بسم الله الرحمن الرحيم

الجامعة الإسلامية– غــزة
عمــادة الدراسات العليــا
كليـــة التجـــــــارة
قسم المحاسبة والتمويــل

أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية

(دراسة تطبيقية على مدققي الحسابات القانونيين في قطاع غزة)

إعداد الطالبة

سلمى محمد علي الطويل

إشراف

أ.د. علي عبد الله شاهين

قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل
من كلية التجارة في الجامعة الإسلامية – غزة

1434هـ - 2013م

بسم الله الرحمن الرحيم

"وَقل رَّبِّ زِدْنِي عِلْمًا "

صدق الله العظيم

(سورة طه،114)

الإهداء

إلى والدي الكريمين

هذا غرس يديكما قد أينع

إلى زوجي الغالي

مدادي في بحثي ودراستي

إلى أبنائي الأعزاء

حفظهم الله وأدامهم نورا لعيني وقلبي

إلى إخوتي وأخواتي

إلى أحبائي وأصدقائي والأقرباء الأعزاء

أهدي جهدي المتواضع

الباحثة

الشكر والتقدير

أتوجه بالشكر لله سبحانه وتعالى الذي ارتضى أن يكون شكر الناس شكراً له ...

وبعد... فلا يسعني بعد أن وصلت إلى هذه النهاية التي طالما تمنيتها إلا أن أشكر الله عز وجل الذي وفقني في إنجاز وإتمام الدراسة.

وأخص بالشكر بعد الله تعالى نبع المعرفة أستاذي الفاضل المشرف على رسالتي **الدكتور /علي عبد الله شاهين** الذي تفضل علي وأعطاني الكثير من وقته الثمين، فكان نعم الأستاذ ونعم المشرف، فجزاه الله عني كل خير وبارك الله له في علمه وعمره،

والشكر موصول إلى الأستاذين الكريمين أستاذ المحاسبة المشارك بالجامعة الإسلامية د. ماهر درغام، وأستاذ المحاسبة المساعد بجامعة القدس المفتوحة د. صبري مشتهى على تفضلهما بمناقشة الرسالة وإثرائها بملاحظاتهما القيمة التي كان لها الأثر العظيم في تحسين الرسالة.

وفي النهاية يسرني أن أتقدم بالشكر لكل من قدم لي يد العون والمساعدة في إتمام هذه الرسالة.

ملخص الدراسة باللغة العربية

أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية

(دراسة تطبيقية على مدققي الحسابات القانونيين في قطاع غزة)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، تم الاعتماد على البيانات الثانوية والدراسات السابقة التي شكلت الإطار النظري للدراسة، أما الإطار العملي فقد صممت استبانة تتناسب مع موضوع الدراسة وفرضياتها، وقد تم توزيع (50) استبانة على مجتمع الدرسة الذي يتمثل في 15 مكتب تدقيق.

وكان من أهم نتائج الدراسة: يأخذ المدقق العوامل غير المالية بعين الاعتبار عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية مع وجود تفاوت في اعتماده على تلك العوامل، وجود قصور من قبل المدقق في فحص مستوى التغير في الإنتاجية ومستوى جودة المنتجات عند التقييم، لا يأخذ المدقق بعين الاعتبار وبشكل كاف الأهمية النسبية للمعلومات غير المالية عندما تصبح المنشأة في مراحل متقدمة من دورة حياتها.

وقد أوردت الدراسة بعض التوصيات من أهمها: ضرورة العمل على فحص مستوى التغير في الإنتاجية ومتابعة مستوى جودة المنتجات من قبل المدقق عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية، إلى جانب ضرورة مراعاة مدى التزام المنشأة بالاتفاقيات، وضرورة عقد دورات تدريبية للمدققين حول مفاهيم العمل بالأهمية النسبية للمعلومات غير المالية.

Abstract

The impact of non-financial information and stage of the facility to strengthen the auditor's decision when assessing the ability to going concern

(An Empirical Study of Certified Auditor's-Gaza Strip)

This study aimed to identify the impact of non-financial information and stage of the facility to strengthen auditor's decision when assessing the ability to going concern, to achieve the objectives of the study and to test hypotheses, it has been relying on secondary data and previous studies that formed the theoretical framework for the study, while the operational framework has been designed to identify commensurate with the theme of the study and its hypotheses, 50 questionnaires have been distributed to 15 Auditing Companies.

One of the main findings of the study: the auditor takes non-financial factors into account when assessing the entity's ability to maintain continuity with varying dependence on these factors, there is a lack of auditor focusing in examining the change on the level of productivity and quality of products, the auditor does not take into account sufficiently the relative importance of non-financial information when the facility becomes in an advanced stage of its life cycle.

The study cited some recommendations and the most important were: Auditors need to check the change in the level of productivity and follow the level of product's quality when assessing the facility's ability to continuity, as well as auditors should take training courses regarding the relative importance of non-financial information.

قائمة المحتويات

سم	البيـــــــــــان	الصفحة
	آية قرآنية	أ
	إهداء	ب
	شكر وتقدير	ج
	ملخص الدراسة باللغة العربية	د
	ملخص الدراسة باللغة الإنجليزية	ه
	قائمة المحتويات	و
	قائمة الجداول	ح
	قائمة الملاحق	ط
الفصل الأول : الإطار العام للدراسة		
1-1	المقدمة	**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	مصطلحات الدراسة	**5**
8-1	الدراسات السابقة	**7**
الفصل الثاني: الإطار العام لمفهوم الاستمرارية و مسئولية المدقق عن تقييمها والتقرير عنها		
المبحث الأول : ماهية وطبيعة فرض الاستمرارية ومعوقاته		
1-1-2	ماهية وطبيعة فرض الاستمرارية في المحاسبة	**17**
2-1-2	ماهية وطبيعة فرض الاستمرارية في التدقيق	**18**
3-1-2	نظرة تحليلية عـن معيـار التـدقيق الـدولي رقـم 570 الخـاص بالاستمرارية	**20**
المبحث الثاني : الآثار السلبية لعدم قدرة المنشأة على الاستمرارية ومسئولية المدقق عن تقييم الاستمرارية والتقرير عنها		

1-2-2	الآثار السلبية لعدم قدرة المنشأة على الاستمرارية	28
2-2-2	دور ومسئولية المدقق بشكل عام	29
3-2-2	دور ومسئولية المدقق عن تقييم الاستمرارية	31
4-2-2	تقرير المدقق عن عدم قدرة المنشأة على الاستمرارية	32
الفصل الثالث : ماهية المعلومات غير المالية والمراحل العمرية للمنشأة و أثرها في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية		
المبحث الأول: المعلومات المالية وغير المالية المستخدمة لتقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية		
1-1-3	المعلومات المالية المستخدمة لتقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية	37
2-1-3	المعلومات غير المالية التي يجب فحصها ودراستها عند تقييم الاستمرارية	38
المبحث الثاني: المراحل العمرية للمنشأة		
1-2-3	المراحل العمرية للمنشأة	48
2-2-3	أهمية اخذ المرحلة العمرية التي تمر بها المنشأة بعين الاعتبار عند تقييم الاستمرارية	52
3-2-3	الأهمية النسبية للمعلومات المالية وغير المالية عند تقييم الاستمرارية	53
الفصل الرابع : الطريقة والإجراءات		
1-4	مقدمة	56
2-4	منهجية الدراسة	56
3-4	مجتمع الدراسة وعينتها	57
4-4	أداة الدراسة	60
5-4	صدق وثبات الاستبانة	61
	1-5-4 صدق فقرات الاستبانة	61
	2-5-4 ثبات فقرات الاستبانة	66
6-4	المعالجات الإحصائية	67
الفصل الخامس : نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها		
1-5	اختبار التوزيع الطبيعي	70

2-5	تحليل فقرات واختبار فرضيات الدراسة	70
	الفصل السادس : النتائج والتوصيات	
1-6	النتائج	92
2-6	التوصيات	93
	المراجع	89
	الملاحق	97

قائمة الجداول

م	البيـــــــــــان	الصفحة
1	مجتمع الدراسة	57
2	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	58
3	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي	58
4	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الشهادات المهنية	59
5	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة	59
6	توزيع عينة الدراسة حسب متغير هل سبق لك المشاركة في دورات تدريبية توضح معيار التدقيق الدولي رقم(570) الخاص بالاستمرارية	60
7	مقياس الإجابات	61
8	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول : العوامل غير المالية	62
9	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: المراحل العمرية من حياة المنشاة	63
10	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: الأهمية النسبية للمعلومات غير المالية عند تقييم قدرة المنشاة على الاستمرارية	64
11	معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة	65
12	معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)	66
13	معامل الثبات (طريقة والفا كرونباخ)	67
14	أطوال الفترات	67
15	اختبار التوزيع الطبيعي(1-Sample Kolmogorov-Smirnov)	70

16	تحليل فقرات المحور الأول: المعلومات غير المالية	72
17	تحليل فقرات المحور الثاني: المرحلة العمرية للمنشأة محل التدقيق	74
18	تحليل فقرات المحور الثالث: الأهمية النسبية للمعلومات غير المالية	76
19	تحليل محاور الدراسة مجتمعة(أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية)	78
20	نتائج اختبار t للفروق بين إجابات المبحوثين حول أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية تعزى إلى المؤهل العلمي الحاصل عليه المدقق	79
21	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حول أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية تعزى إلى طبيعة عمل المدقق	80
22	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حول أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية تعزى إلى المسمى الوظيفي للمدقق	81
23	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حول أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية تعزى إلى الشهادات المهنية التي يحملها المدقق	82
24	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حول أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية تعزى إلى خبرة المدقق	83
25	نتائج اختبار t للفروق بين إجابات المبحوثين حول أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية تعزى إلى الدورات التدريبية التي حصل عليها المدقق الخاصة بمعيار التدقيق الدولي رقم 570 الخاص بالاستمرارية	84

قائمة الملاحق

م	البيـــــــــــان	الصفحة
1	قائمة بأسماء المحكمين	98
2	استبانة الدراسة	99

الفصل الأول
الإطار العام للدراسة

- **مقدمة**
- **مشكلة الدراسة**
- **أهداف الدراسة**
- **أهمية الدراسة**
- **فرضيات الدراسة**
- **متغيرات الدراسة**
- **مصطلحات الدراسة**
- **الدراسات السابقة**

1-1 المقدمة:

تعتبر مهنة التدقيق الخارجية من المهن عظيمة الأهمية لكافة مستخدمي القوائم والتقارير المالية بصفة خاصة وللاقتصاد القومي بوجه عام، ونظراً لما تضفيه من مصداقية على القوائم والمعلومات المالية، علاوة على بث الثقة في نفوس المستخدمين والأسواق المالية.(منصور، 2003، ص1)

إن الواجبات والمسؤوليات المناطة بالمدقق الخارجي كبيرة، وتتطلب منه التخطيط والإعداد وتحضير البرامج وبذل العناية المهنية اللازمة للخروج برأي فني محايد عن صحة ما ورد في القوائم المالية المنشورة، وهذا الرأي يجب أن يكون مبنياً على الصدق والأمانة، لأن في ذلك خدمة لكل الجهات المعنية سواء منها إدارة الشركة أو المساهمين أو المستثمرين، أو الدائنين والمقرضين وغيرهم، وهذا يتطلب تحديد واجباته وحقوقه ومؤهلاته، حتى يستطيع العمل بدقة وإتقان.(ذنيبات، 1991، ص3)

هذا ولقد تعارف عند تأسيس الشركات وخصوصاً الشركات المساهمة العامة أنها مستمرة في عملها إلى ما لا نهاية أو على الأقل أنها مستمرة في عملها لفترة غير محددة مسبقاً، ويعتبر العديد من منظري المحاسبة أن فرض استمرارية المشروع هو حجر الزاوية في بناء نظرية المحاسبة، فهو يعتبر برأيهم من الأعراف المحاسبية التقليدية الجوهرية(جربوع، 2005، ص444)، وهذا ينعكس على عمل المحاسبين والمدققين وما يقومون به من أعمال، لذلك نجد أن المحاسبين يفترضون دائماً أن الوحدة الاقتصادية أنشأت لتمارس أعمالها بصفة مستمرة دون أن يكون لذلك أجل محدد.

وقد أشارت توصيات لجنة معايير التدقيق الدولية أن على مدقق الحسابات أن يكون مهتماً بترتيب وإعادة تقييم الأصول والالتزامات في حالة وجود احتمال عدم قدرة الشركة على الاستمرار وفي حالة وجود شكوك جوهرية أو ظروف غير مؤكدة حول قدرة الشركة على الاستمرارية فإن على المدقق أن يتحفظ في تقريره أو أن يمتنع عن إبداء الرأي.(SAS, No2, P17)

إلا أنه وفي السنوات الأخيرة قد تزايدت حدة الانتقادات الموجهة إلى مهنة التدقيق ودورها والوظيفة التي تؤديها.(عشماوي، 1999، ص27)، ويرجع ذلك بصفة أساسية إلى تفاقم الأزمات المالية والمصرفية على الصعيدين العالمي والعربي بالشكل الذي أدى إلى زيادة قلق المستثمرين والمساهمين والرأي العام وعدم ثقتهم في قدرة منشأة المحاسبة والتدقيق على حماية حقوقهم عند حدوث هذه الأزمات.(مصطفى، 1994، ص 56)

فالتقارير تؤكد أن الخسائر الإجمالية من وراء فشل وإفلاس الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية تزيد عن 200 بليون دولار سنوياً، ومما يزيد من حدة وتفاقم مشكلة الإفلاس، عدم تحفظ المدققين في تقاريرهم عن القوائم المالية للمنشات التي دخلت مجال الإفلاس - في السنوات السابقة عن حدوث الفشل أو الإفلاس- عن عدم قدرة المنشآت على الاستمرارية.

ومن هنا فقد تزايد الاهتمام - خلال الآونة الأخيرة - بموضوع مسئولية المدقق عن تقييم مدى قدرة المنشأة محل التدقيق على الاستمرار في مزاولة أعمالها في المستقبل، ونظراً لما يمثله التقرير حول استمرارية المنشأة من أهمية بالغة، ولذلك فقد اهتمت العديد من المنظمات العلمية والمهنية - في مختلف بلدان العالم - بتحديد مدى مسئولية ودور المدقق عن التقييم والتقرير عن مدى مقدرة المنشأة على الاستمرار، وذلك من خلال سلسلة من النشرات والمعايير التي أصدرتها تلك المنظمات.(منصور، 2003، ص3)

1-2 مشكلة الدراسة:

مع تزايد الاهتمام بدور ومسئولية المدقق حول تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية محل التدقيق على الاستمرارية في مزاولة أعمالها والتقرير عن ذلك، وما صاحب ذلك من صدور العديد من المعايير التي حاولت وضع إطار لذلك الدور وتلك المسئولية.

وعلى الرغم من وجود بعض الدراسات التي تناولت نفس الموضوع، إلا أن غالبية هذه الدراسات تناولت بعض العوامل المالية مثل مشكلات السيولة دون الاهتمام بالنواحي غير المالية.

ولذلك فإنه لتقييم قدرة المنشأة من جميع جوانبها يمكن إضافة العوامل غير المالية والتي تعتبر ذات أهمية خاصة إذا ما تم ربطها بالمرحلة العمرية للمنشأة، حيث تزداد هذه الأهمية في بعض المراحل في حين تنخفض في البعض الأخر منها.

وعلى هذا فإن مشكلة البحث يمكن أن تتبلور في الإجابة عن السؤال الرئيس التالي:

ما أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة على قرار المدقق عند تقييم الاستمرارية؟

ويتفرع منه الأسئلة الفرعية التالية:

1- ما أثر المعلومات غير المالية في حالة أخذها بعين الاعتبار على قرار المدقق عند تقييمه لمدى قدرة المنشأة على الاستمرارية؟
2- ما أثر اختلاف المرحلة العمرية للمنشأة محل التدقيق في حالة أخذها بعين الاعتبار على قرار المدقق عند تقييمه لمدى قدرة المنشأة على الاستمرارية؟
3- ما أثر اختلاف الأهمية النسبية للمعلومات غير المالية باختلاف المرحلة العمرية التي تمر بها المنشأة على قرار المدقق عند تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية؟

1-3 أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الأساسي للبحث في محاولة لترشيد الحكم الشخصي للمدقق عند تقييم استمرارية المنشأة والتقرير عنها، وذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية الآتية:

1- الوقوف على نوعية المعلومات غير المالية اللازمة للمدقق عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية.
2- إبراز أهمية المعلومات غير المالية عند تقييم استمرارية المنشآت من قبل المدقق الخارجي في البيئة الفلسطينية، بالإضافة إلى بيان نوعية المعلومات ومصادر الحصول عليها.
3- بيان انعكاسات المرحلة العمرية التي تمر بها المنشأة من دورة حياتها، على درجة التركيز والعناية التي يوليها المدقق للمعلومات المالية وغير المالية موضوع التقييم.

1-4 أهمية الدراسة:

بدأ الاهتمام بموضوع تقييم استمرارية المنشأة إثر صدور معيار التدقيق الأمريكي رقم (59) والمعدل بالمعيار الأمريكي رقم (64) وكذلك المعيار الدولي رقم (570)، والذي جعل تقييم استمرارية المنشأة محل التدقيق أحد المسئوليات الأساسية التي يجب على المدقق الالتزام والوفاء بها كجزء من كل عملية التدقيق.

وقد تعزز هذا الاهتمام إثر إفلاس العديد من الشركات التي كان يصدر بشأنها تقرير غير متحفظ من قبل المدقق وتأتي هذه الدراسة لتوضيح أهمية ودور المعلومات غير المالية التي يجب على المدقق أن يوليها الاهتمام الكافي أثناء تأديته لعملية التدقيق وحتى أن يستطيع أن يقدم تبريراً كافياً حول أداء المنشأة في المرحلة الحالية وما ستكون عليه في المستقبل، الأمر الذي يعزز ثقة المستثمرين بأداء المنشأة ويظهر أية مؤشرات قد تؤثر على أدائها مستقبلاً وبالتالي وضوح وشفافية المعلومات التي تعكسها البيانات المالية المنشورة للمنشأة في السوق المالي.

1-5 فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى: تؤثر المعلومات غير المالية على قرار المدقق عند تقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرارية.

الفرضية الثانية: يؤثر اختلاف المرحلة العمرية للمنشأة محل التدقيق على قرار المدقق عند تقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرارية.

الفرضية الثالثة: يؤثر اختلاف الأهمية النسبية للمعلومات غير المالية مع اختلاف المرحلة العمرية التي تمر بها المنشأة على قرار المدقق عند تقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرارية.

الفرضية الرابعة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في استجابة عينة الدراسة حول أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية في تدعيم قرار المدقق عند استمرارية المنشأة تعزى للمتغيرات التالية:

1- المؤهل العلمي للمدقق.
2- طبيعة عمل المدقق.

3- المسمى الوظيفي للمدقق.
4- الشهادات المهنية التي يحملها المدقق.
5- خبرة المدقق.
6- الدورات التدريبية التي حصل عليها المدقق الخاصة بمعيار التدقيق الدولي رقم 570 الخاص بالاستمرارية.

1-6 متغيرات الدراسة:

المتغير التابع:

- قرار المدقق حول قدرة المنشأة على الاستمرارية.

المتغيرات المستقلة:

- المعلومات غير المالية.
- المرحلة العمرية للمنشاة.
- الأهمية النسبية للمعلومات غير المالية باختلاف المرحلة العمرية للمنشأة.

1-7 مصطلحات الدراسة

الاستمرارية: " تعني أن حياة المنشأة مستمرة إلى ما لا نهاية ولا يتم الربط مطلقا بين حياة المنشأة وحياة ملاكها، وهذا هو الأمر الطبيعي حيث إن استمرارية المنشأة هي الأصل والتصفية هي الاستثناء".(شاهين وآخرون، 2002، ص15)

المعلومات غير المالية:

وتنقسم إلى:

أولاً: المعلومات غير المالية الداخلية:

ومن أهم العوامل والمؤشرات الداخلية المؤثرة على قدرة المنشأة على الاستمرارية:

1- **العوامل البشرية:**

هو عبارة عن جميع العاملين في المنشأة رؤساء ومرؤوسين، والذين جرى توظيفهم فيها لأداء كافة وظائفها وأعمالها تحت مظلة ثقافتها التنظيمية التي توضح وتضبط وتوحد أنماطهم السلوكية، ومجموعة من الخطط والأنظمة والسياسات والإجراءات التي تنظم أداء مهامهم، وتنفيذهم لوظائف

المنشأة قصد تحقيق رسالتها وأهدافها وإستراتيجيتها المستقبلية مقابل ذلك أن يتقاضى العاملين من المنشأة تعويضات متنوعة وهي: الرواتب والأجور والمزايا الوظيفية.(عنتر، 2010، ص19-20)

1- **العوامل الإنتاجية**:

وتعرف الإنتاجية بأنها قياس مدى جودة تجميع الموارد في المنظمات واستغلالها لتحقيق مجموعة من النتائج، وهي تسعى للوصول إلى أعلى مستوى للأداء بأقل قدر من إنفاق الموارد.(بلال، 1991، ص91)

2- **العوامل التسويقية**:

التسويق يعبر عن القيام بمختلف النشاطات التجارية اللازمة لتدفق السلع والخدمات من مصادر إنتاجها إلى أسواق استهلاكها أو استعمالها.(البكري، 2006، ص216)

3- **الدور البيئي للمنشأة**:

يعبر عن الدور الذي تقوم به المنشأة في حماية البيئة المحيطة.(جهماني، 1999، ص158)

ثانياً: المعلومات غير المالية الخارجية:

ومن أهم العوامل والمؤشرات الخارجية المؤثرة على قدرة المنشأة على الاستمرارية:

1- **العوامل الاقتصادية**:

وهي الظروف الاقتصادية المحيطة بالمنشأة، ويكون لهذه الظروف آثاراً واضحة على المنشأة وعلى قدرتها على الاستمرارية، ومن أهم هذه الظروف:

أ- **التضخم**:

"وهو الارتفاع المستمر في المستوى العام للأسعار، ولا يقصد به ارتفاع سعر سلعة معينة و إنما أسعار السلع عموما، بحيث كلما ارتفع المستوى العام لأسعار السلع والخدمات فان القيمة التي يشتريها الدينار من هذه السلع تقل، وبالتالي فان التضخم يؤدي إلى تناقص القوة الشرائية للنقود."(الوادي وآخرون، 2010، ص310)

ب- الاتفاقيات الدولية:

من أهم هذه الاتفاقيات الاتفاقية العامة للتجارة والتعريفات الجمركية General Agreement of Trade And Tariffs والتي تم التوقيع عليها في جنيف في شهر أكتوبر من عام 1947 وأصبحت سارية المفعول من يناير 1948.

2- **العوامل الفنية والتكنولوجية**:

"وهي عبارة عن الخصائص الفنية والتكنولوجية في البيئة المحيطة بالمنشأة".(أبو بكر وحيدر، 2000، ص68-69)

3- **العوامل السياسية والقانونية**:

"تتمثل تلك العوامل في القوانين وتشريعات الاستثمار المنظمة للمنشآت والمؤثرة فيها من حيث الحوافز والمزايا الممنوحة، والقيود المفروضة على الاستثمار في أنشطة معينة، والقيود الخاصة بالتعامل في النقد الأجنبي وغيرها من الفروض التي تفرضها الجهات الحكومية".(موسى وسلام، 2010، ص40)

المراحل العمرية للمنشأة:

وهي المراحل التي تمر بها المنشأة خلال دورة حياتها، ويمكن تقسيم دورة حياة المنشأة إلى أربعة مراحل هي (مرحلة البداية، مرحلة النمو، مرحلة النضوج أو الاستقرار، ومرحلة الانتهاء).

1-8 **الدراسات السابقة**:

أولاً: الدراسات العربية:

1- **دراسة (شاهين ومطر، 2011)، بعنوان: "نموذج مقترح للتنبؤ بتعثر المنشآت المصرفية العاملة في فلسطين (دراسة تطبيقية)"**.

هدفت هذه الدراسة للتوصل إلى أفضل مجموعة من النسب المالية التي يمكن استخدامها للتنبؤ بتعثر المنشآت المصرفية والتمييز بين المتعثرة وغير المتعثرة منها، بهدف التعرف على أوضاع تلك المنشآت في وقت مبكر مما يسمح للأطراف ذات المصلحة والجهات الرقابية بالتدخل لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة في حينه، وقد تم استخدام الأسلوب الإحصائي المعروف بالتحليل التمييزي الخطي متعدد المتغيــرات (Stepwise Analysis) للتوصل إلى أفضل مجموعة من المؤشرات المالية التي يمكن استخدامها في بناء النموذج مما يمكن من التمييز بين المنشآت المتعثرة وغير المتعثرة قبل وقوع التعثر بسنتين وتم احتساب النسب المالية لعينة من ثمانية بنوك نصفها متعثر والنصف الآخر غير متعثر، وذلك عن الفترة ما بين السنوات (1997-2007) ولقد تم التوصل إلى النموذج Z=326.940A8+37.810A11-14.905A1-7.261A22-2.347 هذا وقد جرى اختبار النموذج وتبين انه قادر على التنبؤ بالتعثر والتمييز بين المنشآت المصرفية المتعثرة والمنشآت المصرفية غير المتعثرة بدقة تعادل (75%، 75%، 62.5 %)، في السنة الأولى والثالثة والرابعة قبل حدوث التعثر على التوالي.

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

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مسئوليات المدقق الخارجي تجاه عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة في فلسطين على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية، ومعرفة العوامل التي تؤثر على هذا الدور، إضافة إلى تحديد وإبراز المؤشرات التي تساعد مدقق الحسابات الخارجي في عملية التقويم، وقد كان مجتمع الدراسة عبارة عن المدققين القانونيين العاملين في قطاع غزة إضافة إلى المدراء الماليين للشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين المالي، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي إضافة إلى استبانتين أعدتا خصيصا لغرض الدراسة، ومن أهم نتائج هذه الدراسة أن مدققي الحسابات يستطيعون أن يحددوا مؤشرات الشك بخصوص الاستمرارية سواء كانت مؤشرات مالية أو غير مالية، كما تبين من آراء مدققي الحسابات أن الجمعيات المهنية للتدقيق لا تساعد على تطوير ومعرفة الإجراءات المساعدة للمدقق في عملية تقويم الاستمرارية، وقد أوصت الدراسة بضرورة معرفة وتحديد جميع الإجراءات الإضافية التي يجب أن ينفذها المدقق الخارجي عندما تثار لديه شكوك حول الاستمرارية، كما أوصت بضرورة بذل مدققي الحسابات العناية المهنية الكافية من اجل إعطاء التقرير المناسب عند وجود شك حول قدرة الشركة على الاستمرارية في أعمالها، وكذلك دراسة الحلول الموضوعة من قبل إدارة الشركة لإزالة هذا الشك.

3- **دراسة (جربوع، 2005)، بعنوان: "مدى قدرة المراجع الخارجي من خلال التحليل المالي على اكتشاف الأخطاء غير العادية والتنبؤ بفشل المشروع - دراسة تطبيقية على مراجعي الحسابات القانونيين في قطاع غزة، فلسطين".**

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى كفاءة الإدارة في تجميع الأموال من ناحية وتشغيلها من ناحية أخرى، والحصول على مؤشرات تبين ما إذا كانت سياسات الشركة سليمة أم تحتاج إلى تعديل، كذلك التحقق من مدى كفاءة النشاط الذي تقوم به الشركة والمساعدة في عملية التخطيط المالي للشركة وإعداد أرضية مناسبة لاتخاذ القرارات الملائمة، وقد كان مجتمع الدراسة عبارة عن مدققي الحسابات القانونيين العاملين في قطاع غزة وعددهم (85) مدقق، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي إضافة إلى قوائم الاستقصاء، ومن أهم نتائج هذه الدراسة أن القوائم المالية المدققة تشكل أساساً لاستنباط الكثير من التحليل المالي عن طريق النسب المالية مثل نسبة الربحية، ونسبة السيولة، أو نسبة الأداء، ونسب هيكل رأس المال، ونسب المؤشرات السوقية، وكذلك تحليل الاتجاهات بحيث تمكن مدقق الحسابات من تقييم جوانب كثيرة من نشاط المنشأة والتنبؤ باحتمالات المستقبل، وكانت من أهم توصيات هذه الدراسة توضيح العلاقة بين فرض الاستمرارية في الأعمال وبعض المفاهيم الأخرى المرتبطة بها مثل العسر المالي، والفشل، وتأثيرها على أنواع التقارير التي يجب إصدارها، إضافة إلى أن معايير التدقيق الدولية تتطلب تحديد إجراءات التدقيق الإضافية التي يجب أن تنفذ

بواسطة المدقق الخارجي عندما يثار الشك في فرض الاستمرارية في أعمال المشروع بالإضافة إلى تحديد المقاييس التي يمكن أن يستخدمها المدقق للحصول على تأكيد معقول عن مدى فعالية خطط إدارة المشروع وإمكانية تنفيذها عندما يثار هذا الشك.

4- دراسة (منصور، 2003) بعنوان: "أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة على قرار المدقق عند تقييم الاستمرارية".

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة على قرار المدقق عند تقييم الاستمرارية، وقد كان مجتمع الدراسة عبارة عن المدققين الخارجيين وأعضاء الهيئة التدريسية المهتمين بعملية التدقيق في البيئة المصرية، وقد استخدم الباحث قوائم الاستقصاء المكتوبة، ومن أهم نتائج هذه الدراسة التوصل إلى أن المعلومات غير المالية بمفردها غير كافية لتدعيم الحكم الشخصي للمدقق عند تقييم الاستمرارية، وبالتالي فان النتائج تؤكد أنه لا يمكن التخلي عن المعلومات المالية ولكن لابد من تدعيمها بالمعلومات غير المالية، كذلك أوضحت هذه الدراسة أن الأهمية النسبية للمعلومات غير المالية تختلف مع اختلاف المرحلة العمرية التي تمر بها المنشأة من دورة حياتها، فعلى حين تزداد أهمية هذه المعلومات لتكون مهمة جداً خلال مرحلتي الميلاد أو النمو، إلا أن هذه الأهمية تتجه نحو الانخفاض لتصبح المعلومات غير المالية متوسطة الأهمية خلال مرحلتي النضوج والانتهاء، وقد أوصت هذه الدراسة المنظمات المعنية والمسئولة عن رعاية مهنة التدقيق بضرورة القيام بدور فعال بهدف إلزام مكاتب التدقيق لأخذ المعلومات غير المالية في الاعتبار عند القيام بتقييم الوضع الاستمراري للمنشآت محل التدقيق، وكذلك الحال فيما يتعلق بالمرحلة العمرية التي تمر بها تلك المنشآت من دورة حياتها، كذلك أوصى الباحث أقسام المحاسبة والتدقيق بكليات التجارة في الجامعات المصرية، بان تعمل على تطوير مناهج التدقيق بما يساعد على الإلمام بالتطورات الجديدة في مجال التدقيق على وجه العموم، وفيما يتعلق بواجبات ومسئوليات مدقق الحسابات تجاه تقييم الاستمرارية على وجه خاص.

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

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور المدقق في تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرارية وقد كان مجتمع الدراسة عبارة عن مدققين الحسابات الخارجيين ومدراء الشركات المساهمة العامة المسجلة في سوق عمان المال، ومن أهم نتائج هذه الدراسة أن المدقق الخارجي لديه القدرة على تقييم مدى قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرارية في أعمالها الاعتيادية، وأن معظم المدققين يعملون على تقويم قدرة هذه الشركات على الاستمرارية بناءً على إمكاناتهم وخبراتهم والدرجات العلمية التي يحملونها، وأن كلا من المدققين والمدراء يؤكدون على دور المدققين الخارجيين في عملية التقويم باعتبارها من مسئولياتهم التي تدخل ضمن نطاق أعمالهم، وقد أوصى الباحث بتطوير المعايير

المهنية للتدقيق والتي تساعد المدقق في عملية التقويم، إلى جانب تطوير الأهداف لمساعدة المدققين في تطوير دورهم في عملية التقويم.

ثانيا: الدراسات الأجنبية:

1- **دراسة** (Rosman et al. , 1999) ، **بعنوان**: "**أثر المرحلة التطويرية والصحة المالية على قرار المدقق عند تقييم الاستمرارية** The effect of stage of Development and Financial health on Auditor Decision Behavior in the Going Concern task"

هدفت هذه الدراسة إلى 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 استراتيجيات مرنه في الحصول على المعلومات المالية، وأن الأداء الدقيق في تقييم الاستمرارية مرتبط بالحصول على معلومات أكثر من السيولة، ومعلومات غير مالية مبكراً.

2- **دراسة** (Ricchiute, 1992)، **بعنوان**: "**أثر ترتيب وتنظيم المراجع لأوراق العمل على قرار المراجع حول مدى قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرارية** Working _ Paper " Order Effects and Auditors Going Concern Decisions"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر ترتيب وتنظيم المدقق لأوراق العمل، على قراره حول مدى قدرة المنشأة محل التدقيق على الاستمرار، وقد قام (Ricchiute) بإجراء هذه الدراسة باستخدام 100 شريك تدقيق، ومستخدما أسلوب الاستقصاء، ولقد كانت من أهم نتائج هذه الدراسة أن ترتيب وتنظيم أوراق التدقيق يؤثر على قرار المدققين عن مدى قدرة المنشأة على الاستمرار، دون أن يؤثر ذلك في ثقتهم في القرار المتخذ، كما تبين من الدراسة أن المدققين قرروا أن هناك شكا جوهريا في قدرة المنشأة على الاستمرار، عندما قرءوا أدلة الإثبات الأقوى والمدعمة لهذا القرار في الترتيب السببي، غير أن درجة الشك كانت أقل-أي أن الشكل لم يكن جوهريا- عندما قرءوا أدلة الإثبات الأقوى في الترتيب العادي لأوراق العمل، إضافة إلى أن تأثير ترتيب أوراق العمل، والمؤكد بهذه الدراسة له تطبيقات هامة بالنسبة لتصميم أوراق عمل التدقيق، خاصة عند اتخاذ القرارات غير الهيكلية المعقدة مثل القرار المتعلق بمدى قدرة المنشأة على الاستمرارية.

3- **دراســة** (Ohison, 1980)، **بعنــوان**: "**النــسب الماليــة والتنبــؤ باحتماليــة الإفــلاس**"

"Financial Ratios and The Probabilistic Prediction of Bankruptcy"

اعتمد (Ohison) في دراسته على التقارير المالية المنشورة للشركات موضع الدراسة، مما أتاح له الفرصة لمعرفة الوقت الذي تم فيه نشر تقارير هذه الشركات على الجمهور وبالتالي أتيح له مراجعة توقيت إفلاس هذه الشركات، وهل دخلت مرحلة الإفلاس قبل أم بعد النشر، كما انه استعان بالبيانات التي نشرت بعد الإفلاس مما ساعده على دقة التنبؤ. ولقد ظهر من خلال هذه الدراسة أربعة عوامل رئيسية ذات أهمية إحصائية للتأثير في احتمال إفلاس الشركات خلال عام وهي (الحجم، هيكل التمويل، السيولة الجارية، مستوى الأداء)، وقد استخدم الباحث أسلوب "دالة الاحتمال الأكبر" وذلك لوضع النموذج الاحتمالي للتنبؤ بالإفلاس، وهو أحد الأساليب الإحصائية التي تستخدم لتقدير المعالم الإحصائية غير المعلومة، ولقد جاء اختيار (Ohison) لهذا الأسلوب ليتفادى المشاكل التي قد تنتج من استخدام أسلوب التحليل التمييزي، ولقد اعتمد الباحث في دراسته على بيانات عينة مكونة من 105 شركة أعلنت إفلاسها و 2058 شركة مستمرة، عن فترة ثلاث سنوات، وذلك لبناء نموذجه الاحتمالي للتنبؤ بالفشل المالي للمنشآت، ومن أهم نتائج هذه الدراسة أن دقة التنبؤ لأي نموذج تتوقف على مدى إمكانية تمثيل المعلومات الواردة في التقارير المالية في صورة متغيرات بهذا النموذج إضافة إلى أن النسب المالية تعد أداة هامة من أدوات التحليل المالي.

4- **دراسة** (Norton and Smith, 1979)، **بعنوان**: "**مقارنة بين المستوى العام للأسعار وبيانات التكلفة التاريخية للتنبؤ بالإفلاس** A Comparison of General Price Level and Historical Cost Financial Statements in The Prediction of Bankruptcy".

هدفت هذه الدراسة إلى التأكد ما إذا كان إعداد القوائم المالية المنشورة على أساس التكلفة الجارية يؤدي إلى تنبؤ أفضل عن مدى قدرة المنشأة على الاستمرار، ولقد اهتمت هذه الدراسة بمقارنة القدرة التنبؤية للمؤشرات المالية المحسوبة على أساس التكلفة التاريخية بتلك المحسوبة على أساس التكلفة الجارية، ولقد أجريت هذه الدراسة باستخدام عينة مكونة من 30 شركة أفلست، 30 شركة أخرى لم تتعرض للإفلاس، وذلك خلال الفترة ما بين 1971 حتى 1975، ولقد روعي التماثل بين هذه الشركات من حيث نوع الصناعة وحجم الأصول. واستخدمت هذه الدراسة بيانات السنوات الأربعة السابقة على حدوث الفشل، ولقد قام (Norton and Smith) بحساب 32 مؤشراً مالياً لكل سنة من سنوات الدراسة مرتين، إحداهما على أساس التكلفة التاريخية، والأخرى على أساس التكلفة الجارية، كما استخدمت الدراسة تحليل التمايز الخطي المتعدد، ولقد توصلت هذه الدراسة إلى أن هناك 4 مؤشرات لها علاقة واضحة بالتنبؤ بمدى اقتراب المنشأة من الفشل المالي وهي (صافي حقوق

المساهمين/ إجمالي الخصوم، إجمالي الخصوم/مجموع الأصول، مجموع الخصوم + السندات الممتازة/ مجموع الأصول، الخصوم المتداولة/ مجموع الأصول).

5- **دراسة** (Deakin, 1972)، **بعنوان**: "**استخدام نموذج التمايز الخطي لتحليل مؤشرات فشل المنشأة**" A Discriminate Analysis of Predictors of Business Failure

هدفت هذه الدراسة إلى إجراء تحليل لمؤشرات الفشل المالي للمنشآت من خلال استخدام نموذج التمايز الخطي وقد قام (Deakin) بإجراء هذه الدراسة على عينة من الشركات مكونة من 32 شركة أفلست و32 شركة لم تتعرض للإفلاس وذلك خلال الفترة ما بين 1964 حتى 1970، وقد استخدم في هذه الدراسة 14 نسبة مالية، حيث قام بتقسيمها إلى أربع مجموعات وهي (مجموعة النسب المالية للأصول طويلة الأجل، مجموعة النسب المالية للأصول سهلة التحول إلى نقدية بالنسبة لإجمالي الأصول، مجموعة النسب المالية للأصول سهلة التحول إلى نقدية بالنسبة للخصوم المتداولة، مجموعة النسب المالية المتعلقة بقياس دوران الأصول، ثم قام (Deakin) باستخدام تحليل التمايز، وذلك لإيجاد علاقة خطية بين النسب المالية السابقة، وبين واقعة إفلاس المنشآت،وقد أنهى دراسته بوصفه أن هناك خمس نسب مالية لها قدرة تفسيرية (أكثر قدرة على التنبؤ) من النسب المالية الأخرى وهي(صافي الدخل\ إجمالي الأصول، إجمالي الديون/إجمالي الأصول، النقدية/إجمالي الأصول، الأصول المتداولة/الخصوم المتداولة، الأصول سريعة التحول إلى نقدية/الخصوم المتداولة)، وبالتالي فانه يمكن التنبؤ بالفشل المالي للمنشآت باستخدام هذه النسب والاستعانة بتحليل التمايز، ولقد حقق هذا النموذج نجاحا بنسبة 83%، وذلك قبل عامين من حدوث الفشل.

6- **دراسة** (Altman, 1968)، **بعنوان**: "**استخدام نموذج التمايز الخطي للنسب المالية للتنبؤ بالفشل المالي** Financial Ratios Discriminant Analysis and The Prediction of Corporate Bankruptcy"

هدفت هذه الدراسة إلى اختيار أهم النسب المالية التي يمكن استخدامها للتنبؤ بالفشل المالي وقد قام (Altman) باستخدام نموذج تحليل التمايز الخطي وذلك عن طريق اختيار عينة مكونة من 66 شركة نصفها تعرض للفشل المالي خلال الفترة بين 1946، أما النصف الآخر وهو يتماثل مع النصف الأول من حيث نوع الصناعة وحجم الأموال المستثمرة ولكنه لم يتعرض للفشل المالي، هذا وقد قام باختيار 22 نسبة مالية لتحليلها وقام بتصنيف هذه النسب إلى خمس مجموعات رئيسة هي نسب السيولة، نسب الربحية، نسب المتاجرة إلى الملكية، نسب اليسر المالي ونسب النشاط، وقد توصل الباحث إلى النسب التالية وهي من أهم النسب التي يمكنها التنبؤ بإفلاس الشركات (رأس المال العامل إلى مجموع الأصول، الأرباح المحتجزة إلى مجموع الأصول، الأرباح قبل الفوائد والضرائب إلى مجموع الأصول، القيمة السوقية لحقوق المساهمين إلى القيمة الدفترية لمجموع الالتزامات)، وكان النموذج

قادراً على التنبؤ بفشل الشركات قبل حصوله بسنتين بدقة بلغت (83%)، وقام الباحث باختبار النموذج على عينة من شركات أخرى ولمدة خمس سنوات قبل الفشل فبلغت دقة التنبؤ (95%) في السنة الأولى التي سبقت الفشل و(72%) في السنة الثانية و(48%) في السنة الثالثة و(39%) في السنة الرابعة، و(36%) في السنة الخامسة قبل الإفلاس.

7- **دراسة** (Beaver, 1966)، **بعنوان**: "**النسب المالية كمؤشرات للتنبؤ بالفشل المالي** Financial Ratios As Predictors of Failure " .

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار قدرة النسب المالية على التنبؤ بالإفلاس بالمقارنة بأسلوب التقدير الجزافي. وقد طبق (Beaver) الأسلوب الإحصائي الفردي(النموذج الإحصائي ذو المتغير الواحد)، حيث قدم نموذجا يعتمد على نسبة مالية واحدة هي نسبة التدفق النقدي إلى الديون المستحقة على المنشأة والتي اعتبرها المحصلة النهائية للتعبير عن مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية.ولقد قام (Beaver) ببناء النموذج عن طريق اختيار عينة مكونة من 79 شركة ناجحة، و79 شركة أخرى أعلنت إفلاسها وذلك خلال الفترة بين 1954 حتى 1964 ولقد تماثلت هذه الشركات في نوع الصناعة وطبيعة النشاط وحجم الأصول، ثم قام ببناء النموذج من خلال احتساب المتوسط الحسابي لثلاثين نسبة محاسبية للوحدات الاقتصادية التي أعلنت إفلاسها، كما قام باحتساب نفس النسب المحاسبية للوحدات الاقتصادية الأخرى التي لم تتعرض للإفلاس لمدة خمس سنوات، وأخيراً، قام (Beaver) باختيار نقطة الفصل والتي تفصل وتميز بين المنشآت المعرضة للفشل المالي، والمنشآت غير المعرضة للفشل المالي، ولقد توصل (Beaver) من خلال تجربته إلى أن أهم النسب المحاسبية التي يمكن استخدامها للتنبؤ بقدرة المنشأة على الاستمرار هي نسبة صافي التدفق النقدي إلى مجموع الخصوم، ولقد حقق نموذج (Beaver) نسبة تنبؤية سليمة قدرها 87%، وذلك في حالة استخدام معلومات محاسبية لسنة مالية واحدة قبل إعلان إفلاس الوحدة الاقتصادية، كما أن القدرة التنبؤية للنموذج يمكن أن تمتد إلى خمس سنوات قبل إعلان إفلاس الوحدة الاقتصادية ولكن بنسبة تنبؤ سليمة تتفاوت بين 78% إلى 87%.

ما يميز هذه الدراسة:

من خلال الدراسات السابقة يتبين أنها تناولت موضوعات ذات علاقة بتقييم الاستمرارية من عدة جوانب أهمها: دور المدقق الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية، مدى قدرة المراجع الخارجي من خلال التحليل المالي على اكتشاف الأخطاء غير العادية والتنبؤ بفشل المشروع، وبالتالي التنبؤ باحتمالية فشل أو استمرارية المنشأة، وتأتي هذه الدراسة لمتابعة الجهود المبذولة في هذا الاتجاه والتي

تمثلت بوجود العديد من الدراسات التي تناولت موضوع تقييم القدرة على الاستمرارية، وذلك في محاولة جادة للبحث بشكل تحليلي ومركز لتحديد اثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية، بهدف تحقيق الترابط والتكامل والتحديث وذلك وفق متغيرات أخرى لم تتطرق إليها الدراسات السابقة.

وتعد هذه الدراسة من أولى الدراسات في فلسطين التي تحاول تحديد أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية، فحسب علم الباحث لا توجد دراسة سابقة تطرقت إلى هذا الموضوع في البيئة الفلسطينية.

الفصل الثاني

الإطار العام لمفهوم الاستمرارية ومسئولية المدقق عن تقييمها والتقرير عنها

المقدمة:

المبحث الأول: ماهية وطبيعة فرض الاستمرارية ومعوقاته.

المبحث الثاني: الآثار السلبية لعدم قدرة المنشأة على الاستمرارية ومسئولية المدقق عن تقييم الاستمرارية والتقرير عنها.

المقدمة:

يعتبر فرض الاستمرارية من الفروض المهمة التي بنيت عليها نظرية المحاسبة، وربما يعتبر الأهم في علم المحاسبة والتدقيق، ولا شك أن الوقوف على قدرة المنشأة على الاستمرارية في نشاطها أهمية بالغة لكل الأطراف المهتمة بالمنشأة.

كما أن فرض الاستمرارية يعتبر أحد الفروض المهمة التي تحكم إعداد القوائم المالية بل ويعد مبرراً للعديد منها، إلا أن المنشأة قد تواجه العديد من العوامل التي يمكن أن تحد من قدرتها على الاستمرارية، وإذا لم تتخذ الإجراءات الوقائية اللازمة لتجنب تلك العوامل سوف يختل توازنها وتفقد القدرة على الاستمرارية.

ومن هنا فقد ظهرت الحاجة الحقيقية لقيام المدقق بتحديد وتقرير مدى قدرة المنشأة محل التدقيق على الاستمرارية، وبالتالي صدور معيار التدقيق الدولي رقم 570 الذي يشير إلى انه على مدقق الحسابات الخارجي عند تدقيقه للبيانات المالية مراعاة ملاءمة فرض الاستمرارية والذي تم على أساسه إعداد القوائم المالية.

لذلك فإن هذا الفصل يتناول بيان مفهوم فرض الاستمرارية ومعوقاته إضافة إلى بيان دور المدقق فيما يتعلق بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية والتقرير عنها، وأخيراً بيان الآثار المترتبة على رأي المدقق وإفصاحه عن قدرة المنشأة على الاستمرارية ضمن العناصر التالية:

المبحث الأول: ماهية وطبيعة فرض الاستمرارية ومعوقاته

- ماهية وطبيعة فرض الاستمرارية في المحاسبة.
- ماهية وطبيعة فرض الاستمرارية في التدقيق.
- نظرة تحليلية عن معيار التدقيق الدولي رقم 570 الخاص بالاستمرارية.

المبحث الثاني: الآثار السلبية لعدم قدرة المنشأة على الاستمرارية ومسئولية المدقق عن تقييم الاستمرارية والتقرير عنها

- الآثار السلبية لعدم قدرة المنشأة على الاستمرارية.
- دور ومسئولية المدقق بشكل عام.
- دور ومسئولية المدقق عن تقييم الاستمرارية.
- تقرير المدقق عن عدم قدرة المنشأة على الاستمرارية.

المبحث الأول
ماهية وطبيعة فرض الاستمرارية ومعوقاته

2-1-1 ماهية وطبيعة فرض الاستمرارية في المحاسبة:

يعتبر فرض الاستمرارية من الفروض الأساسية في الفكر المحاسبي، ويبدو هذا واضحاً من نشرات الهيئات والمنظمات العلمية والمهنية المهتمة بتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق، فقد نصت نشرة معايير المحاسبة رقم (2) "أن فرض الاستمرارية يعد أحد أربعة فروض أساسية في المحاسبة والتي تعد في ضوءها القوائم المالية لمنشآت الأعمال(Campisi and Ken, 1985, P303) ويعني فرض الاستمرارية أن حياة المنشأة سوف تستمر لوقت طويل يكفي لتحقيق خططها وتعهداتها، ونمو أنشطتها المختلفة، وأنه لا يتوقع تصفيتها في المستقبل المنظور، ويوفر هذا الفرض استقرارا لكل الأطراف التي تتعامل مع المنشأة.(حسن، 2003، ص3)

حيث يفترض المحاسب أن حياة المنشأة مستمرة إلى ما لا نهاية ولا يتم الربط مطلقاً بين حياة المنشأة وحياة ملاكها، وهذا هو الأمر الطبيعي حيث أن استمرارية المنشأة هي الأصل والتصفية هي الاستثناء. (شاهين وآخرون، 2002، ص15)، ولقد عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية فرض الاستمرارية على أنه "يفترض استمرار المنشأة ما لم يقم دليل على عكس ذلك، كذلك فانه يتوقع استمرار تدفق منافع المنشأة في مجال الغرض الذي اقتنيت من أجله، فضلا عن سداد التزاماتها عند استحقاقها".(AAA Committee on Accounting Concepts and Standards, 1957, P2)، وقد ذكر(الخداش وآخرون، 2010، ص26) أن هذا الفرض يفيد بأن المنشأة مستمرة في نشاطها إلى أمد غير محدد ما لم تظهر أدلة موضوعية ودلائل تثبت عكس ذلك، كما هو الحال عند تصفية المنشأة أو دمجها بأخرى حيث ينهي ذلك استمرارية المنشأة.

ووفقا لهذا الفرض يعتبر نشاط المنشأة مستمرا ولا علاقة له بالعمر الطبيعي للملاك، ويلعب هذا الفرض أيضا دورا هاما في إعداد القوائم المالية الختامية للمنشأة إذا بموجبه تعتبر المنشأة مستمرة وبناء على ذلك تعد ميزانيتها في نهاية كل فترة مالية، وذلك ما لم تظهر قرينة أو شك في عدم ملاءمة هذا الفرض، إذ في حال ظهور أي شك في صحة هذا الفرض يتوجب حينئذ إعداد ميزانية تصفية بدلاً من ميزانية الاستمرارية.(مطر، 2007، ص42)

الآثار المحاسبية المترتبة على فرض الاستمرارية في الفكر المحاسبي:

يعتبر فرض الاستمرارية من أهم الفروض المحاسبية والذي له أثاره المهمة على الفكر المحاسبي نذكر منها:(الخداش وآخرون، 2010، ص26)

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

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

2-1-2 ماهية وطبيعة فرض الاستمرارية في التدقيق.

لقد أصبح الدور التقليدي المتعارف عليه لعمل المدقق الخارجي، والذي يقتصر على إبداء رأيه الفني المحايد عن مدى تعبير كل من الحسابات الختامية والميزانية عن نتائج الأعمال والمركز المالي للمنشأة محل التدقيق غير كافي لبث الاطمئنان لدى الأطراف المختلفة التي تتعامل مع المنشأة وتعتمد على رأي المدقق كأساس لاتخاذ القرارات المالية المختلفة في مجال الاستثمار والائتمان، ولقد اعتبر المدققون حتى وقت قريب أن تطبيق فرض الاستمرارية في التدقيق أمراً غير مناسب بسبب ظروف عدم التأكد التي تحيط بالتعامل مع هذا الفرض، وما يترتب على ذلك من قيام المدقق بتقييم ومراجعة التنبؤات المالية وغير المالية، إلا انه قد أصبح مقبولا في الوقت الحالي وفي ظل المشاكل المالية وغير المالية التي تحيط بمناخ النشاط الاقتصادي اليوم أن يبدي المدقق رأيه عن قدرة المنشأة على الاستمرارية في نشاطها خلال المستقبل المنظور، وعدم وجود ما يعيق قدرتها على الاستمرارية.(حسن، 2003، ص5-6)

ولقد أشار(سالم، 1988، ص157) إلى انه إذا كان فرض الاستمرارية في المحاسبة يعني أن حياة المنشأة سوف تستمر لفترة غير محددة من الزمن، فإن فرض الاستمرارية في التدقيق يعني "أن يبدي مدقق الحسابات برأيه عما إذا كانت المنشأة قادرة على الاستمرارية في نشاطها من عدمها"

كما أنه يجب أن يكون واضحا في الأذهان أن المدقق غير مسئول عن ضمان مستقبل المنشأة واستمراريتها وعدم تصفيتها، بل أن واجب المدقق يتمثل في أن يدق ناقوس الخطر إذا ما ظهرت في الأفق دلائل أو مؤشرات تشير إلى وجود مشاكل تتعلق باستمرارية المنشأة واحتمال تعرضها لمخاطر الانقضاء والتصفية.(منصور، 2003، ص7)

ولقد أضاف (جربوع ،2002،ص 283) أن تقرير المراجع يساعد على ترسيخ مصداقية البيانات المالية،ومع ذلك فإن تقرير المراجع لا يعتبر ضمانة لاستمرارية المنشأة مستقبلا.
بناءً على ذلك تعتبر المراجعة بمثابة الوسيلة الوحيدة التي توفر لأصحاب المنشأة وغيرهم الاطمئنان على أنها تسير في ظل الإدارة الموجودة في الاتجاه السليم لتحقيق الأهداف المرغوبة، وبالتالي تلعب المراجعة دوراً رئيسياً في عملية ترشيد تخصيص المصادر الاقتصادية.

الآثار المترتبة على فرض الاستمرارية على عملية التدقيق:

هناك العديد من الآثار المترتبة على فرض الاستمرارية على عملية المراجعة ومنها:(جربوع،2002،ص286)

- يقوم المدقق بتنفيذ إجراءات المراجعة المصممة للحصول على أدلة الإثبات لتكوين الأساس الذي يبني عليه رأيه في البيانات المالية وعندما يثار شك يتعلق بفرض الاستمرارية، فإن بعضا من هذه الإجراءات قد تأخذ أهمية إضافية أو قد يكون من الضروري اتخاذ إجراءات إضافية أو تحديث المعلومات التي تم الحصول عليها سابقا.

- بعد تنفيذ الإجراءات التي تعتبر ضرورية، والحصول على كافة المعلومات المطلوبة، ومراعاة تأثير أية خطط للإدارة والعوامل المؤثرة الأخرى، يؤكد المدقق فيما إذا كان الشك المثار حول فرض الاستمرارية قد أزيل بالشكل المرضي من عدمه، وفي حالة حصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة وأن المنشأة قد طبقت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبالتالي يمكنه في هذه الحالة إصدار تقرير غير مقيد، فيما عكس ذلك يتم إصدار تقرير سلبي أو متحفظ أيهما مناسب.

- إن مقدرة المنشأة على الاستمرارية في نشاطها يعتبر من الأعمال أو الأنشطة الرئيسية التي يجب أن يأخذها المدقق في اعتباره وذلك عند التخطيط لعملية التدقيق، وبصفة خاصة في المنشآت التي تعتمد على استخدام الحاسب الآلي في تشغيل البيانات المالية ففي بعض المنشآت التي يمثل نظام التشغيل الالكتروني للبيانات دورا مكملا لأنشطتها التي تمارسها، فقد يجد المدقق بعض الظواهر التي على أساسها يحكم بفشل النظام، ومن ثم يضطر المدقق إلى إعداد تقرير مقيد حيث يوجد ما يهدد استمرارية المنشأة.(علي، 1994، ص15)

- يترتب على أخذ فرض الاستمرارية في الحسبان أثناء عملية التدقيق قيام المدقق بتصميم الاختبارات وجمع أدلة الإثبات الإضافية وذلك في حالة وجود شكوك جوهرية لديه حول قدرة المنشأة محل التدقيق على الاستمرارية في نشاطها.(منصور، 2003، ص8)

2-1-3 نظرة تحليلية عن معيار التدقيق الدولي رقم 570 الخاص بالاستمرارية:

تعرض المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات حول مسئولية المدقق عند مراجعته للبيانات المتعلقة بفرض الاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية، وبالتالي على مدقق الحسابات الخارجي عند تدقيقه للبيانات المالية مراعاة ملاءمة هذا الفرض والذي تم على أساسه إعداد القوائم المالية، وهناك العديد من المؤشرات والعوامل التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عند تقييم هذا الفرض وتتعلق بمؤشرات تشغيلية ومؤشرات مالية ومؤشرات أخرى، وقد حدد المعيار 570 ما يجب على المراجع عمله عند التخطيط لعملية المراجعة، وما يجب عليه في حالة الشك في قدرة الشركة على الاستمرارية، وما هي الصيغ التي يمكنه تضمينها في تقريره على ضوء النتائج التي توصل إليها. (ISA No.570,2003)

وعلى الرغم من أن فرض الاستمرارية يشير إلى أن المنشأة محل التدقيق مستمرة في أداء أنشطتها في المستقبل المنظور طالما انه لا يوجد ما يدل على عكس ذلك يعد من بديهيات علم المحاسبة والتدقيق، إلا أن بقاء المنشأة واستمراريتها في مزاولة أعمالها قد يتعرض لبعض المعوقات التي تحول دون ذلك (منصور، 2003، ص8)، فالمنشأة لا تتوقف عن النشاط بين عشية وضحاها وإنما تأخذ أحوالها بالتراجع والضعف لفترة من الزمن حتى تصل إلى وضع الخطر، سواء على إدارة المنشأة أو أهدافها أو نشاطها الرئيسي وغيرها، مما يستدعي التدخل لاتخاذ قرارات تصحيحية جريئة وحاسمة.(العمودي، 2001، ص41)، وفيما يلي تحليلا لتلك المؤشرات:

أولا: مؤشرات مالية:

هناك العديد من المؤشرات المالية التي يمكن للمدقق أخذها بعين الاعتبار عند تقييم الاستمرارية نذكر منها ما يلي:(الذنيبات، 2009، ص87)

- **صافي الالتزامات:**

عندما تكون الالتزامات المتداولة أكثر من الأصول المتداولة فإن ذلك يؤدي إلى مشاكل تتعلق بقدرة المنشأة على الوفاء بالالتزامات، وخاصة المتداولة، ويعد توفر السيولة شيئا ضروريا كي تستمر المنشأة في

نشاطها، ويكون لديها القدرة على تسديد التزاماتها والمحافظة على سمعتها عند دائنيها، وان عدم توفر السيولة الكافية يؤثر على قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها.

- **عدم التمكن من تسديد الديون طويلة الأجل ذات المواعيد المحددة أو تجديدها أو تعديل شروطها، أو زيادة الاعتماد على الديون قصيرة الأجل**:

قد يؤدي عجز السيولة، ونقص إمكانيات التمويل الذاتي إلى دفع المنشأة للمزيد من الاقتراض، سواء لتمويل الالتزامات الجارية، أو الأنشطة الاستثمارية، وبالتالي يؤدي إلى تحميل المنشأة بأعباء خدمة الدين التي قد تفوق أرباحها، ويعد ذلك مؤشراً على عدم قدرتها على الاستمرارية.

- **نسب مالية أساسية سالبة أو متراجعة**:

تعد النسب المالية إحدى الطرق للحكم على قدرة المنشأة على الاستمرارية في المستقبل من خلال تحديد نقاط الضعف، والقوة في القوائم المالية.

- **خسائر تشغيلية جوهرية أو تراجع في قيم الأصول المستخدمة في توليد التدفقات النقدية**:

تعد الخسائر التشغيلية مؤشرا مهما من بين مؤشرات الشك حول استمرارية المنشأة، وكذلك الاتجاه التنازلي للمبيعات، والانخفاض المستمر في الأرباح وتحقيق خسائر تشغيلية متكررة تعد مؤشرا حول الشك باستمراريتها.

- **توزيعات متأخرة ومتجمعة أو انقطاع في التوزيعات**:

عند وجود أرباح قابلة للتوزيع في القوائم المالية، وعدم قيام الإدارة بتوزيعها لفترات مالية متعددة، بالرغم من استحقاق هذه التوزيعات، يشير ذلك إلى وجود مشاكل تتعلق بالسيولة لدى المنشأة، أو قيام الإدارة بتوزيع أسهم بدلاً من توزيع النقد دون وجود مبرر، هنا يجب على المدقق أن يأخذ ذلك بعين الاعتبار، لأنَه يعد مؤشراً على ضعف في قدرة المنشأة على الاستمرارية في أعمالها في المستقبل المنظور.

- **عدم القدرة على تسديد الدائنين في التواريخ المناسبة**:

إن عدم قدرة المنشأة على دفع الالتزامات المستحقة للدائنين ينتج في الدرجة الأولى عن نقص في السيولة لديها، أي نقص التدفقات النقدية الداخلة للمنشأة مما يمكن اعتباره مؤشراً على الشك في قدرة المنشأة على الاستمرارية.

- **عدم القدرة على الوفاء بمتطلبات اتفاقيات القروض**:

إن عدم قدرة المنشأة على الوفاء بتسديد القروض في تاريخ استحقاقها يعرض المنشأة لمشاكل مع المقرضين، وخاصة إذا لم يتم الموافقة على جدولة الديون، وعند عدم استطاعة المنشأة الوفاء باتفاقيات القروض، والاستمرار في ذلك يؤدي إلى مضاعفة هذه الديون، وتراكم الفوائد، وبالتالي تصبح

استمرارية الشركة موضع شك لعدم قدرتها على تمويل عملياتها، الأمر الذي قد يؤدي إلى توقفها كلياً، أو جزئياً.

- **التغير في عملية الشراء من آجل إلى النقدي:**

إن إصرار الموردين والدائنين على التعامل نقداً بدل الآجل، وفي نفس الوقت مواجهة المنشأة لمشاكل في تمويل مستلزماتها نقدا، يشير إلى ضعف السيولة لدى المنشأة، وضعف ثقة الموردين والدائنين فيها، وهو مؤشر لضعف قدرة المنشأة على الاستمرارية في عملياتها.

- **عدم التمكن من الحصول على تمويل من أجل تطوير منتجات أساسية جديدة أو استثمارات أساسية أخرى:**

قد يؤدي عجز السيولة، وتناقص إمكانيات التمويل الداخلي إلى دفع المنشأة إلى التمويل الخارجي عن طريق الاقتراض، سواء لتمويل الالتزامات الجارية، أو الأنشطة، ومن ثم تحميل المنشأة بأعباء خدمة الديون (الفوائد) التي قد تفوق أرباحها، ويعد ذلك مؤشرا على عدم قدرتها على الاستمرارية، وبالتالي لا تستطيع المنشأة الحصول على تمويل آخر لتطوير منتج جديد، أو قائم، أو استثمارات ضرورية لأسباب المنافسة، أو غيرها.

ثانيا: مؤشرات تشغيلية:

تعددت المؤشرات التشغيلية التي يمكن للمدقق أخذها بعين الاعتبار عند تقييم الاستمرارية نذكر منها ما يلي:(جربوع،2002،ص284)

- **فقدان إداريين قياديين بدون تعويضهم:**

عندما تواجه المنشأة مشكلة استقالة بعض المدراء المهمين لديها، وعدم قدرتها على إيجاد من يسد مكانهم، فإن ذلك يؤثر وبشكل كبير على استمرارية المنشأة في المستقبل المنظور، وخاصة في حالة انتقال هؤلاء المدراء للعمل في منشات أخرى منافسة.

- **فقدان سوق رئيسي أو امتياز أو ترخيص أو مجهز رئيسي:**

قد تواجه المنشأة مشاكل في تسويق إنتاجها محليًّا، أو خارجيًّا بفعل المنافسة، وارتفاع الأسعار، أو عدم تناسبها مع مستوى الجودة لنقص الكوادر الفنية المدربة التي تؤثر على تسويق المنتج، أو عدم وجود إدارة تعمل على دراسة العوامل المؤثرة على أذواق المستهلكين، وبالتالي عدم قدرتها على إيجاد الحلول المناسبة والفعالة للمشاكل التسويقية التي تواجهها. جميع هذه الأسباب قد تؤدي إلى فقدان أسواق رئيسة أو امتياز أو مورد رئيس لها لعدم قدرتها على تلبية الاحتياجات، وبالتالي يكون له أثر سلبي على استمراريَّة المنشأة في المستقبل.

- **مصاعب عمالية أو نقص في تجهيزات مهمة:**

هناك العديد من الصعوبات قد تتعرض لها المنشأة تتعلق بالقوى العاملة، سواء أكانت مباشرة مع العاملين وتتعلق بالرواتب والامتيازات وغيرها، أم من خلال النقابات العمالية التي تدافع عنها، حيث إن تغيير العاملين من فترة لأخرى يجعل المنشأة غير مستقرة في مواردها البشرية التي تقوم بتدريبهم، فلا بد لمدقق الحسابات أن يلاحظ ذلك من خلال سجلات العاملين في دائرة شؤون الموظفين، لما لها من اثر سلبي على استمرارية المنشأة.

ثالثا: مؤشرات أخرى:

إضافة إلى ما تم ذكره من المؤشرات يوجد مؤشرات أخرى من شأنها أن تؤثر على قرار المدقق بشأن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية نذكر منها:(حسن، 2003، ص50)

- **عدم الاستجابة مع المتطلبات المتعلقة برأس المال والأنظمة الحكومية الأخرى:**

تتكون الأموال المستثمرة في المنشأة من رأس المال المدفوع، والقروض التي تحصل عليها المنشأة من البنوك، وحمله السندات، وهناك نسب متعارف عليها للحفاظ على التوازن بين مصادر التمويل الداخلي، والخارجي، فإذا اختل التوازن بسبب زيادة حجم القروض، وانخفاض رأسمال المدفوع تتحمل المنشأة أعباء مالية لخدمة الدين، تتمثل بالفائدة، وأقساط القروض، وحتى تستمر المنشأة يجب أن لا تزيد نسبة القروض إلى حقوق الملكية عن الحد المقبول في الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة، وذلك من أجل توفير أكبر قدرٍ ممكنٍ من النجاح والاستمرارية.

- **إجراءات قانونية مؤجلة ضد المنشأة:**

عند وجود دعاوي قضائية مرفوعة ضد المنشأة، ونجاح هذه الدعاوي قد يؤدي إلى التزامات، أو تعويضات لا تستطيع المنشأة الوفاء بها، أو الحجز على أصولها، أو التعرض للتصفية لتسديد الالتزامات، فهذا مؤشر على ضعف قدرة المنشأة على الاستمرارية في المستقبل يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار من قبل المدقق.

- **تغيير في التشريعات أو سياسة الحكومة:**

تعمل المنشأة في بيئة يحكمها القوانين وتشريعات الحكومية وبالتالي فان هذه القوانين تتغير من وقت لأخر، فأحياناً تكون قوانين مؤقتة قد لا يتم الموافقة على إدامتها وخاصة القوانين ذات العلاقة بالمنشأة، مثل: القوانين التي تختص بإنتاج سلعة ما، أو القوانين الجمركية مما تؤثر على التكلفة والأسعار، والقوانين الخاصة بالقوى العاملة واستيراد مستلزمات الإنتاج، فيجب على المدقق ملاحظة مدى متابعة المنشأة التغييرات في القوانين وهل تؤثر هذه التغييرات بشكل سلبي أم ايجابي على نشاط المنشأة.

وتجدر الإشارة إلى أنه بمجرد ظهور تلك العلامات أو الإشارات على الوحدة الاقتصادية فإنها قد توصف على أنها في حالة فشل أو إفلاس أو عسر مالي، وذلك على الرغم من وجود اختلاف في معنى كل من هذه المصطلحات، وعلى هذا الأساس يتم توضيح المفهوم العلمي لكل من الفشل والعسر المالي والإفلاس.(العمودي، 2001، ص45)

أولاً- مفهوم الفشل: يعني الفشل في مفهومه العام تحقيق المنشأة لخسائر متوالية أو عدم تحقيقها عائداً مناسباً من الأرباح.(منصور، 2003، ص10) والفشل هو عبارة عن عدم قدرة المنشأة على دفع التزاماتها عندما يأتي موعد استحقاقها، فهو ليس نتاج اللحظة و لكن ناجم عن العديد من الأسباب والعوامل التي تفاعلت وتتفاعل عبر المراحل الزمنية و تؤدي إلى الحالة التي عليها المنشأة من عدم مقدرتها على سداد التزاماتها، أو استعادة توازنها المالي والنقدي أو التشغيلي.(الخضيري، 1996، ص10)، ويمكن تعريف الفشل من نواحي متعددة منها:

1- **الفشل الاقتصادي**:(Economic Failure)

يعرف الفشل الاقتصادي بأنه حالة منشأة تعجز عن تغطية كل التكاليف ومن ضمنها تكلفة التمويل، بمعنى آخر يعني ضعف الإدارة في تحقيق عائد على الاستثمار يقل عن معدلات الفائدة السائدة في السوق أو لا بتناسب مع المخاطر المتوقعة لتلك الاستثمارات.(الطويل، 2008، ص58)

وفي هذه الحالة لا تستطيع المنشأة أن تحقق عائد معقول أو معتدل على استثماراتها، أو عندما يكون صافي رأس المال سالب أي وجود خسارة وذلك عندما تكون القيم الدفترية للمطلوبات وخصوم المنشأة أكثر من القيمة الدفترية لأصولها.(Ross and Jaffe, 2008)

ويمكن القول أيضا أن الفشل الاقتصادي يحدث عندما تتجاوز تكاليف المنشأة إيراداتها.(دردير،1991، ص67)، أي أن الفشل الاقتصادي يرتبط بقدرة المنشأة على تحقيق أرباح وليس بمدى قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها .

2- **الفشل القانوني**:(Legal insolvency)

هو الحالة التي تعجز فيها المنشأة عن مقابلة المطالبات القانونية لدائنيها لفترة طويلة، ثم تبدأ بعد ذلك الإجراءات القانونية لإثبات توقف الوحدة الاقتصادية عن سداد ديونها مما يؤدي إلى إشهار إفلاسها وتصفيتها وهنا تجدر الإشارة إلى أن الفشل القانوني بهذا المعنى يعني عدم قدرة المنشأة على سداد الالتزامات من زاوية السيولة في الأجل الطويل.(يوسف، 1988، ص11)

3- **الفشل المالي**:(Financial Failure)

يختلف مفهوم الفشل المالي وفقا لشكل التحليل الذي يمكن استخدامه في تحديد ذلك، فقد يقصد الفشل المالي حالة تنعدم فيها قدرة المنشأة على تسديد التزاماتها قصيرة الأجل رغم أن مجموع

أصولها يزيد عن مجموع خصومها، كما يقصد به حالة الإفلاس التي تمر بها المنشأة عندما تزيد قيمة مطلوباتها عن قيمة أصولها. (الزبيدي، 2002، ص236)

كما عرف بأنه عدم قدرة المنشأة على مواجهة وسداد التزاماتها المستحقة للغير بكامل قيمتها، حيث تكون أصولها أقل في قيمتها الحقيقية من خصومها.

هذا ويمكن أن يمر الفشل المالي عبر أربعة مراحل هي:(شاكر، 1989،ص15-18)

أ- **مرحلة ما قبل ظهور الفشل المالي**: حيث ترتبط هذه المرحلة بالعديد من الظواهر السلبية ومنها:

- النقص في الطلب على منتجات المنشأة.
- ضعف كفاءة طرق وأساليب الإنتاج.
- ضعف الموقف التنافسي للمنشأة.
- الزيادة الكبيرة في تكاليف التشغيل.
- انخفاض معدل دوران الأصول.
- إقرار توسعات استثمارية دون توافر رأس المال العامل الكافي لمواجهتها.
- انعدام التسهيلات البنكية الكافية.

وفي هذه المرحلة يتم مواجهة الفشل المالي إذا ما تم اكتشافه بشكل أكثر فعالية وسهولة.

ب- مرحلة انخفاض التدفقات النقدية:

في هذه المرحلة تكون المنشأة غير قادرة على الوفاء بالتزاماتها الجارية، وتكون في حاجة ماسة إلى النقدية، وذلك على الرغم من امتلاكها أصول مادية تزيد في قيمتها الإجمالية عن الخصوم، إلا أن المشكلة في هذه المرحلة تكمن في انخفاض السيولة.

ج- مرحلة العسر المالي المؤقت:

ترتبط هذه المرحلة بعدم قدرة المنشأة على استخدام سياستها العادية في الحصول على النقدية المطلوبة لمواجهة التزاماتها المستحقة، ومقابلة نموها المطلوب، وفي هذه الحالة تلجأ الإدارة إلى فرض العديد من الإجراءات المتشددة إضافة إلى استدعائها لمتخصص في مجال الاستشارات المالية والذي غالبا ما يتم تعيينه من جهة الدائنين.

د- مرحلة العسر الكلي:

تعكس هذه المرحلة حالة الفشل المالي الكامل، والذي هو عبارة عن عدم كفاية القيمة السوقية لأصول المنشأة لمواجهة التزاماتها الكاملة تجاه الدائنين والمساهمين.

ثانياً- العسر المالي: (INSOLVENCY)

وهي الحالة التي تكون فيها قيمة موجودات المؤسسة – كمشروع قائم – أقل من ديونها، أي أن القيمة الصافية للمشروع إما أن تكون صفرا أو سالبة، وبالتالي ظهور السيولة وعدم القدرة على مواجهة الالتزامات المستحقة في مواعيدها.http://www.jps-dir.com

ويظهر العسر المالي عندما تعجز المنشأة عن مقابلة ديونها الجارية مما يعني ضعف موقف السيولة، وقد تستطيع المنشأة تدبير أمورها وإعادة تنظيم شئونها المالية مما يؤدي إلى خروجها من حالة العسر المالي، وقد لا تستطيع الأمر الذي ينعكس على أدائها وأرباحها مما يدفع بها إلى حالة الفشل ثم إلى الإفلاس والتصفية.(منصور،2003، ص11)، كما يمكن النظر إلى العسر المالي بأنه عملية تنتج عن تفاعل العديد من الأسباب والعوامل عبر مراحل زمنية طويلة وصولا إلى حالة عدم القدرة على سداد الالتزامات والحصول على التزامات جديدة، وفقدان التوازن المالي والنقدي والتشغيلي، وهو يمر عبر عدة مراحل هي:(الخضيري، 1997، ص19)

المرحلة الأولى:

وهي مرحلة ظهور الحدث العارض حيث تواجه المؤسسة حادثاً عارضاً ما، والذي غالباً ما يتعلق بالناحية المالية للمؤسسة، كأن تدخل المؤسسة في التزامات تشكل عبئا عليها دون أن يتم توظيف الأموال بشكل فعال في مجالات تدر عائداً مناسباً، مما يعني أن هذا الالتزام سيشكل خطرا على وضع السيولة النقدية فيها، ومن الأمثلة على هذه الحوادث العارضة حصول اختلاسات كبيرة في المؤسسة أو إفلاس بعض العملاء المهمين لها والذين تعتمد على المبالغ المحصلة منهم لسداد التزاماتها.

المرحلة الثانية:

وهي مرحلة التغاضي عن الوضع القائم أي المرحلة التي تتجاهل فيها الإدارة الخطر الذي يحيط بها كنتيجة للحادث العارض الذي ظهر في المرحلة السابقة، ويعود ذلك بالدرجة الأولى إلى الضعف في كفاءة هذه الإدارة .

المرحلة الثالثة:

وهي مرحلة استمرار التعايش ومحاولة التخفيف من الخطر، وهي المرحلة التي تزداد فيها الخطورة في حين تستمر إدارة المؤسسة في تجاهل هذا الخطر، بل قد تستمر في سياساتها الانفاقية غير المخططة، وهنا تبدأ الخسائر بالظهور والتراكم.

المرحلة الرابعة:

وهي مرحلة التعايش مع العسر المالي والتي تعتبر اخطر المراحل، حيث تصبح حالة العسر المالي هذه حالة اعتيادية يومية، تتوقف فيها الاستثمارات الجديدة ويتم إغلاق الخطوط الإنتاجية التي تتعرض لأعطال كبيرة تعجز المؤسسة عن صيانتها كما تبدأ اليد العاملة فيها بالتحول إلى مؤسسات أخرى بديلة، أي أن المؤسسة قد اقتربت من نهايتها.

المرحلة الخامسة:

وهي مرحلة حدوث الأزمة المالية حيث ستتسرب أنباء ومعلومات عن العسر المالي للمؤسسة إلى جهات خارجية تتعامل معها من بينها الدائنون وجهات حكومية وحملة الأسهم، وهنا سيبدؤون بالمطالبة بحقوقهم وباتخاذ الإجراءات القانونية التي تكفل حقوقهم.

المرحلة السادسة: وهي المرحلة الأخيرة حيث من خلالها تتم معالجة الأزمة أو تصفية المؤسسة وذلك بإقالة مجلس إدارة المؤسسة الحالي وتعيين مفوض مسئول عن عمليات الإصلاح في المؤسسة سواء كان ذلك عن طريق إعادة جدولة الديون أو الدمج أو من خلال التصفية النهائية للمؤسسة.

ثالثاً- الإفلاس:

يعرف الإفلاس بأنه الحالة التي تتوقف فيها المنشأة عن دفع ديونها ويتم التنازل عن أصولها وتسليمها قضائيا لإدارتها.(Schall and Haley, 1986,P.723)

ولقد عرفها (يوسف، 1988، ص13) على أنها الحالة التي تكون فيها إجمالي خصوم المنشأة تزيد بوضوح عن إجمالي أصولها، وعلى ذلك فالإفلاس عبارة عن اصطلاح يستخدم للإشارة إلى أن منشأة الأعمال تواجهه متاعب تمويلية، وبالتالي تعجز عن دفع ديونها وتتولى المحكمة إدارة أصولها.

أما الإفلاس من الناحية القانونية فينظر إليه بأنه "طريق للتنفيذ على مال المنشأة التي تتوقف عن دفع ديونها التجارية تهدف دعم الثقة في المعاملات التجارية وذلك بسلسلة من الإجراءات والقواعد تهدف لحماية مصالح الدائنين وصون حقوقهم بتمكينهم من الحجز على ما تبقى من أموال المنشأة ووضعها تحت يد القضاء لكيلا تترك لها فرصة تهريب أموالها إضرارا به".(العكيلي، 1992، ص4)

وتؤكد الدراسات بأن حالة الفشل المالي أو العسر المالي الناتجة عن نقص السيولة هي المقدمة الحقيقية لحالة الفشل المالي الكامل، والذي يؤدي بدوره إلى الإفلاس وهو ما يتعارض مع فرض الاستمرارية.(شاكر، 1989، ص1)

بناءً على ما تم عرضه من مؤشرات الفشل المالي، فإنه عندما يثار شك يتعلق بملاءمة فرض الاستمرارية، على المراجع أن يجمع أدلة إثبات كافية وملائمة لمحاولة إزالة الشك المتعلق بقدرة المنشأة على الاستمرارية في العمل في المستقبل المنظور، وذلك دون الانتظار لدخول المنشأة في مرحلة من مراحل الفشل، وذلك لأن دور المراجع لا يقتصر على مجرد تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية أو التقرير عن ذلك بل يمتد دوره ليدق ناقوس الخطر، محددا ومرشدا للإدارة لاتخاذ الإجراءات الوقائية أو العلاجية الكفيلة لإخراج المنشأة من دائرة العسر المالي الفني قبل الانزلاق في هاوية الفشل ثم الإفلاس والتصفية.

وفضلاً عما سبق كله فان هناك العديد من الإجراءات الإضافية التي يمكن للمدقق القيام بها في حالة وجود شك متعلق بقدرة المنشأة على الاستمرارية:(جربوع، 2002، ص105)

- تحليل ومناقشة التدفق النقدي والربحية والتوقعات المناسبة الأخرى مع الإدارة.
- فحص الأحداث الحاصلة بعد نهاية الفترة للبنود التي تؤثر على قابلية المنشأة للتواصل كمؤسسة مستمرة.
- تحليل ومناقشة أخر بيانات دورية متوفرة.
- فحص شروط السندات واتفاقيات القروض وتحديد فيما إذا كان هنالك أي إخلال في تطبيقها.
- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة واللجان المهمة والتي تشير إلى وجود صعوبات في التمويل.
- الاستفسار من محامي المنشأة حول الدعاوي والمطالبات.
- التأكد من وجود ترتيبات قانونية وملزمة لتوفير الدعم المالي أو الإبقاء عليه، مع أطراف ذات علاقة أو أطراف ثالثة، وتقدير القدرة المالية لهذه الأطراف بتوفير أموال إضافية.
- مراعاة موقف المنشأة فيما يتعلق بطلبات الزبائن القائمة.

وتجدر الإشارة إلى إن مسئولية المدقق تنحصر في تقييم ما إذا كان هناك شك مادي بخصوص مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية في مزاولة نشاطها لفترة معقولة من الزمن، لا تزيد عن سنة مالية واحدة من تاريخ إعداد القوائم المالية.

المبحث الثاني

الآثار السلبية لعدم قدرة المنشأة على الاستمرارية ومسئولية المدقق عن تقييم الاستمرارية والتقرير عنها

2-2-1 الآثار السلبية لعدم قدرة المنشأة على الاستمرارية:

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

أولا: المنشأة:

إن عدم قدرة المنشأة على الاستمرارية يعني فشل المنشأة في تحقيق أهدافها التي قامت من أجلها، وبالتالي تصبح هناك فجوة بين ما كان يجب أن يكون، وما هو قائم بالفعل، ويزداد الأمر خطورة وسوء كلما زادت واتسعت هذه الفجوة، ولعل فشل المنشأة وعجزها عن تحقيق أهدافها ينعكس بالعديد من المظاهر والآثار السلبية على المنشأة ذاتها مثل تكبدها تكاليف مباشرة تتمثل في مصاريف التصفية وتكاليف غير مباشرة تتمثل في الأرباح الضائعة نتيجة توقف النشاط، إضافة إلى أن القوائم المالية المنشورة للمنشأة غير القادرة على الاستمرارية في حالة عدم الإفصاح عن ذلك تصبح غير معبرة عن الحقيقة، ذلك لأن فرض الاستمرارية يعتبر فرضا أساسيا عند إعداد القوائم المالية، وبالتالي فان الشك في هذا الفرض ينطوي على فقد ركن هام من الأركان التي يستند إليها إعداد هذه القوائم.(محمد، 1996، ص36-48)

ثانياً: الأطراف المعنية بأمر المنشأة:

تتعدد الأطراف المعنية بأوضاع المنشأة، والتي تتأثر مصالحها بشكل سلبي نتيجة لعدم قدرتها على الاستمرارية وهي:(منصور، 2003 ،ص 15-18)

- **المستثمرون:**

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

- **العاملون**:

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

- **المقرضون**:

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

- **العملاء**:

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

- **الموردون**:

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

2-2-2 دور ومسئولية المدقق بشكل عام:

تهدف عملية التدقيق إلى إبداء الرأي الفني المحايد في عدالة القوائم المالية وذلك من خلال تقرير المدقق حيث انه يعتبر رسالة المدقق لمستخدمي القوائم المالية، وتتبع مسئولية المدقق من تصرفاته ومدى التزامه بآداب و سلوك المهنة، وبما أن هناك عقدا بين مدقق الحسابات وبين المنشأة (العميل) ومسئولية المدقق تتحد على أساس هذا العقد، فيجب عليه أن يؤدي عمله بعناية و مهارة وفقا للأصول المهنية.(محمود وآخرون، 2011، ص118)

لقد تزايدت عدد القضايا المرفوعة ضد مدقق الحسابات، ولقد ساعد على ذلك وجود عدة عوامل من أهمها التعقيدات المتزايدة لعمليات الاختبارات والفحوص في مجال تدقيق الحسابات والتي تعود إلى مجموعة من الاعتبارات منها كبر حجم المنشآت، واستخدام الحاسبات الالكترونية في تشغيل البيانات، وتعدد الطرق والمبادئ المحاسبية البديلة.(جربوع، 2002، ص50)

ويمكن تقسيم مسئوليات مدقق الحسابات إلى ما يلي:

أولاً: المسئولية التأديبية أو المهنية:

وهي المسئولية التي يتعرض لها المدقق إذا ما قام بمخالفة الآداب وقواعد سلوك المهني أو التعليمات التي تصدرها الجهة التي تنظم مزاولة مهنة التدقيق، وفي هذه الحالة فانه يتم مساءلة المدقق، حول المخالفات المرتكبة، والتي غالبا ما يتم تنظيمها من خلال قانون تنظيم المهنة والأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاه، وقد تأخذ هذه العقوبات عدة مراحل أهمها:(الذنيبات، 2010، ص77)

- التنبيه.
- الإنذار الخطي.
- تعليق التسجيل وإيقاف العمل بإجازة المزاولة لمدة لا تزيد على سنتين.
- إلغاء إجازة المزاولة وشطب اسم المحاسب القانوني نهائياً من سجل المزاولين.

وإذا كان المخالف محاسباً متدرباً فان تدرج هذه العقوبات يكون كالآتي:

- التنبيه.
- الإنذار الخطي.
- وقف التدريب لمدة لا تزيد عن سنتين.

ثانياً: المسئولية القانونية:

إن مدقق الحسابات الخارجي المستقل يعتبر مسئولا من الناحية القانونية تجاه المنشأة التي يدقق حساباتها، ويحكم العلاقة بين المدقق وعميله العقد المبرم بينهما، ويتحمل المدقق مسئولية الإخلال بإحكام هذا العقد(مسئولية عقدية)، وبصفة خاصة فيما يتعلق بالإهمال والتقصير في تنفيذ شروطه ويعمل ذلك على توضيح طبيعة العملية ويحدد له الحدود التي سيعمل بها، كما يجب على مدقق الحسابات بذل العناية المهنية المطلوبة وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها(المعيار الثالث من المعايير العامة أو الشخصية)، وان عدم بذل العناية المهنية المطلوبة يعرض المدقق نفسه للمساءلة نتيجة الإهمال العادي في أداء المهام المطلوبة.(جربوع، 2002، ص 50)

ثالثاً: المسؤولية الأخلاقية:

وهي التي تتعلق بالإخلال بأمانة وأخلاقيات المهنة ومن أمثلة ذلك ما يلي:(الوقاد، وديان، 2010، ص 111)

- إخفاء مدقق الحسابات حقائق مادية معينة عرفها عند العمل في تدقيق الحسابات.
- تقديم بيانات مضللة وغير حقيقية.
- إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر.
- الإهمال أو التقاعس في أداء عمله.
- إذا أبدى رأيا معينا غير الحقيقة.

- إذا لم يتضمن تقريره كل الانحرافات التي كشف عنها.

رابعاً: المسئولية الجنائية:

تنعقد المسئولية الجنائية عندما تكون الأخطاء والمخالفات التي يرتكبها مدقق الحسابات تضر بمصالح المجتمع، ويمكن أن تتمثل في ارتكاب المدقق جريمة من الجرائم المنصوص عليها في قانون الدولة للشركات، وقد تتمثل هذه الجريمة في إحدى المخالفات التالية على سبيل المثال:(محمود وآخرون، 2011، ص121-122)

- إصدار الأسهم أو شهاداتها أو القيام بتسليمها إلى أصحابها أو عرضها للتداول قبل تصديق النظام الأساسي للمنشاة والموافقة على تأسيسها أو السماح لها بزيادة رأس مالها المصرح به قبل الإعلان عن ذلك في الجريدة الرسمية.
- إجراء اكتتابات صورية للأسهم أو بصورة وهمية أو غير حقيقية لشركات غير قائمة أو غير حقيقية.
- إصدار سندات القرض وعرضها للتداول قبل أوانها بصورة مخالفة لأحكام هذا القانون.
- تنظيم ميزانية أية شركة وحسابات أرباحها وخسائرها بصورة غير مطابقة للواقع أو تضمين تقرير مجلس إدارتها أو تقرير مدققي حساباتها بيانات غير صحيحة والإدلاء إلى هيئتها العامة بمعلومات غير صحيحة أو كتم معلومات وإيضاحات يوجب القانون ذكرها وذلك بقصد إخفاء حالة الشركة الحقيقية عن المساهمين أو ذوي العلاقة.
- توزيع أرباح صورية أو غير مطابقة لحالة الشركة الحقيقية.

2-2-3 دور ومسئولية المدقق عن تقييم الاستمرارية:

على الرغم من أن فرض الاستمرارية يعد من الفروض الراسخة في الفكر المحاسبي، إلا أن بداية الاهتمام به كانت عام 1962، عندما أصدرت لجنة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) نشرتها رقم 90، والتي أشارت فيها إلى انه من المناسب إصدار تقرير بتحفظ عند وجود أمرا أو عملية أو حدث معين لا يمكن تحليل أهميته في تاريخ التقرير، أما قبل ذلك التاريخ كان متروكا لحرية وتصرف كل مدقق.(Asare, 1990, P.40)

ولقد كان المدققون لوقت قريب يعتبرون أن فرض الاستمرارية غير مناسب، وأن تأثيره غير مادي في عمليات التدقيق بسبب ظروف عدم التأكد التي تحيط بالتعامل مع هذا الفرض.(منصور، 2003، ص20)، إلا انه وكما تم ذكره فقد أصبح ضروريا في الوقت الحالي وفي ظل المشاكل المالية وغير المالية التي تحيط بمناخ النشاط الاقتصادي اليوم حيث يتوجب أن يبدي مدقق الحسابات رأيه عن قدرة المنشأة على الاستمرارية في النشاط خلال المستقبل المنظور، وعدم وجود ما يعوق قدرتها على ذلك.(حسن، 2003، ص5)

ولقد ذكرت لجنة معايير المحاسبة الدولية أن على المدقق عند قيامه بتخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق مراعاة فرض الاستمرارية الذي تم على أساسه إعداد القوائم المالية، وعليه أن يقوم بجمع أدلة كافية ومناسبة لإزالة الشك أو إثباته، وقد يقوم المدقق بإجراءات معينة للحصول على الأدلة التي تخص التأكد من القدرة على الاستمرارية أو قد يقوم بالتركيز على بعض الإجراءات العادية التي يقوم بها. (IAS, 1984, P5)

كما أشارت توصيات نشرات معايير التدقيق الدولية أن على مدقق الحسابات أن يكون مهتما بترتيب و إعادة تسجيل الأصول و الالتزامات في حالة وجود احتمال عدم قدرة المنشأة على الاستمرارية، وفي حالة وجود شكوك جوهرية أو ظروف غير مؤكدة حول قدرة المنشأة على الاستمرارية فإن على المدقق أن يتحفظ في تقريره أو يمتنع عن إبداء الرأي.(SAS No2, P17)

وبالتالي يتوجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار التقييم الذي أجرته الإدارة لغرض لاستمرارية وأن يأخذ بعين الاعتبار نفس الفترة التي استخدمتها الإدارة في عملية التقييم، وإذا تبين للمدقق أن الإدارة استخدمت فترة أقل من اثني عشر شهرا فعليه أن يطلب من الإدارة توسيع هذه الفترة لتصبح اثنا عشر شهرا اعتبارا من تاريخ الميزانية، ولا يقع على عاتق المدقق مسئولية القيام بإجراءات تدقيق تتعلق باستمرارية المنشأة لفترة تزيد عن هذه الفترة باستثناء الاستفسار من الإدارة عن مدى توفر معلومات لديها عن أحداث أو ظروف قد تؤثر على الاستمرارية بعد هذه الفترة، ولكن على المدقق أن يكون متيقظا لاحتمال وجود مثل هذه الأحداث أو الظروف من خلال إجراءات التدقيق العادية التي يقوم بها، إذا تم تحديد ظروف أو أحداث تثير الشك حول الاستمرارية على المدقق أن يقوم بالإجراءات الإضافية التالية:(الذنيبات، 2009، ص87)

- مراجعة خطط الإدارة المستقبلية بناء على تقويمها للاستمرارية.
- جمع أدلة كافية و مناسبة لإزالة الشك أو إثباته حول الاستمرارية مع الأخذ بعين الاعتبار تأثير.
- خطط الإدارة و أية عوامل تخفف من الشكوك حول الاستمرارية.
- الحصول على تمثيلات (كتاب) الإدارة بشكل مكتوب حول خططها المستقبلية.

2-2-4 تقرير المدقق عن عدم قدرة المنشأة على الاستمرارية:

بعد قيام المدقق بالإجراءات الإضافية التي يراها ضرورية، وحصوله على البيانات التي طلبها، وأخذه لخطط الإدارة وغيرها من العوامل المخففة في الاعتبار، عليه أن يقرر ما إذا كان التساؤل حول الاستمرارية قد أجيب عليه الإجابة المقنعة أم لا، وبناءً على ذلك يقوم بإصدار تقريره والذي يندرج تحت الأشكال التالية كماء جاء في معيار التدقيق الدولي رقم 570. (www.sqarra.com)

أولاً: في حالة اعتبار فرض الاستمرارية ملائما:

1- في حالة اعتقاد المدقق بأنه قد تم الحصول على أدلة إثبات كافية وملاءمة لفرض الاستمرارية، فيجب عليه عدم تعديل تقريره.

2- في حالة اعتقاد المدقق بأن فرض الاستمرارية ملائم بسبب العوامل المخففة، وعلى الأخص خطط الإدارة للأعمال المستقبلية، فعليه دراسة فيما إذا كانت هذه الخطط أو العوامل الأخرى تحتاج إلى إفصاح في البيانات المالية، وفي حالة عدم الإفصاح المناسب، فإن على المدقق إبداء رأي متحفظ أو رأي بحسب ما يراه مناسبا حسب الأهمية النسبية.

ثانياً: في حالة عدم إزالة الشك بفرض الاستمرارية:

إذا اعتقد المدقق بأن الشك بفرض الاستمرارية لم يتم إزالته بشكل مناسب فعليه دراسة فيما إذا كانت البيانات المالية:

أ- تفصح بشكل ملائم عن الظروف الأساسية التي أثارت الشك الكبير بقدرة المنشأة للاستمرارية بنشاطها في المستقبل المنظور.

ب- هناك عدم تأكد يدل على أن المنشأة سوف تستطيع التواصل كمؤسسة مستمرة، وعليه و حسب مما هو مناسب، فقد لا تستطيع المنشأة تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها بالسبل الاعتيادية للعمل.

ج- تفصح عن وجود تسويات تتعلق بإمكانية استرداد مبالغ الأصول المسجلة و تصنيفها، أو المبالغ و تصنيفات الالتزامات التي قد تكون ضرورية في حالة عدم استطاعة المنشأة التواصل كمؤسسة مستمرة.

هذا وفي حالة قيام المدقق بفحص النقاط الثلاثة السابقة والتأكد من وجود إفصاح كافٍ يقوم عادة بإبداء رأي غير متحفظ وتعديل تقريره بإضافة فقرة تأكيدية للموضوع الذي يلقي الأضواء على مشكلة الاستمرارية، وذلك بلفت الانتباه إلى إيضاح في البيانات المالية التي تفصح عن الأمور التي تم ذكرها في الفقرة السابقة، وأدناه نموذج لمثل هذه الفقرة التأكيدية:

"بدون أي تحفظ على رأينا نلفت الانتباه إلى الإيضاح (X) في البيانات المالية المتممة. لقد تكبدت المنشأة صافي خسارة قدرها (XXX) خلال السنة المنتهية في 31 ديسمبر (كانون أول)/ 1x19. وفي ذلك التاريخ فإن المطلوبات المتداولة للمنشأة تجاوزت موجوداتها المتداولة بمبلغ (XXX) و أن مجموع مطلوباتها تجاوز مجموع موجوداتها بمبلغ (XXX). إن هذه العوامل، مضافا لها الأمور الأخرى المشار إليها في الإيضاح (X) من شأنها إثارة شكا كبيرا حول مقدرة مواصلة المنشأة لنشاطها كمؤسسة مستمرة".

أما إذا لم يكن هناك إفصاحاً ملائماً في البيانات المالية، فيجب على المدقق أن يبدي رأياً متحفظاً أو رأياً عكسياً وفقا للأهمية النسبية. وأدناه نموذجاً لفقرتي الإيضاح وإبداء الرأي في حالة إصدار المدقق رأيا متحفظا:

"لم تستطع المنشأة إعادة التفاوض حول قروضها مع المصارف، وبدون مثل هذا الدعم المالي فإن هناك شكاً كبيراً حول إمكانية استمرارها. وبناءً على ذلك فإنه قد يتطلب الوضع إجراء تسويات لمبالغ الموجودات المسجلة ولتصنيف المطلوبات. علماً بأن البيانات المالية(والإيضاحات المرفقة لها) لا تفصح عن هذه الحقيقة.

و في رأينا، وما عدا إغفال المعلومات التي تضمنتها الفقرة السابقة فإن البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة(تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) عن المركز المالي للشركة كما في 31 ديسمبر (كانون الأول)19xx وعن نتائج نشاطها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بذات التاريخ وفقا ل....."

الفصل الثالث

ماهية المعلومات غير المالية والمراحل العمرية للمنشأة و أثرها في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية

المقدمة:

المبحث الأول: المعلومات المالية وغير المالية المستخدمة لتقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية

المبحث الثاني: المراحل العمرية للمنشأة

المقدمة:

إن اهتمام غالبية الدراسات السابقة في مجال تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية قد انصب بشكل أساسي على النواحي المالية باعتبارها المحدد الرئيسي والوحيد للاستمرارية، متجاهلة في ذلك بيان أهمية المعلومات غير المالية وضرورة أخذها في الاعتبار بواسطة المدققين عند تقييم الاستمرارية والتقرير عنها، فضلاً عن عدم وجود نموذج يمكن من خلاله تقييم المعلومات غير المالية بجانب تقييم المعلومات المالية بما يمكن من ترشيد الحكم الشخصي للمدقق على الرغم من أن المعايير المهنية قد أوصت المدققين بضرورة أخذ كلا من المعلومات المالية وغير المالية في الاعتبار، إلا أن غالبية الدراسات قد أوضحت أن المدققين يركزون وبشدة على المعلومات والاتجاهات المالية فقط عند أداء مهامهم المتعلقة بعملية التدقيق.(Kohen et.,al,2000, P44)، وقد يرجع ذلك للأسباب التالية:(منصور، 2003، ص129)

- طبيعة التدريب الذي تلقاه المدقق.
- المعرفة الأكبر للمدققين بالمعلومات المالية عن المعلومات غير المالية، ذلك لان دورهم الأساس هو التعبير عن رأيهم في قوائم مالية.
- إن غالبية القضايا المرفوعة ضد المدققين تكون على أساس دعوى التضليل في القوائم المالية.

وقد يلجأ المدققون إلى الحصول على بعض المعلومات غير المالية، مثل التعرف على خطط الإدارة ودراستها وفحصها والتحقق من سلامتها وجديتها وإمكانية تنفيذها، والتي تعتبر ضرورية عند التقييم المبدئي للاستمرارية إلى جانب المعلومات المالية، وذلك لأهمية وخطورة تلك المعلومات، وقدرتها على التشخيص والتنبؤ.(Rosman and Stanley, 1999, P39-40)

ويتناول هذا الفصل تحليلاً لمفهوم وأهمية المعلومات المالية وغير المالية، وما هي المعلومات غير المالية التي يتعين على المدقق أن يحصل عليها، ثم عرضا للمراحل العمرية للمنشأة وأهميتها من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول:

- المعلومات المالية المستخدمة لتقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية.
- المعلومات غير المالية التي يجب فحصها ودراستها عند تقييم الاستمرارية.

المبحث الثاني:

- المراحل العمرية للمنشأة.
- أهمية اخذ المرحلة العمرية التي تمر بها المنشأة بعين الاعتبار عند تقييم الاستمرارية.
- الأهمية النسبية للمعلومات المالية وغير المالية عند تقييم الاستمرارية.

المبحث الأول

المعلومات المالية وغير المالية المستخدمة لتقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية

3-1-1: المعلومات المالية المستخدمة لتقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية:

يقع على المدقق مسئولية ما إذا كان هناك شك جوهري حول قدرة المنشأة على الاستمرارية لفترة معقولة من الزمن، ولعل الإجراءات التحليلية احد الإجراءات التي يمكن أن يتبعها المدقق في هذا الخصوص، وهي تتضمن مقارنة البيانات المالية والتشغيلية للفترة التي يقوم المدقق بفحصها مع بيانات السنوات السابقة و مع الموازنات التخطيطية لنفس السنة وذلك باستخدام النسب المالية وإحصائيات الصناعة، وتستخدم الإجراءات التحليلية كجزء مكمل لعملية التدقيق حيث يعمل على تحقيق فهم جيد لأنشطة العميل.(المصري، 2003، ص76)

و قد أصدر مجلس معايير المراجعة الأمريكية المعيار رقم 56 بعنوان "الإجراءات التحليلية"، والذي يتضمن تقييماً للمعلومات المالية في شكل علاقات مقبولة ومتوقعة بين مختلف البيانات سواء كانت مالية أو غير مالية، ويتم ذلك من خلال الإجراءات التحليلية التالية:

1- **الحكم الشخصي** :

يعتمد هذا النوع من الإجراءات على النظرة الفاحصة للمدقق والمبنية على خبرته الشخصية، ومعلوماته عن المنشأة التي يقوم بتدقيقها والصناعة التي تعمل فيها وكذلك تقديره الحكمي، ويتم استخدام الحكم الشخصي للمدقق في بداية عملية التدقيق وذلك لتخطيط برنامج التدقيق، وفي نهاية عملية التدقيق للحكم على مدى معقولية النتائج الكلية، ولتحقيق ذلك يقوم المدقق باستعراض القوائم المالية لمعرفة مدى معقولية الأرصدة الموضحة، كما يقوم بفحص الاختلافات الجوهرية بين أرصدة السنة وأرصدة السنوات السابقة، ولكن يؤخذ على هذا النوع من الإجراءات أنه يعتمد على الحكم الشخصي للمدقق كلية، والذي يختلف من مدقق لأخر.(Wallace,1991,P374)

2- **الاختبارات التقليدية**: وهذه الاختبارات تشمل تحليل الاتجاه والنسب المالية:

أ- **تحليل الاتجاه**:

يعتمد المدقق على تحليل معقولية التغيرات التي حدثت في القوائم المالية للفترة الحالية مقارنة بالتغيرات التي حدثت في المفردات المماثلة من الفترات السابقة من ثلاث إلى خمس سنوات، بدلا من الاعتماد على تحليل بيانات السنوات السابقة فقط.(Wallace, 1991, P375)

ب- التحليل باستخدام النسب المالية:

تعتبر النسب المالية من أقوى الأدوات المستخدمة في التحليل المالي والتي تعتمد عليها الإدارة في تحليل المركز المالي وربحية الشركة.(الغصين، 2004، ص43)
وتعبر النسب المالية عن علاقة رياضية بين بندين أو أكثر من البنود المحاسبية، وتقدم معلومات ذات مغزى معين ويتم مقارنة النسب المالية للسنة الحالية مع النسب المماثلة للفترات السابقة أو مع نسب الصناعة.(سالم، 1988، ص174)

3- الأساليب الكمية المتقدمة:

وهي عبارة عن نماذج رياضية تستخدم فيها النسب المالية لتمثيل المتغيرات، والتي من خلالها يمكن التنبؤ بالأداء الفعلي بدرجة دقة معقولة، ومن أهمها أسلوب الانحدار ويهدف هذا الأسلوب إلى دراسة العلاقة بين المتغيرات وتحديد شكل هذه العلاقة وتنقسم إلى:(منتصر، 1994، ص17)

أ- أسلوب الانحدار الخطي البسيط:

حيث يتناول دراسة العلاقة بين متغيرين أحدهما المتغير التابع والثاني المتغير المستقل الذي يفسر المتغيرات الحادثة في المتغير التابع.

ب- أسلوب الانحدار الخطي المتعدد:

يهدف هذا الأسلوب إلى التنبؤ بقيمة المتغير التابع بمعلومية مجموعة من المتغيرات المستقلة، ومن مزايا أسلوب تحليل الانحدار إمكانية استخدام عدد من المتغيرات المستقلة التي تعكس الخصائص المالية المختلفة للمنشأة في الفحص والتحليل، ومن خلال الإجراءات التحليلية قد يجد المدقق بعض المؤشرات التي تؤدي إلى الشك في مقدرة المنشأة على الاستمرارية.

3-1-2: المعلومات غير المالية التي يجب فحصها ودراستها عند تقييم الاستمرارية:

تنبثق أهمية المعلومات غير المالية عند تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية لما لها من تأثير على جودة تقييم المدقق للوضع الاستمراري للمنشأة، ومن ثم على قراره حول استمراريتها، فقد تبين أن أداء المعلومات غير المالية بمفردها عند تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية يعادل أداء المعلومات المالية بمفردها، غير أن تقييم الاستمرارية يتطلب ضرورة اخذ كلاً من المعلومات المالية وغير المالية في الاعتبار.(Peel, Peel and Pope,1986,P10) كما أنه بإضافة المعلومات غير المالية إلى نماذج التقييم المعتادة والتي تعتمد على المؤشرات المالية فقط لتقييم استمرارية منشآت

الأعمال جعل من تلك النماذج أكثر دقة و قدرة على التنبؤ بمدى قدرة تلك المنشآت على الاستمرارية. (Goodman& Daniel, 1995,P.83

فقد أصبحت المعلومات غير المالية تشكل إحدى الدعائم الأساسية التي يجب على المدقق أخذها في الاعتبار عند تقييمه لمدى قدرة المنشأة على الاستمرارية في نشاطها، حيث لم تعد المعلومات المالية بمفردها قادرة على الوفاء بمد المدققين بالإرشادات اللازمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بتقييم مدى قدرة تلك المنشآت على الاستمرارية.

وعلى ذلك فان أخذ المعلومات غير المالية في الاعتبار عند تقييم الاستمرارية يساعد على تحسين جودة تقييم وتقرير المدقق، فالاعتماد على المعلومات المالية بمفردها وعدم الاهتمام الكافي بالمعلومات غير المالية، قد يؤدي إلى وقوع المدققين في أخطاء تتعلق بالتصنيف عند تقييمهم وتقريرهم عن مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية، حيث أن المدقق قد يقع في أحد خطأين نتيجة اعتماده على المعلومات المالية فقط هما:(منصور، 2003، ص 146)

1- قيام المدقق بإبداء رأيه بان هناك شك جوهري يحيط بقدرة المنشأة على الاستمرارية، في حين أنها في حالة مالية جيدة، ولديها القدرة على الاستمرارية في مزاولة نشاطها.

2- قيام المدقق بإبداء رأيه بعدم وجود شك جوهري يحيط بقدرة المنشأة على الاستمرارية، في حين أنها في حالة مالية سيئة، وليس لديها القدرة على الاستمرارية في مزاولة نشاطها.

ويمكن تقسيم المعلومات غير المالية التي يتعين على المدقق فحصها ودراستها للوقوف على قدرة المنشأة محل التدقيق على الاستمرارية:

أ- معلومات غير مالية داخلية.

ب- معلومات غير مالية خارجية.

أولا: المعلومات غير المالية الداخلية:

تتمثل البيئة الداخلية للمنشأة في مجموعة من العوامل والإمكانيات التي تستمد منها المنشأة قدرتها على البقاء في الوجود، وبالتالي فان درجة كفاءة هذه العوامل لا شك و أنها سوف تؤثر على قدرة المنشأة على الاستمرارية، وعليه فان الأمر يستلزم ضرورة قيام المدقق بدراسة وفحص هذه العوامل، وتقييم مدى قوتها أو ضعفها عند قيامه بتقييم مدى قدرة المنشأة محل التدقيق على الاستمرارية، وفيما يلي عرض لهذه العوامل:

1- العوامل البشرية:

تعتبر العوامل البشرية الفاعلة لأي منشأة هي تلك المجموعات من الأفراد القادرين على أداء العمل والراغبين في هذا الأداء بشكل جاد وملتزم، حيث يتعين أن تتكامل و تتفاعل القدرة مع الرغبة في إطار منسجم، وتزيد فرص الاستغلال الفاعل لهذه العوامل عندما تتوافر نظم يحسن تنظيمها وتطويرها للتعليم والاختيار والتدريب والتقييم والتطوير.(مصطفى، 2010، ص17)

ويعرف العامل البشري على انه جميع العاملين في المنشأة رؤساء ومرؤوسين، والذين جرى توظيفهم فيها لأداء كافة وظائفها وأعمالها تحت مظلة ثقافتها التنظيمية التي توضح وتضبط وتوحد أنماطهم السلوكية، ومجموعة من الخطط و الأنظمة والسياسات والإجراءات التي تنظم أداء مهامهم، وتنفيذهم لوظائف المنشأة قصد تحقيق رسالتها وأهدافها وإستراتيجيتها المستقبلية مقابل ذلك أن يتقاضى العاملين من المنشأة تعويضات متنوعة وهي: الرواتب والأجور والمزايا الوظيفية.(عنتر، 2010، ص19-20)

وتتبع أهمية العنصر البشري من حيث كونه الفارق الأساسي بين منشأة ناجحة وأخرى غير ناجحة، هو العامل البشري، أي نشاطهم وقدراتهم الفعالة، أما باقي الأشياء فيمكن أن تشترى أو تنقل أو يتم تعلمها.(نوري وكورتل، 2011، ص30)

ولا تقتصر أهمية العنصر البشري على كونه أحد المحددات الأساسية لكفاءة وفعالية المنشأة، فالعنصر البشري هو عنصر الحياة والاستمرارية في أي منشأة وبدونه لا تستطيع أي منشأة أن تؤدي دورها بكفاءة.(عبد الرحيم، 1982، ص424)

ولعل أهمية العنصر البشري كأحد محددات استمرارية المنشأة تبدو من خلال ما أوردته نشرات وقوائم معايير المراجعة الصادرة في هذا الخصوص، فقد أوضحت تلك المعايير أن فقد الإدارة الواعية أو الجيدة أو خلو أحد المناصب الإدارية الهامة و كذلك فقد العمالة الماهرة أو وجود مشاكل عمالية، يعد أحد المؤشرات الدالة على عدم قدرة المنشأة على الاستمرارية.

ومن هنا يتضح انه يجب على المدقق أن يولي اهتماما لدراسة وفحص العناصر البشرية، وما قد تعاني منه تلك العناصر من مشاكل أو خلل عند إجراء التقييم. وتعد ظاهرة ارتفاع معدل دوران العمالة من الظواهر التي ينجم عنها العديد من المشكلات التي يمكن أن تهدد استمرارية المنشأة، ويشير دوران العمالة إلى مقدار حركة العاملين من المنشأة واليها.(النجار، 1987، ص405)

ويعبر أيضا عن معدل دوران العمالة بأنه التغيير الحاصل في عدد أفراد المنشأة خلال فترة زمنية معينة، وهذا التغير في العدد يحصل بلا شك بسبب حالات إحلال وترك الخدمة في المنشأة.(هواري، 2004، ص103)، وبالتالي يعتبر هذا المؤشر من المؤشرات الهامة التي يجب على المدقق فحصها عند تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية.

هذا ويترتب على ارتفاع معدل دوران العمالة العديد من الآثار السلبية أهمها ما يترتب على خروج العاملين من المنشأة من تكلفة الإحلال سواء للاستقطاب أو الاختيار أو التدريب.(القريشي، 2010، ص56)، إضافة إلى ضياع العناصر البشرية المدربة ذات الكفاية العالية والخبرة والتي اكتسبتها من خلال عملها بالمنشأة لفترات طويلة وتفهمها الأوضاع السائدة بالصناعة عموما وطبيعة عمل المنشأة خاصة.(عبد الرحيم، 1982، ص434)

ويستخدم لقياس دوران العمل في المنشأة المعادلة التالية:(الصيرفي، 2002، ص81-82)

مؤشر دوران العمالة = عدد تاركي العمل والملتحقين بالمنشأة خلال فترة محددة/ متوسط حجم العمالة خلال تلك الفترة.

يتضح مما سبق أن ارتفاع معدل دوران العمالة يترتب عليه العديد من الآثار السيئة، مما ينعكس بصورة سلبية على قدرة المنشأة على الاستمرارية، خاصة إذا كان دوران العمالة قد وصل إلى المستوى الأعلى، والذي يعتبر أسوأ الحالات التي يمكن أن تواجهها المنشأة بخصوص ترك العمل، سواء بسبب الأعباء الباهظة التي تتحملها المنشأة في هذه الحالة أم لأن المشكلة تضاعف نفسها، إذ أن المعدل المرتفع لترك العمل قد يؤدي إلى المزيد من ترك العمل، وذلك لسوء اختيار العاملين البدلاء في وقت حرج.(محمد، 1998، ص66)

وبالتالي لا بد أن يولي المدقق اهتماماً خاصاً في دراسة وفحص هذه الظاهرة، وتحديد ما إذا كان معدل دوران العمالة في حدود المستوى المقبول، والذي تحتم حدوثه ظروف العمل الطبيعية مثل الوفاة أو العجز أو بلوغ سن المعاش أو المرض والإصابات، أم انه تجاوز تلك الحدود بالقدر الذي قد يهدد استمرارية المنشأة.

2- **العوامل الإنتاجية**:

تعد الإنتاجية بشكل عام مؤشراً أساسياً لتقدم الاقتصاد الوطني و زيادة الدخل القومي، وهو الهدف الذي تسعى إلى تحقيقه جميع الدول النامية والمتقدمة على حد سواء و بنفس الدرجة من الاهتمام.(شمار، 1989، ص49)

وتعرف الإنتاجية بأنها قياس مدى جودة تجميع الموارد في المنظمات واستغلالها لتحقيق مجموعة من النتائج، وهي تسعى للوصول إلى أعلى مستوى للأداء بأقل قدر من إنفاق الموارد.(بلال، 1991، ص91)

وتؤثر الإنتاجية في سرعة النمو الاقتصادي و تساعد في ارتفاع مستويات المعيشة كما أنها تؤدي إلى إدخال التحسينات في ميزان المدفوعات وتساعد في السيطرة على نسبة التضخم، وتنبع أهمية الإنتاجية على مستوى الاقتصاد الوطني من التأثير الكبير في نجاح المشاريع التنموية، كما تعتبر الإنتاجية من عناصر الاقتصاد لأي بلد من البلدان، فمن ناحية فان زيادة الإنتاجية تحقق أقصى الأرباح الممكنة

لأصحاب الأعمال، كما أن زيادة الإنتاجية توفر السلع والخدمات التي يحتاجها المجتمع بأقل تكلفة ممكنة، أما على مستوى المنشأة فتعتبر الإنتاجية هي العامل الأساسي لتحقيق ربحية المنشأة وبالتالي استمراريتها.(Kendrick, 1984, P1)، فزيادة الإنتاجية تعني زيادة الربح كنتيجة لارتفاع مركزها التنافسي، في حين إن انخفاض الإنتاجية من المحتمل إن يعرض المنشأة إلى الإفلاس والذي ينذر باحتمال فشلها وعدم قدرتها على الاستمرارية، ومن أهم فوائد زيادة الإنتاجية:(هنية، 2005، ص72)

أ- تحقيق الأرباح وزيادة القدرة على الاستثمار بتمويل ذاتي.

ب- توسيع نطاق السوق عن طريق تقديم المزيد من السلع والخدمات.

ج- الاستخدام الكفء للطاقات الإنتاجية ومن ثم خلق فرص للتوظيف والتشغيل.

د- زيادة مرتبات وأجور العمال، بالتالي النهوض بمستوى المجتمع ككل.

ويتم قياس الإنتاجية من خلال المقياس الخاص بالعلاقة بين المخرجات والمدخلات:

الإنتاجية = قيمة المخرجات / قيمة المدخلات

ويتعين على المدقق عند فحص الإنتاجية إن يتحقق مما يلي:(منصور، 2003، ص134)

أ- مدى وجود المعايير التشغيلية اللازمة لقياس كفاءة وفعالية العمليات.

ب- إن معايير التشغيل المطبقة واضحة وواقعية وتناسب أغراض القياس والتقييم ويتم العمل بها.

ج- أن الانحرافات عن معايير التشغيل يتم تحديدها وتحليلها وإخطار والمختصين بها.

د- إن المستوى الإداري المسئول يقوم باتخاذ القرارات اللازمة لتنمية الانحرافات الموجبة، وحصر وعلاج الانحرافات السالبة.

ه- توافر نظام دقيق لمتابعة تنفيذ ما تم اتخاذه من قرارات مصححة.

يتبين مما سبق انه على المدقق إن يقوم بفحص الإنتاجية والتعرف على مدى تطورها أو تدهورها سواء مقارنة بالمستويات التخطيطية، أو مقارنة بالسنوات السابقة، أو مقارنة بنسب الصناعة، وذلك حتى يتوصل إلى رأي سليم بشأن قدرة المنشأة على الاستمرارية.

3- **العوامل التسويقية**:

يعتبر عامل التسويق من أهم العوامل الإدارية لأي منشأة ومن أهم محددات نجاحها، فقدرة أي منشأة على إنتاج السلع وتقديم الخدمات تكون محدودة ما لم يصاحبها جهدا تسويقيا فعالا يساعد على تحديد

احتياجات المستهلك وزيادة المبيعات والربحية التي تسعى المنشأة إلى تحقيقها، وبالتالي انعكاس تلك الربحية على استمرارية المنشأة في القيام بنشاطها.(الصحن، 2002، ص9)، فالتسويق يعبر عن القيام بمختلف النشاطات التجارية اللازمة لتدفق السلع والخدمات من مصادر إنتاجها إلى أسواق استهلاكها أو استعمالها.(البكري، 2006، ص216)

وتظهر أهمية التسويق من خلال ما يقدمه من منافع للمنشاة المزودة للخدمة والعملاء والمجتمع معا، فمن ناحية المنشأة فانه يساعدها على تحقيق ربح أكبر واستمرارية أكبر في السوق، ومن حيث العملاء يضمن لهم من خلال إشباع حاجاتهم تحقيق التوأمة بين التضحية النقدية وبين هذا الإشباع، وبالنسبة للمجتمع فيساعده باعتباره أداة هامة لزيادة الدخل القومي والمساهمة في التطور التكنولوجي وتقييم فرص عمل الدولة.(ناصر والعلي، 2005، ص22)

يعتمد النجاح المالي للمنشآت على مدى نجاح التسويق، كذلك تساعد دراسة التسويق في تقدير حجم الطلب الممكن بيعه وإيجاد الفرص التسويقية التي يمكن الاستفادة منها على أساس أن هناك حاجات ورغبات غير مشبعة لدى المستهدفين في الأسواق، الأمر الذي يساعد هذه المنشآت على تحقيق أهدافها العامة والمحددة كهدف البقاء والاستمرارية وتقديم خدمات أفضل وتحقيق أقصى ربح أو تحقيق حصص سوقية أعلى مقارنة مع المنافسين الرئيسين في نفس السوق.(عبيدات، 1992، ص9)

ويعتبر متابعة الأنشطة التسويقية ودورها في الحفاظ على العملاء الحاليين والعمل على إيجاد و فتح أسواق جديدة كواحدة من أهم محددات قدرة المنشأة على الاستمرارية، ويؤكد ذلك ما أوردته نشرات وقوائم معايير التدقيق الصادرة بشأن تحديد دور ومسئولية المدقق عن تقييم الاستمرارية والمؤشرات المعاونة له في ذلك، بأن أحد هذه المؤشرات هو فقد عميل أو أحد الأسواق الرئيسية، والذي يعني بطبيعة الحال انخفاض المبيعات وفقد الإيرادات، وما إلى ذلك من عواقب قد تؤدي إلى خروج المنشأة من الأسواق.

وفيما يلي أهم النواحي التي يتعين على المدقق فحصها ودراستها للتأكد من كفاية وفاعلية الأنشطة التسويقية وإنها قادرة على تحقيق أهداف المنشأة والتي من أهمها الاستمرارية في أداء نشاطها:

أ-مراجعة الهيكل التسويقي:

تهدف مراجعة الهيكل التسويقي إلى مراجعة الأهداف التسويقية طويلة ومتوسطة الأجل،مما يؤدي إلى التحقق من مدى توافر الموارد اللازمة لتحقيق هذه الأهداف، وكذلك مدى توافر النظام الكافي لإمداد المديرين بالمعلومات اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة.(الشافعي، 2001، ص28)

ب-التعرف على مدى توافر دراسات كافية عن السوق:

تعتبر تلك الدراسات المدخل الذي يتم من خلاله التعرف على رغبات وأذواق واحتياجات المستهلكين، ومدى إمكانية تقديم منتجات أو فتح أسواق جديدة من أهم وظائف الإدارة التسويقية، وتأتي دائما

دراسات السوق قبل بداية العملية الإنتاجية للتأكد من إمكانية تسويق ما سوف يتم إنتاجه، ومما يزيد من أهمية هذه الدراسات هو أن رغبات و احتياجات المستهلكين في تغير وتطور دائم، وإضافة إلى ذلك فان عدم وجود الدراسات الكافية عن السوق يعني أن المنشأة تقوم بوضع السياسات التسويقية المختلفة بمعزل عن الواقع أي بدون وجود الأساس السليم لها.(منصور، 2003، ص159-160)

ج-فحص مستوى جودة المنتجات:

لم يعد تعظيم كمية الإنتاج هو الهدف الوحيد الذي تسعى منشآت الأعمال لتحقيقه، ذلك إن واحدا من اشد اهتمامات العملاء أصبح ينصب على عنصر الجودة.(Kaplan&Norton, 1992,P.73) فانخفاض مستوى جودة المنتجات يؤدي إلى إحجام العملاء عن التعامل مع المنشأة كنتيجة فقدان الثقة في هذه المنشأة وما تقوم بتقديمه من منتجات مما يخفض من القدرة التنافسية للمنشأة وبالتالي على استمراريتها.

4- الدور البيئي للمنشأة:

تتزايد النداءات التي تطالب بضرورة أن يكون للمنشآت دور في حماية البيئة المحيطة بها نتيجة لنمو الوعي البيئي لدى أفراد المجتمع، وعلى المستوى الدولي فقد أصبح هدف حماية البيئة من الأهداف الأساسية التي تسعى المنشآت إلى تحقيقها وذلك لما لهذا الهدف من أثر على قدرة المنشآت على الاستمرارية في أداء نشاطها.(المطارنة، 2008، ص116)

إضافة إلى ذلك فقد أدى الاهتمام الدولي والإقليمي والمحلي بقضايا البيئة إلى تزايد الضغوط على المنشآت للقيام بمسئولياتها تجاه المجتمع، لذلك لا يجب أن تقف المنشأة موقفاً سلبياً تجاه مشكلات البيئة والمجتمع الذي تعمل فيه لأن ذلك سيؤثر أجلاً أم عاجلاً على أدائها.(جهماني، 1999، ص158)

لقد أصبح الحفاظ على البيئة وما يقتضيه ذلك متطلبا إلزامياً خاصة بعد أن أصبح القيام بهذا الدور شرطا للحصول المنشآت على شهادات الجودة ISO، علاوة على ذلك فان انتهاك المنشأة ومخالفتها للتشريعات والقوانين المرتبطة بالبيئة يترتب عليه تحمل المنشأة لخسائر معنوية ومالية قد تصل في بعض الأحيان إلى حد تهديد استمراريتها.(الصباغ، 1996، ص126)

وعلى ذلك فان تقييم المدقق لقدرة المنشأة محل التدقيق على الاستمرارية أصبح يستلزم منه ضرورة تقييم الوضع البيئي لهذه المنشأة والذي يتطلب القيام بما يلي:(السعد،2007،ص120)

أ- التحقق من قيام إدارة المنشأة بأداء واجباتها البيئية عن طريق الحصول على أدلة تؤكد ذلك.

ب- تتبع تكاليف الالتزام بالمتطلبات الأساسية للحفاظ على البيئة.

ج- تشجيع المنشآت على تحسين أدائها البيئي عن طريق إجـراء تقيـيم موضـوعي ودوري للأداء البيئي وتصميم وتطبيق نظم لحماية البيئة.

د- التأكد من تطوير الوعي البيئي للعاملين في المنشأة.

ه- التأكد من تقيد المنشأة بالأنظمة والقوانين والتشريعات الـصادرة عـن الجهـات المختصة في حماية البيئة.

و- مراجعة خطط الإدارة والوسائل المتبعة للتخلص من النفايات.

ثانيا: المعلومات غير المالية الخارجية:

إن العلاقة بين المنشأة والبيئة الخارجية هي علاقة متبادلة بمعني أن المنشأة تؤثر وتتأثر بتلك البيئة، (الصيرفي،2002،ص27) ولقد فرضت التغيرات البيئية في مختلف مجالات الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية والتكنولوجية مثل تطبيق سياسة الانفتاح الاقتصادي، التعقد الشديد في الأسواق، النمو الكبير في حجم منظمات الأعمال، التضخم وارتفاع الأسعار والتغير في طموحات وتطلعات الأفراد على المنشأة مجموعة من التحديات والمسئوليات التي لا يمكن تجاهلها عند رسم السياسات وتصميم الاستراتيجيات، بل تقتضي كفاءة التشغيل الإداري ضرورة التواكب معها ومسايرتها حرصا على استمرارية بقاء المنشأة في الأسواق وأصبح نجاح أو فشل المنشأة يتوقف إلى حد كبير على خلق درجة عالية من التواؤم بين أنشطتها والبيئة المحيطة.(اللحلح، 1998، ص3)

ومن أهم العوامل و المؤشرات الخارجية المؤثرة على قدرة المنشأة على الاستمرارية:

1- العوامل الاقتصادية:

تمارس المنشأة نشاطها في ظل الظروف الاقتصادية المحيطة بها، ويكون لهذه الظروف آثاراً واضحة على المنشأة وعلى قدرتها على الاستمرارية، وعلى ذلك يجب على المدقق دراسة الظروف الاقتصادية العامة التي تعمل المنشأة في إطارها، ومن أهم هذه الظروف:

أ- التضخم:

وهو الارتفاع المستمر في المستوى العام للأسعار، ولا يقصد به ارتفاع سعر سلعة معينة و إنما أسعار السلع عموما، بحيث كلما ارتفع المستوى العام لأسعار السلع والخدمات فان القيمة التي يشتريها الدينار من هذه السلع تقل، وبالتالي فان التضخم يؤدي إلى تناقص القوة الشرائية للنقود.(الوادي وآخرون، 2010، ص310)

والواقع أن لظاهرة التضخم تأثير سلبي وخطير على قدرة المنشأة على الاستمرارية، وذلك لما ينتج عن هذه الظاهرة من آثار سلبية مثل عدم كفاية مخصصات الاستهلاك التي تكونها المنشأة لمواجهة

عمليات الإحلال والتجديد في الأصول الثابتة، مما يعني تآكل رأس المال الحقيقي والطاقات التشغيلية لهذه المنشأة.(الجزيري، 1986، ص194)، إضافة إلى ذلك تؤدي إلى ارتفاع تكلفة الوحدات المنتجة كنتيجة لارتفاع أسعار المستلزمات الإنتاجية وباقي عناصر التكاليف، ومن ثم تتجه أسعار بيع هذه المنتجات نحو الارتفاع، مما يحد من قدرة هذه المنشأة على مواجهة المنافسة عن طريق استخدام الأسعار التنافسية وما ينتج عن ذلك من مخاطر فقدان الحصة السوقية لتلك المنشأة في السوق.

ب - الاتفاقيات الدولية:

تعتبر الاتفاقيات الدولية من العوامل الاقتصادية الهامة التي يتعين على المدقق أخذها بعين الاعتبار عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية، ولعل من أهم هذه الاتفاقيات الاتفاقية العامة للتجارة والتعريفات الجمركية General Agreement of Trade And Tariffs والتي تم التوقيع عليها في جنيف في شهر أكتوبر من عام 1947 وأصبحت سارية المفعول من يناير 1948، وتهدف هذه الاتفاقية إلى رفع مستوى معيشة الشعوب من خلال التدفق الحر للتجارة الدولية، كما أن التوسع في التدفق الحر للتجارة سيؤدي إلى التوسع في الإنتاج بالنسبة لكل البلدان وبالتالي تحقيق مستويات أعلى للتشغيل والدخول ومن ثم الرفاهية.(عبد السلام ،2007، ص185-187)

وبناءً على هذه الاتفاقية فان المنشآت المحلية سوف تتعرض لمزيد من المنافسة من قبل المنشآت العالمية الخارجية، والتي تتسم منتجاتها بالجودة المرتفعة والأسعار التنافسية، وحتى تتمكن هذه المنشآت المحلية من مواجهة تلك المنافسة فان الأمر يستلزم ضرورة القيام بالإجراءات التالية:(شعيب، 1995، ص173)

- العمل على خفض أسعار بيع المنتجات من خلال البحث عن سبل لخفض تكاليف العملية الإنتاجية.
- تقديم منتجات ذات جودة عالية.
- تحقيق هامش ربح يمكن هذه المنشآت من الاستمرارية.

لذلك فانه على المدقق أن يتعرف على مدى تأثير مثل هذه الاتفاقيات الدولية على قدرة المنشأة على الاستمرارية، وما إذا كانت هذه المنشآت لديها الطرق الملائمة للعمل على خفض تكاليف الإنتاج، والخطط المناسبة لمواجهة المنافسة المتوقعة سواء من المنافسين المحليين أو الخارجيين.

2- العوامل الفنية أو التكنولوجية:

يتأثر سلوك و أداء المنشآت بالخصائص الفنية والتكنولوجية وما يحدث بها من تغيرات في بيئة أعمال المنشأة، وتواجه المنشآت التي تعمل في بيئة تتصف بدرجة عالية من التغير التكنولوجي ضغوطاً أكبر في التعامل مع الفرص والقيود أو التهديدات بالمقارنة بحالة المنظمات العاملة في بيئة ذات خصائص فنية وتكنولوجية مستقرة نسبيا، لذلك يجب على المنشأة أن تكون على معرفة جيدة بالخصائص الفنية

والتكنولوجية في البيئة المحيطة ومتابعة ما يحدث من تغيرات قد تؤثر على المنشأة واستمراريتها.(أبو بكر وحيدر، 2000، ص68-69)

فقد يكون هذا التغير التكنولوجي في صورة استحداث منتج أو تطوير أساليب الإنتاج، وبالتالي إذا لم تقم تلك المنشأة بمواكبة تلك التطورات فقد تتخلف عن المنشآت الأخرى وقد تفقد الكثير من عملائها، وبالتالي تنخفض مبيعاتها وأرباحها، الأمر الذي قد يهدد قدرة هذه المنشأة على الاستمرارية.(نوفل، 1989، ص42)

ومن هنا تنشأ مسئولية المدقق والمتمثلة في ضرورة التعرف على مدى مواكبة المنشأة محل التدقيق للتطورات التكنولوجية، وقد يستعين المدقق في هذه الحالة بالخبراء المتخصصين حتى يتمكن من إبداء الرأي السليم عن مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية في أداء نشاطها.

3- **العوامل السياسية والقانونية**:

تتمثل تلك العوامل في القوانين وتشريعات الاستثمار المنظمة للمنشآت والمؤثرة فيها من حيث الحوافز والمزايا الممنوحة، والقيود المفروضة على الاستثمار في أنشطة معينة، والقيود الخاصة بالتعامل في النقد الأجنبي وغيرها من الفروض التي تفرضها الجهات الحكومية.(موسى وسلام، 2010، ص40)

لذلك فانه يجب على المدقق الإلمام بالقوانين المتعلقة بالصناعة والتي تؤثر على مزاولة المنشأة لنشاطها، مع ضرورة الاحتفاظ بمعلومات كافية عنها وعن مدى التزام إدارة المنشأة بها وتوقعات الإدارة عن أية تغيرات قادمة في تلك القوانين ومدى تأثيرها على المنشأة.(حسن، 2003، ص75)

كذلك فان الاستقرار السياسي واتجاهات المسئولين في الحكم له أثر كبير على أداء المنشآت ونموها واستمراريتها، فالحكومة التي تشجع الاستثمار عن طريق إصدار القوانين الملائمة تعطي مؤشرا جيدا لاحتمال نجاح المنشأة وبالتالي استمراريتها في أداء نشاطها.(محمد، 1998، ص58)

لذلك فانه يجب على المدقق أن يتحقق مما إذا كانت الأوضاع السياسية السائدة في المجتمع تشجع نوعية النشاط الذي تزاوله المنشأة، وكذلك مدى التزام المنشأة بأنظمتها المختلفة للقواعد والتشريعات القائمة، وما إذا كانت هناك قوانين تمنع أو تحد من تداول السلع أو الخدمات التي تنتجها أو تقدمها المنشأة لعملائها.(منصور، 2003، ص170)

المبحث الثاني
المراحل العمرية للمنشأة

3-2-1: المراحل العمرية للمنشأة:

تمر المنشأة بمراحل متعددة خلال دورة حياتها، ويمكن تقسيم دورة حياة المنشأة إلى أربعة مراحل هي (مرحلة البداية، مرحلة النمو، مرحلة النضوج أو الاستقرار، ومرحلة الانتهاء)، ولكل مرحلة من هذه المراحل سماتها المميزة، كما أن لكل منها أهدافاً محددة تسعى المنشأة لتحقيقها في ضوء وحدود الإمكانيات المتاحة لها في كل مرحلة، وتجدر الإشارة إلى أن اختلاف خصائص المنشأة باختلاف المرحلة التي تمر بها من دورة حياتها تؤثر وبشكل واضح على عملية التدقيق ككل.

ويعد دراسة نموذج دورة حياة المنشأة من الأساليب الهامة والمفيدة في التعرف على كل مرحلة من مراحل دورة حياتها والوقوف على ما تتسم به من خصائص وسمات مميزة من خلال عرض السياسات، والوضع التنافسي وعدد الملاك، والهيكل التنظيمي، ونماذج اتخاذ القرارات الخاصة بكل مرحلة من هذه المراحل:

أولا: مرحلة البداية:

تتميز هذه المرحلة بأنها مرحلة التشكيل والإنشاء، وهي شبيهة بمرحلة ولادة الإنسان، حيث تتصف بغموض الأهداف والحاجة الماسة للإبداع والابتكار الذي يتم ممارسته كمتطلب أساسي لبقاء واستمرارية المنشأة، ومن أهم الخصائص التي تتميز بما هذه المرحلة ما يلي:(القريوتي، 2010، ص61)

أ- السياسات:

تحاول المنشأة في هذه المرحلة وضع سياسة لسوق المنتج لأول مرة، ويتم تنفيذها عن طريق التجربة والخطأ، وبذل الجهود الممكنة لإحداث أي تغيرات مطلوبة في خصائص المنتجات أو الخدمات التي تقدمها.

وتعتبر الابتكارات الأساسية في المنتجات أو الخدمات التي تقدمها المنشأة لعملائها من أهم ما يميز هذه المرحلة، والتي تستلزم وجود تدفقات نقدية هائلة، ونظراً لأن الشركة ما زالت صغيرة ولا تملك سمعة كبيرة في الأسواق فإنها تتجنب المواجهة المباشرة مع المنافسين الكبار وتتجه إلى تحديد الفجوات الموجودة في السوق مع محاولة شغل هذه الفجوات عن طريق الابتكارات الواسعة والشاملة في خطوط الإنتاج.

ب- الوضع التنافسي وعدد الملاك:

تكون المنشأة في هذه المرحلة صغيرة بالنظر إلى بداية عملها ومقارنة بالمنافسين، لذلك فهي لا تحاول أن تخلق أسواقاً عدائية أو تنافسية، فمثل هذه المنشآت الصغيرة تبحث عن بيئة لا نزاع فيها، وقد تدخل في مجال التعاون التجاري، وتقوم هذه المنشآت عادة على أساس خدمة نوع واحد من العملاء عن طرق تقديم نوع واحد من المنتجات.

ج- الهيكل التنظيمي:

يتسم الهيكل التنظيمي للمنشأة في هذه المرحلة بالبساطة والمركزية، كما أن المنشأة خلال هذه المرحلة تكون غير مميزة الملامح لأنها تتعامل بشكل أساسي مع أسواق غير رسمية ومحدودة، علاوة على ضعف نظام الرقابة الداخلية.

د- نموذج اتخاذ القرارات:

يتناسب نموذج اتخاذ القرارات في هذه المرحلة مع السياسات والهيكل التنظيمي للمنشأة، حيث يتم التركيز على الابتكارات في سوق المنتج لأن المنشأة تعد اضعف من المنشآت القديمة المنافسة، وذلك يعني أن عملية اتخاذ القرارات تتم في ضوء العديد من المخاطر التي قد تهدد بقاء المنشأة، كما أن عملية جمع المعلومات واتخاذ القرارت في مرحلة البداية عادة ما تتم بشكل غير رسمي وغير متكرر.(Peden, 1994, P 28)

ثانيا: مرحلة النمو:

تتميز هذه المرحلة بوضوح وتبلور الأهداف بشكل أكبر من المرحلة السابقة ومن أهم ملامح هذه المرحلة ما يلي:(النسور والشبلي، 2009، ص100-101)

أ- السياسات:

ينصب التركيز في هذه المرحلة على النمو والتنويع في خطوط الإنتاج والتي تبدأ بالاتساع، كما تحاول المنشآت إتباع سياسة التوجيه التام لمنتجاتها إلى سوق معينة أكثر من التشتت في أسواق عديدة ومختلفة، فيكون التركيز على الاندماج في سوق واحدة وتحسين خدمة العملاء فيها ضمانا لتقوية المركز التنافسي أكثر من الانفتاح على العديد من الأسواق والابتكارات في خطوط الإنتاج.

وقد تتميز معظم السياسات في هذه المرحلة في محاولة افتتاح أو شراء أفرع جديدة تحقيقا للمزيد من الانتشار، ويتم ذلك عادة عن طريق شراء العديد من المنشآت الصغيرة المنافسة والتي تنتمي إلى نفس الصناعة أكثر من الانتشار، أو من خلال الدخول في صناعات جديدة، ويكون النمو في هذه المرحلة بمعدلات سريعة.

ب- الوضع التنافسي وعدد الملاك:

تتميز هذه المرحلة بأن تكون الشركات في مرحلة النمو بشكل أكثر اتساعاً عما كانت عليه في المرحلة السابقة، وربما تصبح أكثر أهمية، وبشكل عام فإن المنشآت تكون في هذه المرحلة أكبر أو مساوية في الحجم لمنشآت المنافسين، ذلك لأن مرحلة النمو تتضمن المنشآت متوسطة وكبيرة الحجم، كما أن الملاك في هذه المرحلة يصبحون أكثر تنوعا، ويتم اتخاذ القرارات عن طريق مجلس الإدارة، كما أنه ومن الممكن في هذه المرحلة حدوث المزيد من المنافسة مع البيئة المحيطة.

ج- الهيكل التنظيمي:

يصبح الهيكل التنظيمي في مرحلة النمو أكثر تعقيدا نتيجة للتوسع في المهام الإدارية للمنشأة وإدارتها، كما تنخفض درجة المركزية حيث يصبح الملاك يؤدون دورا روتينيا و أقل أهمية، كما يساعد التقسيم الوظيفي على انخفاض تلك الأهمية.

ويتم زيادة الجهود وتوجيهها لجمع وتشغيل المعلومات عن الوظائف المختلفة والبيئة التنافسية حتى يمكن تقييم الأداء المالي للمنتجات المختلفة وتسهيل عملية الاتصال بين الإدارات، إضافة إلى ذلك فان التقسيم الوظيفي يؤدي إلى زيادة عدد الموظفين وبالتالي ظهور التدرج في الهيكل التنظيمي مما يتطلب المزيد من الرقابة الداخلية.

د- نموذج اتخاذ القرارات:

تطلب عملية اتخاذ القرارات في هذه المرحلة مديرين ذوي مستوى رفيع لتحمل مسئولية المنشأة، وذلك نظرا لأن الهيكل التنظيمي للمنشأة لم يعد يتسم بالمركزية إضافة إلى تعقد سياسات الإنتاج، فقد تعتمد عملية اتخاذ القرارات وبشكل كبير على التحليلات، وكنتيجة لتحسن المركز التنافسي للمنشأة تظهر الحاجة للتخطيط طويل الأجل.

وتهدف عملية اتخاذ القرارات في هذه المرحلة إلى تلبية وتحقيق رغبات العملاء بشكل أكبر من مجرد السعي لتحقيق متطلبات وأهداف الملاك وذلك لتحسين مركز المنشأة التنافسي والمحافظة على عملائها الحاليين، مما ينعكس على كفاءة أداء الإدارة.

ثالثا: مرحلة النضوج أو الاستقرار:

تتميز هذه المرحلة بالخصائص التالية:(Miller & Friesen, 1984, P 1170 -1171)

نقلا عن (منصور، 2003، ص177-178)

أ- السياسات:

تعمل المنشأة في هذه المرحلة على المحافظة على الأوضاع القديمة، وبالتالي فإنها عادة لا تقدم ابتكارات رئيسية، و تتركز الجهود في عدد محدود من المنتجات، كما تعجز المنشآت عن إحداث أي

تغيرات إضافية في المنتجات أو الخدمات التي تقدمها، كما تعتمد المنشآت في هذه المرحلة أكثر من المراحل السابقة على متابعة أوضاع المنافسين، ومحاولة محاكاة الابتكارات الجديدة لهؤلاء المنافسين. وتبدو الأسواق في هذه المرحلة أكثر اتساعا عما كانت فيه في مرحلة النمو كما تتجه المبيعات نحو النمو وبالتالي تزداد قدرة المنشأة على التكييف مع البيئة المحيطة.

ب- الوضع التنافسي وعدد الملاك:

تكون المنشآت في تلك المرحلة أكثر اتساعاً وأكبر مما كانت عليه في مرحلة البداية أو مرحلة النمو، حيث تتضمن هذه المرحلة المنشآت الكبيرة، ذات الملاك المختلفين كما يضم مجلس الإدارة أشخاصا أكثر اختلافا وتنوعا من حيث الكفاءة والخبرة.

ج- الهيكل التنظيمي:

يتشابه الهيكل التنظيمي للمنشآت في مرحلة الاستقرار مع الهيكل التنظيمي لها في مرحلة النمو، حيث يكون الأساس الوظيفي هو أساس التقسيم في الهيكل التنظيمي وذلك حتى تتمكن المنشأة من الاستمرار في التركيز على مجالها في سوق المنتج، كما تنخفض درجة المركزية. كما يزداد الاهتمام بأساليب الرقابة الداخلية مثل: الموازنات والطرق الأخرى لقياس الأداء وذلك للتمكن من قياس كفاءة المنتجات و الربحية المطلوبة وهامش الربح المحقق في الأسواق المنافسة.

د- نموذج اتخاذ القرارات:

تعتمد القرارات في تلك المرحلة على المزيد من التحليلات كما هي في مرحلة النمو، كما أن إدماج ذوي الخبرة في الإدارة وزيادة تعقد الهيكل الإداري يجعل المديرين أكثر حرصا عند اتخاذ القرارات في تلك المرحلة، كما يحل التخطيط طويل الأجل بدلاً من الاستراتيجيات طويلة الأجل.

رابعا: مرحلة الانتهاء:

تعتبر هذه المرحلة من المراحل الصعبة التي تمر فيها المنشأة خلال دورة حياتها، حيث قد تتجه نحو التصفية، من أهم ما يميز هذه المرحلة ما يلي:(منصور، 2003، 179)

أ- السياسات:

تتميز هذه المرحلة بعدم وجود سياسة واضحة للمنتج في السوق، فالشركات في مرحلة الانتهاء تحاول مقاومة الإضرار في السوق، ويتم هذا عادة عن طريق بقائها في حالة سكون، كما تحاول المحافظة على الموارد المتبقية بعد أن استنفذت نسبة عالية منها بسبب الأداء السيئ خلال المراحل السابقة، ويتم ذلك عن طريق الامتناع عن الابتكارات في المنتجات أو الخدمات التي تقدمها للعملاء. كذلك تصبح خطوط الإنتاج متقادمة ولا يمكن تشغيلها أكثر من وردية، مما يؤدي إلى انخفاض حجم المبيعات،

ومما يزيد من انكماش وتقلص حجم المنشأة خلال مرحلة الانتهاء إنها تتجه نحو تصفية الأعمال والفروع الثانوية، كما تميل المنشآت في هذه المرحلة إلى تخفيض الأسعار كمحاولة لمواجهة المنافسين، مما ينعكس على نسب ومعدلات الربحية.

ب- الوضع التنافسي وعدد الملاك:

تصبح المنشأة اصغر حجما مما كانت عليه في مرحلة الاستقرار، ويكون الاتجاه الغالب هو محاولة تحقيق رغبات الملاك أكثر من السعي لتحقيق رغبات واحتياجات العملاء، وذلك كنتيجة للعمل على الحفاظ على الموارد المتبقية، حجم السوق يتقلص، كما تتراجع القدرة التنافسية للشركة، ويترتب على تقلص حجم المنشأة وحصتها في الأسواق و وجود المنافسة الشديدة أن تفقد المنشأة قدرتها على الاستمرارية في مزاولة أعمالها.

ج- الهيكل التنظيمي:

يظل الأساس الوظيفي هو أساس التقسيم في الهيكل التنظيمي، ومن أهم الظواهر الهيكلية في مرحلة الانتهاء هو غياب أي تطوير في عملية تشغيل المعلومات، إضافة إلى ضعف الاتصالات بين مستويات الرؤساء والإدارات.

د- نموذج اتخاذ القرارات:

تتركز سلطة اتخاذ القرارات بيد الإدارة العليا، والتي تحاول المحافظة على الأوضاع القديمة، والإحجام عن الابتكارات وذلك نتيجة لوجود العجز المالي في هذه المرحلة.

3-2-2: أهمية اخذ المرحلة العمرية التي تمر بها المنشأة بعين الاعتبار عند تقييم الاستمرارية:

تختلف خصائص المنشآت تبعا للمرحلة العمرية التي تمر بها، مما ينعكس على أداء المدقق منذ لحظة التخطيط الأولى لعملية التدقيق، فعلى سبيل المثال عند قيام المدقق بفحص نظام الرقابة الداخلية، يجب أن يأخذ بعين الاعتبار انه غالبا ما يكون هذا النظام ضعيفا في مرحلة البداية وقد تزداد قوته مع تطور مراحل نمو المنشأة، مما سيؤثر بطبيعة الحال على حجم الاختبارات التي سيقوم بها المدقق، لذلك فان إضافة تحليلات لدورة حياة المنشأة والمرحلة العمرية التي تمر بها إلى الإجراءات التحليلية التقليدية ربما قد يؤدي إلى تحسين التخطيط لعملية التدقيق، ومن أهم الخصائص التي يجب أن يأخذها المدقق بعين الاعتبار تبعاً للمرحلة العمرية التي تمر بها المنشأة ما يلي:(Peden, 1994, P28-33)

أ- مرحلة البداية:

يتعين على المدقق أن يهتم بموقف السيولة في تلك المرحلة وذلك لان الابتكارات والبحوث والتطوير تستلزم تدفقات نقدية كبيرة، وعليه فمن المحتمل أن تؤدي هذه العوامل إلى الإفلاس والذي من المعتاد

حدوثه في المنشآت الصغيرة والتي ما زالت في مرحلة البداية، وعلى ذلك فان المنشآت في هذه المرحلة قد تحتاج إلى بذل العناية الكافية عند تقييم مدى قدرتها على الاستمرارية.

ب- **مرحلة النمو**:

على الرغم من زيادة معدلات نمو المنشأة وحصتها السوقية في هذه المرحلة، إلا أن جزء كبير من اهتمام المدقق يجب أن ينصب على مركز السيولة أيضا، ذلك لان النمو السريع الذي تشهده المنشأة في هذه المرحلة يتطلب إنفاقاً رأسمالياً كبير خاصة في المباني والمخازن وزيادة رأس المال المستثمر، من هنا يزداد اهتمام المدقق بتقييم الاستمرارية في تلك المرحلة عن مرحلة البداية وتزداد مسئوليته تجاه تقييمها، ويرجع السبب في ذلك إلى أن النمو في حجم المنشأة وما يترتب عليه من تزايد عدد الملاك والدائنين ومستخدمي تقرير المدقق، ومن ثم يتزايد معها احتمال مقاضاة المدقق إذا لم يضطلع بأعباء مسئولياته الواجبة في هذا الخصوص.

ج- **مرحلة النضوج**:

تتزايد مسئولية المدقق عن تقييم الاستمرارية والإفصاح عنها مع تزايد عدد الملاك، كذلك فان النمو البطيء والتركيز على الفاعلية من المتوقع أن يؤثران على حالة السيولة بالمنشأة، إضافة إلى أن احتمال المقاضاة والمنازعات مع المدققين يصل إلى أقصى مستوى في هذه المرحلة.

د- **مرحلة الانتهاء**:

من المتوقع في تلك المرحلة أن يكون لدى المنشآت مشاكل تتعلق بالإفلاس ومن ثم القدرة على الاستمرارية وذلك نتيجة لمعدلات النمو البطيئة وتخفيض الأسعار والاتجاه نحو تصفية الأعمال، لذلك فان الأمر يتطلب من المدقق الإفصاح الجيد عن تلك الأحداث حتى يتجنب المساءلة خاصة في ظل ما قد ينشأ من قضايا قد تتزايد في هذه المرحلة.

3-2-3: الأهمية النسبية للمعلومات المالية وغير المالية عند تقييم الاستمرارية:

تلعب المعلومات غير المالية دوراً هاماً في تدعيم قرار المدقق عند تقييم الاستمرارية إلى جانب المعلومات المالية، إلا أن ملاءمة المعلومات المالية وغير المالية ودرجة الثقة والاعتماد عليها تتأثر بالمرحلة العمرية التي تمر بها المنشأة، ويرجع ذلك إلى الاختلاف في خصائص المنشآت خلال كل مرحلة من مراحل دورة حياتها، فعلى سبيل المثال تنخفض درجة الثقة في المعلومات المالية المستخرجة من دفاتر المنشأة في مرحلة البداية مما تستدعي ضرورة الاعتماد على المعلومات غير المالية لتدعيم قرار المدقق بشأن تقييم القدرة على الاستمرارية.(Jorion & Talmor, 2000, P28)

ويرجع عدم الاعتماد على المعلومات المالية للمنشآت التي ما زالت في مرحلة البداية إلى الأسباب التالية:(Peden, 1994, P28)

1- أن حسابات المنشآت التي ما زالت في مرحلة البداية لا يمكن الاعتماد عليها، وذلك لان معظم هذه المنشآت يكون عادة نظام الرقابة الداخلية فيها ضعيفاً، مما يعني انخفاض الثقة في المعلومات المالية المستخرجة من دفاترها.

2- عدم اكتمال ضبط عملية إمساك الدفاتر والسجلات بتلك المنشآت بشكل فاعل.

3- التناقض المحتمل في تلك المعلومات.

4- ارتفاع نسبة الأخطاء المتولدة عن النظام المحاسبي في تلك المنشآت.

وعلى النقيض من ذلك فان المعلومات المالية تكون أكثر ثقة في حالة المنشآت الناضجة حيث يتم الاعتماد على تلك المعلومات عند تقييم الاستمرارية كما تزداد القدرة على التنبؤ، في حين أن المعلومات غير المالية وان كانت مفيدة إلا انه من المتوقع أن يعتمد المدققين على المعلومات المالية بصورة أكبر من المعلومات غير المالية في الحكم على مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية.(Rosman & Seol Biggs, 1999, P39)

بناءً على ما سبق فان أهمية المعلومات غير المالية تزداد في مرحلة البداية، غير أن هذه الأهمية تتراجع عبر الوقت لتظهر أهمية المعلومات المالية التقليدية. لذلك يجب على المدقق أن يولي اهتماماً خاصاً بالمعلومات غير المالية وهو بصدد تقييمه لمدى قدرة المنشأة على الاستمرارية إذا كانت هذه المنشأة في مرحلة البداية من دورة حياتها، في حين أن اهتمامه بتلك المعلومات غير المالية سوف يتناقص تدريجيا عبر الوقت ليزداد اهتمامه بالمعلومات المالية خاصة عندما تصل المنشأة إلى مراحل متقدمة من دورة حياتها.

الفصل الرابع

الطريقة والإجراءات

مقدمة

منهجية الدراسة

مجتمع وعينة الدراسة

صدق وثبات الاستبانة

المعالجات الإحصائية

4-1 مقدمة:

يتناول هذا الفصل وصفاً لمنهج ومجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك الأداة المستخدمة وطرق إعـــدادها، وصدقها وثباتها، كما يتضمن وصفاً للإجراءات التي استخدمت في تقنين أدوات الدراســـة وتطبيقهـــا، وأخيراً المعالجات الإحصائية التي تم الاعتماد عليها في تحليل الدراسة.

4-2 منهجية الدراسة:

يمكن اعتبار منهج البحث بأنه الطريقة التي يتتبع الباحث خطاها، ليصل في النهاية إلى نتائج تتعلق بالموضوع محل الدراسة، وهو الأسلوب المنظم المستخدم لحل مشكلة البحث، إضافة إلى أنه العلم الذي يعني بكيفية إجراء البحوث العلمية.

وحيث أن الباحثة تعرف مسبقاً جوانب وأبعاد الظاهرة موضع الدراسة من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث، وهو **معرفة أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية(دراسة تطبيقية على مدققي الحسابات القانونيين في قطاع غزة)**، وهو يتوافق مع المنهج الوصفي التحليلي الذي يهدف إلى توفير البيانات والحقائق عن المشكلة موضوع البحث لتفسيرها والوقوف على دلالاتها، وحيث إن المنهج الوصفي التحليلي يتم من خلال الرجوع للوثائق المختلفة كالكتب والصحف والمجلات وغيرها من المواد التي يثبت صدقها بهدف تحليلها للوصول إلى أهداف البحث، فقد تم الاعتماد على هذا المنهج للوصول إلى المعرفة الدقيقة والتفصيلية حول مشكلة البحث، ولتحقيق تصور أفضل وأدق للظاهرة موضع الدراسة، كما أنه تم استخدام أسلوب الحصر الشامل لمجتمع الدراسة، واستخدام الاستبانة في جمع البيانات الأولية، حيث تم الحصول على البيانات عن طريق المصادر الثانوية ومصادر البيانات الأولية وذلك كما يلي:

1-البيانات الأولية:

تم الحصول على البيانات الأولية من خلال استبانه صممت خصيصا لهذا الغرض، حيث تم توزيعهـــا على مجتمع الدراسة وعينتها، وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومـــن ثـــم تفريغهـــا وتحليلها باستخدام برنامج (SPSS) (Statistical Package for Social Science)الإحـــصائي، واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

2-البيانات الثانوية:

تم الحصول على البيانات الثانوية عن طريق مراجعة الكتب والمراجع العربية و الأجنبية والدوريات والمنشورات والمقالات والمجلات العلمية والمهنية المتخصصة والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع

الدراسة ، وبعض المواقع ذات الصلة على شبكة الانترنت، وكذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت و تحدث في مجال الدراسة.

3-4 مجتمع الدراسة وعينتها:

يتكون مجتمع الدراسة من مكاتب التدقيق الرئيسية العاملة في قطاع غزة وعددها 18 مكتباً والتي تشتمل على العاملين بها من مساعدين المدققين والمدققين ورؤساء الأقسام ومدراء التدقيق العاملين في تلك المكاتب، ونظراً لعدم إمكانية الوصول إلى 3 مكاتب من مجتمع الدراسة فإن عينة الدراسة تشمل 15 مكتباً عدد العاملين فيها 50 مدقق، وعليه فقد تم توزيع عدد 50 استبانة وتم استردادها بالكامل بنسبة إجابة 100%، وذلك حسب الجدول التالي:

جدول رقم (1)

عينة الدراسة

الرقم	اسم المكتب أو الشركة	عدد المدققين
1	شركة الوفاء للمحاسبة والتدقيق	4
2	شركة الوفاء للاستشارات والتدقيق	2
3	طلال أبو غزالة	8
4	مكتب العلمي	1
5	الخبراء العرب	2
6	أرنست يونغ	5
7	مكتب الصايغ	3
8	شركة نشوان	4
9	مكتب شعاع	2
10	شركة سابا	8
11	مكتب كنعان	2
12	مكتب الشرق الأوسط	3
13	مكتب فلسطين	2
14	شركة أدم	2
15	مكتب بدر الدين	2
	المجموع	50

كما تبين الجداول التالية خصائص وسمات مجتمع الدراسة:

1- **المؤهل العلمي**:

يبين جدول رقم (2) أن 76.0% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي "**بكالوريوس**"، و24.0 % من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي "**ماجستير**"، مما يدل على أن عينة الدراسة جميعها من حملة الشهادات العلمية والذي سيؤدي إلى نتائج دقيقة وتمثل الواقع.

جدول رقم (2)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
بكالوريوس	38	76.0
ماجستير	12	24.0
دكتوراه	0	0.0
المجموع	50	100.0

2- **المسمى الوظيفي**:

يبين جدول رقم (3) أن 28.0% من عينة الدراسة المسمى الوظيفي لهم "مساعد مـــدقق"، و36.0% من عينة الدراسة المسمى الوظيفي لهم "مدقق"، و16.0% من عينة الدراسة المسمى الـــوظيفي لهـــم "رئيس قسم تدقيق"، و14.0% من عينة الدراسة المسمى الوظيفي لهم "مدير تدقيق"، و6.0% من عينة الدراسة المسمى الوظيفي لهم "مسميات أخرى" مثل شريك، ويتضح من ذلك أن غالبية عينة الدراســـة من أصحاب المسميات العالية مما يثري ويدعم هذه الدراسة.

جدول رقم (3)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية
مساعد مدقق	14	28.0
مدقق	18	36.0
رئيس قسم تدقيق	8	16.0
مدير تدقيق	7	14.0
أخرى	3	6.0
المجموع	50	100.0

3- **الشهادات المهنية**:

يبين جدول رقم (4) أن 34.0% من عينة الدراسة غير حاصلين على شهادة مهنية وأن 10.0% من عينة الدراسة حاصلين على شهادة مهنية "محاسب قانوني أمريكي AICPA"، و42.0% من عينة الدراسة حاصلين على شهادة مهنية "محاسب قانوني عربي ACPA"، و14.0% من عينة الدراسة حاصلين على شهادة مهنية "أخرى"، مما يدل على أن مجتمع الدراسة مجمله من الحاصلين على شهادات مهنية وهذا بدوره سيؤدي إلى نتائج جيدة يمكن الاعتماد عليها.

جدول رقم (4)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير الشهادات المهنية

الشهادات المهنية	التكرار	النسبة المئوية
بدون	17	34.0
محاسب قانوني أمريكي AICPA	5	10.0
محاسب قانوني عربي ACPA	21	42.0
الزمالة البريطانية CA-ACCA	0	0.0
أخرى	7	14.0
المجموع	50	100.0

4- **الخبرة**:

يبين جدول رقم (5) أن 42.0% من عينة الدراسة بلغت خبرتهم "**أقل من** 5 **سنوات**"، و20.0% من عينة الدراسة بلغت خبرتهم "**من** 5-10 **سنوات** "، و12.0% من عينة الدراسة بلغت خبرتهم "**من** 11-15 **سنة**"، و26.0% من عينة الدراسة بلغت خبرتهم "**أكثر من** 15 **سنة**"، ويتضح من ذلك أن غالبية عينة الدراسة من أصحاب الخبرة العالية مما يؤدي إلى ارتفاع الثقة بنتائج هذه الدراسة.

جدول رقم (5)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة

الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	21	42.0
من 5-10 سنوات	10	20.0
من 11-15 سنة	6	12.0
أكثر من 15 سنة	13	26.0
المجموع	50	100.0

5- المشاركة في دورات تدريبيـــة توضـــح معيـــار التـــدقيق الـــدولي رقـــم(570) الخـــاص بالاستمرارية:

يبين جدول رقم (6) أن 68.0% من عينة الدراسة سبق لهم المشاركة في دورات تدريبية توضح معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية وأن 32.0% من عينة الدراسة لم يسبق لهم المشاركة في دورات تدريبية توضح معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية، مما يدل على المعرفة الكبيرة لعينة الدراسة بموضوع الاستمرارية محل البحث.

جدول رقم (6)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير هل سبق لك المشاركة في دورات تدريبية توضح معيار التدقيق الدولي رقم(570) الخاص بالاستمرارية

هل سبق لك المشاركة في دورات تدريبية توضح معيار التدقيق الدولي رقم(570) الخاص بالاستمرارية	التكرار	النسبة المئوية
نعم	34	68.0
لا	16	32.0
المجموع	50	100.0

4-4 أداة الدراسة:

وقد تم إعداد الاستبانة على النحو التالي:

1- إعداد استبانه أولية من اجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات.
2- عرض الاستبانة على المشرف من اجل اختبار مدى ملائمتها لجمع البيانات.
3- تعديل الاستبانة بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.
4- تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم.
5- توزيع الاستبانة على جميع إفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة ، ولقـــد تـــم تقـــسيم الاستبانة إلى جزأين كما يلي:

- **الجزء الأول**: يتكون من البيانات الشخصية لعينة الدراسة ويتكون من 6 فقرات.
- **الجزء الثاني**: يتناول أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية وتم تقسيمه إلى ثلاث محاور كما يلي:

1. المحور الأول: يتناول العوامل غير المالية ويتكون من 17 فقرة.

2. المحور الثاني : يتناول المراحل العمرية من دورة حياة المنشأة ويتكون من 6 فقرات.
3. المحور الثالث : يتناول الأهمية النسبية للمعلومات غير المالية عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية ويتكون من 10 فقرات.

وقد كانت الإجابات على كل فقرة مكونة من 5 إجابات حيث الدرجة "5" تعني موافق بدرجة **كبيرة جداً**، والدرجة "1" تعني موافق بدرجة قليلة جداً كما هو موضح بجدول رقم (7).

جدول رقم(7)

مقياس الإجابات

درجة الموافقة	**قليلة جداً**	**قليلة**	**متوسطة**	**كبيرة**	**كبيرة جداً**
الوزن	1	2	3	4	5

4-5 صدق وثبات الاستبانة:

صدق الاستبانة يعني التأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه،(العساف، 1995، ص429) كما يقصد بالصدق "شمول الاستبانة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها"،(عبيدات وآخرون، 2001، ص179) وقد تم التأكد من صدق أداة الدراسة كما يلي:

4-5-1 صدق فقرات الاستبانة:

وقد تم التأكد من صدق فقرات الاستبيان بطريقتين:

1- الصدق الظاهري للأداة (صدق أداة الدراسة):

تم عرض أداة الدراسة في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين تألفت من (6) أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية التجارة بالجامعة الإسلامية وجامعة الأزهر وجامعة القدس المفتوحة متخصصين في المحاسبة والإدارة والإحصاء. ويوضح الملحق رقم (1) أسماء المحكمين الذين قاموا مشكورين بتحكيم أداة الدراسة. وقد طلب الباحث من المحكمين إبداء آرائهم في مدى ملائمة العبارات لقياس ما وضعت لأجله، ومدى وضوح صياغة العبارات ومدى مناسبة كل عبارة للمحور الذي ينتمي إليه، ومدى كفاية العبارات لتغطية كل محور من محاور متغيرات الدراسة الأساسية هذا بالإضافة إلى اقتراح ما يرونه ضروريا من تعديل صياغة العبارات أو حذفها، أو إضافة عبارات جديدة لأداة الدراسة، وكذلك إبداء آرائهم فيما يتعلق بالبيانات الأولية (الخصائص الشخصية المطلوبة من

المبحوثين، إلى جانب مقياس ليكارت المستخدم في الاستبانة)، وتركزت توجيهات المحكمين على انتقاد بعض العبارات المتكررة، كما أن بعض المحكمين نصحوا بضرورة تقليص بعض العبارات من بعض المحاور وإضافة بعض العبارات إلى محاور أخرى.
واستنادا إلى الملاحظات والتوجيهات التي أبداها المحكمون تم القيام بإجراء التعديلات التي اتفق عليها معظم المحكمين، حيث تم تعديل صياغة العبارات وحذف أو إضافة البعض الآخر منها.

2- صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة:

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له كما يلي:

أ- **الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: العوامل غير المالية:**

جدول رقم (8) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (العوامل غير المالية) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.396، وبذلك تعتبر فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (8)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول : العوامل غير المالية

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يعتمد المدقق على معدل دوران العمالة في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية.	0.564	0.003
2	يراعي المدقق مدى كفاءة الإدارة عند تقييم القدرة على الاستمرارية.	0.720	0.000
3	يأخذ المدقق معدلات فقد العمالة ذات الخبرة والمدربة والماهرة بعين الاعتبار عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية.	0.562	0.003
4	يراعي المدقق مستوى التغير في الإنتاجية عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية.	0.637	0.001
5	يتابع المدقق مستوى انتظام التشغيل عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية.	0.795	0.000
6	يجمع المدقق المعلومات المتعلقة بوجود معوقات أثناء العمل عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية.	0.528	0.007
7	يعمل المدقق على متابعة مستوى جودة المنتجات عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية.	0.561	0.004
8	يعمل المدقق على متابعة الأسواق والعملاء الرئيسيين للمنشأة عند تقييم قدرتها	0.551	0.004

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
	على الاستمرارية.		
9	يتابع المدقق مستويات القدرة التنافسية للمنشأة عند تقييمه لقدرتها على الاستمرارية.	0.681	0.000
10	يراعي المدقق العوامل البيئية المتمثلة في درجة التزام المنشأة بالتشريعات والقوانين البيئية عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية.	0.580	0.002
11	يأخذ المدقق معدلات التضخم بعين الاعتبار عند تقييم المنشأة على الاستمرارية.	0.508	0.010
12	يراعي المدقق مدى التزام المنشأة بالاتفاقيات الدولية مثل(الاتفاقية العامة للتجارة والتعريفات-GAAT) عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية.	0.492	0.012
13	يأخذ المدقق في الاعتبار العوامل الفنية والتكنولوجيا التطور التكنولوجي بأساليب أو معدات الإنتاج عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية	0.507	0.010
14	يراعي المدقق اثر حجم ونوعية المنتجات التي تنتجها المنشأة عند تقييم مقدرتها على الاستمرارية.	0.690	0.000
15	يراعي المدقق درجة الاستقرار السياسي عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية	0.689	0.000
16	يتابع المدقق الظروف الاقتصادية المحيطة بالاستثمارات عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية	0.539	0.005
17	يتابع المدقق التشريعات والقوانين المتعلقة بالضرائب والجمارك عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية	0.749	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

ب- **الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: المراحل العمرية من حياة المنشأة:**

جدول رقم (9) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (المراحل العمرية من حياة المنشأة) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.396، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (9)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: المراحل العمرية من حياة المنشأة

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يهتم المدقق بموقف السيولة عند تقييمه لمنشأة في المرحلة العمرية الأولى من حياتها على الاستمرارية.	0.602	0.001
2	يزداد اهتمام المدقق بتقييم الاستمرارية في مرحلة النمو عن مرحلة البداية وتزداد مسئوليته تجاه تقييمها.	0.640	0.001
3	ينصب اهتمام المدقق على تقييم مركز السيولة في مرحلة النضوج نظرا لزيادة معدلات نمو المنشأة وزيادة حصتها السوقية.	0.735	0.000
4	يبذل المدقق جهودا إضافية لتقييم الاستمرارية في مرحلة النمو بشكل أكبر من المراحل السابقة نظرا لتزايد احتمال مقاضاته.	0.712	0.000
5	يراعي المدقق الاهتمام بتقييم الاستمرارية والإفصاح عنها في مرحلة النضوج نظرا لتزايد عدد ملاك المنشأة.	0.784	0.000
6	يراعي المدقق الاهتمام بالإفصاح الجيد عند تقييمه للمنشاة في مرحلة الانتهاء وذلك لتجنب المساءلة القانونية.	0.588	0.002

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

ج- الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: الأهمية النسبية للمعلومات غير المالية عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية:

جدول رقم (10) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث (الأهمية النسبية للمعلومات غير المالية عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.396، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثالث صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (10)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: الأهمية النسبية للمعلومات غير المالية عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يأخذ المدقق بمبدأ الأهمية النسبية حول مدى ملاءمة المعلومات غير المالية عند تقييم القدرة على الاستمرارية.	0.478	0.008
2	يأخذ المدقق بمبدأ الأهمية النسبية حول مدى الثقة بالمعلومات غير المالية عند تقييم الاستمرارية.	0.572	0.001
3	يأخذ المدقق بعين الاعتبار عدم اكتمال عملية ضبط الدفاتر في مرحلة البداية عند تقييم القدرة على الاستمرارية.	0.535	0.002
4	يأخذ المدقق بعين الاعتبار ضعف نظام الرقابة الداخلية لمنشأة في مرحلة البداية عند تقييم الاستمرارية.	0.728	0.000
5	يزداد اعتماد المدقق على المعلومات غير المالية عند تقييم المنشأة في مرحلة البداية.	0.599	0.000
6	يأخذ المدقق بعين الاعتبار زيادة درجة الثقة في المعلومات المالية كلما أصبحت المنشأة في مراحل متقدمة من دورة حياتها.	0.508	0.010
7	يقل اعتماد المدقق على المعلومات غير المالية في حالة تقييم قدرة المنشآت الناضجة على الاستمرارية.	0.592	0.002
8	يتناقص اهتمام المدقق تدريجيا بالمعلومات غير المالية عندما تصل المنشأة إلى مراحل متقدمة من دورة حياتها.	0.659	0.000
9	يزداد اهتمام المدقق بالمعلومات المالية على حساب المعلومات غير المالية كلما تقدمت المنشأة في مراحل دورة حياتها.	0.699	0.000
10	تقل الأهمية النسبية للمعلومات غير المالية كلما أصبحت المنشأة في مراحل متقدمة من دورة حياتها.	0.684	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

3- صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة:

جدول رقم (11) يبين معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.396.

جدول رقم (11)

معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
الأول	العوامل غير المالية	17	0.926	0.000
الثاني	المراحل العمرية من حياة المنشأة	6	0.837	0.000
الثالث	لأهمية النسبية للمعلومات غير المالية عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية	10	0.860	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

4-5-2 **ثبات فقرات الاستبانة** Reliability:

يقصد بثبات أداة الدراسة التأكد من أن الإجابة ستكون واحدة تقريبا لو تكرر تطبيقها على الأشخاص ذاتهم في أوقات مختلفة (العساف، 1995، ص430) وقد تم إجراء خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ.

1- **طريقة التجزئة النصفية** Split-Half Coefficient: تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل بعد وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة التالية:

معامل الثبات = $\frac{2ر}{1+ر}$ حيث ر معامل الارتباط وقد بين جدول رقم (12) يبين أن هناك معامل ثبات كبير نسبيا لفقرات الاستبيان مما يدعو إلى استخدام الاستبانة بكل طمأنينة.

جدول رقم (12)

معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح	القيمة الاحتمالية
الأول	العوامل غير المالية	17	0.7159	0.8344	0.0000
الثاني	المراحل العمرية من حياة المنشأة	6	0.7431	0.8526	0.0000
الثالث	لأهمية النسبية للمعلومات غير الماليـــة عنـــد تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية	10	0.7962	0.8865	0.0000
	جميع المحاور	33	0.7825	0.8779	0.0000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

2- **طريقة ألفا كرونباخ** Cronbach's Alpha:

تم استخدام طريقة كرونباخ ألفا لقياس ثبات الاستبانة كطريقة ثانية لقياس الثبات ويبين جدول رقم (13) أن معاملات الثبات مرتفعة مما يؤدي إلى استخدام الاستبانة بكل طمأنينة.

جدول رقم (13)

معامل الثبات (طريقة والفا كرونباخ)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل كرونباخ ألفا
الأول	العوامل غير المالية	17	0.8627
الثاني	المراحل العمرية من حياة المنشأة	6	0.8724
الثالث	الأهمية النسبية للمعلومات غير المالية عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية	10	0.9047
	جميع الفقرات	33	0.8832

4-6 **المعالجات الإحصائية**:

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Science (SPSS) وفيما يلي مجموعة من الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

1- تم ترميز وإدخال البيانات إلى الحاسب الآلي، حسب مقياس ليكرت الخماسي (1 موافق بدرجة قليلة جدا، 2 موافق بدرجة قليلة، 3 موافق بدرجة متوسطة، 4 موافق بدرجة كبيرة، 5 موافق بدرجة كبيرة جدًا)، ولتحديد طول فترة مقياس ليكرت الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) المستخدم في محاور الدراسة، تم حساب المدى(5-1=4)، ثم تقسيمه على عدد فترات المقياس الخمسة للحصول على طول الفقرة أي (5/4=0.8)، بعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس (وهي الواحد الصحيح) وذلك لتحديد الحد الأعلى للفترة الأولى وهكذا وجدول رقم (14) يوضح أطوال الفترات كما يلي:

جدول رقم (14)

أطوال الفترات

الفترة	1.80-1	2.60-1.80	3.40-2.60	4.20-3.40	5.0-4.20
الدرجة	قليلة جداً	قليلة	متوسطة	كبيرة	كبيرة جداً
الوزن	1	2	3	4	5

1- تم حساب التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها تجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة.

2- المتوسط الحسابي Mean وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد الدراسة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة الأساسية، مع العلم بأنه يفيد في ترتيب العبارات حسب أعلى متوسط حسابي،(كشك، 1996، ص89) علما بان تفسير مدى الاستخدام أو مدى الموافقة على العبارة يتم كما سبق أوضحناه في النقطة الأولى.

3- تم استخدام الانحراف المعياري (Standard Deviation) للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة ولكل محور من المحاور الرئيسية عن متوسطها الحسابي، ويلاحظ أن الانحراف المعياري يوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة إلى جانب المحاور الرئيسية، فكلما اقتربت قيمته من

الصفر كلما تركزت الاستجابات وانخفض تشتتها بين المقياس (إذا كان الانحراف المعياري واحد صحيحا فأعلى فيعني عدم تركز الاستجابات وتشتتها).

4- تم استخدام اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.

5- تم استخدام معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات .

6- تم استخدام معادلة سبيرمان براون للثبات.

7- تم استخدام اختبار كولومجروف-سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعـــي أم لا (1-Sample K-S).

8- تم استخدام اختبار t لمتوسط عينة واحدة One sample T test لمعرفة الفرق بين متوسط الفقرة والمتوسط الحيادي "3".

9- تم استخدام اختبار t للفرق بين متوسط عينتين مستقلتين.

10- تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي للفرق بين ثلاث عينات مستقلة أو أكثر.

الفصل الخامس

نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها

- اختبار التوزيع الطبيعي.
- تحليل فقرات وفرضيات الدراسة.

5-1 اختبار التوزيع الطبيعي(اختبار كولمجروف- سمرنوف (1- Sample K-S))

يتم استخدام اختبار كولمجروف- سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا. ويوضح الجدول رقم (15) نتائج الاختبار حيث أن القيمة الاحتمالية لكل محور أكبر من 0.05 ($sig. > 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

جدول رقم (15)

اختبار التوزيع الطبيعي(1-Sample Kolmogorov-Smirnov)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	قيمة Z	القيمة الاحتمالية
الأول	العوامل غير المالية	17	1.01	0.255
الثاني	المراحل العمرية من حياة المنشأة	6	1.29	0.071
الثالث	الأهمية النسبية للمعلومات غير المالية عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية	10	0.92	0.360
	جميع الفقرات	33	1.25	0.090

5-2 تحليل فقرات وفرضيات الدراسة:

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01 (أو القيمة الاحتمالية أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من 60 %)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي -2.01 (أو القيمة الاحتمالية أقل من 0.05 والوزن النسبي أقل من 60 %)، وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى الدلالة لها أكبر من 0.05.

الفرضية الأولى: تؤثر المعلومات غير المالية على قرار المدقق عند تقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرارية عند مستوى دلالة 0.05.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (16) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الأول(المعلومات غير المالية) مرتبة تنازليا حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1. في الفقرة رقم "17" بلغ الوزن النسبي "86.80%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المدقق يتابع التشريعات والقوانين المتعلقة بالضرائب والجمارك عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية بدرجة كبيرة جداً.
2. في الفقرة رقم "6" بلغ الوزن النسبي "84.40%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المدقق يجمع المعلومات المتعلقة بوجود معوقات أثناء العمل عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية بدرجة كبيرة جداً.
3. في الفقرة رقم "16" بلغ الوزن النسبي "84.40%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المدقق يتابع الظروف الاقتصادية المحيطة بالاستثمارات عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية بدرجة كبيرة جداً.
4. في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي "60.80%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.743" وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أن المدقق يعتمد على معدل دوران العمالة في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية بدرجة قليلة.
5. في الفقرة رقم "13" بلغ الوزن النسبي "58.40%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.598" وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أن المدقق يأخذ في الاعتبار بالعوامل الفنية والتكنولوجيا والتطور التكنولوجي بأساليب أو معدات الإنتاج عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية بدرجة قليلة.
6. في الفقرة رقم "12" بلغ الوزن النسبي"58.00%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.521" وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أن المدقق يراعي مدى التزام المنشأة بالاتفاقيات الدولية مثل(الاتفاقية العامة للتجارة والتعريفات-GAAT) عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية بدرجة قليلة.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول(المعلومات غير المالية) تساوي 3.58، والوزن النسبي يساوي 71.53% وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 11.569 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على قبول الفرضية الأولى وهي أن المعلومات غير المالية تؤثر على رأي المدقق عند تقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرارية عند مستوى دلالة 0.05، ولكن تتفاوت درجات اهتمام المدقق بتلك المعلومات غير المالية فمنها ما يوليه المدقق أهمية كبيرة والبعض الآخر لا يوليه المدقق أهمية، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة(منصور، 2003).

جدول رقم (16)

تحليل فقرات المحور الأول : المعلومات غير المالية

مسلسل	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	يعتمد المدقق على معدل دوران العمالة في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية.	3.04	0.856	60.80	0.330	0.743
2	يراعي المدقق مدى كفاءة الإدارة عند تقييم القدرة على الاستمرارية.	4.20	0.495	84.00	17.146	0.000
3	يأخذ المدقق معدلات فقد العمالة ذات الخبرة والمدربة والماهرة بعين الاعتبار عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية.	3.30	0.839	66.00	2.528	0.015
4	يراعي المدقق مستوى التغير في الإنتاجية عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية.	3.22	0.887	64.40	1.753	0.086
5	يتابع المدقق مستوى انتظام التشغيل عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية.	3.38	0.725	67.60	3.704	0.001
6	يجمع المدقق المعلومات المتعلقة بوجود معوقات أثناء العمل عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية.	4.22	0.737	84.40	11.713	0.000
7	يعمل المدقق على متابعة مستوى جودة المنتجات عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية.	3.16	0.912	63.20	1.241	0.220
8	يعمل المدقق على متابعة الأسواق والعملاء الرئيسيين للمنشأة عند تقييم قدرتها على الاستمرارية.	3.70	0.580	74.00	8.530	0.000
9	يتابع المدقق مستويات القدرة التنافسية للمنشأة عند تقييمه لقدرتها على الاستمرارية.	3.60	0.700	72.00	6.062	0.000
10	يراعي المدقق العوامل البيئية المتمثلة في درجة التزام المنشأة بالتشريعات والقوانين البيئية عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية.	3.50	0.789	70.00	4.481	0.000
11	يأخذ المدقق معدلات التضخم بعين الاعتبار عند تقييم المنشأة على الاستمرارية.	3.32	0.844	66.40	2.682	0.010
12	يراعي المدقق مدى التزام المنشأة بالاتفاقيات الدولية مثل(الاتفاقية العامة للتجارة والتعريفات-GAAT) عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية.	2.90	1.093	58.00	-0.647	0.521
13	يأخذ المدقق في الاعتبار العوامل الفنية والتكنولوجيا	2.92	1.066	58.40	-0.531	0.598

مسلسل	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
	التطور التكنولوجي بأساليب أو معدات الإنتاج عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية					
14	يراعي المدقق اثر حجم و نوعية المنتجات التي تنتجها المنشأة عند تقييم مقدرتها على الاستمرارية.	3.90	0.814	78.00	7.814	0.000
15	يراعي المدقق درجة الاستقرار السياسي عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية	3.88	0.328	77.60	18.956	0.000
16	يتابع المدقق الظروف الاقتصادية المحيطة بالاستثمارات عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية	4.22	0.582	84.40	14.830	0.000
17	يتابع المدقق التشريعات والقوانين المتعلقة بالضرائب والجمارك عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية	4.34	0.626	86.80	15.129	0.000
	جميع الفقرات	3.58	0.352	71.53	11.569	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "49" تساوي 2.01

الفرضية الثانية: يؤثر اختلاف المرحلة العمرية للمنشأة محل التدقيق على رأي المدقق عند تقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرارية عند مستوى دلالة 0.05.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (17) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثاني (المرحلة العمرية للمنشأة محل التدقيق) مرتبة تنازلياً حسب الوزن النسبي هي يلي:

1. في الفقرة رقم "6" بلغ الوزن النسبي "86.00%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المدقق يراعي الاهتمام بالإفصاح الجيد عند تقييمه للمنشأة في مرحلة الانتهاء وذلك لتجنب المساءلة القانونية بدرجة كبيرة جداً.
2. في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي "85.60%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المدقق يهتم بموقف السيولة عند تقييمه لقدرة المنشأة في المرحلة العمرية الأولى من حياتها على الاستمرارية بدرجة كبيرة جداً.
3. في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي "62.80%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.332" وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أن اهتمام المدقق ينصب على تقييم مركز السيولة في مرحلة النضوج نظرا لزيادة معدلات نمو المنشأة وزيادة حصتها السوقية بدرجة قليلة.

4. في الفقرة رقم "4" بلغ الوزن النسبي "58.40%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.622" وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أن المدقق يبذل جهودا إضافية لتقييم الاستمرارية في مرحلة النمو بشكل أكبر من المراحل السابقة نظرا لتزايد احتمال مقاضاته بدرجة قليلة.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني(المرحلة العمرية للمنشأة محل التدقيق) تساوي3.63، والوزن النسبي يساوي 72.60% وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 7.847 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على قبول الفرضية الثانية وهي أن اختلاف المرحلة العمرية للمنشأة محل التدقيق يؤثر على قرار المدقق عند تقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرارية عند مستوى دلالة 0.05، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة(منصور، 2003)، ودراسة (Rosman, et al., 1999).

جدول رقم (17)

تحليل فقرات المحور الثاني: المرحلة العمرية للمنشأة محل التدقيق

مسلسل	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	يهتم المدقق بموقف السيولة عند تقييمه لمنشأة في المرحلة العمرية الأولى من حياتها على الاستمرارية.	4.28	0.730	85.60	12.406	0.000
2	يزداد اهتمام المدقق بتقييم الاستمرارية في مرحلة النمو عن مرحلة البداية وتزداد مسئوليته تجاه تقييمها.	3.52	1.111	70.40	3.310	0.002
3	ينصب اهتمام المدقق على تقييم مركز السيولة في مرحلة النضوج نظرا لزيادة معدلات نمو المنشأة وزيادة حصتها السوقية.	3.14	1.010	62.80	0.980	0.332
4	يبذل المدقق جهودا إضافية لتقييم الاستمرارية في مرحلة النمو بشكل أكبر من المراحل السابقة نظرا لتزايد احتمال مقاضاته.	2.92	1.140	58.40	-0.496	0.622
5	يراعي المدقق الاهتمام بتقييم الاستمرارية والإفصاح عنها في مرحلة النضوج نظرا لتزايد عدد ملاك المنشأة.	3.62	0.967	72.40	4.536	0.000
6	يراعي المدقق الاهتمام بالإفصاح الجيد عند تقييمه للمنشاة في مرحلة الانتهاء وذلك لتجنب المساءلة القانونية.	4.30	0.678	86.00	13.565	0.000
	جميع الفقرات	3.63	0.568	72.60	7.847	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "49" تساوي 2.01

الفرضية الثالثة: يؤثر اختلاف الأهمية النسبية للمعلومات غير المالية باختلاف المرحلة العمرية التي تمر بها المنشأة على رأي المدقق عند تقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرارية عند مستوى دلالة 0.05.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (18) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثالث (الأهمية النسبية للمعلومات غير المالية) مرتبة تنازليا حسب الوزن النسبي كما يلي:

1. في الفقرة رقم "6" بلغ الوزن النسبي "89.20%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المدقق يأخذ بعين الاعتبار زيادة درجة الثقة في المعلومات المالية كلما أصبحت المنشأة في مراحل متقدمة من دورة حياتها بدرجة كبيرة جداً.
2. في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي "88.80%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المدقق يأخذ بمبدأ الأهمية النسبية حول مدى ملائمة المعلومات غير المالية عند تقييم القدرة على الاستمرارية بدرجة كبيرة جداً.
3. في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي "88.40%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المدقق يأخذ بمبدأ الأهمية النسبية حول مدى الثقة بالمعلومات غير المالية عند تقييم الاستمرارية بدرجة كبيرة جداً.
4. في الفقرة رقم "4 " بلغ الوزن النسبي "85.60%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المدقق يأخذ بعين الاعتبار ضعف نظام الرقابة الداخلية لمنشأة في مرحلة البداية عند تقييم الاستمرارية بدرجة كبيرة جداً.
5. في الفقرة رقم "5" بلغ الوزن النسبي "65.60%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.001" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن اعتماد المدقق يزداد على المعلومات غير المالية عند تقييم المنشأة في مرحلة البداية بدرجة متوسطة.
6. في الفقرة رقم "7" بلغ الوزن النسبي "62.40%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.224" وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أن اعتماد المدقق يقل على المعلومات غير المالية بدرجة قليلة في حالة تقييم قدرة المنشآت الناضجة على الاستمرارية.
7. في الفقرة رقم "8" بلغ الوزن النسبي "61.60%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.322" وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أن اهتمام المدقق يتناقص تدريجيا بدرجة قليلة بالمعلومات غير المالية عندما تصل المنشأة إلى مراحل متقدمة من دورة حياتها.
8. في الفقرة رقم "10" بلغ الوزن النسبي "56.40%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.071" وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أن الأهمية النسبية للمعلومات غير المالية تقل كلما أصبحت المنشأة في مراحل متقدمة من دورة حياتها بدرجة قليلة جداً.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث (الأهمية النسبية للمعلومات غير المالية) تساوي 3.71، والوزن النسبي يساوي 74.16% وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 16.751 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على قبول الفرضية الثالثة وهي أن اختلاف الأهمية النسبية للمعلومات غير المالية تؤثر على رأي المدقق عند تقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرارية وفقا للمرحلة العمرية التي تمر بها المنشأة عند مستوى دلالة 0.05، مع الحاجة إلى تدعيم مفهوم الأهمية النسبية لاختلاف المرحلة العمرية لدى المدقق، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة(منصور، 2003)

جدول رقم (18)

تحليل فقرات المحور الثالث: الأهمية النسبية للمعلومات غير المالية

مسلسل	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	يأخذ المدقق بمبدأ الأهمية النسبية حول مدى ملائمة المعلومات غير المالية عند تقييم القدرة على الاستمرارية.	4.44	0.611	88.80	16.653	0.000
2	يأخذ المدقق بمبدأ الأهمية النسبية حول مدى الثقة بالمعلومات غير المالية عند تقييم الاستمرارية.	4.42	0.575	88.40	17.474	0.000
3	يأخذ المدقق بعين الاعتبار عدم اكتمال عملية ضبط الدفاتر في مرحلة البداية عند تقييم القدرة على الاستمرارية.	3.66	0.479	73.20	9.753	0.000
4	يأخذ المدقق بعين الاعتبار ضعف نظام الرقابة الداخلية لمنشأة في مرحلة البداية عند تقييم الاستمرارية.	4.28	0.757	85.60	11.956	0.000
5	يزداد اعتماد المدقق على المعلومات غير المالية عند تقييم المنشأة في مرحلة البداية.	3.28	0.536	65.60	3.694	0.001
6	يأخذ المدقق بعين الاعتبار زيادة درجة الثقة في المعلومات المالية كلما أصبحت المنشأة في مراحل متقدمة من دورة حياتها.	4.46	0.542	89.20	19.031	0.000
7	يقل اعتماد المدقق على المعلومات غير المالية في حالة تقييم قدرة المنشآت الناضجة على الاستمرارية.	3.12	0.689	62.40	1.231	0.224

مسلسل	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
8	يتناقص اهتمام المدقق تدريجيا بالمعلومات غير المالية عندما تصل المنشأة إلى مراحل متقدمة من دورة حياتها.	3.08	0.566	61.60	1.000	0.322
9	يزداد اهتمام المدقق بالمعلومات المالية على حساب المعلومات غير المالية كلما تقدمت المنشأة في مراحل دورة حياتها.	3.52	0.614	70.40	5.987	0.000
10	تقل الأهمية النسبية للمعلومات غير المالية كلما أصبحت المنشأة في مراحل متقدمة من دورة حياتها.	2.82	0.691	56.40	-1.843	0.071
	جميع الفقرات	3.71	0.299	74.16	16.751	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "49" تساوي 2.01

تحليل محاور الدراسة مجتمعة:

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (19) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في جميع فقرات الاستبانة المتعلقة بأثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية و قد بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات الاستبانة تساوي 3.63، والوزن النسبي يساوي 72.52% وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط"60%" وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 15.208 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة لها أثر في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية.

جدول رقم (19)

تحليل محاور الدراسة مجتمعة (أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية)

المحور	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
الأول	العوامل غير المالية	3.58	0.352	71.53	11.569	0.000
الثاني	المراحل العمرية من حياة المنشأة	3.63	0.568	72.60	7.847	0.000
الثالث	الأهمية النسبية للمعلومات غير المالية عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية	3.71	0.299	74.16	16.751	0.000
	جميع الفقرات	3.63	0.291	72.52	15.208	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "49" تساوي 2.01

الفرضية الرابعة : توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $a = 0.05$ في استجابة عينة الدراسة حول أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية تعزى للمتغيرات التالية:

1- المؤهل العلمي الحاصل عليه المدقق.
2- طبيعة عمل المدقق.
3- المسمى الوظيفي للمدقق.
4- الشهادات المهنية التي يحملها المدقق.
5- خبرة المدقق.
6- الدورات التدريبية التي حصل عليها المدقق الخاصة بمعيار التدقيق الدولي رقم 570 الخاص بالاستمرارية

وينبثق من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

1- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $a = 0.05$ في استجابة عينة الدراسة حول أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية تعزى إلى المؤهل العلمي الحاصل عليه المدقق.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار t لاختبار الفروق بين إجابات المبحوثين حول أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية تعزى إلى المؤهل العلمي الحاصل عليه المدقق، والنتائج مبينة في جدول رقم (20) والذي يبين أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.244 وهي أكبر من 0.05 وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 1.180 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01 مما يدل على عدم وجود فروق في آراء فراد العينة حول أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية تعزى إلى المؤهل العلمي الحاصل عليه المدقق، ويرجع ذلك إلى الدورات التدريبية التي يحصل عليها المدقق وتؤدي إلى معرفته الكاملة بموضوع تقييم الاستمرارية.

جدول رقم (20)

نتائج اختبار t للفروق بين إجابات المبحوثين حول أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية تعزى إلى المؤهل العلمي الحاصل عليه المدقق

البيان	المؤهل العلمي	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية	بكالوريوس	38	3.599	0.294	-1.180	0.244
	ماجستير	12	3.712	0.275		

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 و درجة حرية " 48" تساوي2.01

2- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $a = 0.05$ في استجابة عينة الدراسة حول أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية تعزى إلى طبيعة عمل المدقق.

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية تعزى إلى طبيعة عمل المدقق عند مستوى دلالة $a = 0.05$ والنتائج مبينة في جدول رقم (21) ويتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 2.757 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي

2.81، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.053 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق في آراء أفراد العينة حول أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية تعزى إلى طبيعة عمل المدقق عند مستوى دلالة $a = 0.05$، ويرجع ذلك إلى تبادل الخبرات بين المدققين العاملين في نفس المكتب.

جدول رقم (21)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حول أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية تعزى إلى طبيعة عمل المدقق

عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة " F "	القيمة الاحتمالية
أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية	بين المجموعات	0.633	3	0.211	2.757	0.053
	داخل المجموعات	3.519	46	0.076		
	المجموع	4.152	49			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "3، 46" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.81

3- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $a = 0.05$ في استجابة عينة الدراسة حول أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية تعزى إلى المسمى الوظيفي للمدقق.

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية تعزى إلى المسمى الوظيفي للمدقق عند مستوى دلالة $a = 0.05$ والنتائج مبينة في جدول رقم (22) ويتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.567 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.58، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.688 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق في آراء أفراد العينة حول أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية تعزى إلى المسمى الوظيفي للمدقق عند مستوى دلالة $a = 0.05$.

جدول رقم (22)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حول أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية تعزى إلى المسمى الوظيفي للمدقق

عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	القيمة الاحتمالية
أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية	بين المجموعات	0.199	4	0.050	0.567	0.688
	داخل المجموعات	3.953	45	0.088		
	المجموع	4.152	49			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "4، 45" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.58

4- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $a = 0.05$ في استجابة عينة الدراسة حول أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية تعزى إلى الشهادات المهنية التي يحملها المدقق.

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية تعزى إلى الشهادات المهنية التي يحملها المدقق عند مستوى دلالة $a = 0.05$ والنتائج مبينة في جدول رقم (23) ويتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.630 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.81، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.540 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق في آراء أفراد العينة حول أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية تعزى إلى الشهادات المهنية التي يحملها المدقق عند مستوى دلالة $a = 0.05$.

جدول رقم (23)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حول أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية تعزى إلى الشهادات المهنية التي يحملها المدقق

عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	القيمة الاحتمالية
أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية	بين المجموعات	0.130	2	0.065	0.630	0.540
	داخل المجموعات	3.093	30	0.103		
	المجموع	3.223	32			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "3، 46" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.81

5- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $a = 0.05$ في استجابة عينة الدراسة حول أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية تعزى إلى خبرة المدقق.

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية تعزى إلى خبرة المدقق عند مستوى دلالة $a = 0.05$ والنتائج مبينة في جدول رقم (24) ويتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.070 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.81، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.976 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق في آراء أفراد العينة حول أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية تعزى إلى خبرة المدقق عند مستوى دلالة $a = 0.05$.

جدول رقم (24)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حول أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية تعزى إلى خبرة المدقق

عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة " F"	القيمة الاحتمالية
أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية	بين المجموعات	0.019	3	0.006	0.070	0.976
	داخل المجموعات	4.133	46	0.090		
	المجموع	4.152	49			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "3، 46" **ومستوى دلالة** 0.05 **تساوي** 2.81

6- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $a = 0.05$ في استجابة عينة الدراسة حول أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية تعزى إلى الدورات التدريبية التي حصل عليها المدقق الخاصة بمعيار التدقيق الدولي رقم 570 الخاص بالاستمرارية.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار t لاختبار الفروق بين إجابات المبحوثين حول أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية تعزى إلى الدورات التدريبية التي حصل عليها المدقق الخاصة بمعيار التدقيق الدولي رقم 570 الخاص بالاستمرارية، والنتائج مبينة في جدول رقم (25) والذي يبين أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.463 وهي أكبر من 0.05 وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 0.740 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01 مما يدل على عدم وجود فروق في آراء فراد العينة حول أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية تعزى إلى الدورات التدريبية التي حصل عليها المدقق الخاصة بمعيار التدقيق الدولي رقم 570 الخاص بالاستمرارية.

جدول رقم (25)

نتائج اختبار t للفروق بين إجابات المبحوثين حول أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية تعزى إلى الدورات التدريبية التي حصل عليها المدقق الخاصة بمعيار التدقيق الدولي رقم 570 الخاص بالاستمرارية

البيان	الدورات التدريبية	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية	نعم	34	3.647	0.260	0.740	0.463
	لا	16	3.581	0.353		

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 و درجة حرية " 48" تساوي2.01

الفصل السادس

النتائج والتوصيات

6-1 **النتائج**:

أوضحت الدراسة درجة تأثير مجموعة من المؤشرات غير المالية التي تم اختبار درجة تأثيرها على قدرة المنشأة على الاستمرارية، وقد تبين من خلال التحليلات النظرية والعملية تفاوت درجة تأثير هذه المؤشرات وفيما يلي عرضاً لأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

1- عدم اعتماد المدقق بشكل كاف على فحص معدل دوران العمالة عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية.

2- هناك قصور من قبل المدقق في فحص مستوى التغير في الإنتاجية عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية.

3- يعمل المدقق على متابعة مستوى جودة المنتجات عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية ولكن بشكل غير كاف.

4- لا يراعي المدقق بشكل كاف مدى التزام المنشأة بالاتفاقيات الدولية مثل(الاتفاقية العامة للتجارة والتعريفات-GAAT) عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية.

5- يأخذ المدقق في الاعتبار العوامل الفنية والتطور التكنولوجي بأساليب ووسائل الإنتاج عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية ولكن ليس بالمستوى المطلوب.

6- يهتم المدقق بتقييم مركز السيولة في مرحلة النضوج خاصة في ظل نمو المنشأة وزيادة حصتها السوقية ولكن ليس بالمستوى المطلوب.

7- لا يقوم المدقق ببذل جهوداً إضافية كافية لتقييم القدرة على الاستمرارية في مرحلة النمو وذلك بشكل أكبر من المراحل السابقة والتي تتطلب بذل المزيد من الاهتمام والمتابعة.

8- يقل اعتماد المدقق على المعلومات غير المالية في حالة تقييم قدرة المنشآت الناضجة على الاستمرارية.

9- يتناقص اهتمام المدقق تدريجياً بالمعلومات غير المالية عندما تصل المنشأة إلى مراحل متقدمة من دورة حياتها.

10- لا يأخذ المدقق بعين الاعتبار وبشكل كاف الأهمية النسبية للمعلومات غير المالية وذلك عندما تصبح المنشأة في مراحل متقدمة من دورة حياتها.

2-6 **التوصيات**:

1- ضرورة قيام مكاتب التدقيق بإعطاء أهمية كافية لموضوع معدل دوران العمالة عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية، وذلك لما يترتب على ارتفاع معدل دوران العمالة من آثار سلبية، وما ينتج عنها من زيادة تكلفة الإحلال سواء بالاستقطاب أو الاختيار أو التدريب إضافة إلى فقد العناصر البشرية المدربة ذات الكفاية العالية والخبرة والتي اكتسبتها من خلال عملها بالمنشأة، وذلك عن طريق إعطاء المدققين دورات تدريبية تشتمل على نوعية المعلومات غير المالية التي يجب دراستها وفحصها ومصادر الحصول عليها.

2- ضرورة العمل على فحص مستوى التغير في الإنتاجية من قبل المدقق عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية، وذلك لأن الإنتاجية تعتبر العامل الأساسي لتحقيق ربحية المنشأة وزيادة الحصة السوقية لها وبالتالي استمراريتها.

3- ضرورة العمل على متابعة مستوى جودة المنتجات من قبل المدقق عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية، فانخفاض مستوى جودة المنتجات يؤدي إلى إحجام العملاء عن التعامل مع المنشأة كنتيجة فقدان الثقة في هذه المنشأة وما تقوم بتقديمه من منتجات مما يخفض من القدرة التنافسية للمنشأة وبالتالي يؤثر سلباً على استمراريتها.

4- ضرورة مراعاة المدقق بشكل كاف لمدى التزام المنشأة بالاتفاقيات الدولية مثل(الاتفاقية العامة للتجارة والتعريفات-GAAT)، وما إذا كانت هذه المنشآت لديها الطرق الملائمة للعمل على خفض تكاليف الإنتاج، والخطط المناسبة لمواجهة المنافسة المتوقعة سواء من المنافسين المحليين أو الخارجيين.

5- ضرورة الاهتمام بالعوامل الفنية والتكنولوجيا والتطور التكنولوجي بأساليب أو معدات الإنتاج عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية، وذلك لأن عدم مواكبة تلك التطورات قد يؤدي إلى التخلف عن المنشآت الأخرى وقد يتم فقد الكثير من عملاء المنشأة، وبالتالي تنخفض مبيعاتها وأرباحها، الأمر الذي قد يهدد قدرة هذه المنشأة على الاستمرارية.

6- ضرورة اهتمام المدقق بتقييم مركز السيولة في مرحلة النضوج وذلك لأن النمو السريع الذي تشهده المنشأة في هذه المرحلة يتطلب إنفاقاً رأسمالياً كبير خاصة في المباني والمخازن وزيادة رأس المال المستثمر.

7- ضرورة تعزيز اهتمام المدقق ببذل جهودا اضافية لتقييم الاستمرارية في مرحلة النمو نظرا للنمو في حجم المنشأة وما يترتب عليه من تزايد عدد الملاك والدائنين ومستخدمي تقرير المدقق، ومن ثم يتزايد معها احتمال مقاضاة المدقق إذا لم يضطلع بأعباء مسئولياته الواجبة في هذا الخصوص.

8- ضرورة مراعاة أن يقلل المدقق من الاعتماد على المعلومات غير المالية في حالة تقييم قدرة المنشآت الناضجة على الاستمرارية، وذلك لأن المعلومات المالية تكون أكثر ثقة في حالة المنشآت الناضجة حيث يتم الاعتماد على تلك المعلومات عند تقييم الاستمرارية كما تزداد القدرة على التنبؤ.

9- ضرورة قيام المدقق بتقليص الاهتمام تدريجيا بالمعلومات غير المالية عندما تصل المنشأة إلى مراحل متقدمة من دورة حياتها، وذلك لأن أهمية المعلومات غير المالية تتراجع عبر الوقت لتظهر أهمية المعلومات المالية التقليدية.

10- ضرورة عمل دورات تدريبية للمدققين بخصوص الأهمية النسبية وذلك لأن الأهمية النسبية للمعلومات غير المالية تقل كلما أصبحت المنشأة في مراحل متقدمة من دورة حياتها، كما أن المعلومات المالية تكون أكثر ثقة في حالة المنشآت الناضجة حيث يتم الاعتماد على تلك المعلومات عند تقييم الاستمرارية وتزداد القدرة على التنبؤ، في حين أن المعلومات غير المالية وأن كانت مفيدة إلا أن اعتماد المدققين على المعلومات المالية يجب أن يكون بصورة أكبر من المعلومات غير المالية.

المراجع

أولاً: المراجع العربية:

1- ابو بكر، مصطفى محمود، وحيدر معالي فهمي، **دليل دراسات جدوى المشروعات وفعالية قرارات الاستثمار**، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2000.

2- البكري، ثامر، **التسويق أسس ومفاهيم معاصرة**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006م.

3- بلال، محمد فهمي، **المؤثرات البيئية على الإنتاجية ودور الإدارة في مواجهتها**، دراسة تطبيقية على صناعة السكر، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 1991م.

4- جهماني، يوسف بن فرج، **المراجعة الاجتماعية والبيئية في الأردن**، دراسة ميدانية لأراء عينة من المراجعين القانونين، مجلة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد 12، العدد2، 1999م.

5- الجزيري، رفيق محمد، **الدور المقترح للمراجع الخارجي في ظل المتغيرات الاقتصادية**، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد الرابع، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 1986م.

6- جمعة،أحمد علي، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، الإطار الدولي أدلة ونتائج التدقيق**، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009م.

7- جربوع، يوسف محمود، **مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية**، الطبعة الأولى،غزة، فلسطين، 2002م.

8- جربوع، يوسف، **مدى مسئولية المراجع الخارجي للتنبؤ باستمرارية المشروع**، مجلة الجامعة الإسلامية، العدد (23)، غزة، فلسطين، 2005م.

9- جربوع، يوسف، **مدى قدرة المراجع الخارجي من خلال التحليل المالي على اكتشاف الأخطاء غير العادية والتنبؤ بفشل المشروع**- دراسة تطبيقية على مراجعي الحسابات القانونيين في قطاع غزة، فلسطين، 2005م.

10- دردير، أمل صلاح، **الأبعاد المحاسبية لمبادلة حقوق الدائنية طويلة الأجل بحقوق الملكية وآثارها عند علاج الخلل في الهياكل التمويلية في الشركات المتعثرة ماليا**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1991م.

11- هواري، سويسي، **أثر الخوصصة في الجزائر على وظيفة تسيير الموارد البشرية في المؤسسة**، مجلة الباحث، العدد الثالث، 2004م.

12- هنية، ماجد حسن، **العوامل المؤثرة على إنتاجية العاملين في القطاع الصناعي**، دراسة تطبيقية على قطاع الصناعات الخشبية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية-غزة فلسطين، 2005م.

13- الوادي، محمود حسين، وسمحان، حسين محمد، وخريس، إبراهيم محمد، **دراسات الجدوى الاقتصادية والمالية**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، الطبعة الأولى، 2010م.

14- الوقاد، سامي محمد، وديان، لؤي محمد، **تدقيق الحسابات1**، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2010م.

15- الزبيدي، حمزة، **إدارة الائتمان المصرفي والتحليل الائتماني**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002م.

16- حسن، دينا زين العابدين حسن، **دور مراقب الحسابات في تحديد و تقييم عوارض استمرارية المنشأة في ضوء معايير المراجعة المرتبطة**، رسالة ماجستير، جامعة قناة السويس، 2003م.

17- الطويل، عمار أكرم، **مدى اعتماد المصارف على التحليل المالي للتنبؤ بالتعثر**، دراسة تطبيقية على المصارف التجارية الوطنية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008م.

18- يوسف، أحمد محمود محمد، **تطوير التحليل المالي بالأساليب الإحصائية لترشيد قرارات الاستثمار في سوق المال المصري**، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1988م.

19- كشك، محمد بهجت، **مبادئ الإحصاء واستخداماتها في مجالات الخدمة الاجتماعية**. دار الطباعة الحرة، الإسكندرية.مصر، 1996م.

20- اللحلح، أحمد عبد الله، وسحبل، أمنية مصيلحي فرحات، **أبعاد ومجالات حماية المستهلك من منظور المستهلك**، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد الثاني والخمسون، 1998م.

21- موسى، شقيري نوري، وسلام، أسامة عزمي، **دراسة الجدوى الاقتصادية وتقييم المشروعات الاستثمارية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان الأردن، الطبعة الأولى، 2010.

22- محمود، رأفت سلامة، وكلبونة، أحمد يوسف، وزريقات، عمر محمد، **علم تدقيق الحسابات النظري**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011م.

23- محمد، أمل عبد الفضيل، **دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة على قدرة المشروع على الاستمرار ومسئولية مراجع الحسابات**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، فرع بنها، 1996م.

24- محمد، حامد طلبة، **الإطار العام لمسئولية مراجع الحسابات عن التنبؤ بقدرة المشروع على الاستمرار**، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الثاني، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، فرع بنها، 1998م.

25- المطارنة، غسان فلاح، **تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة**، الطبعة الأولى، عمان ، الأردن، 2008م.

26- مطر، محمد، **مبادئ المحاسبة المالية-الدورة المحاسبية**، الجزء الاول، دار الأوائل للنشر، الطبعة الرابعة، 2007م.

27- منصور، رضا زكي، **أثر المعلومات غير المالية والمرحلية العمرية للمنشاة على قرار المراجع عند تقييم الاستمرارية**، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة، مصر، 2003م.

28- المصري، نشوة محمد، **دور المراجع في تقدير مدى قدرة المنشآت الصناعية على الاستمرار في العمل**، رسالة ماجستير، جامعة الزقازيق، مصر، 2003م.

29- منتصر، سعدية، **تحليل الانحدار والارتباط**، مطبعة الإخوة الأشقاء، القاهرة، 1994م.

30- مصطفى، احمد سيد، **إدارة الموارد البشرية رؤية إستراتيجية معاصرة، المكتبة الأكاديمية**، القاهرة، مصر، 2010م.

31- مصطفى، صادق حامد، **نحو تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة، دراسة تحليلية نقدية مقارنة**، مجلة المحاسبة والإدارة والتامين،، العدد السابع والأربعون، كلية التجارة،جامعة القاهرة، 1994م.

32- النجار، نبيل الحسيني، **دوران العمل بين قياس معدلاته**، وآثاره، والعوامل المؤثرة فيه، والمداخل المقترحة لعلاجه بالتطبيق على شركات الغزل والنسيج في ج.م.ع ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 1987م.

33- نوفل، صبري حسن، **المعالجة المصرفية للديون المتعثرة، بحث مقدم إلى ندوة علمية تطبيقية عن المشروعات المتعثرة**، أسبابها وعلاجها، القاهرة، 1989م.

34- نوري، منير، وفريد كورتل، **إدارة الموارد البشرية**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الأولى، 2011م.

35- سالم، عبد الله محمود، **إبداء رأي مراجع الحسابات عن مقدرة المنشأة على الاستمرارية في نشاطها واجب تحتمه الاعتبارات الاقتصادية**، مجلة البحوث التجارية،العدد الثاني عشر، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، يناير 1988م.

36- السعد، صالح عبد الرحمن، **المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية**-دراسة ميدانية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الإدارة والاقتصاد، العدد1، 2007م.

37- سرحان، عاهد، **دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007م.

38- عبد السلام، رضا، **العلاقات الاقتصادية الدولية بين النظرية والتطبيق**، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2007م.

39- عبد الرحيم، سامي معروف، **دراسة انتقاديه لمدى اتفاق إطار المحاسبة عن الأصول البشرية مع الفقه المحاسبي**، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 1982م.

40- عبيدات، محمد، **مبادئ التسويق مدخل سلوكي، دائرة المكتبات والوثائق الوطنية**، عمان، الأردن، 1992م.

41- عبيدات، ذوقان، وعدس، عبد الرحمن، وعبد الخالق، كايد، **البحث العلمي، مفهومه، أدواته، وأساليبه**. عمان: دار الفكر، 2001م.

42- العكيلي، عزيز، **أحكام الإفلاس والصلح الوقائي، دراسة مقارنة**، الدار العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 1992م.

43- علي، محمود أحمد أحمد، **دراسة تحليلية لدور و مسئولية المراجع في التنبؤ باستمرارية المنشأة**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1994م.

44- العلي، محمد، وناصر، محمد، **مشاكل تسويق المنتجات النسيجية السورية وطرق علاجها - دراسة ميدانية للقطاعين العام والخاص**، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسة العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الثالث، دمشق، 2005م.

45- العمودي، أحمد، **دراسة دور المدقق الخارجي في تقييم القدرة على الاستمرارية في الشركات المساهمة اليمنية**، جامعة البيت، كلية الاقتصاد، الأردن، 2001م.

46- عنتر ، عبد الرحمن، **إدارة الموارد البشرية**، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الطبعة العربية، عمان الأردن، 2010م.

47- العساف صالح حمد.(1995). **المدخل إلى البحث في العلوم السلوكية في العلوم السلوكية**. الرياض: مكتبة العبيكان.

48- عقل، مفلح عقل، **مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان الأردن، الطبعة الأولى، 2009م.

49- عشماوي، كامل السيد احمد، **مدخل التوصيل الفعال كأساس لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة**، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1999م.

50- الصباغ، احمد عبد المولى، **المراجعة البيئية: دراسة تحليلية مقارنة مع تقييم الوضع في البيئة المصرية**، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الثاني، كلية التجارة،جامعة الزقازيق، فرع بنها، 1996م.

51- الصحن، محمد فريد، **التسويق**، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2002م.

52- الصيرفي، محمد عبد الفتاح، **دراسة الجدوى الاقتصادية وتقييم المشروعات**، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان الأردن، الطبعة الأولى، 2002.

53- القريوتي، محمد قاسم، **نظرية المنظمة والتنظيم**، دار وائل للنشر، عمان الأردن، دار وائل للنشر، الطبعة الرابعة، 2010.

54- القريشي، ماجد، ضغوط **العمل و أثرها في دوران العمل للعاملين بمراكز الحدود بالمنطقة الشرقية**، رسالة ماجستير، الرياض، 2010م.

55- شاهين، علي، مطر، جهاد، **نموذج مقترح للتنبؤ بتعثر المنشآت لمصرفية العاملة في فلسطين، دراسة تطبيقية**، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2011م.

56- شاهين، علي، ومحفوظ، إسماعيل، وأبو شوارب، سالم، **مبادئ المحاسبة المالية-الجزء الثاني**، غزة فلسطين، 2002م.

57- شاكر، نبيل عبد السلام شاكر، **الفشل المالي للمشروعات: التشخيص-التنبؤ-العلاج-منهج تحليلي**، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، القاهرة، 1989م.

58- الشافعي، ناصر مبروك عبد الغفار، **دور المعلومات المحاسبية في رقابة وتقييم أداء الأنشطة التسويقية**:دراسة تطبيقية على منشآت قطاع الصناعات الغذائية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، فرع الخرطوم، 2001م.

59- الشلبي، هيثم حمود، والنسور، مروان محمد، **إدارة المنشآت المعاصرة، دار صفاء للنشر والتوزيع**، عمان الأردن، الطبعة الأولى، 2009.

60- شمار، خليل حسين، **تحليل لبعض العوامل المؤثرة في إنتاجية العامل في القطاع الصناعي، مجلة تنمية الرافدين**، العدد 27 المجلد 11، بغداد، 1989م.

61- شعيب، السيد محمد، **استخدام نماذج مواصفات الجودة في مناطق خفض التكلفة ضرورة حتمية لاتفاقية منمة التجارة العالمية (W.T.O)**، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، فرع بنها، 1995م.

62- الخداش، حسام الدين مصطفى، وصيام، وليد زكريا، ونور، عبد الناصر إبراهيم، **أصول المحاسبة المالية**، الطبعة السابعة، دار المسيرة للنشر والطباعة والتوزيع، عمان ،الاردن، 2010م.

63- الخضيري، محسن احمد، **الديون المتعثرة-الظاهرة- الأسباب- العلاج**، ايتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، 1997م.

64- الذنيبات، علي عبد القادر، دور **المدقق الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في الأردن**، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن،1991م.

65- الذنيبات، علي عبد القادر، **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية -نظرية وتطبيق**، الطبعة الثانية، الجامعة الأردنية،عمان، الأردن، 2009م.

66- الذنيبات، علي عبد القادر، **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية -نظرية وتطبيق**، الطبعة الثالثة، الجامعة الأردنية،عمان، الأردن، 2010م.

67- الغصين، هلا بسام عبد الله، **استخدام النسب المالية للتنبؤ بتعثر الشركات** : دراسة تطبيقية على قطاع المقاولات في قطاع غزة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية-غزة فلسطين، 2004.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

1- AAA Committee on Accounting Concepts and Standards, "**Accounting and Reporting Standards For Corporate Financial Statements and Preceding Statements"** ,Columbus,Ohio,1957.

2- Altman, Edward I., "**Financial Ratios Discriminate Analysis and The Prediction of Corporate Bankruptcy**", Journal of Finance, Sept. 1968.

3- Asare, Stephen K., "**The Auditor's Going Concern Decision: A Review and Implications for Future Research"** Journal of Accounting Literature, Vol.9,1990.

4- Auditing Standard board, Statement on Auditing Standards No.34**" The auditors Considerations when A Questions A Rises About An Entity Continued Existence",** AICPA, March 1981.

5- Barnes, Paul and Hool D. Huan, "**The Auditor's Going Concern Decision; Some U K Evidence Concerning Independence and Competence",** Journal of Business Finance and Accounting, vo1. 20, no.2, January 1993.

6- Beaver, William, **"Financial Ratios as Predictors of Failure"**, Journal of Accounting Research, Vol. 4, Supplement, 1966.

7- Chen, Kevin C. W. and Bryan K. Church, **"Default on Debit Obligations and The Issuance of Going-Concern Opinions",** Auditing: A Journal of Practice and Theory, Fall 1992.

8- Compisi, Sam and Ken T. Trotman. **" Consensus In Going Concern Judgment"**. Accounting and business research, Autumn,1985.

9- Deakin, Edward B., "**A Discriminate Analysis of Predictors of Business Failure"**, Journal of Accounting Research, Spring 1972.

10- Goodman, Barbara & Daniel, N. B., **"Explaining Auditors, Going Concern Decisions: Assessing Management's Capability"**, Journal of Applied Business Research, Vol. 11, No. 3, Summer 1995.

11- International Standards on Auditing,ISA,No.570,"**Going Concern**"

12- John Stephen Grice. and Robert w., Ingram," **Tests Of the generalization of Altman , Bankruptcy prediction Model"** , Journal of Business,2001.

13- Jorion, Philippe & Elli Tamor, "**Value Relevance of Financial and Non Financial Information in Emerging Industries: The changing Role of Web Traffic Data"**, Working Paper, Dec. 2000.
14- Kaplan, Robert S. and David P. Norton, "**The Balanced Score Card-Measures That Drive Performance"**, Harvard Business Review,1992.
15- Kohen, Jeffrey R., Ganesh K. and Arnold M.W., **"Evidence on The Effects of Financial and Non-Financial Trends on Analytical Review"**. Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol.19,Spring 2000.
16- Koh, H. Chye, "Model Predictions and Auditor Assessment of Going Concern Status", Accounting and Business Research, Vol. 21, No. 84, 1991.
17- Miller, Danny and Petter H. Friesen, **"A Longitudinal Study of The Corporate Life Cycle"**, Management Science, Vol.30, No.10.1984.
18- Norton, C. L. and R. E. Smith, **"A Comparison of General Price Level and Historical Cost Financial Statement in The Prediction of Bankruptcy'**, The Accounting Review, Jan. 1979.
19- Ohison, James A., **"financial Ratios and The Probabilistic Prediction of Bankruptcy"**, Journal of Accounting Research, Spring 1980.
20- Peden, Vicki S., **"An Organizational Life Cycle Model As A Source of Information In Audit Planning" PHD**, The University of Texas At Arlington. December 1994.
21- Peel, D., M. Peel & P. Pope, **"Predicting Corporate Failure: Some Results for The UK Corporate Sector",** Omega, Vol. 14, No. 1., 1986.
22- Ricchiute, David N., **"working-Paper Order Effects and Auditors Going-Concern Decisions"**, The Accounting Review. Jan. 1992.
23- Rosman, J.; Seol, I.; Biggs, S., **" 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.
24- Ross. Westefield. & Jaffe,Jeffrey**," Corporate Finance",** 8th edition. USA, 2008.
25- SAS, NO2 ,**Report on audited financial statement**;(In adequate disclosure, paragraph 17)
26- Schall, D,L,. & Haley, W,c. **Introduction to financial Management**. McGraw-Hill Book Company. USA, 1986.
27- W. A. Wallace, **Auditing**, 2nd Edition, Boston, PWS, Kent Publishing Company, 1991.

ثالثا: المواقع الالكترونية:

www.jps-dir.com
www.Sqarra.com

الملاحق

ملحق رقم (1)

قائمة بأسماء المحكمين

م	الاسم	المهنة	التخصص	مكان العمل
1.	د. صبري ماهر مشتهى	أستاذ جامعي	محاسبة	جامعة القدس المفتوحة
2.	د. جميل النجار	أستاذ جامعي	محاسبة	جامعة القدس المفتوحة
3.	أ.د. سالم عبد الله حلس	أستاذ جامعي	محاسبة	الجامعة الإسلامية
4.	د. نافذ محمد بركات	أستاذ جامعي	إحصاء	الجامعة الإسلامية
5.	د. حمدي شحدة زعرب	أستاذ جامعي	محاسبة تكاليف	الجامعة الإسلامية
6.	د. جبر الداعور	أستاذ جامعي	محاسبة	جامعة الأزهر

بسم الله الرحمن الرحيم

الجامعة الإسلامية – غزة
عمادة الدراسات العليـــا
كـــلية التجـــــــارة
قسم المحاسبة والتمويـــل

استبانة الدراسة

الأخ الكريم / الأخت الكريمة ..... المحترم/ة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،،،

يقوم الباحث بإعداد دراسة بعنوان:

أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية

"دراسة تطبيقية على مدققي الحسابات القانونيين"

وذلك استكمالٌ لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من الجامعة الإسلامية بغزة، علماً بأن الإجابة قد تستغرق بعضاً من وقتك الثمين إلا أننا نتطلع إلى تعاونك معنا ونثق فـــي أنك تدرك أهمية الإجابة عن أسئلة الاستبانة بدقة وعناية لما لهذه الإجابة من أهمية في تحقيق أهداف هذه الدراسة وخدمة المجتمع، علماً بأن هذه البيانات ستعامل بسرية مطلقة ولن تستخدم إلا لأغـــراض البحث العلمي فقط.

ولكم جزيل الشكر،،،

الباحثة

سلمى محمد علي الطويل

الجزء الأول: معلومات شخصية

اختر الإجابة مع وضع علامة **þ** في المكان المناسب

1- **المؤهل العلمي:** ¨ **بكالوريوس** ¨ **ماجستير** ¨ **دكتوراه**

2- **طبيعة عملك:** ¨ **تعمل لوحدك** ¨ **لديك شركاء** ¨ **تتبع لمؤسسة تدقيق عربية** ¨ **تتبع لمؤسسة تدقيق دولية**

3- **المسمى الوظيفي:** ¨ **مساعد مدقق** ¨ **مدقق** ¨ **رئيس قسم تدقيق** ¨ **مدير تدقيق** ¨ **أخرى، حددها**.....

4- **الشهادات المهنية:** ¨ **محاسب قانوني أمريكي** AICPA ¨ **محاسب قانوني عربي ACPA** ¨ **الزمالة البريطانية CA-ACCA** ¨ **أخرى اذكرها**.....

5- **الخبرة:** ¨ **أقل من 5 سنوات** ¨ **من 5-10 سنوات** ¨ **من 11-15 سنة** ¨ **أكثر من 15 سنة**

6- **هل سبق لك المشاركة في دورات تدريبية توضح معيار التدقيق الدولي رقم(570) الخاص بالاستمرارية:**
¨ **نعم** ¨ **لا**

يرجى التكرم بوضع إشارة β أمام الخيار المناسب

يأخذ المدقق العوامل غير المالية التالية بعين الاعتبار عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية ؟						
		الدرجة				
م.	بيان	كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
1	يعتمد المدقق على معدل دوران العمالة في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية.					
2	يراعي المدقق مدى كفاءة الإدارة عند تقييم القدرة على الاستمرارية.					
3	يأخذ المدقق معدلات فقد العمالة ذات الخبرة والمدربة والماهرة بعين الاعتبار عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية.					
4	يراعي المدقق مستوى التغير في الإنتاجية عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية.					
5	يتابع المدقق مستوى انتظام التشغيل عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية.					
6	يجمع المدقق المعلومات المتعلقة بوجود معوقات أثناء العمل عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية.					
7	يعمل المدقق على متابعة مستوى جودة المنتجات عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية.					
8	يعمل المدقق على متابعة الأسواق والعملاء الرئيسيين للمنشأة عند تقييم قدرتها على الاستمرارية.					
9	يتابع المدقق مستويات القدرة التنافسية للمنشأة عند تقييمه لقدرتها على الاستمرارية.					
10	يراعي المدقق العوامل البيئية المتمثلة في درجة التزام المنشأة بالتشريعات والقوانين البيئية عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية.					
11	يأخذ المدقق معدلات التضخم بعين الاعتبار عند تقييم المنشأة على الاستمرارية.					
12	يراعي المدقق مدى التزام المنشأة بالاتفاقيات الدولية مثل(الاتفاقية العامة للتجارة والتعريفات-GAAT) عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية.					
13	يأخذ المدقق في الاعتبار العوامل الفنية والتكنولوجيا التطور التكنولوجي بأساليب أو معدات الإنتاج عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية					
14	يراعي المدقق اثر حجم و نوعية المنتجات التي تنتجها المنشأة عند تقييم مقدرتها على الاستمرارية.					
15	يراعي المدقق درجة الاستقرار السياسي عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية					
16	يتابع المدقق الظروف الاقتصادية المحيطة بالاستثمارات عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية					

17	يتابع المدقق التشريعات والقوانين المتعلقة بالضرائب والجمارك عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية					

يقوم المدقق بتقييم القدرة على الاستمرارية في المراحل العمرية من حياة المنشأة						
		الدرجة				
م.	بيان	كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
1	يهتم المدقق بموقف السيولة عند تقييمه لمنشأة في المرحلة العمرية الأولى من حياتها على الاستمرارية.					
2	يزداد اهتمام المدقق بتقييم الاستمرارية في مرحلة النمو عن مرحلة البداية وتزداد مسئوليته تجاه تقييمها.					
3	ينصب اهتمام المدقق على تقييم مركز السيولة في مرحلة النضوج نظرا لزيادة معدلات نمو المنشأة وزيادة حصتها السوقية.					
4	يبذل المدقق جهودا إضافية لتقييم الاستمرارية في مرحلة النمو بشكل أكبر من المراحل السابقة نظرا لتزايد احتمال مقاضاته.					
5	يراعي المدقق الاهتمام بتقييم الاستمرارية والإفصاح عنها في مرحلة النضوج نظرا لتزايد عدد ملاك المنشأة.					
6	يراعي المدقق الاهتمام بالإفصاح الجيد عند تقييمه للمنشاة في مرحلة الانتهاء وذلك لتجنب المساءلة القانونية.					

الأهمية النسبية للمعلومات غير المالية عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية						
		الدرجة				
م.	بيان	كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
1	يأخذ المدقق بمبدأ الأهمية النسبية حول مدى ملاءمة المعلومات غير المالية عند تقييم القدرة على الاستمرارية.					
2	يأخذ المدقق بمبدأ الأهمية النسبية حول مدى الثقة بالمعلومات غير المالية عند تقييم الاستمرارية.					
3	يأخذ المدقق بعين الاعتبار عدم اكتمال عملية ضبط الدفاتر في مرحلة البداية عند تقييم القدرة على الاستمرارية.					
4	يأخذ المدقق بعين الاعتبار ضعف نظام الرقابة الداخلية لمنشأة في مرحلة البداية عند تقييم الاستمرارية.					
5	يزداد اعتماد المدقق على المعلومات غير المالية عند تقييم المنشأة في مرحلة					

	البداية.					
6	يأخذ المدقق بعين الاعتبار زيادة درجة الثقة في المعلومات المالية كلما أصبحت المنشأة في مراحل متقدمة من دورة حياتها.					
7	يقل اعتماد المدقق على المعلومات غير المالية في حالة تقييم قدرة المنشآت الناضجة على الاستمرارية.					
8	يتناقص اهتمام المدقق تدريجيا بالمعلومات غير المالية عندما تصل المنشأة إلى مراحل متقدمة من دورة حياتها.					
9	يزداد اهتمام المدقق بالمعلومات المالية على حساب المعلومات غير المالية كلما تقدمت المنشأة في مراحل دورة حياتها.					
10	تقل الأهمية النسبية للمعلومات غير المالية كلما أصبحت المنشأة في مراحل متقدمة من دورة حياتها.					

نهاية الاستبيان،،،

شاكراً لكم حسن تعاونكم