جامعة قاصدي مرباح ورقلة– الجزائر–
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

في ميدان : علوم اقتصادية، التسيير وعلوم تجارية

فرع : علوم مالية ومحاسبة

تخصص : تدقيق ومراقبة التسيير

بعنـوان :

مهمة محافظ الحسابات وإستمرارية المؤسسة الاقتصادية على ضوء التشريع الجزائري والمعيار الجزائري للتدقيق570

دراسة ميدانية لعينة من المهنيين بولاية ورقلة 2020

من اعداد الطالبتين:
- بية لسود
- هناء كاتب

تحت إشراف الأستاذ :
- الدكتور / بابنات عبد الرحمان

السنة الجامعية: 2020/2019

جامعة قاصدي مرباح ورقلة– الجزائر –
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

في ميدان : علوم اقتصادية، التسيير وعلوم تجارية

فرع : علوم مالية ومحاسبة

تخصص : تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان :

مهمة محافظ الحسابات وإستمرارية المؤسسة الاقتصادية على ضوء التشريع الجزائري والمعيار الجزائري للتدقيق570

دراسة ميدانية لعينة من المهنيين بولاية ورقلة 2020

من اعداد الطالبتين:
- بية لسود
- هناء كاتب

تحت إشراف الأستاذ :
- الدكتور / بابنات عبد الرحمان

السنة الجامعية : 2020/2019

الإهـداء

الحمد لله حتى ترضى والحمد لله إذا رضيت،

والحمد لله بعد الرضاء أن وفقتنا لاتمام هذا العمل المتواضع الذي نهدي ثمرته

إلى عائلتينا الكريمتين

عائلة لسود وكاتب كل فرد بإسمه

إلى الأصدقاء وزملاء العمل

إلى أستاذتنا ورفقاء الدراسة دفعة تدقيق ومراقبة التسيير 2020

إلى كل عمال وعاملات قسم العلوم المالية والمحاسبية

إلى كل من ملؤوا قلوبنا ولم تسعهم أقلامنا

نهدي هذا العمل

بية وهناء

شكر

نشكر الله عزوجل على توفيقه لنا لإنجاز هذا العمل

نتقدم بجزيل الشكر وأسمى عبارات التقدير

إلى أستاذنا الفاضل

بابنات عبد الرحمان على قبوله الإشراف على هذه المذكرة وعلى ما قدمه لنا من ملاحظات وتشجيعات وحث على الاستمرار، سائلين المولى عز وجل أن يجزيه عنا خير الجزاء ويبارك في وقته وجهده.

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى محافظي الحسابات الذين استقبلونا ومد وا لنا يد المساعدة

نتقدم بالشكر إلى كل الأستاذة الذين قاموا بتوجيهنا ومساعدتنا

نتقدم بالشكر المسبق لأعضاء اللجنة الموقرة على قبولهم مناقشة المذكرة

وأخيرا نتقدم بالشكر والعرفان

الى كل من ساهم

من قريب أو بعيد في إتمام هذا العمل المتواضع

بية وهناء

ملخص الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مهمة محافظ الحسابات واستمرارية المؤسسة على ضوء التشريع والمعيار الجزائري للتدقيق 570، من خلال معرفة مدى مساهمته في تقييم استمرارية المؤسسة الاقتصادية، نظرا للدور الذي يلعبه خلال قيامه بمهمة التدقيق للمصادقة على صحة وانتظامية الحسابات السنوية، والتأكد من أن القوائم المالية التي تم إعدادها من طرف الإدارة على ضوء فرض الاستمرارية، لاسيما في الظروف الاستثنائية (كوفيد19).

في سبيل تحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبيان، وزع على عينة مكونة من (45) من المهنيين بالولاية، حيث شملت عينة الدراسة خبراء محاسبين، محافظي الحسابات، محاسبين معتمدين.

وخلصت الدراسة إلى أن محافظي الحسابات يدركون مهمتهم في تقييم استمرارية المؤسسة على ضوء ما جاء في التشريع والمعيار الجزائري للتدقيق 570، ويستخدمون مؤشرات مساعدة في عملية التقييم، كما يأخذون بمتطلبات تقييم الاستمرارية في ظل وباء كوفيد 19 على ضوء ما ورد في مذكرة وزارة المالية (الملحق1).

الكلمات المفتاحية : محافظ الحسابات، فرض الاستمرارية، المعيار الجزائري للتدقيق570، التشريع الجزائري.

Abstract :

This study aims to highlight the mission of the auditor, along with the continuity of the company in the light of the Algerian legislation and parameter of auditing 570. Though recognizing the extent of its contribution to evaluate the economical company continuity, with regard to the role played during the mission of auditing to ratify the validity and regularity of annual accounts. Together with assuring the financial lists elaborated by the administration in the context of the going concern assumption, notably in the exceptional conditions (Covid-19).

In order to meet the planned objectives of this study, a survey has been designed and distributed to a sample of (45) professionals in the province. The study sample encompassed accounting experts, Governor of accounts and accredited accountants.

The study concluded that the Governor of accounts are well aware of their mission in evaluating the company's continuity in the light of the Algerian legislation and Algerian standard of Auditing 570. Using aiding indicators in the evaluation process, taking into account the continuity evaluation requirements amid Covid-19 pandemic in the light of the content of the ministry of finance note (Annex 1).

Keywords: Governor of accounts, the going concern assumption, Algerian standard of Auditing 570, Algerian Legislation.

المحتوى	الصفحة
– الإهداء.....	III
– شكر.....	IV
– الملخص.....	V
– قائمة المحتويات.....	VI
– قائمة الجداول.....	VII
– قائمة الأشكال.....	VIII
– قائمة الملاحق.....	IX
– مقدمة.....	أ
الفصل الأول: الاطار النظري لمهمة محافظ الحسابات واستمرارية المؤسسة الاقتصادية على ضوء التشريع الجزائري والمعيار الجزائري للتدقيق	
تمهيد	2
المبحث الأول : مهمة محافظ الحسابات في التشريع الجزائري	3
المبحث الثاني : مهمة محافظ الحسابات وإستمرارية المؤسسة على ضوء التشريع والمعيار الجزائري للتدقيق 570	10
المبحث الثالث: الدراسات السابقة	22
خلاصة الفصل	30
الفصل الثاني : دراسة ميدانية لعينة من المهنيين بولاية ورقلة	31
تمهيد.....	32
المبحث الأول : الطريقة والادوات والمتبعة.....	33
المبحث الثاني : نتائج الدراسة الميدانية تفسيرها ونتائجها	36
خلاصة الفصل.....	53
الخاتمة.....	55
قائمة المراجع.....	58
الملاحق.....	61
الفهرس.....	78

قائمــة الجداول

رقم الجدول	العنـــــــــــــــوان	رقم الصفحــة
الجدول (1–1)	أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.....	28
الجدول (2–1)	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	33
الجدول (2–2)	مقياس ليكارت الثلاثي.....	35
الجدول (2–3)	قياس ثبات الاستبيان ألفا كرومباخ	35
الجدول (2–4)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس.....	37
الجدول (2–5)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير االسن	38
الجدول (2–6)	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.....	39
الجدول (2–7)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي.....	40
الجدول (2–8)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الممارسة	41
الجدول (2–9)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية الممارسة.....	42
الجدول (2–10)	نتائج أراء عينة الدراسةحول المحور الأول	43
الجدول (2–11)	نتائج آراء عينة الدراسة حول المحور الثاني	44
الجدول (2–12)	نتائج آراء عينة الدراسة حول المحور الثالث.....	46
الجدول (2–13)	قياس الإرتباط بين محاور الدراسة معامل بيرسون	51

رقم الشكل	العنـــــــــــــــوان	الصفحة
الشكل(2–1)	التمثيل البياني لأفراد العينة المدروسة حسب الجنس	**37**
الشكل(2–2)	التمثيل البياني لافراد العينة المدروسة حسب السن	**38**
الشكل(2–3)	التمثيل البياني لافراد العينة المدروسة حسب المؤهل العلمي	**39**
الشكل(2–4)	التمثيل البياني لافراد العينة المدروسة حسب التخصص العلمي	**40**
الشكل(2–5)	التمثيل البياني لافراد العينة المدروسة حسب الوظيفة الممارسة.....	**41**
الشكل(2–6)	التمثيل البياني للأفراد العينة المدروسة حسب الخبرة المهنية	**42**

رقم الملحق	العنـــــــــــــــــــــــــــــــوان	الصفحة
الملحق(1)	مذكرة وزارة المالية الخاصة بتداعيات كوفيد 19 على عرض القوائم المالية.....	**62**
الملحق(2)	استمارة الاستبيان.....	**67**
الملحق(3)	معامل ثبات الاستبيان ألفا كرومباخ..... .	**72**
الملحق(4)	التكرارات والنسب المئوية للبيانات الشخصية.....	**72**
الملحق(5)	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لفقرات المحور الأول.....	**74**
الملحق(6)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات المحور الثاني.....	**75**
الملحق (7)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات المحور الثالث.....	**76**
الملحق (8)	معامل الإرتباط بيرسون بين المحاور.....	**77**

المقدمة

أ – توطئة :

يسعى المساهمون أو أصحاب رؤوس الأموال من خلال إنشاء مؤسسة إلى تعظيم ثروتهم وتحقيق الاهداف الاستراتيجية المتمثلة في الربحية، النمو، الاستمرارية وتعتبر هذه الاخيرة من الاهداف الاستراتيجية الرئيسية حيث أن المؤسسين لا يفكرون أبدا عند انشاء مؤسسة في تصفيتها ما عدا في الظروف الغير العادية التي تجبر المؤسسة على التوقف عن مزاولة نشاطها، حيث يعتبر فرض الاستمرارية من الفروض المحاسبية التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية، ويعني أن المؤسسة مستمرة في نشاطها لفترة غير محدودة أقلها سنة.

ومع تزايد حجم هذه المؤسسات الاقتصادية وظهور شركات المساهمة، الذي استدعى تغيير نمط التسيير، وميلاد نظرية الوكالة، هذه الاخيرة التي بلتزم بموجبها الوكيل (الادارة) بتمثيل ورعاية مصالح الموكل (المساهمون)، ويقدم له قوائم مالية تترجم نشاط المؤسسة على إعتبار العلاقة القانونية التي تربط بينهما، وقد نتج عن هذا الفصل بين حق الادارة وحق الملكية وجود تباعد وتعارض في المصالح بين معدي القوائم المالية ومستخدميها.

باعتبار الإدارة وكيل عن المساهمين تسعى الى إظهار مدى نجاحها في المهمة الموكلة اليها، لذلك ظهرت حاجة المساهمين لشخص مستقل يقوم بالتأكد من سلامة المعلومات المالية المقدمة لهم، ومن هذا المنطلق برز ما يدعى التدقيق الخارجي أومحافظة الحسابات.

يعتبر محافظ الحسابات أو المدقق القانوني مصدر ثقة للمساهمين، وهو الشخص المؤهل للحكم على مدى سلامة القوائم المالية ومدى تعبيرها على الوضع المالي للمؤسسة، بما في ذلك استمرارية المؤسسة، لذلك وجب على محافظ الحسابات مراعاة عدم ملاءمة فرض الاستمرارية عند قيامه بمهمته وتقديمه لتقريره.

يبرز دور محافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار الذي يعتبر مسؤولا عنه أمام الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة، حيث اشارت المادة (25) من القانون 10-01 الصادر في 2010 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسبي،محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد، إلى قيام محافظ الحسابات في إطار مهمته السنوية للشهادة على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية بإعداد عدة تقارير من بينها تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرارية الاستغلال، كما أصدر المشرع الجزائري معيار التدقيق (570) الخاص بالمؤسسة المستمرة بتاريخ 15-03-2017 بهدف توفير إرشادات حول الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات عند مراجعة القوائم المالية وتقييم مدى ملاءمتها لفرض الاستمرارية عند إعدادها من طرف الإدارة.

ب– طرح الإشكالية :

ما مدى مساهمة مهمة محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة الاقتصادية على ضوء التشريع الجزائري ومعيار التدقيق الجزائري 570 ؟

وللوقوف عند هذه الإشكالية نطرح التساؤلات الفرعية التالية :

1- ما مدى إدراك محافظ الحسابات مهمتهم في تقييم استمرارية المؤسسة على ضوء التشريع والمعيار الجزائري للتدقيق 570 ؟
2- ما طبيعة المؤشرات التي يستخدمها محافظ الحسابات لتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية على ضوء التشريع والمعيار الجزائري للتدقيق (570) ؟
3- ماهي متطلبات مهمة محافظ الحسابات لتقييم استمرارية استغلال المؤسسة في ظل وباء كوفيد 19 ؟

ت – فرضيات الدراسة :

و للإجابة عن التساؤلات الفرعية يتم صياغة الفرضيات التالية :

1- يدرك محافظي الحسابات في الجزائر مهمتهم في تقييم استمرارية المؤسسة على ضوء التشريع والمعيار الجزائري للتدقيق570؛
2- يستخدم محافظ الحسابات مؤشرات ذات طبيعة مالية ومؤشرات أخرى ذات طبيعة غير مالية؛
3- يقوم محافظ الحسابات بعدة متطلبات للتأكد من استمرارية استغلال المؤسسة في ظل وباء كوفيد 19.

ث – مبررات اختيار الموضوع :

تتمثل أسباب إختيار الموضوع في أسباب موضوعية وأخرى ذاتية :

1- إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق حديثا بما في ذلك معيار التدقيق الجزائري 570؛
2- محاولة إبراز مهمة ومسؤولية محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة؛
3- أهمية تقرير محافظ الحسابات الخاص باستمرارية المؤسسة على الاطراف ذوي المصلحة؛
4- تعلق الموضوع المدروس بمجال الدراسة؛
5- الرغبة والميول للإطلاع على واقع مهنة المراجعة في الجزائر.

ج– أهداف من الدراسة :

تتمثل أهداف الدراسة في :

1- معرفة مهمة ومسؤوليات محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة؛
2- تحديد وابراز المؤشرات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية التقييم؛
3- معرفة إجراءات التدقيق المتبعة من قبل محافظ الحسابات أثناء عملية تقييم استمرارية المؤسسة؛
4- التعرف على مدى قيام محافظ الحسابات بدورهم في الكشف عن الصعوبات التي تهدد استمرارية المؤسسة؛
5- التعرف على مدى عناية المشرع الجزائري بوضع محافظ الحسابات في الإطار القانوني للقيام بدوره؛
6- معرفة أثار تداعيات أزمة وباء كوفيد 19 على تقييم استمرارية محافظ الحسابات لاستمرارية بالمؤسسة على تقرير التدقيق.

ح – أهمية الدراسة :

تكمن أهمية هذه الدراسة في :

1- الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في التخفيف من حدة فشل المؤسسات، وذلك من خلال تقييمه لقدرة المؤسسات على الاستمرار قبل أن تتعرض للفشل والإفلاس؛
2- معرفة مسؤولية محافظ الحسابات عند تقييم الاستمرارية وتحديد الإجراءات المساعدة في ذلك؛
3- تناولت الدراسة تقييم استمرارية المؤسسة على ضوء التشريع والمعيار الجزائري للتدقيق570، والذي يعتبر من الاصدارات الحديثة للمعايير الجزائرية للتدقيق NAA، الذي رأينا من الأهمية تقييم استمرارية المؤسسة على ضوء بعدما كانت الدراسات السابقة تعتمد في التحليل والتقييم على المعايير الدولية للتدقيق ISA.

خ – حدود الدراسة :

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتوصل إلى النتائج حول موضوع الدراسة، فقد ارتبط بحثنا بحدود زمنية ومكانية.

الحدود المكانية : تم استقصاء آراء محافظي الحسابات المتواجدون على مستوى تراب الولاية (تقرت، ورقلة، حاسي مسعود).

الحدود الزمنية : تمثلت في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع الاستمارة وتاريخ الاستلام آخر استمارة (من آخر شهر أوت إلى شهر سبتمبر)

د – منهج الدراسة و الأدوات المستخدمة :

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وللإجابة عن التساؤلات وإثبات الفرضيات اعتمدنا في الجانب النظري على المنهج الوصفي (الدراسات السابقة – الكتب – المناشير – المجلات – الملتقيات)، أما في الجانب التطبيقي دراسة ميدانية تم الاعتماد على

استبيان موجة لمحافظي الحسابات لإستقصاء آرائهم مما يساعد في تحقيق الفرضيات أو نفيها، وذلك باستخدام برنامج المعالجة الإحصائية **EXCEL** و**SPSS25**.

هـ- مرجعية الدراسة :

لدراسة الموضوع تم الاستناد إلى مجموعة من المراجع، فيما يتعلق بالجانب النظري وكذا التطبيقي وذلك بالاعتماد على الكتب والمقالات والمجلات والمذكرات والمواقع الالكترونية .

و- صعوبات البحث :

تتمثل صعوبات البحث في مايلي :

1- صعوبة التقيد بتطبيق منهجية (IMRED) المتعلقة بتحضير المذكرات؛
2- صعوبة فهم ومحدودية معيار الجزائري للتدقيق 570 فرض الاستمرارية والاستغلال؛
3- صعوبة تحكيم و توزيع استمارة الاستبيان على محافظي الحسابات بسبب تزامن مدة تحكيمها وتوزيعها مع انتشار وباء كورونا وتواجد الجميع ضمن الحجر الصحي؛
4- انحصار عنوان المذكرة في التشريع الجزائري أدى إلى تقييدنا؛
5- تزامن الفترة الممنوحة لإنجاز المذكرة لانتشار الوباء وفرض الحجر الصحي وغلق المكتبة الجامعية.

هيكل الدراسة :

من أجل الإحاطة بمضمون البحث والوصول إلى الأهداف المرجوة ؛ تم تقسيم الدراسة إلى فصلين كالتالي :

الفصل الأول :

تناولنا فيه الإطار النظري لمهمة محافظ الحسابات واستمرارية المؤسسة الاقتصادية على ضوء المعيار الجزائري للتدقيق الاستمرارية (570) والتشريع الجزائري، حيث قسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث تم التعرض في المبحث الأول لمحافظ الحسابات في التشريع لجزائري(التعريف، المسؤوليات، المهام .....الخ) أما المبحث الثاني فتم التعرض لتقييم محافظ الحسابات لاستمرارية المؤسسة (تعريف فرض الاستمرارية، المؤشرات المستعملة، إجراءات تقييم المخاطر بالإضافة الى اثر ازمة كوفيد 19 على تقييم محافظ الحسابات لاستمرارية المؤسسة) أما المبحث الثالث فتم عرض فيه الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع المدروس، وذكر أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

الفصل الثاني :

تناولنا في هذا الفصل الاطار التطبيقي لمهمة محافظ الحسابات واستمرارية المؤسسة والذي خصص لدراسة ميدانية لعينة من المهنيين واستقصاء آرائهم في الموضوع وتحليل النتائج وتفسيرها ومناقشتها.

الفصـل الأول

الإطار النظري لمهمة محافظ الحسابات واستمرارية المؤسسة الاقتصادية

تمهيد :

نظم المشرع الجزائري مهنة محافظ الحسابات من خلال القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29-06-2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد، وحددت المواد 22، 23، 24 منه مهام محافظ الحسابات، أما المادة 25 فقد حددت التقارير المترتبة عن هذه المهام، إضافة إلى ذلك فإن القانون التجاري قد حدد في مواده 676، 715 مكرر11 مختلف تدخلاته في المؤسسات الاقتصادية، وسنحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى مهمة محافظ الحسابات واستمرارية الاستغلال في المؤسسة الاقتصادية من خلال المباحث الاتية كمايلي :

المبحث الاول : مهمة محافظ الحسابات في التشريع الجزائري

المبحث الثاني : مهمة محافظ الحسابات واستمرارية المؤسسة على ضوء التشريع الجزائري والمعيار الجزائري للتدقيق 570

المبحث الثالث : الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية

المبحث الأول : مهمة محافظ الحسابات في التشريع الجزائري

سنتطرق في هذا المبحث إلى مختلف الجوانب النظرية لمحافظ الحسابات على ضوء التشريع الجزائري.

المطلب الأول : تعريف محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة

الفرع الأول : تعريف محافظ الحسابات

تعتبر محافظة الحسابات نوع من أنواع التدقيق الخارجي في الجزائر، وتدعى ايضا بالتدقيق القانوني والتي تعد إلزامية بقوة القانون التجاري بالنسبة لأنواع من الشركات التجارية، والتي يقوم بها محافظ الحسابات (مندوب الحسابات)، والذي يعرف كما يلي:

- عُرف محافظ الحسابات حسب المادة 22 من القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه : " كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لإحكام التشريع المعمول به ".[1]

- ويمكن استخلاص تعريف محافظ الحسابات من القانون التجاري، حيث جاء في نص المادة 715 مكرر 4 من القانون : "تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية، للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحته، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الادارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصدقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة، وصحة ذلك ويتحقق مندوب الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين "[2]

بالإضافة إلى التعاريف القانونية السابقة يوجد عدة تعاريف لمحافظ الحسابات نذكر منها :

1- المدقق هو الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول لممارسة مهنة أو يكون على عضوية في مكتب أو شركة مؤهلة للقيام بدور المحاسبين القانونيين، وهو الشخص الذي يتحمل المسؤولية الشاملة عند إنجاز مهمة التدقيق.[3]

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، **المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد 42، المادة 22، ص7.

2- القانون التجاري، الأمانة العامة للحكومة، 2007، ص188.

3- زاهرة توفيق عاطف سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، **الطبعة الأولى**، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص191.

2- كما يعرف كذلك بأنه الشخص الذي يطمئن له المساهمين على سلامة النتائج التي تظهرها الحسابات النهائية في شكل تقرير يرفعه إليهم في ختام المراجعة السنوية.[1]

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص أن محافظ الحسابات هو شخص مؤهل ومسؤول قانونا للمصادقة على صحة الحسابات السنوية للمؤسسات، ويعيين من طرف الجمعية العامة للمساهمين لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، ويعتبر مصدر ثقة للمساهمين، وتجدر الاشارة إلا أن هناك عدة ألقاب مختلفة تطلق على محافظي الحسابات منها : المدقق القانوني، المراجع الخارجي، مندوب الحسابات، مراقب الحسابات ....الخ.

الفرع الثاني : شروط ممارسة المهنة :

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط التالية :[2]

1- أن يكون جزائري الجنسية؛
2- أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
3- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
4- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
5- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛
6- أن يؤدي اليمين امام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم .

المطلب الثاني : تعيين محافظ الحسابات وتحديد التزاماته

الفرع الأول : تعيين محافظ الحسابات

أشار القانون 10-01 الى تعيين محافظ الحسابات في المادتين 27 و28 على النحو التالي :[3]

تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، حيث تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات وفي حالة عدم المصادقة على الحسابات خلال سنتيين (2) متتاليتين يتعين على محافظ الحسابات اعلام وكيل الجمهورية.

1- حسين عمر، **الموسوعة الاقتصادية**، الطبعة الرابعة، دار الفكر العربي للنشر والتوزيع، 1992، ص422 .
2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 8، ص5.
3- المرجع السابق، المادة 26 و27، ص 7.

كما ينظم المرسوم التنفيذي 11-32 كيفية تعيين محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة على اساس دفتر الشروط الذي يجب أن يعده مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو الهيئة المؤهلة في أجل اقصاه شهر بعد اقفال أخر دورة لعهدة محافظ الحسابات. ويجب أن يتضمن دفتر الشروط مايلي :[1]

1- عرض عن الهيئة أو المؤسسة أو ملحقاتها المحتملة أو وحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج؛

2- ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظ الحسابات المنتهية عهدته؛

3- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع المهمة والتقارير الواجب إعدادها؛

4- الوثائق الادارية الواجب تقديمها؛

5- نموذج رسالة الترشح؛

6- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية؛

7- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة؛

8- المؤهلات والامكانيات المهنية والتقنية.

تقوم المؤسسة بتعيين لجنة تقييم العروض والتي تعرض نتائج تقييم العروض حسب الترتيب التنازلي على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة للفصل في تعيين محافظي الحسابات التي توكل لهم مهمة تدقيق الحسابات.

من بين الشركات التجارية التي الزمها المشرع الجزائري بتعيين محافظ حسابات للمصادقة على حساباتها السنوية شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم، كما الزم الشركة ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد بتعيينه اذا بلغ رقم أعمالها قيمة معينة حددها المشرع الجزائري ب عشرة ملايين دينار جزائري (10.000.000دج).

الفرع الثاني : تحديد التزامات محافظ الحسابات

تتمثل التزامات محافظ الحسابات فيمايلي :

1- الالتزام بعدم التدخل في أعمال الإدارة :

نص على هذا الالتزام القانون 10-01 في المادة 23 السالفة الذكر، وأيضا القانون التجاري في المادة 715 مكرر 2/4 وتكمن صعوبة هذا الالتزام في معرفة الحدود التي تفرق بين المراقبة والتسيير لان غالبا ما تتشابه الأدوار خاصة عندما يقدم محافظ الحسابات أحكاما حول بعض المعطيات المحاسبية .

2- الالتزام باستمرارية المهنة :

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **المرسوم التنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 2011/01/27، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات**، عدد07، المادة 27-28.

أشارت المادة 715 مكرر4 من القانون التجاري (المرسوم التشريعي رقم 08-93 المؤرخ في 25 أبريل) إلى المهام الدائمة لمهمة محافظ الحسابات، باستثناء أي تدخل في التسيير.

وهذه المادة كرست مبدأ عدم المحدودية في الوقت، وما يجب عليه وكذا توزيع الوقت بطريقة مثلى على الأشغال الواجب إنجازها كما يجب برمجة تدخلاته حسب الأشغال الملزمة والواجبة إنجازها.

3- الالتزام ببذل العناية التي تقتضيها المهنة :

نص القانون الجزائري على هذا الالتزام في المادة 59 من القانون 10-01 ويقصد بهذا النص أن التزام محافظ الحسابات هنا ليس التزاما بتحقيق نتيجة، فلا تنعقد مسؤوليته بمجرد تحقق الضرر، وإنما هو التزام ببذل العناية اللازمة لجمع الدليل الكافي والملائم من أجل ابداء رايه في مراجعة القوائم المالية وعرضها.

4- الالتزام بالمعاينة الكافية :

ترتكز مهمة محافظ الحسابات على البحث عن عناصر الإثبات ومن بينها التقنيات والمناهج الواجب استعمالها في كل حالة من الحالات والفهم العميق للمشاكل المحيطة بالمؤسسة.

5- الالتزام بالمحافظة على السر المهني :

نص المشرع الجزائري على هذا الالتزام في المادة 71 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث كمايلي : " يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و302 من قانون العقوبات"، وبدورها نصت المادة 715 مكرر 3/13 من القانون التجاري على هذا الالتزام بقولها : "ومع مراعاة أحكام الفقرات السابقة، فإن مندوبي الحسابات ومساعديهم ملزمون باحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال والأعمال والمعلومات التي اطلعوا عليها بحكم ممارسة مهنتهم ".

المطلب الثالث : مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

الفرع الأول : مهام محافظ الحسابات

أثناء القيام بمراقبة الحسابات لمؤسسة يقوم محافظ الحسابات بمجموعة من المهام والتي نصت عليها المادة 23 من القانون 10-01 وهي كالتالي :[1]

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القانون 10-01**، مرجع سبق ذكره، المادة 23.

1-المهام الدائمة :

حسب المادة 23 من القانون 10-01 فإن محافظ الحسابات يكلف بالمهام التالية :

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء او حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أوالمسيريين للشركة المعنية مصالح مباشرة او غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه، من طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- إذا كانت المؤسسة تعد حسابات مدمجة فإن محافظ الحسابات يصادق على صحة وانتظام هذه الحسابات وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع التابعة لنفس المؤسسة؛[1]

كما يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب توضيحات من رئيس الادارة او مجلس المديرين الذي يتعين عليه أن يرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار المؤسسة والتي اكتشفها أثناء ممارسة مهامه، وفي حالة عدم الرد أو إذا كان الرد ناقصا، فإن محافظ محافظ الحسابات يطلب من رئيس مجلس الادارة أو مجلس المديرين استدعاء مجلس الادارة أو مجلس المراقبة للمداولة في الوقائع الملاحظة حيث يكون من بين المستدعين لهذه الجلسة.[2]

وفي حالة عدم احترام الاحكام السابقة، او إذا لاحظ انه رغم اتخاذ الاجراءات بقيت مواصلة الاستغلال معرقلة، فإنه يقوم في هذه الحالة بإعداد تقرير خاص يقدمه لأقرب جمعية عامة مقبلة أو جمعية عامة غير عادية، وفي حالة الاستعجال يقوم هو باستدعائها لتقديم خلاصاته.[3]

ومن المهام المنوطة لمحافظ الحسابات أيضا عرض مختلف المخالفات والاخطاء التي لاحظها أثناء ممارسة مهامه على أقرب جمعية عامة مقبلة، كما يقوم بإعلام وكيل الجمهورية بالأعمال الجناحية التي اطلع عليها.[4]

ويترتب عن مهام محافظ الحسابات الدائمة حسب المادة 25 من القانون 10-01 :[5]

1- المرجع السابق ، المادة 24، ص7.
2- القانون التجاري ، مرجع سبق ذكره، المادة 715 مكرر10 ص 190.
3- المرجع السابق، المادة 715 مكرر11، ص190.
4- نفس المرجع، المادة 715 مكرر 13، ص 191.
5- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القانون 10-01**، مرجع سبق ذكره، المادة 25، ص07 .

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة مع تقديم التبرير على ذلك؛
- تقرير خاص حول الاتفاقات المنظمة؛

تقرير خاص حول تفاصيل لأعلى خمس تعويضات؛

- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة الخمس الأخيرة والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات نظام الرقابة الداخلية المعمول به داخل المؤسسة؛
- تقرير خاص حول ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

2-المهام الخاصة :

بالإضافة إلى المهام الدائمة والاساسية، يقوم محافظ الحسابات ببعض المهام الخاصة التي تتعلق ب:

- في حالة تحويل شركات المساهمة ، يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير يشهد فيه أن الاصول تساوي على الأقل رأسمال الشركة ، وهذا التقرير هو الذي يتم على أساسه قرار التحويل.[1]
- في حالة مشروع الادماج أو الانفصال، يقدم مجلس الادارة او القائمين بالإدارة هذا المشروع لمحافظ الحسابات ويقدم هذا الأخير تقريرعن طرق الادماج وخاصة عن مكافأة الحصص المقدمة للشركة المدمجة.[2]

الفرع الثاني : مسؤوليات محافظ الحسابات

يتحمل محافظ الحسابات في الجزائر ثلاث انواع من المسؤوليات، مسؤولية مدنية، جزائية، تأديبية على النحو التالي :

1-المسؤولية المدنية :

نصت المادة 60 من القانون 10-01 على أنه يعد محافظ الحسابات أثناء ممارسة مهامه مسؤولا مدنيا تجاه زبائنه في الحدود التعاقدية .

وطبقا لأحكام القانون التجاري فإن محافظ الحسابات مسؤول سواء ازاء الشركة او ازاء الغير عن الاضرار الناجمة عن الاخطاء واللامبالاة التي قد يرتكبها في ممارسة وظيفته، ولا يكون مسؤولا مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو اعضاء مجلس المديرين الا اذا لم يكشف عنها في تقريره للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية رغم اطلاعه عليها .[3]

1- القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، المادة 715 مكرر16، ص 256.
2- المرجع السابق، المادة 753، ص297.
3- القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، المادة 715 مكرر14، ص 191.

2-المسؤولية الجزائية :

حسب نص المادة 62 من القانون 10-01 أن يتحمل محافظ الحسابات ، المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني .

ومن بين المخالفات التي يرتكبها محافظ الحسابات والتي يتحمل على اثرها مسؤولية جزائية وعقوبة السجن أو الغرامة المالية أو العقوبتين معا حسب الحالة، نذكر ما يلي :[1]

1- الممارسة بصفة غير قانونية لمهنة محافظ حسابات؛
2- المنح عمدا أو الموافقة على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبث في إلغاء حق الافضلية في إكتتاب المساهمين؛
3- الممارسة العمدية وقبول الاحتفاظ بوظيفة محافظ حسابات بالرغم من عدم الملائمة القانونية ؛
4- تعمد محافظ الحسابات تقديم معلومات كاذبة أو تأكيدها، او عدم الكشف عن الوقائع الاجرامية التي علم بها وكيل الجمهورية ؛
5- افشاء السر المهني عدا الاستثناءات .

3-المسؤولية التأديبية :

حسب نص المادة 63 من القانون 10-01 يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم ، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم .

ومن بين الوضعيات التي تعتبر كمخالفات أو تقصير في القواعد المهنية نذكر[2] :

1- خرق القانون والقواعد المهنية ؛
2- التقصير المهني الخطير (التهاون)؛
3- السلوك الغير ملائم والمتعارض مع مع نزاهة وأمانة وشرف المهنة، حتى وإن لم يتعلق بالمهنة .

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها ، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها، في :

4- الإنذار؛
5- التوبيخ؛
6- التوقيت المؤقت في مدة أقصاها ستة (06) أشهر؛
7- الشطب من الجدول .

1- عمر شريقي، عمر شريقي، **التنظيم المهني للمراجعة :دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، اطروحة دكتوراة**، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، ص 145.

2- المرجع السابق، ص 148.

المبحث الثاني : مهمة محافظ الحسابات وإستمرارية المؤسسة على ضوء التشريع و المعيار الجزائري للتدقيق570

سنحاول التطرق في هذا المبحث الى مفهوم استمرارية الاستغلال ومسؤولية كل من المدقق والإدارة في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار والاجراءات المتبعة في ذلك حسب التشريع الجزائري والمعيار الجزائري للتدقيق 570 إستمرارية الاستغلال، وكذا الاجراءات المتخدة في سياق أزمة كوفيد 19 .

المطلب الاول : مفهوم فرض الإستمرارية وأثره على القوائم المالية

الفرع الاول : مفهوم فرض الاستمرارية

1- مفهوم فرض الإستمرارية في المحاسبة

يعتبر فرض استمرارية الاستغلال من الفروض المحاسبية والتي تسمح بإعداد الكشوف المالية، وقد اشار المشرع الجزائري إلى ذلك في المادة 06 من القانون 11/07 والذي يتضمن النظام المحاسبي المالي،[1] حيث نقصد بفرض الاستمرارية في الفكر المحاسبي أن المؤسسة سوف تستمر في عملياتها في المستقبل المنظو، ولن تخرج من النشاط، أو تصفي أصولها، وحتى يحدث ذلك يجب عليها أن تكون قادرة على زيادة مواردها بشكل كاف، ولفترة زمنية غير محدودة تمكنها من تحقيق خططها، والوفاء بالتزاماتها ونمو أنشطتها وبدون خسائر جسيمة لرأس المال المستثمر.[2]

كما عرف المشرع الجزائري استمرارية الاستغلال على أنها : " الوضعية العادية للكيان التي لا يفترض بموجبها، ان ليس له نية أو ضرورة في وضع حد لنشاطاتها والتقليل منها بصورة مهمة في مستقبل مرتقب ".[3]

ونص المرسوم التنفيذي 156/08 في المادة السابعة منه على أن: " تُعد الكشوف المالية على أساس إستمرارية الاستغلال، بإفتراض متابعة الكيان لنشاطاته في مستقبل متوقع إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب، وإذا لم يتم إعداد الكشوف المالية على هذا الاساس فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبنية ومبررة ويحدد الاساس المستند عليه في ضبطها في ملحق".[4]

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 07-11 المؤرخ بتاريخ 25 نوفمبر2007،**يتضمن النظام المحاسبي المالي**، العدد 74، المادة06، ص4.

2- منذرالمومني وزياد شويات، **دراسة بحثية "قدرة المدقق على إكتشاف مؤشرات الشك باستمرارية العملاء**، مجلة المنارة، المجلد 14، العدد1، 2007، ص3.

3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القرار مؤرخ بتاريخ 26 جويلية 2008**، **يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، العدد19، 2009، ص 82.

4-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم 08-156، المؤرخ بتاريخ 26 ماي 2008، **المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11**، العدد 27، المادة 7،ص11.

وقد أدرج هذا المبدأ في المعيار المحاسبي الدولي IAS رقم (1) المعتمد في عام 2004 بشأن عرض البيانات المالية في الفقرة 23 كما يلي :

" عند إعداد القوائم المالية يجب على إدارة المؤسسة أن تقييم مقدرة المؤسسة على مواصلة نشاطها، ويتم إعداد القوائم المالية على أساس أن المؤسسة ستستمر في نشاطها، إلا إذا كانت إدارتها تنوي أو ليس لها حل سوى التصفية أو توقيف النشاط، وإذا إنتابت الادارة عند إجرائها لهذا التقييم شكوك كبيرة حول وجود ظروف وأحداث يمكنها التأثير على قدرة المؤسسة على مواصلة نشاطها يجب عليها تبيان وتوضيح هذه الشكوك، كما يجب عليها الاشارة إلى أن إعداد القوائم المالية لم يتم على أساس استمرار النشاط وتوضيح القاعدة التي تم على أساسها هذا الاعداد وأيضا تحديد الاسباب التي التي أدى إلى اعتبار أن المؤسسة غير قادرة على الاستمرار."[1]

6- مفهوم فرض استمرارية الاستغلال في التدقيق :

كان المدققون لوقت قريب يعدّون فرض الاستمرارية غير مناسب، وأنْ تأثيره غير مادي في عمليات التدقيق، بسبب ظروف عدم التأكُّد التي تحيط بالتعامل مع هذا الفرض، أمَّا الآن وفي ظل المشاكل الاقتصاديَّة السائدة وكثرة إفلاس المؤسسات، أصبح حكم المدقق المالي على قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها من الأمور الرئيسية.[2]

يجدر الذكر ان المدقق غير مسؤول عن ضمان مستقبل المؤسسة واستمراريتها وعدم تصفيتها، بل أن واجبه يتمثل في أن يدق ناقوس الخطر إذا ما ظهرت في الافق دلائل ومؤشرات تشير إلى وجود مشاكل تتعلق باستمرارية المؤسسة و احتمال تعرضها لمخاطر الانقضاء والتصفية.[3]

وفي هذا الاطار فقد تم اصدار المعيار الجزائري للتدقيق المتعلق باستمرارية الاستغلال570 (NAA 570)، ضمن المجموعة الثالثة من الاصدرات، تحت مقرر رقم 23 الصادر عن وزارة المالية بتاريخ 15مارس2017، حيث يمكن اعتباره نسخة محلية عن المعيار الدولي للتدقيق استمرارية الاستغلال (ISA 570) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.

حيث يعالج هذا المعيار التزامات محافظ الحسابات والاجراءات المتبعة في تدقيق الكشوفات المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد القوائم المالية.

وأشار المعيار الجزائري للتدقيق استمرارية الاستغلال 570 الى مفهوم فرض استمرارية الاستغلال كما يلي :[4]

1- Alain Burlaud" L'auditeur et la question de la continuité d'exploitation en période de crise économique" dans " Internationalconference on accounting and management information system » Bucarest university of economicstudies, 2009, p.2-3.

2- منذر المومني وزياد شويات، مرجع سبق ذكره، ص3.

3- سلمى محمّد علي الطويل، **أثر المعلومات المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الإستمرارية**، رسالة ماجستير، غير منشورة، الجامعةالإسلامية،غزة، ص18.

4- وزارة المالية، **المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (620،610،570،520)**، ص3.

"يفترض بكيان ما أنه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع، ويتم إعداد الكشوف المالية للاستخدام العام على أساس هذه الفرضية ، باستثناء الحالات التي تكون للإدارة فيها نية تصفية الكيان أو وقف نشاطه، أو اذا لم يتاح لها اي حل بديل واقعي أخر".

وأضاف انه "عند تأكيد تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال يتم تسجيل الاصول والخصوم على اعتبار أن الكيان سوف تكون لديه القدرة على تحصيل أصوله ودفع ديونه أثناء السير العادي لأنشطته."

الفرع الثاني : استمرارية الاستغلال وسلامة القوائم المالية

يعتبر هدف استمرارية المؤسسة الاقتصادية من الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، حيث من أجل تحقيق هذا الهدف فإن المؤسسة تقتني اصولها وتستخدم مواردها لتحقيق الأرباح التي تضمن لها الاستمرارية، ويتحقق فرض الاستمرارية في القوائم المالية من خلال:[1]

- تقييم الاصول و اهتلاكها عبر عدة سنوات عوضا عن إهتلاكها خلال سنة واحدة ؛
- يوفر فرض الاستمرارية الاساس المنطقي لاستهلاك الاصول، وتسجيل المصروفات المدفوعة مقدما، والمنافع الاقتصادية المتوقع الحصول عليها مستقبلا ؛
- يترتب على فرض الاستمرارية تبويب الاصول والالتزامات الى طويلة وقصيرة الاجل.

ولفرض الاستمرارية علاقة ببعض المبادي والاسس المحاسبية، والتي تعتبر مبادي واسس لبناء وعرض القوائم المالية ونذكر منها:[2]

1- مبدأ التكلفة التاريخية :

والذي يعتبر كأساس لتقويم الاصول الثابتة ومن المبادئ الهامة التي تعتمد على هذا الفرض طالما أن المؤسسة ليست في حالة تصفية اضطرارية مما يستوجب التخلص من تلك الاصول وتحويلها الى اصول نقدية ، فليس من الملائم تقويمها بالاسعار الجارية مما يوجب الالتزام بالتكلفة التاريخية.

2- مبدأ الثبات والتجانس :

ويتطلب فرض الاستمرارية وجود تجانس وثبات في القوائم المالية للمؤسسة أي استخدام نماذج من التقارير المالية والقوائم بشكل ثابت خلال الفترات المالية المتتالية حيث يساعد على إجراء المقارنات والتقييمات الموضوعية لنتائج المؤسسة وحساباتها الختامية.

3- مبدأ الدورية :

1- سلمى محمد علي الطويل، **أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشاة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية**، مذكر ماجستير ، غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، 2013 ص18.

2- عاهد عيد سرحان، **دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة، مذكرة ماجستير**،غير منشورة، كلية التجارة، غزة، ص 52.

يتناغم هذا المبدأ مع فرض الاستمرارية والذي يقصد به أن مستخدمي القوائم المالية خارج وداخل المؤسسة يحتاجون بين الحين والاخر وفي فترات دورية قصيرة الاجل إلى معلومات عن انتاج السلع والخدمات والارباح ، وكذلك معرفة المركز المالي للمؤسسة بهدف مساعدتهم على اتخاذ القرارات.

4- مبدأ الحيطة والحذر :

يتناغم هذا الفرض مع مبدأ الحيطة والحذر حيث يتجاهل المحاسب كل المكاسب والارباح التي لم تحقق (المحتملة)، ويأخذ كل الخسائر المتوقعة في الحسبان ولا يتم تطبيق ذلك الا في وجود الاستمرارية.

من خلال ما سبق تظهر أهمية تطبيق فرض الاستمرارية ضمن المبادئ المحاسبية، ولو قمنا باستبعاد هذا الفرض لما أمكن تبرير استخدام التكلفة التاريخية في تقييم الأصول، أو مبدأ مقابلة الإيرادات، أو مبدأ الاستحقاق، أو احتساب اهتلاكات الأصول، وغيرها من المبادئ المحاسبية التي تعد الأساس في إعداد القوائم المالية، وذلك باعتبار أن سلامة القوائم المالية تتحقق بتوفر كل الفروض والمبادئ المحاسبية في اعدادها.

المطلب الثاني : تقييم محافظ الحسابات لقدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال

الفرع الأول : مسؤولية محافظ الحسابات و الادارة في تقييم قدرة المؤسسة على مواصلة إستغلالها

أشار المعيار الجزائري للتدقيق 570 إلى مسؤولية الإدارة ومسؤولية محافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال على النحو التالي :

1- مسؤولية الإدارة

تتمثل مسؤولية الادارة فيما يلي :[1]

أ- يستوجب على الادارة القيام بعمل تقييم خاص لقدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، ذلك بإعتبار أن فرضية الاستغلال كمبدأ أساسي في إعداد الكشوف المالية (الفقرة 4)؛

ب- يقتضي تقييم الإدارة لقدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها ممارسة حكم في مرحلة ما على النتيجة اللاحقة للأحداث أو الظروف غير المؤكدة بطبيعتها وان تأخذ بعين الاعتبار العوامل التالية:(الفقرة 05) :

- إرتفاع درجة عدم اليقين المرتبطة بنتيجة حدث أو ظرف ما كلما كانت الفترة التيوقع أو سيقع فيها الحدث طويلة؛
- حجم وتعقيدات المؤسسة وطبيعة وحالة نشاطها، وكذلك الكيفية التي تؤثر بها عواملخارجية عليها؛
- الاحداث اللاحقة والتي تؤدي إلى نتيجة لا تتطابق مع الاحكام التي كان من المعقولإصدارها في الفترة التي تمت صياغتها.

1- وزارة المالية، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، مرجع سبق ذكره، ص3.

كما ألزم القانون التجاري الإدارة إلى إعداد تقرير التسيير وتقديمه إلى المساهمين، والذي يتضمن معلومات (كمية وكيفية) حول تطور نشاط المؤسسة ونتائجها.

2-مسؤولية المدقق

تتمثل مسؤولية المدقق فيما يلي :[1]

أ- جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة من أجل تقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال الموضوعة من طرف الإدارة أثناء إعداد وعرض القوائم المالية؛

ب-استنتاج وجود عدم يقين معتبر او لاحول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها.

كما أشار القانون 10-01 الى هذه المسؤولية من خلال الفقرة 2 من المادة 23، حيث ترتبط مسؤوليته في التأكد من صحة المعلومات المقدمة في تقرير التسيير مع الواقع الفعلي للمؤسسة من خلال جمع العناصر المقنعة التي تؤكد نتائج المؤسسة ومدى إمكانية تحقيق خطط إدارة المؤسسة المستقبلية مع إمكانيات المؤسسة، وكذلك التأكد من صحة تطبيق الفرض المحاسبي استمرارية الاستغلال في القوائم المالية، وبالتالي وصول المدقق إلى رأي حول سلامة القوائم المالية.

الفرع الثاني : إجراءات التدقيق بشأن قدرة المؤسسة على الاستمرارية في الاستغلال :

أشار معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال إلى الاجراءات الواجب اتخاذها من طرف محافظ الحسابات في إطار أدائه لمهمته في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية كما يلي[2]:

1- يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة، صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال لإعداد الحسابات، من طرف المديرية، وفق ما تنص عليه أحكام المادة 6 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007، وأحكام المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 والمتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي؛

2- يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدى والتي تشكل مؤشرات (ذات طبيعة مالية، عملية، مؤشرات أخرى) تؤدي الى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال لاسيما:

أ- مؤشرات ذات طبيعة مالية :

- رؤوس الأموال الخاصة السلبية ؛

1- المرجع السابق، ص4.

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار مؤرخ بتاريخ 24 جوان 2013، **يحدد محتوى معايير تقارير محافظي الحسابات، العدد24، الصادر في30 أفريل 2014**، ص 18.

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

ت–مؤشرات ذات طبيعة عملية :

- مغادرة المستخدمين الرئيسين دون إستخلافهم؛
- خسارة صفقة مهمة أو إعفاء، أو رخصة أو ممول رئيسي؛
- نزاعات اجتماعية خطيرة؛
- نقص دائم في المواد الاولية الضرورية.

ج– مؤشرات أخرى :

- عدم احترام الالتزامات المتعلقة برأسمال الشركة أو التزامات قانونية أساسية اخرى؛
- الاجراءات القضائية الجارية ضد المؤسسة التي يمكن أن تكون لها أثار مالية لا يمكن للمؤسسة مواجهتها.

3- يطلع محافظ الحسابات على مستوى المديرية، على الوقائع أو الاحداث التي هي على دراية بها، والتي يمكن أن تتدخل لاحقا في الفترة التي شملها تقييمه، ويمكن أن توثر على إستمرارية الإستغلال؛

4- عندما تحدد الوقائع او الأحداث التي يمكن ان تؤثر على استمرارية الإستغلال، فإن محافظ الحسابات :

- يدرس خطط عمل المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة، بهدف متابعة الإستغلال؛
- يجمع العناصر الاساسية المقنعة الكافية أو الملائمة لتأكيد أونفي وجود شك معتبر بشأن إستمراريةالإستغلال؛
- يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل.

5- يتخد إجراء الانذار المنصوص عليه لاسيما في أحكام المادة 715 مكرر11 من القانون التجاري،عندما تؤكد الوقائع والاحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات بناء على حكمه الخاص شكا بليغا حول إستمرارية الاستغلال؛

6- عندما يلاحظ محافظ الحسابات تأخرا معتبرا وغير إعتيادي في ضبط الحسابات السنوية، فإنه يستفسر عن الأسباب التي أدت الى ذلك .

كما أشار المعيار الجزائري للتدقيق 570 استمرارية الاستغلال إلى الواجبات المطلوبة من محافظ الحسابات في اطار تقييمه لاستمرارية الاستغلال في المؤسسة كما يلي :

1- إجراءات تقييم المخاطر واجراءات أخرى مرتبطة :

عند إجراء تقييم المخاطر المطلوبة وفقا م.ج.ت 315 يجب على محافظ الحسابات أن يحدد إن كانت هناك أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك معتبر حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، وعليه أن يحدد إذا سبق للإدارة أن أجرت تقييما مبدئيا لذلك، حيث أنه :

- اذا تم إجراء التقييم، عليه أن يناقش هذا التقييم مع الادارة ويحدد اذا كانت هذه الاخيرة قد حددت أحداث او ظروف من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة المؤسسة على الاستمرارية، وفي هذه الحالة يناقش خطط العمل للتصدي لها؛
- اذا لم يتم التقييم بعد على محافظ الحسابات أن يتناقش مع الادارة حول الاسباب التي من خلالها تعتزم تطبيق فرضية إستمرارية الإستغلال، ويتحرى لديها عن وجود أحداث أو ظروف يمكنها ان تهدد قدرة المؤسسة على الاستمرار.

2- تقدير التقييم المنجز من طرف الادارة :

يجب على محافظ الحسابات أن يقدر التقييم المنجز من قبل الادارة بخصوص قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها بما في ذلك الاجراء الذي اتبعته لإنجاز تقييمها.

3- **الفترة اللاحقة لتلك المحددة من قبل الادارة في تقييمها :**

- يجب أن يستفسر محافظ الحسابات من الادارة حول معرفتها بأحداث أو ظروف، يمكن أن تقع بعد الفترة التي قام بتقييمها والتي من شأنها إثارة شك كبير في قدرة المؤسسة على الاستمرار؛
- لا يلزم محافظ الحسابات بتنفيذ أي إجراء تدقيق أخرى قصد تحديد أحداث أو ظروف من شأنها أن تثير شك في استمرارية المؤسسة بعد تلك المحددة من قبل الادارة للقيام بتقييمها وهي إثني عشرة شهرا على الاقل بدءا من تاريخ الكشوف المالية.

4- إجراءات التدقيق الاضافية عند الكشف عن الاحداث أو الظروف :

- يجب على محافظ الحسابات وضع حيز التنفيذ إجراءات تدقيق إضافية إذا ما تم الكشف عن أحداث أو ظروف من شأنها أن تثير شك حول استمرارية المؤسسة مع الاخذ بعين الاعتبار العوامل القادرة على تخفيف عدم اليقين؛

- في حالة إعداد الادارة لتقديرات تدفقات الخزينة، وأعتبر تحليل هذه الاخيرة كعامل مهم فيتحدد النتيجة المستقبلية للأحداث أو الظروف المحددة في تقييم خطط العمل المستقبلية، يجب ان تشمل هذه الاجراءات :
  - تقييم موثوقية المعطيات المستعملة في إعداد التقديرات؛
  - تحديد اذا كان هناك مبرر ملائم لدعم الفرضيات المستخدمة كأساس للتقديرات.

الفرع الثالث : أثار تقييم استمرارية المؤسسة على تقرير محافظ الحسابات

بناءا على المؤشرات التي تُظهِر لمحافظ الحسابات قدرة المؤسسة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية أثناء قيامه بالفحص العادي للقوائم المالية، وما تبع ذلك من فحوصات على نطاق أوسع وإجراء اختبارات جديدة، وما قد حصل عليه من توكيدات جديدة أو ازالة للشكوك أو إثباتها، فإنه يقوم بالتعبير عن رأيه في تقريره، ويختلف التقرير بإختلاف موقف محافظ الحسابات من فرض استمرارية الاستغلال حسب الحالات التالية :

الحالة الاولى : إعتبار فرض الاستمرارية في الاستغلال ملائم[1]

أ- **رأي غير متحفظ**: وذلك في حالة الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة تدعم ذلك؛

ب-**رأي متحفظ أو عكسي** : وذلك إذا كانت الملاءمة تعود إلى العوامل المسكنة وخصوصا خطط الإدارة للتصرفات المستقبلية ، ويجب على الإدارة الافصاح عن ذلك في القوائم المالية، ولكن هذه الأخيرة لم تفصح عن الحقيقة بالشكل الكافي.

يقوم محافظ الحسابات بإعطاء الرأي النظيف (غير المتحفظ) في الحالتين التاليتين :[2]

- إذا تبين له نتيجة الفحص والإجراءات أن فرض الاستمرارية الذي بنيت عليه القوائم المالية لا يزال قائما وصحيحا.
- إذا وجد أن هناك بعض المؤشرات التي تشير إلى ضعف قدرة الشركة على الاستمرار، ولكن يمكن التغلب على ذلك عن طريق قيام الإدارة بالتخطيط لذلك، والأخذ بعين الاعتبار العوامل الملطفة، وأن يقدر محافظ الحسابات ما هي الأمور التي تستدعي الافصاح دون إلحاق الضرر بالشركة، وفي حالة تقديره لذلك وقيام الادارة بالإفصاح عنه فإنه يعطي رأيا نظيفا.

الحالة الثانية : إعتبار فرض الاستمرارية ملائم رغم وجود "عدم يقين"* معتبر[3]

1- عمر شريقي، التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة بين مسؤولية المدقق والادارة في ضوء المعيار الدولي رقم 570 المنشأة المستمرة " والتشريع الجزائري، **مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية**، جامعة محمد خيضر ،كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، بسكرة، جوان 2016، ص 233.

2 - عاهد عيد سرحان، **مرجع سبق ذكره**، ص71.

3- وزارة المالية، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، مرجع سبق ذكره، ص6.

*يعد عدم اليقين معتبرا عندما يكون حجم تأثيره المتوقع واحتمالية حدوثه هي كذلك بحسب حكم المدقق.

إذا خلص محافظ الحسابات إلى أن فرضية استمرارية الإستغلال ملائمة في الظروف رغم وجود "عدم يقين" معتبر، يجب عليه أن يحدد ما إذا كانت القوائم المالية :

- تصف بصفة ملائمة الأحداث الرئيسية والظروف التي من شأنها أن تثير الشك حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها وكذلك بالنسبة لخطط عمل الإدارة من أجل مواجهتها.
- تشير بوضوح إلى وجود "عدم يقين " معتبر بأحداث أو ظروف من شأنها أن تثير الشك حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، وكنتيجة يمكن للمؤسسة أن تكون غير قادرة على تحصيل أصولها وتسديد ديونها من خلال السياق العادي لأنشطتها.

ويبدي محافظ الحسابات رأيه حسب ما يراه مناسب كما يلي :

أ- رأي غير متحفظ :

إذا أعتبر الافصاح المتوفر كافيا، فإن محافظ الحسابات يجب عليه عدم التعبير بالتحفظ أو إبداء رأي معاكس.
حيث أشارت الفقرة (21) من المعيار الجزائري للتدقيق 570 انه اذا توفرت معلومة ذات دلالة في الكشوف المالية ينبغي على محافظ الحسابات أن يعبر عن رأي غير معدل (عدم التحفظ)، ويتضمن تقرير التدقيق فقرة الملاحظات من أجل :

- تسليط الضوء على وجود "عدم يقين" معتبر مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها ان تثير شكا كبيرا حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها؛
- لفت الانتباه الى الملاحظة في القوائم المالية التي تصف النقاط الواردة في الفقرة (20).

ب-رأي متحفظ أو عكسي :

اشارت الفقرة (22) الى أنه إذا لم تتوفر المعلومة ذات الدلالة في القوائم المالية ، ينبغي على محافظ الحسابات أن يعبر عن رأي بتحفظ أو رأي بالرفض حسب الحالة.
كما ينبغي لمحافظ الحسابات أن يشير في تقريره للتدقيق إلى وجود "عدم يقين" معتبر من شأنه أن يثير شكا كبيرا حول قدرة المؤسسة على مواصلة إستغلالها.

الحالة الثالثة : إعتبار فرض استمرارية الاستغلال غير ملائم[1]

أشارت الفقرة (23) من المعيار الجزائري للتدقيق570 على أنه إذا تم إعداد القوائم المالية للمؤسسة على اساس فرضية استمرارية الاستغلال، لكن محافظ الحسابات وبالاستناد إلى حكمه الشخصي يعتبر بأن تطبيق فرضية الاستغلال التي تتبناها

1- المرجع السابق، ص7.

الادارة غير ملائمة ، يجب عليه أن يعبر عن رأي بالرفض بأن القوائم المالية تقدم أولا معلومة حول عدم ملاءمة تطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال.

كما اضافت الفقرة (24) أنه إذا فُرض على الإدارة أو اختارت إعداد القوائم المالية غير أن فرضية استمرارية الاستغلال غير ملائمة في هذا الظرف، تعد إذن القوائم المالية حسب طريقة أخرى (على سبيل المثال على أساس التصفية).

المطلب الثالث : تداعيات وباء كوفيد19 واثاره على تقييم محافظ الحسابات لقدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال [1]

الفرع الاول : أزمة كوفيد 19 واثرها على عرض القوائم المالية

1 – ظهور وباء كوفيد19 :

أدى ظهور وباء Covid19 الذي صنفته منظمة الصحة العالمية في 11 مارس 2020 على أنه وباء عالمي، بالسلطات العمومية الجزائرية من خلال أحكام المرسوم التنفيذي (رقم 20-69) الصادر في 21 مارس 2020 لاتخاذ تدابير الوقاية لمكافحة انتشار هذا الوباء.

ومن المحتمل أن تؤثر التدابير المتخذة، وخاصة المتعلقة بالحجر الصحي في حالة امتدادها، على المؤسسات الاقتصادية نتيجة تذبذب نشاطها أو توقفه ، والذي يمكن أن يؤثر على توازنها المالي لها وبالتالي على قدرتها على الاستمرارية .

2– عرض القوائم المالية في سياق أزمة كوفيد19 :

في السياق العادي يتم إعداد القوائم المالية للسنة المالية 2019، وفقاً للنظام المحاسبي المالي(المرسوم التنفيذي رقم 08-156 والمتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، والقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ويحدد محتوى الكشوف المالية)، وهذه النصوص تحدد اعداد القوائم المالية وفق القواعد والمبادئ الآتية :

أ– الفرضية المحاسبية الأساسية استمرارية الاستغلال :

أي أن المؤسسة ستواصل أنشطتها في المستقبل المنظور وأنها ليس لديها نية للتصفية ولا لإنهاء نشاطها .و في الحالة المعاكسة يجب توفير العناصر المؤسَسَة والمقنعة التي تبرر تصفية المؤسسة في المستقبل القريب، والتي يمكن أن تكون:

- إعلان حالة وقف الدفع؛
- تقرير مفصل من مجلس الإدارة؛

1- Note D'orientation, Incidences De La Pandémie Covid 19 Sur L'établissement Des Etats Financiers De L'exercice 2019, Conseil National De La Compatibilité,Ministre Des Finances, Alger, Mai 2020.

- إعلان نوايا الملاك أو وصاية المؤسسة.

ب- **المبدأ المحاسبي المقبول "استقلالية السنوات المالية" :**

إذا حدث الحدث بعد تاريخ إغلاق القوائم المالية ، فمن الممكن حدوث حالتين :

- إذا كان هذا الحدث لا يؤثر على حالة الأصول أو الخصوم للفترة السابقة للإغلاق، لن يكون هناك تعديل ضروري.
- إذا كان لهذا الحدث أهمية كبيرة بحيث يمكن أن يؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية، فينبغي تقديم المعلومات في ملحق.

تطبيقا لهذه المبادئ، فإن القوائم المالية المعدة بتاريخ 2019/12/31، لا يجب أن تتأثر بوباء الكوفيد 19 لأنه وقع بعد 31 ديسمبر من السنة المالية، باستثناء اعتبار أن هذا الحدث له أهمية كبيرة بحيث يمكن أن يؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية، في هذه الحالة من الضروري إدراج المعلومات في الملحق.

يجب أن تتضمن هذه المعلومات الإضافية على وجه الخصوص، ودون اعتبار هذه القائمة شاملة ما يلي:

أ- حالة توقف النشاط :

يجب أن يذكر ملحق القوائم المالية وتقرير التسيير على وجه الخصوص :

- الأسباب المؤدية لهذا الخيار؛
- الأسس المستخدمة لتقييم أصول وخصوم التصفية؛
- آثار الخيار، خاصة على قدرة المؤسسة بالوفاء بالتزاماتها، وعلى العمالة.

ب-حالة استمرارية الاستغلال :

يجب أن يستند تقدير استمرارية أنشطة المؤسسة من قبل هيئاتها التسييرية إلى معايير التقييم المقنعة، والتي يجب تضمينها في تقرير التسيير وفي الملحق كما يلي :

- **يجب أن يتضمن تقرير الإدارة بشكل خاص :**

- الحجة المتعلقة بخيار استمرارية التشغيل بما في ذلك التأثير المنخفض للوباء على المؤسسة، وقدرة المؤسسة على التغلب على آثار الحدث بمفردها...الخ؛
- طبيعة الآثار الاقتصادية والاجتماعية والمالية لتأثيرات الوباء على المؤسسة؛
- الإجراءات التي تعتزم المؤسسة اتخاذها للحد من آثار الأزمة أو الحد منها في المستقبل القريب.

- **يجب أن يتضمن الملحق :**

- التصحيحات التي يمكن إجراؤها على القوائم المالية من خلال مراعاة المبادئ المذكورة أعلاه؛
- مناهج تم تنفيذها لتحديد هذه التأثيرات على المواقف بعد نهاية السنة؛
- مناهج تم تنفيذها لتحديد هذه التأثيرات على المواقف بعد نهاية السنة؛
- الأساليب المستخدمة في تقييم أثر هذه التأثيرات.

الفرع الثاني : تأثير أزمة كوفيد19 على مهمة محافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية

1- إجراءات محافظ الحسابات المتخذة في سياق أزمة كوفيد19 :

من الواضح أن ظهور وباء كوفيد 19 يشكل عنصرا خاصا في ممارسة مهمة محافظ الحسابات، حيث يجب أن تؤدي هذه المهمة بالفعل إلى التعبير عن رأي مبررحول جودة الحسابات المنتجة للسنة المالية 2019، وعلى أساس استنتاجات مديري المؤسسة فيما يتعلق باستمرارية استغلال ولتحقيق هذه الأهداف المزدوجة ، يجب على محافظ الحسابات أن يطبق بصرامة منهجية التدقيق والتقييم :

أ- العناية الواجبة بالنطاق العام الوارد في معيار التدقيق الجزائري الاحداث اللاحقة (NAA560)، والذي يؤدي إلى جمع الأدلة على الأحداث التي وقعت بين تاريخ إغلاق الحسابات وتاريخ تقديم تقرير محافظ الحسابات.

ب- العناية الواجبة ذات الطبيعة الخاصة المدرجة في معيار التدقيق الجزائري (NAA570)، المتعلق باستمرارية الاستغلال، حيث من المحتمل أن تمكّن هذه المنهجية المدقق من فهم طبيعة المشاكل الناشئة عن عواقب الوباء بشكل أفضل من جهة، وتقييم طرق تقييم الآثار الناتجة التي قدمها مدراء المؤسسة من جهة أخرى.

حيث يسمح تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في المعيار NAA 570 للمراجع بتقييم المدى الذي وصلت إليه إدارة المؤسسة بخصوص :

- مدى تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال أو عدمه في إعداد قوائمها المالية؛
- الأخذ في الاعتبار الأحداث التي تحدث بعد تاريخ إغلاق الحسابات بالشكل المناسب والتعديلات التي تستلزمها؛
- عرض الأصول بقيمة التصفية في حالة تطلب الحدث اللاحق تصفية حتمية؛
- تقديم المعلومات الضرورية لتقييم وضعية المؤسسة في ملحق القوائم المالية.

2-تقرير محافظ الحسابات في سياق تداعيات أزمة كوفيد19 :

يجب أن يعبر رأي محافظ الحسابات في تقريره حول :

- أساس حجة مسيري المؤسسة فيما يتعلق باستمرارية الاستغلال؛
- الامتثال لطريقة معالجة الأحداث اللاحقة لإعداد القوائم المالية لعام 2019؛
- الطبيعة الاحتمالية للتداعيات والذي حددته إدارة المؤسسة؛
- ملاءمة طريقة تقييم آثار هذه التداعيات؛
- تناسق وجودة المعلومات المقدمة في الملحق.

يجب مناقشة جميع هذه التقييمات مع إدارة المؤسسة قبل إضفاء الطابع الرسمي عليها، وهذا للسماح لمحافظ الحسابات بتوحيد رأيه، ومن ناحية أخرى لإعطاء الفرصة للإدارة لتصحيح أو استكمال المعلومات الواردة في تقرير التسيير.

بالإضافة إلى هذه المتطلبات يجب على محافظ الحسابات :

- دعوة الجمعية العامة (إذا رأى ذلك مناسبًا)، إلى توخي الحذر في تحديد أرباح الأسهم التي سيتم دفعها فيما يتعلق بعام 2019، في حالة تأثر النتائج المالية والنقدية لعام 2020 بشدة من الوباء.
- الحصول على معلومات إضافية من إدارة المؤسسة حول الاحداث اللاحقة في الحالة التي تكون إدارة المؤسسة قد اعدت القوائم المالية وتقرير التسيير قبل 21 مارس 2020؛
- يعد بنفسه معلومات إضافية يقدمها للملاك في الحالة التي يكون قد أصدر تقريره قبل 21 مارس 2020.

هذه المعلومات الإضافية مهمة للغاية في الحالة التي تكون الجمعية العامة العادية قد انعقدت قبل 21 مارس 2020.

المبحث الثالث : الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية

المطلب الأول : الدراسات السابقة

الفرع الاول : الدراسات السابقة باللغة العربية

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى بعض الدراسات السابقة بالعربية ذات الصلة بموضوع البحث.

1-دراسة منذر المؤمني وزياد شويات (2004) :[1]

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى قدرة مراجع الحسابات على إكتشاف مؤشرات الشك بإستمرارية العملاء عند مراجعة حسابات شركات المساهمة العامة في الاردن،ومدى إلتزام مراجعي الحسابات القانونيين في الاردن بمعيار المراجعة الدولي(570) الخاص بالاستمرارية.

1- منذر المؤمني وزياد شويات، **قدرة المدقق على اكتشاف مؤشرات الشك باستمرارية العملاء**، مجلة المنارة، المجلد 14، العدد1، الاردن، 2008.

ولقد تم تطبيق الدراسة على مجتمع مراجعي الحسابات القانونيين الأردنيين ، وبلغ عددهم (284) مراجع،حيث تم توزيع استبانة على عينة من مجتمع الدراسة بلغت (142) مراجع، وأظهرت الدراسة النتائج التالية :

- يستطيع مدقق الحسابات القانوني في الأردن تحديد مؤشرات الشك المالية التي تؤثر على استمرارية العملاء بنسبة 76 بالمائة، و إن أكثر هذه المؤشرات أهمية من وجهة نظر المدققين عينة الدراسة، كانت الخسائر المتكررة من العمليات التشغيلية.
- إن مدقق الحسابات القانوني في الأردن يستطيع تحديد مؤشرات الشك التشغيلية التي تؤثر على استمرارية العملاء بنسبة 73.4 بالمائة ، وإن أكثر هذه المؤشرات أهمية ، من وجهة نظر المدقق كانت فقدان سوق ، أو امتياز ، أو مورد رئيس.
- يستطيع مدقق الحسابات القانوني في الأردن تحديد مؤشرات الشك الأخرى التي تؤثر على استمرارية العملاء ، وتحديد حالة الشك باستمراريتهم بنسبة 75.6 بالمائة، وأشار المدقق إلى أن أكثر هذه المؤشرات أهمية كانت قضايا قانونية قائمة ضد الشركة يمكن أن تنشأ التزامات مالية لا تستطيع الوفاء بها.

2-دراسة عاهد عيد سرحان (2007) :[1]

تهدف الدراسة إلى توضيح دور المدقق الخارجي اتجاه عملية شركات المساهمة العامة في فلسطين على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المقبلة ، واستخدمت الدراسة استبانتين بلغ عددها 101 استبانة، الاولى موجهة إلى مدققي الحسابات الخارجيين، والثانية موجهة للمدراء الماليين في شركات المساهمة العامة وكانت مصاغة مثل الاولى ووضحت جهة نظر مدراء الشركات المساهمة العامة من الموضوع محل الدراسة.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها هي :

- بينت الدراسة أن مدققي الحسابات يستطيعون أن يحددوا مؤشرات الشك بخصوص الاستمرارية سواء كانت مؤشرات مالية أو مؤشرات غير مالية.
- تبين من أراء مدققي الحسابات أن الجمعيات المهنية للمراجعة لا تساعد على تطوير ومعرفة الإجراءات المساعدة للمدقق في عملية تقويم الإستمرارية.

3-دراسة سلمى مُحَمَّد علي الطويل (2013) :[2]

تهدف الدراسة إلى التعرف على أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمؤسسة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية ، وقد صممت استبانة تتناسب مع موضوع الدراسة وفرضياتها، وقد تم توزيع (50) استبانة على مجتمع الدراسة الذي يتمثل في 15 مكتب توثيق بفلسطين .

وأهم النتائج المتوصل إليها :

1- عاهد عيد سرحان، **دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين**، مذكرة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، 2007.

2- سلمى مُحَمَّد علي الطويل، **أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشاة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية**، مذكرة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، 2013.

– يأخذ المدقق العوامل غير المالية بعين الاعتبار عند تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار مع وجود تفاوت في اعتماده على تلك العوامل؛

– وجود قصور من قبل المدقق في فحص مستوى التغير في الإنتاجية ومستوى جودة المنتجات عند التقييم؛

– لا يأخذ المدقق بعين الاعتبار وبشكل كاف الأهمية النسبية للمعلومات غير المالية عندما تصبح المؤسسة في مراحل متقدمة من دورة حياتها .

4–دراسة نعيم تومان مرهون الزيادي و قاسم مُحَمَّد عبد الله البعاج (2015) :[1]

تهدف الدراسة إلى تقييم العوامل المؤثرة على استمرارية المؤسسة لدى شركات المقاولات، من خلال تحديد أهم العوامل أو الأسباب التي تحد من قدرة الشركة على الاستمرار في تحقيق أهدافها ، فضلا عن تحديد الوسائل والإجراءات التي من الممكن أن يكون لها دور فعال في تجنب الشركات لحالات الفشل التي تتعرض لها من جراء مؤثرات داخلية أو خارجية أوجدتها بيئة الشركة التي تعمل فيها، استخدمت هذه الدراسة عينة عشوائية بسيطة اشتملت على (68) مستجيب يعملون كمدراء مفوضين في شركات المقاولات في محافظة الديوانية .وخلصت الدراسة إلى عدد من الاستنتاجات كان أهمها :

– الجهد البشري يلعب دورا مؤثرا سواء في نجاح أو فشل شركات المقاولات ؛

– هناك العديد من العوائق التي تواجه الشركات أهمها حالات الفساد الإداري والمالي التي يمارسها كبار موظفي الإدارات الحكومية في إحالة المناقصات على شركات المقاولات أو في صرف مستحقاتها أو استلام المشاريع المنفذة منها والتي تؤدي إلى حرمان عدد كبير من الشركات من الحصول على أعمال أو تحملها تكاليف إضافية تحت مسميات عديدة ؛

– التغيير في السياسات و القوانين الحكومية كان له الأثر الواضح في عرقلة أعمال شركات المقاولات.

5–دراسة ماهر عياش الامين (2016) :[2]

تهدف الدراسة الى بيان مدى استخدام محافظي الحسابات في سوريا لمعيار التدقيق الدولي 570 المتعلق باستمرارية المؤسسة في عملها، والتعرف على وجود شك جوهري في قدرتها على الاستمرار، ومدى ملاءمة مؤشرات الشك التي يستدل بها المحافظون على قدرة المؤسسة على الاستمرار مع المؤشرات المحددة في المعيار المذكور، كما تهدف الدراسة الى التعرف على إجراءات التدقيق الاضافية التي يتبعها المدققون في حالة وجود أحداث أو ظروف قد تؤثر على استمرارية المؤسسة ومدى ملاءمة هذه الاجراءات مع الاجراءات المحددة في المعيار المذكور.

استخدمت هذه الدراسة استبانة وزعت على عينة من محافظي الحسابات عددها (27) محافظا، وخلصت الدراسة الدراسة الى:

1– نعيم تومان مرهون الزيادي– قاسم مُحَمَّد عبد الله البعاج، **تقييم العوامل المؤثرة على استمرارية المنشأة "دراسة تطبيقية على عينة من شركات المقاولات**، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 19، العدد1، 2017 .

2– ماهر عياش الامين، مدى إستخدام مدقق الحسابات الخارجي لمعيار التدقيق الدولي 570 "دراسة ميدانية في البيئة السورية، م**جلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات الجامعية**، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (38)، العدد (4) 2016، ص 49.

– أهم المؤشرات التي تساعد محافظي الحسابات محل الدراسة في تقييم إستمرارية المؤسسة عند وجود شك جوهري في قدرة المؤسسة محل الدراسة على الاستمرار هي وجود خسائر مالية متكررة ، زيادة المطلوبات المتداولة على الموجودات المتداولة ، تأخر توزيع الارباح لعدد من السنوات.

– اهم الاجراءات الاضافية التي يقوم بها المحافظ عندئذ تحليل ومناقشة التدفقات النقدية والارباح مع الادارة.

6–دراسة ساسية مساهل (2017) :[1]

تهدف الدراسة إلى توضيح مدى تأدية مكاتب المراجعة في الجزائر دورها في التنبؤ بالتعثر المالي للمؤسسات من خلال تطبيق إجراءات الانذار على المؤسسات التي تتعرض لصعوبات تهدد استمراريتها والعوامل المتحكمة في ذلك، وقد استخدمت في ذلك دراسة استطلاعية ودراسة كمية، تمثلت الدراسة الاستطلاعية في رصد القوانين المنظمة لمهام محافظ الحسابات المرتبطة بتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار والابلاغ على الصعوبات التي تهدد حياتها، أما الدراسة الكمية انطلقت من نموذج لتفسير قرار محافظ الحسابات تم إختباره على عينة تتكون من 87 محافظ حسابات تم استجوابهم من خلال استمارة استبيان.

أهم النتائج المتوصل إليها كانت :

– بالنسبة للدراسة الاستطلاعية توصلت الى أن هناك العديد من نقاط الضعف التي تكتنف الإطار القانوني كان أبرزه أن التعبير عن رأي محافظ الحسابات في مجرد تقرير خاص يضعف من جدوى دور محافظ الحسابات، كما أن هذا التقرير يبقى في المؤسسة حيث لا يوجه إلا لجمعية المساهمين وإدارة المؤسسة، بالإضافة إلى ضعف الرقابة والإشراف على أعمال محافظ الحسابات من قبل الهيئات المهنية وعدم حرصها على تطبيق النصوص القانونية بسبب تداخل الصلاحيات بين مختلف هذه الهيئات (المجلس الوطني للمحاسبة ، المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية للمحاسبة).

– أما الدراسة الكمية فقد كانت تدور حول العلاقة بين تطبيق محافظ الحسابات لإجراءات الانذارعلى المؤسسة المتعثرة وإصداره تقرير خاص من جهة والعوامل التي تفسر قيام محافظ الحسابات بتطبيق هذه الاجراءات، حيث أسفرت نتائج التحاليل على أن محافظي الحسابات في الجزائر يميلون الى تطبيق إجراءات الانذار على المؤسسات عندما تكون هذه المؤسسات خاصة وأسباب تعثرها واضحة، ومن العوامل التي تساعدهم في ذلك نجد إعتمادهم على أدوات التحليل المالي.

الفرع الثاني : الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

1– دراسة Elisabeth Bertin (2001) :[2]

1– ساسية مساهل، **دور مكاتب المراجعة في التنبؤ بتعثر المؤسسات دراسة على عينة من المكاتب العاملة بسطيف و الجزائر العاصمة**، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة فرحات عباس (سطيف1)، 2016-2017.

2- Elisabeth BERTIN , la confiance dans la certification des comptes : Le cas de l'avis du commissaire aux comptes Sur la continuité de l'exploitation, Communication présentée au XVèmes journées des IAEBayonne – Biarritz ,Septembre 2000.

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل الاسباب التي يمكن أن تؤدي بمحافظ الحسابات في فرنسا إلى المصادقة على حسابات خاطئة بالنسبة لمؤسسات تواجه صعوبات في الاستمرارية.

و استخدمت الدراسة عينة من المؤسسات عددها 119 مؤسسة تم مراقبتها خلال الفترة ما بين 1988و 1995 من طرف 40 محافظ حسابات تم استجوابهم.

وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن خطر إصدار محافظ الحسابات لرأي غير دقيق حول قدرة المؤسسة موجود حيث أن 55 مؤسسة تعرضت للإفلاس لكنها لم تتلق تحفظات حول الاستمرارية.

وأن هذا الخطر تتحكم فيه مجموعة من العوامل وهي : حجم المؤسسة ، مدة العلاقة مع المؤسسة ، العلاقة بين محافظ الحسابات ومسير المؤسسة.

2- دراسة Sarathav.Rama وMarshal A.Goiger (2006) :[1]

تهدف هذه الدراسة الى إيجاد مدى دقة تقارير مكاتب المراجعة الكبيرة في الحكم على إمكانية إستمرار المؤسسة في النشاط بالمقارنة بالمكاتب المتوسطة والصغيرة انطلاقا من نوعين من الخطأ :

الخطأ الاول : يتمثل في إصدار محافظي الحسابات أراء بعدم إمكانية الاستمرار في حيث أن المؤسسة لم تفشل خلال الفترة المتوقعة.

الخطأ الثاني : يتمثل في عدم إصدار محافظي الحسابات رأي بعدم التأكد من إستمرار المؤسسة في حيث أن المؤسسة أفلست خلال الفترة المتوقعة (سنة).

واستخدمت الدراسة عينة تتكون من 1042 مؤسسة بالولايات المتحدة الامريكية تسلمت تحفظات بعدم التأكد من قدرتها على الاستمرار في النشاط خلال الفترة ما بين 1990 و2000، منها 710 مؤسسة تعرضت فعلا للافلاس خلال الفترة ما بين 1991 و2001.

وتوصلت الدراسة الى ان كلا نوعي الخطأ كان مستواها منخفظا في المكاتب الكبرى مقارنة بالمكاتب الاخرى في حين أنه لم يكن فرق كبير بين المكاتب الكبيرة والمتوسطة.

3- دراسة Nathalie Dagorn وأخرون (2010) :[2]

تهدف هذه الدراسة لتقييم قدرة محافظ الحسابات على اتخاذ القرار بشأن استمرارية المؤسسة والاجراءات المتبعة في ذلك في ظل الازمة الاقتصادية، كما تسعى للتعرف على الروابط بين المدقق القانوني وأصحاب المصلحة في المؤسسة . من خلال دراسة حالة لشركة فرعية تابعة لمجموعة دولية كبرى ومشهورة عالميا (Pl Pieces)، على إعتبارها من المؤسسات الصغيرة

1- Marshal A. Geiger &Dasaratha V. Rama , Audit firm and going concern reporting accuracy , in accounting horizons, Vol 20, n° 1 March 2006.

2-Nathalie.dagorn& Mathieu. FLOQUET &Mahmut.Yokus Détection Du Risque De Continuité D'exploitation Dans Un Environnement Économique Incertin:Le Cas de l'audit d'une PME ,31econgrés de l'Association francophone de comptabilité (AFC), 10-12 mai ,Nice France ,2010.

.

والمتوسطة التي تكون معرضة لمخاطر عدم الاستمرارية أكثر من غيرها ، حيث تمت تدقيقها من طرف شركة الحسابات الاربعة الكبار (Big Four)، وتم سرد الاجراءات والخطوات المتبعة من طرف شركة التدقيق للكشف عن المخاطر المحتملة والتي يمكن أن تهدد إستمرارية المؤسسة في هذه البيئة المضطربة.
وخلصت الدراسة إلى:

- في اوقات الازمات الاقتصادية يجب على محافظ الحسابات تقييم مخاطر فشل المؤسسات في رؤية مستقبلية تتجاوز التقليدية المعتمدة على العناصر المالية من خلال إستخدام نهج استكشافي ؛
- أن الحق في الاخطار الممنوح لمحافظ الحسابات يمكن أن يكون أداةللحوكمة فيظل الشراكة .

المطلب الثاني : مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية

الفرع الاول : أوجه التشابه

بعد عرضنا للدراسات السابقة والتي شملت العديد من المؤسسات الاقتصادية في أماكن مختلفة كالجزائر، الأردن وفلسطين و سوريا فرنسا وامريكا، لاحظنا ان هناك نقاط تشابه بين دراستنا الحالية والدراسات تمثلت فيما يلي :

1- اهتمت جميع الدراسات بدراسة ظاهرة استمرارية المؤسسة من عدة جوانب،

2- اهتمت دراستنا والعديد من الدراسات على تقييم الاستمرارية عن طريق استخدام مؤشرات الشك الدالة على غرار دراسة منذر المؤمني وزياد الشويات ، دراسة عاهد عيد سرحان، دراسة ماهر عياش أمين، وكذلك دراسة سلمى علي مُحَمَّد الطويل .

3-اعتمدت أغلبية الدراسات على معيار التدقيق الدولي أو المحلي حسب الحالة المتعلق باستمرارية الاستغلال في الاجراءات والمؤشرات المساعدة على الكشف على قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار.

الفرع الثاني : أوجه الإختلاف

تمت الدراسة الحالية في البيئة المحاسبية الجزائرية وبالتحديد في ولاية ورقلة بمكاتب المهنيين (خبير محاسب ، محافظ حسابات، محاسب معتمد) لسنة 2020، بينما الدراسات السابقة تمت الدراسات السابقة بين البيئة المحاسبية الجزائرية والعربية والاجنبية من 2007 إلى 2017.

ويمكن تلخيص أوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية في الجدول رقم (1-1) :

الجدول (1-1) : اوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

الدراسات		الأداة	الهدف	المجتمع و العينة
السابقة	**دراسة منذر المؤمني وزياد شويات**	إستبيان	التعرف على مدى قدرة مراجع الحسابات على إكتشاف مؤشرات الشك بإستمرارية العملاء عند مراجعة حسابات شركات المساهمة العامة.	142 محافظ حسابات بالاردن
	عاهد عيد سرحان	استبيان	توضيح دور محافظ الحسابات تجاه عملية تقويم قدرة الشركات العامة .	101 محافظي الحسابات والمدراء الماليين بفلسطين
	دراسة سلمى مُحَمَّد علي الطويل	إستبيان	التعرف على أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمؤسسة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية.	50 محافظ حسابات موزع على 15 مكتب توثيق بفلسطين
	دراسة نعيم تومان مرهون الزيادي و قاسم مُحَمَّد عبد الله البعاج	إستبيان	تقييم العوامل المؤثرة علىإستمرارية المؤسسة لدى شركات المقاولات.	68مدراء مفوضين في شركات المقاولات محافظة الديوانية
	ماهر عياش الأمين	إستبيان	مدى استخدام محافظي الحسابات في سوريا لمعيار التدقيق الدولي 570 المتعلق بإستمرارية المؤسسة.	27محافظ حسابات بسوريا
	ماهل ساسية	إستبيان	توضيح مدى تأدية مكاتب المراجعة ومحافظي الحسابات في الجزائر لدورهم في التنبؤ بالتعثر المالي للمؤسسات من خلال تطبيق إجراءات الانذار على المؤسسات التي تتعرض لصعوبات تهدد إستمراريتها.	87 محافظ حسابات بالجزئر
	Elisabeth Bertin	إستبيان	الى الاسباب التي يمكن أن تؤدي بمحافظ الحسابات في فرنسا إلى المصادقة على على حسابات خاطئة بالنسبة لمؤسسات تواجه صعوبات في الاستمرارية.	40 محافظ حسابات بفرنسا
	Sarathav.Rama وMarshal A.Goiger	دراسة مقارنة	مدى دقة تقرير مكاتب المراجعة الكبيرة في الحكم على إمكانية إستمرارية	1042 مؤسسة بالولايات المتحدة

			المؤسسة مقارنة بالمكاتب المتوسطة والصغيرة .	الامريكية
	Nathalie Dagorn وأخرون	دراسة حالة	تقييم قدرة محافظ الحسابات على اتخاذ القرار بشأن استمرارية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والاجراءات المتبعة في ذلك في ظل الازمة الاقتصادية.	دراسة حالة مؤسسة (Pl Pieces) بفرنسا
الحالية	**الدراسة الحالية**	إستبيان	مدى مساهمة محفظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار.	40محافظ حسابات بولاية ورقلة

المصدر : من إعداد الطالبتين إستنادا على الدراسات السابقة

خلاصة الفصل :

على ضوء فصل الاطار النظري تطرقنا في المبحث الاول إلى محافظ الحسابات في التشريع الجزائري من خلال التعريف به، والمهام المخول له القيام بها والمسؤوليات التي يتحملها في حالة تقصيره.

أما في المبحث الثاني تطرقنا إلى مهمة محافظ الحسابات واستمرارية المؤسسة على ضوء التشريع والمعيار الجزائري للتدقيق570، أشرنا خلاله الى مفهوم فرض الاستمرارية في المحاسبة والتدقيق، وكذلك مسؤولية كل من الادارة والمدقق في تقييم إستمرارية المؤسسة والإجراءات المتبعة في عملية التقييم لا سيما المؤشرات المالية والتشغيلية والمؤشرات الاخرى وكذا أثر هذا التقييم على تقرير محافظ الحسابات.

وبحدوث أزمة وباء كوفيد 19 وتداعياته التي من الممكن ان توثر على تقييم محافظ الحسابات لقدرة المؤسسة على الاستمرار، تم التطرق الى الاجراءات الاضافية الواجب اتخاذها في سياق الازمة من أجل إبداء الرأي الفني المحايد في ظل ظرف استثنائي، والذي من الممكن أن يهدد استمرارية المؤسسة.

كما تطرقنا في المبحث الثالث للدراسات السابقة حيث تم عرضها ومقارنتها بالدراسة الحالية .

أهم النتائج المتوصل إليها في هذا الفصل :

- محافظ الحسابات هو الشخص المخول قانونا بالمصادقة على صحة وسلامة القوائم المالية ؛
- لمحافظ الحسابات مهام من بينها انذار الجمعية العامة للمساهمين في حالة وجود خطر يهدد استمرارية المؤسسة؛
- يتحمل محافظ الحسابات مسؤولية مدنية وجزائية وتأديبية في حالة عدم تأدية مهامه؛
- يقوم محافظ الحسابات بإجراءات لتقييم استمراريه المؤسسة على ضوء التشريع والمعيار الجزائري للتدقيق570؛
- يصدر محافظ الحسابات تقرير في حالة تهديد استمراريه المؤسسة محل المراجعة؛
- يدرج محافظ الحسابات تداعيات وباء كوفيد 19 في ملحق القوائم المالية لاسيما تقييمه لاستمرارية المؤسسة، باعتباره حدث استثنائي وفق ما أدرج في مذكرة وزارة المالية الخاصة بتداعيات كوفيد19 على عرض القوائم المالية؛
- في ظل وباء كورونا يجب أن يعبر محافظ الحسابات في تقريره على تداعيات الوباء على إستمرارية المؤسسة.

الفصل الثاني

دراسة ميدانية لعينة من المهنيين

تمهيد :

من أجل استكمال دراستنا وبعد التطرق في الجانب النظري إلى مهمة محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة على ضوء التشريع والمعيار الجزائري للتدقيق 570، وكذا الاجراءات الواجب اتخادها لاسيما في ظل تداعيات كوفيد 19، سنتطرق من خلال هذا الفصل إلى الجانب التطبيقي من الدراسة من أجل استقصاء آراء عينة من المهنيين عن طريق استبيان، وهذا لتوضيح مدى تطابق الجانب النظري مع واقع المهنة .

لقد قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي :

المبحث الاول : الطريقة والادوات

المبحث الثاني : نتائج الدراسة الميدانية تفسيرها ومناقشتها

المبحث الاول : الطريقة والاجراءات المتبعة

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا رئيسيا يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة ، وبالتالي يتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة، لكونه أكثر المناهج تفسيرا للظواهر الاجتماعية والاقتصادية، والذي يعرف بأنه طريقة في البحث تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كماهي دون تدخل الباحث في مجرياتها، ويستطيع أن يتفاعل معها فيحللها ويفسرها وذلك بواسطة الحاسب الالي من خلال برنامج التحليل الاحصائي SPSS .

المطلب الأول : الطريقة المتبعة

يتناول هذا المطلب الطريقة المتبعة في الدراسة من خلال التعرف على مجتمع وعينة الدراسة، واهم مصادر البيانات بالإضافة إلى أدوات جمع البيانات.

الفرع الاول : مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في المراجعين الخارجيين على مستوى ولاية ورقلة (تقرت ، ورقلة ، حاسي مسعود)، مع مراعاة أن يكون أفراد العينة من بين الاشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة المهنية في مزاولة مهنة المراجعة، وتتمثل هذه العينة في :

1- خبراء محاسبين؛

2- محافظي الحسابات؛

تم توزيع 50 استمارة إستبيان على عينة من مجموعة من (خبراء محاسبين، محافظي حسابات) اعتمدنا التسليم المباشر وعن طريق البريد الالكتروني وبواسطة الزملاء، وبعد عملية الفرز تقرر الابقاء على 45 إستمارة صالحة من مجموع الاستمارات، بعدما قمنا بإقصاء 05 إستمارة وهذا راجع إلى نقص في الإجابة وعدم إستلامها في الوقت المناسب .

الجدول (2-1) : الاحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان

البيـــان	الاستبيان	
	العدد	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة والمعلن عنها	50	%100
عدد الاستمارات المقصاة والتي لم تستلم	05	%10
عدد الاستمارات الصالحة	45	%90

المصدر : من إعداد الطالبتين (اعتمادا على الاستبيانات الموزعة)

الفرع الثاني : أدوات جمع البيانات

من خلال هذا الفرع سيتم التعرف على بيانات الدراسة والادوات المستخدمة في جمعها :

أولا : البيانات الاولية والثانوية

لقد تم الاعتماد على مجموعة من البيانات الاولية والثانوية ذات العلاقة بموضوع الدراسة وتتمثل في :

1- المصادر الاولية :

تم تصميم استبيان وتوزيعه على عينة من المهنيين (خبراء محاسبين؛ محافظي حسابات) لدراسة مدى تطبيق محافظ الحسابات للإجراءات اللازمة لتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال، وقد قسمت أسئلة الاستبيان إلى ثلاث محاور حسب فرضيات الدراسة، كما دعمنا استمارة الاستبيان بالقيام بعملية المقابلة لاكثر من شخص للعينة محل الدراسة، حيث تم استخدام المقابلة الشخصية لمعرفة الرأي المباشر للعينة حول موضوع الدراسة.

2- المصادر الثانوية :

تم الاعتماد على الكتب ، المراجع، النشرات العلمية ، المجالات المحكمة ، الدراسات السابقة، بالإضافة إلى القوانين والجريدة الرسمية ومعايير المراجعة (ISA 560،ISA 570) التي لها علاقة بموضوع البحث .

المطلب الثاني : هيكلة الاستبيان والإجراءات المتبعة في المعالجة الاحصائية

الفرع الاول : هيكلة الاستبيان

أ- خطوات إعداد الإستبيان

تم تقسيم الاستبيان الى جزأين كما يلي :

الجزء الأول : خاص بالمعلومات العامة لأفراد العينة.

الجزء الثاني : يتعلق بفرضيات الدراسة وأسئلتها حيث قسم الى ثلاث محاور.

المحور الاول : يتعلق بالفرضية الأولى "يدرك محافظي الحسابات في الجزائر مهمتهم في تقييم استمرارية المؤسسة على ضوء التشريع والمعيار الجزائري للتدقيق 570".

المحور الثاني : يتعلق بالفرضية الثانية "يستخدم محافظ الحسابات مؤشرات ذات طبيعة مالية ومؤشرات أخرى ذات طبيعة غير مالية".

المحور الثالث : يتعلق بالفرضية الثالثة "يقوم محافظ الحسابات بعدة متطلبات للتأكد من استمرارية استغلال المؤسسة في ظل وباء كوفيد 19".

وقد تم إعداد الاستبيان على أساس مقياس ليكارت الثلاثي

الجدول (2-2) : مقياس ليكارت الثلاثي

الرأي (التصنيف)	غير موافق	محايد	موافق
الدرجة (الوزن)	**1**	**2**	**3**

المصدر : عز عبد الفتاح، **مقدمة في الاحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام برنامج spss**، الجزء الثالث، موضوعات مختارة، ص 538.

ب-تحكيم الاستبيان :

قبل توزيع الاستبيان تم عرضه للتحكيم من طرف الاستاذ المشرف ومجموعة من الأساتذة المختصين من جامعة ورقلة، وهذا بغية التأكد من سلامة الاستبيان من مختلف الجوانب خاصة فيما يتعلق ب :

- دقة صياغة الاسئلة وصحتها من الناحية اللغوية والنحوية؛
- توزيع خيارات الاجابة لضمان ملائمتها لعملية المعالجة الاحصائية، من أجل التصميم الدقيق وفقا للمنهجية؛
- في الأخير تم صياغة الاستبيان بالشكل النهائي.

ث-ثبات الاستبيان بطريقة ألفا كرو نباخ Alpha de cronbach

قبل استخراج النتائج المتعلقة بالإشكالية المطروحة حاولنا فيما يلي دراسة ثبات الاستبيان بواسطة المعامل ألفا كرونباخ وهو معامل يقيس نسبة أفراد العينة الذين يعيدون نفس الاجابات في حالة إستجوابهم في نفس الظروف .

الجدول (2-3) : قياس ثبات الاستبيان

عدد الفقرات	ألفا كرومباخ
31	**0.878**

المصدر : من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات برنامج spss

من خلال اختبار الثبات لـ31 سؤال من الاستبيان كانت نسبة ألفا كرونباخ 0.87.8، مما يدل على أن في حالة توزيع الاستبيان من جديد في نفس الظروف السابقة 87.8 بالمائة من عينة الدراسة يعيدون نفس الإجابة، وهو ما يعبر عن نسبة ثبات للأداة المستعملة في الدراسة، مما يبين مصداقية النتائج التي يمكن الوصول إليها، و يبين أيضا أن الارتباط بين الاجابات مقبول.

الفرع الثاني : الاجراءات المتبعة في المعالجة الاحصائية

تم تفريغ وتحليل الاستبيان من خلال برنامج (EXCEL 2007)، أما بالنسبة لمعالجة البيانات تم إستخدام الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS25)، ولتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات وتجميعها تم استخدام الاختبارات الاحصائية التالية:

- اختبار الفاكرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان؛
- النسب المئوية والتكرارات لكل عبارة إستبيان؛
- حساب المتوسطات الحسابية لكل محور من الاستبيان، الانحراف المعياري، معامل الاختلاف؛
- حساب المتوسط الحسابي المرجح لاجابات العينة المدروسة؛
- قياس معامل الارتباط بين محاور الاستبيان.

المبحث الثاني : نتائج الدراسة الميدانية تفسيرها ومناقشتها

يحتوي هذا المبحث على مطلبين، المطلب الأول يعرض نتائج الدراسة وتحليلها، اما المحور الثاني سنحاول من خلاله تحليل وتفسير نتائج الدراسة وإختبار الفرضيات ومناقشتها.

المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة الميدانية

سنحاول من خلال هذا المطلب القيام بعرض النتائج المتوصل اليها باستخدام الادوات الاحصائية والبرامج المستعملة في معالجة البيانات التي تم جمعها عن طريق الاستبيان.

الفرع الأول : خصائص عينة الدراسة

لقد تمت دراسة خصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية:

- الجنس؛
- السن؛
- المؤهل العلمي؛
- الوظيفة الممارسة؛
- سنوات الخبرة العملية؛
- التخصص العلمي.

أولا : التوزيعات التكرارية للعينة المدروسة حسب الجنس والسن

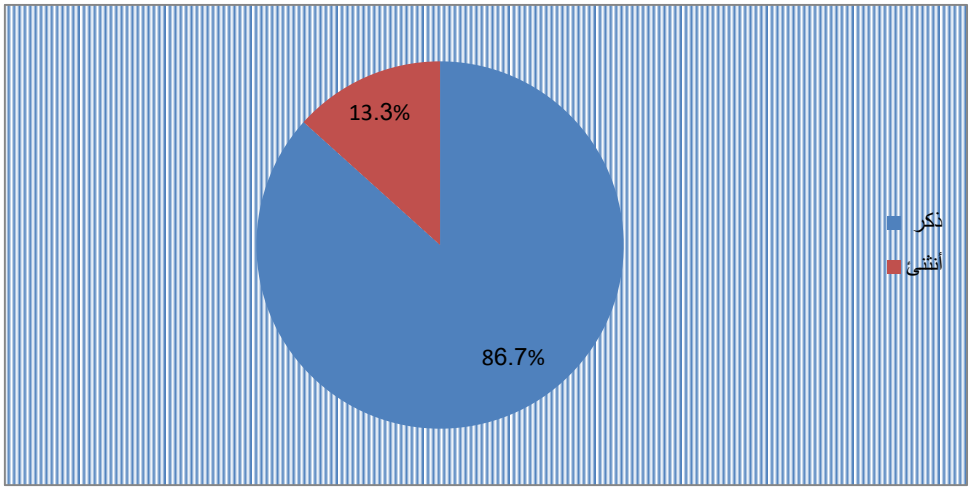
1- التوزيع التكراري للعينة المدروسة حسب الجنس :

الجدول (2-4) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	39	%86.7
أنثى	06	%13.3
المجموع	45	%100

المصدر : من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات برنامج spss

الشكل رقم (2-1) : التمثيل البياني لأفراد العينة المدروسة حسب الجنس



المصدر : من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول (2-4) والشكل (2-1) نلاحظ ما نسبته 86.7 بالمائة من عينة الدراسة من جنس الذكور و 13.3 بالمائة من جنس الإناث بمعنى هناك اتجاه أكبر لجنس الذكور لممارسة المهنة.

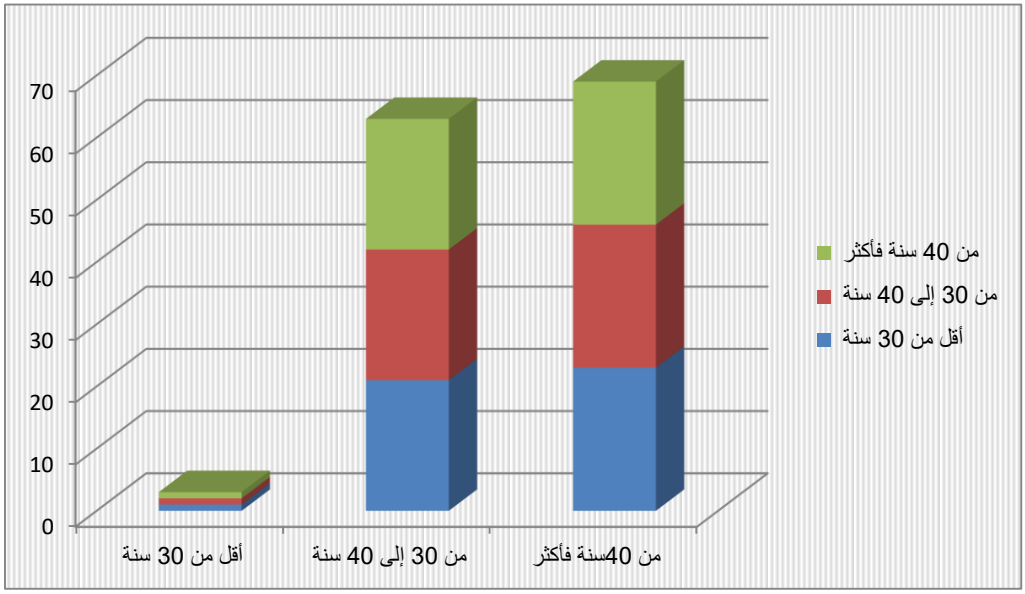
2- التوزيع التكراري للعينة المدروسة حسب السن :

الجدول (2-5) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن

السن	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 30سنة	1	%2.2
من30 إلى 40 سنة	21	%46.6
من 40 سنة فأكثر	23	%51.1
المجموع	45	%100

المصدر : من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج spss

الشكل رقم (2-2) : التمثيل البياني لأفراد العينة المدروسة حسب السن



المصدر : من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول (2-5) والشكل (2-2) نلاحظ أن الفئة العمرية الاكثر تكرار هي الفئة التي يتجاوز عمرهم 40 سنة بنسبة مئوية تقدر ب 51.1 بالمائة، فيما بلغ عدد الذين يتراوح سنهم بين 30 و40 سنة بنسبة 46 بالمائة، والاقل نسبة هم الذين لم يتجاوز سنهم 30 سنة بنسبة 2.2 بالمائة.

ثانيا : التوزيعات التكرارية للعينة المدروسة حسب المؤهل العلمي والتخصص العلمي :

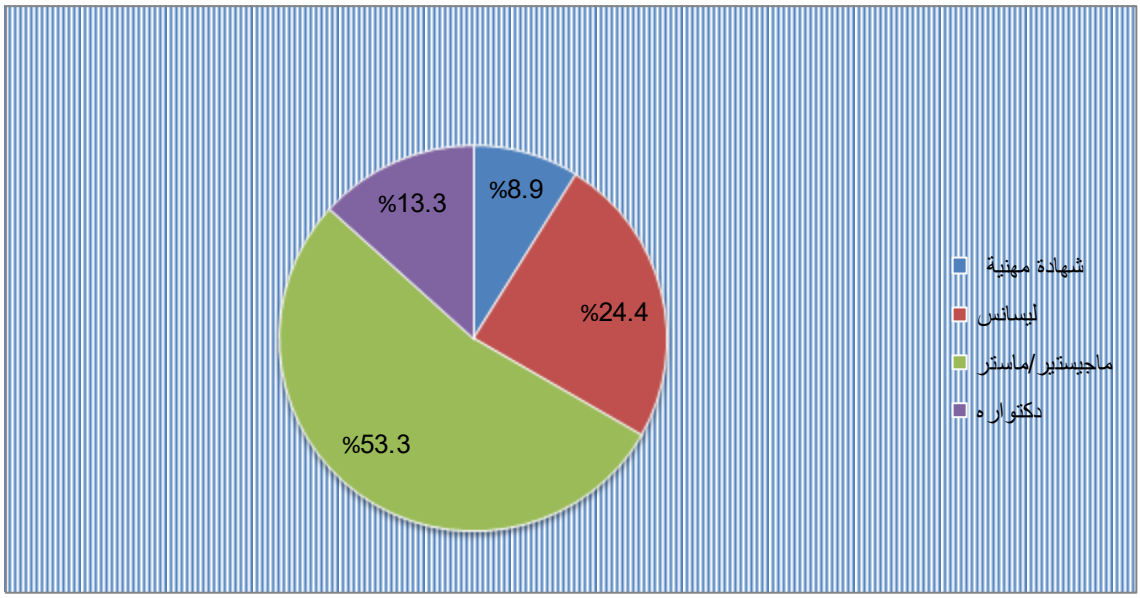
1- التوزيع التكراري للعينة المدروسة حسب المؤهل العلمي :

الجدول (2–6) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
شهادة مهنية	4	%8.9
ليسانس	11	%24.4
ماجستير/ماستر	24	%53.3
دكتوراه	06	%13.3
المجموع	45	%100

المصدر : من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات برنامج spss

الشكل رقم (2–3) : التمثيل البياني لأفراد العينة المدروسة حسب المؤهل العلمي



المصدر : من إعداد الطالبتين إعتمادا على برنامج spss

من خلال الجدول (2–6) والشكل (2–3) نلاحظ أن ما نسبته 90.1 بالمائة من أفراد العينة أكاديميين، يحملون شهادات عليا (ليسانس، ماجستير، وماستر، دكتوراه)، وما نسبته 9.9 بالمائة يحملون شهادات مهنية معتمدة في مراجعة الحسابات، مما ينعكس إيجابا على الدراسة ويزيد في إثراء الموضوع.

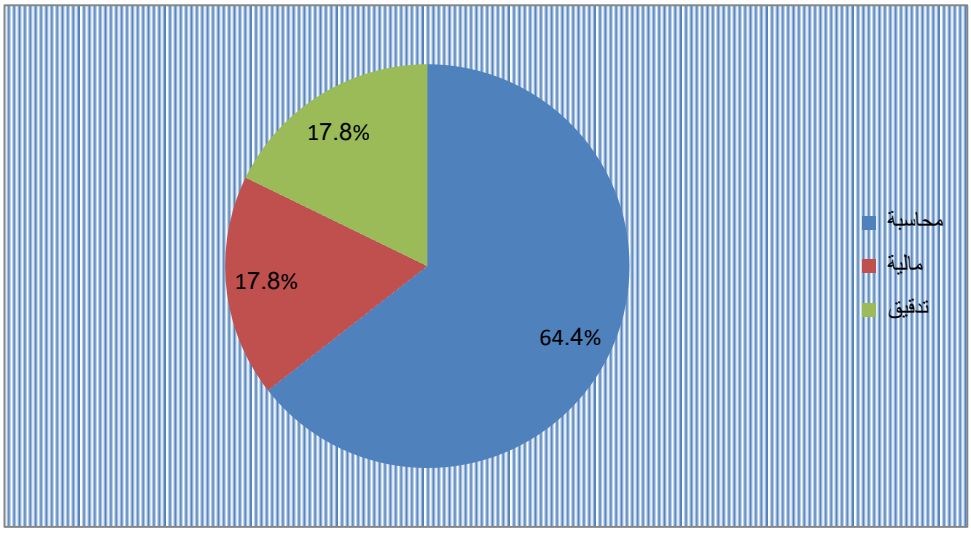
2– التوزيع التكراري للعينة المدروسة حسب التخصص العلمي :

الجدول (2-7) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	29	% 64.4
مالية	08	% 17.8
تدقيق	08	% 17.8
المجموع	45	% 100

المصدر : من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات برنامج spss

الشكل رقم (2-4) : التمثيل البياني لأفراد العينة المدروسة حسب التخصص العلمي



المصدر : من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول (2-7) والشكل (2-4) أعلاه نلاحظ أن أغلبية المهنيين يحملون شهادات في المحاسبة بنسبة تقدر بـ 64.4 بالمائة، وما نسبته 17.8 بالمائة لتخصص المالية وكذا التدقيق، مما يفيدنا في أن المعلومات المقدمة من متخصصين في تطبيق المبادئ المحاسبية .

ثالثا : التوزيعات التكرارية للعينة المدروسة حسب الوظيفة الممارسة والخبرة المهنية

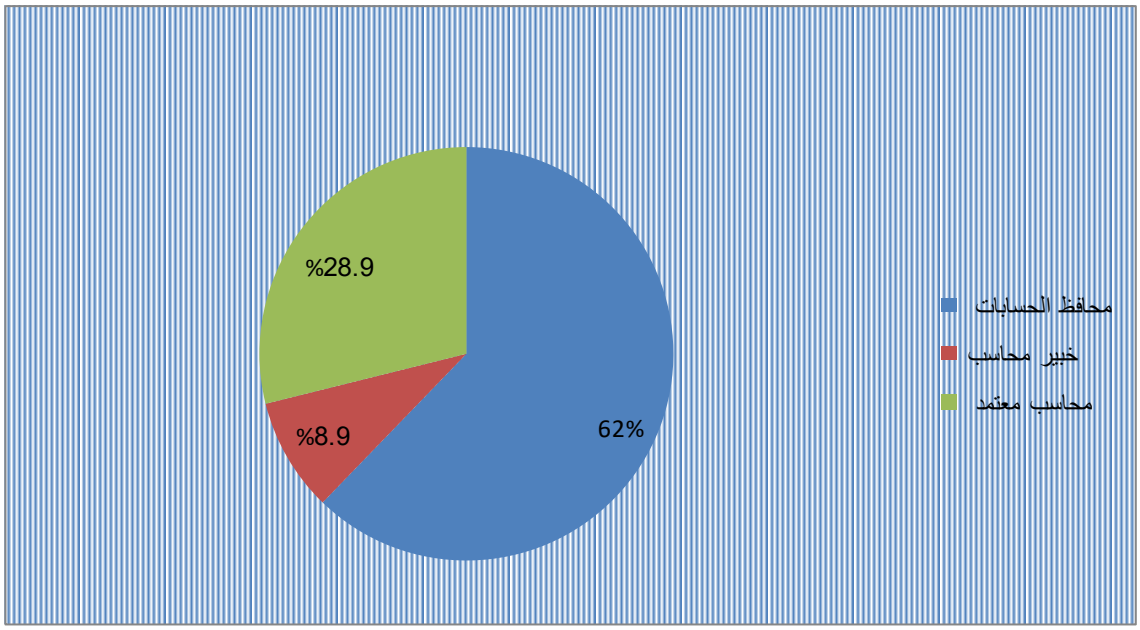
1- التوزيع التكراري للعينة المدروسة حسب الوظيفة الممارسة :

الجدول (2-8) : توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الممارسة

الوظيفة الممارسة	التكرار	النسبة المئوية
محافظ حسابات	**28**	**%62.2**
خبير محاسب	**4**	**%8.9**
محاسب معتمد	**13**	**%28.9**
المجموع	**45**	**%100**

المصدر : من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج spss

الشكل رقم (2-5) : التمثيل البياني للعينة المدروسة حسب الوظيفة الممارسة



المصدر : من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول (2-8) والشكل(2-5) أعلاه نلاحظ أن محافظي الحسابات هي النسبة الاكبر حيث بلغت 62.2 بالمائة، وبلغت نسبة المحاسبين المعتمدين نسبة 28.9 بالمائة، أما نسبة الخبراء المحاسبين بلغت 8.9 بالمائة وهي نسبة لابأس بها لأخذ أرائهم عن الإشكالية المدروسة لتمكنهم في مجال مراجعة الحسابات، على إعتبارهم قلة في مجتمع المهنيين في الولاية .

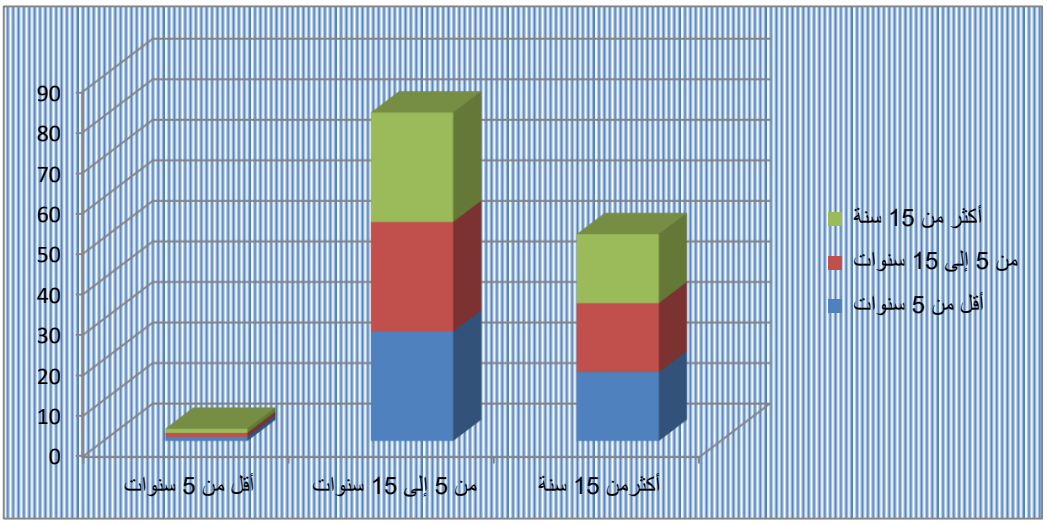
2- التوزيع التكراري للعينة المدروسة حسب الخبرة المهنية الممارسة :

الجدول (2-9) : توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية الممارسة

الخبرة المهنية الممارسة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	**1**	**%2.2**
من 5 الى 15 سنة	**27**	**%60**
أكثر من 15 سنة	**17**	**%37.8**
المجموع	**45**	**%100**

المصدر : من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج spss

الشكل رقم (2-6) : التمثيل البياني للعينة المدروسة حسب الخبرة المهنية الممارسة



المصدر : من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات برنامج spss

نلاحظ من خلال الجدول (2-9) والشكل(2-6) نلاحظ أن الفئة الاقل تكرار هي التي بلغت سنوات خبرتها أقل من 5 سنوات بنسبة 2.2 بالمائة، والفئة الاكثر تكرارا التي بلغت سنوات الخبرة لديها من 5 إلى 10 سنوات بنسبة 60 بالمائة، تليها فئة الاكثر من 15 سنة خبرة بنسبة 37.8 بالمائة، وهذا يدل على أن أغلب أفراد العينة لديهم خبرة في ممارسة المهنة .

الفرع الثاني : دراسة النتائج المتعلقة بآراء المستجوبين تجاه محاور الدراسة

لقياس درجة الموافقة حول إجابات عينة الدراسة على فقرات المحاور ، تم إستخراج المتوسطات الحسابية المرجحة، ومعرفة إتجاه كل فقرة وفق مايلي :

1- الرأي الغير موافق تتراوح قيمة متوسطه المرجح من 1 إلى 1.66؛
2- الرأي المحايد تتراوح قيمة متوسطه المرجح من 1.66 إلى 2.33؛
3- الرأي الموافق تتراوح قيمة متوسطه المرجح من 2.33 إلى 3.00.

أولا : النتائج المتعلقة باتجاه المستجوبين اتجاه فقرات المحور الأول

يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصيل إليها حول أسئلة المحور الأول من الاستبيان المتعلقة بمهمة محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة على ضوء التشريع الجزائري .

الجدول (2–10) : نتائج أراء العينة حول مهمة محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة على ضوء التشريع الجزائري

المحور الاول	غير موافق		محايد		موافق		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الاتجاه العام
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة				
–يقوم محافظ الحسابات بتقييم قدرة المؤسسة محل المراجعة على الإستمرارية في الاستغلال	2	%4.4	2	%4.4	41	%91.1	2.87	0.457	16	موافق
–يقوم محافظ الحسابات بتقييم مدى سلامة تقييم الادارة لقدرة المؤسسة على الاستمرارية	0	%0	2	%4.4	43	%95.6	2.96	0.208	7.1	موافق
–يقوم محافظ الحسابات بدراسة ما إذا كان هناك ظروف او أحداث تؤدي الى وجود شك جوهري لقدرة المؤسسة على الاستمرارية	1	%2.2	8	%17.8	36	%80	2.76	0.484	17.6	موافق
–يقوم محافظ الحسابات بجمع عناصر مقنعة كافية وملائمة من أجل تقدير صحة فرضية إستمرارية الاستغلال وفق ما نص عليه المعيار الجزائري للتدقيق 570	1	%2.2	8	%17.8	36	%80	2.78	0.471	17.0	موافق
–يقوم محافظ الحسابات بإجراءات التدقيق الاضافية في حال وجود أحداث أوظروف تؤدي إلى وجود شك جوهري لقدرة المؤسسة على الاستمرارية	1	%2.2	2	%4.4	42	%93.3	2.91	0.358	12.3	موافق
–يقوم محافظ الحسابات بإستنتاج وجود عدم يقين معتبر اولاحول قدرة المؤسسة على مواصلة إستغلالها وفق ما نص عليه المعيار الجزائري للتدقيق 570.	2	%4.4	7	%15.6	36	%80	2.76	0.529	19.2	وافق
يقوم محافظ الحسابات بإعلام المسيرين والجمعية العامة بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه، من طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة.	1	%2.2	0	%0	44	%97.8	2.96	0.298	10.1	موافق
–يترتب عن مهمة محافظ الحسابات اعداد تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرارية نشاط المؤسسة.	1	%2.2	0	%0	44	%97.8	2.96	0.298	10.1	موافق
المتوسط العام للمحور الاول							**2.866**	**0.205**	**7.2**	**موافق**

المصدر : من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

ثانيا : النتائج المتعلقة باتجاه المستجوبين اتجاه فقرات المحور الثاني

يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصيل إليها حول أسئلة المحور الثاني من الإستبيان المتعلقة المؤشرات المستخدمة في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال.

الجدول (2–11) : نتائج محور المؤشرات المستخدمة في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال

المحورالثاني	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الاتجاه العام
	التكرار	التكرار	التكرار				
	النسبة	النسبة	النسبة				
– رؤوس الاموال الخاصة السلبية تعتبر من الاشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة.	3	4	38	2.78	0.252	8.6	موافق
	%6.7	%8.9	%84.4				
–عدم القدرة على الدفع للدائنيين عند الاستحقاق تعتبر من الاشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة	2	5	38	2.80	0.505	15.6	موافق
	%4.4	%11.1	%84.4				
–القروض المستحقة دون افاق حقيقية للتجديد او لإمكانية التسديد تعتبر من الاشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة.	5	8	32	2.60	0.688	26.4	موافق
	%11.1	%17.8	%71.1				
–اللجوء المبالغ للقروض قصيرة الاجل قصد تمويل الاصول طويلة الاجل تعتبر من الاشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة	6	5	34	2.62	0.716	27.3	موافق
	%13.3	%11.1	%75.6				
–مؤشرات سحب الدعم المالي من طرف المقرضين أو الدائنين تعتبر من الاشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة	6	8	31	2.56	0.725	28.4	موافق
	%13.3	%17.8	%68.9				
–القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي والمستمر تعتبر من الاشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة	1	6	38	2.82	0.442	15.6	موافق
	%2.2	%13.3	%84.4				
–النسب المالية الرئيسية غير الايجابية تعتبر من الاشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة	2	2	41	2.87	0.457	16.0	موافق
	%4.4	%4.4	%91.1				

-خسائر الاستغلال المكررة او التدهور المعتبر لقيمة اصول الاستغلال تعتبر من الاشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة.	0	3	42	2.93	0.252	8.6	موافق
	%0	%6.7	%93.3				
-توقيف سياية توزيع الارباح تعتبر من الاشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة.	7	19	19	2.27	0.720	31.8	موافق
	%15.6	%42.2	%42.2				
-عدم القدرة على الحصول على التمويل من أجل تطوير منتجات جديدة او استثمارات حيوية تعتبر من الاشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة	11	12	22	2.24	0.830	37.0	محايد
	%24.4	%26.7	%48.9				
-مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون إستخلافهم تعتبر من الاشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة.	11	7	27	2.36	0.857	36.4	موافق
	%24.4	%15.6	%60				
-خسارة صفقة مهمة أو إعفاء أو رخصة أو ممول رئيسي تعتبر من الاشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة.	13	8	24	2.24	0.883	39.3	محايد
	%28.9	%17.8	%53.3				
-نقص دائم في الموارد الاولية الرئيسية تعتبر من الاشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة	10	04	31	2.47	0.842	34.1	موافق
	%22.2	%8.9	%68.9				
-عدم إحترام الالتزامات المتعلقة برأس مال الشركة أو إلتزامات قانونية أساسية أخرى تعتبر من الاشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة	6	6	33	2.60	0.720	27.7	موافق
	%13.3	%13.3	%73.3				
-الاجراءات القضائية الجارية ضد المؤسسة التي يمكن أن تكون لها أثار مالية لا يمكن للمؤسسة مواجتها تعتبر من الاشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة	6	8	31	2.56	0.725	28.4	موافق
	%13.3	%17.8	%68.9				
المتوسط العام للمحور الثاني				**2.580**	**0.409**	**15.9**	**موافق**

المصدر : من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

ثالثا : النتائج المتعلقة بإتجاه المستجوبين اتجاه فقرات المحور الثالث

يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصيل إليها حول أسئلة المحور الثالث من الاستبيان المتعلقة بمتطلبات مهمة محافظ الحسابات لتقييم استمرارية استغلال المؤسسة في ظل وباء كوفيد 19.

الجدول (2-12) : نتائج محور متطلبات مهمة محافظ الحسابات لتقييم استمرارية استغلال المؤسسة في ظل وباء كوفيد 19

المحور الثالث	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الاتجاه العام
	التكرار	التكرار	التكرار				
	النسبة	النسبة	النسبة				
-يطبق محافظ الحسابات إجراءات صارمة في مهمته على ضوء مذكرة وزارة الماليةالمتعلقة بتداعيات وباء كوفيد 19 وأثره على عرض القوائم المالية.	5	11	29	2.53	0.694	27.4	
	%11.1	%24.4	%64.4				موافق
– يتأكد محافظ الحسابات من تقييم مسيري المؤسسة لاستمرارية الاستغلال	5	8	32	2.60	0.688	26.4	موافق
	%11.1	%17.8	%71.1				
-يعتمد محافظ الحسابات على متطلبات معيار التدقيق الجزائري 560 (الاحداث اللاحقة) للتأكد من الأحداث الواقعة بين تاريخ غلق الحسابات واعداد التقرير.	1	8	36	2.78	0.471	17.0	موافق
	%2.2	%17.8	%80				
-يعتمد محافظ الحسابات على متطلبات معيار التدقيق الجزائري 570 (استمرارية الاستغلال) للتأكد من موضوعية تطبيق إدارة المؤسسة لفرضية استمرارية الاستغلال في اعداد القوائم المالية .	2	6	37	2.78	0.517	18.60	موافق
	%4.4	%13.3	%82.2				
-يتأكد محافظ الحسابات من وجود كل المعلومات الضرورية حول وضعية المؤسسة في ملحق القوائم المالية.	0	3	42	2.93	0.252	8.6	
	%0	%6.7	%63.3				موافق
-يبدي محافظ الحسابات رأيه حول: – أدلة إدارة المؤسسة وتقييمها المتعلق باستمرارية الاستغلال؛ – معالجة الاحداث اللاحقة لسنة 2019؛ – ملاءمة محتوى تقرير التسيير مع وضعية المؤسسة.	0	11	34	2.76	0.435	15.8	موافق
	%0	%24.4	%75.6				
-يقدم محافظ الحسابات المعلومات الضرورية للملاك حول تداعيات وباء كوفيد 19 على استمرارية استغلال المؤسسة.	5	16	24	2.42	0.690	28.5	موافق
	%11.1	%35.6	%53.3				
-يحذر محافظ الحسابات الجمعية العامة من توزيع أرباح 2019 إذا تأثرت المؤسسة من وباء كوفيد 19.	5	11	29	2.53	0.694	27.4	موافق
	%11.1	%24.4	64.4%				
المتوسط العام للمحور الثالث				**2.666**	**0.316**	**11.9**	**موافق**

المصدر : من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

المطلب الثاني : تحليل وتفسير ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية

سنحاول من خلال هذا المطلب تحليل وتفسير النتائج المتوصل اليها في المطلب السابق، وذلك بإستخدام الأساليب والاختبارات الاحصائية، وهذا من خلال النتائج المتعلقة بآراء المستجوبين تجاه محاور الاستبيان والنتائج المتعلقة بإختبار فرضيات الدراسة .

الفرع الاول : تحليل وتفسير النتائج المتعلقة بمحاور الاستبيان

أولا : تحليل وتفسير النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين تجاه المحور الاول

التحليل :

أشار الجدول رقم (2-8) إلى المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف والاتجاه العام للفقرات المتعلقة بمحور مهمة محافظ الحسابات في تقييم إستمرارية المؤسسة والتي تراوحت متوسطاتها الحسابية بين (2.76-2.96)، وبإنحرافات معيارية بين (0.298- 0.529)، ومعامل إختلاف تراوح بين (7.1 الى 19.2)، حيث تشير نتائج الجدول إلى ما يلي :

إحتلت المرتبة الاولى الفقرات الثلاثة الأتية على التوالي، الفقرة الثانية "يقوم محافظ الحسابات بتقييم مدى سلامة تقييم الإدارة لقدرة المؤسسة على الاستمرارية " والفقرةالثامنة "يترتب على مهمة محافظ الحسابات إعداد تقريرخاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرارية النشاط المؤسسة" والفقرة السابعة " يقوم محافظ الحسابات بإعلام المسيرين والجمعية العامة بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه من طبيعته أن يعرقل استمرارية استغلال المؤسسة" بمتوسط حسابي (2.96) بإتجاه عام نحو الموافقة، وإنحراف معياري بقيمة (0.208) للفقرة الثانية و(0.298) بالنسبة للفقرتين الثامنة والسابعة، كما تراوح معامل الاختلاف لهاته الفقرات بين (7.1-10.1) مما يدل على تجانس في إجابات أفراد العينة.

ثم تأتي في المرتبة الثانية الفقرة الخامسة وهي " يقوم محافظ الحسابات بإجراءات التدقيق الإضافية في حال وجود أحداث أو ظروف تؤدي إلى وجود شك جوهري لقدرة المؤسسة على الإستمرارية" حيث أن المتوسط الحسابي لها بلغ (2.91) باتجاه عام نحو الموافقة، بإنحراف معياري(0.35)، وبمعامل إختلاف (12.3).

في المرتبة الثالثة تأتي الفقرة الأولى وهي "يقوم محافظ الحسابات بتقييم القدرة على الاستمرارية للمؤسسة محل المراجعة، بحيث المتوسط الحسابي لها (2.87)، باتجاه عام نحو الموافقة، وقد تدرجت الفقرات (الرابعة – الثالثة – السادسة) نحو الموافقة بمتوسط (2.78- 2.76- 2.76) على التوالي حسب مقياس ليكارت الثلاثي أيضا نحو رأي الموافقة.

يتبين لنا من الجدول موافقة عينة الدراسة على محور مهمة محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة على ضوء التشريع الجزائري، إذ بلغ المتوسط العام له (2.86)، و بلغ الانحراف المعياري العام لفقراته (0.20) أقل من الواحد (1) مما يعني عدم وجود تشتت للفقرات، وبلغ معامل الاختلاف قيمة (7.1)، وهذا يدل على درجة التجانس بين فقرات المحور الأول .

التفسير :

من خلال التحليل السابق وجدنا أن محافظي الحسابات يقومون بمجموعة من المهام اللازمة التي تساعدهم على تقييم استمرارية المؤسسة على ضوء التشريع الجزائري، وذلك بالاعتماد على المهام المتعارف عليها في التشريع، والمعايير المهنية عند مزاولة مهمتهم، حيث أن المتوسط الحسابي لفقرات المحور هو (2.86) وهو مايؤكد إعتماد محافظ الحسابات على سلامة تقييم الإدارة لقدرة وإمكانيات المؤسسة على الاستمرار، وكذا إعداد التقارير الخاصة في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرارية المؤسسة وقيامه بإعلام المسيريين والجمعية العامة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، من الممكن أن يعرقل استمرارية الاستغلال.

من خلال ما سبق نستنتج ما يلي :

أن محافظين الحسابات على دراية كافية للمهام الخاضع إليها في التشريع الوطني مما يعزز قدرتهم على القيام بمجموعة من الإجراءات اللازمة بكل كفاءة وفعالية، من أجل الوصول إلى نتائج أفضل بخصوص قدرة المؤسسة على الاستمرارية من خلال :

- قيام محافظ الحسابات بتقييم قدرة المؤسسة محل المراجعة على الإستمرارية في الاستغلال؛
- قيام محافظ الحسابات باعداد تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرارية نشاط المؤسسة.؛
- قيام محافظ الحسابات بإعلام المسيرين والجمعية العامة بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه، من طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة؛

ثانيا: تحليل وتفسير نتائج المحور الناني من الاستبيان الخاص بالمؤشرات المستخدمة في تقييم إستمرارية المؤسسة على ضوء التشريع

أ- التحليل :

أشار الجدول رقم (2-9) إلى المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف والاتجاه العام للفقرات المتعلقة بالمؤشرات المستعملة في تقييم إستمرارية المؤسسة والتي تراوحت متوسطاتها الحسابية بين (2.24 إلى 2.93) وبإنحرافات معيارية بين (0.25 إلى 0.88)، ومعامل إختلاف تراوح بين (8.6 الى 39.3)، حيث تشير نتائج الجدول إلى ما يلي :

- الفقرة الثامنة في المحور احتلت المرتبة الاولى والمتمثلة في المؤشر المالي " خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور في قيمة اصول الاستغلال " بأكبر متوسط حسابي بلغ (2.93) أي أن اراء العينة إتجاه الفقرة متجهة نحو الموافقة على أن المؤشر من الاشارات التي تساعد محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة، كما بلغ معامل الاختلاف لذات المؤشر (8.6) وهي أقل قيمة مما يدل على تجانس في إجابات الفقرة .
- الفقرة السابعة من المحور احتلت المرتبة الثانية والمتمثلة في المؤشر المالي "النسب المالية الرئيسية غير الإيجابية" بوسط حسابي بلغ (2.87) بإتجاه عام نحو الموافقة على المؤشر كإشارة تساعد محافظ الحسابات في تقييم إستمرارية المؤسسة ، وانحراف معياري (0.457) ، كما بلغ معامل الاختلاف في هذه الفقرة (16) مما يدل على تجانس في إجابات العينة.

- الفقرة السادسة من المحور إحتلت المرتبة الثالثة والمتمثلة في المؤشر المالي "القدرة على التمويل الذاتي الغير كافي" والمستمر " بوسط حسابي (2.82) بإتجاه عام نحو الموافقة على المؤشر كإشارة تساعد محافظ الحسابات في تقييم إستمرارية المؤسسة، وانحراف معياري (0.442) ومعامل إختلاف بلغ 15.6 مما يدل على تجانس في الاجابات بين أفراد العينة .
- كما تدرجت كل من الفقرات (الثانية، الأولى، الرابعة، الثالثة، الرابعة عشر، الخامسة، الخامسة عشر، الثالثة عشر، الحادية عشر) بمتوسطات حسابية بلغت على التوالي (2.80، 2.78، 2.62، 2.60، 2.60، 2.56، 2.56، 2.47، 2.36) ، وبإتجاه عام نحو الموافقة حسب مقياس ليكارت الثلاثي، وهي مؤشرات مالية(الثانية، الاولى، الرابعة، الثالثة، الخامسة) على الترتيب ، ومؤشرات تشغيلية (الحادية عشر، الثالثة عشر) على الترتيب، ومؤشرات اخرى (الرابعة عشر ، الخامسة عشر).
- أما الفقرات (التاسعة، العاشرة، الثانية عشرة) اتجه الرأي العام لها نحو الحياد بمتوسطات حسابية على التوالي (2.27، 2.24، 2.24)، بمعامل إختلاف (31.8، 37.0، 39.3) مرتفع بالنسبة للفقرات السابقة مما يدل على عدم تجانس في إجابات أفراد العينة لهذه الفقرات، والتي تتضمن مؤشرات مالية (التاسعة ، العاشرة) المتعلقة ب " توقيف سياسة توزيع الارباح " و" عدم القدرة على الحصول على منتجات جديدة او استثمارات حيوية" ومؤشرات تشغيلية (الثانية عشر) المتعلقة بمؤشر " خسارة صفقة مهمة أو إعفاء أو رخصة أو ممول رئيسي ".

يتبين لنا من خلال الجدول ان موافقة عينة الدراسة على إستخدام المؤشرات الواردة في معيار تقرير إستمرارية الاستغلال، والتي تعتبر إشارات مساعدة في تقييم قدرة المؤسسة على الإستمرار، إذ بلغ المتوسط العام للمحور (2.58)، وانحراف معياري بقيمة (0.40) أقل من الواحد مما يعني عدم وجود تشتت للفقرات، ومعامل الاختلاف العام بلغ (15.9) ويدل على تجانس بنسبة معتبرة بين أراء أفراد العينة.

ب–التفسير :

من خلال التحليل السابق نجد أن عينة الدراسة يستخدمون مؤشرات تساعدهم في تقييم إستمرارية المؤسسة حيث أن المتوسط العام للمحور بلغ (2.58)، هذه المؤشرات انقسمت بين المؤشرات المالية والمؤشرات التشغيلية والمؤشرات الاخرى

الواردة في التشريع الجزائري (معيار تقرير إستمرارية الاستغلال)، لاسيما المؤشرات المالية الاكثر إستخداما التي تعتبر إشارات وإنذارات مبكرة في حالة تهديد أو وجود شكوك حول إستمرارية المؤسسة .

من خلال ما سبق نستنتج مايلي :

أكثر المؤشرات إستخداما من قبل أفراد العينة كإشارات تساعد المدقق في تقييم إستمرارية المؤسسة هي :

- خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبر لقيمة أصول الاستغلال؛
- النسب المالية الغير الرئيسية الغير إيجابية؛
- القدرة على التمويل الذاتي غير كافي والمستمر؛
- عدم القدرة على الدفع للدائنيين عند الاستحقاق؛
- رؤوس الاموال الخاصة السلبية.

ثالثا : تحليل وتفسير النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين تجاه المحور الثالث من الإستبيان :

التحليل :

أشار الجدول رقم (2-10) إلى المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف والاتجاه العام للفقرات المتعلقة بمحور متطلبات مهمة محافظ الحسابات لتقييم استمرارية المؤسسة في ظل وباء كوفيد 19، والتي تراوحت متوسطاتها الحسابية بين (2.42-2.93) بإتجاه عام نحو الموافقة، وبإنحرافات معيارية بين(0.25-0.69)، ومعامل إختلاف تراوح بين (8.6 الى 28.5)، حيث تشير نتائج الجدول إلى ما يلي :

- الفقرة الخامسة احتلت المرتبة الاولى وهي "يتأكد محافظ الحسابات من وجود كل المعلومات الضرورية حول وضعية المؤسسة في ملحق القوائم المالية " بمتوسط حسابي (2.93)، وبإتجاه عام نحو الموافقة، كما بلغ الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لها على التوالي (0.25) و (8.6).

- في المرتبة الثانية تأتي الفقرتين الثالثة والرابعة على التوالي وهما فقرة "يعتمد محافظ الحسابات على متطلبات معيار التدقيق الجزائري 560 "، وفقرة "يعتمد محافظ الحسابات على متطلبات معيار التدقيق الجزائري 570"،حيث أن المتوسط الحسابي لهما (2.78) بإتجاه عام نحو الموافقة، ثم تأتي الفقرة السادسة "يبدي محافظ الحسابات رأيه حول : أدلة إدارة المؤسسة وتقييمها المتعلق باستمرارية الاستغلال؛ معالجة الأحداث اللاحقة لسنة 2019، ملائمة محتوى تقرير التسيير مع وضعية المؤسسة " بحيث المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (2.76)، وقد تدرجت الفقرات (الثانية – الأولى - الثامنة–السابعة) نحو الموافقة بمتوسط حسابي (2.60- 2.53-2.53 -2.42) على التوالي حسب مقياس لكارت الثلاثي أيضا نحو الرأي موافق.

- بالإضافة إلى ذلك أيضا يتبين لنا من الجدول موافقة عينة الدراسة على متطلبات مهمة محافظ الحسابات لتقييم استمرارية استغلال المؤسسة في ظل وباء كوفيد 19 ،"إذ بلغ المتوسط العام للمحور (2.66) ، وكما أن الانحراف المعياري العام لعبارات المحور الثالث أقل من الواحد (1) وتبلغ قيمته (0.31) مما يعني عدم وجود تشتت للفقرات، وكما نجد أن معامل الاختلاف لعبارات المحور الثالث بلغ قيمته (11.9) وهذا يدل على قوة التجانس بين فقرات المحور الثالث.

التفسير :

من خلال التحليل السابق وجدنا عينة الدراسة تتجه نحو الموافقة حول محور متطلبات مهمة محافظ الحسابات لتقييم إستمرارية المؤسسة في ظل وباء كوفيد 19، وفق ما نصت عليه مذكرة وزراة المالية المتعلقة بتداعيات كوفيد19 واثره على عرض القوائم المالية، حيث أن المتوسط الحسابي لفقرات المحور بلغ (2.66)، وهو ما يؤكد إدراك محافظ الحسابات للمتطلبات الاستثنائية الخاصة بأزمة كوفيد19 أثناء تقييمه لاستمرارية المؤسسة.

من خلال ما سبق نستنتج أن لمهمة محافظ الحسابات متطلبات في ظل وباء كوفيد 19 أهمها :

- يتأكد محافظ الحسابات من وجود كل المعلومات الضرورية حول وضعية المؤسسة في ملحق القوائم المالية ؛
- إعتمادمحافظ الحسابات على متطلبات معيار التدقيق الجزائري 560 (الاحداث اللاحقة) للتأكد من الأحداث الواقعة بين تاريخ غلق الحسابات واعداد التقرير؛
- إعتماد محافظ الحسابات على متطلبات معيار التدقيق الجزائري 570 (استمرارية الاستغلال) للتأكد من موضوعية تطبيق إدارة المؤسسة لفرضية استمرارية الاستغلال في اعداد القوائم المالية.

الفرع الثاني : قياس الارتباط بين محاور الدراسة

أولا : قياس الارتباط بين المحاور :

يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصل اليها حول قياس الارتباط الخطي بين المحاور الثلاثة من الاستبيان بإستخدام معامل بيرسون

الجدول (2-13): قياس الارتباط بين محاور الدراسة

المحور	معامل الارتباط بيرسون	محور1	محور2	محور3
المحور الأول: مهمة محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة على ضوء التشريع الجزائري	معامل الارتباط بيرسون	1	*0.522	0.279
	Sig معنوية	-	0.000	0.064
	التكرارات	45	45	45
المحور الثاني: المؤشرات المستخدمة في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال	معامل الارتباط بيرسون	*0.522	1	*0.427
	Sig معنوية	0.000	-	0.003
	التكرارات	45	45	45
المحور الثالث : متطلبات تقييم استمرارية استغلال المؤسسة في ظل وباء كوفيد19	معامل الارتباط بيرسون	0.279	*0.427	1
	Sig معنوية	0.064	0.003	-
	التكرارات	45	45	45

المصدر : من إعداد الطالبتين إعتماد على برنامج spss

حيث فرضيات الاختبار كالتالي :

الفرضية الاولى

H0 : لا توجد علاقة بين مهمة محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة والمؤشرات المستعملة.

H1 : توجد علاقة بين مهمة محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة والمؤشرات المستعملة.

الفرضية الثانية :

H0 : لا توجد علاقة بين مهمة محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة ومتطلبات تقييم إستمرارية المؤسسة في ظل كوفيد19.

H1 : توجد علاقة بين مهمة محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة ومتطلبات تقييم إستمرارية المؤسسة في ظل كوفيد 19.

الفرضية الثالثة :

H0 : لا توجد علاقة بين المؤشرات المستعملة في تقييم إستمرارية ومتطلبات تقييم إستمرارية المؤسسة في ظل كوفيد19؛

H1 : توجد علاقة بين المؤشرات المستعملة في تقييم إستمرارية ومتطلبات تقييم إستمرارية المؤسسة في ظل كوفيد19.

- ✓ **تحليل وتفسير النتائج**

من خلال الجدول (2-13) يتضح مايلي :

- مستوى دلالة الاختبار sig بين المحور الاول مهمة محافظ الحسابات في تقييم إستمرارية المؤسسة والمحور الثاني المؤشرات المستخدمة في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 بمعنى ان العلاقة بينهما معنوية، ونسبة الارتباط 0.522 أي 52.2بالمائة، بمعنى وجود علاقة طردية موجبة أي أن إدراك محافظي الحسابات لمهمتهم في تقييم إستمرارية المؤسسة يزيد من إستخدام المؤشرات المساعدة بما في ذلك المؤشرات المالية والتشغيلية والمؤشرات الاخرى (نقبل الفرضية البديلة H1).
- مستوى دلالة الاختبار sig بين المحور الاول مهمة محافظ الحسابات في تقييم إستمرارية المؤسسة والمحور الثالث متطلبات تقييم استمرارية المؤسسة في ظل وباء كوفيد تساوي 0.279 وهي أكبر من 0.05 أي ان الاختبار ليس لديه دلالة إحصائية معنوية، المحورين مستقلين تماما(نقبل الفرضية الصفرية H0)
- مستوى دلالة الاختبار sig بين المحور الثاني المؤشرات المستخدمة في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية والمحور الثالث متطلبات تقييم استمرارية المؤسسة في ظل وباء كوفيد تساوي 0.003 وهي أقل من 0.05، اي ان العلاقة بينهما معنوية، ونسبة الارتباط 0.427 أي42.7 بالمائة، بمعنى وجود علاقة طردية موجبة بين إستخدام المؤشرات ومتطلبات تقييم أستمرارية المؤسسة في ظل وباء كوفيد 19، وذلك لاهمية إستخدام المؤشرات في تقييم إستمرارية المؤسسة سواء في الظروف العادية او الاستثنائية (نقبل الفرضية البديلة H1)، .

خلاصة الفصل :

تناولنا في هذا الفصل دراسة تطبيقية حول مدى مساهمة محافظ الحسابات في تقييم إستمرارية المؤسسة من خلال إستبيان لعينة من المهنيين بالولاية لاستقصاء أرائهم حول الموضوع، وبإستخدام برنامج Exel و Spss قمنا بعرض الخصائص المتعلقة بمجمع الدراسة، وتفريغ بياناتها ثم تحليل نتائج الاستبيان وإختبار فرضياته، وإستنتجنا ان محافظ الحسابات في إطار مهمته يقوم بتقييم إستمرارية المؤسسة محل المراجعة، ويأخذ بالمؤشرات المالية والغير مالية التي يمكن ان تكون اشارات لعدم إستمرارية المؤسسة، وفي ظل أزمة كوفيد19 يأخذ محافظ الحسابات بمتطلبات الظرف الاستثنائي في حالة تأثير تداعيات الوباء على إستمرارية المؤسسة، من خلال تطبيق مذكرة وزارة المالية.

الخاتمة

في ظل تطور المؤسسات الاقتصادية ومحيطها أصبح لمحافظ الحسابات أهمية بالغة، لأنه يمكن من مراقبة نشاط المؤسسة ويساعد الاطراف ذوي المصلحة في اتخاذ القرارات المهمة لها، من خلال إبداء رأيه في شرعية وصدق القوائم المالية، وسلامة عرضها لنتائج نشاط المؤسسة ووضعيتها المالية وممتلكاتها، كما يقوم في إطار مهمته بإصدار عدة تقارير من بينها تقرير في حالة ملاحظة تهديد لاستمرارية الاستغلال بالمؤسسة.

من هنا ارتأينا محاولة دراسة مدى مساهمة محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة على ضوء التشريع والمعيار الجزائري للتدقيق 570، حيث عالجنا هذا الموضوع من خلال فصلين، تضمن الفصل الاول مهمة محافظ الحسابات واستمرارية المؤسسة الاقتصادية، من خلال التعريف بمهام ومسؤوليات محافظ الحسابات في إطار تقييمه لقدرة المؤسسة على الاستمرارية والمؤشرات المستخدمة في ذلك، كما تطرقنا إلى مذكرة وزارة المالية (ملحق1) الخاصة بتداعيات وباء كوفيد 19 الراهن، والمتطلبات الاستثنائية الواردة بها بخصوص تقييم استمرارية المؤسسة في هذا الظرف الاستثنائي.

أما الفصل الثاني فتضمن دراسة ميدانية لعينة من المهنيين بالولاية، وتم استقصاء أرائهم عن طريق استبيان للتأكد من صحة الفرضيات المصاغة آنفا .

1- اختبار الفرضيات ونتائج الدراسة :

أ- اختبار الفرضيات :

الفرضية الاولى : يدرك محافظي الحسابات في الجزائر مهمتهم في تقييم استمرارية المؤسسة على ضوء التشريع والمعيار الجزائري للتدقيق570، وإتجهت إجابات عينة الدراسة نحو الموافقة مع هذه المهام، ويدكون حجم هذه الالتزامات التي تنجر عليها ، وعليه تم إثبات الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية : يستخدم محافظي الحسابات مؤشرات ذات طبيعة مالية ومؤشرات أخرى ذات طبيعة غير مالية؛ فكانت جل الإجابات متجهة نحو الموافقة، وكانت أكثر هذه المؤشرات استخداما المؤشرات المالية التي تعتبر اشارات مساعدة لمحافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية ، وعليه تم إثبات الفرضية الثانية.

الفرضية الثالثة : يقوم محافظي الحسابات بعدة متطلبات للتأكد من استمرارية استغلال المؤسسة في ظل وباء كوفيد 19، لقد تم إثبات الفرضية في الجانب التطبيقي، حيث إتجهت عينة الدراسة نحو الموافقة، وكذلك إختبار الفرضيات، وعليه تم اثبات الفرضية الثالثة.

ب- نتائج الدراسة :

- محافظي الحسابات في الجزائر يدركون مهمتهم ومسؤولياتهم في تقييم قدرة المؤسسة محل المراجعة على الاستمرار؛
- يقوم محافظ الحسابات في اطار مهمته بالإنذار المبكر في حالة وجود اختلالات تعيق استمرارية النشاط بالمؤسسة ؛
- يقوم محافظي الحسابات بالاجراءات اللازمة لتقييم إستمرارية المؤسسة على ضوء ما جاء في التشريع والمعيار الجزائري للتدقيق570؛

- يأخد محافظ الحسابات في مهمته بعين الاعتبار مؤشرات الشك ذات طبيعة مالية وتشغيلية ومؤشرات أخرى، التي تساعده في تقييم استمرارية المؤسسة، والواردة في معيار إستمرارية الاستغلال؛
- أكثر مؤشرات الشك التي يأخدها محافظ الحسابات في تقييمه لاستمرارية المؤسسة هي خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبر لقيمة أصول الاستغلال، النسب المالية الرئيسية الغير إيجابية، القدرة على التمويل الذاتي غير كافي والمستمر؛
- يأخد محافظ الحسابات بمتطلبات تقييم إستمرارية المؤسسة في ظل وباء كوفيد 19، على ضوء ما جاء في مذكرة وزارة المالية (ملحق1)، المتعلقة بأثر تداعيات كوفيد19 على عرض القوائم المالية.

2- التوصيات :

- ضرورة بذل العناية المهنية اللازمة من أجل إعطاء التقرير المناسب عند وجود شك المتعلق بالقدرة على الاستمرارية؛
- ضرورة اطلاع محافظي الحسابات في الجزائر على كافة ما يصدر من معايير محاسبية والتدقيق ومذكرات عمل سواء من مجلس المحاسبة أو من وزارة المالية؛
- ضرورة قيام الهيئات المشرفة على المهنة بأخذ دورها في العمل على تطوير الاجراءات المتبعة والتي تساعد المدقق خلال عملية التقييم من خلال عمل ندوات توضح ذلك، أو من خلال إصدار هذه الاجراءات في المجلات والنشرات التي تصدر عنها؛
- ضرورة توطيد العلاقة بين فرض الاستمرارية في الاعمال وبعض المفاهيم الاخرى المتعلقة بها مثل العسر المالي، الفشل المالي؛
- دراسة إمكانية تطوير نماذج للتنبؤ باستمرارية المؤسسات بما يتناسب مع البيئة الاقتصادية في الجزائر.

3- آفاق البحث :

من خلال إجرائنا لهذه الدراسة تبين لنا أن هناك بعض الجوانب المكملة لا زالت تحتاج إلى المزيد من التحليل والبحث، لذلك نقترح بعض الآفاق لمواصلة البحث تمثلت فيما يلي:

أ- أثر التقارير التي يصد رها مدققي الحسابات لبقاء أو عدم استمرارية المؤسسات؛

ب- مدى تطبيق حوكمة الشركات وأثره على دور مدقق الحسابات في تقييم باستمرارية المؤسسة؛

ت- صياغة نموذج مالي ومحاسبي للتنبؤ بأسباب عدم استمرارية المؤسسات بما يتلاءم مع البيئة.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

الكتب :

1/–ابراهيم بختي ،**الدليل المنهجي لإعداد البحوث العلمية**، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015 .

2/– زاهرة توفيق عاطف سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

3/– حسين عمر، **الموسوعة الاقتصادية**، الطبعة الرابعة، دار الفكر العربي للنشر والتوزيع ، 1992.

الأطروحات والمذكرات :

1/– سلمى مُحَّد علي الطويل، **أثر المعلومات غير المالية والمرحلية العمرية للمنشاة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية**، مذكرة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، 2013.

2/– عاهد عيد سرحان، **دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين**، مذكرة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية ،غزة، 2007.

3/– عمر شريقي، **التنظيم المهني للمراجعة :دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، اطروحة دكتوراة، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف1، 2012.

4/– ساسية مساهل، **دور مكاتب المراجعة في التنبؤ بتعثر المؤسسات، دراسة على عينة من المكاتب العاملة بسطيف و الجزائر العاصمة**، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، تخصص علوم اقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف،2017.

المقالات المنشورة :

1/– نعيم تومان مرهون الزيادي وقاسم مُحَّد عبد الله البعاج، تقييم العوامل المؤثرة على استمرارية المنشأة دراسة تطبيقية على عينة من شركات المقاولات، **مجلة القادسية للعلوم الاقتصادية والادارية**، المجلد 19، العدد1، 2017.

2/– منذر المومني وزياد شويات، قدرة المدقق على اكتشاف مؤشرات الشك باستمرارية العملاء، **مجلة المنارة**، المجلد 14، العدد، 2008.

3/–ماهر عياش الامين، مدى إستخدام مدقق الحسابات الخارجي لمعيار التدقيق الدولي 570 دراسة ميدانية في البيئة السورية، **مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات الجامعية**، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (38)،العدد(4)، 2016.

4/– عمر شريقي، التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة بين مسؤولية المدقق والإدارة في ضوء معيار الدولي رقم 570 المنشأة المستمرة والتشريع الجزائري، **أبحاث اقتصادية وإدارية**، جامعة سطيف، 2016.

القرارات ، القوانين ، المراسيم :

1/– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار مؤرخ بتاريخ 26 جويلية 2008، **يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، العدد19، 25 مارس2009.

2/– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار مؤرخ بتاريخ 24 جوان 2013، **يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، العدد 24، الصادر في 2014/04/30**.

3/– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، **المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد 42، بتاريخ 11 جويلية 2010.

4/– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون07-11 المؤرخ بتاريخ 25 نوفمبر2007، **يتضمن النظام المحاسبي المالي**، العدد 74، 2007.

5/– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم 08-156، المؤرخ بتاريخ 26 ماي 2008، **المتضمن تطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي**، العدد 27، 28 ماي 2008.

6/– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم 11-202 مؤرخ في 26 ماي 2011، **يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها**، العدد 30، 2011.

الحسابات.

7/– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، لمرسوم التنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 2011/01/27، **يتعلق بتعيين محافظي الحسابات**، عدد07، 2011.

8/– وزارة المالية، المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15، **يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (520،570،610،620)**.

المواقع الالكترونية :

1/– عز عبد الفتاح، **مقدمة في الاحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام برنامج spss**، الجزء الثالث، موضوعات مختارة، المتاح على الموقع : http://site.iugaza.edu.ps/mbarbakh/files/2010/02/questionaire_analyzis.pd, Consulté le 15/08/2020.

2/- القانون التجاري، **الأمانة العامة للحكومة**، 2007، المتاح على الموقع : https://www.joradp.dz/TRV/ACom.pdf Consulté le 18/04/2020

المراجع باللغة الاجنبية :

1- Elisabeth BERTIN , **la confiance dans la certification des comptes : Le cas de l'avis du commissaire aux comptes Sur la continuité de l'exploitation**, Communication présentée au XVèmes journées des IAEBayonne – Biarritz, Septembre 2000.

2- Marshal A. Geiger &Dasaratha V. Rama ,**Audit firm and going concern -reporting accuracy**, in accounting horizons, Vol 20, n° 1 March 2006.

3- Nathalie.dagorn& Mathieu. FLOQUET &Mahmut.Yokus, **Détection Du Risque De Continuité D'exploitation Dans Un Environnement Économique Incertin:Le Cas de l'audit d'une PME**,31^{e}congrés de l'Association francophone de comptabilité (AFC), 10-12 mai ,Nice France, 2010.

4- Alain Burlau, **L'auditeur et la question de la continuité d'exploitation en période de crise économique**, dans " International conference on accounting and management information system , Bucarest university of economicstudies, 2009, p.2-3.

5- Note D'orietation, **Incidence de la pandemiecovid 19 sur l'etablissment des etats financiers de l'exercice 2019**, conseil national de la comptapilité, mai 2020.

الملاحـــــق

ملحق رقم (01): مذكرة وزارة المالية الخاصة بتداعيات كوفيد 19 على عرض القوائم المالية

MINISTERE DES FINANCES

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE

COMMISSION DE NORMALISATION DES PRATIQUES COMPTABLES
ET DES DILIGENCES PROFESSIONNELLES

18 MAI 2020

NOTE D'ORIENTATION

INCIDENCES DE LA PANDEMIE COVID.19 SUR L'ETABLISSEMENT DES ETATS FINANCIERS DE L'EXERCICE 2019

Mai 2020

1

L'avènement de l'épidémie COVID 19, classée par L'organisation Mondiale de la Santé (OMS) le 11 Mars 2020 en pandémie mondiale, a conduit les pouvoirs publics algériens à travers les dispositions du Décret Exécutif n° 20-69 du 21 mars 2020, à prendre des mesures de prévention et de lutte contre la propagation de cettepandémie.

Les mesures induites, et notamment celles relatives au confinement, sont de nature à impacter conséquemment les entités économiques par perturbation, voire même arrêt de leurs activités.

Cette situation, source de manque à gagner et de déséquilibre financier, peut, en cas de prolongement significatif de la pandémie, aller jusqu'à entraver la continuité d'exploitation des entités économiques.

Dès lors, cet évènement exceptionnel et de portée mondiale, pose plusieurs problématiques tant sur le plan comptable que sur celui des diligences du professionnel commissaire aux comptes résumées ici sous forme de deux questions.

1. Dans quelles conditions les états financiers 2019, doivent-ils être établis et comment appréhender le concept de continuité d'exploitation dans ce contexte exceptionnel ?
2. Quelle est l'incidence d'une telle situation sur la mission du commissaire aux comptes ?

Il est proposé dans la présente note quelques orientations pour répondre à ces questions:

1. **Dans quelles conditions les états financiers 2019, doivent-ils être établis et comment appréhender le concept de continuité d'exploitation dans ce contexte exceptionnel ?**

Les conditions d'établissement des états financiers de l'exercice 2019, doivent observer les règles et principes définis dans le système comptable financier et notamment :

- Le décret exécutif n° 08-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositifs de la loi n° 07-11 du 25 Novembre 2007 portant système comptable financier ;
- L'arrêté du 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisations, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature des comptes les règles de fonctionnement des comptes.

Ces textes prévoient entre autres dispositions que les états financiers doivent être établis selon :

- **L'hypothèse de base de la continuité d'exploitation**

C'est-à-dire que l'entité poursuivra ses activités dans un avenir prévisible et qu'elle n'a ni l'intention, ni la nécessité d'être en liquidation ni de mettre fin à ses activités.

Dans le cas contraire, des éléments fondés et probants, justifiant la mise en liquidation de l'entité dans un avenir proche doivent être fournis, et qui peuvent être constitués par :

- La déclaration de l'état de cessation de paiement ;
- Un rapport circonstancié du conseil d'Administration ;
- Une déclaration d'intention par les propriétaires ou tutelle de l 'entité.

- **Le principe comptable généralement admis de l'indépendance (autonomie) des exercices**

Ce principe considère que :

- si un événement a un lien de causalité direct et prépondérant avec une situation existant à la date d'arrêté des comptes d'un exercice N, est connu entre cette date et celle de l'établissement des comptes du dit exercice, un rattachement de cet événement à l'exercice clos N est nécessaire.

  Ce rattachement s'effectue sur la base des informations connues à la date d'établissement des comptes.

- si un événement se produit après la date de clôture de l'exercice, deux (02) situations sont possibles:

- si cet évènement n'affecte pas la situation de l'actif ou du passif de la période précédant la clôture, aucun ajustement ne sera nécessaire.

- si cet évènement est d'une importance tel qu'il pourrait affecter les décisions des utilisateurs des états financiers, des informations devront être fournies dans l'annexe.

En application de ces principes, les états financiers clos le 31/12/2019, ne devraient pas être impactés par l'évènement du COVID 19 car intervenu postérieurement au 31 décembre de l'exercice, et ce, sauf à considérer que cet évènement est d'une importance tel qu'il pourrait affecter les décisions des utilisateurs des états financiers, auquel cas une information dans l'annexe est nécessaire.

Ces informations complémentaires doivent notamment comporter, sans que cette énumération ne soit considérée comme exhaustive :

A. Cas de cessation d'activité

Ce cas de figure ne peut être considéré, comme indiqué plus avant, que s'il repose sur des évènements probants.

L'annexe aux états financiers et le rapport de gestion doivent mentionner en particulier :

- Les motifs qui ont prévalu pour cette prise d'option ;
- Les bases retenues pour la valorisation des actifs et passifs de liquidation ;
- Les impacts de l'option sur notamment les capacités de l'entité à faire face à ses obligations et sur l'emploi.

B. Cas de continuité d'exploitation

L'estimation de continuité des activités de l'entité par ses organes sociaux, doit être fondée sur des paramètres d'appréciation probants, qui doivent être portés complémentairement dans le rapport de gestion et dans l'Annexe.

Le rapport de gestion, devrait notamment comporter :

- L'argumentation de l'option pour la continuité d'exploitation : faible impact de la pandémie sur l'entité, inclusion de cette dernière dans le secteur potentiellement éligible à l'aide de l'État, capacités de l'entité à surmonter les effets de l'événement par elle-même etc. ;
- La nature des impacts d'ordre économique, social et financier des effets de la pandémie sur l'entité : réduction des plans de charges, déstructurations des marchés en amont et en aval des activités de l'entité, entraves à la réalisation d'un business plan déjà arrêté, difficultés de trésorerie prévisibles au regard des échéances de paiement...
- les actions que l'entité projette d'entreprendre pour limiter, ou enrayer, dans un avenir proche, les effets de la crise.

L'annexe devrait faire état des :

- corrections éventuellement opérées sur les états financiers par observation des principes évoqués ci-avant ;
- approches mises en œuvre pour l'identification de ces impacts sur les situations postérieures à l'exercice clôturé ;
- méthodes retenues pour l'évaluation de l'incidence de ces impacts.

2. Quelle est l'incidence d'une telle situation sur la mission du commissaire aux comptes ?

L'avènement de la pandémie COVID 19, constitue à l'évidence un élément particulier d'éveil pour l'exercice de la mission de commissariat aux comptes.

Cette mission doit en effet conduire à l'expression d'une opinion motivée, tant sur la qualité des comptes produits au titre de l'exercice 2019, que sur les fondements des conclusions des dirigeants de l'entité au regard de la continuité de l'exploitation.

Pour répondre à ces doubles objectifs, le commissaire aux comptes doit, dans son approche de vérification et d'évaluation, appliquer de façon rigoureuse :

- les diligences de portée générale contenues dans la Norme Algérienne d'Audit « NAA 560 » portant sur les événements postérieurs à la clôture, et
- celles de nature particulière insérées dans la norme « NAA 570 – continuité d'exploitation » portant sur la continuité d'exploitation.

Cette approche est de nature à permettre au commissaire aux comptes, d'une part de cerner au mieux la nature des problèmes nés des suites de la pandémie, et, d'autre part, d'apprécier les modes d'évaluation des impacts qui en résultent et devant être présentéspar les dirigeants de l'entité.

L'engagement des procédures contenues dans la norme « NAA 560 », est de nature à recueillir les éléments probants sur les évènements intervenus entre la date de clôture des comptes et celle de présentation du rapport de commissariat aux comptes.

La réalisation des procédures énoncées dans la norme « NAA 570 » permet, quant à elle, au commissaire aux comptes d'apprécier dans quelle mesure la Direction de l'entité a :

- Objectivement appliqué ou non l'hypothèse de base de continuité d'exploitation, dans l'établissement de ses états financiers ;
- Pris opportunément en considération des principes d'ajustements nécessités par les évènements intervenus après la date de clôture des comptes ;
- Affiché les actifs à leurs valeurs liquidatives, dans le cas où l'évènement postérieur impose une liquidation proche et inéluctable ;
- Porté dans l'annexe des états financiers toute l'information utile à l'appréciation de la situation de l'entité.

Dans son rapport, le commissaire aux comptes doit exprimer son opinion sur :

- Le bien fondé de l'argumentation des dirigeants de l'entité quant à la continuité d'exploitation ;
- La conformité du mode de traitement de l'évènement pour l'établissement des états financiers de 2019 ;
- Le caractère probant des retombées de l'événement identifiées par la Direction de l'entité ;
- La pertinence de la méthode d'évaluation des impacts de ces retombées ;
- La consistance et la qualité des informations fournies dans l'annexe.

Préalablement à leur formalisation, toutes ces appréciations devraient être discutées avec la Direction de l'entité, et ce, pour, d'une part permettre au commissaire aux comptes de conforter son opinion, et d'autre part, donner à cette Direction, l'opportunité de rectifier ou de compléter les informations portées dans le rapport de gestion.

Additivement à ces diligences, le commissaire aux comptes, se doit de :

- Inviter, s'il l'estime opportun, l'Assemblée Générale à faire preuve de prudence dans la fixation des dividendes à verser au titre de 2019, dans le cas où les prévisions de résultats financiers et de trésorerie pour 2020, seraient fortement impactées par la pandémie ;
- Amener, dans le cas où à la date de déclaration de la pandémie (soit le 21 mars 2020) les états financiers ont été arrêtés et le rapport de gestion établi, l'organe habilité de l'entité, à produire une notice complémentaire sur l'évènement postérieur ;
- Préparer, lui-même les compléments d'informations à fournir aux propriétaires dans les cas où son rapport a déjà été émis.

Ces compléments d'informations sont aussi indispensables dans le cas où l'assemblée générale a déjà été tenue à la date du 21 mars 2020.

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كليةالعلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
التخصص : ماسترتدقيق ومراقبةالتسيير

استبيان

تحية طيبة وبعد:

يمثل هذا الاستبيان جزءا من الدراسة التي نقوم بها لإعداد مذكرة لنيل شهادة الماستر تحت عنوان

"مهمةمحافظ الحسابات واستمرارية المؤسسة على ضوء التشريع والمعيار الجزائري للتدقيق570"،

ونظرا لخبرتكم العلمية والعمليةفي هذا المجال فإنه يشرفنا أننطلب من سيادتكم مساعدتنا في تحقيق أهداف

ذا البحث، كما نؤكد لكمحرص الباحثين الشديد على سرية البيانات المقدمة وأنها لن تستخدم إلا لغرض البحث

العلميفقط.نرجو منكم وضع العلامة (x) في الخانة التي ترونها صحيحة من وجهة نظركم.

الجزء الأول : البيانات الشخصية

يرجى منكم التكرم بوضع علامة (X) في المكان المناسب:

1- الجنس :

ذكر ☐ أنثى ☐

2- الجنس :

أقل من 30سنة ☐ من 30 إلى 40 سنة ☐ من 40 سنة فأكثر ☐

3- المؤهل العلمي :

شهادة مهنية ☐ ليسانس ☐ ماجستير/ماستر ☐ دكتوراة ☐

4- الوظيفة الممارسة:

محافظ حسابات ☐ خبير محاسب ☐ محاسب معتمد ☐

5- سنوات الخبرة العلمية :

أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

6- التخصص العلمي :

محاسبة ☐ مالية ☐ تدقيق ☐ تخصص أخر يرجى ذكره.....

الجزء الثاني : المعلومات المتعلقة بالدراسة

المحور الاول مهمة محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة على ضوء التشريع الجزائري

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
01	يقوم محافظ الحسابات بتقييم قدرة المؤسسة محل المراجعة على الإستمرارية في الاستغلال			
02	يقوم محافظ الحسابات بتقييم مدى سلامة تقييم الادارة لقدرة المؤسسة على الاستمرارية			
03	يقوم محافظ الحسابات بدراسة ما إذا كان هناك ظروف او أحداث تؤدي الى وجود شك جوهري لقدرة المؤسسة على الاستمرارية			
04	يقوم محافظ الحسابات بجمع عناصر مقنعة كافية وملائمة من أجل تقدير صحة فرضية إستمرارية الاستغلال وفق ما نص عليه المعيار الجزائري للتدقيق 570			
05	يقوم محافظ الحسابات بإجراءات التدقيق الاضافية في حال وجود أحداث أوظروف تؤدي إلى وجود شك جوهري لقدرة المؤسسة على الاستمرارية			
06	يقوم محافظ الحسابات بإستنتاج وجود عدم يقين معتبر اولاحول قدرة المؤسسة على مواصلة إستغلالها وفق ما نص عليه المعيار الجزائري للتدقيق 570.			
07	يقوم محافظ الحسابات بإعلام المسيرين والجمعية العامة بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه، من طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة.			

المحور الثاني: المؤشرات المستخدمة في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
09	رؤوس الاموال الخاصة السلبية تعتبر من الاشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة.			
10	عدم القدرة على الدفع للدائنيين عند الاستحقاق تعتبر من الاشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة			
11	القروض المستحقة دون افاق حقيقية للتجديد او لإمكانية التسديد تعتبر من الاشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة.			
12	اللجوء المبالغ للقروض قصيرة الاجل قصد تمويل الاصول طويلة الاجل تعتبر من الاشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة			
13	مؤشرات سحب الدعم المالي من طرف المقرضين أو الدائنين تعتبر من الاشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة			
14	القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي والمستمر تعتبر من الاشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة			
15	النسب المالية الرئيسية غير الايجابية تعتبر من الاشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة			
16	خسائر الاستغلال المكررة او التدهور المعتبر لقيمة اصول الاستغلال تعتبر من الاشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة.			
17	توقيف سياية توزيع الارباح تعتبر من الاشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة.			
18	عدم القدرة على الحصول على التمويل من أجل تطوير منتجات جديدة او استثمارات حيوية تعتبر من الاشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة			

19	مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون إستخلافهم تعتبر من الاشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة.				
20	خسارة صفقة مهمة أو إعفاء أو رخصة أو ممول رئيسي تعتبر من الاشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة.				
21	نقص دائم في الموارد الاولية الرئيسية تعتبر من الاشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة				
22	عدم إحترام الالتزامات المتعلقة برأس مال الشركة أو إلتزامات قانونية أساسية أخرى تعتبر من الاشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة				
23	الاجراءات القضائية الجارية ضد المؤسسة التي يمكن أن تكون لها أثار مالية لا يمكن للمؤسسة مواجتها تعتبر من الاشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة				

المحور الثالث : متطلبات مهمة محافظ الحسابات لتقييم إستمرارية إستغلال المؤسسة في ظل وباء كوفيد 19

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
24	يطبق محافظ الحسابات إجراءات صارمة في مهمته على ضوء مذكرة وزارة المالية المتعلقة بتداعيات وباء كوفيد 19 وأثره على عرض القوائم المالية.			
25	يتأكد محافظ الحسابات من تقييم مسيري المؤسسة لاستمرارية الاستغلال.			
26	يعتمد محافظ الحسابات على متطلبات معيار التدقيق الجزائري 560 (الاحداث اللاحقة) للتأكد من الأحداث الواقعة بين تاريخ غلق الحسابات واعداد التقرير.			
27	يعتمد محافظ الحسابات على متطلبات معيار التدقيق الجزائري 570 (استمرارية الاستغلال) للتأكد من موضوعية تطبيق إدارة المؤسسة لفرضية استمرارية الاستغلال في اعداد القوائم المالية .			
28	يتأكد محافظ الحسابات من وجود كل المعلومات الضرورية حول وضعية المؤسسة في ملحق القوائم			

	المالية.			
29	يبدي محافظ الحسابات رأيه حول: - أدلة إدارة المؤسسة وتقييمها المتعلق باستمرارية الاستغلال؛ - معالجة الاحداث اللاحقة لسنة 2019؛ - ملاءمة محتوى تقرير التسيير مع وضعية المؤسسة.			
30	يقدم محافظ الحسابات المعلومات الضرورية للملاك حول تداعيات وباء كوفيد 19 على استمرارية استغلال المؤسسة.			
31	يحذر محافظ الحسابات الجمعية العامة من توزيع أرباح 2019 إذا تأثرت المؤسسة من وباء كوفيد 19.			

ملحق رقم (03) : معامل ثبات الاستبيان ألفا كرونباخ

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	45	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	45	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,872	15

ملحق رقم (04) : التكرارات والنسب المئوية للبيانات الشخصية

الجنس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	39	86,7	86,7	86,7
	أنثى	6	13,3	13,3	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

السن

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنة 30 من أقل	1	2,2	2,2	2,2
	سنة 40 إلى 30من	21	46,7	46,7	48,9
	فأكثر سنة 40 من	23	51,1	51,1	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

العلمي المؤهل

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	مهنية شهادة	4	8,9	8,9	8,9
	ليسانس	11	24,4	24,4	33,3
	ماستر / ماجستير	24	53,3	53,3	86,7
	دكتوراه	6	13,3	13,3	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

العلمي التخصص

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسبة	29	64,4	64,4	64,4
	مالية	8	17,8	17,8	82,2
	تدقيق	8	17,8	17,8	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

الممارسة الوظيفة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	حسابات محافظ	28	62,2	62,2	62,2
	محاسب خبير	4	8,9	8,9	71,1
	معتمد محاسب	13	28,9	28,9	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

الممارسة المهنية الخبرة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنوات 5 من أقل	1	2,2	2,2	2,2
	سنة 15 إلى 5 من	27	60,0	60,0	62,2
	سنة 15 من أكثر	17	37,8	37,8	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

الملحق(05) : المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لفقرات المحور الاول

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=X1 X2 X3 X4 X5 X6 X7 X8 MOYENNE.X
  /STATISTICS=MEAN STDDEV.
```

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
يقوم محافظ الحسابات بتقييم القدرة عل الإستمرارية للمؤسسة محل المراجعة	45	2,87	,457
يقوم محافظ الحسابات بتقييم مدى سلامة تقييم الادارة لقدرة المؤسسة على الاستمرارية	45	2,96	,208
يقوم محافظ الحسابات بدراسة ما إذا كان هناك ظروف او أحداث تؤدي الى وجود شك جوهري لقدرة المؤسسة على الاستمرارية	45	2,76	,484
يقوم محافظ الحسابات بجمع عناصر مقنعة كافية وملائمة من أجل تقدير صحة فرضية إستمرارية الاستغلال وفق ما نص عليه المعيار الجزائري للتدقيق 570	45	2,78	,471
يقوم محافظ الحسابات بإجراءات التدقيق الاضافية في حال وجود أحداث أو ظروف تؤدي إلى وجود شك جوهري لقدرة المؤسسة على الاستمرارية	45	2,91	,358
يقوم محافظ الحسابات بإستنتاج وجود عدم يقين معتبر اولاحول قدرة المؤسسة على مواصلة إستغلالها وفق ما نص عليه المعيار الجزائري للتدقيق.570	45	2,76	,529
يقوم محافظ الحسابات بإعلام المسيرين والجمعية العامة بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه، من طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة.	45	2,96	,298
يترتب عن مهمة محافظ الحسابات اعداد تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرارية نشاط المؤسسة.	45	2,96	,298
مهمة محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة على ضوء التشريع الجزائري	**45**	**2,8667**	**,20540**
N valide (liste)	45		

ملحق رقم (06): المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لفقرات المحور الثاني

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y1 Y2 Y3 Y4 Y5 Y6 Y7 Y8 Y9 Y10 Y11 Y12 Y13 Y14 Y15
MOYENNE.Y
  /STATISTICS=MEAN STDDEV.
```

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
رؤوس الاموال الخاصة السلبية تعتبر من الاشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة.	45	2,78	,560
عدم القدرة على الدفع للدائنيين عند الاستحقاق تعتبر من الاشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة	45	2,80	,505
القروض المستحقة دون افاق حقيقية للتجديد من الاشارات...	45	2,60	,688
اللجوء المبالغ للقروض قصيرة الاجل قصد تمويل الاصول طويلة الاجلمن الاشارات...	45	2,62	,716
مؤشرات سحب الدعم المالي من طرف المقرضين أو الدائنين تعتبر من الاشارات...	45	2,56	,725
القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي والمستمرمن الاشارات...	45	2,82	,442
النسب المالية الرئيسية غير الايجابية	45	2,87	,457
خسائر الاستغلال المكررة او التدهور المعتبر لقيمة اصول الاستغلال من الاشارات...	45	2,93	,252
توقيف سياية توزيع الارباحمن الاشارات...	45	2,27	,720
عدم القدرة على الحصول على التمويل من أجل تطوير منتجات جديدة من الاشارات...	45	2,24	,830
مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون إستخلافهم من الاشارات...	45	2,36	,857

خسارة صفقة مهمة أو إعفاء أو رخصة أو ممول رئيسي من الاشارات...	45	2,24	,883
نقص دائم في الموارد الاولية الرئيسية من الاشارات...	45	2,47	,842
عدم إحترام الالتزامات المتعلقة برأس مال الشركة أو إلتزامات قانونية أساسية من الاشارات...	45	2,60	,720
الاجراءات القضائية الجارية ضد المؤسسة من الاشارات...	45	2,56	,725
المؤشرات المستخدمة في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال	**45**	**2,5807**	**,40988**
N valide (liste)	45		

ملحق (07) : المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لفقرات المحور الثالث

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=Z1 Z2 Z3 Z4 Z5 Z6 Z7 Z8 MOYENNE.Z
  /STATISTICS=MEAN STDDEV.
```

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
يطبق محافظ الحسابات إجراءات صارمة في مهمته على ضوء مذكرة وزارة المالية	45	2,53	,694
يتأكد محافظ الحسابات من تقييم مسيري المؤسسة لاستمرارية الاستغلال.	45	2,60	,688
يعتمد محافظ الحسابات على متطلبات معيار التدقيق الجزائري) 560 الاحداث اللاحقة(	45	2,78	,471
يعتمد محافظ الحسابات على متطلبات معيار التدقيق الجزائري570	45	2,78	,517
يتأكد محافظ الحسابات من وجود كل المعلومات الضرورية حول وضعية المؤسسة في ملحق القوائم المالية.	45	2,93	,252
يبدي محافظ الحسابات رأيه حول:	45	2,76	,435
يقدم محافظ الحسابات المعلومات الضرورية للملاك حول تداعيات وباء كوفيد 19 على استمرارية استغلال المؤسسة	45	2,42	,690

يحذر محافظ الحسابات الجمعية العامة من توزيع أرباح 2019 إذا تأثرت المؤسسة من وباء كوفيد.19	45	2,53	,694
متطلبات مهمة محافظ الحسابات لتقييم استمرارية استغلال المؤسسة في ظل وباء كوفيد19	**45**	**2,6667**	**,31645**
N valide (liste)	45		

ملحق (08) : معامل الارتباط بيرسون بين المحاور

```
CORRELATIONS
  /VARIABLES=MOYENNE.X MOYENNE.Y MOYENNE.Z
  /PRINT=TWOTAIL NOSIG
  /MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations

		مهمة محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة على ضوء التشريع الجزائري	المؤشرات المستخدمة في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال	متطلبات مهمة محافظ الحسابات لتقييم استمرارية استغلال المؤسسة في ظل وباء كوفيد19
مهمة محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة على ضوء التشريع الجزائري	Corrélation de Pearson	1	,522**	,279
	Sig. (bilatérale)		,000	,064
	N	45	45	45
المؤشرات المستخدمة في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال	Corrélation de Pearson	,522**	1	,427**
	Sig. (bilatérale)	,000		,003
	N	45	45	45
متطلبات مهمة محافظ الحسابات لتقييم استمرارية استغلال المؤسسة في ظل وباء كوفيد19	Corrélation de Pearson	,279	,427**	1
	Sig. (bilatérale)	,064	,003	
	N	45	45	45

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

قائمة الفهرس

الإهداء	.....	III
الشكر	.....	**IV**
الملخص	.....	**V**
قائمة المحتويات	.....	**VI**
قائمة الجدول	.....	**VII**
قائمة الأشكال	.....	**VIII**
قائمة الملاحق	.....	**IX**
المقدمة	.....	أ
الفصل الأول	مهمة محافظ الحسابات في ضوء التشريع الجزائري	**3**
تمهيد	.....	**1**
المبحث الأول	محافظ الحسابات في التشريع الجزائري.....	**3**
المطلب الأول	تعريف محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة	**3**
الفرع الأول	تعريف محافظ الحسابات.....	**3**
الفرع الثاني	شروط ممارسة المهنة.....	**4**
المطلب الثاني	تعيين محافظ حسابات وتحديد التزاماته	**4**
الفرع الأول	تعيين محافظ الحسابات.....	**4**
الفرع الثاني	تحديدالتزامات محافظ الحسابات.....	**5**
المطلب الثالث	مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات	**6**
الفرع الأول	مهام محافظ الحسابات.....	**6**
الفرع الثاني	مسؤوليات محافظ الحسابات	**8**
المبحث الثاني	مهمة محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة على ضوء التشريع والمعيار الجزائري للتدقيق 570.....	**10**
المطلب الأول	مفهوم فرض الاستمرارية وأثره على القوائم المالية	**10**
الفرع الأول	مفهوم فرض الاستمرارية	**10**
الفرع الثاني	استمرارية الاستغلال وسلامة القوائم المالية	**12**
المطلب الثاني	تقييم محافظ الحسابات لقدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال.....	**13**
الفرع الأول	مسؤولية محافظ الحسابات والادارة في تقييم قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها	**13**
الفرع الثاني	إجراءات التدقيق وتقييم المخاطر بشأن قدرة المؤسسة على الاستمرارية في الاستغلال	**14**
الفرع الثالث	آثار تقييم استمرارية المؤسسة على تقرير محافظ الحسابات.....	**17**
المطلب الثالث	تداعيات وباء كوفيد 19 وآثاره على تقييم محافظ الحسابات لقدرة المؤسسة على الاستمرارية ...	**19**
الفرع الأول	أزمة كوفيد 19 وآثرها على عرض القوائم المالية	**19**

الفـــرع الثاني	تأثير أزمة كوفيد 19 على مهمة محافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية	**21**
المبحث الثالث	الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية	**22**
المطلب الأول	الدراسات السابقة	**22**
الفرع الأول	الدراسات باللغة العربية	**22**
الفرع الثاني	الدراسات باللغة الأجنبية	**25**
المطلب الثاني	مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية.....	**27**
الفرع الأول	أوجه الشبه.....	**27**
الفرع الثاني	أوجه الاختلاف	**27**
خلاصة الفصل	.....	**30**
الفصل الثاني	دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات لولاية ورقلة	**31**
تمـــهيد	.....	**32**
المبحث الأول	الطريقة والإجراءات المتبعة	**33**
المطلب الأول	الطريقة المتبعة	**33**
الفـــرع الثاني	مجتمع وعينة الدراسة	**33**
الفـــرع الثاني	أدوات جمع البيانات	**34**
المطلب الثاني	هيكلة الاستبيان والاجراءات المتبعة في المعالجة الاحصائية	**34**
الفـــرع الأول	هيكلة الاستبيان	**36**
الفـــرع الثاني	الاجراءات المتبعة في المعالجة الاحصائية	**36**
المبحث الثاني	نتائج الدراسة الميدانية تفسيرها ومناقشتها	**36**
المطلب الاول	عرض نتائج الدراسة الميدانية	**36**
الفـــرع الأول	خصائص عينة الدراسة	**36**
الفـــرع الثالث	دراسة النتائج المتعلقة بآراء المستجوبين تجاه محاور الدراسة	**42**
المطلب الثاني	تحليل و تفسير ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية	**47**
الفـــرع الأول	تحليل وتفسير النتائج المتعلقة بمحاور الاستبيان	**47**
الفـــرع الثاني	قياس الارتباط بين محاور الدراسة	**51**
خلاصة الفصل	.....	**53**
الخـــاتمة	.....	**55**
قائـــمة المراجع	.....	**58**
الملاحـــق	.....	**61**
الفهـــرس	.....	**78**