أثر الخصائص الديموغرافية للمدقق الخارجي على مساهمته في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط

– دراسة تطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر–

The impact of the external auditor's demographic characteristics on his contribution to evaluating the company's ability to continue its activity

-Practical study on a sample of external auditors in Algeria-

تريش حسينة

جامعة سطيف1

terrichehasna@yahoo.fr

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر الخصائص الديموغرافية للمدقق الخارجي في الجزائر على مساهمته في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، وقد اعتمدنا في ذلك على استبيان موجه إلى عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر، حيث بلغت عينة الدراسة 103 مدقق خارجي، وقد توصلنا لوجود أثر لكل من المؤهل العلمي والتخصص العلمي وعدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق على مساهمة المدقين الخارجيين عينة الدراسة في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، مع غياب هذا الأثر فيما يخص الشهادات المهنية.

رموزjel: M42

الكلمات المفتاحية: استمرارية الشركة، المدقق الخارجي، الخصائص الديموغرافية.

Abstract:

The objective of this study was to determine the impact of the external auditor's demographic characteristics in Algeria on his contribution to the evaluation of the company's ability to continue its activity. We based on a questionnaire adressed to a sample of external auditors in Algeria. The sample consisted of 103 auditors. We concluded that there is an impact of the scientific qualification and the scientific specialization and the number of years of practical experience in the auditing profession on the contribution of the external auditors in their evaluation of the company's ability to continue its activity. With the absence of this effect with regard to professional certification.

(JEL) Classification: **M42**

Keywords: company continuity, external auditor, demographic characteristics**.**

المنارة للاستشارات

www.manaraa.com

تمهيد:

تنشط الشركات الاقتصادية في محيط محفوف بالمخاطر الكثيرة والمتنوعة والتي تزيد من احتمالات تعرضها للفشل المالي أو عدم قدرتها على الاستمرار في النشاط، ولذلك فقد لاقت مسؤولية المدقق الخارجي في تقييم قدرة هذه الشركات على الاستمرار في النشاط جدلا واسعا من قبل المنظمات المهنية وأعضاء مهنة المحاسبة والتدقيق، حيث توالت الإصدارات المهنية التي اهتمت بهذا الموضوع منذ عام 1962 من نشرة إجراءات التدقيق رقم 23 إلى غاية إصدار معيار التدقيق الدولي رقم 570 بعنوان المنشأة المستمرة (المعدل في 2009)، والذي حدد مجموعة من الإجراءات التي يتوجب على المدقق القيام بها عندما تثار الشكوك حول قدرة الشركة على الاستمرار في نشاطها.

إن النظر إلى مساعي الجزائر للانفتاح على الاقتصاد العالمي، والإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها في سبيل ذلك، ومنها إصدارها للقانون رقم 10-01 الذي يُعيد تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وما تبعه من مراسيم، بالإضافة إلى إصدارها لإثنى عشر معيار للتدقيق الخارجي حتى سنة 2017 ومن ضمنها معيار التدقيق الجزائري رقم 570، فإنه لابد أن تكون مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر على مستوى طموحات المجتمع، وبالتالي المساهمة في دفع عجلة التنمية الاقتصادية.

إشكالية الدراسة:

حتى يحقق المدقق الهدف من عملية التدقيق، فإنه لابد أن يتخذ سلسلة من الأحكام المهنية. ويعتبر تقييم المدقق لقدرة الشركة على الاستمرار في النشاط من بين المهام المعقدة التي تتطلب بعض الخصائص في شخص المدقق الخارجي التي تكفل الممارسة العالية فيما يخص تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، لذا يمثل مدى مساهمة المدقق الخارجي في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط متغيرا تابعا للعديد من المتغيرات المستقلة، وتتمثل هذه المتغيرات المستقلة في مجموعة من العوامل أو الخصائص التي تتعلق بالمدقق نفسه، ومن أهم هذه العوامل نجد: المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الشهادات المهنية، عدد سنوات الخبرة العملية للمدقق الخارجي في مجال مهنة التدقيق .

بناءً على ما تقدّم، يمكننا إبراز إشكالية هذه الدراسة من خلال طرح السؤال الرئيسي التالي:

هل تؤثر الخصائص الديموغرافية للمدقق الخارجي في الجزائر على مساهمته في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط؟

ويتفرع عن هذا السؤال الرئيسي الأسئلة التالية:

- ما مدى مساهمة المدقق الخارجي في الجزائر في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط؟
- هل يؤثر المؤهل العلمي للمدقق الخارجي في الجزائر على مساهمته في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط ؟
- هل يؤثر التخصص العلمي للمدقق الخارجي في الجزائر على مساهمته في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط؟
- هل تؤثر الشهادات المهنية للمدقق الخارجي في الجزائر على مساهمته في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط؟
- هل تؤثر عدد سنوات الخبرة العملية للمدقق الخارجي في الجزائر في مجال مهنة التدقيق على مساهمته في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط؟

فرضيات الدراسة:

من أجل الإجابة على الإشكالية أعلاه تمت صياغة الفرضية الرئيسية للدراسة كالتالي:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تؤثر الخصائص الديموغرافية للمدقق الخارجي في الجزائر على مساهمته في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط .

وتتفرع عن هذه الفرضية الرئيسية الفرضيات التالية:

- يساهم المدقق الخارجي في الجزائر في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط؛
- يؤثر المؤهل العلمي للمدقق الخارجي في الجزائر على مساهمته في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط؛
- يؤثر التخصص العلمي للمدقق الخارجي في الجزائر على مساهمته في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط؛
- تؤثر الشهادات المهنية للمدقق الخارجي في الجزائر على مساهمته في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط؛
- تؤثر عدد سنوات الخبرة العملية للمدقق الخارجي في الجزائر في مجال مهنة التدقيق على مساهمته في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط.

أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى تحديد أثر الخصائص الديموغرافية للمدقق الخارجي في الجزائر على مساهمته في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، بهدف دفع المتعاملين والإدارة على حد السواء للاهتمام بهذا الجانب والاستغلال الأمثل لمهنة التدقيق في تسديد خطوات الشركات نحو محاربة كل صور الفساد.

الإطار النظري للدراسة:

تنشط الشركة الاقتصادية في محيط محفوف بالمخاطر الكثيرة والمتنوعة والتي تزيد من احتمالات تعرضها للفشل المالي أو عدم قدرتها على الاستمرار في نشاطها، ولذلك فقد أُعطيت أهمية بالغة لدور المدقق الخارجي في تقييم قدرة الشركات على الاستمرار في النشاط، ولاقت مسؤوليته بهذا الخصوص جدلا واسعا من قبل المنظمات المهنية وأعضاء مهنة المحاسبة والتدقيق.

أولا: تعريف التدقيق الخارجي

قُدِّمت عدة تعاريف للتدقيق الخارجي نقوم بسرد بعضها فيما يلي:

لقد تم تعريف التدقيق الخارجي على أنه " التحقيق في البيانات باعتبارها نتائج لمسار إنتاج المعلومات، حيث يعمل كرقابة على حسابات الشركة وطريقة تحضير هذه الحسابات"[1]؛

وتم تعريفه أيضا بأنه "التدقيق الخارجي ليس عملية فحص البيانات المالية فقط وإنما أيضا وضع اختبارات لمدى صحة السجلات المحاسبية في المؤسسة، حيث يقوم بها مدقق مستقل يُعبِّر برأي موضوعي على مدى عدالة تقديم البيانات المالية"[2]؛

وفي تعريف آخر نجد أن التدقيق الخارجي هو "الفحص الإنتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المؤسسة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمؤسسة خلال فترة معينة"[3]؛

وهناك من عرّفه بأنه: "فحص انتقادي منظّم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمنشأة التي يتم مراجعة حساباتها بقصد إبداء رأي فني محايد في مدى صحة أو دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها ومدة دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي أعدتها المنشأة في التعبير عن نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة"[4].

ويُلاحظ من هذه التعاريف أن هناك نقاط مشتركة تم الإشارة إليها في كل التعاريف، يمكن ذكرها فيما يلي:

- التدقيق الخارجي عملية منظمة: أي أن عملية التدقيق تعتمد على التخطيط المسبق لما سوف يقوم به المدقق؛

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- التدقيق الخارجي عملية هادفة: فهو يعمل على تحقيق عدة أهداف، أبرزها إبداء الرأي فيما يخص صدق القوائم المالية وتقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة؛
- التدقيق الخارجي عملية مستقلة: حيث يقوم به شخص أو مكتب مهني مستقل، يتمتع بقدر من الخبرة والكفاية المهنية المطلوبة؛
- التدقيق الخارجي وسيلة اتصال: حيث يعمل المدقق الخارجي عند إتمامه لمهامه على تبليغ النتائج التي توصل إليها إلى الأطراف المعنية.

ثانيا: تعريف التدقيق الخارجي في الجزائر

تمارس مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من قبل محافظ الحسابات والخبير المحاسبي **بصفة إلزامية** على شركات الأموال عند توفر شروط معينة، **وبصفة اختيارية** على شركات الأشخاص بعد موافقة الجمعية العامة، فحسب المادة 66 من قانون رقم 13/10 المتضمن قانون المالية لسنة 2011 والتي نصت على أنّه لا يتعين على المؤسسات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة والشركات التي يقل رقم أعمالها عن عشرة ملايين دينار (10.000.000) التصديق على حساباتها من قبل محافظ الحسابات. ويتم التطرق فيما يلي إلى مفهوم محافظ الحسابات والخبير المحاسب بالإضافة إلى شركات التدقيق، نظراً لاعتبارهم المخولون لتقديم خدمات التدقيق الخارجي كما جاء في مضمون القانون رقم 10-01.

1. **تعريف محافظ الحسابات**

يُعرَّف محافظ الحسابات حسب المادة 22 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 كما يلي: "يُعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيآت وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به[5]".

2. **تعريف الخبير المحاسب**

يُعتبر الخبير المحاسب وفق القانون 10-01 المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيآت وتقديم الاستشارات لها في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي. ويُعرِّفه القانون نفسه (10-01) في مادته (18) على أنه كل شخص يُمارس بصفة عادية، باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة، ومختلف أنواع الحسابات للشركات والهيآت في الحالات التي نص عليها القانون، والتي تُكلِّفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات. ويُؤَهّل كذلك لممارسة وظيفة محافظة الحسابات مع مراعاة أحكام القانون 10-01[6]. وتُعتبَر مهمة الخبير المحاسب حسب المادة (20) من القانون نفسه ظرفية أو مؤقتة.

ثالثا: مفهوم استمرارية الشركة

ورد في معيار التدقيق الدولي رقم (570) أنه يُنظر إلى الشركة على أنها مستمرة في الأعمال إلى المدى المنظور. ويتم إعداد البيانات المالية للأغراض العامة على أساس الشركة المستمرة، ما لم تنوِ الإدارة تصفية الشركة أو إيقاف العمليات أو لم يكن لديها بديل واقعي غير القيام بذلك. وعندما يكون من الملائم استخدام افتراض الشركة المستمرة، يتم تسجيل الأصول والالتزامات على أساس أن الشركة ستكون قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها في سياق الأعمال الطبيعي[7].

والسؤال الذي يُثار دائما هو إلى متى يتم افتراض الاستمرار. هل الاستمرار إلى ما لانهاية؟ ومن الواضح أنه ليس هناك شركات مستمرة إلى ما لانهاية، وأن كثيراً من الشركات تختفي ويأتي محلها شركات أخرى، وهنا يُلاحظ أن فرض الاستمرار ليس فرضا يتعلق بالمستقبل وإنما يتعلق بالحاضر والتفسير المنطقي له هو أنه في أي نقطة معينة من الزمن من المتوقع أن تستمر الشركة في

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أعمالها بصورة تسمح لها بالوفاء بالتزاماتها القائمة والاستفادة من أصولها الحاضرة. ويترتب على ذلك أنه كحد أدنى يُفترض أن الشركة ستستمر لفترة أطول من عمر أي أصل تمتلكه وبما يكفي للوفاء بأي التزام من التزاماتها ولتنفيذ العقود والتعهدات القائمة، ففرض الاستمرار يتعلق بالنشاط الذي تم في الماضي والحاضر ولا يتعرض للنشاط المتعلق بالفترات المقبلة[8].

أما بالنسبة لمدقق الحسابات الخارجي، فيتوجب عليه أن يبدي رأيه عما إذا كانت الشركة قادرة على الاستمرار في نشاطها أم لا **لمدة سنة** بعد الانتهاء من إعداد البيانات المالية موضع التدقيق أو لمدة سنة بعد اجتماع الهيأة العامة الذي تم فيه مناقشة البيانات المالية والمصادقة عليها.

رابعا: مؤشرات تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط

حدد المعيار الدولي رقم (570) مجموعة من المؤشرات التي تساعد المدقق في النظر ما إذا كانت هنالك أحداث وما يتعلق بها من مخاطر العمل التي قد تلقي بالكثير من الشك على قدرة الشركة على الاستمرار، ويُمكن تقسيم هذه الأحداث أو المؤشرات إلى ثلاث مجموعات حسب مصدرها على النحو التالي:

1. **المؤشرات المالية:** تتعدد المؤشرات المالية التي تحمل معها خطراً لأن يُصبِح فرض الاستمرار غير ملائم، وفيما يلي أمثلة حول هذه المؤشرات وهي لا تشمل المؤشرات كافةً، كما أنَّ وجود واحد أو أكثر من هذه المؤشرات لا يعني دائماً بأنَّ فرض الاستمراريَّة غير ملائم. ومن أهم هذه المؤشرات ما يلي:

- قرب استحقاق قروض ذات أجل محدود دون وجود إمكانية متوقعة للسداد أو التجديد، أي مشاكل في الاقتراض؛
- ظهور النسب الماليَّة الأساسيَّة بشكل سلبي؛
- خسائر تشغيليَّة متكررة؛
- تأخُّر توزيعات الأرباح أو توقُّفها؛
- عدم القدرة على تسديد استحقاقات الدائنين في موعدها؛
- صعوبة الالتزام بشروط اتفاقيات القروض؛
- إصرار الموردين ودائني البضاعة على التعامُّل نقداً؛
- عدم القدرة على الحصول على التمويل اللازم لتطوير منتج جديد، أو استثمار آخر ضروري.

2. **مؤشرات تشغيليَّة:** من أهمها ما يلي:

- فقدان مديرين مهمين دون إيجاد من يحلُّ محلهم؛
- فقدان سوق رئيسي، أو امتياز، أو مورد رئيسي؛
- صعوبات لها علاقة بالقوى العاملة، أو نقص في المستلزمات الهامة.

3. **مؤشرات أخرى:** من أهمها ما يلي:

- عدم الالتزام بمتطلَّبات رأس المال، أو المتطلَّبات القانونيَّة الأخرى؛
- قضايا قانونية قائمة ضد الشركة يمكن أن تنشأ عنها أحكام لا تستطيع الوفاء بها؛
- تغيير في السياسات، والقوانين الحكوميَّة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

إنَّ أهميَّة هذه المؤشرات بالإمكان التخفيف منها بوساطة عوامل أخرى، وعلى سبيل المثال: فإنَّه يمكن التقليل من أهميَّه مؤشرات عدم قدرة الشركة على تسديد ديونها بوساطة خطة الإدارة في الحفاظ على تدفقات نقدية بوسائل بديلة، مثل: بيع موجودات، أو إعادة جدولة القروض، أو الحصول على رأسمال إضافي. وأيضاً، فإنَّ فقدان مورد رئيس يمكن التقليل من أهميته بالحصول على بديل مناسب لمصادر التجهيز.

خامسا: مهام المدقق الخارجي اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط في الجزائر

وفي الجزائر، نجد أن المشرع الجزائري قد تطرق إلى بعض المهام التي يؤديها محافظ الحسابات بصدد تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، وهي على النحو الآتي:

- **مهمة إعلام المساهمين:** ألزم المشرع الجزائري محافظ الحسابات بإحاطة المساهمين ببعض الوقائع التي لها تأثير على مستقبل الشركة سواء تعلق الأمر بالتعاقدات المبرمة بين الشركة وأحد مسيريها، أو فيما يتعلق بالتعديلات التي تطرأ على تقديم الحسابات أو في طرق التقييم، حيث يجب على محافظ الحسابات أن يُطلِع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة حسب الحالة[9]؛
- **مهمة مراقبة التعديلات التي تطرأ على القوانين الأساسية:** أشار المشرع الجزائري أنه يجب على محافظ الحسابات أثناء تأدية مهامه التأكد من أن التعديلات التي حدثت على القوانين الأساسية للشركة قانونية، حتى وإن لم يكن لهذا التعديل أثر مالي أو محاسبي، حيث نص المشرع الجزائري ضمن القانون رقم 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث أنه تقتصر مهمة محافظ الحسابات على مراجعة نظامية التعديلات، وعليه إعداد تقرير بذلك في الحالات الآتية[10]:
  - زيادة رأسمال الشركة (تؤكد ذلك المواد 687، 689، 697، 699، 700 من القانون التجاري)؛
  - تخفيض رأس مال الشركة (المادة 712، 713 من القانون التجاري)؛
  - تحويل الشركة (حسب نص المادة 715 مكرر 1/16 من القانون التجاري)؛
  - اندماج الشركة أو انفصالها (من المواد 749، 762 من القانون التجاري)؛
  - تصفية الشركة (المواد 770، 780، 781 من القانون التجاري).

وهو ما يتوافق مع ما جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية، والذي جاء ضمنه أن التغيرات التي تطرأ على القوانين والتشريعات في البيئة التي تعمل في ظلها الشركة تُعتبر من المؤشرات التي يجب أخذها في الاعتبار أثناء تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط؛

- **مهمة استدعاء الجمعية العامة:** أشار المشرع الجزائري صراحة في المادة رقم 715 مكرر11 من القانون التجاري الجزائري بأن للمدقق الخارجي أن يطلب توضيحات من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين عن الوقائع والتصرفات التي تعرقل استمرارية الاستغلال أثناء نشاط الشركة، وفي حالة عدم الرد أو كان الرد ناقصاً يطلب المدقق من الرئيس أو مجلس المديرين استدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة للمداولة فيما لاحظه من وقائع بحضوره في الجلسة. وفي حالة عدم مراعاة هذه الأحكام، أو إذا لاحظ المدقق أنه رغم اتخاذ هذه القرارات بقيت عملية الاستغلال معرقلة، يقوم المدقق بإعداد تقرير خاص في حالة وجود تهديد محتمل على استمرار الاستغلال، يُقدِّمه لأقرب جمعية عامة مقبلة أو لجمعية عامة غير عادية، وإذا كانت الحالة مستعجلة، فإن للمدقق الحق بأن يقوم بنفسه باستدعائها لتقديم خلاصاته؛

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- **مهمة الإنذار:** للمدقق الخارجي الشروع في إجراءات الإنذار عندما يستنتج وجود وقائع أو تصرفات من طبيعتها تهديد مواصلة نشاط الشركة، وذلك حسب ما تنص عليه الفقرة 5 من المادة 23 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث، التي جاء فيها "يعلم المسيرون والجمعية العامة أو هيأة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يُعرقِل استمرار استغلال الشركة أو الهيأة[11]". وجاء في المادة 25 من القانون نفسه أنه "يجب على محافظ الحسابات إعداد تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال".

الإطار التطبيقي للدراسة:

قصد تحقيق أهداف الدراسة والإجابة على اشكاليتها، قمنا بتصميم استبانه، وبعد توزيعها قمنا بتحليل البيانات التي تم الحصول عليها من عينة الدراسة باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS, version19).

أولا: مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المرخص لهم بمزاولة المهنة في الجزائر، ونظرا لكبر حجم المجتمع وصعوبة حصره اعتمدنا على أسلوب المعاينة، وقد تم اعتماد 103 استبانه كعينة للدراسة. من مجموع الاستبيانات التي تم توزيعها على الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات.

ثانيا: سلم القياس

تم الاعتماد على سلم "ليكرت الثلاثي" لمعرفة مدى الالتزام بالإجراءات المتضمنة في عبارات الاستبيان، أي هل بصفة دائمة أم أحيانًا أم نادراً، ولقد تم إعطاء ترميز لكل إجابة من الإجابات الثلاث كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (1): درجات مقياس سلم "ليكرت الثلاثي"

التصنيف	نادرًا	أحيانًا	دائمًا
الترميز	1	2	3

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادًا على سلم ليكرت الثلاثي.

ولتفسير هذه الأرقام يعطى للمتوسط الحسابي النظري مدلولا، وذلك للاستفادة منه عند تحليل النتائج، ويتم حساب المدى من خلال حساب الفرق بين الحد الأدنى والحد الأعلى للفئات (خيارات الإجابة) كما يلي (3-1=2)، ويتم حساب طول الفئة من خلال تقسيم طول المدى على عدد الفئات كما يلي (3/2=0.66) ثم يتم إضافة طول المدى (0.66) إلى رموز الفئات بالتدرج ابتداءً من أصغر فئة كما يلي:

- 1+0.66=1.66 أي من 1 إلى 1.66 تمثل الإجابة نادراً؛
- 1.67+0.66=2.33 أي من 1.67 إلى 2.33 تمثل الإجابة أحياناً؛
- 2.34+0.66=2.34 أي من 2.34 إلى 3 تمثل الإجابة دائماً.

ثالثا: اختبار صدق وثبات الاستبيان

بهدف التأكد من سلامة قائمة الاستبيان المستخدمة في جمع بيانات الدراسة التطبيقية، ومدى مساهمتها في تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها ونجاح الأداة المستخدمة في قياس الشيء المراد قياسه، فإنه ينبغي التحقق من صلاحية قائمة الاستبيان وموضوعيتها قبل توزيعها على عينة الدراسة من خلال إجراء اختبارات الصدق والثبات.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

1. **اختبار صدق الاستبيان:** قمنا (قبل توزيع الاستبيان) بعرض الاستبيان على عدد من الأساتذة الأكاديميين المتخصصين في مجال التدقيق ومنهجية البحث العلمي والإحصاء في جامعة سطيف1، كما تم عرضه على مدققين خارجيين، وذلك بغرض تحكيم قائمة الاستبيان والتأكد من سلامة بنائها. وفي ضوء الملاحظات التي أبداها المُحكِّمون، قامت الباحثة بإجراء التعديلات التي اتفق عليها المحكمون بحذف وتعديل وإعادة صياغة بعض العبارات حتى تزداد أداة الدراسة وضوحا وملاءمة لقياس ما وُضِعت من أجله، وتمت صياغة الاستبيان بشكله النهائي؛
2. **اختبار ثبات الاستبيان:** يقصد باختبار ثبات الاستبيان أن يعطي نفس النتائج في حالة ما إذا تم توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الشروط والظروف. ويأخذ معامل الثبات قيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يوجد ثبات في البيانات المكوِّنة للاستمارة، فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح، بالتالي أي زيادة في قيمة معامل "ألفا كرنباخ" تعني زيادة في مصداقية البيانات، وبالتالي إمكانية تعميم النتائج على مجتمع الدراسة. ومن أجل اختبار ثبات الاستبيان المعد لهذه الدراسة قامت الباحثة باختبار أداة القياس باستخدام اختبار "ألفا كرنباخ" من خلال برنامج (spss)، وقد بلغت قيمة معامل "ألفا كرنباخ" (0.899)، ويمكن اعتبارها نسبة عالية لأنها تزيد عن النسبة المقبولة إحصائيا والبالغة (0.60)، مما يدل على أن الاستبيان مقبول لإجراء الدراسة التطبيقية.

رابعا: تحليل الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة

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

1. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل الأكاديمي

الجدول الموالي يلخص توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل الأكاديمي:

جدول رقم (2): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل الأكاديمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
ليسانس	79	%76.7
ماستر	5	%4.9
ماجستير	13	%12.6
دكتوراه	6	%5.8
المجموع	**103**	**100%**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات spss.

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أن هناك تنوع في المستوى التعليمي لأفراد العينة، وهو مؤشر هام يدل على أن أفراد العينة من الفئة المؤهلة علميا والقادرة على الإجابة على أسئلة الاستبيان.

2. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

نُبيِّن من خلال الجدول التالي التخصصات العلمية التي تنتمي إليها عينة الدراسة، حيث اعتمدنا في ذلك على القرار رقم 51 المؤرخ في 1999/03/24 الصادر عن وزارة المالية، الذي يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

التي تُخوِّل الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، بالإضافة إلى القانون رقم 10-01 المنظم لمهنة محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والخبراء المحاسبين في الجزائر، والذي تضمن التخصصات المطلوبة لمزاولة هذه المهن، حيث سمح المشرع الجزائري بالحصول على تراخيص لمزاولة مهنة التدقيق لمن كان تخصصه المحاسبة أو الاقتصاد أو المالية أو التسيير بالإضافة إلى تخصصات أخرى.

جدول رقم (3): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية
مالية	31	%30.1
اقتصاد	10	%9.7
محاسبة وتدقيق	59	%57.3
تسيير	3	%2.9
تخصصات أخرى	00	00%
المجموع	**103**	**100%**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات spss.

من خلال النتائج المبينة في الجدول أعلاه، نلاحظ أن أفراد عينة الدراسة لهم تخصصات تتماشى وطبيعة موضوع دراستنا، حيث أن هذه التخصصات تسمح لنا بالحصول على أفضل الإجابات حول موضوعنا، والنتائج المتوصل إليها تكون تتميز بالواقعية والموضوعية.

3. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية

اعتمدنا في تبويب الشهادات المهنية على أساس التصنيف الذي يمنحه المجلس الوطني للمحاسبة، من خلال الاعتماد على القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، وهي كما يلي: شهادة محافظ حسابات؛ شهادة خبير محاسب؛ شهادة محاسب معتمد. وقد استبعدنا فئة المحاسبين المعتمدين من مجال العينة، وهذا راجع إلى حدود المهام التي تقوم بها هذه الفئة في الممارسات الميدانية مقارنة مع الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات فيما يخص عملية التدقيق وفحص الحسابات، إذ تقتصر خدماتهم على الجانب المحاسبي مثل إعداد التصريحات الجبائية، لذا اقتصرنا في هذا الجانب على الممارسين المكونين من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات لأنهم هم المعنيون بهذه الدراسة. والجدول الموالي يُلخص التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب متغير الشهادات المهنية.

جدول رقم (4): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية

الشهادات المهنية	العدد	النسبة المئوية
خبير محاسبي	22	%21.4
محافظ حسابات	81	%78.6
المجموع	**103**	**100%**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات spss.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه، أن أفراد عينة الدراسة تركزت بشدة لدى فئة محافظي الحسابات والتي قدرت نسبتها 78.6%، وتليها فئة الخبراء المحاسبين بنسبة 21.4%، وتعتبر هذه النتائج مفيدة لموضوع هذه الدراسة، وذلك لأن محافظي الحسابات هم المخولون للقيام بمهام التدقيق الخارجي القانوني، في حين أن الخبراء المحاسبين لهم الحق في ممارسة التدقيق القانوني والتعاقدي معا وبصفة منفصلة كما أنهم المخولون الوحيدون لتقديم الخدمات الاستشارية بصفة تعاقدية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

4. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق

يتوزع أفراد عينة دراستنا حسب عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق على النحو المبين في الجدول الموالي.

جدول رقم (5): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق

تصنيف الفئة	عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق	العدد	النسبة المئوية
الفئة الأولى	أقل من 5 سنوات	13	%12.6
الفئة الثانية	من 5إلى 10سنوات	9	%8.7
الفئة الثالثة	من 11 إلى 15 سنة	22	%21.4
الفئة الرابعة	من 16 إلى20 سنة	19	%18.4
الفئة الخامسة	21 سنة فما فوق	40	%38.8
المجـــوع		**103**	**100%**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات spss.

يُلاحظ من الجدول أعلاه أن أعلى نسبة هي38.8% وتعود للأفراد الذين تتجاوز عدد سنوات خبرتهم العملية في مهنة التدقيق **21 سنة**، ويليها الأفراد الذين تتراوح عدد سنوات خبرتهم العملية في مهنة التدقيق **(من 11إلى 15 سنة)** وقدرت نسبتهم بـــِـ21.4%، ثم يليها الأفراد الذين تتراوح عدد سنوات خبرتهم العملية في مهنة التدقيق **(من 16 إلى 20سنة)** بنسبة 18.4%، ثم يليها الأفراد الذين تقل عدد سنوات خبرتهم العملية في مهنة التدقيق **عن5 سنوات** بنسبة12.6%، بينما لم يتحصل الأفراد الذين تتراوح عدد سنوات خبرتهم العملية في مهنة التدقيق **(من 5 إلى 10 سنوات)** إلا على نسبة 8.7%. وعليه يتضح لنا أن أفراد عينة الدراسة لديهم خبرة تمكنهم من الإجابة بكفاءة عالية على أسئلة الاستبيان، مما يُمكِّننا من الحصول على بيانات أكثر دقة وآراء أقرب إلى الواقع، بحكم معرفتهم بالوضع العام وما يجري عمليا على أرض الواقع.

خامسا: اختبار فرضيات الدراسة

نهدف من خلال هذا الجزء إلى اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة، ثم اختبار صحة الفرضيات التي تم صياغتها في بداية الدراسة، ثم معرفة وجود تأثير للخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة على تجسيد هذه الفرضيات.

1. اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

الجدول الموالي يوضح نتائج هذا الاختبار.

الجدول رقم (6): اختبار التوزيع الطبيعي (Sample Kolmogrov-Smirnov).

الجزء	عدد العبارات	قيمة z	مستوى الدلالة (sig)
جميع عبارات الاستبيان	19	0.855	0.457

المصدر: من إعداد الباحثة بناءً على نتائج الإجابة على الاستبانة ومخرجات برنامج spss.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة مستوى الدلالة المستخرجة من البيانات الميدانية لجميع محاور الاستبيان أكبر من (sig.> 0.05)، وهو ما يدل على أن **البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، ومنه يمكن إجراء الاختبارات المعلمية.**

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2. اختبار الفرضية الأولى

بهدف اختبار الفرضية الأولى من الدراسة والتي مفادها "**يساهم المدقق الخارجي في الجزائر في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط**"، استخدمت الباحثة اختبار (T-test) لعينة واحدة لتحليل عبارات الاستبيان، بحيث يقوم بمقارنة المتوسط الحسابي المحسوب مع المتوسط الحسابي الفرضي (2) بحيث:

- تكون العبارة دالة بمعنى توجد فروق دالة إذا كان مستوى الدلالة (sig) أصغر من أو يساوي (0.05) وهنا نكون أمام حالتين:
  - إذا كانت قيمة (T) موجبة فهنا تكون نتائج العبارة إيجابية، بمعنى أن أفراد عينة الدراسة يلتزمون دائما بالإجراء المتضمن في العبارة (مستوى الالتزام قوي)، أي أن المتوسط الحسابي المحسوب أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي؛
  - إذا كانت قيمة (T) سالبة فهنا تكون نتائج العبارة سلبية بمعنى أن أفراد عينة الدراسة لا يلتزمون إلا نادرا بالإجراء المتضمن في العبارة (مستوى الالتزام ضعيف)، أي أن المتوسط الحسابي المحسوب أقل من المتوسط الحسابي الفرضي.
- تكون العبارة غير دالة أو لا توجد فروق دالة إذا كانت قيمة مستوى الدلالة (sig) أكبر من (0.05)، أي بمعنى أن أفراد عينة الدراسة أحيانا ما يلتزمون بالإجراء المتضمن في العبارة(مستوى الالتزام متوسط).

وقد تمت صياغة فرضية العدم والفرضية البديلة كما يلي:

- فرضية العدم H_0: لا يساهم المدقق الخارجي في الجزائر في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط؛
- الفرضية البديلة H_1: يساهم المدقق الخارجي في الجزائر في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط.

والجدول الموالي يلخص نتائج هذا الاختبار.

جدول رقم (7): نتائج اختبار (T-test) للفرضية الأولى

	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة	القرار
1	هل تعطون أهمية لمعرفة قدرة الشركة على سداد الذمم الدائنة بتاريخ الاستحقاق	2.63	0.560	4	11.438	0.000	فروق دالة
2	هل تدققون في أسباب عدم قدرة الشركة على توزيع أرباح خلال عدة فترات مالية متلاحقة مع استحقاقها	2.12	0.889	16	1.330	0.186	فروق غير دالة
3	هل تحاولون أن تعرفوا إذا كانت الشركة تعاني من صعوبة في الحصول على تمويل للتطور والاستثمار	2.12	0.745	15	1.587	0.116	فروق غير دالة
4	هل تتحققون من قدرة الشركة على الوفاء بشروط اتفاقيات القروض	2.27	0.757	12	3.647	0.000	فروق دالة
5	هل تُعطُون أهمية لمؤشر ارتفاع الخسائر التشغيلية وتكرارها	2.71	0.554	1	12.993	0.000	فروق دالة
6	هل تهتمون بمعرفة أسباب تحول الشركة من التعامل بالأجل إلى التعامل النقدي مع الموردين	2.10	0.748	17	1.318	0.191	فروق غير دالة
7	هل تحاولون أن تعرفوا إذا فقدت الشركة مدراء أساسيين وأكفاء دون إحلال غيرهم	2.04	0.779	18	0.506	0.614	فروق غير دالة
8	هل تحاولون أن تعرفوا إذا فقدت الشركة سوق رئيسي	2.24	0.822	14	2.996	0.003	فروق دالة
9	هل تحاولون أن تعرفوا إذا كانت الشركة تعاني من	2.44	0.737	7	6.020	0.000	فروق دالة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

	نقص في المواد الأولية والتجهيزات						
10	هل تستفسرون عن وجود صعوبات مع العمال ونقص في العمالة لدى الشركة محل التدقيق	2.38	0.729	11	5.270	0.000	فروق دالة
11	هل تحاولون أن تعرفوا إذا كانت الشركة التي تدققون حساباتها تلتزم بمتطلبات رأس المال	2.41	0.760	10	5.447	0.000	فروق دالة
12	هل تحاولون أن تعرفوا إذا كانت الشركة تعتمد بشكل كبير على قروض قصيرة الأجل لتمويل موجودات ثابتة	2.43	0.709	9	6.119	0.000	فروق دالة
13	هل تستفسرون عن وجود قضايا قانونية قائمة ضد الشركة يمكن أن تؤثر على سير عملها	2.69	0.672	2	10.411	0.000	فروق دالة
14	هل أنتم على اطلاع حول كل تغيير في التشريعات السياسية والحكومية يخص الشركة، والذي يمكن أن يعرقل سير عملها	2.59	0.692	5	8.683	0.000	فروق دالة
15	هل تدرسون الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية، التي تؤثر على مقدرة الشركة على الاستمرار في النشاط	2.50	0.670	6	7.651	0.000	فروق دالة
16	هل تتأكدون من وجود أي ترتيبات قانونية مع الأطراف الأخرى للمحافظة على التمويل وعدم وقوع الشركة في عجز مالي	2.27	0.795	13	3.472	0.001	فروق دالة
17	هل تُدقّقون في أسباب التراجع المستمر في الوضع المالي للشركة	2.59	0.692	5	8.683	0.000	فروق دالة
18	هل تُوسِّعون نطاق الفحص في حال شعرتم بوجود ما يهدد استمرارية الشركة	2.67	0.632	3	10.753	0.000	فروق دالة
19	هل تُقدِّمون النصائح والحلول للمشاكل التي تؤثر على استمرارية الشركة محل التدقيق	2.44	0.763	8	5.813	0.000	فروق دالة
المجموع		2.401	0.396	-	10.269	0.000	فروق دالة

المصدر: من إعداد الباحثة بناءً على نتائج الإجابة على الاستبانة وبرنامجspss.

تُشير الأرقام في الجدول أعلاه إلى أن اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة إيجابي نحو جميع العبارات المتعلقة بمساهمة المدقق الخارجي في الجزائر في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (2.401) وهو محصور في المجال [2.34- 3]، وهو يشير إلى الإجابة "دائما"، كما بلغت قيمة الانحراف المعياري الكلي (0.39) وهي تُشير إلى التقارب في إجابات أفراد عينة الدراسة. وقد قمنا بترتيب العبارات المقترحة للفرضية الأولى من الدراسة حسب توجه استجابات أغلبية أفراد عينة الدراسة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، لذا سنتناول العبارات حسب ترتيبها كما يلي:

- **العبارة رقم (5): "هل تُعطُون أهمية لمؤشر ارتفاع الخسائر التشغيلية وتكرارها"**، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه العبارة (2.71)، وهي محصورة في المجال [2.34-3] والتي تعبر عن الإجابة "دائما"، وتعود هذه النتيجة إلى أن هدف أي شركة هو تحقيق أكبر عائد ممكن من الأرباح، وأن الخسائر المتتالية تؤدي إلى عجز مالي لديها، وإذا استمرت في هذا الوضع فإنه يضعف قدرتها على الاستمرار ويفقدها سمعتها لدى المساهمين، بالإضافة إلى أن القوانين الجزائرية المتعلقة بمهنة التدقيق نصت على ضرورة أخذ المدقق الخسائر المتتالية التي لحقت بالشركة محل التدقيق في الاعتبار أثناء تقييم قدرة الشركة على

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الاستمرار في النشاط، وذلك وفقاً للمادة رقم 832 من القانون التجاري الجزائري المتعلقة بالمخالفات الخاصة بحل شركة المساهمة، والتي جاء فيها أنه يعاقب بالسجن من شهرين إلى ستة أشهر وبغرامة مالية من 20.000 دج إلى 100.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، رئيس شركة المساهمة أو القائمون بإدارتها إذا أصبح المال الصافي للشركة بسبب الخسائر الثابتة بمستندات الحساب أقل من ربع رأس المال:

– إذا امتنعوا متعمدين عن استدعاء الجمعية العامة في الأربعة أشهر التي تلي المصادقة على الحسابات المثبتة للخسائر لأجل البت عند الاقتضاء في حل الشركة مسبقا؛

– إذا تعمدوا عدم الإيداع بكتابة المحكمة القرار المصادق عليه من الجمعية العامة بعد نشره في النشرة الرسمية الإعلانات القانونية وفضلا عن ذلك في جريدة مختصة بقبول الإعلانات القانونية وتقييده بالسجل التجاري.

- **العبارة رقم (13)**: **"هل تستفسرون عن وجود قضايا قانونية قائمة ضد الشركة يمكن أن تؤثر على سير عملها"**، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات هذه العبارة (2.69)، وهي محصورة في المجال[2.34-3]، وتشير إلى أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة كانت بأنهم **دائما** ما يستفسرون عن وجود قضايا قانونية قائمة ضد الشركة يمكن أن تؤثر على سير عملها، ويفسر ذلك بأنهم يدركون بأنَّ الدعاوى القضائية المرفوعة ضد الشركة قد يسفر خسارة الشركة لها إلى دفع التزامات، أو تعويضات قد لا تستطيع الشركة الوفاء بها، أو قد تؤدي إلى حجز على أصولها، أو التعرُّض للتَّصفية لتسديد الالتزامات. ويصل المدقِّق إلى ذلك من خلال محامي الشركة، أو مستشارها القانوني؛
- **العبارة رقم (18)**: **"هل تُوسِّعون نطاق الفحص في حال شعرتم بوجود ما يهدد استمرارية الشركة"**، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات هذه العبارة (2.67) وهي محصورة في المجال[2.34-3]، وتشير إلى أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة كانت بأنهم **دائما** ما يوسعون نطاق الفحص في حال الشك أو ظهور ما يهدد استمرارية الشركة محل التدقيق؛
- **العبارة رقم (1)**: **"هل تعطون أهمية لمعرفة قدرة الشركة على سداد الذمم الدائنة بتاريخ الاستحقاق"**، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات هذه العبارة (2.63) وهي محصورة في المجال[2.34-3]، وتشير إلى أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة كانت بأنهم **دائما** ما يعطون أهمية لمعرفة قدرة الشركة على سداد الذمم الدائنة بتاريخ الاستحقاق، ويفسر ذلك بإدراكهم أنَّ عجز السيولة لدى الشركة يدفعها للمزيد من الاقتراض، وبالتالي تحميل الشركة بأعباء الدين الذي يمكن أن يؤثر على سير عملها؛
- **العبارة رقم (17)**: **"هل تُدقِّقون في أسباب التراجع المستمر في الوضع المالي للشركة"**، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات هذه العبارة (2.59) وهي محصورة في المجال [2.34-3]، وتشير إلى أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة كانت بأنهم **دائما** ما يدقِّقون في أسباب التراجع المستمر في الوضع المالي للشركة، ويدل ذلك على أنهم يهتمون بالاطِّلاع على القوائم الماليَّة السابقة للشركة، وذلك لما لها من أهمية في تنبيه المدقِّق لاكتشاف مؤشرات أخرى، سواء كانت مالية، أو غير مالية؛
- **العبارة رقم (14)**: **"هل أنتم على اطلاع حول كل تغيير في التشريعات السياسية والحكومية يخص الشركة، والذي يمكن أن يعرقل سير عملها"**، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات هذه العبارة (2.59) وهي محصورة في المجال [2.34-3]، وتشير إلى أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة كانت بأنهم على إطلاع **دائم** حول كل تغيير في التشريعات السياسية والحكومية يخص الشركة، والذي يمكن أن يعرقل سير عملها، ويدل ذلك على أنهم يدركون أن بعض التغييرات في التشريعات

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

السياسية والحكومية التي تخص الشركة يمكن أن تعرقل سير عملها، ومثال ذلك القوانين التي تختص بإنتاج سلعة ما، أو القوانين الجمركية التي تؤثر على التكلفة والأسعار، والقوانين الخاصة بالقوى العاملة واستيراد مستلزمات الإنتاج؛

- **العبارة رقم (15): "هل تدرسون الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية، التي تؤثر على مقدرة الشركة على الاستمرار في النشاط"**، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات هذه العبارة (2.50) وهي محصورة في المجال [2.34-3] والتي تعبر عن الإجابة **"دائما"**، ويرجع ذلك لأهمية الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية وما لها من تأثير على استمرارية الشركة محل التدقيق؛
- **العبارة رقم (9): "هل تحاولون أن تعرفوا إذا كانت الشركة تعاني من نقص في المواد الأولية والتجهيزات"**، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه العبارة (2.44)، وهي محصورة في المجال [2.34-3]، وتشير إلى أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة كانت بأنهم **دائما** ما يحاولون أن يعرفوا إذا كانت الشركة محل التدقيق تعاني من نقص في المواد الأولية والتجهيزات، ويرجع ذلك لإدراكهم بأن نقص المواد الأوليَّة، والمعدات الأساسيَّة اللازمة لتسيير نشاط الشركة، وعدم قدرة الشركة على إصلاحها، أو تعويض المتوقف منها، تشكل مؤشراً مهما لضعف قدرة الشركة محل التدقيق على الاستمرار في النشاط؛
- **العبارة رقم (19): "هل تُقدِّمون النصائح والحلول للمشاكل التي تؤثر على استمرارية الشركة محل التدقيق"**، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة (2.44)، وهي محصورة في المجال [2.34-3]، وتشير إلى أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة كانت بأنهم **دائما** ما يقدمون النصائح والحلول للمشاكل التي تؤثر على استمرارية الشركة محل التدقيق، مما يدل على إدراكهم لأهمية تقديم النصائح للمشاكل التي قد تعرقل استمرارية الشركة محل التدقيق، وعدم الاكتفاء بإدراج التحفظات، والمساهمة مع المسيرين في إيجاد الحلول المناسبة. وقد أضاف القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات في فقرته المتعلقة بالملاحظات إمكانية إدراج المدقق لملاحظات منفصلة يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي تهدف إلى لفت انتباه مستخدم تقرير المدقق لملاحظات حول الحسابات السنوية؛
- **العبارة رقم (12):"هل تحاولون أن تعرفوا إذا كانت الشركة تعتمد بشكل كبير على قروض قصيرة الأجل لتمويل موجودات ثابتة"**، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة (2.43)، وهي محصورة في المجال[2.34-3] وتشير إلى أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة كانت بأنهم **دائما** ما يحاولون أن يعرفوا إذا كانت الشركة تعتمد بشكل كبير على قروض قصيرة الأجل لتمويل موجودات ثابتة، ويرجع ذلك إلى إدراكهم أن اعتماد الشركة محل التدقيق بشكل كبير على قروض قصيرة الأجل لتمويل موجودات ثابتة من الأمور التي يمكن أن تعرقل سير عملها؛
- **العبارة رقم (11): "هل تحاولون أن تعرفوا إذا كانت الشركة التي تدققون حساباتها تلتزم بمتطلبات رأس المال"**، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات هذه العبارة (2.41) وهي محصورة في المجال [2.34-3] وتشير إلى أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة كانت بأنهم **دائما** ما يحاولون أن يعرفوا إذا كانت الشركة محل التدقيق تلتزم بمتطلبات رأس المال، ويرجع ذلك إلى إدراكهم بأن عدم الالتزام بالاشتراطات القانونية الخاصة برأس المال يدل على صعوبات مالية، وهذا يؤدي إلى عدم تمكن الشركة من الاستمرار في أعمالها، حيث ترجع أهمية مؤشر الالتزام بمتطلبات رأس المال إلى أنَّه لابدَّ من تحقيق التوازن بين مصادر التمويل الداخلي والخارجي، وعدم الإخلال بهذا التوازن، الذي قد يؤدي إلى أعباء ماليَّة كبيرة لخدمة الدَّين المتمثِّل

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

بالفائدة والأقساط إذا اختلَّ التوازن بسبب زيادة حجم القروض، وانخفاض رأس المال المدفوع، وحتى تستمر الشركة يجب أن لا تزيد نسبة القروض إلى حقوق الملكيَّة عن الحد المقبول في الصناعة التي تنتمي إليها الشركة؛

- **العبارة رقم (10): "هل تستفسرون عن وجود صعوبات مع العمال ونقص في العمالة لدى الشركة محل التدقيق"**، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه العبارة (2.38)، وهي تنتمي إلى المجال [2.34-3]، وتشير إلى أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة كانت بأنهم **دائما** ما يستفسرون عن وجود صعوبات مع العمال ونقص في العمالة لدى الشركة محل التدقيق، ويدل ذلك على إدراكهم بأن نقص العمالة المؤهلة والماهرة فنيًّا وعمليًّا مؤشر مهم لتقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط؛
- **العبارة رقم (4): "هل تتحققون من قدرة الشركة على الوفاء بشروط اتفاقيات القروض"**، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات هذه العبارة (2.27) وهي محصورة في المجال [1.67-2.33] وتشير إلى أنَّ متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة كانت بأنهم **أحيانا** ما يتحققون من قدرة الشركة على الوفاء بشروط اتفاقيات القروض –على الرغم من أهمية ذلك– لأن عدم وفاء الشركة محل التدقيق بشروط اتفاقيات القروض يُشير إلى وجود مشكلة في السيولة، كما أنَّ عدم قدرة الشركة على الوفاء بتسديد القروض في تاريخ استحقاقها يُعرِّض الشركة لمشاكل مع المقرضين، وعند عدم استطاعة الشركة الوفاء باتفاقيات القروض والاستمرار في ذلك يؤدي إلى مضاعفة هذه الديون وتراكم الفوائد، وبالتالي تصبح قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط موضع شك لعدم قدرتها على تمويل عملياتها إلى أنَّ يتم إنجاز الإجراءات اللازمة لتبديد الشك أو إثباته؛
- **العبارة رقم (16): "هل تتأكدون من وجود أي ترتيبات قانونية مع الأطراف الأخرى للمحافظة على التمويل وعدم وقوع الشركة في عجز مالي"**، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات هذه العبارة (2.27) وهي محصورة في المجال [1.67-2.33]، وتشير إلى أنَّ متوسط إجابات أفراد عينة الدِراسة على هذه العبارة كانت بأنهم **أحيانا** ما يتأكدون من وجود أي ترتيبات قانونية مع الأطراف الأخرى للمحافظة على التمويل وعدم وقوع الشركة في عجز مالي؛
- **العبارة رقم (8): "هل تحاولون أن تعرفوا إذا فقدت الشركة سوق رئيسي"**، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات هذه العبارة (2.24) وهي محصورة في المجال [1.67-2.33]، وتشير إلى أنَّ متوسط إجابات أفراد عينة الدِراسة على هذه العبارة كانت بأنهم **أحيانا** ما يحاولون أن يعرفوا إذا فقدت الشركة سوق رئيسي–على الرغم من أهمية ذلك– لأنَّه عندما تواجه الشركة مشاكل في تسويق إنتاجها محليًّا، وخارجياً، سواء كان بفعل المنافسة، أو ارتفاع الأسعار، أو عدم تناسبها مع مستوى الجودة، أو عدم وجود جهاز تسويق قوي، وعدم القدرة على إيجاد الحلول المناسبة والفعَّالة لهذه المشاكل تكون نتيجتها سلبيَّة على استمراريَّة الشركة؛
- **العبارة رقم (3): "هل تحاولون معرفة إذا كانت الشركة تعاني من صعوبة في الحصول على تمويل للتطور والاستثمار"**، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات هذه العبارة (2.12)، وهي محصورة في المجال [1.67-2.33]، وتشير إلى أنَّ متوسط إجابات أفراد عينة الدِّراسة على هذه العبارة كانت بأنهم **أحيانا** ما يحاولون معرفة إذا كانت الشركة محل التدقيق تعاني من صعوبة في الحصول على تمويل للتطور والاستثمار –على الرغم من أهمية ذلك– لأن عجز السيولة، وتناقص إمكانيات التمويل الداخلي يؤدي إلى دفع الشركة إلى التمويل الخارجي عن طريق الاقتراض، ومن ثَمَّة تحميل الشركة بأعباء الفوائد التي قد تفوق أرباحها، ويُعدُّ ذلك مؤشراً على عدم قدرتها على الاستمرار،

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وبالتالي لا تستطيع الشركة الحصول على تمويل آخر لتطوير منتج جديد أو قائم أو استثمارات ضروريَّة لأسباب المنافسة أو غيرها؛

- **العبارة رقم (2)**: "**هل تدققون في أسباب عدم قدرة الشركة على توزيع أرباح خلال عدة فترات مالية متلاحقة مع استحقاقها**"، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات هذه العبارة (2.12) وهي محصورة في المجال [1.67-2.33]، وتشير إلى أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة كانت بأنهم **أحيانا** ما يدققون في أسباب عدم قدرة الشركة على توزيع أرباح خلال عدة فترات مالية متلاحقة مع استحقاقها، ويمكن تفسير ذلك بأنهم يعتبرون أن التأخر في توزيع الأرباح أو عدم توزيعها لا يشكل دائما تهديداً لاستمرارية الشركة، وقد توجد العديد من الأسباب الأخرى لتأخر الشركات في توزيع الأرباح أو عدم توزيعها منها: أن بعض الشركات لا توزع أرباحاً أحياناً لغايات النمو، أو التوسع بأعمالها أو لإعادة استثمارها، أو لغايات تعزيز وتقوية الموقف المالي لها، أو لهدف مواجهة أية خسائر في المستقبل. وأن عدم توزيع أرباح خلال عدة فترات مالية متلاحقة، لا يشير دائما إلى وجود مشكلة في السيولة؛
- **العبارة رقم (6)**: "**هل تهتمون بمعرفة أسباب تحول الشركة من التعامل بالأجل إلى التعامل النقدي مع الموردين**"، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات هذه العبارة (2.10) وهي محصورة في المجال [1.67-2.33]، وتشير إلى أن متوسط إجابات المدققين عينة الدراسة على هذه العبارة كانت بأنهم **أحيانا** ما يهتمون بمعرفة أسباب تحول الشركة من التعامل بالأجل إلى التعامل النقدي مع الموردين، ويرجع ذلك إلى أنهم يعتبرون أن إصرار موردي الشركة محل التدقيق على التَّعامُل نقداً بدل الآجل لا يُشير دائما إلى ضعف السيولة لدى الشركة؛
- **العبارة رقم (7)**: "**هل تحاولون أن تعرفوا إذا فقدت الشركة مدراء أساسيين وأكفاء دون إحلال غيرهم**"، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات هذه العبارة (2.04) وهي محصورة في المجال [1.67-2.33]، وتشير إلى أنَّ متوسط إجابات أفراد عينة الدِّراسة على هذه العبارة كانت بأنهم **أحيانا** ما يهتمون بمعرفة إذا فقدت الشركة مدراء أساسيين وأكفاء دون إحلال غيرهم.

كما تظهر لنا نتائج التحليل الإحصائي باستخدام اختبار (T-test) للفرضية الأولى المتضمنة في الجدول رقم (7) أن قيمة الدلالة المعنوية لكل عبارات الفرضية الأولى بلغت (0.00) وهي أقل من قيمة الدلالة الافتراضية (0.05)، كما بلغت قيمة (T) المحسوبة لكل عبارات هذه الفرضية أيضا (10.269)، وهي بذلك دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.05)، لذلك يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة. وعليه نؤكد صحة الفرضية الأولى كما يلي:

يساهم المدقق الخارجي بشكل قوي في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط.

3. اختبار الفرضية الثانية

الهدف من اختبار "كاي تربيع" هو تحديد وجود علاقة ارتباط من عدمها بين متغيرين مصنفين، وفي هذه الحالة يتم قياس وجود العلاقة من عدمها بين مساهمة المدقق الخارجي في الجزائر بتقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط استنادا إلى الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة (المؤهل الأكاديمي، التخصص العلمي، الشهادات المهنية، عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق).

بهدف تحديد وجود علاقة من عدمها بين الفرضية الأولى من الدراسة والتي مفادها: "**يساهم المدقق الخارجي في الجزائر في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط**" والمؤهل العلمي، قمنا بصياغة فرضيتي العدم والفرضية البديلة في تحليل "كاي تربيع" كما يلي:

- **فرضية العدم H_0:** لا يؤثِّر المؤهل العلمي لفئة الدراسة على الفرضية الأولى؛

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- **الفرضية البديلة H_1**: يؤثر المؤهل العلمي لفئة الدراسة على الفرضية الأولى.

والجدول الموالي يلخص نتائج اختبار "كاي تربيع".

الجدول رقم (8): نتائج اختبار "كاي تربيع" للفرضية الثانية

البيان	معامل "كاي تربيع"	مستوى الدلالة (SIG)
المؤهل العلمي	113.789	0.001

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على برنامج SPSS.

من الجدول أعلاه، نلاحظ أن قيمة مستوى الدلالة "sig" كانت أقل من قيمة الدلالة الجدولية ($\alpha = 0.05$) عند مستوى ثقة (95%)، وعليه نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة التي تقول بأن **المؤهل العلمي يؤثر على مساهمة المدقق الخارجي في الجزائر في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط.**

4. اختبار الفرضية الثالثة

بهدف تحديد وجود علاقة من عدمها بين الفرضية الأولى من الدراسة والتي مفادها: **"يساهم المدقق الخارجي في الجزائر في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط"** والتخصص العلمي، قمنا بصياغة فرضيتي العدم والفرضية البديلة في تحليل "كاي تربيع" كما يلي:

- **فرضية العدم H_0**: لا يؤثِّر التخصص العلمي لفئة الدراسة على الفرضية الأولى؛
- **الفرضية البديلة H_1**: يؤثر التخصص العلمي لفئة الدراسة على الفرضية الأولى.

والجدول الموالي يلخص نتائج اختبار "كاي تربيع".

الجدول رقم (9): نتائج اختبار "كاي تربيع" للفرضية الثالثة

البيان	معامل "كاي تربيع"	مستوى الدلالة (SIG)
التخصص العلمي	129.881	0.000

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على برنامج SPSS.

من الجدول أعلاه، نلاحظ أن قيمة مستوى الدلالة "sig" كانت أقل من قيمة الدلالة الجدولية ($\alpha = 0.05$) عند مستوى ثقة (95%)، وعليه نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة التي تقول بأن **التخصص العلمي يؤثر على مساهمة المدقق الخارجي في الجزائر في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط.**

5. اختبار الفرضية الرابعة

بهدف تحديد وجود علاقة من عدمها بين الفرضية الأولى من الدراسة والتي مفادها: **"يساهم المدقق الخارجي في الجزائر في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط"** والشهادات المهنية، قمنا بصياغة فرضيتي العدم والفرضية البديلة في تحليل "كاي تربيع" كما يلي:

- **فرضية العدم H_0**: لا تؤثِّر الشهادات المهنية لفئة الدراسة على الفرضية الأولى؛
- **الفرضية البديلة H_1**: تؤثر الشهادات المهنية لفئة الدراسة على الفرضية الأولى.

والجدول الموالي يلخص نتائج اختبار "كاي تربيع".

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الجدول رقم (10): نتائج اختبار "كاي تربيع" للفرضية الرابعة

البيان	معامل "كاي تربيع"	مستوى الدلالة (SIG)
الشهادات المهنية	35.528	0.061

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على برنامج SPSS.

من الجدول أعلاه، نلاحظ أن قيمة مستوى الدلالة "sig" قدرت بـــِ0.061 وهي أكبر من مستوى الدلالة الجدولية ($\propto = 0.05$) عند مستوى ثقة (95%)، وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل فرضية العدم التي تقول بأن **الشهادات المهنية لا تؤثر على مساهمة المدقق الخارجي في الجزائر في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط.**

6. اختبار الفرضية الخامسة

بهدف تحديد وجود علاقة من عدمها بين الفرضية الأولى من الدراسة والتي مفادها: "**يساهم المدقق الخارجي في الجزائر في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط**" وعدد سنوات الخبرة العملية في مجال مهنة التدقيق، قمنا بصياغة فرضيتي العدم والفرضية البديلة في تحليل "كاي تربيع" كما يلي:

- **فرضية العدم H_0**: لا تؤثّر عدد سنوات الخبرة العملية في مجال مهنة التدقيق لفئة الدراسة على الفرضية الأولى؛
- **الفرضية البديلة H_1**: تؤثر عدد سنوات الخبرة العملية في مجال مهنة التدقيق لفئة الدراسة على الفرضية الأولى.

والجدول الموالي يلخص نتائج اختبار "كاي تربيع".

الجدول رقم (11): نتائج اختبار "كاي تربيع" للفرضية الخامسة

البيان	معامل "كاي تربيع"	مستوى الدلالة
عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق	139.835	0.002

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على برنامج SPSS.

من الجدول أعلاه، نلاحظ أن قيمة مستوى الدلالة "sig" كانت أقل من قيمة الدلالة الجدولية ($\propto = 0.05$) عند مستوى ثقة (95%)، وعليه نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة التي تقول بأن **عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق تؤثر على مساهمة المدقق الخارجي في الجزائر في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط.**

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

خلاصة:

إن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط ذو أهمية بالغة، حيث يعتبر أمر ضروري لتجنب الكثير من المخاطر التي قد تؤدي بالشركة إلى الفشل المالي والتوقف عن النشاط. ويعتبر السهر على مراقبته من المسؤوليات الملقاة على عاتق الإدارة من خلال تقييمها المستمر لقدرة الشركة على الاستمرار في نشاطها إلى المستقبل المنظور، وكذا على عاتق المدقّق من خلال تقييم تقدير الإدارة، والحرص على الوفاء بمهامه بهذا الخصوص التي تحددها له القوانين والنصوص التنظيمية والمعايير المطلوبة. ونظرا لأن تقرير المدقق يعتمد عليه العديد من الأطراف ذات المصلحة، فإنه يجب على المدقق أن يأخذ في اعتباره جملة من المؤشرات التي تقدم له إنذارات مبكرة بخصوص استمرارية الشركة وتمكنه من عملية تقييم هذه الأخيرة.

توصلت الدراسة من خلال اختبار فرضياتها الهادفة لتحديد أثر الخصائص الديموغرافية للمدقق الخارجي في الجزائر على مساهمته في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط إلى ما يلي:

- المدققون الخارجيون عينة الدراسة يساهمون بشكل قوي في مجمله في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط؛
- الشهادات المهنية للمدققين الخارجيين عينة الدراسة هي متغيرات مستقلة ولا تؤثر على مساهمتهم في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط.
- كل من المؤهل العلمي والتخصص العلمي وعدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق تؤثر على مساهمة المدقين الخارجيين عينة الدراسة في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط.

بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها، نقترح وجوب تعزيز إدراك المدققين الخارجيين في الجزائر بأهمية استخدام المؤشرات المالية والفنية في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، وتحفيزهم على الالتحاق بالدورات التدريبية المتخصصة لاستخدام النماذج الإحصائية الكمية المتقدمة أثناء عملية التدقيق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الاحالات والمراجع:

[1] Olivier HERRBACH, Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier: une approche par le contrat psychologique, Thèse de doctorat en Sciences de gestion, Université Des Sciences Sociales, Toulouse I, France, 2000, p22.

[2] Louis BRAIOTTA et al, The Audit Committee Handbook, Fifth Edition, Published by John Wiley & Sons, Inc, Hoboken, New Jersey, 2010, p82.

[3] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط2، 2005، ص16.

[4] جيهان عبد المعز الجمّال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، العين، الإمارات العربية المتحدة، 2014، ص63.

[5] القانون رقم 10-01، المؤرخ في 2010/06/29، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخة في 2010/07/11، العدد 42، ص7.

[6] المرجع نفسه، ص6.

[7] الاتحاد الدولي للمحاسبين، **دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية، طبعة أفريل 2010، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، ص557.

[8] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، دار السلاسل، الكويت، 1990، ص262.

[9] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، جريدة رسمية عدد 27 مؤرخة في 1993/04/27، المعدل والمتمم للأمر 75-59 المؤرخ في 1975/09/26، المتضمن القانون التجاري، ص129.

[10] محمد محمود دائل الهاشمي، **مدى كفاية المؤشرات المالية والفنية المستخدمة من قبل مراجعي الحسابات لتقييم قدرة المؤسسات على الاستمرارية: دراسة مقارنة تطبيقية في اليمن والجزائر**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2014/2013، ص203.

[11] القانون رقم 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث، مرجع سابق، ص7.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com