الجمهوريـــة الجزائريـــة الديمقراطيـــة الشعبيـــة
وزارة التعليـــم العالـــي والبحـــث العلمـــي
جامعـــة قاصـــدي مربـــاح ورقلـــة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

في ميدان: علوم اقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

فرع: علوم مالية ومحاسبة، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

بعنـــــوان:

دور محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة الإقتصادية

دراسة استبيانية لدى محافظ الحسابات بولاية ورقلة – تقرت – في الفترة الممتدة من 01 ماي 2022 إلى 31 ماي 2022 –

من إعداد الطالبين:

***زياد عيادي**

***سامح بالخامسة**

تاريخ المناقشة 2022/06/21

كويسي محمد	أستاذ محاضر أ، جامعة ورقلة	رئيسا
بوضياف أحمد	أستاذ محاضر أ، جامعة ورقلة	مشرفا ومقررا
دشاش أم الخير	أستاذ محاضر أ، جامعة ورقلة	مناقشا

السنة الجامعية :

الجمهوريـــة الجزائريـــة الديمقراطيـــة الشعبيـــة
وزارة التعليـــم العالـــي والبحـــث العلمـــي
جامعـــة قاصـــدي مربـــاح ورقلـــة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

في ميدان: علوم اقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

فرع: علوم مالية ومحاسبة، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

بعنـــــوان:

دور محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة الإقتصادية

دراسة استبيانية لدى محافظ الحسابات بولاية ورقلة – تقرت – في الفترة الممتدة من 01 ماي 2022 إلى 31 ماي 2022 –

من إعداد الطالبين:

*زياد عيادي

*سامح بالخامسة

كويسي محمد	أستاذ محاضر أ، جامعة ورقلة	رئيسا
بوضياف أحمد	أستاذ محاضر أ، جامعة ورقلة	مشرفا ومقررا
دشاش أم الخير	أستاذ محاضر أ، جامعة ورقلة	مناقشا

السنة الجامعية :

بسم الله الرحمن الرحيم

إهـــــداء

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك.. ولا يطيب النهار إلا بطاعتك.. ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك.. ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك.. ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك..

الله

دعـــاء

إلى من بلَّغ الرسالة.. وأدّى الأمانة.. ونصح الأمة..إلى نبي الرحمة ونور العالمين

سيدنا محمد

إلى من كلَّلَه الله بالهيبة والوقار.. إلى من علَّمني العطاء دون انتظار.. إلى من أحمل اسمه بكل افتخار.. أرجو من الله أن يبارك في عمرك لترى ثماراً قد حان قِطافها بعد طول انتظار..

الأبد والدي العزيز

إلى ملاكي في الحياة.. إلى معنى الحب.. وإلى معنى الحنان والتفاني..إلى بسمة الحياة وسر الوجود.. إلى من كان دعاؤها سر نجاحي.. وحنانها بلسم جراحي.. إلى أغلى الحبايب أمّي الحبيبة

إلى رفقاء دربي.. وهذه الحياة التي بدونهم لا شيء.. وبدونهم أكون مثل أي شيء.. وبهم أكون كل شيء.. إلى سندي في الحياة إخوتي وأخواتي

إلى زهرات حياتي.. أبناء إخوتي وأخواتي

سامح

إهـــــــداء

أحمد الله على منه وعونه لإتمام هذا البحث..إلى الذي وهبني كل ما يملك حتى أحقق له آماله..

إلى من كان يدفعني قدمًا نحو الأمام لنيل المبتغى.. إلى الإنسان الذي امتلك الإنسانية بكل قوة.. الله

إلى من بلَّغ الرسالة.. وأدّى الأمانة.. ونصح الأمة..إلى نبي الرحمة ونور العالمين سيدنا محمد.

أهدي تخرجي هذا وثمرة جهدي وذروة سنام دراستي واجتهادي وفرحتي التي انتظرتها طوال حياتي..

إلى من تربيت على يديه ومن علمني القيم و المبادئ والأخلاق.. إلى من لا ينفصل اسمي عن اسمه

أبدًا.. إلى مصدر الدعم والعطاء وينبوع الأمن.. **والدي الغالي** .. حفظه الله وأدامه تاج على رأسي

دائمًا وأبدًا..

وإلى الصدر الدافئ الحنون.. إلى من كانت تذكرني بالدعاء في ليلها ونهارها.. إلى من لا أجد لها كلمات تعبر

عنها أو توفيها حقها.. **أمّي الحبيبة** .. رحمها الله وجعلها في جنات الفردوس إن شاء الله..

إلى المثل الأعلى في الحياة..إلى ذلك القلب الصافي كماءٍ عذب يجري في نهر وسطه أزهار.. هم

ذوات القلوب البيضاء كبياض الثلج ونقائه.. إلى سندي في الحياة إخوتي وأخواتي ..

إلى بهجة المنزل.. فرح الجدران .. أنس المكان.. أبناء إخوتي وأخواتي..

إلى أعمامي وعماتي..وأصدقائي الذين لم يذكرهم قلمي.. ولم ينساهم قلبي..وجيراني..

أهدي هذا العمل وأسأل الله أن يكون نبراساً لمن بعدي

زياد

كلمة شـــكر

بسم الله الرحمن الرحيم

قال الله تعالى وقل (إعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون)

وقال أيضا(إنما يخشى الله من عباده العلماء)

إن الشكر كل الشكر والحمد كل الحمد لله تعالى ,بارئنا ومسبب أسباب نجاحنا وإن من أسباب نجاحنا أشخاص وقفوا إلى جانبنا, ساندونا ,ونصحونا ,وقومونا ,كما نتقدم بخالص التقدير والاحترام إلى كل من ساعدنا في إنجاز هذا العمل ,وأخص بالذكر أستاذنا الموقر المشرف على عملنا الأستاذ : بوضياف أحمد ولا ننسى أيضا الأستاد الفاضل سعيد هتهات الذي كان الأخ والزميل لنا وكذالك نشكر كل من قاموا باستقبالنا وأمدوا لنا يد العون في إنجاز هذا العمل .

ملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور محافظ الحسابات في التأكد من تقييم استمرارية مؤسسة اقتصادية ، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة اعتمدنا على دراسة استبيانية تم توزيعها في كل من ولاية ورقة وتوقرت بحيث شملت عينة الدراسة على خبير محاسب وأساتذة جامعيين ومحافظ الحسابات واعتمدنا في تحليل واختبار فرضيات الدراسة على البرنامج الإحصائي spss

خلصت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات ملزم بتحمل مسؤولياته في تقييم استمرارية المؤسسة الاقتصادية ، وذلك بالاعتماد على مؤشرات مالية وأخرى غير مالية، كما يساهم بعدة متطلبات لتأكيد استمرارية استغلال المؤسسة الاقتصادية .

كلمات المفتاحية : محافظ الحسابات، معايير، فرض الاستمرارية.

Sommaire:

Cette étude a pour objectif de mettre en évidence le rôle du teneur de compte en constatant le rôle du teneur de compte dans la continuité de l'évaluation de l'institution économique et de tester les hypothèses de l'étude sur le programme statistique spss

L'étude a conclu que le teneur de compte est obligé d'assumer ses responsabilités dans l'évaluation de la continuité de l'institution économique, en s'appuyant sur des indicateurs financiers et autres non financiers, et elle contribue également à plusieurs exigences pour confirmer la continuité de l'exploitation de l'institution économique. institution.

Mots-clés : portefeuilles de comptes, normes, imposer la continuité.

الفهرس

العنوان	الصفحة
الاهداء	///
الشكر	///
الملخص	أ
قائمة المحتويات	ب – هـ
المقدمة	ز – ط
الفصل الأول : الإطار النظري لمهمة محافظ الحسابات واستمرارية المؤسسة الاقتصادية	
تمهيد	7
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات	8
المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات	8
المطلب الثاني: شروط مزاولة محافظ الحسابات	8
المطلب الثالث: حقوق وواجبات ومسؤوليات محافظ الحسابات	9
المبحث الثاني: استمرارية المؤسسة الإقتصادية	17

المطلب الأول: مفهوم فرض الاستمرار في الاستغلال وأهميته وتقييمه	**17**
المطلب الثاني: مؤشرات الاستمرارية ومخاطرها	**19**
المطلب الثالث: محافظ الحسابات والمرجعية الوطنية للتدقيق	**24**
المبحث الثالث: الدراسات السابقة	**27**
المطلب الأول: استعراض الدراسات السابقة	**27**
المطلب الثاني:أوجه التشابه والاختلاف	**29**
خلاصة الفصل:	**32**
الفصل الثاني : الإطار التطبيقي لمهمة محافظ الحسابات واستمرارية المؤسسة الاقتصادية	
تمهيد	**35**
المبحث الأول : الطريقة وأدوات المستخدمة في الدراسة	**36**
المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة:	**36**
المطلب الثاني: مصادر البيانات وطرق الجمع:	**36**
المطلب الثالث : الأساليب الإحصائية المستخدمة	**37**
المبحث الثاني:عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها	**38**

المطلب الأول: عرض وتحليل خصائص أفراد عينة الدراسة	**38**
المطلب الثاني : الاجابة على التساؤلات	**46**
خلاصة الفصل	**52**
الخاتمة	**54**
المراجع	**57**
الملاحق	**///**

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	بعض الأحداث التي تهدد قدرة المؤسسة الاقتصادية على مواصلة النشاط	27
02	أوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة والحالية	31
03	معامل الثبات باستخدام طريقة آلفا كرونباخ	38
04	توزع أفراد العينة حسب خاصية الصنف	38
05	توزع أفراد العينة حسب خاصية المؤهل العلمي	39
06	توزع أفراد العينة حسب خاصية الخبرة المهنية	40
07	توزع أفراد العينة حسب خاصية السن	41
08	توزع أفراد العينة حسب خاصية المركز الوظيفي	42
09	تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطها	43
10	مجال المتوسط الحسابي المرجح لمقياس ليكارتالثلاثي	44
11	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والدرجة والرتبة لمقياس استخدام محافظ الحسابات مؤشرات تقييم استمرارية المؤسسة	44
12	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والدرجة والرتبة لمقياس تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطها	45
13	معامل الارتباط الخطي بين المتغير المستقل والمتغير التابع	46
14	قيم تباين خط الانحدار لمتغيرات الدراسة	47

15	قيم معاملات خط الانحدارالمعاملات Coefficients[a]	49
16	قيم مستوى الدلالة لإجابات أفراد العينة	50

قائمة الأشكال

الـرقـم	الـعــنـــــوان	الصفحة
01	مؤشرات تقييم استمرارية استغلال المؤسسة	21

قائمة الأشكال البيانية

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الدائرة النسبية لتوزع أفراد العينة حسب خاصية الصنف	39
02	الدائرة النسبية لتوزع أفراد العينة حسب خاصية المؤهل العلمي	40
03	الدائرة النسبية لتوزع أفراد العينة حسب خاصية الخبرة المهنية	41
04	الدائرة النسبية لتوزع أفراد العينة حسب خاصية السن	42
05	الدائرة النسبية لتوزع أفراد العينة حسب خاصية المركز الوظيفي	43
06	الرسم البياني لمدى ملائمة خط الانحدار للعلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل	48

قائمة الملاحق

الـرقـم	الـعــنـــــوان
01	قائمة الأساتذة المحكمين
02	أداة الدراسة: الاستبيان
03	نتائج تحليل الاستبيان

المقدمة

المقدمة

تعتبر المؤسسة الإقتصادية النواة الأساسية والمحور الأساسي الذي يدور حوله أي اقتصاد حيث تعمل من خلال وظائفها المختلفة إلى بلوغ وتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية متعددة نظرا لصعوبة توقع شروط استمرارية استغلال المؤسسة في ظل مستوى معقول من المخاطر.

كما أن متطلبات مهمة محافظ الحسابات ومسؤوليته في اطار مهمته للمصادقة على سلامة القوائم المالية، هي معتبرة حسب ما تحدده التشريعات وفرض الاستمرار، وخاصة المعيار 750 المتعلق باستمرارية الاستغلال.

ولما كان محافظ الحسابات مصدر ثقة المساهمين،والشخص المؤهل للحكم على مدى سلامة القوائم المالية ومدى تعبيرها على الوضعية المالية للمؤسسة، بما في ذلك استمراريتها، بإصدار تقرير يتضمن رأيه المهني ويرفق معه القوائم المالية التي تتصف بالمصداقية والانتظام،مع ضرورة وصول محافظ الحسابات إلى تأكيد معقول بأنها خالية من التحريفات الجوهرية، وتقديم كل المعلومات التوضيحية والضرورية لطمأنة مستعملي القوائم المالية حول عدم وجود شك يهدد استمرارية المؤسسة.

يمكن طرح الإشكالية الدراسة كالآتي:

ما مدى مساهمة محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة الاقتصادية؟

و تتفرع الإشكالية إلى الأسئلة الفرعية الآتية:

1 – كيف يساهم محافظ الحسابات في إطار مهنته تقييم قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرارية؟

2– ما هي الإجراءات التي تساعد محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة الاقتصادية مستقبلا؟

3- ما مدى مسؤولية محافظ الحسابات عن تقييم قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار؟

أ.فرضيات الدراسة :

و للإجابة عن التساؤلات الفرعية يتم صياغة الفرضيات التالية :

- ❖ يلتزم محافظ الحسابات بتحمل مسؤولياته في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها.
- ❖ يستخدم محافظ الحسابات مؤشرات ذات طبيعة مالية ومؤشرات أخرى ذات طبيعة غير مالية في تقييم استمرارية المؤسسة مستقبلا.
- ❖ يساهم محافظ الحسابات وجود عدة متطلبات للتأكد من استمرارية استغلال المؤسسة.

ب.مبررات اختيار الموضوع :

هناك العديد من الأسباب التي دعتنا لاختيار هذا الموضوع نوجزها فيما يلي:

_ الميول الشخصي والاهتمام بمثل هذه المواضيع.

- حداثة الموضوع بالنظر إلي الدراسات التي تناولتها وتطبيق ما ؛دراسته على أرض الواقع.

_ التعرف على مهنة محافظ الحسابات ومدى تطبيقه في المؤسسات.

ت. أهداف الدراسة:

- هناك العديد من الأهداف نوضحها في النقاط التالية :

- معرفة مهمة ومسؤوليات محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة.
- معرفة مدى تطبيق محافظ الحسابات لإجراءات التدقيق أثناء أداء مهمته لتقييم استمرارية المؤسسة.
- مدى التزامه بالقرارات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة المتعلقة بتعزيز إجراءات التدقيق.

ث. أهمية الدراسة :

يمكن إيجازها في ما يلي :

- تتناول هذه الدراسة موضوع حيوي و هام يناقش فيه الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة الاقتصادية.

ج.حدود الدراسة :

الحدود المكانية : شملت هذه الدراسة أماكن توزيع الاستبيان في كل من محافظين ومحاسبين وأساتذة ولاية ورقلة وتقرت.

الحدود الزمنية : تمثلت في الفترة الممتدة بين 01 مايو إلى31 مايو 2022

الحدود الموضوعية :اهتمت هذه الدراسة على مدى قيام محافظي الحسابات بدورهم في التأكد من تقييم استمرارية المؤسسة الإقتصادية.

ح.منهج الدراسة و الأدوات المستخدمة :

تعتمد هذه الدراسة علي المنهج الوصفي، الذي يعتمد علي جمع المعلومات و دراستها بالنسبة للجانب النظري، أما الجانب التطبيقي فقمنا بإتباع برنامج SPSS عن طريق استبانية حول دور محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة الإقتصادية، من أجل إثبات أو نفي فرضيات الدراسة.

خ.صعوبات الدراسة :

إن أبرز الصعوبات التي صادفتنا في هذه الدراسة كانت:

✓ صعوبة الحصول على موافقة مكاتب محافظي الحسابات لإجراء الدراسة الميدانية.

✓ صعوبة الحصول على المراجع المتعلقة بموضوع الدراسة.

د. هيكل البحث :

بهدف دراسة الموضوع تم تناوله في فصلين، تسبقهما مقدمة و تليهما بعد ذلك خاتمة. و تمثلت الفصول في:

❖ **الفصل الأول:** تناول هذا الفصل الإطار النظري لمهمة محافظ الحسابات واستمرارية المؤسسة الاقتصادية، حيث قسم إلى ثلاث مباحث، الأول خاص بالإطار المفاهيمي الذي تناولنا فيه مفاهيم حول محافظ الحسابات، أما المبحث الثاني فقد تطرقنا فيه إلى استمرارية المؤسسة الاقتصادية ، أما المبحث الثالث فقد خصص للدراسات السابقة من خلال عرضها والتي تناولت موضوع الاستمرارية لتحليلها ومقارنتها بدراستنا الحالية.

الفصل الثاني: وخصص للدراسة الميدانية، وينقسم إلى مبحثين فالأول تناول الطريقة والأدوات المتبعة، أما المبحث الثاني فتناول نتائج الدراسة وتفسيرها،وانتهت الدراسة بخاتمة توصلنا فيها إلى مجموعة من النتائج واقتراح بعض التوصيات.

الفصل الأول

الإطار النظري لمهمة محافظ الحسابات واستمرارية المؤسسة

تمهيد:

يعد الحديث عن دور مهام محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة الاقتصادية، من بين المواضيع التي عرفت اهتماما في البحث والدراسة التي شهدها العالم، كما زاد الاهتمام به أكثر مع الاستمرار، نظرا لما تشكله انحطاط من عبء على المؤسسات الاقتصادية وعلى استمراريتها، والذي انعكس على مهام محافظ الحسابات، والذي يسعى من خلال مهمته إلى الخروج برأي مهني حول سلامة القوائم المالية.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات

المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات

لتعريف محافظ الحسابات تم التطرق في مختلف القوانين والتشريعات نذكر منها:

1/ "هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات به الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول".[1]

2/ يعرف بأنه: "الشخص الذي يطمئن له المساهمون على سلامة النتائج التي تظهرها الحسابات النهائية في شكل تقرير يرفعه إليهم في ختام المراجعة السنوية".[2]

3/ عرف القانون التجاري محافظ الحسابات في **مادته 715 مكرر 4 (المرسوم التشريعي رقم 08 ـ 93 المؤرخ في 25 أبريل1993)** كما يلي : " تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية، للشركة

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العد 42 ، الصادرة بتاريخ 11 و يوليو2010 ، ص7

[2] حسين عمر ، الموسوعة الاقتصادية ، الطبعة الرابعة ، دار الفكر العربي للنشر ، 1992 ، ص422

وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها". [1]

ومن خلال التعاريف المختلفة لمحافظ الحسابات نستنتج أن محافظ الحسابات هو شخص يقوم تحت مسؤوليته وباسمه الخاص بفحص العمليات المالية، التي أثبتت في الدفاتر والسجلات من واقع المستندات، والتأكد ذلك من صحتها ودقتها طبقا للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها، و بشكل يجعل المراجع مقتنعا بأن القوائم المالية تعبر بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة .

المطلب الثاني: شروط مزاولة محافظ الحسابات

تقوم مهنة محافظ الحسابات على مجموعة شروط اقرها المشرع الجزائري تبين مجموعة من الشروط الواجب توفرها في الشخص المقبل على أداء المهنة.

تتمثل شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات فيما يلي:[2]

- أن يكون جزائري الجنسية.
- أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظة الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

[1] حمزة بطينة حياة سايحي . ياسين مرغنية، **دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام مراقبة المؤسسة الإقتصادية** ،مذكرة مقدمة مكملة لأستكمال متطابات شهادة ماستر أكاديمي ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم تسيير، 2018/2017، ص 11.

[2] حمزة بطينة حياة سايحي . ياسين مرغنية،مرجع سابق ، ص 11.

- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في القانون.
- أن يؤدي اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم.

المطلب الثالث: حقوق وواجبات ومسؤوليات محافظ الحسابات

ويمكن ذكر أهم الحقوق مدقق حسابات على النحو التالي:

الفرع الأول: حقوق محافظ الحسابات

1/ حق الاطلاع والتقصي عن البيانات والإيضاحات

حسب نصوص المواد ن من القانون 10 ـ 01 من المادة (31 إلى المادة 36) على التوالي:

ـ يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات، والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة.

ـ ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.

ـ يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.

ـ يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (6) أشهر على الأقل، لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة و الوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.

ـ يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته، هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.

ـ يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.[1]

ثانيا: حق طلب البيانات والإيضاحات

يحق لمدقق الحسابات طلب البيانات والإيضاحات من إدارة المنشأة التي يقوم بفحص حساباتها، للقيام بمهمته بالشكل المناسب، ويعتمد الحكم على مدى ضرورة البيانات والإيضاحات لتقرير المدقق الشخصي ومدى ارتباطها بعملية التدقيق.

في حالة رفض إدارة المنشأة توفير البيانات والإيضاحات الضرورية لمدقق الحسابات فانه يحق له إبلاغ مجلس الإدارة عن امتناع الموظفين عن توفير هذه البيانات، وذلك لأن المدقق يذكر في تقريره صراحة عما إذا تمكن من الحصول على المعلومات والبيانات الضرورية لأداء مهمتها.

ثالثا: حق الحصول على صورة من الإخطارات المرسلة للمساهمين

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

رابعا: حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين

يحق لمدقق الحسابات دعوة الجمعية العامة للمساهمين للاجتماع في حالة حدوث حالة طارئة بالمنشاة مركزها المالي واستقرارها، مثل سوء تصرف مجلس الإدارة، وجود حالات انحراف خطيرة تؤثر على

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 ، سنة 2010 ، مرجع سابق، ص8

مستقبل المنشاة وذلك كونه وكيل على المساهمين للحفاظ على مصالحهم وأموالهم ، وذلك لإحاطته علما بما يحصل داخل المنشأة من خلل ومشاكل حتى يخلى مسؤوليته.

خامسا :حق مناقشة اقتراح عزله

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

سادسا: حق احتجازه للأوراق والمستندات حتى يحصل على أتعابه

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

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

الفرع الثاني: واجبات محافظ الحسابات

هناك عدد من الواجبات الأساسية لمحافظ الحسابات الخارجي والتي ينص عليها قانون الشركات على جزء من هذه الواجبات، ويمكن ذكر أهمها:

1/ إعداد التقارير:

[1] غسان فلاح مطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، دن الأردن،2005 ، ص 92 – 90

يعتبر إعداد التقارير الواجب الأول من واجبات محافظ الحسابات و يجب أن يقدم هذا التقرير إلى المساهمين وغيرهم من الأطراف ذوي العلاقة، فقد نصت المادة 1932 فقرة (ز) من قانون الشركات رقم 22 لسنة 1997على: " يقدم محافظو الحسابات تقريرا خطيا موجها للهيئة العامة و عليهم أو من ينتدبونه أن يتلو التقرير أمام الهيئة العامة، و ذلك يعني أن تقرير المحافظ يجب أن يحتوي على رأيه الفني المحايد – عما توصل إليه من خلال الإفصاح – و يجب على محافظ الحسابات أن يتلو تقريره أمام الجمعية العامة للمساهمين و الرد على التساؤلات التي يبديها الحضور في التقرير على ما يلي:

1. مع مراعاة أحكام قانون تدقيق الحسابات المعمول به وأي قانون أو نظام آخر له علاقة بهذه المهنة، يجب أن يتضمن تقرير محافظ الحسابات ما يلي:

- أنه قد يحصل على المعلومات والبيانات والإيضاحات التي رآها البيانات المالية عمله.
- أن الشركة تمسك حسابات وسجلات ومستندات شركة وأن البيانات المالية مهداة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية المعتمدة، التي تمكن من إظهار المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية بصورة عادلة، وأن الميزانية وبيان الأرباح والخسائر متفقة مع القيود والدفاتر.
- إن إجراءات التدقيق التي قام بها محافظ حسابات الشركة تعتبر كافية برأيه لتشكل أساسا معقولا لإبداء رأيه حول المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للشركة وفقا لقواعد التدقيق المتعارف عليها عالميا.
- أن البيانات المالية الواردة في تقرير مجلس الإدارة الموجهة للهيئة العامة تتفق مع قيود الشركة وسجلاتها.
- المخالفة لأحكام هذا القانون أو نظام الشركة الواقعة خلال السنة موضوع التدقيق.[1]

[1] رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، **علم تدقيق الحسابات – النظري**–، دار المسيرة للنشر و الطباعة و التوزيع، عمان – الأردن، 2011 ، الطبعة الأولى، ص 115 - 118

2. على محافظ الحسابات أن يبدي رأيه النهائي في الميزانية وحساب الأرباح والخسائر للشركة بإحدى التوصيات التالية(القوائم المالية):

- المصادقة على ميزانية الشركة وحساب أرباحها وخسائرها وتدفقاتها النقدية بصورة مطلقة.
- المصادقة على ميزانية الشركة وحساب أرباحها وخسائرها وتدفقاتها النقدية مع التحفظ وبيان أسباب هذا التحفظ وأثره المالي على الشركة.
- عدم المصادقة على الميزانية وحساب أرباحها وخسائرها وتدفقاتها النقدية، وردها إلى مجلس الإدارة بيان الأسباب لرفضه التوصية على الميزانية.[1]

2/ حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين:

يجب على محافظ الحسابات حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين حتى يتمكن من مناقشة التقرير والتأكد من محتوياته ويقوم محافظ الحسابات بعرض قائمة المركز المالي والحسابات الختامية لمناقشتها والمصادقة عليها وكذلك الموافقة على اقتراح توزيع الأرباح الذي تم من قبل إدارة الشركة، لذلك نصت المادة 198 من قانون الشركات رقم 22 لسنة 1997 على مجلس إدارة الشركة أن يزود محافظ الحسابات بنسخة عن التقارير لحضور اجتماع الهيئة العامة للشركة و على المحافظ أو من يمثله حضور هذا الاجتماع.

مما سبق نجد أنه ربما لا يتمكن محافظ الحسابات من حضور الاجتماع بنفسه لظرف ما عندئذ يمكنه أن يرسل من ينوب عنه من مساعديه في الحضور على أن يكون المساعد ممن قاموا بعملية التدقيق لنفس الشركة حتى يتمكن من الرد على الاستفسارات التي من الممكن أن تطرح من قبل أعضاء الجمعية.

عند حضور المحافظ أو من ينوب عنه يجب عليه أن يتأكد من عدد من الأمور منها:

[1] ، المرجع نفسه ، ص 115 ـ 118

- صحة إجراءات الدعوة للاجتماع.
- التأكد من تدوير محاضر اجتماعات الجمعية في سجل خاص.
- التوقيع على المحاضر سالفة الذكر مع رئيس الجمعية وسكرتيرها.
- التحقق من صحة الاجتماع والنصاب قانونا.

3/ التدقيق و التحقيق في أصول و خصوم الشركة:

يعتبر هذا الواجب من أهم واجبات محافظ الحسابات وذلك كونه مطالبا بإبداء رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها لحقيقة وضع الشركة، ولكي يقوم بإبداء رأيه بعدالة واستقلالية لابد وأن يقوم بالفحص والتحقق من أصول الشركة وخصومها.

4/ مراقبة سير أعمال الشركة و تدقيق حساباتها:

من واجبات محافظ الحسابات مراقبة الحسابات، مراقبة أعمال الشركة والتحقق من مدى انتظام الدفاتر والسجلات وأنه تمت مراعاة الأصول المحاسبية عند إعدادها وقد نص قانون الشركات المادة 193 الفقرة (أ) على أن من واجبات محافظ الحسابات مراقبة أعمال الشركة.[1]

5/ فحص الأنظمة المالية و الإدارية للشركة :

من واجبات محافظ الحسابات أن يقوم بفحص الوضعية المالية للشركة محل التدقيق، النظام الإداري وكذلك نظام الرقابة الداخلية ومدى ملائمته، حيث نصت المادة 193 من قانون الشركات فقرة (أ) على أنه يتولى محافظو الحسابات مجتمعين أو منفردين القيام بفحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة وأنظمة المراقبة المالية الداخلية لها والتأكد من ملائمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها.

6/ الالتزام بأصول المهنة:

[1] خلف عبد الله الواردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية**، عمان، الأردن، 2013 ، ص446 ـ 453

يجب على محافظ الحسابات أن يلتزم بأصول مهنة التدقيق وأن يراعي مصالح العميل، فقد نصت المادة 24 من القانون العام المؤقت رقم 73 لسنة 2003 على أن يقسم مقدم الطلب بعد الموافقة على طلبه، وقبل منحه إجازة المزاولة، أمام رئيس الهيئة العليا أو من ينتدبه من أعضائها بحضور الرئيس.

- الاطلاع على قرارات الشركات.
- المحافظة على أسرار الشركة.
- عدم تلويث السمعة المالية للشركة.
- تقديم التقرير.
- استلام كتاب رسمي من إدارة الشركة عند تعيينه[1].

الفرع الثالث: مسؤوليات محافظ الحسابات

يهدف محافظ الحسابات إلى إعطاء رأي فني محايد في عدالة القوائم المالية إذ أن عمله يعتبر كرسالة إلى مستخدمي القوائم المالية فإنها تنبع منها مسؤوليات من كل تصرف تقوم به والمتمثلة في المسؤولية المدنية، المسؤولية الجزائية والمسؤولية التأديبية.

1/ مسؤولية عامة

بموجب المادة 59 من القانون 10 – 01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات في الجزائر " يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج"[2]

وهي التي تدخل في صميم عمله كمراجع حسابات قانوني للشركة وتتلخص في مجالين رئيسين هم2:

[1] سحنون محمد الأمين، **واقع التزام محافظ الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق** ،مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم التجارية ،أم البواقي، 2017/2016.

1 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 ،لسنة 2010 ، مرجع سابق، ص10.

– مسؤولية في التحقق في أن الشركة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين المحاسبين والمقبولة قبولاً عاماً.

– مسؤولية في التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة الشركة قد تم مراعاتها وتطبيقها تطبيقًا سليمًا.[1]

2/ المسؤولية المدنية:

حمل المشروع الجزائري محافظ الحسابات المسؤولية المدنية وذلك بتشريعه للمادة 61 من القانون 10 – 01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 والتي تنص على " يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأديته لمهامه.

ويعد متضمنًا اتجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون.

ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخلفات، وإن تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب اجتماع جمعية عامة بعد إطلاعه عليها،وفي حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.

ولكي تقوم المسؤولية المدنية على محافظ الحسابات، يجب أن تتوفر 3 أركان وهي:

– حصول إهمال وتقصير من جانب محافظ الحسابات، في أداء واجباته المهنية.

– وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير المراجع.

[1] محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث مصر ، 2007 ، ص65

إن المبدأ أن محافظ الحسابات أثناء تأدية مهمة عادية (مراجعة قانون) ملزم بتوفير الوسائل دون النتائج، وبالتالي فإن عملية(زبونه) لكي يحمله المسؤولية المدنية يجب عليه أن يثبت:

- الخطأ العمدي la faute intentionnelle من محافظ الحسابات.

_ و إما التقصير la négligence الحسابات من محافظ: وهذا لا يمكن أن يقيم إلا من خلال مقارنة ما قام به محافظ الحسابات وما يجب أن يقوم به أخذا عين الاعتبار الاجتهادات العادية les diligences normales وفقًا للمعايير المهنية . وفيما يخص الضرر، فإنه يجب أن يكون:

- أكيد certain
- و مباشرًا direct
- و فيه تعدي على حق مكتسب porter atteinte à un droit acquis [1]

3/ المسؤولية الجزائية:

جاء في نص المادة 62 من القانون 10 – 01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المنظمة للمهن الثلاث في الجزائر يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجنائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني[2]"

ويمكن الحديث عن المسؤولية الجزائرية لمحافظ الحسابات إلا بتوفر 03 هي عناصر رئيسية[3]:

- العنصر القانوني : لا يمكن لفعل أن يكون مخالفة جنائية إلا بوجود نص قانوني.

[1] شريفي عمر، **مسؤوليات محافظ الحسابات دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01 ، العدد 12 ، ص96

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 ،لسنة 2010 ، ص10.

[3] شريفي عمر، مرجع سابق ، العدد 12 ، ص96

– العنصر المادي : يجب أن يكون الفعل أنجز فعلا.

– العنصر الأخلاقي: حيث الخطأ يجب أن يحدث عمدا و بشكل مفترض.

رابعا: مسؤولية تأديبية

وفقا لأحكام المادة 63 من القانون 1 – 0 10 الخ ، فإنه يتحمل الخبير المحاسب التأديبية ومحافظ الحسابات المسؤولية 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 [1].

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

– الإنذار

– التوبيخ

– التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر

–الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

تحدد درجات الأخطاء بالعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.

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

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،مرجع سابق، ص10

[2] أقاسم عمر **التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر**،2010، ص 90

- خرق القانون والقواعد المهنية

- التقصير المهني الخطير (التهاون)

- السلوك غير الملائم والمتعارض مع نزاهة وأمانة وشرف المهنة، حتى وإن لم يتعلق بالمهنة.

المبحث الثاني: استمرارية المؤسسة الإقتصادية

المطلب الأول: مفهوم فرض الاستمرار في الاستغلال وأهميته وتقييمه

أولا: مفهوم فرض الاستمرار في الاستغلال

1/ "هذا الفرض يعتبر نشاط المؤسسة مستمرا ولا علاقة له بالعمر الطبيعي للملاك، ولهذا الفرض دور مهم في إعداد القوائم الختامية المالية للمؤسسة، إذ بموجبه تعتبر المؤسسة مستمرة وتعد ميزانيتها في نهاية كل فترة بناء عليه ما لم تظهر قرينة أو شك في عدم ملائمة هذا الفرض"[1].

2/ حسب معيار 570: فإنه ينظر إلى الكيان على أنه مستمر في الاستغلال إلى المدى المتوقع، ويتم إعداد الكشوفات المالية للأغراض العامة على هذا الأساس، ما لم تنوي الإدارة تصفية الكيان أو إيقاف أنشطته، أو لم يكن لديها بديل غير واقعي غير القيام بذلك.

[1] عاهد عيد سرحان ، **دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة علي الاستمرارية لدي الشركات المساهمة العامة في فلسطين** ، مذكرة ماجستير ، 2007 ، ص 49

وأضاف كذلك: "عند تأكيد تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال يتم تسجيل الأصول والخصوم على اعتبار أن الكيان سوف تكون لديه القدرة على تحصيل أصوله ودفع ديونه أثناء السير العادي لأنشطته."[1]

ثانيا: أهمية التقرير عن مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية

من المهم الحفاظ على استمرارية منشآت الأعمال بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية الداخليين والخارجيين، من أجل الحفاظ على تدفق الأرباح من الاستثمارات، والحفاظ على مساهمة منشآت الأعمال في التنمية الاقتصادية والاجتماعية وزيادة رفاهية المجتمع، وترجع أهمية التقرير عن فرض الاستمرارية إلى: b

• وجود قلق بين مستخدمي القوائم المالية بخصوص فشل مراقبي الحسابات في توفير إشارات تحذيرية مبكرة عن مخاطر فشل المنشأة في المستقبل القريب.

•التعرض لالتزامات قانونية بسبب أخطاء المراجعين المتعلقة بإبداء آرائهم بخصوص قدرة المنشأة على الاستمرار في النشاط، بالإضافة إلى التأثير على مصداقيتهم. [2]

ثالثا: كيفية تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرارية

[1] وزارة المالية ، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 ، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق 620 ، 610 ، 570 ، 520 ص 3

[2] د .غريب محمد محمد عبد العزيز، **معوقات الإفصاح المحاسبي عن فرض الاستمرارية في ظل حدث جائحة فيروس كورونا (COVID-19)** مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية إدارة الأعمال – جامعة حفر الباطن، ص 213.

يمكن أن تتعرض المنشأة خلال حياتها العملية إلى العديد من المخاطر سواء الداخلية أو الخارجية، كتعرضها لبعض الحوادث أو السرقات أو الأزمات كالأزمة المالية العالمية أو بعض الأحداث كجائحة فيروس كورونا.

وتأخذ الإدارة في الاعتبار الآثار الحالية والمتوقعة لتفشي فيروس كورونا على أنشطة المنشأة في تقييمها لمدى ملاءمة استخدام أساس الاستمرارية، ويتم تنفيذ تقييم استمرارية المنشأة حتى تاريخ إصدار القوائم المالية، ومطلوب من الإدارة تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في العمل، وبالنظر إلى عدم القدرة على التنبؤ بالأثر المحتمل لتفشي فيروس كورونا فقد يكون هناك شكوك حول استمرارية بعض المنشآت.[1]

ويعتمد تقييم الإدارة لمدي ملائمة فرض الاستمرارية على الحكم الشخصي في نقطة زمنية محددة، خصوصا فيما يتعلق بالنتائج المستقبلية للأحداث أو الحالات التي يحيط بها ظروف عدم التأكد، وفيما يلي بعض العوامل ذات الصلة التي تتعلق بفرض الاستمرارية (معيار المراجعة الدولي 570 فقرات 6_8):

- بصفة عامة، تزداد درجة عدم التأكد المتعلقة بنتائج حدث أو ظرف معين بزيادة الفترة المستقبلية التي يتم تقدير نتائج هذه الحدث خلالها.
- يعتمد الحكم الشخصي لتقدير الأحداث المستقبلية على المعلومات المتاحة عند إعداد هذا التقدير، وبالتالي فقد تتعارض الأحداث اللاحقة مع التقدي ا رت التي كانت تبدو معقولة في تاريخ إعدادها.

ويتأثر الحكم الشخصي لتقدير النتائج المستقبلية لأحداث أو ظروف معينة بحجم ومدي تعقيد هيكل المنشأة، وطبيعة وظروف أعمالها، وكذلك مدي تأثرها بالعوامل الخارجية.

[1] د .غريب محمد محمد عبد العزيز، **نفس المرجع**، مجلة البحوث المالية والتجلرية، كلية إدارة الأعمال – جامعة حفر الباطن، ص 213.

كما أنه من خلال مقارنة معيار الم ا رجعة الدولي رقم) 570 (بنشرة معايير الم ا رجعة رقم (59)

الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين American Institute of Certified Public Accountantsتبين أن المعيار الدولي للم ا رجعة رقم (570) يختلف عن النشرة رقم (59) في الآتي[1]

عدم تحديد مدى زمني للمقصود بعبارة (المستقبل المنظوري) الوارد في تفسير فرض الاستمرارية الوارد بالنشرة رقم (59) والذي نصت على أنه" لا ينبغي أن يقل عن سنة من تاريخ إعداد القوائم المالية."

- ينبغي على المراجع أن يقوم بتصميم برامج تمكنه من الحصول على أدلة الإثبات اللازمة لتحديد مدى ملائمة فرض الاستمرارية بينما لم تتطلب النشرة الأمريكية رقم 59 ذلك واكتفت بالأدلة المتوفرة لبرامج المراجعة العادية التي قام بها المراجع أثناء فحصه.

ومما ينبغي التأكيد عليه أيضا أن على المنشاة تقييم مدى مناسبة إعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية في الفترة اللاحقة لتاريخ نهاية السنة المالية وقبل نشرها لقوائمها المالية، حيث ينبغي تطبيق متطلبات المعيار الدولي للمحاسبة رقم (10) بشأن إعداد القوائم المالية في ظل ظهور مؤشرات تمنع المنشأة من افتراض استمرارية الأعمال بعد تاريخ نهاية السنة المالية وقبل نشر القوائم المالية.[2]

ويمكن لمنشآت الأعمال اختبار مدى إمكانية الاعتماد على التقرير الاستراتيجي في التنبؤ بإفلاس الشركات ومدى قدرتها على الاستمرار، وأثر استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على حكومة الشركات وإدارة المخاطر.[3]

---

[1] الدالي، محمد خالد وآخرون، مسؤولية مراقب الحسابات تجاه فرض الاستمرارية،مجلة المحاسب، العدد الواحد والثلاثون، 2008.

[2] المغامس، أحمد بن عبد الله، **الآثار المحتملة لانتشار فيروس كورونا على التقارير المالية**، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين SOCPA ، 2020، https://socpa.org.sa/Socpa/Media-Center/News/3144.aspx

[3] ربيع، مروة إبراهيم، **مستقبل الإفصاح السردي من منظور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية مع دراسة استطلاعية**، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد الأول، العدد الأول،2017.

ولذا فتعتبر إدارة المنشأة في الشركات المساهمة وأيضا في المنشآت الفردية وشركات الأشخاص هي المسئولة في المقام الأول عن تأكيد فرض الاستمرارية في المعلومات المالية عند إعداد القوائم والتقارير المالية، من خلال تقويم قدرة المنشأة على الاستمرارية باستخدام النماذج المالية المتعلقة بالتنبؤ بالفشل المالي، وتوضيح المعالجات المحاسبية التي استخدمتها والتي تتوافق مع معايير المحاسبة والقوانين المحلية والدولية والتي تعبر عن استمرارية الأعمال، والمركز المالي الصحيح للمنشأة.

المطلب الثاني: مؤشرات الاستمرارية ومخاطرها[1]

أولا: مؤشرات الاستمرارية

و تتمثل في:

1/ مؤشرات مالية

- رؤوس الأموال الخاصة السلبية.
- عدم القدرة على الدفع للدائنين عند الاستحقاق.
- قروض لأجل ثابت بلغت تاريخ استحقاقها دون آفاق حقيقية للتجديد أو إمكانية التسديد.
- القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي والمستمر.
- مؤشرات سحب الدعم المالي من طرف المقرضين أو الدائنين.

[1] العزيز، عبد محمد محمد غريب ،مرجع سابق ص 116

- اللجوء للقروض قصيرة الأجل من أجل تمويل الأصول طويلة الأجل.
- النسب المالية الرئيسية غير إيجابية.
- توقيف سياسة توزيع الأرباح.
- عدم القدرة على الحصول على التمويل من أجل تطوير منتجات جديدة أو استثمارات حيوية أخرى.

2/ المؤشرات التشغيلية

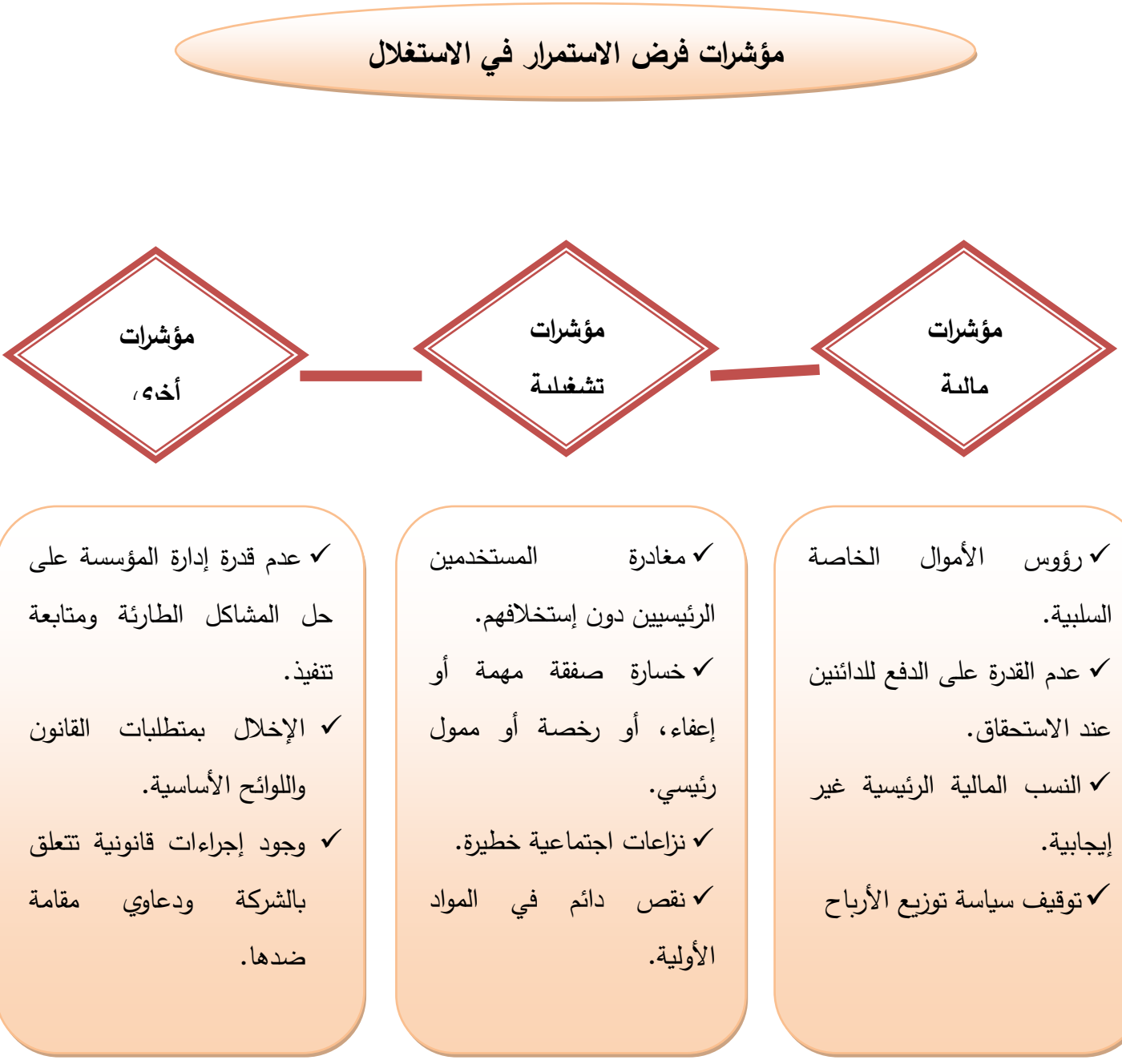
- مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلافهم.
- خسارة صفقة مهمة أو إعفاء، أو رخصة أو ممول رئيسي.
- نزاعات اجتماعية خطيرة.
- نقص دائم في المواد الأولية.

3/ مؤشرات أخرى:

إضافة إلى ما تم ذكره من مؤشرات يوجد مؤشرات أخرى نذكر منها:

- الإخلال بمتطلبات القانون واللوائح الأساسية مثل عدم الالتزام بمقدار معين من رأس المال والاحتياطات أو تخفيض رأس المال بطريقة غير قانونية أو تغير في التشريعات الحكومية التي من شأنها التأثير على نشاطات الشركة الرئيسية.
- وجود إجراءات قانونية تتعلق بالشركة ودعاوي مقامة ضدها، وإن نجتح هذه القضايا لا يمكن للشركة من الوفاء بالأحكام الصادرة في حقها، أو وقوع ممتلكات الشركة تحت الحجز أو الإشراف من القضاء.
- عدم قدرة إدارة المؤسسة على حل المشاكل الطارئة ومتابعة تنفيذ.

الشكل (1-1): مؤشرات تقييم استمرارية استغلال المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معيار التدقيق الدولي 570

ثانيا: مخاطرها[1]

ينشأ الخطر عندما يكون هناك احتمال لأكثر من نتيجة والمحصلة النهائية غير معروفة ويقاس هذا الخطر في العادة باحتساب الانحراف المعياري عن النتائج السابقة(خان) 2003 ، وتواجه المؤسسات المالية ثلاث أنواع من المخاطر هي(: Santomero–1997)

- المخاطر التي يمكن أن تزول عن طريق ممارسات العمل.
- المخاطر التي يمكن تحويله ا للأط ا رف الأخرى المشاركين.
- المخاطر التي ينبغي أن تدار بشكل قوى وبإمكان المؤسسة نفسها أن تديرها.

وقد تعددت المخاطر التي تتعرض لها المنشأة في ظل حدوث أزمات داخلية أو خارجية، أو مشكلات محلية أو دولية تؤثر في قدرة المنشأة على الاستمرارية، ومن ثم تغيير الاستراتيجيات والسياسات التي تتبعها وفقا لنوع هذه المخاطر، وتم توضيح مخاطر فرض الاستمرارية داخليا وخارجيا على النحو الآتي:

1. مخاطر داخلية:

ويقصد بها في البحث الحالي تلك المخاطر التي تتعلق بمجموعة الأحداث أو الظروف الداخلية التي قد تتعرض لها المنشأة والتي تؤثر بشكل سلبي على قدرة المنشأة على الاستمرارية في المستقبل القريب، وقد ترجع هذه المخاطر إلى فكر وقدرات إدارة المنشأة، والسياسات التي تتبعه ا وفقا لأهدافها سواء المعلنة أو المستترة.

ربيع، مروة إبراهيم، **مستقبل الإفصاح السردي من منظور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية مع دراسة استطلاعية**، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد الأول، العدد الأول،2017 [1].

وقد تكون هذه الأحداث أو الظروف الداخلية التي ق د تؤدي إلى الشك في قدرة المنشاة على الاستمرار مجتمعة أو منفردة، ويمكن الاسترشاد ببعض المؤشرات التي تدل على ضعف أو عجز الإدارة في إدارة المخاطر التي تتعرض لها المنشأة، ويمكن تصنيفها على النحو الآتي: (معيار المراجعة الدولي رقم 570)[1]

أحداث وظروف مالية

• ظهور صافي رأس المال العامل بالسالب.

• عدم وجود توقعات واقعية لتجديد أو لسداد القروض المحددة المدة أو وجود اعتماد زائد على الافتراض قصير الأجل لتمويل أصول طويلة الأجل.

• وجود مؤشرات تفيد انسحاب المقرضين عن الاستمرار في تقديم الدعم المالي للمنشاة.

• وجود عجز في التدفقات النقدية الناتجة من التشغيل سواء في القوائم المالية التاريخية أو المستقبلية.

• وجود نسب مالية مهمة عكسية.

• وجود خسائر تشغيل كبيرة أو تدهور ملحوظ في قيمة الأصول المستخدمة في توليد التدفقات النقدية.

• وجود متأخرات أو التوقف عن إجراء توزيعات للأرباح.

• عدم القدرة على سداد مستحقات الدائنين في تواريخ الاستحقاق.

• عدم القدرة على الالتزام بشروط اتفاقيات القروض.

• التحول من نظام الائتمان إلى نظام الدفع عند الاستلام في المعاملات مع الموردين.

[1] نفس المرجع

• عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير منتج جديد أساسي أو استثما ا رت ضرورية أخرى.

أحداث وظروف تشغيلية

• خلو المناصب الإدارية العليا مع عدم توافر البديل المناسب.

• فقدان سوق هام أو حق امتياز أو ترخيص أو مورد رئيس.

• وجود مشاكل في العمالة أو قصور في الحصول على مستلزمات التشغيل المهمة.

أحداث وظروف أخرى

•عدم الالتزام بمتطلبات كفاية رأس المال أو بالمتطلبات القانونية الأخرى.

• وجود دعاوى قضائية أو إجراءات قانونية قائمة ض د المنشاة، قد لا تستطيع الوفاء بالالتزامات الناشئة عنها إذا ما تم الفصل فيها لصالح الغير.

2. مخاطر خارجية:[1]

ويقصد بها تلك المخاطر التي تتعرض لها منشأة الأعمال ولا يكون لها يد فيها لكونها ناشئة عن أحداث خارجية محلية كوجود تغيرات أو إصدارات جديدة في القوانين أو التشريعات أو سياسة الدولة أو أحداث خارجية دولية والتي من المتوقع أن يكون لها تأثير عكسي على المنشأة بالشكل الذي قد يضر باستمرارها في ممارسة النشاط، وهذه المخاطر متعددة، ويصعب حصرها نظرا لبروز وظهور هذه المخاطر وتأثيراتها السلبية على منشآت الأعمال. ويعتبر خطر مدى استمرارية المنشأة في ممارسة نشاطها في جميع منشآت الإعمال، وهو من أهم تداعياته وأدى إلى وجود العديد من الاعتبارات المحاسبية التي ينبغي أخذها في

[1] مرجع سابق ص 56

الاعتبار عند إعداد التقارير والقوائم المالية خلال فترة الحدث في ضوء معايير المحاسبة الدولية، والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عن فترات إعداد التقارير المالية المنتهية 2022.[1]

كما أن تهديد فرض الاستمرارية خطر لا يمكن للمنشآت أن تديره وحدها، بل لا يعرف العديد من الخبراء في كافة المجالات مداه أو تأثيره المستقبلي، كما أنه هناك عواقب غير عادية في سوق الأوراق المالية كانخفاض غير عادي لأسعار الأسهم، وارتفاع أسعار بعض السلع والخدمات نتيجة لانخفاض إنتاجها، وانخفاض الاهتمام بالنزول للأسواق بالطريقة التقليدية مما يؤثر على سوق العقارات بشكل كبير وزيادة البطالة، وقد يتسبب ذلك في إغلاق بعض المصانع خاصة التي تقوم بتصنيع السلع الكمالية أو الترفيهية،

كما يمكن تصفية بعض الأنشطة الترفيهية أو الخدمات الشخصية، نتيجة لانخفاض الطلب على السلع وزيادة التوجه نحو التسوق والشراء الإلكتروني.

وخلاصة القول إن هناك مخاطر كبيرة متزايدة يتعرض لها النشاط والمنشأة تؤثر على متطلبات فرض الاستمرار.

المطلب الثالث: محافظ الحسابات والمرجعية الوطنية للتدقيق

أولا: معيار 560 الأحداث اللاحقة تعريف وأهداف

أ. **تعريف:**[2]

يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية ويبين أن:

الأحداث اللاحقة هي تلك الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق والتي علم بها بعد تاريخ تقريره.

قد تتأثر الكشوف المالية ببعض الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات ويتعلق الأمر بالأحداث الواقعة:

[1] طلحة، 2020 ، Deloitte,2020, EY,2020, Elsayed,2020, OECD,2020, WTO,2020, Gopinath, 2020,

[2] وزارة المالية ، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04فيفري 2016 ، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق 210 ، 505 ، 560 ، 570 ص 2

- ✓ بين تاريخ إعداد الكشوف المالية (تاريخ إقفال الحسابات) وتاريخ تقرير المدقق؛
- ✓ بعد تاريخ تقريره إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية من طرف هيئة المداولة.

ب. أهداف[1]:

يهدف هذا المعيار إلى مساعدة المدقق في:

- ✓ الحصول على العناصر المثبتة والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) وتاريخ تقريره، والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق؛
- ✓ المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره والتي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ؛

ثانيا: توجيهات المرجعية الوطنية لمحافظ الحسابات

يتولى المجلس الوطني للمحاسبة مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم متابعة المهن المحاسبية طبقا للمادة 04 من (قانون 10-01)، وفي هذا السياق أصدر المجلس (مذكرة إرشادية بتاريخ2020-05-12) ورد فيها الاعتبارات الخاصة التي يجب على محافظ الحسابات الاستعانة بها خلال انتشار الجائحة، لتعزيز الإجراءات ومعايير الأداء المهني وسط هذه التحديات من خلال استعمال محتوى المعايير الجزائرية للتدقيق رقم (NAA 560)الأحداث اللاحقة، ومعيار رقم (NAA 570) استمرارية الاستغلال، من أجل اكتشاف الأخطاء الجوهرية وجمع أكبر دلائل لإبداء الرأي حول صحة ومصداقية القوائم المالية المقدمة من طرف المكلفين والقائمين على الإدارة.[2]

ثالثا: الأحداث اللاحقة ومسؤولية محافظ الحسابات

الأحداث اللاحقة[3]

من بين الأحداث والشروط التي يجب على محافظ الحسابات أخذها بعين الاعتبار:

- ✓ اتفاقيات دمج أو تصفية تمت أو يتم التخطيط لها بصفة مستعجلة؛
- ✓ الاستفادة من إعانات الدولة أو قروض بشروط متفق عليها؛
- ✓ تطورات بخصوص الأحداث اللاحقة؛

---

[1] وزارة المالية ،مرجع سابق ص 142

[2] بسباس سيد أحمد،بشوندة رفيق ، أثر فايروس كورونا علي اتجاهات المرجعية الجزائرية في تدقيق القوائم المالية لسنة 2019 ، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، المجلد 20 ، العدد خاص حول الآثار الاقتصادية لجائحة كورونا ، سبتمبر 2020 ، ص 242

[3] نفس المرجع، ص 243

- ✓ أي تعديلات محاسبية غير عادية تم إجرائها أو التفكير في تعديلها، والتي تتعلق بعمليات غلق الحسابات الإضافية؛
- ✓ التغييرات التي تمس قواعد التقييم والطرق المحاسبية التي تبعث الشك في البيانات المالية؛
- ✓ الأحداث ذات صلة بعدم القدرة على استرجاع الأصول أو تلك المتعلقة بتعديل بنود العقد القائمة، مثل تخفيف أو زيادة آجال الدفع، عدم القدرة على استرجاع الضريبة؛
- ✓ قرارات تقليل من اليد العاملة نتيجة لإغلاق فرع أو إعادة تنظيم حدثت بعد تاريخ التقرير.

أ.أثر الأحداث اللاحقة علىالقوائم المالية [1]

حسب مبدأ استقلالية الدورات الذي ينص عليه النظام المالي المحاسبي (SCF) من قانون (رقم2007-07-11) ،لا يمكن للأحداث التي تقع في السنة الحالية أن يكون لها تأثير علي السنة المالية المقفلة ، لكن في بعض الحالات يمكن أن تقع أحداث بين تاريخ إعداد القوائم المالية و تاريخ إصدارها من شأنها إدخال تغيرات،والتي تؤثر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة على قرارات مستخدمي المعلومات المالية ، التي يجب إدراجها عند إعداد حسابات السنة المقفلة ، حيث تضاف في ملحق القوائم المالية (حسب المذكرة الإرشادية الصادرة في 2020-05-12)

ب. مسؤولية محافظ الحسابات حول هذه الأحداث[2]

يتحمل محافظ الحسابات مسؤولية الحصول على العناصر المقنعة والكافية والملائمة التي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الإقفال وتاريخ تقريره، والتي تتطلب تعديلات على القوائم المالية التي تمت معالجتها وإدراجها وفق المنهج المحاسبي المذكور في (المذكرة الإرشادية الصادرة في2020-05-12)، وأنه أخذها بعين الاعتبار أثناء تحديد المخاطر، ووضع نطاق إجراءات إضافية للتدقيق.

يحق لمحافظ الحسابات بعد معالجة الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية طلب تصريح كتابي من الإدارة تطبيقا لإرشادات المعيار رقم 580 التصريحات الكتابية، يؤكد من خلاله أن كل هذه الأحداث التي استوجبت تعديل أو تقديم معلومة وفقا للمعايير المحاسبية المعمول بها قد تمت معالجتها

رابعا: حالات فرضية مواصلة النشاط من عدمه

أ/ حالة فرضية استمرار الاستغلال:

أي أن المؤسسة ستواصل أنشطتها في المستقبل المنظور، وليس لديها أي نية للتصفية أو لإنهاء النشاط:[3]

[1] بسباس سيد أحمد،بشوندة رفيق ، مرجع السابق ، ص 24 بتصرف

[2] نفس مرجع ، ص 243-244

[3] بية لسود، هناء كاتب، مهمة محافظ الحسابات واستمرارية المؤسسة الاقتصادية على ضوء التشريع الجزائري والمعيار الجزائري للتدقيق، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، 2020، ص 19.

1) إذا استنتج محافظ الحسابات أن استخدام فرض استمرارية الشركة ملائم في مختلف الظروف مع وجود شكوك جوهرية، ينبغي أن يحدد ما إذا كانت البيانات المالية؛[1]

✓ تصف بشكل كافي الأحداث أو الظروف الرئيسية التي يمكنها أن تلقي بتوقعات سلبية على قدرة الشركة على الاستمرارية وخطة الإدارة للتعامل مع هذه الأحداث أو الظروف؛

✓ تفصح أن هناك شكوكا جوهرية تتعلق بالأحداث أو الظروف الرئيسية التي يمكن أن تلقي بتوقعات سلبية على قدرة الشركة على الاستمرارية، ولذلك يمكن أن تكون غير قادرة على الحفاظ على أصولها والوفاء بالتزاماتها في سياق الأعمال الطبيعية؛

2) في حال تقديم افصاحات كافية في البيانات المالية، ينبغي على محافظ الحسابات أن يعبر عن رأي غير معدل ويضم فقرة التأكيد في تقريره من أجل:

✓ إبراز شكوك جوهرية تتعلق بالأحداث أو الظروف التي يمكنها أن تلقي بتوقعات سلبية على قدرة الشركة على الاستمرارية؛

✓ لفت الانتباه إلى الملاحظة في البيانات المالية.

ب/ حالة فرضية عدم استمرار الاستغلال:

إذا لم يكن هناك إفصاح كاف في البيانات المالية، فينبغي على محافظ الحسابات التعبير عن رأي متحفظ أو رأي مخالف، حسبما هو ملائم، ويذكر في التقرير أن هناك شكوكا جوهرية يمكنها أن تلقي بتوقعات سلبية على قدرة الشركة على الاستمرارية.

يوضح الجدول (1-1) بعض الأحداث التي تهدد قدرة المؤسسة الاقتصادية على مواصلة النشاط مع اعتبارات ومسؤوليات محافظ الحسابات.[2]

الجدول (1-1): بعض الأحداث التي تهدد قدرة المؤسسة الاقتصادية على مواصلة النشاط

	الحدث أو الشرط المحقق	مسؤولية محافظ الحسابات اتجاهه
01	خسارة سوق رئيسية أو فئة من الزبائن ونقص الإيرادات	يتأكد من قدرة المؤسسة الاقتصادية على تحديد قيمة الخسائر والحلول المطبقة للتعامل مع الوضع، بما فيها طلب المنح أو الإعانات الحكومية، وما هي المدة التي يقدرها المكلفون بالإدارة لاستمرار المؤسسة على هذا الوضع.
02	تدهور كبير في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد التدفقات النقدية	ضمان أن المكلفين بالإدارة عقلانيون في طرق تقييم الحسابات، من خلال تحليل نتائجهم ونتائج الخبراء الذين تم الاستعانة بهم، خاصة ضمن مواضع الشك المحتملة.
03	تدهور كبير في موجودات المخزون	التعرف على كيفية الجرد، ومدى تأثير قيود البيئة الحالية على

[1] محمد زكرياء الحوراني، مدي التزم مدققي الحسابات القانونيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (570) " تقييم استمرارية الشركات " وأثره علي جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2013، ص 47.

[2] بسباس سيد أحمد يشوندة رفيق ، مرجع سبقّ كره ،ص 244

		استمرارية التموين مستقبلا
04	التأخر في النمو	يدرس تحليل التأثير المالي للوضع الحالي الذي قامت به المؤسسة الاقتصادية على تحقيق الخطط والأهداف المتوقعة.
05	التغيرات في أسعار الصرف	يهتم بمدى استجابة المكلفين بالإدارة في المؤسسة الاقتصادية لتقلبات سعر صرف العملات الأجنبية، بما في ذلك التحفظات للحد من عدم اليقين
06	أخطار ائتمان الأطراف التي تتعامل مع المؤسسة الاقتصادية	يحدد طرق الإدارة في تقييم إمكانية استرداد الموجودات المالية، مع تحليل الافتراضات التي قامت عليها مقارنة مع المعارف التي اكتسبها محافظ الحسابات.
07	الملاءة المالية للمؤسسة الاقتصادية	من خلال تحليل إجراءات تقييم واجبات المؤسسة الاقتصادية طويلة الأجل، بما فيها مقدمي التمويل مثل البنوك والمقرضين، ودرجة انعكاس ما أدرجته في القوائم المالية للاتفاقيات المنعقدة بشأن سداد القروض الإضافية، والدفعات المالية المؤجلة لتخفيف أثر الجائحة.

المصدر:بسباس سيد أحمد، يشوندة رفيق، مرجع سبقّ كره،ص 244.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المطلب الأول: استعراض الدراسات السابقة

1) دراسة عاهد عيد سرحان: [1]

دراسة تحليلية لآراء مدققي الحسابات الخارجيين والمدراء الماليين للشركات المساهمة العامة 2007 بعنوان دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة في فلسطين، والتي هدفت إلى:

1/ معرفة مسؤوليات المدقق الخارجي تجاه هذا عمل عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة في فلسطين علي الاستمرار في أعمالها الاعتيادية.

[1] عاهد عيد سرحان ، **دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة علي الاستمرارية لدى شركات المساهمة في فلسطين** ، مذكرة ماجستيير ، الجامعة الإسلامية غزة ، 2007

2/ معرفة العوامل التي تؤثر علي هذا الدور.

3/ تحسين مستوي وجودة تقرير المدقق الخارجي عن البيانات المالية المنشورة للشركات.

4/ تحديد و إبراز المؤشرات التي تساعد مدقق الحسابات الخارجي في عملية التقويم.

و تمثلت عينتها في المدققين للحسابات و المدراء الماليين، و استخدمت الاستبيان لجمع البيانات وفق المنهج الوصفي و التحليلي و كان من أبرز نتائجها:

- بينت الدراسة أن هناك إدراكا لدي مدققي الحسابات الفلسطينيين لمسؤولياتهم حول تقويم قدرة الشركات على الاستمرار.
- إن هناك مدققي الحسابات الفلسطينيون يستطيعون أن يحددوا مؤشرات الشك بخصوص الاستمرارية.
- يقوم مدقق الحسابات الخارجي باتخاذ إجراءات إضافية معروفة لديه عندما تثار الشكوك لديه حول استمرارية الشركات محل التدقيق لتساعده في عملية التقويم.

2) دراسة عمر شريقي:[1]

هذه الدراسة بعنوان التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة بين مسؤولية المدقق والإدارة في ضوء معيار التدقيق الدولي 570 المنشأة المستمرة والتشريع الجزائري هدفت إلى:

- الفشل المالي الذي قد يؤدي بالمؤسسة إلى الخروج من النشاط وبالتالي عدم القدرة على مواصلة النشاط، خاصة في حالة عدم التنبؤ به في وقت مبكر.
- معرفة مسؤولية كل من المدقق والإدارة في التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة.

[1] عمر شريقي،**التنظيم المهني للمراجعة –دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، أطروحة دكتوراه، كلية . العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 2012

وتوصلت الدراسة إلى:

- أن التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة أمر ضروري لتجنب مخاطر المالية التي تهدد استمرارية المؤسسة.
- ضرورة إعداد الإدارة لتقييم بين قدرة المؤسسة على الاستمرار مع مرعاه فرض الاستمرارية.
- الإفصاح عن الشكوك في حال تواجدها.

3) دراسة سحنون محمد الأمين:[1]

دراسة استطلاعية لمكاتب محافظي الحسابات بالشرق بعنوان واقع التزام محافظ الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق تهدف إلى:

- التعرف على مدى أثر معايير مهنة التدقيق على محافظ الحسابات.
- تحديد جوانب النقص في ممارسات محافظي الحسابات.
- تشخيص واقع التزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق.

توصلت نتائجها إلى:

- لا تنحصر مهمة محافظ الحسابات في مراقبة الحسابات فقط وإنما يعتبر أيضا صمام أمان وجهاز واقي

ضد أي تلاعب قانوني أو اختلاس وطرف فعال في اكتشاف الأخطاء المحاسبية، التي تساعد على استمرار الشركة وتحمي مصالح الأطراف المستعملة للمعلومة المحاسبية والمالية.

[1] سحنون محمد الأمين، **واقع التزام محافظ الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق**، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، 2017/2016. ص 90

- إن صدور معايير التقارير محافظ الحسابات دلالة واضحة على جهود المشروع الجزائري وسعيه إلى أحداث التوافق بينها وبين معايير التدقيق الدولية.
- إن إتباع محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الدولية يعطي موثوقية أكثر للمعلومات المحاسبية والمالية التي صدق عليها، ويخدم أكثر استثمار الشركات الأجنبية في الجزائر.
- الدور الكبير الذي تلعبه المنظمات المهنية للمراجعة للارتقاء بمهنة المراجعة في العالم وتوحيد الممارسات.
- المهنية للمراجعين الخارجين بين الدول.
- تبني المعايير الدولية للمراجعة وحده ليس كافي لتحسين واقع الممارسات المهنية للمراجعة الخارجية بالجزائر.
- بل لابد من إصلاحات ترافق تبني هذه المعايير.

المطلب الثاني:أوجه التشابه والاختلاف[1]

بعد الإحاطة النظرية للدراسات السابقة التي تناولنها في المطلب السابق التي اهتمت بمعرفة الأهداف والنتائج المتوصل إليها، يختص هذا المطلب بمقارنة هذه الدراسات بدراستنا الحالية، من حيث أوجه التشابه بينها، كما يتناول أوجه نقاط الاختلاف.

أولا: أوجه التشابه:

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

- اهتمت جميع الدراسات بدراسة الاستمرارية من عدة جوانب؛

[1]سحنون محمد الأمين، مرجع سابق ،ص91

- اهتمت دراستنا والعديد من الدراسات على محافظ الحسابات وتقييمه للاستمرارية عن طريق المؤشرات التي يبينها معيار (570) استمرارية الاستغلال.

ثانيا: أوجه الاختلاف

تمت دراستنا الحالية في بيئة محاسبية جزائرية وبالتحديد في ولاية ورقلة بمكتب محافظ الحسابات لسنة 2022 بينما الدراسات السابقة تمت بين البيئة المحاسبية الجزائرية وبلدان أخرى.

ويمكن تلخيص أوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة والحالية في الجدول (01) التالي:

		الأداة	أوجه اختلاف	المجتمع و العينة
	عاهد عيد سرحان	استبيان	ضرورة معرفة وتحديد جميع الإجراءات الإضافية التي يجب أن ينفذها المدقق الخارجي عندما تثار لديه شكوك حول الاستمرارية	101 محافظي الحسابات و المدراء الماليين بفلسطين
	دراسة عمر	-----	معرفة مسؤولية كل من	-----

الدراسات السابقة	**شريقي**		المدقق والإدارة في التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة	
	دراسة سحنون محمد الأمين		تشخيص واقع التزام محافظ الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق	أم البواقي
الحالية	الدراسة الحالية		دور محافظ الحسابات في تقييم الاستمرارية	محافظ حسابات

خلاصة الفصل:

تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى الإطار النظري لمهمة محافظ الحسابات واستمرارية المؤسسة الاقتصادية، من خلال الإشارة إلى مهنة محافظ الحسابات ومختلف مهامه، واجباته وحقوقه، ثم التطرق إلى مفهوم الفرضية المحاسبية استمرارية الاستغلال، والمتطلبات التي يعتمد عليها محافظ الحسابات من أجل التأكد من صحة وموضوعية تطبيقها في إعداد وعرض القوائم المالية، في إطار مهمته السنوية للشهادة على صدق وانتظام القوائم المالية، وسلامة عرضها لنتيجة نشاط المؤسسة ومركزها المالي.

كذلك التطرق إلى مخاطر التي يعتمد عليها محافظ الحسابات في مهامه، من أجل التأكيد على عدم وجود شكوك حول استمرارية المؤسسة ، وتقييم قدرة استمرارية المؤسسة على أساس مؤشرات مالية وغير مالية.

الفصل الثاني

الإطار التطبيقي لمهمة محافظ الحسابات واستمرارية المؤسسة

تمهيد

بعدما تطرقنا لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر ودوره في تقييم استمرارية المؤسسة الاقتصادية ، وبغرض الاجابة على الاشكالية المطروحة واثبات صحة الفرضيات لموصوعة او رفضها تم تدعيم الجانب النظري بدراسة ميدانية تتمثل في استبيان موجه لعينة من الاساتدة الجامعيين المختصين ،ومحافظي الحسابات ومحاسبين وخبير محاسب .

وعلى هذا الاساس سنحاول من خلال هذا الفصل الاجبة على الفرضيات المتعلقة بالجانب التطبيقي للدراسة من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول: الطريقة وأدوات المستخدمة في الدراسة:

المبحث الثاني:عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها

المبحث الأول: الطريقة وأدوات المستخدمة في الدراسة:

من خلال هذا البحث سنناقش الطريقة والأدوات التي تم استخدامها في دراستنا، حيث يشمل هذا الأخير مجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك الأدوات والبرامج الإحصائية المستخدمة في هذه الدراسة.

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة:

أولا: مجتمع الدراسة:

تم اختيار مجتمع دراسة بناءا على من لهم صلة بهذه المهنة المحاسبة، حيث شمل مجتمع الدراسة على محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين.

ثانيا: عينة الدراسة:

تم اختيار عينة الدراسة بطريقة عشوائية حيث تم توزيع 40 استمارة على عينة شملت مجتمع الدراسة،وبعد القيام بعملية فرز الاستبيان وتنظيمها تم الاعتماد على 32 استمارة للدراسة من مجموعة الاستمارات والبالغة 40 استمارة، وذلك الغاء 8 استمارات.

المطلب الثاني: مصادر البيانات وطرق الجمع:

أولا: جمع المعلومات:

قام الباحث بجمع معلومات الدراسة والتي تساعد على حل الاشكالية المطروحة وذلك من خلال الجوانب التالي:

1.الجانب النظري:

لقد جمع المعلومات الخاصة بالجانب النظري من الكتب المتخصصة والمذكرات المتعلقة بالموضوع، والجرائد الرسمية والمقابلات المنشورة وذلك بمتغيرات للامام بمتغيرات الموضوع.

2.الجانب التطبيقي:

من اجل الإحاطة بالموضوع، تم استعمال استبيان معدة مسبقا كأداة رئيسية لجمع المعلومات، وتم توزيع على العينة المختارة، حيث تم تقسيم الاستبيان الي ثلاثة أقسام، الأول متعلق بالبيانات الشخصية والثاني يحتوي

إستخدام محافظ الحسابات مؤشرات في تقييم إستمرارية المؤسسة مستقبلا أما المحور الثالث محافظ الحسابات ملزم بتحمل مسؤولياته في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطها

ثانيا: مصادر البيانات:

في الدراسة الميدانية التي قمنا بها اعتمدنا على مصدرين اساسين للبيانات حيث قمنا بجمعها من خلال مصادر أولية واخرى ثانوية والتي لها صلة بموضوع الدراسة وتتمثل فيما يلي:

1.المصادر الأولية:

تم التوصل اليها من خلال البحث الميداني حيث تم توزيع استبيان الدراسة على عينة من المحاسبين ومحافظي حسابات و أساتذة جامعيين في الاختصاص وخبراء محاسبين بهدف جمع المعلومات المطلوبة واللازمة لموضوع الدراسة، حيث تم تفريغها ومعالجتها من خلال البرنامج الإحصائي spss.

2.المصادر الثانوية:

تتمثل هذه الأخيرة في مجموعة من البحوث الجامعية والمقالات العلمية اضافة الي ذلك الدراسات السابقة التي اهتمت بمعالجة موضوع بحثي، وبناءا على ذلك قمت بتحديد أسئلة الاستبيان بما يناسب ويؤدي الي الاجابة على فرضيات دراستنا.

المطلب الثالث : الأساليب الإحصائية المستخدمة

للإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار صحة الفرضيات تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي والتحليلي، حيث تم ترميز وإدخال المعطيات إلى الحاسوب باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) نسخة 22 للتوصل إلى ما يلي:

1- معامل الارتباط بيرسون لقياس صدق الاتساق الداخلي
2- معامل الفالكرونباخ لقياس الثبات
3- مقاييس الإحصاء الوصفي وذلك لوصف عينة الدراسة وإظهار خصائصها،وهذه الأساليب هي التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي والانحرافات المعيارية للإجابة عن أسئلة الدراسة وترتيب عبارات كل متغير تنازليا؛
4- اختبار كولموغروفسميرنوف لاختبار طبيعة التوزيع للمتغيرين التابع والمستقل
5- مصفوفة الارتباطات لمعرفة العلاقات الارتباطية بين متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة؛
6- تحليل الانحدار المتعدد لاختبار صلاحية نموذج الدراسة وتأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع(تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطها)؛
7- تحليل اختبار تي تاست (T test) وتحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لاختبار تأثيرات المتغيرات الشخصية على المتغير التابع.

أولا : صدق وثبات الاستبيان

لقد تم استخدام التحكيم وإجراء الاختبارات للتحقق من صدق وثبات الاستبيان كما يلي:

1- **صدق المحكمين:** لمعرفة مدى وضوح وملائمة العبارات بالاستبيان الأولى تم عرضه على ثلاثة أساتذة متخصصين في مجال المالية(الملحق رقم 01)، وبعدما قاموا بتصويب الاستبيان ظهر في شكله النهائي(الملحق رقم02).

2- **ثبات الاستبيان:** تم فحص عبارات الاستبيان من خلال معامل آلفا لكرونباخ الذي يعتبر نسبته مقبولة عند القيمة (0.62) لكي نعتمد النتائج المتوصل إليها والجدول التالي يمثل قيمة معامل آلفا لكرونباخ لإجابات أفراد العينة كما يلي:

الجدول رقم(): معامل الثبات باستخدام طريقة آلفا كرونباخ

المقياس	عدد العبارات	معامل آلفا كرونباخ
استخدام محافظ الحسابات مؤشرات تقييم استمرارية المؤسسة	07	0.776
تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطها	07	0.787

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من الجدول نلاحظ أن معامل آلفا كرونباخلمقياس استخدام محافظ الحسابات مؤشرات تقييم استمرارية المؤسسة قدر بـ 0.776 أي أن 77.6بالمائة من المبحوثين سيكونون ثابتين في إجابتهم في حالة إعادة القياس وهو ما يشير إلى ثبات المقياس، ووصل معامل آلفا كرونباخ لمقياس تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطهاإلى 0.787 أي أن 78.7 بالمائة من المبحوثين سيكونون ثابتين في إجابتهم في حالة إعادة القياس وهو ما يشير إلى ثبات المقياس، وتعبر النتائج على مستوى ممتاز من الثقة والثبات، وهذا يعني أن هناك استقرار بدرجة عالية في نتائج الاستبيان.

المبحث الثاني:عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها

يقدم هذا المبحث عرض لمختلف نتائج الدراسة الميدانية التي تم التوصل إليها من خلال جمع البيانات من الاستبيان وتحليلها ومناقشتها وللوصول إلى نفي أو إثبات الفرضية من خلال استنتاجات الدراسة.

المطلب الأول: عرض وتحليل خصائص أفراد عينة الدراسة

قصد التعرف على الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة وتحليلها نتعرض إليها كما يلي:

الفرع الأول– توزع أفراد العينة بالنسبة لخاصيةالصنف:توزع أفراد عينة الدراسة حسب هذه الخاصية كما يلي:

الجدول رقم(): توزع أفراد العينة حسب خاصية الصنف

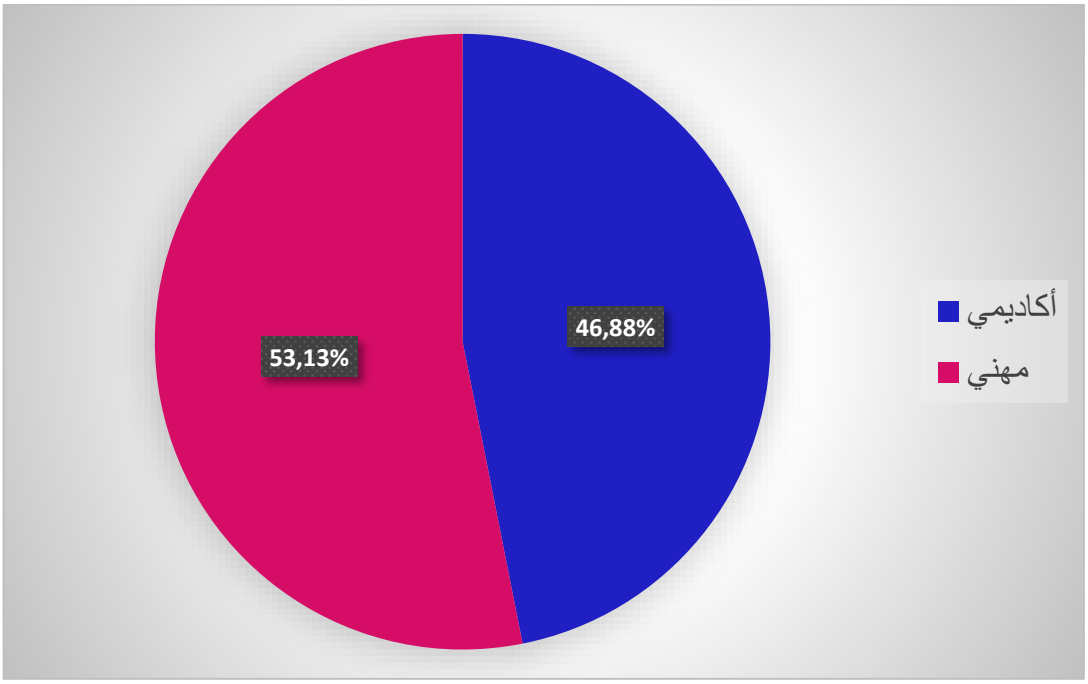
الرقم	المتغير	الفئة	التكرار	النسبة (%)
1	**الصنف**	**أكاديمي**	**15**	**46.9**
		مهني	**17**	**53.1**
المجموع الكلي			**32**	**100**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يظهرمن الجدول السابق أن 46.9 بالمائة من المبحوث صنف أكاديمي بينما 53.1 بالمائة من المبحوثين صنف مهني.

وفيمايلي التمثيل البياني لأفراد العينة حسب هذه الخاصية:

الشكل رقم (): الدائرة النسبية لتوزع أفراد العينة حسب خاصية الصنف



المصدر:من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

الفرع الثاني– توزع أفراد العينة بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي: توزع أفراد عينة الدراسة حسب هذه الخاصية كما يلي:

الجدول رقم(): توزع أفراد العينة حسب خاصية المؤهل العلمي

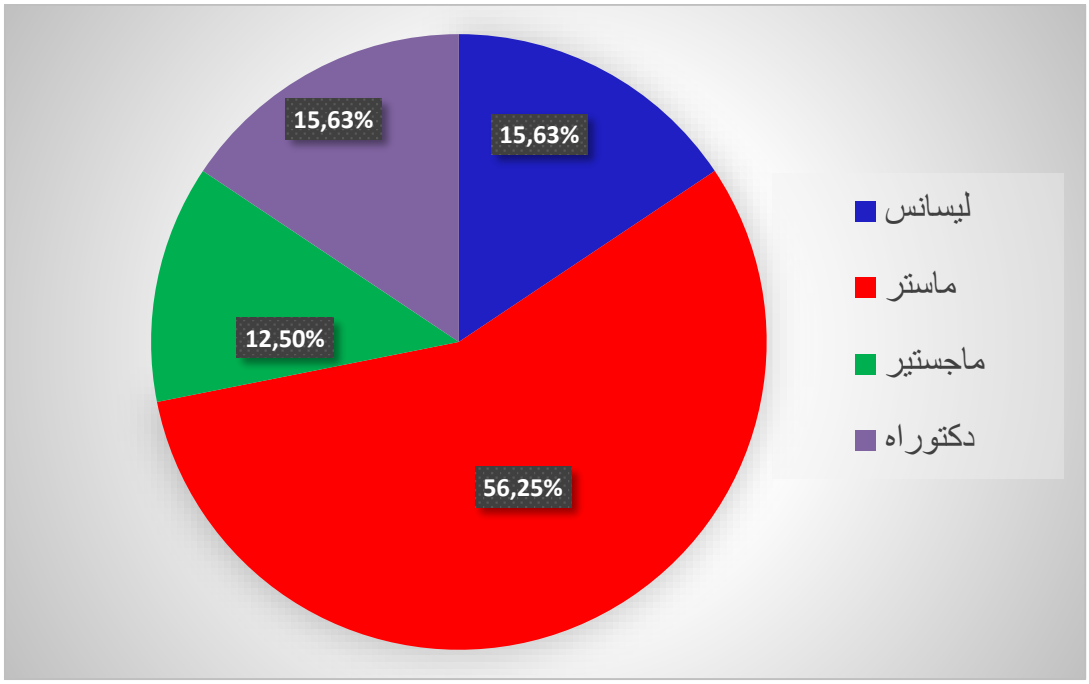
الرقم	المتغير	الفئة	التكرار	النسبة (%)
2	المؤهل العلمي	ليسانس	5	15.6
		ماستر	18	56.3
		ماجستير	4	12.5
		دكتوراه	5	15.6
المجموع الكلي			**32**	**100**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول نجد أن 56.3 بالمائة من المبحوثين مستواهم ماستر بينما 15.6 بالمائة مستواهم ليسانس ومثلها في مستوى الدكتوراه، في حين 12.5 بالمائة مستواهم ماجستير.

وفيما يلي التمثيل البياني لأفراد العينة حسب هذه الخاصية:

الشكل رقم (): الدائرة النسبية لتوزع أفراد العينة حسب خاصية المؤهل العلمي



المصدر:من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

الفرع الثالث – توزع أفراد العينة بالنسبة لمتغير الخبرة المهنية: توزع أفراد عينة الدراسة حسب هذه الخاصية كما يلي:

الجدول رقم(): توزع أفراد العينة حسب خاصية الخبرة المهنية

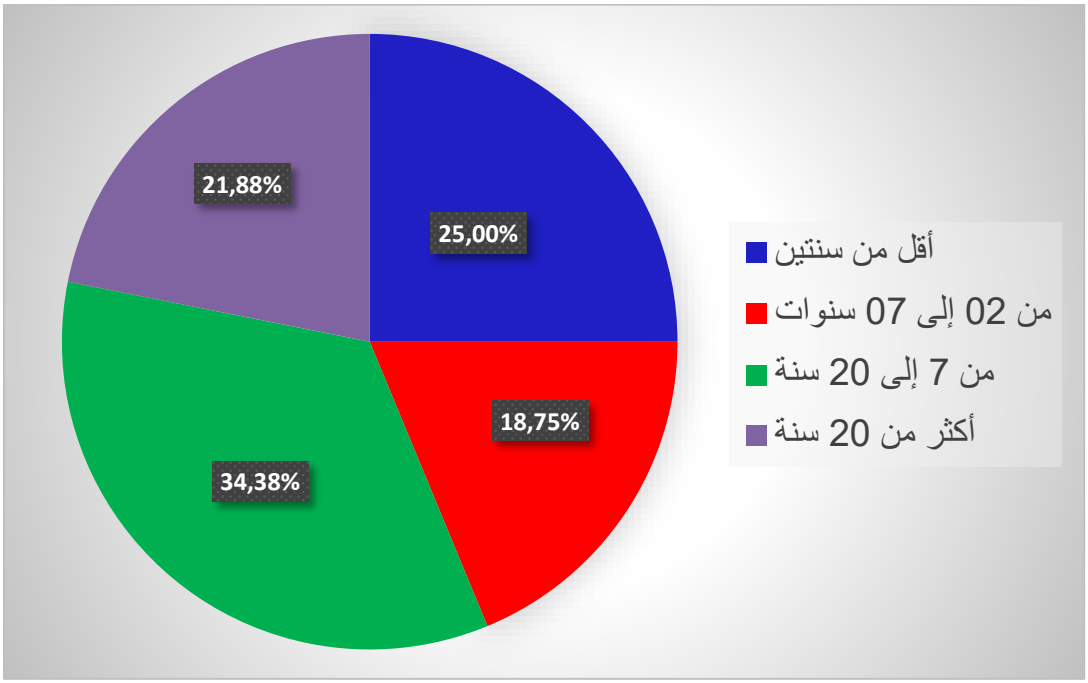
الرقم	المتغير	الفئة	التكرار	النسبة (%)
3	الخبرة المهنية	أقل من سنتين	8	25.0
		من 02 إلى 07سنوات	6	18.8
		من 7 إلى 20 سنة	11	34.4
		أكثر من 20 سنة	7	21.9
المجموع الكلي			**32**	**100**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول نجد أن 34.4 بالمائة من المبحوثين خبرتهم بين 7 و20 سنة بينما 25 بالمائة خبرتهم أقل من سنتين في حين 21.9 بالمائة خبرتهم أكثر من 20 سنة و18.8 بالمائة خبرتهم بين 2 و7 سنوات.

وفيما يلي التمثيل البياني لأفراد العينة حسب هذه الخاصية:

الشكل رقم (): **الدائرة النسبية لتوزع أفراد العينة حسب خاصية الخبرة المهنية**



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

الفرع الرابع – توزع أفراد العينة بالنسبة لمتغير السن: توزع أفراد عينة الدراسة حسب هذه الخاصية كما يلي:

الجدول رقم(): **توزع أفراد العينة حسب خاصية السن**

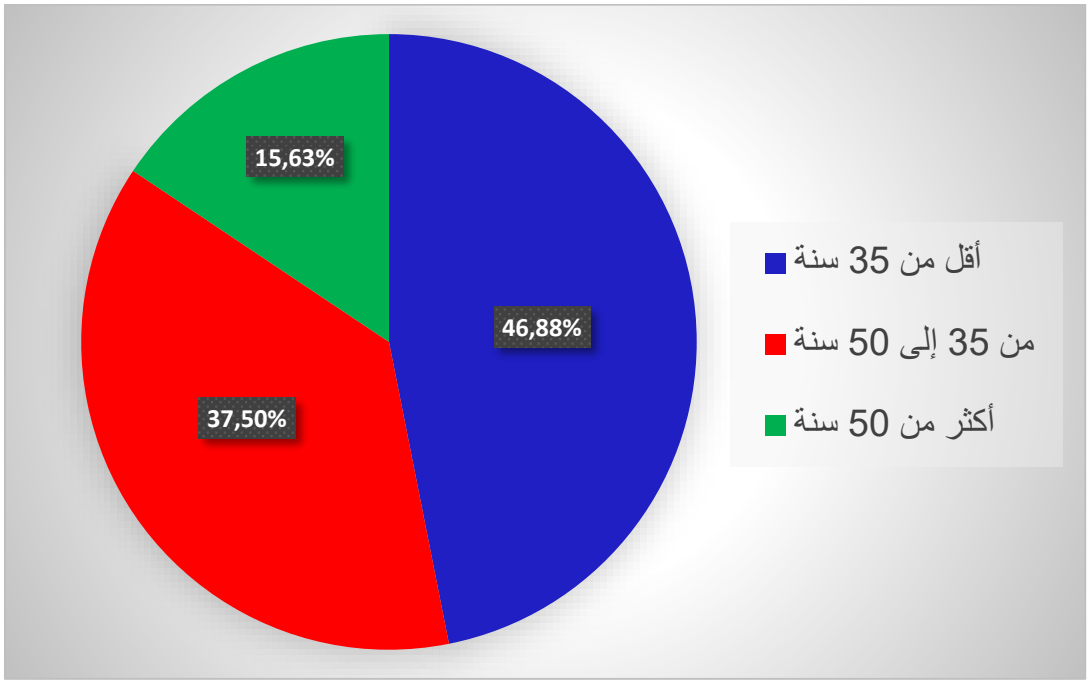
الرقم	المتغير	الفئة	التكرار	النسبة (%)
4	السن	أقل من 35 سنة	15	46.9
		من 35 إلى 50سنة	12	37.5
		أكثر من 50 سنة	5	15.6
المجموع الكلي			**32**	**100**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول نجد أن 46.9 بالمائة من المبحوثين سنهمأقل من 35 سنة بينما 37.5 بالمائة سنهم أبين 35 و 50 سنة في حين 15.6 بالمائة سنهم أكثر من 50 سنة.

وفيما يلي التمثيل البياني لأفراد العينة حسب هذه الخاصية:

الشكل رقم (): **الدائرة النسبية لتوزع أفراد العينة حسب خاصية السن**



المصدر: **من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS**

الفرع الخامس – توزع أفراد العينة بالنسبة لمتغير المركز الوظيفي: توزع أفراد عينة الدراسة حسب هذه الخاصية كما يلي:

الجدول رقم(): **توزع أفراد العينة حسب خاصية المركز الوظيفي**

الرقم	المتغير	الفئة	التكرار	النسبة (%)
5	المركز الوظيفي	أستاذ جامعي	5	15.6
		محافظ حسابات	14	43.8

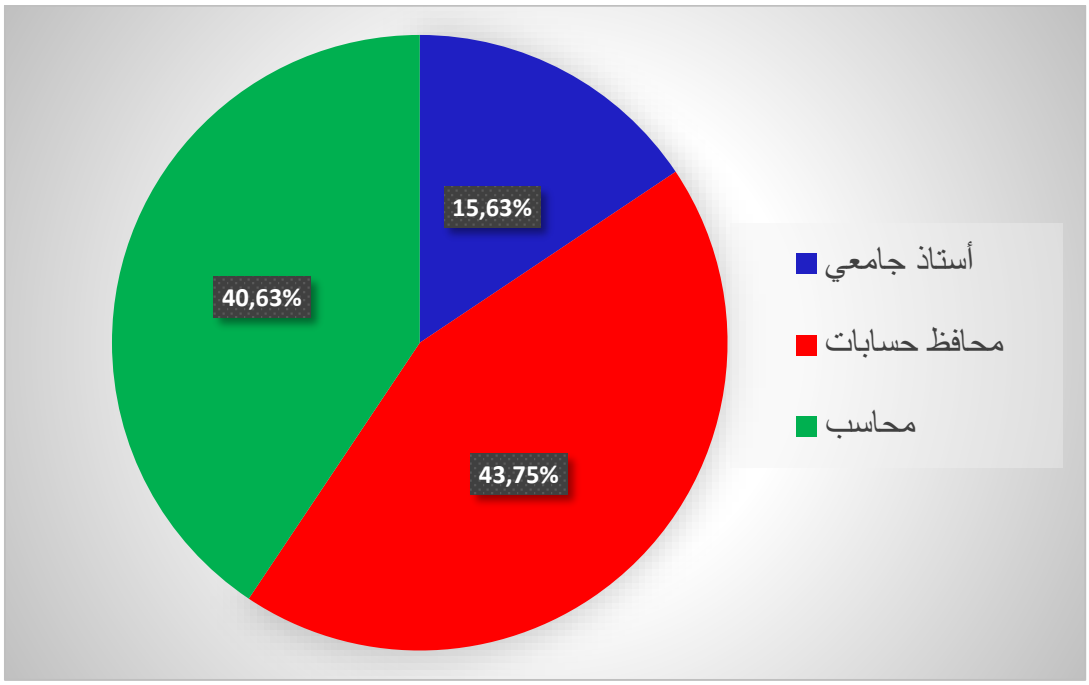
		محاسب	13	40.6
المجموع الكلي			**32**	**100**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول نجد أن 46.9 بالمائة من المبحوثين سنهم أقل من 35 سنة بينما 37.5 بالمائة سنهم أبين 35 و 50 سنة في حين 15.6 بالمائة سنهم أكثر من 50 سنة.

وفيما يلي التمثيل البياني لأفراد العينة حسب هذه الخاصية:

الشكل رقم (): الدائرة النسبية لتوزع أفراد العينة حسب خاصية المركز الوظيفي



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

التحقق من اعتدالية التوزيع:

لاختبار الفرضيات يجب أولا معرفة طبيعة التوزيع لمتغيري (استخدام محافظ الحسابات مؤشرات تقييم استمرارية المؤسسة، تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطها)، وعليه قمنا بحساب اختبار كولمغروفسميرنوف، والنتائج مبينة في الجدول التالي:

جدول يبين نتائج اختبار طبيعة التوزيع لمتغيري (استخدام محافظ الحسابات مؤشرات تقييم استمرارية المؤسسة، تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطها)

المقياس	قيمة اختبار كولموغروف	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية

استخدام محافظ الحسابات مؤشرات تقييم استمرارية المؤسسة	0.159	32	0.058
تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطها	0.159	32	0.058

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نجد أن الدلالة الإحصائية في الحالتين أكبر من 0.05 وعليه فإن متغيري استخدام محافظ الحسابات مؤشرات تقييم استمرارية المؤسسة وتحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطهايتبعان التوزيع الطبيعي، فهما إذن يحققان شرط الاعتدالية، وعليه يمكننا حساب الفروق باستخدام الاختبارات المعلمية (اختبار ت T TEST واختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA)

نتائج المقياس

الجدول رقم () : مجال المتوسط الحسابي المرجح لمقياس ليكارتالثلاثي

مجال المتوسط الحسابي المرجح	المستوى الموافق له
من 1 إلى 1.66	**منخفض**
من 1.67 إلى 2.33	**متوسط**
من 2.34 إلى 3	**مرتفع**

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على الدراسات السابقة

وعليه قمنا بحساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والدرجة والترتيب لكل عبارة، وهذا ما توضحه الجداول التالية.

جدول رقم يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والدرجة والرتبة لمقياس استخدام محافظ الحسابات مؤشرات تقييم استمرارية المؤسسة

العبارات	الرتبة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
يعتمد محافظ الحسابات في الحكم على المؤسسة في استمراريتها من خلال دراسة النسب المالية الأساسية.	1	2.66	0.60	مرتفع
تؤثر سياسة توزيع الأرباح في قدرة المؤسسة على الاستمرار.	6	2.19	0.78	متوسط

يتأثر حكم محافظ الحسابات حول استمرارية الاستقلال إذا لاحظ مغادرة المستخدمين الرئيسيين.	7	1.91	0.82	متوسط
يدرس محافظ الحسابات الترابط بين قدرة التمويل الذاتي للمؤسسة واستمراريتها.	2	2.59	0.67	مرتفع
يتأثر تقييم محافظ الحسابات إذا كانت للمؤسسة أحكام قضائية ضدها.	4	2.50	0.67	مرتفع
يحلل محافظ الحسابات أسباب الخسائر وتدهور قيمة الأصول.	3	2.59	0.76	مرتفع
يتأثر تقييم محافظ الحسابات بنقص دائم في المواد الأولية على قدرتها في الاستمرار	5	2.31	0.69	متوسط
استخدام محافظ الحسابات مؤشرات تقييم استمرارية المؤسسة		2.39	0.33	مرتفع
قيمة ت = 6.763	درجة الحرية = 31	الدلالة الإحصائية= 0.000		

يبين الجدول السابق أن **استخدام محافظ الحسابات مؤشرات تقييم استمرارية المؤسسة** جاء بدرجة مرتفعة وهذا بمتوسط حسابي قدره2.39وانحراف معياري قدره 0.33، كما يتضح من خلال الجدول أن أكثر العبارات أهمية هي عبارة (يعتمد محافظ الحسابات في الحكم على المؤسسة في استمراريتها من خلال دراسة النسب المالية الأساسية) بمتوسط حسابي 2.66 وانحراف معياري 0.60، تليها عبارة (يدرس محافظ الحسابات الترابط بين قدرة التمويل الذاتي للمؤسسة واستمراريتها) بمتوسط حسابي 2.59 وانحراف معياري 0.67، تليها عبارة (يحلل محافظ الحسابات أسباب الخسائر وتدهور قيمة الأصول) بمتوسط حسابي 2.59 وانحراف معياري 0.76، تليها عبارة (يتأثر تقييم محافظ الحسابات إذا كانت للمؤسسة أحكام قضائية ضدها) بمتوسط حسابي 2.50 وانحراف معياري 0.67، تليها عبارة (يتأثر تقييم محافظ الحسابات بنقص دائم في المواد الأولية على قدرتها في الاستمرار) بمتوسط حسابي 2.31 وانحراف معياري 0.69،تليها عبارة (تؤثر سياسة توزيع الأرباح في قدرة المؤسسة على الاستمرار.) بمتوسط حسابي 2.19 وانحراف معياري 0.78، وأخيرا عبارة (يتأثر حكم محافظ الحسابات حول استمرارية الاستقلال إذا لاحظ مغادرة المستخدمين الرئيسيين) بمتوسط حسابي1.91 وانحراف معياري 0.32

ومن خلال الجدول نجد أن قيمة ت قدرت بـ 6.763درجة حرية قدرها 31 وكانت الدلالة الإحصائية SIG أقل من 0.05 وعليه نقول بأنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى استخدام محافظ الحسابات مؤشرات تقييم استمرارية المؤسسة لصالح متوسط عينة الدراسة والذي قدر بـ 2.39 وانحراف معياري قدره 0.33**وهذا يثبت وجود استخدام محافظ الحسابات مؤشرات تقييم استمرارية المؤسسة بدرجة مرتفعة لدى عينة الدراسة، وهو ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.**

جدول رقم يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والدرجة والرتبة لمقياس تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطها

العبارة	الرتبة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
يصدر محافظ الحسابات حكم نزيه مع الأطراف ذوي العلاقة حول قدرة المؤسسة في الاستمرار	3	2.66	0.70	مرتفع
مسؤولية محافظ الحسابات عن جمع القدر الكافي من الأدلة للحكم على استمرارية المؤسسة في النشاط.	1	2.81	0.47	مرتفع
يستفسر محافظ الحسابات عن كل حدث من شأنه أن يؤثر على استمرارية المؤسسة الاقتصادية.	2	2.72	0.52	مرتفع
يأخذ محافظ الحسابات بعين الاعتبار الأحداث اللاحقة في الحكم على استمرارية نشاط المؤسسة	5	2.56	0.72	مرتفع
مسؤولية محافظ الحسابات بالقيام باختبارات إضافية في حالة وجود شك حول قدرة المؤسسة على الاستمرار	6	2.38	0.79	مرتفع
مسؤولية محافظ الحسابات في إصدار إنذار مبكر حول عدم إمكانية المؤسسة على الاستمرار	4	2.63	0.61	مرتفع
مسؤولية محافظ الحسابات تقييم التقديرات المالية المستقبلية في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال.	7	2.28	0.85	متوسط
تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطها		2.58	0.36	مرتفع
قيمة ت = 8.956	درجة الحرية = 31	الدلالة الإحصائية= 0.000		

يبين الجدول السابق أن **تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطها** جاء بدرجة مرتفعة وهذا بمتوسط حسابيقدره2.58وانحراف معياري قدره 0.36، كما يتضح من خلال الجدول أن أكثر العبارات أهمية هي عبارة (مسؤولية محافظ الحسابات عن جمع القدر الكافي من الأدلة للحكم على استمرارية المؤسسة في النشاط) بمتوسط حسابي 2.81 وانحراف معياري 0.47، تليها عبارة (يستفسر محافظ الحسابات عن كل حدث من شأنه أن يؤثر على استمرارية المؤسسة الاقتصادية) بمتوسط حسابي 2.72 وانحراف معياري 0.52، تليها عبارة (يصدر محافظ الحسابات حكم نزيه مع الأطراف ذوي العلاقة حول قدرة المؤسسة في الاستمرار) بمتوسط حسابي 2.66 وانحراف معياري 0.70، تليها عبارة (مسؤولية محافظ الحسابات في إصدار إنذار مبكر حول عدم إمكانية المؤسسة على الاستمرار) بمتوسط حسابي 2.63 وانحراف معياري 0.61، تليها عبارة (يأخذ محافظ الحسابات بعين الاعتبار الأحداث اللاحقة في الحكم على استمرارية نشاط المؤسسة) بمتوسط حسابي 2.56 وانحراف معياري 0.72، تليها عبارة (مسؤولية محافظ الحسابات بالقيام باختبارات إضافية في حالة وجود شك حول قدرة المؤسسة على الاستمرار) بمتوسط حسابي 2.38 وانحراف معياري 0.79، وأخيرا

عبارة (مسؤولية محافظ الحسابات تقييم التقديرات المالية المستقبلية في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال.) بمتوسط حسابي2.28 وانحراف معياري 0.85

من خلال الجدول نجد أن قيمة ت قدرت بـ 8.956عند درجة حرية قدرها 31 وكانت الدلالة الإحصائية SIG أقل من 0.05 وعليه نقول بأنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطهالصالح متوسط عينة الدراسة والذي قدر بـ 2.58وانحراف معياري قدره 0.36**وهذا يثبت وجود تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطها بدرجة مرتفعة لدى عينة الدراسة، وهو ما يؤكد صحة الفرضية الثانية.**

المطلب الثاني : الاجابة على التساؤلات

الإجابة الإحصائية عن السؤال الثالث

أولا – اختبار الفرضية الثالثة الخاصة بالعلاقة الارتباطية:ويمكن ذلك من خلال تحليل الانحدار الخطي باستخدام طريقة المربعات الصغرى Entry عند مستوى دلالة 0.05 حيث المتغير المستقل هو استخدام محافظ الحسابات مؤشرات تقييم استمرارية المؤسسة والمتغير التابع هو تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطها، والجدول الموالي يوضح الارتباط الخطي بين المتغير المستقبل والمتغير التابع:

جدول رقم (): **معامل الارتباط الخطي بين المتغير المستقل والمتغير التابع**

النموذج	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R-deux)
أ- المتغير المستقل: استخدام محافظ الحسابات مؤشرات تقييم استمرارية المؤسسة ب- المتغير التابع: تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطها	0.596	0.356

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من الجدول السابق معامل الارتباط الخطي بين استخدام محافظ الحسابات مؤشرات تقييم استمرارية المؤسسة وتحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطهاهو (0.596) أي هناك ارتباط طردي متوسط بين المتغيرين

بحيث كلما زاد استخدام محافظ الحسابات مؤشرات تقييم استمرارية المؤسسة زاد تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطها، ومدى الدقة في تقدير المتغير التابع هو (0.356)، بمعنى أن (35.6) بالمائة من تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطهايعود لتأثير استخدام محافظ الحسابات مؤشرات تقييم استمرارية المؤسسة والنسبة المتبقية (64.4) بالمائة ترجع للعوامل الأخرى المؤثرة في تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطها.

وعليه: "**توجد علاقة طردية متوسطة بين استخدام محافظ الحسابات مؤشرات تقييم استمرارية المؤسسة وتحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطها**".

ثانيا– تباين خط الانحدار للمتغير التابع والمستقل: يوضح الجدول أدناه تحليل خط الانحدار حيث يدرس مدى ملائمة خط انحدار المعطيات وفرضيته الصفرية التي تنص على أن خط الانحدار لا يلائم المعطيات المقدمة.

جدول رقم ():قيم تباين خط الانحدار لمتغيرات الدراسة: تحليل التباين الأحادي[a]ANOVA

النموذج		مجموع مربعات الانحدار Somme des carrés	درجة حرية الانحدار Ddl	معدل مربعات الانحدار Moyenne des carrés	قيمة اختبار تحليل التباين F	مستوى دلالة الاختبار Sig.
1	الانحدار Régression	1.458	1	1.458	16.550	[b]0.000
	البقايا Résidu	2.643	30	0.088		
	المجموع Total	4.101	31			

b. المتغيرالمستقلاستخدام محافظ الحسابات مؤشرات تقييم استمرارية المؤسسةa. المتغيرالتابعتحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطها

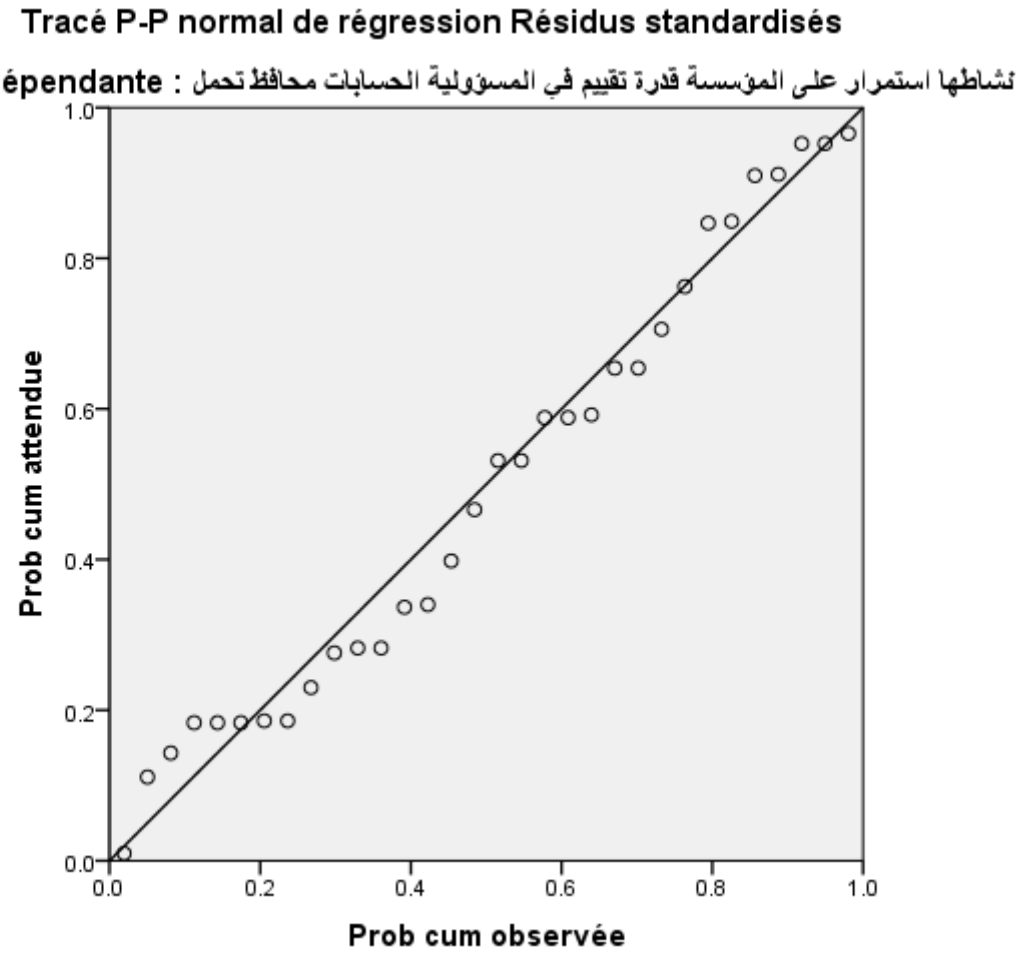
المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول نجد ما يلي:

– مجموع مربعات الانحدار يساوي1.458ومجموع مربعات البواقي هو 2.643ومجموع المربعات الكلي يساوي 4.101

- درجة حرية الانحدار هي 1 ودرجة حرية البواقي هي 30؛
- معدل مربعات الانحدار هو 1.458 ومعدل مربعات البواقي هو 0.088؛
- قيمة اختبار تحليل التباين لخط الانحدار هو 16.550؛
- مستوى دلالة الاختبار 0.000 وهي أقل من مستوى دلالة الفرضية الصفرية 0.05 فنرفضفرضية العدم، ونقبل الفرض البديل وبالتالي فان خط الانحدار يلائم المعطيات والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم(): **الرسم البياني لمدى ملائمة خط الانحدار للعلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل**



المصدر:مخرجات التحليل الاحصائي SPSS

نلاحظ من خلال الرسم البياني أن النتائج تتجمع حول خط مستقيم مما يدل أن الدالة تأخذ شكل خطي وهو ما يتوافق مع الانحدار الخطي البسيط.

ثالثا– دراسة معاملات خط الانحدار

يمثل الجدول أدناه قيم معاملات خط الانحدار للعلاقة بين استخدام محافظ الحسابات مؤشرات تقييم استمرارية المؤسسة وتحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطها

الجدول رقم(): **قيم معاملات خط الانحدارالمعاملات Coefficients[a]**

النموذج	معاملات غير قياسية Coefficients non standardisés		معاملات قياسية Coefficients standardisés	قيمة t	مستوى الدلالة Sig.
	B	Erreur standard	Bêta		
الثابت (Constante)	0.996	0.392		2.544	0.016
المتغير المستقل	0.660	0.162	0.596	4.068	0.000

a. المتغيرالتابع تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطها

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول نجد أن ثابت خط الانحدار يساوي 1.010والذي يمثل قيمةBبالجدول، وبلغت الدلالةالإحصائيةSig(0.016) وهي مقبولة لأنها أقل من 0.05 فتصبح معادل خط الانحدار مبدئيا هي: Y=a+bX

وبتعويض القيم نجد المعادلة التالية:

+ 0.660 X0.996Y=

حيث أن X يمثل المتغير المستقل استخدام محافظ الحسابات مؤشرات تقييم استمرارية المؤسسة و Y يمثل المتغير التابع تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطها

نستنتج من معادلة خط الانحدار أن زيادة استخدام محافظ الحسابات مؤشرات تقييم استمرارية المؤسسةولو بقيمة 1 سيزيد تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطهابقيمة 0.660.

وهذا ما يؤكد صحة **الفرضية الثالثة القائلة بوجود أثر لاستخدام محافظ الحسابات مؤشرات تقييم استمرارية المؤسسة على تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطها**

الإجابة الإحصائية عن السؤال الرابع: عدم وجود دلالات إحصائية للفروق في تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطها حسب الخصائص الشخصية والوظيفية لدى أفراد العينة

كانت الفرضية الرئيسية الرابعة هي: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) لإجابات أفراد عينة الدراسة حولالمتغير التابع تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطها تعود إلى الخصائص الشخصية التالية: (**الصنف، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية، السن والمركز الوظيفي**).

الجدول رقم ():قيم مستوى الدلالة لإجابات أفراد العينة حول تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطها حسب الخصائص الشخصية

الخاصية	الطريقة المعتمدة	مستوى الدلالة sig	النتيجة
الصنف	اختبار (**T test**)	0.731	غير دال
المؤهل العلمي	**ANOVA**	0.454	غير دال
الخبرة المهنية	**ANOVA**	0.192	غير دال
السن	**ANOVA**	0.053	غير دال

المركز الوظيفي	**ANOVA**	0.417	غير دال

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من نتائج الجدول أعلاه سيتم تأكيد قبول أو رفض الفرضية حسب كل متغير على حدي كمايلي:

أولا- **بالنسبة لخاصية الصنف:** يوضح الملحق رقم نتيجة اختبار تي تاست (t test) للفروق بين إجابات المبحوثين حول تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطهاتبعا لخاصية الصنف.

نلاحظ من خلال الجدول قيمة Sigقدرت ب 0.731 وهي أكبر من قيمة الدلالة 0.05 حيث يتم قبول فرضية العدم أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05)في مستوى تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطهالدى المبحوثين تبعا لمتغير الصنف.

ثانيا- بالنسبة لخاصية المؤهل العلمي: يوضح الملحق رقم نتيجة تحليل التباين الأحادي للفروق بين إجابات المبحوثين حول تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطهاتبعا لخاصية المؤهل العلمي.

نلاحظ من خلال الجدول قيمة ثابت الدلالة Sigقدرت بـ 0.454وهي أكبر من قيمة الدلالة 0.05 حيث يتم قبول فرضية العدم أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05)في مستوى تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطهالدى المبحوثين تبعا للمؤهل العلمي.

ثالثا- بالنسبة لخاصية الخبرة المهنية: يوضح الملحق رقم نتيجة تحليل التباين الأحادي للفروق بين إجابات المبحوثين حول تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطهاتبعا لخاصية الخبرة المهنية.

نلاحظ من خلال الجدول قيمة ثابت الدلالة Sigقدرت بـ 0.192 وهي أكبر من قيمة الدلالة 0.05 حيث يتم قبول فرضية العدم أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) في مستوى تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطهالدى المبحوثين تبعا للخبرة المهنية.

رابعا- بالنسبة لخاصية السن: يوضح الملحق رقم نتيجة تحليل التباين الأحادي للفروق بين إجابات المبحوثين حول تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطها تبعا لخاصية السن.

نلاحظ من خلال الجدول قيمة ثابت الدلالة Sigقدرت بـ 0.053 وهي أكبر من قيمة الدلالة 0.05 حيث يتم قبول فرضية العدم أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) في مستوى تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطها لدى المبحوثين تبعا للسن.

خامسا- بالنسبة لخاصية المركز الوظيفي: يوضح الملحق رقم نتيجة تحليل التباين الأحادي للفروق بين إجابات المبحوثين حول تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطها تبعا لخاصية المركز الوظيفي.

نلاحظ من خلال الجدول قيمة ثابت الدلالة Sigقدرت بـ 0.417 وهي أكبر من قيمة الدلالة 0.05 حيث يتم قبول فرضية العدم أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) في مستوى تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطها لدى المبحوثين تبعا للمركز الوظيفي.

مما سبق ذكره: **تؤكد صحة الفرضية الرابعة أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) بين إجابات المبحوثين حول تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطها تبعا للمتغيرات الشخصية والوظيفية (الصنف، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية، السن والمركز الوظيفي).**

خلاصة الفصل:

تطرقنا من خلال هذا الفصل التطبيقي الى دراسة ميدانية من خلال توزيع استبانة على محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين...، وبعدها تم تحليل تلك الاستبانات من خلال برنامج SPSS، وهذا ما أعطى لنا تحليل من خلاله تم عرض نتائج حول موضوع الدراسة، ثم مناقشة الفرضيات، ومنه استنتاج النتائج التطبيقية.

الخاتمة

الخاتمة

من خلال دراسة الحالة التي قمنا بها تبين لنا أن محافظ الحسابات يسعى في إطار مهمته للشهادة على صدق وانتظام القوائم المالية، إلى التأكد من صحة وموضوعية تطبيق الفرضية المحاسبية "استمرارية الاستغلال" في اعداد القوائم المالية ، وأن تقييمات إدارة المؤسسة صحيحة ومقبولة، حسب اطلاعه على شروط نشاط المؤسسة في اطار مهمته، وماقدمته إدارة المؤسسة من معلومات في تقرير التسيير الموجه للمساهمين.

كذلك يسهر على تطبيق متطلبات معيار التدقيق الجزائري 570 المتعلق بالاستمرارية في تقييماته المتعلقة بالاستمرارية حتى يجمع الأدلة الكافية والملائمة حول وجود شك من عدمه في استمرارية نشاط المؤسسة مستقبلا، كما أنه كذلك يهتم بالأحداث اللاحقة حسب متطلبات معيار التدقيق الجزائري 560، لتحديد صحة تقديرات إدارة المؤسسة في عرض القوائم المالية، ونظرا لمسؤولياته فإنه يبذل العناية المهنية اللازمة في أداء مهمته في ظل هذه الظروف، ويقدم المعلومات التوضيحية الضرورية في تقريره من أجل تنوير الأطراف ذوي المصلحة حول سلامة القوائم المالية وحول المخاطر المحتملة لاستمرارية نشاط المؤسسة.

اختبار الفرضيات:

- **الفرضية الأولى**:يلتزم محافظ الحسابات بتحمل مسؤولياته في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها.**تم اثبات الفرضية الأولى**، حيث يتحمل محافظ الحسابات مسؤوليته في بتقييم قدرة المؤسسة على استمراريتها في إطار مهمته للشهادة على صدق وانتظام القوائم المالية خاصة الظروف الاستثنائية.

- **الفرضية الثانية**:يستخدم محافظ الحسابات مؤشرات ذات طبيعة مالية ومؤشرات أخرى ذات طبيعة غير مالية في تقييم استمرارية المؤسسة مستقبلا. **تم اثباتها** من خلال استبانة، حيث يعتمد محافظ الحسابات في إطار مهمته بمتطلبات معايير التدقيق وخاصة معيار التدقيق الجزائري 570 المتعلق بالاستمرارية من أجل تقييم استمرارية المؤسسة، ويجري دراسة معمقة لمختلف المؤشرات المالية وغير المالية حتى يتأكد من وجود شك أو عدمه في استمرارية المؤسسة
- **الفرضية الثالثة**:يساهم محافظ الحسابات بعدة متطلبات للتأكد من استمرارية استغلال المؤسسة. أشار محافظ الحسابات من خلال المقابلة التي اجريناها إلى أنه في اطار مهمته، ونظرا للعناية المهنية اللازمة فإنه يسعى إلى جمع الأدلة الكافية والملائمة، حتى يتأكد من قيام إدارة المؤسسة بالتقييمات الموضوعية الضرورية، إضافة إلى المؤشرات المالية وغير المالية. وتم **اثبات الفرضية الثالثة**.

النتائج المتوصل إليها:

- محافظ الحسابات ملزم بتحمل مسؤوليته الكاملة في تقييم قدرة المؤسسة الاقتصادية على استمرارية نشاطها؛

- يستخدم محافظ الحسابات مؤشرات ذات طبيعة مالية ومؤشرات ذات طبيعة غير مالية ومؤشرات أخرى في تقييم استمرارية المؤسسة مستقبلا لأنه مطالب بجمع العناصر المقنعة من أجل التأكد في استمرارية الاستغلال
- على محافظ الحسابات توضيح الإجراءات اللازمة للتأكد من استمرارية استغلال المؤسسة.

توصيات البحث:

على ضوء ما قدم من النتائج السابقة،يمكن تقديم اقتراحات إلى محافظي الحسابات و إلى الجهات المهتمة بمجال التدقيق على وجه عام وبمحافظ الحسابات على وجه خاص تمثلت في النقاط التالية:

1/ الربط و التكامل و التوازن بين الدراسات الجامعية النظرية و الدراسات التطبيقية العملية خاصة التخصصات التي لها علاقة بمهنة محافظ الحسابات.

2/ إنشاء لجان رقابية مختصة في فحص القوائم المالية للمؤسسات و تقارير محافظي الحسابات بغية التأكد من التزامهم بالمعايير المعدة لذلك.

آفاق البحث:

من خلال إجرائنا لهذه الدراسة تبين لنا أن هناك بعض الجوانب المكملة لازالت تحتاج إلى المزيد من التحليل و البحث، لذالك نقترح بعض الآفاق لمواصلة البحث تمثلت فيما يلي:

1/ تنبؤ محافظ الحسابات ببقاء أو عدم استمرارية المؤسسات الاقتصادية من خلال تقرير التسيير.

2/ تأثير محافظ الحسابات على تقرير التسيير.

المراجع والمصادر

أولًا: الكتب

أقاسم عمر **التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر**،2010.

محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث مصر ، 2007

[1] غسان فلاح مطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، دن الأردن، 2005.

[1] رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات – النظري–، دار المسيرة للنشر و الطباعة و التوزيع، عمان – الأردن، 2011 ، الطبعة الأولى.

[1] خلف عبد الله الواردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية**، عمان، الأردن، 2013

المغامس، أحمد بن عبد الله، **الآثار المحتملة لانتشار فيروس كورونا على التقارير المالية**، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين SOCPA ،

https://socpa.org.sa/Socpa/Media-Center/News/3144.aspx

ثانيًا: المذكرات

[1]عاهد عيد سرحان ، **دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة علي الاستمرارية لدى شركات المساهمة في فلسطين** ، مذكرة ماجستيير ، الجامعة الإسلامية غزة ، 2007

[1] عمر شريقي، **التنظيم المهني للمراجعة –دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، أطروحة دكتوراه، كلية . العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 2012

[1] سحنون محمد الأمين، **واقع التزام محافظ الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق**، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، 2017/2016.

1 مذكرة مقدمة مكملة لأستكمال متطابات شهادة ماستر أكاديمي ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية، **دور محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة الإقتصادية في ظل أزمة كوفيد**

2 مذكرة مقدمة مكملة لأستكمال متطابات شهادة ماستر أكاديمي ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم تسيير، **دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام مراقبة المؤسسة الإقتصادية**، حمزة بطينة، حياة سايحي، ياسين مرغنية، 2018/2017.

[1]بية لسود، هناء كاتب، مهمة محافظ الحسابات واستمرارية المؤسسة الاقتصادية على ضوء التشريع الجزائري والمعيار الجزائري للتدقيق، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، 2020، ص 19.

محمد زكرياء الحوراني، مدي التزم مدققي الحسابات القانونيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (570) " تقييم استمرارية الشركات " وأثره علي جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2013، ص 47.

ثالثًا:الجرائد والمجلات

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 ،لسنة 2010 ، ص10.

[1] د .غريب محمد محمد عبد العزيز، **مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية إدارة الأعمال**، جامعة حفر الباطن، .

وزارة المالية ، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04فيفري 2016 ، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق 210 ، 505 ، 560 ، 570 ص 2

[1]بسباس سيد أحمد،بشوندة رفيق ، أثر فايروس كورونا علي اتجاهات المرجعية الجزائرية في تدقيق القوائم المالية لسنة 2019 ، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، المجلد 20 ، العدد خاص حول الآثار الاقتصادية لجائحة كورونا ، سبتمبر 2020 ، ص 242

: شريفي عمر، **مسؤوليات محافظ الحسابات دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01 ، العدد 12.

[11] وزارة المالية ، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 ، **يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق 520 ، 570 ، 610 ، 620**

الدالي، محمد خالد وآخرون ، **مسؤولية مراقب الحسابات تجاه فرض الاستمرارية، مجلة المحاسب،** العدد31**.**

1 ربيع، مروة إبراهيم، "مستقبل الإفصاح السردي من منظور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية مع دراسة استطلاعية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد الأول، العدد الأول،2017**.**

الملاحق

الملاحق:

ملحق رقم 01 يبين قائمة الأساتذة المحكمين

الرقم	اسم ولقب الأستاذ	الرتبة	الجامعة
01	محمد البشير غوالي	د	جامعة قاصدي مرباح ورقلة
02	السعيد هتهات	د	جامعة قاصدي مرباح ورقلة
03	أحمد بوضياف	د	جامعة قاصدي مرباح ورقلة

ملحق رقم 02 يبين أداة الدراسة: الاستبيان

استمارة الاستبيان

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم : علوم المالية والمحاسبة

التخصص : تدقيق ومراقبة التسيير

استبيان البحث

سيدي الفاضل ، سيدتي الفاضلة

تحية طيبة وبعد :

في إطار التحضير لإعداد مذكرة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في علوم مالية ومحاسبة تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، قمنا بإعداد استقصاء يتعلق بموضوع الدراسة والمتمثل في "**دور محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة الإقتصادية**" ولهدف المساهمة في إعداد تقييم لهذا الموضوع، يشرفنا أن تساهموا في انجاز هذه المذكرة من خلال إجاباتكم الصادقة عن الأسئلة وفق ما هو مطبق فعلا في موقع العمل وليس كما ترونه مناسبا لتكون النتائج المتحصل عليها واقعية ونعتذر عن أخذ قسط

من وقتكم الثمين، كما نعلمكم أن الإجابات التي ستفيدوننا بها سوف لن تستعمل إلا في أغراض البحث وتحضى بالسرية التامة.

ونشكركم على حسن تعاونكم ... وتفضلوا بقبول فائق الاحترام ...

1- ضع علامة (X) أمام الخانة التي تراها مناسبة.

2- يرجى الإجابة على جميع الأسئلة لأن ترك أي سؤال يعني عدم صلاحية الاستمارة للتحليل.

المحور الأول :البيانات الشخصية

01-الصنف	أكاديمي ☐ مهني ☐
02 العمر	أقل من 35 سنة ☐ من 35 سنة إلى 50 سـ ☐ أكثر من 50 ☐
03- المستوى التعليمي	ليسانس ☐ ماستر ☐ جستير ☐ دكتوراه ☐

04- المركز الوظيفي	أستاذ جامعي ☐ محافظ حسابات ☐ مح ☐ خبير محاسبي ☐
05- الخبرة المهنية	أقل من 02 سنتين ☐ من 02 إلى 07 س ☐ من 07 إلى 20 سنة ☐ أكثرمن 20 ☐

المحور الثاني: إستخدام محافظ الحسابات مؤشرات في تقييم إستمرارية المؤسسة مستقبلا:

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غيرموافق
01	يعتمد محافظ الحسابات في الحكم على المؤسسة في استمراريتها من خلال دراسة النسب المالية الأساسية.			
02	تؤثر سياسة توزيع الأرباح في قدرة المؤسسة على الإستمرار.			
03	يتأثر حكم محافظ الحسابات حول استمرارية الإستقلال إذا لاحظ مغادرة المستخدمين الرئيسيين.			
04	يدرس محافظ الحسابات الترابط بين قدرة التمويل الذاتي للمؤسسة واستمراريتها.			
05	يتأثر تقييم محافظ الحسابات إذا كانت للمؤسسة أحكام قضائية ضدها.			
06	يحلل محافظ الحسابات أسباب الخسائر وتدهور قيمة الأصول.			
07	يتأثر تقييم محافظ الحسابات بنقص دائم في المواد الأولية			

	على قدرتها في الإستمرار.			

المحور الثالث: محافظ الحسابات ملزم بتحمل مسؤولياته في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطها:

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غيرموافق
01	يصدر محافظ الحسابات حكم نزيه مع الأطراف ذوي العلاقة حول قدرة المؤسسة في الإستمرار.			
02	مسؤولية محافظ الحسابات عن جمع القدر الكافي من الأدلة للحكم على إستمرارية المؤسسة في النشاط.			
03	يستفسر محافظ الحسابات عن كل حدث من شأنه أن يؤثر على استمرارية المؤسسة الإقتصادية.			
04	يأخذ محافظ الحسابات بعين الإعتبار الأحداث اللاحقة في الحكم على استمرارية نشاط المؤسسة.			
05	مسؤولية محافظ الحسابات بالقيام باختبارات إضافية في حالة وجود شك حول قدرة المؤسسة على الإستمرار.			
06	مسؤولية محافظ الحسابات في إصدار إنذار مبكر حول عدم إمكانية المؤسسة على الإستمرار.			
07	مسؤولية محافظ الحسابات تقييم التقديرات المالية المستقبلية في تقييم قدرة المؤسسة على الإستمرار في الإستغلال.			

ملحق رقم يبين نتائج ألفا كرونباخ لمقياس استخدام محافظ الحسابات مؤشرات تقييم استمرارية المؤسسة

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.776	7

ملحق رقم يبين نتائج ألفا كرونباخ لمقياس تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطها

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.787	7

ملحق رقم يبين نتائج طبيعة التوزيع لمتغيري استخدام محافظ الحسابات مؤشرات تقييم استمرارية المؤسسة وتحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطها

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
مؤشرات الحسابات محافظ استخدام تقييم استمراريه المؤسسه	.159	32	.058	.958	32	.240
في المسؤوليه الحسابات محافظ تحمل تقييم قدره المؤسسه على استمرار نشاطها	.159	32	.058	.902	32	.051

a. Correction de signification de Lilliefors

ملحق رقم يبين نتائج الفروق في استخدام محافظ الحسابات مؤشرات تقييم استمرارية المؤسسة لعينة الدراسة

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
مؤشرات الحسابات محافظ استخدام تقييم استمراريه المؤسسه	32	2.3929	.32858	.05809

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 2					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
مؤشرات الحسابات محافظ استخدام تقييم استمراريه المؤسسه	6.763	31	.000	.39286	.2744	.5113

ملحق رقم يبين نتائج الفروق في تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطهالعينة الدراسة

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
في المسؤوليه الحسابات محافظ تحمل تقييم قدره المؤسسه على استمرار نشاطها	32	2.5759	.36374	.06430

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 2					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
في المسؤوليه الحسابات محافظ تحمل تقييم قدره المؤسسه على استمرار نشاطها	8.956	31	.000	.57589	.4448	.7070

ملحق رقم يبين نتائج الارتباط والارتباط المفسر

Récapitulatif des modèles[b]

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.596[a]	.356	.334	.29683

a. Prédicteurs : (Constante), استخدام محافظ الحسابات مؤشرات تقييم استمراريه المؤسسه

b. Variable dépendante : تحمل محافظ الحسابات المسؤوليه في تقييم قدره المؤسسه على استمرار نشاطها

ملحق رقم يبين نتائج أنوفا للانحدار الخطي البسيط

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	1.458	1	1.458	16.550	.000[b]
	Résidus	2.643	30	.088		
	Total	4.101	31			

a. Variable dépendante : تحمل محافظ الحسابات المسؤوليه في تقييم قدره المؤسسه على استمرار نشاطها

b. Prédicteurs : (Constante), استخدام محافظ الحسابات مؤشرات تقييم استمراريه المؤسسه

ملحق رقم يبين نتائج معلمات نموذج الانحدار

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		
		B	Ecart standard	Bêta	t	Sig.
1	(Constante)	.996	.392		2.544	.016
	مؤشرات الحسابات محافظ استخدام تقييم استمراريه المؤسسه	.660	.162	.596	4.068	.000

a. Variable dépendante : تحمل محافظ الحسابات المسؤوليه في تقييم قدره المؤسسه على استمرار نشاطها

ملحق رقم يبين نتائج الفروق في مستوى تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطهاحسب متغير الصنف

Test des échantillons indépendants

		Test de Levene sur l'égalité des variances		Test t pour égalité des moyennes						
		F	Sig.	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Différence erreur standard	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur	Supérieur
في المسؤوليه الحسابات محافظ تحمل تقييم قدره المؤسسه على استمرار نشاطها	Hypothèse de variances égales	.834	.369	.347	30	.731	.04538	.13072	-.22159-	.31234
	Hypothèse de variances inégales			.350	30.000	.729	.04538	.12961	-.21933-	.31008

ملحق رقم يبين نتائج الفروق في مستوى تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطهاحسب متغير المستوى التعليمي

ANOVA

نشاطها استمرار على المؤسسه قدره تقييم في المسؤوليه الحسابات محافظ تحمل

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	.360	3	.120	.898	.454
Intragroupes	3.741	28	.134		
Total	4.101	31			

ملحق رقم يبين نتائج الفروق في مستوى تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطها حسب متغير الخبرة المهنية

ANOVA

نشاطها استمرار على المؤسسه قدره تقييم في المسؤوليه الحسابات محافظ تحمل

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	.628	3	.209	1.688	.192
Intragroupes	3.473	28	.124		
Total	4.101	31			

ملحق رقم يبين نتائج الفروق في مستوى تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطها حسب متغير السن

ANOVA

نشاطها استمرار على المؤسسة قدرة تقييم في المسؤولية الحسابات محافظ تحمل

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	.941	2	.470	2.316	.053
Intragroupes	3.161	29	.109		
Total	4.101	31			

ملحق رقم يبين نتائج الفروق في مستوى تحمل محافظ الحسابات المسؤولية في تقييم قدرة المؤسسة على استمرار نشاطها حسب متغير المركز الوظيفي

ANOVA

نشاطها استمرار على المؤسسة قدرة تقييم في المسؤولية الحسابات محافظ تحمل

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	.240	2	.120	.901	.417
Intragroupes	3.861	29	.133		
Total	4.101	31			