الجامعــة الإسلاميــة –غزة
عمـادة الدراســات العليــا
كليـــــة التجـــــــارة
قسم المحاسبــة والتمويــل

دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين

" دراسة تحليلية لآراء مدققي الحسابات الخارجيين والمدراء الماليين للشركات المساهمة العامة "

إعــداد

الطالب :عاهــد عيــد سرحـــان

إشـــراف

دكتور : يـــوســـف محمود جربـــوع

قدمت هذه الدراسة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في
المحاسبة والتمويل

(1428هـ - 2007 مـــ)

بسم الله الرحمن الرحيم

الجامعة الإسلامية – غزة
The Islamic University - Gaza
عمادة الدراسات العليا
هاتف داخلي: 1150

ج س غ/35/
Ref. 11/09/2007
Date

نتيجة الحكم على أطروحة ماجستير

بناءً على موافقة عمادة الدراسات العليا بالجامعة الإسلامية بغزة على تشكيل لجنة الحكم على أطروحة الباحث/ **عاهد عيد عبد الرحمن سرحان** لنيل درجة الماجستير في **كلية التجارة**/ قسم **المحاسبة والتمويل** وموضوعها:

"دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين ــ دراسة تحليلية لآراء مدققي الحسابات الخارجيين والمدراء الماليين للشركات المساهمة العامة"

وبعد المناقشة العلنية التي تمت اليوم الثلاثاء **29 شعبان 1428هـ**، الموافق **2007/09/11** في تمام الساعة الثامنة ونصف صباحاً، اجتمعت لجنة الحكم على الأطروحة والمكونة من:

د. يوسف جربوع	**مشرفاً ورئيساً**
د.علي شـــاهيـــن	**مناقشاً داخليـــاً**
د. أكـــرم حمـــاد	**مناقشاً خارجياً**

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

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

والله ولي التوفيق،،،

عميد الدراسات العليا

د. مازن إسماعيل هنية

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

بسم الله الرحمن الرحيم

"وقل ربي زدني علما"

صدق الله العظيم

(سورة طه ،114)

الإهداء

إلى والديَّ الكريمين

هذا غرس يديكما قد أينع.

إلى أختي وإخواني

مدادي في بحثي ودراستي.

إلى زملائي وأصدقائي

الباحث

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين ، أحمده سبحانه وتعالى حمداً كثيراً يوافي نعمه ويكافئ مزيده ، فهو سبحانه الذي يسر لي أمر كتابة هذه الرسالة وأعانني على ذلك ، ثم أتوجه بالشكر الجزيل وبالغ التقدير لأستاذي الفاضل الدكتور : يوسف جربوع على ما أفاض علي من علمه ووقته وجهده ، فكان عونا لي وناصحا أميناً ساهم بحسن توجيهاته ودقة تصويباته في إخراج هذه الدراسة بالصورة التي عليها الآن .

وكذلك أتوجه بعظيم الشكر لأساتذتي الأفاضل الدكتور : علي شاهين والدكتور : أكرم حماد ، لتوجيههم لي أثناء قراءة الدراسة والمناقشة مما كان له الأثر الملموس في تحسينها .

وأتوجه بالشكر إلى الأستاذ الفاضل: يعقوب حجو من وزارة التربية والتعليم العالي لما ساهم معي في تنقيح الدراسة لغويا.

وأتوجه بالشكر لهذا الصرح الشامخ الجامعة الإسلامية قبلة العلماء ومهد الباحثين ممثلة بإدارتها المهنية الحكيمة، وكذلك إلى كلية الدراسات العليا وكلية التجارة ممثلة بعمادتها وهيئتها التدريسية الموقرة، وإلى جميع أساتذتي سواء من الجامعة الإسلامية، أو من خارجها الذين أرشدوني ونصحوني خلال تحكيم استبانه الدراسة.

ولا يفوتني أن أتوجه بالشكر إلى كل من ساهم في إخراج هذه الرسالة إلى حيز الوجود وأخص بالذكر صديقي العزيز الأستاذ : منتصر حجازي على تقديمه لي النصح خلال الدراسة ، وزملائي في المملكة الأردنية الذين ساعدوني في الحصول على بعض الدراسات السابقة من الجامعة الأردنية وجامعة اليرموك، وكذلك الزملاء في وزارة التربية والتعليم العالي الإدارة العامة للشؤون المالية على تحفيزهم إياي أثناء الدراسة، وكذلك إلى الأخوة مدققي الحسابات القانونيين في قطاع غزة، والمدراء الماليين للشركات المساهمة العامة المسجلة في سوق فلسطين المالي باعتبارهم عينة الدراسة لما ساهموا معي في ملئ استبانه الدراسة.

الباحث

فهرس المحتويات

م.	بيان المحتويات	رقم الصفحة
-1	آية قرآنية	أ
-2	الإهداء	ب
-3	كلمة شكر	ت
-4	فهرس المحتويات	ث
-5	فهرس الجداول	ذ
-6	فهرس الملاحق	ز
-7	ملخص الدراسة	س
-8	Abstract	ش
-1	**الفصل الأول: "الإطار العام للدراسة"**	**2**
-1/1	مقدمة الدراسة	3
-2/1	مشكلة الدراسة	4
-3/1	فرضيات الدراسة	5
-4/1	أهمية الدراسة	5
-5/1	أهداف الدراسة	6
-6/1	نطاق الدراسة وحدودها	7
-7/1	منهجية الدراسة	7
-8/1	مجتمع وعينة الدراسة	8
-9/1	الدراسات السابقة	8
-1/9/1	الدراسات العربية	8
-2/9/1	الدراسات الأجنبية	13
-10/1	مصطلحات الدراسة	21

م.	بيان المحتويات	رقم الصفحة
-2	**الفصل الثاني : " واجبات مدقق الحسابات ومسؤولياته"**	23
	تمهيد	24
-1/2	التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات	24
-2/2	مفهوم تدقيق الحسابات	25
-3/2	أهداف تدقيق الحسابات	26
-1/3/2	مقارنة بين أهداف مهنة تدقيق الحسابات القديمة والحديثة	27
-1/1/3/2	الأهداف التاريخية(التقليدية) لمهنة تدقيق الحسابات	27
-2/1/3/2	الأهداف الحديثة لمهنة تدقيق الحسابات	27
-4/2	أهمية تدقيق الحسابات	28
-5/2	واجبات المدقق الخارجي	30
-1/5/2	واجبات تتعلق بطبيعة عمل المدقق ونطاق الفحص الذي يقوم به	30
-2/5/2	بذل العناية المهنية اللازمة	31
-3/5/2	الالتزام بآداب وسلوك المهنة أثناء القيام بعملية التدقيق	31
-4/5/2	فحص نظام الرقابة الداخلية	31
-5/5/2	التحقق من موجودات الشركة وملكيتها لها والتأكد من قانونية الالتزامات المترتبة على الشركة وصحتها	32
-6/5/2	تقديم تقرير للهيئة العمومية للشركة عن نتيجة فحصه	33
-6/2	حقوق مدقق الحسابات	34
-7/2	مسؤوليات مدقق الحسابات	35
-8/2	أنواع مسؤولية مدقق الحسابات	36
-1/8/2	المسؤولية التأديبية	36
-2/8/2	المسؤولية المدنية "القانونية ".	37
-1/2/8/2	مسؤولية المدقق تجاه العملاء (المسؤولية العقدية).	38
-2/2/8/2	مسؤولية المدقق تجاه الغير (المسؤولية التقصيرية) .	39
-3/8/2	المسؤولية المهنية	39
-4/8/2	المسؤولية الجزائية (الجنائية)	40
-5/8/2	مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والتلاعب	40
-6/8/2	مسؤولية المدقق عن تقويم قدرة الشركة على الاستمرار	42
-9/2	حدود مسؤولية مدقق الحسابات	46

م.	بيان المحتويات	رقم الصفحة
-3	**الفصل الثالث: " فرض الاستمرارية وأثره المحاسبي"**	47
	تمهيد	48
-1/3	تعريف فرض الاستمرارية	48
-2/3	لمحة نظرية عن معيار التدقيق الدولي رقم (570)الخاص بالاستمرارية	50
-3/3	أهمية فرض الاستمرار وأثره المحاسبي	52
-1/3/3	فرض الاستمرارية ومبدأ التكلفة التاريخية	52
-2/3/3	فرض الاستمرارية و مبدأ الدورية	55
-3/3/3	فرض الاستمرارية و مبدأ تحقق الإيراد	56
-4/3/3	فرض الاستمرارية و مبدأ الثبات والتجانس	57
-5/3/3	فرض الاستمرارية و مبدأ الحيطة والحذر	57
-6/3/3	فرض الاستمرارية و أساس الاستحقاق	58
-4/3	الإجراءات التي يجب أن يركز عليها المدقق بخصوص الشك المتعلق بفرض الاستمرارية	60
-5/3	المؤشرات و الإجراءات التي يمكن أن يستخدمها المدقق في تقويم القدرة على الاستمرارية للشركات	62
-6/3	واجبات المدقق بشان تقييم قدرة الوحدة على الاستمرار	67
-7/3	العوامل التي تؤثر على دور المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار	68
-8/3	آثار تقويم قدرة الوحدة على الاستمرار على تقرير المدقق	70
-9/3	الآثار المترتبة على تقرير المدقق فيما يتعلق بالاستمرارية	74
-4	**الفصل الرابع : " الطريقة والإجراءات "**	77
1/4	منهجية الدراسة	78
2/4	مجتمع وعينة الدراسة	79
3/4	خصائص وسمات عينة الدراسة	79
1/3/4	سمات المجتمع الخاص بمدققي الحسابات الخارجيين	79
2/3/4	سمات المجتمع الدراسة الخاص بالمدراء الماليين	82
4/4	صدق الاستبيان	85
1/4/4	صدق الاستبانه	85
2/4/4	صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان	85
5/4	ثبات الاستبانه	90
1/5/4	طريقة التجزئة النصفية	90

م.	بيان المحتويات	رقم الصفحة
2/5/4	طريقة ألفا كرونباخ	91
6/4	المعالجات الإحصائية	91
-5	**الفصل الخامس : نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها**	92
1/5	اختبار التوزيع الطبيعي(اختبار كولمجروف- سمرنوف (1- Sample K-S))	93
2/5	تحليل ومناقشة نتائج اختبار فرضيات الدراسة	93
1/2/5	تحليل فقرات المجال الأول : مدى مسئولية المدقق الخارجي عن عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها.	94
2/2/5	تحليل فقرات المجال الثاني : مدى وجود إرشادات مبكرة بخصوص الاستمرارية من أجل مساعدة المدقق على عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها)	99
3/2/5	تحليل فقرات المجال الثالث : مدى معرفة الإجراءات التي يمكن أن تساعد على عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها.	105
4/2/5	تحليل فقرات المجال الرابع(مدى وجود عوائق أمام عمل المدقق عند تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها)	112
3/5	تحليل ومناقشة فرضيات الدراسة	117
1/3/5	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مسؤولية المدقق الخارجي بخصوص الاستمرارية وبين تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة.	117
2/3/5	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إصدار إرشادات مبكرة بخصوص الاستمرارية من قبل المدقق الخارجي وبين تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة.	117
3/3/5	لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين معرفة الإجراءات التي يجب أن يقوم بها المدقق الخارجي وبين تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة.	118
4/3/5	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود عوائق أمام عمل المدقق الخارجي وبين تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة.	119
5/3/5	يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المدراء الماليين للشركات المساهمة العامة حول دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة يعزى لمتغيرات ، (سنوات الخبرة – التحصيل العلمي – مدة تأسيس الشركة – طبيعة عمل المدقق الخارجي للشركة) عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.	120
1/5/3/5	يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المدراء الماليين للشركات المساهمة العامة حول دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة يعزى لمتغير الخبرة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.	121

م.	بيان المحتويات	رقم الصفحة
2/5/3/5	يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المدراء الماليين للشركات المساهمة العامة حول دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة يعزى لمتغير التخصص عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.	122
3/5/3/5	يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المدراء الماليين للشركات المساهمة العامة حول دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة يعزى لمتغير مدة تأسيس الشركة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.	123
4/5/3/5	يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المدراء الماليين للشركات المساهمة العامة حول دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة يعزى لمتغير ارتباط عمل مكتب الشركة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.	124
6/3/5	يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مدققي الحسابات حول دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة يعزى لمتغيرات (عدد سنوات الخبرة ، الحصول على شهادات مهنية ، طبيعة عملك كمدقق ،المشاركة في دورات تدريبية) مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.	125
1/6/3/5	يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مدققي الحسابات حول دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة يعزى لمتغير الخبرة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.	125
2/6/3/5	يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مدققي الحسابات حول دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة يعزى لمتغير الشهادات المهنية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.	126
3/6/3/5	يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مدققي الحسابات حول دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة يعزى لمتغير طبيعة العمل كمدقق عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.	127
4/6/3/5	يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مدققي الحسابات حول دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة يعزى لمتغير المشاركة في دورات تدريبية توضح معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.	128
6	**الفصل السادس : النتائج والتوصيات**	**129**
1/6	ملخص النتائج	130
2/6	التوصيات	133
	المراجع	135
	الملاحق	140

فهرس الجداول

م.	بيان الجدول	رقم الصفحة
جدول رقم(1)	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي الخاص بالمدققين	79
جدول رقم(2)	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة الخاص بالمدققين	80
جدول رقم(3)	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير العمر الخاص بالمدققين	80
جدول رقم(4)	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير الشهادات المهنية التي تحملها الخاص بالمدققين	81
جدول رقم(5)	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير طبيعة العمل كمدقق الخاص بالمدققين	81
جدول رقم(6)	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير المشاركة في دورات تدريبية توضح معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية الخاص بالمدققين	82
جدول رقم(7)	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي الخاص بالمدراء الماليين	82
جدول رقم(8)	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة الخاص بالمدراء الماليين	83
جدول رقم(9)	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير التخصص الخاص بالمدراء الماليين	83
جدول رقم(10)	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير العمر الخاص بالمدراء الماليين	84
جدول رقم(11)	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير مدة تأسيس الشركة الخاص بالمدراء الماليين	84
جدول رقم(12)	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير عمل مكتب الشركات الخاص بالمدراء الماليين	85
جدول رقم(13)	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول(مدى مسئولية المدقق الخارجي عن عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها) والدرجة الكلية لفقراته	86
جدول رقم(14)	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني(مدى وجود إرشادات مبكرة بخصوص الاستمرارية من أجل مساعدة المدقق على عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها) والدرجة الكلية لفقراته	87
جدول رقم(15)	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث (مدى معرفة الإجراءات التي يمكن أن تساعد على عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها) والدرجة الكلية لفقراته	88
جدول رقم(16)	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع (مدى وجود عوائق أمام عمل المدقق عند تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها) والدرجة الكلية لفقراته	89
جدول رقم(17)	معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)	90
جدول رقم(18)	معاملات الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)	91

م.	بيان الجدول	رقم الصفحة
جدول رقم(19)	اختبار التوزيع الطبيعي(1-Sample Kolmogorov-Smirnov)	93
جدول رقم(20)	تحليل فقرات المجال الأول(مدى مسئولية المدقق الخارجي عن عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها)	97
جدول رقم(21)	تحليل فقرات المجال الثاني(مدى وجود إرشادات مبكرة بخصوص الاستمرارية من أجل مساعدة المدقق على عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها)	103
جدول رقم(22)	تحليل فقرات المجال الثالث(مدى معرفة الإجراءات التي يمكن أن تساعد على عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها)	110
جدول رقم(23)	تحليل فقرات المجال الرابع(مدى وجود عوائق أمام عمل المدقق عند تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها)	115
جدول رقم(24)	معاملات ارتباط بيرسون بين تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة وكل من المجالات الأخرى	120
جدول رقم(25)	تحليل التباين الأحادي لقياس الفروق حسب متغير الخبرة	121
جدول رقم(26)	تحليل التباين الأحادي لقياس الفروق حسب متغير التخصص	122
جدول رقم(27)	تحليل التباين الأحادي لقياس الفروق حسب متغير مدة تأسيس الشركة	123
جدول رقم(28)	تحليل التباين الأحادي لقياس الفروق حسب متغير ارتباط عمل مكتب الشركة	124
جدول رقم(29)	تحليل التباين الأحادي لقياس الفروق حسب متغير الخبرة	125
جدول رقم(30)	تحليل التباين الأحادي لقياس الفروق حسب متغير الشهادات المهنية	126
جدول رقم(31)	تحليل التباين الأحادي لقياس الفروق حسب متغير طبيعة العمل كمدقق	127
جدول رقم (32)	اختبار t لقياس الفروق في مجالات قياس الرضا الوظيفي تبعا لمتغير المشاركة في دورات تدريبية توضح معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية	128

فهرس الملاحق

رقم الملحق	بيان الملحق	رقم الصفحة
ملحق رقم (1)	استبانه رقم (1) موجه لمدققي الحسابات الخارجيين	141
ملحق رقم (2)	استبانه رقم (2) موجهه للمدراء الماليين في الشركات المساهمة العامة المسجلة في سوق فلسطين للأوراق المالية	147
ملحق رقم (3)	رسالة موجهه من عمادة كلية الدراسات العليا – الجامعة الإسلامية للجهات المعنية باستلام الاستبانه لتسهيل مهمة الباحث	153
ملحق رقم (4)	رسالة موجهه من الباحث إلى المدراء الماليين للشركات المساهمة العامة المسجلة في سوق فلسطين المالي " الضفة الغربية " بخصوص تذكيرهم بتعبئة الاستبانه بعد إرسالها لهم بالمرة الأولى عبر الفاكس وأحس الباحث بالتأخير من قبلهم	155
ملحق رقم (5)	كشف بأسماء المحكمين للاستبانه.	157
ملحق رقم (6)	كشف بأسماء المدققين القانونيين المسجلين في جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية.	158
ملحق رقم (7)	كشف بالشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين المالي حتى 2007/7	162

ملخص الدراسة :

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

ومن أهم نتائج الدراسة ما يلي : -

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

قدم الباحث مجموعة من التوصيات أهمها : -

- ضرورة معرفة وتحديد جميع الإجراءات الإضافية التي يجب أن ينفذها المدقق الخارجي عندما تثار لديه شكوك حول الاستمرار .
- ضرورة بذل مدققي الحسابات العناية المهنية الكافية من اجل إعطاء التقرير المناسب عند وجود شك حول قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها ، وكذلك دراسة الحلول الموضوعة من قبل إدارة الشركة لإزالة هذا الشك .

Abstract

This study aims at identifying the role of the external auditor to evaluate the ability of General Corporation to work as a going concern during the future period ,To achieve these objectives, two questionnaires were developed , depending on theoretical and previous studies, consisted of (10) parts, distributed to external auditors and financial managers at the general corporations, the questionnaires were (101), and the replied questionnaires were (87), which represent (87%),The researcher used the statistical program package in social sciences (SPSS) for analyzing information , the researcher used many of tests.

The most important results as shown below: -

- The study identifies that external auditors can define the suspicious signs concerning the going concern either it was financial signs or not financial.
- The external auditor's point of view shows that the profit ional auditing societies are unable to develop the procedures in order to help the auditor in evaluating the going concern.

The researcher introduce many recommendations , the most important from it : -

- The necessity of defining the additional procedures that must be executed by the external auditor, when he has a suspicious about the going concern.
- The necessity of practicing the due professional care by the external auditor to issue a suitable opinion on his report when there is a suspicious about the ability of the company to work as a going concern , Also to study the solutions mode by the management to remove this suspicious .

الفصل الأول
الإطار العام للدراسة

1/1 – مقدمة الدراسة :

تعارف عند تأسيس الشركات وخصوصا الشركات المساهمة العامة أنها مستمرة في عملها إلى مالا نهاية أو على الأقل أنها مستمرة في عملها لفترة غير محددة مسبقا ، ويعتبر العديد من منظري المحاسبة ان فرض استمرارية المشروع حجر الزاوية في بناء نظرية المحاسبة ، فهو يعتبر برأيهم من الأعراف المحاسبية التقليدية الجوهرية (مجلة الجامعة الاسلامية،2005،ص440) ، وهذا ينعكس على عمل المحاسبين والمدققين وما يقومون به من أعمال ، لذلك نجد أن المحاسبين يفترضون دائما أن الوحدة الاقتصادية أنشئت لتمارس أعمالها بصفه مستمرة دون أن يكون لذلك أجل محدد ،وهذا الفرض له أهمية كبيرة على الفكر المحاسبي ، إذ يؤثر كثيرا على الأسس والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، مثل : أساس الاستحقاق، ومبادئ الثبات والتكلفة التاريخية والقياس وغيرها .

هذا لا يعني أن الشركة مستمرة في أعمالها إلى أبد الآبدين وإنما يعني ذلك أنها ستستمر حتى تنفيذ كافة أهدافها التي أنشئت من أجلها ، وقد لا تستمر الشركة كثيرا بعد إنشائها حيث أن كثيرا من المنشآت فشلت وفقدت قدرتها على الاستمرار في فترات متفاوتة من تاريخ تأسيسها ، وهنا يأتي دور مدقق الحسابات الخارجي الذي يعتبر مؤتمناً من قبل الأطراف المعنية بمستقبل الشركة ، فهو عندما يقوم بفحص القوائم المالية فحصاً انتقادياً منظماً ، فإنه يبني عمله على أساس وجود فرض الاستمرار (ضيف،1984،ص29).

إن الواجبات والمسؤوليات المناطة بالمدقق الخارجي كبيرةً ، 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 وصفاته ومؤهلاته ،حتى يستطيع العمل بدقه وإتقان (ذنيبات ،1991،ص3) .

لقد تزايد الاهتمام بمهنة تدقيق الحسابات على المستوى العالمي بشكل كبير وذلك نتيجة لمهام عمل المدقق الخارجي والمتمثلة في النظرة الانتقادية للمعلومات والبيانات المقدمة إليه ، وذلك لزيادة قدراتها على مقابلة احتياجات مستخدمي هذه المعلومات ، وإن زيادة الاهتمام بحصيلة ما يقدمه المدقق الخارجي هو رأيه الفني المحايد نتيجة لما يواجهه مستخدمو البيانات المحاسبية من صعوبة في تقويم جودة المعلومات المقدمة إليهم ، وتحديد مدى درجة الاعتماد عليها نتيجة لكثير من العوامل ،منها : تضارب المصالح بين المعلومات ومستخدميها،والأهمية النسبية للمفردات محل الدراسة ، والفصل بين مستخدمي البيانات ومن يقوم بإعدادها (الصبان،1984،ص19).

"وقد ازداد اهتمام الباحثين والدارسين والجمعيات المهنية لتطوير دور المدقق وزيادة مسؤولياته ليكون قادرا على تقويم مدى قدرة الشركة على الاستمرار في إعمالها"(روبيرز ريكـاردو ،1995) ، وقـد قامت العديد من هذه الدراسات في الأردن واليمن ودراسات أجنبية سوف نبينها لاحقـا ، وكـذلك قدمت عدة أوراق عمل وعدة دراسات عن هذا الموضوع في فلسطين ولكن بصورة غير موسعه ، ولذلك جاءت هذه الدراسة لتبحث وتساهم في معرفة ما قد يقع على عاتق المدقق من مسؤولية فـي تقويم قدرة الشركة المساهمة العامة على الاستمرار ومدى قدرته للقيام بهذه المهمة .

2/1 – مشكلة الدراسة :

تتجه مهنة تدقيق الحسابات الآن إلى زيادة مسؤوليات مدقق الحسابات في التحقق من مدى قدرة الشركات المساهمة العامة للقيام بأعمالها الاعتيادية في المستقبل والسؤال الرئيس للمشكلة يتمثل في :

(ما هو دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لـدى الشـركات المساهمة العامة في فلسطين ؟)

ومن هذا السؤال الرئيس للمشكلة تتفرع الأسئلة التالية :

1- ما مدى مسؤولية المدقق الخارجي عن عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة علـى الاستمرار في أعمالها الاعتيادية في المستقبل ؟

2- ما مدى الإرشادات التحذيرية المبكرة التي يجب أن يوفرها المدقق بخصوص الاستمرارية لإدارة الشركات المساهمة والتي يترتب عليه وجود مخاطر فشل تلك الشركات في المستقبل؟

3- ما مدى الإجراءات التي يمكن أن تساعد المدقق الخارجي في القيام بعمليـة تقـويم قـدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية في المستقبل ؟

4- ما مدى العوائق التي تعيق عمل المدقق الخارجي في حال تقويم قدرة الشركات المسـاهمة العامة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية في المستقبل ؟

3/1 – فرضيات الدراسة :

اعتمد الباحث في إجابته على مشكلة الدراسة وأهدافها بالفرضيات التالية :

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مسؤولية المدقق الخارجي بخصوص الاستمرارية وبين تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة.

الفرضية الثانية : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إصدار إرشادات مبكرة بخصوص الاستمرارية من قبل المدقق الخارجي وبين تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة.

الفرضية الثالثة : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين معرفة الإجراءات التي يجب أن يقوم بها المدقق الخارجي وبين تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة.

الفرضية الرابعة : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود عوائق أمام عمل المدقق الخارجي وبين تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة.

الفرضية الخامسة : يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المدراء الماليين للشركات المساهمة العامة حول دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة يعزى لمتغيرات،(سنوات الخبرة – فترة تأسيس الشركة – طبيعة عمل مدقق الحسابات الخارجي للشركة – المؤهل العلمي)

الفرضية السادسة : يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مدققي الحسابات حول دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة يعزى لمتغيرات ، (سنوات الخبرة – طبيعة عمل المدقق – الشهادات المهنية التي يحملها – حضوره ورشات ودورات عن معيار الاستمرارية رقم (570)) .

4/1 – أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في الدور الذي يلعبه مدقق الحسابات الخارجي في التخفيف من حدة مشاكل فشل الشركات ، وذلك من خلال تقويمه لقدرة الشركات المساهمة على الاستمرار قبل أن تتعرض للفشل أو الإفلاس ، ومن اجل اتخاذ القرارات التصحيحية التي تؤدي إلى تجنب هذه الشركات عملية الفشل وتساعدها في الاستمرار في أداء أعمالها ، وكذلك تكمن أهمية الدراسة في معرفة مسئولية مدقق الحسابات الخارجي عن عملية التقويم ، وتحديد الإجراءات المساعدة في ذلك

، ومعرفة المعوقات التي يتعرض لها خلال عملية التقويم ،كل ذلك سيؤدي إلـــى تقـــديم نصـــائح وإرشادات مبكرة من قبل المدقق عن قدرة الشركة على الاستمرارية وتجنبها للفشل والإفلاس .

وكذلك تنبع أهمية هذه الدراسة من أهمية فرض الاستمرار ، الذي يؤثر علـــى الفكـــر المحاسبي ،وعلى الأسس والمبادئ المحاسبية ، حيث يقوم المحاسبون بأعمالهم علـــى أســـاس فرض الاستمرار الذي يؤثر على كثير من الأسس والمبادئ المحاسبية مثـــل ، مبـــدأ التكلفـــة التاريخية ،و مبدأ الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية ،و أساس الاستحقاق ، ومبـــدأ الحيطـــة والحذر ،و مبدأ الدورية " السنوية " المحاسبية ،و مبدأ تحقق الإيراد (الصادق ، 1982 ، ص5) .

ان كثيرا من المبادئ المحاسبية المعترف بها والمقبولة عموما تجد مبررها الأساسي في فرض استمرارية المشروع (مجلة الجامعة الإسلامية ،ص440، 2005)

5/1 – أهداف الدراسة:

هدفت الدراسة إلى :

1- معرفة مسؤوليات المدقق الخارجي تجاه هذا عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامـــة في فلسطين على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية .

2- معرفة العوامل التي تؤثر على هذا الدور .

3- تحسين مستوى وجودة تقرير المدقق الخارجي عن البيانات المالية المنشورة للشركات .

4- معرفة إجراءات التدقيق المتبعة من قبل مدققي الحسابات الخارجيين في فلسطين والتـــي تمكنهم من تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في عملها .

5- تحديد المعوقات التي يواجهها مدقق الحسابات الخارجي أثناء عملية التدقيق وخصوصـــا فيما يتعلق بعملية تقويم قدرة الشركة على الاستمرار.

6- تحديد وإبراز المؤشرات التي تساعد مدقق الحسابات الخارجي في عملية التقويم .

6/1 – نطاق الدراسة وحدودها :

1. اقتصرت الدراسة على عينة المدققين فقط في قطاع غزة وذلك لعدم إمكانية الوصول إلى الضفة الغربية أو بالأحرى لا يوجد جهات قامت بحصر المدققين القانونيين في الضفة على حد علم الباحث .

2. أما بخصوص عينة المدراء الماليين للشركات المساهمة العامة فقد شملت جميع الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين المالي وعددها 36 شركة ، وتم إرسال الاستبيانات لهم عن طريق الفاكس أو شخصيا لمن مقرها في قطاع غزة .

3. أعتمد الباحث خلال مراحل البحث على المجلات والدوريات والنشرات والرسائل المنشورة والأبحاث المحكمة بصورة أوسع من الكتب الموجودة في المكتبات الفلسطينية وذلك نظرا للظروف الاقتصادية والسياسية السيئة التي يعيش فيها قطاع غزه ، ولإغلاق المعابر لم نتمكن من الخروج إلى الدول المجاورة للحصول على بعض الكتب الحديثة ذات الصلة بالموضوع.

7/1 – منهجية الدراسة :

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة لكونه أكثر المناهج مناسباً للظواهر الاجتماعية، و تم تجميع البيانات الثانوية ذات الصلة بالإطار النظري للدراسة من خلال المراجع والنشرات العلمية والدوريات المنشورة ، وتجميع البيانات الرئيسية ذات الصلة بالدراسة من خلال تصميم استبانتين تتكون من :

- الاستبانة الأولى : موجهة إلى المدققين الخارجيين مكونة من ثلاثة أجزاء ، الجزء الأول مقدمة عن الدراسة والتعريف بالباحث وأغراض البحث والجزء الثاني عبارة عن بعض الأسئلة عن المعلومات الشخصية للمبحوثين وذات علاقة بالموضوع ، والجزء الثالث مكون من أربعة محاور وكل محور مكون من مجموعة من الأسئلة التي توضح العلاقة بين المتغيرات في الفرضيات المصاغة من وجهة نظر المدقق.
- الاستبانة الثانية : **موجهة للمدراء الماليين في الشركات المساهمة العامة وكانت مصاغه مثل الأولى ووضحت وجهة نظر مدراء الشركات المساهمة العامة من الموضوع محل الدراسة.**

و تم اختيار هاتين الفئتين لأنهما في رأي الباحث الأكثر اتصالاً بموضوع وعملية تقويم القدرة على استمرارية الشركات المساهمة العامة في أعمالها الاعتيادية ،وتم تصميم الاستبانة وتوزيعها على مجتمع الدارسة، ومن ثم تجميعها وتفريغها باستخدام البرنامج الإحصائي **(spss)** Statistical Package for Social Science،حيث استخدم العديد من الأساليب والاختبارات الإحصائية المناسبة لتحليل البيانات ، وبتحديد العديد من النتائج للدراسة ووضع توصيات بناءاً على هذه النتائج.

8/1 – مجتمع وعينة الدراسة :

استخدم أسلوب الحصر الشامل وذلك لقلة عدد مدققي الحسابات الخارجيين وكذلك قلة الشركات المساهمة العامة في فلسطين وكان مجتمع وعينة الدراسة كالتالي :

- أولا : بخصوص مدققي الحسابات القانونيين يتكون من مراجعي الحسابات القانونيين العاملين في قطاع غزة وعددهم 65 مراجعاً والمسجلين في جدول المراجعين حسب دليل مراجعي الحسابات القانونين الفلسطيني الصادر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية عام "2003" (ملحق رقم 6)، **(دليل المحاسب والمراجع الفلسطيني ،2003) .**

ثانيا : بخصوص المدراء الماليين للشركات المساهمة العامة حيث اشتمل علي جميع الشركات المساهمة العامة في فلسطين المسجلة في سوق فلسطين للأوراق المالية حتى 2007/7 والبالغ عددها 36 شركة مساهمة "ملحق رقم7" **(http://www.p-s-e.com/PSEWEB/Forms/ar/Default.aspx)**

9/1 – الدراسات السابقة:

إن مسؤولية المدقق عن تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار موضوع نقاش وجدل وبحوث كثيرة ، ولكن معظم هذه الدراسات كانت تركز على الوسائل والإجراءات التي يمكن أن يستخدمها المدقق الخارجي في تقويم قدرة الشركات على الاستمرار ، مع التعرض للموضوع قيد البحث في دراستين أو ثلاثة من هذه الدراسات ، ومن بين هذه الدراسات دراسات عربية ودراسات أجنبية .

1/9/1 – الدراسات العربية :

1– دراسة (عبد الله ، 1982) بعنوان : "دور المدقق الخارجي في أوقات الأزمات والشركات المتعثرة ".

بينت الدراسة أن دور المدقق لا يختلف سواء كانت شركات متعثرة أو غير متعثرة ،لأن أي شخص مهني مطلوب منه أن يقوم بدوره بغض النظر عن حالة الشركة ، وبالرغم من ذلك فإن تطور أهداف التدقيق وتطور أهداف المشروعات بحيث أصبح من أهدافها العمل على رفاهية المجتمع الذي يعمل فيه المشروع وتضع مسؤولية كبرى على عاتق المدقق الخارجي لاسيما في أوقات الأزمات وفي حالة الشركات المتعثرة حيث أن دوره أصبح كبيراً ويعتبر ركيزة أساسية لحسن سير المشروعات التي يقوم بتدقيقها بشكل خاص وللاقتصاد بشكل عام وأن المدققين ليسوا متنبئين أو قارئي مستقبل وإنما مؤرخون ولا يجوز أن يسمح المدقق لاسمه أن يرتبط بغير الرسالة الموجهة لإدارة المشروع لأي توقعات للأرباح المستقبلية أو حول استمرارية هذا المشروع أو عدم الاستمرارية **(مجلة البنوك الأردنية ، 1982 ، ص 13) .**

2. **دراسة (الصادق ،1982) بعنوان : ،"مؤشرات الأداء التي تساعد مراقب الحسابات في الحكم والتنبؤ بمدى استمرارية الوحدة الاقتصادية ".**

بينت الدراسة أن ظاهرة الإفلاس التجاري لها علاقة مباشرة بعملية مراجعة وفحص عناصر القوائم المالية ، حيث يقوم مراقب الحسابات بتطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها ، وذلك بافتراض أن الوحدة الاقتصادية قادرة على الاستمرار في السنة أو السنوات القادمة ، ولكنه بين أن المدقق يستطيع إذا ظهر له أن الوحدة الاقتصادية غير قادرة على الاستمرار أن يذكر في تقريره فقرة تفيد ذلك مثل " .. وإذا لم يدعم المركز التمويلي للشركة فإنها ستقابل صعوبات مالية . " وقد يذكر فقرة أكثر إيضاحاً إذا كانت حالة الشركة خطيرة ، ولكن "الصادق" لم يبين أن ذلك ملزم للمدقق (**الصادق ، 1982، ص5**).

3. **دراسة(مطر، 1987) بعنوان: "دور مراقب الحسابات في الإنذار المبكر بحوادث إفلاس الشركات المساهمة العامة ".**

بينت الدراسة أن مراقب الحسابات يتحمل قسطاً من مسؤولية الإنذار المبكر بحوادث إفلاس الشركات المساهمة العامة وبالتالي تنبيه حملة الأسهم وسائر مستخدمي البيانات المالية الصادرة عن هذه الشركات إلى مخاطر هذا الإفلاس قبل حدوثه ، ولكي يخلي المراقب مسؤوليته تجاه هذه المسألة يجب عليه أن يوسع النطاق التقليدي لمراجعته لتشمل أيضاً ، إجراء الاختبارات اللازمة لتقويم الحالة المالية للشركة مع قدرتها على النمو والاستمرار وإذا ما تكونت لديه أي شكوك حول مستقبل الشركة وصحة فرض استمراريتها عليه حينئذ أن يعلن عنها بصراحة ووضوح ، وذلك في فقرة الرأي التي يتضمنها تقريره ،مع مراعاة الكشف أيضاً عن العوامل والأسباب التي بنى عليها شكوكه وكذلك ما يترتب عليها من آثار في البيانات المالية الصادرة عن الشركة ، ولأن حوادث إفلاس الشركات المساهمة ترتبط في معظمها بممارسات ومخالفات إدارية ، لذا يجب أن تمتد مهام مراقب الحسابات لتشمل أيضاً تقويم الضوابط الإدارية ، مع تصميم الاختبارات والإجراءات المناسبة للكشف عن حالات الغش والأخطاء المادية (**مجلة البنوك في الأردن ، 1987، ص 32**).

4. دراسة (مطر،1990) بعنوان :-" نطاق مسؤولية مراقب الحسابات عن تقييم استمرارية المنشاة".

بينت الدراسة أنه على مراقب الحسابات أن يميز بين مفهوم المركز المالي للمنشأة من جهة وحالتها المالية من جهة أخرى ، فالمركز المالي يمثل مجرد لمحة أو صورة خاطفة لأصولها أو مواردها الاقتصادية مقارنة بما على تلك الأصول من التزامات أو مطالبات وذلك

في لحظة زمنية معينة ، أما الحالة المالية للمنشأة فمفهومها أوسع وأكثر شمولاً إذ تمثل المركز المالي للمنشأة ولكن بعد الأخذ بعين الاعتبار جميع الأحداث اللاحقة المتوقع حدوثها في المنشأة خلال المستقبل المنظور ، والتي قد تؤدي إلى تغييرات محتملة في قيم كل من الأصول والخصوم وكذلك التدفقات النقدية وذلك في ضوء الظروف المحيطة بنشاط المنشأة ، وكذلك كفاءة الإدارة التي تسير شؤونها ، وبهذا يصبح مصطلح الحالة المالية للمنشأة ليس أكثر شمولاً من مركزها المالي فحسب وإنما أكثر ديناميكية أيضاً ، لأنه سيأخذ في الاعتبار آثار الأحداث المستقبلية على الوضع المالي للمنشأة ومن ثم تأثير هذه الأحداث على فرض واحتمالات نموها و استمراريتها (**مجلة المحاسب القانوني العربي عدد 48 ، 1996 ، ص30**).

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

بينت الدراسة أن دور المدقق في تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار وقد كان مجتمع الدراسة للباحث عبارة عن مدققي الحسابات الخارجيين ومدراء الشركات المساهمة العامة المسجلة في سوق عمان المالي ،ومن نتائج الدراسة أن المدقق الخارجي لديه القدرة على تقييم مدى استمرارية الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية ، وأن معظم المدققين لهم القدرة على تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرارية بناءاً على المؤهلات والإمكانية والخبرات والدرجة العلمية التي يملكها المدقق ، وأن كلا المدققين والمدراء يؤيدون أن يكون لدى المدقق الخارجي دور في عملية التقويم وكذلك يكون مسؤلا عن عملية التقويم ضمن نطاق عمله ،وقد أوصى الباحث بتطوير المعايير المهنية للتدقيق والتي تساعد المدقق في عملية التقويم ، وكذلك أوصى بتطوير الأهداف لمساعدة المدققين في تطوير دورهم في عملية التقويم (ذنيبات ، **1991**).

6. **دراسة (عبد الرحمن، 1995)، بعنوان "تطوير المحتوى الإخباري لتقرير مدقق الحسابات الخارجي مدخل تحسين الإفصاح المحاسبي لشركات قطاع الأعمال المصرية ".**

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة إيجاد المدخل الملائم لتطوير دور مدقق الحسابات في مصر ،والمحتوى الإخباري لتقريره،ومحاولة دراسة الأساليب المختلفة للتنبؤ بمدى قدرة المنشاة على الاستمرار ،واختيار النموذج الملائم للتطبيق على إحدى شركات قطاع الأعمال المصرية .

وأظهرت الدراسة نجاح النموذج المقترح بوقوع الفشل المالي لحوالي (88%) من الشركات التي فشلت بالفعل قبل وقوع الفشل بسنة واحدة ، أما التنبؤ قبل وقوع الفشل بخمس سنوات فقد نجح النموذج في التنبؤ بنسبة (78%)،كما بينت الدراسة أن قدرة المنشأة على

الاستمرار تتأثر بمجموعة من العوامل أهمها طبيعة النشاط ، ودور النمو الاقتصادي ،ومدى اتجاه المبيعات والأرباح ،كذلك توصلت إلى أن على المدقق ضرورة الإفصاح عن احتمالات الفشل للمنشأة إما عن طرق التحفظ في التقرير ، أو إضافة فقره إيضاحية .

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

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

وقد أظهرت الدراسة :

-وجود توجه ضعيف غير واضح للمدققين لإتباع الإجراءات اللازمة للكشف عن الأسباب الخارجية التي قد تؤدي إلى التعثر والفشل .

-وجود توجه إيجابي لدى المدققين للقيام بالإجراءات الواجبة في الحالات التي تثير الشكوك بوجود تعثر، وفشل مالي .

-يقوم المدققين بعمل المراجعات التحليلية ،والمالية اللازمة التي تكشف وجود تعثر ،أو احتمال وجوده.

-لا يقوم المدققين باستخدام نماذج للتوقع بالفشل المالي ،والتعثر في الشركات ، ويعود السبب لعدم الاقتناع بملائمة هذه النماذج للواقع الاقتصادي في الأردن .

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

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى قدرة المدقق الخارجي في اليمن على اكتشاف المؤشرات الباعثة للشك في قدرة الشركة على الاستمرار ، وما يقوم به المدقق الخارجي في اليمن من إجراءات إضافية في حالة وجود شكوك حول قدرة الشركة على الاستمرارية ،والتعرف على مدى الانسجام بين آراء مدققي الحسابات والمدراء الماليين في الشركات المساهمة اليمنية ،فيما يتعلق بدور المدقق الخارجي في تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية ،بالإضافة إلى الوقوف على أهم ما يواجه مدققو الحسابات الخارجيون في اليمن من مشاكل في عملهم ،والتي تحد من فاعلية تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية .

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

9- دراسة (مطر ،2001) ،بعنوان :" طبيعة وأهمية مؤشرات الفشل المالي للشركات "

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

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

1- في تحديد المتغيرات التي تقوم عليها عملية التنبؤ بالفشل المالي للشركة ،يعطي المدققون المؤشرات المالية الأفضلية على حساب المؤشرات غير مالية ،بينما يتولى المحللون الماليون نظرة متوازنة نحو نوعي المتغيرات المالية وغير مالية ،ولو بأفضلية بسيطة للمتغيرات المالية

2- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين نظرة الفئتين نحو النسب المالية المستخدمة في بناء نموذج التنبؤ الخاص بكل منهما ،إذ يعطي المدققون الأفضلية لنسب الربحية ،بينما يعطي المحللون الأفضلية لنسبة السيولة .

10- دراسة :(جربوع - أبو معمر ،2003) ، بعنوان : مدى مسؤولية المراجع الخارجي للتنبؤ باستمرارية المشروع "دراسة تحليلية على مراجعي الحسابات في قطاع غزة " .

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

أ- يجب على المراجع أن يقيم مدى قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها في الفترة القادمة .

ب- في حالة الشك بخصوص الاستمرارية يجب على المدقق التحفظ في تقريره أو الامتناع عن إبداء الرأي حسب حالة عدم التأكد .

ت–من أهم المؤشرات والأدلة على الاستمرارية وجود صعوبات في السيولة و خسائر متتالية.

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

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

ومن نتائج الدراسة :

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

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

3– يقوم مدقق الحسابات في الأردن باتخاذ إجراءات إضافية عندما تثار الشكوك حول استمرارية العملاء .

4– يلتزم مدقق الحسابات في الأردن بمعيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية .

5– يلتزم مدقق الحسابات في الأردن بمعيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية فيما يتعلق بالتقرير .

6– اتفقت آراء كل من مدققي الحسابات ،والمدراء الماليين للشركات المساهمة العامة في الأردن على درجة تطبيق المدقق القانوني ،لمعيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالإستمررارية .

2/9/1 – الدراسات الأجنبية :

1. دراسة (Altman,1968) ، بعنوان : استخدام التحليل التمييزي متعدد المتغيرات لتحليل النسب المالية"

تعتبر دراسة (Altman,) من الدراسات الهامة التي أجراها في مجال التنبؤ بفشل الشركات في عام 1968حيث اعتمدت عليها الكثير من الدراسات ، واستخدم التحليل التمييزي متعدد المتغيرات (multiple Linear discriminate analysis) لتحليل النسب المالية المستخرجة من القوائم المالية للشركات ، وقام Altman بإجراء دراسة على (33) شركة غير

مفلسة و (33) شركة مفلسة خلال الفترة (1946–1965) وكلا الصنفين متساويين في نوع الصناعة وحجم الأصول ،وقام بتحليل (22) نسبة مالية استخرجت من القوائم المالية للشركات وتوصل 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 قادرا على التنبؤ بفشل الشركات قبل حصوله بسنتين بدقه بلغت (83%) ،وقام الباحث باختيار النموذج على عينه 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 .

2– **دراسة (Deakin, 1972) ، بعنوان: " استخدام اختبار التصنيف المزدوج لتحليل النسب المالية ".**

قام الباحث بإعادة دراسة نموذج Beaver حيث استخدم اختبار التصنيف المزدوج في تحليل (14) نسبة مالية، وهي نفس النسب المالية التي استخدمها Beaver. كما أعاد Deakin تطبيق الدراسة التي قام بها Altman باستخدام التحليل التمييزي للوصول إلى أفضل مجموعة من النسب المالية التي يمكنها التنبؤ من خلالها بفشل الشركات قبل حدوث الفشل بخمس سنوات ، وقد طور نماذج مختلفة في كل سنة من السنوات الخمس قبل الفشل وقد تراوحت نسبة الخطأ في التنبؤ (3%) و (4.5%) في السنوات الثلاثة الأولى قبل حدوث الفشل أما في السنتين الرابعة والخامسة قبل الفشل فكانت النسب على التوالي (21%) و (17%) وقد جرى اختبار آخر على النموذج على عينه أخرى من الشركات تضمنت (11) شركة فاشلة و (23 شركة ناجحة وكانت نسبة الخطأ في التنبؤ في السنة الأولى (22%) وفي السنة الثانية (6%) وفي السنة الثالثة (12%) وفي السنة الرابعة (23%) وفي السنة الخامسة (15%) ولم يستطع الباحث أن يبرر وجود النسبة الكبيرة من الخطأ وخاصة في السنة الأولى قبل حدوث الفشل .

3. دراسة ،(Altman and McGough,1974))، بعنوان :-" Evaluation of a . as a going concern, company - ".

بينت الدراسة أن الهدف الأساسي للقوائم المالية هو التزود بمعلومات مهمة في اتخاذ القرارات الاقتصادية ، وإذا كانت حالات عدم التأكد التي تحيط بالمعلومات المالية تجعل هذه المعلومات قليلة الفائدة ، فإن على المدقق مسؤولية إثارة انتباه القارئ لمثل هذه الأمور ، وإن من الأمور الأساسية التي تهم المدقق والتي تتعلق بمستقبل الشركة هو مدى قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها ، حيث أن القرارات الاستثمارية المتعلقة بالشركة تكون موضع دراسة في حالة مواجهة الشركة لاحتمالات التصفية و الإفلاس وإعادة التنظيم ، وإن فرض الاستمرار من الفرضيات الأساسية التي بنيت عليها القوائم المالية . وإذا كان هذا الفرض موضع شك فإنه لا يمكن تصنيف التكاليف غير الهالكة كأصول لأن ذلك سيكون بدون فائدة . وقد بنيا نموذجاً لتقويم القدرة على الاستمرار إلا أنه قال إن الرأي الشخصي للمدقق هو المهم في تحديد القدرة على الاستمرار وإن هذا النموذج مساعد للمدقق في ذلك . وخاصة بالنسبة للشركات التي تعاني فعلاً من مشاكل تتعلق بالإفلاس ، وكان نموذجهم للتنبؤ بفشل الشركات ومقارنته مع التقارير المتحفظة التي أصدرها المدققون ، حيث شملت العينة (34) شركة أفلست من العام 1970-1973 . وكانت النتيجة أن النموذج أستطاع التنبؤ بفشل الشركات بدقه بلغت (82%) في السنة الأولى قبل الفشل و(85%) في السنة الثانية قبل الفشل و (46%) في السنة الأولى و (21%)في السنة الثانية في التقارير المتحفظة التي يصدرها المدققون . (**Journal of Accounting ,1974 ,P50**).

4. دراسة ،(Kida ،1980)بعنوان :- "An Investigation into Auditors continuity and related Qualification Judgment"

بينت الدراسة أنه يوجد تعارض جوهري بين مقدرة النماذج الرياضية ومقدرة المدققين . في توقع مشاكل الاستمرارية ، وأثبتت نتائج الدراسة أن نموذج Altman للإفلاس الذي أعلنه عام 1968 تنبأ بالإفلاس بدقة تقارب 82% من مجموع الشركات التي فشلت وكانت في العينة . بينما ذكر المدققون في فقرات الرأي في تقاريرهم أن ما يقارب من 33% من هذه الشركات ستفشل وذلك قبل فشلها بسنة واحدة (**Kida , 1980m p 506**).

5 . دراسة (Munter Paul 1981) بعنوان :- "Going Concern Questions: Readings and Cases in Auditing ACP"

أظهرت الدراسة أن حدد دور ومسؤولية مراقب الحسابات في حالته فحسب للقوائم المالية ، وقال أنه لا يتطلب منه القيام بالفحوصات و جمع الأدلة التي تبحث عن مدى الاستمرارية. ولكنه لا يجوز له أن يتجاهل ما يظهر له من خلال فحصه الذي يقوم به من أمور تتعلق بالاستمرارية .وكنتيجة لذلك فإن على المدقق أن يعرف أن إجراءات التدقيق المطبقة للأهداف الأخرى يمكن أن تزوده بدليل يتعلق باستمرارية الشركة، لذلك فإنه عند تشكيل رأيه في القوائم المالية بشكل عام عليه أن يقيم أي عوامل تظهر عدم القدرة على الاستمرار، وأن يقوم بتقييم خطط الإدارة لحل هذه الإشكالات (**Acp Journal , 1981 ,P193**) .

6. **دراسة (Clark and Weinstein.1983) ، بعنوان: التنبؤ باستمرارية الشركة** ".

بينت هذه الدراسة إمكانية التنبؤ من خلال آراء المراجعين بخصوص مدى قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها عن طريق استخدام المعلومات المتاحة للجمهور، كما أن من نتائج هذه الدراسة على أن أي انخفاض في أسعار الأسهم يمكن أن يساهم في قرارات المراجعين بالتحفظ في تقاريرهم، كما توصلت هذه الدراسة إلى قدرة الأوراق المالية على التنبؤ بإمكانية فشل الشركات قبل فشلها النهائي بعدة سنوات.

7. دراسة (Stephen 1990) بعنوان :- " The Auditor's Going Concern Decision: Review and Implications For Future Research,"

أظهرت الدراسة أن قرار المدقق المتعلق بموضوع الاستمرارية يعتبر مرحلة أو خطوة صعبة في التدقيق، وكان تركيزه على أن ما أوصى به المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين من أنه على المدقق أن يقوم بدور إيجابي حول موضوع تقويم القدرة على الاستمرار، والتأكد من احتمال وجود شكوك جوهرية حول مستقبل الشركة لفترة معقولة لا تتجاوز سنة من تاريخ نشر القوائم المالية المدققة ، ثم بين أن تقرير المدقق حول ذلك قد يؤدي إلى إحداث توقعات خاصة عند المستثمرين ، وأن انخفاض أسعار الأسهم يرتبط بمدى وجود تحفظات حول أمور غير مؤكدة في تقارير المدققين ، ثم بين أنه يوجد ثلاثة نماذج لاستخدامها في تقويم الاستمرارية وهي النماذج الإحصائية ودراسة السلوك وأنظمة الخبراء. (**Journal of Accounting , 1990 ,P39**).

8. **دراسة (Koh,H.C.and Killough, L.N., 1990)، بعنوان:**" قدرة النماذج الإحصائية على التنبؤ بفشل الشركات ومقارنتها بآراء المراجعين الخارجيين عن قدرة الشركة للاستمرار في أعمالها"، ومن نتائج هذه الدراسة أن النماذج الإحصائية أكثر دقه من المراجعين في التنبؤ بفشل الشركات.

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

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

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

10. **دراسة (Matsumura et al.,1996) ،بعنوان : " Structure Auditor Behavior and Going concern decisions "**

هدفت الدراسة إلى تحليل نموذج نظري والذي يمكن العميل من تجنب ممكن لرأي المدقق حول الاستمرارية ،والتنبؤ الحقيقي في تغيير المدققين ،فالمدقق الأصلي لديه رغبه أقل في إصدار رأي حول الاستمرارية ،وثقه أكبر تهدد فقدان العميل .

وأظهرت نتائج الدراسة أن العميل لن يغير المدقق الأصلي عند وجود تماثل بين المدقق الأصلي والمدقق البديل ،وفي حالة عدم التجانس بينهم يكون شرط رئيسي للتغيير ،كما بينت الدراسة أن المدقق لديه رغبه قليلة في اتخاذ القرار حول الاستمرارية ،لأنه سوف يواجه قرار عزله ،لذلك فإن المدقق تزداد الرغبة لديه في اتخاذ قرار حول الاستمرارية مع زيادة ورغبة صاحب المشروع في اتخاذ قرار عزله .

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

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

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

12. دراسة (Stephen and Donald ,1999) ،بعنوان :" does Performing Other Audit Tasks Affect Going – Concern Judgment"

هدفت الدراسة إلى اختبار ما إذا كان أداء مهام التدقيق الأخرى من قبل المدقق الرئيس شخصيا ستؤدي إلى وجود تحيز في أحكام الاستمرارية .

وأظهرت نتائج الدراسة أن مهام التدقيق المنجزة شخصيا من قبل المدقق الرئيس قد تؤدي إلى إحداث تحيز في حكمه على الاستمرارية ،وعند قيام المدقق الرئيس بأداء مهام التدقيق الأخرى بنفسه فأنه سيؤثر بشكل إيجابي على قدرة الشركة على الاستمرارية ،وتجعل أحكام الاستمرارية فيما بعد تكون أكثر إيجابية .

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

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

توصلت الدراسة إلى أن عوامل التخفيف المالي سيطرت أكثر من عوامل التخفيف غير المالي ،وأن تصنيف المعلومات إلى مالية ،وغير مالية مهم جدا لفهم الاختلاف في الحصول

على المعلومات من قبل المدققين ،كما توصلت أيضا إلى أن المدققين الذين يعملون بشكل دقيق يميلون لاستخدام إستراتيجيات مرنه في الحصول على المعلومات المالية ، وأن الأداء الدقيق في تقييم الاستمرارية مرتبط بالحصول على معلومات أكثر من السيولة ،ومعلومات غير مالية مبكرا .

14. دراسة ((John Stephen Grice and Rebert W . Ingram, 2001 ، بعنوان: "فحص تعميم نموذج ألتمان للتنبؤ بالإفلاس"

بينت هذه الدراسة أنه في عام 1968 قد طور ألتمان نموذج للتنبؤ بالإفلاس مكون من عينة تحتوي (33)مؤسسة صناعية مفلسة ، و (33) مؤسسة صناعية غير مفلسة من عام 1946–1956 . ومع أن نموذج التحليل التمييزي لالتمان يظهر دقة عالية باستخدام كل من التقدير والعرض لعينات (45%، 84%) وبالرغم من ذلك فإن النموذج الأصلي قد تم استخدامه في بحث حديث لتقييم الشركات من صناعات مختلفة وفترات مختلفة . كما تم الاستمرار في استخدامه في مختلف الأعمال للتنبؤ بالإفلاس والضغوط المالية الأخرى . ومن نتائج هذه الدراسة أن هذا النموذج قد استخدم كأداة في القرارات الإدارية وكأداة للتحليل بواسطة مراجعي الحسابات القانونيين لمعرفة مدى قدرة العميل المراجعة على الاستمرار بأعماله الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة .

15. دراسة (Behn et. Al. ,2001)،بعنوان : " Further Evidence on the Auditor s Going –concern Report :The Influence Of Management plans "

هدفت إلى دراسة ما إذا كان تقرير المدقق حول الاستمرارية مرتبطا مع خطط الإدارة ،كما جاء في قائمة معايير التدقيق رقم (59) ،حيث تم اخذ المعلومات من خطط الإدارة من خلال مناقشة وتحليل الإدارة للتقرير السنوي .

وأظهرت نتائج الدراسة أن قرارات المدققين في التقرير حول الاستمرارية مرتبطة ارتباطا وثيقا بالمعلومات المخففة المتاحة بشكل عام وتتعلق ببعض خطط الإدارة ،وخصوصا التي تصدر لحقوق الملكية ،واقتراض أموال إضافية ،كما أن خطط الإدارة لها الأثر الكبير في عدم إصدار رأي غير متحفظ ،بمعنى آخر أن المدقق بتأثر كثيرا بخطط الإدارة الموضوع ويقتنع بها بسرعة.

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

هدفت الدراسة إلى فحص الضغوط السياسية والاجتماعية التي تحيط قرارات المدققين فيما إذا كانوا سيصدرون رأيا متحفظا حول استمرارية الشركة أم لا ،كما هدفت إلى مقارنة

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

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

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

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

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

18. دراسة (Nirosh Kuruppu,"et.al.",2003) ، بعنوان : تأثير نموذج التصفية والإفلاس للتنبؤ باستمرارية المشروع " .

بينت الدراسة أن النماذج الإحصائية للتنبؤ بالإفلاس قد جعلت المدققين لا يحكمون على استمرارية المشروع بطريقة متجانسة وبثبات للتمييز بين الشركات المفلسة وغير المفلسة ، كما أو ضحت تلك الدراسة عن طريق طرح أسئلة حول ما إذا كان إفلاس الشركات المساهمة هو

التقدير البديل للاستمرارية قبل الدخول في عملية الإفلاس ، ومن نتائج الدراسة أن فاعلية نماذج التصفية في الشركات المساهمة العامة يعتبر علامة إرشادية للتنبؤ بإفلاس الشركة ، كما أن هذه النتائج أيضا تقترح أن نموذج التنبؤ الإفلاس يجب أن تكون ملائمة لتقدير فرض الاستمرارية في الأقطار والبلدان التي يوجد بها قانون عدم الوفاء في ميعاد الاستحقاق حسب توجهات الدائنين ، مثل: بريطانيا ، ألمانيا ، استراليا ، نيوزيلندا .+

إن ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة هو التالي:

1- معظم الدراسات الأجنبية ركزت على بناء نماذج للتنبؤ بالفشل وأوضحت أن هذه النماذج يمكنها أن تساعد المدقق في توقيت فشل الشركة وقدرته على تقويم قدرة الشركة على الاستمرار.

2- في حدود علم الباحث معظم الدراسات العربية أجريت قبل إصدار معيار التدقيق الدولي الخاص بالاستمرارية ما عدا دراسة (شويات،2004) ، ودراسة (جربوع ،2003) ،وعليه فإن الدراسة الحالية التي يقدمها الباحث تأخذ بعين الاعتبار معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية وما يتضمنه من إرشادات وإجراءات وواجبات ومسؤوليات على المدقق بخصوص الموضوع .

3-في حدود علم الباحث أن هذه الدراسة تعتبر الأولى من نوعها التي تتطرق للموضوع بصورة مستقلة في فلسطين (قطاع غزة) والتي تدرس آراء مدققي الحسابات الخارجيين والمدراء الماليين معا بخصوص الموضوع .

10/1 مصطلحات الدراسة:

❖ **الاستمرارية:**

- تعني أنه عند تخطيط وإنجاز إجراءات المراجعة ، وعند تقييم نتائجها على المراجع مراعاة ملاءمة فرض الاستمرارية والذي على أساسه تمت تهيئة البيانات المالية(**جربوع ،2003،ص283**).

❖ **المدقق المزاول:**

- المدقق المزاول هو المدقق الحاصل على رخصة مزاولة مهنة تدقيق حسابات والمتفرغ للعمل بها سواء لحسابه الخاص أو لحساب الغير(**قوانين فلسطين ، 2006 – ص2**) .

❖ **المدقق الخارجي :**

- هو الشخص أو مجموعة الأشخاص الذين يقومون بمهنة التدقيق شريطة أن تتوفر لديهم جميع ما تطلبه قواعد التدقيق المتعارف عليها والمتعلقة بشخصية المدقق (القواعد العامة للتدقيق) وهي التدريب والكفاءة المهنية والاستقلال و بذل العناية المهنية الكافية (**دليل المحاسب، 2003 ص 11**).

❖ **مهنة مراجعة الحسابات:**

- عرفتها جمعية المحاسبين الأمريكية على أنها عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن وتقويمها بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل ذلك إلى الأطراف المعنية. . **(جمعه و آخرون، 2001، ص9)** .

❖ **الكفاءة المهنية:**

- هي مدى تمتع المراجع الخارجي بالمهارات اللازمة التي تمكنه من ممارسة درجة العناية الواجبة في أدائه لعمله**(جربوع ،2003)**.

❖ **تخطيط عملية المراجعة:**

- ضرورة تنفيذ عملية المراجعة وفقا لخطه ملائمة، ووفقا للتخصيص السليم للوظائف الفنية والإدارية بالمكتب والقادرة على إنجاز عملية المراجعة بمستوى مهني يحوز على ثقة ذوي العلاقة **(جربوع، 2002، ص118)**.

الفصل الثاني
واجبات مدقق الحسابات ومسؤولياته

تمهيد :

إن مهنة تدقيق الحسابات من المهن التي تطورت بسرعة وأخذت مكانتةً مهمةً بين المهن الأخرى ، وذلك بالتوازي مع التطور الاقتصادي ، ومع الحاجة الماسة لمهنة مستقلة تعمل على الربط بين مخرجات النظم المالية للشركات والمنشآت الاقتصادية ، والمستخدمين لهذه المخرجات ،ولابد عند الحديث عن تطور مهنة تدقيق الحسابات الحديث عن ما تتطلبه المهنة من واجبات وحقوق وما يقع عليها من مسؤوليات ، و سنبين خلال هذا الفصل التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات ، وكذلك تطورها في فلسطين وأهم المعوقات التي واجهت هذا التطور ،وسنبين مفهوم تدقيق الحسابات وتطور هذا المفهوم بالتوازي مع التطور التاريخي للمهنة ، وسنعرج على أهداف وأهمية مهنة تدقيق الحسابات ، وسنشرح واجبات وحقوق المدقق الخارجي ،والمسؤوليات التي تقع عليه وحدود هذه المسؤوليات .

1/2 التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات :

تستمد مهنة تدقيق الحسابات نشأتها من حاجة الإنسان للتحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات و رسم السياسات ، وبالاعتماد على الوثائق التاريخية يتبين لنا أن المصريين القدماء كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها، ويرى(جمعه ،2001،ص1) " أنه في ذلك الوقت كان المدقق وقتها يستمع لما يتم قراءته من الحسابات المسجلة في الدفاتر للوقوف على مدى صحتها ، وهكذا نجد أن كلمة تدقيق (**Auditing**)مشتقة من كلمة لاتينية (**Audire**) ومعناها يستمع" ، ومع اتساع و تطور النشاط الاقتصادي في العالم, أصبحت مهنة التدقيق تأخذ منحاً آخر، "ففي عام 1581 ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فنيسيا بإيطاليا ، و مع زيادة الحاجة لهذه المهنة ما لبث وأن قامت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة، و كان لبريطانيا فضل السبق في تنظيم هذه المهنة، فأُنشئت جمعية المحاسبين القانونيين عام 1854 و من ثم في فرنسا عام 1881 والولايات المتحدة الأمريكية عام 1882 و ألمانيا عام 1896، أما في الشرق العربي فكان لمصر فضل السبق في هذا المجال, فكانت مزاولة المهنة دون تنظيم حتى عام 1909 عند صدور أول قانون لتنظيم مزاولة مهنة التدقيق، و في سوريا صدر القانون المنظم للمهنة عام1958، أما في الأردن يرجع الفضل إلى قانون رقم (10) لسنة1961الذي عمل على تنظيم مزاولة مهنة التدقيق" (www.infotechaccountants.com).

ويرى (جربوع ،2003) أنه "بخصوص تطور مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين فقد مرت بعدة مراحل ، حيث كادت ممارسة المهنة أن تكون معدومة في ظل سلطة الاحتلال الإسرائيلي ،ولكن مع عودة السلطة الوطنية الفلسطينية في عام 1994 ،والشروع في تكوين وحدات اقتصادية وطنية كالبنوك والمؤسسات المالية والشركات المساهمة العامة ،بدأت ممارسة المهنة تنتشر تدريجيا ولكن ليس بالجهد المطلوب لمواكبة التطورات الاقتصادية الحاصلة في الأراضي الفلسطينية ، لذلك يوجد أمام المهنة والمهنيين جهود كبيرة يجب عليهم عملها للوصول إلى التطور التي وصلت إليه المهنة على الأقل في البلدان المجاورة " .

ونرى أن من أهم المعوقات التي واجهت تطور مهنة تدقيق الحسابات هي : -

1- عدم وجود توافق بين الجمعيات المعنية بالمهنة وهذا أدى إلى ضعف المهنة ، وذلك من خلال وجود أكثر من جمعية تعنى بالمهنة.

2- ضعف إمكانيات الجمعيات المهنية التي تعنى بالمهنة فنيا وماليا وإداريا.

3- انخفاض مستوى وعي مستخدمي القوائم المالية بأهمية مهنة تدقيق الحسابات .

ويرى (جمعه،2001،ص2) أن علم تدقيق الحسابات كأي علم إنساني آخر يتطور مع تطور الحياة البشرية ولعل من أهم العوامل التي أدت إلى نشوء وتطور علم تدقيق الحسابات هي :-

- تعارض المصالح : ويعني بذلك تعارض المصالح بين معدي المعلومات المالية ومستخدمي هذه المعلومات وأن هذا الشك أو التعارض يدفع باتجاه اللجوء إلى مدقق حسابات خارجي مستقل .

- الأثر المتوقع : ويعني الأثر المتوقع لهذه المعلومات المالية في المستقبل ، والتي قد تكون الخلفية الاقتصادية لقرارات مستخدمي هذه المعلومات المالية وليست مجرد اكتشاف الأخطاء أو الغش ،وإنما العمل على زيادة الثقة في هذه المعلومات من خلال وجود مدقق حسابات خارجي مستقل .

- التعقيد : مع ازدياد تعقيد المعلومات المالية المعدة من قبل الإدارة يستحيل على المستخدم العادي فهم هذه المعلومات ، مما يجعل المستخدم مضطرا للاعتماد على خدمة مدقق الحسابات المستقل.

- البعد: ويعنى بذلك البعد المكاني، البعد الزماني، التكلفة، والبعد القانوني.

2/2 مفهوم تدقيق الحسابات:

نتيجة التطور الاقتصادي ونتيجة للعولمة و الانفتاح الاقتصادي الكبير ، ومع ظهور الشركات الكبيرة ذات العمليات المعقدة والشركات عابرة القارات وفي وجود العوامل السابقة ، كان مفهوم تدقيق الحسابات يتطور ويتكيف ليلاءم التطورات الاقتصادية ولتوضيح مفهوم تدقيق الحسابات والتطور الحاصل لهذا المفهوم وضع الباحث بعض التعريفات منها :-

وعرفها(Arens,1984,p1) " أنها عملية فحص انتقادي منظم يقوم به شخص مؤهل ومقتدر بجمع وتقييم الأدلة المتعلقة بالمعلومات المالية القابلة للقياس، وفحص أنظمة الرقابة الداخلية في منشأة ما من أجل الخروج برأيه الفني المحايد حول درجة التطابق والانسجام بين المعلومات المالية والبيانات المنشورة في نهاية فترة معينه "

وعرفت جمعية المحاسبين الأمريكية American Accounting Association **(AAA)** التدقيق على أنه "عملية منظمه ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن وتقويمها ،بشكل موضوعي ،والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة وتوصيل ذلك إلى الأطراف المعنية"(جمعه،2001،ص9).

ويرى الباحث أن مهنة تدقيق الحسابات تعني التحقق الاقتصادي المنتظم لأدلة و قرائن الإثبات لما تحويه دفاتر وسجلات المنشأة من بيانات في إطار مبادئ محاسبية متعارف عليها من خلال برنامج محدد مقدما بهدف إبداء الرأي الفني المحايد في صدق و عدالة التقارير المالية لقراء ومستخدمي هذه التقارير.

3/2 أهداف تدقيق الحسابات:

أن مهنة تدقيق الحسابات صاحبها تطور تاريخي كبير , ذلك التطور أدى إلى التطور في أهداف مهنة تدقيق الحسابات على النحو التالي (www.infotechaccountants.com) :

من (**1905 – 1940**) كان الهدف تحديد مدى سلامة المركز المالي و صحته, بالإضافة إلى اكتشاف الغش و التلاعب و الأخطاء. و كذلك بدء الاهتمام بتقويم نظام الرقابة الداخلية.

من (**1941 – 1960**)كان الهدف تحديد مدى سلامة و حجة المركز المالي, و الذي كان يعتمد اعتماداً كبيراً على قوة نظام الرقابة الداخلية.

من (**1961**) وحتى الآن تعددت الأهداف فكانت كالتالي :

- مراقبة الخطط و متابعة تنفيذها و التعرف على ما حققته من أهداف, و دراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة .
- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفاُ فيها.
- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة.
- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع.
- تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق على العميل أو المنشأة محل التدقيق.
- مساعدة الجهات المستفيدة من القوائم المالية في عملية اتخاذ القرارات .

1 /3/2 مقارنة بين أهداف مهنة تدقيق الحسابات القديمة والحديثة:

تغيرت طبيعة المحاسبة وأهداف مهنة تدقيق الحسابات بين الماضـــي والحاضـــر أي أنهـــا تطورت مع تطور الزمن ففي حين كانت مهنة تدقيق الحسابات في الماضي مقتصرةً على الأعمال المستنديه التي تهدف إلى اكتشاف أعمال الغش والتزوير والأخطاء الحسابية العفوية والمتعمدة ، و مع التطور التاريخي وتطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية تطورت أهداف مهنة التدقيق من مهنة تدقيق مستنديه إلى مهنة اقتصادية .

ونتيجة للتطور المذكور أعلاه يمكن التمييز بين الأهداف التاريخية (التقليديـــة) والأهـــداف الحديثة لمهنة تدقيق الحسابات (http://vb.eqla3.com):

1/1/3/2الأهداف التاريخية(التقليدية) لمهنة تدقيق الحسابات(http://vb.eqla3.com) :

ـــ التأكد من سلامة وصحة العمليات المتبعة في ســـجلات المنشـــأة بـــالرجوع إلـــى مســـتنداتها .
ـــ الحصول على رأي فني محايد مدعم بالإثباتات التي تؤيد صحة العمليات والنتائج المالية للمنشأة .

ـــ اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش والتزوير ومنع حدوثها.

ـــ تدعيم الرقابة الداخلية بزيارة المدقق الخارجي الفجائية لمواقع العمل .

2/1/3/2 – الأهداف الحديثة لمهنة تدقيق الحسابات(http://vb.eqla3.com) :

تتميز أهداف مهنة تدقيق الحسابات الحديثة بتطور مفهومها من مراجعة مســـتندية بحتـــة ومحصورة في المنشآت الفردية (القطاع الخاص) إلى مراجعة اقتصادية تتناول الرقابـــة الماليـــة والإدارية بالمفهوم الاقتصادي الذي يتماشى وينسجم مع عمليات وخطط التنمية الاقتصادية العامـــة والشاملة وبشكل عام يمكن إجمال أهداف مهنة تدقيق الحسابات الحديثة بما يلي :

ـــ تتبع تنفيذ الخطة والأهداف التي تتبناها .
ـــ تتبع النتائج المنفذة بالنسبة لما هو مخطط .
ـــ تحديد الانحرافات سلباً أو إيجاباً ومعرفة أسبابها ومعالجتها .
ـــ التأكد من مدى الكفاية الإنتاجية وكفاية الأداء .
ـــ العمل على تخفيض الهدر والإسراف (ما أمكن) في جميع أوجه النشاط.
– مساعدة الجهات المستفيدة من القوائم المالية في عملية اتخاذ القرارات .

ومما سبق نرى أن هناك تطورا ملحوظا وتغيرا كبيرا على أهداف مهنة تدقيق الحسابات حيث كانت في السابق تعمل على اكتشاف الغش والأخطاء وتقديم التقارير عن ذلك ، ومن ثم أصبحت تساعد في فحص و تحسين النظم المالية وحتى الإدارية للشركات من خلال إجراءات التدقيق المتبعة وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات للعاملين فيها ، ومن ثم بدأت تساعد في عملية اتخاذ القرارات الإدارية وكذلك التأكد من قدرة الشركات على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية وكل هذه المسؤوليات المناطة بمدقق الحسابات مرتبطة بعضها ببعض لا يمكن الاستغناء عن أي منها ،ويرى الباحث أن الهدف الرئيسي لمهنة تدقيق الحسابات تغير تغيرا جذريا مع التطور التاريخي للمهنة،ولكن هذا لا يعني نسخ الأهداف الحديثة للأهداف التقليدية وإنما تعتبر الأهداف الحديثة تحسينا للأهداف التقليدية وملائمة أكثر مع التطور الاقتصادي والتكنولوجي.

4/2 أهمية تدقيق الحسابات:

تنبع أهمية مهنة تدقيق الحسابات من أهدافها ومع التطور الكبير لأهداف المهنة تزداد أهمية مهنة التدقيق الخارجي ، ولقد بين (Jackson,1988,P35) أن قياس فعاليات المنظمات ينال اهتمام الكثير من الأطراف كالمستثمرين والمقرضين والإدارة والجهات الحكومية ، ويلعب المحاسبون والمحللون الماليون و المدققون دورا كبيرا في ذلك حيث يعتبر التدقيق الخارجي من الوسائل التي تسهم في إعطاء مؤشرات عن فعالية المنظمات بقدر معين وخاصة أن إحدى طرق قياس الفعالية هي أخذ الاعتبارات المالية بالحسبان .

ويرى(Jackson,1988,P35) أنه توجد العديد من الأطراف التي تبين مدى أهمية تدقيق الحسابات وهي:-

- يهتم الملاك بالبيانات المالية المدققة ورأي المدقق فيها ،حيث يتم من خلالها الحكم على فعالية شركاتهم ، وإمكانية استمرارها في أعمالها الاعتيادية التي قامت من أجلها ،ووضع أيديهم على نقاط القوة من أجل تشجيعها ودعمها ،ونقاط الضعف من أجل اتخاذ الخطوات التصحيحية واتخاذ القرار المناسب .
- ينظر المستثمرون كذلك إلى رأي المدقق نظرة جادة حيث يتعرفون من خلال رأي المدقق في الموقف المالي للشركة وجدوى الاستثمار فيها .
- كذلك يهتم المقرضون بتقرير المدقق للتعرف على الحالة المالية للشركة وإمكانية إقراضها من عدم إقراضها والتعرف على مستقبلها وإمكانية قدرة الشركة الاستمرار بعملها وكذلك قدرتها على تسديد القروض .
- كذلك تهتم الإدارة برأي المدقق حول القوائم المالية للتمكن من معرفة وضع الشركة وسلامة حالتها المالية واتخاذ القرارات السليمة للحفاظ على استمرار الشركة بنجاح .
- كذلك تهتم الجهات الحكومية المعنية بهذا الموضوع ، حيث أن خزينة الدولة تعتمد في مواردها على الاقتطاعات التي تجبيها من القطاع الخاص ،وأن نجاح مؤسسات القطاع الخاص في

الاستمرار بأداء أعمالها ،يعمل على ازدهار الاقتصاد المحلي ،ويعتبر فشل مؤسسات القطاع الخاص من العقبات في وجه النمو الاقتصادي .

وفي رأي(عبد الله ،1986،ص12) أن أهمية مهنة التدقيق الخارجي كانت تعود للأمور التالية :

1- خدمة الأطراف الكثيرة ذات العلاقة بالقوائم المالية ، حيث تمكنهم من اتخاذ القرارات .
2- المساهمة في اتخاذ الخطوات التصحيحية من أجل استمرار الشركات في أداء وظائفها وتجنب الفشل بقدر الإمكان .
3- المساهمة في رفع الكفاءة الإنتاجية في الشركات موضوع التدقيق
4- المساهمة في عملية التنمية والرفاهة الاجتماعي عن طرق إثارة الانتباه إلى نقاط الضعف في الشركات للقيام بالتصحيح المبكر .

وبناءا على ما سبق ذكره من أهمية لمهنة التدقيق ونتيجة للتطور الحاصل على مهنة تدقيق الحسابات نرى أن هذه الأهمية في الوقت الحاضر تعود إلى:

1ـ الأهمية الداخلية: تعود بالنفع على أصحاب المشروع ونذكر منها:

ـ تمكن أصحاب المشروع من معرفة ومتابعة سير العمل في المشروع.

ـ اعتبار البيانات التي خضعت للتفتيش والتدقيق أداة صالحة لرسم الخطط واتخاذ الإجراءات المناسبة .

ـ اكتشاف الثغرات ونواحي القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية .

ـ انتظام أعمال المحاسبة لشعور موظفي المحاسبة بخضوعهم إلى أعمال التدقيق.

2 ـ الأهمية الخارجية: تعود بالنفع على الغير وتعتمد بشكل رئيسي على المعطيات والبيانات المحاسبية التي توفرها المحاسبة وتؤكد صحتها عملية التدقيق التي تخدم العديد من الجهات التي تستخدم هذه المعطيات والبيانات المحاسبية في رسم خططها المستقبلية ومتابعة هذه الخطط ومن أهم الجهات المستفيدة كما ذكرنا سابقا الملاك والمستثمرون و المقرضون والموردون والدائنون.

و تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية, وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستفيد من القوائم المالية المدققة, و تعتمدها في اتخاذ قراراتها و رسم سياساتها، ومن الأمثلة على هذه الطوائف و الفئات , طائفة المديرين و المستثمرين و البنوك ورجال الأعمال والاقتصاد والهيئات الحكومية المختلفة ونقابات العمال.

5/2 واجبات المدقق الخارجي:

"تعتبر مهنة تدقيق الحسابات مهنه عالميه وهي في تطور مستمر يواكب التطور الذي حصل في بقية العلوم والفنون، وإن نظرة سريعة إلى التطور التاريخي لأهداف التدقيق وواجبات المدقق عالميا تكشف لنا مدى ذلك المستوى الذي وصلت إليه ،حيث كان الهدف الرئيسي لعملية التدقيق مقتصرا على اكتشاف الغش والتلاعب والاختلاس وزاد الاهتمام بعملية التدقيق ،فتطورت أهداف التدقيق وواجبات المدقق ،فأصبح مسؤولا عن اكتشاف الأخطاء بمختلف أنواعها بالإضافة إلى اكتشاف الغش والتلاعب ، ثم أصبح من واجباته الأساسية تحديد مدى صحة وسلامة المركز المالي للمنشاة ومدى تمثيله لحقيقة الوضع المالي لها ،ومن ثم أصبح مدققو الحسابات يساعدون في عمليات تقييم المنشأة ماليا وإداريا والمساعدة في عمليات اتخاذ القرارات من قبل إدارة المنشأة ،والقدرة على تقويم مدى قدرة الشركات على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية"(زنيبات ،1991،ص20) ، حيث أن واجبات مدقق الحسابات نابعة من تلك الأهداف لعملية تدقيق الحسابات وهي كالتالي :

1/5/2 واجبات تتعلق بطبيعة عمل المدقق ونطاق الفحص الذي يقوم به :

حيث أن هناك نوعين من أنواع التدقيق ، الأول التدقيق الجزئي الذي يقوم بها المدقق لتدقيق بعض الأمور بناءً على اتفاق بينه وبين الشركة وهو غير قانوني ولا يستطيع المدقق الخروج برأي حول مدى عدالة القوائم المالية ككل ، والنوع الآخر من التدقيق هو التدقيق الكامل حيث يقوم المدقق بالتدقيق التفصيلي لكل القيود والمستندات والسجلات ، ثم أصبح بعد ذلك التدقيق بالعينات لكبر حجم العمليات في المنشآت وتعقيدها ،وإذا قام المدقق باختيار العينة بشكل جيد وبذل العناية المهنية الكافية ،فإنه لا يكون مسؤولا عما لا يظهره الفحص من أمور محبوكة ومعقده وقد لا تظهر إلا بالتدقيق الكامل ،ومن المعروف أن المدقق لا يستطيع أن يقوم بالتدقيق الكامل التفصيلي لكل المنشأة في ظل المعطيات المالية من حقوق وأتعاب المدقق ، أي أنه إذا أراد القيام بالتدقيق الكامل لاستلزم الأمر وقتا وجهدا كبيرين وأجوراً تفوق الأجور الحالية كثيرا .

ويجب أن يحتوي تقرير مدقق الحسابات على ما يلي :

- أنه قد حصل على المعلومات والبيانات والإيضاحات التي رآها ضرورية لأغراض التدقيق المتعارف عليه.
- أن الفحوصات والاختبارات التي أجراها على حسابات الشركات وقيودها المالية كانت ضرورية وكافية لأداء مهمته على وجه مرضٍ .

2/5/2 بذل العناية المهنية اللازمة :

وتعني أنه على مدقق الحسابات أن يقوم بعمله على أحسن وجه وتتطلب العناية المهنية أن يكون المدقق مؤهلاً علميا وعمليا حتى يتمكن من القيام بالفحص والتحقق والتثبت ، بحيث تسقط عنه مسؤولية التقصير تجاه الأطراف ذات العلاقة .

وأعتبر(عطا الله ،1987،ص147) " أن بذل العناية المهنية اللازمة من معايير التدقيق التي يجب أن يلتزم بها المدقق حيث ترتبط بها الكثير من المسؤوليات التي تقع على عاتق المدقق مثل مسؤوليته عن استمرار المشروع في أعماله الاعتيادية ، ومسؤولية المدقق عن تقويم قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها مرتبطة بمدى بذل العناية المهنية الكافية ، ويُبنى الحكم على مدى قيام المدقق ببذل العناية المعقولة على أساس رأي المدقق العادي إذا واجهته نفس الظروف ،وتتطلب العناية المعقولة عدم اقتناع المدقق بالشكليات والإيضاحات التي يقدمها موظفو المشروع فقد تكون مصلحه شخصية في تضليله"

3/5/2 الالتزام بآداب وسلوك المهنة أثناء القيام بعملية التدقيق :

هناك بعض الآداب التي يجب على المدقق أن يراعيها ، من تلك الآداب أنه لا يجوز للمدقق أن يعطي المساهمين أي معلومات في أوقات محدده ،وكذلك لا يجوز أن يعطي لغير المساهمين أي معلومات أو أسرار عن الشركة التي يقوم بتدقيقها .

ويرى (نبيات ،1991،ص 21) " أنه لا ينبغي على المدقق إفشاء أسرار عن العميل للغير والتي قد تؤدي إلى الإضرار بالعميل ، وكذلك لا يجوز على المدقق إخفاء أي معلومات ضرورية يؤدي إخفاؤها وعدم الإفصاح عنها إلى التغرير بالغير ،وهنا السرية تعتبر سلاحاً ذا حدين بالنسبة لمدقق الحسابات وان امتلاك المدقق للخبرة العلمية والعملية الكافية قد تنقذه من الوقوع في خطأ بخصوص السرية ،ويمكن الخروج بنتيجة أيضا أنه على الرغم من سرية بعض المعلومات فهذا لا يمنع من إعطاء المدقق رأيه العادل فيما يتعلق باستمرارية الشركة في حالة ظهور بعض المؤشرات التي تدل على ضعف قدرة الشركة على الاستمرار لأن هذا يعتبر من واجب المدقق ،إلا أنه يجب أن يكون ذلك بحكمه وتروي بحيث لا يلحق الضرر بالعميل ولا بالإطراف الأخرى وكذلك يجب أن يكون ذلك بعد دراسة وافيه وكافيه لموقف الشركة المالي " .

4/5/2 فحص نظام الرقابة الداخلية :

بين (جربوع ،2002،ص155) أنه يجب على المدقق أن يقوم بفحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة وأنظمة الرقابة المالية الداخلية لها والتأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها .

ولقد عرفت لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الرقابة الداخلية بأنها: تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق و المقاييس المتبعة في المشروع بهدف

حماية أصوله و ضبط و مراجعة البيانات المحاسبية و التأكد من دقتها و مدى الاعتماد عليها و زيادة الكفاية الإنتاجية و تشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة.

ويستطيع المدقق بناءً على فحصه لنظام الرقابة الداخلي أن يحدد نطاق الفحص الذي سوف يقوم به، وتبعا لذلك إذا تبين أن نظام الرقابة الداخلي للشركة قوي ومتين فإنه يستطيع الاعتماد عليه ، ويمكن تضييق نطاق الفحص الذي يقوم به والعكس صحيح ، حيث يعني ذلك أن وجود نظام رقابه داخلي متين يعكس حسن سير أعمال الشركة ، وإذا علمنا أن الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية كما رآها (جربوع ،2002،ص155) هي :

1- حماية أصول المنشأة وممتلكاتها من الاختلاس والتلاعب مع المحافظة على حقوق الغير.

2- الحصول على البيانات المالية الدقيقة حتى يتمكن من الاعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات الإدارية وعملية التخطيط .

3- تشجيع الكفاية الإنتاجية.

4- تشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات والقرارات التي تضعها إدارة المنشأة .

و يستنتج من تحقيق هذه الأهداف أن الشركة تسير في الاتجاه السليم مما يعطينا مؤشرا وليس دليلا مؤكدا على حسن سير أعمال الشركة وبالتالي مؤشرا على أن الشركة قادرة على الاستمرار في أعمالها بشكل جيد ،وهذا المؤشر يزيد من قوة مؤشرات أخرى سيتم بيانها لاحقا .

ويرى الباحث أن التقدم العلمي و التكنولوجي الذي صاحب هذا العصر أدى إلى زيادة الوحدات الاقتصادية وزيادة المسؤوليات الملقاة على عاتقها في تحقيق أهدافها. و فضلاً عن تعقد المشاكل الإدارية الناتجة عن تنوع نشاطها و زيادة حجم أعمالها ، ولعدم تأخر نتائج التدقيق الخارجي, كانت الرقابة الداخلية أمراً حتمياً تقتضيه الإدارة العلمية الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة, حيث أن قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية يتوقف عليه توسيع نطاق التدقيق أو عدمه، كما يتوقف على هذا النظام أيضاً نوع التدقيق المناسب لحالة المنشأة.

5/5/2 التحقق من موجودات الشركة وملكيتها لها والتأكد من قانونية الالتزامات المترتبة على الشركة وصحتها :

يجب على المدقق أن يقوم بفحص الموجودات والتأكد من وجودها ومن ملكيتها وتقييمها وتحديد الأمور المتعلقة بها من التزامات واستهلاكات والتحقق من بعض المؤشرات التي تبين مدى حسن سير أعمال الشركة وقدرتها على الاستمرار في تأدية أعمالها التي قامت من أجلها والوفاء بالتزاماتها ،حيث بينت ذلك التوصيات الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ،وأن تعرض موجودات الشركة للضياع أو البيع أو الرهن والتأجير يؤدي بالشركة إلى السير نحو الإفلاس وعدم القدرة على المحافظة على أصولها وبالتالي فقد تفقد قدرتها على الاستمرار .

6/5/2 تقديم تقرير للهيئة العمومية للشركة عن نتيجة فحصه :

على المدقق تقديم تقريره النهائي عن نتائج عملية فحصه ومراجعته لحسابات المنشأة للهيئة العمومية للشركة بحيث يبين أن الفحوصات والاختبارات التي أجراها على حسابات المنشاة وقيودها المالية كانت ضرورية وكافية لأداء مهمته على أكمل وجه مرض ، من هنا يتبين أن المدقق يتحمل مسؤولية ما يتضمنه تقريره حول كفاية الفحص الذي قام به ،وكذلك يجب أن يبين تقرير المدقق أي معلومات أو ملاحظات تتعلق بأمور ذات أهمية للمساهمين يلاحظها المدقق خلال عملية التدقيق ،ومما لاشك فيه أنه إذا ظهرت مؤشرات عدم قدرة الشركة على الاستمرار في أداء أعمالها،فإن الإفصاح عن ذلك ضمن تقرير المدقق يعتبر من الأمور التي تهم المساهمين والأطراف الأخرى ذات العلاقة ومعرفة مصير استثماراتهم ومدى تحقيق أهدافهم .

ووضع الباحث واجبات مدقق الحسابات الخارجي في عدة نقاط هي: -

1) مراقبة أعمال الشركة.

2) تدقيق حساباتها وفقا لقواعد التدقيق المعتمدة ومتطلبات المهنة وأصولها العلمية والفنية.

3) الفحص والتفتيش الدوري وفق أساليب المحاسبة والتدقيق المتعارف عليها على أعمال المنظمة ودوائرها للتأكد من:-

أ- أنها متمشية مع القوانين والأنظمة والتعليمات النافذة .

ب- أن الدفاتر المستعملة محفوظة بشكل مناسب وتلائم أعمال المنظمة.

ج- أن تسجيل الحسابات تم قيده في الدفاتر بشكل أصولي وصحيح.

د- صحة الحسابات المدونة والنتائج المستخرجة منها.

هـ- مدى التقيد بالخطط والبرامج المقررة وأن أموال المنشأة مصونة من العبث وأنها تستعمل في حدود مصلحة المنظمة وأن عنصر الاقتصاد متوفر في كافة الإجراءات المالية ويشمل التفتيش ، التفتيش المادي لموجودات المنظمة ودوائرها وإجراء جرد لها وفحص وتدقيق الحسابات والبيانات المالية والمراقبة الإدارية المتعلقة بسير الأعمال وتقديم تقارير بذلك.

4) فحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة وأنظمة المراقبة المالية الداخلية لها والتأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها.

5) التحقق من موجودات الشركة وملكيتها لها والتأكد من قانونية الالتزامات المترتبة على الشركة وصحتها.

6) الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة والهيئة العامة والتعليمات الصادرة عن الشركة وأية بيانات يتطلب عملهم ضرورة الحصول عليها والتحقق منها.

7) أية واجبات أخرى يترتب على مدقق الحسابات القيام بها بموجب القانون المحلي وقانون مهنة تدقيق الحسابات والأنظمة الأخرى ذات العلاقة.

8) يقدم مدققو الحسابات تقريرا خطيا موجها للهيئة العامة وعليهم أو على من ينتدبونه أن يتلو التقرير أمام الهيئة العامة.

9)التقيد بقواعد السلوك المهني الواردة في قانون مهنة تدقيق الحسابات ونظام وتعليمات الجمعيات والمؤسسات المعنية بالمهنة .

10) متابعة تطوير و تأهيل مهاراته الفنية ومواكبة التطورات التي تطرأ على المهنة وذلك من خلال الدورات التدريبية المستمرة التي تنظمها الجمعيات والمؤسسات المعنية بالمهنة .

6/2 حقوق مدقق الحسابات :

من الطبيعي أنه لتنفيذ مدقق الحسابات عمله على أكمل وجه لابد من منحه بعض الحقوق (متطلبات) كما أن عليه بعض الواجبات والالتزامات كما ذكرنا ذلك آنفا وذلك من أجل الوصول إلى الغاية الأساسية المنشودة من تدقيق الحسابات ومن هذه الحقوق (www.paramegsoft.com):

1ــ حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات بمختلف أنواعها المالية و الإدارية و الإحصائية إضافة إلى سجلات التكاليف وكذلك الدفاتر الإجبارية والاختيارية.

2 ــ الحق في طلب دعوة الجمعية العمومية للمساهمين للاجتماع في الحالتين التاليتين :

ــ إهمال مجلس الإدارة في دعوة الهيئة العامة للاجتماع في المواعيد المحددة في النظام الأساسي .

ــ إذا لا حظ أي انحراف في تصرفات مجلس الإدارة تسيء لمالية المنشأة الأمر الذي يستدعي تدخل المساهمين أصحاب الأموال وذلك لاتخاذ القرار المناسب .

3 ــ الحق في الاستفسار والسؤال عن كافة البيانات والإيضاحات من المديرين وغيرهم عن كل ما يساعده على القيام بعمله في حال عدم كفاية الدفاتر والسجلات في تكوين رأي صحيح عن نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي الفعلي .

4 ــ حق الاستعانة بخبراء فنيين في بعض المسائل والأمور التي يجهلها.

7/2 مسؤوليات مدقق الحسابات :

مع التطور الاقتصادي العالمي ،وظهور النظم المالية التي تدعم هذا التطور الاقتصادي ، و بالطبع صاحب ذلك تطور في مهنة تدقيق الحسابات كعنصر أساسي ترتكز عليه التطورات الاقتصادية والمالية ،وإن المسؤوليات المناطة بعمل مدقق الحسابات تطورت مع تطور مهنة تدقيق الحسابات ، لكل ذلك سوف يقوم الباحث بدراسة المسؤوليات التي يتحملها المدقق بأنواعها والآراء حولها .

يرى (ذنيبات ،1991،ص24) أن المدقق الخارجي "يقوم بفحص انتقادي منظم للبيانات المالية بهدف إعطاء رأي فني محايد ، ويعتبر هذا الرأي حصيلة ما توصل إليه، وله آثاره على كافة جميع الأطراف ذات العلاقة التي تأخذ هذا الرأي بعين الاعتبار عند اتخاذ قراراتها المالية ، وبالتالي فإن ذلك يولد مسؤوليات مختلفة يتحملها المدقق ، فإذا ما قام بفحوصاته وإجراءاته بما يتفق مع القواعد المهنية المتعارف عليها وبذل العناية المهنية الكافية وضمن تقريره الحقائق والنتائج التي توصل إليها فإنه يكون قد قام بواجباته على الوجه السليم وأعفى نفسه من المسؤولية ".

وقد بين (جمعه،2001،ص140) "أن إخلال مدقق الحسابات بواجباته يجعله مسؤولا عن النتائج أو الأضرار الناجمة عن ذلك ، مما يفسح المجال للأطراف المتضررة بمساءلة المدقق أمام القضاء ومطالبته بالتعويض عما يمكن أن يصيبها من ضرر بالإضافة إلى تضرر سمعة المدقق الأدبية والمهنية وما قد يتعرض له من مسؤوليات جنائية ،ويأمل المجتمع المالي من تقرير المدقق أن يقدم له صورة واضحة عن ظروف المشروع الذي قام بتدقيقه وتحمل المدقق لمسؤولية الإفصاحات غير العادلة التي قد تضر في القوائم المالية واكتشافه لسائر المخالفات أو الأخطاء أو أعمال الغش التي تكون قد حدثت خلال الفترة التي يغطيها تقريره " .

ويرى (جمعه،2001،ص142) أنه وبعد أن كان دور المدقق في السابق مع ظهور علم التدقيق كان يحتم عليه فقط أن يكون مسؤولا فقط أمام الطرف الأول (العميل) ، أصبحت مسؤولية مدقق الحسابات أكثر أتساعا حيث أصبح مسؤولا أيضا أمام الطرف الثالث (المستفيدين من القوائم المالية) ، وتأسيسا على ذلك يمكن القول أن المدقق مسؤولا أمام الطرف الثالث في حال :-

- كان إهماله فادحا .
- كان إهماله عاديا إذا كان عمل المدقق يستهدف طرف ثالث معروف، وأمكن إثبات عدم مراعاة المدقق لمستوى معقول من العناية المهنية في أداء وظيفته.
- كان إهمال المدقق عاديا حتى ولم يكن يعرف الطرف الثالث عند كتابة تقريره ، ولكن توقع المدقق استفادة الطرف الثالث من تقريره .

ويوضح (جمعه،2001،ص142)**الفرق بين الإهمال العادي ،والإهمال الفادح ، و الاحتيال كالتالي:**

الإهمال العادي: عدم مراعاة العناية المهنية الكافية ،دون أي محاوله للخداع أو لارتكاب الاحتيال

الإهمال الفادح : وهو اللامبالاة والخروج عن معياري العناية المهنية اللازمة والكفاءة عند تنفيذ واجباته الخاصة بعملية التدقيق ويعني ذلك أنه يصدر تقريره دون الأخذ بخطوات معقولة لمعرفة ما إذا كانت القوائم المالية ملائمة .

الاحتيال : عندما يصدر المدقق تقريراً نظيفاً عن القوائم المالية وهو على علم أنها منحرفة.

8/2 أنواع مسؤولية مدقق الحسابات :

لا شك أن إخلال المدقق بواجباته المهنية أو عدم وفائه بها ليس الوجه الذي يتوقعه المجتمع المالي منه ،وأنه يتعرض للمساءلة من الجهات المختلفة التي تتأثر بعمله أو التي لها سلطة الرقابة عليه ، ويمكن تقسيم مسؤوليات المدقق إلى الأقسام التالية :

1/8/2 المسؤولية التأديبية :-

وهي المسؤولية التي يتعرض لها المدقق إذا ما قام بمخالفة الآداب والتعليمات التي تصدرها الجهة التي تنظم مزاولة مهنة التدقيق ، " ولا شك أن الهالة التي يتمتع بها المدقق سوف تنهار إذا ما مارس المدقق عملا لا ينسجم مع المعايير الأخلاقية التي يحترمها المجتمع في مجال عمله، فإن سكوته عن مخالفات أو سرقات أو عدم الإشارة إليها في تقريره ، أو موافقته على توزيع أرباح وهمية لأغراض الإدارة ،إنما يعرضه إلى فقدان هذا المركز الأدبي الذي يتمتع به" (جمعة ،2001،ص144) ، ولذلك وجب فرض عقوبات تأديبية على المدقق إذا قام بأي مخالفات ضمن مسؤولياته الأدبية ،ولقد وضع (نبيات "1991،ص24) المسؤولية الأدبية على المدقق في الحالات التالية :

- إبداء رأي يخالف حقيقة ما تتضمنه الدفاتر والسجلات والبيانات المحاسبية.

- الشهادة والتوقيع على صحة البيانات والحسابات الختامية وميزانيات لا تعكس الوضع المالي الصحيح للعميل .
- ارتكاب أي إهمال أو خطأ مهني جسيم ألحق الضرر بالغير .
- عدم تبليغ الجهات المختصة عن الاختلاسات التي يكتشفها في أموال العميل الذي يقوم بتدقيق حساباته أو التلاعب أو التزوير في هذه الحسابات .

وفي رأي الباحث أنه في حال إعطاء المدقق رأيا نظيفا عن الحسابات والنتائج في الوقت الذي لا تمثل فيه هذه البيانات حقيقة الموقف المالي للمنشأة ،وفي نفس الوقت أهمل بذل العناية المهنية اللازمة مع وجود تلاعب في الحسابات والسجلات والدفاتر ،فإنه من الممكن أن يكون مستقبل الشركة مشكوكا فيه وأن استمراريتها محفوفة بالمخاطر ، وهنا يمكن مساءلة المدقق تأديبيا وإيقاع العقوبات المناسبة بحقه بشرط أن لا يكون قاصدا ذلك، وهذا يعني أنه إذا صدر من المدقق رأيا نظيفا عن قوائم مالية غير سليمة دون معرفة الحقيقة أو دون تواطؤه مع العميل وقعت عليه مسؤولية جنائية أيضا .

2/8/2 المسؤولية المدنية "القانونية "

حدد (عطا الله ،1987،ص148) أهمية الدور التي يضطلع به مدقق الحسابات ، وذلك جعل دولاً مختلفةً لا تترك أمر مسؤوليته ،ليقررها ضميره ،أو نظرة المجتمع له ، أو المهنة ،بل تدخلت بها لتقرها بتشريعات قانونية ،وقد عرفت على أنها " هي المسؤولية التي تنشأ في حالة إهمال المدقق أو تقصيره في أداء واجباته مما يؤدي إلى إلحاق الضرر بالعميل أو الغير وبحسن النية ، وتنشأ مسؤولية المدقق إذا قصر ببذل العناية المهنية الكافية باعتباره وكيلا يعمل بأجر عن مجموع المساهمين ،وبالتالي فأن القانون يخول من يقع عليه ضرر كالمساهمين أو الغير له الحق في الحصول على تعويض بمقدار ذلك الضرر .

وإن نشوء وضع كهذا يسوغ لنا القول أن المدقق قد أخل بالوكالة التي يحملها بنص القانون إذا لم يقم بالإنذار عن احتمال تدهور أوضاع الشركة وعدم استمراريتها بناءً على الأمور الظاهرة له ، وبدراسة الموقف المالي للشركة وكذلك البيانات الحاضرة والبيانات التاريخية والعمل عليها وتحليلها بدقه ،خاصة أن الأوضاع المالية السيئة وكذلك الأوضاع الإدارية والخسائر الجسيمة من مؤشرات ضعف قدرة الشركة على الاستمرار ، وهي من الأمور التي يستطيع المدقق اكتشافها ، إلا إذا كانت محاطة بالتلاعب المحكم الذي لا يظهره الفحص العادي .

و قسم (جمعه،2001،ص146) المسؤولية المدنية (القانونية) إلى قسمين :

- المسؤولية العقدية : الناتجة عن العقد الذي ينظم علاقة المدقق بعميله ،ويترتب عليه مساءلة عن إخلاله بشروط العقد بسبب خطأ بدر منه أدى إلى الإضرار بمصالح العميل.
- المسؤولية التقصيرية : وهي مسؤولية المدقق تجاه الأطراف الأخرى غير المساهمين ، والتي تضررت مصالحهم بسبب اعتمادهم على تقرير المدقق،وسوف نقوم بشرحهم فيما بعد .

ولتحقيق المسؤولية المدنية سواء كانت عقدية أو تقصيرية لابد من توافر الشروط التالية : **.(جمعه،2001،ص146)**

1- **الضرر:** وهو أن يكون نتيجة فشل المدقق في اكتشاف الأعمال غير القانونية والتي كان من الممكن أن يكتشفها لو بذل العناية المهنية الكافية .
2- **الخطأ:** حيث لا يسأل المدقق مدنيا إلا في حدود ما ارتكبه من خطأ ، أما حيث ينتفي الخطأ فلا محل لمساءلته .
3- العلاقة السببية بين الضرر والخطأ: أي لابد أن يكون الضرر الواقع على الغير نتيجة مباشرة للخطأ.

وبالعودة إلى أنواع المسؤولية المدنية :

1/2/8/2 مسؤولية المدقق تجاه العملاء: (المسؤولية العقدية)

وهي ناتجة عن العلاقة التعاقدية ، على أساس عقد بين طرفين ،وبموجب هذا العقد يكون المدقق وكيلا عن العميل ،ويتعرض للعقوبات التي وردت في القانون المدني فيما يتعلق بمسؤولية الوكيل بصفة عامه ، وقد ذكر بعض المؤلفين "أن العلاقة بين المدقق وعميله علاقة تعاقدية ترتب لكل منهما حقوقا والتزامات ،فإذا ما أخل المدقق بنصوص العقد المبرم بينهما أو أهمل أو قصر في أداء عمله وترتب على ذلك ضرر للعميل فإنه يواجه مسؤولية تعويض الضرر الذي يلحق بالعميل أو الغير " **(الصبان ،1990،ص134).**

وحتى يكون المدقق مسؤولا عن تدقيقه يجب أن تتوفر أركان أساسية وهي (عطا الله،1987،ص150):

1- وجود التزام من جانب المدقق إما بنصوص القانون أو الاتفاقية .
2- حصول إهمال أو تقصير من المدقق أدى إلى الإخلال بواجبه .
3- أن ينتج عن ذلك ضرر يصيب العميل .
4- أن يكون الضرر الذي أصاب العميل ناتجا عن إهمال أو تقصير المدقق، فيكون بينهما علاقة سببية **(عبدا لله، 1986، ص92).**

ويرى الباحث أن المدقق ليس مؤمنا ولا ضامنا أن تظهر الدفاتر حقيقة المركز المالي للمنشأة وإلا كان مسؤولا عن تضليله رغم بذل العناية المهنية اللازمة ، مع ملاحظة أن بذل العناية اللازمة تتوقف على ظروف كل حالة ،فإذا لم يحصل ما يثير شكوك المدقق فله أن يكتفي بالإجراءات العادية ،ولكن إذا وجد ما يثير شكوكه فعليه أن يبذل جهدا أكثر وأن يقوم بإجراءات أخرى في حدود ما هو معقول ،لذلك فإن تعرض الشركة للفشل وعدم قدرتها على الاستمرار يلحق الضرر بالمساهمين ، وإذا كان اكتشاف ذلك ممكنا في ظل بذل العناية المهنية المعقولة التي لو بذلها أي مدقق آخر لاكتشف الأمر ولكن المدقق لم يبين ذلك فإنه يكون مطالبا بتعويض الضرر .

2/2/8/2 مسؤولية المدقق تجاه الغير (المسؤولية التقصيرية) :

وهي المسؤولية التي تنشأ تجاه الغير ممن لم يرتبط معهم المدقق بعقد وقد وردت في ثنايا القانون المدني (**ذنيبات ،1991،ص27**) .

والغير هو الطرف الثالث ، وقد يكون منتفعا أصيلا أو بشكل غير مباشر ،وهذه المسؤولية موضع خلاف حيث يرى البعض أنه لا توجد مسؤولية للمدقق إذا لم يكن هناك عقد ،ويرى البعض أنه توجد مسؤولية إذا قصر المدقق وأدى ذلك إلى إلحاق الضرر بالغير بحسن النية حتى ولو لم يوجد هناك عقد .

3/8/2 المسؤولية المهنية :

يرى (**جمعة ،2001،ص 145**) " أن القبول الاجتماعي لدور مدققي الحسابات وضخامة المسؤوليات الملقاة على عاتقهم دفعتهم إلى تنظيم أمور المهنة من خلال منظمات مهنية ، وقد قامت هذه المنظمات المهنية بوضع دليل للسلوك المهني الذي يتوجب على الأعضاء الالتزام به "

وتنحصر هذه المسؤولية بإخلال المراجع بواجباته لمهنة المراجعة مما يؤدي إلى إحالته إلى لجنة تابعة للجمعيات والمؤسسات المهنية المعنية بالمهنة مثل مخالفة أحكام القانون أو الأفعال التي تنال من شرف المهنة والتصرفات الشنيعة التي تحط من مكانة المهنة وتكون هذه العقوبات كما يلي:

1ـ التنبيه .

2ـ الإنذار .

3ـ الوقف عن العمل لمدة زمنية محددة .

4ـ شطب اسمه نهائياً من جدول المحاسبين القانونيين.

ويرى (**ذنيبات ،1991،ص28**) أن من الأمور التي يعاقب عليها المدقق أدبياً :

ـــ أن يعمل على تحديد أتعابه بشكل يؤثر على أتعاب زملائه .
ـــ أن يبدي رأياً مخالفاً لما تتضمنه الدفاتر والسجلات .
ـــ وضع اسمه على تقرير خاص بقوائم مالية لم يقم بمراجعتها .
ـــ إفشاء المعلومات والأسرار التي اطلع عليها .
ـــ أن يعرض خدماته على الغير بدلاً من أن يطلبها الغير .
ـــ أن يقوم بأعمال تتعارض مع وضعه كمراجع قانوني.

4/8/2 المسؤولية الجزائية (الجنائية) :

" وهي المسؤولية الناجمة عن فعل جرمي يقوم به مدقق الحسابات أثناء ممارسته عمله ،وبموجب دعاوي عامه تحركها النيابة العامة وليس المتضررين كما في المسؤولية المدنية ،إذ أن الفعل الجرمي يؤدي إلى إلحاق الضرر بالمجتمع "(**جمعة ،2001،ص157**).

وتنحصر هذه المسؤولية بارتكاب المدقق مخالفات كالاحتيال على أنظمة الدولة والغش ويترتب عليها دفع تعويض أو السجن أو الاثنين معاً، كأن يساعد الشركة على التهرب من الضرائب من خلال تخفيض الأرباح في حال الأرباح الصناعية والتجارية مما يضيع حقوق الدولة أو نشر وقائع كاذبة لحمل الجمهور على الاكتتاب بالأسهم .

ويرى الباحث أن بعض المخالفات التي يتعرض بموجبها المدقق للمسؤولية الجنائية وهي :

1- إذا دون بيانات كاذبة في أي تقرير أو حسابات قام بإعدادها في سياق ممارسة المهنة.
2- إذا وضع تقريرا مغايرا للحقيقة أو صادق على وقائع مغايرة للحقيقة .
3- إذا صادق على توزيع أرباح صورية أو غير حقيقة .

ومن خلال هذه المخالفات لوحظ أنها تقود إلى نفس النتيجة ، حيث أن هذه المخالفات بالإضافة إلى أنها توقع الضرر بالعميل وبالطرف الثالث ، فإنه كذلك تلحق الضرر بالمجتمع ككل ، وتفقد الكثير من المنافع للدولة إذا تعثرت الشركة نتيجة تلك المخالفات ، ولأن هذه المخالفات لا تمثل الحقائق سيؤدي ذلك بالتالي إلى فشل الشركة ، وتخبطها وفقدان القدرة على الاستمرار .

5/8/2 مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والتلاعب :

عرف (**الصبان ،1990، ص135**). الغش بأنه " التلاعب المقصود في عرض المعلومات المالية سواء كان إخفاءً أو تعديلا للبيانات، والقيام بعملية التدليس والتضليل من أجل الحصول على منافع خاصة ".

ويأخذ الغش أشكالا كثيرة ومختلفة ،منها ما هو إخفاء عجز أو سرقة أو التأثير على مدى دلالة القوائم المالية على حقيقة المركز المالي ونتيجة الأعمال ،وتتم ممارسته بطرق مختلفة حسب أهميته واستمراريته ، وقد يكون غشا محكما بحيث يصعب كشفه بالتدقيق العادي ،أو غشا بسيطا بحيث يمكن كشفه بالإجراءات العادية التي يقوم بها المراجع ضمن ممارسته لعمله ، ويعتبر الغش الذي تمارسه الإدارة مشكلة كبيرة وصعبة للمدقق خاصة إذا اعتمد على رأي الإدارة فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية ،وكذلك استخدم نظام العينات في التدقيق ،ولكن يمكن القول أنه مع التقنيات الحديثة لاختيار العينات تكاد تقل هذه الخطورة .

ويرى(نور ،1984،ص22) **أنه** بالنسبة لمسؤولية المدقق عند اكتشاف الغش "فإن معايير مراجعة الحسابات تحدد الكيفية التي يتم بها ممارسة عملية المراجعة وتعتبر بمثابة مقياساً للأداء المهني وبمثابة النموذج أو النمط الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المراجع وكذلك تحديد المسؤولية التي يتحملها المراجع نتيجة لقيامه بالفحص إذ من الضروري أن يتم الفحص وفق معايير متعارف عليها وذلك حتى لا يتحمل المراجع المسؤولية في حال ظهور أي غش أو تلاعب بعد ذلك "

ويرى(الصحن ،1977،ص16) "أن عدم اكتشاف الغش الذي ينتج عن الاختلاسات التي تحدث خلال الفترة التي يقوم المراجع الخارجي بالفحص خلالها لا يعني أنه أهمل أو قصر في عمله فهو ليس مسؤولا عنها إذا ما تم الفحص بمهارة وعناية مهنية طبقا لمستويات المراجعة المتعارف عليها وإذا ما أنجز جميع الالتزامات التي تعهد بها"

ولا بد من العلم بان الغرض الرئيسي للفحص الذي يقوم به المدقق ليس اكتشاف الغش أو الاختلاسات والتلاعب بالبيانات المالية ، لأن التركيز على ذلك يجعل عملية الفحص باهظة التكاليف وأنه من الأوفر للمجتمع وللمنشأة الاعتماد في هذا المجال على نظام الرقابة الداخلية .

ويمكن إجمال النقاط التالية لأخذها بعين الاعتبار عند تحديد مسؤولية المدقق عن عدم اكتشاف الغش والاختلاس : (عطا الله ،1987،ص165)

1- نطاق عملية المراجعة التي كلف بها المدقق ومدى التزامه بها .
2- المسؤول عن عدم اكتشاف الغش ،هل هو إهمال المراجع أو إهمال الشركة في عدم تصميم نظام رقابه داخلية قوي ،ولكن حديثا أصبح المدقق يساعد الشركة في تصميم نظام الرقابة الداخلية ووضع أي تعديل عليه .
3- الظروف المحيطة هل كانت كفيلة بإثارة الشك حول ناحية من النواحي التي أهمل المراجع في الاستفسار عنها ،مما أدى إلى عدم اكتشاف الغش .

ونرى انه لا يوجد حد فاصل للحكم على أساسه باعتبار المدقق مسؤولا عن عدم اكتشاف الغش وإنما يرتبط ذلك بطبيعة الغش ومدى إحكامه وكذلك مدى التزام المدقق بمعايير التدقيق المتعارف عليها وخاصة معيار بذل العناية المهنية الكافية ، وإن وجود الغش والتلاعب والاختلاسات له تأثير كبير على استمرارية الشركة في أداء أعمالها الاعتيادية التي من أجلها أنشئت ، وإن كان هذا الغش والتلاعب ممكن اكتشافه فإن المدقق باكتشافه له والتقرير عنه قد ساهم في استمرار الشركة وتجنبها الفشل ، وإذا لم يقم المدقق بدوره اللازم في الفحص ،وأدى ذلك إلى فشل الشركة فانه يكون قد قصر في أداء واجباته مما يعرضه للمساءلة ،وتتدرج عليه كافة المسؤوليات السابقة .

6/8/2 مسؤولية المدقق عن تقويم قدرة الشركة على الاستمرار :

إن مسؤولية المدقق عن تقويم قدرة الشركة على الاستمرار في أداء أعمالها الاعتيادية بنجاح مرتبطة بالأنواع السابقة من المسؤولية التي يتعرض لها وهي المسؤولية المدنية والجنائية والتأديبية والمسؤولية المهنية والمسؤولية عن اكتشاف الغش والتلاعب .

ولما كانت القوائم المالية مبنية على أساس فرض الاستمرارية ويعني استمرار المنشاة في عملها وليس في نية أصحابها تصفيتها أو إنهاء أعمالها ،فإن حصول ما يهدد قدرة الشركة على الاستمرار ثم فشل الشركة يؤدي إلى اختلال فرض الاستمرار الذي بنيت عليه القوائم المالية ويعتمد عليه الكثير من الأسس والمبادئ المحاسبية ، وبالتالي فإن اعتماد المدقق على وجود هذا الفرض عند قيامه بالفحص وكتابة تقريره يجعله يبني عمله بطريقة سليمة وصحيحة .

وإن فشل الشركات أو ضعف قدرتها على الاستمرار له مؤشرات مختلفة منها ما يستطيع المدقق التوصل إليه خلال قيامه بالفحص العادي الذي يقوم به لتحقيق أهداف التدقيق المتعارف عليها ،ومنها ما يحتاج إلى إجراءات خاصة ومعقده تتطلب من المدقق خبرة كافية وتحتاج إلى جهود وفحوصات خاصة وقد تتطلب تكاليف إضافية وحتى لو بذل المدقق كل العناية المهنية الكافية فإنه قد لا يتوصل إلى ذلك ،لذلك فإن المدقق يكون مسؤولا إذا قصر في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار مع قدرته على ذلك وضمن الفحص العادي وعندها فإنه يتعرض للمسؤولية المهنية والجنائية والمدنية لأنه قد يكون ألحق الضرر بالعميل والمجتمع وخالف التعليمات المتعلقة بالمهنة .

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

وبينت التوصية رقم (34) الصادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (**Auditing standards Board**)أنه طبقا لمعايير التدقيق المقبولة قبولا عاما لا يطلب من المدقق البحث عن مشاكل تتعلق بالاستمرارية لأنه في حالة عدم توفر معلومات تثير الانتباه إلى ذلك فإنه يفترض بان المنشأة مستمرة ، ولكن المدقق يبقى مهتما ومتنبها إلى وجود ما يهدد الاستمرارية وعند قيامه بتكوين رأيه لابد أن يأخذ في الاعتبار أي معلومات تثير الانتباه إلى ما يتعلق بالاستمرارية وأية عوامل يمكن أن تؤدي إلى التخفيف من تلك المعلومات وتلطيفها . (**ASB,1981,P.2.**)

وأن هذه التوصية لم توجب على المدقق تقويم قدرة الشركة على الاستمرار وإنما أوجبت عليه ذلك إذا كانت هناك معلومات تشير إلى ذلك وتم اكتشافها علما بأن إجراءات الفحص العادي غالبا ما تكشف لكل مدقق إذا قام ببذل العناية المهنية المعقولة للتأكد من مدى قدرة الشركة على الاستمرار .

ولقد ذكرت لجنة المعايير الدولية للمحاسبة(**International accounting standard**) أن على المدقق – عند قيامه بتخطيط وتنفيذ إجراءات فرض الاستمرار الذي بنيت على أساسه القوائم المالية قد يكون موضع استفسار ،فإن عليه أن يقوم بجمع أدلة كافية ومناسبة لإزالة الشك أو إثباته ، وقد يقوم المدقق بإجراءات معينه للحصول على الأدلة التي تخص التأكد من القدرة على الاستمرار أو قد يقوم بالتركيز على بعض الإجراءات العادية التي يقوم بها .(**IAs.,1984,p.5**)

ولقد بينت الأدلة الدولية للمراجعة(**International auditing Guideline**) أن رأي المدقق يساعد في ترسيخ الثقة في البيانات المالية ، ولكنه لا ينبغي على من يستخدم هذه البيانات أن يفترض أن رأي المدقق هو بمثابة تأكيد معقول حول مستقبل الشركة وقدرتها على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية ، وأنه ينبغي على مدقق الحسابات أن يكون متيقظا لإمكانية أن يكون فرض الاستمرارية مثار شك ،وعندما يثار مثل هذا الشك فإن على المدقق أن يجمع شواهد ملائمة وكافية لتعزيز أو إبعاد الشك حول مقدرة المنشأة على الاستمرار في أعمالها في المستقبل المنظور والذي يكون فترة لا تتجاوز سنة من تاريخ الميزانية ، وفي هذه الحالة فإن الإجراءات التي يقوم بها المدقق قد تكون بعضها أكثر أهمية أو قد يكون من الضروري استخدام إجراءات إضافية لتحديث المعلومات التي يتم الحصول عليها من قبل ، وأنه يجب على المدقق أن يبحث مع الإدارة خططها بالنسبة للإجراءات المستقبلية والتي يكون من المتوقع أن تؤدي نتائجها إلى تحسين الموقف ، مثل الخطط المستقبلية والتي يكون من المتوقع أن تؤدي نتائجها إلى تحسين الموقف ، ومثل الخطط التي تتعلق بتصفية بعض الأصول أو جدولة الديون أو تخفيض بعض النفقات ،وبعد أن يقوم المدقق بتنفيذ إجراءات التدقيق التي يراها ضرورية ، وبعد أن يحصل على كل المعلومات التي طلبها والنظر في

مدى التأثيرات التي قد تنتج عن الخطط أو عن غيرها من العوامل كان عليه أن يقرر إذا كان قد توصل إلى معلومات مرضية عن التساؤلات حول فرض الاستمرار ،وقد بينت الفقرة (16) من هذا الدليل أنه بناءً على الإجراءات الإضافية التي يقوم بها المدقق والمعلومات التي يحصل عليها بما في ذلك تأثير الظروف المطمئنة فإنه إذا ما أقتنع بأن الجهة المعنية لن تكون قادرة على الاستمرار في نشاطها ،فعليه أن يستنتج أن مبدأ استمرار المنشأة الذي تم استخدامه لإعداد البيانات المالية يعتبر خاطئا ،وإنه إذا كانت نتيجة إستخدام الافتراض الخاطئ المستخدم في إعداد البيانات المالية خطيرة بحيث تجعل البيانات مضللة فعليه أن يصدر رأيا معاكسا أو أن يصدر رأيا متحفظا . **(IAG,1986,pp:9-201)**.

وقد بينت التوصية رقم (59)الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن على المدقق أن يقوم بدور إيجابي وفعال حيال هذه القضية في البحث عن الأدلة التي تتعلق بالاستمرارية وأن عليه أن يقوم بتقويم قدرة الشركة على الاستمرار لمدة سنة مالية على الأقل اعتبارا من تاريخ نشر القوائم المالية المدققة ،وبينت أن المدقق يعتبر مسئولا عن تقييم مدى وجود شك جوهري حول قدرة الشركة على الاستمرار لمده معينه لا تتجاوز سنة من تاريخ نشر هذه القوائم ، وإن تقييم المدقق هذا يجب أن يكون مبنيا على معلومات عن الظروف والأحوال الموجودة قبل أو عند قيامه بعمله الميداني ،وهي معلومات يمكن الحصول عليها من خلال تطبيق إجراءات التدقيق المخططة والمرسومة لتحقيق أهداف عملية التدقيق ، ويمكن للمدقق أن يقوم بعملية تقويم مدى وجود شكوك حول قدرة الشركة على الاستمرار لسنه لاحقه بالطرق التالية **(ASB,1981,No.59)** :

1) عند قيام المدقق بتطبيق إجراءات التدقيق العادية لتنفيذ خططه وتحقيق أهداف التدقيق فإن عليه أن يأخذ بالاعتبار أية شكوكاً تثار حول الاستمرارية وبالتالي عليه الحصول على معلومات إضافية والقيام بإجراءات للمساعدة في التحقق من هذه الشكوك والعمل على تخيف تأثيرها .

2) إذا تبين له أن هناك شكوك جوهرية حول الاستمرارية ، فإن عليه أن يحصل على معلومات عن خطط الإدارة للعمل على تخفيف تأثير هذه الظروف التي تشكك في الاستمرارية ،وأن يقوم بتقدير مدى القدرة على تطبيق هذه القدرة بفاعلية .

3) بعد تقييم المدقق لخطط الإدارة فإن عليه أن يقدر مدى وجود هذه الشكوك مرة أخرى وإذا أستنتج أنها لا تزال موجودة فإن عليه ما يلي :

أ – أن يأخذ بالاعتبار مدى كفاية الإفصاح حول إمكانية استمرار المنشأة في السنة القادمة.

ب– أن يتضمن تقريره فقرة تفسيرية وتوضيحية بعد فقرة الرأي توضح استنتاجه ، ولكن المدقق يعتبر مسؤولا عن توقع الظروف المستقبلية أو الأحداث الممكنة وأن احتمال تعرض الشركة

للتوقف وعدم قدرتها على الاستمرار وظهور ذلك لاحقا لتقرير المدقق لا يعني عدم نجاح المدقق حتى ولو كان في السنة اللاحقة لتقريره مباشرة .

وبعد الإطلاع على التوصيات ووجهات النظر السابقة نرى أن الهدف الأساسي من القوائم المالية هو التزود بمعلومات مهمة من أجل المساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية ،وفي حالة ظروف عدم التأكد التي تحيط بمستقبل الشركة فإنه على المدقق أن يثير انتباه القارئ أو مستخدم البيانات المالية إلى مثل هذه الأمور ،ويكون المدقق مهتما بمعرفة قدرة الشركة على الاستمرار في المستقبل لأن القرار الاستثماري الذي يتخذه شخص ما ويتعلق بهذه الشركة سيتأثر بتقرير مدقق الحسابات والبيانات المالية المنشورة للشركة ،وإذا كانت الشركة تواجه مصاعب في الاستمرارية في أعمالها الاعتيادية أو من المحتمل أن تتعرض لأخطار متعلقة بالسيولة أو الإفلاس أو إعادة التنظيم ويمكن مناقشة وجهات النظر والتوصيات السابقة عن عملية تقويم قدرة الشركة على الاستمرار فيما يلي :

1- أنه لا بد من التفريق بين مسؤولية المدقق عن تقويم قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها ومسؤولية المدقق في التنبؤ بالأحداث المستقبلية ،حيث أن تقويم قدرة الشركة على الاستمرار يتعلق بالأحداث التاريخية الحاصلة ،ولكنها قد تكون واضحة و تظهر من خلال الفحص العادي ،أو تكون غير واضحة المعالم ولا تظهر إلا من خلال فحوصات معقدة للبيانات المالية ،أما التنبؤ بالأحداث المستقبلية، فغير ذلك حيث يتعلق بأحداث لم تقع وإنما تقوم على أساس تكهنات وهذا رد على من يقول بأنه ليس من مسؤولية المدقق تقويم قدرة الشركة على الاستمرار ، لأن ذلك يتعلق بالمستقبل وأن المدقق ليس متنبئاً بالمستقبل و إنما قارئ بيانات وإذا أقترن أسمه بتنبؤات فإنه يكون قد خالف القواعد المسلكية ،فالمدقق عند قيامه بتقويم قدرة الشركة على الاستمرار إنما يعتمد على معلومات تاريخية .
2- عند قيام المدقق بإجراءات التدقيق العادي عليه أن يمارس دورا إيجابيا حيال قضية الاستمرارية، وأن يكون متيقظا ومنتبها لأي احتمال لظهور مؤشرات تشكك في قدرة الشركة على الاستمرار وذلك خلال قيامه بالفحص الميداني .
3- في حالة ظهور مؤشرات تشكك في قدرة الشركة على الاستمرار في أداء أعمالها الاعتيادية ، وقد تكون هذه المؤشرات واضحة وتظهر من خلال الفحص العادي –فإنه على المدقق أن يقوم بتوسيع نطاق فحصه ، وأن يقوم بالبحث عن إجراءات فنية جديدة للتأكد أو لنفي هذه الشكوك من ذهنه ،ويجب عليه بذل العناية المهنية الكافية لكي يتأكد أو ينفي هذه الشكوك لأنه كما تحدثنا سابقا إن ذكر أي شيء عن الاستمرارية في تقرير المدقق له آثار عظيمة على الشركة سواء بقدرتها على الاستمرار أو العكس لذلك يجب على المدقق أن يتوخى الحذر .

4- إن مسؤولية المدقق عن تقويم قدرة الشركة على الاستمرار ترتبط بمعيار العناية المهنية اللازمة ،فإن قيام المدقق ببذلك العناية المهنية المطلوبة منه أثناء قيامه بعمله ،وممارسة الحذر المهني ، ثم ظهرت بعد ذلك مؤشرات على عدم قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة بعد إعداد التقرير ،فإنه يكون خاليا المسؤولية حيال ذلك ما دام ظهرت تلك المؤشرات بعد قيامه بممارسة أعماله بعناية مهنية كافية واتخاذه للحذر المهني ،ولكنه إذا ظهرت مؤشرات واضحة من خلال الفحص العادي عن عدم قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها وتشير إلى ضعف في الموقف المالي للشركة ولم يتعرض المدقق لتلك المؤشرات ولم يذكرها بتقريره ،فإن ذلك يضعه تحت طائلة المسؤولية لأنه قصر في تطبيق معايير التدقيق العامة المتعارف عليها فيما يتعلق ببذل العناية المهنية اللازمة .

5- حسب معيار التدقيق الدولي رقم (570)الخاص بالاستمرارية والذي سيتم تحليله لاحقا في الفصل الثالث فقد ذكر صراحة من خلال المعيار أن المدقق الخارجي مسئولا عن تقويم قدرة الشركة على الاستمرار في عملها ،وحدد الواجبات التي يجب أن يقوم بها المدقق والتي تساعده في عملية التقويم ،وكذلك حدد بعض المؤشرات التي تساعده في عملية التقويم .

9/2 حدود مسؤولية مدقق الحسابات :

يرى (جمعة،2001،ص9) أن هناك حدودا للمسؤولية مهما كانت العناية المبذولة ومهما كان المدقق حصيفا ومن هذه الحدود:

1- أن عملية التدقيق أصبحت تعتمد على نظام العينات أثناء الاختبارات .

2- أن ثمة عمليات مدبرة ومحبوكة جيدا من قبل موظفين ومسئولين في شركة العميل لا يستطيع مدقق الحسابات اكتشافها مهما بلغت خبرته .

الفصل الثالث

فرض الاستمرارية

تمهيد :

يعتبر فرض الاستمرارية من الفروض القليلة التي بنيت عليه نظرية المحاسبة ، وربما يعتبر الأهم لعلم المحاسبة والتدقيق ، وأن أي تطور لمهنتي المحاسبة والتدقيق لا يتعارض مع وجود فرض الاستمرارية كأساس لهما ، وإنما يُعزز وجود فرض الاستمرارية بالتطور الحاصل لمهنتي المحاسبة والتدقيق ،ونتيجة لهذه الأهمية سنوضح من خلال هذا الفصل كل ما يتعلق بفرض الاستمرارية ، بداية سنتعرف على مفهومه ، وسنقوم بمناقشة معيار التدقيق الدولي رقم (570) والمتعلق بفرض الاستمرارية ، وسنقوم ببيان أهمية فرض الاستمرارية وأثره المحاسبي على بعض الأسس والمبادئ المحاسبية التي بنيت على أساسها نظرية المحاسبة ، وسنوضح المشاكل المتعلقة بتطبيق فرض الاستمرارية والإجراءات التي يجب أن يركز عليها المدقق بخصوص الشك المتعلق بالاستمرارية ، وسنبين المؤشرات والإجراءات التي تساعد المدقق في تقويم مدى قدرة الشركات على الاستمرارية من عدمه ، وواجبات المدقق بشأن عملية التقويم ، وسيشمل الفصل أثر ونتائج عملية التقويم على تقرير المدقق ،وسنذكر العوامل التي تؤثر على دور المدقق في عملية التقويم ، وأثر رأي المدقق بما يخص عملية التقويم في التقرير على كل من المدقق والشركات .

1/3 تعريف فرض الاستمرارية :

"يعتبر فرض الاستمرارية من أهم الفروض المحاسبية التي تستخدم في إعداد القوائم المالية الختامية ،حيث يفترض أن المشروع يتم إنشاؤه لكي يقوم بأعماله ويواصل ذلك في المستقبل المنظور وأنه باقٍ ومستمر لفترة زمنية معقولة غير محددة ويمكن القول بأنها غير نهائية وتكفي لاستخدام موارده الاقتصادية كما هو مخطط ومتوقع وأنه ليس في نية أصحاب المشروع تصفيته أو تقليل حجم عملياته بشكل مادي واضح يؤثر على طبيعة أعمال المنشاة " **(IAS,1984 p.5.)**

و بين **(العمودي ،2001)** أن فرض الاستمرارية في المحاسبة يعني أن الشركة سوف تستمر في عملياتها ،ولن تخرج من الصناعة ،أو يتم تصفيتها وحتى يتم ذلك يجب أن تكون قادرة على زيادة مواردها بشكل كاف ، ولفترة زمنية غير محدودة تمكنها من تحقيق خططها ،والوفاء بالتزاماتها ونمو أنشطتها بدون خسائر ،وهو أحد المفاهيم الأساسية التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية.

وأعتبر **(قايد،1985،ص121)** المقصود من فرض الاستمرارية أن المشروع باقٍ ومستمر لفترة زمنية معقولة كافية لاستخدام موارده الاقتصادية طبقا لما هو مخطط ومتوقع وبدون خسائر جسيمة لرأس المال المستثمر ، وكافية كذلك لاستخدام موارد البيئة الإجتماعية الاستخدام الأمثل ، دون إلحاق خسائر بحقوق المجتمع ، وإبقاء آثاره الخارجية الموجبة وتلافي آثاره الخارجية السالبة على المجتمع (تحقيق المنافع وإزالة الأضرار).

"وتطبيقا لهذا الفرض فانه يتم تسجيل الأصول على أساس أن الشركة قادرة على تحقيق قيمتها وتحقيق الربح منها ،وأنها ستكون منتجة ومستمرة في العمل لأجل غير محدد ،لـذلك يـتم تسجيل قيمتها على أساس التكلفة التاريخية ،ويتم استهلاكها على أساس فترات متسـاوية وبنسـب معينه حسب الأساس المحاسبي المستخدم ،وكذلك يتم تسجيل الالتزامات على أسـاس أن الشـركة قادرة على سدادها والوفاء بها من خلال سير عمل المنشأة دون الحاجة إلـى إعـادة جـدولتها أو الاستغناء عن أصولها مقابل تسديد التزاماتها " **(IAG,1986,pp9-201.)**.

"ويمثل فرض الاستمرارية التوقع الطبيعي من الوحدة المحاسبية ،فهو يعكس توقعات كافة الأطراف المهتمة بأمور المنشأة ،باعتبار أن احتمال التصفية أو التوقف عن مزاولة النشاط تمثـل حالة استثنائية ،ومن ناحية ثانية فإن فرض الاستمرارية يتفق مع المعايير القانونية التي تعمل فـي ظلها الوحدات الاقتصادية الكبيرة ،فظهور الشركات المساهمة العامة يؤيد فرض الاستمرارية نظرا لما تتمتع به هذه الشركات من حياة اعتبارية مستمرة ونمو وتوسع مستمر في حجم أعمالها ،لـذلك فإن بناء النظرية المحاسبية ينبغي أن يقوم على الافتراض الطبيعي وهو افتـراض الاسـتمرارية ،وليس على الحالة الاستثنائية وهي حالة تصفية الشركة "**(حنان،2003،ص345)**.

وأكد **(مطـر ،1995،ص39) أن** هذا الفرض يعني " أن عمر المنشأة مستقل عن عمر ملاكها، وأنها أي المنشأة مستمرة في حياتها إلى ما لنهاية، ما لم تظهر قرينة موضوعية تشير إلى خلاف ذلك " .

وأصدر الإتحاد الدولي للمحاسبين معيار التـدقيق الـدولي رقـم (570) الخـاص بفـرض الاستمرارية ،والذي يهدف إلى توفير إرشادات حول مسؤولية المدقق عند تدقيق البيانات المالية المتعلقة بملاءمة الاستمرارية كأساس لإعداد البيانات المالية ،وحدد مجموعه من المؤشرات التي تساعد مدقق الحسابات في اكتشاف حالات الشك باستمرارية العميل وصنفت إلى مؤشرات مالية، ومؤشرات تشغيله، ومؤشرات أخرى ووجود واحد أو أكثر من هذه المؤشرات لا يعني دائما أن فرض الاستمرارية موضع تساؤل ،وحدد كذلك المعيار مجموعة من الإجراءات يجب على المدقق القيام بها عندما تثار الشـكوك حول استمرارية العملاء ،وكذلك الصيغ التي يضمنها في تقريره في ضوء النتائج التي توصل إليها .

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

وكذلك تشير الفقرة رقم (4) إلى أن استمرارية الوحدة تعني توقـع قـدرة الوحـدة علـى الاستمرار في المستقبل القريب ،وعموما فأن المستقبل القريب يعني فترة لا تتجاوز عامـاً ماليـاً واحداً بعد الفترة المنتهية ،والتي يفترض فيها إعداد القوائم المالية في غياب المعلومات التي تشـير إلى عكس ذلك ،وبالتالي تسجيل الأصول والخصوم على أساس قدرة الوحدة على تحصـيل قيمـة الأصول وسداد الالتزامات التي عليها من النشاط العادي ،وإذا كانت هذه الفرضية لا مبرر لها ،فإن الوحدة ربما لا تستطيع تحصيل قيمة الأصول كما هي بالمبالغ المسجلة، وربما يوجد تغييرات فـي

مبالغ وتواريخ استحقاق الالتزامات ،وتبعا لذلك فإن مبالغ وتبويب الأصول في القوائم المالية ربما تحتاج إلى تعديل " (جمعه،2001،ص9).

ويتبين من خلال التعريفات السابقة أنه في حالة غياب أو عدم وجود دليل على قدرة الشركة على الاستمرارية في أعمالها الاعتيادية ، فانه يفترض أن المنشأة مستمرة في عملياتها لأجل غير محدد وأنه لن يتم تصفيتها في المستقبل القريب ، من ناحية أخرى فإن المقصود بالاستمرار هو المشروع والمنشأة وليس الملاك لأن كثيرا من المنشآت تقوم ببيع أسهمها العامة التي تملكها ولو كان الأمر يتعلق بالملكية لاعتبرناها غير مستمرة لأن الملكية غير مستمرة لمالك بعينه وإنما تتغير حسب عمليات بيع وشراء أسهم المنشأة ،ولكن هذا يتنافى مع المفهوم العام للاستمرارية ،ففي حالة تصفية الشركة فإن الشركة يفقد العاملون فيها أعمالهم ووظائفهم ،وتفقد كذلك الزبائن ،أي أنها تفقد طبيعة عملها التشغيلي اليومي الاعتيادي الذي أنشئت من اجله ،لكن في حالة نقل الملكية فإن الشركة تبقى مستمرة بالرغم من وجود مالكين جدد لها ويمكن أن تؤدي نفس الأعمال التي تقوم بها بالسابق بل ويمكن أن تطور من أعمالها وتستمر في خدمة زبائنها .

و يرى الباحث أن المنشأة وحدة محاسبية مستمرة ، وطالما أنه ليس هناك دليل على عكس ذلك ، فإنه يفترض أن للوحدة المحاسبية عمر أطول من الأعمار الإنتاجية للأصول التي تستخدمها، بمعنى أن الوحدة المحاسبية ذات عمراً مستمر في حين أن الأصول التي تستخدمها ذات أعمار محدودة. ويترتب على ذلك إعداد كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل بافتراض أنه ليس هناك اتجاه أو نية أو ضرورة لتصفية الوحدة المحاسبية أو تقليص نطاق أعمالها بشكل جوهري.

2/3 لمحة نظرية عن معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية (ISA, No. 700):

يشير هذا المعيار إلى أن الغرض منه هو "وضع معايير وتوفير إرشادات حول مسؤولية المدقق عند مراجعته للبيانات المتعلقة بملاءمة فرض الاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية ،وبالتالي على مدقق الحسابات الخارجي عند تدقيقه للبيانات المالية مراعاة ملاءمة فرض الاستمرارية والذي تم على أساسه إعداد القوائم المالية ،وقد حدد الإتحاد الدولي للمحاسبين (International Federation of Accountants (IFAC)) بعض المؤشرات التي تشير إلى ضعف استمرارية الشركة ،وقسمت إلى مؤشرات مالية ، ومؤشرات تشغيلية ،ومؤشرات أخرى ،ولكن لا يعتبر هذا حصراً كاملاً وشاملاً لكل المؤشرات ،كما أن وجود واحد أو أكثر من هذه المؤشرات لا يعني بالضرورة فشل الشركة وعدم قدرتها على الاستمرار (ISA No.570,2003) .

أولا : المؤشرات المالية وتتمثل في التالي :

1- زيادة المطلوبات المتداولة عن الموجودات المتداولة.

2- قرب استحقاق قروض ذات أجل محدود ،دون وجود إمكانية متوقعة للسداد ،أو التجديد (أي وجود مشاكل متعلقة بالاقتراض) .

3- ظهور النسب المالية بشكل سلبي .

4- خسائر تشغيلية متكررة .

5- تأخر توزيعات الأرباح أو توقفها.

6- عدم القدرة على تسديد استحقاقات الدائنين في موعدها .

7- صعوبة الالتزام بشروط اتفاقيات القروض .

8- إصرار الموردين على التعامل نقدا .

9- عدم قدرة المنشأة الحصول على التمويل اللازم لتطوير منتجات جديدة ،أو استثمار جديد ضروري.

ثانيا : مؤشرات تشغيلية وتتمثل بالتالي :

1- استقالة مدراء مهمين دون إيجاد من يحل محلهم .

2- فقدان أسواق رئيسية أو امتيازات أو مورد رئيسي .

3- صعوبات لها علاقة بالقوى العاملة أو نقص في المستلزمات الهامة .

ثالثا : مؤشرات أخرى وتتمثل بالتالي :

1- عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال أو المتطلبات القانونية الأخرى .

2- قضايا قانونية قائمة ضد الشركة يمكن أن تنشأ عنها أحكام لا تستطيع الشركة الوفاء بها .

3- تغيير في السياسات والقوانين الحكومية بما يضر بالشركة .

وبخصوص أدلة التدقيق فقد بين المعيار أنه عندما يبرز لدى المدقق تساؤل حول ملائمة فرضية الاستمرارية للشركات يجب عليه جمع أدلة تدقيق كافية ومناسبة والتي تعطي إجابات واضحة على هذا التساؤل .

ووضع المعيار بعض الإجراءات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة العميل على الاستمرار،وقد وضح المعيار ما على المدقق فعله بخصوص فرضية استمرارية المنشاة في التقرير .

وسوف نقوم بمناقشة هذه المؤشرات والأدلة والإجراءات بالتفصيل لاحقا خلال الفصل الحالي .

ويمكن أن نميز ثلاث حالات لاستمرارية الشركة : (حنان،2003،ص347)

1- الحالة الطبيعية : وهي حالة فرض الاستمرارية بدون مدة محدودة ومعلومة في الوقت الحاضر .

2- حالة الحكر : استمرار المشروع لمده محدودة و معلومة في الوقت الحاضر .

3- حالة وجود مؤشرات في الوقت الحاضر تسمح بافتراض عدم الاستمرارية و احتمال التصفية .

3/3 – أهمية فرض الاستمرار وأثره المحاسبي:

يعتبر إستخدام هذا الفرض من السمات الرئيسية لأي مشروع مهما كان نوع نشاطه سواء أكان صناعياً أو تجارياً أو زراعياً أو خدمياً ،وفي ظل هذا الفرض فإن المشروع يقتني أصوله من أجل الاستخدام وليس من أجل البيع ،وكذلك فإن العديد من المبادئ والأسس المحاسبية في إطار نظرية المحاسبة بنيت على أساس فرض الاستمرارية .

وسنقوم بمناقشة علاقة فرض الاستمرارية ببعض المبادئ والأسس المحاسبية والتي نراها مهمة للدراسة :

1/3/3 – فرض الاستمرارية ومبدأ التكلفة التاريخية :

يرى غالبية علماء المحاسبة أن فرض الاستمرارية هو حجر الأساس الذي يعتمد عليه القياس المحاسبي التقليدي ،أي القياس وفق أساس التكلفة التاريخية ،وهذا هو الرأي السائد حاليا في الأدبيات المحاسبية ، باعتبار أن منهج التكلفة التاريخية هو المقبول عموما في الحياة العملية ،وأن افتراض استمرارية المشروع يبرر تطبيق وانتشار القياس وفق التكلفة التاريخية كحالةٍ طبيعية . **(حنان،2003،ص348)**

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

ويرى (حنان ،2003،ص 248) أن تقويم الأصول الثابتة وفق مبدأ التكلفة التاريخية هو الأساس الأكثر انسجاما ،فالأصول الثابتة سواء كانت ملموسة أو غير ملموسة تم اقتناؤها لاستخدامها في النشاط الطبيعي المعتاد للمنشاة طيلة عمرها الإنتاجي ،لذلك تُقوم تلك الأصول وتحدد استهلاكاتها أو مبالغ إطفاؤها على أساس التكلفة التاريخية ،وكذلك يجب الالتزام بأساس مبدأ التكلفة التاريخية طالما أن المنشاة ليست في حالة تصفية اضطرارية ،وبالتالي ليس هناك ما يوجب التخلص من الأصول

وتحويلها إلى نقدية ،وبناءا على ذلك فإن الأسعار الجارية ليست أسعاراً ملائمة لتقويم الأصول في قائمة المركز المالي للمنشاة .

كما تبين لنا أن فرض الاستمرارية هــو حجــر الأســاس للنظريــة المحاســبية ، يــرى (القاضي،1980،ص218) أن فرض الاستمرارية أيضا المسئول عن أخطاء القياس المحاسبي ،فاستنادا إلى فرض الاستمرار يُقيم المحاسبون الأصول الثابتة بسعر التكلفة التاريخية ،وأنهم لا يعدلون تقييمهم للأصول حسب التكلفة التاريخية إلا في حالة حدوث تصفية للمنشأة ،كما أنهم يقومــون المخــزون بسعر التكلفة انسجاما مع فرض الاستمرارية ،وإذا حدث وكان سعر التكلفة أقل من ســعر الســوق فيقيم المخزون على السعر الأقل وفقا لمبدأ الحيطة والحذر ،مما يجعل القيم المحاسبية تمثل تجمعات للأسعار التي حدثت في تواريخ مختلفة ولا تشير إلى مغزى اقتصادي سليم ،وأن المبرر الذي يقدمه فرض الاستمرارية هذا هو أن المشروع باقٍ ومستمر وبالتالي فإن القيم الصحيحة التي تعبر عــن المشروع لا يمكن الأخذ بها إلا في حالة تصفية المشروع ،ولذلك فإن الأخطاء الناتجة في عام من الأعوام يتم التعويض عنها في الأعوام القادمة ،فإذا تم تقويم المخزون بسعر التكلفة التي تقل كثيرا عن سعر السوق فإن هذا سيؤدي إلى تخفيض قيمة الربح في هذا العام ،ولكن قيمة المخزون أخــر المدة سوف تصبح قيمة بضاعة أول المدة للعام القادم وتؤدي إلى زيادة أرباح العام القــادم وهكــذا طالما المشروع باستمرار.

وأعتبر (Sterling ,1968,P.481.) " أن فرض الاستمرارية له علاقــة مباشــرة مــع التكلفــة التاريخية ،ويرى البعض أنه من الضروري للمحاسبين بينما يرى البعض الأخر أنه من الضروري للإدارة ،وبناءً عليه يتم تقدير وتوقع الدخل والحالة المالية في حالة وجود فرض الاستمرار بينما في حالة اعتبار الشركة تحت التصفية فإنه يتم حساب الدخل الحقيقي والحالة الحقيقية وليس المتوقعــة ،ويحاول المحاسبون قياس قيمة الشركة أو ما هي قيمتها الحقيقية فيما لو عرضت للبيع الآن ، ولكن في حالة وجود هذا الفرض فإنه لا حاجة لتقدير ذلك ويتم قياس مدى نجاح المنشأة بمعرفة الفــرق بين قيمة مخرجاتها (المبيعات وإيرادات أخرى) وتكلفة الموارد المنتجة هذه المخرجات" .

ويرى (ضيف،1984،ص29) أن من أهم وأقوى الانطباعات حول أهميــة فــرض الاســتمرارية كقاعدة وأساس للمبادئ المحاسبية ،هو وجود مبادئ مختلفة تطبق في حالة تصفية الشــركات ،وأن أسس تقييم الأصول مختلفة ما عدا النقدية ، وكذلك فإن الالتزامات مسجلة في القوائم المالية مع أخذ الاعتبارات القانونية بالحسبان وليس المبادئ الاقتصادية ،وكذلك يؤثر هذا الفرض بشكل كبير على الإفصاح عن كثير من عناصر القوائم المالية حيث يترتب على الأخذ به إهمــال قيمــة التصــفية الفورية بالنسبة للالتزامات ،وذلك لو أن المحاسبين لم يفترضوا الاستمرار وافترضوا عكسه ،فــإن ذلك يتطلب إظهار الالتزامات بقيمة التصفية الفورية لها ، والتي قد تزيد عن القيمة الاسمية لتلــك الالتزامات (على أساس أن المنشأة ستضطر إلى سداد الفوائد والأعباء المتفق عليها بالكامل عن هذه

الالتزامات)، ومن ناحية أخرى فإن عدم الأخذ بهذا الفرض يتطلب إظهار الأصول بالقيمة التي يمكن تحقيقها نتيجة بيعها أو التخلص منها والتي قد تختلف بشكل كبير عن القيمة الدفترية لتلك الأصول ،وإن هذا الفرض يوفر أساسا لاعتبار المنافع الاقتصادية المحتملة بمثابة أصول والمدفوعات المحتملة مستقبلا بمثابة التزامات .

ويرى (حنان ،2003، ص432) أن المقصود بمبدأ التكلفة التاريخية تقويم الأصول والخصوم على أساس التضحية الاقتصادية المعادلة لتلك الموارد والالتزامات وذلك في تاريخ اقتناء الأصل أو قيام الالتزام ،أي أن الإثبات يتم وفقا للتكلفة وليس حسب القيمة، فالقيمة تتجسد بالقيمة الحالية لمقدار الخدمات المتوقع الحصول عليها من هذا الأصل خلال سنوات العمر الاقتصادي ، ولا يتم الاعتراف بالقيمة إلا عند تحققها (بتحقق الإيراد أو البيع).

ويضع الباحث مشكلات تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية في أربعة محاور كالتالي:

المحور الأول : تغيرات الأسعار مع ثبات قيم بعض الأصول والخصوم يمكن أن تؤدي إلى تعقيدات واضطرابات في القوائم المالية ففي فترات التضخم المالي وارتفاع الأسعار تظهر الآثار التالية :

1- إن التكلفة التاريخية تكون أدنى بكثير من تكلفة الاستبدال الجارية .

2- عند تغير المستوى العام للأسعار تصبح وحدة القياس النقدي غير ثابتة , وثبات وحدة القياس النقدي هو فرض أساسي في منهج التكلفة التاريخية وفي إعداد القوائم المالية وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً .

3- تظهر مكاسب وخسائر حيازة بالنسبة للأصول غير المالية ولا يقرر عنها .

4- تظهر مكاسب وخسائر حيازة بالنسبة للمدينين والدائنين ولكن لا يقرر عنها .

5- تجري مقابلة غير عادلة بين بعض المصاريف القديمة مثل الاهتلاكات وبين إيرادات المبيعات الحالية .

إن نتيجة آثار التضخم النقدي في الميزانية سيجعل التقرير المقدم أدنى من التكاليف الجارية أما تأثيرها على صافي الدخل فهو غير قابل للتنبؤ لأنه يعتمد على صافي نتيجة مكاسب وخسائر الحيازة بالنسبة للأصول غير المالية والمدينين والدائنين .

المحور الثاني : عدم إثبات الكثير من الأصول غير الملموسة في القوائم المالية بسبب صعوبة تقديرها, وكذلك لأنه مبدأ التكلفة التاريخية لا يعترف إلا على أساس موضوعي نشا عن عملية تبادليه ، مثل شهرة المحل والأصول البشرية والمزايا الاحتكارية التي يعترف بعد عملية المبادلة.

المحور الثالث :الاعتماد على التكلفة التاريخية يؤدي إلى قياس غير سليم للربح الدوري بسبب :

1- مزج الإيراد الناتج عن النشاط العادي مع الإيراد الناتج عن عملية المضاربة أو الاحتفاظ بالأصول .

2- الخلط بين الدورات المالية فإثبات الربح حين تحققه يؤدي إلى إثبات إيراد عدة سنوات سابقة في السنة الحالية فقط .

المحور الرابع : جعل القوائم المالية غير قابلة للتجميع أو التلخيص وذلك بسبب اختلاف قيمة وحدة النقد المستخدمة للتعبير عن عناصر القوائم المالية .

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

2/3/3 – فرض الاستمرارية و مبدأ الدورية :

يرى (الصحن ،1977،ص9) أن فرض الاستمرارية يستلزم تقسيم حياة المشروع إلى فترات زمنية يطلق عليه الفترة المالية يحدد في نهايتها نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي عن تلك الفترة المالية والفترات السابقة لها ، وقد نشأ عن تطبيق فرض الاستمرارية وتحديد الفترات المالية، مشاكل محاسبية تتطلب وضع طرق محاسبية لمعالجتها مثل

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

ونرى أن وجود مبدأ الدورية يتناغم مع فرض الاستمرارية والذي يقصد به أن مستخدمي البيانات المحاسبية خارج وداخل المشروع يحتاجون بين الحين والآخر وفي فترات دورية قصيرة الأجل إلى معلومات عن إنتاج السلع والخدمات والأرباح ، وكذلك معرفة المركز المالي للمشروع بهدف مساعدتهم على اتخاذ القرارات ، فمن غير المنطقي أن ينتظر هؤلاء المستخدمون حتى ينتهي عمر المشروع كي يعرفوا صافي دخلهم، لذلك تم افتراض تقسيم عمر المشروع إلى فترات زمنية متساوية ومتتابعة غالبا ما تكون سنة ميلادية، بحيث يتم من خلالها إعداد التقارير وبيان نتائج العمليات وتحديد الضريبة وقياس مدى كفاءة إدارة المشروع ومدى النجاح والنمو الذي حققه المشروع , إضافة إلى إعطاء صورة عن واقع المشروع بهدف تطويره وتنميته وتعزيز نقاطه الإيجابية ومعالجة جوانبه السلبية .

3/3/3- فرض الاستمرارية و مبدأ تحقق الإيراد :

كذلك يؤثر هذا الفرض على طريقة تحديد الربح وتحديد المركز المالي للمشروع ،فهو يقتضي عدم الانتظار حتى نهاية المشروع وتقييم مركزه المالي في ذلك الحين وإنما أقتضى الأمر الوقوف عند نهاية فترة زمنية محددة لقياس عائده وبالتالي تحديد المركز المالي للمشروع في نهاية هذه الفترة المالية ، وتحديد الربح من عدمه يعتبر رقابة مستمرة من الأطراف ذات الصلة بالمشروع للتأكد من نجاحه أو فشله .

وحتى يتم الإثبات المحاسبي للإيرادات لابد من توافر الشرطين التاليين www.sfhty.com :

1- الاكتساب: أي أن جميع العمليات اللازمة لاكتساب الدخل قد تمت بالفعل أو على وشك الانتهاء, كإنتاج السلعة المباعة أو تقديم الخدمة .

2- التحقق أو قابلية التحقق: التحقق هو تحويل الأصول غير النقدية إلى نقدية أو إلى ما هو في حكم النقدية.أما قابلية التحقق فيقصد بها أن يتوافر لإنتاج الوحدة سوق حاضرة نشطة وبأسعار تنافسية لا تتأثر كثيرا بكمية الإنتاج المطروح للتبادل .

ملاحظات بخصوص مبدأ تحقق الإيراد (www.sfhty.com):

أولا : يمكن حصر أهم أسس الإيراد الشائعة الاستخدام في التطبيق العملي في مجموعتين :

-أسس تعترف بالإيراد على أنه تيار متدفق من الإنتاج المشترك فيما بين الأنشطة والفترات المحاسبية المختلفة.وهي تشمل أساس الاستحقاق الدوري, أساس نسبة الإتمام, أساس إعادة التقدير .

-أسس تعترف بالإيراد كاملا في نقطة من الزمن يتم عندها أداء النشاط الرئيسي مثل أساس تمام الإنتاج, أساس تمام البيع, أساس التحصيل النقدي .

ثانيا : لاختيار أساس التحقق المناسب ينبغي التمييز بين مصادر الإيراد التالية :

1- إنتاج وتوزيع السلع:القاعدة هي أن يتم الاعتراف بالإيراد عند تمام عملية البيع .

2-أداء وتقديم الخدمات :القاعدة هي أن يتم الاعتراف بالإيراد عند إكمال أداء الخدمة أو عند إكمال أداء كل مرحلة من مراحل النشاط الخدمي-أساس تمام الإنتاج .

3- السماح للغير باستخدام أصول الوحدة:القاعدة أن يتم الاعتراف بالإيراد على أساس الاستحقاق الدوري عبر الفترات الزمنية كالإيجار الدائن والفوائد الدائنة.

والقاعدة العامة التي تحكم الاختيار بين أسس التحقق البديلة وبغض النظر عن مصدر الإيراد هي أنه يجب الاعتراف بالإيراد في أقرب وقت ممكن طالما أنه قد تم اكتساب الإيراد .

ثالثا : في حالة إتمام البيع أو التحصيل النقدي أو كليهما قبل إنتاج السلع وأداء الخدمات.القاعدة ألا يتم الاعتراف بالإيراد إلا عند اكتسابه باكتمال عملية الإنتاج(أساس إتمام الإنتاج) مثل دفع العربون .

رابعا : في حالة العقود طويلة الأجل يمكن إتباع طريقة نسبة الإتمام وذلك بشرط توافر تقديرات لتكاليف الإنتاج يمكن الاعتماد عليها.أما إذا لم تتوافر هذه التقديرات فيجب الاعتراف بالإيرادات على أساس تمام الإنتاج .

خامسا : في حالة الأنشطة التي يتوافر لمنتجها خاصية القابلية للتحقق فالقاعدة أن يتم الاعتراف بالإيراد عند إتمام الإنتاج(المعادن النفيسة,الحاصلات الزراعية) أو عند حدوث تغيرا لأسعار(الأوراق المالية).

سادسا : في حالة ما يكون تحصيل القيمة على درجة عالية من عدم التأكد فالقاعدة هي أن يتم الاعتراف بالإيراد طبقا للأساس النقدي.(ربح دعوى قضائية).

ويرى الباحث أنه – وبناءاً على إعداد القوائم والبيانات المالية وفقا لفرض الاستمرارية ،وإعدادها بصورة دورية بناءاً على مبدأ الدورية – كان لابد من وضع أسس تعنى بكيفية ووقت تحقق الإيراد في وقت إعداد التقارير المالية ، وما يلاءم الموضوعية في توصيل الحقيقة عن الإيرادات للفترة المالية الحالية في لحظة إعداد هذه التقارير .

4/3/3 – فرض الاستمرارية و مبدأ الثبات والتجانس :

كذلك يتطلب فرض الاستمرارية وجود تجانس وثبات في القوائم المالية للشركات خلال فترة حياة الشركة ويقصد بالثبات والتجانس إستخدام نماذج من التقارير المالية و القوائم بشكل ثابت خلال الفترات المالية المتتالية, حيث يساعد ذلك على إجراء المقارنات بقدر كبير من الموضوعية بين نتائج أعمال الشركة في فترات متعاقبة و تقييمها، إن ثبات تجانس القوائم المالية و الحسابات الختامية تبين لنا التغيرات الحاصلة في هذه النتائج،إلا أنه من الضروري التأكيد على أن التجانس أو الثبات يجب أن لا يعرقل التطورات والإجراءات المحاسبية التي تهدف إلى إظهار نتائج النشاط الاقتصادي بشكل أفضل للمستفيدين.

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

5/3/3 – فرض الاستمرارية و مبدأ الحيطة والحذر :

يعتبر مبدأ الحيطة والحذر من المبادئ التي تتناغم أيضا مع فرض الاستمرارية حيث يتجاهل المحاسبين الأرباح التي لم تتحقق وأخذ كل الخسائر المتوقعة في الحسبان وعدم تسجيل المكاسب المحتملة حتى تتحقق بالفعل،ومن خلال مفهوم مبدأ الحيطة والحذر نجد أنه غير ممكن التطبيق إلا في حالة وجود فرض الاستمرارية .

مشكلات تطبيق مبدأ الحيطة والحذر(www.sfhty.com) :

1- إن مبدأ الحيطة والحذر يظهر تناقضاً ذاتياً فهو يأخذ موقفاً متشائماً عند تحديد الدخل في دورة معينة ، ولكن هذا الإجراء نفسه سيؤدي إلى زيادة مقابلة في أرباح العام التالي ، وهذه الزيادة تناقض مبدأ الحيطة والحذر .

2 - إن الإفراط في التشاؤم باعتماد القيم الأدنى للأصول والقيم الأعلى للخصوم وفق مبدأ الحيطة والحذر يتناقض مع فرض الدورية في المحاسبة وضرورة تحديد نتيجة أعمال كل دورة بشكل دقيق واقعي فهو ينقص أرباح جيل من المساهمين في دورة محاسبية معينة لصالح غيرهم في الدورات المتعاقبة .

3 - لقد تغيرت الظروف الاقتصادية فبدلاً من انخفاض الأسعار تعاني أغلب دول العالم اليوم من التضخم .لذلك يمكن اعتباره عرفاً أو مفهوماً أو قاعدة أو سياسة ، ومع ذلك فهناك من يعتبره مبدءاً.

6/3/3 - فرض الاستمرارية و أساس الاستحقاق :

يعتبر أساس الاستحقاق من الأسس التي بنيت على أساس أن المشروع مستمر لأكثر من سنة مالية واحدة على الأقل ، وبالتالي يعتبر ذلك أساساً لوجود فرض الاستمرارية ، وحسب أساس الاستحقاق يعتبر الإيراد قد تحقق عندما تنتقل ملكية السلعة أو الأصل من المنشأة إلى المشتري أو عند تقديم الخدمة ، سواء حصلت قيمتها النقدية أو لم تحصل ،أي أن الإيراد يخص الفترة المحاسبية التي تحقق خلالها .

مزايا أساس الاستحقاق (:www.finance.dm.ae)

1ـ يتفق مع الأصول المحاسبية العلمية حيث يتميز بالدقة والعدالة حيث تعتبر كل سنة مالية شخصية مستقلة وبالتالي يؤخذ في الاعتبار أي مستحقات أو مقدمات بالنسبة لكل من الإيرادات والنفقات

2ـ يساعد في تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات مع النفقات بصرف النظر عن التحصيل أو السداد النقدي مما يتيح لإجراء المقارنات المختلفة بين السنوات المختلفة داخل نفس الوحدة أو بين الوحدات المختلفة.

3ـ يساعد في الرقابة على الأنشطة وتقييم أدائها .

4ـ يسهل إعداد تقديرات الموارد والاستخدامات للسنوات المالية المقبلة.

5ـ يمتاز بالدقة والواقعية في بيان نتائج السنوات.

6ـ يساعد في إعداد المركز المالي الصادق والعادل للوحدة الإدارية.

عيوب تطبيق أساس الاستحقاق (www.finance.dm.ae):

1ــ يحتاج تطبيقه إلى نظام محاسبي معقد ومكلف في إعداده و تشغيله ، كما يحتاج إلى مهـــارات وكفاءات محاسبية عالية المستوى في المعرفة المالية والمحاسبية.

2ــ استخدامه يؤدي إلي ضرورة الاستعانة بالحكم والتقدير الشخصي في بعض المواقف مما يفقـــد بعض النتائج موضوعيتها ، كما هو في جرد المخازن وتقييمها و تقدير بعض المخصصات.

3ــ تطلب تطبيقه أن تظل المجموعة الدفترية المحاسبية مفتوحة مدة طويلة بعد انتهاء السنة المالية حتى تتم عمليات التسوية اللازمة وبالتالي تأخر إظهار نتائج الأعمال.

كما حدد (أبو طبل ،1976،ص176) نتائج فرض الاستمرارية على المحاسبة بالأمور التالية :

1- أن يتم تقييم الأصول بأنواعها المختلفة ،على أساس التكلفة المستمرة ،أي التاريخيـــة ناقصـــا تكلفة استعمال هذه الأصول عن الفترة المحاسبية ،كذلك الأصول المتداولة فإنه يجب تقييمها بسعر السوق أو التكلفة أيهما أقل .

2- تشتمل الالتزامات ديوناً تستحق الدفع في المستقبل مما يؤكد فكرة الاستمرار .

3- الاستمرار يؤكد مفهوم قدرة المنشأة على تحقيق الأرباح في المستقبل .

4- أظهر فرض الاستمرارية أهمية تقسيم النفقات إلى نفقات إيراديه ونفقات رأسمالية ، ووضـــع أسس ومعايير للتفرقة بينهما ،وكذلك تقسيم الإيرادات إلى رأسمالية وتشغيلية .

5- ونتج أيضا عن هذا الفرض أنه لا تؤخذ بالحسبان الأرباح والخسائر الرأسمالية الناتجة عـــن إعادة تقويم عناصر الأصول التي يملكها المشروع .

ومما سبق يتضح للباحث أن جميع المبادئ والأسس المحاسبية التي اعتمدت عليها نظريـــة المحاسبة مرتبطة ارتباطا مباشراً أو نتيجة مباشرة لوجود فرض الاستمرارية ،وكذلك أنها جميعـــاً أي المبادئ والأسس مرتبطتان معاً وتهدف إلى خدمة الشركات في ظل فـــرض الاســـتمرارية ، ويؤثر مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية تأثيراً كبيراً على المحاسبة المالية وعلى القوائم المالية التي تعدها المنشآت. فطالما أن التصور السائد للمنشأة يتمثل في تيار متواصل من النشاط الاقتصـــادي، فإن مهمة المحاسبة المالية تتركز في قياس التدفق المستمر الذي يتصل بأنشطة المنشأة، بحيث يكون لذلك القياس مغزى واضح. ويتبلور أسلوب القياس الذي يتسم بذلك في تخصيص أو تقسيم جهـــود المنشأة وإنجازاتها المستمرة فيما بين الفترات الجارية والمقبلة، ومضاهاة كل من هذه الجهود بمـــا حققته من إنجازات. غير أن عملية تقسيم التدفق المتواصل لنشاط المنشـــأة فيمـــا بـــين الحاضـــر والمستقبل تؤدي إلى تجزئة كثير من الصلات أو العلاقات الحقيقية، كما تؤدي إلى إضفاء جو مـــن الدقة المتناهية على المعلومات التي تشملها القوائم المالية بينما تعتمد دقة المعلومات في حقيقة الأمر على مجرى الأحداث المقبلة، فالقوائم المالية التي تعد عن فترة زمنية معينة لا يمكن اعتبارها حتى في أفضل الظروف المواتية قوائم نهائية، كما أن نتائج أعمال المنشـــأة لا يمكـــن أن تظهـــر فـــي

مجموعها بصورة نهائية متكاملة إلا عند التصفية، وترتيباً على ذلك، فإن القرارات التي تتخذ على أساس القوائم المالية قد يكون من الضروري تعديلها في ضوء ما يأتي به المستقبل من أحداث، وينبغي أن تؤخذ هذه الحقيقة في الاعتبار عند إعداد تلك القوائم. ومن ثم لا ينبغي لصافي الدخل ومكوناته أو الأرقام التي تشملها قائمة المركز المالي وما يرتبط بها من إفصاح أن توحي بأنها نتائج حاسمة إذ إن هذا في الحقيقة بعيد عن الواقع ، وعن طريق قائمة الدخل يتم عرض جزء من التيار المتواصل لجهود المنشأة وإنجازاتها ومن ثم فإنها تعرض صورة لأداء المنشأة وفاعلية إدارتها في استخدام الموارد المتاحة خلال فترة زمنية معينة. ولكي تكون هذه القائمة وافية بالغرض الذي تعد من أجله، ينبغي إعدادها كإحدى الحلقات في سلسلة متصلة من التقارير بحيث لا تغفل شيئاً من المكاسب والخسائر الفرعية أو العرضية أو التي تترتب على الظروف الخارجية المحيطة بالمنشأة إذ أن لهذه العناصر أثراً على المدى الطويل على تيار الدخل، وبالمثل، تقدم قائمة المركز المالي صورة للأصول التي ترتبط بدرجة معقولة بالأنشطة المقبلة للمنشأة، وما يترتب على تلك الأصول من حقوق أو التزامات حالية في لحظة زمنية معينة.

و نرى أن مشكلات تطبيق فرض الاستمرارية هي :

أ- إن الأصول تُقوم ويحدد اهلاكها وفق التكلفة التاريخية وكذلك مخزون آخر المدة يقوم بسعر التكلفة (انسجاما مع هذا الفرض) فإذا كان سعر السوق اقل من سعر التكلفة تعتمد القيمة الأدنى انسجاماً مع سياسة الحيطة والحذر ، وبالتالي إن المبرر الذي يقدمه فرض الاستمرارية في اعتماد منهج التكلفة التاريخية ، وأن المشروع مستمر، وإن الأخطاء الناتجة في عام من الأعوام يتم تعويضها في الأعوام القادمة , فمخزون آخر المدة سيصبح في العام التالي مخزون أول المدة وسوف يباع ويتحقق الربح ولكن المشكلة تكمن في تخفيض أرباح السنة الحالية لصالح أرباح السنوات التالية وهذا سيؤدي إلى:

1 – حرمان الملاك والمساهمين من أرباح خاصة بالدورة لصالح دورة أخرى أو ملاك ومساهمين آخرين .

2 – أخطاء في التقارير الدورية قصيرة الأجل (عدم دقة بعض الأرقام).

ب-إن القياس المحاسبي بالاستناد إلى فرض استمرار المشروع يمثل تجميعات للأسعار التي حدثت في تواريخ مختلفة والتي غالباً ما تكون بعيدة عن القيم الحقيقية وهذا سيؤدي إلى تشويه القوائم المالية، لذلك لابد من اعتماد قيم اقتصادية واقعية تدخل بياناتها في القوائم المالية لتحديد أرباحها بشكل واقعي .

4/3 – الإجراءات التي يجب أن يركز عليها المدقق بخصوص الشك المتعلق بفرض الاستمرارية :

تشير الفقرة رقم (9) من معيار التدقيق الخاص بالاستمرارية رقم (570) ، إلى أنه وأثناء عملية التدقيق يقوم المدقق بتطبيق إجراءات التدقيق المصممة من قبله للحصول على أدلة تدقيق

كأساس للتعبير عن رأيه في القوائم المالية ،وعندما يثار بعض الشك بخصوص قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية فإن بعضً من هذه الإجراءات قد تعطي أهمية أضافية للتأكد من فرض الاستمرارية ،أو ربما يكون من الضروري أداء إجراءات إضافية أو تحديث المعلومات التي تم الحصول عليها ،ومن ضمن هذه الإجراءات المناسبة في هذا الصدد :

1- تحليل ومناقشة التدفقات النقدية والربح وتوقعات الإدارة .

2- فحص الأحداث بعد نهاية الفترة وخاصة البنود المؤثرة على قدرة الوحدة على الاستمرار في ضوء فرض الاستمرار .

3- تحليل ومناقشة آخر بيانات مالية دورية متوفرة .

4- فحص شروط إصدار السندات ،واتفاقيات القروض ،وتحديد ما إذا كان هناك أي انتهاك لها وإخلال في تطبيقها .

5- قراءة محاضر اجتماع الجمعية العمومية للمساهمين ،ومحاضر مجلس الإدارة ،واللجان الهامة للتعرف على صعوبات التمويل .

6- الاستفسار من المستشار القانوني للوحدة بخصوص الدعاوي المرفوعة على الشركة والمطالبات المالية وإمكانية خسارة الشركة لهذه الدعاوي من عدمه ،وتكلفة هذه الدعاوي على الشركة .

7- التأكد من وجود التزامات قانونية وملزمة لتوفير الدعم المالي أو الإبقاء عليه ،مع أطراف ذات علاقة أو طرف ثالث ،وتقدير القدرة المالية لهذه الإطراف بتوفير أموال إضافية للوحدة ،مع موافقة من ملاك الوحدة على تلك الخطوة .

ويرى (جربوع ،2002،ص285)أنه وعند تحليل التدفق النقدي والربحية والتوقعات المناسبة الأخرى ،على المراجع النظر في موثوقية نظام المنشاة في إعداد هذه المعلومات ،وعلى المراجع أيضا النظر في كون هذه الفرضيات التي ارتكزت عليها التوقعات تبدو مناسبة في مثل هذه الظروف ،إضافة إلى ذلك على المراجع مقارنة المعلومات المتوقعة للفترات السابقة القريبة مع النتائج الفعلية ،وأن يقارن المعلومات المتوقعة للفترة الحالية مع النتائج التي تم تحقيقها لتاريخه .

"وبعد قيام المدقق بتنفيذ الإجراءات الإضافية الضرورية ،والحصول على المعلومات المطلوبة وكذلك خطط الإدارة والحلول التي وضعتها لحل هذه المشاكل ،فإنه يجب على المدقق تقرير ما إذا كانت الأسئلة التي أثيرت بالنسبة لفرض الاستمرارية تم حلها كما يجب" (جمعة ،2001،ص9).

ويرى الباحث أنه يجب على المدققين عند التخطيط لعملية التدقيق أن يعملوا على وضع الإجراءات المتعلقة بخصوص فرض الاستمرارية ضمن خطط التدقيق ،وكذلك وضع إجراءات إضافية يرى المدقق أنها مناسبة وتساعده في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية .

5/3 – المؤشرات و الإجراءات التي يمكن أن يستخدمها المدقق في تقويم القدرة على الاستمرارية للشركات :

يرى (ذنيبات ،1991) أنه لا بد للمدقق حتى يستطيع تقويم قدرة الشركة على الاستمرار الأخذ بعين الاعتبار الدلائل والمؤشرات التي تشير إلى مدى قدرة الشركة على المضي قدما في أعمالها دون تعثر أو فشل ، وقد قام الباحثون بتصنيف هذه المؤشرات بطرق مختلفة ،فمنهم من قسمها إلى مؤشرات من داخل القوائم المالية وأخرى من خارجها ،ومنهم من قسم إلى مؤشرات مالية وتشغيلية ومؤشرات أخرى ،وقد أجمع الباحثون على تقسيم هذه المؤشرات والدلائل إلى نوعين يرتبطان بمدى مسؤولية المدقق عن تقويم قدرة الشركة على الاستمرار ،وهذان النوعان هما:

1- مؤشرات يستطيع المدقق الحصول عليها بسهولة نتيجة الفحص العادي أو الاستفسار من الإدارة ويدركها المدقق إذا قام ببذل العناية المهنية اللازمة .

2- المؤشرات الأخرى وهي التي لا يتم الحصول عليها بسهوله وإنما تحتاج إلى قيام المدقق بفحوصات خاصة ،خارج نطاق إجراءات التدقيق العادي الذي يقوم به .

أولا :

المؤشرات التي يتم الحصول عليها بسهوله نتيجة الفحص العادي وهذه المؤشرات يمكن أن يقوم المدقق بملاحظاتها خلال عملية الفحص والتحقق التي يقوم بها لأغراض التدقيق المتعارف عليها ،ومن خلال فحصة لنظام الرقابة الداخلية والأمور الإدارية والقانونية التي لها علاقة بالأمور المالية ،ويمكن تقسيم هذه المؤشرات إلى عدة أقسام :

أ- مؤشرات مالية بحتة وتشمل :-

1- **صافي المطلوبات أو المطلوبات المتداولة** (ASB,1981,P.2).

عندما تكون المطلوبات المتداولة أكثر من الأصول المتداولة فإن ذلك يؤدي إلى مشاكل تتعلق بقدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها وخاصة المتداولة ،وهذا قد يؤدي إلى جعل حقوق المساهمين سالبة ،وتصبح الشركة في عسر مالي من ناحية السيولة ،ويمكن أن يؤدي ذلك إلى عجز في السيولة ،وطبعا كما نعلم فإن السيولة شيء مهم للشركة لكي تستمر في إنجاز عملياتها الاعتيادية حتى تستطيع القيام بسداد التزاماتها من نتائج عملياتها ،وكذلك المحافظة على سمعتها عند دائنيها ،وإن عدم توفر السيولة الكافية يؤثر على قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها وقد يفقدها هذا فرصا كثيرة .

2- القروض وإمكانية سدادها (IAs,1981, p.6.).

ويطلق عادة على القرض القروض طويلة الأجل ،إلا إذا تم تحديد ذلك ،وأن عدم قدرة الشركة على الوفاء بتسديد أصول القروض والفوائد المترتبة عليها في تاريخ استحقاقها ،ذلك يعرض الشركة لمشاكل مع المقرضين خاصة إذا لم يوافوا على إعادة جدولة هذه الديون ،أو قامت الشركة بزيادة الاقتراض قصير الأجل من أجل تمويل الأصول طويلة الأجل ، وأن استمرار هذه المشكلة وعدم استطاعة الشركة التمشي مع ما ورد في اتفاقيات القروض يؤدي إلى تصاعد وتراكم الديون والفوائد ،وبالتالي فإن قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية التي قامت من أجلها تكون موضع تساؤل وقد تصبح غير قادرة على تمويل عملياتها وقد تتوقف بعض أو كل أنشطتها ،ومن الصعب كذلك على الشركة الحصول على موارد مالية جديدة في هذه الظروف .

3- المعاناة من خسائر تشغيلية جوهرية ومتكررة (IAs,1981, p.6.).

إن حصول الخسائر المتكررة ذات الأثر المادي على نتيجة الشركة وعلى عملياتها يؤدي إلى حصول عجز مالي وإذا ما أستمر هذا الوضع لأكثر من 3 سنوات باستثناء فترة التأسيس حيث أن الشركة تتكبد مصاريف كبيرة في البداية – فإن هذا يضعف قدرة الشركة على الاستمرار ويفقدها القوة لدى المساهمين والأطراف الأخرى وتنخفض أسعار أسهمها في السوق .

4- التغيير في طريقة التعامل في الشراء (IAs,1981, p.6.).

إن التحول من التعامل بالشراء الآجل إلى الشراء النقدي وفي نفس الوقت عدم قدرة الشركة على تمويل مستلزماتها نقدا يشير إلى ضعف السيولة وإلى ضعف ثقة الموردين بقدرة الشركة على السداد والوفاء بوعودها ،مما سيكون له تأثيره السلبي على قدرة الشركة على الاستمرار قي تمويل عملياتها .

5- عدم توزيع أرباح (IAs,1981, p.6.).

إن عدم قدرة الشركة على توزيع أرباح خلال عدة فترات مالية متلاحقة مع استحقاق هذه الأرباح ،ودلالة القوائم المالية على وجود أرباح قابلة للتوزيع وقيام الإدارة بتأخير توزيعها ،أو عدم تحقيق الأرباح أصلا يشير إلى عدم قدرة الشركة على تحسين أوضاعها وتحصيل السيولة اللازمة ، ويلاحظ قيام الإدارة بتوزيع الأسهم بدلا من توزيع أرباح نقدية مع عدم وجود مبررات لذلك – ويأتي هذا التوزيع لزيادة رأس المال من خلال الاكتتاب الجديد ،ويمكن كذلك توزيع أسهم بالسعر الاسمي عادة على المساهمين وعادة تكون القيمة السوقية للسهم أكبر من القيمة الاسمية لذلك يعتبر هذا من قبيل التوزيعات على المساهمين ،في هذه الحالة هناك أثر سلبي لذلك وهناك أثر إيجابي

،فالأثر الإيجابي عندما يكون مبررات لذلك مثل التوسع والنمو في الشركة ،ولكن هناك الأثر السلبي وهو عدم وجود مبررات لذلك وعدم قدرة الشركة على النمو بمقدار الزيادة التي حدثت على رأس المال مما يؤدي إلى عدم ثقة المساهمين بالشركة ،وكذلك تؤدي إلى انخفاض أسعار أسهم الشركة في الأسواق المالية .

ب- مؤشرات أخرى (تشغيلية ،إدارية ،قانونية) :

1- تعرض الشركة لبعض الأمور الإدارية الداخلية مثل تغيير أو استقالة وهجرة بعض الكفاءات العاملة في الشركة مثل المدراء والفنيين والإداريين ،والاستمرار في تغيير الموظفين وعدم الاستقرار ،وعدم الرضا الوظيفي للموظفين ،ويمكن للمدقق مراجعة ذلك من خلال مراجعة شؤون الموظفين والوثائق المتعلقة بهم (**ASB,1981,p.2.**).

2- فقدان الشركة لأسواق رئيسية تسوق فيها منتجاتها أو تقوم بالتزود منها ،أو حتى فقدان جزء من سوقها أو مزودين وعملاء رئيسيين لأعماله وانعكاس ذلك على حجم المبيعات ،وكذلك على مدى توفر المواد الخام التي تساعد الشركة الاستمرار في أعمالها الاعتيادية ،ويمكن للمراجع معرفة ذلك من خلال مراجعة التغير في حجم المبيعات والذمم المدينة أو عن طرق كرت المخزن وكذلك يتم مباشرة معرفة ذلك من خلال الإدارة (**ASB,1981,p.2.**).

3- الشح في المعدات الأساسية المهمة والصعوبة في الحصول على العمالة (العمال الذين لهم علاقة مباشرة بالإنتاج) وعدم القدرة على تعويض المعدات المتعطلة، وكذلك عدم القدرة على الحصول على عمال مهنيين في الوقت المناسب (**IAs, 1981, p.116.**).

4- الإخلال بمتطلبات القانون واللوائح الأساسية مثل عدم الالتزام بمقدار معين من رأس المال والاحتياطيات مثل الاحتياطي الإجباري والقانوني أو تخفيض رأس مال الشركة بطريقه غير قانونية أو تغيير في التشريعات الحكومية بحيث تؤثر على نشاطات الشركة الرئيسية.

5- وجود إجراءات قانونية تتعلق بالشركة ودعاوي مقامة ضدها ، وإن نجاح هذه القضايا لا يمكن الشركة من الوفاء بالإحكام الصادرة بحقها ، أو وقوع ممتلكات الشركة تحت الحجز أو الأشراف من القضاء ،وهي مؤشرات تدل على ضعف قدرة الشركة على الاستمرار إذ قد تتعرض للتصفية لتسديد الالتزامات الناشئة عن حكم القضاء(**IAs, 1981 p.116.**).

6- عدم قدرة إدارة الشركة على حل المشاكل الطارئة ومتابعة تنفيذ الخطط والبرامج التي تتعلق بالعمليات الأساسية .

7- النقص الواضح في القدرة الإنتاجية للشركة وعدم مقدرتها على تلبية طلبات العملاء وعدم توفير مخزون كافٍ لاستخدامه في حالة الطوارئ .

8- دخول الشركة في عملية إعادة التنظيم وهي عملية تتم عادة إما لإظهار نشاط جديد أو للتكيف مع تغيرات بيئة الشركة أو نتيجة لتغير إستراتيجيتها ، وهي أمور تثير استفسارات حول وضع الشركة (Kida ,1980,P.506-520).

ويرى (جمعة ،2001،ص11) أن هذه المؤشرات لا تشمل كل المؤشرات كما أن وجود واحد أو أكثر دائما لا يدل على أن فرض الاستمرار يحتاج إلى الشك ،كما أن أهمية هذه المؤشرات غالبا ما تسكن بواسطة العوامل الأخرى ،على سبيل المثال ، تأثير عدم قدرة الوحدة على سداد الديون العادية ربما يكون من خلال التوازن الذي خططت له الإدارة للحفاظ على تدفقات نقدية كافية بوسائل بديلة مثل – بيع من الأصول ،جدولة سداد القروض أو الحصول على رأس مالٍ إضافي ،وبالمثل فإن فقد مورد رئيسي ربما يسكنه إتاحة بديل مناسب.

ثانيا :

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

1- المعلومات القابلة للمقارنة لفترة أو لفترات سابقة حيث يقوم المدقق بعملية التحليل الرأسي والأفقي بالمقارنة بين السنة الجارية والسنوات السابقة وبالمقارنة بين أرقام وبيانات السنة الحالية معا.

2- تدقيق الميزانيات التقديرية والتنبؤات التي تضعها الإدارة.

3- مقارنة بيانات الشركة مع بيانات الشركات المشابه في نفس النشاط ،مثل مقارنة معدل مبيعات إلى حساب الذمم المدينة مع المعدلات المشابهة في منشآت أخرى ذات حجم متشابه وتقوم بنفس النشاط .

4- مقارنة بين عناصر المعلومات المالية التي يتوقع أن تتطابق مع النمط المتوقع والذي يستند إلى خبرة المنشأة، مثل دراسة النسب المئوية للربح والهامش الإجمالي للمنشاة .

5- دراسة النسب المالية المهمة من نسب نشاط وربحية وغيرها ،وخاصة النماذج التي قام بتجربتها الباحثون ومن ذلك نموذج Beaver ونموذج Altman:

أ- **<u>نموذج Beaver :</u>**

حيث قام باستخدام مجموعة من النسب المالية لعينة من الشركات مكونة من قسمين من الشركات التي تعرضت للإفلاس والنوع الآخر الشركات غير المفلسة ،وقد استخدم العديد من المؤشرات كمؤشرات للشركات التي أفلست وهي :

- إفلاس الشركة رسميا .
- عدم قدرتها على تسديد التزاماتها .
- التخلف عن دفع أرباح الأسهم الممتازة .

وقد قام بتصنيف النسب المالية الهامة حسب دراسته إلى ستة أنواع من النسب وهي:

- التدفق النقدي .
- صافي الربح إلى مجموع الأصول .
- نسبة الالتزامات إلى مجموع الأصول .
- نسبة الأصول السائلة إلى مجموع الأصول.
- نسبة الأصول السائلة إلى الالتزامات المتداولة .
- معدلات الدوران .

وقد أستنتج أن أفضل نسبة للتنبؤ بالإفلاس هي نسبة التدفق النقدي إلى مجموع الالتزامات ،ثم نسبة صافي الربح إلى مجموع الأصول .

ب- نموذج Altman:

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

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

Z = مؤشر قدرة الشركة على الاستمرار

X1 = رأس المال العامل إلى مجموع الأصول .

X2 = الأرباح المحتجزة إلى مجموع الأصول.

X3 = الأرباح قبل الفوائد والضرائب إلى مجموع الأصول.

X4 = القيمة السوقية لحقوق المساهمين إلى القيمة الدفترية لمجموع الالتزامات .

X5 = المبيعات إلى مجموع الأصول .

وقد قام ألتمان باختبار هذا النموذج على عينة من الشركات ولمدة خمس سنوات قبل الإفلاس ، فكانت النتائج جيدة في السنة الأولى قبل الإفلاس حيث تمكن النموذج من توقع الإفلاس بنسبة 95% ،وكذلك نسبة 72% ،في السنة الثانية قبل الإفلاس ،و48% في السنة الثالثة قبل الإفلاس ،و29% في السنة الرابعة ،و36%في السنة الخامسة قبل الإفلاس **(Altman ,pp50-57)**

وفي دراسة أخرى لـ (Kida) بين وجود تعارض جوهري بين مقدرة النماذج الرياضية ومقدرة المدقق على توقع مشاكل الاستمرارية ،وأثبتت نتائج الدراسة أن نموذج أولتمان للإفلاس الذي أعلنه سنة 1986 ،تنبأ بالإفلاس بدقة 82% من مجموع الشركات التي أفلست وكانت في العينة ،بينما ذكر المدققون في فقرات الرأي خلال تقاريرهم أن ما يقارب من 44% من هذه الشركات ستفشل وذلك قبل فشلها بسنة واحدة**(Kida,506-520)**

ويعتبر (Kida,506-520)هذا النموذج من أفضل النماذج التي يمكن استخدامها بواسطة المدقق للحكم والتنبؤ بقدرة المنشأة على الاستمرار ،حيث يمتاز النموذج بشموله على متغيرات مستقلة تأخذ بعين الاعتبار كل الخصائص الرئيسية للمنشاة الاقتصادية ،ويستطيع مدقق الحسابات استخدامه للتنبؤ بمقدرة المنشأة الاقتصادية على الاستمرار مستخدما المعلومات المحاسبية كمدخلات في النموذج ليحدد قيمته (Z) ،وبناءً على ذلك يستطيع المدقق أن يقرر مدى قدرة المنشاة على الاستمرار ،فإذا كانت قيمة (Z) في نهاية السنة المالية أقل من 2,675 فإن ذلك يعني أن المنشاة ليس لديها القدرة على الاستمرار في السنة أو السنوات القادمة في أعمالها الاعتيادية ،أما إذا كانت قيمة (Z) أكبر من 2,675 فإن ذلك يعني أن المنشاة الاقتصادية قادرة على الاستمرار في أعمالها للسنة و السنوات القادمة ،وكلما زادت قيمة (Z) دل ذلك على قوة المنشاة الاقتصادية .

و معظم هذه المؤشرات يستطيع مدقق الحسابات المؤهل دراستها وتحليلها ولكن بنسب متفاوتة من خلال عمليات الفحص العادي ، وإن كان هناك بعض المؤشرات تحتاج إلى عمليات فحص معقده ،وأن على المدقق أن يطلع ويحلل هذه المؤشرات ولا ينتظر أن يكتشف هذه المؤشرات بطريقة الصدفة ، ويجب أن تكون ضمن خطة التدقيق الموضوعة من قبل المدقق ، وليس بالضروري للمراجع التحقق من كامل هذه المؤشرات ، فربما تملك شركة عدة مؤشرات من هذه المؤشرات ، ولكن يمكن أن تستمر في أعمالها الاعتيادية ، لذلك تعتبر هذه المؤشرات مؤشرات نسبية يجب على المدقق مراجعتها وفحصها فحصا جيدا .

6/3 – واجبات المدقق بشان تقييم قدرة الوحدة على الاستمرار :(جمعه،2001،ص11)

1- تشير الفقرة رقم (11)من معيار التدقيق الدولي رقم (570)الخاص بالاستمرارية إلى أن المدقق يجب أن يناقش مجلس الإدارة ، ويأخذ بعين الاعتبار خططها بالنسبة لتصرفاتها المستقبلية – على سبيل المثال خطط تصفية الأصول والاقتراض ،إعادة هيكلة الديون و تخفيض النفقات و زيادة رأس المال ، وعموما إن اهتمام المدقق بمثل هذه الخطط يقل بمرور الوقت وزيادة الأحداث المتوقعة ،حيث أن التركيز عادة يكون للخطط الموضوعة والتي لها تأثير هام على الملاءة (Solvency) المالية للوحدة في المستقبل القريب أي قدرتها على الإيفاء، لذلك يجب على المدقق أن يحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة تفيد إمكانية أو احتمال تنفيذ هذه الخطط ونتيجة هذه الخطط سوف يتحسن الوضع المالي للوحدة ،هذا ويجب على المدقق عادة دراسة الإقرارات المكتوبة من الإدارة بالنسبة لهذه الخطط .

2- يجب على المدقق عندما ينشأ الشك بخصوص ملائمة فرض الاستمرار أن يجمع أدلة تدقيق كافية ومناسبة لإزالة هذا الشك ،ويجب أن يقتنع المدقق بذلك من خلال قدرة الوحدة على الاستمرار في عملياتها التشغيلية الاعتيادية في المستقبل القريب .

3-يجب على المدقق عند تحليل التدفق النقدي ، والربح ، والتوقعات ذات العلاقة أن يأخذ بعين الاعتبار الاعتماد على نظام الوحدة في تكوين هذه المعلومات ، كما يجب عليه أن يأخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت الفروض الأساسية مناسبة للتوقعات الظاهرة في ظل الظروف ،بالإضافة إلى ما تقدم يجب على المدقق مقارنة البيانات المالية المتوقعة وكذلك البيانات غير المالية لأحدث فترة سابقة مع النتائج التاريخية ، والبيانات المتوقعة للفترة الحالية مع النتائج الفعلية حتى تاريخه .

7/3 – العوامل التي تؤثر على دور المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار :

يلعب المدقق دورا كبيرا في زيادة المصداقية في القوائم المالية من خلال إعطاء رأيه الفني المحايد بعد قيامه بالفحص وبذل العناية المهنية المعقولة ، وتختلف قدرة المدقق على تقويم قدرة الشركة على الاستمرار باختلاف الحالة التي يدققها ،ومدى الغموض الذي تحتويه القوائم المالية ،ومدى وضوح المؤشرات التي تشير على صحة أو عدم صحة فرض الاستمرار ،وقد يكون المدقق قادرا على تقويم قدرة الشركة على الاستمرار ،ولكن هل مقدرته على ذلك تمكنه من القيام بدوره حيال هذا الفرض ،للإجابة على ذلك أستند الباحث إلى دراسة ما كتب حول دور المدقق بشكل عام ومؤهلاته وواجباته ومسؤولياته ،ومن أهم العوامل التي تؤثر على دور المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية على سبيل المثال وليس الحصر وهي (ذنيبات ،1991) :

1- مؤهلات المدقق:

تعتبر مؤهلات المدقق وقدراته من العوامل المهمة في التأثير على دوره في تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية ،وبالنظر إلى المؤهلات التي يتطلب القانون من مدقق الحسابات حتى يحصل على رخصة لمزاولة المهنة نجد أنه لابد للشخص الحاصل على رخصة مزاولة المهنة أن يكون حاصلاً على درجة علمية على الأقل بكالوريوس في المحاسبة أو أحد فروع العلوم الإدارية المشابهة ،بالإضافة إلى حصوله على خبرات عملية تطول وتقصر حسب الدرجة العلمية له ،وعادة هذه المؤهلات والخبرات العملية لا تكفي لحصوله على رخصة مزاولة المهنية بل لابد له حتى يقوم بممارسة المهنة،بل لابد من اجتياز دورات تأهيلية تأهله لمزاولة المهنة وكذلك امتحانات تقوم على إجراءاها الجهات المنظمة للمهنة ،ويمكن اعتبار المؤهلات التالية ضرورية للمدقق :

أ – المؤهلات العلمية : أن يكون المدقق حاصلاً على شهادة تخصص محاسبة وعدم السماح لمن يحمل غير هذا المؤهل من غير المزاولين السابقين للمهنة ،وأن يكون لديه المعرفة العلمية بالتعامل مع الحاسوب ، والحصول على شهادة بحضور دورة على الأقل في ذلك ،وان يكون المدقق صاحب ثقافة علمية عامة في العلوم المشابهة لعلم المحاسبة .

ب- الصفات الشخصية للمدقق : أن يتميز بالصدق والأمانة والنزاهة والاستقلالية بحيث يعطي رأيه دون تردد وبحيادية وموضوعية ،.

ج- النواحي القانونية : أن يكون المدقق مطلعا على القوانين المختلفة التي لها علاقة بمهنة تـــدقيق الحسابات وتشمل :

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

كذلك يجب أن لا يكون متورطاً في قضايا قانونية "نصب احتيال " أو قضايا أخلاقية لفترة محدده قبل حصوله شهادة مزاولة المهنة ، وكل دولة حسب قوانينها .

د- أن توفر الأمور السابقة لابد أن يتم التأكد منها بأن يجتاز المدقق امتحانا شاملا يشمل الأمـــور السابقة كلها ،وإجراء مقابلات شخصية وتوفر أسس التقييم والقياس لكل نوع منها ، بحيث لا يحصل على شهادة مزاولة المهنة إلا لمن تتوفر فيه الشروط السابقة .

2- بذل العناية المهنية اللازمة :

إن قيام المدقق بإجراءات التدقيق الكافية يقوي من دوره في تقويم قـــدرة الشـــركة علـــى الاستمرار وفي نفس الوقت يعفيه من المسؤولية إذا تبين أن الشركة تتعرض لمشاكل تتعلق بقدرتها على الاستمرار ،ولكن في حالة وجود مؤشرات تتعلق بالاستمرار مع تقصير من المدقق في بـــذل العناية المهنية اللازمة والكافية ،فإنه يكون معرضا للمساءلة عن ذلك التقصير ،وكلما كانت العناية المبذولة معقولة وكافية إلى حد ما زادت احتمالات الكشف عن الضعف إن كان موجودا .

3- الأتعاب:

تعتبر الأتعاب التي يحصل عليها المدقق حاليا غير كافية لتمكينه من القيام بالإجراءات التي تتعلق بتقييم صحة فرض الاستمرار،لأن هذا يتطلب إجراءات أشمل وأكثر تعقيدا تتعلق بالتحليـــل المالي ، وتوسيع نطاق الفحص وبالتالي زيادة الجهد والوقت المبذولين من قبله ، وبالتالي الحاجـــة إلى مساعدين إضافيين مما يزيد أعباء المدقق المالية ،وإذا أراد القيام بذلك فإن الأتعاب تلعب دورا مهما في التأثير على دور المدقق في تقويم قدرة الشركات على القيام بأعمالها الاعتيادية بصـــورة مستمرة , وهذا يتطلب إعادة النظر بنسبة الأتعاب التي يأخذها المدقق وطريقة تحديدها ،وكذلك قـــد يتطلب الأمر تحديد الحد الأدنى للأتعاب المسموح بالتعاقد عليها .

4- الإدارة :

إن ممارسة الإدارة ضغوطا على المدقق قد يؤثر على استقلاليته ، أو قد تقوم الإدارة بإخفاء بعض المعلومات عنه وعدم إطلاعه على الحقيقة ، وقد تكون هذه المعلومات غير واضحة لـــه أو ليس لديه علم بها أصلا ، أما إذا كان يعرف بها ولم يستطع الحصول عليها فإنه لابد أن يبين ذلـــك في تقريره أو يترك العمل مع الشركة مع بيان ذلك أو سبب تركه للشركة على أســـاس أن هنـــاك تضييقا لنطاق المراجعة من قبل الإدارة على المدقق الخارجي المستقل .

5- سرية المعلومات :

حيث تعتبر المحافظة على أسرار العميل من آداب المهنة التي نصت عليها القوانين ، ولكن عدم وضوح هذا الأمر في ذهن المدقق قد يؤدي به إلى عدم الإفصاح عن بعض الأمور المتعلقـــة بالاستمرار ، أو حفاظا على سرية المعلومات وخاصة أن الإفصاح عن وجود ضعف فـــي قـــدرة الشركة قد يؤثر على سمعة العميل ويؤدي إلى الإضرار به ، لذا ينبغي أن يكون هنـــاك وضـــوح بالنسبة لحدود السرية المطلوبة .

6- كثرة وتعقيد أسباب إفلاس الشركات :

قد لا يستطيع المدقق أن يدرك ما يحيط بفرض الاســـتمرار مـــن مخـــاطر ،لأن بعـــض المؤشرات قد لا يتم إدراكها بسهولة لعدم فهمه لها ، وكلمـــا زاد تعقيـــد المؤشـــر الـــذي يتعلـــق بالاستمرار كلما زادت صعوبة قيام المدقق بدوره حيال ذلك .

ويرى الباحث أن عامل الثقافة والاهتمام بالموضوع محل الدراسة من قبل الجهات المعنية بعملية التقويم من أهم العوامل التي تؤثر على دور المدقق الخارجي في عملية تقويم قدرة الشركات على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية ،لذلك لابد من أن تقوم الجمعيات والمؤسسات المهنية التـــي تعنى بالمهنة العمل على تطوير مهارات منتسبيها وتثقيفهم بما يخص عملية التقويم وأهمية التقـــويم بالنسبة لهم و للعميل، وكذلك للمستفيدين من القوائم المالية.

8/3 – آثار تقويم قدرة الوحدة على الاستمرار على تقرير المدقق :

" بناءً على المؤشرات التي تظهر للمدقق عن قدرة الشركة على الاستمرار فـــي أعمالهـــا الاعتيادية أثناء قيام المدقق بالفحص العادي للقوائم المالية وما تبع ذلك من فحوصات على نطـــاق أوسع وإجراء اختبارات جديدة ، وما قد حصل عليه المدقق من توكيدات جديدة أو إزالة الشكوك أو إثباتها ،فإنه يقوم بالتعبير عن رأيه في تقريره "(**IAG,1986,pp:9-207**)

ويجب الإشارة إلى أن تقرير المدقق يساعد في ترسيخ مصداقية القوائم المالية ،ومع ذلـــك فإن تقرير المدقق لا يكفل مستقبل حياة الوحدة ،لذلك يختلف التقرير باختلاف موقفه مـــن فـــرض الاستمرار في الحالات التالية: **(جمعة ،2001،ص17)**

الحالة الأولى : اعتبار فرض الاستمرار ملائم :

أ – عدم التحفظ : وذلك في حالة الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة تدعم ذلك .

ب– التحفظ أو الرأي العكسي: وذلك إذا كانت الملائمة تعود إلى العوامل المسكنة وخصوصا خطط الإدارة للتصرفات المستقبلية، ويجب على الإدارة الإفصاح عن ذلك في القوائم المالية، لذا في حالة عدم كفاية الإفصاح يكون رأي المدقق كما سبق القول.

وحسب (**IAG,1986,pp:9-207**) فإن المدقق يقوم بإعطاء الرأي النظيف (غير المتحفظ) في الحالتين التاليتين :

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

ب– إذا وجد أن هناك بعض المؤشرات التي تشير إلى ضعف قدرة الشركة على الاستمرار،ولكن يمكن التغلب على ذلك عن طرق قيام الإدارة بالتخطيط لذلك ،والأخذ بعين الاعتبار العوامل الملطفة ،وأن يقدر المدقق ما هي الأمور التي تستدعي الإفصاح دون إلحاق الضرر بالشركة ،وفي حالة تقديره لذلك وقيام الإدارة بالإفصاح عنه فإنه يعطي رأيا نظيفا .

الحالة الثانية :عدم إزالة الشك حول الاستمرار :

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

أ/1 وصفاً كافياً للظروف الهامة التي أدت إلى الشك الجوهري حول قدرة الوحدة على الاستمرار في التشغيل بالنسبة للمستقبل القريب .

أ/2 بيان عدم التأكد الهام على أن الوحدة سوف لا تستطيع الاستمرار في ضوء فرض الاستمرار بسبب عدم القدرة على رد تكلفة الأصول وعدم سداد الالتزامات من خلال النشاط العادي .

أ/3 بيان أن القوائم المالية لا تشمل أية تعديلات بخصوص عدم القدرة على استرداد وتبويب مبالغ الأصول المقيدة أو عدم القدرة على سداد الالتزامات وتبويبها والذي ربما يكون ضرورياً إذا كانت الوحدة لا تستطيع الاستمرار في ضوء فرض الاستمرار .

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

ب–تشير الفقرة رقم (16) من معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية أنه يجب على المدقق تعديل تقريره بإضافة فقرة لتأكيد هذا الموضوع وإبراز مشكلة الاستمرار وجذب

الاهتمام إلى هذا الإيضاح المفصحة عنه في القوائم المالية والتي تضمنها الفقرة (أ) السابق ذكرهـا ،وهذه الفقرة الإضافية تكون كما يلي(ISA , No. 570) :

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

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

ج- إذا كان الإفصاح في القوائم المالية غير كافٍ ، يجب على المـدقق إعطـاء رأي مـتحفظ أو عكسي كما يراه مناسباً ،وفي حالة التحفظ فإن فقرة الرأي تكون كما يلي(ISA , No. 570):

"الشركة لم تتمكن من إعادة التفاوض بشأن القروض التي حصلت عليها من البنوك وبدون الدعم المالي يوجد شك جوهري حول قدرة الشركة على الاستمرار ،ونتيجة لذلك فـإن التعـديلات على تبويب ومبالغ الأصول والالتزامات المقيدة ربما تكون مطلوبة بالقوائم المالية وعلاوة على ذلك الإيضاح لم يتم الإفصاح عن هذه الحقيقة ".

"برأينا ،فيما عدا حذف المعلومات التي تضمنتها الفقرة سالفة الذكر ،فإن القوائم المالية تعطي وجهة نظر عادلة وحقيقة (تعرض بعدالة ومن كافة جوانبها الماديـة) المركـز المـالي للشركة في 200 X/12/31 ونتائج الأعمال والتـدفقات النقديـة فـي العـام المنتهـي وفقـا لـــــــــ...".

وحسب (IAG,1986,pp:9-207) فإن المدقق يقوم بإعطاء الرأي المتحفظ (غير نظيف) فـي الحـالات التالية:

أ- إذا لم تقم الإدارة باتخاذ الإجراءات الملطفة اللازمة والتي تخفف من تأثير المؤشرات الظـاهرة الدالة على عدم قدرة الشركة على الاستمرار أو كان تأثيرها ماديا .

ب-إذا اتخذت الإدارة تلك الإجراءات الملطفة وتبنت ذلك في خططها ولكنها لم تقم بالإفصاح عـن تلك الإجراءات في الملاحق مع اعتبار المدقق أن ذلك ضروري .

ج- إذا كانت الإجراءات التي اتخذتها الإدارة غير كافية لإزالة الشك حول صحة فرض الاستمرار.

د- إذا وجد أن مؤشرات عدم قدرة الشركة على الاستمرار جوهرية وأنه لا يمكن التخفيف من تأثيرها ،وأن المنشاة مهدده مهما اتخذت من إجراءات في حدود إمكانياتها .

الحالة الثالثة : اعتبار فرض الاستمرار غير ملائم :

بناءً على الإجراءات الإضافية التي قام بها المدقق ، والمعلومات التي حصل عليها بالإضافة إلى تأثير العوامل المسكنة ،إذا قرر المدقق أن الوحدة سوف تكون غير قادرة على الاستمرار في التشغيل في المستقبل القريب ،يجب عليه استنتاج أن إعداد القوائم المالية في ضوء فرض الاستمرار يكون غير ملائم ،وإذا أستنتج أن استخدام الفرض في إعداد القوائم المالية غير ملائم ماديا بحيث يجعل القوائم المالية مضللة يجب على المدقق التعبير بالرأي العكسي .

وحسب (**IAG,1986,pp:9-207**) فإن المدقق يقوم بإعطاء رأي متحفظ أو معاكس أيهما انسب (أو حسب ظروف الحال) في الحالات التالية:

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

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

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

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

أ- إذا لم تقم الإدارة بإعطائه المعلومات التي يحتاجها للتأكد من صحة فرض الاستمرارية وإزالة الشكوك وتوكيدها .

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

وفي جميع الأحوال لا بد للمدقق من مناقشة هذه المؤشرات والظروف مع الإدارة ،وإذا كان أنسب فمع لجنة التدقيق ومجلس الإدارة للتأكد من عدم وجود أمور أخرى تناقض رأيه أو تغيره إذا اتضحت له حقائق أخرى (**IAG,1986,pp:9-207**).

9/3 – الآثار المترتبة على تقرير المدقق فيما يتعلق بالاستمرارية :

إن تقرير المدقق له أثاره الواضحة سواء على عملائه الذين يدقق لهم حساباتهم أو على الأطراف الأخرى ذات العلاقة أو على المدقق نفسه ،وفيما يخص تقرير المدقق عن أمور تتعلق باستمرارية الشركة فإن ذلك أيضا له أثاره على كافة الأطراف ذات العلاقة سواء كانت الشركة تعاني من مشاكل ضعف القدرة علي الاستمرار أم لا، وسواء تحفظ المدقق في تقريره ،أو لم يتحفظ بالنسبة للقدرة على الاستمرار ، ويمكن تلخيص الآثار المترتبة على تقرير المدقق في الحالات السابقة كما يلي : **(Kida,1980,506-520)**

1- إذا كان العميل ليس لديه مشاكل تتعلق بالاستمرارية وقام المدقق بالتحفظ بالنسبة لقدرة الشركة على الاستمرار فإن ذلك يؤدي إلى ما يلي : -

أ – بالنسبة للمدقق :

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

ب. إثارة المشاكل للعميل مع الغير :

هنا ونتيجة الرأي المتحفظ للمدقق في تقريره عن العميل فإن علاقة العميل مع زبائنه المختلفين تتأثر سلبيا ،وقد يؤدي ذلك لمواجهة العميل لمشاكل تتعلق بالاستمرارية فعلا ،لأن قراء التقرير من جميع الأطراف ذا ت العلاقة يتأثرون به ، وبالتالي قراراتهم ستكون مبنية على التقرير ،فقد لا يستطيع الحصول على التمويل الكافي أو الشراء الآجل أو غير ذلك ، وكل ذلك سيؤدي إلى وقوع الشركة في عسر مالي ومن ثم تتعثر .

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

أ- بالنسبة للمدقق :

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

ب- بالنسبة للعميل والمستفيدين الآخرين :

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

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

أ- بالنسبة للمدقق:

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

ب- بالنسبة العميل :

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

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

أ- بالنسبة للمدقق:

فإنه يكون قد أدى دوره بشكل جيد وبذل العناية المهنية الكافية فجاء تقريره ورأيه تعبيـــرا عن الحقيقة وهذا يكسبه السمعة الحسنه وتزداد ثقة الجمهور به وتزداد ثقة عميله به.

ب- أما بالنسبة للعميل:

فإنه تزداد ثقته بالمدقق وبوضعه المالي ويكون مطمئنا على سلامة الشركة وتـــزداد ثقـــة الجمهور بالشركة ويزداد الإقبال عليها والاستثمار فيها.

الفصل الرابع
الطريقة والإجراءات

تمهيد

يتناول هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة ، والأفراد مجتمع الدراسة وعينتها ، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها ، وصدقها وثباتها ، كما يتضمن هذا الفصل وصفا للإجراءات التي قام بها الباحث في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها ، وأخيرا المعالجات الإحصائية التي اعتمد الباحث عليها في تحليل الدراسة .

1/4 – منهجية الدراسة :

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة لكونه أكثر المناهج مناسباً للظواهر الاجتماعية والذي يعرف بأنه طريقة في البحث تتناول إحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي دون تدخل الباحث في مجرياتها ويستطيع الباحث أن يتفاعل معها فيصفها ويحللها (**الأغا، 2000**).

تم تجميع البيانات الثانوية ذات الصلة بالإطار النظري للدراسة من خلال المراجع والنشرات العلمية والدوريات المنشورة ، وتجميع البيانات الرئيسية ذات الصلة بالدراسة من خلال تصميم استبانتين تتكون من :

- الاستبانة الأولى : موجهة إلى المدققين الخارجيين مكونة من ثلاثة أجزاء ، الجزء الأول مقدمة عن الدراسة والتعريف بالباحث وأغراض البحث والجزء الثاني عبارة عن بعض الأسئلة عن المعلومات الشخصية للمبحوثين وذات علاقة بالموضوع ، والجزء الثالث مكون من أربعة محاور وكل محور مكون من مجموعة من الأسئلة التي توضح العلاقة بين المتغيرات في الفرضيات المصاغة من وجهة نظر المدقق.
- الاستبانة الثانية : موجهة للمدراء الماليين في الشركات المساهمة العامة وسوف تكون مصاغه مثل الأولى وستوضح وجهة نظر مدراء الشركات المساهمة العامة من الموضوع محل الدراسة.

تم اختيار هاتين الفئتين لأنهما في رأي الباحث الأكثر اتصالاً بموضوع وعملية تقويم القدرة على استمرارية الشركات المساهمة العامة في أعمالها الاعتيادية ،وتم تصميم الاستبانة وتوزيعها على مجتمع الدارسة، ومن ثم تجميعها وتفريغها باستخدام البرنامج الإحصائي Statistical Package for Social Science **(spss)**،حيث استخدم العديد من الأساليب والاختبارات الإحصائية المناسبة لتحليل البيانات ، وبتحديد العديد من النتائج للدراسة ووضع توصيات بناءاً على هذه النتائج.

2/4 – مجتمع وعينة الدراسة :

أختار الباحث أسلوب الحصر الشامل وذلك لقلة عدد المدققين الخارجيين وكذلك قلة الشركات المساهمة العامة في فلسطين وكان مجتمع وعينة الدراسة كالتالي :

أولا : بخصوص مدققي الحسابات القانونيين يتكون من مراجعي الحسابات القانونيين العاملين في قطاع غزة وعددهم 65 مراجعاً والمسجلين في جدول المراجعين حسب دليل مراجعي الحسابات القانونين الفلسطيني الصادر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية عام "2003" **(ملحق رقم 6)** .

ثانيا : بخصوص المدراء الماليين للشركات المساهمة العامة حيث تشمل علي جميع الشركات المساهمة العامة في فلسطين المسجلة في سوق فلسطين للأوراق المالية حتى 2007/7 والبالغ عددها 36 شركة مساهمة **(ملحق رقم 7)**.

وتم توزيع الاستبانات عليهم، وتم استرداد 31 استبانة من المدراء الماليين بنسبة 87% و 56 من مدققي الحسابات أيضا بنسبة 87% ، وبعد تفحص الاستبانات لم تستبعد أي منها نظرا لتحقيق الشروط المطلوبة للإجابة على الاستبيان، وبذلك يكون عدد الاستبانات الخاضعة للدراسة 87 استبانة من عدد 101 استبانه.

3/4 – خصائص وسمات عينة الدراسة :

حيث أن الجداول من رقم (1) إلى الجدول رقم (12) ، تبين خصائص وسمات مجتمع الدراسة والتي كانت كالتالي:

1/3/4 سمات المجتمع الخاص بمدققي الحسابات الخارجيين :

- **المؤهل العلمي**

يبين جدول رقم (1) أن 82.1% من مجتمع الدراسة مؤهلهم العلمي بكالوريوس، و 17.9% من مجتمع الدراسة مؤهلهم العلمي ماجستير.

جدول رقم(1)
توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

التصنيف	التكرار	النسبة المئوية
بكالوريوس	46	82.1
ماجستير	10	17.9
المجموع	56	100.0

- **عدد سنوات الخبرة**

يبين جدول رقم (2) أن 7.1% من مدققي الحسابات بلغ عدد سنوات الخبرة لـديهم اقـل مـن 5 سنوات، و 28.6% من مدققي الحسابات تراوحت عدد سنوات الخبرة لديهم من 6–10 سنوات ، و 21.4% من مدققي الحسابات تراوحت عدد سنوات الخبرة لديهم من 11–15 سنة، و 16.1% من مدققي الحسابات تراوحت عدد سنوات الخبرة لديهم من 16–20 سـنة، و 26.8% مـن مـدققي الحسابات بلغ عدد سنوات الخبرة لديهم أكثر من 20 سنة

جدول رقم(2)

توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة

التصنيف	التكرار	النسبة المئوية
اقل من 5 سنوات	4	7.1
10-6	16	28.6
15-11	12	21.4
20-16	9	16.1
أكثر من 20	15	26.8
المجموع	56	100.0

- **العمر**

يبين جدول رقم (3) أن 16.1% من مدققي الحسابات بلغت أعمارهم اقل من 30 سنة، و 21.4% من مدققي الحسابات تراوحت أعمارهم من 31– 40 سنة ، و 41.1% مـن مـدققي الحسـابات تراوحت أعمارهم من 41–50 سنة، و 21.4% من مدققي الحسابات بلغت أعمارهم 51 سنة فأكثر

جدول رقم(3)

توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير العمر

التصنيف	التكرار	النسبة المئوية
اقل من 30	9	16.1
40-31	12	21.4
50-41	23	41.1
51 سنة فأكثر	12	21.4
المجموع	56	100.0

- **الشهادات المهنية التي تحملها**

يبين جدول رقم (4) أن 3.6% من مدققي الحسابات يحملون شهادات مهنية " محاسب قانوني أمريكي" ، و 50.0% من مدققي الحسابات يحملون شهادات مهنية " محاسب قانوني عربي "، و 3.6% من مدققي الحسابات يحملون شهادات مهنية " الزمالة البريطانية "، 26.8% من مدققي الحسابات يحملون شهادات مهنية مختلفة ، و 16.1% من مدققي الحسابات لا يحملون شهادات مهنية.

جدول رقم(4)

توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير الشهادات المهنية التي تحملها

التصنيف	التكرار	النسبة المئوية
محاسب قانوني أمريكي	2	3.6
محاسب قانوني عربي	28	50.0
الزمالة البريطانية	2	3.6
غير ذلك	15	26.8
لا يوجد	9	16.1
المجموع	56	100.0

- **طبيعة عملك كمدقق**

يبين جدول رقم (5) أن 50.0% من مدققي الحسابات يعملون لوحدهم، و 26.8% من مدققي الحسابات يعملون مع شركاء ، و 5.4% من مدققي الحسابات يتبعون لمؤسسات تدقيق عربية، و 17.9% منة مدققي الحسابات يتبعون لمؤسسات تدقيق دولية.

جدول رقم(5)

توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير طبيعة العمل كمدقق

التصنيف	التكرار	النسبة المئوية
تعمل لوحدك	28	50.0
لديك شركاء	15	26.8
تتبع لمؤسسة تدقيق عربية	3	5.4
تتبع لمؤسسة تدقيق دولية	10	17.9
المجموع	56	100.0

- **المشاركة في دورات تدريبية توضح معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية**

يبين جدول رقم (6) أن 55.4% من مدققي الحسابات شاركوا في دورات تدريبية توضح معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية ، و 44.6% من مدققي الحسابات لا يشاركوا في دورات تدريبية توضح معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية

جدول رقم(6)
توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير المشاركة في دورات تدريبية توضح معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية

التصنيف	التكرار	النسبة المئوية
نعم	31	55.4
لا	25	44.6
المجموع	56	100.0

وحول الإجابة الخاصة بمكان انعقاد الدورة للذين أجابوا بنعم فقد تبين أن 16 منهم حضروا دورات في القاهرة بجمهورية مصر العربية وأن مدققين حضروا دورات في تونس وأن مدققا واحد حضرها في الأردن بينما 12 مدقق حضروا الدورة في الجمعيات المهنية في قطاع غزة والضفة الغربية .

2/3/4 – سمات مجتمع الدراسة الخاص بالمدراء الماليين :

- **المؤهل العلمي**

يبين جدول رقم (7) أن 58.1% من المدراء الماليين في الشركات المساهمة العامة مؤهلهم العلمي بكالوريوس ، و 41.9% من المدراء الماليين في الشركات المساهمة العامة مؤهلهم العلمي ماجستير

جدول رقم(7)
توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

التصنيف	التكرار	النسبة المئوية
بكالوريوس	18	58.1
ماجستير	13	41.9
المجموع	31	100.0

- **عدد سنوات الخبرة**

يبين جدول رقم (8) أن 6.5% من المدراء الماليين في الشركات المساهمة العامة بلغ عدد سنوات الخبرة لديهم اقل من 5 سنوات، و 25.8% من المدراء الماليين في الشركات المساهمة العامة تراوحت عدد سنوات الخبرة لديهم من 6–10 سنوات ، و 25.8% من المدراء الماليين في الشركات المساهمة العامة تراوحت عدد سنوات الخبرة لديهم من 11–15 سنة، و 19.4% من المدراء الماليين في الشركات المساهمة العامة تراوحت عدد سنوات الخبرة لديهم من 16–20 سنة، و 22.6% من المدراء الماليين في الشركات المساهمة العامة بلغ عدد سنوات الخبرة لديهم أكثر من 20 سنة

جدول رقم(8)

توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة

التصنيف	التكرار	النسبة المئوية
1-5 سنة	2	6.5
6-10 سنة	8	25.8
11-15 سنة	8	25.8
16-20 سنة	6	19.4
أكثر من 20 سنة	7	22.6
المجموع	31	100.0

- **التخصص**

بين جدول رقم (9) أن 19.4% من المدراء الماليين في الشركات المساهمة العامة تخصصهم إدارة ، و 74.2% من المدراء الماليين في الشركات المساهمة العامة تخصصهم محاسبة ، و 6.5% من المدراء الماليين في الشركات المساهمة العامة تخصصهم اقتصاد.

جدول رقم(9)

توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير التخصص

التصنيف	التكرار	النسبة المئوية
إدارة	6	19.4
محاسبة	23	74.2
اقتصاد	2	6.5
المجموع	31	100.0

- **العمر**

يبين جدول رقم (10) أن 9.7% من المدراء الماليين في الشركات المساهمة العامة بلغت أعمارهم اقل من 30 سنة، و 32.3% من المدراء الماليين في الشركات المساهمة العامة تراوحت أعمارهم من 31– 40 سنة ، و 25.8% من المدراء الماليين في الشركات المساهمة العامة تراوحت أعمارهم من 41–50 سنة، و 32.3% من المدراء الماليين في الشركات المساهمة العامة بلغت أعمارهم 51 سنة فأكثر

جدول رقم(10)

توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير العمر

التصنيف	التكرار	النسبة المئوية
اقل من 30 سنة	3	9.7
31–40 سنة	10	32.3
41–50 سنة	8	25.8
51 سنة فأعلى	10	32.3
المجموع	31	100.0

- **مدة تأسيس الشركة**

يبين جدول رقم (11) أن 29.0% من الشركات بلغت مدة تأسيسها اقل من 11 سنة، و 32.3% من الشركات تراوح مدة تأسيسها من 11–15 سنة ، و 22.6% من الشركات تراوح مدة تأسيسها من 16–20 سنة ، و 16.1% من الشركات بلغت مدة تأسيسها أكثر من 20 سنة

جدول رقم(11)

توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير مدة تأسيس الشركة

التصنيف	التكرار	النسبة المئوية
اقل من 11 سنة	9	29.0
11–15سنة	10	32.3
16–20 سنة	7	22.6
أكثر من 20 سنة	5	16.1
المجموع	31	100.0

- **عمل مكتب الشركات**

يبين جدول رقم (12) أن 9.7% من مكاتب شركات التدقيق تعمل بمفردها ، و 19.4% من مكاتب شركات التدقيق لديها شركاء ، و 16.1% من مكاتب شركات التدقيق تتبع مؤسسات تدقيق عربية، و 54.8% من مكاتب شركات التدقيق تتبع مؤسسات تدقيق دولية

جدول رقم(12)
توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير عمل مكتب الشركات

التصنيف	التكرار	النسبة المئوية
يعمل بمفرده	3	9.7
لديه شركاء	6	19.4
يتبع لمؤسسة تدقيق عربية	5	16.1
يتبع لمؤسسة تدقيق دولية	17	54.8
المجموع	31	100.0

4/4 – صدق الاستبيان :

قام الباحث بتقنين فقرات الاستبيان وذلك للتأكد من صدقه وثباته كالتالي:
صدق فقرات الاستبيان : قام الباحث بالتأكد من صدق فقرات الاستبيان بطريقتين.

1/4/4 – صدق الاستبانه :

عرض الباحث الاستبيان على مجموعة من المحكمين تألفت من (7) أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية التجارة بالجامعة الإسلامية ، وأكاديميين من خارج الجامعة الإسلامية متخصصين في المحاسبة والإدارة والإحصاء وكذلك متخصص باللغة ، وقد استجاب الباحث لآراء السادة المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم بعد تسجيلها في نموذج تم إعداده، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية .

2/4/4 – صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان:

وقد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على مجتمع الدراسة البالغة (30) مفردة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمجال التابع له وكانت كالتالي : –

أولا – قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الأول (مدى مسؤولية المدقق الخارجي عن عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها):

جدول رقم (13) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول(**مدى مسؤولية المدقق الخارجي عن عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها**) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وكذلك قيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 28 والتي تساوي 0.361، وبذلك تعتبر فقرات المجال الأول صادقة لما وضعت لقياسه .

جدول رقم (13)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول(مدى مسؤولية المدقق الخارجي عن عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها) والدرجة الكلية لفقراته

رقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	من مسؤولية المدقق الخارجي تقويم القدرة على الاستمرارية للشركات التي يقوم بتدقيق حساباتها .	0.597	0.000
2	من مسؤولية المدقق الخارجي الإفصاح عن قدرة الشركة الاستمرار في أعمالها خلال الفترة القادمة .	0.708	0.000
3	يوجد نص في العقد بينك وبين الشركة التي تقوم بتدقيقها فيما يتعلق بمسؤوليتك عن تقويم قدره الشركة على الاستمرارية .	0.460	0.010
4	في حال الإخلال بالمسؤولية اتجاه الغير بخصوص الاستمرارية فان القانون يطلب من المدقق دفع مقدار الضرر .	0.482	0.007
5	عند تقديم تقرير من قبل المدقق مغاير لحقيقة استمرارية العميل فان ذلك يعرضه للمساءلة .	0.472	0.008
6	إذا قصر المدقق في الإنذار المبكر عن ضعف قدرة الشركة على الاستمرار فانه يعتبر مسؤولا عن ذلك .	0.745	0.000
7	إن عدم بذل العناية المهنية المطلوبة من قبل المدقق ،وفقا لمعيار التدقيق المتعلق بالاستمرارية يعرضه للمساءلة .	0.769	0.000
8	تقوم بتدقيق الأحداث التي تقع بعد تاريخ إعداد الميزانية باعتبار ذلك من مسؤولية المدقق لتقويم قدرة الشركة على الاستمرار .	0.559	0.001
9	تقوم بتدقيق محاضر مجلس الإدارة والجمعية العمومية باعتبار ذلك من مسؤولية المدقق لتقويم قدرة الشركة على الاستمرار .	0.610	0.000
10	تقوم بتدقيق التوقعات المالية التي وضعتها الإدارة باعتبار ذلك من مسؤولية المدقق لتقويم قدرة الشركة على الاستمرار .	0.770	0.000
11	تقوم بتدقيق اتفاقيات القروض وتسديدها باعتبار ذلك من مسؤولية المدقق لتقويم قدرة الشركة على الاستمرار .	0.779	0.000
12	تقوم بالبحث عن أدلة تخص بالذات قدرة الشركة على الاستمرارية باعتبار ذلك من مسؤولية المدقق لتقويم قدرة الشركة على الاستمرار .	0.817	0.000
13	تقوم بتوسيع نطاق الفحص في حالة الشعور بوجود ما يهدد الاستمرارية باعتبار ذلك من مسؤولية المدقق لتقويم قدرة الشركة على الاستمرار .	0.765	0.000
14	تقوم بتقديم النصح والحلول لمشاكل تتعلق بالاستمرارية باعتبار ذلك من مسؤولية المدقق لتقويم قدرة الشركة على الاستمرار .	0.612	0.000
15	تقوم الجمعيات والمؤسسات المهنية بتوعية المدققين لمدى مسؤوليتهم عن عملية تقويم قدرة العميل على الاستمرار . *	0.693	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 28 تساوي 0.361

ثانيا – قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الثاني (مدى وجود إرشادات مبكرة بخصوص الاستمرارية من أجل مساعدة المدقق على عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها):

جدول رقم (14) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول(مدى وجود إرشادات مبكرة بخصوص الاستمرارية من أجل مساعدة المدقق على عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وكذلك قيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 28 والتي تساوي 0.361، وبذلك تعتبر فقرات المجال الثاني صادقة لما وضعت لقياسه .

جدول رقم (14)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني(مدى وجود إرشادات مبكرة بخصوص الاستمرارية من أجل مساعدة المدقق على عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها) والدرجة الكلية لفقراته

رقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	وجود خسائر مالية متتالية تعتبر من الإرشادات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار .	0.909	0.000
2	في حال وجود تراجع نسب مالية هامة تعتبر من الإرشادات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار.	0.842	0.000
3	تعرض الشركة للعسر المالي عدة مرات متكررة خلال فترات قصيرة جدا تعتبر من الإرشادات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار.	0.932	0.000
4	عدم قدرة الشركة على توزيع أرباح خلال عدة فترات مالية متلاحقة مع استحقاق هذه الأرباح تعتبر من الإرشادات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار.	0.893	0.000
5	الشح في المعدات الأساسية المهمة والصعوبة في الحصول على العمالة تعتبر من الإرشادات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار.	0.944	0.000
6	عدم قدرة إدارة الشركة على حل المشاكل الطارئة ومتابعة تنفيذ الخطط والبرامج التي تتعلق بالعمليات الأساسية يعتبر من الإرشادات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار.	0.949	0.000
7	في حال عدم توفير مخزون كافي ،والنقص الواضح في القدرة الإنتاجية للشركة ،وعدم مقدرتها على تلبية طلبات العملاء يصدر المدقق إرشاداته بخصوص الاستمرارية .	0.908	0.000
8	في حال فقدان الشركة لأسواق رئيسية تسوق فيها منتجاتها أو تقوم بالتزود منها ، وانعكاس ذلك على حجم المبيعات يصدر المدقق إرشاداته بخصوص الاستمرارية .	0.950	0.000
9	في حال التغيير الجوهري والمتكرر في الإدارة و الموظفين يصدر المدقق إرشاداته بخصوص قدرة الشركة على الاستمرارية .	0.908	0.000
10	لتحول من التعامل بالشراء الآجل إلى الشراء النقدي وفي نفس الوقت عدم قدرة الشركة على تمويل مستلزماتها نقدا تعتبر من الإرشادات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار.	0.815	0.000
11	وجود إجراءات قانونية تتعلق بالشركة ودعاوي مقامة ضدها تعتبر من الإرشادات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار.	0.728	0.000
12	وجود تغير جوهري في السياسات الحكومية والقوانين ستؤثر تأثير مباشر على منتجات الشركة الرئيسية تعتبر من الإرشادات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار.	0.834	0.000
13	تعتمد في مؤشرات الشك على المؤشرات المالية أكثر من المؤشرات التشغيلية و الأخرى في حالة التقويم .	0.512	0.004

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 28 تساوي 0.361

ثالثا – قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الثالث (مدى معرفة الإجراءات التي يمكن ان تساعد على عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها):

جدول رقم (15) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث (مدى معرفة الإجراءات التي يمكن أن تساعد على عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وكذلك قيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 28 والتي تساوي 0.361، وبذلك تعتبر فقرات المجال الثالث صادقة لما وضعت لقياسه .

جدول رقم (15)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث (مدى معرفة الإجراءات التي يمكن أن تساعد على عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها) والدرجة الكلية لفقراته

رقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	قيام مدقق الحسابات الخارجي بالبداية التعرف على طبيعة أعمال الشركة التي يدققها كإجراء تساعد في عملية التقويم.	0.519	0.003
2	قيام مدقق الحسابات بإجراءات المراجعة التحليلية، وتدقيق التوقعات المالية التي تعدها الشركة تساعد في عملية التقويم .	0.541	0.002
3	قيام مدقق الحسابات بتحليل ومناقشة قائمة التدفق النقدي مع الإدارة ، تعتبر من الإجراءات المساعدة في عملية التقويم .	0.574	0.001
4	قيام المدقق بالتحقق من موجودات الشركة وملكيتها لها والتأكد من قانونية الالتزامات المترتبة على الشركة وصحتها تساعد في عملية التقويم.	0.569	0.001
5	قيام المدقق بفحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة وأنظمة المراقبة المالية الداخلية لها والتأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها يساعده في عملية التقويم.	0.604	0.000
6	قيام المدقق بتوسيع عملية الفحص من خلال إجراء التحليل المالي لقوائم العميل ، تساعد في عملية التقويم .	0.622	0.000
7	مراجعة شروط إصدار السندات ،واتفاقيات القروض وكيفية تسديدها من قبل الشركة ،والوقوف على أي إخلال في بنودها تساعد في عملية التقويم .	0.548	0.002
8	التأكد من وجود أي ترتيبات قانونية مع الأطراف الأخرى للمحافظة على التمويل وعدم وقوع الشركة في عجز مالي تساعد في عملية التقويم .	0.682	0.000
9	قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ،ومجالس الإدارة ، واللجان الهامة المنبثقة عن مجلس الإدارة تساعد في عملية التقويم .	0.656	0.000
10	كلما شعرت بما يهدد استمرارية الشركة التي تدققها كإجراء تقوم به بعد التأكد والفحص من ذلك تبين ذلك في تقريرك بفقرة إيضاحية مع تقرير نظيف	0.418	0.022
11	كلما شعرت بما يهدد استمرارية الشركة التي تدقق عليها كإجراء تقوم به بعد التأكد والفحص من ذلك تصدر تقريرا متحفظا	0.366	0.047
12	كلما شعرت بما يهدد استمرارية الشركة التي تدقق عليها كإجراء تقوم به بعد التأكد والفحص من ذلك تصدر تقريرا سلبيا .	0.836	0.000
13	كلما شعرت بما يهدد استمرارية الشركة التي تدقق عليها كإجراء تقوم به بعد التأكد والفحص من ذلك تمتنع عن إبداء الراي	0.374	0.046
14	كلما شعرت بما يهدد استمرارية الشركة التي تدقق عليها كإجراء تقوم به بعد التأكد والفحص من ذلك تخفي ذلك .	0.366	0.046
15	كلما شعرت بما يهدد استمرارية الشركة التي تدقق عليها كإجراء تقوم به بعد التأكد والفحص تبين ذلك للإدارة فقط .	0.762	0.000
16	هل الجمعيات المهنية ساعدت في تطوير الإجراءات التي تساعد المدقق في القدرة على تقويم قدرة الشركات على الاستمرار؟ *	0.433	0.017
17	تبعية مكتب المدقق لمؤسسة عربية أو دولية تطبق المعايير الدولية وتنفيذ برامج التدقيق المخططة من قبلها تساعده في معرفة الإجراءات التي تساعد في عملية التقويم .	0.389	0.034
18	قيام المدقق نفسه بعملية التدقيق للشركة لعدة فترات مالية متتالية تساعد المدقق في معرفة الإجراءات التي تساعد على عملية التقويم	0.523	0.003

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 28 تساوي 0.361

رابعا – قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الرابع (مدى وجود عوائق أمام عمل المدقق عند تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها):

جدول رقم (16) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع (مدى وجود عوائق أمام عمل المدقق عند تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وكذلك قيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 28 والتي تساوي 0.361، وبذلك تعتبر فقرات المجال الرابع صادقة لما وضعت لقياسه .

جدول رقم (16)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع (مدى وجود عوائق أمام عمل المدقق عند تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها) والدرجة الكلية لفقراته

رقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	توجد شروط في العقد الذي بينك وبين الشركة تقيد عملك بخصوص الحصول على مزيد من المعلومات للتا كد من قدرة الشركة على الاستمرار .	0.362	0.049
2	أثناء قيامك بعملية التدقيق ووضعت عراقيل لمنعك من الحصول على معلومات تمكنك من القدرة على التقويم هل تستمر بالعمل وتقدم تقرير نظيف	0.404	0.027
3	أثناء قيامك بعملية التدقيق ووضعت عراقيل لمنعك من الحصول على معلومات تمكنك من القدرة على التقويم هل تستمر بالعمل وتقدم تقرير متحفظ	0.537	0.002
4	أثناء قيامك بعملية التدقيق ووضعت عراقيل لمنعك من الحصول على معلومات تمكنك من القدرة على التقويم تمتنع عن إبداء الرأي .	0.434	0.016
5	الأتعاب المتدنية للمدقق من العوائق أمام عمل المدقق عند تقويمه قدرة الشركة على الاستمرار .	0.470	0.009
6	الفترة الطويلة التي تتطلبها عملية التقويم وطلب الإدارة التقارير بسرعة من العوائق أمام عمل المدقق بخصوص عملية التقويم.	0.674	0.000
7	عدم وجود إلزام قانوني لعملية التقويم يعتبر عائقا أمام المدقق بخصوص عملية التقويم	0.628	0.000
8	عدم وجود نظام مالي إلكتروني ومتطور لدى الشركة يعتبر عائقا أمام عملية التقويم.	0.643	0.000
9	إقرار الإدارة إذا كان غامضا يعتبر عائقا لعملية التقويم.	0.488	0.006
10	تعتبر أن عدم وجود خبرة كافية لدى طاقم موظفي التدقيق عائقا لعملية التقويم	0.509	0.004
11	خوف المدقق من أن يفقد العميل يعتبر عائقا أمام عملية التقويم أو حتى الإفصاح عن ذلك.	0.622	0.000
12	الحجم الكبير للشركات والكم الكبير من المعلومات المالية فيها يعتبر عائقا لعملية التقويم .	0.618	0.000
13	الحفاظ على سرية المعلومات من آداب وسلوك مهنة التدقيق فهل يعتبر ذلك عائقا أمام عملة التقويم ؟	0.708	0.000
14	عدم وقوف المؤسسات المهنية المعنية في مهنة تدقيق الحسابات مع المدقق في حالة الإفصاح عن عدم استمرارية الشركة وعزل المدقق أو حتى تأنيبه من قبل الشركة تعتبر عائقا لعملية التقويم والإفصاح عن ذلك	0.469	0.009

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 28 تساوي 0.361

5/4 – ثبات الاستبانة Reliability:

أجرى الباحث خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ.

1/5/4 – طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient:

تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل مجال من مجالات الاستبانة، 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 (17) يبين أن هناك معامل ثبات كبير نسبيا لفقرات الاستبيان

جدول رقم (17)
معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

المجال	محتوى المجال	معامل الارتباط	معامل الثبات	مستوى المعنوية
الأول	مدى مسؤولية المدقق الخارجي عن عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها	0.7330	0.8459	0.000
الثاني	وجود إرشادات مبكرة بخصوص الاستمرارية من أجل مساعدة المدقق على عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها	0.8654	0.9278	0.000
الثالث	مدى معرفة الإجراءات التي يمكن أن تساعد على عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها	0.8852	0.9391	0.000
الرابع	مدى وجود عوائق أمام عمل المدقق عند تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها	0.7873	0.8809	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 28 تساوي 0.361

2/5/4 – طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha:

استخدم الباحث طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة كطريقة ثانية لقياس الثبات وقد يبين جدول رقم (18) أن معاملات الثبات مرتفعة لمحاور الاستبانة.

جدول رقم(18)
معاملات الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)

المجال	محتوى المجال	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ للثبات
الأول	مدى مسؤولية المدقق الخارجي عن عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها	15	0.8538
الثاني	وجود إرشادات مبكرة بخصوص الاستمرارية من أجل مساعدة المدقق على عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها	13	0.9534
الثالث	مدى معرفة الإجراءات التي يمكن أن تساعد على عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها	18	0.9658
الرابع	مدى وجود عوائق أمام عمل المدقق عند تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها	14	0.8962

6/4/ – المعالجات الإحصائية:

لقد قام الباحث بتفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج SPSS الإحصائي وتم استخدام الاختبارات الإحصائية التالية:

1- النسب المئوية والتكرارات
2- اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة
3- معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات
4- اختبار التجزئة النصفية للثبات
5- اختبار كولومجروف–سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (1-Sample K-S)
6- اختبار One sample t test لاختبار متوسط الفقرات
7- اختبار independent samples t test للفروق بين عينتين مستقلتين
8- اختبار one way ANOVA للفروق بين متوسطي ثلاث عينات فأكثر
9- مقياس ليكرت الخماسي لتحديد الأوزان النسبية .

الفصل الخامس

نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها

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

استخدم الباحث اختبار" كولمجروف– سمرنوف " لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا. ويوضح الجدول رقم (19) نتائج الاختبار حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل قسم اكبر من 0.05 ($sig. > 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلميه.

جدول رقم (19)

اختبار التوزيع الطبيعي(1-Sample Kolmogorov-Smirnov)

المجال	محتوى المجال	عدد الفقرات	قيمة Z	قيمة مستوى الدلالة
الأول	مدى مسؤولية المدقق الخارجي عن عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها	15	0.709	0.697
الثاني	وجود إرشادات مبكرة بخصوص الاستمرارية من أجل مساعدة المدقق على عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها	13	0.833	0.491
الثالث	مدى معرفة الإجراءات التي يمكن أن تساعد على عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها	18	0.825	0.504
الرابع	مدى وجود عوائق أمام عمل المدقق عند تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها	14	1.067	0.205
	جميع الفقرات	60	0.632	0.820

2/5 – تحليل ومناقشة نتائج اختبار فرضيات الدراسة : –

لاختبار فرضيات الدراسة استخدم اختبار T للمجتمع (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة ، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد المجتمع يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة اكبر من قيمة t الجدولية و مستوى المعنوية اقل من 0.05 والوزن النسبي اكبر من 60 % ، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد المجتمع لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية و مستوى المعنوية اقل من 0.05 والوزن النسبي اقل من 60 % ، وتكون آراء المجتمع في الفقرة محايدة إذا كان مستوى المعنوية اكبر من 0.05

1/2/5 – تحليل فقرات المجال الأول : مدى مسؤولية المدقق الخارجي عن عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها.

تم استخدام اختبار t للمجتمع والنتائج مبينة في جدول رقم (20) والذي يبين أن آراء أفراد المجتمع في جميع الفقرات ايجابية (باستثناء الفقرة رقم "3" كانت آراء أفراد المجتمع فيها محايدة) حيث أنه لكل فقرة وجد أن قيمة t المحسوبة اكبر من قيمة t الجدولية ومستوى الدلالة اقل من 0.05 والوزن النسبي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " بمعنى أن أفراد مجتمع الدراسة يتفقون على أن " **من مسؤولية المدقق الخارجي تقويم القدرة على الاستمرارية للشركات التي يقوم بتدقيق حساباتها** " بوزن نسبي 88.39% للمدراء الماليون و 88.93% لمدققي الحسابات و 88.74% للاثنين معا (المدراء الماليون ومدققي الحسابات)، و على أن " من مسؤولية المدقق الخارجي الإفصاح عن قدرة الشركة الاستمرار في أعمالها خلال الفترة القادمة " بوزن نسبي 87.74% للمدراء الماليون و 76.79% لمدققي الحسابات و 80.69% للاثنين معا، و على أن " يوجد نص في العقد بينك وبين الشركة التي تقوم بتدقيقها فيما يتعلق بمسؤوليتك عن تقويم قدره الشركة على الاستمرارية " بوزن نسبي 61.29% للمدراء الماليون و 61.82% لمدققي الحسابات و 61.63% للاثنين معا، و على أن " في حال الإخلال بالمسؤولية اتجاه الغير بخصوص الاستمرارية فان القانون يطلب من المدقق دفع مقدار الضرر " بوزن نسبي 70.97% للمدراء الماليون و 69.29% لمدققي الحسابات و 69.89% للاثنين معا، و على أن " عند تقديم تقرير من قبل المدقق مغاير لحقيقة استمرارية العميل فان ذلك يعرضه للمساءلة " بوزن نسبي 89.03% للمدراء الماليون و 81.79% لمدققي الحسابات و 84.37% للاثنين معا، و على أن " إذا قصر المدقق في الإنذار المبكر عن ضعف قدرة الشركة على الاستمرار فانه يعتبر مسؤولا عن ذلك " بوزن نسبي 92.00% للمدراء الماليون و 80.00% لمدققي الحسابات و 84.19% للاثنين معا، و على أن عدم بذل العناية المهنية المطلوبة من قبل المدقق ،وفقا لمعيار التدقيق المتعلق بالاستمرارية يعرضه للمساءلة " بوزن نسبي 90.97% للمدراء الماليون و 80.71% لمدققي الحسابات و 84.37% للاثنين معا، و على أن " تقوم بتدقيق الأحداث التي تقع بعد تاريخ إعداد الميزانية باعتبار ذلك من مسؤولية المدقق لتقويم قدرة الشركة على الاستمرار " بوزن نسبي 88.39% للمدراء الماليون و 78.93% لمدققي الحسابات و 82.30% للاثنين معا، و على أن " تقوم بتدقيق محاضر مجلس الإدارة والجمعية العمومية باعتبار ذلك من مسؤولية المدقق لتقويم قدرة الشركة على الاستمرار " بوزن نسبي 85.81% للمدراء الماليون و 81.79% لمدققي الحسابات و 83.22% للاثنين معا، و على أن " تقوم بتدقيق التوقعات المالية التي وضعتها الإدارة باعتبار ذلك من مسؤولية المدقق لتقويم قدرة الشركة على الاستمرار " بوزن نسبي 83.23% للمدراء الماليون

و 77.86% لمدققي الحسابات و 79.77% للاثنين معا، و على أن " تقوم بتدقيق اتفاقيات القروض وتسديدها باعتبار ذلك من مسؤولية المدقق لتقويم قدرة الشركة على الاستمرار " بوزن نسبي 87.74% للمدراء الماليون و 82.86% لمدققي الحسابات و 84.60% للاثنين معا، و على أن " تقوم بالبحث عن أدلة تخص بالذات قدرة الشركة على الاستمرارية باعتبار ذلك من مسؤولية المدقق لتقويم قدرة الشركة على الاستمرار " بوزن نسبي 86.45% للمدراء الماليون و 75.71% لمدققي الحسابات و 79.54% للاثنين معا، و على أن " تقوم بتوسيع نطاق الفحص في حالة الشعور بوجود ما يهدد الاستمرارية باعتبار ذلك من مسؤولية المدقق لتقويم قدرة الشركة على الاستمرار " بوزن نسبي 90.32% للمدراء الماليون و 83.27% لمدققي الحسابات و 85.81% للاثنين معا، و على أن " تقوم بتقديم النصح والحلول لمشاكل تتعلق بالاستمرارية باعتبار ذلك من مسؤولية المدقق لتقويم قدرة الشركة على الاستمرار " بوزن نسبي 83.23% للمدراء الماليون و 83.57% لمدققي الحسابات و 83.45% للاثنين معا، و على أن " تقوم الجمعيات والمؤسسات المهنية بتوعية المدققين لمدى مسؤوليتهم عن عملية تقويم قدرة العميل على الاستمرار " بوزن نسبي 75.33% للمدراء الماليون و 69.64% لمدققي الحسابات و 71.63% للاثنين معا،

وبصفة عامة بالنسبة للمدراء الماليون في الشركات المساهمة العامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الأول4.20 ، و الوزن النسبي تساوي 84.08 % وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 12.40 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.04 عند درجة حرية "30"، و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 ا. و بالنسبة لمدققي الحسابات تبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الأول3.91 ، و الوزن النسبي تساوي 78.24% وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 12.86 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0 عند درجة حرية "55"، و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05. وبالنسبة لجميع مجتمع الدراسة تبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الأول 4.02، و الوزن النسبي تساوي 80.32 % وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 17.25 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99 عند درجة حرية "86"، و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 وهذا يدل على مسؤولية المدقق الخارجي عن عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها.

ويتبين من الجدول رقم (20) ومن التحليل السابق أن الوزن النسبي بالنسبة لإجابات المدراء الماليين كانت مرتفعة للفقرات التالية على التوالي (1-5-6-7-13) ، حيث يرون في إجاباتهم أنه إذا قصر المدقق في الإنذار المبكر عن ضعف قدرة الشركة على الاستمرار فانه يعتبر مسؤولا عن ذلك بوزن نسبي 92 % ، وان عدم بذل العناية المهنية المطلوبة من قبل المدقق ،وفقا

لمعيار التدقيق المتعلق بالاستمرارية يعرضه للمساءلة بوزن نسبي 90.97% ، وانه يجب أن يقوم بتوسيع نطاق الفحص في حالة الشعور بوجود ما يهدد الاستمرارية باعتبار ذلك من مسؤولية المدقق لتقويم قدرة الشركة على الاستمرار بوزن نسبي 90.93% ، وانه عند تقديم تقرير من قبل المدقق مغاير لحقيقة استمرارية العميل فان ذلك يعرضه للمساءلة بوزن نسبي 89.03 % ، وان من مسؤولية المدقق الخارجي تقويم القدرة على الاستمرارية للشركات التي يقوم بتدقيق حساباتها بوزن نسبي 88.39 % ، وان الوزن النسبي للفقرات التالية كان منخفضا على التوالي (3-4-15) ، حيث تبين أن الفقرة رقم (3) يوجد نص في العقد بينك وبين الشركة التي تقوم بتدقيقها فيما يتعلق بمسؤوليتك عن تقويم قدره الشركة على الاستمرارية كانت بوزن نسبي 61.29% ، وان الفقرة رقم (4) في حال الإخلال بالمسؤولية اتجاه الغير بخصوص الاستمرارية فان القانون يطلب من المدقق دفع مقدار الضرر كانت بوزن نسبي 70.79% ،وان الفقرة رقم (15) تقوم الجمعيات والمؤسسات المهنية بتوعية المدققين لمدى مسؤوليتهم عن عملية تقويم قدرة العميل على الاستمرار كانت بوزن نسبي 75.33 % .

ويتبين كذلك أن الوزن النسبي بالنسبة لإجابات مدققي الحسابات الخارجين كانت مرتفعة للفقرات التالية على التوالي (1-14-13) ، وهذا يؤكد ويدلل على مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي على تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرارية ، وتقديم النصح والحلول للمشاكل المتعلقة بالاستمرارية للشركات محل التدقيق ، وتوسيع نطاق الفحص في حالة الشك بخصوص الاستمرارية، وان الوزن النسبي كذلك لوجهة نظر مدققي الحسابات الخارجين كانت منخفضة في الفقرات التالية على التوالي من الأكثر انخفاضا إلى الأقل انخفاضا (3-4-15)، حيث يتفقون في إجاباتهم مع إجابات المدراء الماليين .

ويرى الباحث أن مدققي الحسابات والمدراء الماليين بينو في إجاباتهم أن من مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية ،وان أي تقصير يعرضه للمساءلة ،وان عدم بذل العناية المهنية اللازمة وتوسيع نطاق الفحص في حال الشك بخصوص الاستمرارية يعرضه كذلك للمساءلة ، أما بخصوص وجود نص يدل على هذه المسؤولية في العقد الذي بين المدقق والشركة محل التدقيق فقد اتفق المدققين والمدراء الماليين في إجاباتهم انه ليس هناك ضرورة لوجود هذا النص باعتبار ذلك ملزم حسب معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية ، وانه كذلك لا يوجد في النصوص القانونية ما يطالب المدقق بدفع مقدار الضرر إذا ما قصر بخصوص عملية التقويم ، ويرى المدققون أن الجمعيات المهنية تقوم بنشر التوعية فيما يخص المسؤولية عن عملية التقويم بين المدققين ولكن ليس بالجهد المطلوب والكافي لعملية التوعية الشاملة فيما يرى المدراء الماليين أن المدققين ليس واعين بما فيه الكفاية لمدى مسؤوليتهم عن عملية التقويم .

وهذا يتفق مع ما جاء في دراسة (ذنيبات ،1991) ، ودراسة (شـــويات ،2004) ، حيـــث بينت نتائج هذه الدراسات أن مدقق الحسابات الخارجي في الأردن مسؤول عن عملية تقـــويم قـــدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية .

جدول رقم (20)
تحليل فقرات المجال الأول(مدى مسؤولية المدقق الخارجي عن عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها)

مسلسل	الفقرة	المدراء الماليون				مدققي الحسابات				الجميع			
		المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	من مسـؤولية المـدقق الخارجي تقويم القـدرة علـــى الاســـتمرارية للشركات التـــي يقـــوم بتدقيق حساباتها .	4.42	88.39	9.32	0.000	4.45	88.93	20.17	0.000	4.44	88.74	20.32	0.000
2	من مسـؤولية المـدقق الخارجي الإفصاح عـن قدرة الشركة الاستمرار في أعمالها خلال الفترة القادمة .	4.39	87.74	9.15	0.000	3.84	76.79	6.14	0.000	4.03	80.69	9.71	0.000
3	يوجد نص في العقد بينك وبين الشركة التي تقـوم بتـدقيقها فيمـا يتعلـق بمسؤوليتك عـن تقـويم قـدره الشـركة علـى الاستمرارية .	3.06	61.29	0.30	0.768	3.09	61.82	0.52	0.605	3.08	61.63	0.60	0.550
4	فـــي حـــال الإخـــلال بالمسؤولية اتجاه الغيـر بخصوص الاسـتمرارية فان القانون يطلب مـن المـدقق دفـع مقـدار الضرر .	3.55	70.97	2.47	0.019	3.46	69.29	2.85	0.006	3.49	69.89	3.78	0.000
5	عند تقديم تقرير من قبل المدقق مغـاير لحقيقـة استمرارية العميل فـان ذلك يعرضه للمساءلة .	4.45	89.03	9.51	0.000	4.09	81.79	9.49	0.000	4.22	84.37	13.09	0.000
6	إذا قصر المـدقق فـي الإنـذار المبكـر عـن ضعف قـدرة الشـركة على الاسـتمرار فانـه يعتبر مسؤولا عن ذلك	4.60	92.00	12.99	0.000	4.00	80.00	7.70	0.000	4.21	84.19	12.17	0.000
7	إن عـدم بـذل العنايـة المهنية المطلوبة من قبل المدقق ،وفقـا لمعيـار التـــدقيق المتعلـــق بالاستمرارية يعرضـه للمساءلة .	4.55	90.97	11.93	0.000	4.04	80.71	7.98	0.000	4.22	84.37	12.35	0.000
8	تقوم بتـدقيق الأحـداث التي تقع بعد تاريخ إعداد الميزانية باعتبار ذلـك من مسـؤولية المـدقق لتقويم قدرة الشركة على الاستمرار .	4.42	88.39	9.32	0.000	3.95	78.93	7.09	0.000	4.11	82.30	10.73	0.000
9	تقوم بتـدقيق محاضـر	4.29	85.81	8.71	0.000	4.09	81.79	10.28	0.000	4.16	83.22	13.45	0.000

مسلسل	الفقرة	المدراء الماليون				مدققي الحسابات				الجميع			
		المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
	مجلس الإدارة والجمعية العمومية باعتبار ذلك من مسؤولية المدقق لتقويم قدرة الشركة على الاستمرار .												
10	تقوم بتدقيق التوقعات المالية التي وضعتها الإدارة باعتبار ذلك من مسؤولية المدقق لتقويم قدرة الشركة على الاستمرار .	4.16	83.23	7.20	0.000	3.89	77.86	6.54	0.000	3.99	79.77	9.39	0.000
11	تقوم بتدقيق اتفاقيات القروض وتسديدها باعتبار ذلك من مسؤولية المدقق لتقويم قدرة الشركة على الاستمرار .	4.39	87.74	8.40	0.000	4.14	82.86	9.92	0.000	4.23	84.60	12.96	0.000
12	تقوم بالبحث عن أدلة تخص بالذات قدرة الشركة على الاستمرارية باعتبار ذلك من مسؤولية المدقق لتقويم قدرة الشركة على الاستمرار .	4.32	86.45	7.27	0.000	3.79	75.71	5.48	0.000	3.98	79.54	8.45	0.000
13	تقوم بتوسيع نطاق الفحص في حالة الشعور بوجود ما يهدد الاستمرارية باعتبار ذلك من مسؤولية المدقق لتقويم قدرة الشركة على الاستمرار .	4.52	90.32	12.47	0.000	4.16	83.27	10.95	0.000	4.29	85.81	15.65	0.000
14	تقوم بتقديم النصح والحلول لمشاكل تتعلق بالاستمرارية باعتبار ذلك من مسؤولية المدقق لتقويم قدرة الشركة على الاستمرار .	4.16	83.23	6.06	0.000	4.18	83.57	11.18	0.000	4.17	83.45	12.26	0.000
15	تقوم الجمعيات والمؤسسات المهنية بتوعية المدققين لمدى مسؤوليتهم عن عملية تقويم قدرة العميل على الاستمرار . *	3.77	75.33	3.52	0.001	3.48	69.64	2.96	0.005	3.58	71.63	4.45	0.000
جميع الفقرات		**4.20**	**84.08**	**12.40**	**0.000**	**3.91**	**78.24**	**12.86**	**0.000**	**4.02**	**80.32**	**17.25**	**0.000**

قيمة t الجدولية عند درجة حرية "30" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.04

قيمة t الجدولية عند درجة حرية "55" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.00

قيمة t الجدولية عند درجة حرية "86" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 1.99

2/2/5 – تحليل فقرات المجال الثاني : مدى وجود إرشادات مبكرة بخصوص الاستمرارية من أجل مساعدة المدقق على عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها)

تم استخدام اختبار t للمجتمع والنتائج مبينة في جدول رقم (21) والذي يبين أن آراء أفراد المجتمع في جميع الفقرات ايجابية (باستثناء الفقرة رقم "13" كانت آراء أفراد المجتمع فيها سلبية) حيث أنه لكل فقفرة وجد أن قيمة t المحسوبة اكبر من قيمة t الجدولية ومستوى الدلالة اقل من 0.05 والوزن النسبي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " بمعنى أن أفراد مجتمع الدراسة يتفقون على أن " وجود خسائر مالية متتالية تعتبر من الإرشادات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار " بوزن نسبي 83.87% للمدراء الماليون و 83.27% لمدققي الحسابات و 83.49% للاثنين معا (المدراء الماليون ومدققي الحسابات)، **و** على أن " في حال وجود تراجع نسب مالية هامة تعتبر من الإرشادات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار " بوزن نسبي 86.45% للمدراء الماليون و 83.57% لمدققي الحسابات و 84.60% للاثنين معا، **و** على أن " تعرض الشركة للعسر المالي عدة مرات متكررة خلال فترات قصيرة جدا تعتبر من الإرشادات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار " بوزن نسبي 82.58% للمدراء الماليون و 76.79% لمدققي الحسابات و 78.85% للاثنين معا **و** على أن " عدم قدرة الشركة على توزيع أرباح خلال عدة فترات مالية متلاحقة مع استحقاق هذه الأرباح تعتبر من الإرشادات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار " بوزن نسبي 80.65% للمدراء الماليون و 69.82% لمدققي الحسابات و 73.72% للاثنين معا **و** على أن " الشح في المعدات الأساسية المهمة والصعوبة في الحصول على العمالة تعتبر من الإرشادات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار " بوزن نسبي 78.06% للمدراء الماليون و 74.91% لمدققي الحسابات و 76.05% للاثنين معا **و** على أن " عدم قدرة إدارة الشركة على حل المشاكل الطارئة ومتابعة تنفيذ الخطط والبرامج التي تتعلق بالعمليات الأساسية يعتبر من الإرشادات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار " بوزن نسبي 78.06% للمدراء الماليون و 81.07% لمدققي الحسابات و 80.00% للاثنين معا، **و** على أن " في حال عدم توفير مخزون كافي ،والنقص الواضح في القدرة الإنتاجية للشركة ،وعدم مقدرتها على تلبية طلبات العملاء يصدر المدقق إرشاداته بخصوص الاستمرارية " بوزن نسبي 76.13% للمدراء الماليون و 76.07% لمدققي الحسابات و 76.09% للاثنين معا، **و** على أن " في حال فقدان الشركة لأسواق رئيسية تسوق فيها منتجاتها أو تقوم بالتزود منها ، وانعكاس ذلك على حجم المبيعات يصدر المدقق إرشاداته بخصوص الاستمرارية " بوزن نسبي 76.77% للمدراء الماليون 75.36و % لمدققي الحسابات و 75.86% للاثنين معا، **و** على أن " في حال التغيير الجوهري

والمتكرر في الإدارة و الموظفين يصدر المدقق إرشاداته بخصوص قدرة الشركة على الاستمرارية " بوزن نسبي 78.06% للمدراء الماليون و 73.82% لمدققي الحسابات و 75.35% للاثنين معا، **و** على أن " لتحول من التعامل بالشراء الآجل إلى الشراء النقدي وفي نفس الوقت عدم قدرة الشركة على تمويل مستلزماتها نقدا تعتبر من الإرشادات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار " بوزن نسبي 78.71% للمدراء الماليون و 73.45% لمدققي الحسابات و 75.35% للاثنين معا، **و** على أن " وجود إجراءات قانونية تتعلق بالشركة ودعاوي مقامة ضدها تعتبر من الإرشادات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار " بوزن نسبي 83.23% للمدراء الماليون و 78.57% لمدققي الحسابات و 80.23% للاثنين معا، **و** على أن " وجود تغير جوهري في السياسات الحكومية والقوانين ستؤثر تأثير مباشر على منتجات الشركة الرئيسية تعتبر من الإرشادات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار " بوزن نسبي 81.29% للمدراء الماليون و 78.57% لمدققي الحسابات و 79.54% للاثنين معا، **و** على أن " تعتمد في مؤشرات الشك على المؤشرات المالية أكثر من المؤشرات التشغيلية و الأخرى في حالة التقويم " بوزن نسبي 52.26% للمدراء الماليون و 53.45% لمدققي الحسابات و 53.02% للاثنين معا.

وبصفة عامة بالنسبة للمدراء الماليون في الشركات المساهمة الأهلية يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الثاني 3.91 ، و الوزن النسبي يساوي 78.16 % وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 5.69 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.04 عند درجة حرية "30"، و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05. و بالنسبة لمدققي الحسابات تبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الثاني 3.76، و الوزن النسبي يساوي 75.29 % وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 9.53 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0 عند درجة حرية "55"، و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05. وبالنسبة لجميع مجتمع الدراسة تبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الثاني 3.82 ، و الوزن النسبي تساوي 76.31 % وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 10.64 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99 عند درجة حرية "86"، و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 وهذا يدل على وجود إرشادات مبكرة بخصوص الاستمرارية من أجل مساعدة المدقق على عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها.

يتبين لدينا من الجدول رقم (21) ومن النتائج السابقة ، بخصوص إجابات المدراء الماليين فكانت الفقرات التالية مرتفعة على التوالي (2-1-11) ،حيث بينوا في إجاباتهم أن أكثر الإرشادات المبكرة والأكثر أهمية لديهم والتي تساعد المدققين في عملية التقويم كانت الفقرة رقم (2) حيث أنه في حال وجود تراجع نسب مالية هامة يعتبر ذلك من الإرشادات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار بوزن نسبي 86.45% ،ثم تلتها الفقرة رقم (1) حيث أن وجود خسائر مالية متتالية يعتبر من الإرشادات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار بوزن نسبي 83.87% ثم تلتها الفقرة رقم (11) وجود إجراءات قانونية تتعلق بالشركة ودعاوي مقامة ضدها تعتبر من الإرشادات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار بوزن نسبي 83.23% ، وان الوزن النسبي للفقرات التالية كانت منخفضة على التوالي (13-7-8) حيث بين المدراء الماليين في إجاباتهم أن المدققين الخارجيين لا يعتمدون فقط على المؤشرات المالية بخصوص عملية التقويم وانما أيضا يعتمدون على المؤشرات التشغيلية والمؤشرات الأخرى ولو بصورة اقل وذلك بوزن نسبي 52.26 % ،ثم تلتها الفقرة رقم (7) في حال عدم توفير مخزون كافي والنقص الواضح في القدرة الإنتاجية للشركة وعدم مقدرتها على تلبية طلبات العملاء يصدر المدقق إرشاداته بخصوص الاستمرارية بوزن نسبي 76.13% ، ثم تلتها الفقرة رقم (8) في حال فقدان الشركة لأسواق رئيسية تسوق فيها منتجاتها أو تقوم بالتزود منها ، وانعكاس ذلك على حجم المبيعات يصدر المدقق إرشاداته بخصوص الاستمرارية بوزن نسبي 76.77% .

أما بخصوص ردود وإجابات مدققي الحسابات الخارجيين فقد كان الوزن النسبي لإجاباتهم للفقرات التالية مرتفعا على التوالي (2-1-6) حيث بين مدققي الحسابات الخارجيين أنهم يقومون بإصدار إرشاداته فيما يخص عملية التقويم في حالة وجود تراجع نسب مالية هامة في الشركة وذلك بوزن نسبي 83.57 % ، وكذلك يقومون بإصدار إرشاداتهم فيما يتعلق بعملية التقويم في حال وجود خسائر مالية متتالية بوزن نسبي 83.27 % ، وكذلك يقومون بإصدار إرشاداتهم في حالة عدم قدرة إدارة الشركة على حل المشاكل الطارئة وذلك بوزن نسبي 81.07% ، وان الوزن النسبي للفقرات التالية كان منخفضا على التوالي (13-4-9) حيث بين كذلك مدققي الحسابات الخارجيين أنهم لا يعتمدون فقط على إصدار إرشاداتهم وفق مؤشرات الشك المالية فقط وإنما يعتمدون ولو بصوره اقل على مؤشرات الشك التشغيلية والمؤشرات الأخرى وذلك بوزن نسبي 53.45% ، وأنهم يقومون بإصدار إرشاداتهم في حال عدم توزيع أرباح لفترات مالية متتالية من قبل الشركة بوزن نسبي 69.82 % ، وأنهم يصدرون إرشاداتهم في حال وجود تغير جوهري ومتكرر للإدارة والموظفين بوزن نسبي 73.82 % .

ومن خلال الردود السابقة لكليهما نرى أن مدقق الحسابات الخارجي يعتمد في إصدار إرشاداته بخصوص عملية التقويم على المؤشرات المالية أكثر من المؤشرات التشغيلية والمؤشرات الأخرى ، وذلك لا يعني أن المدقق لا يعتمد على المؤشرات التشغيلية والمؤشرات الأخرى وانما القصد من ذلك أن المدقق يدرس ويناقش ويحدد كل المؤشرات المتاحة له سواء كانت مالية ، تشغيلية ، أو أخري ولكن يركز في بعض الأحيان على المؤشرات المالية أكثر ، وان تراجع نسب مالية هامة للشركة ووجود خسائر مالية متتالية يعتبر من أهم المؤشرات لدى المدقق سواء من خلال رأيهم أو من خلال رأي المدراء الماليين ، والتي يقوم المدقق بإصدار إرشادات بخصوصها لإدارة الشركة محل التدقيق للاطلاع عليها وذلك بناءا على انه مسؤول عن عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها لفترات مالية قادمة .

وهذا ما يتفق مع الدراسات السابقة ومنها دراسة (Constontindes ,2002) ، حيث بين ان المؤشرات المالية أكثر أهمية لدى المدقق عند تقديم إرشاداته بخصوص عملية التقويم من المؤشرات التشغيلية والمؤشرات الأخرى ، وكذلك دراسة (شويات ،2004) حيث بين أن المدققين في الأردن ملتزمين بإصدار إرشاداتهم فيما يتعلق بعملية تقويم الاستمرارية للشركة محل التقويم ، وكذلك تتفق هذه النتائج مع دراسة (جربوع ،2003)حيث بين أن من أهم المؤشرات المالية وجود خسائر مالية متتالية ،وتتفق أيضا مع دراسة (العمودي 2001) حيث أظهرت الدراسة أن لدى مدقق الحسابات الخارجي في اليمن القدرة على ملاحظة مؤشرات عدم القدرة على الاستمرار والتنبيه لها.

جدول رقم (21)

تحليل فقرات المجال الثاني(مدى وجود إرشادات مبكرة بخصوص الاستمرارية من أجل مساعدة المدقق على عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها)

		المدراء الماليون				مدققي الحسابات				الجميع			
رقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	وجود خسائر مالية متتالية تعتبر من الإرشادات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار	4.19	83.87	5.84	0.000	4.16	83.27	10.35	0.000	4.17	83.49	11.49	0.000
2	في حال وجود تراجع نسب مالية هامة تعتبر من الإرشادات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار.	4.32	86.45	7.05	0.000	4.18	83.57	12.31	0.000	4.23	84.60	13.58	0.000
3	تعرض الشركة للعسر المالي عدة مرات متكررة خلال فترات قصيرة جدا تعتبر من الإرشادات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار.	4.13	82.58	5.62	0.000	3.84	76.79	6.49	0.000	3.94	78.85	8.56	0.000
4	عدم قدرة الشركة على توزيع أرباح خلال عدة فترات مالية متلاحقة مع استحقاق هذه الأرباح تعتبر من الإرشادات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار.	4.03	80.65	4.69	0.000	3.49	69.82	3.20	0.002	3.69	73.72	5.34	0.000
5	الشح في المعدات الأساسية المهمة والصعوبة في الحصول على العمالة تعتبر من الإرشادات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار.	3.90	78.06	4.43	0.000	3.75	74.91	5.84	0.000	3.80	76.05	7.33	0.000
6	عدم قدرة إدارة الشركة على حل المشاكل الطارئة ومتابعة تنفيذ الخطط والبرامج التي تتعلق بالعمليات الأساسية يعتبر من الإرشادات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار.	3.90	78.06	4.68	0.000	4.05	81.07	9.38	0.000	4.00	80.00	10.06	0.000
7	في حال عدم توفير مخزون كافي ،والنقص الواضح في القدرة الإنتاجية للشركة ،وعدم مقدرتها على تلبية طلبات العملاء يصدر المدقق إرشاداته بخصوص الاستمرارية	3.81	76.13	4.05	0.000	3.80	76.07	6.38	0.000	3.80	76.09	7.52	0.000

		المدراء الماليون				مدققي الحسابات				الجميع			
رقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
8	في حال فقدان الشركة لأسواق رئيسية تسوق فيها منتجاتها أو تقوم بالتزود منها ، وانعكاس ذلك على حجم المبيعات يصدر المدقق إرشاداته بخصوص الاستمرارية	3.84	76.77	4.37	0.000	3.77	75.36	5.41	0.000	3.79	75.86	6.99	0.000
9	في حال التغيير الجوهري والمتكرر في الإدارة و الموظفين يصدر المدقق إرشاداته بخصوص قدرة الشركة على الاستمرارية .	3.90	78.06	4.82	0.000	3.69	73.82	4.95	0.000	3.77	75.35	6.87	0.000
10	لتحول من التعامل بالشراء الآجل إلى الشراء النقدي وفي نفس الوقت عدم قدرة الشركة على تمويل مستلزماتها نقدا تعتبر من الإرشادات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار.	3.94	78.71	4.52	0.000	3.67	73.45	4.58	0.000	3.77	75.35	6.39	0.000
11	وجود إجراءات قانونية تتعلق بالشركة ودعاوي مقامة ضدها تعتبر من الإرشادات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار.	4.16	83.23	7.20	0.000	3.93	78.57	8.18	0.000	4.01	80.23	10.85	0.000
12	وجود تغير جوهري في السياسات الحكومية والقوانين ستؤثر تأثير مباشر على منتجات الشركة الرئيسية تعتبر من الإرشادات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار.	4.06	81.29	6.15	0.000	3.93	78.57	7.31	0.000	3.98	79.54	9.57	0.000
13	تعتمد في مؤشرات الشك على المؤشرات المالية أكثر من المؤشرات التشغيلية و الأخرى في حالة التقويم .	2.61	52.26	1.53-	0.136	2.67	53.45	2.02-	0.049	2.65	53.02	2.54-	0.013
جميع الفقرات		**3.91**	**78.16**	**5.69**	**0.000**	**3.76**	**75.29**	**9.53**	**0.000**	**3.82**	**76.31**	**10.64**	**0.000**

قيمة t الجدولية عند درجة حرية "30" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.04

قيمة t الجدولية عند درجة حرية "55" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.00

قيمة t الجدولية عند درجة حرية "86" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 1.99

3/2/5 – تحليل فقرات المجال الثالث : مدى معرفة الإجراءات التي يمكن ان تساعد على عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها.

حيث تم استخدام اختبار(t) للمجتمع والنتائج مبينة في جدول رقم (22) والذي يبين أن آراء أفراد المجتمع في الفقرات (13، 14، 15) سلبي حيث أن قيمة t المحسوبة اكبر من قيمة t الجدولية ومستوى الدلالة اقل من 0.05 والوزن النسبي اقل من الوزن النسبي المحايد " 60% "، كما تبين أن رأي أفراد العينة في الفقرة رقم (12) محايد حيث أن قيمة مستوى المعنوية لهل اكبر من 0.05، أما رأي أفراد العينة في جميع الفقرات المتبقية في المجال ايجابية حيث أنه لكل فقفرة وجد أن قيمة t المحسوبة اكبر من قيمة t الجدولية ومستوى الدلالة اقل من 0.05 والوزن النسبي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " بمعنى أن أفراد مجتمع الدراسة يتفقون على أن " قيام مدقق الحسابات الخارجي بالبداية التعرف على طبيعة أعمال الشركة التي يدققها كإجراء تساعد في عملية التقويم " بوزن نسبي 88.39% للمدراء الماليون و 87.50% لمدققي الحسابات و 87.82% للاثنين معا (المدراء الماليون ومدققي الحسابات)، و على أن " قيام مدقق الحسابات بإجراءات المراجعة التحليلية، وتدقيق التوقعات المالية التي تعدها الشركة تساعد في عملية التقويم " بوزن نسبي 87.74% للمدراء الماليون و 85.82% لمدققي الحسابات و 86.51% للاثنين معا، و على أن " قيام مدقق الحسابات بتحليل ومناقشة قائمة التدفق النقدي مع الإدارة ، تعتبر من الإجراءات المساعدة في عملية التقويم " بوزن نسبي 92.00% للمدراء الماليون و 83.57% لمدققي الحسابات و 86.51% للاثنين معا، و على أن " قيام المدقق بالتحقق من موجودات الشركة وملكيتها لها والتأكد من قانونية الالتزامات المترتبة على الشركة وصحتها تساعد في عملية التقويم " بوزن نسبي 90.97% للمدراء الماليون و 87.50% لمدققي الحسابات و 88.74% للاثنين معا، و على أن " قيام المدقق بفحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة وأنظمة المراقبة المالية الداخلية لها والتأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها يساعده في عملية التقويم " بوزن نسبي 85.16% للمدراء الماليون و 87.50% لمدققي الحسابات و 86.67% للاثنين معا، و على أن " قيام المدقق بتوسيع عملية الفحص من خلال إجراء التحليل المالي لقوائم العميل ، تساعد في عملية التقويم " بوزن نسبي 90.32% للمدراء الماليون و 80.00% لمدققي الحسابات و 83.68% للاثنين معا، و على أن " مراجعة شروط إصدار السندات ،واتفاقيات القروض وكيفية تسديدها من قبل الشركة ،والوقوف على أي إخلال في بنودها تساعد في عملية التقويم " بوزن نسبي 90.32% للمدراء الماليون و 81.82% لمدققي الحسابات و 84.88% للاثنين معا، و على أن " التأكد من وجود أي ترتيبات قانونية مع الأطراف الأخرى للمحافظة على التمويل وعدم وقوع الشركة في عجز مالي تساعد في عملية التقويم " بوزن نسبي 87.74%

للمدراء الماليون و 85.36% لمدققي الحسابات و 86.21% للاثنين معـــا، و علـــى أن " قـــراءة محاضر اجتماعات المساهمين ،ومجالس الإدارة ، واللجان الهامة المنبثقة عن مجلس الإدارة تساعد في عملية التقويم " بوزن نسبي 83.87% للمدراء المـــاليون و 81.79% لمـــدققي الحســـابات و 82.53% للاثنين معا، و على أن " كلما شعرت بما يهدد استمرارية الشركة التي تدققها كـــإجراء تقوم به بعد التأكد والفحص من ذلك تبين ذلك في تقريرك بفقرة إيضاحية مع تقرير نظيف " بوزن نسبي 83.23% للمدراء الماليون و 77.50% لمدققي الحسابات و 79.54% للاثنين معا، و على أن " كلما شعرت بما يهدد استمرارية الشركة التي تدقق عليها كإجراء تقوم به بعد التأكد والفحص من ذلك تصدر تقريرا متحفظا " بوزن نسبي 78.71% للمدراء المـــاليون و 73.21% لمـــدققي الحسابات و 75.17% للاثنين معا، و على أن " كلما شعرت بما يهدد استمرارية الشركة التي تدقق عليها كإجراء تقوم به بعد التأكد والفحص من ذلك تصدر تقريرا سلبيا " بـــوزن نســـبي 54.00% للمدراء الماليون و 56.79% لمدققي الحسابات و 55.81% للاثنين معا، و على أن " كلما شعرت بما يهدد استمرارية الشركة التي تدقق عليها كإجراء تقوم به بعد التأكد والفحص من ذلك تمتنع عن إبداء الرأي " بوزن نسبي 45.16% للمدراء الماليون و 58.91% لمدققي الحســـابات و 53.95% للاثنين معا، و على أن " كلما شعرت بما يهدد استمرارية الشركة التي تدقق عليها كإجراء تقوم به بعد التأكد والفحص من ذلك تخفي ذلك " بوزن نسبي 40.65% للمدراء المـــاليون و 35.36% لمدققي الحسابات و 37.24% للاثنين معا، و على أن " كلما شعرت بما يهدد استمرارية الشـــركة التي تدقق عليها كإجراء تقوم به بعد التأكد والفحص تبين ذلـــك لـــلإدارة فقـــط " بـــوزن نســـبي 60.00% للمدراء الماليون و 41.43% لمدققي الحسابات و 48.05% للاثنين معا، و علـــى أن " هل الجمعيات المهنية ساعدت في تطوير الإجراءات التي تساعد المدقق في القدرة على تقويم قدرة الشركات على الاستمرار " بوزن نسبي 92.26% للمدراء الماليون و 61.82% لمدققي الحسابات و 72.79% للاثنين معا، و على أن " تبعية مكتب المدقق لمؤسسة عربية أو دولية تطبق المعايير الدولية وتنفيذ برامج التدقيق المخططة من قبلها تساعده في معرفة الإجراءات التي تساعد في عملية التقويم " بوزن نسبي 75.71% لمدققي الحسابات ،وعلى أن هل خبرة مدقق الحسابات الخـــارجي تساعده في معرفة الإجراءات التي تساعد في عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة بـــوزن نسبي 92.90% للمدراء الماليون ، و على أن " قيام المدقق نفسه بعملية التدقيق للشـــركة لعـــدة فترات مالية متتالية تساعد المدقق في معرفة الإجراءات التي تساعد على عملية التقـــويم " بـــوزن نسبي 84.52% للمدراء الماليون و 82.86% لمدققي الحسابات و 83.45% للاثنين معا،

وبصفة عامة بالنسبة للمدراء الماليون في الشركات المساهمة العامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الثالث 3.97 ، و الوزن النسبي تساوي 79.32% وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 17.65 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.04 عند درجة حرية "30"، و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05. و بالنسبة لمدققي الحسابات تبين ان المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الثالث 3.68، و الوزن النسبي تساوي 73.58 % وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 12.66 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0 عند درجة حرية "55"، و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05. وبالنسبة لجميع مجتمع الدراسة تبين ان المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الثالث 3.78، و الوزن النسبي تساوي 75.63 % وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 18.53 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99 عند درجة حرية "86"، و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 وهذا يدل على معرفة الإجراءات التي يمكن أن تساعد على عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها من قبل المدققين المحاسبين والمدراء الماليين

ويتبين لنا من خلال جدول رقم (22) ، ومن خلال التحليل السابق أن الفقرات الخاصة بمعرفة وتطبيق الإجراءات الميدانية التي يجب أن يقوم بها المدقق لكي تساعده في عملية التقويم من الفقرة رقم (1) إلى الفقرة رقم (9) من المجال الثالث ،حيث أن ترتيبها لردود المدراء الماليين حسب وزنها النسبي يبين لنا أن الفقرة رقم (3) قيام مدقق الحسابات بتحليل ومناقشة قائمة التدفق النقدي مع الإدارة ، تعتبر من الإجراءات المساعدة في عملية التقويم الأكثر ارتفاعا بوزن نسبي 92% ، ثم تليها الفقرة رقم (4) قيام المدقق بالتحقق من موجودات الشركة وملكيتها لها والتأكد من قانونية الالتزامات المترتبة على الشركة وصحتها تساعد في عملية التقويم بوزن نسبي 90.97% ، ثم تليها الفقرة رقم (7) مراجعة شروط إصدار السندات ،واتفاقيات القروض وكيفية تسديدها من قبل الشركة ،والوقوف على أي إخلال في بنودها تساعد في عملية التقويم بوزن نسبي 90.32% ، ثم تليها الفقرة رقم (6) قيام المدقق بتوسيع عملية الفحص من خلال إجراء التحليل المالي لقوائم العميل ، تساعد في عملية التقويم بوزن نسبي 90.32% ، وان اقل وزن نسبي للفقرة رقم (9) قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ،ومجالس الإدارة ، واللجان الهامة المنبثقة عن مجلس الإدارة تساعد في عملية التقويم بوزن نسبي 83.87% ، أما بخصوص الردود لمدققي الحسابات الخارجيين فكانت أكثرها وزنا الفقرة رقم (4) قيام المدقق بالتحقق من موجودات الشركة وملكيتها لها والتأكد من قانونية الالتزامات المترتبة على الشركة وصحتها تساعد في عملية التقويم ، والفقرة رقم (5) قيام المدقق بفحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة وأنظمة المراقبة المالية الداخلية لها والتأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها يساعده في عملية التقويم، والفقرة رقم (1) قيام مدقق الحسابات الخارجي بالبداية التعرف على طبيعة أعمال الشركة

التي يدققها كإجراء تساعد في عملية التقويم بوزن نسبي متساوي 87.5% ،وان أقلها وزنا الفقرة رقم (6) قيام المدقق بتوسيع عملية الفحص من خلال إجراء التحليل المالي لقوائم العميل ، تساعد في عملية التقويم بوزن نسبي81.79% .

أما بخصوص الفقرات من الفقرة رقم (10) إلى الفقرة رقم (15) والخاصة بالإجراءات التي يتخذها مدقق الحسابات الخارجي في حالة الشك بخصوص الاستمرارية عند كتابة التقرير ،فحسب الردود للمدراء الماليين والردود لمدققي الحسابات الخارجيين فكانت أكثرها وزنا الفقرة رقم (10) كلما شعرت بما يهدد استمرارية الشركة التي تدققها كإجراء تقوم به بعد التأكد والفحص من ذلك تبين ذلك في تقريرك بفقرة إيضاحية مع تقرير نظيف بوزن نسبي 83.23% و 77.5% على التوالي ، أما أقلها وزنا فكانت الفقرة رقم (14) كلما شعرت بما يهدد استمرارية الشركة التي تدقق عليها كإجراء تقوم به بعد التأكد والفحص من ذلك تخفي ذلك بوزن نسبي 40.65% و 35.36% على التوالي .

أما بخصوص الفقرة رقم (16) فقد رأى المدراء الماليين أن الخبرة لمدقق الحسابات تساعد في معرفة واتخاذ الإجراءات التي تساعده في عملية التقويم وكانت بوزن نسبي 92.26% ورأى مدققي الحسابات حول الفقرة رقم (16) الخاصة باستبانة المدققين هل الجمعيات المهنية ساعدت في تطوير الإجراءات التي تساعد المدقق في القدرة على تقويم قدرة الشركات على الاستمرار أنها لم تقم بالعمل والجهد الكافي لذلك وكانت ردودهم عن هذه الفقرة بوزن نسبي 61.82 .

أما بخصوص الفقرة رقم (17) حول تبعية مكتب المدقق لمؤسسة عربية أو دولية تطبق المعايير الدولية وتنفيذ برامج التدقيق المخططة من قبلها تساعده في معرفة الإجراءات التي تساعد في عملية التقويم فكان الوزن النسبي للردود عند المدراء الماليين بنسبة 92.9 وعند مدققي الحسابات بوزن 75.71% .

أما بخصوص الفقرة رقم (18) حول قيام المدقق نفسه بعملية التدقيق للشركة لعدة فترات مالية متتالية تساعد المدقق في معرفة الإجراءات التي تساعد على عملية التقويم فكان الوزن النسبي للردود عند المدراء الماليين بنسبة 84.52 % وعند مدققي الحسابات بوزن 82.86 % .

ويرى الباحث أن هذه الردود وبالوزن النسبي العالي حول مدى معرفة وتطبيق الإجراءات الميدانية من قبل مدقق الحسابات الخارجي والتي تساعده في عملية التقويم ، سواء من قبل مدققي الحسابات الخارجيين أو من قبل المدراء الماليين ، أما بخصوص ردود الفقرات التي تبين الإجراءات التي يقوم بها المدقق عند كتابة التقرير عند وجود الشك بخصوص الاستمرارية فيرى الباحث ، انه يجب على مدقق الحسابات الخارجي عند الشك بخصوص الاستمرارية توضيح ذلك بفقرة إيضاحيه مع تقرير نظيف بشرط دراسة المدقق للخطط الموضوعة من قبل الإدارة لمعالجة هذه الشكوك التي لدى المدقق، أما إذا لم يقتنع المدقق بتلك الخطط فعليه أن يقدم تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي ،

وكذلك يرى الباحث أنه وحسب الردود المتوفرة لديه من المدققين والمدراء الماليين يجب على المدقق عدم إخفاء أي شكوك تحصل لديه بخصوص الاستمرارية كهروب من الواقع ، وكذلك يرى أن خبـــرة المدقق ، وقيامه بالتدقيق لشركه محدده لعدة فترات مالية متتالية ، وتبعية المدقق لمؤسسة تدقق دولية أو حتى إقليمية ملتزمة بوضع الخطط والإجراءات التي تساعده في عملية التقويم كل ذلك تساعد المدقق في عملية التقويم ، وهذا لا يعني أن المدقق الذي يعمل لوحده أو مع شركاء محليين ليس عنده القـــدرة على معرفة وتطبيق هذه الإجراءات ،ويرى الباحث وبناءاً على الردود المتوفرة لديه بخصوص مساعي الجمعيات المهنية في تطوير ومعرفة تلك الإجراءات لدى مدقق الحسابات غيـــر كافيـــة ، وان هـــذه المؤسسات والجمعيات لم تقم بالجهد المطلوب منها ، وأنها مقصرة في ذلك ، وانه يجب علـــى هـــذه المؤسسات المهنية عقد دورات وورشات عمل خاصة لمساعدة مدققي الحسابات على معرفة وكيفيـــة تطبيق هذه الإجراءات .

وتتفق هذه النتائج مع دراسات كل من (شويات ،2004) ، و(العمودي ،2001) ، و (حمـــدان ،1996) من حيث مدى معرفة وتطبيق الإجراءات الخاصة عندما تثار الشكوك حول الاســـتمرارية ، وكذلك تتفق مع دراسة(Arnold,2001) ، حيث بين أن التدريب وحضور ورشات العمل آداه جيـــده لفريق العمل وتساهم في عملية صنع القرار والتعامل مع الإجراءات الخاصة بالاستمرارية .

جدول رقم (22)
تحليل فقرات المجال الثالث(مدى معرفة الإجراءات التي يمكن أن تساعد على عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها)

م	الفقرة	المدراء الماليون				مدققي الحسابات				الجميع			
		المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	قيام مدقق الحسابات الخارجي بالبداية التعرف على طبيعة أعمال الشركة التي يدققها كإجراء تساعد في عملية التقويم.	4.42	88.39	8.56	0.000	4.38	87.50	17.45	0.000	4.39	87.82	17.99	0.000
2	قيام مدقق الحسابات بإجراءات المراجعة التحليلية، وتدقيق التوقعات المالية التي تعدها الشركة تساعد في عملية التقويم .	4.39	87.74	9.62	0.000	4.29	85.82	14.56	0.000	4.33	86.51	17.31	0.000
3	قيام مدقق الحسابات بتحليل ومناقشة قائمة التدفق النقدي مع الإدارة ، تعتبر من الإجراءات المساعدة في عملية التقويم .	4.60	92.00	17.59	0.000	4.18	83.57	12.78	0.000	4.33	86.51	18.66	0.000
4	قيام المدقق بالتحقق من موجودات الشركة وملكيتها لها والتأكد من قانونية الالتزامات المترتبة على الشركة وصحتها تساعد في عملية التقويم.	4.55	90.97	13.82	0.000	4.38	87.50	15.22	0.000	4.44	88.74	20.32	0.000
5	قيام المدقق بفحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة وأنظمة المراقبة المالية الداخلية لها والتأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها يساعده في عملية التقويم.	4.26	85.16	7.01	0.000	4.38	87.50	15.22	0.000	4.33	86.67	15.50	0.000
6	قيام المدقق بتوسيع عملية الفحص من خلال إجراء التحليل المالي لقوائم العميل ، تساعد في عملية التقويم	4.52	90.32	16.62	0.000	4.00	80.00	9.00	0.000	4.18	83.68	14.33	0.000
7	مراجعة شروط إصدار السندات ،واتفاقيات القروض وكيفية تسديدها من قبل الشركة ،والوقوف على أي إخلال في بنودها تساعد في عملية التقويم .	4.52	90.32	14.81	0.000	4.09	81.82	8.53	0.000	4.24	84.88	13.52	0.000
8	التأكد من وجود أي ترتيبات قانونية مع الأطراف الأخرى للمحافظة على التمويل وعدم وقوع الشركة في عجز مالي تساعد في عملية التقويم .	4.39	87.74	10.80	0.000	4.27	85.36	15.36	0.000	4.31	86.21	18.73	0.000
9	قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ،ومجالس الإدارة ، واللجان الهامة المنبثقة عن مجلس الإدارة تساعد في عملية التقويم .	4.19	83.87	8.87	0.000	4.09	81.79	10.00	0.000	4.13	82.53	13.31	0.000

م	الفقرة	المدراء الماليون				مدققي الحسابات				الجميع			
		المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
10	كلما شعرت بما يهدد استمرارية الشركة التي تدققها كإجراء تقوم به بعد التأكد والفحص من ذلك تبين ذلك في تقريرك بفقرة إيضاحية مع تقرير نظيف	4.16	83.23	6.24	0.000	3.88	77.50	5.80	0.000	3.98	79.54	8.29	0.000
11	كلما شعرت بما يهدد استمرارية الشركة التي تدقق عليها كإجراء تقوم به بعد التأكد والفحص من ذلك تصدر تقريرا متحفظا	3.94	78.71	4.76	0.000	3.66	73.21	4.19	0.000	3.76	75.17	6.15	0.000
12	كلما شعرت بما يهدد استمرارية الشركة التي تدقق عليها كإجراء تقوم به بعد التأكد والفحص من ذلك تصدر تقريرا سلبيا .	2.70	54.00	1.16-	0.256	2.84	56.79	0.93-	0.355	2.79	55.81	1.46-	0.148
13	كلما شعرت بما يهدد استمرارية الشركة التي تدقق عليها كإجراء تقوم به بعد التأكد والفحص من ذلك تمتنع عن إبداء الرأي	2.26	45.16	3.77-	001.	2.95	58.91	0.28-	0.784	2.70	53.95	2.03-	0.045
14	كلما شعرت بما يهدد استمرارية الشركة التي تدقق عليها كإجراء تقوم به بعد التأكد والفحص من ذلك تخفي ذلك .	2.03	40.65	4.99-	000.	1.77	35.36	9.31-	0.000	1.86	37.24	10.3-	0.000
15	كلما شعرت بما يهدد استمرارية الشركة التي تدقق عليها كإجراء تقوم به بعد التأكد والفحص تبين ذلك للإدارة فقط .	3.00	60.00	0.000	1.000	2.07	41.43	5.92-	0.000	2.40	48.05	4.24-	0.000
16	هل الجمعيات المهنية ساعدت في تطوير الإجراءات التي تساعد المدقق في القدرة على تقويم قدرة الشركات على الاستمرار؟ *	4.61	92.26	18.14	0.000	3.09	61.82	0.61	0.546	3.64	72.79	5.00	0.000
17	تبعية مكتب المدقق لمؤسسة عربية أو دولية تطبق المعايير الدولية وتنفيذ برامج التدقيق المخططة من قبلها تساعده في معرفة الإجراءات التي تساعد في عملية التقويم .	4.65	92.90	16.63	0.000	3.79	75.71	5.86	0.000	4.09	81.84	10.61	0.000
18	قيام المدقق نفسه بعملية التدقيق للشركة لعدة فترات مالية متتالية تساعد المدقق في معرفة الإجراءات التي تساعد على عملية التقويم	4.23	84.52	6.47	0.000	4.14	82.86	10.45	0.000	4.17	83.45	12.09	0.000
جميع الفقرات		**3.97**	**79.32**	**17.65**	**0.000**	**3.68**	**73.58**	**12.66**	**0.000**	**3.78**	**75.63**	**18.53**	**0.000**

قيمة t الجدولية عند درجة حرية "30" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.04

قيمة t الجدولية عند درجة حرية "55" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.00

قيمة t الجدولية عند درجة حرية "86" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 1.99

4/2/5 – تحليل فقرات المجال الرابع(مدى وجود عوائق أمام عمل المدقق عند تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها)

تم استخدام اختبار t للمجتمع لفقرات المجال الرابع والنتائج مبينة في جدول رقم (23) والذي يبين أن آراء أفراد المجتمع في الفقرات (1، 2) سلبي حيث أن قيمة t المحسوبة اكبر من قيمة t الجدولية ومستوى الدلالة اقل من 0.05 والوزن النسبي اقل من الوزن النسبي المحايد " 60% "، كما تبين أن رأي أفراد العينة في الفقرات رقم (3، 4، 5، 11، 12، 13، 14) محايد حيث أن قيمة مستوى المعنوية لهل اكبر من 0.05، أما رأي أفراد العينة في جميع الفقرات المتبقية في المجال ايجابية حيث أنه لكل فقفرة وجد أن قيمة t المحسوبة اكبر من قيمة t الجدولية ومستوى الدلالة اقل من 0.05 والوزن النسبي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " بمعنى أن أفراد مجتمع الدراسة يتفقون على أن " توجد شروط في العقد الذي بينك وبين الشركة تقيد عملك بخصوص الحصول على مزيد من المعلومات للتا كد من قدرة الشركة على الاستمرار " بوزن نسبي 49.33% للمدراء الماليون و 55.00% لمدققي الحسابات و 53.02% للاثنين معا (المدراء الماليون ومدققي الحسابات)،و على أن " أثناء قيامك بعملية التدقيق ووضعت عراقيل لمنعك من الحصول على معلومات تمكنك من القدرة على التقويم هل تستمر بالعمل وتقدم تقرير نظيف " بوزن نسبي 53.33% للمدراء الماليون و41.79 % لمدققي الحسابات و 45.81% للاثنين معا، و على أن " أثناء قيامك بعملية التدقيق ووضعت عراقيل لمنعك من الحصول على معلومات تمكنك من القدرة على التقويم هل تستمر بالعمل وتقدم تقرير متحفظ " بوزن نسبي 66.00% للمدراء الماليون و 59.64% لمدققي الحسابات و 61.86% للاثنين معا، و على أن " أثناء قيامك بعملية التدقيق ووضعت عراقيل لمنعك من الحصول على معلومات تمكنك من القدرة على التقويم تمتنع عن إبداء الرأي " بوزن نسبي 53.33% للمدراء الماليون و 65.00% لمدققي الحسابات و 60.93% للاثنين معا، و على أن " الأتعاب المتدنية للمدقق من العوائق أمام عمل المدقق عند تقويمه قدرة الشركة على الاستمرار " بوزن نسبي 52.00% للمدراء الماليون و 65.71% لمدققي الحسابات و 60.93% للاثنين معا، و على أن " الفترة الطويلة التي تتطلبها عملية التقويم وطلب الإدارة التقارير بسرعة من العوائق أمام عمل المدقق بخصوص عملية التقويم " بوزن نسبي 64.67% للمدراء الماليون و 69.29% لمدققي الحسابات و 67.67% للاثنين معا، و على أن " عدم وجود إلزام قانوني لعملية التقويم يعتبر عائقا أمام المدقق بخصوص عملية التقويم " بوزن نسبي 71.33% للمدراء الماليون و 66.79% لمدققي الحسابات و 68.37% للاثنين معا، و على أن " عدم وجود نظام مالي إلكتروني ومتطور لدى الشركة يعتبر عائقا أمام عملية التقويم " بوزن نسبي 70.67% للمدراء الماليون و 65.00% لمدققي الحسابات و 66.98% للاثنين معا، و على أن " إقرار الإدارة إذا كان غامضا يعتبر عائقا لعملية التقويم " بوزن نسبي 76.67% للمدراء

الماليون و 77.82% لمدققي الحسابات و 77.41% للاثنين معا، و على أن " تعتبر أن عدم وجود خبرة كافية لدى طاقم موظفي التدقيق عائقا لعملية التقويم " بوزن نسبي 85.33% للمدراء الماليون و 81.79% لمدققي الحسابات و 83.02% للاثنين معا، و على أن " خوف المدقق من أن يفقد العميل يعتبر عائقا أمام عملية التقويم أو حتى الإفصاح عن ذلك " بوزن نسبي 60.67% للمدراء الماليون و 65.71% لمدققي الحسابات و 63.95% للاثنين معا، و على أن " الحجم الكبير للشركات والكم الكبير من المعلومات المالية فيها يعتبر عائقا لعملية التقويم " بوزن نسبي 58.00% للمدراء الماليون و 56.07% لمدققي الحسابات و 56.74% للاثنين معا، و على أن " الحفاظ على سرية المعلومات من آداب وسلوك مهنة التدقيق فهل يعتبر ذلك عائقا أمام عملة التقويم " بوزن نسبي 63.33% للمدراء الماليون و 54.18% لمدققي الحسابات و 57.41% للاثنين معا، و على أن " عدم وقوف المؤسسات المهنية المعنية في مهنة تدقيق الحسابات مع المدقق في حالة الإفصاح عن عدم استمرارية الشركة وعزل المدقق أو حتى تأنيبه من قبل الشركة تعتبر عائقا لعملية التقويم والإفصاح عن ذلك " 64.64% لمدققي الحسابات .

وبصفة عامة بالنسبة للمدراء الماليون في الشركات المساهمة الأهلية يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الرابع 3.17 ، و مستوى الدلالة تساوي 0.136 وهي اكبر من 0.05. و بالنسبة لمدققي الحسابات تبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الرابع 3.17 ، و مستوى الدلالة تساوي 0.095 وهي اكبر من 0.05. وبالنسبة لجميع مجتمع الدراسة تبين ان المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الرابع تساوي 3.17 ، و الوزن النسبي تساوي 63.44% وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 2.25 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99 عند درجة حرية "86"، و مستوى الدلالة تساوي 0.027 وهي اقل من 0.05 وهذا يدل على وجود عوائق أمام عمل المدقق عند تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها .

ويتبين لنا من خلال الجدول رقم (23) ،ومن خلال التحليل السابق أنه بخصوص الفقرة رقم (1) والتي كانت إجاباته سلبية فان معظم الردود تقريبا ترى انه لا يوجد هناك شروطا في العقد بين المدقق والشركة تقيد عمل المدقق سواءاً من خلال طبيعة ردود المدراء الماليين أو من ردود مدققي الحسابات ، حيث كان الوزن النسبي المتوسط لردود المدراء الماليين وردود مدققي الحسابات كانت 53.02% ، وأنه وبخصوص الفقرات رقم (2-3-4) والخاصة بوجود قيود تحد من عملية التقويم فإن الردود تبين أنه في حالة الفقرة رقم (2) أثناء قيامك بعملية التدقيق ووضعت عراقيل لمنعك من الحصول على معلومات تمكنك من القدرة على التقويم هل تستمر بالعمل وتقدم تقرير نظيف كانت بوزن نسبي متوسط 45.81 % لردود الفئتين ، بمعنى أنهم لا يوافقون على ذلك ، أما بخصوص الفقرة رقم (3) أثناء قيامك بعملية التدقيق ووضعت عراقيل لمنعك من الحصول على

معلومات تمكنك من القدرة على التقويم هل تستمر بالعمل وتقدم تقرير متحفظ ، والفقرة رقم (4) أثناء قيامك بعملية التدقيق ووضعت عراقيل لمنعك من الحصول على معلومات تمكنك من القدرة على التقويم تمتنع عن إبداء الرأي ، فكان الوزن النسبي المتوسط للفئتين 61.86% و 60.93% على التوالي ويدل ذلك على أن جزء غير يسير من الردود موافقة على هاتين الفقرتين ، أما بخصوص الفقرات من الفقرة رقم (5)إلى الفقرة رقم (13) بخصوص نوع القيود والعوائق التي تعيق عملية التدقيق والتي يتعرض لها المدقق فقد تبين وحسب ردود المدراء الماليين أن الفقرة رقم (10) تعتبر أن عدم وجود خبرة كافية لدى طاقم موظفي التدقيق عائقا لعملية التقويم تحتل أعلى وزن نسبي بوزن 85.33% تليها الفقرة رقم (9) إقرار الإدارة إذا كان غامضا يعتبر عائقا لعملية التقويم بوزن نسبي 76.67 % تليها الفقرة رقم (7) عدم وجود إلزام قانوني لعملية التقويم يعتبر عائقا أمام المدقق بخصوص عملية التقويم بوزن نسبي 71.33 % ، أما بالنسبة لردود مدققي الحسابات فكانت الفقرة رقم (10) تعتبر أن عدم وجود خبرة كافية لدى طاقم موظفي التدقيق عائقا لعملية التقويم تحتل أعلى وزن نسبي بوزن 81.79%تليها الفقرة رقم (9) إقرار الإدارة إذا كان غامضا يعتبر عائقا لعملية التقويم بوزن نسبي 77.82 % تليها الفقرة رقم (6) الفترة الطويلة التي تتطلبها عملية التقويم وطلب الإدارة التقارير بسرعة من العوائق أمام عمل المدقق بخصوص عملية التقويم بوزن نسبي 69.29% ، تليها الفقرة رقم (7) عدم وجود إلزام قانوني لعملية التقويم يعتبر عائقا أمام المدقق بخصوص عملية التقويم بوزن نسبي 66.79% ، أما بخصوص الفقرة التي تمثل الأقل وزنا نسبيا فكانت الفقرة رقم (13) الحفاظ على سرية المعلومات من آداب وسلوك مهنة التدقيق فهل يعتبر ذلك عائقا أمام عملة التقويم بوزن نسبي 54.18% بالنسبة لردود المدراء الماليين أما بالنسبة لردود مدققي الحسابات فكانت الفقرة رقم (12) الحجم الكبير للشركات والكم الكبير من المعلومات المالية فيها يعتبر عائقا لعملية التقويم بوزن نسبي 56.07% ، أما بخصوص الفقرة رقم (14) عدم وقوف المؤسسات المهنية المعنية في مهنة تدقيق الحسابات مع المدقق في حالة الإفصاح عن عدم استمرارية الشركة وعزل المدقق أو حتى تأنيبه من قبل الشركة تعتبر عائقا لعملية التقويم والإفصاح عن ذلك والموجهة فقط لمدققي الحسابات فقد تبين أن وزنها النسبي 64.64% وهي قريبه من الوزن المحايد 60% .

يرى الباحث أن الاختلاف بين ردود الفئتين في هذا المجال أمرا طبيعيا فما يعتبره مدقق الحسابات قيد على عملية التقويم يعتبره المدير المالي عكس ذلك ، ومن خلال الردود لهذا المجال من الفئتين فقد تبين للباحث انه لا توافق كلا الفئتين على انه هناك شروط في العقد بينهما تقيد عمل المدقق ، وهذا ما أكدته نتائج المجال الأول الفقرة رقم (1) حيث اتفقت الفئتين أصلا على انه لا يتم ذكر مسؤولية المدقق عن عملية التقويم صراحة خلال العقد وإنما يتم ذلك من خلال الالتزام بالمعيار الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية ، ويرى انه في حالة وجود ما يقيد عملية التقويم من قبل الشركة فان أراء الفئتين لا تحبذ إصدار رأي نظيف مع وجود هذه القيود ، وإنما الموافقة كانت ومن

ردود الفئتين على تقديم تقرير متحفظ أو الامتناع عن أبداء الرأي ، وتبين ردود مدققي الحسابات انه في حالة وجود قيود فيفضلون الامتناع عن إبداء الرأي على إصدار تقرير متحفظ والعكس بالنسبة لردود المدراء الماليين .

ويتبين للباحث وحسب الردود المتوفرة لديه أن من أهم القيود التي قد يتعرض لها المدقق بخصوص عملية التقويم هي غموض إقرار الإدارة ، وعدم وجود الخبرة الكافية وتعتبر هذه القيود أهم من القيود الأخرى المذكورة في المجال مع العلم على الاتفاق في ردود الفئتين على الموافقة على جميع الفقرات بالمجال باعتبارها قيود تقيد عمل المدقق ، ويرى المدقق أن كبر حجم الشركة وحجم الأتعاب من القيود ولكن ليست كقيد من الشركة مباشرة ويمكن للمدقق التغلب عليها لو بذل العناية المهنية اللازمة ، ويتبين أن المؤسسات المعنية بتطوير المهنة لا تحمي مدققي الحسابات عندما يقوم المدقق بإصدار رأيه فيما يخص الاستمرارية ولا ترى إدارة الشركة هذا الرأي جيدا لها فتقوم الشركة بعزله أو توبيخه ، وذلك يعتبر من القيود الغير مباشرة على عملية التقويم لإحساس المدقق بعدم وجود مؤسسه تحميه وتحميه المهنة .

وهذه النتائج تأكدها دراسة (العمودي ،2001) والتي وضح فيها مدى وجود العوائق والمشاكل التي يتعرض لها مدققي الحسابات في اليمن بما يخص عملية التقويم .

جدول رقم (23)

تحليل فقرات المجال الرابع(مدى وجود عوائق أمام عمل المدقق عند تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها)

رقم	الفقرة	المدراء الماليون				مدققي الحسابات				الجميع			
		المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	توجد شروط في العقد الذي بينك وبين الشركة تقيد عملك بخصوص الحصول على مزيد من المعلومات للتا كد من قدرة الشركة على الاستمرار .	2.47	49.33	2.90-	0.007	2.75	55.00	1.34-	0.184	2.65	53.02	2.54-	0.013
2	أثناء قيامك بعملية التدقيق ووضعت عراقيل لمنعك من الحصول على معلومات تمكنك من القدرة على التقويم هل تستمر بالعمل وتقدم تقرير نظيف	2.67	53.33	1.67-	0.106	2.09	41.79	5.3-	0.000	2.29	45.81	5.28-	0.000
3	أثناء قيامك بعملية التدقيق ووضعت عراقيل لمنعك من الحصول على معلومات تمكنك من القدرة على التقويم هل تستمر بالعمل وتقدم تقرير متحفظ	3.30	66.00	1.33	0.194	2.98	59.64	0.11-	0.916	3.09	61.86	0.69	0.493
4	أثناء قيامك بعملية التدقيق ووضعت عراقيل لمنعك من الحصول على معلومات تمكنك من القدرة على التقويم تمتنع عن إبداء الرأي .	2.67	53.33	1.41-	0.169	3.25	65.00	1.32	0.192	3.05	60.93	0.31	0.758

رقم	الفقرة	المدراء الماليون				مدققي الحسابات				الجميع			
		المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
5	الأتعاب المتدنية للمدقق من العوائق أمام عمل المدقق عند تقويمه قدرة الشركة على الاستمرار .	2.60	52.00	1.99-	0.056	3.29	65.71	1.56	0.125	3.05	60.93	0.33	0.744
6	الفترة الطويلة التي تتطلبها عملية التقويم وطلب الإدارة التقارير بسرعة من العوائق أمام عمل المدقق بخصوص عملية التقويم.	3.23	64.67	1.67-	0.326	3.46	69.29	2.92	0.005	3.38	67.67	2.92	0.004
7	عدم وجود إلزام قانوني لعملية التقويم يعتبر عائقا أمام المدقق بخصوص عملية التقويم	3.57	71.33	2.73	0.011	3.34	66.79	2.15	0.036	3.42	68.37	3.34	0.001
8	عدم وجود نظام مالي إلكتروني ومتطور لدى الشركة يعتبر عائقا أمام عملية التقويم.	3.53	70.67	2.39	0.024	3.25	65.00	1.61	0.114	3.35	66.98	2.73	0.008
9	إقرار الإدارة إذا كان غامضا يعتبر عائقا لعملية التقويم.	3.83	76.67	5.00	0.000	3.89	77.82	8.96	0.000	3.87	77.41	10.05	0.000
10	تعتبر أن عدم وجود خبرة كافية لدى طاقم موظفي التدقيق عائقا لعملية التقويم	4.27	85.33	9.38	0.000	4.09	81.79	9.74	0.000	4.15	83.02	13.27	0.000
11	خوف المدقق من أن يفقد العميل يعتبر عائقا أمام عملية التقويم أو حتى الإفصاح عن ذلك.	3.03	60.67	0.130	0.897	3.29	65.71	1.45	0.152	3.20	63.95	1.27	0.208
12	الحجم الكبير للشركات والكم الكبير من المعلومات المالية فيها يعتبر عائقا لعملية التقويم .	2.90	58.00	0.370-	0.717	2.80	56.07	1.10-	0.278	2.84	56.74	1.09-	0.280
13	الحفاظ على سرية المعلومات من آداب وسلوك مهنة التدقيق فهل يعتبر ذلك عائقا أمام عملة التقويم ؟	3.17	63.33	0.56	0.578	2.71	54.18	1.35-	0.182	2.87	57.41	0.74-	0.461
14	عدم وقوف المؤسسات المهنية المعنية في مهنة تدقيق الحسابات مع المدقق في حالة الإفصاح عن عدم استمرارية الشركة وعزل المدقق أو حتى تأنيبه من قبل الشركة تعتبر عائقا لعملية التقويم والإفصاح عن ذلك	-	-	-	-	3.23	64.64	1.36	0.180	3.23	64.64	1.36	0.180
جميع الفقرات		**3.17**	**63.40**	**1.53**	**0.136**	**3.17**	**63.45**	**1.70**	**0.095**	**3.17**	**63.44**	**2.25**	**0.027**

قيمة t الجدولية عند درجة حرية "30" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.04

قيمة t الجدولية عند درجة حرية "55" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.00

قيمة t الجدولية عند درجة حرية "86" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 1.99

3/5 – تحليل ومناقشة فرضيات الدراسة

1/3/5 – توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مسؤولية المدقق الخارجي بخصوص الاستمرارية وبين تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة.

تم استخدام اختبار معامل ارتباط بيرسون لإيجاد العلاقة بين مسؤولية المدقق الخارجي بخصوص الاستمرارية وبين تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة والنتائج مبينة في جدول رقم (24) والذي يبين أن قيمة r المحسوبة تساوي 0.855 وهي اكبر من قيمة r الجدولية عند درجة حرية "55" ، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يعني وجود علاقة ايجابية بين مسؤولية المدقق الخارجي بخصوص الاستمرارية وبين تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة عند مستوى دلالة 0.05 ، وتأتي هذه النتائج لتأكد فرضية الباحث سالفة الذكر وتؤكد وجود علاقة بين مسؤولية المدقق الخارجي وبين عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية .

وهذه النتائج تتفق مع الدراسات السابقة مثل دراسة (ذنيبات ،1991) حيث بين أن مدقق الحسابات الخارجي في الأردن مسؤولاً عن عملية التقويم بخصوص الاستمرارية ضمن نطاق عمله ، وكذلك مع دراسة (جربوع – ابو معمر ،2003) حيث بين الباحثان انه يجب على مدقق الحسابات الخارجي أن يقيم مدى قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها خلال الفترة المالية القادمة ، وتتفق مع دراسة (شويات ،2004) والتي كان من نتائجها أن هناك إدراكاً من مدققي الحسابات القانونيين في الأردن لمسؤوليتهم حول تقويم قدرة العملاء على الاستمرار في أعمالهم في المستقبل ، وتتفق مع دراسة (William ,1974) والذي بين أنه يجب على المدقق أن يبين الأمور التي قد تؤدي إلى عدم الاستمرارية للشركات محل التدقيق ضمن نطاق عمله .

2/3/5 – توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إصدار إرشادات مبكرة بخصوص الاستمرارية من قبل المدقق الخارجي وبين تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة.

تم استخدام اختبار معامل ارتباط بيرسون لإيجاد العلاقة بين إصدار إرشادات مبكرة بخصوص الاستمرارية من قبل المدقق الخارجي وبين تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة والنتائج مبينة في جدول رقم (24) والذي يبين أن قيمة r المحسوبة تساوي 0.823 وهي اكبر من قيمة r الجدولية عند درجة حرية "55" ، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يعني وجود علاقة

ايجابية بين إصدار إرشادات مبكرة بخصوص الاستمرارية من قبل المدقق الخارجي وبين تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة عند مستوى دلالة 0.05 ، وهذه النتيجة تؤكد فرضية الباحث حيث يتبين أنه يوجد علاقة طردية بين إصدار الإرشادات فيما يتعلق بعملية التقويم وبين عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية .

وقد أكدت هذه النتائج دراسة (مطر ،2001) حيث توصلت الدراسة إلى أن فئتي مدققي الحسابات الخارجيين والمحللين الماليين يتفقون في الجمع بي المؤشرات المالية والغير مالية كإرشادات يسترشدون بها خلال عملية التقويم ، وتتفق أيضا مع دراسة (العمودي ،2001) وأظهرت نتائج الدراسة أن لدى مدقق الحسابات في اليمن القدرة على ملاحظة مؤشرات عدم قدرة الشركات على الاستمرار في أعمالها والتنبيه لها ، وتتفق مع دراسة (جربوع – ابو معمر ،2003) والتي وضحت أن من أهم المؤشرات التي يسترشد بها المدقق في عملية التقويم هي الخسائر المالية المتتالية والعجز في السيولة ، وتتفق مع دراسة (شويات ، 2004) حيث بين أن مدققو الحسابات في الأردن يلتزمون بتحديد مؤشرات الشك التي تؤثر على الاستمرارية للعملاء ، وكذلك بينت انه يجب على المدقق بذل العناية المهنية الكافية لاكتشاف هذه المؤشرات ، وتتفق مع دراسة (comstantinides , 2002) والتي بين فيها أن المؤشرات المالية تعتبر أكثر أهمية بالنسبة للمدققين من المؤشرات غير المالية .

3/3/5 – توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين معرفة الإجراءات التي يجب أن يقوم بها المدقق الخارجي وبين تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة.

تم استخدام اختبار معامل ارتباط بيرسون لإيجاد العلاقة بين معرفة الإجراءات التي يجب أن يقوم بها المدقق الخارجي وبين تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة والنتائج مبينة في جدول رقم (24) والذي يبين أن قيمة r المحسوبة تساوي 0.742 وهي اكبر من قيمة r الجدولية عند درجة حرية "55" ، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يعني وجود علاقة ايجابية بين معرفة الإجراءات التي يجب أن يقوم بها المدقق الخارجي وبين تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة عند مستوى دلالة 0.05 ، وهذه النتيجة تؤكد فرضية الباحث حيث يتبين أنه يوجد علاقة طردية بين معرفة الإجراءات وتطبيقها فيما يتعلق بعملية التقويم وعملية التقويم .

اتفقت نتيجة هذه الفرضية بخصوص الإجراءات مع دراسة (حمدان ، 1996) حيث بين أن هناك وجود توجه إيجابي لدي المدققين للقيام بالإجراءات الواجبة في الحالات التي تثير الشك بوجود الفشل المالي وبالتالي عدم القدرة على الاستمرارية ، وكذلك تتفق مع دراسة (جربوع – أبومعمر ،2003) والتي تبين أنه وكإجراء بخصوص عدم التأكد من الاستمرارية عند كتابة التقرير ، يجب عليه التحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي حسب حالة عدم التأكد ، وتتفق مع دراسة (الصادق ،1982) حيث بينت الدراسة انه يجب على المدقق وكإجراء عند كتابة التقرير أن يضع فقرة إيضاحية في حالة كانت الشركة تواجه أمورا بخصوص الاستمرارية ، وكذلك تتفق مع دراسة (عبد الرحمن ،1991) حيث بينت كذلك وأنه بخصوص الشك خول الاستمرارية وكإجراء عند كتابة التقرير يجب على المدقق إصدار رأي نظيف مع فقرة إيضاحية أو التحفظ ، وكلك تتفق مع دراسة (Behan et Al. ,2001) واظهر نتائج هذه الدراسة أن قرارات المدققين في التقرير حول الاستمرارية مرتبطة ارتباطا وثيقا بالمعلومات المخففة المتاحة وتتعلق ببعض خطط الإدارة .

4/3/5 – توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود عوائق أمام عمل المدقق الخارجي وبين تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة.

تم استخدام اختبار معامل ارتباط بيرسون لإيجاد العلاقة بين وجود عوائق أمام عمل المدقق الخارجي وبين تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة ، والنتائج مبينة في جدول رقم (24) والذي يبين أن قيمة r المحسوبة تساوي 0.757 وهي اكبر من قيمة r الجدولية عند درجة حرية "55" ، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يعني وجود علاقة ايجابية بين وجود عوائق أمام عمل المدقق الخارجي وبين تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة عند مستوى دلالة 0.05 ، حيث تأكد هذه النتائج انه يوجد علاقة ايجابية بين وجود عوائق تعيق عمل المدقق الخارجي وبين القدرة على عملية التقويم .

جدول رقم (24)
معاملات ارتباط بيرسون بين تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة وكل من المجالات الأخرى

المتغيرات		مسؤولية المدقق الخارجي بخصوص الاستمرارية	إصدار إرشادات مبكرة بخصوص الاستمرارية من قبل المدقق الخارجي	معرفة الإجراءات التي يجب أن يقوم بها المدقق الخارجي	وجود عوائق أمام عمل المدقق الخارجي
تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة	معامل ارتباط بيرسون	0.855	0.823	0.742	0.757
	مستوى المعنوية	0.000	0.000	0.000	0.000
	عدد أفراد المجتمع	87	87	87	87

قيمة r الجدولية عند درجة حرية "55" ومستوى معنوية 0.05 تساوي 0.263

أولا: المدراء الماليون

5/3/5 – يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المدراء الماليين للشركات المساهمة العامة حول دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة يعزى لمتغيرات ، (سنوات الخبرة – التحصيل العلمي – مدة تأسيس الشركة – طبيعة عمل المدقق الخارجي للشركة) عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

1/5/3/5 – يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المدراء الماليين للشركات المساهمة العامة حول دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة يعزى لمتغير الخبرة عند مستوى دلالة .

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA والنتائج مبينة في جدول رقم (25) والتي تبين أن قيمة F المحسوبة لكل مجال والمجالات مجتمعة اقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.56 عند درجتي حرية (4، 26) ومستوى دلالة 0.05 مما يعني رفض الفرضية أي لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المدراء الماليين للشركات المساهمة العامة حول دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة يعزى لمتغير الخبرة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، وتلك النتيجة تدل على انه لا يوجد اختلافات جوهرية نستطيع من خلالها تحديد علاقة بين عدد سنوات الخبرة وطبيعة الردود للمجالات الأربعة من قبل المدراء الماليين للشركات المساهمة العامة .

جدول رقم (25)
تحليل التباين الأحادي لقياس الفروق حسب متغير الخبرة

المجال	المتوسط الحسابي					قيمة F	مستوى الدلالة
	1-5 سنوات	6-10 سنوات	11-15 سنة	16-20 سنة	21 سنة فأعلى		
مدى مسؤولية المدقق الخارجي عن عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها	3.77	3.95	4.51	4.32	4.17	1.589	0.207
دات مبكرة بخصوص الاستمرارية من أجل مساعدة المدقق على ة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها.	3.15	3.52	4.28	4.18	3.91	1.276	0.305
مدى معرفة الإجراءات التي يمكن ان تساعد على عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها	3.68	3.94	4.01	4.06	3.94	0.645	0.635
مدى وجود عوائق أمام عمل المدقق عند تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها	2.69	2.88	3.52	3.50	2.92	2.475	0.070
جميع الفقرات	3.36	3.65	4.09	4.03	3.77	2.358	0.080

قيمة F الجدولية عند درجتي حرية (4، 26) ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.56

2/5/3/5 – يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المدراء الماليين للشركات المساهمة العامة حول دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة يعزى لمتغير التخصص عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحـــادي One Way ANOVA والنتائج مبينة في جدول رقم (26) والتي تبين أن قيمة F المحسوبة لكل مجال والمجالات مجتمعة اقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.18 عند درجتي حرية (2، 29) ومستوى دلالة 0.05 مما يعني رفض الفرضية أي لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بـــين المـــدراء المـــاليين للشـــركات المساهمة العامة حول دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة يعزى لمتغير التخصص عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، وتلك النتيجة تدل على انه لا يوجد اختلافات جوهرية نستطيع من خلالها تحديد علاقة بين طبيعة التخصصات للعينة محل الدراسة وطبيعة الردود للمجالات الأربعة من قبل المدراء الماليين للشركات المساهمة العامة .

جدول رقم (26)
تحليل التباين الأحادي لقياس الفروق حسب متغير التخصص

المجال	المتوسط الحسابي			قيمة F	مستوى الدلالة
	إدارة	محاسبة	اقتصاد		
مدى مسؤولية المدقق الخارجي عن عملية تقويم قدرة الشـــركات المســـاهمة العامة على الاستمرار بأعمالها	4.47	4.11	4.47	1.301	0.288
ادات مبكرة بخصوص الاستمرارية من أجل مساعدة المدقق على عملية تقـــويم المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها.	4.31	3.72	4.85	2.435	0.106
مدى معرفة الإجراءات التي يمكن ان تساعد على عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها	3.94	3.96	4.14	0.343	0.713
مدى وجود عوائق أمام عمل المدقق عند تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها	3.65	3.04	3.46	2.434	0.107
جميع الفقرات	4.11	3.74	4.23	2.917	0.071

قيمة F الجدولية عند درجتي حرية (3، 135) ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.63

3/5/3/5 – يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المدراء الماليين للشركات المساهمة العامة حول دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة يعزى لمتغير مدة تأسيس الشركة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحـــادي One Way ANOVA والنتائج مبينة في جدول رقم (27) والتي تبين أن قيمة F المحسوبة لكل مجال والمجالات مجتمعة اقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.79 عند درجتي حرية (3، 28) ومستوى دلالة 0.05 مما يعني رفض الفرضية أي لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بـــين المـــدراء المـــاليين للشـــركات المساهمة العامة حول دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة يعزى لمتغير مدة تأسيس الشركة عند مســـتوى دلالـــة $\alpha = 0.05$ ، وتلك النتيجة تدل على انه لا يوجد اختلافات جوهرية نستطيع من خلالها تحديد علاقة بين فترة تأسيس الشركة وطبيعة الردود للمجالات الأربعة من قبل المدراء الماليين للشركات المساهمة العامة .

جدول رقم (27)
تحليل التباين الأحادي لقياس الفروق حسب متغير مدة تأسيس الشركة

المجال	المتوسط الحسابي				قيمة F	مستوى الدلالة
	6–10 سنوات	11–15 سنة	16–20 سنة	أكثر من 20 سنة		
مدى مسؤولية المدقق الخارجي عن عملية تقـــويم قـــدرة الشـــركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها	4.36	3.95	4.53	4.07	2.208	0.110
نادات مبكرة بخصوص الاستمرارية من أجل مساعدة المـــدقق علـــى رة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها.	4.07	3.52	4.32	3.94	1.337	0.283
مدى معرفة الإجراءات التي يمكن ان تساعد على عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها	4.04	3.83	4.04	4.03	1.079	0.374
مدى وجود عوائق أمام عمل المدقق عند تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها	3.10	3.07	3.44	3.12	561.	0.646
جميع الفقرات	3.95	3.62	4.09	3.82	2.117	0.122

قيمة F الجدولية عند درجتي حرية (3، 28) ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.79

4/5/3/5 – . يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المدراء الماليين للشركات المساهمة العامة حول دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة يعزى لمتغير ارتباط عمل مكتب الشركة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA والنتائج مبينة في جدول رقم (28) والتي تبين أن قيمة F المحسوبة لكل مجال والمجالات مجتمعة اقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.79 عند درجتي حرية (3، 28) ومستوى دلالة 0.05 مما يعني رفض الفرضية أي لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المدراء الماليين للشركات المساهمة العامة حول دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة يعزى لمتغير ارتباط عمل مكتب الشركة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، وتلك النتيجة تدل على انه لا يوجد اختلافات جوهرية نستطيع من خلالها تحديد علاقة بين طبيعة عمل مدقق الحسابات الخارجي للشركات وطبيعة الردود للمجالات الأربعة من قبل المدراء الماليين للشركات المساهمة العامة .

جدول رقم (28)

تحليل التباين الأحادي لقياس الفروق حسب متغير ارتباط عمل مكتب الشركة

المجال	المتوسط الحسابي				قيمة F	مستوى الدلالة
	يعمل بمفرده	لديه شركاء	يتبع لمؤسسة تدقيق عربية	يتبع لمؤسسة تدقيق دولية		
مدى مسؤولية المدقق الخارجي عن عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها	4.13	4.23	4.17	4.22	0.027	0.994
شادات مبكرة بخصوص الاستمرارية من أجل مساعدة المدقق على رة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها.	3.31	4.23	3.91	3.90	0.699	0.561
مدى معرفة الإجراءات التي يمكن ان تساعد على عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها	3.80	3.88	3.93	4.04	0.822	0.493
مدى وجود عوائق أمام عمل المدقق عند تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها	3.54	3.18	2.90	3.17	0.584	0.631
جميع الفقرات	3.72	3.89	3.82	3.86	0.110	0.954

قيمة F الجدولية عند درجتي حرية (3، 28) ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.79

ثانيا : مدققي الحسابات

6/3/5 – يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مدققي الحسابات حول دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة يعزى لمتغيرات (عدد سنوات الخبرة ، الحصول على شهادات مهنية ، طبيعة عملك كمدقق ،المشاركة في دورات تدريبية) مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

1/6/3/5 – يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مدققي الحسابات حول دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة يعزى لمتغير الخبرة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA والنتائج مبينة في جدول رقم (29) والتي تبين أن قيمة F المحسوبة لكل مجال والمجالات مجتمعة اقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.46 عند درجتي حرية (4، 51) ومستوى دلالة 0.05 مما يعني رفض الفرضية أي لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مدققي الحسابات حول دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة يعزى لمتغير الخبرة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، وتلك النتيجة تدل على انه لا يوجد اختلافات جوهرية نستطيع من خلالها تحديد علاقة بين عدد سنوات الخبرة للمدقق الخارجي وطبيعة الردود للمجالات الأربعة من قبل مدققي الحسابات الخارجيين .

جدول رقم (29)
تحليل التباين الأحادي لقياس الفروق حسب متغير الخبرة

المجال	المتوسط الحسابي					قيمة F	مستوى الدلالة
	1-5 سنوات	6-10 سنوات	11-15 سنة	16-20 سنة	21 سنة فاعلى		
مدى مسؤولية المدقق الخارجي عن عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها	4.13	3.88	3.82	3.97	3.92	0.283	0.888
ت مبكرة بخصوص الاستمرارية من أجل مساعدة المدقق على عملية تقويم ساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها.	3.98	3.60	3.71	4.03	3.76	0.853	0.498
مدى معرفة الإجراءات التي يمكن ان تساعد على عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها	3.67	3.56	3.68	3.87	3.70	0.870	0.489
مدى وجود عوائق أمام عمل المدقق عند تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها	3.09	3.20	3.13	3.43	3.04	0.371	0.828
جميع الفقرات	3.72	3.57	3.59	3.83	3.62	0.513	0.726

قيمة F الجدولية عند درجتي حرية (4، 51) ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.46

2/6/3/5 – يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مدققي الحسابات حول دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة يعزى لمتغير الشهادات المهنية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحـــادي One Way ANOVA والنتائج مبينة في جدول رقم (30) والتي تبين أن قيمة F المحسوبة لكل مجال والمجالات مجتمعة اقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.70 عند درجتي حرية (3، 52) ومستوى دلالة 0.05 مما يعني رفض الفرضية أي لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مدققي الحسابات حول دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة يعزى لمتغير الشهادات المهنية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، وتلك النتيجة تدل على انه لا يوجـد اختلافات جوهرية نستطيع من خلالها تحديد علاقة بين الحصول على شهادات مهنية لمدققي الحسابات الخارجي وطبيعة الردود للمجالات الأربعة من قبل مدقق الحسابات الخارجيين .

جدول رقم (30)
تحليل التباين الأحادي لقياس الفروق حسب متغير الشهادات المهنية

المجال	المتوسط الحسابي				قيمة F	مستوى الدلالة
	محاسب قانوني امريكي AICPA	محاسب قانوني عربي ACPA	الزمالة البريطانية - CA ACCA	غير ذلك		
مدى مسؤولية المدقق الخارجي عن عملية تقـويم قـدرة الشـركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها	3.83	4.05	3.43	3.64	2.301	0.071
شادات مبكرة بخصوص الاستمرارية من أجل مساعدة المـدقق علـى رة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها.	3.42	3.79	3.44	3.69	0.584	0.675
مدى معرفة الإجراءات التي يمكن ان تساعد على عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها	3.47	3.74	3.19	3.60	1.287	0.287
مدى وجود عوائق أمام عمل المدقق عند تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها	2.68	3.14	2.93	3.06	1.191	0.326
جميع الفقرات	3.37	3.69	3.25	3.50	1.432	0.237

قيمة F الجدولية عند درجتي حرية (3،52) ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.70

3/6/3/5 – يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مدققي الحسابات حول دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة يعزى لمتغير طبيعة العمل كمدقق عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحـــادي One Way ANOVA والنتائج مبينة في جدول رقم (31) والتي تبين أن قيمة F المحسوبة لكل مجال والمجالات مجتمعة اقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.70 عند درجتي حرية (3، 52) ومستوى دلالة 0.05 مما يعني رفض الفرضية أي لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مدققي الحسابات حول دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة يعزى لمتغير طبيعة العمل كمدقق عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، وتلك النتيجة تدل على انه لا يوجد اختلافات جوهرية نستطيع من خلالها تحديد علاقة بين طبيعة عمل المدقق الخارجي وطبيعة الـــردود للمجالات الأربعة من قبل مدققي الحسابات الخارجيين .

جدول رقم (31)
تحليل التباين الأحادي لقياس الفروق حسب متغير طبيعة العمل كمدقق

المجال	المتوسط الحسابي				قيمة F	مستوى الدلالة
	لوحدك	لديك شركاء	تتبع لمؤسسة تدقيق عربية	تتبع لمؤسسة تدقيق دولية		
مدى مسؤولية المدقق الخارجي عن عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها	3.85	3.94	4.18	3.97	0.432	0.731
ى وجود إرشادات مبكرة بخصوص الاستمرارية من أجل مساعدة المدقق على عملية ت المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها.	3.70	3.73	4.03	3.91	0.477	0.699
مدى معرفة الإجراءات التي يمكن ان تساعد على عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها	3.63	3.56	4.00	3.89	2.274	0.091
مدى وجود عوائق أمام عمل المدقق عند تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها	3.24	3.27	2.86	2.94	0.636	0.595
جميع الفقرات	3.61	3.62	3.78	3.69	0.173	0.914

قيمة F الجدولية عند درجتي حرية (3، 52) ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.70

4/6/3/5 – يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مدققي الحسابات حول دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة يعزى لمتغير المشاركة في دورات تدريبية توضح معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

تم استخدام اختبار t للعينات المستقلة والنتائج مبينة في جدول رقم (32) والذي يبين أن قيمة مستوى الدلالة لكل مجال وللمجالات مجتمعة اكبر من 0.05 وان قيمة t المحسوبة لكل مجال وللمجالات مجتمعة اقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين مدققي الحسابات حول دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة يعزى لمتغير المشاركة في دورات تدريبية توضح معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، وتلك النتيجة تدل على انه لا يوجد اختلافات جوهرية نستطيع من خلالها تحديد علاقة بين من حضروا دورات وورش بخصوص معيار الاستمرارية وطبيعة الردود للمجالات الأربعة من قبل مدققي الحسابات الخارجيين .

جدول رقم (32)

اختبار t لقياس الفروق في مجالات قياس الرضا الوظيفي تبعا لمتغير المشاركة في دورات تدريبية توضح معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية

المجال	نوع المؤسسة	العدد	المتوسط الحسابي	قيمة t	مستوى الدلالة
مدى مسؤولية المدقق الخارجي عن عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها	مشارك	31	4.04	2.052	0.045
	غير مشارك	25	3.75		
مدى وجود إرشادات مبكرة بخصوص الاستمرارية من أجل مساعدة المدقق على عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها.	مشارك	31	3.84	1.091	0.280
	غير مشارك	25	3.67		
مدى معرفة الإجراءات التي يمكن ان تساعد على عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها	مشارك	31	3.70	0.499	0.620
	غير مشارك	25	3.65		
مدى وجود عوائق أمام عمل المدقق عند تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها	مشارك	31	3.22	0.562	0.576
	غير مشارك	25	3.11		
جميع الفقرات		31	3.71	1.230	0.224
	محلية	25	3.55		

قيمة t الجدولية عند درجة حرية (54) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 2.

الفصل السادس
النتائج والتوصيات

1/6 – ملخص النتائج :

- بينت الدراسة أن هناك إدراكا لدي مدققي الحسابات الفلسطينيين لمسؤولياتهم حول تقويم قدرة الشركات على الاستمرار في المستقبل وذلك بوزن نسبي متوسط 78.24% لجميع الردود لفئة مدققي الحسابات ، وكذلك اتفقت ردود المدراء الماليين بخصوص ذلك مع رأي المدققين وذلك بوزن نسبي متوسط 84.08% لجميع الردود.

- بينت الدراسة أن مدققي الحسابات الفلسطينيين يستطيعون أن يحددوا مؤشرات الشك بخصوص الاستمرارية سواء كانت تلك المؤشرات مالية أو غير مالية باعتبارها إرشادات مبكرة في حالة الشك بخصوص الاستمرارية للشركة وذلك بوزن نسبي متوسط 75.29 % لجميع ردود مدققي الحسابات ، وكذلك اتفقت ردود المدراء الماليين بخصوص ذلك مع رأي المدققين حيث كانت بوزن نسبي متوسط 78.16 % .

- اتفق مدققو الحسابات الفلسطينيين والمدراء الماليين للشركات المساهمة العامة في ردودهم على أن مدقق الحسابات الخارجي لا يعتمد فقط في مؤشرات الشك بخصوص الاستمرارية على المؤشرات المالية فقط ويعتمد على المؤشرات التشغيلية والمؤشرات الأخرى مع المؤشرات المالية .

- اتفق مدققو الحسابات الفلسطينيين والمدراء الماليين للشركات المساهمة العامة في ردودهم على أن أكثر مؤشرات الشك بخصوص الاستمرارية التي يستخدمها مدققي الحسابات كإرشادات بخصوص عملية التقويم كانت وجود تراجع في نسب مالية هامة للشركة بوزن نسبي متوسط للفئتين 84.6% ، وتليها وجود خسائر مالية لفترات متتالية بوزن نسبي متوسط للفئتين 83.49 % .

- يقوم مدقق الحسابات الخارجي باتخاذ إجراءات إضافية معروفة لديه عندما تثار الشكوك لديه حول استمرارية الشركات محل التدقيق لتساعده في عملية التقويم حيث بلغت من وجهة نظر المدققين نسبة 73.58 % ،وكذلك اتفقت وجهة نظر المدراء الماليين حيث بلغ النسبة 79.32 % ، وبذلك لم تشر النتائج الحالية إلى وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من مدققي الحسابات والمدراء الماليين للشركات المساهمة العامة في فلسطين فيما يتعلق بالإجراءات التي يقوم بها المدقق في حال الشك بالاستمرارية .

- اتفقت آراء كل من مدققي الحسابات والمدراء الماليين على طبيعة الإجراءات المتبعة عند إعطاء تقرير من قبل المدقق الخارجي إذا لم يتم إيجاد إجابة مقنعه للشكوك عند المدقق بخصوص الاستمرارية ، فكانت إجاباتهم تصب في اتجاه تقديم تقرير نظيف مع فقرة إيضاحية بوزن نسبي 77.5 لردود مدققي الحسابات و 83.23 لردود المدراء الماليين ، وتلا ذلك في الترتيب إصدار رأي متحفظ بوزن نسبي 73.21% لآراء المدققين ونسبة 78.71% لآراء المدراء الماليين .

- تبين من آراء مدققي الحسابات الفلسطينيين أن الجمعيات المهنية المعنية بالمهنة لا تساعد على تطوير ومعرفة الإجراءات المساعدة للمدقق في عملية التقويم .

- تبين من نتائج الدراسة أن قيام المدقق بتدقيق الشركة محل التدقيق لعدة فترات مالية متتالية تساعد المدقق في معرفة الإجراءات التي تساعد في عملية التقويم بوزن نسبي 82.86% للمدققين ، وكذلك اتفقت آراء المدراء الماليين بوزن نسبي 84.52 % .

- تبين من نتائج الدراسة أن تبعية المدقق لمؤسسة تدقيق دولية أو إقليمية تطبق معايير التدقيق الدولية وتنفذ برامج تدقيق متطورة تساعد المدقق في معرفة الإجراءات التي تساعد في عملية التقويم بنسبة 75.71 % للمدققين ونسبة 92.90 % للمدراء الماليين .
- بينت الدراسة أنه لا يوجد شروط منصوص عليها في العقد تقيد عمل المدقق بخصوص عملية التقويم .

- اتفقت آراء كل من مدققي الحسابات والمدراء الماليين للشركات على أنه إذا واجه مدقق الحسابات قيود بخصوص عملية التقويم ألا يعطي تقرير نظيف في وجود تلك القيود ، فيما اختلفت آراءهم حول إعطاء تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي ، فقد فضل المدراء الماليين تقديم تقرير متحفظ بنسبة 66% على الامتناع عن إبداء الرأي بنسبة 53.33% ، فيما فضل المدققين الامتناع عن إبداء الرأي بنسبة 65% على تقديم تقرير متحفظ بنسبة 59.64 % .

- اتفقت آراء كل من مدققي الحسابات والمدراء الماليين للشركات على أن من أهم المعوقات والقيود الميدانية التي يمكن أن تقيد عمل المدقق بخصوص عملية التقويم كانت عدم وجود خبرة كافية لدى طاقم التدقيق بنسبة 85.33% للمدراء الماليين و84.79% للمدققين ،ثم طبيعة إقرار الإدارة إذا كان غامضا بنسبة 76.67% للمدراء الماليين و77.82 للمدققين .

- اختلفت آراء كل من مدققي الحسابات والمدراء الماليين للشركات حول طبيعة الاتعاب كقيد على عملية التقويم فكانت نسبة الردود عند المدققين 65.71 فيما كانت عند المدراء الماليين بنسبة 52% .

- بينت الدراسة أن الجمعيات المهنية المعنية بمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين لا تقم بالجهد الكافي لحماية المدققين في حال الإفصاح عن عدم قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها في المستقبل ، حيث يمكن أن يتعرض المدقق للاستغناء عن خدماته أو التأنيب من قبل الشركة محل التدقيق .

- لم تشر نتائج الدراسة إلى وجود إي اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من مدققي الحسابات والمدراء الماليين للشركات حول المجالات الأربعة محل دراسة عند المدققين حسب كل من (سنوات الخبرة – الشهادات المهنية التي يحملها – طبيعة عمل المدقق – حضور دورات وورش عمل عن المعيار رقم (570) الخاص بالاستمرارية) ، وعند المدراء الماليين حسب كل من (سنوات الخبرة – فترة تأسيس الشركة – طبيعة عمل المدقق الخارجي للشركة – المؤهل العلمي الذي يحمله المدير المالي) .

2/6- التوصيات :

في ضوء النتائج والاستنتاجات التي أسفرت عنها الدراسة يوصي الباحث بما يلي :

- إعادة النظر في الإجراءات المتعلقة بعملية التدقيق الخارجي ، وتطويرها بشكل مستمر بما يضمن إلزام المدققين بتطبيق معايير التدقيق الدولية أو المعايير المتعلقة بالتدقيق المحلية إن وجد ، وخاصة الإجراءات ذات العلاقة بتقويم استمرارية الشركات .

- ضرورة معرفة وتحديد جميع الإجراءات الإضافية التي يجب أن ينفذها المدقق الخارجي عندما تثار لديه شكوك بخصوص الاستمرارية .

- دراسة جميع المؤشرات المالية والمؤشرات الغير مالية ووضعها كإرشادات يقوم المدقق بالاسترشاد بها خلال عملية التقويم .

- ضرورة بذل مدققي الحسابات الخارجيين العناية المهنية اللازمة من اجل إعطاء التقرير المناسب عند وجود الشك المتعلق بالقدرة على الاستمرارية ، وكذلك دراسة وإدراك جميع العوامل المخففة الموضوعة من قبل الإدارة لإزالة هذا الشك .

- ضرورة إعطاء التقرير المناسب عند وجود قيود ومعوقات تعيق عمل المدقق من قبل الشركة بخصوص عملية تقويم القدرة على الاستمرارية .

- تقريب وجهات النظر بين مدققي الحسابات والمدراء الماليين للشركات المساهمة العامة فيما يتعلق بالقيود والمعوقات سواءاً كانت قيود مفروضة من الشركة ،أو قيود موجودة في سمات المدقق نفسه .

- ضرورة قيام الجمعيات المعنية بالمهنية بأخذ دورها والعمل على تطوير الإجراءات المتبعة والتي تساعد المدقق خلال عملية التقويم ، من خلال عقد ورشات عمل وندوات توضح ذلك ، أو من خلال إصدار هذه الإجراءات في المجلات والنشرات التي تصدر عنها .

- كذلك يجب على هذه الجمعيات أن تعمل على حماية أعضاءها من عملاء التدقيق ، إذا ما قاموا بالإفصاح عن عدم قدرة العميل على الاستمرار في العمل بالمستقبل ، وذلك من خلال مساعدته في رفع القضايا على العميل ، أو منع أي مدقق آخر من تدقيق حساباته.

- ضرورة توعية المدراء الماليين للشركات المساهمة العامة في فلسطين لطبيعة عملية التدقيق ،وواجبات ومسؤوليات المدقق ،وأي تطورات تطرأ على هذه الواجبات والمسؤوليات المهنية ، وذلك من خلال نشرات يصدرها سوق فلسطين المالي ،أو من خلال عقد ورش عمل وندوات للمدراء الماليين بمشاركة مدققي الحسابات في الجمعيات المهنية المعنية بالمهنة في فلسطين .

- **واستكمالا لإتمام الفائدة من الدراسة يرى الباحث أن يتم إجراء دراسات وبحوث مثل :**

أ – تطوير هذه الدراسة لتشمل مجتمعات أخرى ذات علاقة بالموضوع عدا عن مجتمع المدققين والمدراء الماليين للشركات المساهمة العامة ، حيث لا يتسع المجال في هذه الدراسة لشمول المجتمعات الأخرى ، ويقترح الباحث أن تشمل المجتمعات الأخرى (المحللين الماليين – المستثمرين – المدققين الداخليين – لجنة التدقيق الداخلية التابعة لمجلس إدارة الشركات) .

ب – عمل دراسة تحليلية لمعرفة مدى ممارسة المدقق عملية تقويم قدرة الشركه على الاستمرار في عملها بالمستقبل ، عن طريق المقارنة بين مدى وجود تحفظات للمدققين في التقارير المالية السنوية المنشورة تتعلق بالاستمرارية للشركة ، ومدى وجود مشاكل تتعلق باستمرارية الشركة .

ج– عمل دراسة بحثية تتعلق بمدى التزام مدققي الحسابات في فلسطين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (240) الخاص بمسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والخطأ ، وعلاقة ذلك باستقلالية المدقق .

المراجع

أولا : المراجع العربية:

1- الكتب

- الأغا، إحسان : الديب ، ماجد (2000) ، **دور المشرف التربوي في فلسطين في تطوير أداء المعلم**، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الرابع عشر للجمعية المصرية للمناهج وطرق التدريس: مناهج التعليم في ضوء مفهوم الأداء، القاهرة، جامعة عين شمس ، 2000 .
- الصبان ،محمد سمير ،ومحمد الفيومي (1990) ،**المراجعة بين التنظير والتطبيق** ،(الدار الجامعية ، بيروت،1990).
- الصحن ،عبد الفتاح ، وعمر حسين (1977) ، **دراسات في المحاسبة المالية** ،(مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية،1977).
- القاضي ،حسن (1980) ، **نظرية المحاسبة** ، (مطابع مؤسسة الوحدة ،الطبعة الأولى ، دمشق ،1980).
- المجمع العربي للمحاسبين القانونين (1980)، **المعايير الدولية للمراجعة** ، الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبة ، (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، ،عمان ، الأردن ،1980) .
- جربوع ، يوسف محمود (2002)، **مراجعة الحسابات المتقدمة** ،(مكتبة الطالب الجامعي ، الطبعة الأولى ،غزة ، فلسطين، 2002).
- جربوع، يوسف محمود(2001) ، **نظرية المحاسبة - الفروض ،المفاهيم ،المبادئ والمعايير** ، (،مكتبة الطالب الجامعي، الطبعة الأولى ،غزة، فلسطين، 2001) .
- جمعة ، آخرون (2001) ، **مفاهيم التدقيق المتقدمة** ، (من إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ،عمان ، الأردن ، فبراير ،2001م.)**.**
- حنان ، رضوان حلوة (1998) ، **تطور الفكر المحاسبي** ، (مكتبة دار الثقافة للطباعة والنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، عمان ،الأردن،1998)**.**
- ضيف ، خيرت ، وأحمد نور، وأحمد بسيوني (1984) ، **المحاسبة المالية :دراسات في القياس والتحليل المحاسبي** ،(الدار الجامعية، بيروت ،1984).
- عبد الله، خالد أمين (1986) ،**علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية** ،(الجامعة الأردنية، الطبعة الرابعة ، عمان، 1986) .
- عطا الله، محمود شوقي (1987) ، **دراسات وبحوث في المراجعة** ،(دار النهضة العربية ، مصر ، 1987) .
- قايد، محمد أمين (1985) ، **نحو مبادئ متعارف عليها لمحاسبة المسؤولية الإجتماعية ، (**مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ،عدد32،مطبعة جامعة القاهرة ،1985).
- نور ، أحمد (1984) ، **مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية** ،(الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت ،1984).

2- المجلات والمنشورات

- الصادق ،زكريا محمد (1982) ،**مؤشرات الأداء التي تساعد مراقب الحسابات في الحكم والتنبؤ بمدى استمرارية الوحدة الإقتصادية** ،(مجلة المال والتجارة ، القاهرة ، 1982، ص5) .
- دريكو بيرو روبيرز(1998)،**الإفصاح المالي الأفضل الذي تقدمه البنوك التجارية سيساعد على احتواء الأزمات المالية** ،(مجلة المحاسب القانوني العربي ، العدد 104 ،فبراير، 1998 ،(ص27- 28)).
- جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية (2003) ، **دليل المحاسب والمراجع الفلسطيني** ، (الإصدار الثاني ،غزه ، فلسطين، يناير 2003) .
- سالم ، عبد الله (1988) ، **إبداء رأي مراجع الحسابات عن مقدرة المنشاة على الاستمرارية في نشاطها واجب تحتمه الاعتبارات الإقصادية** ، (مجلة البحوث التجارية ،الزقازيق ،العدد12 ،مجلد 10 ،1988م،(ص143-188)).
- سيسالم ، وآخرون (2005) ،**قوانين فلسطين ، قانون ضريبة الدخل ،رقم 2004/17** ، (غزه ،فلسطين،2005)
- عبد الرحمن ،عاطف (1995)، **تطوير المحتوى الإخباري لتقرير مراجع الحسابات الخارجي مدخل تحسين الإفصاح المحاسبي لشركات قطاع الأعمال المصرية** ، (دراسة نظرية تطبيقية)،(المجلة العلمية لكلية التجارة ،جامعة أسيوط ،العدد21 ،يونيو ،1995م ،(ص115- 153)).
- عبد الله ، خالد أمين (1987) ،**دور المدقق الخارجي في أوقات الأزمات والشركات المتعثرة** ، (مجلة البنوك في الأردن ، عمان ، عدد3 ، 1987 ،(ص13-27)) .
- مطر ، محمد عطية (1987) ، **دور مراقب الحسابات في الإنذار المبكر بحوادث إفلاس الشركات المساهمة العامة** ،(مجلة البنوك في الأردن ، عمان ، المجلد السادس ، عدد10 ،1987 ، ص32) .
- مطر ، محمد عطية (1990) ، **نطاق مسؤولية مراقب الحسابات عن تقييم استمرارية المنشاة** ، (مجلة المحاسب القانوني العربي ،عمان ،عدد 1990، (ص30 - 48)) .
- مطر ، محمد عطية (2001) ، **طبيعة وأهمية مؤشرات الفشل المالي للشركات دراسة تحليله مقارنة بين آراء المدققين والمحللين الماليين في الأردن** ، (مجلة البصائر ،جامعة البتراء ،العدد الأول ،مجلد 5 ،2001 م ،(ص7-61)).

- مجلة الجامعة الإسلامية ،جربوع ،يوسف ،أبو معمر ،فارس (2003) ، **مدى مسئولية المراجع الخارجي للتنبؤ باستمرارية المشروع** ، فلسطين ،السنة (23) ،العدد الثاني ،2003، ص437 .
- مجلة الجامعة الاسلامية ، جربوع ، يوسف (2005) ، مدى مسئولية المراجع الخارجي للتنبؤ باستمرارية المشروع ، ،فلسطين ، السنة (23) ،العدد الثاني ، 2005،ص444.

3- أبحاث غير منشورة

- العمودي، أحمد (2001)، **دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة اليمنية** ، (رسالة ماجستير، جامعة آل البيت ،الأردن ،2001م)
-ذنيبات ، علي عبد القادر (1991) ، **دور المدقق الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في الأردن** ،(رسالة جامعية(ماجستير)' الجامعة الأردنية ، عمان ، الأردن، 1991) .
-حمدان، محمد (1996) ، **مدى تطبيق المدقق القانوني للإجراءات اللازمة للتوقع بالفشل والصعوبات المالية**، (رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، الأردن، 1996م).
-شويات، زياد ، مومني ، منذر طلال (2004) ، **مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي الخاص بالاستمرارية من قبل مدققي الحسابات في الأردن** ،(رسالة ماجستير ،جامعة اليرموك، الأردن ، 2004م) .

4- مراجع مساعده

- الزرري ،عبد النافع عبد الله ، فرج ،غازي (2001) ، **تحليل النسب المالية - الأسواق المالية** ، (دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى ،عمان،المملكة الأردنية الهاشمية، 2001 ،(ص.206-210)) .
-الشيرازي ، عباس مهدي (1990) ، **نظرية المحاسبة** ، (دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، الكويت، 1990، (ص262-263)) .
-الليثي ،فؤاد محمد (2003) ، **نظرية المحاسبة-المدخل المعاصر** ، (دار النهضة العربية ، الطبعة الثانية،بور سعيد، جمهورية مصر العربية ، 2003 ،(ص114-116)) .
- الهواري ، سيد محمود،عبيد، سعيد توفيق (1988) ،**الإدارة المالية**،(مكتبة عين شمس، القاهرة،1988).
- مطر، محمد عطية (1995) ، **المحاسبة المالية- سلسلة كتب المحاسبة رقم 1**، (دار حنين، عمان، الأردن، 1995).

ثانيا : مراجع باللغة الأجنبية :

1- A. Arens (1984), **"Auditing: An Integrated Approach , 3 rd .Ed . Englewood Cliffs**", (New Jersey :Prentice Ha 11,1984 P.1).

2- Arnold, V; Philp A.; Stewart A.; and Steve G , (2001) **," The Impact of Political Pressure on Novice Decision Makers: are Auditors Qualified to Make Going Concern Judgments?",**(Academic press, 2001, pp. (323-338), Available at), http://www.idealibrary.com

3- Auditing standards Board, statement on auditing standards No .34,(1981) ," **The Auditors Considerations when a question arises about an Entity s Continued Existence", (**AICPA, March 1981 P.2).

4- Auditing standards Board Statement on Auditing, (1989) , " **Standards No 59 The Auditors consideration of an Entity's To continue as a Going concern**" , (AICPA Vo.1 ,1989,p.3).

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

6- Behn, B K.; Kaplan; and Krumwiede,(2001),**" Further Evidence on the Auditor's Going - concern Report: The Influence of Management plans**", (Auditing, Vol. 20, Issue I, Mar 2001, pp.(13-28)).

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

8- Clark, T.A. and Weinstein, M.I. (1983),**" The Behavior of Common Stock of Bankru t Finns**", (the Journal of Finance, Ma, 1983, PP.(489 – 504)).

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

10- Deakin, B.E.,(1972)," **A Discriminate Analysis of Predictors of Business Ma1ysls , Failure**", (Journal of Accounting Research, S rin , 1972).

11- Edoward I. Altman and Thomas. P. McGough, P.T.,(1974),**" Evaluation of a Company as Going Concern**", (Journal of Accountancy, December 1974, PP. 50 - 57).

12- International accounting standard (IAs),(1984),**" considerations Regarding the Going Concern Assumption",** (Supplement to the management Accounting, October, 1984 P.5).

13- International auditing Guideline,(1986)," **Going Concern"**, (Guideline No.23 IFAC Handbook, June, 1986, pp(9-201)).

14- International standard on Auditing **, ISA** , **No. 570 , " Going Concern**" , (pp.(383-395)).

15- John H. Jackson ,Cyril p. Morgan ,Joseph c.p paolillo,(1988) ," **Organization Theory :Organization and Effectiveness**" , (New York ,NJ prentice Hall,1988 p.35).

16- John Stephen Grice. aand Robort w. , Ingram,(2001) ," **Tests Of the generalization of altman , Bankruuptcy prediction Model" ,** (Journal of Business Research ,2001,Vol.54 pp. (53-61))

17- Koh, H.C. and Killough, L.N.,(1990), **"The Use of Multiple Discriminate, Anaysis in the Assessment of the Going Concern Status of an Audit Client",** (The Journal of Business Finance and Accounting, (Spring, 1990), P.P.(179- 190)).

18- Matsumura, E. M.; Subramanyam k.; Robert R. Tucker,(1996), **" Strategic Auditor Behavior and Going - Concern Decisions",**(July 1996, Available at:http://papers.ssrn.com!so13/delivery.cfm/SSRN_ill30445 5 _code0205 28500.Pdf? abstractid=304455).

19- Mnunter Paul and, Attercliffe,(1981)," **Going Concern Questions: Readings and Cases in Auditing ACP**", (Journal, August, 1981, pp. (193-196)).

20- Nirosh , K, "etal ",(2003) **," The efficiency of liquidation and bankruptcy Prediction Models for Assessing Going Concern"** , (Managerial Auditing Journal m 2003 ,99.(577-590))

21- Robert R. Sterling,(1968)**," the Going concern :An Examination**", The Accounting Review ,(July,1968).

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

23- SAS, No 2 **Reports on audited financial statemen**t: (In adequate disclosure, pragraphh17).

24- Stephen E.; Rau M; Donald V.,(1999), **" Does Performing Other Audit Tasks Affect Going - Concern Judgment"**,(Accounting Review, Vol. 74, Issue 4, October 1999, pp.(493-508)).

25- Stephen K.,(1990)," **The Auditor's Going Concern Decision: Review and Implications For Future Research"** , (Journal of Accounting literature, Vol.9, 1990, PP: (39 – 60)).

26 - Thomas kida,(1980),**" An Investigation into Auditors continuity and related Qualification Judgment**" , (Journal of Accounting ReBearhL Autumn, 1980, P.506).

ثالثا : مواقع الإنترنت

http://www.sfhty.com/montda.php?amr=vmwdwe&id=247021&tid=59861
http://www.infotechaccountants.com/forums/showthread.php?t=205
http://www.paramegsoft.com/forum/topic13614.html
http://vb.eqla3.com/archive/index.php/t-135303.html
http://www.finance.dm.ae/finance/major/financialsystem/introduction.htm
http://www.p-s-e.com/PSEWEB/Forms/ar/Default.aspx

الملاحق

ملحق رقم (1)

استبانه رقم (1) موجه لمدققي الحسابات الخارجيين

الجامعة الإسلامية –غزة
عمادة الدراسات العليا
كلية التجارة
قسم المحاسبة والتمويل

بسم الله الرحمن الرحيم

السادة / مدققي الحسابات المحترمين .....

نتوجه إليكم بالشكر والإحترام راجين تعاونكم لاستكمال هذه الدراسة من خلال تعبئة الاستبانه حول موضوع :

(دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة).

على أن نضمن سرية المعلومات الخاصة والمعلومات العامة، وأن لا نستخدمها إلا في مجال البحث العلمي ،ونعلمكم أن الجهة التي سوف تقدم لها الدراسة هي الجامعة الإسلامية كمتطلب لاستكمال درجة الماجستير في برنامج المحاسبة والتمويل ،لذا نرجو من سيادتكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبانه بدقه ،حيث أنه كلما كانت الإجابات دقيقه سيتكون لدينا نتائج أدق .

شاكرا لكم حسن تعاملكم

الباحث
عاهد عيد سرحان

أسئلة عامة

المؤهل التعليمي

☐ بكالوريوس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ فوق ذلك.

عدد سنوات الخبرة

☐ 1-5 ☐ 6-10 ☐ 11-15 ☐ 16-20 ☐ فوق ذلك.

الجنس

☐ ذكر ☐ أنثي

العمر

☐ أقل من 30 ☐ 31-40 ☐ 41-50 ☐ 51-60 ☐ فوق ذلك.

الشهادات المهنية التي تحملها

☐ محاسب قانوني امريكي AICPA ☐ محاسب قانوني عربيACPA ☐ الزمالة البريطانية CA- ACCA ☐ غيرذلك.. .....

طبيعة عملك كمدقق

☐ تعمل لوحدك ☐ لديك شركاء ☐ تتبع لمؤسسة تدقيق عربية ☐ تتبع لمؤسة تدقيق دولية.

المشاركة في دورات تدريبية توضح معيار التدقيق الدولي رقم(570) الخاص بالاستمرارية

☐ نعم ☐ لا

اذا كانت اجابتك نعم، أين كانت هذه الدورات؟..... .

مجالات الدراسة وتتكون من أربع مجالات وهي

1- المجال الأول

مدى مسؤولية المدقق الخارجي عن عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها.

البيان	أوافق بشده	أوافق	لا أعلم	أعارض	أعارض بشده
1- من مسؤولية المدقق الخارجي تقويم القدرة على الاستمرارية للشركات التي يقوم بتدقيق حساباتها .					
2- من مسؤولية المدقق الخارجي الإفصاح عن قدرة الشركة الاستمرار في أعمالها خلال الفترة القادمة .					
3- يوجد نص في العقد بينك وبين الشركة التي تقوم بتدقيقها فيما يتعلق بمسؤوليتك عن تقويم قدره الشركة على الاستمرارية .					
4- في حال الإخلال بالمسؤولية اتجاه الغير بخصوص الاستمرارية فان القانون يطلب من المدقق دفع مقدار الضرر .					
5- عند تقديم تقرير من قبل المدقق مغاير لحقيقة استمرارية العميل فان ذلك يعرضه للمساءلة .					
6- إذا قصر المدقق في الإنذار المبكر عن ضعف قدرة الشركة على الاستمرار فانه يعتبر مسؤولا عن ذلك .					
7- إن عدم بذل العناية المهنية المطلوبة من قبل المدقق ،وفقا لمعيار التدقيق المتعلق بالاستمرارية يعرضه للمساءلة .					

8- تقوم بتدقيق الأحداث التي تقع بعد تاريخ إعداد الميزانية باعتبار ذلك من مسؤولية المدقق لتقويم قدرة الشركة على الاستمرار .					
9- تقوم بتدقيق محاضر مجلس الإدارة والجمعية العمومية باعتبار ذلك من مسؤولية المدقق لتقويم قدرة الشركة على الاستمرار .					
10- تقوم بتدقيق التوقعات المالية التي وضعتها الإدارة باعتبار ذلك من مسؤولية المدقق لتقويم قدرة الشركة على الاستمرار .					
11- تقوم بتدقيق اتفاقيات القروض وتسديدها باعتبار ذلك من مسؤولية المدقق لتقويم قدرة الشركة على الاستمرار .					
12- تقوم بالبحث عن أدلة تخص بالذات قدرة الشركة على الاستمرارية باعتبار ذلك من مسؤولية المدقق لتقويم قدرة الشركة على الاستمرار .					
13- تقوم بتوسيع نطاق الفحص في حالة الشعور بوجود ما يهدد الاستمرارية باعتبار ذلك من مسؤولية المدقق لتقويم قدرة الشركة على الاستمرار .					
14- تقوم بتقديم النصح والحلول لمشاكل تتعلق بالاستمرارية باعتبار ذلك من مسؤولية المدقق لتقويم قدرة الشركة على الاستمرار .					
15- تقوم الجمعيات والمؤسسات المهنية بتوعية المدققين لمدى مسؤوليتهم عن عملية تقويم قدرة العميل على الاستمرار . *					

2- المجال الثاني

مدى وجود إرشادات مبكرة بخصوص الاستمرارية من أجل مساعدة المدقق على عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها.

البيان	أوافق بشده	أوافق	لا أعلم	أعارض	أعارض بشده
1- وجود خسائر مالية متتالية تعتبر من الإرشادات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار .					
2- في حال وجود تراجع نسب مالية هامة تعتبر من الإرشادات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار.					
3- تعرض الشركة للعسر المالي عدة مرات متكررة خلال فترات قصيرة جدا تعتبر من الإرشادات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار.					
4- عدم قدرة الشركة على توزيع أرباح خلال عدة فترات مالية متلاحقة مع استحقاق هذه الأرباح تعتبر من الإرشادات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار.					
5- الشح في المعدات الأساسية المهمة والصعوبة في الحصول على العمالة تعتبر من الإرشادات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار.					
6- عدم قدرة إدارة الشركة على حل المشاكل الطارئة ومتابعة تنفيذ الخطط والبرامج التي تتعلق بالعمليات الأساسية يعتبر من الإرشادات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار.					
7- في حال عدم توفير مخزون كافي ،والنقص الواضح في القدرة الإنتاجية للشركة ،وعدم مقدرتها على تلبية طلبات العملاء يصدر المدقق إرشاداته بخصوص الاستمرارية .					
8- في حال فقدان الشركة لأسواق رئيسية تسوق فيها منتجاتها أو تقوم بالتزود منها ، وانعكاس ذلك على حجم المبيعات يصدر المدقق إرشاداته بخصوص الاستمرارية .					
9- في حال التغيير الجوهري والمتكرر في الإدارة و الموظفين يصدر المدقق إرشاداته بخصوص قدرة الشركة على الاستمرارية .					
10- التحول من التعامل بالشراء الآجل إلى الشراء النقدي وفي نفس الوقت عدم قدرة الشركة على تمويل مستلزماتها نقدا تعتبر من الإرشادات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار.					

11- وجود إجراءات قانونية تتعلق بالشركة ودعاوي مقامة ضدها تعتبر من الإرشادات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار.					
12- وجود تغير جوهري في السياسات الحكومية والقوانين ستؤثر تأثير مباشر على منتجات الشركة الرئيسية تعتبر من الإرشادات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار.					
13- تعتمد في مؤشرات الشك على المؤشرات المالية أكثر من المؤشرات التشغيلية و الأخرى في حالة التقويم .					

3- المجال الثالث

مدى معرفة الإجراءات التي يمكن ان تساعد على عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها

البيان	أوافق بشده	أوافق	لا أعلم	أعارض	أعارض بشده
1- قيام مدقق الحسابات الخارجي بالبداية التعرف على طبيعة أعمال الشركة التي يدققها كإجراء تساعد في عملية التقويم.					
2- قيام مدقق الحسابات بإجراءات المراجعة التحليلية، وتدقيق التوقعات المالية التي تعدها الشركة تساعد في عملية التقويم .					
3- قيام مدقق الحسابات بتحليل ومناقشة قائمة التدفق النقدي مع الإدارة ، تعتبر من الإجراءات المساعدة في عملية التقويم .					
4- قيام المدقق بالتحقق من موجودات الشركة وملكيتها لها والتأكد من قانونية الالتزامات المترتبة على الشركة وصحتها تساعد في عملية التقويم.					
5- قيام المدقق بفحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة وأنظمة المراقبة المالية الداخلية لها والتأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها يساعده في عملية التقويم.					
6- قيام المدقق بتوسيع عملية الفحص من خلال إجراء التحليل المالي لقوائم العميل ، تساعد في عملية التقويم .					
7- مراجعة شروط إصدار السندات ،واتفاقيات القروض وكيفية تسديدها من قبل الشركة ،والوقوف على أي إخلال في بنودها تساعد في عملية التقويم .					
8- التأكد من وجود أي ترتيبات قانونية مع الأطراف الأخرى للمحافظة على التمويل وعدم وقوع الشركة في عجز مالي تساعد في عملية التقويم .					
9- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ،ومجالس الإدارة ، واللجان الهامة المنبثقة عن مجلس الإدارة تساعد في عملية التقويم .					
10- كلما شعرت بما يهدد استمرارية الشركة التي تدققها كإجراء تقوم به بعد التأكد والفحص من ذلك تبين ذلك في تقريرك بفقرة إيضاحية مع تقرير نظيف .					
11- كلما شعرت بما يهدد استمرارية الشركة التي تدقق عليها كإجراء تقوم به بعد التأكد والفحص من ذلك تصدر تقريرا متحفظا .					
12- كلما شعرت بما يهدد استمرارية الشركة التي تدقق عليها كإجراء تقوم به بعد التأكد والفحص من ذلك تصدر تقريرا سلبيا .					
13- كلما شعرت بما يهدد استمرارية الشركة التي تدقق عليها كإجراء تقوم به بعد التأكد والفحص من ذلك تمتنع عن إبداء الرأي .					
14- كلما شعرت بما يهدد استمرارية الشركة التي تدقق عليها كإجراء تقوم به بعد التأكد والفحص من ذلك تخفي ذلك .					
15- كلما شعرت بما يهدد استمرارية الشركة التي تدقق عليها كإجراء تقوم به بعد التأكد والفحص تبين ذلك للإدارة فقط .					
16- هل الجمعيات المهنية ساعدت في تطوير الإجراءات التي تساعد المدقق في القدرة على تقويم قدرة الشركات على الاستمرار؟ *					

17- تبعية مكتب المدقق لمؤسسة عربية أو دولية تطبق المعايير الدولية وتنفيذ برامج التدقيق المخططة من قبلها تساعده في معرفة الإجراءات التي تساعد في عملية التقويم .					
18- قيام المدقق نفسه بعملية التدقيق للشركة لعدة فترات مالية متتالية تساعد المدقق في معرفة الإجراءات التي تساعد على عملية التقويم					

4-المجال الرابع

مدى وجود عوائق أمام عمل المدقق عند تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها.

البيان	أوافق بشده	أوافق	لا أعلم	أعارض	أعارض بشده
1- توجد شروط في العقد الذي بينك وبين الشركة تقيد عملك بخصوص الحصول على مزيد من المعلومات للتاكد من قدرة الشركة على الاستمرار .					
2- أثناء قيامك بعملية التدقيق ووضعت عراقيل لمنعك من الحصول على معلومات تمكنك من القدرة على التقويم هل تستمر بالعمل وتقدم تقرير نظيف					
3- أثناء قيامك بعملية التدقيق ووضعت عراقيل لمنعك من الحصول على معلومات تمكنك من القدرة على التقويم هل تستمر بالعمل وتقدم تقرير متحفظ					
4- أثناء قيامك بعملية التدقيق ووضعت عراقيل لمنعك من الحصول على معلومات تمكنك من القدرة على التقويم تمتنع عن إبداء الرأي .					
5- الأتعاب المتدنية للمدقق من العوائق أمام عمل المدقق عند تقويمه قدرة الشركة على الاستمرار .					
6- الفترة الطويلة التي تتطلبها عملية التقويم وطلب الإدارة التقارير بسرعة من العوائق أمام عمل المدقق بخصوص عملية التقويم.					
7- عدم وجود إلزام قانوني لعملية التقويم يعتبر عائقا أمام المدقق بخصوص عملية التقويم					
8- عدم وجود نظام مالي إلكتروني ومتطور لدى الشركة يعتبر عائقا أمام عملية التقويم.					
9- إقرار الإدارة إذا كان غامضا يعتبر عائقا لعملية التقويم.					
10- تعتبر أن عدم وجود خبرة كافية لدى طاقم موظفي التدقيق عائقا لعملية التقويم					
11- خوف المدقق من أن يفقد العميل يعتبر عائقا أمام عملية التقويم أو حتى الإفصاح عن ذلك.					
12- الحجم الكبير للشركات والكم الكبير من المعلومات المالية فيها يعتبر عائقا لعملية التقويم .					
13- الحفاظ على سرية المعلومات من آداب وسلوك مهنة التدقيق فهل يعتبر ذلك عائقا أمام عملة التقويم ؟					
14- عدم وقوف المؤسسات المهنية المعنية في مهنة تدقيق الحسابات مع المدقق في حالة الإفصاح عن عدم استمرارية الشركة وعزل المدقق أو حتى تأنيبه من قبل الشركة تعتبر عائقا لعملية التقويم والإفصاح عن ذلك . *					

والله الموفق

ولكم جزيل الشكر

ملحق رقم (2)

استبانه رقم (2) موجهه للمدراء الماليين في الشركات المساهمة العامة المسجلة في سوق فلسطين للأوراق المالية

الجامعة الإسلامية –غزة
عمادة الدراسات العليا
كلية التجارة
قسم المحاسبة والتمويل

بسم الله الرحمن الرحيم

السادة / المدراء الماليين للشركات المساهمة العامة المحترمين .....

نتوجه إليكم بالشكر والإحترام راجين تعاونكم لاستكمال هذه الدراسة من خلال تعبئة الاستبانه حول موضوع :

(دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة).

على أن نضمن سرية المعلومات الخاصة والمعلومات العامة، وأن لا نستخدمها إلا في مجال البحث العلمي ،ونعلمكم أن الجهة التي سوف تقدم لها الدراسة هي الجامعة الإسلامية كمتطلب لاستكمال درجة الماجستير في برنامج المحاسبة والتمويل ، لذا نرجو من سيادتكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبانه بدقه ،حيث أنه كلما كانت الإجابات دقيقه سيتكون لدينا نتائج أدق .

شاكرا لكم حسن تعاملكم

الباحث
عاهد عيد سرحان

أسئلة عامة

المؤهل التعليمي

☐ بكالوريوس ☐ ماجستير ☐ ددكتوراه ☐ فوق ذلك.

عدد سنوات الخبرة

☐ 5-1 ☐ 10-6 ☐ 15-11 ☐ 20-16 ☐ فوق ذلك.

التخصص

☐ إدارة ☐ محاسبة ☐ إقتصاد ☐ غيرذلك.

العمر

☐ أقل من 30 ☐ 40-31 ☐ 50-41 ☐ 60-51 ☐ فوق ذلك.

الجنس

☐ ذكر ☐ انثي.

مدة تأسيس الشركة

☐ 5-1 ☐ 10-6 ☐ 15-11 ☐ 20-16 ☐ فوق ذلك.

على حد معلوماتك مكتب التدقيق للشركة

☐ يعمل بمفرده ☐ لديه شركاء ☐ يتبع لمؤسسة تدقيق عربية ☐ يتبع لمؤسسة تدقيق دولية.

مجالات الدراسة وتتكون من أربع مجالات وهي: -

4- المجال الأول

مدى مسؤولية المدقق الخارجي عن عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها.

البيان	أوافق بشده	أوافق	لا أعلم	أعارض	أعارض بشده
1- من مسؤولية المدقق الخارجي تقويم القدرة على الاستمرارية للشركات التي يقوم بتدقيق حساباتها .					
2- من مسؤولية المدقق الخارجي الإفصاح عن قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها خلال الفترة القادمة .					
3- يوجد نص في العقد بين شركتكم وبين المدقق يتعلق بمسؤوليته عن تقويم قدره الشركة على الاستمرار في أعمالها خلال الفترة القادمة.					
4- في حال الإخلال بالمسؤولية اتجاهك من قبل المدقق بخصوص عملية التقويم فان القانون المحلي يطلب صراحة منه دفع مقدار الضرر.					
5- عند تقديم تقرير مغاير لحقيقة استمرارية الشركة من قبل المدقق فان ذلك يعرضه للمساءلة .					
6- إذا قصر المدقق في الإنذار المبكر عن ضعف قدرة الشركة على الاستمرار فانه يعتبر مسؤولا عن ذلك .					
7- عدم بذل العناية المهنية المطلوبة ،وفقا لمعيار التدقيق المتعلق بالاستمرارية يعرض المدقق للمساءلة .					
8- يقوم المدقق بتدقيق الأحداث التي تقع بعد تاريخ إعداد الميزانية باعتبار ذلك من مسؤولية المدقق لتقويم قدرة الشركة على الاستمرار .					
9- يقوم المدقق بتدقيق محاضر مجلس الإدارة والجمعية العمومية باعتبار ذلك من مسؤولية المدقق لتقويم قدرة الشركة على الاستمرار .					
10- يقوم المدقق بتدقيق التوقعات المالية التي وضعتها الإدارة بإعتبار					

ذلك من مسؤولية المدقق لتقويم قدرة الشركة على الاستمرار					
11- يقوم المدقق بتدقيق اتفاقيات القروض وتسديدها ، بإعتبار ذلك من مسؤولية المدقق لتقويم قدرة الشركة على الاستمرار .					
12- يقوم المدقق بالبحث عن أدلة تخص بالذات قدرة الشركة على الاستمرارية باعتبار ذلك من مسؤولية المدقق لتقويم قدرة الشركة على الاستمرار .					
13- يقوم المدقق بتوسيع نطاق الفحص في حالة الشعور بوجود ما يهدد الاستمرارية باعتبار ذلك من مسؤولية المدقق لتقويم قدرة الشركة على الاستمرار .					
14- يقوم المدقق بتقديم النصح والحلول لمشاكل تتعلق بالاستمرارية باعتبار ذلك من مسؤولية المدقق لتقويم قدرة الشركة على الاستمرار .					
15- هل المدققين واعيين لمدى مسؤوليتهم عن تقويم قدرة الشركة على الاستمرار؟ *					

5- المجال الثاني

مدى وجود إرشادات مبكرة بخصوص الاستمرارية من أجل مساعدة المدقق على عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها.

البيان	أوافق بشده	أوافق	لا أعلم	أعارض	أعارض بشده
1- يقوم المدقق في حال تعرض الشركة لخسائر متتالية بإصدار إرشادات للإدارة بخصوص قدرة الشركة على الاستمرار.					
2- يقوم المدقق بتحليل نسب مالية مهمة تدل على قدرة الشركة على الاستمرار ويصدر إرشادات مبكرة للإدارة .					
3- في حال تعرض الشركة للعسر المالي عدة مرات متكررة خلال فترات قصيرة جدا يصدر المدقق إرشاداته بخصوص الاستمرارية.					
4- في حال عدم قدرة الشركة على توزيع أرباح خلال عدة فترات مالية متلاحقة مع إستحقاق هذه الأرباح يصدر المدقق إرشاداته بخصوص الاستمرارية .					
5- في حال الشح في المعدات الأساسية المهمة والصعوبة في الحصول على العمالة يصدر المدقق إرشاداته بخصوص الاستمرارية .					
6- في حال عدم قدرة إدارة الشركة على حل المشاكل الطارئة ومتابعة تنفيذ الخطط والبرامج التي تتعلق بالعمليات الأساسية يصدر المدقق إرشاداته بخصوص الاستمرارية.					
7- في حال عدم توفير مخزون كافي ،والنقص الواضح في القدرة الإنتاجية للشركة ،وعدم مقدرتها على تلبية طلبات العملاء يصدر المدقق إرشاداته بخصوص الاستمرارية .					
8- في حال فقدان الشركة لأسواق رئيسية تسوق فيها منتجاتها أو تقوم بالتزود منها ، وانعكاس ذلك على حجم المبيعات يصدر المدقق إرشاداته بخصوص الاستمرارية .					
9- في حال التغيير الجوهري والمتكرر في الإدارة و الموظفين يصدر المدقق إرشاداته بخصوص قدرة الشركة على الاستمرارية .					
10- في حال التحول من التعامل بالشراء الآجل إلى الشراء النقدي وفي نفس الوقت عدم قدرة الشركة على تمويل مستلزماتها نقدا يصدر المدقق إرشاداته بخصوص الاستمرارية					
11- في حال وجود إجراءات قانونية تتعلق بالشركة ودعاوي مقامة ضدها يصدر المدقق إرشاداته بخصوص الاستمرارية					
12- في حال وجود تغير جوهري في السياسات الحكومية والقوانين ستؤثر تأثير مباشر على منتجات الشركة الرئيسية يصدر المدقق إرشاداته بخصوص الاستمرارية .					
13- يعتمد المدقق في مؤشرات الشك على المؤشرات المالية أكثر من المؤشرات التشغيلية و الأخرى في حالة التقويم .					

6- المجال الثالث

مدى معرفة الإجراءات التي يمكن ان تساعد على عملية تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها

البيان	أوافق بشده	أوافق	لا أعلم	أعارض	أعارض بشده
1- كإجراء يقوم به المدقق في حالة تقويم قدرة الشركة على الاستمرار يقوم بالتعرف على طبيعة أعمال الشركة.					
2- كإجراء يقوم به المدقق في حالة تقويم قدرة الشركة على الاستمرار يقوم بإجراءات المراجعة التحليلية، وتدقيق التوقعات المالية التي تعدها الشركة.					
3- كإجراء يقوم به المدقق في حالة تقويم قدرة الشركة على الاستمرار يقوم بتدقيق قائمة التدقيق النقدي.					
4- كإجراء يقوم به المدقق في حالة تقويم قدرة الشركة على الاستمرار يقوم بالتحقق من موجودات الشركة وملكيتها لها، والتأكد من قانونية الالتزامات المترتبة على الشركة وصحتها.					
5- كإجراء يقوم به المدقق في حالة تقويم قدرة الشركة على الاستمرار يقوم بفحص الأنظمة المالية والإدارية وأنظمة المراقبة المالية الداخلية للشركة، والتأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها.					
6- كإجراء يقوم به المدقق في حالة تقويم قدرة الشركة على الاستمرار يقوم بتوسيع عملية الفحص، من خلال إجراءات التحليل المالي للقوائم المالية .					
7- كإجراء يقوم به المدقق في حالة تقويم قدرة الشركة على الاستمرار يقوم بمراجعة شروط إصدار السندات ،وإتفاقيات القروض وكيفية تسديدها من قبل الشركة ،والوقوف على أي إخلال في بنودها .					
8- كإجراء يقوم به المدقق في حالة تقويم قدرة الشركة على الاستمرار يقوم بالتأكد من وجود أي ترتيبات قانونية مع الأطراف الأخرى للمحافظة على التمويل وعدم وقوع الشركة في عجز مالي .					
9- كإجراء يقوم به المدقق في حالة تقويم قدرة الشركة على الاستمرار يقوم بقراءة محاضر اجتماعات المساهمين ،ومجالس الإدارة ، واللجان الهامة المنبثقة عن مجلس الإدارة .					
10- عندما يشعر المدقق بما يهدد استمرارية عمل الشركة يصدر فقرة إيضاحية مع تقرير نظيف.					
11- عندما يشعر المدقق بما يهدد استمرارية عمل الشركة يصدر تقريرا متحفظا.					
12- عندما يشعر المدقق بما يهدد استمرارية عمل الشركة يصدر تقريرا سلبيا.					
13- عندما يشعر المدقق بما يهدد استمرارية عمل الشركة يمتنع عن إبداء الرأي.					
14- عندما يشعر المدقق بما يهدد استمرارية عمل الشركة يقوم بإخفاء ذلك.					
15- عندما يشعر المدقق بما يهدد استمرارية عمل الشركة يبين ذلك للإدارة فقط					
16- خبرة المدقق تساعده في معرفة الإجراءات التي تساعد في عملية تقويم قدرة الشركات على الاستمرار في عملها . *					
17- تبعية مكتب المدقق لمؤسسة عربية أو دولية تطبق المعايير الدولية وتنفيذ برامج التدقيق المخططة من قبلها تساعده في معرفة الإجراءات التي تساعد في عملية التقويم .					
18- قيام المدقق نفسه بعملية التدقيق للشركة لعدة فترات مالية متتالية تساعد المدقق في معرفة الإجراءات التي تساعد على عملية التقويم					

4- المجال الرابع

مدى وجود عوائق أمام عمل المدقق عند تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار بأعمالها.

البيان	أوافق بشده	أوافق	لا أعلم	أعارض	أعارض بشده
1- توجد شروط في العقد الذي بين الشركة وبين المدقق تقيد عمله بخصوص الحصول على مزيد من المعلومات للتأكد من قدرة الشركة على الاستمرار .					
2- أثناء قيام المدقق بعملية التدقيق ووضعت عراقيل لمنعه من الحصول على معلومات تمكنه من القدرة على التقويم هل إستمر وقدم تقرير نظيف ؟					
3- أثناء قيام المدقق بعملية التدقيق ووضعت عراقيل لعدم إصدار تقرير متحفظ بخصوص الاستمرارية هل أستمر وقدم تقرير متحفظ ؟					
4- هل صادف وأثناء قيام المدقق بعملية التدقيق ووضعت عراقيل لمنعه من الحصول على معلومات تمكنه من القدرة على التقويم أمتنع عن إبداء الرأي .					
5- الأتعاب المتدنية للمدقق من العوائق أمام عمل المدقق عند تقويمه قدرة الشركة على الاستمرار .					
6- تعمل الإدارة على طلب التقرير العام والنهائي للمدقق بأقصى وقت ممكن لا تمكنه من تقويم قدرة الشركة على الاستمرار.					
7- عدم وجود إلزام قانوني لعملية التقويم يعتبر عائقا أمام المدقق بخصوص عملية التقويم					
8- عدم وجود نظام مالي إلكتروني ومتطور لدى الشركة يعتبر عائقا أمام عملية التقويم.					
9- إقرار الإدارة إذا كان غامضا يعتبر عائقا لعملية التقويم.					
10- تعتبر أن عدم وجود خبرة كافية لدى طاقم موظفي التدقيق يعتبر عائقا لعملية التقويم .					
11- خوف المدقق من أن يفقد العمل لديكم يعتبر عائقا أمام عملية التقويم أو حتى الإفصاح عن ذلك.					
12- الحجم الكبير للشركات والكم الكبير من المعلومات المالية فيها يعتبر عائقا لعملية التقويم .					
13- الحفاظ على سرية المعلومات من آداب وسلوك مهنة التدقيق فهل يعتبر ذلك عائقا أمام عملة التقويم ؟					

والله الموفق

ولكم جزيل الشكر

ملحق رقم (3)

رسالة موجهه من عمادة كلية الدراسات العليا – الجامعة الإسلامية

للجهات المعنية باستلام الاستبانه لتسهيل مهمة الباحث

بسم الله الرحمن الرحيم

الجامعة الإسلامية – غزة
The Islamic University - Gaza

عمادة الدراسات العليا
هاتف داخلي: 1150

Ref. الرقم ج س غ/35/
Date التاريخ 2007/07/21

لمن يهمه الأمر

تهديكم عمادة الدراسات العليا بالجامعة الإسلامية أعطر تحياتها، وترجو التكرم بمساعدة الطالب/ **عاهد عيد عبد الرحمن سرحان** برقم جامعي ***2005/1249*** والملتحق في برنامج الماجستير بكلية **التجارة** قسم **المحاسبة والتمويل** في توزيع الاستبانة الخاصة بدراسته والحصول على المعلومات التي تساعده في إعدادها والمعنونة بـــ:

"دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة – دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين ومدراء الشركات المساهمة"

والله وليّ التوفيق،،،

عميـــد الدراسات العليا

د. مازن إسماعيل هنية

صورة إلى:-
- الملف.

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

ملحق رقم (4)

رسالة موجهه من الباحث إلى المدراء الماليين للشركات المساهمة العامة المسجلة في سوق فلسطين المالي " الضفة الغربية " بخصوص تذكيرهم بتعبئة الاستبانه بعد إرسالها لهم بالمرة الأولى عبر الفاكس وأحس الباحث بالتأخير من قبلهم

السادة / المدراء الماليين للشركات المساهمة العامة المحترمين .....

تحية طيبة وبعد ،،،

الموضوع / تعبئة استبانه

نعلمكم أنه قد تم إرسال استبانه لسيادتكم حول موضع **(دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية للشركات المساهمة العامة)** في تاريخ 2007/7/18 ، وأنه حتى تاريخه لم يتم استلام الاستبانه من سيادتكم ،ونعلم أن أعمالكم ومهامكم كثيرة لذا نرجو من سيادتكم عمل اللازم لتعبئة الاستبانه حسب الأصول ، وذلك اهتماما منكم في دعم البحث العلمي في فلسطين ، على أن يتم إرسالها عبر فاكس رقم 082835529

ونشكر لكم جزيل الشكر والتقدير

أخوكم الباحث

عاهد عيد سرحان

للاستفسار جوال الباحث : .

ملحق رقم (5) .

كشف بأسماء المحكمين للاستبانه.

-1	أ.د. يوسف جربوع	أستاذا التدقيق كلية التجارة – الجامعة الإسلامية.
-2	د. سالم حلس	نائب رئيس الجامعة للشؤون الإدارية وأستاذ المحاسبة – الجامعة الإسلامية.
-3	د. علي شاهين	مساعد رئيس الجامعة للشؤون الإدارية وأستاذ المحاسبة – الجامعة الإسلامية.
-4	د. أكرم حماد	مدير عام الشؤون الإدارية – وزارة التعليم ، وأستاذ المحاسبة والتدقيق – جامعة القدس المفتوحة .
-5	د. محمد الأعرج	مدير عام الرقابة والتفتيش – وزارة التعليم.
-6	د. حمدي زعرب	رئيس قسم المحاسبة – كلية التجارة / الجامعة الإسلامية.
-7	د. ماهر درغام	أستاذ المحاسبة – كلية التجارة / الجامعة الإسلامية.
-8	أ. يعقوب حجو – لغوياً	رئيس قسم الإشراف والتدريب – وزارة التعليم.

ملحق رقم (6) .

كشف بأسماء المدققين القانونيين المسجلين في جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية.

		رقم عضو المراسلة	
1	نبيل سالم فروانة	233	059:714726
2	عبد الناصر نظير مهنا	770	2842461
3	سفيان حمادة الترك	1318	2845636
4	إيهاب أنور الترك	1501	2845636
5	محمد كمال زين الدين	1502	2845636
6	فوزى جمعة الخولى	435	2849183
7	نائل فتحى النديم	774	2842461
8	محمد شعبان صالح أبو شعبان	1947	2863632
9	فرج الله مرتجى	339	2833698
10	حسن محمود نصار	87	2850603
11	زهير كامل الناظر	432	2824166
12	عبد المالك صيلم	1531	2863307
13	شحدة حسن سويدان	2392	2457741
14	يوسف خليل الخروبى	124	2804318
15	علاء الدين البلبيسى	1144	2834483
16	جميل حافظ المصرى	1742	2824166
17	منير على حسن	1716	2826917
18	عاهد محمد البدرى	1994	2824166
19	سهام عبد الحكيم غزال	862	2838839
20	هيام سليم عكيلة	60	2841871
21	يحيى مصطفى أبو جبل	976	2827877
22	على عبد الرحمن الأعرج	150	2855948

23	تيسير على الحساينة	1680	2827294
24	حسن خليل قويدر	355	2825163
25	رفعت حمودة قويدر	69	2867192
26	عبد الناصر الإسي	57	2867192
27	أحمد حسن داود الشنطى	843	2827662
28	أحمد محمد عبد الحميد صالح	727	2849524
29	هشام إبراهيم كريم	669	2840083
30	صلاح على الغول	52	2135370
31	محمد عبد العزيز دهليز	479	2137868
32	أمين عبد الله شقفة	75	2138965
33	عمر خميس أبو السعود	74	2138965
34	محمد أحمد محمد جرغون	854	2135914
35	منذر غازى البردويل	30	2147735
36	ماجد محمد الشيخ العيد	617	2130891
37	رامز يوسف النخالة	2180	2860654
38	ماهر محمد حسونة	388	2863999
39	جودت كامل الأغا	1604	2846191
40	وليد حسن أبو حصيرة	40	2822666
41	زهير محمد الحاطوم	121	2805872
42	عدنان رشيد عوض	139	2837663
43	نبيل حسن النونو	200	2867317
44	نبيل محمود الجماصى	959	2841786

45	صبحى رشدى الخروبى	127	2867317
46	إياد منصور مرتجى	2215	2842461
47	كمال إبراهيم الميدنة	839	2827877
48	عمر محمود المجدلاوى	433	2805390
49	على إسماعيل كباجة	763	2536439
50	حبيب محمد جرادة	1	2861693
51	إياد عيسى كريزم	1872	2822564
52	باسم سعود الريس	527	2822689
53	حسين عونى عاشور	407	2879458
54	حسنى شعبان صادق	281	59741434
55	صالح محمد القرا	1337	2823746
56	أحمد ماهر أبو شعبان	1085	2844919
57	هانى محمد خليل	1601	2821231
58	جمال طلب صالح	244	2845361
59	نعيم إسماعيل عزارى	2254	2845361
60	إسماعيل كامل البيطار	1223	2840601
61	عبد الرؤوف غبن	309	2842105
62	مروان عطية الشيخ	601	2833822
63	جهاد عمر الطويل	170	2833822
64	يوسف خالد الزهار	12	59748856
65	حسام نعيم النفار	1922	2551866

ملحق رقم (7)

كشف بالشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين المالي

حتى 2007/7

م.	اسم الشركة	عنوان الشركة	مكتب تدقيق الشركة
1	العربية للفنادق المساهمة العامة	رام الله	المهنيون العرب
2	البنك العربي الإسلامي	رام الله	الشركة الفلسطينية للتدقيق والمحاسبة
3	بنك الرفاه لتمويل المشاريع الصغيرة	رام الله	أرنست ويونغ للتدقيق
4	شركة بيرزيت للأدوية	رام الله	شركة اليوسف وشركاه للتدقيق
5	البنك التجاري الفلسطيني	رام الله	سابا للتدقيق
6	جراند بارك للفنادق والسياحة	رام الله	سابا للتدقيق
7	شركة سجائر القدس	رام الله	سابا للتدقيق
8	شركة المستثمرون العرب	رام الله	شركة اليوسف وشركاه للتدقيق
9	القدس للمستحضرات الطبية	رام الله	المدقق سميح معايقة
10	القدس للاستثمارات العقارية	رام الله	المهنيون العرب
11	شركة المشرق للتأمين	رام الله	سابا للتدقيق
12	شركة التأمين الوطنية	رام الله	برايس ووتر هاوس كوبرز
13	شركة بديكو	رام الله	أرنست ويونغ للتدقيق
14	بنك فلسطين الدولي	رام الله	الشركة الفلسطينية للتدقيق والمحاسبة
15	بنك الاستثمار الفلسطيني	رام الله	سابا للتدقيق
16	الشركة الفلسطينية للاستثمار والبناء	رام الله	المدقق سميح معايقة
17	الشركة العربية لمراكز التسوق	رام الله	سابا للتدقيق
18	فلسطين للاستثمار العقاري	رام الله	أرنست ويونغ للتدقيق
19	بنك القدس للتنمية والاستثمار	رام الله	سابا للتدقيق
20	شركة الإتحاد للأعمار والاستثمار	رام الله	سابا للتدقيق
21	الشركة الفلسطينية للتوزيع والخدمات	رام الله	أرنست ويونغ للتدقيق
22	شركة مطاحن القمح الذهبي	رام الله	برايس ووتر هاوس كوبرز
23	المجموعة الأهلية للتأمين	غزة	سابا للتدقيق
24	بنك فلسطين المحدود	غزة	سابا للتدقيق
25	شركة الاتصالات الفلسطينية	غزة	أرنست ويونغ للتدقيق
26	شركة كهرباء فلسطين	غزة	أرنست ويونغ للتدقيق
27	العربية لمنتجات الباطون المساهمة العامة	نابلس	الإستشاريون العرب
28	المؤسسة العربية للتامين	نابلس	سابا للتدقيق
29	العربية لصناعة الدهانات	نابلس	جمال الطريفي وشركاه للتدقيق
30	شركة الائتمان للاستثمار والتنمية	نابلس	جمال الطريفي وشركاه للتدقيق
31	المؤسسة العقارية العربية	نابلس	مكتب حمدي فتوح
32	شركة دواجن فلسطين	نابلس	طلال أبو غزالة
33	فلسطين لصناعة اللدائن	نابلس	طلال أبو غزالة
34	الشركة الوطنية لصناعة الكرتون	نابلس	أرنست ويونغ للتدقيق
35	فلسطين للإستثمار الصناعي	نابلس	أرنست ويونغ للتدقيق
36	مصانع الزيوت النباتية	نابلس	أرنست ويونغ للتدقيق