



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: علوم مالية ومحاسبية
التخصص: محاسبة

دور المراجعة الخارجية للحسابات في التقرير عن
استمرارية نشاط المؤسسة
- دراسة ميدانية -

إشراف:

د. سردوك فاتح
د. عابي خليفة

إعداد الطلبة:

- هاني عبد الوهاب
- قديري عبد المالك
- بالضياف حمزة

لجنة المناقشة

الصفة	الرتبة	الاستاذ
رئيسا	محاضر ب	أحمد العازب الشيخ
مشرفا ومقررا	محاضر أ	فاتح سردوك
مشرف مساعد	محاضر أ	عابي خليفة
مناقشا	مساعد أ	وردة سعادة

السنة الجامعية 2020/2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير وعرفان

الحمد لله الذي وفقنا على انجاز هذا العمل المنوَّاعِ مرجين منه الافادة والاستفادة ، فيا ربنا لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد بعد الرضا .

لا يسعنا في هذا المقام الا ان نتقدم بخالص شكرنا وعرفاننا الى الاساذ الدكتور فاتح سرديك والذي كان نعم الموجه والقائد طيلة مراحل انجاز هذا البحث ، والذي لم يدخل علينا ولو لحظة من نصح وارشاد وتنويرنا بعمله الفياض فمهما اسرسلنا في الكلام فلن نوفيه حقه فجزاه الله عنا خير الجزاء .

كما لا يفوتنا ان نتقدم بشكرنا لكل من بذل ولو مثقال ذرة في سبيل انجاح هذا العمل منذ ان كان فكرة حتى خروجه الى النور على هذه الحالة ونخص بالذكر الاساذ الدكتور سامي محمد الدينوري . الى جميع اساتذة قسم علوم المالية والمحاسبة اذ كان لنا الشرف العظيم في تعلمنا على ايديهم الشكر والتقدير

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد دور المراجعة الخارجية للحسابات والتقارير عن استمرارية نشاط المؤسسات في الجزائر في ظل تطبيق المعايير الدولية للمراجعة، من خلال الوقوف على مجمل الفروض والإجراءات والمبادئ التي تحكم الإطار النظري للمراجعة الخارجية، وكذلك عرض التشريعات والمقارنة للمراجعة الخارجية للحسابات بالاعتماد على المعايير الدولية للمراجعة. ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، تم الاعتماد على البيانات الثانوية والدراسات السابقة التي شكلت الإطار النظري للدراسة. أما الإطار العملي فقد تم تصميم إستبيان يتناسب مع موضوع الدراسة وفرضياتها، وقد تم توزيع (50) إستبيان على مجتمع الدراسة الذي يتمثل في المراجعين الخارجيين في الجزائر، وجميع الجهات المهتمة بمهنة المراجعة من مدراء ماليين ومستثمرين وباحثين وبصفة عامة جميع فئات المجتمع المالي المهتمة بمهنة المراجعة والمستفيدة من خدماتها، وبلغت الردود (40) إستبيان صالح للتحليل أي بنسبة إرجاع قدرها (80%) وتحليلها باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS21.0). ومن أهم النتائج التي أسفرت عنها هذه الدراسة يوجد دور لنطاق مسؤولية المراجع الخارجي في التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة.

أيضا يوجد دور للإرشادات المبكرة يساعد المراجع على عملية التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة. كما يوجد دور لمعرفة الإجراءات والمؤشرات يساعد المراجع في التقرير عن استمرارية المؤسسة. وتوجد عوائق أمام عمل المراجع عند التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة، وهذا يدل على وجود دور دور للمراجعة الخارجية عند التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة في المؤسسة.

وقد أوردت الدراسة ضرورة بذل مراجعي الحسابات العناية المهنية الكافية من أجل إعطاء التقرير المناسب عند وجود شك حول قدرة المؤسسة على الاستمرار في أعمالها ، وكذلك دراسة الحلول الموضوعية من قبل إدارة المؤسسة لإزالة هذا الشك.

الكلمات المفتاحية: المعايير الدولية للمراجعة، المراجعة الخارجية، استمرارية نشاط المؤسسات، استبيان.

Résumé

Cette étude vise à déterminer le rôle de l'audit externe et à rendre compte de la continuité de l'activité des institutions en Algérie à la lumière de l'application des normes internationales d'audit, en identifiant les hypothèses, procédures et principes généraux régissant le cadre théorique de l'audit externe, ainsi que la présentation de la législation et de la comparaison des audits externes basés sur les normes internationales d'audit. Pour atteindre les objectifs de l'étude et tester ses hypothèses, les données secondaires et les études antérieures qui ont formé le cadre théorique de l'étude étaient basées sur le cadre pratique. Algérie, et tous ceux qui s'intéressent à la profession d'audit des gestionnaires financiers, des investisseurs, des chercheurs et en général toutes les catégories de la communauté financière intéressées par la profession d'audit et les bénéficiaires de ses services, et les réponses (40) enquête valable pour l'analyse, c'est à dire un taux de rendement de (80%) Il est analysé à l'aide du Programme d'analyse statistique (SPSS21.0). Parmi les résultats les plus importants de cette étude est le rôle de la portée de la responsabilité des examinateurs externes dans le rapport sur la continuité des activités des institutions, Il existe également un rôle d'orientation précoce pour aider l'examineur dans le processus de reportions sur la continuité de l'activité de la société . Il y a aussi un rôle pour connaître les procédures et les indicateurs qui aident l'auditeur à rendre compte de la continuité de l'activité de la société. On trouve des obstacles au travail de l'auditeur ce qui indique l'existence d'un rôle d'examen externe lorsqu'il rend compte de la continuité de l'activité de la société, cela indique l'existence d'un rôle de l'auditeur externe lorsqu'il rend compte de la continuité de l'activité de la société. L'étude mentionne la nécessité pour les auditeurs d'exercer une diligence professionnelles suffisante afin de fournir le rapport approprié en cas de doute sur la capacité de la société à poursuivre ses travaux, en plus étudier des solutions objectives par la direction de la société pour lever ce doute.

Mots clés :

les normes internationales d'audit, l'audit externe, continuité des activités des entreprises, questionnaires

Abstract

This study aims to define the role of external auditing and report on the continuity of business activity in Algeria in light of the application of international auditing standards, by examining the overall assumptions, procedures and principles that govern the theoretical framework for external auditing, as well as presenting legislation and comparison for external auditing, relying on international auditing standards. To achieve the objectives of the study and test its hypotheses, the secondary data and previous studies that formed the theoretical framework of the study were based on the practical framework. Algeria, and all those interested in the audit profession of financial managers, investors, researchers and in general all categories of the financial community interested in the profession of auditing and the beneficiaries of its services, and the responses (40) survey valid for analysis that is to say return rate of (80%) It is analyzed using the Statistical Analysis Program (SPSS21.0). Among the most important results of this study is the role of the external auditor's scope of responsibility in the report on the continuity of the institution's activity. There is also a role for early guidance that helps the auditor in the process of reporting on the continuity of the institution's activity. There is also a role to know the procedures and indicators that help the auditor in the report on the continuity of the institution. There are obstacles to the work of the auditor when reporting on the continuity of the institution's activity, and this indicates the existence of a role for external auditing when reporting on the institution's continuing activity in the institution. The study mentioned the necessity for auditors to exert adequate professional care in order to give the appropriate report when there is doubt about the institution's ability to continue its work, as well as studying objective solutions by the management of the institution to remove this doubt.

Key words:

International Standards of Audit, External Audit, Business Continuity, Questionnaire.

فهرس المحتويات

أ.....	شكر وتقدير وعرفان
ب.....	ملخص
ج.....	Résumé
د.....	Abstract
ه.....	فهرس المحتويات
ي.....	فهرس الجداول
ك.....	فهرس الأشكال
13.....	مقدمة

الفصل الأول :

الإطار النظري للمراجعة الخارجية

24.....	تمهيد
25.....	المبحث الأول: مدخل حول المراجعة الخارجية
25.....	المطلب الأول: مفهوم المراجعة الخارجية وأهميتها
25.....	أولاً: مفهوم المراجعة الخارجية
26.....	ثانياً: أهمية المراجعة الخارجية:
27.....	المطلب الثاني: فروض ومبادئ المراجعة الخارجية
27.....	أولاً- فروض المراجعة الخارجية:
30.....	ثانياً- مبادئ المراجعة الخارجية:
31.....	المطلب الثالث: تصنيفات المراجعة الخارجية:
33.....	المبحث الثاني : معايير المراجعة الخارجية
33.....	المطلب الأول : معايير المراجعة الخارجية المقبولة قبولاً عاماً
33.....	أولاً: معيار التأصل العلمي والعملية لمراجع الحسابات
35.....	ثانياً : معيار استقلال المراجع

41.....	ثالثا: معيار بذل العناية المهنية الملائمة
43.....	المطلب الثاني: المعايير الدولية للمراجعة الخارجية
47.....	المطلب الثالث: مسؤوليات ومهام المراجع الخارجي
47.....	أولا: واجبات تتعلق بطبيعة عمل المراجع ونطاق الفحص الذي يقوم
52.....	ثانيا: مسؤوليات مراجع الحسابات
53.....	ثالثا: أنواع مسؤولية مراجع الحسابات
62.....	المبحث الثالث: تقارير للمراجعة الخارجية :
62.....	المطلب الأول: مفهوم التقرير المالي للمراجعة
62.....	أولا- تعريف التقرير المالي:
64.....	ثانيا- مفهوم التقرير المالي للمراجع:
66.....	ثالثا- خصائص تقرير المراجعة:
66.....	المطلب الثاني: معايير إعداد التقارير المالية للمراجعة
67.....	أولا - إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:
67..	ثانيا - إبداء الرأي حول مدى تطبيق المبادئ المحاسبية خلال مختلف السنوات السابقة:
69.....	ثالثا - احتواء القوائم المالية على الإيضاحات والبيانات :
70.....	رابعا - التعبير عن رأي المراجع:
70.....	المطلب الثالث: أنواع التقارير المالية للمراجعة
71.....	أولا - من حيث درجة الإلزام:
72.....	ثانيا - من حيث إبداء الرأي:
75.....	المطلب الرابع: تقارير للمراجعة الخارجية في ظل المعايير الدولية
76.....	أولا - المعايير الدولية للمراجعة:
78.....	ثانيا - أهمية تحسين جودة تقارير المراجعة:
79.....	ثالثا - تحسين جودة تقارير المراجعة في ظل القانون
80.....	خلاصة الفصل

الفصل الثاني:

الإطار العام لمفهوم الاستمرارية ومسؤولية المراجع في تقييمها والتقرير عنها

تمهيد :	70
المبحث الأول: ماهية وطبيعة فرض الاستمرارية ومعوقاته	71
المطلب الأول: مفهوم الاستمرارية وفرض الاستمرارية	71
أولاً: مفهوم الاستمرارية	71
ثانياً: مفهوم فرض الاستمرارية :	71
ثالثاً: لمحة نظرية عن معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية (ISA,)	
No.700	74
المطلب الثاني: طبيعة فرض الاستمرارية في المحاسبة والتدقيق	75
أولاً: طبيعة فرض الاستمرارية في المحاسبة:	75
ثانياً: الآثار المحاسبية المترتبة على فرض الاستمرارية في الفكر المحاسبي:	76
ثالثاً: طبيعة فرض الاستمرارية في التدقيق	77
رابعاً: الآثار المترتبة على فرض الاستمرارية على عملية التدقيق:	78
خامساً: نظرة تحليلية عن معيار التدقيق الدولي رقم 570 الخاص بالاستمرارية:	79
المطلب الثالث: أهمية فرض الاستمرار وأثره المحاسبي:	80
أولاً: فرض الاستمرارية ومبدأ التكلفة التاريخية :	80
ثانياً: فرض الاستمرارية ومبدأ الاستمرارية	84
ثالثاً: فرض الاستمرارية ومبدأ تحقيق الإيراد:	85
رابعاً: فرض الاستمرارية ومبدأ الثبات والتجانس:	86
خامساً: فرض الاستمرارية ومبدأ الحيطة والحذر :	87
سادساً: فرض الاستمرارية وأساس الاستحقاق:	88
المطلب الرابع: معيار التدقيق الدولي رقم 570 المنشأة المستمرة	88
أولاً: لمحة نظرية عن معيار التدقيق الدولي (570) الخاص بالاستمرارية (ISA, No.700):	
	88
المبحث الثاني: مسؤولية ومهام المراجع بالنسبة لفرض المنشأة المستمرة	91

المطلب الأول: المسؤولية بالنسبة لفرض المنشأة المستمرة.....	91
أولاً: مسؤولية الإدارة عن فرض المنشأة مستمرة.....	91
ثانياً: مسؤولية المراجع الخارجي حول فرض الاستمرارية.....	92
المطلب الثاني: مفاهيم ومحددات فرضية استمرار المنشأة ودور المراجع في تقييمها.....	92
أولاً: طبيعة ومفهوم فرضية استمرارية المنشأة ودور المراجع في تقييمها:.....	93
ثانياً: حدود الاستمرارية:.....	93
ثالثاً: الحالات المتوقعة التي تواجه المراجع:.....	94
رابعاً: دور المراجع في فحص مدى ملائمة فرضية استمرارية المنشأة:.....	94
خامساً: أدلة المراجعة حول مدى ملائمة فرضية استمرارية المنشأة.....	95
سادساً: موقف المراجع من فرضية الاستمرارية:.....	96
سابعاً: تأثير فرضية الاستمرارية على القياس المحاسبي وفق منهج التكلفة التاريخية:.....	96
المطلب الثالث: دور المراجع في تقييم فرض المنشأة المستمرة ومتطلبات التطبيق وفق معيار المراجعة الدولي ((IAS570) المنشأة المستمرة).....	97
المطلب الرابع: المؤشرات والإجراءات التي يمكن أن يستخدمها المراجع في تقييم قدرة المؤسسة على استمرارية.....	98
أولاً: المؤشرات التي يتم الحصول عليها بسهولة نتيجة الفحص العادي.....	98
ثانياً : المؤشرات التي تحتاج إلى معرفة بالتحليل المالي والقدرة على الربط. وإجراء المقارنات.....	102
ثالثاً: واجبات المراجع بشأن تقييم قدرة الوحدة على الاستمرار :.....	105
المبحث الثالث: الآثار المترتبة على الاستمرارية المؤسسة والتقرير عنها.....	106
المطلب الأول: الإجراءات التي يجب أن يركز عليها المراجع بخصوص الشك المتعلق بفرض الاستمرارية.....	106
المطلب الثاني: العوامل التي تؤثر على دور المراجع في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار.....	107
المطلب الثالث: الآثار السلبية لعدم قدرة المنشأة على الاستمرارية والتقرير عنها.....	110
المطلب الرابع: آثار تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار على تقرير المراجع فيما يتعلق بالاستمرارية.....	112

الفصل الثالث:

الدراسة التطبيقية

تمهيد:	115
المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة	117
المطلب الأول: طريقة الدراسة	117
أولاً: مجتمع الدراسة و العينة	117
ثانياً: تحديد متغيرات الدراسة وكيفية قياسها	117
ثالثاً: طريقة جمع البيانات	119
رابعاً: صدق وثبات أداة الاستبيان	119
المطلب الثاني: أدوات الدراسة	120
أولاً: الأدوات الإحصائية المستخدمة لقياس وتقييم متغيرات الدراسة	120
ثانياً: البرمجيات الإحصائية المستخدمة	121
المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها	122
المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج الدراسة	122
ثانياً: اختبار ارتباط وعلاقة متغيرات الدراسة	127
المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة	129
أولاً: الاتجاه العام لآراء المستجوبين	129
ثانياً: تحليل نتائج (اختبار الفرضيات الفرعية)	137
1-تحليل نتائج (اختبار الفرضية الفرعية الأولى):	138
2- تحليل نتائج (اختبار الفرضية الفرعية الثانية):	138
3- تحليل نتائج (اختبار الفرضية الفرعية الثالثة):	138
4- تحليل نتائج (اختبار الفرضية الفرعية الرابعة):	139
ثالثاً: اختبار فرضية (الفروقات):	139
اختبار الفرضية 3-1:	139
اختبار الفرضية 3-2:	140
اختبار الفرضية 3-3:	141

فهرس المحتويات

143.....	اختبار الفرضية 3-4:
144.....	اختبار الفرضية 3-5:
146.....	خلاصة الفصل
116.....	الخاتمة
116.....	أولاً: نتائج الدراسة النظرية.
117.....	ثانياً: نتائج الدراسة الميدانية.
118.....	ثالثاً: التوصيات.
119.....	رابعاً: آفاق الدراسة.
116.....	قائمة المراجع.
115.....	الملاحق.

فهرس الجداول

117	جدول رقم 1: تحديد العينة المستهدفة.
118	جدول رقم 2مقياس ليكارت الخماسي
120	جدول رقم 3 : معامل الثبات للاتساق الداخلي لل فقرات
122	جدول رقم 4: توزيع العينة حسب الجنس
123	جدول رقم 5 : توزيع العينة حسب العمر
124	جدول رقم 6: توزيع العينة حسب المؤهل العلمي.
125	جدول رقم 7: توزيع العينة حسب المهنة.
126	جدول رقم 8: توزيع العينة حسب الخبرة
128	جدول رقم 9 : معاملات الارتباط بين المتغيرات
	جدول رقم 10 : تقييم دور نطاق مسؤولية المراجع الخارجي من وجهة نظر المختصين
129	والمهتمين بمهنة المراجعة الخارجية للحسابات

جدول رقم 11 : تقييم دور الارشادات المبكرة في مساعدة المراجع من وجهة نظر المختصين والمهتمين بمهنة المراجعة الخارجية للحسابات	131
جدول رقم 12 : تقييم دور معرفة الاجراءات والمؤشرات في مساعدة المراجع من وجهة نظر المختصين والمهتمين بمهنة المراجعة الخارجية للحسابات	133
جدول رقم 13 : تقييم مدى وجود عوائق أمام عمل المراجع من وجهة نظر المختصين والمهتمين بمهنة المراجعة الخارجية للحسابات	136
جدول رقم 14: اختبار T للعينات المستقلة بالنسبة للجنس	139
جدول رقم 15: اختبار التباين الأحادي (Anova) لمتغيرات الدراسة وفقا لمتغير العمر	140
جدول رقم 16: اختبار التباين الأحادي (Anova) لمتغيرات الدراسة وفقا لمتغير المؤهل العلمي	142
جدول رقم 17: اختبار التباين الأحادي (Anova) لمتغيرات الدراسة وفقا للمهنة	143
جدول رقم 18: اختبار التباين الأحادي (Anova) لمتغيرات الدراسة وفقا للخبرة	144

فهرس الأشكال

شكل رقم 1: اللجان المنفذة لبرنامج عمل الاتحاد الدولي للمحاسبين	45
شكل رقم 2 التقارير المالية	63
شكل رقم 3 أنواع تقارير المراجعة	75
شكل رقم 4 نموذج الدراسة	118
شكل رقم 5: تركيبة الأفراد بالنسبة للجنس	123
شكل رقم 6: تركيبة الأفراد بالنسبة للعمر	124
شكل رقم 7 تركيبة الأفراد بالنسبة للمؤهل العلمي	125
شكل رقم 8: تركيبة الأفراد حسب المهنة	126
شكل رقم 9: تركيبة الأفراد حسب الخبرة	127

المقدمة

مقدمة

يعتبر من اهم المبادئ المحاسبية مبدأ استمرارية المنشأة و يعني في الفكر المحاسبي أن المنشأة سوف تستمر في عملها بصفة عامة أو على الأقل أنها مستمرة في عملها لفترة غير محددة مسبقا، ويعتبر العديد من منظري المحاسبة ان فرض استمرارية المشروع حجر الزاوية في بناء نظرية المحاسبة، فهو يعتبر برأيهم من الأعراف المحاسبية التقليدية الجوهرية وهذا ينعكس على عمل المحاسبين والمراجعين وما يقومون به من أعمال، لذلك نجد أن المحاسبين يفترضون دائما أن الوحدة الاقتصادية أنشئت لتمارس أعمالها بصفة مستمرة دون أن يكون لذلك أجل محدد، وهذا الغرض له أهمية كبيرة على الفكر المحاسبي، إذ يؤثر كثيرا على الأسس والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مثل : أساس الاستحقاق، ومبادئ الثبات والتكلفة التاريخية والقياس وغيرها .

هذا لا يعني أن المنشأة مستمرة في أعمالها إلى أبد الآبدين وإنما يعني ذلك أنها ستستمر حتى تنفيذ كافة أهدافها التي أنشئت من أجلها، وقد لا تستمر المنشأة كثيرا بعد إنشائها حيث أن كثيرا من المنشآت فشلت وفقدت قدرتها على الاستمرار في فترات متفاوتة من تاريخ تأسيسها، وهنا يأتي دور مراجع الحسابات الخارجي الذي يعتبر مؤتمنا من قبل الأطراف المعنية بمستقبل المنشأة، فهو عندما يقوم بفحص القوائم المالية فحصا انتقاديا منظما، فإنه يبني عمله على أساس وجود فرض الاستمرار .

إن الواجبات والمسؤوليات المناطة بالمراجع الخارجي كبيرة، وتتطلب منه التخطيط والإعداد وتحضير البرامج وبذل العناية المهنية اللازمة للخروج برأي فني محايد عن صحة ما ورد في القوائم المالية المنشورة، وهذا الرأي يجب أن يكون مبنيا على الصدق والأمانة، لأن في ذلك خدمة لكل الجهات المعنية سواء منها إدارة المنشأة أو المساهمين أو المستثمرين، أو الدائنين والمقرضين وغيرهم.

لقد تزايد الاهتمام بمهنة مراجعة الحسابات على المستوى العالمي بشكل كبير وذلك نتيجة لمهام عمل المراجع الخارجي والمتمثلة في النظرة الانتقادية للمعلومات والبيانات المقدمة إليه، وذلك لزيادة قدراته على مقابلة احتياجات مستخدمي هذه المعلومات، وإن زيادة الاهتمام

بحصيلة ما يقدمه المراجع الخارجي هو رأيه الفني المحايد نتيجة لما يواجهه مستخدمو البيانات المحاسبية من صعوبة في تقييم جودة المعلومات المقدمة إليهم، وتحديد مدى درجة الاعتماد عليها نتيجة لكثير من العوامل، منها: تضارب المصالح بين المعلومات و مستخدميها، والأهمية النسبية للمفردات محل الدراسة، والفصل بين مستخدمي البيانات ومن يقوم بإعدادها.

قد ازداد اهتمام الباحثين والدارسين والجمعيات المهنية لتطوير دور المراجع وزيادة مسؤولياته ليكون قادرا على تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار في نشاطها، وكذلك قدمت عدة أوراق عمل وعدة دراسات عن هذا الموضوع في الجزائر ولكن بصورة غير موسعة، ولذلك جاءت هذه الدراسة لتبحث وتساهم في معرفة ما قد يقع على عاتق المراجع الخارجي من مسؤولية في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار ومدى قدرته للقيام بهذه المهمة.

1. إشكالية الدراسة:

تتجه مهنة مراجعة الحسابات الآن إلى زيادة مسؤوليات المراجع الخارجي في التحقق من مدى قدرة المنشأة للقيام بأعمالها في المستقبل والسؤال الرئيسي للمشكلة يتمثل في:

الى أي مدى يساهم دور المراجعة الخارجية للحسابات في التقرير عن استمرارية نشاط المنشأة؟

ومن هذا السؤال الرئيسي للإشكالية تتفرع الأسئلة التالية:

- ما مدى نطاق مسؤولية المراجع الخارجي عن عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية في المستقبل؟
- ما مدى الإرشادات التحذيرية المبكرة التي يجب أن يوفرها المراجع بخصوص الاستمرارية لإدارة المنشآت والتي يترتب عليه وجود مخاطر فشل تلك المنشآت في المستقبل؟
- ما مدى الإجراءات والمؤشرات التي يمكن أن تساعد المراجع الخارجي في القيام بعملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية في المستقبل؟
- ما مدى العوائق التي تعيق عمل المراجع الخارجي في حال تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية في المستقبل؟

- هل توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية لمتغيرات الدراسة تعزى للمتغيرات الديمغرافية (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، المهنة، الخبرة) عند مستوى الدلالة $(a \leq 0.05)$.

2- فرضيات الدراسة

اعتمد الباحث في إجابته على مشكلة الدراسة وأهدافها على الفرضيات التالية:

- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نطاق مسؤولية المراجع الخارجي بخصوص الاستمرارية وبين تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في أعمالها خلال الفترة القادمة.
- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إصدار إرشادات مبكرة بخصوص الاستمرارية من قبل المراجع الخارجي وبين تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في أعمالها خلال الفترة القادمة.
- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين معرفة الإجراءات والمؤشرات التي يجب أن يقوم بها المراجع الخارجي وبين تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في أعمالها خلال الفترة القادمة.
- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود عوائق أمام عمل المراجع الخارجي وبين تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في أعمالها خلال الفترة القادمة.
- لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية لمتغيرات الدراسة تعزى للمتغيرات الديمغرافية (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، المهنة، الخبرة) عند مستوى الدلالة $(a \leq 0.05)$.

3- تحديد إطار الدراسة

تعتبر التطورات السريعة التي يشهدها العالم اليوم في الجانب الاقتصادي والمحاسبي، مطلباً هاماً لإيجاد ما يكفل لمهنة مراجعة الحسابات الاستمرار والتأقلم، فتطوير مهنة مراجعة الحسابات أصبح ضرورة حتمية تتطلبها المصلحة الاقتصادية والاجتماعية في جميع الدول، وتعود حتمية هذا التطوير الى الدور الفعال الذي تلعبه في المساعدة على تحقيق التنمية الاقتصادية بفعالية الرقابة على المشاريع والخطط الاقتصادية، وما توفره من معلومات

لمتابعة التقييم والرقابة على هذه المشاريع والخطط . كما أن تزايد الفهم والوعي بأهمية دورها سيهيئ لتطويعها، حيث أن الجزائر ليست بمنأى عن هذه المشاكل المعاصرة ، ولكون هذه المشاكل يشترك بوجودها أكثر من طرف من المراجعين وما يفرض على مهنة المراجع من قيود وتوقعات ورغبات المجتمع المالي ،فانه يجب النظر اليها من مستوى الممارسين للمهنة وكذلك جميع الأطراف المستفيدة والمهتمة بالمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر .

إن كل ما تم التطرق إليه يتطلب التعرف على المراجعة الخارجية للحسابات في التقرير عن استمرار المؤسسات في الجزائر، والمشاكل المعاصرة التي تواجهه، من أجل تتبع تغيراتها وتحليلها والوصول إلى سبل تطويرها لتحقيق جميع الأهداف المرجوة منها محليا ودوليا، وحدد إطار الدراسة من خلال العناصر التالية:

• الحدود المكانية

تتعلق هذه الدراسة بولاية الوادي بالجزائر، كونها تضمنت المسح عن طريق الاستبيان، والذي مس عينة من ذوي الاختصاص في ولاية الوادي، سواءا من المهنيين الممارسين لمهنة المراجعة بالجزائر أو من جميع الفئات المستفيدة من خدمات المراجعة.

• الحدود الزمنية

وقفا على الواقع الحالي للمراجعة الخارجية للحسابات ودورها في التقرير على استمرارية نشاط المؤسسة في الجزائر في ظل القوانين والتشريعات الحالية.

فقدتم اعتماد الفترة الزمنية اللازمة لتوزيع واسترجاع الاستبيانات وتحليلها والتي امتدت من 2020/06/10 الى 2020/08/29.

4- أسباب اختيار الموضوع

- الجوانب الذاتية

- الميل إلى الدراسة في موضوع المراجعة بحكم القرب من مهنة المراجعة كمحافظ حسابات ومحاسب معتمد، وهذا ما يتيح الاطلاع على دور المراجعة الخارجية للحسابات في التقرير عن استمرار المؤسسات في الجزائر في ظل غياب معايير

وطنية ، وضعف وتهديد استقلال الهيئات المهنية التي تحكمها، واعتماد الجهات الحكومية لوضعها تحت إشرافها بجملة من القوانين تضم المهنة لإشراف وزارة المالية.

- الميول الشخصي للطالب لمواضيع المراجعة.
- الاهتمام الخاص بالموضوع من خلال الدراسات المتخصصة في الموضوع دوليا.

- الجوانب الموضوعية

- الحاجة الماسة للمراجعة من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بعد الإصلاحات المنتهجة من قبل الدولة.
- إن مهنة المحاسبة والمراجعة تعتبر من أكثر المهن التي تشهد تطورا بارزا وملحوظا، وهذا ما نلمسه كذلك على المستوى الوطني من خلال اعتماد النظام المحاسبي والمالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، وإعادة تنظيم الهيئات المهنية في ظل القانون 10-01 لتنظيم المهنة، وهذا تجاوبا مع الاتجاهات الحديثة في المراجعة ومجمل المشاكل المعاصرة التي تواجهها، هذا كله يكسب هذا الموضوع أهمية كبيرة.
- إضافة إلى أن قلة الدراسات في هذا الموضوع تجعله مجالا خصبا للدراسة والإثراء.

5 - متغيرات الدراسة

في طرحنا لنموذج ومتغيرات الدراسة تم اعتماد المدخلات التي تضم المتغيرات المستقلة المتمثلة دور المراجعة الخارجية من سياسات وإجراءات في التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة، المتوقعة منها بالتوافق وفق المعيار الدولي للاستمرارية (ISA570). وهذا من حيث مدى تأثيرها على استمرارية نشاط المؤسسة والنجاح في التقرير عنه كمتغير تابع في هذه الدراسة

6- أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية للحسابات في التخفيف من حدة مشاكل فشل المنشآت، وذلك من خلال تقييمها لقدرة المنشآت على الاستمرار قبل أن

تتعرض للفشل أو الإفلاس، ومن أجل اتخاذ القرارات التصحيحية التي تؤدي إلى تجنب هذه المنشآت عملية الفشل وتساعد في الاستمرار في أداء أعمالها، وكذلك تكمن أهمية الدراسة في معرفة مسئولية مراجع الحسابات الخارجي عن عملية التقييم، وتحديد الإجراءات المساعدة في ذلك، ومعرفة المعوقات التي يتعرض لها خلال عملية التقييم، كل ذلك سيؤدي إلى تقديم نصائح وإرشادات مبكرة من قبل المراجع عن قدرة المنشأة على الاستمرارية وتجنبها للفشل والإفلاس.

وكذلك تتبع أهمية هذه الدراسة من أهمية فرض الاستمرار، الذي يؤثر على الفكر المحاسبي، وعلى الأسس والمبادئ المحاسبية، حيث يقوم المحاسبون بأعمالهم على أساس فرض الاستمرار الذي يؤثر على كثير من الأسس والمبادئ المحاسبية مثل، مبدأ التكلفة التاريخية، ومبدأ الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية، وأساس الاستحقاق، ومبدأ الحيطة والحذر، ومبدأ الدورية " السنوية " المحاسبية، ومبدأ تحقق الإيراد.

ان كثيرا من المبادئ المحاسبية المعترف بها والمقبولة عموما تجد مبررها الأساسي في فرض استمرارية المشروع.

7- أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- معرفة مسؤوليات المراجع الخارجي تجاه هذا عملية تقييم قدرة المنشأة في الجزائر على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية.
- معرفة العوامل التي تؤثر على هذا الدور.
- تحسين مستوى جودة تقرير المراجع الخارجي عن البيانات المالية المنشورة للمؤسسة.
- معرفة إجراءات المراجعة المتبعة من قبل مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر والتي تمكنهم من تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في عملها.
- تحديد المعوقات التي يواجهها مراجع الحسابات الخارجي أثناء عملية المراجعة وخصوصا فيما يتعلق بعملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.

- تحديد وإبراز الإجراءات والمؤشرات التي تساعد المراجع الحسابات الخارجي في عملية التقييم.

8 - الدراسات السابقة في الموضوع

- دراسة (سلمى محمد علي الطويل 2013) (أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية)، حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، تم الاعتماد على البيانات الثانوية والدراسات السابقة التي شكلت الإطار النظري للدراسة، أما الإطار العملي فقد صممت استبانة تتناسب مع موضوع الدراسة وفرضياتها، وقد تم توزيع (50) استبانة على مجتمع الدراسة الذي يتمثل في 15 مكتب تدقيق. وكان من أهم نتائج الدراسة: يأخذ المدقق العوامل غير المالية بعين الاعتبار عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية مع وجود تفاوت في اعتماده على تلك العوامل، وجود قصور من قبل المدقق في فحص مستوى التغير في الإنتاجية ومستوى جودة المنتجات عند التقييم، لا يأخذ المدقق بعين الاعتبار وبشكل كاف الأهمية النسبية للمعلومات غير المالية عندما تصبح المنشأة في مراحل متقدمة من دورة حياتها.

- دراسة (يوسف محمود جربوع 2004) (فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق تضيق هذه الفجوة) ، وهدفت الى التعرف على العوامل التي أدت إلى وجود هذه الفجوة وطرق تضيقها ، واعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي استنادا الى الدراسات التي غطت الفترة مابين 1970 الى 2000م ، وتوصلت الدراسة إلى ضرورة تدعيم دور المراجع الخارجي في التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة وعدم التحديد الواضح لدور المراجع ومسؤولياته المرتبطة بالتنبؤ بالفشل المالي وعدم مقدرة المؤسسة عن الاستمرارية في نشاطها العادي مستقبلا

- دراسة

(Ishak, Suhaimi, 2016) Going–Concern Audit Report: The Role of Audit Committee

هدفت هذه الدراسة الى مناقشة أدوار لجنة التدقيق (AC) تجاه تقرير التدقيق المستمر الصادر عن المدقق الخارجي. استنادًا إلى المعيار الدولي للتدقيق الذي يحكم أعمال المدققين ونتائج الدراسات السابقة، من الواضح أن المدقق يتحمل المسؤولية عن قضايا الشركة المستمرة. يُنظر إلى وجود AC كلجنة لمجلس الإدارة جنبًا إلى جنب مع تكوينها القوي على أنه إجراء جيد لرصد قضايا الاهتمام المستمر التي تتعلق بقدرة الشركة على البقاء في المستقبل. المسؤولية عن هذه المسألة إلى AC موازية للمبادئ التوجيهية في قوانين حوكمة الشركات كما تمارس في معظم البلدان في العالم.

- دراسة

(Adela socol, 2010) Significant doubt about the going concern assumption in audit¹

هدفت الدراسة إلى تطبيق فرض الاستمرارية واعتماده في عمل المدقق، وتأكيد أن إدارة الشركة مسؤولة عن افتراض الاستمرارية في عرض القوائم المالية، ومسؤوليات المدقق في تدقيق القوائم المالية المتعلقة باستخدام الإدارة لفرض الاستمرارية في إعداد القوائم المالية، وتم تحليل الأحداث والظروف التي من الممكن أن تؤدي إلى شك ملموس حول قدرة الشركة في أن تظل تتصف بالاستمرارية، والقيام بالتأكد من هذه الاستمرارية للشركة وما صلتها بافتراضات الإدارة في القوائم المالية، ويجب على المدققين تقييم فرض الاستمرارية، حيث أن تعاون الإدارة مع المدقق مهم جدا لتسهيل تحديد الأحداث أو الظروف التي يمكن أن ينتج عنها شك ملموس على قدرة الشركة على الاستمرارية

¹ Socol, Adela. "Significant doubt about the going concern assumption in audit." *Annales Universitatis Apulensis: Series Oeconomica* 12, no. 1 (2010): 291.

- دراسة (منذر المومني و زياد شويات 2008)²، (قدرة المدقق على اكتشاف مؤشرات الشك باستمرارية العملاء)، حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى قدرة مراجع الحسابات على اكتشاف مؤشرات الشك باستمرارية العملاء عند مراجعة حسابات الشركات المساهمة العامة في الأردن، ومدى التزام مراجعي الحسابات القانونيين في الأردن بمعيار المراجعة الدولي رقم 570 الخاص بالاستمرارية. ولقد تم تطبيق الدراسة على مجتمع مراجعي الحسابات القانونيين الأردنيين، وبلغ عددهم 284 مراجع. وظهرت نتائج الدراسة أن مراجع الحسابات القانوني في الأردن يستطيع تحديد مؤشرات الشك المالية التي تؤثر على استمرارية العملاء بنسبة 86 %، وإن أكثر هذه المؤشرات أهمية، من وجهة نظر المراجعين عينة الدراسة، كانت الخسائر المتكررة من العمليات التشغيلية. أما بالنسبة للمؤشرات الأخرى فإن مراجع الحسابات القانوني في الأردن يستطيع تحديدها بنسبة 85.2 % و 83.6 % على التوالي

9- منهج وأدوات الدراسة

تتطلب الدراسة وطبيعة البحث استخدام مناهج متعددة تجاوبا مع طبيعة الموضوع، فسيتم اعتماد المنهج التاريخي في الجانب المتعلق بالتطور التاريخي للمراجعة، والمنهج الوصفي التحليلي في الجانب المتعلق بالإطار النظري للمراجعة، إضافة إلى اعتماد المنهج الاستقرائي في تشخيص مشكلة استمرار نشاط المنشآت في الجزائر،

وسيتم تجميع المعلومات الأولية من خلال استبيان موجه إلى المراجعين الخارجيين في الجزائر، وجمع الجهات المهمة بمهنة المراجعة من مدراء ماليين ومستثمرين وباحثين وبصفة عامة جميع فئات المجتمع المالي المهمة بمهنة المراجعة والمستفيدة من خدماتها، وتحليلها باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS21.0) .

10- صعوبات الدراسة

² منذر المومني، زيار شويات " قدرة المدقق على اكتشاف مؤشرات الشك باستمرارية العملاء" مجلة المنارة، المجلد 14 ، العدد 1،

من خلال قيامنا بهذا البحث في بداية العمل واجهتنا عدة صعوبات لم تقلل من عزمنا واصرارنا على مواصلة هذا العمل. كانت كفيلة بإعطائه نفس جديد وتتجلى هذه الصعوبات في :

- قلة الدراسات الأكاديمية السابقة في هذا المجال.
- عدم التجاوب المحسوس من بعض أفراد مجتمع الدراسة خاصة المهنيين منهم
- صعوبة الحصول على المعلومات الدقيقة التي تناولت هذا الموضوع.

11- خطة وهيكـل البحث

للإجابة على اشكالية البحث المتمثلة في دور المراجعة الخارجية للحسابات في التقرير عن استمرارية نشاط المنشأة، وكذا الاسئلة الفرعية المطروحة. تم تقسيم البحث إلى مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة. حيث احتوى الفصل الاول على الإطار النظري للمراجعة الخارجية. يتناول هذا الفصل مدخل حول المراجعة الخارجية، بالإضافة إلى التعرف على معايير المراجعة الخارجية وأيضاً تقارير للمراجعة الخارجية اما الفصل الثاني تضمن دراسة الإطار العام لمفهوم الاستمرارية ومسؤولية المراجع في تقييمها والتقرير عنها. وتم تقسمه إلى ثلاثة مباحث كالتالي: المبحث الأول سنتطرق فيه إلى التعرف على ماهية وطبيعة فرض الاستمرارية ومعوقاته. والمبحث الثاني مسؤولية ومهام المراجع بالنسبة لفرض المنشأة المستمرة والمبحث الثالث الآثار المترتبة على الاستمرارية المنشأة والتقرير عنها. اما الفصل الثالث خصص للدراسة الميدانية عن طريق استمارات الاستبيان الموزعة على مجتمع الدراسة الذي يتمثل في المراجعين الخارجيين في الجزائر، وجميع الجهات المهتمة بمهنة المراجعة من مدراء ماليين ومستثمرين وباحثين وبصفة عامة جميع فئات المجتمع المالي المهتمة بمهنة المراجعة والمستفيدة من خدماتها.

الفصل الأول:

الإطار النظري للمراجعة الخارجية

تمهيد

حظيت مهنة المراجعة بدور هام ومحوري في الحياة الاقتصادية و لا غرابة في ذلك أن تقرير المراجع يضيف الثقة على القوائم المالية التي تعتمد عليها شريحة واسعة من المستثمرين و المؤسسات في اتخاذ قراراتها الاستثمارية وغير الاستثمارية الهامة. والذي تم تقسيمه إلى ، وانطلاقا مما سبق، سنحاول في هذا الفصل التطرق للبناء النظري للمراجعة الخارجية ثلاث نقاط أساسية: مدخل حول المراجعة الخارجية ، معايير المراجعة الخارجية تقارير للمراجعة الخارجية.

المبحث الأول: مدخل حول المراجعة الخارجية

سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم المراجعة الخارجية وأهميتها وأهم الفروض، بالإضافة إلى المبادئ والتصنيفات.

المطلب الأول: مفهوم المراجعة الخارجية وأهميتها

سنتطرق في هذا المطلب لتعريف المراجعة الخارجية وأهميتها.

أولاً: مفهوم المراجعة الخارجية

المراجعة هي فحص القوائم المالية وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية، وذلك من طرف شخص محايد هو المراجع الخارجي.¹

ولهذا فالمراجعة الخارجية يجب أن يحوي على ثلاث فقرات:

- ✓ الفحص؛
- ✓ التحقق؛
- ✓ إبداء الرأي.

والمراجعة الخارجية نشاط رقابي تقوم به جهات معتمدة ذات سلطة اعتبارية، مثل:

- **جهات رئاسية متخصصة:** كما في نظم السلطات المركزية مثل الوزارة المهيمنة

على الإدارات الفرعية التابعة لها، وزارة الصحة، وزارة التعليم، وزارة الصناعة.... إلخ؛ خصت هذه الجهات بالتنظيم النوعي المتخصص.

- **جهات رقابية ذات هيمنة سلطوية عامة (حكومية)،** مثل: أجهزة المحاسبات

العامة والتنظيم والإدارة.... إلخ، وتختص بالتنظيم المالي والإداري؛

- **الجهات الرقابية المستقلة:** جمعيات وهيئات علمية تركز أهدافها على تناول

المعايير القياسية الخالصة، ولا تخضع لأي توجهات نفعية سياسية أو ربحية، مثل:

هيئات الاعتماد والجودة، الدولية والمحلية، باختلاف أطياف ومجالات العمل والبحث

¹ يوسف محمود جريوع: مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار الصفاء، عمان، الأردن، 2007، ص 6.

العلمي، مثل: هيئة اتحاد الكليات والمدارس في المملكة المتحدة، المنظمة العالمية للمعايير ISO... إلخ.

ثانياً: أهمية المراجعة الخارجية:

تعتبر المراجعة الخارجية وسيلة تخدم العديد من الأطراف في المؤسسة وخارجها، التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمؤسسة ومن هذه الأطراف نذكر:

✓ **إدارة المؤسسة :** تعتبر المراجعة الخارجية مهمة إدارة المشروع، حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على التخطيط تجعل من عمل المراجع حافزاً للقيام بهذه المهام، كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار لمثل هذه المؤسسة.

✓ **المؤسسات المالية والتجارية والصناعية:** تعتبر المراجعة الخارجية ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات حيث أنها تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض من عدمه على القوائم المالية المدققة حيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل.

✓ **الجهات الحكومية:** تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط، فرض الضرائب، منح القروض والدعم لبعض النشاطات، بالإضافة إلى الاتحادات والنقابات تعتمد على القوائم المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين المؤسسة وأي طرف آخر، وقد بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC أن أهمية المراجعة تكمن في أن مراجعي الحسابات المستقلون يساعدون في المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة إلى المؤسسة المالية وكذلك مساعدة خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي، كما أنه يساعد على اتخاذ القرارات الإدارية السليمة¹.

✓ **أهمية المراجعة للاقتصاد الوطني:** تخدم المراجعة الخارجية الاقتصاد الوطني بصفة عامة كنتيجة لخدماتها وأهميتها للفئات السابقة الذكر، من خلال مساهمتها الكبيرة والفعالة في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح

¹ غسان فالح المطارنة: تدقيق الحسابات المعاصرة من الناحية النظامية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006 ص

حالات الإسراف والتلاعب، ويعتبر المراجع خير عون للدولة لتنفيذ خططها والكشف عن أي انحراف مالي ومعالجته وتقويمه بالسرعة الممكنة لتحقيق أهداف الخطة العامة الهادفة إلى مضاعفة الدخل القومي وتنمية الاقتصاد وتحقيق الرفاهية للمواطنين¹

المطلب الثاني: فروض ومبادئ المراجعة الخارجية

للمراجعة الخارجية فروض تساعد في إيجاد نظرية شاملة لها كما توجد لها مبادئ تحدد الإطار العام لها.

أولاً- فروض المراجعة الخارجية:

يمثل الفرض في أي مجال للمعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال.

ومن ثم فإن وضع فروض للمراجعة الخارجية عملية ضرورية لحل مشاكل المراجعة والتوصل إلى نتائج تساعد في إيجاد نظرية شاملة ومن الملاحظ أن فروض المراجعة الخارجية لم تلقى الاهتمام الكافي كما هو الحال في مجال فروض المحاسبة ولذلك فإن وضع مجموعة من الفروض التي تأخذ في الاعتبار طبيعة المراجعة ونوعية المشاكل التي تتعامل معها هو بمثابة إيجاد مجموعة من الظروف التجريبية التي يجب أن تخضع للدراسة الانتقادية حتى يمكن أن تلقى القبول العام من المهنة.

يمكن تلخيص أهم الفروض التي تستند إليها عملية المراجعة في الآتي:

✓ قابلية البيانات المالية للفحص:

من الملاحظ أن الفرض مرتبط بوجود مهنة المراجعة فإذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص فلا مبرر إذن لوجود هذه المهنة.

وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقديم البيانات المحاسبية والخطوط العريضة التي نسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها، ومن هذه المعايير:

¹ سامي محمد الوقاد و لؤي محمد وديان: تدقيق الحسابات (1)، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص

- ✓ الملائمة؛
- ✓ القابلية للفحص؛
- ✓ البعد عن التحيز؛
- ✓ القابلية للقياس الكمي.
- ✓ عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع الخارجي وإدارة المؤسسة:

إنه لمن الواضح وجود تبادل للمنفعة بين إدارة المؤسسة والمراجع الخارجي، فالإدارة تعتمد في معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي المراجع الخارجي، ومن ثم فهي تستفيد من المعلومات التي تم مراجعتها بدرجة أكبر من التي لم يتم مراجعتها، ولكن هذا لا يعني استحالة فقد يكون هناك أحيانا بعض التعارض في الفترة القصيرة لإدارة المؤسسة قد ترى أن من مصلحتها العاجلة أو من مصلحة المشروع أن تخفي بعض البيانات عن المراجع الخارجي وفي هذه الحالة يكون المراجع الخارجي متيقظا لهذا الاحتمال وعدم وجود هذا الفرض سيحتم على المراجع القيام بمراجعة تفصيلية لكل ما يقدم إليه من معلومات وإيضاحات تعدها الإدارة لعدم الثقة فيها ، بل وأكثر، من ناحية أخرى فإن وجود هذا الفرض سوف يقودنا إلى افتراضات ثانوية من حيث رشد الإدارة عند شراء الأصول وفي إدارة الأعمال الخاصة بالمؤسسة وفي تنفيذ الالتزامات وبالتالي فسوف تجعل استخدام المراجعة الاختيارية أمرا مستحبا وأن تكون عملية المراجعة اقتصادية وعملية.

✓ توافر نظام كافٍ للرقابة الداخلية:

يبني هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال وقوع الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برنامج للمراجعة بصورة تخفض مدى الفحص؛

وتشير الرقابة الداخلية إلى نظام يتضمن مجموعة عمليات مراقبة مختلفة إدارية ومحاسبية وضعتها الإدارة ضمانا لحسن سير العمل في المؤسسة وتشمل الرقابة الداخلية ما يلي:

- رقابة إدارية: وهدفها تحقيق أعلى كفاية إنتاجية وإدارية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية وفقا للخطط ووسائلها) الموازنات، التكاليف المعيارية، دراسات الوقت، التقارير، التدريب).

- **رقابة محاسبية:** وهدفها اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها ومن وسائلها (حسابات المراقبة، الجرد المستمر، المصادقات، التدقيق الداخلي، النظام المستندي).

- **ضبط داخلي:** وهدفه حماية أصول المنشأة من أي اختلاس أو ضياع أو سرقة أو سوء استعمال ومن وسائلها (تقسيم العمل ، تحديد الاختصاصات والمسؤوليات).

✓ **خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أي أخطاء غير عادية أو تواطئية:**

نجد أن هذا الفرض ضروري في جعل عملية المراجعة اقتصادية وعملية، فعدم وجود هذا الفرض يتطلب من المراجع عند إعداد برنامج المراجعة أن يوسع من اختباره وان يستقصي وراء كل شيء بالرغم من عدم وجود ما يؤكد بأنه سوف يكتشف الأخطاء ويثري هذا الفرض نقطة هامة، وهي مسئولية المراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء فوجود هذا الفرض سوف لن يساعد على اكتشاف الأخطاء غير العادية والتواطئية، ولكن إذا كانت هذه الأخطاء واضحة بحيث يستطيع المراجع اكتشافها خلال اختباره العادية فانه لا يكون لديه أي عذر في حالة عدم كفاية الفحص الذي قام به ولم يتمكن من اكتشافها ولذلك يجب التركيز في هذا المجال على درجة العناية المطلوبة من المراجع أثناء مزاولته لعمله حتى يكون هذا الفرض ذا قيمة حقيقية، ومن ناحية أخرى نرى أن نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية للمشروع والخبرة تعمل على تدعيم هذا الفرض.

✓ **العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:**

نجد أن هذا الفرض مستمد من احد فروض المحاسبة وهو فرض استمرار المؤسسة ويعني هذا الفرض أن مراجع الحسابات الخارجي إذا اتضح له أن إدارة المؤسسة رشيدة في تصرفاتها عند شراء أحد الأصول مثلاً أن الرقابة الداخلية سليمة فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد دليل على غير ذلك.

✓ **يفرض المركز المهني لمراجع الحسابات الخارجي التزامات مهنية:**

نجد أن هذا الفرض لم يوضع تحت الدراسة الشاملة ومع ذلك فإن الالتزامات المهنية التي يفرضها مركز مراجع الحسابات الخارجي قد تم الاعتراف بها إلى حد ما بقبول معايير المراجعة المتعارف عليها، فهذا الفرض أساس تحديد مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه المجتمع وتجاه زملائه¹.

✓ المراجع الخارجي يزاول عمله كمراجع فقط:

إن مهمة المراجع الخارجي تقتصر على إبداء رأيه الفني في سلامة القوائم المالية فقط، بغض النظر عن إمكانياته وقدراته على القيام بمهام أخرى²

ثانيا- مبادئ المراجعة الخارجية:

إن مبادئ المراجعة الخارجية متعلقة بالركنين التاليين للمراجعة:

-**الفحص** وهو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها؛

-**التقرير** وهو بلورة نتائج الفحص والتدقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

وعلى اثر ذلك فان مبادئ المراجعة تنقسم إلى قسمين: مبادئ مرتبطة بالفحص، ومبادئ مرتبطة بالتقرير، وهي مبينة فيما يلي:

1- المبادئ المرتبطة بالفحص: وتشمل ما يلي³

مبدأ التكامل: ويسمى أيضا بالإدراك الرقابي ويعني انه يجب على المراجع أن يكون على معرفة تامة وكلية بجميع أعمال وطبيعة أحداث المؤسسة والآثار المرتقبة عليها.

-**مبدأ الشمول:** يقصد هذا المبدأ أن يشمل الفحص جميع أهداف المؤسسة وجميع التقارير المالية لها.

¹ عبد الفتاح الصحن وآخرون: أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الإسكندرية، 2007، ص 26.

² غوالي محمد بشير: دور المراجعة في تفعيل الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004، ص7

³ المرجع نفسه، ص 7

- مبدأ الموضوعية: ويعني ذلك ابتعاد المراجع عن التقدير الشخصي واعتماده عن الأدلة الإثبات الصحيحة بكل موضوعية.
- مبدأ مدى الكفاية الإنسانية: يعرب عما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير: وتتمثل فيما يلي¹

- مبدأ كفاية الاتصال: من أجل تحقيق الأهداف من عملية المراجعة، جب على التقرير أن يكون أداة لنقل العمليات الاقتصادية للمؤسسة جميع العاملين وبصورة صحيحة.
- مبدأ الإفصاح: جب على المدقق أن يقوم بالإفصاح على كل المعلومات الي من شأنها أن تساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها وخاصة كشف الأخطاء والغش وجوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية.
- مبدأ الإنصاف: جب أن يكون التقرير فيه المعلومات لجميع الأطراف ذات المصلحة بالمؤسسة دون تمييز.
- مبدأ السببية: جب أن يحتوي التقرير على تفسير كل التصرفات غير العادية الي تواجه المراجع.

المطلب الثالث: تصنيفات المراجعة الخارجية:

سنتطرق في هذا المطلب إلى تصنيفات المراجعة الخارجية.

سوف نوضح بشكل خاص أنواع المراجعة الخارجية كما هي في الواقع، والتي تتمثل في ثلاثة أنواع هي: المراجعة القانونية، المراجعة التعاقدية، الخبرة القضائية².

¹شوقي جباري و فريد خميلي: دور المراجعة الخارجية في إرساء دعائم الحوكمة، ملتقى وطني حول: مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، سكيكدة، 2010، ص 14

²محمد بوتين: المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، الجزائر، 2008، ص27

✓ **المراجعة القانونية:** وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها ويترتب على عدم القيام بتلك المراجعة وقوع المخالفات تحت طائلة العقوبات المقررة ولا بد أن تكون هذه المراجعة كاملة بمعنى عدم وجود قيود مفروضة على عمل المراجعة من قبل الإدارة ومن أمثلة ذلك مراجعة حسابات شركات المساهمة.

المراجعة التعاقدية (الاختيارية): وهي مراجعة تطالبها المنشأة أو أصحابها بطريقة اختيارية بمعنى عدم وجود التزام قانوني يحتم القيام بها وهي تسمى في بعض الأحيان المراجعة الخاصة وقد تكون كاملة أو جزئية حسب ظروف المنشأة وهي ليست إجبارية، ففي الشركات الفردية وشركات الأشخاص قد يتم الاستعانة بخدمات المراجعة الخارجية في مراجعة حسابات المشروع واعتماد قوائمه المالية الختامية نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود مراجع خارجي من حيث اطمئنان الشركاء خاصة في حالات الإفصاح عن صحة المعلومات المحاسبية.

المبحث الثاني : معايير المراجعة الخارجية

يقصد بمعايير المراجعة بأنها الإرشادات والتوجيهات الواجب الالتزام بها عند تنفيذ عمليات المراجعة وإبداء الرأي الفني المحايد عن أمر معين وفي هذا المبحث سنتطرق للتعرف على أهم معايير المراجعة الخارجية.

المطلب الأول : معايير المراجعة الخارجية المقبولة قبولاً عاماً

توصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير، كما أنها توصف بالشخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية لمراجع الحسابات الخارجي، والمقصود بهذه المعايير أن خدمات المراجعة يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية والعلمية.

وتتكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاثة معايير كالاتي: ¹

- **التأهيل العلمي والعملية:** يجب أن يقوم بالمراجعة شخص أو أشخاص حائزون على التدريب التقني الملائم والكفاءة اللازمة في مراجعة الحسابات.

- **الاستقلال:** على مراجع الحسابات أن يلتزم دائماً باستقلال تفكيره في جميع الأمور التي ترتبط بالمهمة المكلف بها

- **العناية المهنية الملائمة:** على مراجع الحسابات أن يبذل العناية المهنية الواجبة في عملية المراجعة ووضع التقرير ويطلق على هذا المعيار كذلك بالحذر المهني المعقول

أولاً: معيار التأصل العلمي والعملية لمراجع الحسابات

إن التدريب اللازم لمهمة مراجع الحسابات الخارجي المستقل يشمل منهاجاً علمياً موسعاً، تلبية دراسة مهنية شاملة في المحاسبة والمواد المرتبطة بها، وتجدر الإشارة أنه ليس من المطلوب من مراجع الحسابات أن يكون خبيراً أو ملماً بتخصص معين أو بفرع آخر من فروع

¹ محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر على: المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية: الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص49.

المعرفة، مثل القانون أو الإحصاء أو غيرها، إذا أن المراجع يستطيع أن يستعين بخبير متخصص في المجالات التي يحتاج إليها.

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين خبير المراجعة بأنه شخص أو مؤسسة يمتلكون خبرة في مجال آخر غير المراجعة أو المحاسبة، والذي يستخدم عمله في ذلك المجال من قبل المراجع لمساعدته في الحصول على أدلة المراجعة الكافية والملائمة.¹

ومن المتفق عليه ان تعليم المراجعين وتدريبهم ينطوي على مسؤولية شخصية ومسؤولية مهنية، فمن ناحية الذي يرغب أن يكون مراجعاً ينبغي أن يتوفر لديه الاستعداد والتفكير السليم والرغبة في ممارسة العمل كمراجع، ومن الناحية المهنية فإنه يقع على عاتق المراجعين ذوي الخبرة تدريب المراجعين حديثي العهد، من خلال عملية التوجيه والإشراف السليم على أعمالهم.

تلعب المنظمات التي تشرف على المهنة في معظم دول العالم دوراً كبيراً في مجال تعليم وزيادة خبرة أعضائها عن طريق ما تقدمه من برامج تدريبية وتوجيهات وتوصيات وبحوث، كما يشمل التدريب في المراجعة على الاشتراك بانتظام في الاجتماعات والندوات التي تنظمها وتعقدتها المنظمات المهنية التي تهتم ليس فقط بالمحاسبة وإنما بالعلوم ذات العلاقة بالمحاسبة كإدارة الأعمال والإحصاء وغيرها. ومما سبق يمكن الوقوف على أهم عناصر هذا المعيار وهي:

- التأهيل العلمي أو الدراسي.

- التأهيل العملي والخبرة المهنية.

- الربط بين التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني.

كما انه في ظل المعالجة الالكترونية للمعلومات المحاسبية (باستخدام الحاسوب)، وهذا ما يميز البيئة الحالية للمحاسبة والمراجعة فإنه على المراجع أن يمتلك المعرفة الكافية بنظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية حتى يتمكن من التخطيط والإشراف والتوجيه والرقابة

¹ International Fédération of Accountants (IFAC): Handbook of international standards on auditing and quality control, P19.

وفحص العمل المؤدى، ويجب عليه أن يأخذ في الاعتبار المهارات المتخصصة المطلوبة لتنفيذ عملية المراجعة في بيئة المعالجة الالكترونية وما لها من خصوصيات، سواء في تعقيد مراجعتها وما تتطلبه من مهارات أو من حيث مساهمتها في دعم وتسريع أعمال المراجعة.

كما أشار لها معيار المراجعة الدولي (ISA330)، وهو استجابة المراجع للمخاطر المقيمة، من حيث ايجابية هذا الاستخدام في دعم أعمال المراجعة.

حيث يوضح هذا المعيار أن التأهيل العلمي للمراجع في مجال المعالجة الالكترونية يتيح له استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب الإلكتروني وإجراء فحص أكثر شمولاً للمعاملات والملفات المحاسبية الإلكترونية، والذي قد يكون مفيداً عندما يقرر المراجع تعديل نطاق الفحص، كمثال الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال، ومن الممكن استخدام هذه الأساليب لاختيار عينة معاملات من الملفات الإلكترونية الرئيسية أو فرز معاملات ذات خصائص محددة أو اختبار مجموعة بكاملها بدلاً من عينة.¹

ولما يكتسبه جانب التأهيل العلمي من أهمية على مستوى معايير مهنة المحاسبة والمراجعة، عملت لجنة التعليم التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين على تطوير معايير التعليم الدولية لتضع بذلك إشارة مرجعية لتعليم أعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة.

فقد تم إدراج معايير التعليم الدولية والبيانات الدولية لممارسة التعليم في إصدار عام 2009م لمعايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين كدليل عمليات التعليم الدولية الخاص بالاتحاد الدولي للمحاسبين.²

ثانياً : معيار استقلال المراجع

يقصد بالاستقلال القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية، فعلى مراجع الحسابات أن يلتزم دائماً باستقلال تفكيره في جميع الأمور المرتبطة بالمهمة المكلف بها. الاستقلال في التفكير هو في الأساس حالة فكرية، إذ على مراجع الحسابات أن يكون رأيه من خلال استقلاله في التفكير والعمل، كما عليه أن يعتبر هذا الاستقلال ضرورة لا غنى عنها من شأنها أن تزيد من

¹Ibid, P 7.

² دليل عمليات التعليم الدولية الخاص بالاتحاد الدولي للمحاسبين والمتوفر على الموقع الإلكتروني الخاص بالاتحاد الدولي

للمحاسبين <http://www.ifac.org>

مصادقية المعلومات المحاسبية التي يبدي المراجع فيها رأيه، خاصة وأن الدائنين والمستثمرين والجهات الحكومية وغيرهم من الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية يعتمدون على رأي مراجع الحسابات بصفته خبيراً مستقلاً ومحياداً. ولا يكفي أن يكون مراجع الحسابات مستقلاً ظاهرياً بل يجب توفر الاستقلال الواقعي، وهذا يعتمد على مستوى المراجع الأخلاقي.¹

وفي هذا المجال فقد عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين استقلال المراجع على أنه يشمل عنصرين أساسيين وهما:²

- **استقلال في التفكير:** وهو الحالة العقلية التي تتيح تقديم رأي بدون أن تتأثر بالموثرات التي تضعف الحكم المهني، وتتيح للفرد أن يتصوف بنزاهة وأن يمارس الموضوعية والتشكك المهني.

- **الاستقلال الظاهري:** وهو تجنب الحقائق والظروف التي هي من الأهمية بحيث أن طرفاً آخر معقولاً ومطلعاً وله معرفة بكافة المعلومات ذات العلاقة، بما في ذلك أية وسائل حماية مطبقة، سيتوصل بشكل معقول إلى أن النزاهة أو الموضوعية أو الشك المهني لشركة أو عضو في فريق التأكيد قد تم التنازل عنها.

أثار معيار استقلال وحياد المراجع الكثير من الجدل والنقاش بين المحاسبين والمراجعين وغيرهم من الجهات المهتمة بالمراجعة، وذلك لصعوبة وضع تعريف دقيق ومحدد لمفهوم الاستقلال والحياد نتيجة ارتباط هذا المفهوم بالحالة الذهنية للمراجع. كما أن العلاقات المالية التي تربط المراجع بالمنشأة التي يقوم بمراجعتها بالإضافة إلى ما يطلع عليه من أمور تصنف بالسرية قد تثير شكوكاً لدى الجهات المختلفة، والتي لا تدرك أهمية حيادية تلك المعلومات ولا الضوابط الموضوعية على استخدامها من طرف مراجع الحسابات على أساس حياده واستقلاله، لذلك سيتم التطرق لأهم العناصر التي تدعم استقلاليته من خلال النقاط التالية:

- يجب أن يتصف المراجع بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه ويجب أن تتميز أعماله بالعدالة لجميع الأطراف والفئات المختلفة، فتميز المراجع بالأمانة المهنية يجعل آراءه غير متحيزة لأي جهة، ويجب أن يقتنع مستخدمو القوائم المالية باستقلال المراجع فالوجود

¹ خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، 2000، ص 57.

² International Fédération of Accountants (IFAC), op cit, p28.

الحقيقي لمهنة المراجعة يعتمد على هذا الاقتناع، فإذا شك مستخدمو القوائم المالية في استقلال المراجعين فإن آراءهم لا تكون لها قيمة، وبالتالي لا تكون هناك حاجة لخدمات المراجعين، ولكي يثق مستخدمو القوائم المالية في استقلال المراجعين، فإنه يجب على هؤلاء تجنب جميع العلاقات والظروف التي تدعو إلى الشك في استقلالهم.

- إن ظهور مراجع الحسابات بمظهر الاستقلال والحياد يعزز من ثقة جميع الجهات المستفيدة من خدماته ويمكن ذلك من التحقق من تمتعه بالاستقلال التام، ولعل المظهر المستقل ينال اهتماما من الجمهور أكثر من الحالة العقلية، كما أن النظرة السلوكية لعمل مراجع الحسابات تمكن من تحديد المؤشرات التي قد تضغط على استقلالية وحياده وتخرجه من الاستقلال التام، وبالتالي يمكن بناءا على هذه الضغوط وضع معايير لاستقلال المراجع.

- تمثل إدارة المنشأة أو مجلس إدارة الشركة مصدر الضغط الأكبر على مراجع الحسابات، كما أنها في الوقت نفسه تشكل مصدرا لعدم ثقة مستخدمي القوائم المالية، ويمكن التطرق إلى الضغوط التي تمارسها الإدارة على مراجع الحسابات المستقل في العناصر التالية:

- عند قيام المراجع بوضع برنامج المراجعة وتحديد الاختبارات والإجراءات ووقت القيام بها تحرص إدارة الشركة على التركيز على نقاط معينة دون الأخرى، كما أنها لا تمكن المراجع من الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة، والتي يرى المراجع ضرورة الحصول عليها، نظرا لخوفها من اكتشاف تلاعبها أو حرصا على بعض الأسرار.¹

عند قيام المراجع بعملية الفحص وإجراء الاختبارات اللازمة للدفاتر والسجلات، وانتقاد أنظمة الرقابة الداخلية وقيامه بالإجراءات الضرورية للتحقق من وجود أصول المنشأة ومن ملكيتها لها وعدم وجود مرهونات عليها لصالح الغير، ومتابعة الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية، حيث تتدخل إدارة المنشأة في عمل المراجع وتجعله يركز على بعض البنود دون الأخرى.

¹ Société nationale de comptabilité : relations dirigeantes d'entreprise et commissaires aux comptes, la revue algérienne de comptabilité et d'audit, n01, 1ère trimestre 1994, Alger, p36.

• عند قيام المراجع بكتابة التقارير ورغبتها في تعديل رأي مراجع الحسابات أو إجماعه عن الإفصاح عن بعض الحقائق المالية التي تهم الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية.

ضمانا لاستقلال المراجع وحفظا لحياده فإن على مراجع الحسابات ألا يتدخل في تسيير المنشأة، بمعنى التدخل والتطرق المباشر في الإجراءات التي تتعلق بالتسيير والتي أصلا مسندة للإداريين وفقا للتشريعات والمراسيم المختلفة.

يكتسي معيار الاستقلال أهمية كبيرة، حيث يعتبر عنصر الاستقلال عنصرا مهما في ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في المعلومات التي قام مراجع الحسابات بمراجعتها وبالتالي يجب أن يتم التعرف على أهم الضغوط التي يتعرض لها مراجع الحسابات والتي تؤثر على رأيه الفني، وتعتبر إدارة المنشأة أو مجلس إدارة الشركة من أهم الجهات التي يمكن أن تضغط على مراجع الحسابات، سواء كان تأثيرا مباشرا أو غير مباشر بمختلف وسائل الضغط التي تؤثر بها الإدارة على المراجع، والتي تتمثل أساسا في طريقة التعيين أو العزل أو تحديد الأتعاب، لذلك سيتم التطرق لاستقلالية المراجع من خلال ما يلي:¹

- ✓ التعيين
- ✓ العزل
- ✓ الأتعاب
- ✓ وجود مصالح اقتصادية مع إدارة المنشأة
- ✓ قيام المراجع ببعض الخدمات الإدارية للمنشأة

1-التعيين: إن قيام المنشأة بتعيين مراجع الحسابات يعطيها الفرصة لممارسة بعض الضغوط عليه مادامت سلطة التعيين بحوزة إدارتها، وفي هذا المجال ولتجنب هذا الضغط نجد أن بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية (SEC) ومن أجل دعم استقلال مراجع الحسابات الخارجي المستقل، فقد أوكلت حق التعيين وتحديد الأتعاب إلى لجنة المراجعة الخارجية بالمنشأة حتى لا يمارس إدارتها أي ضغط على المراجع.

¹ يوسف محمود جربوع: مراجعة الحسابات النظرية والتطبيق، المرجع السابق، ص 43-45

2-العزل: إن تمتع إدارة المنشأة بصلاحيّة عزل مراجع الحسابات الخارجي المستقل يمثل مصدر تهديد لاستقلالية وحياد المراجع، بحيث تقوم الإدارة بعزل المراجع إذا لم يلبي مطالبها ويتبع توجيهاتها، ويوصي في هذا المجال أن يقوم المراجع الجديد بالاتصال بالمراجع القديم ووقوف على أسباب عزله، وما إذا كانت تتعلق برفضه لضغوط مارسها إدارة المنشأة على حياده واستقلاله قبل تعيينه عوضا عنه، وتلعب الجمعيات والمؤسسات المهنية دورا هاما في التأكيد على هذه الإجراءات.

3-الأتعاب: يعتبر تحكم المنشأة في تحديد أتعاب المراجع الخارجي عاملا يعرض المراجع لتخفيض أتعابه إذا لم يتم بتنفيذ مطالب وتعليمات الإدارة، لذلك نجد أنه بموجب توصيان بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية فقد أسند حق تحديد أتعاب المراجع الخارجي إلى لجنة الشؤون الخارجية، وذلك ضمانا لعدم تدخل الإدارة في تحديد أتعاب المراجع وحماية استقلاليته وحياده. وفي الجزائر حسب قانون 01/10 المنضم لمهنة المحاسبة في الجزائر.¹

4- وجود مصالح اقتصادية مع إدارة المنشأة: تعتبر ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في استقلال المراجع الخارجي من الأمور الهامة لمراجع الحسابات الخارجي، وهذه الثقة قد تهتز بأي أدلة تطعن في هذا الاستقلال في نظر الأشخاص العاديين، فلكي يكون المراجع مستقلا يجب عليه أن يكون مستقلا نهائيا، ولكي يتم الاعتراف باستقلال المراجع يجب أن يكون حرا من أي التزامات تجاه العميل الذي يراجع حساباته، أو أن تكون للمراجع مصلحة في الإدارة أو الملكية.

إن مراجع الحسابات الخارجي الذي يراجع حسابات شركة يكون هو عضوا في مجلس إدارتها قد يكون مستقلا من الناحية الذهنية، ولكن لا ينتظر من مستخدمي القوائم المالية أن يقبلوا بصفة الاستقلال هذه لأن المراجع في حقيقة الأمر أصبح يراجع قرارات قد ساهم هو جزئيا في اتخاذها.

¹ قانون رقم 10 - 01 مؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. الجريدة الرسمية رقم 42

وفي هذا الصدد نجد أن معظم القوانين في دول العالم قد نصت على ضرورة عدم وجود مصالح مشتركة سواء كانت مالية أو اقتصادية بين المراجع وإدارة المنشأة أو الشركة التي يراجع حساباتها، كامتلاك أسهم أو العمل لدى المنشأة أو الحصول على قرض منها.

5- قيام المراجع ببعض الخدمات الإدارية للمنشأة: يعتبر قيام المراجع ببعض الخدمات الإدارية للمنشأة التي يقوم بمراجعة حساباتها من أهم المشاكل التطبيقية العملية المتعلقة بمعيار الاستقلال، وفي هذا المجال يطرح التساؤل حول كون قيام المراجع بتلك الخدمات يجعل مختلف الجهات المستخدمة للمعلومات المحاسبية والمستفيدة من المراجعة تشك في حياده واستقلاله.

أصدرت مؤسسات المراجعة الكبرى مجتمعة في سنة 1991م ورقة عمل لبحث هذا الموضوع لقناعته بأن هذا الاعتقاد غير صحيح، وعلى العكس فإن احتياجات العموم والمساهمين والعملاء تخدم أفضل إذا كان مراجع الحسابات يقدم خدمات متعددة بما فيها المراجعة والاستشارات الضريبية الإدارية والتنظيمية الممكنة.¹

وفي هذا المجال ترى لجنة أخلاقيات المهنة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، أن قيام المراجع بتلك الخدمات لا يؤثر نظرياً على استقلال المراجع، طالما أن المراجع لا يتخذ القرارات الإدارية، ولا يفقد الحكم الموضوعي على القوائم المالية، كما يرى بعض الكتاب أنه طالما أن المراجع تعتبر خدماته هي مجرد النصيحة والاستشارة ولا يساهم في اتخاذ القرارات، فإن استقلاله وحياده لن يتأثر.

كما أنه عند قيام مراجع الحسابات الخارجي بإعداد الإقرار الضريبي عن العمل الذي يراجع حساباته، يقدم ضماناً إلى مصلحة الضرائب بأن هذا الإقرار يعرض فيه المراجع الأرباح حسب التعليمات المطلوبة، كما أنه عند تقديم الخدمات الضريبية يفسر الشك لصالح العميل طالما أن هناك مبرراً قانونياً مقبولاً يؤيد هذا الموقف.

¹فؤاد محمد علاء الدين: مدقق الحسابات والخدمات الاستشارية، المحاسب القانوني العربي، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، العدد 77، 1993، ص 20.

كما أن صفة الاستقلالية للمراجع تم التأكيد طيها واعتمادها ضمن متطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة (SQCS1) الجديد والمعدل سنة 2009م، من أجل تحقيق الاستقلالية في أعمال شركات المراجعة، حيث ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول حول قيام الشركة وموظفيها، بما في ذلك موظفي شركة ضمن المجموعة، بالنقد بالاستقلالية، حيث تقتضي متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة ذلك. ويمكن هذه السياسات والإجراءات شركات المراجعة من القيام بما يلي:¹

- الإبلاغ عن متطلبات الاستقلالية إلى موظفيها، وإذا أمكن، الأشخاص الآخرين الخاضعين لهذه المتطلبات.

- تحديد وتقييم الظروف والعلاقات التي تخلق تهديدات على الاستقلالية، واتخاذ الإجراء المناسب للتخلص من هذه التهديدات أو الحد منها إلى مستوى مقبول من خلال تطبيق الإجراءات الوقائية، أوفي حال كان مناسباً، الانسحاب من العملية، حيث يكون الانسحاب ممكناً بموجب القانون أو النظام المعمول به.

ثالثاً: معيار بذل العناية المهنية الملائمة

يقصد بهذا المعيار بذل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني في أداء المراجع لعملية المراجعة وفي أعداده للتقرير، وهناك من بعض الكتاب والمختصين من يطلق على هذا المعيار بالحذر المهني المعقول.²

وعلى العموم فمتطلبات هذا المعيار تتمثل فيما يلي:

- يجب على مراجع الحسابات الخارجي المستقل أن يبذل العناية المهنية المطلوبة منه كافية وملائمة، عند قيامه بفحص وانتقاد أنظمة الرقابة الداخلية والدفاتر والسجلات والقوائم المالية المعروضة عليه من إدارة المنشأة محل المراجعة، كما يجب عليه أن يتحقق من جميع بنود الميزانية وحسابات النتائج ومختلف القوائم المالية.

¹International Fédération of Accountants (IFAC), op cit, P48.

²خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، المرجع السابق، ص57.

- يجب أن يستدل مراجع الحسابات الخارجي في تحديد مستوى العناية المهنية المناسبة بالدراسة والفهم لمسؤولياته القانونية والمهنية.

تعتبر المسؤولية القانونية التي يحددها القانون للمراجع بمثابة الحد الأدنى للعناية المهنية التي يجب توافرها في أعمال المراجعة، وبما أن المسؤولية المهنية تحدد الحد الأدنى للعناية المهنية فإن مهمة المراجعة وما تحدده وتفرضه من مسؤولية تحاول رفع العناية المهنية عن ذلك الحد الذي يحتمه القانون.

- تتطلب العناية المهنية من مراجع الحسابات الخارجي وضع خطة وبرنامج ملائمين لتنفيذ عملية المراجعة والإشراف التام على المساعدين، وذلك عن طريق متابعة تقدمهم في أداء المهام المفوضة لهم.

- تعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أحد أهم متطلبات العناية المهنية الملائمة، حيث تعتبر هذه الدراسة والتقييم لنظام الرقابة الداخلية أساساً لتحديد مدى الاختبارات والفحوص التي ستكون مجالا لتطبيق إجراءات المراجعة، كما أن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة الحصول على الأدلة في المراجعة، وإنما يحدد أيضاً درجة العمق المطلوبة في فحص تلك الأدلة، ويوضح أيضاً الوقت الملائم للقيام بإجراءات المراجعة، كما يحدد درجة التركيز النسبي على مختلف الإجراءات.

- تتطلب العناية المهنية من المراجع الخارجي الحصول على مختلف أدلة الإثبات الكافية والملائمة من خلال عملية الفحص والملاحظة ومختلف الإجراءات، من أجل توفير أساس ملائم لإبداء الرأي حول مختلف القوائم المالية، ومن الضروري أن تكون تلك الأدلة كافية من حيث الكم والنوع.

تجب الإشارة إلى أنه تبقى العناية المهنية مستمرة لتشمل جميع مراحل المراجعة وصولاً إلى إعداد التقرير، حيث تعتبر المعايير العامة من أهم المعايير العشرة للمراجعة، إذ أن عدم توفر أحد تلك المعايير يجعل باقي المعايير بدون معنى وغير موضوعية، فإذا قام بالمراجعة شخص غير مؤهل علمياً ومهنياً بشكل ملائم، أو غير مستقل أولم يبذل العناية المهنية الملائمة فإنه لن يكون هناك معنى لعملية المراجعة مع توافر باقي المعايير، ولا تحقق المراجعة الأهداف المرجوة منها.

وقد أشار الاتحاد الدولي لمحاسبين إلى متطلبات بذل العناية المهنية الملائمة ضمن مسؤوليات المراجع من خلال معيار المراجعة الدولي (ISA200)، الذي يندرج ضمن معايير مسؤوليات المراجع، الفقرة رقم (7) من مقدمة المعيار.¹

بأنه تقتضي معايير المراجعة الدولية من المراجع ممارسة الحكم المهني والالتزام بالتشكك المهني أثناء تخطيط وإجراء عملية المراجعة وأن يقوم بما يلي:

- تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناتجة عن احتيال أم خطأ، بالاستناد إلى فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية لديها.
- الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة حول ما إذا كانت الأخطاء موجودة أم لا وذلك من خلال تصميم وتطبيق إجراءات استجابة مناسبة للمخاطر المقيمة.
- تكوين رأي حول البيانات المالية بالاستناد إلى الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.

كما أشار المعيار المراجعة الدولي لاستخدام عمل المراجعين الداخليين (ISA610)، إلى بذل العناية المهنية الملائمة في الاستفادة من أعمال المراجعين الداخليين.²

كما أنه ضمن متطلبات المعيار الدولي ((ISA240) مسؤوليات المراجع المتعلقة بالاحتيال في عملية مراجعة البيانات المالية)، فإنه يجب على المراجع أن يتخذ التشكك المهني أثناء المراجعة، مدركاً احتمال أنه قد توجد أخطاء جوهرية بسبب الاحتيال، بالرغم من خبرة المراجع السابقة فيما يتعلق بأمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمكلفين بالرقابة.³

المطلب الثاني: المعايير الدولية للمراجعة الخارجية

يتضمن هذا المطلب عرض أهم معايير المراجعة الدولية التي تحكم عمل المراجع وقبل هذا نعرض حملة عن منظمة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC):

¹International Fédération of Accountants (IFAC), op citl, p77.

²Ibid, P77.

³Ibid, p647

الاتحاد الدولي للمحاسبين هو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تقع في مدينة نيويورك في الولايات المتحدة الأمريكية تم تأسيسه عام 1977م، وتتلخص مهمته في خدمة الصالح العام والاستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أنحاء العالم والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية عن طريق ترسيخ وتشجيع الالتزام بالمعايير المهنية عالية الجودة وتعزيز التقارب الدولي بين هذه المعايير والتعبير عن قضايا المصلحة العامة حيث تكون الخبرة المهنية أكثر ملائمة.¹

و ينفذ برنامج عمل الاتحاد من قبل اللجان التالية:²

✓ **لجنة التعليم:** تضع معايير التعليم والتأهيل اللازم لمزاولة المهنة على أن خضع بيانات اللجنة لموافقة المجلس.

✓ **لجنة السلوك المهني:** وتضع معايير آداب السلوك المهني وتعزيز قيمتها وقبولها من قبل المنظمات الأعضاء بموافقة مجلس الاتحاد.

✓ **لجنة المحاسبة المالية والإدارية:** وتعمل على تطوير المحاسبة المالية والإدارية عبر إيجاد البيئة التي تزيد عن مستوى كفاءة المحاسبين الإداريين في المجتمع بصورة عامة، وهلا أن تصدر البيانات اللازمة مباشرة نيابة عن جلس الإدارة.

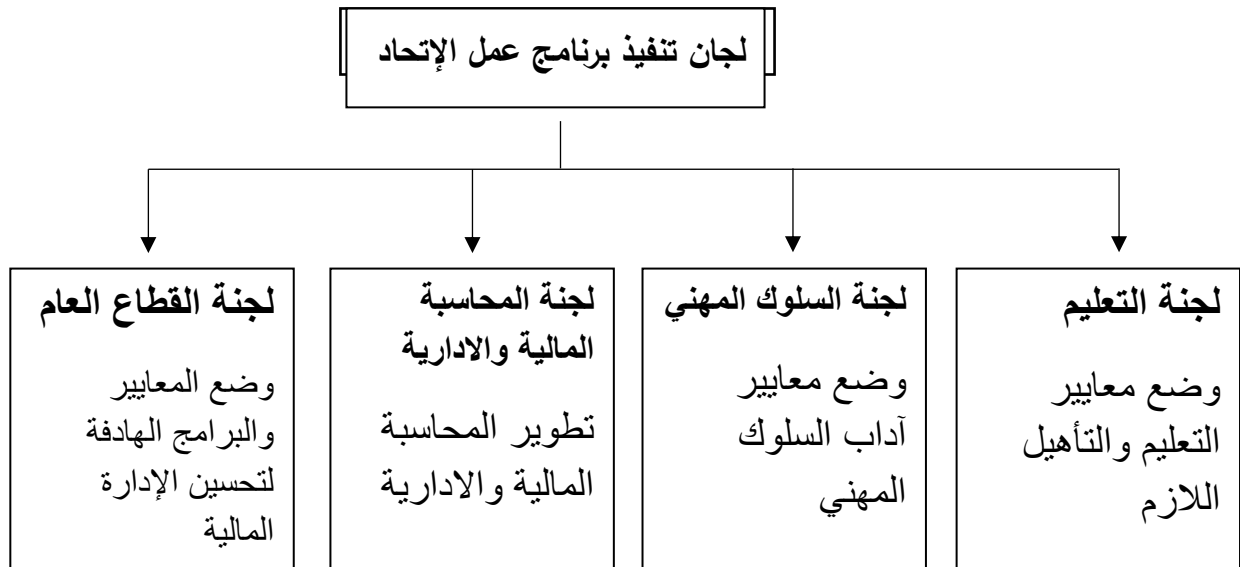
✓ **لجنة القطاع العام:** وتضع المعايير والبرامج الهادفة لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام وقدرته المحاسبية.

يضم الاتحاد في عضويته 159 عضوا وزميلا في 124 دولة حول العالم، إذ يمثل ما يقارب 2.5 مليون محاسب في القطاع العام والصناعة والتجارة والتعليم ولا توجد هيئة محاسبية أخرى في العامل تتمتع بالدعم واسع النطاق الذي يميز الاتحاد الدولي للمحاسبين وتتمتع منظمات مهنية أخرى قليلة بذلك الدعم.

والشكل التالي يلخص اللجان المنفذة لبرنامج عمل الاتحاد الدولي للمحاسبين: (IFAC)

¹الاتحاد الدولي: إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة طبعة 2010، الجزء الأول، ص3.

²مأمون حمدان: مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية، محاضرة ضمن الفعاليات العلمية لجمعية المحاسبين القانونيين السوريين، دمشق، سوريا، 2008، ص 5.



شكل رقم 1: اللجان المنفذة لبرنامج عمل الاتحاد الدولي للمحاسبين

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على ما سبق

بالإضافة إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين، هناك منظمات أخرى مهمة حكم مهنة المراجعة

منها:

✓ مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB).

✓ لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB).

✓ لجنة ممارسة التدقيق الدولية (IAPC).

هذه الأخيرة أصدرت معايير دولية حكم وتوجه مهنة المراجعة وأداء المراجع نعرض

أهمها كالآتي¹:

أولاً- المبادئ العامة والمسؤوليات: وتشمل المعايير التالية:

¹هادي التميمي: مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004، ص34-40

- ✓ المعيار "200": الهدف والمبادئ الأساسية التي تحكم مراجعة القوائم المالية.
- ✓ المعيار: "210" شروط اتفاقية أو قبول المراجعة.
- ✓ المعيار: "230" التوثيق.
- ✓ المعيار: "240" الغش والخطأ.
- ✓ المعيار: "250" "الاعتبارات القانونية والتنظيمية لمراجعة القوائم المالية.

ثانيا - التخطيط: ويشمل ثلاثة (3) معايير هي:

- ✓ المعيار : "300" التخطيط لأجل توفير مستوى حول التخطيط للمراجعة.
- ✓ المعيار : "310" المعرفة بأعمال العميل.
- ✓ المعيار : "320" المادية (الأهمية النسبية).

ثالثا - الرقابة الداخلية: وتشمل معياران هما:

- ✓ المعيار : "400" الرقابة الداخلية وتحديد المخاطر.
- ✓ المعيار : "410" المراجعة في ظل الحاسوب.

رابعا - أدلة المراجعة: وتشمل تسعة (9) معايير هي:

- ✓ المعيار : "500" أدلة المراجعة.
- ✓ المعيار : "510" التكاليف بالمراجعة لأول مرة.
- ✓ المعيار : "520" الإجراءات التحليلية.
- ✓ المعيار : "530" عينات المراجعة.
- ✓ المعيار : "540" مراجعة التقديرات المحاسبية.
- ✓ المعيار : "550" الأطراف ذات العلاقة.
- ✓ المعيار : "560" الأحداث اللاحقة.
- ✓ المعيار : "570" الاستمرارية.
- ✓ المعيار : "580" قرارات الإدارة.

خامسا - الاستعمال والاستفادة من عمل الآخرين: يشمل ثلاثة (3) معايير هي:

- ✓ المعيار : "600" استعمال عمل مراجع آخر.

✓ المعيار "610" مراعاة عمل المراجع الداخلي.

✓ المعيار "620" استعمال عمل اخبري.

سادسا - نتائج المراجعة وعمل التقرير: يشمل أربعة (4) معايير هي:

✓ المعيار "700" التقرير حول القوائم المالية.

✓ المعيار "720" التقرير حول المعلومات الأخرى.

✓ المعيار "800" التقارير الخاصة.

✓ المعيار "810" تقرير المراجع عن فحص المعلومات المالية المتوقعة أو

المستقبلية.

المطلب الثالث: مسؤوليات ومهام المراجع الخارجي

"تعتبر مهنة تدقيق الحسابات مهنة عالمية وهي في تطور مستمر يواكب التطور الذي حصل في بقية العلوم والفنون، وإن نظرة سريعة إلى التطور التاريخي لأهداف التدقيق وواجبات المراجع عالميا تكشف لنا مدى ذلك المستوى الذي وصلت إليه، حيث كان الهدف الرئيسي لعملية التدقيق مقتصرًا على اكتشاف الغش والتلاعب والاختلاس وزاد الاهتمام بعملية التدقيق، فتطورت أهداف التدقيق وواجبات المراجع، فأصبح مسؤولًا عن اكتشاف الأخطاء بمختلف أنواعها بالإضافة إلى اكتشاف الغش والتلاعب، ثم أصبح من واجباته الأساسية تحديد مدى صحة وسلامة المركز المالي للمنشأة ومدى تمثيله لحقيقة الوضع المالي لها، ومن ثم أصبح مراجعو الحسابات يساعدون في عمليات تقييم المنشأة ماليًا وإداريًا والمساعدة في عمليات اتخاذ القرارات من قبل إدارة المنشأة، والقدرة على تقييم مدى قدرة الشركات على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية"¹، حيث أن واجبات مراجع الحسابات نابعة من تلك الأهداف لعملية تدقيق الحسابات وهي كالتالي :

أولاً: واجبات تتعلق بطبيعة عمل المراجع ونطاق الفحص الذي يقوم به:

حيث أن هناك نوعين من أنواع التدقيق، الأول التدقيق الجزئي الذي يقوم بها المدقق لتدقيق بعض الأمور بناءً على اتفاق بينه وبين الشركة وهو غير قانوني ولا يستطيع المراجع

¹ ذنبيات، علي ع القادر (1991) : دور المدقق الخارجي في تقييم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في

الأردن ، رسالة جامعية ماجستير ، الجامعة الأردنية ، عمان ، الأردن ، (1991) ، ص20

الخروج برأي حول مدى عدالة القوائم المالية ككل، والنوع الآخر من التدقيق هو التدقيق الكامل حيث يقوم المراجع بالتدقيق التفصيلي لكل القيود والمستندات والسجلات، ثم أصبح بعد ذلك التدقيق بالعينات لكبر حجم العمليات في المنشآت وتعقيدها، وإذا قام المراجع باختيار العينة بشكل جيد وبذل العناية المهنية الكافية، فإنه لا يكون مسؤولاً عما لا يظهره الفحص من أمور محبوكة ومعقدة وقد لا تظهر إلا بالتدقيق الكامل، ومن المعروف أن المراجع لا يستطيع أن يقوم بالتدقيق الكامل التفصيلي لكل المنشأة في ظل المعطيات المالية من حقوق وأتعاب المراجع، أي أنه إذا أراد القيام بالتدقيق الكامل لاستلزام الأمر وقتاً وجهداً كبيرين وأجوراً تفوق الأجور الحالية كثيراً.

ويجب أن يحتوي تقرير مدقق الحسابات على ما يلي :

- أنه قد حصل على المعلومات والبيانات والإيضاحات التي رآها ضرورية لأغراض التدقيق المتعارف عليه.
 - أن الفحوصات والاختبارات التي أجراها على حسابات الشركات وقيودها المالية كانت ضرورية وكافية لأداء مهمته على وجه مرض.
- بذل العناية المهنية اللازمة:**

وتعني أنه على مراجع الحسابات أن يقوم بعمله على أحسن وجه وتتطلب العناية المهنية أن يكون المراجع مؤهلاً علمياً وعملياً حتى يتمكن من القيام بالفحص والتحقق والتثبت، بحيث تسقط عنه مسؤولية التقصير تجاه الأطراف ذات العلاقة.

" إن بذل العناية المهنية اللازمة من معايير التدقيق التي يجب أن يلتزم بها المراجع حيث ترتبط بها الكثير من المسؤوليات التي تقع على عاتق المراجع مثل مسؤوليته عن استمرار المشروع في أعماله الاعتيادية، ومسؤولية المراجع عن تقويم قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها مرتبطة بمدى بذل العناية المهنية الكافية، ويبنى الحكم على مدى قيام المراجع ببذل العناية المعقولة على أساس رأي المراجع العادي إذا واجهته نفس الظروف، وتتطلب العناية المعقولة عدم اقتناع المراجع بالشكليات والإيضاحات التي يقدمها موظفو المشروع فقد نكون مصلحه شخصية في تضليله"¹

¹ عطا الله ، محمود شوقي (1987) ، دراسات و بحوث في مراجعة ، دار النهضة العربية ، مصر (1987) ، ص147

الالتزام بآداب وسلوك المهنة أثناء القيام بعملية التدقيق :

هناك بعض الآداب التي يجب على المراجع أن يراعيها، من تلك الآداب أنه لا يجوز للمراجع أن يعطي المساهمين أي معلومات في أوقات محدده، وكذلك لا يجوز أن يعطي لغير المساهمين أي معلومات أو أسرار عن الشركة التي يقوم بتدقيقها .

" لا ينبغي على المراجع إفشاء أسرار عن العميل للغير والتي قد تؤدي إلى الإضرار بالعميل، وكذلك لا يجوز على المراجع إخفاء أي معلومات ضرورية يؤدي إخفاؤها وعدم الإفصاح عنها إلى التغيرير بالغير، وهنا السرية تعتبر سلاحا ذا حدين بالنسبة لمراجع الحسابات وان امتلاك المراجع للخبرة العلمية والعملية الكافية قد تنفذه من الوقوع في خطأ بخصوص السرية، ويمكن الخروج بنتيجة أيضا أنه على الرغم من سرية بعض المعلومات فهذا لا يمنع من إعطاء المراجع رأيه العادل فيما يتعلق باستمرارية الشركة في حالة ظهور بعض المؤشرات التي تدل على ضعف قدرة الشركة على الاستمرار لأن هذا يعتبر من واجب المراجع، إلا أنه يجب أن يكون ذلك بحكمة وتروي بحيث لا يلحق الضرر بالعميل ولا للأطراف الأخرى وكذلك يجب أن يكون ذلك بعد دراسة وافيه وكافيه لموقف الشركة المالي " ¹

فحص نظام الرقابة الداخلية:

يجب على المراجع أن يقوم بفحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة وأنظمة الرقابة المالية الداخلية لها والتأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها. ² ولقد عرفت لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الرقابة الداخلية بأنها: تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط. ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة.

ويستطيع المراجع بناءً على فحصه لنظام الرقابة الداخلي أن يحدد نطاق الفحص الذي سوف يقوم به، وتبعاً لذلك إذا تبين أن نظام الرقابة الداخلي للشركة قوي ومتين فإنه يستطيع

¹ ذنبيات ، علي ع القادر (1991) : دور المدقق الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في

الأردن، المرجع السابق، ص 21

³ يوسف محمود جربوع: مراجعة الحسابات النظرية والتطبيق، المرجع السابق، ص155

² المرجع نفسه

الاعتماد عليه، ويمكن تضيق نطاق الفحص الذي يقوم به والعكس صحيح، حيث يعني ذلك أن وجود نظام رقابه داخلي متين يعكس حسن سير أعمال الشركة، وإذا علمنا أن الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية هي : ¹

1- حماية أصول المنشأة وممتلكاتها من الاختلاس والتلاعب مع المحافظة على حقوق الغير .

2- الحصول على البيانات المالية الدقيقة حتى يتمكن من الاعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات الإدارية وعملية التخطيط.

3- تشجيع الكفاية الإنتاجية.

4- تشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات والقرارات التي تضعها إدارة المنشأة.

ويستنتج من تحقيق هذه الأهداف أن الشركة تسير في الاتجاه السليم مما يعطينا مؤشرا وليس دليلا مؤكدا على حسن سير أعمال الشركة وبالتالي مؤشرا على أن الشركة قادرة على الاستمرار في أعمالها بشكل جيد، وهذا المؤشر يزيد من قوة مؤشرات أخرى سيتم بيانها لاحقا.

الوحدات الاقتصادية وزيادة المسؤوليات الملقاة على عاتقها في تحقيق أهدافها. وفضلا عن تعقد المشاكل الإدارية الناتجة عن تنوع نشاطها وزيادة حجم أعمالها، ولعدم تأخر نتائج التدقيق الخارجي، كانت الرقابة الداخلية أمرا حتميا تقتضيه الإدارة العلمية الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة، حيث أن قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية يتوقف عليه توسيع نطاق التدقيق أو عدمه، كما يتوقف على هذا النظام أيضاً نوع التدقيق المناسب لحالة المنشأة.

التحقق من موجودات الشركة وملكيته لها والتأكد من قانونية الالتزامات المترتبة على الشركة وصحتها:

يجب على المراجع أن يقوم بفحص الموجودات والتأكد من وجودها ومن ملكيتها وتقديمها وتحديد الأمور المتعلقة بها من التزامات واستهلاكات والتحقق من بعض المؤشرات التي تبين مدى حسن سير أعمال الشركة وقدرتها على الاستمرار في تأدية أعمالها التي قامت من أجلها والوفاء بالتزاماتها، حيث بينت ذلك التوصيات الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وأن تعرض موجودات الشركة للضياع أو البيع أو الرهن والتأجير يؤدي بالشركة إلى

¹ المرجع نفسه

السير نحو الإفلاس وعدم القدرة على المحافظة على أصولها وبالتالي فقد تفقد قدرتها على الاستمرار.

تقديم تقرير الهيئة العمومية للشركة عن نتيجة فحصه:

على المراجع تقديم تقريره النهائي عن نتائج عملية فحصه ومراجعته لحسابات المنشأة للهيئة العمومية للشركة بحيث يبين أن الفحوصات والاختبارات التي أجراها على حسابات المنشأة وقيودها المالية كانت ضرورية وكافية لأداء مهمته على أكمل وجه مرضٍ، من هنا يتبين أن المراجع يتحمل مسؤولية ما يتضمنه تقريره حول كفاية الفحص الذي قام به، وكذلك يجب أن يبين تقرير المراجع أي معلومات أو ملاحظات تتعلق بأمر ذات أهمية للمساهمين يلاحظها المراجع خلال عملية التدقيق، ومما لا شك فيه أنه إذا ظهرت مؤشرات عدم قدرة الشركة على الاستمرار في أداء أعمالها، فإن الإفصاح عن ذلك ضمن تقرير المراجع يعتبر من الأمور التي تهم المساهمين والأطراف الأخرى ذات العلاقة ومعرفة مصير استثماراتهم ومدى تحقيق أهدافهم.

ووضع الباحث واجبات مدقق الحسابات الخارجي في عدة نقاط هي:

- (1) مراقبة أعمال الشركة.
- (2) تدقيق حساباتها وفقا لقواعد التدقيق المعتمدة ومتطلبات المهنة وأصولها العلمية والفنية.
- (3) الفحص والتفتيش الدوري وفق أساليب المحاسبة والتدقيق المتعارف عليها على أعمال المنظمة ودوائرها للتأكد من:-

- ✓ أنها متماشية مع القوانين والأنظمة والتعليمات النافذة .
- ✓ أن الدفاتر المستعملة محفوظة بشكل مناسب وتلاءم أعمال المنظمة.
- ✓ أن تسجيل الحسابات تم قيده في الدفاتر بشكل أصولي وصحيح.
- ✓ صحة الحسابات المدونة والنتائج المستخرجة منها.
- ✓ مدى التقيد بالخطط والبرامج المقررة وأن أموال المنشأة مصنونة من العبث وأنها تستعمل في حدود مصلحة المنظمة وأن عنصر الاقتصاد متوفر في كافة الإجراءات المالية ويشمل التفتيش، التفتيش المادي لموجودات المنظمة ودوائرها وإجراء

جرد لها وفحص وتدقيق الحسابات والبيانات المالية والمراقبة الإدارية المتعلقة بسير الأعمال وتقديم تقارير بذلك.

4) فحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة وأنظمة المراقبة المالية الداخلية لها والتأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها.

ثانياً: مسؤوليات مراجع الحسابات:

مع التطور الاقتصادي العالمي، وظهور النظم المالية التي ندعم هذا التطور الاقتصادي، وبالطبع صاحب ذلك تطور في مهنة تدقيق الحسابات كعنصر أساسي ترتكز عليه التطورات الاقتصادية والمالية، وإن المسؤوليات المناطة بعمل مراجع الحسابات تطورت مع تطور مهنة تدقيق الحسابات، لكل ذلك سوف يقوم الباحث بدراسة المسؤوليات التي يتحملها المراجع بأنواعها والآراء حولها.

يقوم المراجع الخارجي بفحص انتقادي منظم للبيانات المالية بهدف إعطاء رأي فني محايد، ويعتبر هذا الرأي حسيطة ما توصل إليه، وله آثاره على كافة جميع الأطراف ذات العلاقة التي تأخذ هذا الرأي بعين الاعتبار عند اتخاذ قراراتها المالية، وبالتالي فإن ذلك يولد مسؤوليات مختلفة يتحملها المراجع، فإذا ما قام بفحوصاته وإجراءاته بما يتفق مع القواعد المهنية المتعارف عليها وبذل العناية المهنية الكافية وضمن تقريره الحقائق والنتائج التي توصل إليها فإنه يكون قد قام بواجباته على الوجه السليم وأعفى نفسه من المسؤولية¹.

إن إخلال مراجع الحسابات بواجباته يجعله مسؤولاً عن النتائج أو الأضرار الناجمة عن ذلك، مما يفسح المجال للأطراف المتضررة بمساءلة المراجع أمام القضاء ومطالبته بالتعويض عما يمكن أن يصيبها من ضرر بالإضافة إلى تضرر سمعة المراجع الأدبية والمهنية وما قد يتعرض له من مسؤوليات جنائية، ويأمل المجتمع المالي من تقرير المراجع أن يقدم له صورة واضحة عن ظروف المشروع الذي قام بتدقيقه وتحمل المدقق لمسؤولية الإفصاحات غير

¹ ذنبيات، علي ع القادر (1991): دور المدقق الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في الأردن، المرجع السابق، ص 24.

العادلة التي قد تضر في القوائم المالية واكتشافه لسائر المخالفات أو الأخطاء أو أعمال الغش التي تكون قد حدثت خلال الفترة التي يغطيها تقريره.¹

وبعد أن كان دور المراجع في السابق مع ظهور علم التدقيق بان يحتم عليه فقط أن يكون مسؤولاً فقط أمام الطرف الأول (العميل) ، أصبحت مسؤولية مدقق الحسابات أكثر اتساعاً حيث أصبح مسؤولاً أيضاً أمام الطرف الثالث (المستفيدين من القوائم المالية) ، وتأسيساً على ذلك يمكن القول أن المراجع مسؤولاً أمام الطرف الثالث في حال:

- كان إهماله فادحاً .
- كان إهماله عادياً إذا كان عمل المراجع يستهدف طرف ثالث معروف، وأمكن إثبات عدم مراعاة المراجع لمستوى معقول من العناية المهنية في أداء وظيفته.
- كان إهمال المراجع عادياً حتى ولم يكن يعرف الطرف الثالث عند كتابة تقريره ، ولكن توقع المراجع استفادة الطرف الثالث من تقريره .

ويوضح الفرق بين الإهمال العادي، والإهمال الفادح، والاحتيال كالتالي:

الإهمال العادي: عدم مراعاة العناية المهنية الكافية، دون أي محاوله للخداع أو لارتكاب الاحتيال

الإهمال الفادح : وهو اللامبالاة والخروج عن معياري العناية المهنية اللازمة والكفاءة عند تنفيذ واجباته الخاصة بعملية التدقيق ويعني ذلك أنه يصدر تقريره دون الأخذ بخطوات معقولة لمعرفة ما إذا كانت القوائم المالية ملائمة .

الاحتيال : عندما يصدر المراجع تقريراً نظيفاً عن القوائم المالية وهو على علم أنها منحرفة.

ثالثاً: أنواع مسؤولية مراجع الحسابات :

¹ جمعة و آخرون (2001): مفاهيم التدقيق المتقدمة، من إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان ، الاردن ، ص140.

لا شك أن إخلال المراجع بواجباته المهنية أو عدم وفائه بها ليس الوجه الذي يتوقعه المجتمع المالي منه، وأنه يتعرض للمساءلة من الجهات المختلفة التي تتأثر بعمله أو التي لها سلطة الرقابة عليه، ويمكن تقسيم مسؤوليات المدقق إلى الأقسام التالية :

1-المسؤولية التأديبية :

وهي المسؤولية التي يتعرض لها المراجع إذا ما قام بمخالفة الآداب والتعليمات التي تصدرها الجهة التي تنظم مزاوله مهنة التدقيق، " ولا شك أن الهالة التي يتمتع بها المدقق سوف تنهار إذا ما مارس المراجع عملا لا ينسجم مع المعايير الأخلاقية التي يحترمها المجتمع في مجال عمله، فإن سكوته عن مخالفات أو سرقات أو عدم الإشارة إليها في تقريره، أو موافقته على توزيع أرباح وهمية لأغراض الإدارة، إنما يعرضه إلى فقدان هذا المركز الأدبي الذي يتمتع به"¹، ولذلك يجب فرض عقوبات تأديبية على المراجع إذا قام بأي مخالفات ضمن مسؤولياته الأدبية، ولقد وضع المسؤولية الأدبية على المراجع في الحالات التالية² :

- إبداء رأي يخالف حقيقة ما تتضمنه الدفاتر والسجلات والبيانات المحاسبية.
- الشهادة والتوقيع على صحة البيانات والحسابات الختامية وميزانيات لا تعكس الوضع المالي الصحيح للعميل.
- ارتكاب أي إهمال أو خطأ مهني جسيم ألحق الضرر بالغير.
- عدم تبليغ الجهات المختصة عن الاختلاسات التي يكتشفها في أموال العميل الذي يقوم بتدقيق حساباته أو التلاعب أو التزوير في هذه الحسابات.

وفي رأي الباحث أنه في حال إعطاء المراجع رأيا نظيفا عن الحسابات والنتائج في الوقت الذي لا تمثل فيه هذه البيانات حقيقة الموقف المالي للمنشأة، وفي نفس الوقت أهمل بذل العناية المهنية اللازمة مع وجود تلاعب في الحسابات والسجلات والدفاتر، فإنه من الممكن أن يكون مستقبل الشركة مشكوكا فيه وأن استمراريته محفوفة بالمخاطر، وهنا يمكن مساءلة المراجع تأديبيا وإيقاع العقوبات المناسبة بحقه بشرط أن لا يكون قاصدا ذلك، وهذا يعني أنه إذا

¹ جمعة و آخرون (2001): مفاهيم التدقيق المتقدمة، ، المرجع السابق، ص144.

² ذنبيات ، علي ع القادر (1991) : دور المدقق الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في الاردن، المرجع السابق، ص24.

صدر من المراجع رأياً نظيفاً عن قوائم مالية غير سليمة دون معرفة الحقيقة أو دون تواطؤه مع العميل وقعت عليه مسؤولية جنائية أيضاً.

2-المسؤولية المدنية القانونية :

حددت أهمية الدور التي يضطلع به مراجع الحسابات، وذلك جعل دولا مختلفة لا تترك أمر مسؤوليته، ليقررها ضميره، أو نظرة المجتمع له، أو المهنة، بل تدخلت بها لتقرها بتشريعات قانونية، وقد عرفت على أنها "هي المسؤولية التي تنشأ في حالة إهمال المراجع أو تقصيره في أداء واجباته مما يؤدي إلى إلحاق الضرر بالعميل أو الغير وبحسن النية، وتنشأ مسؤولية المراجع إذا قصر ببذل العناية المهنية الكافية باعتباره وكيلاً يعمل بأجر عن مجموع المساهمين، وبالتالي فإن القانون يخول من يقع عليه ضرر كالمساهمين أو الغير له الحق في الحصول على تعويض بمقدار ذلك الضرر¹.

وإن نشوء وضع كهذا يسوغ لنا القول أن المراجع قد أخل بالوكالة التي يحملها بنص القانون إذا لم يحم بالإنذار عن احتمال تدهور أوضاع الشركة وعدم استمراريتها بناء على الأمور الظاهرة له، وبدراسة الموقف المالي للشركة وكذلك البيانات الحاضرة والبيانات التاريخية والعمل عليها وتحليلها بدقه، خاصة أن الأوضاع المالية السيئة وكذلك الأوضاع الإدارية والخسائر الجسيمة من مؤشرات ضعف قدرة الشركة على الاستمرار، وهي من الأمور التي يستطيع المدقق اكتشافها، إلا إذا كانت محاطة بالتلاعب المحكم الذي لا يظهره الفحص العادي.

و قسمت المسؤولية المدنية (القانونية) إلى قسمين² :

- **المسؤولية العقدية** : الناتجة عن العقد الذي ينظم علاقة المدقق بعميله، ويترتب عليه مساءلة عن إخلاله بشروط العقد بسبب خطأ بدر منه أدى إلى الإضرار بمصالح العميل.

- **المسؤولية التقصيرية** : وهي مسؤولية المراجع تجاه الأطراف الأخرى غير المساهمين، والتي تضررت مصالحهم بسبب اعتمادهم على تقرير المراجع وسوف نقوم بشرحهم فيما بعد.

¹ عطا الله ، محمود شوقي (1987) ، دراسات و بحوث في مراجعة ،المرجع السابق، ص148.

² جمعة و آخرون (2001): مفاهيم التدقيق المتقدمة، ، المرجع السابق ، ص146.

ولتحقيق المسؤولية المدنية سواء كانت عقدية أو تقصيرية لابد من توافر الشروط التالية¹:

-**الضرر**: وهو أن يكون نتيجة فشل المراجع في اكتشاف الأعمال غير القانونية والتي كان من الممكن أن يكتشفها لو بذل العناية المهنية الكافية.

-**الخطأ**: حيث لا يسأل المدقق مدنيا إلا في حدود ما ارتكبه من خطأ، أما حيث ينتفي الخطأ فلا محل لمساءلته.

- **العلاقة السببية بين الضرر والخطأ**: أي لابد أن يكون الضرر الواقع على الغير نتيجة مباشرة للخطأ.

وبالعودة إلى أنواع المسؤولية المدنية :

3-مسؤولية المراجع تجاه العملاء (المسؤولية العقدية):

وهي ناتجة عن العلاقة التعاقدية، على أساس عقد بين طرفين، وبموجب هذا العقد يكون المراجع وكيلًا عن العميل، ويتعرض للعقوبات التي وردت في القانون المدني فيما يتعلق بمسؤولية الوكيل بصفة عامه، وقد نكر بعض المؤلفين " أن العلاقة بين المدقق وعميله علاقة تعاقدية ترتب لكل منهما حقوقًا والتزامات، فإذا ما أخل المراجع بنصوص العقد المبرم بينهما أو أهمل أو قصر في أداء عمله وترتب على ذلك ضرر للعميل فإنه يواجه مسؤولية تعويض الضرر الذي يلحق بالعميل أو الغير "².

وحتى يكون المراجع مسؤولاً عن تدقيقه يجب أن تتوفر أركان أساسية وهي³:

- وجود التزام من جانب المراجع إما بنصوص القانون أو الاتفاقية.

- حصول إهمال أو تقصير من المراجع أدى إلى الإخلال بواجبه.

¹ الصبان ، محمد سمير ، ومحمد الفيومي (1990): المراجعة بين التنظير و التطبيق ، الدار الجامعية ببيروت 1990ص134.

² عطا الله ، محمود شوقي (1987) : دراسات و بحوث في مراجعة ، دار النهضة العربية ، مصر (1987) ، المرجع السابق، ص150.

³ خالد أمين عبد الله(1986): علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، الجامعة الاردنية الطبعة الرابعة، عمان، 2000، ص92.

- أن ينتج عن ذلك ضرر يصيب العميل.

- أن يكون الضرر الذي أصاب العميل ناتجا عن إهمال أو تقصير المراجع، فيكون بينهما علاقة سببية.

حيث أن المراجع ليس مؤمنا ولا ضامنا أن تظهر الدفاتر حقيقة المركز المالي للمنشأة وإلا كان مسؤولا عن تضليله رغم بذل العناية المهنية اللازمة، مع ملاحظة أن بذل العناية اللازمة تتوقف على ظروف كل حالة، فإذا لم يحصل ما يثير شكوك المراجع فله أن تكتفي بالإجراءات العادية، ولكن إذا وجد ما يثير شكوكه فعليه أن يبذل جهدا أكثر وأن يقوم بإجراءات أخرى في حدود ما هو معقول، لذلك فإن

تعرض الشركة للفشل وعدم قدرتها على الاستمرار يلحق الضرر بالمساهمين، وإذا كان اكتشاف ذلك ممكنا في ظل بذل العناية المهنية المعقولة التي لو بذلها أي مراجع آخر لاكتشف الأمر ولكن المراجع لم يبين ذلك فإنه يكون مطالبا بتعويض الضرر.¹

4- مسؤولية المراجع تجاه الغير (المسؤولية التقصيرية):

وهي المسؤولية التي تنشأ تجاه الغير ممن لم يرتبط معهم المراجع بعقد وقد وردت في ثنايا القانون المدني².

والغير هو الطرف الثالث، وقد يكون منتفعا أصيلا أو بشكل غير مباشر، وهذه المسؤولية موضع خلاف حيث يرى البعض أنه لا توجد مسؤولية للمراجع إذا لم يكن هناك عقد، ويرى البعض أنه توجد مسؤولية إذا قصر المراجع وأدى ذلك إلى إلحاق الضرر بالغير بحسن النية حتى ولو لم يوجد هناك عقد.

5- المسؤولية المهنية:

¹ جمعة و آخرون (2001): مفاهيم التدقيق المتقدمة، المرجع السابق ، ص 146.

² ذنبيات ، علي ع القادر (1991) : دور المدقق الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في الاردن ، المرجع السابق، ص 27.

" أن القبول الاجتماعي لدور مراجعي الحسابات وضخامة المسؤوليات الملقاة على عاتقهم دفعتهم إلى تنظيم أمور المهنة من خلال منظمات مهنية، وقد قامت هذه المنظمات المهنية بوضع دليل للسلوك المهني الذي يتوجب على الأعضاء الالتزام به"¹

وتتصدر هذه المسؤولية بإخلال المراجع بواجباته لمهنة المراجعة مما يؤدي إلى إحالته إلى لجنة تابعة للجمعيات والمؤسسات المهنية المعنية بالمهنة مثل مخالفة أحكام القانون أو الأفعال التي تنال من شرف المهنة والتصرفات الشنيعة التي تحط من مكانة المهنة وتكون هذه العقوبات كما يلي:

- التنبيه.
- الإنذار.
- الوقف عن العمل لمدة زمنية محددة.
- شطب اسمه نهائياً من جدول المحاسبين القانونيين.
- ويرى أن من الأمور التي يعاقب عليها المراجع أدبياً:
- أن يعمل على تحديد أتعابه بشكل يؤثر على أتعاب زملائه.
- أن يبدي رأياً مخالفاً لما تتضمنه الدفاتر والسجلات.
- وضع اسمه على تقرير خاص بقوائم مالية لم يقدّم بمراجعتها.
- إفشاء المعلومات والأسرار التي اطلع عليها.
- أن يعرض خدماته على الغير بدلاً من أن يطلبها الغير.
- أن يقوم بأعمال تتعارض مع وضعه كمراجع قانوني.²

6-المسؤولية الجزائية (الجنائية):

" وهي المسؤولية الناجمة عن فعل جرمي يقوم به مراجع الحسابات أثناء ممارسته عمله، وبموجب دعاوي عامه تحركها النيابة العامة وليس المتضررين كما في المسؤولية المدنية، إذ أن الفعل الجرمي يؤدي إلى إلحاق الضرر بالمجتمع"³.

¹ جمعة و آخرون (2001): مفاهيم التدقيق المتقدمة، المرجع السابق، ص 145.

² ذنبيات ، علي ع القادر (1991) : دور المدقق الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في الاردن ، المرجع السابق، ص:28.

³ جمعة و آخرون (2001): مفاهيم التدقيق المتقدمة، المرجع السابق ، ص157

وتتصدر هذه المسؤولية بارتكاب المراجع مخالفات كالاختيال على أنظمة الدولة والغش ويترتب عليها دفع تعويض أو السجن أو الاثنين معا، كأن يساعد الشركة على التهرب من الضرائب من خلال تخفيض الأرباح في حال الأرباح الصناعية والتجارية مما يضيع حقوق الدولة أو نشر وقائع كاذبة لحمل الجمهور على الاكتتاب بالأسهم.

ويرى الباحث أن بعض المخالفات التي تتعرض بموجبها المراجع للمسؤولية الجنائية وهي:

- إذا دون بيانات كاذبة في أي تقرير أو حسابات قام بإعدادها في سياق ممارسة المهنة.
- إذا وضع تقريرا مغائرا للحقيقة أو صادق على وقائع مغايرة للحقيقة.
- إذا صادق على توزيع أرباح صورية أو غير حقيقة.

ومن خلال هذه المخالفات لوحظ أنها تقود إلى نفس النتيجة، حيث أن هذه المخالفات بالإضافة إلى أنها توقع الضرر بالعمل وبالطرف الثالث، فإنه كذلك تلحق الضرر بالمجتمع ككل، وتفقد الكثير من المنافع للدولة إذا تعثرت الشركة نتيجة تلك المخالفات، ولأن هذه المخالفات لا تمثل الحقائق سيؤدي ذلك بالتالي إلى فشل الشركة، وتخطبها وفقدان القدرة على الاستمرار.

7-مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والتلاعب:

عرف الغش بأنه "التلاعب المقصود في عرض المعلومات المالية سواء كان إخفاء أو تعديلا للبيانات، والقيام بعملية التدليس والتضليل من أجل الحصول على منافع خاصة".¹ ويأخذ الغش أشكالا كثيرة ومختلفة، منها ما هو إخفاء عجز أو سرقة أو التأثير على مدى دلالة القوائم المالية على حقيقة المركز المالي ونتيجة الأعمال، وتتم ممارسته بطرق مختلفة حسب أهميته واستمراريته، وقد يكون غشا محكما بحيث يصعب كشفه بالتدقيق العادي، أو غشا بسيطا بحيث يمكن كشفه بالإجراءات العادية التي يقوم بها المراجع ضمن ممارسته لعمله، ويعتبر الغش الذي تمارسه الإدارة مشكلة كبيرة وصعبة للمراجع خاصة إذا اعتمد على رأي الإدارة فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية، وكذلك استخدم نظام العينات في التدقيق، ولكن يمكن القول إنه مع التقنيات الحديثة لاختيار العينات تكاد تقل هذه الخطورة.

¹الصبان ، محمد سمير ، ومحمد الفيومي (1990): المراجعة بين التنظير و التطبيق ، المرجع السابق، ص135

أما بالنسبة لمسؤولية المراجع عند اكتشاف الغش فإن معايير مراجعة الحسابات تحدد الكيفية التي يتم بها ممارسة عملية المراجعة وتعتبر بمثابة مقياساً للأداء المهني وبمثابة النموذج أو النمط الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المراجع وكذلك تحديد المسؤولية التي يتحملها المراجع نتيجة لقيامه بالفحص إذ من الضروري أن يتم الفحص وفق معايير متعارف عليها وذلك حتى لا يتحمل المراجع المسؤولية في حال ظهور أي غش أو تلاعب بعد ذلك.¹

"أن عدم اكتشاف الغش الذي ينتج عن الاختلاسات التي تحدث خلال الفترة التي يقوم المراجع الخارجي بالفحص خلالها لا يعني أنه أهمل أو قصر في عمله فهو ليس مسؤولاً عنها إذا ما تم الفحص بمهارة وعناية مهنية طبقاً لمستويات المراجعة المتعارف عليها وإذا ما أنجز جميع الالتزامات التي تعهد بها"²

ولا بد من العلم بأن الغرض الرئيسي للفحص الذي يقوم به المراجع ليس اكتشاف الغش أو الاختلاسات والتلاعب بالبيانات المالية، لأن التركيز على ذلك يجعل عملية الفحص باهظة التكاليف وأنه من الأوفر للمجتمع وللمنشأة الاعتماد في هذا المجال على نظام الرقابة الداخلية. ويمكن إجمال النقاط التالية لأخذها بعين الاعتبار عند تحديد مسؤولية المراجع عن عدم اكتشاف الغش والاختلاس:³

- نطاق عملية المراجعة التي كلف بها المراجع ومدى التزامه بها.
- المسؤول عن عدم اكتشاف الغش، هل هو إهمال المراجع أو إهمال الشركة في عدم تصميم نظام رقابه داخلية قوي، ولكن حديثاً أصبح المدقق يساعد الشركة في تصميم نظام الرقابة الداخلية ووضع أي تعديل عليه .

¹ ثور ، احمد (1984) : مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية و العملية ، الدار الجامعية للطباعة و النشر ، بيروت ، (1984) ، ص 22.

² الصحن، عبد الفتاح، وعمر حسين (1977) : دراسات في المحاسبة المالية ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية ، (1977) ص 16.

³ عطا الله ، محمود شوقي (1987) : دراسات و بحوث في مراجعة ، دار النهضة العربية ، مصر (1987) ، المرجع السابق ، ، ص 165.

- الظروف المحيطة هل كانت كفيلة بإثارة الشك حول ناحية من النواحي التي أهمل المراجع في الاستفسار عنها، مما أدى إلى عدم اكتشاف الغش.

ونرى انه لا يوجد حد فاصل للحكم على أساسه باعتبار المراجع مسؤولاً عن عدم اكتشاف الغش وإنما يرتبط ذلك بطبيعة الغش ومدى إحكامه وكذلك مدى التزام المراجع بمعايير التدقيق المتعارف عليها وخاصة معيار بذل العناية المهنية الكافية، وإن وجود الغش والتلاعب والاختلاسات له تأثير كبير على استمرارية الشركة في أداء أعمالها الاعتيادية التي من أجلها أنشئت، وإن كان هذا الغش والتلاعب ممكن اكتشافه فإن المراجع باكتشافه له والتقارير عنه قد ساهم في استمرار الشركة وتجنبها الفشل، وإذا لم يتم المراجع بدوره اللازم في الفحص، وأدى ذلك إلى فشل الشركة فإنه يكون قد قصر في أداء واجباته مما يعرضه للمساءلة، وتندرج عليه كافة المسؤوليات السابقة .

8- مسؤولية المراجع عن تقويم قدرة المنشأة على الاستمرار:

إن مسؤولية المراجع عن تقويم قدرة المنشأة على الاستمرار في أداء أعمالها الاعتيادية بنجاح مرتبطة بالأنواع السابقة من المسؤولية التي تتعرض لها وهي المسؤولية المدنية والجنائية والتأديبية والمسؤولية المهنية والمسؤولية عن اكتشاف الغش والتلاعب.

ولما كانت القوائم المالية مبنية على أساس فرض الاستمرارية ويعني استمرار المنشأة في عملها وليس في نية أصحابها تصفيتها أو إنهاء أعمالها، فإن حصول ما يهدد قدرة المنشأة على الاستمرار ثم فشل المنشأة يؤدي إلى اختلال فرض الاستمرار الذي بنيت عليه القوائم المالية ويعتمد عليه الكثير من الأسس والمبادئ المحاسبية، وبالتالي فإن اعتماد المراجع على وجود هذا الفرض عند قيامه بالفحص وكتابة تقريره يجعله يبني عمله بطريقة سليمة وصحيحة.

وإن فشل المنشآت أو ضعف قدرتها على الاستمرار له مؤشرات مختلفة منها ما يستطيع المراجع التوصل إليه خلال قيامه بالفحص العادي الذي يقوم به لتحقيق أهداف التدقيق المتعارف عليها، ومنها ما يحتاج إلى إجراءات خاصة ومعقدة تتطلب من المراجع خبرة كافية وتحتاج إلى جهود وفحوصات خاصة وقد تتطلب تكاليف إضافية وحتى لو بذل المراجع كل العناية المهنية الكافية فإنه قد لا يتوصل إلى ذلك، لذلك فإن المراجع يكون مسؤولاً إذا قصر في تقويم قدرة المنشأة على الاستمرار مع قدرته على ذلك وضمن الفحص العادي وعندها فإنه

يتعرض للمسؤولية المهنية والجنائية والمدنية لأنه قد يكون ألحق الضرر بالعميل والمجتمع وخالف التعليمات المتعلقة بالمهنة .

وقد أشارت توصيات لجنة معايير التدقيق الدولية "أن على مراجع الحسابات أن يكون مهتما بترتيب وإعادة تسجيل الأصول والالتزامات في حالة وجود احتمال عدم قدرة المنشأة على الاستمرار وفي حالة وجود شكوك جوهرية أو ظروف غير مؤكدة حول قدرة المنشأة على الاستمرار فإن على المراجع أن يتحفظ في تقريره أو يمتنع عن إبداء الرأي.¹

المبحث الثالث: تقارير للمراجعة الخارجية :

تنتهي كل عملية مراجعة بكتابة التقرير النهائي، والذي هو عبارة عن ملخص كامل لما قام به المراجع وحتى يتحقق ذلك يراعي المراجع التحري والتقييم للبيانات المالية الملخصة في القوائم المالية عن دورة محاسبية معينة، وتوصيل ذلك إلى مستخدمي هذه البيانات من مساهمين، مستثمرين، مقرضين ومالك...الخ.

وهذا ما سيتم عرضه خلال هذا المبحث وفق العناصر التالية:

- مفهوم التقرير المالي للمراجعة.
- معايير إعداد التقارير المالية للمراجعة.
- أنواع التقارير المالية للمراجعة.
- تحسين جودة التقارير المالية للمراجعة في ظل المعايير الدولية.

المطلب الأول: مفهوم التقرير المالي للمراجعة

يقوم التقرير المالي للمراجعة بإظهار جميع المعلومات اللازمة لمتخذي القرارات حول القوائم المالية ويتضمن هذا التقرير تعبيراً مكتوباً واضحاً عن رأي المراجع حول صدق وعدالة القوائم المالية.

أولاً- تعريف التقرير المالي:

تعتبر التقارير المالية المخرجات الرئيسية لأي نظام محاسبي، فهي تلخص الأحداث والعمليات المالية التي تمت خلال فترة معينة بالأرقام فأعدادها يكون بهدف اتخاذ القرار، وهذه التقارير تكون على شكل بيانات محاسبية "معلومات محاسبية".

¹ Braga, Viorica. "Business continuity, a constant issue for managers and auditors." *Annals of Spiru Haret University* (2010): 173.

فالمعلومات المحاسبية هي عبارة عن أداة اتصال ما بين معديها ومستعملها، وبالتالي فهي المادة الأساسية التي يتم تحليلها وشرحها وتفسيرها وإخراجها في شكل معطيات مفيدة لعملية اتخاذ القرارات.¹

يسعى مستخدمو المعلومات المالية إلى تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة من أجل اتخاذهم لقراراتهم المناسبة، فالوسيلة المستخدمة لتوصيل هذه المعلومات هي التقارير المالية والتي تكون ممثلة في القوائم المالية والتي يجب أن تتميز بالشفافية والملائمة والموثوقية.²

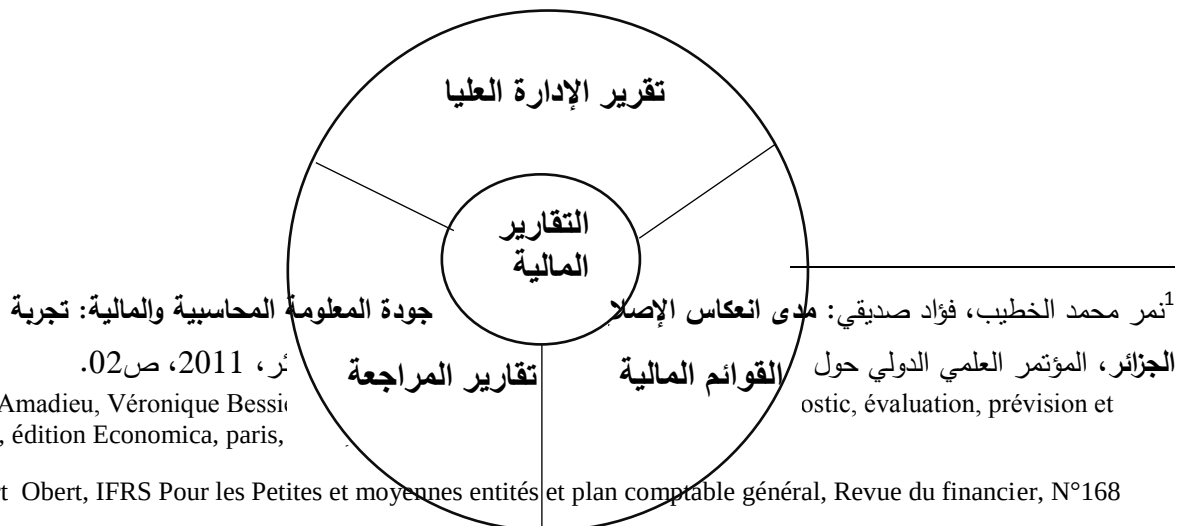
فالتقارير المالية هي أداة تستعملها الإدارة لإظهار المركز المالي الذي تتمتع به لمختلف مستخدمي هذه التقارير. حيث تعرف التقارير المالية على أنها: "مجموعة من البيانات المالية التي تحتوي على المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار من طرف مستخدميها".³

فالتقارير المالية هي مجموعة من المعلومات المالية التي تقدم إلى مختلف الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة لغرض اتخاذهم القرارات المناسبة، وعليه تهدف التقارير إلى:

- توفير المعلومات المفيدة في ترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية للمستثمرين الحاليين والمرتقبين؛
- توفير معلومات حول موارد والتزامات المؤسسة والتغيرات التي تطرأ عليها؛
- توفير المعلومات المناسبة حول أداء المؤسسة ودرجة سيولتها.

و الشكل التالي يوضح تقسيمات التقارير المالية:

شكل رقم 2 التقارير المالية



²Paul Amadiou, Véronique Bessir, risque, édition Economica, paris, 2011, ص 02.

³Robert Obert, IFRS Pour les Petites et moyennes entités et plan comptable général, Revue du financier, N°168, paris, novembre 2007, P 02

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على ما سبق.

من خلال هذا الشكل يتضح أن تقرير المراجعة هو جزء من التقارير المالية التي يتم إعدادها في المؤسسة التي تحتوي على مجموعة من المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية حول نشاط المؤسسة المترجم بالأرقام.

ثانيا- مفهوم التقرير المالي للمراجع:

يعتبر تقرير المراجع هو الوسيلة التي تعبر عن رأيه حول عدالة القوائم المالية، ويوجه لمختلف الأطراف أصحاب المصلحة في المؤسسة بغرض اتخاذ القرارات الحالية أو المستقبلية.

1- تعريف تقرير المراجع:

يعرف تقرير المراجعة على أنه: " وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توفرت فيه مقومات علمية وعملية وشخصية معينة، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلا لإبداء رأي مهني محايد يعتمد عليه، ويتضمن تقريره بإيجاز إجمالي ما قام به من عمل ورأيه في انتظام الدفاتر والسجلات، ومدى دقة ما تحويه من بيانات محاسبية، ومدى تعبير القوائم الختامية عن نتيجة نشاط المركز المالي للمؤسسة".¹

بناء على التعريف السابق يمكن أن يعرف تقرير المراجع على أنه: "المنتج النهائي لعملية المراجعة والذي يقوم على إبداء المراجع لرأي محايد على مدى صدق وعدالة القوائم المالية، ويكون موجها لمختلف الأطراف أصحاب المصلحة في المؤسسة (من مساهمين، مستثمرين، مالك...الخ)، وكذا إلى المسيرين داخل المؤسسة بغرض اتخاذ القرارات المناسبة".

¹ سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان: تدقيق الحسابات (1)، المرجع السابق، ص 243.

عليه فتقرير المراجعة عبارة عن بلورة لنتائج الفحص والتحقق يقدم أصحاب المصلحة في المؤسسة سواء كانوا داخليين أو خارجيين كالمستثمرين والمساهمين، وهو المرحلة النهائية في عملية المراجعة.

بصفة عامة فإن التقرير المالي للمراجع يضفي الثقة على القوائم المالية المعدة من طرف المحاسبين داخل المؤسسة، ويكون صادر من طرف شخص ثالث مستقل تماما عن المؤسسة ألا وهو "المراجع"، حيث لا تجمع له أية مصلحة مع مختلف الأطراف المرتبطة بالمؤسسة، ويشترط فيه التأهيل العلمي والعملية وكذا ممارسة العناية المهنية اللازمة لأدائه لعمله، فتقرير المراجعة هو وسيلة الاتصال بينه وبين مستخدميه هذا التقرير، فهو يستعمل كوسيلة لتقليص فجوة التوقعات حيث قسمت معايير المراجعة الدولية للمراجعة تقرير المراجع إلى ثلاث فقرات: المقدمة، المحتوى، وإبداء الرأي.

فالمراجع عند انتهائه من العمل الميداني يكون مسؤولا على توصيل نتائج عمله إلى العميل والأطراف الأخرى، فهو بذلك مطالب باستخدام لغة بسيطة واضحة ومفهومة في كتابته لتقريره يظهر من خلاله مدى صدق وعدالة البيانات والقوائم المالية.

2- عناصر التقرير:

يتضمن تقرير المراجع حول القوائم المالية العناصر التالية:

❖ **اسم التقرير:** لا بد أن يحتوي تقرير المراجع على عنوان واضح يميزه عن باقي التقارير الأخرى الصادرة من مدراء المؤسسات أو المراجعين الداخليين.

❖ **تاريخ التقرير:** يجب على المراجع أن يؤرخ بتاريخ إكمال عملية المراجعة، بعد هذا التاريخ لا يكون مسؤولا عن القوائم المالية التي تصدر بعد هذا التاريخ، فهو بذلك يظهر بأن هذا التقرير يغطي فترة محددة ومعروفة.

❖ **توجيه التقرير (الجهة الموجه إليها التقرير):** هنا يقوم المراجع بتوجيه التقرير إلى مختلف أصحاب المصلحة في المؤسسة من مساهمين أو مدراء أو أعضاء مجلس الإدارة (المالك) أو مستثمرين... الخ.

❖ **اسم المؤسسة المراجعة قوائمها المالية:** يجب عليه تحديد اسم المؤسسة بوضوح.

- ❖ **اسم المراجع:** يذكر المراجع اسمه في التقرير النهائي للعمل الذي قام به لكي يتحمل كامل مسؤولياته القانونية والمهنية للتحقق من إتقان عملية المراجعة.
- ❖ **فقرات المراجعة:** ويقسمها المراجع إلى ثالث فقرات، ففي المقدمة يحدد القوائم المالية التي قام بمراجعتها، والسنة التي قام فيها بعملية المراجعة وإبداء مسؤوليته في مراجعة هذه القوائم المالية، أما في المحتوى يذكر اتباعه لمعايير المراجعة المتعارف عليها وجمع الأدلة والأسلوب المستعمل خاصة إذا اعتمد على أسلوب العينات، وفي فقرة إبداء الرأي يظهر رأيه النهائي من عملية المراجعة التي قام بها.¹
- ❖ **توقيع المراجع:** فإعداد تقرير المراجعة دون التوقيع عليه يكون ليس له أي معنى، فلذا يجب أن يشمل التقرير على توقيع الشخص الذي قام بمراجعة القوائم المالية.

ثالثا- خصائص تقرير المراجعة:

- من الخصائص التي يمتاز بها تقرير المراجع يمكن ذكر:
- المراجعة هو وسيلة اتصال رئيسية بينه وبين مختلف المستخدمين من أصحاب المصلحة في المؤسسة.
- ضرورة إعداد تقرير المراجعة في وقت مبكر بعد إقفال حسابات المؤسسة كلما كان ذلك ممكنا؛
- الإيجاز: يجب أن يكون التقرير مختصرا.
- الوضوح: يجب أن لا يكون هناك غموض في محتويات التقرير.
- الترابط: استعمال جمل مترابطة.
- الصدق والأمانة: يجب أن لا يكون المراجع متحيزا لأي طرف من الأطراف المستخدمة للتقرير ونتائج تقريره يجب أن تكون صادقة ومدعمة بأوراق المراجعة التي يحتفظ بها.

المطلب الثاني: معايير إعداد التقارير المالية للمراجعة

يقوم المراجع بتوصيل المعلومات اللازمة لمستخدمي القوائم المالية عن طريق التقرير الذي يعده عند الانتهاء من عملية المراجعة، ويقوم معيار إعداد تقارير المراجعة على وضع

¹ يوسف محمود جريوع: مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، المرجع السابق، ص 251.

القواعد والإرشادات بشأن شكل محتوى تقرير المراجع، حيث يبين كذلك ضرورة قيام المراجع بتقديم استنتاجات مستخلصة من أدلة الإثبات التي تحصل عليها كونها تمثل الأساس الذي يستند عليه المراجع في إبداء رأيه في القوائم المالية، كما يتضمن هذا المعيار ضرورة قيام المراجع بإعداد تقرير مكتوب بطريقة توضح رأيه حول مدى عدالة القوائم المالية.

حيث سيتم عرض معايير إعداد تقارير المراجعة وفق العناصر التالية:

أولاً - إعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

ينص هذا المعيار على أنه يجب أن يبين تقرير المراجعة ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموماً، حيث يتطلب هذا المعيار التحقق من مدى قبول المبادئ المحاسبية والطرق التي تطبق بها تلك المبادئ، حيث تقع مسؤولية إعداد المبادئ المحاسبية على عاتق الهيئات المهنية بينما مسؤولية التأكد من أن القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها تقع على مراجعي الحسابات، حيث يقوم المراجع بالتأكد من أن إجراءات عرض الميزانية والقوائم المالية بشكل عام تضمن عدم الانحياز، ووفقاً للمعيار الأول من معايير إعداد التقرير فإن المراجع يتعين عليه إبداء رأيه حول مدى إعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة، وفي حالة عدم تطبيق المبادئ المحاسبية فعلى المراجع إبداء رأياً متحفظاً أو معارضاً بخصوص ذلك وخاصة إذا كان لعدم هذا التطبيق تأثير مادي على البيانات المالية، ففي هذه الحالة لابد على المراجع أن يتأكد من أن المبادئ المحاسبية المطبقة في المؤسسة محل الفحص تمثل الإطار الفكري الذي يحكم الممارسة في مجال المحاسبة المالية التي تساهم بدورها في تحسين جودة القوائم المالية التي يبدي فيها رأيه.

ثانياً - إبداء الرأي حول مدى تطبيق المبادئ المحاسبية خلال مختلف السنوات السابقة:

لا بعد أن يتأكد المراجع من التزام معدي القوائم المالية بإعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية، ثم يقوم المراجع في مرحلة لاحقة بإبداء رأيه على مدى تطبيق تلك المبادئ من عدمها.

كما يجب على المراجع أيضاً أن يظهر في تقريره إبداء رأيه عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تم استخدامها في إعداد القوائم المالية الخاضعة للمراجعة

تتماثل مع نفس المبادئ التي استخدمت عند إعداد وعرض القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة.¹

حيث يهدف هذا المعيار إلى التنسيق والثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من أجل ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة على مدار الفترات أو السنوات المالية، وعليه معرفة التأثيرات التي أدت إليها هذه القوائم المالية، كون أن عدم الثبات في تطبيق هذه المبادئ يؤدي إلى تداخل بين عناصر الإيرادات والمصاريف للفترات المالية السابقة وبالتالي ضعف النتائج المتوصل إليها.

وعليه تتأثر إمكانية المقارنة بين القوائم المالية لعدد من السنوات بالتغيرات المرتبطة بـ:

1- التغيير في المبادئ المحاسبية المستخدمة:

هذا العنصر له تأثير على معيار الثبات وهو خاضع لرغبة الإدارة، فهذه الأخيرة لها حق اختيار المبادئ المحاسبية التي تطبقها.²

2- التغيير في الظروف المحيطة:

هذا العنصر يستلزم إجراء تغييرات محاسبية دون المساس بالمبادئ المحاسبية المستخدمة، ففي هذه الحالة لا يوجد أي دخل للإدارة للاختيار بين إجراء التغيير أو عدم إجرائه.

3- التغيير في بعض الظروف الغير مرتبطة بالمحاسبة:

¹مسعود صديقي: دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد الأول، الجزائر، 2002، ص66.

²Chris David and alit, **Auditing-using controls to protect information Assets**, McGraw-HILL, NEWYORK, 2007
p22

فهذه الظروف تكون في العادة ناتجة عن حوادث لها تأثير محاسبي شرط أن يتضمن أي تغيير في المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهذا الدليل يعتبر دليلاً للإفصاح حيث يقوم المراجع في هذه الحالة بالتعليق على هذا التغيير وإظهار للمستخدمين.

بصفة عامة يشير هذا المعيار من معايير إعداد التقرير إلى قابلية القوائم المالية للمقارنة وبيان طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية، وأثر ذلك على القوائم المالية التي تم إعدادها وعرضها خلال تلك الفترة المالية.

ثالثاً - احتواء القوائم المالية على الإيضاحات والبيانات :

حسب هذا المعيار يجب أن يشير المراجع إلى مدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية، وما إذا كانت تلك القوائم المالية تظهر حقيقة المركز المالي ونتيجة نشاط المؤسسة، فالإفصاح المناسب في تقرير المراجعة عن أية معلومات مالية يعد ضرورياً لصدق وعدالة القوائم المالية بغرض التأكد من عدم إخفاء أو حذف المعلومات من تلك القوائم بغرض التلاعب أو الغش بواسطة معديها.

فالمعلومات الموجودة في القوائم المالية تقدم إلى فئات مختلفة من أصحاب المصلحة في المؤسسة وتساعدهم في اتخاذ قرارات كل حسب علاقاته بالمؤسسة، ويجب أن تعد هذه القوائم بحيث لا تضل أي فئة من تلك الفئات وأن تكون واضحة ومناسبة للقراري سهل فهمها، فإذا تأكد المراجع أن هذه القوائم لا تفصح عن المعلومات الضرورية فيجب عليه ذكر ذلك في تقريره، فالإفصاح يتضمن النواحي الجوهرية التي تحققها تلك القوائم المالية.

فالمراجع يؤدي دوره حول مدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية من خلال إبداء رأيه المحايد حول موضوعية وسلامة الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية بهدف تعزيز ثقة مستخدميها في المعلومات المنشورة.

يقصد بكفاية الإفصاح بأن التفسير المتوفر في البيانات المالية يكون بشكل كاف، وأنه يمكن قراءة محتويات القوائم المالية من كافة الأفراد التي لها مصلحة في هذه المؤسسة بشكل واضح ودقيق.¹

¹ محمد البشير: الإفصاح ومعايير المحاسبة الدولية، مجلة المدقق، العدد 51، الأردن، 2002، ص 13.

و يمكن للمراجع تقييم مدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية من خلال:¹

- الإفصاح عن الظروف الأساسية التي تثير الشك في قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط في السنوات المقبلة؛
- أن يكون الإفصاح صريحا في التنبيه إلى احتمال عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط وبالتالي عدم قدرتها على تحقيق قيم أصولها والوفاء بالتزاماتها من خلال أعمالها العادية.

رابعا - التعبير عن رأي المراجع:

يجب على المراجع التعبير عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي حالة امتناعه عن إبداء الرأي في أمور معينة فعليه يجب أن يتضمن تقريره الأسباب التي أدت إلى ذلك، كما يجب أن يوضح تقريره بصورة واضحة طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة مسؤولياته على القوائم المالية.

ومن الأسباب التي تتضمن امتناع المراجع عن إبداء الرأي يمكن ذكر:²

- تحديد نطاق عمل المراجع بطريقة تؤثر جوهريا على إجراءات الفحص وعدم إمكانية إجراء الفحص بشكل كامل؛
- حالة عدم التأكد والتي تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية كوحدة واحدة، الشيء الذي يجعل المراجع يعتبر إبداء رأي متحفظ لا يعد مناسباً بسبب عدم التأكد.

المطلب الثالث: أنواع التقارير المالية للمراجعة

هناك عدة أنواع للتقارير المالية للمراجعة، والتي يمكن شرحها وفقا لما يلي:

¹ جورج دنيال غالي: تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص182.

² غسان فالح المطارنة: تدقيق الحسابات المعاصرة من الناحية التنظيمية، المرجع السابق، 2006، ص48.

أولا - من حيث درجة الإلزام:

تنقسم هنا التقارير المالية للمراجعة إلى نوعين:

1 - تقارير المراجعة الخاصة:

يقصد بالتقارير الخاصة تلك التقارير المرتبطة بمهام محددة نص عليها القانون، والتي يكون المراجع ملزما قانونيا بتقديمها في مناسبات خاصة وتكون وفقا لظروف معينة، ومنها يوجد تقرير المراجعة عن الرقابة الداخلية وأيضا تقرير المراجعة لغرض النظام الضريبي.

يعد هذا التقرير من طرف المراجع عندما تطلب منه إدارة المؤسسة ذلك وذلك بموجب تكليف معين مثل: تقرير خاص عن نظام الرقابة الداخلية الحالي واقتراح نظام جديد للرقابة الداخلية يكون أكثر قوة وفعالية.¹

فتقارير المراجعة الخاصة التي تتعلق بنشاط المؤسسة وإنما تتعلق بأمر محددة نص عليها القانون، وتقدم مستقلة عن باقي التقارير الأخرى كون أن المسائل التي تعد بشأنها تتعلق بباقي التقارير الأخرى، ومن الحالات التي تقدم تقارير خاصة من طرف المراجع يمكن ذكر:

- الاتفاقيات التي تبرم بين المؤسسة وأحد مؤسسيها أو أحد أعضاء مجلس إدارتها.
- إصدار سندات والتي تكون مصاحبة بتقرير من المراجع.

يعد المراجع تقرير خاص يثبت فيه المبالغ المدفوعة لمديري المؤسسة

- يعد تقريرا خاصا يحدد فيه كافة المرتبات والتعويضات والمزايا المختلفة الأخرى حتى لا يسيء هؤلاء استخدام السلطات المخولة لهم لتحقيق مصالح شخصية.
- يعد المراجع تقريرا خاصا يبين فيه زيادة أو نقصان رأس مال المؤسسة أو في حالة اندماج المؤسسة مع مؤسسات أخرى.

2 - تقارير عامة:

¹Société national de la comptabilité, rapport d'audit sous forme longue et détaillée, dans la revue algérienne de comptabilité et d'audit, N°1, Alger, mars 2005, p :05.

هي التقارير التي تعد وفقا للتشريعات والقوانين العامة التي تحكم تنظيم المؤسسات، والتي تفرض على تلك المؤسسات بتقديم مراجعتها على شكل تقرير موقع من طرف مراجع خارجي مستقل ويكون بهدف إبداء رأيه حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية، والمراجع هنا يتحمل كامل مسؤوليته في البيانات والقوائم التي قام بمراجعتها.

بصفة عامة فالتقارير المالية للمراجعة تتضمن قيام المراجع بفحص والتحقق من البيانات المالية والمحاسبية، حيث يكون مسؤولا عن مدى صدق تلك البيانات والمعلومات من عدمها وليس على إجراءات الإدارة التي تعمل على إعدادها وعرضها.

ثانيا - من حيث إبداء الرأي:

يلتزم المراجع عند إعدادهِ للتقارير المالية الخاصة بعملية المراجعة بمعايير المراجعة المتعارف عليها ويقدم العناية المهنية اللازمة لإعدادهِ لعملية المراجعة بكل صدق ووضوح، وحسب هذا العنصر تقسم تقارير المراجعة إلى:

1 - التقرير النظيف:

يعتبر التقرير النظيف معبرا عن رأي المراجع الإيجابي حول المعلومات المالية، وهو لا يحتوي على أية ملاحظات أو تحفظات، وهو من أكثر تقارير المراجعة قبولا من وجهة نظر المؤسسات التي تخضع قوائمها المالية لعملية المراجعة لأنه يعبر عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي، فهذا التقرير يعبر عن التزام المراجع بمعايير المراجعة المتعارف عليها وتأكده من سالمة القوائم المالية المتعارف عليها.

و يصدر المراجع هذا النوع من التقارير في حالة توفر الشروط التالية:

- في حالة حصول المراجع على أدلة وقرائن إثبات كافية، حيث تؤكد هذه الأدلة والقرائن على عدم الخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- تأكد المراجع من ثبات المبادئ المحاسبية من فترة مالية إلى أخرى.
- تأكد المراجع من عدم وجود أية ظروف طارئة يمكن أن تؤثر بشكل جوهري على أرقام القوائم المالية أو تؤثر على فرض الاستمرارية حتى تاريخ إصداره لتقريره.

- تأكد المراجع من أن القوائم المالية تعبر بصدق عن المركز المالي وتشمل على جميع البيانات والمعلومات الإيضاحية التي تجعل تلك القوائم المالية غير مظلمة.
- و يتمتع المراجع عن إصدار التقرير النظيف في بعض الحالات أهمها:
- عدم استقلال المراجع بالنسبة للمؤسسة.
- عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية بالصورة التي تسمح للمراجع بمراجعة القوائم المالية.
- عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بصفة كلية أو جزئية.
- عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة مالية إلى أخرى.
- عدم كفاية الأدلة وقرائن الإثبات، وعدم تطبيق إجراءات المراجعة وذلك لأسباب خارجة عن إرادة المؤسسة أو المراجع مثل تلف أو فقدان السجلات.

2- التقرير المتحفظ:

يطلق عليه اسم "التقرير المقيد"، وهو التقرير الذي يتم من خلاله التعبير عن رأي متحفظ نتيجة فشل المؤسسة في اتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويقوم المراجع في التقرير المتقيد بتقييد فقرتي المحتوى والرأي أو تقييد فترة الرأي فقط، حيث يتم إصدار التقرير المتحفظ وفق الحالة الأولى عندما لا يتمكن المراجع من جمع الأدلة الكافية وفق ما تنص عليه معايير المراجعة المعمول بها، ويصدر تقريراً متحفظاً في الحالة الثانية عندما يتأكد المراجع بأن القوائم المالية لم يتم إعدادها وفق المبادئ المحاسبية المعمول بها، حيث يجب على المراجع أن يضيف إلى تقريره فقرة توضيحية تبين فقرة إبداء الرأي يشرح فيها أسباب التحفظ.

فالمراجع في هذه الحالة يجب عليه استخدام مصطلح "ما عدا" أو "باستثناء" أي أن باقي البيانات المالية الأخرى لا تتنافى مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمراجع راضي عنها.

وعموماً تتمثل هذه التحفظات في:

في حالة وجود قيد على عمل المراجع الخارجي كمنعه من ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون، أو عدم السماح له بالحصول على مصادقات من العملاء أو عدم تمكنه من الاطلاع على وثائق المؤسسة.

- في حال وجود مخالفات للمبادئ المحاسبية فهذا يدل على عدم الانسجام مع عدالة الإفصاح في القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، أو عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

- في حالة وجود الخلاف بين المراجع وإدارة المؤسسة بخصوص عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية حيث يمكن أن يكون النقص في الإفصاح يصعب استكماله في تقرير المراجع فيجب أن يشير إليه.

3 - التقرير السالب:

يصدر المراجع هذا التقرير عند ما يرى بأن القوائم المالية تتسم بالتحريف والتضليل، ولم يتم اعتماد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد تلك القوائم المالية كأن يقيم جزء من الأصول الثابتة على أساس قيمة مقدرة بدال عن التكلفة الحقيقية لها.

هذا التقرير يتضمن ثالث فقرات وهي:¹

- ❖ الأولى : تصف الإجراءات التي يقوم بها المراجع ونطاق فحصه.
- ❖ الثانية: يظهر بها أسباب التقرير السلبي والآثار المتعلقة به.
- ❖ الثالثة: تتضمن الرأي السالب حول عملية المراجعة التي قام بها.

وبصفة عامة لا يمكن للمراجع أن يبدي رأيا سلبيا إلا إذا كانت الأخطاء التي لاحظها تمس حقيقة بصدق وشرعية الحسابات أو تقوم على تزوير وتضليل الدفاتر والسجلات.

4 - تقرير عدم إبداء الرأي:

يكون هذا النوع من التقرير عند استحالة تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى المراجع ضرورة استعمالها.¹

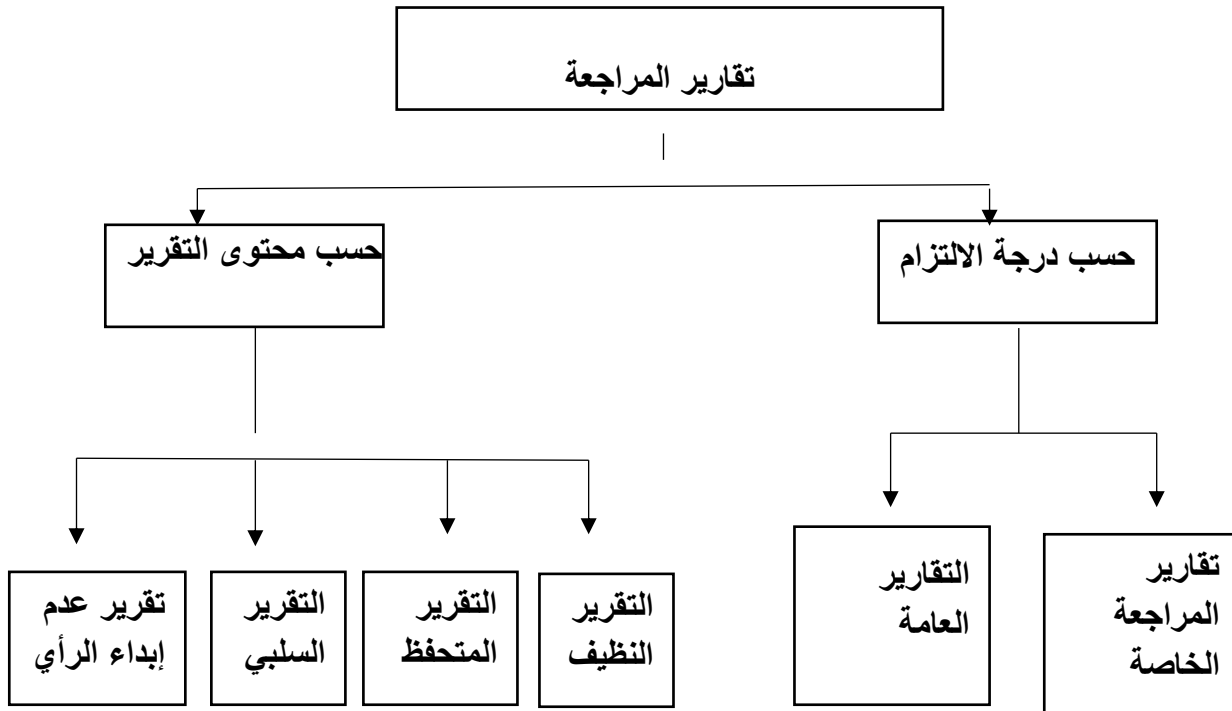
¹, Direction générale de la comptabilité, Ministère des finances, recueil de textes : législatifs et à la normalisation de la profession comptable, édition du sahel, Alger, 2002, p88.

من الحالات التي تجعل المراجع يمتنع عن إبداء الرأي يمكن ذكر:

- وجود قيود على تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- تدخل الإدارة في عمل المراجع مما يفقده استقلاله.
- صعوبة تقييم المراجع لفرض استمرارية المؤسسة وصعوبة حصوله على الأدلة والبراهين المدعمة لرأيه.

وفي حالة عدم إبداء المراجع لرأيه حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية التي قام بمراجعتها يمكن أن يؤثر بذلك سلبيا على المؤسسة محل المراجعة، لذا يجب أن يكون للمراجع هنا مبرراته بشأن عدم إبدائه الرأي لأنه إذا ثبت العكس فسوف يلاحق قانونيا.

بصفة عامة يمكن تلخيص أنواع تقارير المراجعة وفق الشكل التالي:



شكل رقم 3 أنواع تقارير المراجعة

المطلب الرابع: تقارير للمراجعة الخارجية في ظل المعايير الدولية

إن المراجع مطالب بتقديم تقرير جيد لمختلف الأطراف المستعملة له من خلال اتباعه المعايير الدولية للمراجعة، حيث سيتم التطرق إلى المعايير الدولية للمراجعة وأهمية تحسين

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي: المراجعة وتدقيق الحسابات : الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة الجزائر، 2006، ص57.

جودة تقارير المراجعة، إضافة إلى عرض تحسين جودة تقارير المراجعة في ظل قانون Sarbanes- Oxley::

أولاً - المعايير الدولية للمراجعة:

شهد معيار المراجعة الدولي رقم 250 المرتبط بالرقابة على الجودة الصادر من طرف مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي التابع لمجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين بداية سنة 2006 تطورات فيما يخص مسؤولية المراجع عند مراجعة البيانات المالية وتقديم تقارير ذات جودة، والتي تنص على التزامه بالقوانين والأنظمة الدولية لإعداد تقرير نهائي وإيصاله إلى مختلف المستخدمين.¹

فحتى وإن التزم المراجع بمعايير المراجعة الدولية فإن طول فترة العلاقة التعاقدية بينه وبين المؤسسة محل المراجعة يؤدي به إلى استعمال نفس العينات التي استعملها من قبل مع المؤسسة، وبالتالي يؤدي إلى استباق النتائج فلثقتة بأنه على علم تام بأعمال تلك المؤسسة بجعله يعتمد على نفس الوثائق السابقة وهذا ما يؤثر على جودة تقريره النهائي.²

إن تطبيق المعايير الدولية للمراجعة عند مراجعة البيانات المالية في القوائم المالية لا يلغي الاعتماد على المعايير المتعارف عليها في المراجعة وإنما يدعمها، وهي مساعدة على الوصول إلى الممارسة الجيدة للمراجع لأعداد التقارير المالية، فمعايير المراجعة الدولية هي معايير صادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين والذي هو مؤسسة دولية تهتم بشؤون مهنة المحاسبة، وقد تأسس هذا الاتحاد عام 1977 بغرض تقديم الخدمة الأفضل لأصحاب المصلحة في المؤسسة، وكذا سعيهم لزيادة الالتزام بتقديم معايير مهنية ذات جودة عالية وقد سعى هذا الاتحاد لتقديم العديد من الخدمات منها:

- تطوير ودعم المعايير المهنية العالمية وقواعد السلوك المهني؛

¹ أحمد حلمي جمعة: القوانين ومعايير التدقيق الدولية، مجلة المدقق، العدد 20، الأردن، 2007، ص25.

² يوسف محمد جريوع: مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد السادس عشر، العدد الأول، فلسطين، 2008، ص768، متاح على الموقع الإلكتروني التالي: <http://www.iugaza.edu.Ps/ara/research> تاريخ الاطلاع: 2020/3/27.

- تشجيع التقارب في المعايير المهنية بشكل فعال وخاصة فيما يتعلق بالمراجعة وخدمات التأكيد وأخلاقيات ممارسة المهنة ومعايير البالغ المالي؛
- متابعة التحسين المستمر في جودة المراجعة والإدارة المالية؛
- زيادة الثقة في جودة ومصداقية البيانات المالية.
- تتمثل هذه المعايير في عدة مجموعات أهمها:¹

❖ المجموعة الأولى (100_199) قضايا تمهيدية: وهي تضم المعايير

والمفاهيم الأساسية الخاصة بمعايير المراجعة الدولية؛

❖ المجموعة الثانية (200_299) المبادئ العامة والمسؤوليات : وتضم

المعايير التي تتضمن الهدف من المراجعة ومسؤوليات المراجع الخاصة بالغش والمخالفات القانونية؛

❖ المجموعة الثالثة (300_499) تقييم المخاطر والاستجابة لهذه

المخاطر: وتتعلق هذه المجموعة بتخطيط عملية مراجعة البيانات المالية؛

❖ المجموعة الرابعة (500_599) أدلة المراجعة: تبين هذه المجموعة

أدلة المراجعة من حيث ماهيتها وخصائصها وإجراءات الحصول عليها؛

❖ المجموعة الخامسة (600_699) استعمال عمل الآخر: وتضم تعامل

المراجع مع المراجعين الآخرين وكذا المراجع الداخلي؛

❖ المجموعة السادسة (700_799) نتائج المراجع والتقرير: وهي

المجموعة الخاصة بتقارير المراجع من حيث الأنواع؛

❖ المجموعة السابعة (800_899) مواضيع خاصة

❖ المجموعة الثامنة (1000_1100) تفسيرات معايير المراجعة

الداخلية

وحسب المعايير الدولية للمراجعة فإن الصفات الأساسية الواجب توفرها في المعلومات

الواردة في التقارير المالية هو أن تكون سهلة ومفهومة من قبل الأطراف المستخدمة لها.

¹ علي عبد القادر الذنيبات: تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظمية وتطبيق، الجامعة الأردنية، الطبعة الرابعة،

الأردن، 2012، ص 85-86.

ثانيا - أهمية تحسين جودة تقارير المراجعة:

يتم تقييم عمل المراجع حول البيانات التي تمت مراجعتها من خلال انضباطه بعناصر الجودة الفنية والوظيفية للمراجعة، والتي تمثل الدرجة التي من خلالها تستوفي عملية المراجعة توقعات العميل تجاه اكتشاف الأخطاء والمخالفات المرتبطة بالقوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة والتقرير عنها.

حيث تعرف الجودة الوظيفية للمراجعة على أنها: "الدرجة التي يمكن معها الوفاء بتنفيذ عملية المراجعة وتوصيل نتائجها حسب توقعات المستهلك".¹

إن جودة تقارير المراجعة تؤثر على جودة البيانات المالية التي تصدرها المؤسسات محل المراجعة، كون أن تلك البيانات يعتمد عليها العديد من المستخدمين عند اتخاذهم قراراتهم المختلفة، فجودة تقارير المراجعة تعبر عن قدرة المراجع في الحصول على أدلة إثبات ذات جودة عالية مدعومة لرأيه المهني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية.²

فجودة تقارير المراجعة هي درجة الثقة التي يقدمها المراجع لمستخدمي القوائم المالية، وهي بذلك مقياس لقدرة المراجع على تقليل تحيز البيانات المالية وزيادة دقتها.

فعلى المراجع تطبيق إجراءات رقابة الجودة بالتمشي مع سياسات وإجراءات المراجعة الدولية المتعارف عليها منها معيار التدقيق الدولي رقم 220، ولا يتم ذلك إلا من خلال التزام المراجعين بمبادئ الاستقلال والأمانة المهنية والموضوعية والحفاظ على السرية وأخلاقيات المهنة.³

بالتالي فجودة تقارير المراجعة تؤدي إلى تقديم معلومات دقيقة خالية من التحيز والسلوك الانتهازي فمراقبة الجودة في المراجعة تهدف إلى تقليل نسبة العيوب في التقارير النهائية لعملية المراجعة، وهي تعتمد على الأساليب الإحصائية، فرقابة الجودة هي ليست مجرد الفحص الذي

¹ أمين السيد أحمد لطفي: مسؤولية و اجراءات المراجع في التقرير عن الغش و الممارسات الخاطئة، الدار الجامعية، مصر، ص66.

² سامح محمد رضا رياض أحمد: أثر جودة المراجعة في جودة الأرباح وانعكاسها على التوزيعات النقدية في الشركات المساهمة المصرية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثامن، العدد الرابع، الأردن، 2012، ص 746.

³ طارق عبد العال حماد: موسوعة معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 342.

يقوم به المراجع وإنما التحسين المستمر في التقارير النهائية التي يقدمها والتزامه بالعناية المهنية اللازمة لإكمال فحصه، فالتزام المراجع بالوصول إلى تقارير مراجعة ذات جودة عالية يتطلب منه التزام الاستقلالية والحياد أثناء تأديته لمهمة المراجعة والالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها وكذا معايير المراجعة الدولية، فتحدد جودة تقارير المراجعة الخصائص التي يجب أن يتسم بها تقرير المراجع أو مجموعة من المبادئ الأساسية التي يعتمد عليها المراجع للوصول إلى تقارير ذات جودة عالية وتقييمه لنوعية البيانات المالية الموجودة في القوائم المالية التي تخضع للمراجعة وكل ذلك يساعد في اتخاذ القرارات، فكلما كانت تقارير المراجعة تتميز بالجودة كلما سهلت على مستخدمي تلك التقارير عملية صنع واتخاذ قرار أدق وأكفأ مما لو كانت تلك التقارير لا تتسم بالجودة.

ثالثاً - تحسين جودة تقارير المراجعة في ظل القانون Sarbanes- Oxley

لقد أبرم الكونجرس الأمريكي كثيراً من التشريعات التي تؤثر على مهنة المراجعة نتيجة الفشل الذي عرفته الكثير من الشركات منها: **Enron** و **World Com** و **Health South**، لعل أهم تلك التشريعات يوجد قانون Sarbanes- Oxley الذي تم إصداره عام 2002، والذي غير بشكل أساسي من علاقة المراجع والعميل وقام بتحويل سلطة معايير المراجعة من القطاع الخاص إلى القطاع شبه الحكومي.

فبعد الفشل الذي عرفته مهنة المراجعة خاصة في المعايير الأخلاقية، حيث ثبت أن العديد من المراجعين لم يلتزموا بأخلاقيات مهنة المراجعة، فقد تم تقديم تقارير مظلة حول صدق بيانات تلك المؤسسات مما أدى إلى اتخاذ قرارات خاطئة بناء على تلك التقارير وأدى إلى انهيار تلك المؤسسات، الأمر الذي أدى إلى إصدار قانون Sarbanes- Oxley في مهنة المراجعة من طرف الولايات المتحدة الأمريكية، كما تم إصدار مؤشر المؤسسة في 2002¹ لقياس درجة الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية فهي لها تأثير على سلوك متخذي القرارات الاستثمارية والتمويلية.

¹ علاء محمد ملو العين، مجدي مليجي عبد الحكيم: قياس مستوى شفافية الإفصاح في التقارير المالية المنشورة لتحسين جودة المعلومات المحاسبية بمنشأ الأعمال السعودية: دراسة نظرية وتطبيقية، مجلة الإدارة العامة، المجلد الثالث والخمسون، العدد الثاني، الأردن، فيفري 2013، ص221.

فقد أدى هذا القانون إلى تغيير في طبيعة مهنة المراجعة، فأصبح لزاماً على المراجع أن يطبق التطورات الحديثة في أخلاقيات المهنة، كما يجب على المراجع أن يتحلى بالاستقلالية الذهنية والمهنية من أجل الوصول إلى تقارير أكثر موثوقية تلقى القبول من طرف مستخدميها، وتحسين المراجع لجودة تقاريره فإنه يساهم في مساعدة المستخدمين في اتخاذ قراراتهم بعقلانية، وهنا يستخدم المراجع الإفصاح والشفافية لتحسين تقارير المراجعة بغرض زيادة المصداقية لما تتضمنه من بيانات مالية ذات أهمية كبيرة لمتخذي القرارات.

تعتبر جودة تقارير المراجعة إحدى الأدوات الرقابية التي يعتمد عليها مستخدمو القوائم المالية (مساهمين، مستثمرين، مالك... الخ) للحد من تلاعبات المسيرين في المؤسسة، فهي تعمل على تعزيز الإشراف على الأنشطة والمعاملات المالية داخل المؤسسة، ومطابقتها لمتطلبات الممارسات المالية القانونية في المؤسسة، وبالتالي تزيد المراجعة من مصداقية وعدالة النتائج المالية المتحصل عليها في المؤسسة، حيث تعمل جودة المراجعة على زيادة توقعات العميل اتجاه اكتشاف الأخطاء والمخالفات المرتبطة بالمؤسسة محل المراجعة وقوائمها المالية والتقارير عنها، حيث يقوم المراجع بإيجاد الأخطاء في القوائم المالية بشكل أفضل أو باكتشاف الغش والتلاعبات المالية أو تحديد مشاكل الاستمرارية.

فجودة تقارير المراجعة تختلف من بيئة إلى أخرى، فكلما زادت جودة المراجعة في مؤسسة ما ذلك يؤدي بطبيعة الحال إلى تفادي الإفلاس والانهيارات المالية نتيجة الفساد المالي الذي أصبح متجذراً في العديد من المؤسسات الاقتصادية خاصة في دول العالم الثالث أين هناك ضعف في أنظمة الرقابة بكل أنواعها.

خلاصة الفصل

بعدما تمت معالجة جوانب هذه الدراسة تم التوصل إلى أن القيام بعملية المراجعة لا بد على المراجع أن يتقيد بمجموعة من المعايير لتطبيق مهنة المراجعة وإصدار تقريره النهائي لعل أهمها تميزه بالاستقلال الذهني والمهني، حيث يجب أن لا يخضع لأية ضغوطات من أية جهة كانت سواء الإدارة أو مستخدمي القوائم المالية، وكذا التزامه بالعناية المهنية اللازمة

للخروج في النهاية بتقرير ذو جودة عالية يلبي احتياجات مستخدميه، ونظرا لأن المراجع الخارجي مقيد بعامل الوقت والتكلفة فلا بد عليه أن يعتمد على عمل المراجع الداخلي ولكن في ظل وجود نظام فعال للرقابة الداخلية.

فالمعايير الدولية للمراجعة تساهم في تحسين جودة التقارير التي يصدرها المراجع من خلال وضع مجموعة القواعد والمبادئ التي تحدد أخلاقيات ممارسة مهنة المراجعة، كما أن التزام المراجع بتلك المعايير يعد ضامنا لرأي المراجع عن مدى صدق القوائم المالية من جهة، ومساعدة لمستخدمي القوائم المالية على ترشيد قراراتهم الاقتصادية، وهذا ما سيتم التطرق إليه خلال الفصل الموالي.

الفصل الثاني:

الإطار العام لمفهوم الاستمرارية ومسؤولية المراجع في تقييمها والتقرير عنها

تمهيد :

يعتبر فرض الاستمرارية من الفروض القليلة التي بنيت عليه نظرية المحاسبة، وربما يعتبر الأهم لعلم المحاسبة والتدقيق، وأن أي تطور لمهنتي المحاسبة والتدقيق لا يتعارض مع وجود فرض الاستمرارية كأساس لهما، وإنما يعزز وجود فرض الاستمرارية بالتطور الحاصل لمهنتي المحاسبة والتدقيق، ونتيجة لهذه الأهمية سنوضح من خلال هذا الفصل كل ما يتعلق بفرض الاستمرارية، بداية سنتعرف على مفهومه، وسنقوم بمناقشة معيار التدقيق الدولي رقم (570) والمتعلق بفرض الاستمرارية، وسنقوم ببيان أهمية فرض الاستمرارية وأثره المحاسبي على بعض الأسس والمبادئ المحاسبية التي بنيت على أساسها نظرية المحاسبة، وسنوضح المشاكل المتعلقة بتطبيق فرض الاستمرارية والإجراءات التي يجب أن يركز عليها المراجع بخصوص الشك المتعلق بالاستمرارية، وسنبين المؤشرات والإجراءات التي تساعد المراجع في تقييم مدى قدرة الشركات على الاستمرارية من عدمه، وواجبات المراجع بشأن عملية التقييم، وسيشمل الفصل أثر ونتائج عملية التقييم على تقرير المراجع، وسنذكر العوامل التي تؤثر على دور المراجع في عملية التقييم، وأذن رأي المراجع بما يخص عملية التقييم في التقرير على كل من المراجع والشركات .

المبحث الأول: ماهية وطبيعة فرض الاستمرارية ومعوقاته

سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم الاستمرارية و فرض الاستمرارية، بالإضافة إلى طبيعة فرض الاستمرارية في المحاسبة والتدقيق وأهميتها وأثرها المحاسبي

المطلب الأول: مفهوم الاستمرارية وفرض الاستمرارية**أولاً: مفهوم الاستمرارية**

يشير اصطلاح استمرارية المنشأة إلى أحد الفروض المحاسبية المهمة التي يركز عليها المحاسبون عند إعداد القوائم وتطبيق الإجراءات المحاسبية، ويعني هذا الفرض أن المنشأة وجدت لتستمر ويتم تقويم معظم الأصول تطبيقاً لهذا الفرض على أساس التكلفة التاريخية ، وعلى أساسه تفترض المحاسبة المالية أن المنشأة مستمرة في عملها وليس هناك اتجاه لتصفيتها ، بمعنى أنه في الظروف العادية فإن مؤسسي المنشأة لا يفكرون في القضاء أو تصفية تلك الشركة، وحياتها مستمرة أو لا نهائية، وبهذا يتفق فرض الاستمرارية مع التوقع الطبيعي لأصحاب المنشأة والإدارة.¹

ثانياً: مفهوم فرض الاستمرارية :

"يعتبر فرض الاستمرارية من أهم الفروض المحاسبية التي تستخدم في إعداد القوائم المالية الختامية، حيث يفترض أن المشروع يتم إنشاؤه لكي يقوم بأعماله ويواصل ذلك في المستقبل المنظور وأنه باق ومستمر لفترة زمنية معقولة غير محددة ويمكن القول بأنها غير نهائية وتكفي لاستخدام موارده الاقتصادية كما هو مخطط ومتوقع وأنه ليس في نية أصحاب المشروع تصفيته أو تقليل حجم عملياته بشكل مادي واضح يؤثر على طبيعة أعمال المنشأة".²

إن فرض الاستمرارية في المحاسبة يعني أن الشركة سوف تستمر في عملياتها، ولن تخرج من الصناعة، أو يتم تصفيته وحتى يتم ذلك يجب أن تكون قادرة على زيادة مواردها بشكل كاف،

¹ فؤاد محمد الليثي، نظرية المحاسبة مدخل معاصر، دار النهضة العربية، ط2، القاهرة، 2002.

²International accounting standard (IAS, 1984, P.5)

ولفترة زمنية غير محدودة تمكنها من تحقيق خططها، والوفاء بالتزاماتها ونمو أنشطتها بدون خسائر، وهو أحد المفاهيم الأساسية التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية.¹

المقصود من فرض الاستمرارية أن المشروع باق ومستمر لفترة زمنية معقولة كافية لاستخدام موارده الاقتصادية طبقا لما هو مخطط ومتوقع وبدون خسائر جسيمة لرأس المال المستثمر، وكافية كذلك لاستخدام موارد البيئة الاجتماعية الاستخدام الأمثل، دون إلحاق خسائر بحقوق المجتمع، وإبقاء آثاره الخارجية الموجبة وتلافي آثاره الخارجية السالبة على المجتمع (تحقيق المنافع وإزالة الأضرار).²

وتطبيقا لهذا الغرض فانه يتم تسجيل الأصول على أساس أن الشركة قادرة على تحقيق قيمتها وتحقيق الربح منها، وأنها ستكون منتجة ومستمرة في العمل لأجل غير محدد، لذلك يتم تسجيل قيمتها على أساس التكلفة التاريخية، ويتم استهلاكها على أساس فترات متساوية وينسب معينه حسب الأساس المحاسبي المستخدم، وكذلك يتم تسجيل الالتزامات على أساس أن الشركة قادرة على سدادها والوفاء بها من خلال سير عمل المنشأة دون الحاجة إلى إعادة جدولتها أو الاستغناء عن أصولها مقابل تسديد التزاماتها.³

ويمثل فرض الاستمرارية التوقع الطبيعي من الوحدة المحاسبية، فهو يعكس توقعات كافة الأطراف المهتمة بأمور المنشأة، باعتبار أن احتمال التصفية أو التوقف عن مزاولة النشاط تمثل حالة استثنائية، ومن ناحية ثانية فإن فرض الاستمرارية يتفق مع المعايير القانونية التي تعمل في ظلها الوحدات الاقتصادية الكبيرة، فظهور الشركات المساهمة العامة يؤيد فرض الاستمرارية نظرا لما تتمتع به هذه الشركات من حياة اعتبارية مستمرة ونمو وتوسع مستمر في

¹ العمودي، أحمد (2001) : دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة اليمنية، (رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، الاردن، 2001ص

² قايد، محمد أمين (1985): نحو مبادئ متعاف عليها لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية، (مجلة المحاسبة و الادارة

والتأمين، عدد32، مطبعة جامعة القاهرة، 1985) ص121

³ International auditing guideline (1986): going concern (guideline No , 23 IFAC handbook) june ,1986 ,pp(9 – 201)

حجم أعمالها، لذلك فإن بناء النظرية المحاسبية ينبغي أن يقوم على الافتراض الطبيعي وهو افتراض الاستمرارية، وليس على الحالة الاستثنائية وهي حالة تصفية الشركة.¹

إن هذا الفرض يعني أن عمر المنشأة مستقل عن عمر ملاكها، وأنها أي المنشأة مستمرة في حياتها إلى ما لنهاية، ما لم تظهر قرينة موضوعية تشير إلى خلاف ذلك.²

وأصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بغرض الاستمرارية، والذي يهدف إلى توفير إرشادات حول مسؤولية المراجع عند تدقيق البيانات المالية المتعلقة بملاءمة الاستمرارية كأساس لإعداد البيانات المالية، وحدد مجموعه من المؤشرات التي تساعد مراجع الحسابات في اكتشاف حالات الشك باستمرارية العمل وصنفت إلى مؤشرات مالية، ومؤشرات تشغيل، ومؤشرات أخرى ووجود واحد أو أكثر من هذه المؤشرات لا يعني دائماً أن فرض الاستمرارية موضع تساؤل، وحدد كذلك المعيار مجموعة من الإجراءات يجب على المراجع القيام بها عندما تثار الشكوك حول استمرارية العملاء، وكذلك الصيغ التي يضمنها في تقريره في ضوء النتائج التي توصل إليها .

وتشير الفقرة رقم (2) من المعيار الدولي للتدقيق لرقم (570)، على أنه يجب على المراجع أن يأخذ بعين الاعتبار ملائمة فرض الاستمرار كأساس لإعداد القوائم المالية.

وكذلك تشير الفقرة رقم (4) إلى أن استمرارية الوحدة تعني توقع قدرة الوحدة على الاستمرار في المستقبل القريب، وعموماً فإن المستقبل القريب يعني فترة لا تتجاوز عاماً مالياً واحداً بعد الفترة المنتهية، والتي يفترض فيها إعداد القوائم المالية في غياب المعلومات التي تشير إلى عكس ذلك، وبالتالي تسجيل الأصول والخصوم على أساس قدرة الوحدة على تحصيل قيمة الأصول وسداد الالتزامات التي عليها من النشاط العادي، وإذا كانت هذه الفرضية لا مبرر لها، فإن الوحدة ربما لا تستطيع تحصيل قيمة الأصول كما هي بالمبالغ

¹ عاهد عيد سرحان: دور المدقق الحسابات الخارجي في تقييم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في

فلسطين، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة 2007، ص49

² مطر، محمد عطية (1995): المحاسبة المالية، سلسلة كتب المحاسبة رقم 1، (دار حنين، عمان، الأردن، 1995)، ص39

المسجلة، وربما يوجد تغييرات في مبالغ وتواريخ استدقاق الالتزامات ،وتبعا لذلك فإن مبالغ وتبويب الأصول في القوائم المالية ربما تحتاج إلى تعديل.¹

ويتبين من خلال التعريفات السابقة أنه في حالة غياب أو عدم وجود دليل على قدرة الشركة على الاستمرارية في أعمالها الاعتيادية، فإنه يفترض أن المنشأة مستمرة في عملياتها لأجل غير محدد وأنه لن يتم تصفيته في المستقبل القريب، من ناحية أخرى فإن المقصود بالاستمرار هو المشروع والمنشأة وليس الملاك لأن كثيرا من المنشآت تقوم ببيع أسهمها العامة التي تملكها ولو كان الأمر يتعلق بالملكية لاعتبرناها غير مستمرة لأن الملكية غير مستمرة لمالك بعينه وإنما تتغير حسب عمليات بيع وشراء أسهم المنشأة، ولكن هذا يتنافى مع المفهوم العام للاستمرارية، ففي حالة تصفية الشركة فإن الشركة يفقد العاملون فيها أعمالهم ووظائفهم، وتفقد كذلك الزبائن، أي أنها تفقد طبيعة عملها التشغيلي اليومي الاعتيادي الذي أنشئت من أجله، لكن في حالة نقل الكلية فإن الشركة تبقى مستمرة بالرغم من وجود مالكين جدد لها ويمكن أن تؤدي نفس الأعمال التي تقوم بها بالسابق بل ويمكن أن تطور من أعمالها وتستمر في خدمة زبائنها .

و يرى الطلبة أن المنشأة وحدة محاسبية مستمرة، وطالما أنه ليس هناك دليل على عكس ذلك، فإنه يفترض أن للوحدة المحاسبية عمر أطول من الأعمار الإنتاجية للأصول التي تستخدمها، بمعنى أن الوحدة المحاسبية ذات عمرا مستمر في حين أن الأصول التي تستخدمها ذات أعمار محدودة. ويترتب على ذلك إعداد كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل بافتراض أنه ليس هناك اتجاه أو نية أو ضرورة لتصفية الوحدة المحاسبية أو تقليص نطاق أعمالها بشكل جوهري.

ثالثا: لمحة نظرية عن معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية (ISA,) : No.700

يشير هذا المعيار إلى أن الغرض منه هو "وضع معايير وتوفير إرشادات حول مسؤولية المراجع عند مراجعته للبيانات المتعلقة بملاءمة فرض الاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية، وبالتالي على مراجع الحسابات الخارجي عند تدقيقه للبيانات المالية مراعاة لملاءمة

¹ جمعة و آخرون (2001): مفاهيم التدقيق المتقدمة ، المراجع السابق ، ص9

فرض الاستمرارية والذي تم على أساسه إعداد القوائم المالية، وقد حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين (International Federation of Accountants (IFAC)) بعض المؤشرات التي تشير إلى ضعف استمرارية الشركة، وقسمت إلى مؤشرات مالية، ومؤشرات تشغيلية، ومؤشرات أخرى، ولكن لا يعتبر هذا حصراً كاملاً وشاملاً لكل المؤشرات، كما أن وجود واحد أو أكثر من هذه المؤشرات لا يعني بالضرورة فشل الشركة وعدم قدرتها على الاستمرار.¹

المطلب الثاني: طبيعة فرض الاستمرارية في المحاسبة والتدقيق

أولاً: طبيعة فرض الاستمرارية في المحاسبة:

يعتبر فرض الاستمرارية من الفروض الأساسية في الفكر المحاسبي، ويبدو هذا واضحاً من نشرات الهيئات والمنظمات العلمية والمهنية المهمة بتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق، فقد نصت نشرة معايير المحاسبة رقم (2) " أن فرض الاستمرارية يعد أحد أربعة فروض أساسية في المحاسبة والتي تعد في ضوئها القوائم المالية لمنشآت الأعمال،² ويعني فرض الاستمرارية أن حياة المنشأة سوف تستمر لوقت طويل يكفي لتحقيق خططها وتعهداتها، ونمو أنشطتها المختلفة، وأنه لا يتوقع تصفيتها في المستقبل المنظور، ويوفر هذا الفرض استقراراً لكل الأطراف التي تتعامل مع المنشأة.³

حيث يفترض المحاسب أن حياة المنشأة مستمرة إلى ما لا نهاية ولا يتم الربط مطلقاً بين حياة المنشأة وحياة ملاكها، وهذا هو الأمر الطبيعي حيث أن استمرارية المنشأة هي الأصل والتصفية هي الاستثناء،⁴ ولقد عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية فرض الاستمرارية على أنه "يفترض استمرار المنشأة ما لم يقد دليل على عكس ذلك، كذلك فإنه يتوقع استمرار تدفق منافع المنشأة في مجال الغرض الذي اقتنيت من أجله، فضلاً عن سداد التزاماتها عند استحقاقها".⁵

¹) ISA No.570,2003

²حسن، دينا زين العابدين حسن: دور مراقب الحسابات في تحديد و تقييم عوارض استمرارية المنشأة في ضوء معايير المراجعة المرتبطة، رسالة ماجستير، جامعة قناة السويس، 2003، ص3

³Campisi and ken, 1985, P303

⁴شاهين، علي، ومحفوظ، اسماعيل، أبوشوارب، سالم: مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثاني، غزة فلسطين، 2002، ص15

⁵, 1957, 92) AAA Committee on Accounting Concepts and Standards(

أن هذا الفرض يفيد بأن المنشأة مستمرة في نشاطها إلى أمد غير محدد ما لم تظهر أدلة موضوعية ودلائل تثبت عكس ذلك، كما هو الحال عند تصفية المنشأة أو دمجها بأخرى حيث ينهي ذلك استمرارية المنشأة.¹

ووفقا لهذا الغرض يعتبر نشاط المنشأة مستمرا ولا علاقة له بالعمر الطبيعي للملاك، ويلعب هذا الفرض أيضا دورا هاما في إعداد القوائم المالية الختامية للمنشأة إذا بموجبه تعتبر المنشأة مستمرة وبناء على ذلك تعد ميزانيتها في نهاية كل فترة مالية، وذلك ما لم تظهر قرينة أو شك في عدم ملاءمة هذا الغرض، إذ في حال ظهور أي شك في صحة هذا الغرض يتوجب حينئذ إعداد ميزانية نصفية بدلا من ميزانية الاستمرارية²

ثانيا: الآثار المحاسبية المترتبة على فرض الاستمرارية في الفكر المحاسبي:

يعتبر فرض الاستمرارية من أهم الفروض المحاسبية والذي له آثاره المهمة على الفكر المحاسبي نذكر منها:³

- ✓ تقييم الأصول وامتلاكها عبر عدة سنوات عوضا عن اهتلاكها خلال سنة واحد
- ✓ يوفر فرض الاستمرارية الأساس المنطقي لاستهلاك الأصول، وتسجيل المصروفات المدفوعة مقدما، والمنافع الاقتصادية المتوقعة الحصول عليها مستقبلا
- ✓ كذلك يترتب على فرض الاستمرارية تبويب الأصول والالتزامات إلى طويلة وقصيرة الأجل، إذ أنه في حالة عدم تطبيق مفهوم الاستمرار فإن هذا التطبيق سوف يفقد أهميته، ويكون الأساس المناسب لتبويب تلك الأصول والالتزامات هو أولوية التخلص منها.

وعموما يمكن القول بأن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي يستخدمها المحاسبون في إعداد القوائم والتقارير المالية والتي يعتمد عليها العديد من الأطراف في اتخاذ القرارات المختلفة، ترتبط جميعها وتعتمد بصفة أساسية على فرض الاستمرارية.

¹ الخدّاش، حسام الدين مصطفى، وصيام، وليد زكريا، ونور، عبد الناصر إبراهيم: أصول المحاسبة المالية، الطبعة السابعة، دار

المسيرة للنشر والطباعة والتوزيع، عمان، الاردن، 2010، ص26

² مطر، محمد: مبادئ المحاسبة المالية، الدورة المحاسبية، الجزء الاول، دار الاوائل لنشر، الطبعة الرابعة، 2007، ص42

³ الخدّاش، حسام الدين مصطفى، وصيام، وليد زكريا، ونور، عبد الناصر إبراهيم: أصول المحاسبة المالية، 2010، المرجع السابق،

ثالثاً: طبيعة فرض الاستمرارية في التدقيق.

لقد أصبح الدور التقليدي المتعارف عليه لعمل المراجع الخارجي، والذي يقتصر على إبداء رأيه الفني المحايد عن مدى تعبير كل من الحسابات الختامية والميزانية عن نتائج الأعمال والمركز المالي للمنشأة محل التدقيق غير كافٍ لبث الاطمئنان لدى الأطراف المختلفة التي تتعامل مع المنشأة وتعتمد على رأي المراجع كأساس لاتخاذ القرارات المالية المختلفة في مجال الاستثمار والائتمان، ولقد اعتبر المراجعون حتى وقت قريب أن تطبيق فرض الاستمرارية في التدقيق أمراً غير مناسب بسبب ظروف عدم التأكد التي تحيط بالتعامل مع هذا الغرض، وما تترتب على ذلك من قيام المراجع بتقييم ومراجعة التنبؤات المالية وغير المالية، إلا أنه قد أصبح مقبولا في الوقت الحالي وفي ظل المشاكل المالية وغير المالية التي تحيط بمناخ النشاط الاقتصادي اليوم أن يبدي المراجع رأيه عن قدرة المنشأة على الاستمرارية في نشاطها خلال المستقبل المنظور، وعدم وجود ما يعيق قدرتها على الاستمرارية.¹

إذا كان فرض الاستمرارية في المحاسبة يعني أن حياة المنشأة سوف تستمر لفترة غير محددة من الزمن، فإن فرض الاستمرارية في التدقيق يعني "أن يبدي مراجع الحسابات برأيه عما إذا كانت المنشأة قادرة على الاستمرارية في نشاطها من عدمها".²

كما أنه يجب أن يكون واضحاً في الأذهان أن المراجع غير مسئول عن ضمان مستقبل المنشأة واستمراريتها وعدم تصفيتها، بل أن واجب المراجع يتمثل في أن يدق ناقوس الخطر إذا ما ظهرت في الأفق دلائل أو مؤشرات تشير إلى وجود مشاكل تتعلق باستمرارية المنشأة واحتمال تعرضها لمخاطر الانقضاء والتصفية.³

أن تقرير المراجع يساعد على ترسيخ مصداقية البيانات المالية، ومع ذلك فإن تقرير المراجع لا يعتبر ضماناً لاستمرارية المنشأة مستقبلاً، بناءً على ذلك تعتبر المراجعة بمثابة الوسيلة الوحيدة التي توفر لأصحاب المنشأة وغيرهم الاطمئنان على أنها تسير في ظل الإدارة الموجودة في

¹ حسن، دينا زين العابدين حسن: دور مراقب الحسابات في تحديد و تقييم عوارض استمرارية المنشأة في ضوء معايير المراجعة المرتبطة المرجع السابق، 2003، ص 5-6

² سالم، عبدالله محمود: إبداء رأي مراجع الحسابات عن مقدرة المنشأة على الاستمرارية في نشاطها واجب تحتمه الاعتبارات الاقتصادية، مجلة البحوث التجارية، العدد الثاني عشر، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، يناير 1988، ص 157

³ منصور، رضا زكي: أثر المعلومات الغير المالية و لمرحلة العمرية للمنشأة على قرار المراجع عند تقييم الاستمرارية، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة، مصر 2003، ص 7

الاتجاه السليم لتحقيق الأهداف المرغوبة، وبالتالي تلعب المراجعة دوراً رئيسياً في عملية ترشيد تخصيص المصادر الاقتصادية¹

رابعاً: الآثار المترتبة على فرض الاستمرارية على عملية التدقيق:

هناك العديد من الآثار المترتبة على فرض الاستمرارية على عملية المراجعة ومنها:²

- ✓ يقوم المراجع بتنفيذ إجراءات المراجعة المصممة للحصول على أدلة الإثبات لتكوين الأساس الذي يبني عليه رأيه في البيانات المالية وعندما يثار شك يتعلق بفرض الاستمرارية، فإن بعضاً من هذه الإجراءات قد تأخذ أهمية إضافية أو قد يكون من الضروري اتخاذ إجراءات إضافية أو تحديث المعلومات التي تم الحصول عليها سابقاً.
- ✓ بعد تنفيذ الإجراءات التي تعتبر ضرورية، والحصول على كافة المعلومات المطلوبة، ومراعاة تأثير أية خطط للإدارة والعوامل المؤثرة الأخرى، يؤكد المراجع فيما إذا كان الشك المثار حول فرض الاستمرارية قد أزيل بالشكل المرضي من عدمه، وفي حالة حصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة وأن المنشأة قد طبقت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبالتالي يمكنه في هذه الحالة إصدار تقرير غير مقيد، فيما عكس ذلك يتم إصدار تقرير سلبي أو متحفظ أيهما مناسب.
- ✓ إن مقدرة المنشأة على الاستمرارية في نشاطها يعتبر من الأعمال أو الأنشطة الرئيسية التي يجب أن يأخذها المراجع في اعتباره وذلك عند التخطيط لعملية التدقيق، وبصفة خاصة في المنشآت التي تعتمد على استخدام الحاسب الآلي في تشغيل البيانات المالية ففي بعض المنشآت التي يمثل نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات دوراً مكملًا لأنشطتها التي تمارسها، فقد يجد المراجع بعض الظواهر التي على أساسها يحكم بفشل النظام، ومن ثم يضطر المراجع إلى إعداد تقرير مقيد حيث يوجد ما يهدد استمرارية المنشأة.³

¹ جريوع، يوسف محمود: مراجعة الحسابات المتقدمة وفقاً للمعايير المراجعة الدولية، الطبعة الأولى، غزة، فلسطين، 2002، ص 286

² جريوع، يوسف محمود: مراجعة الحسابات المتقدمة وفقاً للمعايير المراجعة الدولية، المرجع السابق 2002، ص 286

³ علي، محمود أحمد: دراسة تحليلية لدور و مسؤولية المراجع في التنبؤ باستمرارية المنشأة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1994، ص 15

✓ يترتب على أخذ فرض الاستمرارية في الحسبان أثناء عملية التدقيق قيام المراجع بتصميم الاختبارات وجمع أدلة الإثبات الإضافية وذلك في حالة وجود شكوك جوهرية لديه حول قدرة المنشأة محل التدقيق على الاستمرارية في نشاطها.¹

خامساً: نظرة تحليلية عن معيار التدقيق الدولي رقم 570 الخاص بالاستمرارية:

تعرض المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات حول مسؤولية المراجع عند مراجعته للبيانات المتعلقة بفرض الاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية، وبالتالي على مراجع الحسابات الخارجي عند تدقيقه للبيانات المالية مراعاة ملائمة هذا الفرض والذي تم على أساسه إعداد القوائم المالية، وهناك العديد من المؤشرات والعوامل التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عند تقييم هذا الغرض وتتعلق بمؤشرات تشغيلية ومؤشرات مالية ومؤشرات أخرى، وقد حدد المعيار 570 ما يجب على المراجع عمله عند التخطيط لعملية المراجعة، وما يجب عليه في حالة الشك في قدرة الشركة على الاستمرارية، وما هي الصيغ التي يمكنه تضمينها في تقريره على ضوء النتائج التي توصل إليها.²

وعلى الرغم من أن فرض الاستمرارية يشير إلى أن المنشأة محل التدقيق مستمرة في أداء أنشطتها في المستقبل المنظور طالما أنه لا يوجد ما يدل على عكس ذلك يعد من بديهيات علم المحاسبة والتدقيق، إلا أن بقاء المنشأة واستمراريتها في مزاولة أعمالها قد تتعرض لبعض المعوقات التي تحول دون ذلك،³ فالمنشأة لا تتوقف عن النشاط بين عشية وضحاها وإنما تأخذ أحوالها بالتراجع والضعف لفترة من الزمن حتى تصل إلى وضع الخطر، سواء على إدارة المنشأة أو أهدافها أو نشاطها الرئيسي وغيرها، مما يستدعي التدخل لاتخاذ قرارات تصحيحية جريئة وحاسمة.⁴

¹ منصور، رضا زكي: أثر المعلومات الغير المالية و لمرحلة العمرية للمنشأة على قرار المراجع عند تقييم الاستمرارية، المرجع السابق ، 2003، ص8

² ISA NO.570,2003

³ منصور، رضا زكي: أثر المعلومات الغير المالية و لمرحلة العمرية للمنشأة على قرار المراجع عند تقييم الاستمرارية، المرجع السابق ، 2003، ص8

⁴ العمودي، أحمد (2001) : دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة اليمنية، المرجع السابق، 2001، ص 41

المطلب الثالث: أهمية فرض الاستمرار وأثره المحاسبي:

يعتبر استخدام هذا الفرض من السمات الرئيسية لأي مشروع مهما كان نوع نشاطه سواء أكان صناعياً أو تجارياً أو زراعياً أو خدمياً، وفي ظل هذا الفرض فإن المشروع يقتني أصوله من أجل الاستخدام وليس من أجل البيع، وكذلك فإن العديد من المبادئ والأسس المحاسبية في إطار نظرية المحاسبة بنيت على أساس فرض الاستمرارية.

وسنقوم بمناقشة علاقة فرض الاستمرارية ببعض المبادئ والأسس المحاسبية والتي نراها مهمة للدراسة:

أولاً: فرض الاستمرارية ومبدأ التكلفة التاريخية :

يرى غالبية علماء المحاسبة أن فرض الاستمرارية هو حجر الأساس الذي يعتمد عليه القياس المحاسبي التقليدي، أي القياس وفق أساس التكلفة التاريخية، وهذا هو الرأي السائد حالياً في الأدبيات المحاسبية، باعتبار أن منهج التكلفة التاريخية هو المقبول عموماً في الحياة العملية، وأن افتراض استمرارية المشروع يبرر تطبيق وانتشار القياس وفق التكلفة التاريخية كحالة طبيعية.¹

ولكن على الطرف الآخر هناك معارضون يرون أن فرض الاستمرارية لا يبرر بالضرورة تطبيق منهج التكلفة التاريخية، بل على العكس من ذلك فإن هذا الغرض يدعم تطبيق محاسبة القيم الجارية، على الأخص محاسبة تكلفة الاستبدال.

أن تقويم الأصول الثابتة وفق مبدأ التكلفة التاريخية هو الأساس الأكثر انسجاماً، فالأصول الثابتة سواء كانت ملموسة أو غير ملموسة تم اقتنائها لاستخدامها في النشاط الطبيعي المعتاد للمنشأة طيلة عمرها الإنتاجي، لذلك تقوم تلك الأصول وتحدد استهلاكاتها أو مبالغ إطفائها على أساس التكلفة التاريخية، وكذلك يجب الالتزام بأساس مبدأ التكلفة التاريخية طالما أن المنشأة ليست في حالة تصفية اضطرارية، وبالتالي ليس هناك ما يوجب التخلص من الأصول

¹ عاهد عيد سرحان: دور المدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في

فلسطين، المرجع السابق، 2003، ص348

وتحويلها إلى نقدية، وبناءً على ذلك فإن الأسعار الجارية ليست أسعاراً ملائمة لتقويم الأصول في قائمة المركز المالي للمنشأة¹.

كما تبين لنا أن فرض الاستمرارية هو حجر الأساس للنظرية المحاسبية، أن فرض الاستمرارية أيضاً المسئول عن أخطاء القياس المحاسبي، فاستناداً إلى فرض الاستمرار يقيم المحاسبون الأصول الثابتة بسعر التكلفة التاريخية، وأنهم لا يعدلون تقييمهم للأصول حسب التكلفة التاريخية إلا في حالة حدوث تصفية للمنشأة، كما أنهم يقومون المخزون بسعر التكلفة انسجاماً مع فرض الاستمرارية، وإذا حدث وكان سعر التكلفة أقل من سعر السوق فيقيم المخزون على السعر الأقل وفقاً لمبدأ الحيطة والحذر، مما يجعل القيم المحاسبية تمثل تجمعات للأسعار التي حدثت في تواريخ مختلفة ولا تشير إلى مغزى اقتصادي سليم، وأن المبرر الذي يقدمه فرض الاستمرارية هذا هو أن المشروع باق ومستمر وبالتالي فإن القيم الصحيحة التي تعبر عن المشروع لا يمكن الأخذ بها إلا في حالة تصفية المشروع، ولذلك فإن الأخطاء الناتجة في عام من الأعوام يتم التعويض عنها في الأعوام القادمة، فإذا تم تقويم المخزون بسعر التكلفة التي تقل كثيراً عن سعر السوق فإن هذا سيؤدي إلى تخفيض قيمة الربح في هذا العام، ولكن قيمة المخزون آخر المدة سوف تصبح قيمة بضاعة أول المدة للعام القادم وتؤدي إلى زيادة أرباح العام القادم وهكذا طالما المشروع باستمرار².

أن فرض الاستمرارية له علاقة مباشرة مع التكلفة التاريخية، ويرى البعض أنه من الضروري للمحاسبين بينما يرى البعض الآخر أنه من الضروري للإدارة، وبناءً عليه يتم تقدير وتوقع الدخل والحالة المالية في حالة وجود فرض الاستمرار بينما في حالة اعتبار الشركة تحت النصفية فإنه يتم حساب الدخل الحقيقي والحالة الحقيقية وليس المتوقعة، ويحاول المحاسبون قياس قيمة الشركة أو ما هي قيمتها الحقيقية فيما لو عرضت للبيع الآن، ولكن في حالة وجود هذا الغرض فإنه لا حاجة لتقدير ذلك ويتم قياس مدى نجاح المنشأة بمعرفة الفرق بين قيمة مخرجاتها (المبيعات وإيرادات أخرى) وتكلفة الموارد المنتجة هذه المخرجات³.

¹المرجع نفسه، ص 248

²القاضي، حسن (1980): نظرية المحاسبة، (مطابع مؤسسة الوحدة، الطبعة الأولى، دمشق، 1980)، ص 218

³Sterling P184 1968,

أن من أهم وأقوى الانطباعات حول أهمية فرض الاستمرارية كقاعدة وأساس للمبادئ المحاسبية، هو وجود مبادئ مختلفة تطبق في حالة نصفية الشركات، وأن أسس تقييم الأصول مختلفة ما عدا النقدية، وكذلك فإن الالتزامات مسجلة في القوائم المالية مع أخذ الاعتبارات القانونية بالحسبان وليس المبادئ الاقتصادية، وكذلك يؤثر هذا الغرض بشكل كبير على الإفصاح عن كثير من عناصر القوائم المالية حيث يترتب على الأخذ به إهمال قيمة التصفية الفورية بالنسبة للالتزامات، وذلك لو أن المحاسبين لم يفترضوا الاستمرار وافترضوا عكسه، فإن ذلك يتطلب إظهار الالتزامات بقيمة التصفية الفورية لها، والتي قد تزيد عن القيمة الاسمية لتلك الالتزامات (على أساس أن المنشأة ستضطر إلى سداد الفوائد والأعباء المتفق عليها بالكامل عن هذه الالتزامات)، ومن ناحية أخرى فإن عدم الأخذ بهذا الفرض يتطلب إظهار الأصول بالقيمة التي يمكن تحقيقها نتيجة بيعها أو التخلص منها والتي قد تختلف بشكل كبير عن القيمة الدفترية لتلك الأصول، وإن هذا الفرض يوفر أساساً لاعتبار المنافع الاقتصادية المحتملة بمثابة أصول والمدفوعات المحتملة مستقبلاً بمثابة التزامات¹.

أن المقصود بمبدأ التكلفة التاريخية تقييم الأصول والخصوم على أساس التوضيحية الاقتصادية المعادلة لتلك الموارد والالتزامات وذلك في تاريخ اقتناء الأصل أو قيام الالتزام، أي أن الإثبات يتم وفقاً للتكلفة وليس حسب القيمة، فالقيمة تتجسد بالقيمة الحالية لمقدار الخدمات المتوقع الحصول عليها من هذا الأصل خلال سنوات العمر الاقتصادي، ولا يتم الاعتراف بالقيمة إلا عند تحققها (بتحقق الإيراد أو البيع)².

ويضع الطلبة مشكلات تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية في أربعة محاور كالتالي:

المحور الأول: تغيرات الأسعار مع ثبات قيم بعض الأصول والخصوم يمكن أن تؤدي إلى تعقيدات واضطرابات في القوائم المالية ففي فترات التضخم المالي وارتفاع الأسعار تظهر الآثار التالية:

1- إن التكلفة التاريخية تكون أدنى بكثير من تكلفة الاستبدال الجارية.

¹ ضيف، خيرت، وأحمد نور، وأحمد بسيوني (1984): المحاسبة المالية: دراسات في القياس والتحليل المحاسبي، الدار

الجامعية، بيروت، 1984، ص 29

² عاهد عيد سرحان: دور المدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في

فلسطين، المرجع السابق، 2003، ص 432

2- عند تغير المستوى العام للأسعار تصبح وحدة القياس النقدي غير ثابتة، وثبات وحدة القياس النقدي هو فرض أساسي في منهج التكلفة التاريخية وفي إعداد القوائم المالية وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

3- تظهر مكاسب وخسائر حيازة بالنسبة للأصول غير المالية ولا يقرر عنها.

4- تظهر مكاسب وخسائر حيازة بالنسبة للمدينين والدائنين ولكن لا يقرر عنها.

5- تجري مقابلة غير عادلة بين بعض المصاريف القديمة مثل الاهتلاكات وبين إيرادات المبيعات الحالية.

إن نتيجة آثار التضخم النقدي في الميزانية سيجعل التقرير المقدم أدنى من التكاليف الجارية أما تأثيرها على صافي الدخل فهو غير قابل للتنبؤ لأنه يعتمد على صافي نتيجة مكاسب وخسائر الحيازة بالنسبة للأصول غير المالية والمدينين والدائنين.

المحور الثاني: عدم إثبات الكثير من الأصول غير الملموسة في القوائم المالية بسبب صعوبة تقديرها، وكذلك لأنه مبدأ التكلفة التاريخية لا يعترف إلا على أساس موضوعي نشأ عن عملية تبادليه، مثل شهرة المحل والأصول البشرية والمزايا الاحتكارية التي يعترف بعد عملية المبادلة.

المحور الثالث: الاعتماد على التكلفة التاريخية يؤدي إلى قياس غير سليم للربح الدوري بسبب:

1- مزج الإيراد الناتج عن النشاط العادي مع الإيراد الناتج عن عملية المضاربة أو الاحتفاظ بالأصول.

2- الخلط بين الدورات المالية بإثبات الربح حين تحققه يؤدي إلى إثبات إيراد عدة سنوات سابقة في السنة الحالية فقط.

المحور الرابع: جعل القوائم المالية غير قابلة للتجميع أو التلخيص وذلك بسبب اختلاف قيما وحدة النقد المستخدمة للتعبير عن عناصر القوائم المالية.

ويرى الباحث أنه بالرغم من العيوب المتراكمة والكثيرة لمبدأ التكلفة التاريخية، إلا أنه يتمتع بالعديد من المزايا الهامة وأهمها بالمطلق أنه لا يوجد حتى الآن مبدأ لتسجيل الأصول والالتزامات على أساس موضوعي غير مبدأ التكلفة التاريخية، ولكن يمكن للمحاسبين

والمراجعين والمدراء الماليين للشركات تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية المعدل ليساير التطور الواقع لمهنة المحاسبة ومهنة التدقيق.

ثانياً: فرض الاستمرارية ومبدأ الاستمرارية

أن فرض الاستمرارية يستلزم تقسيم حياة المشروع إلى فترات زمنية يطلق عليه الفترة المالية يحدد في نهايتها نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي عن تلك الفترة المالية والفترات السابقة لها، وقد نشأ عن تطبيق فرض الاستمرارية وتحديد الفترات المالية، مشاكل محاسبية تتطلب وضع طرق محاسبية لمعالجتها مثل¹:

1- مشكلة الإيرادات المستحقة والمقدمة.

2- مشكلة المصروفات المستحقة والمقدمة.

3- مشكلة المخصصات والاحتياطيات.

4- مشكلة الاستهلاكات.

ونرى أن وجود مبدأ الدورية يتناغم مع فرض الاستمرارية والذي يقصد به أن مستخدمي البيانات المحاسبية خارج وداخل المشروع يحتاجون بين الحين والآخر وفي فترات دورية قصيرة الأجل إلى معلومات عن إنتاج السلع والخدمات والأرباح، وكذلك معرفة المركز المالي للمشروع بهدف مساعدتهم على اتخاذ القرارات، فمن غير المنطقي أن ينتظر هؤلاء المستخدمون حتى ينتهي عمر المشروع كي يعرفوا صافي دخلهم، لذلك تم افتراض تقسيم عمر المشروع إلى فترات زمنية متساوية ومتتابعة غالباً ما تكون سنة ميلادية، بحيث يتم من خلالها إعداد التقارير وبيان نتائج العمليات وتحديد الضريبة وقياس مدى كفاءة إدارة المشروع ومدى النجاح والنمو الذي حققه المشروع ، إضافة إلى إعطاء صورة عن واقع المشروع بهدف تطويره وتنميته وتعزيز نقاطه الإيجابية ومعالجة جوانبه السلبية .

¹الصحن ، عبد الفتاح ، وعمر حسين (1977) : دراسات في المحاسبة المالية ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية

ثالثاً: فرض الاستمرارية ومبدأ تحقيق الإيراد:

كذلك يؤثر هذا الغرض على طريقة تحديد الربح وتحديد المركز المالي للمشروع، فهو يقتضي عدم الانتظار حتى نهاية المشروع وتقييم مركزه المالي في ذلك الحين وإنما أقتضى الأمر هذه الفترة المالية،

وتحديد الربح من عدمه يعتبر رقابة مستمرة من الأطراف ذات الصلة بالمشروع للتأكد من نجاحه أو فشله.

وحتى يتم إثبات المحاسبي للإيرادات لابد من توافر الشرطين التاليين:

1- الاكتساب: أي أن جميع العمليات اللازمة لاكتساب الدخل قد تمت بالفعل أو على وشك الانتهاء، كإنتاج السلعة المباعة أو تقديم الخدمة.

2- التحقق أو قابلية التحقق: التحقق هو تحويل الأصول غير النقدية إلى نقدية أو إلى ما هو في حكم النقدية. أما قابلية التحقق فيقصد بها أن يتوافر لإنتاج الوحدة سوق حاضرة نشطة وبأسعار تنافسية لا تتأثر كثيراً بكمية الإنتاج المطروح للتبادل.

ملاحظات بخصوص مبدأ تحقق الإيراد:

1: يمكن حصر أهم أسس الإيراد الشائعة الاستخدام في التطبيق العملي في مجموعتين:

- أسس تعترف بالإيراد على أنه تيار مندفق من الإنتاج المشترك فيما بين الأنشطة والفترات المحاسبية المختلفة. وهي تشمل أساس الاستحقاق الدوري، أساس نسبة الإتمام، أساس إعادة التقدير .

- أسس تعترف بالإيراد كاملاً في نقطة من الزمن يتم عندها أداء النشاط الرئيسي مثل أساس تمام الإنتاج، أساس تمام البيع، أساس التحصيل النقدي.

2: لاختيار أساس التحقق المناسب ينبغي التمييز بين مصادر الإيراد التالية:

- إنتاج وتوزيع السلع: القاعدة هي أن يتم الاعتراف بالإيراد عند تمام عملية البيع.

- أداء وتقديم الخدمات: القاعدة هي أن يتم الاعتراف بالإيراد عند إكمال أداء الخدمة أو عند إكمال أداء كل مرحلة من مراحل النشاط الخدمي-أساس تمام الإنتاج.

- السماح للغير باستخدام أصول الوحدة: القاعدة أن يتم الاعتراف بالإيراد على أساس الاستحقاق الدوري عبر الفترات الزمنية كالإيجار الدائن والفوائد الدائنة.

والقاعدة العامة التي تحكم الاختيار بين أسس التحقق البديلة وبغض النظر عن مصدر الإيراد هي أنه يجب الاعتراف بالإيراد في أقرب وقت ممكن طالما أنه قد تم اكتساب الإيراد.

3: في حالة إتمام البيع أو التحصيل النقدي أو كليهما قبل إنتاج السلع وأداء الخدمات. القاعدة ألا يتم الاعتراف بالإيراد إلا عند اكتسابه باكتمال عملية الإنتاج (أساس إتمام الإنتاج) مثل دفع العربون.

4: في حالة العقود طويلة الأجل يمكن إتباع طريقة نسبة الإتمام وذلك بشرط توافر تقديرات لتكاليف الإنتاج يمكن الاعتماد عليها. أما إذا لم تتوفر هذه التقديرات فيجب الاعتراف بالإيرادات على أساس تمام الإنتاج.

5: في حالة الأنشطة التي يتوافر لمنتجها خاصية القابلية للتحقق فالقاعدة أن يتم الاعتراف بالإيراد عند إتمام الإنتاج (المعادن النفيسة، الحاصلات الزراعية) أو عند حدوث تغيرا لأسعار (الأوراق المالية). سادسا: في حالة ما يكون تحصيل القيمة على درجة عالية من عدم التأكد فالقاعدة هي أن يتم الاعتراف بالإيراد طبقا للأساس النقدي. (ربح دعوى قضائية).

ويرى الباحث أنه - وبناءً على إعداد القوائم والبيانات المالية وفقا لفرض الاستمرارية، وإعدادها بصورة دورية بناء على مبدأ الدورية - كان لابد من وضع أسس تعنى بكيفية ووقت تحقق الإيراد في وقت إعداد التقارير المالية، وما يلاءم الموضوعية في توصيل الحقيقة عن الإيرادات للفترة المالية الحالية في لحظة إعداد هذه التقارير

رابعا: فرض الاستمرارية ومبدأ الثبات والتجانس:

كذلك يتطلب فرض الاستمرارية وجود تجانس وثبات في القوائم المالية للشركات خلال فترة حياة الشركة ويقصد بالثبات والتجانس استخدام نماذج من التقارير المالية و القوائم بشكل ثابت خلال الفترات المالية المتتالية، حيث يساعد ذلك على إجراء المقارنات بقدر كبير من الموضوعية بين نتائج أعمال الشركة في فترات متعاقبة وتقييمها، إن ثبات تجانس القوائم المالية و الحسابات الختامية تبين لنا التغيرات الحاصلة في هذه النتائج، إلا أنه من الضروري التأكيد على أن

التجانس أو الثبات يجب أن لا يعرقل التطورات والإجراءات المحاسبية التي تهدف إلى إظهار نتائج النشاط الاقتصادي بشكل أفضل للمستفيدين.

ويرى الباحث أن مبدأ الثبات والتجانس يتناغم مع فرض استمرار المنشأة في أعمالها الاعتيادية إلى فترة طويلة، حيث أنه ليس من المحتمل تصفية الشركة أو حتى تفسير طبيعة نشاطها في الوقت الراهن، ويعني ذلك أنه إذا أنتقي فرض الاستمرارية فلا داع لوجود مبدأ الثبات والتجانس.

خامساً: فرض الاستمرارية ومبدأ الحيطة والحذر :

يعتبر مبدأ الحيطة والحذر من المبادئ التي تتناغم أيضاً مع فرض الاستمرارية حيث يتجاهل المحاسبين الأرباح التي لم تتحقق وأخذ كل الخسائر المتوقعة في الحسبان وعدم تسجيل المكاسب المحتملة حتى تتحقق بالفعل، ومن خلال مفهوم مبدأ الحيطة والحذر نجد أنه غير ممكن التطبيق إلا في حالة وجود فرض الاستمرارية

مشكلات تطبيق مبدأ الحيطة والحذر:

1- إن مبدأ الحيطة والحذر يظهر تناقضاً ذاتياً فهو يأخذ موقفاً متشائماً عند تحديد الدخل في دورة معينة، ولكن هذا الإجراء نفسه سيؤدي إلى زيادة مقابلة في أرباح العام التالي، وهذه الزيادة تناقض مبدأ الحيطة والحذر.

2 - إن الإفراط في التشاؤم باعتماد القيم الأدنى للأصول والقيم الأعلى للخصوم وفق مبدأ الحيطة والحذر يتناقض مع فرض الدورية في المحاسبة وضرورة تحديد نتيجة أعمال كل دورة بشكل دقيق واقعي فهو ينقص أرباح جيل من المساهمين في دورة محاسبية معينة لصالح غيرهم في الدورات المتعاقبة.

3- لقد تغيرت الظروف الاقتصادية فبدلاً من انخفاض الأسعار تعاني أغلب دول العالم اليوم من التضخم. لذلك يمكن اعتباره عرفاً أو مفهوماً أو قاعدة أو سياسة، ومع ذلك فهناك من يعتبره مبدئاً.

سادسا: فرض الاستمرارية وأساس الاستحقاق:

يعتبر أساس الاستحقاق من الأسس التي بنيت على أساس أن المشروع مستمر لأكثر من سنة مالية واحدة على الأقل، وبالتالي يعتبر ذلك أساسا لوجود فرض الاستمرارية، وحسب أساس الاستحقاق يعتبر الإيراد قد تحقق عندما تنتقل ملكية السلعة أو الأصل من المنشأة إلى المشتري أو عند تقديم الخدمة، سواء حصلت قيمتها النقدية أو لم تحصل، أي أن الإيراد يخص الفترة المحاسبية التي تحقق خلالها.

مزايا أساس الاستحقاق

1- يتفق مع الأصول المحاسبية العلمية حيث يتميز بالدقة والعدالة حيث تعتبر كل سنة مالية شخصية مستقلة وبالتالي يؤخذ في الاعتبار أي مستحقات أو مقدمات بالنسبة لكل من الإيرادات والنفقات .

2- يساعد في تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات مع النفقات بصرف النظر عن التحصيل أو السداد النقدي مما يتيح لإجراء المقارنات المختلفة بين السنوات المختلفة داخل نفس الوحدة أو بين الوحدات المختلفة.

3- يساعد في الرقابة على الأنشطة وتقييم أدائها.

4- يسهل إعداد تقديرات الموارد والاستخدامات للسنوات المالية المقبلة.

5- يمتاز بالدقة والواقعية في بيان نتائج السنوات.

6- يساعد في إعداد المركز المالي الصادق والعاقل للوحدة الإدارية.

المطلب الرابع: معيار التدقيق الدولي رقم 570 المنشأة المستمرة

أولا: لمحة نظرية عن معيار التدقيق الدولي (570) الخاص بالاستمرارية (ISA, No.700):

يشير هذا المعيار إلى أن الغرض منه هو "وضع معايير وتوفير إرشادات حول مسؤولية المراجع عند مراجعته للبيانات المتعلقة بملاءمة فرض الاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية، وبالتالي على مدقق الحسابات الخارجي عند تدقيقه للبيانات المالية مراعاة ملاءمة فرض الاستمرارية والذي تم على أساسه إعداد القوائم المالية، وقد حدد الاتحاد الدولي

للمحاسبين (International Federation of Accountant (IFAC)) بعض المؤشرات التي تشير إلى ضعف استمرارية الشركة، وقسمت إلى مؤشرات مالية، ومؤشرات تشغيلية، ومؤشرات أخرى، ولكن لا يعتبر هذا حصراً كاملاً وشاملاً لكل المؤشرات، كما أن وجود واحد أو أكثر من هذه المؤشرات لا يعني بالضرورة فشل الشركة وعدم قدرتها على الاستمرار¹.

1- المؤشرات المالية وتتمثل في التالي:

- زيادة المطلوبات المتداولة عن الموجودات المتداولة.
- قرب استحقاق قروض ذات أجل محدود، دون وجود إمكانية متوقعة للسداد، أو التجديد (أي وجود مشاكل متعلقة بالاقتراض).
- ظهور النسب المالية بشكل سلبي.
- خسائر تشغيلية متكررة.
- تأخر توزيعات الأرباح أو توقفها.
- عدم القدرة على تسديد استحقاقات الدائنين في موعدها.
- صعوبة الالتزام بشروط اتفاقيات القروض.
- إصرار الموردين على التعامل نقداً.
- عدم قدرة المنشأة الحصول على التمويل اللازم لتطوير منتجات جديدة، أو استثمار جديد ضروري.

2- مؤشرات تشغيلية وتتمثل بالتالي :

- استقالة مدراء مهمين دون إيجاد من يحل محلهم.
- فقدان أسواق رئيسية أو امتيازات أو مورد رئيسي.
- صعوبات لها علاقة بالقوى العاملة أو نقص في المستلزمات الهامة.

3- مؤشرات أخرى وتتمثل بالتالي :

- عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال أو المتطلبات القانونية الأخرى.
- قضايا قانونية قائمة ضد الشركة يمكن أن تنشأ عنها أحكام لا تستطيع الشركة الوفاء بها.
- تغيير في السياسات والقوانين الحكومية بما يضر بالشركة.

وبخصوص أدلة التدقيق فقد بين المعيار أنه عندما يبرز لدى المراجع تساؤل حول ملائمة فرضية الاستمرارية للشركات يجب عليه جمع أدلة تدقيق كافية ومناسبة والتي تعطي إجابات واضحة على هذا التساؤل.

ووضع المعيار بعض الإجراءات التي تساعد المراجع في تقييم قدرة العميل على الاستمرار، وقد وضع المعيار ما على المراجع فعله بخصوص فرضية استمرارية المنشأة في التقرير. وسوف نقوم بمناقشة هذه المؤشرات والأدلة والإجراءات بالتفصيل لاحقاً خلال الفصل الحالي.

ويمكن أن نميز ثلاث حالات لاستمرارية الشركة:¹

- 1- الحالة الطبيعية: وهي حالة فرض الاستمرارية بدون مدة محدودة ومعلومة في الوقت الحاضر.
- 2- حالة الحكر: استمرار المشروع لمدته محدودة ومعلومة في الوقت الحاضر.
- 3- حالة وجود مؤشرات في الوقت الحاضر تسمح بافتراض عدم الاستمرارية و احتمال التصفية .

¹ عاهد عيد سرحان: دور المدقق الحسابات الخارجي في تقييم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في

فلسطين، المرجع السابق، 2003، ص 347

المبحث الثاني: مسؤولية ومهام المراجع بالنسبة لفرض المنشأة المستمرة

تحتوي بعض أطر إعداد التقارير المالية على متطلب صريح للإدارة لعمل تقييم محدد لقدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة، وعلى معايير تتعلق بالمسائل التي سيتم دراستها والإفصاحات التي سيتم عملها فيما يخص المنشأة المستمرة، حيث أن فرض الاستمرارية في الأعمال هو أحد المفاهيم الأساسية التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية، وفق معيار المحاسبة الدولي الأول ((IAS1) عرض القوائم المالية)¹، ويقتضي هذا المعيار من الإدارة عمل تقييم لقدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة، يمكن أيضا تحديد المتطلبات التفصيلية المتعلقة بمسؤولية الإدارة عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة وإفصاحات البيانات المالية ذات العلاقة في القانون أو النظام.

المطلب الأول: المسؤولية بالنسبة لفرض المنشأة المستمرة

إن التطرق إلى قدرة المنشأة على الاستمرار أو كما تشير له معايير المراجعة الدولية بمصطلح المنشأة المستمرة، يتطلب منا بالدرجة الأولى تحديد المسؤولية حول تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار، وسيتم التطرق لها من خلال ما يلي:

- مسؤولية الإدارة عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة.

- مسؤولية المراجع حول فرض الاستمرارية.

أولاً: مسؤولية الإدارة عن فرض المنشأة مستمرة.

قد لا يوجد في أطر إعداد التقارير المالية الأخرى متطلب صريح يقتضي من الإدارة عمل تقييم محدد لقدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة، لكن وبما أن افتراض المنشأة المستمرة يعتبر مبدأ أساسيا في إعداد البيانات المالية، فإن إعداد البيانات المالية يقتضي من الإدارة عمل تقييم لقدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة حتى لو لم يشمل إطار إعداد التقارير المالية على متطلب صريح للقيام بذلك.

حيث أن فرض الاستمرارية في الأعمال يشير إلى أن القيمة الدفترية لأصول المتداولة سيتم تحصيلها، وأن الالتزامات المتداولة سيتم سدادها خلال القيام بمزاولة الأعمال الاعتيادية.

-1 International Accounting Standards Board: International Financial

ويجب أن تتضمن التقارير المالية للمراجع الخارجي بأن إدارة المشروع هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، وبالتالي يجب عليها التأكد من مدى ملائمة فرض الاستمرارية لإعداد تلك القوائم، وإذا لم يكن ما يبرر هذا الفرض فقد لا يستطيع المشروع تحقيق الأصول بالقيم المسجلة بدفاته، كما يحدث تغيير في قيم وتواريخ استحقاق الالتزامات، وبالتالي فإنه تنشأ الحاجة إلى تعديل قيم وتبويب كل من الأصول والالتزامات في القوائم المالية للمشروع.¹

ثانياً: مسؤولية المراجع الخارجي حول فرض الاستمرارية

تتلخص مسؤولية المراجع في الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة حول مدى ملائمة استخدام الإدارة لافتراض المنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية واستنتاج ما إذا كان هناك شك جوهري حول قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة. وتوجد هذه المسؤولية حتى لو لم يشمل إطار إعداد التقارير المالية على متطلب صريح لقيام الإدارة بعمل تقييم محدد لقدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة. ولكن وكما هو وارد في معيار المراجعة الدولي (IAS200)²، فإن الآثار المحتملة للضوابط المتأصلة على قدرة المراجع على كشف البيانات الخاطئة الجوهرية تكون أكبر بالنسبة للأحداث أو الظروف المستقبلية

التي يمكن أن تؤدي إلى توقف المنشأة عن كونها منشأة مستمرة. ولا يستطيع المراجع بأن يتنبأ بهذه الأحداث أو الظروف المستقبلية. وعليه لا يمكن اعتبار عدم وجود إشارة إلى شكوك المنشأة المستمرة في تقرير المراجع على أنه ضمانة حول قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة.

المطلب الثاني: مفاهيم ومحددات فرضية استمرار المنشأة ودور المراجع في تقييمها

إن تقرير المراجع حول فرضية استمرار المنشأة يشمل عدة مفاهيم وجوانب اهتم بها جملة من الباحثين من حيث محدداتها ومفاهيمها وتم التطرق لها من خلال الجوانب التالية:

- طبيعة ومفهوم فرضية استمرارية المنشأة ودور المراجع في تقييمها

¹ يوسف محمود جربوع: محددات مراجعة القوائم المالية تحد كبير للمراجع الخارجي، المؤتمر العلمي الأول لكلية التجارة بالجامعة الإسلامية بعنوان الانطلاق نحو المستقبل حول الاستثمار والتمويل في فلسطين بين آفاق التنمية والتحديات

المعاصرة، غزة، 2005، ص: 11

²International Federation of Accountants (IFAC) : Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, P:77.

- حدود الاستمرارية

- الحالات المتوقعة التي تواجه المراجع

- دور المراجع في فحص مدى ملائمة فرضية استمرارية المنشأة

- أدلة المراجعة حول مدى ملائمة فرضية استمرارية المنشأة

- موقف المراجع من فرضية الاستمرارية

- تأثير فرضية الاستمرارية على القياس المحاسبي وفق منهج التكلفة التاريخية.

أولاً: طبيعة ومفهوم فرضية استمرارية المنشأة ودور المراجع في تقييمها:

- يرتبط فرض استمرارية المنشأة ارتباطاً وثيقاً بفرض وجود الشخصية الاعتبارية المستقلة لتلك المنشأة دون الارتباط بالحياة الطبيعية لمالكها.

- إن المنشأة في مجموعها مستمرة في مزاولة نشاطها التشغيلي المعتاد و أنه ليس هناك نية في الوقت الحاضر أو المستقبل المنظور لتصفيتها أو تقليص نشاطها بشكل ملحوظ.

- طالما أنه ليس هناك دليل على عكس ذلك فإن القوائم المالية يتم إعدادها بافتراض أن المنشأة سوف تستمر في المستقبل في أداء نشاطها كالمعتاد.

- إن فرض الاستمرارية يعكس حالة التوقع الطبيعي لكافة الأطراف المهتمة بأمور المنشأة باعتبار أن احتمال التصفية أو التوقف عن النشاط تمثل حالة استثنائية.

- إن فرض الاستثمارية للمنشأة يتفق مع الاعتبارات القانونية التي تعمل في ظلها تلك المنشأة وإن القوائم المالية تعد على أساس افتراض أن المنشأة مستمرة في أعمالها لمدة كافية لتنفيذ الخطط. الحالية، وإن الأصول تستخدم في الأغراض المخصصة لها وأنها قادرة على الوفاء بالتزاماتها.

ثانياً: حدود الاستمرارية:

- هل الاستمرارية إلى ما لا نهاية، من الواضح أنه لا توجد مشروعات مستمرة إلى ما لا نهاية، وفي الواقع العملي هناك كثيراً من المنشآت التي تختفي ويأتي محلها منشآت أخرى.

- لذلك إن فرضية الاستمرارية تعنى بالحاضر والظروف السائدة وقت إعداد القوائم المالية، ولا تتعلق بالتنبؤ بالمستقبل.

- التفسير المنطقي للحاضر هو أنه من المتوقع أن تستمر المنشأة في أعمالها بصورة تسمح بالوفاء بالتزاماتها القائمة والاستفادة من أصولها الحاضرة.

ثالثاً: الحالات المتوقعة التي تواجه المراجع:

- الحالة الطبيعية، وهي حالة فرضية الاستمرارية بدون مدة محدودة ومعلومة في الوقت الحاضر.

- حالة محدودية الامتياز فترة المنشأة وهي الحالة المرتبطة بمدة زمنية معينة كما في حالة مدة الامتياز الممنوحة للمشروع.

- الأهداف: الحالة غير الطبيعية، وهي حالة وجود مؤشرات في الوقت الحاضر تسمح بافتراض عدم الاستمرارية أو احتمالية التصفية.

رابعاً: دور المراجع في فحص مدى ملائمة فرضية استمرارية المنشأة:

إن فحص مدى ملائمة فرضية استمرارية المنشأة يتطلب من المراجع الخارجي أن يأخذ في عين الاعتبار مخاطر عدم ملائمة فرضية المنشأة، حيث أن هناك العديد من المؤشرات العامة التي تدل على وجود مخاطر الشك في استمرارية المنشأة من خلال البيانات المالية التي يتم فحصها مثل، ويجب على المراجع الخارجي مراعاة عوامل عدة لتقدير احتمال وتعرض المشروع لعدم الاستمرارية، حيث أنه في الواقع العملي تتعدد المؤشرات المالية التي تحمل معها أخطار لأن يصبح فرض الاستمرار غير ملائم، ومن أهم هذه المؤشرات نذكر ما يلي: ¹

✓ تدهور صافي رأس المال العامل.

✓ تزداد القروض طويلة الأجل وتراكمها.

✓ تمويل الأصول الثابتة بالتزامات قصيرة الأجل.

¹ إبراهيم خليل حيدر السعدي: أثر الانهيار المالي المعاصر للشركات العالمية في المحاسبة والتدقيق، المؤتمر العلمي الثالث حول الأزمة المالية العالمية وانعكاساتها على اقتصاديات الدول-التحديات والآفاق المستقبلية، جامعة الإسراء الخاصة، الأردن، 2009، ص:9.

✓ تدهور النسب المالية.

✓ تحقيق المشروع لخسائر تشغيل جوهريّة.

✓ انخفاض التوزيعات على حملة الأسهم، أو عدم الاستمرار في التوزيع.

✓ التعثر في سداد الالتزامات وفوائدها.

✓ عدم الالتزام بشروط الاتفاق والاقتراض.

✓ التحول من الشراء إلى الآجل إلى شراء نقداً أو تنمية تشكيل المنتجات.

✓ العجز عن تمويل استثمارات جديدة، أو تنمية تشكيلة المنتجات.

✓ يمكن أن تؤدي مظاهر ضعف كفاءة إدارة الشركة إما إلى مؤشرات تؤثر سلباً على مقدرة

الشركة على الاستمرار، أو تزيد من التأثير السالب في هذا الاتجاه لواحد، أو أكثر من المؤشرات العمالية والتشغيلية السابقة،

ومن مظاهر الضعف الإداري المهمة نسبياً في هذا السياق ما يلي:

- عدم وجود خطط مستقبلية واستراتيجية للتطوير والتنمية وتدعيم الموقف التنافسي للشركة.
- عدم البحث وإيجاد بدائل عملية لمواجهة التعثر في سداد الالتزامات وأعباء الفوائد.
- عدم التحرك الرشيد لإعادة جدولة الديون، التي توقفت الشركة عن سدادها.
- عدم البحث عن بدائل لتوريد الإمدادات للشركة، في حالة توقف الموردين الحاليين.
- عدم وجود نظام للتنبؤ المالي يستخدم الأساليب العلمية وتكنولوجيا المعلومات.

خامساً: أدلة المراجعة حول مدى ملائمة فرضية استمرارية المنشأة

عندما يبرز التساؤل حول ملائمة فرضية استمرارية المنشأة على المراجع مراعاة القيام بالإجراءات التالية:¹

- تحليل ومناقشة التدفق النقدي والأرباح والتوقعات الأخرى.
- تحليل ومناقشة آخر البيانات المالية المرحلية المتوفرة.
- مراجعة اتفاقيات سداد الدين والقروض وتحديد ما إذا حصل وتحديد الخروقات والانتهاكات.

¹David Stavara and others: Ethics and the Auditing Culture-Rethinking the Foundation of Accounting and Auditing. Journal of Business Ethics, Dordrecht, Mar2006, Vol64, Iss3,p:271.

- الاطلاع على محاضر اجتماعات مجلس الإدارة واللجان الهامة في المنشأة.
- الاستفسار من محامي المنشأة حول المطالبات والقضايا المرفوعة عليها.
- تحليل ومناقشة خطط الإدارة حول العمل المستقبلي مثل خطط اقتراض الأموال، إعادة هيكلة الديون، زيادة رأس المال، قدرة المنشأة على الدفع في المستقبل المنظور.

سادسا: موقف المراجع من فرضية الاستمرارية:

- في حالة توفر مؤشرات في الوقت الحاضر تشير إلى عدم الاستمرارية فهي تعبير عن حالة تنبؤيه تمثل قيда على الحالة الطبيعية لفرضية الاستمرارية، وهي إما تكون صائبة أو خاطئة، وفي هذه الحالة يجب على المراجع التحفظ في تقريره حول مدى عدالة القوائم المالية.
- إن شروط إعداد التقرير تتطلب من المراجع الإفصاح عن رأيه حول هذه الفرضية.
- إذا خلص المراجع إلى وجود شك جوهري حول قدرة المنشأة على الاستمرارية لفترة زمنية معقولة، يجب عليه إضافة ملاحظة إيضاحية في تقريره لوصف المشكلة المحتملة.

سابعا: تأثير فرضية الاستمرارية على القياس المحاسبي وفق منهج التكلفة التاريخية:

إن كثيرا من المبادئ والأعراف المحاسبية تجد مبررها الأساس في فرضية الاستمرارية للمنشأة منها:

- تقييم الأصول الثابتة: يعتبر تقييم الأصول الثابتة وفق مبدأ التكلفة التاريخية هو الأساس الأكثر انسجاما مع فرضية الاستمرارية، لأن الأصول الثابتة يتم استخدامها في النشاط الطبيعي المعتاد للمنشأة طيلة عمرها الإنتاجي وليس لبيعها أو تصفيتها لذلك تحدد مبلغها واستهلاكاتها على أساس تكلفتها التاريخية لان الأخذ بخلاف هذا الافتراض يتطلب إظهار الأصول بالقيمة التي يمكن تحقيقها نتيجة بيع هذه الأصول وبذلك فإن الأسعار التاريخية ليست أسعارا ملائمة لتقويم الأصول في قائمة المركز المالي.

- هناك كثير من الأسس والإجراءات المحاسبية تعتمد إلى حد كبير على فرضية الاستمرارية منها:

- أساس الاستحقاق وما ينتج عنه من تسويات جردية للمقدمات والمستحقات.

- التمييز بين المصروفات الإيرادية والرأسمالية.
- عدم استهلاك الأصل الثابت بالكامل وتوزيعه على العمر الإنتاجي في الفترات القادمة.
- يبرر فرض الاستمرارية أخطاء التوقيت في تحديد الدخل المحاسبي وفق منهج التكلفة التاريخية حيث يتم تعويض الأخطاء المرتبطة بتقويم المخزون وأعباء الاستهلاك في المدى الطويل.

المطلب الثالث: دور المراجع في تقييم فرض المنشأة المستمرة ومتطلبات التطبيق وفق معيار المراجعة الدولي ((IAS570) المنشأة المستمرة) ¹

ولما لتقييم فرض استمرارية المنشأة من أهمية ودور كبير في وجود واستمرار فجوة التوقعات في المراجعة فقد اهتمت معايير المراجعة الدولية بهذا الفرض وإشكاليات تطبيقه، وفق معيار المراجعة الدولي ((IAS570) المنشأة المستمرة)، وفق آخر إصدار للاتحاد الدولي للمحاسبين المعدل والمحدث لسنة 2009م، حيث تمت الإشارة إلى احترام هذا الفرض واحترام تطبيقه في جملة من المعايير الأخرى المرتبطة بمجمل مراحل المراجعة وإجراءاتها، كمعيار المراجعة الدولي ((ISA200) الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق، والذي تم تعديله في آخر إصدار لمعايير المراجعة الدولية و((ISA315) تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهرية من خلال فهم المنشأة وبيئتها ، وكذلك (ISA705) التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المراجع المستقل، وعدة معايير مراجعة دولية أخرى.

قد حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين متطلبات تطبيق معيار المنشأة المستمرة أخنا بعين الاعتبار عدة عناصر تركز على الممارسة المهنية كما يلي؛

- إجراءات تقييم المخاطر والنشاطات ذات العلاقة.
- تقدير تقييم الإدارة لفرض الاستمرارية.
- إجراءات المراجعة الإضافية عند وجود ظروف تؤثر على فرض الاستمرارية.

¹ فاتح سردوك: تطوير مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة، رسالة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015، ص137

المطلب الرابع: المؤشرات والإجراءات التي يمكن أن يستخدمها المراجع في تقييم قدرة المؤسسة على استمرارية

أنه لا بد للمراجع حتى يستطيع تقييم قدرة الشركة على الاستمرار الأخذ بعين الاعتبار الدلائل والمؤشرات التي تشير إلى مدى قدرة الشركة على المضي قدماً في أعمالها دون تعثر أو فشل، وقد قام الباحثون بتصنيف هذه المؤشرات بطرق مختلفة، فمنهم من قسمها إلى مؤشرات من داخل القوائم المالية وأخرى من خارجها، ومنهم من قسم إلى مؤشرات مالية وتشغيلية ومؤشرات أخرى، وقد أجمع الباحثون على تقسيم هذه المؤشرات والدلائل إلى نوعين يرتبطان بمدى مسؤولية المراجع عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار، وهذان النوعان هما:¹

- 1- مؤشرات يستطيع المراجع الحصول عليها بسهولة نتيجة الفحص العادي أو الاستفسار من الإدارة ويدركها المراجع إذا قام ببذل العناية المهنية اللازمة.
- 2- المؤشرات الأخرى وهي التي لا يتم الحصول عليها بسهولة وإنما تحتاج إلى قيام المراجع بفحوصات خاصة، خارج نطاق إجراءات التدقيق العادي الذي يقوم به.

أولاً: المؤشرات التي يتم الحصول عليها بسهولة نتيجة الفحص العادي

وهذه المؤشرات يمكن أن يقوم المدقق بملاحظاتها خلال عملية الفحص والتحقق التي يقوم بها لأغراض التدقيق المتعارف عليها، ومن خلال فحصه لنظام الرقابة الداخلية والأمور الإدارية والقانونية التي لها علاقة بالأمور المالية، ويمكن تقسيم هذه المؤشرات إلى عدة أقسام:

أ- مؤشرات مالية بحتة وتشمل: -

1- صافي المطلوبات أو المطلوبات المتداولة:

عندما تكون المطلوبات المتداولة أكثر من الأصول المتداولة فإن ذلك يؤدي إلى مشاكل تتعلق بقدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها وخاصة المتداولة، وهذا قد يؤدي إلى جعل حقوق المساهمين سالبة، وتصبح الشركة في عسر مالي من ناحية السيولة، ويمكن أن يؤدي ذلك إلى عجز في السيولة، وطبعاً كما نعلم فإن السيولة شيء مهم للشركة لكي تستمر في إنجاز عملياتها الاعتيادية حتى تستطيع القيام بسداد التزاماتها من نتائج عملياتها، وكذلك المحافظة

¹ ذنبيات ، علي ع القادر (1991) : دور المدقق الخارجي في تقييم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في

الأردن ، المرجع السابق

على سمعتها عند دائنيها، وإن عدم توفر السيولة الكافية يؤثر على قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها وقد يفقدها هذا فرصاً كثيرة¹.

2- القروض وإمكانية سدادها:

ويطلق عادة على القرض أو القروض طويلة الأجل، إلا إذا تم تحديد ذلك، وأن عدم قدرة الشركة على الوفاء بشديد أصول القروض والفوائد المترتبة عليها في تاريخ استحقاقها، ذلك يعرض الشركة لمشاكل مع المقرضين خاصة إذا لم يوافقوا على إعادة جدولة هذه الديون، أو قامت الشركة بزيادة الاقتراض قصير الأجل من أجل تمويل الأصول طويلة الأجل، وأن استمرار هذه المشكلة وعدم استطاعة الشركة التمشي مع ما ورد في اتفاقيات القروض يؤدي إلى تصاعد وتراكم الديون والفوائد، وبالتالي فإن قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية التي قامت من أجلها نكون موضع تساؤل وقد تصبح غير قادرة على تمويل عملياتها وقد تتوقف بعض أو كل أنشطتها، ومن الصعب كذلك على الشركة الحصول على موارد مالية جديدة في هذه الظروف².

3- المعاناة من خسائر تشغيلية جوهرية ومتكررة:

إن حصول الخسائر المتكررة ذات الأثر المادي على نتيجة الشركة وعلى عملياتها يؤدي إلى حصول عجز مالي وإذا ما استمر هذا الوضع لأكثر من 3 سنوات باستثناء فترة التأسيس حيث أن الشركة تتكبد مصاريف كبيرة في البداية فإن هذا يضعف قدرة الشركة على الاستمرار ويفقدها القوة لدى المساهمين والأطراف الأخرى وتتنخفض أسعار أسهمها في السوق³.

4- التغيير في طريقة التعامل في الشراء :

إن التحول من التعامل بالشراء الآجل إلى الشراء النقدي وفي نفس الوقت عدم قدرة الشركة على تمويل مستلزماتها نقداً يشير إلى ضعف السيولة وإلى ضعف ثقة الموردين بقدرة الشركة

¹Auditing Standard board, Statement on Auditing Standards No.34” The auditors Considerations when A Questions A Rises About An Entity Continued Existence”, AICPA, March 1981 p:2

²Ibid

³Ibid

على السداد والوفاء بوعودها، مما سيكون له تأثيره السلبي على قدرة الشركة على الاستمرار في تمويل عملياتها¹.

5- عدم توزيع أرباح :

إن عدم قدرة الشركة على توزيع أرباح خلال عدة فترات مالية متلاحقة مع استحقاق هذه الأرباح، ودلالة القوائم المالية على وجود أرباح قابلة للتوزيع وقيام الإدارة بتأخير توزيعها، أو عدم تحقيق الأرباح أصلاً يشير إلى عدم قدرة الشركة على تحسين أوضاعها وتحصيل السيولة اللازمة ، ويلاحظ قيام الإدارة بتوزيع الأسهم بدلاً من توزيع أرباح نقدية مع عدم وجود مبررات لذلك - ويأتي هذا التوزيع لزيادة رأس المال من خلال الاكتتاب الجديد، ويمكن كذلك توزيع أسهم بالسعر الاسمي عادة على المساهمين وعادة تكون القيمة السوقية للسهم أكبر من القيمة الاسمية لذلك يعتبر هذا من قبيل التوزيعات على المساهمين، في هذه الحالة هناك أثر سلبي لذلك وهناك أثر إيجابي، فالأثر الإيجابي عندما يكون مبررات لذلك مثل التوسع والنمو في الشركة، ولكن هناك الأثر السلبي وهو عدم وجود مبررات لذلك وعدم قدرة الشركة على النمو بمقدار الزيادة التي حدثت على رأس المال مما يؤدي إلى عدم ثقة المساهمين بالشركة، وكذلك تؤدي إلى انخفاض أسعار أسهم الشركة في الأسواق المالية².

ب- مؤشرات أخرى (تشغيلية، إدارية، قانونية):

1- تعرض الشركة لبعض الأمور الإدارية الداخلية مثل تغيير أو استقالة وهجرة بعض الكفاءات العاملة في الشركة مثل المدراء والفنيين والإداريين، والاستمرار في تغيير الموظفين وعدم الاستقرار، وعدم الرضا الوظيفي للموظفين، ويمكن للمراجع مراجعة ذلك من خلال مراجعة شؤون الموظفين والوثائق المتعلقة بهم³.

2- فقدان الشركة لأسواق رئيسية تسوق فيها منتجاتها أو تقوم بالتزود منها، أو حتى فقدان جزء من سوقها أو مزودين وعملاء رئيسيين لأعماله وانعكاس ذلك على حجم المبيعات، وكذلك على مدى توفر المواد الخام التي تساعد الشركة الاستمرار في أعمالها الاعتيادية، ويمكن للمراجع

¹IAS,1981,P.6

²Ibid

³Ibid

معرفة ذلك من خلال مراجعة التغير في حجم المبيعات والذمم المدينة أو عن طرق كرت المخزن وكذلك يتم مباشرة معرفة ذلك من خلال الإدارة¹.

3- الشح في المعدات الأساسية المهمة والصعوبة في الحصول على العمالة (العمال الذين لهم علاقة مباشرة بالإنتاج) وعدم القدرة على تعويض المعدات المتعطلة، وكذلك عدم القدرة على الحصول على عمال مهنيين في الوقت المناسب².

4- الإخلال بمتطلبات القانون واللوائح الأساسية مثل عدم الالتزام بمقدار معين من رأس المال والاحتياجات مثل الاحتياطي الإجباري والقانوني أو تخفيض رأس مال الشركة بطريقه غير قانونية أو تغيير في التشريعات الحكومية بحيث تؤثر على نشاطات الشركة الرئيسية.

5- وجود إجراءات قانونية تتعلق بالشركة ودعاوي مقامة ضدها، وإن نجاح هذه القضايا لا يمكن الشركة من الوفاء بالإحكام الصادرة بحقها، أو وقوع ممتلكات الشركة تحت الحجز أو الأشراف من القضاء، وهي مؤشرات تدل على ضعف قدرة الشركة على الاستمرار إذ قد تتعرض للتصفية لتسديد الالتزامات الناشئة عن حكم القضاء³.

6- عدم قدرة إدارة الشركة على حل المشاكل الطارئة ومتابعة تنفيذ الخطط والبرامج التي تتعلق بالعمليات الأساسية.

7- النقص الواضح في القدرة الإنتاجية للشركة وعدم مقدرتها على تلبية طلبات العملاء وعدم توفير مخزون كاف لاستخدامه في حالة الطوارئ.

8- دخول الشركة في عملية إعادة التنظيم وهي عملية تتم عادة إما لإظهار نشاط جديد أو للتكيف مع تغيرات بيئة الشركة أو نتيجة لتغير استراتيجيتها، وهي أمور تثير استفسارات حول وضع الشركة⁴

أن هذه المؤشرات لا تشمل كل المؤشرات كما أن وجود واحد أو أكثر دائماً لا يدل على أن فرض الاستمرار يحتاج إلى الشك، كما أن أهمية هذه المؤشرات غالباً ما تسكن بواسطة العوامل الأخرى، على سبيل المثال، تأثير عدم قدرة الوحدة على سداد الديون العادية ربما يكون

¹ASB,1981,P.2

²IAS,1981,P.116

³Ibid

⁴Kida,1980,P506-520

من خلال التوازن الذي خططت له الإدارة للحفاظ على تدفقات نقدية كافية بوسائل بديلة مثل - بيع من الأصول، جدولة سداد القروض أو الحصول على رأس مال إضافي، وبالمثل فإن فقد مورد رئيسي ربما يسكنه إتاحة بديل مناسب¹.

ثانيا : المؤشرات التي تحتاج إلى معرفة بالتحليل المالي والقدرة على الربط. وإجراء المقارنات

وهذه المؤشرات يستطيع المراجع الحصول عليها عن طرق القيام بإجراءات إضافية وبحاجة إلى تأهيل المراجع بشكل يمكنه من ذلك، إذ ليس من السهل الحصول عليها مباشرة عن طريق الفحص العادي للقوائم المالية وتشمل :

1- المعلومات القابلة للمقارنة لفترة أو لفترات سابقة حيث يقوم المراجع بعملية التحليل الرأسي والأفقي بالمقارنة بين السنة الجارية والسنوات السابقة وبالمقارنة بين أرقام وبيانات السنة الحالية معا.

2- تدقيق الميزانيات التقديرية والتنبؤات التي تضعها الإدارة.

3- مقارنة بيانات الشركة مع بيانات الشركات المشابهة في نفس النشاط، مثل مقارنة معدل مبيعات إلى حساب الذمم المدينة مع المعدلات المشابهة في منشآت أخرى ذات حجم متشابه وتقوم بنفس النشاط.

4- مقارنة بين عناصر المعلومات المالية التي يتوقع أن تتطابق مع النمط المتوقع والذي يستند إلى خبرة المنشأة، مثل دراسة النسب المئوية للربح والهامش الإجمالي للمنشأة.

5- دراسة النسب المالية المهمة من نسب نشاط وربحية وغيرها، وخاصة النماذج الغني قام بتجربتها الباحثون ومن ذلك نموذج Beaver ونموذج Altman

أ-نموذج Beaver:

حيث قام باستخدام مجموعة من النسب المالية لعينة من الشركات مكونة من قسمين من الشركات التي تعرضت للإفلاس والنوع الآخر الشركات غير المفلسة، وقد استخدم العديد من المؤشرات كمؤشرات للشركات التي أفلست وهي:

¹ جمعة و آخرون (2001): مفاهيم التدقيق المتقدمة ، المرجع السابق ، ص11

- إفلاس الشركة رسمياً.

- عدم قدرتها على تسديد التزاماتها.

- التخلف عن دفع أرباح الأسهم الممتازة.

وقد قام بتصنيف النسب المالية الهامة حسب دراسته إلى ستة أنواع من النسب وهي:

- التدفق النقدي.

- صافي الربح إلى مجموع الأصول.

- نسبة الالتزامات إلى مجموع الأصول.

- نسبة الأصول السائلة إلى مجموع الأصول.

- نسبة الأصول السائلة إلى الالتزامات المتداولة.

- معدلات الدوران.

وقد أستنتج أن أفضل نسبة للتنبؤ بالإفلاس هي نسبة التدفق النقدي إلى مجموع الالتزامات، ثم نسبة صافي الربح إلى مجموع الأصول.

ب- نموذج Altman :

حيث قام باستخدام مجموعة من النسب المالية، واختيار عينة من الشركات التي تعرضت للإفلاس والقسم الآخر الشركات التي لم تتعرض للإفلاس ومماثلة للقسم الأول من حيث طبيعة النشاط وحجم الأصول ثم خرج بالنموذج التالي:

$$Z = 0.021x_1 + 0.041x_2 + 0.033x_3 + 0.006x_4 + 0.010x_5$$

Z = مؤشر قدرة الشركة على الاستمرار

X_1 = رأس المال العامل إلى مجموع الأصول.

X_2 = الأرباح المحتجزة إلى مجموع الأصول.

X_3 = الأرباح قبل الفوائد والضرائب إلى مجموع الأصول.

X_4 = القيمة السوقية لحقوق المساهمين إلى القيمة الدفترية لمجموع الالتزامات.

X5 = المبيعات إلى مجموع الأصول.

وقد قام ألتمان باختبار هذا النموذج على عينة من الشركات ولمدة خمس سنوات قبل الإفلاس، فكانت النتائج جيدة في السنة الأولى قبل الإفلاس حيث تمكن النموذج من توقع الإفلاس بنسبة 95%، وكذلك نسبة 72%، في السنة الثانية قبل الإفلاس، و48% في السنة الثالثة قبل الإفلاس، و29% في السنة الرابعة، و36% في السنة الخامسة قبل الإفلاس. (Altman, P50-57)

وفي دراسة أخرى لـ (Kida) بين وجود تعارض جوهري بين مقدرة النماذج الرياضية ومقدرة المدقق على توقع مشاكل الاستمرارية، وأثبتت نتائج الدراسة أن نموذج أولتمان للإفلاس الني أعلنه سنة 1986، تنبأ بالإفلاس بدقة 82% من مجموع الشركات التي أفلسا وكانت في العينة، بينما نكر المراجعون في فقرات الرأي خلال تقاريرهم أن ما يقارب من 44% من هذه الشركات ستفشل وذلك قبل فشلها بسنة¹

ويعتبر هذا النموذج من أفضل النماذج التي يمكن استخدامها بواسطة المراجع للحكم والتنبؤ بقدرة المنشأة على الاستمرار، حيث يمتاز النموذج بشموله على متغيرات مستقلة تأخذ بعين الاعتبار كل الخصائص الرئيسية للمنشأة الاقتصادية، ويستطيع مدقق الحسابات استخدامه للتنبؤ بمقدرة المنشأة الاقتصادية على الاستمرار مستخدماً المعلومات المحاسبية كمدخلات في النموذج ليحدد قيمته (Z)، وبناءً على ذلك يستطيع المراجع أن يقرر مدى قدرة المنشأة على الاستمرار، فإذا كانت قيمة (Z) في نهاية السنة المالية أقل من 2,675 فإن ذلك يعني أن المنشأة ليس لديها القدرة على الاستمرار في السنة أو السنوات القادمة في أعمالها الاعتيادية، أما إذا كانت قيمة (Z) أكبر من 2,675 فإن ذلك يعني أن المنشأة الاقتصادية قادرة على الاستمرار في أعمالها للسنة و السنوات القادمة، وكلما زادت قيمة (Z) دل ذلك على قوة المنشأة الاقتصادية.

و معظم هذه المؤشرات يستطيع مراجع الحسابات المؤهل دراستها وتحليلها ولكن بنسب متفاوتة من خلال عمليات الفحص العادي، وإن كان هناك بعض المؤشرات تحتاج إلى عمليات فحص معقدة، وأن على المراجع أن يطلع ويحلل هذه المؤشرات ولا ينتظر أن يكتشف هذه المؤشرات بطريقة الصدفة، ويجب أن نكون ضمن خطة التدقيق الموضوعية من قبل المراجع، وليس بالضرورة للمراجع التحقق من كامل هذه المؤشرات، فربما تملك شركة عدة مؤشرات من

¹Kida,506-520

هذه المؤشرات، ولكن يمكن أن تستمر في أعمالها الاعتيادية، لذلك تعتبر هذه المؤشرات مؤشرات نسبية يجب على المراجع مراجعتها وفحصها جيدا

ثالثا: واجبات المراجع بشأن تقييم قدرة الوحدة على الاستمرار :

1- تشير الفقرة رقم (11) من معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية إلى أن المراجع يجب أن يناقش مجلس الإدارة، ويأخذ بعين الاعتبار خططها بالنسبة لتصرفاتها المستقبلية — على سبيل المثال خطط تصفية الأصول والاقتراض، إعادة هيكلة الديون وتخفيض النفقات و زيادة رأس المال، وعموما إن اهتمام المراجع بمثل هذه الخطط يقل بمرور الوقت وزيادة الأحداث المتوقعة، حيث أن التركيز عادة يكون للخطط الموضوعة والتي لها تأثير هام على الملائمة (Solvency) المالية للوحدة في المستقبل القريب أي قدرتها على الإيفاء، لذلك يجب على المراجع أن يحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة تفيد إمكانية أو احتمال تنفيذ هذه الخطط ونتيجة هذه الخطط سوف يتحسن الوضع المالي للوحدة، هذا ويجب على المراجع عادة دراسة القرارات المكتوبة من الإدارة بالنسبة لهذه الخطط¹.

يجب على المراجع عندما ينشأ الشك بخصوص ملائمة فرض الاستمرار أن يجمع أدلة تدقيق كافية ومناسبة لإزالة هذا الشك، ويجب أن يقتنع المدقق بذلك من خلال قدرة الوحدة على الاستمرار في عملياتها التشغيلية الاعتيادية في المستقبل القريب.

¹ جمعة و آخرون (2001): مفاهيم التدقيق المتقدمة ، المرجع السابق ، ص11

المبحث الثالث: الآثار المترتبة على الاستمرارية المؤسسية والتقرير عنها

سنتطرق في هذا المبحث إلى الاجراءات التي يجب أن يركز عنها المراجع ، بالإضافة إلى العوامل التي تؤثر على دور المراجع و الآثار السلبية لعدم قدرة المنشأة على الاستمرار و التقرير عنها و كذلك قدرة المنشأة على الاستمرار و التقرير عنها

المطلب الأول: الإجراءات التي يجب أن يركز عليها المراجع بخصوص الشك المتعلق بفرض الاستمرارية

تشير الفقرة رقم (9) من معيار التدقيق الخاص بالاستمرارية رقم (570)، إلى أنه وأثناء عملية التدقيق يقوم المراجع بتطبيق إجراءات التدقيق المصممة من قبله للحصول على أدلة تدقيق كأساس للتعبير عن رأيه في القوائم المالية، وعندما يثار بعض الشك بخصوص قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية فإن بعض من هذه الإجراءات قد تعطي أهمية إضافية للتأكد من فرض الاستمرارية، أو ربما يكون من الضروري أداء إجراءات إضافية أو تحديث المعلومات التي تم الحصول عليها ومن ضمن هذه الإجراءات المناسبة في هذا الصدد:

- 1- تحليل ومناقشة التدفقات النقدية والربح وتوقعات الإدارة.
- 2- فحص الأحداث بعد نهاية الفترة وخاصة البنود المؤثرة على قدرة الوحدة على الاستمرار في ضوء فرض الاستمرار.
- 3- تحليل ومناقشة آخر بيانات مالية دورية متوفرة.
- 4- فحص شروط إصدار السندات واتفاقيات القروض، وتحديد ما إذا كان هناك أي انتهاك لها وإخلال في تطبيقها.
- 5- قراءة محاضر اجتماع الجمعية العمومية للمساهمين ومحاضر مجلس الإدارة، واللجان الهامة للتعرف على صعوبات التمويل.
- 6- الاستفسار من المستشار القانوني للوحدة بخصوص الدعاوي المرفوعة على الشركة والمطالبات المالية وإمكانية خسارة الشركة لهذه الدعاوي من عدمه، وتكلفة هذه الدعاوي على الشركة.
- 7- التأكد من وجود التزامات قانونية وملزمة لتوفير الدعم المالي أو الإبقاء عليه، مع أطراف ذات علاقة أو طرف ثالث، وتقدير القدرة المالية لهذه الأطراف بتوفير أموال إضافية للوحدة، مع موافقة من ملاك الوحدة على تلك الخطوة.

عند تحليل التدفق النقدي والربحية والتوقعات المناسبة الأخرى، على المراجع النظر في موثوقية نظام المنشأة في إعداد هذه المعلومات، وعلى المراجع أيضا النظر في كون هذه الفرضيات التي ارتكزت عليها التوقعات تبدو مناسبة في مثل هذه الظروف، إضافة إلى ذلك على المراجع مقارنة المعلومات المتوقعة للفترة السابقة القريبة مع النتائج الفعلية، وأن يقارن المعلومات المتوقعة للفترة الحالية مع النتائج التي تم تحقيقها لتاريخه¹.

"وبعد قيام المراجع بتنفيذ الإجراءات الإضافية الضرورية، والحصول على المعلومات المطلوبة وكذلك خطط الإدارة والحلول التي وضعتها لحل هذه المشاكل، فإنه يجب على المدقق تقرير ما إذا كانت الأسئلة التي أثارت بالنسبة لفرض الاستمرارية تم حلها كما يجب"²

ويرى الباحث أنه يجب على المراجعين عند التخطيط لعملية التدقيق أن يعملوا على وضع الإجراءات المتعلقة بخصوص فرض الاستمرارية ضمن خطط التدقيق، وكذلك وضع إجراءات إضافية يرى المراجع أنها مناسبة وتساعد في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية.

المطلب الثاني: العوامل التي تؤثر على دور المراجع في تقويم قدرة المؤسسة على الاستمرار
يلعب المراجع دورا كبيرا في زيادة المصداقية في القوائم المالية من خلال إعطاء رأيه الفني المحايد بعد قيامه بالفحص وبذل العناية المهنية المعقولة، وتختلف قدرة المراجع على تقويم قدرة الشركة على الاستمرار باختلاف الحالة التي يدققها، ومدى الغموض الذي تحتويه القوائم المالية، ومدى وضوح المؤشرات التي تشير على صحة أو عدم صحة فرض الاستمرار، وقد يكون المراجع قادرا على تقويم قدرة الشركة على الاستمرار، ولكن هل مقدرة على ذلك تمكنه من القيام بدوره حيال هذا الغرض، للإجابة على ذلك أستاذ الباحث إلى دراسة ما كتب حول دور المراجع بشكل عام ومؤهلاته وواجباته ومسؤولياته، ومن أهم العوامل التي تؤثر على دور المراجع في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية على سبيل المثال وليس الحصر وهي:³

¹ جربوع، يوسف محمود:مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا للمعايير المراجعة الدولية، المرجع السابق 2002، ص285

² جمعة و آخرون (2001): مفاهيم التدقيق المتقدمة ، المرجع السابق ، ص9

³³ ذنبيات ، علي ع القادر(1991) : دور المدقق الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في

الأردن ، المرجع السابق

1 - مؤهلات المراجع:

تعتبر مؤهلات المراجع وقدراته من العوامل المهمة في التأثير على دوره في تقييم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية، وبالنظر إلى المؤهلات التي يتطلب القانون من مراجع الحسابات حتى يحصل على رخصة لمزاولة المهنة نجد أنه لا بد للشخص الحاصل على رخصة مزاوله المهنة أن يكون حاصلا على درجة علمية على الأقل بكالوريوس في المحاسبة أو أحد فروع العلوم الإدارية المشابهة، بالإضافة إلى حصوله على خبرات عملية تطول وتقتصر حسب الدرجة العلمية له، وعادة هذه المؤهلات والخبرات العملية لا تكفي لحصوله على رخصة مزاوله المهنة بل لا بد له حتى يقوم بممارسة المهنة، بل لا بد من اجتياز دورات تأهيلية تأهله لمزاولة المهنة وكذلك امتحانات تقوم على إجرائها الجهات المنظمة للمهنة، ويمكن اعتبار المؤهلات التالية ضرورية للمراجع :

أ - المؤهلات العلمية: أن يكون المراجع حاصلا على شهادة تخصص محاسبة وعدم السماح لمن يحمل غير هذا المؤهل من غير المزاولين السابقين للمهنة، وأن يكون لديه المعرفة العلمية بالتعامل مع الحاسوب، والحصول على شهادة بحضور دورة على الأقل في ذلك، وإن يكون المراجع صاحب ثقافة علمية عامة في العلوم المشابهة لعلم المحاسبة.

ب- الصفات الشخصية للمراجع: أن يتميز بالصدق والأمانة والنزاهة والاستقلالية بحيث يعطي رأيه دون تردد وبحيادية وموضوعية،

ج- النواحي القانونية: أن يكون المدقق مطلعاً على القوانين المختلفة التي لها علاقة بمهنة تدقيق الحسابات وتشمل:

- ✓ قوانين الضرائب.
- ✓ قانون مهنة تدقيق الحسابات.
- ✓ قانون الشركات.
- ✓ قانون العمل.
- ✓ أية قوانين أخرى ذات صلة.

كذلك يجب ألا يكون متورطاً في قضايا قانونية "نصب، احتيال" أو قضايا أخلاقية لفترة محددة قبل حصوله شهادة مزاوله المهنة، وكل دولة حسب قوانينها.

د- أن توفر الأمور السابقة لابد أن يتم التأكد منها بأن يجتاز المراجع امتحانا شاملا يشمل الأمور السابقة كلها، وإجراء مقابلات شخصية وتوفر أسس التقييم والقياس لكل نوع منها، بحيث لا يحصل على شهادة مزاولة المهنة إلا لمن تتوفر فيه الشروط السابقة.

2- بذل العناية المهنية اللازمة:

إن قيام المراجع بإجراءات التدقيق الكافية يقوي من دوره في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار وفي نفس الوقت يعفيه من المسؤولية إنا تبين أن الشركة تتعرض لمشاكل تتعلق بقدرتها على الاستمرار، ولكن في حالة وجود مؤشرات تتعلق بالاستمرار مع تقصير من المراجع في بذل العناية المهنية اللازمة والكافية، فإنه يكون معرضا للمساءلة عن ذلك التقصير، وكلما كانت العناية المبذولة معقولة وكافية إلى حد ما زادت احتمالات الكشف عن الضعف إن كان موجودا

3- الأتعاب:

تعتبر الأتعاب التي يحصل عليها المدقق حاليا غير كافية لتمكينه من القيام بالإجراءات التي تتعلق بتقييم صحة فرض الاستمرار، لأن هذا يتطلب إجراءات أشمل وأكثر تعقيدا تتعلق بالتحليل المالي، وتوسيع نطاق الفحص وبالتالي زيادة الجهد والوقت المبذولين من قبله، وبالتالي الحاجة إلى مساعدين إضافيين مما يزيد أعباء المراجع المالية، وإذا أراد القيام بذلك فإن الأتعاب تلعب دورا مهما في التأثير على دور المراجع في تقويم قدرة الشركات على القيام بأعمالها الاعتيادية بصورة مستمرة، وهذا يتطلب إعادة النظر بنسبة الأتعاب التي يأخذها المراجع وطريقة تحديدها، وكذلك قد يتطلب الأمر تحديد الحد الأدنى للأتعاب المسموح بالتعاقد عليها.

4- الإدارة:

إن ممارسة الإدارة ضغوطا على المراجع قد يؤثر على استقلاليته، أو قد تقوم الإدارة بإخفاء بعض المعلومات عنه وعدم إطلاعه على الحقيقة، وقد تكون هذه المعلومات غير واضحة له أو ليس لديه علم بها أصلا، أما إذا كان يعرف بها ولم يستطع الحصول عليها فإنه لابد أن يبين ذلك في تقريره أو يترك العمل مع الشركة مع بيان ذلك أو سبب تركه للشركة على أساس أن هناك تضيقا لنطاق المراجعة من قبل الإدارة على المراجع الخارجي المستقل.

5- سرية المعلومات:

حيث تعتبر المحافظة على أسرار العمل من آداب المهنة التي نصت عليها القوانين، ولكن عدم وضوح هذا الأمر في ذهن المراجع قد يؤدي به إلى عدم الإفصاح عن بعض الأمور المتعلقة بالاستمرار، أو حفاظا على سرية المعلومات وخاصة أن الإفصاح عن وجود ضعف في قدرة الشركة قد يؤثر على سمعة العميل ويؤدي إلى الإضرار به، لذا ينبغي أن يكون هناك وضوح بالنسبة لحدود السرية المطلوبة.

6- كثرة وتعقيد أسباب إفلاس الشركات:

قد لا يستطيع المراجع أن يدرك ما يحيط بغرض الاستمرار من مخاطر، لأن بعض المؤشرات قد لا يتم إدراكها بسهولة لعدم فهمه لها، وكلما زاد تعقيد المؤشر الذي يتعلق بالاستمرار كلما زادت صعوبة قيام المراجع بدوره حيال ذلك.

ويرى الباحث أن عامل الثقافة والاهتمام بالموضوع محل الدراسة من قبل الجهات المعنية بعمدية التقويم من أهم العوامل التي تؤثر على دور المراجع في عملية تقويم قدرة الشركات على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية، لذلك لابد من أن تقوم الجمعيات والمؤسسات المهنية التي تعنى بالمهنة العمل على تطوير مهارات منتسبيها وتثقيفهم بما يخص عملية التقويم وأهمية التقويم بالنسبة لهم وللعامل، وكذلك للمستفيدين من القوائم المالية.

المطلب الثالث: الآثار السلبية لعدم قدرة المنشأة على الاستمرارية والتقرير عنها

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

أولاً: المنشأة

إن عدم قدرة المنشأة على الاستمرارية يعني فشل المنشأة في تحقيق أهدافها التي قامت من أجلها، وبالتالي تصبح هناك فجوة بين ما كان يجب أن يكون، وما هو قائم بالفعل، ويزداد الأمر خطورة وسوء كلما زادت واتسعت هذه الفجوة، ولعل فشل المنشأة وعجزها عن تحقيق

أهدافها ينعكس بالعديد من المظاهر والآثار السلبية على المنشأة ذاتها مثل تكبدها تكاليف مباشرة تتمثل في مصاريف النصفية وتكاليف غير مباشرة تتمثل في الأرباح الضائعة نتيجة توقف النشاط، إضافة إلى أن القوائم المالية المنشورة للمنشأة غير القادرة على الاستمرارية في حالة عدم الإفصاح عن ذلك تصبح غير معبرة عن الحقيقة، ذلك لأن فرض الاستمرارية يعتبر فرضاً أساسياً عند إعداد القوائم المالية، وبالتالي فإن الشك في هذا الغرض ينطوي على فقد ركن هام من الأركان التي يستند إليها إعداد هذه القوائم.¹

ثانياً الأطراف المعنية بأمر المنشأة:

تتعدد الأطراف المعنية بأوضاع المنشأة، والتي تتأثر مصالحها بشكل سلبي نتيجة لعدم قدرتها على الاستمرارية وهي:²

• المستثمرون:

• إن عدم قدرة المنشأة على الاستمرارية تؤثر على مصالح المستثمرين الحاليين، وقرارات المستثمرين المرتقبين، بالنسبة للمستثمرين الحاليين فإن احتمال عدم استمرارية المنشأة قد تؤدي إلى تعرضهم لخسارة أكبر من الدائنين، لأن الدائنين لهم حق أولوية السداد عند التصفية وبالتالي قد لا يحصل المستثمرون الحاليين على حقوقهم كاملة، أما بالنسبة للمستثمر المرتقب فإن عدم قدرة المنشأة على الاستمرارية تجعله يعدل من قراراته، وغالباً ما يحجم عن الاستثمار في هذه المنشأة ويبحث عن فرص استثمارية أخرى أفضل.

• العاملون:

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

• المقرضون:

¹سلي محمد علي الطويل: أثر المعلومات غير المالية و المرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية، الجامعة الإسلامية غزة، 2013، ص 28-29

²سلي محمد علي الطويل: أثر المعلومات غير المالية و المرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية، المرجع السابق، ص 29

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

• العملاء:

غالباً ما ينتج عن عدم استمرارية المنشأة فقدانها لعملائها، وذلك بسبب انخفاض الإنتاجية ومستوى جودة السلع أو الخدمات التي تقدمها هذه المنشأة لهم.

• الموردون:

إن عدم قدرة المنشأة على الاستمرارية تؤدي حتماً إلى الإضرار بالموردين، خاصة الموردين الذين تربطهم بالمنشأة عقود طويلة الأجل، كما أن هذا الضرر يتضاعف إذا كان هؤلاء الموردون يتعاملون مع المنشأة بالأجل، وذلك بسبب احتمال فقدانهم جزء من مستحقاتهم طرف هذه المنشأة.

المطلب الرابع: آثار تقويم قدرة المؤسسة على الاستمرار على تقرير المراجع فيما يتعلق بالاستمرارية

بناءً على المؤشرات التي تظهر للمراجع عن قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية أثناء قيام المراجع بالفحص العادي للقوائم المالية وما تبع ذلك من فحوصات على نطاق أوسع وإجراء اختبارات جديدة، وما قد حصل عليه المراجع معلومات جديدة أو إزالة الشكوك أو إثباتها، فإنه يقوم بالتعبير عن رأيه في تقريره¹.

ويجب الإشارة إلى أن تقرير المراجع يساعد في ترسيخ مصداقية القوائم المالية، ومع ذلك فإن تقرير المراجع لا يكفل مستقبل حياة الوحدة، لذلك يختلف التقرير باختلاف موقفه من فرض الاستمرار في الحالات التالية:²

¹ IAG, 1986, P: 9-207

² جمعة و آخرون (2001): مفاهيم التدقيق المتقدمة، المرجع السابق، ص 17

الحالة الأولى: اعتبار فرض الاستمرار ملائم:

أ - عدم التحفظ: وذلك في حالة الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة تدعم ذلك.

ب- التحفظ أو الرأي العكسي: وذلك إذا كانت الملائمة تعود إلى العوامل المسكنة وخصوصاً خطط الإدارة للتصرفات المستقبلية، ويجب على الإدارة الإفصاح عن ذلك في القوائم المالية، لذا في حالة عدم كفاية الإفصاح يكون رأي المراجع كما سبق القول.

يقوم المراجع بإعطاء الرأي النظيف (غير المتحفظ) في الحالتين التاليتين¹:

أ- إذا تبين له نتيجة الفحص والإجراءات الجديدة التي أتبعها أن فرض الاستمرار الذي بنيت عليه القوائم المالية لا يزال قائماً وصحيحاً.

ب- إذا وجد أن هناك بعض المؤشرات التي تشير إلى ضعف قدرة الشركة على الاستمرار، ولكن يمكن التغلب على ذلك عن طرق قيام الإدارة بالتخطيط لذلك، والأخذ بعين الاعتبار العوامل الملطفة، وأن يقدر المراجع ما هي الأمور التي تستدعي الإفصاح دون إلحاق الضرر بالشركة، وفي حالة تقديره لذلك وقيام الإدارة بالإفصاح عنه فإنه يعطي رأياً نظيفاً.

الحالة الثانية: عدم إزالة الشك حول الاستمرار:

أ- إذا لم يقتنع المراجع بأن الشك حول فرض الاستمرار لم يحل، يجب عليه أن يأخذ في الاعتبار ما إذا كانت القوائم المالية تتضمن:

أ/1 وصفاً كافياً للظروف الهامة التي أدت إلى الشك الجوهرى حول قدرة الوحدة على الاستمرار في التشغيل بالنسبة للمستقبل القريب.

أ/2 بيان عدم التأكد الهام على أن الوحدة سوف لا تستطيع الاستمرار في ضوء فرض الاستمرار بسبب عدم القدرة على رد تكلفة الأصول وعدم سداد الالتزامات من خلال النشاط العادي.

¹ IAG, 1986, P:9-207

أ/3 بيان أن القوائم المالية لا تشمل أية تعديلات بخصوص عدم القدرة على استرداد وتبويب مبالغ الأصول المقيدة أو عدم القدرة على سداد الالتزامات وتبويبها والذي ربما يكون ضروريا إذا كانت الوحدة لا تستطيع الاستمرار في ضوء فرض الاستمرار.

وإذا أعتبر الإفصاح المتوافر كافيا فإن المراجع يجب عليه عدم التعبير بالتحفظ أو إبداء رأي معاكس.

ب- تشير الفقرة رقم (16) من معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية أنه يجب على المراجع تعديل تقريره بإضافة فقرة لتأكيد هذا الموضوع وإبراز مشكلة الاستمرار وجذب الاهتمام إلى هذا الإيضاح المفصلة عنه في القوائم المالية والتي تضمنها الفقرة (أ) السابق ذكرها، وهذه الفقرة الإضافية تكون كما يلي:¹

" بدون التحفظ في رأينا نحن نجذب الانتباه إلى الإيضاح X في القوائم المالية، تعرضت الشركة إلى خسارة صافية تبلغ (X XX) خلال العام المنتهي في 201X/12/31، وكما في هذا التاريخ فإن الالتزامات الجارية للشركة تجاوزت الأصول الجارية المبلغ (X XX)، هذه العوامل إلى جانب الموضوعات الأخرى المذكورة في الإيضاح X تثير شكاً جوهرياً في أن الشركة سوف تكون قادرة على الاستمرار ".

وما هو جدير بالذكر أن المراجع ليس ممنوعاً من التعبير بالامتناع عن الرأي بشأن الشك في الاستمرار.

ج- إذا كان الإفصاح في القوائم المالية غير كاف، يجب على المراجع إعطاء رأي متحفظ أو عكسي كما يراه مناسباً، وفي حالة التحفظ فإن فقرة الرأي تكون كما يلي:²

"الشركة لم تتمكن من إعادة التفاوض بشأن القروض التي حصلت عليها من البنوك وبدون الدعم المالي يوجد شك جوهري حول قدرة الشركة على الاستمرار، ونتيجة لذلك فإن التعديلات على تبويب ومبالغ الأصول والالتزامات المقيدة ربما تكون مطلوبة بالقوائم المالية وعلاوة على ذلك الإيضاح لم يتم الإفصاح عن هذه الحقيقة ".

¹ISA, No.570

²:9-207,P,1986IAG

"برأينا، فيما عدا حذف المعلومات التي تضمنتها الفقرة سالفه الذكر، فإن القوائم المالية تعطي وجهة نظر عادلة وحقيقة (تعرض بعدالة ومن كافة جوانبها المادية) المركز المالي للشركة في 201X/12/31 ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية في العام المنتهي وفقا لـ...11".

يقوم المراجع بإعطاء الرأي المتحفظ (غير نظيف) في الحالات التالية:¹

- أ- إذا لم تقم الإدارة باتخاذ الإجراءات الملطفة اللازمة والتي تخفف من تأثير المؤشرات الظاهرة الدالة على عدم قدرة الشركة على الاستمرار أو كان تأثيرها ماديا .
- ب- إذا اتخذت الإدارة تلك الإجراءات الملطفة وتبنت ذلك في خططها ولكنها لم تقم بالإفصاح عن تلك الإجراءات في الملاحق مع اعتبار المراجع أن ذلك ضروري.
- ج- إذا كانت الإجراءات التي اتخذتها الإدارة غير كافية لإزالة الشك حول صحة فرض الاستمرار.

د- إذا وجد أن مؤشرات عدم قدرة الشركة على الاستمرار جوهرية وأنه لا يمكن التخفيف من تأثيرها، وأن المنشأة مهددة مهما اتخذت من إجراءات في حدود إمكانياتها.

الحالة الثالثة: اعتبار فرض الاستمرار غير ملائم:

بناء على الإجراءات الإضافية التي قام بها المراجع، والمعلومات التي حصل عليها بالإضافة إلى تأثير العوامل المسكنة، إذا قرر المراجع أن الوحدة سوف تكون غير قادرة على الاستمرار في التشغيل في المستقبل القريب، يجب عليه استنتاج أن إعداد القوائم المالية في ضوء فرض الاستمرار يكون غير ملائم، وإذا أستنتج أن استخدام الفرض في إعداد القوائم المالية غير ملائم ماديا بحيث يجعل القوائم المالية مضللة يجب على المراجع التعبير بالرأي العكسي. فان المراجع يقوم بإعطاء رأي متحفظ أو معاكس أيهما انسب في الحالات التالية:¹

- أ- إذا تبين له أن القوائم المالية لم تعد أساسا في ضوء فرض الاستمرارية.
- ب- إذا لم تقم الإدارة بالإفصاح عن الأمور التي ستقوم بها لإزالة أثر هذه المؤشرات على الاستمرارية فإن المراجع يقرر حسب الأنسب وحسب الأهمية أن يتخذ رأيا متحفظا أو معاكسا.
- ج- إذا أقتنع المراجع أن المنشأة لن تستطيع الاستمرار مهما اتخذت من إجراءات، فعليه أن يعتبر أن فرض الاستمرار الذي بنيت عليه القوائم المالية لم يعد قائما، وبالتالي فإنه يقرر إما أن يتخذ رأيا متحفظا أو معاكسا.

¹International auditing Guideline,(1986 ") Going Concern" (, Guideline No 23. IFAC Handbook, June, 1986, pp(9-201)).

ويمكن كذلك لمراجع الحسابات الخارجي الامتناع عن الرأي حسب الحالات التالية:

أ- إذا لم تقم الإدارة بإعطائه المعلومات التي يحتاجها للتأكد من صحة فرض الاستمرارية وإزالة الشكوك وتوكيدها.

ب- إذا لم يستطيع المراجع إعطاء رأيه بالقوائم المالية بسبب صعوبة تكوين رأي لوجود أمور كثيرة جوهرية تؤثر على القوائم المالية وفرض الاستمرارية.

وفي جميع الأحوال لا بد للمراجع من مناقشة هذه المؤشرات والظروف مع الإدارة، وإذا كان أنسب فمع لجنة التدقيق ومجلس الإدارة للتأكد من عدم وجود أمور أخرى تتناقض رأيه أو غيره إذا اتضحت له حقائق أخرى¹.

الفصل الثالث:

الدراسة التطبيقية

تمهيد:

تطرقنا في الفصل الأول للمفاهيم النظرية للمراجعة الخارجية للحسابات، ولاكتمال ذلك سنحاول في هذا الفصل إثراء ما جاء في القسم النظري وإعطاء تفاصيل أكثر وشرح دقيق حول نطاق مسؤولية المراجع الخارجي في التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة، مدى وجود إرشادات مبكرة من أجل مساعدة المراجع على عملية التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة، بالإضافة الى مدى معرفة الاجراءات والمؤشرات التي يمكن أن تساعد المراجع في التقرير، وأيضا مدى وجود عوائق أمام عمل المراجع عند التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة، حيث سنقوم في هذا الفصل بدراسة ميدانية بهدف معرفة واقع المراجعة الخارجية في المؤسسة، معتمدين على المعطيات الإحصائية وتفرغها كميا وكيفياً وذلك بالاستعانة ببرنامج (EXEL) وبرنامج الحزم الاحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS V22) لتعزيز النتائج ومعرفتها بدقة. واستنادا على اختبار فرضيات الدراسة التي اعتمدها والتي ترتبط أساسا بالجانب التطبيقي، كما يلي:

الفرضية الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نطاق مسؤولية المراجع الخارجي بخصوص الاستمرارية وبين تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة.

الفرضية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إصدار إرشادات مبكرة بخصوص الاستمرارية من قبل المراجع الخارجي وبين تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة.

الفرضية الثالثة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين معرفة الإجراءات والمؤشرات التي يجب أن يقوم بها المراجع الخارجي وبين تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة.

الفرضية الرابعة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود عوائق أمام عمل المراجع الخارجي وبين تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة.

إضافة الى الفرضية المرتبطة بالفروقات التي تعزى للمتغيرات الديمغرافية

- لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية لمتغيرات الدراسة تعزى للمتغيرات الديمغرافية (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، المهنة، الخبرة) عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

يتضمن هذه الفصل المباحث التالية:

- المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة.
- المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها.

المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة

يتوقف نجاح وانجاز الدراسة الميدانية على تحديد طريقة جمع البيانات المتعلقة بموضوع البحث، إضافة الى تحديد مختلف الأدوات الإحصائية المستخدمة لتحليل هذه البيانات.

المطلب الأول: طريقة الدراسة

يعتمد تحديد طريقة الدراسة على جمع البيانات وعلى معرفة مجتمع الدراسة ومتغيراتها، وكيفية قياسها والتأكد من صدق وثبات أداة البحث.

أولاً: مجتمع الدراسة والعينة

سوف نتطرق لمجتمع الدراسة ثم للعينة

1- مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من فئة المختصين والمهتمين بمهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر.

2- عينة الدراسة

اختيرت عينة عشوائية بسيطة عددها (50) من المختصين والمهتمين بمهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر. والجدول التالي يوضح العينة المستهدفة.

جدول رقم 1: تحديد العينة المستهدفة

عدد الاستمارات الموزعة		عدد الاستمارات المسترجعة		عدد الاستمارات الملغاة		عدد الاستمارات القابلة للتحليل	
التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
50	100%	40	100%	00	00%	40	100%

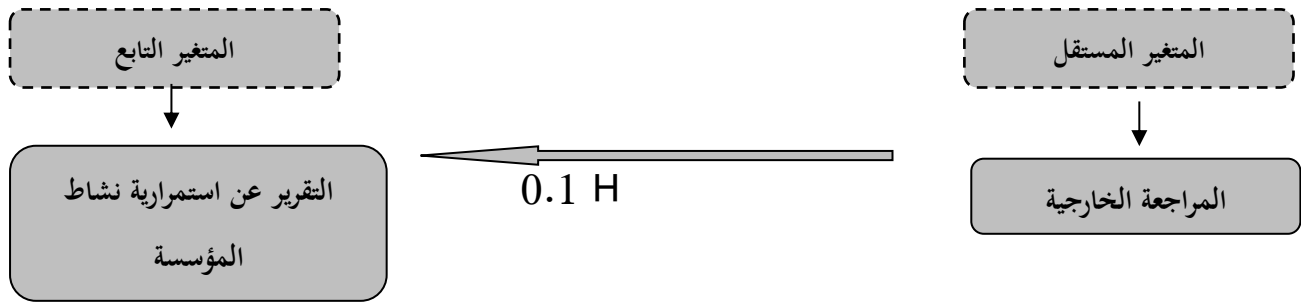
المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات الاستبيان

ثانياً: تحديد متغيرات الدراسة وكيفية قياسها

1- تحديد متغيرات الدراسة

تمثلت متغيرات الدراسة في المتغير المستقل والمتغير التابع.

- **المتغير المستقل:** وهو المتغير الذي نكون أحراراً في التعبير عنه بأي قيمة ضمن معادلة معينة، والذي تتحدد على أساسه القيمة التي يتخذها متغير آخر يسمى المتغير التابع¹. ويتمثل في دراستنا هذه في "المراجعة الخارجية".
 - **المتغير التابع:** هو المتغير الذي تتحدد قيمته تبعاً للقيم التي تتخذها متغيرات أخرى تسمى بالمتغيرات المستقلة². ويتمثل في دراستنا هذه في "النقير عن استمرارية نشاط المؤسسة".
- والشكل التالي يوضح لنا طبيعة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع.



شكل رقم 4 نموذج الدراسة

2- كيفية قياس متغيرات الدراسة:

تم الاعتماد على مقياس ليكارت الثلاثي كما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم 2 مقياس ليكارت الخماسي

الاستجابة	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1
المجال	5 - 4.20	4.19 - 3.4	3.39 - 2.6	2.59 - 1.8	1.79 - 1

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي و الاستدلالي باستخدام SPSS. دار الوفاء، السعودية، ص: 17

¹ - عبد العزيز فهمي هيكال، موسوعة المصطلحات الاقتصادية الإحصائية، دار النهضة العربية للنشر، بيروت- لبنان، 1985، ص: 410.

² - نفس المرجع السابق، ص: 231.

تم الاعتماد في جمع البيانات اللازمة للبحث على نوعين من المصادر هما:

1- المصادر الأولية: وتتمثل في كل ما يتوفر من كتب متعلقة بالموضوع وكذلك رسائل ماجستير وماستر متعلقة بالمراجعة الخارجية.

2- المصادر الثانوية: وتتمثل في تصميم استبيان موجه لمجموعة من الأساتذة ذوي الاختصاص المحاسبي. (أنظر الملحق رقم (01)) كأداة لجمع البيانات الأولية المتعلقة بمجتمع البحث وتطبيقها على عينة ممثلة له.

كما احتوى الاستبيان على جزأين من الأسئلة وهي:

- الجزء الأول: متعلق بالأسئلة الشخصية ويتكون من 5 فقرات؛
- الجزء الثاني: يناقش فرضيات الدراسة وتم تقسيمه الى ثلاثة (04) محاور كما يلي:
- المحور الأول: تضمن أسئلة متعلقة بالفرضية الأولى حول دور نطاق مسؤولية المراجع الخارجي في التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة، وقد شمل (07) عبارات.
- المحور الثاني: تضمن أسئلة متعلقة بالفرضية الثانية حول دور الارشادات المبكرة في مساعدة المراجع عند التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة، وقد شمل (07) عبارات.
- المحور الثالث: تضمن أسئلة متعلقة بالفرضية الثالثة حول دور معرفة الاجراءات والمؤشرات في مساعدة المراجع عند التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة، وقد شمل (14) عبارة.
- المحور الرابع: تضمن أسئلة متعلقة بالفرضية الرابعة حول مدى وجود عوائق أمام عمل المراجع عند التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة، وقد شمل (07) عبارات.

رابعاً: صدق وثبات أداة الاستبيان

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعها أكثر من مرة على نفس العينة وتحت نفس الظروف والشروط.

وقد تم التأكد من ثبات استبانة الدراسة من خلال طريقة معامل ألفا كرونباخ، وكانت النتائج كما هي مبينة في الجدول:

اسم المتغير	معامل ألفا كرونباخ
معامل الثبات الكلي	0,802

لمصدر: من إعداد الباحثين بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (SPSS22)

نلاحظ من الجدول أعلاه بأن معامل ألفا كرونباخ الكلي يساوي ($a = 0,802$)، أكبر من ($0,6$) وهذا يدل على أن أداة القياس تمتاز بثبات، وذلك يعني إمكانية الاعتماد على الاستبيان في قياس المتغيرات المدروسة نظرا لقدرته على إعطاء نتائج متوافقة مع إجابات المستجوبين منهم.

المطلب الثاني: أدوات الدراسة

قصد القيام بالتحليل الإحصائي للبيانات المتعلقة بموضوع البحث استخدمنا أدوات إحصائية وكذلك برامج إحصائية.

أولاً: الأدوات الإحصائية المستخدمة لقياس وتقييم متغيرات الدراسة

- **التكرارات:** هي أسلوب من أساليب التوبير الذي يعتمد على عدد المرات التي تكرر فيها المفردة¹. وقد استعملت لتحديد عدد الإجابات الخاصة بكل المستجوبين.
- **النسبة المئوية:** وهو تحويل التكرارات المطلقة الى تكرارات نسبية، أي يحسب تكرار كل فئة كنسبة مئوية من مجموع التكرارات التي يتضمنها التوزيع التكراري، ويستخدم لمعرفة التوزيع النسبي لأفراد العينة².
- **المتوسط الحسابي (Mean):** يعتبر المؤشر الأكثر أهمية لقياس المواضع المركزية، ويستخدم بكثرة في مختلف الدراسات و الحسابات³.
- **الانحراف المعياري:** مقياس إحصائي لمدى تشتت مجموعة من القيم حول وسطها الحسابي، وهو الجذر التربيعي للتباين⁴.
- **ألفا كرونباخ:** يستعمل للتأكد من الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان.

¹ - بوشاشي بوعلام، فوائد الإحصاء، دروس و تمارين، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، ص: 10.

² - عبد العزيز فهمي هيك، مرجع سابق، ص: 736.

³ - أحمد مصطفى الأشقر، مقدمة في الإحصاء مفاهيم و طرائق، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان 2009، ص: 50.

⁴ - عبد العزيز فهمي هيك، المرجع السابق، ص: 798.

- تحليل التباين: هو مقياس مدى تشتت مجموعة من القيم عن وسطها الحسابي وكلما كبر التباين كلما دل ذلك على تشتت أكبر.¹

ثانيا: البرمجيات الإحصائية المستخدمة

وتتمثل فيما يلي:

- برنامج **IBM SPSS Statistique v22**: هو برنامج يعد أحد أهم وأشهر حزم البرامج الجاهزة في مجال المعالجة الإحصائية للبيانات.²
- برنامج **EXCEL**: هو أحد مجموعة برامج الأوفيس ووظيفته إنشاء الجداول الالكترونية وإجراء العمليات الحسابية والإحصائية المعقدة بسرعة وكفاءة عالية، وكذلك إضافة المخططات والرسوم البيانية.³

¹ - عبد العزيز فهمي هيكمل، مرجع سابق، ص: 08.

² - ابراهيم سالم ابراهيم أبو عمرة، استخدام تحليل المسار في دراسة العوامل المناخية المؤثرة على كمية الأمطار في محافظة رام الله، أطروحة ماجستير في الاحصاء، جامعة الأزهر، غزة، ص: 43.

³ - محسن مجم المالكي، تعلم برنامج مايكروسوفت اكسل 2003، دار العلوم للنشر والتوزيع، بيروت، بدون سنة نشر، ص: 01.

المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها

سيتم عرض نتائج الدراسة وإجراء الاختبارات الإحصائية وذلك من خلال النقاط التالية:

- خصائص عينة الدراسة؛
- عرض نتائج الدراسة؛
- اختبار فرضيات الدراسة وتفسيرها.

المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج الدراسة

أولاً: المتغيرات الديمغرافية

من أجل تحديد عينة الدراسة قمنا بتمثيل القسم الأول الخاص بالبيانات الشخصية والتي تصف عينة الدراسة باستخدام برنامج SPSS22.

1- توزيع أفراد العينة حسب الجنس

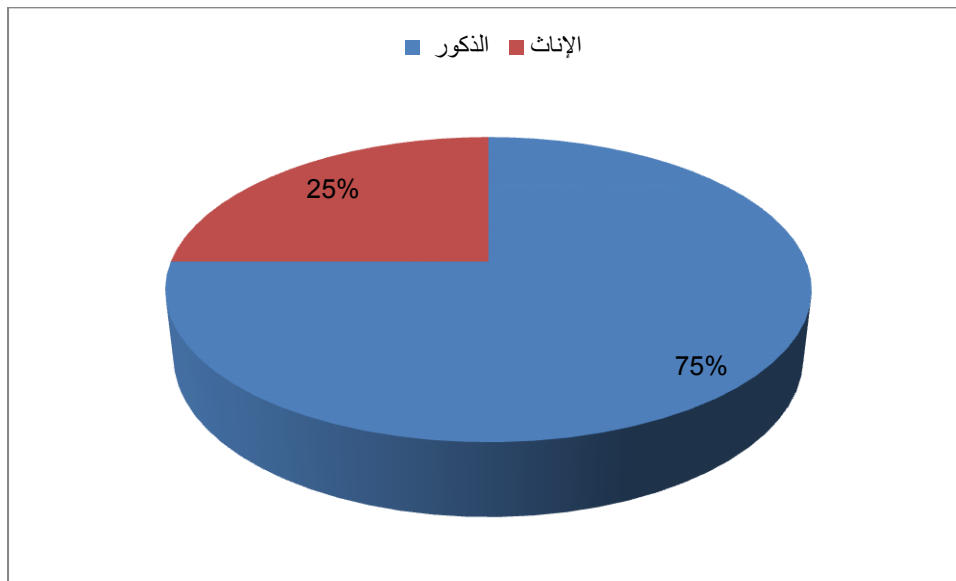
حتى تكون النتائج أكثر وضوحاً قمنا بتمثيلها في جدول ورسم بياني كالتالي:

جدول رقم 4: توزيع العينة حسب الجنس

الجنس	العدد	النسبة
الذكور	30	%75
الإناث	10	%25
المجموع	40	%100

المصدر: إعداد الباحثين بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام SPSS V22

شكل رقم 5: تركيبة الأفراد بالنسبة للجنس



المصدر: إعداد الباحثين بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (EXCEL)

- من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن عدد الذكور (30) هو الغالب بنسبة 75% أما عدد الإناث فقد سجل (10) بنسبة 25%، وهذا راجع الى طبيعة العمل المحاسبي.

2- توزيع أفراد العينة حسب العمر:

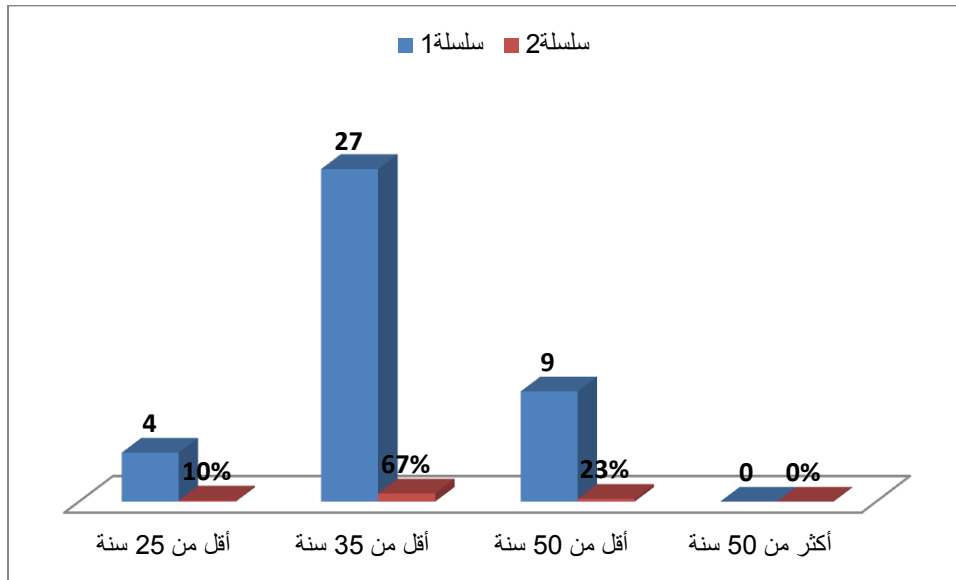
حتى تكون نتائج الدراسة أكثر وضوحاً قمنا بتمثيلها في جدول ورسم بياني كالتالي:

جدول رقم 5 : توزيع العينة حسب العمر

العمر	العدد	النسبة
أقل من 25 سنة	04	10%
أقل من 35 سنة	27	67%
أقل من 50 سنة	09	23%
أكثر من 50 سنة	00	00%
المجموع	40	100%

المصدر: إعداد الباحثين بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام SPSS V22

شكل رقم 6: تركيبة الأفراد بالنسبة للعمر



المصدر: إعداد الباحثين بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (EXCEL)

- يتبين لنا من الشكل أعلاه أن الفئة العمرية الغالبة للمختصين في المجال المحاسبي (أقل من 35 سنة) بنسبة (67%)، تليها الفئة العمرية (أقل من 50 سنة) التي سجلت (23%)، أما النسبة الأقل كانت للفئة العمرية (أقل من 25 سنة) بنسبة (4%)، في حين لم تسجل الفئة (أكثر من 50 سنة) أي نسبة، وهذا راجع إلى أن معظم الأساتذة ذوي الاختصاص المحاسبي مجموعة من الموظفون الجدد وطلبة في طور استكمال مشوراهم الدراسي والحصول على الدكتوراه.

3- توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:

قمنا بتمثيل نتائج الدراسة في جدول ورسم بياني كالتالي:

جدول رقم 6: توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

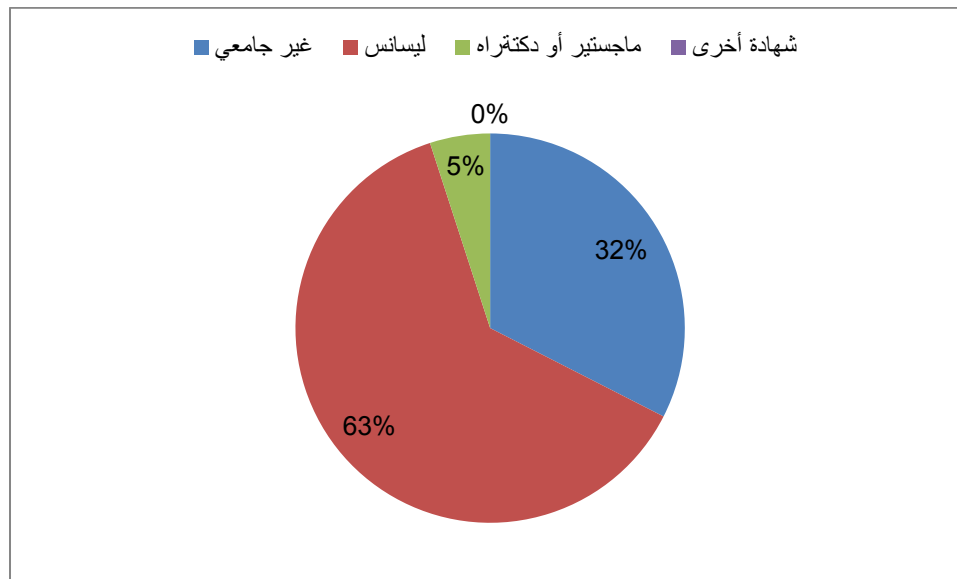
المؤهل العلمي	العدد	النسبة
غير جامعي	13	32%
ليسانس	25	63%
ماجستير أو دكتوراه	02	5%
شهادة أخرى	0	00%

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

المجموع	40	%100
---------	----	------

المصدر: إعداد الباحثين بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام SPSS V22

شكل رقم 7 تركيبة الأفراد بالنسبة للمؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحثين بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (EXCEL)

من خلال النتائج نلاحظ أن الفئة الغالبة للمؤهل العلمي هي (ليسانس) بنسبة (63%)، تليها نسبة الأفراد غير الجامعيين بنسبة (32%)، أما أقل النتائج فكانت "للماجستير والدكتوراه"، بنسبة (5%)، في حين لم تسجل "للشهادة الأخرى" أي نسبة، وهذا يؤكد النتائج السابقة الخاصة "بالعمر" التي تستنتج أن أغلب ذوي الاختصاص المحاسبي موظفون جدد.

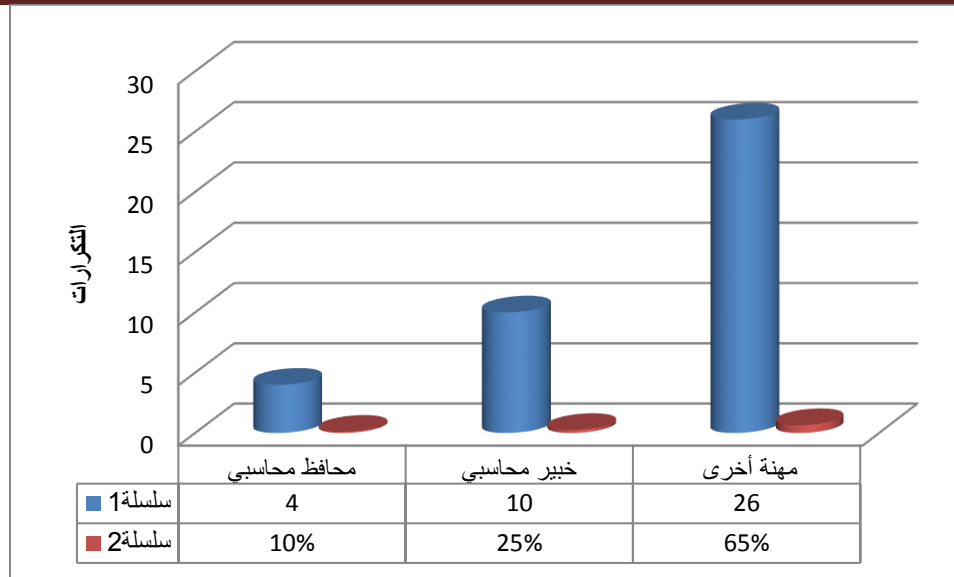
4- توزيع أفراد العينة حسب المهنة:

قمنا بتمثيل نتائج الدراسة في جدول ورسم بياني كالتالي:

جدول رقم 7: توزيع العينة حسب المهنة

المهنة	العدد	النسبة
محافظ محاسبي	04	%10
خبير محاسبي	10	%25
مهنة أخرى	26	%65
المجموع	40	%100

المصدر: إعداد الباحثين بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام SPSS V22



شكل رقم 8: تركيبة الأفراد حسب المهنة

المصدر: إعداد الباحثين بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (EXCEL)

نلاحظ أن ذوي الاختصاص المحاسبي الذين يمتلكون "وظيفة أخرى" هم الفئة التي غلبت على أفراد العينة الإحصائية بنسبة 65%، تليهما وظيفة "خبير محاسبي" بنسبة 25%.

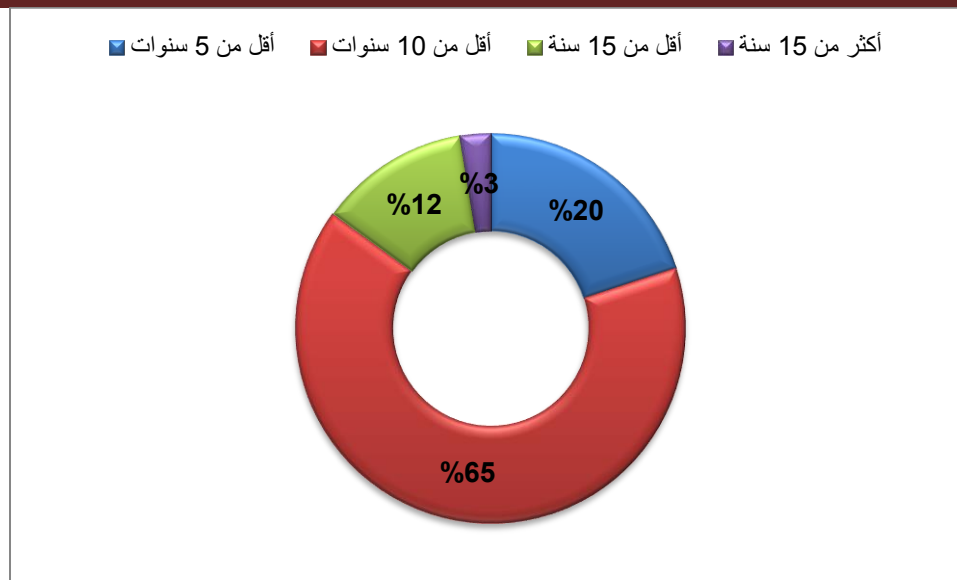
5- توزيع أفراد العينة حسب الخبرة:

قمنا بتمثيل نتائج الدراسة في جدول ورسم بياني كالتالي:

جدول رقم 8: توزيع العينة حسب الخبرة

النسبة	العدد	الخبرة
20%	08	أقل من 5 سنوات
65%	26	أقل من 10 سنوات
13%	05	أقل من 15 سنة
2%	01	أكثر من 15 سنة
100%	40	المجموع

المصدر: إعداد الباحثين بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام SPSS V22



شكل رقم 9: تركيبة الأفراد حسب الخبرة

المصدر: إعداد الباحثين بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (EXCEL)

نلاحظ تسجيل نسبة مرتفعة للأفراد الذين تتراوح الخبرة لديهم (أقل من 10 سنوات)، حيث بلغت (65%)، وهذا راجع كما سبق وذكرنا الى أن معظم الأفراد موظفون جدد ، كما نلاحظ أن الفئة التالية (أقل من 5 سنوات) سجلت (20%)، أما أقل نسبة فكانت للأفراد الذين تتراوح عدد سنوات العمل لديهم لأكثر من 10 سنوات، وأقل من 15 سنة.

ثانياً: اختبار ارتباط وعلاقة متغيرات الدراسة

بعد أن قمنا بتحليل خصائص العينة حسب البيانات الشخصية سنقوم في هذه الخطوة باستخدام معاملات الارتباط المتعدد ذلك لوجود المتغيرات التالية: (دور نطاق مسؤولية المراجع الخارجي، دور الارشادات المبكرة، دور معرفة الاجراءات والمؤشرات، مدى وجود عوائق).

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

جدول رقم 9 : معاملات الارتباط بين المتغيرات

Correlations					
مدى وجود عوائق أمام عمل المراجع	دور معرفة الاجراءات والمؤشرات في مساعدة المراجع	دور الارشادات المبكرة في مساعدة المراجع	دور نطاق مسؤولية المراجع الخارجي		
22,8%	33,4%	24.2%	1	ارتباط بيرسون	دور نطاق مسؤولية المراجع الخارجي
0,158	0,035	0,132		القيمة الاحتمالية (Sig)	المراجع الخارجي
40%	42%	1	24.2%	ارتباط بيرسون	دور الارشادات المبكرة في مساعدة المراجع
0,010	0,007		0,132	القيمة الاحتمالية (Sig)	المراجع
29,2%	1	42%	33,4%	ارتباط بيرسون	دور معرفة الاجراءات والمؤشرات في مساعدة المراجع
0,067		0,007	0,035	القيمة الاحتمالية (Sig)	المراجع
1	29,2%	40%	22,8%	ارتباط بيرسون	مدى وجود عوائق أمام عمل المراجع
	0,067	0,010	0,158	القيمة الاحتمالية (Sig)	المراجع

المصدر: إعداد الباحثين بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (SPSS22)

التعليق: من خلال استقراء قيم العلاقات الظاهرة في الجدول أعلاه نلاحظ وجود علاقة طردية بين المتغيرات المستقلة، حيث بلغت أكبر قيمة ارتباط طردية ضعيفة بين دور معرفة الاجراءات والمؤشرات في مساعدة المراجع ودور الارشادات المبكرة في مساعدة المراجع، حيث سجلت (42%) عند مستوى (0,007)، وهذا يشير الى أنه كلما زاد دور معرفة الاجراءات والمؤشرات بقيمة واحدة تحسن دور الارشادات المبكرة في مساعدة المراجع عند التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة بنسبة (42%)، تليها قيمة ارتباط طردية ضعيفة بين دور الارشادات المبكرة ومدى وجود عوائق أمام المراجع التي سجلت (40%) عند مستوى (0,010)، وهذا يشير الى أنه كلما تحسن دور الارشادات المبكرة في المؤسسة بقيمة واحدة قلت العوائق التي قد تصيب المراجع في عملية التقرير عن استمرارية النشاط في المؤسسة بنسبة (40%)، أما ثالث قيمة ارتباطية طردية ضعيفة، فكانت بين دور معرفة الاجراءات والمؤشرات ومدى وجود عوائق أمام المراجع، حيث سجلت (29,2%) عند مستوى (0,067)، وهذا يشير الى أنه

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

كلما ازداد دور معرفة الاجراءات والمؤشرات بقيمة واحدة قلت العوائق التي قد تصيب المراجع في عملية التقرير عن استمرارية النشاط في المؤسسة بنسبة (29,2%)، وأقل قيمة ارتباطية طردية ضعيفة، كانت بين دور نطاق مسؤولية المراجع الخارجي ومدى وجود عوائق أمام عمل المراجع، حيث سجلت (22,2%) عند مستوى (0,158).

المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

سنقوم باستخدام الاحصاء الوصفي المتمثل في المتوسط الحسابي للتعرف على الاتجاه العام لآراء أفراد العينة.

أولاً: الاتجاه العام لآراء المستجوبين

1. سنتطرق لما يتعلق بعبارات الفرضية الأولى "دور نطاق مسؤولية المراجع الخارجي" في الجدول التالي:

جدول رقم 10 : تقييم دور نطاق مسؤولية المراجع الخارجي من وجهة نظر المختصين والمهتمين بمهنة المراجعة الخارجية للحسابات

الرقم	العبارات	موافق		م بشدة		غير متأكد		غ موافق		غ م بشدة		Mean	الانحراف المعياري	الاتجاه
		%	F	%	F	%	F	%	F	%	F			
1	من مسؤولية المراجع الخارجي التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة التي يقوم بمراجعة حساباتها	28	70	10	25	2	5	0	0	0	0	4,2	0,516	موافق
2	من مسؤولية المراجع الخارجي الإفصاح عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في أعمالها في الفترة القادمة	21	53	15	37	2	5	2	5	0	0	4,23	0,768	موافق بشدة
3	عند تقديم تقرير مغاير لحقيقة استمرارية المؤسسة من قبل	21	53	19	47	0	0	0	0	0	0	4,48	0,506	موافق بشدة

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

													المراجع فان ذلك يعرضه للمساءلة	
موافق	0,815	3,95	0	0	5	2	20	8	25	10	50	20	4 إذا قصر المراجع في الإنذار المبكر عن ضعف قدرة المؤسسة على الاستمرار فانه يعتبر مسؤولاً عن ذلك	
موافق	0,868	3,63	0	0	7	3	40	16	18	7	35	14	5 عدم بذل العناية المهنية المطلوبة وفقاً لمعيار 570 الخاص بالاستمرارية يعرض المراجع للمساءلة	
موافق	0,933	3,47	5	2	7	3	30	12	7	3	50	20	6 يقوم المراجع بتدقيق الأحداث التي تقع بعد تاريخ إعداد الميزانية باعتبار ذلك من مسؤولية المراجع لتقرير عن قدرة المؤسسة على الاستمرار	
موافق بشدة	0,768	4,22	0	0	0	0	20	8	43	17	37	15	7 يقوم المراجع بتوسيع نطاق الفحص في حالة الشعور بوجود ما يهدد الاستمرارية	
موافق	0,739	4,02	النتيجة											

المصدر: إعداد الباحثين بناءً على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (SPSS22)

التعليق: من خلال النتائج الموضحة في الجداول السابقة فإن أغلب الاتجاه هو «موافق» أي أننا نسجل مستويات متجانسة، أن أعلى قيمة للمتوسط الحسابي كانت للعبارة رقم (03) "عند تقديم تقرير مغاير لحقيقة استمرارية المؤسسة من قبل المراجع فان ذلك يعرضه للمساءلة" حيث بلغ (4,48) بانحراف معياري أقل تشتتاً (0,506) ، كما نسجل أقل متوسط حسابي للعبارة رقم (06) "يقوم المراجع بتدقيق الأحداث التي تقع بعد تاريخ إعداد الميزانية باعتبار ذلك من مسؤولية المراجع لتقرير عن قدرة المؤسسة على الاستمرار"، الذي بلغ (2,47) بانحراف معياري أكثر تشتتاً (0,933) ، وهذا يدل على

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

اهتمام المؤسسة بصحة المعلومات التي في التقرير، بحيث يتعرض المراجع للمساءلة عند تقديمه لتقرير مغاير للحقيقة، كما أن المراجع لا يعتبر أن من مسؤوليته القيام بتدقيق الأحداث التي تقع بعد تاريخ اعداد الميزانية.

2. سنتطرق لما يتعلق بعبارات الفرضية الثانية "دور الارشادات المبكرة في مساعدة المراجع" في الجدول التالي:

جدول رقم 11 : تقييم دور الارشادات المبكرة في مساعدة المراجع من وجهة نظر المختصين والمهتمين بمهنة المراجعة الخارجية للحسابات

الرقم	العبارات	موافق		م بشدة		غير متأكد		غ موافق		غ م بشدة		Mean	الانحداف المعياري	الاتجاه
		%	F	%	F	%	F	%	F	%	F			
1	يقوم المراجع في حال تعرض المؤسسة لخسائر متتالية بإصدار إرشادات للإدارة بخصوص قدرة المؤسسة على الاستمرار	21	53	13	32	3	7	3	7	0	0	4,1	0,841	موافق
2	يقوم المراجع بتحليل النسب المالية المهمة التي تدل على قدرة المؤسسة على الاستمرار	26	65	8	20	4	10	2	5	0	0	4	0,716	موافق
3	في حالة تعرض المؤسسة للعسر المالي عدة مرات متكررة خلال فترات قصيرة جدا يصدر المراجع إرشاداته بخصوص الاستمرارية	18	45	9	23	6	15	5	12	2	5	3,67	1,118	موافق
4	في حالة عدم قدرة المؤسسة على توزيع الأرباح خلال عدة	23	58	4	10	6	15	5	12	2	5	3,55	1,011	موافق

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

													فترات مالية متلاحقة مع استحقاق هذه الأرباح يصدر المراجع إرشاداته بخصوص الاستمرارية	
موافق	0,846	3,45	0	0	17	7	25	10	5	2	53	21	5 في حالة الشح في المعدات الأساسية المهمة والصعوبة في الحصول على العمالة يصدر المراجع إرشاداته بخصوص الاستمرارية	
موافق	0,784	3,47	0	0	12	5	33	13	5	2	50	20	6 في حالة فقدان المؤسسة لأسواق رئيسية تسوق فيها منتجاتها أو تقوم بالتزود منها وانعكس ذلك على حجم المبيعات يصدر المدقق إرشاداته بخصوص الاستمرارية	
موافق	0,955	3,4	5	2	10	4	33	13	8	3	45	18	7 في حالة وجود إجراءات قانونية تتعلق بالمؤسسة ودعاوي مقامة ضدها يصدر المراجع إرشاداته بخصوص الاستمرارية	
موافق	0,895	3,66	النتيجة											

المصدر: إعداد الباحثين بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (SPSS22)

التعليق: من خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه فإننا نسجل مستويات متجانسة في الاتجاه، حيث أن أعلى قيمة للمتوسط الحسابي كانت في عبارة رقم (01): "يقوم المراجع في حال تعرض المؤسسة لخسائر متتالية بإصدار إرشادات للإدارة بخصوص قدرة المؤسسة على الاستمرار" حيث سجلت متوسط حسابي (4,1) بانحراف معياري أقل تشتتاً (0,841)، كما نسجل أقل متوسط حسابي للعبارة رقم (07) "في حالة وجود إجراءات قانونية تتعلق بالمؤسسة ودعاوي مقامة ضدها يصدر المراجع إرشاداته"

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

بخصوص الاستمرارية"، الذي بلغ (3,4) بانحراف معياري أكثر تشتتاً (0,995) وهذا يدل على أن المراجع يقوم بإصدار إرشادات للإدارة عندما تتوالى الخسائر التي تتعرض لها المؤسسة.

3. سننتظر لما يتعلق بعبارات الفرضية الثالثة "دور معرفة الاجراءات والمؤشرات في مساعدة المراجع" في الجدول التالي:

جدول رقم 12 : تقييم دور معرفة الاجراءات والمؤشرات في مساعدة المراجع من وجهة نظر المختصين والمهتمين بمهنة المراجعة الخارجية للحسابات

الرقم	العبارات	موافق		م بشدة		غير متأكد		غ موافق		غ م بشدة		Mean	الانحراف المعياري	الاتجاه
		%	F	%	F	%	F	%	F	%	F			
1	كإجراء يقوم به المراجع في حالة تقويم قدرة المؤسسة على الإستمرارية يقوم بالتعرف على طبيعة أعمال المؤسسة	19	48	14	35	7	17	0	0	0	0	4,18	0,712	موافق
2	كإجراء يقوم به المراجع في حالة تقويم قدرة المؤسسة على الإستمرارية يقوم بإجراء المراجعة التحليلية، وتدقيق التوقعات المالية التي تعدها المؤسسة	24	60	7	18	6	15	3	7	0	0	3,88	0,791	موافق
3	كإجراء يقوم به المراجع في حالة تقويم قدرة المؤسسة على الإستمرارية يقوم بالتحقق من موجودات المؤسسة وملكيته لها، والتأكد من قانونية الإلتزامات المترتبة على المؤسسة وصحتها	25	63	13	32	2	5	0	0	0	0	4,28	0,554	موافق بشدة

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

4	كإجراء يقوم به المراجع عندما يشعر بما يهدد استمرارية المؤسسة يصدر تقريراً متحفظاً	23	58	7	17	5	12	3	7	2	5	3,75	1,006	موافق
5	كإجراء يقوم به المراجع عندما يشعر بما يهدد استمرارية المؤسسة يصدر تقريراً سلبيًا	15	37	1	3	15	37	9	22	0	0	3,2	0,823	محايد
6	كإجراء يقوم به المراجع عندما يشعر بما يهدد استمرارية المؤسسة يصدر فقرة إيضاحية مع تقرير نظيف	22	55	6	15	8	20	3	7	1	3	3,72	0,905	موافق
7	كإجراء يقوم به المراجع عندما يشعر بما يهدد استمرارية المؤسسة يمنتع عن إبداء الرأي	11	28	0	0	6	15	16	40	7	17	2,53	1,086	محايد
8	كمؤشر مالي لتقييم الإستمرارية يقوم المراجع الحسابات بتقييم صافي الالتزامات	24	60	4	10	9	23	3	7	0	0	3,72	0,751	موافق
9	كمؤشر مالي لتقييم الإستمرارية يقوم مراجع الحسابات بتقييم مدى قدرة المؤسسة على سداد الدين في المواعيد المستحقة	25	63	6	15	5	12	4	10	0	0	3,82	0,813	موافق
10	كمؤشر تشغيلي يقوم مراجع الحسابات بالتركيز على تقييم خسارة أي سوق رئيسي	12	30	5	12	15	38	8	20	0	0	3,35	0,949	محايد
11	كمؤشر تشغيلي يقوم مراجع الحسابات بتقييم	25	63	1	3	11	27	3	7	0	0	3,6	0,672	موافق

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

													تأثير احتمال فقدان عملاء رئيسيين في المؤسسة	
موافق	0,675	3,57	0	0	10	4	22	9	0	0	68	27	12	كمؤشر قانوني يقوم مراجع الحسابات بتقييم عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال
محايد	0,975	3,35	0	0	25	10	25	10	10	4	40	16	13	كمؤشر قانوني يقوم مراجع الحسابات بتقييم الإجراءات التنظيمية المتعلقة بمتطلبات الغير
موافق	0,955	3,4	5	2	12	5	25	10	5	2	53	21	14	كمؤشر قانوني يقوم مراجع الحسابات بتقييم التغيرات في البيئة السياسية المحيطة المتوقع أن تؤثر سلبا على المؤسسة
موافق	0,833	3,59	النتيجة											

المصدر: إعداد الباحثين بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (SPSS22)

التعليق: من خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه فإننا نسجل مستويات متجانسة في الاتجاه، حيث أن أعلى قيمة للمتوسط الحسابي كانت في عبارة رقم (03): "كإجراء يقوم به المراجع في حالة تقويم قدرة المؤسسة على الاستمرارية يقوم بالتحقق من موجودات المؤسسة وملكيته لها، والتأكد من قانونية الالتزامات المترتبة على المؤسسة وصحتها" حيث سجلت متوسط حسابي (4,28) بانحراف معياري أقل تشنتا (0,554)، أما أقل قيمة للمتوسط الحسابي كانت في العبارة رقم (07) "كإجراء يقوم به المراجع عندما يشعر بما يهدد استمرارية المؤسسة يتمتع عن إبداء الرأي" التي سجلت (2,53) بانحراف معياري أكثر تشنتا (1,08)، وهذا يدل على أن المراقب يقوم بتقويم قدرة المؤسسة كإجراء للتحقق من موجوداتها وملكياتها، بالإضافة الى إبداء رأيه عندما يشعر بما يهدد استمرارية المؤسسة.

سنتطرق لما يتعلق بعبارات الفرضية الرابعة "مدى وجود عوائق أمام عمل المراجع" في الجدول التالي:

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

جدول رقم 13 : تقييم مدى وجود عوائق أمام عمل المراجع من وجهة نظر المختصين والمهتمين بمهنة المراجعة الخارجية للحسابات

التر قم	العبارات	موافق		م بشدة		غير متأكد		غ موافق		غ م بشدة		Mean	الاند راف المعياري	الاتجاه
		%	F	%	F	%	F	%	F	%	F			
1	يقوم المراجع في حال تعرض المؤسسة لخسائر متتالية بإصدار إرشادات للإدارة بخصوص قدرة المؤسسة على الاستمرار	10	25	11	28	9	22	10	25	0	0	3,55	1,154	موافق
2	يقوم المراجع بتحليل النسب المالية المهمة التي تدل على قدرة المؤسسة على الاستمرار	20	50	3	7	11	28	6	15	0	0	3,5	0,847	موافق
3	في حالة تعرض المؤسسة للعسر المالي عدة مرات متكررة خلال فترات قصيرة جدا يصدر المراجع إرشاداته بخصوص الاستمرارية	14	35	5	12	9	22	11	28	1	3	3,28	1,086	محايد
4	في حالة عدم قدرة المؤسسة على توزيع الأرباح خلال عدة فترات مالية متلاحقة مع استحقاق هذه الأرباح يصدر المراجع إرشاداته بخصوص الاستمرارية	21	53	7	17	8	20	3	7	1	3	3,75	0,927	موافق
5	في حالة الشح في المعدات الأساسية المهمة والصعوبة في الحصول على العمالة يصدر المراجع إرشاداته	19	48	17	42	4	10	0	0	0	0	4,33	0,656	موافق بشدة

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

													بخصوص الاستمرارية	
6	في حالة فقدان المؤسسة لأسواق رئيسية تسوق فيها منتجاتها أو تقوم بالتزود منها وانعكس ذلك على حجم المبيعات يصدر المدقق إرشاداته بخصوص الاستمرارية	19	48	12	30	4	10	5	12	0	0	3,95	0,959	موافق
7	في حالة وجود إجراءات قانونية تتعلق بالمؤسسة ودعاوي مقامة ضدها يصدر المراجع إرشاداته بخصوص الاستمرارية	9	22	7	17	2	5	11	28	11	28	2,75	1,515	محايد
النتيجة														موافق
												3,58	1,02	موافق

المصدر: إعداد الباحثين بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (SPSS22)

التعليق: من خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه فإننا نسجل مستويات غير متجانسة في الاتجاه، حيث أن أعلى قيمة للمتوسط الحسابي كانت في عبارة رقم (05): "في حالة الشح في المعدات الأساسية المهمة والصعوبة في الحصول على العمالة يصدر المراجع إرشادات" حيث سجلت متوسط حسابي (4,33) بانحراف معياري أقل تشتتاً (0,656)، كما نسجل أقل متوسط حسابي للعبارة رقم (07) "في حالة وجود إجراءات قانونية تتعلق بالمؤسسة ودعاوي مقامة ضدها يصدر المراجع إرشاداته بخصوص الاستمرارية"، الذي بلغ (2,75) بانحراف معياري أكثر تشتتاً (1,515) وهذا يدل على أن المراجع يعمل على الوقاية من الصعوبات بإصدار إرشادات عند الشح في المعدات الأساسية المهمة، في حين لا يقوم بإصدار أي إرشادات في وجود الإجراءات القانونية.

ثانياً: تحليل نتائج (اختبار الفرضيات الفرعية)

سنقوم في هذا الفرع باختبار الفرضيات الأربعة السابقة.

1- تحليل نتائج (اختبار الفرضية الفرعية الأولى):

- H_0 : لا يوجد دور لنطاق مسؤولية المراجع الخارجي في التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة.
- H_1 : يوجد دور لنطاق مسؤولية المراجع الخارجي في التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة.
- **التحليل:** من خلال النتيجة النهائية لجدول الاتجاه العام رقم (10) الخاص بالفرضية الأولى، التي سجلت قيمة المتوسط الحسابي (4,02) وهي تقع في المجال "موافق" بانحراف معياري (0,739)، مما يدل على رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، أي يوجد دور لنطاق مسؤولية المراجع الخارجي في التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة.

2- تحليل نتائج (اختبار الفرضية الفرعية الثانية):

- H_0 : لا يوجد دور للإرشادات المبكرة يساعد المراجع على عملية التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة.
- H_1 : يوجد دور للإرشادات المبكرة يساعد المراجع على عملية التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة.
- **التحليل:** من خلال النتيجة النهائية لجدول الاتجاه العام رقم (11) الخاص بالفرضية الثانية، التي سجلت قيمة المتوسط الحسابي (3,66) وهي تقع في المجال "موافق" بانحراف معياري (0,895)، مما يدل على رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، أي يوجد دور للإرشادات المبكرة يساعد المراجع على عملية التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة.

3- تحليل نتائج (اختبار الفرضية الفرعية الثالثة):

- H_0 : لا يوجد دور لمعرفة الإجراءات والمؤشرات يساعد المراجع في التقرير عن استمرارية المؤسسة.
- H_1 : يوجد دور لمعرفة الإجراءات والمؤشرات يساعد المراجع في التقرير عن استمرارية المؤسسة.
- **التحليل:** من خلال النتيجة النهائية لجدول الاتجاه العام رقم (12) الخاص بالفرضية الثالثة، التي سجلت قيمة المتوسط الحسابي (4,59) وهي تقع في المجال "موافق" بانحراف معياري

(0,833)، مما يدل على رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، أي يوجد دور لمعرفة الاجراءات والمؤشرات يساعد المراجع في التقرير عن استمرارية المؤسسة.

4- تحليل نتائج (اختبار الفرضية الفرعية الرابعة):

- H_0 : لا توجد عوائق أمام عمل المراجع عند التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة.
- H_1 : توجد عوائق أمام عمل المراجع عند التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة.
- التحليل: من خلال النتيجة النهائية لجدول الاتجاه العام رقم (13) الخاص بالفرضية الثالثة، التي سجلت قيمة المتوسط الحسابي (3,58) وهي تقع في المجال "موافق" بانحراف معياري (1,02)، مما يدل على رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، أي توجد عوائق أمام عمل المراجع عند التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة.

ثالثا: اختبار فرضية (الفروقات):

- لا توجد فروقات تُعزى للمتغيرات الديمغرافية (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، المهنة، عدد سنوات العمل).
- توجد فروقات تُعزى للمتغيرات الديمغرافية (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، المهنة، عدد سنوات العمل).

اختبار الفرضية 1-3:

- H_0 : لا توجد فروقات عند مستوى دلالة معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لمتغيري الدراسة تعزى للجنس.
- H_1 : توجد فروقات عند مستوى دلالة معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لمتغيري الدراسة تعزى للجنس.

جدول رقم 14: اختبار T للعينات المستقلة بالنسبة للجنس

متغيري الدراسة	الجنس	العدد	درجة الحرية	T	F	Sig
دور نطاق مسؤولية المراجع	ذكر	30	38	1,698	0,000	0,986

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

			15,040	10	أنثى	الخارجي
0,513	0,436	-0,695	38	30	ذكر	دور الارشادات المبكرة في
			17,784	10	أنثى	مساعدة المراجع
0,043	4,386	0,091	38	30	ذكر	دور معرفة الاجراءات والمؤشرات
			17,809	10	أنثى	في مساعدة المراجع
0,017	6,255	0,321	38	30	ذكر	مدى وجود عوائق أمام عمل
			25,966	10	أنثى	المراجع

المصدر: إعداد الباحثين بناء على نتائج الدراسة و مخرجات نظام (SPSS22)

التعليق: لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار Independent-Samples T-Test، نلاحظ من الجدول أعلاه أنها توجد فروق عند مستوى دلالة معنوية ($a \leq 0.05$) لدور معرفة الاجراءات والمؤشرات في مساعدة المراجع تعزى للجنس حيث كان مستوى الدلالة المعنوية يساوي ($\text{Sig}=0,043$) أصغر من ($a \leq 0.05$)، وهذا راجع الى اهتمام أحد الجنسين بمعرفة الاجراءات والمؤشرات عند التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة، كما نلاحظ وجود فروق عند مستوى دلالة معنوية ($a \leq 0.05$) لمدى وجود عوائق أمام عمل المراجع تعزى للجنس حيث كان مستوى الدلالة المعنوية يساوي ($\text{Sig}=0,017$) أصغر من ($a \leq 0.05$)، وهذا راجع الى أن هذه العوائق تجعل من عمل أحد الجنسين أصعب من الآخر، أما بالنسبة لباقي المتغيرات نلاحظ عدم وجود فروقات تعزى لمتغير الجنس، حيث كان مستوى الدلالة المعنوية أكبر من ($a > 0.05$) أي أن الاختلاف في الجنس لا يؤثر على باقي المتغيرات.

اختبار الفرضية 3-2:

H0: لا توجد فروقات عند مستوى دلالة معنوية ($a \leq 0.05$) لمتغيري الدراسة تعزى للعمر.

H1: توجد فروقات عند مستوى دلالة معنوية ($a \leq 0.05$) لمتغيري الدراسة تعزى للعمر.

جدول رقم 15: اختبار التباين الأحادي (Anova) لمتغيرات الدراسة وفقا لمتغير العمر

متغيرات الدراسة	التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	Sig
-----------------	---------	----------------	-------------	----------------	---	-----

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

0,468	0,774	0,074 0,095	2 37 39	0,147 3,522 3,669	بين المجموعات داخل المجموعات المجموع	دور نطاق مسؤولية المراجع الخارجي
0,530	0,646	0,205 0,318	2 37 39	0,411 11,775 12,186	بين المجموعات داخل المجموعات المجموع	دور الارشادات المبكرة في مساعدة المراجع
0,137	2,100	0,359 0,171	2 37 39	0,717 6,319 7,036	بين المجموعات داخل المجموعات المجموع	دور معرفة الاجراءات والمؤشرات في مساعدة المراجع
0,195	1,710	0,383 0,224	2 37 39	0,766 8,287 9,053	بين المجموعات داخل المجموعات المجموع	مدى وجود عوائق أمام عمل المراجع

المصدر: إعداد الباحثين بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (SPSS22)

التعليق: نلاحظ من الجدول أعلاه أنه لا توجد فروق عند مستوى الدلالة المعنوية ($a \leq 0.05$) لمتغيرات الدراسة تعزى لمتغير العمر حيث كان مستوى الدلالة المعنوية أكبر من ($a > 0.05$) أي أن الاختلاف في الأعمار لا يؤثر على متغيرات الدراسة.

اختبار الفرضية 3-3:

H0: لا توجد فروقات عند مستوى دلالة معنوية ($a \leq 0.05$) لمتغيري الدراسة تعزى للمؤهل العلمي.

H1: توجد فروقات عند مستوى دلالة معنوية ($a \leq 0.05$) لمتغيري الدراسة تعزى للمؤهل العلمي.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

جدول رقم 16: إختبار التباين الأحادي (Anova) لمتغيرات الدراسة وفقاً لمتغير المؤهل العلمي

متغيرات الدراسة	التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	Sig
دور نطاق مسؤولية المراجع الخارجي	بين المجموعات داخل المجموعات المجموع	0,510 3,159 3,669	2 37 39	0,255 0,085	2,989	0,063
دور الارشادات المبكرة في مساعدة المراجع	بين المجموعات داخل المجموعات المجموع	3,357 8,829 12,186	2 37 39	1,678 0,239	7,034	0,003
دور معرفة الاجراءات والمؤشرات في مساعدة المراجع	بين المجموعات داخل المجموعات المجموع	1,361 5,675 7,036	2 37 39	0,681 0,153	4,437	0,019
مدى وجود عوائق أمام عمل المراجع	بين المجموعات داخل المجموعات المجموع	1,815 238'7 9,053	2 37 39	0,908 0,196	4,640	0,016

المصدر: إعداد الباحثين بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (SPSS22)

التعليق: نلاحظ من الجدول أعلاه أنه لا توجد فروق عند مستوى الدلالة المعنوية ($a \leq 0.05$) لدور نطاق مسؤولية المراجع الخارجي تعزى لمتغير المستوى التعليمي حيث كان مستوى الدلالة المعنوية أكبر من ($a > 0.05$) أي أن الاختلاف في المؤهل العلمي لا يؤثر على دور نطاق مسؤولية المراجع الخارجي عند التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة، في حين نلاحظ وجود فروقات لباقي المتغيرات تعزى لمتغير المؤهل العلمي حيث كان مستوى الدلالة المعنوية أصغر من ($a \leq 0.05$)، وهذا راجع الى أن المستوى التعليمي الأعلى يؤثر على مدى قدرة المحاسب على استيعاب كافة الاجراءات المحاسبية بصفة أكبر من المستوى التعليمي الأقل.

اختبار الفرضية 3-4:

H0: لا توجد فروقات عند مستوى دلالة معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لمتغيري الدراسة تعزى للمهنة.

H1: توجد فروقات عند مستوى دلالة معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لمتغيري الدراسة تعزى للمهنة.

جدول رقم 17: اختبار التباين الأحادي (Anova) لمتغيرات الدراسة وفقا للمهنة

متغيرات الدراسة	التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	Sig
دور نطاق مسؤولية المراجع الخارجي	بين المجموعات	0,137	2	0,069	0,719	0,494
	داخل المجموعات	3,532	37	0,095		
	المجموع	3,669	39			
دور الارشادات المبكرة في مساعدة المراجع	بين المجموعات	0,696	2	0,348	1,120	0,337
	داخل المجموعات	11,490	37	0,311		
	المجموع	12,186	39			
دور معرفة الاجراءات والمؤشرات في مساعدة المراجع	بين المجموعات	0,013	2	0,007	0,035	0,965
	داخل المجموعات	7,023	37	0,190		
	المجموع	7,036	39			
مدى وجود عوائق أمام عمل المراجع	بين المجموعات	0,119	2	0,059	0,246	0,783
	داخل المجموعات	8,934	37	0,241		
	المجموع	0,053	39			

المصدر: إعداد الباحثين بناء على نتائج الدراسة و مخرجات نظام (SPSS22)

تعليق: نلاحظ من الجدول أعلاه أنه لا توجد فروق عند مستوى الدلالة المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) لمتغيرات الدراسة تعزى لمتغير المهنة حيث كان مستوى الدلالة المعنوية أكبر من ($\alpha > 0.05$) أي أن الاختلاف في المهنة لا يؤثر على متغيرات الدراسة.

H0: لا توجد فروقات عند مستوى دلالة معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لمتغيري الدراسة تعزى للخبرة.

H1: توجد فروقات عند مستوى دلالة معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لمتغيري الدراسة تعزى للخبرة.

جدول رقم 18: اختبار التباين الأحادي (Anova) لمتغيرات الدراسة وفقا للخبرة

متغيرات الدراسة	التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	Sig
دور نطاق مسؤولية المراجع الخارجي	بين المجموعات داخل المجموعات المجموع	0,084 3,584 3,669	3 36 39	0,028 0,100	0,283	0,837
دور الارشادات المبكرة في مساعدة المراجع	بين المجموعات داخل المجموعات المجموع	4,051 8,135 12,186	3 36 39	1,350 0,226	5,975	0,002
دور معرفة الاجراءات والمؤشرات في مساعدة المراجع	بين المجموعات داخل المجموعات المجموع	0,996 6,040 7,036	3 36 39	0,332 0,168	1,979	0,134
مدى وجود عوائق أمام عمل المراجع	بين المجموعات داخل المجموعات المجموع	1,236 7,817 9,053	3 36 39	0,412 0,217	1,898	0,147

المصدر: إعداد الباحثين بناء على نتائج الدراسة و مخرجات نظام (SPSS22)

تعليق: نلاحظ من الجدول أعلاه أنها توجد فروق عند مستوى دلالة معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لدور الارشادات المبكرة في مساعدة المراجع تعزى للخبرة، حيث كان مستوى الدلالة المعنوية يساوي ($\text{Sig}=0,002$) أصغر من ($\alpha \leq 0.05$)، وهذا راجع الى الخبرة التي يكتسبها المراجع عند التقرير عن

استمرارية نشاط المؤسسة تجعله أكثر استعدادا ومعرفة لهذه الارشادات، كما نلاحظ أنه لا توجد فروق عند مستوى الدلالة المعنوية ($a \leq 0.05$) لباقي متغيرات الدراسة تعزى لمتغير الخبرة، حيث كان مستوى الدلالة المعنوية أكبر من ($a > 0.05$) أي أن الاختلاف في الخبرة لا يؤثر على باقي المتغيرات الأخرى

جاءت هذه الدراسة لتحديد دور المراجعة الخارجية عند التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة، وقد توصلت الدراسة من خلال اختبار الفرضيات إلى عدة استنتاجات نذكر منها أن:

- كشفت نتائج الدراسة عما يلي:

- يوجد دور لنطاق مسؤولية المراجع الخارجي في التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة.
- يوجد دور للإرشادات المبكرة يساعد المراجع على عملية التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة.
- يوجد دور لمعرفة الاجراءات والمؤشرات يساعد المراجع في التقرير عن استمرارية المؤسسة.
- توجد عوائق أمام عمل المراجع عند التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة

وهذا يدل على وجود دور دور للمراجعة الخارجية عند التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة في المؤسسة.

- كما خلصنا الى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية لدور معرفة الاجراءات والمؤشرات في مساعدة المراجع تعزى للجنس، ووجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية لمدى وجود عوائق أمام عمل المراجع تعزى للجنس، بالإضافة الى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية لدور الارشادات المبكرة، ودور معرفة الاجراءات والمؤشرات ومدى وجود عوائق أمام عمل المراجع تعزى لمتغير المؤهل العلمي، واخيرا وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية لدور الارشادات المبكرة في مساعدة المراجع تعزى للخبرة.

الخاتمة

أدى التوسع الكبير في الأنشطة الاقتصادية و إزدياد حجم المنشآت و إنتشارها جغرافيا، إضافة إلى إنفصال الملكية عن الإدارة الى زيادة أهمية الدور التي تلعبه المراجعة الخارجية في عملية الضبط المالي و الوقوف على شفافية وصحة التقارير المنشورة من طرف المؤسسات بإعتبارها هيئة محايدة و محلفة تعمل على زيادة مصداقية التقارير، كما أن مهنة المراجعة الخارجية لها أهمية كبيرة حيث تقع عليها مسؤولية التحقق والتدقيق لتعطي رأيا لا لبس فيه ولا غموض عن صحة وعدالة القوائم المالية وفقا لمعايير مهنية صادرة عن منظمات دولية وذلك للتقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة وفق المعيار (570) والتي تركز عليها عملية المراجعة الخارجية . وعلى هذا الأساس هدفت هذه الدراسة " التعرف على دور المراجعة الخارجية للحسابات في التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة" الى معالجة مدى تكيف المراجعة الخارجية في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة. ومن أجل الوصول الى هدف الدراسة، فقد تم تناول ومعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة، والدراسة الميدانية من جهة أخرى، حيث تناولت الدراسة النظرية فصلين، الفصل الأول تطرقنا فيه إلى الإطار النظري للمراجعة الخارجية بالإضافة إلى أهم المعايير التي يراعيها ويلتزم بها المراجع من خلال قيامه بمهامه في حدود مسؤولياته ومختلف العناصر التي تركز عليها عملية المراجعة الخارجية. ، أما عن الفصل الثاني تناول الإطار العام لمفهوم الاستمرارية ومسؤولية المراجع في تقييمها والتقرير عنها ، حيث تطرقنا فيه إلى ماهية وطبيعة فرض الاستمرارية ومعوقاته بالإضافة إلى مسؤولية ومهام المراجع بالنسبة لفرض المنشأة المستمرة و الآثار المترتبة على استمرارية المؤسسة والتقرير عنها.

ومن جهة أخرى تم تناول الدراسة الميدانية للموضوع في الفصل الثالث، من خلال توزيع مجموعة من الأسئلة وزعت في شكل استمارة على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين وبعض الأساتذة الجامعيين المختصين في المحاسبة والتدقيق للوقوف على لي ف المراجعة في الجزائر مع الواقع الدولي و مدى تكيفها مع المعايير الدولية للمراجعة، و التي من خلالها توصلنا إلى النتائج الخاصة باختبار الفرضيات ونتائج عامة، مع مجموعة من الاقتراحات.

أولاً: نتائج الدراسة النظرية.

تم التوصل في دراستنا من خلال الجانب النظري ومن خلال الفصلين الأول والثاني إلى نقاط مهمة يمكن تلخيصها فيما يلي:

- تعرف المراجعة بدنها عملية مراجعة الحسابات والتي تتضمن مجموعة من المعايير والمبادئ والأسس من أجل القيام بفحص انتقادي لجميع السجلات والدفاتر والقوائم المالية والمحاسبية للمؤسسة بهدف إعطاء رأي محايد عن وضعية المؤسسة، فالمراجعة ما هي إلا فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت ومدى فعالية نظم المعلومات في إنتاج معلومات ذات موثوقية عالية وتتميز بالشفافية.
- هناك أسس و مبادئ يجب توفرها في المراجع الخارجي كي يتمكن من إبداء رأي فني محايد في تقريره النهائي حول القوائم المالية.
- تبني المعايير الدولية للمراجعة وحده ليس كافي لتحسين واقع الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية بالجزائر بل لا بد من إصلاحات ترافق تبني هذه المعايير.
- تركيز الدراسات في الآونة الأخيرة، سواء على مستوى الباحثين الأكاديميين أو المنظمات المهنية المحلية والدولية، على مفهوم تطوير مراجعة الحسابات من خلال عدة مداخل، كدور جانب التعليم والتكوين الفني، والرقابة على جودة أعمال المراجعة، ودعم مسؤوليات المراجع وتحديثها، وتفعيل دور الهيئات المهنية، ودعم دور لجان المراجعة في ظل آليات الحوكمة وتطوير وتحديث معايير الممارسة المهنية، من أجل استمرارية نشاط المؤسسة.

ثانيا: نتائج الدراسة الميدانية

أدت الدراسة لاختبار الفرضيات والتوصل للنتائج التالية:

- **الفرضية الأولى:** تتعلق هذه الفرضية بعدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مسؤولية المراجع الخارجي بخصوص الاستمرارية وبين تقييم قدرة المنشآت على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة. و أظهرت نتائج الدراسة اختلاف كبير من طرف مجتمع الدراسة، وعليه يمكننا رفض الفرضية الأولى وبالتالي يوجد دور لنطاق مسؤولية المراجع الخارجي في التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة.
- **الفرضية الثانية:** وجود اختلاف في وجهة النظر بين أطراف المجتمع المالي الجزائري حول المسؤوليات والمهام الحالية والمتوقعة للمراجع الخارجي للحسابات في الجزائر بخصوص عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إصدار إرشادات مبكرة بخصوص الاستمرارية من قبل المراجع الخارجي وبين تقييم قدرة المنشآت على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة

القادمة. حيث أثبتت النتائج عكس الفرضية بوجود دور للإرشادات المبكرة يساعد المراجع على عملية التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة، مما يستدعي رفض الفرضية الثانية.

● **الفرضية الثالثة:** تتضمن هذه الفرضية عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين معرفة الإجراءات والمؤشرات التي يجب أن يقوم بها المراجع الخارجي وبين تقييم قدرة المنشآت على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة. وقد أظهرت نتائج التحليل الخاصة بهذه الفرضية اختلاف آراء العينة، وعليه يمكننا رفض الفرضية الثالثة استناداً لنتائج الدراسة التي أشارت بوجود دور لمعرفة الإجراءات والمؤشرات يساعد المراجع في التقرير عن استمرارية المؤسسة.

● **الفرضية الرابعة:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود عوائق أمام عمل المراجع الخارجي وبين تقييم قدرة المنشآت على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة. وقد بينت نتائج الدراسة الميدانية اختلاف كبير لأفراد العينة ومنه يمكن رفض الفرضية الرابعة، وعليه يمكننا القول أنها توجد عوائق أمام عمل المراجع عند التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة.

ثالثاً: التوصيات

في ضوء النتائج والاستنتاجات التي أسفرت عنها الدراسة تمكنا من طرح التوصيات التالية:

- ضرورة اهتمام المراجع الخارجي بتطوير قدراته العلمية والمهنية بصورة مستمرة ليظل مواكبا لكل ما يستجد من متطلبات و معايير وقواعد تحكم سلوكه المهني و تنمي قدراته على أداء مهامه بكفاءة عالية.
- ضرورة تأسيس جمعية مهنية تحمي استقلاليتهم وتبني قضاياهم والدفاع عن حقوقهم لما من شدة تعزيز أداء مهامه دون تدخل أو ضغوط.
- ضرورة تنظيم العديد من الندوات والملتقيات لمناقشة المستجدات على الساحة المهنية و تقريب وجهات النظر للارتقاء بمهنة المراجعة الخارجية.
- ضرورة تفعيل نظام الرقابة الداخلية بما يسمح قيام المراجع الخارجي بددا مهمته بسهولة، لأن سلامة و فعالية نظام الرقابة الداخلية يسمح للمراجع الخارجي الاقتصاد في الوقت و الجهد من خلال تقليص حجم اختباراته على مدى صحة القوائم المالية.

- انعكاسات تطبيق المعايير الدولية للمراجعة على المراجعة الخارجية في الجزائر.
- تجربة تطبيق الجزائر للمعايير الدولية للمراجعة بالمقارنة مع تجارب الدول المجاورة.
- مدى تأثير فعالية نشاط المؤسسات على تقارير المراجع الخارجي في الجزائر.

المراجع

1. إبراهيم خليل حيدر السعدي: أثر الانهيار المالي المعاصر للشركات العالمية في المحاسبة والتدقيق، المؤتمر العلمي الثالث حول الأزمة المالية العالمية وانعكاساتها على اقتصاديات الدول-التحديات والآفاق المستقبلية، جامعة الإسراء الخاصة، الأردن، 2009
2. الاتحاد الدولي إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة طبعة 2010، الجزء الأول
3. أحمد حلمي جمعة، القوانين ومعايير التدقيق الدولية، مجلة المدقق، العدد 20، الأردن، 2007
4. بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، الجزائر، 2008
5. الجمعة . اخرون (2001) مفاهيم التدقيق المتقدمة. من اصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين . عمان . الاردن . فبراير . 2001
6. جورج دنيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، مصر، 2003
7. الطويل، سلمى محمد علي. "اثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية: دراسة تطبيقية على مدققي الحسابات القانونيين في قطاع غزة." غزة، 2013.
8. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، 2000
9. دليل عمليات التعليم الدولية الخاص بالاتحاد الدولي للمحاسبين والمتوفر على الموقع الالكتروني الخاص بالاتحاد الدولي للمحاسبين <http://www.ifac.org>
10. ذنبيات . علي ع القادر(1991) . دور المدقق الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في الاردن . رسالة جامعية ماجستير . الجامعة الاردنية . عمان . الاردن . (2001)
11. سامح محمد رضا رياض أحمد، أثر جودة المراجعة في جودة الأرباح وانعكاسها على التوزيعات النقدية في الشركات المساهمة المصرية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثامن، العدد الرابع، الأردن، 2012

12. سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات (1)، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2010
13. شوقي جباري - فريد خميلي، دور المراجعة الخارجية في إرساء دعائم الحوكمة، ملتقى وطني حول: مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، سكيكدة، 2010
14. الصبان . محمد سمير . ومحمد الفيومي (1990). المراجعة بين التنظير و التطبيق . الدار الجامعية بيروت 1990
15. الصحن . عبد الفتاح . وعمر حسين (1977). دراسات في المحاسبة المالية . مؤسسة شباب الجامعة . الاسكندرية . (1977)
16. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر، 2007
17. عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الإسكندرية، 2007
18. عطا الله . محمود شوقي (1987) . دراسات و بحوث في مراجعة . دار النهضة العربية . مصر . (1987)
19. علاء محمد ملو العين، مجدي مليجي عبد الحكيم، قياس مستوى شفافية الإفصاح في التقارير المالية المنشورة لتحسين جودة المعلومات المحاسبية بمنشأ الأعمال السعودية: دراسة نظرية وتطبيقية، مجلة الإدارة العامة، المجلد الثالث والخمسون، العدد الثاني، الأردن، فيفري 2013
20. علي عبد القادر الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظمية وتطبيق، الجامعة الأردنية، الطبعة الرابعة، الأردن، 2012
21. غسان فالح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة من الناحية النظامية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006
22. غوالي محمد بشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004
23. فؤاد محمد علاء الدين:مدقق الحسابات والخدمات الاستشارية، المحاسب القانوني العربي، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، العدد 77، 1993
24. مأمون حمدان، مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية، محاضرة ضمن الفعاليات العلمية لجمعية المحاسبين القانونيين السوريين، دمشق، سوريا، 2008

25. منذر المومني، زيار شويات " قدرة المدقق على اكتشاف مؤشرات الشك باستمرارية العملاء"
مجلة المنارة، المجلد 14 ، العدد1، 2008
26. محمد البشير، الإفصاح ومعايير المحاسبة الدولية، مجلة المدقق، العدد51، الأردن، 2002
27. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات : الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة الجزائر، 2006
28. محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر على: **المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية: الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002**
29. مسعود صديقي، **دور المراجعة Audit في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مجلة الباحث، العدد الأول، الجزائر، 2002
30. نمر محمد الخطيب، فؤاد صديقي، **مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي عل جودة المعلومة المحاسبية والمالية: تجربة الجزائر**، المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011
31. نور . احمد (1984) . مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية و العملية . الدار الجامعية للطباعة و النشر . بيروت . (1984)
32. هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004
33. يوسف محمد جربوع، **مجالات مساهمة التغيير الالزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضعيته واستقلاله**، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد السادس عشر، العدد الأول، فلسطين، 2008
34. يوسف محمود جربوع: **محددات مراجعة القوائم المالية تحد كبير للمراجع الخارجي**، المؤتمر العلمي الأول لكلية التجارة بالجامعة الإسلامية بعنوان الانطلاق نحو المستقبل حول الاستثمار والتمويل في فلسطين بين آفاق التنمية والتحديات المعاصرة، غزة، 2005
35. يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، دار الصفاء، عمان، الأردن، 2007
36. قانون رقم 10 - 01 مؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. الجريدة الرسمية رقم 42

المراجع باللغة الأجنبية

37. Alegria, direction générale de la comptabilité, Ministère des finances, recueil de textes : législatifs et a la normalisation de la profession comptable, édition du sahel, Alger, 2002,
38. Socol, Adela. "Significant doubt about the going concern assumption in audit." *Annales Universitatis Apulensis: Series Oeconomica* 12, no. 1 (2010): 291.
39. Auditing standartsboard .statement on auditing standards No .34. (1981) . the auditors concidertions when a question arises about an entity s continued
40. Chris David and alit, Auditing-using controls to protect information Assets, McGraw-HILL, NEWYORK, 2007
41. David Stavana and others: Ethics and the Auditing Culture-Rethinking the Foundation of Accounting and Auditing. *Journal of Business Ethics*, Dordrecht, Mar2006, Vol64, Iss3
42. Existence (AICPA . March 1981 p . 2)
43. International auditing guideline (1986) .going concern (guideline No . 23 IFAC handbook . june .1986 .pp(9 – 201)) .
44. International Fédération of Accountants (IFAC): Handbook of international standards on auditing and quality control
45. Paul Amadiou, Véronique Bessières, analyse de l'information financière : diagnostic, évaluation, prévision et risque, édition Economica, paris, 2007
46. Robert Obert, IFRS Pour les Petites et moyennes entités et plan comptable général, *Revue du financier*, N°168 paris, novembre 2007
47. Société national de la comptabilité, rapport d'audit sous fourme longue et détaillée, dans la revue algérienne de comptabilité et d'audit, N°1, Alger, mars 2005
48. Société nationale de comptabilité : relations dirigeantes d'entreprise et commissaires aux comptes, la revue algérienne de comptabilité et d'audit, n01, 1ére trimestre 1994, Alger,

الملاحق

ملحق رقم (1): استبيان الدراسة

01



استبيان الدراسة



جامعة الوادي - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - قسم علوم المالية والمحاسبة -

يشكل هذا الاستبيان جزءا من الدراسة التي يجريها الباحثون ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في المحاسبة

عنوان المذكرة: دور المراجعة الخارجية للحسابات في التقرير عن استمرارية نشاط

المؤسسة.

الطلبة:

تحت إشراف الدكاترة:

سردوك فاتح

عابي خليدة

- هاني عبد الوهاب

- قديري عبد المالك

- بالضياف حمزة

السادة المحترمين / المختصين والمهتمين بمهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر

** السلام عليكم ورحمة الله وبركاته **

تهدف هذه الدراسة الى تحلي دور المراجعة الخارجية للحسابات والتقرير عن استمرارية نشاط المؤسسات في الجزائر في ظل تطبيق المعايير الدولية للمراجعة، من خلال الوقوف على مجمل الفروض والإجراءات والمبادئ التي تحكم الإطار النظري للمراجعة الخارجية، وكذلك عرض التشريعات والمقارنة للمراجعة الخارجية للحسابات بالاعتماد على المعايير الدولية للمراجعة، مع الاخذ بحالة الجزائر وواقع استمرار نشاط المؤسسات من خلال عينة دراسة الحالة.

وعلى ذلك فقد قمنا بتصميم هذا الاستبيان، من خلال خمسة أقسام كما يلي:

القسم الأول: يختص بالمعلومات العامة حول المشارك في الاستبيان.

القسم الثاني: نطاق مسؤولية المراجع الخارجي في التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة

القسم الثالث: مدى وجود إرشادات مبكرة من اجل مساعدة المراجع على عملية التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة

القسم الرابع: مدى معرفة الإجراءات والمؤشرات التي يمكن أن تساعد في التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة

القسم الخامس: مدى وجود عوائق أمام عمل المراجع عند التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة

نؤكد بأن ما يدلى به من بيانات سوف يعامل بسرية تامة، ولن يستخدم الا في حدود آداب البحث العلمي

يرجى ارسال الاستبيان على الايميل التالي: Email//

الاسم (اختياري)			
القسم الأول - للمعلومات العام حول المشارك في الاستبيان.			
الجنس	العمر	المؤهل العلمي (الشهادة)	الخبرة
☐ - أقل من 25 ☐ - 25 من 30 ☐ - 30 من 35 ☐ - 35 من 40	☐ - غير جامعي ☐ - ليسانس ☐ - ماجستير أو دكتوراه ☐ - شهادة أخرى	☐ - أقل من 5 سنة ☐ - أقل من 10 ☐ - أقل من 15 ☐ - أكثر من 15	☐ - محاسب حسابات ☐ - خبير محاسبي ☐ - مهنة أخرى حددها

القسم الثاني: نطاق مسؤولية المراجع الخارجي في التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة

من فضلك حدد درجة موافقتك على أهمية كل عنصر من العناصر في الجدول التالي لمدى مسؤولية المراجع الخارجي في التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة

الرجاء الاجابة بوضع اشارة (X) في خانة درجة الموافقة المحددة.

الدرجة	العناصر	درجة الموافقة	موافق بشدة	موافق	متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	من مسؤولية المراجع الخارجي التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة التي يقوم بمراجعة حساباتها						
02	من مسؤولية المراجع الخارجي الإفصاح عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في أعمالها في الفترة القادمة						
03	عند تقديم تقرير مغاير لحقيقة استمرارية المؤسسة من قبل المراجع فإن ذلك يعرضه للمساءلة						
04	إذا قصر المراجع في الإنذار المبكر عن ضعف قدرة المؤسسة على الاستمرار فإنه يعتبر مسؤولاً عن ذلك						
05	عدم بذل العناية المهنية المطلوبة وفقاً لمعيار 570 الخاص بالاستمرارية يعرض المراجع للمساءلة						
06	يقوم المراجع بتدقيق الأحداث التي تقع بعد تاريخ إعداد الميزانية باعتبار ذلك من مسؤولية المراجع لتقرير عن قدرة المؤسسة على الاستمرار						

القسم الثالث: مدى وجود إرشادات مبكرة من أجل مساعدة المراجع على عملية التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة

من فضلك حدد درجة موافقتك على أهمية كل عنصر من العناصر في الجدول التالي لمدى وجود إرشادات مبكرة من أجل مساعدة المراجع على عملية التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة

الرجاء الاجابة بوضع اشارة (X) في خانة درجة الموافقة المحددة.

العناصر	درجة الموافقة	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يقوم المراجع في حال تعرض المؤسسة لخسائر متتالية بإصدار إرشادات للإدارة بخصوص قدرة المؤسسة على الاستمرار					
2	يقوم المراجع بتحليل النسب المالية المهمة التي تدل على قدرة المؤسسة على الاستمرار					
3	في حالة تعرض المؤسسة للعسر المالي عدة مرات متكررة خلال فترات قصيرة جدا يصدر المراجع إرشاداته بخصوص الاستمرارية					
4	في حالة عدم قدرة المؤسسة على توزيع الأرباح خلال عدة فترات مالية متلاحقة مع استحقاق هذه الأرباح يصدر المراجع إرشاداته بخصوص الاستمرارية					
5	في حالة الشح في المعدات الأساسية المهمة والصعوبة في الحصول على العمالة يصدر المراجع إرشاداته بخصوص الاستمرارية					
6	في حالة فقدان المؤسسة لأسواق رئيسية تسوق فيها منتجاتها أو تقوم بالتزود منها وانعكس ذلك على حجم المبيعات يصدر المدقق إرشاداته بخصوص الاستمرارية					
7	في حالة وجود إجراءات قانونية تتعلق بالمؤسسة ودعاوي مقامة ضدها يصدر المراجع إرشاداته بخصوص الاستمرارية					

القسم الرابع: مدى معرفة الإجراءات والمؤشرات التي يمكن أن تساعد المراجع في التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة

من فضلك حدد درجة موافقتك على أهمية كل عنصر من العناصر في الجدول التالي لمدى معرفة الإجراءات والمؤشرات التي يمكن أن تساعد المراجع في التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة

الرجاء الاجابة بوضع اشارة (X) فى خانة درجة الموافقة المحددة.

العناصر	درجة الموافقة	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	كإجراء يقوم به المراجع في حالة تقويم قدرة المؤسسة على الإستمرارية يقوم بالتعرف على طبيعة أعمال المؤسسة					
2	كإجراء يقوم به المراجع في حالة تقويم قدرة المؤسسة على الإستمرارية يقوم بإجراء المراجعة التحليلية، وتدقيق التوقعات المالية التي تعدها المؤسسة					
3	كإجراء يقوم به المراجع في حالة تقويم قدرة المؤسسة على الإستمرارية يقوم بالتحقق من موجودات المؤسسة وملكيته لها، والتأكد من قانونية الإلتزامات المترتبة على المؤسسة وصحتها					
4	كإجراء يقوم به المراجع عندما يشعر بما يهدد استمرارية المؤسسة يصدر تقريراً متحفظاً					
5	كإجراء يقوم به المراجع عندما يشعر بما يهدد استمرارية المؤسسة يصدر تقريراً سلبياً					
6	كإجراء يقوم به المراجع عندما يشعر بما يهدد استمرارية المؤسسة يصدر فقرة إيضاحية مع تقرير نظيف					
7	كإجراء يقوم به المراجع عندما يشعر بما يهدد استمرارية المؤسسة يمتنع عن إبداء الرأي					
8	كمؤشر مالي لتقييم الإستمرارية يقوم المراجع الحسابات بتقييم صافي الإلتزامات					
9	كمؤشر مالي لتقييم الإستمرارية يقوم مراجع الحسابات بتقييم مدى قدرة المؤسسة على سداد الدين في المواعيد المستحقة					
10	كمؤشر تشغيلي يقوم مراجع الحسابات بالتركيز على تقييم خسارة أي سوق رئيسي					

الملاحق

11	كمؤشر تشغيلي يقوم مراجع الحسابات بتقييم تأثير احتمال فقدان عملاء رئيسيين في المؤسسة				
12	كمؤشر قانوني يقوم مراجع الحسابات بتقييم عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال				
13	كمؤشر قانوني يقوم مراجع الحسابات بتقييم الإجراءات التنظيمية المتعلقة بمتطلبات الغير				
14	كمؤشر قانوني يقوم مراجع الحسابات بتقييم التغيرات في البيئة السياسية المحيطة المتوقع أن تؤثر سلبا على المؤسسة				

القسم الخامس: مدى وجود عوائق امام عمل المراجع عند التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة

05

من فضلك حدد درجة موافقتك على أهمية كل عنصر من العناصر في الجدول التالي لمدى وجود عوائق أمام عمل المراجع عند التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة

الرجاء الاجابة بوضع اشارة (X) في خانة درجة الموافقة المحددة.

العناصر	درجة الموافقة	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	توجد شروط في العقد بين المراجع والمؤسسة تقيد عمله بخصوص الحصول على المزيد من المعلومات للتأكد من قدرة المؤسسة على الاستمرار					
2	الأتعاب المتدنية للمراجع من العوائق أمام عمله للتقرير عن الاستمرارية لنشاط المؤسسة					
3	تعمل الإدارة على طلب التقرير العام والنهائي للمراجع بأقصى وقت ممكن لا تمكنه من التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة					
4	عدم وجود إلزام قانوني لعملية التقرير يعتبر عائقا أمام المراجع					
5	إقرار الإدارة إذا كان غامضا يعتبر عائقا أمام المراجع					
6	تعتبر أن عدم وجود خبرة كافية لدى طاقم موظفي المراجعة يعتبر عائقا لعملية التقرير					
7	الحفاظ على سرية المعلومات من آداب وسلوك مهنة المراجعة فهل يعتبر ذلك عائقا أمام عملية التقرير؟					

الملحق (02) مخرجات البرنامج الإحصائي

1. معامل الثبات للاتساق الداخلي للفقرات

أولاً/ ألفا كرونباخ الكلي:

Case Processing Summary			
		N	%
Cases	Valid	40	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	40	100,0
a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.			

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,802	35

2. المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري (تقييم متغيرات الدراسة من وجهة نظر ذوي الاختصاص المحاسبي)

Descriptive Statistics					
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
من مسؤولية المراجع الخارجي التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة التي يقوم بمراجعة حساباتها	40	3	5	4,20	,516
من مسؤولية المراجع الخارجي الإفصاح عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في أعمالها في الفترة القادمة	40	2	5	4,23	,768
عند تقديم تقرير مفاير لحقيقة استمرارية المؤسسة من قبل المراجع فإن ذلك يعرضه للمساءلة	40	4	5	4,48	,506
إذا قصر المراجع في الإنذار المبكر عن ضعف قدرة المؤسسة على الاستمرار فإنه يعتبر مسؤولاً عن ذلك	40	2	5	3,95	,815

الملاحق

عدم بذل العناية المهنية المطلوبة وفقا لمعيار 570 الخاص بالاستمرارية يعرض المراجع للمساءلة	40	2	5	3,63	,868
يقوم المراجع بتدقيق الأحداث التي تقع بعد تاريخ إعداد الميزانية باعتبار ذلك من مسؤولية المراجع لتقرير عن قدرة المؤسسة على الاستمرار	40	1	5	3,47	,933
يقوم المراجع بتوسيع نطاق الفحص في حالة الشعور بوجود ما يهدد الاستمرارية	40	3	5	4,22	,768
يقوم المراجع في حال تعرض المؤسسة لخسائر متتالية بإصدار إرشادات للإدارة بخصوص قدرة المؤسسة على الاستمرار	40	2	5	4,10	,841
يقوم المراجع بتحليل النسب المالية المهمة التي تدل على قدرة المؤسسة على الاستمرار	40	2	5	4,00	,716
في حالة تعرض المؤسسة للعسر المالي عدة مرات متكررة خلال فترات قصيرة جدا يصدر المراجع إرشاداته بخصوص الاستمرارية	40	1	5	3,67	1,118
في حالة عدم قدرة المؤسسة على توزيع الأرباح خلال عدة فترات مالية متلاحقة مع استحقاق هذه الأرباح يصدر المراجع إرشاداته بخصوص الاستمرارية	40	1	5	3,55	1,011
في حالة الشك في المعدات الأساسية المهمة والصعوبة في الحصول على العمالة يصدر المراجع إرشاداته بخصوص الاستمرارية	40	2	5	3,45	,846
.....في حالة فقدان المؤسسة لأسواق رئيسية تسوق فيها منتجاتها أو تقوم بالتزود منها	40	2	5	3,47	,784
في حالة وجود إجراءات قانونية تتعلق بالمؤسسة ودعاوي مقامة ضدها يصدر المراجع إرشاداته بخصوص الاستمرارية	40	1	5	3,40	,955
كإجراء يقوم به المراجع في حالة تقويم قدرة المؤسسة على الإستمرارية يقوم بالتعرف على طبيعة أعمال المؤسسة	40	3	5	4,18	,712
كإجراء يقوم به المراجع في حالة تقويم قدرة المؤسسة على الإستمرارية يقوم بإجراء المراجعة	40	2	5	3,88	,791
كإجراء يقوم به المراجع في حالة تقويم قدرة المؤسسة على الإستمرارية يقوم بالتحقق من موجودات المؤسسة	40	3	5	4,28	,554
كإجراء يقوم به المراجع عندما يشعر بما يهدد استمرارية المؤسسة يصدر تقريراً متحفظاً	40	1	5	3,75	1,006
كإجراء يقوم به المراجع عندما يشعر بما يهدد استمرارية المؤسسة يصدر تقريراً سلبيًا	40	2	5	3,20	,823
كإجراء يقوم به المراجع عندما يشعر بما يهدد استمرارية المؤسسة يصدر فقرة إيضاحية مع تقرير نظيف	40	1	5	3,72	,905
كإجراء يقوم به المراجع عندما يشعر بما يهدد	40	1	4	2,53	1,086

الملاحق

استمرارية المؤسسة يمتنع عن إبداء الرأي					
كمؤشر مالي لتقييم الإستمرارية يقوم المراجع الحسابات بتقييم صافي الالتزامات	40	2	5	3,72	,751
كمؤشر مالي لتقييم الإستمرارية يقوم مراجع الحسابات بتقييم مدى قدرة المؤسسة على سداد الدين في المواعيد المستحقة	40	2	5	3,82	,813
كمؤشر تشغيلي يقوم مراجع الحسابات بالتركيز على تقييم خسارة أي سوق رئيسي	40	2	5	3,35	,949
كمؤشر تشغيلي يقوم مراجع الحسابات بتقييم تأثير احتمال فقدان عملاء رئيسيين في المؤسسة	40	2	5	3,60	,672
كمؤشر قانوني يقوم مراجع الحسابات بتقييم عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال	40	2	4	3,57	,675
كمؤشر قانوني يقوم مراجع الحسابات بتقييم الإجراءات التنظيمية المتعلقة بمتطلبات الغير	40	2	5	3,35	,975
كمؤشر قانوني يقوم مراجع الحسابات بتقييم التغيرات في البيئة السياسية المحيطة المتوقع أن تؤثر سلبا على المؤسسة	40	1	5	3,40	,955
يقوم المراجع في حال تعرض المؤسسة لخسائر متتالية بإصدار إرشادات للإدارة بخصوص قدرة المؤسسة على الاستمرار	40	2	5	3,55	1,154
يقوم المراجع بتحليل النسب المالية المهمة التي تدل على قدرة المؤسسة على الاستمرار	40	2	5	3,50	,847
في حالة تعرض المؤسسة للعسر المالي عدة مرات متكررة خلال فترات قصيرة جدا يصدر المراجع إرشاداته بخصوص الاستمرارية	40	1	5	3,28	1,086
في حالة عدم قدرة المؤسسة على توزيع الأرباح خلال عدة فترات مالية متلاحقة مع استحقاق هذه الأرباح يصدر المراجع إرشاداته بخصوص الاستمرارية	40	1	5	3,75	,927
في حالة الشح في المعدات الأساسية المهمة والصعوبة في الحصول على العمالة يصدر المراجع إرشاداته بخصوص الاستمرارية	40	3	5	4,33	,656
في حالة فقدان المؤسسة لأسواق رئيسية تسوق فيها منتجاتها أو تقوم بالتزود منها وانعكس ذلك على حجم المبيعات	40	2	5	3,95	,959
في حالة وجود إجراءات قانونية تتعلق بالمؤسسة ودعاوي مقامة ضدها يصدر المراجع إرشاداته بخصوص الاستمرارية	40	1	5	2,75	1,515
Valid N (listwise)	40				

3. التكرارات الديمغرافية

الجنس					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	30	75,0	75,0	75,0

الملاحق

	أنثى	10	25,0	25,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

العمر					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 25	4	10,0	10,0	10,0
	أقل من 35	27	67,5	67,5	77,5
	أقل من 50	9	22,5	22,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

المؤهل العلمي					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير جامعي	13	32,5	32,5	32,5
	ليسانس	25	62,5	62,5	95,0
	ماجستير أو دكتوراه	2	5,0	5,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

المهنة					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محافظ حسابات	4	10,0	10,0	10,0
	خبير محاسبي	10	25,0	25,0	35,0
	مهنة أخرى	26	65,0	65,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

الخبرة					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	8	20,0	20,0	20,0
	أقل من 10 سنوات	26	65,0	65,0	85,0
	أقل من 15 سنة	5	12,5	12,5	97,5
	أكثر من 15 سنة	1	2,5	2,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

4. اختبار ارتباط وعلاقة متغيرات الدراسة

Correlations					
		المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث	المحور الرابع
المحور الأول	Pearson Correlation	1	,242	,334*	,228
	Sig. (2-tailed)		,132	,035	,158
	N	40	40	40	40
المحور الثاني	Pearson Correlation	,242	1	,420**	,401*
	Sig. (2-tailed)	,132		,007	,010
	N	40	40	40	40
المحور الثالث	Pearson Correlation	,334*	,420**	1	,292

الملاحق

	Sig. (2-tailed)	,035	,007		,067
	N	40	40	40	40
المحور_الرابع	Pearson Correlation	,228	,401*	,292	1
	Sig. (2-tailed)	,158	,010	,067	
	N	40	40	40	40
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).					
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).					

5. الفروقات

أولا الجنس:

Independent Samples Test					
		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means	
		F	Sig.	t	Df
المحور_الأول	Equal variances assumed	,000	,986	1,698	38
	Equal variances not assumed			1,669	15,040
المحور_الثاني	Equal variances assumed	,436	,513	-,695	38
	Equal variances not assumed			-,750	17,784
المحور_الثالث	Equal variances assumed	4,386	,043	,091	38
	Equal variances not assumed			,098	17,809
المحور_الرابع	Equal variances assumed	6,255	,017	,321	38
	Equal variances not assumed			,408	25,966

ثانيا/ العمر:

ANOVA						
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
المحور_الأول	Between Groups	,147	2	,074	,774	,468
	Within Groups	3,522	37	,095		
	Total	3,669	39			
المحور_الثاني	Between Groups	,411	2	,205	,646	,530
	Within Groups	11,775	37	,318		
	Total	12,186	39			
المحور_الثالث	Between Groups	,717	2	,359	2,100	,137
	Within Groups	6,319	37	,171		
	Total	7,036	39			
المحور_الرابع	Between Groups	,766	2	,383	1,710	,195
	Within Groups	8,287	37	,224		
	Total	9,053	39			

ثالثا/ المؤهل العلمي:

الملاحق

ANOVA						
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
المحور_الأول	Between Groups	,510	2	,255	2,989	,063
	Within Groups	3,159	37	,085		
	Total	3,669	39			
المحور_الثاني	Between Groups	3,357	2	1,678	7,034	,003
	Within Groups	8,829	37	,239		
	Total	12,186	39			
المحور_الثالث	Between Groups	1,361	2	,681	4,437	,019
	Within Groups	5,675	37	,153		
	Total	7,036	39			
المحور_الرابع	Between Groups	1,815	2	,908	4,640	,016
	Within Groups	7,238	37	,196		
	Total	9,053	39			

رابعا/ المهنة:

ANOVA						
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
المحور_الأول	Between Groups	,137	2	,069	,719	,494
	Within Groups	3,532	37	,095		
	Total	3,669	39			
المحور_الثاني	Between Groups	,696	2	,348	1,120	,337
	Within Groups	11,490	37	,311		
	Total	12,186	39			
المحور_الثالث	Between Groups	,013	2	,007	,035	,965
	Within Groups	7,023	37	,190		
	Total	7,036	39			
المحور_الرابع	Between Groups	,119	2	,059	,246	,783
	Within Groups	8,934	37	,241		
	Total	9,053	39			

رابعا/ الخبرة:

ANOVA						
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
المحور_الأول	Between Groups	,084	3	,028	,283	,837
	Within Groups	3,584	36	,100		
	Total	3,669	39			
المحور_الثاني	Between Groups	4,051	3	1,350	5,975	,002

الملاحق

	Within Groups	8,135	36	,226		
	Total	12,186	39			
المحور_الثالث	Between Groups	,996	3	,332	1,979	,134
	Within Groups	6,040	36	,168		
	Total	7,036	39			
المحور_الرابع	Between Groups	1,236	3	,412	1,898	,147
	Within Groups	7,817	36	,217		
	Total	9,053	39			