جامعة قاصدي مرباح ـ ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي الطور الثاني

الميدان: علوم اقتصادية، علوم تجارية، علوم التسيير

فرع: علوم المالية والمحاسبة

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان:

مدى مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسات الاقتصادية في ظل معيار 570 الجزائري

دراسة ميدانية في المؤسسة الوطنية للتنقيب ENAFOR

من إعداد الطالب: راشدي محمد

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2023/06/17

أمام اللجنة المكونة من السادة:

أ/ د.خمقاني بدر الزمان	(أستاذ– جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا
أ/ د.غوالي محمد بشير	(أستاذ– جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا
أ/ د.بابنات عبد الرحمن	(أستاذ– جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2023/2022

جامعة قاصدي مرباح ـ ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي الطور الثاني

الميدان: علوم اقتصادية، علوم تجارية، علوم التسيير

فرع: علوم المالية والمحاسبة

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان:

مدى مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسات الاقتصادية في ظل معيار 570 الجزائري

دراسة ميدانية في المؤسسة الوطنية للتنقيب ENAFOR

من إعداد الطالب: راشدي محمد

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2023/06/17

أمام اللجنة المكونة من السادة:

أ/ د.خمقاني بدر الزمان	(أستاذ– جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا
أ/ د.غوالي محمد بشير	(أستاذ– جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا
أ/ د.بابنات عبد الرحمن	(أستاذ– جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2023/2022

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد وعلى آله وسلم

أهدي هذا العمل إلى الوالدين الكريمين اللذين مهما فعلت فلن أوفيهما حقهما إلى روحهم الطاهرة

وإلى أفراد العائلة كل باسمه وإلى كل أساتذتي ومشايخي منذ بداية مشواري الدراسي الذين تعلمت منهم وأحسنوا إلي

راشدي محمد

الشكر

بسم الله الرحمن الرحيم

والصلاة والسلام على أشرف خلق الله سيدنا محمد وعلى آله وسلم

الشكر لله والحمد لله

نشكر الأستاذ الدكتور غوالي محمد بشير على قبوله الإشراف على هذه المذكرة

والشكر إلى كل من ساهم في مركز الباحث لإتمام هذا الإنجاز وكتابته وبالخصوص أستاذنا الدكتور إبراهيم خويلد

وإلى كل شخص مد يد العون والمساعدة من عمال المؤسسة الوطنية للتنقيب لإنجاز هذه المذكرة

وأخيرا نتقدم بالشكر والعرفان إلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في إتمام هذا العمل المتواضع فجزاهم الله عني كل خير

ملخص الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسات الاقتصادية، والتأكد من أن القوائم المالية تم إعدادها من طرف الإدارة على ضوء مبدأ فرض الاستمرارية، من خلال مدى انتهاج المعيار الجزائري للتدقيق الذي يعتمد عليه محافظو الحسابات في الشركة محل التدقيق من أجل ضمان قدرتها على الاستمرار في الاستغلال.

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة واختبار فرضياتها تم توزيع استبيانات على مجتمع الدراسة الذي يتكون من عينة عددها (40) من المدققين والمحاسبين وقد تم استرداد معظم الاستبيانات (32) ثم تحليلها ومناقشتها وفق برنامج SPSSV25.

وقد توصلت الدراسة إلى أن دور محافظ الحسابات ضروري جدا كمراجع خارجي لكافة المؤسسات الاقتصادية ومسؤوليته كبيرة جدا في تقييم استمرارية أي مؤسسة اقتصادية، كذلك تبني محافظ الحسابات لمتطلبات معيار 570 مهم في ممارسة مهامه.

الكلمات المفتاحية:

محافظ الحسابات، معايير التدقيق الدولية، معيار التدقيق الجزائري 570، مبدأ الاستمرارية، مسؤولية.

Abstract

This study aims to Investigate the responsibility of auditors In assessing the continuity of economic institutions and ensuring that financial statements are prepared by management in accordance with the principle of going concern. This is done through examining the adherence to the Algerian auditing standard, which auditors in the auditing firm rely on to ensure the company's ability to continue Its operations.

To achieve the objectives of this study and test its hypotheses, questionnaires were distributed to the study population, which consisted of a sample of 40 auditors and accountants. The majority of the questionnaires (32) were retrieved, analyzed, and discussed using SPSS v25.

The study found that the role of auditors as external auditors is crucial for all economic institutions, and their responsibility Is significant in assessing the continuity of any economic institution. Additionally, adopting the requirements of standard 570 by auditors is important in performing their tasks.

Keywords: Auditor, international auditing standards, Algerian Auditing Standard 570, continuity principle, responsibility.

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

العنوان	الصفحة
مقدمة	أ-ج
الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات واستمرارية المؤسسات الاقتصادية	
المبحث الأول: واجبات محافظ الحسابات ومسؤولياته	1
المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات ومسؤولياته	1
المطلب الثاني: الأهمية الاقتصادية والمالية لمحافظ الحسابات	8
المبحث الثاني: مبدأ استمرارية المؤسسة من منظور محافظ الحسابات	11
المطلب الأول: مفهوم مبدأ الاستمرارية وأثرها المحاسبي	11
المطلب الثاني: مسؤولية محافظ الحسابات عند تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار	16
المبحث الثالث: الدراسات السابقة المرتبطة بالموضوع	28
المطلب الأول: الدراسات العربية والأجنبية	28
المطلب الثاني: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة	37
الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لدور محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة	
المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة	40
المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة	40
المطلب الثاني: متغيرات الدراسة وأدوات التحليل الإحصائي	46
المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها	47

.../...

.../...

المطلب الأول: تحليل نتائج الدراسة الميدانية	47
المطلب الثاني: ربط النتائج بالفرضيات وتفسيرها	57
الخاتمة	63
المصادر والمراجع	64
الملاحق	69

قائمة الاشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1-2)	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	42
(2-2)	التمثيل البياني للعينة المدروسة حسب الجنس	48
(3-2)	التمثيل البياني للعينة المدروسة حسب السن	49
(4-2)	التمثيل البياني للعينة المدروسة حسب المؤهل العلمي	50
(5-2)	التمثيل البياني للعينة المدروسة حسب المركز الوظيفي	51
(6-2)	التمثيل البياني للعينة المدروسة حسب الخبرة المهنية	52

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-2)	عينة الدراسة والاستمارات الموزعة	43
(2-2)	أوزان مقياس ليكارت الخماسي	44
(3-2)	أوزان المتوسطات المرجحة	45
(4-2)	قياس ثبات الاستبيان	45
(5-2)	متغيرات الدراسة	46
(6-2)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس	47
(7-2)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن	48
(8-2)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	59
(9-2)	توزيع عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي	50
(10-2)	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	51
(11-2)	نتائج آراء أفراد العينة حول مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة	53
(12-2)	نتائج آراء أفراد العينة حول المؤشرات المستخدمة في تقييم استمرارية المؤسسة	54
(13-2)	نتائج آراء أفراد العينة حول متطلبات مهمة محافظ الحسابات في تقييم الاستمرارية	56

.../...

(14-2)	اختبار التوزيع الطبيعي لمتغير مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة	57
(15-2)	اختبار Tستودنت لدراسة الفروق في المتغير المستهدف تبعا لمتغير الجنس	58
(16-2)	اختبار ANOVA لدراسة الفروق في المتغير المستهدف تبعا لمتغير السن	58
(17-2)	اختبار ANOVA لدراسة الفروق في المتغير المستهدف تبعا لمتغير الخبرة المهنية	58
(18-2)	اختبار ANOVA لدراسة الفروق في المتغير المستهدف تبعا لمتغير المؤهل العلمي	59
(19-2)	اختبار ANOVA لدراسة الفروق في المتغير المستهدف تبعا لمتغير المركز الوظيفي	59

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
1	الهيكل التنظيمي العام	70
2	نظام التسيير المدمج	71
3	استمارة استبيان	72

المقـــــدمة

مقدمة

توطئة

تهدف أي مؤسسة اقتصادية مهما كانت طبيعتها إلى تطبيق مبدأ فرض الاستمرارية، بمعنى دوام توظيفها للموراد وإنتاجها للمخرجات إلى فترة طويلة غير محددة مسبقا. لذا يعتبر منظرو المحاسبة أن مبدأ استمرارية مشروع المؤسسات حجر أساس بناء نظرية المحاسبة، إذ يعد حسبهم من مبادئ المحاسبة التقليدية. لذلك نجد أن المحاسبين يفترضون دائما أن المؤسسة الاقتصادية أنشئت لتمارس أعمالها بصفة مستمرة دون أن يكون لذلك أجل محدد لما في ذلك من تأثير كبير على العمل المحاسبي.

في الجزائر، تستقى معايير التدقيق من المعايير الدولية للتدقيق على غرار معيار 570 الذي ينص على مبدأ استمرارية الاستغلال، مما سبق نجد أن المؤسسات الربحية تتماشى مع معيار 570 تلقائيا باعتبارها مؤسسات هدفها ربحي مما يعني تبنيها لمبدأ الاستمرارية. كما يلاحظ أن هذا المبدأ يرتبط بقوة مع المبادئ المحاسبية الأخرى مثل الثبات، التجانس، مبدأ تحقيق الإيرادات، مبدأ الدورية وغيرها من المبادئ الأخرى.

من جهة أخرى، يبرز دور محافظ الحسابات كأحد المسؤولين عن تطبيق معيار 570 وبالتالي ضمان استمرارية المؤسسات وحمايتها من الفشل الذي يهددها في أي فترة من الزمن. لذلك نجده يقوم بدور كبير كأحد المراجعين الخارجين لتقييم المؤسسات باعتباره مؤتمنا ومحلفا من طرف القائمين على المؤسسة وملاكها لأداء واجبه على أحسن وجه ممكن.

الإشكالية

في ظل التحديات التي تواجه المؤسسات في بيئة الأعمال التنافسية، ومع ارتباط دور محافظ الحسابات بمدى استمرارية المؤسسة من عدمه، يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

في ظل معيار 570، ما مدى مساهمة محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسات الاقتصادية؟

لمناقشة مستفيضة لهذه الإشكالية لابد من طرح بعض التساؤلات الفرعية وهي:

1. ما هي مسؤولية محافظ الحساب تجاه المؤسسات الاقتصادية في ظل المعيار 570، وماهي متطلبات ذلك؟
2. ما هي المؤشرات التي يعتمدها محافظ الحسابات في تقييمه لقدرة المؤسسة على الاستمرارية؟
3. هل توجد فروق شخصية في تحديد مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة في ظل معيار 570؟

فرضيات الدارسة

لأجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية والإشكاليات الفرعية نقدم الافتراضات التالية:

1. مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة في ظل معيار 570 مرتفعة.
2. يتبنى محافظ الحسابات المؤشرات المستقاة من معيار 570 في تقييمه لقدرة المؤسسة على الاستمرارية.

3. يتبنى محافظ الحسابات في مهمته لتقييم استمرارية المؤسسة متطلبات معيار 570.
4. تعزى الفروق في مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة في ظل معيار 570 إلى المتغيرات الشخصية.

أسباب اختيار الموضوع

- ✓ تعلق الموضوع بمجال الدراسة وتخصص الطالب.
- ✓ أهمية وظيفة محافظ الحسابات باستمرارية المؤسسة وعلى الأطراف ذوي المصلحة.
- ✓ إبراز مهمة ومسؤولية محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة.

أهداف الدراسة

- ✓ محاولة معرفة مستوى وعي محافظ الحسابات بمهمة تقييم استمرارية المؤسسات.
- ✓ محاولة معرفة مدى تطبيق محافظ الحسابات لإجراءات التدقيق المتبعة من قبل محافظي الحسابات.
- ✓ معرفة مسؤولية محافظ في عملية اكتشافه وتنبؤه بعدم استمرارية المؤسسة.
- ✓ إبراز المؤشرات التي تساعد محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة خاصة ضمن معيار 570.

أهمية الدارسة

تكمن أهمية البحث في الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في التخفيف من حدة مشاكل فشل المؤسسات وذلك من خلال تقييمه لقدرتها على الاستمرارية، حيث يتم أخذ القرارات اللازمة وتصحيح الأخطار لتفادي مشكلة الفشل أو الإفلاس أو التنافسية الضعيفة. أيضا تكمن أهمية الدراسة في طبيعة مهنة محافظ الحسابات الخارجي باستخدام معيار 570.

حدود الدارسة

للإجابة عن الإشكالية المطروحة وللتوصل إلى النتائج المرجوة، نلتزم في بحثنا بحدود مكانية وزمانية:

الحدود المكانية: تمت الدراسة بجانبها الميداني والتطبيقي في المؤسسة الوطنية للتنقيب بمدينة حاسي مسعود بورقلة، لذلك فقد شملت الدراسة المؤسسات الاقتصادية الوطنية وكدراسة حالة مؤسسة ENAFOR.

الحدود الزمنية: امتدت فترة هذه الدراسة طيلة مدة التربص التي قمت بها في مؤسسة ENAFOR وذلك في الفترة من 06 أفريل 2023 إلى 03 ماي 2023.

منهجية الدراسة

تم استخدام المنهج الوصفي لكونه أكثر المناهج ملائمة لوصف الظواهر الاجتماعية والاقتصادية، حيث تم تجميع المعلومات والمعطيات المطلوبة في الجانب النظري للدراسة من خلال المراجع والنشرات والدوريات المنشورة. أما في الجانب التطبيقي للدراسة فقد اتبعنا منهجية استقصائية عن طريق التحقق من فرضية الدراسة بواسطة أسلوب الاستبانات ثم تحليلها إحصائيا باستخدام برنامج إحصائي معتمد (SPSSV25).

صعوبات الدارسة

- ✓ صعوبة الحصول على بعض المعلومات بسبب التحفظ في نشر المعلومة.
- ✓ قلة الدراسات المعمقة والمراجع التي تناولت معيار 570 خاصة باللغة العربية.

هيكل الدارسة

تم تقسيم الدراسة إلى فصلين مباشرة عقب المقدمة، حيث نتناول في الفصل الأول الإطار النظري لمحافظ الحسابات واستمرارية المؤسسات الاقتصادية الذي ينقسم إلى ثلاثة مباحث، تم التعرض في المبحث الأول لواجبات محافظ الحسابات ومسؤولياته (مفهوم، الأهمية، مسؤوليات، مهام...). وفي المبحث الثاني تعرضنا فيه لمبدأ استمرارية المؤسسة من منظور محافظ الحسابات (مفهوم، أهمية، المؤشرات...). المبحث الثالث تم ذكر فيه أهم الدراسات السابقة المرتبطة بالموضوع.

أما الفصل الثاني فقد خصصناه للدراسة التطبيقية والذي قسمناها إلى مبحثين، تم التعرض في المبحث الأول إلى الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة. وفي المبحث الثاني تناولنا نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها. لنختتم الدراسة بخلاصة النتائج ثم الخاتمة، تليها قائمة المراجع والملاحق.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات واستمرارية المؤسسات الاقتصادية

المبحث الأول: واجبات محافظ الحسابات ومسؤولياته

المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات ومسؤولياته

الفرع الأول: مفهوم التدقيق أهدافه، أهميته وأنواعه

الفرع الثاني: تعريف محافظ الحسابات وشروط ممارسة مهنته

الفرع الثالث: مهام وواجبات محافظ الحسابات

المطلب الثاني: الأهمية الاقتصادية والمالية لمحافظ الحسابات

الفرع الأول: مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة

الفرع الثاني: حدود مسؤولية محافظ الحسابات

الفرع الثالث: موقف الإدارة من تقييم المؤسسة على الاستمرارية في ضوء المعيار 570

المبحث الثاني: مبدأ استمرارية المؤسسة من منظور محافظ الحسابات

المطلب الأول: مفهوم مبدأ الاستمرارية وأثرها المحاسبي

الفرع الأول: مفهوم مبدأ الاستمرارية

الفرع الثاني: أهمية مبدأ الاستمرارية وأثرها المحاسبي

الفرع الثالث: نبذة عن معيار التدقيق الدولي الجزائري 570

المطلب الثاني: مسؤولية محافظ الحسابات عند تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار

الفرع الأول: مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار

الفرع الثاني: المؤشرات، الإجراءات والواجبات المتعلقة بتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية

الفرع الثالث: العوامل المرتبطة باستمرارية المؤسسة ودور محافظ الحسابات

المبحث الثالث: الدراسات السابقة المرتبطة بالموضوع

المطلب الأول: الدراسات العربية والأجنبية

الفرع الأول: الدراسات حول دور المراجع في تقييم الاستمرارية

الفرع الثاني: الدراسات حول طرق تقييم الاستمرارية من طرف المراجع

المطلب الثاني: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

الفرع الأول: أوجه التشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

الفرع الثاني: أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

المبحث الأول: واجبات محافظ الحسابات ومسؤولياته

المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات ومسؤولياته

الفرع الأول: مفهوم التدقيق أهدافه وأهميته وأنواعه

أولا: مفهوم التدقيق

عرفته جمعية المحاسبين الأمريكية AAA على أنه : "عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن وتقويمها بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل ذلك إلى الأطراف المعنية"[1].

كما تعني مهنة التدقيق التحقق الاقتصادي المنتظم لأدلة وقرائن الإثبات لما تحويه دفاتر وسجلات الشركة من بيانات في إطار مبادئ محاسبية متعارف عليها من خلال برنامج محدد مقدما بهدف إبداء الرأي الفني المحايد في صدق وعدالة التقارير المالية لقراءة ومستخدمي هذه التقارير.

ثانيا: أهداف التدقيق

كان ينظر إلى التدقيق على أنه الوسيلة التي يمكن بواسطتها اكتشاف الأخطاء أو الغش أو التزوير في دفاتر وسجلات المشروع وتغيرت هذه النظرة إلا أنها بقيت قاصرة على التحقق فقط من الدقة الحسابية للدفاتر والحسابات ومطابقة بيانات قوائم نتيجة الأعمال مع بيانات الدفاتر والسجلات المحاسبية دون إبداء الرأي في دلالة تلك البيانات ومدى الاعتماد عليها حيث أن اكتشاف الأخطاء أو الغش نتيجة طبيعية لقيام المدقق بوظيفته، وتطورت إلى إبداء رأي فني محايد في مضمون القوائم المالية ومدى دلالة تلك القوائم عن حقيقة المركز المالي للمشروع ونتيجة أعماله من ربح وخسارة، ويستند مدقق الحسابات في إبداء رأيه الفني في القوائم المالية على مجموعة الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي يجب أن يراعيها المشروع عند تسجيل العمليات المالية في الدفاتر والمستندات وتبويب تلك العمليات بشكل يمكن المشروع من إعداد القوائم المالية على أساس موضوعي يبين حقيقة نتيجة أعمال المشروع خلال فترة زمنية محددة وكذلك حقيقة مركزه المالي في نهاية تلك الفترة[2]، وبعد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر تطورت الشركات واتسعت أعمالها وزادت الحاجة إلى رؤوس الأموال مما أدى إلى نشوء الشركات المساهمة. هذا التطور أدى إلى زيادة الحاجة إلى شخص يقوم بعملية التحقق من حسن أداء الإدارة للأموال التي تقوم باستثمارها في تلك الشركات، والذي يتم عن طريق مدقق الحسابات والذي يجب أن يكون شخص مهني محايد يقدم تقريره باستقلال وحياد. حيث مرت أهداف التدقيق بالمراحل التالية :

---

[1] عاهد عيد سرحان، **"دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة عمى الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين"**، الجامعة الاسلامية – غزة– 2007– ص 25.

[2] ماهر موسى درغام، **"مدى التزام مدققي الحسابات القانونيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (570) " تقييم استمرارية المؤسسات "وأثره على جودة المعلومات المحاسبية** " (دراسة ميدانية)–الجامعة الاسلامية –غزة - 2013- ص 27–26

- ما قبل عام 1850 م كان الهدف من التدقيق اكتشاف الغش والاختلاس، ولذلك كان التدقيق تفصيلي، ولا يوجد أي وجود لنظام الرقابة الداخلية.
- ما بين 1850 م حتى 1900 م كان الهدف من التدقيق اكتشاف الغش والخطأ والاختلاس، ولذلك كان مستوى التحقق لبعض الاختبارات تفصيل مبدئي، ولا يوجد أي وجود لنظام الرقابة الداخلية.
- ما بين 1905 م حتى 1940 م كان الهدف من التدقيق تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء، وكان مستوى التحقق أو الفحص اختباري تفصيلي، لذلك بدء الاهتمام بالرقابة الداخلية.
- ما بين 1940 م حتى 1960 م كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي، وتم التحول نحو التدقيق الاختباري الذي يعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية.
- ما بين 1960 م حتى 2006 م وبعد التطور الذي حصل في بيئة الأعمال والانفتاح الاقتصادي الدولي وأثر العولمة على اقتصاديات الدولة فقد تغيرت النظرة إلى التدقيق مما تطلب من المدقق تقديم خدمات أهم من اكتشاف الأخطاء والغش وغيرها من الأهداف التقليدية ليقوم بعملية التدقيق من أجل تحقيق الأهداف العصرية التي تتلاءم وبيئة الأعمال الحالية حيث أصبحت أهداف التدقيق اليوم على النحو التالي:

أ. مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على أسباب عدم تحقيق الأهداف الموضوعة من قبل الشركة.

ب. تقييم نتائج الأعمال التي تم التوصل إليها مقارنة مع الأهداف المرسومة.

ج. العمل على تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاءة الإنتاجية والقضاء على الهدر والإسراف في جميع نشاطات الشركة.

د. تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع[1].

ثالثا: أهمية التدقيق

تنبع أهمية التدقيق من أهدافه، حيث يرى العديد من الأطراف التي تبين مدى أهمية التدقيق فيما يلي[2]:

- خدمة الأطراف الكثيرة ذات العلاقة بالقوائم المالية، حيث تمكنهم من اتخاذ القرارات.
- المساهمة في اتخاذ الخطوات التصحيحية من أجل استمرار الشركات في أداء وظائفها وتجنب الفشل بقدر الإمكان.
- المساهمة في رفع الكفاءة الإنتاجية في الشركات موضوع التدقيق.
- المساهمة في عملية التنمية والرفاهية الاجتماعية عن طريق إثارة الانتباه إلى نقاط الضعف في الشركات للقيام بالتصحيح المبكر.
- تمكن أصحاب الشركة من معرفة ومتابعة سير العمل في الشركة.

[1] ماهر موسى درغام، **مرجع سبق ذكره**، ص27.

[2] عاهد عيد سرحان، **مرجع سبق ذكره**، ص28

- اعتبار البيانات التي خضعت للتفتيش والتدقيق أداة صالحة لرسم الخطط واتخاذ الإجراءات المناسبة.
- اكتشاف الثغرات ونواحي القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية.
- انتظام أعمال المحاسبة لشعور موظفي المحاسبة بخضوعهم إلى أعمال التدقيق.

وتعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية ، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستفيد من القوائم المالية المدققة، وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها، ومن الأمثلة على هذه الطوائف والفئات، طائفة المديرين والمستثمرين والبنوك ورجال الأعمال والاقتصاد والهيئات الحكومية المختلفة ونقابات العمال.

رابعا: أنواع التدقيق

هناك من يقسم التدقيق إلى ثلاثة أقسام رئيسة، تشمل التدقيق المالي وتدقيق الالتزام والتدقيق التشغيلي وهي كالتالي[1]:

- تدقيق القوائم المالية.
- تدقيق الالتزام.
- التدقيق التشغيلي.

أ-تدقيق القوائم المالية: تعتبر أقدم الخدمات التصديقية وأوسعها انتشارا وتسمى بالخدمة المهنية التقليدية باعتبارها الخدمة المهنية الأم، التي انطلقت منها الخدمات التصديقية المتقدمة. حيث يقوم المدقق بعمل مستوى مرتفع من التأكيد بشأن مدى صدق مزاعم الإدارة الموجهة للطرف الثالث (مستخدمي القوائم المالية)، ومع ذلك تقدم مستوى مرتفعا، وليس مطلقا، من التأكيد بشأن مزاعم الإدارة ويأخذ هذا التأكيد صورة إيجابية في تقرير المدقق. لأن المدقق يؤكد على صدق مزاعم العميل، كما تعكسها القوائم المالية، ومن ثم رضاؤه بشأن مستوى التأكيد المقدم، بناء على ما قام به من إجراءات واختبارات، ونتائج هذه الإجراءات والاختبارات, وتدقيق القوائم المالية هو التدقيق الخارجي الذي يكون هدفه الخروج برأي فني محايد عن مدى عدالة البيانات المالية، وحقيقة تمثيلها للمركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية وفقا للمبادئ المحاسبية. وهذا الرأي يكون بمثابة تأكيد معقول) وليس مطلق(عن مدى خلو البيانات المالية من الانحرافات المادية. ويقوم المدقق بالتأكد من مدى مسايرة البيانات المالية لمعايير المحاسبة الدولية، وفي النهاية يقدم تقريره إلى المساهمين في الشركات المساهمة العامة والتوصية بالأسهم والمساهمة الخاصة وإلى من قام بتعيينه في الشركات والمشاريع الأخرى.

ب-تدقيق الالتزام: يتمثل الهدف من تدقيق الالتزام في تحديد ما إذا كان العميل قد التزم بإجراءات وقواعد محددة موضوعة من قبل سلطة ما أعلى. ويشمل تدقيق الالتزام في شركة خاصة تحديد ما إذا كان العاملين في إدارة المحاسبة يتبعون الإجراءات الموضوعة من قبل المراقب (المدير المالي) بالشركة أم لا، وفي الواقع، يحكم عمل كل منظمة خاصة وكل شركة غير هادفة للربح مجموعة من السياسات الموضوعة سلفا والاتفاقيات التعاقدية والمتطلبات القانونية التي تتطلب القيام بتدقيق الالتزام. حيث يتم التقرير عن نتائج

[1] ماهر موسى درغام، **مرجع سبق ذكره**، ص28-29.

تدقيق الالتزام إلى شخص محدد في الشركة التي يتم تدقيقها بدلا من التقرير إلى مجموعة من المستخدمين. وتعد الإدارة هي محل الاهتمام هذا التدقيق والمعنية بالتعرف على مدى الالتزام بالإجراءات والقواعد التنظيمية الموضوعة سلفا. وبالتالي فإن جزء كبير من هذا النوع يتم بواسطة مدققين يعملون فعلا في الوحدات محل التدقيق. وتوجد استثناءات، فعندما ترغب الشركة في تحديد ما إذا كان الأفراد أو الشركات المنوط بها إتباع متطلبات محددة يقومون بذلك فعلا، يقوم المدقق الذي تعينه المنظمة بالتحقق من مدى الالتزام بهذه المتطلبات[1].

جـ-التدقيق التشغيلي: يتضمن التدقيق التشغيلي الفحص والتقييم المنهجي المنظم لأعمال الشركة التي يتم أدائها بهدف تحسين كفاءة وفعالية الشركة وتحقيق الأهداف المعلنة للبرامج والأعمال، ولا شك أن استخدام الموارد بكفاءة يشير إلى تحقيق أعلى إنتاج أو أداء ممكن في حدود قدر معين من التكاليف، فالقدرة على زيادة الإنتاج أو الأداء دون تكاليف إضافية يفيد أنه يمكن استخدام الموارد بكفاءة أفضل، واستخدم في الماضي هذا التدقيق لتحديد مجموعة الأنشطة المختلفة التي تتضمن تقييم أداء الإدارة أو تخطيط الإدارة ونظم الرقابة على الجودة بالإضافة إلى تقييم الأنشطة والأقسام التشغيلية.

هذا النوع من التدقيق يتضمن الحصول على أدلة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للشركة وتقييمها من أجل الحكم على كفاءة وفعالية هذه الأنشطة مقارنة مع الأهداف المحددة، ثم تقديم التوصيات التي يراها المدقق ضرورية، ويطلق على هذا النوع أحيانا التدقيق الإداري أو تدقيق الأداء. ويعتبر عملية منتظمة للحصول على أدلة تتعلق بكفاءة وفاعلية الأنشطة التشغيلية الخاصة بشركة معينة. وتقييم هذه الأدلة بالنسبة للأهداف المحددة. ويمكن تعريف التدقيق التشغيلي بشكل أخر بأنه: "بحث منظم عن طرق تحسين الكفاءة والفعالية والاقتصادية في كل عمليات الشركة، لذلك فهو يختص بفحص طرق تشغيل واستخدام التسهيلات البشرية والمادية والفنية للشركة للتحقق من مدى كفاءة التشغيل وفعالية سياسات الشركة"، حيث يتناول ثلاثة جوانب أساسية بالنسبة لأداء الشركة وهي الاقتصادية والكفاءة والفعالية، أما الاقتصادية فتعني إنجاز الأعمال بأقل التكاليف الممكنة، وهي تتعلق بالشروط والبنود التي تحصل الشركة من خلالها على الموارد اللازمة لها (بشرية ومادية وذلك بالحصول على الموارد بالجودة والكمية المناسبة وبأقل تكلفة. أما الكفاءة تعبر عن العلاقة بين المدخلات والمخرجات، أي تحقيق الأهداف بأقل تكلفة، وهذا يعني تعظيم المخرجات باستخدام نفس القدر من الموارد المحددة، أو تقليل المدخلات لتحقيق القدر المحدد من المخرجات[2].

كما يمكن تقسيم أنواع التدقيق إلى:

1-الأنواع المتداخلة: يأخذ التدقيق عدة مفاهيم ومعاني وهذا حسب الأدوار التي يلعبها داخل المؤسسة لهذا وردت له عدة تقسيمات لتحقق حاجة المجموعات الطالبة لتقريرها، فالحاجة لنوع معين تنبثق من الحاجة

[1] **نفس المرجع السابق**، ص29.

[2] **نفس المرجع السابق**، ص30.

لفحص بند معين داخل المؤسسة ينسجم مع طبيعة هذا النوع، فهناك أنواع مرتبطة ارتباطا وثيقا بالتدقيق المالي وتسمى بالأنواع المتداخلة للتدقيق أهمها[1]:

- من ناحية نطاق عملية التدقيق: التدقيق الكامل، والتدقيق الجزئي.
- من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق: تدقيق مستمر طوال العام، وتدقيق في نهاية العام أو عند الطلب.
- من حيث الهيئة التي تقوم التدقيق: التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.
- من حيث درجة الالتزام بعملية التدقيق: التدقيق الإلزامي والتدقيق الاختياري.
- من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ: تدقيق عادي والتدقيق لغرض معين.

2-الأنواع المستقلة للتدقيق: تجدر الإشارة هنا إلى أن هذه الأنواع لا ترتبط بالموضوع المراد دارسته، لهذا يتم التطرق في هذا العنصر إلى أهم الأنواع المستقلة للتدقيق والاكتفاء بالإشارة إلى بقية الأنواع فنجد من هذه الأنواع[2]:

- التدقيق المالي (Audit Financier)
- تدقيق العمليات (Audit opérationnel)
- التدقيق الجبائي (Audit fiscale)

3-أنواع أخرى للتدقيق: هناك أنواع أخرى للتدقيق حيث كما هو معلوم أن التدقيق يتبع بيئته ومن بينها ما يلي:

- تدقيق الجودة.
- التدقيق الإداري
- التدقيق الاجتماعي
- تدقيق الإعلام الآلي
- تدقيق نظم المعلومات

<u>الفرع الثاني: تعريف محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة</u>

<u>أولا: تعريف محافظ الحسابات</u>

تعتبر محافظة الحسابات نوع من أنواع التدقيق الخارجي في الجزائر، وتدعى أيضا بالتدقيق القانوني والتي تعد إلزامية بقوة القانون التجاري بالنسبة لأنواع من الشركات التجارية، والتي يقوم بها محافظ الحسابات (مندوب الحسابات)، والذي يعرف كما يلي:

عرف محافظ الحسابات حسب المادة 22 من القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه : " كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت

[1] د.رواني بوحفص، **التدقيق المالي والمحاسبي دروس نظرية**، "مطبوعة دروس مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية ، جامعة غرداية، قسم المحاسبة، سنة 2018-2017 ، ص14

[2] درواني بوحفض، مرجع سبق ذكره، ص16

مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لإحكام التشريع المعمول به "[1].

ويمكن استخلاص تعريف محافظ الحسابات من القانون التجاري، حيث جاء في نص المادة 715 مكرر 4 من القانون : "تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية، للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحته، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصدقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة، وصحة ذلك ويتحقق مندوب الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين"[2]، بالإضافة إلى التعاريف القانونية السابقة يوجد عدة تعاريف لمحافظ الحسابات نذكر منها:

1- المدقق هو الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول لممارسة مهنة أو يكون على عضوية في مكتب أو شركة مؤهلة للقيام بدور المحاسبين القانونيين، وهو الشخص الذي يتحمل المسؤولية الشاملة عند إنجاز مهمة التدقيق[3].

2- كما يعرف كذلك بأنه الشخص الذي يطمئن له المساهمين على سلامة النتائج التي تظهرها الحسابات النهائية في شكل تقرير يرفعه إليهم في ختام المراجعة السنوية[4].

ثانيا: شروط ممارسة المهنة

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط التالية[5]:

1- أن يكون جزائري الجنسية؛

2- أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛

3- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛

4- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛

5- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛

6- أن يؤدي اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم .

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01المؤرخ في 29جوان ،2010**المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد ،42المادة 22. ، ص7

[2] القانون التجاري، الأمانة العامة للحكومة، ،2007ص188.

[3] زاهرة توفيق عاطف سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى**، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ،2009ص191.

[4] حسين عمر، **الموسوعة الاقتصادية**، الطبعة الرابعة، دار الفكر العربي للنشر والتوزيع، ،1992ص422.

[5] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم ،10-01مرجع سبق ذكره، المادة 8ص5.

الفرع الثالث: مهام وواجبات محافظ الحسابات

أولا- مهام محافظ الحسابات

لقد نصت المادة 23 من القانون 10-01 على المهام التي تسمح وتساعد محافظ الحسابات للقيام بعمله كما يجب أن يكون وتتمثل هذه المهام في[1]:

- ❖ يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج وعمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات. يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرين للمساهمون أو الشركاء أو حاملي الحصص. يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.
- ❖ يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- ❖ يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة العامة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال الشركة أو الهيئة.
- ❖ وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.
- ❖ عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصادقة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع والكيانات التابعة لنفس مركز القرار

ثانيا – واجبات محافظ الحسابات

كما يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصادقة أو عند الاقتضاء رفض مبرر قانوني للمصادقة.
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.
- تقرير خاص حول الاتفاقيات التنظيمية.
- تقرير خاص حول الامتيازات الخصوصية الممنوحة للمستخدمين.
- تقرير خاص حول تطور نتيجة لسنوات الخمسة الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.

[1]-المادة 23من **القانون 01-10**المؤرخ في 29يونيو سنة 2010**المتعمق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد** ، عدد42، الجزائر، 2010، ص.08.

– تقرير خاص في حالة ما إذا لوحظ تهديد على استمرار الاستغلال.

المطلب الثاني: الأهمية الاقتصادية والمالية لمحافظ الحسابات

الفرع الأول : مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم الاستمرارية المؤسسة[1]

تتلخص مسؤولية محافظ الحسابات في الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حول مدى ملائمة استخدام الإدارة لافتراض الشركة المستمرة في إعداد البيانات المالية واستنتاج ما إذا كان هناك شك جوهري حول قدرة الشركة على الاستمرار كالشركة مستمرة، وتوجد هذه المسؤولية حتى لو لم يشمل إطار إعداد التقارير المالية على متطلب صريح لقيام الإدارة بعمل تقييم محدد لقدرة الشركة على الاستمرار كالشركة مستمرة. لكن وكما هو وارد في معيار التدقيق الدولي 200، فان الآثار المحتملة للضوابط المتأصلة على قدرة المدقق على كشف البيانات الخاطئة الجوهرية تكون أكبر بالنسبة للأحداث أو الظروف المستقبلية التي يمكن أن تؤدي إلى توقف الشركة عن كونها الشركة مستمرة، ولا يستطيع المدقق بأن يتنبأ بهذه الأحداث أو الظروف المستقبلية وعليه لا يمكن اعتبار عدم وجود إشارة إلى شكوك الشركة المستمرة في تقرير المدقق على أنه ضمانة حول قدرة الشركة على الاستمرار كشركة مستمرة.

إن مسؤوليات محافظ الحسابات متنوعة نوجزها فيما يلي:

1 – المسؤولية المدنية (القانونية)

نصت المادة60 من القانون 10–01 على انه يعد محافظ الحسابات أثناء ممارسة مهامه مسؤولا مدنيا تجاه زبائنه في الحدود التعاقدية.

وطبقا لأحكام القانون التجاري فان محافظ الحسابات مسؤول سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء و اللامبالاة التي قد يرتكبها في ممارسة وظيفته، ولا يكون مسؤولا مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة والأعضاء مجلس المديرين إلا إذا لم يكشف عنها في تقريره للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية رغم اطلاعه عليها[2].

2– المسؤولية الجزائية (جنائية)[3]

تتمثل في ارتكاب جريمة تتعدى منها الشخص الطبيعي أو المعنوي إلى الإضرار بالمجتمع وتنتهي بعقوبة يحددها قانون العقوبات وتكون في الحالات التالية:

– تدوين بيانات كاذبة في تقارير أو حسابات أو وثائق قام بإعدادها في سياق ممارسة المهنة. المصادقة على وقائع مغايرة للتحقيق في أية وثيقة يتوجب إصدارها قانونا أو بحكم قواعد ممارسة المهنة. عدم التصريح

---

[1] عمر شريقي، **"التنبؤ بالفشل المالي للشركة بين مسؤولية المدقق و الإدارة في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 570 "الشركة المستمرة " و التشريع الجزائري – أبحاث اقتصادية و إدارية لجامعة محمد خيضر** – "بسكرة– جوان 2016 –ص235–236.

[2] القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، الدادة 715مكرر 14ص .91

[3] محمد بوتين، **المحاسبة العامة للشركة**، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر ، ،1999ص57–58.

بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية إذا تم اكتشافه. عدم احترام المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالشركة.

– خطأ يصدر من محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله لواجباته.

– ضرر يصيب المدعي نتيجة خطأ محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته. – رابطة نسبية بين خطا محافظ الحسابات الذي أصاب المدعي.

نصت المادة 62 من القانون 10-01 أن يتحمل محافظ الحسابات، المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني. ومن بين المخالفات التي يرتكبها محافظ الحسابات والتي يتحمل على أثرها مسؤولية جزائية وعقوبة السجن أو الغرامة المالية أو العقوبتين معا حسب الحالة، نذكر ما يلي[1]:

1- الممارسة بصفة غير قانونية لمهنة محافظ حسابات؛

2- المنح عمدا أو الموافقة على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبث في إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين؛

3- الممارسة العمودية وقبول الاحتفاظ بوظيفة محافظ حسابات بالرغم من عدم الملائمة القانونية؛

4- تعمد محافظ الحسابات تقديم معلومات كاذبة أو تأكيدها، او عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية التي علم بها وكيل الجمهورية؛

5- إفشاء السر المهني عدا الاستثناءات.

3- المسؤولية التأديبية[2]

إذا أخل محافظ الحسابات بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينتمي إليها فقد يتلقى المعني بالأمر إنذار، ويترب على ذلك إجراءات تأديبية كالتوقيف المؤقت عن مزاولة المهنة، شطب الاسم من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة وغيرها.

كما يجب الإشارة بالإضافة إلى المرسوم التنفيذي رقم 13-10 ممضي في 13 يناير 2013، الجريدة الرسمية عدد 3 مؤرخة في 16 يناير 2013، والذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها. حسب نص المادة 63 من القانون 10-01 يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم ومن بين الوضعيات التي تعتبر كمخالفات أو تقصير في القواعد المهنية نذكر[3]:

---

[1] عمر شريقي، عمر شريقي، **التنظيم الذهني للمراجعة: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه**، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف ،1ص .145

[2] بن جبور سهيلة،"**واقع ممارسة مهينة المحاسبة في الجزائر**"، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق، كمية العلوم الاقتصادية، جامعة مستغانم ، سنة 2018، ص17

[3] عمر شريقي، عمر شريقي، **التنظيم الدهني للمراجعة: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه**، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف ،1ص .148

1- خرق القانون والقواعد المهنية؛
2- التقصير المهني الخطير (التهاون)؛
3- السلوك الغير ملائم والمتعارض مع نزاهة وأمانة وشرف المهنة، حتى وإن لم يتعلق بالمهنة

وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في :

4- الإنذار ؛
5- التوبيخ؛
6- التوقيت المؤقت في مدة أقصاها ستة (06) أشهر ؛
7- الشطب من الجدول.

الفرع الثاني: حدود مسؤولية محافظ الحسابات[1]:

تتمثل حدود المسؤولية المتعلقة بمحافظ الحسابات فيما يلي:

- أن عملية التدقيق أصبحت تعتمد على نظام العينات أثناء الاختبارات.
- أن ثمة عمليات مدبرة ومحبوكة جيدا من قبل موظفين و مسؤولين في شركة العميل لا يستطيع مدقق الحسابات اكتشافها مهما بلغت خبرته.

الفرع الثالث: موقف الإدارة من تقييم المؤسسة على الاستمرارية في ضوء المعيار 570:

إن مدقق الحسابات في الجزائر يتطلب منه أثناء قيامه بمهام التدقيق أن يأخذ بعين الاعتبار معايير المحاسبة الدولية في حالة عدم وجود ما يعارض ذلك في التشريعات الجزائرية السابقة المفعول. كما أن عملية التدقيق أصبحت تعتمد على نظام العينات أثناء الاختبارات. وثمة عمليات مدبرة ومحبوكة جيدا من قبل موظفين و مسؤولين في شركة العميل لا يستطيع مدقق الحسابات اكتشافها مهما بلغت خبرته[2].

والملاحظ على ما تناولته التشريعات الجزائرية حول الموضوع، أن النظام المحاسبي لم يشر صراحة إلى وجوب إعداد الإدارة لتقييم يبين وضعية الشركة فيما يخص قدرتها على الاستمرار[3]، وما هي طريقة التقييم أومن يقوم بذلك أو وقت القيام بذلك، ماعدا وجوب مراعاة فرض الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية والإفصاح عن الشكوك عن الاستمرارية في حالة وجودها. أما فيما يخص المدقق فانه ملزم بإعداد تقرير خاص في حالة ملاحظة ما يهدد قدرة الشركة على الاستمرار، بالإضافة إلى عدة إجراءات يجب القيام بها من خلال الاتصال بمجلس الإدارة وطلب التوضيحات والإجراءات التي يتخذها حول الوقائع والأحداث التي يمكن أن تتسبب في فشل مالي الشركة أو تعرقل قدرتها على الاستمرار، كما أنه يمكنه استدعاء جمعية عامة ليقدم فيها ملاحظاته واستنتاجاته.

---

[1] المرجع السابق، ص09.

[2] **القانون 07-11**المؤرخ بتاريخ 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي- المادة06.

[3] **المرسوم التنفيذي 156/08المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07المتضمن النظام المحاسبي المالي- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية** -العدد 27الصادر في 28ماي 2008 -الجزائر- المادة07.

المبحث الثاني: مبدأ استمرارية المؤسسة من منظور محافظ الحسابات

المطلب الأول: مفهوم مبدأ الاستمرارية وأثرها المحاسبي

الفرع الأول: مفهوم مبدأ الاستمرارية

بموجب افتراض الشركة المستمرة، ينظر إلى الشركة على أنها مستمرة في الأعمال إلى المدى المنظور، ويتم إعداد البيانات المالية للأغراض العامة على أساس الشركة المستمرة، ما لم تنوي الإدارة تصفية الشركة أو إيقاف العمليات أولم يكن لديها بديل واقعي غير القيام بذلك ، ويمكن أن يتم أو لا يتم إعداد البيانات المالية للأغراض الخاصة وفقا لإطار إعداد التقارير المالية الذي يتعلق به أساس الشركة المستمرة (مثلا أن يكون أساس الشركة المستمرة غير ذي علاقة ببعض البيانات المالية التي تم إعدادها على أساس الضريبة في بعض نطاقات الاختصاص، وعندما يكون من الملائم استخدام افتراض الشركة المستمرة، يتم تسجيل الأصول والالتزامات على أساس أن الشركة ستكون قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها في سياق الأعمال الطبيعي IFAC)[1].

وفرض الاستمرارية في المحاسبة يعني أن الشركة سوف تستمر في عملياتها، ولن تخرج من الصناعة، أويتم تصفيتها وحتى يتم ذلك يجب أن تكون قادرة على زيادة مواردها بشكل كافي، 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.

وأصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بفرض الاستمرارية، والذي يهدف إلى تحديد مسؤولية المدقق عند تدقيق البيانات المالية المتعلقة بالشركة بملامسة الاستمرارية كأساس لإعداد البيانات المالية، وحدد مجموعة من المؤشرات التي تساعد مدقق الحسابات في اكتشاف حالات الشك باستمرارية العميل وصنفت إلى مؤشرات مالية، ومؤشرات تشغيلية، ومؤشرات قانونية وتنظيمية ووجود واحد أو أكثر من هذه المؤشرات لا يعني دائما أن فرض الاستمرارية موضع تساؤل، وحدد كذلك المعيار مجموعة من الإجراءات يجب على المدقق القيام بها عندما تثار الشكوك حول استمرارية العملاء، وكذلك الصيغ التي يضمنها في تقريره في ضوء النتائج التي توصل إليها[2].

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

وكذلك إن استمرارية الشركة تعني توقع قدرة الشركة على الاستمرار في المستقبل القريب، وعموما فإن المستقبل القريب يعني فترة لا تتجاوز سنة مالية واحدة بعد الفترة المنتهية، والتي يفترض فيها إعداد القوائم المالية في غياب المعلومات التي تشير إلى عكس ذلك، وبالتالي تسجيل الأصول والخصوم على أساس قدرة الشركة على تحصيل قيمة الأصول وسداد الالتزامات التي عليها من النشاط العادي، وإذا كانت

---

[1] العمودي أحمد – **دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة عمى الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في الأردن** – " رسالة ماجستير – جامعة ال البيت – الأردن– 2001–ص 245

[2] IFAC – International Standard on auditing 570 **« Going concern »** -2010- (Accessed on December-2014)

هذه الفرضية لا مبرر لها، فإن الشركة ربما لا تستطيع تحصيل قيمة الأصول كما هي بالمبالغ المسجلة، وربما يوجد تغييرات في مبالغ وتواريخ استحقاق والالتزامات، وتبعا لذلك فإن مبالغ وتبويب الأصول في القوائم المالية ربما تحتاج إلى تعديل".

تعد الشركة مستمرة وأنها سوف تبقى في الاستمرار حتى تستنفذ الموارد والموجودات التي امتلكتها، وأن نشاطها "يعد مستمرا ولا علاقة له بالعمر الطبيعي للملاك ، ويقوم هذا الفرض على أن استمرارية الشركة هي الوضع الطبيعي، وأن احتمال التصفية أو التوقف عن مزاولة النشاط يمثل حالة استثنائية، كما يستند إلى أن موجودات الشركة وبخاصة المعمرة منها يتم تجديدها وإعادة إعمارها باستمرار، لذا فإنه يصبح من المعقول افتراض أن الشركة ستبقى في الاستمرار إلى أمد غير منظور، وهذا الفرض على صلة بفرض الوحدة المحاسبية، وهو يكرس مبدأ الفصل بين الشخصية المعنوية للشركة وشخصية المالك أو الملاك[1].

كما يلعب هذا الفرض دورا مهما في إعداد القوائم المالية الختامية، إذ أنه بناء على استمرارية الشركة فإن ميزانيتها تعد في نهاية كل فترة مالية، وذلك ما لم يظهر قرينة أوشك في عدم صحة أو ملائمة هذا الفرض أو بعدم القدرة على الاستمرار، فحينذاك تخضع الشركة لإجراءات التصفية وعدم استمراريتها، وفي حال ظهور أية مؤشرات تثير مثل هذا الشك، فإنه يتوجب على المدقق إجراء الاختبارات الكفيلة بالتحقق من طبيعة المشكلة التي تثير هذا الشك، وإذا ما توصل إلى قناعة بعدم قدرة الشركة على الاستمرار، فعليه حينئذ اتخاذ الرأي المناسب في تقريره الذي يعبر عن رأيه في البيانات المالية.

الفرع الثاني: أهمية مبدأ الاستمرارية وأثره المحاسبي

يعتبر استخدام هذا الفرض من السمات الرئيسية لأي مشروع مهما كان نوع نشاطه سواء كان صناعية أو تجارية أو زراعية أو خدمية، وفي ظل هذا الفرض فإن الشركة يقتنى أصولها 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:

فرض الاستمرارية ومبدأ التكلفة التاريخية[2]: 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 حاليا في الأدبيات المحاسبية، باعتبار أن منهج التكلفة التاريخية هو المقبول عموما في الحياة العملية، وأن افتراض استمرارية الشركة يبرر تطبيق وانتشار القياس وفق التكلفة التاريخية كحالة طبيعية.

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

---

[1] قايد ، محمد أمين "– **نحو مبادئ متعارف عليها لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية** –"مجلة المحاسبة و الإدارة و التأمين – العدد - 32مطبعة جامعة القاهرة- 1985-ص .121

[2] حنان، رضوان حلوة ،"**تطور الفكر المحاسبي** "، مكتبة دار الثقافة للطباعة و النشر و التوزيع ، الطبعة الأولى، عمان، الأردن - 1998-ص348.

بالرغم من العيوب المتراكمة والكثيرة لمبدأ التكلفة التاريخية، إلا أنه يتمتع بالعديد من المزايا الهامة وأهمها بالمطلق أنه لا يوجد حتى الآن مبدأ التسجيل الأصول والالتزامات على أساس موضوعي غير مبدأ التكلفة التاريخية، ولكن يمكن للمحاسبين والمدققين والمدراء الماليين للشركات تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية المعدل ليساير التطور الواقع لمهنة المحاسبة ومهنة التدقيق.

فرض الاستمرارية ومبدأ الدورية[1]:إن فرض الاستمرارية يستلزم تقسيم حياة الشركة إلى فترات زمنية يطلق عليه الفترة المالية يحدد في نهايتها نتيجة أعمال الشركة ومركزها المالي عن تلك الفترة المالية والفترات السابقة لها، وقد نشأ عن تطبيق فرض الاستمرارية وتحديد الفترات المالية مشاكل محاسبية تتطلب وضع طرق محاسبية لمعالجتها مثل:

1. مشكلة الإيرادات المستحقة والمقدمة.
2. مشكلة المصروفات المستحقة والمقدمة.
3. مشكلة المخصصات والاحتياطيات.
4. مشكلة الاستهلاكات.

فرض الاستمرارية ومبدأ تحقق الإيراد[2]:كذلك يؤثر هذا الفرض على طريقة تحديد الربح وتحديد المركز المالي للمشروع فهو يقتضي عدم الانتظار حتى نهاية الشركة وتقييم مركزها المالي في ذلك الحين وإنما اقتضى الأمر الوقوف عند نهاية فترة زمنية محددة لقياس عائدها وبالتالي تحديد المركز المالي للمشروع في نهاية هذه الفترة المالية، وتحديد الربح من عدمه يعتبر رقابة مستمرة من الأطراف ذات الصلة بالشركة للتأكد من نجاحه أو فشله.

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 والقوائم 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 والحسابات 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.

ونستنتج أن مبدأ الثبات والتجانس يتناغم مع فرض استمرار الشركة في أعمالها الاعتيادية إلى فتره طويلة، حيث أنه ليس من المحتمل تصفية الشركة أو حتى تغيير طبيعة نشاطها في الوقت الراهن، ويعني ذلك أنه إذا أنتفي فرض الاستمرارية فلا داع لوجود مبدأ الثبات والتجانس.

فرض الاستمرارية ومبدأ الحيطة و الحذر[3]:يعتبر مبدأ الحيطة والحذر من المبادئ التي تتناغم أيضا مع فرض الاستمرارية حيث يتجاهل المحاسبين الأرباح التي لم تتحقق وأخذ كل الخسائر المتوقعة في الحسبان

---

[1]الصحن عبد الفتاح ، و عمر حسين،"**دراسات في المحاسبة المالية**"، الشركة شباب الجامعة– الإسكندرية – 1977– ص9.

[2]عاهد عيد سرحان– مرجع سبق ذكره– ص57–58.

[3]عاهد عيد سرحان– مرجع سبق ذكره– ص58

وعدم تسجيل المكاسب المحتملة حتى تتحقق بالفعل، ومن خلال مفهوم مبدأ الحيطة والحذر نجد أنه غير ممكن التطبيق إلا في حالة وجود فرض الاستمرارية.

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

الفرع الثالث: نبذة عن معيار التدقيق الدولي الجزائري570

1. نبذة عن معايير التدقيق الدولية (ISA)

تعتبر معايير التدقيق الدولية (ISA) محاولة لوضع معايير يستند إليها محافظ الحسابات بغض النظر عن الموقع الجغرافي المتواجد به، وقد ازدادت الحاجة لهذه المعايير بعد التفتح الاقتصادي الذي يشهده العالم وتطور الشركات وتفرعها عبر الدول، فسعى مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB) إلى وضع معايير تلقى قبولا دوليا[1].

حيث يهدف تقرير محافظ الحسابات إلى تقديم رأيه حول مصداقية القوائم المالية من خلال استعمال معايير التدقيق التي تمكنه من التأكد أن تلك القوائم تم إعدادها وفقا للمعايير المحاسبية المطلوبة أم لا ، ولكن هذه المعايير سواء المحاسبية منها أو الخاصة بعملية التدقيق فأنها غير متماثلة وغير موحدة بين الدول، وكما سبقت الإشارة إلى أهم الأسباب التي طالبت بوجود معايير التدقيق الدولية (ISA) والتي تتمثل في نشوء الشركات المتعددة الجنسيات، تطور أسواق رأس المال ،وظهور مكاتب التدقيق الدولية، كل هذه الأسباب وغيرها دعت إلى وضع قواعد موحدة تحكم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي، وكان النداء إلى وضع معايير التدقيق الدولية (ISA) في تزايد مما جعل العديد من الدول والهيئات المهنية تسعى لتلبية هذه الحاجة الملحة ، لكن وبدون شك كان من الصعب وضع معايير موحدة تلائم جميع الدول وتناسب جميع الظ روف نظرا للتباعد الجغرافي والاختلافات في الثقافة وممارسة الأنشطة والأعمال.

وقد تم تطوير المعايير الدولية للتدقيق عن طريق مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) المؤسس في عام 1977 ،إذ قام بتطوير إرشادات فنية وأخلاقية وتعليمية دولية للمحافظين، إلا أن هذه المعايير لم تطبق في جميع الدول، رغم المجهودات التي قام بها المجلس لتطوير هذه المعايير، حيث توجد بعض الدول ما زالت تطبق معايير التدقيق الخاصة بها أو أنها تنظم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بمجموعة من القوانين والتشريعات، وقد يعود ذلك لعدم وعي الدول بأهمية هذه المعايير والدور الذي يمكن أن تلعبه في تطوير عجلة التنمية.

[1] بهلولي نور الهدى ، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي ، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، فرحات عباس، سطيف1 ،2016/ 2017 ،ص 37

فقد يرى البعض أن معايير التدقيق الدولية (ISA) ليست إلا محاولة للتنسيق بين المعايير المطبقة عبر الدول، أي هي محاولة لتقليل الاختلافات في ممارسة هذه المهنة لأنه لا يمكن وضع معايير موحدة دوليا، ويرجع ذلك للاختلافات في ظروف البيئة والتباينات في مستويات الثقافة، لكن لابد من عدم الإنكار أن معايير التدقيق الدولية (ISA) نجحت في درجة معينة من التوحيد والتماثل وإلغاء التعارض والذي خدم الشركات متعددة الجنسيات وخفض من تكاليفها[1].

لذا يرى البعض الآخر أن معايير التدقيق الدولية (ISA) تعتبر التمثيل الدولي الأعلى والأفضل كمعايير تدقيق متعارف عليها عموما (GAAS) وأنه على الرغم من وجود دول لا تلتزم بتطبيق معايير التدقيق الدولية (ISA) إلا أنها تستخدمها بشكل أساسي في وضع معايير خاصة بها.

ومهما كان الموقف اتجاه هذه المعايير فأن أهميتها تتزايد في العصر الحاضر بزيادة أهمية الحصول على معلومات محاسبية صادقة ودقيقة من جهة، وانتشار الشركات متعددة الجنسيات من جهة أخرى، فالمشاكل الناتجة عن الإفصاح المحاسبي لدى شركات عملاقة في بداية القرن الحادي والعشرين كشركة Enron في مجال الطاقة، وشركة Worldcom في قطاع الاتصالات، وشركة Xerox في قطاع معدات الطباعة وشركة Merc للأدوية وغيرها والتي أدت إلى إفلاس بعضها، و نتيجة إخفاق مكاتب التدقيق في اكتشاف التلاعبات والأخطاء في القوائم المالية، تم الكشف عن فشل معايير التدقيق المعتمدة من قيل المحافظين، والسعي وراء معايير أخرى تغطي الجوانب المختلفة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي، وكذا المشكلة التي واجهتها الشركات المتعددة الجنسية في اختلاف المعايير بين الدول جعلت الطلب يتزايد نحو معايير تدقيق تقلل التفاوت بين ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في أنحاء العالم واستجابة لهذا الطلب و لمواجهة تلك المشاكل تم إصدار معايير التدقيق الدولية (ISA)، والتي يمكن إبراز أهمية استخدامها أو اعتمادها في النقاط التالية:

- ❖ تعتبر بمثابة مكمل للمعايير الوطنية.
- ❖ تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية.
- ❖ تعتبر أساسا لتوحيد معايير التدقيق خاصة في ظل بعض التغيرات مثل العولمة، تحرير التجارة الدولية وتكنولوجيا المعلومات.
- ❖ تعد أكثر تجانسا بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة.
- ❖ تعتبر أكثر ملائمة لتدقيق حسابات الشركات متعددة الجنسيات

2. معيار التدقيق الدولي (الجزائري) 570

يجب أن يكون هناك تقييم لقدرة الشركة على الاستمرارية من خلال توضيح أن أطر إعداد التقارير المالية تحتوي على متطلب صريح للإدارة وعمل تقييم محدد لقدرة الشركة على الاستمرارية، وعلى معايير تتعلق بالمسائل التي سيتم دراستها والاستقصاءات التي سيتم عملها فيما يخص الشركة المستمرة، ويمكن أيضا تحديد المتطلبات التفصيلية المتعلقة بمسؤولية الإدارة عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار بإفصاح البيانات المالية ذات العلاقة في القانون أو النظام، وقد لا يوجد في أطر إعداد التقارير المالية الأخرى

1المرجع السابق، ص 38

متطلب صريح يقتضي من الإدارة عمل تقييم محدد لقدرة الشركة على الاستمرارية. لكن، وبما أن افتراض الشركة المستمرة يعتبر مبدأ أساسيا في إعداد البيانات المالية، وتزداد درجة الشك المرافقة, للناتج الحدث أو الظرف بشكل جوهري كلما كان وقت حدوث الحدث أو الظرف أبعد في المستقبل، ولهذا السبب تحدد معظم أطر إعداد التقارير المالية التي تقتضي تقييم إدارة صريح الفترة التي يتعين على الإدارة فيها أخذ كافة المعلومات المتوفرة بالحسبان، وكذلك حجم ومدى تعقيد الشركة وطبيعة وظروف أعمالها ودرجة تأثرها بالعوامل الخارجية التي يؤثر فيها على التقدير المتعلق بناتج الأحداث أو الظروف[1].

و للإشارة فان المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 " استمرارية الاستغلال" المستمد من المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 " فرض الاستمرارية"، يعالج التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية[2].

المطلب الثاني : مسؤولية محافظ الحسابات عند تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار

قد أشارت توصيات لجنة معايير التدقيق الدولية على أن[3]:

على المدقق أن يكون مهتما بترتيب وإعادة تسجيل الأصول والالتزامات في حالة وجود احتمال عدم قدرة الشركة على الاستمرار وفي حالة وجود شكوك جوهرية أو ظروف غير مؤكدة حول قدرة الشركة على الاستمرار فان على المدقق أن يتحفظ في تقريره أو يمتنع عن إبداء الرأي.

وبينت التوصية رقم 34 الصادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ASB أنه طبقا لمعايير التدقيق المقبولة ,قبولا عاما لا يطلب من المدقق البحث عن مشاكل تتعلق بالاستمرارية لأنه في حالة عدم توفر معلومات تثير الانتباه إلى ذلك فانه يفترض بأن الشركة مستمرة، ولكن المدقق يبقى مهتما ومنتبها إلى وجود ما يهدد الاستمرارية وعند قيامه بتكوين رأيه لابد أن يأخذ في الاعتبار أي معلومات تثير الانتباه إلى ما يتعلق بالاستمرارية وأية عوامل يمكن أن تؤدي إلى التخفيف من تلك المعلومات وتلطيفها.

الفرع الأول: مسؤولية محافظ الحسابات عند تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار

إن أي شك للمدقق بعدم إمكانية الشركة التي يقوم بتدقيقها على الاستمرار وتعرضها للفشل المالي والإفلاس في المستقبل القريب ولا يظهر ذلك في القوائم المالية، يعني أن القيم الواردة في القوائم المالية بعيدة كل البعد عن العدالة. ولذلك فانه يتوجب على المدقق عند التخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق وعند تقييم النتائج أن يكون يقظا لإمكانية عدم ملائمة فرض الاستمرارية في الشركة، حيث أنه إذا كان لديه شك

---

[1]- IFAC, Op.Ct.

[2]المعيار الجزائري للتدقيق 570 "**استمرارية الاستغلال** – "المجلس الوطني للمحاسبة– وزارة المالية– الجزائر– ص 3.

[3]رشا حمادة – **دور مدقق الحسابات في التنبؤ بالفشل المالي الشركة** -نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين – العدد 13 –الأردن – كانون الثاني - 2003-ص .02

في عدم قدرة الشركة على مواصلة الاستغلال وتعرضها للفشل المالي، فانه يتوجب أن يجمع الأدلة الكافية والمناسبة لتأكيد أو تبديد ذلك الشك ولمدة لا تزيد عن سنة مالية واحدة من تاريخ الميزانية[1].

كما تعتبر الإدارة هي المسؤولية عن القوائم المالية المنشورة، وذلك كونها المسؤولة عن إعدادها وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ومعايير المحاسبة الدولية والأحكام والقوانين والتشريعات المحلية المعمول بها، حيث يعتبر فرض الاستمرارية من الفروض المهمة التي يجب أن تأخذها الإدارة بعين الاعتبار عند إعدادها للقوائم المالية.

وتكمن مسؤولية الإدارة فيما يخص فرض الاستمرارية أنها تقوم بتقييم استمرارية الشركة باستخدام طرق التحليل المناسبة، وأن تقوم بعملية التقييم للنتائج المستقبلية المتوقعة من العمليات والأحداث المحاطة بعدم التأكد، وذلك في نقطة زمنية تحددها.

الفرع الثاني: المؤشرات والإجراءات والواجبات المتعلقة بتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية

أولا: مؤشرات تقييم استمرارية الشركة محل التدقيق[2]

فيما يلي مؤشرات أو أحداث أو ظروف يمكنها، منفردة أو مجتمعة، أن تلقي بتوقعات سلبية على افتراض استمرارية الشركة. وهذه المؤشرات ليست شاملة ولا يشير وجود بند أو أكثر دائما إلى وجود شكوك جوهرية.

المؤشرات المالية: تتمثل في:

-صافي الالتزام أو مركز الالتزام الحالي (رأس المال العامل).
-القروض ثابتة المدة التي تقترب من تاريخ الاستحقاق دون احتمالات واقعية بالتجديد أو التسديد، أو الاعتماد الزائد على القروض قصيرة الأجل لتمويل الأصول طويلة الأجل.
-التدفقات النقدية التشغيلية السلبية التي يشار إليها في البيانات المالية التاريخية أو المستقبلية.
-النسبة المالية الرئيسية السلبية.
-الخسائر التشغيلية الجوهرية أو التدهور الحاد في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد التدفقات النقدية.
- تقطع أو عدم استمرار أرباح الأسهم.
-عدم القدرة على سداد الدائنين في المواعيد المستحقة.
-عدم القدرة على الامتثال لبنود اتفاقيات القروض.
-التحول من الشراء النقدي إلى الشراء بالأجل عند التسليم مع الموردين.
-عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير المنتجات الجديدة الأساسية أو الاستثمارات الأساسية الأخرى.

المؤشرات التشغيلية: تتمثل في:

---

[1] عمي عبد القادر الذنيبات – تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية : نظرية وتطبيق – الطبعة الثالثة – دار وائل للنشر – عمان- 2010 - ص 92.

[2] محمد زكي الحوراني" **-مدى التزام مدققي الحسابات القانونيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 570 "تقييم استمرارية الشركات و أثرها على جودة المعلومات المحاسبية** -الجامعة الاسلامية – غزة – 2013 –ص48.

- نية الإدارة تصفية الشركة أو إيقاف العمليات.
- خسارة الإدارة الرئيسية دون بديل عنها.
- خسارة سوق رئيسي أو عملاء رئيسيين أو حق امتياز أو رخصة أو موردين رئيسيين.
- صعوبات العمل ونقص الموردين المهمين.
- ظهور منافس ناجح جدا.

المؤشرات القانونية والتنظيمية: تتمثل في:

أ. عدم الالتزام مع متطلبات رأس المال أو المتطلبات القانونية الأخرى.

ب. تعليق الإجراءات القانونية أو التنظيمية الأخرى ضد الشركة والتي إذا نجحت، ستؤدي إلى مطالب من المرجح ألا تكون الشركة قادرة على الوفاء بها.

ت. التغيرات في القانون أو النظام أو سياسة الحكومة المتوقع أن تؤثر سلبا على الشركة.

ث. الكوارث غير المؤمنة أو المؤمنة بأقل مما تستحق عند حدوثها

ثانيا: الإجراءات التي يجب أن يركز عليها المدقق بخصوص الشك المتعلق بفرض الاستمرارية

تشير الفقرة رقم 9 من معيار التدقيق الخاص بالاستمرارية رقم 570 إلى أنه وأثناء عملية التدقيق يقوم المدقق بتطبيق إجراءات التدقيق المصممة من قبله للحصول على أدلة تدقيق كأساس للتعبير عن رأيه في القوائم المالية، وعندما يثار الشك بخصوص قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية فان بعض من هذه الإجراءات قد تعطي أهمية إضافية للتأكد من فرض الاستمرارية ، 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.
- فحص الأحداث بعد نهاية الفترة وخاصة البنود المؤثرة على قدرة الوحدة على الاستمرار في ضوء فرض الاستمرار.
- تحليل ومناقشة أخر بيانات مالية دورية متوفرة.
- فحص شروط إصدار السندات واتفاقيات القروض، وتحديد ما إذا كان هناك أي انتهاك لها وإخلال في تطبيقها.
- قراءة محاضر اجتماع الجمعية العامة للمساهمين، ومحاضر مجلس الإدارة واللجان الهامة للتعرف على صعوبات التمويل.
- الاستفسار من المستشار القانوني للوحدة بخصوص الدعاوي المرفوعة على الشركة والمطالبات المالية وإمكانية خسارة الشركة لهذه الدعاوي من عدمه، وتكلفة هذه الدعاوي على الشركة.

[1] جمعة أحمد حليمي -**التدقيق و التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق** –عمان – دار الصفاء– للنشر و التوزيع– الطبعة الأولى– ص 169.

ثالثا: واجبات المدقق بشأن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار

حسب الفقرة 11 من معيار التدقيق الدولي رقم 570 تتمثل واجبات المدقق بشأن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار فيما يلي[1]:

- يجب على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة تفيد إمكانية احتمال تنفيذ هذه الخطط ونتيجة هذه الخطط سوف يتحسن الوضع المالي للوحدة، ولهذا يجب على المدقق عادة دراسة الإقرارات المكتوبة من الإدارة بالنسبة لهذه الخطط.
- يجب على المدقق 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.
- يجب على المدقق عند تحليل التدفق النقدي، والربح، والتوقعات ذات العلاقة أن يأخذ بعين الاعتبار الاعتماد على نظام الوحدة في تكوين هذه المعلومات ، كما يجب عليه أن يأخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت الفروض الأساسية مناسبة للتوقعات الظاهرة في ظل الظروف، بالإضافة إلى ما تقدم يجب على المدقق مقارنة البيانات المالية المتوقعة وكذلك البيانات غير المالية لأحداث الفترة السابقة مع النتائج التاريخية، والبيانات المتوقعة للفترة الحالية مع النتائج الفعلية .

الفرع الثالث: العوامل المرتبطة باستمرارية المؤسسة ودور محافظ الحسابات

أولا: العوامل التي تؤثر على دور محافظ الحسابات في تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية

يلعب المدقق دورا كبيرا في زيادة المصداقية في القوائم المالية من خلال إعطاء رأيه الفني المحايد بعد قيامه بالفحص وبذل العناية المهنية المعقولة، وتختلف قدرة المدقق على تقييم 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 المحقق قادرا على تقييم قدرة الشركة على الاستمرار.

ولكن هل مقدرته على ذلك تمكنه من القيام بدوره حيال هذا الفرض، للإجابة على ذلك استندنا إلى دراسة ما كتب حول دور المدقق بشكل عام ومؤهلاته وواجباته ومسؤولياته، ومن أهم العوامل التي تؤثر على دور المدقق في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية نجد[2]:

1-مؤهلات المدقق

تعتبر مؤهلات المدقق وقدراته من العوامل المهمة في التأثير على دوره في تقييم قدرة الشركات المساهمة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية ،وبالنظر إلى المؤهلات التي يتطلب القانون من مدقق الحسابات حتى يحصل على رخصة لمزاولة المهنة نجد أنه لابد للشخص الحاصل على رخصة مزاولة المهنة أن يكون حاصلا على درجة علمية على الأقل ليسانس في المحاسبة أو أحد فروع العلوم الاقتصادية المشابهة، بالإضافة إلى حصوله على خبرات عملية تطول وتقصر حسب الدرجة العلمية له ،وعادة هذه

[1] IFAC, Op.Ct.

[2] عاهد عيد سرحان- مرجع سبق ذكره- ص68-70

المؤهلات والخبرات العملية لا تكفي لحصوله على رخصة مزاولة المهنية بل لابد له حتى يقوم بممارسة المهنة ، من اجتياز دورات تأهيلية تأهله لمزاولة المهنة وكذلك امتحانات تقوم على إجراءاها الجهات المنظمة للمهنة ويمكن اعتبار المؤهلات التالية ضرورية للمحقق :

أ. المؤهلات العلمية: أن يكون المدقق 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، و الحصول على شهادة بحضور دورة على الأقل في ذلك وان يكون المدقق صاحب ثقافة علمية عامة في العلوم المشابهة لعلم المحاسبة.

ب. الصفات الشخصية للمدقق: أن يتميز بالصدق والأمانة والنزاهة والاستقلالية بحيث يعطي رأيه دون تردد وبحيادية و موضوعية.

ج. النواحي القانونية: أن يكون المدقق مطلعا على القوانين المختلفة التي لها علاقة بمهمة تدقيق الحسابات وتشمل:

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

كذلك يجب ألا يكون متورطا في قضايا قانونية النصب احتيال أو قضايا أخلاقية لفترة محدده قبل حصوله على شهادة مزاولة المهنة، وكل دولة حسب قوانينها.

إن توفر الأمور السابقة لابد أن يتم التأكد منها بأن يجتاز المدقق 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 المدقق بإجراءات التدقيق الكافية يقوي من دوره في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار وفي نفس الوقت يعفيه من المسؤولية إذا تبين أن الشركة تتعرض لمشاكل تتعلق بقدرتها على الاستمرار، ولكن في حالة وجود مؤشرات تتعلق بالاستمرار مع تقصير من المدقق 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 المدقق المالية ، وإذا أراد القيام بذلك فإن الأتعاب تلعب دورا مهما في التأثير على دور المدقق في تقييم قدرة الشركات على القيام بأعمالها الاعتيادية بصورة مستمرة ، وهذا يتطلب إعادة النظر بنسبة الأتعاب التي يأخذها المدقق وطريقة تحديدها ، وكذلك قد يتطلب الأمر تحديد الحد الأدنى للأتعاب المسموح بالتعاقد عليها.

4- الإدارة

إن ممارسة الإدارة ضغوطا على المدقق قد يؤثر على استقلاليته، أوقد تقوم الإدارة بإخفاء بعض المعلومات عنه وعدم اطلاعه على الحقيقة، وقد تكون هذه المعلومات غير واضحة له أوليس لديه علم بها أصلا، أما إذا كان يعلم بها ولم يستطع الحصول عليها فإنه لابد أن يبين ذلك في تقريره أو ترك العمل مع الشركة مع بيان ذلك وسبب تركه للشركة على أساس أن هناك تضييقا لنطاق المراجعة من قبل الإدارة على المدقق الخارجي المستقل.

5- سرية المعلومات

حيث تعتبر المحافظة على أسرار العميل من آداب المهنة التي نصت عليها القوانين، ولكن عدم وضوح هذا الأمر في ذهن المدقق قد يؤدي به إلى عدم الإفصاح عن بعض الأمور المتعلقة بالاستمرار، أو حفاظا على سرية المعلومات وخاصة إن 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 المدقق أن يدرك ما يحيط بفرض الاستمرار من مخاطر وعليه بعض المؤشرات قد لا يتم إدراكها بسهولة لعدم فهمه لها، وكلما زاد تعقيد المؤشر الذي يتعلق بالاستمرار كلما زادت صعوبة قيام المدقق بدوره حين ذلك.

ونرى أن عامل الثقافة والاهتمام بالموضوع محل الدراسة من قبل الجهات المعنية بعملية التقييم من أهم العوامل التي تؤثر على دور المدقق الخارجي في عملية تقييم قدرة الشركات على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية، لذلك لابد من أن تقوم الجمعيات والمؤسسات المهنية التي تعنى بالمهنة العمل على تطوير مهارات مناسبة, وتثقيفهم بما يخص عملية التقييم وأهمية التقييم بالنسبة لهم وللعميل، وكذلك للمستفيدين من القوائم المالية.

ثانيا: أثار تقييم قدرة الشركة على الاستمرار على تقرير محافظ الحسابات

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

ويجب الإشارة إلى أن تقرير المدقق يساعد في ترسيخ مصداقية القوائم المالية، ومع ذلك فإن تقرير المدقق لا يكفل مستقبل حياة الوحدة، لذلك يختلف التقرير باختلاف موقفه من فرض الاستمرار في الحالات التالية[1]:

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 الممكنة وخصوصا خطط الإدارة للتصرفات المستقبلية، ويجب على الإدارة الإفصاح عن ذلك في القوائم المالية، لذا في حالة عدم كفاية الإفصاح يكون رأي المدقق كما سبق القول.

إن المدقق يقوم بإعطاء الرأي النظيف (غير المتحفظ) في الحالتين التاليتين:

1–إذا تبين له نتيجة الفحص والإجراءات الجديدة التي أتبعها أن فرض الاستمرار الذي بنيت عليه القوائم المالية لا يزال قائما وصحيحا.

2–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 المدقق ما الأمور التي تستدعي الإفصاح دون إلحاق الضرر بالشركة، وفي حالة تقديره لذلك وقيام الإدارة بالإفصاح عنه فإنه يعطي رأيا نظيفا.

الحالة الثانية: عدم إزالة الشك حول الاستمرار

أ– إذا لم يقتنع المدقق بان الشك حول فرض الاستمرار لم يحل، يجب عليه أن يأخذ في الاعتبار ما إذا كانت القوائم المالية تتضمن:

1– وصفة كافية للظروف الهامة التي أدت إلى الشك الجوهري حول قدرة الوحدة على الاستمرار في التشغيل بالنسبة للمستقبل القريب.

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.

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 تكون ضرورية إذا كانت الوحدة لا تستطيع الاستمرار في ضوء فرض الاستمرار.

وإذا اعتبر الإفصاح المتوافر كاف فإن المدقق يجب عليه عدم التعبير بالتحفظ أو إبداء رأي معاكس.

تشير الفقرة رقم (16) من معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية أنه يجب على المدقق تعديل تقريره بإضافة فقرة لتأكيد هذا الموضوع وإبراز مشكلة الاستمرار وجذب الاهتمام إلى هذه الإيضاحات المفصحة عنه في القوائم المالية والتي تضمنها الفقرة السابق ذكرها، وهذه الفقرة الإضافية تكون كما يلي (ISA،No. 570):

[1] جمعة و آخرون - **مفاهيم التدقيق المتقدمة** -المجمع العربي للمحاسبين القانونيين– عمان، الأردن–2001 –ص. 21/17

"بدون التحفظ في رأينا نحن نجذب الانتباه إلى الإيضاح X في القوائم المالية تعرضت الشركة إلى خسارة صافية تبلغ (XXX) خلال العام المنتهي في 12/ 31 /200 X،وكما في هذا التاريخ فإن الالتزامات الجارية للشركة تجاوزت الأصول الجارية المبلغ (zzz) وإجمالي الالتزامات تجاوز إجمالي الأصول بمبلغ (yyy)، هذه العوامل إلى جانب الموضوعات الأخرى المذكورة في الإيضاح تثير شكا جوهريا في أن الشركة سوف تكون قادرة على الاستمرار".

جدير بالذكر أن المحقق ليس ممنوعا من التعبير بالامتناع عن الرأي بشأن الشك في الاستمرار.

ب – إذا كان الإفصاح في القوائم المالية غير كاف، يجب على المدقق إعطاء رأي متحفظ أو عكسي كما يراه مناسبة، وفي حالة التحفظ فإن فقرة الرأي تكون كما يلي:

"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 برأينا، فيما عدا حذف المعلومات التي تضمنتها الفقرة سالفة الذكر، فإن القوائم المالية تعطي وجهة نظر عادلة وحقيقة (تعرض بعدالة ومن كافة جوانبها المادية) المركز المالي للشركة في ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية في العام المنتهي...."

إن المدقق يقوم بإعطاء الرأي المتحفظ (غير نظيف) في الحالات التالية:

1. 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.
2. إذا اتخذت الإدارة تلك الإجراءات الملطفة و بينت ذلك في خططها ولكنها لم تقم بالإفصاح عن تلك الإجراءات في الملاحق مع اعتبار المدقق أن ذلك ضروري.
3. إذا كانت الإجراءات التي اتخذتها الإدارة غير كافية لإزالة الشك حول صحة الرضا الاستمرار.
4. إذا وجد أن مؤشرات عدم قدرة الشركة على الاستمرار جوهرية وأنه لا يمكن التخفيف من تأثيرها، وأن الشركة مهددة مهما اتخذت من إجراءات في حدود إمكانياتها.

الحالة الثالثة: اعتبار فرض الاستمرار غير ملائم

بناء على الإجراءات الإضافية التي قام بها المدقق، والمعلومات التي حصل عليها بالإضافة إلى تأثير العوامل الممكنة، إذا قرر المدقق 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 المدقق التعبير بالرأي العكسي.

إن المدقق يقوم بإعطاء رأي متحفظ أو معاكس أيهما انسب (أو حسب ظروف الحال) في الحالات التالية

1. إذا تبين له أن القوائم المالية لم تعد أساسا في ضوء فرض الاستمرارية.

2. إذا لم تقم الإدارة بالإفصاح عن الأمور التي ستقوم بها لإزالة أثر هذه المؤشرات على الاستمرارية فإن المدقق يقرر حسب الأنسب وحسب الأهمية أن يتخذ رأيا متحفظا أو معاكسا.

3. إذا أقتنع المدقق أن الشركة لن تستطيع الاستمرار مهما اتخذت من إجراءات، فعلية أن يعتبر إن فرض الاستمرار الذي بنيت عليه القوائم المالية لم يعد قائما، وبالتالي فإنه يقرر إما أن يتخذ رأيا متحفظا أو معاكسا.

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

1- إذا لم تقم الإدارة بإعطائه المعلومات التي يحتاجها للتأكد من صحة فرض الاستمرارية وإزالة الشكوك أو تأكيدها.

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

وفي جميع الأحوال لابد للمدقق من مناقشة هذه المؤشرات والظروف مع الإدارة، و إذا كان أنسب فمع لجنة التدقيق ومجلس الإدارة للتأكيد من عدم وجود أمور أخرى تناقض رأيه أو تغيره إذا اتضحت له حقائق أخرى.

ثالثا: الآثار المرتبطة على تقرير المدقق فيما يتعلق بالاستمرارية

إن تقرير المدقق له آثاره الواضحة سواء على عملائه الذين يدقق لهم حساباتهم أو على الأطراف الأخرى ذات العلاقة أو على المدقق نفسه ، وفيما يخص تقرير المدقق عن أمور تتعلق باستمرارية الشركة فان ذلك أيضا له أثاره على كافة الأطراف ذات العلاقة سواء كانت الشركة تعاني من مشاكل ضعف القدرة على الاستمرار أم لا ، و سواء تحفظ المدقق في تقريره ، أولم يتحفظ بالنسبة للقدرة على الاستمرار ، ويمكن تلخيص الآثار المترتبة على تقرير المدقق في الحالات السابقة كما يلي[1]:

1 – إذا كان العميل ليس لديه مشاكل تتعلق بالاستمرارية وقام المدقق بالتحفظ بالنسبة لقدرة الشركة على الاستمرار في عملها فإن ذلك يؤدي إلى:

أ – بالنسبة للمدقق: يؤدي إلى إساءة العلاقة بين المدقق وعميله، لأن المدقق قد أدى بتقريره إلى إلحاق الضرر بالعميل، وقد يقوم العميل بمطالبة المدقق بالتعويض وملاحقته قانونيا وبذلك يتعرض المدقق للمسؤولية المدنية ويخسر أحد عملائه علاوة على تعرض سمعته وشهرته للتشويه واتخاذ مواقف سلبية من قبل الشركات الأخرى مما يلحق الضرر به، وكل ذلك بسبب إعطائه تقريرا لا يمت للحقيقة بصلة، حيث أن التقرير يشير إلى عدم قدرة الشركة على الاستمرار بأعمالها وأن الحقيقة عكس ذلك.

ب – إثارة المشاكل للعميل مع الغير: هنا ونتيجة الرأي المتحفظ للمدقق في تقريره عن العميل فان علاقة العميل مع زبائنه المختلفين تتأثر سلبيا، وقد يؤدي ذلك لمواجهة العميل لمشاكل تتعلق بالاستمرارية فعلا، لأن قراءة التقرير من جميع الأطراف ذات العلاقة يتأثرون به، وبالتالي قراراتهم ستكون مبنية على التقرير،

[1]1 Thomas Kida – **« An Investigation into Auditors continuity and related Qualification Judgment** » - journal of Accounting Reearthl Autumn- 1980-p 506-520

فقد لا يستطيع الحصول على التمويل الكافي أو الشراء لأجل أو غير ذلك، وكل ذلك سيؤدي إلى وقوع الشركة في عسر مالي ومن ثم تتعثر.

2-إذا كان العميل لديه مشاكل تتعلق بالاستمرارية وقام المدقق بنشر تقرير نظيف (غير متحفظ) بالنسبة لقدرة الشركة على الاستمرار في عملها فإن ذلك يؤدي إلى:

أ-بالنسبة للمدقق: يتعرض للمساءلة من قبل العميل ومن قبل الجمهور ولذا يتعرض للمسؤولية المدنية والجزائية وكذلك المسؤولية التأديبية وذلك إذا تبين أنه لم يقم ببذل العناية المهنية الكافية برغم أن مؤشرات عدم القدرة على الاستمرار واضحة بحيث يستطيع المدقق من خلال الفحص العادي اكتشافها ولذلك فإن المدقق يتعرض للملاحقة القانونية ويظهر بمظهر المهمل وبالتالي يسيء إلى سمعته في مجتمع الأعمال وقد يفقد عميله وعملاء آخرين.

ب-بالنسبة للعميل والمستفيدين الآخرين: فإنهم يتعرضون لمشاكل منها إرباك العميل وعدم قدرته على تدارك الأمر قبل أن تصبح الشركة في موقف خطر، إذ لو قام المدقق بإبلاغ العميل بذلك فقد يستطيع إجراء الخطوات التصحيحية التي قد تحسن من حالة الشركة، وأما بقية المستفيدين والذين يعتمدون على رأي المدقق عن القوائم المالية فإنهم يعتبرون هذا الرأي مرشدا لهم في اتخاذ قراراتهم، وبالتالي فإن هذه الحالة تؤدي بهم إلى اتخاذ قرارات غير سليمة.

3-إذا كان العميل لديه مشاكل تتعلق بالاستمرارية وقام المدقق بالتحفظ في تقريره بالنسبة لذلك فإن هذا يؤدي إلى:

أ-بالنسبة للمدقق: يكون المدقق قد أتم دوره بشكل جيد وبذل العناية المهنية اللازمة وهذا برفع من مكانته في مجتمع الأعمال ويكسبه ذلك شهرة وسمعة حسنه وتزداد ثقة الجمهور به وبتقاريره ويكون قد حصن نفسه من المساءلة ومن الملاحقة القانونية، إلا أن تقريره هذا قد يلحق الضرر به من قبل العميل وخاصة أنه لا يتم الالتزام بالقانون غالبا، فتكون الإدارة صاحبة القرار فيما يتعلق بالمدقق، لذلك تسوء العلاقة بين العميل والمدقق وذلك لخوف العميل على سمعة الشركة ولكن في المحصلة هذا أفضل للمدقق.

ب-بالنسبة للعميل: قد يتضرر نتيجة لذلك لأن علم الجمهور بهذا الأمر قد يؤثر على قراراتهم المتعلقة باستمرارية الشركة، وبالتالي يزيد من ضعف الشركة ولكن بالنسبة للجمهور فإنه يكون قد أدى لهم خدمة جيدة وساهم في ترشيد قراراتهم، وكذلك بالنسبة للعميل فإن المدقق يكون قد ساهم في الإنذار المبكر له فيما يتعلق بضعف قدرة الشركة على الاستمرار مما يتيح له المجال لاتخاذ القرارات التصحيحية وتدارك الأمور.

4-إذا كان العميل ليس لديه مشاكل تتعلق بالاستمرار وقدم المدقق تقريرا نظيفا فإن ذلك يؤدي إلى:

أ-بالنسبة للمدقق: فإنه يكون قد أدى دوره بشكل جيد وبذل العناية المهنية الكافية فجاء تقريره ورأيه تعبيرا عن الحقيقة وهذا يكسبه السمعة الحسنة وتزداد ثقة الجمهور به وتزداد ثقة عميله به.

ب-بالنسبة للعميل: فإنه تزداد ثقته بالمدقق وبوضعه المالي ويكون مطمئنا على سلامة الشركة وتزداد ثقة الجمهور بالشركة ويزداد الإقبال عليها والاستثمار فيها.

أهداف المراجع هي:

1. الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيما يتعلق به وبشأن استنتاج مدى استخدام الإدارة الأساس للاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية.

2. استنادا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، استنتاج ما إذا كان يوجد عدم تأكد جوهري ذو علاقة بأحداث أو ظروف، قد تثير شكا كبيرا بشأن قدرة الشركة على البقاء كالشركة مستمرة.

3. إعداد تقرير وفقا لهذا المعيار.

رابعا: إجراءات المدقق لتقييم المخاطر والنشاطات ذات العلاقة

عند القيام بإجراءات تقييم المخاطر المطلوبة، ينبغي أن يدرس المدقق إمكانية وجود أحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بتوقعات سلبية على قدرة الشركة على الاستمرارية. وبالقيام بذلك، يحدد المدقق ما إذا قامت الإدارة بالفعل عمل تقييم أولي لقدرة الشركة على الاستمرارية أم لا وذلك من خلال التالي[1]:

أ. إذا تم القيام بهذا التقييم، ينبغي أن يناقش المدقق التقييم مع الإدارة ويحدد ما إذا خلفت الإدارة أحداث أو ظروفه يمكنها، منفردة أو مجتمعة، أن تلقي بتوقعات سلبية على قدرة الشركة على الاستمرارية، وإن كان الأمر كذلك، خطط الإدارة لمعالجتها.

ب. إذا لم يتم القيام بهذا التقييم، فينبغي أن يناقش المدقق مع الإدارة أساس الاستخدام المقصود الافتراض الشركة المستمرة ويستفسر من الإدارة ما إذا كان هناك أحداث أو ظروف يمكنها منفردة أو مجتمعة، أن تلقي بتوقعات سلبية على قدرة الشركة على الاستمرارية.

1- تقدير تقييم الإدارة للاستمرارية الشركة: عند قيام المدقق بتقييم استمرارية الشركة لا بد أن يقدر ما يلي:

أ. ينبغي أن يقدر المدقق تقييم الإدارة لقدرة الشركة على الاستمرارية.

ب. عند تقدير تقييم الإدارة لقدرة الشركة على الاستمرارية، فعلى المدقق أن يغطي نفس الفترة التي استخدمتها الإدارة في العمل على تقييمها كما هو مطلوب وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق أو وفقا للقانون أو النظام إن كان يحدد فترة أطول. وإذا كان تقييم الإدارة لقدرة الشركة على الاستمرارية يغطي فترة أقل من اثني عشر شهرا من تاريخ البيانات المالية كما هو محدد في معيار التدقيق الدولي للأحداث اللاحقة. فعلى المدقق أن يطلب من الإدارة تمديد فترة تقييمها إلى اثني عشرة شهرا على الأقل من ذلك التاريخ.

بعد تقدير تقييم الإدارة، يأخذ المدقق بعين الاعتبار ما إذا كان تقييم الإدارة يشمل كافة المعلومات ذات العلاقة التي يدرك المدقق أنها نتيجة للتدقيق.

في الفترة ما بعد تقييم الإدارة ينبغي أن يستفسر المدقق من الإدارة حول معرفتها بالأحداث أو الظروف ما بعد فترة التقييم الإدارة الذي يمكن أن تلقي بتوقعات سلبية على قدرة الشركة على الاستمرارية.

2-إجراءات التدقيق الإضافية عند تحديد الأحداث أو الظروف: حيث إذا تم تحديد أحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بتوقعات سلبية لقدرة الشركة على الاستمرارية، فينبغي على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة لتحديد إمكانية وجود شك جوهري من خلال القيام بإجراءات تدقيق إضافية، بما فيها أخذ عوامل التخفيف بعين الاعتبار، وتشمل هذه الإجراءات:

أ. في حالة عدم قيام الإدارة بتقييم قدرة الشركة على الاستمرار، يطلب من الإدارة عمل تقييمها.

[1] جربوع ، يوسف محمود- **مراجعة الحسابات المتقدمة** -مكتبة الطالب الجامعي – الطبعة الأولى- غزة- فلسطين – -2002- ص285-286.

ب. تقييم خطط الشركة للتصرفات المستقبلية فيما يتعلق بتقييمها لاستمرارية الشركة، سواء كان من المرجح أن يحسن ناتج هذه الخطط من الوضع وما إذا كانت هذه الخطط جدية في مختلف الظروف.

ت. دراسة ما إذا توفرت أي معلومات أو حقائق إضافية منذ تاريخ قيام الإدارة بالتقييم.

ث. طلب إقرارات خطية من الإدارة، وإذا أمكن، من المكلفين بالرقابة، فيما يتعلق بخططهم للتصرفات المستقبلية ومدى جدوى هذه الخطط.

وعند إعداد الشركة لتوقع تدفقات نقدية ويعتبر تحليل التوقعات عامة هاما في دراسة الناتج المستقبلي للأحداث أو الظروف في تقييم خطط الإدارة للتصرفات المستقبلية: تقييم موثوقية البيانات الأساسية المتولدة لإعداد التوقعات.

3- استخدام افتراض استمرارية الشركة بشكل ملائم مع وجود شكوك جوهرية: إذا أستنتج المدقق أن استخدام فرض استمرارية الشركة ملائم في مختلف الظروف مع وجود شكوك جوهرية، ينبغي أن يحدد المدقق ما إذا كانت البيانات المالية:

أ. تصف بشكل كافي الأحداث أو الظروف الرئيسية التي يمكنها أن تلقي بتوقعات سلبية على قدرة الشركة على الاستمرارية وخطة الإدارة للتعامل مع هذه الأحداث أو الظروف.

ب. تفصح أن هناك شكوكا جوهرية تتعلق بالأحداث أو الظروف الرئيسية التي يمكنها أن تلقي بتوقعات سلبية على قدرة الشركة على الاستمرارية ولذلك، يمكن أن تكون غير قادرة على الحفاظ على أصولها والوفاء بالتزاماتها في سياق الأعمال الطبيعي.

في حال تقديم إفصاحات كافية في البيانات المالية، ينبغي على المدقق أن يعبر عن رأي غير معدل ويضم فقرة التأكيد في تقرير المدقق من أجل:

أ. إبراز وجود شكوك جوهرية تتعلق بالأحداث أو الظروف التي يمكنها أن تلقي بتوقعات سلبية على قدرة الشركة على الاستمرارية.

ب. لفت الانتباه إلى الملاحظة في البيانات المالية.

إذا لم يتم عمل إفصاح كافي في البيانات المالية، فينبغي على المدقق التعبير عن رأي متحفظ أو رأي مخالف، حسبما هو ملائم، ويذكر المدقق في التقرير أن هناك شكوكا جوهرية يمكنها أن تلقي بتوقعات سلبية على قدرة الشركة على الاستمرارية.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة المرتبطة بالموضوع

المطلب الأول: الدراسات العربية والأجنبية

الفرع الأول: الدراسات حول دور المراجع في تقييم الاستمرارية

1- دراسة ساسية مساهل (2017)[1]:تهدف الدراسة إلى توضيح مدى تأدية مكاتب المراجعة في الجزائر دورها في التنبؤ بالتعثر المالي للمؤسسات من خلال تطبيق إجراءات الإنذار على المؤسسات التي تتعرض لصعوبات تهدد استمراريتها والعوامل المتحكمة في ذلك، وقد استخدمت في ذلك دراسة استطلاعية ودراسة كمية، تمثلت الدراسة الاستطلاعية في رصد القوانين المنظمة لمهام محافظ الحسابات المرتبطة بتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار والإبلاغ على الصعوبات التي تهدد حياتها، أما الدراسة الكمية انطلقت من نموذج لتفسير قرار محافظ الحسابات تم اختباره على عينة تتكون من 87 محافظ حسابات تم استجوابهم من خلال استمارة استبيان . أهم النتائج المتوصل إليها كانت :

-بالنسبة للدراسة الاستطلاعية توصلت إلى أن هناك العديد من نقاط الضعف التي تكتنف الإطار القانوني كان أبرزه أن التعبير عن رأي محافظ الحسابات في مجرد تقرير خاص يضعف من جدوى دور محافظ الحسابات، كما أن هذا التقرير يبقى في المؤسسة حيث لا يوجه إلا لجمعية المساهمين وإدارة المؤسسة، بالإضافة إلى ضعف الرقابة والإشراف على أعمال محافظ الحسابات من قبل الهيئات المهنية وعدم حرصها على تطبيق النصوص القانونية بسبب تداخل الصلاحيات بين هذه الهيئات (المجلس الوطني للمحاسبة، المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية للمحاسبة).

- أما الدراسة الكمية فقد كانت تدور حول العلاقة بين تطبيق محافظ الحسابات لإجراءات الإنذار على المؤسسة المتعثرة وإصداره تقرير خاص من جهة والعوامل التي تفسر قيام محافظ الحسابات بتطبيق هذه الإجراءات، حيث أسفرت نتائج التحاليل على أن محافظي الحسابات في الجزائر يميلون إلى تطبيق إجراءات الإنذار على المؤسسات عندما تكون هذه المؤسسات خاصة وأسباب تعثرها واضحة، ومن العوامل التي تساعدهم في ذلك نجد اعتمادهم على أدوات التحليل المالي.

2- دراسة ماهر عياش الأمين (2016)[2]:تهدف الدراسة إلى بيان مدى استخدام محافظي الحسابات في سوريا لمعيار التدقيق الدولي 570 المتعلق باستمرارية المؤسسة في عملها، والتعرف على وجود شك جوهري في قدرتها على الاستمرار، ومدى ملائمة مؤشرات الشك التي يستدل بها المحافظون على قدرة المؤسسة على الاستمرار مع المؤشرات المحددة في المعيار المذكور، كما تهدف الدراسة إلى التعرف على إجراءات التدقيق الإضافية التي يتبعها المدققون في حالة وجود أحداث أو ظروف قد تؤثر على استمرارية المؤسسة

[1]ساسية مساهل، دور مكاتب المراجعة في التنبؤ بتعثر المؤسسات دراسة على عينة من المكاتب العاملة بسطيف و الجزائر العاصمة، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة فرحات عباس (سطيف 1)، 2016-2017.

[2]- ماهر عياش الأمين، مدى استخدام مدقق الحسابات الخارجي لمعيار التدقيق الدولي 570 "دراسة ميدانية في البيئة السورية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات الجامعية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (38)، العدد (4) 2016، ص 49.

ومدى ملائمة هذه الإجراءات مع الإجراءات المحددة في المعيار المذكور. استخدمت هذه الدراسة استبانة وزعت على عينة من محافظي الحسابات عددها (27) محافظا، وخلصت الدراسة إلى:

– أهم المؤشرات التي تساعد محافظي الحسابات محل الدراسة في تقييم استمرارية المؤسسة عند وجود شك جوهري في قدرة المؤسسة محل الدراسة على الاستمرار هي وجود خسائر مالية متكررة، زيادة المطلوبات المتداولة على الموجودات المتداولة، تأخر توزيع الأرباح لعدد من السنوات.

– أهم الإجراءات الإضافية التي يقوم بها المحافظ عندئذ تحليل ومناقشة التدفقات النقدية والأرباح مع الإدارة.

3- دراسة نعيم تومان مرهون الزيادي وقاسم محمد عبد الله البعاج (2015)[1]:تهدف الدراسة إلى تقييم العوامل المؤثرة على استمرارية المؤسسة لدى شركات المقاولات، من خلال تحديد أهم العوامل أو قدرة الشركة على الاستمرار في تحقيق أهدافها ، فضلا عن : تحديد الوسائل والإجراءات التي من الممكن أن في تجنب الشركات لحالات الفشل التي تتعرض لها من جراء مؤثرات داخلية أو خارجية أوجدتها بيئة الشركة التي تعمل فيها، استخدمت هذه الدراسة عينة عشوائية بسيطة اشتملت على (68) مستجيب يعملون كمدراء مفوضين في الأسباب التي من يكون لها دور في الشركات المقاولات في محافظة الديوانية . وخلصت الدراسة إلى عدد من الاستنتاجات كان أهمها :

- الجهد البشري يلعب دورا مؤثرا سواء في نجاح أو فشل شركات المقاولات؛
- هناك العديد من العوائق التي تواجه الشركات أهمها حالات الفساد الإداري والمالي التي يمارسها كبار موظفي الإدارات الحكومية في إحالة المناقصات على شركات المقاولات أو في صرف مستحقاتها أو استلام المشاريع المنفذة منها والتي تؤدي إلى حرمان عدد كبير من الشركات من الحصول على أعمال أو تحملها تكاليف إضافية تحت مسميات عديدة؛

التغيير في السياسات و القوانين الحكومية كان له الأثر الواضح في عرقلة أعمال شركات المقاولات.

6- دراسة سلمى محمد علي الطويل (2013)[2]:هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمؤسسة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية ، وقد صممت استبانة تتناسب مع موضوع الدراسة وفرضياتها، وقد تم توزيع (50) استبانة على مجتمع الدراسة الذي يتمثل في 15 مكتب توثيق بفلسطين. وأهم النتائج المتوصل إليها :

– يأخذ المدقق العوامل غير المالية بعين الاعتبار عند تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار مع وجود تفاوت في اعتماده على تلك العوامل؛

– وجود قصور من قبل المدقق في فحص مستوى التغير في الإنتاجية ومستوى جودة المنتجات عند التقييم؛

---

[1]– نعيم تومان مرهون الزيادي – قاسم محمد عبد الله البعاج، تقييم العوامل المؤثرة على استمرارية المنشأة "دراسة تطبيقية على عينة من شركات المقاولات، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 19، العدد 1، 2017

[2]– سلمى محمد علي الطويل، أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشاة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، 2013.

– لا يأخذ المدقق بعين الاعتبار وبشكل كاف الأهمية النسبية للمعلومات غير المالية عندما تصبح المؤسسة في مراحل متقدمة من دورة حياتها.

5– دراسة (جمعة، 2010):بعنوان: "تطور مسؤولية المحاسبين القانونيين بشأن افتراض الشركة المستمرة في ضوء المعايير الدولية: دراسة تحليلية ميدانية في الأردن"[1].

استهدفت هذه الدراسة إلى تحقيق هدفين رئيسين أولهما بيان التطورات المهنية في معيار التدقيق الدولي (570) .الاستمرارية منذ عام 1986–2010، وثانيهما تقييم مدى إدراك المحاسبين القانونيين في الأردن للتطورات بشأن افتراض الشركة المستمرة عند تدقيق البيانات المالية للشركات المساهمة العامة المسجلة في بورصة عمان، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم قائمة استبيان تضمنت (41) عبارة مستخرجة من المعيار الدولي رقم (570)، لتعطي ثلاثة متغيرات مستقلة أساسية، وتكون مجتمع الدراسة من المحاسبين القانونيين مدققي حسابات الشركات المساهمة العامة والبالغ إجمالي عددهم (482)، ولقد تم تحديد حجم العينة باستخدام معادلة تحديد حجم العينة على أساس نسبة الظاهرة في المجتمع (50%) وبمستوى معنوية (5%)، ومستوى ثقة (95%) أي أن معامل الثقة (1.96)ولقد بلغ حجم العينة (211) مدقق، وقد بلغ عدد الردود (175) بنسبة (% 83) تقريبا.

ومن أهم نتائج الدراسة أن افتراض الشركة المستمرة لأغراض التدقيق يعني قدرة الشركة على الاستمرارية اثني عشر شهرا بعد تقرير التحقيق، وكذلك أن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية حتى إذا لم يكن هناك مطلب قانوني أو محاسبي أو نظامي بذلك، وأن مسؤولية المحاسب القانوني توجد حتى لو لم يشمل إطار إعداد التقارير المالية على متطلب صريح القيام الإدارة بعمل تقييم محدد لقدرة الشركة على الاستمرارية، وكذلك نتج أن المستوى العام لإدراك المحاسبين القانونيين في الأردن للتطورات بشأن افتراض الشركة المستمرة بلغ (81.5 %).

أهم التوصيات أنه يجب على جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين بالتعاون مع هيئة الأوراق المالية ومراقبة الشركات تنظيم ندوات أو عمل دورات تدريبية لمزاولي المهنة لتعريفهم بالتطورات بشأن مسؤوليات المحاسبين القانونيين على افتراض الشركة المستمرة، وكذلك يجب على المحاسبين القانونيين عن القيام بمسؤولياتهم بشأن افتراض الشركة المستمرة، ويجب على المحاسبين القانونيين عند القيام بعمل استنتاجات وتقارير التدقيق والاتصال مع المكلفين بالحاكمية بشأن افتراض الشركة المستمرة.

6– دراسة (سرحان، 2007):بعنوان: "دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين"[2].

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور المدقق الخارجي في تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة في فلسطين على الاستمرار في أعمالها خلال الفترة المقبلة، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم تصميم استبانتين بالاعتماد على الدراسة النظرية والدارسات السابقة، مكونتين من (10) أجزاء، وزعت على مدققي الحسابات

---

[1] جمعة أحمد حلمي - **تطور مسؤولية المحاسبين القانونيين بشأن افتراض الشركة المستمرة في ضوء المعايير الدولية** :دراسة تحليلية ميدانية في الأردن"–2010.

[2] عاهد عيد سرحان -**دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين** – 2007-

والمدراء الماليين في الشركات المساهمة العامة، بلغ عددها (101) استبانة، وبلغت الردود (87) استبانة صالحة للتحليل، أي بنسبة إرجاع قدرها (87%)، واستخدم البرنامج الإحصائي (SPSSV25) لتحليل البيانات، حيث تم استخدام العديد من الاختبارات.

ومن أهم نتائج الدراسة أن مدققي الحسابات يستطيعون أن يحددوا مؤشرات الشك بخصوص الاستمرارية سواء كانت مؤشرات مالية أو مؤشرات غير مالية. وكذلك تبين من آراء مدققي الحسابات أن الجمعيات المهنية للتدقيق لا تساعد على تطوير ومعرفة الإجراءات المساعدة للمدقق في عملية تقويم الاستمرارية.

ومن أهم التوصيات ضرورة معرفة وتحديد جميع الإجراءات الإضافية التي يجب أن ينفذها المحقق الخارجي عندما تثار لديه شكوك حول الاستمرار. ضرورة بذل مدققي الحسابات العناية المهنية الكافية من أجل إعطاء التقرير المناسب عند وجود شك حول قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها. ضرورة معرفة وتحديد

جميع الإجراءات الإضافية التي يجب أن ينفذها المدقق الخارجي عندما تثار لديه شكوك بخصوص الاستمرارية. ضرورة قيام الجمعيات المعنية بالمهنية بأخذ دورها والعمل على تطوير الإجراءات المتبعة والتي تساعد المدقق خلال عملية التقويم، من خلال عقد ورشات عمل وندوات توضح ذلك، أومن خلال إصدار هذه الإجراءات في المجلات والنشرات التي تصدر عنها، وحماية أعضاءها من عملاء التدقيق.

7- دراسة منذر المؤمني وزياد شويات (2004)[1]:هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى قدرة مراجع الحسابات على اكتشاف مؤشرات الشك باستمرارية العملاء عند مراجعة حسابات شركات المساهمة العامة الأردن، ومدى التزام مراجعي الحسابات القانونيين في الأردن بمعيار المراجعة الدولي(570) الخاص بالاستمرارية.

ولقد تم تطبيق الدراسة على مجتمع مراجعي الحسابات القانونيين الأردنيين، وبلغ عددهم (284) مراجع، حيث تم توزيع استبانة على عينة من مجتمع الدراسة بلغت (142) مراجع، وأظهرت الدراسة النتائج التالية:

- يستطيع مدقق الحسابات القانوني في الأردن تحديد مؤشرات الشك المالية التي تؤثر على استمرارية العملاء بنسبة 76 بالمائة، و إن أكثر هذه المؤشرات أهمية من وجهة نظر المدققين عينة الدراسة، كانت الخسائر المتكررة من العمليات التشغيلية. و إن مدقق الحسابات القانوني في الأردن يستطيع تحديد مؤشرات الشك التشغيلية التي تؤثر على استمرارية العملاء بنسبة 73.4 بالمائة ، وإن أكثر هذه المؤشرات أهمية ، من وجهة نظر المدقق كانت فقدان سوق ، أو امتياز ، أو مورد رئيس. - يستطيع مدقق الحسابات القانوني في الأردن تحديد مؤشرات الشك الأخرى التي تؤثر على استمرارية العملاء ، وتحديد حالة الشك باستمرار يتهم بنسبة 75.6 بالمائة، وأشار المدقق إلى أن أكثر هذه المؤشرات أهمية كانت قضايا قانونية قائمة ضد الشركة يمكن أن تنشأ التزامات مالية لا تستطيع الوفاء بها.

[1]منذر المؤمني وزياد شويات، قدرة المدقق على اكتشاف مؤشرات الشك باستمرارية العملاء، مجلة المنارة، المجلد 14، العدد 1، الاردن، 2008.

8- دراسة (جربوع – أبو معمر، 2003): بعنوان: "مدى مسؤولية المراجع الخارجي للتنبؤ باستمرارية الشركة – دراسة تحليلية على مراجعي الحسابات في قطاع غزة"[1].

بينت الدراسة أن فرض الاستمرارية يفرض على الشركة الاستمرار بأعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة، وأن التوقف عن العمل أو التصفية قد تم استبعادها، وقد توصلت الدراسة إلى:

1. يجب على المراجع أن يقيم مدى قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها في الفترة القادمة.
2. في حالة الشك بخصوص الاستمرارية يجب على المدقق التحفظ في تقريره أو الامتناع عن إبداء الرأي حسب حالة عدم التأكد.
3. من أهم المؤشرات والأدلة على الاستمرارية وجود صعوبات في السيولة وخسائر متتالية.

9- دراسة (العمودي، 2001):بعنوان: "دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة اليمنية"[2].

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى قدرة المحقق الخارجي في اليمن على اكتشاف المؤشرات الباعثة للشك في قدرة الشركة على الاستمرار، وما يقوم به المحقق الخارجي في اليمن من إجراءات إضافية في حالة شكوك حول قدرة الشركة على الاستمرارية، والتعرف على مدى الانسجام بين آراء مدققي الحسابات والمدراء الماليين في الشركات المساهمة اليمنية، فيما يتعلق بدور المدقق الخارجي في تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية، بالإضافة إلى الوقوف على أهم ما يواجه مدققي الحسابات الخارجين في اليمن من مشاكل في عملهم، والتي تحد من فاعلية تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية. وتم تطبيق الدراسة على عينة مكونة من (90) مدققة، وأخرى مكونة من (63) مديرا الإحصائية المناسبة. مالية، وتم توزيع استبانة عليهم، وبعد الحصول على البيانات اللازمة تم تحليلها باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة.

ومن أهم النتائج أن لدى مدقق الحسابات الخارجي في اليمن القدرة على ملاحظة مؤشرات عدم القدرة على الاستمرار، والتنبيه لها بدرجة مرتفعة حيث بلغت من وجهة نظر مدقق الحسابات والمدراء والماليين نسبة (76.2%). وأن قدرة المدقق على اكتشاف مؤشرات الشك يعتبر أكثر العوامل تأثيرا في تقييم المدقق القدرة الشركة على الاستمرارية حيث بلغت نسبة اختلاف آراء مدققي الحسابات (% 26.4)، والمدراء الماليين للشركات حول مستوى قدرة المدقق على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية الشركات، كما اختلفت الآراء حول مستوى تطبيق المدقق للإجراءات اللازمة في حالة الشك في قدرة الشركة على الاستمرار.

10- دراسة Nathalie Dagorn وآخرون (2010)[3]:تهدف هذه الدراسة لتقييم قدرة محافظ الحسابات على اتخاذ القرار بشأن استمرارية المؤسسة والإجراءات المتبعة في ذلك في ظل الأزمة الاقتصادية، كما تسعى للتعرف على الروابط بين المدقق القانوني وأصحاب المصلحة في المؤسسة . من . خلال دراسة حالة لشركة فرعية تابعة لمجموعة دولية كبرى ومشهورة عالميا (P1 Pieces)، على اعتبارها من المؤسسات

---

[1] جربوع، أبو معمر - **مدى مسؤولية المراجع الخارجي للتنبؤ باستمرارية الشركة / دراسة تحليلية على مراجعي الحسابات في قطاع غزة-2003** .

[2] العمودي أحمد - **دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة اليمنية** . –2001

[3] Nathalie.dagorn& Mathieu. FLOQUET &Mahmut. Yokus Détection Du Risque De Continuité D'exploitation Dans Un Environnement Économique Incertin:Le Cas de l'audit d'une PME ,31econgrés de l'Association francophone de comptabilité (AFC), 10-12 mai,Nice France ,2010

الصغيرة والمتوسطة التي تكون معرضة لمخاطر عدم الاستمرارية أكثر من غيرها، حيث تمت تدقيقها من طرف شركة الحسابات الأربعة الكبار (Big Four)، وتم سرد الإجراءات والخطوات المتبعة من طرف شركة التدقيق للكشف عن المخاطر المحتملة والتي يمكن أن تهدد استمرارية المؤسسة في هذه البيئة المضطربة.

وخلصت الدراسة إلى:

– في أوقات الأزمات الاقتصادية يجب على محافظ الحسابات تقييم مخاطر فشل المؤسسات في رؤية مستقبلية تتجاوز التقليدية المعتمدة على العناصر المالية من خلال استخدام نهج استكشافي؛

– أن الحق في الأخطار الممنوح لمحافظ الحسابات يمكن أن يكون أداة للحوكمة فيظل الشراكة

11– دراسة Sarathav.Rama و Marshal A.Goiger (2006):[1] تهدف هذه الدراسة إلى إيجاد مدى دقة تقارير مكاتب المراجعة الكبيرة في الحكم على إمكانية استمرار المؤسسة في النشاط بالمقارنة بالمكاتب المتوسطة والصغيرة انطلاقا من نوعين من الخطأ:

الخطأ الأول: يتمثل في إصدار محافظي الحسابات أراء بعدم إمكانية الاستمرار في حيث أن المؤسسة لم تفشل خلال الفترة المتوقعة.

الخطأ الثاني: يتمثل في عدم إصدار محافظي الحسابات رأي بعدم التأكد من استمرار المؤسسة في حيث أن المؤسسة أفلست خلال الفترة المتوقعة (سنة).

واستخدمت الدراسة عينة تتكون من 1042 مؤسسة بالولايات المتحدة الأمريكية تسلمت تحفظات بعدم التأكد من قدرتها على الاستمرار في النشاط خلال الفترة ما بين 1990 و2000، منها 710 مؤسسة تعرضت فعلا للإفلاس خلال الفترة ما بين 1991 و2001.

وتوصلت الدراسة إلى أن كلا نوعي الخطأ كان مستواها منخفضا في المكاتب الكبرى مقارنة بالمكاتب الأخرى في حين أنه لم يكن فرق كبير بين المكاتب الكبيرة والمتوسطة.

12 – دراسة :Elisabeth Bertin (2001) [2] تهدف هذه الدراسة إلى تحليل الأسباب التي يمكن أن تؤدي بمحافظ الحسابات في فرنسا إلى المصادقة على حسابات خاطئة بالنسبة لمؤسسات تواجه صعوبات في الاستمرارية.

واستخدمت الدراسة عينة من المؤسسات عددها 119 مؤسسة تم مراقبتها خلال الفترة ما بين 1988و 1995 من طرف 40 محافظ حسابات تم استجوابهم. وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن خطر إصدار محافظ الحسابات لرأي غير دقيق حول قدرة المؤسسة موجود حيث أن 55 مؤسسة تعرضت للإفلاس لكنها لم تتلق تحفظات حول الاستمرارية. وأن هذا الخطر تتحكم فيه مجموعة من العوامل وهي: حجم المؤسسة، مدة العلاقة مع المؤسسة، الحسابات، ومسير المؤسسة.

1Marshal A. Geiger &Dasaratha V. Rama, Audit firm and going concern reporting accuracy, in accountinghorizons, Vol 20, n° 1 March 2006.

[2] Elisabeth BERTIN, la confiance dans la certification des comptes : Le cas de l'avis du commissaire aux comptes Sur la continuité de l'exploitation, Communication présentée au XVèmes journées des IAEBayonne - Biarritz ,Septembre 2000

الفرع الثاني: الدراسات حول طرق تقييم الاستمرارية من طرف المراجع

1-دراسة (جربوع، 2006): بعنوان: "مدى قدرة المراجع الخارجي من خلال التحليل المالي وضع إرشادات تحذيرية مبكرة لإدارة الشركة قبل تعثره وفشله الحقيقي في فلسطين"[1].

هدفت الدراسة إلى إيضاح العلاقة بين فرض الاستمرارية في الأعمال وبعض المفاهيم المرتبطة به مثل العسر المالي والفشل المالي في فلسطين، وإيضاح مدى تطور مسئولية المدقق الخارجي بخصوص التقرير عن عدم التأكد من قدرة الشركة على الاستمرارية في القيام بأعماله الاعتيادية خلال الفترة القادمة. وتحديد مدى كفاءة الإدارة في تجميع الأموال من ناحية وتشغيلها من ناحية أخرى.

ومن أهم نتائج الدراسة أنه يوجد اتفاق بين بعض المدققين على أنه توجد علاقة ارتباط بين أراء المراجعين بعدم التأكد من قدرة الشركة على الاستمرارية في مزاولة أعماله وفشله، وكذلك في حالة وجود شك جوهري بخصوص قدرة الشركة على الاستمرار في أعماله خلال الفترة القادمة، يجب على المراجع دراسة التأثيرات المحتملة على القوائم المالية ومدى كفاية الإفصاح المرتبط بها.

ومن أهم التوصيات أن العسر المالي والفشل تؤثر على نوع التقرير الذي يصدره المدقق الخارجي ويوضح هل أن الشركة ستستمر في القيام بأعمالها الاعتيادية أم لا ، وتوضيح العلاقة بين فرض الاستمرارية في الأعمال وبعض المفاهيم الأخرى المرتبطة بها مثل العسر المالي، وتأثرها على أنواع التقارير التي يجب إصدارها. أن معايير المراجعة الدولية تتطلب تحديد إجراءات المراجعة الإضافية التي يجب أن تنفذ بواسطة المراجع الخارجي عندما يثار الشك في فرض الاستمرارية في أعمال الشركة، بالإضافة إلى تحديد المقاييس التي يمكن أن يستخدمها المراجع للحصول على تأكيد معقول عن مدى فعالية خطط إدارة الشركة وإمكانية تنفيذها عندما يثار هذا الشك.

2 – دراسة (شويات،2004): بعنوان: "مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 570 الخاص بالاستمرارية من قبل مدققي الحسابات الأردنيين"[2].

هدفت الدراسة إلى التعرف على نظرة المدققين الأردنيين حول مسؤوليتهم عن تقييم قدرة العملاء على الاستمرارية، ومدى التزام المدققين القانونيين في الأردن بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 570 الخاص بالاستمرارية.

من نتائج الدراسة:

– هناك إدراك لدى مدققي الحسابات القانونيين في الأردن لمسؤوليتهم حول تقييم قدرة العملاء على الاستمرار في المستقبل.

– يلتزم مدقق الحسابات في الأردن بتحديد مؤشرات الشك التي تؤثر على استمرارية العملاء والتنبيه لها، وبذل العناية المهنية اللازمة لاكتشافها.

---

[1] جربوع يوسف محمود– **مدى قدرة المراجع الخارجي من خلال التحميل المالي وضع إرشادات تحذيرية مبكرة لإدارة الشركة قبل تعثره وفشله الحقيقي في فلسطين2006** -

[2] شويات زياد مصطفى–**مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 570الخاص بالاستمرارية من قبل مدققي الحسابات الأردنيين** -رسالة ماجستير– . 2004

– يقوم مدقق الحسابات في الأردن باتخاذ إجراءات إضافية عندما تثار الشكوك حول استمرارية العملاء.
– يلتزم مدقق الحسابات في الأردن بمعيار التدقيق الدولي رقم 570 الخاص بالاستمرارية.
– يلتزم مدقق الحسابات في الأردن بمعيار التدقيق الدولي رقم 570 الخاص بالاستمرارية فيما يتعلق بالتقرير.
– اتفقت آراء كل من مدققي الحسابات والمدراء الماليين للشركات المساهمة العامة في الأردن على درجة تطبيق المدقق القانوني لمعيار التدقيق الدولي 570 الخاص بالاستمرارية.

3- **دراسة (Socol،2010)**: بعنوان Significant doubt about the going concernassomption in" audit"[1].

هدفت الدراسة إلى تطبيق فرض الاستمرارية وتطبيقها في عمل المحقق، وتأكيد أن إدارة الشركة مسئولة عن افتراض الاستمرارية في عرض القوائم المالية، ومسئوليات المدقق في تدقيق القوائم المالية المتعلقة باستخدام الإدارة لافتراض 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 من التأكد من 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 ممكن أن ينتج عنها شك ملموس على قدرة الشركة في أن تظل تتمتع بالاستمرارية وأهمية هذه الأحداث تختلف من الشركة إلى أخرى ولكن يمكن تخفيفها بواسطة عوامل أخرى.

وأهم نتائج الدراسة أن المؤشرات المالية مثل صافي الالتزامات وصافي الالتزامات المتداولة لها تأثير على فرض الاستمرارية، وكذلك أن فرض الاستمرارية يؤثر على تقرير المدقق حيث يجب على المحقق أن يعبر عن رأيه حول الاستمرارية في تقريره. الشركات المتعثرة مالية.

وأهم ما أوصت به الدراسة بدراسة العلاقة بين أراء المدققين حول الاستمرارية وتنبؤات الإدارة للشركات المتعثرة ماليا.

4- **دراسة (Lam and Mensah،2006)** بعنوان:" Auditor's decision marking Under Going concern uncertainties in low litigation risk environments: Evidence from Hong Kong"[2].

هدفت الدراسة تحليل ودراسة آراء المراجعة المعدلة (وجود فقرة توضيحية بتقرير المراجعة)، والمصدرة من مراقبي الحسابات في ظل بيئة تتسم بانخفاض مخاطر تعرضهم لدعاوي قضائية، وفي نفس الوقت يوجد عدم تأكد اقتصادي عالي، خاصة الفترة التي تعرضت لها هونج كونك مباشرة بعد الأزمات المالية لأسيا سنة 1997. وذلك للوقوف على ما إذا كان سلوك مراقبي الحسابات في هونج كونغ يتم توجيه بنفس العوامل التي

[1]Socol - **Significant doubt about the going concern assumption in audit**-2010
[2]Lam and Mensah- **auditors decision making under going concern uncertainties in low litigation risk environments** – Evidence from Hong Kong- 2006

حددت في الدراسات المحاسبية السابقة، في ظل بيئة تتسم بارتفاع مخاطر تعرضهم لدعاوي قضائية مثل الولايات المتحدة الأمريكية.

البحوث التي اعتمدت على بيانات مستمدة من بيئة ممارسة مهنة المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية، أوضحت أنه على العكس من أن إرشادات المهنة والتي تفرض قيود على مراقبي الحسابات لعدم الامتناع عن إبداء رأي إلا في ظروف وجود عدم تأكد تمنعهم من تكوين رأي، إلا أن مراقبي الحسابات في ظل هذه البيئة يميلوا إلى استخدام التقرير الامتناع عن رأي" (فيما يتعلق بسياق الاستمرار) الإشارة لضغوط شركة العميل الأكثر تطرفا. وفي بيئة خطر مقاضاة عالية مثل الولايات المتحدة الأمريكية.

وبعد أن استعرضت الدراسة أهم نتائج الدراسات السابقة في مجال الاهتمام بعدم آراء مراقبي الحسابات عن شركة العميل، حيث تم قسمة الدراسات إلى مجموعات واهتمت هذه المجموعات بتحديد العوامل التي تؤثر على رأي مراقب الحسابات في اصدار رأي متحفظ أم لا. وأهم ما توصلت إليه هذه المجموعة من نتائج: أن متغيرات السوق لها قوة توضيحية إضافية تنسب إلى المتغيرات المالية في التوقع ما إذا كان مراقبي الحسابات يعدلوا رأيهم في عملية المراجعة أم لا، وأن مراقبي الحسابات يعتمدوا بقوة على حالة فشل شركة العميل في عملية إصدار رأي معدل.

حيث خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها الاتفاق مع نتائج الدراسات السابقة من أن سمعة مراقب الحسابات والمهنة يؤثران بقوة على سلوكه عند إبداء الرأي (خاصة الرأي المعدل)، وأن مراقبي الحسابات يميلوا لإصدار تقرير بالامتناع عن إبداء رأي في الحالات الحرجة نتيجة المصائب المالية، ورأي معدل مع فقرة إيضاحية عندما تكون هذه المصائب أقل حدة. وتأثير الضغوط المهنية على مراقب الحسابات عند إصدار الرأي تكون أكثر تأثيرا من خطر الدعاوي القضائية.

5- دراسة (Constantinides،2002): بعنوان:" Auditor's Bankers and Insolvency Practitioners Going Concern Opinion Logit"[1].

هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة على قرارات الرأي حول الاستمرارية من قبل المدققين الممارسين، ومدراء البنوك، والمفلسين للشركات التي عانت من الفشل، كما هدفت إلى دراسة تأثير العوامل الأخرى (السلوكية) التي تؤثر على قرار الرأي حول الاستمرارية أظهرت نتائج الدراسة أن مؤشرات الشك المالية هي التي تؤثر على قرارات المدققين، وأن مؤشرات الشك غير المالية ليست مهمة، كما أظهرت أن من الأحداث المهمة التي تؤدي إلى التحفظ في التقرير هي تعيين المصفى فلذلك يتحفظ المدققون في النهاية، والدعاوي القضائية وعجز في سداد القرض، وهذه المتغيرات قد استعملت في نموذج الانحدار اللوجستي والذي يبين أن (% 95) صفت بشكل صحيح أن الشركة غير مستمرة، كما أظهرت الدراسة أنه لا يمكن معرفة فيما إذا كان قرار الرأي حول الاستمرارية صحيح

أهم ما أوصت به الدراسة إلى أنه يجب تحديد العوامل المؤثرة على قرارات الرأي حول الاستمرارية من قبل مدققي الحسابات الممارسين حسب أهميتها.

[1]Constantinides S.- **Auditor's Bankers and Insolvency Practitioners « Going Concern » Opinion logit model**Managerial Auditing Journal ،vol 17. No 8 – 2002. 2

المطلب الثاني: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

الفرع الأول: أوجه التشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

جاءت هذه الدراسة متممة لما سبق من الدراسات، حيث تناولت العديد من الدراسات موضوع دور محافظي الحسابات في تقييم استمرارية الشركات في ظل معايير التدقيق الدولي رقم (570) لدى المؤسسات.

فقد أجريت دراسات وبحوث عديدة تناولت متغيرات هذه الدراسة وأبعادها المختلفة الحالية وتفاوتت في أهدافها ومتغيراتها والفئات المستهدفة.

فنجد أن هذه الدراسة اتفقت مع الدراسات السابقة ومعظمها تطرقت إلى مفهوم محافظي الحسابات ومسؤولياتهم، واجباتهم وموقفهم في تقييم استمرارية الشركات، كما تم التطرق في مختلف هذه الدراسات إلى ما يخص معيار التدقيق الدولي رقم 570، كما سعت أغلب الدراسات للوصول إلى نفس الهدف وهو معرفة واقع دور محافظي الحسابات في التنبؤ باستمرارية الشركة بين مسؤولية المدقق والإدارة في ظل المعايير المعمول بها.

الفرع الثاني: أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

1- من حيث المكان والزمان: تمت الدراسة الحالية في ورقلة سنة 2023 بينما الدراسات السابقة تمت في أزمنة وأماكن مختلفة في الجزائر وأغلبها في دول خارج الجزائر.

2- من حيث حدود الدراسة: تناولت الدراسة الحالية دراسة ميدانية في الجانب التطبيقي تمثلت في الاستبيان والمقابلات، في حين نرى أن أغلب الدراسات تناولت الدراسة الميدانية عن طريق الاستبيان فقط.

3- من حيث الإشكالية: هدفت الدراسة الحالية إلى تسليط الضوء على دور ومسؤولية محافظ الحسابات في تقييم القدرة على الاستمرارية في المؤسسات البترولية كعينة للدراسة لتفادي الإفلاس أو الخسائر أو الخروج من النشاط وبالتالي الزوال، أما الدراسات السابقة فتناولت متغيرات ونماذج مختلفة نذكر منها:

- التنبؤ بالفشل المالي للشركة بين مسؤولية المدقق والإدارة.
- بناء نماذج للتنبؤ بالفشل.

خلاصة الفصل الأول

قمنا في هذا الفصل بالتطرق إلى أهم المواضيع النظرية التي تناولت محافظ الحسابات من خلال التعرف على واجباته ومسؤولياته. قبل ذلك تطرقنا إلى مفهوم محافظ الحسابات وأهمية ممارسة هذه المهنة للمؤسسات الاقتصادية، وأخيرا معايير التدقيق وخاصة معيار التدقيق الدولي الجزائري 570.

ثم تعرضنا لمبدأ استمرارية المؤسسة الاقتصادية عموما من حيث مفهوم الاستمرارية وأهميتها بالنسبة للمؤسسة، ثم قدمنا أهم المؤشرات التي تنذر بعدم استمرارية المؤسسة في الاستغلال، كل هذا من منظور محافظ الحسابات ومعيار التدقيق 570.

أخيرا قمنا بمسح لأهم الدراسات السابقة التطبيقية المرتبطة بالموضوع سواء المحلية أو الأجنبية لنختتم الفصل بالمقارنة بين دراستنا والدراسات السابقة من حيث أوجه الشبه والاختلاف لنبين الإضافة التي تقدمها هذه الدراسة.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لدور محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة

الفرع الأول: تقديم المؤسسة وعينة الدراسة

الفرع الثاني: أدوات جمع البيانات

الفرع الثالث: تصميم أداة الدراسة

المطلب الثاني: متغيرات الدراسة وأدوات التحليل الإحصائي

المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها

المطلب الأول: تحليل نتائج الدراسة الميدانية

الفرع الأول: خصائص عينة الدراسة

الفرع الثاني: تحليل وتفسير اتجاهات آراء المستجوبين

المطلب الثاني: ربط النتائج بالفرضيات وتفسيرها

الفرع الأول: تحليل نتائج الانحدار الخطي

الفرع الثاني: عرض وتفسير نتائج الفرضيات

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

تعتبر منهجية الدراسة وأدواتها الخطوات التي يعتمدها البحث لإنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة بغرض الوصول إلى النتائج والأهداف المرجوة، حيث يتم استخدام منهجية الدراسات الميدانية والتي تعرف بأنها طريقة في البحث تتناول أحداث، ظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، ويستطيع الباحث أن يتفاعل معها فيحللها ويفسرها وذلك بواسطة الحاسوب وبرامج التحليل الإحصائي لاسيما SPSS النسخة 25.

المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة

يتناول هذا المطلب الطريقة المتبعة في الدراسة من خلال التعرف على مجتمع وعينة الدراسة، وأهم مصادر البيانات بالإضافة إلى أدوات جمع البيانات.

الفرع الأول: تقديم المؤسسة وعينة الدراسة

أولا–تقديم المؤسسة الوطنية للتنقيب

في تاريخ 1966/04/28 أنشئت المؤسسة تحت اسم ALFOR وهي اختصار لكلمتي ALGERIA FORAGE بين مجمع SONATRACH بنسبة 51% ومجمع SEDCO الأمريكي وهي اختصار للجملةSouth Eastearn Drilling Company بنسبة 49%. ثم في سنة 1982 أنشئت المؤسسة الوطنية للتنقيب ENAFOR بموجب المرسوم رقم 81-170 المؤرخ في 1981/08/01 بعد حل المؤسسة المختلطة ALFOR وإعادة هيكلة سوناطراك وهي مؤسسة عمومية اقتصادية ذات طابع اشتراكي تخضع لرقابة وزارة الطاقة والصناعات البتروكيميائية.

بموجب عقد مسجل في 1989/12/02 تم تحويل الطبيعة القانونية للمؤسسة الاشتراكية إلى شركة ذات أسهم طبقا لمجموعة من القوانين برأسمال قيمته عشرين مليون دينار جزائري (20.000.000 دج) بين مساهميها:

- صندوق المساهمة للمناجم والمحروقات والري بنسبة 40% أي 40 سهم.
- صندوق المساهمة للكيمياء والبتروكيمياء والصيدلة بنسبة 30% أي 30 سهم.
- صندوق المساهمة للفلاحة والتغذية بنسبة 30% أي 30 سهم.

ثم بموجب عقد مؤرخ في 1994/06/28 تقرر تحويل حصة صندوق المساهمة للفلاحة والتغذية لفائدة صندوق المساهمة للمناجم والمحروقات والري. لتصبح نسب المساهمة كما يلي:

- صندوق المساهمة للمناجم والمحروقات والري بنسبة 70%.
- صندوق المساهمة للكيمياء والبتروكيمياء والصيدلة بنسبة 30%.

ثم بموجب عقد مسجل في 1995/07/08 تقرر رفع رأس المال إلى (400.000.000 دج) مقسمة حسب الحصص إلى:

- صندوق المساهمة للمناجم والمحروقات والري ب 1400 سهم.
- صندوق المساهمة للكيمياء والبتروكيمياء والصيدلة ب 600 سهم.

ثم بموجب عقد مسجل في 1995/10/31 تقرر تحويل 600 سهم من صندوق المساهمة للكمياء والصيدلة لفائدة صندوق المساهمة للمناجم ليصبح هذا الأخير المساهم الوحيد للمؤسسة ومالكا لمجموع الأسهم المقدرة ب 2000 سهم. ثم تقرر بموجب عقد مسجل في 1997/07/30 إعادة صياغة القانون الأساسي للمؤسسة وجعله متماشيا مع أحكام القانون التجاري وبموجب مقتضيات أحكام الفقرة الأولى من المادة 27 أصبحت الشركة ذات الأسهم الشركة القابضة العمومية للإنجاز والأشغال الكبرى (Holding R.G.T) هي المساهم الوحيد ويحل محل صندوق المساهمة للمناجم والمحروقات والري.

في مرحلة أخرى تقرر بموجب عقد مسجل في 1998/04/12 تحويل 1020 سهم لفائدة الشركة القابضة العمومية سوناطراك خدمات شبة بترولية (Holding S.S.P) لتصبح الحصص كما يلي:

- 1020 S.S.P سهم.
- 980 R.G.T سهم.

وبمجيء سنوات الألفينيات تقرر بموجب عقد مسجل في 2001/11/24 تحويل أسهم R.G.T لفائدة الشركة القابضة العمومية للبناء (Holding R.M.C) لتصبح الحصص:

- 1020 S.S.P سهم.
- 980 R.M.C سهم.

وزيادة رأس المال ليصبح 660.000.000 دج مقسما:

- 1683 S.S.P سهم أي 51%.
- 1617 R.M.C سهم أي 49%.

بموجب عقد مسجل في 2002/10/08 وبناء على محضر اجتماع الجمعية العامة غير العادية بتاريخ 2002/06/17 تقرر ما يلي:

تحويل أسهم S.S.P لفائدة الشركة القابضة العمومية سوناطراك للخدمات شبه البترولية (Holding S.P.P) بعد دمج S.S.P والشركة القابضة العمومية (Holding S.E.C).

تحويل أسهم R.M.C لفائدة الشركة القابضة العمومية تسيير المساهمات للأشغال الطاقوية (Holding S.G.P).

رفع راس المال ليصبح 4.000.000.000 دج مقسما:

10200 S.P.P سهم أي 51%.

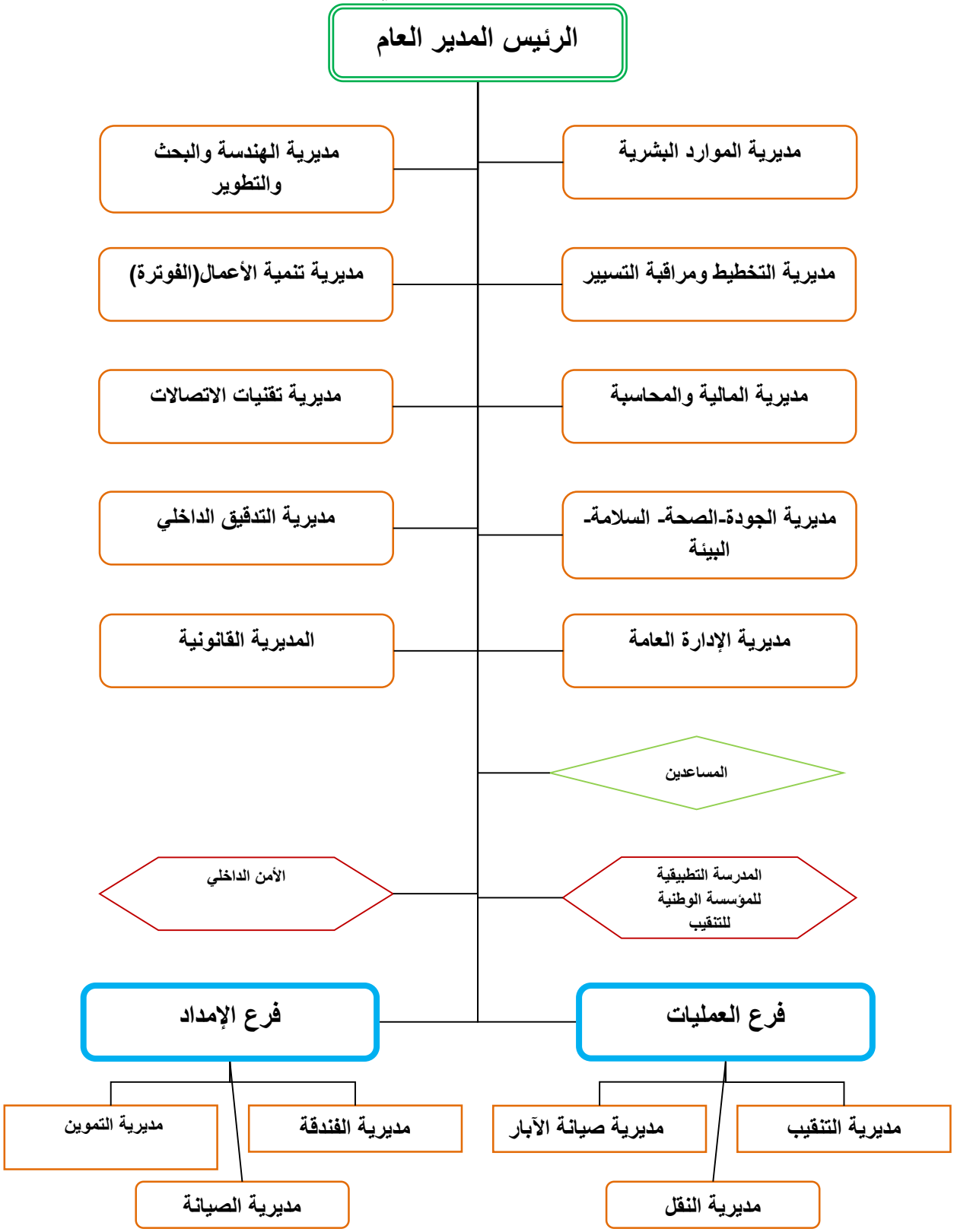
9800 S.G.P سهم أي 49%.

في 2004/01/13 الحصول على أول شهادة ISO 9001/2000 من قبل ATM Moody ويتم تجديدها بإستمرار (أنظر الملحق رقم 02 صفحة 71).

ثم بموجب عقد مسجل في 2005/07/24 تقرر مطابقة القانون الأساسي للمؤسسة بحيث تم دمج S.G.P وضمها للشركة القابضة العمومية تسيير المساهمات (Holding INDJAB) وتحويل جميع أسهمها. وفي أكتوبر 2005 أطلقت المؤسسة نظام الإدارة المتكامل ERP/SAP. ثم تطبيقا لتوصيات الجمعية العامة غير العادية المنعقدة في 2005/12/28 تقرر تخلي وتحويل مجانا جميع أسهم INDJAB (9800 سهم)

لفائدة S.P.P وبالتالي أصبحت SONATRACH Holding S.P.P مالكة للرأسمال الاجتماعي كله 100% أي 20.000 سهم. وبموجب عقد مسجل في 2008/03/23 تم رفع راس المال

الشكل رقم (2-1): الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: إعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة (أنظر الملحق رقم 01 صفحة 70)

إلى 14.800.000.000 دج. وأخيرا تم رفع رأسمال المؤسسة بموجب عقد مسجل في 2020/10/22 إلى 50.000.000.000 دج مقسم إلى 250.000 سهم مجمعة في يد S.P. P[1].

تضم المؤسسة فرعين رئيسين هما فرع العمليات وفرع الإمداد بالإضافة إلى 16 مديرية مثلما هو مبين في الشكل أعلاه.

ثانيا- مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في ممارسي مهنة المحاسبة على مستوى مؤسسة إنافور بحاسي مسعود، مع مراعاة أن يكون أفراد العينة مختارين عشوائيا من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة المهنية في مزاولة مهنة المحاسبة، وتتمثل هذه العينة في:

1- مدققي الحسابات.

2- المحاسبين

3- مساعدي المحاسبين.

تم توزيع 40 استمارة استبيان على عينة من الخبراء المحاسبين، مدققي الحسابات والمساعدين. اعتمدنا التسليم المباشر وعن طريق البريد الالكتروني أو بواسطة الزملاء، وبعد عملية الفرز تقرر الإبقاء على 32 استمارة صالحة من مجموع الاستمارات بعدما قمنا بإقصاء 8 استمارات وهذا راجع إلى نقص في الإجابة أو عدم استلامها في الوقت المناسب.

الجدول (2-1): عينة الدراسة والاستمارات الموزعة

البيـــان	الاستبيان	
	العدد	**النسبة**
عدد الاستمارات الموزعة	**40**	**%100**
عدد الاستمارات المقصاة	**08**	**%20**
عدد الاستمارات الصالحة	**32**	**%80**

المصدر: إعداد الطالب اعتمادا على الاستبيانات الموزعة

الفرع الثاني: أدوات جمع البيانات

من خلال هذا الفرع سنتعرف على بيانات الدراسة والأدوات المستخدمة في جمعها:

أولا- البيانات الأولية والثانوية

تم الاعتماد على مجموعة من البيانات الأولية والثانوية ذات الصلة بموضوع الدراسة وتتمثل في:

1- المصادر الأولية: تم تصميم استبيان وتوزيعه على عينة من محاسبي مؤسسة إنافور لدراسة مدى مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة في ظل معيار 570، وقد قسمت أسئلة الاستبيان إلى ثلاثة محاور حسب فرضيات الدراسة بالإضافة إلى محور البيانات الشخصية.

[1] وثائق المؤسسة.

2- المصادر الثانوية: تم الاعتماد على مجموعة كبيرة من الكتب، المراجع، النشرات العلمية، المجالات المحكمة والدراسات السابقة، بالإضافة إلى القوانين والجريدة الرسمية ومعايير المراجعة الجزائرية والدولية خاصة معيار التدقيق 570.

ثانيا- الملاحظة: تم تدوين بعض الملاحظات التي تعتبر مثالا حيا يؤكد مدى صحة المعلومات، وذلك انطلاقا من التواجد داخل محيط المؤسسة فترة التربص مما مكننا من الحصول على عديد الوثائق المتعلقة بالمؤسسة وبتقارير محافظي الحسابات للسنوات السابقة.

الفرع الثالث: تصميم أداة الدراسة

أولا- خطوات إعداد الاستبيان

تم تقسيم الاستبيان الى أربعة محاور أساسية كما يلي:

المحور الأول: خاص بالمعلومات العامة الشخصية والديمغرافية لأفراد العينة.

المحور الثاني: بعنوان مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة في ظل معيار 570، ويتكون هذا المحور من 9 فقرات.

المحور الثالث: بعنوان المؤشرات المستخدمة في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية، ويتكون هذا المحور من 15 فقرة.

المحور الرابع: بعنوان متطلبات مهمة محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة، ويتكون هذا المحور من 8 فقرات. وقد تم إعداد الاستبيان على أساس مقياس ليكارت الخماسي.

الجدول (2-2): أوزان مقياس ليكارت الخماسي

الرأي (التصنيف)	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة (الوزن)	1	2	3	4	5

المصدر: وليد عبد الرحمان خالد الفرا، تحليل الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSSV25، ص26

وبعد استخدام المتوسط المرجح لحساب محاور الاستبيان، يتحول السلم إلى المجالات التالية:

الجدول (2-3): أوزان المتوسطات المرجحة

الاستجابة	المجال	المستوى
غير موافق بشدة	1-1.8	منخفض جدا
غير موافق	1.81-2.6	منخفض
محايد	2.61-3.4	متوسط
موافق	3.41-4.2	مرتفع
موفق بشدة	4.21-5	مرتفع جدا

المصدر: حسابات الطالب

ثانيا- صدق وثبات الاستبيان

1- صدق الاستبيان: لأجل التحقق من صدق أداة الدراسة من طرف المحكمين، وقبل توزيع الاستبيان تم عرضه للتحكيم على الأستاذ المشرف ومجموعة من الأساتذة المختصين من جامعة ورقلة، وهذا بغية التأكد من سلامة الاستبيان من مختلف الجوانب خاصة فيما يتعلق بـ:

- دقة صياغة الاسئلة وصحتها من الناحية اللغوية.
- توزيع خيارات الإجابة لضمان ملاءمتها لعملية التحليل الإحصائي المناسب لإشكالية دراستنا.
- التصميم الدقيق والمتوافق مع منهجية تحليل الاستبيان.

في الأخير، بعد أخذ آراء المحكمين مثلما هي موضحة أسماؤهم في الملاحق، تم صياغة الاستبيان بشكله النهائي.

2- ثبات الاستبيان: لأجل التحقق من ثبات أداة الدراسة تم استخدام ما يسمى معامل ألفا كرونباخ للاتساق الداخلي، وهو معامل يقيس نسبة أفراد العينة الذين يعيدون نفس الإجابات في حالة استجوابهم في نفس الظروف. وبعد دراسة ثبات الاستبيان بواسطة معامل ألفا كرونباخ تحصلنا على النتائج التالية:

الجدول (2-4): قياس ثبات الاستبيان

عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
31	**0.843**

المصدر: إعداد الطالب اعتمادا على برنامج SPSSV25

من خلال اختبار الثبات لـ 31 سؤالا من الاستبيان كانت نسبة معامل ألفا كرونباخ84.3%، مما يدل على أنه في حالة توزيع الاستبيان من جديد وفي نفس الظروف السابقة فإن84.3% من عينة الدراسة سيعيدون نفس الإجابة. وهو ما يعبر عن معدل ثبات عال للأداة المستخدمة في الدراسة، مما يبين مصداقية النتائج التي يمكن الوصول إليها.

المطلب الثاني: متغيرات الدراسة وأدوات التحليل الإحصائي

الفرع الأول: متغيرات الدراسة

الجدول (2-5): يوضح متغيرات الدراسة

أنواع المتغيرات	متغيرات الدراسة
المتغير الأول	مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم الاستمرارية
المتغير الثاني	المؤشرات المستخدمة في تقييم الاستمرارية
المتغير الثالث	متطلبات مهمة محافظ الحسابات في تقييم الاستمرارية

المصدر: من إعداد الطالب

الفرع الثاني: أدوات التحليل الإحصائي

تم تفريغ وتحليل الاستبيان بواسطة تطبيق (EXCEL 2021)، أما بالنسبة لمعالجة البيانات وتحليلها فقد تم استخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSSV25). ولتحقيق أهداف الدراسة قمنا بتحليل البيانات باستخدام أهم الاختبارات الإحصائية التالية:

- اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان.
- النسب المئوية والتكرارات لكل عبارات الاستبيان والبيانات الشخصية.
- حساب المتوسطات الحسابية لكل محور من محاور الاستبيان.
- حساب المتوسط الحسابي المرجح لإجابات العينة المدروسة.

المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها

يتضمن هذا المبحث مطلبين، المطلب الأول نعرض فيه نتائج الدراسة مع القيام بتحليلها، أما المطلب الثاني فسنحاول فيه تفسير النتائج ثم التحقق من فرضيات الدراسة ومناقشتها.

المطلب الأول: تحليل نتائج الدراسة الميدانية

نعرض من خلال هذا المطلب النتائج المتوصل إليها باستخدام الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في معالجة البيانات التي تم جمعها عن طريق الاستبيان.

الفرع الأول: خصائص عينة الدراسة

تم دراسة الخصائص الشخصية لأفراد العينة حسب المتغيرات التالية:

- الجنس.
- السن.
- المؤهل العلمي.
- المركز الوظيفي.
- الخبرة المهنية.

أولا- التوزيعات التكرارية للعينة المدروسة حسب الجنس

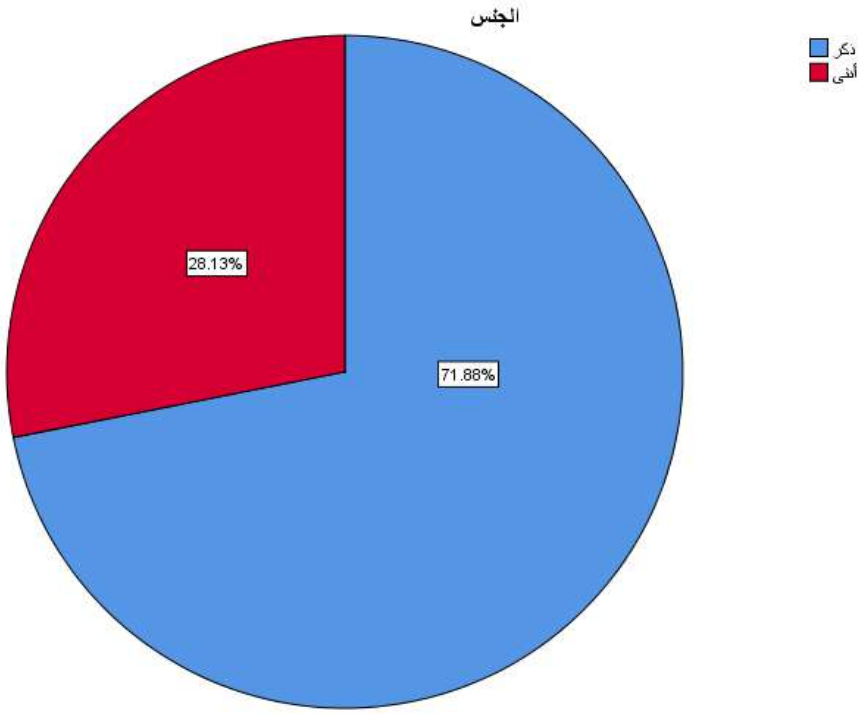
الجدول (2-6): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	23	%71.9
أنثى	9	%28.1
المجموع	32	%100

المصدر: إعداد الطالب اعتمادا على برنامج SPSSV25

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن ما نسبته 71.9% من عينة الدراسة من جنس الذكور بعدد 23 فردا و28.1% من جنس الإناث بعدد 9 أفراد، بمعنى أن الاتجاه الأكبر لممارسي المحاسبة في المؤسسة حسب أفراد العينة من جنس الذكور.

الشكل (2-2): التمثيل البياني للعينة المدروسة حسب الجنس



المصدر: إعداد الطالب اعتمادا على برنامج SPSSV25

ثانيا- التوزيعات التكرارية لأفراد العينة المدروسة حسب السن

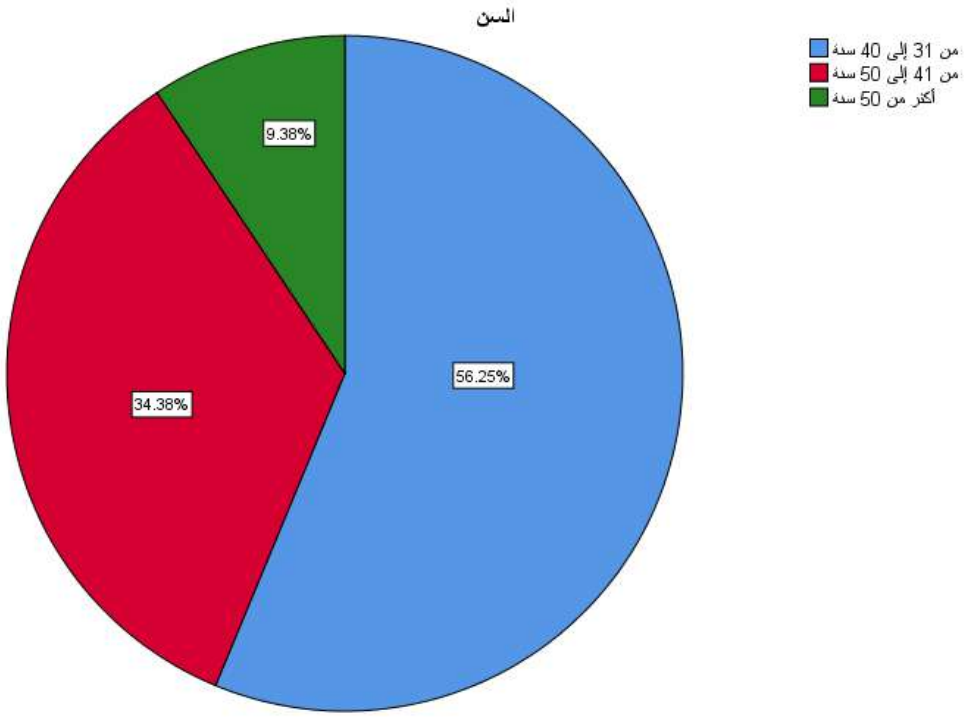
الجدول (2-7): توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن

السن	التكرار	النسبة المئوية
من 31 إلى 40 سنة	18	%56.3
من 41 إلى 50 سنة	11	%34.4
أكثر من 50 سنة	3	%9.4
المجموع	32	%100

المصدر: إعداد الطالب اعتمادا على برنامج SPSSV25

من خلال الجدول أعلاه فإن الفئة العمرية الأكثر تكرارا هي الفئة التي تتراوح أعماره بين 31و40 سنة بنسبة مئوية تقدر بـ56.3%.فيما بلغت نسبة الأفراد الذين تتراوح أعمارهم بين41 و50 سنة 34.4%، والنسبة الأقل هم للذين يتجاوز سنهم50 سنة بنسبة9.4%.

الشكل (2-3): التمثيل البياني للعينة المدروسة حسب السن



المصدر: إعداد الطالب اعتمادا على برنامج SPSSV25

ثالثا- التوزيعات التكرارية لأفراد العينة المدروسة حسب المؤهل العلمي

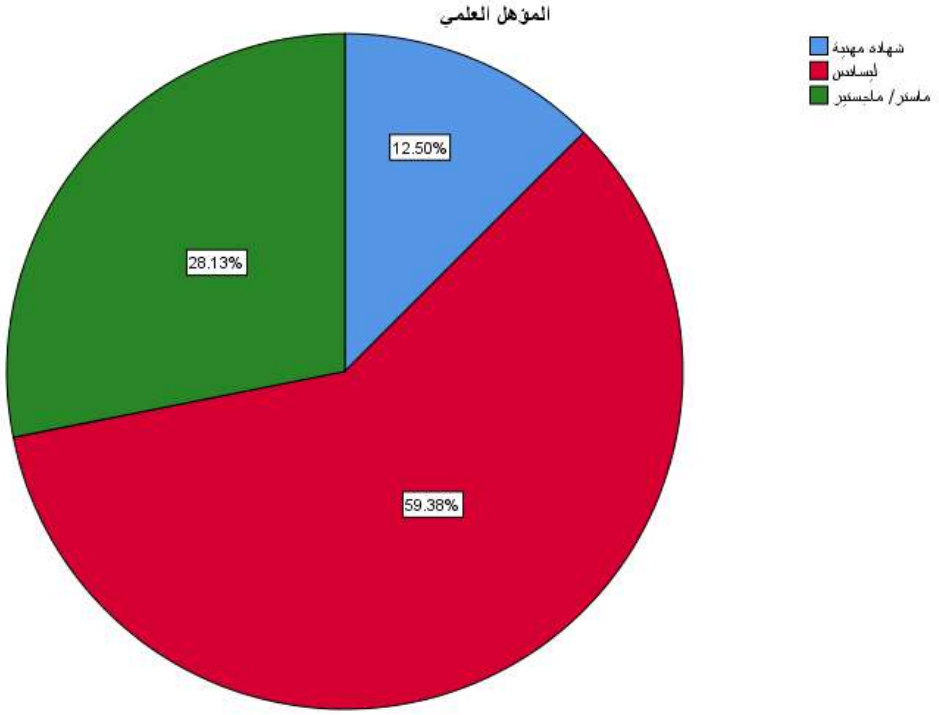
الجدول (2-8): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
شهادة مهنية	4	%12.5
ليسانس	19	%59.4
ماجستير/ماستر	9	%28.1
المجموع	32	%100

المصدر: إعداد الطالب اعتمادا على برنامج SPSSV25

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن ما نسبته 87.5% من أفراد العينة أكاديميين، يحملون شهادات عليا (ليسانس، ماجستير أو ماستر)، النسبة المتبقية أي حوالي 12%يحملون شهادات مهنية. مما ينعكس إيجابا على صدقية الدراسة ويزيد في الثراء الأكاديمي والمهني للموضوع.

الشكل (2-4): التمثيل البياني للعينة المدروسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الطالب اعتمادا على برنامج SPSSV25

رابعا- التوزيعات التكرارية للعينة المدروسة حسب المركز الوظيفي

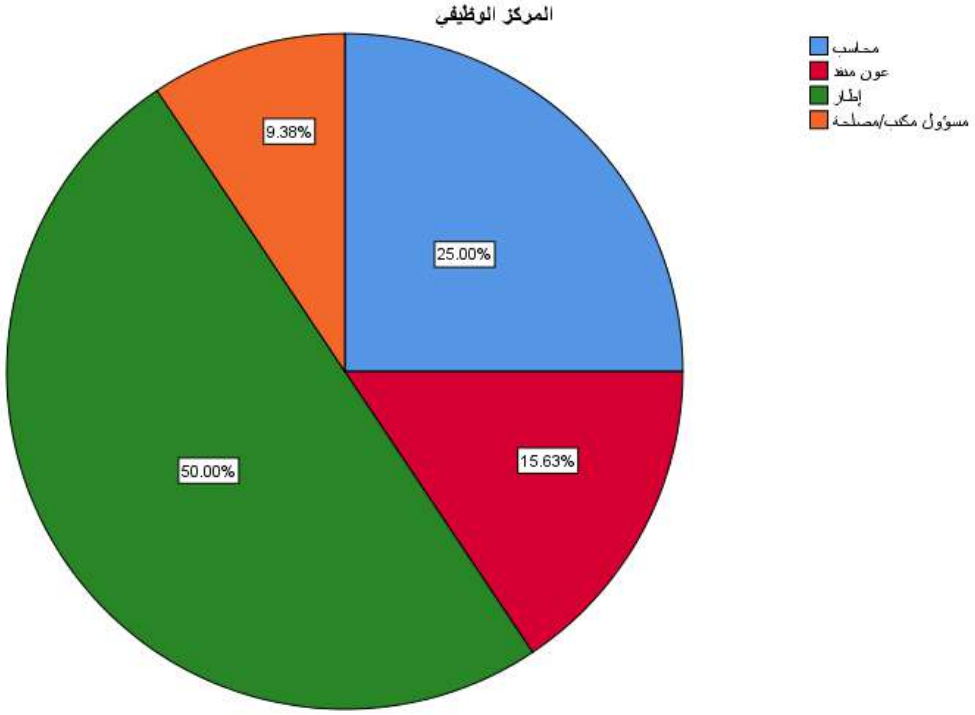
الجدول (2-9): توزيع عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي

الوظيفة الممارسة	التكرار	النسبة المئوية
محاسب	8	%25.0
عون منفد	5	%15.6
إطار	16	%50.0
مسؤول مكتب/مصلحة	3	%9.4
المجموع	32	%100

المصدر: إعداد الطالب اعتمادا على برنامج SPSSV25

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الإطارات هي الفئة الأكبر حيث بلغت نسبة50% من مجموع أفراد العينة، وبلغت نسبة المحاسبين نسبة 25%،أما نسبة الأعوان فبلغت15.6%، أخيرا نسبة المسؤولين بلغت 9.4%وهي نسبة لابأس بها لأخذ آرائهم عن الإشكالية المدروسة لتمكنهم في مجال مراجعة الحسابات.

الشكل (2-5): التمثيل البياني للعينة المدروسة حسب المركز الوظيفي



المصدر: إعداد الطالب اعتمادا على برنامج SPSSV25

خامسا- التوزيعات التكرارية للعينة المدروسة حسب الخبرة المهنية

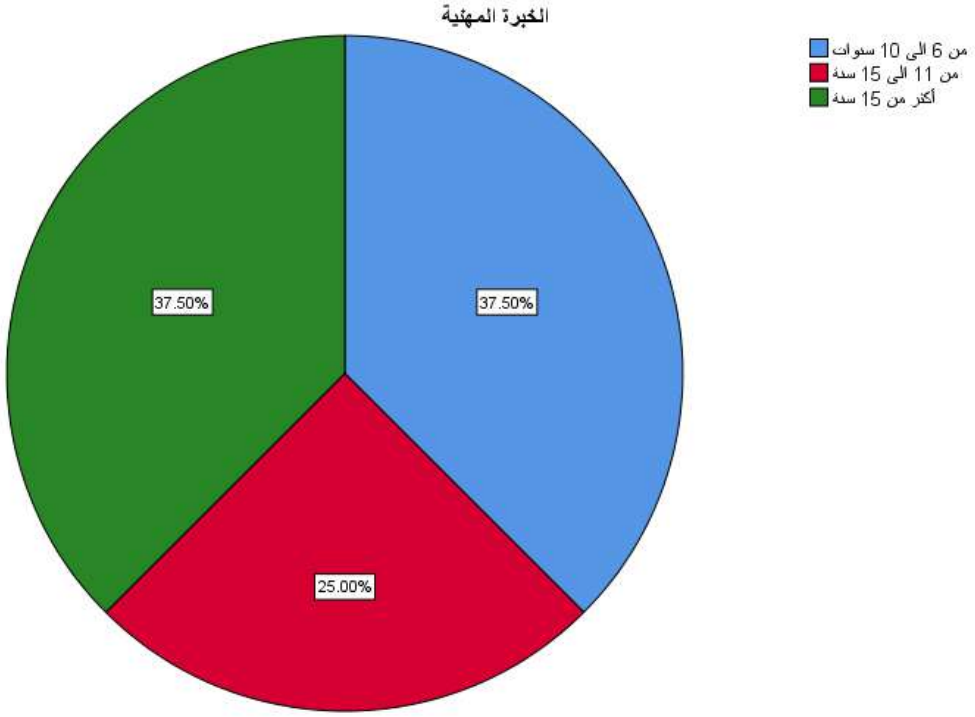
الجدول (2-10): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية الممارسة	التكرار	النسبة المئوية
من 6 الى 10 سنوات	12	%37.5
من 11 الى 15 سنة	8	%25.0
أكثر من 15 سنة	12	%37.5
المجموع	32	%100

المصدر: إعداد الطالب اعتمادا على برنامج SPSSV25

نلاحظ من خلال الجدول أن الخبرات المهنية للعمال متجانسة إلى حد بعيد إذ بلغت 37.5%لفئة العمال التي بلغت سنوات خبرتها من 6 إلى 10 سنوات والفئة الأكثر من 15 سنة خبرة بالتساوي. أما فئة العمال الذين تراوحت خبرتهم بين 11 و15 سنة فقد بلغت نسبتهم 25%.وهذا يدل على أن أغلب أفراد العينة لديهم خبرة مهنية لابأس بها في ممارسة المهنة.

الشكل(2-6): التمثيل البياني للعينة المدروسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: إعداد الطالب اعتمادا على برنامج SPSSV25

<u>الفرع الثاني: تحليل وتفسير اتجاهات آراء المستجوبين</u>

توضح الجداول التالية النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة محاور الاستبيان المتعلقة بدراستنا.

أولا-اتجاه المستجوبين حول فقرات المحور الأول

يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الأول من الاستبيان المتعلقة بمسؤولية محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة في ظل معيار 570.

أ. التحليل: يشير الجدول رقم (2-10) إلى أن المتوسطات الحسابية لفقرات المحور الأول الموسوم بمسؤولية محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة في ظل معيار 570، تراوحت بين 4.22، 3.81 بانحرافات معيارية تراوحت بين 0.659-1.273. يعني هذا أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة اتجهت نحو الموافقة المرتفعة فقرات المحور الأول. تأتي في مقدمة الفقرات المتجهة نحو الموافقة المرتفعة جدا الفقرة الأولى بمتوسط حسابي يساوي4.22.أما الفقرات الثانية، الرابعة والسادسة فاتجه أفراد العينة على الموافقة المرتفعة عليها بمتوسط حسابي متساو بلغ 4.

الجدول (2-11): نتائج آراء أفراد العينة حول مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة

الرقم	العبارات	المتوسط	الانحراف	الترتيب	المستوى
1	يقوم محافظ الحسابات بتقييم القدرة على الاستمرارية للمؤسسة محل المراجعة	4.22	.659	1	مرتفع جدا
2	يقوم محافظ الحسابات بتقييم مدى سلامة تقييم الإدارة لقدرة المؤسسة على الاستمرارية	4.00	.762	2	مرتفع
3	يقوم محافظ الحسابات بدراسة ما إذا كان هناك ظروف أو أحداث تؤدي إلى وجود شك في قدرة المؤسسة على الاستمرارية	3.81	.931	8	مرتفع
4	يقوم محافظ الحسابات بجمع عناصر مقنعة من أجل تقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال وفق ما نص عليه معيار التدقيق 570	4.00	.842	2	مرتفع
5	يقوم محافظ الحسابات بإجراءات التدقيق الإضافية في حال وجود أحداث أو ظروف تؤدي إلى وجود شك في قدرة المؤسسة على الاستمرارية	3.97	.897	5	مرتفع
6	يقوم محافظ الحسابات باستنتاج وجود أو عدم وجود يقين معتبر حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها وفق ما نص عليه المعيار 570	4.00	.842	2	مرتفع
7	يقوم محافظ الحسابات بإعلام المسيرين والجمعية العامة بكل نقص قد يكتشفه أو يطلع عليه، من طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة	3.84	1.273	6	مرتفع
8	يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرارية نشاط المؤسسة	3.84	1.167	6	مرتفع
المتوسط العام للمحور الأول		**3.9609**	**.62333**	--	مرتفع

المصدر: إعداد الطالب اعتمادا على برنامج SPSSV25

بالإضافة إلى ذلك يتبين لنا من الجدول موافقة عينة الدراسة بمستوى مرتفع على المحور الأول ككل، إذ بلغ المتوسط العام للمحور 3.96بانحراف معياري عام أقل من الواحد بقيمة بلغت 0.623، مما يعني عدم وجود تشتت كبير بين الفقرات، وهذا يدل على درجة التجانس الكبيرة بين فقرات المحور الأول.

ب. التفسير: من خلال التحليل السابق نجد أن أفراد العينة يعتقدون جازمين أن مسؤولية محافظ الحسابات هي تقييم القدرة على استمرارية المؤسسة التي يراجع حساباتها والتي من أهم خصائصها هي تقييم قدرة الإدارة على ضمان الاستمرارية. وفي نفس الاتجاه المرتفع يرى أفراد العينة أن معيار التدقيق 570 ينص على القدرة الإقناعية لمحافظ الحسابات في تقرير مراجعته لقدرة المؤسسة على الاستمرارية، بتعبير آخر لابد أن تبنى حيثيات المراجعة على يقين معتبر لا يتطرق له مجال للشك.

ثانيا- اتجاه المستجوبين حول فقرات المحور الثاني

يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الثاني من الاستبيان المتعلقة المؤشرات المستخدمة في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية.

الجدول (2-12): نتائج آراء أفراد العينة حول المؤشرات المستخدمة في تقييم استمرارية المؤسسة

الرقم	العبارات	المتوسط	الانحراف	الترتيب	المستوى
1	رؤوس الأموال الخاصة السلبية تعتبر من الإشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة	3.81	1.091	2	مرتفع
2	عدم القدرة على الدفع للدائنين عند الاستحقاق تعتبر من الإشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة	3.75	1.016	3	مرتفع
3	القروض لأجل إذا بلغت تاريخ استحقاقها دون آفاق حقيقية للتجديد أو إمكانية التسديد تعتبر من الإشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة	3.87	1.040	1	مرتفع
4	اللجوء المبالغ للقروض قصيرة الأجل قصد تمويل الأصول طويلة الأجل تعتبر من الإشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة	3.59	.946	11	مرتفع
5	مؤشرات سحب الدعم المالي من طرف المقرضين أو الدائنين تعتبر من الإشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة	3.72	.888	4	مرتفع
6	القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي والمستمر تعتبر من الإشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة	3.66	.865	9	مرتفع
7	النسب المالية الرئيسية غير الإيجابية تعتبر من الإشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة	3.72	1.023	4	مرتفع
8	خسائر الاستغلال المتكررة أو التدهور المعتبر لقيمة أصول الاستغلال تعتبر من الإشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة	3.63	1.157	10	مرتفع
9	توقيف سياسة توزيع الأرباح تعتبر من الإشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة	3.19	.931	14	متوسط
10	عدم القدرة على الحصول على التمويل من أجل تطوير منتجات جديدة أو استثمارات حيوية تعتبر من الإشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة	3.69	.998	7	مرتفع

11	مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلافهم تعتبر من الإشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة	3.50	1.164	12	مرتفع
12	خسارة صفقة مهمة أو إعفاء ممول رئيسي تعتبر من الإشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة	3.25	1.107	13	متوسط
13	النقص الدائم في المواد الأولية الرئيسية تعتبر من الإشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة	3.19	1.120	14	متوسط
14	عدم احترام الالتزامات المتعلقة برأس مال المؤسسة تعتبر من الإشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة	3.69	.859	7	مرتفع
15	الإجراءات القضائية الجارية ضد المؤسسة التي يمكن أن تكون لها آثار مالية ولا يمكن للمؤسسة مواجهتها تعتبر من الإشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة	3.72	1.023	4	مرتفع
المتوسط العام للمحور الثاني		**3.5979**	**.46110**	--	مرتفع

المصدر: إعداد الطالب اعتمادا على برنامج SPSSV25

أ. **التحليل:** يشير الجدول رقم (2-11) إلى أن المتوسطات الحسابية لفقرات المحور الثاني الذي يقيس المؤشرات المستخدمة في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية، تراوحت بين 3.87-3.19 وبانحرافات معيارية تراوحت بين 0.859-1.164. يعني هذا أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة اتجهت نحو الموافقة المرتفعة على فقرات هذا المحور، حيث تأتي في مقدمة الفقرات المتجهة نحو الموافقة المرتفعة الفقرة الثالثة، الأولى والثانية على الترتيب، بمتوسطات حسابية 3.87، 3.81، 3.75 على التوالي. وقد اتجهت الفقرات الثانية عشرة، الثامنة والثالثة عشرة بالتساوي نحو الموافقة المتوسطة بمتوسطات حسابية 3.19،3.25 على التوالي.

بالإضافة إلى ذلك يتبين لنا من الجدول الموافقة المرتفعة لعينة الدراسة على المحور الثاني ككل، إذ بلغ المتوسط العام للمحور 3.597 بانحراف معياري عام أقل من الواحد بقيمة بلغت 0.461، مما يعني عدم وجود تشتت كبير بين الفقرات ودرجة تجانس الكبيرة لآراء العينة على فقرات المحور الثاني.

ب. **التفسير:** من خلال التحليل السابق نرى أن أفراد العينة يعطون الأهمية الأولى لعملية القروض لأجل التي بلغت تاريخ استحقاقها ولم تسدد أنها من أهم الإشارات التي تساعد محافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية. يأتي في المرتبة الثانية من حيث قوة المؤشرات المنذرة بعدم قدرة المؤسسة على الاستمرارية وجود رؤوس أموال خاصة سلبية أو عدم قدرة المؤسسة على الدفع للدائنين عند حلول الاستحقاق وكلها مؤشرات تصب في نفس السياق.

أما المؤشرات التي يراها المستجوبون قليلة الأهمية أو ذات ميزة نسبية متوسطة مقارنة ببقية المؤشرات فهي مثلا خسارة صفقة مهمة، إعفاء ممول رئيسي، النقص الدائم في المواد الأولية الرئيسية، والتوقف المفاجئ في سياسة توزيع الأرباح.. كلها مؤشرات مساعدة على تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار.

ثالثا- اتجاه المستجوبين حول فقرات المحور الثالث

يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الأول من الاستبيان المتعلقة بمتطلبات مهمة محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة.

الجدول (2-13): نتائج آراء أفراد العينة حول بمتطلبات مهمة محافظ الحسابات في تقييم الاستمرارية

الرقم	العبارات	المتوسط	الانحراف	الترتيب	المستوى
1	قيام محافظ الحسابات الخارجي بداية التعرف على طبيعة أعمال المؤسسة التي يراجعها يساعد في عملية التقييم	3.78	.870	3	مرتفع
2	قيام محافظ الحسابات بإجراءات المراجعة التحليلية وتدقيق التوقعات المالية التي تعدها الإدارة في عملية التقييم	4.00	.622	1	مرتفع
3	قيام محافظ الحسابات بتحليل ومناقشة التدفقات النقدية والأرباح مع الإدارة كإجراء يساعد في عملية تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية	3.34	1.066	5	مرتفع
4	قيام محافظ الحسابات بمراجعة شروط إصدار السندات واتفاقيات القروض وكيفية تسديدها كإجراء يساعد في عملية تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية	3.88	.751	2	مرتفع
5	قراءة محاضر اجتماع المؤسسين ومجلس الإدارة واللجان الهامة المنبثقة عنه كإجراء يساعد في عملية تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية.	3.66	.787	4	مرتفع
6	التأكد من وجود ترتيبات قانونية مع الأطراف الأخرى للمحافظة على التمويل وعدم وقوع المؤسسة في عجز مالي كإجراء يساعد في عملية تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية	3.28	.888	6	متوسط
7	قيام محافظ الحسابات بدراسة خطة المؤسسة للتعامل مع طلبات العملاء غير المنفذة كإجراء يساعد في عملية تقييم استمرارية المؤسسة	3.22	1.099	7	متوسط
8	قيام محافظ الحسابات باستخدام نماذج التنبؤ بالفشل كإجراء يساعد في عملية تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية	3.09	1.118	8	متوسط
	المتوسط العام للمحور الثالث	**3.5313**	**.41519**	--	مرتفع

المصدر: إعداد الطالب اعتمادا على برنامج SPSSV25

أ. التحليل: يشير الجدول رقم (2-12) إلى أن المتوسطات الحسابية لفقرات المحور الثالث الذي يقيس متطلبات مهمة محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة، تراوحت بين 4.00-3.09مع انحرافات معيارية تراوحت بين 0.622-0.118. يعني هذا أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة اتجهت نحو الموافقة المرتفعة على فقرات المحور الثالث. تأتي في مقدمة الفقرات المتجهة نحو الموافقة المرتفعة الفقرة الثانية، الرابعة والأولى على الترتيب، بمتوسطات حسابية 4، 3.88، 2.78 على التوالي. وقد اتجهت الفقرات السادسة، السابعة والثامنة نحو الموافقة المتوسطة بمتوسطات حسابية 3.28، 3.22، 3.09 على التوالي.

بالإضافة إلى ذلك يتبين لنا من الجدول الموافقة المرتفعة لعينة الدراسة على المحور ككل، إذ بلغ المتوسط العام للمحور 3.531 بانحراف معياري عام أقل من الواحد بقيمة بلغت 0.451، مما يعني عدم وجود تشتت كبير بين فقرات المحور الثالث.

ب. التفسير: من خلال التحليل السابق نجد أن أفراد العينة يعتقدون أن أهم متطلبات مهنة محافظ الحسابات لتمكنه من تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية هي قيامه بإجراءات المراجعة التحليلية وتدقيق التوقعات المالية التي تعدها الإدارة، في المرتبة الثانية تأتي أهمية قيامه بمراجعة شروط إصدار السندات واتفاقيات القروض وكيفية تسديدها بالإضافة إلى أهمية تعرفه على طبيعة أعمال المؤسسة التي يراجعها.

في المقابل يوجد متطلبات يراها المستجوبون أقل أهمية كإجراءات يقوم بها المحافظ لتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية مثل التأكد من وجود ترتيبات قانونية مع الأطراف الأخرى للمحافظة على التمويل وعدم وقوع المؤسسة في عجز مالي، أو دراسة خطة المؤسسة للتعامل مع طلبات العملاء غير المنفذة، أو استخدام نماذج للتنبؤ بالفشل كإجراء يساعد على التقييم والتدقيق والمراجعة.

المطلب الثاني: ربط النتائج بالفرضيات وتفسيرها

نحاول من خلال هذا المطلب تحليل وتفسير النتائج باستخدام الأساليب والاختبارات الإحصائية المناسبة، ثم ربطها بفرضيات الدراسة ثم تلخيص النتائج المتوصل إليها.

الفرع الأول: دراسة الفروق بخصوص مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة

قبل القيام باختبارات الفروق لابد من التحقق من شرط اعتدالية المتغير المستهدف بالدراسة وهو مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة في ظل معيار 570.

الجدول (2-14) اختبار التوزيع الطبيعي لمتغير مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة في ظل معيار 570	.123	32	.200*	.947	32	.116

المصدر: إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSSV25

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة اختبار سميرنوف تساوي 0.123 بمستوى دلالة 0.200 وهو أكبر من مستوى الدلالة 5% ومنه فإن بيانات المتغير معتدلة وتتوزع طبيعيا. نتيجة لذلك يمكننا القيام بدراسة الفروق بين المستجوبين حول متغير مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة في

ظل معيار 570 التي يمكن أن تعزى إلى المتغيرات الشخصية وذلك باستخدام تحليل التباين أحادي الاتجاه ANOVA واختبار Tستودنت.

1. متغير الجنس

الجدول (2-15): اختبار Tستودنت لدراسة الفروق في المتغير المستهدف تبعا لمتغير الجنس

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances				
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)
مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة في ظل معيار 570	Equal variances assumed	2.687	.112	.482	30	.633
	Equal variances not assumed			.547	19.550	.591

المصدر : إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSSV25

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن الدلالة الإحصائية لاختبارTستودنت يساوي 0.633 وهي أكبر من مستوى المعنوية 5%، وبالتالي عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير الجنس بخصوص مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة في ظل معيار 570.

2. متغير السن

الجدول (2-16): اختبار ANOVA لدراسة الفروق في المتغير المستهدف تبعا لمتغير السن

ANOVA

مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة في ظل معيار 570

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.692	2	.346	.884	.424
Within Groups	11.353	29	.391		
Total	12.045	31			

المصدر : إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSSV25

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن الدلالة الإحصائية لاختبار فيشر يساوي 0.424 وهي أكبر من مستوى المعنوية 5%، وبالتالي عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير السن بخصوص مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة في ظل معيار 570.

3. متغير الخبرة المهنية

الجدول (2-17): اختبار ANOVA لدراسة الفروق في المتغير المستهدف تبعا لمتغير الخبرة المهنية

ANOVA

مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة في ظل معيار 570

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.298	2	.149	.368	.695
Within Groups	11.747	29	.405		
Total	12.045	31			

المصدر : إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSSV25

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن الدلالة الإحصائية لاختبار فيشر يساوي 0.695 وهي أكبر من مستوى المعنوية 5%، وبالتالي عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير الخبرة المهنية بخصوص مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة في ظل معيار 570.

4. متغير المؤهل العلمي

الجدول (2-18): اختبار ANOVA لدراسة الفروق في المتغير المستهدف تبعا لمتغير المؤهل العلمي

ANOVA

مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة في ظل معيار 570

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1.227	2	.613	1.644	.211
Within Groups	10.818	29	.373		
Total	12.045	31			

المصدر : إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSSV25

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن الدلالة الإحصائية لاختبار فيشر يساوي 0.211 وهي أكبر من مستوى المعنوية 5%، وبالتالي عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير المؤهل العلمي بخصوص مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة في ظل معيار 570.

5. متغير المركز الوظيفي

الجدول (2-19): اختبار ANOVA لدراسة الفروق في المتغير المستهدف تبعا لمتغير المركز الوظيفي

ANOVA

مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة في ظل معيار 570

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	2.178	3	.726	2.061	.128
Within Groups	9.867	28	.352		
Total	12.045	31			

المصدر : إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSSV25

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن الدلالة الإحصائية لاختبار فيشر يساوي 0.128 وهي أكبر من مستوى المعنوية 5%، وبالتالي عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير المركز الوظيفي بخصوص مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة في ظل معيار 570.

الفرع الثاني: عرض وتفسير نتائج الفرضيات:

1- الفرضية الأولى : التي تنص على "مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة في ظل معيار 570 مرتفعة". قد تم اختبار هذه الفرضية من خلال حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الممثلة للمحور الأول، والتي تقيس مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة في ظل معيار 570. حيث بلغ المتوسط العام للمحور قيمة 3.96 بانحراف معياري بلغ 0.623 مما يؤدي إلى قبول **الفرضية الأولى.**

2- الفرضية الثانية : التي تنص على "يتبنى محافظ الحسابات المؤشرات المستقاة من معيار 570 في تقييمه لقدرة المؤسسة على الاستمرارية". وقد تم قد تم اختبار هذه الفرضية من خلال حساب المتوسطات

الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الممثلة للمحور الثاني، والتي تقيس المؤشرات المستخدمة في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية. حيث بلغ المتوسط العام للمحور قيمة 3.597 بانحراف معياري يساوي 0.461 مما يؤدي إلى قبول **الفرضية الثانية**.

3- الفرضية الثالثة : التي تنص على "يتبنى محافظ الحسابات في مهمته لتقييم استمرارية المؤسسة متطلبات معيار 570". قد تم اختبار هذه الفرضية من خلال حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الممثلة للمحور الثالث، والتي تقيس متطلبات مهمة محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة. حيث بلغ المتوسط العام للمحور قيمة 3.531 بانحراف معياري يساوي 0.451 مما يؤدي إلى قبول **الفرضية الثالثة**.

4- الفرضية الرابعة : التي تنص على "تعزى الفروق في مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة في ظل معيار 570 إلى المتغيرات الشخصية". وقد تم اختبار هذه الفرضية من خلال اختبارات الفروق Tستودنت وANOVA والتي جاءت نتائجها كلها ليست ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 5% مما يؤدي بنا إلى رفض **الفرضية الرابعة**.

خلاصة الفصل الثاني

تناولنا في هذا الفصل الدراسة التطبيقية لموضوع الدراسة الذي يحاول الإجابة على إشكالية مدى مساهمة محافظ الحسابات في ظل المعيار 570 في تقييم استمرارية المؤسسة. حيث تعرضنا إلى الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة من خلال التعرف على مجتمع وعينة الدراسة ومتغيراتها الثلاثة، وكيفية تصميم الاستبيان الذي تم توزيعه في المؤسسة المستقبلة ENAFOR.

ثم قمنا بتحليل الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSSV25 من خلال عرض الخصائص الديمغرافية للعينة ثم تحليل اتجاهات الآراء ومحاولة تفسير محاور الاستبيان الثلاثة التي أجابت بكل وضوح على إشكاليات الدراسة وأثبتت الفرضيات المعدة للتحقق.

في الأخير قمنا باختبار الفرضية الرابعة باستخدام اختبارات Tستودنت وتحليل التباين الأحادي لنستنتج أن هذه الفرضية غير متحققة حيث لا يوجد فروق في دور محافظ الحسابات في مهمته كمقيم لاستمرارية المؤسسة يمكن عزوها للمتغيرات الشخصية.

الخـــــاتمة

الخاتمة

من خلال هذه الدراسة حاولنا الإجابة على إشكالية التحقق من مدى مساهمة محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة الاقتصادية في ظل معيار 570، التي طبقت على المؤسسة الوطنية للتنقيب كعينة لتوزيع الاستبيانات. حيث توصلنا إلى أن لمحافظ الحسابات مسؤولية كبيرة في إنذار مسؤولي المؤسسات الاقتصادية بضرورة تفادي عدم استمرارية الاستغلال من خلال مؤشرات مهمة يمكنه رصدها ثم تبليغها إلى المسؤولين عن طريق تقاريره التي تعد إحدى أهم متطلبات مهنة محافظ الحسابات في ظل المعيار 570.

نتائج الدراسة

من خلال الدراسة النظرية والدراسة الميدانية توصلنا إلى النتائج التالية:

1. دور محافظ الحسابات ضروري جدا كمراجع خارجي لكافة المؤسسات الاقتصادية.
2. تبني محافظ الحسابات لمتطلبات معيار 570 مهم في ممارسة مهامه.
3. مسؤولية محافظ الحسابات كبيرة جدا في تقييم استمرارية أي مؤسسة اقتصادية.
4. يساعد معيار التدقيق 570 مهنة محافظ الحسابات في التنظيم والاستقلالية وتحقيق الأهداف.
5. المتغيرات الشخصية ليس لها أهمية كبيرة في تحديد دور ومسؤولية محافظ الحسابات في ممارسة مهامه الرقابية.

توصيات الدراسة:

في ضوء ما توصلت إليه الدراسة الميدانية في المؤسسة الوطنية للتنقيب يمكن تقديم التوصيات التالية:

1. ضرورة تلقي محافظي المحاسبين التكوين والتدريب اللازم دوريا للتعرف على مستجدات الرقابة والمراجعة والتدقيق.
2. تعميم تطبيق معيار 570 للتدقيق على كافة المؤسسات من طرف كل محافظي الحسابات.
3. العمل على تكريس دور محافظ الحسابات كمراجع ومدقق محوري لحماية المؤسسة الاقتصادية من عدم استمرارية الاستغلال.
4. محاولة تحسين أداء محافظ الحسابات بدمجه في تكنولوجيا المعلومات والذكاء الاصطناعي وجعلها مادة أساسية في نشاطه ومهامه.

أفاق الدراسة:

تمحورت هذه الدراسة بشكل عام على مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة في ظل معيار 570، لذلك نقترح أن تتم دراسة مواضيع ذات صلة مثل:

1. تطبيق برامج الذكاء الاصطناعي في أداء محافظي الحسابات.
2. دور محافظي الحسابات في الكشف عن أسباب فشل استمرارية المؤسسات الاقتصادية.
3. تحديات استمرارية المؤسسات الاقتصادية بالاعتماد على المدقق الداخلي.

المصادر والمراجع

- **المصادر الأجنبية**

- Constantinides S.- **Auditor's Bankers and Insolvency Practitioners « Going Concern » Opinion logit model**Managerial Auditing Journal ،vol 17.No 8 – 2002.
- Elisabeth BERTIN, la confiance dans la certification des comptes : Le cas de l'avis du commissaire aux comptes Sur la continuité de l'exploitation, Communication présentée au XVèmes journées des IAEBayonne - Biarritz, Septembre 2000
- IFAC – International Standard on auditing 570 **« Going concern** » -2010- (Accessed on December-2014)
- Lam and Mensah- **auditors decision making under going concern uncertainties in low litigation risk environments** – Evidence from Hong Kong-2006
- Marshal A. Geiger &Dasaratha V. Rama, Audit firm and going concern reporting accuracy, in accounting horizons, Vol 20, n° 1 March 2006.
- Nathalie.dagorn& Mathieu. FLOQUET &Mahmut. Yokus Détection Du Risque De Continuité D'exploitation Dans Un Environnement Économique Incertin:Le Cas de l'audit d'une PME ,31econgrés de l'Association francophone de comptabilité (AFC), 10-12 mai,Nice France ,2010
- Socol - **Significant doubt about the going concern assumption in audit**-2010
- Thomas Kida – **« An Investigation into Auditors continuity and related Qualification Judgment** » - journal of Accounting Reearthl Autumn- 1980-p 506-520

- **المصادر العربية**

- بن جبور سهيلة،"**واقع ممارسة مهينة المحاسبة في الجزائر**"، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق، كمية العلوم الاقتصادية، جامعة مستغانم ، سنة 2018،
- بهلولي نور الهدى، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، فرحات عباس، سطيف1 ،2016/ 2017
- جربوع ، يوسف محمود– **مراجعة الحسابات المتقدمة** –مكتبة الطالب الجامعي – الطبعة الأولى– غزة– فلسطين – –2002– ص285–286.

- جربوع، أبو معمر – **مدى مسؤولية المراجع الخارجي للتنبؤ باستمرارية الشركة / دراسة تحليلية على مراجعي الحسابات في قطاع غزة–2003** .

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10–01المؤرخ في 29جوان ،2010**المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد ،42المادة 22. ، ص7

- جمعة أحمد حلمي – **تطور مسؤولية المحاسبين القانونيين بشأن افتراض الشركة المستمرة في ضوء المعايير الدولية** :دراسة تحليلية ميدانية في الأردن"–.2010

- جمعة أحمد حليمي –**التدقيق و التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق** –عمان – دار الصفاء– للنشر و التوزيع– الطبعة الأولى–

- جمعة و آخرون – **مفاهيم التدقيق المتقدمة** –المجمع العربي للمحاسبين القانونيين– عمان، الأردن–2001 –ص. 21/17

- حسين عمر، **الموسوعة الاقتصادية**، الطبعة الرابعة، دار الفكر العربي للنشر والتوزيع، ،1992ص422.

- حنان، رضوان حلوة ،"**تطور الفكر المحاسبي** "، مكتبة دار الثقافة للطباعة و النشر و التوزيع ، الطبعة الأولى، عمان، الأردن –1998 –ص348.

- د.رواني بوحفص، **التدقيق المالي والمحاسبي دروس نظرية**، "مطبوعة دروس مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية ، جامعة غرداية، قسم المحاسبة، سنة 2018–2017 ، ص14

- رشا حمادة – **دور مدقق الحسابات في التنبؤ بالفشل المالي الشركة** –نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين – العدد 13 –الأردن – كانون الثاني – 2003–ص .02

- زاهرة توفيق عاطف سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى**، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ،2009ص191.

- ساسية مساهل، دور مكاتب المراجعة في التنبؤ بتعثر المؤسسات دراسة على عينة من المكاتب العاملة بسطيف و الجزائر العاصمة، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة فرحات عباس (سطيف 1)، 2016–2017.

- سلمى محمد علي الطويل، أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشاة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، 2013.

- شويات زياد مصطفى–**مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 570الخاص بالاستمرارية من قبل مدققي الحسابات الأردنيين** –رسالة ماجستير– . 2004

- الصحن عبد الفتاح ، و عمر حسين،"**دراسات في المحاسبة المالية**"، الشركة شباب الجامعة– الإسكندرية – 1977– ص9.

- عاهد عيد سرحان، "**دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة عمى الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين**"، الجامعة الاسلامية – غزة– 2007–

- عمر شريقي، "**التنبؤ بالفشل المالي للشركة بين مسؤولية المدقق والإدارة في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 570 "الشركة المستمرة " والتشريع الجزائري – أبحاث اقتصادية وإدارية لجامعة محمد خيضر** – "بسكرة– جوان 2016 –

- عمر شريقي، عمر شريقي، **التنظيم الدهني للمراجعة: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه**، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف ،1

- العمودي أحمد – **دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة عمى الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في الأردن** – "رسالة ماجستير – جامعة ال البيت – الأردن– 2001–ص 245

- عمي عبد القادر الذنيبات – تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية : نظرية وتطبيق – الطبعة الثالثة – دار وائل للنشر – عمان– 2010–

- **القانون 07–11**المؤرخ بتاريخ 2007/11/25المتضمن النظام المحاسبي المالي– المادة06

- القانون التجاري، الأمانة العامة للحكومة، ،.2007

- قايد، محمد أمين "– **نحو مبادئ متعارف عليها لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية** –"مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين – العدد 32–مطبعة جامعة القاهرة– 1985–ص .121

- المادة 23من **القانون 01-10**المؤرخ في 29يونيو سنة 2010**المتعمق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد** ، عدد42، الجزائر، 2010، ص.08

- ماهر عياش الأمين، مدى استخدام مدقق الحسابات الخارجي لمعيار التدقيق الدولي 570 "دراسة ميدانية في البيئة السورية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات الجامعية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (38)، العدد (4) 2016، ص 49.

- ماهر موسى درغام،"**مدى التزام مدققي الحسابات القانونيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (570) " تقييم استمرارية المؤسسات "وأثره على جودة المعلومات المحاسبية** " (دراسة ميدانية)- الجامعة الاسلامية –غزة – 2013-

- محمد بوتين، **المحاسبة العامة للشركة**، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، ،1999

- محمد زكي الحوراني" -**مدى التزام مدققي الحسابات القانونيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 570 "تقييم استمرارية الشركات و أثرها على جودة المعلومات المحاسبية** -الجامعة الاسلامية – غزة – .2013 –

- **المرسوم التنفيذي 156/08المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07المتضمن النظام المحاسبي المالي- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية** -العدد 27الصادر في 28ماي 2008 -الجزائر- المادة07.

- المعيار الجزائري للتدقيق 570 "**استمرارية الاستغلال** – "المجلس الوطني للمحاسبة- وزارة المالية- الجزائر-

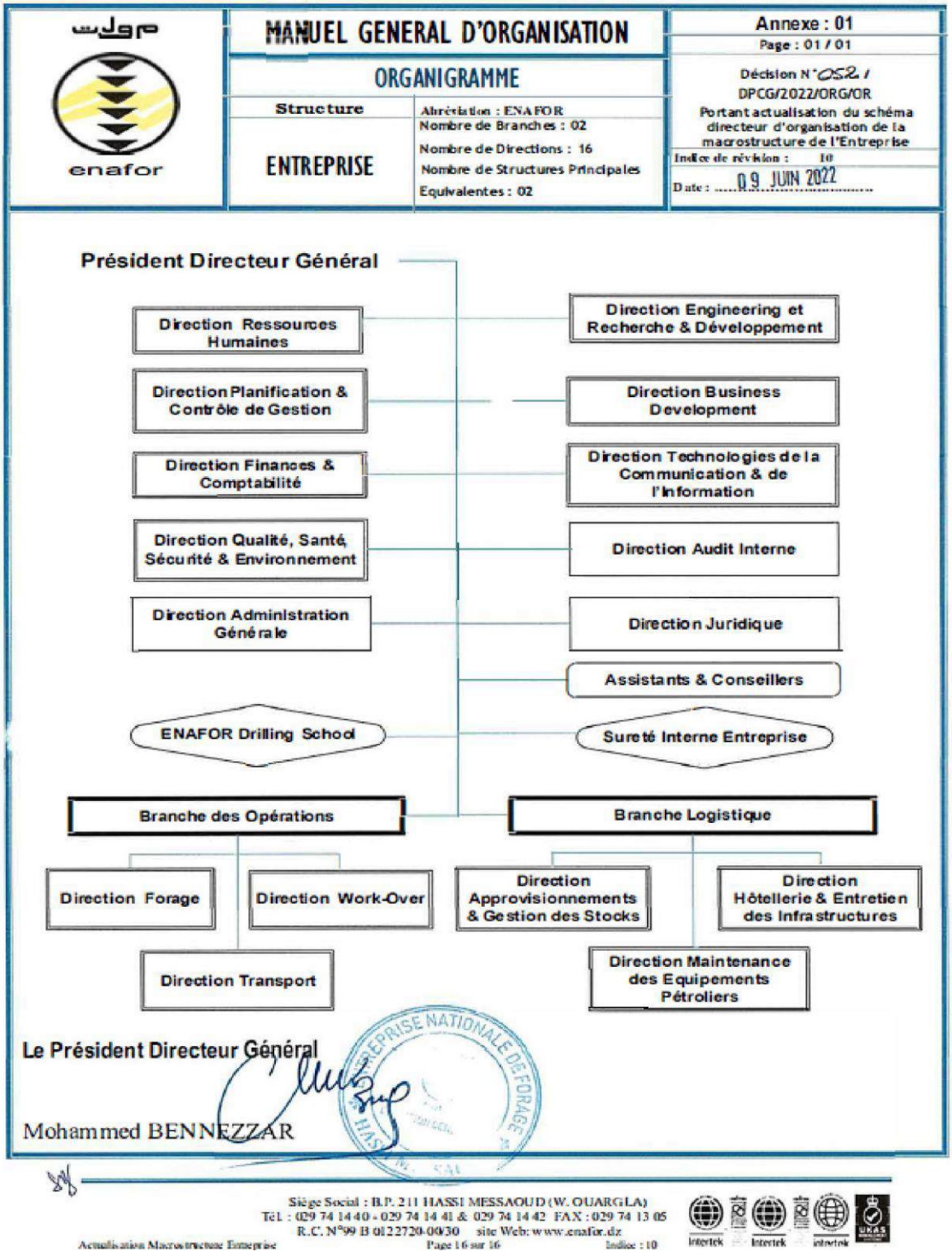
- منذر المؤمني وزياد شويات، قدرة المدقق على اكتشاف مؤشرات الشك باستمرارية العملاء، مجلة المنارة، المجلد 14، العدد 1، الاردن، 2008.

- نعيم تومان مرهون الزيادي – قاسم محمد عبد الله البعاج، تقييم العوامل المؤثرة على استمرارية المنشأة "دراسة تطبيقية على عينة من شركات المقاولات، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 19، العدد 1، 2017

- وثائق المؤسسة الوطنية للتنقيب.

الملاحق

الملحق رقم (1) الهيكل التنظيمي العام



الملحق رقم (2) نظام التسيير المدمج

enafor
المؤسسة الوطنية للتنقيب
Entreprise Nationale de Forage
Certifiée: Qualité - Santé - Sécurité - Environnement

FLASH-INFO

رقم 1313

27 ماي 2023

مول ت
enafor

إعادة المصادقة على نظام التسيير المدمج للجودة، الصحة، السلامة و البيئة لإنافور

إلى كافة العاملات و العمال

يسرني أن أعلمكم بأن عملية المعاينة التي أشرفت عليها الهيئة الدولية "إنترتاك الجزائر" من 13 إلى 17 ماي 2023 كللت بإعادة المصادقة على نظام التسيير المدمج للجودة، الصحة، السلامة و البيئة للمؤسسة الوطنية للتنقيب وفق المعايير العالمية ISO 9001/2015 (الجودة)، و ISO 14001/2015 (البيئة) و ISO 45001/2018 (الصحة و السلامة في العمل).

يعتبر هذا الإنجاز دليلا قاطعا على إلتزامنا بالسعي نحو التميز المستمر و كذا جودة منتجاتنا و خدماتنا، و إحترامنا للبيئة و الصحة و السلامة المهنية. لقد كان تجندكم و تفانيكم و إلتزامكم بأفضل الممارسات دورا أساسيا في الحفاظ و تعزيز إمتثالنا لهذه المعايير المعترف بها دوليا.

إن نيلنا هذه الشهادات يترجم مدى إلتزامنا بالتحسين المستمر و إدارة المخاطر و إرضاء الزبائن. و بفضل عملكم الجاد و خبرتكم و إحترافكيتكم و إهتمامكم بأدق التفاصيل أثناء أداء مهامكم تمكنا من الحفاظ على هذه المعايير الصارمة و تحقيق هذا الهدف المهم لنا جميعا.

و بهذه المناسبة السعيدة، لا يسعني إلا أن أتوجه إليكم جميعا و إلى فرق عمل مديرية الجودة الصحة السلامة و البيئة بفائق الشكر و التقدير و الإمتنان نظير الجهود المعتبرة و المخلصة التي بذلتموها و الإحترافية التي تحليتم بها لتحقيق هذه النتيجة المشرفة.

معا نستطيع أن نرفع كل التحديات و تحسين الإنجازات بإستمرار و تحقيق المزيد من النجاحات.

الرئيس المدير العام
محمد بن نزار

الملحق رقم (3) استمارة استبيان

الجمهوريـــة الجزائريـــة الديمقراطيـــة الشعبيـــة

وزارة التعليم العالمي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كليـــة العلـوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسـم العلوم المالية والمحاسبة

استمارة استبيان

تحية احترام وتقدير

نضع بين أيديكم استمارة استبانة تتعلق بموضوع الدراسة "**مدى مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسات الاقتصادية في ظل معيار 570**". تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور محافظي الحسابات في الجزائر في ضمان استمرارية المؤسسات الاقتصادية وخاصة البترولية من خلال معيار التدقيق الدولي 570، وذلك استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماستر في التدقيق ومراقبة التسيير. ولأهمية رأيكم حول موضوع الدراسة، يرجى التكرم بالإجابة على الأسئلة المرفقة وذلك عن طريق وضع العلامة (X) أمام الإجابة المناسبة وفي الخانة المخصصة لذلك، مع التأكيد على أن البيانات والمعلومات الواردة في الاستبانة سوف تحاط بالسرية التامة وتستخدم لأغراض البحث العلمي وفقط.

تفضلوا بقبول فائق التقدير والاحترام.

الطالب: محمد راشدي

2023-2022

المحور الأول: البيانات الشخصية

الجنس: ذكر ◯ أنثى ◯

السن: من 20 إلى 30 ◯ من 31 إلى 40 ◯ من 41 إلى 50 ◯ أكثر من 50 ◯

الخبرة المهنية :أقل من 5 سنوات ◯ من 06 إلى 10سنوات ◯ من 11 إلى 15◯ أكثر من 15 سنة ◯

المؤهل العلمي : شهادة مهنية ◯ ليسانس ◯ ماستر/ماجستير ◯ دكتوراه ◯

المركز الوظيفي: محاسب ◯ عون منفذ ◯ إطار ◯ مسؤول مكتب أو مصلحة ◯

المحور الثاني: مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة في ظل معيار 570

رقم العبارة	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يقوم محافظ الحسابات بتقييم القدرة على الاستمرارية للمؤسسة محل المراجعة					
02	يقوم محافظ الحسابات بتقييم مدى سلامة تقييم الإدارة لقدرة المؤسسة على الاستمرارية					
03	يقوم محافظ الحسابات بدراسة ما إذا كان هناك ظروف أو أحداث تؤدي إلى وجود شك في قدرة المؤسسة على الاستمرارية					
04	يقوم محافظ الحسابات بجمع عناصر مقنعة من أجل تقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال وفق ما نص عليه معيار التدقيق 570					
05	يقوم محافظ الحسابات بإجراءات التدقيق الإضافية في حال وجود أحداث أو ظروف تؤدي إلى وجود شك في قدرة المؤسسة على الاستمرارية					
06	يقوم محافظ الحسابات باستنتاج وجود أو عدم وجود يقين معتبر حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها وفق ما نص عليه المعيار 570					
07	يقوم محافظ الحسابات بإعلام المسيرين والجمعية العامة بكل نقص قد يكتشفه أو يطلع عليه، من طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة					
08	يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرارية نشاط المؤسسة					

المحور الثالث: المؤشرات المستخدمة في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية

رقم العبارة	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	رؤوس الأموال الخاصة السلبية تعتبر من الإشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة					
02	عدم القدرة على الدفع للدائنيين عند الاستحقاق تعتبر من الإشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة					
03	القروض لأجل إذا بلغت تاريخ استحقاقها دون آفاق حقيقية للتجديد أو إمكانية التسديد تعتبر من الإشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة					
04	اللجوء المبالغ للقروض قصيرة الأجل قصد تمويل الأصول طويلة الأجل تعتبر من الإشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة					
05	مؤشرات سحب الدعم المالي من طرف المقرضين أو الدائنين تعتبر من الإشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة					
06	القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي والمستمر تعتبر من الإشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة					
07	النسب المالية الرئيسية غير الإيجابية تعتبر من الإشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة					
08	خسائر الاستغلال المتكررة أو التدهور المعتبر لقيمة أصول الاستغلال تعتبر من الإشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة					
09	توقيف سياسة توزيع الأرباح تعتبر من الإشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة					

10	عدم القدرة على الحصول على التمويل من أجل تطوير منتجات جديدة أو استثمارات حيوية تعتبر من الإشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة					
11	مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلافهم تعتبر من الإشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة					
12	خسارة صفقة مهمة أو إعفاء ممول رئيسي تعتبر من الإشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة					
13	النقص الدائم في المواد الأولية الرئيسية تعتبر من الإشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة					
14	عدم احترام الالتزامات المتعلقة برأس مال المؤسسة تعتبر من الإشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة					
15	الإجراءات القضائية الجارية ضد المؤسسة التي يمكن أن تكون لها آثار مالية ولا يمكن للمؤسسة مواجهتها تعتبر من الإشارات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية تقييم استمرارية المؤسسة					

المحور الرابع: متطلبات مهمة محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة

رقم العبارة	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	قيام محافظ الحسابات الخارجي بداية التعرف على طبيعة أعمال المؤسسة التي يراجعها يساعد في عملية التقييم					
02	قيام محافظ الحسابات بإجراءات المراجعة التحليلية وتدقيق التوقعات المالية التي تعدها الإدارة في عملية التقييم					
03	قيام محافظ الحسابات بتحليل ومناقشة التدفقات النقدية والأرباح مع الإدارة كإجراء يساعد في عملية تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية					
04	قيام محافظ الحسابات بمراجعة شروط إصدار السندات واتفاقيات القروض وكيفية تسديدها كإجراء يساعد في عملية تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية					
05	قراءة محاضر اجتماع المؤسسين ومجلس الإدارة واللجان الهامة المنبثقة عنه كإجراء يساعد في عملية تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية.					
06	التأكد من وجود ترتيبات قانونية مع الأطراف الأخرى للمحافظة على التمويل وعدم وقوع المؤسسة في عجز مالي كإجراء يساعد في عملية تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية					
07	قيام محافظ الحسابات بدراسة خطة المؤسسة للتعامل مع طلبات العملاء غير المنفذة كإجراء يساعد في عملية تقييم استمرارية المؤسسة					
08	قيام محافظ الحسابات باستخدام نماذج التنبؤ بالفشل كإجراء يساعد في عملية تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية					

الفهرس

الفهرس العام

الاهداء 1
شكر II
الملخص III
قائمة المحتويات..... IV
المقدمة..... أ
الإشكالية..... أ
فرضيات الدارسة ..... أ
أسباب اختيار الموضوع ..... ب
أهداف الدراسة..... ب
أهمية الدارسة ..... ب
حدود الدارسة..... ب
منهجية الدراسة ..... ج
صعوبات الدارسة..... ج
هيكل الدارسة ..... ج
الفصل الاول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات واستمرارية المؤسسات الاقتصادية 1
المبحث الأول: واجبات محافظ الحسابات ومسؤولياته 1
المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات ومسؤولياته 1
المطلب الثاني: الأهمية الاقتصادية والمالية لمحافظ الحسابات..... 8
المبحث الثاني: مبدأ استمرارية المؤسسة من منظور محافظ الحسابات 11
المطلب الأول: مفهوم مبدأ الاستمرارية وأثرها المحاسبي 11
المطلب الثاني : مسؤولية محافظ الحسابات عند تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار 16
المبحث الثالث: الدراسات السابقة المرتبطة بالموضوع 28
المطلب الأول: الدراسات العربية والأجنبية 28
المطلب الثاني: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة..... 37
خلاصة الفصل الأول..... 38
الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لدور محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة.. 39
المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمةفي الدراسة..... 40
المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة..... 40
الفرع الأول: تقديم المؤسسة وعينة الدراسة 40
المطلب الثاني: متغيرات الدراسة وأدوات التحليل الإحصائي 46
المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها..... 47

المطلب الأول: تحليل نتائج الدراسة الميدانية 47
المطلب الثاني: ربط النتائج بالفرضيات وتفسيرها 57
خلاصة الفصل الثاني 60
الخـــــاتمة 63
المصادر والمراجع 65
- **المصادر الاجنبية** 65
- **المصادر العربية** 66
الملاحق 69
الفهرس 78