إقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

مدى التزام مدققي الحسابات القانونيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (570) "تقييم استمرارية الشركات" وأثره على جودة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية تحليلية)

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هي نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حيثما ورد، وإن هذه الرسالة ككل، أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل درجة أو لقب علمي أو بحثي لدى أية مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

DECLARATION

The work provided in this thesis, unless otherwise referenced, is the researcher's own work, and has not been submitted elsewhere for any other degree or qualification

Student's name: اسم الطالب: محمد زكي محمد الحوراني

Signature: التوقيع:

Date: التاريخ: 2013/4/29

بسم الله الرحمن الرحيم

الجامعة الإسلامية–غزة
عمادة الدراسات العليا
كليــة التجــارة
قسم المحاسبة والتمويل

مدى التزام مدققي الحسابات القانونيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (570) "تقييم استمرارية الشركات" وأثره على جودة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية تحليلية)

إعداد الباحث

محمـد زكـي الحورانـي

إشراف الدكتور

ماهــر موسـى درغـام

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

1434 هـ - 2013 م

بسم الله الرحمن الرحيم

الجامعة الإسلامية – غزة
The Islamic University - Gaza

عمادة الدراسات العليا

هاتف داخلي: 1150

الرقم ج س غ/35/ Ref

التاريخ 2013/04/02 Date

نتيجة الحكم على أطروحة ماجستير

بناءً على موافقة عمادة الدراسات العليا بالجامعة الإسلامية بغزة على تشكيل لجنة الحكم على أطروحة الباحث/ **محمد زكي محمد الحوراني** لنيل درجة الماجستير في **كلية *التجارة*/ قسم المحاسبة والتمويل** وموضوعها:

مدى التزام مدققي الحسابات القانونيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (570) "تقييم استمرارية الشركات" وأثره على جودة المعلومات المحاسبية(دراسة ميدانية تحليلية)

وبعد المناقشة العلنية التي تمت اليوم الثلاثاء 21 جمادى الأولى 1434 هـ، الموافق 2013/04/02م الساعة الواحدة ظهراً في مبنى القدس، اجتمعت لجنة الحكم على الأطروحة والمكونة من:

د. ماهر موسى درغام	مشرفاً ورئيساً
أ. د. علي عبد الله شاهين	مناقشاً داخلياً
د. صبري ماهر مشتهى	مناقشاً خارجيًا

وبعد المداولة أوصت اللجنة بمنح الباحث درجة الماجستير في **كلية *التجارة*/** قسم **المحاسبة والتمويل**.

واللجنة إذ تمنحه هذه الدرجة فإنها توصيه بتقوى الله ولزوم طاعته وأن يسخر علمه في خدمة دينه ووطنه.

والله ولي التوفيق ،،،

عميد الدراسات العليا

أ.د. فؤاد علي العاجز

ص.ب. 108 الرمال، غزة، فلسطين هاتف +970 (8) 286 0700 Tel: فاكس +970 (8) 286 0800 fax: P.O. Box 108, Rimal, Gaza, Palestine
www.iugaza.edu.ps public@iugaza.edu.ps

"قَالَ رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحاً تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ"

سورة النمل: الآية 19

ملخص الدراسة

مدى التزام مدققي الحسابات القانونيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (570) "تقييم استمرارية الشركات" وأثره على جودة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية تحليلية)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (570) وانعكاسات التطبيق على جودة المعلومات المحاسبية، وتحديد المؤشرات التي يعتمد عليها مدقق الحسابات في التحقق من قدرة الشركة على الاستمرارية ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية مما ينعكس لخدمة مستخدمي القوائم المالية. ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها فقد قام الباحث بعمل استبانة تم توزيعها على مجتمع الدراسة وهم المدققين القانونيين العاملين في شركات تدقيق الحسابات الدولية التي تملك فروع في قطاع غزة والذين يستخدمون معايير التدقيق الدولية، وتم إجراء حصر شامل لمجتمع الدراسة حيث وزعت 40 استبانة على مجتمع الدراسة وقد تم استرداد كافة الاستبيانات.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: تطبيق من قبل الشركات الدولية معيار التدقيق الدولي رقم (570) تقييم استمرارية الشركات، عند قبولهم لأي مهمة تدقيق الحسابات، كما تبين قيام مدقق الحسابات بتقييم المؤشرات المالية لغرض الوقوف على دلالات الاستمرارية، وتوضح قيامه أيضاً بتقييم المؤشرات التشغيلية والقانونية والتنظيمية وتأثيرها الايجابي على جودة المعلومات المحاسبية.

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات:

- ضرورة وضع دليل يحتوي على كافة المؤشرات المهمة التي يجب أن يستعين بها المدقق عند قيامه بقياس استمرارية الشركة محل التدقيق.
- ضرورة الربط بين الجهاز المركزي للإحصاء والهيئات المنظمة للمهنة في فلسطين من أجل توفير معلومات (معيار الصناعة) كأساس يمكن للمدقق الاعتماد عليه.
- تفعيل دور المساهمين في مطالبة مدققي الحسابات القانونيين بتطبيق معايير التدقيق الدولية عند قبول مهمة تدقيق الحسابات في شركاتهم ومن أهمها معيار التدقيق الدولي رقم (570) تقويم استمرارية الشركة وخاصة أن هذا المعيار له تأثير جوهري على عملية اتخاذ القرارات.

Abstract

The extent of auditors' commitment in applying the international auditing scale number (570) 'going concern' continuation and its impact on quality of accounting information (Analytic field study).

This study aims at examining and recognizing the extent of the Palestinian law auditors' commitment in applying the international auditing scale number (570) and impact of its application on the quality of accounting information. The researches seek also to define the indicators which the auditors rely on in verifying the capacity of the company to continue and its role in achieving excellent characteristics of accounting information quality which impact on financial statements users.

To achieve the objectives of the study and test its hypothesis, the researcher has done a questionnaire which has been distributed to the society of the study. The society of the study consists of auditors whose working in international auditing companies which have branches in Gaza Strip and whose apply the international auditing criteria. Forty questionnaires have been distributed to the society of the study and after analyzing their responses and data,

The study reached to this results:

International Auditing companies apply the international auditing scale number (570) to evaluate the continuity of the companies, in doing auditing process. And it is noted that the auditor evaluated financial indicators in order to stand on the connotations of the continuity. and also noted that the auditor evaluate the organized committeeman and operating indicators and it's objective impact on accounting information quality.

We come to conclude the following recommendations:

-It is necessary to put an evidence which consist of all important indicators that the auditor should use when he evaluate the continuity of the company.

-It is important to correlate between the central bureau of statistics and the organizations which organizes this job in Palestine to provide in formations That required as a standard that the auditor related on.

-Activating the role of shareholders in claiming the auditor's commitment in appling international auditing standards when they accepting auditing process in their companies specially the standard number 570.

الإهداء

إلى صاحبة القلب الصابر الحنون، إلى من أنار لي دعاؤها حياتي، أدعو الله أن يشفيها من كل ألم وضيق

والدتي الغالية

إلى من أفتخر بحمل اسمه، إلى صاحب القلب الرحيم، والتضحيات الجسام

والدي العزيز

إلى صاحب العطاء بلا حدود، إلى من تساندني دائماً، ورفيقة دربي

زوجتي

إلى قرة عيني ونور حياتي

أولادي زكي، يزن

إلى سندي وعوني في هذه الحياة

إخوتي وأخواتي

إلى كل من ساندني وساعد في إنجاز هذا العمل، إلى كل من تنمى لي الخير والنجاح

عائلتي وأصدقائي وزملائي في العمل

أهدي إليهم هذا العمل المتواضع

الشكر والتقدير

انطلاقاً من العرفان والجميل، وبعد شكر الله عز وجل، فإنه ليسرني أن أتقدم بالشكر والامتنان إلى أستاذي، ومشرفي الأستاذ الفاضل **الدكتور/ ماهر موسى درغام** الذي تفضل بالإشراف على هذه الرسالة، والذي أعطاني الكثير من وقته الثمين، فلم يدخر جهداً في مساعدتي وتقديم العون والنصح والإرشاد.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى **الأستاذ الدكتور/ علي عبد الله شاهين والدكتور/ صبري ماهر مشتهى** على تكرمهما بمناقشة هذه الرسالة وإثرائها بملاحظاتهم وتوجيهاتهم القيمة.

وأشكرهما كثيراً لأنني تعلمت منهما الكثير خلال دراستي الجامعية، فالشكر والتقدير والعرفان لهما.

وأتقدم بالشكر الخاص لكل من ساعدني في إعداد هذه الرسالة وإتمامها وأخص بالذكر **الأستاذ / خالد محمد نصار** لمساعدته الجليلة والقيمة.

كما أتقدم بالشكر لمدققي الحسابات القانونيين الذين قاموا بمساعدتي في تعبئة الاستبانة والحصول على المعلومات اللازمة للدراسة.

والشكر موصول إلى جامعة الأقصى هذا الصرح العلمي الكبير الذي أعتز أنني أحد العاملين بها.

والشكر كذلك إلى الجامعة الإسلامية بكافة العاملين فيها وخاصة أعضاء الهيئة التدريسية بكلية التجارة.

والشكر والتقدير لكل من أسهم في تسهيل مهمتي العلمية بأن وقف بجانبي أو شد من أزري أو مد لي يد العون والمساعدة.

فجزاهم الله عني خير

فهرس المحتويات

الرقم	الموضوع	الصفحة
	الآية الكريمة	أ
	الملخص باللغة العربية	ب
	الملخص باللغة الانجليزية	ت
	الإهداء	ث
	الشكر والتقدير	ج
	فهرس المحتويات	ح
	قائمة الجداول	ذ
	قائمة الأشكال والملاحق واسم الشركات	س
	قائمة الملاحق	س
	قائمة أسماء شركات التدقيق	س
	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة	**1-7**
1-1	مقدمة	2
2-1	مشكلة الدراسة	3
3-1	أهداف الدراسة	3
4-1	أهمية الدراسة	4
5-1	فرضيات الدراسة	4
6-1	متغيرات الدراسة	5
7-1	نموذج الدراسة	5
8-1	مصطلحات الدراسة	6
9-1	الدراسات السابقة	7
	الفصل الثاني: مهنة تدقيق الحسابات ومعيار استمرارية الشركات	**19-57**
	مقدمة	**20**
	المبحث الأول: مهنة تدقيق الحسابات وتطورها	**21**
1-1-2	تمهيد	22
2-1-2	التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات دولياً ومحلياً	22

الرقم	الموضوع	الصفحة
3-1-2	نشأة مهنة تدقيق الحسابات وتطورها في فلسطين	23
4-1-2	الصعوبات التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين	24
5-1-2	تعريف تدقيق الحسابات	25
6-1-2	أهداف تدقيق الحسابات	26
7-1-2	أهمية تدقيق الحسابات	28
8-1-2	الأنواع الرئيسة لتدقيق الحسابات	28
9-1-2	واجبات ومسؤوليات المدقق الخارجي	30
	المبحث الثاني: تدقيق الحسابات من المنظور الدولي واتجاهاته نحو تقييم استمرارية الشركات	**32**
1-2-2	تمهيد	33
2-2-2	أهمية معايير التدقيق الدولية	33
3-2-2	المنظمات المهنية الدولية في مجال تدقيق الحسابات	34
4-2-2	معايير التدقيق الأمريكية	35
5-2-2	مجموعات معايير التدقيق الدولية	40
6-2-2	الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي المستقل	42
7-2-2	معيار التدقيق الدولي رقم (570) تقييم استمرارية الشركات	43
8-2-2	مسؤوليات وواجبات المدقق اتجاه تقييم الاستمرارية	49
9-2-2	مقومات الاستمرارية	50
10-2-2	استخدام التحليل المالي في التنبؤ بالفشل المالي	57
	الفصل الثالث: جودة المعلومات المحاسبية	**89-61**
	مقدمة	**62**
	المبحث الأول: مفهوم وطبيعة نظم المعلومات المحاسبية	**63**
1-1-3	تمهيد	64
2-1-3	تعريف نظم المعلومات المحاسبية	64
3-1-3	أهداف نظم المعلومات المحاسبية	65
4-1-3	أهمية نظم المعلومات المحاسبية	66
5-1-3	خصائص نظم المعلومات المحاسبية	67

الرقم	الموضوع	الصفحة
6-1-3	عناصر أنظمة المعلومات المحاسبية	67
7-1-3	مخرجات نظام المعلومات المحاسبي	69
9-1-3	نظم المعلومات واتخاذ القرارات	71
	المبحث الثاني: الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية	**72**
1-2-3	تمهيد	73
2-2-3	تعريف المعلومات المحاسبية	74
3-2-3	أهمية المعلومات المحاسبية	74
4-2-3	خصائص جودة المعلومات المحاسبية وفق FASB	75
5-2-3	المحددات لاستخدام خصائص جودة المعلومات المحاسبية	87
6-2-3	الفئات المستخدمة المعلومات المحاسبية	89
	الفصل الرابع: منهجية الدراسة	**90-104**
1-4	مقدمة	91
2-4	منهج الدراسة	91
3-4	مجتمع الدراسة	91
4-4	أداة الدراسة	92
5-4	صدق الإستبانة	94
6-4	ثبات الإستبانة	102
7-4	الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة	104
8-4	تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة	104
	الفصل الخامس: النتائج والتوصيات	**122-124**
1-5	نتائج الدراسة	123
2-5	توصيات الدراسة	124
	قائمة المراجع	**125**
	المراجع العربية	125
	المراجع الأجنبية	132

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
4-1	درجات مقياس ليكرت الخماسي.	93
4-2	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول "درجة التزام مدقق الحسابات بتقييم وتطبيق المؤشرات المالية المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية" والدرجة الكلية للمحور.	95
4-3	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني "درجة التزام مدقق الحسابات بتقييم وتطبيق المؤشرات التشغيلية المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية" والدرجة الكلية للمحور.	97
4-4	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث "درجة التزام مدقق الحسابات بتقييم وتطبيق المؤشرات القانونية والتنظيمية المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية" والدرجة الكلية للمحور.	98
4-5	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع "درجة التزام مدقق الحسابات بتقييم وتطبيق مؤشرات الفشل المالي المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية" والدرجة الكلية للمحور.	99
4-6	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس "درجة التزام مدقق الحسابات بتقييم وتطبيق أدلة الإثبات المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية" والدرجة الكلية للمحور.	100

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
4-7	معامل الارتباط بين درجة كل محور من محاور الإستبانة والدرجة الكلية للإستبانة.	101
4-8	معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة.	102
4-9	طريقة التجزئة النصفية لقياس ثبات الإستبانة.	103
4-10	توزيع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي.	105
4-11	توزيع مجتمع الدراسة حسب المسمى الوظيفي.	105
4-12	توزيع مجتمع الدراسة حسب سنوات الخبرة.	106
4-13	توزيع مجتمع الدراسة حسب الشهادات المهنية.	106
4-14	توزيع مجتمع الدراسة حسب الدورات التدريبية التي التحق بها المستجيب في مجال عمله.	107
4-15	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي.	107
4-16	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات محور "درجة التزام مدقق الحسابات بتقييم وتطبيق المؤشرات المالية المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها جودة المعلومات المحاسبية".	109
4-17	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات محور "درجة التزام مدقق الحسابات بتقييم وتطبيق المؤشرات التشغيلية المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية".	112

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
4-18	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات محور "درجة التزام مدقق الحسابات بتقييم وتطبيق المؤشرات القانونية والتنظيمية المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية".	114
4-19	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات محور "درجة التزام مدقق الحسابات بتقييم وتطبيق مؤشرات الفشل المالي المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية".	116
4-20	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات محور "درجة التزام مدقق الحسابات بتقييم وتطبيق أدلة الإثبات المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية".	118
4-21	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لجميع فقرات الاستبيان.	121

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	متغيرات الدراسة	5
3-1	خصائص جودة المعلومات المحاسبية	77

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق
1	الإستبانة
2	قائمة المحكمين
3	قائمة الشركات التي قامت بتعبئة الإستبانة

قائمة المصطلحات والاختصارات

معناه باللغة العربية	معناه باللغة الانجليزية	الاختصار
المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين	American Institute of Certified Public Accountants	AICPA
مجلس معايير المحاسبة	Auditing Standards Board	ASB
الاتحاد الدولي للمحاسبين	International Federation of Accountants	IFAC
معايير التدقيق المتعارف عليها	Generally Accepted Standards Principles	GAAS
اللجنة الدولية لممارسة مهنة التدقيق	The International Auditing Practices	IAPC
معايير المحاسبة المتعارف عليها	Generally Accepted Accounting Principles	GAAS
مجلس معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards Board	IASB
المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	International Standards Financial Reports	IFRS
هيئة بورصة الأوراق المالية	Securities and Exchange Commission	SEC
مجلس معايير المحاسبة المالية	Financial Accounting Standards Board	FASB

الفصل الأول
الإطار العام للدراسة

1-1 مقدمة

2-1 مشكلة الدراسة

3-1 أهداف الدراسة

4-1 أهمية الدراسة

5-1 فرضيات الدراسة

6-1 متغيرات الدراسة

7-1 نموذج الدراسة

8-1 مصطلحات الدراسة

9-1 الدراسات السابقة

1-1 مقدمة:

تعتبر معايير التدقيق هي مستويات ومؤشرات للأداء المهني لمدققي الحسابات القانونيين وضعت من قبل الجهات المنظمة للمهنة بهدف توفير مستوى معقول من الضوابط التي تضبط عملية التدقيق وتحديد نوع من الإطار الذي يعمل المدقق ضمنه، ويُعتمد على المعايير في الحكم على أداء مدقق الحسابات ونوعية العمل المنجز وبالتالي فالمعايير توفر مستوى معين من الثقة بعمل المدقق، حيث إن علم الجمهور بأن عملية التدقيق منضبطة بأحكام وقواعد متعارف عليها يزيد من ثقة الجمهور بأهمية التدقيق، مما يؤدي إلى تحسين كفاءة وفعالية وجودة مخرجات هذه العملية بإصدار تقرير يتضمن رأي مهني فني محايد مستقل يرفق معه بيانات مالية مدققة تتصف بالمصداقية والثقة وخاصة إذا توصل مدقق الحسابات إلى تأكيد معقول بأن هذه البيانات خالية من التحريفات المادية والجوهرية. ولكن لابد من الأخذ بعين الاعتبار أن المعايير هي إطار عام ولا يجب الحد من إبداع المدقق وممارسته للحكم المهني بدرجة معقولة (الذنيبات، 2010: 51).

ومن معايير التدقيق الدولية معيار رقم (570) والذي يتناول تقييم استمرارية الشركات، حيث يعتبر من الفروض المهمة التي تأخذها الإدارة عند إعداد البيانات المالية ويقوم هذا الفرض على أساس أن الشركة ستستمر في عملها في المستقبل المنظور بدون وجود نية لدى الإدارة أو وجود ضرورة لتصفيتها أو التوقف عن أداء أعمالها أو اللجوء إلى الحماية من قبل الدائنين وفقاً لما تقتضيه القوانين والتشريعات السائدة.

وفي فلسطين أصبح تدقيق الحسابات يتم بالاعتماد على معايير التدقيق الدولية والتي من ضمنها معيار تقييم الاستمرارية، والذي يركز على تقييم المؤشرات أو الأحداث أو الظروف المالية والتشغيلية والقانونية والتنظيمية للحكم على استمرارية الشركة وبالتالي التأثير على جودة المعلومات المحاسبية.

ومن المعروف أن تقييم استمرارية الشركة سوف يؤدي إلى أن البيانات المالية المعروضة في القوائم المالية والمفصح عنها تعكس سمات الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، ومنها: القابلية للفهم والملاءمة والثقة والقابلية للمقارنة، والتي ينبثق عنها خصائص فرعية: وهي توقيت المعلومات والتغذية العكسية والقدرة على التنبؤ وصدق التعبير عن النشاط وعدم التحيز والموضوعية والمرونة والشفافية والقابلية للقياس والأهمية النسبية.

حيث تعتبر المعلومات المحاسبية هي جوهر اتخاذ القرارات فكلما ارتفعت درجة جودة المعلومات زادت إمكانات استخدامها لاتخاذ القرار.

1-2 مشكلة الدراسة:

إن جودة المعلومات المحاسبية ومستوى الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات من قبل مستخدمي القوائم المالية يرتكز على مجموعة من العوامل التي تضيف الجودة لهذه المعلومات ومن أهم هذه العوامل قيام مدقق الحسابات بتقييم استمرارية الشركات لتوفير معلومات مالية تعكس الواقع الحقيقي للشركات وبالتالي يمكن تلخيص مشكلة الدراسة بالسؤال الرئيس التالي: **ما أثر التزام مدققي الحسابات القانونيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (570) "تقييم استمرارية الشركات" على جودة المعلومات المحاسبية؟**

ومن السؤال الرئيس السابق تنبثق الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما أثر التزام مدققي الحسابات القانونيين بتقييم المؤشرات المالية الخاصة باستمرارية الشركات على جودة المعلومات المحاسبية؟
2. ما أثر التزام مدققي الحسابات القانونيين بتقييم المؤشرات التشغيلية الخاصة باستمرارية الشركات على جودة المعلومات المحاسبية؟
3. ما أثر التزام مدققي الحسابات القانونيين بتقييم المؤشرات القانونية والتنظيمية الخاصة باستمرارية الشركات على جودة المعلومات المحاسبية؟
4. ما أثر التزام مدققي الحسابات القانونيين بتقييم مؤشرات الفشل المالي الخاصة باستمرارية الشركات على جودة المعلومات المحاسبية؟
5. ما أثر التزام مدققي الحسابات بجمع وتقييم أدلة الإثبات الخاصة باستمرارية الشركات على جودة المعلومات المحاسبية؟

1-3 أهداف الدراسة:

1. الوقوف على المؤشرات التي يعتمد عليها مدققي الحسابات القانونيين في التحقق من قدرة الشركة على الاستمرارية.
2. تحليل خصائص جودة المعلومات المحاسبية.
3. تحديد العلاقة بين قيام مدققي الحسابات بتقييم المؤشرات المالية والتشغيلية والقانونية والتنظيمية ومؤشرات الفشل المالي الخاصة بتقييم استمرارية الشركات على جودة المعلومات المحاسبية خدماً لمتخذي القرارات.
4. التعرف على درجة التزام مدقق الحسابات الخارجي بجمع وتقييم أدلة الإثبات المتعلقة بتقييم استمرارية الشركات وانعكاس ذلك جودة المعلومات المحاسبية.
5. اقتراح التوصيات التي تساهم في تعزيز قدرات مدققي الحسابات القانونيين عند تقييم استمرارية الشركات.

1-4 أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في الدور الذي يلعبه مدققي الحسابات القانونيين في استخدام معايير التدقيق والتي تلعب دوراً كبيراً لاستمرارية الشركات وعدم فشلها المالي، وكذلك تستمد أهميتها من أهمية استخدام معيار التدقيق الدولي الخاص باستمرارية الشركات وعلاقته بتحسين جودة المعلومات المحاسبية التي تسهم في إظهار خصائص نوعية للمعلومات تتيح للمساهمين القدرة على قراءة وفهم وتحليل مضمون هذه البيانات لتمكينهم من اتخاذ القرارات الرشيدة، وبالتالي فإن هذه الدراسة تستمد أهميتها مما يلي:

1. تعتبر الدراسة الأولى بناءً على علم الباحث التي تربط بين تقييم استمرارية الشركات من قبل مدققي الحسابات المستقلين وجودة المعلومات المحاسبية مما يخدم مستخدمي القوائم المالية ويجعلهم أكثر صواباً في اتخاذ القرارات المناسبة.
2. إثراء المكتبة الفلسطينية بدراسات متخصصة في مجال معايير التدقيق الدولية وأثر الالتزام بها على جودة المعلومات المحاسبية.
3. تحسين مستوى ثقة المجتمع المالي بالبيانات المالية الصادرة عن الشركات والمدققة من قبل مدققي الحسابات القانونيين.
4. لفت انتباه إدارات الشركات إلى ضرورة تقييم استمرارية شركاتهم للحفاظ على بقائها ومواجهة الأزمات المتوقعة وإيجاد الحلول المناسبة لها.
5. تفعيل دور الجهات الرقابية وهي وزارة الاقتصاد الوطني وهيئة سوق رأس المال الفلسطينية وبورصة فلسطين على إلزام الشركات المساهمة العامة بتعيين مدققي حسابات أكفاء لديهم دراية كافية بمعايير التدقيق الدولية ومسؤولياتهم اتجاه تقييم استمرارية الشركات.

1-5 فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى: يلتزم مدققي الحسابات بتقييم المؤشرات المالية المتعلقة باستمرارية الشركات وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (570) مما يسهم إيجابياً في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

الفرضية الثانية: يلتزم مدققي الحسابات بتقييم المؤشرات التشغيلية المتعلقة باستمرارية الشركات وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (570) مما يسهم إيجابياً في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

الفرضية الثالثة: يلتزم مدققي الحسابات بتقييم المؤشرات القانونية والتنظيمية المتعلقة باستمرارية الشركات وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (570) مما يسهم إيجابياً في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

الفرضية الرابعة: يلتزم مدققي الحسابات بتقييم مؤشرات الفشل المالي المتعلقة باستمرارية الشركات وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (570) مما يسهم إيجابياً في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

الفرضية الخامسة: يلتزم مدققي الحسابات بتقييم أدلة الإثبات المتعلقة باستمرارية الشركات وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (570) مما يسهم إيجابياً في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

1-6 متغيرات الدراسة:

1-6-1 المتغيرات المستقلة:

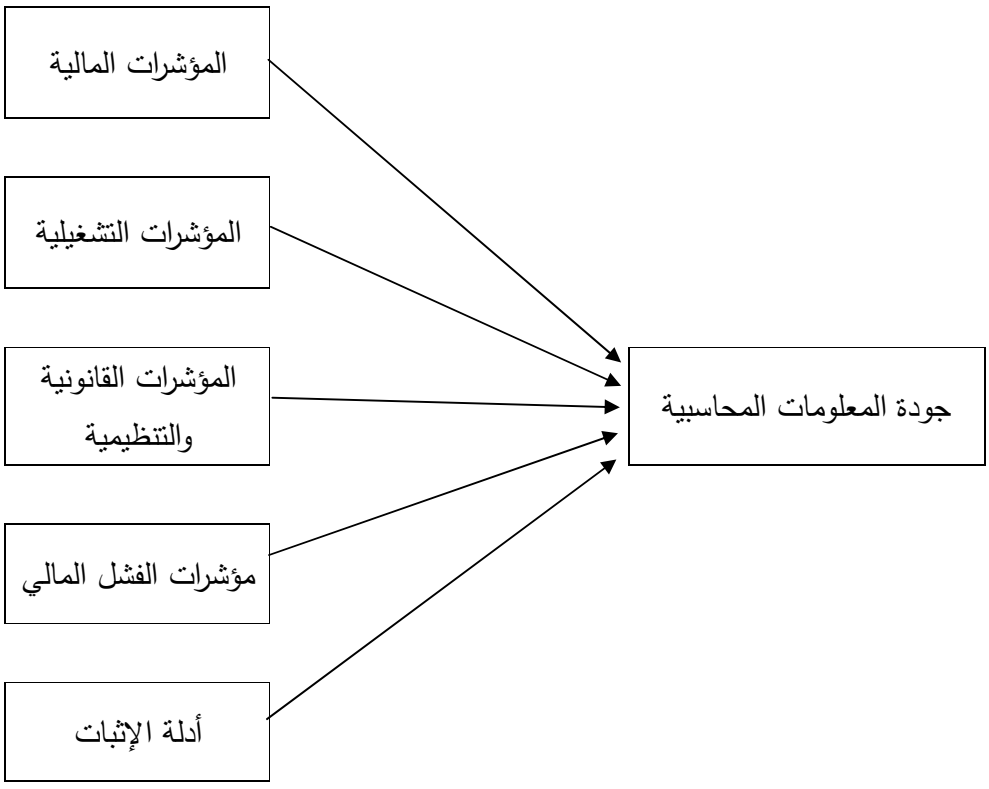
1. تقييم المؤشرات المالية.
2. تقييم المؤشرات التشغيلية.
3. تقييم المؤشرات القانونية والتنظيمية.
4. تقييم مؤشرات الفشل المالي.
5. جمع وتقيم أدلة الإثبات الخاصة بتقييم الاستمرارية.

1-6-2 المتغير التابع:

جودة المعلومات المحاسبية.

1-7 نموذج الدراسة:

يوضح شكل رقم (1-1) متغيرات الدراسة:



1-8 مصطلحات الدراسة:

- **معيار التدقيق الدولي رقم 570 "تقييم استمرارية الشركات"**: هو أحد المعايير التدقيق الدولية، حيث إن الغرض من المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول مسؤولية المدقق عند تدقيقه للبيانات المالية المتعلقة بملاءمة فرض الاستمرارية كأساس لإعداد البيانات المالية، وعند تخطيط وإنجاز إجراءات التدقيق وعند تقييم نتائجها على المدقق مراعاة ملاءمة فرض الاستمرارية للشركة مستقبلاً (IFAC, 2010: 528).
- **فرض الاستمرارية:** يقصد بفرض الاستمرارية هو استمرار الشركة في مزاولة نشاطها في المستقبل المنظور بدون وجود نية لدي الإدارة أو وجود ضرورة لتصفيتها أو تخفيض حجم نشاطها تخفيضاً ملموسً، وأن المدقق مطالب بتأكد من استمرارية الشركة لمدة عام فقط.
- **مدققي الحسابات القانونيين (المدقق المزاول):** المدقق الحاصل على رخصة مزاولة مهنة تدقيق الحسابات والمتفرغ للعمل بها سواء لحسابه الخاص أو لدى الغير (قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات، 2004: 2).
- **المؤشرات الأخرى:** هي المؤشرات التي لم تذكر في المؤشرات المالية والتشغيلية، وهي غالباً ما تكون إما مؤشرات قانونية أو تنظيمية.
- **الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية:** إن تحديد أهداف التقارير المالية، هو نقطة البداية في تطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات المستفيدين الخارجيين الرئيسين.. أي أن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات. ويقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة. هذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.

  وأهم هذه الخصائص التي حددها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB هي (القاضي وأبو زلطة، 2010: 369):

  1. ملاءمة المعلومات.
  2. إمكانية الاعتماد على المعلومات أو درجة الثقة بها.

1-9 الدراسات السابقة:

1-9-1 الدراسات العربية:

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

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

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

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

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

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور المدقق الخارجي في تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة في فلسطين على الاستمرار في أعمالها خلال الفترة المقبلة، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم تصميم استبانتين بالاعتماد على الدراسة النظرية والدارسات السابقة، مكونتين من (10) أجزاء، وزعت على مدققي الحسابات والمدراء الماليين في الشركات المساهمة العامة، بلغ عددها (101) استبانة، وبلغت الردود (87) استبانه صالحة للتحليل، أي بنسبة إرجاع قدرها (87%)، واستخدم البرنامج الإحصائي (SPSS) لتحليل البيانات، حيث تم استخدام العديد من الاختبارات.

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

ومن أهم التوصيات ضرورة معرفة وتحديد جميع الإجراءات الإضافية التي يجب أن ينفذها المدقق الخارجي عندما تثار لديه شكوك حول الاستمرار. ضرورة بذل مدققي الحسابات العناية المهنية الكافية من أجل إعطاء التقرير المناسب عند وجود شك حول قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها. ضرورة معرفة وتحديد جميع الإجراءات الإضافية التي يجب أن ينفذها المدقق الخارجي عندما تثار لديه شكوك بخصوص الاستمرارية. ضرورة قيام الجمعيات المعنية بالمهنية بأخذ دورها والعمل على تطوير الإجراءات المتبعة والتي تساعد المدقق خلال عملية التقويم، من خلال عقد ورشات عمل وندوات توضح ذلك، أو من خلال إصدار هذه الإجراءات في المجلات والنشرات التي تصدر عنها. وحماية أعضاءها من عملاء التدقيق.

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

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

ومن أهم نتائج الدراسة أنه يوجد اتفاق بين بعض المدققين على أنه توجد علاقة ارتباط بين أراء المراجعين المتعلقة بعدم التأكد من قدرة المشروع على الاستمرارية في مزاولة أعماله وفشله. وكذلك في حالة وجود شك جوهري بخصوص قدرة المشروع على الاستمرار في أعماله خلال الفترة

القادمة، يجب على المراجع دراسة التأثيرات المحتملة على القوائم المالية ومدى كفاية الإفصاح المرتبط بها.

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

4. دراسة (مومني والشويات، 2005)، بعنوان: "مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية من قبل مدققي الحسابات الأردنيين".

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

ولاختبار الفرضيات تم استخدام أسلوب الاستبانة، حيث تم تصميم نموذجين من الاستبانة، تم صياغة فقراتها بالاعتماد على المعايير الدولية للتدقيق، والإطار النظري ذي العلاقة.

حيث قام الباحثان بسحب عينة عشوائية بسيطة، ومقدارها (142) مدققاً، بنسبة (50%) من مجتمع الدراسة (المدققين)، ومثلت (60%) من مكاتب التدقيق، وذلك باستخدام برنامج (Minitab) الإحصائي، حيث قام الباحث بتوزيع الاستبانة عليهم، واسترداد (113) استبانة، استثنيت منها (11) استبانة كانت غير صالحة للتحليل، وبهذا تكون نسبة الاستجابة (71%) من عدد الاستبانات التي وزعت على المدققين القانونيين، ومثلت (42%) من مكاتب التدقيق المرخصة؛ أي ما يعادل (77) مكتباً من أصل 185 مكتباً.

ومن أهم نتائج الدراسة أن هناك إدراك لدى مدققي الحسابات القانونين في الأردن لمسؤوليتهم حول تقييم قدرة العملاء على الاستمرار في المستقبل. والتزام مدقق الحسابات في الأردن بتحديد مؤشرات الشك التي تؤثر على استمرارية العملاء، والتنبيه لها، وبذل العناية المهنية اللازمة لاكتشافها. وكذلك قيام مدقق الحسابات في الأردن باتخاذ إجراءات إضافية عندما تثار الشكوك حول استمرارية العملاء. والتزم مدقق الحسابات في الأردن بمعيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية فيما يتعلق بالتقرير. واتفقت آراء كل من مدققي الحسابات، والمدراء الماليين

للشركات المساهمة العامة في الأردن على درجة تطبيق المدقق القانوني، لمعيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية.

ومن أهم التوصيات إعادة النظر في القوانين المتعلقة بالتدقيق، وتطويرها بشكل مستمر للوصول إلى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق المعمول بها في الأردن، وخاصة المتعلقة باستمرارية العملاء، وكذلك تقريب وجهات نظر المدققين والمدراء الماليين فيما يتعلق بقدرة مدققي الحسابات على اكتشاف مؤشرات الشك الأخرى المتعلقة بالاستمرارية، وضرورة بذل مدققي الحسابات العناية المهنية اللازمة من أجل اختيار التقرير المناسب عند أي شك يتعلق بالاستمرارية، وضرورة توعية المدراء الماليين لطبيعة عملية التدقيق وحدودها وإعلامهم بالدور الفعلي الذي يقوم به المدقق عن تدقيق القوائم المالية وواجباته ومسئولياته المهنية.

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

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

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

6. دراسة (مطر، 2001)، بعنوان: "طبيعة وأهمية مؤشرات الفشل المالي للشركات دراسة تحليلية مقارنة بين آراء المدققين والمحللين الماليين في الأردن".

هدفت هذه الدراسة على اكتشاف طبيعة وأهمية المؤشرات التي يستخدمها مدققو الحسابات، والمحللون الماليون في الأردن في التنبؤ بالفشل المالي للشركات، ومن ثم الوقوف على أوجه التشابه، ومجالات الاختلاف القائم بين هاتين الفئتين، وذلك سواء من حيث طبيعة تلك المؤشرات، أو من حيث أهميتها النسبية.

ولغرض تحقيق أهداف الدراسة استخدم الباحث استبانة وزعت على عينة الدراسة المكونة من (28) مدققاً، و(35) محللاً مالياً.

وأهم نتائج الدراسة إلى أن الفئتين تتفقان خلال الممارسة المهنية على الجمع بين المؤشرات المالية، وغير المالية في بناء نموذج التنبؤ، لكنهما يختلفان في مجالين رئيسيين هما:

1. في تحديد المتغيرات التي تقوم عليها عملية التنبؤ بالفشل المالي للشركة، يعطي المدققون المؤشرات المالية الأفضلية على حساب المؤشرات غير المالية، بينما يتولى المحللون الماليون نظرة متوازنة نحو المتغيرات المالية وغير المالية، ولو بأفضلية بسيطة للمتغيرات المالية.
2. وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين نظرة الفئتين نحو النسب المالية المستخدمة في بناء نموذج التنبؤ الخاص بكل منهما، إذ يعطي المدققون الأفضلية لنسب الربحية، بينما يعطي المحللون الأفضلية لنسب الملائمة والسيولة.

7. دراسة (حمدان، 1996)، بعنوان: "مدى تطبيق المدقق القانوني للإجراءات اللازمة للتوقع بالفشل والصعوبات المالية".

هدفت الدراسة إلى معرفة ما إذا كان المدقق القانوني يقوم بإجراءات من شأنها أن تكشف التعثر أو الفشل المالي إن وجد، وإمكانية قيام المدقق من خلال تلك الإجراءات الكشف عن وجود مؤشرات، أو أسباب ومظاهر تدل على وقوع التعثر، والفشل المالي، وبالتالي تقييم دور المدقق القانوني في التنبيه لهذا الخطر، والتعرف على مدى قيام المدققين بالتحفظ على نتائج حسابات الشركات بسبب وجود مؤشرات تدل على ذلك، وذلك بمسح عينه من تقارير المدققين.

وتم تصميم استبانة وزعت على عينة الدراسة المكونة من مدققي الحسابات في الأردن البالغة (76) مدققاً. وبعد الحصول على البيانات اللازمة تم تحليلها باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة.

وأهم النتائج التي بينتها الدراسة وجود توجه ضعيف غير واضح للمدققين لإتباع الإجراءات اللازمة للكشف عن الأسباب الخارجية التي قد تؤدي إلى التعثر والفشل. ووجود توجه إيجابي لدى المدققين للقيام بالإجراءات الواجبة في الحالات التي تثير الشكوك بوجود تعثر، وفشل مالي.

ومن أهم التوصيات أنه لابد على المدققين بعمل المراجعات التحليلية، والمالية اللازمة التي تكشف وجود تعثر، أو احتمال وجوده. ولابد من قيام المدققون باستخدام نماذج للتوقع بالفشل

المالي، والتعثر في الشركات، ويعود السبب لعدم الاقتناع بملاءمة هذه النماذج للواقع الاقتصادي في الأردن.

8. دراسة (الذنيبات، 1991)، بعنوان: "دور المدقق الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة الأردنية".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة في الأردن على الاستمرار. ومسؤوليته عن العوامل التي تؤثر على هذا الدور. وتم تطبيق الدراسة على عينه مكونة من (75) مدققاً، وعينة أخرى مكونة من (52) مدير شركة. تم توزيع استبانة عليهم، وبعد الحصول على البيانات اللازمة تم تحليلها باستخدام الأساليب الإحصائية الوصفية، والتحليلية المناسبة، وقد كان مجتمع الدراسة عبارة عن مدققي الحسابات الخارجيين ومدراء الشركات المساهمة العامة المسجلة في سوق عمان المالي.

ومن أهم النتائج التي أظهرتها الدراسة أن المدقق الخارجي في الأردن يستطيع تقويم قدرة الشركة المساهمة العامة على الاستمرار. وأن المدقق الخارجي لديه القدرة على تقييم مدى استمرارية الشركات المساهمة العامة على الاستمرار (حسب رأي المدراء، ومدققي الحسابات) في أعمالها الاعتيادية، وأن معظم المدققين لهم القدرة على تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرارية بناءاً على المؤهلات والإمكانية والخبرات والدرجة العلمية التي يملكها المدقق، وأن كلا المدققين والمدراء يؤيدون أن يكون لدى المدقق الخارجي دور في عملية التقويم وكذلك يكون مسؤلاً عن عملية التقويم ضمن نطاق عمله.

وأهم ما أوصت به الدراسة تطوير المعايير المهنية للتدقيق والتي تساعد المدقق في عملية التقويم، وكذلك أوصت بتطوير الأهداف لمساعدة المدققين في تطوير دورهم في عملية التقويم.

2-9-1 الدراسات الأجنبية:

1. دراسة (Socol, 2010)، بعنوان: " Significant doubt about the going concern assumption in audit .

هدفت الدراسة إلى تطبيق فرض الاستمرارية وتطبيقها في عمل المدقق، وتأكيد أن إدارة الشركة مسئولة عن افتراض الاستمرارية في عرض القوائم المالية، ومسئوليات المدقق في تدقيق القوائم المالية المتعلقة باستخدام الإدارة لافتراض الاستمرارية في إعداد القوائم المالية، وتم تحليل الأحداث والظروف التي من الممكن أن تؤدي إلى شك ملموس حول قدرة الشركة في أن تظل تتصف بالاستمرارية، والقيام من التأكد من هناك الاستمرارية للشركة وما صلتها بافتراضات الإدارة في القوائم المالية، ويجب على المدققين تقييم فرض الاستمرارية، حيث أن تعاون الإدارة مع المدقق مهم جداً لتسهيل تحديد الأحداث أو الظروف التي ممكن أن ينتج عنها شك ملموس على قدرة الشركة

في أن تظل تتمتع بالاستمرارية وأهمية هذه الأحداث تختلف من مؤسسة إلى أخرى ولكن يمكن تخفيفها بواسطة عوامل أخرى.

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

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

2. دراسة (Lam and Mensah, 2006)، بعنوان: "Auditors' decision making under going concern uncertainties in low litigation risk environments: Evidence from Hong Kong".

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

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

وبعد أن استعرضت الدراسة أهم نتائج الدراسات السابقة في مجال الاهتمام بعدم التأكد والاستمرار وأثارها علي آراء مراقبي الحسابات عن شركة العميل، حيث تم قسمت الدراسات إلي مجموعات وهي كالتالي:

أ. اهتمت هذه المجموعة بتحديد العوامل التي تؤثر علي رأي مراقب الحسابات لإصدار رأي متحفظ أم لا. وأهم ما توصلت إليه هذه المجموعة من نتائج: أن متغيرات السوق لها قوة توضيحية إضافية تنسب إلي المتغيرات المالية في التوقع ما إذا كان مراقبي الحسابات يعدلوا رأيهم في عملية المراجعة أم لا، وأن مراقبي الحسابات يعتمدوا بقوة علي حالة فشل شركة العميل في عملية إصدار رأي معدل.

ب. اهتمت هذه المجموعة بدراسة مدى ملاءمة التقرير المعدل لسوق المال، وأهم ما توصلت هذه المجموعة من نتائج، هو أن رأي مراقب الحسابات المتعلق بالاستمرار أصبح ايجابي ويرتبط باحتمالية انحراف أسعار الأسهم خلال سنتين من العرض العام المبدئي.

ج. اهتمت هذه المجموعة علي ما إذا كان تقرير مراقب الحسابات المعدلة يؤثر علي قرارات مستخدمي القوائم المالية، وأهم ما توصلت هذه المجموعة هو أن رأي مراقب الحسابات المعدل يعتبر ملائم في اتخاذ القرار الائتماني.

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

3. دراسة (Constantinides, 2002)، بعنوان: "Auditors Bankers and Insolvency Practitioners Going Concern Opinion Logit Model".

هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة على قرارات الرأي حول الاستمرارية من قبل المدققين الممارسين، ومدراء البنوك، والمفلسين للشركات التي عانت من الفشل، كما هدفت إلى دراسة تأثير العوامل الأخرى (السلوكية) التي تؤثر على قرار الرأي حول الاستمرارية.

أظهرت نتائج الدراسة أن مؤشرات الشك المالية هي التي تؤثر على قرارات المدققين، وأن مؤشرات الشك غير المالية ليست مهمة، كما أظهرت أن من الأحداث المهمة التي تؤدي إلى التحفظ في التقرير هي تعيين المصفي فلذلك يتحفظ المدققون في النهاية، والدعاوي القضائية، وعجز في سداد القرض، وهذه المتغيرات قد استعملت في نموذج الانحدار اللوجستي والذي يبين أن (95%) صنفت بشكل صحيح أن الشركة غير مستمرة، كما أظهرت الدراسة أنه لا يمكن معرفة فيما إذا كان قرار الرأي حول الاستمرارية صحيح.

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

4. دراسة (Arnold et. al., 2001)، بعنوان: "The Impact of Political Pressure on Novice Decision Makers: are Auditor s Qualified to Make Going concern Judgments".

هدفت الدراسة إلى فحص الضغوط السياسية والاجتماعية التي تحيط قرارات المدققين فيما إذا كانوا سيصدرون رأياً متحفظاً حول استمرارية الشركة أم لا، كما هدفت إلى مقارنة الاختلافات بين

عمليات اتخاذ القرار المستخدمة من قبل المدققين الخبراء في حكم الاستمرارية، وتلك المستخدمة من قبل مهني الإفلاس عند فحص الشركات التي تعاني من الفشل، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إجراء عدة جلسات مع الممارسين في عشرة مكاتب إفلاس رئيسية في (Melbourne and Sydney)، استخدمت الجلسات كحالة دراسية أتبعت مجموعة من المناقشات لمعرفة إدراك خبراء الإفلاس ونظرتهم حول اتخاذ القرار.

وأظهرت نتائج الدراسة أن التدريب أداة جيدة لفرق العمل يساعدهم في فهم عمليات صنع القرار والقدرة على التعامل مع العوامل التي تتعلق بالاستمرارية، وأظهر المدققون أن القرار حول الاستمرارية يعد مشكلة لا يمكن التغلب عليها بإنكار الطبيعة السياسية للقرار، وأن المدققون لا يحملون أية خبرة في صنع القرار حول الاستمرارية، وبالتالي نادراً ما يصدر تحفظ في الرأي حول الاستمرارية، وأن قيام المدقق بالإجراءات الإضافية لا تقابل النقص في الخبرة، وانخفاض مستوى الخبرة لدى المدققين يجعله باستمرار عرضه للضغوط السياسة، والاجتماعية من قبل العملاء في قبول الأدلة المخففة.

وأهم ما أوصت به الدراسة بأن يكون المدقق مستقل شكلياً وجوهرياً اتجاه إصدار الرأي الفني المحايد دون وجود ضغوط اجتماعية أو سياسية.

5. دراسة (Martin, 2000)، بعنوان: "Going concern Uncertainty Disclosures and Conditions: A Comparison of French, German, and U.S. Practices"

هدفت الدراسة إلى مقارنة نسب حدوث الإفصاح عن عدم تأكد استمرار والظروف المتعلقة بها عبر ثلاث دول هي: فرنسا، ألمانيا، والولايات المتحدة الأمريكية. وذلك انطلاقاً من الجهود لتوفيق معايير المحاسبة والمراجعة، والتأكيد علي مميزات القواعد المتشابه عبر الدول. فتوفيق المعايير الدولية، ومن ثم الممارسة علي المستوى الدولي يدعم ما هو مقصود بالقابلية للمقارنة بين القوائم المالية عبر الحدود، والتي ستسهل توسيع الأسواق المالية الدولية. وعلي الرغم من أن اتساق المعايير عبر البلدان لا يكون كافي بالضرورة، إلا إذا ضمن هذا الاتساق ثابت نتائج الإفصاح والتقارير المالية عبر البلدان. حيث موضوع الإفصاح عن عدم تأكد الاستمرار يعد مثال هام كحالة تبدو لوصف الاتساق العادل عبر الدول.

وبعد أن خلصت الدراسة من التحليل النظري أن معايير المراجعة عن عدم تأكد الاستمرار كانت متشابه بشكل جوهري عبر الثلاث دول.

ومن أهم النتائج أن الإفصاح الرسمي عن عدم تأكد الاستمرار تبدوا وأن تكون كبيرة بشكل مهم في الولايات المتحدة مقارنة بفرنسا وألمانيا. أن تحليل معدلات الإفصاح عن عامل عدم الاستمرار أيضاً وجد اختلاف كبير في الشركات الأمريكية مقارنة بالفرنسية والألمانية. وكذلك العوامل المتعلقة

بالمديونية كانت أكثر بشكل كبير للمنشآت الأمريكية، وهذا يتفق مع الاتجاه العام لقيام الشركات الأمريكية بالاحتفاظ بديون في هيكلها المالي. وأن الشركات الفرنسية كانت أقل إفصاح عن التغيرات الإدارية مقارنة بالأمريكية. وأن الشركات الألمانية كانت أكثر إفصاح عن التغيرات الإدارية مقارنة بالأمريكية. لكنها أقل عن التقرير عن عوامل الأعمال (علي سبيل المثال: توقف العمل، خسارة عملاء مهمين..). وأنه ينبغي علي مستخدمي التقارير المالية العناية أن يكونوا واعين ليس لتفسير حالات الإفصاح المتشابه عن عدم الاستمرار عبر دول الدراسة، على الرغم من أن الملاحظات لوصف عدم الاستمرار تكون متشابه. ووجود (غياب) إفصاحات عن عدم الاستمرار تبدوا وأن تكون معتمدة علي العوامل الخاصة بكل بلد.

وأهم ما أوصت به الدراسة إلى الاهتمام بالإفصاح من قبل المدقق عند عدم تأكد استمرارية الشركات في ظل ظروف معينة لخدمة مستخدمي القرارات.

6. دراسة (Rosman et. al., 1999)، بعنوان: "The effect of stage of Development and Financial health on Auditor Decision Behavior in the Going Concern task".

هدفت الدراسة أن دراسة وتقييم كافة الحالات المهمة التي تؤثر على الشركات الصناعية والتي تؤثر على سلوك المدققين في تقييم استمرارية الشركة، كما هدفت إلى فحص كيف يتكيف سلوك المدققين في اتخاذ القرارات في الحالات المختلفة المتعلقة باستمرارية الشركات الصناعية.

توصلت الدراسة إلى أن عوامل التخفيف المالي سيطرت أكثر من عوامل التخفيف غير المالي، وأن تصنيف المعلومات إلى مالية، وغير مالية مهم جدا لفهم الاختلاف في الحصول على المعلومات من قبل المدققين، كما توصلت أيضا إلى أن المدققين الذين يعملون بشكل دقيق يميلون لاستخدام إستراتيجيات مرنة في الحصول على المعلومات المالية، وأن الأداء الدقيق في تقييم الاستمرارية مرتبط بالحصول على معلومات أكثر من السيولة، ومعلومات غير مالية مبكراً.

وأهم ما أوصت به الدراسة بضرورة قيام مدقق الحسابات بالدقة عند تقييم استمرارية الشركات محل التدقيق بموجب المؤشرات التي وفرتها إدارات تلك الشركات.

7. دراسة (Chen and Church, 1996)، بعنوان: "Going Concern Opinions and Auditor Reporting".

هدفت الدراسة إلى معرفة الارتباط بين الآراء حول الاستمرارية، ورد فعل السوق حول الإفلاس بعد السيطرة على المتغيرات الأخرى وقام الباحثان بأخذ عينة من الشركات الأمريكية المفلسة من عام (1980–1988) بشرط توفر المعلومات المطلوبة.

وأهم النتائج أن رأي المدقق حول الاستمرارية يمكن الاستفادة منه لتوضيح رد فعل السوق حول الإفلاس بعد السيطرة على المتغيرات الأخرى، وأن رد فعل السوق يحدث قبل الإفلاس من خلال التغير في أسعار الأسهم، كما وأن أسعار الأسهم تنخفض بنسبة قليليه للشركات التي تسلمت آراء متحفظة حول الاستمرارية بالمقارنة مع الشركات التي تسلمت آراء غير متحفظة بخصوص الاستمرارية، كما أظهرت الدراسة أن الآراء حول الاستمرارية ربما تخفض من مفاجأة الإفلاس.

وأهم ما أوصت به الدراسة أنه يجب وجود علاقة ارتباطية بين رأي المدقق فيما يتعلق بالاستمرارية وواقع تقييم تلك الاستمرارية من قبل المدقق.

8. دراسة (Barbara et. al., 1995)، بعنوان: "Explaining Auditor's Going concern decision: Assessing management capability".

هدفت الدراسة إلى التحقق فيما إذا كانت المتغيرات غير المالية يمكن أن تساعد في توضيح قرار المدقق حول الاستمرارية، والتعرف على طبيعة عملية صنع قرار المدقق، وقام الباحثون بتصميم استبانه احتوت على مؤشرات الشك حول الاستمرارية، وتكونت من مؤشرات مالية وغير مالية.

وأهم نتائج الدراسة أنه لا يوجد هناك نسب مالية معينه للتمييز بين الشركات التي تسلمت تقريراً متحفظاً حول الاستمرارية، والتي لم تتسلم تقريراً متحفظاً، وأن النسب المالية الخاصة المستخدمة في تحديد استمرارية الشركة لا تزيد أهمية، أو دقة، وأن المتغيرات غير المالية ساعدت على التمييز بين الشركات التي تسلمت تقريرا حول الاستمرارية أو لم تتسلم.

وأهم ما أوصت به الدراسة إلى ضرورة أن يأخذ مدقق الحسابات بعين الاعتبار بالمؤشرات التشغيلية والتنظيمية والقانونية عند تقييم استمرارية الشركات.

1-9-3 التعقيب على الدراسات السابقة:

إن معظم الدراسات السابقة مثل (جمعة، سرحان، وموني والشويات والعمودي والذنيبات) ركزت على دور مدققي الحسابات القانونيين في تقييم استمرارية الشركات في ظل معايير التدقيق الدولي رقم (570) لدى الشركات المساهمة العامة في عدة دول من فلسطين والأردن واليمن.

وأما دراسات (جربوع، مطر، حمدان) حيث ركزت على بناء نماذج للتنبؤ بالفشل وأوضحت أن هذه النماذج يمكنها أن تساعد المدقق في توقيت فشل الشركة وقدرته على تقويم قدرة الشركة على الاستمرار.

حيث إن معظم الدراسات السابقة التي أجريت تطرقت إلى دور المدقق الخارجي في تطبيق معيار التدقيق الدولي الخاص بالاستمرارية على الشركات ومدى قدرتها على تفادي الفشل المالي.

وعليه فإن الدراسة الحالية التي يقدمها الباحث تأخذ بعين الاعتبار التزام مدققي الحسابات بتقييم معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص باستمرارية الشركات وذلك من خلال تقييم المؤشرات أو الأحداث أو الظروف المالية والتشغيلية والقانونية والتنظيمية وتقييم أدلة الإثبات للحكم على استمرارية الشركة وأثر ذلك على جودة المعلومات المحاسبية بما في ذلك خدمةً لمستخدمي القوائم المالية وسواء كانوا مساهمين أو حكومة أو بنوك أو عملاء أو دائنون، وكذلك خدمةً لمتخذي القرارات للوصول إلى قرارات رشيدة وصائبة.

الفصل الثاني

مهنة تدقيق الحسابات ومعيار استمرارية الشركات

مقدمة:

المبحث الأول: مهنة تدقيق الحسابات وتطورها

المبحث الثاني: تدقيق الحسابات من المنظور الدولي واتجاهاته نحو تقييم استمرارية الشركات

مقدمة:

إن مهنة تدقيق الحسابات من المهن التي تطورت بسرعة وأخذت مكانةً مهمةً بين المهن الأخرى، وذلك بالتوازي مع التطور الاقتصادي، ومع الحاجة الماسة لمهنة مستقلة تعمل على الربط بين مخرجات المعلومات المالية للشركات والمنشآت الاقتصادية، والمستخدمين لهذه المخرجات، ولابد عند الحديث عن تطور مهنة تدقيق الحسابات الحديث محلياً ودولياً.

ولقد ازداد الاهتمام بالمدقق والتدقيق من حيث التنظيم والكفاءة، نظراً لازدياد الاهتمام بالأقسام المحاسبية، والتي هي مصدر المعلومات الرئيسة ويعتبر التدقيق قسم مهم جداً من بين هذه الأقسام، ونظراً لتعقيدات العمليات التجارية في عالمنا الحاضر محلياً وعالمياً، وما استلزم فصل ملكية المشروع عن إدارته من اعتماد رأي المدقق الخارجي المحايد.

وتواجه مهنة التدقيق منذ بداية الألفية الثالثة العديد من التغيرات والأزمات، حيث أن الدول المتقدمة وخاصة أمريكا تعتبر المحرك والمصدر الرئيس لها، إلا أن الدول العربية تجد نفسها وفي وضع يحتم عليها ضرورة التلاؤم معها، فقد نتج عن الأزمة المالية سلسلة من الانهيارات والافلاسات للعديد من كبرى المؤسسات المالية (بنوك–شركات تأمين)، وقد تبع ذلك انهيار للعديد من الشركات العقارية، ولقد ألقت هذه الأزمة العالمية بظلالها حول مسئولية المدقق القانوني بشأن تطبيق وتقييم معيار الاستمرارية أثناء قيامة بعملية التدقيق (جمعة، 2010: 854).

إن معايير التدقيق الدولية تسعى إلى توفير مستوى معقول من الضوابط التي تضبط عملية التدقيق وتحدد نوع من الإطار الذي يعمل المدقق ضمنه.

ويتناول هذا الفصل مبحثان وهما:

المبحث الأول: مهنة تدقيق الحسابات وتطورها.

المبحث الثاني: معايير التدقيق الدولية.

المبحث الأول

مهنة تدقيق الحسابات

2-1-1 تمهيد

2-1-2 التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات دولياً ومحلياً

2-1-3 نشأة مهنة تدقيق الحسابات وتطورها في فلسطين

2-1-4 الصعوبات التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين

2-1-5 تعريف تدقيق الحسابات

2-1-6 أهداف تدقيق الحسابات

2-1-7 أهمية تدقيق الحسابات

2-1-8 الأنواع الرئيسة لتدقيق الحسابات

2-1-9 واجبات ومسؤوليات المدقق الخارجي

2-1-1 تمهيد:

إن مهنة تدقيق الحسابات من المهن التي تطورت بسرعة وأخذت مكانة مهمة بين المهن الأخرى، وذلك بالتوازي مع التطور الاقتصادي، ومع الحاجة الماسة لمهنة مستقلة تعمل على الربط بين مخرجات النظم المحاسبية للشركات والمنشآت الاقتصادية، والمستخدمين لهذه المخرجات، ويبين هذا الفصل التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات، وكذلك تطورها في فلسطين وأهم المعوقات التي واجهت هذا التطور، ومفهوم تدقيق الحسابات وتطوره بالتوازي مع التطور التاريخي للمهنة، ويتطرق إلى أهداف وأهمية مهنة تدقيق الحسابات، وأيضاً واجبات وحقوق المدقق الخارجي، والمسؤوليات التي تقع عليه وحدود هذه المسؤوليات.

2-1-2 التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات دولياً ومحلياً:

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة المعلومات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك المعلومات للواقع. وقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة. وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها (عبد الله، 2007: 17-18).

وتجدر الإشارة إلى أن مصطلح التدقيق بمعناه اللفظي Audit مشتق من الكلمة اللاتينية Audire ومعناها "يستمع" لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق، حيث يشير التاريخ إلى أن قدماء المصريين، والإغريق، والرومان كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكيد من صحتها، وكانت هذه العملية قاصرة على الحسابات المالية الحكومية حيث كانت تعقد جلسة استماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المدققين تقاريرهم، مع ملاحظة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية، وتحسنت عمليات التسجيل والتدقيق بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريقة المزدوجة التي اكتشفها العالم الايطالي لوكا باشيلو Luca Paciolo ونشرها في كتابه الذي ظهر في مدينة البندقية في القرن الخامس عشر عام 1494م (جمعة، 2009: 24).

ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في متخصصة بالتدقيق في فنيسيا بايطاليا عام 1581م حيث تأسست كلية Roxonati والتي تمنح شهادة خبير محاسبة. وقد أصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1669م شرطاً من شروط مزاولة مهنة التدقيق. ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة. وقد كان لبريطانيا فضل السبق في هذا التنظيم المهني، حيث أصبحت عملية تدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشئت "جمعية المحاسبين القانونيين" بأدنبرة عام

1854م بالرغم من أن المهنة نشأت هناك قبل ذلك بكثير عام 1773م. وقد جاء قانون الشركات عام 1862م ينص على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم. وقد دفع هذا القانون بمهنة التدقيق خطوات مهمة إلى الأمام حيث ساعد على الاهتمام بها وانتشارها بسب الحاجة التي نشأت من جرائه. ثم توالى بعد ذلك التنظيم في الدول المتقدمة من أواخر القرن التاسع عشر حتى القرن العشرين، حتى أصبح لا يخلو منها بلد في عالمنا الحاضر. وإن تطور المهنة في كل من البلدان آنفة الذكر راجع للسياسات المالية والضريبية فيها، وذلك لأن تطور السياسة المالية للدولة وأخذها بأسلوب فرض الضرائب على الدخل قد أظهر نوعاً جديداً من الرقابة هو الرقابة الضريبية، ومن أدواتها التدقيق الضريبي والذي خلق الحاجة إلى خدمات مدققي الحسابات. وكذلك فإن التوسع في ملكية الأسهم والسندات، وما استدعاه ذلك من إنشاء الأسواق المالية (البورصات)، أدى إلى اتساع استعمال خدمات التدقيق والمدققين، الذين يستطيعون إظهار تقييم نتيجة أعمال الشركات ومراكزها المالية بحياد واستقلال (عبد الله، 2007: 18-19).

2-1-3 نشأة مهنة تدقيق الحسابات وتطورها في فلسطين:

يمكن القول إن مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين والوطن العربي بصفة عامة، هي احدى المهن التي دخلت النشاط الاقتصادي من زمن قصير نسبياً، وقد زاد الاهتمام بهذه المهنة في العقود الثلاثة الأخير من القرن العشرين وذلك نتيجة لما شهدته البلاد العربية من تطورات اقتصادية واجتماعية متسارعة تمثلت بإنشاء الشركات المساهمة وما رافقها من انفصال للملكية عن الإدارة، وبالتالي ظهور الحاجة إلى وجود شخص مستقل ومحايد لطمأنة أصحاب الأموال من مالكين ومقرضين على سلامة أموالهم، وكذلك أسهمت التغيرات الاقتصادية في العالم العربي كتوسع الإنفاق العام والمشاريع المشتركة ودخول الشركات متعددة الجنسيات في اقتصاديات الوطن العربي إلى إحداث تغييرات في الفكر المحاسبي والتطبيقات المحاسبية السائدة (درغام ومطير، 2008: 49).

ويرجع تنظيم مهنة تدقيق الحسابات في قطاع غزة وفي فلسطين إلى قوانين شركات موروثة شرعت في حقبة تاريخية سابقة خلال فترة الانتداب البريطاني أو الحكم الأردني لضفة الغربية، وهذه القوانين التي تتمثل في قانون الشركات الأردني رقم (12) لعام 1964م والنافذ في الضفة الغربية، وقانون الشركات البريطاني (18) لعام 1929م النافذ في قطاع غزة. لم تنظم بشكل دقيق وشمولي مهنة تدقيق الحسابات بالرغم من أنه معمول بها حتى اللحظة، هذا بالإضافة إلى عدم وجود قانون فلسطيني يتعلق بتنظيم مزاولة مهنة تدقيق الحسابات قبل قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية، حيث كان يطبق قانون مزاولة مهنة التدقيق الحسابات الأردني رقم (10) لسنة 1961م، في حين يتم منح مزاولة مهنة تدقيق الحسابات في قطاع غزة من خلال مسجل الشركات

لدى وزارة العدل، وبعد قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية في سنة 1994م، تم إنشاء هيئة الرقابة العامة والتي تم نقل صلاحيات ديوان المحاسبة إليها، وهي هيئة عامة مستقلة ذات شخصية اعتبارية تتبع رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية، وتخضع لإشرافه المباشر، وتهدف إلى تحقيق الرقابة على المال العام وضمان استقلاله، كما تعمل على تطوير السياسات والإجراءات الإدارية وتحسين الأداء (أبو هين، 2005: 26-27).

وقد استمر العمل بهذا القانون حتى صدور قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم (9) لسنة 2004م، والذي طبق على أراضي السلطة الفلسطينية كافة، والساري المفعول حتى الآن. www.moj.gov.ps.

وبعد ظهور قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004م، وهذا القانون مطابق تماماً لقانون مهنة تدقيق الحسابات الأردني رقم (32) لسنة 1985م مع بعض الاختلافات الشكلية البسيطة http:muqtafi.birzeit.edu.

يتضح مما سبق أهمية وجود قانون شركات فلسطيني معاصر وموحد يحاكي واقع المستجدات الاقتصادية والاجتماعية السائدة في فلسطين ويراعي المتطلبات العالمية، ويحافظ على البناء الاقتصادي القائم وفي نفس الوقت يكون أكثراً تنظيماً لمهنة تدقيق الحسابات، بالإضافة إلى تطوير قانون مزاولة المهنة الحالي.

2-1-4 الصعوبات التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين:

حيث يمكن تلخيص أهم الصعوبات والمشكلات التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات وممارسيها في فلسطين في النقاط التالية (الباز، 2012: 163):

1. عدم وجود معايير مهنية فلسطينية:

بالنظر إلى الواقع الفلسطيني، نجد أنه لا توجد أية معايير مهنية فلسطينية تضبط عمل المحاسبين ومدققي الحسابات في فلسطين، فعلى صعيد مهنة المحاسبة لا توجد معايير محاسبية تلتزم بها الوحدات الاقتصادية وممارسو العمل المحاسبي عند إعداد البيانات المالية، حيث يلاحظ أن جزءاً من الوحدات الاقتصادية والممارسين للمهنة يسترشدون وبشكل طوعي بمعايير المحاسبة الدولية وبدرجات متفاوتة (كلاب،2007: 3).

والمتتبع لواقع عمل مكاتب التدقيق في فلسطين يجد أن هناك عدداً محدوداً منها ملتزم بتطبيق معايير التدقيق الدولية، خصوصاً المكاتب المحلية التي لها تمثيل دولي، أو المكاتب الدولية التي لها فروع في فلسطين.

2. الإخلال بقواعد آداب وسلوكيات المهنة:

هناك عدم التزام من المدققين بتطبيق قواعد وآداب السلوك المهني، ولذلك ضرورة وجود عقوبات مهنية تردع المدققين وتدعم الالتزام المهني لهم، على أن تكون العقوبات مؤثرة وصادرة عن المنظمات المهنية التي ينتمون إليها

3. ضعف برامج التأهيل والتدريب والتعليم المهني المستمر:

تلعب برامج التأهيل والتدريب والتعليم المهني المستمر دوراً مهماً في تطوير مهارات المدقق ومعلوماته لكي يحافظ على كفاءته المهنية وتطويرها، إذ لا يمكن تحقيق ذلك من خلال الاعتماد على الخبرات العملية وحدها، بل لابد من هذه البرامج لتطوير الخبرات المهنية والفنية للممارسين للمهنة.

4. مشكلات تتعلق بالجمعيات المهنية الفلسطينية:

الجمعيات المهنية لم تقم بدور فاعل في تثقيف المجتمع بطبيعة عملية التدقيق ودور المدقق وواجباته، كما لم تقم بالدور المناط بها في تنظيم وتطوير مهنة التدقيق، وكذلك قصور الدورات التدريبية التي تقوم بها الجمعيات المهنية لإطلاع المدققين على أحدث المستجدات المتعلقة بالمهنة، وهناك مشكلة تدني الاهتمام من قبل الحكومة بالمهنة وعدم إشراك الفئات الأكاديمية والمهنية في صياغة القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة وعدم مواكبة بعض أعضاء المهنة للمستجدات والتطورات في مهنة التدقيق (درغام، 2009: 283-284).

2-1-5 تعريف تدقيق الحسابات:

هناك أكثر من تعريف للتدقيق حيث تتراوح بين عرض لعملية التدقيق وإجراءاتها المختلفة والمراجعة المستندية والفحص، ومع التطور في الاقتصاد العالمي كان كذلك تطوراً في مفهوم التدقيق ليتلائم مع التطورات الاقتصادية، ولتوضيح مفهوم تدقيق الحسابات والتطور الحاصل لهذا المفهوم وضع الباحث بعض التعريفات منها:

وعرف التدقيق بأنه "جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفاً والتقرير عن ذلك. ويجب أداء المراجعة بواسطة شخص كفء ومستقل" Arens et. al, (2012: 4).

كما تم تعريفه بأنه "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة" (عبدالله، 2007: 13).

وعرفها جمعية المحاسبة الأمريكية (Boynton, et, al., 2006: 6) التدقيق على أنه عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقييمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التطابق بيت تلك الحقائق والمعايير المحددة، وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق، والذي يمكن تفسير التدقيق الخارجي من خلاله بعملية منتظمة أي أن الفحص الذي يقوم به المدقق يعتمد على التخطيط المسبق والمتمثل في برنامج التدقيق المعد مقدماً، كما تمثل أدلة الإثبات الأداة الأساسية الدالة على الأحداث الاقتصادية لتقييمها بصورة موضوعية، ويمثل الحكم المهني للمدقق دوراً أساسياً في إجراء التطابق وتحديد ما هي الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية.

وتعليقاً على التعاريف السابقة يرى الباحث بأن التدقيق يتضمن النقاط التالية:

1. تدقيق الحسابات عملية منتظمة، ويعني ذلك أن التدقيق الذي يقوم به المدقق يعتمد على التخطيط المسبق والمتمثل في برنامج التدقيق المعد قبل البدء بعملية التدقيق.
2. تمثل أدلة الإثبات الأساسية الدالة لعملية التدقيق على لتقييمها بصورة موضوعية
3. يعد تقرير المدقق جوهر عملية التدقيق لأنه الرسالة بين المدقق ومستخدمي لمعلومات من حيث النتائج التي يظهرها الرأي الفني المحايد.

2-1-6 أهداف تدقيق الحسابات:

كان ينظر إلى التدقيق على أنه الوسيلة التي يمكن بواسطتها اكتشاف الأخطاء أو الغش أو التزوير في دفاتر وسجلات المشروع وتغيرت هذه النظرة إلا أنها بقيت قاصرة على التحقق فقط من الدقة الحسابية للدفاتر والحسابات ومطابقة بيانات قوائم نتيجة الأعمال مع بيانات الدفاتر والسجلات المحاسبية دون إبداء الرأي في دلالة تلك البيانات ومدى الاعتماد عليها حيث أن اكتشاف الأخطاء أو الغش نتيجة طبيعية لقيام المدقق بوظيفته، وتطورت إلى إبداء رأي فني محايد في مضمون القوائم المالية ومدى دلالة تلك القوائم عن حقيقة المركز المالي للمشروع ونتيجة أعماله من ربح وخسارة، ويستند مدقق الحسابات في إبداء رأيه الفني في القوائم المالية على مجموعة الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي يجب أن يراعيها المشروع عند تسجيل العمليات المالية في الدفاتر والمستندات وتبويب تلك العمليات بشكل يمكن المشروع من إعداد القوائم المالية على أساس موضوعي يبين حقيقة نتيجة أعمال المشروع خلال فترة زمنية محددة وكذلك حقيقة مركزه المالي في نهاية تلك الفترة (الرماحي، 2009أ: 19).

وبعد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر تطورت الشركات واتسعت أعمالها وزادت الحاجة إلى رؤوس الأموال مما أدى إلى نشوء الشركات المساهمة. هذا التطور أدى إلى زيادة الحاجة إلى شخص يقوم بعملية التحقق من حسن أداء الإدارة للأموال التي تقوم باستثمارها في تلك الشركات،

والذي يتم عن طريق مدقق الحسابات والذي يجب أن يكون شخص مهني محايد يقدم تقريره باستقلال وحياد.

حيث مرت أهداف التدقيق بالمراحل التالية (المطارنة، 2006: 17):

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

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

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

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

د. تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع.

هـ. تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق على العميل أو الشركات محل التدقيق.

2-1-7 أهمية تدقيق الحسابات:

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات، كما نجد بأن إدارة المشروع تعتمد اعتماداً كلياً على البيانات المحاسبية في وضع الخطط، ومراقبة الأداء.

المستثمرون يعتمدون على القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات حتى تحقق لهم أكبر عائد ممكن (نظمي والعزب، 2012: 15).

كما ترجع أهمية تدقيق الحسابات إلى مستخدمي البيانات المالية أو المستفيدين منها، ولذلك كلما كبر حجم الشركة جغرافياً (محلياً- دولياً- عالمياً)، وزاد أعداد مستخدمي البيانات المحاسبية كلما أضحت مهنة تدقيق الحسابات أكثر صعوبة نظراً لاستخدام هذه البيانات في اتخاذ القرارات أو القرارات الاقتصادية (جمعة، 2009: 36).

ويعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في الشركة وخارجها ولا يعتبر غاية بحد ذاتها. حيث إن القيام بعملية التدقيق يجب أن تخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للشركة ومن هذه الأطراف (المطارنة، 2006: 19):

1. إدارة الشركة: يعتبر التدقيق مهماً لإدارة المشروع حيث إن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حافزاً للقيام بهذه المهام، كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار الأمثل لهذه الشركة.
2. المؤسسات المالية والتجارية والصناعية: يعتبر التدقيق ذا أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع حيث إن تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدققة، بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل.
3. الجهات الحكومية: تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط، فرض الضرائب، منح القروض والدعم لبعض النشاطات، بالإضافة إلى الاتحادات والنقابات تعتمد على القوائم المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين الشركة وأي طرف آخر.

2-1-8 الأنواع الرئيسة لتدقيق الحسابات:

هناك من يقسم التدقيق إلى ثلاثة أقسام رئيسة، تشمل التدقيق المالي وتدقيق الالتزام (الإذعان) والتدقيق التشغيلي وهي كالتالي:

أولاً: تدقيق القوائم المالية:

تعتبر أقدم الخدمات التصديقية وأوسعها انتشاراً. وتسمى بالخدمة المهنية التقليدية باعتبارها الخدمة المهنية الأم، التي انطلقت منها الخدمات التصديقية المتقدمة. حيث يقوم المدقق بعمل مستوى مرتفع من التأكيد بشأن مدى صدق مزاعم الإدارة الموجهة للطرف الثالث (مستخدمي القوائم المالية)، ومع ذلك تقدم مستوى مرتفعاً، وليس مطلقاً، من التأكيد بشأن مزاعم الإدارة ويأخذ هذا التأكيد صورة إيجابية في تقرير المدقق. لأن المدقق يؤكد على صدق مزاعم العميل، كما تعكسها القوائم المالية، ومن ثم رضاؤه بشأن مستوى التأكيد المقدم، بناءً على ما قام به من إجراءات واختبارات، ونتائج هذه الإجراءات والاختبارات (علي، 2001: 29).

وتدقيق القوائم المالية هو التدقيق الخارجي الذي يكون هدفه الخروج برأي فني محايد عن مدى عدالة البيانات المالية، وحقيقة تمثيلها للمركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية وفقاً للمبادئ المحاسبية. وهذا الرأي يكون بمثابة تأكيد معقول (وليس مطلق) عن مدى خلو البيانات المالية من الانحرافات المادية. ويقوم المدقق بالتأكد من مدى مسايرة البيانات المالية لمعايير المحاسبة الدولية، وفي النهاية يقدم تقريره إلى المساهمين في الشركات المساهمة العامة والتوصية بالأسهم والمساهمة الخاصة وإلى من قام بتعيينه في الشركات والمشاريع الأخرى (الذنيبات، 2010: 27).

ثانياً: تدقيق الالتزام أو الإذعان:

يتمثل الهدف من تدقيق الالتزام في تحديد ما إذا كان العميل قد التزم بإجراءات وقواعد محددة موضوعة من قبل سلطة ما أعلى. ويشمل تدقيق الالتزام في شركة خاصة تحديد ما إذا كان العاملين في إدارة المحاسبة يتبعون الإجراءات الموضوعة من قبل المراقب (المدير المالي) بالشركة أم لا، وفي الواقع، يحكم عمل كل منظمة خاصة وكل منظمة غير هادفة للربح مجموعة من السياسات الموضوعة سلفاً والاتفاقيات التعاقدية والمتطلبات القانونية التي تتطلب القيام بتدقيق الالتزام. حيث يتم التقرير عن نتائج تدقيق الالتزام إلى شخص محدد في الشركة التي يتم تدقيقها بدلاً من التقرير إلى مجموعة من المستخدمين. وتعد الإدارة هي محل الاهتمام هذا التدقيق والمعنية بالتعرف على مدى الالتزام بالإجراءات والقواعد التنظيمية الموضوعة سلفاً. وبالتالي فإن جزء كبير من هذا النوع يتم بواسطة مدققين يعملون فعلاً في الوحدات محل التدقيق. وتوجد استثناءات، فعندما ترغب المنظمة في تحديد ما إذا كان الأفراد أو المنظمات المنوط بها إتباع متطلبات محددة يقومون بذلك فعلاً، يقوم المدقق الذي تعينه المنظمة بالتحقق من مدى الالتزام بهذه المتطلبات (Arens et. al., 2012: 14).

ثالثاً: التدقيق التشغيلي:

يتضمن التدقيق التشغيلي الفحص والتقييم المنهجي المنظم لأعمال الشركة التي يتم أدائها بهدف تحسين كفاءة وفعالية الشركة وتحقيق الأهداف المعلنة للبرامج والأعمال، ولا شك أن استخدام الموارد بكفاءة يشير إلى تحقيق أعلى إنتاج أو أداء ممكن في حدود قدر معين من التكاليف، فالقدرة على زيادة الإنتاج أو الأداء دون تكاليف إضافية يفيد أنه يمكن استخدام الموارد بكفاءة أفضل، واستخدم في الماضي هذا التدقيق لتحديد مجموعة الأنشطة المختلفة التي تتضمن تقييم أداء الإدارة أو تخطيط الإدارة ونظم الرقابة على الجودة بالإضافة إلى تقييم الأنشطة والأقسام التشغيلية (لطفي، 2005: 161).

هذا النوع من التدقيق يتضمن الحصول على أدلة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للشركة وتقييمها من أجل الحكم على كفاءة وفعالية هذه الأنشطة مقارنة مع الأهداف المحددة، ثم تقديم التوصيات التي يراها المدقق ضرورية، ويطلق على هذا النوع أحياناً التدقيق الإداري أو تدقيق الأداء. ويعتبر عملية منتظمة للحصول على أدلة تتعلق بكفاءة وفاعلية الأنشطة التشغيلية الخاصة بشركة معينة وتقييم هذه الأدلة بالنسبة للأهداف المحددة. ويمكن تعريف التدقيق التشغيلي بشكل أخر بأنه: "بحث منظم عن طرق تحسين الكفاءة والفعالية والاقتصادية في كل عمليات الشركة، لذلك فهو يختص بفحص طرق تشغيل واستخدام التسهيلات البشرية والمادية والفنية للشركة للتحقق من مدى كفاءة التشغيل وفعالية سياسات الشركة"، حيث يتناول ثلاثة جوانب أساسية بالنسبة لأداء الشركة وهي الاقتصادية والكفاءة والفعالية: أما الاقتصادية فتعني إنجاز الأعمال بأقل التكاليف الممكنة، وهي تتعلق بالشروط والبنود التي تحصل الشركة من خلالها على الموارد اللازمة لها (بشرية ومادية)، وذلك بالحصول على الموارد بالجودة والكمية المناسبة وبأقل تكلفة. أما الكفاءة تعبر عن العلاقة بين المدخلات والمخرجات، أي تحقيق الأهداف بأقل تكلفة، وهذا يعني تعظيم المخرجات باستخدام نفس القدر من الموارد المحددة، أو تقليل المدخلات لتحقيق القدر المحدد من المخرجات. أما الفاعلية فتعني تحقيق الأهداف المرسومة للبرامج أو الأنشطة أو تحقيق التأثير المطلوب (الذنيبات، 2010: 28-30).

2-1-9 واجبات ومسؤوليات المدقق الخارجي:

يتحمل المدقق مسئوليات متعددة اتجاه فئات مختلفة نتيجة ممارسة عملية التدقيق، وذلك بسبب تعدد الفئات التي يمكن أن تعتمد على البيانات المالية المدققة، وبسبب طبيعة تقرير مدقق الحسابات الذي يضفي المصداقية على هذه البيانات. وبالتالي فإن المدقق قد يتعرض للمساءلات التالية:

1. المسائلة التأديبية إذا قام بمخالفة الآداب والتعليمات التي تصدرها الجهة التي تنظم مزاولة مهنة التدقيق.

2. المسئولية المدنية التي تنشأ في حالة إهمال المدقق أو تقصيره في أداء واجباته مما يؤدي إلى إلحاق الضرر بالعميل أو الغير حسن النية، حيث تنشأ مسئولية المدقق إذا قصر ببذل العناية المهنية الكافية باعتباره وكيلاً بأجر عن مجموع المساهمين.
3. المسئولية الجنائية التي يتعرض لها المدقق إذا نتج عن عمله إضرار بالمجتمع بشكل عام.

وتعتبر مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والخطأ من الأمور التي هي موضع جدل مستمر، حيث إن الفئات المختلفة التي تعتمد على تقرير المدقق لها توقعات متباينة، تختلف عما هو مطلوب من المدقق حسب القوانين والأنظمة والمعايير. ولكن بشكل عام فإن مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش تقتصر على التخطيط وتنفيذ عملية التدقيق بشكل مناسب من أجل الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية خالية من الانحرافات المادية. والتأكيد المعقول لا يعني أن المدقق يكون ضامناً لدقة القوائم المالية، ولكنه يمارس مهاراته وحكمه المهني من أجل التوصل إلى درجة من التأكيد لطمأنة مستخدمي البيانات المالية. وما ينطبق على الغش فإنه ينطبق على مسؤولية المدقق عن اكتشاف المخالفات القانونية (الذنيبات، 2010: 102).

ومسؤوليات المدققين لا تزال تشغل تفكير واهتمام المهنة والمدققين نتيجة لما يجلبه تعرض المدقق لهذه المسؤولية من خسائر للمدققين ومن تراجع في سمعة المهنة والمدققين.

المبحث الثاني

تدقيق الحسابات من المنظور الدولي واتجاهاته نحو تقييم استمرارية الشركات

2-2-1 تمهيد

2-2-2 أهمية معايير التدقيق الدولية

2-2-3 المنظمات المهنية الدولية في مجال تدقيق الحسابات

2-2-4 معايير التدقيق الأمريكية

2-2-5 مجموعات معايير التدقيق الدولية

2-2-6 الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي المستقل

2-2-7 معيار التدقيق الدولي رقم (570) تقييم استمرارية الشركات

2-2-8 واجبات المدقق بشأن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار

2-2-9 مقومات الاستمرارية

2-2-10 استخدام التحليل المالي في التنبؤ بالفشل المالي

2-2-1 تمهيد:

معايير التدقيق هي مستويات للأداء المهني وضعت من قبل الجهات المنظمة للمهنة تهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط التي تضبط عملية التدقيق وتحدد نوع من الإطار الذي يعمل المدقق ضمنه. ويعتمد على المعايير في الحكم على أداء مدقق الحسابات ونوعية العمل المنجز. وبالتالي فهي توفر مستوى معين من الثقة بعمل المدقق، حيث أن علم الجمهور بأن عملية التدقيق منضبطة بأحكام وقواعد متعارف عليها يزيد من ثقة الجمهور بأهمية التدقيق وأن عملية التدقيق ليست ارتجالية. ولكن لابد من الأخذ بعين الاعتبار أن المعايير هي إطار عام ولا يجب أن تحد من إبداع المدقق وممارسته للحكم المهني بدرجة معقولة. وقد قامت الجهات المنظمة للمهنة في بعض البلدان بإصدار المعايير التي أصبحت متعارف عليها ومقبولة قبولاً عاماً، وقام كثير من البلدان بتبني تلك المعايير. وأخيراً أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعايير الدولية للتدقيق والتي تم تبنيها من قبل معظم الدول والبلدان الأعضاء في ذلك الاتحاد. وفي نفس الوقت لا تزال تعتبر معايير التدقيق الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين من المراجع الأساسية في مجال التدقيق، وخاصة أن المعايير الدولية جاءت على شكل توليفة من المعايير الأمريكية والانجليزية.

2-2-2 أهمية معايير التدقيق الدولية:

إن أي عمل مهني لا بد له من معايير تشكل إطار عام يضبط عمل المهنيين ويوجه الإجراءات التي يقومون بها. وكذا الأمر في مجال التدقيق فإن المعايير تساعد في تنظيم عملية التدقيق بحيث تصبح إجراءات التدقيق قابلة للتوقع سواء من قبل المدققين أو من قبل مستخدمي تقارير المدققين، وبالتالي تضييق الفجوة في أداء المدققين. وفي نفس الوقت فإن وجود المعايير يساعد على تحسين أداء المدققين والارتقاء به، والحكم على هذا الأداء أيضاً، حيث أن المعايير تشكل مستويات أداء يمكن الاحتكام إليها سواء في عمليات الرقابة على الجودة أو في المحاكم. ولا بد من الإشارة إلى إن معايير التدقيق قابلة للتطبيق على كافة المعلومات المالية بغض النظر عن حجم العميل وطبيعة نشاط المؤسسة أو نوع الصناعة التي يعمل فيها، وهي قابلة للتطبيق على المؤسسات الربحية وغير الربحية. وأن إصدار المعايير قد يساعد في تلبية بعض توقعات المجتمع عن دور المدقق ومسؤولياته، حيث إن توقعات المجتمع ورغباته فيما يتعلق بدور المدقق ومسؤولياته في تزايد (الذنيبات، 2010: 52).

2-2-3 المنظمات المهنية الدولية في مجال تدقيق الحسابات:

هناك العديد من المنظمات الدولية في مجال تدقيق الحسابات وأهمها:

أ. الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC):

الاتحاد الدولي للمحاسبين هو المنظمة العالمية لمهنة المحاسبة وقد تأسس عام 1977م، ومهمته هي خدمة المصلحة العامة وتعزيز مهنة المحاسبة على نطاق عالمي، والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية، وذلك بتحقيق ورفع مستوى الالتزام بمعايير مهنية عالية وزيادة التوافق الدولي لهذه المعايير، والتعبير عن المواضيع ذات المصلحة العامة حيث تكون الخبرة المهنية أكثر الأمور صلة بذلك، ويسعى الاتحاد الدولي للمحاسبين كذلك إلى تعزيز التزام المحاسبين المهنيين بهذه القيم المنصوص عليها في قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين.

من أهم الأنشطة الرئيسة التي يقوم بها الاتحاد الدولي للمحاسبين هي (IFAC, 2010: 4-6):

1. خدمة المصلحة العامة.
2. المساهمة في كفاءة الاقتصاد العالمي.
3. العضوية.
4. مبادرات هيئات وضع المعايير.

وينفذ برنامج عمل الاتحاد من قبل اللجان وأهمها ما يلي (القاضي وحمدان، 2008: 110):

1. لجنة التعليم: وتضع معايير التعليم والتدريب التأهيلي اللازم لمزاولة التدقيق بالإضافة إلى التعليم المهني المستمر لأعضاء المهنة على أن تخضع بيانات اللجنة لموافقة مجلس معايير التدقيق.
2. لجنة السلوك المهني: وتضع معايير آداب السلوك المهني وتعزيز قيمتها وقبولها من قبل المنظمات الأعضاء بموافقة مجلس الاتحاد.
3. لجنة المحاسبة المالية والإدارية: وتعمل على تطوير المحاسبة المالية والإدارية عبر إيجاد البيئة التي تزيد مستوى كفاءة المحاسبين الإداريين في المجتمع بصورة عامة ولها أن تصدر البيانات اللازمة مباشرة نيابة عن مجلس الاتحاد.
4. لجنة القطاع العام: وتضع المعايير والبرامج الهادفة لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام وقدرته المحاسبية بما في ذلك:

- وضع معايير المحاسبة والتدقيق وتعزيز قبولها الطوعي.
- وضع البرامج لتشجيع البحث والتعليم.
- تشجيع وتسهيل تبادل المعلومات بين المنظمات الأعضاء والجهات الأخرى المهتمة.

ب. اللجنة الدولية لممارسة مهنة التدقيق (IAPC):

تعتبر لجنة دائمة تابعة لمجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (مجلس يدير عمل الاتحاد) وتم تأسيسها بغرض تطوير وإصدار المعايير والإرشادات الدولية لمهنة تدقيق الحسابات والخدمات ذات العلاقة نيابة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين، وتعتقد اللجنة بأن إصدار هذه المعايير والإرشادات سوف يساعد على تحسين درجة تماثل ممارسات التدقيق والخدمات المرتبطة بها من خلال العالم، وهناك إجراءات عمل لها تقوم بها وهي كالتالي (مطير، 2008: 42):

1. تقوم اللجنة باختيار مواضيع لدراستها بشكل مفصل من قبل لجنة فرعية تشكل لهذا الغرض، وتقوم اللجنة بتخويل اللجنة الفرعية المسئولية الأولية لتهيئة إعداد مسودة الإعلان وبيانات التدقيق، وبعدها تقوم اللجنة الفرعية بدراسة لخلفية المعلومات وذلك عن المشروعات والتوصيات أو الدراسات أو المعايير الصادرة عن الهيئات الأعضاء أو المنظمات الإقليمية أو الهيئات الأخرى، ونتيجة لهذه الدراسة يتم إعداد مسودة أولية لدراستها من قبل اللجنة، وفي حالة قبولها يتم توزيع المسودة الأولية للتعقيب عليها من قبل الهيئات الأعضاء في الاتحاد والمنظمات الدولية ذات العلاقة والتي لها مصلحة بمعايير التدقيق، حيث يتم إعطاء وقت مناسب لكل مسودة أولية لدراستها من قبل الأشخاص أو المنظمات التي تم إرسالها إليهم للتعقيب.
2. تدرس التعقيبات والمقترحات المستلمة من قبل اللجنة ويتم إدخال التعديلات على المسودة، وفي حالة المصادقة على المسودة المعدلة يتم إصدارها بشكل نهائي كمعيار دولي للتدقيق أو كإرشادات دولية لمهنة التدقيق، وتصبح نافذة المفعول من التاريخ المحدد فيها.
3. تصدر معايير التدقيق الدولية بالغة الانجليزية.

ويتم تعيين أعضاء لجنة IAPC من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولاً يختارها مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC. وقد تضم اللجان الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة التدقيق الدولية ممثلين من غير الدول الممثلة في اللجنة وذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، ويتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط (القاضي وحمدان، 2008: 111).

2-2-4 معايير التدقيق الأمريكية:

- معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً:

المعايير هي قوانين وأنظمة وإجراءات موضوعة من قبل الدولة أو الجمعيات المهنية أو هيئة مخولة لقياس نوعية العمل المنجز من قبل المدقق. إن وجود هذه المعايير لأجل الحفاظ على قياس موحد (معياري) لعمل المدقق المستقل والمحايد لأن هذه المقياس يوفر لمهنة التدقيق الثقة

والمصداقية من قبل الجمهور، وبالتالي الثقة بالبيانات المالية، هذه المعايير تعتبر مستويات الحد الأدنى للقيام بها من قبل المدققين القانونيين لأجل الإيفاء بالتزاماتهم (التميمي، 2006: 30).

حيث من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة متطورة وجوب وجود معايير أو مستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة، يعملون في ضوئها، ويسيرون على هديها في كافة مراحل العمل. ولمهنة تدقيق الحسابات معايير متعارف عليها في معظم بلدان العالم المتقدم محاسبياً، وهذه المعايير هي المرشد للقضاء وللمحاكم وللممارسين للمهنة وللدارسين أو المدرسين لهذا العلم. ولقد أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بواسطة مجلس معايير التدقيق (ASB) قائمة بمعايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)، حيث تم تبويبها في ثلاث مجموعات وهي (عبدالله، 2007: 55):

المجموعة الأولى: المعايير الشخصية (العامة):

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين. وتوصف هذه المعايير بأنها (عامة) لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة، وتعتبر (شخصية) لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المدقق الخارجي (الصبان وإبراهيم، 2012: 53). وتتكون المعايير الشخصية (العامة) إلى ثلاث معايير هي:

المعيار الأول: التأهيل العلمي والعملي للمدقق:

يتطلب هذا المعيار أن يكون لدى المدقق القدر الكافي من المؤهلات العلمية والخبرات العملية في مجال المحاسبة والتدقيق، بحيث يكون قادراً على القيام بالمسؤوليات الموكلة إليه، حيث أن كل من يعرض خدماته للغير، يجب عليه أن يكون كفؤاً وقادراً على الوفاء بالتزاماته (الذنيبات، 2010: 53).

المعيار الثاني: استقلالية المدقق:

تنبع أهمية هذا المعيار إلى مدى الثقة ودرجة الاعتماد على رأي المدقق الخارجي، ويتحددان بمدى استقلال وحياد المدقق في إبداء ذلك الرأي. فالأطراف ذات المصالح ومستخدمي القوائم المالية غالباً ما تكون مصالحهم متعارضة إلى حد كبير، ومن ثم فهي تحتاج إلى رأي فني محايد عن الأحوال المالية للمشروع، ومن ثم يلجأ المدقق الخارجي باستمرار إلى تدعيم ذلك الاستقلال حتى لا يفقد مركزه أمام تلك الأطراف ذات المصلحة. ولذلك يتعين على المدقق أن يبتعد عن تلك المواقف التي قد تثير الشكوك في درجة الحياد أو الاستقلال الواجب توافرها، ومن ثم التأثير على درجة الثقة ومدى الاعتماد على الرأي الذي يصدره (الصبان وإبراهيم، 2012: 63-64).

المعيار الثالث: بذل العناية المهنية الملائمة والالتزام بقواعد السلوك المهني:

يجب على مدقق الحسابات الخارجي المستقل أن يبدل العناية المهنية المطلوبة منه بطريقة كافية وملائمة عند قيامه بفحص وانتقاد أنظمة الرقابة الداخلية والدفاتر والسجلات والقوائم المالية المعروضة عليه من إدارة المشروع موضوع التدقيق، كما يجب عليه أن يتحقق من أن جميع بنود قائمة الدخل والمركز المالي معروضة بطريق عادلة وصادقة. وأن العناية المهنية الملائمة تتطلب من مدقق الحسابات الخارجي القيام بالتخطيط السليم لعملية التدقيق والإشراف التام على المساعدين، وهذا يوجب على المدقق ضرورة تنفيذ عملية التدقيق وفقاً لخطة ملائمة، كما يتطلب التخصيص السليم للموظفين العاملين داخل المكتب على الأعمال المختلفة وتحقيق الإشراف على المساعدين ومتابعة تقدمهم في أداء المهام الموكولة إليهم. وكما أن بذل العناية المهنية تتطلب منه دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية كأساس لتحديد مدى الاختبارات والفحوص التي سيكون مجالاً لتطبيق إجراءات التدقيق، وأن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة الحصول على الأدلة في عملية التدقيق، وإنما يحدد أيضاً درجة العمق المطلوبة في فحص تلك الأدلة، ويوضح أيضاً الوقت الملائم للقيام بإجراءات التدقيق، والإجراءات التي يجب التركيز عيها بدرجة أكبر من غيرها (جربوع، 2003: 46).

المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني:

وترتبط هذه المعايير بخطوات تنفيذ عملية التدقيق، والإجراءات الفنية، كما تبرز لنا هذه المعايير أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم تحديد حجم الاختبارات (جمعة، 2009: 55). وتشمل هذه المعايير على ثلاث معايير هي:

المعيار الرابع: التخطيط والإشراف:

يتعين على المدقق أن يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية التدقيق، من حيث توزيع الوقت المتاح لعملية التدقيق على الاختبارات المطلوبة، وكذلك تخصيص المساعدين على الأعمال المختلفة، مع ضرورة تحقيق الإشراف المناسب على هؤلاء المساعدين للتأكد من تنفيذ الخطة الموضوعة بطريقة كاملة ووفقاً لمستوى الأداء المتفق عليه، ويطلق مزاولي المهنة على هذه الخطة لفظ "برنامج التدقيق". فبرنامج التدقيق خطة مكتوبة لتنفيذ إجراءات التدقيق. ويتضمن عادة الدفاتر والسجلات الواجب فحصها، والوقت المحدد لذلك، مع مراعاة أن يتصف هذا البرنامج بالمرونة وبحيث يكون واضحاً. وأن الهدف الأساسي من التدقيق هو القيام بفحص سليم وليس مجرد استكمال برنامج التدقيق وتنفيذه بالكامل (الصبان وإبراهيم، 2012: 78).

المعيار الخامس: دراسة وفهم نشاط الشركة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية ذات الصلة بالبيانات المالية:

يجب التوصل إلى فهم كافٍ للرقابة الداخلية لتخطيط التدقيق وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات التي يجب القيام بها. ويمكن للمدقق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن الشركة بالتالي تحديد توسيع إجراءات التدقيق أو اختصار إجراءات التدقيق أو الاعتماد على أعمال المدققين الداخليين (جمعة، 2005: 27).

المعيار السادس: أدلة وقرائن الإثبات:

هنا يجب التوصل إلى عناصر إثبات جديرة بالثقة عن طريق المعاينة والملاحظة والتحريات والمصادقات وغيرها. ويمكن تقسيم هذه الأدلة والقرائن بوجع عام إلى فئتين: داخلية وخارجية. ومن الأمثلة على النوع الأول كل ما هو موجود داخل المشروع مثل دفاتر الحسابات والشيكات وغيرها. أما الأدلة والقرائن الخارجية فتشمل المصادقات من العملاء والموردين، ونتائج الاطلاع أو الملاحظة والاستفسارات التي تجرى خارج المشروع تحت التدقيق وتستخدم المعلومات التي تستخلص من هذه المصادر في تأييد البيانات الداخلية وتعزيزها. ويمضي المدقق معظم وقته في الحصول على بيانات محاسبية (أدلة وقرائن) يستطيع أن يبني رأيه عليها. ويجب عليه تقييم تلك الأدلة والبيانات على أساس من خبرته وتقديره المهني، وهنا يجب الفحص بقصد الحكم على صحة تلك البيانات المؤيدة للعمليات المسجلة في الدفاتر أو لأرصدة الحسابات. ويجب أن تكون القرائن والأدلة التي يقوم المدقق بجمعها ملائمة أولاً، وكافية ثانياً، والقرائن الملائمة هي تلك التي تكون مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بموضوع التدقيق وأن الوسيلة المستعملة في جمع تلك الأدلة مناسبة أيضاً، أما عن كفاية الأدلة والبيانات فذلك عائد لتقدير المدقق وحكمه الشخصي (عبدالله، 2007: 59).

المجموعة الثالثة: معايير التقرير (تقرير المدقق):

يعتبر تقرير مدقق الحسابات المنتج النهائي المادي الذي يتم من خلاله توصيل نتائج عملية التدقيق إلى مستخدمي القوائم المالية، حيث أن تقرير مدقق الحسابات يلعب دوراً أساسياً في اتخاذ مستخدمي القوائم المالية للقرارات. لذلك تم تقسيم معايير إعداد تقرير مدقق الحسابات إلى أربعة معايير من المفترض أن تحكم مدقق الحسابات عند إعداده لتقريره. وتعتمد هذه المعايير على فرض أن العرض الصادق والعادل للقوائم المالية إنما يعني ضمنياً استخدام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. كما يتجسد في مفهوم العرض الصادق والعادل مفاهيم أخرى كالإفصاح المناسب والتزامات التدقيق، ويعني الإفصاح المناسب صدق وأمانة القوائم المالية في تصوير حقيقية الموارد المالية للشركة فضلاً عن التزاماتها في لحظة زمنية معينة، والتغييرات في هذه الموارد وتلك الالتزامات

خلال فترة زمنية، أما التزامات التدقيق فتعني أمانة وإخلاص أو العناية المهنية الواجبة في تحمل مسؤولية الحكم على الإفصاح المناسب للبيانات المالية (المطارنة، 2006: 44).

المعيار السابع: إعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتجدر الإشارة إلى أنه في ظل الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية IAS عند التدقيق يتم استبدال هذه المبادئ بالمعايير إي يذكر تقرير المدقق IAS بدلاً من GAAP وذلك في فقرة الرأي، وأصبحت الـ GAAP تأكيد على الثبات وتكتب في فقرة النطاق، كما تجدر الإشارة أيضاً إلى أن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB قد أصدر حتى الآن العديد من المعايير الدولية للمحاسبة، والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS (جمعة، 2009: 56-57).

المعيار الثامن: الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

وهذا يعني تطبيق المبادئ واستمراريتها من سنة لأخرى وأثناء السنة نفسها. وهنا يجب على المدقق أن يذكر في تقريره ثبات استعمال المبادئ أو واقعة استبدال مبدأ متعارف عليه بمبدأ أخر متعارف عليه كلما ترتبت على هذا الاستبدال آثار جوهرية في الحسابات المعنية ومثل هذا التحفظ في التقرير ضروري لكي يعلم من يطلع على الحسابات بأن تغييراً طرأ على المبادئ المحاسبية المستعملة، ولأن عدم الإفصاح عن حدوث التغيير قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة من جانب الذين يعتمدون في قراراتهم على تلك البيانات المحاسبية المدققة (عبدالله، 2007: 60).

المعيار التاسع: الإفصاح الكافي:

ينص هذا المعيار على أن يتحقق المدقق من أن الإفصاح في القوائم المالية كافي وملائم، ولا يقوم المدقق بالإشارة إلى ذلك في تقريره إلى في حالة كون الإفصاح غير كافٍ بدرجة معقولة، حيث أنه يجب أن يشير المدقق في هذه الحالة في تقريره. ولا يقصد بالإفصاح الكافي فقط نوع المعلومات في القوائم المالية وإنما يتضمن كذلك أسلوب عرض هذه المعلومات وتبويبها وتصنيفها في القوائم المالية، كذلك المصطلحات المستخدمة للتعبير عن العناصر الموجودة في القوائم المالية. وكما هو معروف أن مسؤولية إعداد القوائم المالية تقع على عاتق العميل ومسؤولية المدقق هو معرفة مدى كفاية الإفصاح أو عدم كفايته، ففي حالة توصية المدقق إجراء تعديل في القوائم المالية المقدمة له، فإن القرار النهائي حول عملية التعديل هو قرار العميل وليس قرار المدقق، ولو أن المدقق وجد أن الإفصاح غير كافٍ ولم يستجب العميل لإجراء التعديلات المطلوبة فإنه لا يستطيع إلزام العميل بإجراء هذه التعديلات، هنا يستطيع المدقق التحكم في محتوى تقريره من خلال الرأي الذي سوف يقدمه في تقريره (المطارنة، 2006: 47-48).

المعيار العاشر: التعبير عن رأي المدقق:

يجب أن يحتوي التقرير على تعبير المدقق عن رأيه في القوائم المالية ككل أو على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي. وعندما لا يمكن التعبير عن الرأي في القوائم المالية المرفقة بالتقرير يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع إشارة إلى طبيعة عمل المدقق وإلى درجة مسؤوليته، وبناء على ذلك المعيار يمكن تقسيم رأي المدقق إلى الأنواع التالية (جمعة، 2009: 57):

1. الرأي المعياري هو رأي نظيف بدون ملاحظات.
2. الرأي غير المعياري ويشمل:

أ. رأي نظيف مع فقرة توضيحية.

ب. رأي متحفظ.

ج. الامتناع عن إبداء الرأي.

د. رأي معاكس / مخالف.

2-2-5 مجموعات معايير التدقيق الدولية:

إن الاتحاد الدولي للمحاسبين قام بصياغة وإصدار المعايير من أجل المساعدة في توفير نوع من الانسجام والتطابق بين خدمات التدقيق والخدمات ذات العلاقة في أنحاء العالم المختلفة. وقد قام هذا الاتحاد بإصدار المعايير الدولية والتي تم تبنيها من قبل معظم الدول والبلدان الأعضاء في ذلك الاتحاد. وقد ألزم الاتحاد الدولي الدول الأعضاء في الاتحاد بالانصياع لهذه المعايير وخاصةً في الأمور المادية ما لم يتم الالتزام بهذه المعايير ما أمكن ذلك من أجل ضمان قدر مناسب من الانسجام في عملية إعداد البيانات المالية وعملية تدقيقها. وإذا كانت هناك ظروف استثنائية تستدعي الخروج على هذه المعايير فإنه على المدقق أن يبين ذلك بوضوح. وفيما يلي بيان لهذه المعايير (الذنيبات، 2010: 58-62):

المجموعة الأولى: قضايا تمهيدية (100-199):

وتبين هذه المجموعة من المعايير المفاهيم الأساسية الخاصة بمعايير التدقيق الدولية والتي تشير إليها المعايير باستمرار من خلال تفصيل المعايير. بمعنى آخر تبين هذه المجموعة التعاريف الأساسية، وكذلك تبين هذه المجموعة أمور عامة تتعلق بشرعية المعايير ومدى أولويتها وأهميتها وأهدافها.

المجموعة الثانية: المبادئ العامة والمسؤوليات (200–299):

وتحتوي مجموعة من المعايير التي تبين الهدف من التدقيق والمبادئ العامة التي تحكم عملية التدقيق وشروط اتفاقيات التدقيق والأسس التي تحكم جودة عملية التدقيق وبيان لمتطلبات توثيق عملية التدقيق ومسؤوليات المدقق الخاصة بالغش والمخالفات القانونية وموقف المدقق من ذلك.

المجموعة الثالثة: (300–499) تقييم المخاطر والاستجابة لها:

وتتعلق هذه المجموعة بتخطيط عملية تدقيق البيانات المالية وبيان لكيفية وأهمية فهم شركة العميل وبيئتها وتقييم مخاطر التحريفات المادية وتعريف بالمادية في التدقيق من ناحية كمية ونوعية وعلاقتها بأدلة ومخاطر التدقيق والإجراءات التي يقوم بها المدقق استجابة لهذه المخاطر. وكذلك تبين هذه المجموعة الاعتبارات المتعلقة بتدقيق الشركات التي يستعين بمؤسسات الخدمات.

المجموعة الرابعة: أدلة التدقيق (500–599):

وتشمل هذه المجموعة المعايير التي تبين أدلة التدقيق من حيث ماهيتها وخصائصها وأنواعها والإجراءات التي يقوم بها المدقق للحصول على هذه الأدلة مع بيان للاعتبارات الخاصة بتدقيق الأرصدة الافتتاحية والمصادقات الخارجية والإجراءات التحليلية والعينات وتدقيق التقديرات المحاسبية والأطراف ذات العلاقة والأحداث اللاحقة ومتطلبات تقيم استمرارية شركة العميل وما يحصل عليه المدقق من تمثيلات الإدارة.

المجموعة الخامسة: استعمال عمل الآخرين (600–699):

وتتعلق هذه المجموعة بالمعايير التي تحكم تعامل المدقق مع المدققين الآخرين والمدقق الداخلي والخبراء من حيث مدى التهاون بينهم ومتطلبات الاستعانة بهم.

المجموعة السادسة: نتائج التدقيق والتقرير (700–799):

تبين هذه المجموعة المعايير الخاصة بتقارير مدقق الحسابات من حيث أنواع التقارير، وذلك ببيان مكونات التقرير المعياري النظيف وشروط إصداره ومكنوناته ومن ثم بيان أنواع التقارير الأخرى مثل التقرير النظيف مع فقرة تفسيرية والمتحفظ والمخالف وتقرير الامتناع، بالإضافة إلى بيان التقارير التي تتعلق بالبيانات المالية المقارنة والتقرير عن المعلومات الأخرى الموجودة مع البيانات المالية المدققة.

المجموعة السابعة: مواضيع خاصة، وتضم معياراً واحداً وهو تقرير مدقق الحسابات عن مهام تدقيقية ذات أغراض خاصة (800–899). ويبن هذا المعيار متطلبات إعطاء المدقق تقرير في حالة تكليفه بمهام خاصة مثل تدقيق بيانات مالية معدة على أسس محاسبية أخرى غير المقبولة قبولاً عاماً مثل الأساس النقدي أو القيام بتدقيق بعض الاتفاقيات والتعاقدات أو ملخصات البيانات المالية. وفي جميع هذه الحالات يجب أن تكون شروط الاتفاقية واضحة في رسالة الارتباط سواءً كانت رسالة ارتباط خاصة بهذه المهام أم نفس رسالة الارتباط الخاصة بعملية التدقيق. أما تقرير

المدقق في هذه الحالات فهو يتكون من نفس الأركان الشكلية لتقريره عن البيانات المالية، إلا أنه يتم إجراء بعض التغييرات التي تناسب طبيعة التكليف وشرح طبيعة المهمة والإجراءات التي يقوم بها المدقق.

المجموعة الثامنة: تفسيرات معايير التدقيق الدولية (1000-1100).

المجموعة التاسعة: المعايير الدولية الخاصة بمهمة الاطلاع (2000-2699).

المجموعة العاشرة: المعايير الخاصة بمهام التأكيد الأخرى، وهي تشمل معايير مهام تأكيد غير الاطلاع وتدقيق البيانات المالية ومعايير فحص المعلومات المالية المتوقعة (3000-3699).

المجموعة الحادية عشر: المعايير الدولية الخاصة بالخدمات ذات العلاقة، وهي التكليف لإنجاز إجراءات متفق عليها متعلقة بالبيانات المالية، والتكليف لتحضير البيانات المالية (4000-4699).

2-2-6 الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي المستقل:

حيث أن الخدمات التي يقدمها مدقق الحسابات إما خدمات يقوم بتقديم تقرير حولها يبين رأيه حول عدالة البيانات المالية المحضرة والمقدمة من قبل طرف آخر أو عدم عدالتها، ومن هذه الخدمات: (التميمي، 2006: 25-26)

- فحص البيانات المالية: ويتمثل بتدقيق البيانات المالية، لأجل إعطاء الرأي حول عدالتها وهذه النوع من التدقيق يشمل الحصول على الأدلة والقرائن حول البيانات المالية التاريخية والتي تحتوي على إقرارات الإدارة.
- الإطلاع: ويشمل الاستفسارات من إدارة الشركة والتحاليل للبيانات المالية.
- الإجراءات المتفق عليها: وهي خدمة يتفق عليها العميل المدقق، ومثال على ذلك القيام بتدقيق حساب الأرباح والخسائر فقط وتقيم تقرير حوله.

يمكن تقسيم الخدمات التي يقدمها مدقق الحسابات إلى خدمات تأكيدية وخدمات غير تأكيدية. أما الخدمات التأكيدية فهي خدمات مهنية مستقلة تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات لغايات اتخاذ القرارات، وعندما يقوم المدقق بهذه الخدمات يجب أن يتمتع بالاستقلالية وبذل العناية المنهية المعقولة وممارسة الحكم المهني بشكل معقول (الذنيبات، 2010: 38) وهي كالتالي:

أولاً: خدمات التصديق:

خدمات التصديق هي خدمات تأكيدية يقوم من خلالها مدقق الحسابات بإصدار تقرير عن مدى مصداقية التأكيدات المقدمة من جهة معينة إلى جهة أو جهات أخرى، وتشمل هذه الخدمات:

1. تدقيق البيانات المالية.
2. تدقيق الرقابة الداخلية التي تتعلق بالبيانات المالية.
3. الاطلاع أو المراجعة.

4. خدمات تصديق أخرى، وهي خدمات ذات علاقة بتدقيق البيانات المالية، مثل تدقيق بعض مكونات البيانات المالية وتدقيق شروط الاتفاقيات وغيرها.
5. خدمات التصديق التي تتعلق بتكنولوجيا المعلومات، وتشمل خدمات التصديق الخاصة بالشبكة العنكبوتية (الانترنت) وخدمات التصديق الخاصة بالنظم الالكترونية. حيث يتم التعاقد مع المحاسب القانوني للحصول على تأكيد معقول بأن موقع الشركة على الشبكة العنكبوتية يحقق بعض المبادئ الأساسية لتحسين الثقة بأنشطة التجارة الالكترونية. فإذا تبين للمحاسب القانوني أن الموقع يحقق هذه المبادئ فإنه يتم وضع خادم الكتروني خاص على ذلك الموقع للدلالة على مصداقيته.

ثانياً: الخدمات التأكيدية الأخرى: وهي خدمات التأكيد فيما عدا الاطلاع وتدقيق البيانات المالية وكذلك فحص البيانات المالية المستقبلية.

2-2-7 معيار التدقيق الدولي رقم (570) "تقييم استمرارية الشركات":

تمثل الفروض والمبادئ قمة البناء العلمي لأي حقل من حقول المعرفة. فالفروض تمثل المسلمات الفكرية التي يعتمد عليها العلم، وبناءً عليها يتم التوصل إلى المبادئ العلمية. أما المبادئ العلمية فهي بدورها أحكام عامة تعتمد للاختيار فيما بين بدائل التطبيق العملي، أي أنها تمثل المرجع الذي نحتكم إليه لحسم أي خلاف قد ينشأ بين مزاولي المهنة.

يعتبر فرض الاستمرارية من الفروض القليلة التي بنيت عليها نظرية المحاسبة، وربما يعتبر الأهم لعلم المحاسبة والتدقيق، وأن أي تطور لمهنتي المحاسبة والتدقيق لا يتعارض مع وجود فرض الاستمرارية كأساس لهما، وإنما يعزز وجود فرض الاستمرارية بالتطور الحاصل لمهنتي المحاسبة والتدقيق.

يرتبط فرض استمرار الشركة ارتباطاً وثيقاً بفرض وجود شخصية اعتبارية مستقلة لتلك الشركة وغير مرتبطة بالحياة الطبيعية لمالكيها. طبقاً لهذا الفرض تعتبر الشركة وحدة محاسبية مستقلة ومستمرة. أي أن الوحدة المحاسبية في مجموعها مستمرة بمزاولة نشاطها التشغيلي المعتاد، وأنه ليس هناك نية في الوقت الحاضر أو المستقبل المنظور لتصفية الشركة أو تقليص نشاطها بشكل ملحوظ. وبناءً على ذلك يتم اختيار التقييم وإعداد القوائم المالية بافتراض أن الشركة ستستمر في المستقبل في أداء نشاطها كالمعتاد.

يمثل فرض الاستمرارية التوقع الطبيعي من الوحدة المحاسبية، فهو يعكس توقعات كافة الأطراف المهتمة بأمور الشركة، باعتبار أن احتمال التصفية أو التوقف عن مزاولة النشاط تمثل حالة استثنائية. من ناحية ثانية، فإن فرض الاستمرارية يتفق من الاعتبارات القانونية التي تعمل في ظلها الوحدات الاقتصادية الكبيرة. فظهور الشركات المساهمة يؤيد فرض الاستمرارية نظراً لما

تتصف به هذه الشركات من شخصية اعتبارية مستمرة ونمو وتوسع مستمر في حجم أعمالها (حنان، 2009: 144).

- تعريف فرض الاستمرارية:

بموجب افتراض الشركة المستمرة، ينظر إلى الشركة على أنها مستمرة في الأعمال إلى المدى المنظور. ويتم إعداد البيانات المالية للأغراض العامة على أساس الشركة المستمرة، ما لم تنوي الإدارة تصفية الشركة أو إيقاف العمليات أو لم يكن لديها بديل واقعي غير القيام بذلك. ويمكن أن يتم أو لا يتم إعداد البيانات المالية للأغراض الخاصة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية الذي يتعلق به أساس الشركة المستمرة (مثلاً، أن يكون أساس الشركة المستمرة غير ذا علاقة ببعض البيانات المالية التي تم إعدادها على أساس الضريبة في بعض نطاقات الاختصاص). وعندما يكون من الملائم استخدام افتراض الشركة المستمرة، يتم تسجيل الأصول والالتزامات على أساس أن الشركة ستكون قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها في سياق الأعمال الطبيعي (IFAC, 2010: 559).

وفرض الاستمرارية في المحاسبة يعني أن الشركة سوف تستمر في عملياتها، ولن تخرج من الصناعة، أو يتم تصفيتها وحتى يتم ذلك يجب أن تكون قادرة على زيادة مواردها بشكل كافي، ولفترة زمنية غير محدودة تمكنها من تحقيق خططها، والوفاء بالتزاماتها ونمو أنشطتها بدون خسائر، وهو أحد المفاهيم الأساسية التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية.

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

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

وكذلك إن استمرارية الشركة تعني توقع قدرة الشركة على الاستمرار في المستقبل القريب، وعموماً فإن المستقبل القريب يعني فترة لا تتجاوز عاماً مالياً واحداً بعد الفترة المنتهية، والتي يفترض فيها إعداد القوائم المالية في غياب المعلومات التي تشير إلى عكس ذلك، وبالتالي تسجيل

الأصول والخصوم على أساس قدرة الشركة على تحصيل قيمة الأصول وسداد الالتزامات التي عليها من النشاط العادي، وإذا كانت هذه الفرضية لا مبرر لها، فإن الشركة ربما لا تستطيع تحصيل قيمة الأصول كما هي بالمبالغ المسجلة، وربما يوجد تغييرات في مبالغ وتواريخ استحقاق الالتزامات، وتبعاً لذلك فإن مبالغ وتبويب الأصول في القوائم المالية ربما تحتاج إلى تعديل " (جمعة، 2001: 9).

تعد الشركة مستمرة وأنها سوف تبقى في الوجود حتى تستنفذ الموارد والموجودات التي امتلكتها، وأن نشاطها يعد مستمراً ولا علاقة له بالعمر الطبيعي للملاك. ويقوم هذا الفرض على أن استمرارية المشروع هي الوضع الطبيعي، وأن احتمال التصفية أو التوقف عن مزاولة النشاط يمثل حالة استثنائية. كما يستند إلى أن موجودات الشركة وبخاصة المعمرة منها يتم تجديدها وإعادة إعمارها باستمرار، لذا فإنه يصبح من المعقول افتراض أن الشركة ستبقى في الوجود إلى أمد غير منظور. وهذا الفرض على صلة بفرض الوحدة المحاسبية، وهو يكرس مبدأ الفصل بين الشخصية المعنوية للشركة وشخصية المالك أو الملاك. كما يلعب هذا الفرض دوراً مهماً ي إعداد القوائم المالية الختامية، إذ أنه بناءً على استمرارية الشركة فإن ميزانيتها تعد في نهاية كل فترة مالية، وذلك ما لم يظهر قرينة أو شك في عدم صحة أو ملائمة هذا الفرض أو بعدم القدرة على الاستمرار، فحينذاك تخضع الشركة لإجراءات تصفيتها وعدم استمراريتها، وفي حال ظهور أية مؤشرات تثير مثل هذا الشك، فإنه يتوجب على المدقق إجراء الاختبارات الكفيلة بالتحقق من طبيعة المشكلة التي تثير هذا الشك، وإذا ما توصل إلى قناعة بعدم قدرة الشركة على الاستمرار، فعليه حينئذ اتخاذ الرأي المناسب في تقريره الذي يعبر عن رأيه في البيانات المالية (مطر والسويطي، 2008: 49-50).

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

يجب أن يكون هناك تقييم لقدرة الشركة على الاستمرارية من خلال توضيح أن أطر إعداد التقارير المالية تحتوي بعض على مطلب صريح للإدارة لعمل تقييم محدد لقدرة الشركة على الاستمرارية، وعلى معايير تتعلق بالمسائل التي سيتم دراستها والإفصاحات التي سيتم عملها فيما يخص الشركة المستمرة. ويمكن أيضا تحديد المتطلبات التفصيلية المتعلقة بمسؤولية الإدارة عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار ذو إفصاحات البيانات المالية ذات العلاقة في القانون أو النظام، وقد لا يوجد في أطر إعداد التقارير المالية الأخرى متطلب صريح يقتضي من الإدارة عمل تقييم محدد لقدرة الشركة على الاستمرارية. لكن، وبما أن افتراض الشركة المستمرة يعتبر مبدأ أساسياً في إعداد البيانات المالية، وتزداد درجة الشك المرافقة لناتج حدث أو ظرف بشكل جوهري كلما كان وقت حدوث الحدث أو الظرف أو الناتج أبعد في المستقبل. ولهذا السبب، تحدد معظم أطر إعداد التقارير المالية التي تقتضي تقييم إدارة صريح الفترة التي يتعين على الإدارة فيها أخذ كافة

المعلومات المتوفرة بالحسبان، وكذلك حجم ومدى تعقيد الشركة وطبيعة وظروف أعمالها ودرجة التي يؤثر فيها تأثرها بالعوامل الخارجية على التقدير المتعلق بناتج الأحداث أو الظروف (IFAC, 2010: 551-552).

- إجراءات المدقق لتقييم المخاطر والنشاطات ذات العلاقة:

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

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

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

- تقدير تقييم الإدارة لاستمرارية الشركة:

عند قيام المدقق بتقييم استمرارية الشركة لا بد أن يقدر ما يلي (جمعة، 2012: 169) :

1. ينبغي أن يقدر المدقق تقييم الإدارة لقدرة الشركة على الاستمرارية.
2. عند تقدير تقييم الإدارة لقدرة الشركة على الاستمرارية، فعلى المدقق أن يغطي نفس الفترة التي استخدمتها الإدارة لعمل تقييمها كما هو مطلوب وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق أو وفقاً للقانون أو النظام إن كان يحدد فترة أطول. وإذا كان تقييم الإدارة لقدرة الشركة على الاستمرارية يغطي فترة أقل من اثني عشر شهراً من تاريخ البيانات المالية كما هو محدد في معيار الدقيق الدولي الأحداث اللاحقة. فعلى المدقق أن يطلب من الإدارة تمديد فترة تقييمها إلى اثني عشرة شهراً على الأقل من ذلك التاريخ.
3. عند تقدير تقييم الإدارة، يأخذ المدقق بعين الاعتبار ما إذا كان تقييم الإدارة يشمل كافة المعلومات ذات العلاقة التي يدرك المدقق أنها نتيجة للتدقيق.

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

- إجراءات التدقيق الإضافية عند تحديد الأحداث أو الظروف:

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

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

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

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

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

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

- استخدام افتراض استمرارية الشركة بشكل ملائم مع وجود شكوك جوهرية:

1. إذا استنتج المدقق أن استخدام فرض استمرارية الشركة ملائم في مختلف الظروف مع وجود شكوك جوهرية، ينبغي أن يحدد المدقق ما إذا كانت البيانات المالية:

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

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

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

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

ب. لفت الانتباه إلى الملاحظة في البيانات المالية.

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

- **مؤشرات تقييم استمرارية الشركة محل التدقيق:**

فيما يلي مؤشرات أو أحداث أو ظروف يمكنها، منفردة أو مجتمعة، أن تلقي بتوقعات سلبية على افتراض استمرارية الشركة. وهذه المؤشرات ليست شاملة ولا يشير وجود بند أو أكثر دائماً إلى وجود شكوك جوهرية (IFAC, 2010: 556-558):

المؤشرات المالية، وتتمثل في:

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

المؤشرات التشغيلية، وتتمثل في:

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

المؤشرات القانونية والتنظيمية، وتتمثل في:

- عدم الالتزام مع متطلبات رأس المال أو المتطلبات القانونية الأخرى.
- تعليق الإجراءات القانونية أو التنظيمية الأخرى ضد الشركة والتي، إذا نجحت، ستؤدي إلى مطالب من المرجح أن لا تكون الشركة قادرة على الوفاء بها.
- التغيرات في القانون أو النظام أو سياسة الحكومة المتوقع أن تؤثر سلباً على الشركة.
- الكوارث غير المؤمنة أو المؤمنة بأقل مما تستحق عند حدوثها.

2-2-8 مسؤوليات وواجبات المدقق اتجاه تقييم الاستمرارية:

تتلخص مسؤولية المدقق في الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حول مدى ملائمة استخدام الإدارة لافتراض الشركة المستمرة في إعداد البيانات المالية واستنتاج ما إذا كان هناك شك جوهري حول قدرة الشركة على الاستمرارية. وتوجد هذه المسؤولية حتى لو لم يشمل إطار إعداد التقارير المالية على متطلب صريح لقيام الإدارة بعمل تقييم محدد لقدرة الشركة على الاستمرارية.

وتتمثل واجبات المدقق في أن المدقق يجب أن يناقش الإدارة ويأخذ بعين الاعتبار خططها بالنسبة لتصرفاتها المستقبلية، على سبيل المثال خطط تصفية الأصول، الاقتراض أو إعادة هيكلة الديون، تخفيض أو تأخير النفقات أو زيادة رأس المال، وعموماً إن اهتمام المدقق بمثل هذه الخطط يقل بمرور الوقت وزيادة الأحداث المتوقعة، حيث إن التركيز عادة يكون للخطط الموضوعة والتي لها تأثير هام على الملاءة المالية للوحدة في المستقبل القريب، لذلك يجب على المدقق أن يحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة تفيد إمكانية أو احتمال تنفيذ هذه الخطط ونتيجة هذه الخطط سوف يتحسن الوضع المالي، هذا ويجب على المدقق عادة دراسة الإقرارات المكتوبة من الإدارة بالنسبة لهذه الخطط.

ويجب على المدقق عندما ينشأ الشك بخصوص ملائمة فرض الاستمرار وأن يجمع أدلة تدقيق كافية ومناسبة لإزالة هذا الشك، ويقتنع المدقق بذلك من خلال قدرة الشركة على استمرار التشغيل بالنسبة للمستقبل القريب.

ويجب على المدقق عند تحليل التدفق النقدي، والربح والتوقعات ذات العلاقة الأخرى أن يأخذ في الاعتبار الاعتماد على نظام الوحدة في تكوين مثل هذه المعلومات، كما يجب عليه أيضاً أن يأخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت الفروض الأساسية مناسبة للتوقعات الظاهرة في ظل الظروف، بالإضافة إلى ما تقدم يجب على المدقق مقارنة البيانات المتوقعة لأحدث فترة سابقة مع النتائج التاريخية، والبيانات المتوقعة للفترة الجارية مع النتائج الفعلية حتى تاريخه (جربوع، 2001: 90).

2-2-9 مقومات الاستمرارية:

أولاً: أدلة الإثبات:

وقد عرفها (IFAS, 2010: 560) بأنها جميع ما يحصل عليه مدقق الحسابات معلومات مثل المستندات والتقارير ونتائج الاستفسارات والتقديرات والاستنتاجات، حيث يجب أن تكون أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يخرج استنتاجات معقولة، لتكن الأساس الذي يبني عليها رأيه المهني.

وتشمل المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي ترتكز عليها البيانات المالية والمعلومات الأخرى، ولا يتوقع من المدققين تناول جميع المعلومات التي قد تكون موجودة، كما تشمل أدلى الإثبات التي هي تراكمية بطبيعتها ما يلي (جمعة، 2012أ: 314):

- أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها من إجراءات التدقيق التي تم أداؤها أثناء سير عملية التدقيق.
- أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها من مصادر أخرى: مثل عمليات التدقيق السابقة وإجراءات الرقابة المهنية للشركة من أجل قبول واستمرار العميل.
- السجلات المحاسبية (سجلات القيود الأولية والسجلات المدعمة): مثل الشيكات وسجلات التحويل الالكتروني للأموال والفواتير والعقود ودفتر الأستاذ العام ودفتر الأستاذ المساعد والقيود اليومية والتسويات الأخرى للبيانات المالية التي لم تعكس في القيود اليومية الرسمية.
- السجلات مثل استمارات العمل وأوراق العمل وأوراق العمل المفصلة التي تدعم مخصصات التكلفة والحسابات والمطابقات والافصاحات.

وقد أوضح (المطارنة، 2006: 177) أن أدلة الإثبات يجب أن تتصف بصفتين:

1. **الكفاية:** أن تكون الأدلة التي يحصل عليها مدقق الحسابات بالقدر الكافي والضروري لدعم رأيه الفني عن عدالة القوائم المالية المقدمة. وتعتبر قياس لكمية أدلة الإثبات وتعتمد على التقدير الشخصي للمدقق وفقاً لظروف الشركة التي يقوم بتدقيق أعمالها.
2. **الملائمة:** يقصد بملائمة أدلة الإثبات قياس نوعية أدلة الإثبات ومدى صلتها بتوكيد خاص وموثوقيتها. نجد أنه يجب أن ينظر إلى ملائمة الدليل من حيث علاقته بهدف التدقيق لتكوين الرأي الفني حول عدالة القوائم المالية وإعداد التقارير.

- العوامل المؤثرة في كمية أدلة الإثبات:

يحرص المدقق أن يكون ملزم لقواعد التدقيق المقبولة أن يقوم بجمع أكبر قدر ممكن من الأدلة يستند عليها التدقيق ويعتمد عليها لتبرير وتدعيم رأيه الفني في تقريره. غير أن هناك عوامل

واعتبارات معينة تضطره إلى تطبيق أو توسيع نطاق كمية الأدلة التي يقوم بجمعها وإلى اختيار أو ترك أنواع معينة من الأدلة وأهمها ما يلي (نظمي والعزب، 2012: 99-101):

1. مدى كفاية أو شمول الأدلة لتحقيق أهداف فحص المدقق، فقد يكون دليل واحد يحقق الهدف فيكتفي به، وإذا قصر الدليل فيجب على المدقق البحث عن أدلة أخرى لتعزيزه.
2. مدى ملائمة الأدلة لطبيعة العنصر محل الفحص، حيث أن التحقق من بعض العناصر يتطلب الحصول على نوع معين من الأدلة قد لا يصلح لتعزيز الرأي في تحقيق عناصر أخرى.
3. الأهمية النسبية للعنصر الذي يقوم المدقق بفحصه، والتي تنصب على كبر أو صغر قيمة العنصر أو البند ولكنها تعني العلاقة النسبية بين قيمة العنصر وقيم العناصر الأخرى التي تتضمنها القوائم المالية فلا يبدي المدقق رأيه مستقلاً عن كل عنصر من عناصر القوائم المالية بل يبدي رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة.
4. درجة الخطر التي يتعرض لها العنصر موضوع الفحص، وتختلف العناصر في درجة تعرضها لوقوع أخطاء أو تلاعب، فكلما كان عنصر الفحص عرضه للاختلاس والتلاعب كلما زاد المدقق من جمع أكبر كمية من الأدلة مثل النقدية.
5. تكلفة الحصول على الدليل، حيث أن جمع الأدلة يستنفذ الكثير من الجهد والوقت والمال، وهذا يعني أن لا يكون تكلفة الحصول على العينة أكبر من المنفعة المرجوة.
6. درجة كفاية أنظمة الرقابة الداخلية، فكلما كانت أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة سليمة كلما انعكس على كمية الأدلة ومقدار الاختبارات، فيقلل المدقق من كمية الأدلة في حالة وجود نظام متين خالي من نقاط الضعف، ويوسع نطاق فحصه وحجم العينة وكمية الاختبارات ويزيد من جمع كمية الأدلة لتدعمه وتعزز موقعه في إبداء الرأي في حال وجود نظام رقابة ضعيف.

- أنواع أدلة الإثبات:

بين معيار التدقيق الدولي أن المدقق يمكن أن يستخدم أنواع من الأدلة وفيما يلي هذه الأنواع:

1. الجرد الفعلي:

يعتبر الجرد الفعلي من أدلة الإثبات القوية، ويتم عن طريق الحصر الكمي للعناصر على الطبيعة، وخاصة العناصر التي يمكن حصرها وفرزها وقياسها، ومن خلاله يتم التحقق الفعلي لعناصر الأصول، ومن ثم التأكد من صحة وسلامة الأرصدة التي تظهر في الدفاتر والسجلات

والقوائم المالية، مثل عناصر الأصول الخاصة بالمخزون، والنقدية في الخزينة، والأوراق التجارية والاستثمارات في الأوراق المالية، والجرد الفعلي كدليل إثبات لا يكفي لوحده، حيث أنه يتناسب مع جرد الموجودات الملموسة فقط، كما أنه في حالة وجود الأصل ليس دليلاً كافياً على ملكيته للشركة محل التدقيق، وهذا يتطلب الاستناد إلى دليل إثبات إضافي يساعد في تحقيق وجود الأصل وملكيته وصحة تقويمه، لذلك يعتمد مدقق الحسابات بجانب عملية الجرد على تدقيق حسابات المستندية، والدفاتر والسجلات المحاسبية، ومطابقة الأرصدة الدفترية مع نتيجة الجرد الفعلي، باعتبار أن الجرد الفعلي وتدقيق الدفاتر والسجلات عمليتان تكملان بعضهما البعض، أما عن مسئولية مدقق الحسابات عن عملية الجرد الفعلي، فانه يوجد شبه اتفاق بين الهيئات المهنية للتدقيق على أن عملية القيام بالجرد الفعلي ليس من اختصاص مدقق الحسابات الخارجي ويعتبر هذا من اختصاص إدارة الشركة، وتنحصر مسئولية مدقق الحسابات في إجراء بعض الاختبارات المطمئنة على صحة الجرد، وأن يراجع برنامج الجرد والإجراءات التي تمت، وعليه التأكد من طرق تقييم المخزون بأنواعه، ولا حرج في الاستعانة ببعض الخبراء لجرد بعض الموجودات، إذ ليس من المفروض أن يكون مدقق الحسابات خبيراً في تقييم كافة أنواع الموجودات، ويجب أن يتضمن تقريره الفني الإشارة إلى نتائج الجرد والى أي تغيير قد يطرأ على أسس كل من الجرد والتقييم لما للمخزون من أهمية على نتيجة نشاط الشركة (الوقاد وودیان، 2010: 119-120).

2. المصادقات:

إن المصادقات هي إجابات مكتوبة أو شفهية يحصل عليها المدقق من أطراف خارجية حيث يتم المصدقة على أرصدة معينة أو بيان الأرصدة الموجودة لدى الطرف الأخر أو الاستفسار عن معلومات أخرى. وغالباً ما تكون المصادقة مكتوبة، حيث يقوم العميل بكتابتها على أوراقه الخاصة بناء على طلب المدقق وترسل تحت إشراف المدقق حيث يطلب العميل من الطرف الأخر إعادة الجواب إلى المدقق مباشرة. وتقسم المصادقات بشكل رئيس إلى قسمين (الذنيبات، 2010: 206-209):

أ. **المصادقات الايجابية:** وفي هذا النوع يطلب من الطرف الأخر بيان الرصيد لديه أو المصادقة على الرصيد المكتوب في الرسالة المرسلة وإعادة الجواب إلى المدقق في حالة المطابقة أو عد المطابقة، ويفضل استخدام هذا النوع من المصادقات عندما يكون نظام الرقابة الداخلية ضعيف أو تكون الأرصدة ذات أهمية نسبية حتى يكون هناك ضمان لاستلام الردود.

ب. **المصادقات السلبية:** وفي هذا النوع يطلب من الطرف الأخر إعادة الجواب للمدقق إذا كان الرصيد المكتوب في الرسالة المرسلة إليه لا يتطابق مع الرصيد المسجل في دفاتره، وقد سمي مصادقة سلبية لأنه يتم الإجابة في حالة كونها سلبية. وعادةً ما يستخدم هذا النوع من المصادقات عندما يكون نظام الرقابة الداخلية قوي أو تكون الأرصدة ليست ذات أهمية مادية.

3. التوثيق والفحص المستندي:

المستندات هي السجلات والأوراق التي تنشأ نتيجة عمليات الشركة مع الغير وداخل الشركة، حيث أن كل عملية ينتج عنها مستند مؤيد لها وتعتبر المستندات من الأدلة القوية، حيث أنها مكتوبة وفقاً للأصول الشرعية. فقد نصت معايير المحاسبة الدولية والتشريعات المحلية في الدول بإلزام الشركات المساهمة الاحتفاظ بسجلات ومستندات تؤيد كل العمليات التي تحدث في الشركة وغيرها وكذلك داخل الشركة. يعتبر الفحص المستندي جوهر عملية التدقيق حيث أنها تقوم على عملية التحقق من وجود مستند يؤيد كل العمليات التي تمت في الشركة، كذلك التحقق من سلامة وقانونية المستندات لذلك يجب على الشركة الاحتفاظ بالمستندات وصورها، وتتطلب من المدقق فحص المستند ذاته للتحقق من أن المستند يخص الشركة ويخص الفترة المالية محل التدقيق، وانه مرتبط بعملية مالية حقيقية وليست وهمية، مما يعني أنه يجب الربط بين مستندات العملية كلها. وبعض الشركات التي تتعامل بعدد هائل من المستندات يصعب على مدقق الحسابات القيام بالفحص الشامل لتلك المستندات لذلك يلجأ المدقق إلى الأساليب الإحصائية كاستخدام العينات الإحصائية والتي تستغرق وقت أقصر من التدقيق الشامل للمستندات، كذلك التكلفة المادية وتكلفة الوقت تكون أقل، ويوجد نوعان من المستندات التي يتعامل معها مدقق الحسابات أثناء عمله في تدقيق أعمال الشركة:

أ. مستندات داخلية: وهي المستندات التي تصدرها الشركة نفسها وتستخدم إما لأطراف خارجية مثل فواتير البيع أو تستخدم داخل الشركة مثل إيصال تحصيل النقدية، بطاقة الصنف وغيرها من المستندات.

ب. مستندات خارجية: وهي المستندات التي تحصل عليها الشركة من أطراف خارجية مثل فواتير الشراء، كشوفات الحسابات لدى البنوك وينظر إلى هذه المستندات على أنها ذات حجية أقوى من المستندات الداخلية.

وعند قيام المدقق بعملية التدقيق قد لا يستطيع اكتشاف غش معين إلا عن طريق الفحص المستندي لذلك يعتبر الفحص المستندي أكثر أهمية من غيرها لتأييد عمليات الشركة (المطارنة، 2006: 184-185).

4. الملاحظة:

حيث يقوم المدقق باستخدام حواسه المختلفة سواءً كان النظر أو الاستماع أو اللمس لتحقيق أهداف تدقيق معينة، فقد يقوم بملاحظة الإجراءات التي يقوم بها الموظفون عند أدائهم للنشاطات أو ملاحظة بعض الأصول. فعلى سبيل المثال قد يقوم المدقق بملاحظة الموظفين الذين يقومون بالجرد لمعرفة فيما إذا كانوا ملتزمون بإجراءات الجرد المعروفة والتي تم بيانها في دليل إجراءات خاص بها لدى الشركة، فيتبين، على سبيل المثال، فيما إذا كان هناك اهتمام بكشف الجرد ويتأكد

من توقف دخول البضاعة إلى المستودع وخروجها منه خلال عملية الجرد وغيرها (الذنيبات، 2010: 210).

5. الاستفسار من العميل:

يكون الاستفسار شفوياً أو مكتوباً، وعلى المدقق في الحالتين أن يحرص في البحث عن تعزيز الإجابات التي يتلقاها قبل أن يقتنع بها، وهذا الأسلوب ذاتي بطبيعته إذ يعتمد كثيراً على تفسير المدقق وحكمه الشخصي، ويصلح للتطبيق في حال تقييم أنظمة الرقابة الداخلية إذا ما لاحظ انحرافاً في تطبيق القواعد المرسومة أو تعديلاً فيها. كما يلجأ المدقق إليه عند الاستفسار عن أساس بعض القيود المثبتة في الدفاتر ليقتنع بان ذلك يتمشى والمبادئ السليمة. كما يستعمل في استقصاء الالتزامات المثبتة في نهاية العام سواء أكانت الحالية أم المستقبلية أم العرضية، وكذلك في الاستفسار عن نتائج بعض العمليات المعلقة. وتتوقف قوة الأدلة التي يحصل عليها المدقق من خلال هذه الوسيلة على كيفية توجيه الأسئلة وصياغتها (عبد الله، 2007: 137).

6. إعادة التشغيل:

يتم من خلال إعادة التشغيل إعادة فحص عينة من العمليات الحسابية وتحويل المعلومات التي قام بها العميل خلال الفترة التي يتم التدقيق عنها. ويشمل إعادة فحص العمليات الحسابية اختبار الدقة الحسابية للعميل، وتتضمن إجراءات مثل ترحيل فواتير البيع والمخزون، عمليات الجمع في دفاتر اليومية العامة واليومية المساعدة، وفحص العمليات الحسابية لمصروف الهلاك والمصروفات المدفوعة مقدماً. وتشمل إعادة فحص تحويل المعلومات تتبع اثر القيم حتى يتم التأكد أن المعلومات التي تم إدراجها في أكثر من مكان واحد قد تم تسجيلها بنفس القيمة في كل مرة. ومثلاً، يقوم المدقق عادة بأداء اختبارات محدودة للتحقق من أن المعلومات المدرجة في يومية المبيعات تخص العميل الملائم وبالقيم الصحيحة عند تسجيلها في دفتر يومية المدينين وتلخيصها في دفتر الأستاذ العام (Arens et. al., 2012: 184).

7. إعادة الاحتساب:

يعني إعادة الاحتساب التحقق من صحة عليات الضرب والطرح والجمع والقسمة والإضافات والخصومات، وكذلك التحقق من صحة المجاميع الرئيسة والفرعية، وكذلك نقل المجاميع من صفحة إلى أخرى، كما تعني أيضاً التحقق من صحة الترحيل من اليوميات المساعدة إلى اليومية العامة، ومن اليوميات المساعدة غالى الأستاذ المساعد، والتحقق من صحة الترحيل اليومية العامة إلى الأستاذ العام، وذلك وفقاً للطريقة المتبعة في الشركة، كما يعني إعادة الاحتساب بالإضافة إلى ما تقدم ما يلي (جمعة: 2005: 176):

أ. التحقق من صحة ترصيد دفاتر الأستاذ المساعدة والعامة، وإجراء مقابلة بين أرصدة الأستاذ المساعد وحسابات المراقبة الإجمالية.

ب. التحقق من أن أرصدة أخر المدة للفترة السابقة تطابق أرصدة أول المدة للفترة التي يقوم المدقق بتدقيق حساباتها.

ج. تدقيق موازين التدقيق الشهرية للتحقق من شمولها على كافة أرصدة الحسابات، وسلامة التبويب.

د. إعادة الاحتساب للعمليات المتعلقة بالتسويات الجردية.

هـ. تدقيق القوائم المالية والحسابات الختامية، والتحقق من تضمينها الأرصدة الصحيحة المتعلقة بها وصحة تبويبها وتوازن الميزانية.

ثانياً: الإجراءات التحليلية:

يتم من خلال الإجراءات التحليلية استخدام المقارنات والعلاقات لتحديد مدى منطقية رصيد حساب ما أو أي بيان أخر. ومثلاً، يمكن مقارنة نسبة هامش المساهمة الإجمالي في السنة الحالية مع النسبة في السنة السابقة. ويمكن أن تكون الإجراءات التحليلية هي الدليل الوحيد المطلوب في حالة الحسابات التي ليس لها أهمية نسبية. أما فيما يتعلق بالحسابات الأخرى، فيمكن أن يتم تخفيض حجم الأدلة الأخرى عندما تشير الإجراءات التحليلية إلى منطقية رصيد الحساب. وفي بعض الحالات تستخدم الإجراءات في عزل حسابات أو عمليات مالية يجب أن يتم فحصها على نحو متعمق لتقرير ما إذا كانت هناك خطوات أخرى يجب القيام بها للتحقق. ويعتمد مدقق الحسابات الخارجي المستقل في إجراءاته التحليلية على تحديد القيمة المتوقعة لأي حساب بناء على العلاقات التاريخية التي تربط القوائم المالية بعضها ببعض، فمثلاً إذا كانت العلاقة بين صافي الربح والمبيعات 25% كربح لكل عملية بيع فإن كل زيادة في حجم المبيعات يجب أن يرافقها زيادة أيضاً في الأرباح فإن هذا يستدعي من مدقق الحسابات أن يقوم بالتحري عن أسبابها والعمل على تحليلها وتقييمها. وعلى المدقق أن يطبق الإجراءات التحليلية في مراحل التخطيط، والنظرة الشاملة لعملية التدقيق، وقد تطبق الإجراءات التحليلية أيضاً في المراحل الأخرى (Arens et. al., 209 :2012).

- الغرض من الإجراءات التحليلية:

يمكن أن تستخدم الإجراءات التحليلية للإغراض التالية:

1. كإجراء لتقييم المخاطر:

يجب على المدقق تطبيق إجراءات تحليلية كإجراءات تقييم للمخاطر للحصول على فهم للشركة وبيئتها، حيث أن تطبيق الإجراءات التحليلية قد يدل على نواحي في الشركة لم يكن المدقق على علم بها، كما تساعده في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من أجل تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية، وكذلك تستخدم الإجراءات التحليلية المطبقة كإجراءات تقييم

للمخاطر كلا من المعلومات المالية وغير المالية، على سبيل المثال: العلاقة بين المبيعات ومساحة البيع بالأقدام المربعة أو حجم البضائع المباعة.

وعند أداء الإجراءات التحليلية مثل إجراءات تقييم المخاطر يقوم المدقق بتطوير توقعات خاصة بعلاقات تبدو منطقية يتوقع بشكل معقول أن تكون موجودة، وعندما تنتج مقارنة هذه التوقعات مع المبالغ أو النسب المسجلة التي تم تطويرها من مبالغ مسجلة غير عادية أو غير متوقعة يجب على المدقق اعتبار هذه النتائج عند تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية، مع الأخذ بعين الاعتبار أنه عندما تستخدم الإجراءات التحليلية بيانات مجمعة عند مستوى عال (وهذه هو الوضع عادة) فإن نتائج هذه الإجراءات التحليلية توفر فقط دلالة مبدئية واسعة حول ما إذا كان هناك خطأ جوهري، وتبعاً لذلك يجب على المدقق اعتبار نتائج هذه الإجراءات التحليلية إلى جانب المعلومات الأخرى التي جمعت لتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية (جمعة، 2012ب: 460).

2. كإجراءات جوهرية:

إن اعتماد المراجع على الإجراءات الجوهرية لتقليل مخاطر الاكتشاف المتعلقة بتوكيدات خاصة للبيانات المالية قد يكون مرتكزاً على الاختبارات التفصيلية أو الإجراءات التحليلية أو على كليهما. ويعتمد قرارا اختبار الإجراءات التي تحقق الهدف الخاص من التدقيق، على اجتهاد المدقق حول الفعالية والكفاءة المتوقعة من الإجراءات المتوفرة لتقليل مخاطر الاكتشاف لتوكيدات خاصة للبيانات المالية. ويقوم المدقق عادة بالاستفسار من الإدارة حول توفر المعلومات التي يحتاج إليها في الإجراءات التحليلية ومدى موثوقيتها، ونتائج مثل هذه الإجراءات المنجزة من قبل الشركة، ويمكن استخدام المعلومات التحليلية المعدة من قبل الشركة بكفاءة، بشرط أن يكون المدقق مقتنعاً بأن هذه المعلومات قد تمت تهيئتها بشكل مناسب.وفي حالة نية المدقق القيام بإجراءات تحليلية كإجراءات جوهرية، فإنه سوف يحتاج لمراعاة عدة عوامل منها (جربوع، 2002: 228):

- الهدف من الإجراءات التحليلية ومدى إمكانية الاعتماد على نتائجها.
- طبيعة الشركة ومدى إمكانية تجزئة المعلومات، فمثلاً قد تكون الإجراءات التحليلية أكثر فعالية عندما تطبق على المعلومات المالية لأقسام منفردة من النشاط أو على البيانات المالية لأجزاء شركة متنوعة النشاط بدل تطبيقها على البيانات المالية للشركة ككل.
- توفر المعلومات، أن كانت مالية مثل الموازنات التقديرية، أو غير مالية مثل عدد الوحدات المنتجة أو المباعة.
- موثوقية المعلومات المتوفرة، فمثلاً إذا كانت الموازنات التقديرية قد أعدت بعناية كافية.

- ملائمة المعلومات المتوفرة، فمثلاً تكون المصادر المستقلة عن الشركة أكثر اعتماداً من المصادر الخارجية.
- قابلية المعلومات المتوفرة للمقارنة، فمثلاً المعلومات العامة للجهة القطاعية قد تكون هناك حاجة لتكملتها لكي يمكن مقارنتها معل معلومات الشركة التي تقوم إنتاج وبيع منتوجات متخصصة.
- المعرفة الحاصل عليها من خلال عمليات التدقيق السابقة، مع فهم المدقق لفعالية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وأنواع المشاكل التي تطلبت معالجات محاسبية في الفترات السابقة.

3. تقدير قدرة الشركة محل التدقيق على الاستمرار:

يتم استخدام الإجراءات التحليلية على نحو مفيد كمؤشر على الصعوبات المالية الشديدة التي يمكن أن تواجها الشركة محل التدقيق. ويجب أن يتم أخذ احتمال الفشل المالي في الاعتبار عند تقدير الأخطار المرتبطة بالتدقيق بالإضافة إلى ما يتصل باستخدام الإدارة لمفهوم الاستمرار عند إعداد القوائم المالية، وتوجد بعض أنواع الإجراءات التحليلية التي يمكم استخدامها على نحو مفيد غي هذا الصدد. ومثلاً، إذا وجد أن هناك ارتفاعاً غير عادي في نسبة الدين طويل الأجل إلى صافي رأس المال مع وجود انخفاض عن المتوسط في نسبة الأرباح إلى إجمالي الأصول، سيظهر مؤشر يعبر عن خطر كبير لحدوث فشل مالي. ولن تؤثر هذه الحالة فقط على خطة التدقيق، ولكنها تثير شك كبير عن إمكانية استمرار الشركة محل التدقيق، ويتطلب ذلك تعديلاً في تقرير التدقيق (Arens et. al., 2012: 216).

2-2-10 استخدام التحليل المالي في التنبؤ بالفشل المالي، وعدم استمرارية الشركة:

لقد بدأ المدققون بإجراء هذه الاختبارات وخاصة عندما تتوفر لديهم الشكوك بإمكانية استمرارية الوحدة الاقتصادية بمزاولة نشاطها ويقع هذا الاختبار ضمن إطار المراجعة التحليلية، كما أن دراسات الائتمان من أجل منح القروض والتي تجريها البنوك على الشركات الطالبة للقروض ساعدت على تطوير هذا الاختبار لضرورة تحديد مدى قدرة الشركات في الاستمرار في مزاولة نشاطها والضمانات التي يمكن الحصول عليها من أجل ضمان الحصول على قيمة القروض الممنوحة (محمد وآخرون، 2008: 178)، وبشكل عام نستطيع القول أن الفشل المالي له وجهان:

الأول: مالي ويتمثل في العجز المالي للشركة إلى درجة إعلان الإفلاس ووضع الشركة في حالة التصفية. والعجز المالي يعني أن القيمة الدفترية لالتزامات الشركة تكون أكبر من القيمة الدفترية لأصولها. وبالتالي تكون الشركة في حال عجز عن تسديد التزاماتها.

الثاني: اقتصادي ويتمثل في عجز الشركة عن تحقيق عائد الاستثمار المطلوب على الأموال المستثمرة أي أن عائد الاستثمار في الشركة أقل من عائد استثماره في مجالات أخرى أو أقل من تكلفة الأموال المستثمرة في الشركة.

- نماذج دراسة التنبؤ بالفشل المالي:

هناك المؤشرات التي تحتاج إلى معرفة بالتحليل المالي والقدرة على الربط وإجراء المقارنات وهذه المؤشرات يستطيع المدقق الحصول عليها عن طرق القيام بإجراءات إضافية وبحاجة إلى تأهيل المدقق بشكل يمكنه من ذلك، إذ ليس من السهل الحصول عليها مباشرة عن طريق الفحص العادي للقوائم المالية وتشمل (الحيالي، 2007: 284-286):

1. المعلومات القابلة للمقارنة لفترة أو لفترات سابقة حيث يقوم المدقق بعملية التحليل الرأسي والأفقي بالمقارنة بين السنة الجارية والسنوات السابقة وبالمقارنة بين أرقام وبيانات السنة الحالية معاً.
2. الاطلاع على الموازنات التقديرية والتنبؤات التي تضعها الإدارة والتحقق من تنفيذها وانسجامها مع أهداف الشركة.
3. مقارنة بيانات الشركة مع بيانات الشركات المشابه في نفس النشاط، مثل مقارنة معدل مبيعات إلى حساب الذمم المدينة مع المعدلات المشابهة في شركات أخرى ذات حجم متشابه وتقوم بنفس النشاط.
4. مقارنة بين عناصر المعلومات المالية التي يتوقع أن تتطابق مع النمط المتوقع والذي يستند إلى خبرة الشركة، مثل دراسة النسب المئوية للربح والهامش الإجمالي للشركة.
5. دراسة النسب المالية المهمة من نسب نشاط وربحية وغيرها.

اهتم الأمريكيين قيل غيرهم بهذه الدراسات وتم ذلك بتشجيع من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA وهيئة البورصات SEC وذلك على أعقاب أزمة الافلاسات الكبيرة التي اجتاحت أمريكا وتحميل مدققو الحسابات المسؤولية عن التضليل الحاصل. ولقد انحصر النقاش حول مسؤولية مدقق الحسابات عن إجراء اختبار استمرارية الشركة بالعمل أو إعطائه الإنذار المبكر حول فشل وإفلاس الشركات موضوع الدراسة، ولقد أنجز الباحثين العديد من النماذج لإجراء مثل هذه الدراسة ونذكر أهمها نموذج Altman and Mc Cough:

يعتمد هذا النموذج على خمسة نسب مالية معروفة تدرس خمسة متغيرات مستقلة ومتغير تابع يرمز له بالرمز (Z) ويعتبر هذا النموذج تعديلاً لنموذج Altman.

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

$$Z=.021x1+.041x2+.033x3+.006x4+.010x5$$

Z = مؤشر قدرة الشركة على الاستمرار (دليل الاستمرارية).

X1 = صافي رأس المال العامل إلى مجموع الأصول .

X2 = الأرباح المحتجزة في الميزانية إلى مجموع الأصول.

X3 = الأرباح قبل الفوائد والضرائب إلى مجموع الخصوم.

X4 = القيمة السوقية لحقوق المساهمين إلى مجموع الخصوم.

X5 = المبيعات إلى مجموع الأصول .

وبموجب هذا النموذج فإن الشركات تصنف إلى ثلاثة فئات من أجل قياس قدرتها على الاستمرارية وهذه الفئات هي:

الفئة الأولى: فئة الوحدات القادرة على الاستمرارية (الشركات الناجحة) وهي تلك الشركات التي تكون قيمة (Z) فيها 2.99 وأكثر.

الفئة الثانية: فئة الشركات المشكوك في إمكانية استمراريتها أي التي يحتمل إفلاسها وهي تلك الشركات التي تكون قيمة (Z) فيها أقل من 1.81.

الفئة الثالثة: فئة الشركات التي يصعب التنبؤ بوضعها وهي تلك الشركات التي تكون قيمة (Z) فيها بين 1.81 و2.99 ومن أجل تقرير وضعها لابد من إجراء دراسة تفصيلية لوضعها.

ويعتبر هذا النموذج من النماذج الجيدة لإجراء دراسة الفشل المالي، حيث أثبت قدرته على التنبؤ بالفشل المالي بنسبة عالية قبل حدوث الإفلاس بسنة.

وقد قاما باختبار هذا النموذج على عينة من الشركات ولمدة خمس سنوات قبل الإفلاس، فكانت النتائج جيدة في السنة الأولى قبل الإفلاس حيث تمكن النموذج من توقع الإفلاس بنسبة 95%، وكذلك نسبة 72%، في السنة الثانية قبل الإفلاس، و48% في السنة الثالثة قبل الإفلاس، و29% في السنة الرابعة، و36% في السنة الخامسة قبل الإفلاس.

ومعظم المؤشرات يستطيع مدقق الحسابات المؤهل دراستها وتحليلها ولكن بنسب متفاوتة من خلال عمليات الفحص العادي، وإن كان هناك بعض المؤشرات تحتاج إلى عمليات فحص معقده، وأن على المدقق أن يطلع ويحلل هذه المؤشرات ولا ينتظر أن يكتشف هذه المؤشرات بطريقة

الصدفة، ويجب أن تكون ضمن خطة التدقيق الموضوعة من قبل المدقق، وليس بالضروري للمدقق التحقق من كامل هذه المؤشرات، فربما تملك شركة عدة مؤشرات من هذه المؤشرات، ولكن يمكن أن تستمر في أعمالها الاعتيادية، لذلك تعتبر هذه المؤشرات مؤشرات نسبية يجب على المدقق مراجعتها وفحصها فحصاً جيداً.

الفصل الثالث
جودة المعلومات المحاسبية

مقدمة:

المبحث الأول: مفهوم وطبيعة نظم المعلومات المحاسبية

المبحث الثاني: خصائص جودة المعلومات المحاسبية

مقدمة:

لقد أصبحت المعلومات عنصراً مهماً من عناصر الإنتاج، لها دور مهماً في تحديد فعالية وكفاءة المنظمة، لذلك اتجهت المنظمات إلى تصميم وبناء أنظمة معلومات من أجل السيطرة على الكم الهائل من المعلومات الضرورية لإدارة المنظمة وذلك لضمان وصول المعلومات موثوقة وصحيحة ودقيقة إلى كافة المستويات الإدارية بالشكل الملائم والوقت المناسب من أجل استخدامها في اتخاذ قرارات رشيدة تساهم في تحقيق أهداف المنظمة، وإن نظم المعلومات المصممة بشكل يتلاءم مع احتياجات المنظمة تأثيراً كبيراً على فعالية كافة المعلومات والأنشطة داخل المنظمة، بحيث أصبحت نظم المعلومات عاملاً مهماً من عوامل نجاح المنظمات في ظل علم المنافسة الدولية والتجارة الإلكترونية.

وتعد المحاسبة من أهم وأقدم أنظمة المعلومات ضمن المنظمة، فهي أحد المصادر الرئيسة للمعلومات حيث أنها تقدم القسم الأعظم من المعلومات التي تحتاجها كافة المستويات الإدارية والجهات الخارجية، كما تعالج كماً هائلاً من البيانات عبر طرق وأساليب متعددة بالإضافة إلى علاقتها المتشابكة مع كافة بقية أنظمة المعلومات ضمن المنظمة وكل ذلك في إطار وظيفتها الأساسية وهي إعادة عكس الواقع المالي للمنظمة (قاسم، 2004: 5).

ويتناول هذا الفصل مبحثان وهما:

المبحث الأول: مفهوم وطبيعة نظم المعلومات المحاسبية.

المبحث الثاني: خصائص جودة المعلومات المحاسبية.

المبحث الأول

مفهوم وطبيعة نظم المعلومات المحاسبية

3-1-1 تمهيد

3-1-2 تعريف نظم المعلومات المحاسبية

3-1-3 أهداف نظم المعلومات المحاسبية

3-1-4 أهمية نظم المعلومات المحاسبية

3-1-5 خصائص نظم المعلومات المحاسبية

3-1-6 عناصر أنظمة المعلومات المحاسبية

3-1-7 مخرجات نظام المعلومات المحاسبي

3-1-8 نظم المعلومات واتخاذ القرارات

3-1-1 تمهيد:

أصبح الحاسوب حجر أساس في ثقافة المجتمعات وفي شتى مجالات الحياة، وأداة من أدوات المعرفة، ولأن العصر الحالي هو عصر المعلومات وأنظمتها والبحث عن أفضل استخداماتها بأقل تكلفة ووقت، وقد زادت أهمية المعلومات نتيجة لذلك أدى إلى توفير الوقت والجهد وسرعة نقل البيانات والمعلومات إلى مستخدميها (عواد، 2012: 47).

لا شك بأن المعلومات المحاسبية في الوقت المعاصر ثروة مهمة، إذ إن التحكم والاستغلال الأمثل لها يحقق أرباحاً ونجاحاً للخطط المستقبلية، وضماناً لاستمرار وتطوير الشركات والمؤسسات، ويعتبر نظام المعلومات المحاسبية جزءاً من النظام الكلي للمعلومات، ويلعب هذا النظام دوراً مهماً وفعالاً، يتمثل في تزويد مختلف مستويات اتخاذ بمعلومات جاهزة صحيحة ودقيقة في الوقت المناسب لمساعدهم في اتخاذ مختلف القرارات الإدارية، ويتم توفير هذه المعلومات عن طريق التقارير والقوائم المالية، كما أن المعلومات المحاسبية يمكن أن يكون لها دور إيجابي في سلامة القرارات الإدارية، والتي تعد من واقع البيانات اليومية الفعلية (لعماري، 2004: 124).

كما تعد المعلومات السمة الأهم للعصر الحالي نتيجة التطور الهائل في ثورة المعلومات والاتصالات والذي أدى بدوره إلى ازدياد المعلومات التي يجب معالجتها وتخزينها وتقديمها بشكل كبير مما عقد عملية السيطرة عليها، فلقد انتشرت تطبيقات تكنولوجيا المعلومات في شتى المجالات وعلى جميع المستويات وتعتبر المنظمة الاقتصادية هي الأكثر تأثير بهذه التقنية التي دخلت في كافة أعمال ونشاطات المنظمة الاقتصادية من أتمتة المعلومات إلى عمليات تصميم المنتجات بالإضافة إلى استخدامها في معالجة البيانات والمعلومات (قاسم، 2003: 5).

3-1-2 تعريف نظم المعلومات المحاسبية:

قد عرف (جمعة وآخرون، 2007: 15-16) النظام المحاسبي بأنه أحد أهم نظم المعلومات في الوقت الحاضر بل يعتبر من أقدم نظم المعلومات التي عرفها الإنسان، حيث يهتم بتسجيل العمليات المالية وإعداد تقرير عنها وتقديمها إلى مختلف الجهات الداخلية والخارجية.

وقد عرفها (موسكوف وسكمين، 2002: 25) بأنها "أحد مكونات التنظيم الإداري الذي يختص بجمع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الخارجية وإدارة الشركة ويعتبر النظام المحاسبي أحد المكونات الأساسية لنظام المعلومات الإدارية، وينحصر الفرق بينهما في أن الأول يختص بالبيانات والمعلومات المحاسبية بينما يختص الثاني بكافة البيانات والمعلومات التي تؤثر علي نشاط الشركة".

وعرفها (Jones and Rama, 2006: 5) بأنها أحد فروع نظام المعلومات الإدارية والذي ينتج المعلومات المحاسبية والمالية وأي معلومات تحصل من التشغيل الروتيني للمعاملات

المحاسبية، والتي يختص بتحديد وقياس وتوصيل معلومات كمية عن الوحدة الاقتصادية، والتي تستخدم في عمليات التقييم واتخاذ القرارات من قبل الأطراف أو الفئات المستخدمة لهذه المعلومات.

وقد عرف (Romney and Steinbart, 2006: 6) نظم المعلومات المحاسبية بأنها "نظام يقوم بجمع وتسجيل وتخزين ومعالجة البيانات لإنتاج المعلومات لصانعي القرار لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة".

وفي ضوء ما سبق يمكن تعريف نظم المعلومات المحاسبية بأنها جزءاً أساسياً مهماً من نظام المعلومات الإدارية في الشركة، وفي مجال الأعمال التي تقوم بها، والذي يتم من خلاله تجميع البيانات المالية الخاصة من مصادرها المختلفة المتعلقة بأطراف داخلية أو خارجية، ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات وتحويلها إلى معلومات مالية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات خارج وداخل الشركة.

3-1-3 أهداف نظم المعلومات المحاسبية:

النظام المحاسبي ليس هدفاً بحد ذاته تسعى الإدارة إلى تطبيقه فحسب إنما هو وسيلة لتحقيق بعض الأهداف، كذلك فإن النظام المحاسبي يعتبر شبكة الاتصال الرسمية في المشروع، ومن ثم فإن من مهامه الرئيسة إنتاج البيانات وتقديمها إلى المنفذين في المشروع وذلك لمعاونتهم في أداء مهامهم الأساسية والفرعية، وتختلف كل شركة عن الأخرى حسب طبيعية عملها، وعلى ذلك فإن النظام المحاسبية يجب أن يتم تصميمه بصورة تمكن من إنتاج البيانات التي تساعد على (Hall, 2007, 16):

1. ربط الأهداف الأساسية والفرعية في المشروع بوسائل وأدوات تحقيقها وتتمثل هذه الوسائل والأدوات في التقارير المرتبطة بالقرارات الخاصة.
2. عرض وتحليل نتائج أعمال المشروع بحيث يتمكن القائمين على إداراته من تقييم أداء الأنشطة المختلفة به.

وتأسيساً على ذلك فإن النظام المحاسبي بمكوناته من سجلات ومستندات يعتبر وسيلة إدارة لإنتاج البيانات ممثله في التقارير وحتى تتحقق فاعلية النظام المحاسبي المصمم لإنتاج هذه التقارير فإنه يجب أن يرتبط بالأهداف التالية:

أ. إنتاج التقارير اللازمة لخدمة أهداف المشروع.

ب. يجب أن تتوافر في بياناته وتقاريره الدقة في الإعداد والنتائج.

ج. يجب أن تقدم التقارير في الوقت المناسب.

د. يجب أن يحقق النظام المحاسبي اشتراطات الرقابة الداخلية اللازمة لحماية أصول المشروع ورفع كفاءة أدائها.

هـ. يجب أن تتناسب تكلفة النظام وتكلفة إنتاج البيانات مع الأهداف المطلوبة منها.

ويضيف (دبيان، 1997: 286) على ما سبق بأن أهداف نظم المعلومات المحاسبية تنسجم مع أهداف النظام المحاسبي نفسه والذي يعتبر شبكة الاتصالات الرسمية في المشروع ومن ثم فإن من المهام الرئيسة له إنتاج البيانات وتقديمها إلى المنفذين في المشروع وذلك لمعاونتهم في أداء مهامهم الأساسية والفرعية، ولابد عند تصميم النظام المحاسبي من أن يصمم بالطريقة التي تمكن من إنتاج البيانات التي تساعد على:

1. ربط الأهداف الأساسية والفرعية للمشروع بوسائل وأدوات تحقيقها، وتتمثل هذه الوسائل والأدوات في التقارير المالية والدورية والموازنات التخطيطية والمعايير والتقارير المرتبطة بالقرارات الخاصة.
2. عرض وتحليل نتائج أعمال المشروع بحيث يتمكن القائمين على إدارته من تقييم أداء الأنشطة المختلفة به.

3-1-4 أهمية نظم المعلومات المحاسبية:

نشأت الحاجة إلى المعلومات المحاسبية من نقص المعرفة وحالة عدم التأكد الملازمة للنشاط الاقتصادي، وبذلك فإن أهمية توفير وتقديم المعلومات المحاسبية تحد من حالة القلق التي تنتاب مستخدمي تلك المعلومات لاسيما متخذي القرارات، وكذلك لإمدادهم بمزيد من المعرفة، حيث إن وفرة المعلومات الضرورية إما تؤدي إلى زيادة المعرفة المسبقة لما سيحدث مستقبلا أو تقليل حجم التباين في الخيارات (أبو هويدي، 2011: 17).

وتقيس الهيئات المهنية المصدرة للمعايير المحاسبية جودة المعلومات المحاسبية بشكل رئيسي، بقدرتها على مساعدة المستثمرين والمقرضين على مقدرة الشركة على توليد تدفقات نقدية مستقبلية تكفي لمواجهة التزاماتها عند استحقاقها وتوزيعات نقدية منتظمة للمستثمرين دون أن يتأثر بذلك مستوى عمليتها الإنتاجية وقدرتها على النمو (العقيل: 2011: 405-406).

ويرى (فرج الله، 2011: 54) أن أهمية المعلومات المحاسبية تكمن في شدة الحاجة إليها، لأنها تساعد الوحدة الاقتصادية في اتخاذ القرارات الصحيحة التي تحقق الأهداف المرجوة، كما أنها تمكن المدراء ومتخذي القرار من أداء واجباتهم ومسؤولياتهم بشكل سليم ودقيق، وبالتالي أصبحت أكثر أهمية، لأنها اعتبرت موارد اقتصادية ذات قيمة، وتحدد قيمتها بمدى ملاءمتها من حيث الكم والكيف، والتوقيت في بيئة الأعمال التي يتصف بسرعة التغيير والتطور الدائم في الأهداف والبدائل والوسائل، ويجب أن يكون تدفق دائم للمعلومات ليستطيع متخذو القرار التخطيطي والرقابة على الأعمال، بالإضافة إلى تحديد نتيجة نشاط وقياس المركز المالي لأي وحدة اقتصادية.

كما تكمن أهميتها في أنها تستطيع تنفيذ مجموعة من النشاطات داخل الوحدة الاقتصادية، ومن أهمها تحديد المشكلة ومعرفة عناصرها، أي أنها تحدد عناصر المشكلة بدقة ومن ثم التخطيط

لوضع الحلول، لأن استخدام المعلومات الدقيقة يؤدي إلى زيادة مستوى التخطيط، ويساعد في اتخاذ القرار الصحيح، ثم يساعد في متابعة ورقابة الكثير من النشاطات التشغيلية، حيث تنبع أهميتها من الوحدة الاقتصادية لكي تساعد في وضع الحلول للمشاكل، وتوفير العلاقات بين الوظائف المختلفة وتزيد من مستويات التخطيط الاستراتيجي وتعتبر موارد اقتصادية مهمة (الزعانين، 2007: 21).

3-1-5 خصائص نظم المعلومات المحاسبية:

يتميز نظام المعلومات المحاسبي بعدة خصائص إذا ما توفرت تجعله نظاماً معلوماتياً حيوياً في الشركة المتواجد فيها، بحيث يكون مؤدياً لوظيفته التي طور لأجلها في هذه الشركة حسب (الحفناوي، 2001: 59) فإن الخصائص التي تؤهل نظام المعلومات المحاسبي لأن يكون فاعلاً وكفؤاً هي:

1. يجب أن يحقق نظام المعلومات المحاسبي درجة عالية من الدقة والسرعة في معالجة البيانات المالية عند تحويلها لمعلومات محاسبية.
2. أن يزود الإدارة بالمعلومات المحاسبية الضرورية وفي الوقت الملائم لاتخاذ قرار اختيار بديل من البدائل المتوفرة للإدارة.
3. أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لتحقيق الرقابة والتقييم لأنشطة الشركة الاقتصادية.
4. أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لمساعدتها في وظيفتها المهمة وهي التخطيط القصير والمتوسط والطويل الأجل لأعمال الشركة المستقبلية.
5. أن يكون سريعاً ودقيقاً في استرجاع المعلومات الكمية والوظيفية المخزنة في قواعد بياناته وذلك عند الحاجة إليها.
6. أن يتصف بالمرونة الكافية عندما يتطلب الأمر تحديثه وتطويره ليتلاءم مع التغيرات الطارئة على الشركة.

3-1-6 عناصر أنظمة المعلومات المحاسبية:

تعد أنظمة المعلومات المصدر الأساس لتزويد الإدارة بالمعلومات المناسبة لعمليات اتخاذ القرار الإداري الرشيد، حيث تعكس المعلومات التفاعل الذي يحدث في بيئة المنظمة الداخلية وبين المنظمة والبيئة الخارجية بجميع ما فيها من مؤثرات. وتساهم المعلومات بذلك في زيادة قدرة الإدارة على رسم الخطط والسياسات الصحيحة، وإيجاد التنسيق المتكامل بين العوامل البيئية الداخلية والخارجية، واحتياجات المنظمة ومواردها، ويتكون نظام المعلومات من مجموعة من العناصر المرتبطة بعضها ببعض بشكل منتظم من أجل إنتاج المعلومات المفيدة وإيصال هذه المعلومات إلى المستخدمين بالشكل الملائم وفي الوقت المناسب من أجل مساعدتهم في أداء الوظائف الموكلة

إليهم (قاسم، 2003: 18). ويمكن حصر عناصر أنظمة المعلومات المحاسبي في سبعة عناصر هي (ميده، 2009: 534):

1. الأهداف والخطط: وهي عبارة عن مجموعة الإجراءات والقواعد بهدف التحقق من أن تشغيل النظام وفق ما هو مخطط له عند تصميمه وأنه يحتوي على كافة الإجراءات الرقابية لضمان صحة المدخلات وعمليات المعالجة والمخرجات، كل ذلك للحصول على معلومات صحيحة ودقيقة وفق المعايير المفترضة عند تصميميه (الرماحي، 2009ب: 37).
2. قاعدة البيانات: هي التي تخزن فيها البيانات المالية الخاصة بالعملية المالية.
3. المدخلات: هي عبارة عن المفردات والمعطيات التي توصل الأحداث والموجودات والتي تدخل النظام(Hurt, 2008: 5).
4. العمليات: وهي عبارة عن جميع النشاطات التشغيلية التي تتم على المدخلات بغرض تحويلها إلى مخرجات مفيدة، تساعد متخذي القرارات في اتخاذ قراراتهم السليمة (الزعانين، 2007: 15).
5. المخرجات: من الواضح أن نظام المعلومات المحاسبي الموجه للقرارات ينبغي أن ينتج معلومات تقابل احتياجات مستخدميه. وإن أكثر مخرجات نظام المعلومات المحاسبي شيوعاً هي التقارير المالية مثل قائمة الدخل، وقائمة المركز المالي، وقائمة التدفقات النقدية، كما أن نظام المعلومات المحاسبي ينتج أيضاً مخرجات غير تقليدية مثل إعداد الرسوم والرسومات البيانية لتحليل الإيرادات، ومستويات الإنتاج الفعلي، فضلاً عن العديد من التقارير والإحصائيات بطرق بيانية مفهومة (ميده، 2009: 534).
6. التغذية العكسية: وهي عملية قياس رد فعل المستفيدين على عمل النظام، فقد يقوم النظام بأداء وظائفه كما هو مفترض عند تصميمه، ولكن بعض المعلومات التي يقدمها لا تلاءم حاجات المستخدمين، عندئذ يقوم المستخدمون بطلب إحداث تغييرات على النظام، هذه الطلبات يطلق عليها التغذية العكسية. وتهدف إلى توفير أداء إرشادية لأنشطة النظام وتعمل على تقييم نتائج عمل النظام وتصحيح الأهداف إذا كان هناك عيوب في أهداف النظام (قاسم، 2004: 16).
7. المستخدمون: يطلق على الناس الذين يتعاملون مع النظام ويستخدمون المعلومات التي ينتجها تسمية (المستخدمون)، وقد يكون هؤلاء من داخل المنظمة كالإدارة والعاملين أو من خارج المنظمة كالمستثمرين والدائنين والزبائن والحكومة والمجتمع ومراكز البحث العلمي وأسواق المال (ميده، 2009: 535).

3-1-7 مخرجات نظام المعلومات المحاسبي:

تعتبر التقارير المحاسبية هي مخرجات نظام المعلومات المحاسبي وهدفها الأساس إيصال المعلومات للأطراف ذات العلاقة خارج وداخل المنظمة، فهي المنتج النهائي للنظام والذي من خلالها يتم تقييم أداء المنظمة وتعكس حركتها ومركزها ونموها أمام إدارة المنظمة أو المساهمين والممولين.

وقد تطور مفهوم إعداد التقارير بعد النمو الحاصل في الاقتصاد العالمي بشكل عام وظهور شركات المساهمة وانفصال الملكية عن الإدارة وأصبحت التقارير المعتمدة من مراجعين مستقلين هي وسيلة الملاك والمساهمين والمقرضين والحكومة وآخرين، من الحكم على أداء إدارة المنظمة وبالتالي حماية أملاكهم ومصالحهم، وتعتبر التقارير من صميم العملية المحاسبية لا بل أكثر من ذلك، فإنه وفقاً للتطور في مفهوم المحاسبة بأنها نشاط خدمي يهدف لتزويد المستخدمين للتقارير بالمعلومات للمساعدة في اتخاذ القرارات وبذلك فهي تعتبر عصب العملية المحاسبية. وقد تكون التقارير الشفوية من خلال الاجتماعات التي تنفذها الإدارات المختلفة لمناقشة العمل وتظل هذه النقاشات مستأنس بها حتى توثق وتصبح لوائح ولا تأخذ قوة التقارير المكتوبة والتي إما أن تكون خارجية تخدم الأطراف خارج الشركة أو داخلية (صلاح، 2010: 28-29).

ويبين (ظاهر، 2008: 6-8) عدد من الفروقات بين التقارير التي تعد لهذين الغرضين:

1. **التقارير الخارجية:** توجه لأطراف خارجية من ملاك ومستثمرين ومقرضين وعملاء وللجمهور بشكل عام، وتخضع للقوانين والمبادئ المقبولة قبولاً عاماً في المحاسبة وتكون تقاريرها ملخصة وغير تفصيلية وتصدر على الأقل مرة واحدة في السنة وأصبحت حديثاً تصدر كل ربع سنة لأهداف سوق الأوراق المالية، وتدقق هذه التقارير من مدقق خارجي مستقل يضع رأيه في عدالة تمثيلها للمركز المالي وبالتالي يمكن الوثوق بمعلوماتها بشكل كبير، ومن هذه التقارير قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية.
2. **التقارير الداخلية:** تقدم هذه التقارير لخدمة الإدارة في أداء وظائفها المتعددة من تخطيط وتنسيق ورقابة وتعد التقارير الداخلية أكثر تفصيلاً وتحتوي على تقارير غير مالية وتركز على الأقسام والأنشطة والمراكز في المنظمة لقياس الأداء والرقابة على العملية التشغيلية وتعتبر معلوماتها تقديرية لمقارنتها بالنشاط الفعلي لأغراض الرقابة. ومن هذه التقارير حسب (قاسم، 2004: 127-132):

أ. **التقارير التخطيطية:** يتم اشتقاق التقارير التخطيطية من الموازنات التقديرية، التي تعكس أهداف المشروع وخططه وتساعد الإدارات في تحاشي الأزمات والاختناقات التي قد تتعرض لها المنظمة نتيجة فقدان التوازن بين العمليات المختلفة، وفي تحديد المواد اللازمة للوصول إلى أهداف المنظمة

وطرق اكتساب وتوزيع هذه الموارد على العمليات المستقبلية للمنظمة. وتساعد الإدارات في العمل وفقاً للمنهج العلمي وعدم ترك المجال لظهور المشاكل والعقبات دون التحوط لها ورصد كافة الموارد اللازمة لمواجهتها، ومنها موازنة المبيعات والمشتريات والإنتاج والموازنة النقدية والموازنة الشاملة، ويفضل أن تكون الموازنات التقديرية موازنات مرنة لعدة مستويات تشغيلية.

ب. التقارير الرقابية: تعتبر الرقابة من أركان العملية الإدارية، ولكي تكون المعلومات مفيدة من أجل عمليات الرقابة فإنها يجب أن تكون دقيقة ومتوفرة بالتوقيت المناسب، وبالطبع يجب أن تكون المعلومات ملائمة أي وثيقة الصلة بالقرار الذي يقوم المدير باتخاذه، ولكن هذه الشرط لا يكون مشكلة عادة في نظام الرقابة من خلال الموازنة لأنه يمكن المقابلة بسهولة بين الأرقام الفعلية والأرقام بالموازنة، وتعد وقتية المعلومات المحاسبية مهمة لأغراض الرقابة، فالاكتشاف المبكر لانحراف ضخم ما يساعد في التخلص من المشكلة قبل أن تصبح خارجة عن السيطرة، ويقدم النظام المحاسبي مجموعة كبيرة من التقارير الرقابية للمستويات الإدارية المختلفة، وتهدف التقارير الرقابية إلى التأكد من أن التنفيذ الفعلي يتم بطريقة تحقق أهداف المنظمة بأقل تكلفة وأحسن كفاءة إنتاجية ممكنة.

وتساعد التقارير الرقابية المديرين في التأكد من العمليات أنها تسير وفق الخطة الموضوعة فكل التقارير الرقابية تحتوي عنصرين أساسين هما معايير أداء تخطيطية ونتائج فعلية وثم تجري عملية مقارنة بين هذين العنصرين لاكتشاف الانحرافات المادية وأسباب هذه الانحرافات وأي انحرافات على الإدارة معالجتها.

ج. التقارير التشغيلية: هي التقارير التي تركز على وضع نظام العمليات الحالي داخل المنظمة، وذلك لمساعدة الإدارة التنفيذية في التحكم والسيطرة على نظام العلميات يوماً بيوم، ويقوم نظام المعلومات المحاسبي بإصدار العديد من التقارير التشغيلية مثل تقرير حول أرصدة المدينين، والدائنين، تقرير حول حركة المخازن، أوامر الشراء وأوامر البيع، وثائق الشحن.

وتعتبر المعلومات عصب مهم في يسر العمليات والأنشطة لما توفره المعلومات من قدرة متخذ القرار على المفاضلة بين البدائل والوقوف على العملية التشغيلية بكل تفاصيلها وحيثياتها حيث أن القرارات التي تصدر بدون معلومات تكون درجة المخاطرة فيها كبيرة وربما تنعكس بشكل سلبي على أهداف المنظمة.

ويضيف (قاسم، 2004: 133) عدد من التصنيفات الأخرى للتقارير ومنها التقارير التفصيلية والموجزة، والتقارير الأفقية وهي التقارير التي تتحرك من قسم إلى قسم أخر ضمن نفس المستوى الإداري والتي عادة ما تكون مرتبطة بتبادل معلومات تتعلق بتنفيذ العمليات التشغيلية ضمن المنظمة، وهنالك التقارير العمودية والتي يتم من خلالها تبادل المعلومات بين المستويات الإدارية المختلفة ضمن المنظمة، والتي تتضمن معلومات خاصة لأغراض وظائف التخطيط والرقابة ضمن

المنظمة. أما التقارير الدورية التي تعد بشكل روتيني ودوري والتقارير الخاصة التي تطلب لأغراض خاصة.

3-1-8 نظم المعلومات واتخاذ القرارات:

يمكن النظر إلى أنظمة المعلومات في المشروع على أنها وسائل لاكتشاف الحقائق ذات الصلة بالقرارات الإدارية. فصاحب المشروع الفردي الصغير يعتمد عند اتخاذه للقرارات على ذاكرته ومشاهدته الشخصية، فذاكرته تحوي ما قد يحتاج إليه من بيانات، غير أن مقدرة ذاكرة الفرد محدودة، وكلما ازداد عدد ونوع الخبرات التي يود متخذ القرارات أن يستند إليها بصدد اتخاذه للقرارات كلما ظهرت الحاجة إلى وسائل أخرى لاستكمال احتياجاته. وتزداد المشكلة تعقيدا مع حجم المشروع، حيث لا توجد ذاكرة طبيعية للمشروع، بل ذاكرة الموظفين الذين يعملون بأقسامه المختلفة. وقد يتعرض المشروع إلى فقدان ما تجمع من بيانات في ذاكرة موظفيه إذا ما قرروا ترك أعمالهم به، لذلك تظهر الحاجة ماسة إلى أنظمة للمعلومات تقوم بتجميع وحفظ البيانات (الداية، 2009: 39).

وتعتبر المعلومات المحاسبية أحد الأركان الأساسية للنظام المتكامل لاتخاذ القرارات سواء على مستوى الشركة أو على مستوى أي وحدة اقتصادية مشتقة منها، بل إن من أهم أسباب وجود المحاسبة وتطورها المستمر يتمثل في أنها توفر معلومات تعتبر أساس لاتخاذ القرارات، حيث يقوم المحاسب بتوفير المعلومات المناسبة سواء لمواجهة احتياجات الإدارة بمستوياتها المختلفة أو لمواجهة احتياجات الأطراف الخارجية لترشيد عملية اتخاذ القرارات.

المبحث الثاني

خصائص جودة المعلومات المحاسبية

3-2-1 تمهيد

3-2-2 تعريف المعلومات المحاسبية

3-2-3 أهمية المعلومات المحاسبية

3-2-4 خصائص جودة المعلومات المحاسبية وفق FASB

3-2-5 المحددات لاستخدام خصائص جودة المعلومات المحاسبية

3-2-6 الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية

3-2-1 تمهيد:

تتمثل الخصائص في الصفات التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية ذات فائدة نفعية لمستخدميها، فإذا كانت المعلومات المفيدة غائبة فإن المديرين قد لا يكونون على دراية وعلم بالموقف المالي الحقيقي لمنشآتهم، كما أن الأطراف الرئيسيين الآخرين قد يتم تضليلهم وذلك قد يمنع أنظمة السوق من العمل بفعالية، وإن تطبيق الخصائص الوصفية الرئيسة وإتباع المعايير المحاسبية الملائمة سيترتب عليه بطبيعة الحال توفير قوائم مالية تعطي العرض الصادق والعادل (الوقاد، 2011: 205).

وتضطلع المحاسبة بدور مهم في المساهمة في عملية إدارة الوحدات الاقتصادية، حيث تساهم المحاسبة بدور فعال في توفير المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات داخل تلك الوحدات الاقتصادية وخارجها. فكما هو معلوم، فإن المحاسبة تسعى لتوفير المعلومات الجيدة التي تتسم بملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات (مرعي، 2008: 186).

وتمثل المعلومات المحاسبية أساساً مهماً للكثير من القرارات، فإذا ما كانت تلك المعلومات ذات جودة منخفضة كانت تلك القرارات خاطئة تؤدي إلى خسارة الكثير من أفراد المجتمع وتؤدي إلى وجود أسواق مالية غير كفوءة، وبالتالي تؤثر سلباً على المجتمع ككل، وإذا كانت تلك المعلومات ذات جودة مرتفعة فيعم الرخاء على المجتمع كافة (الرفاعي، 2009، 232).

كما أن المعلومات المحاسبية هي الوسيلة التي من خلالها يتم إظهار الوضع المالي ولأداء الشركات ونفقاتها النقدية وغير النقدية، والوسيلة الفنية المستخدمة لتوصيل المعلومات المحاسبية هي التقارير المالية، والتي يجب أن تكون ملائمة ومعدة بطريقة جيدة تتضمن المصداقية الكافية حتى يمكن الاعتماد عليها، واستخدامها في اتخاذ القارات المناسبة (لعماري، 2004: 125).

وتلك الخصائص الرئيسة التي تجعل من المعلومات المحاسبية سلعة مرغوب بها من قبل كافة الأطراف التي تستخدم تلك المعلومات، وتهدف إلى مساعدة الإدارة في إعداد القوائم المالية والإفصاح عن مكوناتها بطريقة تحقق رغبات مستخدمي تلك القوائم المالية (FASB, 2003: 20).

ويتناول هذا المبحث تعريف المعلومات المحاسبية وأهميتها، ويتطرق بشئ من التفصيل عن جودة المعلومات المحاسبية وشرح أهم خصائصها الرئيسة وهي الملاءمة والموثوقية والخصائص الفرعية لها، ويوضح المشاكل والمحددات لاستخدام خصائص جودة المعلومات المحاسبية.

3-2-2 تعريف المعلومات المحاسبية:

المعلومات المحاسبية تتكون من البيانات التي تم استرجاعها ومعالجتها لأغراض إبداء الرأي، أو كأساس للتنبؤ، أو لاتخاذ القرارات وتكون المعلومات المحاسبية رقمية كالقوائم المالية، وهكذا فإن المعلومات المحاسبية هي البيانات التي تمت معالجتها للحصول على مؤشرات ذات معنى تستخدم كأساس عملية اتخاذ القرارات والتنبؤ بالمستقبل، وتفيد في اتخاذ القرارات ويتمثل دورها في تخفيض عدد البدائل، وتخفيض مقدار عدم التأكد الذي تتضمنه البدائل (جمعة وآخرون، 2007: 8).

وقد عرفها (القاضي وأبو زلطة، 2010: 369) بأنها كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية، والتي تتم معالجتها والتقرير عنها في القوائم المالية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخلياً، وبذلك فهي تمثل ناتج العمليات التشغيلية التي تجرى على البيانات المحاسبية بما يحقق الفائدة من استخدامها.

وتعتبر كل من البيانات والمعلومات المحاسبية مكونات أساسية لأنظمة المعلومات المحاسبية، وغالباً ما تستخدم في الحياة العملية مصطلحات مترادفة، بقصد الدلالة على معنى واحد رغم الاختلافات الجوهرية بينهما، ويعتبر مفهوم المعلومات من المفاهيم المثيرة للجدل، إذ أن هناك لبس في التمييز بين البيانات والمعلومات، وإن معيار الاستفادة من قبل المتلقي (المستفيد) هو الأساس، للتمييز بين البيانات والمعلومات، ويعتمد هذا المعيار على خاصتين أساسيتين للتميز بينهما (قاسم، 2004: 12-13):

1. الإضافة المعرفية: فإذا أدت البيانات إلى إضافة معرفية لدى الشخص المتلقي تحولت إلى معلومات، وإلا فإنها تبقى في إطار البيانات.
2. الارتباط: فالبيانات تعتبر معلومات إذا كانت مرتبطة بحدث معين يتم اتخاذ قرار بشأنه وتؤثر في القرار المتخذ، فهي إما أن تؤدي إلى اتخاذ قرار سليم، وإما أن تؤكد على أن القرار المتخذ سليم، أو تؤدي إلى تغيير القرار أو تعديله.

كما أن توفير المعلومات المحاسبية ليس هدفاً في حد ذاته، بل من الضرورة أن تكون هذه المعلومات ذات محتوى إعلامي نافع يمكن الاستفادة منه من جانب مستخدمي المعلومات، وإن المنفعة ترتبط بالمعلومات وفائدتها من وجهة نظر معدي التقارير والقوائم، أي أنها تلتصق بالمعلومة (حمزة، 2007: 147).

3-2-3 أهمية المعلومات المحاسبية:

لم يعد هناك أي شك في أن المعلومات أصبحت في عصرنا الحالي مورداً رئيساً لأي شركة بغض النظر عن طبيعة نشاطها أو حجمها أو ملكيتها، فالمعلومات هي أحد ثلاثة موارد مهمة في الشركة (الموارد البشرية، والموارد المادية، والمعلومات)، والتي أصبحت المعلومات بالنسبة

لمنظمات الأعمال المعاصرة والناجحة بمثابة القاعدة الأساسية التي تعتمد عليها، لممارسة أعمالها في ظل بيئة الأعمال المتغيرة والمعقدة، والتي تحيط بالمنظمة حالياً ومستقبلاً، وتمثل المعلومات الأساس المنطقي لعملية اتخاذ القرارات (إدريس، 2007: 79).

وتحتاج الإدارة في كل أوجه نشاطها إلى المعلومات، حيث يطلب صناع القرار على اختلاف مستوياتهم التنظيمية معلومات صحيحة وحديثة تساعدهم في عملية اتخاذ القرارات وتنظيم الأنشطة وتخطيطها والرقابة على التنفيذ وغيرها من المجالات، وهناك نقطة توازن بين فعالية صنع القرار وكمية المعلومات التي يجب توفرها (جمعة وآخرون، 2007: 9-10).

وقد ازدادت أهمية المعلومات المحاسبية في الوقت الحاضر، بالنظر إلى عدة عوامل أهمها (القاضي وأبو زلطة، 2010: 379):

1. النمو في حجم الوحدة الاقتصادية: إن ازدياد حجم غالبية الوحدات يؤدي إلى ضرورة إنتاج المعلومات بصورة مستمرة ودائمة.
2. ازدياد قنوات الاتصال في الشركة: ما يتطلب توفير المعلومات بصورة رأسية وأفقية.
3. ازدياد أهداف الوحدة الاقتصادية: لم يعد هدف الوحدة محصوراً بتعظيم الربحية بل تعددت أهدافها، الأمر الذي يتطلب توفير معلومات تخدم الأهداف المختلفة.
4. التأثر بالبيئة الخارجية: من الواضح أن الوحدة الاقتصادية تتأثر بالبيئة وتؤثر بها، وقد ازدادت هذه العلاقة نتيجة كثرة التغيرات التي تحدث في البيئة، وينبغي على إدارة الوحدة أن تكون على دراية كافية بهذه الظروف وتغيراتها، لتتمكن من اتخاذ الخطوات الضرورية لملاءمة عملياتها ونظامها لتتماشى مع تلك التغيرات، وهذا يتطلب قدراً كبيراً من المعلومات.

3-2-4 خصائص جودة المعلومات المحاسبية وفق FASB:

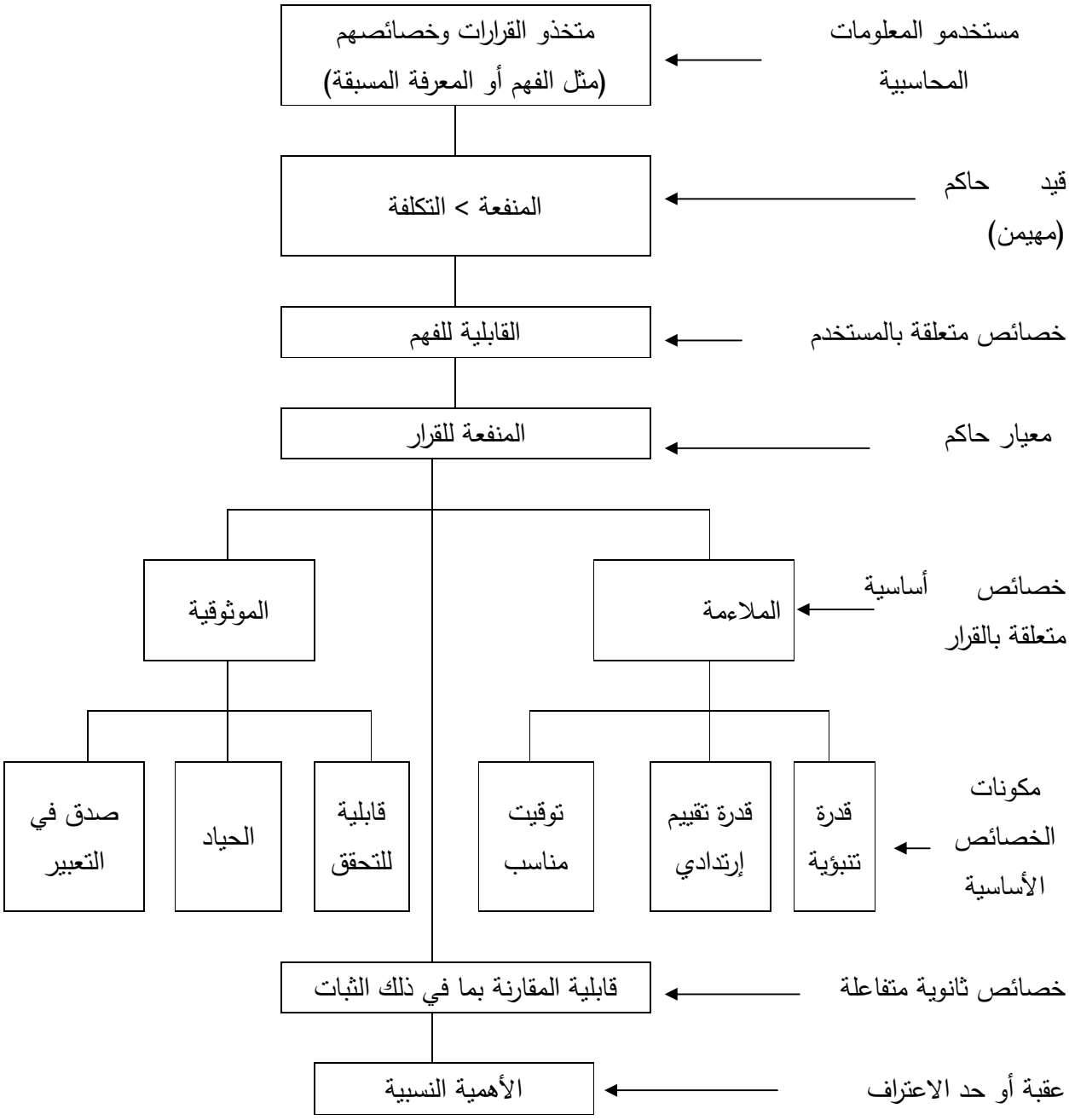
يقصد بجودة المعلومات المحاسبية تلك الخصائص الرئيسة التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، وعليه فإن تحديد هذه الخصائص يعتبر حلقة وصل ضرورية بين مرحلة تحديد الأهداف وبين المقومات الأخرى للإطار الفكري المحاسبي. كما أن هذه الخصائص سوف تكون ذات فائدة كبيرة لكل من المسؤولين عن وضع المعايير المناسبة، وكذلك المسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج من تطبيق الطرق والأساليب البديلة. وترتيباً لما سبق يمكن القول أن الهدف الرئيس من تحديد مجموعة الخصائص النوعية هو استخدامها كأساس لتقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية (جربوع، 2001: 71).

هناك العديد من المحاولات التي بذلت لتحديد الخصائص التي تتسم بها جودة المعلومات المحاسبية، ومن بين هذه الدراسات هي الدراسة التي قام بها مجلس معايير المحاسبية المالية (FASB, 2003: 20).

حيث يعد البيان رقم /2/ الصادر عن هيئة معايير المحاسبة المالية FASB بعنوان "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية" الدراسة الأكثر شمولية وأهمية وما زالت تمثل المرجعية الأولية في تقييم وتطوير الممارسات المحاسبية (حنان، 2009: 67).

وبشكل رقم (2) يعرض هرم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، كما قدمها FASB:

شكل رقم (1-3): هرم خصائص جودة المعلومات المحاسبية



المصدر: (Belkaoui, 2004: 186).

إن الشكل السابق يوضح النقاط التالية (حنان، 2009: 69-70):

1. خصائص تتعلق بمتخذي القرارات، أي مستخدمي المعلومات المحاسبية.
2. خصائص ذاتية للمعلومات المحاسبية، وتقسم إلى خاصيتين أساسيتين، وهما خاصية ملاءمة المعلومات وخاصية موثوقية المعلومات ومصداقيتها.

وهاتان الخاصيتان الأساسيتان تنقسمان بدورهما إلى ثلاث خصائص ثانوية على النحو التالي:

- خاصية أساسية: ملاءمة المعلومات
  - خاصية ثانوية: القيمة التنبؤية للمعلومات.
  - خاصية ثانوية: القدرة على التقييم الارتدادي، أي التغذية العكسية للقرارات.
  - خاصية ثانوية: التزامن أو التوقيت المناسب للمعلومات.
- خاصية أساسية: موثوقية المعلومات ومصداقية المعلومات
  - خاصية ثانوية: قابلية التحقق أي التثبت من سلامة وموضوعية المعلومات.
  - خاصية ثانوية: الحياد وعدم التحيز في القياس والإفصاح.
  - خاصية ثانوية: الصدق في التعبير أي الصدق في تمثيل الظواهر والأحداث.

3. من تفاعل أو تداخل الخاصيتين الأساسيتين، الملاءمة والموثوقية، ينتج أن المعلومات المحاسبية يجب أن تتصف بقابليتها للمقارنة وما يتطلبه ذلك من الثبات في تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية من دورة مالية إلى أخرى.
4. هناك قيدان رئيسان على استخدام الخصائص السابقة

- قيد حاكم ومتحكم، وهو أن تكون المنفعة المتوقعة من المعلومات أكبر من تكلفة تقديمها.
- الأهمية النسبية، حيث تعد نقطة الفصل في الاعتراف.

تجدر الملاحظة أن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية قابلة للتطبيق على جميع الوحدات المحاسبية بغض النظر عن طبيعة النشاط الذي يقوم به الوحدة، وسواء أكانت أعمال تسعى لتحقيق الربح أم وحدات غير تجارية لا تهدف لتحقيق الربح.

- خصائص تتعلق بمتخذ القرارات:

لكي يكون الحكم عادلاً على المعلومات المحاسبية، فإن هناك مجموعة من الصفات التي يجب أن يتسم بها متخذ القرار الذي يستخدم تلك المعلومات، ومن هذه الصفات كما وضحها (القاضي وأبو زلطة، 2010: 373):

1. القدرة على فهم محتوى المعلومات.
2. القدرة على الاستخدام الصحيح للمعلومات في القرارات المناسبة والملائمة، التي أعدت من أجلها تلك المعلومات.
3. الخبرة النوعية والزمنية المتعلقة بالتعامل مع أنواع المعلومات المحاسبية، خلال فترة زمنية سابقة.

وعليه فإن استخدام المعلومات المحاسبية يجب أن يتحدد بمتخذ قرار مهيأ لذلك الاستخدام، فمن غير المعقول أن تستخدم المعلومات المحاسبية من قبل شخص لا يفهم الحد الأدنى لما يمكن أن تعبر عنه المعلومات المحاسبية، ومن يتم الحكم على المعلومات المحاسبية من خلال ذلك المستخدم بأنها غير جيدة أو غير مفيدة.

- خصائص ذاتية للمعلومات المحاسبية:

أولاً: ملاءمة المعلومات:

ولكي تحقق معلومة خاصية الملاءمة فعليها أن تكون ذات علاقة مع أو مفيدة للقرار التي صممت لأجل تسهيله أو النتيجة التي يفضل للمعلومة أن تولدها، وهذا يتطلب من المعلومة أو طريقة إيصالها أن يكون لها تأثير على القرارات المستهدفة، فالملاءمة تشير إلى قدرة المعلومات المحاسبية في التأثير على قرارات المدراء من خلال تغيير أو تأكيد توقعاتهم بشأن نتائج التصرفات والأحداث، ويمكنها أن تكون على درجات متفاوتة، فمعلومة ما ستختلف بين المستخدمين، واختلافها يعتمد على احتياجاتهم وعلى السياق الخاص الذي من خلاله يتم صنع القرارات (Belkaoui, 2004: 186).

وتعني هذه الخاصية أن المعلومات يجب أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرارات وتمتلك المعلومات خاصية الملاءمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أي يكون لها (قيمة تنبؤية) أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم أي أن لها قيمة استرجاعية ملائمة أو ما يسمى بالتغذية الراجعة، وحتى تكون المعلومات ملائمة يجب أن تكون متوفرة لأصحاب القرارات قبل أن تفقد فائدتها للتأثير على القرارات (الفداغ، 2002: 53).

وتعني هذه الخاصية أن ترتبط المعلومات بالعمل أو الاستخدام الخاص الذي أعدت من أجله، فإذا كانت المعلومات غير ملائمة للقرار المعين فإنها لن تكون مفيدة حتى لو توافرت كافة

الخصائص الأخرى، ويعد الهدف من هذه الخاصية هو اختيار طرق القياس والإفصاح التي تساعد الأفراد الذين يعتمدون على القوائم المالية لاتخاذ قراراتهم الرشيدة، كما قد تعمل هذه المعلومات المالية على أحداث اختلاف في قرار مستخدمي المعلومات نتيجة تأثر القرار بالمعلومات وفي هذه الحالة يكون القرار مبني على أساس سليم.

وهناك درجات مختلفة لملاءمة المعلومات لأغراض متعددة، ويكون دور المحاسبة هنا هو توفير المعلومات الأكثر ملاءمة للاستخدام المعين، مع أنها قد تكون أقل ملائمة لاستخدام آخر، فالمعلومات الملائمة تساعد متخذي القرارات على التنبؤ بالأحداث المتوقعة في المستقبل أو تساعد على تأكيد أو تصحيح التنبؤات السابقة، فعلى سبيل المثال تصدر الشركات تقارير مالية ربع سنوية عن نتيجة العمليات والمركز المالي، وتوفر هذه التقارير معلومات ملائمة يمكن أن تشكل أساساً جيداً للاعتماد عليه في التنبؤ، كما أنها تساعد في الوقت نفسه على تقييم إنجاز الوحدة الاقتصادية عن فترة ماضية ومن البديهي أن عرض مثل هذه التقارير بعد انتهاء السنة المالية يفقدها المنفعة بالنسبة لمتخذي القرارات (أبو المكارم، 2004: 31).

وترتبط المعلومات بالاستخدام الخاص الذي أعدت من أجله، فإذا كانت المعلومات غير ملائمة للقرار المعين، فإنها لن تكون مفيدة حتى لو توافرت كافة الخصائص الأخرى، ويعد الهدف من هذه الخاصية هو اختيار طرق القياس والإفصاح التي تساعد الأفراد الذين يعتمدون على القوائم المالية لاتخاذ قراراتهم الرشيدة، كما قد تعمل هذه المعلومات المالية على إحداث اختلاف في قرار مستخدمي المعلومات نتيجة تأثر القرار بالمعلومات وفي هذه الحالة يكون القرار مبني على أساس سليم (المدلل، 2010: 20-21).

وهكذا كلما كانت المعلومات تتمتع بالملاءمة والموثوقية والقابلية للمقارنة والتحقق وعدم والتحيز كانت أقدر على منح مستخدميها الثقة والأمان في أن قرارهم الاستثماري سليم ومبني على أسس علمية (مرعي، 2006: 189).

وحتى تكون المعلومات ملائمة في إحداث تغيير في قرار المستخدم، يلزم توافر الخصائص الثانوية التالية:

أ. القيمة التنبؤية للمعلومات:

يتخذ المديرون قراراتهم في ظل المنافسة وعدم التأكد، وفي إطار البيئة المحيطة مما يستوجب توفير معلومات محاسبية تسهم في مساعدتهم على التنبؤ الصادق وتقليل درجة المخاطرة، كما تسهم المعلومات التنبؤية في إعداد الخطط ورسم السياسات المستقبلية (شبير، 2006: 52).

ولأن مستخدم المعلومات المحاسبية يمارس نوعاً من التنبؤ عند اتخاذه لقراره، فإن المعلومات المحاسبية التي تكون لها أكبر قدرة تنبؤية هي أكثر ملاءمة لمستخدمي المعلومات، ويتضح مما

سبق أن المعلومات المحاسبية الملائمة، هي التي تساهم في تحسين مقدرة متخذ القرار على التنبؤ بالأحداث المرتبطة بالنشاط المستقبلي في ضوء نتائج الماضي والحاضر، فبدون معرفة الأحداث الماضية يصعب التنبؤ بما ستكون عليه في المستقبل، كما أن معرفة الأحداث الماضية دون اهتمام بالمستقبل يعتبر عملاً غير هادف. ولكي تؤثر المعلومات المحاسبية على اتخاذ القرار لابد أن تكون لها قدرة تنبؤية لعمل اختبارات مستقبلية، ويستحسن أن يكون لها أيضاً مقدرة على تقييم نتائج الاختبارات السابقة، فالقيمة التنبؤية للمعلومات تساعد مستخدميها على التنبؤ حول آثار الماضي والحاضر والمستقبل (أبو هويدي، 2011: 21).

التنبؤ هو التفكير بالمستقبل، وحالات عدم التأكد أي احتمال لا يصل إلى 100%، والقدرة على التنبؤ لا تعني وضع احتمال بنسبة 100%، لأن المستقبل هو علم الله عز وجل، لكن هذه المعلومات تعني إعطاء مؤشرات قوية عن المستقبل في الظروف الطبيعية، وكلما كانت هذه المؤشرات قوية وقريبة للواقع، فإنها تكون أكثر ملاءمة، لأنها تتيح لمستخدميها المراقبة على الأداء المستقبلي ومعرفة الانحرافات ومواضعها وأسبابها والقيام بمعالجتها (القشي والعبادي، 2009: 722).

ب. القدرة على التقييم الارتدادي، أي التغذية العكسية للقرارات:

تلعب المعلومات دوراً مهماً في تعزيز أو تصحيح توقعات سابقة، أي تساعد مستخدم المعلومات في تقيم مدى صحة توقعاته السابقة، وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات. وإن القرارات نادراً ما يتم أخذها بصورة منعزلة وإن المعلومات عن نتائج قرارات اتخذت سابقاً غالباً ما تكون مدخلات أساسية لاتخاذ قرار تالي (حنان، 2006: 204).

وهي تمكن مستخدميها القدرة على إعادة التقييم من خلال المعلومات التي ينتجها نظام المعلومات والتي تساهم في تحسين وتطوير نوعية المعلومات (المخرجات)، وقدرته على التكيف في الظروف البيئية المتغيرة باستمرار (مبارك وآخرون، 2009: 4).

ويقصد بها قدرة المعلومات على تقييم وتصحيح التوقعات السابقة، بمعنى أن تكون المعلومات المحاسبية صالحة للاستخدام في مختلف الظروف وفي جميع الحالات بحيث يمكن استخدامها في تقييم الأعمال الماضية وتصحيح التوقعات السابقة الخاصة بتلك الأعمال.

ج. التزامن أو التوقيت المناسب للمعلومات:

يعتبر التوقيت المناسب عنصراً مهماً من عناصر النجاح في اتخاذ القرار. إذ لا فائدة من المعلومات المحاسبية إذا لم تتوفر لمتخذ القرار في الوقت المناسب، ومن ناحية أخرى فإن عدم وصول المعلومات المحاسبية في وقتها للفريق الإداري قد يؤدي إلى تأخير عملية اتخاذ القرار

خصوصاً إذا كانت هذه المعلومات تتعلق بالتنبؤ بالمستقبل والتخطيط أو وضع المعايير والأرقام التقديرية عبر شكل خطط أو موازنات تقديرية (أحمد، 2006: 22).

أي ربط مدى ملاءمة المعلومة لمتخذ القرار بتوقيت إيصالها له، ذلك لأن إيصال المعلومة لمتخذ القرار في الوقت غير المناسب يفقدها تأثيرها على عملية اتخاذ القرار ومن ثم ينزع عنها الفائدة المرجوة منها (مطر والسويطي، 2008: 333).

ويقصد بذلك تقديم المعلومات في حينها بمعنى أنه يجب إتاحة المعلومات المحاسبية لمستخدميها عندما يحتاجون إليها لأن هذه المعلومات تفقد منفعتها إذا لم تكن متاحة عندما تدعو الحاجة إلى استخدامها أو عندما تتوفر لفترة طويلة ولا تكون هناك حاجة لاستخدامها، وبالتالي تفقد فعاليتها (ملاءمتها) وبالتالي لتحقيق هذه الخاصية فإن القوائم المالية يجب أن تعد وترسل للمستخدمين قبل اتخاذهم للقرارات بوقت كافي وقبل أن تفقد مقدرتها في التأثير في اتجاه القرار (حماد، 2006: 50):

هذا وتتحد خاصية التوقيت الملائم وفقاً لما يلي:

أ. دورية القوائم المالية بمعنى طول أقصر فترة تعد عنها القوائم المالية، فقد تكون هذه الفترة طويلة نسبياً، وبالتالي يمكن إتاحة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية في مواعيد دورية متباعدة، أو تكون هذه الفترة قصيرة نسبياً، وبالتالي يمكن إتاحة هذه المعلومات في مواعيد دورية متقاربة، غير أنه إذا كانت الفترة الزمنية قصيرة بشكل ملحوظ فإن المعلومات التي تشملها قائمة الدخل قد تتأثر إلى درجة كبيرة بالتغيرات الموسمية أو العشوائية التي تتأثر بها أنشطة الشركة إلى الحد الذي قد تصبح في المعلومات مضللة أو غير جديرة بالوقت الذي تستغرقه دراستها، أما إذا كانت الفترة الزمنية طويلة بشكل ملحوظ فإن على من يستخدم هذه المعلومات أن ينتظر طويلاً قبل أن يتمكن من الحصول عليها، وحينئذ قد يتعذر الاستفادة منها في تقييم محصلة البدائل التي تواجهه.

ب. المدة التي تنقضي بين نهاية الفترة الزمنية التي تعد عنها القوائم المالية وبين تاريخ إصدار تلك التقارير وإتاحتها للتداول، إذ أنه كلما كان الفارق الزمني طويلاً كلما قلت منفعة المعلومات المالية التي تشملها تلك القوائم.

ثانياً: موثوقية المعلومات المحاسبية:

تشير الموثوقية إلى المعلومات التي تخلو من الخطأ المادي والتحيز، والتي يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتمثل بصدق ما تقصد تمثيله أو ما يتوقع على نحو معقول أن تمثل. الأمر الذي يستلزم أن تكون المعلومات قابلة للإثبات، ومن الممكن التحقق من سلامتها وهو ما يتطلب الالتزام بأكبر قدر ممكن من الحياد في القياس والإفصاح. وهي خاصية ضرورية للأفراد

الذين لا يتوافر لديهم الوقت والخبرة اللازمة لتقييم المحتوى الفعلي للمعلومات (كسسو وويجانت، 2003: 70).

وتتعلق خاصية الموثوقية بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها. من البديهي أن الحسابات (المعلومات المحاسبية) المدققة يعول عليها أكثر من الحسابات غير المدققة حتى وإن كانت الأخيرة متطابقة شكلاً ومضموناً مع الحسابات المدققة. إن درجة الوثوق بالمعلومات المحاسبية تعتبر انعكاساً واضحاً للأدلة الموضوعة أو طرق أو أسس القياس السليمة التي بنيت عليها تلك المعلومات. ولكي تتصف المعلومات المحاسبية بالموثوقية ينبغي إرساء أسس محاسبية ثابتة فيما يتعلق بالمبادئ والأعراف المحاسبية التي تحكم العمل المحاسبي، وكذلك تطوير أسس قياس موحدة ومقبولة وعملية (الداية، 2009: 47-48).

كما تعني خاصية موثوقية المعلومات أن أساليب القياس والإفصاح التي تم اختيارها لاستخرج النتائج وعرضها تعتبر أساليب مناسبة للظروف التي تحيط بها، وأن تطبيق تلك الأساليب قد تم بكيفية تسمح لأشخاص آخرين مستقلين عمن قاموا بتطبيقها في المرة الأولى بإعادة استخدامها للتثبت من تلك النتائج، وأن المعلومات التي تم تقديمها تعبر عن جوهر الأحداث التي تنطوي عليها، دون أن يعتريها تحريف ذو أهمية، إضافة إلى خلوها من التحيز كونها معلومات نزيهة يمكن الوثوق فيها والاعتماد عليها، إن اتسام المعلومات المحاسبية بالموثوقية يزيد من منفعتها (حمادة، 2010: 316).

وخلاصة لما سبق فإن الموثوقية تصلح المعلومة كأساس يمكن لمتخذ القرار الاعتماد عليها في التنبؤ، فهي تتعلق بأمانه المعلومات، وإمكانية الاعتماد عليها، وتتكون هذه الخاصية من ثلاث خصائص فرعية (مطر والسيوطي، 2008: 333):

أ. القابلية للتحقق:

هي خاصية تسمح للأفراد المؤهلين الذين يعملون بشكل مستقل بعضهم عن البعض الأخر بتطوير قياسات أو نتائج متشابهة من خلال تحليل نفس الدليل أو نفس البيانات أو نفس السجلات، فهي تعني إجماع وخلو القياس من سمة التحيز، فالمعلومات التي يتم التحقق من صحتها أو صدقها هي تلك المعلومات التي يمكن إعادة توليدها بالكامل من خلال أشخاص مستقلين يقومون بالقياس وباستخدام نفس إجراءات القياس، حيث يجب التنويه بأن القدرة على التحقق من صحة المعلومة تشير إلى صحة المعلومة المتولدة وليس إلى ملاءمة أو سلامة طرق القياس المستخدمة (Belkaoui, 2004: 187).

وهذه الخاصية تعني وجود اتفاق أو بصورة أدق وجود درجة عالية من الاتفاق بين القائمين بالقياس المحاسبي الذين يستخدمون نفس طرق القياس بأنهم يتوصلون إلى نفس النتائج، فإذا

وصلت أطراف خارجية (محاسبون آخرون أو مدققون مستقلون) إلى نتائج مختلفة، فهذا دليل على أن معلومات القوائم المالية غير قابلة للتحقق، وبالتالي لا يمكن الاعتماد عليها، فهي لا تتمتع بخاصية الموثوقية. وإن قابلية التحقق تعني أن القياس المحاسبي موضوعي، لأنه خال من التحيز الشخصي للقائم بعملية القياس. فقابلية التحقق هنا تشير إلى العالم الخارجي المستقل عن الأشخاص الذين يلاحظونه. كما أن القياس القابل للتحقق من ناحية ثانية هو قياس موضوعي، بمعنى أنه يستند إلى ثبوتيات وأدلة، يؤدي اعتمادها إلى الوصول إلى نفس النتائج (حنان، 2006: 207).

يتحقق هذا المفهوم عندما تحدث درجة عالية من الاتفاق بين عدد من الأفراد القائمين بالقياس الذين يستخدمون طريقة القياس نفسها، وذلك كأن يصل عدد من المراجعين المستقلين إلى النتيجة نفسها بخصوص عدد من القوائم المالية، فإذا وصلت أطراف خارجية باستخدام طرق القياس نفسها إلى نتائج مختلفة، فإن القوائم المالية تكون غير قابلة للتحقق منها، ولا يمكن للمراجعين إبداء الرأي فيها (كسسو وويجانت، 2003: 70).

ب. الحياد:

وتعني الحيادية عدم التحيز، ويتضمن ذلك اختيار بدائل محاسبية محايدة خالية من التحيز، فالمعلومات التي تحتويها القوائم المالية يجب أن تكون محايدة، وتوجه تلك المعلومات المحاسبية التي تتصف بالحيادية للوفاء بالاحتياجات المشتركة لمن يستخدم هذه المعلومات، دون افتراضات مسبقة عن احتياجات أية مجموعة معينة بالذات إلى تلك المعلومات (FASB, 2003: 22). وقد يكون تحيز القائم بالقياس غير مقصود كما في حالة نقص المعرفة والخبرة أو قد يكون تحيزاً مقصوداً كما في حالة عدم الأمانة مثلاً (حمادة، 2010: 317).

حيث يعني هذا المفهوم أنه لا يمكن انتقاء المعلومات بشكل يتضمن تفضيل إحدى الفئات المستفيدة بها على الأخرى، حيث أن المعلومات الحقيقية والصادقة يجب أن تكون محل الاهتمام الأول، وقد تعرض مفهوم الحياد في عملية وضع المعايير المحاسبية لهجوم متزايد، حيث أعلن البعض أن لا يجب إصدار المعايير إذا كانت ستؤدي لأثار اقتصادية غير مرغوبة على صناعة أو شركة معينة، إلا أن ذلك الرأي قد يكون منتقداً، فالمعايير يجب أن تكون خالية من التحيز، إلا لن يكون هناك قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها، وبدون الثقة في القوائم المالية لن يستخدم الأفراد والمعلومات التي تتضمنها، فإذا كانت المعلومات المحاسبية متحيزة، فسوف يفقد الجمهور الثقة في المعلومات ويتوقف عن استخدامها (لطفي، 2006: 195).

ج. الصدق في التعبير أي الصدق في تمثيل الظواهر والأحداث:

لكي تكون المعلومات موثوق فيها فإنها يجب أن تمثل بصدق العمليات وغيرها من الأحداث التي تمثلها أو يفترض أن تمثلها بدرجة معقولة. لذا فإنه يجب أن تمثل الميزانية بصدق العمليات والأحداث وغيرها التي ينتج عنها موجودات ومطلوبات وحقوقاً مالية للشركة في تاريخ الميزانية والتي تستوفي معايير التحقق. وتتعرض معظم المعلومات المالية لبعض مخاط كونها قد لا تمثل بأمانة تامة العمليات والأحداث التي تهدف إلى تمثيلها. ولا يرجع ذلك إلى التحيز بقدر ما يرجع أساساً إلى صعوبات متأصلة إما في تحديد العمليات والأحداث الأخرى التي يجب قياسها أو في تطبيق أساليب القياس والعرض المستخدمة لتوصيل المعلومات التي تنطوي عليها تلك العمليات والأحداث. وفي حالات معينة قد تكون عملية قياس الآثار المالية لبعض البنود غير مؤكدة بدرجة كبيرة مما يدفع الشركة عموماً إلى عدم الاعتراف بها بالبيانات المالية. ومن أمثلة على ذلك أنه قد يتكون شهرة محل الشركة بمرور الوقت إلا أن هناك بصفة عامة صعوبة في تحديد أو قياس تلك الشهرة بطريقة موثوق فيها، ومع ذلك فإنه في حالات أخرى قد يكون من المناسب الاعتراف بالبنود مع الإفصاح عن مخاطر الأخطاء المتعلقة بالاعتراف بتلك البنود وقياسها (الداية، 2009: 53).

أي أن تكون المعلومات المحاسبية معبرة عن الأحداث الخاصة بها بصورة سليمة وأمينة وخالية من أي تلاعب متعمد، ويعني هذا وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات والظواهر المراد التقرير عنها، وبعبارة أخرى: إعداد المعلومات بحيث تعبر بصدق عن تمثيل الظواهر والأحداث، فالعبرة هنا بصدق تمثيل الجوهر وليس الشكل، ولكي تكون المعلومات معبراً عنها بصدق وأمانة (Bodnar and William, 1995:15)

- الخصائص الثانوية المتفاعلة بين الملاءمة والموضوعية:

تعني أن المنفعة من المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات ستتحسن إذا كانت المعلومات قابلة للمقارنة مع معلومات مشابهة عن وحدات محاسبية أخرى أو لنفس الوحدة على مدى الزمن (الججاوي ونعوم، 2007: 51).

ويجب أن يتمكن المستخدمين من إجراء مقارنة للقوائم المالية للمشروع على مرور الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في مركزه المالي وفي الأداء، كما يجب أن يكون بإمكانهم مقارنة القوائم المالية للمشاريع المختلفة من أجل إجراء التقييم النسبي لمركزها المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي، ومن هنا فإن عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المشابهة والأحداث الأخرى يجب أن تتم على أساس ثابت على مرور الزمن ضمن المشروع وبطريقة متماثلة في كافة المشاريع. ومن أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة إعلام المستخدمين عن السياسات المستخدمة في إعداد القوائم المالية، وأي تغيرات في هذه السياسات وآثار هذه التغيرات، ويجب أن

يمكن المستخدمون من تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية المستخدمة في المشروع للعمليات المالية المشابهة والأحداث الأخرى من فترة لأخرى وبين المشاريع المختلفة. إن الامتثال للمعايير الدولية لما في ذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية تساعد في تحقيق القابلية للمقارنة (نور وإبراهيم، 2011: 30) وهي تتكون من:

أ. الثبات في تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية من دورة مالية إلى أخرى:

يعني الثبات في إتباع النسق الواحد وتطبيق نفس الإجراءات لمعالجة الأحداث المماثلة عبر الدورات المحاسبية المتتالية في شركة معينة، فإن الثبات يعني استخدام نفس الإجراءات بين الشركات المختلفة. وإن الهدف هو جعل القوائم المالية الصادرة عن الشركات المختلفة قابلة للمقارنة (حنان، 2006: 218).

وإذا ما استخدمت الشركة نفس المعالجات المحاسبية من فترة لأخرى لأحداث محاسبية متشابهة فالشركة تعتبر في حالة تناسق في استخدام المعايير المحاسبية. فالثبات يعني أن الشركة تطبق نفس الأساليب لنفس الحوادث المحاسبية من فترة إلى أخرى، وهذا لا يعني أن الشركة لا يمكن أن تتحول من طريقة إلى طريقة أخرى، فالشركات يمكن أن تغير طرقها المستخدمة ولكن يجب أن تكون فيها الطريقة الجديدة أفضل من السابقة لها. وعند ذلك فإن طبيعة وتأثير التغير المحاسبي وكذلك التبرير المقدم له يجب أن يفصح عنه أو يظهر بالتقارير المالية في الفترة التي حدث فيها التغيير. فإذا كان هناك تغير في المبادئ المحاسبية التي تتسم بالأهمية النسبية، فالمدقق يجب أن يشير إلى ذلك التغيير في فقرة توضيحية ضمن تقريره، وهذه الفقرة التوضيحية يجب أن تشير إلى طبيعة التغيير وإرشاد القارئ إلى الملاحظة الواردة على القوائم المالية التي قامت بمناقشة هذا التغير بالتفصيل (الفداغ، 2002: 56).

وبصفة عامة، فإن التقارير المحاسبية لأية سنة تكون مفيدة في حد ذاتها، ولكنها تكون أكثر فائدة إذا أمكن مقارنتها مع تقارير شركات أخرى ومع التقارير السابقة لنفس الشركة، على سبيل المثال، إذا كانت إحدى الشركات هي الشركة الوحيدة التي تقوم بإعداد تقارير فترية، فإن معلوماتها ستكون أقل فائدة لأن المستخدم لا يمكنه ربطها بالتقارير الفترية لأية شركة أخرى، بمعنى أنه لا توجد قابلية للمقارنة، ونفس الشئ إذا تغيرت الطرق المحاسبية التي تستخدمها الشركة في إعداد تقاريرها الفترية من فترة لأخرى، فإن المعلومات ستكون أقل فائدة لأن المستخدم لا يمكنه ربطها بالتقارير الفترية السابقة، بمعنى افتقادها خاصية الثبات (لطفي، 2006: 197).

ب. القابلية للفهم:

إن إحدى الخصائص للمعلومات المعروضة بالبيانات المالية هي جاهزية قابليتها للفهم من قبل المستخدمين، لهذا الغرض يفترض إن لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال

والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية وإن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية. ومهما يكمن فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب تضمينها البيانات المالية وذلك لأنها ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية (الوقاد، 2011: 206-207).

وحتى يتحقق للمعلومات المحاسبية الاستجابة المطلوبة، يجب أن تقدم في شكل وبطريقة يمكن للمستفيد منها أن يستخدمها بسهولة لا أن تكون مجرد توصيل أرقام وعبارات عن نشاط الشركة، ذلك أن المعلومات التي تأخذ شكلاً غير مألوف يمكن احتمال تجاهلها أو عدم إمكانية ترجمتها إلى معنى مفهوم بشكل كبير (مرعي، 2006: 192).

وتعتبر لجنة معايير المحاسبة الدولية أول من أشار إلى ضرورة أن تكون المعلومات المحاسبية قابلة للفهم، وحتى يمكن استخدامها من قبل من هم في حاجة إليها، وحتى يتحقق هذه الخاصية فلابد من مراعاة عاملين وهما (عبد الصادق، 2005: 62):

أ. العامل الفني: حيث يجب أن تقابل هذه المعلومات الاحتياجات الفعلية للمستخدم لا أكثر منها، فتحقق له التشتت أو الالتباس أو كليهما، ولا أقل من احتياجاته، فيظل غير قادر على التعامل مع مشكلته.

ب. العامل السلوكي: حيث يجب مراعاة المستوى الإداري الذي يتم توفير المعلومات إليه ومستوى تعليمه وثقافته، وإدراكه، وإمكانياته التحليلية، ومدى قناعته واعتماده على النظام الرسمي للمعلومات.

3-2-5 المحددات لاستخدام خصائص جودة المعلومات المحاسبية:

أولاً: الموازنة بين التكلفة والمنفعة:

تعتبر الموازنة بين التكلفة والمنفعة قيد متشعب الأثر أكثر من كونها خاصية نوعية. فالمنافع المشتقة من المعلومات يجب أن تفوق التكاليف المتكبدة في توفير هذه المعلومات. ومهما يكن فإن تقييم المنافع والتكاليف هي عملية اجتهادية تعتمد بشكل رئيسي على عملية اتخاذ الأحكام. وفوق ذلك فإن التكاليف قد لا تقع بالضرورة على أولئك الذين يستفيدون من المنافع، كما أن المنافع قد يستفيد أيضاً منها آخرون غير الذين أعدت من أجلهم المعلومات، فعلى سبيل المثال، فإن توفير معلومات إضافية للمقرضين يمكن أن يقلل من تكاليف الاقتراض على المشروع. لهذه الأسباب فإن من الصعب إجراء اختبار التكلفة – المنفعة على أي حالة معينة، ومع هذا فإن واضعي المعايير، بشكل خاص، وكذلك معدي ومستخدمي البيانات المالية يجب أن يكونوا على دراية بهذا القيد (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2008: 55).

ويتطلب إنتاج المعلومات المحاسبية تكاليف متعددة، مما يستوجب المقارنة بين التكاليف والمنافع المتحققة من استخدام المعلومات المحاسبية، ويعتمد قرار الإدارة في الحصول على

المعلومات المحاسبية عندما تتساوي تكلفة إنتاجها مع المنفعة المتحققة من استخدامها كحد أدنى تطبيقاً لمبدأ اقتصاديات المعلومات، كما يمثل هذا القيد معياراً أساسياً للحكم على مدى كفاءة النظام المحاسبي في توفير المعلومات بأقل تكلفة ممكنة (شبير، 2006: 54).

ثانياً: الأهمية النسبية:

ينظر إلى الأهمية النسبية على أنها خطوة أساسية للاعتراف في البيانات المالية، فالأهمية النسبية هي حالة تقدير نسبي لما هو مهم. فمن حيث الأساس يجب الأخذ بالاعتبار إذا كان من المحتمل أن يكون لمعلومة تأثير جوهري أو مملوس على القرارات، ولكن السؤال البالغ الأهمية والحاسم هو من يقع على عاتقه تحديد القواعد المتعلقة بالأهمية النسبية (Belkaoui, 2004: 187).

وتتأثر ملاءمة المعلومات بطبيعتها وبأهميتها النسبية، ففي بعض الحالات فإن طبيعة المعلومات لوحدها، تعتبر كافية لتحديد ملاءمتها، على سبيل المثال، الإفصاح عن قطاع جديد تعمل فيه الشركة يؤثر على المخاطر والفرص المتاحة للشركة بغض النظر عن الأهمية النسبية للنتائج التي أحرزها القطاع في فترة وضع التقرير. وفي حالات أخرى يكون لطبيعة المعلومات وماديتها أهمية مثل مبالغ المخزون المحتفظ به في كل فئة رئيسة مناسبة للنشاط. وتعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتماداً على القوائم المالية. وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ضوء الظروف الخاصة للحذف أو التحريف. وعليه يزودنا مفهوم الأهمية النسبية بنقطة قطع وليس خاصية أساسية للمعلومات لكي تكون مفيدة (حماد، 2006: 111).

وتلعب هذه الخاصية دوراً مهماً كمعيار لتحديد المعلومات التي يتوجب الإفصاح عنها، وذلك من زاوية تأثيرها المتوقع على متخذ القرار. كما تعد معياراً مهماً في تنفيذ عملية الدمج لبنود المعلومات التي يتم عرضها في القوائم المالية المنشورة. وتعد المعلومات المحاسبية ذات أهمية نسبية أو مادية إذا كان حذفها أو تحريفها يؤثر على القرار الاقتصادي الذي يتخذه مستخدمها عند اعتماده على هذه المعلومات، بمعنى أنه كلما كان للمعلومة تأثير مهم على من يستخدمها كلما كانت ذات أهمية نسبية، كما أن تقدير الأهمية النسبية يعتمد إلى حد كبير على التقدير الشخصي لمن يستخدم المعلومة، ويلاحظ من تسميتها بأنها مفهوم نسبي وليس مفهوماً مطلقاً، وهذا ما يترتب عليه مشاكل متعددة عند تقييم الأهمية النسبية للمعلومات (مطر والسويطي، 2008: 335).

3-2-6 الفئات المستخدمة المعلومات المحاسبية:

هناك العديد من الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية أهمها ما يلي (العيسي، 2003: 27):

1. **المستثمرون:** وهم ملاك المشروع وهم الأكثر اهتماماً بالمعلومات المحاسبية بحكم أنهم أصحاب رأس المال ويهتم الملاك بالمخاطر الضمنية والعائد المحقق من الاستثمار ويهتم المساهمون أيضاً بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم مدى قدرة الشركة على توزيع الأرباح وعلى الاستمرارية.
2. **الموظفون:** يهتم الموظفون بالمعلومات المتعلقة بقدرة الشركة على الاستمرار بعملها والوفاء بالتزاماتها للغير بما فيهم الموظفين وكذلك على تقييم مدى قدرة الشركة على توفير المكافآت والمنافع التقاعدية.
3. **المقرضون:** ينحصر اهتمام المقرضين في المعلومات التي تمكنهم من تحديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد الخاصة بها سوف يتم سدادها عن استحقاقها.
4. **الإدارة:** هي المسئولة عن اتخاذ القرارات المهمة للشركة وهي التي تقوم بعمل التحليل لمعرفة الايجابيات والسلبيات التي تواجها وتعمل على وضع الحلول لها.
5. **الموردون والدائنون التجاريون:** وهم يهتمون بالمعلومات التي تبين لهم سيولة الشركة وربحيتها واستمراريتها.
6. **العملاء:** يهتم هؤلاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية الشركة خصوصاً عندما تربطهم بالشركة معاملات طويل الأجل.
7. **الحكومة ومؤسساتها:** تهتم الحكومات ومؤسساتها في تخصص الموارد وبالتالي بأنشطة الشركة، ومن ثم تحديد السياسات الضريبة.
8. **الجمهور:** تؤثر الشركات على الأفراد بطرق مختلفة فمثلاً قد تساهم الشركة في الاقتصاد المحلي وذلك من عدة زوايا كتوفير فرص العمل، وقد تساعد المعلومات المالية لجمهور عن طريق توفير معلومات عن اتجاهات نشاط الشركة والتطورات الحديثة في أنشطتها.

الفصل الرابع
منـهجية الدراسة

4-1 مقدمة

4-2 منـهج الدراسة

4-3 مجتمع الدراسة

4-4 أداة الدراسة

4-5 صدق الإستبانة

4-6 ثبات الإستبانة

4-7 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

4-8 تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

4-1 مقدمة:

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محوراً رئيسياً يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بموضوع الدراسة، وبالتالي تحقق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

حيث تناول هذا الفصل وصفاً للمنهج المتبع ومجتمع الدراسة، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطريقة إعدادها وكيفية بنائها وتطويرها، ومدى صدقها وثباتها. كما يتضمن وصفاً للإجراءات التي قام بها الباحث في تصميم أداة الدراسة وتقنينها، والأدوات التي استخدمها لجمع بيانات الدراسة، وينتهي الفصل بالمعالجات الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات واستخلاص النتائج، وفيما يلي وصف لهذه الإجراءات.

4-2 منهج الدارسة:

بناءً على طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها فقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، والذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً ويعبر عنها تعبيراً كيفياً وكمياً، كما لا يكتفي هذا المنهج عند جمع المعلومات المتعلقة بالظاهرة من أجل استقصاء مظاهرها وعلاقاتها المختلفة، بل يتعداه إلى التحليل والربط والتفسير للوصول إلى استنتاجات يبني عليها التصور المقترح بحيث يزيد بها رصيد المعرفة عن الموضوع.

- **مصادر جمع وتحليل البيانات:**

وقد استخدم الباحث مصدرين أساسين للبيانات:

1. المصادر الثانوية: حيث اتجه الباحث في معالجة الإطار النظري للبحث إلى مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدارسة، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.

2. المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث لجأ الباحث إلى جمع البيانات الأولية من خلال الإستبانة كأداة رئيسة للبحث، صممت خصيصاً لهذا الغرض.

4-3 مجتمع الدراسة:

مجتمع الدراسة يعرف بأنه جميع مفردات الظاهرة التي يدرسها الباحث، وبذلك فإن مجتمع الدراسة هو جميع الأفراد أو الأشياء الذين يكونون موضوع مشكلة الدراسة. وبناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها فإن المجتمع المستهدف يتكون من مدققي الحسابات القانونيين العاملين في قطاع

غزة والذين يعملون في شركات التدقيق الدولية والتي تمتلك فروع لها في قطاع غزة وهي موضحة في الملحق رقم (3)، والبالغ عددهم 40 مدقق.

وقد قام الباحث باستخدام طريقة الحصر الشامل نظراً لصغر مجتمع الدراسة وسهولة الوصول إليهم، حيث تم توزيع 40 إستبانة على مجتمع الدراسة وقد تم استرداد كافة الاستبانات.

4-4 أداة الدراسة:

تم إعداد إستبانة حول: **مدى التزام مدققي الحسابات القانونيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (570) " تقييم استمرارية الشركات" وأثره على جودة المعلومات المحاسبية.**

- **تتكون إستبانة الدراسة من قسمين رئيسين:**

القسم الأول: وهو عبارة عن المعلومات الشخصية عن المستجيب (المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة، الشهادات المهنية، عدد الدورات التدريبية التي التحق بها المستجيب في مجال عمله).

القسم الثاني: وهو عبارة عن **محاور الدراسة**، وتتكون من 49 فقرة، موزع على 5 محاور:

المحور الأول: درجة التزام مدققي الحسابات بتقييم وتطبيق المؤشرات المالية المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية، ويتكون من (15) فقرة.

المحور الثاني: درجة التزام مدققي الحسابات بتقييم وتطبيق المؤشرات التشغيلية المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية، ويتكون من (8) فقرات.

المحور الثالث: درجة التزام مدققي الحسابات بتقييم وتطبيق المؤشرات القانونية والتنظيمية المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية، ويتكون من (10) فقرات.

المحور الرابع: درجة التزام مدققي الحسابات بتقييم وتطبيق مؤشرات الفشل المالي المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية، ويتكون من (5) فقرات.

المحور الخامس: درجة التزام مدققي الحسابات بتقييم وتطبيق أدلة الإثبات المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية، ويتكون من (11) فقرة.

- خطوات بناء الإستبانة:

قام الباحث بإعداد أداة الدراسة لمعرفة **مدى التزام مدققي الحسابات القانونيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (570) "تقييم استمرارية الشركات" وأثره على جودة المعلومات المحاسبية،** واتبع الباحث الخطوات التالية لبناء الإستبانة:

1. استشار الباحث عدداً من أساتذة الجامعات الفلسطينية في تحديد أبعاد الإستبانة وفقراتها.
2. تحديد المحاور الرئيسة التي شملتها الإستبانة.
3. تحديد الفقرات التي تقع تحت كل مجال.
4. في ضوء أراء المحكمين تم تعديل بعض فقرات الإستبانة من حيث الحذف أو الإضافة والتعديل، لتستقر الإستبانة في صورتها النهائية على (54) فقرة، ملحق (1).

تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان حسب جدول (1-4):

جدول (1-4): درجات مقياس ليكرت الخماسي

الاستجابة	موافق بدرجة قليلة جداً	موافق بدرجة قليلة	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة كبيرة	موافق بدرجة كبيرة جداً
الدرجة	1	2	3	4	5

اختار الباحث الدرجة (1) للاستجابة "موافق بدرجة قليلة جداً"، وبذلك يكون الوزن النسبي في هذه الحالة هو 20% وهو يتناسب مع هذه الاستجابة، وكذلك قام الباحث باختيار الدرجة (2) للاستجابة "موافق بدرجة قليلة"، وبذلك يكون الوزن النسبي في هذه الحالة هو 40% وهو يتناسب مع هذه الاستجابة، قم اختيار الدرجة (3) للاستجابة "موافق بدرجة متوسطة"، وبذلك يكون الوزن النسبي في هذه الحالة هو 60% وهو يتناسب مع هذه الاستجابة، ثم الدرجة (4) للاستجابة "موافق بدرجة كبيرة"، وبذلك يكون الوزن النسبي في هذه الحالة هو 80% وهو يتناسب مع هذه الاستجابة، ثم الدرجة (5) للاستجابة "موافق بدرجة كبيرة جداً"، وبذلك يكون الوزن النسبي في هذه الحالة هو 100% وهو يتناسب مع هذه الاستجابة.

4-5 صدق الإستبانة:

يقصد بصدق الإستبانة أن تقيس أسئلة الإستبانة ما وضعت لقياسه، وقد قام الباحث بالتأكد من صدق الإستبانة بطريقتين:

4-5-1 صدق أداة الدراسة:

عرض الباحث الإستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من (8) أعضاء من أعضاء الهيئات التدريسية في جامعات الوطن المختلفة متخصصين في المحاسبة والإحصاء، وأسماء المحكمين بالملحق رقم (2) الذين قاموا مشكورين بتحكيم الإستبانة، واستناداً إلى الملاحظات والتوجيهات التي أبدها المحكمون فقد استجاب الباحث لآرائهم وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل صياغة العبارات أو إضافة البعض الآخر منها، وبذلك في ضوء المقترحات المقدمة خرج الاستبيان في صورته النهائية – أنظر الملحق رقم (1).

4-5-2 صدق المقياس:

أولاً: الصدق الاتساق الداخلي:

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الإستبانة مع المحور الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي للإستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الإستبانة والدرجة الكلية للمحور نفسه، والنتائج توضحها الجداول التالية:

– **الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول:** درجة التزام مدققي الحسابات بتقييم وتطبيق المؤشرات المالية المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية.

جدول (2-4)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول "درجة التزام مدققي الحسابات بتقييم وتطبيق المؤشرات المالية المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية" والدرجة الكلية للمحور

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.1	يقوم مدقق الحسابات بتقييم صافي الالتزامات.	0.582	*0.000
.2	يقوم مدقق الحسابات بفحص القروض طويلة الأجل التي يقترب من تاريخ الاستحقاق دون وجود احتمالات بتجديدها.	0.735	*0.000
.3	يتأكد مدقق الحسابات من القروض طويلة الأجل التي تقترب من تاريخ الاستحقاق دون وجود احتمالات واقعية لتسديدها.	0.788	*0.000
.4	يحرص مدقق الحسابات على تقييم مدى الاعتماد الزائد على القروض قصيرة الأجل في تمويل الأصول طويلة الأجل.	0.631	*0.000
.5	يعمل مدقق الحسابات على تقييم التدفقات النقدية التشغيلية السلبية التي يشار إليها في القوائم المالية.	0.606	*0.000
.6	يقوم مدقق الحسابات بتقييم التدفقات النقدية التشغيلية السلبية التي يشار إليها في التقارير المالية الداخلية، (مثل الموازنات).	0.691	*0.000
.7	يحدد مدقق الحسابات النسب المالية الرئيسة السلبية.	0.636	*0.000
.8	يعمل مدقق الحسابات على تقييم الخسائر التشغيلية الجوهرية.	0.736	*0.000
.9	يقوم مدقق الحسابات بتقييم التدهور الحاد في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد التدفقات النقدية.	0.741	*0.000
.10	يقوم مدقق الحسابات بتقييم عدم الانتظام في توزيعات الأرباح.	0.839	*0.000
.11	يتم تقييم مدى قدرة الشركة على سداد الدائنين في المواعيد المستحقة.	0.765	*0.000
.12	يقوم مدقق الحسابات بتقييم مدى قدرة الشركة على الامتثال لبنود اتفاقيات القروض.	0.701	*0.000
.13	يحرص مدقق الحسابات على تقييم التغيرات في المعاملات النقدية عند الشراء والدفع الآجل للموردين.	0.694	*0.000

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.14	يقوم مدقق الحسابات بتقييم عدم القدرة للحصول على تمويل لتطوير المنتجات الجديدة الأساسية.	0.563	*0.000
.15	يتأكد مدقق الحسابات من تقييم مدى قدرة الشركة للحصول على تمويل الاستثمارات الأساسية الأخرى.	0.502	*0.001

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha = 0.05$.

يوضح جدول (2-4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول "درجة التزام مدققي الحسابات بتقييم وتطبيق المؤشرات المالية المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية" والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية $\alpha = 0.05$، وبذلك يعتبر المحور صادق لما وضع لقياسه.

– **الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني:** درجة التزام مدققي الحسابات بتقييم وتطبيق المؤشرات التشغيلية المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية.

جدول (3–4)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني "درجة التزام مدققي الحسابات بتقييم وتطبيق المؤشرات التشغيلية المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية" والدرجة الكلية للمحور

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.1	يركز مدقق الحسابات على تقييم خسارة أي سوق رئيسي.	0.626	*0.000
.2	يعمل مدقق الحسابات على تقييم تأثير احتمال فقدان عملاء رئيسيين في الشركة.	0.782	*0.000
.3	يقوم مدقق الحسابات بتقييم خسارة حق امتياز.	0.807	*0.000
.4	يحرص مدقق الحسابات على تقييم خسارة رخصة (مثل وكالة هامة).	0.877	*0.000
.5	يقوم مدقق الحسابات على تقييم خسارة موردين رئيسيين.	0.901	*0.000
.6	يحرص مدقق الحسابات على تقييم صعوبات العمل.	0.844	*0.000
.7	يقوم مدقق الحسابات بتقييم نقص الموردين المهمين.	0.773	*0.000
.8	يقوم مدقق الحسابات بتقييم بيئة العمل المحيطة واحتمالية ظهور منافسين جدد.	0.826	*0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة 0.05 = α.

يوضح جدول (3–4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني "درجة التزام مدققي الحسابات بتقييم وتطبيق المؤشرات التشغيلية المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية" والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية 0.05 = α، وبذلك يعتبر المحور صادق لما وضع لقياسه.

- **الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث:** درجة التزام مدققي الحسابات بتقييم وتطبيق المؤشرات القانونية والتنظيمية المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية.

جدول (4-4)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث "درجة التزام مدققي الحسابات بتقييم وتطبيق المؤشرات القانونية والتنظيمية المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية" والدرجة الكلية للمحور

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.1	يحرص مدقق الحسابات على تقييم عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال.	0.733	*0.000
.2	يتأكد مدقق الحسابات من مدى الالتزام بأية متطلبات قانونية في ظل البيئة التي تعمل خلالها الشركة.	0.687	*0.000
.3	يعمل مدقق الحسابات على تقييم القضايا القانونية التي لم يتم البث فيها بعد والتي، إذا نجحت، ستؤدي إلى مطالب من المرجح أن لا تكون الشركة قادرة على الوفاء بها.	0.624	*0.000
.4	يعمل مدقق الحسابات على تقييم الإجراءات التنظيمية المتعلقة بمتطلبات الغير.	0.678	*0.000
.5	يدرك مدقق الحسابات التغيرات في القانون المتوقع أن تؤثر سلباً على الشركة.	0.709	*0.000
.6	يعمل مدقق الحسابات على تقييم التغيرات في البيئة السياسية المحيطة المتوقع أن تؤثر سلباً على الشركة.	0.686	*0.000
.7	يحرص مدقق الحسابات على تقييم التغيرات في المحيط الاقتصادي المتوقع أن تؤثر سلباً على الشركة.	0.760	*0.000
.8	يقوم مدقق الحسابات على تقييم تغيرات سياسة الحكومة المتوقعة أن تؤثر سلباً على الشركة.	0.761	*0.000
.9	يعمل مدقق الحسابات على تقييم الكوارث (الأخطار) غير المؤمنة بأقل مما تستحق عند حدوثها.	0.682	*0.000
.10	يتم تقييم الكوارث (الأخطار) المؤمنة بتحديد الالتزامات التي قد تستحق عند حدوثها.	0.685	*0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha = 0.05$.

يوضح جدول (4-4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث "درجة التزام مدققي الحسابات بتقييم وتطبيق المؤشرات القانونية والتنظيمية المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية" والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية $\alpha = 0.05$، وبذلك يعتبر المحور صادق لما وضع لقياسه.

- **الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع:** درجة التزام مدققي الحسابات بتقييم وتطبيق مؤشرات الفشل المالي المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية.

جدول (5-4)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع "درجة التزام مدققي الحسابات بتقييم وتطبيق مؤشرات الفشل المالي المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية" والدرجة الكلية للمحور

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.1	يحرص مدقق الحسابات على تقييم حساب صافي رأس المال العامل إلى مجموع الأصول.	0.808	*0.000
.2	يقوم مدقق الحسابات بتقييم الأرباح المحتجزة في الميزانية إلى مجموع الأصول.	0.792	*0.000
.3	يقوم مدقق الحسابات بتحليل المؤشرات المالية المتعلقة بحساب الأرباح قبل الفوائد والضرائب إلى مجموع الخصوم.	0.769	*0.000
.4	يعمل مدقق الحسابات على تقييم القيمة السوقية لحقوق المساهمين إلى مجموع الخصوم.	0.796	*0.000
.5	يحرص مدقق الحسابات على تقييم المبيعات إلى مجموع الأصول.	0.789	*0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha = 0.05$.

يوضح جدول (5-4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع "درجة التزام مدققي الحسابات بتقييم وتطبيق مؤشرات الفشل المالي المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية" والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية $\alpha = 0.05$، وبذلك يعتبر المحور صادق لما وضع لقياسه.

- **الصدق الداخلي لفقرات المحور الخامس:** درجة التزام مدققي الحسابات بتقييم وتطبيق أدلة الإثبات المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية.

جدول (6-4)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس "درجة التزام مدققي الحسابات بتقييم وتطبيق أدلة الإثبات المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية" والدرجة الكلية للمحور

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.1	يقوم مدقق الحسابات بالتحقق من الإجراءات المطبقة بشأن عمليات الجرد الفعلي (الموجودات والالتزامات).	0.896	*0.000
.2	يعمل مدقق الحسابات على تصميم المصادقات ويطلب من العميل إرسالها ومن ثم يقوم بتقييمها.	0.756	*0.000
.3	يتأكد مدقق الحسابات من الفحص المستندي الداخلي.	0.819	*0.000
.4	يتأكد مدقق الحسابات من الفحص المستندي الذي يعتمد على أدلة الإثبات الخارجية.	0.775	*0.000
.5	يقوم مدقق الحسابات بتقييم العمليات الرئيسة للشركة.	0.861	*0.000
.6	يتأكد مدقق الحسابات من سلامة الطرق والسياسات والتقديرات المحاسبية المطبقة.	0.862	*0.000
.7	يقوم مدقق الحسابات بإجراءات المراجعة التحليلية.	0.790	*0.000
.8	يقوم مدقق الحسابات بتدقيق البيانات للعمليات المالية من خلال المراجعة الانتقادية.	0.599	*0.000
.9	يعمل مدقق الحسابات على دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مبدئي وبشكل نهائي حسب مراحل التنفيذ.	0.692	*0.000
.10	يقوم مدقق الحسابات بالاستعلام أو الاستفسار عن القضايا القانونية من قبل المحامين المتعاملين مع الشركة.	0.698	*0.000
.11	يقوم مدقق الحسابات باحتساب التأثيرات المباشرة الجوهرية للتصرفات غير القانونية على القوائم المالية.	0.806	*0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة 0.05 = α.

يوضح جدول (6-4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس "درجة التزام مدققي الحسابات بتقييم وتطبيق أدلة الإثبات المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية" والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية 0.05 = α، وبذلك يعتبر المحور صادق لما وضع لقياسه.

ثانياً: الصدق البنائي:

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدي ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الإستبانة، والجدول رقم (7-4) يوضح ذلك:

جدول (7-4)

معامل الارتباط بين درجة كل محور من محاور الإستبانة والدرجة الكلية للإستبانة

م	المحور	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.1	درجة التزام مدقق الحسابات بتقييم وتطبيق المؤشرات المالية المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية.	0.915	*0.000
.2	درجة التزام مدقق الحسابات بتقييم وتطبيق المؤشرات التشغيلية المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية.	0.813	*0.000
.3	درجة التزام مدقق الحسابات بتقييم وتطبيق المؤشرات القانونية والتنظيمية المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية.	0.905	*0.000
.4	درجة التزام مدقق الحسابات بتقييم وتطبيق مؤشرات الفشل المالي المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية.	0.818	*0.000
.5	درجة التزام مدقق الحسابات بتقييم وتطبيق أدلة الإثبات المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية.	0.690	*0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha = 0.05$.

يبين جدول (7-4) أن جميع معاملات الارتباط في جميع محاور الإستبانة دالة إحصائياً عند مستوي معنوية $\alpha = 0.05$، وبذلك يعتبر جميع محاور الإستبانة صادقه لما وضع لقياسه.

4-6 ثبات الإستبانة:

يقصد بثبات الإستبانة أن تعطي هذه الإستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الإستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الإستبانة يعني الاستقرار في نتائج الإستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على الأفراد عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، وقد تحقق الباحث من ثبات إستبانة الدراسة من خلال:

4-6-1 معامل ألفا كرونباخ:

استخدم الباحث طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (8-4).

جدول (8-4)

معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة

م	المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	الصدق*
.1	درجة التزام مدقق الحسابات بتقييم وتطبيق المؤشرات المالية المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية.	15	0.915	0.957
.2	درجة التزام مدقق الحسابات بتقييم وتطبيق المؤشرات التشغيلية المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية.	8	0.931	0.965
.3	درجة التزام مدقق الحسابات بتقييم وتطبيق المؤشرات القانونية والتنظيمية المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية.	10	0.882	0.939
.4	درجة التزام مدقق الحسابات بتقييم وتطبيق مؤشرات الفشل المالي المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية.	5	0.841	0.917
.5	درجة التزام مدقق الحسابات بتقييم وتطبيق أدلة الإثبات المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية.	11	0.937	0.968
	جميع المحاور السابقة	**49**	**0.969**	**0.984**

*الصدق = الجذر التربيعي الموجب لمعامل ألفا كرونباخ

واضح من النتائج الموضحة في جدول (8-4) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح بين (0.841 ، 0.937) وكذلك لجميع فقرات الإستبانة (0.969). وقد تبين أن قيمة الصدق مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح بين (0.917 ، 0.968) وكذلك لجميع فقرات الإستبانة (0.984) وهذا يعنى أن معامل الصدق مرتفع.

4-6-2 طريقة التجزئة النصفية:

حيث تم تجزئة فقرات الاختبار إلي جزئيين (الأسئلة ذات الأرقام الفردية، والأسئلة ذات الأرقام الزوجية) ثم تم حساب معامل الارتباط بين درجات الأسئلة الفردية ودرجات الأسئلة الزوجية وبعد ذلك تم تصحيح معامل الارتباط بمعادلة سبيرمان براون Spearman Brown:

معامل الارتباط المعدل = $\frac{2r}{1+r}$ حيث r معامل الارتباط بين درجات الأسئلة الفردية ودرجات الأسئلة الزوجية. وتم الحصول على النتائج الموضحة في جدول (9-4).

جدول (9-4)

طريقة التجزئة النصفية لقياس ثبات الإستبانة

م	المحور	معامل الارتباط	معامل الارتباط المعدل
.1	درجة التزام مدقق الحسابات بتقييم وتطبيق المؤشرات المالية المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية.	0.919	0.958
.2	درجة التزام مدقق الحسابات بتقييم وتطبيق المؤشرات التشغيلية المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية.	0.916	0.956
.3	درجة التزام مدقق الحسابات بتقييم وتطبيق المؤشرات القانونية والتنظيمية المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية.	0.853	0.921
.4	درجة التزام مدقق الحسابات بتقييم وتطبيق مؤشرات الفشل المالي المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية.	0.793	0.885
.5	درجة التزام مدقق الحسابات بتقييم وتطبيق أدلة الإثبات المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية.	0.898	0.946
	جميع محاور الإستبانة	**0.974**	**0.987**

واضح من النتائج الموضحة في جدول (9-4) أن قيمة معامل الارتباط المعدل (سبيرمان براون Spearman Brown) مرتفع ودال إحصائيًا.

وبذلك تكون الإستبانة في صورتها النهائية كما هي في الملحق (1). ويكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات إستبانة الدراسة مما يجعله على ثقة تامة بصحة الإستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

4-7 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

تم تفريغ وتحليل الإستبانة من خلال برنامج التحليل الإحصائي Statistical Package for the Social Sciences (SPSS)، واستخدم المؤشرات والأدوات الإحصائية التالية:

1- النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي: يستخدم هذا الأمر بشكل أساس لأغراض معرفة تكرار فئات متغير ما ويتم الاستفادة منها في وصف مجتمع الدراسة.
2- اختبار كولمجوروف - سمرنوف Kolmogorov-Smirnov Test (K-S) لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه.
3- اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)، لمعرفة ثبات فقرات الإستبانة.
4- معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) لقياس درجة الارتباط. وقد تم استخدامه لحساب الاتساق الداخلي والصدق البنائي للإستبانة.
5- اختبار T في حالة عينة واحدة (T-Test) لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي الدرجة المتوسطة وهي 3 أم زادت أو قلت عن ذلك. ولقد تم استخدامه للتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الإستبانة.

4-8 تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة:

يتضمن هذا تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال الإجابة عن أسئلة الدراسة واستعراض أبرز نتائج الإستبانة والتي تم التوصل إليها من خلال تحليل فقراتها، والوقوف على المعلومات الشخصية عن المستجيب التي اشتملت على (المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة، الشهادات المهنية، عدد الدورات التدريبية)، لذا تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من إستبانة الدراسة، إذ تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS) للحصول على نتائج الدراسة التي سيتم عرضها وتحليلها في هذا الفصل.

4-8-1 الوصف الإحصائي لمجتمع الدراسة وفق المعلومات الشخصية:

وفيما يلي عرض لمجتمع الدراسة وفق المعلومات الشخصية:

- توزيع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي:

جدول (4-10): المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية %
بكالوريوس	27	67.5
ماجستير	12	30.0
دكتوراه	1	2.5
المجموع	**40**	**100.0**

يتضح من جدول (4-10) أن ما نسبته 67.5% من مجتمع الدراسة يحملون درجة البكالوريوس، 30.0% يحملون درجة الماجستير، بينما 2.5% يحملون درجة الدكتوراه، والملاحظ أن معظم المدققين حاصلين على درجة الإجازة العلمية بكالوريوس ثم درجة الماجستير وأخيراً الدكتوراه، وهذا يبين وجود تأهيل علمي إلى حد ما كافي لدى المدققين.

- توزيع مجتمع الدراسة حسب المسمى الوظيفي:

جدول (4-11): المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	العدد	النسبة المئوية %
مدير الشركة	2	5.0
مدقق حسابات رئيسي	14	35.0
مدير تدقيق	10	25.0
مساعد مدقق	10	25.0
أخرى	4	10.0
المجموع	**40**	**100.0**

يتضح من جدول (4-11) أن ما نسبته 5.0% من مجتمع الدراسة مسماهم الوظيفي مدير شركة، 35.0% مدقق حسابات رئيسي، 25.0% مدير تدقيق، 25.0% مساعد مدقق، بينما 10.0% مسماهم الوظيفي غير ذلك، وبالتالي يمكن القول بأن المدققين لدى شركات تدقيق الحسابات والمسئولة عن القيام بأعمال تدقيق الحسابات يتمثل أغلبيتهم في المسمى الوظيفي مدقق حسابات رئيسي ثم المسمى الوظيفي مدير تدقيق ومساعد تدقيق.

- توزيع مجتمع الدراسة حسب سنوات الخبرة:

جدول (12-4): سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية %
أقل من 5 سنوات	14	35.0
من 5 إلى أقل من 10 سنوات	12	30.0
من 10 إلى أقل من 15 سنة	4	10.0
15 سنة فأكثر	10	25.0
المجموع	**40**	**100.0**

يتضح من جدول (12-4) أن ما نسبته 65.0% من مجتمع الدراسة لديهم خبرة مهنية 5 سنوات فأكثر، وهذا مؤشر على أن أفراد مجتمع الدراسة يمتلكون خبرة ودراية جيدة في مجال عملهم.

- توزيع مجتمع الدراسة حسب الشهادات المهنية:

جدول (13-4): الشهادات المهنية

الشهادات المهنية	العدد	النسبة المئوية %
CPA	4	10.0
CIA	1	2.5
ACPA	12	30.0
ACCA	2	5.0
أخرى	9	22.5
لم يجيبوا	12	30.0
المجموع	**40**	**100.0**

يتضح من جدول (13-4) أن ما نسبته 10.0% من مجتمع الدراسة يحملون شهادة CPA، 2.5% يحملون شهادة CIA، 30.0% يحملون شهادة ACPA، 5.0% يحملون شهادة ACCA، بينما 22.5% يحملون شهادات أخرى لم يتم تحديدها، وهناك 12 مدقق لم يجيبوا أي لم يحصلوا على أي شهادة مهنية، لذلك يمكن القول بأن الحاصلين على شهادات مهنية متخصصة معظمهم يمتلكون شهادة ACPA.

- توزيع مجتمع الدراسة حسب الدورات التدريبية التي التحق بها المستجيب في مجال عمله:

جدول (14-4): الدورات التدريبية التي التحق بها المستجيب في مجال عمله

الدورات التدريبية التي التحق بها المستجيب في مجال عمله	العدد	النسبة المئوية %
1-3 دورات	7	17.5
4-6 دورات	18	45.0
7 دورات فأكثر	15	37.5
المجموع	**40**	**100.0**

يتضح من جدول (14-4) أن ما نسبته 82.5% من مجتمع الدراسة حصلوا على 4 دورات فأكثر تدريبية في مجال عملهم، وهذا مؤشر على اكتساب المعرفة والمهارة من خلال التحاق المدققين القانونيين في العديد من الدورات العلمية والمهنية في مجال التدقيق، الأمر الذي يؤثر بشكل ايجابي على جودة أداء عملهم.

- تحليل واختبار فرضيات الدراسة:

لتحليل فقرات الدراسة واختبار الفرضيات تم استخدام الاختبارات المعلمية (اختبار T لعينة واحدة، T لعينتين مستقلتين، التباين الأحادي) هذه الاختبارات مناسبة في حالة وجود أن توزيع البيانات يتبع التوزيع الطبيعي، وتم التأكد من وجود توزيع طبيعي وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول(15-4).

جدول (15-4)

يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

م	المحور	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.1	درجة التزام مدقق الحسابات بتقييم وتطبيق المؤشرات المالية المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية.	0.832
.2	درجة التزام مدقق الحسابات بتقييم وتطبيق المؤشرات التشغيلية المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية.	0.400
.3	درجة التزام مدقق الحسابات بتقييم وتطبيق المؤشرات القانونية والتنظيمية المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية.	0.529

م	المحور	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.4	درجة التزام مدقق الحسابات بتقييم وتطبيق مؤشرات الفشل المالي المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية.	0.595
.5	درجة التزام مدقق الحسابات بتقييم وتطبيق أدلة الإثبات المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية.	0.059
	جميع محاور الإستبانة	0.851

واضح من النتائج الموضحة في جدول (15-4) أن القيمة الاحتمالية (.Sig) لجميع مجالات الدراسة كانت أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$، وبذلك فإن توزيع البيانات لهذه المحاور يتبع التوزيع الطبيعي، حيث سيتم استخدام الاختبارات المعلمية للإجابة على فرضيات الدراسة.

- اختبار الفرضيات حول متوسط (وسيط) درجة الإجابة يساوي درجة الموافقة المتوسطة:

الفرضية الصفرية: اختبار أن متوسط درجة الإجابة يساوي 3 وهي تقابل موافق بدرجة متوسطة. حسب مقياس ليكرت المستخدم.

الفرضية البديلة: متوسط درجة الإجابة لا يساوي 3.

إذا كانت $Sig > 0.05$ (Sig أكبر من 0.05) فإنه لا يمكن رفض الفرضية الصفرية ويكون في هذه الحالة متوسط الآراء حول الظاهرة موضع الدراسة لا يختلف جوهرياً عن موافق بدرجة متوسطة وهى 3، أما إذا كانت $Sig < 0.05$ (Sig أقل من 0.05) فيتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة بأن متوسط الآراء يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وفي هذه الحالة يمكن تحديد ما إذا كان متوسط الإجابة يزيد أو ينقص بصورة جوهرية عن درجة الموافقة المتوسطة. وذلك من خلال قيمة الاختبار فإذا كانت قيمة الاختبار موجبة فمعناه أن المتوسط الحسابي للإجابة يزيد عن درجة الموافقة المتوسطة والعكس صحيح.

4-8-2 اختبار فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى:

يلتزم مدققي الحسابات بتقييم المؤشرات المالية المتعلقة باستمرارية الشركات وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (570) مما يسهم إيجابياً في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (16-4).

جدول (16-4)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات محور "درجة التزام مدقق الحسابات بتقييم وتطبيق المؤشرات المالية المتعلقة باستمرارية الشركات وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الرتبة
.1	يقوم مدقق الحسابات بتقييم صافي الالتزامات.	4.42	88.42	14.63	*0.000	2
.2	يقوم مدقق الحسابات بفحص القروض طويلة الأجل التي يقترب من تاريخ الاستحقاق دون وجود احتمالات بتجديدها.	4.40	88.00	14.00	*0.000	3
.3	يتأكد مدقق الحسابات من القروض طويلة الأجل التي تقترب من تاريخ الاستحقاق دون وجود احتمالات واقعية لتسديدها.	4.35	87.00	11.61	*0.000	5
.4	يحرص مدقق الحسابات على تقييم مدى الاعتماد الزائد على القروض قصيرة الأجل في تمويل الأصول طويلة الأجل.	4.20	84.00	10.49	*0.000	8
.5	يعمل مدقق الحسابات على تقييم التدفقات النقدية التشغيلية السلبية التي يشار إليها في القوائم المالية.	4.13	82.50	8.34	*0.000	9
.6	يقوم مدقق الحسابات بتقييم التدفقات النقدية التشغيلية السلبية التي يشار إليها في التقارير المالية الداخلية، (مثل الموازنات).	4.08	81.50	7.92	*0.000	11
.7	يحدد مدقق الحسابات النسب المالية الرئيسية السلبية.	4.08	81.50	8.21	*0.000	11
.8	يعمل مدقق الحسابات على تقييم الخسائر التشغيلية الجوهرية.	4.38	87.50	13.03	*0.000	4

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الرتبة
.9	يقوم مدقق الحسابات بتقييم التدهور الحاد في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد التدفقات النقدية.	4.43	88.50	12.66	*0.000	1
.10	يقوم مدقق الحسابات بتقييم عدم الانتظام في توزيعات الأرباح.	4.13	82.50	9.84	*0.000	9
.11	يتم تقييم مدى قدرة الشركة على سداد الدائنين في المواعيد المستحقة.	4.26	85.13	9.59	*0.000	7
.12	يقوم مدقق الحسابات بتقييم مدى قدرة الشركة على الامتثال لبنود اتفاقيات القروض.	4.33	86.50	12.08	*0.000	6
.13	يحرص مدقق الحسابات على تقييم التغيرات في المعاملات النقدية عند الشراء والدفع الآجل للموردين.	4.03	80.50	8.45	*0.000	13
.14	يقوم مدقق الحسابات بتقييم عدم القدرة للحصول على تمويل لتطوير المنتجات الجديدة الأساسية.	3.98	79.50	8.41	*0.000	14
.15	يتأكد مدقق الحسابات من تقييم مدى قدرة الشركة للحصول على تمويل الاستثمارات الأساسية الأخرى.	3.92	78.42	7.24	*0.000	15
	جميع فقرات المحور معاً	**4.20**	**84.09**	**15.13**	***0.000**	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha = 0.05$.

من جدول (16-4) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة التاسعة "يقوم مدقق الحسابات بتقييم التدهور الحاد في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد التدفقات النقدية" يساوي 4.43 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 88.50%، قيمة الاختبار 12.66، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً على هذه الفقرة.
- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة عشر "يتأكد مدقق الحسابات من تقييم مدى قدرة الشركة للحصول على تمويل الاستثمارات الأساسية الأخرى" يساوي 3.92 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 78.42%، قيمة الاختبار 7.24، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة على هذه الفقرة.

- بشكل عام إن المتوسط الحسابي يساوي 4.20، وأن المتوسط الحسابي النسبي لجميع فقرات المحور يساوي 84.09%، قيمة الاختبار 15.13، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك يعتبر محور "**درجة التزام مدققي الحسابات بتقييم وتطبيق المؤشرات المالية المتعلقة باستمرارية الشركات وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية**" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المحور يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً على فقرات هذا المحور.

نتيجة الفرضية:

تم قبول الفرضية البديلة، حيث يؤثر قيام مدقق الحسابات بتقييم المؤشرات المالية المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً معيار التدقيق الدولي رقم 570 على جودة المعلومات المحاسبية عند مستوى دلالة 0.05.

ويتضح للباحث إلى وجود ارتباط قوي بين قيام المدققين المستخدمين للمعايير الدولية لتقييم استمرارية الشركات (وفقاً للمؤشرات المالية) وأثر إيجابي على تحسين جودة المعلومات المحاسبية مما ينعكس لخدمة مستخدمي القوائم المالية.

الفرضية الثانية:

يلتزم مدققي الحسابات بتقييم المؤشرات التشغيلية المتعلقة باستمرارية الشركات وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (570) مما يسهم إيجابياً في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (17-4).

جدول (17-4)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات محور "درجة التزام مدققي الحسابات بتقييم وتطبيق المؤشرات التشغيلية المتعلقة باستمرارية الشركات وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الرتبة
.1	يركز مدقق الحسابات على تقييم خسارة أي سوق رئيسي.	4.26	85.26	10.76	*0.000	1
.2	يعمل مدقق الحسابات على تقييم تأثير احتمال فقدان عملاء رئيسيين في الشركة.	4.10	82.00	8.94	*0.000	3
.3	يقوم مدقق الحسابات بتقييم خسارة حق امتياز.	4.00	80.00	7.21	*0.000	4
.4	يحرص مدقق الحسابات على تقييم خسارة رخصة (مثل وكالة هامة).	4.13	82.63	8.27	*0.000	2
.5	يقوم مدقق الحسابات على تقييم خسارة موردين رئيسين.	3.98	79.50	6.33	*0.000	5
.6	يحرص مدقق الحسابات على تقييم صعوبات العمل.	3.93	78.50	7.06	*0.000	6
.7	يقوم مدقق الحسابات بتقييم نقص الموردين المهمين.	3.88	77.50	6.49	*0.000	8
.8	يقوم مدقق الحسابات بتقييم بيئة العمل المحيطة واحتمالية ظهور منافسين جدد.	3.92	78.46	6.87	*0.000	7
	جميع المحاور السابقة معاً	**4.01**	**80.29**	**9.44**	***0.000**	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha = 0.05$.

من جدول (17-4) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "يركز مدقق الحسابات على تقييم خسارة أي سوق رئيسي" يساوي 4.26 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 85.26%، قيمة الاختبار

10.76، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة السابعة "يقوم مدقق الحسابات بتقييم نقص الموردين المهمين" يساوي 3.88 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 77.50%، قيمة الاختبار 6.49، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة على هذه الفقرة.
- بشكل عام إن المتوسط الحسابي يساوي 4.01، وأن المتوسط الحسابي النسبي لجميع فقرات المحور يساوي 80.29%، قيمة الاختبار 9.44، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك يعتبر محور "**درجة التزام مدققي الحسابات بتقييم وتطبيق المؤشرات التشغيلية المتعلقة باستمرارية الشركات وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية**" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المحور يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً على فقرات هذا المحور.

نتيجة الفرضية:

تم قبول الفرضية البديلة، حيث يؤثر قيام مدقق الحسابات بتقييم المؤشرات التشغيلية المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً معيار التدقيق الدولي رقم 570 على جودة المعلومات المحاسبية عند مستوى دلالة 0.05.

ويعزو الباحث ذلك إلى وجود ارتباط قوي بين شركات التدقيق المستخدمة للمعايير الدولية لتقييم استمرارية الشركات (وفقاً للمؤشرات التشغيلية) لما لذلك من أثر إيجابي على تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتأثيره على متخذي القرارات.

الفرضية الثالثة:

يلتزم مدققي الحسابات بتقييم المؤشرات القانونية والتنظيمية المتعلقة باستمرارية الشركات وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (570) مما يسهم إيجابياً في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (18-4).

جدول (18-4)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات محور "درجة التزام مدققي الحسابات بتقييم وتطبيق المؤشرات القانونية والتنظيمية المتعلقة باستمرارية الشركات وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الرتبة
.1	يحرص مدقق الحسابات على تقييم عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال.	4.35	87.00	12.89	*0.000	1
.2	يتأكد مدقق الحسابات من مدى الالتزام بأية متطلبات قانونية في ظل البيئة التي تعمل خلالها الشركة.	4.23	84.50	11.11	*0.000	4
.3	يعمل مدقق الحسابات على تقييم القضايا القانونية التي لم يتم البث فيها بعد والتي، إذا نجحت، ستؤدي إلى مطالب من المرجح أن لا تكون الشركة قادرة على الوفاء بها.	4.23	84.50	10.09	*0.000	4
.4	يعمل مدقق الحسابات على تقييم الإجراءات التنظيمية المتعلقة بمتطلبات الغير.	4.25	85.00	11.18	*0.000	3
.5	يدرك مدقق الحسابات التغيرات في القانون المتوقع أن تؤثر سلباً على الشركة.	4.35	87.00	13.72	*0.000	1
.6	يعمل مدقق الحسابات على تقييم التغيرات في البيئة السياسية المحيطة المتوقع أن تؤثر سلباً على الشركة.	4.03	80.50	9.83	*0.000	7
.7	يحرص مدقق الحسابات على تقييم التغيرات في المحيط الاقتصادي المتوقع أن تؤثر سلباً على الشركة.	4.08	81.50	8.90	*0.000	6
.8	يقوم مدقق الحسابات على تقييم تغيرات سياسة الحكومة المتوقعة أن تؤثر سلباً على الشركة.	3.90	78.00	6.53	*0.000	8

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الرتبة
.9	يعمل مدقق الحسابات على تقييم الكوارث (الأخطار) غير المؤمنة بأقل مما تستحق عند حدوثها.	3.70	74.00	5.01	*0.000	10
.10	يتم تقييم الكوارث (الأخطار) المؤمنة بتحديد الالتزامات التي قد تستحق عند حدوثها.	3.85	77.00	6.70	*0.000	9
	جميع فقرات المحور معاً	**4.10**	**81.90**	**13.28**	***0.000**	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha = 0.05$.

من جدول (18-4) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "يحرص مدقق الحسابات على تقييم عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال" يساوي 4.35 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 87.00%، قيمة الاختبار 12.89 وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة α= 0.05، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً على هذه الفقرة.
- المتوسط الحسابي للفقرة التاسعة "يعمل مدقق الحسابات على تقييم الكوارث (الأخطار) غير المؤمنة بأقل مما تستحق عند حدوثها" يساوي 3.70 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 74.00%، قيمة الاختبار 5.01 وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة على هذه الفقرة.
- بشكل عام إن المتوسط الحسابي يساوي 4.10، وأن المتوسط الحسابي النسبي لجميع فقرات المحور يساوي 81.90%، قيمة الاختبار 13.28 وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك يعتبر محور "**درجة التزام مدققي الحسابات بتقييم وتطبيق المؤشرات القانونية والتنظيمية المتعلقة باستمرارية الشركات وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية**" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المحور يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً على فقرات هذا المحور.

نتيجة الفرضية:

تم قبول الفرضية البديلة، حيث يؤثر قيام مدقق الحسابات بتقييم المؤشرات القانونية والتنظيمية المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً معيار التدقيق الدولي رقم 570 على جودة المعلومات المحاسبية عند مستوى دلالة 0.05.

ويظهر للباحث ذلك إلى وجود ارتباط قوي بين مدققي شركات التدقيق المستخدمة للمعايير الدولية لتقييم استمرارية الشركات (وفقاً للمؤشرات القانونية والتنظيمية) لما لذلك من أثر إيجابي على تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مما يخدم مستخدمي القوائم المالية.

الفرضية الرابعة:

يلتزم مدققي الحسابات بتقييم مؤشرات الفشل المالي المتعلقة باستمرارية الشركات وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (570) مما يسهم إيجابياً في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (19-4).

جدول (19-4)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات محور "درجة التزام مدققي الحسابات بتقييم وتطبيق مؤشرات الفشل المالي المتعلقة باستمرارية الشركات وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الرتبة
.1	يحرص مدقق الحسابات على تقييم حساب صافي رأس المال العامل إلى مجموع الأصول.	4.38	87.50	16.10	*0.000	1
.2	يقوم مدقق الحسابات بتقييم الأرباح المحتجزة في الميزانية إلى مجموع الأصول.	4.20	84.00	9.22	*0.000	3
.3	يقوم مدقق الحسابات بتحليل المؤشرات المالية المتعلقة بحساب الأرباح قبل الفوائد والضرائب إلى مجموع الخصوم.	4.23	84.50	11.74	*0.000	2
.4	يعمل مدقق الحسابات على تقييم القيمة السوقية لحقوق المساهمين إلى مجموع الخصوم.	4.08	81.50	8.21	*0.000	5

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الرتبة
.5	يحرص مدقق الحسابات على تقييم المبيعات إلى مجموع الأصول.	4.10	82.00	9.35	*0.000	4
	جميع فقرات المحور معاً	**4.20**	**83.90**	**13.30**	***0.000**	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha = 0.05$.

من جدول (19-4) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "يحرص مدقق الحسابات على تقييم حساب صافي رأس المال العامل إلى مجموع الأصول" يساوي 4.38 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 87.50%، قيمة الاختبار 16.10، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً على هذه الفقرة.
- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة "يعمل مدقق الحسابات على تقييم القيمة السوقية لحقوق المساهمين إلى مجموع الخصوم" يساوي 4.08 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 81.50%، قيمة الاختبار 8.21، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً على هذه الفقرة.
- بشكل عام إن المتوسط الحسابي يساوي 4.20، وأن المتوسط الحسابي النسبي لجميع فقرات المحور يساوي 83.90%، قيمة الاختبار 13.30، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك يعتبر محور "**درجة التزام مدققي الحسابات بتقييم وتطبيق مؤشرات الفشل المالي المتعلقة باستمرارية الشركات وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية**" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المحور يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً على فقرات هذا المحور.

نتيجة الفرضية:

تم قبول الفرضية البديلة، حيث يؤثر قيام مدقق الحسابات بتقييم مؤشرات الفشل المالي المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً معيار التدقيق الدولي رقم 570 على جودة المعلومات المحاسبية عند مستوى دلالة 0.05.

ويعزو الباحث ذلك إلى وجود ارتباط قوي بين حصر شركات التدقيق المستخدمة للمعايير الدولية لتقييم استمرارية الشركات (وفقاً لمؤشرات الفشل المالي بالرغم من كون المعيار لم ينص عليها) لما لذلك من أثر إيجابي على تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

الفرضية الخامسة:

يلتزم مدققي الحسابات بتقييم أدلة الإثبات المتعلقة باستمرارية الشركات وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (570) مما يسهم إيجابياً في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (20-4).

جدول (20-4)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات محور "درجة التزام مدققي الحسابات بتقييم وتطبيق أدلة الإثبات المتعلقة باستمرارية الشركات وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الرتبة
.1	يقوم مدقق الحسابات بالتحقق من الإجراءات المطبقة بشأن عمليات الجرد الفعلي (الموجودات والالتزامات).	4.60	92.00	18.55	*0.000	1
.2	يعمل مدقق الحسابات على تصميم المصادقات ويطلب من العميل إرسالها ومن ثم يقوم بتقييمها.	4.48	89.50	14.58	*0.000	8
.3	يتأكد مدقق الحسابات من الفحص المستندي الداخلي.	4.51	90.26	15.71	*0.000	4
.4	يتأكد مدقق الحسابات من الفحص المستندي الذي يعتمد على أدلة الإثبات الخارجية.	4.43	88.50	14.17	*0.000	10
.5	يقوم مدقق الحسابات بتقييم العمليات الرئيسية للشركة.	4.58	91.50	15.66	*0.000	2
.6	يتأكد مدقق الحسابات من سلامة الطرق والسياسات والتقديرات المحاسبية المطبقة.	4.55	91.00	15.35	*0.000	3

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الرتبة
.7	يقوم مدقق الحسابات بإجراءات المراجعة التحليلية.	4.50	90.00	15.83	*0.000	6
.8	يقوم مدقق الحسابات بتدقيق البيانات للعمليات المالية من خلال المراجعة الانتقادية.	4.35	87.00	12.89	*0.000	11
.9	يعمل مدقق الحسابات على دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مبدئي وبشكل نهائي حسب مراحل التنفيذ.	4.51	90.26	16.99	*0.000	4
.10	يقوم مدقق الحسابات بالاستعلام أو الاستفسار عن القضايا القانونية من قبل المحامين المتعاملين مع الشركة.	4.48	89.50	13.74	*0.000	8
.11	يقوم مدقق الحسابات باحتساب التأثيرات المباشرة الجوهرية للتصرفات غير القانونية على القوائم المالية.	4.50	90.00	15.83	*0.000	6
	جميع فقرات المحور معاً	**4.50**	**89.93**	**19.79**	***0.000**	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha = 0.05$.

من جدول (20-4) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "يقوم مدقق الحسابات بالتحقق من الإجراءات المطبقة بشأن عمليات الجرد الفعلي (الموجودات والالتزامات)" يساوي 4.60 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 92.00%، قيمة الاختبار 18.55، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً على هذه الفقرة.
- المتوسط الحسابي للفقرة الثامنة "يقوم مدقق الحسابات بتدقيق البيانات للعمليات المالية من خلال المراجعة الانتقادية" يساوي 4.35 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 87.00%، قيمة الاختبار 12.89، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً على هذه الفقرة.
- بشكل عام إن المتوسط الحسابي يساوي 4.50، وأن المتوسط الحسابي النسبي لجميع فقرات المحور يساوي 89.93%، قيمة الاختبار 19.79، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك يعتبر محور "**درجة التزام مدققي الحسابات بتقييم وتطبيق أدلة الإثبات المتعلقة**

باستمرارية الشركات وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المحور يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً على فقرات هذا المحور.

نتيجة الفرضية:

تم قبول الفرضية البديلة، حيث يؤثر قيام مدقق الحسابات بتقييم أدلة الإثبات المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً معيار التدقيق الدولي رقم 570 على جودة المعلومات المحاسبية عند مستوى دلالة 0.05.

ويعزو الباحث ذلك إلى وجود ارتباط قوي بين حصر شركات التدقيق المستخدمة للمعايير الدولية لتقييم استمرارية الشركات (وفقاً لأدلة الإثبات) لما لذلك من أثر إيجابي على تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

- **تحليل جميع فقرات الاستبيان**

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (21-4).

جدول (21-4)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لجميع فقرات الاستبيان

البند	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (.Sig)
جميع فقرات الاستبيان	**4.21**	**84.23**	**17.35**	***0.000**

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha = 0.05$.

من جدول (21-4) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي لجميع فقرات الإستبانة يساوي 4.21 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 84.23%، قيمة اختبار الإشارة 17.35، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر جميع فقرات الاستبيان دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً على جميع فقرات الاستبيان.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

5-1 نتائج الدراسة

5-2 توصيات الدراسة

5-1 نتائج الدراسة:

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تمثلت في التالي:

1. هناك تطبيق من قبل الشركات الدولية لمعيار التدقيق الدولي رقم (570) تقييم استمرارية الشركات، عند قبولهم لأي مهمة تدقيق الحسابات.
2. هناك تأثير لقيام مدقق الحسابات بتقييم المؤشرات المالية ذات العلاقة بالأصول فيما بتعلق باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (570) على جودة المعلومات المحاسبية مما يخدم مستخدمي القوائم المالية.
3. يؤثر قيام مدقق الحسابات بتقييم المؤشرات المالية ذات العلاقة بالالتزامات المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (570) على جودة المعلومات المحاسبية لخدمة متخذي القرارات.
4. يؤثر قيام مدقق الحسابات بتقييم المؤشرات المالية ذات العلاقة بالتدفقات النقدية المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (570) على جودة المعلومات المحاسبية.
5. هناك تأثير لقيام مدقق الحسابات بتقييم المؤشرات المالية ذات العلاقة بصافي الأرباح فيما بتعلق باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (570) على جودة المعلومات المحاسبية مما يخدم مستخدمي القوائم المالية.
6. يؤثر قيام مدقق الحسابات بتقييم المؤشرات التشغيلية المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (570) على جودة المعلومات المحاسبية.
7. تتأثر جودة المعلومات المحاسبية بقيام مدقق الحسابات بتقييم المؤشرات القانونية المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (570) والتي تساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة.
8. تتأثر جودة المعلومات المحاسبية بقيام مدقق الحسابات بتقييم المؤشرات التنظيمية المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (570) والتي تساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة.
9. هناك تأثير لقيام مدقق الحسابات بتقييم مؤشرات الفشل المالي المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (570) على جودة المعلومات المحاسبية.
10. يؤثر قيام مدقق الحسابات بتقييم أدلة الإثبات المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (570) على جودة المعلومات المحاسبية.

5-2 توصيات الدراسة:

في ضوء النتائج السابقة يوصي الباحث ما يلي:

1. ضرورة وضع دليل يحتوي على كافة المؤشرات المهمة التي يجب أن يستعين بها المدقق عند قيامه بقياس استمرارية الشركة محل التدقيق.
2. ضرورة الربط بين الجهاز المركزي للإحصاء والهيئات المنظمة للمهنة في فلسطين من أجل توفير معلومات (معيار الصناعة) كأساس يمكن للمدقق الاعتماد عليه.
3. تفعيل العقوبات التأديبية على من لا يبذل العناية المهنية الخاصة بتقييم وتطبيق معيار الاستمرارية في الشركة محل التدقيق.
4. حث مستخدمي القوائم المالية بقراءة وفهم تقييم مدقق الحسابات لاستمرارية الشركة عند الإطلاع على تقرير مدقق الحسابات المستقل، لما لذلك من أثر في اتخاذ القرارات الرشيدة.
5. تفعيل دور المساهمين في مطالبة مدققي الحسابات القانونيين بتطبيق معايير التدقيق الدولية عند قبول مهمة تدقيق الحسابات في شركاتهم ومن أهمها معيار التدقيق الدولي رقم (570) تقييم استمرارية الشركة وخاصة أن هذا المعيار له تأثير جوهري على عملية اتخاذ القرارات.
6. قيام وزارة الاقتصاد الوطني بمتابعة أوضاع الشركات وتقييمها لتعرف على استمرارية من عدمه، والتنسيق مع مدقق الحسابات فيما يتعلق بتقييم استمرارية الشركة مالياً وتشغيلياً وتنظيمياً وقانونياً.
7. زيادة فعالية الجانب الرقابي المفروض من قبل هيئة سوق رأس المال الفلسطينية وبورصة فلسطين على الشركات المساهمة العامة وخاصة في مجال تعيين مدقق حسابات مستقل لديه معرفة كافية في مجال معايير التدقيق الدولية ومنهجية تدقيق الحسابات ومسؤولياته وخاصة اتجاه تقييم الاستمرارية.
8. حث شركات تدقيق الحسابات المحلية والدولية العاملة في فلسطين على تطبيق معايير التدقيق الدولية ومنها معيار استمرارية الشركات رقم (570) عند قبولهم لمهام تدقيق الحسابات.
9. تحقيق التنسيق بين إدارة الشركات محل التدقيق والمدقق الخارجي، فيما يتعلق بالتزام هذه الشركات باستخراج النسب والمؤشرات التي تقيس مستوى استمراريتها ليتمكن مدقق الحسابات من الحكم على هذه الاستمرارية.
10. ضرورة قيام الجامعات الفلسطينية بتدريس مساقات متخصصة بمعايير التدقيق الدولية بدلاً من الاقتصار فقط على مساق تدقيق الحسابات.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

1. أبو المكارم، وصفي عبد الفتاح (2004)، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، الطبعة الثانية.
2. أبو هويدي، نهاد اسحق (2011)، دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الإنفاق الرأسمالي: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، فلسطين: الجامعة الإسلامية، غزة.
3. أبو هين، إياد حسن (2005)، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونين في فلسطين: دراسة حالة مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، فلسطين: الجامعة الإسلامية، غزة.
4. أحمد، بسام محمود (2006)، دور المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية في منشآت الأعمال الفلسطينية: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة الخصوصية المحدودة في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، فلسطين: الجامعة الإسلامية، غزة.
5. إدريس، ثابت عبد الرحمن (2007)، نظم المعلومات الإدارية في المنظمات المعاصرة، الإسكندرية: الدار الجامعية، الطبعة الأولى.
6. الباز، عماد محمد (2012)، مدى استقلال مراجع الحسابات الفلسطيني: دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات المراجعة في قطاع غزة، رسالة دكتوراه غير منشورة، الجزائر: جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان.
7. الججاوي، طلال، نعوم، ريان (2007)، المحاسبة المالية 1 مناهج الجامعات العالمية، عمان: دار جهينة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.
8. جربوع، يوسف محمود (2001)، مدى مسئولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية واكتشاف أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات بعد صدور تقريره، مجلة الباحث الجامعي، اليمن، العدد الثالث، ص 69-98.
9. جربوع، يوسف محمود (2001)، نظرية المحاسبة، عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.

10. جربوع، يوسف محمود (2002)، مراجعة الحسابات المتقدمة – وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، الطبعة الأولى.
11. جربوع، يوسف محمود (2003)، أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات، الطبعة الثانية.
12. جربوع، يوسف محمود (2004)، نظرية المحاسبة الفروض والمفاهيم والمبادئ والمعايير، الطبعة الأولى.
13. جمعة، أحمد حلمي (2005)، المدخل إلى التدقيق الحديث، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية.
14. جمعة، أحمد حلمي (2009)، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث – الإطار الدولي أدلة ونتائج التدقيق، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.
15. جمعة، أحمد حلمي (2009)، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث: الإطار الدولي: أدلة ونتائج التدقيق، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.
16. جمعة، أحمد حلمي (2010)، تطور مسؤولية المحاسبين القانونيين بشأن افتراض المنشأة المستمرة في ضوء المعايير الدولية: دراسة تحليلية ميدانية في الأردن، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، القاهرة، العدد الخامس والسبعون، ص 853–894.
17. جمعة، أحمد حلمي (2010)، تطور مسؤولية المحاسبين القانونيين بشأن افتراض الشركة المستمرة في ضوء المعايير الدولية: دراسة تحليلية ميدانية في الأردن، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، القاهرة، السنة التاسعة والأربعون، العدد الخامس والسبعون، ص 583–894.
18. جمعة، أحمد حلمي (2012)أ، المدخل إلى التدقيق والتأكيد – وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.
19. جمعة، أحمد حلمي (2012)ب، التدقيق والتأكيد – وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.
20. جمعة، أحمد حلمي، العربيد، عصام فهد، الزعبي، زياد أحمد (2007) نظم المعلومات المحاسبية مدخل تطبيقي معاصر، عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.

21. الداية، منذر يحيى (2009)، أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية عل جودة البيانات المالية في قطاع الخدمات في قطاع غزة: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، فلسطين: الجامعة الإسلامية، غزة.

22. الحدرب، زهير (2010)، علم تدقيق الحسابات، عمان: دار البداية ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى.

23. الحفناوي، محمد يوسف (2001)، نظم المعلومات المحاسبية، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.

24. الصبان، محمد سمير، إبراهيم، إبراهيم حسن (2012)، أصول المراجعة الخارجية: المفاهيم العلمية والإجراءات العملية، الإسكندرية: دار التعليم الجامعي.

25. الذنيبات، علي عبد القادر (1991)، دور المدقق الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، الأردن، الجامعة الأردنية.

26. الذنيبات، علي عبد القادر (2010)، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة.

27. الرفاعي، مزنة عبد اللطيف (2009)، أثر الخدمات الأخرى لمراجع الحسابات على جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية في سوريا، مجلة الإدارة العامة، الرياض، المجلد التاسع والأربعون، العدد الثاني، ص 232.

28. الرماحي، نواف محمد عباس (2009)أ، مراجعة المعاملات المالية، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.

29. الرماحي، نواف محمد عباس (2009)ب، تصميم نظم المعلومات المحاسبية وتحليلها، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.

30. الرمحي، نضال محمود، الذيبة، زياد عبد الحليم (2011)أ، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.

31. الرمحي، نضال محمود، الذيبة، زياد عبد الحليم (2011)ب، نظم المعلومات المحاسبية، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.

32. الزعانين، علا أحمد (2007)، أثر التحول في نظم المعلومات المحاسبية: دراسة تطبيقية في وزارة المالية الفلسطينية، رسالة ماجستير غير منشورة، فلسطين: الجامعة الإسلامية، غزة.

33. الفداغ، فداغ (2002)، المحاسبة المتوسطة النظرية والتطبيق في القوائم المالية والأصول، عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية.
34. القاضي، زياد عبد الكريم، أبو زلطة، محمد خليل (2010)، تصميم نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية، عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.
35. القشي، ظاهر، العابدي، هيثم (2009)، أثر العولمة على نظم المعلومات المحاسبية لدى شركات الخدمات المالية في الأردن، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، القاهرة، العدد الثاني والسبعون، ص 707–736.
36. العقيل، محمد بن سليمان (2011)، جودة المعلومات المحاسبية: دراسة تطبيقية على الشركات السعودية المساهمة للفترة من 1991–2009م، مجلة الإدارة العامة، الرياض، المجلد الحادي والخمسون، العدد الثالث، ص 405–406.
37. العمودي، أحمد (2001)، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة اليمنية، رسالة ماجستير، الأردن: جامعة آل البيت، المفرق.
38. العيسي، ياسين (2003)، أصول المحاسبة الحديثة، القاهرة: دار الشروق للطبعة والنشر، الطبعة الأولى.
39. الوقاد، سامي محمد (2011)، نظرية المحاسبة، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.
40. حماد، طارق عبد العال (2006)، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان: نظرة حالية ومستقبلية، مصر: الدار الجامعية.
41. حمادة، رشا (2010)، أثر الضوابط الرقابية العامة لنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، المجلد السادس والعشرون، العدد الأول، ص 316.
42. حمدان، محمد (1996)، مدى تطبيق المدقق القانوني للإجراءات اللازمة للتوقع بالفشل والصعوبات المالية، رسالة ماجستير، الأردن، الجامعة الأردنية.
43. حمزة، محي الدين (2007)، دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الاستثمار في سوق عمان للأوراق المالية: دراسة تطبيقية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، المجلد الثالث والعشرون، العدد الأول، ص 147.

44. حنان، رضوان حلوه (2006)، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية.
45. حنان، رضوان حلوه (2009)، مدخل النظرية المحاسبية: الإطار الفكري – التطبيقات العملية، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية.
46. دبيان، السيد عبد المقصود (1997)، مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع.
47. درغام، ماهر (2009)، المشكلات التي تواجه مدققي الحسابات في قطاع غزة: دراسة تحليلية، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، فلسطين، المجلد الثالث والعشرون، العدد الأول، ص 283–284.
48. درغام، ماهر، مطير، رأفت (2008)، إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية في فلسطين: دراسة ميدانية على قطاع غزة، المجلة العربية للإدارة، فلسطين، المجلد الثامن والعشرون، العدد الأول، ص 49.
49. سرحان، عاهد عيد (2007)، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، فلسطين: الجامعة الإسلامية، غزة.
50. شبير، أحمد عبد الهادي (2006)، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية في ظل ظروف عدم التأكد: دراسة تطبيقية على البنوك العاملة بقطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، فلسطين: الجامعة الإسلامية، غزة.
51. صلاح، مصلح عبد الله (2010)، دراسة وتقييم نظم المعلومات المحاسبية في المؤسسات غير الحكومية: دراسة تطبيقية على المؤسسات غير الحكومية في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، فلسطين: الجامعة الإسلامية، غزة.
52. عبد الصادق، أسامة سعيد (2005)، نموذج مقترح لتطوير منهجية قياس معايير جودة المعلومات الحاسبية في ضوء فلسفة المنطق الغامض، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، القاهرة، العدد الخامس والستون ص 62.
53. عبد الله، خالد أمين (2007)، علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية والعملية، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة.

54. عواد، ناريمان طعمة (2012)، مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية: دراسة تطبيقية على المصارف الإسلامية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، فلسطين: الجامعة الإسلامية، غزة.

55. فرج الله، محمد موسى (2011)، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، فلسطين: الجامعة الإسلامية، غزة.

56. قاسم، عبد الرزاق محمد (2003)، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، عمان: الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.

57. قاسم، عبد الرزاق محمد (2004)، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، عمان: مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.

58. القاضي، حسين، حمدان، مأمون (2008)، المحاسبة الدولية، عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.

59. لطفي، أمين السيد أحمد (2006)، نظرية المحاسبة: منظور التوافق الدولي، مصر: الدار الجامعية.

60. لعماري، أحمد (2004)، نظام المعلومات المحاسبية وعملية اتخاذ القرار الإداري في المصارف التجارية، مجلة العلوم الإنسانية، الجزائر، العدد الحادي والعشرون، ص 123–124.

61. محمد، منير شاكر، اسماعيل، اسماعيل، نور، عبد الناصر (2008)، التحليل المالي: مدخل صناعة القرار، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة.

62. المدلل، إيمان حسن (2010)، أثر جودة المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها على كفاءة سوق فلسطين للأوراق المالية: دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، فلسطين: الجامعة الإسلامية، غزة.

63. مرعي، عبد الرحمن (2006)، دور المعلومات المحاسبية التي تقدمها التقارير المرحلية في اتخاذ القرارات الاستثمارية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، المجلد الثاني والعشرون، العدد الثاني، ص 186–192.

64. المطارنة، غسان فلاح (2006)، تدقيق الحسابات المعاصرة – الناحية النظرية، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.

65. مطر، محمد عطية (2001)، طبيعة وأهمية مؤشرات الفشل المالي للشركات دراسة تحليلية مقارنة بين آراء المدققين والمحللين الماليين في الأردن، مجلة البصائر، عمان، المجلد الخامس، العدد الأول، ص 7-61.

66. مطر، محمد، السويطي، موسى (2008)، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس والعرض والإفصاح، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية.

67. مطير، رأفت حسين (2008)، المحاسبة الدولية، غزة: مكتبة آفاق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.

68. موسكوف، ستيفن، سيمكن، مارك (2002)، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات: مفاهيم وتطبيقات، ترجمة كمال الدين سعيد وأحمد حامد حجاج، الرياض: دار المريح للنشر.

69. مومني، منذر طلال، الشويات، زياد (2005)، مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية من قبل مدققي الحسابات الأردنيين، أبحاث اليرموك، عمان، المجلد الحادي والعشرون، العدد الرابع (ب)، ص 1375-1392.

70. ميده، إبراهيم (2009)، العوامل المؤثرة في نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارات الإستراتيجية: دراسة ميدانية الشركات الصناعية الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، المجلد الخامس والعشرون، العدد الأول، ص 534-535.

71. نظمي، إيهاب، العزب، هاني (2012)، تدقيق الحسابات: الإطار النظري، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.

72. نور، عبد الناصر إبراهيم، إبراهيم، إيهاب نظمي (2011)، المحاسبة المتوسطة، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Arens, Alvin, and Elder, Randal, and Beasley, Mark, (2012), Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach 14th ed, UK: Prentice Hall.

- Arnold, V. and Philp, A. and Stewart, A. and Steve, G. (2001), The Impact of Political Pressure on Novice Decision Makers: Are Auditors Qualified to Make Going Concern Judgments?, Academic press, 2001, pp. 323-338.

- Barbara, G. and Braunstein, N. and Gregory, A. and George W. (1995), Explaining Auditor's going concern decision: Assessing management's capability, Journal of Applied Business Research, vol. 11, No.3, Summer, 1995, pp. 82-93.

- Belkaoui, Ahmed riahi, (2004) accounting theory, 5th ed Australia: thomson llearning, inc.

- Boynton, W. C. and Johnson, R. N. And Kell. W. G. (2006), Modern auditing, john wiley & sons, Inc, USA.

- Constantinides, S. (2002), Auditors' Bankers' and Insolvency Practitioners' "Going-Concern" Opinion logit model, Managerial Auditing Journal, Vol. 17, No.8, 2002, pp. 487-501.

- Chen, C. and Bryan K. (1996), Going Concern Opinions and the Market's Reaction to Bankruptcy Filings, The Accounting Review, Vol. 71, No. 1, January 1996, pp. 11 7-128.

- Financial Accounting Standards Board, (2003) statements of financial accounting concepts, john wiley & sons, Inc, USA, No2.

- International Federation of Accountants, (2010), Handbook of International Quality Control Auditing Review other Assurance and Related Services Pronouncements: Part 1, 14th, New York: USA.

- Jones, Fredrick L. and Rama, Dasaratha V., (2006), Accounting Information Systems: a business process approach, 2th ed, Australia: Thomson south-western.

- Matsumura, E. M. and Subramanyam k. and Robert R. Tucker,(1996), Strategic Auditor Behavior and Going - Concern Decisions.

- Romney, Marshall B, and Steinbart Paul John, (2006), Accounting Information Systems, 9th ed, Prentice Hall, New Jersy.

- Rosman, J.and Seol, I. and Biggs, S. (1999), The Effect of Stage of Development and Financial Health on Auditor Decision Behavior in the Going concern task, Auditing, Vol. 18, Issue 1, spring 1999, pp. 37-54.

- Hall, James. (2007), Accounting information systems, 5th ed, Thomson South Western.

- Hurt, Robert (2008), Accounting information system, McGraw-Hill, New York.

ملحق رقم (1)
الإستبانة

الجامعة الإسلامية-غزة
عمادة الدراسات العليا
كليـــــــة التجـــــــارة
قسم المحاسبة والتمويل

أخي الفاضل/ أختي الفاضلة ،،، **المحترم / ة**

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،،

يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان: "**مدى التزام مدققي الحسابات القانونيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (570) "تقييم استمرارية الشركات" وأثره على جودة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية تحليلية)**" وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل.

ونظراً لما تتمتعون به من خبرة مهنية في مجال التدقيق وبحكم موقعكم الوظيفي المتعلق بموضوع الرسالة، فإن الباحث يأمل من سيادتكم المشاركة الفاعلة والبناءة، والتي تشكل مصدراً مهماً في إتمام هذه الرسالة، وذلك من خلال الإطلاع على فقرات هذه الاستبانة بعناية وإجابة جميع أسئلتها بموضوعية ومهنية عالية.

أخي الفاضل/ أختي الفاضلة ،،،

إن دقة النتائج التي ستتوصل لها هذه الدراسة تتوقف على مدى تجاوبكم مع فقرات الاستبانة التي بين أيديكم، لذا أرجو إعطائه الأهمية المناسبة دعماً منكم للبحث العلمي.

ويؤكد الباحث لكم أن جميع المعلومات التي سيتم جمعها ستعامل بسرية تامة وسوف تستخدم لأغراض للبحث العلمي فقط.

تفضلوا: قبول فائق التحية والاحترام ،،،

الباحث
محمد زكي الحوراني
جوال رقم: 0599833699

القسم الأول: المعلومات الشخصية:

الرجاء وضع علامة (√) حول البديل المناسب للعبارات التالية:

1- المؤهل العلمي:

☐ بكالوريوس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه

2- المسمى الوظيفي:

☐ مدير الشركة ☐ مدقق حسابات رئيسي ☐ مدير تدقيق

☐ مساعد مدقق ☐ أخرى، حدد .....

3- سنوات الخبرة:

☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى أقل من 10 سنوات

☐ من 10 إلى أقل من 15 سنة ☐ 15 سنة فأكثر

4- الشهادات المهنية:

☐ CPA ☐ CMA ☐ CIA

☐ ACPA ☐ ACCA ☐ أخرى، حدد .....

5- عدد الدورات التدريبية التي التحقت بها في مجال عملك:

☐ 1-3 دورات ☐ 4-6 دورات ☐ 7 دورات فأكثر

☐ لا يوجد

القسم الثاني: محاور الدراسة:

	حدد تأثير النقاط التالية في المحاور التالية على جودة المعلومات المحاسبية.	درجة الموافقة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
المحور الأول: درجة التزام مدقق الحسابات بتقييم وتطبيق المؤشرات المالية المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية.						
1	يقوم مدقق الحسابات بتقييم صافي الالتزامات.					
2	يقوم مدقق الحسابات بفحص القروض طويلة الأجل التي يقترب من تاريخ الاستحقاق دون وجود احتمالات بتجديدها.					
3	يتأكد مدقق الحسابات من القروض طويلة الأجل التي تقترب من تاريخ الاستحقاق دون وجود احتمالات واقعية لتسديدها.					
4	يحرص مدقق الحسابات على تقييم مدى الاعتماد الزائد على القروض قصيرة الأجل في تمويل الأصول طويلة الأجل.					
5	يعمل مدقق الحسابات على تقييم التدفقات النقدية التشغيلية السلبية التي يشار إليها في القوائم المالية.					
6	يقوم مدقق الحسابات بتقييم التدفقات النقدية التشغيلية السلبية التي يشار إليها في التقارير المالية الداخلية، (مثل الموازنات).					
7	يحدد مدقق الحسابات النسب المالية الرئيسة السلبية.					
8	يعمل مدقق الحسابات على تقييم الخسائر التشغيلية الجوهرية.					
9	يقوم مدقق الحسابات بتقييم التدهور الحاد في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد التدفقات النقدية.					
10	يقوم مدقق الحسابات بتقييم عدم الانتظام في توزيعات الأرباح.					
11	يتم تقييم مدى قدرة الشركة على سداد الدائنين في المواعيد المستحقة.					
12	يقوم مدقق الحسابات بتقييم مدى قدرة الشركة على الامتثال لبنود اتفاقيات القروض.					
13	يحرص مدقق الحسابات على تقييم التغيرات في المعاملات النقدية عند الشراء والدفع الآجل للموردين.					

	حدد تأثير النقاط التالية في المحاور التالية على جودة المعلومات المحاسبية.	درجة الموافقة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
14	يقوم مدقق الحسابات بتقييم عدم القدرة للحصول على تمويل لتطوير المنتجات الجديدة الأساسية.					
15	يقوم مدقق الحسابات بتقييم مدى قدرة الشركة للحصول على تمويل الاستثمارات الأساسية الأخرى.					
المحور الثاني: درجة التزام مدقق الحسابات بتقييم وتطبيق المؤشرات التشغيلية المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية.						
1	يركز مدقق الحسابات على تقييم خسارة أي سوق رئيسي.					
2	يعمل مدقق الحسابات على تقييم تأثير احتمال فقدان عملاء رئيسين في الشركة.					
3	يقوم مدقق الحسابات بتقييم خسارة حق امتياز.					
4	يحرص مدقق الحسابات على تقييم خسارة رخصة (مثل وكالة مهمة).					
5	يقوم مدقق الحسابات على تقييم خسارة موردين رئيسيين.					
6	يحرص مدقق الحسابات على تقييم صعوبات العمل.					
7	يقوم مدقق الحسابات بتقييم نقص الموردين المهمين.					
8	يقوم مدقق الحسابات بتقييم بيئة العمل المحيطة واحتمالية ظهور منافسين جدد.					
المحور الثالث: درجة التزام مدقق الحسابات بتقييم وتطبيق المؤشرات القانونية والتنظيمية المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية.						
1	يحرص مدقق الحسابات على تقييم عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال.					
2	يتأكد مدقق الحسابات من مدى الالتزام بأية متطلبات قانونية في ظل البيئة التي تعمل خلالها الشركة.					
3	يعمل مدقق الحسابات على تقييم القضايا القانونية التي لم يتم البث فيها بعد والتي، إذا نجحت، ستؤدي إلى مطالب من المرجح أن لا تكون الشركة قادرة على الوفاء بها.					
4	يعمل مدقق الحسابات على تقييم الإجراءات التنظيمية المتعلقة بمتطلبات الغير.					

	حدد تأثير النقاط التالية في المحاور التالية على جودة المعلومات المحاسبية.	درجة الموافقة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
5	يدرك مدقق الحسابات التغيرات في القانون المتوقع أن تؤثر سلباً على الشركة.					
6	يعمل مدقق الحسابات على تقييم التغيرات في البيئة السياسية المحيطة المتوقع أن تؤثر سلباً على الشركة.					
7	يحرص مدقق الحسابات على تقييم التغيرات في المحيط الاقتصادي المتوقع أن تؤثر سلباً على الشركة.					
8	يقوم مدقق الحسابات على تقييم تغيرات سياسة الحكومة المتوقعة أن تؤثر سلباً على الشركة.					
9	يعمل مدقق الحسابات على تقييم الكوارث (الأخطار) غير المؤمنة بأقل مما تستحق عند حدوثها.					
10	يتم تقييم الكوارث (الأخطار) المؤمنة بتحديد الالتزامات التي قد تستحق عند حدوثها.					
المحور الرابع: درجة التزام مدقق الحسابات بتقييم وتطبيق مؤشرات الفشل المالي المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وأثرها على الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية.						
1	يحرص مدقق الحسابات على تقييم حساب صافي رأس المال العامل إلى مجموع الأصول.					
2	يقوم مدقق الحسابات بتقييم الأرباح المحتجزة في الميزانية إلى مجموع الأصول.					
3	يقوم مدقق الحسابات بتحليل المؤشرات المالية المتعلقة بحساب الأرباح قبل الفوائد والضرائب إلى مجموع الخصوم.					
4	يعمل مدقق الحسابات على تقييم القيمة السوقية لحقوق المساهمين إلى مجموع الخصوم.					
5	يحرص مدقق الحسابات على تقييم المبيعات إلى مجموع الأصول.					

	حدد تأثير النقاط التالية في المحاور التالية على جودة المعلومات المحاسبية.	درجة الموافقة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
المحور الخامس: درجة التزام مدقق الحسابات بتقييم وتطبيق أدلة الإثبات المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية.						
1	يقوم مدقق الحسابات بالتحقق من الإجراءات المطبقة بشأن عمليات الجرد الفعلي (الموجودات والالتزامات).					
2	يعمل مدقق الحسابات على تصميم المصادقات ويطلب من العميل إرسالها ومن ثم يقوم بتقييمها.					
3	يتأكد مدقق الحسابات من الفحص المستندي الداخلي.					
4	يتأكد مدقق الحسابات من الفحص المستندي الذي يعتمد على أدلة الإثبات الخارجية.					
5	يقوم مدقق الحسابات بتقييم العمليات الرئيسة للشركة.					
6	يتأكد مدقق الحسابات من سلامة الطرق والسياسات والتقديرات المحاسبية المطبقة.					
7	يقوم مدقق الحسابات بإجراءات المراجعة التحليلية.					
8	يقوم مدقق الحسابات بتدقيق البيانات للعمليات المالية من خلال المراجعة الانتقادية.					
9	يعمل مدقق الحسابات على دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مبدئي وبشكل نهائي حسب مراحل التنفيذ.					
10	يقوم مدقق الحسابات بالاستعلام أو الاستفسار عن القضايا القانونية من قبل المحامين المتعاملين مع الشركة.					
11	يقوم مدقق الحسابات بحساب التأثيرات المباشرة الجوهرية للتصرفات غير القانونية على القوائم المالية.					

مع تحيات الباحث ،،،

ملحق رقم (2)

قائمة المحكمين

#	الاسم	المهنة / الوظيفة
1.	أ.د. حمدي شحدة زعرب	أستاذ المحاسبة، الجامعة الإسلامية، نائب عميد كلية التجارة.
2.	أ.د. علي عبد الله شاهين	أستاذ المحاسبة، الجامعة الإسلامية، مساعد نائب رئيس الجامعة للشئون الإدارية.
3.	أ.د. يوسف محمود جربوع	أستاذ المحاسبة، جامعة فلسطين، نائب رئيس الجامعة للبحث العلمي.
4.	د. سمير خالد صافي	أستاذ الإحصاء المشارك، الجامعة الإسلامية، رئيس قسم الاقتصاد والعلوم السياسية.
5.	د. صبري ماهر مشتهى	أستاذ المحاسبة المساعد، جامعة القدس المفتوحة.
6.	د. عبد الناصر نمر وادي	أستاذ المحاسبة المساعد، جامعة الأقصى.
7.	د. نضال فريد عبد الله	أستاذ المحاسبة المساعد، جامعة الأقصى، عميد كلية الإدارة والتمويل.
8.	أ. خالد محمد نصار	محاضر محاسبة في الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية، مدقق حسابات.

ملحق رقم (3)

قائمة أسماء شركات التدقيق التي تمتلك رخصة دولية في قطاع غزة الذين قام المدققين بها بتعبئة الإستبانة

#	اسم الشركة
.1	Ernst and Young
.2	Pirce Water House Coopers
.3	BDO
.4	Talal Abu Ghazaleh
.5	Saba Company