جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبة

العنوان:

دور محافظ الحسابات في التأكد من استمرارية استغلال المؤسسة وفق المعيار الجزائري للتدقيق 570

دراسة استبيانيه لبعض آراء المهنيين والأكاديميين

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم مالية ومحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالبتين:

- بلالي فاطمة
- بن شعبان أميرة

لجنة المناقشة:

أ/ فتيحة ملياني (أستاذة محاضرة (أ) جامعة الجيلالي بونعامة) -رئيسة-

أ/ رشيد سفاحلو (أستاذ محاضر (أ) جامعة الجيلالي بونعامة) -مشرفا ومقررا-

أ/ نبيلة دحمان زناتي (أستاذة محاضرة (ب) جامعة الجيلالي بونعامة) -ممتحنة-

السنة الجامعية: 2020-2019

إهـــداء

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل اليه لولا فضل الله علينا، أما بعد من دواعي الفخر والاعتزاز أن أهدي ثمرة جهد هذا العمل المتواضع إلى:

أعز ما أملك في الدنيا، إلى من رحمتني بدعواتها وبركاتها، إلى الشمس التي أضاءت سماء روحي، إلى نبع الحنان أطال الله في عمرها.

إلى من كان خير مرشد لي نحو العلم والمعرفة، إلى من علمني أن الحياة صبر وعطاء، إلى أبي أمد الله في عمره وأدامه الله سندا لي.

إلى رمز الطيبة والحنان، إلى نصفي الثاني وتوءم روحي، إلى أختي ياسمين.

إلى الكفاية وقت الحاجة والطمأنينة وقت الخوف، إلى أخي وليد.

إلى رمز السعادة: بيشو، بيتشو.

والإهداء الأكبر إلى كل من علمني وإلى من يعلمون من أجل العلم والمعرفة.

أميرة

إهـــداء

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل إليه لولا فضل الله علينا، أما بعد من دواعي الفخر والاعتزاز أن اهدي ثمرة جهد هذا العمل المتواضع إلى:

إلى الوالدين الكريمين حفظها الله وأطال في عمرهما وأدامهما تاجا على رأسي

إلى روح جدي الطاهرة رحمة الله عليه وأسكنه فسيح جنانه

إلى جدتي أطال الله في عمرها وشفاها وحفظها من كل سوء

إلى خالتي العزيزة حفظها الله لنا ورزقها العفو والعافية

إلى من تقاسمت معهم هموم الدنيا وأفراحها اخواتى حفظهم الله ورعاهم

إلى جميع أفراد العائلة الذين وقفوا معي طيلة المشوار الدراسي وانتظروا هاته الفرحة

إلى من شاءت الأقدار أن تجمعني معها مقاعد الدراسة ورافقتني في هذا العمل

إلى جميع طلبة جامعة جيلالي بونعامة –خميس مليانة–تخصص محاسبة وتدقيق

دفعة 2020

أقول لهم إني أكن لكم كل الاحترام والتقدير.

فـــاطمة

الشكر

الحمد لله ذي المن والفضل والإحسان، له الشكر أولا وأخيرا على حسن توفيقه لإتمام هذا البحث، بعد ما يسر العسير وذلل الصعاب ورزقني بنعمة الصبر وخير الناس عونا لي

يعد الله سبحانه وتعالى، أدين بعظيم الشكر والفضل والعرفان للأستاذ سفاحلو رشيد على قبوله الإشراف على هذا العمل وعلى كل نصائحه وتوجيهاته حتى يكون العمل في طريق الصواب، والى كل الأساتذة الأفاضل الذين قبلوا تقييم ومناقشة هذه الأطروحة وإثراءها.

لأنه من حسن الخلق مقابلة المعروف بالمعروف، أتوجه بجزيل الشكر والدعاء بظهر الغيب، لكل باحث علم اقتبست من عمله ولو بالقدر القليل، كما أتوجه بالشكر لكل باحث يستفيد من بحثي هذا وخصني بدعاء بظهر الغيب، نسأل الله عز وجل أن يجعله مستجابا.

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور محافظ الحسابات في التأكد من استمرارية استغلال المؤسسة وفق المعيار الجزائري للتدقيق 570، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة اعتمدنا على دراسة استبيانيه تم توزيعها في كل من ولاية عين الدفلى وما جاورها بحيث شملت عينة الدراسة على ممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق الخارجين وأساتذة جامعيين واعتمدنا في تحليل واختبار فرضيات الدراسة على البرنامج الاحصائي spss.

وقد توصلت هذه الدراسة على انه يتوجب على محافظ الحسابات أن يقوم بإجراءات التدقيق اللازمة حتى يقرر ما إذا كان الشك حول فرض الاستمرارية قد أزيل وفي حال ملاحظة ما يهدد استمرارية المؤسسة فهو ملزم بإعداد تقرير خاص يبدي رايه فيه.

وقد أوصت هذه الدراسة إلزامية محافظي الحسابات بالسعي المستمر والدائم نحو تطوير أدائهم وكذا فهم معايير التدقيق الجزائرية وهذا من خلال المشاركة في الملتقيات، الندوات العلمية المتخصصة، والمشاركة في الدوارات التدريبية التي تواكب كل ما هو جديد

كلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، معايير التدقيق الجزائرية، استمرارية الاستغلال.

Résume :

Cette étude vise à mettre en évidence le rôle du commissaire aux comptes pour assurer la continuité de l'exploitation de l'institution selon la norme Algérienne d'audit 570. Pour atteindre les objectifs de cette étude, nous nous sommes appuyés sur une étude par questionnaire qui a été diffusée dans la Wilayat de Ain Defla et ses environs, de sorte que l'échantillon de l'étude comprenait des praticiens externes de la profession comptable et d'audit et des professeurs d'université, et nous nous sommes appuyés pour analyser et tester les hypothèses de l'étude sur le programme statistique SPSS.

Cette étude a conclu que le commissaire aux comptes doit effectuer les procédures d'audit nécessaires afin de décider si le soupçon concernant l'imposition de continuité a été levé, et si quelque chose menaçant la continuité de l'institution est observé, il est obligé de préparer un rapport spécial dans lequel il exprime son opinion.

Cette étude recommandait aux teneurs de comptes obligatoires de tendre en permanence et en permanence au développement de leurs performances, ainsi qu'à la compréhension des normes Algériennes d'audit, et cela à travers la participation à des forums, des séminaires scientifiques spécialisés, et la participation à des formations en phase avec tout ce qui est nouveau

Mots clés : commissaire aux comptes, normes Algériennes d'audit, continuité de l'exploitation.

الفهرس

الفـهـــرس

المـحـتـوى	الصفحة
الواجهة	
الإهداء	
الشكر	
الملخص	
فهرس المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
قائمة الملاحق	
قائمة الاختصارات	
المقدمة	أ
تمهيد	**06**
الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات واستمرارية الاستغلال حسب المعيار الجزائري للتدقيق 570	**06**
المبحث الأول: واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر	**07**
المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر	**07**
المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على تدقيق الحسابات في الجزائر	**09**
المطلب الثالث: شروط ومقاييس مزاولة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر	**12**
المبحث الثاني: المعايير المحددة لمسؤولية المدقق في تقييم الاستمرارية	**19**
المطلب الاول: معايير التدقيق المتعارف عليها	**20**
المطلب الثاني: معايير التدقيق الجزائرية	**22**

المطلب الثالث: المعيار الجزائري للتدقيق 570 –استمرارية الاستغلال–	**29**
المبحث الثالث: عرض وتحليل الدراسات السابقة.	**36**
المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة	**36**
المطلب الثاني: القيمة المضافة للدراسة	**41**
خلاصة الفصل الأول	**42**
تمـهـيد	**44**
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لدور محافظ الحسابات في التأكد من استمرارية الاستغلال حسب المعيار الجزائري للتدقيق 570	**44**
المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة	**45**
المطلب الاول: مجتمع وعينة وحدود الدراسة	**45**
المطلب الثاني: هيكل الاستبيان ومقاييسه	**46**
المطلب الثالث: استرجاع الاستبيان واختبار ثباته وصدقه	**48**
المطلب الرابع: تفريغ بيانات الاستبيان	**49**
المبحث الثاني: تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات	**53**
المطلب الأول: تحليل نتائج استبيان المحور الأول واختبار الفرضية المتعلقة به	**53**
المطلب الثاني: تحليل نتائج استبيان المحور الثاني واختبار الفرضية المتعلقة به	**61**
المطلب الثالث: تحليل نتائج استبيان المحور الثالث واختبار الفرضية المتعلقة به	**68**
خلاصة الفصل	**79**
الخاتمة	**81**
قائمة المراجع	**86**
الملاحق	**90**

قائمة الجداول

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1 – 1)	إصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية	22
(1 – 2)	إصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية	24
(1 – 3)	إصدارات الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية	26
(1 – 4)	إصدارات الرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية	28
(2 – 1)	مقياس ليكارت الخماسي	47
(2 – 2)	الإحصائيات المتعلقة باستمارة الاستبيان	48
(2 – 3)	صدق محاور الاستبيان	49
(2 – 4)	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية	50
(2 – 5)	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	51
(2 – 6)	توزيع عينة حسب الخبرة المهنية	52
(2 – 7)	نتائج آراء العينة حول إجراءات تدقيق محافظ الحسابات لتقييم استمرارية المؤسسة حسب NAA570	54
(2 – 8)	اختبار العينة البسيطة لإجراءات تدقيق محافظ الحسابات لتقييم استمرارية المؤسسة حسب NAA570	58
(2 – 9)	اختبار Annova لدرجة التباين حسب المهنة فيما يخص الفرضية الأولى	59
(2 – 10)	اختبار Annova لدرجة التباين حسب المؤهل العلمي فيما يخص الفرضية الأولى	60
(2 – 11)	نتائج آراء العينة حول مؤشرات التي تساعد محافظ الحسابات بالتنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة حسب NAA570	61
(2 – 12)	اختبار العينة البسيطة للمؤشرات التي تساعد محافظ الحسابات بالتنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة حسب NAA570	66
(2 – 13)	اختبار Annova لدرجة التباين حسب المهنة فيما يخص الفرضية الثاني	67
(2 – 14)	اختبار Annova لدرجة التباين حسب المؤهل العلمي فيما يخص الفرضية الثانية	68
(2 – 15)	نتائج أراء العينة حول استنتاجات ورأي محافظ الحسابات حول استمرارية المؤسسة حسب NAA570	69
(2 – 16)	اختبار العينة البسيطة لاستنتاجات ورأي محافظ الحسابات حول استمرارية المؤسسة حسب NAA570	75
(2 – 17)	اختبار Annova لدرجة التباين حسب المهنة فيما يخص الفرضية الثالثة	77
(2 – 18)	اختبار Annova لدرجة التباين حسب المؤهل العلمي فيما يخص الفرضية الثالثة	78

قائمة الأشكال

قائـمــة الأشـكـال:

رقم الشكل	عنــون الشـكـل	الصفحة
أ	هيكل البحث	د
(1 – 1)	مسؤوليات محافظ الحسابات	18
(1 – 2)	معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)	20
(2 – 1)	الإحصائيات المتعلقة باستمارة الاستبيان	48
(2 – 2)	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير المهنة	50
(2 – 3)	تمثيل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	51
(2 – 4)	تمثيل عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	52

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
ملحق رقم 01	الاستبيان	90
ملحق رقم 02	مخرجات الاستبيان	96

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

المختصر	التفسير
ISA	International Accounting Standards
SCF	Système Comptable Financier
NAA	Norme Algérienne D'audit
CNC	Conseil National De Comptabilité
AICPA	American Institut of Certified Public Accountants
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board

مقدمة

1. توطئة:

يعتبر تعثر وفشل المؤسسات إحدى السمات الأساسية لنظام اقتصاد السوق، وهو ظاهرة اقتصادية تصيب المؤسسات بكافة أنواعها سواء كانت كبيرة الحجم، متوسطة أو صغيرة، مدرجة أو غير مدرجة في البورصة، حيث تزايد اهتمام بدراسة ظاهرة فشل المؤسسة بشكل لافت للانتباه في بداية الألفية الثالثة، التي شهدت العديد من حالات الفشل في وسط المؤسسات العالمية الكبرى دون سابق انذار، والتي ارجعها المحللون إلى عدم مصداقية المعلومات المالية المعدة من طرف مكاتب محافظي الحسابات، ومن أمثلة ذلك فضيحة تواطؤ مكتب التدقيق العالمي آرثر أندرسون (ARTHUR ANDERSON) مع شركة إنرون(ENRON) الذي يعد من عمالقة المراجعة ليس في الولايات المتحدة فحسب بل في العالم ككل، حيث تم على المصادقة على حسابات الشركة والتأكيد على أنها أعدت حسب الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، الأمر الذي انتهى بانهيار المكتب واختفائه بعد أن أفلست الشركة.

منذ ذلك الوقت صار توفير المدققين لإشارات تحذيرية بتعثر الشركة من خلال تقييمهم لفرض الاستمرارية، الأمر الذي دفع المنظمات الدولية وفي مقدمتهم الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار معايير التدقيق الدولية (ISA) هدفها تطوير المهنة وإضفاء مصداقية وشفافية على القوائم المالية وكذلك تسهيل القيام بالمقارنات المالية الدولية بين ممارسي مهنة التدقيق في مختلف أنحاء العالم.

ونظرا للتحولات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر المتمثلة في التوجه نحو سياسة اقتصاد السوق وتأثرها بالبيئة الخارجية العالمية المحيطة بها، أصبح من الضروري إدخال تعديلات جديدة على مهنة المحاسبة والتدقيق بما يتماشى مع معايير المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية، ونتيجة عن تلك التعديلات صدور النظام المحاسبي المالي (SCF) سنة 2007 ويليه القانون 10-01 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق وكيفية ممارستها، ووصولا إلى إصدار مجموعة أولى من معايير التدقيق الجزائرية (NAA)في فيفري 2016 من طرف المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)هذا قصد رفع الأداء المهني لممارسي المهنة لمواكبتها مع العالم.

1. مشكلة الدراسة:

مشكلة الدراسة تتلخص في أن ما يحدثه الفشل المالي من آثار على الوحدات الاقتصادية بشكل خاص والاقتصاد بشكل عام، ألقى مسؤوليات كبيرة على محافظ الحسابات بحيث أصبح ملزم بزيادة مجالات الخدمات التي يقدمها، ومن هنا جاءت هذه الدراسة لتوضيح دور محافظ الحسابات في التأكد من استمرارية الاستغلال وفق المعيار الجزائري للتدقيق 570، ومنه يمكن صياغة الإشكالية التالية:

فيما يتمثل دور محافظ الحسابات في التأكد من استمرارية الاستغلال وفق معيار التدقيق الجزائري 570 "استمرارية الاستغلال"؟

وللإجابة عن الإشكالية نقترح مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- **كيف يقوم محافظ الحسابات بالتأكد من استمرارية المؤسسة من عدمها؟**
- **كيف يقوم محافظ الحسابات بالتنبؤ بالفشل المالي؟**
- **ماهي استنتاجات محافظ الحسابات حول قدرة المؤسسة على الاستمرار؟**

2. فرضيات الدراسة:

للإجابة عن الأسئلة الفرعية السابقة نقترح الفرضيات التالية:

- **يستخدم محافظ الحسابات إجراءات التدقيق بشأن تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال.**
- **يتنبأ محافظ الحسابات بالفشل المالي للمؤسسة عن طريق مجموعة من المؤشرات.**
- **يقوم محافظ الحسابات انطلاقا من العناصر المقنعة المجمعة باستنتاج وإبداء رأيه حول قدرة المؤسسة على الاستمرار.**

3. مبررات اختيار الموضوع:

لقد كان اختيارنا لهذا الموضوع جملة من الأسباب منها:

- حداثة الموضوع بالنظر إلى الدراسات التي تناولته والكيفية التي عولج بها وهذا في حدود ما اطلعنا عليه.
- محاولة إثراء الموضوع وجعله أرضية يعتمد عليها في دراسات مستقبلية.
- موضوع البحث في صلب تخصصنا ويخدمه.

- أهمية الموضوع وضرورة لفت نظر محافظ الحسابات إلى تقييد بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية بشكل عام ومعيار استمرارية الاستغلال بشكل خاص.

4. أهداف الدراسة:

هناك العديد من الأهداف التي نسعى إلى تحقيقها من خلال هذا البحث، نلخصها في النقاط التالية:

- الإجابة عن السؤال الرئيسي والأسئلة الفرعية بالإضافة إلى اختبار صحة أو خطأ الفرضيات المقدمة.
- معرفة أهمية تطبيق معيار الاستمرارية 570 في الواقع المهني بالجزائر.
- معرفة كيفية استخدام محافظ الحسابات لإجراءات التدقيق أثناء أداء مهمته للتأكد من استمرارية المؤسسة.

5. أهمية الدراسة:

يمكن ايجازها فيما يلي:

- تتناول هذه الدراسة موضوعا حيويا وهاما يناقش فيه الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في التأكد من استمرارية المؤسسة حسب المعيار الجزائري للتدقيق 570.
- يعتبر موضوع استمرارية الاستغلال من أهم المواضيع التي استدعت اهتماما كبير من طرف محافظي الحسابات نظرا لما تمثله مؤشرات عدم الاستمرارية من خطورة على مستقبل المؤسسة، ولما لها أثر على مسؤولية المدقق في الحكم على استمرارية المؤسسة في ضوء معيار التدقيق الجزائري 570.

6. حدود الدراسة:

حدود موضوعية: تهتم هذه الدراسة بمحافظ الحسابات وكيفية تطبيقه لمعيار التدقيق الجزائري 570 – استمرارية الاستغلال–ودوره في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار.

حدود زمانية: دامت فترة الدراسة من منتصف شهر مارس إلى غاية أواخر شهر سبتمبر.

حدود مكانية: شملت هذه الدراسة أماكن توزيع الاستبيان في كل من ولاية عين الدفلى وبعض الولايات الأخرى البليدة، شلف، الجزائر العاصمة.

7. منهج الدراسة:

تعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي بأسلوب تحليلي، يعتمد على جمع المعلومات ودراستها وتحليلها بالنسبة للجانب النظري، أما الجانب التطبيقي تم اتباع برنامج SPSS عن طريق دراسة استبيانيه حول دور محافظ الحسابات في التأكد من استمرارية الاستغلال حسب المعيار الجزائري للتدقيق 570.

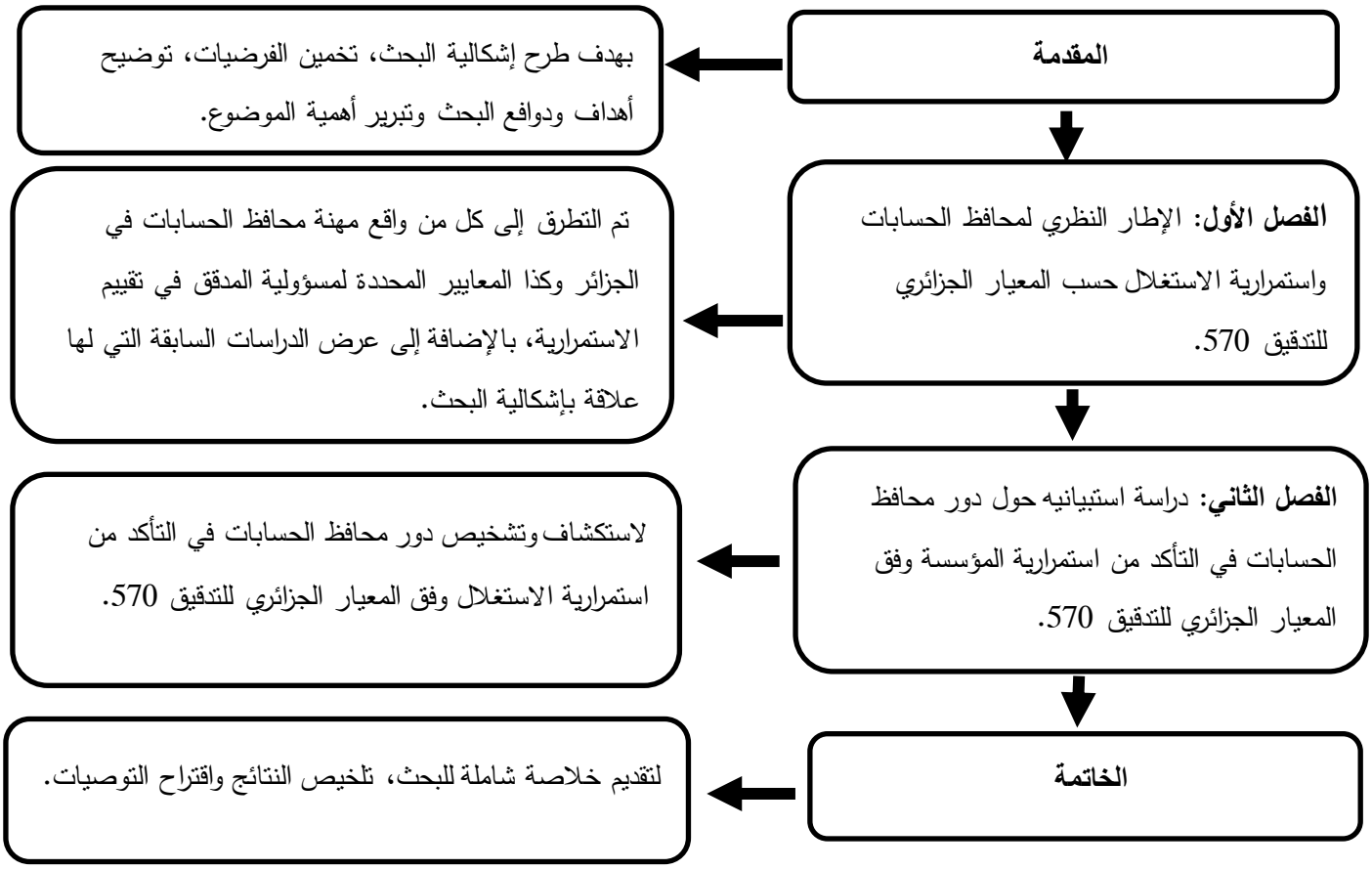
8. صعوبات الدراسة:

إن أبرز الصعوبات التي صادفتنا في هذه الدراسة كانت تفشي فيروس كورونا (COVID 19)، أدى إلى صعوبة التنقل للحصول على مراجع كافية بسبب الحجر الصحي، وكذلك عدم تجاوب المحسوس من طرف افراد العينة خاصة المهنيين منهم.

9. هيكل الدراسة:

تم هيكلة وتنظيم البحث في فصلين تسبقهم مقدمة وتليهم خاتمة، الشكل (أ) الموالي يوضحها وفق ترتيبها مع توضيح الهدف من كل عنصر من عناصر هيكل البحث:

الشكل (أ): هيكل البحث.



المصدر: من إعداد الطالبتين.

الفصل الأول

تمهيد:

تحاول الجزائر مثلها مثل باقي الدول مواكبة التطورات الاقتصادية الحاصلة على مستوى الأقاليم الدولية وانتهاج ميكانيزمات اقتصاد السوق ومحاولة التكيف معها نتيجة لتبنيها للمعايير المحاسبية الدولية في إطار النظام المحاسبي المالي الجديد من أجل الرفع من كفاءة وفعالية مهنة التدقيق ومزاولة التدقيق في الجزائر.

يعتبر القانون 10-01 نقطة تغيير هامة في إعادة هيكلة الهيئات التي تشرف على مهنة التدقيق المحاسبي من جهة، وكذا في تغيير أحكام التي يخضع لها ممارس المهنة، إذ أن هذا الأخير يخضع لمجموعة من الشروط العامة وأخرى شخصية لمزاولة المهنة وعلية يتبع مسار محدد في تنفيذ المهمة المكلفة بها، وفي الأخير هو ملزم بتقديم تقرير يبدي فيه رأيه حول مصداقية حسابات المؤسسة محل التدقيق، ومن بين المهام الكبرى التي أوكلها المشرع الجزائري لمحافظ الحسابات بموجب هذا القانون بالإضافة إلى مهام المصادقة على الحسابات، مهمة إشعار الأطراف المعنية من خلال إصدار تقرير خاص يبين فيه الصعوبات التي يرى من المحتمل أن تؤدي الى عدم استمرارية المؤسسة

ومن خلال هذا الفصل سنحاول عرض واقع تدقيق الحسابات في الجزائر وتطورها التاريخي وإبراز الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات وكذا المعايير الجزائرية للتدقيق بالأخص معيار التدقيق الجزائري NAA570 استمرارية الاستغلال، وهذا عن طريق تقسيم الفصل إلى العناصر الأساسية التالية:

- **المبحث الأول:** واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.
- **المبحث الثاني:** المعايير المحددة لمسؤولية المراجع في تقييم الاستمرارية.
- **المبحث الثالث:** عرض وتحليل الدراسات السابقة.

المبحث الأول: واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

نستعرض من خلال هذا المبحث التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر من خلال تناول المحطات التاريخية التي مرت بها اتجاه الإصلاحات الاقتصادية المعتمدة من قبل الدولة الجزائرية من خلال قوانين ومراسيم منظمة للمهنة، ثم نتناول الهيئات المشرفة على مهنة محافظ الحسابات مع إبراز دور هذه الهيئات تسيير المهنة،

وفي الأخير نتناول شروط ومقاييس مزاولة مهنة محافظ الحسابات وكيفية تعيينه وحقوقه واجباته.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر.

مرت مهنة محافظة الحسابات في الجزائر بجملة من التغيرات، ارتبطت بالظروف والاتجاهات الاقتصادية التي عرفتها البلاد منذ الاستقلال، ويستند معظم الباحثين في الموضوع إلى فترة الإصلاحات باعتبارها نقطة البداية لتحول جذري في مجال التدقيق الخارجي في الجزائر.

وعلى هذا الأساس قمنا بتقسيم مراحل تطور مهنة محافظ الحسابات في الجزائر إلى ثلاث (03) مراحل أساسية هم:

- مرحلة احتكار الدولة لخدمات محافظا لحسابات (1969-1988)؛
- مرحلة استقلالية خدمات محافظ الحسابات (1988-2010)؛
- مرحلة إصلاح منظومة محافظ الحسابات (بعد 2010).

مرحلة احتكار الدولة لخدمات محافظ الحسابات (1969-1988):

قبل الاستقلال كانت مهنة محافظة الحسابات خاضعة لقوانين المستعمر الفرنسي باعتبار دواليب الاقتصاد والشركات كانت تحت سيطرته، وغداة الاستقلال ظلت خاضعة للنصوص المستمدة من اتفاقيات إفيان والقانون الأساسي، لعدم وجود الكفاءات المناسبة لتدريب المهنيين واهتمام الدولة بمجالات اقتصادية لها أولوية مقارنة بتدقيق الحسابات.[1]

بدأ اهتمام الدولة بتدقيق الحسابات سنة 1969 التي تعتبر بداية التاريخ لها بالجزائر المستقلة، حتى وإن لم تكن لها صفة المهنة آنذاك، وفق ما جاء به (قانون المالية 1970) الذي جاء بكيفية تحديد واجبات ومهام

[1] محمد عبد الماجد بوركايب، **معوقات مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر في ظل خصائص بيئة المحاسبة الإلكترونية**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة يحي فارس، المدية،2017، ص54.

محافظي الحسابات في المؤسسات مسندا مهمة محافظي الحسابات في مادته الأولى إلى موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية ويتبين مما سبق أن محافظ الحسابات اعتبر كموظف عام في الدولة وهذا ما ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي السائد[1].

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، كان المشرع الجزائري أن يسن آليات رقابية تحد من الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة. ففي مارس 1980 صدر قانون رقم 80-05 الذي أقر بإنشاء هيئة معنية لتنظيم هذه المهنة تتمثل في مجلس المحاسبة، حيث نصت المادة 05 من القانون 80-05 على أن مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية أين تتم مراقبة صحتها وانتظامها ونزاهتها، إلا أن هذه النصوص لم ترى أي تعديل وبقي حال المراجعة الخارجية على حالها تحوم في فراغ قانوني إلى غاية 1988[2].

1- مرحلة استقلالية خدمات محافظ الحسابات (1988-1991):

بدأت هذه المرحلة مع الإصلاحات التي شرعت فيها الجزائر سنة 1988 بمنح الشركات الاقتصادية العمومية الحرية في التسيير، وذلك بإصدار القانون 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية وتعديل القانون التجاري بواسطة القانون 88-04 المتضمن القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية.[3]

بعد جملة من الإصلاحات وإصدار عدة تشريعات ونصوص قانونية تتعلق بإعادة تنظيم المهنة، أصدر المشرع القانون 91-08 المتضمن مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وهو أول نص تشريعي يختص بطريقة مباشرة بمراجعة الحسابات وانتظامها، إذ ألغى كل النصوص والتشريعات السابقة؛

---

[1] رشيد سفاحلو، **أهمية تكييف نظام المحاسبي الجزائري للمعاير الدولية للتدقيق والمراجعة الدلية في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، 2017، ص162.

[2] عمر شريقي، **التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمملكة المغربية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف01، 2012، ص116.

[3] نشيده احطاطش، **أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سطيف01، 2012، ص124.

إن جوهر ما جاء به القانون 91-08 هو منح الاستقلالية التامة لمهنة تدقيق الحسابات، بطلب خدمتها من طرف كل الشركات الخاضعة للقانون التجاري، فمهما كان نشاطها وكيفما كان قطاعها عام أو خاص، فهي ملزمة بتعيين مدقق حسابات. كما فصل القانون في تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهنة مدقق الحسابات مهامه وواجباته، حقوقه وشروط تعينه، مسئوليته وشروط اكتسابه الاعتماد. كما سحب القانون الإشراف على المهنة من وزارة المالية، ليصبح مدقق الحسابات مهني مستقل تحت لواء المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات والمحاسبي المعتمدين، وهي هيئة مستقلة مهتمة بمهن المحاسبة.[1]

2- مرحلة إصلاح منظومة محافظ الحسابات (بعد 2010):

باشرت الجزائر بإصلاح منظومة محافظي الحسابات بإصدار القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، بعد إلغاء القانون 91-02.

إن جوهر القانون 10-01 هو إعادة هيكلة المهنة ككل لتحديد شروط جديدة للالتحاق بها وإنشاء منظمة مهنية جديدة وسن معايير وإجراءات مهنية جديدة نلخصها فيما يلي:[2]

- تفكيك المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ليحل مكانها ثلاث هيئات مختلفة أصبحت كل مهنة من المهن الثلاث هيئة خاص بها تعمل بالتنسيق مع وزير المالية ويظم ممثل عنها في مجالسها؛
- إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة وزير المالية يتولى مهن المحاسبة وتدقيق الحسابات.

المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على تدقيق الحسابات في الجزائر.

نظرا لأهمية التدقيق الخارجي ودوره الفعال في مجتمع المال والأعمال، فإن هذه المهنة في كل دول العالم كانت ومازالت تحت إشراف هيئات مهنية محليا أو دوليا، توحد الجهود وتنظم المهنة.

على غرار دول العالم المهنة بالجزائر خاصة بعد صدور القانون 10-01 أصبحت تحت إشراف هيئتين أساسيتين هما: المجلس الوطني للمحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات.

---

[1] محمد عبد الماجد بوركايب، **معوقات مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر في ظل خصائص بيئة المحاسبة الإلكترونية**، مرجع سبق ذكره، ص57.

[2] جمال دعمورة، **ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة**، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة يومي 13و14 ديسمبر 2011، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة،2011، ص07-08.

1- المجلس الوطني للمحاسبة:

أنشأ المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) سنة 2010 بناء على ما نص عليه القانون 10-01 وهو هيئة تنفيذية تابعة لوزارة المالية تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، إذ يعتبر جهاز استشاري ذو طابع وزاري يقوم بالتنظيم والإشراف على مهنتي المحاسبة والتدقيق في الجزائر.

1.1.تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة:

يتكون المجلس بالإضافة لوزير المالية الرئيسي أو يمثله مجموعة من ممثلين عن هيئات حكومية، وزارات وأعضاء مهنيين منتخبين، يعينهم وزير المالية وتكون عهدتهم 06 سنوات مع تجديد تشكيلة المجلس بالثلث (3/1) كل سنتين.

يجتمع المجلس في جمعية عامة مرتين (02) في السنة على الأقل بناءا على استدعاء من رئيسه وتتخذ القرارات بأغلبية الحاضرين، ويكون صوت الرئيس مرجع في حالة تساوي الأعضاء.

يتشكل المجلس الوطني للمحاسبة من 03 أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل، وحددت المادة 02 من المرسوم التنفيذي المذكور أعلاه أعضاء المجلس الذين يرأسهم الوزير المكلف بالمالية أو ممثله، وهم كالآتي[1]:

- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء، ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية، ممثل الوزير المكلف بالتجارة، ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي، ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني، ممثل الوزير المكلف بالصناعة؛
- رئيس المفتشية العامة للمالية، المدير العام للضرائب، المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية؛
- ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر، ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة، وممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة؛
- ثلاثة (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمحاسبة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.
- ثلاثة (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

---

[1] المادة 10 من **المرسوم التنفيذي رقم 11-24** المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه
وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011، ص04.

- ثلاثة (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- ثلاثة (03) أشخاص يتم اختيارهم لكفاءتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.

2.الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات:

نتيجة للإصلاحات التي شهدتها مهنة المحاسبة والتدقيق ولا سيما إصدار قانون 10-01 تم إحلال المنظمة الوطنية للخبراء (القانون 91-01) بثلاث هيئات جديدة منفصلة لكل منها شخصيتها المعنوية المستقلة كالتالي:

- المصف الوطني للخبراء المحاسبين.
- الغرفة الوطنية للمحافظ الحسابات.
- المنظمة الوطنية للمحاسب المعتمدين.

وعليه أصبحت مهنة محافظ الحسابات ممثلة بالغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات، تضم أشخاص طبعيين ومعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات حسب الشروط التي يحددها القانون وتسيير عن طريق مجلس وطني ينتخبه المهنيون.

1.2. مهام الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

تعتبر الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات جهاز مهني مكلف في إطار القانون وفق المادة 15 من القانون 10-01 تتمثل مهامها فيما يلي[1]:

- السهر على تنظيم مهنة محافظ الحسابات وحسن ممارستها.
- الدفاع عن كرامة أعضائه واستقلاليتهم.
- السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها.
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية.
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة.
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهنة وحسن سيرها.

[1] المادة 15 من **القانون 10-01** المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، سنة 2010، ص06.

2.2. تشكيلة وصلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية:

يتشكل المجلس الوطني للغرفة الوطنية حسب المرسوم التنفيذي 11-26 لسنة 2011 من[1]:

- ممثل الوزير المكلف بالمالية وتسعة(09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، حيث يعين ثلاثة (03) منهم بناء على قرار من وزير المكلف بالمالية وأعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة، كما أنه يتم انتخاب أعضاء المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات لمدة 03 سنوات قابلة للتجديد ولا يمكن لأي عضو ترشيحه بعد نهاية العهدة الثانية بعد انقضاء 03 سنوات.

يكلف المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على الخصوص ما يلي:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

المطلب الثالث: شروط ومقاييس مزاولة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

إن لمحافظ الحسابات أهمية كبيرة في الاقتصاد الوطني من خلال الدور الرقابي الذي يمارسه على أعمال الشركات والهيئات المختلفة التي يجبرها القانون على تعيين محافظ الحسابات والدور الذي يلعبه رأيه الفني المحايد في إضفاء الثقة على القوائم المالية. ونظرا لهذه الأهمية فقد حدد المشرع الجزائري بدقة المهام الموكلة له والمسؤوليات التي يوجهها، كما حدد أيضا حقوقه وواجباته.

[1] المادة 03 من **المرسوم التنفيذي 11-26** المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحيته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، سنة2011، ص11.

1- تعريف محافظ الحسابات:

حسب المادة 22 من القانون 10-01 المراجع الخارجي القانوني أو محافظ الحسابات هو كل شخص يماس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابا الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به[1].

كما تعرفه المادة 715 المقرر 04 من القانون التجاري بأن "المراجع القانوني أو مندوب الحسابات هو الشخص الذي تتمثل مهمته الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير أن يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها ويصادق على نظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك، كما يتحقق إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين[2].

والملاحظ على المواد السابقة أنها تضمنت أربعة جوانب أساسية في تعريف محافظ الحسابات هي:

- محافظ الحسابات هو شخص يتخذ مهنة محافظة الحسابات مهنة عادية له وباسمه الخاص، هذا الشخص يمكن أن يكون شخصا طبيعيا أو معنويا.
- محافظ الحسابات يمارس مهنته تحت مسؤوليته معنى هذا أنه يتحمل كل النتائج المترتبة عن ممارسة مهامه.
- محافظ الحسابات هو شخص مؤهل لابد أن تكون له شهادات مهنية وجامعية تسمح له بالانضمام إلى الهيئة المشرفة على المهنة لكي يمكنه ممارسة مهنة محافظة الحسابات.
- محافظ الحسابات هو شخص يقوم بممارسة مهمة مهنة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

[1] المادة 22 من **القانون 10-01**، ص07.

[2] المادة 715 مكرر 04، **مرسوم تشريعي رقم 93-08** المؤرخ في 25 أفريل 1993، جريدة رسمية رقم 43، سنة 1993، ص127-128.

2- الشروط العامة لممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر:

وفقا لنص القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، فإن مهنة محافظة الحسابات تمارس من طرف شخص طبيعي أو معنوي متى توافرت في كل منهما الشروط اللازمة لذلك.

1.2. شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات:

نصت المادة 08 من القانون 10-01 على وجوب توفر مجموعة من الشروط لممارسة مهنة محافظ الحسابات، وتتمثل فيما يلي[1]:

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظي الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم لارتكاب جناية أو جنحة مخالفة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمد من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكتبه بالعبارة الآتية: "**اقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف والله على ما أقول شهيد**".

[1] المادة 08 من **القانون 10-01**، ص05.

2.2.حقوق وواجبات المدقق:

قدم المشرع الجزائري مجموعة من المواد التي تبين حقوق وواجبات محافظ الحسابات لمزاولة المهنة:

❖ حقوق محافظ الحسابات:

حتى يؤدي محافظ الحسابات مهمته على أكمل وجه، خول له القانون 10-01 عدة حقوق من أهمها:[1]

- حق الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة، ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛
- يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛
- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (06) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشف محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛
- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته؛
- يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماتها القانونية ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (03) ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة؛
- حق مناقشة اقتراح عزله عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المؤسسة والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العامة، ويعتبر هذا الحق أحد الضوابط التي تحول دون عزل مدقق الحسابات عزلا تعسفيا أو استخدام ذلك لتأثير على مدقق الحسابات؛
- حق الامتناع عن ابداء رأيه في القوائم المالية إذا لم يستطع تكوين رأي حولها، وعبيه ذكر الأسباب التي عرقلت عمله؛
- يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛

[1] محمد أمين مزون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2011، ص26.

- يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر(10) سنوات ابتداء من أول (01) يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة.

❖ **واجبات محافظ الحسابات:**

إن الطابع القانوني لمهمة محافظ الحسابات يحتم عليه القيام بمجموعة من الأعمال التي تمثل واجباته، ومن أهم هذه الواجبات نجد:[1]

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

3.2. مسؤوليات محافظ الحسابات:

من المفترض أن كل شخص يؤدي خدمة للآخرين بموجب تعاقد أو اتفاق فإن عليه أن يؤدي هذا العمل وفق لما جاء بشروط هذا التعاقد مستغلا في ذلك مهارته وبذل العناية المهنية اللازمة، وفي حالة فشل المدقق في إبداء العناية المهنية اللازمة فإن الفشل في توفير الحد الأدنى المطلوب منه مهنيا، وبالتالي احتمالية تعرض الذي يعتمدون في قراراتهم على رأي المدقق إلى تعرضهم للضرر أو الخسارة.

وعلى العموم يعتبر المدقق مسؤولا بحسب الوسائل وليس بحسب النتائج؛ وهو مسؤولا مسؤولية: مدنية، جزائية وتأديبية.

[1] عائشة كداتسة، **واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وموافقتها مع المعايير الدولية للمراجعة**، مذكرة ماجيستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2013، ص83.

❖ **مسؤولية مدنية:**

يتحمل محافظ الحسابات في الجزائر المسؤولية المدنية للأخطاء التي يرتكبها والأضرار التي يخلفها، كما يتعين عليه وفقا للمادة 75 من القانون 10-01 "اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليته المدنية التي من الممكن أن يتحملها أثناء ممارسته لمهنته"[1]، إذا أخطأ أثناء تأديته لعمله وتسبب هذا الخطأ ضرر للغير، يعني المسؤولية المدنية وفق المبادئ العامة ثلاثة (03) أركان:

- الخطأ: وجود خطأ صادر عن المراجع.
- الضرر: حدوث ضرر للغير نتيجة هذا الخطأ.
- العلاقة السببية بين الخطأ والضرر، أي نشوء الضرر مباشرة عن الخطأ.

لا يتبرأ محافظ الحسابات من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها، إلا أذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها، وفي حالة معاينة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة[2].

❖ **مسؤولية جزائية:**

لا تقتصر مهنة محافظ الحسابات على الجانب المالي للمؤسسة فقط والخدمات التي يقدمها لها، بل يساهم أيضا في أخلقة الحياة الاقتصادية، فيجد المراجع نفسه مسئولا جزائيا عند مخالفته بعض نصوص قانون العقوبات، ومن أمثلتها[3]:

- تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة.
- عدم احترام سر المهنة.
- عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية.

---

[1] نور الهدى بهلولي، **أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف،2016، ص146.

[2] عائشة كداتسة، **واقع ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وموافقتها مع المعايير الدولية للمراجعة**، مرجع سبق ذكره، ص85.

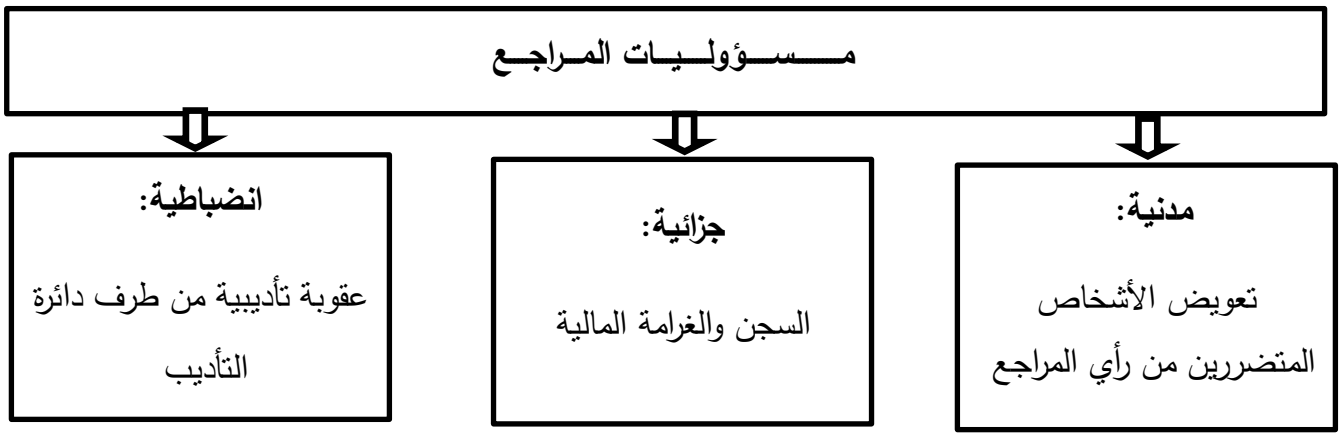
[3] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص34.

❖ **مسؤولية تأديبية:**

إذا أخل المراجع بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينتسب إليها، فقد يتلقى المعني بالأمر إنذارا. ويتضمن هذا الإنذار التوقيف المؤقت عن مزاولة المهنة إلى شطب الاسم من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة.[1]

والشكل الموالي يوضح لنا الفرق بين المسؤوليات الثلاث التي يتحملها المراجع أثناء ممارسته للمهنة:

الشكل رقم (1-1): يمثل مسؤوليات محافظ الحسابات.



المصدر: عمر شريقي، **محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب**، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، يومي11-12 أكتوبر 2010.

مما سبق ومن خلال الشكل أعلاه، يتضح لنا محافظ الحسابات يواجه ثلاثة (03) أنواع من المسؤولية وهي: مدنية، جزائية وانضباطية، ويكمن الفرق بين هذه الأنواع أن تنفيذ كل من المسؤولية الجزائية والمسؤولية الانضباطية يهدف إلى معاقبة محافظ الحسابات نتيجة قيامه بتصرف خاطئ، لكن تنفيذ المسؤولية المدنية يهدف إلى تعويض الضرر المتسبب فيه بالنسبة للمؤسسة أو الأطراف الأخرى ذات المصلحة، كما أن تعرض المحافظ لمسؤولية معينة نتيجة تصرف خاطئ قام به لا يقصي إمكانية تحمله نوع آخر من المسؤولية نتيجة لذلك التصرف.

[1] فتحي طيطوش، **محافظ الحسابات في الجزائر**، مجلة دفاتر السياسة والقانون، جامعة طاهر مولاي سعيدة، الجزائر، العدد التاسع،2013، ص45.

المبحث الثاني: المعايير المحددة لمسؤولية المدقق في تقييم الاستمرارية.

إن أي عمل مهني لا بد له من معايير تشكل إطار عام يضبط عمل المهنيين ويوجه الإجراءات التي يقومون بها، وكذا الأمر في مجال التدقيق فان المعايير يساعد في تنظيم عملية التدقيق وتحسين أداء المدققين وتوفير مستوى معين من الثقة لمستخدمين القوائم المالية بعمل المدقق.

بادرت وزارة المالية **(المجلس الوطني للمحاسبة)** بإصدار معايير التدقيق الجزائرية **(NAA)** والتي بلغ عددها إلى غاية يومنا هذا ستة عشر (16) موزعة إلى أربع مجموعات بموجب مقررات عن الوزير المكلف بالمالية، لتحذو الجزائر بذلك حذو الدول الأخرى في تبني معايير التدقيق الدولية.

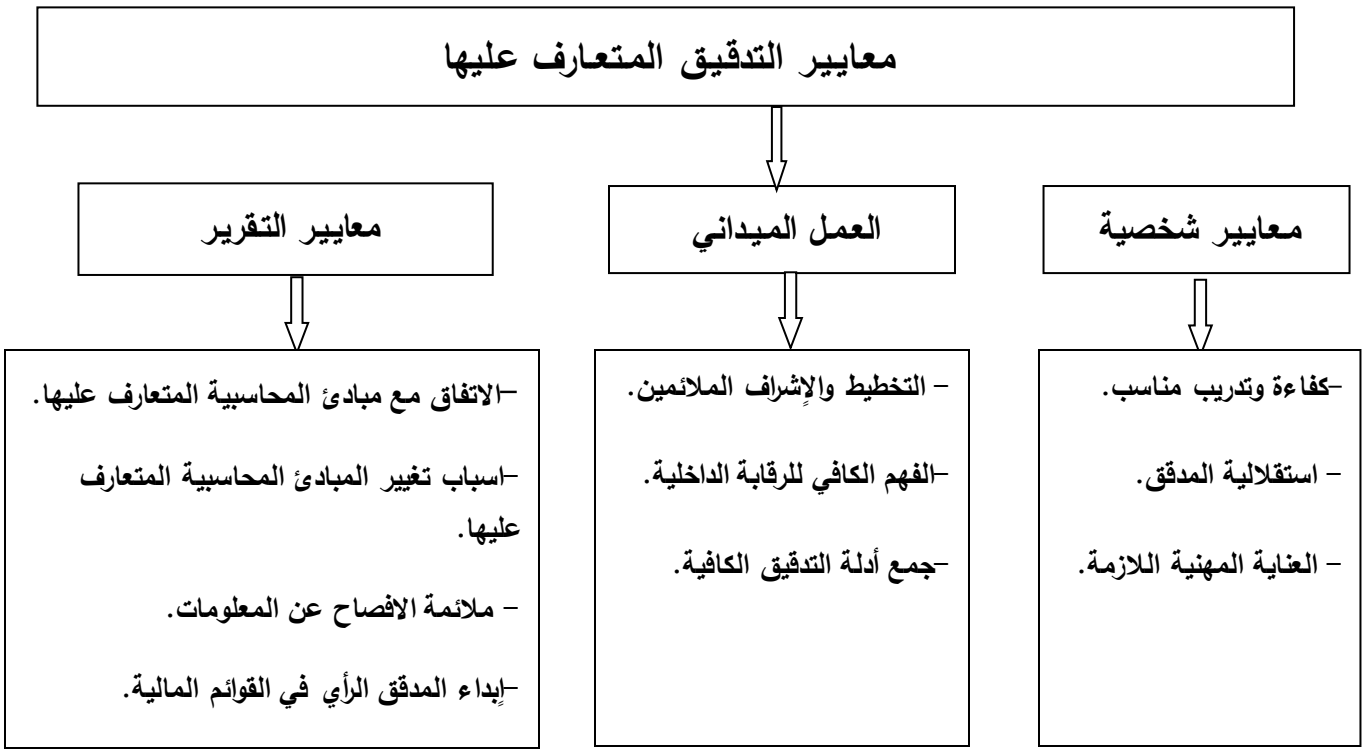
ومن معايير التدقيق الجزائرية **المعيار(570)** "**إستمرارية الاستغلال**" التي تعتبر أحد الفروض الأساسية التي تعد على أساسها القوائم المالية. ويهدف إلى توفير مسؤولية كل من الإدارة ومدقق الحسابات حول ضرورة تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية وتقييم ما إذا كانت هناك شكوك جوهرية حول قدرة المؤسسة على الاستمرار.

سنحاول من خلال هذا المبحث تسليط الضوء على المعايير المتعارف عليها ومعايير التدقيق الجزائرية وشرح كل معيار على حدي وفي الأخير نتناول معيار التدقيق الجزائري 570 استمرارية الاستغلال بشكل مفصل.

المطلب الاول: معايير التدقيق المتعارف عليها.

تعتمد مزاولة مهنة التدقيق على مجموعة من المعايير ولقد كان المعهد الامريكي للمحاسبين القانونين(**AICPA**) أول من عمل جاهدا على وضع تلك المعايير صدرت تحت اسم **معايير التدقيق المتعارف عليها(GAAS)**، وقد قسمت الى ثلاث مجموعات رئيسية يمكن توضيحها في الشكل التالي:

الشكل رقم(1-2): يمثل معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS).



المصدر: غنية بن حركات، زهير زواش، **دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات**، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد ب، العدد 49، جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة، الجزائر،2018، ص180.

-يظهر في الشكل السابق أول صنف من معايير التدقيق المتعارف عليها **GAAS** وهو **المعايير الشخصية** أو **العامة** وتوصف بأنها عامة لأنها تتمثل في المطالب الأساسية للقيام بعملية التدقيق مقارنة مع باقي المعايير، وتعرف كذلك بأنها شخصية لأنها تهتم بالمواصفات التي يجب أن يتمتع بدرجة كافية من **التأهيل العلمي والعملي (المهني)** في مجال خدمات التدقيق وأن يكون **مستقلا** في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بإجراءات العميل كذلك يجب أن يبذل **العناية المهنية اللازمة** عند القيام بالفحص وعند إعداد تقرير إبداء الرأي.

– تعتبر المعايير العامة من أهم معايير التدقيق المتعارف عليها(**GAAS**) وأي خلل بها سيؤثر على باقي المعايير، فإن كان مدقق الحسابات مثلا غير مؤهل علميا أو غير مستقل وأنه لم يبذل العناية المهنية الازمة فربما أنه لن يكون في حاجة لباقي المعايير[1].

–إن الصنف الثاني من معايير التدقيق المتعارف عليها(**GAAS**) يعرف **بمعايير العمل الميداني** أو **معايير الأداء المهني** كونها ترتبط بتنفيذ عملية التدقيق، إذ جعل أول خطوة في تنفيذ عملية التدقيق هو **وضع خطة** أو ما يعرف **ببرنامج التدقيق** وكذلك ضرورة **الإشراف المناسب** على تنفيذ هذا البرنامج لضمان السير الحسن لمهنة التدقيق وذلك بالتركيز على عنصر الوقت والذي يعتبر المحدد الرئيسي لعملية التدقيق، بالإضافة إلى **الفهم الكافي لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة** محل التدقيق لكي يتمكن من تحديد نقاط القوة والضعف فيه الذي يساعده على ضبط برنامج التدقيق، وفي الأخير من الضروري أن **يجمع** مدقق الحسابات **أدلة ملائمة وكافية** تكون مقنعة لإبداء رأي فنى محايد حول صحة القوائم المالية[2].

– بعدما يقوم مدقق الحسابات بتنفيذ برنامج التدقيق فيجب أن يكون جاهزا لوضع تقرير يتضمن رأيه بكل إستقلالية وحياده عن المؤسسة محل التدقيق، وهي آخر صنف لمعايير التدقيق المتعارف عليها(**GAAS**) إهتم **بكيفية إعداد التقرير** النهائي للمدقق حيث لم تنحصر معايير التقرير في تقديم مدقق الحسابات رأيه الفني المستقل عن القوائم المالية بل اهتمت بما يجب أن يتضمنه تقرير مدقق الحسابات من إبداء رأيه حول مدى **إتباع المؤسسة محل التدقيق للمبادئ المحاسبية** المتعارف عليها(**GAAP**) ومدى الثبات في تطبيق نفس المبادئ خلال مختلف الدورات، وكذلك إبداء رأيه حول مدى **ملائمة الإفصاح** الذى تقدمه المؤسسة في قوائمها المالية، ثم في الاخير يجب أن يتضمن التقرير **رأي مدقق** الحسابات على صحة القوائم المالية من خلال احدى الصيغ التالية: رأي **مطلق(تقرير نظيف)**، أو رأي **تحفظي**، أو رأي **سلبي(عكسي)**، أو **الإمتناع** عن إبداء الرأي في حالة إستحالة إبداء الرأي[3].

---

[1]رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2015، ص120.

[2]محمد توهامي طواهير ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات–الإطار التصوري والممارسات التطبيقية**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية –بن عكنون–الجزائر،2005 ص38–39.

[3]هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص30–32.

المطلب الثاني: معايير التدقيق الجزائرية.

بغية تطوير مهنة التدقيق محليا وجعلها أكثر ملائمة مع الواقع الدولي، وكذا العمل على الانضمام لمنظمة التجارة الدولية، قامت وزارة المالية (المجلس الوطني للمحاسبة) بإصدار معايير تدقيق جزائرية التي تبنتها من معايير التدقيق الدولية، والتي بلغ عددها إلى غاية يومنا هذا ستة عشرة (16) معيارا موزعة على أربعة مجموعات وكل مجموعة تحتوي على أربعة (04) معايير تساعد المهنيين في القيام بأعمالهم بكل مصداقية وشفافية وإيجاد الحلول للمشاكل التي تصادفهم عند أداء مهامهم، وللإشارة إلى أن هاته المعايير صدرت بموجب مقررات عن الوزير المكلف بالمالية، وجميعها نصت في مادتها الأولى على عبارة "**يهدف هذا القرار إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق**" مما يعني بأن المعايير الصادرة تعتبر ملزمة التطبيق من طرف المعنين بها، وسنحاول من خلال هذا المطلب تسليط الضوء وشرح أهم ما جاء في كل معيار.

إصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية:

المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيري 2016 المتضمن:

الجدول رقم (1-1): إصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية

معايير التدقيق الجزائرية	هدف المعيار	نطاق المعيار
المعيار الجزائري للتدقيق 210: الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق.	إن هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط عند توفر الشروط المتفق عليها والتأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة، ويجب على المدقق أن يطلب من الإدارة تأكيد شروط المهمة وذلك باستلام رسالة المهمة.	يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، كما يخص أيضا كل مهام تدقيق الكشوفات المالية.

المعيار الجزائري للتدقيق 505: التأكيدات الخارجية	هدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة إثبات ذات دلالة ومصداقية.	يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة إثبات.
المعيار الجزائري للتدقيق 560: الأحداث اللاحقة	هدف المدقق هو الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة التي تدل على الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقريره والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية.	يعالج هذا المعيار الأحداث اللاحقة للالتزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوفات المالية.
المعيار الجزائري للتدقيق 580: التصريحات الكتابية	هدف المدقق هو الحصول على التصريحات الكتابية من الإدارة لتحديد مسؤوليتها المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وكذلك جمع أدلة الإثبات المادية والعناصر المقنعة المتعلقة بالكشوف المالية عن طريق تصريحات كتابية والرد بشكل ملائم على التصريحات المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق.	يعالج هذا المعيار إلزامية الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوفات المالية وتعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية والرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016.

إصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية:

المقرر رقم 150 المؤرخ في 14 أكتوبر 2016 يتضمن:

الجدول رقم (1-2): إصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية

المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300: تخطيطات تدقيق الكشوف المالية	هدف المدقق هو التخطيط للتدقيق عن طريق إعداد استراتيجية عامة للتدقيق مكيفة للمهمة وعرض برنامج عمل.	يعالج التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية يخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة، يعالج على حدا المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية.
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500: العناصر المقنعة	هدف المدقق تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق والتي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه.	يعالج هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق الكشوف المالية، ويعاج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة وكافية ومناسبة توصل الى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510: مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية-	هدف المدقق في مهمة التدقيق الأولية، جمع عناصر مقنعة كافية ومناسبة التي تسمح بضمان أن: تم نقل أرصدة إقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح وأنها لا تحتوي	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية، كما تضاف إلى الواجبات المطلوبة في هذا المعيار تلك

	على أي اختلال له تأثير على الكشوف المالية الجارية، كذلك الطرق المحاسبية الملائمة قد تم تطبيقها بشكل ثابت أو أن التغيرات في سياسات محاسبية قد اتخذت بعين الاعتبار وتم الإفصاح عنها بشكل مناسب.	المذكورة في معايير التدقيق الجزائرية 300 و710.
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية	هدف المدقق هو تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة والتعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.	يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتكوين رأي بشأن معرفة ما إذا كان إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها قد تم وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، وشكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المقرر رقم 150 المؤرخ في 14 أكتوبر 2016.

إصدارات الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية

المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017.

الجدول رقم (1-3): إصدارات الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية

المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520: الإجراءات التحليلية	هدف المدقق هو جمع عناصر مقنعة ودالة وموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية وكذلك تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية.	يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها وكذلك إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق.
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570: استمرارية الاستغلال	هدف المدقق هو جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة متعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال واستخلاص النتائج حول وجود "عدم يقين" معتبر أو لا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله وذلك انطلاق من عناصر المقنعة التي جمعها وتحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق.	يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.

المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610: استعمال أعمال المدققين الداخليين	هدف المدقق هو تحديد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين، في حالة استخدامها تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.	يعالج هذا المعيار شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له طبقا لأحكام المعيار الجزائري للتدقيق 315، أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.
المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق	هدف المدقق هو تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه وتحديد إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق.	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017.

إصدارات الرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية

المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 يتضمن:

الجدول رقم (1-4): إصدارات الرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية

المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230: وثائق التدقيق	هدف المدقق هو تحضير الوثائق التي تشكل ملفا كافيا وملائما للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره وتؤكد أنه قد تم التخطيط للتدقيق وأداؤه وفقا للمعايير ولمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة.	يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عائق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية، يمكن للنصوص التشريعية والقانونية أن تفرض واجباب توثيق إضافية
المعيار الجزائري للتدقيق 501: العناصر المقنعة -اعتبارات خاصة-	هدف المدقق الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص وجود المخزونات وحالتها، اكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان وتقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع وفق للمعيار المحاسبي المطبق.	يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعايير 330 و500 وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى المعنية وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.
المعيار الجزائري للتدقيق 530: السبر في التدقيق	هدف المدقق الذي يستعين بالسبر في التدقيق إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الاحصائي الذي اختار منه العينة.	يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الاحصائي والغير احصائي لتحديد واختبار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الاختبار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر.

المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها	هدف المدقق هو جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من أن التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة معقولة والمعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها ذات دلالة وهذا في المرجع المحاسبي المطبق.	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر.

المطلب الثالث: المعيار الجزائري للتدقيق 570 –استمرارية الاستغلال–

على إثر الجدل حول دور مدقق الحسابات في الإبلاغ عن احتمال الفشل المالي لمؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها أو عدم قدرتها على مواصلة الاستغلال. أصدر مجلس معايير التدقيق **(IAASB)**المعيار **ISA570** "**استمرارية الاستغلال**" ليتم تطبيقه ابتداء من 15 ديسمبر 2009.

ومن أجل مواكبة الواقع الدولي وتطوير مهنة التدقيق محليا، أصدر وزير المالية (المجلس الوطني للمحاسبة) المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن للمعيار التدقيق الجزائري **NAA570** "**استمرارية الاستغلال**" الذي تبنته من معايير التدقيق الدولية **ISA570** ويهدف إلى توفير إرشادات حول مسؤولية مدقق الحسابات المتعلقة بملائمة فرض الاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية.

يعد فرض الاستمرارية في الاستغلال من الفروض الرئيسية التي يقوم على أساسها إعداد القوائم المالية، ويقوم على أساس عدم التصفية ويعني فرض الاستمرارية النظر إلى المؤسسة على أنها مستمرة في نشاطها في المستقبل القريب وأنها ستظل موجودة لفترة كافية لتنفيذ أعمالها الحالية ومقابلة التزاماتها القادمة دون أن يكون لديها هدف التصفية أو التوقف[1].

[1] المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن **لمعيار الجزائري للتدقيق 570**، ص03-07.

1- مسؤولية المدقق عن تقييم قدرة المؤسسة على الاستغلال:

تتلخص مسؤولية المدقق حسب المعيار الجزائري للتدقيق 570، في حصول على أدلة إثبات كافية وملائمة حول مدى ملائمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية أثناء إعداد وعرض الكشوف المالية واستنتاج إذا ما كان هناك وجود عدم يقين معتبر أو لا حول قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال.

كما يشير المعيار إلى أنه قد تكون هناك أحداث أو ظروف مستقبلية التي من شأنها أن تؤدي بالمؤسسة إلى توقف استغلالها، ولا يستطيع المدقق بأن يتنبأ بها على الرغم من بذله العناية المهنية اللازمة، وعليه فإنه لا يمكن اعتبار عدم وجود أية ملاحظة في تقرير المدقق على أنه ضمانة حول قدرة المؤسسة على الاستمرار.

2- مسؤولية الإدارة عن تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار عند اعداد القوائم المالية:

تعتبر الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية ونشرها وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمعايير المحاسبة الدولية والأحكام والقوانين والتشريعات المحلية المعمول بها، حيث وباعتبار فرضية استمرارية الاستغلال مبدأ أساسي في إعداد القوائم المالية، فإنه يستوجب على الإدارة تقييم قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال.

وتقتضي تقييم الإدارة لقدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال، ممارسة حكم في مرحلة ما على النتيجة للأحداث اللاحقة أو الظروف الغير مؤكدة بطبيعتها، وتعتبر العوامل التالية دالة في ممارسة هذا الحكم:

- ترتفع درجة عدم اليقين المرتبطة بنتيجة حدث أو ظرف ما، كلما كانت الفترة التي وقع أو سيقع فيها الحدث أو الظرف أو التي ستحدث فيها النتيجة المترتبة عنه طويلة؛
- حجم وتعقيدات الكيان، طبيعة وحالة 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 كان المعقول اصدارها.

3-إجراءات التدقيق بشأن تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال:

في حال وجود أحداث أو ظروف تؤدي إلى وجود شك معتبر في قدرة المؤسسة على الاستمرار يجب على المدقق القيام بما يلي:

- عند القيام بإجراءات تقييم المخاطر المطلوبة وفق المعيار NAA 315 فعلى المدقق أن يدرس إمكانية وجود أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك معتبر حول قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال، حيث يحدد ما إذا قامت الإدارة فعلا بتقييم أولي حول قدرة المؤسسة على الاستمرار حيث أنه:
  - إذا قامت الإدارة بهذا التقييم، فينبغي على المدقق أن يناقشه معها ويحدد ما إذا حددت الإدارة أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال ويناقش خطط عمل الإدارة لمعالجتها.
  - إذا لم تقم الإدارة بهذا التقييم، فعلى المدقق أن يناقش مع الإدارة الأسباب التي من خلالها تعتزم تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال، ويستفسر منها ما إذا هناك أحداث أو ظروف يمكنها أن تهدد قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها.
- الحصول على العناصر المقنعة الكافية والملائمة لتأكيد أو استبعاد الشك حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها.
- عندما يكون جزء معتبر من تمويل المؤسسة عن طريق قرض من المالكين، يطالب محافظ الحسابات بتصريح كتابي يؤكد فيه الأحكام والشروط المرتبطة بهذا الدعم وكذلك معرفة نية كل من المسير والمالك لفهمه لتلك الأحكام والشروط، بالإضافة إلى تقييم القدرة المالية لهذه الأطراف للتأكد من ضمان الدعم المالي للمؤسسة.
- عند تقدير المدقق للتقييم المنجز من قبل الإدارة حول قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال، يجب عليه أن يأخذ بعين الاعتبار نفس الفترة المحددة من قبل الإدارة، فإذا كانت هذه الفترة أقل من اثني عشر (12) شهرا في هذه الحالة على المدقق أن يطلب من الإدارة تمديد تلك الفترة على الأقل اثني عشر (12) شهرا.
- يجب أن يستفسر المدقق من الإدارة حول معرفتها بأحداث أو ظروف يمكن أن تقع بعد الفترة التي قام بتقييمها والتي من شأنها إثارة شك كبير في قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال، عدا

طلبات المعلومات الموجهة للإدارة، بحيث لا يلزم على المدقق بتنفيذ أي إجراء تدقيق آخر قصد تحديد أحاث أو ظروف تبعث شك كبير في قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال في الفترة التي ما بعد المحددة من قبل الإدارة للقيام بتقييمها وهي اثني عشر (12) شهر على الأقل من بدءا من تاريخ الكشوف المالية.

- إذا لم يكن الأشخاص القائمين على الحكم معنيين بإدارة المؤسسة، على المدقق أن يبلغهم عن الأحداث والظروف المكتشفة التي من شأنها أن تثير شك كبير حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلاله.

ولقد حدد المعيار مجموعة من الإجراءات الإضافية التي يمكن للمراجع الكشف عن أحداث أو ظروف ربما تثير شك كبير حول قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال:

- الطلب من الإدارة القيام بتقييم المؤسسة على الاستمرارية إذا لم تقم به بعد.
- تقدير خطط العمل المستقبلية للإدارة لمواجهة الصعوبات التي حددتها خلال تقييمها وتحديد ما إذا كان تنفيذها يحسن من وضعيتها وكذلك إذا كانت هذه الخطط قابلة للتنفيذ في مختلف الظروف.
- تحديد ما إذا ظهرت حقائق أو عناصر جديدة بعد تاريخ إجراء الإدارة لتقييمها.
- مطالبة الإدارة والمكلفين بالحوكمة بتصريحات كتابية فيما يخص خطط عملهم المستقبلية وقابلية تنفيذ تلك الخطط.

في حالة إعداد المؤسسة لتقديرات تدفقات الخزينة، واعتبر تحليل هذه الأخيرة كعامل مهم في تحديد النتيجة المستقبلية للأحداث أو الظروف المحددة في تقييم خطط العمل المستقبلية للإدارة، ينبغي أن تشمل هذه الإجراءات أيضا:

- تقييم موثوقية المعطيات المستعملة في إعداد التقديرات؛
- تحديد إذا كان هناك تبرير مناسب لدعم الفرضيات المستخدمة كأساس للتقديرات.

كما يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته بعض الوقائع والأحداث المأخوذة بعين الاعتبار التي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال متمثلة في[1]:

[1] قرار مؤرخ في 12 جوان 2014، يحدد **كيفية تسليم تقارير محافظ الحسابات**، الجريدة الرسمية الجزائرية، المؤرخة في 30 أفريل 2014، العدد 24، ص18–19.

المؤشرات المالية:

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

المؤشرات التشغيلية:

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

المؤشرات الأخرى:

- عدم احترام الالتزامات المتعلقة برأسمال الشركة أو التزامات قانونية أساسية أخرى؛
- الإجراءات القضائية الجارية ضد الكيان التي يمكن أن تكون لها أثار مالية لا يمكن للكيان مواجهتها.

4-استنتاجات وتقرير المدقق:

هدف الرئيسي لتدقيق الحسابات هو إبداء رأي فني محايد حول صدق وشرعية القوائم المالية، وانطلاقا من جمع العناصر المقنعة ملائمة لمحاولة التأكد من استمرارية المؤسسة، على المدقق أن يستنتج بناء على حكمه الشخصي وجود عدم يقين معتبر أو لا يثير شكا كبيرا حول قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال.

وإذا خلص المدقق أن فرضية استمرارية الاستغلال ملائمة في الظروف رغم وجود عدم يقين معتبر، يجب عليه أن يحدد ما إذا كانت القوائم المالية تتضمن وصف كافي للأحداث الرئيسية والظروف التي من شأنها أن تثير الشك حول قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال وكذلك بالنسبة لخطط عمل الإدارة من أجل مواجهتها، في هذه الحالة على محافظ الحسابات أن يعبر عن رأي غير معدل ويضيف فقرة تأكيدية للأحداث الرئيسية التي تثير شك حول مواصلة الاستغلال، وإذا لم تتوفر معلومات ذات دلالة في القوائم المالية ينبغي على محافظ الحسابات أن يعبر عن رأي بتحفظ أو رأي بالرفض بحسب الحالة ويشير ذلك في تقريره.

أما إذا كان تطبيق فرض الاستمرارية غير ملائم وتم إعداد القوائم المالية على أساس فرضية استمرارية الاستغلال لكن محافظ الحسابات بالاستناد على حكمه الشخصي، اعتبر أن تطبيق فرضية الاستمرارية التي تتبناها الإدارة غير ملائم، في هذه الحالة يعبر عن رأي بالرفض بأن القوائم المالية تقدم أو لا معلومات حول عدم ملائمة تطبيق الإدارة لفرضية الاستمرارية، وإذا فرض على الإدارة واختارت إعداد القوائم المالية في هذه الحالة فإنها تعدها حسب طريق أخرى، مثلا: على أساس قيم التصفية.

5-مكامن تدخل محافظ الحسابات في استمرارية المؤسسة:

إن مدقق الحسابات في الجزائر يتطلب منه أثناء قيامه بمهام التدقيق أن يأخذ بعين الاعتبار معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية وكذا المحلية في حالة عدم وجود ما يعارض ذلك في التشريعات الجزائرية السارية المفعول.

ينص القانون التجاري الجزائري لسنة 2010/2009 على انه يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب توضيحات من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين الذي يتعين عليه أن يرد على كل الأحداث التي اكتشفها أثناء ممارسة مهامه من شانها أن تعرقل استمرارية الاستغلال، وفي حالة عدم الرد أو كان ناقصا

يقوم باستدعاء مجلس الإدارة وإعداد تقرير خاص يقدمه لأقرب جمعية عامة مقبلة أو جمعية عامة غير عادية، وفي حالة الاستعجال يقوم هو باستدعائها لتقديم ملاحظاته واستنتاجاته[1].

كما يتضمن النظام المحاسبي المالي (القانون 07-11 في المادة 06) إطار تصوريا للمحاسبة المالية و معايير محاسبية و مدونة حسابات تسمح بإعداد كشوفات مالية على أساس المبادئ المحاسبية ، كما تتضمن المادة السابعة من المرسوم 08-156 المتعلقة بتطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي على أن الكشوفات المالية يجب أن تعد على أساس فرض الاستمرارية الاستغلال والإفصاح عن الشكوك في حالة وجودها، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات يمكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في المستقبل القريب، و إذا لم يتم على هذا الأساس[2].

و بالنسبة لدور المدقق في الجزائر في التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسات، فان القانون 10-01 المنظم للمهنة في المادة 25 على أنه يترتب على محافظ الحسابات إعداد تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرارية الاستغلال، إضافة إلى التقرير العام الذي يبدي من خلاله رأيه حول القوائم المالية، و يجب على محافظ الحسابات الأخذ بعين الاعتبار نفس الفترة الزمنية التي اعتمدت عليها الإدارة في تقييمها لإعداد التقارير المالية، فإذا كانت تلك الفترة تقل على 12 شهرا من تاريخ الإعداد فعليه أن يطلب من الإدارة إطالة فترة تقييمها لتشمل 12 شهرا من تاريخ إعداد القوائم المالية[3].

---

[1] **القانون التجاري في ضوء الممارسة القضائية**، منشورات بيرتي، الجزائر، 2010/2009.

[2] المادة 06 من **القانون رقم 07-11** مؤرخ في 25 نوفمبر 2007، **يتضمن النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 74، 2007، ص 04.

[3] المادة 25 من **القانون رقم 10-01**، ص18.

المبحث الثالث: عرض وتحليل الدراسات السابقة.

تعتبر الدراسات السابقة من أهم الركائز العلمية التي يعتمد عليها الباحث بعد تحديده لمشكلة الدراسة، تم الاعتماد على مجموعة من الدراسات العربية والأجنبية من أجل بناء دراستنا الحالية، حيث تم تخصيص هذا المبحث لأهم الدراسات السابقة، وإضفاء القيمة المضافة لها من خلال دراستنا.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة.

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع دور محافظ الحسابات في التأكد من استمرارية الاستغلال.

1. <u>الدراسات الداخلية:</u>

-دراسة ساسية مساهل "**دور مكاتب المراجعة في التنبؤ بتعثر المؤسسات**"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف2017.

تطرقت هذه الدراسة إلى مدى إبلاغ محافظي الحسابات بإمكانية تعثر فشل المؤسسات في الجزائر من خلال تطبيق لإجراءات الإنذار الخاصة باستمرارية الاستغلال، حيث هدفت الباحثة من خلالها إلى محاولة الإلمام بمختلف العوامل التي تساعد مراجعي الحسابات على أداء دورهم في التنبؤ بالتعثر المالي للمؤسسات و الكشف عن الصعوبات التي تهدد استمرارية المؤسسة و مدى عناية المشرع الجزائري بوضع الإطار القانوني اللازم لقيام مدقق الحسابات في الجزائر بهذا الدور، و اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال الجمع بين الدراسة النظرية و الميدانية، و الأدوات الدراسية اعتمدت على أداة استبيان لدراسة عينة من محافظي الحسابات المتواجدين بولاية سطيف.

وتوصلت الدراسة إلى أن هناك العديد من نقاط الضعف في الإطار القانوني لمهام محافظي الحسابات أبرزها أن التعبير عن رأي محافظ الحسابات في مجرد تقرير خاص غير أن في بعض الدول يتم التعبير عن هذا الرأي في التقرير العام للمدقق وهذا ما يضعف من جدوى دور محافظ الحسابات، بالإضافة إلى ضعف الرقابة والإشراف على أعمال محافظ الحسابات من قبل الهيئات المهنية.

-دراسة سارة شيباني "**دور محافظ الحسابات في التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسات الاقتصادية**"، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، قسم محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي-أم البواقي-، الجزائر، 2017.

تطرقت هذه الدراسة إلى ابراز دور محافظ الحسابات في التنبؤ بالفشل المالي، وذلك من خلال اعتماده على الإجراءات التحليلية ومدى استخدامها في عملية المراجعة مع إظهار أثر تلك الإجراءات على نماذج التنبؤ بالفشل المالي، اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي في الجانب النظري أما في الجانب التطبيقي اعتمدت على المنهج التحليلي، والأدوات الدراسية اعتمدت على أداة الاستبيان لدراسة عينة من المراجعين الخارجين المتواجدين في كل من ولاية أم البواقي وباتنة.

وتوصلت هذه الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها:

- من مسؤوليات محافظ الحسابات المهنية إعداد تقرير عن الوضعية المالية للمؤسسة، مما يساعد متخذي القرارات من تقويم بدائل الاستثمار واختيار البديل الأفضل.
- يعتبر التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة أمر ضروري لتجنب المخاطر التي يمكن أن تخرج المؤسسة من النشاط.
- تم استعراض أهم نماذج التنبؤ بالفشل المالي وأكثرها شيوعا والتي يمكن لمحافظ الحسابات استخدامها حتى يصل إلى رأي ذو درجة عالية من الدقة عند تقييمه لقدرة المؤسسة على الاستمرار.
- عدم دراية محافظو الحسابات الذين تم استجوابهم بالمعايير الجديدة للتدقيق وخاصة معيار 570 الذي يتضمن استمرارية الاستغلال وعدم تطبيقها في المجال الميداني لهم.

-دراسة عمر شريقي "**التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة بين مسؤولية المدقق والإدارة في ضوء معيار التدقيق الدولي 570 المنشأة المستمرة والتشريع الجزائري**"، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية العدد 19، جامعة محمد خيضر -بسكرة-، الجزائر،2016.

تطرقت هذه الدراسة إلى الفشل المالي الذي قد يؤدي بالمؤسسة إلى الخروج من النشاط وبالتالي عدم قدرتها على الاستمرار في الاستغلال خاصة في حالة عدم التنبؤ به في وقت مبكر، حيث هدف الباحث من خلالها إلى تسليط الضوء على معيار التدقيق الدولي 570 والإشارة إلى مجموعة من المؤشرات والإجراءات التي يمكن للمدقق من الاستفادة منها في تقويم المخاطر حول قدرة المؤسسة على الاستمرار،

ومسؤولية كل من الإدارة ومدقق الحسابات في التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة ومدى قدرتها على الاستمرار في الاستغلال.

توصلت الدراسة إلى أن التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة هو أمر ضروري لتجنب المخاطر المالية التي تهدد استمرارية المؤسسة في النشاط ، و ضرورة إعداد الإدارة لتقييم يبين قدرة المؤسسة على الاستمرار مع مراعاة فرض الاستمرارية و الإفصاح عن الشكوك في حالة تواجدها باعتبار المؤسسة هي المسؤول الأول عن إعداد القوائم المالية، أما مدقق الحسابات نظرا لأن تقريره يعتمد عليه العديد من الأطراف ذات المصلحة فإنه ملزم بجمع أدلة إثبات كافية و إعداد تقرير خاص في حالة ملاحظة ما يهدد استمرار المؤسسة بالإضافة إلى قيامه بالاتصال بمجلس الإدارة و طلب توضيحات و الإجراءات التي اتخذها حول الأحداث التي يمكن أن تسبب في تعرقل قدرة المؤسسة على الاستمرار .

-دراسة لقليطي الأخضر "**مدى إمكانية تطبيق المعيار الدولي للمراجعة رقم 570 الخاص بالاستمرارية في الجزائر**"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية-دراسات اقتصادية-، المجلد رقم 25، العدد 02، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر.

تطرقت هذه الدراسة إلى معرفة أهمية تطبيق معيار الاستمرارية 570 في الواقع المهني بالجزائر وقياس مدى إمكانية تطبيق هذا المعيار في الجزائر، وكذلك معرفة أهم المشاكل والصعوبات التي تواجه تطبيق معيار الاستمرارية في الجزائر، حيث توصلت هذه الدراسة إلى أن معظم مراجعي الحسابات في الجزائر مؤيدين تطبيق المعيار الدولي رقم 570 المتعلق بالاستمرارية، وكذلك تقع المسؤولية على مراجع الحسابات فيما يخص تقييمه لمدى تقييم الشركة محل المراجعة على الاستمرارية ومدى تطبيق هذا المعيار مرتبط بمستوى بذل العناية المهنية لمراجعي الحسابات.

2-الدراسات الأجنبية:

1.2. دراسات باللغة العربية:

-دراسة رامي بسام بكر قندوس "**درجة التزام مدققي الحسابات القانونيين بمعيار التدقيق الدولي رقم 570 فرض الاستمرارية وأثره على التنبؤ بالفشل المالي للشركات الأردنية**"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، تخصص المحاسبة والعلوم المالية والمصرفية، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط-الأردن-2017.

تطرقت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مدققي الحسابات القانونيين بمعيار التدقيق الدولي 570 فرض الاستمرارية وأثر الالتزام بالمعيار على القدرة في التنبؤ بالفشل المالي، حيث هدف الباحث من خلالها إلى تسليط الضوء على قدرة مدقق الحسابات القانوني على اكتشاف مؤشرات التعثر التي تهدد استمرارية المؤسسة

ومدى مراعاة مدقق الحسابات القانوني لملاءمة فرض الاستمرارية وهو ما يجب أن تستخدمه الإدارة كأساس عند إعداد القوائم المالية، واعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي الارتباطي، والأدوات الدراسية اعتمدت على أداة استبيان من خلال دراسة لعينة من مدراء وموظفي الدوائر المالية للشركات المتعثرة الصناعية المساهمة العامة الأردنية والمدرجة في سوق عمان المالي.

توصلت الدراسة إلى انه ضرورة قيان مدققي الحسابات في الأردن ببذل العناية المهنية وذلك من خلال تحديد مؤشرات الشك وجمع أدلة إثبات كافية التي تمكنهم من إعطاء التقرير الصحيح والمناسب في حال وجود شك يتعلق بقدرة الشركة على الاستمرار لتحسين مستوى ثقة المجتمع المالي بالبيانات المالية الصادرة عن الشركات والمدققة من قبل مدققي الحسابات القانوني.

-دراسة ماهر عياش الأمين "**مدى استخدام مدقق الحسابات الخارجي لمعيار التدقيق الدولي 570**"، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم 38، العدد 04، جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سوريا، 2016.

تطرقت هذه الدراسة إلى بيان مدى استخدام مدققي الحسابات في سوريا لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 المتعلق باستمرارية المؤسسة في عملها، والتعرف على وجود شك جوهري في قدرتها على الاستمرار ومدى

ملائمة مؤشرات الشك التي يستدل بها المدققون على قدرة المؤسسة على الاستمرار مع المؤشرات المحددة في المعيار المذكور، وكما يهدف إلى التعرف على إجراءات التدقيق الإضافية التي يتبعها المدققون في حال وجود أحداث أو ظروف قد تؤثر على استمرارية المؤسسة ومدى ملائمة هذه الإجراءات مع الإجراءات المحددة في المعيار المذكور، اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي في الجانب النظري أما في الجانب التطبيقي اعتمدت على المنهج التحليلي، والأدوات الدراسية اعتمدت على دراسة ميدانية في البيئة السورية.

توصلت هذه الدراسة إلى أن أهم المؤشرات التي تساعد مدققي الحسابات محل الدراسة في تقييم الاستمرارية عند وجود شك جوهري في قدرة المؤسسة محل التدقيق على الاسمرار: وجود خسائر مالية متكررة، زيادة الخصوم المتداولة على الأصول المتداولة، تأخر توزيع الأرباح لعدد من السنوات، ومن أهم إجراءات التدقيق الإضافية التي يقوم بها المدققون هي تحليل ومناقشة التدفقات النقدية والأرباح مع الإدارة.

2.2. دراسات باللغة الأجنبية:

- Study of Roberta provasi, Patrizia riva « **Assessment of going concern for the Italianlistedcompanies** »,review of business and finance studies, volume06, number01, university of Milan-bicocca-, Italy, 2015.

تطرقت هذه الدراسة إلى مدى تقييم القلق بشأن الشركات الإيطالية، حيث يهدف الباحث إلى غرض مزدوج، الأول هو تحقق من فرضية استمرارية في الشركات الإيطالية المدمجة في البورصة من خلال تحليل محتويات تقارير المراجعة الصادرة عن مدققي الحسابات المستقلين، والثاني هو تحليل الاتجاه السائد لفرضية استمرارية لإثبات أن العديد من الشركات الإيطالية المدرجة لديها مشاكل كبيرة متعلقة بالاستمرارية، اعتمدت هذه الدراسة عن مقارنة بمرور الوقت بين عامي 2009و 2012 لشركات الإيطالية المدرجة في البورصة.

تمثلت أهم نتائج هذه الدراسة أن حوالي 80% من الشركات الإيطالية المدرجة في البورصة في نهاية عام 2012 لم يكن لديها مشاكل تتعلق باستمرارية الأعمال، أما 20% الباقية أظهروا مشاكل كبيرة، وهذا ما يبدو أن الاقتصاد الإيطالي يعكس الوضع على أداء الشركات المدرجة في البورصة.

- Study of socol, **signifcantdoubt the going concernassumption in audit, 2010.**

تطرقت هذه الدراسة إلى مسؤولية المراجع في مراجعة البيانات المالية المرتبطة باستخدام الإدارة لفرض الاستمرارية عند اعداد البيانات المالية، وتحليل الحوادث والشروط التي ربما تسبب شكا جوهريا في قدرة المؤسسة على الاستمرار.

توصلت الدراسة تطوير وتفسير القواعد والأسس فيما يتعلق بالحكم المهني للمراجع عندما يقيم مبدأ الاستمرارية، فهي توضح فترة مراجعة الاستمرارية، وإجراءات المراجعة في مراجعة الاستمرارية، والحوادث والشروط المحتملة التي ربما تسبب شكا جوهريا في عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار، وأثر الاستمرارية على تقرير المراجعة.

المطلب الثاني: القيمة المضافة للدراسة

ركزت الدراسة محل البحث عن الدراسات السابقة في تعزيز دور محافظ الحسابات في أداء مهمته المتمثلة في التأكد من استمرارية استغلال المؤسسة بمعيار التدقيق الجزائري 570 "استمرارية الاستغلال" باعتبار أن المعايير تمثل الإطار العام والدليل المعين له للتغلب على صعوبات المهنة وتجنب الوقوع في الأخطاء وما يترتب عنها من مسائلات قانونية.

خلاصة الفصل:

كخلاصة لهذا الفصل يمكن القول إن مهنة تدقيق الحسابات عرفت بالجزائر تطور تدريجي من غداة الاستقلال لغاية اليوم حيث شهدت عدة تغيرات من حيث تنظيم ومهام التي يتبناها المراجع الخارجي في القيام بمهامه في المؤسسة محل التدقيق وكذا شروط التحاقه بالمهنة، أدت عملية إصلاح مهنة تدقيق الحسابات التي تلت إصلاح المحاسبة المالية إلى إعادة هيكلة مهنة تدقيق الحسابات بشكل كامل ووضع معايير تحدد وتوحد الإطار العام للمهنة

كما جاء في هذا الفصل الإطار القانوني للمهام الموكلة لمحافظ الحسابات عندما يلاحظ وجود تهديد لاستمرارية المؤسسة، رغم أن المشرع الجزائري حاول تحديد الإجراءات والمسؤوليات التي تؤديها محافظو الحسابات في تقدير قدرة المؤسسة على الاستمرار سواء في قانون المهنة 10-01 أو عن طريق معايير التدقيق الجزائرية (معيار التدقيق الجزائري NAA570 استمرارية المؤسسة).

الفصل الثاني

تمهيد:

بعدما تطرقنا لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر والمعايير المحددة لمسؤولية المدقق في تقييم الاستمرارية حسب المعيار الجزائري للتدقيق 570 في الفصل الأول للدراسة، وبغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة واثبات صحة الفرضيات الموضوعة أو رفضها، تم تدعيم الجانب النظري بدراسة ميدانية تتمثل في استبيان موجه لعينة من الأساتذة الجامعيين المختصين في المحاسبة والتدقيق، خبراء محاسبين، محافظي الحسابات ومحاسبين معتمدين.

وعلى هذا الأساس سنحاول من خلال هذا الفصل الإجابة على الفرضيات المتعلقة بالجانب التطبيقي للدراسة من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة.

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات.

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة

من أجل تفسير وتحليل نتائج الدراسة الميدانية لابد من تحديد الإطار العام للمنهجية العملية المعتمدة في الدراسة الميدانية بحيث تعتبر عملية إعداد الاستبيان بشكل جيد من أهم العوامل التي قد تساعد الباحث في دراسة الموضوع بالشكل المطلوب، كما سنعرض الاختبارات الخاصة بصدق وثبات أداة الدراسة (الاستبيان) وكذا الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات واستنباط النتائج.

المطلب الأول: مجتمع وعينة وحدود الدراسة:

يتناول هذا المطلب عرض الطريقة المتبعة في الدراسة من خلال التعرف على مجتمع وعينة وحدود الدراسة.

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة:

عند القيام باختيار مجتمع الدراسة تم الاعتماد على معيار المؤهل العلمي كشرط أساسي لتوزيع الاستمارات على عينة الدراسة، وذلك بغية ضمان أفراد العينة على التعامل مع محتوى الاستبيان بشكل جيد وفيما يلي الفئات التي تشكل مجتمع الدراسة:

- الفئة الأولى: خبراء محاسبيين؛
- الفئة الثانية: محافظي الحسابات؛
- الفئة الثالثة: محاسبين معتمدين؛
- الفئة الرابعة: أساتذة جامعيين.

ونظرا لطبيعة الموضوع جعلت من الصعب تحديد حجم معين لعينة الدراسة في ظل الظروف التالية:

- تفشي فيروس كورونا COVIDE19 أدى إلى صعوبة التنقل والاتصال المباشر مع أفراد العينة؛
- حداثة الموضوع وصعوبة الحصول على أفراد لهم اطلاع جيد عليه؛
- عدم تجاوب العديد من المختصين مع الدراسة سواء بالرفض أو بالتماطل في الإجابة.

لذلك لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق حيث قمنا بتوزيع 80 استمارة استبيان شملت جميع مجتمع الدراسة بعد تسلمنا وجدنا 57 استمارة مسترجعة، أما 23 استمارة فألغيت سواء لعدم تحصيلها أصلا من أفراد العينة بسبب التماطل والضياع، وبعد الفحص تم استبعاد 07 لعدم اكتمالها أو لتناقص البيانات المدونة فيها، فتم اعتماد **50 استمارة استبيان** لغرض التحليل الإحصائي أي**62,5%**من إجمالي الاستمارات الموزعة.

الفرع الثاني: حدود الدراسة:

لقد سبقنا وأشرنا في مقدمة البحث أن الدراسة تمت وفقا للحدود التالية:

- **الحدود المكانية:** تتمثل في أماكن توزيع الاستبيان في عين الدفلى وبعض الولايات الأخرى البليدة، شلف، الجزائر العاصمة.
- **الحدود الزمنية:** امتدت هذه الدراسة في الفترة الممتدة ما بين 25 أوت حتى 15 سبتمبر.
- **الحدود البشرية:** تتمثل في أفراد العينة الذين أجابوا على أسئلة الاستبيان وهم خبراء محاسبيين، محافظي الحسابات، محاسبيين معتمدين وأساتذة جامعيين.
- **الحدود الموضوعية:** اهتمت هذه الدراسة على مدى قيام محافظي الحسابات في الجزائر بدورهم في التأكد من استمرارية المؤسسة وفق معيار التدقيق الجزائري NAA570.

المطلب الثاني: هيكل الاستبيان ومقاييسه.

باعتبار الاستبيان من أكثر الأساليب استعمالا في جميع البيانات الأولية، اعتمدنا في إعداد القائمة على الكتب والمراجع والدوريات والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة أو المشار له من حيث المنهج والطريقة، حيث أمكن الاستفادة من الخلفية النظرية في صياغة قائمة الاستبيان، وقد راعى في إعدادها ما يلي:

- ✓ أن يكون بسيط وواضح؛
- ✓ أن يحتوي على أسئلة تمكن الفرد من اختبار بديل من عدة بدائل.

وتم توزيع قائمة الاستبيان غلى أفراد العينة من خلال عدة جهات، الأمر الذي سهل إمكانية إرسال الاستمارات والحصول عليها في أقرب وقت ممكن وذلك باستعمال عدة طرق:

- ✓ إيداع الاستمارات على مستوى مكاتب المحاسبة وبعض المؤسسات؛
- ✓ استخدام البريد الالكتروني لبعض أفراد العينة؛
- ✓ استخدام الاستبيان الالكتروني.

الفرع الأول: بناء الاستبيان:

تم عرض الاستبيان على الأستاذ المشرف وكذلك على مجموعة من الأساتذة المختصين ليقومونا بتحكيمه سواء من حيث الشكل والمضمون ثم استجبنا للآراء الأساتذة وقمنا بإجراءات ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم، وعليه تمت صياغة الاستبيان في شكله النهائي، حيث تم تصميم استمارة بحث كالاتي:

- **الجزء الأول:** يتضمن البيانات الديمغرافية عن أفراد المجتمع متمثلة في الوظيفة الحالية، المؤهل العلمي وعدد سنوات الخبرة.
- **الجزء الثاني:** يتكون من مجموعة من العبارات تكون الإجابة عليها بالتدرج من غير موافق إلى موافق بشدة، احتوى الاستبيان على 18 سؤال توزعت على ثلاثة (03) محاور هي كالاتي:

✓ المحور الأول: إجراءات تدقيق محافظ الحسابات لتقييم استمرارية المؤسسة حسب المعيار NAA570.

✓ المؤشرات التي تساعد محافظ الحسابات بالتنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة حسب المعيار NAA570.

✓ استنتاجات ورأي محافظ الحسابات حول استمرارية المؤسسة حسب المعيار NAA570.

الفرع الثاني: مقياس ليكارت الخماسي

بغرض الوصول إلى نتائج موضوعيّة تم إعداد أسئلة الاستبيان وفق مقياس ليكارت من خمسة (05) درجات بغية تحديد أراء أفراد العينة في الأسئلة التي تتضمنها محاور الاستبيان كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (2-1): يمثل مقياس ليكارت الخماسي.

الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	05	04	03	02	01
المتوسط الحسابي	[4.20 - 5]	[3.40 – 4.19]	[2.60 – 3.39]	[1.80 - 2.59]	[1 - 1.79]

المصدر: محمد عبد الفتاح الصرفي، **البحث العلمي، الدليل التطبيقي الباحثين**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمار، 2006، ص115.

المطلب الثالث: استرجاع الاستبيان واختبار ثباته وصدقه

انطلقت عملية استرجاع الاستبيان في نفس الوقت من توزيعه، وبعد انقضاء الآجال المخصصة لعملية الاسترجاع، تمت عملية التصنيف وجمع البيانات نوضحها فيما يلي:

الفرع الأول: استرجاع الاستبيان

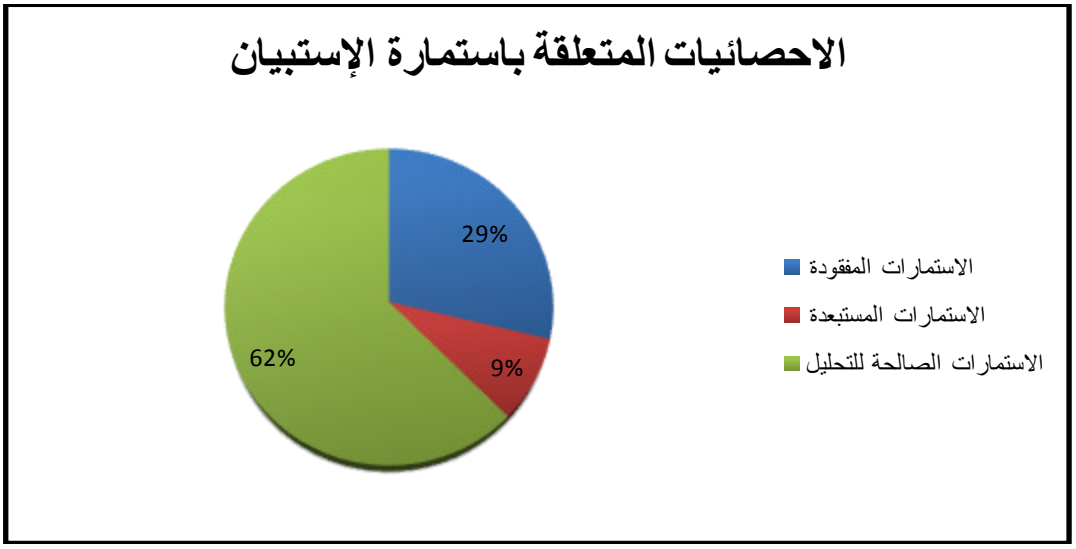
نوضح الاستمارات الصالحة للتحليل في الجدول الموالي:

جدول رقم (2-2): الإحصائيات المتعلقة باستمارة الاستبيان

البيان	الاستبيان	
	العدد	النسبة %
عدد الاستمارات الموزعة	80	%100
عدد الاستمارات المفقودة	23	% 28,75
عدد الاستمارات المستبعدة	07	%8,75
عدد الاستمارات الصالحة للتحليل	50	%62,5

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على استمارة الاستبيان.

الشكل رقم (2-1) الإحصائيات المتعلقة باستمارة الاستبيان



المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على استمارة الاستبيان.

نلاحظ من الجدول (2-2) أعلاه، أن عدد إجمالي الاستمارات الموزعة بلغ **80 استمارة**، والتي استخلصنا منها **50استمارة صالحة للتحليل** أي بنسبة **62,5%**، أما باقي الاستمارات فنسبة**37,5%**تم استبعادها، سواء بسبب عدم تحصيلها أصلا من أفراد العينة، أو بسبب تماطل وانتهاء فترة الدراسة، أو لعدم توافر هؤلاء الأفراد على الشروط العلمية والعملية المحددة في الاستمارة.

الفرع الثاني: صدق وثبات الاستبانة:

بغية تقدير ثبات الدراسة استخدمنا المؤشر الإحصائي ألفا كرونباخ، حيث يأخذ هذا العامل قيما تتراوح بين الصفر والواحد وكلما اقتربنا من الواحد الصحيح فهذا يعني ثبات أكبر للدراسة.

جدول رقم (2-3): صدق محاور الاستبيان

محاور الاستبيان	معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول: إجراءات تدقيق محافظ الحسابات لتقييم الاستمرارية المؤسسة حسب NAA570.	**0,831**
المحور الثاني: مؤشرات التي تساعد محافظ الحسابات بالتنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة حسبNAA570.	**0,902**
المحور الثالث: استنتاجات ورأي محافظ الحسابات حول استمرارية المؤسسة.	**0,896**
جميع المحاور	**0,941**

المصدر: من إعداد الطالبتين (اعتمادا على نتائج الاستبيان).

من الجدول(2-3) نلاحظ أن معامل ألفا كرونباخ يصل إلى **أكثر من 0,941** حيث يعتبر ذو **مستوى ممتاز من الدقة والثبات** وهذا يعني أن هناك **استقرار بدرجة كبيرة في نتائج الاستبيان.**

المطلب الرابع: تفريغ بيانات الاستبيان

بغرض تفريغ بيانات الاستبيان بطريقة تساعد على الوصول إلى نتائج موضوعيّة، قمنا باستخدام أدوات إحصائية مختلفة، بالإضافة إلى دراسة الخصائص العامة لعينة الدراسة كما يلي:

الفرع الأول: الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان

لتسهيل عملية التحليل وعقب التحصيل النهائي لاستمارات الاستبيان، اعتمدنا على برنامج (Excel) لمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جداول ليترجمها إلى رسومات بيانية، وقمنا بتجميع وتبويب

إجابات أفراد العينة في برنامج Spss v23 الذي يتيح جملة من الأساليب الإحصائية المساعدة على التحليل الجيد لمخرجات الاستبيان.

فيما يلي الأساليب التي تم استخدمها ومبررات استخدام كل منها:

- ✓ استخدام معامل ألفا كرونباخ لاختبار صدق وثبات الاستبيان؛
- ✓ التكرارات والنسب المئوية لوصف الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة؛
- ✓ المتوسط الحسابي لكل عبارة تضمنها الاستبيان لمعرفة أين تتمركز الإجابات واتجاهاتها؛
- ✓ الانحراف المعياري لكل عبارة تضمنها الاستبيان لقياس مدى تباين الإجابات؛
- ✓ استخدام اختبار (T) لعينة واحدة لاختبار فرضيات الدراسة Test d'homogénéité des variances؛
- ✓ استخدام اختبار ANOVA لتباين إجابات عينة الدراسة.

الفرع الثاني: عرض وتحليل الخصائص العامة لعينة الدراسة

سنخصص هذا الفرع لتحليل خصائص أفراد عينة الدراسة المتمثلة في المعلومات الشخصّية لمحافظي الحسابات والخبير المحاسبي والأساتذة الجامعيين وذلك كما يلي:

1- توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة:

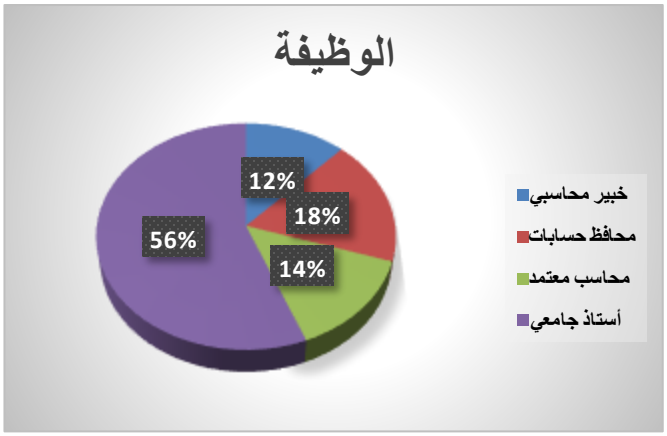
تم تقسيم أفراد العينة إلى 03 فئات تمثل الوظيفة الحالية لأفراد العينة وقد قمنا باختيار الفئات بما يتناسب وأفراد العينة، فتحصلنا على التوزيع الموضح في الجدول الاتي والمدعوم بالشكل الذي بجانبه:

الجدول رقم (2-4): توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة.

المهنة	التكرار		النسبة	
خبير محاسبي	6	22	12%	44%
محافظ الحسابات	9		18%	
محاسب معتمد	7		14%	
أستاذ جامعي	28		56%	
المجموع	50		100%	

المصدر: من إعداد الطالبتين (اعتمادا على نتائج الاستبيان).

الشكل رقم (2-2): تمثيل عينة الدراسة حسب الوظيفة.



من خلال الجدول (2-4) يتضح لنا توزيع النسب حسب الوظيفة لأفراد العينة، حيث نجد أن **النسبة الأكبر** تعود **لفئة الأساتذة بنسبة 56%** وهي نسبة معتبرة تعزز من مصداقية الدراسة من خلال مستواهم العلمي المرتفع، أما **النسبة الثانية** فهي **فئة محافظ حسابات بنسبة 18%** هذا ما يضيف مصداقية أكثر للدراسة كونهم متخصصين في المجال، أما **الثالثة** تمثلت في **فئة محاسب معتمد بنسبة 14%** كونهم مختصين في مجال المحاسبة. أما النسبة **الرابعة والأخيرة** تعود **لفئة خبير محاسبي بنسبة 12%** نظرا لقلتهم في هذا المجال.

1. المؤهل العلمي:

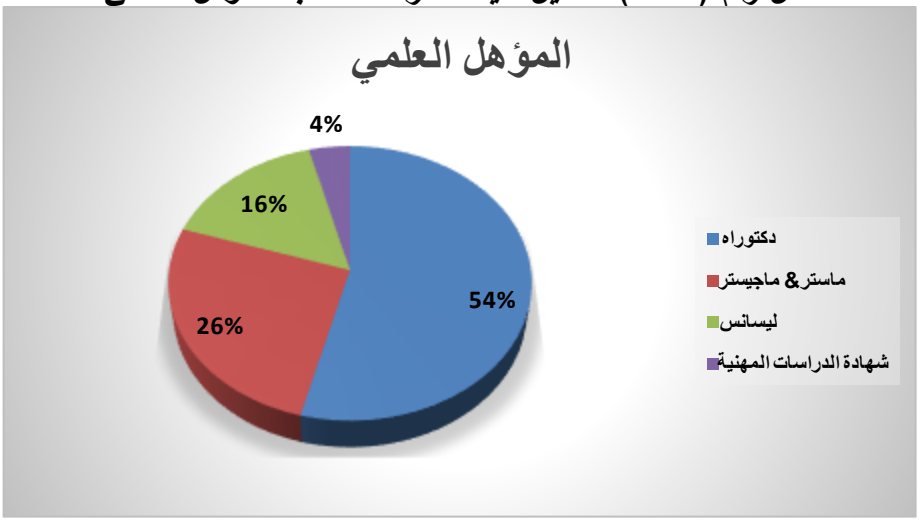
قمنا بتمثيل المؤهلات العلمية لعينة الدراسة إلى 04 فئات نوضحها في الجدول الآتي والشكل الذي يليه:

جدول رقم (2-5): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.

الشهادة	التكرار	النسبة
شهادة الدراسة المهنية	02	%4
ليسانس	8	16%
ماجستير/ ماستر	13	26%
دكتوراه	27	54%
المجموع	50	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين (اعتمادا على نتائج الاستبيان).

الشكل رقم (2-3): تمثيل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطالبتين (اعتمادا على نتائج الاستبيان).

من خلال الجدول(2-5) يتضح لنا توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي، فنجد أن **النسبة الأولى** من أفراد العينة هم الحاصلين على **شهادة دكتوراه 54%** وهي تمثل **الأساتذة المحاضرين**، ثم تليها نسبة **26% الحاصلين على شهادة ماجستير/ماستر** وهي تمثل **أساتذة مساعدين في الجامعة** و **محاسبين معتمدين**، أما **نسبة الثالثة فهي 16%** وهم **الحاصلين على شهادة ليسانس** وهي في نظرنا **المهنيين من خبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات** الذين زاولوا التدريب المهني الذي يشترط فيه شهادة ليسانس فقط، وأخيرا **نسبة 4%** وهم **الحاصلين على شهادات الدراسات المهنية** تعود **للمهنيين من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات.**

2. سنوات الخبرة:

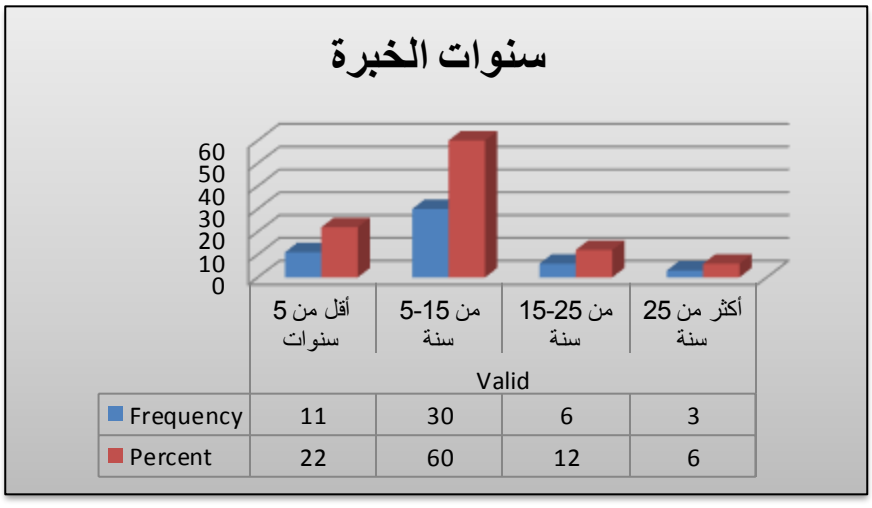
تم تقسيم أفراد العينة إلى 03 فئات لتمثيل الخبرة المهنية كل فئة لها مدى 10 سنوات، نوضحها كالاتي:

جدول رقم (2-6): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة.

الشهادة	التكرار	النسبة
أقلمن 5 سنوات	11	22%
من5-15 سنة	30	60%
من15-25 سنة	6	12%
أكثر من 25 سنة	3	6%
المجموع	50	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين (اعتمادا على نتائج الاستبيان).

الشكل رقم (2-4): تمثيل عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة.



المصدر: من اعداد الطالبتين (اعتمادا على نتائج الاستبيان).

يوضح لنا الجدول رقم (2-6) توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية لأفراد العينة والتي تم تقسيمها إلى أربعة (04) فئات تبدأ بأقل 05 سنوات وتنتهي بأكثر من 25 سنة فنجد:

نسبة الأفراد التي خبرتهم **بين {05-15 سنة}** يمثلون ما **نسبته 60%** وهي أكبر نسبة أغلبيتهم **محافظي الحسابات ومحاسبيين معتمدين**، نسبة الأفراد التي خبرتهم **أقل من 05 سنوات** يمثلون ما **نسبته 22%** أغلبهم **محاسبيين معتمدين وأساتذة جامعيين** يتمتعون بخبرة ميدانية جديدة في مجال المحاسبة وتدقيق الحسابات، نسبة الأفراد التي خبرتهم بين **{15-25 سنة}** يمثلون ما **نسبته 12%** أغلبهم **محافظي الحسابات وخبراء محاسبيين**، أما النسبة الأخيرة فكانت للأفراد الذين لديهم الخبرة **أكثر من 25 سنة بنسبة 06%** تتضمن أغلب **خبراء المحاسبيين**.

المبحث الثاني: تحليل نتائج محاور الاستبيان واختبار الفرضيات

يتعلق هذا المبحث بدراسة وتحليل البيانات المتوصل إليها (الاستمارات الصالحة للدراسة)، وذلك بالاستعانة بالجداول، إضافة إلى بعض المؤشرات الإحصائية بالاعتماد على برنامج الإحصائي (Spss v23) وسيبني هذا التحليل على المحاور الثلاثة المكونة للاستبيان، واختبار الفرضيات المتعلقة بكل محور باستخدام اختبارا T للعينة البسيطة (One Sample T test)، كما سندرس في هذا المبحث إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية، بعد قبول أو رفض الفرضيات الموضوعة للدراسة باستخدام (One-WayAnova) وذلك حسب المتغيرات المستقلة المتمثلة في الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية.

المطلب الأول: تحليل نتائج استبيان المحور الأول واختبار الفرضية به

من خلال هذا المطلب سنقوم بعرض وتحليل المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الأول والمتعلق بالإجراءات محافظ الحسابات لتقييم الاستمرارية كما سنحاول إثبات الفرضية من عدمها والتي نصت على أنيستخدم محافظ الحسابات إجراءات التدقيق بشأن تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال، وذلك باستخدام الأساليب الإحصائية المذكورة سابقا.

❖ **الفرع الأول: تحليل نتائج المحور الأول (إجراءات محافظ الحسابات لتقييم استمرارية المؤسسة وفق NAA570).**

تضمن هذا المحور ستة أسئلة، كما هي مبينة في الجدول رقم (2-7) المتعلق بإجابات عينة الدراسة، حول الإجراءات التي يستخدمها محافظ الحسابات لتقييم استمرارية المؤسسة وفق المعيار NAA570

لذلك سنقوم في هذا الفرع بالتحليل الوصفي لكل سؤال من الأسئلة التي تضمنها المحور الأول من الاستبيان وفق إجابات أفراد العينة لنستنتج الاتجاه العام للعينة حسب مقياس ليكارت الخماسي:

جدول رقم(2-7): نتائج أراء العينة حول الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للتقييم استمرارية المؤسسة وفقNAA570

العبارات		عدد الاستجابات (ت) ونسبتها المئوية %					المؤشرات الإحصائية	
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	متوسط حسابي	انحراف معياري
1-يقوم محافظ الحسابات بجمع العناصر الأساسية المقنعة، الكافية والملائمة لتأكيد أو لنفي شك معتبر حول قدرة المؤسسة على الاستمرار.	ت	23	19	6	2	0	4,260	0.828
	%	46	38	12	4	0	الاتجاه موافق بشدة	
		84			4			
2-يقدر محافظ الحسابات التقييم المنجز من قبل الإدارة بخصوص قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها بما في ذلك الإجراء التي اتبعته لإنجاز تقييمها.	ت	16	22	4	4	4	3,840	1,201
	%	32	44	8	8	8	الاتجاه موافق	
		76			16			
3-يطالب محافظ الحسابات من إدارة المؤسسة توضيحات بشأن تلك الأحداث أو الظروف التي تبعث بشك كبير حول قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال ويناقش خطط العمل للتصدي لها.	ت	15	24	4	7	0	3,940	0,977
	%	30	48	8	14	0	الاتجاه موافق	
		78			14			
4-يستفسر محافظ الحسابات من الإدارة حول معرفتها بأحداث أو ظروف يمكن أن تقع بعد الفترة التي قام بتقييمها والتي من شأنها أن تشير تعرقل استمرارية المؤسسة.	ت	22	26	2	0	0	4,400	0,571
	%	44	52	4	0	0	الاتجاه موافق بشدة	
		96			0			
5-يقوم محافظ الحسابات بتقدير خطط العمل المستقبلية للإدارة لمواجهة المشاكل التي حددتها خلال تقييمها وتحديد إذا كان تنفيذها كفيلا بتحسين الوضعية وقابلية تطبيقها في مختلف الظروف.	ت	28	19	0	2	1	4,420	0,859
	%	58	38	0	4	2	الاتجاه موافق بشدة	
		96			6			
6-يبلغ محافظ الحسابات المكلفين بالحوكمة بالأحداث أو الظروف المكتشفة التي من شأنها أن تثير شك كبير حول استمرارية المؤسسة.	ت	28	12	7	3	0	4,300	0,931
	%	56	24	14	6	0	الاتجاه موافق بشدة	
		80			6			
المؤشرات الإحصائية والاتجاه العام للمحور الأول							4.193	0.672
							الاتجاه موافق	

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على مخرجات (spss).

نلاحظ من الجدول (2-7) الذي يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول إجراءات تدقيق محافظ الحسابات لتقييم استمرارية المؤسسة حسب NAA570، فكان المتوسط العام لفقرات هذا المحور قد بلغ **4,19** والذي يندرج ضمن **الفئة الثانية** لمقياس ليكارت الخماسي، ويدل على الاتجاه العام للعينة متمركز حول الإجابة **الثانية (موافق)**، بالإضافة إلى الانحراف المعياري لفقرات هذا المحور بلغ **0,76** وهي قيمة تعبر عن **تجانس وتوافق الإجابات** مما يدل على **رضا نسبي لأفراد العينة.**

تحليل نتائج السؤال 01:

- نلاحظ أن نسبة **84%**من أفراد العينة هم **موافقون أو موافقون بشدة** على أن يقوم محافظ الحسابات بجمع العناصر الأساسية المقنعة الكافية والملائمة لتأكيد أو لنفي شك معتبر حول قدرة المؤسسة على الاستمرار، بينما **12%**من أفراد العينة هم **المحايدين** على هذا الاقتراح ونسبة **4%**هم **غير موافقون** على هذا الاقتراح.
- **متوسط الحسابي [4.20-5]∈4.26** يعبر عن الفئة الأولى من مقياس ليكارت الخماسي وهو يدل على الاتجاه العام للعينة متمركز حول **الإجابة الأولى (موافق بشدة)**، أي أن أغلبية أفراد العينة **موافقون بشدة** بأن يقوم محافظ الحسابات بجمع عناصر الأساسية المقنعة الكافية والملائمة لتأكيد أو لنفي شك معتبر حول قدرة المؤسسة على الاستمرار.
- **الانحراف المعياري:0,8>0.828**وهذا يعبر عن **وجود تشتت للإجابات** بين موافق وغير موافق.

تحليل نتائج السؤال 02:

- نلاحظ أن نسبة **76%** من أفراد العينة هم **موافقون أو موافقون بشدة** على أن محافظ الحسابات يقدر التقييم المنجز من قبل بخصوص قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها بما في ذلك الإجراء التي اتبعته لإنجاز تقييمها، بينما **8%**من أفراد العينة هم **المحايدين** على هذا الاقتراح ونسبة **16%**هم **غير موافقون** على هذا الاقتراح.
- **متوسط الحسابي: [3.40-4.20]∈ 3.84** يعبر عن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول **الإجابة الثانية (موافق)**، أي أن أغلبية أفراد العينة **موافقون** بأن يقدر محافظ الحسابات التقييم المنجز من قبل الإدارة بخصوص قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها بما في ذلك الإجراء التي اتبعته لإنجاز تقييمها.
- **الانحراف المعياري: 0,8>1.20**وهذا يعبر عن **وجود تشتت للإجابات** بين موافق وغير موافق.

تحليل نتائج السؤال 03:

- نلاحظ أن نسبة **78%** من أفراد العينة هم **موافقون أو موافقون بشدة** على أن يطالب محافظ الحسابات من إدارة المؤسسة توضيحات بشأن تلك الأحداث أو الظروف التي تبعث بشك كبير حول قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال ويناقش خطط العمل لتصدي لها، بينما **8%** من أفراد العينة هم **محايدون** في الإجابة على هذا الاقتراح و **14% غير موافقون عليه.**
- **متوسط الحسابي: $3.94 \in [3.40-4.20]$** يعبر عن **الفئة الثانية** من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول **الإجابة الثانية (موافق)**، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون بأن يطالب محافظ الحسابات من إدارة المؤسسة توضيحات بشأن تلك الأحداث أو الظروف التي تبعث بشك كبير حول قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال ويناقش خطط العمل لتصدي لها.
- **الانحراف المعياري: $0,8>0.97$** وهذا يعبر عن **وجود تشتت للإجابات** بين موافق وغير موافق.

تحليل نتائج السؤال 04:

- نلاحظ نسبة **96%** من أفراد العينة هم **موافقون أو موافقون بشدة** على أن يستفسر محافظ الحسابات من الإدارة حول معرفتها بأحداث أو ظروف يمكن أن تقع بعد الفترة التي قام بتقييمها والتي من شأنها أن تشير تعرقل استمرارية المؤسسة، بينما **4%** من أفراد العينة هم **محايدون** على هذا الاقتراح.
- **متوسط الحسابي: $4.40 \in [4.20-5]$** يعبر عن **الفئة الأولى** من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول **الإجابة الأولى (موافق بشدة)**، أي أن أغلبية أفراد العينة **موافقون بشدة** بأن يستفسر محافظ الحسابات من الإدارة حول معرفتها بأحداث أو ظروف يمكن أن تقع بعد الفترة التي قام بتقييمها والتي من شأنها أن تشير تعرقل استمرارية المؤسسة.
- **الانحراف المعياري: $0,8>0.57$** وهذا يعبر عن **عدم وجود تشتت للإجابات** بين موافق وغير موافق.

تحليل نتائج السؤال 05:

- نلاحظ أن نسبة **96%** من أفراد العينة هم **موافقون أو موافقون بشدة** على أن يقوم محافظ الحسابات بتقدير خطط العمل المستقبلية للإدارة لمواجهة المشاكل التي حددتها خلال تقييمها وتحديد إذا كان تنفيذها كفيلا بتحسين الوضعية وقابلية تطبيقها في مختلف الظروف، بينما **6%** من أفراد العينة **غير موافقون** على هذا الاقتراح.

- **متوسط الحسابي: [4.20-5]∈4.42**يعبر عن **الفئة الأولى** من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول **الإجابة الأولى (موافق بشدة)**، أي أن أغلبية أفراد العينة **موافقون بشدة** حول أن يقوم محافظ الحسابات بتقدير خطط العمل المستقبلية للإدارة لمواجهة المشاكل التي حددتها خلال تقييمها وتحديد إذا كان تنفيذها كفيلا بتحسين الوضعية وقابلية تطبيقها في مختلف الظروف.
- **الانحراف المعياري: 0,8 <0.85**وهذا يعبر عن **وجود تشتت للإجابات** بين موافق وغير موافق.

تحليل نتائج السؤال 06:

- نلاحظ أن نسبة **80%** من أفراد العينة هم **موافقون أو موافقون بشدة** على أن يبلغ محافظ الحسابات المكلفين بالحوكمة بالأحداث أو الظروف المكتشفة التي من شأنها أن تثير شك كبير حول استمرارية المؤسسة، بينما **14% هم محايدون** على هذا الاقتراح و**6% غير موافقون عليه.**
- **متوسط الحسابي: [4.20-5]∈4.30** يعبر عن **الفئة الأولى** من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول **الإجابة الأولى (موافق بشدة)**، أي أن أغلبية أفراد العينة **موافقون بشدة** حول أن يبلغ محافظ الحسابات المكلفين بالحوكمة بالأحداث أو الظروف المكتشفة التي من شأنها أن تثير شك كبير حول استمرارية المؤسسة
- **الانحراف المعياري:0,8<0.93** وهذا يعبر عن **وجود تشتت للإجابات** بين موافق وغير موافق.

❖ **الفرع الثاني: اختبار الفرضية الأولى المتعلقة بالمحور الأول**

تم افتراض أنه: **لا يستخدم محافظ الحسابات إجراءات التدقيق بشأن تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال.**

يتم اختبار صحة أو خطأ هذه الفرضية باستخدام اختبار Tللعينة البسيطة عند مستوي الدلالة 05% sig (α) وفق:

- ✓ **قبول الفرضية** إذا كان **sig(α)>05%**
- ✓ **رفض الفرضية** إذا كان **sig(α)<05%**

يتم ذلك وفق الاختبار الآتي:

- **الفرضية العديمة:** لا يستخدم محافظ الحسابات إجراءات التدقيق بشأن تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال.
- **الفرضية البديلة:** يستخدم محافظ الحسابات إجراءات التدقيق بشأن تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال.

بعد القيام بالاختيار تحصلنا على الجدول(02-08) الذي يبين المتوسط الحسابي ($\overline{X}$) الانحراف المعياري (σ) وقيمة (t) ودرجة الحرية ومستوى الدلالة الإحصائية (sig) لكل عبارة من الأسئلة الخمسة المكونة للمحور الأول والتي تدل الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات لتقييم استمرارية المؤسسة وفق NAA570

الجدول رقم(2-8): اختبار العينة البسيطة للمحور الأول

عبارات المحور الأول من الاستبيان	المتوسط الحسابي ($\overline{X}$)	الانحراف المعياري (σ)	قيمة (t)	درجة الحرية (ddl)	مستوى الدلالة (sig)
1-يقوم محافظ الحسابات بجمع العناصر الأساسية المقنعة، الكافية والملائمة لتأكيد أو لنفي شك معتبر حول قدرة المؤسسة على الاستمرار.	4.260	0.8280	36.366	49	0.0000
2-يناقش محافظ الحسابات التقييم المنجز من قبل الإدارة بخصوص قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها بما في ذلك الإجراء التي اتبعته لإنجاز تقييمها.	3.840	1.201	22.602	49	0.0000
3-يطالب محافظ الحسابات من إدارة المؤسسة توضيحات بشأن تلك الأحداث أو الظروف التي تبعث بشك كبير حول قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال ويناقش خطط العمل للتصدي لها.	3.940	0.9770	28.501	49	0.0000
4-يستفسر محافظ الحسابات من الإدارة حول معرفتها بأحداث أو ظروف يمكن أن تقع بعد الفترة التي قام بتقييمها والتي من شأنها أن تشير تعرقل استمرارية المؤسسة.	4.400	0.5710	54.447	49	0.0000

5-يقوم محافظ الحسابات بتقدير خطط العمل المستقبلية للإدارة لمواجهة المشاكل التي حددتها خلال تقييمها وتحديد إذا كان تنفيذها كفيلا بتحسين الوضعية وقابلية تطبيقها في مختلف الظروف.	4.420	0.8590	36.372	49	0.0000
6-يبلغ محافظ الحسابات المكلفين بالحوكمة بالأحداث أو الظروف المكتشفة التي من شأنها أن تثير شك كبير حول استمرارية المؤسسة.	4.300	0.9310	32.648	49	0.0000
المؤشرات الإحصائية الإجمالية	4.193	0.6720	/	/	/

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات (spss).

نلاحظ من الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي الإجمالي للمحور الأول بلغ **4.19** وانحراف معياري بقيمة **0.672** وتراوحت قيمة **t** بين**22.6**و**54.44** بمستوى **0.00%** وهي **أقل من 05%**، وعليه يتم رفض الفرضية العدمية واعتماد الفرضية البديلة "**يستخدم محافظ الحسابات إجراءات التدقيق بشأن تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال**".

❖ **<u>الفرع الثالث: اختبار التباين المتعلق بالفرضية الأولى حسب متغير الوظيفة والمؤهل العلمي</u>**

سندرس إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص قبول الفرضية الأولى حسب متغير الوظيفة والمؤهل العلمي، وذلك باستخدام اختبار Annova عند مستوى دلالة 05% sig(α):

✓ **لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية** إذا كان **sig(α)> 05%.**

✓ **توجد فروقات ذات دلالة إحصائية** إذا كان **sig(α)< 05%.**

1. اختبار التباين فيما يخص الفرضية الأولى حسب متغير الوظيفة:

بعد القيام باختبار Annova عند مستوي دلالة 05% sig(α) للمحور الأول، تحصلنا على الجدول الآتي:

الجدول رقم (2-9): اختبار Annova لدرجة التباين حسب الوظيفة فيما يخص الفرضية الأولى

عبارات المحور الأول من الاستبيان	قيمة F	مستوى الدلالة Sig
1-يقوم محافظ الحسابات بجمع العناصر الأساسية المقنعة، الكافية والملائمة لتأكيد أو لنفي شك معتبر حول قدرة المؤسسة على الاستمرار.	1.717	0.1770
2-يناقش محافظ الحسابات التقييم المنجز من قبل الإدارة بخصوص قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها بما في ذلك الإجراء التي اتبعته لإنجاز تقييمها.	2.698	0.0570

3-يطالب محافظ الحسابات من إدارة المؤسسة توضيحات بشأن تلك الأحداث أو الظروف التي تبعث بشك كبير حول قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال ويناقش خطط العمل للتصدي لها.	0.7820	0.5100
4-يستفسر محافظ الحسابات من الإدارة حول معرفتها بأحداث أو ظروف يمكن أن تقع بعد الفترة التي قام بتقييمها والتي من شأنها أن تشير تعرقل استمرارية المؤسسة.	2.092	0.1140
5-يقوم محافظ الحسابات بتقدير خطط العمل المستقبلية للإدارة لمواجهة المشاكل التي حددتها خلال تقييمها وتحديد إذا كان تنفيذها كفيلا بتحسين الوضعية وقابلية تطبيقها في مختلف الظروف.	0.3480	0.7910
6-يبلغ محافظ الحسابات المكلفين بالحوكمة بالأحداث أو الظروف المكتشفة التي من شأنها أن تثير شك كبير حول استمرارية المؤسسة.	0.6130	0.6100

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات (spss)

من الجدول (2-9) نجد قيمة Sig بين **11.4%**و **79.1%**وهي **أكبر من 05%**، عليه نجد أنه **لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية** بين الأكاديميين والمهنيين فيما يخص استخدام محافظ الحسابات إجراءات التدقيق بشأن تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال.

2-اختبار التباين فيما يخص الفرضية الأولى حسب متغير المؤهل العلمي:

بعد القيام باختبار Annova عند مستوي دلالة 05% (α)sig للمحور الأول، تحصلنا على الجدول الآتي:

الجدول رقم (2-10): اختبار Annova لدرجة التباين حسب المؤهل العلمي فيما يخص الفرضية الأولى

عبارات المحور الأول من الاستبيان	قيمة F	مستوى الدلالة Sig
1-يقوم محافظ الحسابات بجمع العناصر الأساسية المقنعة، الكافية والملائمة لتأكيد أو لنفي شك معتبر حول قدرة المؤسسة على الاستمرار.	2.333	.0860
2-يناقش محافظ الحسابات التقييم المنجز من قبل الإدارة بخصوص قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها بما في ذلك الإجراء التي اتبعته لإنجاز تقييمها.	0.3940	0.7580
3-يطالب محافظ الحسابات من إدارة المؤسسة توضيحات بشأن تلك الأحداث أو الظروف التي تبعث بشك كبير حول قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال ويناقش خطط العمل للتصدي لها.	1.493	0.2290
4-يستفسر محافظ الحسابات من الإدارة حول معرفتها بأحداث أو ظروف يمكن أن تقع بعد الفترة التي قام بتقييمها والتي من شأنها أن تشير تعرقل استمرارية المؤسسة.	0.3740	0.7720
5-يقوم محافظ الحسابات بتقدير خطط العمل المستقبلية للإدارة لمواجهة المشاكل التي حددتها خلال تقييمها وتحديد إذا كان تنفيذها كفيلا بتحسين الوضعية وقابلية تطبيقها في مختلف الظروف.	0.5870	0.6270

6-يبلغ محافظ الحسابات المكلفين بالحوكمة بالأحداث أو الظروف المكتشفة التي من شأنها أن تثير شك كبير حول استمرارية المؤسسة.	**0.4080**	**0.7480**

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات (spss)

من الجدول (2-10) نجد قيمة Sig بين **8.6%** و **77.2 %**وهي **أكبر من 05%**، وعليه نجد أنه **لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية** بين أفراد عينة الدراسة حسبة متغيرات الشهادة فيما يخص استخدام محافظ الحسابات إجراءات التدقيق بشأن تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال.

المطلب الثاني: تحليل نتائج استبيان المحور الثاني واختبار الفرضية المرتبة به

من خلال هذا المطلب سنقوم بعرض وتحليل المتوسطات الحسابي والانحرافات المعيارية للمحور الثاني والمتعلق مؤشرات التي تساعد محافظ الحسابات بالتنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة حسب المعيار NAA570 كما سنحاول إثبات الفرضية من عدمها والتي نصت على أنيتنبأ محافظ الحسابات بالفشل المالي للمؤسسة عن طريق مجموعة من المؤشرات، وذلك باستخدام الأساليب الإحصائية المذكورة سابقا.

❖ **الفرع الأول: تحليل نتائج المحور الثاني (مؤشرات التي تساعد محافظ الحسابات بالتنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة حسب المعيار NAA570)**

سنقوم في هذا الفرع بالتحليل الوصفي لكل سؤال من الأسئلة التي تضمنها المحور الثاني من الاستبيان وفق إجابات أفراد العينة لنستنتج الاتجاه العام للعينة حسب مقياس ليكارت الخماسي كما يلي:

جدول رقم (2-11): نتائج أراء العينة حول مؤشرات التي تساعد محافظ الحسابات بالتنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة حسب المعيار NAA570)

العبارات		عدد الاستجابات (ت) ونسبتها المئوية %					المؤشرات الإحصائية	
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	متوسط حسابي	انحراف معياري
1-ظهور النسب المالية الأساسية سالبة تعتبر من المؤشرات التي تثير شك كبير على استمرارية المؤسسة.	ت	22	15	06	07	00	4.040	1.0682
	%	44	30	12	14	00	الاتجاه العام موافق	
		74			14			
2- عدم القدرة على سداد استحقاقات الموردين في موعدها يعد مؤشر يثير الشك حول قدرة المؤسسة على الاستمرار في أعمالها في المدى المنظور.	ت	25	21	00	04	00	4.3400	0.847
	%	50	42	00	08	00	الاتجاه العام موافق بشدة	
		92			08			

3- تأخر أو إيقاف توزيع الأرباح يشير إلى وجود مشاكل تؤثر سلبا على استمرارية المؤسسة.	ت	20	21	10	06	00	3.960	1.049
	%	40	28	20	12	00	الاتجاه العام	
		68			12		موافق	
4- خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبر لقيمة أصول الاستغلال يعتبر من المؤشرات التي تعرقل استمرارية المؤسسة.	ت	20	19	07	04	00	4.100	0.931
	%	40	38	14	08	00	الاتجاه العام	
		78			08		موافق	
5- القروض طويلة الأجل التي تقترب تاريخ استحقاقها دون وجود احتمالات واقعية للتجديد أو إمكانية تسديدها يعتبر من المؤشرات التي تثير شك كبير على استمرارية المؤسسة.	ت	27	17	02	04	00	4.340	0.894
	%	54	34	04	08	00	الاتجاه العام	
		88			08		موافق بشدة	
6- الإجراءات القضائية الجارية ضد الكيان التي يكمن أن تكون لها أثار مالية تعرقل استمرارية المؤسسة.	ت	19	14	13	03	01	3.940	1.038
	%	38	28	26	06	02	الاتجاه العام	
		66			08		موافق	
المؤشرات الإحصائية والاتجاه العام للمحور الثاني							4.120	0.989
							الاتجاه العام	
							موافق	

المصدر: من إعداد الطالبتين (اعتمادا على الاستبيان Spss)

نلاحظ من خلال الجدول رقم(02-11) الذي يوضح المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حولمؤشرات التي تساعد محافظ الحسابات بالتنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة حسب المعيار(NAA570)، فكان **المتوسط العام** لفقرات هذا المحور الأول قد بلغ **4.12** و الذي يندرج ضمن **الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي** و يدل على **الاتجاه العام للعينة المتمركزة حول الإجابة الرابعة (موافق)** بالإضافة إلى **الانحراف المعياري** لفقرات هذا المحور بلغ **0.98** وهي قيمة تعبر على **تجانس و توافق الإجابات** ما يدل على رضا نسبي لعينة الدراسة.

تحليل نتائج السؤال 01:

- نلاحظ أن **74%**من أفراد العينة **هم موافقون أو موافقون بشدة** على أن ظهور النسب المالية الأساسية سالبة تعتبر من المؤشرات التي تثير شك كبير على استمرارية المؤسسة، بينما **14%** من أفراد العينة هم **غير موافقين** عن هذا الاقتراح، أما النسبة الثالثة فهي **12%**وتعبر عن أفراد العينة **المحايدين** في الإجابة على هذا الاقتراح.

- **متوسط الحسابي [3.40 -4.20]∈ 4.04** يعبر عن **الفئة الرابعة** من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة **الرابعة (موافق)**، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون على أن **ظهور النسب المالية الأساسية سالبة تعتبر من المؤشرات التي تثير شك كبير على استمرارية المؤسسة.**
- **الانحراف المعياري 0,8**>1.068 وهذا يعبر عن **وجود تشتت في الإجابات** بين موافق بشدة وغير موافق.

تحليل نتائج السؤال 02:

- نلاحظ أن **94%** من أفراد العينة هم **موافقون أو موافقون بشدة** على أن **عدم القدرة على سداد استحقاقات الموردين في موعدها يعد مؤشر يثير الشك حول قدرة المؤسسة على الاستمرار في أعمالها في المدى المنظور**، كما نلاحظ عدم وجود إجابات بمحايد، بينما **8%** من أفراد العينة **هم غير موافقون** عن هذا الاقتراح؛
- **متوسط الحسابي [4.20-5]∈4.34** يعبر عن **الفئة الخامسة** من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول **الإجابة الخامسة (موافق بشدة)**، أي أن أغلبية أفراد العينية موافقين على **أن عدم القدرة على سداد استحقاقات الموردين في موعدها يعد مؤشر يثير الشك حول قدرة المؤسسة على الاستمرار في أعمالها في المدى المنظور.**
- **الانحراف المعياري 0,8 >0.847** وهذا يعبر عن **وجود تشتت في الإجابات** بين موافق بشدة وغير موافق.

تحليل نتائج السؤال 03:

- نلاحظ أن **68%** من أفراد العينة هم **موافقون أو موافقون بشدة** على **أن تأخر أو إيقاف توزيع الأرباح يشير إلى وجود مشاكل تؤثر سلبا على استمرارية المؤسسة**، بينما **20%** من أفراد العينة هم **محايدون** في الإجابة على الاقتراح، أما النسبة الثالثة فهم **12 %** وتعبر عن أفراد العينة الذين **هم غير موافقون** في الإجابة عن الاقتراح.
- **متوسط الحسابي: [3.40 -4.20]∈ 3.96** يعبر عن **الفئة الرابعة** من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول **الإجابة الرابعة (موافق)** ، أي أن أغلبية الأفراد موافقين على **أن تأخر أو إيقاف توزيع الأرباح يشير إلى وجود مشاكل تؤثر سلبا على استمرارية المؤسسة.**

- **الانحراف المعياري:0, 8<1.049** وهذا يعبر عن **وجود تشتت للإجابات** بين موافق وغير موافق.

تحليل نتائج السؤال 04:

- نلاحظ أن **78%** من أفراد العينة هم **موافقون أو موافقون بشدة** على **أن وجود خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبر لقيمة أصول الاستغلال يعتبر من المؤشرات التي تعرقل استمرارية المؤسسة،** بينما **14%** من أفراد العينة هم **محايدون** في الإجابة على الاقتراح، أما النسبة الثالثة فهم **8 %** وتعبر عن أفراد العينة الذين **هم غير موافقون** في الإجابة عن الاقتراح.
- **متوسط الحسابي: [3.40 −4.20]∈ 4.10** يعبر عن **الفئة الرابعة** من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول **الإجابة الرابعة(موافق)**،أي أن أغلبية أفراد العينة موافقين على **أن وجود خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبر لقيمة أصول الاستغلال يعتبر من المؤشرات التي تعرقل استمرارية المؤسسة.**
- **الانحراف المعياري** 0,8<0.931 وهذا يعبر عن **وجود تشتت للإجابات** بين موافق وغير موافق.

تحليل نتائج السؤال 05:

- نلاحظ أن **88%** من أفراد العينة هم **موافقون أو موافقون بشدة** على **أن ظهور القروض طويلة الأجل التي تقترب تاريخ استحقاقها دون وجود احتمالات واقعية للتجديد أو إمكانية تسديدها يعتبر من المؤشرات التي تثير شك كبير على استمرارية المؤسسة،** بينما **8%**من أفراد العينة هم **غير موافقون** في الإجابة على الاقتراح، أما النسبة الثالثة فهي**4 %** وتعبر عن أفراد العينة الذين هم **محايدون** في الإجابة عن الاقتراح.
- **متوسط الحسابي: [4.20−5]∈4.34** يعبر عن **الفئة الخامسة** من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول **الإجابة الخامسة (موافق بشدة)**، أي أن أغلبية أفراد العينة هم موافقون على **أن وجود القروض طويلة الأجل التي تقترب تاريخ استحقاقها دون وجود احتمالات واقعية للتجديد أو إمكانية تسديدها يعتبر من المؤشرات التي تثير شك كبير على استمرارية المؤسسة.**
- **الانحراف المعياري:0, 8<0.894** وهذا يعبر عن **عدم وجود تشتت للإجابات** بين موافق وغير موافق بشدة.

تحليل نتائج السؤال 06:

- نلاحظ أن **66%** من أفراد العينة هم **موافقون أو موافقون بشدة،** على **أن وجود الإجراءات القضائية الجارية ضد الكيان التي يكمن أن تكون لها أثار مالية تعرقل استمرارية المؤسسة،**

بينما **26%** من أفراد العينة هم **محايدون** في الإجابة على الاقتراح، أما النسبة الثالثة فهي **8 %** وتعبر عن أفراد العينة الذين **هم غير موافقون أو غير موافقون بشدة** في الإجابة عن الاقتراح.

- **متوسط الحسابي: [3.40 −4.20]∈ 3.94** يعبر عن **الفئة الرابعة** من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة **(موافق)**،أي أن أغلبية أفراد العينة هم موافقون على **أن وجود الإجراءات القضائية الجارية ضد الكيان التي يكمن أن تكون لها أثار مالية تعرقل استمرارية المؤسسة.**
- **الانحراف المعياري:0,8 <1.038و**هذا يعبر عن **وجود تشتت للإجابات** بين موافق وغير موافق.

❖ **<u>الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثانية المتعلقة بالمحور الثاني</u>**

تم افتراض أنه: **لا يتنبأ محافظ الحسابات بالفشل المالي للمؤسسة عن طريق مجموعة من المؤشرات**
يتم اختبار صحة أو خطأ هذه الفرضية باستخدام اختبار Tللعينة البسيطة عند مستوي الدلالة 05% sig(α) وفق:

- ✓ **قبول الفرضية** إذا كان **sig(α)>05%**
- ✓ **رفض الفرضية** إذا كان **sig(α)<05%**

يتم ذلك وفق الاختبار الآتي:

- **الفرضية العديمة:** لا يتنبأ محافظ الحسابات بالفشل المالي للمؤسسة عن طريق مجموعة من المؤشرات
- **الفرضية البديلة:** يتنبأ محافظ الحسابات بالفشل المالي للمؤسسة عن طريق مجموعة من المؤشرات

بعد القيام بالاختيار تحصلنا على الجدول(02−12) الذي يبين المتوسط الحسابي ($\overline{X}$) الانحراف المعياري (σ) وقيمة (t) ودرجة الحرية ومستوى الدلالة الإحصائية (sig) لكل عبارة من الأسئلة الستة المكونة للمحور الثاني والتي تدل على أن يقوم محافظ الحسابات بالتنبؤ بالفشل المالي عن طريق مجموعة من المؤشرات.

الجدول رقم(2-12): اختبار العينة البسيطة للدرجة تنبؤ محافظ الحسابات بالفشل المالي للمؤسسة باستخدام المؤشرات.

عبارات المحور الثاني من الاستبيان	المتوسط الحسابي ($\overline{X}$)	الانحراف المعياري (σ)	قيمة (t)	درجة الحرية (ddl)	مستوي الدلالة (sig)
1-ظهور النسب المالية الأساسية سالبة تعتبر من المؤشرات التي تثير شك كبير على استمرارية المؤسسة.	4.0400	1.06828	26.741	49	0.0000
2-عدم القدرة على سداد استحقاقات الموردين في موعدها يعد مؤشر يثير الشك حول قدرة المؤسسة على الاستمرار في أعمالها في المدى المنظور.	4.3400	0.84781	36.197	49	0.0000
3-تأخر أو إيقاف توزيع الأرباح يشير إلى وجود مشاكل تؤثر سلبا على استمرارية المؤسسة.	3.9600	1.04900	26.693	49	0.0000
4- خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبر لقيمة أصول الاستغلال يعتبر من المؤشرات التي تعرقل استمرارية المؤسسة.	4.1000	0.931310	31.130	49	0.0000
5- القروض طويلة الأجل التي تقترب تاريخ استحقاقها دون وجود احتمالات واقعية للتجديد أو إمكانية تسديدها يعتبر من المؤشرات التي تثير شك كبير على استمرارية المؤسسة.	4.3400	.894660	34.302	49	0.0000
6- الإجراءات القضائية الجارية ضد الكيان التي يكمن أن تكون لها أثار مالية تعرقل استمرارية المؤسسة.	3.9400	1.03825	26.834	49	0.0000
المؤشرات الإحصائية الإجمالية	4.1200	0.798980	/	/	/

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات (spss)

نلاحظ من الجدول أعلاه أن **المتوسط الحسابي** الإجمالي للمحور الثاني بلغ **4.12** و**انحراف معياري** بقيمة **0.798** وتراوحت قيمة t بين **26.69** و **36.19** بمستوى**0.00**% وهي **أقل من 05%**، وعليه يتم **رفض الفرضية العدمية واعتماد الفرضية البديلة**"يتنبأ محافظ الحسابات بالفشل المالي للمؤسسة عن طريق مجموعة من المؤشرات حسب NAA570 ".

❖ **<u>الفرع الثالث: اختبار التباين المتعلق بالفرضية الثاني حسب متغير الخبرة، المؤهل العلمي، الوظيفة</u>**

سندرس إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص قبول الفرضية الثاني حسب متغير الخبرة، المؤهل العلمي، الوظيفة، وذلك باستخدام اختبار Annova عند مستوى دلالة 05% sig(α):

- ✓ **لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية** إذا كان **sig(α) > 05%**
- ✓ **توجد فروقات ذات دلالة** إحصائية إذا كان **sig(α) < 05%**

1. اختبار Annovaلدرجة التباين حسب المهنة فيما يخص الفرضية الثانية

بعد القيام باختبار Annova عند مستوي دلالة 05% sig(α) للمحور الثاني، تحصلنا على الجدول الآتي:

الجدول رقم(2-13): اختبار Annovaلدرجة التباين حسب المهنة فيما يخص الفرضية الثاني

عبارات المحور الثاني من الاستبيان	قيمة F	مستوى الدلالة Sig
1-ظهور النسب المالية الأساسية سالبة تعتبر من المؤشرات التي تثير شك كبير على استمرارية المؤسسة.	1.168	0.3320
2-عدم القدرة على سداد استحقاقات الموردين في موعدها يعد مؤشر يثير الشك حول قدرة المؤسسة على الاستمرار في أعمالها في المدى المنظور.	1.295	0.2870
3-تأخر أو إيقاف توزيع الأرباح يشير إلى وجود مشاكل تؤثر سلبا على استمرارية المؤسسة.	2.056	0.1190
4- خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبر لقيمة أصول الاستغلال يعتبر من المؤشرات التي تعرقل استمرارية المؤسسة.	1.736	0.1730
5- القروض طويلة الأجل التي تقترب تاريخ استحقاقها دون وجود احتمالات واقعية للتجديد أو إمكانية تسديدها يعتبر من المؤشرات التي تثير شك كبير على استمرارية المؤسسة.	1.694	0.1810
6- الإجراءات القضائية الجارية ضد الكيان التي يكمن أن تكون لها أثار مالية تعرقل استمرارية المؤسسة.	1.137	0.3440

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات (spss)

من خلال الجدول (02-13) نجد قيمة Sigبين **11.9%** و**34.4%** وهي**أكبر من 05%**، وعليه نجد أنه **لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية** بين أفراد عينة الدراسة حسب متغيرات المهنة فيما يخص تنبأ محافظ الحسابات بالفشل المالي للمؤسسة عن طريق مجموعة من المؤشرات حسب NAA570.

2. اختبار Annovaلدرجة التباين حسب المؤهل العلمي فيما يخص الفرضية الثانية

بعد القيام باختبار Annova عند مستوي دلالة 05% (α)sig للمحور الثاني، تحصلنا على الجدول الآتي:

الجدول رقم (2-14): اختبار Annovaلدرجة التباين حسب المؤهل العلمي فيما يخص الفرضية الثاني

عبارات المحور الثاني من الاستبيان	قيمة F	مستوى الدلالة Sig
1-ظهور النسب المالية الأساسية سالبة تعتبر من المؤشرات التي تثير شك كبير على استمرارية المؤسسة.	1.327	0.2770
2-عدم القدرة على سداد استحقاقات الموردين في موعدها يعد مؤشر يثير الشك حول قدرة المؤسسة على الاستمرار في أعمالها في المدى المنظور.	0.5860	0.6270
3-تأخر أو إيقاف توزيع الأرباح يشير إلى وجود مشاكل تؤثر سلبا على استمرارية المؤسسة.	0.1200	0.9480
4- خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبر لقيمة أصول الاستغلال يعتبر من المؤشرات التي تعرقل استمرارية المؤسسة.	1.127	0.3480
5- القروض طويلة الأجل التي تقترب تاريخ استحقاقها دون وجود احتمالات واقعية للتجديد أو إمكانية تسديدها يعتبر من المؤشرات التي تثير شك كبير على استمرارية المؤسسة.	0.6920	0.5620
6- الإجراءات القضائية الجارية ضد الكيان التي يكمن أن تكون لها أثار مالية تعرقل استمرارية المؤسسة.	0.8150	0.4920

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات (spss)

من الجدول (2-14) نجد قيمة Sigبين **27.7% و94.4 %** وهي **أكبر من 05%**، وعليه نجد أنه **لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية** بين أفراد عينة الدراسة حسب متغيرات الشهادة فيما يخص تنبأ محافظ الحسابات بالفشل المالي للمؤسسة عن طريق مجموعة من المؤشرات حسب NAA570 .

المطلب الثالث: تحليل نتائج استبيان المحور الثالث واختبار الفرضية المتعلقة به

من خلال هذا المطلب سنقوم بعرض وتحليل المتوسطات الحسابية والانحرافات المعياريّة للمحور الثالث والمتعلق استنتاجات ورأي محافظ الحسابات حول استمرارية المؤسسة، كما سنحاول إثبات الفرضية من عدمها والتي نصت على أنهيقوم محافظ الحسابات انطلاقا من العناصر المقنعة المجمعة باستنتاج وإبداء رأيه حول قدرة المؤسسة على الاستمرار وفق NAA570وذلك باستخدام الأساليب الإحصائية المذكورة سابقا.

❖ **الفرع الأول: تحليل نتائج المحور الثالث استنتاجات ورأي محافظ الحسابات حول استمرارية المؤسسة**

سنقوم في هذا الفرع بالتحليل الوصفي لكل سؤال من الأسئلة التي تضمنها المحور الثالث من الاستبيان وفق إجابات أفراد العينة لنستنتج الاتجاه العام للعينة حسب مقياس ليكارت الخماسي كما يلي:

جدول رقم (2-15): نتائج أراءالعينة حول استنتاجات ورأي محافظ الحسابات حول استمرارية المؤسسة

العبارات		عدد الاستجابات (ت) ونسبتها المئوية %					المؤشرات الإحصائية	
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	متوسط حسابي	انحراف معياري
1-انطلاقا من العناصر المقنعة والمجمعة، على محافظ الحسابات أن يستنتج بناءا على حكمه الشخصي وجود عدم يقين معتبر أو لا يثير شكا كبيرا حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها.	ت	09	26	09	06	00	3.760	0.893
	%	18	52	18	12	00	الاتجاه العام	
		70			12		موافق	
2-إذا لخص محافظ الحسابات أن فرضية الاستمرارية ملائمة في الظروف رغم وجود عدم يقين معتبر، يجب عليه الاخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت القوائم المالية تتضمن وصف كافي للظروف المؤدية الى الشك الجوهري حول عدم القدرة على الاستمرار.	ت	14	15	11	09	01	3.640	1.138
	%	28	30	22	18	02	الاتجاه العام	
		58			20		موافق	
3-إذا اعتبر محافظ الحسابات أن فرضية الاستمرارية ملائمة في الظروف رغم وجود عدم يقين معتبر وكان الإفصاح في القوائم المالية ملائم حول فرضية الاستمرارية، على محافظ الحسابات أن يعبر عن رأي غير معدل ويضيف فقرة تأكيدية للأحداث الرئيسية التي تثير شك حول مواصلة الاستغلال.	ت	16	20	05	09	00	3.860	1.0692
	%	32	40	10	18	00	الاتجاه العام	
		52			18		موافق	

4-إذا كان تطبيق فرضية الاستمرارية ملائمة رغم وجود عدم يقين معتبر وكانت القوائم المالية لم تتوفر على معلومات ذات دلالة حول استمرارية الاستغلال ينبغي على محافظ الحسابات أن يعبر على رأي بتحفظ أو رأي بالرفض بحسب الحالة ويشير ذلك في تقريره للتدقيق.	ت	26	11	10	00	03	4.140	1.125
	%	52	22	20	00	06	الاتجاه العام	
		74			06		موافق	
5-إذا كان تطبيق فرض الاستمرارية غير ملائم وكانت القوائم المالية معدة على أساس فرضية الاستمرارية لاكن محافظ الحسابات اعتبر أن تطبيق فرضية الاستمرارية التي تتبناها الإدارة غير ملائم، في هذه الحالة يعبر عن رأي بالرفض بأن القوائم المالية تقدم أو لا معلومات حول عدم ملائمة تطبيق الإدارة لفرضية الاستمرارية.	ت	10	28	10	00	02	3.880	0.872
	%	20	56	20	00	04	الاتجاه العام	
		76			04		موافق	
6-إذا كان فرض الاستمرارية غير ملائم وفرض على الإدارة أو اختارت إعداد الكشوفات المالية فإنها تعدها حسب طريقة أخرى (مثلا على أساس قيم تصفية).	ت	11	23	07	02	07	3.580	1.279
	%	22	46	14	04	14	الاتجاه العام	
		68			18		موافق	
المؤشرات الإحصائية والاتجاه العام للمحور الثالث							3.810	0.869
							الاتجاه العام	
							موافق	

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات (spss)

نلاحظ من خلال الجدول رقم(02-15) الذي يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حولاستنتاجات ورأي محافظ الحسابات حول استمرارية المؤسسة حسب المعيار (NAA570)، فكان **المتوسط العام** لفقرات هذا المحور الثالثة قد بلغ **3.81** والذي يندرج ضمن **الفئة الرابعة** لمقياس ليكارت الخماسي ويدل على الاتجاه العام للعينة المتمركزة حول **الإجابة الرابعة (موافق)** بالإضافة إلى **الانحراف المعياري** لفقرات هذا المحور بلغ **0.86** وهي قيمة تعبر على **تجانس وتوافق الإجابات** ما يدل على رضا نسبي لعينة الدراسة.

تحليل نتائج السؤال 01:

- نلاحظ أن **70%** من أفراد العينة **هم موافقون أو موافقون بشدة** على أن **يستنتج محافظ الحسابات انطلاقا من العناصر المقنعة والمجمعة وبناءا على حكمه الشخصي على وجود عدم يقين معتبر أو لا يثير شكا كبيرا حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها**، بينما نسبة **18%**من أفراد العينة هم **المحايدون** في الإجابة عن الاقتراح،أما النسبة الثالثة **12%** من أفراد العينة **هم غير موافقون** في الإجابة عن الاقتراح.
- **متوسط الحسابي: [3.40 -4.20]∈ 3.76** تعبر عن **الفئة الرابعة** من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول **الإجابة الرابعة (موافق)**،أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون على أن **يستنتج محافظ الحسابات انطلاقا من العناصر المقنعة والمجمعة و بناءا على حكمه الشخصي على وجود عدم يقين معتبر أو لا يثير شكا كبيرا حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها.**
- **الانحراف المعياري:0,8 <0.893>** وهذا يعبر عن **وجود تشتت في الإجابات** بين موافق وغير موافق.

تحليل نتائج السؤال 02:

- نلاحظ أن **58%** من أفراد العينة هم **موافقون أو موافقون بشدة** على أن **إذا لخص محافظ الحسابات أن فرضية الاستمرارية ملائمة في الظروف رغم وجود عدم يقين معتبر، يجب عليه الأخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت القوائم المالية تتضمن وصف كافي للظروف المؤدية إلى الشك الجوهري حول عدم القدرة على الاستمرار**، بينما **22%** من أفراد العينة **هم المحايدون** في الإجابة على الاقتراح، أما النسبة الثالثة **20%** من أفراد العينة هم **غير موافقون أو غير موافقون بشدة** في الإجابة عن الاقتراح.
- **متوسط الحسابي: [3.40 -4.20]∈ 3.64** يعبر عن **الفئة الرابعة** من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول **الإجابة الرابعة (موافق)**، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون على أن**إذا لخص محافظ الحسابات أن فرضية الاستمرارية ملائمة في الظروف رغم وجود عدم يقين معتبر، يجب عليه الأخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت القوائم المالية تتضمن وصف كافي للظروف المؤدية إلى الشك الجوهري حول عدم القدرة على الاستمرار.**
- **الانحراف المعياري** 0,8**1.138>0** وهذا يعبر عن **وجود تشتت للإجابات** بين موافق وغير موافق.

تحليل نتائج السؤال 03:

- نلاحظ أن **52%** من أفراد العينة هم **موافقون أو موافقون بشدة** على أن **إذا اعتبر محافظ الحسابات أن فرضية الاستمرارية ملائمة في الظروف رغم وجود عدم يقين معتبر وكان الإفصاح في القوائم المالية ملائم حول فرضية الاستمرارية، على محافظ الحسابات أن يعبر عن رأي غير معدل ويضيف فقرة تأكيدية للأحداث الرئيسية التي تثير شك حول مواصلة الاستغلال**، بينما **18%**من أفراد العينة هم **غير موافقون** في الإجابة على الاقتراح، أما النسبة الثالثة **10%**هم**المحايدون** في الإجابة عن الاقتراح؛
- **متوسط الحسابي: [3.40 -4.20]∈ 3.86** يعبر عن **الفئة الرابعة** من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول **الإجابة الرابعة(موافق)**،أي أن أغلبية أفراد العينة هم موافقون **على أن إذا اعتبر محافظ الحسابات أن فرضية الاستمرارية ملائمة في الظروف رغم وجود عدم يقين معتبر وكان الإفصاح في القوائم المالية ملائم حول فرضية الاستمرارية، على محافظ الحسابات أن يعبر عن رأي غير معدل ويضيف فقرة تأكيدية للأحداث الرئيسية التي تثير شك حول مواصلة الاستغلال.**
- **الانحراف المعياري: 0,8 <1.069** وهذا يعبر عن **وجود تشتت في الإجابات** بين موافق وغير موافق.

تحليل نتائج السؤال 04:

- نلاحظ أن **74%** من أفراد العينة هم **موافقون أو موافقون بشدة** على أن **إذا كان تطبيق فرضية الاستمرارية ملائمة رغم وجود عدم يقين معتبر وكانت القوائم المالية لم تتوفر على معلومات ذات دلالة حول استمرارية الاستغلال ينبغي على محافظ الحسابات أن يعبر على رأي بتحفظ أو رأي بالرفض بحسب الحالة ويشير ذلك في تقريره للتدقيق**، بينما **20%** من أفراد العينة هم**محايدون** في الإجابة عن الاقتراح، أما النسبة الثالثة **6 %** هم **غير موافقون بشدة** في الإجابة عن الاقتراح.
- **متوسط الحسابي: [3.40 -4.20]∈ 4.14** يعبر عن **الفئة الرابعة** من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول **الإجابة الرابعة (موافق)**،أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون على أن **إذا كان تطبيق فرضية الاستمرارية ملائمة رغم وجود عدم يقين معتبر وكانت القوائم المالية لم تتوفر على معلومات ذات دلالة حول استمرارية الاستغلال**

ينبغي على محافظ الحسابات أن يعبر على رأي بتحفظ أو رأي بالرفض بحسب الحالة ويشير ذلك في تقريره للتدقيق.

- **الانحراف المعياري:0,8>1.125** وهذا يعبر عن **وجود تشتت للإجابات** بين موافق وغير موافق.

تحليل نتائج السؤال 05:

- نلاحظ أن **76%** من أفراد العينة هم **موافقون أو موافقون بشدة** على **إذاكان تطبيق فرض الاستمرارية غير ملائم وكانت القوائم المالية معدة على أساس فرضية الاستمرارية لاكن محافظ الحسابات اعتبر أن تطبيق فرضية الاستمرارية التي تتبناها الإدارة غير ملائم، في هذه الحالة يعبر عن رأي بالرفض بأن القوائم المالية تقدم أو لا معلومات حول عدم ملائمة تطبيق الإدارة لفرضية الاستمرارية**، بينما **20%**من أفراد العينة **هم محايدون** في الإجابة على الاقتراح، أما النسبة الثالثة **4%غير موافقون بشدة** في الإجابة عن الاقتراح.
- **متوسط الحسابي: [3.40 -4.20]∈ 3.88** يعبر عن **الفئة الرابعة** من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول **الإجابة الرابعة (موافق)**، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون على أن **إذا كان تطبيق فرض الاستمرارية غير ملائم وكانت القوائم المالية معدة على أساس فرضية الاستمرارية لاكن محافظ الحسابات اعتبر أن تطبيق فرضية الاستمرارية التي تتبناها الإدارة غير ملائم، في هذه الحالة يعبر عن رأي بالرفض بأن القوائم المالية تقدم أو لا معلومات حول عدم ملائمة تطبيق الإدارة لفرضية الاستمرارية.**
- **الانحراف المعياري: 0,8>0.872** وهذا يعبر عن **وجود تشتت للإجابات** بين موافق وغير موافق

تحليل نتائج السؤال 06:

- نلاحظ أن **68%** من أفراد العينة هم **موافقون أو موافقون بشدة** على أن **إذا كان فرض الاستمرارية غير ملائم وفرض على الإدارة أو اختارت إعداد الكشوفات المالية فإنها تعدها حسب طريقة أخرى (مثلا على أساس قيم تصفية)**، بينما **14%**من أفراد العينة **هم محايدون** في الإجابة على الاقتراح، أما النسبة الثالثة **18 %** هم **غير موافقون أو غير موافقون بشدة** في الإجابة عن الاقتراح.
- **متوسط الحسابي: [3.40 -4.20]∈ 3.58** يعبر عن **الفئة الرابعة** من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول **الإجابة الرابعة (موافق)**، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون على أن **إذا كان فرض الاستمرارية غير ملائم وفرض على الإدارة أو اختارت إعداد الكشوفات المالية فإنها تعدها حسب طريقة أخرى (مثلا على أساس قيم تصفية).**

- **الانحراف المعياري:0,8 <1.279** وهذا يعبر عن **وجود تشتت للإجابات** بين موافق وغير موافق.

❖ **الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثالثة المتعلقة بالمحور الثالث**

تم افتراض أنه: **لا يقوم محافظ الحسابات انطلاقا من العناصر المقنعة المجمعة باستنتاج وإبداء رأيه حول قدرة المؤسسة على الاستمرار**

يتم اختبار صحة أو خطأ هذه الفرضية باستخدام اختبار Tللعينة البسيطة عند مستوي الدلالة 05% sig(α) وفق:

- ✓ **قبول الفرضية** إذا كان **sig(α)>05%**
- ✓ **رفض الفرضية** إذا كان **sig(α)<05%**

يتم ذلك وفق الاختبار الآتي:

- **الفرضية العديمة:** لا يقوم محافظ الحسابات إنطاقا من العناصر المقنعة المجمعة باستنتاج وإبداء رأيه حول قدرة المؤسسة على الاستمرار وفق المعيار NAA570.
- **الفرضية البديلة:** يقوم محافظ الحسابات انطلاقا من العناصر المقنعة المجمعة باستنتاج وإبداء رأيه حول قدرة المؤسسة على الاستمرار وفق NAA570.

بعد القيام بالاختيار تحصلنا على الجدول(02-16) الذي يبين المتوسط الحسابي ($\overline{X}$) الانحراف المعياري (σ) وقيمة (t) ودرجة الحرية ومستوى الدلالة الإحصائية (sig) لكل عبارة من الأسئلة الخمسة المكونة للمحور الثالث

الجدول رقم(2-16): اختبار العينة البسيطة لدرجة استنتاج محافظ الحسابات وابداء رأيه حول قدرة المؤسسة على الاستمرار وفق NAA570

عبارات المحور الثالث من الاستبيان	المتوسط الحسابي ($\overline{X}$)	الانحراف المعياري (σ)	قيمة (t)	درجة الحرية (ddl)	مستوي الدلالة (sig)
1-انطلاقا من العناصر المقنعة والمجمعة، على محافظ الحسابات أن يستنتج بناءا على حكمه الشخصي وجود عدم يقين معتبر أو لا يثير شكا كبيرا حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها.	3.7600	0.89351	29.756	49	0.000
2-إذا لخص محافظ الحسابات أن فرضية الاستمرارية ملائمة في الظروف رغم وجود عدم يقين معتبر، يجب عليه الأخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت القوائم المالية تتضمن وصف كافي للظروف المؤدية إلى الشك الجوهري حول عدم القدرة على الاستمرار.	3.6400	1.13856	22.606	49	0.000
3-إذا اعتبر محافظ الحسابات أن فرضية الاستمرارية ملائمة في الظروف رغم وجود عدم يقين معتبر وكان الإفصاح في القوائم المالية ملائم حول فرضية الاستمرارية، على محافظ الحسابات أن يعبر عن رأي غير معدل ويضيف فقرة تأكيدية للأحداث الرئيسية التي تثير شك حول مواصلة الاستغلال.	3.8600	1.06924	25.527	49	0.000
4-إذا كان تطبيق فرضية الاستمرارية ملائمة رغم وجود عدم يقين معتبر وكانت القوائم المالية لم تتوفر على معلومات ذات دلالة حول استمرارية الاستغلال ينبغي على محافظ الحسابات أن يعبر على رأي بتحفظ أو رأي بالرفض بحسب الحالة ويشير ذلك في تقريره للتدقيق.	4.1400	1.12504	26.021	49	0.000

5-إذا كان تطبيق فرض الاستمرارية غير ملائم وكانت القوائم المالية معدة على أساس فرضية الاستمرارية لاكن محافظ الحسابات اعتبر أن تطبيق فرضية الاستمرارية التي تتبناها الإدارة غير ملائم، في هذه الحالة يعبر عن رأي بالرفض بأن القوائم المالية تقدم أو لا معلومات حول عدم ملائمة تطبيق الإدارة لفرضية الاستمرارية.	**3.8800**	**0.87225**	**31.454**	**49**	**0.000**
6-إذا كان فرض الاستمرارية غير ملائم وفرض على الإدارة أو اختارت إعداد الكشوفات المالية فإنها تعدها حسب طريقة أخرى(مثلا على أساس قيم تصفية).	**3.5800**	**1.27919**	**19.789**	**49**	**0.000**
المؤشرات الإحصائية الإجمالية	**3.8100**	**0.86962**	/	/	/

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات (spss)

نلاحظ من الجدول أعلاه أن **المتوسط الحسابي الإجمالي** لدرجة استنتاج محافظ الحسابات و ابداء رأيه حول قدرة المؤسسة على الاستمرار وفق NAA570 بلغ **3.810** **وانحراف معياري** بقيمة **0.869** ، وتراوحت قيمة **t**بين **19.78**و**31.45** بمستوى 0.00% وهي **أقل من 05%**، وعليه يتم **رفض الفرضية العدمية** واعتماد **الفرضية البديلة** "يقوم محافظ الحسابات انطلاقا من العناصر المقنعة المجمعة باستنتاج وإبداء رأيه حول قدرة المؤسسة على الاستمرار ".

❖ **<u>الفرع الثالث: اختبار التباين المتعلق بالفرضية الثالثة حسب الوظيفة والمؤهل العلمي</u>**

سندرس إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص قبول الفرضية الثالثة حسب متغير الخبرة، المؤهل العلمي والوظيفة وذلك باستخدام اختبار Annova عند مستوى دلالة 05% sig(α):

- ✓ **لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية** إذا كان **sig(α) > 05%**
- ✓ **توجد فروقات ذات دلالة إحصائية** إذا كان **sig(α) < 05%**

1-اختبار Annovaلدرجة التباين حسب الوظيفة فيما يخص الفرضية الثالثة

بعد القيام باختبار Annova عند مستوي دلالة 05% (α)sig للمحور الأول، تحصلنا على الجدول الآتي:

الجدول رقم (2-17): اختبار Annovaلدرجة التباين حسب الوظيفة فيما يخص الفرضية الثالثة

عبارات المحور الثالث من الاستبيان	قيمة F	مستوى الدلالة Sig
1-انطلاقا من العناصر المقنعة والمجمعة، على محافظ الحسابات أن يستنتج بناءا على حكمه الشخصي وجود عدم يقين معتبر أو لا يثير شكا كبيرا حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها.	1.782	0.164
2-إذا لخص محافظ الحسابات أن فرضية الاستمرارية ملائمة في الظروف رغم وجود عدم يقين معتبر، يجب عليه الأخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت القوائم المالية تتضمن وصف كافي للظروف المؤدية إلى الشك الجوهري حول عدم القدرة على الاستمرار.	2.499	0.071
3-إذا اعتبر محافظ الحسابات أن فرضية الاستمرارية ملائمة في الظروف رغم وجود عدم يقين معتبر وكان الإفصاح في القوائم المالية ملائم حول فرضية الاستمرارية، على محافظ الحسابات أن يعبر عن رأي غير معدل ويضيف فقرة تأكيدية للأحداث الرئيسية التي تثير شك حول مواصلة الاستغلال.	0.853	0.472
4-إذا كان تطبيق فرضية الاستمرارية ملائمة رغم وجود عدم يقين معتبر وكانت القوائم المالية لم تتوفر على معلومات ذات دلالة حول استمرارية الاستغلال ينبغي على محافظ الحسابات أن يعبر على رأي بتحفظ أو رأي بالرفض بحسب الحالة ويشير ذلك في تقريره للتدقيق.	1.392	0.257
5-إذا كان تطبيق فرض الاستمرارية غير ملائم وكانت القوائم المالية معدة على أساس فرضية الاستمرارية لاكن محافظ الحسابات اعتبر أن تطبيق فرضية الاستمرارية التي تتبناها الإدارة غير ملائم، في هذه الحالة يعبر عن رأي بالرفض بأن القوائم المالية تقدم أو لا معلومات حول عدم ملائمة تطبيق الإدارة لفرضية الاستمرارية.	1.444	0.242
6-إذا كان فرض الاستمرارية غير ملائم وفرض على الإدارة أو اختارت إعداد الكشوفات المالية فإنها تعدها حسب طريقة أخرى (مثلا على أساس قيم تصفية).	1.877	0.147

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات (spss).

من الجدول (02-17) نجد قيمة **Sig**بين **7.1%** و**47.2 %**وهي **أكبر من 05%**، وعليه نجد أنه **لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية** بين أفراد عينة الدراسة حسب متغيرات المهنة فيما يخص استنتاج محافظ الحسابات وإبداء رأيه حول قدرة المؤسسة على الاستمرار وفق المعيار NAA570.

2-اختبار Annovaلدرجة التباين حسب المؤهل العلمي فيما يخص الفرضية الثالثة

بعد القيام باختبار Annova عند مستوي دلالة 05% (α)sig للمحور الثاني، تحصلنا على الجدول الآتي:

الجدول رقم (2-18): اختبار Annovaلدرجة التباين حسب المؤهل العلمي فيما يخص الفرضية الثالثة

عبارات المحور الثالث من الاستبيان	قيمة F	مستوى الدلالة Sig
1-انطلاقا من العناصر المقنعة والمجمعة، على محافظ الحسابات أن يستنتج بناءا على حكمه الشخصي وجود عدم يقين معتبر أو لا يثير شكا كبيرا حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها.	0.743	0.532
2-إذا لخص محافظ الحسابات أن فرضية الاستمرارية ملائمة في الظروف رغم وجود عدم يقين معتبر، يجب عليه الأخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت القوائم المالية تتضمن وصف كافي للظروف المؤدية إلى الشك الجوهري حول عدم القدرة على الاستمرار.	0.354	0.786
3-إذا اعتبر محافظ الحسابات أن فرضية الاستمرارية ملائمة في الظروف رغم وجود عدم يقين معتبر وكان الإفصاح في القوائم المالية ملائم حول فرضية الاستمرارية، على محافظ الحسابات أن يعبر عن رأي غير معدل ويضيف فقرة تأكيدية للأحداث الرئيسية التي تثير شك حول مواصلة الاستغلال.	0.349	0.790
4-إذا كان تطبيق فرضية الاستمرارية ملائمة رغم وجود عدم يقين معتبر وكانت القوائم المالية لم تتوفر على معلومات ذات دلالة حول استمرارية الاستغلال ينبغي على محافظ الحسابات أن يعبر على رأي بتحفظ أو رأي بالرفض بحسب الحالة ويشير ذلك في تقريره للتدقيق.	0.342	0.795
5-إذا كان تطبيق فرض الاستمرارية غير ملائم وكانت القوائم المالية معدة على أساس فرضية الاستمرارية لاكن محافظ الحسابات اعتبر أن تطبيق فرضية الاستمرارية التي تتبناها الإدارة غير ملائم، في هذه الحالة يعبر عن رأي بالرفض بأن القوائم المالية تقدم أو لا معلومات حول عدم ملائمة تطبيق الإدارة لفرضية الاستمرارية.	1.131	0.346
6-إذا كان فرض الاستمرارية غير ملائم وفرض على الإدارة أو اختارت إعداد الكشوفات المالية فإنها تعدها حسب طريقة أخرى (مثلا على أساس قيم تصفية).	0.363	0.780

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات (spss).

من الجدول (2-18) نجد قيمة **Sig**بين **34.6%** و**79.5%** وهي **أكبر من 05%**، وعليه نجد أنه **لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية** بين أفراد عينة الدراسة حسب متغيرات الشهادة فيما يخص استنتاج محافظ الحسابات وإبداء رأيه حول قدرة المؤسسة على الاستمرار وفق المعيار NAA570 .

خلاصة الفصل:

اعتمدت دراستنا الميدانية على معرفة آراء المهنيين والأكاديميين لدور محافظ الحسابات في التأكد من استمرارية الاستغلال وفق NAA570، وذلك عن طريق توزيع عليهم استبانة حملت ثلاث محاور مرتبطة بصلب الموضوع مباشرة، يطلب فيها من المدققين والأساتذة في التخصص الإدلاء برأيهم حوله، حيث اقتصرت الدراسة 50 استبانة صالحة للتحليل الإحصائي من أصل 80 وبعد تفريغ استمارات البحث باستخدام الأساليب الإحصائية تم التوصل الى جملة من النتائج أهمها:

- يستخدم محافظ الحسابات إجراءات التدقيق بشأن تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال.
- يتنبأ محافظ الحسابات بالفشل المالي للمؤسسة عن طريق مجموعة من المؤشرات.

يقوم محافظ الحسابات انطلاقا من العناصر المقنعة المجمعة باستنتاج وإبداء رأيه حول قدرة المؤسسة على الاستمرار.

خاتمة

1. خلاصة البحث

إن لمحافظ الحسابات أهمية بالغة في توفير وإضفاء الشفافية في القوائم المالية وذلك من خلال الإدلاء بحكم وصدق وصحة الحسابات السنوية، وإعطاء الصورة الصادقة للمؤسسة.

و هو ما دفع بالمشرع الجزائري إلى إعادة هيكلة الهيئات التي تشرف على مهنة التدقيق من جهة وتعديل الأحكام التي يخضع لها ممارسي المهنة من جهة أخرى و ذلك عن طريق إعداد و إصدار حزمة تشريعية كبيرة بداية من سنة 2010 و لم تغلق إلى يومنا هذا متمثلة في القانون 10-01 و معايير التدقيق الجزائرية، بهدف تحديد مسار محدد في تنفيذ المهمة المتمثلة في استنتاج و إبداء رأيه حول مصداقية الحسابات المؤسسة محل التدقيق و قدرتها على الاستمرار، وإصدار تقرير خاص يبين فيه الصعوبات التي يرى من المحتمل أن تعرقل استمراريتها، وعلى هذا الأساس جاءت دراستنا **حول دور محافظ الحسابات في التأكد من استمرارية المؤسسة وفق معيار التدقيق الجزائري 570 "استمرارية الاستغلال** " هدفها التعرف على مدى قيام محافظي الحسابات في الجزائر بدورهم في الكشف عن الصعوبات التي تهدد استمرارية المؤسسة.

فحاولنا في هذه الدراسة التوفيق بين الإطارين النظري و الميداني من أجل الإجابة على الإشكالية المتمثلة والتي كانت "**فيما يتمثل دور محافظ الحسابات في التأكد من استمرارية الاستغلال حسب المعيار التدقيق الجزائري 570** "والتساؤلات المرفقة بها، حيث تطرقن في الإطار النظري إلى التطور التاريخي إلى مهنة محافظ الحسابات في الجزائر والهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر، كما تطرقنا كذلك إلى شروط ومقاييس مزاولة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، كما قمنا بعرض معيار التدقيق الجزائري رقم NAA570 "استمرارية الاستغلال" وذكر أهم النواحي المرتبطة به.

أما في الإطار الميداني فتمثل في استبيان مقسم على ثلاثة محاور كل محور إلى مجموعة من الأسئلة المتعلقة بالموضوع، واشتمل على عينة من الأكاديميين والمهنيين للتعرف على مختلف وجهات النظر للدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في التأكد من استمرارية الاستغلال وفق NAA570

1. اختبار فرضيات الدراسة:

كإجابة مبدئية لإشكالية الدراسة قمنا بتخمين مجموعة من الفرضيات واختبار صحتها كلها أو نفيها بعضها على ضوء الإطار النظري والدراسة الميدانية تم التأكد من جميع الفرضيات، من خلال الفقرات الموالية سنعرض كل فرضية بشكل مستقل.

- **الفرضية الأولى: يستخدم محافظ الحسابات إجراءات التدقيق بشأن تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال وفق NAA570**

من خلال نتائج الدراسة النظرية والتطبيقية ثبتت صحة هذه الفرضية بإجماع معظم أفراد العينة المدروسة على أن استخدام محافظ الحسابات لإجراءات التدقيق تمكنه من الكشف عن الصعوبات التي تعرقل استمرارية المؤسسة، وبناء على نتائج اختبار الفرضية إحصائيا في الدراسة الميدانية تم التأكد من صحتها.

- **الفرضية الثانية: يتنبأ محافظ الحسابات بالفشل المالي للمؤسسة عن طريق مجموعة من المؤشرات وفق المعيار NAA570**

من خلال نتائج الدراسة النظرية والتطبيقية ثبتت صحة هذه الفرضية بإجماع معظم أفراد العينة المدروسة على أن يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته بعض الأحداث والوقائع المأخوذة بعين الاعتبار والتي تشكل مجموعة من المؤشرات تساعده في التنبؤ للفشل المالي للمؤسسة والتساؤل حول إمكانية استمرارها للاستغلال، وبناء على نتائج اختبار الفرضية إحصائيا في الدراسة الميدانية تم التأكد من صحتها.

- **الفرضية الثالثة: يقوم محافظ الحسابات انطلاقا من العناصر المقنعة المجمعة باستنتاج وإبداء رأيه حول قدرة المؤسسة على الاستمرار وفق المعيار NAA570**

من خلال نتائج الدراسة النظرية والتطبيقية ثبتت صحة هذه الفرضية بإجماع معظم أفراد العينة المدروسة على أن يستنتج محافظ الحسابات انطلاقا من العناصر المجمعة والمقنعة وبناءا على حكمه الشخصي وجود عدم يقين معتبر أو لا يثير شكا كبيرا حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، وبناء على نتائج اختبار الفرضية إحصائيا في الدراسة الميدانية تم التأكد من صحتها.

2. نتائج الدراسة:

بعد عرض وتحليل نتائج مختلف جوانب الدراسة من الناحية النظرية والميدانية توصلنا إلى النتائج التالية:

- ✓ نظرا لان تقرير محافظ الحسابات يعتمد عليه الكثير من الأطراف ذات المصلحة، فانه يتوجب على محافظ الحسابات أن يأخذ بعين الاعتبار الأحداث والمعلومات التي تعبر على إمكانية الفشل المالي للمؤسسة في المستقبل القريب، وبذلك عليه أن يقوم بإجراءات التدقيق اللازمة حتى يقرر ما إذا كان الشك حول فرض الاستمرارية قد أزيل أو عليه بإجراءات إضافية للحصول على تأكيدات جديدة وإزالة الشك حول عدم القدرة على الاستمرار في الاستغلال أو إثباته، وأن تقرير المدقق ورأيه مرتبطان بموقفه من فرض الاستمرارية؛
- ✓ وجوب إعداد الإدارة لتقييم يبين قدرة المؤسسة على الاستمرار، مع وجوب مراعاة فرض الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية والإفصاح عن الشكوك في حالة وجودها. أما محافظ الحسابات فهو ملزم بإعداد تقرير خاص في حالة ملاحظة ما يهدد استمرارية المؤسسة، بالإضافة إلى قيامة بالاتصال بمجلس الإدارة وطلب توضيحات حول الأحداث التي يمكن أن تعرقل قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال؛
- ✓ أهمية وضرورة العمل بمعايير التدقيق من طرف محافظي الحسابات على اعتبار أنها تمثل له الإطار العام والدليل المعين له للتغلب على صعوبات المهنة وتجنب الوقوع في الأخطاء وما يترتب عنها من مسائلات قانونية؛
- ✓ إن الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية من طرف محافظي الحسابات كفيل بإنتاج معلومات مالية عالية المصداقية؛
- ✓ وجود كم هائل من القوانين والمراسيم التي تسعى إلى الرقى بهذه المهنة إلى المستوى المطلوب من الثقة والمصداقية التي يأملها كل مستعمل مخرجات هذه المهنة، إلا أنها لم تطبق كلها في الواقع العملي والميداني وبقيت مجرد نصوص قانونية موجودة في الجرائد الرسمية، أي أن مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر لم يرق بعد إلى المستوى المأمول.

3. توصيات البحث:

على ضوء ما قدم من النتائج السابقة، يمكن تقديم اقتراحات إلى المدققين وإلى الجهات المهتمة بمجال التدقيق في النقاط التالية:

- ✓ ضرورة تطبيق القوانين والعمل بها في الواقع المهني وعدم اكتفاء بإصدارها فقط؛
- ✓ وضع دليل أو منهج يبين كيفية التعامل بمعايير التدقيق الجزائرية؛
- ✓ إلزامية محافظي الحسابات بالسعي المستمر والدائم نحو تطوير أدائهم وكذا فهم معايير التدقيق الجزائرية وهذا من خلال المشاركة في الملتقيات، الندوات العلمية المتخصصة، والمشاركة في الدوارات التدريبية التي تواكب كل ما هو جديد؛
- ✓ إنشاء لجان رقابية مهمتهم فحص القوائم المالية للمؤسسات وتقارير محافظي الحسابات بغية التأكد من التزامهم بالمعايير المهنية والقواعد المعمول بها وكذا مدى تطبيق معايير التدقيق الجزائرية التي هي ناتج إصلاح الدولة للمهنة على ارض الواقع؛
- ✓ الربط والتكامل والتوازن بين الدراسات الجامعية النظرية والدراسات التطبيقية العملية خاصة التخصصات التي لها علاقة بمهنة محافظ الحسابات؛
- ✓ الإسراع في استكمال إصدار باقي معايير التدقيق الجزائرية بما يتماشى مع معايير التدقيق الدولية الموجودة.

4. أفاق البحث:

يعتبر ميدان التدقيق الخارجي في الجزائر عميق ومتسع فكل ما تم ذكره في البحث مساهمة متواضعة يجب إكماله بإضافات في جوانب معينة وخاصة يجب إحداثه وتجديده حسب التنظيمات والتشريعات القانونية التي تظهر، وبذلك يمكن أن نقترح بعض الدراسات:

- ✓ دراسة ميدانية حول مدى التزام محافظي الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الدولية؛
- ✓ دور مدقق الحسابات في إضفاء الشفافية على القوائم المالية؛
- ✓ دور مكاتب التدقيق في التنبؤ بتعثر المؤسسات؛
- ✓ تأثير معايير التدقيق الجزائرية على مهنة محافظ الحسابات؛
- ✓ معايير التدقيق الجزائرية ودورها في إصلاح منظومة المراجعة الخارجية في الجزائرية.

ونأمل في الأخير أن نكون قد وفقنا في معالجة هذا الموضوع ومعالجة أهم جوانبه وساهمنا ولو بالشيء القليل في إثراء البحوث في الجزائر المتعلقة بتدقيق الحسابات.

قائمة المراجع

1- المراجع بالغة العربية:

- **الكتب:**

1-رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2015.

2-محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.

3-محمد توهامي طواهير ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات-الإطار التصوري والممارسات التطبيقية**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية -بن عكنون-الجزائر،2005.

4-هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2004.

- **الأطروحات والمذكرات:**

أ- **<u>الأطروحات:</u>**

1-رشيد سفاحلو، **أهمية تكييف نظام المحاسبي الجزائري للمعاير الدولية للتدقيق والمراجعة الدلية في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، 2017.

2-عمر شريقي، **التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمملكة المغربية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف01، 2012.

3-محمد عبد الماجد بوركايب، **معوقات مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر في ظل خصائص بيئة المحاسبة الإلكترونية**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة يحي فارس، المدية،2017.

4-نشيدة احطاطش، **أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سطيف01، 2012.

5-نور الهدى بهلولي، **أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف،2016.

ب-المذكرات:

1-محمد أمين مزون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2011.

2-عائشة كداتسة، **واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وموافقتها مع المعايير الدولية للمراجعة**، مذكرة ماجيستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2013.

- **المجلات:**

1-غنية بن حركات، زهير زواش، **دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات**، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد ب، العدد 49، جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة، الجزائر،2018.

2-فتحي طيطوش، **محافظ الحسابات في الجزائر**، مجلة دفاتر السياسة والقانون، جامعة طاهر مولاي سعيدة، الجزائر، العدد التاسع،2013.

- **الملتقيات:**

1-جمال دعمورة، **ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة**، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة يومي 13و14 ديسمبر 2011، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2011.

2-عمر شريقي، **محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب**، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، يومي11-12 أكتوبر 2010.

- **القوانين:**

1-**القانون 10-01** المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 2010.

2-**القانون 07-11** مؤرخ في 25 نوفمبر 2007، **يتضمن النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 74، 2007.

3-**القانون التجاري في ضوء الممارسة القضائية**، منشورات بيرتي، الجزائر، 2010/2009.

4-**المرسوم التنفيذي رقم 11-24** المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07.

5-**المرسوم التنفيذي 11-26** المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحيته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07.

6- **المرسوم التشريعي رقم 93-08** المؤرخ في 25 أفريل 1993، جريدة رسمية للجمهورية الجزائرية، رقم43.

7-**قرار مؤرخ في 12 جوان 2014**، يحدد كيفية تسليم تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية الجزائرية، المؤرخة في 30 أفريل 2014، العدد 24.

8- **المقرر رقم 002** المؤرخ في 04 فيفري 2016.

9- **المقرر رقم 150** المؤرخ في 14 أكتوبر 2016.

10- **المقرر رقم 23** المؤرخ في 15 مارس 2017.

11-**المقرر رقم 77** المؤرخ في 24 سبتمبر 2018.

الملاحق

الملحق رقم 01: الاستبيان

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي.

جامعة الجيلالي بونعامة–خميس مليانة–.

كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

قسم: علوم مالية ومحاسبة.

تخصص: محاسبة وتدقيق.

استمارة استبيان.

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

في إطار تحضير مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر تخصص محاسبة وتدقيق بعنوان " **دور محافظ الحسابات في التأكد من استمرارية المؤسسة وفق المعيار الجزائري للتدقيق NAA570 استمرارية الاستغلال.**" يسعدنا أن نلتمس من سيادتكم المحترمة للمساندة في انجاز هذا البحث من خلال الإجابة على الأسئلة الواردة في هذا الاستبيان بكل دقة وموضوعية.

ونحيطكم علما أن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض هذا البحث.

نشكركم مسبقا على تعاونكم ومساهمتكم في هذه الدراسة.

من إعداد الطالبتين:

–بلالي فاطمة.

–بن شعبان أميرة.

بيانات عامة حول مفردات العينة.

الرجاء من سيادتكم وضع العلامة × في الخيار المناسب.

I. بيانات حول المهني:

1- الوظيفة:

خبير محاسبي	
محافظ الحسابات	
محاسب معتمد	
أستاذ جامعي	

2-المؤهل العلمي:

شهادة الدراسات المهنية	
ليسانس	
ماجيستر/ماستر	
دكتوراه	

3-الخبرة المهنية:

أقل من 5 سنوات	
من 5 إلى 15 سنوات	
من 15 إلى 25 سنة	
أكثر من 25 سنة	

المحور الأول: إجراءات تدقيق محافظ الحسابات لتقييم استمرارية المؤسسة حسب NAA570.

الرقم	العبـــــــارة	غير موافق بشدة	غير موفق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	**يقوم محافظ الحسابات بجمع العناصر الأساسية المقنعة، الكافية والملائمة لتأكيد أو لنفي شك معتبر حول قدرة المؤسسة على الاستمرار.**					
02	**يقدر محافظ الحسابات التقييم المنجز من قبل الإدارة بخصوص قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها بما في ذلك الإجراء التي اتبعته لإنجاز تقييمها.**					
03	**يطالب محافظ الحسابات من إدارة المؤسسة توضيحات بشأن تلك الأحداث أو الظروف التي تبعث بشك كبير حول قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال ويناقش خطط العمل للتصدي لها.**					
04	**يستفسر محافظ الحسابات من الإدارة حول معرفتها بأحداث أو ظروف يمكن أن تقع بعد الفترة التي قام بتقييمها والتي من شأنها أن تشير تعرقل استمرارية المؤسسة.**					
05	**يقوم محافظ الحسابات بتقدير خطط العمل المستقبلية للإدارة لمواجهة المشاكل التي حددتها خلال تقييمها وتحديد إذا كان تنفيذها كفيلا بتحسين الوضعية وقابلية تطبيقها في مختلف الظروف.**					
06	**يبلغ محافظ الحسابات المكلفين بالحوكمة بالأحداث أو الظروف المكتشفة التي من شأنها أن تثير شك كبير حول استمرارية المؤسسة.**					

المحور الثاني: مؤشرات التي تساعد محافظ الحسابات بالتنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة حسب المعيار NAA570.

الرقم	العبـــــــارة	غير موافق بشدة	غير موفق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	**ظهور النسب المالية الأساسية سالبة تعتبر من المؤشرات التي تثير شك كبير على استمرارية المؤسسة.**					
02	**عدم القدرة على سداد استحقاقات الموردين في موعدها يعد مؤشر يثير الشك حول قدرة المؤسسة على الاستمرار في أعمالها في المدى المنظور.**					
03	**تأخر أو إيقاف توزيع الأرباح يشير إلى وجود مشاكل تؤثر سلبا على استمرارية المؤسسة.**					
04	**خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبر لقيمة أصول الاستغلال يعتبر من المؤشرات التي تعرقل استمرارية المؤسسة في النشاط.**					
05	**القروض طويلة الأجل التي تقترب تاريخ استحقاقها دون وجود احتمالات واقعية للتجديد أو إمكانية تسديدها يعتبر من المؤشرات التي تثير شك كبير على استمرارية المؤسسة.**					
06	**الإجراءات القضائية الجارية ضد الكيان التي يكمن أن تكون لها أثار مالية تعرقل استمرارية المؤسسة.**					

المحور الثالث: استنتاجات ورأي محافظ الحسابات حول استمرارية المؤسسة.

الرقم	العبـــــــارة	غير موافق بشدة	غير موفق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	**انطلاقا من العناصر المقنعة والمجمعة، على محافظ الحسابات أن يستنتج بناءا على حكمه الشخصي وجود عدم يقين معتبر أو لا يثير شكا كبيرا حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها.**					
02	**إذا لخص محافظ الحسابات أن فرضية الاستمرارية ملائمة في الظروف رغم وجود عدم يقين معتبر، يجب عليه الاخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت القوائم المالية تتضمن وصف كافي للظروف المؤدية الى الشك الجوهري حول عدم القدرة على الاستمرار.**					
03	**إذا اعتبر محافظ الحسابات أن فرضية الاستمرارية ملائمة في الظروف رغم وجود عدم يقين معتبر وكان الإفصاح في القوائم المالية ملائم حول فرضية الاستمرارية، على محافظ الحسابات أن يعبر عن رأي غير معدل ويضيف فقرة تأكيدية للأحداث الرئيسية التي تثير شك حول مواصلة الاستغلال.**					

04	**إذا كان تطبيق فرضية الاستمرارية ملائمة رغم وجود عدم يقين معتبر وكانت القوائم المالية لم تتوفر على معلومات ذات دلالة حول استمرارية الاستغلال ينبغي على محافظ الحسابات أن يعبر على رأي بتحفظ أو رأي بالرفض بحسب الحالة ويشير ذلك في تقريره للتدقيق.**					
05	**إذا كان تطبيق فرض الاستمرارية غير ملائم وكانت القوائم المالية معدة على أساس فرضية الاستمرارية لاكن محافظ الحسابات اعتبر أن تطبيق فرضية الاستمرارية التي تتبناها الإدارة غير ملائم، في هذه الحالة يعبر عن رأي بالرفض بأن القوائم المالية تقدم أو لا معلومات حول عدم ملائمة تطبيق الإدارة لفرضية الاستمرارية**					
06	**إذا كان فرض الاستمرارية غير ملائم وفرض على الإدارة أو اختارت إعداد الكشوفات المالية فإنها تعدها حسب طريقة أخرى (مثلا على أساس قيم تصفية).**					

الملحق 02: نتائج spss

```
FREQUENCIES VARIABLES=المهنة الشهادة الخبرة س 1س 2س 3س 4س 5س 6س 7س 8س 9س 10
س 11س 12س 13س 14س 15س16
س 17س 18المحور 1المحور 2المحور3
/STATISTICS=STDDEV VARIANCE MINIMUM MAXIMUM MEAN
/ORDER=ANALYSIS.
```

Frequencies

Notes

Output Created		15-SEP-2020 13:24:14
Comments		
Input	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	50
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data.
Syntax		FREQUENCIES VARIABLES=المهنة الشهادة الخبرة س 1 س 2س 3س 4س 5س 6س 7س 8س 9 س 10س 11س 12س 13س 14س 15 س16 س 17س 18المحور 1المحور 2المحور3 /STATISTICS=STDDEV VARIANCE MINIMUM MAXIMUM MEAN /ORDER=ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00.03
	Elapsed Time	00:00:00.03

Statistics

	N		Mean	Std. Deviation	Variance	Minimum	Maximum
	Valid	Missing					
المهنة	50	0	3.1400	1.10675	1.225	1.00	4.00
الشهادة	50	0	3.3000	.88641	.786	1.00	4.00
الخبرة	50	0	2.0200	.76904	.591	1.00	4.00
س1	50	0	4.2600	.82833	.686	2.00	5.00
س2	50	0	3.8400	1.20136	1.443	1.00	5.00
س3	50	0	3.9400	.97750	.956	2.00	5.00
س4	50	0	4.4000	.57143	.327	3.00	5.00
س5	50	0	4.4200	.85928	.738	1.00	5.00
س6	50	0	4.3000	.93131	.867	2.00	5.00
س7	50	0	4.0400	1.06828	1.141	2.00	5.00
س8	50	0	4.3400	.84781	.719	2.00	5.00
س9	50	0	3.9600	1.04900	1.100	2.00	5.00
س10	50	0	4.1000	.93131	.867	2.00	5.00
س11	50	0	4.3400	.89466	.800	2.00	5.00
س12	50	0	3.9400	1.03825	1.078	1.00	5.00
س13	50	0	3.7600	.89351	.798	2.00	5.00
س14	50	0	3.6400	1.13856	1.296	1.00	5.00
س15	50	0	3.8600	1.06924	1.143	2.00	5.00
س16	50	0	4.1400	1.12504	1.266	1.00	5.00
س17	50	0	3.8800	.87225	.761	1.00	5.00
س18	50	0	3.5800	1.27919	1.636	1.00	5.00

المحور1	50	0	4.1933	.67290	.453	2.33	5.00
المحور2	50	0	4.1200	.79898	.638	2.00	5.00
المحور3	50	0	3.8100	.86962	.756	1.33	5.00

Frequency Table

المهنة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	خبير محاسبي	6	12.0	12.0	12.0
	محافظ الحسابات	9	18.0	18.0	30.0
	محاسب معتمد	7	14.0	14.0	44.0
	أستاذ جامعي	28	56.0	56.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

الشهادة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	شهادة الدراسات المهنية	2	4.0	4.0	4.0
	ليسانس	8	16.0	16.0	20.0
	ماجستير/ ماستر	13	26.0	26.0	46.0
	دكتوراه	27	54.0	54.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	11	22.0	22.0	22.0
	من 5-15 سنة	30	60.0	60.0	82.0
	من 15-25 سنة	6	12.0	12.0	94.0
	أكثر من 25 سنة	3	6.0	6.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

س1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	4.0	4.0	4.0
	محايد	6	12.0	12.0	16.0
	موافق	19	38.0	38.0	54.0
	موافق بشدة	23	46.0	46.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

س2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	4	8.0	8.0	8.0
	غير موافق	4	8.0	8.0	16.0
	محايد	4	8.0	8.0	24.0
	موافق	22	44.0	44.0	68.0
	موافق بشدة	16	32.0	32.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

س3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	7	14.0	14.0	14.0
	محايد	4	8.0	8.0	22.0
	موافق	24	48.0	48.0	70.0
	موافق بشدة	15	30.0	30.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

س4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	2	4.0	4.0	4.0
	موافق	26	52.0	52.0	56.0
	موافق بشدة	22	44.0	44.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

س5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	2.0	2.0	2.0
	غير موافق	2	4.0	4.0	6.0
	موافق	19	38.0	38.0	44.0
	موافق بشدة	28	56.0	56.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

س6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	6.0	6.0	6.0
	محايد	7	14.0	14.0	20.0
	موافق	12	24.0	24.0	44.0
	موافق بشدة	28	56.0	56.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

س7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	7	14.0	14.0	14.0
	محايد	6	12.0	12.0	26.0
	موافق	15	30.0	30.0	56.0
	موافق بشدة	22	44.0	44.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

س8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	4	8.0	8.0	8.0
	موافق	21	42.0	42.0	50.0
	موافق بشدة	25	50.0	50.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

س9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	6	12.0	12.0	12.0
	محايد	10	20.0	20.0	32.0
	موافق	14	28.0	28.0	60.0
	موافق بشدة	20	40.0	40.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

س10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	4	8.0	8.0	8.0
	محايد	7	14.0	14.0	22.0
	موافق	19	38.0	38.0	60.0
	موافق بشدة	20	40.0	40.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

س11

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	4	8.0	8.0	8.0
	محايد	2	4.0	4.0	12.0
	موافق	17	34.0	34.0	46.0
	موافق بشدة	27	54.0	54.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

س12

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	2.0	2.0	2.0
	غير موافق	3	6.0	6.0	8.0
	محايد	13	26.0	26.0	34.0
	موافق	14	28.0	28.0	62.0
	موافق بشدة	19	38.0	38.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

س13

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	6	12.0	12.0	12.0
	محايد	9	18.0	18.0	30.0
	موافق	26	52.0	52.0	82.0
	موافق بشدة	9	18.0	18.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

س14

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	2.0	2.0	2.0
	غير موافق	9	18.0	18.0	20.0
	محايد	11	22.0	22.0	42.0
	موافق	15	30.0	30.0	72.0
	موافق بشدة	14	28.0	28.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

س15

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	9	18.0	18.0	18.0
	محايد	5	10.0	10.0	28.0
	موافق	20	40.0	40.0	68.0
	موافق بشدة	16	32.0	32.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

س16

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	6.0	6.0	6.0
	محايد	10	20.0	20.0	26.0
	موافق	11	22.0	22.0	48.0
	موافق بشدة	26	52.0	52.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

س17

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	4.0	4.0	4.0
	محايد	10	20.0	20.0	24.0
	موافق	28	56.0	56.0	80.0
	موافق بشدة	10	20.0	20.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

س18

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	7	14.0	14.0	14.0
	غير موافق	2	4.0	4.0	18.0
	محايد	7	14.0	14.0	32.0
	موافق	23	46.0	46.0	78.0
	موافق بشدة	11	22.0	22.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

المحور1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2.33	1	2.0	2.0	2.0
	2.50	2	4.0	4.0	6.0
	3.33	3	6.0	6.0	12.0
	3.67	3	6.0	6.0	18.0
	3.83	4	8.0	8.0	26.0
	4.00	9	18.0	18.0	44.0
	4.17	6	12.0	12.0	56.0
	4.33	6	12.0	12.0	68.0
	4.83	6	12.0	12.0	80.0
	5.00	10	20.0	20.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

المحور2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2.00	2	4.0	4.0	4.0
	2.33	1	2.0	2.0	6.0
	2.50	1	2.0	2.0	8.0
	3.33	2	4.0	4.0	12.0
	3.50	3	6.0	6.0	18.0
	3.67	9	18.0	18.0	36.0
	4.00	5	10.0	10.0	46.0
	4.17	5	10.0	10.0	56.0
	4.33	2	4.0	4.0	60.0
	4.50	3	6.0	6.0	66.0
	4.67	1	2.0	2.0	68.0
	4.83	4	8.0	8.0	76.0
	5.00	12	24.0	24.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

المحور3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.33	1	2.0	2.0	2.0
	2.50	1	2.0	2.0	4.0
	2.67	5	10.0	10.0	14.0
	2.83	7	14.0	14.0	28.0
	3.00	2	4.0	4.0	32.0
	3.67	2	4.0	4.0	36.0
	3.83	1	2.0	2.0	38.0
	4.00	8	16.0	16.0	54.0
	4.17	6	12.0	12.0	66.0
	4.33	4	8.0	8.0	74.0
	4.50	4	8.0	8.0	82.0
	4.67	1	2.0	2.0	84.0
	4.83	4	8.0	8.0	92.0
	5.00	4	8.0	8.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

```
RELIABILITY
/VARIABLES=س1 س2 س3 س4 س5 س6 س7 س8 س9 س10 س11 س12 س13 س14 س15 س16 س17س18
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.
```

Reliability

Notes

Output Created		15-SEP-2020 13:24:41
Comments		
Input	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	50
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=س1 س2 س3 س4 س5 س6 س7 س8 س9 س10 س11 س12 س13 س14 س15 س16 س17 س18 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.02

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	50	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	50	100.0

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

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.941	18

```
RELIABILITY
/VARIABLES=س1 س2 س3 س4 س5س6
/SCALE('ALLالمحور1') ALL
/MODEL=ALPHA.
```

Reliability

Notes

Output Created		15-SEP-2020 13:25:37
Comments		
Input	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	50
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=س1 س2 س3 س4 س5 س6 /SCALE('ALLالمحور1') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.02

Scale: المحور1

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	50	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	50	100.0

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

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.831	6

```
RELIABILITY
/VARIABLES=س7 س8 س9 س10 س11س12
/SCALE('المحورALL') ALL
/MODEL=ALPHA.
```

Reliability

Notes

Output Created		15-SEP-2020 13:26:44
Comments		
Input	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	50
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=س7 س8 س9 س10 س11 س12 /SCALE('المحورALL') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.00

Scale: المحور2

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	50	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	50	100.0

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

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.902	6

```
RELIABILITY
/VARIABLES=س13 س14 س15 س16 س17 س18
/SCALE('المحورALL') 3
/MODEL=ALPHA.
```

Reliability

Notes

Output Created		15-SEP-2020 13:27:19
Comments		
Input	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	50
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=س13 س14 س15 س16 س17 س18 /SCALE('المحورALL') 3 /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.08

Scale:المحور3

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	50	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	50	100.0

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

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.896	6

```
ONEWAY
س 1س 2س 3س 4س 5س 6 BY المهنة
/MISSING ANALYSIS.
```

Oneway

Notes

Output Created		15-SEP-2020 13:28:32
Comments		
Input	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	50
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on cases with no missing data for any variable in the analysis.
Syntax		س 1س 2س 3س 4س 5س 6ONEWAY المهنةBY /MISSING ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.02

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
س1	Between Groups	3.386	3	1.129	1.717	.177
	Within Groups	30.234	46	.657		
	Total	33.620	49			
س2	Between Groups	10.581	3	3.527	2.698	.057
	Within Groups	60.139	46	1.307		
	Total	70.720	49			
س3	Between Groups	2.272	3	.757	.782	.510
	Within Groups	44.548	46	.968		
	Total	46.820	49			
س4	Between Groups	1.921	3	.640	2.092	.114
	Within Groups	14.079	46	.306		
	Total	16.000	49			
س5	Between Groups	.803	3	.268	.348	.791
	Within Groups	35.377	46	.769		
	Total	36.180	49			
س6	Between Groups	1.635	3	.545	.613	.610
	Within Groups	40.865	46	.888		
	Total	42.500	49			

```
ONEWAY س1 س2 س3 س4 س5 BY الشهادة6
  /MISSING ANALYSIS.
```

Oneway

Notes

Output Created		15-SEP-2020 13:31:10
Comments		
Input	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	50
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on cases with no missing data for any variable in the analysis.
Syntax		ONEWAY س1 س2 س3 س4 س5 س6 BY الشهادة /MISSING ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.02

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
س1	Between Groups	4.440	3	1.480	2.333	.086
	Within Groups	29.180	46	.634		
	Total	33.620	49			
س2	Between Groups	1.771	3	.590	.394	.758
	Within Groups	68.949	46	1.499		
	Total	70.720	49			
س3	Between Groups	4.153	3	1.384	1.493	.229
	Within Groups	42.667	46	.928		
	Total	46.820	49			
س4	Between Groups	.381	3	.127	.374	.772
	Within Groups	15.619	46	.340		
	Total	16.000	49			
س5	Between Groups	1.333	3	.444	.587	.627
	Within Groups	34.847	46	.758		
	Total	36.180	49			
س6	Between Groups	1.103	3	.368	.408	.748
	Within Groups	41.397	46	.900		
	Total	42.500	49			

```
ONEWAY س1 س2 س3 س4 س5 BY الخبرة6
  /MISSING ANALYSIS.
```

Oneway

Notes

Output Created		15-SEP-2020 13:31:29
Comments		
Input	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	50
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on cases with no missing data for any variable in the analysis.
Syntax		ONEWAY س1 س2 س3 س4 س5 س6 BY الخبرة /MISSING ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.03

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
س1	Between Groups	.617	3	.206	.287	.835
	Within Groups	33.003	46	.717		
	Total	33.620	49			
س2	Between Groups	5.026	3	1.675	1.173	.330
	Within Groups	65.694	46	1.428		
	Total	70.720	49			
س3	Between Groups	3.505	3	1.168	1.241	.306
	Within Groups	43.315	46	.942		
	Total	46.820	49			
س4	Between Groups	.285	3	.095	.278	.841
	Within Groups	15.715	46	.342		
	Total	16.000	49			
س5	Between Groups	1.653	3	.551	.734	.537
	Within Groups	34.527	46	.751		
	Total	36.180	49			
س6	Between Groups	.997	3	.332	.368	.776
	Within Groups	41.503	46	.902		
	Total	42.500	49			

```
ONEWAY س7 س8 س9 س10 س11 BY المهنة12
  /MISSING ANALYSIS.
```

Oneway

Notes

Output Created		15-SEP-2020 13:32:25
Comments		
Input	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	50
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on cases with no missing data for any variable in the analysis.
Syntax		ONEWAY س7 س8 س9 س10 س11 BY المهنة س12 /MISSING ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.05

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
س7	Between Groups	3.960	3	1.320	1.168	.332
	Within Groups	51.960	46	1.130		
	Total	55.920	49			
س8	Between Groups	2.744	3	.915	1.295	.287
	Within Groups	32.476	46	.706		
	Total	35.220	49			
س9	Between Groups	6.376	3	2.125	2.056	.119
	Within Groups	47.544	46	1.034		
	Total	53.920	49			
س10	Between Groups	4.321	3	1.440	1.736	.173
	Within Groups	38.179	46	.830		
	Total	42.500	49			
س11	Between Groups	3.903	3	1.301	1.694	.181
	Within Groups	35.317	46	.768		
	Total	39.220	49			
س12	Between Groups	3.645	3	1.215	1.137	.344
	Within Groups	49.175	46	1.069		
	Total	52.820	49			

```
ONEWAY س7 س8 س9 س10 س11 BY س12الشهادة
  /MISSING ANALYSIS.
```

Oneway

Notes

Output Created		15-SEP-2020 13:32:41
Comments		
Input	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	50
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on cases with no missing data for any variable in the analysis.
Syntax		ONEWAY س7 س8 س9 س10 س11 BY س12الشهادة /MISSING ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.05

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
س7	Between Groups	4.455	3	1.485	1.327	.277
	Within Groups	51.465	46	1.119		
	Total	55.920	49			
س8	Between Groups	1.297	3	.432	.586	.627
	Within Groups	33.923	46	.737		
	Total	35.220	49			
س9	Between Groups	.420	3	.140	.120	.948
	Within Groups	53.500	46	1.163		
	Total	53.920	49			
س10	Between Groups	2.910	3	.970	1.127	.348
	Within Groups	39.590	46	.861		
	Total	42.500	49			
س11	Between Groups	1.693	3	.564	.692	.562
	Within Groups	37.527	46	.816		
	Total	39.220	49			
س12	Between Groups	2.665	3	.888	.815	.492

	Within Groups	50.155	46	1.090		
	Total	52.820	49			

```
ONEWAYس 7س 8س 9س 10س 11س BY 12الـخبـرة
/MISSING ANALYSIS.
```

Oneway

Notes

Output Created		15-SEP-2020 13:32:55
Comments		
Input	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	50
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on cases with no missing data for any variable in the analysis.
Syntax		ONEWAYس 7س 8س 9س 10س 11 س 12 BY س الخبرة /MISSING ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.05

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
س7	Between Groups	3.378	3	1.126	.986	.408
	Within Groups	52.542	46	1.142		
	Total	55.920	49			
س8	Between Groups	3.611	3	1.204	1.752	.170
	Within Groups	31.609	46	.687		
	Total	35.220	49			
س9	Between Groups	3.193	3	1.064	.965	.417
	Within Groups	50.727	46	1.103		
	Total	53.920	49			
س10	Between Groups	2.152	3	.717	.818	.491
	Within Groups	40.348	46	.877		
	Total	42.500	49			
س11	Between Groups	5.572	3	1.857	2.539	.068
	Within Groups	33.648	46	.731		
	Total	39.220	49			
س12	Between Groups	8.984	3	2.995	3.142	.034
	Within Groups	43.836	46	.953		

Total	52.820	49			

```
ONEWAY س13 س14 س15 س16 س17 BY 18المهنة
  /MISSING ANALYSIS.
```

Oneway

Notes

Output Created		15-SEP-2020 13:34:11
Comments		
Input	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	50
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on cases with no missing data for any variable in the analysis.
Syntax		ONEWAY س13 س14 س15 س16 BY س17 18المهنة /MISSING ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.03

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
س13	Between Groups	4.072	3	1.357	1.782	.164
	Within Groups	35.048	46	.762		
	Total	39.120	49			
س14	Between Groups	8.901	3	2.967	2.499	.071
	Within Groups	54.619	46	1.187		
	Total	63.520	49			
س15	Between Groups	2.953	3	.984	.853	.472
	Within Groups	53.067	46	1.154		
	Total	56.020	49			
س16	Between Groups	5.163	3	1.721	1.392	.257
	Within Groups	56.857	46	1.236		
	Total	62.020	49			
س17	Between Groups	3.209	3	1.070	1.444	.242
	Within Groups	34.071	46	.741		
	Total	37.280	49			
س18	Between Groups	8.743	3	2.914	1.877	.147
	Within Groups	71.437	46	1.553		
	Total	80.180	49			

```
ONEWAY س13 س14 س15 س16 س17 BY الشهادة18
  /MISSING ANALYSIS.
```

Oneway

Notes

Output Created		15-SEP-2020 13:34:26
Comments		
Input	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	50
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on cases with no missing data for any variable in the analysis.
Syntax		ONEWAY س13 س14 س15 س16 س17 BY الشهادة18 /MISSING ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.08

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
س13	Between Groups	1.809	3	.603	.743	.532
	Within Groups	37.311	46	.811		
	Total	39.120	49			
س14	Between Groups	1.434	3	.478	.354	.786
	Within Groups	62.086	46	1.350		
	Total	63.520	49			
س15	Between Groups	1.245	3	.415	.349	.790
	Within Groups	54.775	46	1.191		
	Total	56.020	49			
س16	Between Groups	1.353	3	.451	.342	.795
	Within Groups	60.667	46	1.319		
	Total	62.020	49			
س17	Between Groups	2.562	3	.854	1.131	.346
	Within Groups	34.718	46	.755		
	Total	37.280	49			
س18	Between Groups	1.854	3	.618	.363	.780
	Within Groups	78.326	46	1.703		
	Total	80.180	49			

```
ONEWAYس 13س 14س 15س 16س 17س BY 18الـخبـرة
/MISSING ANALYSIS.
```

Oneway

Notes

Output Created		15-SEP-2020 13:34:42
Comments		
Input	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	50
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on cases with no missing data for any variable in the analysis.
Syntax		ONEWAYس 13س 14س 15س 16 س 17س BY 18الخبرة س /MISSING ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.06

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
13س	Between Groups	3.972	3	1.324	1.733	.173
	Within Groups	35.148	46	.764		
	Total	39.120	49			
14س	Between Groups	6.987	3	2.329	1.895	.144
	Within Groups	56.533	46	1.229		
	Total	63.520	49			
15س	Between Groups	8.911	3	2.970	2.900	.045
	Within Groups	47.109	46	1.024		
	Total	56.020	49			
16س	Between Groups	13.850	3	4.617	4.409	.008
	Within Groups	48.170	46	1.047		
	Total	62.020	49			
17س	Between Groups	8.277	3	2.759	4.376	.009
	Within Groups	29.003	46	.631		
	Total	37.280	49			
18س	Between Groups	22.135	3	7.378	5.847	.002
	Within Groups	58.045	46	1.262		
	Total	80.180	49			

```
T-TEST
```

```
/TESTVAL=0
/MISSING=ANALYSIS
س/VARIABLES= س1 س2 س3 س4 س5
س6
/CRITERIA=CI(.95).
```

T-Test

Notes

Output Created		15-SEP-2020 13:35:14
Comments		
Input	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	50
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.
Syntax		T-TEST /TESTVAL=0 /MISSING=ANALYSIS س/VARIABLES= س1 س2 س3 س4 س5 س6 /CRITERIA=CI(.95).
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.02

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
س1	50	4.2600	.82833	.11714
س2	50	3.8400	1.20136	.16990
س3	50	3.9400	.97750	.13824
س4	50	4.4000	.57143	.08081
س5	50	4.4200	.85928	.12152
س6	50	4.3000	.93131	.13171

One-Sample Test

Test Value = 0

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
س1	36.366	49	.000	4.26000	4.0246	4.4954
س2	22.602	49	.000	3.84000	3.4986	4.1814
س3	28.501	49	.000	3.94000	3.6622	4.2178
س4	54.447	49	.000	4.40000	4.2376	4.5624
س5	36.372	49	.000	4.42000	4.1758	4.6642
س6	32.648	49	.000	4.30000	4.0353	4.5647

```
T-TEST
/TESTVAL=0
/MISSING=ANALYSIS
س/VARIABLES= س7 س8 س9 س10 س11
س12
```

```
/CRITERIA=CI(.95).
```

T-Test

Notes

Output Created		15-SEP-2020 13:36:23
Comments		
Input	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	50
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.
Syntax		T-TEST /TESTVAL=0 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=س7 س8 س9 س10 س11 س12 /CRITERIA=CI(.95).
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.00

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
س7	50	4.0400	1.06828	.15108
س8	50	4.3400	.84781	.11990
س9	50	3.9600	1.04900	.14835
س10	50	4.1000	.93131	.13171
س11	50	4.3400	.89466	.12652
س12	50	3.9400	1.03825	.14683

One-Sample Test

	Test Value = 0					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
س7	26.741	49	.000	4.04000	3.7364	4.3436
س8	36.197	49	.000	4.34000	4.0991	4.5809
س9	26.693	49	.000	3.96000	3.6619	4.2581
س10	31.130	49	.000	4.10000	3.8353	4.3647
س11	34.302	49	.000	4.34000	4.0857	4.5943
س12	26.834	49	.000	3.94000	3.6449	4.2351

```
T-TEST
/TESTVAL=0
/MISSING=ANALYSIS
س13 س14 س15 س16 س17 س18/VARIABLES=
/CRITERIA=CI(.95).
```

T-Test

Notes

Output Created		15-SEP-2020 13:37:04
Comments		
Input	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	50
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.
Syntax		T-TEST /TESTVAL=0 /MISSING=ANALYSIS 15 س14 س13 س/VARIABLES= 18س17 س16 س /CRITERIA=CI(.95).
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.08

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
س13	50	3.7600	.89351	.12636
س14	50	3.6400	1.13856	.16102
س15	50	3.8600	1.06924	.15121
س16	50	4.1400	1.12504	.15910
س17	50	3.8800	.87225	.12335
س18	50	3.5800	1.27919	.18090

One-Sample Test

Test Value = 0

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
س13	29.756	49	.000	3.76000	3.5061	4.0139
س14	22.606	49	.000	3.64000	3.3164	3.9636
س15	25.527	49	.000	3.86000	3.5561	4.1639
س16	26.021	49	.000	4.14000	3.8203	4.4597
س17	31.454	49	.000	3.88000	3.6321	4.1279
س18	19.789	49	.000	3.58000	3.2165	3.9435