جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة بعنوان :

دور محافظي الحسابات في ضمان استمرار نشاط الاستغلال

- دراسة ميدانية -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص محاسبة

من إعداد الطالبتين:

- زهرة بن رقية
- لمياء ولد بابا علي

تحت إشراف الدكتور:

يرقي كريم

أعضاء لجنة المناقشة :

الدكتور حمادي نبيل .....رئيسا

الدكتور يرقي كريم ..... مقررا

الأستاذ زرواطي محمد ..... ممتحنا

السنة الجامعية: 2022/2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَٰنِ الرَّحِيمِ

إِنَّا فَتَحْنَا لَكَ فَتْحًا مُبِينًا (1) لِيَغْفِرَ لَكَ اللَّهُ مَا تَقَدَّمَ مِنْ ذَنْبِكَ
وَمَا تَأَخَّرَ وَيُتِمَّ نِعْمَتَهُ عَلَيْكَ وَيَهْدِيَكَ صِرَاطًا مُسْتَقِيمًا (2)
وَيَنْصُرَكَ اللَّهُ نَصْرًا عَزِيزًا (3)

سورة الفتح الأية {01-03}

شكر وتقدير

اللهم لك الحمد والشكر كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك وعلو مكانك ، الحمد لله الذي أعاننا ويسر أمرنا ووفقنا لإنجاز هذا العمل فهو نعم المولى ونعم النصير.

كما نتقدم بالشكر لمن أشرف على هذا العمل و كان معنا خطوة بخطوة ولم يبخل علينا في العطاء، ومنحنا وقته وجهده ، ويسر لنا كل صعب أستاذنا القدير " يرقي كريم " .

كما نتقدم بالشكر إلى السادة أعضاء لجنة المناقشة بتقييمهم ومناقشتهم لهذا العمل .

إهـــداء

الحمد لله حمدا يوافي نعمه ويكافي مزيده أما بعد أتقدم

بإهداء هذا النجاح إلى

جوهرة فؤادي حبيبتي أمي

إلى نور عيني أبي العزيز

إِلى رُوحِ قَلْبِي إِخْوَتِي وَأَخَوَاتِي

إلى أحبائي وأصدقائي وأقاربي

إلى أساتذتي الأفاضل: يرقي كريم، بلكحل أمين

إلى كل من ساعدني وكان عونا لي



زهرة بن رقية

إهـــداء

إلى كل الذين أحبهم اهديهم كلمات بسيطة تعبر عن

حبي وتقديري واحترامي

الى سندي في الحياة ابي العزيز

الى نبع الحنان أغلي ما في الحياة أمي الغالية

الى مثلي وقدوتي في الحياة جدي الحبيب

الى رفيقات الدرب والذكريات

الى كل من ساعدني وأفادني في حياتي الدراسية

لمياء ولد باباعلي



فهرس المحتويات

المحتوى	الصفحة
البسملة	–
شكر	–
اهداء	–
فهرس المحتويات	I
قائمة الاشكال والجداول	IV
قائمة الملاحق	VI
الملخص	–
مقدمة	أ–ه
الفصل الاول: عموميات حول التدقيق	
تمهيد	02
المبحث الأول: ماهية التدقيق.	03
المطلب الأول: نشأة التدقيق	03
المطلب الثاني: مفهوم التدقيق	06
المطلب الثالث: طرق التدقيق	08
المطلب الرابع: أهداف التدقيق	09
المبحث الثاني: ركائز التدقيق	12
المطلب الأول: أنواع التدقيق	12
المطلب الثاني: وسائل التدقيق	17
المطلب الثالث: فروض ومبادئ التدقيق	19
المطلب الرابع: معايير التدقيق	21
المبحث الثالث : التدقيق الخارجي	24
المطلب الأول: تعريف التدقيق الخارجي	24
المطلب الثاني : خصائص التدقيق الخارجي	25
المطلب الثالث: أنواع التدقيق الخارجي	26
المطلب الرابع : أهمية التدقيق الخارجي	27

خلاصة	29
الفصل الثاني: محافظ الحسابات وفرض الاستمرارية	
تمهيد	31
المبحث الأول: ماهية محافظ الحسابات	32
المطلب الأول: مفهوم وتطور مهنة محافظ الحسابات في الجزائر	32
المطلب الثاني: شروط الالتحاق بالمهنة	38
المطلب الثالث: مهام محافظ الحسابات	38
المطلب الرابع : حقوق وواجبات محافظ الحسابات	39
المبحث الثاني: تنظيم مهنة محافظ الحسابات	42
المطلب الأول: حالات تعيين وتوقيف محافظ الحسابات	42
المطلب الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات	44
المطلب الثالث: أتعاب محافظ الحسابات	46
المطلب الرابع : منهجية عمل محافظ الحسابات	47
المبحث الثالث: فرض الاستمرارية	50
المطلب الأول : مفهوم فرض الاستمرارية	50
المطلب الثاني : فرض الاستمرارية وفق المعيار الدولي لتدقيق	51
المطلب الثالث: فرض الاستمرارية وفق معيار التدقيق الجزائري 570	52
المبحث الرابع :الأسس التي يقوم عليها محافظ الحسابات اتجاه فرض الاستمرارية	55
المطلب الأول : مسؤولية المدقق عن تقييم قدرة المؤسسة على الاستغلال	55
المطلب الثاني : مسؤولية محافظ الحسابات في الجزائر في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار	55
المطلب الثالث : استنتاجات تقرير محافظ الحسابات المتعلق بفرض الاستمرارية	57
خلاصة	58
الفصل الثالث: الاطار التطبيقي للدراسة الميدانية	
تمهيد	60
المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية	61
المطلب الأول: منهجية الدراسة	61

المطلب الثاني: أداة جمع البيانات، وأدوات التحليل الإحصائي	62
المطلب الثالث: اختبار التوزيع الطبيعي، وتقييم صحة وثبات أداة الدراسة	64
المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة	71
المطلب الأول: وصف البيانات الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة	71
المطلب الثاني: التحليل الوصفي لإجابات موظفي عينة الدراسة	75
المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة الميدانية	79
خلاصة	82
خاتمة	84
قائمة المراجع	88
الملاحق	96

قائمة الاشكال

والجداول

قائمة الاشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	عناصر عملية التدقيق	07
2-1	الأهداف التقليدية والحديثة لتدقيق	10
3-1	أنواع التدقيق	17
4-1	معايير التدقيق	23
5-3	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المؤهل التعليمي	72
6-3	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المركز الوظيفي	73
7-3	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير عدد سنوات الخبرة المهنية	75

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	14
2-1	مقارنة بين أنواع التدقيق الخارجي	27
3-1	أهمية مهنة التدقيق ومخرجاتها للأطراف المستفيدة من القوائم المالية	28
4-2	الهيئات المنظمة لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر	37
5-3	توضيح مقياس ليكارت (Likert Scale)	63
6-3	اختبار كلمجروف-سميرنوف (K-S) لتحقق من التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة	65
7-3	معاملات الارتباط سبيرمان بين درجات عبارات محور الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات لضمان استمرارية نشاط المؤسسة .	67
8-3	معاملات الارتباط سبيرمان بين درجات عبارات محور مسؤوليات محافظ الحسابات من أجل ضمان استمرارية نشاط المؤسسة في حالة وجود شك بليغ	68

9-3	معاملات الارتباط سبيرمان بين كل متغير من متغيرات الدراسة والدرجة الكلية للاستبيان.	69
10-3	معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات المتغيرات والدرجة الكلية للاستبيان	70
11-3	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المؤهل التعليمي	71
12-3	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المركز الوظيفي	72
13-3	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير عدد سنوات الخبرة	74
14-3	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لمحور الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات لضمان استمرارية نشاط المؤسسة	76
15-3	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لعبارات محور مسؤوليات محافظ الحسابات من أجل ضمان استمرارية نشاط المؤسسة في حالة وجود شك بليغ	78
16-3	نتائج اختبار (t) لتحقق من صحة الفرضية الأولى	80
17-3	نتائج اختبار (binomial) لتحقق من صحة الفرضية الثانية	81

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان
01	استمارة الاستبيان
02	ملاحق الدراسة مخرجات spss

الملخـــــص

الملخص:

هدفت هذه الدراسة الى ابراز "دور محافظ الحسابات في ضمان استمرار نشاط الاستغلال "وقد اعتمدت الطالبتين على المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على التدقيق وطرقه وأهدافه وكذا أنواع ووسائل التدقيق ومبادئه وفروضه وأيضا قمنا بتقديم مدخل عن التدقيق الخارجي من خلال تقديم مفهومه وأنواعه وأهمية التي يحظى بها لدى المؤسسة ، ومن هنا أردنا التعريف بمهنة محافظ الحسابات في الجزائر وشروط الالتحاق بالمهنة ومهامه ومختلف حقوقه وواجباته وكذا مسؤولياته و أتعابه وطريقة عمله من أجل معرفة مدى مساهمته في التحقق من فرض الاستمرارية وفق لمعيار التدقيق الجزائري 570 ومعرفة مختلف واجباته ومسؤولياته حول ذلك . وعلى المنهج الإحصائي عند عرض وتحليل الاستبيان. وأهم نتائج توصلنا إليها إلى أن محافظ الحاسبات له دور مهم داخل المؤسسة الاقتصادية بإعطاء رأيه الفني المحايد حول وضعية المؤسسة من خلال تقييمها بطريقة موضوعية تضمن التطابق بين هذه العناصر والمعايير الموضوعة، وكذا من أجل ضمان السهر على استمرارية الاستغلال على محافظ الحسابات الاطلاع الجيد على القوانين والمعايير ذات الصلة، كما عليه التأكد من استعمال مختلف المؤشرات ذات الدلالة والتي تساعده على اكتشاف ما يمكن أن يؤثر في فرضية الاستمرار في الاستغلال.

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

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، استمرار نشاط الاستغلال، التدقيق.

Summary:

This study aimed to shows the "role of the auditor in ensuring the continuation of the exploitation activity" the two students relied on the descriptive-analytical approach to identify auditing, its methods and objectives, as well as its types and means of auditing, its principles and assumptions .we also presented an introduction about external audit by presenting its concept, types and importance to the institution and from here we wanted to introduce the profession of the auditor in Algeria, the conditions for joining it, his tasks, his rights and duties, as well as his responsibilities, fees and method of work in order to know the extent of his contribution to verifying the imposition of continuity according to algerian audit standard 570 and knowing his various duties and responsibilities about that and on the statistical method when presenting and analyzing the questionnaire,the most important result we had reached that the auditor has an important role within the economic institution by giving its neutral technical opinion on the institution's situation by evaluating it in an objective way that ensures the conformity between these elements and the established standards. As for the field study, in consultation with academic professors and professionals, In order to ensure the continuity of exploitation, the auditor must have good knowledge of the relevant laws and standards, and he must also ensure the use of various indicative indicators that help him discover what may affect the hypothesis of continuing exploitation

this study concluded that the auditor has a role in imposing the continuation of the exploitation activity

Keywords: auditor, continued exploitation activity, audit

مقدمـــة

مقدمة:

إن التطورات العديدة والمستمرة التي تشهدها المؤسسات الاقتصادية في مجال الأعمال بصورة عامة وفي مجال نظم المعلومات بشكل خاص، وتوسع نطاق مبادلاتها التجارية وتشابكها جعلها تتعامل مع عدة أطراف وهيئات مختلفة لها مصالح مباشرة أو غير مباشرة مع المؤسسة، مما أدى إلى تزايد الطلب على البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية الخاصة بأنشطة وأعمال المؤسسات الاقتصادية على مختلف مستوياتها الكبيرة والمتوسطة وحتى الصغيرة منها سواء 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.

حيث أن هذه المصداقية يتم تبيينها من خلال عملية التدقيق التي يقوم بها محافظ الحسابات، حيث يعتبر قانون 10-01 نقطة تغيير هامة في إعادة هيكلة الهيئات التي تشرف على مهنة التدقيق المحاسبي من جهة، وكذا تغيير أحكام التي يخضع لها ممارس المهنة، إذ أن هذا الأخير يخضع لمجموعة من الشروط العامة وأخرى شخصية لمزاولة المهنة وعليه إتباع مسار محدد في تنفيذ المهمة المكلفة بها، وفي الأخير هو ملزم بتقديم تقرير يبدي رأيه حول مصداقية حسابات المؤسسة محل التدقيق.

و بما أن المؤسسة وجدت لتستمر في نشاطها لفترة من الزمن تكفيها لإنجاز وعودها وأهدافها ، فإن استمرار المؤسسة في الاستغلال مطلب لعدة مستفيدين تربطهم علاقة بالمؤسسة الاقتصادية ولهم مصلحة في ذلك ، والمؤسسة لا تستطيع تجاهل هذا المطلب لأنها لو تجاهلته لا يتعامل معها الأطراف الخارجيين خوفا على أموالهم واستثماراتهم من جهة والأطراف الداخلية خوفا من عدم وجود الأمان الوظيفي ، ومن هنا تنشأ المسؤولية الكبيرة التي تقع على عاتق محافظ الحسابات من أجل تلبية رغباتهم وطمأنتهم على استمرار مصالحهم في المؤسسة الاقتصادية ،وحمايتهم من خلال مهمة إشعار الأطراف المعينة من خلال إصدار تقرير خاص يبين فيه الصعوبات التي يرى من المحتمل أن تؤدي إلى عدم استمرارية نشاط استغلال المؤسسة

إشكالية الدراسة: من هذا المنطلق يتم طرح المشكلة الرئيسية التالية:

"إلى أي مدى يساهم دور محافظ الحسابات في ضمان استمرار نشاط الاستغلال"

وللإحاطة بالموضوع أكثر تم تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة الفرعية التالية

- ما المقصود بالتدقيق؟
- متى يقوم محافظ الحسابات بمباشرة مهامه في المؤسسة الاقتصادية؟
- ماذا نعني بفرض الاستمرارية؟

أسئلة الدراسة الميدانية:

- ما أهمية الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات لضمان استمرارية نشاط المؤسسة؟
- ما هي درجة أهمية مسؤوليات محافظ الحسابات من أجل ضمان استمرارية نشاط المؤسسة؟

فرضيات الدراسة:

- **الفرضية الأولى:** لا يتخذ محافظ الحسابات أي إجراءات من أجل ضمان قدرة المؤسسة عل الاستمرار.
- **الفرضية الثانية:** لا يعتبر محافظ الحسابات مسؤولين حول معرفة قدرة المؤسسة على الاستمرار.

أسباب اختيار الدراسة:

تتمثل أسباب اختيار الموضوع فيما يلي:

- تقرير محافظ الحسابات الخارجي حيادي وموضوعي أكثر
- معرفة العوامل المؤثرة على استمرارية نشاط الاستغلال من وجهت نظر محافظي الحسابات

أهمية الدراسة:

- أهمية الموضوع في الميدان العلمي وارتباط الموضوع في مجال التخصص.

– تنبع أهمية الدراسة من خلال تبنينا لموضوع مهم حيث يتزايد الاهتمام بدور محافظ الحسابات في المؤسسة، وخاصة فيما يتعلق بتقريره حول فرض استمرار نشاط الاستغلال، حسب معيار التدقيق الجزائري 570.

أهداف الدراسة:

من بين الأهداف التي يسعى لها هذا البحث محاولة إبراز:

- عموميات حول التدقيق
- توضيح دور محافظ الحسابات في الكشف عن أي شكوك حول فرض استمرارية المؤسسة.
- مدى تطبيق التدقيق الجزائري 570 من قبل محافظ الحسابات

دوافع اختيار الدراسة:

توجد مجموعة من الدوافع أدت بنا لاختيار هذا الموضوع تتمثل في:

- الميولات الشخصية لمواضيع التدقيق ومهنة محافظ الحسابات
- محاولة توسيع المعرفي للموضوع
- الفضول لمعرفة مهنة محافظ الحسابات، والمراحل التي يتبعها في إعداد تقرير لإبداء رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية للمؤسسة
- قلة الأبحاث والدراسات، ونقص الاهتمام بفرض الاستمرارية

أدوات الدراسة:

- المسح المكتبي: الاستعانة بمجموعة من الكتب التي تناولت الموضوع محل الدراسة بالإضافة إلى مذكرات وأطروحات
- الدراسة الميدانية وذلك بإعداد استمارة استبيان حول الموضوع، وإجابة كانت من طرف الأساتذة الأكاديميين المهنيين

صعوبات الدراسة:

- نقص الدراسات السابقة حول الموضوع.

- نقص الأبحاث والمراجع المتخصصة حول موضوع دور محافظ الحسابات في ضمان استمرار نشاط الاستغلال.

المنهج المتبع:

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

الدراسات السابقة:

- بن خضرة سهام، مذكرة لنيل شهادة ماستر، وسائل التدقيق المحاسبي والمالي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2014-2015. هدفت هذه الدراسة إلى تبين أهمية التدقيق باعتباره الركيزة أو الأداة الأساسية في التحقق من صحة ودقة المعلومات المحاسبية حيث أن هذه الدراسة سعيت إلى إبراز أهم الوسائل التي يعتمد عليها المدقق أثناء أدائه لمهمته ،ولخص في الأخير إلى أن كل مهنة لها مبادئ تحكمها وتسيرها ويجب أن يحترمها ممارسها، وكذلك مهنة التدقيق مهنة عريقة لها مبادئها وهناك صفات يجب أن تتوفر في المدقق كالمعرفة والمحافظة على أسرار المهنة، بالإضافة إلى قواعد سلوك المدققين التي على المدقق أن يتقيد بها أثناء ممارسته للمهنة، حيث تؤثر سلبيا أو إيجابيا على النظرة التي يوليها المجتمع حول مهنة التدقيق، فإذا تمسكوا بالسلوك المهني الرفيع يعلو مركز مهنة التدقيق في المجتمع والعكس صحيح.
- 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 إلى التعرف على "إجراءات التدقيق التي يجب أن يقوم بها محافظ الحسابات في الجزائر عند تقييمه لمقدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار في النشاط ، بالإضافة إلى المسؤوليات التي تترتب عن القيام بهذه المهمة .وفي هذا الإطار استخدام الباحث استبانة مكونة من أربعة عشر (14) عبارة موزعة على مجالين، ومن بين أهم النتائج المتحصل عليها أن محافظ الحسابات يعترفون بمسؤوليتهم في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار و لم تتفق عينة الدراسة حول قيام محافظ الحسابات باختبار إضافية في حالة وجود شكوك حول مقدرة المؤسسة على الاستمرار.
- بلالي فاطمة وبن شعبان أميرة، مذكرة لنيل شهادة ماستر، دور محافظ الحسابات في التأكد من استمرارية استغلال المؤسسة وفق المعيار الجزائري للتدقيق 570، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، 2019-2020.هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور محافظ الحسابات في التأكد من استمرارية استغلال المؤسسة وفق المعيار الجزائري للتدقيق 570، وليحقق أهداف دراسته اعتمد على دراسة استبيانه تم توزيعها

على كل من ولاية عين الدفلى وما جاورها. وجاء في الأخير تحصل على نتائج منها " أن التزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية من طرف محافظي الحسابات كفيل بإنتاج معلومات مالية عالية المصداقية، وكذا وجود كم هائل من القوانين والمراسيم التي تسعى إلى الرقي بهذه المهنة إلى المستوى المطلوب من الثقة والمصداقية التي يأملها كل مستعمل مخرجات هذه المهنة إلا أنها لم تطبق كلها في الواقع العلمي والميداني وبقيت مجرد نصوص قانونية موجودة في الجرائد الرسمية أي أن مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر لم يرق بعد إلى المستوى المأمول.

هيكل الدراسة:

تم تقسيم موضوع البحث إلى ثلاثة فصول، تسبقهما مقدمة وتعقبهما خاتمة بما فيها النتائج المتوصل إليها

الفصل الأول: عموميات حول التدقيق، حيث تناولنا فيه ماهية التدقيق (نشأته، مفهومه، طرقه، أهدافه) وركائز التدقيق (أنواعه، وسائله، فروض ومبادئه، معايير التدقيق) وفي الأخير تناولنا التدقيق الخارجي (تعريفه، خصائصه، أنواعه، أهميته)

الفصل الثاني: محافظ الحسابات وفرض الاستمرارية ،حيث تناولنا فيه ماهية محافظ الحسابات (مفهومه شروط الالتحاق بالمهنة ، مهامه، حقوقه واجباته) بالإضافة إلى المبحث الثاني الذي تناولنا فيه تنظيم مهنة محافظ الحسابات (حالات تعيين وتوقيفه ، مسؤولياته ، أتعابه، منهجية عمله)، أما المبحث الثالث سلطنا الضوء على فرض الاستمرارية(مفهومه، فرضية الاستمرارية وفق المعيار الدولي لتدقيق ، فرضية الاستمرارية وفق معيار التدقيق الجزائري 570)، وفي آخر مبحث تناولنا الأسس التي يقوم عليها محافظ الحسابات اتجاه فرضية الاستمرارية (مسؤولية المدقق عن تقييم قدرة المؤسسة على الاستغلال، مسؤولية محافظ الحسابات في الجزائر في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار، استنتاجات تقرير محافظ الحسابات المتعلق بفرض الاستمرارية)

الفصل الثالث: تتضمن الدراسة الميدانية لمجموعة من الأكاديميين والمهنيين لولاية المدية وتم استشارة اراء بعض الأكاديميين والمهنيين بإضافة الى الإطار المنهجي لدراسة (منهج وأداة الدراسة، مجتمع وعينة الدراسة، الأساليب المستخدمة) أما المبحث الثاني تم عرض نتائج الاستبيان ودراستها (معالجة وتحليل النتائج وصدقها وثباتيها) وذلك باعتماد على برنامج spss

الفصل الأول:

عموميات حول التدقيق

تمهيد:

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة من جهة ومن جهة الأخرى تزامنا مع التطور الحاصل في الثورة الصناعية بمفهوم انفصال الملكية عن التسيير جعل المالك ليس على دراية تامة لما هو حاصل تماما في المؤسسة ، مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه, وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر وعلى هذا الأساس نشأ التدقيق لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات. وهنا بالضبط ظهر التدقيق كمهنة إلزامية داخل المؤسسات الاقتصادية

وبعد أن تمكن المدقق الداخلي من عمله أكثر وتوطدت العلاقة بينه وبين مدير المؤسسة أصبح لا يمكن الأطراف الخارجية الاعتماد على تقريره بشكل مطلق لأنه لابد من وجود تقارير تكون بصفة شخصية خالية من الموضوعية الأمر الذي أوجب على المؤسسات الاستعانة شخص أخر خارج المؤسسة يقوم بعملية التدقيق عن طريق ما سمي بالتدقيق الخارجي

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

المبحث الأول: ماهية التدقيق

المبحث الثاني: ركائز التدقيق

المبحث الثالث: التدقيق الخارجي

المبحث الأول: ماهية التدقيق

بهدف التعرف على التدقيق سنحاول من خلال هذا المبحث معرفة أن نقوم بإعطاء مفاهيم عامة عن التدقيق عن بداية ظهوره ومفهومه وما هو الغرض من تواجده داخل المؤسسة الاقتصادية من خلال ذكر أهميته وأهدافه

المطلب الأول: نشأة التدقيق

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قرارته والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات. حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانتا تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها. وهكذا نجد كلمة مراجعة ، تدقيق ، "Auditing " مشتقة من الكلمة اللاتينية "Audire " ومعنها يستمع.[1]

ثم اتسع نطاق التدقيق فشمل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشآه مختلفة خصوصا بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج كما ورد سنة 1494 م، في موسوعة 'لوقاباشيليو' تحت عنوان : [2]

((summa de Arthmitica Geametra Proportion et Proportion Action))

فقد أدت سهولة استعمال النظام إلى انتشار تطبيقيه، ذلك الانتشار الذي ساعد على تطور المحاسبة والتدقيق. فقد نشأت حاجة أصحاب المؤسسات إلى التأكد من الدقة الحسابية للسجلات ومطابقة ذلك لواقع حال المشروع ، وقد زادت تلك الحاجة نتيجة اتساع حجم المؤسسات وظهور شركات الأموال وما تضمنه ذلك من فصل بين ملكية المؤسسة وإداراتها مما دعا المساهمين إلى تعيين مدققي حسابات كوكلاء عنهم بأجر للقيام بمراقبة أعمال الإدارة .[3]

---

[1]- أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، 1436 هـ - 2015 م، ص07.

[2] - أحمد قايد نور الدين، المرجع نفسه، ص 8.

[3] - أحمد قايد نور الدين، المرجع نفسه، ص 8.

ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا بإيطالية عام 1581م، حيث تأسست كلية «Roxonati »، وكانت تتطلب ست سنوات تجريبية إلى جانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة. وأصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1669م شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق .[1]

ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة. فجاء قانون الشركات، عام 1862 م، ينص على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم، ولقد دفع هذا القانون بمهمة المراجعة خطوات هامة إلى الأمام حيث ساعد على الاهتمام بها وانتشارها بسبب الحاجة التي نشأت من جراءه. وتفاوتت الدول على تبني هذه المهنة ، فكانت بريطانيا سنة 1854م، فرنسا سنة 1881م[2]، الولايات المتحدة الأمريكية عام 1882، ألمانيا عام 1896 وكندا عام 1902 أستراليا عام 1904 وفنلندا عام 1911و هكذا حتى أصبح لا يخلو منها بلد في عالمنا المعاصر ، وأما في العالم العربي فكان لمصر فضل البدء في هذا المجال في ممارسة مهنة التدقيق دون تنظيم من سنة 1909م[3].

ففي الفترة ما بين 1930-1940م، أي بعد الأزمة الاقتصادية العالمية 1929م، تضاعفت وسائل التدقيق. فقد أقامت بورصة نيويورك لجنة خاصة بالسوق المالية والتي ألزمت كل مؤسسة عضو في البورصة أن تتأكد وتتحقق من حساباتها عند خبراء خارجيين وذلك بهدف حماية مصالح المساهمين والأطراف الأخرى. [4]

وفي عام 1939 م، ظهرت فضيحة " MC Kessou and Robins" نتيجة توزيع مزور وخاطئ للميزانية الحالية، مما أدى إلى نشر وثيقة خاصة تعرض بالتفصيل إجراءات التدقيق. بالتالي فقد ساهمت الأزمات والفضائح المالية في ترسيخ مفهوم وضرورة التدقيق في المؤسسات الاقتصادية. كما أن تضرر السياسة المالية للدول وأخدها بأسلوب فرض الضرائب على الدخل ، قد أظهر نوعا جديدا من الرقابة ألا وهي الرقابة الضريبية ومن أدواتها التدقيق الضريبي .[5]

وعلى إثر ذلك، مر التدقيق عبر الزمن بالمراحل التالية:

---

[1] – أحمد قايد نور الدين، المرجع نفسه، ص 8.

[2] – أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، مرجع سابق، ص 08.

[3] – خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، دار وائل للنشر، عمان/ الأردن ،2000م، ص 18.

[4] – أحمد قايد نور الدين، المرجع نفسه، ص 8 0.

[5] – أحمد قايد نور الدين، المرجع نفسه، ص 09.

أولا – الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 ميلادية:

في أوائل هذه الفترة، كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة والمشروعات العائلية التي كانت تهتم خاصة بجرد المخزون السلعي، حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة، والهدف منها هو الوصول إلى الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر. [1] كما تميزت هذه الفترة بممارسة التدقيق عن طريق الاستماع ، أي استماع الشخص الذي يقوم بهذه العملية للحسابات التي كانت تتلى عليه ، واستعمال تجربته لمعرفة مدى دقة ما كان يسمعه ، فهذه العملية كان يستعملها ملاك الأراضي حتى يراقبوا أعمال فلاحيهم[2] .

ثانيا – الفترة ما بين 1500م–1850م:

لعل أهم ما يميز هذه الفترة بروز الثورة الصناعية التي أحدثت تغيرا جذريا في كل المجالات حيث ظهر الانفصال الفعلي لملكية المؤسسة عن الإدارة وزيادة الحجة للمراجعة والمراجعين.

كما تتميز هذه الفترة بظهور تطبيق نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي ، حتى ولو لم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حاليا وظهور نوع من الرقابة على المشاريع .[3]

ثالثا – الفترة ما بين 1850م–1905م:

إن النمو الاقتصادي الكبير الذي شهدته هذه الفترة خاصة بعد انطلاق الثورة الصناعية في المملكة المتحدة والانفصال التام والنهائي بين الملكية والإدارة وظهور الحاجة لمالكي المؤسسات والمشاريع لمن يحافظ على أموالهم خاصة بعد ظهور قوانين تقر ضرورة اعتماد مدققي الحسابات لتدقيق شركات المساهمة. [4]

أما بالنسبة لأهداف التدقيق في نهاية هذه الفترة فيمكن اختصارها في النقاط التالية:

– اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية.

---

[1] – اشتوي إدريس عبد السلام، **المراجعة معايير وإجراءات**، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1996 م، ص 14.

[2]– بو بكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 201053

-2011 م، ص 03.

[3]– عمارة أمينة ، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2016-2017 م، ص 07.

[4] – بو بكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مرجع سابق، ص04.

– اكتشاف الأخطاء الفنية والأخطاء المتعلقة بتطبيق المبادئ المحاسبية.

رابعا– الفترة من 1905م إلى الآن:

ما يمكن ملاحظته في هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى، والاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المدقق اعتمادا كبيرا في عملية التدقيق، وكذلك الاعتماد على التدقيق الاختباري، أي استخدام أسلوب العينات الإحصائية في التدقيق. كما أصبح الهدف الأساسي للتدقيق هو إبداء الرأي الفني والمحايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة والنتائج المسجلة. كما نلاحظ انتشار استعمال التدقيق في جميع أنحاء العالم وعلى جميع المستويات. [1]

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق

أولا– التدقيق لغة : التدقيق أو المراجعة يعني إعادة النظر ، التكرير والإعادة ، و AUDIT، مأخوذ من التعبير اللاتيني AUDIRE ، ويعني الاستماع .[2]

ثانيا –التدقيق اصطلاحا: يوجد عدة تعاريف للتدقيق نذكر منها:

1. **التعريف الأول** : عرف التدقيق بأنه عملية منتظمة للحصول على قرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية ، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من ردة مسايرة هذا العناصر للمعايير الموضوعية ، ثم توصيل نتائج ذلك إلى أطراف معينة .[3]
2. **التعريف الثاني** : التدقيق هو فحص ناقد يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها المؤسسة صحيحة وواقعية ، فالمراجعة تتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفئ خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى اعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية وأساس الميزانية وجدول حسابات النتائج .[4]

[1] – بو بكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مرجع سابق، ص04.

[2] – قاسمي السعيد وحيرش أحمد، محاولة تقييم لواقع مهنة التدقيق في الجزائر على ضوء دراسة حالة مكاتب التدقيق بولاية المسيلة الجزائرية مع إمكانية الاستفادة من التجربة المصرية جامعة محمد بوضياف، المسيلة، ص 336.

[3]– بلة سوسن، تأثير تطور مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر على كفاءة محافظ الحسابات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2018-2019 م، ص18.

[4] – بلة سوسن، المرجع نفسه، ص18.

3.**التعريف الثالث:** عرفت منظمة العمل الفرنسية التدقيق على أنه" مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والاجراءات المتعلقة بالتنظيم." [1]

4.التعريف الرابع : التعريف السائد إلى الآن والمقدم من قبل جمعية المحاسبة الأمريكية(AAA) حيث تعرف التدقيق على أنه "عملية منتظمة و موضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية ، وذللك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة ، وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق" [2]

وتشتمل عملية التدقيق من خلال التعاريف السابقة ما يلي : [3]

الفحص EXAMINATION: التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها

التحقيق VIRIFIVATION: إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة

التقرير REPORT: بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

الشكل رقم (1-1): عناصر عملية التدقيق



المصدر :مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية، ط01 ، عمان، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع،2014 ، ص17 .

[1]- الهاشمي حمزة، فعالية التدقيق الداخلي في المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر ،جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2016-2017 م، ص 14.

[2] - أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005م-1426 هـ، ص 05.

[3]- سامي محمد الوقاد ولوؤي محمد وديان، **تدقيق الحسابات (1)**، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010م -1431هـ، ص 21.

من خلال هذا يمكن القول بان التدقيق هو عملية منظمة تقوم على أساس فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والسجلات من أجل التأكد من صحتها وذلك للخروج برأي فني محايد ومستقل عن مدى صحة وسلامة القوائم المالية خلال فترة زمنية معلومة.[1]

المطلب الثالث: طرق التدقيق

تتضمن عملية التدقيق استعمال الطرق التالية على سبيل المثال لا الحصر[2]:

أولا–الملاحظة: وتطبق في الحكم على صلاحية الطرق المحاسبية المستعملة بمشروع العميل ومدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية علاوة على استخدامها عند القيام بعمليات الجرد لأصول المشروع المختلفة

ثانيا–التفتيش: وتطبق في تدقيق الاستثمارات المالية والأصول الشبيهة لتقرير وجودها الفعلي كما تستخدم للحصول على بيانات داعمة لتكاليف الأصول والإيرادات والمصاريف العادية وما يشابه ذلك من بنود.

ثالثا–التثبيت (التعزيز): وتطبق للتأكد من أرصدة الحسابات ومبالغ العمليات التجارية مع أطراف خارج المشروع وأرصدة الأصول الموجودة في عهدة أشخاص خارجة كالإرساليات وبضائع الأمانة وغيرها.

رابعا–المقارنة: وتطبق على أرصدة الحسابات والبيانات المالية الجارية مقارنتها مع بيانات شبيهة أو معادلة خاصة بفترات سابقة أو لاحقة لبيان الأسباب الكامنة وراء أي تغيرات هامة

خامسا–التحليل: وتطبق على الحسابات والبيانات الجارية لتقرير مدى الاعتماد عليها وصلاحية نشرها كمعلومات عن المشروع المعني

سادسا–الاحتساب: وتطبق على البيانات الرقمية المقدمة من عميل كاحتساب بضاعة آخر المدة وأرصدة العملاء والمدفوعات مقدما والمستحقات وغيرها

سابعا– الاستفسار : و تطبق على بيانات المشروع المعني و الأمور و القضايا التي يمكن الإفصاح عنها في القوائم المالية المنشورة مثل الالتزامات العرضية و الخطط المستقبلية و التوقعات المنظورة ذات الأثر المتحمل على المركز المالي للمشروع و من الجدير بالذكر انه يتم استخدام هذه الطرق على أساس اختياري يقرر مداه على ضوء كفاية الطرق المحاسبية بالمشروع ، و مدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية هذا كما أن تطبيق الطرق المذكورة آنفا تمثل جزء ضروري من عملية التدقيق و يستغرق نصيبا من الجهد و الوقت اللازمين للقيام بعملية

---

[1]– بودونت أسماء، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015م–2016م، ص 08.

[2] – خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات – الناحية العلمية**، دار وائل، عمان 1996، ص 14-15.

التدقيق و قد تم في السنوات الأخيرة ايلاء الموضوع استعمال العينات الإحصائية في اختيار و فحص الدفاتر و السجلات اهتماما كبيرا ، و أثبتت التجربة الميدانية نجاعة استخدام الطرق الإحصائية هذه في تدقيق بنود المركز المالي التي تستلزم فتح حسابات كثيرة في العادة كالذمم و الأرصدة الدائنة و يمكن للطرق الإحصائية هذه أن تزيد في الأهمية مستقبلا إذا ما استعملت سريا مع الحكم الشخصي و الرأي الذاتي للمدقق.

المطلب الرابع: أهداف التدقيق

لدى استعراضنا للتطور التاريخي للتدقيق و التطورات و المتغيرات التي شملت أهدافه أن يتفق الكثير من المفكرين و الباحثين على تقسيمها إلى أهداف تقليدية و أهداف حديثة:[1]

أولا –الأهداف التقليدية :وهي نوعان رئيسية وفرعية:

1. **الأهداف الرئيسية:** وتشمل على عنصرين هما:

أ –التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها

ب –إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي

2. **أهداف فرعية(ثانوية):**

أ –اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش

ب –تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك

ج –اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ قرارات مناسبة حاضرا أو مستقبلا

د –طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهما

هـ –معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة

و – تقديم التقارير المختلفة وملئ الاستثمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق

ثانيا –الأهداف الحديثة أو المتطورة:

[1]-رقية ولد رويس ، أهمية التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرارات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ،معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدية، 2006-2007 م، ص 09-10.

1-مراقبة الخطة و متابعة تنفيذها و مدى تحقيق الأهداف و تحديد الانحرافات و أسبابها و طرق معالجتها

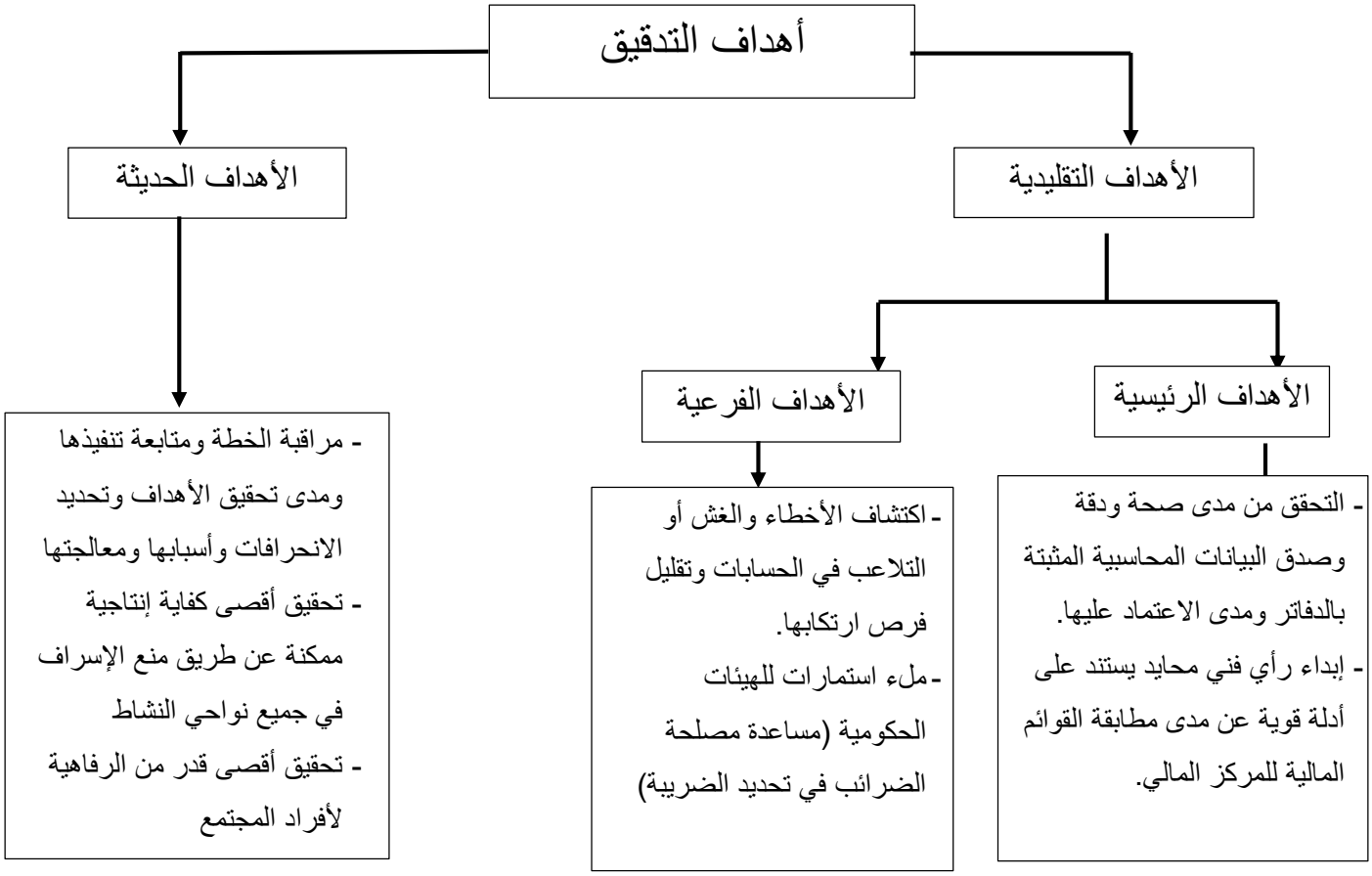
2-تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة

3-تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط

4-تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع

حيث يمكن تلخيص أهداف التدقيق من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (1-2): الأهداف التقليدية والحديثة للتدقيق



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على سامي محمد الوقاد ولوؤي محمد وديان، **تدقيق الحسابات (1)**، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010م -1431هـ، ص 23-24.

وما هو جدير بالذكر أن تطور أهداف التدقيق يرجع إلى القضاء الانجليزي، ولقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين على ما تقدم في المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 فقرة (2) على أن هدف التدقيق للقوائم المالية أن يتمكن المدقق من إعطاء الرأي عن ما إذا كانت القوائم المالية معدة ومن جميع الجوانب المادية طبقا لإطار معروف من التقارير المالية.[1]

* ومنه فإن الهدف الرئيسي من التدقيق الأن هو إبداء رأي فني محايد عن التقارير المالية.

فإنه بعد التطور الذي حصل في بيئة الأعمال والانفتاح الاقتصادي الدولي وأثر العولمة على اقتصاديات الدولة فقد تغيرت النظرة إلى التدقيق مما تطلب من المدقق تقديم خدمات أهم من اكتشاف الأخطاء والغش وغيرها من الأهداف التقليدية ليقوم بعملية التدقيق من أجل تحقيق الأهداف العصرية التي تتلاءم وبيئة الأعمال الحالية. [2]

[1] – احمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر، 2000 م، ص11.

[2] – غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ،2009 م، ص 18-19.

المبحث الثاني: ركائز التدقيق

بعد أن تعرفنا على معنى التدقيق وجب علينا أن نقوم بتفصيله أكثر، من خلال تحديد الوسائل المستخدمة في عملية التدقيق، ومن ثم التعريف بأنواعه وما دور كل نوع من هذه الأنواع، وكذا تحديد فروض ومعايير التدقيق، التي يجب أن تتبعها عند القيام بعملية التدقيق.

المطلب الأول: أنواع التدقيق

يتم تحديد أنواع التدقيق من حيث الزاوية التي ينظر إليه منها فلدينا:

أولا – التدقيق من حيث نطاق عملية التدقيق:

ينقسم التدقيق من حيث الحدود إلى التدقيق الكامل والتدقيق الجزئي: [1]

1. **التدقيق الكامل**: هو التدقيق الذي يخول للمدقق إطارا غير محدود للعمل الذي يؤديه ولا يعني فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة وإنما يخضع التدقيق للمعايير أو المستويات المتعارف عليها ويتعين على المدقق في نهاية الأمر أن يقدم الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة وصحة التقارير المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباراته.
2. **التدقيق الجزئي** : و هو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعينة أي أن التدقيق يتضمن وضع قيود على النطاق المطلوب أوالمجال و يراعى أن الجملة التي تعين المدقق هي التي تحدد العمليات المطلوب تدقيقها على سبيل الحصر و في هذه الحالة تنحصر مسئولية المدقق في مجال أو نطاق أو حدود التدقيق المكلف به و لذلك يتطلب الأمر هنا وجود اتفاق كتابي(رسالة ارتباط) يبين حدود التدقيق و الهدف منه ، حتى يتمكن المدقق من التقرير عن الخطوات التي اتبعت و النتائج التي توصل اليها كي ينسب إليه التقصير في القيام بشيء لم ينص عليه في الاتفاقق .

[1] – احمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات** ،الطبعة1 ، دار صفاء للنشر ، 2000 م ، ص10-17.

ثانيا – من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق:

حيث ينقسم إلى التدقيق المستمر والتدقيق النهائي كمايلي: [1]

1. **التدقيق المستمر** : يعد التدقيق المستمر الذي يقوم فيه مدقق الحسابات بالتردد على المنشأة من وقت لآخر أو على فترات دورية أو غير دورية للقيام بفحص العمليات المحاسبية التي تمت ، و بمعنى آخر يعد التدقيق المستمر التدقيق الذي يتم أولا بأول خلال السنة المالية و لذلك فان هذا النوع يعد مناسبا لشركات الأموال و غيرها من المنشآت التي تقوم بعمل ضخم من العمليات حيث تحتاج إلى وقت طويل نسبيا لفحصها كما أنها توفر للمدقق الوقت الكافي خلال المدة مما يساعد على التوسع في عملية التدقيق و بالتالي تلاقي أو تقليل فرص ارتكاب الغش و التلاعب فضلا عن ذلك سرعة اكتشاف الأخطاء و لذلك يطلق عليه التدقيق المانع و المصحح في وقت واحد ، بالإضافة إلى ما تقدم فان إتباعه يؤدي إلى القضاء على عيوب التدقيق النهائي و أهمها تأخر نتائج التدقيق و ارتباك الأعمال بمكتب المدقق.
2. **التدقيق النهائي** : يعد التدقيق النهائي مناسبا للمنشآت الصغيرة و المتوسطة الحجم و ذلك لان المدقق يبدأ عمله بعد إقفال الدفاتر و ترصيد الحسابات و في هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد تدقيقها ، كما انه يؤدي إلى عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المنشأة و ذلك لعدم تردد المدقق و مساعديه على المنشأة ، بالإضافة إلى انه يؤدي إلى تخفيض احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية التدقيق .

ثالثا –التدقيق من حيث الاستقلال:

ينقسم التدقيق من حيث الاستقلال إلى:

1. **التدقيق الداخلي** : و هو عملية الفحص المنتظم لعمليات المؤسسة المسجلة في الدفاتر و السجلات بواسطة جهة داخلية أو مدققين تابعين للمؤسسة و قد نشأ هذا النوع من التدقيق نظرا لكبر حجم

[1]–رقية ولد رويس، مذكرة ليسانس، أهمية التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرارات، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدية، 2006-2007 م، ص 15-14.

المؤسسات الأمر الذي استلزم وجود أداة وقاية و رقابة تضمن التحقق من عمليات المشروع و جديتها فور إتمامها[1].

2. **التدقيق الخارجي**: يمكن تعريف التدقيق الخارجي بأنه الفحص الانتقادي المحايد لدفاتر و سجلات المنشأة و مستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب لنوعية الفحص المطلوب منه و ذلك بهد ف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق و عدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة[2].

الجدول رقم (1-1): الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

	البيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
1	الهدف	أ – تحقق أعلى كفاءة إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف واكتشاف الأخطاء والغش ب – التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارت وتنفيذها.	إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة و توصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها
2	علاقة القائم بعملية التدقيق بالمنشأة	موظف داخل المنشأة (تابع)	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشأة (مستقل)
3	نطاق وحدود التدقيق	تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وإمكانيات تساعده على تدقيق جميع عمليات التدقيق	يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المنشأة والمدقق الخارجي والعرف السائد ومعايير التدقيق المتعارف عليها وما تنص عليه قوانين المنظمة لمهنة التدقيق وغاليا ما يكون التدقيق الخارجي تفصيلي أو اختياري وفقا لطبيعة وحجم عمليات المنشأة محل التدقيق
4	التوقيت المناسب للأداء	1 – يتم فحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية	1 – يتم الفحص مرة واحدة (نهائية) أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية (مستمرة) 2 – قد يكون كامل أو جزئي 3 – إلزامية وفقا للقانون السائد
5	المستفيدين	إدارة المنشأة	1 – قراء التقارير المالية 2 – أصحاب المصالح 3 – إدارة المنشأة

المصدر: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000 م.

[1] – زيتوني إبراهيم، معهد علوم التسيير، الرقابة الداخلية والتدقيق المحاسبي للاستثمارات في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، المركز الجامعي بالمدية،2006 ، ص 63.

[2] – أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سابق ذكره، ص 16-19.

رابعا – من حيث الإلزام:

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين:

1. **التدقيق الإلزامي** :يحتم القانون القيام به، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها ،و يترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة[1].
2. **التدقيق الاختياري** : هي عملية التدقيق غير الملزمة بقانون، و تكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها، و تكون واجبات المدقق هنا محددة وفقا لاتفاقه المسبق مع الطالب لعملية التدقيق.ففي المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص، قد يتم الاستعانة بخدمات مدقق خارجي لتدقيق حسابات المؤسسة واعتماد قوائمها المالية الختامية، نتيجة للفائدة التي تتحقق من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات[2].

خامسا – من حيث زاوية مدى الفحص وحجم الاختبارات :

ينقسم التدقيق من حيث زاوية مدى الفحص وحجم الاختبارات إلى نوعين:[3]

1. **التدقيق التفصيلي (الشامل)**: ويشمل كافة الدفاتر والمستندات المحاسبية، بهدف التأكد من خلوها للأخطاء والتلاعبات مع التحقق من أن العمليات مقيدة بانتظام وبشكل سليم، ويكون هذا النوع في المؤسسات الصغيرة.
2. **التدقيق الاختياري** :ويشمل اختيار عينة من المفردات المحاسبية وعند الوصول للنتائج يتم تعميمها على مجتمع الذي أخذت منه العينة ويتوقف تحديد العينة إما على الأسلوب الشخصي أو الإحصائي، ويتم هذا النوع في المؤسسات الكبيرة نظرا لتعدد وتعقد العمليات مما تتطلب وقت وجهد كبير وتكلفة أكبر.

سادسا – أنواع أخرى للتدقيق:

---

[1] – محمد سمير الصبان ومحمد الفيومي، المراجعة **بين التنظير والتطبيق**، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص 46.

[2] – بودونت أسماء، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق، مرجع سابق ذكره، ص 16 -17.

[3] – قلاب ذبيح إلياس، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجيستر في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011 م، ص47.

ولتدقيق أيضا أنواع أخرى تتمثل في :[1]

1. **التدقيق المالي** :هو قيام المدقق بفحص الحسابات الظاهرة على القوائم المالية وإبداء رأيه حولها
2. **تدقيق العمليات (التدقيق التشغيلي)** :هو التدقيق الذي يهتم بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة قصد مساعدة مراكز القرارات في المؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحاليل موضوعية

"هو الذي يشرح جميع النشاطات إذ له نتائج ايجابية و علاوة على فحص الحسابات هدفه تحليل الأهداف الموضوعة و أبعادا و تخفيض الأضرار الناتجة عن الأخطار الممكنة في حدود إمكانيات المؤسسة و تحديد الأنشطة المناسبة مع إدراك و تقدير المناسب لها و يعرف على انه ذلك التدقيق المتطور الذي يتركب و يجمع بين التقدير الموضوعي و قياس الأدلة المتعلقة بالأعمال و الأحداث الاقتصادية وفق تحليل هادف و إعلانه للمهتمين "تعريف الجمعية الأمريكية للمراجعة AAA ".[2]

3. **تدقيق الإعلام الآلي: وهو** التدقيق الذي يهتم بالجانب التقني للعمليات التسييرية ونخص بالذكر تدقيق الإعلام الآلي ومستويات الخدمات التي تستفيد منها المؤسسة
4. **التدقيق الاستراتيجي**: يدرس هذا النوع من التدقيق الاستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة وما هي التغيرات التي يجب إدخالها فيها قصد مواجهة المحيط المعقد والمسيطرة والغامض رغبة في التطور أو البقاء على الأقل
5. **تدقيق الجودة** :هو عبارة عن فحص منهجي مستقل لنشاط ونتائج المؤسسة وهذا بالاعتماد على معايير جودة معينة ليتم إبداء رأي حول ما إذا كانت هذه النتائج والنشاطات تم انجازها بصفة فعالة وفقا لمعايير معينة من الجودة
6. **التدقيق البيئي** :عملية فحص تهدف إلى التأكد من الالتزام بالنظم البيئية والتأكد من أن البيانات والمعلومات الواردة بالقائمة البيئية يمكن الاعتماد عليها .
7. **التدقيق الاجتماعي** :هو عملية فحص الأداء الاجتماعي وذلك بإجراء تشخيص منتظم لجمع الأدلة والقرائن والوصول إلى تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة ممثلا في البرامج والأنشطة الاجتماعية[3] .

---

[1] – حميداتو صالح، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012 م، ص 26-27.

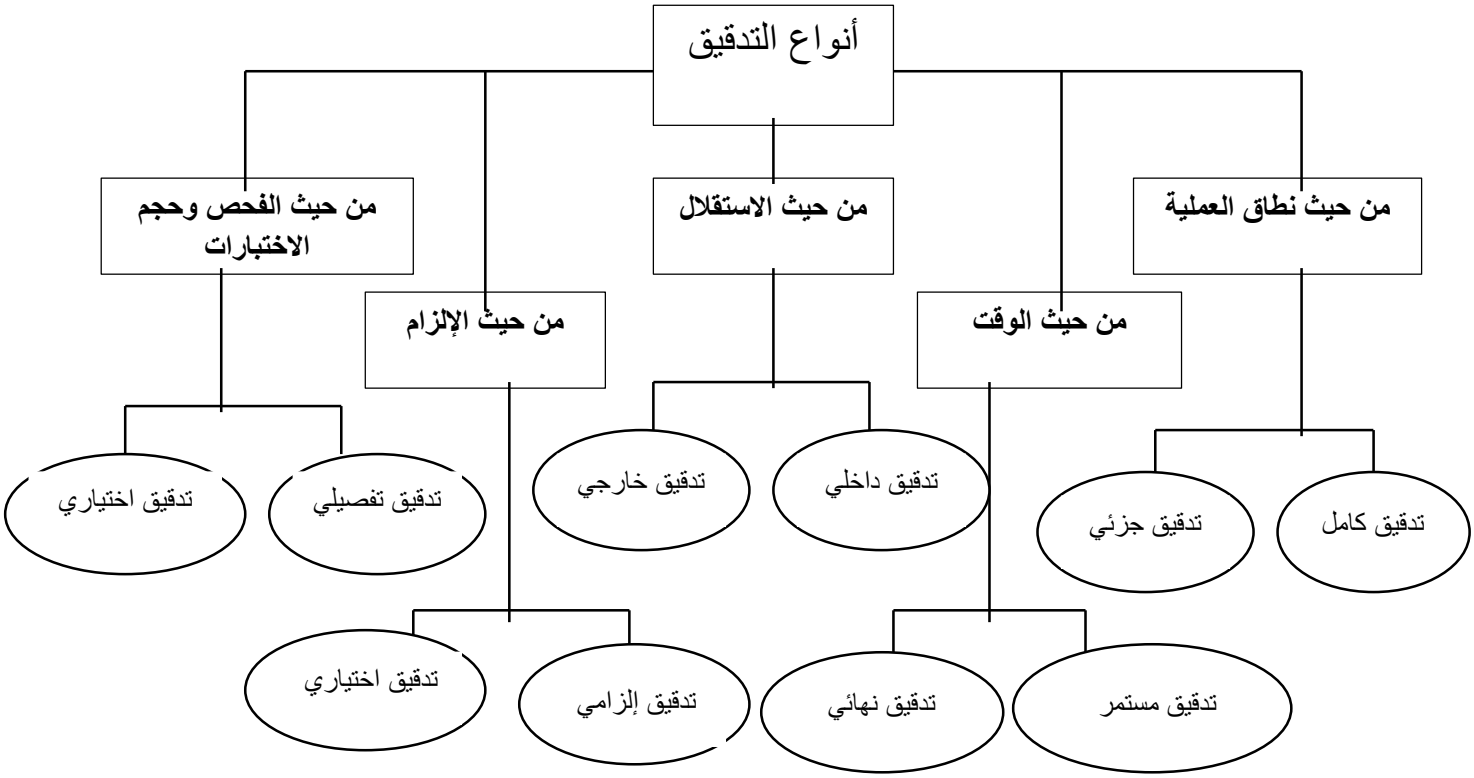
[2] – Henri Bouquir, charles Dècour, l'audite operationnel, economica, paris 1996 , P 11-12.

[3] – أمين السيد أحمد لطفي، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد**، الدار الجامعية، مصر،2007 ، ص530

8. التدقيق الجبائي :هي قيام التدقيق الجبائي بتشخيص مدى احترام الالتزامات الجبائية من طرف المؤسسة.[1]

ويمكن تلخيص ما سبق ذكره من أنواع التدقيق من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (1–3): أنواع التدقيق



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على العناصر السابقة

المطلب الثاني: وسائل التدقيق

أولا–الجرد الفعلي

يعتبر الجرد الفعلي لعناصر الموجودات من الأدلة القوية التي يعتمد عليها المدقق، حيث يقوم المدقق أو أحد مساعديه بإجراء الجرد الفعلي للحساب الذي يرغب في التأكد من وجوده فعلا بالمؤسسة، وتقتصر هذه العملية على الموجودات المادية كالبضائع والاستثمارات والنقدية...إلخ.

[1]– مراد سكاك، تدقيق المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات دراسة ميدانية لبعض مؤسسات ولاية سطيف، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف العدد11 ،2011، ص 211.

فعندما يقوم المدقق بتدقيق بعض عناصر الأصول، فإنه بالإضافة إلى التدقيق المستندي للتأكد من صحة ملكية الأصل فإنه يلجأ إلى جرد المحتويات التي يشتمل عليها الأصل للتأكد من وجوده الفعلي ومطابقة ذلك مع الرصيد الدفتري له[1] .

ثانيا–المصادقات:

يقصد بها عادة الإقرارات الخطية المطلوبة للاعتراف بصحة بعض البيانات، فعندما يريد المدقق أن يتأكد من صحة حسابات العملاء فإنه يلجأ إلى استعمال وسيلة معينة ألا وهي الاعتماد على إقرار مكتوب من طرف كل عميل، والغرض من هذا الإقرار هو التأكد من صحة أو خطأ رصيد حسابه لدى المؤسسة التي يراقبها في نهاية الدورة، وتجدر الإشارة هنا إلى أن المدقق يطلب من المؤسسة إرسال خطابات إلى العملاء يطلب فيها منهم إقرارا مكتوبا أو مصادقا حول أرصدة حساباتهم لدى المؤسسة التي يقوم بتدقيقها [2] .

ثالثا–المراجعة المستندية :

تعتبر المستندات من أهم الأدلة التي يعتمد عليها المدقق في عمله، وتهدف المراجعة المستندية إلى جمع العدد الكافي من أدلة الإثبات والقرائن التي تثبت صحة العمليات التي سبق تسجيلها في الدفاتر المحاسبية وعدم تعارضها مع أنظمة المشروع والقوانين، ومن أمثلة هذه المستندات التي تقدم للمدقق نجد العقود، مستندات المصاريف، فواتير البيع، محاضر اجتماعات مجالس الإدارة، فواتير الشراء...إلخ.

وبعد مراجعة البيانات الواردة في المستند، على المدقق أن يقوم بإلغائه ويستعمل في ذلك خاتم باسمه أو كلمة تدل على أن المستند قد روجع، والهدف من إلغاء المستند هو عدم تقديمه مرة ثانية لإثبات عملية أخرى[3] .

رابعا–المراجعة الحسابية:

هناك احتمالات كثيرة للخطأ الحسابي في دفاتر المؤسسة، ولهذا فإن هذه المراجعة تهدف إلى التأكد من سلامة العمليات الحسابية الواردة في الدفاتر والسجلات من جمع وضرب وطرح وقسمة، ونقل المجاميع من صفحة لأخرى بالدفاتر، ضف إلى ذلك ترحيل القيود من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ .[4]

---

[1] – شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2012، ص 37-38.

[2]– بن خضرة سهام، وسائل التدقيق المحاسبي والمالي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ،جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2014-2015، ص 50.

[3] – شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 3.

[4] – بن خضرة سهام، وسائل التدقيق المحاسبي والمالي، مرجع سبق ذكره، ص 51.

خامسا–الاستفسارات:

قد ترد بعض الحسابات المبهمة حول المركز المالي في دفاتر وسجلات المؤسسة، لذا فإن المدقق يسعى إلى تدقيقها وإيضاحها عن طريق عملية الاستفسار التي تتمثل في توجيه أسئلة شفوية أو كتابية إلى رؤساء وموظفي الإدارة، وإذا كانت هذه الاستفسارات بالغة الأهمية تستدعي جهدا ومشقة وهذا لاحتمال إخفاء الحقيقة من قبل الأشخاص المستفسرين، فإنه على المدقق أن يحصل على شهادات رسمية وخاصة الكتابية منها وهذا لإمكانية الاحتفاظ بها، وتسمح عملية الاستفسار بتقييم وتحصين نظام الرقابة الداخلية وكذا إثبات الالتزامات التي لم تقيد في الدفاتر، وتتوقف قوة القرائن التي يحصل عليها المدقق من خلال هذه الوسيلة على كيفية توجيه الأسئلة وصياغتها [1]

سادسا–القياس والاستنتاج:

يقوم به المدقق بغية الحصول على أدلة إضافية تدل على قيام المؤسسة بعمليات معينة، ويصل إليها المدقق بواسطة مقارنة العناصر وربطها ببعضها البعض، ومن أمثلة ذلك :عند وجود القرض يستدعي ربطه بسداد فوائده المستحقة، كذلك دراسة النسبة بين حجم المبيعات وإجمالي الربح ومقارنتها بالسنوات السابقة أو المشاريع المماثلة يبين حسن سير المؤسسة أو سوئه، وكذلك مقارنة مصاريف معينة مع مصاريف السنوات السابقة، والهدف من إجراء هذه المقارنات بين العناصر وما يشابهها في السنوات السابقة أو في نفس السنة، هو استخلاص استنتاجات تمكن المدقق من الوصول إلى رأي فني محايد، وكذا إضافة أدلة جديدة نتيجة إتباعه هذه الطريقة على أن النتائج التي توصل إليها صحيحة[2] .

المطلب الثالث: فروض ومبادئ التدقيق

أولا– فروض التدقيق:

تتمثل فروض التدقيق فيما يلي : [3]

1. قابلية البيانات المالية للفحص.
2. عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراقب ومصلحة إدارة المشروع.

---

[1] – خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)** ، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن،2004.، ص193

[2] – شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، مرجع سبق ذكره، ص41

[3] – أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، مرجع سبق ذكره، ص** 12-13-14.

3. خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية.
4. وجود نظام للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء.
5. التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال.
6. العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل.

ثانيا – مبادئ التدقيق:

هناك مبادئ مرتبطة بركن الفحص ومبادئ مرتبطة بركن التقرير[1]:

1. المبادئ المرتبطة بركن الفحص:

1.1 **–تكامل الإدراك الرقابي** :ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيان المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

2.1 **–مبدأ الشمول عن مدى الفحص الاختياري:** ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى فحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.

3.1 **–مبدأ الموضوعية في الفحص** :ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة التقليل من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

4.1 **–مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية** :ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة وهذه الكفاية هي المؤشر للمناخ السلوكي للمؤسسة وهذا المناخ يعبر عما تحويه المؤسسة من نظام القيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

2–المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

[1] – بن خضرة سهام، وسائل التدقيق المحاسبي والمالي، مرجع سبق ذكره، ص 11–12.

1.2 **–مبدأ كفاية الاتصال** :ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد التقارير.

2.2 **–مبدأ الإفصاح** :ويشير إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ أهداف المؤسسة وهي تطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيه، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية.

3.2 **–مبدأ الإنصاف**: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين بالمؤسسة.

4.2 **–مبدأ السببية** :وهو أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

المطلب الرابع: معايير التدقيق

تنقسم معايير التدقيق المتعارف عليها الى ثلاثة مجموعات وهي:

المعايير العامة، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقارير.

أولا–المعايير العامة:

تهتم المعايير العامة بكل من الكفاءة، الاستقلالية، العناية المهنية اضافة الى السر المهني وللتعرف

أكثر على هذه العناصر قمنا بتلخيصها فيما يلي:

1. **معيار التدريب والكفاءة** :يعني هذا المعيار ان الشخص الذي يقوم بعملية التدقيق يجب ان يتمتع كفاءة معينة، وتتوفر لديه مواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة[1].وحتى تكون هناك ثقة لدى الاطراف المستعملة لآراء المدقق فيجب ان تتوافر لديه شروط التأهيل العلمي والعملي:[2]

التأهيل العلمي :معنى هذا ان يكون للمدقق مؤهلا وحاصل على شهادة علمية في المجال.

[1] –guide d'audit et de commissariat aux comptes, Société national de comptabilité, 1989, p1103.

[2]– عمارة أمينة ، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة ، مرجع سبق ذكره ، ص 11.

التأهيل العملي :بمعنى ان الشخص المدقق قضى فترة من الزمن للتدريب العملي ومعرفة اصول المهنة تحت اشراف شخص مهني ذو خبرة.

2. **معيار الاستقلال** :يقصد بهذا المعيار ان يكون المدقق مستقل كليا عن زبائنه اي عدم وجود أي قيود او ارتباط شخصي، مهني، مالي، او حتى سياسي لإمكانية تأويله الى عقبة تشكك في حياده وموضوعته[1]
3. **بذل العناية المهنية المناسبة** :يعني اعطاء الاهتمام الكافي لإتمام عملية التدقيق واعداد التقرير.[2]
4. **السر المهني** :يقصد بهذا المعيار بانه يستوجب على المدقق وعلى مساعديه ان يحفظوا حفظا تاما الاسرار المتعلقة بالزبائن، الا في الحالات التي ينص فيها القانون على عكس ذلك[3].

ثانيا–معايير العمل الميداني:

وترتبط هذه المعايير بخطوات تنفيذ عملية التدقيق، والإجراءات الفنية، كما تبرز لنا عملية التدقيق، والإجراءات الفنية، كما تبرز لنا هذه المعايير أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم تحديد حجم الاختبارات.

وتشتمل هذه المعايير على ثلاثة معايير هي[4]:

1. **معيار تخطيط العمل وتخصيص المهام:** يجب أن يتم تخطيط العمل وتخصيص المهام على المساعدين والاشراف عليهم على نحو ملائم.
2. **معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** يجب التوصل الى فهم كاف للرقابة الداخلية لتخطيط التدقيق وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات التي يجب القيام بها.
3. **معيار جمع ادلة الاثبات الكافية والملائمة:** يجب الحصول على الأدلة الكافية من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار وإرسال المصادقات حتى يتوفر أساس مناسب للتوصل إلى رأيي في القوائم المالية محل التدقيق

ثالثا–معايير اعداد التقارير:

---

[1] -WHANNOU Serge, cours: **audit comptable et financier**, ESGIS, P 11

[2] - Sociéte national de comptabilité, op.cit., p1103.

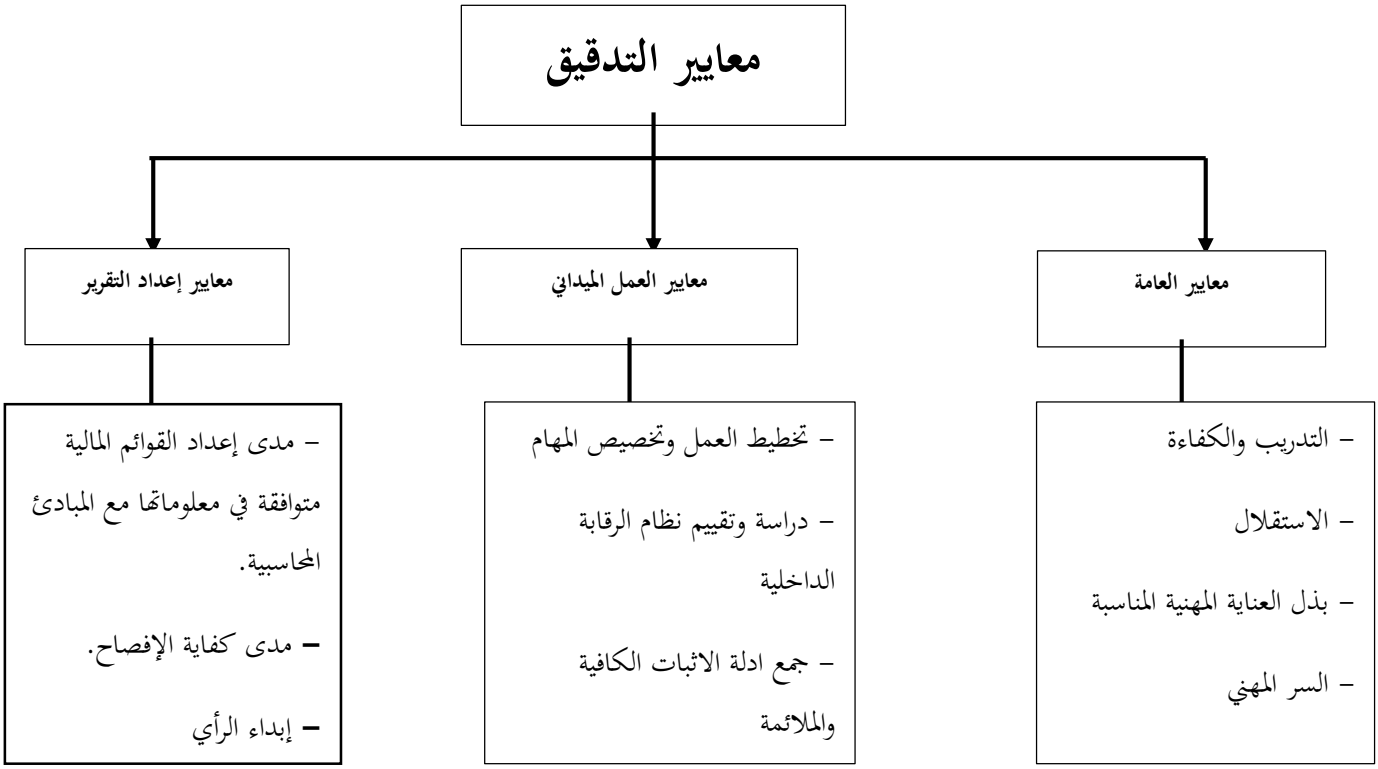
[3]– عمارة أمينة ، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة ، مرجع سبق ذكره ، ص 12

[4] – أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، مرجع سبق ذكره، ص 27-28.

يعتبر تقرير مدقق الحسابات المنتج النهائي الذي يتم من خلاله توصيل نتائج عملية التدقيق الى مستخدمي القوائم المالية، حيث ان تقرير المدقق الخارجي يلعب دورا اساسيا عند اتخاذ مستخدمي القوائم المالية لقراراتهم. وتحقيقا لذلك فقد تم تحديد مجموعة معايير تحكم اعداد تقرير المدقق الخارجي يمكن ابرازها في ما يلي[1] :

1. يجب ان يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد اعدت طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
2. تعبر القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عما تتضمنه من معلومات ما لم يشر التقرير الى خلاف ذلك. (الإفصاح)
3. يجب ان يتضمن التقرير راي المدقق عن القوائم المالية كوحدة واحدة، او قد يمتنع عن ابداء الرأي، وفي هذه الحالة فان التقرير يجب ان يتضمن اسباب ذلك.

شكل رقم (1-4): معايير التدقيق



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على العناصر السابقة

[1] – وليم توماس وامرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق** ترجمة احمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، ص 61-62.

المبحث الثالث : مدخل الى التدقيق الخارجي

يطلق على هذا النوع من التدقيق بتدقيق الحسابات المستقلة أو المحايدة وهو الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية .وفحص المستندات الدالة على إثبات العمليات في الدفاتر والسجلات فحصا فنيا للتحقق والتأكد من صحة تحركات العمليات المالية وللتثبت من أنها تمت في إطار إجراءات صحيحة .وهذا ما سنتناوله في هذا المبحث.

المطلب الأول : تعريف التدقيق الخارجي

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

حيث عرف على انه " الفحص الانتقادي للدفاتر والسجلات من قبل شخص محايد خارجي للحصول على رأي حول عدالة القوائم المالية، ويتم تعيين المدقق الخارجي بعقد بينه وبين المنشأة، وهو شخص يمارس المهنة كعضو في مكتب أو شركة مرخصة تقوم بتقديم خدمات مهنية، ويتميز بتأهيله العلمي والعملي واستقلاليته الذهنية والفعلية، ويقوم بالتدقيق المالي بناء على معايير التدقيق الدولية أو معايير التدقيق المقبولة والمطبقة في البلد المحدد." [1]

كما عرف أيضا على انه " المراجعة التي تقوم بها جهة مستقلة عن المشروع، ال تخضع لإشراف الإدارة بل تمارس عملها خصوصا في الشركات المساهمة كوكيلة عن المساهمين، وتراعي تطبيق إدارة الشركة القانون الأساسي لها، وكذلك قانون الشركات المعمول به "[2]

وفي تعريف آخر للتدقيق الخارجي انه "هو الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المنشأة من ناحية، ومن ناحية أخرى فهو بمعناه المتطور والحديث والشامل ما هو إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشاة موضوع المراجعة ".[3]

---

[1]- محمود عبد السلام محسن، بحث بعنوان مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية، كلية التجارة، جامعة الإسلامية، غزة, 2011، ص29

[2]- يوسف محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، مؤسسة الوراق ،2000، ص 18.

[3]- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر،2007، ص30.

كما عرفه آخرون": بأنه عملية منظمة، يقوم بها مراجع مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة، مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام ".[1]

المطلب الثاني: خصائص التدقيق الخارجي

تتمثل خصائص التدقيق الخارجي فيما يلي:

أولا–عملية هادفة: يهدف التدقيق الخارجي بصفة عامة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية والتي أصبحت تتضمن قوائم الدخل وقوائم المركز المالي والتغيرات فيه وقوائم التدفقات النقدية، وهذه القوائم المالية هي مسؤولية الإدارة ويتم تقديمها للأطراف الخارجية ذو المصلحة في المشروع، هذه الأطراف تتميز بخاصية محدودية السلطة فيها يخص حصولهم على احتياجاتهم من المعلومات هو ما يجعلهم يعتمدون بصفة شبه كاملة على القوائم التي تقدمها الإدارة في تقييم أدائها وهذا ما يؤدي في كثير من الأحيان التي تعارض في المصالح وبالتالي سعى الإدارة لتقديم معلومات مضللة من خلال قوائمها المالي ونظرا لذلك فإن مستخدمي هذه القوائم من الأطراف الخارجية يحتاجون إلى محافظ الحسابات بوصفه خبيرا ومؤهلا مهنيا ومحايدا لإبداء رأيه في مدى صدق القوائم المالية المقدمة لهم.[2]

ثانيا–عملية منظمة: يبدأ محافظ الحسابات في عملية المراجعة بجمع البيانات اللازمة من منشاة العميل لاستكشاف البيئة التي سيجري فيها الفحص ويتم ممارسة المراجعة وفق إطار متكامل ومنظم ثم يقوم المراجع كذلك بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية لدى العميل لتحديد مظاهر القوة والضعف فيه.[3]

ثالثا–عملية اتصال متكامل: إن عملية الاتصال تنطوي على طرفين يمثل إحداهما المرسل ويمثل الآخر المستقبل وتنطوي أيضا على رسالة وقناة الاتصال، فمحافظ الحسابات يمثل المرسل ويمثل التقرير قناة الاتصال، اما الرسالة فتمثل في الرأي المهني الذي يبديه المراجع في تقريره.[4]

---

[1]– جعفري حفيظة واقاسم عمر، دور وظيفة التدقيق الخارجي في إرساء مبادئ حوكمة الشركات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة العقيد احمد دراية، ادرار،2015، ص 3

[2]– براشد رزقي ولعمري محمد، دور محافظ الحسابات في تحسين المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور مولاي الطاهر، سعيدة, 2018، ص10.

[3]– عبد الحكيم حمراوي ويوسف بولال، دور محافظ الحسابات في تدقيق حسابات الشركة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد دراية، ادرار, 2020، ص11.

[4] – براشد رزقي ولعمري محمد، دور محافظ الحسابات في تحسين المعلومات المحاسبية، مرجع سابق، ص10.

رابعا–المراقبة الخارجية يمارسها مراجع مستقل: إضافة إلى ضرورة اشتراطات التأهيل العلمي والعملي في محافظ الحسابات لابد عليه أن يكون مستقلا عن العميل حيث لا تكون له مصالح مباشرة أو غير مباشرة معه، وعليه القيام بعمله الخضوع لضغوط الغير وتعتبر الحاجة لاستقلال محافظ الحسابات وليدة مسؤولية اتجاه مستخدمي القوائم المالية التي يقدمها العميل لأنهم لا يملكون الوسائل الملائمة والكافية التي تمكنهم من التحقيق من صدق هذه القوائم المالية، لذلك فهم يعتمدون على ما يقوم به محافظ الحسابات من عمل ويمكن القول أنه إذا لم يكن محافظ الحسابات مستقلا فهذا يجعل القوائم محل شك من وجهة نظر مستخدميها وبالتالي لا يمكن الاعتماد على رأيه.[1]

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الخارجي

يوجد عدة أنواع او التقسيمات للتدقيق الخارجي التي ينظر كل منها للتدقيق من جانب مختلف واهم هذه الأنواع هي:

أولا–التدقيق القانوني: أي الذي بفرضه القانون ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات.[2]

ثانيا–التدقيق الاختياري: وهو الذي يتم دون إلزام قانوني وبطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة ففي الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو ذات الشخص الوحيد يسعى أصحابها إلى طلب الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي بغية الاطمئنان على صحة المعلومات ومصداقيتها.[3]

ثالثا–الخبرة القضائية: يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.[4]

---

[1] – عبد الحكيم حمراوي ويوسف بولال، دور محافظ الحسابات في تدقيق حسابات الشركة الاقتصادية، المرجع السابق، ص11.

[2]– فلة سفاحلو، مراجعة الحسابات في الجزائر على ضوء المعايير الدولية للمراجعة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر ،علوم تجارية ومالية، المدرسة العليا للتجارة, 2014، ص7.

[3]– فاطمة الزهر عمار، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر ،مهمة محافظ الحسابات في تحليل حسابات المؤسسات في ظل تطبيق نظام محاسبي مالي كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بالوادي، الجزائر,2013، ص28.

[4]– سلكة رحاب وسياد مهري، أدلة إثبات المدقق الداخلي ودورها في دعم التدقيق الخارجي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد دراية، ادرار,2020.

الجدول رقم (1-2): مقارنة بين أنواع التدقيق الخارجي

المميزات	تدقيق قانوني	تدقيق اختياري	خبرة قضائية
طبيعة المهنة	مؤسسة ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	المديرية العامة او المجلس	المحكمة
الاستقلالية	تامة اتجاه المجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة تجاه الأطراف
المسؤولية	مدنية، جزائية وتأديبية	مدنية، جزائية، تأديبية	مدنية، جزائية، تأديبية
الاتعاب	قانون رسمي	محدد في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات

المصدر: عامر ايمان وخلف الله سمية، أثر البعد الأخلاقي والتكويني للمدقق الحسابات على جودة القوائم المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مذكرة ماستر، جامعة محمد بوضياف، المسيلة, 2020، ص13.

المطلب الرابع: أهمية التدقيق

يلعب التدقيق دورا هاما في الأوساط المالية والأوساط الحكومية وكذلك في الاقتصاد. وتكمن أيضا أهمية التدقيق في كونه يسعى إلى خدمة العديد من الأطراف الطالبين لخدماتها ومخرجاتها وكل طرف حسب الحاجة[1]:

- اعتماد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية من أجل وضع الخطط ومراقبة وتقييم التنفيذ والأداء.[2]
- إن الملاك والمستخدمين يلجؤون إلى القوائم المالية المختلفة من أجل معرفة الوضع المالي للمؤسسة ومدى قوة المركز المالي لأجل اتخاذ قرارات بشأن توزيع مدخراتهم واستثماراتهم. [3]
- المستثمرون الذين يعتمدون على القوائم المالية المدققة في اتخاذ القرارت التي تستخدم لتوجيه مدخراتهم واستثماراتهم بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن .[4]

[1] – بودونت أسماء، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة، مرجع سابق، ص 09.

[2] – بودونت أسماء، مرجع نفسه، ص 09.

[3] – بودونت أسماء، مرجع نفسه، ص 09.

[4]– بطاش سالمة ومراتي ميرة ، التدقيق الخارجي وتأثيره على مصداقية القوائم المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2020-2021 م، ص08.

- الجهات الحكومية التي تعتمد على القوائم المدققة في أغراض كثيرة ، منها التخطيط والرقابة وفرض الضرائب وغير ذللك .[1]
- المقرضون والبنوك الذين يعتمدون على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة، بحيث تساعدهم على التعرف على الوضع المالي للمنشآت التي تقوم بتقديم قروض أو تسهيلا ائتمانية لهم. [2]

نستنتج مما سبق أن أهم هدف لتدقيق إبداء المدقق رأيه الفني المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية للمؤسسة، وأن أهمية التدقيق تكمن في كيفية استفادة كل من له علاقة بالمؤسسة من أطراف وفئات مختلفة داخلية وخارجية كانت قصد مساعدة هذه الفئات على اتخاذ القرارت المهمة بخصوص المؤسسة وما يحيطها من أعمال مهمة وكذلك التطلع إلى حالتها المستقبلية [3]

الجدول رقم (1–3): أهمية مهنة التدقيق ومخرجاتها للأطراف المستفيدة من القوائم المالية.

الأطراف المستفيدة	أهمية مهنة التدقيق ومخرجاتها لها
الإدارة	يهم رأي المدقق للقوائم المالية من أجل معرفة وضع الشركة وسلامة حالتها المالية واتخاذ قرارت سليمة لحفاظ على نجاح وتطوير واستمرار المؤسسة
المستثمرون والمساهمون	التعرف على موقف المالي للشركة وجدوى الاستثمار فيها
المقرضون والدائنون	من أجل التعرف على الوضعية المالية للمؤسسة ومدى إمكانيتها من تسديد الديون في مواعيدها مستقبلا ومن هنا يتم أخذ قرار من المقرضين بإقراض هذه المؤسسة أم لا
الإدارة والهيئات الحكومية	لأجل معرفة ومراقبة النشاط الاقتصادي وكذا فرض الضرائب بالاعتماد على بيانات واقعية حقيقية صحيحة .
الملاك	+ من أجل الحكم على فعالية مؤسستهم ، ومدى إمكانيتها من الاستمرار في هدفها التي نشأة من أجله ، ومعرفة نقاط الضعف والقوة لاتخاذ قرارت المناسبة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على عاهد عيد سرحان، رسالة ماجستير، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007م-1428 هـ، ص 29/ خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، دار وائل للنشر، الأردن، 2003 ص 15.

[1] – بطاش سالمة ومراتي ميرة، التدقيق الخارجي وتأثيره على مصداقية القوائم المالية، مرجع سابق، ص 08.

[2] – بطاش سالمة ومراتي ميرة، المرجع نفسه، ص 08.

[3] – بطاش سالمة ومراتي ميرة، المرجع نفسه، ص 08.

خلاصة:

من خلال ما ورد في الفصل الأول نستنتج أن تطور التدقيق كان نتيجة لتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الاقتصادية بعد انفصال الملكية عن الإدارة. حيث في بدايته كان يعتبر التدقيق كأداة في الكشف عن الأخطاء والغش والتلاعبات التي تحصل في المؤسسة الاقتصادية، ثم أصبح الهدف منه هو تقديم رأي فني محايد عن القوائم المالية للمؤسسة.

ولكي يكون هذا الرأي أكثر موثوقية اعتمدت الدولة على التدقيق الخارجي كأداة للرقابة على مؤسستها من جهة ومن جهة أخرى لاستفادة أصحاب المصالح منه عند نظرتهم للقوائم المالية.

حيث سلطنا الضوء في هذا الفصل على توضيح التدقيق بكل أنواعه وطرقه ومبادئه وفروضه وركزنا في الأخير على التدقيق الخارجي.

الفصل الثاني:

محافظ الحسابات وفرض الإستمرارية

تمهيد:

المؤسسة وجب عليها تعيين محافظ الحسابات من أجل القيام بعملية التدقيق الخارجي لها، وهذا راجع إلى زيادة الحاجة إلى معلومات عن المؤسسة تمتاز بنوع من المصداقية في بيانتها من حيث الجوانب المالية والقانونية، من أجل إعطاء صورة واضحة عن وضعية المؤسسة يستفاد منها الأطراف الخارجية أو الدولة من جهة أخرى.

حيث أن محافظ الحسابات عند قيامه بعمله فإنه يتحقق في الأول ما إذا كانت المؤسسة طبقت المبادئ والفروض المحاسبية، ومن بين هذه الفروض فرض الاستمرارية والذي ينص على أن المؤسسة مستمرة في نشاطها، فإن محافظ الحسابات وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 570 فهو يتحمل مسؤوليات وواجبات اتجاه التحقق والإبلاغ عن مختلف الشكوك التي يجدها حول هذا الفرض.

ومن خلال هذا الفصل قمنا بالتطرق إلى:

المبحث الأول: ماهية محافظ الحسابات

المبحث الثاني: تنظيم مهنة محافظ الحسابات

المبحث الثالث : فرضية الاستمرارية

المبحث الرابع : الأسس التي يقوم عليها محافظ الحسابات اتجاه فرضية الاستمرارية

المبحث الأول: ماهية محافظ الحسابات

نستعرض من خلال هذا المبحث المراحل التي مرة بها مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، كما تناولنا تعريف هذه المهنة حسب قانون 10-01 وحسب القانون التجاري، وبينا الهيئات التي تشرف على هذه المهنة، وكلا من واجبات وحقوق ومهام وشرط الالتحاق بهذه المهنة.

المطلب الأول: مفهوم وتطور مهنة محافظ الحسابات بالجزائر

أولا – تطور مهنة محافظ الحسابات في الجزائر:

مرت مهنة محافظة الحسابات في الجزائر بجملة من التغيرات، ارتبطت بالظروف والاتجاهات الاقتصادية التي عرفتها البلاد منذ الاستقلال، ويستند معظم الباحثين في الموضوع إلى فترة الإصلاحات باعتبارها نقطة البداية لتحول جذري في مجال التدقيق الخارجي في الجزائر.

وعلى هذا الأساس قمنا بتقسيم مراحل تطور مهنة محافظ الحسابات في الجزائر إلى ثلاث (03) مراحل أساسية هم[1]:

- مرحلة احتكار الدولة لخدمات محافظا لحسابات (1969-1988)
- مرحلة استقلالية خدمات محافظ الحسابات (1988-2010)
- مرحلة إصلاح منظومة محافظ الحسابات بعد (2010)

1. مرحلة احتكار الدولة لخدمات محافظا لحسابات (1969-1988):

قبل الاستقلال كانت مهنة محافظة الحسابات خاضعة لقوانين المستعمر الفرنسي باعتبار دواليب الاقتصاد والشركات كانت تحدت سيطرته، وغداة الاستقلال ظلت خاضعة للنصوص المستمدة من اتفاقيات إفيان والقانون

[1]- بلالي فاطمة وبن شعبان أميرة، دور محافظ الحسابات في التأكد من استمرارية استغلال المؤسسة وفق المعيار الجزائري 570 ((دراسة ميدانية لبعض آراء المهنين والأكاديميين)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ،كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة، 2020-2019، ص 07.

الأساسي، لعدم وجدود الكفاءات المناسبة لتدريب المهنيين واهتمام الدولة بمجالات اقتصادية لها أولوية مقارنة بتدقيق الحسابات. [1]

بدأ اهتمام الدولة بتدقيق الحسابات سنة 1969 التي تعتبر بداية التاريخ لها بالجزائر المستقلة، حتى وان لم تكن لها صفة المهنة آنذاك، وفق ما جاء به (قانون المالية 1970) الذي جاء بكيفية تحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات مسندا مهمة محافظي الحسابات في مادته الأولى إلى موظفي الدولة الذي يتم تعيينهم من قبل وزير المالية ويتبين مما سبق أن محافظ الحسابات اعتبر كموظف عام في الدولة وهذا ما ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي السائد .[2]

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، كان المشرع الجزائري أن يسن آليات رقابية تحد من الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة. ففي مارس 1980 صدر قانون رقم 80-05 على أن مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاس

بات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية أين تتم مراقبة صحتها وانتظامها ونزاهتها ، إلا أن هذه النصوص لم ترى أي تعديل وبقي حال المراجعة الخارجية على حالها تحوم في فراغ قانوني 1988[3]

2. مرحلة استقلالية خدمات محافظ الحسابات (1988-1991):

---

[1]- محمد عبد الماجد بوركايب، معوقات مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر في ظل خصائص بيئة المحاسبة الإلكترونية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور يحي فارس، المدية،2017 ، ص54

[2]- رشيد سفاحلو، أهمية تكييف نظام المحاسبي الجزائري للمعاير الدولية للتدقيق والمراجعة الدلية في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف،2017 ، ص162

[3]- عمر شريقي، التنظيم المهني المراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمملكة المغربية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، سطيف، 2012، ص 124.

بدأت هذه المرحلة مع الإصلاحات التي شرعت فيها الجزائر سنة 1988 بمنح الشركات الاقتصادية العمومية الحرية في التسيير ، وذلك بإصدار القانون 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية وتعديل القانون التجاري بواسطة القانون 88-04 المتضمن القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية .[1]

بعد جملة من الإصلاحات وإصدار عدة تشريعات ونصوص قانونية تتعلق بإعادة تنظيم المهنة، أصدر المشرع القانون 91-08 المتضمن مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وهو أول نص تشريعي يختص بطريقة مباشرة بمراجعة الحسابات وانتظامها، إذ ألغي كل نصوص والتشريعات السابقة، إن جوهر ما جاء به قانون 91-08 هو منح الاستقلالية التامة لمهنة تدقيق الحسابات، بطلب خدمتها من طرف كل الشركات الخاضعة للقانون التجاري، فمهما كان نشاطها وكيفما كان قطاعها عام أو خاص، فهي ملزمة بتعيين مدقق حسابات. كما فصل القانون في تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهنة مدقق الحسابات مهامه وواجباته، حقوقه وشروط تعيينه، مسؤوليته وشروط اكتسابه الاعتماد. كما سحب القانون الإشراف على المهنة من وزارة المالية ، ليصبح مدقق الحسابات مهني مستقل تحت لواء المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ، وهي هيئة للخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ، وهي هيئة مستقلة مهتمة بمهن المحاسبة .[2]

3. مرحلة إصلاح منظومة محافظ الحسابات (بعد 2010):

باشرت الجزائر بإصلاح منظومة محافظي الحسابات بإصدار القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، بعد إلغاء القانون 91-08.

---

[1]- نشيده احطاطش، أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، سطيف، 2012، ص 116.

[2] - محمد عبد الماجد بوركايب، معوقات مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر في ظل خصائص بيئة المحاسبة الإلكترونية، مرجع سبق ذكره، ص57 .

جوهر القانون 10-01 وهو إعادة هيكلة المهنة ككل لتحديد شروط جديدة للالتحاق بها وإنشاء منظمة مهنية جديدة وسن معايير وإجراءات مهنية جديدة نلخصها فيما يلي :[1]

- تفكيك المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ليحل مكانها ثلاث هيئات مختلفة أصبحت كل مهنة من المهن الثلاث هيئة خاص بها تعمل بالتنسيق مع وزير المالية ويظم ممثل عنها في مجالسها
- إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة وزير المالية يتولى مهن المحاسبة وتدقيق الحسابات

ثانيا–تعريف محافظ الحسابات:

عرفت المادة 27 من القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991، المتعلق بمهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الملغى، محافظ الحسابات بأنه: يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات المنصوص عليها في المادة الأولى أعلاه، بموجب أحكام التشريع المعمول به ،وعرفت المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 25 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، محافظ الحسابات بأنه: يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به. [2]

[1] –جمال دعمورة، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة يومي 13 و 14ديسمبر2011، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة،2011 ، ص 08 -07.

[2]– كسال سامية، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات (الشفافية والإفصاح)، جامعة مولود معمري، تيزي وزوو، المجلة النقدية، ص 107

كما عرف محافظ الحسابات هو ذلك الشخص المؤهل والمستقل والمجاز لإنجاز تدقيق البيانات المالية وتقديم تقريره حولها الى الجهة او الجهات التي عينته. [1]

حسب المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري عرف على انه":الشخص الذي يحقق في الدفاتر والاوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، وفي الوثائق المرسلة الى الاطراف الخارجيه حول الوضعيه المالية للشركة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد والموازنة وصحتها[2]

* ومن خلال التعريفين السابقين يمكننا ذكر أهم ما جاء فيه عن مفهوم محافظ الحسابات:

- هو شخص طبيعي أو معنوي يتخذ محافظ الحسابات كمهمة عادية له وباسمه الخاص.
- هو شخص يقوم بالمصادقة على صحة حسابات الشركات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع تحت مسؤوليته الخاصة.
- يجب عليه تحمل ما يصدره من تقارير لأنها مسؤوليته وتحت اسمه.
- يجب أن تتوفر فيه بعض الشروط حتى يسمح له بممارسة المهنة سيتم ذكرها في المطلب أدناه.

ثالثا – تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر:

يسهر على تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر هيئتان لكل واحدة صلاحيات ومهام موكلة لها حددت بنص ال قانون10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وذلك تحت وصاية وزارة المالية، نعرضها في الجدول التالي:

[1] – هادي التميمي، مدخل **الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، دار وائل، طبعة 2، الأردن، 2004، ص 25.

[2] – ج ج د ش، الجريدة الرسمية، العدد 24، 15افريل1996 ، القانون 136 – 96، ص9 .

الجدول رقم (2-4): الهيئات المنظمة لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

	المجلس الوطني للمحاسبة	الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
نشاءة	- بموجب المرسوم التنفيذي 96-381 إنشاء مجلس وطني للمحاسبة بصفة جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك، ويمكنه الاطلاع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية.	تم إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب أحكام المادة 12 من القانون 10-01 والتي تنص على أنه تنشأ غرفة وطنية لمحافظي الحسابات تتمتع بالشخصية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات حسب الشروط التي يحددها القانون.
التشكيلة	يوضع المجلس تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويرأسه الوزير المكلف بالمالية أو ممثله ويتشكل من مجموعة من الممثلين، كما تنبثق عن هذا المجلس خمس (05) لجان متساوية الأعضاء، وهي حسب ما يلي: لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية؛ لجنة الاعتماد؛ لجنة التكوين؛ لجنة الانضباط والتحكيم؛ لجنة مراقبة النوعية.	تسعة (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وكذا يعين وزير المالية ممثلا له بالغرفة.
المهام	**الاعتماد:** استقبال طلبات الاعتماد تسجيل في جدول المصف الوطني، نشر قائمة المهنين، سن قوانين أخلاقيات المهنة ...الخ **التقييس المحاسبي:** تطوير ومتابعة أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق على المستوى الوطني وكذا على المستوى الدولي **تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية :** تكوين المهنيين من أجل متابعة التطورات المحاسبية واستعمال أدوات محاسبية جديدة ..إلخ وبالتالي ترقية المهنة والمهنين ومزامنة تطورات الدولية في المهنة	- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية وتسييرها؛ -إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة الموالية؛ -تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛ -ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛ -تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛ -الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛ -تمثيل الغرفة لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات كذا لدى الغير؛ -تمثيل الغرفة الوطني لدى المنظمات الدولية المماثلة؛ -إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية للخبراء المحاسبين.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على: قانون 10-01 / بن قارة إيمان، مطبوعة بيداغوجية، معايير المراجعة المحلية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2021-2022 م، ص16-23.

المطلب الثاني: شروط الالتحاق بالمهنة

حسب المادة 08 من القانون 10-01 على مجموعة من الشروط للشخص الذي يرغب بممارسة مهنة محافظ الحسابات، وهي ما يلي: [1]

- أن يكون جزائري الجنسية
- أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظي الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية
- ألا يكون صدر في حقه حكم لارتكاب جناية أو جنحة مخالفة بشرف المهنة
- أن يكون معتمد من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات امام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكتبه بالعبارة الآتية: " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف والله على ما أقول شهيد "

المطلب الثالث: مهام محافظ الحسابات

ذكرت المادة 715 مكرر4 [2] من التقنين التجاري مهمة مندوبي الحسابات الواجب تعيينهم في شركات المساهمة ، من قبل الجمعية العامة للشركة للقيام بمهام دائمة ، ماعدا مهمة تسيير الشركة ، وتتمثل مهامه في الآتي :

- التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة
- مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها
- التدقيق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها

[1] - ج ج د ش، الجريدة الرسمية ،العدد42، 11 يوليو 2010، القانون 10-01، المادة 08، ص 05.

[2]- مستحدثة بموجب المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 المتضمن القانوني التجاري، جريدة رسمية عدد 27 صادر بتاريخ 27 أفريل 1993.

- التصديق على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك.
- التحقق فيما إذا تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين.
- إجراء التحقيقات أو الرقابات التي يرونها مناسبة.

حسب المادة 23 من قانون 10-01 بين مهام محافظ الحسابات في ما يلي : [1]

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين 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 التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
- وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.

المطلب الرابع: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

أولا – حقوق محافظ الحسابات:

وتتمثل حقوق محافظ الحسابات في المجالات و النواحي الآتية ، والتي تعتبر الاساس في تحديد ما يجب ان يتمتع به من سلطات تساعده في انجاز برنامج مراجعته، وتحقيق اهدافه بدرجة عاليه من الفعالية[2]:

[1] –ج ج د ش، الجريدة الرسمية ، ال عدد42، 11 يوليو 2010، القانون 10-01، المادة 23، ص 7.

[2] – غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، مرجع سبق ذكره، ص 81.

- حق طلب اي مستندات او دفاتر او سجلات، والاطلاع عليها للحصول على بيان معين أو معلومة او تفسر نتيجة معينة، وحق الاطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل ونشاط المؤسسة.
- حق طلب اي تقرير او استفسار معين حول عملية معينة من اي مسؤول في المؤسسة في أي مستوى اداري لتوضيح امر ما لم يصل الى تفسير مرضي له.
- من حق محافظ الحسابات فحص ومراجعة الحسابات المختلفة والسجلات وفقا للقوانين واللوائح من ناحية، ووفقا لما تقضي به القواعد والمبادئ المحاسبة المتعارف عليها من خلال المراجعة الحسابية، الى جانب ذلك فحص ومراجعة المجموعة المستنديه خلال المراجعة المستندية.
- من حقوق محافظ الحسابات جرد الخزائن المختلفة في المؤسسة عند الحاجة الى ذلك للتأكد مثلا من الاوراق المالية (أسهم وسندات) محفوظة فيها أوراق نقدية وفئاتها المختلفة.
- حق مراجعة وفحص باقي اصول المؤسسة على اختلاف أنواعها، وكذلك التحقق من الالتزامات المستحقة على المؤسسة، وحق الاتصال بدائني المؤسسة للتأكد من صحة ارصدة هذه الالتزامات.
- حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين للانعقاد في بعض الحالات التي لا تتحمل التأجيل او التأخير، اي في حالات الاستعجال .[1]

ثانيا – واجبات محافظ الحسابات:

تتمثل واجبات محافظ الحسابات: [2]

- الالتزام بالحفاظ على أسرار المهنة، فالشركة كتاب مفتوح أمام محافظ الحسابات وذلك بموجب القانون، حيث يتعرف على عملائها ويكتشف حقيقة مركزها المالي ويقف على أسرارها التجارية التي لو اطلع عليها منافسوها أو موردوها أو دائنوها لتسبب في إضعاف مركزها التنافسي وإلحاق أضرار فادحة بها، وبالتالي فعلى محافظ الحسابات أن يلتزم بالمحافظة على أسرار المهنة إلا في الحالات المنصوص عليها بصراحة:
  - أثناء فتح التحقيق أو بحث قضائي؛

[1] – محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، مرجع سابق، ص 62-61.

[2]– بلخرشوش سيف الدين، محافظ الحسابات ودوره في تعزيز جودة ومصداقية الكشوف المالية –دراسة ميدانية بمكتب محافظ حسابات –، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ،كلية علوم اقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، 2018-2019، ص 31-32.

- حق إطلاع إدارة الضرائب على الوثائق المقررة؛
- بناءا على إدارة الشركة محل التدقيق؛
- عندما بتم استدعاؤه للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم.

- فحص صحة ومتابعة للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين وان يشهد أنها منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا بالنسبة للوضعية المالية، ويصدر تقريره بتحفظ أو بدون تحفظ أو يرفض المصادقة مع التبرير ويقوم بقراءة تقريره عن الجمعية العامة؛
- استقبال المتربصين حسب القوانين المنصوص عليها في التنظيم؛
- التحقق من قيم الأصول والخصوم ومطابقتها للأسس المحاسبية؛
- تقديم الاقتراحات التي تكون صالحة لسير العمل خاصة إذا اكتشف نقائص من شأنها أن تعرقل استمرار الشركة، لكن دون التدخل في التسيير؛
- مراعاة سلامة تطبيق نصوص القوانين والأنظمة والعقود؛
- تقديم تقارير تخص :الاتفاقات المنظمة، تفاصيل أعلى خمسة تعويضات، الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين، تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية، إجراءات الرقابة الداخلية، في حالة ملاحظة تهديد على استمرار الشركة.

المبحث الثاني: تنظيم مهنة محافظ الحسابات

حسب قانون 10-01 فإنه تم تحديد حالات تعين وتوقيف محافظ الحسابات، وكذا مسؤوليات التي يتحملها عند تأديته لمهنته، وكيف يتم تحديد أتعابه، والمنهجية التي يتبعها في تأدية عمله، وهذا ما سنقوم بعرضه خلال هذا المبحث

المطلب الأول: حالات تعين وتوقيف محافظ الحسابات

أولا – حالات تعيين محافظ الحسابات:

هناك عدة جهات يمكن لها تعيين محافظ الحسابات وهي: [1]

1. المبدأ العام:

1.1 **الجمعية العامة العادية للمساهمين:** خول المشرع للجمعية العامة العادية للمساهمين الاختصاص بتعيين مندوب أو أكثر من المهنيين المسجلين في جدول المصف الوطني وهي قاعدة من النظام العام، فلا يجوز إذن تفويض مجلس الإدارة ممارسة هذا الاختصاص، ولكن قد يستطيع أن يرشح مراقب للحسابات، أما بالنسبة لقرار التعيين لا تملكه إلا الجمعية العامة التي قد تأخذ به أو بغيره، كما لا يجوز لمراقب حسابات الشركة أن يعين زميلا أخر بدلا منه ليؤدي العمل الذي كلف به من قبل الشركة.

وهو ما أشار إليه المشرع الجزائري أين تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاثة سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول المصف الوطني، وتجد هذه الفكرة أساسها في المادة 26 من القانون رقم 10-01 السالف الذكر، وكذا المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري.

ويقوم مجلس الإدارة أو الهيئة المسيرة للشركة بإعداد دفتر شروط لتعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة العادية حسب المادة 3 و4 من المرسوم رقم 11-32 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات.

2. الاستثناءات الواردة على المبدأ العام:

[1]- بومكواز عبد القادر وبوعناني نسيمة ، دور محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ،كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2012-2013، ص 24-25.

1.2 تعيين محافظ الحسابات من طرف القضاء:

يجوز تعيين مراقب الحسابات بأمر على عريضة يصدر من رئيس المحكمة التجارية التي يقع في دائرتها مركز الشركة الرئيسي بناء على طلب أحد المساهمين أو بعضهم، وذلك متى أغفلت الجمعية العمومية إجراء هذا التعيين، ولا يتقرر هذا الحق وفقا لما جاء في المادة 3/224 من قانون الشركات الفرنسي رقم 537 لسنة 1966 إلا للمساهمين وحدهم، فإذا أوقف عن ممارسة مهنته كجزاء تأديبي جراء مخالفة ارتكابها، فإنه يجوز لكل مساهم إذا لم تبادر الجمعية العمومية إلى تعيين مراقب للحسابات ليحل محل المراقب الموقوف خلال شهرين أن يطلب باسم الشركة من رئيس المحكمة التجارية التي يقع في دائرة اختصاصها مركز الشركة الرئيسي تعيين مراقب أو مراقبي حسابات للشركة .

على عكس المشرع الفرنسي، فالمشرع الجزائري أقر أنه إذا لم تعين الجمعية العامة العادية محافظ للحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات، يتم استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على اللجوء إلى تعيينهم أو طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، ويجد هذا الحكم أساسه في المادة 15 من المرسوم رقم 11-32 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات

2.2 **تعيين محافظ الحسابات وقت تأسيس الشركة:** تعين الجمعية العمومية التأسيسية مندوبي الحسابات الأوائل ليتولوا مهمة الرقابة إلى حين انعقاد أول جمعية عامة وهو ما أشار إليه المشرع الجزائري في المادة 600 من القانون التجاري الجزائري "... وتعين القائمون بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس المراقبة وتعين واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات..."

ثانيا – حالات توقيف محافظ الحسابات:

متى ما وقعت حالات التنافي فإنه يتم توقيف محافظ الحاسبات عن عمله حيث قد نصت المادة679 من القانون التجاري و الأمر 75-59 الموافق ل 26 سبتمبر 1975 و تماشيا مع القانون يجب عدم توفر أية[1]:

- ✓ رابطة فردية :الأقرباء والأصهار حتى الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين والشركاء

[1] – رقية ولد رويس، أهمية التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرارات، مرجع سابق، ص 126-127.

- ✓ رابطة مالية :وتشمل جميع المكافآت المتعلقة بمحافظ الحسابات والتي تكون بشكل أكبر من المتفق عليه مثل :عمولة، أجرة، تعويض

وتقع تحت طائلة التنافي عندما تكون المكافأة مدفوعة من طرف مدراء المؤسسة أو أي مؤسسة تملك 10/1 الرأس المال الاجتماعي في المؤسسة

كما نصت المادة 23 من قانون 91-08 على ما يلي:" علاوة على حالات التنافي المنصوص عليها في القانون التجاري لا يمكن للأشخاص الذين تقلو من شركة أو هيئة خلال السنوات الثلاث الأخيرة أجور أو أتعابا وامتيازات أخرى لا سيما في شكل قروض وتسبيقات أو ضمانات أن يعينوا محافظي حسابات في الشركة أو الهيئة نفسها"

وقد أضافت المادة 34 من نفس القانون حالات أخرى تقع تحت طائلة التنافي وهي:

- أن يقوم برقابة شركات يملك فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات
- أن يمارس وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها
- أن يشغل منصبا مأجور في شركة أو هيئة راقبها من قبل اقل من ثلاث سنوات بعد وكالته

وقد نصت المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري لتشمل :

- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك 10/1 رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر 10/1 رأس مال الشركات
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرة أو مرتبا إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس الرقابة
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في اجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم

المطلب الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات

تتلخص عن المهام المنوطة لمحافظي الحسابات مسؤوليات ثقيلة وعلى هذا خص المشرع الجزائري مسؤولية محافظي الحسابات باهتمام كبير نذكرها كالآتي:

أولا–المسؤولية الفنية : بموجب المادة 59 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات في الجزائر "يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهنته ويلتزم بتوفير الوسائل دون نتائج "[1]

وهي التي تدخل في عمله كمراجع حسابات قانوني للشركة وتتلخص في مجالين رئيسيين هما[2]:

- مسؤوليته في التحقق من أن المؤسسة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين المحاسبين والمقبولة قبولا عاما
- مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة المؤسسة قد تم مراعاتها وتطبيقها تطبيقا سليما .

ثانيا–المسؤولية المدنية: إن المراجع مسؤول اتجاه الشركة واتجاه الغير وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق هؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء أو تقصير، غير أنه لا بد من إثبات الضرر أو التقصير بصفة مباشرة أو غير مباشرة. [3]

ثالثا–المسؤولية التأديبية: وهي التي تتعلق بالإخلال بأمانة وأخلاقيات المهنة حيث جاء في نص المادة 63 من قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010" يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المبينة عند ممارستيهم وظائفهم"[4]

ويمكن أن تأخذ العقوبة التأديبية حسب درجة الفعل المرتكب إحدى الحالات التالية:

---

[1] – ج ج د ش، الجريدة الرسمية ، ال عدد42، 11 يوليو 2010، القانون 10-01، المادة 59، ص 11

[2] سرايا، السيد – محمد **الشامل**، مرجع سابق، ص65. **والتدقيق المراجعة وقواعد أصول**

[3] - AlainBurlaud et outres, **comptabilté et audit**,éiditions Foucher, 2008, P: 594

[4] – ج ج د ش، الجريدة الرسمية ، العدد42، 11 يوليو 2010، القانون 10-01، المادة 63، ص 10

- الإنذار.
- التوبيخ.
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر.
- الشطب من الجدول

رابعا–المسؤولية جنائية:

تنص المادة 62 من قانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 "يتحمل خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجنائية عن كل تقصير في القيام بالالتزام قانوني " .[1]

قد يجد المراجع نفسه مسئولا جنائيا عند مخالفته في حالة عدم التصريح بالأعمال الغير شرعية لوكيل الجمهورية:[2]

- تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة.
- عدم احترام سر المهنة.

المطلب الثالث: أتعاب محافظ الحسابات

بالرجوع إلى المادة 37 من القانون 10-01 يتبين لنا أن محافظ الحسابات لا يمكن في أي حال من الأحوال يتلقى أجرا أو أي امتياز مهما كان نوعه، وإنما يتلقى: [3]

أولا–أتعابا: مقابل المهمة التي يقوم بها وتكون محددة مسبقا من طرف الجمعية العامة أو هيئة المداولات

ثانيا–تعويضات: المصاريف التي ينفقها محافظ الحسابات في إطار تأدية مهمته " على العميل أن يرد للمحافظ أية مصاريف يدفعها هذا الأخير أو يتحملها أثناء تأدية عمله والخاصة بأعمال الشركة، لأنها منفصلة عن مسألة الأتعاب "

---

[1] –ج ج د ش، الجريدة الرسمية، العدد42، 11 يوليو 2010، القانون 10-01، المادة 62، ص 10

[2] – محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات بين التنظير والتطبيق**، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص 48.

[3]– بوحته على وزعيتر خير الدين،مهنة محافظ الحسابات بين الواقع والالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية (NAA)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018-2019، ص 17-18.

المطلب الرابع: منهجية عمل محافظ الحسابات

من أجل أن يبدأ محافظ الحسابات بعمله عليه إتباع منهجيه معينة فيعمله والتي حاولنا تلخيصها في النقاط التالية:

أولا–التخطيط لعملية التدقيق : "وضع استراتيجية عامة ومنهج تفصيلي لطبيعة إجراءات التدقيق المتوقعة وتوقيعها ومدها ، ويخطط محافظ الحسابات لتأدية عملية التدقيق بكفاءة وفي الوقت المناسب ، ويكون التخطيط واسعا في حالة ما إذا كان التدقيق يتم لأول مرة "، وتمر عبر المراحل التالية : [1]

1. **إعداد خطة البحث:**
   - المعرفة بطبيعة العمل
   - فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية
   - المخاطر والأهمية النسبية
   - طبيعة الإجراءات وتوقيتها
   - التنسيق والإشراف والمتابعة
   - الأمور الأخرى
2. **برنامج التدقيق** : "خطة مرسومة على هدى النتائج التي توصل إليها محافظ الحسابات بعد دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية وذلك بهدف تدقيق البيانات المالية "[2]
3. **أوراق العمل** : "السجلات التي يحتفظ بها محافظ الحسابات والتي تشمل الإجراءات التي تم تطبيقها ، والمعلومات التي تم الحصول عليها ، والاستنتاجات ذات الصلة التي تم التوصيل إليها خلال أداء عملية التدقيق "[3]

وتتكون أوراق العمل من ملفين رئيسيين ملف دائم وملف سنوي:

---

[1] – حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، **مرجع سابق**، ص242

[2]– أحمد حلمي جمعة، **مدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، مرجع سابق، ص 272.

[3] – ألفين أرنيز وجيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، السعودية، 2002، ص 300

- **الملف الدائم** :يحتوي هذا الملف على عموميات حول المؤسسة، وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية، الحسابات السنوية والتقارير، التحاليل الدائمة للحسابات، كل ما يتعلق بالجانب الضريبي والاجتماعي والقانوني، او لخصوصيات الاقتصادية.
- **الملف السنوي** :يحتوي هذا الملف على مصادقات العملاء وشهادات البنوك، برنامج التدقيق، أي بيانات خاصة بتحليل الحسابات المختلفة، البيانات المستخرجة من العقود والمحاضر والارتباطات، الحسابات الختامية أو الميزانية العمومية عن الفترة الحالية، حيث المعلومات المحتوات في ملفات العمل يجب أن تكون سرية.

ثانيا–تجميع أدلة الإثبات:

1. **طبيعة أدلة الإثبات** : "حصول محافظ الحسابات على أدلة تمكنه من استخلاص رأي فني محايد على القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها " [1]
2. **كفاية وملائمة أدلة الإثبات:** وتظهر من خلال النقاط التالية:

- يجب أن يتناسب الدليل مع هدف التدقيق الذي يقوم محافظ الحسابات باختياره
- أن يكون مصدر الدليل مستقل، أي الحصول عليه من طرف أطراف خارجية لكي يكون أكثر ملائمة
- أن يكون نظام الرقابة الداخلي يتصف بالفعالية، حتى يكون الدليل أكثر موثوقية
- أن يحصل على الدليل مباشرة، وفي الوقت المناسب،

3. **إجراءات الحصول على أدلة إثبات:** يحصل محافظ الحسابات على أدلة إثبات من خلال الإجراءات التالية:

1.3 الفحص المادي: هو اختبار السجلات والمستندات والأصول الملموسة لمعرفة مقدارها ووجودها الفعلي

2.3 المصادقات: الحصول على معلومات سليمة من أشخاص ذوي معرفة داخل أو من خارج المؤسسة حيث يكون المصدر مستقل

3.3 التوثيق: فحص كافة السجلات التي يستخدمها العميل لتقديم المعلومات التي تشير إلى أداء العمل قد تم في صورة منتظمة.

4.3 الملاحظة: تتكون الملاحظة من مشاهدة عملية أو إجراء يتم أداؤه من قبل الآخرين

5.3 الاستفسار: طلب معلومات مالية من أشخاص مطلعين في داخل المؤسسة أو خارجها

[1] – يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2000، ص 174.

6.3 إعادة الاحتساب: فحص الدقة الحسابية للمستندات والسجلات

7.3 الإجراءات التحليلية: تشمل الإجراءات التحليل النسب والمؤشرات المهمة

ثالثا–إعداد التقارير : وهو آخر مرحلة من مراحل محافظ الحسابات ،والذي هو :" وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون آهلا لإبداء رأي فني محايد عن ما إذا كانت البيانات المالية التي أعدتها المؤسسة تعطي صورة صحيحة عادلة عن المركز المالي لها ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق "[1]

[1] – أحمد حلمي جمعة، **مرجع سابق**، ص189

المبحث الثالث: فرض الاستمرارية

تقوم المؤسسة بتطبيق مجموعة من المبادئ والفروض من بين هذه الفروض فرض استمرارية نشاط المؤسسة، لذا قمنا بعرض مفهوم هذا الفرض في العموم، وبعدها أعطينا مفهوم هذا الفرض وفق المعيار الدولي ووفق معيار التدقيق الجزائري 570.

المطلب الأول: مفهوم فرض الاستمرارية

يعتبر فرض الاستمرارية من أهم الفروض المحاسبية التي تستخدم في إعداد القواعد 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 المنشأة .[1]

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 ناحيته 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 هده 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]

عند إعداد البيانات المالية يجب على الإدارة إجراء تقييم لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، ويجب إعداد البيانات المالية على أساس أن المنشأة مستمرة ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة إما تصفية المنشأة أو التوقف عن المتاجرة أو ليس أمامها بديل واقعي سوى أن تفعل ذلك، وعندما تكون الإدارة على علم أثناء قيامها بإجراء

---

[1] -International accounting standard (IAs)، (1984)،" **considerations Regarding the Going Concern Assumption**", (Supplement to the management Accounting, October,1984 P.5).

[2] – حنان رضوان حلوة، **تطور الفكر المحاسبي**، مكتبة الطالب الجامعي، الطبعة الأولى، غزة، فلسطين، 2001، ص 345

تقييمها بحالات عدم تأكد مادية تتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكا كبيرة في قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة فإنه يجب الإفصاح عن حالات عدم التأكد هذه، وعندما لا يتم إعداد البيانات المالية على أساس أن المنشأة مستمرة فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة وعن الأساس الذي تم بموجبه إعداد البيانات المالية، وسبب عدم اعتبار المنشأة أنها منشأة مستمرة .[1]

المطلب الثاني: فرضية الاستمرارية وفق المعيار الدولي للتدقيق

يتناول معيار التدقيق الدولي هذا مسؤوليات المدقق في تدقيق البيانات المالية المتعلقة باستخدام الإدارة لافتراض المنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية.

بموجب المنشأة المستمرة، ينظر إلى المنشأة على أنها مستمرة في الأعمال إلى المدى المنظور. ويتم إعداد البيانات المالية للأهداف العامة على أساس المنشأة المستمرة، مالم تنوي الإدارة تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات أو لم يكن لديها بديل واقعي غير القيام بذلك. ويمكن أن يتم أو لا يتم إعداد البيانات المالية للأهداف الخاصة وفقا لإطار إعداد التقارير المالية الذي يتعلق به أساس المنشأة المستمرة (مثلا: أن يكون أساس المنشأة المستمرة غير ذا علاقة ببعض البيانات المالية التي تم إعدادها على أساس الضريبة في بعض نطاقات الاختصاص). وعندما يكون من الملائم استخدام افتراض المنشأة مستمرة، يتم تسجيل الأصول والالتزامات على أساس أن المنشأة ستكون قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها في سياق الأعمال الطبيعي. [2]

[1] – المعيار المحاسبي الدولي الأول، عرض البيانات المالية، الفقرة 23.

[2]– الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، المعيار الدولي للمراجعة رقم (570)، طبعة 2010، الجزء الأول، نيويورك، ص545.

المطلب الثالث: فرض الاستمرارية وفق معيار التدقيق الجزائري 570

أولا– معيار 570:

1. تعريف المعيار 570:

حسب هذا المعيار فإنه ينظر إلى الكيان على أنه مستمر في الاستغلال إلى المدى المتوقع ، ويتم إعداد الكشوفات المالية للأغراض العامة على هذا الأساس ، مالم تنوي الإدارة تصفية الكيان أو إيقاف أنشطته ، أو لم يكن لديها بديل واقعي غير القيام بذلك .[1]

"عند تأكيد تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال ، يتم تسجيل الأصول والخصوم على اعتبار أن الكيان سوف تكون له القدرة على تحصيل أصوله ودفع ديونه أثناء السير العادي لأنشطته "[2]

2. نطاق المعيار 570:

يتناول هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية .[3]

3. الهدف من المعيار 570:

يهدف المدقق من تطبيق هذا المعيار إلى:[4]

- الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة فيما يتعلق بمدى ملائمة استخدام الإدارة لفرضية استمرار الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.

---

[1] –بوحته على وزعيتر خي الدين، مهنة محافظ الحسابات بين الواقع والالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية (NAA)، مرجع سبق ذكره ، ص 61

[2] – مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، الصادر عن وزارة المالية، 2017، ص 3.

[3] -Republique algerienne democratique et populaire، Ministere des finances, Conseil national de la comptabilite، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المعايير الجزائرية للتدقيق، معيار 570، ص03

[4] – مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، الصادر عن وزارة المالية، 2017، ص 4.

- استنتاج إمكانية وجود شكوك جوهرية، بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، تتعلق بأحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة الكيان على الاستمرار في الاستغلال
- تحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق.

ثانيا –الإجراءات التي يجب أن يركز عليها محافظ الحسابات بخصوص الشك المتعلق بفرض الاستمرارية:

تشير الفقرة رقم (09) من معيار التدقيق الخاص بالاستمرارية رقم (570)، إلى أنه وأثناء عملية التدقيق يقوم المدقق بتطبيق إجراءات التدقيق المصممة من قبله للحصول على أدلة تدقيق كأساس التعبير عن رأيه في القوائم المالية، وعندما يثار بعض الشك بخصوص قدرة الشركة عل الاستمرار في أعمالها الاعتيادية فإن بعض هذه الإجراءات قد تعطي أهمية إضافية للتأكد من فرض الاستمرارية، أو ربما يكون من الضروري أداء إجراءات إضافية أو تحديث المعلومات التي تم الحصول عليها، ومن ضمن هذه الإجراءات المناسبة في هذا الصدد: [1]

- تحليل ومناقشة التدفقات النقدية والربح وتوقعات الإدارة.
- فحص الأحداث بعد نهاية الفترة وخاصة البنود المؤثرة على قدرة الوحدة على الاستمرار في ضوء فرض الاستمرار
- تحليل ومناقشة آخر بيانات مالية دورية متوفرة
- فحص شروط إصدار السندات، واتفاقيات القروض، وتحديد ما إذا كان هناك انتهاك لها وإخلال في تطبيقها.
- قراءة محاضر اجتماع الجمعية العمومية للمساهمين، ومحاضر مجلس الإدارة، واللجان الهامة للتعرف على صعوبات التمويل
- الاستفسار من المستشار القانوني للوحدة بخصوص الدعاوي المرفوعة على الشركة والمطالبات المالية وإمكانية خسارة الشركة لهذه الدعاوي من عدمه، وتكلفة هذه الدعاوي على الشركة.
- التأكد من وجود التزامات قانونية وملزمة لتوفير الدعم المالي أو الإبقاء عليه، مع أطراف ذات علاقة أو طرف ثالث، وتقدير القدرة المالية لهذه الأطراف بتوفير أموال إضافية للوحدة، مع موافقة من ملاك الوحدة على تلك الخطوة.

[1]- عمر شريقي، التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة بين مسؤولية المدقق والإدارة في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 570 "المنشأة المستمرة" والتشريع الجزائري ، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية ،العدد 19 ، جامعة سطيف 1 ،الجزائر ، 2016.ص 230-231.

ثالثا – المؤشرات التي يستخدمها محافظ الحسابات في تقويم قدرة المؤسسة على الاستمرارية:

كما يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته بعض الوقائع والأحداث المأخوذة بعين الاعتبار التي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال متمثلة في : [1]

1. **المؤشرات المالية:**

- رؤوس الأموال خاصة السالبة؛
- عدم القدرة على الدفع للدائنين عند الاستحقاق؛
- قروض لأجل ثابت بلغت تاريخ استحقاقها دون أفاق حقيقية للتجديد أو إمكانية التسديد؛
- اللجوء للقروض قصيرة الأجل من أجل تمويل الأصول طويلة الأجل؛
- مؤشرات سحب الدعم المالي من طرف المقرضين أو الدائنين؛
- القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي والمستمر؛
- النسب المالية الرئيسية غير الإيجابية؛
- خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبر لقيمة أصول الاستغلال؛
- توقيف سياسة توزيع أرباح الأسهم؛
- عدم القدرة في الحصول على التمويل من اجل تطوير منتجات جديدة أو استثمارات حيوية أخرى؛

2. **المؤشرات التشغيلية:**

- مغادرة المستخدمين الرئيسين دون استخلافهم؛
- خسائر صفقة مهمة أو إعفاء أو رخصة أو ممول رئيسي؛
- نزاعات اجتماعية خطيرة؛
- نقص دائم في المواد الأولية الضرورية.

3. **المؤشرات الأخرى:**

- عدم احترام الالتزامات المتعلقة برأسمال الشركة أو التزامات قانونية أساسية أخرى؛
- الإجراءات القضائية الجارية ضد الكيان التي يمكن أن تكون لها آثار مالية لا يمكن للكيان مواجهتها

[1] –ج ج د ش، الجريدة الرسمية ، العدد 24، 30أفريل 2014، القانون 10–01، قرار مؤرخ في 12 جوان 2014، ص 18–19.

المبحث الرابع: الأسس التي يقوم عليها محافظ الحسابات اتجاه فرضية الاستمرارية

حسب معيار التدقيق الجزائري 570 فأنه أكد على ضرورة تقديم محافظ الحسابات إلى تقرير حول قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها، لذا فإن هذا الأخير يتحمل بعض المسؤوليات حول تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار، ويقدم في الأخير استنتاجاته عن التقرير الذي يعده حول تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار.

المطلب الأول: مسؤولية المدقق عن تقييم قدرة المؤسسة على الاستغلال

تتلخص مسؤولية المدقق حسب المعيار الجزائري للتدقيق570 ، في حصول على أدلة إثبات كافية وملائمة حول مدى ملائمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية أثناء إعداد وعرض الكشوف المالية واستنتاج إذا ما كان هناك وجود عدم يقين معتبر أو لا حول قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال.

كما يشير المعيار إلى أنه قد تكون هناك أحداث أو ظروف مستقبلية التي من شأنها أن تؤدي بالمؤسسة إلى توقف استغلالها، ولا يستطيع المدقق بأن يتنبأ بها على الرغم من بذله العناية المهنية اللازمة، وعليه فإنه لا يمكن اعتبار عدم وجود أية ملاحظة في تقرير المدقق على أنه ضمانة حول قدرة المؤسسة على الاستمرار.[1]

المطلب الثاني: مسؤولية محافظ الحسابات في الجزائر في تقييم قدرة المنشأة 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]

---

[1]- بلالي فاطمة وبن شعبان أميرة، دور محافظ الحسابات في التأكد من استمرارية استغلال المؤسسة وفق المعيار الجزائري للتدقيق 570، مرجع سابق، ص 30 .

[2]- 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، ص 5-6.

- ألزم القانون (10-01) محافظ الحسابات بإعداد تقرير خاص عن استمرارية الاستغلال في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال
- 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 مجبر على إتباع إرشادات المعيار الخاص بالتقرير حول استمرارية الاستغلال، وفي هذا الصدد وجب على محافظ الحسابات القيام بما يلي:
  - ✓ تحليل المؤشرات المالية وغير المالية التي تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال، بحيث يجب على محافظ الحسابات أن يأخذ بعين الاعتبار المؤشرات المالية والمؤشرات ذات
  - ✓ الطبيعة غير المالية عند تقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرارية في نشاطها.
  - ✓ يجب على محافظ الحسابات أن يطلع على الأحداث والوقائع التي من شأنها أن تؤثر على استمرارية الاستغلال وإذا قدر أن هذه الأحداث تؤثر على استمرارية الاستغلال، فعليه أن يدرس خطط الإدارة لمواجهة هذه المشاكل، وأن يجمع العناصر الأساسية المقنعة الكافية والملائمة لتأكيد أو نفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال.
- إصدار إنذار مبكر عندما تؤكد الوقائع والأحداث بناءا على حكمه الشخصي وجود شكا بليغا حول استمرارية الاستغلال، وذلك ما نص عليه القانون التجاري، بحيث إذا لم تلتزم الإدارة بتقديم توضيحات مقنعة لاستفسارات محافظ الحسابات، فإنه يطلب من رئيس مجلس الإدارة استدعاء مجلس الإدارة، أو إعداد تقرير خاص يقدمه لأقرب 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 التقييم 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 تثير شك حول قدرة المنشأة على الاستمرار
  - ✓ التطبيق الملائم لفرضية استمرار الاستغلال من طرف الإدارة
  - ✓ التواصل مع الأشخاص القائمين على الحوكمة في المنشأة

المطلب الثالث: استنتاجات تقرير محافظ الحسابات المتعلق بفرض الاستمرارية

هدف الرئيسي لتدقيق الحسابات هو إبداء رأي فني محايد حول صدق وشرعية القوائم المالية، وانطلاقا من جمع العناصر المقنعة ملائمة لمحاولة التأكد من استمراريه المؤسسة، على المدقق أن يستنتج بناءا على حكمه الشخصي وجود عدم يقين معتبر أو لا يثير شكا كبيرا حول قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال.

واذا خلص المدقق أن فرضية استمرارية الاستغلال ملائمة في الظروف رغم وجود عدم يقين معتبر، يجب عليه أن يحدد ما إذا كانت القوائم المالية تتضمن وصف كافي للأحداث الرئيسية والظروف التي من شأنها أن تثير الشك حول قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال وكذلك بالنسبة لخطط عمل الإدارة من أجل مواجهتها، في هذه الحالة على محافظ الحسابات أن يعبر عن رأي غير معدل ويضيف فقرة تأكيدية للأحداث الرئيسية التي تثير شك حول مواصلة الاستغلال، واذا لم تتوفر معلومات ذات دلالة في القوائم المالية ينبغي على محافظ الحسابات أن يعبر عن رأي بتحفظ أو رأي بالرفض بحسب الحالة ويشير ذلك في تقريره.

أما إذا كان تطبيق فرض الاستمرارية غير ملائم وتم إعداد القوائم المالية على أساس فرضية استمرارية الاستغلال لكن محافظ الحسابات بالاستناد على حكمه الشخصي، اعتبر أن تطبيق فرضية الاستمرارية التي تتبناها الإدارة غير ملائم، في هذه الحالة يعبر عن رأي بالرفض بأن القوائم المالية تقدم أو لا معلومات حول عدم ملائمة تطبيق الإدارة لفرضية الاستمرارية، وإذا فرض على الإدارة واختارت إعداد القوائم المالية في هذه الحالة فلأنها تعدها حسب طريق أخرى، مثلا :على أساس قيم التصفية. [1]

[1] – بلالي فاطمة وبن شعبان أميرة، دور محافظ الحسابات في التأكد من استمرارية استغلال المؤسسة وفق المعيار الجزائري للتدقيق 570، مرجع سابق، ص 34.

خلاصة:

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 محافظ الحسابات عندما يجد تهديد باستمرارية المؤسسة، وأشرنا إلى مدى مساهمة القانون 10-01 وكذا معيار التدقيق الجزائري 570 في تحديد الإجراءات والمهام الموكل تأديتها من طرف محافظ الحسابات.

الفصل الثالث:

الدراسة التطبيقية

تمهيد

في إطار التحضير لمذكرة تخرج في الماستر أكاديمي في العلوم التجارية – تخصص محاسبة، تحت عنوان " **دور محافظي الحسابات في ضمان استمرار نشاط الاستغلال**".

بغرض إتمام هذه الدراسة أرجو منكم المشاركة في إثراء هذا الموضوع من خلال الإجابة على الأسئلة الموجودة بهذه الاستمارة، وهذا من أجل التعرف على أراءكم، 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 الطالبتين 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 الإحصائي في عرض وتحليل نتائج الاستبيان.

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

1. **المصادر الأولية:** لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة " **دور محافظي الحسابات في ضمان استمرار نشاط الاستغلال** " لجأت الطالبتين 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 الطالبتين 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:** اقتصر توزيع الاستبيانات على أفراد عينة الدراسة في ولاية المدية فقط.
2. **الحدود البشرية:** الأكاديميين (الأساتذة الجامعيين) والمهنين في المؤسسات الاقتصادية مجموعة من المهنيين

3. **الحدود العلمية:** وتتعلق بمتغيرات الدراسة (الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات لضمان استمرارية نشاط المؤسسة، مسؤوليات محافظ الحسابات من أجل ضمان استمرارية نشاط المؤسسة في حالة وجود شك بليغ).

4. **الحدود الزمنية:** أجريت هذه الدراسة خلال السنة الجامعية 2022/2021.

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 والمهنيين في المؤسسات العمومية والمحاسبين الخاصين، وقد تم اختيار عينة عشوائية ميسرة مكونة من (58) أكاديمي ومهني، وقد 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:

- **الجـزء الأول:** تضـمن الغـلاف الخـارجي للاسـتبيان والـذي يتضـمن إشـكالية الدراسـة، شـرح الهـدف مـن الدراسـة، طمأنـة المسـتجيبين للاسـتبيان بأن معلومـاتهم سـتحاط بسـرية تامـة، وأخـيرا تقـديم كلمـة شـكر للمستجيبين.
- **الجـزء الثـاني:** يتكـون مـن البيـانات الشخصـية لعينـة الدراسـة مـن حيـث: المؤهـل العلمـي، المركـز الـوظيفي، الخبرة المهنية
- **الجـزء الثالـث:** ينـاقش دور محـافظي الحسـابات في ضـمان اسـتمرار نشـاط الاسـتغلال، وتم تقسـيمه إلى محورين كما يلي:

- **المحـور الأول:** يتمثـل في الإجـراءات الـتي يقـوم بهـا محـافظ الحسـابات لضـمان اسـتمرارية نشـاط المؤسسـة، وقد تم قياسها بواسطة (07) عبارات؛
- **المحـور الثـاني:** يتمثـل في مسـؤوليات محـافظ الحسـابات مـن أجـل ضـمان اسـتمرارية نشـاط المؤسسـة في حالـة وجود شك بليغ، وقد تم قياسها بواسطة (07) عبارات؛

هـذا وقـد تم تحديـد خيـارات الأجوبـة باسـتخدام مقيـاس ليكـارت (Likert Scale) علـى اعتبـاره مـن أنسـب المقـاييس الـتي تسـمح لنـا بقيـاس اسـتجابات الأفـراد. وبمـا أن هـذا المقيـاس يعـبر عـن الخيـارات (موافـق، محايـد، غـير موافـق) في دراسـتنا هـذه فهـو بـذلك مقيـاس تـرتيبي، والأرقـام الـتي تـدخل في الـبرنامج تعـبر عـن الأوزان وهـي (موافـق =3، محايد=2، غير موافق=1)

الجدول رقم (3-5): توضيح مقياس ليكارت (Likert Scale)

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

المصدر: محمد عبد الفتاح، البحث العلمي، الدليل التطبيقي للباحثين، عمان، دار وائل للنشر ،2006، ص114.

ثانيا: أدوات التحليل الإحصائي

بعد الانتهاء من تفريغ البيانات المتضمنة في هذه الاستبيانات في الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية والمعروفة اختصارا (SPSS_ V25)، قمنا 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 (K–S) Kolmogorov–smirnov test** 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؛
- **اختبار(t–test)**
- **اختبار(binomial)**

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 (3-6): 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 محافظ الحسابات لضمان استمرارية نشاط المؤسسة	1,117	49	0,165
المحور الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات من أجل ضمان استمرارية نشاط المؤسسة في حالة وجود شك بليغ	1,610	49	0,011

المصدر: من إعداد الطالبتين 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.

1.2 الاتساق الداخلي لمحور الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات لضمان استمرارية نشاط المؤسسة:

نوضح ذلك من خلال عرض الجداول التالي:

الجدول رقم (3–7) معاملات الارتباط سبيرمان بين درجات عبارات محور الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات لضمان استمرارية نشاط المؤسسة مع الدرجة الكلية للمحور نفسه

رمز العبارة	العبـــــــــــــارة	معامل الارتباط ***SP***	مستوى الدلالة ***P***
A1	يقوم محافظ الحسابات بالاعتماد على دراسة مختلف النسب المالية الأساسية في الحكم على مدى قدرة الشركة على الاستمرار .	0,445**	0,001
A2	يتحقق محافظ 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 محافظ 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 محافظ الحسابات حول الاستمرارية .	0,715**	0,000
A7	يحلل محافظ الحسابات أسباب تدهور قيمة الأصول .	0,606**	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات. spss

تبين نتائج الواردة في الجدول أعلاه أن جميع المعاملات الارتباط كانت من متوسطة إلى مرتفعة ودالة إحصائيا حيث تراوحت من (($\boldsymbol{P}$ =0,000) ,$\boldsymbol{SP}$ = 0,715) للعبارة (A6) إلى (($\boldsymbol{P}$ <0.005) ,$\boldsymbol{SP}$ = 0,477) للعبارة (A4) مما يعني وجود ارتباط بين العبارات والمحور الذي تنتمي إليه (الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات لضمان استمرارية نشاط المؤسسة)، وبتالي توافر الاتساق الداخلي ولا نستثني أي عبارة من التحليل.

2.2 الاتساق الداخلي لمحور مسؤوليات محافظ الحسابات من أجل ضمان استمرارية نشاط المؤسسة في حالة وجود شك بليغ:

نوضح ذلك من خلال عرض الجداول رقم الموالي

جدول رقم (3–8) معاملات الارتباط سبيرمان بين درجات عبارات محور مسؤوليات محافظ الحسابات من أجل ضمان استمرارية نشاط المؤسسة في حالة وجود شك بليغ

رمز العبارة	العبـــــــــــارة	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 محافظ الحسابات وتقوم بعرقلة استمرارية الشركة	0,291**	0,042
B3	على محافظ الحسابات الإلمام بكل أحداث ووقائع الشركة التي من شأنها أن تؤثر على استمرارية الاستغلال	0,483**	0,000
B4	دراسة خطط الشركة التي وضعتها لمواجهة مشكل الاستمرارية	0,607**	0,000
B5	جمع عناصر المقنعة و الكافية حول تأكيد أو نفي أي شك حول استمرارية الاستغلال	0,642**	0,000
B6	إصدار إنذار مبكر حول وضعية الشركة قبل إختام الدورة المالية	0,345*	0,015
B7	يقوم محافظ الحسابات مع الأطراف ذات علاقة بإصدار حكم موضوعي حول قدرة الشركة على استمرارية الاستغلال	0,604**	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين 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 محافظ 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 (3–9) 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 محافظ الحسابات لضمان استمرارية نشاط المؤسسة	0,865**	0,000
الدرجة الكلية لمتغير مسؤوليات محافظ الحسابات من أجل ضمان استمرارية نشاط المؤسسة في حالة وجود شك بليغ	0,797**	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين 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*=0,797 ;*SP*=0,865) 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 (3–10) معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات المتغيرات والدرجة الكلية للاستبيان

محاور الدراسة	معامل ألفا كرو نباخ A
الدرجة الكلية لمتغير الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات لضمان استمرارية نشاط المؤسسة	0.5860
الدرجة الكلية لمتغير مسؤوليات محافظ الحسابات من أجل ضمان استمرارية نشاط المؤسسة في حالة وجود شك بليغ	0.6150
الدرجة الكلية للاستبيان	0.7190

المصدر: من إعداد الطالبتين 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 محافظ 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 (3–11) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المؤهل التعليمي

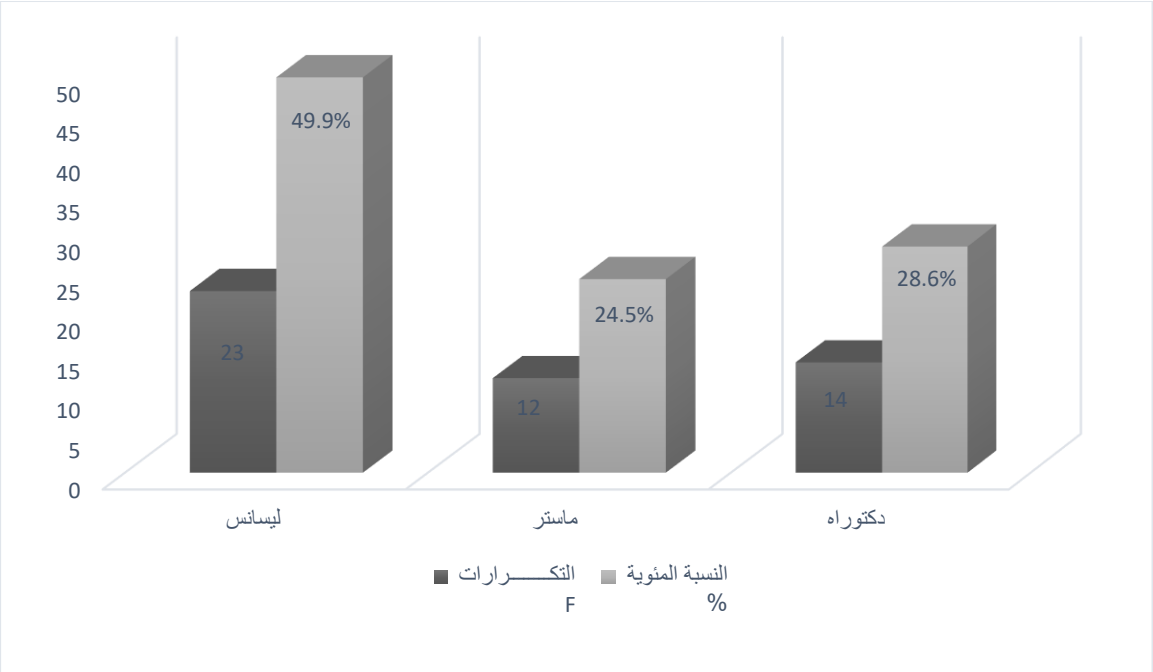
المتغير	الفئات	التكرارات F	النسبة المئوية %
المؤهل التعليمي	ليسانس	23	46.9
	ماستر	12	24.5
	دكتوراه	14	28.6
	المجموع	49	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين 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 (3–5) 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:

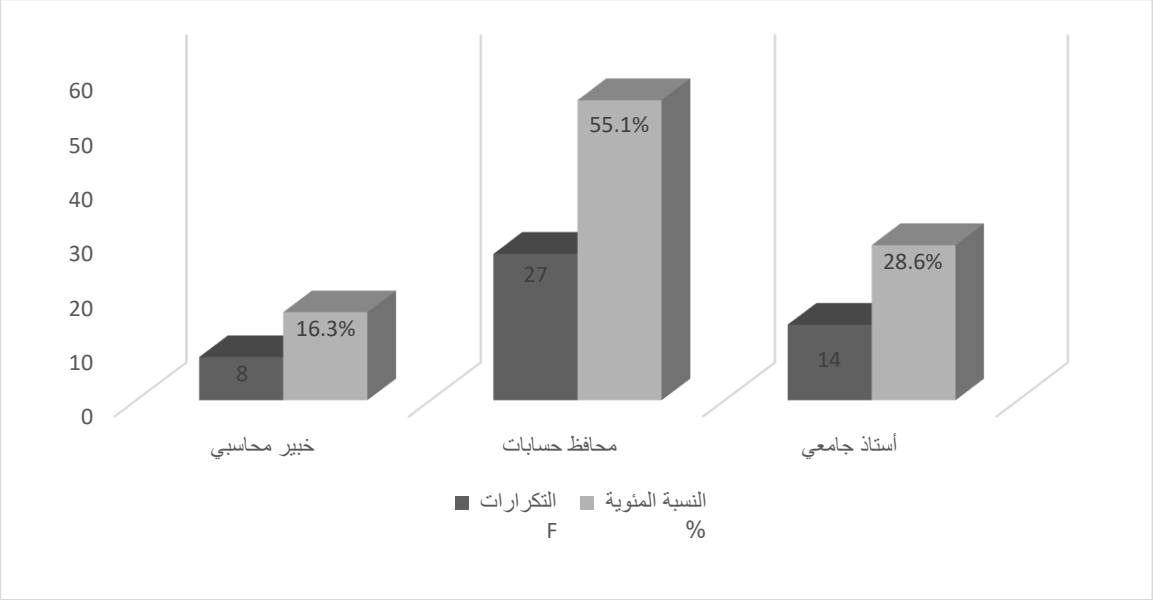
الجدول رقم (3–12) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المركز الوظيفي

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

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات. spss

نلاحظ من الجدول السابق أن الأفراد الذين يشتغلون في وظيفة محافظ 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 (3–6) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المركز الوظيفي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات. spss

خامسا– وصف خصائص عينة الدراسة من حيث متغير الخبرة المهنية

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

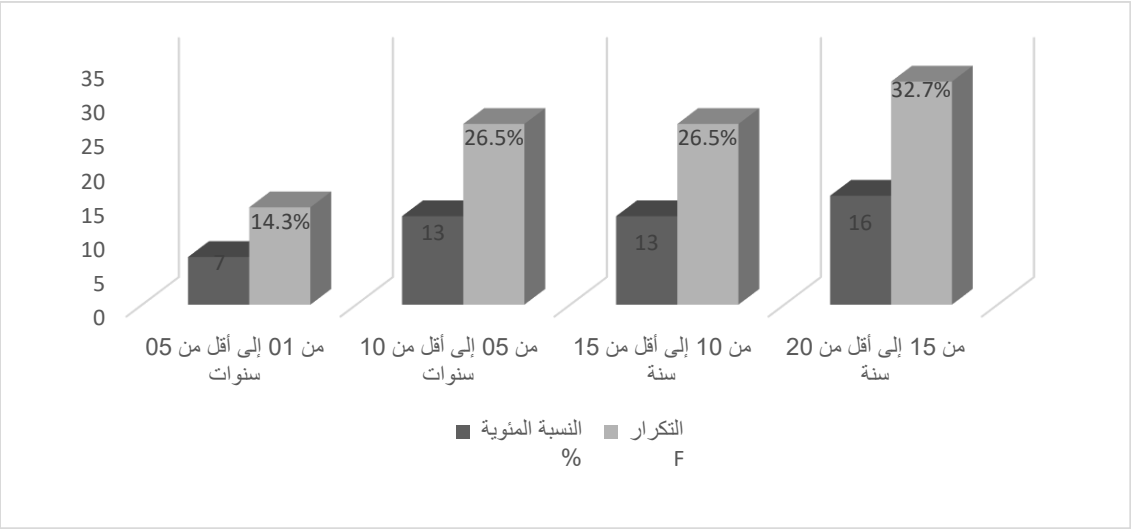
الجدول رقم (3–13) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير عدد سنوات الخبرة

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 الطالبتين 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 (3–7) 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 محافظ الحسابات لضمان استمرارية نشاط المؤسسة :

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

الجدول رقم (3-14) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لمحور الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات لضمان استمرارية نشاط المؤسسة

رمز العبارة	الفقـــــــــرة	المتوسط الحسابي *M*	الانحراف المعياري *SD*	درجة الموافقة
A1	يقوم محافظ الحسابات بالاعتماد على دراسة مختلف النسب المالية الأساسية في الحكم على مدى قدرة الشركة على الاستمرار .	2.75	0.590	موافق
A2	يتحقق محافظ الحسابات من مصادر التمويل الذاتية ومدى كفايتها لشركة خلال الدورة .	2.69	0.650	موافق
A3	يتحقق من أي خسائر لصفقات مهمة تشكل خطر على استمرارية الشركة	2.61	0.630	موافق
A4	التحقق من الإجراءات القضائية التي يكون لها أثر مالي تؤثر على بقاء الشركة	2.38	0.700	موافق
A5	يدرس محافظ الحسابات مدى عجز الشركة عن تسديد التزاماتها لدائنيها للحكم حول قدرة الشركة على الاستمرار	2.81	0.480	موافق
A6	يؤثر مغادرة مستخدمي الشركة الرئيسين على حكم محافظ الحسابات حول الاستمرارية .	2.04	0.880	محايد
A7	يحلل محافظ الحسابات أسباب تدهور قيمة الأصول .	2.57	0.730	موافق
الدرجة الكلية للمحور		2.55	0.36	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تشير النتائج الواردة في الجدول أعلاه أن المتوسط العام لمحور الإجراءات التي يقوم بها محافظ 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 نصت "يدرس محافظ 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 محافظ الحسابات لضمان استمرارية نشاط المؤسسة حيث حازت على أعلى متوسط حسابي بقيمة ($\boldsymbol{M}$=2.81) وبانحراف معياري قدره ($\boldsymbol{SD}$=0.48) معبرا عن عدم وجود تشتت في إجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة ، تليها العبارة (A1) الخاصة ب " يقوم محافظ الحسابات بالاعتماد على دراسة مختلف النسب المالية الأساسية في الحكم على مدى قدرة الشركة على الاستمرار " بمتوسط حسابي ($\boldsymbol{M}$=2.75) وانحراف معياري قدره ($\boldsymbol{SD}$=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 محافظ الحسابات حول الاستمرارية " على أدنى متوسط حسابي (2.04 =$\boldsymbol{M}$) وبانحراف معياري بلغ ($\boldsymbol{SD}$=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 محافظ الحسابات لضمان استمرارية نشاط المؤسسة.

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

من أجل تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الأفراد حول عبارات محور مسؤوليات محافظ 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 (3–15) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لعبارات محور مسؤوليات محافظ 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	0.480	موافق
B2	الاجتماع وإعلام المسيرين والجمعية العامة عن النقائص التي يكتشفها محافظ الحسابات وتقوم بعرقلة استمرارية الشركة	2.85	0.500	موافق
B3	على محافظ الحسابات الإلمام بكل أحداث ووقائع الشركة التي من شأنها أن تؤثر على استمرارية الاستغلال	2.75	0.520	موافق
B4	دراسة خطط الشركة التي وضعتها لمواجهة مشكل الاستمرارية	2.48	0.640	موافق
B5	جمع عناصر المقنعة و الكافية حول تأكيد أو نفي أي شك حول استمرارية الاستغلال	2.61	0.630	موافق
B6	إصدار إنذار مبكر حول وضعية الشركة قبل إختام الدورة المالية	2.73	0.600	موافق
B7	يقوم محافظ الحسابات مع الأطراف ذات علاقة بإصدار حكم موضوعي حول قدرة الشركة على استمرارية الاستغلال	2.59	0.670	موافق
الدرجة الكلية للمحور		2.68	0.322	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تشير النتائج الواردة في الجدول أعلاه أن المتوسط العام لمحور مسؤوليات محافظ 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 محافظ الحسابات وتقوم بعرقلة استمرارية الشركة**" هي أكثر العبارات التي ساهمت في إثراء محور **مسؤوليات محافظ 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 محافظ الحسابات الإلمام بكل أحداث ووقائع الشركة التي من شأنها أن تؤثر على استمرارية الاستغلال** " 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*** ; 2.75=***M***]، 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 محافظ 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 اختبارين، المحور الأول تم استخدام 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)،

المحور الثاني تم استخدام اختبار (binomial) ثنائي الحد، حيث يقوم بتقسيم العينة إلى مجموعتين مقارنة مع المتوسط الفرضي (2) ومتوسط الحسابي للعبارات، مجموعة الأول العبارات التي متوسطها الحسابي أقل أو يساوي من (2) ومجموعة ثانية العبارات التي متوسطها الحسابي أكبر من (2)، حيث تكون الفرضية ذات اتجاه مرتفع عندما تكون النسبة لأحد المجموعتين مرتفعة، والعكس.

أولا– الفرضية الأولى

تنص الفرضية الأولى للدراسة الحالية على ما يلي: **لا يتخذ محافظ الحسابات أي إجراءات من أجل ضمان قدرة المؤسسة عل الاستمرار** وللتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخدام اختبار (*t*) للعينة الواحدة (One Sample t Test). والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3–16) 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 طالبتين بالاعتماد على مخرجات spss

- من خلال النتائج الواردة في الجدول أعلاه: نجد أن قيمة (t) المحسوبة تساوي (10.625) وهي أكبر من قيمة (t)الجدولية (2.021) كما أن مستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05) لذا يمكن القول إن هذا المحور إيجابي وهذا ما يجعلنا ننفي الفرضية الصفرية (H0) التي تنص على " **لا يتخذ محافظ الحسابات أي إجراءات من أجل ضمان قدرة المؤسسة على الاستمرار**" ونقبل الفرضية البديلة (H1)التي تنص على ما يلي " **محافظ الحسابات يقوم باتخاذ الإجراءات من أجل ضمان قدرة المؤسسة على الاستمرار**".

ثانيا–الفرضية الثانية

تنص الفرضية الثانية للدراسة الحالية على ما يلي: **لا يعتبر محافظ الحسابات مسؤولين حول معرفة قدرة المؤسسة على الاستمرار** وللتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخدام اختبار ثنائي الحد (binomial). والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3–17) 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 طالبتين 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 نرفض الفرضية العديمة (H0) والتي تنص على " لا يعتبر محافظ الحسابات مسؤولين حول معرفة قدرة المؤسسة على الاستمرار " ونقبل الفرضية البديلة (H1) والتي تنص على "يعتبر محافظ الحسابات مسؤولين حول معرفة قدرة المؤسسة على الاستمرار «.

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.

الخـــــــاتــمة

الخاتمة:

إن لمحافظ الحسابات أهمية في إضفاء الصدق والشفافية على القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق، ويكون هذا من خلال مصادقته على صحة وصدق الحسابات السنوية وإعطاء صورة الصادقة عن المؤسسة.

وهو ما دفع بالمشرع الجزائري إلى تخصيص هيئتين للإشراف على مهنة التدقيق من جهة ومن جهة أخرى تعديل الأحكام التي يخضع لها ممارسي المهنة ، وذلك من خلال إعداد عدة تشريعات وأحكام وأهم هذه التشريعات التي أثرت بالمهنة في الجزائر هو قانون 10-01 وكذا معايير التدقيق الجزائرية ،تهدف هذه الأخيرة إلى تحديد النقاط التي يتبعها محافظ الحسابات في تأدية مهمته المتمثلة في إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى مصداقية حسابات المؤسسة وقدرتها في استمرار نشاط استغلال ، وإصدار تقرير خاص فيه كل الشكوك والتهديدات التي يحتمل حدوثها وتؤدي إلى عرقلة استمرار المؤسسة

وعلى هذا الأساس جاءت دراستنا حول دور محافظ الحسابات في التأكد من استمرار نشاط الاستغلال هدفها التعرف على مدى قيام محافظ الحسابات في الجزائر بدورهم في كشف التهديدات التي تؤثر على استمرار نشاط الاستغلال.

اختبار فرضيات الدراسة:

- **الفرضية الاولى:** بعد اختبارنا الفرضية الأولى تم رفض الفرضية الصفرية " لا يتخذ محافظ الحسابات أي إجراءات من أجل ضمان قدرة المؤسسة على الاستمرار " وقبول الفرضية البديلة " محافظ الحسابات يقوم باتخاذ الإجراءات من أجل ضمان قدرة المؤسسة على الاستمرار " فتوصلنا بأن الإجراءات التي يتخذها محافظ الحسابات من أجل ضمان قدرة المؤسسة على الاستمرار تحظى بالقبول العام من طرف الأكاديميين والمهنيين
- **الفرضية الثانية:** بعد اختبار الفرضية الثانية تم رفض الفرضية الصفرية "لا يعتبر محافظ الحسابات مسؤولين حول معرفة قدرة المؤسسة على الاستمرار " وقبول الفرضية البديلة "يعتبر محافظ الحسابات مسؤولين حول معرفة قدرة المؤسسة على الاستمرار «، فتوصلنا إلى أن محافظ الحسابات مسؤولين عن معرفة قدرة المؤسسة على الاستمرار من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين

بعد تحليل نتائج الدراسة، وما تم عرضه في الدراسة النظرية، تم توصل إلى النتائج التالية:

نتائج الدراسة:

من خلال تناولنا موضوع الدراسة وبعد استعراض السابق للجانبين النظري والتطبيقي توصلنا إلى جملة من النتائج التالية:

نتائج الدراسة النظرية:

- يُعد التقرير عن مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط من بين أهم الواجبات التي على محافظ الحسابات إعدادها، حيث يعد مسؤولا في حدود العناية المهنية التي يبذلها في سبيل التقرير عن ذلك، وهذا ما نصت عليه المعايير الدولية والمعايير الجزائرية المتعلقة بالتقرير عن الاستمرارية، وكذا مختلف النصوص القانونية المنظمة للمهنة في الجزائر.
- تسمح الإجراءات التحليلية بتحديد ودراسة مدى قدرة المؤسسة، على الاستمرار في نشاطها الاستغلالي، وهذا لما توفره من نسب وأدوات ومؤشرات مالية، يمكن من خلالها معرفة الوضعية المالية الحالية والمستقبلية للمؤسسة محل الدراسة
- مدى تطبيق معيار التدقيق الجزائري 570 مرتبط بمستوى بذل العناية المهنية لمحافظ الحسابات.
- أهمية وإلزامية وجود محافظ حسابات خارجي لأنه يعتبر أكثر موضوعية عند إعداد تقريره بحكم أنه لا توجد له أي علاقة مع المؤسسة محل التدقيق.
- نظرا لأن تقرير محافظ الحسابات يعتمد عليه الكثير من الأطراف ذات المصلحة، فإنه يتوجب على محافظ الحسابات أن يأخذ بعين الاعتبار الأحداث والمعلومات التي تعبر على إمكانية الفشل المالي للمؤسسة في المستقبل القريب، وبذلك عليه أن يقوم بإجراءات التدقيق اللازمة حتى يقرر ما إذا كان الشك حول فرض الاستمرارية قد أزيل أو عليه بإجراءات إضافية للحصول على تأكيدات جديدة وإزالة الشك حول عدم قدرة على استمرار نشاط الاستغلال.

نتائج الدراسة الميدانية:

- يسمح دور محافظ الحسابات في المؤسسة بإنذار المؤسسة بأي تنبؤ للخطر قدر يؤثر على استمراريتها

- يسعى محافظ الحسابات إلى تحليل أسباب التدهور في الأصول أو أي صعوبات في تسديد التزاماتها، ودراسة مختلف مصادر التمويل التي تملكها المؤسسة والتي قد تساعدها على حل مشاكلها، وإعلام المؤسسة بالنتائج المتحصل عليها لكي تتخذ الحلول المناسبة لذلك.
- من أجل ضمان السهر على استمرارية الاستغلال، على محافظ الحسابات الاطلاع الجيد على القوانين والمعايير ذات الصلة، كما عليه التأكد من استعمال مختلف المؤشرات ذات الدلالة والتي تساعده على اكتشاف ما يمكن أن يؤثر في فرضية الاستمرار في الاستغلال.

إقتراحات الدراسة:

من خلال إجراء هذه الدراسة تم الخروج بالتوصيات التالية:

- وضع إطار قانوني واضح يحدد مسؤولية ومهام محافظ الحسابات
- بذل العناية المهنية الازمة من طرف محافظ الحسابات.
- إلزامية محافظي الحسابات بالسعي المستمر والدائم نحو تطوير أدائهم وكذا فهم معايير التدقيق الجزائرية وهذا من خلال المشاركة في الملتقيات، الندوات العلمية المتخصصة، والمشاركة في الدورات التدريبية التي تواكب كل ما هو جديد.

أفاق الدراسة:

بعد اتمام دراستنا لموضوع "دور محافظ الحسابات في ضمان استمرار نشاط الاستغلال "يبقى المجال مطروح لدراسة، وعلى وجه الخصوص بعض المحاور الهامة التي تستحق التوضيح والدراسة في شكل أعمق، فنذكر منها:

- دور مكاتب التدقيق في التنبؤ للتعثرات المالية للمؤسسة
- مدى التزام محافظ الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية

قـــائـــمـــة المـــــــراجـــع

قائمة المراجع:

أولا– المراجع باللغة العربية :

الكتب:

1)أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005م-1426 هـ.

2)احمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة1**، دار صفاء للنشر، 2000 م.

3)أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، 1436 هـ - 2015 م.

4)اشتيوي ادريس عبد السلام، **المراجعة معايير وإجراءات**، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1996 م.

5)ألفين أرنيز وجيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، السعودية، 2002، ص 300

6)أمين السيد أحمد لطفي، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد**، الدار الجامعية، مصر، 2007.

7)حنان رضوان حلوة، **تطور الفكر المحاسبي**، مكتبة الطالب الجامعي، الطبعة الأولى، غزة، فلسطين، 2001، ص 345.

8)خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات – الناحية العلمية**، دار وائل، عمان 1996.

9)خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، دار وائل للنشر، عمان/ الأردن ،2000م.

10) سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، **تدقيق الحسابات (1)**، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010م -1431هـ.

11) شامخة هاجر وعبد الواحد سارة، **دور التدقيق الخارجي في رقابة المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي**، علوم مالية ومحاسبة، مذكرة ماستر، جامعة ادرار، ادرار,2020.

12) عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، **قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية (مدخل مصري وعربي ودولي مقارن)**، الدار الجامعية، مصر، 2009.

13) غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2009م.

14) فوزي حاج احمد، **معايير التدقيق المحلية مرجع تنظيمي ومهني للتدقيق الخارجي في الجزائر**، مجلة المال والاعمال، العدد 01، الجزائر,2020،

15) محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 62-61.

16) محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات بين التنظير والتطبيق**، الدار الجامعية، بيروت، 1990 م، ص 46.

17) محمد سعيد شهوان، **الوجيز في مراجعة وتدقيق الحسابات**، جمعية عمال المطابع، القاهرة.

18) محمد سمير الصبان ومحمد الفيومي، المراجعة **بين التنظير والتطبيق**، الدار الجامعية، بيروت، 1990،

19) محمود عبد السلام محسن، بحث بعنوان مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية، كلية التجارة، جامعة الإسلامية، غزة, 2011، ص2

20) هادي التميمي، مدخل **الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، دار وائل، طبعة 2، الأردن، 2004، ص25.

21) وليم توماس وامرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق** ترجمة احمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، ص 61-62.

22) يوسف محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، مؤسسة الوراق ،2000،

المذكرات:

23) بودونت أسماء ، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2015م-2016م .

24) رشيد سفاحلو، أهمية تكييف نظام المحاسبي الجزائري للمعاير الدولية للتدقيق والمراجعة الدلية في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف،2017 ، ص162 .

25) شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2012.

26) عمر شريقي، التنظيم المهني المراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمملكة المغربية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، سطيف، 2012، ص 124.

27) محمد عبد الماجد بوركايب، معوقات مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر في ظل خصائص بيئة المحاسبة الإلكترونية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور يحي فارس، المدية،2017 ، ص54 .

28) نشيده احطاطش، أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، سطيف، 2012، ص 116.

29) بو بكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010-2011 م.

30) حميداتو صالح، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، مذكرة ماجستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2012 م

31) قلاب ذبيح إلياس، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجيستر في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011 م.

32) براشد رزقي ولعمري محمد، دور محافظ الحسابات في تحسين المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور مولاي الطاهر، سعيدة, 2018.

33) بطاش سالمة ومراتي ميرة، التدقيق الخارجي وتأثيره على مصداقية القوائم المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2020-2021 م.

34) بلالي فاطمة وبن شعبان أميرة، دور محافظ الحسابات في التأكد من استمرارية استغلال المؤسسة وفق المعيار الجزائري للتدقيق 570، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، 2020-2019.

35) بلة سوسن، تأثير تطور مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر على كفاءة محافظ الحسابات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2018-2019 م.

36) بلخرشوش سيف الدين، محافظ الحسابات ودوره في تعزيز جودة ومصداقية الكشوف المالية –دراسة ميدانية بمكتب محافظ حسابات –، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية علوم اقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، 2018-2019

37) بن خضرة سهام، وسائل التدقيق المحاسبي والمالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2014-2015.

38) بوحته على وزعيتر خير الدين، مهنة محافظ الحسابات بين الواقع والالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية (NAA)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة.

39) بومكواز عبد القادر وبوعناني نسيمة، دور محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2012-2013

40) جعفري حفيظة واقاسم عمر، دور وظيفة التدقيق الخارجي في إرساء مبادئ حوكمة الشركات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العقيد احمد دراية، ادرار،2015.

41) رقية ولد رويس، أهمية التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرارات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدية، 2006-2007 م.

42) سلكة رحاب وسياد مهري، أدلة إثبات المدقق الداخلي ودورها في دعم التدقيق الخارجي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة احمد دراية، ادرار,2020

43) عبد الحكيم حمراوين ويوسف بولال، دور محافظ الحسابات في تدقيق حسابات الشركة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد دراية، ادرار, 2020.

44) عمارة أمينة، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2016-2017 م.

45) فاطمة الزهر عمار، مهمة محافظ الحسابات في تحليل حسابات المؤسسات في ظل تطبيق نظام محاسبي مالي كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة بالوادي، الجزائر,2013.

46) فلة سفاحلو، مراجعة الحسابات في الجزائر على ضوء المعايير الدولية للمراجعة، علوم تجارية ومالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، المدرسة العليا للتجارة, 2014

47) الهاشمي حمزة، فعالية التدقيق الداخلي في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2016-2017 م.

48) زيتوني إبراهيم، الرقابة الداخلية والتدقيق المحاسبي للاستثمارات في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، معهد علوم التسيير، المركز الجامعي بالمدية، 2006.

المجلات والدوريات :

49) عمر شريقي، التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة بين مسؤولية المدقق والإدارة في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 570 "المنشأة المستمرة" والتشريع الجزائري، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 19، جامعة سطيف 1، الجزائر.

50) جمال دعمورة، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة يومي 13 و14 ديسمبر2011، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2011، ص 08 -07.

51) قاسمي السعيد وحيرش أحمد، محاولة تقييم لواقع مهنة التدقيق في الجزائر على ضوء دراسة حالة مكاتب التدقيق بولاية المسيلة الجزائرية مع إمكانية الاستفادة من التجربة المصرية جامعة محمد بوضياف، المسيلة

52) كسال سامية، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات (الشفافية والإفصاح)، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، المجلة النقدية، ص 107.

53) مراد سكاك، تدقيق المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات دراسة ميدانية لبعض مؤسسات ولاية سطيف، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف العدد 11،2011، ص 211.

54) 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، ص 5-6.

النصوص القانونية:

55) الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، المعيار الدولي للمراجعة رقم (570)، طبعة 2010، الجزء الأول، نيويورك.

56) الجريدة الرسمية للجمهوري الجزائرية، العدد.97

57) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، القانون 10-01

58) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 110، المؤرخة في 1969/12/30.

59) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد.30

60) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد7 .

61) الجريدة الرسمية، القانون 136 - 96 المؤرخ في 15 افريل1996 ، العدد 24.

62) مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، الصادر عن وزارة المالية، 2017.

ثانيا– المراجع باللغة الاجنبية

63) AlainBurlaud et outres, **comptabilté et audit**, éiditions Foucher, 2008, P : 594

64) Guide d'audit et de commissariat aux comptes, Société national de comptabilité, 1989.

65) Henri Bouquir, charles Dècour, l'audite operationnel, economica, paris 1996,

66) International accounting standard (IAs), (1984)," **considerations Regarding the Going Concern Assumption**", (Supplement to the management Accounting, October,1984 P.5).

67) WHANNOU Serge, cours : **audit comptable et financier**, ESGIS.

الملاحق

الملحق رقم 01: استمارة الاستبيان

جامعة يحيى فارس بالمدية

كلية علوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

استبانة:

في إطار إعداد مذكرة شهادة ماستر حول " **دور محافظي الحسابات في ضمان استمرار نشاط الاستغلال** " يسعدنا أن نختار لكم تحت عينة الدراسة، ونحن نضع بين أيديكم الاستبيان الخاص بهذه الدراسة راجيين منكم التكرم بالإجابة على الأسئلة الواردة بها أملين منكم أن تكون الإجابة موضوعية، كما نتعهد لكم بأن المعلومات الواردة والمعطاة تستعمل بسرية تامة ولغايات البحث العلمي وأغراضه فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم، وفقنا الله وإياكم.

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 محافظ الحسابات لضمان استمرارية نشاط المؤسسة.

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

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

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

الملحق رقم 02: مخرجات برنامج spss

1- اختبار التوزيع الطبيعي:

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test			
		المحور الأول	المحور الثاني
Normal Parameters[a,,b]	N	49	49
	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	
N of Items	Cronbach's Alpha
7	.586

- المحور الثاني:

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

- الدرجة الكلية للاستبيان:

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

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 محافظ الحسابات لضمان استمرارية 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 محافظ 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.						