دور محافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار في الاستغلال

– دراسة ميدانية–

د.يرقي كريم*

الملخص:

هدفت الدراسة إلى التعرف على إجراءات التدقيق التي يجب أن يقوم بها محافظ الحسابات في الجزائر عند تقييمه لمقدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار في النشاط، بالإضافة إلى المسؤوليات التي تترتب عن القيام بهذه المهمة. وفي هذا الإطار استخدم الباحث استبانة مكونة من اربعة عشر (14) عبارة موزعة على مجالين، بحيث اشتمل المجال الأول على سبعة (7) عبارات تتعلق بمسؤولية محافظي الحسابات عند تقييمهم وحكمهم على فرض الاستمرار، في حين اشتمل المجال الثاني على سبعة(7) فقرات تعلقت بمدى اعتماد محافظي الحسابات على المؤشرات الضرورية من أجل تقييم قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار في نشاطها. وقد قام الباحث بتفريغ بيانات الدراسة في البرنامج الإحصائي (spss)، مستخدما مجموعة من المقاييس والاختبارات الإحصائية، و توصلت الدراسة إلى أن محافظي الحسابات يتحملون مسؤولية الحكم على قدرة المؤسسة على الاستمرار، كما أثبتت الدراسة أن محافظي الحسابات لا يستعينون دوما بالمؤشرات الضرورية عند قيامهم بتقييم القدرة على الاستمرارية.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، استمرارية الاستغلال، المعايير الجزائرية للتدقيق، المعايير الدولية للتدقيق

résumé

Le but de l'étude visait à identifier les procédures d'audits effectués par les commissaires aux comptes en Algérie, et leurs responsabilités quand ils évaluent la capacité de la continuité d'exploitation.

Le chercheur a utilisé un questionnaire composé de (14) paragraphes divisé en deux chapitres. Le premier chapitre contient (7) paragraphe concernant la responsabilité des commissaires aux comptes, et Le deuxième chapitre contient (7) paragraphes relatifs aux indicateurs nécessaires pour évaluer la capacité de la continuité de l'exploitation.

L'étude a conclu que les commissaires aux comptes sont responsables de juger la capacité de la continuité de l'exploitation, mais ils n'utilisent pas toujours les indicateurs nécessaires dans leurs évaluations.

Mots-clés : commissaires aux comptes, la continuité de l'exploitation, les normes Algériennes d'audit, les normes internationales d'audit.

*د.يرقي كريم، استاذ محاضر قسم ب، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعة يحي فارس المدية ، الجزائر.

مقدمة:

تعد فرضية استمرار المنشأة أحد أهم الفروض المحاسبية، بحيث يقوم هذا الفرض على أساس أن تعد القوائم المالية للمشروع بناءا على افتراض أن المشروع مستمر في أعماله إلى أجل غير محدد ما لم توجد دلائل تشير إلى عكس ذلك، وبالتالي فان المنشأة وجدت لتستمر في نشاطها لفترة من الزمن تكفي لانجاز وعودها وأهدافها، ولا يمكن أن تكون المؤسسة أمام حالتي الاستمرار والتصفية في نفس الوقت.

إن استمرار المؤسسة في الاستغلال مطلب لعدة أطراف تربطها علاقة بالمؤسسة الاقتصادية ولها مصلحة في ذلك، هذه الأطراف عادة ما تعتمد على المراجع الخارجي في تقييم مقدرة المؤسسة على الاستمرار قي النشاط، ومن هنا تنشأ المسؤولية الكبيرة التي تقع على عاتق المراجعين الخارجيين من أجل تلبية رغباتهم وطمأنتهم على استمرار مصالحهم في المؤسسة الاقتصادية، وحمايتهم من خلال إنذارهم وتحذيرهم من أي خطر أو شكوك قد تهدد استمرارية المؤسسة، وبالتالي تعرض مصالحهم للخطر.

إشكالية الدراسة:

إن الحكم على مدى قدرة المؤسسة الجزائرية على الاستمرار في الاستغلال من مسؤوليات محافظي الحسابات، وفي هذا الإطار صدرت عدة نصوص قانونية تبين الإجراءات التي يعتمد عليها محافظ الحسابات عند تقييمه لقدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرارية، وكذا المسؤوليات التي تقع على عاتقهم، ومن هنا ارتأينا طرح إشكالية الدراسة كالآتي:

"ما مدى التزام محافظو الحسابات في الجزائر بواجباتهم عند تقييم قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار في النشاط؟ "

فرضيات الدراسة:

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة ارتأينا صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى:

- (H0): محافظو الحسابات لا يعتبرون أنفسهم مسؤولين على تأكيد قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار.
- (H1): محافظو الحسابات مسؤولين على تأكيد قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار.

الفرضية الثانية:

- (H0): لا يعتمد محافظو الحسابات دوما على مؤشرات قياس مقدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط.
- (H1): يعتمد محافظو الحسابات دوما على مؤشرات قياس مقدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط.

مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مارسي مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر بمختلف درجاتهم المهنية، و المتمثلين في الخبراء المحاسبيين ومحافظو الحسابات بالإضافة إلى الأساتذة الجامعيين المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق.

عينة الدراسة

اعتمد الباحث في هذه الدراسة على أسلوب العينة الميسرة، بحيث شملت عينة الدراسة (120) فرد موزعة بين مختلف المهنيين والأكاديميين على مستوى التراب الوطنين، والذين تم اختيارهم بطريقة عشوائية من أجل الإجابة على الاستبيانة المخصصة لهذه الدراسة.

الجدول رقم (01): الإحصائيات المتعلقة باستمارة الاستبانة

البيان	التكرار	لنسبة المئوية %
الاستمارات الموزعة	120	100
الاستمارات المسترجعة	78	65
الاستمارات غير المسترجعة	42	35
الاستمارات الملغات	14	17,95
الاستمارات الصالحة للدراسة	64	82,05

منهج الدراسة:

اعتمد الباحث على أسلوب المنهج الوصفي عند وصفه لخصائص عينة الدراسة والجانب النظري لها، وعلى المنهج التحليلي الإحصائي عند عرض نتائج الدراسة الميدانية والتعليق عن نتائجها، وقد قام الباحث بتفريغ البيانات في برنامج (spss)، وإجراء مختلف العمليات الإحصائية والاختبارات اللازمة والتي تتوافق مع نوع الدراسة

الجدول رقم (02): مقياس لكارت الثلاثي[1]

التصنيف	غير موافق	محايد	موافق
الدرجة	1	2	3
المتوسط المرجح	(1,66-1,00)	(2,33-1,66)	(3,00-2,33)

المصدر:محمد عبد الفتاح الصيرفي،البحث العلمي،الدليل التطبيقي للباحثين، عمان، دار وائل للنشر،2006،ص 114.

أولا: الإطار النظري للدراسة

1– مفهوم استمرارية الاستغلال.

يمثل فرض الاستمرارية التوقع الطبيعي من الوحدة المحاسبية، فهو يعكس توقعات كافة الأطراف المهتمة لأمور المنشأة، باعتبار أن احتمال التصفية أو التوقف عن مزاولة النشاط تمثل حالة استثنائية.[2]

عند إعداد البيانات المالية يجب على الإدارة إجراء تقييم لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، ويجب إعداد البيانات المالية على أساس أن المنشأة مستمرة ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة إما تصفية المنشأة أو التوقف عن المتاجرة أو ليس أمامها بديل واقعي سوى أن تفعل ذلك، وعندما تكون الإدارة على علم أثناء قيامها بإجراء تقييمها بحالات عدم تأكد مادية تتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة في قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة فإنه يجب الإفصاح عن حالات عدم التأكد هذه، وعندما لا يتم إعداد البيانات المالية على أساس أن المنشأة مستمرة فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة وعن الأساس الذي تم بموجبه إعداد البيانات المالية، وسبب عدم اعتبار المنشأة أنها منشأة مستمرة. [3]

إن فرض الاستمرار لا يعني بقاء المشروع بصفة دائمة، و إنما يعني أن المشروع سيضل موجودا لفترة كافية لتنفيذ أعماله الحالية والمستقبلية ومقابلة ارتباطاته القادمة، بحيث يقوم على قاعدة عدم التصفية. [4]

ولما كانت القوائم المالية مبنية على أساس فرض الاستمرارية فإن حصول ما يهدد قدرتها على الاستمرار يؤدي إلى اختلال هذا الفرض، ولهذا وجب على المدققين عند التخطيط لعملية التدقيق أن يعملوا على وضع الإجراءات المتعلقة بفرض الاستمرارية ضمن خطط التدقيق، وكذلك وضع إجراءات إضافية يرى المدقق أنها مناسبة وتساعده في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية. [5]

2– مسؤولية المدقق في تقييم القدرة على الاستمرارية وفق المعايير الدولية للتدقيق.

وفق المعيار الدولي للتدقيق رقم (570) " المنشأة المستمرة" يترتب على المدقق الخارجي مجموعة من المسؤوليات عند تقييمه لقدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها، والتي يمكن أن نوجزها فيما يلي:

- الحصول على قدر كاف من أدلة التدقيق حول مدى ملاءمة استخدام الإدارة لافتراض المنشأة المستمرة في إعداد وعرض البيانات المالية ، وما إذا كان هناك شك جوهري حول قدرة المؤسسة على الاستمرار. [6]
- استنتاج ما إذا كان هناك شكوك جوهرية تتعلق بأحداث أو ظروف يمكن أن تشكل توجها سلبيا على قدرة المؤسسة على الاستمرار.
- القيام بإجراءات تدقيق إضافية في حالة ظهور مؤشرات عن تكهنات سلبية على قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها، وبالتالي سعي المدقق إلى الحصول على أدلة تدقيق إضافية.
- الاتصال بالمكلفين بالحوكمة من إدارة المنشأة، وإبلاغهم عن كل المؤشرات والتكهنات السلبية على قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط.
- توثيق شكوكه في عدم مقدرة المنشأة على الاستمرار في تقريره في حالة وجود دلائل على ذلك، أما إذا كانت هناك أحداث سلبية والتي لا ترتقي إلى أن تهدد استمرارية المنشأة فعليه حينها الإشارة إليها فقط في تقريره، ولا يمكن اعتبار عدم إشارة المدقق في تقريره على وجود إشارات سلبية لاستمرار المنشاة ضمانا حول مقدرة المنشاة على الاستمرارية في الاستغلال.

3– مسؤولية محافظ الحسابات في الجزائر في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.

وفق النظام المحاسبي المالي فان إدارة المنشأة يجب عليها أن تعد كشوفاتها المالية على أساس المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وقد جاء مبدأ استمرارية الاستغلال من بين هذه المبادئ المحاسبية الضرورية[7]، ومن هنا يبرز دور محافظ الحسابات في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في نشاطها، وعلى بذل العناية المهنية اللازمة وتحمل مسؤوليته في القيام بجميع الإجراءات التدقيقية اللازمة وجمع أدلة التدقيق الكافية من أجل الحكم على فرضية الاستمرار في الاستغلال. ويمكن أن نوجز مسؤوليات محافظ الحسابات وفق النصوص القانونية كما يلي:

أ- ألزم القانون (10-01) محافظ الحسابات بإعداد تقرير خاص عن استمرارية الاستغلال في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرارية الاستغلال.[8]

ب- إعلام المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة عن كل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، والذي من طبيعته أن يعرقل استمرارية استغلال المؤسسة.[9]

ج- محافظ الحسابات مجبر على إتباع إرشادات المعيار الخاص بالتقرير حول استمرارية الاستغلال، وفي هذا الصدد وجب على محافظ الحسابات القيام بما يلي: [10]

- ✓ تحليل المؤشرات المالية وغير المالية التي تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال، بحيث يجب على محافظ الحسابات أن يأخذ بعين الاعتبار المؤشرات المالية والمؤشرات ذات الطبيعة غير المالية عند تقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرارية في نشاطها.
- ✓ يجب على محافظ الحسابات أن يطلع على الأحداث والوقائع التي من شأنها أن تؤثر على استمرارية الاستغلال وإذا قدر أن هذه الأحداث تؤثر على استمرارية الاستغلال، فعليه أن يدرس خطط الإدارة لمواجهة هذه المشاكل، وأن يجمع العناصر الأساسية المقنعة الكافية والملائمة لتأكيد أو نفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال.

د- إصدار إنذار مبكر عندما تؤكد الوقائع والأحداث بناءا على حكمه الشخصي وجود شكا بليغا حول استمرارية الاستغلال، وذلك وفق ما نص عليه القانون التجاري، بحيث إذا لم تلتزم الإدارة بتقديم توضيحات مقنعة لاستفسارات محافظ الحسابات، فانه يطلب من رئيس مجلس الإدارة استدعاء مجلس الإدارة، أو إعداد تقرير خاص يقدمه لأقرب جمعية عامة مقبلة.[11]

هـ- يراعي محافظ الحسابات إرشادات تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار المنصوص عليها في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 "استمرارية الاستغلال" لا سيما فيما يخص:[12]

- ✓ تقدير التقييم المنجز من طرف الإدارة بخصوص مقدرة المنشأة على الاستمرار.
- ✓ الأخذ بعين الاعتبار الأحداث اللاحقة للفترة المحددة من قبل الإدارة والتي من شأنها أن تؤثر على استمرارية الاستغلال.

- ✓ القيام بإجراءات إضافية عند الكشف عن الأحداث أو الظروف التي من شأنها أن تثير شك حول قدرة المنشأة على الاستمرار.
- ✓ التطبيق الملائم لفرضية استمرار الاستغلال من طرف الإدارة.
- ✓ التواصل مع الأشخاص القائمين على الحوكمة في المنشأة.

ثانيا: تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها

1– صدق الاستبانة

1-1 صدق التحكيم

تم اختبار صدق الاستبانة بواسطة صدق المحكمين للتأكد من مدى ملاءمة مفردات الاستبانة للغرض الذي وضعت من أجله، وقد وزعت الاستبانة على مجموعة من الأساتذة في اختصاص منهجية البحث العلمي لغرض تصحيح وضبط الاستبانة من جانب الشكل والمنهجية، كما وزعت الاستبانة على مجموعة من الأساتذة الجامعيين المختصين في مجال الدراسة، بالإضافة إلى مجموعة من المراجعين الخارجيين وذلك من أجل مناقشة محتوى الاستبانة وعباراتها.

1-2 صدق الاتساق الداخلي

تم حساب صدق الاتساق الداخلي للاستبانة بإيجاد معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال مع الدرجة الكلية للمجال نفسه.

الجدول رقم (03): الارتباط بين عبارات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور

العبارة	t1	
	معامل سبيرمان	الدلالة
1–يلتزم محافظ الحسابات مع الأطراف ذات العلاقة بإصدار حكم نزيه حول قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال.	0,390	0,000
2– محافظ الحسابات مسؤول عن جمع القدر الكافي من الأدلة للحكم على استمرارية المؤسسة في النشاط.	0,212	0,040
3– يستفسر محافظ الحسابات عن كل حدث من شأنه أن يؤثر على استمرارية المؤسسة الاقتصادية.	0,567	0,000
4– يأخذ محافظ الحسابات بعين الاعتبار الأحداث اللاحقة في الحكم على استمرارية نشاط المؤسسة الاقتصادية.	0,592	0,000
5– من مسؤوليات محافظ الحسابات القيام باختبارات إضافية في حالة وجود	0,572	0,000

شك حول قدرة المؤسسة على الاستمرار.		
6- من مسؤوليات محافظ الحسابات تقييم التقديرات المالية المستقبلية في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال.	0,851	0,000
7-عدم إصدار إنذار مبكر حول عدم إمكانية المؤسسة على الاستمرار يقحم مسؤولية محافظ الحسابات	0,590	0,000

يتضح من الجدول رقم (03) أن جميع فقرات المجال الأول مرتبطة ارتباطا ذا دلالة إحصائية مع الدرجة الكلية للمجال، كما أن كل قيم الدلالة أقل من (0.05) وهذا يدلل على صدق الأداة.

الجدول رقم (04): الارتباط بين عبارات المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور

العبارة	t2	
	معامل سبيرمان	الدلالة
1-يعتمد محافظ الحسابات على دراسة النسب المالية الأساسية في الحكم على مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار.	0,431	0,000
2- يدرس محافظ الحسابات سياسة تمويل المؤسسة والقدرة على الوفاء بديونها عند تقييم قدرتها على الاستمرار.	0,523	0,000
3- يدرس محافظ الحسابات عجز المؤسسة عن الدفع للدائنين عند تكوين حكم حول قدرتها على استمرارية الاستغلال.	0,433	0,010
4- يناقش محافظ الحسابات الإدارة في ضعف التمويل الذاتي.	0,755	0,000
5- يحلل محافظ الحسابات أسباب الخسائر وتدهور قيمة الأصول.	0,492	0,000
6- يتأثر حكم محافظ الحسابات حول استمرارية الاستغلال إذا لاحظ مغادرة المستخدمين الرئيسيين.	0,529	0,000
7-يأخذ محافظ الحسابات الدعاوي القضائية التي تخسرها المؤسسة في الحسبان عند تأسيس حكم حول القدرة على الاستمرار.	0,596	0,000

يتضح من الجدول رقم (04) أن جميع فقرات المجال الأول مرتبطة ارتباطا ذا دلالة إحصائية مع الدرجة الكلية للمجال، كما أن كل قيم الدلالة أقل من (0.05) وهذا يدلل على صدق الأداة.

1-3 صدق الاتساق البنائي لمجالات الاستبانة

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة، والذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرا ت الاستبانة.

الجدول رقم (05): الارتباط بين كل محور والدرجة الكلية للدراسة

المحور	T	
	معامل سبيرمان	الدلالة
مسؤولية محافظي الحسابات في الحكم على استمرارية الاستغلال	0,897	0,000
استخدام محافظي الحسابات لمؤشرات قياس القدرة على الاستمرارية	0,893	0,000

يبين جدول رقم (05) أن جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الاستبانة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05) وبذلك تعتبر جميع مجالات الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

2- ثبات فقرات الاستبانة

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي هذه الاستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى إن ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائج الاستبانة، وعدم تغيرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، وقد أجرى الباحث خطوات الثبات بحساب معامل (ألفا كرونباخ).

الجدول رقم (06): نتائج اختبار ألفا كرومباخ

المجال	عدد الفقرات	معامل الفا كرومباخ
مسؤولية محافظي الحسابات في الحكم على استمرارية الاستغلال	7	0,665
استخدام محافظي الحسابات لمؤشرات قياس القدرة على الاستمرارية	7	0,660
جميع المجالات	14	0,782

واضح من النتائج الموضحة في جدول رقم (06) أن قيمة معامل (ألفا كرونباخ) كانت مرتفعة (0.782) وهذا يعنى أن معامل الثبات مرتفع، وبذلك يكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات استبانة الدراسة وهذا ما يضفي ثقة أكبر على نتائج الدراسة .

3- اختبار التوزيع الطبيعي (كلومغروف سميرنوف)

الجدول رقم (07): نتائج اختبار سمير نوف كلومو غروف

المجال	الدلالة
مسؤولية محافظي الحسابات في الحكم على استمرارية الاستغلال	0,325
استخدام محافظي الحسابات لمؤشرات قياس القدرة على الاستمرارية	0,034

يتبين من الجدول رقم (07) قيمة الدلالة بالنسبة للمجال الأول قدرت بـ (0.325) وهي أكبر من مستوى الدلالة (0.05)، و هذا ما يدل على أن إجابات أفراد العينة حول المجال الأول توزعت توزيعا طبيعيا. في حين بلغت الدلالة للمجال الثاني (0.034) و هي أقل من مستوى دلالة (0.05)، وبالتالي فان استجابات أفراد العينة حول المجال الثاني لم تتوزع توزيعا طبيعيا.

4- وصف المتغيرات الديموغرافية لأفراد العينة

الجدول رقم (08): توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية

العمر	التكرار	النسبة %
من 20 سنة إلى أقل من 30 سنة	8	12,5
من 30 الى أقل من 40 سنة	56	87,5
من 40 الى أقل من 50 سنة	0	0
أكثر من 50 سنة	0	0
المجموع	64	100

يبين الجدول أعلاه أن أكبر نسبة شكلتها الفئة التي متوسط أعمارها تراوح بين 30 و 40 سنة، و ذلك بنسبة (87.5%). لتليها الفئة التي متوسط أعمارها أقل من 30 سنة بنسبة (12.5%)، في حين لم نسجل أي فرد من العينة يفوق سنه 40 سنة، و هذا إن دل فهو يدل على قلة المراجعين الخارجيين والأساتذة الأكاديميين كبار السن، بالإضافة على عدم اهتمام الممتهنين المسنين بالإجابة على الاستبانة.

الجدول رقم (09): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة %
دكتوراه	16	25
ماجستير	12	18,8
ماستر	12	18,8
ليسانس	24	37,5
المجموع	64	100

تظهر نتائج الجدول أعلاه أن أغلب أفراد العينة يحملون شهادة ليسانس وذلك بنسبة (37.5%)، وهذا ما يبرز أن اغلبيه الممارسين في مكاتب المراجعة من حاملي شهادات الليسانس. في حين بلغت نسبة الحاملين لشهادة الدكتوراه (25%)، التي تمثل الأساتذة المحاضرين، أما نسبة حاملي شهادة الماجستير فقد بلغت

(18.8%) وهي تمثل الأساتذة الجامعيين المساعدين ، كما بلغت نسبة حاملوا شهادة الماستر نسبة (18.8%) من مجموع عينة الدراسة.

الجدول رقم (10): توزيع أفراد العينة حسب المركز الوظيفي

المركز الوظيفي	التكرار	النسبة %
خبير محاسبي	24	37,5
محافظ حسابات	24	37,5
استاذ جامعي	16	25
المجموع	64	100

يظهر الجدول رقم (10) أن أغلب أفراد العينة من الممارسين في مكاتب المراجعة وذلك بنسبة إجمالية بلغت (75%)، وتوزعت هذه النسبة على كل من الخبراء المحاسبيين بنسبة (37.5%) ومحافظو الحسابات بنسبة (37.5%)، وقد بلغ إجمالي نسبة الأساتذة الجامعيين نسبة (25%).

الجدول رقم (11): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة %
من سنة إلى أقل من 5 سنوات	12	18,8
من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	48	75
من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة	4	6,3
أكثر من 15 سنة	0	0
المجموع	64	100

أظهرت نتائج الجدول رقم (11) أن ما نسبته (18.8%) هم من ذوي خبرة تقل عن 5 سنوات، أما الذين يحوزون خبرة من 5 إلى 10 سنوات فقد بلغت نسبتهم (75%)، وبالتالي فان هاتين الفئتين تشكلان الأغلبية الساحقة من مجموع أفراد العينة بنسبة (93.8%). ولم تتجاوز يحوزون خبرة بين 10 و 15 سنة نسبة (6.3%).

5– عرض نتائج الاستبانة

الجدول رقم (12): نتائج المحور الأول

العبارة	التكرار النسبة %	موافق	محايد	غير موافق	المجموع
العبارة الاولى	التكرار	48	4	12	64
	النسبة %	75	6,3	18,8	100
العبارة الثانية	التكرار	56	4	4	64
	النسبة %	87,5	6,3	6,3	100
العبارة الثالثة	التكرار	48	4	12	64
	النسبة %	75	6,3	18,8	100
العبارة الرابعة	التكرار	40	8	16	64
	النسبة %	62,5	12,5	25	100
العبارة الخامسة	التكرار	32	16	16	64
	النسبة %	50	25	25	100
العبارة السادسة	التكرار	32	20	12	64
	النسبة %	50	31,3	18,8	1007
العبارة السابعة	التكرار	24	28	12	64
	النسبة %	37,5	43,8	18,8	100

الجدول رقم (13): نتائج المحور الثاني

العبارة	التكرار النسبة %	دائما	أحيانا	أبدا	المجموع
العبارة الاولى	التكرار	20	32	12	64
	النسبة %	31,3	50	18,8	100
العبارة الثانية	التكرار	36	16	12	64
	النسبة %	56,3	25	18,8	100
العبارة الثالثة	التكرار	40	20	4	64
	النسبة %	62,5	31,3	6,3	100
العبارة الرابعة	التكرار	20	32	12	64
	النسبة %	31,3	50	18,8	100
العبارة الخامسة	التكرار	24	24	16	64
	النسبة %	37,5	37,5	25	100
العبارة السادسة	التكرار	16	24	24	64
	النسبة %	25	37,5	37,5	100
العبارة السابعة	التكرار	32	16	16	64
	النسبة %	50	25	25	100

6– اختبار فرضيات الدراسة

6–1 اختبار الفرضية الأولى

قام الباحث باختبار الفرضية الأولى من خلال حساب المتوسطات الحسابية من أجل معرفة الاتجاه العام لأفراد العينة، وذلك بإسقاط قيم المتوسط الحسابي على مقياس لكرت الثلاثي، ومن أجل تأكيد نتائج اختبار الفرضية أضاف الباحث اختبار ت لعينة واحدة (one sample test).

الجدول رقم (14): الاتجاه العام لعينة الدراسة للمحور الأول

العبارة	المتوسط الحسابي	الاتجاه العام للعينة
1–يلتزم محافظ الحسابات مع الأطراف ذات العلاقة بإصدار حكم نزيه حول قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال.	2,56	موافق
2– محافظ الحسابات مسؤول عن جمع القدر الكافي من الأدلة للحكم على استمرارية المؤسسة في النشاط.	2,81	موافق
3– يستفسر محافظ الحسابات عن كل حدث من شأنه أن يؤثر على استمرارية المؤسسة الاقتصادية.	2,56	موافق
4– يأخذ محافظ الحسابات بعين الاعتبار الأحداث اللاحقة في الحكم على استمرارية نشاط المؤسسة الاقتصادية.	2,37	موافق
5– من مسؤوليات محافظ الحسابات القيام باختبارات إضافية في حالة وجود شك حول قدرة المؤسسة على الاستمرار.	2,25	محايد
6– من مسؤوليات محافظ الحسابات تقييم التقديرات المالية المستقبلية في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال.	2,31	محايد
7–عدم إصدار إنذار مبكر حول عدم إمكانية المؤسسة على الاستمرار يقحم مسؤولية محافظ الحسابات	2,18	محايد
المتوسط العام للمحور	**2,43**	**موافق**

يتضح من الجدول رقم (14) أن المتوسطات الحسابية للفقرات المشكلة للمجال الأول انحصرت قيمها بين (2.18) الذي يعبر عن متوسط الاستجابات على العبارة السابعة و (2.81) الذي يعبر عن متوسط استجابات العبارة الثانية. وقد بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي للمحور قيمة (2.43)، والذي يندرج ضمن الفئة (2.33–3.00) لمقياس لكرت الثلاثي، والتي تشير إلى درجة إجابة **"موافق"**.

وللتأكد من صحة هذه النتيجة استخدم الباحث اختبار (**T–Test sur échantillon unique**)

الجدول رقم (15): نتائج اختبار (t–test) لعينة واحدة

المتغير	الوسط الحسابي	قيمة t الجدولية	درجة الحرية	قيمة T	مستوى المعنوية
T1	2,430	1,671	63	7,914	0,000

من اختبار(**ت لعينة واحدة**)، اتضح أن قيمة (T) المحسوبة بلغت (7.914) وهي أكبر من قيمة (t) الجدولية والمقدرة بـ (1.671). كما أن مستوى الدلالة المحسوبة (0.000) أقل من (0.05)، وبالتالي فانه يتم رفض الفرضية العدمية (H0) التي تنص على (محافظو الحسابات لا يعتبرون أنفسهم مسؤولين على تأكيد قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار)، وقبول الفرضية البديلة (H1) التي تنص على (محافظو الحسابات مسؤولين على تأكيد قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار.).

2– اختبار الفرضية الثانية

الجدول رقم (16): الاتجاه العام لعينة الدراسة للمحور الثاني

العبارة	المتوسط الحسابي	الاتجاه العام للعينة
1–يعتمد محافظ الحسابات على دراسة النسب المالية الأساسية في الحكم على مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار.	2,12	أحيانا
2– يدرس محافظ الحسابات سياسة تمويل المؤسسة والقدرة على الوفاء بديونها عند تقييم قدرتها على الاستمرار.	2,37	دائما
3– يدرس محافظ الحسابات عجز المؤسسة عن الدفع للدائنين عند تكوين حكم حول قدرتها على استمرارية الاستغلال.	2,56	دائما
4– يناقش محافظ الحسابات الإدارة في ضعف التمويل الذاتي.	2,12	أحيانا
5– يحلل محافظ الحسابات أسباب الخسائر وتدهور قيمة الأصول.	2,12	أحيانا
6– يتأثر حكم محافظ الحسابات حول استمرارية الاستغلال إذا لاحظ مغادرة المستخدمين الرئيسيين.	1,87	أحيانا
7–يأخذ محافظ الحسابات الدعاوي القضائية التي تخسرها المؤسسة في الحسبان عند تأسيس حكم حول القدرة على الاستمرار	2,25	أحيانا
المتوسط العام للمحور	**2,20**	**أحيانا**

نلاحظ من الجدول رقم (16) أن أغلب إجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الثاني كانت توافق درجة إجابة "أحيانا"، كما أن المتوسط الحسابي للمجال الثاني بلغ (2.20) والذي يوافق درجة إجابة " أحيانا"، وفق مقياس لكارت الثلاثي المستخدم في الدراسة، أي أن محافظي الحسابات لا يستخدمون دوما مؤشرات قياس قدرة المؤسسة على الاستمرارية.

لتأكيد هذه النتائج قام الباحث بإضافة اختبار (binomial)، والذي يعد أحد الاختبارات اللامعلمية.

الجدول رقم (17):نتائج اختبار (binomial)

المتغير	Modalité	N	%	الوسط الحسابي t2
المجموعة 1	أقل أو يساوي 2	28	44	2,20
المجموعة 2	أكبر من 2	36	56	
المجموع		64	100	

من خلال الجدول رقم (17) يتضح أن عدد أفراد العينة التي كانت متوسطها الحسابي أقل من المتوسط الحسابي الأساس بلغ 28، أي بنسبة % 44 من مجموع أفراد العينة، في حين أن عدد أفراد العينة التي فاق متوسطها الحسابي قيمة المتوسط الحسابي الأساس المقدر ب (2) بلغ 36، أي بنسبة %56 من مجموع أفراد العينة. وعلى هذا الأساس فإننا نقبل الفرضية العدمية (**H0**) والتي تنص على " **لا يعتمد محافظو الحسابات دوما على مؤشرات قياس مقدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط**" ونرفض الفرضية البديلة (**H1**)، والتي تنص على" **يعتمد محافظو الحسابات دوما على مؤشرات قياس مقدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط**".

7– نتائج الدراسة

– محافظ الحسابات مقيد بمجموعة من النصوص القانونية التي تحدد كيفية تقييم قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار في النشاط.

– يعترف محافظو الحسابات بمسؤوليتهم في تقييم مقدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال.

– تتفق عينة الدراسة على أن محافظو الحسابات يقومون بجمع القدر الكافي من أدلة التدقيق الكافية والاستفسار عن الأحداث التي قد تؤثر على استمرارية النشاط بما في ذلك الأحداث اللاحقة.

– لم تتفق عينة الدراسة حول قيام محافظ الحسابات باختبارات إضافية في حالة وجود شكوك حول مقدرة المؤسسة على الاستمرارية في الاستغلال، الأمر الذي يقلص نسبة التنبؤ بإمكانية تصفية المؤسسة، وهذا ما يعد تقصيرا مهنيا من طرف محافظي الحسابات ومخالفا لتوصيات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 المتعلق باستمرارية الاستغلال.

–لا يلتزم محافظو الحسابات دوما بإصدار إنذار مبكر وإبلاغ الأطراف المعنية، الأمر الذي يعتبر مخالفا لأحكام القانون التجاري والذي يجبر محافظ الحسابات بالتبليغ عن كل شكوك جوهرية قد تؤثر على قدرة الاستمرارية في الاستغلال.

– هناك اتفاق بين أفراد عينة الدراسة على تركيز محافظ الحسابات على قدرة وفاء المؤسسة بديونها عند تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها، بحيث يعتبرون عنصر الوفاء بالديون أهم مؤشر لقياس القدرة على الاستمرارية.

– لا يعير محافظو الحسابات اهتماما كبيرا لدراسة النسب المالية الرئيسة وسياسة التمويل التي تتبعها المؤسسة الاقتصادية عند تقييمهم للاستمرارية النشاط، وهذا ما يعتبر تقصير في أداء مهامهم ومنافي لما جاء به القرار الوزاري الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

– لا يعتمد محافظو الحسابات على المؤشرات ذات الطبيعة غير المالية بشكل كاف عند تقييمهم لمقدرة المؤسسة على الاستمرارية في النشاط، بحيث يعتبرونها عناصر غير مهمة.

قائمة الهوامش والمراجع

1- محمد عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي، الدليل التطبيقي للباحثين، ط1،عمان، دار وائل للنشر،2006، ص 114.

2- حنان، رضوان حلوة، تطور الفكر المحاسبي، مكتبة دار الثقافة للطبع والنشر والتوزيع، عمان، 1998، ص 345.

3- المعيار المحاسبي الدولي الأول، عرض البيانات المالية، الفقرة 23.

4- رميدي عبد الوهاب، سماي علي، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي،ط2، الجزائر، دار هومه، 2016، ص 23.

5- عاهد عيد سرحان، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007، ص 61.

6- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، المعيار الدولي للمراجعة رقم (570)، نيويورك، 2010، ص، 547

7- ج ج د ش، الجريدة الرسمية العدد 74،25 نوفمبر 2007، قانون رقم 07-11، يتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 6.

8- ج ج د ش، الجريدة الرسمية العدد 42، 11جوان 2010، قانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 25.

9- ج ج د ش، الجريدة الرسمية العدد 42، 11جوان 2010، قانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 23.

10- R.A.D.P, arrêté fixant le contenu des normes des rapports des commissaires aux comptes,24 juin 2013.

11-ج ج د ش، القانون التجاري، 2007، المادة 715 مكرر 11.

12- ج ج د ش، وزارة المالية، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المعيار الجزائري للتدقيق رقم (570)، استمرارية الاستغلال.