في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 570 الشركة المستمرة والتشريع الجزائري – أبحاث اقتصادية وإدارية لجامعة محمد خيضر، بسكرة، جوان 2016، ص ص 235-236.

الشكل 1-2 مسؤوليات محافظ الحسابات



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات سابقة

إن مسؤوليات محافظ الحسابات متنوعة نوجزها فيما يلي:

1. المسؤولية المدنية (القانونية):[1]

في أغلب الأحيان تكون هذه المسؤولية تعاقدية وتعلى مسؤولية محافظ الحسابات أمام العميل الذي يرتبط معه يعقد مكتوب وقد تكون مسؤوليته تقصيرية، أي أن كل خطأ يسبب ضرر للغير يلتزم من ارتكاب بالتعويض وتتوافر في هذه المسؤولية ثلاث أركان رئيسية:

- ✓ خطأ يصدر من محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله لواجباته.
- ✓ ضرر يصيب المدعي نتيجة خطأ محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته.
- ✓ رابطة نسبية بين خطأ محافظ الحسابات الذي أصاب المدعي.

2. المسؤولية الجزائية (جنائية):[2]

تتمثل في ارتكاب جريمة تتعدى منها الشخص الطبيعي أو المعنوي إلى الإصرار بالمجتمع وتنتهي بعقوبة يحددها قانون العقوبات وتكون في الحالات التالية:

- ✓ تدوين بيانات كاذبة في تقارير أو حسابات أو وثائق قام بإعدادها في سياق ممارسة المهنة.
- ✓ المصادقة على وقائع مغايرة للتحقيق في أية وثيقة يتوجب إصدارها قانونا أو بحكم قواعد ممارسة المهنة.

[1] سامية بوعديس، المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات، مذكرة ماستر، قانون أعمال، كلية الحقوق، جامعة أم البواقي، سنة 2016، ص 32.
[2] محمد بوتين، المحاسبة العامة للالشركة، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، 1999، ص 57-58.

- ✓ عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية إذا تم اكتشافه.
- ✓ عدم احترام المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالشركة.

3. المسؤولية التأديبية:[1]

إذا أخل محافظ الحسابات بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينتمي إليها فقد يتلقى المعنى بالأمر إنذار، ويترب على ذلك إجراءات تأديبية كالتوقيف المؤقت عن مزاولة المهنة، شطب الاسم من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة وغيرها.

كما يجب الإشارة بالإضافة إلى المرسوم التنفيذي رقم 13-10- ممضى في 13 يناير 2013، الجريد الرسمية عدد 3 مؤرخة في 16 يناير 2013، والذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.

المطلب الثالث: الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر

ينظم مهنة التدقيق في الجزائر مجموعة من القواعد والآليات التي تعمل على تطور هذه المهنة، م وتتمثل هذه الهيئات في:

1.1. المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المحاسبين المعتمدين:

تأسست هذه المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبيين المعتمدين بموجب القانون 08/91 المؤرخ في 1991/04/27، بحيث نصت المادة الخامسة من القانون المذكور تنشا منظمة وطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المعتمدين تتمتع بالشخصية المدنية وتجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها القانون.[2]

[1] بن جبور سهيلة، واقع ممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة مستغانم، سنة 2018، ص 17.

[2] ، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المطبعة الرسمية، العدد رقم 20، السنة 28، المؤرخة بتاريخ 01 ماي 1991، ل 16 شوال 1411، ص 652.

يدير المنظمة الوطنية لمجلس يكون مقره في مدينة الجزائر، ويحدد تشكيل المنظمة وصلاحياتها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم.[1]

وبالتالي بعض مهام المنظمة ما يلي:[2]

- ✓ السهر على التنظيم المهنة.
- ✓ الدفاع على كرامة أعضائه واستقلاليتهم.
- ✓ إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل والإيقاف والشطب من حدوها.
- ✓ يعد ويراجع وينشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- ✓ تنشر المنظمة الوطنية مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق لممارسة المهنة وتحدد كيفية تطبيقها عن طريق التنظيم.

2.1. مجلس النقابة الوطنية لأعضاء مهنة المراجعة:

تأسس مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة بموجب مرسوم 08/92 المؤرخ في 1992/01/13 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 1997/12/01 والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة ويضبط اختصاصه وفوائد عمله.

يدير النقابة مجلس يتكون من تسعة أعضاء تنتخبهم الجمعية العامة من بين الأعضاء المسجلين قانونيا في جدول النقابة الوطنية[3].

ومن بين مهام المجلس ما يلي:[4]

- حماية المصالح المعنوية والمادية لأعضاء النقابة.

---

[1] المرسوم التنفيذي رقم 08/91 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق ل: 1991/04/27 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 05.

[2] تبعا للمواد: 9، 10، 11 من القانون التنفيذي رقم 08/91.

[3] سعاد محمّد السويد، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2010، ص 116.

[4] مجلة الالكترونية الاقتصاد الإسلامي العالمية، MEIG، اطلع عليها يوم: 2016/02/09.

تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية وتجاه الغير والمنظمات الأجنبية للمماثلة وتمثيلها في الأعمال المدنية وفي إدارة الأملاك العقارية والمنقولة التي تملكها النقابة الوطنية وفي تسيرها وفي الامتثال أمام العدالة باسم النقابة مدعيا أو مدعى عليه.

الوقاية من كل النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة وتسويتها وعرضها إن اقتضى الأمر على غرفة المصالحة والانضباط والتحكيم.

- ✓ تحصيل الاشتراكات المهنية التي يقررها المؤتمر.
- ✓ إعداد مشروع الإيرادات والنفقات واقتراحه على المؤتمر للمصادقة عليه.

3.1. المجلس الوطني للمحاسبة:

إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة:

أنشئ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب مرسوم تنفيذي رقم القانون 318/96 المؤرخ في 1996/09/25، حيث تنص المادة الثانية "يعد جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك يقوم بمهنة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس النحاسية والتطبيقات المرتبطة بها، وبالتالي يمكن للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو يطلب من الوزير لمكلف بالمالية، ويمكن أن تستشيره لجان المجالس المنتخبة والهيئات والشركات والأشخاص الذين تهمهم أشغاله

ومن بين مهامه ما يلي:[1]

- ✓ جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وبتعليمها.
- ✓ انجار أو تكليف من ينجز كل الدراسات والتحاليل في مجال التنمية واستخدام الأدوات
- ✓ والطرق المحاسبة.
- ✓ اقتراح كل التدابير الزامية إلى ضبط المقاييس المحاسبة واستغلالها العقلاني.
- ✓ إبداء رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة.

[1] مرسوم تنفيذي رقم 24-11 مؤرخ في 22 صفر عام 1432هـ الموافق ل 27 يناير 2011، يحدد تشكيل المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، وقواعد سيره، المادة 02، ص 04.

2.3.1. تشكيل المجلس الوطني للمحاسبة:

فيما يخص تشكيلة المجلس، فإنه يرأسه وزير المالية أو ممثله ويتكون من:

- ✓ ممثل الوزير المكلف بالطاقة.
- ✓ ممثل الوزير المكلف بالإحصاء.
- ✓ ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية.
- ✓ ممثل الوزير المكلف بالتجارة.
- ✓ ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي.
- ✓ ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني.
- ✓ ممثل الوزير المكلف بالصناعة.
- ✓ رئيس المفتشية العامة للمالية.
- ✓ مدير العام للضرائب.
- ✓ مدير المكلف بالنفيس الفاسي لدى وزارة المالية.
- ✓ ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر.
- ✓ ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة.
- ✓ ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة.
- ✓ ثلاث (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.
- ✓ ثلاث (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ✓ ثلاث (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- ✓ ثلاثة (03) أشخاص يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.

يجب أن تتوفر في ممثلي الوزراء على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم لكفاءاتهم في المجلس المحاسبي والمالي.

يعد أعضاء المجلس بقرار من الوزير المكلف بالمالية لمدة ست (6) سنوات بناء على اقتراح من الوزراء ومسؤولي الهيئات المذكورة في المادة 2 من المرسوم أعلاه.[1]

تجدد تشكيلة المجلس بالثلث (1/3) كل سنتين 2، وفي حالة انقطاع عهدة أحد الأعضاء يتم استخلافه حسب الأشكال نفسها، ويستخلفه العضو الجديد حتى نهاية العهدة.

2- لجان مجلس المحاسبة:

تطبيقا لأحكام المادة 5 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمذكور أعلاه تنشأ لدى المجلس اللجان المتساوية الأعضاء الآتية[2]:

- ✓ بلجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية.
- ✓ لجنة الاعتماد.
- ✓ لجنة الانضباط والتحكيم.
- ✓ لجنة مراقبة النوعية.
- ✓ لجنة التكوين

المطلب الرابع: أتعاب المدقق الحسابات

من البديهي أن تكون مسألة تحديد الأتعاب من اختصاص من قام بالتعيين وعادة تتم عملية تحديد الأتعاب بالاتفاق بين المدقق ومن كلفه بالتدقيق، ويجب أن تذكر الأتعاب في عقد مكتوب موقع من قبل المدقق والعميل، على أن تذكر أيضا في هذا العقد الخدمات المطلوبة والمدة الزمنية التي يعطيها العقد، ونود أن نشير إلى أن تحديد الأتعاب في شركات المساهمة لا يجب أن تفوض إلى مجلس الإدارة أو الإدارة العليا بالشركة حتى لا تمارس أية ضغوط على المدقق من شأنها أن تنقص من استقلاليته وموضوعيته. أما لتقدير الأتعاب من قبل المدقق لا يجب أن تكون خرافية وغير مدروسة لما لذلك من تأثير ضار على المدقق سواء ماديا أو معنويا. إما لكونها أقل مما يجب أو أكثر مما يجب، يجب أن يأخذ بهذه العوامل عند تقدير الأتعاب وهي:[3]

[1] سامية بوعديس ، المرجع السابق، المادة 02، ص04.

[2] نفس المرجع السابق، المادة 17، ص06

[3] ادريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص ص 55-56.

- ✓ حجم الشركة وطبيعة نشاطها.
- ✓ نظام الرقابة الداخلية المطبق (حسب كفاءة النظام).
- ✓ استخدام أسلوب العينات الإحصائية في عملية التدقيق لما لها من أثر كبير في سرعة إنجاز العمل ومن ثم تقليل تكلفة عملية التدقيق.
- ✓ درجة المخاطرة من وجهة نظر المدقق (وقت وتكلفة أكثر كلما ارتفعت درجة المخاطرة).
- ✓ درجة المكلفة المستخدمة في النظام المالي وتعقد عمليات الشركة ما يستدعي تخصصات مختلفة لإتمام عملية التدقيق وبالتالي زيادة تكاليف التدقيق.

أما حالة الجزائر فهي كما جاءت بها المادة 37 من القانون 10-01 والتي نصت على أنه تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته، ولا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أجرة أو امتيازا مهما كان شكله، 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..

المبحث الثالث: فرض الاستمرارية وأثره المحاسبي

المطلب الأول: مفهوم الاستمرارية وفرض الاستمرارية

أولا: مفهوم الاستمرارية:

يشير اصطلاح استمرارية المنشأة إلى أحد الفروض المحاسبية المهمة التي يرتكز عليها المحاسبون عند إعداد القوائم وتطبيق الإجراءات المحاسبية، ويعني هذا الفرض أن المنشأة وجدت لتستمر ويتم تقويم معظم الأصول تطبيقا لهذا الفرض على أساس التكلفة التاريخية وعلى أساسه تفترض المحاسبة المالية أن المنشأة مستمرة في عملها وليس هناك اتجاه لتصفيتها، بمعنى أنه في الظروف العادية فإن مؤسسي المنشأة لا يفكرون في القضاء أو تصفية تلك الشركة وحياتها مستمرة أو لا نهائية، وبهذا يتفق فرض الاستمرارية مع التوقع الطبيعي الأصحاب المنشأة والإدارة.[1]

ثانيا: مفهوم فرض الاستمرارية:

يعتبر فرض الاستمرارية من أهم الفروض المحاسبية التي تستخدم في إعداد القوائم المالية الختامية، حيث يفترض أن المشروع يتم إنشاؤه لكي يقوم بأعماله ويواصل ذلك في المستقبل المنظور وأنه باق ومستمر لفترة زمنية معقولة غير محددة ويمكن القول بأنها غير نهائية وتكفي لاستخدام موارده الاقتصادية كما هو مخطط ومتوقع وأنه ليس في نية أصحاب المشروع تصفيته أو تقليل حجم عملياته بشكل مادي واضح يؤثر على طبيعة أعمال المنشاة.[2]

إن فرض الاستمرارية في المحاسبة يعني أن الشركة سوف تستمر في عملياتها، ولن تخرج من صناعة، أو يتم تصفيتها وحتى يتم ذلك يجب أن تكون قادرة على زيادة مواردها بشكل كاف، ولفترة زمنية غير محدودة تمكنها من تحقيق خططها، والوفاء بالتزاماتها ونمو أنشطتها بدون خسائر، وهو أحد المفاهيم الأساسية التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية.[3]

---

[1] فؤاد محمد الليثي، نظرية المحاسبة مدخل معاصر، دار النهضة العربية، 2، القاهرة، 2002.ص،56

[2] International accounting standard(LAS,1984, P5.)

[3] العمودي، أحمد (2001): دور مدقق الحسابات الخارجي في التقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة اليمنية، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، الأردن، 2001

المقصود من فرض الاستمرارية أن المشروع باق ومستمر لفترة زمنية معقولة كافية لاستخدام موارده الاقتصادية طبقا لما هو مخطط ومتوقع وبدون خسائر جسيمة لرأس المال المستثمر، وكافية كذلك لاستخدام موارد البيئة الاجتماعية الاستخدام الأمثل دون إلحاق خسائر بحقوق المجتمع وإبقاء آثاره الخارجية الموجبة وتلافي أثاره الخارجية السالبة على المجتمع (تحقيق المنافع وازالة الأضرار).[1]

وتطبيقا لهذا الغرض فإنه يتم تسجيل الأصول على أساس أن الشركة قادرة على تحقيق قيمتها وتحقيق الربح منها، وأنها ستكون منتجة ومستمرة في العمل لأجل غير محدد، لذلك يتم تسجيل قيمتها على أساس التكلفة التاريخية، ويتم استهلاكها على أساس فترات متساوية وبنسب معينه حسب الأساس المحاسبي المستخدم، وكذلك يتم تسجيل الالتزامات على أساس أن الشركة قادرة على سدادها والوفاء بها من خلال سير عمل المنشأة دون الحاجة إلى إعادة جدولتها أو الاستغناء عن أصولها مقابل تسديد التزاماتها.

ويمثل فرض الاستمرارية التوقع الطبيعي من الوحدة المحاسبية، فهو يعكس توقعات كافة الأطراف المهتمة بأمور المنشأة باعتبار أن احتمال التصفية أو التوقف عن مزاولة النشاط تمثل حالة استثنائية، ومن ناحية ثانية فإن فرض الاستمرارية يتفق مع المعايير القانونية التي تعمل في ظلها الوحدات الاقتصادية الكبيرة، فظهور الشركات المساهمة العامة يؤيد فرض الاستمرارية نظرا لما تتمتع به هذه الشركات من حياة اعتبارية مستمرة ونمو وتوسع مستمر في حجم أعمالها، لذلك فإن بناء النظرية المحاسبية ينبغي أن يقوم على الافتراض الطبيعي وهو افتراض الاستمرارية، وليس على الحالة الاستثنائية وهي حالة تصفية الشركة.[2]

إن هذا القرص يعني أن عمر المنشأة مستقل عن عمر ملاكها، وأنها أي المنشأة مستمرة في حياتها إلى ما لنهاية، ما لم تظهر قرينة موضوعية تشير إلى خلاف ذلك.[3]

وأصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بغرض الاستمرارية، والذي يهدف إلى توفير إرشادات حول مسؤولية المراجع عند تدقيق البيانات المالية المتعلقة بملاسة الاستمرارية كأساس لإعداد البيانات المالية، وحدد مجموعه من المؤشرات التي تساعد مراجع الحسابات في اكتشاف حالات الشك

[1] قايد محمد أمين: نحو مبادئ متعارف عليها لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية، (مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، عدد32، مطبعة جامعة القاهرة، 1985) ص 121.

[2] عاهد عيد سرحان، دور المدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة، 2007، ص 49.

[3] مطر محمد عطية، المحاسبة المالية، سلسلة كتب المحاسبة رقم 01، دار حنين، عمان، الأردن، 1995، ص 39.

باستمرارية العميل وصنفت إلى مؤشرات مالية، ومؤشرات تشغيله، ومؤشرات أخرى ووجود واحد أو أكثر من هذه المؤشرات لا يعني دائما أن فرض الاستمرارية موضع تساؤل، وحدد كذلك المعيار مجموعة من الإجراءات يجب على المراجع القيام بها عندما تثار الشكوك حول استمرارية العملاء، وكذلك الصيغ التي يضمنها في تقريره في ضوء النتائج التي توصل إليها.

وتشير الفقرة رقم (2) من المعيار الدولي التدقيق لرقم (570)، على أنه يجب على المراجع أن يأخذ بعين الاعتبار ملائمة فرض الاستمرار كأساس لإعداد القوائم المالية.

وكذلك تشير الفقرة رقم (4) إلى أن استمرارية الوحدة تعني توقع قدرة الوحدة على الاستمرار في المستقبل القريب وعموما فأن المستقبل القريب يعني فترة لا تتجاوز عاما ماليا واحدا بعد الفترة المنتهية، والتي يفترض فيها إعداد القوائم المالية في غياب المعلومات التي تشير إلى عكس ذلك، وبالتالي تسجيل الأصول والخصوم على أساس قدرة الوحدة على تحصيل قيمة الأصول وسداد الالتزامات التي عليها من النشاط العادي، وإذا كانت هذه الفرضية لا مبرر لها، فإن الوحدة ربما لا تستطيع تحصيل قيمة الأصول كما هي بالمبالغ مسجلة، وربما يوجد تغييرات في مبالغ وتواريخ استدقاق الالتزامات وتبعا لذلك فإن مبالغ وتبويب الأصول في القوائم المالية ربما تحتاج إلى تعديل.[1]

ويتبين من خلال التعريفات السابقة أنه في حالة غياب أو عدم وجود دليل على فترة الشركة على الاستمرارية في أعمالها الاعتيادية، فإنه يفترض أن المنشأة مستمرة في عملياتها لأجل غير محدد وأنه لن يتم تصفيتها في المستقبل القريب، من ناحية أخرى فإن المقصود بالاستمرار هو المشروع والمنشأة وليس الملاك لأن كثيرا من المنشآت تقوم ببيع أسهمها العامة التي تملكها ولو كان الأمر يتعلق بالملكية لاعتبرناها غير مستمرة لأن الملكية غير مستمرة بعينه وإنما تتغير حسب عمليات بيع وشراء أسهم المنشأة، ولكن هذا يتنافى مع المفهوم العام للاستمرارية، ففي حالة تصفية الشركة فإن الشركة يفقد العاملون فيها أعمالهم ووظائفهم وتفقد كذلك الزبائن، أي أنها تفقد طبيعة عملها التشغيلي اليومي الاعتيادي الذي أنشئت من أجله، لكن في حالة نقل الكلية فإن الشركة شقى مستمرة بالرغم من وجود مالكين جدد لها ويمكن أن تؤدي نفس الأعمال التي تقوم بها بالسابق بل ويمكن أن تطور من أصالها وتستمر في خدمة زبائنها.

[1] جمعة وآخرون2001، مفاهيم التدقيق المتقدمة، المرجع السابق، ص09.

ويرى الطلبة أن المنشأة وحدة محاسبية مستمرة، وطالما أنه ليس هناك دليل على عكس ذلك، فإنه يفترض أن للوحدة المحاسبية عمر أطول من الأعمار الإنتاجية للأصول التي تستخدمها، بمعنى أن الوحدة المحاسبية ذات عمرا مستمر في حين أن الأصول التي تستخدمها ذات أعمار محدودة، ويترتب على ذلك إعداد كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل بافتراض أنه ليس هناك اتجاه أو نية أو ضرورة لتصفية الوحدة المحاسبية أو تقليص نطاق أعمالها بشكل جوهري.

المطلب الثاني: لمحة نظرية عن معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية (ISA):

يشير هذا المعيار إلى أن الغرض منه هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول مسؤولية المراجع عند مراجعته للبيانات المتعلقة بملاءمة فرض الاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية، وبالتالي على مراجع الحسابات الخارجي عند تدقيقه للبيانات المالية مراعاة ملاءمة فرض الاستمرارية والذي تم على أساسه إعداد القوائم المالية، وقد حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين **International Federation (IFAC)** ((**of Accountants** بعض المؤشرات التي تشير إلى ضعف استمرارية الشركة، وقسمت إلى مؤشرات مالية، ومؤشرات تشغيلية، مؤشرات أخرى، ولكن لا يعتبر هذا حصرا كاملا وشاملا لكل المؤشرات، كما أن وجود واحد أكثر من هذه المؤشرات لا يعني بالضرورة فشل الشركة وعدم قدرتها على الاستمرار

المطلب الثالث: طبيعة فرض الاستمرارية في التدقيق والأثار المترتبة عنه

لقد أصبح الدور التقليدي المتعارف عليه لعمل المراجع الخارجي، والذي يقتصر على إبداء رأيه الفني المحايد عن مدى تعبير كل من الحسابات الختامية والميزانية عن نتائج الأعمال والمركز المالي للمنشأة محل التدقيق غير كافي لبث الاطمئنان لدى الأطراف المختلفة التي مع المنشأة وتعتمد على رأي المراجع كأساس لاتخاذ القرارات المالية المختلفة في مجال الاستثمار والائتمان، ولقد اعتبر المراجعون حتى وقت قريب أن تطبيق فرض الاستمرارية في التدقيق أمرا غير مناسب بسبب ظروف عدم التأكد التي تحيط بالتعامل مع هذا الغرض، وما تترتب على ذلك من قيام المراجع بتقييم ومراجعة التنبؤات المالية وغير المالية، إلا أنه قد أصبح مقبولا في الوقت الحالي وفي ظل المشاكل المالية وغير المالية التي تحيط بمناخ النشاط الاقتصادي اليوم أن يبدي المراجع رأيه عن

قدرة المنشأة على الاستمرارية في نشاطها خلال المستقبل المنظور، وعدم وجود ما يعيق قدرتها على الاستمرارية[1].

إذا كان فرض الاستمرارية في المحاسبة يعني أن حياة المنشأة سوف تستمر لفترة غير محددة من الزمن، فإن فرض الاستمرارية في التدقيق يعني أن يبدي مراجع الحسابات برأيه عما إذا كانت المنشأة قادرة على الاستمرارية في نشاطها من عدمها[2].

كما أنه يجب أن يكون واضحا في الأذهان أن المراجع غير مسئول عن ضمان مستقبل المنشأة واستمراريتها وعدم تصفيتها، بل أن واجب المراجع يتمثل في أن يدق ناقوس الخطر إذا ما ظهرت في الأفق دلائل أو مؤشرات تشير إلى وجود مشاكل تتعلق باستمرارية المنشأة واحتمال تعرضها لمخاطر الانقضاء والتصفية.[3]

أن تقرير المراجع يساعد على ترسيخ مصداقية البيانات المالية، ومع ذلك فإن تقرير المراجع لا يعتبر ضمانة لاستمرارية المنشأة مستقبلا، بناء على ذلك تعتبر المراجعة بمثابة الوسيلة الوحيدة التي توفر لأصحاب المنشأة وغيرهم الاطمئنان على أنها تسير في ظل الإدارة الموجودة في الاتجاه السليم لتحقيق الأهداف المرغوبة، وبالتالي تلعب المراجعة دورا رئيسيا في عملية ترشيد تخصيص المصادر الاقتصادية.[4]

1. الآثار المترتبة على فرض الاستمرارية على عملية التدقيق:

هناك العديد من الآثار المترتبة على فرض الاستمرارية على عملية المراجعة ومنها:[5]

- ✓ يقوم المراجع بتنفيذ إجراءات المراجعة المصممة للحصول على أدلة الإثبات لتكوين الأساس الذي يبني عليه رأيه في البيانات المالية وعندما يثار شك يتعلق بفرض الاستمرارية، فإن بعضا من هذه الإجراءات

[1] حسن، دينا زين العابدين حسن، دور مراقب الحسابات في تحديد وتقييم عوارض استمرارية المنشأة في ضوء المعايير المراجعة المرتبطة، المرجع السابق، 2003، ص ص 5-6.

[2] سالم عبد الله محمود، ابداء رأي مراجع الحسابات عن مقدرة المنشأة على الاستمرارية في نشاطها واجب تحتمه الاعتبارات الاقتصادية، مجلة البحوث التجارية، العدد الثاني عشر، كلية التجارة، جامعة الزقازين، يناير 1988، ص 157.

[3] منصور رضا زكي، أثر المعلومات الغير المالية ولمرحلة العمرية للمنشأة على قرار المراجع عند تقييم الاستمرارية، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة، 2003، ص 7

[4] جربوع يوسف محمود، مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا للمعايير المراجعة الدولية، طبعة الأولى، غزة، فلسطين، 2002، ص 286.

[5] مرجع نفسه.

قد تأخذ أهمية إضافية أو قد يكون من الضروري اتخاذ إجراءات إضافية أو تحديث المعلومات التي تم الحصول عليها سابقا.

- ✓ بعد تنفيذ الإجراءات التي تعتبر ضرورية، والحصول على كافة المعلومات المطلوبة ومراعاة تأثير أية خطط للإدارة والعوامل المؤثرة الأخرى، يؤكد المراجع فيما إذا كان الشك المثار حول فرض الاستمرارية قد أزيل بالشكل المرضي من عدمه، وفي حالة حصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة وأن المنشأة قد طبقت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبالتالي يمكنه في هذه الحالة إصدار تقرير غير مقيد، فيما عكس ذلك يتم إصدار تقرير سلبي أو متحفظ أيهما مناسب.
- ✓ إن مقدرة المنشأة على الاستمرارية في نشاطها يعتبر من الأعمال أو الأنشطة الرئيسية التي يجب أن يأخذها المراجع في اعتباره وذلك عند التخطيط لعملية التدقيق، وبصفة خاصة في المنشآت التي تعتمد على استخدام الحاسب الآلي في تشغيل البيانات المالية ففي بعض المنشآت التي يمثل نظام التشغيل الالكتروني للبيانات دورا مكملا لأنشطتها التي تمارسها، فقد يجد المراجع بعض الظواهر التي على أساسها يحكم بفشل النظام، ومن ثم يضطر المراجع إلى إعداد تقرير مفيد حيث يوجد ما يهدد استمرارية المنشأة.

المطلب الرابع: أهمية فرض الاستمرار وأثره المحاسبي

يعتبر استخدام هذا الفرض من السمات الرئيسية لأي مشروع مهما كان نوع نشاطه سواء أكان صناعيا أو تجاريا أو زراعيا أو خدميا، وفى ظل هذا الفرض فإن المشروع يقتني أصوله من أجل الاستخدام وليس من أجل البيع، وكذلك فإن العديد من المبادئ والأسس المحاسبية في إطار نظرية المحاسبة بنيت على أساس فرض الاستمرارية.

وسنقوم بمناقشة علاقة فرض الاستمرارية ببعض المبادئ والأسس المحاسبية والتي نراها مهمة للدراسة

المبحث الرابع: الركائز التي يقوم عليها المدقق الحسابات تجاه فرض الاستمرارية

تمهيد:

تعد استمرارية المؤسسة من الفروض المحاسبية المهمة، ونظرا لأهميتها بالنسبة للعديد من الأطراف المستفيدة من القوائم المالية والتي يصعب عليها باستمرارية المؤسسة، لجأت الهيئات المهنية في مجال المحاسبة والتدقيق إلى إلزام المدقق الخارجي بتقييم الاستمرارية.

حيث هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على دور ومسؤولية المدقق الخارجي فيما يخص تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط وذلك في ضوء المعيار الدولي للتدقيق 570 " المؤسسة المستمرة ".

المطلب الأول: مسؤولية مدقق الحسابات حول تقييم الحسابات حول تقييم استمرارية المؤسسة

إن مسؤولية المدقق عن تقييم استمرارية الاستغلال ترتبط بمعيار العناية المهنية اللازمة، فإذا قام المدقق ببذل العناية المهنية المطلوبة منه أثناء قيامه بعمله فظهور مؤشرات تكل على عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار بعد اعداد التقرير، فإنه لا يكون مسؤولا عن ذلك ما دامت هذه المؤشرات ظهرت بعد قيامة بممارسة أعمالة بعناية مهنية كافية واتخاذه للخير المهني، [1] بالإضافة إلى ذلك فإن فشل المؤسسات أو ضعف قدرتها على الاستمرار له مؤشرات مختلفة منها ما يستطيع المدقق التوصل إليه خلال قيامه بالفحص العادي الذي يقوم به لتحقيق أهداف التدقيق المتعارف عليها، ومنها ما يحتاج إلى إجراءات خاصة ومعقدة تتطلب من المدقق خبرة كافية وتحتاج إلى جهود وفحوصات خاصة وقد تتطلب تكاليف إضافية، وحتى أو نقل المدقق كل العناية المهنية الكافية فانه قد لا يتوصل الى ذلك[2].

أما إذا ظهرت مؤشرات واضحة من خلال الفحص العادي القدرة المؤسسة على الاستمرار تشير إلى ضعف الوضع المالي المؤسسة ولم يتعرض لها المدقق ولم يشير إليها في تقريره، فإن ذلك يضعه تحت طائلة المسؤولية لأنه قصر في تطبيق معايير التنفيق العامة المتعارف عليها فيما يخص بذل العناية المهنية اللازمة[3].

يجب على المدقق عندما ينشأ الكلف بخصوص ملائمة فرض الاستمرار أن يجمع أدلة تدقيق كافية ومناسبة لإزالة هذا الشك، كما يجب على المدقق أن يناقش الإدارة ويأخذ بعين الاعتبار خططها بالنسبة

[1] عاهد عيد سرحان، مرجع سابق، ص 46.
[2] المرجع نفسه، ص 42.
[3] المرجع نفسه، ص 46.

لتصرفاتها المستقبلية، على سبيل المثال خطط تصفية الأصول الافتراض أو إعادة هيكلة الديون. تخفيض أو تأجير النفقات أو زيادة رأس المال، وعموما إن اهتمام المدقق بمثل هذه الخطط يقل بمروز الوقت وزيادة الأحداث المتوقعة، حيث أن التركيز عادة يكون الخطط الموضوعة والتي لها تأثير هام على الملاءة المالية للمؤسسة في المستقبل القريب.[1]

يتوجب على المتفق أن يأخذ نفس الفترة التي استخدمتها الاثارة في عملية التقييم حسب ما هو مطلوب بموجب اطار إعداد القوائم المالية أو بموجب القوانين واللوائح إذا كانت تحدد فترة أطول، وإذا تبين للمحقق أن الإدارة استخدمت فترة أقل من اثنتي عشر شهرا فعليه أن يطلب من الإدارية توسيع هذه الفترة لتصبح اثني عشر شهرا اعتبارا من تاريخ الميزانية"، ولا يقع على عاتق المدقق مسؤولية القيام بإجراءات تدقيق تتعلق بالتوازية المنشأة لفترة تزيد عن هذه الفترة باستثناء الاستفسار من الإدارة عن مدى توفر معلومات لديها عن أحداث أو ظروف قد تؤثر على الاستمرارية بعد هذه الفترة، ولكن على المدقق أن يكون متيقظا لاحتمال وجود مثل هذه الأحداث أو الظروف من خلال إجراءات التدقيق العادية.

المطلب الثاني: مسؤولية مدقق الحسابات في الجزائر في تقييم قدرة المشأة 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 محافظ الحسابات 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 محافظ الحسابات وفق النصوص القانونية كما يلي[2] :

- ✓ الزم القانون (10-01) محافظ الحسابات وإعداد تقرير خاص عن استمرارية الاستغلال في حالة ملاحظة تحديد محتمل على استمرار الاستغلال.

[1] محمد زكي الحوراني، مدى التزام مدققي الحسابات القانونيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 570 تقييم استمرارية الشركات وأثره على جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، 2013، ص49.

[2] يرقي كريم، دور محافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار في الاستغلال، مجلة الاقتصاد والتنمية، جامعة يحي فارس بالمدية، العدد10، جوان 2018، ص ص 5-6.

- ✓ إعلام المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة عن كل نقص قد يكتشفه أو أطلع عليه، والذي من طبيعته أن يعرقل استمرارية استغلال المؤسسة.
- ✓ محافظ الحسابات مجير على إتباع إرشادات المعيار الخاص بالتقرير حول استمرارية الاستغلال، وفي هذا الصدد وجب على محافظ الحسابات القيام بما يلى:
- ✓ تحليل المؤشرات المالية وغير المالية التي تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال، بحيث يجب على محافظ الحسابات أن أحد بعين الاعتبار المؤشرات المالية والمؤشرات ذات.
- ✓ الطبيعة الغير المالية عند تقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرارية في نشاطها.
- ✓ يجب على محافظ الحسابات أن يطلع على الأحداث والوقائع التي من شأنها أن توثر على استمرارية الاستقلال وإذا قدر أن هذه الأحداث تؤثر على استمرارية الاستغلال، فعليه أن يدرس خطط الإدارة لمواجهة هذه المشاكل، وأن يجمع العناصر الأساسية المقنعة الكافية والملاكمة لتأكيد أو نفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال.
- ✓ إصدار إنذار مبكر عندما تؤكد الوقائع والأحداث بناءا على حكمه الشخصي وجود شكا بليغا حول استمرارية الاستغلال، وذلك ما تنص عليه القانون التجاري بحيث إذا لم تلتزم الإدارة بتقديم توضيحات مقلعة لاستفسارات محافظ الحسابات، فإنه يطلب من رئيس مجلس الإدارة استدعاء مجلس الإدارة أو إعداد تقرير خاص يقدمه الأقرب جمعية عامة مقبلة.
- ✓ يراعي محافظ الحسابات إرشادات تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار المنصوص عليها في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 استمرارية الاستغلال " لا سيما فيما يخص:
  - تقدير التقسيم المنجز من طرف الإرادة 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 تشير شك حول قدرة المنشأة على الاستمرار.
  - لتطبيق الملاكم الفرضية استمرار الاستغلال من طرف الإدارة.
  - التواصل مع الأشخاص القائمين على الحوكمة في المنشأة.

المطلب الثالث: أثر تقييم الاستمرارية على تقرير المدقق حسب المعيار 570

بعد قيام بالإجراءات الاضافية التي يراها ضرورية، وحصوله على البيانات التي طلبها، وأخذه لخطط الإدارة وغيرها من العوامل المخففة في الإعتبار، وجمعه لأدلة اثبات كافية، يقوم بإصدار تقريره والذي يكون على عدة أشكال حسب كل حالة كما جاء في معيار التدقيق الدولي المتعلق بالاستمرارية:

1. ملائمة استخدام فرض الاستمرارية مع عدم وجود شك جوهري:

إذا كانت هناك أحداث أو ظروف تثير الشك بالاستمرارية، لكن بناء على الأدلة التي تحصل عليها المدقق توصل الى أن هذا الشك لا يشكل حالة عدم تأكد جوهرية قد تهدد الاستمرارية في هذه الحالة يجب على المدقق فقط التأكد من مدى كفاية الافصاح عن تلك الأحداث والظروف.

2. ملائمة استخدام فرض الاستمرارية مع وجود شك جوهري:

حالة ملائمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية لكن توجد حالة عدم تأكد جوهرية على المدقق التأكد من كفاية الافصاح حيث نميز حالتين:

الحالة 01 : وجود افصاح كاف عن عدم التأكد الجوهري

إذا تم القيام بإفصاح كاف عن حالة عدم التأكد الجوهرية في القوائم المالية، فعلى المدقق أن يبدي رأي غير معدل، كما يجب أن يتضمن تقريره قسما منفصلا تحت عنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية، وذلك بهدف لفت الانتباه إلى الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية التي تتضمن الافصاح عن حالة عدم التأكد الجوهرية، والاشارة إلى أن هذه الحالة تثير شك حول استمرارية المؤسسة، وقدرتها على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها ضمن السير العادي للعمل.

الحالة 02: عدم وجود افصاح كاف عن عدم التأكد الجوهري

إذا لم يتم اجراء افصاح كاف عن عدم التأكد الجوهري فعلى المدقق ابداء رأي متحفظ أو رأي معارض حسب يكون مناسب، بالإضافة الى الاشارة في رأيه إلى أن التأكد الجوهري الموجود قد يهدد استمرارية المؤسسة، وأن القوائم المالية للمؤسسة لم تفصح عن ذلك.

3. عدم ملائمة فرض الاستمرارية:

عدم إذا استنتج المدقق أن استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية في اعداد القوائم المالية غير ملائم، فعليه أن يبدي رأي معارض بغض النظر عما إذا كانت القوائم المالية تضمنت أو لم تتضمن افصاحا عن عدم ملائمة استخدام فرض الاستمرارية.

4. حالات متعددة من عدم التأكد الجوهري:

في المواقف التي الصين حالات متعددة من عدم التأكد الجوهري والتي تعتبر ذات أهمية بالنسبة القوائم المالية ككل، قد يمتنع المذاق عن ابداء رأي وفي حالة نادرة جدا.

5. التأخر في اعتماد القوائم المالية:

إذا كان هناك تأخر كبير في اعتماد القوائم المالية من قبل الادارة بعد تاريخ القوائم المالية فيجب على المدقق الاستفسار من أسباب هذا التأخير، وإذا كان المداق يعتقد أن هذا الأخير مرتبط بأحداث لها علاقة بالاستمرارية فعليه القيام بالإجراءات الإضافية اللازمة، والأخذ في الضمان أثر ذلك على تقريره كفاية.

ويمكن تشخيص الحالات التي يكون عليها رأي المدقق فيما يخص الاستمرارية في الجدول الآتي:

الجدول رقم (2-2): العلاقة بين فرض الاستمرارية و راي المدقق

استخدام الإدارة لفرضية الاستمرارية	عدم تأكد جوهري(ما إذا كانت الأحداث والظروف تشكل عدم تأكد جوهري)	مدى كفاية الافصاحات ذات الصلة في القوائم المالية	رأي المدقق
ملائم	لا يوجد	كاف	رأي غير معدل
ملائم	يوجد	كاف	رأي غير معدل(لكن يجب أن يشمل على فقرة تأكدية حول الأمر)

ملائم	يوجد	لا يوجد افصاح	رأي مختلط أو رأي معارض
ملائم	يوجد	غير مهم	رأي معارض
غير ملائم	حالات عدم تأكد جوهية ذات أهمية بالنسبة للقوائم المالية ككل	غير مهم	الإمتناع عن ابداء رأي

SOURS: Adela Socol, Signification Doubt About The going conocem assumption in Audit, Annaleas Universitatus series Economica,lss12, Vol 1, 2010, p295

خلاصة

مدقق كخلاصة لهذا الفصل يمكن القول إن مهنة محافظ الحسابات في الجزائر عرفت تطور تدريجي غداة الاستقلال لغاية اليوم حيث شهدت عدة تغيرات من حيث تنظيم المهنة التي أوكلت إلى لمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات التي تبين طريقة قيامه بمهامه في المؤسسة محل التدقيق وكذا شروط الالتحاق بالمهنة، أدت عملية إصلاح مهنة محافظ الحسابات إلى وضع معايير تحدد وتوحد الإطار العام للمهنة.

كما جاء في هذا الفصل المسؤوليات والواجبات التي تقع على عاتق الحسابات عندما يجد تحديد باستمرارية المؤسسة محق وأشرنا إلى مدى مساهمة القانون -10-01 وكذا معيار التدقيق الجزائري 570 في تحديد الإجراءات والمهام الموكل تأديتها طرف محافظ الحسابات.

الفصل الثالث:
الإطار التطبيقي للدراسة الميدانية

تمهيد

في إطار التحضير لمذكرة تخرج في الماستر أكاديمي في العلوم التجارية – تخصص محاسبة، تحت عنوان " **دور مدقق الحسابات في تقييم قدرة المؤسسة على الإستمرار**".

بغرض إتمام هذه الدراسة أرجو منكم المشاركة في إثراء هذا الموضوع من خلال الإجابة على الأسئلة الموجودة بهذه الاستمارة، وهذا من أجل التعرف على أرائكم، وحتى نتوصل إلى نتائج الدراسة نلتمس منكم الإجابة على جميع الأسئلة بكل عناية ووضوح بغية الاستفادة منها لصالح الجزء التطبيقي للمذكرة

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

يتضمن هذا المبحث وصفاً لمنهج الدراسة وإجراءاتها، بما في ذلك مجتمع الدراسة وعينتها وكذلك أداة الدراسة المستخدمة والأساليب الإحصائية المتبعة في التحليل، وأخيرا التأكد من التوزيع الطبيعي وصدق وثبات الأداة.

المطلب الأول: منهجية الدراسة

إن اختار منهج دراسة معين يخضع لطبيعة الموضوع المدروس، وكذلك الغاية منه، فالمنهج يوضح الطريقة التي يتبعها الباحث/الطالب في دراسته لاكتشاف الحقائق والإجابة على الأسئلة والاستفسارات التي يثيرها موضوع الدراسة.

وفي هذا السياق، اعتمدت الطالبة على المنهج الوصفي التحليلي الذي يتضمن مجموعة من الإجراءات البحثية التي تتكامل لوصف الظاهرة اعتمادا على جمع الحقائق والبيانات وتصنيفها ومعالجتها وتحليلها تحليلا كافيا ودقيقا للوصول إلى نتائج وتعميمات عن الظاهرة أو الموضوع محل الدراسة.

وبناءا عليه تم استخدام المنهج الوصفي لوصف أهم المفاهيم المتعلقة بمتغيرات الدراسة من حيث المفهوم، الخصائص، الأهمية، الأنواع...إلخ، وكذلك وصف مكان إجراء الدراسة – المؤسسة محل الدراسة –، كما تم استخدام المنهج التحليلي لتقييم الإجراءات التي يقوم بها ممدقق الحسابات لضمان استمرارية نشاط المؤسسة، مسؤوليات مدقق الحسابات من أجل ضمان استمرارية نشاط المؤسسة في حالة وجود شك بليغ

أولا- مصادر جمع البيانات: تتمثل مصادر التي اعتمدت عليها الطالبة لجمع البيانات في:

1. **المصادر الأولية:** لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة " **دور مدقق الحسابات في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار** " لجأت الطالبة إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسية للبحث والتي صممت خصيصاً لهذا الغرض بحيث تم اعتماد على العديد من العبارات ومن مختلف المراجع لقياس متغيرات الدراسة.
2. **المصادر الثانوية:** حيث اتجهت الطالبة إلى الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.

ثانيا: مجالات الدراسة: تتمثل مجالات الدراسة فيما يلي:

1. **الحدود المكانية:** أجريت هذه الدراسة في بلدية المدية وبالضبط في كل من جامعة المدية، بعض المؤسسات الاقتصادية، مكاتب المحاسبة؛
2. **الحدود البشرية:** الأكاديميين (الأساتذة الجامعيين) والمحاسبين في المؤسسات العمومية والمحاسبين الخاصين؛
3. **الحدود العلمية:** وتتعلق بمتغيرات الدراسة (الإجراءات التي يقوم بها مدقق الحسابات لضمان استمرارية نشاط المؤسسة، مسؤوليات مدقق الحسابات من أجل ضمان استمرارية نشاط المؤسسة في حالة وجود شك بليغ).
4. **الحدود الزمنية:** أجريت هذه الدراسة خلال الفصل الثاني من السنة الجامعية 2023/2022.

ثالثا: مجتمع وعينة الدراسة: من العوامل الأساسية التي يجب على أي طالب تحديدها قبل البدء في دراسته هي حصر مجتمع الدراسة، وعليه فإن مجتمع الدراسة يتمثل في الأكاديميين الجامعيين والمحاسبين في المؤسسات العمومية والمحاسبين الخاصين، وقد تم اختيار عينة قصدية مكونة من (58) أكاديمي ومحاسب تم توزيع الاستمارات عليهم وهذا بصفة عشوائية، وبعد الانتهاء من توزيع الاستمارات وجمع البيانات اللازمة، تم استرجاع (52) استمارة منها (03) استمارات غير صالحة للتحليل، ليستقر العدد النهائي للاستمارات الصالحة للتحليل عند (49) استمارة وبنسبة بلغت (84.48 %) من إجمالي عدد الاستمارات الموزعة.

المطلب الثاني: أداة جمع البيانات، وأدوات التحليل الإحصائي

أولا: أداة جمع البيانات: تم إعداد استبانة صممت خصيصاً لغرض جمع البيانات، وتم توزيعها على مجتمع الدراسة، وتم تحليل نتائج هذا الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي spss، وقد تم إعداد الاستبانة على النحو الآتي:

1. إعداد استبانة أولية من أجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات؛
2. عرض الاستبانة على المشرف(ة) من أجل اختبار مدى ملاءمتها لجمع البيانات؛
3. تعديل الاستبانة بشكل أولي حسب ما يراه المشرف(ة)؛

4. تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم؛

5. توزيع الاستبانة على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة، وقد تم تقسيم الاستبانة إلى جزأين كما يأتي:

- **الجزء الأول**: تضمن الغلاف الخارجي للاستبيان والذي يتضمن إشكالية الدراسة، شرح الهدف من الدراسة، طمأنة المستجيبين للاستبيان بأن معلوماتهم ستحاط بسرية تامة، وأخيرا تقديم كلمة شكر للمستجيبين.

- **الجزء الثاني**: يتكون من البيانات الشخصية لعينة الدراسة من حيث: المؤهل العلمي، المركز الوظيفي، الخبرة المهنية

- **الجزء الثالث**: يناقش دور مدقق الحسابات في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار، وتم تقسيمه إلى محورين كما يلي:

- **المحور الأول**: يتمثل في الإجراءات التي يقوم بها مدقق الحسابات لضمان استمرارية نشاط المؤسسة، وقد تم قياسها بواسطة (07) عبارات؛
- **المحور الثاني**: يتمثل في مسؤوليات مدقق الحسابات من أجل ضمان استمرارية نشاط المؤسسة في حالة وجود شك بليغ، وقد تم قياسها بواسطة (07) عبارات؛

هذا وقد تم تحديد خيارات الأجوبة باستخدام مقياس ليكارت (Likert Scale) على اعتباره من أنسب المقاييس التي تسمح لنا بقياس استجابات الأفراد. وبما أن هذا المقياس يعبر عن الخيارات (موافق، محايد، غير موافق) في دراستي هذه فهو بذلك مقياس ترتيبي، والأرقام التي تدخل في البرنامج تعبر عن الأوزان وهي (موافق =3، محايد=2، غير موافق=1) فيتوجب علينا أن نقوم بحساب المتوسط الحسابي ويتم ذلك بحساب طول الفترة أولاً وهي عبارة عن حاصل قسمة (2) على (3)؛ حيث (2) تمثل عدد المسافات (من 1 إلى 2 مسافة أولى، ومن 2 إلى 3 مسافة ثانية)، بينما (3) تمثل عدد الاختيارات، وعند قسمة (2) على (3) ينتج طول الفترة ويساوي (0.66) ويصبح التوزيع حسب الجدول التالي:

جدول رقم (3-3): توضيح مقياس ليكارت (Likert Scale)

المستوى	غير موافق	محايد	موافق
الدرجة	3	2	1
المتوسط الحسابي	من 1,00-1,66	من 1,66-2,33	من 2,33-3,00

المصدر: من إعداد الطالبة.

ثانيا: أدوات التحليل الإحصائي

بعد الانتهاء من تفريغ البيانات المتضمنة في هذه الاستبيانات في الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية والمعروفة اختصارا (SPSS_ V25)، نقوم بإجراء التحليل الإحصائي للبيانات عن طريق مجموعة من الاختبارات الإحصائية وهذا تماشيا مع نوع المتغيرات وفرضيات الدراسة،

وفيما يلي توضيح للاختبارات الإحصائية التي تم استخدامها:

- **اختبار كولمجروف-سمرنوف Kolmogorov-smirnov test (K-S)** لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه؛
- **معامل ألفا كرونباخ Cronbach Alpha** لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان؛
- **معامل الارتباط سبيرمان Spearman Corrélation Coefficient** لحساب الاتساق الداخلي والصدق البنائي، والعلاقة بين المتغيرات؛
- **التكرارات والنسب المئوية** لوصف بيانات العيّنة من حيث خصائصها؛
- **المتوسطات الحسابية** من أجل معرفة الأهمية النسبية للمتغيرات والعبارات التي تقيسها؛
- **الانحرافات المعيارية** لقياس درجة تشتت قيم استجابات الموظفين عن المتوسط الحسابي؛
- **قيمة (t)** لاختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الثالث: اختبار التوزيع الطبيعي، وتقييم صحة وثبات أداة الدراسة

عند جمع البيانات العملية باستخدام الاستبيانات فإنه يتوجب التحقق من بعض المسائل المتعلقة بجمع البيانات. ومن أهم هذه المسائل هي: فحص التوزيع الطبيعي للبيانات، الثبات، صدق الاتساق الداخلي والصدق البنائي وفما يلي توضيح لهذه المسائل.

أولا: التحقق من التوزيع الطبيعي

للتأكد من ان البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، قامت الطالبتين باستخدام اختبار كولمجروف-سميرنوف (Kolmogorov-smirnov test (K-S) وهو اختبار ضروري في حالة استخدام الاختبارات المعلمية مثل اختبار (**t**) لعينة واحدة، حيث تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا، وحتى تكون البيانات تتبع التوزيع الطبيعي حسب هذا الاختبار فلابد أن تكون مستوى الدلالة للمتغيرات الدراسة أكبر من (0.05) .والجدول التالي يوضح نتائج الاختبار.

جدول رقم (3-4): اختبار كلمجروف-سميرنوف (*K-S*) لتحقق من التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

محاور الدراسة	قيمة الاختبار *K-S*	درجة الحرية *df*	مستوى الدلالة *P*
المحور الأول: الإجراءات التي يقوم بها مدقق الحسابات لضمان استمرارية نشاط المؤسسة	1,117	49	0,165
المحور الثاني: مسؤوليات مدقق الحسابات من أجل ضمان استمرارية نشاط المؤسسة في حالة وجود شك بليغ	1,610	49	0,011

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات. Spss

نلاحظ من الجدول اعلاه أن التحقق من التوزيع الطبيعي من خلال اختبار كلموجروف-سميرنوف قد أفضى إلى نتيجة مفادها أن قيمة الدلالة بالنسبة للمجال الأول قدرت بـ (0,165) وهي أكبر من مستوى

الدلالة (0,05)، وهذا ما يدل أن إجابات أفراد العينة حول المحور الأول توزعت توزيعا طبيعيا. في حين بلغت الدلالة للمجال الثاني (0,011) وهي أقل من مستوى الدلالة (0,05)، وبالتالي فإن استجابات أفراد العينة حول المحور الثاني لم تتوزع توزيعا طبيعيا.

ثانيا: اختبارات الصدق

يؤكد العديد من العلماء والباحثين أن صدق الاختبار يعتمد على صدق عباراته، إذ يزداد أو يقل على أساسها، وعليه فإن العناية بصدق العبارات تعد بمنزلة المعالجة على المستوى القاعدي مع المشكلة العامة، وقد تم في هذه الدراسة قياس صدق العبارات بعدة طرق، منها الصدق: الصدق الظاهري، صدق الاتساق الداخلي والصدق التمييزي. وفيما يلي تفصيل ذلك:

1-صدق التحكيم:

تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين ممثلين في أساتذة من كلية العلوم التجارية والاقتصادية والتسيير، حيث طُلِب إليهم إبداء الرأي والملاحظات حول مدى انتماء العبارات لمحاور الدراسة التي أدرجت فيها، بالإضافة إلى سلامة الصياغة اللغوية، ووضوحها من حيث المعنى، وسهولة الفهم، وأي ملاحظات وتعديلات يرونها مناسبة وقد تم إعادة تعديل الاستبانة وفق ما ارتأه السادة المحكمون حيث أصبحت الأداة بعد التحكيم بصورتها النهائية مكونة من (14) عبارة، موزعة على محورين.

2-صدق الاتساق الداخلي

تعد قوة الارتباط بين العبارات المعدة لقياس خاصية ما مؤشراً إحصائياً لصدق الاتساق الداخلي. تشير "**أنستازي**" أن الاتساق الداخلي لعبارات الاختبار يحسب عن طريق معامل الارتباط بين درجات العبارات ودرجات المحك الخارجي، وعندما لا يتوفر محك خارجي فإن الدرجة الكلية للاختبار تعد أفضل محك داخلي يمكن الاعتماد عليه. ومن أجل تحقيق ذلك تم حساب معامل الارتباط سبيرمان (Spearman) بين درجات كل عبارة مع الدرجة الكلية للاختبار.

- **الاتساق الداخلي لمحور الإجراءات التي يقوم بها مدقق الحسابات لضمان استمرارية نشاط المؤسسة.**

نوضح ذلك من خلال عرض الجداول التالي:

الجدول رقم: (3-5) معاملات الارتباط سبيرمان بين درجات عبارات محور أهمية التجارة الإلكترونية التحليلية مع الدرجة الكلية للمحور نفسه

رمز العبارة	العبـــــــــــــارة	معامل الارتباط SP	مستوى الدلالة P
A1	يقوم مدقق الحسابات بالاعتماد على دراسة مختلف النسب المالية الأساسية في الحكم على مدى قدرة الشركة على الاستمرار .	0,445**	0,001
A2	يتحقق مدقق الحسابات من مصادر التمويل الذاتية ومدى كفايتها لشركة خلال الدورة .	0,386**	0,006
A3	يتحقق من أي خسائر لصفقات مهمة تشكل خطر على استمرارية الشركة	0,340*	0,017
A4	التحقق من الإجراءات القضائية التي يكون لها أثر مالي تؤثر على بقاء الشركة	0,477**	0,001
A5	يدرس مدقق الحسابات مدى عجز الشركة عن تسديد التزاماتها لدائنيها للحكم حول قدرة الشركة على الاستمرار	0,426**	0,002
A6	يؤثر مغادرة مستخدمي الشركة الرئيسين على حكم مدقق الحسابات حول الاستمرارية .	0,715**	0,000
A7	يحلل مدقق الحسابات أسباب تدهور قيمة الأصول .	0,606**	0,000
مستوى الدلالة الإحصائية: P<0.001:***		P<0.01:**	

المصدر: من إعداد الطالبة بتين بالاعتماد على مخرجات. Spss

تبين نتائج الواردة في الجدول أعلاه أن جميع المعاملات الارتباط كانت من متوسطة إلى مرتفعة ودالة إحصائيا حيث تراوحت من ((SP = 0,715, P =0,000) للعبارة (A6) إلى (SP = 0,477, P <0.001) للعبارة (A4) مما يعني وجود ارتباط بين العبارات والمحور الذي تنتمي إليه (الإجراءات التي يقوم بها مدقق الحسابات لضمان استمرارية نشاط المؤسسة)، وبتالي توافر الاتساق الداخلي ولا نستثني أي عبارة من التحليل.

- **الاتساق الداخلي لمحور أهمية تدقيق العمليات التجارية الإلكترونية**

نوضح ذلك من خلال عرض الجداول رقم الموالي

جدول رقم: (3–6) معاملات الارتباط سبيرمان بين درجات عبارات محور مسؤوليات مدقق الحسابات من أجل ضمان استمرارية نشاط المؤسسة في حالة وجود شك بليغ

رمز العبارة	العبـــــــــــــارة	معامل الارتباط SP	مستوى الدلالة P
B1	إعداد تقرير مفصل حول شك في استمرارية الاستغلال	** 0,566	0,000
B2	الاجتماع وإعلام المسيرين والجمعية العامة عن النقائص التي يكتشفها مدقق الحسابات وتقوم بعرقلة استمرارية الشركة	** 0,291	0,042
B3	على مدقق الحسابات الإلمام بكل أحداث ووقائع الشركة التي من شأنها أن تؤثر على استمرارية المؤسسة	** 0,483	0,000
B4	دراسة خطط الشركة التي وضعتها لمواجهة مشكل الاستمرارية	** 0,607	0,000
B5	جمع عناصر المقنعة والكافية حول تأكيد أو نفي أي شك حول استمرارية	**	0,000

	المؤسسة	0,642	
B6	إصدار إنذار مبكر حول وضعية الشركة قبل إختام الدورة المالية	*0,345	0,015
B7	يقوم مدقق الحسابات مع الأطراف ذات علاقة بإصدار حكم موضوعي حول قدرة الشركة على استمرارية المؤسسة	** 0,604	0,000
مستوى الدلالة الإحصائية: P<0.001:* **P<0.01:** **			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات. Spss

تبين نتائج الواردة في الجدول أعلاه أن جميع المعاملات الارتباط كانت من متوسطة إلى مرتفعة ودالة إحصائيا حيث تراوحت من ((*SP*=0,291, *P*=0,042) للعبارة (B2) إلى ($SP = 0,345, P$ <0,015) للعبارة (B6) مما يعني وجود ارتباط بين العبارات والمحور الذي تنتمي إليه (مسؤوليات مدقق الحسابات من أجل ضمان استمرارية نشاط المؤسسة في حالة وجود شك بليغ)، وبتالي توافر الاتساق الداخلي ولا نستثني أي عبارة من التحليل.

ثالثا: الصدق البنائي

يعتبر الصدق البنائي أحد أهم أنواع صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط درجة كل متغير مع درجة متغيرات الدراسة الأخرى والدرجة الكلية لعبارات الاستبانة.

الجدول رقم: (3-7) معاملات الارتباط سبيرمان بين كل متغير من متغيرات الدراسة والدرجة الكلية للاستبيان.

البيـــــــــــــــــــان	الدرجة الكلية للاستبيان	
	معامل الارتباط ***SP***	مستوى الدلالة ***P***
الدرجة الكلية لمتغير الإجراءات التي يقوم بها مدقق الحسابات لضمان استمرارية نشاط المؤسسة	0,865**	0,000
الدرجة الكلية لمتغير مسؤوليات مدقق الحسابات من أجل ضمان استمرارية نشاط المؤسسة في حالة وجود شك بليغ	0,797**	0,000
مستوى الدلالة الإحصائية: ***: $P<0.001$		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات. Spss

نلاحظ من الجدول أعلاه الذي يبين معاملات ارتباط محاور مع بعضها البعض، ثم مع الدرجة الكلية للمقياس (جميع عبارات الاستبيان)، أن جميع معاملات الارتباط الظاهرة في الجدول محصورة بين القيمتين (SP=0,865; SP=0,797) وهي دالة إحصائيا عند مستوى (0.01%)، وهذا يعكس الصدق البنائي لأداة الدراسة.

رابعا: ثبات الاستبيان

يعد ثبات العبارات شرطا أساسيا من شروط أدوات البحث، ويقصد به أن تعطي عبارات الاختبار نفس النتائج أو قريبة منها إذا ما أعيد تطبيقها على الأفراد أنفسهم في الظروف نفسها.

وقد تم حساب معامل ثبات الاختبار بطريقة التباين ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha)، حيث تتمتع هذه الطريقة بأهمية خاصة في حساب ثبات الاختبارات الموضوعية وهي تمثل التجانس في أداء الأفراد في

قياس خاصية محددة، وتتراوح قيمة معامل الثبات بين (0) و(1) وكلما اقتربت من الواحد دل ذلك على ثبات عالٍ للمتغير أو المقياس، وكلما اقترب من الصفر دل على عدم وجود ثبات.

يوضح الجدول التالي نتائج معاملات الثبات بطريقة ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) لمتغيرات الدراسة والدرجة الكلية للاستبيان.

الجدول رقم (3–8) معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات المتغيرات والدرجة الكلية للاستبيان

محاور الدراسة	معامل ألفا كرو نباخ A
الدرجة الكلية لمتغير الإجراءات التي يقوم بها مدقق الحسابات لضمان استمرارية نشاط المؤسسة	0.586
الدرجة الكلية لمتغير مسؤوليات مدقق الحسابات من أجل ضمان استمرارية نشاط المؤسسة في حالة وجود شك بليغ	0.615
الدرجة الكلية للاستبيان	0.719

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات. Spss

يبين الجدول اعلاه أن قيم معامل الثبات ألفا كرونباخ كانت مرتفعة، حيث بلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ لمحور الإجراءات التي يقوم بها مدقق الحسابات لضمان استمرارية نشاط المؤسسة (α= 0.586) وهي قريبة من 0.6 ، ولمحور مسؤوليات محافظ الحسابات من أجل ضمان استمرارية نشاط المؤسسة في حالة وجود شك بليغ (α= 0.615)، أما على مستوى الدرجة الكلية للاستبيان (جميع عبارات الاستبيان) فقد بلغ معامل الثبات (α= 0.719)، وهذا يؤكد أن أداة الدراسة تتمتع بدرجة ثبات عالية ومناسبة وتقيس ما وضعت لقياسه، وبالتالي فهي تفي بأغراض الدراسة.

المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

يهدف هذا المبحث إلى عرض نتائج آراء أفراد عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة المعتمدة واختبار الفرضيات، وفي هذا الصدد، سنقوم أولا بوصف الخصائص البيانات الشخصية والوظيفية لموظفي عينة الدراسة، ثم نجري تحليلا وصفيا لإجابات الأفراد حول محاور الدراسة، وبعد ذلك نقوم باختبار الفرضيات.

المطلب الأول: وصف البيانات الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة

اشتملت البيانات الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة كما جاء في الاستبيان المرفق في الملاحق على المتغيرات التالية: (المؤهل العلمي، المركز الوظيفي، الخبرة المهنية)، حيث سيتم الاعتماد على التكرارات والنسب المئوية والرسومات البيانية في التعبير عن خصائص أفراد العينة وتحليلها.

أولا– وصف خصائص العينة من حيث متغير المؤهل العلمي:

يمثل الجدول التالي تلخيصا للنتائج المتعلقة بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي:

الجدول رقم (3–9) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المؤهل التعليمي

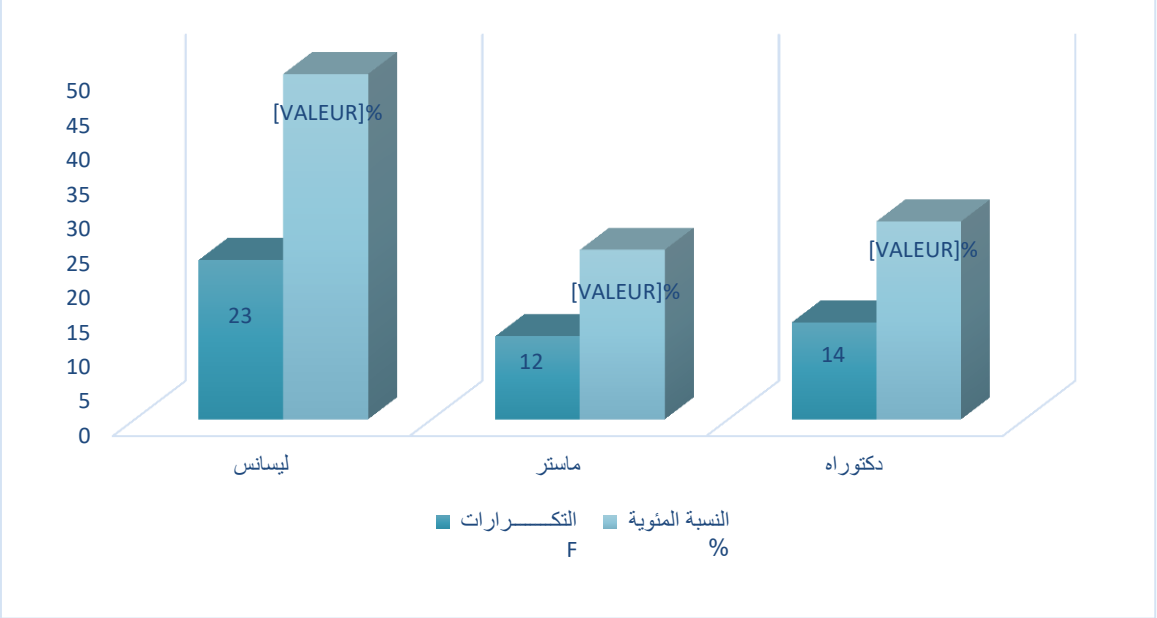
المتغير	الفئات	التكرارات F	النسبة المئوية %
المؤهل التعليمي	ليسانس	23	46.9
	ماستر	12	24.5
	دكتوراه	14	28.6
	المجموع	49	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات. Spss

نلاحظ من الجدول السابق أن أفراد عينة الدراسة الذين لديهم شهادة ليسانس يمثلون المستوى التعليمي الغالب في عينة الدراسة حيث بلغ عددهم (23) فرد وبنسبة مئوية بلغت (46,9%)، يليهم الأفراد الذي

يحملون شهادة دكتوراه بمجموع (14) أفراد وبنسبة بلغت (28,6%)، في حين لم يتعدى عدد الأفراد الحاملين لشهادة ماستر سوى (12) أفراد وبنسبة مقدارها (24,5%) من إجمالي حجم العينة. وعليه نستنتج أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من حملة شهادة ليسانس والدكتوراه، والشكل التالي يبين ذلك:

الشكل رقم (3–3): توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المؤهل التعليمي



المصدر: شكل مقتطع من مخرجات SPSS

رابعا: وصف خصائص عينة الدراسة من حيث متغير المركز الوظيفي

يوضح الجدول أدناه، توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المركز الوظيفي:

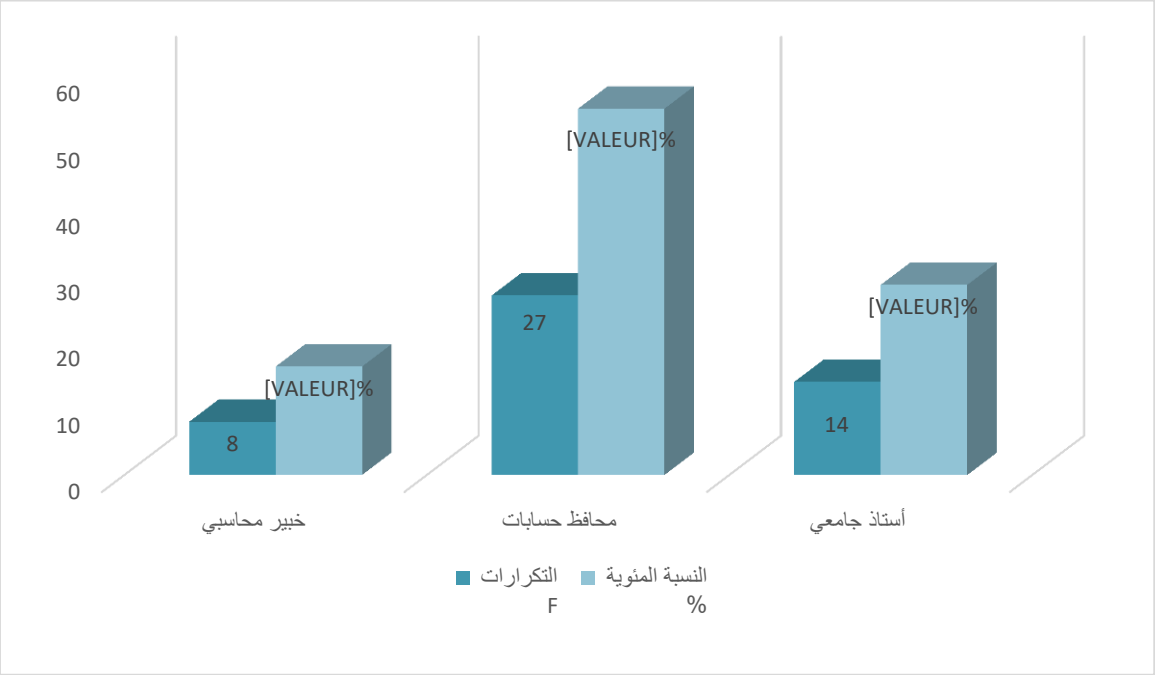
الجدول رقم (3–10) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المركز الوظيفي

المتغير	الفئات	التكرارات *F*	النسبة المئوية *%*
المركز الوظيفي	خبير محاسبي	8	16.3
	مدقق حسابات	27	55.1
	أستاذ جامعي	14	28.6
	المجموع	49	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات Spss.

نلاحظ من الجدول السابق أن الأفراد الذين يشتغلون في وظيفة مدقق حسابات في الشركة يمثلون أعلى نسبة في عينة الدراسة حيث بلغ عددهم (27) أفراد وبنسبة مئوية مقدارها (55.1%)، يليهم الأفراد الذي ينتمون إلى وظيفة أستاذ جامعي بمجموع (14) أفراد وبنسبة بلغت (28.6%)، في حين نجد أن الأفراد من فئة خبير محاسبي كانوا أقل تمثيلا في عينة الدراسة، حيث بلغ عددهم (08) أفراد وبنسبة مقدارها (16.3%). وعليه نستنتج أن الغالبية العظمى من الموظفين في عينة الدراسة هم من فئة محافظ الحسابات، والشكل التالي يبين ذلك:

الشكل رقم (3-4) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المركز الوظيفي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات Spss.

خامسا: وصف خصائص عينة الدراسة من حيث متغير الخبرة المهنية

يوضح الجدول التالي، توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الخبرة المهنية:

(3-11) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير عدد سنوات الخبرة

المتغير	الفئات	التكرار F	النسبة المئوية %
الخبرة المهنية	من 01 إلى أقل من 05 سنوات	7	14.3
	من 05 إلى أقل من 10 سنوات	13	26.5
	من 10 إلى أقل من 15 سنة	13	26.5
	من 15 إلى أقل من 20 سنة	16	32.7
	المجموع	49	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

يلاحظ من الجدول أعلاه، أنّ أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يمتلكون سنوات خبرة [من15 إلى أقل من 20 سنة]، حيث بلغ عددهم (16) فرد وبنسبة مقدارها (32.7%)، يليهم الأفراد الذين لديهم خبرة مهنية [من 05 إلى أقل من 10 سنوات] وفي نفس الرتبة مع الذين لديهم خبرة [من 10 إلى أقل من 15 سنوات] حيث بلغ عددهم (13) وبنسبة بلغت (26.5%)، في حين لم يتعدى عدد الأفراد الذين لديهم خبرة [من 20 إلى أقل من 30 سنة] سوى (07) أفراد وبنسبة مقدارها (14.3%) من إجمالي حجم العينة. وتشير هذه النتائج إلى أن غالبية أفراد عينة الدراسة يمتلكون خبرة لا بأس بها، والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (3-5) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير عدد سنوات الخبرة المهنية



المصدر: شكل مقتطع من مخرجات SPSS.

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لإجابات موظفي عينة الدراسة

سنركّز في هذا المطلب، على تحليل البيانات المتعلقة بآراء واستجابات موظفي عينة الدراسة اتجاه عبارات محاور الدراسة، وذلك عن طريق الاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

أولا- تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الأفراد لعبارات لمحور الإجراءات التي يقوم بها مدقق الحسابات لضمان استمرارية نشاط المؤسسة :

من أجل تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الأفراد حول عبارات محور الإجراءات التي يقوم بها م مدقق الحسابات لضمان استمرارية نشاط المؤسسة تم الاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (3–12) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لمحور الإجراءات التي يقوم بها مدقق الحسابات لضمان استمرارية نشاط المؤسسة

رمز العبارة	الفقـــــــــرة	المتوسط الحسابي *M*	الانحراف المعياري *SD*	درجة الموافقة
A1	يقوم مدقق الحسابات بالاعتماد على دراسة مختلف النسب المالية الأساسية في الحكم على مدى قدرة الشركة على الاستمرار .	2.75	0.59	موافق
A2	يتحقق مدقق لحسابات من مصادر التمويل الذاتية ومدى كفايتها لشركة خلال الدورة .	2.69	0.65	موافق
A3	يتحقق من أي خسائر لصفقات مهمة تشكل خطر على استمرارية الشركة	2.61	0.63	موافق
A4	التحقق من الإجراءات القضائية التي يكون لها أثر مالي تؤثر على بقاء الشركة	2.38	0.70	موافق
A5	يدرس م مدقق الحسابات مدى عجز الشركة عن تسديد التزاماتها لدائنيها للحكم حول قدرة الشركة على الاستمرار	2.81	0.48	موافق
A6	يؤثر مغادرة مستخدمي الشركة الرئيسين على حكم محافظ الحسابات حول الاستمرارية .	2.04	0.88	محايد
A7	يحلل م مدقق الحسابات أسباب تدهور قيمة الأصول .	2.57	0.73	موافق
	الدرجة الكلية للمحور	2.55	0.36	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

تشير النتائج الواردة في الجدول أعلاه أن المتوسط العام لمحور الإجراءات التي يقوم بها مدقق الحسابات لضمان استمرارية نشاط المؤسسة في عملية التدقيق الخارجي جاء بدرجة موافق وفقا لمقياس ليكارت، حيث

بلغ المتوسط الحسابي قيمة (***M=2.55***) وبانحراف معياري قدره (**SD**=0.36) يشير إلى تجانس أراء أفراد عينة الدراسة.

أما على مستوى العبارات، فنجد أن العبارة (A5) التي نص "يدرس مدقق الحسابات مدى عجز الشركة عن تسديد التزاماتها لدائنيها للحكم حول قدرة الشركة على الاستمرار" كانت أكثر العبارات مساهمة في إثراء محور الإجراءات التي يقوم بها مدققالحسابات لضمان استمرارية نشاط المؤسسة حيث حازت على أعلى متوسط حسابي بقيمة (***M***=2.81) وبانحراف معياري قدره (***SD***=0.48) معبرا عن عدم وجود تشتت في إجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة ، تليها العبارة (A1) الخاصة ب " يقوم مدقق الحسابات بالاعتماد على دراسة مختلف النسب المالية الأساسية في الحكم على مدى قدرة الشركة على الاستمرار " بمتوسط حسابي (***M***=2.75) وانحراف معياري قدره (***SD***=0.59) معبرًا عن عدم وجود اختلاف في إجابات موظفي عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة، بينما حصلت العبارة (A6) المتعلقة ب " يؤثر مغادرة مستخدمي الشركة الرئيسين على حكم مدقق الحسابات حول الاستمرارية " على أدنى متوسط حسابي (***M***=2.04) وبانحراف معياري بلغ (***SD***=0.88) ما يدل على وجود تجانس في اجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة.

كذلك تشير النتائج الظاهرة في الجدول السابق أن باقي المتوسطات انحصرت بين القيمتين [M=2.38 ; **M**= 2.75]، حيث تتجمع جميعها داخل درجة (الموافق) وفقا لمقياس (Likert) وهذا يدل على انطباع ايجابي لدى أفراد عينة الدراسة حول لمحور الإجراءات التي يقوم بها مدقق الحسابات لضمان استمرارية نشاط المؤسسة.

ثانيا– تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الأفراد لعبارات محور مسؤوليات مدقق الحسابات من أجل ضمان استمرارية نشاط المؤسسة في حالة وجود شك بليغ

من أجل تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الأفراد حول عبارات محور مسؤوليات مدقق الحسابات من أجل ضمان استمرارية نشاط المؤسسة في حالة وجود شك بليغ، تم الاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الموضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم: (3-13) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لعبارات محور مسؤوليات مدقق الحسابات من أجل ضمان استمرارية نشاط المؤسسة في حالة وجود شك بليغ

رمز العبارة	الفقرة	المتوسط الحسابي *M*	الانحراف المعياري *SD*	درجة الموافقة
B1	إعداد تقرير مفصل حول شك في استمرارية الاستغلال	2.75	0.48	موافق
B2	الاجتماع وإعلام المسيرين والجمعية العامة عن النقائص التي يكتشفها محافظ الحسابات وتقوم بعرقلة استمرارية الشركة	2.85	0.50	موافق
B3	على مدقق الحسابات الإلمام بكل أحداث ووقائع الشركة التي من شأنها أن تؤثر على استمرارية الاستغلال	2.75	0.52	موافق
B4	دراسة خطط الشركة التي وضعتها لمواجهة مشكل الاستمرارية	2.48	0.64	موافق
B5	جمع عناصر المقنعة والكافية حول تأكيد أو نفي أي شك حول استمرارية الاستغلال	2.61	0.63	موافق
B6	إصدار إنذار مبكر حول وضعية الشركة قبل إختام الدورة المالية	2.73	0.60	موافق
B7	يقوم مدقق الحسابات مع الأطراف ذات علاقة بإصدار حكم موضوعي حول قدرة الشركة على استمرارية الاستغلال	2.59	0.67	موافق
	الدرجة الكلية للمحور	2.68	0.32	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

تشير النتائج الواردة في الجدول أعلاه أن المتوسط العام لمحور مسؤوليات مدقق الحسابات من أجل ضمان استمرارية نشاط المؤسسة في حالة وجود شك بليغ جاء بدرجة موافق وفقا لمقياس ليكارت، حيث بلغ المتوسط الحسابي قيمة (M=2.68) وبانحراف معياري (SD=0.32) يشير إلى تجانس أراء أفراد عينة الدراسة.

أما على مستوى العبارات، فنجد أن العبارة (B2) التي نصت على " **لاجتماع وإعلام المسيرين والجمعية العامة عن النقائص التي يكتشفها مدقق الحسابات وتقوم بعرقلة استمرارية الشركة**" هي أكثر العبارات التي ساهمت في إثراء محور **مسؤوليات مدقق الحسابات من أجل ضمان استمرارية نشاط المؤسسة في حالة وجود شك بليغ** ، حيث حازت على أعلى متوسط حسابي بقيمة (M=2.85) وبانحراف معياري قدره (SD=0.50) معبرا عن عدم وجود تشتت في إجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة ، تليها العبارة (B3) الخاصة ب " **على مدقق الحسابات الإلمام بكل أحداث ووقائع الشركة التي من شأنها أن تؤثر على استمرارية المؤسسة** " بمتوسط حسابي (M=2.75) وانحراف معياري قدره (SD=0.52) معبرًا عن عدم وجود اختلاف في إجابات موظفي عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة، بينما حصلت العبارة (B4) المتعلقة ب " **دراسة خطط الشركة التي وضعتها لمواجهة مشكل الاستمرارية** " على أدنى متوسط حسابي (M=2.48) وبانحراف معياري بلغ (SD=0.64) ما يدل على وجود تجانس في اجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة.

ويلاحظ أيضا من نتائج الجدول السابق أن باقي المتوسطات الحسابية انحصرت بين القيمتين [2.59 ; M=2.75M=]، حيث تتجمع جميعها داخل درجة (الموافق) وفقا لمقياس (Likert) وهذا يدل على انطباع ايجابي لدى أفراد عينة الدراسة حول محور أهمية تدقيق العمليات التجارية الإلكترونية.

وبشكل عام، يمكن القول إن نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة تتجمع داخل درجة (الموافق) وفقا لمقياس (Likert) وهذا يدل على انطباع ايجابي لدى أفراد عينة الدراسة حول عبارات محور مسؤوليات مدقق الحسابات من أجل ضمان استمرارية نشاط المؤسسة في حالة وجود شك بليغ.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة الميدانية

بعد الانتهاء من مناقشة نتائج التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة، ننتقل الآن إلى اختبار مدى قبول أو رفض فرضيات الدراسة الميدانية باستخدام اختبار (*t*) للعينة الواحدة (One Sample t Test). أين يتم مقارنة المتوسط الحسابي المتحصل عليه مع المتوسط الفرضي لمقياس ليكارت الثلاثي (1+2+3= 3/6 =2)، ولمعرفة دلالة الفرق بين المتوسط المحقق والمتوسط الفرضي(2) تم استخدام الاختبار التائي لعينة واحدة، حيث تكون الفرضية ذات اتجاه مرتفع إذا كانت قيمة (t) المحسوبة اكبر من (t) الجدولية والتي تساوي (2.05) أو مستوى الدلالة أقل من (0.05)، وتكون الفرضية ذات اتجاه منخفض عندما تكون قيمة (t) المحسوبة أقل من (t) الجدولية والتي تساوي (2.05) أو مستوى الدلالة أقل من (0.05) وتكون الفرضية متوسطة، إذا كان مستوى الدلالة أكبر من (0.05).

أولا: الفرضية الأولى

تنص الفرضية الأولى للدراسة الحالية على ما يلي: للتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخدام اختبار (*t*) للعينة الواحدة (One Sample t Test). والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3–14): نتائج اختبار (t) لتحقق من صحة الفرضية الأولى

البيان	المتوسط الحسابي	المتوسط الفرضي	T المحسوبة	T الجدولية*	درجات الحرية *df*	مستوى الدلالة
الفرضية الأولى	2.55	2	10.625	2.021	48	0.000

* : راجع جدول (t)؛ قيمة t الجدولية عند مستوى معنوية (**0.05**) **ودرجة الحرية** (**48**) **يساوي** (**2.021**).

من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات Spss

من خلال النتائج الواردة في الجدول أعلاه: نجد أن قيمة (t) المحسوبة تساوي (10.625) وهي أكبر من قيمة (t) (2.021) الجدولية كما أن مستوى الدلالة (P=0.000) أقل من مستوى (P<0.05) ما يعني أن التجارة الإلكترونية تحظى بأهمية مرتفعة من وجهة نظر الأكاديميين والمحاسبين. وعليه يمكن القول إن هذا المحور إيجابي وهذا ما يجعلنا ننفي الفرضية الصفرية الأولى ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على ما يلي " **تعتبر الأهمية التي تحظى بها التجارة الإلكترونية مرتفعة من وجهة نظر الأكاديميين والمحاسبين** ".

ثانيا: الفرضية الثانية

تنص الفرضية الثانية للدراسة الحالية على ما يلي:. وللتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخدام اختبار ثنائي الحد (binomial). والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3-15): نتائج اختبار (binomial) لتحقق من صحة الفرضية الثانية

المتغير	modalité	N	%	الوسط الحسابي
المجموعة 01	أقل أو يساوي من 2	2	4	2.68
المجموعة 02	أكبر من 2	47	96	
المجـــــــموع		49	100	

من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات Spss

من خلال النتائج الواردة في الجدول أعلاه: يتضح أن عدد أفراد العينة التي كان متوسطها الحسابي أقل من المتوسط الحسابي الأساس بلغ 2، أي بنسبة 4% من مجموع أفراد العينة، في حين أن عدد أفراد العينة التي فاق متوسطها الحسابي قيمة المتوسط الحسابي الأساس المقدر ب (2) بلغ 47، أي بنسبة% 96 من مجموع أفراد العينة. فإننا نقبل الفرضية العديمة (H0) ، ونرفض الفرضية البديلة ((H1

خلاصة

تطرقنا من خلال هذا الفصل لإجراء دراسة ميدانية على الأكاديين والمحاسبين، فقد اعتمدنا في إنجاز هذ العمل على طريقة الاستبيان الذي وزعناه على أكاديميين ومحاسبين، التي تحتوي على محورين وبعد استرجاع الاستبيانات قمنا بتحليل بيانات باستخدام أساليب الإحصائية عديدة. بيانات باستخدام أساليب الإحصائية عديدة.

خاتمة

خاتمة:

إن مهنة التدقيق تعتبر من العلوم الاجتماعية التي ترتبط بالكثير من الروابط و العلاقات مع العلوم الأخرى هي مهنة المحاسبة حيث تمارس كل منها كمهنة من المهن الحرة التي ينبغي ان تتطور و ترتقي مع تطور المجتمعات، فمهنة التدقق في الجزائر من أهم المهن التي عرفت العديد من التطورات و التغيرات الجذرية حاصة بظهور القوانين و المراسيم المنظمة لها أهمها قانون 10-1 وكذا معايير التدقيق الجزائرية، تهدف هذه الأخيرة الى تحديد النقاط التي يتبعها مدقق الحسابات لما له من أهمية في إضفاء الصدق و الشفافية على القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق ، ويكون هذا من خلال مصادقته على صحة وصدق الحسابات السنوية و إعطاء صور صادقة عن المؤسسة و ذلك بإبداء رأيه الفني المحايد حول قدرة المؤسسة على الاستمرار بإصدار تقارير حول أي شكوك او عراقيل تهدد عدم استمرارية المؤسسة.

وعلى هذا الأساس جاءت دراستي حول دور مدقق الحسابات في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار.

اختبار فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى: بعد اختباري الفرضية الأولى تم رفض الفرضية الصفرية" لا يقوم مدقق الحسابات بأي إجراءات من أجل ضمان قدرة المؤسسة على الاستمرار" وقبول الفرضية البديلة " مدقق الحسابات يقوم بإجراء من اجل ضمان قدرة المؤسسة على الاستمرار، فتوصلت بان الإجراءات التي يتخذها مدقق الحسابات تحضى بالقبول العام من طرف الاكاديميين والمهنيين.

الفرضية الثانية: بعد اختبار الفرضية الثانية تم رفض الفرضية الصفرية" لا دور لمدقق الحسابات حول معرفة ضمان استمرار نشاط المؤسسة" وقبول فرضية بديلة يعتبر "مدقق الحسابات مسؤول عن ضمان قدرة المؤسسة على الاستمرار" فتوصلت الى ان مدقق الحسابات له دور في معرفة قدرة المؤسسة على الاستمرار.

نتائج الدراسة:

من خلال ما تناولته في موضوع الدراسة وبعد الدراسة النظرية والتطبيقية توصلت الى بعض النتائج التالية:

نتائج الدراسة النظرية:

- عرفت مهنة التدقيق عدة تطورات واتجاهات فهي تتطور وتتغير بتغير الزمان
- تكمن أهمية مدقق الحسابات في اكتشاف نقاط القوة والضعف من خلال تحقيق جملة من الأهداف المسطرة للمؤسسة.
- مدى ارتباط معيار التدقيق الجزائري 570 بالعناية المهنية لدقق الحسابات
- المدقق الخارجي هو شخص محايد ومستقل يهدف للخروج برأي فني محايد عن مدى صحة قوائم المالية
- اخذ المدقق أحدث المعلومات التي تدل على إمكانية الفشل المالي بالمؤسسة في المستقبل

نتائج الدراسة الميدانية:

- تنبؤ مدقق الحسابات لخطر الذي قد يؤثر على استمرارية المؤسسة
- اعلام المدقق المؤسسة النتائج المتحصل عليها لاتخاذ الحلول المناسبة
- من أجل ضمان استمرارية المؤسسة يجب على مدقق الحسابات الاطلاع الجيد للقوانين والمعايير ذات الصلة باستخدام المؤشرات ذات الدلالة التي تمكنه من اكتشاف ما يعرقل استمرار المؤسسة

اقتراحات الدراسة:

من خلال النتائج السابقة هناك مجموعة من التوصيات:

- يجب العمل على تطبيق القوانين والمراسيم المرتبطة بالمهنة والتي بدورها تحدد مسؤوليات ومهام مدقق الحسابات
- العمل على اصدار معايير مهنية تدقيقية سهلة التطبيق مفسرة تفسير دقيق يلزم المهنيين بتطبيقه
- انشاء هيئات دولية تختص في اصدار معايير لأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق
- مشاركة مدقق الحسابات في دورات تدريبية تواكب كل ما هو جديد

آفاق الدراسة:

بعد إتمام دراستي لموضوع دور مدقق الحسابات في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار بعض النقاط تستحق التوضيح والدراسة بشكل اعمق وتتمثل فيما يلي:

- تطور مهنة التدقيق بين الإيجابيات والسلبيات
- تطبيق الجزائر المعايير الدولية التي تعمل على تطوير مهنة التدقيق دراسة مقارنة
- دور مكاتب التدقيق في التنبؤ للتعثرات المالية الي تشهدها المؤسسة

قائمة المراجع:

الكتب:

1. حمدي السقا، أصول المراجعة، الجزء الأول، مطبعة بن حيان، دمشق، 1979
2. خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد دار وائل للنشر ، الطبعة الثانية، 2004
3. عبد الفتاح الصحن، فتحي رزق السوافري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية
4. أمين السيد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، الدار الجامعية، مصر، 2007
5. عبد المنعم محمود، عيسى أبو طبل، المراجعة أصوله العملية والعلمية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1967.
6. مُحَمَّد الفيومي، عوض لبيب، المراجعة، المكتبة الجامعية الحديثة، الاسكندرية، 1998
7. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير التدقيق الجزء الثاني: تخطيط وأداء عملية التدقيق، الدار الجامعة، الإسكندرية، مصر
8. عبد الفتاح مُحَمَّد الصحن، مُحَمَّد الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004
9. وليام توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعد، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية
10. أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، الطبعة الأولى، دار الصفاء، الأردن، 2000
11. خالد راغب الخطيب وعليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن
12. مُحَمَّد السيد سرايا، أصول وقواعد مراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007
13. بد الفتاح الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية/ مصر، الإسكندرية، 2000
14. سليما حمد مصطفى، الأسس العملية والعلمية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية
15. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط3، دار وائل للنشر، 2006
16. مُحَمَّد فاضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة للنشر، عمان، 2009

17. جربوع يوسف محمود، مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا للمعايير المراجعة الدولية، طبعة الأولى، غزة، فلسطين، 2002

18. عاهد عيد سرحان، دور المدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة، 2007

19. العمودي، أحمد (2001): دور مدقق الحسابات الخارجي في التقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة اليمنية، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، الأردن، 2001

20. منصور رضا زكي، أثر المعلومات الغير المالية ولمرحلة العمرية للمنشأة على قرار المراجع عند تقييم الاستمرارية، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة، 2003

21. حسن، دينا زين العابدين حسن، دور مراقب الحسابات في تحديد وتقييم عوارض استمرارية المنشأة في ضوء المعايير المراجعة المرتبطة، 2003

22. مطر مُحَمَّد عطية، المحاسبة المالية، سلسلة كتب المحاسبة رقم 01، دار حنين، عمان، الأردن، 1995

23. مُحَمَّد بوتين، المحاسبة العامة للشركة، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، 1999

24. سعاد مُحَمَّد السويد، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2010

25. فؤاد مُحَمَّد الليثي، نظرية المحاسبة مدخل معاصر، دار النهضة العربية، 2، القاهرة، 2002

المذكرات:

1. صلاح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، مذكرة مقدمة ضمن شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2004

2. الحسابات القانونيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 570 تقييم استمرارية الشركات وأثره على جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، 2013

3. قورين حاج قويدر، قيداون أبو بكر الصديق، المحاسبة والتدقيق كدعامة لتحسين الاستثمار بالمؤسسات الجزائرية، مداخلة مقدمة بعنوان: آلية عمل محافظ الحسابات لتحقيق الرقابة في المؤسسات الاقتصادية– دراسة ميدانية–، جامعة يحي فارس، كلية العلوم الاقتصادية، المدية، 20 نوفمبر.

4. حمزة بوسنة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الإنتاج، رسالة ماجستير، 2012/2011

5. بن جبور سهيلة، واقع ممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة مستغانم، سنة 2018

6. مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط الاقتصادي غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004

7. سامية بوعديس، المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات، مذكرة ماستر، قانون أعمال، كلية الحقوق، جامعة أم البواقي، سنة 2016

المقالات:

1. سالم عبد الله محمود، ابداء رأي مراجع الحسابات عن مقدرة المنشأة على الاستمرارية في نشاطها واجب تحتمه الاعتبارات الاقتصادية، مجلة البحوث التجارية، العدد الثاني عشر، كلية التجارة، جامعة الزقازين، يناير 1988
2. أقاسم عمر، محاضرات في التدقيق الخارجي ومحافظة الحسابات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار
3. عبد الله بن صالح، دراسة تحليلية تقسيمية لواقع إصلاح مهنة المراجعة بالجزائر ومدى توافقها مع معايير المراجعة الدولية، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، 20-21 نوفمبر 2013، جامعة عمار ثلجي، الأغواط
4. قايد مُحَّد أمين: نحو مبادئ متعارف عليها لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية، (مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، عدد 32، مطبعة جامعة القاهرة،
5. عمر شريقي، التنبؤ بالفشل المالي للشركة بين مسؤولية المدقق والإدارة في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 570 الشركة المستمرة والتشريع الجزائري-أبحاث اقتصادية وإدارية لجامعة مُحَّد خيضر، بسكرة، جوان 2016
6. مجلة الالكترونية الاقتصاد الإسلامي العالمية، MEIG، اطلع عليها يوم: 2016/02/09

النصوص القانونية:

1. المادة 25 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادر في 11 جويلية 2010
2. لمادة 64 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادر في 11 جويلية 2010
3. مادة 65 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادر في 11 جويلية 2010
4. مادة 715 مكرر6، المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في:25 أفريل 1993 القانون التجاري للجمهورية الجزائرية
5. المادة 67، 69، 68، 70، 71، من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادر في 11 جويلية 2010
6. المادة 23 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو سنة 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، عدد 42، الجزائر، 2010
7. الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، المطبعة الرسمية، العدد رقم 20، السنة 28، المؤرخة بتاريخ 01 ماي 1991، ل 16 شوال 1411
8. المرسوم التنفيذي رقم 08/91 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق ل: 1991/04/27 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 05
9. مرسوم تنفيذي رقم 24-11 مؤرخ في 22 صفر عام 1432هـ الموافق ل 27 يناير 2011، يحدد تشكيل المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، وقواعد سيره، المادة 02

مراجع اجنبية:

1. Lionel. Cet gerard. V, audit et control interne Aspectd Financiers Opération et stratégiques, 4eme Edition, Dalloze, Paris, France, 1992
2. Henri Bougiumk Jean Charles Becour Audit Operationnelle Edutuon Economica Paris France 1996

قائمة الملاحق:

الملحق رقم 01: استمارة الاستبيان

جامعة يحي فارس بالمدية

كلية علوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

إستبـــانـــة :

في إطار إعداد مذكرة شهادة ماستر حول " **دور مدقق الحسابات في تقييم قدرة المؤسسة على الإستمرار** " يسعدني أن أختار لكم تحت عينة الدراسة ، وأنا أضع بين أيديكم الإستبيان الخاص بهذه الدراسة راجي منكم التكرم بالإجابة على الأسئلة الواردة بها آمل منكم أن تكون الإجابة موضوعية ، كما أتعهد لكم بأن المعلومات الواردة والمعطاة تستعمل بسرية تامة ولغايات البحث العلمي وأغراضه فقط .

شاكرة لكم حسن تعاونكم ، وفقني الله و إياكم .

المحور الأول : معلومات شخصية

ضع علامة X في الإجابة الصحيحة :

المؤهل العلمي :

ليسانس ☐ ماستر ☐ دكتوراه ☐

المركز الوظيفي :

خبير محاسبي ☐ محافظ حسابات ☐ أستاذ جامعي ☐

الخبرة المهنية :

من 1 إلى أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى أقل من 10 سنوات ☐

من 10 إلى أقل من 15 سنة ☐ من 15 إلى أكثر من 20 سنة ☐

المحور الثاني : الإجراءات التي يقوم بها مدقق الحسابات لضمان إستمرارية نشاط المؤسسة .

رقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق
1	يقوم مدقق الحسابات بالإعتماد على دراسة مختلف النسب المالية الأساسية في الحكم على مدى قدرة الشركة على الإستمرار .			
2	يتحقق مدقق الحسابات من مصادر التمويل الذاتية ومدى كفايتها لشركة خلال الدورة .			
3	يتحقق من أي خسائر لصفقات مهمة تشكل خطر على إستمرارية الشركة			
4	التحقق من الإجراءات القضائية التي يكون لها أثر مالي تؤثر على بقاء الشركة			
5	يدرس مدقق الحسابات مدى عجز الشركة عن تسديد إلتزاماتها لدائنيها للحكم حول قدرة الشركة على الإستمرار			
6	يؤثر مغادرة مستخدمي الشركة الرئيسين على حكم مدققالح سابات حول الإستمرارية .			
7	يحلل مدقق الحسابات أسباب تدهور قيمة الأصول .			

المحور الثالث : مسؤوليات مدقق الحسابات من أجل ضمان إستمرارية نشاط المؤسسة في حالة وجود شك بليغ .

رقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق
1	إعداد تقرير مفصل حول شك في إستمرارية المؤسسة			
2	الاجتماع وإعلام المسيرين والجمعية العامة عن النقائص التي يكتشفها مدقق الحسابات وتقوم بعرقلة إستمرارية الشركة			
3	على مدقق الحسابات الإلمام بكل أحداث ووقائع الشركة التي من شأنها أن تؤثر على إستمرارية الإستغلال			
4	دراسة خطط الشركة التي وضعتها لمواجهة مشكل الإستمرارية			
5	جمع عناصر المقنعة و الكافية حول تأكيد أو نفي أي شك حول استمرارية المؤسسة			
6	إصدار إنذار مبكر حول وضعية الشركة قبل إختتام الدورة المالية			
7	يقوم مدقق الحسابات مع الأطراف ذات علاقة بإصدار حكم موضوعي حول قدرة الشركة على إستمرارية الإستغلال			

الملحق رقم 02: ملاحق الدراسة مخرجات SpSS

1- اختبار التوزيع الطبيعي:

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test			
		المحور الأول	المحور الثاني
N		49	49
Normal Parameters[a,,b]	Mean	2.5539	2.6851
	Std. Deviation	.36495	.32206
Most Extreme Differences	Absolute	.160	.230
	Positive	.111	.164
	Negative	-.160	-.230
Kolmogorov-Smirnov Z		1.117	1.610
Asymp. Sig. (2-tailed)		.165	.011
a. Test distribution is Normal.			
b. Calculated from data.			

2-ثبات الاستبيان:

- المحور الأول :

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.586	7

- المحور الثاني :

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.615	7

- الدرجة الكلية للإستبيان :

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.719	14

3-التكرارات والنسب المئوية للمتغيرات الديمغرافية

توزيع موظفي عينة الدراسة وفقا لمتغير الخبرة المهنية					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	من 1 إلى أقل من 5 سنوات	7	14.3	14.3	14.3
	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	13	26.5	26.5	40.8
	من 10 إلى أقل من 15 سنة	13	26.5	26.5	67.3
	من 15 إلى أكثر من 20 سنة	16	32.7	32.7	100.0
	Total	49	100.0	100.0	

توزيع موظفي عينة الدراسة وفقا لمتغير المؤهل العلمي					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	23	46.9	46.9	46.9
	ماستر	12	24.5	24.5	71.4
	دكتوراه	14	28.6	28.6	100.0
	Total	49	100.0	100.0	

توزيع موظفي عينة الدراسة وفقا لمتغير المركز الوظيفي					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	خبير محاسبي	8	16.3	16.3	16.3
	محافظ حسابات	27	55.1	55.1	71.4
	أستاذ جامعي	14	28.6	28.6	100.0
	Total	49	100.0	100.0	

4-المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات محور الإجراءات التي يقوم بها مدقق الحسابات لضمان إستمرارية نشاط المؤسسة:

Descriptive Statistics					
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
A1	49	1.00	3.00	2.7551	.59619
A2	49	1.00	3.00	2.6939	.65205
A3	49	1.00	3.00	2.6122	.63954
A4	49	1.00	3.00	2.3878	.70167
A5	49	1.00	3.00	2.8163	.48620
A6	49	1.00	3.00	2.0408	.88880
A7	49	1.00	3.00	2.5714	.73598
Valid N (listwise)	49				

5-المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات محور مسؤوليات مدقق الحسابات من أجل ضمان إستمرارية نشاط المؤسسة في حالة وجود شك بليغ:

Descriptive Statistics					
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
B1	49	1.00	3.00	2.7551	.48004
B2	49	1.00	3.00	2.8571	.50000
B3	49	1.00	3.00	2.7551	.52164
B4	49	1.00	3.00	2.4898	.64944
B5	49	1.00	3.00	2.6122	.63954
B6	49	1.00	3.00	2.7347	.60469
B7	49	1.00	3.00	2.5918	.67449
Valid N (listwise)	49				

6- اختبار (t) لعينة واحدة لاختبار الفرضية الأولى:

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور الأول	49	2.5539	.36495	.05214

One-Sample Test						
	Test Value = 2					
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور الأول	10.625	48	.000	.55394	.4491	.6588

7- اختبار (binomial) لاختبار الفرضية الثانية:

Binomial Test						
		Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Asymp. Sig. (2-tailed)
المحور الثاني	Group 1	<= 2	2	.04	.50	.000[a]
	Group 2	> 2	47	.96		
	Total		49	1.00		

a. Based on Z Approximation.