

تبني إستراتيجية التخصص المهني لمحافظ الحسابات ودورها في التنبؤ بقدرة الشركات على الاستمرار

Adopting the professional specialization strategy of the external auditor and its role in predicting the continuity of companies

بلال شيخي

سليم بلال*

مخبر: أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل الحرية

مخبر: مستقبل الاقتصاد الجزائري خارج المحروقات

الاقتصادية الدولية، جامعة بومرداس - الجزائر

جامعة بومرداس - الجزائر

chikhibillal@univ-boumerdes.dz

s.bilal@univ-boumerdes.dz

تاريخ النشر: 2021/06/30

تاريخ القبول للنشر: 2021/06/20

تاريخ الاستلام: 2021/06/15

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى الوقوف على كيفية مساهمة إستراتيجية التخصص المهني لمحافظ الحسابات في التنبؤ باستمرارية الشركات، وقد تطرقت الدراسة إلى تعريف التخصص المهني لمحافظ الحسابات وتبيان أهميته، إضافة إلى مفهوم استمرارية الشركات، وكذا أهم المؤشرات التي تهدد استمرارية الشركات، والمهام الموكلة لمحافظ الحسابات اتجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار، والإجراءات المتبعة في حالة وجود وقائع تدل على عرقلة نشاط الشركة. لنخلص في الأخير إن هناك مجموعة من العوامل تقود إلى التخصص المهني، والتي بدورها تنعكس إيجاباً في التنبؤ باستمرارية الشركات.

الكلمات المفتاحية: التخصص المهني، محافظ الحسابات، استمرارية الشركات.

تصنيف JEL: M42، M41.

Abstract

This study aimed to find out how the professional specialization strategy of the Auditor's contributes to predicting the continuity of companies. The study touched on the definition of the professional specialization of Auditor's and showing its importance, in addition to the concept of corporate continuity, as well as the most important indicators that threaten the continuity of companies, and the tasks assigned to the Auditor's towards evaluation The ability of the company to continue, and the procedures followed in the event of facts indicating the obstruction of the company's activity.

to conclude in the end that there is a set of factors that lead to the professional specialization, which in turn reflected positively in predicting the continuity of companies.

Keywords: Professional Specialization; External Auditor's; Corporate Continuity.

Jel Classification Codes: M42, M41.

* المؤلف المراسل.

1. مقدمة

تعتبر مهنة محافظة الحسابات من المهن التي تعنى بأهمية بالغة من طرف الشركة وكل الأطراف الأخرى التي تربطها مصلحة مباشرة أو غير مباشرة بالشركة وذلك منذ ظهور نظرية الوكالة، وهذا كون محافظ الحسابات يبدي رأيه الفني المحايد حول الوضعية المالية للشركة من خلال التقارير المالية التي يعدها، وأمام الإنهيارات المالية التي عرفتها الشركات الكبرى في نهاية القرن الماضي، والذي كان من أهم أسبابها فشل مكاتب المراجعة في أداء عملية المراجعة، ظهرت الحاجة الملحة والمتزايدة للتخصص المهني لمحافظ الحسابات، من أجل الحفاظ على سمعة ومكانة المهنة من جهة والخفض من الدعاوي القضائية ضد مكاتب المراجعة، والحفاظ على أصول الشركات واستمراريتها في النشاط من جهة أخرى، وقد أدى هذا إلى ظهور إستراتيجية التخصص المهني (الصناعي) للمراجع، إذ إن التخصص في نشاط عميل معين يؤدي إلى المعرفة المعمقة بطبيعة نشاط العميل ويكسب المراجع مهارات فنية عالية، تتيح له الاطلاع والتدقيق بكل مهنية في النشاط، فالتخصص المهني يؤدي إلى الحد من فشل المراجعة وبيع الوقت والجهد في عملية المراجعة، وأمام هذا كله فإن التخصص المهني يسهل للمراجع من خلال خبرته بالنشاط في التنبؤ باستمرارية الشركات، والقيام بالإنذارات وتقديم الدلائل والمؤشرات التي تهدد استمرارية الشركة في الوقت المناسب، مع القيام بكلال إجراءات لإبلاغ الشركة عن الوضعية، حتى تتمكن إدارة الشركة من إيجاد الحلول المناسبة وتجنب حالات الفشل والتعثر المالي للشركات.

1.1. إشكالية الدراسة

للقوف على أهمية تبني إستراتيجية التخصص المهني لمحافظ الحسابات ودورها في التنبؤ باستمرارية الشركات وبناء على ما سبق ارتأينا إن تتمحور الدراسة حول:

كيف يمكن إن يساهم التخصص المهني لمحافظ الحسابات في التنبؤ المبكر باستمرارية الشركات؟

2.1. أهمية الدراسة

تنبع أهمية الموضوع من كونه حديثا نسبيا إضافة إلى قلة المراجع والكتب خاصة العربية منها التي تناولته، لاسيما في البيئة الجزائرية حسب علم الباحثين، مما يجعله ميدان خصبا للدراسات النظرية والتطبيقية على حد سواء، كما تجدر الإشارة إلى إن معظم مكاتب المراجعة العالمية الكبرى تتجه نحو التخصص المهني، فلذلك ندعو المكاتب الجزائرية إن تبني هذه الإستراتيجية من أجل الحفاظ على مكانة المهنة ومصداقيتها في السوق، والحفاظ على استمرارية الشركات في نشاطها.

3.1. أهداف الدراسة: إن الهدف من هذه الدراسة يرجع أساسا إلى:

✓ التعرف على التخصص المهني لمحافظ الحسابات؛

✓ تبين أهمية التخصص المهني؛

✓ التعرف على مؤشرات استمرارية الشركات؛

✓ دور التخصص المهني في التنبؤ باستمرارية الشركات.

4.1. محاور الدراسة: بغية الإلمام بالموضوع تم تقسيمه إلى ثلاثة محاور على النحو الآتي:

المحور الأول: الإطار النظري للتخصص المهني لمحافظ الحسابات.

المحور الثاني: تقييم قدرة الشركات على الاستمرار.

المحور الثالث: تحليل علاقة وإنعكاسات التخصص المهني لمحافظ الحسابات في التنبؤ باستمرارية الشركات.

المحور الأول: الإطار النظري للتخصص المهني لمحافظ الحسابات:

يعود تاريخ الاهتمام بدراسة التخصص المهني إلى العام 1917م، ومنذ ذلك التاريخ أصبح مجال بحث واهتمام مشترك من قبل كل من الباحثين والمهنيين، وعلى الرغم من ذلك كان من الصعب تحديد تعريف دقيق ومقبول قبولاً عاماً في بادئ الأمر ويرجع ذلك إلى عدم وجود نظرية لها تلقى قبولاً على نطاق واسع، ومع تزايد المطرد في التعقيدات الاقتصادية وتمايز طبيعة نشاط القطاعات الصناعية عن بعضها البعض في البيئة المعاصرة واحتفاظ كل صناعة بخصائص وعوامل خاصة تميزها عن غيرها من الصناعات الأخرى إضافة إلى إن مهنة التدقيق تقوم أساساً على تقديم خدمات لتلك الصناعات، كل ذلك حتم علماً لمدقق الخارجي ضرورة المعرفة المتخصصة تبعاً لكل قطاع صناعي. (شلا، 2015، صفحة 585)

1. مفهوم التخصص المهني لمحافظ الحسابات

لقد تعددت وتنوعت التعاريف التي تناولت مفهوم التخصص المهني لمحافظ الحسابات نظراً لتعدد المشارب والخلفيات الفكرية لكل باحث فنجد دراسات عرفت التخصص من ناحية شركة المراجعة ومنها من عرفه من ناحية محافظ الحسابات نفسه وذلك كما يلي:

1.1. التخصص المهني على مستوى شركات المراجعة:

شبكة المراجعة المتخصصة مهنية (صناعياً) هي الشركة التي تميز نفسها عن منافسيها فيما يتعلق بحصتها في سوق المراجعة في نشاط معين، كما يمكن الإشارة إلى إن الشركة المتخصصة هي التي تستحوذ على ما يعادل أو أكبر من نسبة 20% من الحصة السوقية من عملاء قطاع معين. (حمودة، 2014، الصفحات 69-70)

2.1. التخصص المهني على مستوى المراجع نفسه:

عرف "بورنار" (Bonner) التخصص المهني (الصناعي) للمراجع بأنه المعرفة التي يكتسبها المراجع نتيجة للتوجه والاهتمام بالمراجعة لعملاء صناعة معينة أو أداء مهام محددة لهم. (Bonner, 1990, p. 2)

ويعرف (صبري ماهر مشتهى) التخصص المهني للمراجع بتأتي من خلال المعرفة والدراية المكتسبة، وما ينتج عنها من خبرة متراكمة في تدقيق قطاع العميل، وتشير البحوث التجريبية إلى إن المدققين الذين يمتلكون معرفة محددة في صناعة معينة، هم أكثر عرضة لامتلاك فهم شامل لخصائص الشركة، مما يعزز قدراتهم واساليب الكشف عن الخطأ. (مشتهى، 2014، صفحة 287)

وعرفه (صبري توفيق) إن التخصص المهني لمحافظ الحسابات يعني إن يكون لمحافظ الحسابات قدرات وإمكانيات وخبرات تخصصية تمكنه من أداء أعمال المراجعة في صناعة (مجال أو مهنة أو قطاع) معينة بجودة أعلى من مراجعين آخرين تتوفر لهم نفس الظروف المحيطة أثناء تنفيذ عملية المراجعة مما يؤثر على جودة تقرير المراجعة. (مبارك، 2018، صفحة 65) وإنطلاقاً مما سبق يمكن وضع تعريف واضح ودقيق للتخصص المهني (الصناعي)، كما يطلق عليه أيضاً التخصص القطاعي أو الخبرة المتخصصة، والذي يعني امتلاك كفاءة ومعرفة كبيرة ومهارة عالية في مجال معين، فهي تمثل المعرفة التي يكتسبها المدقق نتيجة للتخصص في مراجعة عملاء صناعة معينة أو أداء مهام محددة.

ويشار إلى تخصص المدقق الخارجي أيضاً بأنه قيام المدقق بأداء خدمات التدقيق إلى عملاء ينتمون إلى قطاع أو نشاط صناعي واحد، بما يتضامن ذلك تماثل لطبيعة العمليات التي تقوم بها تلك المؤسسات في القطاع نفسه وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات، (عرومش، سيدي، 2015، صفحة 114)

وتشير الفقرة السادسة من معيار التدقيق الدولي رقم (550) بعنوان "الأطراف ذو العلاقة" بأن المدقق يحتاج إلى مستوى من المعرفة بأعمال المؤسسة والصناعة التي تنتمي إليها لمساعدته في التعرف على الأحداث والمعاملات والممارسات التي قد يكون لها أثر جوهري في القوائم المالية، وعمليا فإنه من الصعب إن توافر للمدقق المعرفة الكافية بطبيعة النشاطات التي تتطلب خدمات التدقيق والتي تجعل منه مدققا لتلك النشاطات جميعها. (عرموش، سيدي، 2015، صفحة 414)

يرى المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) مسألة التخصص في التدقيق أكبر خمس قضايا تواجه المهنة في القرن الواحد والعشرين، وإن الطلب على خدمات التدقيق في المكاتب المتخصصة سيكون هو الغالب في هذه المدة، مقابل انخفاض الطلب على خدمات المكاتب العامة، ومن هنا تفرض البيئة الاقتصادية الحالية على المدقق إن يتخصص في نشاط عميل محدد وهو ما قد يؤدي إلى التخفيف من حالات إخفاق التدقيق. (مسامح، لقويرة، 2017، صفحة 450)

2. أهمية التخصص المهني لمحافظ الحسابات:

يعتبر التخصص المهني لمحافظ الحسابات أحد أبرز الاتجاهات الحديثة في تطوير مهنة التدقيق، حيث يقدم لمكاتب وشركات التدقيق عدة مزايا أهمها:

✓ **مواجهة المنافسة:** إن اختلاف معايير التدقيق التي تختص بكل قطاع اقتصادي على حدة، وتزايد شدة المنافسة بين محافظي الحسابات أو شركات التدقيق، أدى إلى الاتجاه في مهنة تدقيق الحسابات إلى زيادة الاهتمام بضرورة التعرف على طبيعة نشاط الزبون والذي يتطلب من محافظ الحسابات إن يلم بالمعرفة الكاملة بطبيعة نشاط المؤسسة والتعرف على البيئة التي تعمل فيها، من أجل معرفة مخاطر التدقيق واكتشاف التحريفات الجوهرية التي قد توجد بالكشوف المالية. (الكاوري، 2017، صفحة 29)

✓ **الكشف عن حالات إدارة الأرباح:** يساهم التخصص المهني لمحافظ الحسابات في الحد من إدارة الأرباح وإصدار التقارير المضللة والتي تتضمن احتيالا ماليا. (الكاوري، 2017، صفحة 29)

✓ **تعزيز سمعة محافظ الحسابات:** يعزز التخصص الصناعي من سمعة المراجع من جراء تقديمه لخدمات مراجعة ذات جودة عالية، كما يساعد في توسيع نطاق خدمات المراجع، حيث يتيح التخصص الصناعي (المهني) فرصة تقديم خدمات على مستوى عالي من التأكيد مما يرفع كفاءة أعمال المراجعة من ناحية وتلبية احتياجات العملاء طالبي خدمات المراجعة بصورة متميزة من ناحية أخرى. (شلا، 2015، صفحة 33)

✓ **الحصول على معرفة دقيقة:** الحصول على معرفة دقيقة وأكبر لمعايير المحاسبة ومتطلبات التقارير في هذا النشاط الذي يكون المراجع متخصص في أداء الخدمات للعملاء العاملين به، بالإضافة إلى تطوير المهارات اللازمة لتعاقدات المراجعة المستقبلية في هذا النشاط. (خلاط، 2017، صفحة 8)

✓ **تخفيض الاستعانة بالخبراء من طرف محافظ الحسابات:** تظهر أهمية أخرى للتخصص تتمثل في مسألة تخفيض الاستعانة بالخبراء من قبل المراجع، فالعديد من الأعمال تحوي كثيرا من الغموض وتفاصيل أكثر للشيء محل المراجعة خاصة في ظل التوجه نحو مراجعة الأداء البيئي، والاهتمام بكثير من القضايا الأخرى التي بدأت مهنة المراجعة الاهتمام بها وكانت من السابق خارج دائرة اهتمام المهنة، وهو ما أدى إلى طلب المراجع للنصح والمشورة حول تلك الأعمال ويلجأ المراجع في الغالب في حال عدم تعاون الإدارة وعدم ثقة المراجع في بيانات الإدارة حول رقم ما إلى جهة حيادية ليطلب منها النصح والمشورة، ويجب على المراجع في هذه الحالة إن يلم إلمما كافيا بأعمال العميل ليحدد مدى ضرورة الاستعانة بالخبير، كما يجب عليه أيضا إن يقيم التأهيل المهني للخبير، وإن يفهم أهداف ومجال عمل الخبير، فضلا عن الأخذ بالحسب إن علاقة الخبير بالعمل لتعرف

الحالات التي يمكن إن تضع في موضوعية الخبير، ومن ثم فإذا توافرت له المعرفة المتخصصة في ذلك النشاط فإنه قد يخفض من الاستعانة بالخبير إلى درجة كبيرة في حالات كثيرة.

✓ تعزيز استقلالية محافظ الحسابات: يعمل التخصص القطاعي على تعزيز استقلالية مراقب الحسابات وتدعي مقدراته المهنية، حيث يعمل ذلك على تقوية درجة احتفاظ المراجع الخارجي باستقلاله في مواجهة محاولات بعض العملاء لمسأومته على ذلك الاستقلال، لمواجهة وكشف ومنع الاحتيال المالي وحالات الغش والخطأ. (المقطري، 2011، صفحة 416)

المحور الثاني: تقييم قدرة الشركات على الاستمرار

✓ مفهوم استمرارية الشركات

ورد في معيار التدقيق الدولي رقم 570 بعنوان "الاستمرارية" إنه ينظر إلى الشركة على إنها مستمرة في الأعمال إلى المدى المنظور ويتم إعداد البيانات المالية للأغراض العامة على أساس الشركة المستمرة، مالم تنو الإدارة تصفية الشركة أو إيقاف العمليات أو لم يكن لديها بديل واقعي غير القيام بذلك. وعندما يكون من الملائم استخدام افتراض الشركة المستمرة، يتم تسجيل الأصول والالتزامات على أساس إن الشركة ستكون قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها في سياق الأعمال الطبيعية. (تريش، 2017، صفحة 346)

والسؤال الذي يثار دائما هو إلى متى يتم افتراض الاستمرار. هل الاستمرار إلى ما لا نهاية؟ ومن الواضح إنه ليس هناك شركات مستمرة إلى ما لا نهاية، وإن كثيرا من الشركات تختفي ويأتي محلها شركات أخرى، وهنا يلاحظ إن فرض الاستمرار ليس فرضا يتعلق بالمستقبل وإنما متعلق بالحاضر والتفسير المنطقي له هو إنه في أي نقطة معينة من الزمن من المتوقع إن تستمر الشركة في أعمالها بصورة تسمح لها بالوفاء بالتزاماتها القائمة والاستفادة من أصولها الحاضرة. ويترتب على ذلك إنه كحد أدنى يفترض إن الشركة سوف تستمر لفترة أطول من عمر أي أصل تمتلكه وبما يكفي للوفاء بأي التزام من التزاماته أو لتنفيذ العقود والتعهدات القائمة، فالفرض يتعلقب النشاط الذي تم في الماضي والحاضر ولا يتعرض للنشاط المتعلق بالفترات المقبلة. (الشيرازي، 1990، صفحة 262)

✓ مؤشرات فرض الاستمرارية

حدد المعيار الدولي رقم 570 مجموعة من المؤشرات التي تساعد مدقق الحسابات على اكتشاف حالات الشك حول إمكانية استمرارية نشاط الشركة، علما بإن وجود واحد أو أكثر من هذه المؤشرات لا يعني دائما إن فرض الاستمرارية موضع شكوك جوهرية، وفيما يلي هذه المؤشرات حسب ما جاء بها المعيار:

1.2. مؤشرات مالية

- ✓ الموقف المالي يتمثل بصافي المطلوبات أو بصافي المطلوبات المتدولة؛
- ✓ اقتراب موعد تسديد القروض ذات الفترات المحددة وعدم وجود توقع حقيقي لتجديدها أو لتسديدها؛
- ✓ الاعتماد بشكل كبير على القروض قصيرة الأجل لتمويل الأصول طويلة الأجل؛
- ✓ ظهور النسب المالية الأساسية بشكل سلبي؛
- ✓ خسائر تشغيلية ضخمة؛
- ✓ تأخر توزيع الأرباح أو توقفها؛
- ✓ عدم القدرة على تسديد استحقاقات الدائنين في مواعيدها؛
- ✓ الصعوبات في تطبيق شروط اتفاقيات القروض؛
- ✓ تغيير طريقة سداد الموردين من الدين إلى طريقة الدفع النقدي عند التسليم؛

✓ عدم القدرة على تمويل مشاريع وتطوير منتجات ضرورية جديدة أو استثمارات ضرورية أخرى.

2.2. مؤشرات تشغيلية

✓ مغادرة إداريين قياديين بدون استبدالهم؛

✓ خسارة سوق رئيسي أو حق امتياز أو ترخيص أو مورد رئيسي؛

✓ مشاكل عمالية أو نقص في تجهيزات مهمة.

3.2. مؤشرات أخرى

✓ عدم تطبيق متطلبات رأس المال أو متطلبات قانونية أخرى؛

✓ دعاوي قضائية معلقة ضد الشركة والتي في حالة نجاحها، قد تنتج أحكام تعويضات لا يمكن الوفاء بها؛

✓ تغييرات في التشريع أو السياسة الحكومية.

وقد أشارت الفقرة السابعة من المعيار الدولي 570 إنه قد يمكن التخفيف من أهمية مثل هذه المؤشرات بعوامل أخرى، فمثلا قد يتم موازنة تأثير عدم استطاعة الشركة على سداد ديونها الاعتيادية، بخطط الإدارة على خلق وسائل بديلة لاستمرار التدفقات النقدية بالشكل والوقت المناسب وكمثال على ذلك بيع الأصول أو إعادة جدولة تسديدات القروض أو الحصول على رأس مال إضافي، كذلك فقدان مورد رئيسي قد يخفف بتوفير مصدر توريد كبديل مناسب.

3. مهام محافظ الحسابات تجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط في الجزائر

1.3. قانون المهنة (01-10)

نصت المادة 23 من القانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على إلزامية قيام محافظ الحسابات بإعلام مسيري المؤسسة والجمعية العامة للمساهمين أو هيئة المدأولة المؤهلة بكل نقص يكتشفه أو اطلاع عليه والذي من طبيعته إن يعرقل استمرار نشاط المؤسسة. كما نصت المادة 25 من نفس القانون على إلزامية إعداد محافظ الحسابات لتقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

وفي نفس الإطار اعتبر المرسوم التنفيذي رقم 11-202 الصادر بتاريخ 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكالها وأجال إرسالها، وبالتحديد في المادة رقم 02 إن استمرارية الاستغلال تعتبر معيار من معايير إعداد تقرير محافظ الحسابات.

2.3. القانون التجاري

تضمن القانون التجاري الجزائري عدة مواد تنص على الزامية الابلاغ في حالة وجود شك يهدد استمرارية الاستغلال لاسيما في المادة 715 مكرر 11 على إنه يجوز لمحافظ الحسابات طلب أي توضيحات من رئيس مجلس الادارة أو المديرين عند اكتشافه لوقائع يمكن إن تعرقل نشاط المؤسسة عند ممارسة مهامها.

وفي حالة مخالفة هذه الأحكام أو بالرغم من تطبيق القرارات وبقيت مواصلة الاستمرار معرقله ففي هذه الحالة يتوجب عليه إعداد تقرير خاص يقدمه لأقرب جمعية عامة مقبلة أو لجمعية عامة غير عادية، في حالة الاستعجال، يقوم هو نفسه باستدعائها لتقديم خلاصاته.

3.3. القانون المحاسبي

اعتبر القانون رقم 11-07 الصادر بتاريخ 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي، استمرارية الاستغلال من الفروض المحاسبية الواجب التقيد بها عند إعداد الكشوف المالية، إلا إذا طرأت أحداث قبل تاريخ نشر الكشوف المالية التي من شأنها إن تؤدي بالمؤسسة للتصفية أو التوقف عن النشاط في المستقبل القريب.

وبما إن مهمة محافظ الحسابات هو المصادقة على إن الحسابات تعكس الصورة الصدقة لوضعية المؤسسة وخلوها من أخطاء جوهرية قد تؤثر على عدالة الكشوف المالية، فعليه يتوجب على محافظ الحسابات التأكد من احترام مبداء استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية قبل إبداء رأيه.

المحور الثالث: تحليل علاقة وإنعكاسات التخصص المهني لمحافظ الحسابات في التنبؤ باستمرارية الشركات

تعتبر الأبعاد الايجابية للتخصص المهني لمحافظ الحسابات والمتمثلة في الكفاءة المهنية والاستقلالية، المعرفة الكاملة بطبيعة نشاط العميل محل المراجعة والجودة في تخطيط عملية المراجعة من الوسائل التي من شأنها إن تزيد من التأثير الايجابي للتخصص المهني على التنبؤ باستمرارية الشركات. (جمعة، 2016، صفحة 185)

1. إنعكاسات الكفاءة المهنية واستقلالية محافظ الحسابات في التنبؤ باستمرارية الشركات

بالنسبة لتأثير كل من عاملي الخبرة والاستقلالية على دقة حكم المراجع على إمكانية استمرار المؤسسة في النشاط، فقد أشار بعض الكتاب إلى إن هذا الحكم يتم على مرحلتين: في المرحلة الأولى يقوم المراجع بتقييم المعلومات لتكوين رأي أولي حول الظروف المالية للمؤسسة، أما في المرحلة الثانية، فيقوم المراجع باتخاذ القرار بالرأي الذي سيضعه في تقريره. وبالتالي، فإن المرحلة الأولى تتوقف على تأهيل المراجع أما المرحلة الثانية فتتوقف على مدى استقلالية المراجع. ومن بين الدراسات التي أثبتت وجود تأثير لعامل الخبرة، نجد دراسة Libby & Frederick (1990) التي توصلت إلى إن خبرة المراجعين ومعرفةهم تؤثر على حكمهم باحتمال عرقلة استمرارية المؤسسة. وإن المراجعين الذين قاموا بإصدار تحفظات حول استمرارية المؤسسة في هذه الدراسة يتوفرون على 3 سنوات خبرة أو أكثر.

لكن معظم الأبحاث التي حاولت دراسة تأثير هذين العاملين على رأي المراجعين حول الاستمرارية، أكدت إن عامل الاستقلالية هو الأكثر تأثيراً. فقد بينت دراسة لـ Barbadillo et al (2003) إن جودة المراجعة والتي تم قياسها بمستوى استقلالية ومعرفة المراجعين، تؤثر على احتمال إن المؤسسات الفاشلة تتلقى تقارير معدلة حول الاستمرارية. هذا الاحتمال لا يتأثر فقط بقدرة المراجع على اكتشاف الصعوبات المالية بل أيضاً على قرار المراجع بخصوص نوع الرأي الذي يجب إن يقوم بإصداره في النهاية.

كما بينت بعض الدراسات مثل دراسة Mckeown et al إن المشكلة ليست في قدرة المراجعين على اكتشاف الصعوبات لكنها في إصدار التقرير، حيث في معظم الحالات يصل المراجعون إلى التأكد من عدم إمكانية المؤسسة على الاستمرار لكنهم يختارون عدم إصدار تقرير بذلك، ويعود السبب في هذا لتخوف المراجعين من فقدان السمعة والدخول في نزاع مع المؤسسة محل المراجعة. (مسايل، 2017، صفحة 153)

وبالتالي يمكن القول إن كفاءة محافظ الحسابات ودقته في اتخاذ القرار السليم في إبداء رأيه، يعود إلى تخصص محافظ الحسابات في نشاط مهني واحدة يكسبه العديد من المهارات والمعارف بهذا النشاط، إضافة إلى توفره على شخصية قوية تجعله مستقل في اتخاذ قراراته دون أي تحيز أو تخوف من فقدان عملاء في السوق أو حالات النزاع مع الشركة، والتي تترتب عند إصدار محافظ الحسابات لتقرير خاص يهدد استمرارية الاستغلال.

2. إنعكاسات المعرفة بطبيعة نشاط العميل في التنبؤ باستمرارية الشركات

تعكس المعرفة بطبيعة نشاط العميل على التنبؤ باستمرارية الشركات من خلال تأثيرها على تحديد إجراءات المراجعة التحليلية بهدف التنبؤ بالاستمرارية وفقا لطبيعة نشاط الشركة، وذلك لإن لكل صناعة (نشاط) طبيعة خاصة تحتاج إلى مراجع متخصص في نفس الصناعة، ويساعد التخصص المهني على فهم وإتمام عملية المراجعة بكفاءة وفعالية. إجراءات المراجعة التحليلية هي عبارة عن مجموعة من الاختبارات التي تطبق على البيانات المالية من خلال دراسة ومقارنة العلاقة بينهما، وتحديد مدى اعتماد محافظ الحسابات على الاختبارات الأساسية من خلال اختبار تفاصيل المعاملات أو الأرصدة أو الجمع بينهما، وبذلك فهي تمثل الإجراءات الجوهرية، التي تقوم بتحليل النسب الهامة والاتجاهات للبيانات المالية، وتشمل أيضا الاستفسارات عن التقلبات والعلاقات غير المنطقية وغير المتطابقة مع الواقع الفعلي للشركة محل المراجعة، وهذه الإجراءات تتمثل في قيام المراجع بمقارنة البيانات المالية مع التوقعات بغرض تحديد ما إذا كان هناك أخطاء جوهرية في البيانات محل الفحص، وتهدف الإجراءات التحليلية إلى مساعدة محافظ الحسابات على تحديد وفهم طبيعة الشركة، ومدى توقيت طبيعة العمل الذي سوف يتم إنجازه، والتعرف على العناصر الهامة وتحديد نقاط القوة والضعف التي تتطلب عناية مهنية خاصة خلال أداء عملية المراجعة، بالإضافة إلى التقديرات الهامة لاستمرارية شركة العميل.

وبالتالي يمكن القول بأن إجراءات المراجعة التحليلية، تساهم بشكل كبير في تعزيز صدق تمثيل البيانات المالية الواردة في الكشف المالية للشركة، مما يؤدي إلى إمكانية التنبؤ باستمراريتها. (جمعة، 2016، صفحة 205)

3. إنعكاسات جودة التخطيط لعملية المراجعة على التنبؤ باستمرارية الشركات

نظرا لأهمية التخطيط في جميع الميادين وخصوصا في المراجعة كون محافظ الحسابات لا يستطيع التوصل إلى ابدأ رأيه الفني المحايد في الكشف المالية دون التخطيط ووضع منهجية محكمة يجب إتباعها وتعديلها عند الضرورة حسب متطلبات عملية المراجعة.

ووفقا للمعيار الدولي للمراجعة رقم 300 بعنوان "التخطيط" فإن التخطيط هو وضع إستراتيجية عامة ومعالجات تفصيلية تتفق وطبيعة الأعمال المتوقع أداؤها والتوقيت المطلوب لإنهاءها، وأيضا متطلبات الاتفاق مع العميل بشأنها، وبناءا على ذلك يخطط المدقق أداء عملية التدقيق بكفاءة مع الالتزام بالتوقيت المحدد لإنهاء العملية.

وتبرز أهمية التخطيط للتدقيق في مساعدة المدقق على الحصول على الأدلة والإثباتات الكافية وتقييمها، إضافة إلى تحديد الأهمية النسبية لكل عنصر من عناصر الكشف المالية، ودرجة تأثيره على مصداقية وعدالة الكشف المالية والذي من شأنه أن يؤثر تقرير محافظ الحسابات، تحديد مخاطر التدقيق (مخاطر الاكتشاف، مخاطر الرقابة، مخاطر الأعمال) والعمل على الحد منها، مساعدة المدقق في تنظيم وإدارة عملية التدقيق وتحديد المساعدين المناسبين الذين يتوفرون على قدرات وكفاءات للاستجابة للمخاطر المتوقعة مع ضرورة الإشراف المناسب عليهم.

عند تخطيط وإنجاز إجراءات المراجعة، وعند تقييم نتائجها على المراجع مراعاة ملائمة فرض الاستمرارية والذي على أساسه تمت تهيئة البيانات المالية، إن تقرير المراجع يساعد على ترسيخ مصداقية البيانات المالية ومع ذلك فإن تقرير المراجع لا يعتبر ضمانة لاستمرارية الشركة مستقبلا، عند تهيئة البيانات المالية، وفي حالة غياب معلومات عكسية، يتم الافتراض بأن الشركة مازالت مستمرة في المستقبل المنظور، أي لفترة لا تزيد عادة عن سنة واحدة بعد نهاية الفترة، وعليه فإن الأصول والخصوم تسجل على أساس إن الشركة تستطيع تحقيق أصولها بالمبالغ المسجلة، كما قد يكون هناك تغيير في مبالغ

الالتزامات وتاريخ استحقاقها، وكنتيجة لذلك فإن مبالغ الأصول والخصوم، وتصنيفها في البيانات المالية قد يحتاج إلى تعديل. على المراجع مراعاة مخاطر كون فرض الاستمرارية قد لا يكون ملائماً بعد الآن، إن مؤشرات المخاطر التي يثار التساؤل فيها حول إمكانية إن تواصل الشركة في استمراريته، قد تأتي من البيانات المالية أو من مصادر أخرى، كما وإن وجود واحد أو أكثر من هذه المؤشرات لا يعني دائماً بان فرض الاستمرارية هو موضع تساؤل. (جربوع، 2002، صفحة 282)

خاتمة:

لقد تبين من خلال هذه الدراسة إن تبني إستراتيجية التخصص المهني لمحافظ الحسابات يمكن أن تساهم ولحد كبير في التنبؤ باستمرارية الشركات، وذلك من خلال مساعدة المراجعين على القيام بعملية المراجعة باستقلالية وكفاءة عالية، حيث إن التخصص يسمح للمراجع بالتخطيط الجيد للمراجعة وتحديد منذ البداية الأهمية النسبية لكل عنصر من عناصر الكشوف المالية واختيار المساعدين المناسبين في عملية المراجعة، مع مراجعة خطة المراجعة عند وجود عناصر تستدعي التدقيق أكبر لاستعمالها كأدلة إثبات.

وما يمكن استنتاجه من خلال هذه الدراسة:

- ✓ ضرورة تبني إستراتيجية التخصص المهني من طرف محافظي الحسابات في الجزائر؛
 - ✓ ضرورة إنشاء شركات محافظة حسابات في الجزائر بهدف تكوين فرق متخصصة في مراجعة نشاطات متعددة تلبي احتياجات العملاء؛
 - ✓ ضرورة إصدار قوانين تشجع على تخصص محافظي الحسابات وخاصة في الوقت الراهن التي تمر به المهنة، حيث إنه تم تكوين لجنة لتقييم قانون 01-10 المتعلق بالمهنة، وهذا بهدف الحفاظ على سمعة المهنة؛
 - ✓ بما إنه من المرتقب خلال هذه السنة فتح المدرسة الوطنية الخاصة بتكوين محافظي الحسابات بعد قرابة 10 سنوات من تجميد الترخيص المهني لمحافظ الحسابات، لا بد من عقد دورات تدريبية وتربصات لفائدة محافظي الحسابات الممارسين تعالج ميادين تدقيق متخصصة في نشاط عميل معين بهدف التخصص؛
 - ✓ من بين الاقتراحات التي نرعا إنه بالإمكان إضافة سنتين من التكوين في المدرسة بالنسبة للمتربين الجدد وذلك من أجل دراسة التخصص في نشاط عميل للحصول على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات المتخصصة؛
 - ✓ ضرورة تعديل المعيار الجزائري للتدقيق المتعلق باستمرارية الاستغلال بإدراج المؤشرات التي تهدد استمرارية الاستغلال.
- إن هذه الدراسة تناولت الجانب النظري فقط لمساهمة التخصص المهني لمحافظ الحسابات في التنبؤ باستمرارية الشركات، وعليه يمكن اقتراح تناول الموضوع من خلال الدراسات التطبيقية، كما يمكن دراسة تأثير التخصص المهني لمحافظ الحسابات ودوره في الارتقاء بمهنة المراجعة في الجزائر.

قائمة المراجع:

1. تريش حسينة، (2017)، أثر الخصائص الديموغرافية للمدقق الخارجي على مساهمته في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في مجلة العلوم الادارية والمالية، .
2. صالح ميلود خلاط، (2017)، أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودوره في تحسين جودة عملية المراجعة -دراسة ميدانية لعينة من المراجعين في مدينة طرابلس-، مجلة جامعة صبراتة العلمية .
3. صبري ماهر مشتهى، (2014)، تقويم مدى التخصص القطاعي لمكاتب التدقيق واثار ذلك على اتعاب التدقيق الخارجي دراسة تطبيقية على الشركات
4. المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، قسم المحاسبة، كلية العلوم الادارية والاقتصادية، جامعة القدس المفتوحة، فرع غزة، فلسطين.
5. عباس مهدي الشيرازي، (1990)، نظرية المحاسبة، الكويت: دار السلاسل.

6. عمر سيدي، احمد عرموش، (2015)، اثر التخصص الصناعي لمدقق الحسابات في تقييم الخدمات الاستشارية -دراسة ميدانية في سوريا-، مجلة جامعة البعث، العدد 26، المجلد 37، جامعة البعث، حمص، سوريا .
7. قحطبان طالب حمودي الكأوري، (2017)، التخصص المهني لمراقب الحسابات وإنعكاسه على جودة التدقيق دراسة تطبيقية في عينة من مراقبي الحسابات، كلية الادارة والاقتصاد جامعة القادسية .
8. مازن عوني حمودة، (2014)، مدى تأثير تبني استراتيجية التخصص الصناعي من قبل مراجعي الحسابات في تضيق فجوة التوقعات، الجامعة الاسلامية غزة.
9. محمد نزار شلا، (2015)، اثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة -دراسة ميدانية-، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة دمشق .
10. مسامح مختار، لقويرة سمير، (2017)، مساهمة التخصص المهني للمدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 12.
11. مساهل ساسية، (2016/2017)، دور مكاتب المراجعة في التنبؤ بتعثر المؤسسات -دراسة حالة عينة من المكاتب العاملة بسطيف والجزائر العاصمة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة سطيف 1 .
12. معاذ طاهر صالح المقطري، (2011)، اهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة، مجلة جامعة دمشق .
13. نادية خواجه موسى جمعة، (2016)، دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في التنبؤ باستمرارية المنشآت الصناعية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
14. نواف فخر، محمد نزار شلا، (2015)، اهمية اكتساب مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة في تعزيز مصداقية التقارير المالية -دراسة ميدانية عن مكاتب التدقيق في الجمهورية العربية السورية-، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 37، العدد 3.
15. يوسف محمود جربوع، (2002)، مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية . فلسطين.
16. Bonner, Sarah E. and Lewis, Barry L., "Determinants of Auditor Expertise" *Journal of Accounting Research*, vol. 28, (Supplement 1990), p.2.