- جامعة قاصدي مرباح -ورقلة-
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر الأكاديمي

الميدان : العلوم اقتصادية والتجارية و علوم التسير

الشعبة : علوم المالية و المحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

واقع تطبيق معيار التدقيق الجزائري (570) إستمرارية الاستغلال من وجهة نظر محافظي الحسابات

من إعداد الطالبتين : كودية كنزة – بن حده إيمان هناء

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: ..../ ..../2020

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ/ ..... (أستاذ محاضر –جامعة قاصدي مرباح ورقلة).....رئيسا.

الأستاذ/ د/غوالي محمد بشير(أستاذ محاضر.أ–جامعة قاصدي مرباح ورقلة).....مشرفا.

الأستاذ/ ..... (أستاذ محاضر –جامعة قاصدي مرباح ورقلة).....مناقشا

السنة الجامعية: 2019-2020

جامعة قاصدي مرباح –ورقلة–
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر الأكاديمي

الميدان : العلوم اقتصادية والتجارية و علوم التسير

الشعبة : علوم المالية و المحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

واقع تطبيق معيار التدقيق الجزائري إستمرارية الاستغلال (570) من وجهة نظر محافظي الحسابات

من إعداد الطالبتين : كودية كنزة – بن حده إيمان هناء

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: ..../ ..../2020

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ/ ..... (أستاذ محاضر –جامعة قاصدي مرباح ورقلة).....رئيسا.

الأستاذ/ د/غوالي محمد بشير(أستاذ محاضر.أ–جامعة قاصدي مرباح ورقلة).....مشرفا.

الأستاذ/ ..... (أستاذ محاضر –جامعة قاصدي مرباح ورقلة).....مناقشا

السنة الجامعية: 2019–2020

إهداء

بعد بسم الله أبدا كلامي بالشكر والإمتنان للوالدين الكريمين اللذان مهما قلت ومهما كتبت عنهما لن أوفيهما حقهما إلى أمي التي حملتني وهنا على وهن وتكبدت عناء تربيتي ورعايتي وإلى من إفترش لي ظهره ليكون بساطا إلى درجات العلم والمعرفة أبي الغالي

إلى روحهم الطاهرة، إلى اللذان يعيشان في أعماقي وكياني إلى من احترقا لي ينيرا لنا درب الحياة إلى اللذان كانوا وراء كل خطوة خطوتها في طريق العلم ونصيحتهم أمرا لي وذكراهم يزيدني فخرا رحمهم الله وأسكنهم فسيح جنانه.

إلى الذين شاركوني مر الحياة وحلوها وحبهم يسري في دمي إخوتي وأخواتي سندي وعزوتي كل باسمه، وإلى كل عائلة بن حدة.

وإلى كل الأساتذة من ساعدونا فلذكرى عهود وللعهود بقاء وللبقاء خلود.

- إيمان هناء –

إهداء

بعد بسم الله أبدا كلامي بشكر وإمتنان للوالدين الكريمين إلى اللذان مهما قلت ومهما كتبت عنهما لن أوفيهما حقهما إلى كل الحاضر والمستقبل

إلى أغلى ما أملك في هذه الحياة إلى أمي التي حملتني وهنا على وهن وتكبدت عناء تربيتي ورعايتي إلى من افترش لي ظهره ليكون لي بساطا

إلى درجات العلم والمعرفة أبي الغالي'حفظهما الله.

إلى إخوتي وأخواتي وإلى الكتكوتتين زهراء وأنفال

وإلى كل الأساتذة من ساعدونا فلذكرى عهود وللعهود بقاء وللبقاء خلود.

كنزة

شكر وعرفان

الحمد لله الذي أنار طريقنا بالعلم وأرشدنا إلى طريق الخير ووفقنا لعملنا المتواضع.

كما نتقدم بشكرنا وعرفاننا إلى المشرف الأستاذ الدكتور "غوالي محمد بشير " الذي أشرف على مذكرتنا بكل سرور، ولم يبخل علينا بنصائحه وتوجيهاته .

ويشرفنا أن نتقدم بالشكر إلى الأستاذ " لبوز نوح" كمساعد للمشرف الذي منى علينا بنصائحه وتوجيهاته، ونتقدم بالشكر العميق إلى كل من وقف بجانبنا لإنجاز هذا العمل من أكاديميين ومهنيين .

والشكر لكل شخص مد يد العون والمساعدة من أجل إنجاز هذا العمل ولو بإبتسامة.

.

*** إيمان هناء ـ كنزة ***

ملخص الدراسة

تهدف الدراسة الحالية المعنونة بواقع تطبيق معيار التدقيق الجزائري 570 إستمرارية الاستغلال من وجهة نظر محافظي الحسابات، إلى التعرف على مدى التزام محافظي الحسابات بتطبيقه من خلال المؤشرات التي يعتمد عليها في الشركة محل التدقيق من قدرتها على الاستمرارية .

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة واختبار فرضياتها فقد قامت الباحثتين بعمل إستبانة إلكترونية وتوزيعها على مجتمع الدراسة وهم مجموعة من محافظي الحسابات الخارجيين ومحاسبين معتمدين وخبراء محاسبين ومحاسبين حيث تم توزيع 59 إستبانة على مجتمع الدراسة وقد تم استرداد كافة الإستبيانات ثم تحليلها ومناقشة نتائجها وفق برنامج SPSS.V26.

- وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج : اعتماد المؤشرات المالية بالنسبة لمحافظ الحسابات في التنبؤ باستمرارية المؤسسة أكثر من المؤشرات المذكوره في المعيار.
- ضرورة بذل محافظي الحسابات العناية المهنية اللازمة من أجل إعطاء تقرير مناسبا عند وجود ما يهدد إستمرارية المؤسسة .
- استخدام نماذج التنبؤ بالفشل المالي من أجل مساعدة محافظ الحسابات في تنبؤه بالإستمرارية

يجب أن يلتزم محافظ الحسابات بالمعيار 570 إستمرارية الاستغلال ومحاولة تطبيقه بكل حذافيره

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، تدقيق الحسابات، معايير التدقيق الدولية، معيار تدقيق الدولي570 ، معيار التدقيق الجزائري 570 ، الفشل المالي.

Abstract :

The current study entitled the reality of the application of the Algerian auditing standard 570 Continuity of exploitation from the point of view of account keepers, aims to identify the extent of the obligation of account keepers to apply it through the indicators on which the company subject to auditing depends on its ability to continue.

In order to achieve the objectives of this study and test its hypotheses, the two researchers made an electronic questionnaire and distributed it to the study community, and they are a group of external account governors, certified accountants, accountants and accountants, where 59 questionnaires were distributed to the study community. All questionnaires were retrieved, then analyzed and their results discussed according to the SPSS.V26 program.

- The study reached a set of results: The adoption of financial indicators for account portfolios in predicting the continuity of the institution more than the indicators mentioned in the standard.
- The need for account governors to exert the necessary professional care in order to give an appropriate report when there is a threat to the institution's viability.
- The use of financial failure forecasting models to help the accounts portfolios predict sustainability.

Account portfolios must adhere to Standard 570 on Continuity of Exploitation and try to apply it to its fullest extent

Key words: Account portfolios, Auditing of Accounts, International Auditing Standards, International Auditing Standard 570, Algerian Auditing Standard 570, Financial Failure.

قائمة المحتويات

العناوين	الصفحة
الإهداء	III
الشكر	IV
الملخص	V
قائمة المحتويات	VI
قائمة الجداول	VIII
قائمة الأشكال البيانية	IX
قائمة الإختصرات الرموز	X
قائمة الملاحق	XI
المقدمة	أ
الفصل الأول : مهنة محافظ الحسابات ومعيار استمرارية الاستغلال	
تمهيد :	02
المبحث الأول: مهنة محافظ الحسابات ومسؤولياته	03
المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات	03
المطلب الثاني : معيار التدقيق الدولي 570 استمرارية الشركات من معايير التدقيق الدولية	05
المطلب الثالث : معيار التدقيق الجزائري 570 استمرارية الاستغلال	13
المبحث الثاني : الدراسات السابقة	25
المطلب الأول : الدراسات باللغة العربية	25
المطلب الثاني : الدراسات باللغة الأجنبية	30
المطلب الثالث : أوجه التشابه والإختلاف بين الدراسات السابقة	32
خلاصة الفصل	33
الفصل الثاني : الدراسة الميدانية للمعيار 570 استمرارية الاستغلال	
تمهيد	35

قائمة المحتويات

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة	**36**
المطلب الأول : الطريقة المستخدمة	**36**
المطلب الثاني : وصف أداة الدراسة وتحديد الأساليب الإحصائية لمعالجة البيانات	**37**
المبحث الثاني : عرض نتائج الدراسة الميدانية ،التحليل، مناقشتها	**40**
المطلب الأول : صدق وثبات الاستبيان	**40**
المطلب الثاني : التحليل الوصفي للبيانات العامة وإجابات أفراد العينة نحو عبارات الاستبيان	**45**
المطلب الثالث : إختبار فرضيات الدراسة ومناقشة نتائجها	**54**
خلاصة الفصل	**61**
الخاتمة	**63**
المراجع	**66**
الملاحق	**69**
الفهرس	**81**

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول رقم(01-01)	يوضح قياس درجة المخاطر حسب نموذج **Sherrod**	**23**
الجدول رقم(01-02)	يوضح الإحصائيات المتعلقة بإستمارة الاستبيان	**36**
الجدول رقم(02-02)	يوضح القسمين الرئيسيين للإستبيان	**37**
الجدول رقم(02-03)	ترميز ردود الإجابات على أسئلة الاستبيان	**37**
الجدول رقم(02-04)	يمثل إتجاه المتوسط المرجح لإجابات افراد العينة	**38**
الجدول رقم(02-05)	يوضح نتائج textes of normality لبيانات إجابات أفراد العينة	**38**
الجدول رقم(02-06)	يوضح مدى الإرتباط الداخلي لعبارات المحور الأول	**40**
الجدول رقم(02-07)	يوضح مدى الإرتباط الداخلي لعبارات المحور الثأني	**41**
الجدول رقم(02-08)	الإرتباط الداخلي لعبارات المحور الثالث	**42**
الجدول رقم(02-09)	يوضح معامل الإرتباط بيرسون بين المحأور الثلاث	**43**
الجدول رقم (02-10)	يبين قيمة معامل ألفا كرونباخ لمحأور الاستبيان	**44**
الجدول رقم(02-11)	يبين توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	**45**
الجدول رقم(02-12)	يبين توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	**46**
الجدول رقم(02-13)	يوضح أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	**47**
الجدول رقم(02-14)	يوضح نتائج تحليل إجابات لأفراد العينة على عبارات المحور الأول	**48**
الجدول رقم(02-15)	تحليل نتائج إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني	**50**
الجدول رقم(02-16)	تحليل نتائج إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث	**52**
الجدول رقم(02-17)	يوضح نتائج إختبار الفرضية الأولى	**55**
الجدول رقم(02-18)	يوضح نتائج إختبار الفرضية الثانية	**56**
الجدول رقم(02-19)	يوضح نتائج إختبار الفرضية الثالثة	**58**

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل رقم(01-01)	تقرير محافظ الحسابات عند إبداء رأي غير متحفظ وفق للمعيار الدولي 570	**12**
الشكل رقم(02-01)	تقرير محافظ الحسابات عند إبداء رأي متحفظ وفق للمعيار الدولي 570	**12**
الشكل رقم(01-02)	يبين التمثيل البياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	**45**
الشكل رقم(02-02)	يبين التمثيل البياني لتوزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	**46**
الشكل رقم(03-02)	يبين التمثيل البياني لتوزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	**47**

الإختصار/ الرمز	الدلالة باللغة الأم	الدلالة باللغة العربية
ISA	International Auditing Standards	معايير التدقيق الدولية
IFAC	International Federation of Accountants	الإتحاد الدولي للمحاسبين
IAASB	International auditing and assurance standards	معايير التدقيق والتأكد الدولية
GAAS	Auditing standards	معايير التدقيق
NAA	Normes d'audit algériennes	معايير التدقيق الجزائرية
SPSS	Statistical Packages for Social Sciences	الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
01	النموذج النهائي للإستبيان	69
02	قائمة أساتذة محكمي الاستبيان	73
03	تحليل نتائج الاستبيان	74

مقدمة

مقدمة:

تستمد الدولة الجزائرية معايير التدقيق الخاصة بها من المعايير الدولية للتدقيق حيث أدرجت في الأونة الأخيرة عدت معايير للتدقيق ضمن مستنداتها على غرار معيار التدقيق 570 استمرارية الاستغلال حيث يتمحور هذا المعيار على شيئين أساسيين وهما المؤسسة المستمرة ومحافظ الحسابات وقياس مدى الإرتباط بينهما، في حين أن جل المؤسسات تهدف إلى الربح مما يجعلها تصب جل إهتماماتها بهذا المبدأ (فرض الاستمرارية) ولهذا تضع أي مؤسسة ضمن أجندتها أنها مستمرة إلا مالا نهاية أو أنها تنهي عملها التي قامت من أجله لفترة غير محددة سلفا، في حين يعتبر مبدأ الاستمرارية حجر الأساس لأي مؤسسة تضع ضمن أهم أولوياتها كسح الأسواق العالمية كما أن لهذا المبدأ علاقة وطيدة مع المبادئ المحاسبية الأخرى على غرار مبدأ الثبات والتجانس، مبدأ تحقيق الإيراد ومبدأ الدورية وغيرها من المبادئ الأخرى .

لكن مع كل هذا لا يعني أن أي شركة قائمة بذاتها لا يهدها الفشل وفقدان قدرتها على الاستمرار في عدت فترات متتالية في مدة إنشاءها وهنا سيكون الدور الأكبر لمحافظ الحسابات الخارجي لتقييمها والذي يعتبر مؤتمنا ومحلفا من طرف قائمي المؤسسة وملاكها لأداء واجبه على أحسن وجه ممكن ،في حين أن المهام الملقاة على عاتق محافظ الحسابات في تقييمه للاستمرارية ذات مسؤولية كبيرة وذلك من خلال تدقيق جميع قوائمها المالية ومستنداتها وكل شي يتعلق بها من أجل ضمان عمله على أساس المؤسسة مستمرة .

حيث يقوم هذا الأخير على عدت أشياء من اجل التنبؤ بالاستمرارية من خلال التخطيط والإعداد وتحضير البرامج وتنفيذ كامل مهامه بعناية مهنية من أجل الخروج الأضمن للمؤسسة دون الدخول في أروقة لأنهاية لها وذلك من خلال إعطاء رأي فني محايد عند إعداده لتقريره المتعلق باستمرار المؤسسة من فشلها ويجب ألا يكون متحيز لأي جهة أخرى لأن قراره سيتخذ بعين الإعتبار من طرف المستثمرين أو الدائنين أو المقرضين أوغيرهم من لهم مصلحه بالمؤسسة .

ومن أجل إعطاء معلومة صادقه عن استمرارية المؤسسة يجب أن يكون محافظ الحسابات مطلع على حقوقه وواجباته حتى يستطيع القيام بعمله على أكمل وجه.

مشكلة الدراسة:

إن التطورات التي تشهدها مهنة تدقيق الحسابات بالجزائر زادت من ثقة ومسؤولية محافظ الحسابات في عمليه تدقيق المؤسسة ومزأولة أنشطتها في المستقبل ومن هذا المنطلق يتم صياغة الإشكالية الرئيسة للبحث والتي تتمحور حول:

"مدى إمكانية تطبيق معيار التدقيق الجزائري 570 استمرارية الاستغلال من وجهة نظر محافظي الحسابات؟"

من أجل التحكم الجيد في موضوع الدراسة تم صياغة 3 أسئلة رئيسة لها :

- هل تساهم المؤشرات المالية في مساعدة محافظ الحسابات على التنبؤ باستمرارية الشركة؟
- هل يستطيع محافظ الحسابات التنبؤ بالفشل المالي عن طريق المعيار 570 ؟
- هل يلتزم محافظ الحسابات بالمعيار 570 الخاص بالاستمرارية ؟

فرضيات الدراسة :

- ✓ تساهم المؤشرات المالية في مساعدة محافظ الحسابات على التنبؤ باستمرارية الشركة.
- ✓ يستطيع محافظ الحسابات بالتنبؤ بالفشل المالي عن طريق المعيار 570.
- ✓ يلتزم محافظ الحسابات بالمعيار 570 الخاص بالاستمرارية .

مبررات اختيار الموضوع :

تم إختيار موضوع الدراسة الحالي "واقع تطبيق معيار التدقيق الجزائري 570 استمرارية الاستغلال من وجهة نظر محافظي الحسابات " وذلك من أجل التعرف على أهم والركائز التي تقوم عليها المؤسسة من أجل إستمراريتها ، كما أن دراسة هذا الموضوع في الواقع له نظرة مغايرة على ماهو موجود على الورق وذلك من خلال ملامسة إجابات محافظي الحسابات من خلاله والتعرف عليه أكثر لما له أهمية بالغة لأي مؤسسة ، كما يعتبر هذا المعيار من أقل المعايير المدروسة على البيئة الجزائرية

أهداف الدراسة :

- ✓ تحديد مسئولية محافظ الحسابات الخارجي في تطبيقه للمعيار 570 الخاص بالاستمرارية
- ✓ معرفة مسؤلية محافظ الحسابات في عملية إكتشافه وتنبؤه بعدم الاستمرارية في المؤسسة
- ✓ الدور الذي تلعبه مؤشرات المعيار 570 في التنبؤ باستمرارية الشركة

أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الدراسة في طبيعة مهنة محافظ الحسابات الخارجي إتجاه المعيار 570 استمرارية الاستغلال

حدود الدراسة :

نظرا للوضع الراهن أو للأزمة التي تمر بها البلاد أو العالم بأسره بخصوص انتشار وباء كورونا التي ظلت من خلالها الدراسة لعدت شهور معطلة وذلك من خلال الحجر الصحي الذي شهدته البلاد ، حيث اعتمدت الباحثتين في دراستهما على الاستبيان الإلكتروني عن طريق "الإيميل " من أجل جمع أكبر عدد ممكن من إجابات العينة التي كأن مجموعها 59 عينة حيث تم توزيع هذا الاستبيان على مجموعه من محافظي الحسابات بولاية ورقلة

و-منطقة تقرت- و-منطقة حاسي مسعود- وأفراد من عينة الدراسة بولاية غرداية، حيث كانت المدة الزمنية للإستبيان حوالي 15 يوم من توزيعه وفي انتظار الردود عليه أي من (17 جويلية على غاية 31 جويلية).

منهج الدراسة :

حيث استخدمت الباحثتين المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة لكونه أكثر المناهج لقياس الظواهر الاجتماعية وتم تجميع المعلومات الخاصة بالإطار النظري للدراسة من خلال المراجع السابقة التي تنأولت نفس الموضوع سواء المحلية أو المشرقية أو باللغة الأجنبية (اللاتينية) والنشرات العلمية والدوريات المنشورة في حين تم تجميع البيانات الرئيسية ذات الصلة بالدراسة من خلال أنشاء إستبأنة إلكترونية تتكون من قسمين :

القسم الأول : يتعلق بالمعلومات الشخصية لأفراد عينة الدراسة .

القسم الثأني :الخاص بالفقرات والأسئلة المتعلقة بالمحأور الرئيسة للإستبيان الخاص بالدراسة الحالية .

حيث تم توزيع الاستبانة على59 فرد ممن لهم القدرة والمعرفة أكثر بمجال المحاسبة وبالأخص مجال التدقيق (محافظ الحسابات – محاسب معتمد – خبير محاسب –محاسب) حيث تم تفريغ إجابات أفراد العينة بإستخدام البرنامج SPSS.v26 حيث تم إستخدام العديد من الأساليب والإختبارات الإحصائية لتحليل البيانات والتوصل إلى العديد من النتائج ووضع مقترحات على هذه النتائج.

صعوبات البحث :

- صعوبة الإلتقاء المباشر مع المشرف وذلك من خلال إنتشار وباء كورونا والإلتقاء به فقط على وسائل التواصل الاجتماعي فايس بوك ،الإيميل ، والمحادثات الهاتفية.
- صعوبة الإلتحاق بمكتبة الكلية وذلك نظرا للحجر الصحي الذي تمر به البلاد من أجل توفير الكتب التي تصب حول موضوع الدراسة .
- صعوبة الإلتقاء المباشر مع أفراد العينة والتواصل معهم أيضا عبر وسائل التواصل الاجتماعي.

هيكل البحث :

الفصل الأول : مهنة محافظ الحسابات ومعيار استمرارية الشركات

الفصل الثاني : تطرقنا في هذا الفصل إلى الدراسة الميدانية للمعيار 570 استمرارية الاستغلال .

الفصل الأول:

مهنة محافظ الحسابات ومعيار استمرارية الاستغلال

تمهيد:

يعتبر فرض الاستمرارية من أهم الفروض التي يجب أخذها بعين الاعتبار لقيام أي شركة هدفها الاستمرار والمنافسة على الصعيد المحلي والدولي كما لا يقتصر هذا الفرض فقط على الشركات وإنما تبلغ أهميته في مجال المحاسبة ومجال التدقيق حيث مهما بلغت مهمتي الأخيرتين أمدها سيعتبر هذا الفرض حجر الأساس لها ونتيجة لهذه الأهمية البالغة لفرض الاستمرارية كما جاء بها المعيار الدولي للتدقيق 570 المؤسسة المستمرة الذي كان نتيجة للظروف والانتكاسات التي مرت بها مختلف الشركات في العالم ،في حين أن هذا المعيار تطور وفق تطور معايير التدقيق الدولية وأهم إصداراتها حيث سنلاحظ ونناقش في هذا الفصل الدور الكبير الذي يلعبه محافظ الحسابات ومهنة تدقيق الحسابات إزاء المعيار الدولي والمحلي 570 استمرارية الشركات أو استمرارية الاستغلال وقسم هذا الفصل كالآتي :

- **المبحث الأول** : مهنة محافظ الحسابات ومسؤولياته.
- **المبحث الثاني**: الدراسات السابقة حول الموضوع.

المبحث الأول: مهنة محافظ الحسابات ومسؤولياته

إن الوجود الأساسي لمهنة محافظ الحسابات هو وجود ما يسمى بمهنة تدقيق الحسابات ومن أجل القيام بأي عملية من عمليات التدقيق ينبغي على محافظ الحسابات أن يكون مؤهلا لهاته العملية وأن يكون مطلع على معايير التدقيق الدولية (ISA) بصفة عامة ومعايير التدقيق الجزائرية بصفة خاصة (NAA).

المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات[1]

1-1-1/ تطور مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر: مرت مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر على 04 مراحل:

المرحلة الأولى من 1969 إلى غاية 1980: حيث أشار الأمر رقم 107/69 سنة 1969 والمؤرخ في 31 ديسمبر 1969 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 في المادة 39 على تفعيل دور الرقابة وفرضها على المؤسسات العمومية بغية تأمين حق الدولة فيها ،إذ نصت هذه المادة على أنه :" يكلف وزير الدولة المكلف بتعيين مراجعي الحسابات للمؤسسات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي المؤسسات التي تمتلك فيها الدولة أو إحدى المنظمات العمومية حصص من رأس مالها وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم – كما تناول المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 16 /1970/11 تحديد مهام وواجبات مندوبي الحسابات في المؤسسات الوطنية العمومية وشبه العمومية.

المرحلة الثانية من 1980/1988 : إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنه ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي أجبر المشرع الجزائري على أن يقيس آليات رقابية تحد من نوع الإختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة ن وكان ذلك بالفعل من خلال صدور القانون رقم 08 /05 المؤرخ في 10 مارس 1980 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة في مادته رقم 05 والذي ينص على على أن مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها .

المرحلة الثالثة من 1988 إلى 2010: بقيت مهنة التدقيق في الجزائر تتطور بشكل بطئ نتيجة غياب الحاجة إليها ،في ظل احتكار الدولة للحياة الاقتصادية وذلك إلى غاية 1988 تاريخ صدور القانون 88/01 الذي حرر المؤسسة العمومية من كل القيود الإدارية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها ، كما أن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة إعادة تأهيل التدقيق الخارجي بما يمكنه من مواكبة هذا التغيير في الحياة الاقتصادية ، بما يسمح بمزأولة الرقابة على المؤسسات حيث صدر القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 .

[1] دراسة بن يحي علي ،لعمور رميلة بعنوان : واقع تطبيق معايير التدقيق في الجزائر دراسة إستطلاعية لعينة من المحافظين الخارجين لسنة2018، مجلة الدفاتر الإقتصادية المجلد 11- العدد 2، مخبر السياحة الإقليم والمؤسسات ، الجزائر جامعة غرداية ،2019/12/23 ص4

المرحلة الرابعة من 2010 إلى وقتنا الحالي :[1] تميزت هذه المرحلة بالاهتمام أكثر بمهنة المحاسبة والتدقيق ، واتضح ذلك من خلال إصدار القانون 01/10 في 29 جوان 2010 و التعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد إضافة إلى مختلف النصوص التنظيمية الأخرى من مراسيم تنفيذية، أوامر، مقررات وكذا معايير تتعلق بمضمون تقارير محافظ الحسابات والتي صدرت سنة 2014 إضافة إلى المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) التي شرع في إصدارها بداية من 2016 . وأهم ما ميز هذه المرحلة هو الفصل بين مختلف المهن من خلال وضع مجالس وطنية لكل صنف ما يلي:

المصف الوطني للخبراء المحاسبين ، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ، المنظمة الوطنية للمجالس المعتمدين ، تغيير طريقة منح الإعتمادات حيث أصبحت من صلاحيات السلطات العمومية الممثلة في وزارة المالية ، العمل على تطوير الممارسات من خلال تنظيم جلسات وطنية ،ملتقيات ، دورات تكوينية لفائدة المهنيين.

1-1-2/ مفهوم تدقيق الحسابات : [2]

يعرف تدقيق الحسابات على أنه عملية منتظمة حيث يعني أن التدقيق يقوم به محافظ الحسابات بإعتماده على التخطيط المسبق والمتمثل في برنامج التدقيق المعد قبل البدء بعملية التدقيق كما تمثل أدلة الإثبات الأساسية في هذه العملية لتقييمها بصورة موضوعية حيث يعد تقرير محافظ الحسابات جوهر عملية التدقيق لأنه الرسالة بين محافظ الحسابات ومستخدمي المعلومات من حيث النتائج التي يظهرها الرأي الفني المحايد.

1-1-3/ أهمية تدقيق الحسابات:[3]

يعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في الشركة وخارجها ولا يعتبر غاية بحد ذاتها حيث إن القيام بعملية التدقيق يجب أن تخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للشركة ومن هذا الأطراف :

1- إدارة الشركة: يعتبر التدقيق مهما لإدارة المشروع حيث إن اعتماد الإدارة في عملية التدقيق وإتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حافزا للقيام بهذه المهام ، كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار الأمثل للشركة.

2- المؤسسات المالية والصناعية والتجارية: يعتبر التدقيق ذا أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب الزبون قرض معين أو تمويل المشروع حيث إن تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدققة ، بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل.

---

[1] – بن يحي علي، لعمور رميلة، مرجع سابق، ص 4-5

[2] – محمد زكي الحوراني: مدى التزام محافظي الحسابات بتطبيق معار التدقيق الدولي 570 تقييم استمرارية الشركات وأثره على جودة المعلومات المحاسبية ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستر، عمادة الدراسات العليا ،كلية التجارة –قسم المحاسبة والتمويل ، الجامعة الإسلامية –غزة ،2013 ص -25

[3] – محمد زكي الحوراني، مرجع سابق، ص28

3- الجهات الحكومية: تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط ، فرض الضرائب ،منح القروض والدعم لبعض النشاطات، بالإضافة إلى الاتحادات والنقابات تعتمد على القوائم المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين الشركة وأي طرف آخر.

1-1-4 / أهداف تدقيق الحسابات:[1]

مرت مرحلة أهداف تدقيق الحسابات بعدة مراحل من خلال عدة عقود فكانت بدايتها من 1850 حيث كان الهدف الرئيسي لها هو اكتشاف الغش والخطأ والاختلاس إلى غاية 2006 بع الأحداث التي طرأت في الساحة الدولية من تطر في بيئة الأعمال والانفتاح الاقتصادي وأثر العولمة على إقتصاديات الدول مما نتج على هذا أهداف عميقة في عملية تدقيق الحسابات ومن أبرزها:

أ- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على أسباب عدم تحقيق الأهداف الموضوعية من قبل الشركة.

ب- تقييم نتائج الأعمال التي تم التوصل إليها مقارنة مع الأهداف المرسومة .

ت- العمل على تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاءة الإنتاجية والقضاء على الهدر والإسراف في جميع نشاطات المؤسسة .

ث- تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع.

ج- تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق على العميل أو المؤسسات محل التدقيق .

المطلب الثاني: معيار التدقيق الدولي 570 من معايير التدقيق الدولية(ISA)

تعتبر معايير التدقيق (GAAS) نقطة أو أهم سبب من نشوء معايير محلية لمعظم الدول لتوافق مع احتياجاتها ، وبالرغم من تواجدها إلا أنها لم توحد جميع الدول وذلك بالاختلاف المتواجد بينهم من اختلافات جغرافية و اجتماعية واقتصادية وسياسية وقانونية مما ولد عنها الاهتمام المتزايد بمعايير التدقيق الدولية (ISA)، وبالرغم من كل هذا لا يمكن غض النظر عن وجود أسباب أخرى لظهورها ألا وهي ظهور الشركات متعددة الجنسيات ومكاتب التدقيق الدولية وتطور رأس المال وعلى هذا الأساس سنتطرق إلى نظرة شاملة على معايير التدقيق الدولية (ISA) .

1-2-1/ نبذة عن معايير التدقيق الدولية (ISA):[2]

تعتبر معايير التدقيق الدولية (ISA) محاولة لوضع معايير يستند إليها محافظ الحسابات بغض النظر عن الموقع الجغرافي المتواجد به، وقد ازدادت الحاجة لهذه المعايير بعد التفتح الاقتصادي الذي يشهده العالم وتطور

[1] - محمد زكي الحوراني، مرجع سابق، ص 26-27

[2] - بملولي نور الهدى ، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي ، اطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، فرحات عباس، سطيف 1، 2016/ 2017، ص 37

الشركات وتفرعها عبر الدول، فسعى مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB) إلى وضع معايير تلق قبولا دوليا.

حيث يهدف تقرير محافظ الحسابات إلى تقديم رأيه حول مصداقية القوائم المالية من خلال استعمال معايير التدقيق تمكنه من التأكد أن تلك القوائم تم إعدادها وفقا للمعايير المحاسبية المطلوبة أم لا ، ولكن هذه المعايير سواء المحاسبية منها أو الخاصة بعملية التدقيق فأنها غير متماثلة وغير موحدة بين الدول، وكما سبقت الإشارة إلى أهم الأسباب التي طالبت بوجود معايير التدقيق الدولية (ISA) والتي تتمثل في نشوء الشركات المتعددة الجنسيات، تطور أسواق رأس المال ،وظهور مكاتب التدقيق الدولية، كل هذه الأسباب وغيرها دعت إلى وضع قواعد موحدة تحكم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي، وكان النداء إلى وضع معايير التدقيق الدولية (ISA) في تزايد مما جعل العديد من الدول والهيئات المهنية تسعى لتلبية هذه الحاجة الملحة ، لكن وبدون شك كأن من الصعب وضع معايير موحدة تلاءم جميع الدول وتناسب جميع الظروف نظرا للتباعد الجغرافي والاختلافات في الثقافة وممارسة الأنشطة والأعمال .

وقدتم تطوير المعايير الدولية للتدقيق عن طريق مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB)التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) المؤسس في عام 1977 ،إذ قام بتطوير إرشادات فنية وأخلاقية وتعليمية دولية للمحافظين،إلا أن هذه المعايير لم تطبق في جميع الدول، رغم المجهودات التي قام بها المجلس لتطوير هذه المعايير، حيث توجد بعض الدول ما زالت تطبق معايير التدقيق الخاصة بها أو أنها تنظم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بمجموعة من القوأنين والتشريعات، وقد يعود ذلك لعدم وعي الدول بأهمية هذه المعايير والدور الذي يمكن أن تلعبه في تطوير عجلة التنمية.

فقد يرى البعض أن معايير التدقيق الدولية (ISA) ليست إلا محاولة للتنسيق بين المعايير المطبقة عبر الدول، أي هي محاولة لتقليل الاختلافات في ممارسة هذه المهنة لأنه لا يمكن وضع معايير موحدة دوليا، ويرجع ذلك للاختلافات في الظروف البيئة والتباينات في مستويات الثقافة، لكن لابد من عدم الإنكار أن معايير التدقيق الدولية (ISA) نجحت في درجة معينة من التوحيد والتماثل وإلغاء التعارض والذي خدم الشركات متعددة الجنسية وخفض من تكاليفها[1].

لذا يرى البعض الآخر أن معايير التدقيق الدولية (ISA) تعتبر التمثيل الدولي الأعلى والأفضل كمعايير تدقيق متعارف عليها عموما (GAAS) وأنه على الرغم من وجود دول لا تلتزم بتطبيق معايير التدقيق الدولية (ISA)إلا أنها تستخدمها بشكل أساسي في وضع معايير خاصة بها .

ومهما كان الموقف اتجاه هذه المعايير فأن أهميتها تتزايد في العصر الحاضر بزيادة أهمية الحصول على معلومات محاسبية صادقة ودقيقة من جهة، وانتشار الشركات متعددة الجنسيات من جهة أخرى، فالمشاكل الناتجة عن الإفصاح المحاسبي لدى شركات عملاقة في بداية القرن الحادي والعشرين كشركة Enron في مجال الطاقة،

[1]- بهلولي نور الهدى ، مرجع سابق، ص 38

وشركة Worldcom في قطاع الاتصالات، وشركة Xerox في قطاع معدات الطباعة وشركة Merc للأدوية وغيرها والتي أدت إلى إفلاس بعضها، و نتيجة إخفاق مكاتب التدقيق في اكتشاف التلاعبات والأخطاء في القوائم المالية، تم الكشف عن فشل معايير التدقيق المعتمدة من قيل المحافظين، والسعي وراء معايير أخرى تغطي الجوانب المختلفة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي، وكذا المشكلة التي واجهتها الشركات المتعددة الجنسية في اختلاف المعايير بين الدول جعلت الطلب

يتزايد نحو معايير تدقيق تقلل التفاوت بين ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في أنحاء العالم واستجابة لهذا الطلب و لمواجهة تلك المشاكل تم إصدار معايير التدقيق الدولية (ISA) ، والتي يمكن إبراز أهمية استخدامها أو اعتمادها في النقاط التالية:

- تُعتبر بمثابة مكمل للمعايير الوطنية.
- تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية.
- تُعتبر أساسا لتوحيد معايير التدقيق خاصة في ظل بعض التغيرات مثل العولمة، تحرير التجارة الدولية وتكنولوجيا المعلومات.
- تُعد أكثر تجانسا بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة.
- تُعتبر أكثر ملائمة لتدقيق حسابات الشركات متعددة الجنسيات.

1-2-2/ مجموعات معايير التدقيق الدولية :[1]حيث توجد ستة مجموعات من معايير التدقيق الدولية :

فالمجموعة الأولى "(200-299) المبادئ والمسؤوليات" تهتم بالمواصفات التي يجب أن تتوفر في المحافظ وكذا بالمسؤوليات التي تقع على عاتقه، أما المجموعة الثانية "(300-499)تقييم الخطر" فتهتم اهتماما بالغا بتحديد وتقييم المخاطر وكذا الاستجابة لها، ولعل ذلك يرجع لمدى أهمية اكتشاف المخاطر على استمرارية المؤسسة، خاصة بعد انهيار شركات كبرى نتيجة عدم اكتشاف المخاطر الناجمة عن الاحتيال بها، أما المجموعة الثالثة "(500-599) أدلة التدقيق" فتهتم بجمع أدلة تدقيق كافية وملائمة والتي من شأنها أن تمكن محافظ الحسابات من إبداء رأيه حول صحة ومصداقية القوائم المالية، في حين أن المجموعة الرابعة "(600-699)الاستفادة من عمل الآخرين" تهتم بكيفية الاستفادة من عمل محافظي الحسابات آخرين وذلك لتوفير الجهد والتكلفة والوقت لمحافظ الحسابات، ولما كأن هذا الأخير يسعى جاهدا لإبداء رأيه في صحة القوائم المالية فالمجموعة الخامسة "(700-799) نتائج وتقرير محافظ الحسابات " تركز على تكوين محافظ الحسابات رأيه المتضمن في تقرير له شكل يسمح لمختلف مستخدميه فهمه واستعماله، خاصة في ظل المتغيرات الراهنة كأسواق رأس المال الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، كما أن معايير التدقيق الدولية (ISA) لم تشمل الحالات الخاصة

[1]- بهلولي نور الهدى، مرجع سابق، ص 46.

من عملية التدقيق فالمجموعة السادسة "(899-800)المجالات المتخصصة" تهتم بتلك الحالات كالتدقيق القوائم المالية لأهداف خاصة أو تدقيق قائمة مالية منفردة أو قوائم مالية ملخصة .

1-2-3 / أهمية معايير التدقيق الدولية :[1]

إن أي عمل مهني ،لابد له من معايير تشكل إطار عام يضبط عمل المهنيين ويوجه الإجراءات التي يقومون بها ، وكذا الأمر في مجال التدقيق فإن المعايير تساعد في تنظيم عملية التدقيق بحيث تصبح إجراءات التدقيق قابلة للتوقع سواء من قبل المحافظين أو من قبل مستخدمي تقارير المحافظين ، وبالتالي تضييق الفجوة في أداء المحافظين والارتقاء بهم والحكم على هذا الأداء أيضا ، حيث أن المعايير تشكل مستويات أداء يمكن الاحتواء إليها سواء في عمليات الرقابة على الجودة أو في المحاكم ولابد من الإشارة إلا أن معايير التدقيق قابلة للتطبيق على كافة المعلومات المالية بغض النظر عن حجم الزبون وطبيعة نشاط المؤسسة أو نوع الصناعة التي يعمل فيها وهي قابلة للتطبيق على المؤسسات الربحية وغير الربحية وإن إصدار المعايير قد يساعد في تلبية بعض توقعات المجتمع عن دور المحافظ ومسؤولياته، حيث إن توقعات المجتمع ورغباته فيما يتعلق بدور محافظ الحسابات ومسؤولياته في تزايد.

1-2-4/ معيار التدقيق الدولي 570 استمرارية الشركات

أ- مفهوم الاستمرارية:[2]

يعد فرض الاستمرارية أحد الفروض المحاسبية التي تعد على أساساها القوائم المالية، ويعني فرض الاستمرارية النظر إلى المؤسسة على أنها مستمرة في مزاولة أعمالها في المستقبل القريب، وأنها مضطرة ولا يوجد لديها نية للتصفية أو تقليص حجم أعمالها، أو البحث عن وسائل للحماية من الدائنين بما يتوافق مع القوانين واللوائح.ولذلك يتم تسجيل قيم الأصول والالتزامات على أساس أن المؤسسة سوف يكون لديها النية والقدرة على تحقيق أصولها وتسوية التزاماتها من خلال ممارستها لأنشطتها العادية كما يتطلب المعيار الدولي للمحاسبة رقم 1 ضرورة قيام الإدارة عند إعداد التقارير المالية بإجراء تقييم لقدرة المؤسسة على الاستمرار.

ب- مجال التطبيق :[3]

يشير هذا المعيار أو أن الغرض منه هو " وضع معايير وتوفير إرشادات حول مسؤولية محافظ الحسابات عند مراجعته للبيانات المتعلقة بملائمة فرض الاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية , وبالتالي على محافظ الحسابات الخارجي عند تدقيقه للبيانات المالية مراعاة ملائمة فرض الاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية ، وقد حدد الإتحاد الدولي للمحاسبين بعض المؤشرات التي تشير إلى ضعف استمرارية الشركة ، وقسمت إلى

[1]- محمد زكي الحوراني: مدى التزام محافظي الحسابات بتطبيق معار التدقيق الدولي 570 تقييم استمرارية الشركات وأثره على جودة المعلومات المحاسبية ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستر، 256 عمادة الدراسات العليا ،كلية التجارة –قسم المحاسبة والتمويل ، الجامعة الإسلامية –غزة ،2013 ص 27

[2] - ماهر الأمين، هلا يوزباشي: إجراءات المراجعة المستخدمة في تقييم استمرارية المشروع دراسة حالة على شركة مراجعة وطنية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية- سلسلة العلوم الإقتصادية والقانونية المجلد(37) العدد(5)2015، 2015/10/25 ص276

[3] – عبد الرحمن عادل خليل عثمان: الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في ضمان استمرارية المشروعات" دراسة ميدانية، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين gcn gournal issn

مؤشرات مالية ، مؤشرات تشغيله ، ومؤشرات أخرى ، ولكن لا يعتبر هذا حصرا كاملا وشاملا لكل المؤشرات، كما أن وجود واحد أو أكثر من هذه المؤشرات لا يعني بالضرورة فشل الشركة وعدم قدرتها على الاستمرار .

ت- مؤشرات فرض الاستمرارية وفق معيار التدقيق الدولي 570:

حدد المعيار الدولي رقم 570 مجموعة من المؤشرات التي تساعد محافظ الحسابات على اكتشاف حالات الشك حول إمكانية استمرار نشاط الشركة، علما بأن وجود واحد أو أكثر من هذه المؤشرات لا يعني دائما فرض الاستمرارية موضع شكوك جوهرية. [1]

وفيما يلي هذه المؤشرات حسب ما جاء بها المعيار: (IFAC ، 2010، p551، 552)

- **المؤشرات المالية وتتمثل فيما يلي:** [2]
  - زيادة الأصول المتداولة عن الخصوم المتداولة.
  - مشاكل في الاقتراض.
  - نسب مالية رئيسية سلبية.
  - خسائر مالية متكررة.
  - تأخير أو عدم توزيع الأرباح.
  - عدم القدرة على سداد الذمم الدائنة بتاريخ الاستحقاق.
  - التحول من الشراء بالأجل إلى النقدية في التعامل مع الموردين.
  - عدم القدرة على تمويل لتطوير منتج جديد ضروري أو لاستثمارات ضرورية.

➢ **المؤشرات التشغيلية وتتمثل فيما يلي :**

  - حدوث شواغر في المناصب الإدارية الرئيسية للشركة بدون ملئها.
  - فقدان سوق رئيسي امتياز أو ترخيص أو مورد رئيسي.
  - صعوبات مع العمال أو نقص في الإمدادات العامة.

➢ **مؤشرات أخرى تتمثل فيما يلي:**

  - عدم الاستجابة مع المتطلبات المتعلقة برأس المال أو الأنظمة الحكومية الأخرى.
  - إجراءات قانونية مؤجلة أخرى ضد الشركة.
  - تغيير في التشريعات أو سياسات الحكومة المؤسسة.

[1]- د/لقليطي الأخضر ، مدى إمكانية تطبيق المعيار الدولي للمراجعة (570) الخاص بالاستمرارية في الجزائر ،جامعة زيان عاشور، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية –دراسات إقتصادية – 25(02) ، الجلفة ص 255.

[2] - د/لقليطي الأخضر ، مرجع سابق ص255.

1-2-5 /أدلة الإثبات : [1]عندما يثار شك يتعلق بملائمة فرض الاستمرارية ، يجب على محافظ الحسابات أن يجمع أدلة كافية وملائمة لمحاولة إزالة الشك المتعلق بقدرة المؤسسة على الاستمرار في العمل في المستقبل المنظور وبالشكل المقنع للمدقق .

1/ يقوم محافظ الحسابات خلال عملية التدقيق بإجراءات التدقيق المصممة للحصول على أدلة الإثبات لتكوين الأساس الذي يبني عليه رأيه في البيانات المالية . وعندما يثار شك يتعلق بفرض الاستمرارية ، فإن بعضا من هذه الإجراءات قد تأخذ أهمية إضافية أو قد يكون من الضروري اتخاذ إجراءات أو تحديث المعلومات التي تم الحصول عليها سابقا . ومن ضمن الإجراءات المناسبة بهذا الصدد مايلي :

- تحليل ومناقشة التدفق النقدي والربحية والتوقعات المناسبة الأخرى مع الإدارة .
- مراجعة الأحداث الحاصلة بعد نهاية الفترة للبنود التي تؤثر على قابلية المؤسسة للتواصل كمؤسسة مستمرة.
- تحليل ومناقشة آخر بيانات مالية مرحلية متوفرة .
- مراجعة شروط السندات واتفاقيات القروض وتحديد فيما إذا كان هنالك أي إخلال في تطبيقها
- قراءة محاضر اجتماع المساهمين ومجلس الإدارة واللجان المهمة والتي تشير إلى وجود صعوبات في التمويل
- الإستفسار من محامي المؤسسة فيما يتعلق بطلبات الذمم المدينة غير المنفذة.

2/ عند تحليل التدفق النقدي والربحية والتوقعات المناسبة الأخرى ، على المدقق النظر في موثوقية نظام المؤسسة في إعداد هذه المعلومات وعلى المدقق أيضا النظر في كون الفرضيات التي ارتكزت عليها التوقعات تبدو مناسبة في مثل هذه الظروف .إضافة إلى لذلك فإن محافظ الحسابات مقارنة المعلومات المتوقعة للفترات السابقة القريبة من النتائج الفعلية ،وإن يقارن المعلومات المتوقعة للفترة الحالية مع النتائج التي تم تحقيقها لتاريخه .

3/ كذلك على محافظ الحسابات مراعاة ومناقشة الإدارة حول خططها المستقبلية مثل خطط تصفية الأصول واقتراض المبالغ وإعادة جدولة الديون، أو ترشيد أو تأخير الإنفاق أو زيادة رأس المال. وبصورة مالية فإن صلة محافظ الحسابات بهذه الخطط تتضاءل كلما طالت الفترة الزمنية للأعمال المخططة والأحداث المتوقعة. وفي هذه العادة يتم إعطاء تركيز خاص على الخطط التي لها تأثير مهم على قابلية المؤسسة لتسديد كافة إلتزاماتها في المستقبل المنظور. وعلى محافظ الحسابات الحصول على أدلة الإثبات كافية وملائمة كافية وملائمة بأن هذه الخطط عملية ومن المرجح تطبيقها وأن نتائج هذه الخطط ستؤدي إلى تحسين الوضع .ويقوم المدقق عادة بالسعي للحصول على إقرارات خطية من الإدارة بخصوص هذه الخطط.

[1] – معيار التدقيق الدولي 570 الاستمرارية https://www.dorar-aliraq.net/threads/2633 ،يوم2020/09/19 الساعة 23:59 ، ص 196

1-2-6 / نتائج وتقرير محافظ الحسابات : [1]بعد تنفيذ الإجراءات التي تعتبر ضرورية ، والحصول على كافة المعلومات المطلوبة ومراعاة تأثير أية خطط للإدارة والعوامل المخففة الأخرى ، يقرر محافظ الحسابات فيما إذا كان الشك المثار حول فرضية الاستمرارية قد أزيل بالشكل المرضي .

أ/ اعتبارا فرض الاستمرارية ملائما .

- في حالة اعتقاد محافظ الحسابات بأنه قد تم الحصول على أدلة الإثبات كافية وملائمة فرض الاستمرارية ، فيجب عليه عدم تعديل تقريره.
- في حالة اعتقاد محافظ الحسابات بأن فرض الاستمرارية ملائم بسبب العوامل المخففة ، وعلى الأخص خطط الإدارة للأعمال المستقبلية ، فعليه دراسة فيما إذا كانت هذه الخطط أو العوامل الأخرى تحتاج إلى إفصاح في البيانات المالية ،وفي حالة عدم عمل الإفصاح المناسب ،فإنه على محافظ الحسابات إبداء رأي متحفظ أو رأي بحسب ما يراه مناسبا.

ب /عدم إزالة الشك بفرض الاستمرارية

إذا أعتقد محافظ الحسابات بأن الشك بفرض الاستمرارية لم يتم إزالته بشكل مناسب فعليه دراسة فيما إذا كانت البيانات المالية قد:

- تفصح بشكل ملائم عن الظروف الأساسية التي أثارت الشك الكبير بقدرة المؤسسة بالاستمرار بنشاطها في المستقبل المنظور .
- بينت بأن هناك عدم تأكد يدل على أن المؤسسة سوف تستطيع التواصل كمؤسسة مستمرة ، وعليه وحسب ماهو مناسب، فقد لا تستطيع المؤسسة تحقيق تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها بالسبل الاعتيادية للعمل.
- بينت هذه بأن البيانات المالية لا تتضمن أية تسويات تتعلق بإمكانية استرداد مبالغ الأصول المسجلة وتصنيفها، أو المبالغ وتصنيفات الالتزامات التي قد تكون ضرورية في حالة عدم استطاعة المؤسسة التواصل كمؤسسة مستمرة .

ج/ في حالة اعتقاد محافظ الحسابات بكفاية الإفصاح فإنه لا يبدي رأيا متحفظا أو رأيا سلبيا.

- في حالة وجود إفصاح كاف في البيانات المالية ،يقوم محافظ الحسابات عادة بإبداء رأي غير متحفظ وتعديل تقريره بإضافة فقرة تأكيدية للموضوع الذي يلقي الأضواء على مشكلة الاستمرارية ، وذلك بلفت الانتباه إلى إيضاح في البيانات المالية التي تفصح عن الأمور المشار إليها بالفقرة (15) والنموذج التالي يوضح ذلك :

[1] – معيار التدقيق الدولي 570 الاستمرارية https://www.dorar-aliraq.net/threads/2633، مرجع سابق ص197

الشكل رقم(01-01): تقرير محافظ الحسابات عند إبداء رأي غير متحفظ وفق للمعيار الدولي 570

بدون أي تحفظ على رأينا نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح (X) في البيانات المالية المتممة . لقد لقد تكبدت الشركة صافي خسارة قدرها (XXX) خلال السنة المنتهية في 31 ديسمبر وفي ذلك التاريخ فإن الأصول المتداولة للشركة تجاوزت الخصوم المتداولة (XXX) وأن مجموع أصولها تجاوز مجموع الخصوم بمبلغ (XXX) إن هذه العوامل مضافا لها الأمور الأخرى المشار إليها في الإيضاح (X) من شأنها إثارة شكا كبيرا حول مقدرة مواصلة المؤسسة لنشاطها كمؤسسة مستمرة.

المصدر: المعيار الدولي للتدقيق 570

إذ لم يكن هناك إفصاحا ملائما في البيانات المالية، فيجب على محافظ الحسابات أن يبدي رأيا متحفظا أو رأيا عكسيا أيهما مناسب. وأدناه نموذجا لفقرتي الإيضاح وإبداء الرأي في حالة إصدار محافظ الحسابات رأيا متحفظا:

الشكل رقم(02-01): تقرير محافظ الحسابات عند إبداء رأي متحفظ وفق للمعيار الدولي 570

" لم تستطع الشركة إعادة التفاوض حول قروضها مع المصارف، وبدون مثل هذا الدعم المالي فإن هناك شكا كبيرا حول إمكانية استمرارها. وبناءا على ذلك فإنه قد يتطلب الوضع إجراء تسويات لمبالغ الخصوم المسجلة ولتصنيف الأصول .علما بأن البيانات المالية (والإيضاحات المرفقة لها) لا تفصح عن هذه الحقيقة .

وفي رأينا ، وماعدا إغفال المعلومات التي تضمنها الفقرة فإن البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة (تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) عن المركز المالي للشركة في 31 ديسمبر وعن نتائج نشاطها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بذات التاريخ ووفقا ل ..."

المصدر: المعيار الدولي للتدقيق 570

د/ اعتبارا فرض الاستمرارية غير ملائم [1]

إذا إقتنع محافظ الحسابات، استنادا للإجراءات الإضافية التي قام بها والمعلومات التي تم الحصول عليها، ومن ضمنها تأثير الظروف المخففة، بأن المؤسسة سوف لا تستطيع الاستمرار بنشاطها في المستقبل المنظور، فيجب على محافظ الحسابات أن يقرر بأن فرض الاستمرارية المستخدم في إعداد البيانات المالية، غير ملائم. وفي

[1]- معيار التدقيق الدولي 570 الاستمرارية https://www.dorar-aliraq.net/threads/2633، مرجع سابق ص198

حالة كون نتيجة الفرض غير الملائم المستخدم في إعداد البيانات المالية جوهرية وشاملة بحيث تؤدي إلى جعل البيانات المالية مضللة ، فإنه يجب على محافظ الحسابات إبداء رأي عكسي .

المطلب الثالث: معيار التدقيق الجزائري(570) استمرارية الاستغلال

1-3-1/ مجال التطبيق:[1]

يعالج هذا المعيار التزامات محافظ الحسابات في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.

1-3-2/ مفهوم فرضية استمرارية الاستغلال:

حسب فرضية استمرارية الاستغلال، يفترض بكيان ما أنه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع.

- يتم إعداد الكشوف المالية للاستخدام العام على أساس هذه الفرضية، باستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة فيها نية تصفية الكيان أو وقف نشاطه، أو إذا لم يُتاح لها أي حل بديل واقعي آخر.
- عند تأكيد تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال يتم تسجيل الأصول و الخصوم على اعتبار أن الكيان سوف تكون لديه القدرة على تحصيل أصوله و دفع ديونه أثناء السير العادي لأنشطته.
- استخدام الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال ينطبق أيضا على كيانات القطاع العام التي لا تخضع لأحكام القانون التجاري.

يمكن للمخاطر المرتبطة باستمرارية الاستغلال، و هذا دون أن تقتصر عليها فقط، أن تنجم عن حالات تمارس فيها كيانات القطاع العمومي أنشطة ربحية، أو في حالات قد يكون فيها دعم الدولة منخفض أو منعدم، أو كذلك في حالات الخصومة.

1-3-3 / مسؤولية تقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله[2]

- يفرض و بشكل ضمني المرجع المحاسبي المطبق على الإدارة القيام بعمل تقييم خاص لقدرة الكيان على مواصلة استغلال, حيث و باعتبار فرضية استمرارية الاستغلال كمبدأ أساسي في إعداد الكشوف المالية، فإنه يستوجب على الإدارة تقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.
- يقتضي تقييم الإدارة لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله، ممارسة حكم في مرحلة ما على النتيجة اللاحقة للأحداث أو الظروف الغير مؤكدة بطبيعتها، تعتبر العوامل التالية دالة في ممارسة هذا الحكم:
- ترتفع درجة عدم اليقين المرتبطة بنتيجة حدث أو ظرف ما كلَما كانت الفترة التي وقع أو سيقع فيها الحدث أو الظرف أو التي ستحدث فيها النتيجة المترتبة عنه ، طويلة؛ حجم و تعقيدات الكيان، طبيعة

[1] – المقرر الوزاري رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 ،المجلس الوطني للمحاسبة ، وزارة المالية، ص 03.

[2] – المقرر الوزاري رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 ،المجلس الوطني للمحاسبة ، وزارة المالية، مرجع سابق ص 03

حالة نشاطاته وكذلك الكيفية التي تؤثر بها عوامل خارجية عليها يستند أي حكم مستقبلي على المعلومة المتوفرة وقت إصداره. قد تؤدي أحداث لاحقة إلى نتيجة لا تتطابق مع الأحكام التي كأن من المعقول إصدارها في الفترة التي تمَت فيها صياغتها.

1-3-4 /الآثار الناجمة لعدم قدرة المؤسسة على الاستمرارية: إن عدم قدرة المؤسسة على الاستمرارية لها عدة عوائد وخيمة عليها وعلى الأطراف المحيطة بها ومن هنا يجب تدخل محافظ الحسابات للتنبؤ بها ومعرفة آثارها عليها .

1/ الآثار السلبية لعدم قدرة المؤسسة على الاستمرارية [1]

يترتب على انقضاء المؤسسة أو عدم استمراريتها آثاراً سلبية عديدة، سواء كانت تلك الآثار السلبية تنعكس على المؤسسة نفسها، أو على الأطراف المعنية بأمر المؤسسة، أو على المجتمع ككل ويمكن توضيح تلك الآثار على أساس الجهة المتضررة من انقضاء المؤسسة كما يلي:

أ / الآثار المترتبة على المؤسسة :

أن عدم قدرة المؤسسة على الاستمرارية يعني فشل المؤسسة في تحقيق أهدافها التي قامت من أجلها، وبالتالي تصبح هناك فجوة بين ما كأن يجب أن يكون، وما هو قائم بالفعل، ويزداد الأمر خطورة وسوء كلما زادت واتسعت هذه الفجوة، ولعل فشل المؤسسة وعجزها عن تحقيق أهدافها ينعكس بالعديد من المظاهر والآثار السلبية على المؤسسة ذاتها مثل تكبدها تكاليف مباشرة تتمثل في مصاريف التصفية

وتكاليف غير مباشرة تتمثل في الأرباح الضائعة نتيجة توقف النشاط، إضافة إلى أن القوائم المالية المنشورة للمؤسسة غير القادرة على الاستمرارية في حالة عدم الإفصاح عن ذلك تصبح غير معبرة عن الحقيقة، ذلك لأن فرض الاستمرارية يعتبر فرضا أساسيا عند إعداد القوائم المالية، وبالتالي فأن الشك في هذا الفرض ينطوي على فقد ركن هام من الأركان التي يستند إليها إعداد هذه القوائم .

ب/ الآثار المترتبة على الأطراف المحيطة بالمؤسسة [2]:

تتعدد الأطراف المعنية بأوضاع المؤسسة، والتي تتأثر مصالحها بشكل سلبي نتيجة لعدم قدرتها على الاستمرارية و هي:

المستثمرون:

أن عدم قدرة المؤسسة على الاستمرارية تؤثر على مصالح المستثمرين الحاليين، وقرارات المستثمرين المرتقبين، بالنسبة للمستثمرين الحاليين فأن احتمال عدم استمرارية المؤسسة قد تؤدي إلى تعرضهم لخسارة أكبر

[1] – سلمى محمد علي الطويل: أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية(دراسة تطبيقية على محافظي الحسابات القانونيين في قطاع غزة) بحث مقدم للحصول على درجة الماجستر في المحاسبة والتمويل –كلية التجارة في الجامعة الإسلامية غزة 2013 ص 29.

[2] - سلمى محمد علي الطويل مرجع سابق ص29.

من الدائنين، لأن الدائنين لهم حق أولوية السداد عند التصفية وبالتالي قد لا يحصل المستثمرين الحاليين على حقوقهم كاملة، أما بالنسبة للمستثمر المرتقب فأن عدم قدرة المؤسسة على الاستمرارية تجعله يعدل من قراراته، وغالبا ما يحجم عن الاستثمار في هذه المؤسسة ويبحث عن فرص استثمارية أخرى أفضل.

العاملون:[1]

أن عدم مقدرة المؤسسة على الاستمرارية يولد شعوراً بعدم الأمان لدى العاملين فيها، الأمر الذي ينعكس بصورة سلبية على حالتهم المعنوية وعلى أدائهم بشكل عام، كذلك إعلان إفلاس المؤسسة يؤدي إلى فقد العاملين وظائفهم وبالتالي حرمانهم من دخلهم الذي كانوا يحصلون عليه.

المقرضون:

أن عدم قدرة المؤسسة على الاستمرارية تؤدي إلى الإضرار بمصالح كافة الدائنين المتعاملين معها،سواء تمثل هؤلاء الدائنين في حملة السندات أو الأجهزة المصرفية أو المؤسسات الائتمانية وغيرهم من الدائنين، ويتمثل الضرر الذي يصيب هؤلاء الدائنين في عرقلة مصالحهم وتعاملاتهم والناتج عن توقف المؤسسة غير القادرة على الاستمرارية عن سداد مستحقاتهم في مواعيدها.

العملاء:

غالباً ما ينتج عن عدم استمرارية المؤسسة فقدها لعملائها، وذلك بسب انخفاض الإنتاجية ومستوى جودة السلع أو الخدمات التي تقدمها هذه المؤسسة لهم.

الموردون: :

أن عدم قدرة المؤسسة على الاستمرارية تؤدي حتما إلى الإضرار بالموردين،خاصة الموردين الذين تربطهم بالمؤسسة عقود طويلة الأجل، كما أن هذا الضرر يتضاعف إذا كأن هؤلاء الموردين يتعاملون مع المؤسسة بالأجل، وذلك بسبب احتمال فقدهم جزء من مستحقاتهم طرف هذه المؤسسة .

1-3-5/ دور ومسؤولية محافظ الحسابات عن تقييم الاستمرارية [2]: يجب على محافظ الحسابات:

- جمع عناصر مقنعة كافية و ملائمة من أجل تقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال الموضوعة من طرف الإدارة أثناء إعداد و عرض الكشوف المالية .
- استنتاج وجود (عدم اليقين) معتبر أو لا حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.
- مع ذلك و كما هو وارد في المعايير الجزائرية للتدقيق 200، الآثار المحتملة للحدود الملازمة لقدرة محافظ الحسابات في كشف الاختلالات المعتبرة هي أكثر أهمية عندما يتعلق الأمر بأحداث أو بظروف مستقبلية و التي من شأنها أن تؤدي بالكيان إلى وقف الاستغلال.

[1] - سلمى محمد علي الطويل مرجع سابق، ص30.

[2] – المقرر الوزاري 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية ص 04.

- لا يستطيع محافظ الحسابات أن يتنبأ بمثل هذه الأحداث أو الظروف المستقبلية .و عليه، فأن عدم وجود أية ملاحظة في تقرير محافظ الحسابات لعدم اليقين حول استمرارية الاستغلال، لا يمكن اعتباره كضمان لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

1-3-6 / أهداف محافظ الحسابات:[1] أهداف محافظ الحسابات هي ما يلي:

- جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال؛
- استخلاص النتائج حول وجود عدم (اليقين) معتبر أو لا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواظبة استغلاله , وذلك انطلاقا من العناصر المقنعة التي تم جمعها وتحديد تأثير ذلك على تقرير محافظ الحسابات .

1-3-7/ الإجراءات المطلوبة على محافظ الحسابات عند تقييمه للاستمرارية :[2]

حيث مقسمة هذه الإجراءات إلى أربع مراحل :

أ /إجراءات تقييم المخاطر و إجراءات أخرى مرتبطة :

عند أداء إجراءات تقييم المخاطر المطلوبة وفقا ل م.ج.ت 310 يجب على محافظ الحسابات أن يحدد أن كانت هناك أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك معتبر حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

- هنا عليه أن يحدد إذا سبق للإدارة و أن أجرت تقييما مبدئيا لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله، و إذا كان الأمر كذلك، أن يناقش هذا التقييم مع الإدارة و يحدد أن كانت هذه الأخيرة قد حددت أحداث أو ظروف، مأخوذة منعزلة أو في مجملها، من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله و، في هذه الحالة، أن يناقش خطط العمل للتصدي لها أو مواجتها .
- في حالة إذا لم يتم التقييم بعد على محافظ الحسابات أن يتناقش مع الإدارة حول الأسباب التي من خلالها تعتزم تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال و يتحرى لديها عن وجود أحداث أو ظروف مأخوذة منعزلة أو في مجملها، من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

طوال مرحلة التدقيق، يجب على محافظ الحسابات أن يظل متنبها للعناصر المقنعة التي قد تشير إلى أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

في هذه الحالة بالإضافة إلى تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في الفقرة 17 ، يجب عليه مراجعة تقييمه.

[1] – مرجع سابق، المقرر الوزاري 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، ص 04

[2] – المقرر الوزاري 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، مرجع سابق، ص 04

ب/ تقدير التقييم المنجز من قبل الإدارة :[1]

- على محافظ الحسابات أن يقدر التقييم المنجز من قبل الإدارة بخصوص قدرة الكيان على مواصلة استغلاله بما في ذلك الإجراء الذي اتبعته لانجاز تقييمها فيدب عليه:
- قد لا تقوم الإدارة في الكيانات الصغيرة بتقييم مفصل لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله لكن و في المقابل قد تستند على معرفة معمقة للنشاط و إلى آفاق مستقبلية مسبقة.
- عندما يكون جزء معتبر من تمويل الكيان عن طريق قرض من المالكين، فأنه من المهم أن لا يتم سحب هذه الأموال. في هذه الحالة يستطيع محافظ الحسابات أن يقدر قدرة هؤلاء في ضمان الدعم المالي.

بالإضافة، يمكن للمدقق أن يطالب بتصريح كتابي يؤكد الأحكام و الشروط المرتبطة بهذا الدعم المالي وكذلك نية المالك المسير أو فهمه لتلك الأحكام و الشروط.

- عند تقدير محافظ الحسابات للتقييم المنجز من قبل الإدارة لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله، عليه أن يأخذ بعين الاعتبار، من أجل تقييمه الشخصي، نفس الفترة المحددة من قبل الإدارة، إلا إذا كانت هذه الفترة أقل من اثني عشر شهرا، في هذه الحالة، على محافظ الحسابات أن يطلب من الإدارة تمديدا لهذه الفترة على الأقل إلى اثني عشر شهرا.

ج/ الفترة اللاحقة لتلك المحددة من قبل الإدارة في تقييمها :[2]

- يجب أن يستفسر محافظ الحسابات من الإدارة حول معرفتها بأحداث أو ظروف، يمكن أن تقع بعد الفترة التي قام بتقييمها و التي من شأنها إثارة شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.
- ماعدا طلب المعلومات الموجهة للإدارة، لا يلزم محافظ الحسابات بتنفيذ أي إجراء تدقيق آخر قصد تحديد أحداث أو ظروف من شأنها إثارة شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله في فترة ما بعد تلك المحددة من قبل الإدارة للقيام بتقييمها، وهي اثني عشر شهرا على الأقل بدءا من تاريخ الكشوف المالية.

د/ إجراءات تدقيق إضافية عند الكشف عن الأحداث أو الظروف:[3]

إذا ما تمَ الكشف عن أحداث أو ظروف من شأنها أن تثير شك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله يجب على محافظ الحسابات أن يجمع العناصر الكافية وملائمة من أجل تحديد وجود (عدم يقين) معتبر

[1] – المقرر الوزاري 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، مرجع سابق ص05

[2] – المقرر الوزاري 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، مرجع سابق ص 05

[3] – المقرر الوزاري 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، مرجع سابق ص 05-06

أو لا، من خلال وضع حيز التنفيذ إجراءات تدقيق إضافية مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل القادرة على تخفيف عدم اليقين هذه الإجراءات يجب أن تتضمن:

- مطالبة الإدارة بتقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، في حال ما لم يتم القيام به بعد.
- تقدير خطط العمل المستقبلية للإدارة لمواجهة المشاكل التي حددتها خلال تقييمها و تحديد ما إذا كان تنفيذها كفيلا بتحسين الوضعية وما إذا كانت هذه الخطط قابلة للتنفيذ في مختلف الظروف.
- تحديد إذا ما ظهرت حقائق أو عناصر جديدة بعد تاريخ إجراء الإدارة لتقييمها.
- مطالبة الإدارة بتصريحات كتابية و، عند الاقتضاء، من الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، فيما يخص خطط عملهم المستقبلية و قابلية تنفيذ مثل تلك الخطط.
- في حالة إعداد الكيان لتقديرات تدفقات الخزينة، و اعتبر تحليل هذه الأخيرة كعامل مهمَ في تحديد النتيجة المستقبلية للأحداث أو الظروف المحددة في تقييم خطط العمل المستقبلية للإدارة ينبغي أن تشمل هذه الإجراءات أيضا:
  - ✓ تقييم موثوقية المعطيات الكامنة المستعملة في إعداد التقديرات
  - ✓ تحديد إذا كأن هناك مبرر ملائم لدعم الفرضيات المستخدمة كأساس للتقديرات.

1-3-8/ استنتاجات و تقرير التدقيق عن مبدأ فرض الاستمرارية :[1]

انطلاقا من العناصر المقنعة المجمعة، على محافظ الحسابات أن يستنتج، بناءا على حكمه الشخصي وجود (عدم يقين) معتبر أو لا مرتبط بأحداث أو ظروف مأخوذة منعزلة أو في مجملها , والتي من شأنها أن تثير شكا كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله ، يعدَ عدم اليقين معتبرا عندما يكون حجم تأثيره المتوقع واحتمالية حدوثه هي كذلك، بحسب حكم محافظ الحسابات فإن المعلومة مناسبة في الكشوف المالية حول طبيعة الآثار المترتبة على عدم اليقين ضرورية من أجل ضمان مصداقية الكشوف المالية وضمان مطابقتها.

أ/ تطبيق ملائمة فرضية استمرارية الاستغلال رغم وجود (عدم يقين) معتبر:

إذا تأكد محافظ الحسابات أن فرضية استمرارية الاستغلال ملائمة في الظروف رغم وجود (عدم اليقين) معتبر يجب عليه أن يحدد ما إذا كانت الكشوف المالية:

- تصف بصفة ملائمة الأحداث الرئيسية و الظروف التي من شأنها أن تثير الشك حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله و كذلك بالنسبة لخطط عمل الإدارة من أجل مواجهتها.

[1] – المقرر الوزاري 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، مرجع سابق ص 06-07

- تشير بوضوح إلى وجود (عدم يقين) معتبر مرتبط بأحداث أو ظروف بشأنها أن تثير الشك حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله , وكنتيجة يمكن للكيان أن يكون غير قادر على تحصيل أصوله وتسديد ديونه من خلال السياق العادي لأنشطته .
- إذا توفرت معلومة ذات دلالة في الكشوف المالي ينبغي على محافظ الحسابات أن يعبر عن رأي غير معدل و يتضمن فقرة الملاحظات في تقرير التدقيق من أجل:
- تسليط الضوء على وجود (عدم يقين) معتبر مرتبط بأحداث أو ظروف من تأثير شكا كبيرا حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.
- لفت الانتباه إلى الملاحظة في الكشوف المالية التي تصف النقاط الواردة في الفقرة 20 .
- إذا لم تتوفر المعلومة ذات الدلالة في الكشوف المالية، ينبغي على محافظ الحسابات أن يعبر عن رأيه بتحفظ أو رأيه بالرفض بحسب الحالة وفقا للمعيار 705 .
- ينبغي على محافظ الحسابات أن يشير في تقريره للتدقيق إلى وجود" عدم يقين "معتبر من شأنه أن يثير شكا كبيرا حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

ب/ تطبيق غير ملائم لفرضية استمرارية الاستغلال :[1] إذا تم إعداد الكشوف المالية للكيان على أساس فرضية استمرارية الاستغلال لكن محافظ الحسابات وبالاستناد إلى حكمه الشخصي يعتبر بأن تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال التي تتبنَاها الإدارة غير ملائم يجب عليه أن يعبر عن رأيه بالرفض بأن الكشوف المالية تقدم أو لا معلومة حول عدم ملائمة تطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال.

إذا فُرض على الإدارة أو اختارت إعداد الكشوف المالية غير أن تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال غير ملائم في هذا الظرف، تعد الكشوف المالية إذن حسب طريقة أخرى(على سبيل المثال على أساس قيم التصفية)

ج/ رفض الإدارة القيام بالتقييم أو إتمامه : إذا كانت الإدارة لا ترغب في القيام بتقييم ما أو تكملة التقييم السابق عندما يطلب محافظ الحسابات ذلك على هذا الأخير أن ينظر في آثار هذه الوضعية على تقرير التدقيق.

د/ التواصل مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة: ما لم يكن كل الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة معنيين بإدارة الكيان على محافظ الحسابات أن يبلغهم عن الأحداث و الظروف المكتشفة التي من شأنها أن تثير شك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله. وينبغي أن يشمل هذا التواصل النقاط التالية:

- عما إذا كانت الأحداث أو الظروف تشكل (عدم اليقين) معتبر من عدمه.
- دلالة المعلومات الواردة في الكشوف المالية المتعلقة بالأحداث و الظروف المكتشفة.

[1] المقرر الوزاري 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، مرجع سابق ص 07

هـ/ التأخير الكبير في المصادقة على الكشوف المالية :[1]

عندما يكون الأجل مهما بين تاريخ الكشوف المالية و تاريخ المصادقة عليها من طرف الإدارة أو من طرف الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة ، على محافظ الحسابات أن يستفسر عن أسباب هذا التأخير، إذا قدَر أن هذا التأخير يمكن أن يكون ناتجا عن أحداث أو ظروف مرتبطة بفرضية استمرارية الاستغلال عليه أن يضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق الإضافية التي يعتبرها ضرورية، مثلما هو مبين في الفقر 17 ، كما يجب عليه أن ينظر في تأثير هذه الاستنتاجات في وجود (عدم اليقين) معتبر هو موضح في الفقرة 19 .

1-3-09/التنبؤ بالفشل المالي:

أ- مفهوم الفشل المالي:[2] للفشل مفهومان، أحدهما اقتصادي والآخر مالي، إذ يشير الأول إلى قياس النجاح أو الفشل اعتماد على مقدار العائد على رأس المال، وتعد الشركة فاشلة عند عجزها عن تحقيق عائد مناسب على رأس المال المستثمر والذي يتناسب والمخاطر المتوقعة، ويشير الثاني على عدم قدرة الشركة على تسديد أصولها المستحقة في مواعيدها المقررة.

كما عرف أن الفشل المالي ظاهرة قد تواجه الكثير من المؤسسات الاقتصادية في الدول المتطور والنامية على حد سواء. وللفشل المالي بشكل عام مظهران:[3]

- مظهر اقتصادي: يتمثل بفشل المؤسسة في أن تحقق عائدا مناسبا على الأموال المستثمرة فيها، وتنطبق هذه الحالة على مؤسسة مستمرة تحقق عائدا على الاستثمار أقل من التكلفة المرجحة للأموال المستثمرة فيها.
- مظهر مالي، يتمثل في وصول المؤسسة إلى درجة العسر المالي أو إلى ماهو أبعد من ذلك، أي إلى وضع التصفية الإجبارية، وتعتبر المؤسسة معسرة من الناحية القانونية عندما تصبح القيمة الدفترية للخصوم أقل من القيمة الدفترية للأصول لكنها تصل إلى حالة التصفية أو الإفلاس المالي عندما تعجز عن تسديد ديونها

نماذج التنبؤ بالفشل المالي في المؤسسة :[4] لقد اهتم الباحثون منذ بداية الستينات القرن الماضي وخاصة في الولايات المتحدة الأمريكية بتطوير نماذج رياضية قادرة على التنبؤ بالفشل المالي للشركات وذلك بالتوصل إلى مجموعة النسب المالية الأكثر كفاءة على التنبؤ بالشركات التي يمكن أن تكون في خطر الفشل المالي أو في حاجة لإعادة الهيكلة . وفيما يلي بعض النماذج المستخدمة:

---

1 – المقرر الوزاري 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، مرجع سابق، ص 07.

2 - الحبيطي، قاسم محسن(2001)، إستخدام نماذج التحليل المالي في إختبار فرض الإستمرار المحاسبي للمنشآت طالبة الإقتراض من المصارف: حالة دراسية، مجلة تنمية الرافدين،23(64) ص221

3 – مطر محمد عطية وعبيدات، أحمد نواف: دور النسب المالية المشتقة من قائمة التدفقات النقدية في تحسين ودقة النماذج المبينة على نسب الإستحقاق وذلك في التنبؤ بالفشل المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال،3،(4) ص443

4 – عمر شريقي: التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة بين مسؤولية المدقق والإدارة في ضوء المعيار التدقيق الدولي رقم 570" المنشأة المستمرة" والتشريع الجزائري، أبحاث إقتصادية وإدارية، العدد(19) 2016 ص 224

- **نموذج (Beaver.1966)** حيث يعتبر(Beaver) أول من وضع فكرة بناء نموذج لقياس فشل الشركات عام 1996 حيث يقوم هذا النموذج على النسب المالية المركبة باستخدام التحليل الأحادي بتحليل كل نسبة لخمس سنوات متتالية ثم قام بتدقيق هذه النسب والبحث عن عن تلك التي تعطي بشكل أدق وأصدق مؤشر على نجاح كل شركة أو فشلها وهذه النسب هي :
  - التدفق النقدي إلى الدين الكلي
  - صافي الخل إلى إجمالي الأصول الكلية
  - إجمالي الديون إلى الأصول الكلية
  - رأس المال العامل (التشغيلي) إلى الأصول الكلية
- **نموذج (Alteman Edward) (Z- score)، 1968)** طور ألتمان نموذجه عام 1968 معتمدا على أسلوب التحليل التمييزي الخطي متعدد المتغيرات وقد أخذ النموج الصيغة التالية:

$$Z=1.2X1+1.4X2+3.3X3+0.6X4+0.999X5$$

حيث أن:

X1 = رأس المال العامل /مجموع الأصول العينية

X2= الأرباح المحتجزة / مجموع الأصول العينية

X3= الأرباح قبل الفوائد والضرائب / مجموع الأصول الملموسة

X4= القيمة السوقية لحقوق المساهمين / مجموع الخصوم

X5= صافي المبيعات /مجموع الأصول العينية

من خلال هذا النموذج ، يمكن تصنيف الشركات وفقا لقدرتها على الاستمرار كما يلي :

- ✓ فئة الشركات القادرة على الاستمرار: إذا كانت قيمة Z أكبر أو تساوي 2.99
- ✓ فئة الشركات المهددة بالفشل والتي يحتمل إفلاسها
- ✓ فئة الشركات التي يصعب إعطاء قرار حاسم بشأنها والتي تحتاج إلى دراسة تفصيلية ، وعندما تكون

ونظرا لعدم إمكانية تطبيق النموذج بصيغته الأصلية على الشركات الغير مدرجة السوق المالي قام ALTEMAN سنة 1977 بتطوير نموذج(ZETA) للشركات في القطاع الخاص، حيث أستبدل القيمة السوقية لحقوق المساهمين بالقيمة الدفترية، وقام بتعديل معاملات التمييز، حسب الصيغة التالية[1] :

$$Z = 0.717X1+ 0.847X2+3.107X3+0.420X4+0.998X5$$

[1] - عمر شريقي، مرجع سابق، ص225.

X1= رأس المال العامل / مجموع الأصول الملموسة.

X2 = الأرباح المحتجزة / مجموع الأصول الملموسة.

X3 = الأرباح قبل الفوائد والضرائب / مجموع الأصول الملموسة.

X4 = القيمة الدفترية لحقوق المساهمين / مجموع المطلوبات.

X5 = صافي المبيعات / مجموع الأصول الملموسة.

وبحساب قيمة Z من النموذج، فإنه يمكن الحكم على وضع الشركة كما يلي:

✓إذا كانت $\mathbf{Z \leq 6.2}$ ، فإن الشركة مستمرة وغير معرضة لمخاطر الإفلاس.

✓إذا كانت $\mathbf{Z \geq 21.1}$ ، فإن الشركة معرضة لمخاطر الإفلاس.

✓إذا كانت ($\mathbf{21.1 > Z > 6.2}$) ، فإن النموذج لا يستطيع الحكم بدقة على احتمالية إفلاس الشركة أو عدم إفلاسها أي أنها تقع في المنطقة الرمادية.

ولقد وجهت الكثير من الانتقادات لهذا النموذج كونه يطبق فقط على الشركات المساهمة الصناعية، وأنه يعطي أهمية كبيرة لنسبة المبيعات لإجمالي الأصول، وهذه النسبة تختلف أهميتها باختلاف الصناعات، مما دفع (Altman سنة 1995) إلى تبني نموذج (Zeta)الخاص بالشركات غير الصناعية، وذلك وفق الصيغة التالية: [1]

$$\mathbf{Z = 6.56X1 + 3.26X2 + 6.72X3 + 1.05X4}$$

حيث أن : X1 = صافي أرس المال العامل / مجموع الأصول.

X2 = الأرباح المحتجزة المتراكمة / مجموع الأصول.

X3 = الأرباح قبل الفوائد والضرائب / مجموع الأصول.

X4 = القيمة الدفترية لحقوق المساهمين / مجموع الخصوم.

ووفقا لقيمة Z يمكن الحكم على وضع الشركة، وذلك كما يلي:

✓إذا كانت $\mathbf{Z \leq 6.2}$ ، فإن الشركة مستمرة وغير معرضة لمخاطر الإفلاس.

✓إذا كانت $\mathbf{Z \geq 21.1}$ ، فإن الشركة معرضة لمخاطر الإفلاس.

✓إذا كانت ($\mathbf{21.1 > Z > 6.2}$)، فإن الشركة تقع في المنطقة الرمادية.

- **نموذج (Kida)، 1615**(: اعتمد النموذج على أسلوب التحليل التمييزي المتعدد حسب الصيغة التالية[2]:

$$\mathbf{Z = 1.042X1 + 0.42X2 - 0.46X3 - 0.463X4 + 0.271X5}$$

[1]- عمر شريقي، مرجع سابق، ص226

[2]- عمر شريقي، مرجع سابق، ص 226

حيث أن:

X1 = صافي الأرباح قبل الضرائب إلى مجموع الأصول.

X2 = مجموع حقوق المساهمين إلى مجموع المطلوبات.

X3= الأصول السائلة إلى المطلوبات المتداولة.

X4 = صافي المبيعات إلى مجموع الأصول.

X5 = الأصول النقدية إلى مجموع الأصول.

وكلما ارتفعت قيمة (Z) عن الصفر فإنها تشير إلى سلامة المركز المالي للشركة، أما إذا كانت (Z) أقل من الصفر فإن الشركة تصنف على أنها مهددة بخطر الإفلاس.

- **نموذج (Sherrod)، 1617**: يعتبر أحد أهم النماذج الحديثة للتنبؤ بالفشل المالي ويعطى بالصيغة التالية: [1]

$$Z = 17X1 + 9X2 + 3.5X3 + 20X4 + 1.2X5 + 0.1X6$$

حيث أن :

X1= الأصول النقدية / مجموع الأصول.

X3 = مجموع حقوق المساهمين / إلى مجموع الأصول.

X4 = الأرباح قبل الفوائد والضرائب / مجموع الأصول.

X5 = مجموع الأصول / مجموع الخصوم.

X6 = مجموع حقوق المساهمين / الأصول الثابتة الملموسة.

وبناءً على قيمة **Z**، تصنف الشركات إلى 50 فئات حسب قدرتها على الاستمرار كما يلي:[2]

الجدول رقم(01-01): قياس درجة المخاطرة حسب نموذج Sherrod

الفئة	درجة المخاطرة	قيمة (Z)
الأولى	الشركة غير معرضة لمخاطر الإفلاس	$20 \geq Z$
الثانية	احتمال قليل للتعرض لمخاطر الإفلاس	$25 \geq Z > 20$
الثاثة	يصعب التنبؤ بمخاطر الإفلاس	$0 \geq Z > 25$
الرابعة	الشركة معرضة لمخاطر الإفلاس	$0 \geq Z \geq 0$
الخامسة	الشركة معرضة بشكل كبير لمخاطر الإفلاس	$0 \leq Z$

المصدر : نموذج Sherrod

[1]- عمر شريقي، مرجع سابق، ص 226-227

[2]- عمر شريقي، مرجع سابق، ص 227

1-3-10/ مقارنة بين معيار التدقيق الدولي 570 استمرارية الشركات ومعيار التدقيق الجزائري 570 استمرارية الاستغلال:

نلاحظ من خلال التطرق للمعيار الدولي 570 استمرارية الشركات والمعيار الجزائري 570 استمرارية الاستغلال نلاحظ أن الجزائر لا تختلف بشكل كبير مع المعيار الدولي أو بالأحرى تبنته بجميع حروفه، لكن ما نص عليه مقررها الوزاري 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 لم يذكر المؤشرات المعتمدة لضمان استمرارية المؤسسة من عدمها ولكن بالرغم من ذلك تم تطبيق هذه المؤشرات الخاصة بالمعيار الدولي على مستوى البيئة الجزائرية باعتماد كبير عليها حيث لها دور في دراسة استمرارية المؤسسة من عدمها في حين لا يعتبر وجود مؤشر واحد من هاته المؤشرات يؤكد على زوال المؤسسة وإنما إمكانية تعرضها بعدم إستمراريتها.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

تلعب الدراسات السابقة ركيزة أساسية في أي بحث علمي حيث يتم الاستناد عليها من أجل كسب معلومات قبلية من أجل صياغة جيدة لموضوع الدراسة.

المطلب الأول: الدراسة باللغة العربية

1/ **دراسة (عاهد سرحان ، 2007) بعنوان محافظ الحسابات الخارجي في تقييم القدرة على الاستمرارية لدى شركات المساهمة العامة في فلسطين،** دراسة مقدمة لاستكمال لنيل شهادة الماجستر، الجامعة الإسلامية – غزة – عمادة الدراسات العليا – كلية التجارة – قسم المحاسبة والتمويل، 2007 حيث تناولت هذه الدراسة إلى قدرة محافظ الحسابات الخارجي في تقييم قدرة شركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها من خلال الأيام المقبلة وذلك بالاستناد على عدت أساليب ليتم التعرف من خلالها على معرفة العوامل التي تؤثر على فرض الاستمرارية ، كما ينص معيار التدقيق الدولي 570 استمرارية الشركات وقد اتخذ محافظ الحسابات مجموعة من البيانات و المؤشرات لدراسة إشكالية المطروحة وذلك باعتماده على مجموعة من محافظي الحسابات القانونيين العاملين بقطاع غزة بالإضافة إلى المدراء الماليين للشركات المساهمة العامة المعتمدة في السوق المالي لفلسطين حيث تجاوز عددهم (100) استبانه وبلغت الردود حوالي (87) استبانه متممه صالحه لتحليل بنسبة 87 % وقد اعتمدت هذه الدراسة على برنامج إحصائي SPSS لتحليل البيانات ومن أهم ما توصلت إليه النتائج وهي:

- إن محافظي الحسابات يستطيعون أن يحددوا مؤشرات الشك (عدم اليقين) بخصوص الاستمرارية بمؤشرات مالية أو غير مالية .
- تبين من أراء محافظي الحسابات أن الجمعيات المهنية للمراجعة لا تساعد على تطوير ومعرفة الإجراءات المساعدة للمدقق في عملية تقييم الاستمرارية وقد نوهت الدراسة أيضا بضرورة معرفة وتحديد جميع الإجراءات الإضافية التي ينفذها محافظ الحسابات الخارجي وهي عندما تثار لديه شكوك حول الاستمرارية ، كما أوصت بضرورة بذل محافظي الحسابات العناية المهنية الكافية من أجل إعطاء التقرير المناسب عند وجود عدم اليقين حول قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها وكذلك دراسة الحلول الموضوعية من قبل إدارة الشركة لإزالة هذا الشك .

2/ دراسة (منذر المومني و زياد شويات ، 2007) "قدرة محافظ الحسابات على اكتشاف مؤشرات الشك لاستمرارية العملاء " المنارة للبحوث والدراسات المجلد 14 العدد 1(30 أبريل /نيسأن 2008) ص 174/141 ، ص 34 ، جامعة آل البيت عمادة البحث العلمي ، الأردن ، 2008/04/30 .

حيث كانت تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى قدره المراجع على اكتشاف مؤشرات الشك باستمرارية العملاء عند مراجعة حسابات الشركات المساهمة القانونيين في الأردن بمعيار المراجعة الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية ومن أهم ما توصلت إليه هذه الدراسة من نتائج أن المراجع في الأردن بإمكانيته تحديد جميع مؤشرات الشك المالية ومؤشرات الشك الأخرى التي تؤثر على استمرارية العملاء.

3 / دراسة لقليطي الأخضر (مدى إمكانية تطبيق معيار التدقيق الدولي للمراجعة رقم 570 الخاص بالاستمرارية في الجزائر) مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستر،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الحاج لخضر باتنه ،2009، غير منشورة.

حيث تناولت هذه الدراسة الإشكالية التالية ما مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي الخاص بالاستمرارية 570 بالجزائر وذلك بالاستناد على مجموعة من الفرضيات المطروحة منها : يؤيد مراجعي الحسابات تطبيق المعيار الدولي للمراجعة رقم 570 في الجزائر وكما أن تطبيقه بالجزائر يواجه عدة صعوبات ، وتهدف هذه الدراسة هو معرفة أهمية تطبيق المعيار الدولي رقم 570 في الواقع المهني بالجزائر وقياس مدى إمكانية تطبيقه بالجزائر

4/ دراسة محمد زكي الحوراني (مدى التزام محافظي الحسابات بتقييم استمرارية الشركات " وأثره على جودة المعلومات المحاسبية " قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجه الماجستر في المحاسبة والتمويل، الجمعة لإسلامية – غزة – عمادة الدراسات العليا –كلية التجارة – قسم المحاسبة والتمويل ،2013.

هدفت هذه الدراسة إلى مدى إلى مدى التزام محافظي الحسابات القانونيين بفلسطين بتطبيق معيار التدقيق الدولي 570 وانعكاساته على جودة المعلومات المحاسبية وبتحديد المؤشرات التي يعتمد عليها في التحقق من قدرة الشركة على الاستمرارية وذلك من خلال توزيع استبانة على مجتمع الدراسة (محافظين قانونيين العاملين في شركات تدقيق الحسابات الدولية التي تملك فروع لها بقطاع غزة، حيث كان مجموع الاستبانة الموزعة 40 استبانه والتي من خلالها توصلت الدراسة إلى النتائج التالية ألا وهي: تطبيق من قبل الشركات الدولية معيار التدقيق الدولي 570 تقييم الاستمرارية عند قبوله لأي مهمة تدقيق الحسابات كما تبين من خلال تقييم المؤشرات التشغيلية والتنظيمية وتأثيرها الإيجابي على جودة المعلومات المحاسبية.

5 / دراسة د/ بكيحل عبد القادر (أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق (isa) في البيئة الاقتصادية الجزائرية .مخبر الأنظمة المالية والمصرفية والسياسات الاقتصادية الكلية في ظل التحولات العالمية، جامعة الشلف – الجزائر.

حيث تناولت هذه الدراسة الإشكالية التالية: ما مدى أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق في البيئة الاقتصادية الجزائرية حيث قسمت هذه الدراسة إلى إلى ثلاث محاور رئيسية حيث عالج المحور الأول الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية للتدقيق، والمحور الثاني إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق بالاعتماد على المعايير الدولية والمحور الثالث أهمية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر .

6 د/ عمر شريفي: تحت عنوان التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة بين مسؤولية محافظ الحسابات والإدارة في ضوء معيار التدقيق الدولي 570 المؤسسة المستمرة والتشريع الجزائري، أبحاث اقتصادية وإدارية العدد 19, جوان 2016، جامعة سطيف1.

حيث تضمن وطرح الباحث الإشكالية التالية:

ما مدى مسؤولية كل من محافظ الحسابات والإدارة في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 570 المؤسسة المستمرة والتشريع الجزائري وطرح الباحث الإشكالية التالية: ما مدى مسؤولية كل من محافظ الحسابات والإدارة عن التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 570 المؤسسة المستمرة وفي ضوء التشريع الجزائري ؟ حيث استخلص الباحث أهم النتائج وهي :

- التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة هو أمر ضروري لتجنب المخاطر المالية التي قد تؤدي إلى الفشل عن النشاط.
- تعتبر إدارة المؤسسة هي المسؤول الأول عن إعداد القوائم المالية وضرورة قيام الإدارة بتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار.
- حدد معيار التدقيق الدولي رقم 570 الإجراءات الواجب إتباعها من طرف محافظ الحسابات عند تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في إطار بذل العناية المهنية اللازمة .
- مسؤولية محافظ الحسابات تتلخص في الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حول مدى ملائمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرار.
- من مسؤولية محافظ الحسابات التأكد من قيام الإدارة بعمل تقييم لقدرة المؤسسة على الاستمرار.

لا يتحمل محافظ الحسابات مسؤولية القيام بأي إجراءات تدقيق إضافية وهي على الأقل 12 شهرا من تاريخ القوائم المالية .

- محافظ الحسابات ملزم بإعداد تقرير خاص في حالة ملاحظة ما يهدد استمرار المؤسسة والاتصال بالإدارة طالبا توضيحات حول الأحداث التي يمكن أن تتسبب في الفشل المالي.

7/ دراسة د/ قادري عبد القادر دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية في كيفية إعداد تقرير التدقيق ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مجلة الدراسات السابقة الاقتصادية المعمقة العدد الثاني ،جامعة مستغانم، ماي 2016 .

بحيث طرح الباحث الإشكالية التالية: كيف يتم إعداد تقرير التدقيق الخارجي ؟ وما مدى تطابق معايير إعداده في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية .

والغرض من هذه الدراسة والطرح هو المقارنة بين معايير التدقيق الدولية والجزائرية في إعداد تقرير التدقيق الخارجي لمعرفة التطابق بينهما ، واعتمد الباحث مقياس ليكارت بحيث اعتبرها من أفضل أساليب الاتجاهات ووجد نسبة التطابق هي شبه تام واستخلص النتائج التالية :

_أن محافظ الحسابات هو الشخص المسؤول قانونا عن إعداد تقرير التدقيق الخارجي حول القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

- تبني معايير التدقيق الدولية يمكن الجزائر من ربح الوقت والتكلفة عكس فيما لو إعتمدت على امكأنياتها الذاتية في إعداد تلك المعايير
- أن الجهة المسؤولة عن إصدار معايير التدقيق في الجزائر هي الجهة التشريعية
- أن متطلبات إعداد تقرير محافظ الحسابات تعكس سعي الجزائر لتبني معايير التدقيق الدولية .

8/ دراسة د/ ماهر عياش الأمين (مدى إستخدام محافظي الحسابات الخارجي لمعيار التدقيق 570 دراسة ميدأنية في البيئة السورية) سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (38) العدد (4) جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية ، 2016/8/15 .

حيث تنأولت هذه الدراسة إلى التعرف على الإجراءات التدقيق الإضافية التي يتبعها محافظي الحسابات في سوريا لمعيار التدقيق الدولي 570 المتعلق باستمرارية المؤسسة في عملها والتعرف على وجود شك جوهري في قدرتها على الاستمرار ، ومدى ملائمة مؤشرات الشك التي يستدل بها محافظ الحساباتون على قدرة المؤسسة على الاستمرار مع المؤشرات المحدده في المعيار المذكور.

كما يهدف إلى التعرف على إجراءات التدقيق الإضافية التي يتبعها محافظ الحساباتون في حال وجود أحداث أو ظروف قد تؤثر على استمرارية المؤسسة، ومدى ملائمة هذه الإجراءات مع الإجراءات المحدده في المعيار المذكور .

فتوصل الباحث إلى أهم على أن أهم المؤشرات التي تساعد محافظي الحسابات محل الدراسة في تقييم الاستمرارية عند وجود شك جوهري في قدره المؤسسة على الاستمرار، وجود خسائر مالية متكررة، زيادة المطلوبات المتداولة على الموجودات المتداولة، تأخر توزيع الإرباح لعدد من السنوات، وأن من أهم إجراءات التدقيق الإضافية التي يقوم بها محافظي الحسابات عند تحليل ومناقشة التدفقات النقدية والأرباح مع الإدارة.

9/ دراسة د/ بهلولي نور الهدى (أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر – دراسة استقصائية لعينه من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين –) أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2017.

حيث تكمن أهمية الدراسة إلى أهمية معايير التدقيق الدولية من جهة وممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر من جهة أخرى حيث سطرت الباحثة مجموعة من الأهداف منها: تحديد أهمية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ، الإحاطة بتنظيم مهنة التدقيق لمحاسبي وفقا للمعايير التدقيق لدولية، وتحديد مدى لجوء محافظي الحسابات إلى معايير التدقيق الدولية ... الخ، وذلك من خلال طرحها للإشكالية التالية: ما مدى تأثير تبني معايير التدقيق الدولية على مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر ؟.

في حين اعتمدت الباحثة في هذه الدراسة على عدت مناهج ، لكن ترتكز على المنهج الاستقرائي بهدف التحقق من كفاية التشريعات الحالية فضمان ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر ، والتحقق من مدى لجوء محافظي الحسابات في الجزائر إلى معايير التدقيق الدولية ، وكذا التحقق من أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر كفيل بتطوير المهنة ولتحقيق الأهداف المرجوة من الدراسة استعانت الباحثة بشكل واسع بالمنهج الوصفي التحليلي بالاعتماد على أهم ما ورد عن المعايير التدقيق الدولية في الكتب والمجلات والمقالات والملتقيات ، والمنهج التاريخي على أهم تطورات معايير التدقيق الدولية عبر التاريخ من نشأتها وحداثتها على المستوى الدولي وعلى المستوى المحلي .

10/ **دراسة: رامي بسام بكر قندوس قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، بعنوان درجة التزام محافظي الحسابات القانونيين بمعيار التدقيق الدولي رقم (570) "فرض الاستمرارية" وأثره على التنبؤ بالفشل المالي للشركات الأردنية**، قسم المحاسبة والعلوم المالية والمصرفية كلية الأعمال جامعة الشرق الأوسط كانون _الأول 2017، بحيث قام الباحث بطرح الإشكالية كالآتي: هل يوجد اثر لدرجة التزام محافظي الحسابات القانونيين بالمعيار 570 على قدرتهم في التنبؤ بالتعثر المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة وللإجابة على هذا السؤال قام الباحث بتوزيع إستبانة لجمع البيانات وتم توزيعها على موظفي ومدراء الدوائر المالية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة وقد أظهرت نتائج الدراسة وجود أثر ذو دلالة إحصائية لدرجة التزام محافظي الحسابات القانونيين بالمعيار 570 المتعلق بفرضية الاستمرارية من خلال اكتشاف مخاطر التعثر (المالية، والتشغيلية، والأخرى). مجتمعة ومنفردة على التنبؤ بالفشل المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

11/ دراسة الدكتورة حجاج زينب بعنوان :مهنة محافظ الحسابات في الجزائر كآلية لمحاربة المخالفات دراسة حالة في مؤسسة خاصة وعمومية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2 بحيث تمثلت الإشكالية فيما يلي : كيف ينمكن لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر أن تكون آلية لمحاربة المخالفات والتجاوزات في المؤسسات الاقتصادية ؟ بحيث اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي واستخلصت النتائج التالية:

- أن الدولة تستخدم مهنة محافظ الحسابات كآلية لاكتشاف التجاوزات وحالات الغش في المؤسسات الاقتصادية بهدف ردعها إلا أن محافظ الحسابات يواجه عراقيل وصعوبات ومشاكل وتحديات المتمثلة في:
- عدم وجود قانون الأخلاقيات المهنية وقواعد السلوك المهني تنظيم مهنة محافظ الحسابات الذي تم إلغاءه في القانون 10-01
- كثرت القوانين والتغيير المستمر في التشريعات وعدم شرحها يؤدي إلى صعوبة الفهم من طرف محافظي الحسابات.

12/ دراسة : عمارة أمين / بوترعة علاء الدين " تحت عنوان أثر التدقيق الخارجي على مصداقية القوائم المالية للمؤسسة (دراسة حالة بمكتب المحاسبة والمراجعة م,ع لشركة ذات مسؤولية محدودة "ل"" حيث قدمت هذه الدراسة لنيل شهادة ماستر اكاديمي لسنة 2017 , جامعة المسيلة .

حيث تمثلت الإشكالية فيما يلي :

ماهو أثر التدقيق الخارجي على مصداقية القوائم المالية للمؤسسة الجزائرية , بحيث اعتمد كلا الباحثين على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري ودراسة حالة في الجزء العملي وكانت النتائج المستخلصة من خلال الدراسة هي كالأتي:

- عمل محافظ الحسابات يمتاز بالدقة والحذر.
- محافظ الحسابات هو مهني مستقل يمارس مهمة الفحص المحاسبي و الرقابة بصفة عادية .
- مسك ملف العمل شيء ضروري لمحافظ الحسابات بهدف إثبات قيامه بكل الالتزامات وتفادي أي مسؤولية قد تلحق به.

13/ دراسة د/بن يحي علي، أ/ لعمور رميلة بعنوان: واقع تطبيق معايير التدقيق في الجزائر دراسة استطلاعية لعينة من محافظي الحسابات الخارجيين لسنة 2018 ،جامعة غرداية، المخبر السياحة والإقليم والمؤسسات ، الجزائر ، مجلة الدفاتر الاقتصادية ، المجلد 11 – العدد : 2 ، 2019/12/23.

تهدف هذه الدراسة المعايير المتعلقة بمجال التدقيق المحلية والمتمثلة في معايير تقارير محافظ الحسابات الصادرة سنة 2014 والتي تضم 15 معيار ، إضافة إلى المعايير الجزائرية للتدقيق NAA، التي رعت وزارة المالية في إصدارها تدريجيا بداية من فيفري 2016، حيث اعتمدت في الجانب التطبيقي إلى دراسة مدى إلمام مدقق الخارجي بهذه المعايير، ومدى تطبيقها ميدانيا.

حيث تم صياغة الإشكالية الخاصة بموضوع الدراسة على النحو التالي : ما مدى تطبيق معايير التدقيق المحلية من طرف محافظ الحسابات الخارجين بالجزائر ؟

حيث توصل الباحثان من خلال هاته الدراسة إلى: أن إلمام محافظ الحسابات الخارجي وتطبيقه لهذه المعايير الجديدة يعد تحديا في هذه الفترة ، حيث يتطلب الأمر تكثيف الجهود وتفعيل دور الهيئات لضمان التطبيق الجيد لهذه المعايير.

المطلب الثاني الدراسات باللغة الأجنبية :

1/ دراسة David N.R 1992 " – Working – Paper Order Effects and Auditor's going Concern Decision « the Accountining Review January 1992 »

تناولت هذه الدراسة إلى معرفة قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام المراجع بتجميع أدلة الإثبات الخاصة بهذه المهمة في قاعدة البيانات على الحاسب الآلي بمعنى استخدام النظم الخبيرة في تقدير قدرة الشركة على الاستمرارية بما يسمح للمراجع بتركيز الانتباه على القرارات الصعبة المتعلقة بالاستمرارية .

2/ دراسة (Arnold et.AL.2001) ، بعنوان : " The Impact Of Political Pressure on Novice Decision Makers are Auditor s Qualified to Make Going concern Judgment" .

تهدف الدراسة إلى أهم العوامل التي تحيط بقرارات محافظي الحسابات وفحصها أن كانوا سيصدرون رأيا متحفظا حول استمرارية الشركة أم لا، كما هدفت إلى مقارنة أوجه الاختلاف بين محافظي الحسابات في الاستمرارية ، وتلك المستخدمة من قبل مهني الإفلاس عند مراقبة الشركات التي تعاني من الفشل ، كم تهدف الدراسة إلى إجراء العديد من الجلسات مع الممارسين في 10 مكاتب إفلاس رئيسية واستخدمت كحالة دراسية أتبعت مجموعة من المناقشات لمعرفة إدراك خبراء الإفلاس ونظرتهم حول اتخاذ القرار.

حيث توصلت الدراسة أن التدريب أداة جيدة للمحافظين في فهم عمليات صنع القرار والقدرة على التعامل مع العوامل التي تتعلق بالاستمرارية ، وأظهر محافظي الحسابات أن القرار حول الاستمرارية يعد مشكلة لا يمكن عليها بإنكار الطبيعة السياسية للقرار ، وأن محافظي الحسابات لا يحملون أية خبرة في صنع القرار حول الاستمرارية ، وبالتالي نادرا ما يصدر تحفظ في الرأي حول الاستمرارية .

03/ دراسة w.h (beqver)

Financial Analysis as Prediction of Failur

حيث اعتبرت هذه الدراسة من أوائل الدراسات الرائدة في مجال التنبؤ بالفشل قبل وقوعه بفترة مناسبة وتأتي أهمية هذه الدراسة أنها من أولى الدراسات التي فتحت الباب لتوفير أدوات مهمة لمحافظي الحسابات في التوصل إلى حكم واقعي فضلا عن خبراتهم وأدواتهم الأخرى في تقدير مدى قابلية الشركة على الاستمرار وتوفير قدر كاف من الثقة من مستخدمي البيانات المالية لاتخاذ القرارات المناسبة.

04/ دراسة: jasep.M. Argiles bosch, 2010

(Accounting and prediction of fam viability)

المحاسبة والتنبؤ بنجاح المزارع تحصل المزارع على فائدة قليلة من المحاسبة وحتى الأن لم تجد طريقة للتنبؤ بفشل المزارع وقد حاول الباحث إيجاد نموذجين للتنبؤ بالشركات ، الأول استخدم المعلومات المحاسبية للوصول إلى النتائج بهذا الخصوص ، ومن خلال إستراتيجيتان ثنائيتان تم تطبيقهما على حقلين من الحقول القابلة للاستمرار

وغير القابلة للاستمرار في كتلونيا _ اسبانيا تضمن النموذج الأول المتغيرات غير المحاسبية وتضمن النموذج الثأني المتغيرات المحاسبية ووجد أن دمج النموذجين يؤدي إلى تقليل حالات الفشل في المزارع.

المطلب الثالث : أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة

سنتطرق في هذا المطلب إلى مقارنة شاملة بين الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة ومحأولة التعرف على أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة .

نلاحظ من خلال هذه الدراسة أنها متشابهة مع الدراسات السابقة من خلال تناول موضوع واحد وهو معيار التدقيق الدولي 570 استمرارية الشركات كما تناولت الدراسات السابقة موضوع معايير التدقيق الدولية وتطورها وأهم المجموعات المتضمنة لها كما تطرقها لمهنة محافظ الحسابات ودوره والتزامه بالمعيار 570 وما نص عليه كما تم اعتماد في الدراسات السابقة على المنهج الوصفي والتحليلي للجزء النظري والجانب التطبيقي تناولت في دراسة استبيانية لعينة الدراسة المتكونة من (محافظ الحسابات ومحاسب معتمد وخبير محاسب) كما تم الاعتماد في هذه الدراسات في التنبؤ بعدم استمرارية الشركة من خلال المؤشرات المالية والدور الفعال التي تلعبه، في حين أن الجمعيات المهنية للمراجعة لا تساعد على تطوير ومعرفة الإجراءات المساعدة للمدقق في عملية تقييم الاستمرارية، كما أن الدراسات السابقة تناولت أن محافظ الحسابات مستقل في اتخاذ قراره وبإمكانه اتخاذ قرار متحفظ في بتنبؤه بالاستمرارية أو رأي غير متحفظ.

في حين كانت الدراسة الحالية المختلفة مع الدراسات السابقة من خلال البيئة المدروسة والعينة المعتمد عليها في إجابات أفراد العينة كما أن بعض الدراسات أسقطت المعيار الدولي 570 على البيئة الجزائرية ومباشرة على أفراد عينة الدراسة دون التطرق إلى ما نصت عليه معايير التدقيق الجزائرية،كما أن أدلة الإثبات المدروسة في الدراسات السابقة وذلك من خلال البيانات في الحاسب الآلي.

خلاصة الفصل :

بعد التطرق الشامل للدراسة النظرية للمعيار 570 استمرارية الاستغلال مرورا بتطور مهنة تدقيق الحسابات ومهنة محافظ الحسابات كما إلقاء النظر على المعيار الدولي 570 استمرارية الشركات والرجوع إليه كنص من معايير التدقيق الدولية في تطبيقه في البيئة الجزائرية والتطرق إلى كيفية العمل به في التنبؤ باستمرارية المؤسسة من عدمه ودراسة أهم النماذج التي تتنبأ بالفشل المالي في المؤسسة.

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية: للمعيار 570 استمرارية الاستغلال

تمهيد:

تهدف هذه الدراسة الميدانية إلى التعرف على أراء ووجهة نظر عينة من :(محافظي حسابات خارجيين وخبراء محاسبين ومحاسبين معتمدين ومحاسبين) بولاية ورقلة حول موضوع دراستنا الحالية:" واقع تطبيق معيار التدقيق الجزائري 570 استمرارية الاستغلال "،وبعد أن تطرقنا في الجانب النظري حول عرض لأهم المفاهيم النظرية نحو متغير الدراسة ولتسليط الضوء أكثر عن الموضوع واختبار فرضيات الدراسة ارتأينا الاعتماد على أداة الاستبيان حيث تم توزيعه على عينة الدراسة من اجل استطلاع آرائهم نحو موضوع الدراسة ومدى تطبيقه من الناحية المهنية وعليه سنتطرق في هذا الفصل إلى وصف عينة ومجتمع الدراسة وكذا أداة الدراسة تليها وتوزيع الاستبيان وجمع البيانات وتحليلها وفي الأخير اختبار فرضيات الدراسة بالاستعانة ببرنامج SPSS. وعليه سيتم في هذا الفصل التطرق إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية،التحليل،مناقشتها

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة

من خلال هذا المبحث، سوف يتم التطرق إلى الأدوات والوسائل التي سوف يتم من خلالها جمع البيانات التي سيتم اعتمادها في هده الدراسة من اختبار الفرضيات، كما سوف يتم التطرق إلى الإطار والظروف التي تم إعداد الاستبيان باعتبارها ما تم الاعتماد عليها في الدراسة، إضافة إلى ذلك سوف يتم التطرق إلى الخصائص الشخصية والوظيفية للعينة الدراسة.

المطلب الأول: الطريقة المستخدمة

نتناول في هذا المطلب عرض للطريقة المتبعة في هذه الدراسة من خلال التعرف على منهجية مجتمع وعينة الدراسة.

2-1-1: منهج وجمع بيانات الدراسة:

أولا: منهج الدراسة: من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الإحصائي كأداة رئيسية في هذه الدراسة.

ثانيا: جمع بيانات الدراسة: تم الاعتماد على عدة أساليب لجمع البيانات في هذه الدراسة وقد اعتمدنا فيها على الدراسة الإحصائية (استبيان) وعموما تتشكل بيانات الدراسة من بيانات ثانوية وبيانات أساسية وهي كالأتي:

بيانات ثانوية: وتتمثل في مجموعة الكتب والدراسات المنشورة والملتقيات والرسائل الجامعية ذات العلاقة بموضوع الدراسة، بحيث تم تغطية الجانب النظري من الدراسة.

بيانات رئيسية: تم الاعتماد في هذه الدراسة على إجابات أفراد العينة 59 فردا من خلال إنشاء استمارة إلكترونية من خلال البريد الإلكتروني وذلك نظرا للوضع الراهن الذي تمر به البلاد.

2-1-2: مجتمع وعينة الدراسة:

أولا: مجتمع الدراسة:

هو عبارة عن مجموعة من المفردات والأشخاص والمشاهدات التي تنتمي بصفة مباشرة لموضوع البحث حيث تشمل مجموعة من الصفات المشتركة والمتداخلة فيما بينها مما تساهم وبشكل قطعي في خدمة الباحث عند إعداده لبحث علمي حول موضوع الدراسة.

ثانيا: عينة الدراسة

تعتبر عينة الدراسة أو هي التي تم إسقاط الدراسة الميدانية عليها بغية الوصول إلى نتائج وحقائق تصب في صالح الموضوع بكل صدق وشفافية، حيث تم إسقاط هاته الدراسة على مجموعة من (محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين وخبراء ومحاسبين) لهم الصلة الشاملة بتخصص المحاسبة وبالأحرى مجال التدقيق.

ونظرا للظروف الحجر الصحي بسبب فيروس"كرونا 19 " وصعوبة الالتقاء المباشر ب بأفراد عينة الدراسة، فأنه تم توزيع بطريقة غير مباشرة من خلال تحويل الاستبيان عادي إلى الاستبيان إلكتروني حيث تم

إرسال رابط الاستبيان الالكتروني عبر Email ومواقع التواصل الالكتروني. وفي نهاية تحصلنا على مجموع الردود بعدد بلغ 59 رد وعند تنزيل ملف Excel من رابط الالكتروني للاستبيان وبعد فحص جميع الردود تبين لنا أن الردود المستجوبين كلها صالحة للتحليل والمعالجة الإحصائية.

الجدول رقم (01-02) يمثل الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان

البيان	العدد	النسبة المئوية %
الاستمارات الموزعة	59	%100
الاستمارات غير المستردة	00	%0
الاستمارات المستردة	59	%100

المطلب الثاني: وصف أداة الدراسة وتحديد الأساليب الإحصائية لمعالجة البيانات

2-2-1: مفهوم الاستبيان:

يتلخص مفهوم الاستبيان على أنه أداة علمية تستعمل في قياس أراء أفراد عينة الدراسة وذلك من خلال جمع البيانات والمعلومات من خلال طرح مجموعة من الأسئلة تتعلق بمجموعة من محاور الاستبيان والتي تعالج مجموعة من فرضيات الباحث التي تخص موضوع الدراسة.

وذلك من خلال التواصل الدائم مع الأستاذ المشرف على موضوع الباحث من أجل التوجيه الدائم له وذلك من خلال إبداء رأيه في محاور الاستبيان والتحكم في عباراته وفقراته ومدى إلمامه لموضوع الدراسة.

وقد قسم استبيان الدراسة إلى قسمين رئيسيين ويتضح ذلك في الجدول الموالي :

الجدول رقم (02-02): يوضح القسمين الرئيسيين للاستبيان

أقسام الاستبيان		عدد العبارات
القسم الأول	الخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة	
القسم الثاني: محاور الاستبيان	المحور الأول: مدى مساهمة مؤشرات المالية بمساعدة محافظ الحسابات على التنبؤ باستمرارية الشركة	(11) عبارة
	المحور الثاني: مدى مقدرة محافظ الحسابات على التنبؤ بالفشل المالي عن طريق المعيار 570	(10) عبارات
	المحور الثالث: مدى التزام محافظ الحسابات بالمعيار 570 الخاص بالاستمرارية	(10) عبارات
مجموع عبارات الاستبيان		(31) عبارة

المصدر: من إعداد الطالبتين

في حين تم ترميز ردود إجابات الاستبيان وذلك وفق مقياس ليكرث الثلاثي (غير موافق،محايد، موافق) بما يتوافق معها والجدول الموالي يوضح ذلك :

الجدول رقم (03-02): مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان

بدائل القياس	موافق	محايد	غير موافق
الدرجة/الترميز	03	02	01

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مقياس ليكرث الثلاثي

ولتسهيل تحليل ومناقشة أراء المستجوبين نحو مدى موافقتهم أو عدم الموافقة على ما تضمنته عبارات ومحاور الاستبيان فأنه يتم إعداد دليل الموافقة لتحليل إجابات أفراد العينة الدراسة على عبارات الاستبيان تم الاعتماد على هذا المجال وذلك وفق القاعدة العامة لقياس المدى والمتوسط والانحراف المعياري حيث: المدى: لتحديد مجالات ل مقياس ليكرت الثلاثي المستخدم في الاستبيان الدراسة حيث تم حساب المدى و يساوي **[أعلى درجة في مقياس (الردود)- أدني درجة في مقياس (الردود)]=(3-1)=2** وللحصول على طول الفئة للتنقل بين المجالات الموافقة نقوم بقسمة المدى على عدد درجات الموافقة وذلك على نحو التالي: طول الفئة = المدى / عدد درجات المقياس، طول الفئة **=3/2=0.66** وبإضافة هذه القيمة في كل مرة للحد الأدنى لدرجة الموافقة نحصل على الحد الأعلى لكل مجال مثلا : **1+0.66=1.66** فنحصل على مجال **[1-1.66]** وهو مجال موافقة بدرجة منخفضة. وهكذا مع كل مجالات الموافقة، وتفيد هذه العملية في التعرف على الموقف المشترك لإجمالي أفراد العينة على كل عبارة وعلى كل محور حيث نحصل على المجالات كما يلي:

الجدول رقم (02-04) يمثل اتجاه المتوسط المرجح لإجابات الاستبيان:

مجال المتوسط الحسابي المرجح	المستوى الموافق له
من 1 إلى 1.66	غير موافق
من 1.67 إلى 2.34	محايد
من 2.35 إلى 3	موافق

المصدر من إعداد الطالبتين وفق مقياس ليكرث الثلاثي

2-2-2: تحديد نوع توزيع بيانات المستجوبين وأساليب المعالجة الإحصائي

01-تحديد نوع توزيع بيانات المستجوبين نحو محاور الاستبيان

في القاعدة العامة تعتبر(H_0) الرفض العدمي و(H_1) الرفض البديل حيث تنص القاعدة العامة على أن :

(H_0) : بيانات العينة نحو متغيرات الدراسة مسحوبة من مجتمع تتبع بياناته التوزيع الطبيعي.

(H_1) : بيانات العينة نحو متغيرات الدراسة مسحوبة من مجتمع لا تتبع بياناته التوزيع الطبيعي .

جدول رقم(02-05) يبين نتائج (Tests of Normality) لبيانات إجابات أفراد العينة

نوع التوزيع	Tests of Normality						اختبار نوع التوزيع البيانات إجابات العينة على
	Shapiro-Wilk			Kolmogorov-Smirnov[a]			
	Sig.	df	Statistic	Sig.	df	Statistic	
طبيعي	0.118	59	0.968	0.106	59	0.139	بيانات المحور 01
طبيعي	0.201	59	0.924	0.101	59	0.158	بيانات المحور 02
طبيعي	0.332	59	0.956	0.107	59	0.138	بيانات المحور 03

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج26 .V SPSS

ومن خلال الجدول أعلاه نجد وبما أن أفراد عينة الدراسة أكبر من 50 فرد فأننا نستدل ب نتائج اختبار (Kolmogorov-Smirnov[a]) وتظهر أن القيمة الاحتمالية sig لبيانات المستجوبين نحو محاور الاستبيان هي أكبر من (0.05)، حيث بالنسبة للمحور الأول قيمة Sig=0.106 وهي أكبر من 0.05 بالنسبة للمحور الثاني قيمة Sig=0.101 وهي أكبر من 0.05، بالنسبة للمحور الثالث قيمة Sig=0.107 وهي أكبر من 0.05 ووفق القاعدة أعلاه فأننا نقبل (H_0) والذي ينص: أن بيانات العينة نحو متغيرات الدراسة مسحوبة من مجتمع تتبع بياناته التوزيع الطبيعي.

02 – تحديد الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

قد تم استخدام في هذه الدراسة حساب مقاييس النزعة المركزية والتي كانت من مخرجات SPSS.v26 بالاعتماد على على ما ورد في محاور وفقرات الاستبيان وإجابات أفراد العينة (59) والتي جاءت نتائجها بناءا على: التكرارات والنسب المئوية ،الأشكال والرسوم البيانية، المتوسطات الحسابية، الانحراف المعياري، اختبارT(one Sample t-test)، معامل الثبات ألفا كرو نباخ (Cronbach's Alpha) ومستوى المعنوية (Sig)،أو (احتمال الخطأ) (P-value).

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية ،تحليلها، ومناقشتها.

سنتطرق في هذا المبحث إلى عرض نتائج الدراسة من خلال معالجة البيانات المتوصل إليهم في برنامج Spss.v26.

المطلب الأول: صدق وثبات الاستبيان

2-2-1: صدق استمارة الاستبيان :

يقصد بصدق أداة الدراسة؛ أن تقيس عبارات الاستبيان موضوع الدراسة الحالي، وقمنا بالتأكد من صدق الاستبيان وذلك من خلال قياس الارتباط الداخلي للاستبيان.

الجدول رقم (06-02) يوضح مدى الإرتباط الداخلي لعبارات المحور الأول

رقم العبارة	معامل الارتباط بيرسون	Sig. القيمة الاحتمالية	النتيجة	رقم العبارة	معامل الارتباط بيرسون	Sig. القيمة الاحتمالية	النتيجة
01	0.518**	0.000	دال	07	0.430**	0.001	دال
02	0.595**	0.000	دال	08	0.308*	0.018	دال
03	0.397**	0.002	دال	09	0.564**	0.000	دال
04	0.465**	0.000	دال	10	0.371**	0.004	دال
05	0.416**	0.001	دال	11	0.594**	0.000	دال
06	0.315*	0.016	دال				

في مخرجات برنامج SPSS تدل النجمتان (**) ونجمة(*) على وجود الدلالة الإحصائية وغيابها على عدم وجود دلالة الإحصائية

(**) العبارة دالة عند مستوى دلالة 0.01

(*) العبارة دالة عند مستوى دلالة 0.05

القاعدة ذات دلالة إحصائية: إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ (Sig. or P-value) أقل من أو تساوي مستوى الدلالة، 0.05 فأنه يوجد ارتباط معنوي. بين العبارة والمحور الذي تنتمي اليه

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 26

التعليق:

من خلال الجدول أعلاه نرى أن نتائج الارتباطات الثنائية المبينة أعلاه عبارات متعلقة بالمحور الأول تمتاز بالارتباط الداخلي مع محورها حيث أن علاقة الارتباط بين الدرجة الكلية للمحور وعباراته دالة إحصائيا، إذ أن قيمة SIG (القيمة الاحتمالية) للقيم الإحصائية لمعاملات الارتباط بيرسون (Correlation de Pearson) المحسوبة في كل عبارة من عبارات المحور هي أقل من مستوى دلالة 0.05 فمثلا معامل الارتباط للعبارة رقم (06) مع محورها بلغ قيمة (0.315) وهو دال إحصائيا حيث قيمة sig=0.016 هي أقل من 0.05 ونفس المقارنة

مع باقي العبارات، لذا لن نستبعد أية عبارة من عبارات المحور من التحليل، الأمر الذي يدل على وجود ارتباط داخلي لعبارات المحور الأول: مدى مساهمة مؤشرات المالية بمساعدة محافظ الحسابات على التنبؤ باستمرارية الشركة وبذلك تعتبر عبارات هذا المحور صادقة لموضوع الدراسة الحالي.

02-02: صدق الارتباط الداخلي: للمحور الثاني من خلال معامل ارتباط بيرسون

الجدول رقم (07-02) يوضح مدى الارتباط الداخلي لعبارات المحور الثاني

رقم العبارة	معامل الارتباط بيرسون	Sig. القيمة الاحتمالية	النتيجة	رقم العبارة	معامل الارتباط بيرسون	Sig. القيمة الاحتمالية	النتيجة
01	0.605**	0.000	دال	07	0.535**	0.000	دال
02	0.499**	0.000	دال	08	0.476**	0.000	دال
03	0.355**	0.006	دال	09	0.366**	0.004	دال
04	0.648**	0.000	دال	10	0.492**	0.000	دال
05	0.553**	0.000	دال	07	0.400**	0.002	دال
في مخرجات برنامج SPSS تدل النجمتأن (**) ونجمة(*) على وجودل الدلالة الإحصائية وغيابها على عدم وجود دلالة الإحصائية (**) العبارة دالة عند مستوى دلالة 0.01 (*) العبارة دالة عند مستوى دلالة 0.05							
القاعدة دلالة الاحصائية: إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ (Sig. or P-value) أقل من أو تسأوي مستوى الدلالة، 0.05 فأنه يوجد ارتباط معنوي. بين العبارة والمحور الذي تنتمي اليه							

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامجV26. SPSS

التعليق:

من خلال الجدول أعلاه نرى أن نتائج الارتباطات الثنائية المبينة أعلاه أن العبارات المتعلقة بالمحور الثاني تمتاز بالارتباط الداخلي مع محورها حيث أن علاقة الارتباط بين الدرجة الكلية للمحور وعباراته دالة إحصائيا، إذ أن قيمة SIG (القيمة الاحتمالية) للقيم الإحصائية لمعاملات الارتباط بيرسون (Correlation de Pearson) المحسوبة في كل عبارة من عبارات المحور هي أقل من مستوى دلالة 0.05 فمثلا معامل الارتباط للعبارة رقم 01 مع محورها بلغ قيمة (0.605) وهو دال إحصائيا حيث قيمة sig=0.000 هي أقل من 0.05 ونفس المقارنة مع باقي العبارات، لذا لن نستبعد أية عبارة من عبارات المحور من التحليل، الأمر الذي يدل على وجود اتساق داخلي لعبارات المحور الثالث : مدى مقدرة محافظ الحسابات على التنبؤ بالفشل المالي عن طريق المعيار 570 وبذلك تعتبر عبارات هذا المحور صادقة لموضوع الدراسة الحالي.

02-03: صدق الاتساق الداخلي: للمحور الثالث من خلال معامل ارتباط بيرسون

الجدول رقم (08-02) يوضح مدى الإرتباط الداخلي لعبارات المحور الثالث

رقم العبارة	معامل الارتباط بيرسون	Sig. القيمة الاحتمالية	النتيجة	العبارة رقم	معامل الارتباط بيرسون	Sig. القيمة الاحتمالية	النتيجة
01	0 .586**	0.000	دال	06	0.508**	0.000	دال
02	0 .352**	0.006	دال	07	0.369**	0.004	دال
03	0.616**	0.000	دال	08	0.511**	0.000	دال
04	0 .575**	0.000	دال	09	0.500**	0.000	دال
05	0.521**	0.000	دال	10	0.258*	0.049	دال

في مخرجات برنامج SPSS تدل النجمتأن (**) ونجمة(*) على وجودل الدلالة الإحصائية وغيابها على عدم وجود دلالة الإحصائية

(**) العبارة دالة عند مستوى دلالة 0.01

(*) العبارة دالة عند مستوى دلالة 0.05

القاعدة دلالة الاحصائية: إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ (Sig. or P-value) أقل من أو تسأوي مستوى الدلالة، 0.05 فأنه يوجد ارتباط معنوي. بين العبارة والمحور الذي تنتمي اليه

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V26

التعليق:

من خلال الجدول أعلاه نرى أن نتائج الارتباطات الثنائية المبينة أعلاه أن العبارات المتعلقة بالمحور الثالث تمتاز بالارتباط الداخلي مع محورها حيث أن علاقة الارتباط بين الدرجة الكلية للمحور وعباراته دالة إحصائيا، إذ أن قيمة SIG (القيمة الاحتمالية) للقيم الإحصائية لمعاملات الارتباط بيرسون (Correlation de Pearson) المحسوبة في كل عبارة من عبارات المحور هي أقل من مستوى دلالة 0.05 فمثلا معامل الارتباط للعبارة رقم 01 مع محورها بلغ قيمة=0.586 وهو دال إحصائيا حيث قيمة sig= 0.000 هي أقل من 0.05 ونفس المقارنة مع باقي العبارات، لذا لن نستبعد أية عبارة من عبارات المحور من التحليل، الأمر الذي يدل على وجود اتساق داخلي لعبارات المحور الرابع: مدى التزام محافظ الحسابات بالمعيار 570 الخاص بالاستمرارية وبذلك تعتبر عبارات هذا المحور صادقة لموضوع الدراسة الحالي.

الجدول رقم (09-02) حساب معامل الارتباط بيرسون بين المحاور الثلاث

			الارتباط مع الدرجة الكلية للاستبيان يساوي=		
			معامل الارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (Sig)	النتيجة
محاور الاستبيان	01	المحور الأول: مدى مساهمة المؤشرات المالية بمساعدة محافظ الحسابات على التنبؤ باستمرارية الشركة	0.833**	0.000	دال
	02	المحور الثاني: مدى مقدرة محافظ الحسابات على التنبؤ بالفشل المالي عن طريق المعيار 570	0.798**	0.000	دال
	03	المحور الثالث: مدى التزام محافظ الحسابات بالمعيار 570 الخاص بالاستمرارية	0.798**	0.000	دال

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V 26

التعليق:

يعرض الجدول النتائج الارتباطات الثنائية لمعامل ارتباط بيرسون بين جميع محاور الدراسة وكل من عبارات المحأور مع الدرجة الكلية للإجمالي عبارات الاستبيان، حيث نلاحظ أن: معاملات الارتباط (Pearson Correlation) ذات دالة إحصائية، إذ أن قيمة SIG أقل من مستوى دلالة 0.05، ومنه تعتبر أبعاد أداة الدراسة صادقة ومتسقة لموضوع الدراسة الحالي .

2-2-2: حساب مؤشرات ثبات الاستبيان:

جدول رقم(10-02) يوضح معامل ألفا كرونباخ لجميع محاور الاستبيان

أبعاد ومحاور الاستبيان	Cronbach's Alpha		
	معامل ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	النتيجة
المحور الأول: مدى مساهمة المؤشرات المالية بمساعدة محافظ الحسابات على التنبؤ باستمرارية الشركة	0.631	11	ثابت
المحور الثاني: مدى مقدرة محافظ الحسابات على التنبؤ بالفشل المالي عن طريق المعيار 570	0.650	10	ثابت
المحور الثالث: مدى التزام محافظ الحسابات بالمعيار 570 الخاص بالاستمرارية	0.628	10	ثابت
قيم معامل ثبات جميع عبارات الاستبيان	0.791	31	ثابت

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V 26

يعرض الجدول أعلاه النتائج حساب قيم(Cronbach's Alpha) لكل مجموعة من عبارات كل محور من محاور الاستبيان وهذا من أجل معرفة مدى تمتع عبارات كل محور بدرجة الثبات في النتائج فيما لو أعيد توزيع الاستبيان مرة ثانية خلال فترات زمنية مختلفة وفيما يلي تعليق على النتائج الجدول أعلاه حيث نلاحظ أن: قيمة معامل ألفاكرو نباخ(Cronbach' Alpha) ذات قيم مقبولة إحصائيا أكبر من العتبة (06) وأن القيمة الإجمالية لجميع عبارات الاستبيان بلغت0.791 وحيث أن قيم معامل ألفاكرو نباخ المتحصل عليها تدل على ثبات أداة الدراسة وإمكانية الاعتماد على بيانات الاستبيان في قياس المتغيرات الدراسة.

نستخلص من هذا الجزء الخاص بقيم مؤشرات الصدق والثبات للاستبيان نكون قد تأكدنا من صدق أداة الدراسة وثباتها، مما يجعلنا على ثقة بصحة الاستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

المطلب الثاني: التحليل الوصفي للبيانات العامة وإجابات أفراد العينة نحو عبارات الاستبيان

2-2-1: التحليل الوصفي للبيانات العامة لإجابات أفراد العينة

تقوم هذه الدراسة على مجموعة من البيانات المتعلقة بمتغيرات التي تصف الخصائص الديمغرافية لأفراد الدراسة وفي ضوء هذه المتغيرات نقدم وصف تحليلي من خلال حساب التكرارات والنسبة% كما هو مدون في الجدأول التالية:

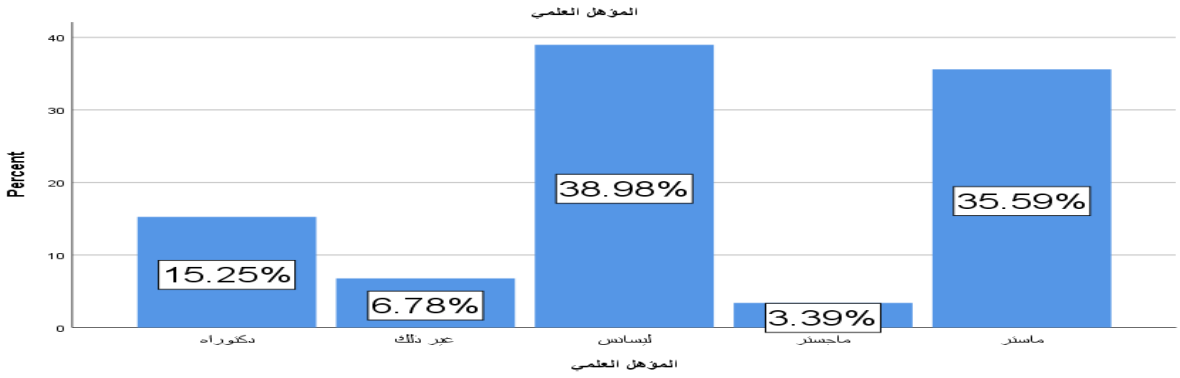
جدول رقم (02-11): يبين توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

		التكرار	النسبة%
المؤهل العلمي	ليسانس	23	39.0
	ماستر	21	35.6
	ماجستير	2	03.4
	دكتوراه	9	15.3
	غير ذلك	4	6.8
	Total	59	100.0

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات SPSS.V26

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 59 فردا، نلاحظ أن أفراد العينة يتوزعون حسب متغير المؤهل العلمي بعدد 23 فرد بنسبة 39.0% لصالح الفئة ليسانس وبعدد 13 فرد بنسبة 35.60% لصالح الماستر من إجمالي أفراد عينة الدراسة وما يمكن استنتاجه أم معظم المستجوبين لهو مستوى جامعي هذا ما يفيد ويعطي ثقة في بيانات المستجوبين ويدعم موضوع الدراسة كون أنهم أكيد لهم خلفيات نظرية عن موضوع الدراسة.

الشكل رقم (02-01) يبين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من برنامج SPSS

02- بالنسبة لمتغير وظيفة المستجوبين

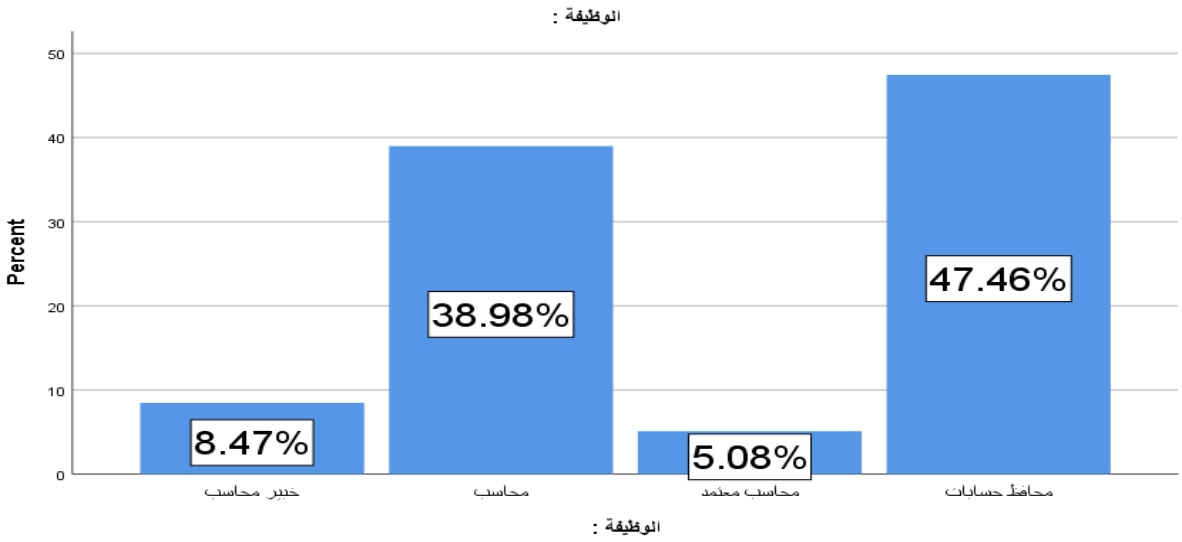
جدول رقم (12-02): يبين توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

		التكرار	النسبة%
الوظيفة	محافظ حسابات	28	47.5
	محاسب معتمد	03	05.1
	خبير محاسب	05	08.5
	محاسب	23	39.0
	Total	59	100.0

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات SPSS.V26

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن نسبة الإجابة على الاستبيان من خلال الموظفين كانت عالية من خلال إجابات محافظي الحسابات بـ 47.5% وتليها بنسبة 39.0% للمحاسبين في حين كانت نسبة خبير محاسب تقدر بـ 8.5% لتليها مباشرة نسبة المحاسبين المعتمدين ب05.1%، ولتوضيح أكثر نلاحظ الشكل الموالي :

الشكل رقم(02-02): يبين تمثيل بياني لتوزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة



المصدر : من مخرجات SPSS

02-03: بالنسبة لمتغير سنوات الخبرة المهنية المستجوبين

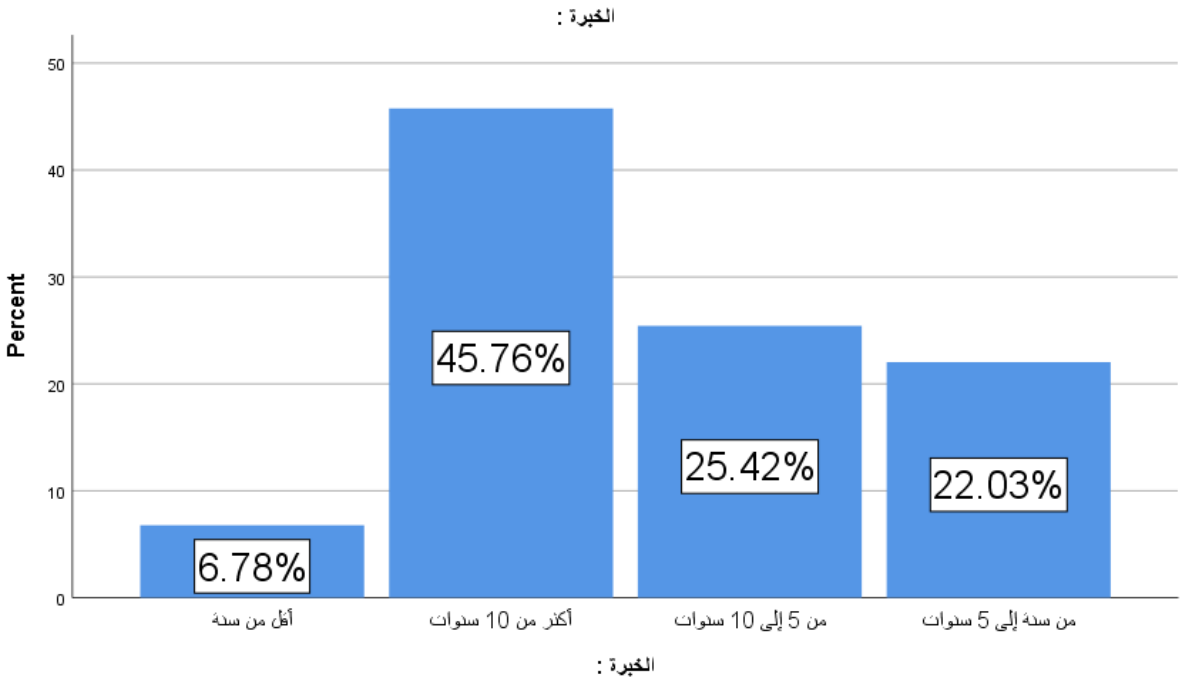
جدول رقم (02-13): يبين توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية

		التكرار	النسبة%
سنوات الخبرة المهنية	أقل من سنة	4	6.8
	أكثر من 10 سنوات	27	45.8
	من 5 إلى 10 سنوات	15	25.4
	من سنة إلى 5 سنوات	13	22.0
	Total	59	100.0

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات SPSSV.26

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن معظم إجابات أفراد العينة كانت سنوات الخبرة لديهم تفوق 10سنوات وذلك من خلال نتائج حيث كانت مخرجات SPSS لهذه الفئة يقدر بنسبة 45.8% في حين إتضح لنا أنا مأنسبته 25.4%كأن للفئة من 05 سنوات إلى 10 سنوات لتليها مباشرة الفئة من سنة إلى 05 سنوات وذلك بنسبة 22.0% لتكون أقل نسبة لفئة أقل من سنة وذلك من خلال نسبة 06.8% والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (02-03):يبين تمثيل بياني لتوزيع افراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية



المصدر : من مخرجات SPSS

2-2-2: التحليل الوصفي لإجابات واتجاهات أفراد العينة نحو عبارات ومحاور الاستبيان

عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول من الاستبيان الموجه لأفراد العينة والمتعلق بقياس: **مدى مساهمة المؤشرات المالية بمساعدة محافظ الحسابات على التنبؤ باستمرارية الشركة.**

جدول رقم (14-02): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي Mean	انحراف المعياري Std. Deviation	الأهمية النسبية%	الترتيب	الاتجاه العام للعينة نحو الموافقة على مضمون العبارات
01	في حالة وجود مشاكل في الاقتراض من اتفاقيات وتسديدات تساعد محافظ الحسابات في الكشف أو التنبؤ بعدم الاستمرارية	2.61	0.788	87.01	02	موافقة عالية
02	اعتمادك على المؤشرات المالية أكثر من المؤشرات التشغيلية والمؤشرات الأخرى عند تقييمك للاستمرارية	2.54	0.837	84.75	01	موافقة عالية
03	في حال وجود مشاكل خارجية بين الشركة والأسواق المنتمية إليها تعتبر الشركة محل التدقيق في مرحلة شك مما تساعد محافظ الحسابات في التنبؤ بعدم الاستمرارية	2.54	0.837	84.75	06	موافقة عالية
04	في حال وجود عسر مالي لعدة مرات متتالية يعتبر من المؤشرات التي تساعد محافظ الحسابات في الكشف عن الاستمرارية	2.51	0.858	83.62	04	موافقة عالية
05	عند ظهور نسب مالية وبشكل سلبي تساعد محافظ الحسابات في التنبؤ بعدم الاستمرارية	2.47	0.878	82.49	03	موافقة عالية
06	وجود مشاكل داخل الشركة محل التدقيق وتأثيرها على عملياتها الرئيسية تساعد محافظ الحسابات في التنبؤ بوجود شك على عدم الاستمرارية	2.32	0.955	77.40	05	موافقة متوسطة

07	في حالة إحالة احد المدراء للتقاعد وعدم وجود مدراء محنكين تعتبر الشركة محل التدقيق في حلة شك بعدم إستمراريتها من وجهة نظر محافظ الحسابات	2.31	0.915	76.84	08	موافقة متوسطة
08	عدم إمكانية تطوير الشركة محل التدقيق من منتجاتها أو صعوبة في الحصول على تمويل تساعد محافظ الحسابات على التنبؤ بالاستمرارية	2.22	0.948	74.01	11	موافقة متوسطة
09	في حالة التحول النقدي والتخلي عن الشراء بالآجل مع الموردين تساعد محافظ الحسابات على اكتشاف بعدم الاستمرارية	2.20	0.924	73.45	09	موافقة متوسطة
10	عند وجود تغيرات في السياسات والقوانين الحكومية يضر الشركة محل التدقيق مما يساعد محافظ الحسابات بالتنبؤ بعدم الاستمرارية	2.19	0.937	72.88	07	موافقة متوسطة
11	عدم قدرة الشركة على توزيع أرباحها خلال عد فترات مالية متلاحقة مع استحقاقها تعتبر من المؤشرات التي تساعد محافظ الحسابات بالتنبؤ باستمرارية الشركة	2.10	0.941	70.06	10	موافقة متوسطة
المحور ككل		2.365	0.30875	78.84	بدرجة عالية	

الخطأ المعياري في قيمة المتوسط الحسابي (Std ErrorMean=0.04020) حيث يحسب الخطأ المعياري وذلك بقسمة مجموع الانحراف المعياري على الجذر التربيعي لمجموع أفراد العينة

الوزن النسبي للمتوسط الحسابي (%) = (المتوسط الحسابي *100) /3

مجال المتوسط الحسابي	من 01 إلى 1.66	من 1.67 إلى 2.33	من 2.34 إلى 3
مستوى الموافقة	درجة منخفضة	درجة متوسطة	درجة عالية

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات SPSS.V26

التعليق على الجدول أعلاه: نتائج حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لأراء واتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم أو محايدين اتجاه عبارات المحور الأول من الاستبيان الموجه للأفراد والمتعلق بقياس:**مدى مساهمة المؤشرات المالية بمساعدة محافظ الحسابات على التنبؤ باستمرارية الشركة**

وبشكل عام بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات المستجوبين على جميع فقرات الاستبيان بقيمة 2.365 وهو ضمن مجال الموافقة العالية**[2.34-03]** وبانحراف معياري قدره:**0.308**، وهو يشير إلى تقارب أراء أفراد العينة ، كما أن مقدار الخطأ المعياري الموجود في المتوسط الحسابي بلغ (0.051) وهو ذات قيمة صغيرة جدا وبالتالي تعطينا هذه القيم نتيجة إحصائية أنه لا يوجد تشتت كبير في آراء المستجوبين وهذا دعم للنتائج المتحصل عليها فيما أن المتوسط الحسابي الإجمالي يمثل مركز البيانات لاتجاهات أفراد العينة أي كلهم موافقون وبنسبة 78.84% على أن توجد مستويات عالية لمساهمة مؤشرات المالية بمساعدة محافظ الحسابات على التنبؤ باستمرارية الشركات حسب وجهة نظرهم وهذا ما نلاحظه إذ كانت موافقتهم على العبارات معظمها بدرجات عالية حيث بلغ أعلى قيمة للمتوسط للعبارة رقم 02 بقيمة (2.61) في حين كانت أدنى درجة موافقة نحو العبارة رقم 10 بقيمة بلغت (2.10)حسب وجهة نظرهم، وفيما يلي ترتيب شرح العبارات حسب أهميتها لدى افراد عينة الدراسة مثال على ذلك:

بالنسبة للعبارة رقم 02: حيث احتلت المرتبة 01 من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمته2.61 حيث أن المستجوبين وافقوا وبدرجة عالية على أنه في حالة وجود مشاكل في الاقتراض من اتفاقيات وتسديدات تساعد محافظ الحسابات في الكشف أو التنبؤ بعدم الاستمرارية وهذا بنسبة87.01% حسب وجهة نظرهم حيث يخص هذا المؤشر القروض طويلة الأجل وعدم قدرة الشركة محل التدقيق بتسديد مبلغ القرض والفوائد المترتبة عليه في تاريخ استحقاقها يجعلها تدخل في مشاكل مع المقرضين .

02-عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني من الاستبيان الموجه لأفراد العينة والمتعلق ب: مدى مقدرة محافظ الحسابات على التنبؤ بالفشل المالي عن طريق المعيار 570

جدول رقم (15-02): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور المحور الثاني

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي Mean	أنحراف المعياري Std. Deviation	الأهمية النسبية%	الترتيب	الاتجاه العام للعينة نحو موافقة على مضمون العبارات
01	مايهدد استمرارية الشركة هو الفشل المالي	2.63	0.786	87.57	03	موافقة عالية
02	تستعمل نماذج التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة في إطار مهمة التدقيق	2.15	0.997	71.75	09	موافقة متوسطة
03	وجود فشل مالي من خلال تأثر السوق المالي	2.15	0.997	71.75	10	موافقة متوسطة
04	تحديد الفشل المالي من خلال الالتزامات مع	2.25	0.975	75.14	08	موافقة متوسطة

	البنوك وإدارة الضرائب					
05	يتم تقديرك للمؤشرات المالية عن طريق محاكاة النماذج العلمية	2.29	0.966	76.27	07	موافقة متوسطة
06	يتم تقديرك للمؤشرات المالية عن طريق الخبرة	2.49	0.878	83.05	05	موافقة عالية
07	يتم تقديرك للمؤشرات المالية عن طريق النماذج الإحصائية	2.36	0.943	78.53	06	موافقة عالية
08	على محافظ الحسابات أن يقوم بمراجعة مختلف العقود والالتزامات التي تخص الديون وكيفية تسديدها	2.56	0.836	85.31	04	موافقة عالية
09	يقوم محافظ الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة لإثبات مدى قدرة الشركة على الاستمرار	2.73	0.691	90.96	01	موافقة عالية
10	عند كتابة تقرير المراجعة يجب أن يشار إلى طرق قياس واثبات مدى قدرة الشركة على الاستمرار باستخدام الطرق المالية	2.73	0.691	90.96	02	موافقة عالية
المحور ككل		2.4339	0.43336	81.13	بدرجةعالية	
الخطأ المعياري في قيمة المتوسط الحسابي (Std ErrorMean=0.056)						
الوزن النسبي للمتوسط الحسابي (%) = (المتوسط الحسابي *100) /3						
مجال المتوسط الحسابي	من 01 إلى 1.66	من 1.67 إلى 2.33	من 2.34 إلى 3			
مستوى الموافقة	درجة منخفضة	درجة متوسطة	درجة عالية			

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات SPSS.v26

التعليق:

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه: أن نتائج حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لأراء واتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم أو محايدين اتجاه عبارات المحور الثالث من الاستبيان الموجه للأفراد والمتعلق بقياس:مدى مقدرة محافظ الحسابات على التنبؤ بالفشل المالي عن طريق المعيار 570 وبشكل عام بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات المستجوبين على جميع العبارات قيمة 2.433 وهو ضمن المجال موافقة عالية **[2.34-03]** وبانحراف معياري قدره: 0.433، وهو يشير إلى تقارب أراء الأفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام ، كما أن مقدار الخطأ المعياري الموجود في المتوسط الحسابي بلغ

(0.056) وهو ذا قيمة صغيرة جدا وبالتالي تعطينا هذه القيم نتيجة إحصائية لأنه لا يوجد تشتت كبير في آراء المستجوبين وهذا دعم للنتائج المتحصل عليها فيما أن المتوسط الحسابي الإجمالي يمثل مركز البيانات لاتجاهات أفراد العينة أي كلهم موافقون وبنسبة 81.13% على أن توجد مستويات عالية في مقدرة محافظ الحسابات على التنبؤ بالفشل المالي عن طريق المعيار 570 حسب وجهة نظرهم وهذا ما نلاحظه إذ كانت موافقتهم على العبارات معظمها بدرجات عالية حيث بلغ أعلى قيمة للمتوسط للعبارة رقم 09 بقيمة (2.73) في حين كانت أدنى درجة موافقة نحو العبارة رقم 03 بقيمة بلغت (2.15)حسب وجهة نظرهم.

03 عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث من الاستبيان الموجه للأفراد العينة والمتعلق بـ: مدى التزام محافظ الحسابات بالمعيار 570 الخاص بالاستمرارية

جدول رقم (16-02): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور المحور الثالث

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي Mean	انحراف المعياري Std. Deviation	الأهمية النسبية%	الترتيب	الاتجاه العام للعينة نحو موافقة على مضمون العبارات
01	من مسؤولية محافظ الحسابات تقييم القدرة على الاستمرارية للشركات محل التدقيق	2.63	0.763	87.57	02	موافقة عالية
02	يوجد عقد أو نص قانوني بينك وبين الشركة محل الدراسة في تقييم قدرتها على الاستمرارية	2.31	0.951	76.84	07	موافقة متوسطة
03	أن لم يقم محافظ الحسابات بدق ناقوس الخطر على عدم مقدرة المؤسسة أو الشركة على الاستمرارية يعتبر المسؤول الأول عن ذلك	2.34	0.940	77.97	06	موافقة متوسطة
04	عند تقديم تقرير من قبل محافظي الحسابات منافي تماما لما جاء به معيار الاستمرارية فأنه يعرضه للمساءلة	2.27	0.962	75.71	08	موافقة متوسطة

05	عند التخلي عن المسئولية الكاملة لمحافظ الحسابات اتجاه تقييم الاستمرارية فأنه مجبر على دفع غرامة مالية نتيجة الضرر الملحق بالمؤسسة	1.83	0.968	61.02	10	موافقة منخفضة
06	من مسؤولية محافظ الحسابات الإفصاح عن مقدرة الشركة محل التدقيق على الاستمرار	2.54	0.837	84.75	03	موافقة عالية
07	محافظي الحسابات لديهم قدرة على استخدام أساليب العلمية والعملية اللازمة لتقييم الاستمرارية	2.73	0.691	90.96	01	موافقة عالية
08	عند وجود ما يهدد الشركة وعدم إمكانيتها للاستمرارية تقوم بتدقيق محاضر	2.36	0.924	78.53	05	موافقة متوسطة
09	عند وجود ما يهدد الشركة وعدم إمكانيتها للاستمرارية تقوم بتدقيق غير محاضر	2.02	0.991	67.23	09	موافقة منخفضة
10	تقوم بتقديم مقترحات وحلول في حال وجود مشاكل تهدد الاستمرارية في الشركة محل التدقيق	2.51	0.858	83.62	04	موافقة عالية
المحور ككل		2.3525	0.40741	78.42		موافقة عالية
الخطأ المعياري في قيمة المتوسط الحسابي (Std ErrorMean=0.05304)						
الوزن النسبي للمتوسط الحسابي (%) = (المتوسط الحسابي *100) /3						
مجال المتوسط الحسابي	من 01 إلى 1.66		من 1.67 إلى 2.33		من 2.34 إلى 3	
مستوى الموافقة	درجة منخفضة		درجة متوسطة		درجة عالية	

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات SPSS.v26

التعليق :نلاحظ من خلال الجدول أعلاه: أن نتائج حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لأراء واتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم أو محايدين اتجاه عبارات المحور الثالث من

الاستبيان الموجه للأفراد والمتعلق بقياس: مدى التزام محافظ الحسابات بالمعيار 570 الخاص بالاستمرارية وبشكل عام بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات المستجوبين على جميع العبارات قيمة 2.3525 وهو ضمن المجال موافقة عالية **[2.34-03]** وبانحراف معياري قدره:0.407،وهو يشير إلى تقارب أراء الأفراد العينة ، كما أن مقدار الخطأ المعياري الموجود في المتوسط الحسابي بلغ (0.05304) وهو ذا قيمة صغيرة جدا وبالتالي تعطينا هذه القيم نتيجة إحصائية لأنه لا يوجد تشتت كبير في آراء المستجوبين وهذا دعم للنتائج المتحصل عليها فيما أن المتوسط الحسابي الإجمالي يمثل مركز البيانات لاتجاهات أفراد العينة أي كلهم موافقون وبنسبة 78.42% على أن توجد مستويات عالية لالتزام محافظ الحسابات بالمعيار 570 الخاص بالاستمرارية حسب وجهة نظرهم وهذا ما نلاحظه إذ كانت موافقتهم على العبارات معظمها بدرجات عالية حيث بلغ أعلى قيمة للمتوسط للعبارة رقم 07 بقيمة (2.73) في حين كانت أدنى درجة موافقة نحو العبارة رقم 05 بقيمة بلغت (1.83)حسب وجهة نظرهم.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة ومناقشة نتائجها

2-3-1: تحليل نتائج اختبار فرضيات الدراسة

الفرضية رقم (01): مدى مساهمة المؤشرات المالية في مساعدة محافظ الحسابات بالتنبؤ باستمرارية الشركة.

من أجل اختبار هذه الفرضية يعاد صياغتها إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) كما يلي:

صياغة الفرضيات الإحصائية:

الفرضية الصفرية (H_0):لا توجد فروق معنوية عند مستوى دلالة (0.05) بين متوسط الحسابي للمستجوبين والمتوسط الفرضي (02) تعبر عن آراء أفراد العينة في مدى مساهمة المؤشرات المالية في مساعدة محافظ الحسابات على التنبؤ باستمرارية الشركة.

الفرضية البديلة (H_1): توجد فروق معنوية عند مستوى دلالة (0.05) بين متوسط الحسابي للمستجوبين والمتوسط الفرضي (02) تعبر عن آراء أفراد العينة في مدى مساهمة المؤشرات المالية في مساعدة محافظ الحسابات على التنبؤ باستمرارية الشركة.

الجدول رقم (17-02) يوضح اختبار الفرضية الأولى

Mean متوسط الحقيقي	المتوسط الفرضي	Mean Difference الفرق بين المتوسطين	T-TEST القيمة الإحصائية للاختبار	Df درجة الحرية	Sig. القيمة الاحتمالية	النتيجة عند مستوى الدلالة 0.05	95% Confidence Interval of the Difference مجالات الثقة	
							Lower	Upper
2.3652	Test Value = 2	0.36518	9.085	58	0.000	دال إحصائيا	0.2847	0.4456

العمود الأخير في الجدول: ينقسم إلى عمودين ويبين درجات الثقة للفروق بين المتوسط الحسابي للعينة والقيمة المتوسط الفرضي عند درجة ثقة من الباحث تقدر ب 95% حيث يشمل الحدين الأعلى والأدنى ومنه الفرق يقع بين هذين الحدين: الأعلى:0.4456 والادنى 0.2847 أي أن وجد من نتائج في عينة الدراسة الاحصائية فأنه موجود في مجتمع الدراسة ضمن هذا المجال وهذا بنسبة ثقة 95%

القيمة T الجدولية =2.0021 عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية =58=59-1

المصدر:من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات SPSS.v26

تحليل النتائج :

نلاحظ أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة بلغ (**2.3652**) وهو ضمن مجال موافقة عالية **[2.34-03]** وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي(02= Test Value) والفرق بينهما هو موجب، حيث بلغ (**X-2**)حيث **0.36518 X=2.3652** أي نتائج المستجوبين ذات إتجاهات إيجابية، حيث نسبة موافقتهم على ما تضمنته عبارات المحور الأول من الاستبيان والمتعلق بقياس: مدى مساهمة مؤشرات المالية بمساعدة محافظ الحسابات على التنبؤ باستمرارية الشركة بلغت78.83% وهذه نسبة تدل على أن عند تطبيق المؤشرات المالية فأنها تكون لها مساهمة إيجابية في مساعدة محافظ الحسابات على التنبؤ باستمرارية الشركة وأكدوا أن هذه المساهمة هي بدرجة عالية فتم استخدام اختبار(**T-TEST**) لفحص مدى وجود فرق دال إحصائيا (معنوي) بين متوسط الحسابي للمستجوبين(**2.3652**) والمتوسط الفرضي (**02**) فإنه ومن خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه أن قيمة (**T-TEST**) المحسوبة بلغت (9.085) وهي أكبر من قيمة(T=2.0021) الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية =58، وأيضا القيمة الاحتمالية المصاحبة لقيمة(T) المحسوبة بلغت (Sig=0.000) وهي أقل من المستوى الدلالة 0.05. مما يبين أن الفرق (X-02) = **0.3651** دال إحصائيا وهذا كله يقودنا إلى نرفض نرفض H_0 (**الفرضية الصفرية**) ونقبل **الفرضية البديلة**(H_1): توجد فروق معنوية عند مستوى دلالة (0.05) بين متوسط الحسابي للمستجوبين والمتوسط الفرضي (02) تعبر عن آراء أفراد العينة في مدى مساهمة المؤشرات المالية في مساعدة محافظ الحسابات على التنبؤ باستمرارية الشركة .

02- إختبار الفرضية 02:

- **نص فرضية البحث:** يمكن لمحافظ الحسابات التنبؤ بالفشل المالي في إطار المعيار 570

من أجل اختبار هذه الفرضية يعاد صياغتها إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) كما يلي:

- **صياغة الفرضيات الاحصائية:**

الفرضية الصفرية (H_0): لا توجد فروق معنوية عند مستوى دلالة (0.05) بين متوسط الحسابي للمستجوبين والمتوسط الفرضي (02) تعبر عن آراء أفراد العينة نحو دى مقدرة محافظ الحسابات بالتنبؤ بالفشل المالي عن طريق المعيار 570

الفرضية البديلة (H_1): توجد فروق معنوية عند مستوى دلالة (0.05) بين متوسط الحسابي للمستجوبين والمتوسط الفرضي (02) تعبر عن آراء أفراد العينة نحو مدى مقدرة محافظ الحسابات بالتنبؤ بالفشل المالي عن طريق المعيار 570

جدول رقم (18-02) يوضح نتائج اختبار الفرضية الثانية

Mean متوسط الحقيقي	المتوسط الفرضي	Mean Difference الفرق بين المتوسطين	T-TEST القيمة الإحصائية للاختبار	Df درجة الحرية	Sig. القيمة الاحتمالية	النتيجة عند مستوى الدلالة 0.05	95% Confidence Interval of the Difference مجالات الثقة	
							Lower	Upper
2.4339	Test Value = 2	0.43390	7.691	58	0.000	دال إحصائيا	0.3210	0.5468
العمود الأخير في الجدول: ينقسم إلى عمودين ويبين درجات الثقة للفروق بين المتوسط الحسابي للعينة والقيمة المتوسط الفرضي عند درجة ثقة من الباحث تقدر ب 95% حيث يشمل الحدين الأعلى والأدنى ومنه الفرق يقع بين هذين الحدين: الأعلى:0.546 والادنى 0.321 أي أن وجد من نتائج في عينة الدراسة الاحصائية فأنه موجود في مجتمع الدراسة ضمن هذا المجال وهذا بنسبة ثقة 95%								
القيمةT الجدولية =2.0021عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية =58=59-1								

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات SPSS.v26

تحليل النتائج:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة ب(**2.4339**) وهو ضمن مجال موافقة عالية **[2.34-03]** وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي(02= Test Value) والفرق بينهما هو موجب، حيث بلغ (-

2X) =**0.4339**، أي نتائج المستجوبين ذات اتجاهات إيجابية، حيث نسبة موافقتهم على ما تضمنته عبارات المحور الثاني من الاستبيان والمتعلق بقياس: مدى مقدرة محافظ الحسابات على التنبؤ بالفشل المالي عن طريق المعيار 570بلغت 81.12% وهذه نسبة تدل على أن محافظي الحسابات لهم على التنبؤ بالفشل المالي في ظل تطبيق المعيار 570وأكدوا أن هذه المقدرة هي بدرجة عالية فتم استخدام اختبار(**T-TEST**) لفحص مدى وجود فرق دال إحصائيا (معنوي) بين متوسط الحسابي للمستجوبين(**2.4339**) والمتوسط الفرضي (02) فأنه ومن خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه أن قيمة (**T-TEST**) المحسوبة بلغت (7.691) وهي أكبر من قيمة(T=2.0021) الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية =58، وأيضا القيمة الاحتمالية المصاحبة لقيمة(T) المحسوبة بلغت (Sig=0.000) وهي أقل من المستوى الدلالة 0.05. مما يبين أن الفرق (X-02) ==**0.4339**دال إحصائيا وهذا كله يقودنا إلى نرفض نرفض **H0** (**الفرضية الصفرية**) ونقبل **الفرضية البديلة**($\mathbf{H_1}$): توجد فروق معنوية عند مستوى دلالة (0.05) بين متوسط الحسابي للمستجوبين والمتوسط الفرضي (02) تعبر عن آراء أفراد العينة في مدى مقدرة محافظ الحسابات بالتنبؤ بالفشل المالي عن طريق المعيار 570.

03-اختبار الفرضية 03:

- **نص فرضية البحث**: مدى التزام محافظ الحسابات بالمعيار 570 الخاص بالاستمرارية

من أجل اختبار هذه الفرضية يعاد صياغتها إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) كما يلي:

صياغة الفرضيات الإحصائية:

الفرضية الصفرية ($\mathbf{H_0}$):لا توجد فروق معنوية عند مستوى دلالة (0.05) بين متوسط الحسابي للمستجوبين والمتوسط الفرضي (02) تعبر عن آراء أفراد العينة نحو أن هناك معوقات تعيق تطبيق المعيار 570 في البيئة الجزائرية

الفرضية البديلة ($\mathbf{H_1}$): توجد فروق معنوية عند مستوى دلالة (0.05) بين متوسط الحسابي للمستجوبين والمتوسط الفرضي (02) تعبر عن آراء أفراد العينة في مدى التزام محافظ الحسابات بالمعيار 570 الخاص بالاستمرارية.

جدول رقم (19-02) يوضح نتائج اختبار الفرضية الثالثة

Mean متوسط الحقيقي	المتوسط الفرضي	Mean Difference الفرق بين المتوسطين	T-TEST القيمة الإحصائية للاختبار	Df درجة الحرية	Sig. القيمة الاحتمالية	النتيجة عند مستوى الدلالة 0.05	95% Confidence Interval of the Difference مجالات الثقة	
							Lower	Upper
2.3525	Test Value = 2	0.35254	6.647	58	0.000	دال إحصائيا	0.2464	0.4587

العمود الأخير في الجدول: ينقسم إلى عمودين ويبين درجات الثقة للفروق بين المتوسط الحسابي للعينة والقيمة المتوسط الفرضي عند درجة ثقة من الباحث تقدر ب 95% حيث يشمل الحدين الأعلى والأدنى ومنه الفرق يقع بين هذين الحدين: الأعلى:0.4587 والأدنى 0.2464 أي أن وجد من نتائج في عينة الدراسة الإحصائية فأنه موجود في مجتمع الدراسة ضمن هذا المجال وهذا بنسبة ثقة 95%

القيمةT الجدولية=2.0021عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية =58=59-1

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات SPSS.v26

تحليل النتائج:

نلاحظ أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة بلغ (**2.3525**) وهو ضمن مجال موافقة عالية **[2.34-03]** وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي(**Test Value =02**) والفرق بينهما هو موجب، حيث بلغ (**X-2**) =**0.35254**، أي نتائج المستجوبين ذات اتجاهات إيجابية، حيث نسبة موافقتهم على ما تضمنته عبارات المحور الثاني من الاستبيان والمتعلق بقياس: مدى التزام محافظ الحسابات بالمعيار 570 الخاص بالاستمرارية بلغت 78.41% وهذه نسبة عالية فتم إستخدام اختبار(**T-TEST**) لفحص مدى وجود فرق دال إحصائيا (معنوي) بين متوسط الحسابي للمستجوبين(**2.3525**) والمتوسط الفرضي (**02**) فأنه ومن خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه أن قيمة (**T-TEST**) المحسوبة بلغت (**6.647**) وهي أكبر من قيمة(**T=2.0021**) الجدولية عند مستوى دلالة **0.05** ودرجة حرية =58، وأيضا القيمة الاحتمالية المصاحبة لقيمة(T) المحسوبة بلغت (**Sig=0.000**) وهي أقل من المستوى الدلالة 0.05. مما يبين أن الفرق (**02X-**) **=0.35254** دال إحصائيا وهذا كله يقودنا إلى نرفض H_0 (**الفرضية الصفرية**) ونقبل **الفرضية البديلة**(H_1): توجد فروق معنوية عند مستوى دلالة (**0.05**) بين متوسط الحسابي للمستجوبين والمتوسط الفرضي (**02**) تعبر عن آراء أفراد العينة نحو أن هناك إلتزام محافظ الحسابات بالمعيار 570 الخاص بالاستمرارية .

2-3-2:مناقشة نتائج الفرضيات :

من خلال نتائج الدراسة الميدانية سنناقش النتائج محاولين بذلك توظيف ودمج ما تناولناه في الجانب النظري والدراسات السابقة كما يلي:

الفرضية رقم 01: مدى مساهمة المؤشرات المالية في مساعدة محافظ الحسابات على التنبؤ باستمرارية الشركة

توصلنا إلى قبول الفرضية (01) والتي مفادها: مدى مساهمة المؤشرات المالية في مساعدة محافظ الحسابات على التنبؤ باستمرارية الشركة.

من خلال هذه النتيجة المتوصل إليها تدعم ما تناولناه في الجانب النظري حول مدى مساهمة المؤشرات المالية في مساعدة محافظ الحسابات على التنبؤ باستمرارية الشركة وذلك من الخلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها فاتضح لنا أن للمعيار ثلاث مؤشرات تؤثر على الاستمرارية وهي المؤشرات المالية والتشغيلية والمؤشرات الأخرى، وبما أن البيئة الجزائرية تتطلب أو تلتزم بشكل كبير فقط على المؤشرات المالية في دراسة الاستمرارية ،وذلك من خلال ظهور نسب مالية بشكل سلبي ومشاكل الاقتراض ، نسب مالية رئيسية سلبية ، خسائر مالية سلبية وزيادة الأصول المتداولة عن الخصوم المتداولة ... إلخ.

ومن خلال هذه النتيجة تتوافق مع دراسة عاهد عيد سرحان ، دور محافظ الحسابات الخارجي في التنبؤ باستمرارية الشركة ،الجامعة الإسلامية غزة ،عام 2007، أهم ما توصلت إليه هذه الدراسة من خلال النتائج التالية:

- أن محافظي الحسابات يستطيعون أن يحددوا مؤشرات الشك (عدم اليقين) بخصوص الاستمرارية بمؤشرات مالية أو غير مالية .
- تبين من أراء محافظي الحسابات أن الجمعيات المهنية للمراجعة لا تساعد على تطوير ومعرفة الإجراءات المساعدة للمدقق في عملية تقييم الاستمرارية وقد نوهت الدراسة أيضا بضرورة معرفة وتحديد جميع الإجراءات الإضافية التي ينفذها محافظ الحسابات الخارجي وهي عندما تثار لديه شكوك حول الاستمرارية، كما أوصت بضرورة بذل محافظي الحسابات العناية المهنية الكافية من أجل إعطاء التقرير المناسب عند وجود عدم اليقين حول قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها وكذلك دراسة الحلول الموضوعية من قبل إدارة الشركة لإزالة هذا الشك .

الفرضية رقم 02: مدى مقدرة محافظ الحسابات التنبؤ بالفشل المالي عن طريق المعيار 570

- مناقشة نتائج الفرضية (02) ومقارنتها بنتائج الدراسات السابقة

توصلنا إلى قبول الفرضية (02) والتي مفادها: مدى مقدرة محافظ الحسابات التنبؤ بالفشل المالي عن طريق المعيار 570.

من خلال هذه النتيجة المتوصل إليها تدعم ما تناولنا في الجانب النظري مقدرة محافظ الحسابات بالتنبؤ بالفشل المالي عن طريق المعيار 570 وذلك من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها فاتضح لنا أن له الصلاحية الكاملة بالتنبؤ والتصريح بوجود فشل مالي بالمؤسسة حيث يعتبر الفشل المالي بالمؤسسة إلى وجود عسر مالي كما يعتبر الفشل المالي في إحدى المؤسسات هو الإفلاس النهائي والغلق الفوري لها ،حيث أن أصولها في التصفية لا تكفي لتغطية وسداد التزاماتها اتجاه الدائنين والملاك .

وأن هذه النتيجة تتوافق مع دراسة د/ عمر شريقي ،التنبؤ بالفشل المالي بين مسؤولية محافظ الحسابات والإدارة في ضوء معيار التدقيق الدولي 570 المؤسسة المستمرة والتشريع الجزائري ، وأهم النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة:

- التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة هو أمر ضروري لتجنب المخاطر المالية التي قد تؤدي إلى الفشل عن النشاط.
- تعتبر ادارة المؤسسة هي المسؤول الأول عن إعداد القوائم المالية وضرورة قيام الإدارة بتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار.
- حدد معيار التدقيق الدولي رقم 570 الإجراءات الواجب إتباعها من طرف محافظ الحسابات عند تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في إطار بذل العناية المهنية اللازمة .
- مسؤلية محافظ الحسابات تتلخص في الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حول مدى ملائمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرار.
- من مسؤولية محافظ الحسابات التأكد من قيام الإدارة بعمل تقييم لقدرة المؤسسة على الاستمرار.

لا يتحمل محافظ الحسابات مسؤولية القيام بأي إجراءات تدقيق إضافية وهي على الأقل 12 شهرا من تاريخ القوائم المالية .

محافظ الحسابات ملزم بإعداد تقرير خاص في حالة ملاحظة ما يهدد استمرار المؤسسة والاتصال بالإدارة طالبا توضيحات حول الأحداث التي يمكن أن تتسبب في الفشل المالي .

الفرضية رقم 03 :مدى إلتزام محافظ الحسابات بالمعيار 570 الخاص بالاستمرارية

توصلنا إلى قبول الفرضية 03: مدى التزام محافظ الحسابات للمعيار رقم 570 الخاص بالاستمرارية هذه النتيجة المتوصل إليها تدعم ما تناولنا في الجانب النظري كما تم ذكره سلفا أن محافظ الحسابات له كل الحق في التنبؤ باستمرارية الشركة وفق ما تم ذكره في المعيار 570 استمرارية الشركة وهو مستقل في إبداء رأيه .

وأن هذه النتيجة تتوافق مع دراسة د/لقليطي الأخضر بعنوان مدى إمكانية تطبيق المعيار الدولي للمراجعة رقم 570 الخاص بالاستمرارية في الجزائر جامعة زيان عاشور ،الجلفة ، حيث لخصت في مجمل دراستها إلى مجموعة من نتائجها بذل العناية اللازمة لتطبيق المعيار الدولي والمتعلق بالاستمرارية وبذل العناية المهنية لمراجعي الحسابات .

خلاصة الفصل:

بعد قيامنا بالدراسة الميدانية، حيث اعتمدنا في هذه الدراسة على أداة استبيان في استطلاع 59 فرد حول موضوع " **واقع تطبيق معيار التدقيق الجزائري 570 استمرارية الاستغلال** " التي تم توزيعها على عينة الدراسة(**محافظي حسابات خارجيين، خبراء محاسبين، محاسبين معتمدين، محاسب**)، بالاستعانة ببرنامج " **SPSS** "والاعتماد على الاختبارات الإحصائية اللازمة للإجابة على إشكالية الدراسة واختبار فرضيات الدراسة، ومن خلال تحليل إجابات الأفراد العينة وتفسيرها توصلنا إلى أن محافظي الحسابات يلتزمون بتطبيق المعيار الوطني 570 في عملية المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية.

الخاتمة

الخاتمة:

من خلال هذه الدراسة حاولنا تسليط الضوء على إشكالية واقع تطبيق معيار التدقيق الجزائري 570 استمرارية الاستغلال من وجهة نظر محافظي الحسابات ، من خلال معالجة الإشكالية المتمثلة في " **ما مدى إمكانية تطبيق معيار التدقيق الجزائري 570 استمرارية الاستغلال من وجهة نظر محافظي الحسابات ؟**

حيث شملت الدراسة في الفصل الأول على الدراسة النظرية من خلال عرض المفاهيم الأساسية للمعيار التدقيق الجزائري 570 الذي هو تبني كامل للمعيار الدولي و كذا عرض الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع في محاولة تحليلها ومقارنتها بالدراسة الحالية ، أما الفصل الثاني فتطرقنا إلى الدراسة الميدانية وعرض نتائجها ومناقشتها من خلال إختبار الفرضيات التالية :

- تساهم المؤشرات المالية في مساعدة محافظ الحسابات على التنبؤ باستمرارية الشركة.
- يستطيع مقدرة محافظ الحسابات بالتنبؤ بالفشل المالي عن طريق المعيار 570.
- التزام محافظ الحسابات بالمعيار 570 استمرارية المؤسسة.

نتائج الدراسة :

توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية :

- اعتماد المؤشرات المالية بالنسبة لمحافظ الحسابات في التنبؤ باستمرارية المؤسسة أكثر من المؤشرات المذكوره في المعيار.
- ضرورة بذل محافظي الحسابات العناية المهنية اللازمة من أجل إعطاء تقرير مناسبا عند وجود ما يهدد استمرارية المؤسسة .
- استخدام نماذج التنبؤ بالفشل المالي من أجل مساعدة محافظ الحسابات في تنبؤه بالاستمرارية.
- يجب أن يلتزم محافظ الحسابات بالمعيار 570 استمرارية الاستغلال ومحاولة تطبيقه بكل حذافيره.

التوصيات:

- ✓ من أجل إعطاء صورة صادقة للمؤسسة ومدى إستمراريتها يجب تطبيق معيار التدقيق الجزائري 570 استمرارية الاستغلال بأدق تفاصيله .
- ✓ يجب توفير بيئة ملائمة لمحافظ الحسابات للعمل واتخاذ القرارات في حالة استمرارية المؤسسة من عدمها
- ✓ يجب الاعتماد على المؤشرات التشغيلية والمؤشرات الأخرى في التنبؤ باستمرارية المؤسسة .
- ✓ تطوير من نماذج التنبؤ بالفشل المالي في المؤسسة في البيئة الجزائرية دون تكرار مختلف النماذج الأخرى.

آفاق الدراسة :

إن موضوع معيار التدقيق الجزائري 570 استمرارية الاستغلال له أهمية بالغة في كبرى المؤسسات الاقتصادية التي لها هدف في اكتساح الساحة المحلية والدولية وتحقيق أكبر العوائد، حيث مع الأسف لا توفر البيئة الجزائرية على كل هذا وذلك من خلال وجود عوائق في ذلك وللامتثال لذلك عدم وجود تصريح شفاف يدل على أن المؤسسة لا تستمر لفترات مقبلة من خلال إعداد تقرير متحفظ وهنا بدأ المشكل الذي يطرح نفسه الحالي ما هي العوائق التي تلزم محافظ الحسابات من عدم تقديم تصريح دقيق وشفاف بعدم استمرارية الاستغلال.

قائمة المصادر والمراجع

1- الأخضر لقليطي، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، دراسة حالة من خلال الإستبيان، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة المجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009.

2- بهلولي نور الهدى ، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي ، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، فرحات عباس ،سطيف 1 ، 2016/ 2017

3- الحبيطي، قاسم محسن(2001)، إستخدام نماذج التحليل المالي في إختبار فرض الاستمرار المحاسبي للمنشآت طالبة الإقتراض من المصارف: حالة دراسية، مجلة تنمية الرافدين.

4- حجاج زينب بعنوان :مهنة محافظ الحسابات في الجزائر كآلية لمحاربة المخالفات دراسة حالة في مؤسسة خاصة وعمومية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2.

5- د/ بكيحل عبد القادر (أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق (isa) في البيئة الاقتصادية الجزائرية .مخبر الأنظمة المالية والمصرفية والسياسات الاقتصادية الكلية في ظل التحولات العالمية ، جامعة الشلف – الجزائر.

6- د/ قادري عبد القادر دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية في كيفية إعداد تقرير التدقيق ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مجلة الدرسات السابقة الاقتصادية المعمقة العدد الثأني ،جامعة مستغانم، ماي 2016 .

7- د/بن يحي علي، أ/ لعمور رميلة بعنوان: واقع تطبيق معايير التدقيق في الجزائر دراسة إستطلاعية لعينة من محافظ الحساباتين الخارجيين لسنة 2018 ،جامعة غرداية ، المخبر السياحة والإقليم والمؤسسات ، الجزائر ، مجلة الدفاتر الاقتصادية ، المجلد 11 – العدد : 2 ، 2019/12/23 .

8- د/لقليطي الأخضر ، مدى إمكأنية تطبيق المعيار الدولي للمراجعة (570) الخاص بالاستمرارية في الجزائر ،جامعة زيان عاشور، مجلة الحقوق والعلوم الإنسأنية –دراسات اقتصادية – 25(02)، الجلفة

9- دراسة بن يحي علي ،لعمور رميلة بعنوان: واقع تطبيق معايير التدقيق في الجزائر دراسة إستطلاعية لعينة من المحافظين الخارجين لسنة2018، مجلة الدفاتر الاقتصادية المجلد 11- العدد 2، مخبر السياحة الإقليم والمؤسسات ، الجزائر جامعة غرداية ،2019/12/23

10- سلمى محمد علي الطويل: أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية(دراسة تطبيقية على محافظي الحسابات القانونيين في قطاع غزة) بحث مقدم للحصول على درجة الماجستر في المحاسبة والتمويل –كلية التجارة في الجامعة الإسلامية غزة 2013

11- **عاهد** سرحان ، 2007) بعنوان محافظ الحسابات الخارجي في تقييم القدرة على الاستمرارية لدى شركات المساهمه العامة في فلسطين، دراسة مقدمة لاستكمال لنيل شهادة الماجستر ، الجامعة الإسلامية – غزة – عمادة الدراسات العليا –كلية التجارة – قسم المحاسبة والتمويل ، 2007

12- عبد الرحمن عادل خليل عثمان: الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في ضمان استمرارية المشروعات" دراسة ميدانية، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين gcn gournal issn

13- عمارة امين / بوترعة علاء الدين " تحت عنوان أثر التدقيق الخارجي على مصداقية القوائم المالية للمؤسسة (دراسة حالة بمكتب المحاسبة والمراجعة م,ع لشركة ذات مسؤولية محدودة "ل"" حيث قدمت هذه الدراسة لنيل شهادة ماستر اكاديمي لسنة 2017 , جامعة المسيلة .

14- عمر شريقي: التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة بين مسؤولية المدقق والإدارة في ضوء المعيار التدقيق الدولي رقم 570" المنشأة المستمرة" والتشريع الجزائري، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد(19) 2016

15- ماهر الأمين، هلا يوزباشي: إجراءات المراجعة المستخدمة في تقييم استمرارية المشروع دراسة حالة على شركة مراجعة وطنية، مجلةجامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية–سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد(37) العدد(5)2015، 2015/10/25

16- محمد زكي الحوراني: مدى التزام محافظي الحسابات بتطبيق معار التدقيق الدولي 570 تقييم استمرارية الشركات وأثره على جودة المعلومات المحاسبية ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستر، عمادة الدراسات العليا ،كلية التجارة –قسم المحاسبة والتمويل ، الجامعة الإسلامية –غزة ،2013

17- مطر محمد عطية وعبيدات، أحمد نواف: دور النسب المالية المشتقة من قائمة التدفقات النقدية في تحسين ودقة النماذج المبينة على نسب الاستحقاق وذلك في التنبؤ بالفشل المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال،3،(4)

18- المقرر الوزاري رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 ،المجلس الوطني للمحاسبة ، وزارة المالية .

19- منذر المومني وزياد شويات، 2007) "قدرة محافظ الحسابات على اكتشاف مؤشرات الشك لاستمرارية العملاء " المنارة للبحوث والدراسات المجلد 14 العدد 1(30أبريل /نيسأن 2008) ص 174/141 ، ص 34 ، جامعة آل البيت عمادة البحث العلمي ، الأردن ، 2008/04/30.

20- https://www.dorar-aliraq.net/threads/2633 معيار التدقيق الدولي 570

المراجع بالأجنبية:

1. **Arnold et.AL.2001 : The Impact Of Political Pressure on Novice Decision Makers are Auditor s Qualified to Make Going concern Judgment**

2. **David N.R 1992" Working – Paper Order Effects and Auditor's going – Concern Decision « the Accountining Review January 1992 »**
3. **jasep.M. Argiles bosch, 2010 (Accounting and prediction of fam viability)**
4. **W.h (beqver) Financial Analysis as Prediction of Failur**

قائمة الملاحق

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -

كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير

الميدان : العلوم اقتصادية والتجارية و علوم التسيير

الشعبة : علوم المالية و المحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق

السلام عليكم و رحمة الله تعالى و بركاته

تحية طيبة و بعد:

في إطار التحضير لنيل شهادة ماستر تخصص محاسبة وتدقيق للسنة الجامعية (2019 /2020)
قمنا بإعداد مذكرة التخرج بعنوان : واقع تطبيق معيار التدقيق الجزائري 570 إستمرارية الاستغلال من وجهة نظر محافظي الحسابات .

و نظرا لما تتمتعون به من خبرة علمية و عملية في مجال مهنة المحاسبة والتدقيق أرجو منكم التفضل بمنحنا جزءا من وقتكم بالإطلاع على هذه الإستبانة و الإجابة على أسئلتها بكل موضوعية و دقة و التي سيكون لها تأثير كبير في نجاح هذه الدراسة و الوصول إلى نتائج صحيحة، من أجل خدمة البحث العلمي بالشكل الأمثل، و هذا بإبداء رأيكم في كل عبارة حسبما ترونه مناسبا.

أحيطكم علما بأن جميع البيانات المقدمة من قبلنا ستحظى بالسرية التامة و العناية العلمية الفائقة و لن تستخدم إلا لأغراض هذا البحث فقط .

و في الختام أشكركم لاهتمامكم و تعاونكم معنا و أدعو الله العلي القدير أن يجعل أعمالكم في ميزأن حسناتكم.

و تقبلـــوا منـــا فائـــق الإحتـــرام و التقديـــر.

الطالبتين : بن حدة إيمان هناء وكودية كنزة

البيانات الشخصية و المهنية

1. **المؤهل العلمي :**

ليسانس ☐ **ماستر** ☐ **ماجستير** ☐ **دكتوراه** ☐

غير ذلك ☐

2. **الوظيفة :**

محافظ حسابات ☐ **خبير محاسبي** ☐ **محاسب معتمد** ☐

محاسب ☐

3. **عدد سنوات الخبرة :**

أقل من سنة ☐ **من سنة إلى 5 سنوات** ☐ **من 5 إلى 10 سنوات** ☐

أكثر من 10 سنوات ☐

ملاحظة : يرجى الإجابة بعلامة (X) في الخانة المناسبة .

المحور الأول : مدى مساهمة المؤشرات المالية بمساعدة محافظ الحسابات على التنبؤ باستمرارية الشركة				
الرقم	الفقرة	موافق	محايد	غير موافق
1	إعتمادك على المؤشرات المالية أكثر من المؤشرات التشغيلية والمؤشرات الأخرى عند تقييمك للاستمرارية.			
2	في حالة وجود مشاكل في الإقتراض من إتفاقيات وتسديدات تساعد محافظ الحسابات في الكشف أو التنبؤ بعدم الاستمرارية .			
3	عند ظهور نسب مالية وبشكل سلبي تساعد محافظ الحسابات في التنبؤ بعدم الاستمرارية .			
4	في حال وجود عسر مالي لعدة مرات متتالية يعتبر من المؤشرات التي تساعد محافظ الحسابات في الكشف عن الاستمرارية.			
5	وجود مشاكل داخل الشركة محل التدقيق وتأثيرها على عملياتها الرئيسية تساعد محافظ الحسابات في التنبؤ بوجود شك على عدم الاستمرارية			
6	في حال وجود مشاكل خارجية بين الشركة والأسواق المنتمية إليها تعتبر الشركة محل التدقيق في مرحلة شك مما تساعد محافظ الحسابات في التنبؤ بعدم الاستمرارية .			

7	عند وجود تغيرات في السياسات والقوأنين الحكومية يضر الشركة محل التدقيق مما يساعد محافظ الحسابات بالتنبؤ بعدم الاستمرارية.				
8	في حالة إحالة احد المدراء للتقاعد وعدم وجود مدراء محنكين تعتبر الشركة محل التدقيق في حلة شك بعدم إستمراريتها من وجهة نظر محافظ الحسابات				
9	في حالة التحول النقدي والتخلي عن الشراء بالآجل مع الموردين تساعد محافظ الحسابات على الإكتشاف بعدم الاستمرارية.				
10	عدم قدرة الشركة على توزيع أرباحها خلال عد فترات مالية متلاحقة مع إستحقاقها تعتبر من المؤشرات التي تساعد محافظ الحسابات بالتنبؤ باستمرارية الشركة .				
11	عدم إمكأنية تطوير الشركة محل التدقيق من منتجاتها أو صعوبة في الحصول على تمويل تساعد محافظ الحسابات على التنبؤ بالاستمرارية.				
المحور الثاني : مدى مقدرة محافظ الحسابات على التنبؤ بالفشل المالي عن طريق المعيار 570					
1	مايهدد استمرارية الشركة هو الفشل المالي				
2	تستعمل نماذج التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة في إطار مهمة التدقيق				
3	تحديد فشل مالي في المؤسسة من خلال السوق المالي				
4	تحديد الفشل المالي من خلال الالتزامات مع البنوك وادارة الضرائب				
5	يتم تقديرك للمؤشرات المالية عن طريق محاكات النماذج العلمية				
6	يتم تقديرك للمؤشرات المالية عن طريق الخبرة				
7	يتم تقديرك للمؤشرات المالية عن طريق النماذج الاحصائية				
8	يقوم محافظ الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة لإثبات مدى قدرة الشركة على الاستمرار.				
9	على المراجع أن يقوم بدراسة مختلف العقود والإلتزامات التي تخص الديون وكيفية تسديدها.				
10	عند كتابة تقرير التدقيق يجب أن يشار إلى طرق قياس وإثبات مدى قدرة الشركة على الاستمرار بإستخدام الطرق المالية.				
المحور الثالث : مدى إلتزام محافظ الحسابات بالمعيار 570 الخاص بالاستمرارية					
1	من مسؤولية محافظ الحسابات تقييم القدرة على الاستمرارية للشركات محل التدقيق.				
2	يوجد عقد أو نص قأنوني بينك وبين الشركه محل الدراسة في تقييم قدرتها				

	على الاستمرارية				
3	أن لم يقم محافظ الحسابات بدق ناقوس الخطر على عدم مقدرة المؤسسة أو الشركة على الاستمرارية يعتبر المسؤول الأول عن ذلك.				
4	عند تقديم تقرير من قبل محافظ الحسابات منافي تماما لما جاء به معيار الاستمرارية فأنه يعرضه للمساءلة .				
5	عند التخلي عن المسئولية الكاملة لمحافظ الحسابات إتجاه تقييم الاستمرارية فأنه مجبر على دفع غرامة مالية نتيجة الضرر الملحق بالمؤسسة				
6	من مسؤولية محافظ الحسابات الإفصاح عن مقدرة الشركة محل التدقيق على الاستمرار.				
7	محافظي الحسابات لديهم قدرة على استخدام أساليب العلمية والعملية اللازمة لتقييم الاستمرارية.				
8	عند وجود مايهدد الشركة وعدم إمكأنيتها للاستمرارية تقوم بتدقيق محاضر.				
9	عند وجود مايهدد الشركة وعدم إمكأنيتها للاستمرارية تقوم بتدقيق غير محاضر.				
10	تقوم بتقديم مقترحات وحلول في حال وجود مشاكل تهدد الاستمرارية في الشركة محل التدقيق.				

إسم ولقب الأستاذ	الجهة العاملة
دشاش عبد القادر	أستاذ بجامعة ورقلة
هتهات السعيد	أستاذ بجامعة ورقلة
شلغام هشام	أستاذ بجامعة ورقلة
لبوز نوح	أستاذ بجامعة ورقلة

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
AAA	.139	59	.106	.968	59	.118
BBB	.158	59	.101	.924	59	.201
CCC	.138	59	.107	.956	59	.332

a. Lilliefors Significance Correction

Correlations

		xa1	xa2	xa3	xa4	xa5	AAA
AAA	Pearson Correlation	.518**	.595**	.397**	.465**	.416**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.002	.000	.001	
	N	59	59	59	59	59	59

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

		xb1	xb2	xb3	xb4	xb5	BBB
BBB	Pearson Correlation	.605**	.499**	.355**	.648**	.553**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.006	.000	.000	
	N	59	59	59	59	59	59

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

		xb6	xb7	xb8	xb9	xb10	BBB
BBB	Pearson Correlation	.535**	.476**	.366**	.492**	.400**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.004	.000	.002	
	N	59	59	59	59	59	59

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

		xb6	xb7	xb8	xb9	xb10	BBB
BBB	Pearson Correlation	.535**	.476**	.366**	.492**	.400**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.004	.000	.002	
	N	59	59	59	59	59	59

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

		xb6	xb7	xb8	xb9	xb10	BBB
BBB	Pearson Correlation	.535**	.476**	.366**	.492**	.400**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.004	.000	.002	
	N	59	59	59	59	59	59

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

		AAA	BBB	CCC	TOTAL
TOTAL	Pearson Correlation	.833**	.798**	.798**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	
	N	59	59	59	59

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=xa1 xa2 xa3 xa4 xa5 xa6 xa7 xa8 xa9 xa10 xa11
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.631	11

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=xb1 xb2 xb3 xb4 xb5 xb6 xb7 xb8 xb9 xb10
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA
```

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.650	10

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=xc1 xc2 xc3 xc4 xc5 xc6 xc7 xc8 xc9 xc10
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.628	10

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=xa1 xa2 xa3 xa4 xa5 xa6 xa7 xa8 xa9 xa10 xa11 xb1 xb2 xb3 xb4
xb5 xb6 xb7 xb8 xb9 xb10
    xc1 xc2 xc3 xc4 xc5 xc6 xc7 xc8 xc9 xc10
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA
```

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	58	98.3
	Excluded[a]	1	1.7
	Total	59	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Frequency Table

المؤهل العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	دكتوراه	9	15.3	15.3	15.3
	غير ذلك	4	6.8	6.8	22.0
	ليسأنس	23	39.0	39.0	61.0
	ماجستر	2	3.4	3.4	64.4
	ماستر	21	35.6	35.6	100.0
	Total	59	100.0	100.0	

الوظيفة :

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	خبير محاسب	5	8.5	8.5	8.5
	محاسب	23	39.0	39.0	47.5
	محاسب معتمد	3	5.1	5.1	52.5
	محافظ حسابات	28	47.5	47.5	100.0
	Total	59	100.0	100.0	

الخبرة :

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من سنة	4	6.8	6.8	6.8
	أكثر من 10 سنوات	27	45.8	45.8	52.5
	من 5 إلى 10 سنوات	15	25.4	25.4	78.0
	من سنة إلى 5 سنوات	13	22.0	22.0	100.0
	Total	59	100.0	100.0	

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=xa1 xa2 xa3 xa4 xa5 xa6 xa7 xa8 xa9 xa10 xa11 AAA
  /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX
```

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
xa1	59	1	3	2.54	.837
xa2	59	1	3	2.61	.788
xa3	59	1	3	2.47	.878
xa4	59	1	3	2.51	.858
xa5	59	1	3	2.32	.955
xa6	59	1	3	2.54	.837
xa7	59	1	3	2.19	.937
xa8	59	1	3	2.31	.915
xa9	59	1	3	2.20	.924
xa10	59	1	3	2.10	.941
xa11	59	1	3	2.22	.948
AAA	59	1.64	3.00	2.3652	.30875
Valid N (listwise)	59				

Descriptive Statistics

	N	Mean
	Statistic	Std. Error
AAA	59	0.04020
Valid N (listwise)	59	

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
xb1	59	1	3	2.63	.786
xb2	59	1	3	2.15	.997
xb3	59	1	3	2.15	.997
xb4	59	1	3	2.25	.975
xb5	59	1	3	2.29	.966
xb6	59	1	3	2.49	.878
xb7	59	1	3	2.36	.943
xb8	59	1	3	2.56	.836
xb9	59	1	3	2.73	.691
xb10	59	1	3	2.73	.691
BBB	59	1.00	3.00	2.4339	.43336
Valid N (listwise)	59				

Descriptive Statistics

	N	Mean	
	Statistic	Statistic	Std. Error
BBB	59	2.4339	.05642

Valid N (listwise)	59		

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=xc1 xc2 xc3 xc4 xc5 xc6 xc7 xc8 xc9 xc10 CCC
  /STATISTICS=MEAN SEMEAN.


DESCRIPTIVES VARIABLES=xc1 xc2 xc3 xc4 xc5 xc6 xc7 xc8 xc9 xc10 CCC
  /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX
```

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
xc1	59	1	3	2.63	.763
xc2	59	1	3	2.31	.951
xc3	59	1	3	2.34	.940
xc4	59	1	3	2.27	.962
xc5	59	1	3	1.83	.968
xc6	59	1	3	2.54	.837
xc7	59	1	3	2.73	.691
xc8	59	1	3	2.36	.924
xc9	59	1	3	2.02	.991
xc10	59	1	3	2.51	.858
CCC	59	1.40	3.00	2.3525	.40741
Valid N (listwise)	59				

Descriptive Statistics

	N	Mean
	Statistic	Std. Error
CCC	59	0.05304
Valid N (listwise)	59	

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
AAA	59	2.3652	.30875	.04020

One-Sample Test

	Test Value = 2					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
AAA	9.085	58	.000	.36518	.2847	.4456

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
BBB	59	2.4339	.43336	.05642

One-Sample Test

	Test Value = 2					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
BBB	7.691	58	.000	.43390	.3210	.5468

```
T-TEST
  /TESTVAL=2
  /MISSING=ANALYSIS
  /VARIABLES=CCC
  /CRITERIA=CI(.95
```

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
CCC	59	2.3525	.40741	.05304

One-Sample Test

	Test Value = 2					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
CCC	6.647	58	.000	.35254	.2464	.4587

الفهـــرس

الفهرس

العناوين	الصفحة
الإهداء	III
الشكر	V
الملخص	VI
قائمة المحتويات	VII
قائمة الجداول	IX
قائمة الأشكال البيانية	X
قائمة الإختصرات الرموز	XI
قائمة الملاحق	XII
المقدمة	أ
الفصل الأول: مهنة محافظ الحسابات ومعيار استمرارية الاستغلال	
تمهيد :	02
المبحث الأول : مهنة محافظ الحسابات ومسؤولياته	03
المطلب الأول : التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات	03
1-1-1/ تطور مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر	03
1-1-2 /مفهوم تدقيق الحسابات	04
1-1- 3/ أهمية تدقيق الحسابات	04
1-1-4 /أهداف تدقيق الحسابات	05
المطلب الثاني: معيار التدقيق الدولي 570 استمرارية الشركات	05
1-2-1 / نبذة عن معايير التدقيق الدولية (ISA)	05
1-2-2 / مجموعات معايير التدقيق الدولية	07
1-2-3 / أهمية معايير التدقيق الدولية	08
1-2-4 /معيار التدقيق الدولي 570 استمرارية الشركات	08
1-2-5/ أدلة الإثبات	10
1-2-6/ نتائج وتقرير محافظ الحسابات	11
المطلب الثالث: معيار التدقيق الجزائري 570 استمرارية الاستغلال	13
1-3-01 /مجال التطبيق	13
1-3-02 / مفهوم فرضية استمرارية الاستغلال	13

1-3-3 / مسؤولية تقييم قدرة الكيان على مواصلة إستغلاله	13
1-3-04 / الآثار الناجمة لعدم قدرة المؤسسة على الاستمرارية	14
1-3-05 / دور ومسؤولية محافظ الحسابات عن تقييم الاستمرارية	15
1-3-06 / أهداف محافظ الحسابات	16
1-3-07 /الإجراءات المطلوبة على محافظ الحسابات عند تقييمه للاستمرارية	16
1-3-08 /إستنتاجات وتقرير التدقيق عن مبدأ فرض الاستمرارية	18
1-3-09 / التنبؤ بالفشل المالي	20
1-3-10 / مقارنة بين معيار التدقيق الدولي 570 استمرارية الشركات والمعيار الجزائري 570 استمرارية الاستغلال	24
المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع	25
المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية	25
المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية	31
المطلب الثالث: أوجه التشابه والإختلاف	32
خلاصة الفصل	33
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية للمعيار 570 استمرارية الاستغلال	
تمهيد	35
المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة	36
المطلب الأول : الطريقة المستخدمة	36
2-1-1/ منهج وجمع بيانات الدراسة	36
2-1-2/ مجتمع وعينة الدراسة	36
المطلب الثاني :وصف أداة الدراسة الإحصائية وتحديد الأساليب الإحصائية	37
2-2-1 / المفهوم العام للإستبيان	37
2-2-2/ تحديد نوع توزيع بيانات المستجوبين نحو محأور الاستبيان	38
المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية، تحليلها، مناقشتها	40
المطلب الأول: صدق وثبات الاستبيان	40
2-1-1/صدق الاستبيان	40
2-1-2/ ثبات الاستبيان	44
المطلب الثاني: التحليل الوصفي للبيانات العامة وإجابات أفراد العينة نحو عبارات و محأور الاستبيان	45
2-2-1/ التحليل الوصفي للبيانات العامة لإجابات أفراد العينة	45

2-2-2/ التحليل الوصفي لإجابات و إتجاهات أفراد العينة نحو عبارات ومحأور الاستبيان	**48**
المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة ومناقشة نتائجها	**54**
2-3-1/ تحليل نتائج إختبار فرضيات الدراسة	**54**
2-3-2 / مناقشة نتائج الفرضيات	**59**
خلاصة الفصل	**61**
الخاتمة	**64**
المصادر والمراجع	**66**
الملاحق	**69**
الفهرس	**81**