

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère Of higher Education and Scientific Research

Mohamed Boudaif University of - M'sila

Faculté of Economic, Commercial And
Management Sciences

Department of Finance and Accounting



جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم
التسيير

قسم: العلوم المالية و المحاسبة

العنوان:

دور المدقق الخارجي في تقييم إستمرارية نشاط المؤسسة على
ضوء معيار التدقيق 570 (إستمرارية الاستغلال)
. دراسة ميدانية .

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر (أكاديمي) في العلوم المالية و المحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

من اعداد الطالب :دخان مراد

أمام لجنة المناقشة المكونة من

رئيسا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	د.جبلاحي وفاء
مشرفا ومقررا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	د.نجاعي مليكة
ممتحنا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	د.لعراف زاهية

السنة الجامعية: 2024/2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

أحمد الله الذي وفقني لهذا ولم أكن لأصل إليه لولا
فضل الله علي أما بعد:
أهدي هذا العمل المتواضع إلى والدي
الكريمين الذين أنارا لي الدرب
حتى اصل الى ما أريد أطال الله عمرهما و
امدهما بموفور الصحة والعافية
الى زوجتي و اخوتي واخواتي وكل من يعرفني
والذين كان لهم الفضل
في دعمي و تشجيعي في اكمال هذا البحث
أهدي هذا العمل الى كل اساتذتي واستاذاتي
و اصدقائي الذين لم يتوانوا في تقديم يد
المساعدة لي

الطالب: دخان مراد

شكر وامتنان

ببل شكر المخلوق لابد من شكر الخالق، فلولا فضل
الله علينا و رحمته لم تكن هذه الرسالة لتبصر
النور.
فالحمد لله حمدا كثيرا.
يسرني أن أتقدم بخالص الشكر والامتنان الى
استاذتي
ومشرفتي الأستاذة الدكتورة نجاعى مليكة لما
بذلته من جهد
و وقت في اشرافها على مذكرتي ولما قدمته من
النصح والارشاد
وتوفير المعلومات التي أسهمت بشكل كبير في
اتمامها
كما أتقدم بجزيل الشكر والعرفان الى أساتذتي
الكرام
وأعضاء لجنة المناقشة
والشكر موصول الى أساتذة قسم العلوم المالية
والمحاسبة
في كلية العلوم الاقتصادية.
كما أخص بالشكر وامتنان الاستاذ
الدكتور خريفي حسام
لما قدمه لي من توجيهات والبرفسور غزي محمد
العربي لما قدمه لنا من نصائح
وارشادات

الصفحة	العنوان
/	الواجهة
/	البسمة
/	الشكر
/	الإهداء
/	فهرس المحتويات
/	فهرس الجداول
أ-و	مقدمة عامة
01	الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي و تقييم استمرارية نشاط المؤسسة
02	تمهيد
03	المبحث الاول : الأسس النظرية لتدقيق الخارجي
03	المطلب الاول : عموميات حول التدقيق الخارجي .
06	المطلب الثاني : معايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها .
10	المطلب الثالث : المدقق الخارجي، الحقوق ، و الواجبات ، المسؤوليات.
16	المبحث الثاني : ماهية فرض استمرارية الاستغلال و مسؤولية المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة.
16	المطلب الاول : مفهوم فرض الاستمرارية في المحاسبة و التدقيق
19	المطلب الثاني : مسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسة وفق المعيار الدولي لتدقيق 570 .
23	المطلب الثالث: مراحل تقييم المدقق لقدرة المؤسسة على استمرارية النشاط.
25	المبحث الثالث:اهمية تقرير المدقق الخارجي حول استمرارية المؤسسة والعوامل المؤثرة عليه.
25	المطلب الاول: تقرير المدقق الخارجي عن استمرارية نشاط المؤسسة.
28	المطلب الثاني: تأثير تحفظ المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة على

	اصحاب المصالح.
30	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على دقة تقرير المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة.
33	خلاصة الفصل الاول
34	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة
36	المبحث الاول : التدقيق الخارجي في الجزائر و استمرارية الاستغلال .
35	المطلب الاول: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر .
39	المطلب الثاني: مسؤولية المدقق الخارجي على تقييم استمرارية نشاط المؤسسة في الجزائر
42	المبحث الثاني: طبيعة الدراسة الميدانية
42	لمطلب الاول: الاطار المنهجي للدراسة الميدانية .
46	المطلب الثاني: التأكد من صلاحية أداة الدراسة.
54	المطلب الثالث: خصائص عينة الدراسة.
56	المبحث الثالث : عرض و مناقشة نتائج الدراسة
56	المطلب الاول :تحليل اجابات عينة الدراسة حول محاور الاستبانة
66	المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة.
72	خلاصة الفصل الثاني.
74	الخاتمة
79	قائمة المصادر والمراجع
84	قائمة الملاحق
99	الملخص

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
5	أنواع التدقيق الخارجي	الجدول رقم: 01
10	معايير التدقيق المتعارف عليها	الجدول رقم: 02
42	درجات مقياس ليكرت الخماسي	الجدول رقم: 03
43	ترميز إجابات عينة الدراسة	الجدول رقم: 04
43	تكوين متغيرات الدراسة	الجدول رقم: 05
44	نتائج اختبار Kolmogorov-Smirnov	الجدول رقم: 06
47	محاور الاستبانة وعدد عبارات كل محور	الجدول رقم: 07
48	مجالات قيم معامل الارتباط وقوة العلاقة واتجاهها	الجدول رقم: 08
49	الاتساق الداخلي لعبارات محور مسؤولية المدقق الخارجي في عملية تقييم استمرارية نشاط المؤسسة	الجدول رقم: 09
50	الاتساق الداخلي لعبارات محور قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية نشاط المؤسسة	الجدول رقم: 10
51	الاتساق الداخلي لعبارات محور قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية	الجدول رقم: 11
52	الاتساق الداخلي لعبارات إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط	الجدول رقم: 12
53	الاتساق الداخلي لعبارات محور العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة	الجدول رقم: 13
54	نتائج اختبار ألفا كرونباخ لبيانات الدراسة	الجدول رقم: 14
54	توزيع عينة الدراسة وفق متغير المجال الوظيفي	الجدول رقم: 15
55	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	الجدول رقم: 16
55	توزيع عينة الدراسة وفق متغير الخبرة المهنية	الجدول رقم: 17
56	العبارات المتعلقة بمحور مسؤولية المدقق الخارجي في عملية تقييم استمرارية نشاط المؤسسة	الجدول رقم: 18

58	العبارات المتعلقة بمحور قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية نشاط المؤسسة	الجدول رقم: 19
61	العبارات المتعلقة بمحور قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية	الجدول رقم: 20
63	العبارات المتعلقة بمحور إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط	الجدول رقم: 21
64	العبارات المتعلقة بمحور العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة	الجدول رقم: 22
66	ترتيب الأهمية النسبية لمحاور الدراسة	الجدول رقم: 23
67	نتائج اختبار ستودنت للفرضية الرئيسية للدراسة	الجدول رقم: 24
68	نتائج اختبار ستودنت للفرضية الفرعية الأولى للدراسة	الجدول رقم: 25
69	نتائج اختبار ستودنت للفرضية الفرعية الثانية للدراسة	الجدول رقم: 26
70	نتائج اختبار ستودنت للفرضية الفرعية الثالثة للدراسة	الجدول رقم: 27
71	نتائج اختبار ستودنت للفرضية الفرعية الرابعة للدراسة	الجدول رقم: 28
72	نتائج اختبار ستودنت للفرضية الفرعية الخامسة للدراسة	الجدول رقم: 29

مقدمة

1. تمهيد

لقد شهد الاقتصاد العالمي مجموعة من التطورات المتسارعة، ونتيجة لهذه التطورات تطورت المؤسسات، وأصبح من الضروري وجود جهة تلتزم الحياد وتقوم بالفحص الحيادي والمستقل للقوائم المالية، ومن هنا ظهرت مهنة التدقيق وصار المدقق الخارجي من خلال الرأي الفني والحيادي المستقل الذي يقدمه حول صحة وعدالة القوائم المالية قادرا على الحكم على المؤشرات الخاصة بالشركة.

وتزايد الاهتمام بدور المدقق الخارجي اتجاه تقييم استمرارية الاستغلال نتيجة انهيار كبريات الشركات في العالم على رأسها شركة Enron للطاقة سنة 2001 و World Com للاتصالات سنة 2002، والتي أدت الى قيام العديد من حالات التقاضي ضد المدققين من قبل الأطراف التي لحقها الضرر جراء فشل تلك الشركات دون سابق انذار، على اعتبار أن المدققون هم المسؤولون عن عدم التنبيه عن وجود خطر في استمرارية تلك الشركات، الأمر الذي دفع الهيئات المهنية المنظمة على رأسها الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC إلى إعادة النظر في معايير التدقيق، وتحديد وتوضيح دور ومسؤولية المدقق الخارجي اتجاه تقييم استمرارية الاستغلال الحماية الأطراف المستخدمة للقوائم المالية للشركات من جهة وحماية المدقق الخارجي من التعرض للمساءلة القانونية من جهة أخرى.

إن فرض الاستمرارية لا يعني أن الشركة مستمرة في أعمالها إلى الأبد، وإنما يعني أنها ستستمر حتى تنفيذ كافة الأهداف التي أنشئت من أجلها، وهنا يعتبر المدقق الخارجي مؤتمنا من قبل الأطراف المعنية بمستقبل المؤسسة، ويبنى كل عمله على أساس وجود فرض الاستمرارية، ووجب عليه إبداء رأيه حول ما إذا كانت المؤسسة قادرة على الاستمرار في نشاطها أم لا، ولمدة سنة بعد الانتهاء من إعداد البيانات المالية حسب ما جاء في المعيار الدولي للتدقيق رقم (570) الخاص بالاستمرارية الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، والذي حدد مجموعة من المؤشرات التي تساعد المدققين على تقييم استمرارية نشاط المؤسسة كالمؤشرات المالية والمؤشرات التشغيلية، والمؤشرات الأخرى.

ونظرا للتحويلات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر المتمثلة في التوجه نحو سياسة اقتصاد السوق وتأثرها بالبيئة الخارجية العالمية المحيطة بها، أصبح من الضروري إدخال تعديلات جديدة على مهنة المحاسبة والتدقيق بما يتماشى مع معايير المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية، ونتيجة عن تلك التعديلات صدور النظام المحاسبي المالي (SCF) سنة 2007 ويليه القانون 10-01 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق وكيفية ممارستها، ووصولاً إلى إصدار مجموعة أولى من معايير التدقيق الجزائرية (NAA) في فيفري 2016 من طرف المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)، ثم إصدار المعيار الجزائري لتدقيق رقم 570 (استمرارية الاستغلال) من خلال المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 الذي حدد مسؤولية المدقق الجزائري بشأن الاستمرارية، والواجبات المطلوبة عليه.

2. اشكالية الدراسة

على ضوء مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

في ظل معيار 570، ما مدى مساهمة المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة؟

ومن أجل تبسيط وتحليل هذه الاشكالية نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- هل يساهم المدقق الخارجي بمسؤوليته في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة ؟
- ما مدى قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في قدرة المؤسسة على الاستمرارية؟
- هل يساهم المدقق الخارجي من خلال مصداقية نتائجه في استمرارية نشاط المؤسسة؟
- هل يقوم المدقق الخارجي بإجراءات تحقيق اضافية في حال وجود احداث تؤثر على استمرارية نشاط المؤسسة؟

- ما هي العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة؟

3. فرضيات الدراسة

للإجابة على الإشكالية الرئيسية أعلاه والتساؤلات الفرعية يمكن صياغة الفرضيات التالية كما يلي:

- من مسؤولية المدقق الخارجي تقييم استمرارية نشاط المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها؛
- لا يستطيع المدقق الخارجي الجزائري اكتشاف مؤشرات الشك في قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها؛
- لا يقوم المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على استمرارية المؤسسة
- لا يفصح المدقق الخارجي الجزائري في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط؛
- توجد عوامل تؤثر على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة؛

4. مبررات اختيار الموضوع

من الأسباب التي دفعتنا إلى اختيار هذا الموضوع:

- الميول الشخصي للموضوع، وارتباطه بتخصص المحاسبة والتدقيق الجبائي.
- أهمية استمرارية الشركات والفشل المتزايد للعديد من الشركات دون سابق انذار.
- القيمة العلمية والعملية التي يحظى بها هذا الموضوع.

5. اهداف الدراسة

- التعرف على مدى مساهمة المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة.
- التعرف على مدى قدرة المدقق الخارجي في اكتشاف الصعوبات التي تهدد استمرارية نشاط المؤسسة.
- التعرف على المسؤوليات القانونية التي أكدت عليها القوانين ومعايير التدقيق الجزائرية فيما يخص تقييم استمرارية الاستغلال، والتأكد من مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بها.
- التعرف على طبيعة العوامل التي تؤثر عادة على دور المدقق الخارجي اتجاه تقييم استمرارية الاستغلال حسب ما توصلت اليه الدراسات، والتأكد من مدى تأثيرها على المدقق الخارجي في الجزائر.
- توفير نتائج عن مستوى قيام المدقق الخارجي في الجزائر بدوره اتجاه تقييم استمرارية الاستغلال ورصد العوامل التي تؤثر عليه في ذلك، من أجل مساعدة الهيئات المنظمة للمهنة في اتخاذ التدابير اللازمة.
- محاولة تفسير النتائج المتوصل اليها وتقديم مقترحات مع اخذ واقع المهنة بعين الاعتبار

6. أهمية الدراسة

تكمن أهمية هذه الدراسة في اتجاهين:

(أ) **أهمية علمية:** تعتبر هذه الدراسة إضافة الأدبيات التدقيق في مجال تقييم الاستمرارية، إذ يمكن اعتبارها من الدراسات المختصة التي تهدف إلى إبراز دور مهنة التدقيق في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، وتؤدي إلى التفكير في سد الثغرات التي من شأنها أن تفقد مهنة وتقرير التدقيق مصداقيته في إبراز الوضعية الحقيقية للمؤسسة، فضلا عن فوائد أخرى متمثلة في تلخيص الدراسات السابقة واقتراح مقاربات جديدة وتأكيد صحة النتائج السابقة من عدمها.

(ب) **أهمية عملية:** يمكن أن تقدم هاته الدراسة فائدة هامة بالنسبة للمدققين الخارجيين ومعدّي القوائم المالية، حيث يمكن أن تحفز هاته الدراسة المدققين الذين لا يقومون بهذا الدور المتمثل في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة على ممارسته، وتساعد في فهم مستعملي القوائم المالية لسلوك المدققين حول استمرارية نشاط المؤسسة بشكل أفضل، مما يمكنهم من الحكم على أدائهم ودقة تقاريرهم.

7. منهج الدراسة

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، لإبراز المفاهيم والاجراءات والمسؤوليات والقوانين ومعايير التدقيق وكل ما يتعلق بموضوع الدراسة، أما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد تم تحليل البيانات المستخرجة من الاستبيانات المسترجعة باستخدام مختلف الأساليب الاحصائية مع الاستعانة ببرنامج الرزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية Spss

V27

8. هيكل الدراسة

من أجل الإحاطة بالموضوع وللإجابة على الإشكاليات المطروحة سيتم تقسيم الدراسة الى فصلين، فصل نظري وفصل تطبيقي، تسبقهما مقدمة وتليهما خاتمة، حيث سيخصص الفصل الأول الى الإطار النظري للتدقيق الخارجي وتقييم استمرارية نشاط المؤسسة، الذي سيتم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث رئيسية، أستهل المبحث الأول بالأسس النظرية للتدقيق الخارجي وفي المبحث الثاني سنحاول إلقاء نظرة إلى ماهية وطبيعة فرض الاستمرارية ومسؤولية المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، أما في المبحث الثالث سنتطرق إلى أهمية رأي المدققين الخارجيين حول استمرارية نشاط المؤسسة والعوامل المؤثرة عليه.

- أما الفصل الثاني فخصص الى الدراسة الميدانية، التي تمثلت في استقصاء آراء المدققين الخارجيين في الجزائر حول دور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة حيث سيقسم هذا الفصل إلى مبحثين سنتناول في المبحث الأول التدقيق الخارجي في الجزائر واستمرارية الاستغلال من خلال التعرف على الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر، وفي المبحث الثاني سنتطرق إلى طبيعة الدراسة الميدانية من خلال الإطار المنهجي للدراسة الميدانية والتأكد من صلاحية أداة الدراسة وتحليل خصائص العينة المدروسة ، أما في المبحث الثالث فخصص إلى عرض النتائج ومناقشتها من خلال تحليل إجابات عينة الدراسة واختبار فرضياتها وذلك بالاعتماد على الاختبارات الإحصائية في برنامج **SPSS V27**

9. الدراسات السابقة

أ. الدراسات باللغة العربية

- دراسة العمودي ، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقييم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة اليمنية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ،جامعة آل بيت، الأردن، 2001

- هدفت الدراسة إلى معرفة مدى قدرة المدقق الخارجي في اليمن على اكتشاف المؤشرات التي تثير الشك في قدرة الشركة على الاستمرار، وما يقوم به من اجراءات اضافية في حالة وجود شكوك حول قدرة الشركة على الاستمرار، وما اذا كان المدقق يفصح عن مشاكل الاستمرارية، والتعرف أيضا على مدى التوافق بين آراء المدققين الخارجيين والمدراء الماليين في الشركات المساهمة اليمنية فيما يتعلق بدور المدقق الخارجي في تقييم الاستمرارية، وأخيرا تطرق الى المشاكل التي تواجه المدققين الخارجيين في اليمن عند تقييم الاستمرارية، وتم تطبيق الدراسة على عينة من 90 مدقق وأخرى تضم 63 مدير مالي.

- دراسة سرحان عاهد، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقييم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين دراسة تحليلية لآراء مدققي الحسابات الخارجيين والمدراء الماليين للشركات المساهمة العامة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2007.

هدفت الدراسة إلى توضيح دور المدقق الخارجي في تقييم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار، واستخدمت في ذلك نوعين من الاستبيانات وزعت على كل من المدققين الخارجيين والمدراء الماليين وقد توصلت الدراسة

الى أن المدققون الخارجيون يستطيعون تحديد مؤشرات الشك عن الاستمرارية سواء كانت مالية أو غير مالية، لكنهم يركزون على المؤشرات المالية وبالتحديد تراجع نسب مالية هامة ووجود خسائر مالية متتالية.

- دراسة محمد دينوري سالي، فاطمة علاق، دور المراجع الخارجي في الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية - دراسة عينة من مراجعي الحسابات الولاية الوادي، محلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمة الخضر، الوادي، العدد الثامن 2017،

- هدفت هذه الدراسة إلى تقديم نموذج لدور المراجع الخارجي في الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية من وجهة نظر مدققي الحسابات الممارسين لمهنة التدقيق المحاسبي والمسجلين في المصاف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية المحافضي الحسابات حسب القانون 10-01 .

ب. الدراسات السابقة باللغات الأجنبية

•Junaidi, Jogiyanto, Non-financial Factors in the Going-concern Opinion, Journal of Indonesian Economy and Business, Vol 25, No 3, 2010.

هدفت الى دراسة العوامل التي تؤثر في التقرير عن الاستمرارية في إندونيسيا وخارجها، وتمثل هذه العوامل في مدة التدقيق، وسمعة المدقق، والإفصاح وحجم الشركة العميلة استخدمت الدراسة 89 عينة من الشركات المدرجة في بورصة إندونيسيا للفترة 2003-2008

أظهر تحليل الانحدار اللوغاريتمي أن المدة وسمعة المدقق، والإفصاح لها تأثير مهم بشأن الاستمرارية في حين أن حجم شركة العميل ليس له أي تأثير على التقرير عن الاستمرارية¹.

• Mahdi Omidfar, Mahdi Moradi, The effects of Industry Specialization on Auditor's Opinion In Iran, Mediterranean journal of social sciences, Vol 6, No 1, Rome, Italy, 2015.

هدفت إلى دراسة العلاقة بين التخصص الصناعي في التدقيق ونوع تقرير المدقق باستخدام المعلومات المالية.

¹قانون Sarbanes Codey هو قانون أقر الكونغرس الأمريكي سنة 2002 بهدف إلى حماية المستثمرين من الأخطاء المحاسبية والممارسات الاحتيالية في الشركات، وتحسين دقة الإفصاحات، وجاء هذا القانون نتيجة سلسلة من الفضائح المالية التي حدثت في شركات منها (Earon) (World Com).

المستخرجة من الشركات المدرجة في بورصة طهران خلال الفترة 2004-2012. أظهرت نتائج الدراسة أن هناك علاقة إيجابية وهامة بين التخصص الصناعي للمدقق والتقارير المتحفظة للمدقق، دعمت الأدلة التي تم الحصول عليها هذه الفكرة القائلة بأن تخصص شركة التدقيق يمكن أن يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المالية لسوق رأس المال، كما أظهرت النتائج أن حجم شركة التدقيق، ومؤشر عائد الأصول السلبي، وحجم الشركة محل التدقيق وأدائها للعام السابق له علاقة بنوع تقرير المدقق.

•Fabrizio Bava, Melchior Gromis di Trana, Big4 Versus Non-Big4 Opinion about the Going Concern Assessment: A Survey, International Journal of Business and Management; Vol 14, No 2, 2019¹.

هدفت الدراسة إلى معرفة المؤشرات المالية الأكثر فعالية في رأي المدققين لتقييم الاستمرارية، بالتركيز على المؤشرات الواردة في معيار التدقيق (ISA570) ، وذلك بدراسة آراء فئتين من المدققين هما مدققي الشركات الأربعة الكبرى Big4 وفئة المدققين غير المنتمين لهذه الشركات وكان منظور الفئتين متوافق.

¹الأربع الكوى Big في أكثر أربع شركات التقييم وخدمات مهنية في العالمية، يقومون بإجراء التحقيق معظم الشركات المساهمة وأكبرها

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي
وتقييم استمرارية نشاط المؤسسة

تمهيد:

تهتم مهنة التدقيق الخارجي بعرض القوائم المالية للمؤسسات بصورة حقيقية، إذ أصبح حكم المدقق الخارجي على قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط من الأمور الرئيسية التي وجب التركيز عليها خاصة في ظل المشاكل الاقتصادية، حيث يعتبر حكم المدقق الخارجي مرتبط بمقدرته وخبرته بالحكم على ظروف عدم التأكد حول الاستمرارية والإفصاح في تقريره عن ذلك، وما ينجر على هذا التقرير من تأثير على قرارات أصحاب المصالح، لهذا كان لابد لنا في هذا الفصل التطرق إلى الإطار النظري للتدقيق الخارجي وتقييم استمرارية نشاط المؤسسة، من خلال تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كالتالي:

- المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي.
- المبحث الثاني: ماهية فرض الاستمرارية ومسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسة.
- المبحث الثالث: أهمية تقرير المدقق الخارجي حول استمرارية المؤسسة والعوامل المؤثرة عليه.

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي

إن تحقيق هدف تزويد مستخدمي المعلومات المالية بمعلومات مفيدة لاتخاذ قرارات اقتصادية مرهون بمدى مصداقية هذه المعلومات، ومدى تعبيرها عن الوضع المالي الحقيقي للشركة وأداءها المالي، ومن هنا جاء دور التدقيق الخارجي لتحقيق هذه المصداقية من خلال التحقق من مدى عدالة الكشوف المالية، وفي هذا المبحث سنتطرق إلى ماهية التدقيق الخارجي، مبادئه، أنواع التدقيق الخارجي، بالإضافة إلى معايير وإجراءات التدقيق الخارجي .

المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي

الفرع الأول: التدقيق الخارجي.

تعددت التعاريف الخاصة بالتدقيق الخارجي وذلك بتعدد الأشخاص الصادرة عنها ونحن بصدد الإلمام ببعضها

ونذكر ما يلي:

التعريف الأول: هو عملية تتم من طرف مدقق خارجي لا ينتمي لأجهزة المؤسسة، بحث يكون مستقلا عن إدارتها، وتمثل مهامه في إبداء الرأي عن مدى صحة وسلامة القوائم المالية والمعلومات المحاسبية الموجودة بداخل المؤسسة¹.

التعريف الثاني: التدقيق الخارجي هو عملية يقوم به أشخاص خارج المنشأة ليست لهم أي علاقة وظيفية أو مصلحة أو مصلحة مادية مع المنشأة، ويطلق على هذا النوع التدقيق المحايد أو المستقل بغرض إعطاء رأي في محايد حول عدالة تصوير الميزانية والحسابات الختامية لنتائج الأعمال عن الفترة المالية المعينة².

التعريف الثالث: عرف التدقيق الخارجي على أنه الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية، وفحص المستندات الدالة على إثبات العمليات في الدفاتر والسجلات فحفا فنيا، للتحقق والتأكد من صحة العمليات المالية خلال تاريخان معيدان ولتثبت من أنها تمت في إطار إجراءات صحيحة³.

ومن التعاريف السابقة يمكن أن تستخلص تعريف شامل بأن التدقيق الخارجي هو عملية فحص لمجموعة من المعلومات بشكل منظم يقوم بها مراجع مستقل عن المؤسسة بهدف إبداء رأيه الفني عن صدق وسلامة القوائم المالية للمؤسسة حتى تستفيد منها الأطراف الخارجية.

الفرع الثاني: أهمية التدقيق الخارجي

إن أهمية التدقيق الخارجي تظهر في أنها وسيلة تخدم أطراف عديدة تعتمد على المعلومات المالية في اتخاذ القرارات، وهذه الأطراف تتمثل فيما يلي:

¹ محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية (دراسة مقارنة حالة الجزائر)، رسالة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المدينة، 2007-2008 ص28.

² عبد الرزاق محمد عثمان أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الدار النموذجية، صيدا، بيروت، 2011، ص 18.

³ محمد فضل مسعد خالد رابع الخطيب دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، ط 1، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان، 2009، ص 36.

1. الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة: حيث يتركز الغرض الرئيسي من تقرير المدقق في الحصول على المعلومات التي تمكنهم من مراجعة الأداء وتقييم عملية إعداد التقارير عن العمليات المالية المعقدة، إلى جانب اتخاذ القرارات المؤثرة في الاتجاهات المستقبلية للمؤسسة.
2. حملة الأسهم (المساهمون): فالمعلومات المالية تمكنهم من مساءلة الإدارة والعاملين، واتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة أو خفض أو المحافظة على نسبة الاستثمار.
3. حملة السندات الحاليون والمحتملون: فالمعلومات المالية تساعدهم في تقييم درجة المخاطرة في المؤسسة ومدى قدرتها على الوفاء بمديونيتها.
4. الموظفين واتحادات العمال: إن هؤلاء بحاجة إلى معلومات تمكنهم من تقدير الربحية، وتقدير الأجور المستقبلية وفي المفاوضات على اتفاقيات مشاركة الأرباح.
5. الإقتصاديون ورجال البحث العلمي: تتمثل حاجتهم من المعلومات لمساعدتهم على تقييم الآثار على السياسات الاقتصادية، وعلى قرارات السياسة العامة، والمساعدة في أعمال البحوث والدراسات.
6. العملاء والموردون والمنافسون: إن المعلومات المعتمدة من المدقق الخارجي تمكنهم من تقييم مدى استمرارية تعهدات المؤسسة كمصدر للسلع والخدمات، أو كمستهلكة للسلع والخدمات، وتقييم القوة التنافسية للمؤسسة.
7. الأجهزة الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الدولة على معلومات المؤسسات المعتمدة من المدقق الخارجي المستقل في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي، أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة، أو فرض ضرائب.
8. الاستشاريون كالمحللين الماليين وبيوت الاستثمار: يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم الموقف المالي للمؤسسة بهدف إبداء النصح للمستثمرين وتوجيههم.
9. الدائنون والبنوك: تساعد المعلومات المعتمدة من المدقق الخارجي المستقل في تحديد مدى إمكانية منح القروض للمؤسسة، وكذلك تحديد مبلغ القرض وشروطه.
10. المستثمرون المحتملون: يؤكد المستثمرون على ضرورة دقة التقارير المالية للحكم على معدلات الربحية، ومدى ازدهار المركز المالي للمؤسسة، وذلك بهدف المساهمة في رأس مالها أو تداول أسهم رأس المال والتعامل فيها، واتخاذ قرارات استثمارية سليمة¹.

الفرع الثالث: أهداف التدقيق الخارجي

يسعى التدقيق الخارجي إلى تحقيق عدة أهداف وقسمت هذه الأهداف إلى أهداف رئيسية وأخرى فرعية كما يلي:

1. أهداف رئيسية: تتمثل فيما يلي²:

¹ نجاة تونسي، تدقيق الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية، مجلة المالية والاسواق، المجلد3، العدد1، جامعة عبدالمحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2016، ص 131.

² حدادي سارة، دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من أثارها على جودة المعلومات المالية - دراسة حالة مجموعة من شركات محافظة الحسابات والشركات الجزائرية - أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص بنوك ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة 2018-2019، ص 62.

- ابداء رأي فني محايد على صدق وسلامة القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- إمداد إدارة الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية وبيان أوجه القصور فيه، وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المدقق في تقريره من أجل تحسين أداء هذا النظام.
- إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين والبنوك والدوائر الحكومية المعنية وغيرهم بالمعلومات المالية الموثوقة ، لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة .
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات الملائمة، واتخاذ القرارات المناسبة.

2. أهداف فرعية: وهي ستة أهداف متعلقة بفحص أرصدة حسابات القوائم المالية وتمثل فيما يلي:

- (أ) **التحقق من الوجود:** أي أن الأصول والخصوم أو الالتزامات موجودة فعلا في تاريخ معين.
- (ب) **التحقق من الاكتمال:** من كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات انه قد تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات كاملة، وأنه لا يوجد عمليات غير مسجلة.
- (ج) **التحقق من الملكية:** يعني أن كافة الأصول والممتلكات مملوكة للمؤسسة في تاريخ معين، وأن الخصوم أو الالتزامات تتمثل التزاما حقيقيا على المؤسسة في تاريخ معين.
- (د) **التحقق من التقييم:** يعني أن الأصول والخصوم قد تم تقييمها وقيدها بقيمتها الحقيقية الملائمة.
- (هـ) **التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة:** اي أن كافة بنود القوائم المالية قد تم الإفصاح عنها وعرضها بصورة سليمة ، وفقا للمتطلبات القانونية والمهنية ذات الصلة.
- (و) **التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية:** أي ان كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم احتساب قيمتها بدقة، وتم اعتمادها من السلطة المختصة قانونا وفقا لمتطلبات القوانين واللوائح والنظم النافذة.

الفرع الرابع: أنواع التدقيق الخارجي:

يوجد في الواقع ثلاثة أنواع للتدقيق الخارجي تتمثل في التدقيق الإلزامي، التدقيق الاختياري، التدقيق القضائي.

أولا: التدقيق الإلزامي (التدقيق القانوني):

يقصد به تدقيق الحسابات القانونية بموجب قانون صادر عن الدولة، وذلك كل سنة من طرف مدقق حسابات مرخص له، يخضع هذا المدقق لشروط وضوابط المحكمة ويلتزم ببذل العناية المهنية اللازمة، ويعد تقريراً فنياً محايداً يبرز فيه مدى صدق ودلالة القوائم المالية خلال الفترة المالية المدققة¹.

ثانيا: التدقيق الاختياري (التدقيق التعاقدية):

يمكن الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي في تدقيق حسابات المؤسسة دون إلزام قانوني يحتم القيام بها، نتيجة الفائدة التي تتحقق من وجود المدقق من حيث طمأنة الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي،

¹ - محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، ط1، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009،

الفصل الأول الإطار النظري للتدقيق الخارجي وتقييم استمرارية نشاط المؤسسة

بالإضافة إلى أن وجود المدقق الخارجي يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر، والتي تقدم الجهات خارجية وخاصة مصلحة الضرائب¹.

ثالثا: التدقيق القضائي (خبرة القضائية):

يقوم بها مهني محترف خارجي ومستقل بطلب من المحكمة من أجل الاستفادة من خدماتهم فيما يتعلق بالنزاعات القضائية.

يمكن حصر أنواع التدقيق التي تخضع لها المؤسسة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1) أنواع التدقيق الخارجي

المميزات	التدقيق الإلزامي	التدقيق الاختياري	التدقيق القضائي
طبيعة المهمة	مؤسسة ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة او الادارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على الشرعية و صدق الحسابات تدقيق معلومات مجلس الادارة	المصادقة على الشرعية وصدق الحسابات	اعلام العدالة وارشادها حول الأوضاع المالية والمحاسبية بتقديم مؤشرات بالأرقام
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة طرفية يحددها القاضي
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير	ينبغي احترامه
الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة اتجاه الاطراف
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى القضاء
إرسال التقرير	مجلس الإدارة، الجمعية العامة (العادية - الغير عادية)	المديرية العامة ، مجلس الادارة	الى القاضي المكلف بالقضية
المسؤولية	مدنية ، جنائية ، تأديبية	مدنية ، جنائية ، تأديبية	مدنية ، جنائية ، تأديبية
التسريح	مهمة تأسيسية	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف

¹ - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص 27

عن الخبرات			
اقترح من الخبير، يحدد من طرف القاضي	محددة في العقد	قانون رسمي	الاتعاب
طريق تماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة	تعميم الاجراءات، تقييم المراقبة الداخلة، مراقبة الحسابات،	تعميم الاجراءات، تقييم المراقبة الداخلة، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	طريقة العمل المتبعة

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص 27

المطلب الثاني: معايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها

أدى تعدد المستفيدين من القوائم المالية واختلاف مصالحهم إلى وضع معايير تلي جميع حاجات الأطراف، وقد تطورت هذه المعايير إلى معايير دولية يمكن تطبيقها في أي بلد للمساعدة في توحيد منهجية عملية التدقيق. يعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من وضع هذه المعايير في كتاب بعنوان "معايير التدقيق المتعارف عليها، حيث تم تقسيم المعايير إلى ثلاث مجموعات رئيسية تحتوي على 10 معايير متعارف عليها سنتطرق إليها في هذا المطلب وهي المعايير العامة أو لشخصية، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقارير¹.

الفرع الأول: المعايير العامة أو الشخصية:

توصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية يحتاجها المدقق الخارجي المقابلة لمعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير، وتعتبر شخصية لأنها تتعلق بشخصية المدقق من ناحية (تأهيله العلمي والعملية)، وتتضمن هاته المجموعة ثلاثة معايير²:

أولاً: معيار التدريب والكفاءة (التأهيل العلمي والعملية)

يقصد بهذا المعيار أن الشخص القائم بعملية التدقيق يجب أن يكون ذو كفاءة معينة، وتتوفر فيه مواصفات تظهرها، ولاكتساب هاته الكفاءة يجب على المدقق أن يكون مؤهلاً تأهيلاً علمياً وعملياً مكتسباً للمهارة الفنية نتاج التكوين المستمر.

ولتحديد معيار الكفاءة لابد من تحديد مقدار التأهيل العلمي والتأهيل العملية والتكوين المهني المستمر³.

أ. **التأهيل العلمي:** معنى هذا أن يكون لدى المدقق مؤهلاً جامعياً في المحاسبة والتدقيق والحصول على قدر كاف من العلوم الأخرى، كالإلمام بالجوانب السلوكية والإدارة مثل الاقتصاد والإحصاء.

ب. **التأهيل العملية:** ينبغي على الشخص الراغب في ممارسة مهنة التدقيق قضاء فترة معينة للتدريب العملي ومعرفة أصول المهنة تحت إشراف شخص مهني ذو خبرة.

¹ - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ط2، 2004، ص55.

² عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 55.

³ - محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2002، ص52.

ج. التكوين المهني المستمر: يجب على المدقق أن يلتحق بمختلف برامج التكوين المستمر عن طريق الملتقيات وفرص التكوين المختلفة، وهذا لكي يقوم بتجديد معلوماته العلمية والعملية، ما يتيح له مواكبة آخر مستجدات المهنة.

ثانيا: معيار الاستقلالية والحياد

يعنى بالاستقلالية قدرة المدقق على أداء مهامه بنزاهة وموضوعية دون التحيز إلى طرف من الأطراف، ويعتبر الاستقلال أحد أهم المفاهيم في مهنة التدقيق. وقد تم تحديد مفهوم استقلالية المدقق في مجالين¹:

أ. الاستقلال في الظاهر: يقصد به عدم وجود مصالح مادية للمدقق سواء مباشرة أو غير مباشرة مع الشركة محل التدقيق، أي لا يكون المدقق من المساهمين أو الشركاء أو العاملين فيها.

ب. الاستقلال الذاتي أو الذهني: يقصد به استقلال المدقق مهنيا من خلال عدم وجود ضغوطات من طرف الشركة محل التدقيق، ويمكن تحقيق ذلك من خلال عدد من المظاهر، كإجراءات تعيين وعزل المدقق وكيفية تحديد أتعابه لا تكون محصورة في يد إدارة المؤسسة بل من طرف الملاك، وعلى المدقق الدفاع عن حقه في جميع الحالات وخاصة العزل، ولا شك أن استقلال المدقق الخارجي الذهني والظاهري يؤدي إلى زيادة درجة الثقة في نتائج وجوده عمله.

بالإضافة إلى ما سبق أصدرت هيئة الأوراق المالية الأمريكية قرارا بضرورة الإفصاح عن أسباب تغيير المدقق الخارجي، وتحديد أية اختلافات في الرأي بين المدقق وإدارة المؤسسة، وللحكم على مدى استقلالية المدقق حددت دراسة الجمعية المحاسبية الأمريكية ثلاثة أبعاد الاستقلال مدقق الحسابات هي²:

1. الاستقلال في إعداد برامج التدقيق.

2. الاستقلال في مجال الفحص.

3. الاستقلال في مجال إعداد التقارير.

ثالثا: معيار بذل العناية المهنية الكافية والالتزام بقواعد السلوك المهني:

هو أحد المعايير التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند أداء عملية التدقيق، وعند إعداد التقرير، إذ لا يكفي للمدقق أن يكون مؤهلا ومستقلا حتى ينجز عملية التدقيق، بل يجب عليه إعطاء الاهتمام الكافي لجميع مراحل عملية التدقيق، يتم قياس هذه العناية عن طريق التعرف على مدى الوفاء بالمسؤولية، ويتطلب تحقيق هذا المعيار ما يلي³:

- توزيع جهد المدقق حسب الأهمية النسبية للعناصر المدققة.

- أن يتمتع المدقق بالحكمة والفتنة والتقدير الشخصي في مجال تحديد إجراءات التدقيق اللازمة.

- أداء خدمات التدقيق بعناية مهنية تتوفر على نسبة معقولة من المهارة الفنية التي تتناسب والمسؤولية الملقاة على عاتق المدقق الخارجي.

- تقييم مدى اكتشاف وعلاج الأخطاء في الوقت المناسب وتطوير قدرات المدقق المهنية والمعرفية.

الفرع الثاني: معايير الفحص الميداني:

¹ عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 66-77.

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، دار الميسرة لطباعة والنشر، عمان، الاردن، ط1، 2006، ص 41.

³ سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات (1)، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الاردن، 2010، ص55.

هي المعايير الخاصة بتخطيط أعمال التدقيق، وتقييم هيكل نظام الرقابة الداخلية وتجميع أدلة الإثبات والأنشطة لأخرى اللازمة لتنفيذ التدقيق عمليا، وتشمل:

- أ- **التخطيط والإشراف:** يجب على المدقق تخطيط عمله بدرجة كافية، والإشراف الملائم على المساعدين إن وجدوا
- ب- **تقييم نظام الرقابة الداخلية:** يجب أن يقوم المدقق بدراسة وتقييم الأساليب الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للاعتماد عليها، ولتحديد مدى الاختبارات المطلوبة والتي ستحدد إجراءات عملية التدقيق.
- ج- **توفر أدلة الإثبات الملائمة وكفايتها:** يجب على المدقق الحصول على أدلة كافية ملائمة من خلال الملاحظة والفحص والمصادقات، لتكوين أساس لإبداء الرأي في القوائم المالية مكان التدقيق.

الفرع الثالث: معايير إعداد التقرير

بعد تقرير المدقق الخارجي المنتج النهائي الذي يتوصل إليه من خلال تنفيذ المهمة المسندة إليه، وتوصيل نتائج عملية التدقيق إلى مستخدمي القوائم المالية، هناك أربعة معايير الإعداد تقرير المدقق هي كالتالي¹:

أولاً: الإشارة إلى مدى تطبيق المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية:

ينص هذا المعيار على أنه يجب على المدقق الخارجي أن يبين في تقريره مدى إعداد وعرض القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة، ويتلخص هذا المعيار في التحقق من²:

- إعداد القوائم المالية وفق المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها.

- مصداقية عرض القوائم المالية.

- التطبيق السليم للقواعد و المبادئ المحاسبية المقبولة.

أما في حالة اختلاف المدقق مع إدارة المؤسسة حول تطبيق المبادئ المحاسبية، يبدي المدقق رأيا متحفظا أو رأيا معارضا خاصة إذا كان هناك تأثير مادي على البيانات المالية.

ثانياً: الإشارة إلى مدى ثبات المؤسسة في تطبيق مبادئ المحاسبة:

يهدف هذا المعيار إلى مدى الثبات والاستمرارية في تطبيق نفس المبادئ المحاسبية، وذلك لضمان إمكانية المقارنة بين النتائج من سنة إلى أخرى وبين المؤسسة والمؤسسات الأخرى في نفس القطاع، والهدف من هذا المعيار³:

- قابلية القوائم المالية للمقارنة؛

- توضيح طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية وأثرها على القوائم المالية وقابليتها للمقارنة.

ثالثاً: بيان مدى كفاية الإفصاح في الكشوف المالية:

¹ خالد أمين عبد الله علم تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 81.

² محمد السيد سرايا ء أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري المعايير والقواعد مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 299.

³ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 46.

يجب على المدقق الخارجي التأكد من مدى كفاية الإفصاح وملائمته، كما جاءت في القوائم المالية، وأن المحتوى سليم من حيث الدقة والتبويب، وتوضيح جميع المعلومات المتعلقة بأصول وخصوم المؤسسة، ويتوجب على المدقق الأخذ بعين الاعتبار أن¹ :

- الهدف الرئيسي للإفصاح هو المصلحة العامة.
 - القوائم المالية قد تكون غير ملائمة من ناحية الإفصاح عن أوضاع قد تكون ضرورية لاتخاذ القرار.
 - وجوب ضرورة الإفصاح عن الأحداث اللاحقة التي تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ انتهاء عملية التدقيق خاصة إذا كانت تؤثر على القوائم المالية.
 - المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية ظاهر، ولا يحمل أي شك.
- رابعا: إبداء رأي فني محايد للقوائم المالية كوحدة واحدة:
- حسب هذا المعيار، يجب على المدقق الخارجي أن يتضمن رأيه الإمام بجميع القوائم المالية، وتوضيح طبيعة التدقيق الذي قام به حتى يمكن التحقق من صدق هاته القوائم المالية، حيث يهدف هذا المعيار إلى عدم تحريف أو تمييع مسؤولية المدقق.

جدول رقم 02: معايير التدقيق المتعارف عليها

معايير التدقيق المتعارف عليها		
معايير إعداد التقرير	معايير العمل الميداني	المعايير العامة
<ul style="list-style-type: none"> - تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها - الثبات في التطبيق. - الإفصاح الكافي. - إمام التقرير بجميع القوائم 	<ul style="list-style-type: none"> - تخطيط العمل وتوزيع المهام على فريق التدقيق والاشراف عليهم - تقييم نظام الرقابة الداخلية. - جمع ادلة وقرائن الاثبات 	<ul style="list-style-type: none"> - التدريب والكفاءة (التأهيل العلمي والعملي) - الاستقلالية والحياد. - بدل العناية المهنية اللازمة.

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معايير التدقيق

المطلب الثالث: المدقق الخارجي، الحقوق والواجبات، المسؤوليات:

يقصد بالمدقق الخارجي الشخص القائم بأعمال التدقيق الخارجي للمؤسسة، ومعروف عنه أنه مستقل عن الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها، تعددت التعاريف التي تطرقت لشخص المدقق، بالإضافة إلى المهام التي يقوم بها، والمسؤوليات التي يتحملها، وفي هذا المطلب سنقوم بتوضيح مختلف هذه النقاط.

الفرع الأول: تعريف المدقق الخارجي

عرف المدقق الخارجي على أنه " الشخص الذي يقوم بعملية التدقيق لاختبار المعاملات الأساسية التي تشكل عماد إعداد القوائم المالية"².

¹ وليد عبد السلام، أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص محاسبة وجباية مصدقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعريش، 2022، ص12.

² Spencer Picket, **The Essential Handbook of Internal Auditing**, 2^{Ed}, John Wiley & Sons TD, West Sosses, England, 2005, P30.

وعرف أيضا بأنه " شخص مستقل عن الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها، تعيينه الجمعية العامة، بغرض إبداء رأي فني محايد حول صدق القوائم المالية في التعبير عن نتيجة نشاط الشركة، ومركزها المالي، ويقدم تقريره للجمعية العامة التي قامت بتعيينه وتحديد أتعابه"¹.

كما عرف أنه شخص رخص له بممارسة مهنة التدقيق بموجب القانون".

يمكننا القول أن المدقق الخارجي هو شخص مستقل يعين من خارج المؤسسة يتميز بالاستقلالية والحياد ويعمل على إبداء رأي فني محايد حول مدى تعبير القوائم المالية عن حقيقة المركز المالي للمؤسسة خلال فترة معينة، يمارس مهنته بموجب القانون.

الفرع الثاني: حقوق وواجبات المدقق الخارجي:

أولا/ الحقوق: يمكن تحديد بعض الحقوق الرئيسية للمدقق فيما يلي²:

1. حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات والاطلاع عليها للحصول على بيان معين أو معلومة أو تفسير نتيجة معينة، وحق الاطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل نشاط المؤسسة.
2. حق طلب أي تقارير أو استفسار معين حول عملية معينة من أي مسؤول في المؤسسة .
3. للمدقق الحق في فحص وتدقيق الحسابات المختلفة والسجلات وفقا للقوانين واللوائح من ناحية، ووفقا لما تقتضيه القواعد والمبادئ المحلية المتعارف عليها من خلال المراجعة الحسابية.
4. حق مراجعة وفحص باقي أصول المؤسسة وحق الاتصال بدائني المؤسسة للتأكد من صحة أرصدة هذه الالتزامات.
5. حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين بالانعقاد في بعض الحالات التي لا تتحمل التأجيل أو التأخير أي في حالات الإستعجال.
6. حق حضور الجمعية العامة للمساهمين بصفة الشخصية.

ثانيا/ الواجبات: ويقصد بها ما على المدقق من التزامات لإنجاز عمله بشكل جيد³ :

1. يجب عليه أن يقوم بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات المؤسسة ودفاتها وما تحتويه من قيود يومية، حسابات الأستاذ بغرض التحقق من صحتها وسلامتها، وكشف أي أخطاء والعمل على تصحيحها والتعاون مع محاسبي المؤسسة.
2. يجب على المراجع التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والالتزامات المختلفة بأي طريق تحقق التي يراها مناسبة لكل عنصر من هذه العناصر.
3. يجب على المدقق أن يتأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه، حتى يستطيع اختبار عينات المراجعة بشكل ملائم وسليم ويغطي معظم عمليات المؤسسة.

¹ محمد السيد سواء وشحاتة السيد شحاتة، مدخل علمي معاصر في مبادئ الرقابة والمراجعة الداخلية (مشاكل التطبيق العلمي)، دار التعليم الجامعي، مصر، 2016، ص119

² كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرياء دراسات متقدمة في الحاسبة والمراجعة المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009، ص211

³ كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرياء، نفس المرجع، ص211

4. يجب على المدقق أن يقدم التوصيات والاقتراحات الملائمة لما يلي:
- أ- معالجة وتوضيح الأخطاء التي تم اكتشافها.
 - ب- عدم الوقوع في الأخطاء مستقبلاً ما أمكن ذلك،
 - ت- حسن سير العمل في أقسام وإدارات المؤسسة.
5. يجب على المدقق التأكد إلى جانب الفحص والمراجعة الدفترية بأن المؤسسة تقوم بتطبيق القوانين واللوائح والأنظمة المختلفة وتلتزم بها بطريقة سليمة، كما تلتزم بنصوص بنود العقود المختلفة التي قبلتها ووقعت عليها.
6. القيام بعمل تسويات الجرد اللازمة لعناصر المصروفات والإيرادات وفقاً للقواعد المتعارف عليها.
7. على المدقق فحص عناصر قائمة المركز المالي للتحقق من أنها تعبر تعبيراً صحيحاً عن القيم الحقيقية لعناصر الأصول والالتزامات، وبالتالي عن المركز المالي للمؤسسة في نهاية السنة المالية
8. يجب على المدقق أن يحضر هو أو أحد مساعديه اجتماع الجمعية العامة للمساهمين في الشركة لمناقشة تقريره.
9. على المدقق عند حضوره اجتماع الجمعية العامة للمساهمين أو اجتماع مجلس الإدارة في غير شركات المساهمة، أن يقدم تقريره إلى الأعضاء ويتلوه عليهم بحيث يكون تقريراً شاملاً على جميع البيانات الهامة واللازمة.

الفرع الثالث: مسؤوليات المدقق الخارجي

يتمتع مزاولو مهنة التدقيق الخارجي كغيرها من المهن بمجموعة من الصلاحيات بالإضافة إلى تحملهم لمجموعة من المسؤوليات التي تقع عليهم، ويستوجب على المدقق الخارجي أدائها على أتم وجه ليعطي مهنة التدقيق مكانتها ويعزز ثقة مستخدمي القوائم المالية فيه. فمهنة التدقيق الخارجي تعتبر وظيفة قانونية تهدف إلى الخلاص برأي في حول مدى صحة القوائم المالية لمؤسسة ما ومعرفة مدى تمثيل تلك القوائم لمركزها المالي الحقيقي، فهذا الهدف يجعل المدقق الخارجي يتحمل مجموعة من المسؤوليات نظراً لمجموعة من الاعتبارات أهمها¹:

- القوانين المتعلقة بمهنة التدقيق أعطت المدقق الخارجي امتيازات وحقوق تجعله صاحب رأي مستقل وصاحب إرادة مستقلة.
 - يعتبر المدقق الخارجي من أهم وسائل المراقبة على أعمال المؤسسات المعنية به، فهو بمثابة عين للجهات التي عينته كالمساهمين أو الجهات الحكومية
 - بما أنه يعتبر المدقق الخارجي أداة من أدوات المراقبة فبذلك يعتبر أيضاً من أدوات الاستقرار الاقتصادي.
 - يعتبر المدقق الخارجي كأداة لحماية المؤسسات وموظفيها والمساهمين فيها ومختلف الفئات التي تعتمد على رأيه الفني.
- تنوعت المسؤوليات التي تقع على عاتق المدقق الخارجي وتعددت مؤخراً مقارنة مع الزمن الذي ظهرت فيه مهنة التدقيق لأول مرة، نتيجة تزايد المخاطر الأمر الذي أدى اشتراط توفر أخلاقيات المهنة التي تحدد المسؤولية عن اكتشاف التلاعب والغش، فالمدقق الخارجي ملزم بمعرفة مختلف المسؤوليات التي تقع عليه منذ بداية مهمة التدقيق إلى غاية إنهاؤها كاملة، سواء اتجه العميل أو اتجاه الجهات الخارجية. والمدقق الخارجي غير ملزم بإجراء التدقيق التفصيلي وإنما يعتمد على التدقيق

¹ محمد فضل خالد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 172-173.

الحديث الذي يعتمد على أسلوب العينة وهذا الأخير يقلل الحمل نوعا ما على المدقق الخارجي، لكن من جهة أخرى ربما يزيد من احتمال وجود تحايلا أو تلاعبات في وثائق أو عمليات المؤسسة محل التدقيق وقد لا يكتشفها المدقق الخارجي. لذلك يستوجب على هذا الأخير بذل العناية المهنية الكافية والقيام بالتخطيط الجيد لعمية التدقيق قبل بدايتها وحتى قبل قبول أدائها.

أولا: المسؤولية التأديبية (الأخلاقية)

تتعلق هذه المسؤولية بالجانب الأخلاقي للمدقق الخارجي أي أنها مسؤولية عن كل الأعمال المخلة بأمانة وكرامة المهنة، فمهمة التدقيق الخارجي كغيرها من المهن لها قواعد وآداب أخلاقية تنظمها، فأى خروج عن هاته القواعد أو المبادئ فإنه يمس من الدرجة الأولى المهنة، وقد يكون الإخلال بمهاته المسؤولية بأي شكل من الأشكال مثلا¹:

- مجرد التكامل عن العمل أو إهماله،
 - تقديم بيانات أو معلومات غير حقيقية أي مضللة.
 - إخفاء وثائق أو سجلات أو سندات مهمة، أو التلاعب بها أو تحريفها.
 - إبداء رأي غير حقيقي نزولا عند رغبة أحد المسؤولين بغرض المصالح الخاصة.
 - التغافل عن الانحرافات المكثفة أثناء أداء المدقق الخارجي لمهنته وعدم إدراجها في تقريره
 - إخفاء أية حقائق مادية قد يتعرف عليها المدقق أثناء أداء مهام التدقيق.
- اهتم المعهد الأمريكي للمحاسبين والمدققين بالمسؤولية التأديبية بحيث قام بإعداد دليل أخلاقيات المهنة وقامت لجنة أخلاقيات المهنة المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين بإعطاء مختلف التفسيرات عن هذه الأخلاقيات، قسم دليل الأخلاقيات إلى أربعة مجموعات للمعايير الأخلاقية وهي²:
- تتكون مفاهيم أخلاقية المهنة من نقاط إرشادية لسلوك المدقق الخارجي.
 - تتكون القواعد التي يمكن استخراجها من دليل الأخلاقيات على بعض التصرفات الممنوعة.
 - تعمل اللجنة التنفيذية الأخلاقيات المهنة بإصدار تفسيرات تخص القواعد المذكورة في دليل الأخلاقيات، وذلك بهدف إضافة معالم إرشادية عن مدى وحدود تلك القواعد.
 - يجب اعتماد تلك القواعد الأخلاقية على أساس أنها قرارات محكمة ويجب تفسيرها على أنها من الظروف الواقعية.
- يمكن القول أن المسؤولية الأخلاقية تشمل جميع المسؤوليات التي يجب أن يتحملها المدقق الخارجي أو بطريقة أخرى لا يمكن تحمل باقي أنواع المسؤوليات إن لم يكن الاهتمام الأول بالمسؤولية الأخلاقية.
- يتعرض أي مدقق خارجي لم يتحمل هاته المسؤولية ويقوم بأعمال مخلة بقواعد وأخلاقيات المهنة، إلى عقوبات تأديبية تتمثل في اللوم أو التأنيب أو تعليق العضوية لفترة محدودة أو الحرمان من مزاوله المهنة، من طرف منظمة مهنية مختصة³.

¹ كمال الدين الدهراوي، محمد السيد السرايا، مرجع سبق ذكره، ص 216 .

² ثناء القباني المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 54.

³ اقاسم عمر، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، دار الكتاب العربي، الجزائر، ص 54.

ثانيا: المسؤولية المدنية

يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية المدنية خصوصا عندما يقصر في عمله بأي شكل من الأشكال كأن يهمل عمله ولا يؤديه على أحسن وجه أو يقلل من العناية المهنية اللازمة، أو يقع في أخطاء أثناء قيامه بمهامه دون أن ينتبه لها، أو لا يقوم بمهام التدقيق أصلا، وعلى المدقق الخارجي تعويض الضرر المعنوي أو المادي في حالة ارتكاب أخطاء أو تقصير، لكن بعد أن يثبت الضرر الناتج عن ذلك الخطأ أو التقصير سواء كان بصفة مباشرة أو غير مباشرة¹.

تنقسم المسؤولية المدنية للمدقق الخارجي إلى قسمين المسؤولية المدنية اتجاه العميل، والمسؤولية المدنية اتجاه طرف ثالث، ويتمثل العقاب في حال الإخلال بمهاته المسؤولية بتعريض مادي.

1. مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه العميل

ترتكز المسؤولية المدنية في حصول المدقق الخارجي على كل المعلومات الموثوقة التي تخص العميل، وتزداد مسؤوليته في حالة اكتشافه بأن العميل قد انتهك بعض القوانين، لذلك تلزم المسؤولية المدنية المدقق الخارجي اتباع أخلاقيات المهنة عند تخطيط العمل وإتمامه وتفسير النتائج وفي طلبه لأتباعه، كما تلزمه اتجاه عميله بالحرص على مجموعة من النقاط ألا وهي:

- ضرورة الالتزام بنصوص العقد المبرم بين المدقق والعميل وتنفيذ جميع بنوده، حيث يعتبر هذا العقد الوسيلة الأساسية التي يمكن أن يحاسب بها العميل المدقق في حال امتناع هذا الأخير عن تنفيذ أي خدمات مذكورة في العقد.
- حسب المعيار الثالث من المعايير العامة يشترط إلزامية بذل العناية المهنية المطلوبة وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها، فأى إعمال بسيط أو عادي في نظر المدقق يمكن أن يعرضه إلى المساءلة، ويحتاج هذا الأمر تعيين وتحديد مستوى العناية المطلوبة وتحديد الأهداف المرجوة وراء هذا المستوى المطلوب سواء من حيث الأخطاء الواجب اكتشافها أو من حيث المهارة والخبرة المطلوبة لأداء المهمة على أحسن وجه، وبالتالي فإنه على المدقق الخارجي أن يوظف جميع خبراته ومهاراته وحكمه الشخصية لكي يكون حكيم وحذر في نفس الوقت، لأنه كلما كان المدقق الخارجي يبذل العناية المهنية فإن ذلك يدل على أنه حكيم وحذر، ولكي تقع مسؤولية الإهمال على المدقق يجب أن تكون هناك علاقة سببية بين الإهمال والضرر المتحقق، وأن يتعرض الطرف الآخر إلى ضرر فعلي أو خسائر، وأن لا يكون هناك عمل مرتبط بمعيار السلوك، وأخيرا أن يفشل المدقق في الأداء وفقا لهذا العمل.
- يجب أن لا يعتمد المدقق الخارجي على أية معلومات لا يعلم مصدرها، أو يعلم أنها غير حقيقية، كما تزمه هاته المسؤولية اكتشاف أي تلاعب والتصريح بأية حقائق قد تؤثر على الإفصاح عن الحقيقة.
- قد يؤدي الإهمال المتراكم إلى حدوث تلاعب يرتب على المدقق تحمل مسؤولية عدم بذل العناية المهنية الكافية، وبالتالي فإن المدقق الخارجي يكون مسؤولا عن أية إهمال سواء كان عاديا أو جسيما أو تلاعبيا².

¹ محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 57.

² عبد الفتاح محمد صحن وآخرون، أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 2004، ص 131-133.

ومن الأعمال التي تمثل مسؤولية على المدقق الخارجي اتجاه العميل عدم القدرة على إكمال عملية التدقيق، أو عدم القدرة على اكتشاف التلاعبات والاختلاسات، أو عدم حفظ السر بتسريب معلومات تخص العميل.

2. مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه طرف ثالث

يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية المدنية اتجاه الطرف الثالث رغم أن هذا الأخير ليس طرفا في العقد المبرم بين المدقق الخارجي والعميل، وذلك في حال وقوع ضرر مادي ناتج عن إهمال أو تقصير من المدقق الخارجي اتجاه الطرف الثالث المتمثل في جميع الأطراف التي تعتمد على رأي المدقق الخارجي بخلاف العميل المعني بمهمة التدقيق، لأن تلك الأطراف تعتمد كل الاعتماد على رأي المدقق حول مدى صدق القوائم المالية ومدى تمثيلها للنشاط والمركز المالي الحقيقي للمؤسسة. فقيما كانت تقف مسؤولية المدقق الخارجي فقط على الأطراف الموقعة في العقد، لكنها اتسعت دائرة المسؤولية وأصبحت تضم كل مستفيد من القوائم والتقارير المالية، مع ذلك تبقى مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه الغير محدودة مقارنة مع مسؤوليته اتجاه العميل نظرا لعدم وجود اتفاق تعاقدي بين المدقق الخارجي والغير¹.

هناك مسؤوليات أخرى لا تقل أهمية على المسؤوليات التي ذكرت كالمسؤولية اتجاه الزملاء التي تتمثل في حرص المدقق الخارجي على مكانته ومكانة مهنة التدقيق الخارجي، وذلك بالامتناع عن أي سلوك قد يهين سمعة المدققين، والامتناع عن أي تصرف قد يسئ إليه وإلى مهنته ككل. وأيضا الامتناع عن القيام بأي إعلان عن خدماته في الجرائد العامة من أجل الحصول على أكبر عدد من العملاء، بحيث يؤدي ذلك إلى وجود جيل من المدققين غير جدير بالاحترام، مع العلم أن العمل الجيد هو المقياس الأجدد للمدقق الكفء، وأيضا الامتناع عن الحصول على عمولات لا تدخل ضمن الأتعاب المتفق عليها سلفا.

ثالثا: المسؤولية الجنائية

تختلف المسؤولية الجنائية عن المسؤولية المدنية في كون أن المسؤولية المدنية تقف عند الطرف الثالث أما المسؤولية الجنائية فإنه يصل مداها إلى كل من يتعرض لضرر نتيجة اعتماده على رأي المدقق الخارجي حول المعلومات والبيانات التي تم تدقيقها، فالمسؤولية الجنائية عبارة عن مسؤولية شخصية جزاء من لم تحملها إما غرامة مالية أو السجن أو كلاهما²، وبالتالي فإن نطاق المسؤولية الجنائية يفوق الطرف الذي اعتمد على المعلومات التي تم تدقيقها إلى المجتمع ككل فالمدقق الخارجي يكون مسؤولا جنائيا إذا كان الضرر لا يصيب شخص واحد ولكن يصيب المجتمع ككل، ولكن بعد تحديد مجالات المسائل الجنائية التي يتعرض لها المدقق الخارجي من خلال التشريعات المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي ومختلف لقوانين المتعلقة بها.

وتتميز أيضا المسؤولية الجنائية عن المسؤولية المدنية بأنها مسؤولية شخصية أي أن مقترف الأفعال غير القانونية هو من يعاقب حتى ولو لم يكن المدقق الخارجي بحد ذاته أي أحد معاونيه أو أحد موظفي مكتبه.

1 محمد سعيد الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر 2002، ص ص 131-132.

2 أقاسم عمر، مرجع سبق ذكره، ص 17.

- تتعد الحالات التي يمكن التي يترتب عندها تحمل المسؤولية الجنائية منها¹ :
- تغافل المدقق الخارجي عن بعض الانحرافات التي يرتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة، نزولا عند تحقيق مصالحه الشخصية دون مصلحة باقي الأطراف في المؤسسة.
 - عدم اهتمام المدقق الخارجي بمصلحة المؤسسة وتعمد ارتكاب أخطاء ومخالفات جسيمة، كإفشاء أسرار مهمة للمؤسسة إلى مؤسسة أخرى قد تكون منافسة لها.
 - اتفاق المدقق الخارجي مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين الإخفاء جوانب القصور في ميزانية المؤسسة.
 - تستر المدقق الخارجي على جوانب مهمة وعدم الإدلاء بالحقيقة أثناء المناقشات التي تتم مع الجمعية العامة للمساهمين.
 - تأمر مجلس الإدارة مع المدقق الخارجي باتخاذ قرارات معينة هي في الظاهر تكون في مصلحة المؤسسة محل التدقيق، أما في الحقيقة قد تكون مضرّة بها أو المساهمين أو كلاهما.
 - إن فعل أي تصرف من أحد التصرفات المذكورة قد تعرض المدقق الخارجي إلى المساءلة الجنائية، وتلزمه باتخاذ كافة الإجراءات القانونية في حال اكتشافه والتأكد من أنه قد تعمد ارتكاب الأخطاء أو كانت نتيجة إهمال جسيم، ولكن قبل الوقوف أمام القضاء فإن المدقق الخارجي يستعمل كل الأساليب والطرق التي تمكنه من تجنبه ذلك أهمها² :
 - الحفاظ على الموضوعية والتمسك بالأمانة وجميع مبادئ وقواعد السلوك المهني، من أجل تحقيق مصلحته ومصلحة جميع الأطراف وتجنب تعارض المصالح، وعدم التحريف المتعمد للحقائق.
 - إعطاء اهتمام كبير وقدر معتبر من الجهود المبذولة في مهنة التدقيق في العمليات ذات المخاطر العالية.
 - التأكد من أن العميل قد أخذ بنصائحه وقام بتصحيح الأخطاء الجوهرية والهامة التي تم اكتشافها، لكيلا يتم إلحاق الضرر بالطرف الثالث نتيجة اعتماد هذا الأخير على معلومات مضللة.
 - أن يقوم المدقق الخارجي بالإشراف الجيد والمنظم على الأعوان والمساعدين، ومتابعتهم من خلال الفحص المتعمق لأعمالهم.
 - الاستعانة بلجنة التدقيق التابعة لمجلس الإدارة إن وجدت وكلما أمكن ذلك، فهذه اللجنة قد تساعده كثيرا في الجانب الداخلي للمؤسسة محل التدقيق خصوصا نظام الرقابة الداخلي لها.
 - أخذ الوقت الكامل لأداء مهنة التدقيق وتجنب ضغط العميل من أجل إنهاء مهام التدقيق في وقت مبكر عما تتطلبه الظروف القائمة، لأن ذلك قد يقلل من التكاليف على المؤسسة محل التدقيق لكن قد يسبب في عدم اكتشاف أخطاء هامة بسبب عدم تطبيق جميع إجراءات التدقيق الخارجي الضرورية.

1 كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد السرايا، مرجع سبق ذكره، ص 218، 217

2 عوض لبيب فتح الله شحاته السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، ص 122.

- إذا كان المدقق الخارجي أمام عملية أو مهمة تدقيق جديد ته فإنه يقوم بالاتصال بالمدقق الخارجي السابق واستشارته حول الوضعية العامة للمؤسسة محل التدقيق قبل قبول المهمة وقبل الشروع في تنفيذها.

رغم كل الإجراءات والاحتياطات التي يستعين بها المدقق الخارجي، ورغم العناية المهنية الفائقة التي يتبناها المدقق الخارجي، إلا أن ذلك لا يجلبه متأكد بشكل مطلق بأنه قد قام باكتشاف جميع الأخطاء أو حالات الغش الموجودة، لأن التدقيق يبني في حد ذاته على أسس اختبارية وبالتالي هناك احتمالية وجود أخطاء لم يتم اكتشافها، وهذا الأخير يكون بمثابة دليل قوي يستعين به المدقق الخارجي في وقوفه أما القضاء إذا تمت مقاضاته بسبب طرف ثالث قد تعرض لضرر نتيجة اعتماده على معلومات مضللة وبالإضافة إلى هذا الدليل القوي يمكن للمدقق الخارجي أن يستعين أيضا العناية المهنية الواجبة التي قدمها أثناء أدائه لمهامه من خلال توثيق أي عملية أو إجراء قام به، وأيضا باستعانه بأوراق العمل ومختلف أدلة الإثبات من بينها : توثيق جميع مواطن الضعف التي تم اكتشافها في نظام الرقابة الداخلية وكيفية تعديلها، توثيق تقديرات المدقق الخارجي المواضيع حدوث غش والإجراءات المتخذة في ضوئها، توثيق مراحل فحص المساعدين والخطوات والمسائل التي تمت بإحكام بين المدقق الخارجي وأعوانه¹.

المبحث الثاني: ماهية فرص الاستمرارية ومسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

يعتمد مستقبل المؤسسة واستمراريتها على وضعها المالي، ومدى قدرتها على مواجهة الأحداث في المستقبل، لذا فإن موضوع استمرارية المؤسسة من الأمور المهمة لجميع الأطراف سواء داخل المؤسسة أو خارجها، إذ يعتبر فرض الاستمرارية أحد الفروض المهمة التي تحكم إعداد القوائم المالية، ولأهمية هذا الجانب قامت العديد من الدول والمنظمات المهنية بتحديد مسؤوليات المدققين الخارجيين عندما تتعرض المؤسسات إلى صعوبات حول قدرتها على الاستمرار في النشاط من خلال إصدار معايير مهنية توضح للمدقق الإجراءات والمؤشرات التي يعتمد عليها.

المطلب الأول: ماهية وطبيعة فرض الاستمرارية في المحاسبة والتدقيق

يرتبط مفهوم الاستمرارية (Going Concern) بعلمي المحاسبة والتدقيق، حيث يعتبر فرض الاستمرارية من الفروض التي بنيت عليها نظرية المحاسبة، كما يعزز التطور الحاصل في مهنتي المحاسبة والتدقيق وجود فرض الاستمرارية الذي يعتبر أحد الركائز الأساسية التي يعتمد عليها المحاسبون عند قيامهم بالإجراءات المحاسبية وإعداد القوائم المالية، كما يعتمد المدققون الخارجيون على هذا الفرض عند قيامهم بعملية التدقيق وإصدار تقريرهم الخاص بهذه العملية.

الفرع الأول: فرض الاستمرارية في المحاسبة

أولا: مفهوم فرض الاستمرارية في المحاسبة:

1 عرض لبيب فتح الله شحاته السيد شحاته، أصول المرجعة الخارجية، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2013، ص 124.

ينظر للمؤسسة وفقا لفرض الاستمرارية أنها مستمرة في نشاطها، بما يعني أنه ليس هناك أي احتمال سواء التخفيض نشاطها، أو للتصفية في المستقبل القريب والذي يكون سنة على الأقل، كما يمثل هذا الفرض الأمان والاستقرار لكل الأطراف المتعاملة مع المؤسسة سواء كانوا داخليين أو خارجيين¹.

وفقا لهذا الفرض يعتبر نشاط المؤسسة مستمرا ولا علاقة له بالعمر الطبيعي للملاك، كما يعد هذا الفرض مهما في إعداد القوائم المالية الختامية، إذ بموجبه تعتبر المؤسسة مستمرة وبناء على ذلك تعد ميزانيتها، وذلك ما لم يظهر شك في عدم ملاءمة هذا الفرض، إذ في حال ظهور أي شك في صحة هذا الفرض يتوجب إعداد ميزانية² تصفية بدلا من ميزانية الاستمرارية.

كما تناولت المعايير المحاسبية الدولية مفهوم مبدأ استمرارية النشاط من خلال الفقرة 24 من مجلس معايير المحاسبة IASB الصادر في أبريل 2001، الصذي يتضمن الإطار التصميمي لإعداد القوائم المالية، حيث تشير هذه الفقرة إلى أن " إعداد القوائم المالية يفترض أن يتم انطلاقا من أن المؤسسة ليس في نيتها تصفية نشاطها أو تقليصه بشكل مهم وليست مجبرة على فعل ذلك، أما إذا كان العكس فإن تقديم القوائم المالية يتم وفق أسس أخرى لا بد من الإعلان عنها ونشرها.

والسؤال الذي يثار دائما: الاستمرارية إلى متى؟ من الواضح أنه ليس هناك شركات مستمرة إلى مالا نهاية، وأن الكثير من الشركات تختفي وتحل محلها شركات أخرى، ومن هنا يتضح لنا أن فرض الاستمرارية لا يتعلق بالمستقبل وإنما يتعلق بالحاضر والتفسير المنطقي له هو أنه في أي وقت معين من الزمن من المتوقع أن تستمر الشركة في أعمالها بصورة تسمح لها بالوفاء بالتزاماتها القائمة والاستفادة من أصولها الحاضرة، ويترب على ذلك أنه كحد أدنى يفترض أن الشركة ستستمر لفترة أطول من عمر أي أصل تمتلكه، وبما يكفي للوفاء بأي التزام من التزاماتها ولتنفيذ العقود التعهدات القائمة، يفرض الاستمرارية يتعلق بالنشاط الذي تم في الماضي والحاضر ولا يتعرض للنشاط المتعلق بالفترات المقبلة³.

ثانيا: الآثار المحاسبية المترتبة على فرض الاستمرارية في الفكر المحاسبي

لفرض الاستمرارية آثار مهمة على الفكر المحاسبي نذكر منها⁴ :

- تقييم الأصول وامتلاكها عبر عدة سنوات عوضا عن اهتلاكها خلال سنة واحدة.
- يوفر فرض الاستمرارية أساس اهتلاك الأصول، وتسجيل التكاليف المدفوعة مسبقا والإيرادات المتوقع الحصول عليها مسبقا.

¹ حنان عبد المنعم مصطفى حسن، أثر تطبيق الحوسبة السحابية على مدى تقرير المراجع عن استمرارية المنشأة في النشاط، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 5، العدد 3، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، مصر، سبتمبر 2021، ص 407.

² عطر محمد، مبادئ المحاسبة المالية - الدورة المحاسبية الجزء الأول، دار الأوتل للنشر، ط4، 2007، من 42.

³ Alain Burlaud, L'auditeur et la question de la continuité d'exploitation en période de crise économique, "International conférence on accounting and management information system", Bucarest university of economic studies, 2009, p.2-3.

⁴ سلمى محمد علي الطويل، أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2013، ص 17-18.

- يترتب على فرض الاستمرارية تبويب الأصول والالتزامات إلى طويلة وقصيرة الأجل، لأنه في حالة عدم تطبيق مفهوم الاستمرار فإن هذا التبويب سوف يفقد أهميته.

في الأخير يمكن القول أن فرض الاستمرارية يتم الاعتماد عليه بصفة أساسية من قبل المحاسبين الذين يستخدمون المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية التي يعتمد عليها العديد من الأطراف في اتخاذ القرارات المختلفة.

الفرع الثاني: فرض الاستمرارية في عملية التدقيق

أولاً: مفهوم فرض الاستمرارية في عملية التدقيق:

يتوجب على المدقق الخارجي أن يبدي رأيه عما إذا كانت المؤسسة قادرة على الاستمرار في نشاطها، حيث يشير فرض الاستمرارية في التدقيق إلى أن المدقق الخارجي يقوم بإبداء رأيه الفني المحايد حول مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط، وهو الأمر الذي اعتبره العديد من المدققين الخارجيين أمراً غير مناسب نظراً لظروف عدم التأكد التي تحيط بهذا الفرض، أما حالياً وفي ظل المشاكل الاقتصادية السائدة أصبح حكم للمدقق الخارجي على استمرارية المؤسسة من الأمور الرئيسية، وأن هذا الحكم يتوقف على قدرته على الحكم على درجة الأهمية النسبية لظروف عدم التأكد¹، فالاستمرارية في التدقيق لا تتطلب أن يقوم المدقق الخارجي بالبحث عن دعم هذا الفرض الذي يتم إعداد القوائم المالية على أساسه، بل يتطلب منه الحكم ما إذا كانت نتائج إجراءات التدقيق تدل بأنه يمكن أن يكون هناك شك جوهري حول قدرة المؤسسة على الاستمرار².

للمدققين الخارجيين مسؤولية مهنية مباشرة اتجاه فرض الاستمرارية، حيث عندما تكون القيم الواردة في القوائم المالية محل تساؤل وشكوك بخصوص استمرارية النشاط، فإن المدقق يقوم بإصدار تقرير حول الاستمرارية، نظرياً فإن تقرير التدقيق يعلم مستخدمي القوائم المالية بأن المدقق لديه شك بخصوص قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها.

ثانياً: الآثار المترتبة على فرض الاستمرارية في عملية التدقيق

هناك العديد من الآثار المترتبة على فرض الاستمرارية في عملية التدقيق تذكر منها:

- يقوم المدقق بتنفيذ إجراءات التدقيق المصممة للحصول على أدلة الإثبات لإبداء رأيه في البيانات المالية³.
- يترتب على أخذ فرض الاستمرارية في الحسبان أثناء عملية التدقيق قيام المدقق بتصميم الاختبارات وجمع أدلة الإثبات الإضافية وذلك في حالة وجود شكوك جوهرية حول قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها.
- تعتبر قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها من الأعمال الرئيسية التي يجب أن يأخذها المدقق في اعتباره وذلك عند التخطيط لعملية التدقيق.

1 محمد إبراهيم شاكر، مسؤولية إدارة الشركة عن الالتزام بفرض الاستمرارية عند إعداد بياناتها المالية سبحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة المختلطة، وهو جزء من متطلبات لنيل شهادة محاسب قانوني، وهي أعلى شهادة مهنية في حقل الاختصاص يتمتع حاملها بجميع حقوق وامتيازات شهادة الدكتوراه المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، جامعة بغداد، العراق، 2012، ص 36

2 D. R. Carmichael & Paul H. Rosenfield Accountants handbook, Volume one, Financial accounting and general topics, Tenth edition, John Wiley & Son, Inc, London 2003, P26.

3 يوسف محمود جربوع مراجعة الحسابات المتقدمة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، ط 1، مكتبة الطالب الجامعي، غزة، فلسطين، 2002، ص 286.

- بعد تنفيذ الإجراءات يؤكد المدقق فيما إذا كان الشك المثار حول فرض الاستمرارية قد أزيل أم لا، وفي حالة حصوله على أدلة إثبات تؤكد أن المؤسسة طبقت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها يمكنه في هذه الحالة إصدار تقرير نظيف، وفي حالة العكس يتم إصدار تقرير سلبي أو متحفظ.

المطلب الثاني: مسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسة وفق المعيار الدولي للتدقيق (570)

نظرا لتعثر استمرارية بعض المؤسسات، فإنه من الضروري قيام المدقق الخارجي في كل عملية تدقيق بتصميم اجراءات أو اختبارات للتأكد من فرض الاستمرارية كون ذلك يعد من مسؤولياته، بحيث يجب على المدقق أن يأخذ بالمعيار الدولي الذي يقضي التسليم بالاستمرارية ما لم يوجد عكس ذلك، تولت المنظمات الدولية للمهنة التدقيق إصدار مجموعة من المعايير التي تحدد إرشادات وتوجيهات حول مسؤولية المدققين في اكتشاف الأحداث التي تؤثر على استمرارية المؤسسة، وقد اضطر للمهتمون وعلى رأسهم الاتحاد الدولي للمحاسبين كل مرة إلى توسيع هاته المسؤولية بإصدار نشرات تمثلت في النشرة 34 الصادرة سنة 1981، والنشرة رقم 59 الصادرة سنة 1988، وصولا إلى إصدار المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 الذي ستناوله في هذا المطلب.

الفرع الأول: معيار التدقيق الدولي رقم 570 الخاص بالاستمرارية

تم إصدار هذا المعيار لأول مرة سنة 1994، وكان بمثابة إعادة صياغة المعيار التدقيق الدولي رقم 23 الصادر عن اللجنة الدولية للممارسات المراجعة التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين تحت عنوان " الاستمرارية " "Going Concern" بغرض توفير إرشادات حول مسؤوليات المدققين عند تقييم مدى ملاءمة فرض الاستمرارية، ثم تم إصدار الصيغة الثانية سنة 2003 لسبب رئيسي هو فضيحة مكتب التدقيق Andersen بعد فشله في اكتشاف إمكانية إفلاس شركة Enron¹.

تناول هذا المعيار الدولي مسؤوليات المدقق الخارجي فيما يتعلق بالاستمرارية عند تدقيق القوائم المالية وما يترتب على ذلك من آثار على تقرير المدقق، كما أشار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات حول هذه المسؤولية، وبالتالي عليه مراعاة ملاءمة فرض الاستمرارية الذي تم على أساسه إعداد البيانات المالية عند قيامه بإجراءات التدقيق وتقييم النتائج. قد حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين متطلبات تطبيق معيار المنشأة المستمرة أخذا بعين الاعتبار عدة عناصر تركز على الممارسة المهنية كما يلي² :

- إجراءات تقييم المخاطر والنشاطات ذات العلاقة

- تقدير تقييم الإدارة الفرض الاستمرارية

¹ مساهل ساسية، دور مكاتب المراجعة في التنبؤ بتعثر المؤسسات دراسة على عينة من المكاتب العاملة بسطيف والجزائر العاصمة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف 1، الجزائر، 2017، ص 119.

² فاتح سردون، تطوير مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015، ص ص 137-138.

- إجراءات التدقيق الإضافية عند وجود ظروف تؤثر على فرص الاستمرارية
 - استنتاجات التدقيق واستخدام فرض المنشأة المستمرة بشكل ملائم مع وجود شكوك جوهرية
 - استخدام قرص المنشأة المستمرة بشكل غير ملائم؛
 - التأخير الجوهري في المصادقة على البيانات المالية.
- وفقا لهذا المعيار الدولي ISA570 فإنه على الإدارة أن تقوم بتقييم استمرارية المؤسسة وذلك حسب ظروف المؤسسة وأوضاعها المالية، وأن تقوم بإجراء اجتهاد في لحظة زمنية معينة بشأن النتائج المستقبلية غير المؤكدة بطبيعتها للأحداث، مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل التالية¹:
- درجة عدم التأكد المتعلقة بنتيجة حدث أو طرف معين بشكل كبير، مما يتطلب من الإدارة إجراء تقييم صريح، وأخذ جميع المعلومات المتاحة بالحسبان.
 - حجم المؤسسة وطبيعة أعمالها ودرجة تأثرها بالعوامل الخارجية التي تؤثر على الاجتهاد المتعلق بالاستمرارية
- المعلومات المتاحة في الوقت الذي يتم فيه الاجتهاد، كما قد تقضي الأحداث اللاحقة إلى نتائج غير متسقة مع الاجتهادات.

كما أضاف المعيار الدولي ISA570 المسؤولية المدقق حول فرض الاستمرارية عنصرتين هامتين هما:

- التأكيد على مراعاة المدقق للمخاطر التي تنشأ في حالة عدم صحة فرض الاستمرارية؛
 - إضافة فقرة توكيدية بعد فقرة إبداء الرأي، يلقي فيها الضوء على مشاكل الاستمرارية.
- وقد حدد هذا المعيار الأحداث والظروف التي تثير شكوكا حول قدرة المؤسسة على البقاء كمؤسسة مستمرة، وقسمت إلى مؤشرات مالية ومؤشرات تشغيلية ومؤشرات أخرى، وتجدر الإشارة إلى أن هذه القائمة ليست شاملة لكل المؤشرات، كما أن وجود واحد أو أكثر من هذه المؤشرات لا يدل على عدم تأكد جوهري ولا يعني بالضرورة فشل المؤسسة وعدم قدرتها على الاستمرار².

أولاً: المؤشرات المالية

- زيادة المطلوبات المتداولة على الموجودات المتداولة
- قرب استحقاق قروض محددة الأجل، دون وجود إمكانية متوقعة للسداد أو التجديد، أو الاعتماد على الاقتراض قصير الأجل لتمويل أصول طويلة الأجل؟
- المؤشرات على سحب الدعم المالي من قبل الدائنين؛
- وجود تدفقات نقدية تشغيلية سالبة
- ظهور النسب المالية الرئيسية بشكل سلبي؛

¹ International Federation of Accountants -IFAC, International Standard on Auditing -ISA-No570 Revised, Going Concern, opcit, p03.

² Ibid .p08

- خسائر تشغيلية متكررة
- تأخر توزيع الأرباح أو توقفها؟
- عدم القدرة على تسديد استحقاقات الدائنين في موعدها؛
- صعوبة الالتزام بشروط اتفاقيات القروض
- التحول من نظام الائتمان إلى نظام الدفع عند الاستلام في المعاملات مع الموردين
- عدم قدرة المؤسسة الحصول على التمويل اللازم لتطوير منتجات جديدة، أو استثمارات ضرورية أخرى؛

ثانيا: المؤشرات التشغيلية

- عزم الإدارة على تصفية المؤسسة وإيقاف العمليات.
- خلو المناصب الإدارية العليا مع عدم توفر البديل.
- فقدان أسواق رئيسية أو امتيازات أو مورد رئيسي.
- مشكلات لها علاقة بالقوى العاملة.
- نقص الإمدادات المهمة.
- ظهور منافس ناجح بشكل كبير.

ثالثا: المؤشرات الأخرى

- عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال أو المتطلبات النظامية أو التنظيمية الأخرى؟
 - وجود قضايا قانونية قائمة ضد المؤسسة يمكن أن تنشأ عنها أحكام لا تستطيع المؤسسة الوفاء بها
 - تغيير في السياسات والقوانين الحكومية التي من المتوقع أن تؤثر سلبا على المؤسسة
 - الكوارث غير المؤمن ضدها أو المؤمن ضدها بأقل مما يجب في حال حدوثها.
- بما أن المعيار الدولي للتدقيق رقم (570) الخاص باستمرارية المؤسسة قد حدد الإرشادات حول مسؤولية المدقق الخارجي المتعلقة بملاءمة فرص الاستمرارية كأساس لإعداد البيانات المالية، فإن المدقق يكون مسؤولا إذا قصر في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية مع قدرته على ذلك.

الفرع الثاني: مسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

- ينبغي على المدقق الخارجي أن يبدي رأيه المحايد فيما إذا كانت المؤسسة قادرة على الاستمرار في نشاطها من عدمه، وبالتالي تقييم استمراريته في ظل التزامه بتطبيق المعيار الدولي للتدقيق (570).
- إذا قام المدقق بممارسة عمله على النحو المرغوب فيه، ولم تظهر خلال الفحص العادي مؤشرات عدم الاستمرارية وظهرت بعد ذلك فإنه لن يكون مسؤولا، لكن إذا تبين أن هناك مؤشرات واضحة تظهر عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار ولم يتعرض لها المدقق، فإنه يعد مسؤولا عن ذلك ومقصرا في تطبيق معايير التدقيق¹ وتحدد مسؤولية المدقق في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة عبر دراسة وتدقيق البيانات المالية التي تستخدمها الإدارة الافتراض المؤسسة مستمرة في

¹ مندر مومني، زياد شويات، قدرة المنافق على اكتشاف مؤشرات الشك باستمرارية العمارة، مجلة المندرة المجلد 14، العدد 01، 2008، ص ص 146-144

إعداد بياناتها، وتحديد للمتطلبات المتعلقة بمسؤولية المدقق عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسة في ظل المعيار الدولي للتدقيق (570)¹.

تتمثل مسؤوليات المدقق الخارجي في الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية بشأن مدى استخدام الإدارة الفرض الاستمرارية في المحاسبة، واستنتاج ما إذا كان هناك عدم تأكيد جوهري حول قدرة المؤسسة على الاستمرار، استناداً على الأدلة التي تم الحصول عليها، وتوجد هذه المسؤوليات حتى ولو لم يشمل إطار إعداد التقارير المالية على متطلب صريح يقضي بإجراء الإدارة تقييماً خاصاً لقدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها، ولكن وكما جاء في معيار المراجعة الدولي (ISA200) فإن التأثيرات المحتملة للقيود الملازمة لقدرة المدقق على كشف البيانات الخاطئة الجوهرية تكون أكبر بالنسبة للأحداث أو الظروف المستقبلية التي يمكن أن تؤدي إلى توقف المؤسسة، ولا يستطيع المدقق أن يتنبأ بهذه الأحداث أو الظروف المستقبلية، وعليه لا يمكن اعتبار عدم وجود إشارة إلى شكوك المؤسسة المستمرة في تقرير المدقق على أنه ضمانة حول قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها.

يجب على المدقق الخارجي أن يقيم مدى مناسبة استخدام الإدارة الفرض الاستمرارية عند إعدادها للقوائم المالية، مع الأخذ بعين الاعتبار عملية التقييم التي قامت بها الإدارة والفرضيات التي اعتمدت عليها، ويقع على عاتق المدقق الخارجي التأكد من استمرارية المؤسسة لفترة لا تزيد عن اثني عشر شهراً، كما يجب على المدقق أن يكون يقظاً احتمال وجود أحداث أو ظروف تثير شكاً حول الاستمرارية، وفي حالة وجود ذلك يتوجب عليه القيام بإجراءات إضافية كمراجعة خطط الإدارة المستقبلية، وجمع أدلة كافية ومناسبة لإزالة الشك أو إثباته حول الاستمرارية مع الأخذ بعين الاعتبار تأثير خطط الإدارة². وبناء على تقييم مدقق الحسابات الاستمرارية المؤسسة يقوم بإصدار التقرير.

ويضيف³ Turlea and stefanescue على ضرورة مراعاة الفرضيات والإجراءات التي تبنتها المؤسسة الإعداد بياناتها المالية، والخطط المستقبلية، والانتباه إلى مدى ملائمة التقديرات المالية في المؤسسة وضرورة الحصول على جميع المعلومات الملائمة والمفيدة لتقدير الشكوك التي قد تعرقل استمرارية المؤسسة وإيضاح ذلك في القوائم المالية.

مما سبق يتضح لنا أن مسؤولية المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة وفق المعيار الدولي للتدقيق (570) تتمثل في أمور يمكن تلخيصها فيما يلي:

- دراسة وتدقيق البيانات المالية التي تستخدمها الإدارة؛
- الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة بشأن مدى استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية؛
- دراسة إمكانية وجود أحداث تثير الشكوك حول استمرارية نشاط المؤسسة؛
- إصدار تقرير صريح حول الاستمرارية.

¹ International Federation of Accountants -IFAC, International Standard on Auditing -ISA-No570 Revised, Going Concern, opcit, p p03-04

² الذنبيات علي عبد القادر، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية المطبعة الخامسة، دار وائل للنشر، عمان، 2015، ص ص 93-94

³ Turlea Eugeniu and Stefanescu and Aurelia, Internal audit and risk management in public sector entities between tradition and actuality, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, Faculty of Sciences, "1 Decembre 1918" University, Alba Iulia, vol. 1(11), 2009, p8 .

ويجب على المدقق الخارجي التأكد من وضوح وشفافية البيانات المالية التي تعبر عن وضع المؤسسة بكل صدق كون ذلك يعتبر من مسؤولياته، والقيام بإعداد تقرير التدقيق على صحة البيانات المالية، كما يجب عليه جمع الأدلة المناسبة والكافية حول الاستمرارية وتقييم النتائج.

المطلب الثالث: مراحل تقييم المدقق القدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط

لا شك أن المدقق يقوم بمجموعة من الإجراءات التي تتطلبها عملية تدقيق وتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها، وذلك عبر مرحلتين أساسيتين: مرحلة تكوين رأي أولي حول استقرار المؤسسة أو إمكانية فشلها، ومرحلة اتخاذ القرار والتي يحدد فيها المدقق نوع الرأي الذي يعبر عنه، وذلك حتى يتمكن من إعداد تقريره على أحسن وجه، ويتوقف احتمال تلقي المؤسسة المدقق أعمالها لرأي بعدم قدرتها على الاستمرار في النشاط على ثلاثة عناصر: مستوى الفشل المالي درجة كفاءة المدقق، ومستوى استقلالية المدقق¹.

الفرع الأول: مرحلة الحكم وتكوين الرأي

تتضمن هذه المرحلة ثلاث خطوات رئيسية مرحلة التخطيط، مرحلة تقييم المدقق لتقييم الإدارة ومرحلة التأكد من الشكوك، كما تتوقف هذه المرحلة على الحالة المالية للمؤسسة محل التدقيق وعلى كفاءة المدقق في اكتشافها².

أولاً: مرحلة التخطيط

على المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق دراسة وفهم نشاط العميل، لذلك يجب عليه عند التخطيط دراسة مدى وجود ظروف أو أحداث قد يكون لها تأثيراً على قدرة المؤسسة على الاستمرار، كما يجب أن يكون يقطاً لإمكانية فرض استمرارية المؤسسة، فإذا كان لديه الشك حول استمرارية نشاط المؤسسة عليه أن يجمع من الأدلة ما يكفي التأكيد أو نفي الشك حول قدرة المؤسسة على الاستمرار ولمدة لا تزيد عن سنة مالية واحدة من تاريخ بيان الميزانية³، وإذا ثبت وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية فعلى المدقق بالإضافة إلى تنفيذه الإجراءات التدقيق العادية، أن يدرس مدى تأثيرها على تقييمه لمكونات مخاطر التدقيق...

ثانياً: مرحلة تقييم المدقق لتقييم الإدارة

يجب على المدقق تقويم تقييم الإدارة لقدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط، حيث يقوم المدقق بالحكم على تقييم الإدارة القدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط أخذاً بعين الاعتبار نفس الفترة الزمنية التي اعتمدها الإدارة في تقييمها، فإذا كانت هاته الفترة تقل عن 12 شهراً من تاريخ إعداد القوائم المالية، فإنه يطلب من الإدارة إطالة فترة تقييمها لتشمل 12 شهراً من تاريخ إعداد القوائم المالية. كما يجب على المدقق أن يدرس خطط الإدارة للتخفيف من حدة المشاكل التي تواجه المؤسسة، ومدى إمكانية تطبيق تلك الخطط قبل أن يقرر ما إذا كان فرض الاستمرارية لا يزال محل شك، كما أنه

¹ E R-Barbadillo at al, Audit Quality and the Going Concern Decision making Process: Spanish Evidence ,European accounting review, vol 13, N°4,2004, p 601.

² مساهل ساسية، مرجع سبق ذكره، ص 121.

³ Rasha Hamadeh: The role of the suditor in predicting the financial failure of the institution, the Arab Society of Certified Accountants, monthly electronic bulletin sant to members, January, issna 13, 2003, p 03.

يجب على المدقق الحصول على أدلة الإثبات الكافية عن خطط الإدارة وقدرتها على تحسين الظروف المسببة لمشاكل الاستمرارية¹.

وتشير الفقرة رقم (11) من معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية إلى أن المدقق يجب أن يناقش مجلس الإدارة، ويأخذ بعين الاعتبار خططهم المستقبلية، وعموماً إن اهتمام المدقق بمثل هذه الخطط يقل بمرور الوقت وزيادة الأحداث المتوقعة، حيث التركيز عادة يكون للخطط الموضوعية والتي يكون لها تأثيرها هاما على الملاءة المالية للوحدة في المستقبل القريب ويجب على المدقق دراسة الإقرارات المكتوبة من الإدارة بالنسبة لهذه الخطط²:

فحسب المعايير الدولية للتدقيق وبالتحديد المعيار 570 المتعلق بالاستمرارية فإن المدقق لا يتحمل مسؤولية وضع أي إجراءات، ويجب عليه أن يحدد ما إذا كانت الإدارة قد أجرت بالفعل تقييما مبدئيا لقدرة المؤسسة على الاستمرارية ومن ثم³:

- إذا تم إجراء هذا التقييم، يجب على المدقق مناقشته مع الإدارة، وتحديد ما إذا كانت قد حددت أحداثا قد تثير شكاً، ثم مناقشة خطط الإدارة للتعامل مع هذه الأحداث.

- إذا لم يتم إجراء هذا التقييم، فيجب على المدقق مناقشة الإدارة حول استخدامها المرتقب الأساس الاستمرارية في المحاسبة، وأن يستفسر منها عما إذا كانت هناك أحداثا وظروفا قد تثير الشك حول قدرة المؤسسة على الاستمرارية.

إن دور المدقق فيما يتعلق بتقييمه لتقييم الإدارة الإمكانية استمرار المؤسسة في نشاطها، لا يعطيه حق التدخل في تسيير المؤسسة، بل الاكتفاء فقط بالتأكد من وعي المسيرين بالصعوبات التي تواجه المؤسسة وإذا ما كانوا حريصين على ضمان استمراريته.

ثالثا: مرحلة التأكد من الشكوك حول استمرارية المؤسسة

للتأكد من الشكوك حول استمرارية نشاط المؤسسة، يجب على المدقق الوصول إلى حكم نهائي حول تأثير هذه أحداث على الاستمرارية، وذلك بالاعتماد على مجموعة من الدلائل والمؤشرات التي تشير إلى مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار، وقد أجمع الباحثون على تقسيم هذه المؤشرات إلى نوعين يرتبطان بمدى مسؤولية المدقق عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، وهذان النوعان هما⁴:

مؤشرات يستطيع المدقق الحصول عليها بسهولة نتيجة عملية الفحص العادي والتحقق التي يقوم بها لأغراض التدقيق المتعارف عليها، ومن خلال فحصه النظام الرقابة الداخلية والأمور الإدارية والقانونية التي لها علاقة بالأمور المالية أو

¹ عادل السيد علي أفكيرين، مصباح عمار خليفة الحذري، تصنيف مؤشرات تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية من وجهة نظر مراجعي الحسابات دراسة تطبيقية في سوق الأوراق المالية الليبي"، مجلة البحوث الاقتصادية، جامعة بنغازي، المقالة رقم 03، الإصدار 02، 2017، ص 50

² محمد حلمي جمعة وآخرون، مفاهيم التدقيق المتقدمة، إصدارات المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2001، ص 11.

³ International Federation of Accountants -IFAC, International Standard on Auditing -ISA-No570 Revised, Going Concern, opcit, p04.

⁴ دنياب على عبد القادر، دور المدقق الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في الأردن، رسالة ماجستير الجامعة الأردنية عمان، الأردن، 1991، ص 65.

الاستفسار من الإدارة، ويدركها المدقق الخارجي إذا قام ببذل العناية المهنية اللازمة، وقد جددت المعايير الدولية المتعلقة بمهنة التدقيق كما سبق وأشرنا إليها مجموعة من المؤشرات التي يمكن للمدقق أن يؤكد بها شكوكه ومن أهم هذه المؤشرات تلك التي أشار إليها المعيار 570 والمتمثلة في مؤشرات مالية، مؤشرات تشغيلية، مؤشرات أخرى.

- المؤشرات الأخرى التي لا يتم الحصول عليها بسهولة، وإنما تحتاج إلى قيام المدقق بفحوصات خاصة خارج نطاق إجراءات التدقيق العادي التي يقوم بهاء تستدعي معرفة بالتحليل المالي والقدرة على الربط وإجراء المقارنات، وهذه الإجراءات يتم الحصول عليها عن طريق القيام بالإجراءات الإضافية والتي سنتطرق إليها في المطلب القادم.

عند اكتشاف المدقق للضعوبات ووضعها في مؤشرات يجب الإبلاغ بها في الوقت المناسب فلا يكون متأخرا كثيرا ولا سابقا للأحداث، وهذا بغرض عدم تخويف شركاء المؤسسة وأصحاب المصالح.

الفرع الثاني: مرحلة اتخاذ القرار

بعد إجراء الفحوصات وكل الإجراءات السابقة للتأكد من صحة الشكوك حول استمرارية نشاط المؤسسة. فإنه يجب على المدقق الخارجي أن يصدر تقريره المحايد وإبداء رأيه حول استمرارية المؤسسة¹، إذ يعد هذا الرأي حول الاستمرارية من أعقد وأصعب القرارات التي يمكن اتخاذها في مهنة التدقيق، حيث يمكن أن يكون الرأي المدقق حول الاستمرارية أثارا عميقا سواء على المدقق أو على المؤسسة محل التدقيق.

يمكن للمدقق الخارجي أن يكون أمام ثلاث وضعيات حسب ما نص عليه المعيار الدولي للتدقيق رقم (570) المتعلق بالاستمرارية في الفقرة المتعلقة باستنتاجات وتقرير المدقق، حيث تتمثل هاته الحالات في:

- فرض الاستمرارية ملائم مع وجود عدم تأكد جوهري؟

- عدم رغبة الإدارة في إجراء تقييمها أو مد فترته.

- فرص الاستمرارية غير ملائم

وهذا ما سنتطرق إليه بالتفصيل في المبحث الموالي، عند التعرض المحتوى تقرير المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة.

المبحث الثالث : أهمية تقرير المدقق الخارجي حول استمرارية المؤسسة و العوامل المؤثرة عليه.

المطلب الاول : تقرير المدقق الخارجي عن استمرارية نشاط المؤسسة.

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:

الحالة الأولى: اعتبار فرض الاستمرار ملائم

¹ Ches W. Chow, The demand for external auditing: size, debt and ownership influences, The accounting review, vol 57N 2, April 1982, p 291

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 وخصوصاً 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 قائماً وصحيحاً.
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 المنطقية، وأن يقدر المدقق ما هي الأمور التي تستدعي الإفصاح دون إلحاق الضرر بالشركة، وفي حالة تقديره لذلك وقيام الإدارة بالإفصاح عنه فإنه يعطي رأياً نظيفاً ..

الحالة الثانية: عدم إزالة الشك حول الاستمرار:

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

1. وصفاً كافية للظروف الهامة التي أدت إلى الشك الجوهرية 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 يكون ضرورية إذا كانت الوحدة لا تستطيع الاستمرار في ضوء فرض الاستمرار.

وإذا أعتبر الإفصاح المتوافر كافية فإن المدقق يجب عليه عدم التعبير بالتحفظ أو إبداء رأي معاكس.

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

بدون التحفظ في رأينا نحن تجذب الانتباه إلى الإفصاح X في القوائم المالية تعرضت الشركة إلى خسارة صافية تبلغ (XXX) خلال العام المنتهي في 200X/12/31. 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 X تثير شكاً جوهرياً في أن الشركة سوف تكون قادرة على الاستمرار..

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

ج - إذا كان الإفصاح في القوائم المالية غير كافٍ 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 الفروض 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 المفيدة ربما تكون مطلوبة بالقوائم المالية وعلاوة على ذلك الإيضاح لم يتم الإفصاح عن هذه الحقيقة " برأينا، فيما عدا حذف المعلومات التي تضمنتها الفقرة سالفه الذكر، فإن القوائم المالية تعطي وجهة نظر عادلة وحقيقية تعرض بعدالة ومن كافة جوانبها المادية المركز المالي | للشركة في 200X/12/31 ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية في العام المنتهي وفقاً ل.....

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

1. إذا لم تقم الإدارة باتخاذ الإجراءات المنطقية اللازمة والتي تخفف من تأثير المؤشرات الظاهرة الدالة على عدم قدرة الشركة على الاستمرار أو كان تأثيرها مادياً.
2. إذا اتخذت الإدارة ذلك الإجراءات المنطقية و بينت ذلك في خططها ولكنها لم تقم بالإفصاح عن ذلك 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 جوهرياً 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 مادياً بحيث يجعل القوائم المالية مضللة يجب على المدقق التعبير بالرأي العكسي.

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

1. إذا تبين له أن القوائم المالية لم تعد أساساً 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 رأياً متحفظاً أو معاكساً.
3. إذا أقتنع المدقق أن الشركة لن تستطيع الاستمرار مهما اتخذت من إجراءات، فعليه أن يعتبر أن فرض الاستمرار الذي بنيت عليه القوائم المالية لم يعد قائماً، وبالتالي فإنه يقرر إما أن يتخذ رأياً متحفظاً أو معاكساً.

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

1. إذا لم تقم الإدارة بإعطائه المعلومات التي يحتاجها للتأكد من صحة فرض الاستمرارية وإزالة الشكوك وتأكيداتها
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، وإذا كان أنسب فمع لجنة التدقيق ومجلس الإدارة للتأكيد من عدم وجود أمور أخرى تناقض رأيه أو تغيره إذا اتضحت له حقائق أخرى.

المطلب الثاني: تأثير تحفظ المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة على أصحاب المصالح

لتقرير المدقق الخارجي آثار واضحة على العملاء أو على الأطراف الأخرى أصحاب المصالح الذين يعتمدون على هذا التقرير لاتخاذ القرارات المختلفة، فقد قسم white أصحاب المصالح إلى ثلاث مجموعات مجموعة تضم البنوك والمستثمرين ومجموعة تتمثل في الحكومة ومجموعة ثالثة تشمل النقابات والمستهلكين¹. قبل التطرق لتأثير تحفظ المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة على أصحاب المصالح، وجب علينا التطرق لتأثير هذا التحفظ على المدقق نفسه.

الفرع الأول: تأثير تحفظ المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة على المدقق نفسه

يؤدي تقرير المدقق الخارجي المتحفظ حول الاستمرارية إلى إساءة العلاقة بينه وبين عميله، لأن المدقق يمكن أن يكون قد أدى بتقريره إلى إلحاق الضرر بالعميل في حالة كان هذا العميل ليس لديه مشاكل تتعلق بالاستمرارية، فمن حق العميل مطالبة للمدقق بالتعويض وملاحقته قانونياً وبذلك يتعرض المدقق للمسؤولية المدنية أما إذا كانت المؤسسة لديها مشاكل تتعلق بالاستمرارية فإن المدقق يكون قد قام بدوره بشكل جيد وبذل العناية المهنية اللازمة وهذا ما يرفع مكانته ويكسبه شهرة وسمعة حسنة وتزداد ثقة الجمهور به وبتقاريره ، ويكون قد حصن نفسه من المتابعة القضائية².

الفرع الثاني: تأثير تحفظ المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة على البنوك

وجد تباين بين مختلف الدراسات من حيث الظروف التي أجريت فيها، لم تسمح بالوصول إلى نتيجة حول حقيقة تأثير تحفظ المدقق الخارجي على البنوك، فبعض النتائج أكدت أن مسؤولي البنوك يتأثرون بما يحتويه التقرير مهما كان نوعه، في حين بينت نتائج دراسات أخرى أن البنوك لا تعد وجود المدقق كعامل محدد لقرار منح القرض، وأن تقرير المدقق يأتي في المركز ما قبل الأخير خاصة إذا كان يحتوي على تحفظات، كما أشارت دراسات أخرى أنه كلما أبدى المدقق عدم تأكده من استمرارية نشاط المؤسسة كلما اهتمت البنوك بتقرير التدقيق في حين توصلت دراسة لكل من Guiral & Ruiz

¹ G. White, AC Sondhi & D.V Fried, "The analysis and use of financial statements third edition, John Wiley Je Soms, Inc, London, 2003, p.4

² عاهد عيد سرحان، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين، أطروحة ماجستير تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، 2007، ص ص 74-75.

أجريت عام 2011 إلى أن مسؤولي البنوك يعتمدون على تقرير المدقق بدرجة أولى كنظام إنذار مبكر لفشل المؤسسة¹، مما يزيد من خطر منح القروض ويؤدي بالبنوك إلى اشتراط ضمانات معينة.

الفرع الثالث: تأثير تحفظ المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة على المستثمرين

يؤثر تحفظ المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة على مصالح المستثمرين الحاليين، وقرارات المستثمرين المرتقبين، بالنسبة للمستثمرين الحاليين فإن احتمال عدم استمرارية المؤسسة قد تؤدي إلى تعرضهم للخسارة أكبر من الدائنين، لأنه في حالة التصفية فالدائنون لهم أولوية السداد وبالتالي قد لا يحصل المستثمرون على حقوقهم كاملة، أما بالنسبة للمستثمر المرتقب فإن تحفظ المدقق حول الاستمرارية يؤدي به إلى العدول عن قراراته، وغالبا ما يمتنع عن الاستثمار في هاته المؤسسة ويبحث عن فرص استثمارية أخرى، فالمستثمرون يتخذون قراراتهم تبعا للتقرير المدققين الخارجيين حول استمرارية الاستغلال.

الفرع الرابع: تأثير تحفظ المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة على المؤسسات المنافسة

اختلفت الدراسات في الآثار التي يمكن أن تجرّها تقارير التدقيق المتحفظة حول استمرارية المؤسسة على المؤسسات العاملة في نفس قطاع النشاط، وتوصلت نتائج هذه الدراسات إلى أن هناك ثلاثة احتمالات:

أ- إصدار رأي متحفظ للمدقق حول الاستمرارية يمكن أن يكون له أثر تنافسي، حيث يشير هذا الرأي إلى أن المؤسسة يمكن أن تواجه إجراءات إفلاس وبالتالي يمكن أن يستفيد المنافسون من هذاء يفسر هذا بانخفاض الطلب على منتجاتها وتوجيهه إلى المؤسسات المنافسة التي تحقق مبيعات أكثر وبالتالي ترتفع أسعار أسهمها؛

ب - يمكن أن يكون للتقرير المتحفظ حول الاستمرارية أثر سلبي على المنافسة، في حالة اعتقاد المستثمرون أن لمؤشرات التي اعتمد عليها رأي المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة يمكن أن تؤثر سلبا على الأرباح المحتملة تحصيلها في قطاع النشاط ككل، ويتجسد هذا الأثر في تراجع أسعار الأسهم للشركات المنافسة في المدى القصير

ت- هناك من يرى أن رأي المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة يخص المؤسسة المعنية فقط وبالتالي لا يكون له أثر على قطاع النشاط والمؤسسات المنافسة التي لا تتأثر أسعار أسهمها.

الفرع الخامس: تأثير تحفظ المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة على العاملين

إن تحفظ المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة يولد شعورا بعدم الأمان لدى العاملين فيها، الأمر الذي يؤثر سلبا على حالتهم المعنوية وعلى أدائهم المهني ففي حالة إفلاس المؤسسة سيفقد العاملون وظائفهم وبالتالي حرمانهم من دخلهم.

الفرع السادس: تأثير تحفظ المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة على الموردین

¹ Andre's Guiral, Emiliano Ruiz, Waymond Rodgers, to what extent are auditors' attitudes toward the evidence influenced by the self-fulfilling prophecy, Auditing journal of practice and theory, Vol. 31, n. 1 February 2011, pp. 173-190.

يؤدي التقرير المتحفظ للمدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة إلى الإضرار بالموردين، خاصة الموردين الذين تربطهم بالمؤسسة عقوداً طويلة الأجل، كما أن هذا الضرر يتضاعف إذا كان هؤلاء الموردون يتعاملون مع المؤسسة بالأجل، وذلك لاحتمال فقدهم جزء من مستحقاتهم

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على دقة تقرير المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة

لقد تطرقت بعض الدراسات إلى البحث في العوامل المؤثرة على دقة تقرير المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة، حيث انطلقت معظم هذه الدراسات من فرضية أن العوامل المؤثرة على دقة تقرير المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة هي نفسها العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي وإن اختلفت المسميات.

الفرع الأول: العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق

تتجلى العوامل المؤثرة على دقة تقرير المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة والمرتبطة بمكتب التدقيق فيما يلي:

أولاً: حجم مكتب التدقيق

يرى معظم الباحثين أن هناك تأثير الحجم مكتب التدقيق ودرجة الإفصاح عن رأي المدقق بعدم قدرة المؤسسة على الاستمرارية، إذ يمكن تمييز حجم مكتب التدقيق بين مكاتب تدقيق كبيرة ومكاتب تدقيق صغيرة بناء على صفات ومميزات أساسية يتميز بها كل نوع¹:

الصفات المميزة للمكاتب الكبيرة:

- تتوفر لديها كافة فئات التوظيف كأن يكون لدى المكتب عدد معين من الشركاء أو المدققين الحاصلين شهادة
- تتوفر لديها عدد كبير من المدققين وفي كافة التخصصات.
- اتساع نشاطها داخل الدولة وقد يكون لها فروع
- كثرة عدد العملاء وبالتالي ضخامة الإيرادات.
- يقسم المكتب داخلياً إلى عدد من الأقسام الفنية المتخصصة مع امتلاك الخيرات النادرة

الصفات المميزة للمكاتب الصغيرة

- قد لا تتوفر فيها كافة فئات التوظيف.
- قد يكون بالمكتب عدد محدود من المدققين.
- ممارستها لنشاطها يكون داخل حدود المدينة نفسها.
- قلة العملاء بالتالي قلة الإيرادات.
- قد لا يقسم المكتب داخلياً إلى العديد من الأقسام الفنية، وقد لا يمتلك خبرات نادرة.

يؤثر حجم مكتب التدقيق على فعالية تقرير المدقق حول قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها، فقد اختلفت نتائج الدراسات التي تناولت الموضوع، فبعض الدراسات أكدت أن مكاتب التدقيق الكبيرة لها ميل أقل من المكاتب الصغيرة

¹ عبد السلام سليمان قاسم الأعدل العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية رسالة ماجستير، جامعة الحديدة، اليمن، 2008، ص 9

لإصدار تقرير بعدم قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط، في حين يرى بعض الباحثين أن هناك علاقة طردية بين حجم مكتب التدقيق ومدى إصدار تقرير بعدم قدرة المؤسسة على الاستمرار كون مكاتب التدقيق الكبيرة الحجم تستطيع اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية بكفاءة أكثر من المكاتب الصغيرة¹، وعليه فإن حجم مكاتب التدقيق بعد أحد أهم العوامل الهامة والمؤثرة على دقة تقرير المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة.

ثانيا: أتعاب عملية التدقيق

في الآونة الأخيرة يتعرض المدقق الخارجي للعديد من الضغوطات في البيئة المهنية خاصة المتعلقة بأتعابه، نتيجة حدة المنافسة مما ينعكس على دقة حكمه المهني بشأن الاستمرارية.

تباينت الدراسات حول آثار أتعاب عملية التدقيق على دقة تقريره حول الاستمرارية، بين وجود علاقة طردية ووجود علاقة عكسية، فالدراسات التي رأت وجود علاقة طردية بررت ذلك يكون انخفاض أتعاب التدقيق يؤثر سلبا على أداء المدققين ويساهم في زيادة احتمالات فشل عملية التدقيق، نظرا لما يترتب على هذا الانخفاض من انخفاض قدرة المدقق على القيام بتنفيذ اختبارات التدقيق، مما يقلل من قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية²، مما يؤثر على دقة حكمه المهني بشأن استمرارية نشاط المؤسسة.

في حين يرى أصحاب وجود العلاقة العكسية أن ارتفاع أتعاب عملية التدقيق يؤدي إلى انخفاض جودة التدقيق وبالتالي عدم دقة تقرير المدقق حول الاستمرارية، نظرا لطبيعة العلاقة العكسية بين الأهمية النسبية للأتعاب ومقدرة المدقق على مقاومة ضغوط العملاء، وبالتالي زيادة احتمال فقدان المدقق الاستقلالية مما يزيد من مقدرة المؤسسة على وضع قيود على نطاق عمل المدقق، ويقلل من حجم الاختبارات التي يقوم بتنفيذها وأدلة الإثبات التي يقوم بجمعها، وهذا ما يؤدي إلى التأثير على أدائه بالسلب مما ينعكس على دقة تقريره حول استمرارية نشاط المؤسسة³.

ثالثا: التخصص المهني للمكتب التدقيق

أشارت العديد من الدراسات إلى أن التخصص الصناعي للمدقق الخارجي يزيد من كفاءته عند إصدار حكمه حول استمرارية نشاط المؤسسة، حيث يكسبه المعرفة والخبرة المهنية والفهم المتعمق لطبيعة صناعة العميل ومخاطر الأعمال المتعلقة بمجال التدقيق، مما يزيد من قدرته على كشف التحريفات الجوهرية التي تمكن من إصدار تقرير مهني بشأن الاستمرارية ذو مستوى مرتفع من الدقة، وعليه فإن التخصص الصناعي للمدقق له تأثير إيجابي على دقة حكمه حول استمرارية نشاط المؤسسة⁴.

1 أحمد محمد عبد النور، حسين أحمد عبيد شحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 11-12.

² Daniel Simon, Francis Jare, the effects of auditor change on audir fees: test of price cutting and price recovery, The Accounting Review, Vol 01, No 02, April 1988, p 267

³ حامي أحمد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2015، ص 94

⁴ سارة حمدي عطية، الأثر المعدل الدرجة التخصص الصناعي المراقب الحسابات على العلاقة بين أتعابه: عن مراجعة القوائم المالية السنوية ودقة حكمه المهني بشأن استمرارية الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة لإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 06، العدد 01، كلية التجارة، جامعة دمنهون، جانفي 2022، ص 306.

الفرع الثاني: العوامل المتعلقة بالمدقق

يمكن حصر العوامل المؤثرة على دقة تقرير المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة والمرتبطة بالمدقق في عاملي الخبرة والاستقلالية، فقد أشارت بعض الدراسات إلى أن تقرير المدقق الخارجي حول الاستمرارية يمر بمرحلتين، ففي المرحلة الأولى يقوم المدقق بتقييم المعلومات لتكوين رأي أولي حول الظروف المالية للمؤسسة، أما في المرحلة الثانية فإن المدقق الخارجي يقوم باتخاذ القرار الذي سيضعه في التقرير، وبالتالي فإن المرحلة الأولى تتوقف على خبرة المراجع وتأهيله أما المرحلة الثانية فتتوقف على مدى استقلالية المدقق.

أولاً: خبرة المدقق الخارجي

توصلت العديد من الدراسات إلى أن المدققين الأكثر خبرة يكونون ذوي أداء أفضل من المدققين الأقل خبرة، كما أكدت هاته الدراسات توفر الخبرة المهنية الكافية لفريق عمل التدقيق من أهم عوامل جودة التدقيق، أي أن الخبرة لها انعكاس إيجابي على دقة تقرير المدقق الخارجي حول الاستمرارية، فخبرة المدقق ومعرفته تؤثر على دقة حكمه باحتمال وجود عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط.

ثانياً: استقلالية المدقق الخارجي.

يعتبر نقص الاستقلالية أحد أسباب فشل المدقق، لأنه قد يكتشف الأخطاء الجوهرية وتكون القوائم المالية مضللة، ولكنه يفشل في التقرير عنها، وهذا ما ينعكس سلباً على جودة التدقيق المقاسة بمستوى استقلالية المدقق، مما يؤثر على احتمال أن المؤسسات الفاشلة تتلقى تقارير نظيفة حول الاستمرارية.

فاستقلالية المدقق تمثل عاملاً من العوامل المؤثرة على جودة التدقيق ومنه على دقة تقرير المدقق حول الاستمرارية باعتبارها مؤشراً جيداً على استعداد المدقق عن أي تحريفات أو أخطاء في القوائم المالية، كما بينت دراسة لـ Mckeown أن المشكلة ليست في قدرة المدقق على اكتشاف الصعوبات والأخطاء، لكنها في إصدار التقرير، حيث في أغلب الحالات يصل المدقق إلى التأكد من عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار لكنه يختار عدم إصدار تقرير بذلك خوفاً من الدخول في نزاع مع المؤسسة محل التدقيق¹.

الفرع الثالث: العوامل المتعلقة بالمؤسسة محل التدقيق

تتجلى العوامل المؤثرة على دقة تقرير المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة والمرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق فيما يلي:

أولاً: حجم المؤسسة محل التدقيق

أوضحت بعض الدراسات أن حجم المؤسسة يؤثر إيجاباً على جودة التدقيق، وبالتالي على دقة تقرير المدقق حول الاستمرارية، في حين توصل البعض الآخر إلى وجود تأثير سلبي، فأصحاب التأثير الإيجابي يرون أن المؤسسات كبيرة

¹ McKeown, J., Mutclar, J. and Hopwood, w, towards an explanation of anditor failure to modify the audit opinions of bankrupt companies, Auditing: A Journal of Practice and Theory, Supplement 1991, pp. 1-13.

الحجم تتعدّد فيها النشاطات، فتلجأ إلى مكاتب التدقيق التي تحقق مستويات عالية من الجودة وذات سمعة جيدة حتى تقوم بتدقيق حساباتها، وكذلك كون العمليات التي تقوم بها المؤسسات الكبيرة يتم متابعتها من المشاركين في السوق المالي أكثر من المؤسسات الصغيرة، أما أصحاب التأثير السلبي فيرون أن كبر حجم المؤسسة محل التدقيق يشكل جزءاً هاماً من إيرادات مكتب التدقيق، وبالتالي فذلك يمثل تهديداً حقيقياً لاستقلالية المدقق، وقد يصل الأمر إلى ممارسة ضغوطاً عليه من إدارة المؤسسة مما ينعكس سلباً على دقة تقرير المدقق حول استمرارية نشاط المؤسسة.

ثانياً: كفاية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق

إن كفاية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق يساهم في تحسين جودة التدقيق، وبالتالي على - إعداد تقرير دقيق حول الاستمرارية، حيث إن الإفصاح الكافي في القوائم المالية يساعد المدققين على تحديد الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية، بالإضافة إلى أن الإفصاح الكافي يساعد المدققين على التنبؤ باحتمال احتواء القوائم المالية على أخطاء، وتنفيذ اختبارات التدقيق التي تزيد من اكتشاف تلك الأخطاء والتقرير عنها. في حالة إخفاء المؤسسة لبعض المعلومات على المدقق أو عدم وضوح تلك المعلومات بالنسبة له، قد لا تتاح له الفرصة للتعرف على المخاطر التي تواجه المؤسسة والتي قد تشكل عائقاً لاستمراريتها مستقبلاً.

خلاصة الفصل

تطرقنا في هذا الفصل إلى الإطار النظري للتدقيق الخارجي وتقييم استمرارية نشاط المؤسسة، من خلال التعرض إلى مجموعة من المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الخارجي وضبط الأسس النظرية للمهنة، باعتبارها مهنة مستقلة تعمل على فحص الحسابات للخروج بتقرير محايد على مدى صحة وعدالة القوائم المالية وفق مجموعة من المعايير، كما تعرفنا على ماهية فرض الاستمرارية ومسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، إذ يعتبر فرض الاستمرارية أحد أهم الفروض التي تحكم إعداد القوائم المالية، ولأهمية هذا الفرض قامت العديد من المنظمات المهنية بتحديد مسؤولية المدققين الخارجيين عن تقييم استمرارية المؤسسات في النشاط من خلال إصدار معايير توضح للمدقق الخارجي الإجراءات والمؤشرات التي يعتمد عليها، والمراحل التي يمر بها عند تقييمه القدرة المؤسسة على الاستمرار، بالإضافة إلى الإجراءات الإضافية التي يقوم بها في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية، وبما أن تقرير المدقق يعتبر حصيلاً العملية التي قام بها ونظراً لأهميته سعت المنظمات الدولية للمهنة إلى إصدار مجموعة من المعايير يتم الاعتماد عليها لإعداد هذا التقرير، ومن الأمور المهمة التي يجب الإفصاح عنها في هذا التقرير قدرة المؤسسة على الاستمرار رغم وجود عدة عوامل تؤثر على هذا الإفصاح.

الفصل الثاني الدراسة الميدانية لدور

المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

تمهيد

بعدها تطرقنا في الفصل السابق الى الإطار النظري للتدقيق الخارجي و تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، وعرض مفهوم الاستمرارية وأهم التوصيات المهنية والمعايير الدولية التي تناولت موضوع تقييم الاستمرارية، والتعرف على أهم الإجراءات التي يجب أن يقوم بها المدقق الخارجي لتقييم الاستمرارية وفق ما نصت عليه التوصيات المهنية المتعلقة بالاستمرارية تم تخصيص هذا الفصل لمعرفة دور المدقق الخارجي في الجزائر في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، ذلك بالاعتماد على ما جاء في القوانين والمعايير التي نصت على تقييم الاستمرارية، ثم دراسة آراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر لمعرفة مدى قيامهم بذلك الدور، وللإحاطة بالموضوع تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

تضمن المبحث الأول التدقيق الخارجي في الجزائر واستمرارية الاستغلال، من خلال عرض الهيئات المشرفة عليها في الجزائر، ثم عرض دور المدقق الخارجي في تقييم الاستمرارية وفق ما نصت عليه التشريعات الجزائرية، ثم وفقا لمعيار التدقيق الجزائري، رقم 570 الموسوم "استمرارية الاستغلال".

أما المبحث الثاني فتم فيه توضيح اجراءات وأدوات الدراسة، وأساليب التحليل الاحصائي المستخدمة في الدراسة واختبارات الصلاحية أما المبحث الثالث فتضمن تحليل اجابات المدققين الخارجيين محل الدراسة، واختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الاول: التدقيق الخارجي في الجزائر واستمرارية الاستغلال

المطلب الاول: الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

ويقصد بها كل الهيئات التي نشأت بموجب القانون رقم 10-01 سنة 2010، حيث تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وقد حلت هذه الهيئات محل المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وتم تحديد تشكيلة هذه الهيئات، وتنظيم سيرها من خلال مجموعة من المراسيم التي تم اصدارها سنة 2011، وفيما يلي نتطرق إلى الهيئات الثلاث وعرض تشكيلتها ومهامها.

الفرع الاول: المجلس الوطني للمحاسبة

أنشئ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/06/2010، حيث نصت المادة (4) من القانون 10-01 على أنه ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبة. حيث يضم المجلس (3) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل¹. يضم ثلاثة تنظيمات مهنية تتمثل في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين الممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

أ. تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة

يتكون المجلس الوطني للمحاسبة من مجموعة من الأعضاء من مختلف الوزارات، حيث تم تحديد تشكيلته من خلال المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 والمؤرخ في 27/01/2011 المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، حيث تشير المادة أنه يوضع المجلس تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويرأسه الوزير المكلف بالمالية أو ممثله. ويتشكل من²:

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة.
- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء.
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية.
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة.
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي.
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني.
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة.

¹ المرجع نفسه، المادة 6، ص 4

² المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27/10/2011 المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيرهم الفريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 7، المادة 2، ص 4.

- رئيس المفتشية العامة للمالية .
 - المدير العام للضرائب.
 - المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية
 - ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر.
 - ممثل برتبة مدير عن لجنة التنظيم ومراقبة عمليات البورجية.
 - ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة.
 - (3) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصنف الوطني للحواء المحاسبين.
 - (3) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية المحافضي الحسابات.
 - (3) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
 - (3) أشخاص يتم اختيارهم لكفاءهم في مجالي المحاسبة والمالية.
- ب. مهام المجلس الوطني للمحاسبة

يتولى المجلس الوطني للمحاسبة طبقا للمادة 04 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية فيما يلي مهام المجلس حسب كل عنوان:

1. مهام المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان الاعتماد

- نصت المادة 10 من المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 على المهام التي يتولاها المجلس بعنوان الاعتماد والمتمثلة في¹:
- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية المحافضي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها.
 - تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول.
 - إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول.
 - استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهني والفصل فيها.
 - تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها.
 - استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

2. مهام المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان التقييس المحاسبي

نصت المادة 11 من المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 على المهام التي يتولاها المجلس بعنوان التقييس المحاسبي والمتمثلة في²:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، المادة 10، العدد 07، بتاريخ 02-02-2011، ص 05.

² نفس المرجع السابق، المادة 11، ص 05.

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالحاسبة وتدريبها؛
- العمل على تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقيس الحاسبة
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالحاسبة على المستوى الدولية
- تنظيم كل التظاهرات والمليقات التي تدخل في إطار صلاحياته.

3. مهام المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية

نصت المادة 12 من المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، على المهام التي يتولاها المجلس بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية والمتمثلة في:

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية.
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة.
- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهني.
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي.
- متابعة وضمان تحيين العناية المهنية.
- إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها.
- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين.

الفرع الثاني: المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين

تم انشاء المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين بموجب المادة (14) من القانون رقم 10-01 المتضمن تنظيم المهن الثلاث، التي تشير أنه هيئة تتمتع بالشخصية المعنوية، تضم أشخاص طبيعيين أو معنويين معتمدين ومؤهلين الممارسة مهنة الخبير المحاسب¹. وتم تحديد تشكيلته وصلاحياته وقواعد سوره لاحقا من خلال المرسوم رقم 11-25 لسنة 2011.

أ - تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين

حسب المادة (3) من المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 07/01/2011 بتشكيل المجلس من تسعة (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الصنف الوطني للخبراء المحاسبين،

¹ القانون 10-01، مرجع سابق، المادة 14، ص 6.

ويتم تعيين ثلاثة (3) أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من وزير المالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، ويقوم المجلس بتنسيق نشاطاته مع وزير المالية الذي يقوم بتعيين ممثله لدى هذا المجلس.

ب - مهام المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين

تتمثل مهام المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين حسب ما نص عليه المرسوم السابق فيما يلي:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها إفعال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية:

- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها.
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة لمصالح المهنة.
- الاخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.
- تمثيل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة.
- إعداد النظام الداخلي للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

الفرع الثالث: المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

تم انشاء المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات موجب المادة (14) من القانون 10-01 المتضمن تنظيم المهن الثلاث، التي تشير أنه "هيئة تتمتع بالشخصية المعنوية، تضم أشخاص طبيعيين أو معنويين معتمدين ومؤهلين الممارسة مهنة محافظ الحسابات¹، وتم تحديد تشكيلته وصلاحياته وقواعد سيره لاحقا من خلال المرسوم رقم 11-26 لسنة 2011.

أ. تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

حسب المادة (3) من المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المحدد لتشكيلة المجلس الوطني لغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات فإنه يتشكل المجلس من تسعة (9) أعضاء منتجبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ويتم تعيين ثلاثة (3) أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من وزير المالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وينسق المجلس نشاطاته مع وزير المالية الذي يقوم لهذا الغرض بتعيين ممثليه لدى هذا المجلس².

ب. مهام المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

ويكلف المجلس حسب المادة 4 من المرسوم السابق بالمهام التالية:

¹ القانون 10-01، مرجع سابق، المادة 14، ص6.

²الرسوم التنفيذي رقم 11-26 الصادر في 27/01/2011، المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره الفريدة الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدة، المادة 3، ص11.

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية المحافضي الحسابات وتسييرها.
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية.
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالتحال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها .
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية المثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.

المطلب الثاني: مسؤولية المدقق الخارجي على تقييم استمرارية نشاط المؤسسة في الجزائر

المدقق الخارجي في الجزائر حسب نص المادة 23 من القانون 10-01 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد إعلام المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار الاستغلال، كما أُلزم هذا القانون في مادته 25 للمدقق بإعداد تقرير خاص عن استمرارية الاستغلال في حالة ملاحظة تحديد محتمل على الاستمرارية.

الفرع الأول: مسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسة وفق معيار التدقيق الجزائري رقم

570 (استمرارية الاستغلال)

قد بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 " استمرارية الاستغلال " مسؤولية المدقق في تقييم قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، حيث يجب على المدقق¹ :

- الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة من أجل تقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال الموضوعة من طرف الإدارة
- استنتاج شك معتبر أو لا حول قدرة المؤسسة على مواصلة نشاطها.
- تقدير تقييم الإدارة حول قدرة المؤسسة مواصلة استغلالها خلال سنة على الأقل.
- وجوب الانتباه للعناصر المقنعة التي قد تشير إلى أحداث أو ظروف من شأنها أن تثير شكاً جوهرياً حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها
- جمع عناصر مقنعة وكافية من أجل تحديد وجود عدم يقين معشر أو لا في حالة اكتشاف أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث شكاً حول قدرة المؤسسة على مواصلة النشاط من خلال القيام بإجراءات تدقيق إضافية.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 التقرير رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، ص ص 7.2.

- كما يشير هذا المعيار الجزائري رقم (570) إلى أنه ونظرا لظروف مستقبلية قد تؤدي بالمؤسسة إلى توقف استغلالها، لا يستطيع المدقق أن يتنبأ بها رغم بذله العناية المهنية اللازمة، وعليه لا يمكن اعتبار عدم وجود أية ملاحظة في تقرير المدقق على أنه ضمانه حول قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط.

الفرع الثاني: معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال¹

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بدور المدقق بالنسبة للاتفاقيات المحاسبية حول استمرارية الاستغلال، بما فيها التقييم الذي تم إعداده من قبل الإدارة حول قدرة المؤسسة على متابعة نشاطها وكذا محتوى التقرير الخاص للمدقق الخارجى، كما يحلل المدقق في إطار مهمته بعض الوقائع أو الأحداث. المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدى والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال.

تتمثل مؤشرات قياس استمرارية الاستغلال في:

أولا : مؤشرات ذات طبيعة مالية

- رؤوس الأموال الخاصة سلبية
- عدم القدرة على الدفع للدائنين عند الاستحقاق
- فروض الأجل ثابت بلغت تاريخ استحقاقها دون آفاق حقيقية للتجديد أو إمكانية التسديد؟
- اللجوء المبالغ فيه للقروض قصيرة الأجل قصد تمويل الأصول طويلة الأجل؛
- مؤشرات سحب الدعم المالي من طرف المقرضين أو الدائنين؛
- القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي والمستمرة
- النسب المالية الرئيسية غير الإيجابية
- خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبر لقيمة أصول الاستغلال؛
- توقيف سياسة توزيع أرباح الأسهم؟
- عدم القدرة في الحصول على التمويل من أجل تطوير منتجات جديدة أو استثمارات حيوية أخرى؟

ثانيا: مؤشرات ذات طبيعة عملية

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

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار 24 يونيو 2013 المحدد فتوى معام تقارير محافظ الحسابات، العدد 24 بتاريخ 30 أبريل 2014، ص18.

ثالثا: مؤشرات أخرى

- عدم احترام الالتزامات المتعلقة برأس مال الشركة أو التزامات قانونية أساسية أخرى
 - الإجراءات القضائية المرفوعة ضد المؤسسة التي يمكن أن تكون لها آثارا مائية لا يمكن للمؤسسة مواجهتها.
- يطلع المدقق على مستوى الإدارة على الوقائع أو الأحداث التي هي على دراية بها، والتي يمكن أن تدخل له في الفترة التي شملها تقييمه ويمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال، وعندما تحدد الوقائع أو الأحداث التي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال، فإن المدقق الخارجى:
- يدرس خطط عمل الإدارة لمواجهة المشاكل الناتجة بهدف متابعة الاستغلال؛
 - يجمع العناصر الأساسية المقنعة الكافية والملائمة لتأكيد أو لنفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال؛
 - يحصل على تصريح كتابي من الإدارة يتعلق بخطة عملها في المستقبل.
- كما يتخذ المدقق الخارجى إجراء الإنذار المنصوص عليه في المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري، وعندما تؤكد الوقائع المحللة من طرفه شكًا بليغا حول استمرارية الاستغلال، وإذا لاحظ المدقق تأخرا معتبرا في ضبط الحسابات السنوية فإنه يستفسر عن الأسباب التي أدت إلى ذلك.

المبحث الثاني: طبيعة الدراسة الميدانية

سنتناول في هذا المبحث الإطار العام لتنظيم هذه الدراسة الميدانية والتي أجريت على المدققين الخارجيين في الجزائر، لذلك تطرقنا في المطلب الأول إلى الإطار المنهجي للدراسة الميدانية، أما المطلب الثاني فقد تناولنا فيه اختبار التأكد من صلاحية أداة، أما المطلب الثالث خصص لدراسة خصائص العينة المدروسة.

المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة

الفرع الأول: تجهيز البيانات

أولا: تفرغ البيانات

تم ترجمة سلم الإجابة الخاص لفقرات الاستبانة من سلم تقدير لفظي حسب مقياس ليكرت الخماسي إلى سلم تقدير كمي، وهو أسلوب لقياس السلوكيات والتفضيلات استنبطه عالم النفس الأمريكي likert Rensis ، يستعمل في الاختبارات النفسية والاستبيانات وخاصة في مجال الاحصائيات، ويعتمد المقياس على ردود واجابات تدل على درجة الموافقة أو الاعتراض عن عبارة ما، واعتمادنا هذا المقياس لبيان مدى أهمية كل عبارة من عبارات الاستبانة حيث طلب من أفراد العينة أن يحددوا الإجابة الموافقة لهم وفقا للمقياس، والمتكون من خمس درجات وهي موضحة في الجدول التالي:

الجدول (3): درجات مقياس ليكرت الخماسي

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
5	4	3	2
1			

المصدر: من إعداد الطالب

الفصل الثاني الدراسة الميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

بعد تحويل الإجابات الى بيانات كمية، تمت مراجعة بيانات قوائم الاستقصاء، للتأكد من اكتمالها وصلاحياتها لأجل إجراء التحليل الإحصائية اللازمة ومن ثم ترميز قيم جميع العبارات الواردة بتلك القوائم وتفرغها على الحاسب الآلي باستخدام برنامج Microsoft Excel وبرنامج SPSS V.27، علما أنه قد تم ترميز إجابات عينة الدراسة من خلال إعطاء مجموعة من الأوزان التي تعبر عن الآراء المختلفة لعينة الدراسة وفقا لمقياس رنيسيس ليكارت الخماسي (Rensis Likert)، بحساب المدى لتحديد طول الفئات ودرجة الموافقة حيث أن المدى هو الفرق بين أكبر قيمة وأصغر قيمة¹ أي: المدى العام: $4 = 1 - 5$

أما طول الفئة فهو حاصل قسمة المدى العام على عدد الفئات أي: طول الفئة = المدى العام / عدد الفئات = $0.8 = 5 / 4$ وبالتالي يتم إضافة هذه القيمة الى أقل قيمة في مقياس وذلك لتحديد الحد الأعلى لأول فئة: الفئة الأولى = طول الفئة + أدنى قيمة = $1.80 = 1 + 0.8$ وبالتالي نجد أطوال الفئات ومستوى الموافقة لكل فئة كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (4): ترميز إجابات عينة الدراسة

الوزن	الإجابات	المتوسط المرجح	المتوسط الحسابي النسبي المقابل له	الاتجاه
1	غير موافق بشدة	[1 - 1.80]	[20% - 36%]	مستوى منخفض جدا من القبول
2	غير موافق	[1.80 - 2.6]	[36% - 52%]	مستوى منخفض من القبول
3	محايد	[2.60 - 3.40]	[52% - 68%]	مستوى متوسط من القبول
4	موافق	[3.40 - 4.20]	[68% - 84%]	مستوى عال من القبول
5	موافق بشدة	[4.20 - 5]	[84% - 100%]	مستوى عال جدا من القبول

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي

ثانيا: تكوين متغيرات الدراسة وترميزها

تم تكوين متغيرات الدراسة اعتمادا على العبارات المعبرة عن كل منها، والجدول التالي يعطي توصيفا للمتغيرات التي تتضمنها التحليلات الإحصائية لاحقا.

الجدول رقم (5): تكوين متغيرات الدراسة

المتغيرات	العبارات	ترميز الأبعاد
مسؤولية المدقق الخارجي في عملية تقييم استمرارية نشاط المؤسسة	من العبارة 1 إلى العبارة 07	X ₁
قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية نشاط المؤسسة	من العبارة 08 إلى العبارة 18	X ₂
قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية	من العبارة 19 إلى العبارة 26	X ₃

¹ محمود هندي وآخرون، الإحصاء التطبيقي، مطبعة جامعة الملك سعود، ط2، 1995، ص17

X ₄	من العبارة 27 إلى العبارة 32	إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط
X ₅	من العبارة 33 إلى العبارة 38	العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه، تكونت متغيرات الدراسة من خمس (5) محاور رئيسية، شملت على 38 عبارة.

ثالثاً: اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات (Tests of Normality)

يستخدم هذا الاختبار لمعرفة طبيعة توزيع بيانات ظاهرة معينة في كونها تتبع التوزيع الطبيعي (الاعتدالي) من عدمه، وهذا الاختبار ضروري لاختيار نوعية الأدوات والأساليب الإحصائية التي ستستخدم في الدراسة، وللكشف عن مدى ملائمة البيانات للتوزيع الطبيعي استخدمنا اختبارين:

أ- اختبار كولموجروف - سميرنوف Kolmogorov-Smirnov

يستخدم هذا الاختبار لمعرفة توزيع البيانات إذا كان حجم العينة أكبر من 50 مفردة، بينما يستخدم اختبار Shapiro-Wilk إذا كان حجم العينة أقل من 50 مفردة¹، وبالاعتماد على مقارنة قيمة مستوى الدلالة المحسوبة وقيمة مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة 0.05، فإذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أقل منها فإن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، ويتم الاعتماد على الاختبارات اللامعلمية، والعكس نعلم على الاختبارات المعلمية إذا كانت مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من المعتمدة في الدراسة، والجدول التالي يوضح نتائج الاختبار:

جدول رقم (6): نتائج اختبار Kolmogorov-Smirnov

Tests of Normality						
	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
بيانات الدراسة ككل	0.062	80	0.200*	0.959	80	0.011
*. This is a lower bound of the true significance.						
a. Lilliefors Significance Correction						

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

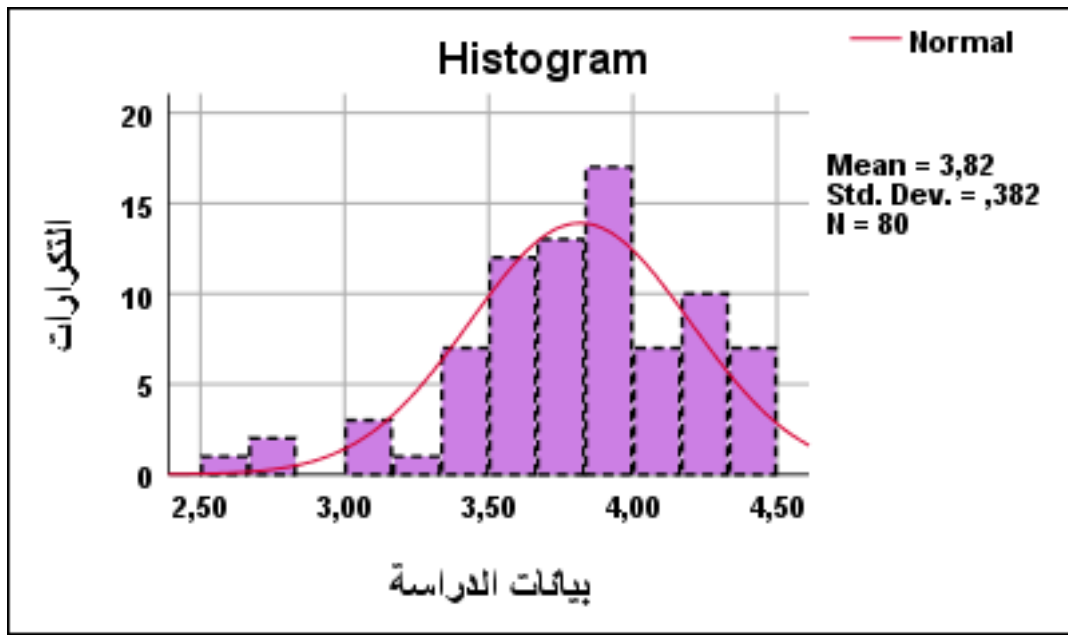
¹ سناء إبراهيم أبو دقة، سمير خالد الصافي، تطبيقات علمية باستخدام الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss في البحث التربوي والنفسي، الطبعة الأولى، مكتبة الأفاق، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2013، ص: 33.

من الجدول أعلاه يتبين أن القيم الاحتمالية لاختبار Kolmogorov-Smirnov لبيانات الدراسة ككل أكبر من مستوى المعنوية المعتمدة في الدراسة 0.05، وبالتالي بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي، مما يسمح باستخدام الاختبارات المعملية لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة.

ب- طريقة المدرج التكراري Histogram

المدرج التكراري يعطينا معلومات غزيرة في شكل بسيط ويعتبر من الأدوات الشهيرة والبسيطة في تحليل البيانات والمدرج التالي يوضح مدى ملائمة البيانات للتوزيع الطبيعي.

شكل رقم (1): توزيع بيانات الدراسة



المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من الشكل السابق لتوزيع بيانات الدراسة وفق لطريقة المدرجات التكرارية، وبنظرة سريعة يمكننا أن ندرك أن بيانات الدراسة تتوزع توزيع طبيعي معتادا حيث أن معظم إجابات العينة تركزت بين موافق بدرجة متوسطة (3) وموافق (4).

رابعا: أساليب المعالجة الإحصائية

بغرض تحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات وتفسيرها تم الاعتماد على الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package for Social Sciences) spss.V27، وتم الاعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية تتمثل في:

1- التكرارات والنسب المئوية: لمعرفة البيانات الأولية لمجتمع الدراسة وتحديد استجابات أفرادها اتجاه عبارات الأبعاد الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة؛ المتوسط الحسابي: يعتبر من أهم مقاييس النزعة المركزية وأكثرها استخداما، يعبر عن مدى أهمية عبارات الاستبانة عند أفراد العينة، كما يعبر عن تركز إجابات العينة حول قيمة معينة، تبعاً للدراجات المعطاة لبدائل المقياس المستخدم؛

- 2- الانحراف المعياري: هو من مقاييس التشتت، يستخدم لقياس وبيان تشتت إجابات مفردات الدراسة حول متوسطها الحسابي، وتكون قيمه جيدة كلما اقترب من الصفر؛
- 3- معامل الارتباط كارل بيرسون: ارتباط ثنائي يستخدم في معرفة قوة العلاقة البيئية وقيمتها محصورة بين (-1 و1)؛
- 4- معامل الثبات: يختبر مدى الاعتمادية على أداة الدراسة المستخدمة؛
- 5- اختبار التوزيع الطبيعي: يستخدم لمعرفة واكتشاف اعتدالية توزيع البيانات من عدمها؛
- 6- اختبار ستودنت t-test: من أجل قياس مستوى تواجد الظاهرة بإجراء مقارنة للمتوسطات مع المتوسط الافتراضي الذي يكون عادة في المقياس الخماسي يساوي.

الفرع الثاني: المنهج العلمي المعتمد، مجتمع وعينة الدراسة

أولاً: المنهج العلمي المعتمد

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي الميداني الذي يتناسب مع الموضوع المختار، ويعتبر المنهج الوصفي من أكثر المناهج التي يتم إتباعها في دراسة الظواهر، والذي يقوم على تفسير الوضع القائم للظاهرة أو المشكلة من خلال تحديد ظروفها وأبعادها وتوصيف العلاقات بينها بهدف الانتهاء إلى وصف عملي دقيق متكامل للظاهرة أو المشكلة يقوم على الحقائق المرتبطة بها، ومن بين الأساليب الأكثر استخداماً في المنهج الوصفي أسلوب دراسة حالة حيث؛ يقوم هذا الأسلوب على جمع الحقائق والبيانات والمعلومات عن حالة فردية أو مجموع من الحالات بهدف الوصول إلى فهم أعمق للظاهرة المدروسة أو المجتمع التي تمثلها هذه الحالة.

ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة

1- مجتمع الدراسة: المجموعة الأكبر التي يفترض أن نعم نتائج الدراسة عليها، وتمثل مجتمع دراستنا في جميع الأكاديميين والمهنيين المحاسبين بالجزائر، وأمام كبر حجمه وانتشاره فإنه لا يمكن إجراء عملية مسح شامل له، لذا تم الاكتفاء بعينة من هذا المجتمع لدراستها وتعميم النتائج.

2- عينة الدراسة: إن اختيار نوع العينة لا بد أن يكون بطريقة تضمن التمثيل الصادق للمجتمع، اعتمدنا على العينة العشوائية البسيطة لتلائمها مع دراستنا حيث؛ تسمح هذه الطريقة بتكافؤ الفرص أمام كل مفردات المجتمع، كما تتميز بقلّة خطأ التحيز¹، كما يعتبر تحديد حجم العينة من الأمور التي على الباحث أن يوليها أهمية خاصة، ذلك أن صغر حجمها قد يجعلها غير ممثلة لمجتمع الدراسة، وفي مقابل ذلك فإن زيادة حجمها بشكل كبير يتطلب الكثير من الجهد والوقت والمال، كانت عدد الاستمارات الواردة إلينا من مجتمع الدراسة والصالحة للتحليل 80 استمارة وبالتالي حجم عينة الدراسة 80 مفردة.

المطلب الثاني: التأكد من صلاحية أداة الدراسة:

الفرع الاول : وصف الاستبانة

الاستبانة مقسمة إلى جزئين وهي:

¹ جلال الدين الصياد وعبد الحميد محمد ربيع، مبادئ الطرق الإحصائية، الناشر تحامة، ط1، المملكة العربية السعودية، 1984، ص107.

الجزء الأول: يشمل محور البيانات الشخصية من حيث: المجال الوظيفي، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية.

الجزء الثاني: مكون من 38 عبارة و(05) محاور وفيما يلي توضيح ذلك:

المحور الأول: مسؤولية المدقق الخارجي في عملية تقييم استمرارية نشاط المؤسسة وشمل هذا المحور على (07) عبارات.

المحور الثاني: قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية نشاط المؤسسة وشمل هذا المحور على بعدين و(11) عبارات.

المحور الثالث: قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية وشمل هذا المحور على (08) عبارات.

المحور الرابع: إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط وشمل هذا المحور على (06) عبارات.

المحور الخامس: العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة وشمل هذا المحور على (06) عبارات، والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (7): محاور الاستبانة وعدد عبارات كل محور

عدد العبارات	أقسام الاستبانة
	البيانات الشخصية (المجال الوظيفي، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية)
07	القسم الثاني
11	
08	
06	
06	

الفرع الثاني: الخصائص السيكومترية لأداة الدراسة

بعدها تمت صياغة الاستبانة في شكله الأولي لابد من إخضاعه لاختباري الصدق والثبات.

1- صدق أداة الدراسة: يقصد بصدق أداة الدراسة؛ أن تقيس عبارات الاستبانة ما وضعت لقياسه، وهناك أنواع كثيرة من الصدق يتم اعتمادها لفحص أداة الدراسة، وسنقتصر في دراستنا على نوعين من الصدق لتؤكد من صدق الاستبانة من خلال الصدق الظاهري، وصدق الاتساق الداخلي لأبعاد الاستبانة كما يلي:

- **صدق المحكمين:** يعني أن تكون عباراته مناسبة للغرض الذي وضعت من أجله ويتعلق صدق المحكمين بحالتين¹، الصدق الظاهري الذي يبين مدى تعلق العبارة بالهدف الذي وضعت من أجله، وصدق المحتوى يبين مدى وضوح

¹ مؤيد الساعدي، قياس اللاملموسيات في السلوك التنظيمي وإدارة الموارد البشرية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2016، ص 452.

الفصل الثاني الدراسة الميدانية لدور المدقق الخارجى فى تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

كل من عبارات الاستبانة من ناحية المعنى، والصياغة اللغوية والعلمية والتصميم المنطقي لها، وأنها تغطي المساحات المهمة لمجالها (شمول الاستبانة لمشكل الدراسة وتحقيق أهدافها).

للتحقق من صدق المحكمين (الصدق الظاهري وصدق المحتوى) عرض الاستبانة على مجموعة من السادة المحكمين ذات الاختصاص والخبرة في مجال الظاهرة أو المشكلة موضوع الدراسة، وطلب منهم إبداء رأيهم حول عبارات ومحاور الاستبانة وذلك بالحذف والتعديل واقتراح عبارات جديدة ومناسبة لموضوع الدراسة، وبناء على ملاحظات السادة المحكمين تم تعديل أداة الدراسة فأصبحت بصورتها النهائية مكونة من 38 عبارة، وبالتالي فإن الاستبانة تتمتع بصدق المحكمين.

● **صدق الاتساق الداخلي:** يقصد بصدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبانة؛ مدى اتساق كل عبارات الاستبانة مع البعد الذي تنتمي إليه، أي أن العبارة تقيس ما وضعت لقياسه ولا تقيس شيء آخر، وتم ذلك من خلال حساب معامل الارتباط كارل بيرسون بين درجة كل عبارة من عبارات المحور والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليها، والجدول التالي يوضح المجالات التي تنتمي إليها قيم الارتباط

الجدول رقم (8): مجالات قيم معامل الارتباط وقوة العلاقة واتجاهها

مجالات قيم معامل الارتباط	قوة العلاقة واتجاهها
[0 إلى 0.3]	ضعيفة جدا طردية
[0.3 إلى 0.5]	ضعيفة طردية
[0.5 إلى 0.7]	متوسطة طردية
[0.7 إلى 0.8]	قوية طردية
[0.8 إلى 0.99]	قوية جدا طردية
1	تامة طردية
0	عدم وجود علاقة
[0 إلى -0.3]	ضعيفة جدا عكسية
[-0.3 إلى -0.5]	ضعيفة عكسية
[-0.5 إلى -0.7]	متوسطة عكسية
[-0.7 إلى -0.8]	قوية عكسية
[-0.8 إلى -0.99]	قوية جدا عكسية
-1	تامة عكسية

Source : Emen bnymfarej, Data analysais, the statistical économic and social research and training center for Islamic countries(SESRIC) ,Without the edition, Ankara, Turkey, 2015, p : 25.

الجدول رقم (9): الاتساق الداخلي لعبارات محور مسؤولية المدقق الخارجي في عملية تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

رقم العبارة	عبارات محور مسؤولية المدقق الخارجي في عملية تقييم استمرارية نشاط المؤسسة	الاتساق مع المحور
01	من مسؤولية المدقق الخارجي تقييم القدرة على استمرارية نشاط المؤسسة محل الدراسة	0,558**
02	من مسؤولية المدقق الخارجي تقدير مدى سلامة تقييم الإدارة لقدرة المؤسسة على الاستمرار	0,608**
03	يلتزم المدقق الخارجي مع الاطراف ذات العلاقة بإعطاء وجهة نظره بكل شفافية حول استمرارية نشاط المؤسسة	0,850**
04	من مسؤولية المدقق الخارجي الإنذار المبكر عن ضعف قدرة المؤسسة على الاستمرار للحد من فشلها المالي.	0,762**
05	من مسؤولية المدقق الخارجي القيام باختبارات اضافية في حال وجود شك حول قدرة المؤسسة على الاستمرار	0,629**
06	ان التزام المراجع الخارجي بمسؤوليته حول تقويم استمرارية نشاط المؤسسة وابلague الإدارة بنتائج هذا التقويم يجعل المكلفين بالحكومة في حالة جاهزية إذا ما وجدت تهديدات لاستمرارية المؤسسة	0,503**
07	استغلال الإدارة لنتائج تقويم المدقق الخارجي لقدرة المؤسسة على الاستمرارية يساهم في الحيلولة دون الفشل المالي للمؤسسة	0,662**
**الارتباط دال إحصائيا عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.01$.		
*الارتباط دال إحصائيا عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$.		

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من الجدول أعلاه يتضح أن جميع عبارات محور مسؤولية المدقق الخارجي في عملية تقييم استمرارية نشاط المؤسسة ترتبط معه، أي أن عبارات هذا المحور دالة إحصائيا ومتسقة وصادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (10): الاتساق الداخلي لعبارات محور قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك

في استمرارية نشاط المؤسسة

رقم العبارة	عبارات محور قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية نشاط المؤسسة	الاتساق مع البعد	الاتساق مع المحور
	قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك المالية في استمرارية نشاط المؤسسة	/	0,883**
08	يلاحظ المدقق الخارجي تسديد المؤسسة لاستحقاقاتها في موعدها المحدد	0,577**	0,555**
09	ظهور بعض النسب المالية غير العادية يساعد المدقق الخارجي على تقييم قدرة المؤسسة على عدم الاستمرارية	0,550**	0,580**
10	يتابع للمدقق الخارجي معدلات الخسائر التشغيلية المتكررة	0,411**	0,364**
11	يعتبر التأخر في توزيع الأرباح أو توقفها مؤشرا لعدم قدرة المؤسسة على الاستمرار	0,727**	0,519**
12	يتحقق المدقق الخارجي من عدم وجود مشاكل في الوفاء بمتطلبات اتفاقيات القروض	0,742**	0,638**
13	يتحقق المدقق الخارجي من قدرة المؤسسة على تمويل مشاريع التطوير منتجات ضرورية جديدة أو استثمارات أخرى	0,733**	0,643**
	قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك التشغيلية في استمرارية نشاط المؤسسة	/	0,869**
14	يتأثر حكم المدقق الخارجي حول الاستمرارية إذا لاحظ فقدان المؤسسة لمديرين أساسيين وأكفاء دون إحلال غيهم	0,640**	0,686**
15	يستدل المدقق الخارجي على عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار من خلال فقدان أسواق رئيسية أو فقدان موردين مهمين	0,607**	0,580**
16	يأخذ المدقق الخارجي بعين الاعتبار فقدان ترخيص أو عدم تجديده أو فقدان حق الامتياز في صناعة منتج أو علامة تجارية	0,857**	0,711**
17	يأخذ المدقق الخارجي بعين النقص في المعدات الأساسية اللازمة لتسيير نشاط المؤسسة، والمواد الأولية اللازمة	0,538**	0,463**
18	يشير المدقق الخارجي إلى الصعوبات مع العمال، والنقص في العمالة المؤهلة والماهرة فنيا وعمليا	0,517**	0,327**
	** الارتباط دال إحصائيا عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.01$.		
	* الارتباط دال إحصائيا عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$.		

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من الجدول أعلاه يتضح أن جميع العبارات ترتبط مع أبعاد ومحورها قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات

الشك في استمرارية نشاط المؤسسة، أي أن عبارات هذا المحور دالة إحصائيا ومتسقة وصادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (11): الاتساق الداخلي لعبارات محور قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال

وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية

رقم العبارة	عبارات محور قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية	الاتساق مع المحور
19	يدقق المدقق الخارجي في أسباب التراجع المستمر في الوضع المالي للمؤسسة	0,383**
20	يحلل المدقق الخارجي ويناقش الحسابات غير الختامية الموجودة	0,403**
21	يقوم المدقق بقراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة واللجان الهامة الأخرى لمعرفة الصعوبات المالية	0,732**
22	يحاول المدقق الخارجي معرفة أسباب وأثر الملاحظات القضائية	0,582**
23	يقوم المدقق الخارجي باستخدام نماذج الإفلاس كإجراء إضافي في تقييم فرض الاستمرارية	0,735**
24	يدرس المدقق الخارجي القرارات الحكومية المتعلقة بالشركة وأبعادها المستقبلية	0,554**
25	يدرس المدقق الخارجي بعض الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية التي تؤثر على استمرارية المؤسسة	0,539**
26	يناقش المدقق الخارجي مع الإدارة خططها المستقبلية مثل: الاقتراض وتخفيض المصاريف وزيادة رأس المال وتصفية الموجودات	0,700**
**الارتباط دال إحصائياً عند مستوى معنوية. $\alpha \leq 0.01$		
*الارتباط دال إحصائياً عند مستوى معنوية. $\alpha \leq 0.05$		

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من الجدول أعلاه يتضح أن جميع العبارات ترتبط مع محورها، أي أن عبارات هذا المحور دالة إحصائياً ومتسقة

وصادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (12): الاتساق الداخلي لعبارات إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على

الاستمرار في النشاط

رقم العبارة	عبارات محور إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط	الاتساق مع المحور
27	يفصح المدقق الخارجي عن الحقائق والمعلومات المستخلصة بشكل مباشر	0,453**
28	يراعي المدقق الخارجي المصدقية في إبداء الرأي حول المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية	0,619**
29	من مسؤولية المدقق الإفصاح عن قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها خلال الفترة القادمة في تقريره	0,693**
30	عند شعور المدقق بعدم قدرة المؤسسة على الاستمرار وبعد التأكد والفحص يبين ذلك لمجلس الإدارة فقط	0,630**
31	في حالة الإفلاس يتوقع المدقق الخارجي قيام دعوى قضائية ضده إذا لم يفصح في تقريره بأن استمرارية المؤسسة مهددة	0,650**
32	يتحفظ المدقق الخارجي في تقريره في حالة وجود خوف من الإضرار بمصالح العميل	0,813**
** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى معنوية. $\alpha \leq 0.01$		
* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى معنوية. $\alpha \leq 0.05$		

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من الجدول أعلاه يتضح أن جميع العبارات ترتبط مع محورها، أي أن عبارات هذا المحور دالة إحصائياً ومنسقة

وصادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (13): الاتساق الداخلي لعبارات محور العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول

تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

رقم العبارة	عبارات محور العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة	الاتساق مع المحور
33	يؤثر حجم مكتب التدقيق على رأي المدقق الخارجي حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة	0,623**
34	الأتعاب المتدنية للمدقق تؤثر على عمله عند تقييمه لقدرة المؤسسة على الاستمرار	0,617**
35	شخصية المدقق وخبرته واستقلاليته تؤثر على رأيه بشأن قدرة المؤسسة على الاستمرارية	0,516**
36	يعتبر حجم المؤسسة محل التدقيق عامل من العوامل المؤثرة على رأي المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة	0,634**
37	خوف المدقق من فقدان العميل يعتبر عائقاً أمام عملية التقييم أو حتى الإفصاح عن ذلك	0,550**
38	تؤثر نوع الأدلة التي يتم الإفصاح عنها على رأي المدقق الخارجي بشأن الاستمرارية	0,379**
**الارتباط دال إحصائياً عند مستوى معنوية. $\alpha \leq 0.01$		
*الارتباط دال إحصائياً عند مستوى معنوية. $\alpha \leq 0.05$		

المصدر: مخرجات برنامج SPSS. V27

من الجدول أعلاه يتضح أن جميع العبارات ترتبط مع محورها، أي أن عبارات هذا المحور دالة إحصائياً ومنسقة

وصادقة لما وضعت لقياسه.

2- ثبات الاستبانة

يقصد بثبات الاستبانة؛ أنه يعطي نفس النتائج لو تم إعادة توزيع الاستبانة أكثر من مرة، وتحت نفس الظروف والشروط، بمعنى إذا أعيد توزيع الاستبانة بعد فترات زمنية معينة ولأكثر من مرة نجد استقراراً في النتائج وعدم تغييرها بشكل كبير، ولتحقق من ثبات أداة الدراسة اعتمدنا طريقة ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)، يستخدم معامل الثبات ألفا كرونباخ، للحكم على دقة القياس، بقياس مدى توافق الإجابات مع بعضها البعض، وموثوقية النتائج بأن يعطي المقياس قراءات متقاربة عند تكرار استخدامه في أوقات مختلفة، وأن يكون معامل ألفا كرونباخ يزيد عن القيمة المعيارية (0.6)¹، والجدول الموالي يوضح نتائج اختبار ألفا كرونباخ.

¹ محمد الجعفري، هديل الطاهر، دور الوعي بالذات في فعالية سلوك القائد الإداري دراسة حالة جامع الخرطوم، المجلة العربية للعلوم التربوية والنفسية، جامعة النيلين، الخرطوم، المجلد 4، العدد 13، السودان، 2020، ص 285.

الجدول رقم (14): نتائج اختبار ألفا كرونباخ لبيانات الدراسة

البيان	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha
بيانات الدراسة ككل	من 1 إلى العبارة 38	0.912

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من النتائج الموضحة في الجدول أعلاه قيمة معامل الارتباط ألفا كرونباخ لبيانات الدراسة ككل، هي أكبر من القيمة المعيارية للاختبار 0.6 الحد الأدنى، وهي قيم ممتازة وجد مناسبة، وتفي بأهداف وأغراض الدراسة حيث؛ أن قيمة بيانات الدراسة ككل تؤكد ثبات الاستبانة ما يعادل 91.20 %.

المطلب الثالث: خصائص عينة الدراسة

الفرع الاول: توزيع عينة الدراسة وفقا لمتغير المجال الوظيفي

يمثل الجدول التالي توزيع عينة الدراسة وفقا لمتغير المجال الوظيفي

الجدول رقم (15): توزيع عينة الدراسة وفق متغير المجال الوظيفي

النسبة المئوية %	التكرار	المجال الوظيفي
03.75	03	أستاذ جامعي في التخصص
12.50	10	خبير محاسب
15.00	12	محافظ حسابات
68.75	55	محاسب أو مسير مالي في شركة اقتصادية
100%	80	المجموع

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أكبر نسبة كانت للفئة ذات المجال الوظيفي محاسب أو مسير مالي في شركة اقتصادية بنسبة مئوية 68.75%، ثم تليها فئة محافظ حسابات بنسبة مئوية 15.00%، وفي الترتيب الأخير مهنة أستاذ جامعي في التخصص بنسبة مئوية 03.75%.

الفرع الثاني: توزيع عينة الدراسة وفقا لمتغير المؤهل العلمي

يمثل الجدول التالي توزيع عينة الدراسة وفقا لمتغير المؤهل العلمي

الجدول رقم (16): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية %	التكرار	المؤهل العلمي
21.25	17	ليسانس
43.75	35	ماستر
16.25	13	ماجستير
15.00	12	دكتوراه
03.75	03	غير ذلك
100%	80	المجموع

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أكبر نسبة كانت للفئة ذات المؤهل العلمي ماستر بنسبة مشاركة 43.75%، ثم تليها فئة ليسانس، بنسبة مشاركة 21.25%، وبعدها فئة ماجستير، بنسبة مشاركة 16.25%، أما الفئة الأخيرة تمثلت في المؤهلات العلمية الأخرى، بنسبة مشاركة 03.75%.

الفرع الثالث: توزيع عينة الدراسة وفقاً لمتغير الخبرة المهنية

يمثل الجدول التالي توزيع عينة الدراسة وفقاً لمتغير الخبرة المهنية

الجدول رقم (17): توزيع عينة الدراسة وفق متغير الخبرة المهنية

النسبة المئوية %	التكرار	الخبرة المهنية
23.75	19	أقل من 5 سنوات
20.00	16	من 05-أقل من 10 سنوات
28.75	23	من 10-أقل من 15 سنة
27.50	22	أكثر من 15 سنة
100%	80	المجموع

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أكبر نسبة كانت للفئة ذات الخبرة المهنية من 10-أقل من 15 سنة بنسبة مئوية 28.75%، ثم تليها أكثر من 15 سنة بنسبة مئوية 27.50%، وفي الترتيب الأخير الفئة من 05-أقل من 10 سنوات بنسبة مئوية 20.00%، ومن الملاحظ أن أغلبية عينة الدراسة يملكون خبرة متوسطة.

المبحث الثالث: عرض ومناقشة النتائج الدراسة

انطلاقاً من نموذج الدراسة المعتمد سنحاول تحليل مسؤولية المدقق الخارجي عن عملية تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، وقدرته على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية المؤسسة، ومدى قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية، ومدى إفصاحه في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط، مع دراسة العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة.

المطلب الأول: تحليل اجابات عينة الدراسة حول محاور الاستبانة

يتم تحليل اتجاهات آراء عينة الدراسة بناء على إجابات أفراد العينة لاسئلة المحاور كما يلي:

الفرع الاول: تحليل العبارات المتعلقة بمحور مسؤولية المدقق الخارجي في عملية تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

الجدول رقم (18): العبارات المتعلقة بمحور مسؤولية المدقق الخارجي في عملية تقييم استمرارية نشاط

المؤسسة

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب	الاتجاه
01	من مسؤولية المدقق الخارجي تقييم القدرة على استمرارية نشاط المؤسسة محل الدراسة	3,59	0,837	71,80	6	عال
02	من مسؤولية المدقق الخارجي تقدير مدى سلامة تقييم الإدارة لقدرة المؤسسة على الاستمرار.	3,96	0,561	79,20	1	عال
03	يلتزم المدقق الخارجي مع الاطراف ذات العلاقة بإعطاء وجهة نظره بكل شفافية حول استمرارية نشاط المؤسسة	3,76	0,799	75,20	5	عال
04	من مسؤولية المدقق الخارجي الإنذار المبكر عن ضعف قدرة المؤسسة على الاستمرار للحد من فشلها المالي.	3,84	0,770	76,80	4	عال
05	من مسؤولية المدقق الخارجي القيام باختبارات اضافية في حال وجود شك حول قدرة المؤسسة على الاستمرار	3,59	0,852	71,80	7	عال
06	ان التزام المراجع الخارجي بمسؤوليته حول تقويم استمرارية نشاط المؤسسة وابلague الإدارة بنتائج هذا التقويم يجعل المكلفين بالحكومة في حالة جاهزية إذا ما وجدت تهديدات لاستمرارية المؤسسة	3,95	1,054	79,00	2	عال
07	استغلال الإدارة لنتائج تقويم المدقق الخارجي لقدرة المؤسسة على الاستمرارية يساهم في الخيلولة دون الفشل المالي للمؤسسة	3,93	0,792	78,60	3	عال
	محور مسؤولية المدقق الخارجي في عملية تقييم استمرارية نشاط المؤسسة	3,801	0,523	76,00	/	عال

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من الجدول أعلاه وحسب ترتيب العبارات الخاصة بمحور مسؤولية المدقق الخارجي في عملية تقييم استمرارية

نشاط المؤسسة، فقد جاءت العبارة رقم (02) من مسؤولية المدقق الخارجي تقدير مدى سلامة تقييم الإدارة لقدرة

الفصل الثاني الدراسة الميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

المؤسسة على الاستمرار، في المرتبة الأولى ضمن مجال الاتجاه (عال)، أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على هذه العبارة، وبلغ متوسطها الحسابي (3.96) وبانحراف معياري (0.561) أقل من القيمة الحرجة 1، بوزن نسبي 79.20%؛ جاءت العبارة رقم (06) في الترتيب الثاني ضمن مجال الاتجاه (عال) حسب المحك المعتمد في الدراسة [3.40-4.20]، أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على التزام المراجع الخارجي بمسؤوليته حول تقويم استمرارية نشاط المؤسسة وإبلاغ الإدارة بنتائج هذا التقويم يجعل المكلفين بالحوكمة في حالة جاهزية إذا ما وجدت تهديدات لاستمرارية المؤسسة، بلغ متوسطها الحسابي (3.95) وبانحراف معياري (1.054)، بوزن نسبي 79.00%؛ وفي الترتيب الأخير جاءت العبارة رقم (05) ضمن مجال الاتجاه (عال)، أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن من مسؤولية المدقق الخارجي القيام باختبارات إضافية في حال وجود شك حول قدرة المؤسسة على الاستمرار، وبلغ متوسطها الحسابي (3.59) وبانحراف معياري (0.852)، بوزن نسبي 71.80%، كما وقعت باقي عبارات محور مسؤولية المدقق الخارجي في عملية تقييم استمرارية نشاط المؤسسة ضمن مجال الاتجاه (عال) من الموافقة والقبول.

بالنسبة للتقييم الكلي لمحور مسؤولية المدقق الخارجي في عملية تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، فقد أخذ درجة عالية من الموافقة والقبول، بمتوسط حسابي (3.80)، بوزن نسبي 76.00%، وانحراف معياري بقيمة (0.523) أقل من القيمة الحرجة 1، وهذا يشير إلى تجانس البيانات وتطابق وجهات النظر حول إجابات العينة على محور مسؤولية المدقق الخارجي في عملية تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، ما يجعلنا نقول أن أفراد عينة محل الدراسة لهم توجه بدرجة عالية نحو مسؤولية المدقق الخارجي في عملية تقييم استمرارية نشاط المؤسسة بالجزائر.

الفرع الثاني: تحليل العبارات المتعلقة بمحور قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية نشاط المؤسسة

الجدول رقم (19): العبارات المتعلقة بمحور قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية

نشاط المؤسسة

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب	الاتجاه
	قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك المالية في استمرارية نشاط المؤسسة	3.845	0.499	76.80	/	عال
08	يلاحظ المدقق الخارجي تسديد المؤسسة لاستحقاقاتها في موعدها المحدد	3,73	0,693	74,60	6	عال

الفصل الثاني الدراسة الميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

09	ظهور بعض النسب المالية غير العادية يساعد المدقق الخارجي على تقييم قدرة المؤسسة على عدم الاستمرارية	3,85	0,813	77,00	3	عال
10	يتابع للمدقق الخارجي معدلات الخسائر التشغيلية المتكررة	3,93	0,652	78,60	2	عال
11	يعتبر التأخر في توزيع الأرباح أو توقفها مؤشرا لعدم قدرة المؤسسة على الاستمرار	3,94	0,752	78,80	1	عال
12	يتحقق المدقق الخارجي من عدم وجود مشاكل في الوفاء بمتطلبات اتفاقيات القروض.	3,83	0,883	76,60	4	عال
13	يتحقق المدقق الخارجي من قدرة المؤسسة على تمويل مشاريع التطوير منتجات ضرورية جديدة أو استثمارات أخرى	3,81	0,929	76,20	5	عال
	قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك التشغيلية في استمرارية نشاط المؤسسة	3.780	0.568	75.60	/	عال
14	يتأثر حكم المدقق الخارجي حول الاستمرارية إذا لاحظ فقدان مؤسسة لمديرين أساسيين وأكفاء دون إحلال غيهم	3,46	0,826	69,20	5	عال
15	يستدل المدقق الخارجي على عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار من خلال فقدان أسواق رئيسية أو فقدان موردين مهمين	3,93	0,883	78,60	2	عال
16	يأخذ المدقق الخارجي بعين الاعتبار فقدان ترخيص أو عدم تجديده أو فقدان حق الامتياز في صناعة منتج أو علامة تجارية	3,80	0,973	76,00	3	عال
17	يأخذ المدقق الخارجي بعين النقص في المعدات الأساسية اللازمة لتسيير نشاط المؤسسة، والمواد الأولية اللازمة	3,61	0,834	72,20	4	عال
18	يشير المدقق الخارجي إلى الصعوبات مع العمال، والنقص في العمالة المؤهلة والماهرة فنيا وعمليا	4,10	0,963	82,00	1	عال
	محور قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية نشاط المؤسسة	3.815	0.465	76.20	/	عال

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من الجدول أعلاه

• تعد قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك المالية في استمرارية نشاط المؤسسة

حسب ترتيب العبارات الخاصة ببعد قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك المالية في استمرارية

نشاط المؤسسة، جاءت العبارة رقم (11) في المرتبة الأولى ضمن مجال الاتجاه (عال) أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية

على أن التأخر في توزيع الأرباح أو توقفها مؤشرا لعدم قدرة المؤسسة على الاستمرار، وبلغ متوسطها الحسابي (3.94) وبانحراف معياري (0.752) أقل من القيمة الحرجة 1، ووزن نسبي 78.80%؛

جاءت العبارة رقم (10) في الترتيب الثاني ضمن مجال الاتجاه (عال) حسب المحك المعتمد في الدراسة [3.40-4.20]، أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن للمدقق الخارجي يتابع معدلات الخسائر التشغيلية المتكررة، وبلغ متوسطها الحسابي (3.93) وبانحراف معياري (0.652)، بوزن نسبي 78.60%؛

وقعت العبارة رقم (09) في الترتيب الثالث ضمن مجال الاتجاه (عال) حسب المحك المعتمد في الدراسة [3.40-4.20]، أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن ظهور بعض النسب المالية غير العادية يساعد المدقق الخارجي على تقييم قدرة المؤسسة على عدم الاستمرارية، وبلغ متوسطها الحسابي (3.85) وبانحراف معياري (0.813) أقل من القيمة الحرجة 1، بوزن نسبي 77.00%، كما جاءت العبارة رقم (08) في الترتيب الأخير ضمن مجال الاتجاه (عال)، أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن المدقق الخارجي يلاحظ تسديد المؤسسة لاستحقاقاتها في موعدها المحدد، وبلغ متوسطها الحسابي (3.73) وبانحراف معياري (0.693) أقل من القيمة الحرجة 1، بوزن نسبي 74.60%، وجاءت باقي عبارات محور قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك المالية في استمرارية نشاط المؤسسة ضمن المجال الاتجاه (عال).

أما بالنسبة للتقييم الكلي لبعد قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك المالية في استمرارية نشاط المؤسسة، فقد أخذ درجة عالية من الموافقة والقبول، بمتوسط حسابي (3.845)، بوزن نسبي 76.80%، وانحراف معياري بقيمة (0.499) أقل من القيمة الحرجة 1، وهذا يشير إلى تجانس البيانات وتقاربها وتطابق وجهات النظر حول إجابات العينة على بعد قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك المالية في استمرارية نشاط المؤسسة، ما يجعلنا نقول أن أفراد العينة محل الدراسة لهم توجه عال نحو قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك المالية في استمرارية نشاط المؤسسة.

● بعد قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك التشغيلية في استمرارية نشاط المؤسسة

حسب ترتيب العبارات الخاصة ببعد قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك التشغيلية في استمرارية نشاط المؤسسة، فقد جاءت العبارة رقم (18) في المرتبة الأولى ضمن مجال الاتجاه (عال) أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن المدقق الخارجي يشير إلى الصعوبات مع العمال، والنقص في العمالة المؤهلة والماهرة فنيا وعمليا، وبلغ متوسطها الحسابي (4.10) وبانحراف معياري (0.963) أقل من القيمة الحرجة 1، ووزن نسبي 82.00%؛

جاءت العبارة رقم (15) في الترتيب الثاني ضمن مجال الاتجاه (عال) حسب المحك المعتمد في الدراسة [3.40-4.20]، أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن المدقق الخارجي يستدل على عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار من

الفصل الثاني الدراسة الميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

خلال فقدان أسواق رئيسية أو فقدان موردين مهمين، وبلغ متوسطها الحسابي (3.93) وبانحراف معياري (0.883)، بوزن نسبي 78.60%؛

وقعت العبارة رقم (16) في الترتيب الثالث ضمن مجال الاتجاه (عال) حسب المحك المعتمد في الدراسة [3.40 – 4.20]، أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن المدقق الخارجي يأخذ بعين الاعتبار فقدان ترخيص أو عدم تجديده أو فقدان حق الامتياز في صناعة منتج أو علامة تجارية، وبلغ متوسطها الحسابي (3.80) وبانحراف معياري (0.973) أقل من القيمة الحرجة 1، بوزن نسبي 76.00%، كما جاءت العبارة رقم (14) في الترتيب الأخير ضمن مجال الاتجاه (عال)، أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن حكم المدقق الخارجي يتأثر حول الاستمرارية إذا لاحظ فقدان المؤسسة لمديرين أساسيين وأكفاء دون إحلال غيرهم، وبلغ متوسطها الحسابي (3.46) وبانحراف معياري (0.826) أقل من القيمة الحرجة 1، بوزن نسبي 69.20%، وجاءت باقي عبارات محور قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك التشغيلية في استمرارية نشاط المؤسسة ضمن المجال الاتجاه (عال).

أما بالنسبة للتقييم الكلي لبعد قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك التشغيلية في استمرارية نشاط المؤسسة، فقد أخذ درجة عالية من الموافقة والقبول، بمتوسط حسابي (3.780)، بوزن نسبي 75.60%، وانحراف معياري بقيمة (0.568) أقل من القيمة الحرجة 1، وهذا يشير إلى تجانس البيانات وتقاربها وتطابق وجهات النظر حول إجابات العينة على بعد قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك التشغيلية في استمرارية نشاط المؤسسة، ما يجعلنا نقول أن أفراد العينة محل الدراسة لهم توجه عال نحو قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك التشغيلية في استمرارية نشاط المؤسسة.

● محور قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية نشاط المؤسسة

بالنسبة للتقييم الكلي لمحور محور قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية نشاط المؤسسة فقد جاءت جميع عباراته ضمن المجال العال وأخذ درجة عالية من الموافقة والقبول، بمتوسط حسابي (3.815)، بوزن نسبي 76.20%، وانحراف معياري بقيمة (0.465) أقل من القيمة الحرجة 1، وهذا يشير إلى تجانس البيانات وتقاربها وتطابق وجهات النظر حول إجابات العينة على هذا المحور، ما يجعلنا نقول أن أفراد العينة محل الدراسة لهم توجه بدرجة عالية نحو قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية نشاط المؤسسة.

الفرع الثالث: تحليل العبارات المتعلقة بمحور قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود

أحداث تؤثر على الاستمرارية

الجدول رقم (20): العبارات المتعلقة بمحور قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في

حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية

رقم	العبارات	المتوسط	الانحراف	الوزن	الترتيب	الاتجاه
-----	----------	---------	----------	-------	---------	---------

الفصل الثاني الدراسة الميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

العبارة	الحسابي	المعياري	النسبي %		
19	3,88	0,718	77,60	4	عال
20	4,24	0,68	84,80	2	عال جدا
21	4,25	0,738	85,00	1	عال جدا
22	3,88	0,802	77,60	5	عال
23	3,80	1,024	76,00	7	عال
24	3,88	0,817	77,60	6	عال
25	3,88	0,582	77,60	3	عال
26	3,64	0,815	72,80	8	عال
محور قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية					
	3.928	0.455	78.40	/	عال

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من الجدول أعلاه وحسب ترتيب العبارات الخاصة بمحور قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية، فقد جاءت العبارة رقم (21) في المرتبة الأولى ضمن مجال الاتجاه (عال جدا) أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية جدا على أن المدقق يقوم بقراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة واللجان الهامة الأخرى لمعرفة الصعوبات المالية، وبلغ متوسطها الحسابي (4.25) وبانحراف معياري (0.738)، ووزن نسبي 85.00%؛ جاءت العبارة رقم (20) في الترتيب الثاني ضمن مجال الاتجاه (عال جدا) حسب المحك المعتمد في الدراسة [4.20-5]، أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية جدا على أن المدقق الخارجي يحلل ويناقش الحسابات غير الختامية الموجودة، وبلغ متوسطها الحسابي (4.24) وبانحراف معياري (0.680)، بوزن نسبي 84.80%.

وقعت العبارة رقم (25) في الترتيب الثالث ضمن مجال الاتجاه (عال) حسب المحك المعتمد في الدراسة [3.40-4.20]، أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن المدقق الخارجي يدرس بعض الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية التي تؤثر على استمرارية المؤسسة، وبلغ متوسطها الحسابي (3.88) وبانحراف معياري (0.582) أقل من

الفصل الثاني الدراسة الميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

القيمة الحرجة 1، بوزن نسبي 77.60%، وجاءت العبارة رقم (26) في الترتيب الأخير ضمن مجال الاتجاه (عال)، أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن المدقق الخارجي يناقش مع الإدارة خططها المستقبلية مثل: الاقتراض وتخفيض المصاريف وزيادة رأس المال و تصفية الموجودات، وبلغ متوسطها الحسابي (3.64) وبانحراف معياري (0.815)، بوزن نسبي 72.80%؛

أما بالنسبة للتقييم الكلي لمحور قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية، فقد أخذ درجة عالية من الموافقة والقبول، بمتوسط حسابي (3.928)، بوزن نسبي 78.40%، وانحراف معياري بقيمة (0.455) أقل من القيمة الحرجة 1، وهذا يشير إلى تجانس البيانات وتقاربها وتطابق وجهات النظر حول إجابات العينة على هذا المحور، ما يجعلنا نقول أن أفراد العينة محل الدراسة لهم توجه بدرجة عالية نحو قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية.

الفرع الرابع: تحليل العبارات المتعلقة بمحور إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط

الجدول رقم (21): العبارات المتعلقة بمحور إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة

على الاستمرار في النشاط

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب	الاتجاه
27	يفصح المدقق الخارجي عن الحقائق والمعلومات المستخلصة بشكل مباشر	3,59	0,650	71,80	4	عال
28	يراعي المدقق الخارجي المصدقية في إبداء الرأي حول المعلومات الحاسبية الواردة في القوائم المالية	3,58	0,868	71,60	5	عال
29	من مسؤولية المدقق الإفصاح عن قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها خلال الفترة القادمة في تقريره	3,89	0,551	77,80	1	عال
30	عند شعور المدقق بعدم قدرة المؤسسة على الاستمرار وبعد التأكد والفحص يبين ذلك لمجلس الإدارة فقط	3,81	0,658	76,20	2	عال
31	في حالة الإفلاس يتوقع المدقق الخارجي قيام دعوى قضائية ضده إذا لم يفصح في تقريره بأن استمرارية المؤسسة مهددة	3,43	0,952	68,60	6	عال
32	يتحفظ المدقق الخارجي في تقريره في حالة وجود خوف من الإضرار بمصالح العميل	3,81	0,901	76,20	3	عال

محور إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط	3.683	0.496	73.60	/	عال
---	-------	-------	-------	---	-----

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من الجدول أعلاه وحسب ترتيب العبارات الخاصة بمحور إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط، فقد جاءت العبارة رقم (29) في المرتبة الأولى ضمن مجال الاتجاه (عال) أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن من مسؤولية المدقق الإفصاح عن قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها خلال الفترة القادمة في تقريره، وبلغ متوسطها الحسابي (3.89) وبانحراف معياري (0.551)، ووزن نسبي 77.80%، جاءت العبارة رقم (30) في الترتيب الثاني ضمن مجال الاتجاه (عال) حسب المحك المعتمد في الدراسة [3.40-4.20]، أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن المدقق عند شعور بعدم قدرة المؤسسة على الاستمرار وبعد التأكد والفحص يبين ذلك لمجلس الإدارة فقط، وبلغ متوسطها الحسابي (3.81) وبانحراف معياري (0.658)، بوزن نسبي 76.20%، وقعت العبارة رقم (32) في الترتيب الثالث ضمن مجال الاتجاه (عال) حسب المحك المعتمد في الدراسة [3.40-4.20]، أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن المدقق الخارجي يتحفظ في تقريره في حالة وجود خوف من الإضرار بمصالح العميل، وبلغ متوسطها الحسابي (3.81) وبانحراف معياري (0.901) أقل من القيمة الحرجة 1، بوزن نسبي 76.20%، وجاءت العبارة رقم (31) في الترتيب الأخير ضمن مجال الاتجاه (عال)، أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن المدقق الخارجي في حالة الإفلاس يتوقع قيام دعوى قضائية ضده إذا لم يفصح في تقريره بأن استمرارية المؤسسة مهددة، وبلغ متوسطها الحسابي (3.43) وبانحراف معياري (0.952)، بوزن نسبي 68.60%؛

أما بالنسبة للتقييم الكلي لمحور إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط، فقد جاءت جميع عباراته ضمن المجال العال وأخذ درجة عالية من الموافقة والقبول، بمتوسط حسابي (3.683)، بوزن نسبي 73.60%، وانحراف معياري بقيمة (0.496) أقل من القيمة الحرجة 1، وهذا يشير إلى تجانس البيانات وتقاربها وتطابق وجهات النظر حول إجابات العينة على هذا المحور، ما يجعلنا نقول أن أفراد العينة محل الدراسة لهم توجه عال نحو إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط.

الفرع الخامس: تحليل العبارات المتعلقة بمحور العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم

استمرارية نشاط المؤسسة

الجدول رقم (22): العبارات المتعلقة بمحور العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم

استمرارية نشاط المؤسسة

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب	الاتجاه
33	يؤثر حجم مكتب التدقيق على رأي المدقق الخارجي حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة	4,20	0,863	84,00	1	عال
34	الأتعاب المتدنية للمدقق تؤثر على عمله عند تقييمه لقدرة المؤسسة على الاستمرار	3,96	0,803	79,20	2	عال
35	شخصية المدقق وخبرته واستقلاليتيه تؤثر على رأيه بشأن قدرة المؤسسة على الاستمرارية	3,69	0,722	73,80	5	عال
36	يعتبر حجم المؤسسة محل التدقيق عامل من العوامل المؤثرة على رأي المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة	3,83	0,759	76,60	3	عال
37	خوف المدقق من فقدان العميل يعتبر عائقاً أمام عملية التقييم أو حتى الإفصاح عن ذلك	3,63	1,009	72,60	6	عال
38	تؤثر نوع الأدلة التي يتم الإفصاح عنها على رأي المدقق الخارجي بشأن الاستمرارية	3,77	0,927	75,40	4	عال
	محور العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة	3.847	0.465	76.60	/	عال

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من الجدول أعلاه وحسب ترتيب العبارات الخاصة بمحور العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، فقد جاءت العبارة رقم (33) في المرتبة الأولى ضمن مجال الاتجاه (عال) أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن حجم مكتب التدقيق يؤثر على رأي المدقق الخارجي حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، وبلغ متوسطها الحسابي (4.20) وبانحراف معياري (0.863)، ووزن نسبي 84.00%، جاءت العبارة رقم (34) في الترتيب الثاني ضمن مجال الاتجاه (عال) حسب المحك المعتمد في الدراسة [3.40–4.20]، أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن الأتعاب المتدنية للمدقق تؤثر على عمله عند تقييمه لقدرة المؤسسة على الاستمرار، وبلغ متوسطها الحسابي (3.96) وبانحراف معياري (0.803)، بوزن نسبي 79.20%، وقعت العبارة رقم (36) في الترتيب الثالث ضمن مجال الاتجاه (عال) حسب المحك المعتمد في الدراسة [3.40–4.20]، أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن حجم المؤسسة محل التدقيق يعتبر عامل من العوامل المؤثرة على رأي المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة، وبلغ متوسطها الحسابي (3.83) وبانحراف معياري (0.759) أقل من القيمة الحرجة 1، بوزن نسبي 76.60%، وجاءت

الفصل الثاني الدراسة الميدانية لدور المدقق الخارجى فى تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

العبارة رقم (37) فى الترتيب الأخير ضمن مجال الاتجاه (عال)، أى موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن خوف المدقق من فقدان العميل يعتبر عائقا أمام عملية التقييم أو حتى الإفصاح عن ذلك، وبلغ متوسطها الحسابي (3.63) وانحراف معياري (1.009)، بوزن نسبي 72.60%.

أما بالنسبة للتقييم الكلي لمحور العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، فقد جاءت جميع عباراته ضمن المجال العال وأخذ درجة عالية من الموافقة والقبول، بمتوسط حسابي (3.847)، بوزن نسبي 76.60%، وانحراف معياري بقيمة (0.465) أقل من القيمة الحرجة 1، وهذا يشير إلى تجانس البيانات وتقاربها وتطابق وجهات النظر حول إجابات العينة على هذا، ما يجعلنا نقول أن أفراد العينة محل الدراسة لهم توجه عال نحو وجود عوامل مؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة.

الفرع السادس: ترتيب الأهمية النسبية لمحاور الدراسة

الجدول رقم (23): ترتيب الأهمية النسبية لمحاور الدراسة

الاتجاه	الترتيب	الوزن النسبي %	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	محاور الدراسة
عال	4	76,00	0,523	3,801	محور مسؤولية المدقق الخارجى فى عملية تقييم استمرارية نشاط المؤسسة
عال	3	76,20	0,465	3,815	محور قدرة المدقق الخارجى على اكتشاف مؤشرات الشك فى استمرارية نشاط المؤسسة
عال	1	78,40	0,455	3,928	محور قيام المدقق الخارجى بإجراءات تدقيق إضافية فى حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية
عال	5	73,60	0,496	3,683	محور إفصاح المدقق الخارجى فى تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار فى النشاط
عال	2	76,80	0,465	3,847	محور العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من الجدول أعلاه وحسب ترتيب الأهمية النسبية لمحاور بيانات الدراسة، عينة الدراسة قد أولت اهتمامها الأكبر بمحور قيام المدقق الخارجى بإجراءات تدقيق إضافية فى حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية مقارنة بالمحاور الأخرى للدراسة، فقد جاء فى المرتبة الأولى بدرجة عالية من القبول والموافقة، بوزن نسبي 78.40% ومتوسط حسابي (3.928) ، وانحراف معياري أقل من القيمة الحرجة واحد (1) بقيمة 0.455، وفي الترتيب الثاني محور العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة ضمن الدرجة العالية كذلك، بوزن نسبي 76.80%، بمتوسط

الفصل الثاني الدراسة الميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

حسابي (3.847) ، وانحراف معياري أقل من القيمة الحرجة واحد (1) بقيمة 0.465؛ في حين يأتي الترتيب الأخير محور إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط والأقل أهمية بالنسبة لعينة الدراسة من المحاور الأخرى، ضمن المجال العال من القبول والموافقة بمتوسط حسابي (3.683)، بوزن نسبي (73.60%) وانحراف معياري (0.496) أقل من القيمة الحرجة واحد (1).

المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة. (Test of Hypothèses).

بعد تقديم الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية، ووصف العينة إحصائياً، واختبار توزيع البيانات، وكذا قياس استجابات عينة الدراسة نحو عبارات الاستبانة، تأتي مرحلة مهمة والمتمثلة في التحقق من مدى تحقق الفرضيات المصاغة من عدمها وهذا ما نتناوله في هذا المطلب.

أولاً: اختبار الفرضية الرئيسية للدراسة

للمدقق الخارجي دور في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة على ضوء معيار التدقيق 570 (استمرارية الاستغلال) لاختبار صحة الفرضية الرئيسية للدراسة يتم استخدام اختبار ستودنت للعينة الأحادية (One-Sample Test) ، والجدول الموالي يبين نتائج الاختبار.

الجدول رقم (24): نتائج اختبار ستودنت للفرضية الرئيسية للدراسة

One-Sample Test Test Value = 3							
n	df	T	T	Sig	المتوسط	الانحراف	نتيجة الفرض
عدد العينة	درجات الحرية	المحسوبة	الجدولية	(2-tailed)	الحسابي	المعياري	البديل
80	79	19.102	1.990	0.000	3.816	0.382	قبول

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من الجدول أعلاه، قيمة الانحراف المعياري 0.382 وهي أقل من القيمة الحرجة 1، فكلما اقتربت قيمته من الصفر دل ذلك على تجانس البيانات (الإجابات) وتقاربها وقلة تشتتها عن وسطها الحسابي وتطابق وجهات نظر عينة الدراسة، وبلغ المتوسط الحسابي 3.816 وهو أكبر من القيمة المعيارية (3)، بذلك تنتمي إجابات المبحوثين إلى المستوى العال من القبول (موافق) حسب محك المعتمد في الدراسة [3.40 - 4.20]، القيمة المحسوبة لاختبار T تساوي 19.102 أكبر من القيمة الجدولية 1.990، عند درجة حرية 79 (2-tailed) وبمستوى دلالة 0.000.

مما سبق وبالرجوع إلى قاعدة القرار (مقارنة قيمة مستوى الدلالة المحسوبة وقيمة مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة 0.05، فإذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أقل منها فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل، والعكس

الفصل الثاني الدراسة الميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

إذا كانت مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من المعتمدة في الدراسة فإننا نقبل الفرض الصفري ونرفض الفرض البديل)، وعليه فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل المطروح في الدراسة التالي:

يوجد دور للمدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة على ضوء معيار التدقيق 570 (استمرارية الاستغلال).

ثانيا: اختبار الفرضية الفرعية الأولى للدراسة

للمدقق الخارجي مسؤولية في عملية تقييم استمرارية نشاط المؤسسة.

لاختبار صحة الفرضية الفرعية الأولى للدراسة يتم استخدام اختبار ستودنت للعينة الأحادية (One-Sample Test)، والجدول الموالي يبين نتائج الاختبار.

الجدول رقم (25): نتائج اختبار ستودنت للفرضية الفرعية الأولى للدراسة

One-Sample Test							
Test Value = 3							
نتيجة الفرض البديل	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Sig (2-tailed)	T الجدولية	T المحسوبة	df درجات الحرية	N عدد العينة
قبول	0.523	3.801	0.000	1.990	13.698	79	80

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من الجدول أعلاه، نلاحظ أن قيمة الانحراف المعياري 0.523 وهي أقل من القيمة الحرجة 1، فكلما اقتربت قيمته من الصفر دل ذلك على تجانس البيانات (الإجابات) وتقاربها وقلة تشتتها عن وسطها الحسابي وتطابق وجهات نظر عينة الدراسة، وبلغ المتوسط الحسابي 3.801 وهو أكبر من القيمة المعيارية (3)، بذلك تنتمي إجابات الباحثين إلى المستوى العال من القبول (موافق) حسب محك المعتمد في الدراسة [3.40 - 4.20]، القيمة المحسوبة لاختبار T تساوي 13.698 وهي أكبر من القيمة الجدولية 1.990، عند درجة حرية 79 (2-tailed) وبمستوى دلالة 0.000.

مما سبق وبالرجوع إلى قاعدة القرار (مقارنة قيمة مستوى الدلالة المحسوبة وقيمة مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة 0.05، فإذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أقل منها فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل، والعكس إذا كانت مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من المعتمدة في الدراسة فإننا نقبل الفرض الصفري ونرفض الفرض البديل)، وعليه فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل المطروح في الدراسة التالي:

للمدقق الخارجي مسؤولية في عملية تقييم استمرارية نشاط المؤسسة.

ثالثا: اختبار الفرضية الفرعية الثانية للدراسة

للمدقق الخارجى القدرة على اكتشاف مؤشرات الشك فى استمرارية نشاط المؤسسة.

لاختبار صحة الفرضية الفرعية الثانية للدراسة يتم استخدام اختبار ستودنت للعينه الأحادية (One-Sample

Test)، والجدول الموالي يبين نتائج الاختبار.

الجدول رقم (26): نتائج اختبار ستودنت للفرضية الفرعية الثانية للدراسة

One-Sample Test							
Test Value = 3							
نتيجة الفرض البديل	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Sig (2- tailed)	T الجدولية	T المحسوبة	df درجات الحرية	n عدد العينه
قبول	0.465	3.815	0.000	1.990	15.690	79	80

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من الجدول أعلاه، نلاحظ أن قيمة الانحراف المعياري 0.465 وهي أقل من القيمة الحرجة 1، فكلما اقتربت قيمته من الصفر دل ذلك على تجانس البيانات (الإجابات) وتقاربها وقلة تشتتها عن وسطها الحسابي وتطابق وجهات نظر عينه الدراسة، وبلغ المتوسط الحسابي 3.815 وهو أكبر من القيمة المعيارية (3)، بذلك تنتمي إجابات المبحوثين إلى المستوى العال من القبول (موافق) حسب محك المعتمد في الدراسة [3.40-4.20]، القيمة المحسوبة لاختبار T تساوي 15.690 أكبر من الجدولة 1.990، عند درجة حرية 79 (2-tailed) وبمستوى دلالة 0.000.

مما سبق وبالرجوع إلى قاعدة القرار (مقارنة قيمة مستوى الدلالة المحسوبة وقيمة مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة 0.05، فإذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أقل منها فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل، والعكس إذا كانت مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من المعتمدة في الدراسة فإننا نقبل الفرض الصفري ونرفض الفرض البديل)، وعليه فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل المطروح في الدراسة التالي:

للمدقق الخارجى القدرة على اكتشاف مؤشرات الشك فى استمرارية نشاط المؤسسة.

رابعا: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة للدراسة

يقوم المدقق الخارجى بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية.

لاختبار صحة الفرضية الفرعية الثالثة للدراسة يتم استخدام اختبار ستودنت للعينه الأحادية (One-Sample

Test)، والجدول الموالي يبين نتائج الاختبار.

الجدول رقم (27): نتائج اختبار ستودنت للفرضية الفرعية الثالثة للدراسة

One-Sample Test							
Test Value = 3							
نتيجة الفرض البديل	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Sig (2- tailed)	T الجدولية	T المحسوبة	df درجات الحرية	n عدد العينة
قبول	0.455	3.928	0.000	1.990	18.220	79	80

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من الجدول أعلاه، نلاحظ أن قيمة الانحراف المعياري 0.455 وهي أقل من القيمة الحرجة 1، فكلما اقتربت قيمته من الصفر دل ذلك على تجانس البيانات (الإجابات) وتقاربها وقلة تشتتها عن وسطها الحسابي وتطابق وجهات نظر عينة الدراسة، وبلغ المتوسط الحسابي 3.928 وهو أكبر من القيمة المعيارية (3)، بذلك تنتمي إجابات الباحثين إلى المستوى العال من القبول (موافق) حسب محك المعتمد في الدراسة [3.40-4.20]، القيمة المحسوبة لاختبار T تساوي 18.220 وهي أكبر من القيمة الجدولية 1.990، عند درجة حرية 79 (2-tailed) وبمستوى دلالة 0.000.

مما سبق وبالرجوع إلى قاعدة القرار (مقارنة قيمة مستوى الدلالة المحسوبة وقيمة مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة 0.05، فإذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أقل منها فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل، والعكس إذا كانت مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من المعتمدة في الدراسة فإننا نقبل الفرض الصفري ونرفض الفرض البديل)، وعليه فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل المطروح في الدراسة التالي:

يقوم المدقق الخارجى بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية

خامسا: اختبار الفرضية الفرعية الرابعة للدراسة

يفصح المدقق الخارجى في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط.

لاختبار صحة الفرضية الفرعية الرابعة للدراسة يتم استخدام اختبار ستودنت للعينة الأحادية (One-

Sample Test)، والجدول الموالي يبين نتائج الاختبار.

الجدول رقم (28): نتائج اختبار ستودنت للفرضية الفرعية الرابعة للدراسة

One-Sample Test							
Test Value = 3							

الفصل الثاني الدراسة الميدانية لدور المدقق الخارجى فى تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

N	df	T	T	Sig	المتوسط	الانحراف	نتيجة الفرض
عدد العينة	درجات الحرية	المحسوبة	الجدولية	(2-tailed)	الحسابي	المعياري	البديل
80	79	12.309	1.990	0.000	3.683	0.496	قبول

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من الجدول أعلاه، نلاحظ أن قيمة الانحراف المعياري 0.496 وهي أقل من القيمة الحرجة 1، فكلما اقتربت قيمته من الصفر دل ذلك على تجانس البيانات (الإجابات) وتقاربها وقلة تشتتها عن وسطها الحسابي وتطابق وجهات نظر عينة الدراسة، وبلغ المتوسط الحسابي 3.683 وهو أكبر من القيمة المعيارية (3)، بذلك تنتمي إجابات الباحثين إلى المستوى العال من القبول (موافق) حسب محك المعتمد في الدراسة [3.40-4.20]، القيمة المحسوبة لاختبار T تساوي 12.309 وهي أكبر من القيمة الجدولية 1.990، عند درجة حرية 79 (2-tailed) وبمستوى دلالة 0.000.

مما سبق وبالرجوع إلى قاعدة القرار (مقارنة قيمة مستوى الدلالة المحسوبة وقيمة مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة 0.05، فإذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أقل منها فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل، والعكس إذا كانت مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من المعتمدة في الدراسة فإننا نقبل الفرض الصفري ونرفض الفرض البديل)، وعليه فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل المطروح في الدراسة التالي:

يفصح المدقق الخارجى في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط.

سادسا: اختبار الفرضية الفرعية الخامسة للدراسة

توجد عوامل تؤثر على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة.

لاختبار صحة الفرضية الفرعية الخامسة للدراسة يتم استخدام اختبار ستودنت للعينة الأحادية (One-Sample Test)، والجدول الموالي يبين نتائج الاختبار.

الجدول رقم (29): نتائج اختبار ستودنت للفرضية الفرعية الخامسة للدراسة

One-Sample Test							
Test Value = 3							
N	df	T	T	Sig	المتوسط	الانحراف	نتيجة الفرض
عدد العينة	درجات الحرية	المحسوبة	الجدولية	(2-tailed)	الحسابي	المعياري	البديل
80	79	16.291	1.990	0.000	3.847	0.465	قبول

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من الجدول أعلاه، نلاحظ أن قيمة الانحراف المعياري 0.465 وهي أقل من القيمة الحرجة 1، فكلما اقتربت قيمته من الصفر دل ذلك على تجانس البيانات (الإجابات) وتقاربها وقلة تشتتها عن وسطها الحسابي وتطابق وجهات نظر عينة الدراسة، وبلغ المتوسط الحسابي 3.847 وهو أكبر من القيمة المعيارية (3)، بذلك تنتمي إجابات الباحثين إلى المستوى العال من القبول (موافق) حسب محك المعتمد في الدراسة [3.40- 4.20]، القيمة المحسوبة لاختبار T تساوي 16.291 أكبر من القيمة الجدولية 1.990، عند درجة حرية 79 (2-tailed) وبمستوى دلالة 0.000؛ مما سبق وبالرجوع إلى قاعدة القرار (مقارنة قيمة مستوى الدلالة المحسوبة وقيمة مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة 0.05، فإذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أقل منها فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل، والعكس إذا كانت مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من المعتمدة في الدراسة فإننا نقبل الفرض الصفري ونرفض الفرض البديل)، وعليه فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل المطروح في الدراسة التالي:

توجد عوامل تؤثر على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة.

خلاصة

تطرقنا في هذا الفصل إلى الدراسة الميدانية التي تهدف إلى معرفة دور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة من خلال التركيز على خمسة محاور رئيسية كالتالي:

- ❖ مسؤولية المدقق الخارجي عن عملية تقييم استمرارية نشاط المؤسسة
 - ❖ قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية المؤسسة
 - ❖ قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية
 - ❖ إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط
 - ❖ العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة.
- وقد اعتمدنا في الوصول إلى النتائج على تحليل استمارة الاستبيان بواسطة مجموعة من الأدوات الإحصائية المناسبة ومن أهم النتائج المتوصل إليها نجد:

- توصلنا من خلال هذا الفصل إلى أن هناك إدراك لدى المدققين الخارجيين في الجزائر المسؤوليتهم حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة
- من خلال هاته الدراسة الميدانية، توصلنا إلى أن المدقق الخارجي في الجزائر له القدرة على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية نشاط المؤسسة كما أنه يعتمد على جميع المؤشرات (المالية، التشغيلية، الأخرى)؛
- يقوم المدقق الخارجي باتخاذ إجراءات إضافية عندما يكون لديه شكوكا حول استمرارية نشاط المؤسسة؛
- هناك عوامل عديدة من أهمها شخصية المدقق ونوع الأدلة وحجم المكتب تؤثر على رأي المدقق الخارجي بشأن الاستمرارية.
- المدقق الخارجي في الجزائر يفصح في غالب الأحيان في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها.

الخدمات

الخاتمة:

لقد حظي موضوع تقييم الاستمرارية باهتمام متزايد في مختلف الدول والجزائر كغيرها من الدول اتجهت في السنوات الأخيرة الى الاهتمام بذلك من خلال وضع مجموعة من القوانين واصدار معيار تدقيق خاص بتقييم استمرارية الاستغلال لتحديد دور المدقق الخارجي ومسؤوليته اتجاه ذلك.

وسعيا منا لتحقيق هدف الدراسة المتمثل في معرفة مدى قيام المدقق الخارجي بدوره في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة الاستغلال والعوامل التي تؤثر عليه في ذلك، تطرقنا أولا من خلال الفصول النظرية الى عرض الاطار النظري للتدقيق الخارجي واجراءاته بصفة عامة، ثم عرض مفهوم استمرارية الاستغلال وأهميتها، وكذا أهم المعايير التي تطرقت إلى موضوع تقييم الاستمرارية، وأخيرا توضيح دور المدقق الخارجي اتجاه تقييم الاستمرارية من خلال عرض أهم المراحل والاجراءات التي يتبعها لتقييم الاستمرارية والتقرير عنها، وتوضيح حدود مسؤوليته وكذا العوامل التي يمكن أن تؤثر عليه في ذلك، بالإضافة الى عرض مجموعة من الأدوات والأساليب المستخدمة في تقييم استمرارية الشركات أما الجزء التطبيقي فتضمن دراسة استقصائية لعينة من المدققين الخارجيين في الجزائر، وبذلك توصلنا إلى مجموعة من النتائج ووضع بعض الملاحظات.

أولا : نتائج الدراسة النظرية

1. تختلف اجراءات التدقيق الخارجي من حالة إلى أخرى باختلاف حجم الشركة، عملياتها، درجة المخاطر ومدى قوة نظام الرقابة الداخلية، فهذه الاجراءات ليست قائمة محددة يجب اتباعها، لكنها متروكة لتقدير المدقق وما توصل اليه خلال عمله، فمثلا اذا توصل المدقق الى وجود ما يثير الشك في استمرارية الشركة فانه يبادر بإجراءات خاصة للتأكد من مدى قدرة الشركة على الاستمرار.
2. تحتل استمرارية الاستغلال أهمية كبيرة في المحاسبة باعتبارها فرض أساسي في اعداد القوائم المالية من جهة، وتأثيرها على باقي الفروض من جهة أخرى، كما تعتبر ذات أهمية في مجال التدقيق بحيث تعتبر نقطة حاسمة ومهمة بالنسبة للمدقق الخارجي عند أداء مهامه.
3. إدارة الشركة مسؤولة عن اعداد تقييم لاستمرارية الشركة، ومن مسؤولية المدقق الخارجي تقدير صحة التقييم الذي قامت به الادارة.
4. من مسؤولية المدقق الخارجي أن يظل منتبها طول فترة التدقيق الى وجود مؤشرات تنير الشك في الاستمرارية، لكنه غير مسؤول عن تصميم اجراءات خصيصا للبحث عن تلك المؤشرات. ومع ذلك يجب على المدقق الخارجي التأكد من

- وضوح وشفافية البيانات المالية التي تعبر عن وضع المؤسسة بكل صدق كون ذلك يعتبر من مسؤولياته، والقيام بإعداد تقرير التدقيق على صحة البيانات المالية، كما يجب عليه جمع الأدلة المناسبة والكافية حول الاستمرارية وتقييم النتائج.
5. تتم عملية تقييم الاستمرارية وفق مرحلتين أساسيتين: مرحلة تكوين رأي أولي حول استقرار المؤسسة أو إمكانية الفشل ومرحلة اتخاذ القرار والتي يحدد فيها المدقق نوع الرأي الذي يعبر عنه؛
6. يتوقف احتمال تلقي المؤسسة المدقق أعمالها لرأي بعدم قدرتها على الاستمرار في النشاط على ثلاثة عناصر: مستوى الفشل المالي، درجة كفاءة المدقق، ومستوى استقلالية المدقق
7. يجب على المدقق الخارجي عند قيامه بعملية التخطيط للتدقيق العمل على وضع إجراءات عادية متعلقة بفرض الاستمرارية ضمن خطة التدقيق، وكذلك وضع إجراءات إضافية عند تحديد ظروف أو أحداث تثير الشك حول الاستمرارية يرى أنها تساعد في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة؛ فشلها،
8. القانون 01-10 جعل الإشراف على مهنة التدقيق من قبل ثلاث هيئات المجلس الوطني للمحاسبة، المصف الوطني للخبراء المحاسبين الغرفة الوطنية المحافضي الحسابات الأمر الذي جعلها تحت الوصايا المباشرة لوزير المالية، مما جعلها لا تتمتع بالاستقلالية الكاملة، وهذا ما يتنافى مع ما نادى به المعايير الدولية للمهنة؛
9. من بين مهام المدقق الخارجي في الجزائر حسب نص المادة 23 من القانون 01-10 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد إعلام المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار الاستغلال، كما ألزم هذا القانون في مادته 25 المدقق بإعداد تقرير خاص عن استمرارية الاستغلال في حالة ملاحظة تهديد محتمل على الاستمرارية.

ثانيا: نتائج الدراسة التطبيقية

1. عن تحليل آراء واتجاهات عينة الدراسة نحو عبارات محور مسؤولية المدقق الخارجي في عملية تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، انتمائه لمستوى عال من القبول والموافقة، بمتوسط حسابي قدره (3.801).
2. نتج عن تحليل آراء واتجاهات عينة الدراسة نحو عبارات محور قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية نشاط المؤسسة، انتمائه لمستوى عال من القبول والموافقة، بمتوسط حسابي قدره (3.815).
3. نتج عن تحليل آراء واتجاهات عينة الدراسة نحو عبارات محور قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية، انتمائه لمستوى عال من القبول والموافقة، بمتوسط حسابي قدره (3.928).
4. نتج عن تحليل آراء واتجاهات عينة الدراسة نحو عبارات محور إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط، انتمائه لمستوى عال من القبول والموافقة، بمتوسط حسابي قدره (3.683).

5. نتج عن تحليل آراء واتجاهات عينة الدراسة نحو عبارات محور العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، انتمائه لمستوى عال من القبول والموافقة، بمتوسط حسابي قدره (3.847).
6. نتج عن ترتيب الأهمية النسبية لمختلف محاور الدراسة (محور مسؤولية المدقق الخارجي في عملية تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، محور قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية نشاط المؤسسة، محور قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية، محور إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط، محور العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة)، المحور الأقوى والذي يوليه الأكاديميين والمهنيين المحاسبين بالجزائر التزاما أكبر هو محور قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية 3.928 أعلى من المتوسطات الحسابية للمحاور الأخرى.
7. نتج عن اختبار الفرضية الرئيسية للدراسة، وجود دور للمدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة على ضوء معيار التدقيق 570 (استمرارية الاستغلال)
8. نتج عن اختبار الفرضية الفرعية الأولى للدراسة للمدقق الخارجي مسؤولية في عملية تقييم استمرارية نشاط المؤسسة.
9. نتج عن اختبار الفرضية الفرعية الثانية للدراسة، للمدقق الخارجي القدرة على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية نشاط المؤسسة.
10. نتج عن اختبار الفرضية الفرعية الثالثة للدراسة، يقوم المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية.
11. نتج عن اختبار الفرضية الفرعية الرابعة للدراسة، يفصح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط
12. نتج عن اختبار الفرضية الفرعية الخامسة للدراسة، توجد عوامل تؤثر على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة.

ثالثا: الاقتراحات والتوصيات

- ضرورة إلزام المدققين بتطبيق معايير التدقيق الدولية أو المعايير المحلية ذات العلاقة بتقييم استمرارية نشاط المؤسسة.
- ضرورة تجديد القوانين التي تخص مهنة التدقيق لتساعد المدقق على القيام بواجبه والحد من العراقيل التي تواجهه عند إعداد تقرير تقييم استمرارية نشاط المؤسسة؟

- عقد المزيد من الدورات والندوات العلمية حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة ومتابعة ما يستجد من سياسات وقوانين حكومية
- وجوب بذل العناية المهنية اللازمة للمدققين الخارجيين من أجل إعطاء تقرير مناسب واضح و شفاف حول الاستمرارية؛
- وجوب قيام المدقق الخارجي بفحص التأكيدات المقدمة من قبل الإدارة وتحليلها خاصة تلك التي تؤثر على استمرارية نشاط المؤسسة؛
- جميع المؤشرات ليستعين بها المدققون لتقييم استمرارية نشاط المؤسسة.

رابعا : آفاق الدراسة:

- يبقى مجال البحث واسعا حول هذا الموضوع وذلك لوجود العديد من النقاط الهامة التي لم تتعرض لها، مما يفتح المجال لعدة مواضيع قابلة للدراسة، يمكن اقتراح البعض منها كما يلي:
- أهمية الحوكمة ودورها في استمرارية المؤسسة واستقرارها.
 - مسؤولية إدارة المؤسسة على الالتزام بفرض الاستمرارية عند إعداد بياناتها.
 - مدى التزام المدقق الخارجي بتطبيق المعيار الجزائري رقم : 570

❖ المراجع باللغة العربية

الكتب :

1. أحمد محمد عبد النور، حسين أحمد عبید شحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
2. اقاسم عمر، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، دار الكتاب العربي، الجزائر، 2016 .
3. جلال الدين الصياد وعبد الحميد محمد ربيع، مبادئ الطرق الإحصائية، الناشر تامة، ط1، المملكة العربية السعودية، 1984،
4. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ط2، 2004.
5. الذنيبات علي عبد القادر، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية المطبعة الخامسة، دار وائل للنشر، عمان، 2015.
6. سناء إبراهيم أبو دقة، سمير خالد الصافي، تطبيقات علمية باستخدام الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss في البحث التربوي والنفسي، الطبعة الأولى، مكتبة الأفق، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2013
7. عبد الرزاق محمد عثمان أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الدار النموذجية، صيدا، بيروت، 2011
8. عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004
9. عرض لبيب فتح الله شحاته السيد شحاته، أصول المراجعة الخارجية، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2013
10. عطر محمد، مبادئ المحاسبة المالية - الدورة المحاسبية الجزء الأول، دار الأوائل للنشر، ط4، 2007
11. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، دار الميسرة لطباعة والنشر، عمان، الاردن، ط1، 2006
12. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرياء دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009
13. محمد الجعفري، هديل الطاهر، دور الوعي بالذات في فعالية سلوك القائد الإداري دراسة حالة جامع الخرطوم، المجلة العربية للعلوم التربوية والنفسية، جامعة النيلين، الخرطوم، المجلد 4، العدد 13، السودان، 2020
14. محمد السيد سرايا ء أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري المعايير والقواعد مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007
15. محمد السيد سواء وشحاته السيد شحاته، مدخل علمي معاصر في مبادئ الرقابة والمراجعة الداخلية (مشاكل التطبيق العلمي)، دار التعليم الجامعي، مصر، 2016

16. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005
17. محمد سعير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر 2002
18. محمد فضل مسعد خالد رابع الخطيب دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، ط 1، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان، 2009
19. مندر مومني، زياد شويات، قدرة المدقق على اكتشاف مؤشرات الشك باستمرارية المؤسسة، مجلة المندرة المجلد 14، العدد 01، 2008
20. مؤيد الساعدي، قياس اللاملموسيات في السلوك التنظيمي وإدارة الموارد البشرية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016
21. يوسف محمود جربوع مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية، ط 1، مكتبة الطالب الجامعي، غزة، فلسطين، 2002
- القوانين

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار 24 يونيو 2013 المحدد فتوى معالم تقارير محافظ الحسابات، العدد 24 بتاريخ 30 أبريل 2014.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، المادة 10، العدد 07، بتاريخ 02-02-2011.
3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 التقرير رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق،
4. الرسوم التنفيذية رقم 11-26 الصادر في 27/01/2011، المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره الفريدة الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدة، المادة 3.
5. سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات (1)، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الاردن، 2010
6. قانون Sarbanes Codey هو قانون أفرد الكونغرس الأمريكي سنة 2002 بهدف إلى حماية المستثمرين من الأخطاء المحاسبية والممارسات الاحتيالية في الشركات، وتحسين دقة الافصاحات، وجاء هذا القانون نتيحة سلسلة من الفضائح المالية التي حدثت في شركات منها (Earon) (World Com)
7. المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27/10/2011 المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيرهم الفريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، المادة 2،

المذكرات والأطروحات

1. الذنبيات على عبد القادر، دور المدقق الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في الأردن، رسالة ماجستير الجامعة الأردنية عمان، الأردن، 1991.
2. حامي أحمد، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2015،
3. حدادي سارة، دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من أثارها على جودة المعلومات المالية - دراسة حالة مجموعة من شركات محافظة الحسابات والشركات الجزائرية - أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص بنوك ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة 2018-2019،
4. سلمى محمد علي الطويل، أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2013
5. عاهد عيد سرحان، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين، أطروحة ماجستير تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، 2007
6. عبد السلام سليمان قاسم الأعدل العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية رسالة ماجستير، جامعة الحديدة، اليمن، 2008
7. فاتح سردون، تطوير مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015،
8. محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية (دراسة مقارنة حالة الجزائر)، رسالة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المدية، 2007-2008
9. مخمائل إبراهيم شاكر، مسؤولية إدارة الشركة عن الالتزام بفرص الاستمرارية عند إعداد بياناتها المالية سبحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة المختلطة، وهو جزء من متطلبات لنيل شهادة محاسب قانوني، وهي أعلى شهادة مهنية في حقل الاختصاص يتمتع حاملها بجميع حقوق وامتيازات شهادة الدكتوراه المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، جامعة بغداد، العراق، 2012
10. مساهل ساسية، دور مكاتب المراجعة في التنبؤ بتعثر المؤسسات دراسة على عينة من المكاتب العاملة بسطيف والجزائر العاصمة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف 1، الجزائر، 2017

11. وليد عبد السلام، أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص محاسبة وجباية مصدقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعريريج، 2022

مجالات

1. حنان عبد المنعم مصطفى حسن، أثر تطبيق الحوسبة السحابية على مدى تقرير المراجع عن استمرارية المنشأة في النشاط، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 5، العدد 3، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، مصر، سبتمبر 2021.
2. سارة حمدي عطية، الأثر المعدل الدرجة التخصص الصناعي المراقب الحسابات على العلاقة بين أتعابه: عن مراجعة القوائم المالية السنوية ودقة حكمه المهني بشأن استمرارية الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة لإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 06، العدد 01، كلية التجارة، جامعة دمنهوه، جانفي 2022.
3. نجاة تونسي، تدقيق الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية، مجلة المالية والاسواق، المجلد 3، العدد 1، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2016

مقالات

1. عادل السيد علي أفكيرين، مصباح عمار خليفة الحذري، تصنيف مؤشرات تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية من وجهة نظر مراجعي الحسابات دراسة تطبيقية في سوق الأوراق المالية الليبي"، مجلة البحوث الاقتصادية، جامعة بنغازي، المقالة رقم 03، الإصدار 02، 2017

❖ المراجع باللغة الأجنبية

1. Alain Burlaud, L'auditeur et la question de la continuité d'exploitation en période de crise onomique, "International conférence on accounting and management information system", Bucarest university of economic studies, 2009,
2. Andre's Guiral, Emiliano Ruiz, Waymond Rodgers, to what extent are auditors' attitudes toward the evidence influenced by the self-fulfilling prophecy, Auditing journal of ractice and theory, Vol. 31, n. 1 February 2011.
3. Ches W. Chow, The demand for external auditing: size, debt and ownership influences, The accounting review, vol 57N 2, April 1982,
4. D. R. Carmichael & Paul H. Rosenfield Accountants handbook, Volume one, Financial accounting and general topics, Tenth edition, John Wiley & Son, Inc, London 2003,.

5. Daniel Simon, Francis Jare, the effects of auditor change on audir fees: test of price cutting and price recovery, The Accounting Review, Vol 01, No 02, April 1988,
6. E R-Barbadillo at al, Audit Quality and the Going Concern Decision making Process: Spanish Evidence, European accounting review, vol 13, N°4,2004,.
7. G. White, AC Sondhi & D.V Fried, "The analysis and use of financial statements third edition, John Wiley Je Soms, Inc, London, 2003,
8. International Federation of Accountants -IFAC, International Standard on Auditing -ISA-No570 Revised, Going Concern, opcit,.
9. McKeown, J., Mutclar, J. and Hopwood, w, towards an explanation of anditor failure to modify the audit opinions of bankrupt companies, Auditing: A Journal of Practice and Theory, Supplement 1991,.
10. Rasha Hamadeh: The role of the suditor in predicting the financial failure of the institution, the Arab Society of Certified Accountants, monthly electronic bulletin sant to members, January, issna 13, 2003,.
11. Spencer Picket, The Essential Handbook of Internal Auditing, 2 Ed, John Wiley & Sons TD, West Sosses, England, 2005,
12. Turlea Eugeniu and Stefanescu and Aurelia, Internal audit and risk management in public sector entities between tradition and actuality, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, Faculty of Sciences, "1 Decembre 1918" University, Alba Iulia, vol. 1(11), 2009,

الملحق رقم: (1-1) الاستبانة



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية
استبيان الدراسة بعنوان :



دور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة على ضوء معيار التدقيق 570

(استمرارية الاستغلال)

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته، تحية طيبة وبعد :

سيدي المحترم، سيدي المحترمة...

في إطار التحضير لنيل شهادة الماستر يشرفني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان، بهدف الحصول على آرائكم فيما يتضمنه من محاور لاستيفاء المعلومات المتعلقة بالجانب الميداني لبحث التخرج ، والذي يحمل عنوان

" دور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة على ضوء معيار التدقيق 570 (استمرارية الاستغلال) "

ولكي تحقق هذه الدراسة فوائدها وأهدافها المرجوة ونظرا لخبرتكم وتخصصكم في هذا المجال، نأمل منكم التكرم

بالإجابة عن هذه الأسئلة التي يحتويها هذا الاستبيان لما لإجاباتكم وآرائكم من أهمية، وذلكم للخروج بالنتائج والتوصيات

المناسبة، واثقين من اهتمامكم وحسن تعاونكم، علما أن إجاباتكم ستحظى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط .

وفي الأخير تفضلوا مني أسى عبارات الاحترام والتقدير

تحت اشراف : أ.د. نجاعي مليكة

الطالب : دخان مراد

القسم الاول البيانات الشخصية :

❖ الرجاء التكرم بوضع علامة (x) أمام الخانة المناسبة:

01. المجال الوظيفي	أستاذ جامعي في التخصص	خبير محاسبي	محافظ حسابات	محاسب أو مسير مالي في شركة اقتصادية
	()	()	()	()
02. المؤهل العلمي	ليسانس	ماستر	ماجستير	دكتوراه
	()	()	()	()
03. الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	5- أقل من 10 سنوات	10- أقل من 15 سنة	أكثر من 15 سنة
	()	()	()	()

محاو الاستبيان: يرجى وضع علامة (x) أمام الإجابة المناسبة:

❖ **المحور الأول: مسؤولية المدقق الخارجي في عملية تقييم استمرارية نشاط المؤسسة**

معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	العبرة
					01. من مسؤولية المدقق الخارجي تقييم القدرة على استمرارية نشاط المؤسسة محل الدراسة.
					02. من مسؤولية المدقق الخارجي تقدير مدى سلامة تقييم الإدارة لقدرة المؤسسة على الاستمرار.
					03. يلتزم المدقق الخارجي مع الاطراف ذات العلاقة بإعطاء وجهة نظره بكل شفافية حول استمرارية نشاط المؤسسة
					04. من مسؤولية المدقق الخارجي الإنذار المبكر عن ضعف قدرة المؤسسة على الاستمرار للحد من فشلها المالي.
					05. من مسؤولية المدقق الخارجي القيام باختبارات اضافية في حال وجود شك حول قدرة المؤسسة على الاستمرار
					06. ان التزام المراجع الخارجي بمسؤوليته حول تقويم استمرارية نشاط المؤسسة وابلاغه الإدارة بنتائج هذا التقويم يجعل المكلفين بالحوكمة في حالة جاهزية إذا ما وجدت تهديدات لاستمرارية المؤسسة
					07. استغلال الإدارة لنتائج تقويم المدقق الخارجي لقدرة المؤسسة على الاستمرارية يساهم في الحيلولة دون الفشل المالي للمؤسسة

❖ **المحور الثاني: قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية نشاط المؤسسة "**

معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	العبرة
					قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك المالية في استمرارية نشاط المؤسسة
					08. يلاحظ المدقق الخارجي تسديد المؤسسة لاستحقاقاتها في موعدها المحدد
					09. ظهور بعض النسب المالية غير العادية يساعد المدقق الخارجي على تقييم قدرة المؤسسة على عدم الاستمرارية
					10. يتابع للمدقق الخارجي معدلات الخسائر التشغيلية المتكررة
					11. يعتبر التأخر في توزيع الأرباح أو توقفها مؤشرا لعدم قدرة المؤسسة على الاستمرار
					12. يتحقق المدقق الخارجي من عدم وجود مشاكل في الوفاء بمتطلبات اتفاقيات القروض.
					13. يتحقق المدقق الخارجي من قدرة المؤسسة على تمويل مشاريع

التطوير منتجات ضرورية جديدة أو استثمارات أخرى				
قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك التشغيلية في استمرارية نشاط المؤسسة				
				14 يتأثر حكم المدقق الخارجي حول الاستمرارية إذا لاحظ فقدان المؤسسة لمديرين أساسيين وأكفاء دون إحلال غيهم
				15. يستدل المدقق الخارجي على عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار من خلال فقدان أسواق رئيسية أو فقدان موردين مهمين
				16. يأخذ المدقق الخارجي بعين الاعتبار فقدان ترخيص أو عدم تجديده أو فقدان حق الامتياز في صناعة منتج أو علامة تجارية
				17. يأخذ المدقق الخارجي بعين النقص في المعدات الأساسية اللازمة لتسيير نشاط المؤسسة، والمواد الأولية اللازمة
				18. يشير المدقق الخارجي إلى الصعوبات مع العمال، والنقص في العمالة المؤهلة والماهرة فنيا وعمليا

❖ المحور الثالث: قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية

معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
					19. يدقق المدقق الخارجي في أسباب التراجع المستمر في الوضع المالي للمؤسسة
					20. يحلل المدقق الخارجي ويناقش الحسابات غير الختامية الموجودة
					21. يقوم المدقق بقراءة محاضر اجتماعات المساهمين و مجلس الإدارة و اللجان الهامة الأخرى لمعرفة الصعوبات المالية
					22. يحاول المدقق الخارجي معرفة أسباب وأثر الملاحقات القضائية
					23. يقوم المدقق الخارجي باستخدام نماذج الإفلاس كإجراء إضافي في تقييم فرض الاستمرارية
					24. يدرس المدقق الخارجي القرارات الحكومية المتعلقة بالشركة وأبعادها المستقبلية
					25. يدرس المدقق الخارجي بعض الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية التي تؤثر على استمرارية المؤسسة
					26. يناقش المدقق الخارجي مع الإدارة خططها المستقبلية مثل: الاقتراض وتخفيض المصاريف وزيادة رأس المال و تصفية الموجودات

❖ المحور الرابع: إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط

معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	العبرة
					27. يفصح المدقق الخارجي عن الحقائق والمعلومات المستخلصة بشكل مباشر
					28. يراعي المدقق الخارجي المصدقية في إبداء الرأي حول المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية
					29. من مسؤولية المدقق الإفصاح عن قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها خلال الفترة القادمة في تقريره
					30. عند شعور المدقق بعدم قدرة المؤسسة على الاستمرار وبعد التأكد والفحص يبين ذلك لمجلس الإدارة فقط
					31. في حالة الإفلاس يتوقع المدقق الخارجي قيام دعوى قضائية ضده إذا لم يفصح في تقريره بأن استمرارية المؤسسة مهددة
					32. يتحفظ المدقق الخارجي في تقريره في حالة وجود خوف من الإضرار بمصالح العميل

❖ المحور الخامس: العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	العبرة
					33. يؤثر حجم مكتب التدقيق على رأي المدقق الخارجي حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة
					34. الأتعاب المتدنية للمدقق تؤثر على عمله عند تقييمه لقدرة المؤسسة على الاستمرار
					35. شخصية المدقق وخبرته واستقلالته تؤثر على رأيه بشأن قدرة المؤسسة على الاستمرارية
					36. يعتبر حجم المؤسسة محل التدقيق عامل من العوامل المؤثرة على رأي المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة
					37. خوف المدقق من فقدان العميل يعتبر عائقا أمام عملية التقييم أو حتى الإفصاح عن ذلك
					38. تؤثر نوع الأدلة التي يتم الإفصاح عنها على رأي المدقق الخارجي بشأن الاستمرارية

*** انتهى الاستبيان، شكرا لكم على حسن تعاونكم ***

الملحق رقم: (1-2) قائمة الأساتذة المحكمين للاستبانة

الجامعة	الأستاذ	الرقم
جامعة محمد بوضياف بالمسيلة	د. غربي حمزة	01
جامعة محمد بوضياف بالمسيلة	د. خريفي حسام	02
جامعة محمد بوضياف بالمسيلة	د. سمان علي	03

الملحق رقم: (1-3) يتضمن مخرجات برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

(SPSS.V27) Statistical Package for the Social Sciences

- نتائج ثبات أداة الدراسة

RELIABILITY

```

/VARIABLES=q1 q2 q3 q4 q5 q6 q7 q8 q9 q10 q11 q12 q13 q14 q15 q16 q17 q18 q19
q20 q21 q22 q23 q24
q25 q26 q27 q28 q29 q30 q31 q32 q33 q34 q35 q36 q37 q38
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.

```

Reliability

Notes		
Output Created	21-MAY-2024 13:22:27	
Comments		
Input	Data	C:\Users\HP\Desktop\دخان دخان38spss2024.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	80
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.

Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=q1 q2 q3 q4 q5 q6 q7 q8 q9 q10 q11 q12 q13 q14 q15 q16 q17 q18 q19 q20 q21 q22 q23 q24 q25 q26 q27 q28 q29 q30 q31 q32 q33 q34 q35 q36 q37 q38 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00,00
	Elapsed Time	00:00:00,01

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary			
		N	%
Cases	Valid	80	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	80	100,0

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

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,912	38

- نتائج التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة

EXAMINE VARIABLES=المحور الكلي
/PLOT BOXPLOT STEMLEAF NPLOT
/COMPARE GROUPS
/STATISTICS DESCRIPTIVES
/CINTERVAL 95
/MISSING LISTWISE
/NOTOTAL.

Explore

Notes		
Output Created	21-MAY-2024 13:23:31	
Comments		
Input	Data	C:\Users\HP\Desktop\دخان دخان38spss2024.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	80

Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values for dependent variables are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on cases with no missing values for any dependent variable or factor used.
Syntax		EXAMINE VARIABLES=المحور الكلي /PLOT BOXPLOT STEMLEAF NPLOT /COMPARE GROUPS /STATISTICS DESCRIPTIVES /CINTERVAL 95 /MISSING LISTWISE /NOTOTAL.
Resources	Processor Time	00:00:02,17
	Elapsed Time	00:00:01,15

Case Processing Summary						
	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
المحور الكلي	80	100,0%	0	0,0%	80	100,0%

Descriptives				
			Statistic	Std. Error
المحور الكلي	Mean		3,8168	,04276
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3,7317	
		Upper Bound	3,9019	
	5% Trimmed Mean		3,8379	
	Median		3,8475	
	Variance		,146	
	Std. Deviation		,38244	
	Minimum		2,64	
	Maximum		4,50	
	Range		1,86	
	Interquartile Range		,48	
	Skewness		-,744	,269
	Kurtosis		,873	,532

Tests of Normality						
	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
المحور الكلي	,062	80	,200 [*]	,959	80	,011

*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction

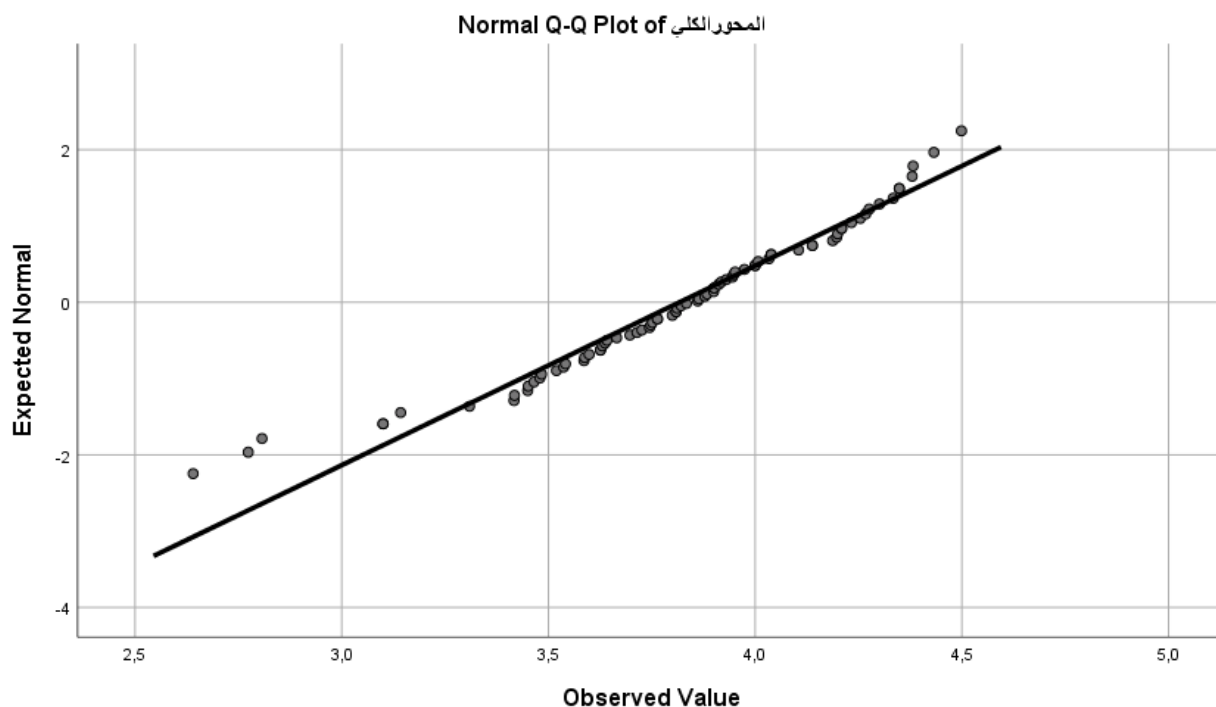
المحور الكلي

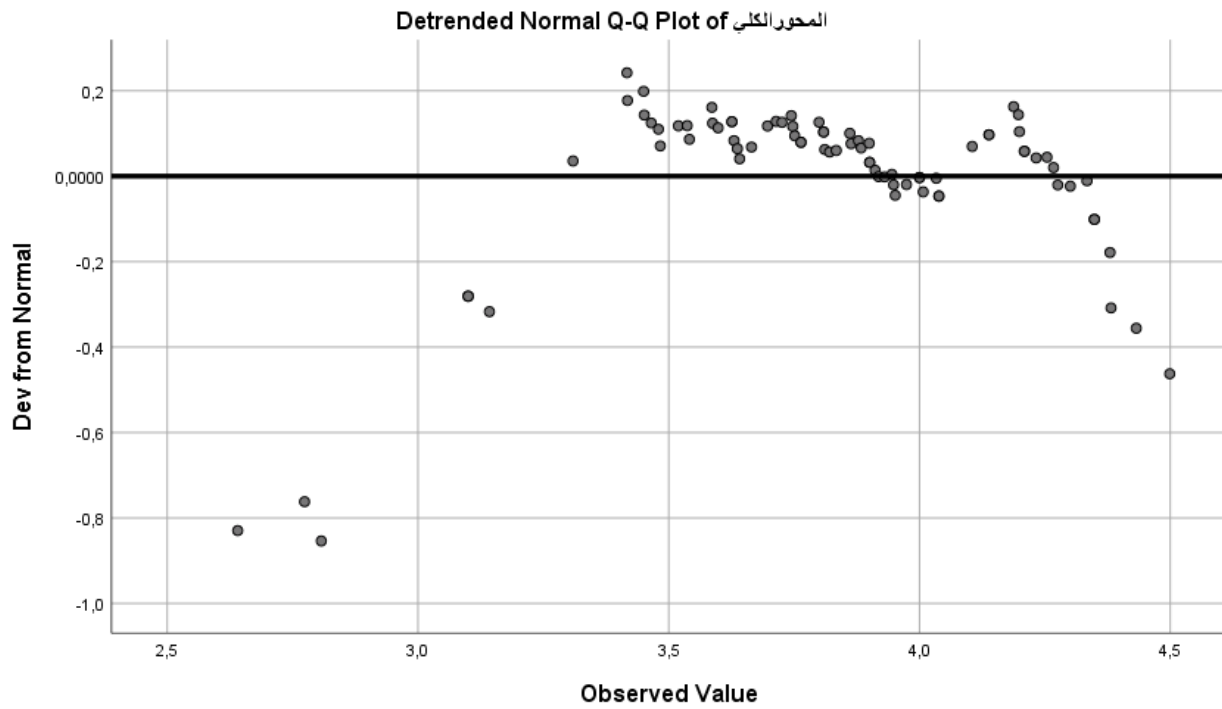
المحور الكلي Stem-and-Leaf Plot

```

Frequency      Stem & Leaf
3,00 Extremes  (= < 2,8)
3,00          3 . 111
1,00          3 . 3
13,00         3 . 4444444555555
15,00         3 . 666666677777777
19,00         3 . 8888888888999999999
12,00         4 . 0000001111111
12,00         4 . 2222233333333
2,00          4 . 44
    
```

Stem width: 1,00
 Each leaf: 1 case(s)





-نتائج اختبار الفرضيات
نتائج اختبار الفرضية الرئيسية للدراسة

T-TEST
/TESTVAL=3
/MISSING=ANALYSIS
/VARIABLES=المحور الكلي
/CRITERIA=CI (.95) .

T-Test

Notes		
Output Created		21-MAY-2024 16:46:07
Comments		
Input	Data	C:\Users\HP\Desktop\دخان دخان38spss2024.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	80
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.

Syntax		T-TEST /TESTVAL=3 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=المحور الكلي /CRITERIA=CI(.95).
Resources	Processor Time	00:00:00,00
	Elapsed Time	00:00:00,03

[DataSet1] C:\Users\HP\Desktop\دخان\مراد\دخان38spss2024.sav

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور الكلي	80	3,8168	,38244	,04276

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور الكلي	19,102	79	,000	,81678	,7317	,9019

- نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى للدراسة

T-TEST
/TESTVAL=3
/MISSING=ANALYSIS
/VARIABLES=المحور الأول
/CRITERIA=CI(.95).

T-Test

Notes		
Output Created	21-MAY-2024 13:24:25	
Comments		
Input	Data	C:\Users\HP\Desktop\دخان\مراد\دخان38spss2024.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	80
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.

	Cases Used	Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.
Syntax		T-TEST /TESTVAL=3 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=المحور الأول /CRITERIA=CI(.95).
Resources	Processor Time	00:00:00,02
	Elapsed Time	00:00:00,01

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور الأول	80	3,8018	,52353	,05853

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور الأول	13,698	79	,000	,80179	,6853	,9183

نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية للدراسة

T-TEST
/TESTVAL=3
/MISSING=ANALYSIS
/VARIABLES=المحور الثاني
/CRITERIA=CI(.95).

T-Test

Notes		
Output Created		21-MAY-2024 13:25:06
Comments		
Input	Data	C:\Users\HP\Desktop\دخان 38spss2024.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.

	Cases Used	Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.
Syntax		T-TEST /TESTVAL=3 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=المحور الثاني /CRITERIA=CI(.95).
Resources	Processor Time	00:00:00,00
	Elapsed Time	00:00:00,02

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور الثاني	80	3,8159	,46512	,05200

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور الثاني	15,690	79	,000	,81591	,7124	,9194

نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة للدراسة

T-TEST
/TESTVAL=3
/MISSING=ANALYSIS
/VARIABLES=المحور الثالث
/CRITERIA=CI (.95) .

T-Test

Notes		
Output Created		21-MAY-2024 13:25:52
Comments		
Input	Data	C:\Users\HP\Desktop\دخان دخان امراد 38spss2024.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.

	Cases Used	Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.
Syntax		T-TEST /TESTVAL=3 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=المحور الثالث /CRITERIA=CI(.95).
Resources	Processor Time	00:00:00,00
	Elapsed Time	00:00:00,02

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور الثالث	80	3,9281	,45562	,05094

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور الثالث	18,220	79	,000	,92813	,8267	1,0295

نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة للدراسة

T-TEST
/TESTVAL=3
/MISSING=ANALYSIS
/VARIABLES=المحور الرابع
/CRITERIA=CI(.95).

T-Test

Notes		
Output Created		21-MAY-2024 13:26:24
Comments		
Input	Data	C:\Users\HP\Desktop\دخان دخان38spss2024.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.

	Cases Used	Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.
Syntax		T-TEST /TESTVAL=3 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=المحور الرابع /CRITERIA=CI(.95).
Resources	Processor Time	00:00:00,00
	Elapsed Time	00:00:00,02

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور الرابع	80	3,6833	,49654	,05552

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور الرابع	12,309	79	,000	,68333	,5728	,7938

نتائج اختبار الفرضية الفرعية الخامسة للدراسة

T-TEST
/TESTVAL=3
/MISSING=ANALYSIS
/VARIABLES=المحور الخامس
/CRITERIA=CI (.95) .

T-Test

Notes		
Output Created	21-MAY-2024 13:27:09	
Comments		
Input	Data	C:\Users\HP\Desktop\دخان 38spss2024.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	80
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.

	Cases Used	Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.
Syntax		T-TEST /TESTVAL=3 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=المحور الخامس /CRITERIA=CI(.95).
Resources	Processor Time	00:00:00,02
	Elapsed Time	00:00:00,02

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور الخامس	80	3,8479	,46555	,05205

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور الخامس	16,291	79	,000	,84792	,7443	,9515

الملخص:

هدفت الدراسة إلى معرفة دور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة على ضوء معيار التدقيق 570 (استمرارية الاستغلال)، من خلال آراء عينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين بالجزائر، تكونت عينة الدراسة من 95 مدقق خارجي، حيث تم استرجاع 87 استبانة، تم قبول منها 80 استبانة وتم رفض 07 استبانة اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي واستخدمت الاستبانة كأداة رئيسية في جمع البيانات والمعلومات و من أهم نتائج الدراسة المتوصل إليها نتيجة عن تحليل آراء واتجاهات عينة الدراسة فإنه ثبت وجود مسؤولية للمدقق الخارجي في عملية تقييم استمرارية نشاط المؤسسة اما نتيجة تحليل آراء واتجاهات عينة الدراسة فقد تبين انه لدى المدقق الخارجي القدرة على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية نشاط المؤسسة و أخيرا فإنه قد نتج عن اختبار الفرضية الرئيسية للدراسة، وجود دور للمدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة على ضوء معيار التدقيق 570 (استمرارية الاستغلال).

الكلمات المفتاحية: المدقق الخارجي، الأكاديميين والمهنيين المحاسبين

Abstract

The study aimed to investigate the role of the external auditor in assessing the continuity of an enterprise's operations in light of Auditing Standard 570 (Going Concern), through the perspectives of a sample of academics and professional accountants in Algeria. The study sample consisted of 80 individuals, and a descriptive approach was adopted, utilizing a questionnaire as the primary tool for data collection.

Key findings of the study include:

- Analysis of the opinions and attitudes of the study sample revealed a responsibility for the external auditor in evaluating the continuity of the enterprise's operations
- Analysis of the opinions and attitudes of the study sample indicated that external auditors have the ability to identify indicators of doubt regarding the continuity of the enterprise's operations.
- Testing the main hypothesis of the study confirmed the role of the external auditor in evaluating the continuity of the enterprise's operations in accordance with Auditing Standard 570 (Going Concern).

Keywords: External auditor, academic and professional accountants.