

دور محافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على الاستمرارية في

ظل جائحة كورونا – دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين

The role of the account governor assessing the ability of Algerian economic institutions to continue in light of the Corona pandemic

– A field study of a sample of accounting governors and accounting experts -

عقاب سليمة¹ ، بوفنارة هاجر²¹ جامعة قسنطينة 2 (الجزائر)، مخبر الدراسات والبحوث التسويقية،salima.akab@univ-constantine2.dz² جامعة المسيلة (الجزائر)، مخبر الاستراتيجيات والسياسات الاقتصادية في الجزائر،boufenara.hadjer@univ-msila.dz

تاريخ النشر: 2023/06/30

تاريخ القبول: 2023/04/30

تاريخ الاستلام: 2023/02/13

مستخلص:

Abstract :

This study aimed to determine the role of auditors in assessing the ability of Algerian economic institutions to continue in light of the Corona pandemic, from the point of view of a sample of auditors and accountants in Algeria.

The study reached a set of results, the most important of which is that, in light of the uncertainties caused by the Corona pandemic, the responsibilities of the account governor have increased in evaluating the imposition of continuity for the institution under audit, relying on a number of continuity assessment indicators.

Keywords: account governor; enterprise continuity; Corona pandemic; auditor responsibilities of the account governor.

JEL Classification: M41; M42; I00.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد دور محافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على الاستمرارية في ظل جائحة كورونا، من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أنه في ظل ظروف عدم التأكد التي سببتها جائحة كورونا، تزايدت مسؤوليات محافظ الحسابات في تقييم فرض الاستمرارية للمؤسسة محل التدقيق، بالاعتماد على جملة من مؤشرات تقييم الاستمرارية.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات؛ استمرارية المؤسسة؛ جائحة كورونا؛ مسؤوليات محافظ الحسابات.

تصنيفات JEL: M41؛ M42؛ I00.

مقدمة

تتأثر المؤسسة في كثير من الأحيان بالعديد من المخاطر التي تحيط بها، وتواجه تحديات وقلق مستمر بشأن وجود شكوك في قدرتها على الاستمرارية، ولعل ما يشهده العالم اليوم بسبب انتشار وتفشي فيروس كورونا في كل دول العالم منذ ديسمبر 2019، أثر بالغ على استمرارية العديد من المؤسسات في مختلف القطاعات، حيث تزايدت الشكوك والمخاطر بسبب حظر السفر وقيود الاغلاق وعدم قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها، وهو ما زاد من قلق ومخاوف المؤسسات بشأن وجود شكوك في قدرتها على الاستمرارية، ويعتبر فرض الاستمرارية أحد الفروض الأساسية في إعداد القوائم المالية الذي يحظى بالقبول العام من قبل المحاسبين والمدققين، وهو يعني النظر إلى المؤسسة على أنها مستمرة في مزاولة نشاطها لفترة زمنية معينة، ما لم تنوي الإدارة تصفيتها أو إيقاف أنشطتها، لذا تزايد اهتمام محافظ الحسابات عند تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق 570 "الاستمرارية"، والذي ألزمه أن يكون مسؤولاً عن تقييم مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية الذي أعدت على أساسه القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق، والافصاح عن حالات عدم التأكد التي تثير شكوكاً بخصوص قدرتها على الاستمرار، خصوصاً في الظروف الاستثنائية التي فرضتها الجائحة والتي تتطلب تنفيذ مزيداً من إجراءات التدقيق الإضافية.

إشكالية البحث

تندرج إشكالية البحث في التساؤل التالي:

ما هو دور محافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على

الاستمرارية في ظل جائحة كورونا؟

وينبثق عن هذا التساؤل الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى اعتماد محافظ الحسابات على مؤشرات تقييم قدرة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على الاستمرارية في ظل جائحة كورونا؟
- ما مدى اعتماد محافظ الحسابات على مؤشرات إضافية لتقييم قدرة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على الاستمرارية في ظل جائحة كورونا؟
- ما هي مسؤولية محافظ الحسابات في الحكم على استمرارية المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في ظل جائحة كورونا؟

فرضيات البحث

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المؤشرات التي يعتمد عليها محافظ الحسابات وبين تقييم قدرة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على الاستمرارية في ظل جائحة كورونا؛
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المؤشرات الإضافية التي يعتمد عليها محافظ الحسابات وبين تقييم قدرة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على الاستمرارية في ظل جائحة كورونا؛
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مسؤولية محافظ الحسابات بخصوص الاستمرارية وبين قدرة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على الاستمرارية في ظل جائحة كورونا.

أهداف البحث

- تسعى هذه الورقة البحثية إلى تحقيق جملة من الأهداف هي كالتالي
- تسليط الضوء على المفاهيم المتعلقة بفرض الاستمرارية وجائحة كورونا؛
 - قياس مدى اعتماد محافظ الحسابات على مؤشرات تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية في ظل جائحة كورونا؛
 - تبيان مسؤولية محافظ الحسابات في الحكم على استمرارية المؤسسة في ظل جائحة كورونا.

منهجية البحث

لدراسة دور محافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على الاستمرارية في ظل جائحة كورونا تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، كما تم استخدام أسلوب الاستبيان كأداة لجمع بيانات الدراسة الميدانية الموجهة لعينة من المهنيين، من أجل استقصاء آرائهم حول جوانب الدراسة واختبار الفرضيات من خلال برنامج المعالجة الإحصائية SPSS.

1- الإطار النظري للبحث

نتطرق في هذا المحور إلى التعريف بمختلف المفاهيم المتعلقة بفرض الاستمرارية وجائحة كورونا، بالإضافة إلى تحديد مسؤولية محافظ الحسابات، وعرض مختلف المؤشرات التي يعتمد عليها في تقييمه لفرض الاستمرارية في ظل ظروف عدم التأكد وازدياد المخاطر التي سببتها الجائحة.

1-1 مفهوم فرض الاستمرارية وجائحة كورونا

يعتبر فرض استمرارية المؤسسة من الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية، ويتطلب ذلك من الإدارة تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في مزاولة نشاطها عند إعداد القوائم المالية، وفي ظل جائحة كورونا تزايدت الشكوك والمخاطر حول فرض الاستمرارية، ومن المحتمل أن يكون لدى العديد من المؤسسات مشكلات تتعلق بالوضع الحالي الذي فرضته الجائحة.

1-1-1 مفهوم فرض الاستمرارية

يشير اصطلاح الاستمرارية في الفكر المحاسبي إلى أحد الفروض المحاسبية المهمة التي يركز عليها المحاسبون عند إعداد القوائم المالية وتطبيق الإجراءات المحاسبية، وتعني الاستمرارية أن المؤسسة باقية ومستمرة لفترة زمنية معقولة وكافية لاستخدام مواردها طبقا لما هو مخطط ومتوقع دون خسائر وأثار سلبية. (عثمان وشعت ، 2016، صفحة 389، 391)

أما الاستمرارية في التدقيق فتعني أن يبدي المدقق رأيه عما إذا كانت المؤسسة قادرة على الاستمرارية في نشاطها من عدمه (خريفي و محي الدين، 2021، صفحة 254)، وقد أشار المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 الخاص بالاستمرارية إلى مسؤوليات المدقق الخارجي وضرورة مراعاته لفرض الاستمرارية عند تدقيقه للقوائم المالية. (مزباني، 2021، صفحة 168)

ويعرف فرض الاستمرارية: "بأن المؤسسة وجدت لتستمر في عملياتها لفترة من الزمن، تكفي لتحقيق أهدافها والوفاء بالتزاماتها الموجودة ما لم تتوفر دلائل رسمية تشير إلى غير ذلك، مثل التصفية والافلاس." (غريب ، 2021، صفحة 213)

2-1-1 مفهوم جائحة كورونا

تشير الجائحة بشكل عام إلى حالة وباء ينتشر في العديد من البلدان أو القارات، وعادة ما يؤثر في عدد كبير من الناس. (ماذا يعني تحول كورونا الى "جائحة"؟ هذه المصطلحات عليك معرفتها، 2020)

أما فيروسات كورونا أو كما يطلق عليها بفيروسات المتلازمة التنفسية الحادة الوخيمة كورونا 2 (SARS-CoV-2)، (مرض فيروس كورونا المستجد 2019 (كوفيد-19)، 2021) فتُعَرَّف على أنها فصيلة واسعة الانتشار من فيروسات الجهاز التنفسي، والتي يمكن أن تسبب أمراضا تتراوح من نزلات البرد الشائعة أو الزكام، إلى الاعتلالات الأشد حدة، مثل متلازمة الشرق الأوسط التنفسية (MERS) ومتلازمة الالتهاب الرئوي الحاد الوخيم (SARS). (organisation mondiale de la santé, 2020)

2-1 المؤشرات التي تساعد محافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية
يعتبر فرض الاستمرارية من أهم الفروض التي تخضع لتقدير محافظ الحسابات، وذلك بالاعتماد على بعض المؤشرات التي تساعده في ذلك.

1-2-1 تعريف محافظة الحسابات

تعرف مهنة محافظة الحسابات بالرقابة التي يتم اجراؤها من قبل متخصصين معتمدين حسب الأصول، للمصادقة على انتظام وصدق القوائم والوثائق السنوية للشركة: (الميزانية العامة، وحساب النتائج...). (Belaiboud, 2021, p. 20)

ويعرف المدقق الخارجي في الجزائر باسم محافظ الحسابات، وحسب المادة 22 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 "يعد محافظ الحسابات كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به." (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 7)

2-2-1 مؤشرات تقييم فرض الاستمرارية التي يعتمد عليها محافظ الحسابات

يعتمد محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة محل التدقيق على العديد من المؤشرات التي تشير إلى ضعف استمراريتهما، وقسمت إلى مؤشرات مالية، مؤشرات تشغيلية، ومؤشرات أخرى.

الجدول رقم (01) : مؤشرات تقييم فرض الاستمرارية التي يعتمد عليها محافظ الحسابات

مؤشرات مالية	مؤشرات تشغيلية	مؤشرات أخرى
<ul style="list-style-type: none"> ■ مشاكل في الاقتراض؛ ■ نسب مالية رئيسية سلبية؛ ■ خسائر مالية متتالية؛ ■ تأخير عدم توزيع الأرباح؛ ■ عدم القدرة على سداد الذمم الدائنة بتاريخ الاستحقاق؛ ■ التحول من الشراء بالأجل إلى النقدية في التعامل مع الموردين. 	<ul style="list-style-type: none"> ■ حدوث شواغر في المناصب الإدارية الرئيسية للشركة بدون ملئها؛ ■ فقدان سوق رئيسي، امتياز او ترخيص او مورد رئيسي؛ ■ صعوبات مع العمال أو نقص الامدادات الهامة. 	<ul style="list-style-type: none"> ■ عدم الاستجابة مع المتطلبات المتعلقة برأس المال والأنظمة الحكومية الأخرى؛ ■ إجراءات قانونية مؤجلة أخرى ضد الشركة؛ ■ تغير في التشريعات أو سياسات الحكومية.

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مجموعة من المراجع: (بن عيسى، 2018، صفحة 463)، (لقليطي،

الصفحات 255-256)، (ماهر عياش، 2016، الصفحات 56-57)

رغم أنه تم اعتماد هذا التصنيف في العديد من الدراسات، إلا أنه لا يعتبر حصرا شاملا لكل المؤشرات، فهناك مؤشرات أخرى غير التي ذكرت أعلاه، كما أن وجود مؤشر واحد أو أكثر

من هذه المؤشرات لا يعني بالضرورة ضمانا على فشل المؤسسة وعدم قدرتها على الاستمرار في كل الحالات، كما لا يمكن اعتبار عدم وجود أي من هذه المؤشرات على أنه ضمانا لقدرة المؤسسة على الاستمرار.

1-3 متطلبات الإفصاح عن فرض الاستمرارية في ظل جائحة كورونا والمخاطر المرتبطة بها
يوفر الإفصاح عن فرض الاستمرارية معلومات هامة وضرورية لجميع مستخدمي القوائم والتقارير المالية، والذي يساعدهم في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في الوقت المناسب للتعامل مع المؤسسة الاقتصادية، حيث ينبغي اعداد القوائم المالية في ضوء استمرارية المؤسسة، وفي حالة عدم تحقق ذلك لابد من تقديم الأسباب وراء ذلك، بحيث تكون إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن التقييم بناء على المعلومات المتعلقة بالظروف المحيطة بنشاط المؤسسة.

ونظرا لظروف عدم التأكد التي تحيط بالمؤسسة بين الحين والآخر، مثل الظروف التي تشهدها مؤخرا العديد من المؤسسات الاقتصادية في ظل جائحة كورونا، فقد أدى ذلك لظهور مخاطر عديدة وتداعيات كثيرة، كما تهددت استمرارية العديد منها بسبب الغلق الكلي أو الجزئي، لذلك كان من الضروري اتباع العديد من الاعتبارات المحاسبية، حيث ينبغي على المؤسسات أن تتضمن تقاريرها وقوائمها المالية كافة المعلومات التي تعكس أداءها، ومدى تأثيرها بالظروف والأحداث المحيطة، كما ينبغي وجود إفصاح إضافي حول تأثير جائحة كورونا في نهاية السنة المتأثرة بالجائحة، ومن أهم ما يجب الإفصاح عنه في ظل ظروف عدم التأكد التي سببتها الجائحة ما يلي: (غريب ، 2021 ، الصفحات 222- 224)

- الكشف عن المعلومات حول أهم المخاطر التي تنطبق على المؤسسة، وتوفير المزيد من الإيضاحات حول التأثير المحتمل لجائحة كورونا عليها؛
- الإفصاح عن التأثيرات الحالية والمستقبلية المحتملة على السيولة وعلى الحالة المالية للمؤسسة (الإيرادات وهوامش الربح)؛
- تطلب (GAAP) تقديم افصاح لاحق يتعلق بالتأثير المحتمل لجائحة كورونا في القوائم المالية؛
- تشاور الإدارة مع مستشارها القانوني حول المشاكل المحتملة لجائحة كورونا (إغلاق المؤسسة، فقدان العملاء، انقطاع سلسلة التوريد، إلخ)؛
- تقديم افصاح حول الضوابط والإجراءات المحددة للمخاطر الناشئة؛
- الإفصاح على قدرة الإدارة على اعداد القوائم والتقارير المالية في الوقت المناسب.

1-4 مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم والحكم على استمرارية المؤسسة

تتمثل مسؤولية محافظ الحسابات حسب معيار التدقيق الدولي ومعيار التدقيق الجزائري 570 فيما يلي: (مزياني، 2021، صفحة 170)

- الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة من أجل تقدير مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية في إعداد وعرض القوائم المالية؛
- استنتاج بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، فيما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري معتبر موجود أو لا حول قدرة المؤسسة على الاستمرار ومواصلة استغلالها، والتي تتطلب أن يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية؛
- توجد هذه المسؤوليات حتى إذا كان إطار التقرير المالي المستخدم في إعداد البيانات المالية لا يتضمن مطلبًا صريحًا للإدارة لإجراء تقييم محدد لقدرة المؤسسة على الاستمرار. وعليه أثناء قيام محافظ الحسابات بالحصول على فهم للمؤسسة محل التدقيق يمكنه تحديد ما إذا كان هناك ظروف أو أحداث يمكن أن تثير شكًا جوهريًا في قدرة المؤسسة على الاستمرار، وإذا ما تم تحديد مثل هذه الظروف والأحداث فعلى المدقق القيام بتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية من أجل جمع أدلة كافية ومناسبة لإزالة الشك أو إثباته حول الاستمرارية، ومن الإجراءات التي يتعين على محافظ الحسابات القيام بها للتحقق من مدى معقولة خطط الإدارة، وفيما إذا كانت ستؤدي إلى تحسين مستوى القدرة على الاستمرارية نجد: (مزياني، 2021، صفحة 170، 171)

- مراجعة شروط اتفاقيات القروض للتحقق من مدى ملاءمتها؛
- تحليل التدفقات النقدية والربحية وأية تنبؤات أخرى ومناقشة ذلك مع الإدارة؛
- تحليل ومناقشة البيانات المالية المرحلية الأخيرة؛
- قراءة محاضر اجتماعات الجمعية العامة ومجلس الإدارة خاصة فيما يتعلق بالصعوبات المالية؛
- الاستفسار لدى محامي المؤسسة حول وجود قضايا وحقوق ومدى معقولة تقييم الإدارة لنتائجها المحتملة؛
- مراجعة الأحداث اللاحقة التي يمكن أن تؤدي إلى تحسين الوضع أو تراجع.

2- الدراسة الميدانية

سيتم في هذا المحور تحديد إجراءات الدراسة الميدانية، بالإضافة إلى تحليل ومناقشة إجابات أفراد العينة على استمارة الاستبيان الموزعة عليهم واختبار صحة فرضيات الدراسة.

1-2 إجراءات الدراسة الميدانية

1-1-2 مجتمع وعينة البحث

بما أن موضوع البحث يسلط الضوء على دور محافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على الاستمرارية في ظل جائحة كورونا، فقد اقتصرَت الدراسة على عينة مكونة من 31 فرد من مجتمع البحث المكون من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين.

وقد تم توزيع استمارة الاستبيان على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في ثلاث ولايات هي: المسيلة، سطيف وقسنطينة، وذلك خلال أحد فترات انتشار جائحة كورونا، وتحديدًا في الفترة الممتدة من 21 فيفري إلى غاية 17 مارس 2021.

2-1-2 أداة البحث

بالاعتماد على الدراسات السابقة حول فرض الاستمرارية وجائحة كورونا تم إعداد استمارة الاستبيان لجمع البيانات من عينة الدراسة، والتي تحتوي على مجموعة من العبارات تكون الإجابة عليها بالتدرج من غير موافق بشدة إلى موافق بشدة، وقد تم تقسيم الاستمارة إلى جزئين كالتالي:

- الجزء الأول: يتضمن المعلومات الشخصية والوظيفية (المؤهل العلمي، التخصص، التصنيف المهني، عدد سنوات الخبرة)؛
- الجزء الثاني: يهدف من خلال هذا الجزء إلى معرفة دور محافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على الاستمرارية في ظل جائحة كورونا، وينقسم هذا الجزء إلى محورين رئيسيين كالتالي
- المحور الأول (العبارات من 1 إلى 10): يهدف إلى قياس مدى اعتماد محافظ الحسابات على مؤشرات تقييم قدرة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على الاستمرارية في ظل جائحة كورونا؛
- المحور الثاني (العبارات من 11 إلى 20): يهدف إلى تحديد مسؤوليات محافظ الحسابات في الحكم على استمرارية المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في ظل جائحة كورونا.

2-2 تحليل نتائج البحث

1-2-2 اختبار ثبات البحث

من أجل قياس مدى ثبات أداة الدراسة (الاستبانة)، تم استخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (02) : قيم معامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات بين محاور الاستبيان

المحاور	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
مؤشرات تساعد محافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية في ظل جائحة كورونا.	10	0.523
مسؤولية محافظ الحسابات في الحكم على استمرارية المؤسسة في ظل جائحة كورونا.	10	0.851
المجموع	20	0.817

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات SPSS 26

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن قيمة معامل ألفا كانت مرتفعة بالنسبة للاستبيان ككل حيث قدرت قيمتها بـ 0.817، ومنه نستنتج أن الأداة التي أعدت لمعالجة الإشكالية المطروحة هي صادقة وثابتة في جميع فقراتها وهي جاهزة للتطبيق على عينة البحث.

2-2-2 التحليل الوصفي لأفراد عينة البحث حسب الخصائص الشخصية والوظيفية

تم تلخيص المعلومات الشخصية والوظيفية الخاصة بأفراد عينة البحث في الجدول

التالي

الجدول رقم (03): التحليل الوصفي لأفراد عينة البحث حسب الخصائص الشخصية والوظيفية

المتغيرات	الفئة	التكرارات	النسبة
المؤهل العلمي	ليسانس	13	41.9 %
	ماستر/ماجستير	11	35.5 %
	دكتوراه	7	22.6 %
التخصص	محاسبة	19	61.3 %
	تدقيق	10	32.3 %
	مالية	2	6.5 %
التصنيف المهني	محافظ حسابات	25	80.6 %
	خبير محاسبي	6	19.4 %
عدد سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	16	6.5 %
	من 5-10 سنوات	13	41.9 %
	من 11-15 سنة	9	29.0 %
	من 16-20 سنة	2	6.5 %
	أكثر من 20	5	16.1 %

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 26

يتضح من خلال الجدول رقم (03) أن نسبة أفراد العينة الذين يمتلكون شهادة ليسانس بلغت حوالي 41.9 %، وهي نسبة مرتفعة مقارنة بنسب المؤهلات العلمية الأخرى، ويلمها مباشرة حاملي شهادة ماستر/ماجستير بنسبة 35.5 %، في حين بلغ عدد أفراد عينة البحث ممن لديهم شهادة الدكتوراه ما نسبته 22.6 %.

كذلك يتضح من خلال الجدول رقم (03) أن 61.3 % من أفراد عينة البحث متخصصين في المحاسبة، في حين نجد أن أفراد العينة المتخصصين في التدقيق يمثلون نسبة 32.3 % من إجمالي عينة البحث، أما أفراد العينة المتخصصين في المالية فقد بلغت نسبتهم 6.5 %.

أما بالنسبة للتصنيف المهني، فقد كان معظم أفراد العينة لديهم مهنة محافظ حسابات بنسبة 80.6 %، وبالنسبة للخبير المحاسبي فكانت النسبة 19.4 %، ومنه نلاحظ أن أغلبية عينة الدراسة يمتنون مهنة محافظ الحسابات.

وبالنسبة لعدد سنوات الخبرة، نلاحظ أن ما نسبته 41.9 % من أفراد العينة خبرتهم تتراوح بين 5 و 10 سنوات وهي نسبة مرتفعة مقارنة بسنوات الخبرة الأخرى، في حين نجد أن عدد الأفراد الذين تتراوح خبرتهم بين 11 و 15 سنة بلغت نسبتها 29 %، وبالنسبة لأفراد العينة

دور محافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على الاستمرارية في ظل جائحة كورونا - دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين-

والتي تتجاوز خبرتهم 20 سنة فقد بلغت نسبتهم 16.1%، كما بلغت نسبة عدد الأفراد التي خبرتهم أقل من 5 سنوات، وعدد الأفراد التي تتراوح خبرتهم بين 16 و20 سنة ما نسبته 6.5%.

2-2-3 التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

من أجل تحليل نتائج البحث ومعرفة مجال اتجاه إجابات أفراد العينة، صمم هذا الاستبيان حسب سلم ليكارت الخماسي، إذ يقابل كل عبارة من عبارات المحور قائمة تحمل الخيارات التالية: "غير موافق بشدة"، "غير موافق"، "محايد"، "موافق"، "موافق بشدة"، والمعايير التي تم استخدامها حسب صيغة ومنهج السؤال موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (04): مقياس ليكارت الخماسي

الدرجة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المستوى	1	2	3	4	5
المتوسط الحسابي	1.79-1	2.59-1.80	-2.60 3.39	4.19-3.40	5-4.20

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 26

■ تحليل نتائج المحور الأول: المؤشرات التي تساعد محافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية في ظل جائحة كورونا:

يهدف هذا المحور إلى معرفة المؤشرات التي تساعد محافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية في ظل جائحة كورونا، والنتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (05): الإحصائيات الوصفية لمحور مؤشرات تساعد محافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية في ظل جائحة كورونا

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
01	ضعف الإيرادات المستمرة مقارنة بالمستهدفة وزيادة نسبة المصروفات المستمرة مقارنة بالعائد.	3,97	0,482	موافق
02	عدم قدرة المؤسسة على تلبية طلبات العملاء بسبب عدم توفير مخزون كافي ونقص واضح في القدرة الإنتاجية للمؤسسة محل التدقيق وتوقف بعض الأنشطة.	3,97	0,657	موافق
03	فقدان المؤسسة محل التدقيق لأسواق رئيسية تسوق فيها	4,03	0,706	موافق

			منتجاتها أو تقوم بالتزود منها وانعكاس ذلك على حجم المبيعات.	
04	عدم قدرة المؤسسة محل التدقيق على توزيع أرباح خلال عدة فترات مالية متلاحقة مع استحقاق هذه الأرباح.	3,39	0,882	موافق
05	وجود خسائر مالية متتالية أو تعرض المؤسسة للعسر المالي عدة مرات متكررة خلال فترات قصيرة جدا.	4,16	0,638	موافق
06	التحول في نمط الشراء من التعامل بالشراء الآجل إلى الشراء النقدي وعدم قدرة المؤسسة على تمويل مستلزماتها نقدا.	3,58	0,720	موافق
07	عدم القدرة على تسديد استحقاقات الدائنين في موعدها.	3,97	0,547	موافق
08	وجود تغيير جوهري في السياسات الحكومية والقوانين والتي تؤثر مباشرة على منتجات المؤسسة.	4,00	0,775	موافق
09	استخدام إجراءات التدقيق الإضافية ووضع خطة عمل بديلة تناسب الوضع الراهن لتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في حال وجود شك جوهري.	3,74	0,855	موافق
10	قيام محافظ الحسابات بفحص الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية كإجراء يساعد في عملية تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار.	4,00	0,775	موافق
	المتوسط الحسابي لمحور مؤشرات تساعد محافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية في ظل جائحة كورونا	3,8806	0,28568	موافق

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 26

نلاحظ من خلال الجدول رقم (05) أن أغلبية أفراد عينة البحث تبدي موافقة على العبارات التي تقيس المؤشرات التي تساعد محافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية في ظل جائحة كورونا، حيث بلغ المتوسط المرجح لهذا المحور (3.8806) وهو متوسط يقع ضمن المعيار الخماسي ليكارت في الفئة (3.40-4.19) والذي يشير إلى درجة "موافق"، مما يعني أن محافظي الحسابات يقومون بتطبيق مؤشرات تساعد في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية في ظل جائحة كورونا.

بالنسبة للانحرافات المعيارية، فقد تراوحت بين 0.4 و 0.8 وهي قيم متدنية مما يدل على عدم وجود تشتت كبير في إجابات أفراد العينة، كذلك بلغ الانحراف المعياري الإجمالي للمحور 0.28 وهي قيمة جيدة تدل على وجود انسجام كبير في إجابات أفراد عينة البحث.

■ تحليل نتائج المحور الثاني: مسؤولية محافظ الحسابات في الحكم على استمرارية المؤسسة في ظل جائحة كورونا

يهدف هذا المحور إلى معرفة مدى مسؤولية محافظ الحسابات في الحكم على استمرارية المؤسسة في ظل جائحة كورونا، والنتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (06): الإحصائيات الوصفية لمحور مسؤولية محافظ الحسابات في الحكم على استمرارية المؤسسة في ظل جائحة كورونا

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
01	تقييم مدى سلامة تقييم الإدارة لقدرة المؤسسة محل التدقيق على الاستمرار، حيث أن تفشي فيروس كورونا قد يؤدي إلى التوقف الكلي أو الجزئي للبعض منها.	3,90	0,597	موافق
02	يناقش محافظ الحسابات مع الإدارة خططها للتعامل مع جائحة كورونا وفيما إذا كانت هناك شكوك حول قدرة المؤسسة على الاستمرار.	3,81	0,654	موافق
03	يقوم محافظ الحسابات بالإفصاح عن قدرة المؤسسة محل التدقيق على الاستمرار خلال الفترة القادمة.	3,77	0,884	موافق
04	إخبار المساهمين عند وجود شك جوهري في قدرة المؤسسة على الاستمرار.	4,26	0,815	موافق بشدة
05	على محافظ الحسابات تقييم فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية منذ وقت بدء الجائحة وبعدها.	4,03	0,752	موافق
06	تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقديرها من خلال فهم بيئة عمل المؤسسة في ظل الجائحة، مع إمكانية إعادة النظر في تقييمات المخاطر التي تمت بالفعل.	3,84	0,779	موافق
07	يقوم محافظ الحسابات بتوسيع نطاق الفحص وتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية لجمع أدلة كافية ومناسبة لإزالة الشك أو إثباته حول استمرارية المؤسسة.	4,10	0,651	موافق
08	يتضمن تقرير محافظ الحسابات إشارة إلى قدرة	3,90	0,746	موافق

			المؤسسة محل التدقيق على الاستمرار أو وجود عدم تأكد جوهري عن قدرتها على الاستمرار والبقاء.
موافق	0,803	3,61	عند تقديم تقرير من قبل محافظ الحسابات مغاير لحقيقة استمرارية العمل فإن ذلك يعرضه للمساءلة، كما يطلب منه القانون دفع مقدار الضرر.
موافق	0,654	3,81	إن عدم بذل العناية المهنية المطلوبة من قبل محافظ الحسابات وفقا لمعيار التدقيق المتعلق بالاستمرارية يعرضه للمساءلة.
موافق	0,45496	3,9032	المتوسط الحسابي لمحور مسؤولية محافظ الحسابات في الحكم على استمرارية المؤسسة في ظل جائحة كورونا

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 26.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (06) أن أغلبية أفراد عينة البحث تبدي موافقة على العبارات التي تقيس مسؤولية محافظ الحسابات في الحكم على استمرارية المؤسسة في ظل جائحة كورونا، حيث بلغ المتوسط المرجح لهذا المحور (3.9032) وهو متوسط يقع ضمن المعيار الخماسي ليكارت في الفئة (3.40-4.19) والذي يشير إلى درجة "موافق"، مما يعني أن محافظي الحسابات يتحملون المسؤولية في الحكم على استمرارية المؤسسة في ظل جائحة كورونا. بالنسبة للانحرافات المعيارية فقد تراوحت بين 0.5 و 0.8 وهي قيم متدنية مما يدل على عدم وجود تشتت كبير في إجابات أفراد العينة، كذلك بلغ الانحراف المعياري الإجمالي للمحور قيمة 0.45 وهي قيمة جيدة تدل على وجود انسجام كبير في إجابات أفراد عينة البحث.

2-3 اختبار صحة الفرضيات

لاختبار فرضيات البحث تم استخدام اختبار (T) لعينة واحدة (One Sample T-Test) بالنسبة لكل فرضية على حده، وذلك عند مستوى دلالة 0.05.

وقاعدة القرار لهذا الاختبار هي كالتالي:

- تقبل الفرضية العدمية (H_0) إذا كانت القيمة المحسوبة لاختبار (T) أكبر من قيمتها المجدولة (إذا كانت Sig أكبر من 0.05):
- تقبل الفرضية البديلة (H_1) إذا كانت القيمة المحسوبة لاختبار (T) أقل من قيمتها المجدولة (إذا كانت Sig أقل من 0.05).

وعليه بالاعتماد على هذه القاعدة يمكننا اختبار صحة الفرضيات فيما يلي:

2-3-1 اختبار الفرضية الأولى

- الفرضية العدمية (H_0): لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين المؤشرات التي يعتمد عليها محافظ الحسابات وبين تقييم قدرة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على الاستمرارية في ظل جائحة كورونا؛
 - الفرضية البديلة (H_1): توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين المؤشرات التي يعتمد عليها محافظ الحسابات وبين تقييم قدرة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على الاستمرارية في ظل جائحة كورونا.
- لاختبار هذه الفرضية، تم استخدام اختبار (T) لعينة واحدة (One Sample T-Test)، وذلك لاختبار مدى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط الإجابات وقيمة المتوسط الفرضي 3 عند مستوى دلالة 0.05، والجدول التالي يوضح نتائج هذا الاختبار:
- الجدول رقم (07): نتائج اختبار الفرضية الأولى باستخدام اختبار T-Test

الدرجة الافتراضية = 3				
البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	Sig
المحور الأول	3.8806	0.28568	17.163	0.000

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 26.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (07) أن قيمة Sig لاختبار (T-test) تساوي 0.00 وهي قيمة أقل من مستوى 0.05، كما نلاحظ أيضا أن المتوسط العام للإجابات والمقدر ب 2.3273 يقل عن قيمة المتوسط الفرضي، ونتيجة لذلك، فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة (H_1) " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين المؤشرات التي يعتمد عليها محافظ الحسابات وبين تقييم قدرة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على الاستمرارية في ظل جائحة كورونا".

2-3-2 اختبار الفرضية الثانية

- الفرضية العدمية (H_0): لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين المؤشرات الإضافية التي يعتمد عليها محافظ الحسابات وبين تقييم قدرة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على الاستمرارية في ظل جائحة كورونا.
- الفرضية البديلة (H_1): توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين المؤشرات الإضافية التي يعتمد عليها محافظ الحسابات وبين تقييم قدرة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على الاستمرارية في ظل جائحة كورونا.

لاختبار هذه الفرضية، تم استخدام المعلومات التي قدمها لنا محافظو الحسابات أثناء مقابلتهم من أجل استمارة الاستبيان، حيث اتفق أغلب المستجيبين على أنه ليست هناك إجراءات إضافية قام بها محافظ الحسابات في ظل جائحة كورونا لتقييم استمرارية المؤسسة محل التدقيق، وإنما اعتمدوا على الإجراءات العادية في ذلك.

3-3-2 اختبار الفرضية الثالثة

- الفرضية العدمية (H_0): لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين مسؤولية محافظ الحسابات بخصوص الاستمرارية وبين قدرة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على الاستمرارية في ظل جائحة كورونا؛
- الفرضية البديلة (H_2): توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين مسؤولية محافظ الحسابات بخصوص الاستمرارية وبين قدرة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على الاستمرارية في ظل جائحة كورونا.

لاختبار هذه الفرضية، تم استخدام اختبار (T) لعينة واحدة (One Sample T-Test)، وذلك لاختبار مدى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط الإجابات وقيمة المتوسط الفرضي 3 عند مستوى دلالة 0.05، والجدول التالي يوضح نتائج هذا الاختبار:

الجدول رقم (08): نتائج اختبار الفرضية الثانية باستخدام اختبار T-Test

الدرجة الافتراضية = 3				
البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	Sig
المحور الثاني	3.9032	0.5496	11.054	0.000

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 26.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (08) أن قيمة Sig لاختبار (T-test) تساوي 0.000 وهي قيمة أقل من مستوى 0.05، كما نلاحظ أيضا أن المتوسط العام للإجابات والمقدر ب 2.2030 يقل عن قيمة المتوسط الفرضي، ونتيجة لذلك، فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة (H_1) " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين مسؤولية محافظ الحسابات بخصوص الاستمرارية وبين قدرة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على الاستمرارية في ظل جائحة كورونا".

الخلاصة

حاولنا في هذه الورقة البحثية ابراز مسؤولية محافظ الحسابات في الحرص والرقابة على استمرارية المؤسسات الاقتصادية، في ظل التحديات التي تواجهها هذه الأخيرة بسبب جائحة كورونا، باعتماده على مؤشرات تقيس مدى تهديد فرض الاستمرارية في المؤسسة محل التدقيق، وذلك من خلال التحليل الاحصائي لمتغيرات الدراسة، وتوصلنا إلى مجموعة من النتائج والتوصيات التي نوردها فيما يلي:

نتائج البحث

- يتضح من خلال الدراسة النظرية ونتائج التحليل الاحصائي لمتغيرات البحث ما يلي:
- يؤثر التزايد المستمر والغير متنبئ به لجائحة كورونا بشكل مباشر على فرض الاستمرارية واستدامة العديد من المؤسسات الاقتصادية في مختلف القطاعات؛
 - يعتمد محافظ الحسابات على عدة مؤشرات (مالية، تشغيلية، ... إلخ) في تقييمه لقدرة المؤسسة على الاستمرارية؛
 - توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (5%) بين المؤشرات التي يعتمد عليها محافظ الحسابات وبين تقييمه لقدرة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على الاستمرارية في ظل جائحة كورونا؛
 - توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (5%) بين مسؤولية محافظ الحسابات بخصوص الاستمرارية وبين قدرة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على الاستمرارية في ظل جائحة كورونا.

توصيات البحث

- في ضوء النتائج السابقة توصي الباحثان بما يلي:
- ضرورة تقييم الاستمرارية في كل الأزمات بما فيها الصحية؛
 - ضرورة اطلاع محافظ الحسابات على الإصدارات والمعايير ذات الصلة بفرض الاستمرارية في ظل جائحة كورونا، والتي تم إصدارها من طرف العديد من المنظمات المهنية الدولية؛
 - ضرورة تأكيد محافظ الحسابات من استعمال مختلف المؤشرات ذات الدلالة، والتي تساعد على اكتشاف ما يمكن أن يؤثر على استمرارية المؤسسة في ظل جائحة كورونا؛
 - عقد ندوات ومؤتمرات محلية تهتم بتوجيه وارشاد محافظ الحسابات عند تقييمه لاستمرارية المؤسسات في ظل جائحة كورونا.

قائمة المصادر والمراجع باللغة العربية

- الأمين ماهر عياش، مدى استخدام مدقق الحسابات الخارجي لمعيار التدقيق الدولي 570 - دراسة ميدانية في البيئة السورية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، 38(04)، 2016.
- الجريدة الرسمية، القانون 10 - 01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المؤرخ في 29 جوان 2010، (العدد 42)، 11 جويلية، 2010.
- حسام خريفي، ومحمود عمر معي الدين، أهمية نماذج الفشل المالي كألية للحكم على مدى قدرة المؤسسة على الاستمرارية باستخدام نموذجي ولتمان وكيدا - دراسة حالة مؤسسة اسمنت القصيم السعودية. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، 6(2)، 2021.
- عبد الرحمن بن عيسى، استخدامات المراجعة التحليلية في تقرير محافظ الحسابات عن قدرة شركات المساهمة في الجزائر على الاستمرارية في النشاط- دراسة حالة شركة بيوفارم، مجلة ابعاد اقتصادية، 8(2)، 2018.
- عبد الرحمن عادل خليل عثمان، وأحمد محمد بدر شعت، الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في ضمان استمرارية المشروعات "دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات العليا، 7(25)، 2016.
- لخضر لقلبي، مدى امكانية تطبيق المعيار الدولي للمراجعة رقم(570) الخاص بالاستمرارية في الجزائر، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية- دراسات اقتصادية، 05(03)، 2011.
- ماذا يعني تحول كورونا الى "جائحة"؟ هذه المصطلحات عليك معرفتها، (12 مارس، 2020)، تاريخ الاسترداد 27 03، 2022، من SASA POST: <https://www.sasapost.com/corona-pandemic-and-other-terms>
- محمد محمد عبد العزيز غريب، معوقات الافصاح المحاسبي عن فرض الإستمرارية في ظل حدث جائحة فيروس كورونا (COVID - 19)، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد 22(العدد 02)، 2021.
- مرض فيروس كورونا المستجد 2019 (كوفيد-19)، (01 ديسمبر، 2021)، تاريخ الاسترداد 27/3/2022، من MAYO CLINIC: <https://www.mayoclinic.org/ar/diseases-conditions/coronavirus/symptoms-causes/syc-20479963>
- نور الدين مزياني، الإطار الدولي للتدقيق المالي، الجزائر: نوميديا للطباعة والنشر والتوزيع، 2021.
- Belaiboud, M., guide pratique d'audit comptable & financier, (éd. 4 éme). Alger: Berti Editions, 2021.
- organisation mondiale de la santé, (2020, 12 10), maladie à coronavirus(covid-19), Consulté le 03 27, 2022, sur organisation mondiale de la santé: <https://www.who.int/ar/emergencies/diseases/novel-coronavirus-2019/question-and-answers-hub/q-a-detail/coronavirus-disease-covid-19>

قائمة المصادر والمراجع باللغة الإنجليزية

- Al-Ameen Maher Ayaash, The extent to which the external auditor uses the International Auditing Standard 570 - a field study in the Syrian environment, Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies-Economic and Legal Sciences Series, Vol. (38), No. (4), 2016.

- Official Gazette, Law 10-01 relating to the professions of the accountant, accountant, and certified accountant dated June 29, 2010, (No. 42), July 11, 2010.
- Houssam Kherifi, and Mahmoud Omar Mahieddin, The importance of financial failure models as a mechanism for judging the extent of the company's ability to continue by using of ALTMAN and KIDA models – A case study of the Saudi Qassim Cement Company, *Journal of Research in Accounting and Finance*, Vol. (6), No. (2), 2021.
- Abdarrahmane Benaissa, The uses of analytical auditing in a legal auditing report in assessing corporate continuous activity - a case study of Biopharm, *Economic Dimensions Journal*, Vol. (8), No. (2), 2018.
- Abdurrahman Adel Khalil Othman and Ahmed Muhammad Badr Shaat, The Governance Role of the External Auditor in Ensuring the Continuity of Projects - "A Field Study", *Journal of Graduate Studies*, Vol. (7), No. (25), 2016.
- Lakhdar Louglaithi, The Possibility of Applying International Standard No. 570 on Continuity in Algeria, *Journal of Law and Human Sciences - Economic Studies*, Vol. (05), No. (03), 2011.
- What does Corona turn into a “pandemic” mean? These Terms You Should Know, (March 12, 2020), retrieved date 27 03, 2022, from SASA POST: <https://www.sasapost.com/corona-pandemic-and-other-terms/>
- Muhammad Muhammad Abdelazeez Ghareeb, Constraints to Accounting Disclosure on Impose Continuity under the Corona Virus Pandemic (COVID-19), *Journal of Financial and Commercial Research*, Vol. (22), No. (02), 2021.
- Novel Coronavirus Disease 2019 (COVID-19), (December 01, 2021), Retrieval date 3/27/2022, from Mayo Clinic: <https://www.mayoclinic.org/ar/diseases-conditions/coronavirus/symptoms- causes/syc-20479963>
- Noureddine Meziani, *International Financial Audit Framework, Algeria: Numidia for printing, publishing and distribution*, 2021.
- Belaiboud, M., *practical guide to the accounting and financial auditing*, (4th Ed.). Algiers: Berti Editions, 2021.
- world health organization, (2020, 12 10), coronavirus disease (covid-19), Accessed 03 27, 2022, on world health organization: <https://www.who.int/ar/emergencies/diseases/novel-coronavirus-2019/question-and-answers-hub/q-a-detail/coronavirus-disease-covid-19>