



جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مخبر التطبيقات الكمية والنوعية للارتقاء الاقتصادي، الاجتماعي والبيئي بالمؤسسات الجزائرية

أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة دكتوراه الطور الثالث

في ميدان: العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير

شعبة العلوم المالية والمحاسبة، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان

دور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة - دراسة ميدانية -

من إعداد الطالب:

محمد صافي

إشراف:

د. عبد الرؤوف عبادة

د. مصطفى بن نوي

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 10 مارس 2024

أمام اللجنة المكونة من السادة:

رئيسا	جامعة غرداية	أستاذ	1. أ.د / محمد عجيلة
مشرفا ومقررا	جامعة غرداية	أستاذ محاضر "أ"	2. د / عبد الرؤوف عبادة
مشرفا مساعدا	جامعة غرداية	أستاذ محاضر "أ"	3. د / مصطفى بن نوي
ممتحنا	جامعة غرداية	أستاذ	4. أ.د / بوحفص رواني
ممتحنا	جامعة الأغواط	أستاذ	5. أ.د / إبراهيم بورنان
ممتحنا	جامعة ورقلة	أستاذ	6. أ.د / خير الدين قريشي

السنة الجامعية 2024/2023



جامعة غرداية



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مخبر التطبيقات الكمية والنوعية للارتقاء الاقتصادي، الاجتماعي والبيئي بالمؤسسات الجزائرية

أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة دكتوراه الطور الثالث

في ميدان: العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير

فرع علوم مالية ومحاسبية، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان

دور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة - دراسة ميدانية -

من إعداد الطالب:

محمد صافي

إشراف:

د. عبد الرؤوف عبادة

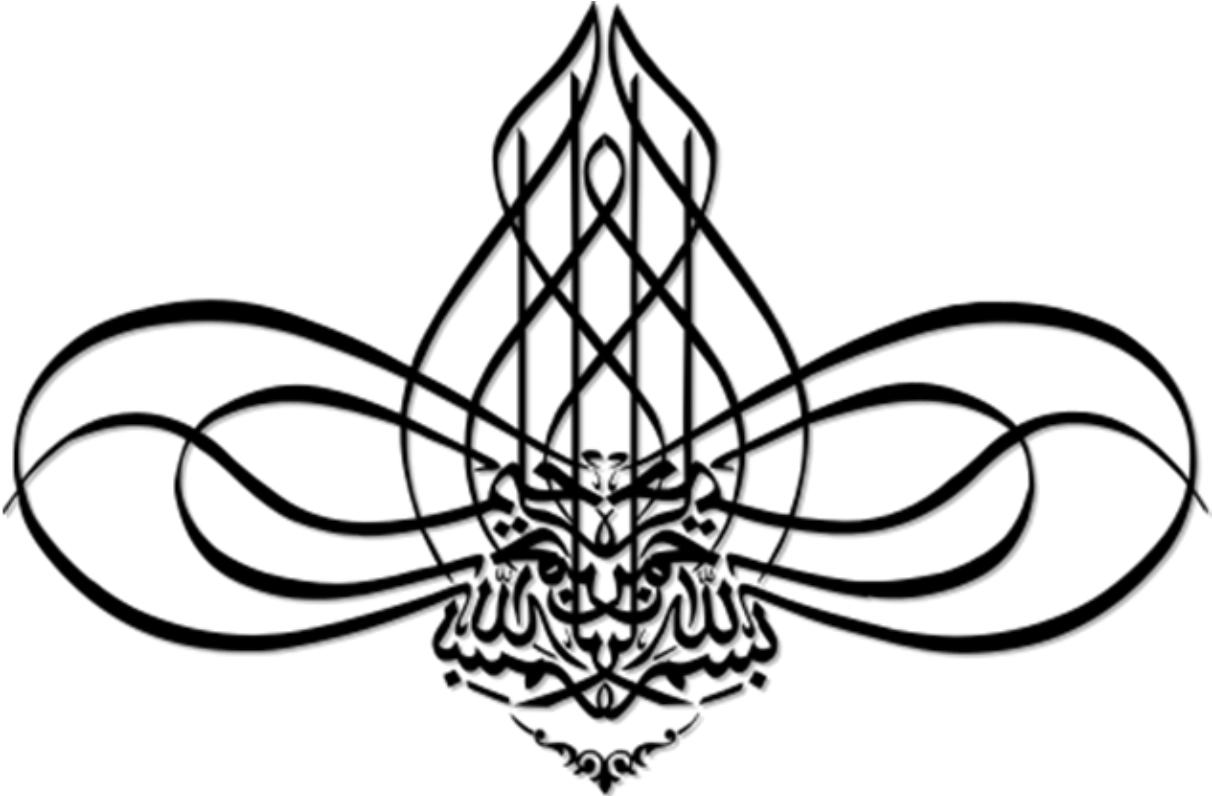
د. مصطفى بن نوي

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 10 مارس 2024

أمام اللجنة المكونة من السادة:

1. أ.د. / محمد عجيبة	أستاذ	جامعة غرداية	رئيسا
2. د/ عبد الرؤوف عبادة	أستاذ محاضر "أ"	جامعة غرداية	مشرفا ومقررا
3. د/ مصطفى بن نوي	أستاذ محاضر "أ"	جامعة غرداية	مشرفا مساعدا
4. أ.د. / بوحفص رواني	أستاذ	جامعة غرداية	ممتحنا
5. أ.د. / إبراهيم بورنان	أستاذ	جامعة الأغواط	ممتحنا
6. أ.د. / خير الدين قريشي	أستاذ	جامعة ورقلة	ممتحنا

السنة الجامعية 2024/2023



الإهداء

في خضم الحياة وتعدد المسؤوليات، تحجب صغائر الأمور عن أعيننا جليليها،

ويصم الضجيج أسمعنا عن نداءات من نحب،

لذا فإني أهدي هذا الجهد الذي طالما شغلني عمن أحب إلى من أحب.

إلى روح والدي رحمه الله؛

نور عيني..... والدتي؛

منبع قوتي.....زوجتي وابني وبناتي؛

إلى كل الأحباب والأقارب والأصدقاء

وكل طالب علم.

أهدي هذا العمل مع تحياتي لهم.

محمد صافي
محمد صافي

الشكر والتقدير

"ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي و على والدي و أن أعمل

صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين"

سورة النمل الآية 19

الحمد لله الذي سخر لنا من خلقه ما لم يسخره لغيرنا، وجاد علينا من فضله بما

لم يجد به على غيرنا لتم عملنا هذا بمشيئته وإذنه،

سبحانه له الحمد كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه، والحمد لله الذي

أوزعنا أن نقدر من سخر لنا.

نتقدم بجزيل الشكر والتقدير لأستاذنا الفاضل الدكتور عبادة عبد الرؤوف لقبوله

الإشراف على هذا العمل، وإلى الأستاذ المشرف المساعد الدكتور بن نوي مصطفى على جهدهما

وصبرهما معنا لإتمام هذا العمل ووضع بهذا الشكل الذي هو عليه.

كما لا يفوتني التقدم بالشكر لأعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذه الأطروحة وعلى

التوجيهات والتصويبات التي قدموها.

كما أوجه شكري لأولئك الذين ساعدونا من قريب أو بعيد ولم تغف لهم عين حتى اكتمل هذا

البحث خاصة الدكتور ياسين قطوني والأخ علي ميقاديم.

المملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، من خلال التعرف على مسؤولية المدقق الخارجي في الجزائر عن عملية تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، والتعرف على مدى قدرته على اكتشاف مؤشرات الشك في قدرة المؤسسة على الاستمرارية، كما هدفت هذه الدراسة إلى معرفة إجراءات التدقيق الإضافية التي يقوم بها في حالة وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية، ومعرفة ما إذا كان المدقق الخارجي يفصح في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط، وماهية العوامل المؤثرة على دقة رأيه بشأن الاستمرارية، وقد تم إجراء الدراسة على عينة من المدققين الخارجيين (محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين) في الجزائر، حيث تم اختيار عينة عشوائية مكونة من 160 مدقق خارجي، حيث تم استرجاع 125 استبانة، تم قبول منها 113 استبانة ورفض 12 استبانة لعدم الجدية وتكرار البعض منها، وبعد الحصول على البيانات اللازمة تم تحليلها باستخدام الأساليب الإحصائية بالاعتماد على برنامج SPSS 25.

وقد خلصت الدراسة إلى أن المدققين الخارجيين مسؤولين عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، ويستطيعون تحديد مؤشرات الشك بخصوص الاستمرارية، وأنهم يقومون بإجراءات إضافية في حالة وجود شكوك جوهرية، كما يفصح المدقق الخارجي الجزائري في تقريره عن مشاكل الاستمرارية، كما أظهرت الدراسة وجود عدة عوامل تؤثر على رأيه بخصوص الاستمرارية.

الكلمات المفتاحية: المدقق الخارجي، تقييم الاستمرارية، المعيار 570، استمرارية النشاط.

Abstract:

This study aimed to identify the extent of the external auditor's contribution to assessing the continuity of an enterprise's activity. It explored the responsibility of the external auditor on the process of evaluating the continuity of an enterprise's activity, and their ability to detect indicators of doubt in the enterprise's capacity for continuity. The study also aimed to understand the additional auditing procedures conducted in the event of incidents affecting continuity, and whether the external auditor discloses in their report the enterprise's ability to continue operations. It further examined the factors affecting the accuracy of his opinion on continuity. The study was conducted on a sample of external auditors (accountants and accounting experts) in Algeria, selecting a random sample of 160 external auditors. Out of 125 retrieved questionnaires, 113 were accepted and 12 were rejected due to lack of seriousness and repetition. After obtaining the necessary data, it was analyzed using statistical methods relying on SPSS 25 software.

The study concluded that external auditors are responsible for evaluating the continuity of an enterprise's activity and are capable of identifying indicators of doubt regarding continuity. They conduct additional procedures in cases of substantial doubts, and the Algerian external auditor discloses continuity issues in their report. The study also revealed existence several factors that affect his opinion on continuity.

Keywords: External Auditor, Continuity Assessment, Standard 570, Business Continuity.

فهرس المحتويات

الصفحة	فهرس المحتويات
	الإهداء
	الشكر والتقدير
VIII	الملخص
XI	فهرس المحتويات
XV	قائمة الأشكال
XVII	قائمة الجداول
XXI	قائمة الملاحق
XXIII	قائمة الاختصارات
أ - و	مقدمة عامة
01	الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة
02	تمهيد الفصل الأول
03	المبحث الأول: الأسس النظرية للتدقيق الخارجي
03	المطلب الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي
09	المطلب الثاني: معايير التدقيق المتعارف عليها
15	المطلب الثالث: المدقق الخارجي، الحقوق و الواجبات والمسؤوليات
20	المبحث الثاني: ماهية فرض الاستمرارية ومسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسة
20	المطلب الأول: مفهوم فرض الاستمرارية في المحاسبة والتدقيق
23	المطلب الثاني: مسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسة وفق المعيار الدولي للتدقيق (570)
28	المطلب الثالث: مراحل تقييم المدقق لقدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط
32	المطلب الرابع: إجراءات التدقيق الإضافية في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية
35	المبحث الثالث: أهمية تقرير المدقق الخارجي حول استمرارية المؤسسة والعوامل المؤثرة عليه

35	المطلب الأول: تقرير المدقق الخارجي عن استمرارية نشاط المؤسسة
38	المطلب الثاني: تأثير تحفظ المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة على أصحاب المصالح
40	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على دقة تقرير المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة
46	خلاصة الفصل الأول
47	الفصل الثاني: عرض الدراسات السابقة ومناقشتها
48	تمهيد الفصل الثاني
49	المبحث الأول: الدراسات السابقة المتعلقة بالمدقق الخارجي
49	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية
55	المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغات الأجنبية
61	المبحث الثاني: الدراسات السابقة المتعلقة باستمرارية نشاط المؤسسة
61	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية
67	المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغات الأجنبية
73	المبحث الثالث: الدراسات السابقة المتعلقة بدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة
73	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية
82	المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغات الأجنبية
90	خلاصة الفصل الثاني
93	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة
94	تمهيد الفصل الثالث
95	المبحث الأول: التدقيق الخارجي في الجزائر واستمرارية الاستغلال
95	المطلب الأول: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر
100	المطلب الثاني: الجانب التنظيمي لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر
105	المطلب الثالث: مسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسة في الجزائر
109	المبحث الثاني: طبيعة الدراسة الميدانية

109	المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
114	المطلب الثاني: التأكد من صلاحية أداة الدراسة
121	المطلب الثالث: خصائص عينة الدراسة
127	المبحث الثالث: عرض ومناقشة نتائج الدراسة
127	المطلب الأول: تحليل إجابات عينة الدراسة حول محاور الاستبانة
141	المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة
156	خلاصة الفصل الثالث
158	الخاتمة العامة
164	قائمة المراجع
177	الملاحق

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
14	معايير التدقيق المتعارف عليها	01.1
17	مسؤوليات المدقق الخارجي	02.1
45	العوامل المؤثرة على دقة تقرير المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة	03.1
105	تصنيف الأخطاء والعقوبات التأديبية للمهني	01.3
109	نموذج الدراسة	02.3
114	عينة الدراسة	03.3
122	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	04.3
123	توزيع عينة الدراسة حسب المسمى المهني	05.3
124	توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة	06.3
125	توزيع عينة الدراسة حسب تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة أو تريض حول معيار التدقيق (ISA 570) أو المعيار (NAA 570) المتعلقين بالاستمرارية	07.3

قائمة الجداول

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01-1	أنواع التدقيق الخارجي	07
02-1	الحالات المحتملة لتقرير المدقق	37
03-1	الصفات المميزة لمكاتب التدقيق	41
01-3	المسؤولية الجزائرية للمدقق الخارجي في الجزائر	104
02-3	توزيع الفقرات على محاور الدراسة	111
03-3	مقياس سلم ليكرت الخماسي	112
04-3	الاستمارات المتعلقة بعينة الدراسة	113
05-3	معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية لمحور مسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسة	115
06-3	معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية لمحور قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية المؤسسة	116
07-3	معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية لمحور قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية	117
08-3	معاملات الارتباط بين عبارات إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط مع الدرجة الكلية للمحور	118
09-3	معاملات الارتباط بين عبارات العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة مع الدرجة الكلية للمحور	118
10-3	معاملات الارتباط بين درجة كل محور من محاور الاستبانة والدرجة الكلية للاستبيان	119
11-3	معاملات الثبات لمحاور الدراسة	120
12-3	ثبات الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية	121
13-3	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	122
14-3	توزيع عينة الدراسة حسب المسمى المهني	123
15-3	توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة	124
16-3	توزيع عينة الدراسة حسب تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة أو تربص حول	125

	معيار التدقيق (ISA 570) أو المعيار (NAA 570) المتعلقين بالاستمرارية	
127	نتائج إجابات العينة حول مسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسة	17-3
129	نتائج إجابات العينة حول قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية المؤسسة	18-3
134	نتائج إجابات العينة حول مدى قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية	19-3
137	نتائج إجابات العينة حول مدى إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط	20-3
139	نتائج إجابات العينة حول العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة	21-3
142	اختبار T لعينة واحدة حول مسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسة	22-3
142	نتائج اختبار T للفروق في اتجاهات المدققين الخارجيين حول مسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسة تعزى لمتغيري (المسمى المهني، تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة)	23-3
143	نتائج تحليل التباين الأحادي (Anova) لاختبار الفروق في اتجاهات المدققين الخارجيين حول مسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسة تعزى لمتغيري (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة)	24-3
144	اختبار T لعينة واحدة حول قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية المؤسسة	25-3
145	نتائج اختبار T للفروق في اتجاهات المدققين الخارجيين قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية المؤسسة تعزى لمتغيري (المسمى المهني، تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة)	26-3
146	نتائج تحليل التباين الأحادي (Anova) لاختبار الفروق في اتجاهات المدققين الخارجيين حول قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية المؤسسة تعزى لمتغيري (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة)	27-3

147	اختبار T لعينة واحدة حول مدى قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية	28-3
148	نتائج اختبار T للفروق في اتجاهات المدققين الخارجيين حول مدى قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية تعزى لمتغيري (المسمى المهني، تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة)	29-3
149	نتائج تحليل التباين الأحادي (Anova) لاختبار الفروق في اتجاهات المدققين الخارجيين حول مدى قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية تعزى لمتغيري (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة)	30-3
150	اختبار T لعينة واحدة حول مدى إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط	31-3
151	نتائج اختبار T للفروق في اتجاهات المدققين الخارجيين حول مدى إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط تعزى لمتغيري (المسمى المهني، تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة)	32-3
152	نتائج تحليل التباين الأحادي (Anova) لاختبار الفروق في اتجاهات المدققين الخارجيين حول مدى إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط تعزى لمتغيري (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة)	33-3
153	اختبار T لعينة واحدة حول العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة	34-3
154	نتائج اختبار T للفروق في اتجاهات المدققين الخارجيين حول دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة تعزى لمتغيري (المسمى المهني، تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة)	35-3
155	نتائج تحليل التباين الأحادي (Anova) لاختبار الفروق في اتجاهات المدققين الخارجيين حول دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة تعزى لمتغيري (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة)	36-3

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
177	قائمة الأساتذة المحكمين للاستبانة	1
178	استمارة الاستبيان	2
191	مخرجات برنامج (SPSS) - الصدق البنائي -	3
191	مخرجات برنامج (SPSS) - الثبات -	
192	مخرجات برنامج (SPSS) خصائص عينة الدراسة -	
193	مخرجات برنامج (SPSS) - تحليل إجابات العينة -	
195	مخرجات برنامج (SPSS) - اختبار الفرضيات والفروقات -	

قائمة الاختصارات

قائمة الاختصارات

المعنى باللغة الأجنبية	المعنى باللغة العربية	الاختصار
Normes Algériennes D'Audit	المعايير الجزائرية للتدقيق	NAA
International Standards on Auditing	المعايير الدولية للتدقيق	ISA
International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين	IFAC
International Auditing and Assurance Standards Board	مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد	IAASB
Conseil National de la Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة	CNC
Chambre Nationale des Commissaires Aux Comptes	الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات	CNCC
Ordre National Des Experts-Comptables.	المصنف الوطني للخبراء المحاسبين	ONEC
Statistical Package for Social Sciences	الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية	SPSS

مقدمة

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

وقد تزايد الاهتمام بمهنة التدقيق على المستويين العالمي والمحلي، بهدف زيادة الثقة في المعلومات المقدمة، وانطلاقا من دور المدقق الخارجي المتمثل في الانتقاد والتقييم للمعلومات المقدمة إليه، فإن دوره لم ينحصر على الدور التقليدي المتعارف عليه، بل أصبح يأخذ بعين الاعتبار عند تدقيق القوائم المالية مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط، وخاصة بعد العديد من حالات الفشل التي شهدتها المؤسسات العالمية الكبرى دون سابق إنذار، والتي أرجعها المحللون إلى عدم مصداقية التقارير المعدة من طرف مكاتب التدقيق، كفضيحة تواطؤ مكتب التدقيق العالمي آرثر أندرسون (Arthur Anderson) مع شركة أنرون (Enron)، حيث تم المصادقة على حسابات الشركة والتأكيد على أنها أعدت حسب فروض ومبادئ المحاسبة، الأمر الذي انتهى باختيار المكتب بعد إفلاس الشركة، حيث صار منذ ذلك الوقت لزاما على المدققين توفير إشارات تحذيرية بتعثر الشركات من خلال تقييمهم لفرض الاستمرارية.

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

أما في الجزائر ونظرا للتحويلات الاقتصادية وتوجهها نحو سياسة اقتصاد السوق، وتأثرها بالبيئة العالمية المحيطة بها، قامت بإدخال تعديلات جديدة على مهنة المحاسبة والتدقيق، حيث تم إصدار النظام المحاسبي المالي (SCF) سنة 2007، وتلاه القانونون 10-01 المنظم لمهنة المحاسبة في الجزائر، وصولا إلى إصدار معايير التدقيق الجزائرية (NAA) في فيفري 2016 من طرف المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)، ثم إصدار المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 (استمرارية

الاستغلال) من خلال المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 الذي حدد مسؤولية المدقق الجزائري بشأن الاستمرارية ، والواجبات المطلوبة عليه.

1- الإشكالية الرئيسية:

ضمن هذا الإطار تمحورت إشكالية هذه الدراسة في التساؤل التالي:

ما هي متطلبات مساهمة المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

ومن أجل تحليل وتبسيط هذه الإشكالية نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- هل توجد مسؤولية للمدقق الخارجي عن عملية تقييم استمرارية نشاط المؤسسة في الجزائر؟
- ما مدى قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في قدرة المؤسسة على الاستمرارية؟
- هل يقوم المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية؟
- هل يفصح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط؟
- ماهي العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة؟

2- الفرضيات:

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

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

3- أسباب اختيار الموضوع:

من بين الأسباب والدوافع التي أدت إلى اختيار الموضوع نذكر:

أ-أسباب ذاتية:

- الرغبة الذاتية في دراسة موضوع تقييم استمرارية نشاط المؤسسة للوصول إلى نتائج يمكن من خلالها تطوير دور المدقق الخارجي وزيادة مسؤولياته ليكون قادرا على تقييم استمرارية نشاط المؤسسة؛
- معالجة موضوع دور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة بصورة موسعة، لأنه حسب علم الباحث الدراسات الجزائرية حول الموضوع كانت نادرة وجاءت بصورة غير موسعة.
- موضوع البحث في صلب تخصصنا.

ب-أسباب موضوعية:

- تعد مسألة تقييم استمرارية نشاط المؤسسة من بين المواضيع الحساسة ذات الأهمية البالغة في مجال التدقيق؛
- القيمة العلمية والعملية التي يحظى بها هذا الموضوع؛
- إلهام العديد من المختصين والخبراء في مجال التدقيق على دراسة تقييم استمرارية نشاط المؤسسة؛
- تزويد المكتبة الجامعية بمراجع متعلقة بهذه المواضيع.

4-أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح بعض النقاط منها:

- التعرف على مدى مساهمة المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة؛
- محاولة الإلمام بمختلف العوامل التي تساعد المدققين الخارجيين على أداء دورهم في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة؛
- التعرف على مدى قيام مدققي الحسابات في الجزائر بدورهم في الكشف عن الصعوبات التي تهدد استمرارية المؤسسة؛
- دراسة ما يقوم به المدقق الخارجي في الجزائر من إجراءات إضافية في حالة وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية، ومدى إفصاحه عن مشاكل الاستمرارية في تقريره؛
- محاولة تفسير النتائج المتوصل إليها، ومن ثم تقديم مقترحات مع أخذ واقع المهنة بعين الاعتبار.

5-أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في اتجاهين:

أ) أهمية علمية:

تعتبر هذه الدراسة إضافة لأدبيات التدقيق في مجال تقييم الاستمرارية، إذ يمكن اعتبارها من الدراسات المختصة التي تهدف إلى إبراز دور مهنة التدقيق في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، وتؤدي إلى التفكير في سد الثغرات التي من

شأنها أن تفقد مهنة وتقرير التدقيق مصداقيته في إبراز الوضعية الحقيقية للمؤسسة، فضلا عن فوائد أخرى متمثلة في تلخيص الدراسات السابقة واقتراح مقاربات جديدة وتأكيد صحة النتائج السابقة من عدمها.

(ب) أهمية عملية:

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

6- حدود الدراسة:

(أ) الحدود المكانية:

يتم من خلال هذه الدراسة استطلاع آراء عينة عشوائية من المدققين الخارجيين (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين) في بيئة الأعمال الجزائرية عبر جميع مناطق الجزائر.

(ب) الحدود الزمنية:

استغرقت فترة توزيع واسترجاع استمارة الاستبانة 06 أشهر من جوان 2023 إلى غاية نوفمبر 2023.

7- منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

بغية الإلمام والإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وتحليل أبعاده والإجابة على الإشكالية المطروحة، تتبع المنهج الوصفي التحليلي الموافق للدراسة النظرية القائم على جمع المعلومات المرتبطة بالموضوع محل الدراسة وعرضها، وذلك بهدف الوصول إلى تفسير مشكلة الدراسة، إضافة إلى المنهج الاستقرائي من خلال استقصاء المدققين الخارجيين فيما يتعلق بدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، بالإضافة إلى الاعتماد على أسلوب البحث المكتبي في تحليل الدراسات السابقة واستغلال المراجع المتحصل عليها، أما بالنسبة لمرجعية الدراسة تم الاعتماد على مختلف المراجع المتعلقة بالتدقيق من مقالات ومذكرات وكتب ومواقع الكترونية، أما على المستوى التطبيقي فقد تم استعمال الاستبانة من خلال توزيعها على المدققين الخارجيين (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين) في الجزائر، وتحليل البيانات المتحصل عليها بواسطة أساليب التحليل الإحصائي بالاعتماد على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS 25.

8- صعوبات البحث:

من الصعوبات التي وجدها أثناء إنجازنا لهذه الدراسة:

- قلة المراجع والأبحاث والدراسات الكافية التي تناولت الموضوع بشكل مباشر باللغة العربية، وصعوبة ترجمة المراجع الأجنبية؛
- التجاوب السلبي لأفراد العينة في الإجابة على استمارة الاستبيان من خلال رفض الإجابة أو تماطلهم في إرجاعها؛
- عدم دقة البريد الإلكتروني المتعلق بالمدققين الخارجيين المسجلين ضمن قوائم الغرفة الوطنية، مما يتطلب بذل جهد أكبر للتواصل معهم.

10- هيكل البحث:

من أجل الإحاطة بموضوع دور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة من جميع جوانبه، بدأنا بمقدمة عامة للموضوع ثم قمنا بتقسيم البحث كما يلي:

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، الذي تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث رئيسية، أستهل المبحث الأول بالأسس النظرية للتدقيق الخارجي حيث تناول عموميات ومعايير التدقيق الخارجي بالإضافة إلى حقوق وواجبات ومسؤوليات المدقق الخارجي، وفي المبحث الثاني حاولنا إلقاء نظرة إلى ماهية وطبيعة فرض الاستمرارية ومسؤولية المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، أما في المبحث الثالث تطرقنا إلى أهمية رأي المدققين الخارجيين حول استمرارية نشاط المؤسسة والعوامل المؤثرة عليه.

الفصل الثاني: عرض الدراسات السابقة وتقييمها، تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، تطرقنا في المبحث الأول إلى عرض وتحليل لبعض الدراسات المتعلقة بدور المدقق الخارجي بصفة عامة، وفي المبحث الثاني تطرقنا إلى عرض وتحليل بعض الدراسات المتعلقة بتقييم استمرارية نشاط المؤسسة، أما في المبحث الثالث فقد تطرقنا إلى عرض وتحليل بعض الدراسات السابقة المتعلقة بدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية، خصص هذا الفصل للدراسة الميدانية التي تمثلت في استقصاء آراء المدققين الخارجيين في الجزائر حول دور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، حيث قسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، تناولنا في المبحث الأول التدقيق الخارجي في الجزائر واستمرارية الاستغلال من خلال التعرف على الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر، والتطرق إلى الجانب التنظيمي لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومسؤولية المدقق

الخارجي عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسة في الجزائر، وفي المبحث الثاني تطرقنا إلى طبيعة الدراسة الميدانية من خلال الإطار المنهجي للدراسة الميدانية والتأكد من صلاحية أداة الدراسة وتحليل خصائص العينة المدروسة ، أما في المبحث الثالث فقد تطرقنا إلى عرض النتائج ومناقشتها من خلال تحليل إجابات عينة الدراسة واختبار فرضياتها وذلك بالاعتماد على الاختبارات الإحصائية في برنامج SPSS 25.

الفصل الأول:

الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

تمهيد:

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

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

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

المبحث الأول: الأسس النظرية للتدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق الخارجي مهنة من المهن التي شهدت عدة تطورات، نتيجة للتطور الاقتصادي وكبر حجم المؤسسات وتوسعها، وانفصال الملكية عن الإدارة، مما أدى إلى ضرورة تكوين وتأسيس إطار مفاهيمي يحكم وينظم مهنة التدقيق، حيث تم إصدار مجموعة من المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الخارجي من مختلف الهيئات من أجل ضبط الأسس النظرية لمهنة التدقيق الخارجي باعتبارها مهنة مستقلة تعمل على فحص الحسابات للخروج بتقرير محايد عن مدى صحة وعدالة القوائم المالية، وفق مجموعة من المعايير التي يستدل بها المدقق لتحقيق الأهداف المتوخاة.

المطلب الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي

يمكن تصنيف عملية التدقيق إلى عدة أنواع تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر منها لعملية التدقيق، إذ يمكن تقسيمه من زاوية الاستقلالية إلى تدقيق داخلي وتدقيق خارجي، حيث يعتبر هذا الأخير من أهم أنواع التدقيق الذي شهد تطورات هامة أدت إلى تطور المفاهيم الخاصة به، وازدياد أهميته وتطور أهدافه للوصول إلى تحقيق أقصى كفاية إنتاجية للمجتمع.

الفرع الأول: مفهوم التدقيق الخارجي

تعددت تعاريف التدقيق الخارجي وذلك لتعدد اختصاصاته، واتساع نطاقه، إلا أنها تتفق في مضمون الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، ومن بين أهم هذه التعاريف نذكر:

- التدقيق الخارجي عملية ممنهجة ومنظمة تسعى للحصول على الأدلة المرتبطة بالعناصر المعبرة عن الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بموضوعية وتوصيل نتائج الفحص للأشخاص المعنيين بواسطة تقرير حول عدالة الميزانية والحسابات الختامية لنتائج أعمال المؤسسة عن الفترة محل التدقيق، ويتولى القيام به شخص خارجي عن المؤسسة.¹

- هو " مهنة يقوم بها أشخاص أو مؤسسات مهنية مستقلة بهدف تدقيق البيانات الختامية وإبداء الرأي المهني حول عدالة تلك البيانات."²

¹ Henri Bougium, Jean Charles Becour, **Audit Opérationnelle**, Edition Economica, Paris, France, 1996, P12.

² خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل، الطبعة الأولى، الأردن، 2012، ص 437.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

- "فحص انتقادي منظم للبيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية وأنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسة التي يتم تدقيق حساباتها، بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة ودقة البيانات ودرجة الاعتماد عليها ومدى دلالة القوائم المالية التي أعدتها المؤسسة في التعبير عن نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة".¹

- التدقيق الخارجي عملية فحص حيادي مستقل تتم وفقاً لمتطلبات الأطراف الخارجية المستفيدة من خدمات التدقيق والتي تنتهي بإبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مدقق حيادي.²

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف التدقيق الخارجي على أنه عملية منظمة يقوم بها شخص مهني مؤهل ومستقل، من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة محل التدقيق خلال فترة زمنية معينة، وتبليغ نتائج هاته العملية إلى مستخدمي البيانات المالية.

الفرع الثاني: أهمية التدقيق الخارجي

تنبثق أهمية التدقيق الخارجي من الأهمية الواسعة للتدقيق، وما يزيد من أهميته كونه أكثر استقلالية وموضوعية من الأنواع الأخرى للتدقيق، حيث تكمن أهميته في إضفاء المصداقية على القوائم المالية التي تعدها وتعرضها إدارة المؤسسة، فمن خلال هذه العملية يعزز المدقق الخارجي قيمة القوائم المالية، ويزيد من مصداقية المعلومات الأخرى غير المدققة، وبذلك يقوي ثقة أصحاب المصالح في إدارة المؤسسة.³

يمكن توضيح أهمية التدقيق الخارجي والأطراف المستفيدة منه فيما يلي:

- **إدارة المشروع:** تعتمد الإدارة على البيانات المحاسبية المدققة مما يزيد الثقة في هذه البيانات، ويزيد درجة الاعتماد عليها، كما أنها تعتبر وسيلة إثبات أن إدارة المؤسسة قد مارست أعمالها بنجاح.⁴

¹ جيهان عبد المعز جمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، العين، الإمارات العربية المتحدة، 2014، ص62.

² Brenda Porter, Jon Simon, David Hatherly, **Principles of external Auditing**, Fourth edition, John Wiley & Sons, London, 2014, P19.

³ نور الهدى نفاز، التدقيق الخارجي ودوره في تعزيز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الجزائرية والدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2022، ص97.

⁴ يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للخدمات الحديثة، عمان، الأردن، 2000، ص8.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

- **المستثمرون:** يؤكد المستثمرون على ضرورة دقة التقارير المالية للحكم على معدلات الربحية، ومدى ازدهار المركز المالي للمؤسسة، وذلك بهدف المساهمة في رأس مالها أو تداول أسهم رأس المال والتعامل فيها، واتخاذ قرارات استثمارية سليمة.¹

- **البنوك:** تولي البنوك أهمية كبيرة للتدقيق الخارجي، إذ تعتمد على تقرير المدقق من أجل الاطمئنان على سلامة المركز المالي للمؤسسة، وذلك لمنحها قروضا وتسهيلات ائتمانية، والتعرف على قدرة السداد للمؤسسة الراغبة في الحصول على قروض.²

- **الجهات الحكومية:** تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة لغرض الرقابة والتخطيط ومنح القروض وفرض الضرائب، بالإضافة على اعتماد النقابات على القوائم المالية في حالة نشوب خلاف بين المؤسسة والعمال، وقد بينت لجنة الاتحاد الدولي " أن أهمية التدقيق تكمن في المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية، وكذلك مساعدة خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي، كما يساعد على اتخاذ القرارات الإدارية السليمة".³

بالإضافة إلى أهمية التدقيق الخارجي للفئات السالفة الذكر، فإنه يساهم بفعالية في تنمية المجتمع لما يقدمه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات، إذ يعتبر المدقق خير معين للحكومة في تنفيذ خططها والكشف عن الانحرافات ومعالجتها من أجل تحقيق تنمية اقتصادية.

الفرع الثالث: أهداف التدقيق الخارجي

يسعى التدقيق الخارجي لتحقيق العديد من الأهداف من أهمها ما يلي:

أولاً: الأهداف العامة⁴

- إبداء رأي في محاييد على صدق وسلامة القوائم المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛
- إمداد إدارة المؤسسة بمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، وتقديم توصيات من خلال تقرير المدقق من أجل تحسين أداء هذا النظام؛

¹ نجاة تونسي، تدقيق الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية، مجلة المالية والأسواق، المجلد 3، العدد 1، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2016، ص 131.

² أحمد نور، مراجعة الحسابات بين الناحيتين النظرية والعملية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1990، ص 7.

³ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للطباعة والنشر، عمان، الأردن، ط 1، 2006، ص 03.

⁴ يوسف محمد جربوع، مرجع سبق ذكره، ص 8.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

- إمداد أصحاب المصالح ومستخدمي القوائم المالية بالبيانات المالية لمساعدتهم في اتخاذ القرار؛
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات الملائمة، واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.

ثانيا: الأهداف الخاصة

- لتحقيق الأهداف العامة السابقة الذكر، هناك أهداف فرعية خاصة يجب على المدقق تحقيقها، تتمثل في¹:
- التحقق من الوجود: يقصد بها التحقق من أن جميع الأصول والخصوم والالتزامات موجودة فعلا في تاريخ معين؛
- التحقق من الاكتمال: يعني أن جميع الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات؛
- التحقق من التقييم: يعني أن الأصول والخصوم قد تم تقييمها بقيمتها الحقيقية الملائمة؛
- التحقق من الملكية: عبر التأكد من أن كل الأصول والممتلكات التي تظهر في الميزانية مملوكة للمؤسسة فعلا في تاريخ معين، وأن الخصوم والالتزامات تمثل التزاما حقيقيا على المؤسسة في تاريخ معين؛
- التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة: أي أن كل مكونات القوائم المالية قد تم الإفصاح عنها؛
- التحقق من صحة وشرعية العمليات المالية: يعني أن جميع الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم احتساب قيمتها بصورة دقيقة، وأعدت من السلطة المختصة قانونا وفق اللوائح والتنظيمات.

الفرع الرابع: أنواع التدقيق الخارجي

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

أولا: التدقيق الإلزامي (التدقيق القانوني)

يقصد به تدقيق الحسابات القانونية بموجب قانون صادر عن الدولة، وذلك كل سنة من طرف مدقق حسابات مرخص له، يخضع هذا المدقق لشروط وضوابط محكمة ويلتزم ببذل العناية المهنية اللازمة، ويعد تقريرا فنيا محايدا يبرز فيه مدى صدق ودلالة القوائم المالية خلال الفترة المالية المدققة.²

¹ وليم توماس وأمر سون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، 2010، ص54.

² محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، ط1، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص31.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

ثانيا: التدقيق الاختياري (التدقيق التعاقدية)

يمكن الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي في تدقيق حسابات المؤسسة دون إلزام قانوني يحتم القيام بها، نتيجة الفائدة التي تتحقق من وجود المدقق من حيث طمأنة الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، بالإضافة إلى أن وجود المدقق الخارجي يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر، والتي تقدم لجهات خارجية وخاصة مصلحة الضرائب.¹

ثالثا: التدقيق القضائي (الخبرة القضائية)

يقوم بها مهني محترف خارجي ومستقل بطلب من المحكمة من أجل الاستفادة من خدماتهم فيما يتعلق بالنزاعات القضائية.²

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

الجدول رقم (1-1): أنواع التدقيق الخارجي

المميزات	التدقيق قانوني	التدقيق التعاقدية	التدقيق القضائي
طبيعة المهمة	مؤسسية، ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات، تدقيق معلومات مجلس الإدارة	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة وإرشادها حول الأوضاع المالية والمحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحددها القاضي
الاستقالة	تامة اتجاه مجلس الإدارة	تامة من حيث المبدأ	تامة اتجاه الأطراف

¹ إبراهيم شبلاوي، واقع وآفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية (ISA) ومعايير التدقيق الجزائرية (NAA)، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة لونييسي علي، البلدة 02، الجزائر، 2020، ص44.

² محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص27.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

المساهمين			
عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا، لكن له تقديم إرشادات في التسيير	ينبغي احترامه
إرسال التقرير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة (عادية، غير عادية)	المديرية العامة، مجلس الإدارة	إلى القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافطي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء
إخبار وكيل الجمهورية بـ ع غ ش	نعم	لا	غير معني
الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب المهمة	بحسب النتائج مبدئيا
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية
التسريح	مهمة تأسيسية	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	اقترح من الخبير، يحدد من طرف القاضي
طريقة العمل المتبعة	تعميم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلة، مراقبة الحسابات، قانونية	تعميم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلة، مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات

الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص 28.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

المطلب الثاني: معايير التدقيق المتعارف عليها

أدى تعدد المستفيدين من القوائم المالية واختلاف مصالحهم إلى وضع معايير تلي جميع حاجات الأطراف، وقد تطورت هذه المعايير إلى معايير دولية يمكن تطبيقها في أي بلد، للمساعدة في توحيد منهجية عملية التدقيق. يعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من وضع هذه المعايير في كتاب بعنوان "معايير التدقيق المتعارف عليها"، حيث تم تقسيم المعايير إلى ثلاث مجموعات رئيسية تحتوي على 10 معايير متعارف عليها سنتطرق إليها في هذا المطلب وهي: المعايير العامة أو الشخصية، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقارير.¹

الفرع الأول: المعايير العامة أو الشخصية

توصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية يحتاجها المدقق الخارجي لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير، وتعتبر شخصية لأنها تتعلق بشخصية المدقق من ناحية (تأهيله العلمي والعملية)، وتتضمن هاته المجموعة ثلاثة معايير:²

- التدريب والكفاءة (التأهيل العلمي والعملية)؛

- الاستقلالية والحياد؛

- بذل العناية المهنية الكافية والالتزام بقواعد السلوك المهني.

أولاً: معيار التدريب والكفاءة (التأهيل العلمي والعملية)

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

ولتحديد معيار الكفاءة لابد من تحديد مقدار التأهيل العلمي والتأهيل العملي والتكوين المهني المستمر.³

أ. التأهيل العلمي

معنى هذا أن يكون لدى المدقق مؤهلاً جامعياً في المحاسبة والتدقيق، والحصول على قدر كاف من العلوم الأخرى، كالإمام بالجوانب السلوكية والإدارة مثل الاقتصاد والإحصاء.

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2004، ص55.

² عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة: الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص55.

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

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

ب. التأهيل العملي

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

ج. التكوين المهني المستمر

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

ثانيا: معيار الاستقلالية والحياة

يعنى بالاستقلالية قدرة المدقق على أداء مهامه بنزاهة وموضوعية دون التحيز إلى طرف من الأطراف، ويعتبر الاستقلال أحد أهم المفاهيم في مهنة التدقيق.¹
وقد تم تحديد مفهوم استقلالية المدقق في مجالين:²

أ. الاستقلال في الظاهر

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

ب. الاستقلال الذاتي أو الذهني

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

بالإضافة إلى ما سبق أصدرت هيئة الأوراق المالية الأمريكية قرارا بضرورة الإفصاح عن أسباب تغيير المدقق الخارجي، وتحديد أية اختلافات في الرأي بين المدقق وإدارة المؤسسة، وللحكم على مدى استقلالية المدقق حددت دراسة لجمعية المحاسبة الأمريكية ثلاثة أبعاد لاستقلال مدقق الحسابات هي:³

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 40.

² عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 66-77.

³ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 41.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

- الاستقلال في إعداد برامج التدقيق؛
- الاستقلال في مجال الفحص؛
- الاستقلال في مجال إعداد التقارير.

ثالثاً: معيار بذل العناية المهنية الكافية والالتزام بقواعد السلوك المهني.

هو أحد المعايير التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند أداء عملية التدقيق، وعند إعداد التقرير، إذ لا يكفي المدقق أن يكون مؤهلاً ومستقلاً حتى ينجز عملية التدقيق، بل يجب عليه إعطاء الاهتمام الكافي لجميع مراحل عملية التدقيق، يتم قياس هذه العناية عن طريق التعرف على مدى الوفاء بالمسؤولية.

ويتطلب تحقيق هذا المعيار ما يلي:¹

- توزيع جهد المدقق حسب الأهمية النسبية للعناصر المدققة؛
- أن يتمتع المدقق بالحكمة والفطنة والتقدير الشخصي في مجال تحديد إجراءات التدقيق اللازمة؛
- أداء خدمات التدقيق بعناية مهنية تتوفر على نسبة معقولة من المهارة الفنية التي تتناسب والمسؤولية الملقاة على عاتق المدقق الخارجي؛
- تقييم مدى اكتشاف وعلاج الأخطاء في الوقت المناسب؛
- تطوير قدرات المدقق المهنية والمعرفية.

الفرع الثاني: معايير العمل الميداني

تمثل هذه المعايير في الإرشادات اللازمة لعملية جمع حجم ونوع الأدلة الكافية، كما تحدد الإطار العام لتنفيذ عملية التدقيق، ويندرج تحت هذه المجموعة المعايير الثلاثة التالية:²

أولاً: معيار تخطيط العمل وتوزيع المهام على فريق التدقيق والإشراف عليهم

- يجب أن تسير عملية التدقيق وفق خطة وبرنامج معين، حيث يتم توزيع المسؤوليات على فريق عمل التدقيق والذي ينبغي تكوينه وفق برامج تدريبية مثل:
- برنامج فحص الرقابة الداخلية؛

¹ سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات (1)، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2010، ص58.

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 42.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

- برنامج مراجعة الميزانية؛
- برنامج فحص القوائم والحسابات والكشوف الملحقة بالميزانية؛
- برنامج تدقيق الحسابات الختامية.

ثانيا: معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية

هو الأساس في التخطيط لعملية التدقيق، إذ يساعد المدقق على تحديد طبيعة العمل، نقول إن نظام الرقابة الداخلية فعال إذا أنتج معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، ويتضمن هذا المعيار تحديد مدى الاختبارات التي يجب أن يقوم بها المدقق لفحص نظام الرقابة الداخلية، سواء اختبارات مدى الالتزام أو اختبارات التحقق الجوهرية وذلك لتحديد حجم العينة طبقاً لنتائج هذه الاختبارات.

ثالثا: معيار أدلة وقرائن الإثبات

ينبغي على المدقق الخارجي أن يحصل على الأدلة بشتى الوسائل، من خلال تقييم وتجميع أدلة موضوعية للإثبات تتصف بالملائمة والكفاية بالإضافة إلى التوقيت المناسب اللازم للحصول عليها، حيث تتنوع هذه الأدلة من: الجرد الفعلي، المصادقات، المراجعة الحسابية، الشهادات الداخلية والخارجية، الارتباطات، التدقيق بالمقارنة، التدقيق المستندي، التدقيق الفني.

وهذا التعدد لأدلة الإثبات يساهم في توفير ركيزة للمدقق الخارجي يعتمد عليها لإبداء رأيه بشأن عدالة القوائم المالية وجودتها.

الفرع الثالث: معايير إعداد التقرير

يعد تقرير المدقق الخارجي المنتج النهائي الذي يتوصل إليه من خلال تنفيذ المهمة المسندة إليه، وتوصيل نتائج عملية التدقيق إلى مستخدمي القوائم المالية، هناك أربعة معايير لإعداد تقرير المدقق هي كالتالي:¹

- الإشارة إلى مدى تطبيق المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية؛
- الإشارة إلى مدى ثبات المؤسسة في تطبيق مبادئ المحاسبة؛
- بيان مدى كفاية الإفصاح في الكشوف المالية؛
- الإلمام بكل القوائم المالية بكونها وحدة واحدة عند إبداء الرأي الفني المحايد وفي حالة استحالة ذلك يجب ذكر الأسباب التي أدت إلى عدم إبداء رأيه.

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

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

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

ينص هذا المعيار على أنه يجب على المدقق الخارجي أن يبين في تقريره مدى إعداد وعرض القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة، ويتلخص هذا المعيار في التحقق من:¹

- إعداد القوائم المالية وفق المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها؛
- مصداقية عرض القوائم المالية؛
- التطبيق السليم للقواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة.

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

ثانياً: الإشارة إلى مدى ثبات المؤسسة في تطبيق مبادئ المحاسبة

يهدف هذا المعيار إلى مدى الثبات والاستمرارية في تطبيق نفس المبادئ المحاسبية، وذلك لضمان إمكانية المقارنة بين النتائج من سنة إلى أخرى وبين المؤسسة والمؤسسات الأخرى في نفس القطاع، والهدف من هذا المعيار:²

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

ثالثاً: بيان مدى كفاية الإفصاح في الكشوف المالية

يجب على المدقق الخارجي التأكد من مدى كفاية الإفصاح وملائمته، كما جاءت في القوائم المالية، وأن المحتوى سليم من حيث الدقة والتبويب، وتوضيح جميع المعلومات المتعلقة بأصول وخصوم المؤسسة، ويتوجب على المدقق الأخذ بعين الاعتبار أن:³

¹ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري المعايير والقواعد مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 299.

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 46.

³ وليد عبد السلام، أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص محاسبة وجباية معقدة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعريش، الجزائر، 2022، ص 12.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

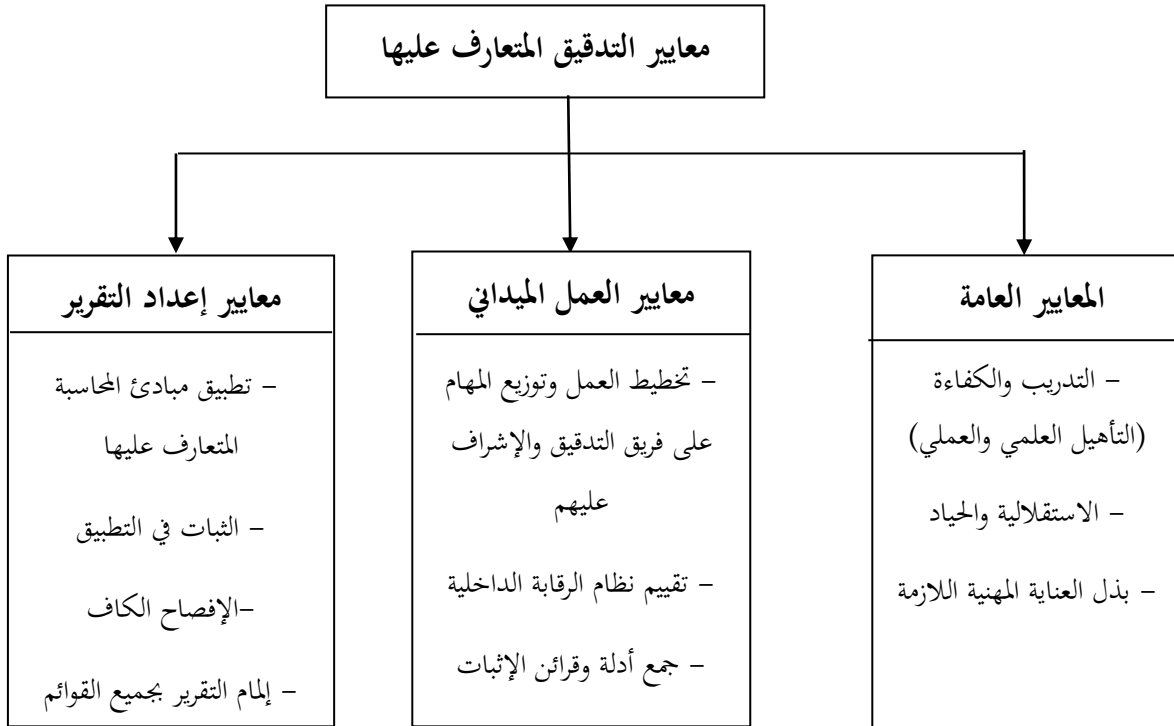
- الهدف الرئيسي للإفصاح هو المصلحة العامة؛
- القوائم المالية قد تكون غير ملائمة من ناحية الإفصاح عن أوضاع قد تكون ضرورية لاتخاذ القرار؛
- المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية ظاهر، ولا يحمل أي شك؛
- وجوب ضرورة الإفصاح عن الأحداث اللاحقة التي تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ انتهاء عملية التدقيق خاصة إذا كانت تؤثر على القوائم المالية.

رابعاً: إبداء رأي في محاييد للقوائم المالية كوحدة واحدة

حسب هذا المعيار، يجب على المدقق الخارجي أن يتضمن رأيه الإمام بجميع القوائم المالية، وتوضيح طبيعة التدقيق الذي قام به حتى يمكن التحقق من صدق هاته القوائم المالية جميعها، حيث يهدف هذا المعيار إلى عدم تحريف أو تمييع مسؤولية المدقق.¹

يمكن تلخيص محتوى معايير التدقيق المتعارف عليها في الشكل التالي:

شكل رقم (1-1): معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على معايير التدقيق

¹ محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 302.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

المطلب الثالث: المدقق الخارجي، الحقوق والواجبات والمسؤوليات

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

الفرع الأول: تعريف المدقق الخارجي

عرف المدقق الخارجي على أنه " الشخص الذي يقوم بعملية التدقيق لاختبار المعاملات الأساسية التي تشكل عماد إعداد القوائم المالية".¹

وعرف أيضا بأنه " شخص مستقل عن الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها، تعيينه الجمعية العامة، بغرض إبداء رأي في محاييد حول صدق القوائم المالية في التعبير عن نتيجة نشاط الشركة، ومركزها المالي، ويقدم تقريره للجمعية العامة التي قامت بتعيينه وتحديد أتعابه".²

كما عرف أنه " شخص رخص له بممارسة مهنة التدقيق بموجب القانون".³

يمكننا القول أنّ المدقق الخارجي هو شخص مستقل يعين من خارج المؤسسة يتميز بالاستقلالية والحياد ويعمل على إبداء رأي في محاييد حول مدى تعبير القوائم المالية لحقيقة المركز المالي للمؤسسة خلال فترة معينة، يمارس مهنته بموجب القانون.

الفرع الثاني: حقوق وواجبات المدقق الخارجي

أولاً: حقوق المدقق الخارجي

حتى يستطيع المدقق أداء عمله عليه أن يكون مطلع على جميع حقوقه والتي يمكن ذكرها على النحو التالي:⁴

¹Spencer Picket, **The Essential Handbook of Internal Auditing**, 2nd Ed, John Wiley & Sons LTD, West Sussex, England, 2005, P30.

² محمد السيد سرايا وشحاتة السيد شحاتة، مدخل علمي معاصر في مبادئ الرقابة والمراجعة الداخلية (مشاكل التطبيق العلمي)، دار التعليم الجامعي، مصر، 2016، ص 119.

³ خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، مرجع سبق ذكره، ص 437.

⁴ محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 61-62.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

- حق الاطلاع على المستندات أو الدفاتر أو الاطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل ونشاط الشركة؛
- حق طلب أي تقارير أو استفسار معين حول عملية معينة من أي مسؤول في الشركة؛
- فحص وتدقيق الحسابات المختلفة والسجلات ووفقا للقوانين واللوائح والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- تدقيق وفحص كل أصول الشركة على اختلاف أنواعها وكذا التحقق من الالتزامات المستحقة؛
- حضور اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين.

ثانيا: واجبات المدقق الخارجي

- تتمثل واجبات المدقق الخارجي فيما يجب أن يقوم به من أعمال لإنجاز عملية التدقيق، ومن أهم هذه الواجبات ما يلي:¹
- الفحص والتدقيق الفعلي لحسابات الشركة بغرض التحقق من صحتها وكشف أي أخطاء، والعمل على تصحيحها بالتعاون مع محاسبي الشركة؛
- التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والخصوم المختلفة بأي طريقة من طرق التحقق المناسبة له؛
- تقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يستطيع اختيار عينات التدقيق بشكل ملائم وسليم يغطي معظم عمليات الشركة؛
- يجب على المدقق أن يقدم التوصيات والاقتراحات الملائمة لمعالجة وتصحيح الأخطاء التي تم اكتشافها؛
- التأكد من أن الشركة تقوم بتطبيق القوانين واللوائح والأنظمة المختلفة وتلتزم بها؛
- التحقق من أن الشركة تلتزم بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها؛
- فحص عناصر جدول حسابات النتائج والميزانية المالية؛
- يجب على المدقق الخارجي أن يحضر هو أو أحد مساعديه اجتماع الجمعية العامة للمساهمين في الشركة لمناقشة تقريره.

الفرع الثالث: مسؤوليات المدقق الخارجي:

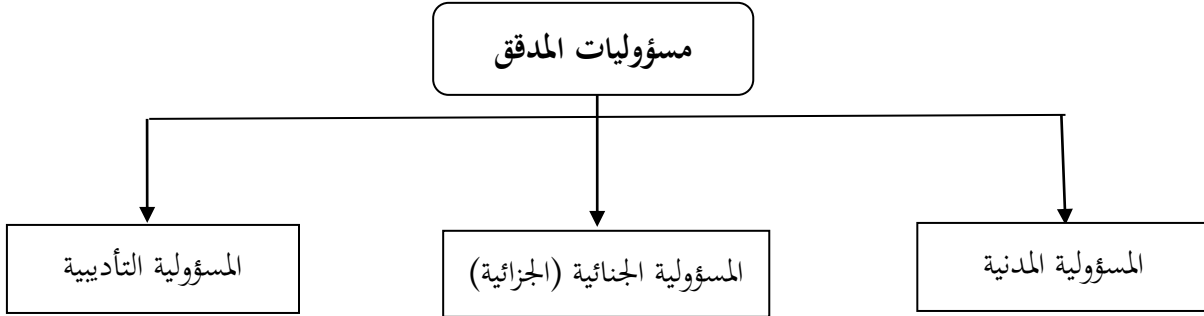
- اتسعت دائرة مسؤوليات المدقق الخارجي كنتيجة طبيعية لتزايد اعتماد أطراف أخرى على القوائم المدققة من قبله في اتخاذ القرارات المالية المختلفة، كما تزايدت عدد القضايا المرفوعة ضد المدققين بشكل ملحوظ، بسبب

¹ نفس المرجع السابق، ص 62-65.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

عدم الالتزام بتطبيق معايير الجودة اللازمة، أو عدم بذل العناية المهنية اللازمة، والشكل التالي يبين المسؤوليات التي يتحملها المدقق الخارجي:

الشكل (01-02): مسؤوليات المدقق الخارجي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الدراسات السابقة

أولاً: المسؤولية المدنية

1. مفهوم المسؤولية المدنية

تنشأ هذه المسؤولية نتيجة لوجود بعض التقصير في نواحي تتعلق بعمل المدقق كوجود إهمال عند أداء مهامه، وعدم بذل العناية المهنية اللازمة، كما يتحمل المدقق المسؤولية المدنية في حالة وقوعه في بعض الأخطاء أثناء مهمته، مما يؤدي إلى تحميله بتعويض الضرر الناتج عن هذا الإهمال أو التقصير.¹

2. أقسام المسؤولية المدنية

تنقسم المسؤولية المدنية للمدقق الخارجي إلى:²

– المسؤولية العقدية " مسؤولية المدقق القانونية اتجاه عملائه":

يعد العقد المبرم بين المدقق وعميله هو الذي يحكم العلاقة بينهما، وبالتالي فإن المدقق الخارجي يعتبر مسؤولاً من الناحية القانونية اتجاه عميله ويتحمل مسؤولية الإخلال بأحكام ذلك العقد.

– المسؤولية التقصيرية " مسؤولية المدقق اتجاه الطرف الثالث":

يعتبر المدقق الخارجي مسؤولاً اتجاه الأطراف الأخرى (أصحاب المصالح) من مستخدمي القوائم المالية، وذلك بالرغم من عدم وجود عقد بينهما، حيث أغلب حالات محاكمة المدققين تكون نتيجة لعدم اكتشافهم

¹ جيهان عبد المعز الجمال، مرجع سبق ذكره، ص 153.

² محمد بشير غوالي، دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، مجلة الباحث، المجلد 12، العدد 12، 2013، ص 131.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

للتلاعب أو الاختلاس في عملية التدقيق، ومن أسبابها الرئيسية فشل المدقق في بذل العناية المهنية الملائمة للقيام بالعملية الموكلة إليه.

3. أركان المسؤولية المدنية:

تنعقد المسؤولية المدنية بنوعيتها ضد المدقق بتوفر ثلاثة أركان هي:¹

- حصول إهمال وتقصير من جانب المدقق في أداء واجباته المهنية؛
- وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير المدقق؛
- رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير المدقق.

ثانيا: المسؤولية الجنائية (الجزائية)

1. مفهوم المسؤولية الجنائية (الجزائية)

المسؤولية الجنائية هي المسؤولية التي تترتب عن قيام المدقق الخارجي بفعل إجرامي أثناء أداء مهامه، إذ أنه وكنتيجة لهذا الفعل يلحق الضرر بالمجتمع، وتتمثل في أغلب الحالات في قيام المدقق الخارجي بالاحتيايل على أحد الأطراف، من خلال إدراكه لوجود تزييف في القوائم المالية وعدم إبراز ذلك في التقرير، أو تقديم رأي مخالف لذلك.²

2. العناصر الأساسية للمسؤولية الجنائية:

تتحقق المسؤولية الجنائية بتوفر ثلاث عناصر أساسية:³

- **العنصر القانوني:** لا يمكن لفعل أن يكون مخالفة جزائية إلا بوجود نص قانوني؛
- **العنصر المادي:** يجب أن يكون الفعل قد أنجز فعلا؛
- **العنصر الأخلاقي:** حدوث الخطأ عمدا.

¹ المرجع نفسه، ص131.

² طلال محمد علي الجبالي وعبد الكريم محمد سلمان البقاي، مراقب الحسابات ودوره في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، دار الأيام، الأردن، 2015، ص 156.

³ شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 12، العدد 12، جامعة سطيف، الجزائر، 2012، ص97.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

ثالثا: المسؤولية التأديبية:

هي مسؤولية تقع على عاتق المدقق الخارجي عند وقوعه في الخطأ التأديبي - المتمثل في كل إهمال أو تقصير يصدر عنه في احترام القواعد والواجبات الأخلاقية والمهنية، وهو كل تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية وقت قيام المدقق بمهامه -، وذلك عند مخالفته لقواعد السلوك المهني ومختلف القوانين والأنظمة الداخلية للهيئات التي يعمل تحت سلطتها، أو عدم القيام بالتزاماته اتجاه مزاولي المهنة، ما يعني أنها مسؤولية أخلاقية بالدرجة الأولى لأنها تمس المهنة وممارستها.¹

وهناك العديد من التصرفات التي إذا ثبت ارتكاب المدقق لها فإنها تعرضه لتحمل هذه المسؤولية، ومن أمثلة هذه التصرفات:²

- إذا أعطى بطريقة مباشرة أو غير مباشرة عمولة أو سمسة أو حصة من أتعابه لشخص مقابل حصوله على عملية التدقيق؛
- إذا حاول الحصول على عمل معين من أعمال المهنة بشكل يتنافى مع كرامة المهنة كالإعلان أو إرسال منشورات أو خطابات للعملاء والدخول في مناقصات على الأتعاب أو غير ذلك من الوسائل؛
- التأثير على العاملين لدى زميل آخر ليتركوا العمل من أجل العمل لديه وبدون الإخطار المسبق للزميل؛
- إذا وقع على بيانات تتعلق بمؤسسة له مصلحة شخصية فيها دون أن يشير صراحة إلى وجود هذه المصلحة.

¹ نور الهدى نقاز، مرجع سبق ذكره، ص ص 124-125.

² سمير لقوية، مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي - دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة 1، الجزائر، 2018، ص 33.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

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

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

المطلب الأول: ماهية وطبيعة فرض الاستمرارية في المحاسبة والتدقيق

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

الفرع الأول: فرض الاستمرارية في المحاسبة

أولاً: مفهوم فرض الاستمرارية في المحاسبة:

ينظر للمؤسسة وفقاً لفرض الاستمرارية أنها مستمرة في نشاطها، بما يعني أنه ليس هناك أي احتمال سواء لتخفيض نشاطها، أو للتصفية في المستقبل القريب والذي يكون سنة على الأقل، كما يمثل هذا الفرض الأمان والاستقرار لكل الأطراف المتعاملة مع المؤسسة سواء كانوا داخليين أو خارجيين.¹

وفقاً لهذا الفرض يعتبر نشاط المؤسسة مستمراً ولا علاقة له بالعمر الطبيعي للملاك، كما يعد هذا الفرض مهماً في إعداد القوائم المالية الختامية، إذ بموجبه تعتبر المؤسسة مستمرة وبناء على ذلك تعد ميزانيتها، وذلك ما لم

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

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

يظهر شك في عدم ملاءمة هذا الفرض، إذ في حال ظهور أي شك في صحة هذا الفرض يتوجب إعداد ميزانية تصفية بدلا من ميزانية الاستمرارية.¹

كما تناولت المعايير المحاسبية الدولية مفهوم مبدأ استمرارية النشاط من خلال الفقرة 24 من مجلس معايير المحاسبة IASB الصادر في أبريل 2001، الذي يتضمن الإطار التصميمي لإعداد القوائم المالية، حيث تشير هذه الفقرة إلى أن "إعداد القوائم المالية يفترض أن يتم انطلاقا من أن المؤسسة ليس في نيتها تصفية نشاطها أو تقليصه بشكل مهم وليست مجبرة على فعل ذلك، أما إذا كان العكس فإن تقديم القوائم المالية يتم وفق أسس أخرى لا بد من الإعلان عنها ونشرها".²

والسؤال الذي يثار دائما، الاستمرارية إلى متى؟، من الواضح أنه ليس هناك شركات مستمرة إلى مالا نهاية، وأن الكثير من الشركات تختفي وتحل محلها شركات أخرى، ومن هنا يتضح لنا أن فرض الاستمرارية لا يتعلق بالمستقبل وإنما يتعلق بالحاضر والتفسير المنطقي له هو أنه في أي وقت معين من الزمن من المتوقع أن تستمر الشركة في أعمالها بصورة تسمح لها بالوفاء بالتزاماتها القائمة والاستفادة من أصولها الحاضرة، ويتربط على ذلك أنه كحد أدنى يفترض أن الشركة ستستمر لفترة أطول من عمر أي أصل تمتلكه، وبما يكفي للوفاء بأي التزام من التزاماتها ولتنفيذ العقود والتعهدات القائمة، ففرض الاستمرارية يتعلق بالنشاط الذي تم في الماضي والحاضر ولا يتعرض للنشاط المتعلق بالفترة المقبلة.³

ثانيا: الآثار المحاسبية المترتبة على فرض الاستمرارية في الفكر المحاسبي:

فرض الاستمرارية آثار مهمة على الفكر المحاسبي نذكر منها:⁴

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

¹ مطر محمد، مبادئ المحاسبة المالية - الدورة المحاسبية، الجزء الأول، دار الأوتل للنشر، الطبعة الرابعة، 2007، ص 42.

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

³ عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل، الكويت، 1990، ص 262.

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

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

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

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

الفرع الثاني: فرض الاستمرارية في عملية التدقيق

أولاً: مفهوم فرض الاستمرارية في عملية التدقيق:

يتوجب على المدقق الخارجي أن يبدي رأيه عما إذا كانت المؤسسة قادرة على الاستمرار في نشاطها، حيث يشير فرض الاستمرارية في التدقيق إلى أن المدقق الخارجي يقوم بإبداء رأيه الفني المحايد حول مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط، وهو الأمر الذي اعتبره العديد من المدققين الخارجيين أمراً غير مناسب نظراً لظروف عدم التأكد التي تحيط بهذا الفرض¹، أما حالياً وفي ظل المشاكل الاقتصادية السائدة أصبح حكم المدقق الخارجي على استمرارية المؤسسة من الأمور الرئيسية، وأن هذا الحكم يتوقف على قدرته على الحكم على درجة الأهمية النسبية لظروف عدم التأكد²، فالاستمرارية في التدقيق لا تتطلب أن يقوم المدقق الخارجي بالبحث عن دعم هذا الفرض الذي يتم إعداد القوائم المالية على أساسه، بل يتطلب منه الحكم ما إذا كانت نتائج إجراءات التدقيق تدل بأنه يمكن أن يكون هناك شك جوهري حول قدرة المؤسسة على الاستمرار³.

للمدققين الخارجيين مسؤولية مهنية مباشرة اتجاه فرض الاستمرارية، حيث عندما تكون القيم الواردة في القوائم المالية محل تساؤل وشكوك بخصوص استمرارية النشاط، فإن المدقق يقوم بإصدار تقرير حول الاستمرارية،

¹ حنان عبد المنعم مصطفى حسن، مرجع سبق ذكره، ص 408.

² خمائل إبراهيم شاكر، مسؤولية إدارة الشركة عن الالتزام بفرض الاستمرارية عند إعداد بياناتها المالية - بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة المختلطة-، وهو جزء من متطلبات نيل شهادة محاسب قانوني، وهي أعلى شهادة مهنية في حقل الاختصاص يتمتع حاملها بجميع حقوق وامتيازات شهادة الدكتوراه، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، جامعة بغداد، العراق، 2012، ص 36.

³ D. R. Carmichael & Paul H. Rosenfield, **Accountants handbook, Volume one, Financial accounting and general topics**, Tenth edition, John Wiley & Son, Inc, London 2003, P26.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

نظريا فإن تقرير التدقيق يعلم مستخدمي القوائم المالية بأن المدقق لديه شك بخصوص قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها¹.

ثانيا: الآثار المترتبة على فرض الاستمرارية في عملية التدقيق:

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

- يقوم المدقق بتنفيذ إجراءات التدقيق المصممة للحصول على أدلة الإثبات لإبداء رأيه في البيانات المالية²؛
- بعد تنفيذ الإجراءات يؤكد المدقق فيما إذا كان الشك المثار حول فرض الاستمرارية قد أزيل أم لا، وفي حالة حصوله على أدلة إثبات تؤكد أن المؤسسة طبقت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها يمكنه في هذه الحالة إصدار تقرير نظيف، وفي حالة العكس يتم إصدار تقرير سلبي أو متحفظ³؛
- يترتب على أخذ فرض الاستمرارية في الحسبان أثناء عملية التدقيق قيام المدقق بتصميم الاختبارات وجمع أدلة الإثبات الإضافية وذلك في حالة وجود شكوك جوهرية حول قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها⁴.
- تعتبر قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها من الأعمال الرئيسية التي يجب أن يأخذها المدقق في اعتباره وذلك عند التخطيط لعملية التدقيق.

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

نظرا لتعثر استمرارية بعض المؤسسات، فإنه من الضروري قيام المدقق الخارجي في كل عملية تدقيق بتصميم إجراءات أو اختبارات للتأكد من فرض الاستمرارية كون ذلك يعد من مسؤولياته، بحيث يجب على المدقق أن يأخذ بالمعيار الدولي الذي يقضي التسليم بالاستمرارية ما لم يوجد عكس ذلك، تولت المنظمات الدولية المهتمة بمهنة التدقيق إصدار مجموعة من المعايير التي تحدد إرشادات وتوجيهات حول مسؤولية المدققين في اكتشاف الأحداث التي تؤثر على استمرارية المؤسسة، وقد اضطر المهتمون وعلى رأسهم الإتحاد الدولي للمحاسبين كل مرة

¹Louwress et al, the relationship between going concern opinions and the auditor's loss function, Journal of accounting research, Vol 36, n°1,1992, pp.143-156.

² يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية، الطبعة الأولى، مكتبة الطالب الجامعي، غزة، فلسطين، 2002، ص286.

³ المرجع نفسه، ص286.

⁴ منصور رضا ركي، أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة على قرار المراجع عند تقييم الاستمرارية، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة، مصر، 2003، ص 7.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

إلى توسيع هاته المسؤولية بإصدار نشرات تمثلت في النشرة 34 الصادرة سنة 1981، والنشرة رقم 59 الصادرة سنة 1988، وصولاً إلى إصدار المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 الذي سنتناوله في هذا المطلب.

الفرع الأول: معيار التدقيق الدولي رقم 570 الخاص بالاستمرارية

تم إصدار هذا المعيار لأول مرة سنة 1994، وكان بمثابة إعادة صياغة لمعيار التدقيق الدولي رقم 23 الصادر عن اللجنة الدولية لممارسات المراجعة التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين تحت عنوان "الاستمرارية" "Going Concern" بغرض توفير إرشادات حول مسؤوليات المدققين عند تقييم مدى ملاءمة فرض الاستمرارية، ثم تم إصدار الصيغة الثانية سنة 2003 لسبب رئيسي هو فضيحة مكتب التدقيق Andersen بعد فشله في اكتشاف إمكانية إفلاس شركة Enron.¹

تناول هذا المعيار الدولي مسؤوليات المدقق الخارجي فيما يتعلق بالاستمرارية عند تدقيق القوائم المالية وما يترتب على ذلك من آثار على تقرير المدقق، كما أشار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات حول هذه المسؤولية، وبالتالي عليه مراعاة ملاءمة فرض الاستمرارية الذي تم على أساسه إعداد البيانات المالية عند قيامه بإجراءات التدقيق وتقييم النتائج.²

قد حدد الإتحاد الدولي للمحاسبين متطلبات تطبيق معيار المنشأة المستمرة أخذا بعين الاعتبار عدة عناصر تركز على الممارسة المهنية كما يلي:³

- إجراءات تقييم المخاطر والنشاطات ذات العلاقة؛
- تقدير تقييم الإدارة لفرض الاستمرارية؛
- إجراءات التدقيق الإضافية عند وجود ظروف تؤثر على فرض الاستمرارية؛
- استنتاجات التدقيق واستخدام فرض المنشأة المستمرة بشكل ملائم مع وجود شكوك جوهرية؛
- استخدام فرض المنشأة المستمرة بشكل غير ملائم؛

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

²International Federation of Accountants -IFAC-, **International Standard on Auditing -ISA-No570 Revised, Going Concern**, Januari2015, p03.

³ فاتح سردوك، تطوير مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص 137-138.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

- التأخير الجوهرى فى المصادقة على البيانات المالية.
- وفقا لهذا المعيار الدولى ISA570 فإنه على الإدارة أن تقوم بتقييم استمرارية المؤسسة وذلك حسب ظروف المؤسسة وأوضاعها المالية، وأن تقوم بإجراء اجتهاد فى لحظة زمنية معينة بشأن النتائج المستقبلية غير المؤكدة بطبيعتها للأحداث، مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل التالية:¹
- درجة عدم التأكيد المتعلقة بنتيجة حدث أو ظرف معين بشكل كبير، مما يتطلب من الإدارة إجراء تقييم صريح، وأخذ جميع المعلومات المتاحة بالحسبان؛
- حجم المؤسسة وطبيعة أعمالها ودرجة تأثرها بالعوامل الخارجية التى تؤثر على الاجتهاد المتعلق بالاستمرارية؛
- المعلومات المتاحة فى الوقت الذى يتم فيه الاجتهاد، كما قد تفضى الأحداث اللاحقة إلى نتائج غير متسقة مع الاجتهادات.

كما أضاف المعيار الدولى ISA570 لمسؤولية المدقق حول فرض الاستمرارية عنصرين هامين هما:

- التأكيد على مراعاة المدقق للمخاطر التى تنشأ فى حالة عدم صحة فرض الاستمرارية؛
 - إضافة فقرة توكيدية بعد فقرة إبداء الرأى، يلقي فيها الضوء على مشاكل الاستمرارية.
- وقد حدد هذا المعيار الأحداث والظروف التى تثير شكوكا حول قدرة المؤسسة على البقاء كمؤسسة مستمرة، وقسمت إلى مؤشرات مالية ومؤشرات تشغيلية ومؤشرات أخرى، وتجدد الإشارة إلى أن هذه القائمة ليست شاملة لكل المؤشرات، كما أن وجود واحد أو أكثر من هذه المؤشرات لا يدل على عدم تأكد جوهرى ولا يعنى بالضرورة فشل المؤسسة وعدم قدرتها على الاستمرار.²

أولا: المؤشرات المالية

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

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

²Idem, p08.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

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

ثانيا: المؤشرات التشغيلية

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

ثالثا: المؤشرات الأخرى

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

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

الفرع الثاني: مسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

ينبغي على المدقق الخارجي أن يبدي رأيه المحايد فيما إذا كانت المؤسسة قادرة على الاستمرار في نشاطها من عدمه، وبالتالي تقييم استمراريته في ظل التزامه بتطبيق المعيار الدولي للتدقيق (570). إذا قام المدقق بممارسة عمله على النحو المرغوب فيه، ولم تظهر خلال الفحص العادي مؤشرات عدم الاستمرارية وظهرت بعد ذلك فإنه لن يكون مسؤولاً، لكن إذا تبين أن هناك مؤشرات واضحة تظهر عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار ولم يتعرض لها المدقق، فإنه يعد مسؤولاً عن ذلك ومقصراً في تطبيق معايير التدقيق¹ وتتحدد مسؤولية المدقق في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة عبر دراسة وتدقيق البيانات المالية التي تستخدمها الإدارة لافتراض المؤسسة مستمرة في إعداد بياناتها، وتحديد المتطلبات المتعلقة بمسؤولية المدقق عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسة في ظل المعيار الدولي للتدقيق (570)².

تتمثل مسؤوليات المدقق الخارجي في الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية بشأن مدى استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية في المحاسبة، واستنتاج ما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري حول قدرة المؤسسة على الاستمرار، استناداً على الأدلة التي تم الحصول عليها، وتوجد هذه المسؤوليات حتى ولو لم يشمل إطار إعداد التقارير المالية على متطلب صريح يقضي بإجراء الإدارة تقييماً خاصاً لقدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها، ولكن وكما جاء في معيار المراجعة الدولي (ISA200) فإن التأثيرات المحتملة للقيود الملازمة لقدرة المدقق على كشف البيانات الخاطئة الجوهرية تكون أكبر بالنسبة للأحداث أو الظروف المستقبلية التي يمكن أن تؤدي إلى توقف المؤسسة، ولا يستطيع المدقق أن يتنبأ بهذه الأحداث أو الظروف المستقبلية، وعليه لا يمكن اعتبار عدم وجود إشارة إلى شكوك المؤسسة المستمرة في تقرير المدقق على أنه ضماناً حول قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها³.

يجب على المدقق الخارجي أن يقيم مدى مناسبة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية عند إعدادها للقوائم المالية، مع الأخذ بعين الاعتبار عملية التقييم التي قامت بها الإدارة والفرضيات التي اعتمدت عليها، ويقع على عاتق المدقق الخارجي التأكد من استمرارية المؤسسة لفترة لا تزيد عن إثني عشر شهراً، كما يجب على المدقق أن يكون يقظاً لاحتمال وجود أحداث أو ظروف تثير شكاً حول الاستمرارية، وفي حالة وجود ذلك يتوجب عليه

¹ منذر مومني، زياد شويات، قدرة المدقق على اكتشاف مؤشرات الشك باستمرارية العملاء، مجلة المنارة، المجلد 14، العدد 01، 2008، ص ص 144-146.

² International Federation of Accountants -IFAC -, **International Standard on Auditing -ISA-No570 Revised, Going Concern**, opcit, p p03-04.

³ Ibid.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

القيام بإجراءات إضافية كمراجعة خطط الإدارة المستقبلية، وجمع أدلة كافية ومناسبة لإزالة الشك أو إثباته حول الاستمرارية مع الأخذ بعين الاعتبار تأثير خطط الإدارة.¹ وبناء على تقييم مدقق الحسابات لاستمرارية المؤسسة يقوم بإصدار التقرير.

ويضيف² Turlea and stefanescu على ضرورة مراعاة الفرضيات والإجراءات التي تبنتها المؤسسة لإعداد بيانها المالية، والخطط المستقبلية، والانتباه إلى مدى ملاءمة التقديرات المالية في المؤسسة وضرورة الحصول على جميع المعلومات الملائمة والمفيدة لتقدير الشكوك التي قد تعرقل استمرارية المؤسسة وإيضاح ذلك في القوائم المالية.

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

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

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

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

لا شك أن المدقق يقوم بمجموعة من الإجراءات التي تتطلبها عملية تدقيق وتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها، وذلك عبر مرحلتين أساسيتين: مرحلة تكوين رأي أولي حول استقرار المؤسسة أو إمكانية فشلها، ومرحلة اتخاذ القرار والتي يحدد فيها المدقق نوع الرأي الذي يعبر عنه³، وذلك حتى يتمكن من إعداد تقريره

¹ الذنبيات علي عبد القادر، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر، عمان، 2015، ص ص 93-94.

² Turlea Eugeniu and Ștefănescu and Aurelia, **Internal audit and risk management in public sector entities between tradition and actuality**, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, Faculty of Sciences, "1 Decembrie 1918" University, Alba Iulia, vol. 1(11), 2009, p8.

³ مساهل ساسية، مرجع سبق ذكره، ص ص 120-121.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

على أحسن وجه، ويتوقف احتمال تلقي المؤسسة المدقق أعمالها لرأي بعدم قدرتها على الاستمرار في النشاط على ثلاثة عناصر: مستوى الفشل المالي، درجة كفاءة المدقق، ومستوى استقلالية المدقق.¹

الفرع الأول: مرحلة الحكم وتكوين الرأي

تتضمن هذه المرحلة ثلاث خطوات رئيسية: مرحلة التخطيط، مرحلة تقييم المدقق لتقييم الإدارة ومرحلة التأكد من الشكوك، كما تتوقف هذه المرحلة على الحالة المالية للمؤسسة محل التدقيق وعلى كفاءة المدقق في اكتشافها.²

أولاً: مرحلة التخطيط

على المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق دراسة وفهم نشاط العميل، لذلك يجب عليه عند التخطيط دراسة مدى وجود ظروف أو أحداث قد يكون لها تأثيراً على قدرة المؤسسة على الاستمرار، كما يجب أن يكون يقظاً لإمكانية فرض استمرارية المؤسسة، فإذا كان لديه الشك حول استمرارية نشاط المؤسسة عليه أن يجمع من الأدلة ما يكفي لتأكيد أو نفي الشك حول قدرة المؤسسة على الاستمرار ولمدة لا تزيد عن سنة مالية واحدة من تاريخ بيان الميزانية،³ وإذا ثبت وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية فعلى المدقق بالإضافة إلى تنفيذه لإجراءات التدقيق العادية، أن يدرس مدى تأثيرها على تقييمه لمكونات مخاطر التدقيق.

ثانياً: مرحلة تقييم المدقق لتقييم الإدارة

يجب على المدقق تقويم تقييم الإدارة لقدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط، حيث يقوم المدقق بالحكم على تقييم الإدارة لقدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط أخذاً بعين الاعتبار نفس الفترة الزمنية التي اعتمدها الإدارة في تقييمها، فإذا كانت هاته الفترة تقل عن 12 شهراً من تاريخ إعداد القوائم المالية، فإنه يطلب من الإدارة إطالة فترة تقييمها لتشمل 12 شهراً من تاريخ إعداد القوائم المالية.

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

² مساهل ساسية، مرجع سبق ذكره، ص121.

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

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

كما يجب على المدقق أن يدرس خطط الإدارة للتخفيف من حدة المشاكل التي تواجه المؤسسة، ومدى إمكانية تطبيق تلك الخطط قبل أن يقرر ما إذا كان فرض الاستمرارية لا يزال محل شك، كما أنه يجب على المدقق الحصول على أدلة الإثبات الكافية عن خطط الإدارة وقدرتها على تحسين الظروف المسببة لمشاكل الاستمرارية.¹ وتشير الفقرة رقم (11) من معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية إلى أن المدقق يجب أن يناقش مجلس الإدارة، ويأخذ بعين الاعتبار خططهم المستقبلية، وعموماً إن اهتمام المدقق بمثل هذه الخطط يقل بمرور الوقت وزيادة الأحداث المتوقعة، حيث التركيز عادة يكون للخطط الموضوعة والتي يكون لها تأثيراً هاماً على الملاءة المالية للوحدة في المستقبل القريب، ويجب على المدقق دراسة القرارات المكتوبة من الإدارة بالنسبة لهذه الخطط.²

فحسب المعايير الدولية للتدقيق وبالتحديد المعيار 570 المتعلق بالاستمرارية فإن المدقق لا يتحمل مسؤولية وضع أي إجراءات، ويجب عليه أن يحدد ما إذا كانت الإدارة قد أجرت بالفعل تقييماً مبدئياً لقدرة المؤسسة على الاستمرارية ومن ثم:³

- إذا تم إجراء هذا التقييم، يجب على المدقق مناقشته مع الإدارة، وتحديد ما إذا كانت قد حددت أحداثاً قد تثير شكاً، ثم مناقشة خطط الإدارة للتعامل مع هذه الأحداث.
- إذا لم يتم إجراء هذا التقييم، فيجب على المدقق مناقشة الإدارة حول استخدامها المرتقب لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وأن يستفسر منها عما إذا كانت هناك أحداثاً وظروفاً قد تثير الشك حول قدرة المؤسسة على الاستمرارية.

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

¹ عادل السيد علي أفكيرين، مصباح عمار خليفة الخذري، تصنيف مؤشرات تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية من وجهة نظر مراجعي الحسابات "دراسة تطبيقية في سوق الأوراق المالية الليبي"، مجلة البحوث الاقتصادية، جامعة بنغازي، المقالة رقم 03، الإصدار 02، 2017، ص50.

² محمد حلمي جمعة وآخرون، مفاهيم التدقيق المتقدمة، إصدارات الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2001، ص11.

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

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

ثالثا: مرحلة التأكد من الشكوك حول استمرارية المؤسسة

للتأكد من الشكوك حول استمرارية نشاط المؤسسة، يجب على المدقق الوصول إلى حكم نهائي حول تأثير هذه الأحداث على الاستمرارية، وذلك بالاعتماد على مجموعة من الدلائل والمؤشرات التي تشير إلى مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار، وقد أجمع الباحثون على تقسيم هذه المؤشرات إلى نوعين يرتبطان بمدى مسؤولية المدقق عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، وهذان النوعان هما:¹

- مؤشرات يستطيع المدقق الحصول عليها بسهولة نتيجة عملية الفحص العادي والتحقق التي يقوم بها لأغراض التدقيق المتعارف عليها، ومن خلال فحصه لنظام الرقابة الداخلية والأمور الإدارية والقانونية التي لها علاقة بالأمور المالية أو الاستفسار من الإدارة، ويدركها المدقق الخارجي إذا قام ببذل العناية المهنية اللازمة، وقد حددت المعايير الدولية المتعلقة بمهنة التدقيق كما سبق وأشرنا إليها مجموعة من المؤشرات التي يمكن للمدقق أن يؤكد بها شكوكه ومن أهم هذه المؤشرات تلك التي أشار إليها المعيار 570 والمتمثلة في مؤشرات مالية، ومؤشرات تشغيلية، ومؤشرات أخرى.

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

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

الفرع الثاني: مرحلة اتخاذ القرار

بعد إجراء الفحوصات وكل الإجراءات السابقة للتأكد من صحة الشكوك حول استمرارية نشاط المؤسسة، فإنه يجب على المدقق الخارجي أن يصدر تقريره المحايد وإبداء رأيه حول استمرارية المؤسسة²، إذ يعد هذا الرأي حول الاستمرارية من أعقد وأصعب القرارات التي يمكن اتخاذها في مهنة التدقيق، حيث يمكن أن يكون لرأي المدقق حول الاستمرارية أثارا عميقا سواء على المدقق أو على المؤسسة محل التدقيق.

¹ ذبيات علي عبد القادر، دور المدقق الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في الأردن، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 1991، ص 65.

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

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

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

- فرض الاستمرارية ملائم مع وجود عدم تأكد جوهري؛

- فرض الاستمرارية غير ملائم؛

- عدم رغبة الإدارة في إجراء تقييمها أو مد فترته.

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

المطلب الرابع: إجراءات التدقيق الإضافية في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية

تشير الفقرة رقم (16) من معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية إلى أنه، إذا تم تحديد أحداث أو ظروف يمكن أن تؤدي إلى تنبؤات سلبية على قدرة المؤسسة على الاستمرار كمؤسسة مستمرة، يجب على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة لتحديد إمكانية وجود شك جوهري من خلال القيام بإجراءات تدقيق إضافية، بما فيها أخذ عوامل التخفيف بعين الاعتبار، وتشمل هذه الإجراءات:¹

أ- الطلب من الإدارة عمل تقييمها في حالة عدم قيامها بتقييم القدرة على الاستمرار كمؤسسة مستمرة؛

ب- تقييم خطط المؤسسة للتصرفات المستقبلية فيما يتعلق بتقييمها للاستمرارية، سواء كان من المرجح أن تحسن نتيجة هذه الخطط من الوضع وما إذا كانت هذه الخطط مجدية في ظل الظروف القائمة؛

ت- عند قيام المؤسسة بتنبؤ التدفقات النقدية، يعتبر تحليل التنبؤات عاملاً هاماً في دراسة الناتج المستقبلي للأحداث أو الظروف في تقييم خطط الإدارة للتصرفات المستقبلية:

- تقييم مدى ثقة البيانات الأساسية المعتمد عليها لإعداد التنبؤات؛

- تحديد ما إذا كان هناك دعم كاف للافتراضات التي استند عليها التنبؤ.

ث- دراسة ما إذا توفرت أي معلومات أو حقائق إضافية منذ تاريخ قيام الإدارة بالتقييم؛

ج- طلب إقرارات خطية من الإدارة ومن المكلفين بالرقابة، فيما يتعلق بخططهم للتصرفات المستقبلية ومدى جدوى هذه الخطط.

¹International Federation of Accountants -IFAC -, **International Standard on Auditing -ISA-No570 Revised, Going Concern**, opcit, p 12-13.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

في حالة مالم يكن المكلفون بالرقابة مشاركين في إدارة المؤسسة، فيجب على المدقق أن يبلغهم عن الأحداث والظروف الرئيسية التي يمكنها أن تلقي بتنبؤات سلبية على قدرة المؤسسة على الاستمرار كمؤسسة مستمرة، ويشمل الاتصال مع المكلفين بالرقابة ما يلي:¹

- ما إذا كانت الظروف أو الأحداث تشكل شكوكا جوهرية،
- ما إذا كان استخدام افتراض المؤسسة المستمرة ملائما في إعداد البيانات المالية وعرضها؛
- كفاية الإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية.

على المدقق أن يكون متيقظا لاحتمال وجود أحداث أو ظروف تؤثر على الاستمرارية من خلال إجراءات التدقيق العادية التي يقوم بها، وإذا تم تحديد ظروف أو أحداث تثير الشك حول الاستمرارية على المدقق أن يقوم بإجراءات إضافية للتحقق من مدى معقولية خطط الإدارة، وما إذا كانت هاته الخطط ستؤدي إلى تحسين الموقف ومن هذه الإجراءات الإضافية ما يلي:²

- 1- تحليل التدفقات النقدية والربحية وأية تنبؤات أخرى ومناقشة ذلك مع الإدارة؛
- 2- تحليل ومناقشة البيانات المالية المرحلية الأخيرة؛
- 3- مراجعة اتفاقيات وشروط القروض للتحقق من مدى مراعاتها وعدم الإخلال بها؛
- 4- قراءة محاضر الاجتماعات الخاصة بالمساهمين ومن لهم مسؤولية التحكم المؤسسي خاصة فيما يتعلق بالصعوبات المالية؛
- 5- الاستفسار من محامي الشركة حول وجود قضايا وحقوق ومدى معقولية تقويم الإدارة لنتائجها المحتملة؛
- 6- الحصول على تأكيدات تتعلق بوجود وقانونية وإلزامية أية ترتيبات للتزويد أو المحافظة على دعم مالي تتعلق بالطرف الثالث والأطراف ذات العلاقة وتقييم مدى إمكانية الالتزام بذلك من قبل الشركة أو من قبل تلك الأطراف؛
- 7- الأخذ بعين الاعتبار خطط المؤسسة للتعامل مع طلبات الزبائن غير المنفذة؛
- 8- مراجعة الأحداث اللاحقة التي يمكن أن تؤدي إلى تحسين الوضع أو تراجعته.

¹ فاتح سردوك، مرجع سبق ذكره، ص 140.

² الذنبيات علي عبد القادر، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 94.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

على المدقق الأخذ بعين الاعتبار في حالة ما وجد أن تحليل التدفقات النقدية من العوامل المهمة في تقييم

الاستمرارية:¹

- مصداقية نظام المعلومات الذي أنتج هذه البيانات؛

- فيما إذا كان هناك دعم كاف للفرضيات التي تم الاعتماد عليها في إعداد التنبؤات.

بعد قيام المدقق الخارجي بالإجراءات الإضافية، وحصوله على المعلومات المطلوبة وخطط الإدارة والحلول

التي وضعتها لحل مشاكل الاستمرارية، فإنه ينبغي على المدقق تقرير ما إذا كانت الأسئلة التي أثيرت بالنسبة لفرض

الاستمرارية تم حلها كما يجب.²

مما سبق وجب على المدقق الخارجي عند قيامه بعملية التخطيط للتدقيق العمل على وضع إجراءات عادية

متعلقة بفرض الاستمرارية ضمن خطة التدقيق، وكذلك وضع إجراءات إضافية عند تحديد ظروف أو أحداث تثير

الشك حول الاستمرارية يرى أنها تساعد في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة.

¹ نفس المرجع السابق، ص 95.

² محمد حلمي جمعة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 09.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

المبحث الثالث: أهمية تقرير المدقق الخارجي حول استمرارية المؤسسة والعوامل المؤثرة عليه

يعتبر تقرير المدقق الخارجي حصيلة العملية التي قام بها من لحظة حصوله على رسالة التعيين إلى غاية الانتهاء من مهمته وخروجه برأي في محايد، ونظرا لأهمية تقرير المدقق الخارجي سعت المنظمات الدولية للمهنة إلى إصدار مجموعة من المعايير يتم الاعتماد عليها أثناء إعداد التقارير كالمعيار 700، كما يمكن للمدقق إجراء تعديل على تقريره وإضافة فقرة توكيدية وفقا لما نص عليه كل من المعيار 705 والمعيار 706، ومن الأمور الهامة التي يجب على المدقق الإفصاح عنها في تقريره قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط، إذ سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى تقرير المدقق عن استمرارية نشاط المؤسسة والعوامل المؤثرة عليه، بالإضافة إلى تأثير تحفظ المدقق حول الاستمرارية على أصحاب المصالح.

المطلب الأول: تقرير المدقق الخارجي عن استمرارية نشاط المؤسسة

بعد قيام المدقق بالإجراءات الإضافية التي تم ذكرها والتي يراها ضرورية، وحصوله على البيانات اللازمة، وأخذه لخطط الإدارة بعين الاعتبار، عليه أن يقرر ما إذا كان التساؤل حول الاستمرارية قد أوجب عليه أم لا، وبناء على ذلك يقوم بإعداد تقريره الذي يمكن أن يكون في الحالات التالية وفق ما نص عليه المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 المتعلق بالاستمرارية، حيث يشير هذا المعيار إلى الحالات التالية:

أولا: فرض الاستمرارية غير ملائم

في حالة إعداد القوائم المالية على أساس أن المؤسسة مستمرة، ولكن حسب حكم المدقق كان استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية في القوائم المالية غير ملائم، فإن المتطلب الوارد في الفقرة 21 من المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 يقضي بأن يبدي المدقق رأيا سلبيا (معارضاً) بغض النظر عما إذا شملت البيانات المالية أو لم تشمل إفصاحاً عن مدى استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية.¹

ثانيا: فرض الاستمرارية مناسب مع عدم تأكد مادي ووجود ملاءمة الإفصاح في البيانات المالية²

إذا كان فرض الاستمرارية مناسب ولكن هناك عدم تأكد جوهري، فإن المدقق يعطي تقريراً غير متحفظاً (نظيفاً) ولكنه معدل بإضافة فقرة توضيحية وذلك إذا تحققت الشروط التالية:

¹International Federation of Accountants -IFAC -, **International Standard on Auditing -ISA-No570 Revised, Going Concern**, opcit, p12.

² الذنبيات علي عبد القادر، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، مرجع سبق ذكره، ص95.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

أ- وجود ملاءمة للإفصاح في القوائم المالية بشكل واضح عن الأحداث أو الظروف التي تؤثر على الاستمرارية وعن خطط الإدارة لمواجهة ذلك.

ب- أن يبين بشكل واضح ضمن الإفصاح أنه يوجد عدم تأكد جوهري حول الاستمرارية بسبب تلك الأحداث أو الظروف المشار إليها وأنه نتيجة لذلك فإن المؤسسة لا تستطيع تحقيق قيم أصولها والوفاء بالتزاماتها من خلال نشاطها المعتاد.

وتكون الفقرة التوضيحية أو فقرة التأكيد على الشكل التالي " نود أن نلفت انتباهكم للملاحظة رقم (X) ضمن البيانات المالية، والتي تشير إلى أن المؤسسة حققت خسارة قدرها (س) خلال السنة المنتهية في 31 ديسمبر 20xx واعتباراً من ذلك التاريخ تجاوزت الالتزامات المتداولة للمؤسسة مجموع أصولها بمقدار (ص)، ووفقاً لما هو مذكور في الملاحظة (X) فإن هذه الأحداث والظروف تشير إلى وجود عدم تأكد مادي قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المؤسسة على الاستمرار، ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر".

ثالثاً: فرض الاستمرارية مناسب مع عدم تأكد مادي وعدم وجود ملاءمة الإفصاح في البيانات المالية

في حالة كان فرض الاستمرارية مناسب مع عدم إجراء إفصاح كاف في البيانات المالية مع عدم تأكد جوهري، يجب على المدقق إبداء رأي متحفظ أو معارض (سليبي) وفقاً لمعيار التدقيق 705 (التعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل)، وفي حال وجود أكثر من حالة عدم تأكد تعد مهمة للبيانات المالية ككل، قد يرى المدقق أنه من المناسب وفي حالات نادرة للغاية الامتناع عن إبداء الرأي.¹

وتكون فقرة الرأي المتحفظ كما يلي حسب المعيار 570 " برأينا، باستثناء الإفصاح غير الكامل للمعلومات المشار إليها في فقرة أساس الرأي المتحفظ، تعرض البيانات بشكل عادل من كافة النواحي الجوهرية المركز المالي للشركة في 31 ديسمبر 20xx وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية في تاريخه".

وتكون فقرة الرأي السلبي كما يلي " برأينا وبسبب إغفال ذكر المعلومات المذكورة في فقرة أساس الرأي السلبي الواردة في تقريرنا، فإن البيانات المالية لا تعرض بشكل عادل (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة في 31 ديسمبر 20xx وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية في تاريخه".

¹¹International Federation of Accountants -IFAC -, **International Standard on Auditing -ISA-No570 Revised, Going Concern**, opcit, p13.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

رابعا: عدم رغبة الإدارة في إجراء تقييمها أو مد فترته

يشير المعيار رقم 570 في فقرته رقم 24 إلى أنه إذا طلب المدقق من الإدارة إجراء أو توسيع تقييمها ولم تستجب له، فقد يبدي رأيا متحفظا أو يمتنع عن إبداء رأيه في تقرير التدقيق، لأنه لا يكون من الممكن بالنسبة للمدقق الحصول على أدلة ملائمة وكافية فيما يخص استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية في إعداد البيانات المالية. لكن إذا كانت الشركة تظهر أرباحا من العمليات باستمرار وأن الظروف متاحة أمام الإدارة للحصول على الموارد المالية واستطاع المدقق الوصول إلى قناعة من خلال إجراءاته العادية أن فرض الاستمرارية مناسب فإنه بإمكانه أن يعطي تقريرا نظيفا.¹

الجدول التالي يبين لنا العلاقة بين مناسبة فرض الاستمرارية ووجود عدم تأكد جوهري وملاءمة الإفصاح عن الشكوك في القوائم المالية مع آراء المدققين

الجدول رقم (1-2) الحالات المحتملة لتقرير المدقق

آراء المدققين	ملاءمة الإفصاح في البيانات المالية	عدم التأكيد المادي	مناسبة فرض الاستمرارية
رأي نظيف	ملائم	غير موجود	مناسب
رأي سلبي	غير مهم	موجود	غير مناسب
رأي نظيف مع فقرة توضيحية في تقرير المدقق	ملائم	موجود	مناسب
رأي متحفظ	عدم وجود بعض الإفصاحات	موجود	مناسب
رأي سلبي	إغفال ذكر الإفصاحات المطلوبة	موجود	مناسب
إبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي	عدم رغبة الإدارة في إجراء تقييمها أو مد فترته		

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعيار الدولي للتدقيق رقم (570)

¹ الذنبيات علي عبد القادر، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، مرجع سبق ذكره، 96.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

المطلب الثاني: تأثير تحفظ المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة على أصحاب المصالح
لتقرير المدقق الخارجي آثار واضحة على العملاء أو على الأطراف الأخرى أصحاب المصالح الذين يعتمدون على هذا التقرير لاتخاذ القرارات المختلفة، فقد قسم white أصحاب المصالح إلى ثلاث مجموعات، مجموعة تضم البنوك والمستثمرين ومجموعة تتمثل في الحكومة ومجموعة ثالثة تشمل النقابات والمستهلكين.¹
قبل التطرق لتأثير تحفظ المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة على أصحاب المصالح، وجب علينا التطرق لتأثير هذا التحفظ على المدقق نفسه.

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

يؤدي تقرير المدقق الخارجي المتحفظ حول الاستمرارية إلى إساءة العلاقة بينه وبين عميله، لأن المدقق يمكن أن يكون قد أدى بتقريره إلى إلحاق الضرر بالعميل في حالة كان هذا العميل ليس لديه مشاكل تتعلق بالاستمرارية، فمن حق العميل مطالبة المدقق بالتعويض وملاحقته قانونياً وبذلك يتعرض المدقق للمسؤولية المدنية، أما إذا كانت المؤسسة لديها مشاكل تتعلق بالاستمرارية فإن المدقق يكون قد قام بدوره بشكل جيد وبذل العناية المهنية اللازمة وهذا ما يرفع مكانته ويكسبه شهرة وسمعة حسنة وتزداد ثقة الجمهور به وبتقاريره، ويكون قد حصن نفسه من المتابعة القضائية.²

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

يوجد تباين بين مختلف الدراسات من حيث الظروف التي أجريت فيها، لم تسمح بالوصول إلى نتيجة حول حقيقة تأثير تحفظ المدقق الخارجي على البنوك، فبعض النتائج أكدت أن مسؤولي البنوك يتأثرون بما يحتويه التقرير مهما كان نوعه، في حين بينت نتائج دراسات أخرى أن البنوك لا تعد وجود المدقق كعامل محدد لقرار منح القرض، وأن تقرير المدقق يأتي في المركز ما قبل الأخير خاصة إذا كان يحتوي على تحفظات، كما أشارت دراسات أخرى أنه كلما أبدى المدقق عدم تأكده من استمرارية نشاط المؤسسة كلما اهتمت البنوك بتقرير التدقيق،³

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

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

³ مساهل ساسية، مرجع سبق ذكره، ص 134.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

في حين توصلت دراسة لكل من Guiral & Ruiz أجريت عام 2011 إلى أن مسؤولي البنوك يعتمدون على تقرير المدقق بدرجة أولى كنظام إنذار مبكر لفشل المؤسسة¹، مما يزيد من خطر منح القروض ويؤدي بالبنوك إلى اشتراط ضمانات معينة.

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

يؤثر تحفظ المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة على مصالح المستثمرين الحاليين، وقرارات المستثمرين المرتقبين، بالنسبة للمستثمرين الحاليين فإن احتمال عدم استمرارية المؤسسة قد تؤدي إلى تعرضهم لخسارة أكبر من الدائنين، لأنه في حالة التصفية فالدائنون لهم أولوية السداد وبالتالي قد لا يحصل المستثمرون على حقوقهم كاملة، أما بالنسبة للمستثمر المرتقب فإن تحفظ المدقق حول الاستمرارية يؤدي به إلى العدول عن قراراته، وغالبا ما يمتنع عن الاستثمار في هاته المؤسسة ويبحث عن فرص استثمارية أخرى²، فالمستثمرون يتخذون قراراتهم تبعا لتقرير المدققين الخارجيين حول استمرارية الاستغلال.

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

اختلفت الدراسات في الآثار التي يمكن أن تجرّها تقارير التدقيق المتحفظة حول استمرارية المؤسسة على المؤسسات العاملة في نفس قطاع النشاط، وتوصلت نتائج هذه الدراسات إلى أن هناك ثلاث احتمالات³:

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

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

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

² منصور رضا زكي، مرجع سبق ذكره، ص 15.

³ مساهل ساسية، مرجع سبق ذكره، ص ص 137، 138.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

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

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

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

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

يؤدي التقرير المتحفظ للمدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة إلى الإضرار بالموردين، خاصة الموردين الذين تربطهم بالمؤسسة عقودا طويلة الأجل، كما أن هذا الضرر يتضاعف إذا كان هؤلاء الموردون يتعاملون مع المؤسسة بالأجل، وذلك لاحتمال فقدهم جزء من مستحقاتهم.¹

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

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

الفرع الأول: العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق

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

أولا: حجم مكتب التدقيق

يرى معظم الباحثين أن هناك تأثير لحجم مكتب التدقيق ودرجة الإفصاح عن رأي المدقق بعدم قدرة المؤسسة على الاستمرارية، إذ يمكن تمييز حجم مكتب التدقيق بين مكاتب تدقيق كبيرة ومكاتب تدقيق صغيرة بناء على صفات ومميزات أساسية يتميز بها كل نوع كما هو موضح في الجدول التالي:²

¹ سلمى محمد علي الطويل، مرجع سبق ذكره، ص 30.

² عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير، جامعة الحديدة، اليمن، 2008، ص 9.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

الجدول رقم (1-3) الصفات المميزة لمكاتب التدقيق

الصفات المميزة للمكاتب الصغيرة	الصفات المميزة للمكاتب الكبيرة
قد لا تتوفر فيها كافة فئات التوظيف.	تتوفر لديها كافة فئات التوظيف كأن يكون لدى المكتب عدد معين من الشركاء أو المدققين الحاصلين على شهادة.
قد يكون بالمكتب عدد محدود من المدققين.	يتوفر لديها عدد كبير من المدققين وفي كافة التخصصات.
ممارستها لنشاطها يكون داخل حدود المدينة نفسها.	اتساع نشاطها داخل الدولة وقد يكون لها فروع.
قلة العملاء بالتالي قلة الإيرادات.	كثرة عدد العملاء وبالتالي ضخامة الإيرادات.
قد لا يقسم المكتب داخليا إلى العديد من الأقسام الفنية، وقد لا يمتلك خبرات نادرة.	يقسم المكتب داخليا إلى عدد من الأقسام الفنية المتخصصة مع امتلاك الخبرات النادرة.

المصدر: عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية

اليمنية، رسالة ماجستير، جامعة الحديدة، اليمن، 2008، ص 9.

يؤثر حجم مكتب التدقيق على فعالية تقرير المدقق حول قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها، فقد اختلفت نتائج الدراسات التي تناولت الموضوع، فبعض الدراسات أكدت أن مكاتب التدقيق الكبيرة لها ميل أقل من المكاتب الصغيرة لإصدار تقرير بعدم قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط¹، في حين يرى بعض الباحثين أن هناك علاقة طردية بين حجم مكتب التدقيق ومدى إصدار تقرير بعدم قدرة المؤسسة على الاستمرار كون مكاتب التدقيق الكبيرة الحجم تستطيع اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية بكفاءة أكبر من المكاتب الصغيرة²، وعليه فإن حجم مكاتب التدقيق يعد أحد أهم العوامل الهامة والمؤثرة على دقة تقرير المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة.

¹ Tae G. Ryu & Chul-Young Roh, **the auditor's going concern opinion decision**, international journal of business and economics, vol 6, n°2, 2007, p. 90-91.

² أحمد محمد عبد النور، حسين أحمد عبيد، شحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص ص 11-12.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

ثانيا: أتعاب عملية التدقيق

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

تباينت الدراسات حول آثار أتعاب عملية التدقيق على دقة تقريره حول الاستمرارية، بين وجود علاقة طردية ووجود علاقة عكسية، فالدراسات التي رأت وجود علاقة طردية بررت ذلك بكون انخفاض أتعاب التدقيق يؤثر سلبا على أداء المدققين ويساهم في زيادة احتمالات فشل عملية التدقيق، نظرا لما يترتب على هذا الانخفاض من انخفاض قدرة المدقق على القيام بتنفيذ اختبارات التدقيق، مما يقلل من قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية¹، مما يؤثر على دقة حكمه المهني بشأن استمرارية نشاط المؤسسة.

في حين يرى أصحاب وجود العلاقة العكسية أن ارتفاع أتعاب عملية التدقيق يؤدي إلى انخفاض جودة التدقيق وبالتالي عدم دقة تقرير المدقق حول الاستمرارية، نظرا لطبيعة العلاقة العكسية بين الأهمية النسبية للأتعاب ومقدرة المدقق على مقاومة ضغوط العملاء، وبالتالي زيادة احتمال فقدان المدقق لاستقلاليتته مما يزيد من مقدرة المؤسسة على وضع قيود على نطاق عمل المدقق، ويقلل من حجم الاختبارات التي يقوم بتنفيذها وأدلة الإثبات التي يقوم بجمعها، وهذا ما يؤدي إلى التأثير على أدائه بالسلب مما ينعكس على دقة تقريره حول استمرارية نشاط المؤسسة².

ثالثا: التخصص المهني لمكتب التدقيق

أشارت العديد من الدراسات إلى أن التخصص الصناعي للمدقق الخارجي يزيد من كفاءته عند إصدار حكمه حول استمرارية نشاط المؤسسة، حيث يكسبه المعرفة والخبرة المهنية والفهم المتعمق لطبيعة صناعة العميل ومخاطر الأعمال المتعلقة بمجال التدقيق، مما يزيد من قدرته على كشف التحريفات الجوهرية التي تمكن من إصدار

¹Daniel Simon, Francis Jere, **the effects of auditor change on audit fees: test of price cutting and price recovery**, The Accounting Review, Vol 01, No 02, April 1988, p 267.

² حابي أحمد، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2015، ص 94.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

تقرير مهني بشأن الاستمرارية ذو مستوى مرتفع من الدقة، وعليه فإن التخصص الصناعي للمدقق له تأثير إيجابي على دقة حكمه حول استمرارية نشاط المؤسسة.¹

الفرع الثاني: العوامل المتعلقة بالمدقق

يمكن حصر العوامل المؤثرة على دقة تقرير المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة والمرتبطة بالمدقق في عاملي الخبرة والاستقلالية، فقد أشارت بعض الدراسات إلى أن تقرير المدقق الخارجي حول الاستمرارية يمر بمرحلتين، ففي المرحلة الأولى يقوم المدقق بتقييم المعلومات لتكوين رأي أولي حول الظروف المالية للمؤسسة، أما في المرحلة الثانية فإن المدقق الخارجي يقوم باتخاذ القرار الذي سيضعه في التقرير، وبالتالي فإن المرحلة الأولى تتوقف على خبرة المراجع وتأهيله أما المرحلة الثانية فتتوقف على مدى استقلالية المدقق.²

أولاً: خبرة المدقق الخارجي

توصلت العديد من الدراسات إلى أن المدققين الأكثر خبرة يكونون ذوي أداء أفضل من المدققين الأقل خبرة، كما أكدت هاته الدراسات توفر الخبرة المهنية الكافية لفريق عمل التدقيق من أهم عوامل جودة التدقيق،³ أي أن الخبرة لها انعكاس إيجابي على دقة تقرير المدقق الخارجي حول الاستمرارية، فخبرة المدقق ومعرفته تؤثر على دقة حكمه باحتمال وجود عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط.

ثانياً: استقلالية المدقق الخارجي

يعتبر نقص الاستقلالية أحد أسباب فشل المدقق، لأنه قد يكتشف الأخطاء الجوهرية وتكون القوائم المالية مضللة، ولكنه يفشل في التقرير عنها، وهذا ما ينعكس سلباً على جودة التدقيق المقاسة بمستوى استقلالية المدقق،⁴ مما يؤثر على احتمال أن المؤسسات الفاشلة تتلقى تقارير نظيفة حول الاستمرارية.

¹ سارة حمدي عطية، الأثر المعدل لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على العلاقة بين أتعابه عن مراجعة القوائم المالية السنوية ودقة حكمه المهني بشأن استمرارية الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 06، العدد 01، كلية التجارة، جامعة دمنهور، جانفي 2022، ص 306.

² Ann Vanstraelen, **Auditor economic incentives and going concern opinions in a limited litigious continental European business environment: empirical evidence from Belgium**, Accounting and business research, Vol 32, n° 3, 2002, p172.

³ محمد سامي راضي، موسوعة المراجعة المتقدمة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2011، ص 351.

⁴ عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سبق ذكره، ص 28.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

فاستقلالية المدقق تمثل عاملاً من العوامل المؤثرة على جودة التدقيق ومنه على دقة تقرير المدقق حول الاستمرارية باعتبارها مؤشراً جيداً على استعداده للتقرير عن أي تحريفات أو أخطاء في القوائم المالية،¹ كما بينت دراسة لـ Mckeown أن المشكلة ليست في قدرة المدقق على اكتشاف الصعوبات والأخطاء، لكنها في إصدار التقرير، حيث في أغلب الحالات يصل المدقق إلى التأكد من عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار لكنه يختار عدم إصدار تقرير بذلك خوفاً من الدخول في نزاع مع المؤسسة محل التدقيق.²

الفرع الثالث: العوامل المتعلقة بالمؤسسة محل التدقيق

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

أولاً: حجم المؤسسة محل التدقيق

أوضحت بعض الدراسات أن حجم المؤسسة يؤثر إيجاباً على جودة التدقيق، وبالتالي على دقة تقرير المدقق حول الاستمرارية، في حين توصل البعض الآخر إلى وجود تأثير سلبي، فأصحاب التأثير الإيجابي يرون أن المؤسسات كبيرة الحجم تتعقد فيها النشاطات، فتلجأ إلى مكاتب التدقيق التي تحقق مستويات عالية من الجودة وذات سمعة جيدة حتى تقوم بتدقيق حساباتها، وكذلك كون العمليات التي تقوم بها المؤسسات الكبيرة يتم متابعتها من المشاركين في السوق المالي أكثر من المؤسسات الصغيرة، أما أصحاب التأثير السلبي فيرون أن كبر حجم المؤسسة محل التدقيق يشكل جزءاً هاماً من إيرادات مكتب التدقيق، وبالتالي فذلك يمثل تهديداً حقيقياً لاستقلالية المدقق، وقد يصل الأمر إلى ممارسة ضغوطاً عليه من إدارة المؤسسة،³ مما ينعكس سلباً على دقة تقرير المدقق حول استمرارية نشاط المؤسسة.

ثانياً: كفاية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق

إن كفاية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق يساهم في تحسين جودة التدقيق، وبالتالي على إعداد تقرير دقيق حول الاستمرارية-، حيث إن الإفصاح الكافي في القوائم المالية يساعد المدققين على تحديد

¹ محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 353.

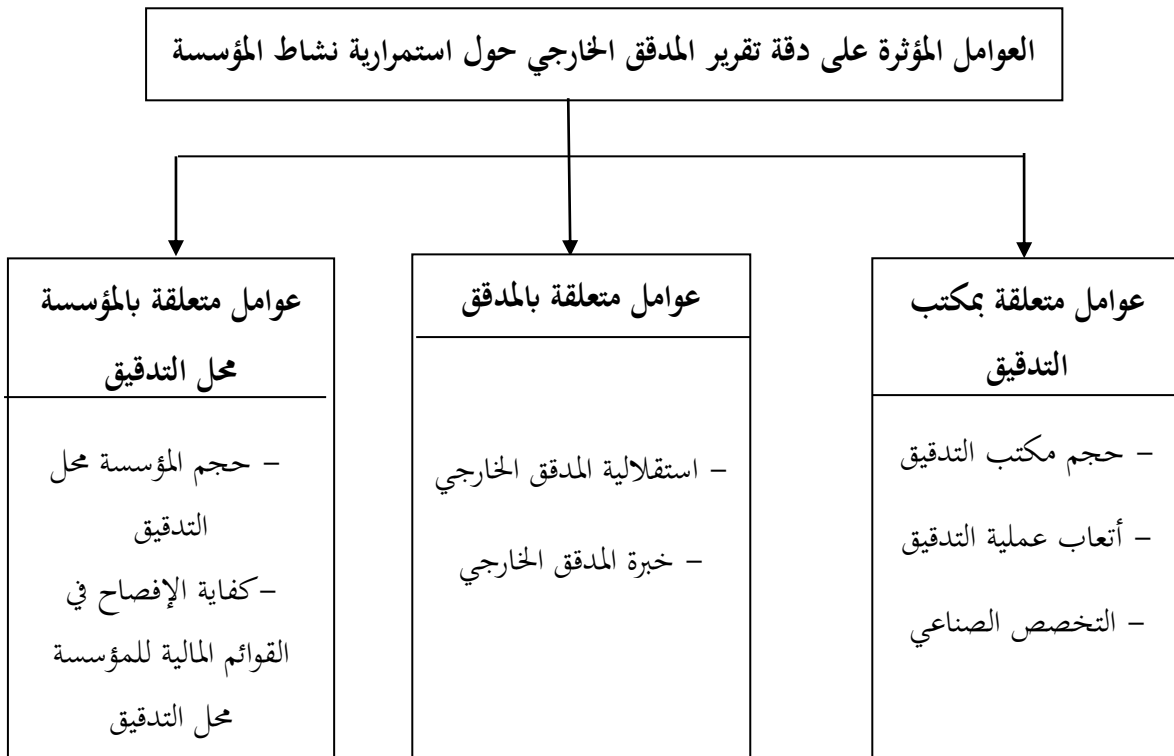
²McKeown, J., Mutcler, J. and Hopwood, w, **towards an explanation of auditor failure to modify the audit opinions of bankrupt companies**, Auditing: A Journal of Practice and Theory, Supplement 1991, pp. 1 – 13.

³ حابي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 108.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية، بالإضافة إلى أن الإفصاح الكافي يساعد المدققين على التنبؤ باحتمال احتواء القوائم المالية على أخطاء، وتنفيذ اختبارات التدقيق التي تزيد من اكتشاف تلك الأخطاء والتقرير عنها.¹ في حالة إخفاء المؤسسة لبعض المعلومات على المدقق أو عدم وضوح تلك المعلومات بالنسبة له، قد لا تتاح له الفرصة للتعرف على المخاطر التي تواجه المؤسسة والتي قد تشكل عائقا لاستمراريتها مستقبلا. ويمكن تلخيص أهم العوامل المؤثرة على دقة تقرير المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة في الشكل التالي:

شكل رقم (1-3): العوامل المؤثرة على دقة تقرير المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على دراسات سابقة

هناك العديد من العوامل التي تناولتها الدراسات والتي يمكن أن تؤثر على دقة تقرير المدقق الخارجي بشأن استمرارية نشاط المؤسسة، لكن في نظرنا فإن أكبر عامل من حيث التأثير هو عامل استقلالية المدقق الخارجي.

¹ حمادي نبيل، أثر تبني المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر لميثاق الحكم الراشد على جودة المراجعة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد رقم 11، جوان 2012، ص 89.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

خلاصة الفصل الأول

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

الفصل الثاني:
عرض الدراسات السابقة وتقييمها

تمهيد:

حاولنا في الفصل الأول تقديم إطار نظري لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، ولكي نتمكن من توجيه الموضوع وإعطائه قاعدة ونقطة انطلاق والتأكد من تحقيق قيمة مضافة له، سنقوم في هذا الفصل باستعراض مجموعة من الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع، والتعرف على الأدوات المستخدمة والأجزاء المعالجة منه والنتائج المتوصل إليها، فالدراسات السابقة تعتبر ركيزة أساسية للباحث من أجل تكوين إطار مفاهيمي تركز عليه الدراسة الحالية. اعتمدنا على العديد من البحوث الأكاديمية التي تناولت موضوع البحث في أحد محاوره، ممثلة في مقالات منشورة في مجالات علمية محكمة أو الرسائل الجامعية (رسالة ماجستير، أطروحة دكتوراه) المتعلقة بالموضوع والتي تتماشى مع الإشكالية المطروحة فيه، مع التركيز على الدراسات الحديثة نسبياً، كما شملت هذه الدراسات مختلف البيئات التطبيقية الجزائرية والعربية، بالإضافة إلى اعتماد عدد من الدراسات باللغات الأجنبية، مع الحرص على مراعاة التنوع في اختيار المجتمع والعينة التي اعتمدها تلك الدراسات، كما تم تقييم هاته الدراسات المتناولة، وقد قسم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

1. المبحث الأول: الدراسات السابقة المتعلقة بدور المدقق الخارجي؛
2. المبحث الثاني: الدراسات السابقة المتعلقة بتقييم استمرارية نشاط المؤسسة؛
3. المبحث الثالث: الدراسات السابقة المتعلقة بدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة.

المبحث الأول: الدراسات السابقة المتعلقة بدور المدقق الخارجي

يتم من خلال هذا المبحث عرض الدراسات السابقة التي تناولت موضوعنا من ناحية " دور المدقق الخارجي " وذلك للوقوف على أساسياتها وعرضها بإيجاز، بحيث تم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين، الأول خاص بالدراسات السابقة المتعلقة بدور المدقق الخارجي باللغة العربية، بينما يعنى المطلب الثاني بالدراسات السابقة المتعلقة بدور المدقق الخارجي باللغات الأجنبية.

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية المتعلقة بدور المدقق الخارجي

نتطرق في هذا المطلب إلى الدراسات السابقة التي اهتمت بدور المدقق الخارجي باللغة العربية، وقد تم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين، الأول خاص بعرض هاته الدراسات والفرع الثاني يعنى بتقييم هاته الدراسات.

الفرع الأول: عرض الدراسات السابقة المتعلقة بدور المدقق الخارجي باللغة العربية

سنحاول إلقاء نظرة تحليلية حول الدراسات باللغة العربية المتناولة لموضوع دور المدقق الخارجي، التي أجريت في البيئة الوطنية أو البيئة العربية

أولاً: دراسة بوبكر عميروش (2011)¹ بعنوان:

" دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة -دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا سطيف-"

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أهمية نظام الرقابة الداخلية في دعم مهنة المدقق الخارجي وتحقيق نتائج جيدة، كما هدفت إلى التعرف على نظام الرقابة الداخلية الجيد لدورة المخزون وأثره على نتائج عملية التدقيق، وكذا التعرف على مساهمة المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون، اعتمدت الدراسة الأسلوب الوصفي التحليلي من خلال التطرق في الجانب النظري إلى التدقيق الخارجي بصفة عامة وتدقيق عناصر دورة المخزون بصفة خاصة، بالإضافة إلى أهمية نظام الرقابة الداخلية في ظل مخاطر التدقيق، وإسقاط ذلك على الجانب التطبيقي من خلال دراسة ميدانية لمؤسسة مطاحن الهضاب العليا بسطيف، من خلال وصف سيرورة عمليات التمويل وتسيير

¹ بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة-دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا سطيف-، رسالة ماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة سطيف، الجزائر، 2011.

الفصل الثاني: عرض الدراسات السابقة وتقييمها

المخزونات في هذه المؤسسة بالإضافة إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية بها عن طريق استبانة تم تصميمها للتعامل مع 7 أهداف للتدقيق ترتبط بالعمليات المالية، حيث أن كل إجابة بنعم هي قوة وكل إجابة بلا هي ضعف، تم توزيع الاستبانة على أفراد لجنة التدقيق الداخلي الموجودة في المؤسسة وموظفي دائرة التموين وتسيير المخزونات، كما تم تصميم مصفوفة خطر الرقابة بناء على نتائج اختبار الرقابة احتوت على 23 نقطة تمثل أساليب الرقابة الرئيسية وأوجه القصور الرئيسية، حيث تم إدراج حرف (ق) التي تعني القوة عندما تتحقق الرقابة بشكل كامل أو جزئي، وحرف (ض) والتي تعني الضعف عندما يتم إظهار أحد أوجه القصور.

خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها:

- المدقق الخارجي مهما كانت كفاءته العلمية والعملية فإنه غير قادر على جعل مستوى خطر الرقابة معدوم لأي هدف تدقيق مرتبط بالعمليات المالية؛
- الحل الأمثل بالنسبة للمؤسسة اتجاه تحسين نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون وبالتالي تفعيله أكثر، يتمثل في أخذها بعين الاعتبار لتوصيات واقتراحات المدقق حول تحسين هذا النظام؛
- إن المدققين الخارجيين يعتمدون على نظام المعلومات والاتصال لأنه يشكل أهمية بالنسبة إلى عملهم، وتعد وظيفة نهائية للنظام المحاسبي، وأن مهمة المدقق الخارجي تؤكد هذه الوظيفة ويقع على عاتقه إبلاغ المستخدمين بها.

ثانياً: دراسة فرقد شاكر عبد عبد (2017)¹ بعنوان:

" دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق في البنوك التجارية الأردنية "

سعت الدراسة إلى تبيان دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق في البنوك التجارية الأردنية، عن طريق تقييم دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف ومخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة في البنوك التجارية الأردنية، حيث تم توزيع (71) استمارة على عينة عشوائية بسيطة من المدققين الخارجيين للبنوك التجارية ومكاتب التدقيق لسنتي 2016-2017، ولأغراض المعالجة الإحصائية تم استخدام حزمة برمجيات (SPSS) لمعالجة البيانات، استناداً على الأساليب الإحصائية المتمثلة في المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد الدراسة على فقرات المقياس، استخدم اختبار (T) للعينة الواحدة، كما تم استخدام تحليل التباين (ANOVA)، واختبار (T) للعينات المستقلة لاختبار الفروق الثنائية واختبار الثبات ألفا كرونباخ للاتساق الداخلي، توصلت الدراسة إلى نتائج بينت دور المدقق

¹ فرقد شاكر عبد عبد، دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق في البنوك التجارية الأردنية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية إدارة الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2017.

الفصل الثاني: عرض الدراسات السابقة وتقييمها

الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف ومخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة كأحد مخاطر التدقيق في البنوك التجارية الأردنية، وعدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) في دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق تعزى إلى الاختلاف في المؤهل العلمي والعمر وسنوات الخبرة وعدد الدورات التدريبية.

ثالثاً: دراسة محمد دينوري سالمي، فاطمة علاق (2017)¹ بعنوان:

" دور المراجع الخارجي في الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية-دراسة عينة من مراجعي الحسابات لولاية الوادي-"

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم نموذج لدور المراجع الخارجي في الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية من وجهة نظر مدققي الحسابات الممارسين لمهنة التدقيق المحاسبي والمسجلين في المصاف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات حسب القانون 10-01، وربط هذا الدور بالمؤهل العلمي والتخصص الأكاديمي وسنوات الخبرة في العمل، وذلك من خلال القيام بتصميم استبيان بني من عدة زوايا تخدم موضوع الدراسة، وتوزيعه على عينة من 39 مدقق في ولاية الوادي لعام 2017 ليتم تحليله واختبار فرضياته باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) في معالجة البيانات اعتماداً على الأساليب الإحصائية المتمثلة في التكرارات والنسب المئوية، المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات الاستبيان، واختبار معامل بيرسون (Pearson) للارتباط الخطي لقياس مدى الارتباط بين المتغيرات حسب متطلبات فرضيات الدراسة، بالإضافة إلى اختبار تحليل التباين (ANOVA) لاختبار وتحليل علاقات التأثير بين المتغيرات، خلصت الدراسة إلى وجود ارتباط قوي ذو علاقة طردية بين عمل المدقق الخارجي في أداء مهامه والكشف والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية، فحرص المدقق الخارجي على عملية تنفيذ عملية التدقيق بمستوى عال يساهم بشكل كبير في الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية المتبعة من طرف الإدارة والحد من التلاعب بالقوائم المالية وتضليل مستخدميها، وكذلك وجود ارتباط ذو علاقة عكسية بين دور المدقق الخارجي في الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية والمؤهل العلمي حسب ترتيب الشهادة ماستر ثم ليسانس فإشهادة الدكتوراه وختاماً الماجستير، بينما لا توجد علاقة ارتباط بين دور المدقق الخارجي في الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية وكل من التخصص العلمي وسنوات الخبرة في العمل.

¹ محمد دينوري سالمي، فاطمة علاق، دور المراجع الخارجي في الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية-دراسة عينة من مراجعي الحسابات لولاية الوادي-، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، العدد الثامن، 2017، ص ص 623-648.

الفصل الثاني: عرض الدراسات السابقة وتقييمها

رابعاً: دراسة تمارة موفق التكريتي (2019)¹ بعنوان:

" دور المراجع الخارجي في كشف ممارسات الإدارة الاحتمالية بالتطبيق على ديوان المراجع القومي في السودان "

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش، ودراسة ماهية وصور الممارسات الاحتمالية، ولتحقيق أهداف الدراسة والوصول إلى نتائج تم توزيع استبانة على عينة من 47 مراجع في ولاية الخرطوم ديوان المراجع القومي في السودان من سنة 2015 إلى غاية 2017، تمت معالجتها عن طريق برنامج (SPSS) باستخدام معامل ألفا كرونباخ لصدق وثبات الاستبيان والتكرارات والنسب المئوية لعينة الدراسة، إضافة إلى استخدام اختبار (كاي تربيع) لاختبار صحة الفرضيات، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن مسؤولية منع وقوع الغش والتلاعب تقع على عاتق إدارة المؤسسة، وأن المدقق الخارجي مسؤول أخلاقياً وقانونياً عن كشف التلاعب في حسابات النتيجة خلال أداء عملية التدقيق في ظل القوانين السارية، كما توصلت إلى ضرورة الإفصاح الكامل والتفصيلي عند تغيير أي سياسات محاسبية، وذلك بتوضيح أسباب التغيير والأثر المتوقع لترسيخ مبدأ الشفافية والإفصاح.

خامساً: دراسة بن يحي علي (2020)² بعنوان:

" دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية وفقاً للمعايير المطبقة في الجزائر "

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية في ظل تطبيق المعايير المتعلقة بالمراجعة في الجزائر، محاولة عرض مراحل مراجعة المعلومات المالية من خلال وصف منهجية عمل المدقق الخارجي والمهام المنوطة به وعلاقته بالمؤسسة محل المراجعة، وذلك في ظل احترام المعايير المطبقة في الجزائر، بالإضافة إلى البحث عن مدى التزام واحترام المعايير المتعلقة بالمراجعة في الميدان من طرف المدقق الخارجي، وذلك عن طريق استمارة استبيان موزعة على 150 محافظ حسابات خلال سنة 2019، تم الاعتماد في معالجة النتائج على برنامج (EXEL) إصدار 2010 من أجل تفرغ محتوى الاستبيان واستخراج النسب المئوية والتكرارات، ثم الاستعانة ببرنامج (SPSS 21) من أجل تحليل النتائج المتوصل إليها، أما فيما يخص الأساليب الإحصائية المعتمدة فهي التكرارات والنسب المئوية لعينة الدراسة، معامل ألفا كرونباخ لصدق وثبات الاستبيان، والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية

¹ تمارة موفق التكريتي، دور المراجع الخارجي في كشف ممارسات الإدارة الاحتمالية بالتطبيق على ديوان المراجع القومي في السودان، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 03، العدد 02، جوان 2019، ص ص 284-307.

² بن يحي علي، دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية وفقاً للمعايير المطبقة في الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، 2020.

الفصل الثاني: عرض الدراسات السابقة وتقييمها

لعبارات الاستبيان، إضافة إلى اختبار صحة الفرضيات المطروحة في الدراسة عن طريق استخدام اختبار "T" لعينة واحدة، كما تم تدعيم الدراسة الميدانية باستعمال أسلوب المقابلة مع 17 خبيراً محاسبياً، خلصت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها:

- رغم غياب الرقابة على نوعية أداء المدققين الخارجيين، والالتزام القانوني بضرورة العمل طبقاً للمعايير الجزائرية للتدقيق، إلا أن أغلب أفراد العينة يحاولون تحسين أدائهم من خلال سعيهم إلى العمل وفقاً للمعايير المعنية؛
- إن إلمام وتطبيق المدققين الخارجيين للمعايير المحلية للتدقيق لا يرقى إلى المستوى المطلوب، وهذا ناتج عن نقص التكوين، مما يؤثر على جودة أداء مهمة المراجعة بصفة عامة.

سادسا: دراسة إيهاب مكي محمد عبد الله (2020)¹ بعنوان:

" دور المراجع الخارجي في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية "

هدفت الدراسة إلى بيان الدور الذي يؤديه التزام المدقق الخارجي بمعايير المراجعة في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، وبيان دور قدرة المدقق الخارجي على إعداد تقرير جيد عن نتيجة عملية المراجعة والحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، حيث تم توزيع استبيان على 104 من مراجعي الحسابات السودانيين سنة 2017، تمت معالجتها ببرنامج (SPSS) اعتمادا على الأساليب الإحصائية المتمثلة في التوزيع التكراري لعبارات الفرضيات، المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لعبارات الاستبيان وترتيبها، بالإضافة إلى استخدام اختبار (كاي تربيع) لدلالة الفروق بين الإجابات، حيث تمثل المتغير المستقل في المراجع الخارجي فحين تمثل المتغير التابع في عدم تماثل المعلومات المحاسبية، توصلت الدراسة إلى أن قدرة المدقق الخارجي على القيام بالفحص الجيد للسجلات والمستندات المحاسبية وغير المحاسبية تؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، وأن إتباع المراجع الخارجي لوسيلة المصادقات كأداة للحصول على مصادقات أو إقرارات مكتوبة من العملاء تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، وأن قدرة المدقق الخارجي على ملاحظة التجهيزات الخاصة بالعميل ومتابعة تنفيذ بعض المهام المحاسبية تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

¹ إيهاب مكي محمد عبد الله، دور المراجع الخارجي في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، المجلة الإلكترونية الشاملة متعددة الاختصاصات، العدد 25، جوان 2020، ص ص 1-30.

الفصل الثاني: عرض الدراسات السابقة وتقييمها

الفرع الثاني: تقييم الدراسات السابقة المتعلقة بدور المدقق الخارجي باللغة العربية

بعد التطرق لأهم الدراسات باللغة العربية التي تناولت موضوع دور المدقق الخارجي في البيئة الجزائرية والعربية في فترات مختلفة، سوف نحاول تقييم هذه الدراسات حيث هدفت معظمها إلى تبيان دور المدقق الخارجي بصفة عامة، إلا أنّها اختلفت في طريقة الوصول إلى هذا الهدف من حيث:

أولاً: حجم العينة:

نلاحظ أن حجم العينة في معظم الدراسات السابقة كان متقارباً، فدراسة علي بن يحيى (2020) اعتمدت على عينة من 150 محافظ حسابات في الجزائر بالإضافة إلى عينة أخرى مكونة من 17 خبير محاسب، ما يقارب حجم عينة دراسة إيهاب مكي (2020) التي بلغت 104 مدقق حسابات سوداني، في حين بلغ حجم عينة كل من دراستي التكريتي (2019) والدينوري سالمي وعلاق (2017)، 47 مدققاً و39 مدققاً خارجياً على التوالي، إلا أنّهما اختلفا في بيئة الدراسة، فدراسة التكريتي (2019) تكونت عينتها من مدققي الحسابات في ولاية الخرطوم بالسودان، ودراسة دينوري سالمي وعلاق (2017) كانت في ولاية الوادي بالجزائر، في حين كان الاختلاف في دراسة عميروش (2011) الذي اعتمد على دراسة ميدانية في مؤسسة مطاحن الهضاب بسطيف الجزائر، حيث تمثلت عينة الدراسة في أفراد لجنة التدقيق الداخلي في المؤسسة وموظفي دائرة التموين والتسيير.

ثانياً: الفترة الزمنية:

نلاحظ أن معظم الدراسات السابقة كانت في فترات متقاربة جداً، خلال سنة 2017، ماعداً دراسة علي بن يحيى (2020) التي كانت خلال سنة 2019، دون إهمال الاختلاف في طول الفترة الزمنية لبعض الدراسات التي امتدت إلى 3 سنوات كدراسة التكريتي (2019) التي امتدت من (2015 إلى 2017)، ودراسة فرقد شاكر (2017) التي كانت خلال عامي (2016-2017)، إلا أن دراسة عميروش اختلفت عن الدراسات السابقة جميعاً من حيث الفترة الزمنية التي كانت خلال عام 2011.

ثالثاً: البرامج والأساليب الإحصائية المستخدمة:

نجد أن كل الدراسات السابقة المدروسة ماعداً دراسة عميروش (2011)، تم فيها الاعتماد على الاستبانة كوسيلة لجمع المعلومات، ثم تحليلها بالاستعانة ببرنامج (SPSS)، باستخدام الأساليب الإحصائية المتمثلة في التكرارات والنسب المئوية، ومعامل ألفا كرونباخ لصدق وثبات الاستبيان، والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات الاستبيان، واختبار صحة الفرضيات تم استخدام اختبار "T" للعينة الواحدة في كل من دراسة علي بن يحيى (2020) ودراسة فرقد

الفصل الثاني: عرض الدراسات السابقة وتقييمها

شاكر (2017)، في حين تم استخدام اختبار (كاي تربيع) لاختبار الفرضيات في كل من دراسة إيهاب مكي (2020) ودراسة التكريتي (2019)، بالإضافة إلى استخدام تحليل التباين (ANOVA) في كل من دراستي الدينوري وعلاق (2017) و فرقد شاكر (2017)، كما تم اعتماد أسلوب المقابلة في دراسة بن يحي (2020) لتدعيم الدراسة الميدانية، في حين نجد أن دراسة عميروش (2011) اعتمدت على أسلوب دراسة حالة داخل مؤسسة مطاحن الهضاب.

رابعاً: النتائج المتوصل إليها:

نلاحظ أن معظم الدراسات السابقة توصلت إلى أن للمدقق الخارجي دور في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، ودور في الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية، كما له دور كبير في الحد من مخاطر التدقيق، في حين توصلت بعض الدراسات إلى نتائج أخرى كدراسة التكريتي (2019) التي توصلت إلى أن مسؤولية منع وقوع الغش والتلاعب تقع على عاتق إدارة المؤسسة، وأن المدقق الخارجي مسؤول أخلاقياً وقانونياً عن كشف التلاعب في حسابات النتيجة، ودراسة عميروش (2011) التي توصلت إلى أن مهما كانت كفاءة المدقق الخارجي العلمية والعملية فإنه غير قادر على جعل مستوى خطر الرقابة معدوم.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغات الأجنبية المتعلقة بدور المدقق الخارجي

نتطرق في هذا المطلب إلى الدراسات السابقة التي اهتمت بدور المدقق الخارجي باللغات الأجنبية، وقد تم تقسيم هذا المطلب كذلك إلى فرعين، الأول خاص بعرض هاته الدراسات والفرع الثاني يعني بتقييمها.

الفرع الأول: عرض الدراسات السابقة المتعلقة بدور المدقق الخارجي باللغات الأجنبية

يمكننا عرض بعض الدراسات التي لها علاقة بدور المدقق الخارجي، والتي أجريت باللغات الأجنبية فيما يلي:

أولاً: دراسة (2008) Henri Guénin¹ بعنوان:

" العمل الحقيقي للمدققين القانونيين "

هدفت هذه الدراسة إلى التعمق في فهم العمل الحقيقي للمدققين القانونيين، حيث تناولت في الجزء النظري إطار عام لمهنة التدقيق، أما في الجانب التطبيقي تناولت مشكلة تخوف المدقق والآثار المترتبة عنه، وذلك من خلال دراسة ومراقبة ميدانية لعينة من المدققين تتكون من سبعة فرق تدقيق تابعة لـ (Big4) الفرع الفرنسي، وهي شركات (KPMG – PWC – Deloitte – Ernst & young)، خلال فترات جوان 2002، نوفمبر 2003،

¹Henri Guénin, *Le travail réel des auditeurs légaux*, Thèse Doctorat en Sciences de Gestion, Ecole des Hautes Etudes Commerciales, Paris, France, 2008.

الفصل الثاني: عرض الدراسات السابقة وتقييمها

جويلية 2004، بالإضافة إلى مقابلات واستجابات مع 31 مدقق تم تحليلها في الفترة من ديسمبر 2003 إلى مارس 2005، توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها:

- التخوف من اكتشاف الأخطاء المحاسبية عائد إلى رغبة المدققين في الأداء الجيد؛
- وجوب التحكم في التخوف لكيلا ينتقل إلى مستعملي القوائم المالية وبالأخص المساهمين؛
- العمل الحقيقي للمدقق القانوني يكمن في التسيير، والتحكم في محاولة القضاء على الخوف، وتنميته في نفس الوقت كونه يحفز على الحرص أكثر.
- على المدقق القانوني التخفيف من حدة التخوف للنجاح في تصديق الحسابات، وهذا هو أساس العمل الحقيقي للمدقق القانوني.

ثانيا: دراسة (Putu Agus Ardiana (2014 بعنوان:

" دور التدقيق الخارجي في تحسين قيمة الشركة: حالة إندونيسيا"

هدف هذا البحث إلى التحقيق في تأثير خصائص التدقيق الخارجي (مدة المراجعة، حجم شركة المراجعة، رأي المراجعة) على قيمة الشركة التي مثلت من خلال العلاقة السعر/ الأرباح (P/E) والعلاقة السعر/ القيمة الدفترية (P/B) و Tobin's Q باستخدام 2240 ملاحظة سنوية في الشركات المدرجة في البورصة الإندونيسية من 2007 إلى 2013، باستخدام الانحدار الخطي المتعدد، بالإضافة إلى متغيرين للرقابة، وهما حجم الشركة وعمر الشركة، وجدت هذه الورقة أنه يتم تحقيق قيمة أعلى للشركة من خلال فترة تدقيق أقصر وشركات تدقيق ذات اسم وعلامة تجارية ورأي تدقيق غير متحفظ، تتوافق هذه النتيجة في جميع المقاييس الثلاثة لقيمة الشركة وبعد التحكم والرقابة المتمثل في حجم أصول الشركة وعمرها، حيث أشارت نتائج البحث هذه إلى أن التناوب الإلزامي قد يصبح حلاً لضمان الحفاظ على العلاقة المهنية بين المدقق والعميل، كما يبدو أن المدققين أصحاب الأسماء والعلامات التجارية يقدمون جودة أفضل للتدقيق ويزيدون من قيمة الشركة، بالإضافة إلى أنه يجب على هيئة الخدمات المالية في إندونيسيا أن تشجع المزيد من الشركات على إعداد البيانات المالية وفقاً لمعايير المحاسبة لتلقي رأي غير متحفظ من مدقق حسابات مستقل.

¹ Putu Agus Ardiana, *The Role of External Audit in Improving Firm's Value-Case of Indonesia-*, The 5th International Conference of The Japanese Accounting Review (TJAR) held on 21 December 2014, PP 1-15.

ثالثا: دراسة (Firas A. N. Al-Dalabih (2018)¹ بعنوان:

" دور المدقق الخارجي في حماية المعلومات المالية المدرجة في القوائم المالية للشركات الصناعية الأردنية "

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور المدقق الخارجي في حماية المعلومات المالية المدرجة في القوائم المالية في الشركات الصناعية الأردنية، تكونت عينة الدراسة من 70 مدقق حسابات يعملون في مكاتب المراجعة في الأردن، حيث تم تصميم استبيان وتوزيعه عليهم سنة 2017، استرجع ما مجموعه 68 استبيانا صالحة للتحليل الإحصائي تمثل 97 % من الاستبيانات الموزعة الإجمالية، وتم تحليل الاستبيانات بواسطة البرنامج الإحصائي SPSS، باستخدام الأساليب الإحصائية المتمثلة في اختبار (ألفا كرونباخ) لقياس الثبات، و التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري، بالإضافة إلى اختبار (One – Sample Test) لاختبار الفرضيات، توصلت الدراسة إلى أن المراجع الخارجي يستخدم تقنية المعلومات في فحص المعلومات المالية المدرجة في البيانات المالية، كما تبين أن المدقق الخارجي حريص على التأكد من مصداقية البيانات المالية للشركة.

رابعا: دراسة (J. Vaz Ferreira (2019)² بعنوان:

" دور المدقق الخارجي في حوكمة الشركات-دراسة حالة الشركات المدرجة في بورصة يورونيوكست لشبونة- "

بحثت هذه الدراسة في تأثير المدقق الخارجي على حوكمة الشركات في البرتغال، وذلك من خلال مقارنة التقارير الحكومية للشركات المدرجة في بورصة يورونيوكست لشبونة خلال عدة فترات، مع استطلاعات أجريت في النصف الأول من عام 2013 في البرتغال مع المدققين الخارجيين المسؤولين عن تدقيق غالبية الشركات خلال الفترة 2007-2011، للتأكد من تنفيذ توصيات حوكمة الشركات والتحقق من ذلك من قبل المدقق الخارجي، وتحليل عمل المدقق الخارجي فيما يتعلق بأنظمة حوكمة الشركات، تم تحليل بيانات الدراسة استنادا إلى الانحدار المتعدد والنتائج اللوجستية متعددة الحدود، توصلت الدراسة إلى أن مشاركة أكبر من قبل المدققين القانونيين في الامتثال لتوصيات حوكمة الشركات يسمح بالمزيد من الشفافية في المعلومات، وتقليل مشاكل الوكالة والاحتيال والجرائم الاقتصادية.

¹Firas A. N. Al-Dalabih, **The Role of External Auditor in Protecting the Financial Information Listed in the Financial Statements in the Jordanian Industrial Companies**, Journal of Modern Accounting and Auditing, Vol 14, No 1, January 2018, PP 6-16.

²J. Vaz Ferreira, **The Role of The External Auditor in Corporate Governance: The Case of Companies Listed in The NYSE Euronext Lisbon**, Risk Governance and Control: Financial Markets & Institutions, Vol 8, issue 4, 2018, PP 38-51.

خامسا: دراسة (2022) **Reyam Farhan Zahraw ALSaaedi ¹&Bushra Fadil Al-Taie**

بعنوان: " دور المدقق في تأكيد التقارير المتكاملة – دراسة استطلاعية على عينة من المدققين الخارجيين في العراق "

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى القدرة على ضمان تكامل التقارير من قبل المدقق في التحقق من مصداقيتها وانعكاساتها لصالح أصحاب المصالح، وكذلك قياس أثر إجراءات التأكيد التي يعدها المدققون ودورهم في تأكيد هذه التقارير، تمثلت عينة الدراسة في (96) مدققا من مكاتب وشركات التدقيق العراقية، حيث تم توزيع استبانة عليهم خلال عام 2021، وتم تحليل هذا الاستبيان بواسطة برنامج (SPSS)، حيث تم استخدام اختبار (ألفا كرونباخ) لقياس الثبات وصدق الاستبيان، ولعرض استجابة العينة المستجوبة للتقارير المتكاملة تم الاعتماد على التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري، واختبار الفرضيات تم حساب قيمة معامل الارتباط بين المدقق وضمنان التقارير المتكاملة، واختبار (one- sample test) لاختبار وجود تأثير للمدقق على تأكيد التقارير المتكاملة، توصلت الدراسة إلى أن عملية تأكيد التقارير المتكاملة ينتج عنها تقييم للمعلومات التي تحتويها من قبل المدققين المؤهلين، المحايدين و المستقلين عن الوحدة الاقتصادية، كما توصلت على أنه يمكن للمدقق الخارجي إعطاء تصور واضح لمصداقية تمثيل هذه التقارير للمعلومات الواردة فيها، وبالتالي طمأنة جميع الأطراف وزيادة ثقتهم بمحتوى التقارير المتكاملة.

سادسا: دراسة (2022) **Dumitru-Nicușor CĂRĂUȘU & Paula-Andreea TERINTE ²**

بعنوان: " دور التدقيق الخارجي في أداء الشركة في الاقتصاديات المتطورة "

تطرقت هذه الدراسة إلى دور التدقيق الخارجي في أداء الشركات، باعتبار أن البيانات المالية من العوامل المهمة في عملية اتخاذ القرار، فالتدقيق يلعب دورا مهما للغاية، واختبار تأثير ممارسات التدقيق على أداء الشركات، تم استخدام البيانات المالية لـ(408) شركة من الشركات المدرجة في إيطاليا وألمانيا وفرنسا، والتي تعتبر شركات كبرى مدرجة في القطاع الخاص بدرجة أقل في القطاع المالي والخدمات المالية، لمدة 10 سنوات للفترة (2010-2019)، مع اختيار متغيري الربحية (معدل العائد على الأصول ROA) ومعدل العائد على حقوق الملكية (ROE) كمتغيرين تابعين، أما المتغيرات المستقلة فتمثلت في مؤشرات الوضع المالي للشركة، تم تحليل البيانات بطريقة الانحدار الخطي (OLS) باستخدام نموذج (PANEL)، أظهرت النتائج أن ضمان استقلالية التدقيق له تأثير إيجابي على ربحية الشركة المحسوبة على أساس معدل

¹Reyam Farhan Zahraw ALSaaedi, Bushra Fadil Al-Taie, **The Role of the Auditor in Confirming the Integrated Reports - An Exploratory Study on a Sample of External Auditors in Iraq-**, Journal of Economics and Administrative Sciences, Vol 28, No 131, 2022, PP 205-222.

²Dumitru-Nicușor CĂRĂUȘU, Paula-Andreea TERINTE, **The Role OF External Audit ON Company Performance IN Developed Economies**, Journal of Public Administration, Finance and Law, Vol 10, No 24, 2022, PP 107-118.

الفصل الثاني: عرض الدراسات السابقة وتقييمها

العائد على الأصول، كما أشارت النتائج إلى أنه في حالة الشركات المتقدمة فإن استقلالية لجان التدقيق لها تأثير إيجابي على الأداء العام للشركة، حتى ولو كان قليل.

ثانيا: تقييم الدراسات السابقة المتعلقة بدور المدقق الخارجي باللغات الأجنبية

بعد التطرق لأهم الدراسات باللغات الأجنبية التي تناولت موضوع دور المدقق الخارجي في البيئة الدولية في فترات مختلفة، وجدنا أن معظم الدراسات هدفت إلى معرفة دور المدقق الخارجي بصفة عامة، وخاصة دوره فيما يخص حوكمة الشركات ودوره في حماية المعلومات المالية المدرجة في القوائم المالية، وكذلك دوره في تأكيد التقارير المتكاملة، إلا أن البعض منها تطرق إلى دور التدقيق الخارجي كدراسة (Putu Agus Ardiana (2014)، ودراسة Dumitru- (2022) Nicușor CĂRĂUȘU & Paula-Andreea TERINTE، في حين تطرقت دراسة Henri Guénin (2008) إلى العمل الحقيقي للمدققين القانونيين، كما نجد بعض الاختلافات الأخرى من حيث:

أولاً: حجم العينة:

لقد اجتمعت معظم الدراسات على استخدام المدققين الخارجيين كعينة للدراسة في بيئات دولية مختلفة (البرتغال، الأردن، فرنسا، العراق)، إلا أن هناك اختلاف في البعض منها كدراسة (Putu Agus Ardiana (2014) التي استخدمت 2240 ملاحظة سنوية في الشركات المدرجة في البورصة الإندونيسية، ودراسة Dumitru-Nicușor (2022) CĂRĂUȘU & Paula-Andreea TERINTE التي استخدمت البيانات المالية لـ 408 شركة من الشركات المدرجة في إيطاليا، ألمانيا، فرنسا.

ثانيا: طبيعة البيانات والفترة الزمنية:

نلاحظ أن معظم الدراسات اعتمدت على استطلاعات واستبانات مع مدققي الحسابات في فترات زمنية مختلفة (2013، 2017، 2021)، منها ما امتدت حتى لثلاث سنوات كدراسة (Henri Guénin (2008) من (2002 إلى 2005)، إلا أن بعض الدراسات استخدمت بيانات سنوية كدراسة (Putu Agus Ardiana (2014) التي استخدمت بيانات سنوية لشركات مدرجة في بورصة إندونيسيا في الفترة (2007-2013)، ودراسة Dumitru- (2022) Nicușor CĂRĂUȘU & Paula-Andreea TERINTE التي اعتمدت بيانات سنوية ممتدة على 10 سنوات من (2010-2019).

الفصل الثاني: عرض الدراسات السابقة وتقييمها

ثالثا: البرامج والأساليب الإحصائية المستخدمة:

نلاحظ أن الدراسات السابقة اتبعت فيها طرق مختلفة لجمع المعلومات، حيث نجد كل من دراسة Firas A. N. Al-Dalabih (2018) ودراسة Reyam Farhan Zahraw ALSaedi & Bushra Fadil Al-Taie (2022) تم الاعتماد فيهما على الاستبانة كوسيلة لجمع البيانات، تم تحليل هذه البيانات بواسطة برنامج (SPSS) باستخدام الأساليب الإحصائية المتمثلة في التكرارات والنسب المئوية، ومعامل (ألفا كرونباخ) لقياس ثبات الاستبيان، والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات الاستبيان، واستخدام اختبار "T" للعينة الواحدة لاختبار صحة الفرضيات، في حين اعتمدت دراسة Henri Guénin (2008) على دراسة ومراقبة ميدانية لعينة تتكون من سبعة فرق تدقيق، بالإضافة إلى اعتماد أسلوب المقابلة والاستجواب المباشر، كما نجد بعض الدراسات استندت في تحليل بياناتها على الانحدار المتعدد والنتائج اللوجستية متعددة الحدود كدراسة J. Vaz Ferreira (2019) ودراسة Putu Agus Ardiana (2014)، في حين استخدمت دراسة Dumitru-Nicușor CĂRĂUȘU & Paula-Andreea Terinte (2022) نماذج السلاسل الزمنية المقطعية (PANEL data).

رابعا: النتائج المتوصل إليها:

نلاحظ أن معظم الدراسات توصلت إلى أن للمدقق الخارجي دورا كبيرا في حوكمة الشركات وحماية المعلومات المالية، كما له دور في تأكيد التقارير المتكاملة، كما أن عملية التدقيق تؤدي إلى تحسين قيمة الشركة وتطور من أدائها، حيث تبين من خلال دراسة Firas A. N. Al-Dalabih (2018) أن المدقق الخارجي حريص على التأكد من مصداقية البيانات المالية للشركة، كما توصلت دراسة Putu Agus Ardiana (2014) إلى أن المدققين أصحاب الأسماء والعلامات التجارية يقدمون جودة أفضل للتدقيق ويزيدون من قيمة الشركة، كما أشارت دراسات أخرى إلى العوامل المؤثرة على عمل المدققين كضمان استقلالية التدقيق، ووجوب التحكم في التخوف لكي لا ينتقل إلى مستعملي القوائم المالية، بالإضافة إلى الامتثال لتوصيات حوكمة الشركات.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة المتعلقة بتقييم استمرارية نشاط المؤسسة

قصد الإحاطة أكثر بالموضوع حاولنا من خلال هذا المبحث إدراج الدراسات والأبحاث السابقة التي تناولت موضوعنا من ناحية " تقييم استمرارية نشاط المؤسسة" بصفة مباشرة أو غير مباشرة سواء كانت محلية أو دولية، بحيث تم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين، الأول خاص بالدراسات السابقة المتعلقة بتقييم استمرارية نشاط المؤسسة باللغة العربية، بينما يعنى المطلب الثاني بالدراسات السابقة المتعلقة بتقييم استمرارية نشاط المؤسسة باللغات الأجنبية.

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية المتعلقة بتقييم استمرارية نشاط المؤسسة

سنحاول من خلال هذا المطلب إلقاء نظرة تحليلية حول الدراسات السابقة باللغة العربية المتناولة لموضوع تقييم استمرارية نشاط المؤسسة التي أجريت في البيئة الوطنية والبيئة العربية، وقد تم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين، الأول خاص بعرض هاته الدراسات والفرع الثاني يعنى بتقييمها.

الفرع الأول: عرض الدراسات السابقة المتعلقة بتقييم استمرارية نشاط المؤسسة باللغة العربية

سنحاول إلقاء نظرة تحليلية حول الدراسات السابقة باللغة العربية المتناولة لموضوع تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، التي أجريت في البيئة الوطنية أو البيئة العربية على النحو التالي:

أولاً: دراسة المنتصر علي التارقي (2010)¹ بعنوان:

"أهمية الحوكمة وأثرها على استمرارية المنشأة واستقرارها-دراسة تطبيقية في ظل التشريعات اللببية-

سعت هذه الدراسة إلى إظهار أهمية الحوكمة كضرورة لإحكام الرقابة المحاسبية للشركات المساهمة وأثرها على استمرارية المنشأة واستقرارها، وإظهار دور المراجعة الداخلية ولجان المراجعة في تفعيل الأداء المحاسبي وتأكيد دعم المراجع الخارجي لدعم الحوكمة، أستخدم الاستبيان كأداة لجمع البيانات من المصدر الميداني والمتمثل في مديري وأعضاء مجلس إدارة (16) شركة مساهمة ومراجعو الحسابات في شعبية طرابلس للفترة 2008-2009، حيث تم توزيع (81) استمارة، تم تحليلها عن طريق البرنامج الإحصائي (SPSS) وبرنامج (EXEL) باستخدام الأساليب الإحصائية المتمثلة في مقاييس النزعة المركزية (الوسط الحسابي، المنوال، الوسيط، معامل الالتواء)، مقاييس التشتت (الانحراف المعياري)، واختبار المصادقية (ألفا كرونباخ)، بالإضافة إلى اختبار (T-test)، توصلت الدراسة للعديد من النتائج لعل أهمها عدم

¹ المنتصر علي التارقي، أهمية الحوكمة وأثرها على استمرارية المنشأة واستقرارها-دراسة تطبيقية في ظل التشريعات اللببية-، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان، 2010.

الفصل الثاني: عرض الدراسات السابقة وتقييمها

توفر الآلية المحاسبية والإدارية والقانونية لتطبيق قواعد الحوكمة وضعف أنظمة الرقابة الداخلية مما ينعكس سلباً على استمرارية المنشأة واستقرارها.

ثانياً: دراسة سالم الحميدي العتيبي (2013)¹ بعنوان:

" دور الإجراءات التحليلية للتدقيق الخارجي في تحديد مدى استمرارية الشركات المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية"

هدفت هاته الدراسة إلى توضيح دور الإجراءات التحليلية للتدقيق الخارجي في تحديد مدى استمرارية الشركات المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، ولتحقيق هذا الهدف تم اختيار (10) شركات متعثرة، و(10) شركات ذات ملاءة مالية جيدة، المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية خلال العام 2012، حيث تم تقسيم مؤشرات التحليل المقارن إلى خمسة بنود، ومن ثم تطبيق هذه المؤشرات على القوائم المالية للشركات ذات الملاءة الجيدة والشركات المتعثرة، وذلك لإجراء مقارنات بينهما على مؤشرات الاستثمار، والائتمان، والأداء، والربحية، والسيولة، وبعد تحليل النتائج توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- وجود أثر للإجراءات التحليلية (تحليل الاستثمار، تحليل الائتمان، تحليل الأداء، تحليل السيولة) في التنبؤ بعجز الشركات عن تسديد ديونها؛
- الإجراءات التحليلية للتدقيق الخارجي بعناصرها (تحليل الاستثمار، تحليل الائتمان، تحليل الأداء، تحليل السيولة) تساعد في التنبؤ بتحاييل الإدارة؛
- الإجراءات التحليلية للتدقيق الخارجي بعناصرها (تحليل الاستثمار، تحليل الائتمان، تحليل الأداء، تحليل السيولة) تساعد في الكشف عن العوامل التحذيرية التي يمكن استخدامها كمؤشرات للتنبؤ بفشل الشركات؛
- اتضح أن مؤشر الربحية لا يؤثر في تحديد مدى استمرارية الشركات المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.

¹ سالم الحميدي العتيبي، دور الإجراءات التحليلية للتدقيق الخارجي في تحديد مدى استمرارية الشركات المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، الأردن، 2013.

الفصل الثاني: عرض الدراسات السابقة وتقييمها

ثالثاً: دراسة عبد الرحمن عمر احمد محمد (2015)¹ بعنوان:

" دور المراجعة الداخلية في استمرار المنشأة-دراسة تطبيقية على شركات القطاع الخاص في منطقة الجوف-"

هدفت هذه الدراسة إلى إظهار دور المراجعة الداخلية في استمرارية المؤسسة في القطاع الخاص بمنطقة الجوف، اعتمد الباحث المنهج التاريخي الوصفي بالإضافة إلى المنهج العلمي المقارن الذي يستخدم الأسلوب الاستنباطي والاستقرائي، يتكون مجتمع الدراسة من المحاسبين والمراجعين الداخليين لـ 20 منشأة، متعددة النشاطات بالإضافة إلى الأكاديميين من ذوي الاختصاص، حيث استخدمت العينة العشوائية، وتم توزيع 60 استبانة في الفترة ما بين 2012-2013 حللت منها 48 استبانة مستوفية باستخدام برنامج (SPSS) لمعالجة البيانات اعتماداً على الوسط الحسابي واختبار (One – Sample Test)، ومن خلال التحليل توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- وجود دور فعال لعملية التدقيق الداخلي في ديمومة واستمرارية المؤسسة؛
- عدم الاهتمام الكافي لكثير من الإدارات في القطاع الخاص بعملية المراجعة الداخلية الممنهجة والمتطورة، مما أدى إلى خروج الكثير من تلك المؤسسات من سوق العمل؛
- الأخذ بتوصيات وملاحظات المدقق الداخلي يدعم جانب الاستقلالية وبالتالي استمرارية المؤسسة.

رابعاً: دراسة أحمد محسن حسن (2018)² بعنوان:

" دور الإفصاح المحاسبي في استمرارية الشركات-بحث تطبيقي في عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق

للأوراق المالية-"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور الإفصاح المحاسبي وقدرته في التنبؤ بالفشل المالي ومدى استمرارية الشركات العاملة في قطاع السياحة والفندقة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، بعد أن تم تحديد قدرة الإفصاح على الكشف والتمييز بين الشركات الفاشلة والناجحة، حيث سعت الدراسة إلى بيان إذا كان هناك دور للإفصاح والشفافية على عدم استمرارية عمل الشركات في عينة البحث، وذلك لمساعدة الإدارة في تجنب الوقوع في الفشل ومحاولة معالجته قبل وقوعه، ولتحقيق تلك الأهداف والإجابة على الإشكالية المطروحة تم الاستناد على التقارير المالية السنوية لـ 8 شركات عاملة في قطاع السياحة والفندقة مدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، وللمدة من (2005-2016)، بالإضافة إلى المتوسط

¹ عبد الرحمن عمر احمد محمد، دور المراجعة الداخلية في استمرار المنشأة-دراسة تطبيقية على شركات القطاع الخاص في منطقة الجوف-، مجلة مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي، المجلد 19، العدد 55، أبريل 2015، ص ص 267-324.

² أحمد محسن حسن، دور الإفصاح المحاسبي في استمرارية الشركات-بحث تطبيقي في عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية-، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد 10، العدد 03، 2018، ص ص 426-447.

الفصل الثاني: عرض الدراسات السابقة وتقييمها

الحسابي والانحراف المعياري والقيمة المعنوية، P-Value، ونموذج لانحدار اللوجستي الثنائي لتعزيز القدرة التنبؤية للإفصاح لعينة الدراسة باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS22)، توصلت الدراسة إلى أهم استنتاج وهو أن الإفصاح المحاسبي يمتلك القدرة على الكشف والتنبؤ بالفشل المالي لشركات العينة من قطاع السياحة والفندقة.

خامسا: دراسة إياد عيسى رجب الفقهاء (2019)¹ بعنوان:

" أثر مخاطر التدقيق على تقييم استمرارية الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية - من وجهة نظر المحاسبين

القانونيين المستقلين الأردنيين -"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة بيان أثر مخاطر التدقيق على تقييم استمرارية الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، وتوضيح أثر أبعاد مخاطر التدقيق (مخاطر المتأصلة، مخاطر الرقابة، مخاطر الاكتشاف) على تقييم استمرارية الشركات، لتحقيق أهداف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، اعتمد الباحث على الاستبانة لجمع البيانات الأولية حيث تضمنت مجموعة من الفقرات بلغت 57 فقرة، قسمت لتقيس أبعاد مخاطر التدقيق، وزعت 386 استبانة على المحاسبين القانونيين المستقلين خلال عامي 2018-2019، تمت معالجتها عن طريق مجموعة من الاختبارات الإحصائية مستخدما برنامج (SPSS)، من أهمها مقاييس النزعة المركزية والتشتت، واختبار (ألفا كرونباخ) واختبار ارتباط بيرسون وتحليل الانحدار الخطي البسيط، والانحدار الخطي المتعدد، والانحدار الخطي المتدرج، أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة تمثلت فيما يلي:

- أن لأبعاد مخاطر التدقيق أثرا دالا على الاستمرارية، وترتبط أبعاد مخاطر التدقيق مع الاستمرارية برابط قوي، وكلما تمت السيطرة على مخاطر التدقيق انعكس بالإيجاب على تقييم الاستمرارية؛
- المخاطر المتأصلة والموروثة تمتلك القدرة التفسيرية الأكبر على تقييم الاستمرارية من بين أبعاد مخاطر التدقيق وأقلها يعود إلى مخاطر الرقابة، وللنظام الرقابي الجيد دور في تقليل مخاطر التدقيق لكن أهميته متوسطة.

¹ إياد عيسى رجب الفقهاء، أثر مخاطر التدقيق على تقييم استمرارية الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية - من وجهة نظر المحاسبين القانونيين المستقلين الأردنيين-، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية الأعمال، جامعة الإسراء، عمان، الأردن، 2019.

الفصل الثاني: عرض الدراسات السابقة وتقييمها

سادسا: دراسة خلايف عايده، بلقاضي بلقاسم (2021)¹ بعنوان:

" دور لجان المراجعة في التنبؤ باستمرارية الشركات أو فشلها المالي من خلال تطبيق نموذج Sherrod "

هدفت هذه الدراسة للوصول إلى مجموعة من الأهداف ولعل من أهمها هي الإجابة على الإشكالية المطروحة، والتي تدور حول إبراز دور لجان المراجعة في التنبؤ باستمرارية الشركة أو فشلها المالي وتبيان بأن لجان المراجعة دور وأهمية داخل الشركة في التنبؤ بالفشل المالي وذلك من خلال مراجعتهم للأداء المالي للشركة وتطبيقهم لنماذج التنبؤ المالي والتي من بينها نموذج Sherrod، ولإثبات هذا الدور، تم تطبيق نموذج Sherrod على أربع شركات جزائرية مختلفة النشاط، اعتمادا على معطيات القوائم المالية لكل شركة لسنة 2018، وهذا ما سمح بمعرفة الشركات المعرضة لمخاطر الفشل المالي، إذ أنه هناك شركتين يصعب التنبؤ بمخطر الإفلاس فيهما، بينما هناك شركة معرضة لمخاطر الإفلاس وأخرى غير معرضة لهذه المخاطر، توصلت الدراسة في الأخير إلى نتيجة مفادها أن تطبيق هذا النموذج من قبل لجان المراجعة له دور، وذلك من خلال أنه يمكن الشركة من معرفة ما إذا كانت قادرة على الاستمرار في نشاطها أم لا.

سابعاً: دراسة عفراء الفاضل عثمان، أيمن عبد الله أبو بكر (2022)² بعنوان:

" دور المراجعة التحليلية في ضمان استمرارية المنشأة-دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة بولايي الخرطوم والبحر الأحمر بالسودان-"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور المراجعة التحليلية في ضمان استمرارية المؤسسة، وذلك من خلال دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة بولايي الخرطوم والبحر الأحمر بالسودان، حيث تطرقت الدراسة إلى كيفية استخدام أساليب المراجعة التحليلية من طرف المراجعين السودانيين العاملين بمكاتب المراجعة السودانية ودورها في ضمان استمرارية المؤسسة، ومن أجل الوصول إلى أهداف الدراسة تم تطوير استبانة وتوزيعها على (130) موظف في دوائر الرقابة والتدقيق الداخلي بمكاتب المراجعة خلال عام 2020، ومن خلال تحليل البيانات باستخدام برنامج (SPSS)، استنادا على التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة وأسلوب الانحدار الخطي البسيط الذي يقيس العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل، توصلت الدراسة إلى أن استخدام المراجعين للمراجعة التحليلية له دور فعال في استمرارية المنشأة، ووضحت نتائج الدراسة بأن استخدام أساليب المراجعة التحليلية له تأثير مباشر على معرفة الوضع العام للمنشأة والتنبؤ

¹ خلايف عايده، بلقاضي بلقاسم، دور لجان المراجعة في التنبؤ باستمرارية الشركات أو فشلها المالي من خلال تطبيق نموذج Sherrod، المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، المجلد 09، العدد 01، ديسمبر 2021، ص ص 214-235.

² عفراء عثمان الفاضل، أيمن عبد الله أبو بكر، دور المراجعة التحليلية في ضمان استمرارية المنشأة-دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة بولايي الخرطوم والبحر الأحمر بالسودان-، مجلة ابن خلدون للدراسات والأبحاث، المجلد 02، العدد 04، جانفي 2022، ص ص 928-954.

الفصل الثاني: عرض الدراسات السابقة وتقييمها

بالمخاطر التي قد تواجهها، كما أظهرت نتائج تحليل الانحدار وجود علاقة قوية وتأثير ذو دلالة إحصائية لأساليب المراجعة التحليلية في استمرارية المنشأة.

الفرع الثاني: تقييم الدراسات السابقة المتعلقة بتقييم استمرارية نشاط المؤسسة باللغة العربية

من خلال عرض الدراسات السابقة المتعلقة بتقييم استمرارية نشاط المؤسسة، تبين أنها اجتمعت على هدف واحد وهو تحديد العوامل المؤثرة في استمرارية الشركات، إلا أنها اختلفت في بيان هاته العوامل فمنها ما تطرقت إلى دور لجان المراجعة، ومنها ما تطرقت إلى دور الإفصاح المحاسبي في استمرارية الشركات، في حين تطرقت دراسة إياد عيسى رجب الفقهاء (2019) إلى أثر مخاطر التدقيق، أما دراسة عبد الرحمن عمر احمد محمد (2015) ودراسة عفراء الفاضل عثمان و أيمن عبد الله أبو بكر (2022)، فقد هدفنا إلى التعرف على دور المراجعة الداخلية ودور المراجعة التحليلية في استمرارية الشركة، وهو نفس الهدف الذي هدفت دراسة سالم الحميدي العتيبي (2013) إلى توضيحه، أما دراسة المنتصر علي التارقي (2010) فقد سعت إلى إظهار أهمية الحوكمة وأثرها على استمرارية المنشأة، كما نجد بعض الاختلافات الأخرى من حيث:

أولاً: حجم العينة

لقد اجتمعت كل الدراسات على استخدام بعض الدول العربية كعينة للدراسة، حيث تمت هاته الدراسات في بيئات عربية مختلفة (الجزائر، العراق، الأردن، السعودية، السودان، ليبيا، الكويت)، حيث نجد البعض منها استخدمت البيانات المالية للشركات، كدراسة خلالف عايدة، بلقاضي بلقاسم (2021) التي اعتمدت على البيانات المالية لأربع شركات جزائرية مختلفة النشاط، ودراسة أحمد محسن حسن (2018) التي استخدمت التقارير المالية لـ 8 شركات عاملة في قطاع السياحة والفندقة في سوق العراق للأوراق المالية، ودراسة سالم الحميدي العتيبي (2013) التي اختارت 10 شركات متعثرة و 10 شركات ذات ملاءة جيدة مدرجة في سوق الكويت، والبعض الآخر استخدم المحاسبين القانونيين والمراجعين الداخليين كدراسة عبد الرحمن عمر احمد محمد (2015) ودراسة إياد عيسى رجب الفقهاء (2019)، ومنها ما استخدم موظفي دوائر الرقابة والتدقيق الداخلي ومديري وأعضاء مجلس الإدارة كدراسة المنتصر علي التارقي (2010) ودراسة عفراء الفاضل عثمان وأيمن عبد الله أبو بكر (2022) كعينة للدراسة.

ثانياً: طبيعة البيانات والفترة الزمنية

نلاحظ أن بعض الدراسات استخدمت بيانات سنوية كدراسة خلالف عايدة، بلقاضي بلقاسم (2021) التي اعتمدت على معطيات القوائم المالية لسنة 2018، ودراسة أحمد محسن حسن (2018) التي استندت على التقارير

الفصل الثاني: عرض الدراسات السابقة وتقييمها

المالية السنوية لـ 8 شركات للفترة (2005-2016)، ودراسة سالم الحميدي العتيبي (2013)، أما الدراسات الأخرى اعتمدت على استبانات لفترات زمنية مختلفة في التوقيت وطول الفترة الزمنية.

ثالثا: البرامج والأساليب الإحصائية المستخدمة

تباينت الدراسات السابقة من حيث الطرق المتبعة لجمع البيانات، فمنها من اعتمدت على الاستبانة كدراسة المنتصر علي التارقي (2010)، ودراسة عفراء الفاضل عثمان، أيمن عبد الله أبو بكر (2022)، ودراسة عبد الرحمن عمر احمد محمد (2015)، ودراسة إياد عيسى رجب الفقهاء (2019)، وتحليلها عن طريق برنامج (SPSS) باستخدام الأساليب الإحصائية المتمثلة في مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت (الانحراف المعياري) واختبار (ألفا كرونباخ) لقياس الثبات، بالإضافة إلى استخدام اختبار (T-test) في دراسة عبد الرحمن عمر احمد محمد (2015)، ودراسة المنتصر علي التارقي (2010)، واختبار الانحدار الخطي البسيط في دراسة إياد عيسى رجب الفقهاء (2019)، ودراسة عفراء الفاضل عثمان وأيمن عبد الله أبو بكر (2022)، أما دراسة خاليف عايدة وبلقاضي بلقاسم (2021) فقد طبقت نموذج (Sherrod) للتنبؤ بالفشل المالي، في حين طبقت دراسة سالم الحميدي العتيبي (2013) مؤشرات التحليل المقارن على القوائم المالية للشركات التي تم تقسيمها إلى خمسة بنود وذلك لإجراء مقارنات بينها على مؤشرات الاستثمار، الائتمان، الأداء، الربحية، السيولة.

رابعا: النتائج المتوصل إليها

توصلت الدراسات السابقة على نتائج مختلفة، إلا أنها تصب في هدف واحد وهو تحديد العوامل المؤثرة في استمرارية الشركات فدراسة خاليف عايدة وبلقاضي بلقاسم (2021) وجدت أن تطبيق نموذج (Sherrod) من قبل لجان المراجعة له دور في معرفة قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط من عدمه، أما دراسة أحمد محسن حسن (2018) توصلت إلى أن الإفصاح المحاسبي يمتلك القدرة على الكشف والتنبؤ بالفشل المالي، ودراسة إياد عيسى رجب الفقهاء (2019) وجدت أن لأبعاد مخاطر التدقيق أثرا دالا على الاستمرارية، كما توصلت دراسة عبد الرحمن عمر احمد محمد (2015) إلى وجود دور فعال لعملية التدقيق الداخلي في استمرارية المؤسسة، في حين وجدت كل من دراسة عفراء الفاضل عثمان وأيمن عبد الله أبو بكر (2022)، ودراسة سالم الحميدي العتيبي (2013) أن الإجراءات التحليلية للتدقيق تساعد في الكشف عن العوامل التحذيرية التي يمكن استخدامها لتقييم الاستمرارية، أما دراسة المنتصر علي التارقي (2010) فقد خلصت إلى أن عدم توفر الآليات لتطبيق الحوكمة وضعف أنظمة الرقابة الداخلية ينعكس سلبا على استمرارية المؤسسة واستقرارها.

الفصل الثاني: عرض الدراسات السابقة وتقييمها

المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغات الأجنبية المتعلقة بتقييم استمرارية نشاط المؤسسة

نتطرق في هذا المطلب إلى الدراسات السابقة التي اهتمت بتقييم استمرارية نشاط المؤسسة باللغات الأجنبية، وقد تم تقسيم هذا المطلب كذلك إلى فرعين، الأول خاص بعرض هاته الدراسات والفرع الثاني يعني بتقييمها.

الفرع الأول: عرض الدراسات السابقة المتعلقة بتقييم استمرارية نشاط المؤسسة باللغات الأجنبية

يمكننا عرض بعض الدراسات السابقة التي لها علاقة بتقييم استمرارية نشاط المؤسسة، والتي أجريت باللغات الأجنبية فيما يلي.

أولاً: دراسة Ioan-Bogdan Robua, Christiana Brigitte Balanb, Elisabeta Jaba

(2012)¹ بعنوان: "تقدير قدرة استمرارية الشركات باستخدام نماذج المدة"

هدفت هذه الدراسة إلى تقدير وقت بقاء الشركات، أي قدرة الاستمرارية للشركات على مواصلة النشاط في غضون فترة زمنية يمكن التنبؤ بها من خلال فترة البقاء على قيد الحياة حتى الإفلاس والتصفية، ولتحقيق هذا الهدف تم استخدام نماذج المدة (The Kaplan-Meier estimator) لتقييم الوضع العام ل(80) شركة مدرجة في بورصة بوخاريسست برومانيا في الفترة 2004-2008، والإشارة إلى صعوباتها المالية من خلال التأثير المشترك للتأثير الاقتصادي والمؤشرات المالية (الرافعة المالية، ونسبة الملاءة العامة)، بالتطرق إلى مجال النشاط والنسب الهيكلية، تم تحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)، توصلت الدراسة إلى أن مجال النشاط (صناعة، تجارة، خدمات) ومستوى النسب الهيكلية لرصيد الأصول والخصوم (عادي-مرتفع) يؤثران على وقت بقاء الشركات المدرجة في بورصة بوخاريسست في الفترة 2004-2008.

ثانياً: دراسة James L. Bierstaker a, F. Todd DeZoort (2019)² بعنوان:

"أثار شدة الضائقة واستراتيجية التعافي على أحكام وقرارات المديرين بشأن الاستمرارية"

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من أثار شدة الضائقة المالية واستراتيجية التعافي على أحكام وقرارات الإفصاح عن الاستمرارية لدى المديرين، ورغبتهم في إبلاغ أصحاب المصالح عن مشاكل الاستمرارية بالنظر إلى دورهم كمعدي

¹Ioan-Bogdan Robua, Christiana Brigitte Balanb, Elisabeta Jaba, **the estimation of the going concern ability of quoted companies using duration models**, Procedia - Social and Behavioral Sciences, Vol. 62, special issue, October 2012, PP 876-880.

²James L. Bierstaker a, F. Todd DeZoort, **The effects of problem severity and recovery strategy on managers' going concern judgments and decisions**, Journal of Account and Public Policy, Vol. 38, issue5, September 2019, PP 1-12.

الفصل الثاني: عرض الدراسات السابقة وتقييمها

البيانات المالية، بالإضافة إلى فحص تأثير الشعور بالمسؤولية لدى المديرين على أحكامهم وقراراتهم بشأن الاستمرارية، تمثلت عينة الدراسة في (84) مديرا من ذوي الخبرة يشاركون في إعداد التقارير المالية في الولايات المتحدة الأمريكية خلال سنتي 2018-2019، تم تحليل البيانات باستخدام المتوسطات الحسابية، توصلت الدراسة إلى أن المديرين يفصحون عن الاستمرارية لأصحاب المصالح عندما تكون الضائقة المالية عالية مقارنة بالوقت الذي تكون فيه الضائقة المالية منخفضة، وكذلك يكونون أقل عرضة للإفصاح عن مخاوف الاستمرارية أثناء خطة تعافي تنطوي على تخفيض التكاليف وبيع الأصول مقارنة بخطة التعافي التي تنطوي على إصدار حقوق الملكية وتكبد الديون.

ثالثا: دراسة (Ibrahim Y, A Jwaifel (2019) بعنوان:

" أثر خصائص لجان المراجعة في تجنب الفشل المالي في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية المدرجة في

بورصة عمان - دراسة التطبيقية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على اثر خصائص لجان المراجعة التي يمثلها (حجم لجنة التدقيق وعدد الأعضاء المستقلين وعدد اجتماعات لجنة التدقيق) في تجنب الفشل المالي في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، والتي تم قياسها باعتماد نموذج ألتمان للتنبؤ بالفشل المالي، عينة الدراسة تتكون من الشركة الصناعية المساهمة المدرجة في بورصة عمان والتي يصل عددها إلى (67) شركة صناعية حتى نهاية عام 2017 موزعة على (10) قطاعات صناعية، وقد اشتملت عينة الدراسة على (49) شركة، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على استخدامات إحصائية مختلفة. حصلت الدراسة على عدد من النتائج كان من أهمها أن نسبة الشركات الصناعية غير المهتدة بالفشل المالي وفق نموذج ألتمان بلغت (71.4٪)، في حين بلغت نسبة الشركات المهتدة بالفشل المالي (28.6٪) وهذا ما يشير إلى قدرة غالبية الشركات الصناعية على تجنب الفشل المالي، كما توصلت إلى أن هناك تأثير إحصائي مهم عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لخصائص لجان المراجعة (حجم لجنة المراجعة، عدد الأعضاء المستقلين وعدد اجتماعات لجنة المراجعة) حول تجنب الفشل المالي في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان.

¹Ibrahim Y, A Jwaifel, the impact of the characteristics of the audit committees on avoiding financial failure in Jordanian Industrial Public Shareholding Companies listed in ASE (Amman Stock Exchange) – Applied study, Journal of Business & Economic Policy, Vol. 6, No. 3, September 2019, PP 16-27.

رابعاً: دراسة (Imade Taye Peter (2021) بعنوان:

" جودة التدقيق ومفهوم الاستمرارية في الشركات غير المالية في نيجيريا "

هدفت الدراسة إلى فحص جودة التدقيق ومفهوم الاستمرارية في الشركات غير المالية في نيجيريا، وذلك من خلال اكتشاف سمات جودة التدقيق التي تؤثر على رأي المدقق بشأن الاستمرارية استناداً إلى نظرية الوكيل الرئيسي، استخدمت هذه الدراسة البيانات الثانوية السنوية التي تم الحصول عليها من الشركات ذات الصلة والتقارير التي نشرتها البورصة النيجيرية، يشمل مجتمع هذه الدراسة جميع الشركات غير المالية المدرجة في البورصة النيجيرية خلال 10 سنوات الفترة من 2011 إلى 2020 والمقدرة بـ 84 شركة، تم الاعتماد في هذه الدراسة على تحليل مجموعة البيانات المجمعة باستخدام اللوجستية الثنائية والمربعات الصغرى، وتقنية تقدير الانحدار المتغير الوهمي التي يتم إجراؤها في برنامج التحليل الإحصائي Stata16، خلصت الدراسة إلى أن حجم شركة التدقيق وفترة المراجعة وأتعاب المراجعة لها تأثيراً إحصائياً كبيراً على مفهوم الاستمرارية، ومع ذلك، فإن التأخير في التدقيق والتدقيق المشترك لا يظهر تأثيراً ذو دلالة إحصائية على مفهوم الاستمرارية للشركات غير المالية المدرجة في نيجيريا خلال فترة الدراسة، كما توصلت الدراسة إلى أن رسوم التدقيق المرتفعة التي تدفعها هذه الشركات للمدققين تؤدي إلى الإخلال باستقلالية المدقق وبالتالي جعل المدققين عرضة للحكم المتحيز الذي في نهاية المطاف يؤدي إلى تآكل حالة الشركة المستمرة.

خامساً: دراسة (Fidiana Fidiana, Prawita Yani, Diah Hari Suryaningrum (2023) بعنوان:

²عنوان:

" تقرير استمرارية الشركات في حالة الجائحة المبكرة - عينة من إندونيسيا - "

ألقت هذه الدراسة الضوء على تقرير استمرارية الشركات في حالة الجائحة المبكرة باعتباره يضيف قيمة ويضمن أن استمرارية الشركة مضمونة، وذلك بالتطبيق على شركات البنية التحتية والمرافق والنقل في إندونيسيا، باعتبارها أكثر الشركات تضرراً من قبل جائحة (كوفيد 19)، تم جمع البيانات من التقارير السنوية المدققة لسنة 2020 والمنشورة لـ (73) شركة كعينة للدراسة، حيث تم استخدام الانحدار اللوجستي لاختبار الفرضيات، أظهرت نتائج الدراسة أن للرافعة المالية وجودة التدقيق والآراء المسبقة وسياسة توزيع الأرباح أهمية في ضمان استمرارية الشركات، وفي المقابل لجنة المراجعة

¹Imade Taye PETER, **Audit Quality and Concept of Going Concern in Quoted Non-Financial Firms in Nigeria**, Doctoral thesis (Philosophy), submitted to the Accounting Department of IGBINEDION University, Okada, Edo, Nigeria, 2021.

² Fidiana Fidiana, Prawita Yani, Diah Hari Suryaningrum, **Corporate going-concern report in early pandemic situation: Evidence from Indonesia**, HELIYON, Pre-proof, Avril 2023, PP 1-32.

الفصل الثاني: عرض الدراسات السابقة وتقييمها

وأصحاب المصالح لا علاقة لهم باستمرارية نشاط الشركة، علاوة على ذلك توصلت الدراسة إلى أنه في حالة حدوث أزمة وبائية فإن دفع توزيعات الأرباح المؤجلة لن يتسبب في إصدار رأي متحفظ بشأن الاستمرارية.

الفرع الثاني: تقييم الدراسات السابقة المتعلقة بتقييم استمرارية نشاط المؤسسة باللغات الأجنبية

بعد التطرق لأهم الدراسات باللغات الأجنبية التي تناولت موضوع تقييم استمرارية نشاط المؤسسة في البيئة الدولية في فترات مختلفة، وجدنا أن معظمها هدف إلى البحث في مشاكل الاستمرارية، إلا أنها اختلفت في طريقة الوصول إلى الهدف المنشود، فمنها ما فحصت جودة التدقيق ومفهوم الاستمرارية، ومنها ما تطرقت إلى أثر لجان المراجعة في تجنب الفشل المالي، ومنها ما هدفت إلى تقدير وقت بقاء الشركة، ومنها ما تطرقت إلى تقرير الاستمرارية، كما نجد بعض الاختلافات الأخرى من حيث:

أولاً: حجم العينة

نلاحظ أن حجم العينة متقارب لمعظم الدراسات حيث استخدمت ما بين 67 إلى 84 شركة من الشركات المدرجة في بورصات مختلفة في كل من (نيجيريا، الأردن، إندونيسيا، رومانيا)، في حين نجد دراسة James L. Bierstaker a, F. Todd DeZoort (2019) استخدمت 84 مديراً من ذوي الخبرة ممن يشاركون في إعداد التقارير المالية في الولايات المتحدة الأمريكية كعينة للدراسة.

ثانياً: طبيعة البيانات والفترة الزمنية

نلاحظ أن معظم الدراسات استخدمت البيانات السنوية التي تم الحصول عليها من الشركات والمنشورة في البورصة خلال فترات زمنية مختلفة، أما دراسة James L. Bierstaker a, F. Todd DeZoort (2019) فقد اعتمدت على الاستبانة خلال الفترة 2018-2019.

ثالثاً: البرامج والأساليب الإحصائية المستخدمة:

لقد اختلفت الدراسات من حيث البرامج والأساليب الإحصائية المستخدمة، ففي دراسة Imade Teye (2021) تم الاعتماد على تحليل مجموعة البيانات المجمع باستخدام اللوجيستية الثنائية والمربعات الصغرى وتقنية الانحدار المتغير الوهمي بواسطة البرنامج الإحصائي Stata 16، أما دراسة Ibrahim Y, A Jwaifel (2019) فقد اعتمدت على نموذج ألتمان للتنبؤ بالفشل المالي، في حين دراسة Fidiana Fidiana, Prawita Yani Diah (2023) Hari Suryaningrum (2023) تم فيها جمع البيانات من التقارير السنوية المدققة لسنة 2020 لـ 73 شركة، وتم اختبار فرضياتها باستخدام الانحدار اللوجستي، أما دراسة Ioan-Bogdan Robua, Christiana Brigitte

الفصل الثاني: عرض الدراسات السابقة وتقييمها

Balanb, Elisabeta Jaba (2012) فقد استخدمت نماذج المدة (The Kaplan-Meier estimator) لتقييم الوضع العام لـ 80 شركة برومانيا وللإشارة إلى صعوباتها المالية من خلال التأثير المشترك (التأثير الاقتصادي والمؤشرات المالية)، حيث تم تحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)، وفيما يخص دراسة James L. Bierstaker a, F. Todd DeZoort (2019) التي اعتمدت على الاستبانة في جمع البيانات فإنها تم تحليل هاته البيانات باستخدام المتوسطات الحسابية.

رابعاً: النتائج المتوصل إليها

توصلت معظم الدراسات إلى تحديد العوامل المؤثرة على استمرارية نشاط المؤسسة، حيث خلصت دراسة Imade Taye Peter (2021) إلى أن حجم شركة التدقيق وفترة المراجعة وأتعاب المراجعة لها تأثير على استمرارية الشركات، وأن رسوم التدقيق المرتفعة تؤدي إلى الإخلال باستقلالية المدقق، أما دراسة Ibrahim Y, A Jwaifel (2019) أشارت إلى تأثير خصائص لجان المراجعة في تجنب الفشل المالي، في حين توصلت دراسة Ioan-Bogdan Robua, Christiana Brigitte Balanb, Elisabeta Jaba (2012) إلى أن مجال النشاط ومستوى النسب الهيكلية يؤثران على وقت بقاء الشركة، كما توصلت دراسة James L. Bierstaker a, F. Todd DeZoort (2019) إلى أن المديرين يفصحون عن الاستمرارية عندما تكون الضائقة المالية عالية، أما دراسة Fidiana Fidiana, Prawita Yani, Diah Hari Suryaningrum (2023) فقد توصلت إلى نتيجة مخالفة لدراسة Ibrahim Y, A Jwaifel (2019) حيث توصلت إلى أن لجنة المراجعة وأصحاب المصالح لا علاقة لهم باستمرارية نشاط المؤسسة.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة المتعلقة بدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى بعض الدراسات والأبحاث السابقة التي تناولت موضوع "دور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة" بصفة مباشرة أو غير مباشرة سواء كانت محلية أو دولية، بحيث تم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين، سنتناول في المطلب الأول الدراسات السابقة المتعلقة بدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة باللغة العربية، بينما يعنى المطلب الثاني بالدراسات السابقة المتعلقة بدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة باللغات الأجنبية.

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية المتعلقة بدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

سنحاول من خلال هذا المطلب إلقاء نظرة تحليلية حول الدراسات السابقة باللغة العربية المتناولة لموضوع دور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة التي أجريت في البيئة الوطنية والبيئة العربية، وقد تم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين، الأول خاص بعرض هاته الدراسات والفرع الثاني يعنى بتقييمها.

الفرع الأول: عرض الدراسات السابقة المتعلقة بدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة باللغة العربية

سنحاول إلقاء نظرة تحليلية حول الدراسات السابقة باللغة العربية المتناولة لموضوع دور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، التي أجريت في البيئة الوطنية أو البيئة العربية على النحو التالي:

أولاً: دراسة أحمد عبد الله عمر العمودي (2001)¹ بعنوان:

" دور المدقق الخارجي في تقييم القدرة على الاستمرارية في الشركات المساهمة اليمنية"

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى قدرة المدقق الخارجي في اليمن على اكتشاف مؤشرات الشك في قدرة الشركات المساهمة اليمنية على الاستمرار في النشاط، ودراسة ما يقوم به من إجراءات في حالة وجود شك حول الاستمرارية، كما هدفت إلى دراسة درجة إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن مشاكل الاستمرارية، والتطرق إلى أكثر الصعوبات التي تحد من عمله وطرق معالجتها، ولتحقيق هذه الأهداف تم تصميم استبانة وزعت على (90) مدقق خارجي، كما تم توزيع (64) استبانة أخرى على المديرين الماليين لشركات المساهمة لسنتي 2001/2000، وبعد الحصول على البيانات اللازمة تم تحليلها ببرنامج (SPSS) باستخدام الأساليب الإحصائية المتمثلة في اختبار المصدقية

¹ أحمد عبد الله العمودي، دور المدقق الخارجي في تقييم القدرة على الاستمرارية في الشركات المساهمة اليمنية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة آل البيت، الأردن، 2001.

الفصل الثاني: عرض الدراسات السابقة وتقييمها

(ألفا كرونباخ)، الوسط الحسابي والانحراف المعياري، و الاختبار الإحصائي (T-test)، بالإضافة إلى تحليل العامل الاستكشافي (Exploratory Factor Analysis)، أظهرت الدراسة أن لدى مدقق الحسابات الخارجي في اليمن القدرة على ملاحظة مؤشرات عدم القدرة على استمرارية الشركات والتنبيه لها بدرجة مرتفعة، وأن قدرته على اكتشاف مؤشرات الشك تعتبر أكثر العوامل تأثيراً في تقييمه لقدرة الشركة على الاستمرارية، كما اختلفت الآراء حول مستوى تطبيق المدقق للإجراءات اللازمة في حالة الشك في استمرارية النشاط.

ثانياً: دراسة عاهد عيد سرحان (2007)¹ بعنوان:

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

هدفت الدراسة إلى توضيح دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم قدرة الشركات المساهمة العامة في فلسطين على الاستمرار في نشاطها، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبيانين، وزعا على مدققي الحسابات والبالغ عددهم (65) مدقق والمديرين الماليين ل(36) شركة مساهمة في قطاع غزة سنة 2007، استخدم البرنامج الإحصائي (SPSS) لتحليل البيانات، حيث تم استخدام العديد من الاختبارات تمثلت في النسب المئوية والتكرارات، اختبار (ألفا كرونباخ) واختبار التجزئة النصفية لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة، ومعامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات، بالإضافة إلى اختبار التوزيع الطبيعي (كولموغروف - سميروف)، واختبار (T-test) للعينة الواحدة، واختبار (One way Anova) للفروق بين متوسطي ثلاث عينات فأكثر، توصلت الدراسة إلى أن مدققي الحسابات يستطيعون أن يحددوا مؤشرات الشك بخصوص الاستمرارية سواء كانت مؤشرات مالية أو غير مالية، كما تبين أن الجمعيات المهنية للتدقيق لا تساعد على تطوير ومعرفة الإجراءات المساعدة للمدقق في عملية تقويم الاستمرارية.

ثالثاً: دراسة محمد زاكي الحوراني (2013)² بعنوان:

"مدى التزام مدققي الحسابات القانونيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 570 (تقييم استمرارية الشركات) وأثره

على جودة المعلومات المحاسبية - دراسة ميدانية تحليلية-".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (570) وانعكاسات التطبيق على جودة المعلومات المحاسبية، وتحديد المؤشرات التي يعتمد عليها مدقق الحسابات في التحقق من قدرة الشركة على الاستمرارية ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية مما ينعكس لخدمة

¹ عاهد عيد سرحان، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين، مرجع سبق ذكره.

² محمد زاكي الحوراني، مدى التزام مدققي الحسابات القانونيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (570) "تقييم استمرارية الشركات" وأثره على جودة المعلومات المحاسبية -دراسة ميدانية تحليلية-، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2013.

الفصل الثاني: عرض الدراسات السابقة وتقييمها

مستخدمي القوائم المالية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إعداد استبانة و توزيعها على مجتمع الدراسة المتمثل في المدققين القانونيين العاملين في شركات تدقيق الحسابات الدولية التي تملك فروع في قطاع غزة والذين يستخدمون معايير التدقيق الدولية سنة 2013، حيث وزعت 40 استبانة على مجتمع الدراسة وقد تم استرداد كافة الاستبيانات، كما تم الاعتماد في تحليل بيانات الدراسة على برنامج (SPSS) باستخدام المؤشرات والأدوات الإحصائية المتمثلة في النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي، اختبار Kolmogorov-Smirnov Test (K-S)، اختبار (ألفا كرونباخ)، بالإضافة إلى استخدام معامل الارتباط بيرسون واختبار T في حالة عينة واحدة (T-test)، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن الشركات الدولية تطبق معيار التدقيق الدولي رقم (570) "تقييم استمرارية الشركات" عند قبولهم لأي مهمة تدقيق الحسابات، كما تبين قيام مدققي الحسابات بتقييم المؤشرات المالية لغرض الوقوف على دلالات الاستمرارية، وتوضيح قيامهم أيضا بتقييم المؤشرات التشغيلية والقانونية والتنظيمية وتأثيرها الإيجابي على جودة المعلومات المحاسبية.

رابعا: دراسة محمد محمود دائل الهاشمي (2014)¹ بعنوان:

"مدى كفاية المؤشرات المالية والفنية المستخدمة من قبل مراجعي الحسابات لتقييم قدرة المؤسسات على

الاستمرارية - دراسة مقارنة تطبيقية في اليمن والجزائر -"

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى كفاية المؤشرات المالية والفنية المستخدمة من قبل مراجعي الحسابات في اليمن والجزائر لتقييم قدرة المؤسسات الاقتصادية على الاستمرارية، وذلك من خلال التعرف على مدى إدراك المراجعين العاملين في مكاتب المراجعة اليمنية والجزائرية لأهمية استخدام المؤشرات المالية والفنية لتقييم قدرة المؤسسة محل المراجعة على الاستمرارية، بالإضافة إلى إظهار واقع استخدام تلك المؤشرات في تقييم قدرة المؤسسات الاقتصادية على الاستمرارية في كلٍ من اليمن والجزائر، حيث تم تصميم استبانة لجمع البيانات من عيني الدراسة والمتمثلة بمراجعي الحسابات العاملين في مكاتب المراجعة اليمنية والجزائرية والبالغ عددهم (150) مراجع و(120) مراجع في كلٍ من اليمن والجزائر على التوالي، خلال سنة 2011، اعتمادا على برنامج (SPSS)، تمثلت الأساليب الإحصائية المستخدمة في مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت، ومعامل الارتباط سيرمان براون لاختبار صدق أداة الدراسة، ومعامل (ألفا كرونباخ)، بالإضافة إلى استخدام اختبار (T-test) لعينة واحدة، واختبار (One way Anova)، وكذا اختبار مان-واتني،

¹ محمد محمود دائل الهاشمي، مدى كفاية المؤشرات المالية والفنية المستخدمة من قبل مراجعي الحسابات لتقييم قدرة المؤسسات على الاستمرارية - دراسة مقارنة تطبيقية في اليمن والجزائر -، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم التجارية تخصص المحاسبة والتدقيق غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2014.

الفصل الثاني: عرض الدراسات السابقة وتقييمها

وقد توصلت الدراسة للعديد من النتائج أهمها: أن هناك إدراكاً لدى المراجعين بأهمية استخدام المؤشرات المالية والفنية لتقييم قدرة المؤسسات على الاستمرارية في اليمن بدرجة مهمة للمؤشرات المالية والفنية معاً، بينما في الجزائر بدرجة متوسطة، وأيضاً توصلت الدراسة بأن المؤشرات المالية والفنية المستخدمة من قبل المراجعين في كلٍ من اليمن والجزائر تعتبر غير كافية لتقييم قدرة المؤسسة محل المراجعة على الاستمرارية، كما بينت الدراسة أن هناك فروقات بين آراء المراجعين في البيئتين لإدراكهم أهمية استخدام المؤشرات المالية والفنية في تقييم قدرة المؤسسة محل المراجعة على الاستمرار بمزاولة نشاطها في المستقبل المنظور، وأخيراً أوضحت الدراسة أن هناك صعوبات ومعوقات تواجه المراجعين أثناء استخدامهم للمؤشرات بنوعها المالية وغير المالية في تقييم قدرة المؤسسة محل المراجعة على الاستمرارية، حيث يواجه المراجعين في اليمن صعوبات أكثر من المراجعين في الجزائر، ويرجع ذلك إلى أن المراجعين في اليمن أكثر استخداماً للمؤشرات بنوعها المالية والفنية مقارنة بالمراجعين في الجزائر.

خامساً: دراسة حسان حسن أحمد صوصين (2014)¹ بعنوان:

"أثر التزام المدققين الخارجيين بقواعد السلوك المهني في تقييم استمرارية الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن"

هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على أثر التزام المدقق الخارجي بقواعد السلوك المهني المتعارف عليها في تقييم استمرارية الشركات، خدمة لأصحاب المصالح لاتخاذ قراراتهم المالية حول الشركة من حيث إمكانية استمرارها في سوق العمل أو العكس، للإجابة على أسئلة الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي من خلال إعداد استبانة لجمع البيانات وتطبيقها على فئات عينة الدراسة المتمثلة في (40) موظف مالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن و(60) مدقق خارجي مسجل في جمعية المحاسبين الأردنيين لسنة 2013، وتحليل هاته الاستبانة باستخدام برنامج (SPSS)، وذلك لحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والتكرارات والنسب المئوية، واختبار معامل (ألفا كرونباخ) لإيجاد الثبات الكلي لأداة الدراسة، وإجراء اختبار (T) لفحص الفروق بين العينات المستقلة، توصلت الدراسة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لاستقامة ونزاهة المدقق الخارجي عند تقييمه استمرارية الشركات، كما توصلت إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية للكفاية والعناية المهنية للمدقق الخارجي عند تقييمه استمرارية الشركات.

¹ حسان حسن أحمد صوصين، أثر التزام المدققين الخارجيين بقواعد السلوك المهني في تقييم استمرارية الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن - دراسة ميدانية-، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة جرش، الأردن، 2014.

الفصل الثاني: عرض الدراسات السابقة وتقييمها

سادسا: دراسة حامد أحمد مصطفى شعبوط (2016)¹ بعنوان:

"مستوى قدرة المحاسب القانوني الأردني على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية الشركات"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مستوى قدرة المحاسب القانوني الأردني على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية الشركات، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إعداد استبانة وتوزيعها على عينة عشوائية مكونة من (100) محاسب قانوني أردني خلال سنة 2016، وبعد الحصول على البيانات اللازمة تمت معالجتها بواسطة برنامج (SPSS)، حيث تم استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لتحليل بيانات الدراسة، واختبار (T-test) للتحقق من فرضيات الدراسة، توصلت الدراسة إلى أن مستوى قدرة المحاسب القانوني الأردني على اكتشاف مؤشرات الشك المالية ومؤشرات الشك التشغيلية في استمرارية الشركات مرتفعة، بينما مستوى قدرة المحاسب القانوني الأردني على اكتشاف مؤشرات الشك الأخرى في استمرارية الشركات كانت متوسطة.

سابعا: دراسة رامي بسام بكر قندوس (2017)² بعنوان:

"درجة التزام مدققي الحسابات القانونيين بمعيار التدقيق الدولي رقم (570) - فرض الاستمرارية- وأثره على التنبؤ بالفشل المالي للشركات الأردنية"

هدفت الدراسة إلى البحث في مدى التزام مدققي الحسابات القانونيين في الأردن بمعيار التدقيق الدولي (570) المتعلق بفرضية الاستمرارية، وأثر الالتزام بالمعيار على القدرة بالتنبؤ بالفشل المالي، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة لجمع البيانات وتم توزيعها على (81) من موظفي ومديري الدوائر المالية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة المتعثرة والمتمثلة في 27 شركة صناعية، تم تحليلها باستخدام برنامج (SPSS)، وقد تم استخدام أساليب إحصائية وصفية منها الوسط الحسابي والانحراف المعياري، كما تم استخدام اختبار (ألفا كرونباخ) للتحقق من الاتساق الداخلي للاستبانة والتأكد من ثباتها، ولاختبار فرضيات الدراسة تم استخدام نموذج الانحدار المتعدد، وقد أظهرت نتائج الدراسة وجود أثر ذو دلالة إحصائية لدرجة التزام مدققي الحسابات القانونيين بمعيار التدقيق الدولي (570) من خلال اكتشاف مخاطر التعثر (المالية، التشغيلية، الأخرى) مجتمعة ومنفردة على التنبؤ بالفشل المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

¹ حامد أحمد مصطفى شعبوط، مستوى قدرة المحاسب القانوني الأردني على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية الشركات -دراسة ميدانية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين - رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة جرش، الأردن، 2016.

² رامي بسام بكر قندوس، درجة التزام مدققي الحسابات القانونيين بمعيار التدقيق الدولي رقم (570) -فرض الاستمرارية- وأثره على التنبؤ بالفشل المالي للشركات الأردنية، رسالة ماجستير، تخصص المحاسبة والعلوم المالية والمصرفية، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2017.

الفصل الثاني: عرض الدراسات السابقة وتقييمها

ثامنا: دراسة تريش حسينة (2017)¹ بعنوان:

"أثر الخصائص الديموغرافية للمدقق الخارجي على مساهمته في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر الخصائص الديموغرافية للمدقق الخارجي في الجزائر على مساهمته في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، بهدف دفع المتعاملين والإدارة على حد السواء للاهتمام بهذا الجانب والاستغلال الأمثل لمهنة التدقيق في تسديد خطوات الشركة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة وتوزيعها على مجتمع الدراسة المكون من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المرخص لهم بمزاولة المهنة في الجزائر سنة 2017، وقد تم اعتماد 103 استبانة كعينة للدراسة، ثم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها ببرنامج (SPSS) استخداما لمجموعة من الأساليب الإحصائية متمثلة في معامل (ألفا كرونباخ) لاختبار الثبات، اختبار التوزيع الطبيعي (كولموغروف - سميرونوف)، واختبار (T-test) للعينة الواحدة لتحليل عبارات الاستبيان، بالإضافة إلى استخدام اختبار (كاي تربيع)، وخلصت الدراسة إلى وجود أثر لكل من المؤهل العلمي و التخصص العلمي وعدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق على مساهمة المدققين الخارجيين عينة الدراسة في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، مع غياب هذا الأثر فيما يخص الشهادات المهنية.

تاسعا: دراسة يرقى كريم (2018)² بعنوان:

" دور محافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار في الاستغلال -دراسة ميدانية-"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على إجراءات التدقيق التي يجب أن يقوم بها محافظ الحسابات في الجزائر عند تقييمه لمقدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط، بالإضافة إلى المسؤوليات التي تترتب عن القيام بهذه المهمة، في هذا الاطار تم إعداد وتوزيع (64) استبانة على الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المرخص لهم بمزاولة المهنة في الجزائر بالإضافة إلى الأساتذة الجامعيين المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق سنة 2017، ثم تفرغ بيانات الدراسة في البرنامج الإحصائي (SPSS) مستخدما مجموعة من المقاييس والاختبارات الإحصائية متمثلة في النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي، اختبار (كولموغروف - سميرونوف)، اختبار (ألفا كرونباخ)، بالإضافة إلى استخدام معامل الارتباط بيرسون ومعامل سيبرمان واختبار T في حالة عينة واحدة (T-test)، وقد توصلت الدراسة إلى أن محافظي

¹ تريش حسينة، أثر الخصائص الديموغرافية للمدقق الخارجي على مساهمته في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، المجلد 01، العدد 01، ديسمبر 2017، ص ص 343-362.

² يرقى كريم، دور محافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار في الاستغلال، مجلة الاقتصاد والتنمية، جامعة يحيى فارس، المجلد 06 العدد 02، المدينة، أكتوبر 2018، ص.ص 155-170.

الفصل الثاني: عرض الدراسات السابقة وتقييمها

الحسابات يتحملون مسؤولية الحكم على قدرة المؤسسة على الاستمرار، كما أثبتت الدراسة أن محافظي الحسابات لا يستعينون دوماً بالمؤشرات الضرورية عند قيامهم بتقييم القدرة على الاستمرارية.

عاشرا: دراسة بن يحي علي، لعمور رميلة (2020)¹ بعنوان:

" مسؤولية محافظ الحسابات في الحرص على استمرارية الاستغلال "

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الإطار التنظيمي لمهنة التدقيق في الجزائر، ودراسة مسؤولية محافظ الحسابات بالتركيز على مسألة استمرارية الاستغلال في المؤسسة في ظل النصوص والتشريعات والمعايير ذات الصلة، بالإضافة إلى التعرف على مختلف المؤشرات المستعملة في قياس استمرارية الاستغلال في المؤسسة، ووضع نموذج للتقرير الخاص الذي يعده محافظ الحسابات فيما يخص استمرارية الاستغلال، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إجراء دراسة حالة في مؤسسة "ABI" خلال سنة 2019 تم من خلالها اقتراح نموذج للتقرير الذي يعده محافظ الحسابات في إطار مهمة التدقيق طبقا للقوانين والتنظيمات المعمول بها، وذلك بهدف إعلام المساهمين عن مدى إمكانية استمرار مؤسستهم في الاستغلال من عدمها، خلصت الدراسة إلى أن استمرارية استغلال المؤسسة الاقتصادية من المسؤوليات الملقة على عاتق الإدارة من خلال تقييمها المستمر بخصوص قدرة المؤسسة على المواصلة، وكذا على عاتق محافظ الحسابات من خلال تقدير تقييم الإدارة في إطار الالتزام بالمسؤوليات المترتبة عن الأداء المهني، بالاعتماد على جملة من المؤشرات المالية، التشغيلية، ومؤشرات أخرى حيث يقدر محافظ الحسابات مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال ويعد في نهاية المهمة تقريرا خاصا يرفعه للجمعية العامة يبين فيه هذه المسألة تحت مسؤوليته.

احدى عشر: دراسة نعمه حرب مشابط (2020)² بعنوان:

" أثر جودة المراجعة الخارجية على سلامة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المسجلة بالبورصة المصرية - "

¹ بن يحي علي، لعمور رميلة، مسؤولية محافظ الحسابات في الحرص على استمرارية الاستغلال، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المركز الجامعي لميلة، المجلد (3)، العدد (4)، جانفي 2020، ص ص 274-289.

² نعمه حرب مشابط، أثر جودة المراجعة الخارجية على سلامة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المسجلة بالبورصة المصرية -، مجلة الإسكندرية للبحوث الحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الرابع، العدد الثاني، ماي 2020، ص ص 230-289.

الفصل الثاني: عرض الدراسات السابقة وتقييمها

كان الهدف من هذه الدراسة هو التحقق من أن تحقق جودة المراجعة تمكن مراقب الحسابات من إبداء الرأي السليم في مدى قدرة الشركة على الاستمرار ومنه يسعى إلى تحقيق أهداف فرعية منها: تحديد محددات ومقاييس جودة المراجعة، وتحديد مسؤولية مراقب الحسابات عن تقييم فرضية الاستمرار بشكل واضح ومحدد في الوقت الحاضر، بالإضافة إلى تحديد المؤشرات الأساسية التي يمكن أن يسترشد بها مراقب الحسابات للوفاء بهذه المسؤولية، يتمثل مجتمع الدراسة في كل الشركات المسجلة في البورصة المصرية خلال سنة 2019، أما عينة الدراسة تتمثل في عينة من الشركات المسجلة في البورصة المصرية والتي لديها أزمات مالية قد تؤدي إلى الشك في استمراريته في المستقبل المنظور، حيث تم إجراء البحث على ثلاث مراحل:

المرحلة الأولى: تم فيها تحديد عينة البحث من خلال نموذج Altman للتنبؤ بالفشل المالي للشركات الصناعية المسجلة في البورصة والتي تعاني من أحد العوامل المسببة للأزمات المالية، حيث تم اعتبار هذه الشركات ذات مخاطر مالية ومهددة بالإفلاس وبالتالي تكون غير قادرة على الاستمرار، وهذه الشركات مثلت عينة الدراسة.

المرحلة الثانية: تم في هذه المرحلة فحص تقرير مراقب الحسابات للشركات التي تم تحديدها في المرحلة الأولى، ومن ثم تحديد رأي مراقب الحسابات الذي حصلت عليه الشركة بشأن استمراريته، وبالتالي تقييم مدى سلامة ذلك الرأي.

المرحلة الثالثة: في هذه المرحلة تم إدخال متغير جودة المراجعة من خلال تحديد نوع مكتب المراجعة الذي قام للشركات التي تم تحديدها في المرحلة الأولى، وذلك من حيث شراكة مكتب المراجعة مع أحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى، تم اختبار العلاقة من خلال تحليل الانحدار الخطي البسيط ببرنامج (SPSS).

خلصت الدراسة إلى أن العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وسلامة رأي مراقب الحسابات بشأن استمرارية الشركة علاقة إيجابية أي يكون رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية سليماً عندما تتحقق جودة المراجعة، كما توصلت الدراسة إلى أنه بالرغم من أن هناك عوامل عديدة تمثل مؤشرات لجودة المراجعة إلا أن المؤشر الذي يتضمن أغلبية هذه العوامل هو أن يكون مكتب المراجعة شريكاً مع أحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى Big4.

الفرع الثاني: تقييم الدراسات السابقة المتعلقة بدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة باللغة العربية
هدفت معظم الدراسات السابقة إلى توضيح دور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، ومدى التزامه بالمعيار الدولي للتدقيق رقم 570، والتزامه بقواعد السلوك المهني، ومعرفة بعض العوامل المؤثرة على مساهمته في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار، إلا أنها اختلفت من حيث:

الفصل الثاني: عرض الدراسات السابقة وتقييمها

أولاً: حجم العينة

لقد اجتمعت معظم الدراسات على استخدام مدققي الحسابات والمحاسبين القانونيين في بيئات عربية مختلفة (الجزائر، اليمن، فلسطين، الأردن) كعينة للدراسة، إلا أن هناك اختلاف في البعض منها كدراسة نعمه حرب مشابط (2020) التي استخدمت الشركات المسجلة في البورصة المصرية، والتي لديها أزمات مالية قد تؤدي إلى الشك في استمراريتها، ودراسة بن يحيى علي ولعمور رميلة (2020) التي استندت على دراسة حالة في مؤسسة "ABI"، ودراسة رامي بسام بكر قندوس (2017) التي استخدمت 81 موظف ومدير مالي في شركات الصناعة الأردنية المساهمة العامة المتعثرة والمتمثلة في 27 شركة صناعية.

ثانياً: طبيعة البيانات والفترة الزمنية

نلاحظ أن معظم الدراسات السابقة اعتمدت على الاستبانة في فترات زمنية مختلفة، امتدت من سنة 2000 إلى سنة 2019 مع اختلاف في طول الفترة الزمنية لكل دراسة، أما دراسة نعمه حرب مشابط (2020) فقد استخدمت بيانات سنوية لسنة 2019.

ثالثاً: البرامج والأساليب الإحصائية المستخدمة

نلاحظ أن معظم الدراسات تم الاعتماد فيها على الاستبانة كوسيلة لجمع البيانات، ثم تحليل هاته البيانات عن طريق برنامج SPSS باستخدام الأساليب الإحصائية المتمثلة في النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري، واختبار (ألفا كرونباخ) لقياس الثبات، واختبار (T-test) للعينة الواحدة لاختبار الفرضيات، بالإضافة إلى استخدام معامل الارتباط سيبرمان في كل من دراسة يرقى كريم (2018)، ودراسة محمد محمود دائل الهاشمي (2014)، واستخدام اختبار (one way Anova) في كل من دراسة محمد محمود دائل الهاشمي (2014) ودراسة عاهد عيد سرحان (2007)، واختبار التوزيع الطبيعي Kolmogorov-Smirnov Test (K-S)، ومعامل الارتباط بيرسون في دراسة يرقى كريم (2018) ودراسة محمد زاكي الحوراني (2013) ودراسة تريش حسينة (2017) ودراسة عاهد عيد سرحان (2007)، بالإضافة إلى تحليل العامل الاستكشافي (Exploratory Factor Analysis) في دراسة أحمد عبد الله عمر العمودي (2001)، في حين وضعت دراسة بن يحيى علي ولعمور رميلة (2020) نموذجاً للتقرير الخاص الذي يعده محافظ الحسابات فيما يخص الاستمرارية طبقاً للقوانين والتنظيمات المعمول بها، أما دراسة نعمه حرب مشابط (2020) فقد تم فيها إجراء البحث على ثلاثة مراحل: مرحلة تحديد العينة من خلال نموذج (ألتمان) للتنبؤ بالفشل المالي، ثم مرحلة فحص تقرير مراقب الحسابات للشركات عينة الدراسة التي تم تحديدها وتحديد الرأي بشأن الاستمرارية،

الفصل الثاني: عرض الدراسات السابقة وتقييمها

وفي الأخير مرحلة إدخال متغير جودة المراجعة من خلال تحديد نوع مكتب المراجعة، ثم اختبار العلاقة من خلال تحليل الانحدار الخطي البسيط ببرنامج (SPSS).

رابعاً: النتائج المتوصل إليها

نلاحظ أن كل الدراسات السابقة توصلت إلى أن للمدقق الخارجي دوراً مهماً وجوهرياً في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، حيث توصلت كل من دراسة يريقي كريم (2018) ودراسة بن يحيى علي ولعمور رميلة (2020) إلى أن محافظي الحسابات يتحملون مسؤولية الحكم على قدرة المؤسسة على الاستمرار، وذلك من خلال تقييم وتقدير الإدارة من خلال تقييمها المستمر بخصوص الاستمرارية، كما توصلت كل من دراسة محمد زاكي الحوراني (2013) ودراسة رامي بسام بكر قندوس (2017)، إلى أن المدققين الخارجيين يلتزمون بتطبيق المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 المتعلق بالاستمرارية، وتوصلت دراسة نعمه حرب مشابط (2020) إلى أن لجودة المراجعة دوراً إيجابياً بشأن سلامة رأي المدقق بشأن الاستمرارية، وأن المؤهل العلمي والتخصص المهني والخبرة يؤثرون على مساهمة المدقق في تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية حسب دراسة تريش حسينة (2017)، وأن الالتزام بقواعد السلوك المهني يؤثر في تقييم استمرارية الشركات، في حين توصلت كل من دراسة أحمد عبد الله عمر العمودي (2001) ودراسة عاهد عيد سرحان (2007) ودراسة حامد أحمد مصطفى شعبوط (2016) إلى أن قدرة المدقق على اكتشاف مؤشرات الشك مرتفعة، على خلاف دراسة محمد محمود دائل الهاشمي (2014) التي اعتبرت أن هاته المؤشرات غير كافية لتقييم قدرة المؤسسة، أما دراسة يريقي كريم (2018) فتوصلت إلى نتيجة مخالفة لنتائج بعض الدراسات السابقة حيث توصلت إلى محافظي الحسابات لا يستعينون دوماً بالمؤشرات الضرورية عند قيامهم بتقييم الاستمرارية.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغات الأجنبية المتعلقة بدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

نتطرق في هذا المطلب إلى الدراسات السابقة التي اهتمت بدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة باللغات الأجنبية، وقد تم تقسيم هذا المطلب كذلك إلى فرعين، الأول خاص بعرض هاته الدراسات والفرع الثاني يعنى بتقييمها.

الفرع الأول: عرض الدراسات السابقة المتعلقة بدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة باللغات الأجنبية

يمكننا عرض بعض الدراسات السابقة التي لها علاقة بدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، والتي أجريت باللغات الأجنبية فيما يلي:

أولاً: دراسة (2001) Vicky Arnold, Philip A. Collier, Stewart A. Leech AND Steve G. Sutton¹ بعنوان:

" تأثير الضغط السياسي على صناع القرار المبتدئون: هل المدقق مؤهل لإصدار الحكم حول الاستمرارية؟"

هدفت الدراسة إلى فحص تأثير الضغوطات الاجتماعية والسياسية التي تحيط بقرارات مدققي الحسابات، فيما إذا كانوا سيصدرون رأياً متحفظاً حول الاستمرارية، كما هدفت إلى مقارنة الاختلافات في عملية اتخاذ القرار بشأن الاستمرارية بين مدققي الحسابات ومختصين غير مدققين عند فحص الشركات التي تعاني الفشل، وذلك من خلال إجراء عدة جلسات مع الممارسين في عشرة مكاتب إفلاس رئيسية في (ميلبرون وسيدني) في أستراليا خلال سنة 2000، استخدمت هاته الجلسات كدراسة حالة (مقابلة) لمعرفة آراء خبراء الإفلاس ونظرتهم حول اتخاذ القرار، توصلت الدراسة إلى أن تدريب فرق العمل يعتبر أداة جيدة في فهم عمليات صنع القرار والتعامل مع العوامل التي تتعلق بفرض الاستمرارية، وأبان المدققون أن قرار الاستمرارية مشكلة لا يمكن التغلب عليها بإنكار الطبيعة السياسية للقرار، وأن المدققين لا يحملون أي خبرة في صنع القرار حول الاستمرارية، وبالتالي نادراً ما يصدر تحفظاً في الرأي بشأن الاستمرارية.

ثانياً: دراسة (2009) Hasnah Haron, Bambang Hartadi, Mahfooz Ansari and Ishak² بعنوان:

" العوامل التي تؤثر على رأي المراجعين حول الاستمرارية"

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم دليل على الاعتبار العملي لحكم المدقق بشأن الاستمرارية، حيث هدفت إلى تحديد:

(أ) تأثير القوة المالية للشركة على رأي الاستمرارية للمراجع؛

(ب) تأثير نوع الأدلة التي تم الإفصاح عنها في رأي الاستمرارية لمراجعي الحسابات؛

(ج) تأثير الإفصاح عن جهود الإدارة في رأي الاستمرارية للمراجع.

وفرت هذه الدراسة دليلاً على ما إذا كان المدققون يأخذون بعين الاعتبار العوامل الثلاثة المنصوص عليها في معايير المراجعة: القوة المالية، نوع أدلة المراجعة والإفصاح، وجهود الإدارة عند إصدار رأي الاستمرارية، في الوقت نفسه وفرت هذه الدراسة مزيداً من الأدلة حول ما إذا كان هناك إجماع بين المراجعين فيما يتعلق بتأثير هذه العوامل الثلاثة على

¹Vicky Arnold, Philip A. Collier, Stewart A. Leech AND Steve G. Sutton, **The Impact of Political Pressure on Novice Decision Makers: are Auditors Qualified to Make Going concern Judgments**, Critical Perspectives on Accounting, Iss 3, vol 12, 2001, PP 323-338.

² Hasnah Haron, Bambang Hartadi, Mahfooz Ansari and Ishak Ismail, **Factors Influencing Auditors' Going Concern Opinion**, Asian Academy of Management Journal, Vol. 14, No. 1, January 2009, PP 1-19.

الفصل الثاني: عرض الدراسات السابقة وتقييمها

أرائهم بشأن الاستمرارية، تم تصميم استبانة لهذا الغرض وزعت على عينة الدراسة المتمثلة في 360 شركة مراجعة في إندونيسيا، غالبية الشركات التي شاركت في الدراسة هي الشركات الصغيرة ولديها ثلاث إلى ست سنوات من الخبرة العملية. أما المستجيبين هم أعضاء في الهيئات المهنية المحاسبية في إندونيسيا سنة 2004، تم الاعتماد على التحليل أحادي المتغير (GLM) لاختبار الفرضيات، خلصت الدراسة إلى أنه يتعين على المدققين إصدار رأي الاستمرارية إذا كانوا يشكون في قدرة الشركة على مواصلة عملياتها في الفترة المحاسبية التالية، كما أشارت هذه الدراسة إلى أن حكم المراجعين يتأثر بثلاثة عوامل، على وجه الخصوص: المؤشرات المالية، والأدلة، والإفصاح. هذا يعني أنه من الناحية العملية يأخذ المدققون في الاعتبار العوامل الثلاثة في وقت واحد، حيث وجدت أدلة قوية على أن حكم المدققين يتأثر بالمؤشرات المالية والأدلة والإفصاح وأن الإجماع بين أحكام المراجعين وتأثير التفاعل بين المتغيرات الثلاثة المستقلة أمر مهم.

ثالثا: دراسة (2015) Muammar Khaddafi¹ بعنوان:

"تأثير عدم سداد الديون وجودة المراجعة وقبول المراجعة على رأي المدقق حول الاستمرارية في الشركات المقيدة في البورصة الإندونيسية"

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل تأثير عدم سداد الديون وجودة المراجعة على رأي المدقق حول الاستمرارية في الشركات الصناعية المقيدة في بورصة إندونيسيا، حيث تم الاعتماد في هذه الدراسة على بيانات سنوية لـ 68 شركة خلال سنة 2015، تم تحليل هاته البيانات بواسطة برنامج (SPSS)، وتحليل العلاقة بين المتغيرات المستقلة المتمثلة في عدم سداد الديون وجودة المراجعة والمتغير التابع رأي المدقق حول الاستمرارية تم استخدام طريقة الانحدار اللوجستي، توصلت الدراسة إلى أن المتغيرات المستقلة تعثر الديون وجودة المراجعة وقبول المراجعة تؤثر بشكل مشترك على رأي المدقق حول الاستمرارية، كما تؤثر هذه المتغيرات بشكل إيجابي على قبول رأي الاستمرارية بمستوى معنوي 0.006 و 0.022 و 0.004 على التوالي.

رابعا: دراسة (2017) Tazhan Muhammad Noori & Chnar Abdullah Rashid² بعنوان:

"مسؤولية المدقق الخارجي فيما يتعلق بفرض الاستمرارية في تقريره-دراسة حالة (إقليم كردستان/ العراق)"

¹Muammar Khaddafi, **Effect of Debt Default, Audit Quality and Acceptance of Audit Opinion Going Concern in Manufacturing Company in Indonesia Stock Exchange**, European Journal of Business and Innovation Research, Vol. 03, No. 3, July 2015, PP 43-51.

²Tazhan Muhammad Noori, Chnar Abdullah Rashid, **External Auditor's responsibility regarding to Going concern Assumption in his/hers reports-Case of Kurdistan Region**, International Journal of Research, Granthaalayah, Iss 5, vol 5, 2017, PP 138-152.

الفصل الثاني: عرض الدراسات السابقة وتقييمها

ركز هذا البحث بشكل رئيسي على مسؤوليات المدققين الخارجيين في كردستان بخصوص فرض الاستمرارية الذي يأخذ بعين الاعتبار الظروف المالية المستقبلية للشركات، إذ كان الهدف منه هو إقناع الشركات والمراجعين الخارجيين بأن المراجع الخارجي يمكن أن يلعب دورا مهما في توصية القائمين بالشركات بتحسين أوضاعها المالية، وإثبات دور المدقق الخارجي في تقييم الاستمرارية في تقريره، وتحقيقا لأهداف الدراسة تم إجراء مقابلتين مع إثنتين من المهنيين في مديرية مكتب الرقابة المالية، وإجراء مقابلات مع أربعة من أصحاب الشركات الذين واجهوا خطر الإفلاس في كردستان وبالضبط في مدينة السليمانية سنة 2017، وخلصت الدراسة إلى أن المدققين الخارجيين في إقليم كردستان ليسوا مسؤولين فيما يتعلق بفرض الاستمرارية، ومع ذلك فإن هذا الأخير يلعب دورا مهما في تطوير وتحسين اقتصاد البلدان، وبالتالي فقواعد ومبادئ التدقيق الخارجي في كردستان بحاجة إلى الإصلاح، ومن ثم توفير المعلومات الضرورية المتعلقة بفرض الاستمرارية.

خامسا: دراسة (Kanyarat (Lek) Sanoran (2018)¹ بعنوان:

" دقة الإبلاغ عن مخاوف الاستمرارية لدى المدققين أثناء وبعد الأزمة المالية العالمية"

بحثت هذه الدراسة في دقة تقارير المدققين بشأن الاستمرارية لعينة من الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية للفترة ما قبل الأزمة المالية العالمية (2005-2008)، وفترة ما بعد الأزمة المالية العالمية (2009-2010)، وهدفت إلى دراسة سوء تصنيف قرارات تقرير التدقيق حول الاستمرارية، بحيث يحدث سوء التصنيف من النوع الأول عندما يصدر المدقق رأيا متحفظا لاستمرارية النشاط لعميل قابل للاستمرار لاحقا، ويحدث سوء التصنيف من النوع الثاني عندما يصدر المدقق رأيا سليما للعميل الذي أفلس لاحقا، تم دمج المتغيرات الخاصة بكل صنف على حدى في نماذج الانحدار اللوجستي، كما تم استخدام نماذج السلاسل الزمنية المقطعية (Panel data) اعتمادا على البرنامج الإحصائي (Stata)، أظهرت النتائج أن التصنيف الخاطئ من النوع الأول كان أقل خلال الأزمة المالية العالمية، ولا يختلف في فترة بعد الأزمة المالية مقارنة بفترة ما قبل الأزمة، كما لا يختلف التصنيف الخاطئ من النوع الثاني اختلافا كبيرا في فترات قبل وبعد الأزمة، كما أشارت النتائج أن المدققين غير الكبار مقارنة بمكاتب المراجعة الكبرى (Big4) أصبحوا أكثر تحفظا بشأن مشكلات استمرارية الشركات في مرحلة ما بعد الأزمة المالية العالمية، مما قلل من التصنيف الخاطئ من النوع الثاني.

سادسا: دراسة (Loh Chun T'ing, Zam Zuriyati Mohamad, Rizalniyani Abdul (2021)

¹Razak بعنوان: "محددات رأي مدقق الحسابات بشأن الاستمرارية وتأثير آليات المراقبة"

¹Kanyarat (Lek) Sanoran, Auditors' going concern reporting accuracy during and after the global financial crisis, Journal of Contemporary Accounting & Economics, No 14, May 2018, PP 164-178.

الفصل الثاني: عرض الدراسات السابقة وتقييمها

فحص هذا البحث ما إذا كان المدققون الماليزيون يميلون إلى الإبلاغ عن مخاطر الاستمرارية، تم تطوير إطار العمل البحثي في هذه الدراسة باستخدام نظرية الوكالة ونظرية الثقة الملهمة ، تم اختيار 18 شركة من الشركات التي تعاني من ضائقة مالية مدرجة في بورصة ماليزيا (PN17) وتحليلها من 2007 إلى 2018 ، حيث بلغ إجمالي المشاهدات 202 مشاهدة، تم استخدام طريقة البحث الكمي من خلال القوائم المالية وتقارير المدقق المنشورة في موقع بورصة ماليزيا، من خلال مقارنة مستويات مخاطر الاستمرارية للشركات التي تم تحديدها بواسطة Altman's Z -score مع نوع الرأي حول الاستمرارية (GCO) الصادر من المدققين ، وجد أن 81٪ من مخاطر الاستمرارية كانت أقل من التقارير في ماليزيا، إلى جانب ذلك اقترحت هذه الدراسة مؤشراً لقياس القيمة التنبؤية للرأي حول الاستمرارية باستخدام اختبارات t المزدوجة لتقييم التأثير قبل وبعد ، وجد أن مؤشر قياس القيمة التنبؤية للرأي الاستمرارية للشركات (PN17) المتعثرة ماليًا قد تحسنت بشكل ملحوظ بعد إصدار المعايير الدولية الجديدة والمنقحة بشأن تقرير المدقق والمنشأة المستمرة اعتبارًا من 15 ديسمبر 2016، أخيرًا تم إجراء تحليل الانحدار الخطي المتعدد ووجد أن درجة Z ، وحجم شركة التدقيق وفترة عمل شريك المراجعة كان لها علاقات إيجابية كبيرة مع مكتب المدقق العام ، أما استقلالية لجنة المراجعة كانت لها علاقات سلبية كبيرة ولم يكن للخبراء الماليين في لجنة المراجعة علاقة مهمة.

سابعاً: دراسة (Sallama Ibrahim Ali & Hakeem Hammood Flayyih (2021) بعنوان:

" دور المراجع الخارجي في تقييم استمرارية الشركات في ظل الأزمة المالية"

هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على دور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية البنوك ، الهدف الرئيسي من هذا البحث هو إظهار تأثير استخدام المراجعة الخارجية لمؤشرات الفشل المالي في تقييم استمرارية المصارف العراقية في ظل الأزمات المالية التي تواجهها الشركات المدرجة في الأسواق المالية ومعرفة المدى الذي يعتمد عليه التدقيق الخارجي للبنوك على التحليل المالي كأداة للتنبؤ بالفشل المالي، وكذلك معرفة الدرجة التي استفاد عنها التدقيق الخارجي من التحليل المالي للبنوك بغرض التنبؤ بالمستقبل في جميع الاتجاهات، تم اعتماد نموذج كيدا في تقييم استقرار البنوك وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها وأداء واجباتها من خلال مجموعة من النسب المالية التي تميز البنوك الناجحة عن تلك التي تكون قدرتها مشبوهة وعرضة للفشل المالي، وذلك بمحاولة التعرف على طبيعة أنشطتهم في مرحلة مبكرة باستخدام النسب المالية، تم تطبيق

¹Loh Chun T'ing, Zam Zuriyati Mohamad, Rizalniyani Abdul Razak, **The Determinants of Auditor's Going Concern Opinion and The Effect of Monitoring Mechanisms**, Asian Journal of Accounting and Finance, Vol 3, No 3, 2021, PP 10-30.

²Sallama Ibrahim Ali, Hakeem Hammood Flayyih, **The Role of the External Audit in Assessing Continuity of Companies under the Financial Crisis: An Applied Study in the Iraqi Banks Listed in the Iraq Stock Exchange for the Period 2016-2019**, Studies of Applied Economics, Vol39, No11, 2021, PP 03-18.

الفصل الثاني: عرض الدراسات السابقة وتقييمها

نموذج كيدا على عينة من ثلاثة بنوك عراقية في الفترة الممتدة من 2016-2019، وقد خلصت الدراسة إلى أنه يجب على المدقق الخارجي استخدام نماذج التحليل المالي لمعرفة وتقييم استمرار البنوك في توقع الانهيار المالي، كما أثبتت نتائج الدراسة أن نموذج كيدا مناسب للتطبيق على البنوك العراقية إذ يساعد المراجع الخارجي على التنبؤ بمستقبل البنوك سنوياً.

ثامنا: دراسة (Gihan Mohamed Ali (2021)¹ بعنوان:

" دور رأي مراقب الحسابات بشأن استمرارية الشركة وخصائص مراقب الحسابات في التنبؤ بإفلاس الشركات

-عينة من الشركات المقيدة في البورصة المصرية-

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من محتوى التقرير، والقدرة التنبؤية الإضافية للإفصاحات المرتبطة بالمراجعة على التنبؤ بإفلاس الشركات المقيدة في البورصة المصرية، تمثلت عينة الدراسة في 25 شركة مفلسة إفلاس في و50 شركة ناجحة خلال سنة 2020، باستخدام نماذج الانحدار اللوجيستي، اعتماداً على العديد من معايير التقييم لنماذج التنبؤ منها، دقة التنبؤ، الخطأ من النوع الأول والخطأ من النوع الثاني، أشارت نتائج الدراسة إلى أن رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية له قدرة جوهرية على التنبؤ بالإفلاس، لكنه لا يقدم قيمة تنبؤية إضافية زيادة على القيمة التنبؤية للنموذج المبني على النسب المالية، كما توصلت الدراسة إلى أن خصائص مراقب الحسابات (حجم مكتب المراجعة، تدوير مكتب المراجعة، التخصص الصناعي لمراقب الحسابات) ليس لها دور في التنبؤ بإفلاس الشركات.

الفرع الثاني: تقييم الدراسات السابقة المتعلقة بدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة باللغات الأجنبية

من خلال عرض الدراسات السابقة التي عالجت موضوع دور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، تبين أن معظمها هدفت إلى تحديد العوامل المؤثرة على رأي المدقق الخارجي حول الاستمرارية، إلى أن البعض منها ركز على مسؤولية المدقق الخارجي بخصوص فرض الاستمرارية كدراسة Tazhan Muhammad Noori & Chnar (2017) Abdullah Rashid (2017)، ومنها ما تطرق إلى دقة الإبلاغ عن مخاوف الاستمرارية كدراسة Kanyarat (2018) Lek) Sanoran (2018)، ولقد اختلفت الدراسات في طريقة الوصول إلى الهدف المنشود من حيث:

¹Gihan Mohamed Ali, **The Predictive Role of Auditor Going Concern Opinion and Auditor Characteristics in Corporate Bankruptcy: Evidence From Firms Listed on the Egyptian Stock Exchange** Alexandria Journal of Accounting Research, vol 05, No02, May 2018, PP 01-33.

الفصل الثاني: عرض الدراسات السابقة وتقييمها

أولاً: حجم العينة

لقد اجتمعت معظم الدراسات على استخدام تقارير وبيانات شركات متعددة في بيئات دولية مختلفة (إندونيسيا، الولايات المتحدة الأمريكية، ماليزيا، مصر) كعينة للدراسة، إلا أن دراسة Vicky Arnold, Philip A. Collier, Stewart A. Leech AND Steve G. Sutton (2001) استخدمت عشرة مكاتب إفلاس رئيسية في أستراليا، في حين استخدمت دراسة Tazhan Muhammad Noori & Chnar Abdullah Rashid (2017) إثنين من المهنيين في مديرية مكتب الرقابة المالية وأربعة من أصحاب الشركات الذين واجهوا خطر الإفلاس في كردستان العراق وبالضبط في السليمانية، أما دراسة Sallama Ibrahim Ali & Hakeem Hammood Flayyih (2021) فاستخدمت عينة من ثلاثة بنوك عراقية، ودراسة Hasnah Haron, Bambang Hartadi, Mahfooz Ansari and Ishak Ismail (2009) التي استخدمت 360 شركة مراجعة في إندونيسيا غالبيتها صغيرة ولديها من 3 إلى 6 سنوات خبرة عملية.

ثانياً: الفترة الزمنية وطبيعة البيانات

نلاحظ أن معظم الدراسات استخدمت البيانات السنوية من قوائم مالية وتقارير مدققي الحسابات لفترات زمنية مختلفة، في حين استخدمت دراسة Vicky Arnold, Philip A. Collier, Stewart A. Leech and Steve G. Sutton (2001) ودراسة Tazhan Muhammad Noori & Chnar Abdullah Rashid (2017) أسلوب المقابلة في الفترة (2000) و(2017) على التوالي، أما دراسة Hasnah Haron, Bambang Hartadi, Mahfooz Ansari and Ishak Ismail (2009) استخدمت الاستبانة سنة (2004).

ثالثاً: البرامج والأساليب الإحصائية المستخدمة

نلاحظ أن هناك تباين في الطرق المتبعة لجمع المعلومات في الدراسات السابقة، فدراسة Vicky Arnold, Philip A. Collier, Stewart A. Leech AND Steve G. Sutton (2001) ودراسة Tazhan Muhammad Noori & Chnar Abdullah Rashid (2017) اعتمدتا أسلوب المقابلة مع رؤساء مكاتب إفلاس ومهنيين وأصحاب شركات، في حين استخدمت دراسة Hasnah Haron, Bambang Hartadi, Mahfooz Ansari and Ishak Ismail (2009) الاستبيان لجمع المعلومات، حيث تم الاعتماد على التحليل أحادي المتغير (GLM) لاختبار الفرضيات، أما دراسة Muammar Khaddafi (2015) فقد تم فيها تحليل البيانات السنوية لـ 68 شركة بواسطة (SPSS) باستخدام طريقة الانحدار اللوجستي، وبالنسبة لدراسة Kanyarat

الفصل الثاني: عرض الدراسات السابقة وتقييمها

(Lek) Sanoran (2018) تم دمج المتغيرات الخاصة بكل صنف على حدى في نماذج الانحدار اللوجستي، كما تم استخدام نماذج السلاسل الزمنية المقطعية (Panel data) اعتمادا على البرنامج الإحصائي (Stata)، أما دراسة Loh (2021) Chun T'ing, Zam Zuriyati Mohamad, Rizalniyani Abdul Razak فاستخدمت طريقة البحث الكمي من خلال القوائم المالية وتقارير المدقق ، من خلال مقارنة مستويات مخاطر الاستمرارية للشركات التي تم تحديدها بواسطة Altman's Z -score مع نوع الرأي حول الاستمرارية (GCO) الصادر من المدققين، ثم إجراء تحليل الانحدار الخطي المتعدد، واعتماد نموذج كيدا في تقييم استمرارية البنوك من خلال النسب المالية في دراسة Sallama Ibrahim Ali & Hakeem Hammood Flayyih (2021) ، بالإضافة إلى استخدام نماذج الانحدار اللوجستي اعتمادا على العديد من معايير التقييم لنماذج التنبؤ في دراسة Gihan Mohamed Ali (2021).

رابعا: النتائج المتوصل إليها:

نلاحظ أن معظم الدراسات السابقة توصلت إلى أن هناك عوامل مؤثرة على رأي المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة، حيث توصلت دراسة Vicky Arnold, Philip A. Collier, Stewart A. Leech and Steve G. Sutton (2001) إلى أن تدريب فرق العمل يعتبر أداة جيدة في التعامل مع العوامل التي تتعلق بالاستمرارية، كما أشارت دراسة Hasnah Haron, Bambang Hartadi, Mahfooz Ansari and Ishak Ismail (2009) إلى أن حكم المدققين حول الاستمرارية يتأثر بثلاثة عوامل (المؤشرات المالية، نوع الأدلة، الإفصاح)، وتوصلت دراسة Muammar Khaddafi (2015) إلى أن عشر الديون وجودة المراجعة وقبول المراجعة يؤثران بشكل مشترك على رأي المدقق حول الاستمرارية، كذلك دراسة Loh Chun T'ing, Zam Zuriyati Mohamad, Rizalniyani Abdul Razak (2021) وجدت أن حجم شركة التدقيق وفترة عمل المدقق كان لهما علاقة إيجابية كبيرة مع مكتب المدقق العام حول الاستمرارية، كما أثبتت دراسة Sallama Ibrahim Ali & Hakeem Hammood Flayyih (2021) أن نموذج كيدا مناسب للتطبيق على البنوك العراقية إذ يساعد المدقق الخارجي على التنبؤ بمستقبل البنوك سنويا، أما دراسة Gihan Mohamed Ali (2021) فتوصلت إلى أن خصائص مراقب الحسابات (حجم مكتب المراجعة، تدوير مكتب المراجعة، التخصص الصناعي) ليس لها دور في التنبؤ بإفلاس الشركات، في حين خلصت دراسة Tazhan Muhammad Noori & Chnar Abdullah Rashid (2017) إلى أن المدققين الخارجيين في كوردستان ليسوا مسؤولين فيما يتعلق بفرض الاستمرارية.

خلاصة الفصل الثاني:

تطرقنا في هذا الفصل إلى الدراسات السابقة التي عنيت بمتغيرات الدراسة المستقلة والتابعة، حيث تناولنا في المبحث الأول الدراسات التي عالجت موضوع دور المدقق الخارجي بصفة عامة، وذلك باستخدام طرق مختلفة لجمع المعلومات من بيانات سنوية لشركات في بيئات دولية مختلفة (إيطاليا، فرنسا، ألمانيا، إندونيسيا)، ومقابلات واستجوابات مباشرة، واستبيانات موزعة على المدققين الخارجيين في كل من (الجزائر، السودان، الأردن، البرتغال، فرنسا، العراق)، وذلك بتطبيق عدة أساليب إحصائية متمثلة في التكرارات والنسب المئوية، ومعامل ألفا كرونباخ لصدق وثبات الاستبيان، والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات الاستبيان، واختبار الفرضيات تم استخدام اختبار "T" للعينة الواحدة واختبار (كاي تربيع) بالإضافة إلى استخدام تحليل التباين (Anova)، كما استندت بعض الدراسات في تحليل بياناتها على الانحدار المتعدد والنتائج اللوجيستية متعددة الحدود، ونماذج السلاسل الزمنية المقطعية (Panel data)، وقد توصلت معظم الدراسات السابقة إلى أن للمدقق الخارجي دور في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية، كما له دور كبير في الحد من مخاطر التدقيق، ودور في حوكمة الشركات وحماية المعلومات المالية، وأن المدققين أصحاب الأسماء والعلامات التجارية يقدمون جودة أفضل للتدقيق ويزيدون من قيمة الشركة، في حين توصلت بعض الدراسات إلى نتائج مخالفة حيث توصلت إلى أن مسؤولية منع وقوع الغش تقع على عاتق إدارة المؤسسة، وأن المدقق الخارجي مسؤول أخلاقياً وقانونياً عن كشف التلاعبات، وأنه مهما كانت كفاءته العلمية والعملية فإنه غير قادر على جعل مستوى خطر الرقابة معدوم.

أما في المبحث الثاني فقد تطرقنا إلى الدراسات التي هدفت إلى البحث في مشاكل الاستمرارية، وتحديد العوامل المؤثرة في استمرارية الشركات لعينة من الشركات في مجموعة من الدول (الجزائر، العراق، الكويت، نيجيريا، الأردن، إندونيسيا، رومانيا) وذلك اعتماداً على بيانات سنوية تم الحصول عليها من هذه الشركات، كما تم الاعتماد على الاستبيانات لفترات زمنية مختلفة وزعت على المدققين وموظفي دوائر الرقابة ومديري وأعضاء مجلس إدارة في كل من (الولايات المتحدة الأمريكية، الأردن، السعودية، السودان، ليبيا)، وقد اختلفت هذه الدراسات في طريقة الوصول إلى الهدف المنشود، فمنها ما تطرقت إلى دور لجان المراجعة في تجنب الفشل المالي، ومنها ما تطرقت إلى دور الإفصاح المحاسبي ودور المراجعة الداخلية والمراجعة التحليلية في استمرارية الشركات، ومدى تأثير مخاطر التدقيق وجودة التدقيق على الاستمرارية، كما اختلفت في استخدام البرامج والأساليب الإحصائية حيث تم تحليل الدراسات التي اعتمدت على الاستبانة باستخدام مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت واختبار ألفا كرونباخ لقياس الثبات واختبار "T-test"

الفصل الثاني: عرض الدراسات السابقة وتقييمها

لاختبار الفرضيات باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)، في حين طبقت بعض الدراسات نموذج (Sherrod) ونموذج ألتمان للتنبؤ بالفشل المالي، وطبقت دراسات أخرى مؤشرات التحليل المقارن على القوائم المالية للشركات، واستخدام اللوجيستية الثنائية والمربعات الصغرى وتقنية الانحدار المتغير الوهمي بواسطة البرنامج الإحصائي Stata16، كما تم استخدام نماذج المدة، وقد توصلت معظم الدراسات إلى تحديد العوامل المؤثرة على استمرارية نشاط المؤسسة، حيث توصلت بعض الدراسات إلى أن لعمليتي التدقيق الداخلي والإفصاح المحاسبي دورا فعالا في استمرارية المؤسسة، وأن الإجراءات التحليلية للتدقيق تساعد في الكشف عن العوامل التحذيرية التي يمكن استخدامها لتقييم الاستمرارية، في حين توصلت بعض الدراسات إلى أن لأبعاد مخاطر التدقيق وخصائص لجان المراجعة وحجم شركة التدقيق وفترة المراجعة وأتعب المراجعة تأثيرا على استمرارية الشركات، وأن رسوم التدقيق المرتفعة تؤدي إلى الإخلال باستقلالية المدقق، ومن الدراسات ما توصلت إلى نتيجة مخالفة حيث توصلت إلى أن لجنة المراجعة وأصحاب المصالح لا علاقة لهم باستمرارية نشاط المؤسسة.

أما في المبحث الثالث فقد تطرقنا إلى الدراسات التي عالجت موضوع دور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، ومدى التزامه بتطبيق المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 وتحديد العوامل المؤثرة على رأيه حول الاستمرارية، وذلك باستخدام طرق مختلفة لجمع المعلومات من بيانات سنوية لشركات وتقارير مدققي الحسابات لفترات زمنية مختلفة في بيئات دولية مختلفة (إندونيسيا، ماليزيا، الولايات المتحدة الأمريكية، مصر)، ومقابلات واستجابات مباشرة، واستبيانات موزعة على المدققين الخارجيين والمحاسبين القانونيين ومكاتب إيفلاس في كل من (الجزائر، اليمن، الأردن، فلسطين، العراق)، وذلك بتطبيق عدة أساليب إحصائية متمثلة في التكرارات والنسب المئوية، ومعامل ألفا كرونباخ لصدق وثبات الاستبيان، والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات الاستبيان، ومعامل الارتباط سيرمان و بيرسون، ولاختبار الفرضيات تم استخدام اختبار "T" للعينة الواحدة بالإضافة إلى استخدام تحليل التباين (Anova) والاعتماد على التحليل أحادي المتغير (GLM)، واستخدام اختبار التوزيع الطبيعي (Kolmogorov-Smirnov Test). كما استندت بعض الدراسات في تحليل بياناتها على الانحدار الخطي البسيط والمتعدد، والانحدار اللوجيستي، ونموذجي ألتمان وكيدا للتنبؤ بالفشل المالي، ونماذج السلاسل الزمنية المقطعية (Panel data)، بالإضافة إلى وضع نموذج للتقرير الخاص الذي يعده محافظ الحسابات، وقد توصلت معظم الدراسات إلى أن للمدقق الخارجي دورا مهما في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، وأنه يتحمل مسؤولية الحكم على قدرة المؤسسة على الاستمرار، كما أن المدققين الخارجيين يلتزمون بتطبيق المعيار الدولي للتدقيق رقم 570، وأن هناك عوامل كالمؤشرات المالية ونوع الأدلة والإفصاح وتعدد الديون وجودة المراجعة وحجم شركة التدقيق وفترة عمل المدقق والمؤهل العلمي والتخصص المهني والخبرة تؤثر على رأيه حول استمرارية نشاط

الفصل الثاني: عرض الدراسات السابقة وتقييمها

المؤسسة، وأن قدرته على اكتشاف مؤشرات الشك مرتفعة، في حين نجد بعض الدراسات توصلت إلى نتائج مخالفة حيث توصلت إلى عدم استعانة مدققي الحسابات بمؤشرات الشك الضرورية عند قيامهم بتقييم الاستمرارية، وأن حجم مكتب المراجعة والتخصص الصناعي ليس لهما دور في التنبؤ بإفلاس الشركات، وأن المدققين الخارجيين ليسوا مسؤولين فيما يتعلق بفرض الاستمرارية.

كما نستنتج من كل هذا أن للمدقق الخارجي دورا مهما في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، وأن هناك عدة عوامل تؤثر على رأيه حول تقييم الاستمرارية، وهذا ما سنحاول إثباته أو نفيه في الفصل التطبيقي.

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

تمهيد:

من أجل تكليل عملنا هذا بنتائج عملية ومن أرض الواقع الجزائري، ارتأينا القيام بدراسة ميدانية لتفسير ما تم التطرق إليه في الجانب النظري للأطروحة والتأكد من دور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة من عدمه، وهل هناك عوامل تؤثر على رأيه حول تقييم الاستمرارية بالاعتماد على استبيان قمنا بإعداده وتوزيعه على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر، حيث تم معالجة مختلف البيانات المتحصل عليها بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي (SPSS)، وقبل ذلك تم التطرق إلى التدقيق الخارجي في الجزائر واستمرارية الاستغلال خاصة بعد إصدار القانون 01/10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الذي يحدد وينظم مهن المحاسبة والتدقيق، وإصدار معايير التدقيق الجزائرية بما فيها المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 (استمرارية الاستغلال)، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث أساسية كالتالي:

- المبحث الأول: التدقيق الخارجي في الجزائر واستمرارية الاستغلال؛
- المبحث الثاني: طبيعة الدراسة الميدانية؛
- المبحث الثالث: عرض ومناقشة نتائج الدراسة.

المبحث الأول: التدقيق الخارجي في الجزائر واستمرارية الاستغلال

بدأ تاريخ التدقيق في الجزائر سنة 1969 وهذا متعلق بقانون المالية 1970 حيث تم تكريس مراقبة الشركات الوطنية الذي جاء بكيفية تحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية، عرفت هاته الفترة إلى غاية 1990 محاولة المشرع الجزائري البدء في وضع اطار ينظم مهنة التدقيق المحاسبي، وفي الفترة من 1991 الى 2010 كان تطور التدقيق الخارجي في الجزائر بطيئا نتيجة التغيرات على المستوى الأمني مع إعطاء تنظيم أكثر للمهنة من خلال إنشاء هيئة مشرفة على المحاسبة والتدقيق في الجزائر والمتمثلة في مجلس المحاسبة، قد اهتمت الجزائر بمحاولة النهوض بمهنة التدقيق وخاصة بعد تبني النظام المحاسبي المالي سنة 2010، حيث قامت بإصدار قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الذي يحدد وينظم مهن المحاسبة والتدقيق، وبداية من سنة 2016 تم إصدار معايير التدقيق الجزائرية من بينها المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 (استمرارية الاستغلال) الصادر في 15 مارس 2017، وعليه سنتطرق في هذا المبحث إلى الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر، وإلى الجانب التنظيمي لمهنة التدقيق في الجزائر إضافة إلى مسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسات وفق معيار التدقيق الجزائري رقم 570 (استمرارية الاستغلال).

المطلب الأول: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

سنتناول في هذا المطلب الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، لأنه لا يمكن التحدث عن التدقيق الخارجي في الجزائر مالم نتطرق إلى الهيئات المشرفة عليه والتي تتمثل في:

الفرع الأول: المجلس الوطني للمحاسبة "CNC"

أولاً: تعريفه

المجلس الوطني للمحاسبة هيئة استشارية وتنظيمية ذات طابع إداري وذات طابع وزاري ومهني مشترك، أحدث سنة 1996 بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 الصادر في 12 جمادى الأولى 1417 الموافق لـ 25 سبتمبر 1996 المتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه¹، يقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها.²

¹ الموقع الإلكتروني للمجلس الوطني للمحاسبة www.cnc.dz.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، العدد 56، بتاريخ 1996/09/29، ص18.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

قبل صدور القانون 10-01 كانت مهنة التدقيق والمحاسبة بصفة عامة تحت وصاية المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وبعد صدور هذا القانون شهدت المهنة تغيرا جذريا وأصبحت تحت وصاية المجلس الوطني للمحاسبة والذي وضع تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية.¹

ثانيا: مهام المجلس الوطني للمحاسبة

يتولى المجلس الوطني للمحاسبة طبقا للمادة 04 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية،² فيما يلي مهام المجلس حسب كل عنوان:

1- مهام المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان الاعتماد

نصت المادة 10 من المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، على المهام التي يتولاها المجلس بعنوان الاعتماد والمتمثلة في:³

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها؛
- تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛
- استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهني والفصل فيها؛
- تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها؛
- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

2- مهام المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان التقييس المحاسبي

نصت المادة 11 من المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، على المهام التي يتولاها المجلس بعنوان التقييس المحاسبي والمتمثلة في:⁴

¹ بن يحي علي، دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية وفقاً للمعايير المطبقة في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 30.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 4، العدد 42، بتاريخ 11 جويلية 2010، ص 4.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، المادة 10، العدد 07، بتاريخ 02-02-2011، ص 05.

⁴ نفس المرجع السابق، المادة 11، ص 05.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

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

3- مهام المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية

- نصت المادة 12 من المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، على المهام التي يتولاها المجلس بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية والمتمثلة في:¹
- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛
 - المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهني؛
 - متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛
 - متابعة وضمان تحيين العناية المهنية؛
 - إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها؛
 - مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين؛
 - تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛
 - القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

الفرع الثاني: المصنف الوطني للخبراء المحاسبين " ONEC "

أولاً: تعريفه

أنشئ هذا المصنف بموجب القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، ويتمتع هذا المصنف بالشخصية المعنوية، ويضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب، ويسير هذا المصنف من قبل مجلس

¹ نفس المرجع السابق، المادة 12، ص 06.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

وطني منتخب من طرف أصحاب المهنة¹، إضافة إلى وجود ممثل لوزير المالية لدى المجلس يقوم بتعيينه هذا الأخير، تحدد رتبته وصلاحيته عن طريق التنظيم.²

ثانيا: مهام المصنف الوطني للخبراء المحاسبين

تتمثل مهام المصنف الوطني للخبراء المحاسبين فيما يلي:³

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة، ومشروع ميزانية السنة الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛
- تمثيل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

الفرع الثالث: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات " CNCC "

أولاً: تعريفها

أنشئت هاته الغرفة بموجب القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، وتتمتع هذه الغرفة بالشخصية المعنوية، وتضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات، وتسير هذه الغرفة من قبل مجلس وطني منتخب من طرف أصحاب المهنة⁴، إضافة إلى وجود ممثل لوزير المالية لدى المجلس يقوم بتعيينه هذا الأخير، تحدد رتبته وصلاحيته عن طريق التنظيم.⁵

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10/01، العدد 42، بتاريخ 11 جويلية 2010، المادة 14، مرجع سبق ذكره، ص 6.

² نفس المرجع السابق، المادة 16، ص 6.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحيته وقواعد سيره، المادة 04، العدد 07، بتاريخ 02-02-2011، ص 08.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10/01، العدد 42، بتاريخ 11 جويلية 2010، المادة 14، مرجع سبق ذكره، ص 6.

⁵ نفس المرجع السابق، المادة 16، ص 6.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

ثانيا: مهام الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

تتمثل مهام الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات فيما يلي:¹

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة، ومشروع ميزانية السنة الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

من خلال ما سبق يتضح لنا أن القانون 10-01 جعل الإشراف على مهنة التدقيق من قبل ثلاث هيئات (المجلس الوطني للمحاسبة، المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات) الأمر الذي جعلها تحت الوصايا المباشرة لوزير المالية، مما جعلها لا تتمتع بالاستقلالية الكاملة، وهذا ما يتنافى مع ما نادى به المعايير الدولية للمهنة، حيث أوصى الاتحاد الدولي للمحاسبين بضرورة فصل مهنة المحاسبة عن الإدارة العمومية، وهو عكس ما جاء به القانون 10-01.²

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحيته وقواعد سيره، العدد 07، المادة 04، بتاريخ 02-02-2011، ص11.

² بوفاتح بلقاسم، دور التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة المؤسسات، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص اقتصاد المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الطاهر مولاي، سعيدة، الجزائر، 2017، ص207.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

المطلب الثاني: الجانب التنظيمي لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

يعتبر القانون 10-01 هو القانون الذي حدد تنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الجزائر، لذا سنتطرق في هذا المطلب إلى الجانب التنظيمي لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات باعتبار أن كلاهما يعتبر مدقق خارجي وفقا للنصوص التنظيمية والتشريعية المعمول بها في البيئة المحاسبية في الجزائر.

الفرع الأول: المدقق الخارجي في الجزائر

يقصد بالمدقق محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد (الخبير المحاسب).¹

أولا: الخبير المحاسب

1- تعريفه

يعد خبيرا محاسبا كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات، كما يؤهل لممارسة وظيفة محافظ الحسابات.²

2- مهامه

حددت مهام الخبير المحاسب حسب نص المواد 18، 19، 20 من القانون 10-01 على النحو التالي:³

- يقوم الخبير المحاسب أيضا بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل؛
- يعد الخبير المحاسب المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات؛
- يؤهل لتقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي الاجتماعي والاقتصادي؛
- يتعين على الخبير المحاسب إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم، والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المعيار الجزائري للتدقيق 210، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، النقطة 04.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 01/10، العدد 42، بتاريخ 11 جويلية 2010، المادة 18، مرجع سبق ذكره، ص 6.

³ نفس المرجع السابق، المادة 18-19-20، ص 6-7.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

ثانيا: محافظ الحسابات

1- تعريفه

يعد محافظ حسابات كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.¹

2- مهامه

- تتمثل مهام محافظ الحسابات حسب نص المادتين 23-24 من القانون 10-01 فيما يلي:²
- يشهد أن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
 - يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسكرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
 - يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
 - يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو مسيري الشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
 - يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة التداول المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- تخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.
- كما يصادق محافظ الحسابات على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدجة أو حسابات مدعمة.
- يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد تقريرا عاما حول الوضعية المالية للمؤسسة يتضمن عدة تقارير خاصة حددتها المادة 25 من القانون 10-01.

¹ نفس المرجع السابق، المادة 22، ص 7.

² نفس المرجع السابق، المادة 23-24، ص 7.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

ثالثا: شروط ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر

- لقد نصت المادة 08 من القانون 10-01 على شروط مشتركة لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات كما يلي:¹
- أن يكون جزائري الجنسية؛
 - بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب يجب أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بها؛
 - بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات يجب أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بها؛
 - أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
 - ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
 - أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وفق الشروط المنصوص عليها في قانون المهنة؛
 - أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في ذات القانون، والتي جاءت كما يلي: " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتف سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

الفرع الثاني: مسؤولية المدقق الخارجي في الجزائر

- يتعين على محافظ الحسابات أداء مهمته بالعناية اللازمة، ويترتب عليه مسؤوليات تتمثل فيما يلي:²
- مسؤولية مدنية اتجاه زبائنهم (المؤسسات التي يراقبها) في المهمة؛
 - مسؤولية جزائية عن كل تقصير في القيام بالالتزامات القانونية؛
 - مسؤولية تأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة.

أولا: المسؤولية المدنية

حسب نص المادة 60 والمادة 61 من القانون 10-01 يعد الخبير المحاسب أثناء ممارسة مهامه مسؤولا مدنيا اتجاه زبائنه في الحدود التعاقدية، ويعد محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامنا اتجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته، وأنه أبلغ مجلس الإدارة

¹ نفس المرجع السابق، المادتين 6-8، ص 5.

² بن يحي علي، دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية وفقاً للمعايير المطبقة في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 34.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

بالمخالفات، وان لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها، وفي حالة معارضة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.¹

باعتبار أن المدقق الخارجي يقوم بمراقبة أعمال الشركة، فإذا ترتب عن أدائه لمهمته أخطاء انجرت عنها أضرارا للشركة أو للغير فإنه يتحمل مسؤوليته المدنية طبقا لأحكام المادة 124 من القانون المدني الجزائري التي تنص على " كل فعل أيا كان يرتكبه الشخص بخطئه ويسبب ضرارا للغير يلزم من كان سببا في حدوثه بالتعويض ".²

فالمدقق الخارجي مسؤول اتجاه الشركة أو الغير عن الأضرار الناجمة عن الأضرار الناتجة عن الأخطاء التي يرتكبها في ممارسة وظيفته، ولا يكون مسؤولا مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها أصحاب الشركة.

ثانيا: المسؤولية الجزائرية

يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المسؤولية الجزائرية عن كل تقصير بالتزام قانوني،³ والجدول الموالي يلخص لنا المخالفات التي يرتكبها المدقق الخارجي، ويترتب عليها مسؤولية جزائية:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 01/10، العدد 42، بتاريخ 11 جويلية 2010، المادتين 60-61، مرجع سبق ذكره، ص 10.

² شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة - دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، سطيف، الجزائر، 2013، ص 144.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 01/10، العدد 42، بتاريخ 11 جويلية 2010، المادتين 62، مرجع سبق ذكره، ص 10.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

الجدول رقم (3-01): المسؤولية الجزائية للمدقق الخارجي في الجزائر

العقوبة		النص القانوني	المخالفات المرتكبة من طرف المدقق الخارجي
الغرامة المالية (دج)	السجن		
من 500 000 إلى 2 000 000	في حالة العودة من ستة أشهر إلى سنة واحدة.	المادة 73 من القانون 01-10	الممارسة بصفة غير قانونية لمهنة محافظ الحسابات أو خبير محاسب.
من 20 000 إلى 500 000	من ستة أشهر إلى سنتين	المادة 825 من القانون التجاري	المنح عمدا أو الموافقة على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبحث في إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين.
من 20 000 إلى 200 000	من شهرين إلى ستة أشهر	المادة 829 من القانون التجاري	الممارسة العمدية وقبول الاحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملاءمة القانونية.
من 20 000 إلى 500 000	من سنة إلى خمسة سنوات	المادة 830 من القانون التجاري	تعهد محافظ الحسابات بتقديم معلومات كاذبة أو تأكيدها أو عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية التي علم بها وكيل الجمهورية.
من 500 إلى 5000	من شهر إلى ستة أشهر	المادة 825 من القانون التجاري المادة 301 من قانون العقوبات	إفشاء السر المهني.

المصدر: شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة - دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية-، مرجع سبق ذكره، ص 147.

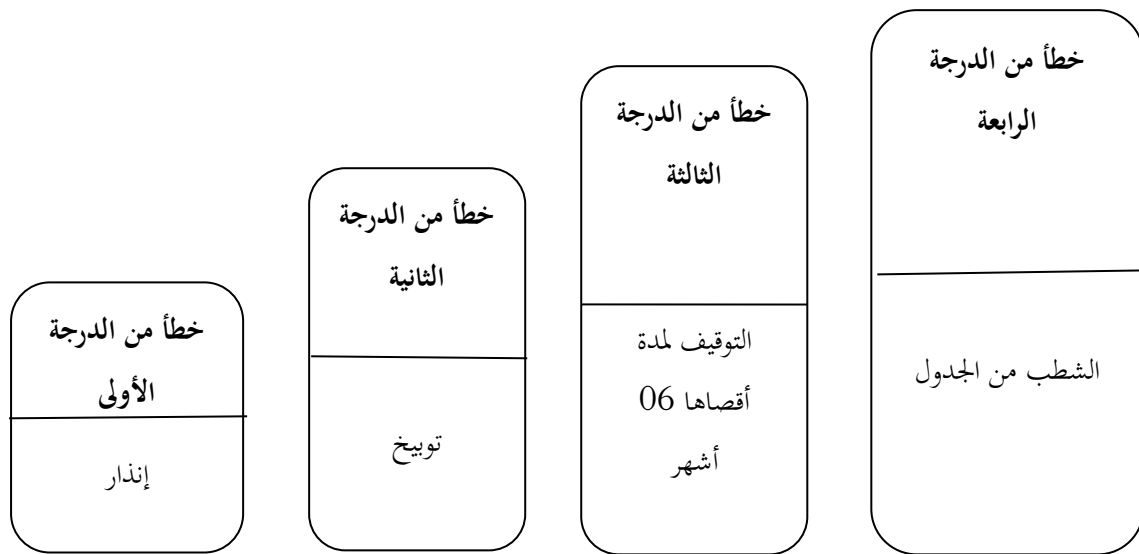
نلاحظ من خلال الجدول أعلاه، أن المشرع الجزائري أعطى لكل مخالفة عقوبة تتناسب مع درجة خطورتها، كما أعطى أهمية كبيرة لمخالفة الممارسة غير الشرعية لمهنة التدقيق، ومخالفة تعمد تقديم معلومات كاذبة حيث كانت العقوبة مرتفعة نوعا ما.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

ثالثاً: المسؤولية التأديبية

تكون في حالة مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي للقواعد والواجبات المهنية عند ممارسة المدققين لمهامهم أو حتى بعد استقالتهم، حيث يتحمل حسب نص المادة 63 من القانون 10-01 الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة، وتمثل العقوبة التأديبية في الإنذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 06 أشهر وصولاً إلى الشطب من الجدول¹ والشكل الموالي يوضح تصنيف الأخطاء والعقوبات التأديبية للمهني.

الشكل رقم (3-01): تصنيف الأخطاء والعقوبات التأديبية للمهني



المصدر: بن يحي علي، دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية وفقاً للمعايير المطبقة في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 100، بالاعتماد على المرسوم التنفيذي 13-10.

المطلب الثالث: مسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسة في الجزائر

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

¹ نفس المرجع السابق، المادة 63، ص 10.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

الفرع الأول: مسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسة وفق معيار التدقيق الجزائري رقم 570 (استمرارية الاستغلال)

قد بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 " استمرارية الاستغلال " مسؤولية المدقق في تقييم قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، حيث يجب على المدقق:¹

- الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة من أجل تقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال الموضوعة من طرف الإدارة؛
 - استنتاج شك معتبر أو لا حول قدرة المؤسسة على مواصلة نشاطها؛
 - تقدير تقييم الإدارة حول قدرة المؤسسة مواصلة استغلالها خلال سنة على الأقل؛
 - وجوب الانتباه للعناصر المقنعة التي قد تشير إلى أحداث أو ظروف من شأنها أن تثير شكاً جوهرياً حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها؛
 - جمع عناصر مقنعة وكافية من أجل تحديد وجود عدم يقين معتبر أو لا في حالة اكتشاف أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث شكاً حول قدرة المؤسسة على مواصلة النشاط من خلال القيام بإجراءات تدقيق إضافية.
- كما يشير هذا المعيار الجزائري رقم (570) إلى أنه ونظراً لظروف مستقبلية قد تؤدي بالمؤسسة إلى توقف استغلالها، لا يستطيع المدقق أن يتنبأ بما رغم بذله العناية المهنية اللازمة، وعليه لا يمكن اعتبار عدم وجود أية ملاحظة في تقرير المدقق على أنه ضمانة حول قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط.

الفرع الثاني: معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال²

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

تتمثل مؤشرات قياس استمرارية الاستغلال في:

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، ص ص 2-7.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار 24 يونيو 2013 المحدد لمتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، العدد 24 بتاريخ 30 أفريل 2014، ص 18.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

أولاً: مؤشرات ذات طبيعة مالية

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

ثانياً: مؤشرات ذات طبيعة عملية

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

ثالثاً: مؤشرات أخرى

- عدم احترام الالتزامات المتعلقة برأس مال الشركة أو التزامات قانونية أساسية أخرى؛
- الإجراءات القضائية المرفوعة ضد المؤسسة التي يمكن أن تكون لها آثارا مالية لا يمكن للمؤسسة مواجهتها.

يطلع المدقق على مستوى الإدارة على الوقائع أو الأحداث التي هي على دراية بها، والتي يمكن أن تدخل لاحقا في الفترة التي شملها تقييمه ويمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال، وعندما تحدد الوقائع أو الأحداث التي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال، فإن المدقق الخارجي:

- يدرس خطط عمل الإدارة لمواجهة المشاكل الناتجة بهدف متابعة الاستغلال؛
- يجمع العناصر الأساسية المقنعة الكافية والملائمة لتأكيد أو لنفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال؛
- يحصل على تصريح كتابي من الإدارة يتعلق بخطط عملها في المستقبل.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

كما يتخذ المدقق الخارجي إجراء الإنذار المنصوص عليه في المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري، وعندما تؤكد الوقائع المحللة من طرفه شكاً بليغاً حول استمرارية الاستغلال، وإذا لاحظ المدقق تأخراً معتبراً في ضبط الحسابات السنوية فإنه يستفسر عن الأسباب التي أدت إلى ذلك.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

المبحث الثاني: طبيعة الدراسة الميدانية

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

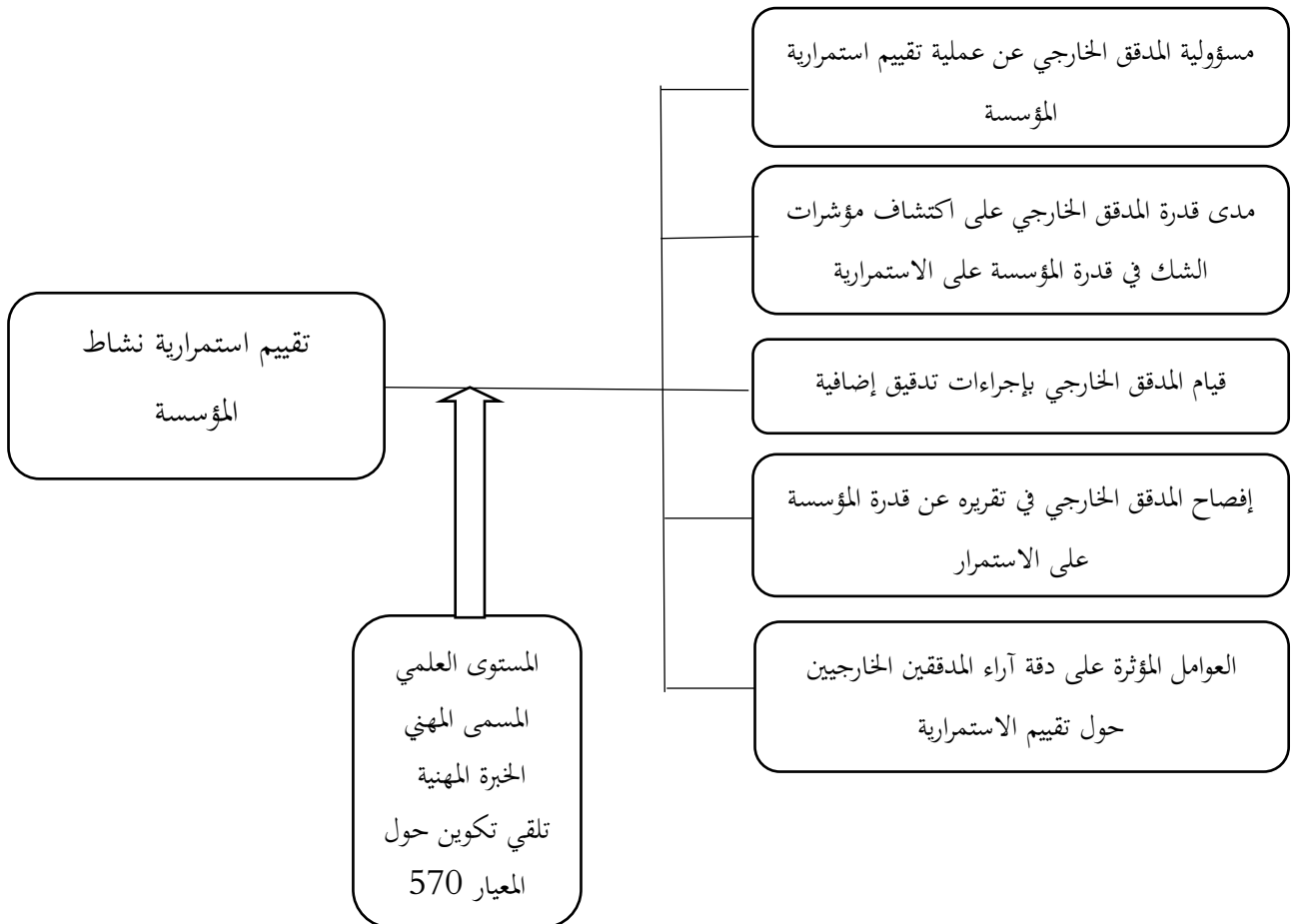
المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

تقتضي طبيعة الدراسة الميدانية اتباع خطوات منهجية مضبوطة وواضحة، وذلك للإجابة على إشكالية البحث المطروحة والوصول إلى نتائج تتسم بالدقة.

الفرع الأول: نموذج الدراسة

لتحقيق الغرض من هذه الدراسة والوصول إلى أهدافها المتمثلة في تحديد دور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، قمنا بتصميم وتطوير نموذج خاص بهذه الدراسة اعتمادا على الدراسات السابقة، حيث يمكننا تمثيل نموذج الدراسة كالتالي:

الشكل رقم (3-02): نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالب بناء على تحليل الدراسات السابقة

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

الفرع الثاني: أداة الدراسة الميدانية

أداة الدراسة هي الوسيلة التي يتم بواسطتها جمع البيانات بهدف اختبار الفرضيات أو الإجابة عن أسئلة الدراسة،¹ في هذه الدراسة تم استخدام الاستبانة كأداة للدراسة.

أولاً: بناء أداة الدراسة

تم استخدام الاستبانة في هذه الدراسة كونها أداة لجمع المعلومات والأنسب في هذه الحالة، ولتحقيق أهداف الدراسة صممت الاستبانة لتشمل كل المتغيرات والمحاور وذلك لإعطاء صورة واقعية عن حقيقة دور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، ولبناء أداة الدراسة (الاستبانة) اعتمدنا على ما يلي:

- ✓ الدراسات السابقة التي تناولت دراسات مشابهة لموضوعنا؛
- ✓ المراجع ذات العلاقة بموضوع الدراسة؛
- ✓ الاستفادة من آراء بعض المختصين في مجال الدراسة حول المقياس المستخدم وطريقة صياغة العبارات؛
- ✓ أسئلة قصيرة وذات معنى استناداً على ما تم التطرق إليه في الجانب النظري؛
- ✓ صياغة الأسئلة باللغة العربية بطريقة سهلة وواضحة بالإضافة إلى ترجمة الاستبيان إلى اللغة الفرنسية كون أن الفئة المستجوبة تتعامل باللغة الفرنسية.

ثانياً: الاستبانة في شكلها النهائي

بناء على ملاحظات وتوجيهات المختصين تم إعداد الاستبانة في شكلها النهائي، والتي قمنا بتقسيمها إلى قسمين رئيسيين:

القسم الأول خاص بالبيانات الشخصية والمهنية (المؤهل العلمي، المسمى المهني، سنوات الخبرة، تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة أو تربص حول معيار (ISA 570) أو المعيار (NAA 570) المتعلقين بالاستمرارية).

أما القسم الثاني فيحتوي على العبارات ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وقد قسم إلى خمسة محاور على النحو التالي:

- المحور الأول: يتضمن 07 عبارات تتعلق بمسؤولية المدقق الخارجي عن عملية تقييم استمرارية نشاط المؤسسة؛
- المحور الثاني: يتضمن 16 عبارة تتعلق بقدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية المؤسسة، عبارات، مقسمة على ثلاثة أبعاد (بعد المؤشرات المالية 07 عبارات، بعد المؤشرات التشغيلية 05 عبارات، بعد المؤشرات الأخرى 04 عبارات)؛

¹ الفحطاني سالم وآخرون، منهج البحث في العلوم السلوكية، مكتبة العبيكان، الرياض، السعودية، 2004، ص 287.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

- المحور الثالث: يتضمن 10 عبارات تتعلق بقيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية،
- المحور الرابع: يتضمن 07 عبارات تتعلق بإفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط،
- المحور الخامس: يتضمن 07 عبارات تتعلق بالعوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة.

والجدول الموالي يبين لنا توزيع العبارات على محاور الدراسة:

الجدول (02-3) توزيع الفقرات على محاور الدراسة

المحاور	الفقرات
مسؤولية المدقق الخارجي عن عملية تقييم استمرارية نشاط المؤسسة	من العبارة (01) إلى العبارة (07)
قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية المؤسسة	من العبارة (08) إلى العبارة (14)
- قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك المالية في استمرارية المؤسسة	من العبارة (15) إلى العبارة (19)
- قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك التشغيلية في استمرارية المؤسسة	من العبارة (20) إلى العبارة (23)
- قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك الأخرى في استمرارية المؤسسة	من العبارة (24) إلى العبارة (33)
قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية	من العبارة (34) إلى العبارة (40)
إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط	من العبارة (41) إلى العبارة (47)
العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة	
إجمالي العبارات	47

المصدر: من إعداد الطالب

أعطي لكل عبارة من عبارات الاستبيان وزن مدرج على نمط سلم ليكرت الخماسي، الذي يتضمن موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة، وتم حساب طول الخلايا لمقياس ليكرت الخماسي كالتالي:

$$\text{المدى} = \text{أكبر قيمة} - \text{أقل قيمة}$$

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

طول الفئة = المدى/عدد الفئات

بما أننا نستخدم سلم ليكرت الخماسي، فإن المدى هو (1-5) = 4 وطول الفئة هو $5/4 = 0.80$

الجدول رقم (3-03): مقياس سلم ليكرت الخماسي

مدى المتوسط المرجح	الوزن	درجة الموافقة
من 1 إلى 1.79	1	غير موافق بشدة
من 1.80 إلى 2.59	2	غير موافق
من 2.60 إلى 3.39	3	محايد
من 3.40 إلى 4.19	4	موافق
من 4.20 إلى 5	5	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على تقدير مستويات الموافقة في سلم ليكرت

ثالثاً: الأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة

- تم معالجة البيانات التي تم جمعها من خلال الدراسة الاستبائية ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) الإصدار 25 وباستخدام الأساليب التالية:
- التكرار والنسب المئوية لوصف خصائص عينة الدراسة؛
 - معامل ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات الدراسة؛
 - الوسط الحسابي لمعرفة الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة، والانحراف المعياري لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي؛
 - معامل الارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) وذلك لقياس علاقة الارتباط بين العبارات والمحاوَر والمتغيرات؛
 - اختبار T لعينة الواحدة (T-test) لاختبار الفرضيات؛
 - اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA (One way Analysis Of Variance) للتعرف على وجود فروق ذات دلالة إحصائية من عدمها في آراء المستجوبين نحو متغيرات الدراسة تبعاً للعوامل الخاصة أو الوظيفية.

الفرع الثالث: مجتمع وعينة الدراسة

أولاً: مجتمع الدراسة

استهدفت الدراسة فئة لها علاقة مباشرة بموضوع الدراسة، هي فئة المهنيين المتمثلة في مدققي الحسابات الخارجيين المعتمدين في الجزائر (الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات)، والبالغ عددهم حسب المقرر رقم 75 المؤرخ في 15 مارس

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

2023 الصادر عن وزارة المالية 2933 محافظ حسابات و333 خبير محاسب، تجدر الإشارة أن مجتمع الدراسة الحقيقي أقل من هذا العدد بكثير كون أن أغلب المسجلون في الجدول لا يمارسون مهنة محافظ الحسابات.

ثانيا: عينة الدراسة

نظرا لصعوبة الاتصال بجميع أفراد مجتمع الدراسة تم اختيار عينة مستهدفة من مجتمع الدراسة الأصلي، حيث تم توزيع (160) استمارة على مدققي الحسابات عبر كامل القطر الجزائري بالاعتماد على الاستبيان الإلكتروني ووسائل التواصل الاجتماعي والمقابلة الشخصية، خلال الفترة الممتدة من 2023/06/18 إلى غاية 2023/11/30، وتم استرجاع 125 استبانة، تم قبول منها 113 استبانة ورفض 12 استبانة لعدم الجدية وتكرار البعض منها التي تشكل ما نسبته 70.625% وهي نسبة مقبولة إحصائيا، كما هو موضح في الجدول:

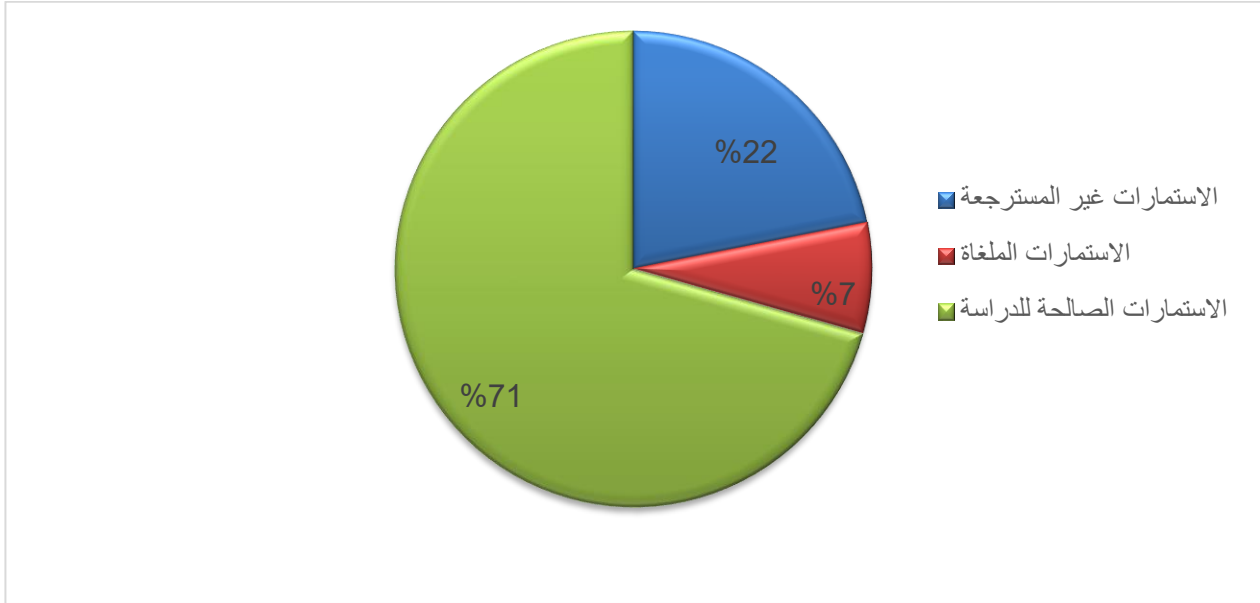
الجدول رقم (3-04): الاستثمارات المتعلقة بعينة الدراسة

النسبة	العدد	البيان
100 %	160	الاستثمارات الموزعة
78.125 %	125	الاستثمارات المسترجعة
21.875 %	35	الاستثمارات غير المسترجعة
7.5 %	12	الاستثمارات الملغاة
70.625 %	113	الاستثمارات الصالحة للدراسة

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات الاستبيان

والشكل الموالي يبين توزيع الاستثمارات المتعلقة بعينة الدراسة

الشكل رقم (3-03) عينة الدراسة



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات Excel 2019

المطلب الثاني: التأكد من صلاحية أداة الدراسة

للتأكد من ملائمة الأداة للدراسة تم الاعتماد على:

الفرع الأول: الصدق الظاهري (التحكيم)

أو ما يعرف بالصدق الأولي الظاهري، تطلب التحقق من صدق الاستبيان عرضه بعد تصميمه على مجموعة من المحكمين من مختلف التخصصات* لغرض تحكيمه قبل التوزيع وإبداء رأيهم فيه، وتقديم أي ملاحظات يرونها مناسبة من حيث الشكل والمضمون ومدى قابليته للدراسة الإحصائية، ومدى مناسبة العبارات لمحاو الدراسة من أجل إعطائه أكبر قدر من الموثوقية، وقد تركزت ملاحظاتهم حول تعديل وحذف بعض العبارات حيث تم الأخذ بأغلب الملاحظات عند إعداد الاستبيان بصورة نهائية.**

الفرع الثاني: صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة

بعد التأكد من صدق الاستبيان عن طريق التحكيم، كان لزاما علينا اختبار الاتساق الداخلي للاستبيان بحساب معامل ارتباط بيرسون بين درجات كل عبارة من عبارات المحاور الخمسة والدرجة الكلية للمحور التي تنتمي إليه العبارة، وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS).

* انظر الملحق رقم 01، يبين قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان.

** انظر الملحق رقم 02، يبين الاستبيان في صورته النهائية.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

والجدول التالي يبين لنا معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية لمحور مسؤولية المدقق الخارجي عن عملية تقييم استمرارية نشاط المؤسسة.

الجدول (3-05): معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية لمحور مسؤولية المدقق الخارجي عن عملية تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	العبارة
0.000	**0.666	من مسؤولية المدقق الخارجي تقييم استمرارية نشاط المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها
0.000	**0.689	يلتزم المدقق الخارجي مع الأطراف ذات العلاقة بإصدار رأيه بكل شفافية حول استمرارية نشاط المؤسسة
0.000	**0.758	يستفسر المدقق الخارجي عن كل حدث من شأنه أن يؤثر على استمرارية المؤسسة
0.000	**0.694	المدقق الخارجي مسؤول عن جمع القدر الكافي من الأدلة للحكم على استمرارية نشاط المؤسسة
0.000	**0.768	من مسؤولية المدقق الخارجي القيام باختبارات إضافية في حالة وجود شك حول قدرة المؤسسة على الاستمرار
0.000	**0.640	يعتبر المدقق الخارجي مسؤولاً في حالة التقصير في إصدار إنذار مبكر حول عدم إمكانية المؤسسة على الاستمرار
0.000	**0.509	يقوم المدقق الخارجي بتقديم النصائح والحلول للمشاكل التي تؤثر على استمرارية المؤسسة

** دالة عند مستوى معنوية 0.01

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج SPSS25

يتضح من الجدول السابق أن معامل ارتباط العبارات مع متوسط المحور كانت عالية حيث تراوحت من 0.509 إلى 0.768، وكانت كلها دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية (0.05)، مما يدل على اتساق العبارات مع المحور، وبالتالي فإن جميع عبارات محور مسؤولية المدقق الخارجي عن عملية تقييم استمرارية نشاط المؤسسة متسقة داخلياً مع المحور الذي تنتمي له مما يدل أنها تتمتع بالصدق وهي مناسبة لقياس ما وضعت لقياسه.

الجدول التالي يبين لنا معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية لمحور قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية المؤسسة.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

الجدول (3-06): معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية لخور قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف

مؤشرات الشك في استمرارية المؤسسة

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	العبارة
0.000	**0.606	يلاحظ المدقق الخارجي تسديد المؤسسة لاستحقاقاتها في موعدها المحدد
0.000	**0.534	ظهور بعض النسب المالية غير العادية يساعد المدقق الخارجي على تقييم قدرة المؤسسة على عدم الاستمرارية
0.000	**0.510	يتابع المدقق الخارجي معدلات الخسائر التشغيلية المتكررة
0.000	**0.385	يعتبر التأخر في توزيع الأرباح أو توقفها مؤشرا لعدم قدرة المؤسسة على الاستمرار
0.000	**0.734	يتحقق المدقق الخارجي من عدم وجود مشاكل في الوفاء بمتطلبات اتفاقيات القروض
0.000	**0.621	يتحقق المدقق الخارجي من قدرة المؤسسة على تمويل مشاريع لتطوير منتجات جديدة أو استثمارات أخرى
0.000	**0.517	يقوم المدقق الخارجي بتقديم النصائح والحلول للمشاكل التي تؤثر على استمرارية المؤسسة
0.000	**0.697	يتأثر حكم المدقق الخارجي حول الاستمرارية إذا لاحظ فقدان المؤسسة لمديرين أساسيين وأكفاء دون إحلال غيرهم
0.000	**0.717	يستدل المدقق الخارجي على عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار من خلال فقدان أسواق رئيسية أو فقدان موردين مهمين
0.000	**0.777	يراعي المدقق الخارجي فقدان ترخيص أو عدم تجديده أو فقدان حق الامتياز في صناعة منتج أو علامة تجارية
0.000	**0.700	يراعي المدقق الخارجي النقص في المعدات الأساسية اللازمة لتسيير نشاط المؤسسة، والمواد الأولية اللازمة
0.000	**0.715	يشير المدقق الخارجي إلى الصعوبات مع العمال، والنقص في العمالة المؤهلة والماهرة فنيا وعمليا
0.000	**0.622	يأخذ المدقق الخارجي بالاعتبار القضايا القانونية القائمة ضد الشركة التي تنشأ عنها التزامات مالية لا تستطيع الوفاء بها
0.000	**0.639	يهتم المدقق الخارجي بما يجري من تغيرات في السياسات، والقوانين الحكومية الخاصة بالشركة
0.000	**0.617	يتابع المدقق الخارجي المتطلبات القانونية الخاصة برأس المال وغيره
0.000	**0.768	يراعي المدقق الخارجي عدم وجود تأمين أو تأمين بأقل من اللازم عن الكوارث المحتملة

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج SPSS25

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

يوضح الجدول أعلاه معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية المؤسسة، والدرجة الكلية للمحور والذي يبين أن معاملات الارتباط دالة عند مستوى المعنوية (0.05)، وبذلك يعتبر المحور صادقا لما وضع لقياسه.

الجدول (3-07): معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية لمحور قيام المدقق الخارجي بإجراءات

تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	العبارة
0.000	**0.649	يدقق المدقق الخارجي في أسباب التراجع المستمر في الوضع المالي للشركة
0.000	**0.711	يجلل المدقق الخارجي ويناقش الحسابات غير الختامية (المرحلية) الموجودة
0.000	**0.665	يقوم المدقق بقراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة واللجان الهامة الأخرى لمعرفة الصعوبات المالية
0.000	**0.725	يحاول المدقق الخارجي معرفة أسباب وأثر الملاحظات القضائية
0.000	**0.668	يقوم المدقق الخارجي بتوسيع عملية الفحص لتشمل إجراءات أخرى كإجراءات المراجعة التحليلية
0.000	**0.667	يقوم المدقق الخارجي باستخدام نماذج الإفلاس كإجراء إضافي في تقييم فرض الاستمرارية
0.000	**0.660	يدرس المدقق الخارجي القرارات الحكومية المتعلقة بالشركة وأبعادها المستقبلية
0.000	**0.642	يدرس المدقق الخارجي بعض الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية التي تؤثر على استمرارية المؤسسة
0.000	**0.663	يقوم المدقق الخارجي بدراسة شروط المستندات واتفاقيات القروض وتحديد الخروقات إن وجدت في البعض منها
0.000	**0.662	يناقش المدقق الخارجي مع الإدارة خططها المستقبلية مثل: الاقتراض وتخفيض المصاريف وزيادة رأس المال وتصفية الموجودات

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج SPSS25

يتضح من الجدول السابق أن معامل ارتباط العبارات مع متوسط المحور كانت عالية حيث تراوحت من 0.642 إلى 0.725، وكانت كلها دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية (0.05)، مما يدل على اتساق العبارات مع المحور، وبالتالي فإن جميع عبارات محور قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية متسقة داخليا مع المحور الذي تنتمي له مما يدل أنها تتمتع بالصدق وهي مناسبة لقياس ما وضعت لقياسه.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

الجدول (3-08): معاملات الارتباط بين عبارات إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط مع الدرجة الكلية للمحور

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	العبارة
0.000	**0.626	يفصح المدقق الخارجي عن الحقائق والمعلومات المستخلصة بشكل مباشر
0.000	**0.599	يراعي المدقق الخارجي المصدقية في إبداء الرأي حول المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية
0.000	**0.676	من مسؤولية المدقق الإفصاح عن قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها خلال الفترة القادمة في تقريره
0.000	**0.749	تطبيقات الحوسبة السحابية تحقق للمدقق الخارجي الاستقلالية في إبداء رأيه عن مدى إمكانية المؤسسة في الاستمرار
0.000	**0.687	في حالة الإفلاس يتوقع المدقق الخارجي قيام دعوى قضائية ضده إذا لم يفصح في تقريره بأن استمرارية المؤسسة مهددة
0.000	**0.753	يتحفظ المدقق الخارجي في تقريره في حالة وجود خوف من الإضرار بمصالح العميل
0.000	**0.614	عند شعور المدقق بعدم قدرة الشركة على الاستمرار وبعد التأكد والفحص يبين ذلك للإدارة فقط

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج SPSS25

يوضح الجدول أعلاه معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط، والدرجة الكلية للمحور والذي يبين أن معاملات الارتباط كانت عالية إذ تراوحت ما بين 0.599 و 0.753، وكانت كلها دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية (0.05)، وبذلك يعتبر المحور صادقا لما وضع لقياسه.

الجدول (3-09): معاملات الارتباط بين عبارات العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة مع الدرجة الكلية للمحور

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	العبارة
0.000	**0.607	يؤثر حجم مكتب التدقيق على رأي المدقق الخارجي حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة
0.000	**0.687	الأتعاب المتدنية للمدقق تؤثر على عمله عند تقييمه لقدرة الشركة على الاستمرار

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

0.000	**0.603	شخصية المدقق وخبرته واستقلاليتته تؤثر على رأيه بشأن قدرة المؤسسة على الاستمرارية
0.000	**0.791	يعتبر حجم المؤسسة محل التدقيق عامل من العوامل المؤثرة على رأي المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة
0.000	**0.793	خوف المدقق من فقدان العميل يعتبر عائقا أمام عملية التقييم أو حتى الإفصاح عن ذلك
0.000	**0.657	تؤثر نوع الأدلة التي يتم الإفصاح عنها على رأي المدقق الخارجي بشأن الاستمرارية
0.000	**0.671	يؤثر الإفصاح عن جهود الإدارة على رأي المدقق الخارجي بشأن الاستمرارية

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج SPSS25

يتضح من الجدول السابق أن معامل ارتباط العبارات مع متوسط المحور كانت عالية حيث تراوحت من 0.603 إلى 0.793، وكانت كلها دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية (0.05)، مما يدل على اتساق العبارات مع المحور، وبالتالي فإن جميع عبارات محور العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة متسقة داخليا مع المحور الذي تنتمي له مما يدل أنها تتمتع بالصدق وهي مناسبة لقياس ما وضعت لقياسه.

الفرع الثالث: الصدق البنائي

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق أداة الدراسة، حيث يبين مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية للاستبيان مجتمعة، فإذا كان معامل الارتباط قويا ومعنويا نقول أن الاستبيان يتمتع بدرجة عالية من الصدق البنائي، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول (3-10): معاملات الارتباط بين درجة كل محور من محاور الاستبانة والدرجة الكلية للاستبيان

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	المحور
0.000	**0.678	مسؤولية المدقق الخارجي عن عملية تقييم استمرارية نشاط المؤسسة
0.000	**0.848	قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية المؤسسة
0.000	**0.800	قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية
0.000	**0.803	إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط
0.000	**0.604	العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج SPSS25

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

من خلال الجدول رقم (03-10) نلاحظ أن معاملات الارتباط بين إجمالي الاستبيان ومحاور الدراسة كان فيها الحد الأدنى لمعامل الارتباط 0.604 والحد الأعلى 0.848 على التوالي، وبالتالي فإن معاملات الارتباط موجبة وقوية، ولها معنوية إحصائية لأن مستوى الدلالة يساوي 0.000 أقل من 0.05 عند مستوى معنوية 5%، وبالتالي فإن الاستبيان اجتاز اختبار الصدق.

الفرع الرابع: الثبات

أولاً: الثبات بطريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha

قمنا بحساب ثبات المقياس بمعامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha لكل محاور الدراسة بهدف اختبار ثباتها، وتجدر الإشارة أن الثبات يعني أن أداة الدراسة تعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقها على نفس العينة، ويعتمد على مدى تناسق إجابات المدقق الخارجي ذاته من عبارة الى أخرى كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-11): معاملات الثبات لمحاور الدراسة

معامل ألفا كرونباخ	عدد العبارات	المحاور
0.768	07	محور مسؤولية المدقق الخارجي عن عملية تقييم استمرارية نشاط المؤسسة
0.726	07	محور قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في المالية في استمرارية المؤسسة
0.843	05	محور قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك التشغيلية في استمرارية المؤسسة
0.846	04	محور قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك الأخرى في استمرارية المؤسسة
0.899	16	مجموع الثبات الكلي لمحور قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية المؤسسة
0.868	10	محور قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية
0.788	07	محور إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط
0.813	07	محور العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة
0.934	47	مستوى الثبات الكلي للاستبيان

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج SPSS25

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

تدل النتائج المتحصل عليها بأن قيمة معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة مرتفعة جدا حيث بلغت (0.93) لجميع عبارات الاستبيان السبعة والأربعون وهي أكبر من القيمة المقبولة 0.7، فيما تراوح ثبات المحاور ما بين 0.768 كحد أدنى و0.899 كحد أعلى، وهذا يدل على أن الاستبيان يتمتع بدرجة عالية جدا من الثبات ويمكن الاعتماد عليه في التطبيق الميداني للدراسة.

ثانيا: الثبات بطريقة التجزئة النصفية Split half

تحققنا من ثبات أداة الدراسة باستخدام طريقة التجزئة النصفية، أي تجزئة الاستبيان إلى نصفين ومن ثم إيجاد معامل الارتباط بيرسون بين نصفي الاختبار بطريقة (بيرسون I)، وبعد ذلك قمنا بتصحيح معامل الارتباط بواسطة معامل الثبات جثمان للتجزئة النصفية، والجدول الموالي يوضح ذلك

الجدول رقم (3-12): ثبات الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية

معامل الارتباط	تصحيح المعامل بمعادلة جثمان للتجزئة النصفية	حجم العينة
0.703	0.825	113

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج SPSS25

نلاحظ من خلال الجدول رقم (3-12) أن معامل الارتباط بلغ 0.703، وقمنا بتصحيحه بمعادلة جثمان للتجزئة النصفية، وذلك لأن التباين ومعامل ثبات ألفا كرونباخ غير متساوي للمجموعتين، حيث بلغ معامل جثمان 0.825، وهذه النتيجة تؤكد ثبات الاستبانة وصلاحيتها للتطبيق على عينة البحث.

المطلب الثالث: خصائص العينة المدروسة

قبل عرض وتحليل النتائج المتعلقة بدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة تم التعرف على خصائص عينة الدراسة من خلال إدراج مجموعة من التساؤلات ضمن قائمة الاستبيان والتي تمثلت في (المؤهل العلمي، المسمى المهني، سنوات الخبرة) بالإضافة إلى تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة أو تربص حول معيار (ISA 570) أو المعيار (NAA 570) المتعلقين بالاستمرارية، وقد أظهرت النتائج المتحصل عليها ما يلي:

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

الفرع الأول: توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

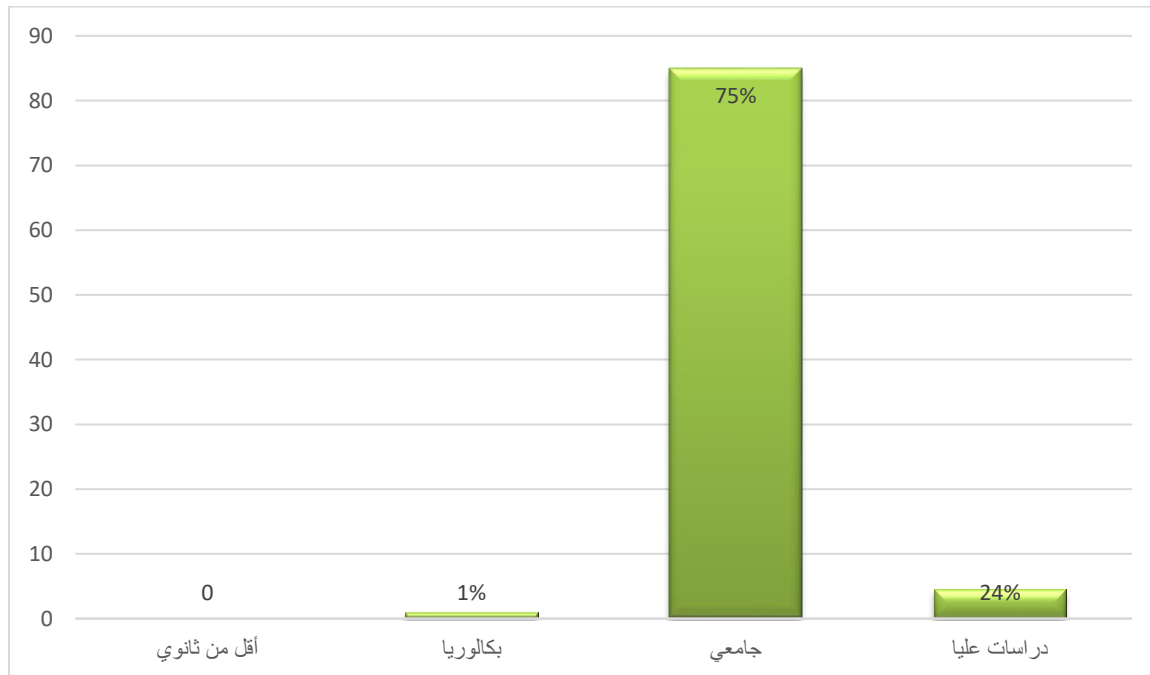
يمثل الجدول التالي توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

الجدول رقم (3-13): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة
أقل من ثانوي	00	% 0.00
بكالوريا	01	% 0.9
جامعي	85	% 75.2
دراسات عليا	27	% 23.9
المجموع	113	%100

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج SPSS25

الشكل رقم (3-04): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات Excel 2019

من خلال الجدول والشكل السابقين نلاحظ أن أغلبية المدققين الخارجيين حاملين لشهادات جامعية بنسبة 75.2%، أما أصحاب الدراسات العليا من دكاترة وحاملي شهادات الماجستير فبلغت نسبتهم 23.9%، وهذا ما يعتبر مؤشرا جيدا يعكس قدرة المستجوبين على فهم فقرات الاستبيان والحكم عليها.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

الفرع الثاني: توزيع عينة الدراسة حسب المسمى المهني

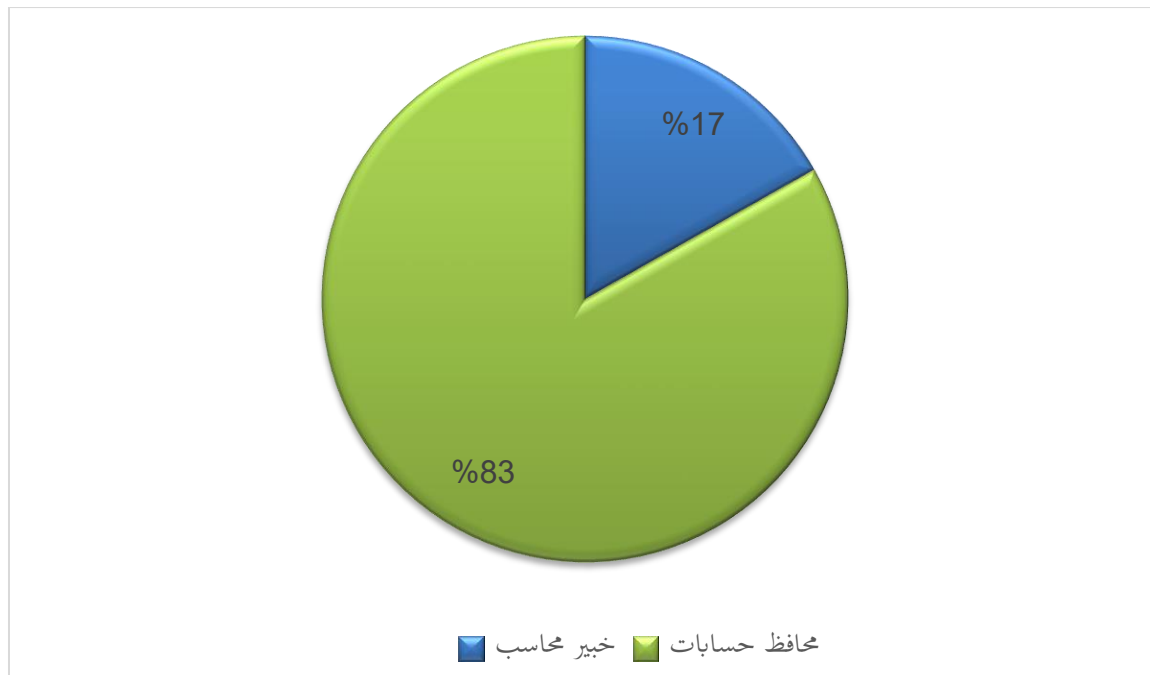
يمثل الجدول التالي توزيع عينة الدراسة حسب المسمى المهني

الجدول رقم (3-14): توزيع عينة الدراسة حسب المسمى المهني

النسبة	العدد	المؤهل العلمي
16.8 %	19	خبير محاسب
83.2 %	94	محافظ حسابات
100 %	113	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج SPSS25

الشكل رقم (3-05): توزيع عينة الدراسة حسب المسمى المهني



المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على مخرجات Excel 2019

من خلال الجدول رقم (3-14) والشكل (3-05) نلاحظ أن ما نسبته 83.2% من المدققين الخارجيين المستجوبين هم محافظي حسابات، بينما بلغت نسبة الخبراء المحاسبين 16.81%، وهذا يعود إلى عدد محافظي الحسابات المرتفع مقارنة بالخبراء المحاسبين.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

الفرع الثالث: توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

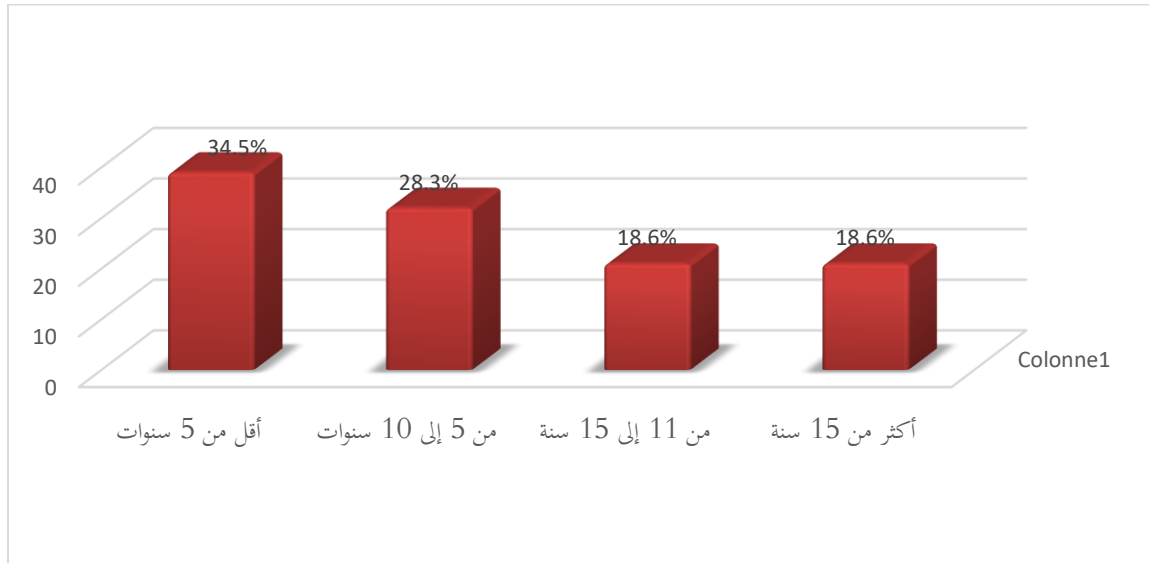
يمثل الجدول التالي توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

الجدول رقم (3-15): توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

النسبة	العدد	المؤهل العلمي
34.5%	39	أقل من 5 سنوات
28.3%	32	من 5 إلى 10 سنوات
18.6%	21	من 11 إلى 15 سنة
18.6%	21	أكثر من 15 سنة
100%	113	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج SPSS25

الشكل رقم (3-06): توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على مخرجات Excel 2019

من خلال الجدول والشكل السابقين نلاحظ أن 34.5% من المستجوبين يملكون خبرة أقل من 5 سنوات، ثم نجد فئة من 5 إلى 10 سنوات تمثل 28.3%، وبعدها فئة المدققين الذين يملكون ما بين 11 سنة و15 سنة وفئة أكثر من 15 سنة بنسبة 18.6% أي نفس النسبة، وهذا ما يعزز مستوى الثقة في الإجابات بحكم الخبرة والتجربة ما يمكنهم من إبداء آرائهم بكل مهنية.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

الفرع الرابع: توزيع عينة الدراسة حسب تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة أو تربص حول معيار (ISA 570) أو المعيار (NAA 570) المتعلقين بالاستمرارية

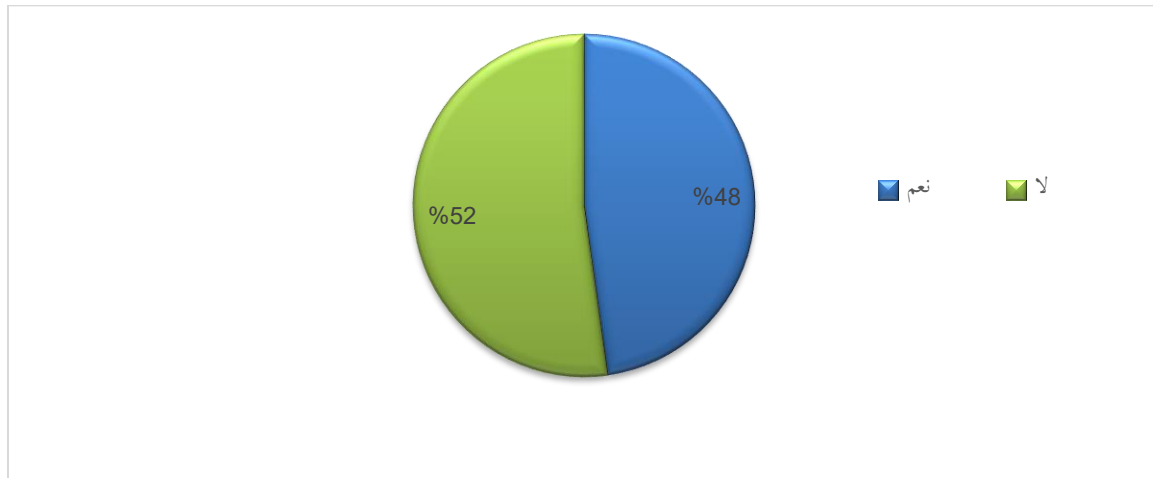
يمثل الجدول التالي توزيع عينة الدراسة حسب تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة أو تربص حول معيار التدقيق (ISA 570) أو المعيار (NAA 570) المتعلقين بالاستمرارية

الجدول رقم (3-16): توزيع عينة الدراسة حسب تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة أو تربص حول معيار التدقيق (ISA 570) أو المعيار (NAA 570) المتعلقين بالاستمرارية

النسبة	العدد	تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة أو تربص حول معيار (ISA 570) أو المعيار (NAA 570) المتعلقين بالاستمرارية
% 47.8	54	نعم
% 52.2	59	لا
%100	113	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج SPSS25

الشكل رقم (3-07): توزيع عينة الدراسة حسب تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة أو تربص حول معيار التدقيق (ISA 570) أو المعيار (NAA 570) المتعلقين بالاستمرارية



المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على مخرجات Excel 2019

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

من خلال الجدول رقم (03-16) والشكل (03-07) نلاحظ أن ما نسبته 52.2% من المدققين الخارجيين المستجوبين لم يتلقوا تكويناً ولم يشاركوا في ندوة أو تربص حول معيار (ISA 570) أو المعيار (NAA 570) المتعلقين بالاستمرارية، بينما بلغت نسبة المدققين الذين تلقوا تكويناً أو شاركوا في ندوة أو تربص حول معيار (ISA 570) أو المعيار (NAA 570) المتعلقين بالاستمرارية 47.8%، وهذا ما يبرر لدينا أن تقريباً نصف العينة المستجوبة على دراية بدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية المؤسسة.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

المبحث الثالث: عرض ومناقشة نتائج الدراسة

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

المطلب الأول: تحليل إجابات عينة الدراسة حول محاور الاستبيان

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

الفرع الأول: تحليل مسؤولية المدقق الخارجي عن عملية تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

تقسم دراستنا لمسؤولية المدقق الخارجي عن عملية تقييم استمرارية نشاط المؤسسة إلى سبع عبارات حاولنا من خلالها التطرق إلى أهم العوامل التي تحدد هذه المسؤولية، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (3-17): نتائج إجابات العينة حول مسؤولية المدقق الخارجي عن عملية تقييم استمرارية نشاط

المؤسسة

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الترتيب
1	من مسؤولية المدقق الخارجي تقييم استمرارية نشاط المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها	4.35	0.638	موافق بشدة	3
2	يلتزم المدقق الخارجي مع الأطراف ذات العلاقة بإصدار رأيه بكل شفافية حول استمرارية نشاط المؤسسة	4.34	0.663	موافق بشدة	4
3	يستفسر المدقق الخارجي عن كل حدث من شأنه أن يؤثر على استمرارية المؤسسة	4.43	0.730	موافق بشدة	1
4	المدقق الخارجي مسؤول عن جمع القدر الكافي من الأدلة للحكم على استمرارية نشاط المؤسسة	4.36	0.757	موافق بشدة	2
5	من مسؤولية المدقق الخارجي القيام باختبارات إضافية في حالة وجود شك حول قدرة المؤسسة على الاستمرار	4.21	0.829	موافق بشدة	5
6	يعتبر المدقق الخارجي مسؤولاً في حالة التقصير في إصدار إنذار مبكر حول عدم إمكانية المؤسسة على الاستمرار	3.64	1.111	موافق	7

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

7	يقوم المدقق الخارجي بتقديم النصائح والحلول للمشاكل التي تؤثر على استمرارية المؤسسة	3.75	1.138	موافق	6
الاتجاه العام للمحور		4.154	0.555	موافق	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج SPSS25

يتضح من الجدول رقم (03-17) أن المدققين الخارجيين أفراد العينة موافقون على إجمالي عبارات محور "مسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسة" إذ بلغ المتوسط الحسابي العام (4.154) بمستوى أهمية عالية وانحراف معياري قدر بـ (0.555)، وهذا ما يدل على أن (83.08%) من أفراد العينة يدركون حجم مسؤوليتهم عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، إذ هم يستفسرون على كل حدث من شأنه أن يؤثر على استمرارية المؤسسة ويرون وبشدة أن المدقق الخارجي مسؤول عن جمع القدر الكافي من الأدلة للحكم على استمرارية نشاط المؤسسة، كما يوافقون بشدة على أن من مسؤولية المدقق الخارجي تقييم استمرارية نشاط المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها.

وقد تراوحت متوسطات الإجابات ما بين (3.64 و 4.43)، وهي متوسطات تقع في فئتين من فئات مقياس ليكرت الخماسي (موافق بشدة 5 عبارات و موافق عبارتين)، ويمكننا ترتيب العبارات المشكلة للمحور الخاص بـ (مسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسة) تنازلياً من الاتجاه الأقوى إلى الأقل وذلك بناء على المتوسط الحسابي كما يلي:

- حلت العبارة رقم (3) "يستفسر المدقق الخارجي عن كل حدث من شأنه أن يؤثر على استمرارية المؤسسة" في المرتبة الأولى من حيث موافقة عينة الدراسة عليها وبشدة بمتوسط حسابي قدره (4.43) وانحراف معياري (0.730) واتجاه (موافق بشدة)؛
- جاءت العبارة رقم (4) "المدقق الخارجي مسؤول عن جمع القدر الكافي من الأدلة للحكم على استمرارية نشاط المؤسسة" في المرتبة الثانية من حيث موافقة عينة الدراسة عليها وبشدة بمتوسط حسابي قدره (4.36) وانحراف معياري (0.757) واتجاه (موافق بشدة)؛
- العبارة رقم (1) "من مسؤولية المدقق الخارجي تقييم استمرارية نشاط المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها" حلت في المرتبة الثالثة من حيث موافقة عينة الدراسة عليها وبشدة بمتوسط حسابي قدره (4.35) وانحراف معياري (0.638) واتجاه (موافق بشدة)؛

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

- حلت العبارة رقم (2) " يلتزم المدقق الخارجي مع الأطراف ذات العلاقة بإصدار رأيه بكل شفافية حول استمرارية نشاط المؤسسة" في المرتبة الرابعة من حيث موافقة عينة الدراسة عليها وبشدة بمتوسط حسابي قدره (4.34) وانحراف معياري (0.663) واتجاه (موافق بشدة)؛
- جاءت العبارة رقم (5) " من مسؤولية المدقق الخارجي القيام باختبارات إضافية في حالة وجود شك حول قدرة المؤسسة على الاستمرار" في المرتبة الخامسة من حيث موافقة عينة الدراسة عليها وبشدة بمتوسط حسابي قدره (4.21) وانحراف معياري (0.829) واتجاه (موافق بشدة)؛
- العبارة رقم (7) " يقوم المدقق الخارجي بتقديم النصائح والحلول للمشاكل التي تؤثر على استمرارية المؤسسة" حلت في المرتبة السادسة من حيث موافقة عينة الدراسة عليها بمتوسط حسابي قدره (3.75) وانحراف معياري (1.138) واتجاه (موافق)؛
- حلت العبارة رقم (6) " يعتبر المدقق الخارجي مسؤولاً في حالة التقصير في إصدار إنذار مبكر حول عدم إمكانية المؤسسة على الاستمرار" في المرتبة السابعة من حيث موافقة عينة الدراسة عليها بمتوسط حسابي قدره (3.64) وانحراف معياري (1.111) واتجاه (موافق).

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

تقسم دراستنا لقدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية المؤسسة إلى 16 عبارات مقسمة على ثلاث مؤشرات (مؤشرات مالية 7 عبارات، مؤشرات تشغيلية 5 عبارات ومؤشرات أخرى 4 عبارات) حاولنا من خلالها التطرق إلى أهم مؤشرات الشك في استمرارية نشاط المؤسسة التي يمكن للمدقق الخارجي في الجزائر اكتشافها، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (3-18): نتائج إجابات العينة حول قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في

استمرارية نشاط المؤسسة

الترتيب	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	رقم العبارة
3	موافق	0.756	4.00	يلاحظ المدقق الخارجي تسديد المؤسسة لاستحقاقاتها في موعدها المحدد	1
1	موافق	0.789	4.17	ظهور بعض النسب المالية غير العادية يساعد المدقق الخارجي على تقييم قدرة المؤسسة على عدم الاستمرارية	2

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

4	موافق	0.719	3.96	يتابع المدقق الخارجي معدلات الخسائر التشغيلية المتكررة	3
7	محايد	1.039	3.33	يعتبر التأخر في توزيع الأرباح أو توقفها مؤشرا لعدم قدرة المؤسسة على الاستمرار	4
5	موافق	0.779	3.90	يتحقق المدقق الخارجي من عدم وجود مشاكل في الوفاء بمتطلبات اتفاقيات القروض	5
6	موافق	0.904	3.65	يتحقق المدقق الخارجي من قدرة المؤسسة على تمويل مشاريع لتطوير منتجات ضرورية جديدة أو استثمارات أخرى	6
1	موافق	0.755	4.17	يقوم المدقق الخارجي بتقديم النصائح والحلول للمشاكل التي تؤثر على استمرارية المؤسسة	7
موافق		0.508	3.883	اتجاه بعد قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك المالية في استمرارية نشاط المؤسسة	
5	موافق	1.009	3.46	يتأثر حكم المدقق الخارجي حول الاستمرارية إذا لاحظ فقدان المؤسسة لمديرين أساسيين وأكفاء دون إحلال غيرهم	8
2	موافق	0.881	3.72	يستدل المدقق الخارجي على عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار من خلال فقدان أسواق رئيسية أو فقدان موردين مهمين	9
3	موافق	0.773	3.67	يراعي المدقق الخارجي فقدان ترخيص أو عدم تجديده أو فقدان حق الامتياز في صناعة منتج أو علامة تجارية	10
1	موافق	0.875	3.81	يراعي المدقق الخارجي النقص في المعدات الأساسية اللازمة لتسيير نشاط المؤسسة، والمواد الأولية اللازمة	11
4	موافق	0.973	3.55	يشير المدقق الخارجي إلى الصعوبات مع العمال، والنقص في العمالة المؤهلة والماهرة فنيا وعمليا	12
موافق		0.709	3.64	اتجاه بعد قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك التشغيلية في استمرارية نشاط المؤسسة	
1	موافق	0.688	4.01	يأخذ المدقق الخارجي بالاعتبار القضايا القانونية القائمة ضد الشركة التي تنشأ عنها التزامات مالية لا تستطيع الوفاء بها	13
3	موافق	0.867	3.88	يهتم المدقق الخارجي بما يجري من تغييرات في السياسات، والقوانين الحكومية الخاصة بالشركة	14
2	موافق	0.778	3.96	يتابع المدقق الخارجي المتطلبات القانونية الخاصة برأس المال وغيره	15

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

16	يراعي المدقق الخارجي عدم وجود تأمين أو تأمين بأقل من اللازم عن الكوارث المحتملة	3.67	0.871	موافق	4
	اتجاه بعد قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك الأخرى في استمرارية نشاط المؤسسة	3.88	0.665	موافق	
	الاتجاه العام للمحور	3.807	0.533	موافق	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج SPSS25

يوضح الجدول رقم (03-18) أن المتوسط الحسابي العام لقدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية المؤسسة بلغ (3.807) بمستوى أهمية عالية وانحراف معياري قدر بـ 0.533 ما يدل على انسجام وتجانس إجابات أفراد العينة، وهذا ما يعني أن (76.14%) من المدققين الخارجيين المستجوبين لديهم القدرة على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية نشاط المؤسسة، إذ هم يقومون بتقديم النصائح والحلول للمشاكل التي تؤثر على استمرارية المؤسسة كما أنهم يأخذون بعين الاعتبار القضايا القانونية القائمة ضد الشركة التي تنشأ عنها التزامات مالية لا تستطيع الوفاء بها، ويوافقون على أن المدقق الخارجي في الجزائر يراعي النقص في المعدات الأساسية اللازمة لتسيير نشاط المؤسسة، والمواد الأولية اللازمة، أما عن نتائج التحليل لكل عبارة فكانت على النحو التالي:

أولاً: بعد قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك المالية في استمرارية نشاط المؤسسة

نلاحظ أن المتوسط الحسابي العام لبعده قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك المالية في استمرارية نشاط المؤسسة بلغ (3.883) بمستوى أهمية عالية وانحراف معياري قدر بـ 0.508، وكان اتجاه جميع الإجابات نحو الموافق، ما عدى العبارة الرابعة فكانت في الاتجاه المحايد، وهذا يدل على أن المدققين الخارجيين في الجزائر لديهم القدرة على اكتشاف مؤشرات الشك المالية في استمرارية نشاط المؤسسة.

وقد تراوحت متوسطات الإجابات ما بين (3.33 و 4.17)، وهي متوسطات تقع في فئتين من فئات مقياس ليكرت الخماسي (موافق 6 عبارات ومحايد عبارة واحدة)، ويمكننا ترتيب العبارات المشككة للبعد الخاص بـ (قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك المالية في استمرارية نشاط المؤسسة) تنازلياً من الاتجاه الأقوى إلى الأقل وذلك بناء على المتوسط الحسابي كما يلي:

- حلت العبارة رقم (2) "ظهور بعض النسب المالية غير العادية يساعد المدقق الخارجي على تقييم قدرة المؤسسة على عدم الاستمرارية" والعبارة رقم (7) "يقوم المدقق الخارجي بتقديم النصائح والحلول للمشاكل التي تؤثر على استمرارية المؤسسة" في المرتبة الأولى من حيث موافقة عينة الدراسة عليها بمتوسط حسابي قدره (4.17) وانحراف معياري قدره (0.789) و (0.755) في اتجاه (موافق)؛

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

- جاءت العبارة رقم (1) " يلاحظ المدقق الخارجي تسديد المؤسسة لاستحقاقاتها في موعدها المحدد " في المرتبة الثالثة من حيث موافقة عينة الدراسة عليها بمتوسط حسابي قدره (4.00) وانحراف معياري (0.756) واتجاه (موافق)؛
- حلت العبارة رقم (3) " يتابع المدقق الخارجي معدلات الخسائر التشغيلية المتكررة " في المرتبة الرابعة من حيث موافقة عينة الدراسة عليها بمتوسط حسابي قدره (3.96) وانحراف معياري (0.719) واتجاه (موافق)؛
- جاءت العبارة رقم (5) " يتحقق المدقق الخارجي من عدم وجود مشاكل في الوفاء بمتطلبات اتفاقيات القروض " في المرتبة الخامسة من حيث موافقة عينة الدراسة عليها بمتوسط حسابي قدره (3.90) وانحراف معياري (0.779) واتجاه (موافق)؛
- العبارة رقم (6) " يتحقق المدقق الخارجي من قدرة المؤسسة على تمويل مشاريع لتطوير منتجات جديدة أو استثمارات أخرى " حلت في المرتبة السادسة من حيث موافقة عينة الدراسة عليها بمتوسط حسابي قدره (3.65) وانحراف معياري (0.904) واتجاه (موافق)؛
- حلت العبارة رقم (4) " يعتبر التأخر في توزيع الأرباح أو توقفها مؤشرا لعدم قدرة المؤسسة على الاستمرار " في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي قدره (3.33) وانحراف معياري (1.039) واتجاه (محايد)، هذا وقد لاحظنا أن 27 مدقق خارجي مستجوب لا يوافق على هاته العبارة، أي أنهم لا يعتبرون التأخر في توزيع الأرباح مؤشرا لعدم قدرة المؤسسة على الاستمرار، في حين 34 فردا من أفراد العينة كانوا حيادين في إجابتهم عن هذا السؤال.

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

نلاحظ أن المتوسط الحسابي العام لبعده قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك التشغيلية في استمرارية نشاط المؤسسة بلغ (3.64) بمستوى أهمية عالية وانحراف معياري قدره 0.709، وكان اتجاه جميع الإجابات نحو الموافق، وهذا يدل على أن المدققين الخارجيين في الجزائر لديهم القدرة على اكتشاف مؤشرات الشك التشغيلية في استمرارية نشاط المؤسسة.

وقد تراوحت متوسطات الإجابات ما بين (3.46 و 3.81)، وهي متوسطات تقع في فئة واحدة من فئات سلم ليكرت الخماسي (موافق 5 عبارات)، ويمكننا ترتيب العبارات المشكلة للبعد الخاص بـ (قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك التشغيلية في استمرارية نشاط المؤسسة) تنازليا من الاتجاه الأقوى إلى الأقل وذلك بناء على المتوسط الحسابي كما يلي:

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

- حلت العبارة رقم (11) "يراعي المدقق الخارجي النقص في المعدات الأساسية اللازمة لتسيير نشاط المؤسسة، والمواد الأولية اللازمة" في المرتبة الأولى من حيث موافقة عينة الدراسة عليها بمتوسط حسابي قدره (3.81) وانحراف معياري (0.875) واتجاه (موافق)؛
- جاءت العبارة رقم (9) "يستدل المدقق الخارجي على عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار من خلال فقدان أسواق رئيسية أو فقدان موردين مهمين" في المرتبة الثانية من حيث موافقة عينة الدراسة عليها بمتوسط حسابي قدره (3.72) وانحراف معياري (0.881) واتجاه (موافق)؛
- العبارة رقم (10) "يراعي المدقق الخارجي فقدان ترخيص أو عدم تجديده أو فقدان حق الامتياز في صناعة منتج أو علامة تجارية" حلت في المرتبة الثالثة من حيث موافقة عينة الدراسة عليها بمتوسط حسابي قدره (3.67) وانحراف معياري (0.773) واتجاه (موافق)؛
- حلت العبارة رقم (12) "يشير المدقق الخارجي إلى الصعوبات مع العمال، والنقص في العمالة المؤهلة والماهرة فنيا وعمليا" في المرتبة الرابعة من حيث موافقة عينة الدراسة عليها وبشدة بمتوسط حسابي قدره (3.55) وانحراف معياري (0.973) واتجاه (موافق)؛
- جاءت العبارة رقم (8) "يتأثر حكم المدقق الخارجي حول الاستمرارية إذا لاحظ فقدان المؤسسة لمديرين أساسيين وأكفاء دون إحلال غيرهم" في المرتبة الخامسة من حيث موافقة عينة الدراسة عليها بمتوسط حسابي قدره (3.46) وانحراف معياري (1.009) واتجاه (موافق).

ثالثا: بعد قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك الأخرى في استمرارية نشاط المؤسسة

نلاحظ أن المتوسط الحسابي العام لبعده قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك التشغيلية في استمرارية نشاط المؤسسة بلغ (3.88) بمستوى أهمية عالية وانحراف معياري قدره 0.665، وكان اتجاه جميع الإجابات نحو الموافق، وهذا يدل على أن المدققين الخارجيين في الجزائر لديهم القدرة على اكتشاف مؤشرات الشك الأخرى في استمرارية نشاط المؤسسة.

وقد تراوحت متوسطات الإجابات ما بين (3.67 و 4.01)، وهي متوسطات تقع في فئة واحدة من فئات سلم ليكرت الخماسي (موافق 4 عبارات)، ويمكننا ترتيب العبارات المشكلة للبعد الخاص بـ (قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك التشغيلية في استمرارية نشاط المؤسسة) تنازليا من الاتجاه الأقوى إلى الأقل وذلك بناء على المتوسط الحسابي كما يلي:

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

- حلت العبارة رقم (13) " يأخذ المدقق الخارجي بالاعتبار القضايا القانونية القائمة ضد الشركة التي تنشأ عنها التزامات مالية لا تستطيع الوفاء بها " في المرتبة الأولى من حيث موافقة عينة الدراسة عليها بمتوسط حسابي قدره (4.01) وانحراف معياري (0.688) واتجاه (موافق)؛
- جاءت العبارة رقم (15) " يتابع المدقق الخارجي المتطلبات القانونية الخاصة برأس المال وغيره " في المرتبة الثانية من حيث موافقة عينة الدراسة عليها بمتوسط حسابي قدره (3.96) وانحراف معياري (0.778) واتجاه (موافق)؛
- العبارة رقم (14) " يهتم المدقق الخارجي بما يجري من تغيرات في السياسات، والقوانين الحكومية الخاصة بالشركة " حلت في المرتبة الثالثة من حيث موافقة عينة الدراسة عليها بمتوسط حسابي قدره (3.88) وانحراف معياري (0.867) واتجاه (موافق)؛
- حلت العبارة رقم (16) " يراعي المدقق الخارجي عدم وجود تأمين أو تأمين بأقل من اللازم عن الكوارث المحتملة " في المرتبة الرابعة والأخيرة من حيث موافقة عينة الدراسة عليها وبشدة بمتوسط حسابي قدره (3.67) وانحراف معياري (0.871) واتجاه (موافق).

الفرع ثالث: تحليل مدى قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية

تقسم دراستنا مدى قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية إلى 10 عبارات حاولنا من خلالها التطرق إلى أهم إجراءات التدقيق الإضافية التي يقوم بها المدقق في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (3-19): نتائج إجابات العينة حول مدى قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال

وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الترتيب
1	يدقق المدقق الخارجي في أسباب التراجع المستمر في الوضع المالي للشركة	4.16	0.576	موافق	4
2	يحلل المدقق الخارجي ويناقش الحسابات غير الختامية (المرحلية) الموجودة	3.97	0.750	موافق	7
3	يقوم المدقق بقراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة واللجان الهامة الأخرى لمعرفة الصعوبات المالية	4.17	0.611	موافق	3

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

4	يحاول المدقق الخارجي معرفة أسباب وأثر الملاحظات القضائية	4.11	0.783	موافق	5
5	يقوم المدقق الخارجي بتوسيع عملية الفحص لتشمل إجراءات أخرى كإجراءات المراجعة التحليلية	4.20	0.683	موافق بشدة	2
6	يقوم المدقق الخارجي باستخدام نماذج الإفلاس كإجراء إضافي في تقييم فرض الاستمرارية	3.82	0.889	موافق	9
7	يدرس المدقق الخارجي القرارات الحكومية المتعلقة بالشركة وأبعادها المستقبلية	3.96	0.784	موافق	8
8	يدرس المدقق الخارجي بعض الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية التي تؤثر على استمرارية المؤسسة	4.25	0.662	موافق بشدة	1
9	يقوم المدقق الخارجي بدراسة شروط المستندات واتفاقيات القروض وتحديد الخروقات إن وجدت في البعض منها	4.08	0.643	موافق	6
10	يناقش المدقق الخارجي مع الإدارة خططها المستقبلية مثل: الاقتراض وتخفيض المصاريف وزيادة رأس المال وتصفية الموجودات	3.79	0.949	موافق	10
الاتجاه العام للمحور		4.05	0.501	موافق	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

يتضح من الجدول رقم (03-19) أن المدققين الخارجيين أفراد العينة موافقون على إجمالي عبارات محور " قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية " إذ بلغ المتوسط الحسابي العام (4.05) بمستوى أهمية عالية وانحراف معياري قدر بـ (0.501)، وهذا ما يدل على أن (81%) من أفراد العينة يوافقون على أن المدققين الخارجيين في الجزائر يقومون بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية، إذ هم يقومون بدراسة بعض الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية التي تؤثر على استمرارية المؤسسة، ويرون أن المدقق الخارجي في الجزائر يقوم بتوسيع عملية الفحص لتشمل إجراءات أخرى كإجراءات المراجعة التحليلية، كما أنهم يقومون بقراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة واللجان الهامة الأخرى لمعرفة الصعوبات المالية، ويوافقون على أن المدقق الخارجي يدقق في أسباب التراجع المستمر في الوضع المالي للشركة.

وقد تراوحت متوسطات الإجابات ما بين (3.79 و 4.25)، وهي متوسطات تقع في فئتين من فئات مقياس ليكرت الخماسي (موافق بشدة عبارتين و موافق 8 عبارات)، ويمكننا ترتيب العبارات المشكلة للمحور الخاص بـ (قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية) تنازليا من الاتجاه الأقوى إلى الأقل وذلك بناء على المتوسط الحسابي كما يلي:

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

- حلت العبارة رقم (8) " يدرس المدقق الخارجي بعض الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية التي تؤثر على استمرارية المؤسسة " في المرتبة الأولى من حيث موافقة عينة الدراسة عليها وبشدة بمتوسط حسابي قدره (4.25) وانحراف معياري قدره (0.662) في اتجاه (موافق بشدة)؛
- جاءت العبارة رقم (5) " يقوم المدقق الخارجي بتوسيع عملية الفحص لتشمل إجراءات أخرى كإجراءات المراجعة التحليلية " في المرتبة الثانية من حيث موافقة عينة الدراسة عليها وبشدة بمتوسط حسابي قدره (4.20) وانحراف معياري (0.683) واتجاه (موافق)؛
- جاءت العبارة رقم (3) " يقوم المدقق بقراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة واللجان الهامة الأخرى لمعرفة الصعوبات المالية " في المرتبة الثالثة من حيث موافقة عينة الدراسة عليها بمتوسط حسابي قدره (4.17) وانحراف معياري (0.611) واتجاه (موافق)؛
- حلت العبارة رقم (1) " يدقق المدقق الخارجي في أسباب التراجع المستمر في الوضع المالي للشركة " في المرتبة الرابعة من حيث موافقة عينة الدراسة عليها بمتوسط حسابي قدره (4.16) وانحراف معياري (0.576) واتجاه (موافق)؛
- جاءت العبارة رقم (4) " يحاول المدقق الخارجي معرفة أسباب وأثر الملاحظات القضائية " في المرتبة الخامسة من حيث موافقة عينة الدراسة عليها بمتوسط حسابي قدره (4.11) وانحراف معياري (0.783) واتجاه (موافق)؛
- العبارة رقم (9) " يقوم المدقق الخارجي بدراسة شروط المستندات واتفاقيات القروض وتحديد الخروقات إن وجدت في البعض منها " حلت في المرتبة السادسة من حيث موافقة عينة الدراسة عليها بمتوسط حسابي قدره (4.08) وانحراف معياري (0.643) واتجاه (موافق)؛
- حلت العبارة رقم (2) " يحلل المدقق الخارجي ويناقش الحسابات غير الختامية (المرحلية) الموجودة " في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي قدره (3.97) وانحراف معياري (0.750) واتجاه (موافق)؛
- حلت العبارة رقم (7) " يدرس المدقق الخارجي القرارات الحكومية المتعلقة بالشركة وأبعادها المستقبلية " في المرتبة الثامنة من حيث موافقة عينة الدراسة عليها بمتوسط حسابي قدره (3.96) وانحراف معياري (0.784) واتجاه (موافق)؛
- جاءت العبارة رقم (6) " يقوم المدقق الخارجي باستخدام نماذج الإفلاس كإجراء إضافي في تقييم فرض الاستمرارية " في المرتبة التاسعة من حيث موافقة عينة الدراسة عليها بمتوسط حسابي قدره (3.82) وانحراف معياري (0.889) واتجاه (موافق)؛

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

- العبارة رقم (10) " يناقش المدقق الخارجي مع الإدارة خططها المستقبلية مثل: الاقتراض وتخفيض المصاريف وزيادة رأس المال وتصفية الموجودات " حلت في المرتبة العاشرة من حيث موافقة عينة الدراسة عليها بمتوسط حسابي قدره (3.79) وانحراف معياري (0.949) واتجاه (موافق).

الفرع الرابع: تحليل مدى إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط

تقسم دراستنا حول مدى إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط إلى سبع عبارات حاولنا من خلالها التطرق إلى معرفة مدى إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (3-20): نتائج إجابات العينة حول مدى إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على

الاستمرار في النشاط

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الترتيب
1	يفصح المدقق الخارجي عن الحقائق والمعلومات المستخلصة بشكل مباشر	4.07	0.831	موافق	3
2	يراعي المدقق الخارجي المصدقية في إبداء الرأي حول المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية	4.34	0.739	موافق بشدة	1
3	من مسؤولية المدقق الإفصاح عن قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها خلال الفترة القادمة في تقريره	4.32	0.645	موافق بشدة	2
4	تطبيقات الحوسبة السحابية تحقق للمدقق الخارجي الاستقلالية في إبداء رأيه عن مدى إمكانية المؤسسة في الاستمرار	3.88	0.836	موافق	4
5	في حالة الإفلاس يتوقع المدقق الخارجي قيام دعوى قضائية ضده إذا لم يفصح في تقريره بأن استمرارية المؤسسة مهددة	3.75	0.829	موافق	5
6	يتحفظ المدقق الخارجي في تقريره في حالة وجود خوف من الإضرار بمصالح العميل	3.57	1.008	موافق	6
7	عند شعور المدقق بعدم قدرة الشركة على الاستمرار وبعد التأكد والفحص يبين ذلك للإدارة فقط	3.37	1.071	محايد	7
الاتجاه العام للمحور		3.914	0.575	موافق	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

يوضح الجدول رقم (03-20) أن المتوسط الحسابي العام لمحو الإفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط بلغ (3.914) بمستوى أهمية عالية وانحراف معياري قدر بـ 0.575 ما يدل على انسجام وتجانس إجابات أفراد العينة، وكان اتجاه الإجابات نحو الموافق بشدة عبارتين وموافق (4عبارات) ومحاييد عبارة واحدة، وهذا ما يعني أن (78.28%) من المدققين الخارجيين المستجوبين يفصحون في تقريرهم عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط. ، إذ هم يراعون المصدقية في إبداء الرأي حول المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، كما أنهم يدركون أنه من مسؤولية المدقق الخارجي في الجزائر الإفصاح عن قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها خلال الفترة القادمة في تقريره ، ويوافقون على أن المدقق الخارجي يفصح عن الحقائق والمعلومات المستخلصة بشكل مباشر ، أما عن نتائج التحليل لكل عبارة فكانت على النحو التالي:

- حلت العبارة رقم (2) "يراعي المدقق الخارجي المصدقية في إبداء الرأي حول المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية " في المرتبة الأولى من حيث موافقة عينة الدراسة عليها وبشدة بمتوسط حسابي قدره (4.34) وانحراف معياري (0.739) واتجاه (موافق بشدة)؛
- جاءت العبارة رقم (3) " من مسؤولية المدقق الإفصاح عن قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها خلال الفترة القادمة في تقريره " في المرتبة الثانية من حيث موافقة عينة الدراسة عليها وبشدة بمتوسط حسابي قدره (4.32) وانحراف معياري (0.645) واتجاه (موافق بشدة)؛
- جاءت العبارة رقم (1) " يفصح المدقق الخارجي عن الحقائق والمعلومات المستخلصة بشكل مباشر " في المرتبة الثالثة من حيث موافقة عينة الدراسة عليها بمتوسط حسابي قدره (4.07) وانحراف معياري (0.831) واتجاه (موافق)؛
- حلت العبارة رقم (4) " تطبيقات الحوسبة السحابية تحقق للمدقق الخارجي الاستقلالية في إبداء رأيه عن مدى إمكانية المؤسسة في الاستمرار " في المرتبة الرابعة من حيث موافقة عينة الدراسة عليها بمتوسط حسابي قدره (3.88) وانحراف معياري (0.836) واتجاه (موافق)؛
- جاءت العبارة رقم (5) " في حالة الإفلاس يتوقع المدقق الخارجي قيام دعوى قضائية ضده إذا لم يفصح في تقريره بأن استمرارية المؤسسة مهددة " في المرتبة الخامسة من حيث موافقة عينة الدراسة عليها بمتوسط حسابي قدره (3.75) وانحراف معياري (0.829) واتجاه (موافق)؛
- العبارة رقم (6) " يتحفظ المدقق الخارجي في تقريره في حالة وجود خوف من الإضرار بمصالح العميل " حلت في المرتبة السادسة من حيث موافقة عينة الدراسة عليها بمتوسط حسابي قدره (3.57) وانحراف معياري (0.008) واتجاه (موافق)؛

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

- حلت العبارة رقم (7) " عند شعور المدقق بعدم قدرة الشركة على الاستمرار وبعد التأكد والفحص يبين ذلك للإدارة فقط " في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي قدره (3.37) وانحراف معياري (1.071) واتجاه (محايد)، هذا وقد لاحظنا أن 22 مدقق خارجي مستجوب لا يوافق على هاته العبارة، أي أنهم لا يوافقون على أنه عند شعور المدقق بعدم قدرة الشركة على الاستمرار وبعد التأكد والفحص يبين ذلك للإدارة فقط، في حين 26 فردا من أفراد العينة كانوا حيادين في إجاباتهم عن هذا السؤال.

الفرع الخامس: تحليل العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

تقسم دراستنا العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة إلى سبع عبارات حاولنا من خلالها التطرق إلى أهم العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (3-21): نتائج إجابات العينة حول العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم

استمرارية نشاط المؤسسة

الترتيب	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	رقم العبارة
5	موافق	1.087	3.50	يؤثر حجم مكتب التدقيق على رأي المدقق الخارجي حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة	1
6	محايد	1.093	3.35	الأنعاب المتدنية للمدقق تؤثر على عمله عند تقييمه لقدرة الشركة على الاستمرار	2
1	موافق	0.925	4.10	شخصية المدقق وخبرته واستقلاليته تؤثر على رأيه بشأن قدرة المؤسسة على الاستمرارية	3
4	موافق	1.101	3.56	يعتبر حجم المؤسسة محل التدقيق عامل من العوامل المؤثرة على رأي المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة	4
7	محايد	1.258	3.09	خوف المدقق من فقدان العميل يعتبر عائقا أمام عملية التقييم أو حتى الإفصاح عن ذلك	5
2	موافق	0.767	3.98	تؤثر نوع الأدلة التي يتم الإفصاح عنها على رأي المدقق الخارجي بشأن الاستمرارية	6
3	موافق	1.042	3.58	يؤثر الإفصاح عن جهود الإدارة على رأي المدقق الخارجي بشأن الاستمرارية	7

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

الاتجاه العام للمحور	3.604	0.716	موافق
----------------------	-------	-------	-------

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

يتضح من الجدول رقم (03-21) أن المدققين الخارجيين أفراد العينة موافقون على إجمالي عبارات محور " العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة " إذ بلغ المتوسط الحسابي العام (3.604) بمستوى أهمية عالية وانحراف معياري قدر ب (0.716)، وهذا ما يدل على أن (72.08%) من أفراد العينة يوافقون على أن المدققين الخارجيين في الجزائر يدركون وجود عوامل مؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، إذ أنهم يدركون أن شخصية المدقق وخبرته واستقلاليتته تؤثر على رأيه بشأن قدرة المؤسسة على الاستمرارية، ويرون أن نوع الأدلة التي يتم الإفصاح عنها تؤثر على رأي المدقق الخارجي بشأن الاستمرارية، وأن الإفصاح عن جهود الإدارة يؤثر على رأي المدقق الخارجي بشأن الاستمرارية، ويوافقون على أن حجم المؤسسة محل التدقيق يعتبر عامل من العوامل المؤثرة على رأي المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة.

وقد تراوحت متوسطات الإجابات ما بين (3.09 و 4.10)، وهي متوسطات تقع في فئتين من فئات مقياس ليكرت الخماسي (محايد عبارتين وموافق 5 عبارات)، ويمكننا ترتيب العبارات المشككة للمحور الخاص بـ (العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة) تنازليا من الاتجاه الأقوى إلى الأقل وذلك بناء على المتوسط الحسابي كما يلي:

- حلت العبارة رقم (3) " شخصية المدقق وخبرته واستقلاليتته تؤثر على رأيه بشأن قدرة المؤسسة على الاستمرارية " في المرتبة الأولى من حيث موافقة عينة الدراسة عليها وبشدة بمتوسط حسابي قدره (4.10) وانحراف معياري (0.925) واتجاه (موافق)؛
- جاءت العبارة رقم (6) " تؤثر نوع الأدلة التي يتم الإفصاح عنها على رأي المدقق الخارجي بشأن الاستمرارية " في المرتبة الثانية من حيث موافقة عينة الدراسة عليها وبشدة بمتوسط حسابي قدره (3.98) وانحراف معياري (0.767) واتجاه (موافق)؛
- جاءت العبارة رقم (7) " يؤثر الإفصاح عن جهود الإدارة على رأي المدقق الخارجي بشأن الاستمرارية " في المرتبة الثالثة من حيث موافقة عينة الدراسة عليها بمتوسط حسابي قدره (3.58) وانحراف معياري (1.042) واتجاه (موافق)؛
- حلت العبارة رقم (4) " يعتبر حجم المؤسسة محل التدقيق عامل من العوامل المؤثرة على رأي المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة " في المرتبة الرابعة من حيث موافقة عينة الدراسة عليها بمتوسط حسابي قدره (3.56) وانحراف معياري (1.101) واتجاه (موافق)؛

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

- جاءت العبارة رقم (1) " يؤثر حجم مكتب التدقيق على رأي المدقق الخارجي حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة " في المرتبة الخامسة من حيث موافقة عينة الدراسة عليها بمتوسط حسابي قدره (3.50) وانحراف معياري (1.087) واتجاه (موافق)؛
- العبارة رقم (2) " الأتعب المتدنية للمدقق تؤثر على عمله عند تقييمه لقدرة الشركة على الاستمرار " حلت في المرتبة السادسة من حيث موافقة عينة الدراسة عليها بمتوسط حسابي قدره (3.35) وانحراف معياري (1.093) واتجاه (محايد)، هذا وقد لاحظنا أن 29 مدقق خارجي مستجوب لا يوافق على هاته العبارة، أي أنهم لا يرون أن الأتعب المتدنية للمدقق تؤثر على عمله عند تقييمه لقدرة الشركة على الاستمرار، في حين 21 فردا من أفراد العينة كانوا حيادين في إجابته عن هذا السؤال؛
- حلت العبارة رقم (5) " خوف المدقق من فقدان العميل يعتبر عائقا أمام عملية التقييم أو حتى الإفصاح عن ذلك " في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي قدره (3.09) وانحراف معياري (1.258) واتجاه (محايد)، هذا وقد لاحظنا أن 43 مدقق خارجي مستجوب يرون أن خوف المدقق من فقدان العميل لا يعتبر عائقا أمام عملية التقييم أو حتى الإفصاح عن ذلك، في حين 19 فردا من أفراد العينة كانوا حيادين في إجابته عن هذا السؤال.

المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

من بين الأهداف الأساسية التي يسعى إليها أي بحث علمي، هو التأكد من مدى صحة الفرضيات التي بني عليها، في بحثنا هذا انطلقنا من خمس فرضيات سنسعى للتأكد من صحتها كل على حدى.

الفرع الأول: اختبار الفرضية الأولى

تم افتراض أنه " من مسؤولية المدقق الخارجي تقييم استمرارية نشاط المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها " وعليه ندرس صحة أو خطأ هذه الفرضية كما يلي:

الفرضية الصفرية: لا يوجد مسؤولية للمدقق الخارجي عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها من وجهة نظر المدققين الخارجيين عند مستوى معنوية $(\alpha = 0.05)$ ؛

الفرضية البديلة: يوجد مسؤولية للمدقق الخارجي عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها من وجهة نظر المدققين الخارجيين عند مستوى معنوية $(\alpha = 0.05)$.

وبعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول التالي:

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

الجدول رقم (3-22) اختبار T لعينة واحدة حول مسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم استمرارية نشاط

المؤسسة

المتوسط الحسابي	مستوى الدلالة (α)	درجة الحرية	درجة T
4.1542	0.000	112	22.096

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

نلاحظ من الجدول رقم (03-22) أن المتوسط الحسابي لفقرات المحور الأول بلغ 4.1542 اتجاه (موافق)، وهذا يعني أن المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الفرضي (3)، وأن قيمة t المحسوبة (22.096) وهي أكبر من قيمة t الجدولية (1.962) عند درجة الحرية 112 وعند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، إذ نلاحظ أن مستوى الدلالة يساوي (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة " يوجد مسؤولية للمدقق الخارجي عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها ".

ولمعرفة هل يوجد اختلاف في وجهات نظر المدققين الخارجيين حول محور " مسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها" تعزى إلى (المؤهل العلمي، المسمى المهني، سنوات الخبرة، تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة أو تربص حول معيار (ISA 570) أو المعيار (NAA 570) المتعلقين بالاستمرارية). وللتعرف على ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد عينة الدراسة تعزى لمتغير (المؤهل العلمي، المسمى المهني، سنوات الخبرة، تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة أو تربص حول معيار (ISA 570) أو المعيار (NAA 570) المتعلقين بالاستمرارية)، استخدمنا اختبار t لعينتين مستقلتين، واختبار التباين الأحادي (One way Anova).

وجاءت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (3-23) نتائج اختبار T للفروق في اتجاهات المدققين الخارجيين حول مسؤولية المدقق الخارجي عن

تقييم استمرارية نشاط المؤسسة تعزى لمتغيري (المسمى المهني، تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة)

المتغير	الفئة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
المسمى المهني	خبير محاسب	19	4.0451	0.7362	0.939	0.350
	محافظ حسابات	94	4.1763	0.5133		
تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة	نعم	54	4.1508	0.6534	0.63	0.950

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

		0.4530	4.1574	59	لا
قيمة t الجدولية عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة حرية 111 تساوي 1.962					

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

يتبين من الجدول (03-23) أن قيمة (t) المحسوبة للمتغيرين (0.939، 0.63) على التوالي وهما قيمتان أصغر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي (1.962)، وقيمتي الدلالة (0.350، 0.950) أكبر من 0.05، مما يعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لآراء المدققين الخارجيين المستجوبين حول محور "مسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها" تعزى لمتغيري (المسمى المهني، تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة أو تربص حول معيار (ISA 570) أو المعيار (NAA 570) المتعلقين بالاستمرارية).

الجدول رقم (3-24) نتائج تحليل التباين الأحادي (Anova) لاختبار الفروق في اتجاهات المدققين الخارجيين حول مسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسة تعزى لمتغيري (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة)

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة Sig
المؤهل العلمي	بين المجموعات	5.549	2	2.774	10.528	0.000
	داخل المجموعات	28.988	110	0.264		
	المجموع	34.536	112			
سنوات الخبرة	بين المجموعات	0.850	3	0.283	0.917	0.436
	داخل المجموعات	33.687	109	0.309		
	المجموع	34.536	112			
قيمة F الجدولية عند درجة حرية (2، 110) مستوى الدلالة 0.05 تساوي 3.09						
قيمة F الجدولية عند درجة حرية (3، 109) مستوى الدلالة 0.05 تساوي 2.70						

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

نلاحظ من خلال الجدول (03-24) أن:

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

- قيمة مستوى الدلالة لمتغير المؤهل العلمي تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05)، وقيمة F المحسوبة تساوي 10.528 وهي أكبر من قيمة F الجدولية 3.09 مما يدل على وجود فروق في إجابات المدققين حول مسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها تعزى لمتغير المؤهل العلمي، وبالتالي أفراد العينة تتباين وجهات نظرهم بتباين مؤهلاتهم العلمية اتجاه مسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها.

- قيمة مستوى الدلالة لمتغير سنوات الخبرة تساوي (0.436) وهي أكبر من (0.05)، وقيمة F المحسوبة تساوي 0.917 وهي أصغر من قيمة F الجدولية 2.70 مما يدل على عدم وجود فروق في إجابات المدققين حول مسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها تعزى لمتغير سنوات الخبرة، وبالتالي أفراد العينة لا تتباين وجهات نظرهم بتباين سنوات خبرتهم اتجاه مسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها.

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثانية

تم افتراض أنه " لا يستطيع المدقق الخارجي في الجزائر اكتشاف مؤشرات الشك في قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها" وعليه ندرس صحة أو خطأ هذه الفرضية كما يلي:

الفرضية الصفريّة: لا يستطيع المدقق الخارجي في الجزائر اكتشاف مؤشرات الشك في قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها من وجهة نظر المدققين الخارجيين عند مستوى معنوية $(\alpha = 0.05)$ ؛

الفرضية البديلة: يستطيع المدقق الخارجي في الجزائر اكتشاف مؤشرات الشك في قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها من وجهة نظر المدققين الخارجيين عند مستوى معنوية $(\alpha = 0.05)$.

وبعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول التالي:

الجدول رقم (3-25) اختبار T للعينة البسيطة حول قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك

في استمرارية المؤسسة

المتوسط الحسابي	مستوى الدلالة	درجة الحرية	درجة T	البعد
3.8837	0.000	112	18.486	قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك المالية في استمرارية المؤسسة
3.6407	0.000	112	9.597	قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك التشغيلية في استمرارية المؤسسة

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

3.8805	0.000	112	14.060	قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك الأخرى في استمرارية المؤسسة
3.8070	0.000	112	16.065	المجموع الكلي للمحور

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

نلاحظ من الجدول رقم (03-25) أن المتوسط الحسابي لفقرات المحور الثاني بلغ 3.8070 اتجاه (موافق)، وهذا يعني أن المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الفرضي (3)، وأن قيمة t المحسوبة (16.065) وهي أكبر من قيمة t الجدولية (1.962) عند درجة الحرية 112 وعند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، إذ نلاحظ أن مستوى الدلالة يساوي (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة "يستطيع المدقق الخارجي في الجزائر اكتشاف مؤشرات الشك في قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها".

ولمعرفة هل يوجد اختلاف في وجهات نظر المدققين الخارجيين حول محور "قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية المؤسسة" تعزى إلى (المؤهل العلمي، المسمى المهني، سنوات الخبرة، تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة أو تربص حول معيار (ISA 570) أو المعيار (NAA 570) المتعلقين بالاستمرارية).

وللتعرف على ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد عينة الدراسة تعزى لمتغير (المؤهل العلمي، المسمى المهني، سنوات الخبرة، تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة أو تربص حول معيار (ISA 570) أو المعيار (NAA 570) المتعلقين بالاستمرارية)، استخدمنا اختبار t لعينتين مستقلتين، واختبار التباين الأحادي (One way Anova).

وجاءت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (3-26) نتائج اختبار T للفروق في اتجاهات المدققين الخارجيين حول قدرة المدقق الخارجي على

اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية المؤسسة تعزى لمتغيري (المسمى المهني، تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة)

المتغير	الفئة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
المسمى المهني	خبير محاسب	19	3.8124	0.52431	0.313	0.755
	محافظ حسابات	94	3.7999	0.53839		
تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة	نعم	54	3.8611	0.54617	1.031	0.305
	لا	59	3.7574	0.52228		

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

قيمة t الجدولية عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة حرية 111 تساوي 1.962

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

يتبين من الجدول (03-26) أن قيمة (t) المحسوبة للمتغيرين (0.313، 1.031) على التوالي وهما قيمتان أصغر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي (1.962)، وقيمتي الدلالة (0.755، 0.305) أكبر من 0.05، مما يعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لآراء المدققين الخارجيين المستجوبين حول محور " قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية المؤسسة " تعزى لمتغيري (المسمى المهني، تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة أو تربص حول معيار (ISA 570) أو المعيار (NAA 570) المتعلقين بالاستمرارية).

الجدول رقم (3-27) نتائج تحليل التباين الأحادي (Anova) لاختبار الفروق في اتجاهات المدققين الخارجيين حول قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية المؤسسة تعزى لمتغيري (المؤهل العلمي،

سنوات الخبرة)

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة Sig
المؤهل العلمي	بين المجموعات	0.699	2	0.349	1.231	0.296
	داخل المجموعات	31.235	110	0.284		
	المجموع	31.934	112			
سنوات الخبرة	بين المجموعات	0.804	3	0.268	0.938	0.425
	داخل المجموعات	31.130	109	0.286		
	المجموع	31.934	112			
قيمة F الجدولية عند درجة حرية (2، 110) مستوى الدلالة 0.05 تساوي 3.09						
قيمة F الجدولية عند درجة حرية (3، 109) مستوى الدلالة 0.05 تساوي 2.70						

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

يتبين من الجدول (03-27) أن قيمة (F) المحسوبة للمتغيرين (1.231، 0.938) على التوالي وهما قيمتان أصغر من قيمة (F) الجدولية والتي تساوي (3.09، 2.70) على التوالي، وقيمتي الدلالة (0.425، 0.296) أكبر من 0.05،

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

مما يعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لآراء المدققين الخارجيين المستجوبين حول محور " قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية المؤسسة " تعزى لمتغيري (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة)، وبالتالي أفراد العينة لا تتباين وجهات نظرهم بتباين مؤهلاتهم العلمية وسنوات خبرتهم اتجاه قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية المؤسسة.

الفرع الثالث: اختبار الفرضية الثالثة

تم افتراض أنه " لا يقوم المدقق الخارجي في الجزائر بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على استمرارية المؤسسة " وعليه ندرس صحة أو خطأ هذه الفرضية كما يلي:

الفرضية الصفرية: لا يقوم المدقق الخارجي في الجزائر بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على استمرارية المؤسسة من وجهة نظر المدققين الخارجيين عند مستوى معنوية $(\alpha = 0.05)$ ؛

الفرضية البديلة: يقوم المدقق الخارجي في الجزائر بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على استمرارية المؤسسة من وجهة نظر المدققين الخارجيين عند مستوى معنوية $(\alpha = 0.05)$.

وبعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول التالي:

الجدول رقم (3-28) اختبار T للعينة البسيطة حول قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال

وجود أحداث تؤثر على استمرارية المؤسسة

درجة T	درجة الحرية	مستوى الدلالة (α)	المتوسط الحسابي
22.260	112	0.000	4.0504

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

نلاحظ من الجدول رقم (3-28) أن المتوسط الحسابي لفقرات المحور الثالث بلغ 4.0504 اتجاه (موافق)، وهذا يعني أن المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الفرضي (3)، وأن قيمة t المحسوبة (22.260) أكبر من قيمة t الجدولية (1.962) عند درجة الحرية 112 وعند مستوى الدلالة $(\alpha = 0.05)$ ، إذ نلاحظ أن مستوى الدلالة يساوي (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة $(\alpha = 0.05)$ ، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة " يقوم المدقق الخارجي في الجزائر بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على استمرارية المؤسسة ".

ولمعرفة هل يوجد اختلاف في وجهات نظر المدققين الخارجيين حول محور " قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على استمرارية المؤسسة " تعزى إلى (المؤهل العلمي، المسمى المهني، سنوات الخبرة، تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة أو تربص حول معيار (ISA 570) أو المعيار (NAA 570) المتعلقين بالاستمرارية).

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

وللتعرف على ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد عينة الدراسة تعزى لمتغير (المؤهل العلمي، المسمى المهني، سنوات الخبرة، تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة أو تربص حول معيار (ISA 570) أو المعيار (NAA 570) المتعلقين بالاستمرارية)، استخدمنا اختبار t لعينتين مستقلتين، واختبار التباين الأحادي (One way Anova).

وجاءت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (3-29) نتائج اختبار T للفروق في اتجاهات المدققين الخارجيين حول قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على استمرارية المؤسسة تعزى لمتغيري (المسمى المهني، تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة)

المتغير	الفئة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
المسمى المهني	خبير محاسب	19	3.9105	0.5596	1.338	0.184
	محافظ حسابات	94	4.0784	0.4874		
تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة	نعم	54	4.1222	0.55104	1.463	0.146
	لا	59	3.9874	0.44637		

قيمة t الجدولية عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة حرية 111 تساوي 1.962

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

يتبين من الجدول (03-29) أن قيمة (t) المحسوبة للمتغيرين (1.338، 1.463) على التوالي وهما قيمتان أصغر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي (1.962)، وقيمتي الدلالة (0.184، 0.146) أكبر من 0.05، مما يعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لآراء المدققين الخارجيين المستجوبين حول محور "قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على استمرارية المؤسسة" تعزى لمتغيري (المسمى المهني، تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة أو تربص حول معيار (ISA 570) أو المعيار (NAA 570) المتعلقين بالاستمرارية).

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

الجدول رقم (3-30) نتائج تحليل التباين الأحادي (Anova) لاختبار الفروق في اتجاهات المدققين الخارجيين حول قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على استمرارية المؤسسة تعزى لمتغيري (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة)

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة Sig
المؤهل العلمي	بين المجموعات	3.876	2	1.938	8.722	0.000
	داخل المجموعات	24.306	110	0.221		
	المجموع	28.182	112			
سنوات الخبرة	بين المجموعات	1.230	3	0.410	1.658	0.180
	داخل المجموعات	26.953	109	0.247		
	المجموع	28.182	112			
قيمة F الجدولية عند درجة حرية (2، 110) مستوى الدلالة 0.05 تساوي 3.09						
قيمة F الجدولية عند درجة حرية (3، 109) مستوى الدلالة 0.05 تساوي 2.70						

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

نلاحظ من خلال الجدول (30-03) أن:

- قيمة مستوى الدلالة لمتغير المؤهل العلمي تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05)، وقيمة F المحسوبة تساوي 8.722 وهي أكبر من قيمة F الجدولية 3.09 مما يدل على وجود فروق في إجابات المدققين حول قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على استمرارية المؤسسة تعزى لمتغير المؤهل العلمي، وبالتالي أفراد العينة تتباين وجهات نظرهم بتباين مؤهلاتهم العلمية اتجاه قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على استمرارية المؤسسة.
- قيمة مستوى الدلالة لمتغير سنوات الخبرة تساوي (0.180) وهي أكبر من (0.05)، وقيمة F المحسوبة تساوي 1.658 وهي أصغر من قيمة F الجدولية 2.70 مما يدل على عدم وجود فروق في إجابات المدققين حول قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على استمرارية المؤسسة تعزى لمتغير

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

سنوات الخبرة، وبالتالي أفراد العينة لا تتباين وجهات نظرهم بتباين سنوات خبرتهم اتجاه قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على استمرارية المؤسسة.

الفرع الرابع: اختبار الفرضية الرابعة

تم افتراض أنه " لا يفصح المدقق الخارجي في الجزائر في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط " وعليه ندرس صحة أو خطأ هذه الفرضية كما يلي:

الفرضية الصفرية: لا يفصح المدقق الخارجي في الجزائر في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط من وجهة نظر المدققين الخارجيين عند مستوى معنوية $(\alpha = 0.05)$ ؛

الفرضية البديلة: يفصح المدقق الخارجي في الجزائر في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط من وجهة نظر المدققين الخارجيين عند مستوى معنوية $(\alpha = 0.05)$.

وبعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول التالي:

الجدول رقم (3-31) اختبار T للعينة البسيطة حول إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط

درجة T	درجة الحرية	مستوى الدلالة (α)	المتوسط الحسابي
16.876	112	0.000	3.9140

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

نلاحظ من الجدول رقم (31-03) أن المتوسط الحسابي لفقرات المحور الرابع بلغ 3.9140 اتجاه (موافق)، وهذا يعني أن المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الفرضي (3)، وأن قيمة t المحسوبة (16.876) أكبر من قيمة t الجدولية (1.962) عند درجة الحرية 112 وعند مستوى الدلالة $(\alpha = 0.05)$ ، إذ نلاحظ أن مستوى الدلالة يساوي (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة $(\alpha = 0.05)$ ، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة " يفصح المدقق الخارجي في الجزائر في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط ".

ولمعرفة هل يوجد اختلاف في وجهات نظر المدققين الخارجيين حول محور " إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط " تعزى إلى (المؤهل العلمي، المسمى المهني، سنوات الخبرة، تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة أو تربص حول معيار (ISA 570) أو المعيار (NAA 570) المتعلقين بالاستمرارية).

وللتعرف على ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد عينة الدراسة تعزى لمتغير (المؤهل العلمي، المسمى المهني، سنوات الخبرة، تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة أو تربص حول معيار (ISA 570) أو المعيار

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

(NAA 570) المتعلقين بالاستمرارية)، استخدمنا اختبار t لعينتين مستقلتين، واختبار التباين الأحادي (One way Anova).

وجاءت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (3-32) نتائج اختبار T للفروق في اتجاهات المدققين الخارجيين حول إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط تعزى لمتغيري (المسمى المهني، تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة)

المتغير	الفئة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
المسمى المهني	خبير محاسب	19	3.7519	0.5277	1.351	0.707
	محافظ حسابات	94	3.9468	0.5820		
تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة	نعم	54	3.9841	0.6332	1.241	0.204
	لا	59	3.8499	0.5146		

قيمة t الجدولية عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة حرية 111 تساوي 1.962

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

يتبين من الجدول (32-03) أن قيمة (t) المحسوبة للمتغيرين (1.351، 1.241) على التوالي وهما قيمتان أصغر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي (1.962)، وقيمتي الدلالة (0.707، 0.204) أكبر من 0.05، مما يعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لآراء المدققين الخارجيين المستجوبين حول محور " إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار " تعزى لمتغيري (المسمى المهني، تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة أو تربص حول معيار (ISA 570) أو المعيار (NAA 570) المتعلقين بالاستمرارية).

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

الجدول رقم (3-33) نتائج تحليل التباين الأحادي (Anova) لاختبار الفروق في اتجاهات المدققين الخارجيين حول إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار تعزى لمتغيري (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة)

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة Sig
المؤهل العلمي	بين المجموعات	1.640	2	0.820	2.542	0.083
	داخل المجموعات	35.484	110	0.323		
	المجموع	37.124	112			
سنوات الخبرة	بين المجموعات	3.257	3	1.086	3.494	0.018
	داخل المجموعات	33.868	109	0.311		
	المجموع	37.124	112			
قيمة F الجدولية عند درجة حرية (2، 110) مستوى الدلالة 0.05 تساوي 3.09						
قيمة F الجدولية عند درجة حرية (3، 109) مستوى الدلالة 0.05 تساوي 2.70						

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

نلاحظ من خلال الجدول (33-03) أن:

- قيمة مستوى الدلالة لمتغير المؤهل العلمي تساوي (0.083) وهي أكبر من (0.05)، وقيمة F المحسوبة تساوي 2.542 وهي أصغر من قيمة F الجدولية 3.09 مما يدل على عدم وجود فروق في إجابات المدققين حول إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار تعزى لمتغير المؤهل العلمي، وبالتالي أفراد العينة لا تتباين وجهات نظرهم بتباين مؤهلاتهم العلمية اتجاه إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار.

- قيمة مستوى الدلالة لمتغير سنوات الخبرة تساوي (0.018) وهي أصغر من (0.05)، وقيمة F المحسوبة تساوي 3.494 وهي أكبر من قيمة F الجدولية 2.70 مما يدل على وجود فروق في إجابات المدققين حول إفصاح

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار تعزى لمتغير سنوات الخبرة، وبالتالي أفراد العينة تتباين وجهات نظرهم بتباين سنوات خبرتهم اتجاه إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار.

الفرع الخامس: اختبار الفرضية الخامسة

تم افتراض أنه " توجد عوامل تؤثر على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة. " وعليه ندرس صحة أو خطأ هذه الفرضية كما يلي:

الفرضية الصفرية: لا توجد عوامل تؤثر على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة من وجهة نظر المدققين الخارجيين عند مستوى معنوية $(\alpha = 0.05)$ ؛

الفرضية البديلة: توجد عوامل تؤثر على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة من وجهة نظر المدققين الخارجيين عند مستوى معنوية $(\alpha = 0.05)$.

وبعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول التالي:

الجدول رقم (3-34) اختبار T للعينة البسيطة حول وجود عوامل تؤثر على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة.

درجة T	درجة الحرية	مستوى الدلالة (α)	المتوسط الحسابي
8.961	112	0.000	3.6043

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

نلاحظ من الجدول رقم (34-03) أن المتوسط الحسابي لفقرات المحور الرابع بلغ 3.6043 اتجاه (موافق)، وهذا يعني أن المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الفرضي (3)، وأن قيمة t المحسوبة (8.961) أكبر من قيمة t الجدولية (1.962) عند درجة الحرية 112 وعند مستوى الدلالة $(\alpha = 0.05)$ ، إذ نلاحظ أن مستوى الدلالة يساوي (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة $(\alpha = 0.05)$ ، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة " توجد عوامل تؤثر على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة ".

ولمعرفة هل يوجد اختلاف في وجهات نظر المدققين الخارجيين حول محور " العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة " تعزى إلى (المؤهل العلمي، المسمى المهني، سنوات الخبرة، تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة أو تربص حول معيار (ISA 570) أو المعيار (NAA 570) المتعلقين بالاستمرارية).

وللتعرف على ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد عينة الدراسة تعزى لمتغير (المؤهل العلمي، المسمى المهني، سنوات الخبرة، تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة أو تربص حول معيار (ISA 570) أو المعيار

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

(NAA 570) المتعلقين بالاستمرارية)، استخدمنا اختبار t لعينتين مستقلتين، واختبار التباين الأحادي (One way Anova).

وجاءت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (3-35) نتائج اختبار T للفروق في اتجاهات المدققين الخارجيين حول العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة تعزى لمتغيري (المسمى المهني، تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة)

المتغير	الفئة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
المسمى المهني	خبير محاسب	19	3.5038	0.7973	0.669	0.517
	محافظ حسابات	94	3.6246	0.7023		
تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة	نعم	54	3.8095	0.6531	3.015	0.003
	لا	59	3.4165	0.7261		
قيمة t الجدولية عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة حرية 111 تساوي 1.962						

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

نلاحظ من خلال الجدول (35-03) أن:

- قيمة مستوى الدلالة لمتغير المسمى المهني تساوي (0.517) وهي أكبر من (0.05)، وقيمة t المحسوبة تساوي 0.669 وهي أصغر من قيمة t الجدولية 1.962 مما يدل على عدم وجود فروق في إجابات المدققين حول العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة تعزى لمتغير المسمى المهني.

- قيمة مستوى الدلالة لمتغير تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة حول معيار (ISA 570) أو المعيار (NAA 570) المتعلقين بالاستمرارية تساوي (0.003) وهي أصغر من (0.05)، وقيمة t المحسوبة تساوي 3.015 وهي أكبر من قيمة t الجدولية 1.962 مما يدل على وجود فروق في إجابات المدققين حول العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة تعزى لمتغير تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة حول معيار (ISA 570) أو المعيار (NAA 570) المتعلقين بالاستمرارية.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

الجدول رقم (3-36) نتائج تحليل التباين الأحادي (Anova) لاختبار الفروق في اتجاهات المدققين الخارجيين حول العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة تعزى لمتغيري (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة)

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة Sig
المؤهل العلمي	بين المجموعات	2.702	2	1.351	2.710	0.071
	داخل المجموعات	54.849	110	0.499		
	المجموع	57.551	112			
سنوات الخبرة	بين المجموعات	1.066	3	0.355	0.686	0.563
	داخل المجموعات	56.485	109	0.518		
	المجموع	57.551	112			
قيمة F الجدولية عند درجة حرية (2، 110) مستوى الدلالة 0.05 تساوي 3.09						
قيمة F الجدولية عند درجة حرية (3، 109) مستوى الدلالة 0.05 تساوي 2.70						

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

يتبين من الجدول (36-03) أن قيمة (F) المحسوبة للمتغيرين (2.710، 0.686) على التوالي وهما قيمتان أصغر من قيمة (F) الجدولية والتي تساوي (3.09، 2.70) على التوالي، وقيمتي الدلالة (0.071، 0.563) أكبر من 0.05، مما يعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لآراء المدققين الخارجيين المستجوبين حول محور "العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة" تعزى لمتغيري (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة)، وبالتالي أفراد العينة لا تتباين وجهات نظرهم بتباين مؤهلاتهم العلمية وسنوات خبرتهم اتجاه العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة.

خلاصة الفصل الثالث

تطرقنا في هذا الفصل إلى الدراسة الميدانية التي تهدف إلى معرفة دور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط

المؤسسة من خلال التركيز على خمسة محاور رئيسية كالتالي:

✓ مسؤولية المدقق الخارجي عن عملية تقييم استمرارية نشاط المؤسسة؛

✓ قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية المؤسسة؛

✓ قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية؛

✓ إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط؛

✓ العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة.

وقد اعتمدنا في الوصول إلى النتائج على تحليل استمارة الاستبيان بواسطة مجموعة من الأدوات الإحصائية المناسبة

ومن أهم النتائج المتوصل إليها نجد:

- توصلنا من خلال هذا الفصل إلى أن هناك إدراك لدى المدققين الخارجيين في الجزائر لمسؤوليتهم حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة؛

- من خلال هاته الدراسة الميدانية، توصلنا إلى أن المدقق الخارجي في الجزائر له القدرة على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية نشاط المؤسسة كما أنه يعتمد على جميع المؤشرات (المالية، التشغيلية، الأخرى)؛

- يقوم المدقق الخارجي باتخاذ إجراءات إضافية عندما يكون لديه شكوكا حول استمرارية نشاط المؤسسة؛

- المدقق الخارجي في الجزائر يفصح في غالب الأحيان في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها؛

- هناك عوامل عديدة من أهمها شخصية المدقق ونوع الأدلة وحجم المكتب تؤثر على رأي المدقق الخارجي بشأن الاستمرارية.

خاتمة

الخاتمة العامة:

تعنى مهنة المحاسبة والتدقيق بتلبية العديد من المتطلبات الضرورية، والتي يعتمد عليها أطراف مختلفة ذو علاقة بالمؤسسة لاتخاذ القرارات الاقتصادية لتجنب المخاطر، فنتيجة للتنوع الكبير في الأنشطة وازدياد حجم المؤسسات ازدادت أهمية التدقيق الخارجي خاصة في الوقوف على شفافية وصحة التقارير المنشورة من طرف المؤسسات باعتباره جهة محايدة تعمل على مصداقية التقارير، مع تقديم إنذارات مبكرة عن أي صعوبات أو معوقات تعرقل استمرارية نشاط المؤسسة، وإصدار تقرير خاص يبين فيه المدقق الصعوبات التي يرى أنه من المحتمل أن تعرقل استمراريته، وعلى هذا الأساس سعت دراستنا التي تهدف إلى معرفة دور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة إلى تناول البيانات والمعلومات في جانبها النظري والميداني حول كل ما يتعلق بالتدقيق الخارجي وأهميته والمعايير التي تحكمه، بالإضافة إلى التطرق لمسؤولية المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة وأهمية تقرير المدقق الخارجي حول الاستمرارية والعوامل المؤثرة عليه وإسقاط ذلك ميدانيا من خلال الدراسة الميدانية التي شملت المدققين الخارجيين في الجزائر (الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات)، ومعرفة آرائهم حول دور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، وقد توصلنا في الأخير إلى جملة من النتائج التي سنقوم بعرضها، ويليهما جملة من الاقتراحات التي ارتأينا تقديمها في نهاية هذه الدراسة بالإضافة إلى مواضيع بحثية كآفاق لدراستنا يمكن للباحثين تناولها مستقبلا.

1- نتائج الدراسة:

بعد الدراسة التي قمنا بها لمعالجة هذا الموضوع والإجابة على أسئلة الدراسة، توصلنا إلى مجموعة من النتائج والتي أوجزناها في العناصر التالية:

- يرتبط مفهوم الاستمرارية (Going Concern) بعلمي المحاسبة والتدقيق، حيث يعتبر فرض الاستمرارية من الفروض التي بنيت عليها نظرية المحاسبة، كما يعزز التطور الحاصل في مهنتي المحاسبة والتدقيق وجود فرض الاستمرارية الذي يعتبر أحد الركائز الأساسية التي يعتمد عليها المحاسبون عند قيامهم بالإجراءات المحاسبية وإعداد القوائم المالية، كما يعتمد المدققون الخارجيون على هذا الفرض عند قيامهم بعملية التدقيق وإصدار تقريرهم الخاص بهذه العملية؛
- يتم الاعتماد على فرض الاستمرارية بصفة أساسية من قبل المحاسبين الذين يستخدمون المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية التي يعتمد عليها العديد من الأطراف في اتخاذ القرارات المختلفة؛
- تعتبر قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها من الأعمال الرئيسية التي يجب أن يأخذها المدقق في اعتباره وذلك عند التخطيط لعملية التدقيق؛

- بما أن المعيار الدولي للتدقيق رقم (570) الخاص باستمرارية المؤسسة قد حدد الإرشادات حول مسؤولية المدقق الخارجي المتعلقة بملاءمة فرض الاستمرارية كأساس لإعداد البيانات المالية، فإن المدقق يكون مسؤولاً إذا قصر في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية مع قدرته على ذلك؛
- يجب على المدقق الخارجي التأكد من وضوح وشفافية البيانات المالية التي تعبر عن وضع المؤسسة بكل صدق كون ذلك يعتبر من مسؤولياته، والقيام بإعداد تقرير التدقيق على صحة البيانات المالية، كما يجب عليه جمع الأدلة المناسبة والكافية حول الاستمرارية وتقييم النتائج؛
- تتم عملية تقييم الاستمرارية وفق مرحلتين أساسيتين : مرحلة تكوين رأي أولي حول استقرار المؤسسة أو إمكانية فشلها، ومرحلة اتخاذ القرار والتي يحدد فيها المدقق نوع الرأي الذي يعبر عنه؛
- يتوقف احتمال تلقي المؤسسة المدقق أعمالها لرأي بعدم قدرتها على الاستمرار في النشاط على ثلاثة عناصر : مستوى الفشل المالي، درجة كفاءة المدقق، ومستوى استقلالية المدقق؛
- يجب على المدقق الخارجي عند قيامه بعملية التخطيط للتدقيق العمل على وضع إجراءات عادية متعلقة بفرض الاستمرارية ضمن خطة التدقيق، وكذلك وضع إجراءات إضافية عند تحديد ظروف أو أحداث تثير الشك حول الاستمرارية يرى أنها تساعد في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة؛
- القانون 10-01 جعل الإشراف على مهنة التدقيق من قبل ثلاث هيئات (المجلس الوطني للمحاسبة، المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات) الأمر الذي جعلها تحت الوصايا المباشرة لوزير المالية، مما جعلها لا تتمتع بالاستقلالية الكاملة، وهذا ما يتنافى مع ما نادى به المعايير الدولية للمهنة؛
- من بين مهام المدقق الخارجي في الجزائر حسب نص المادة 23 من القانون 10-01 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، إعلام المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المدولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار الاستغلال، كما ألزم هذا القانون في مادته 25 المدقق بإعداد تقرير خاص عن استمرارية الاستغلال في حالة ملاحظة تهديد محتمل على الاستمرارية.
- أثبتت الدراسة أن 83.08% من أفراد عينة الدراسة يدركون حجم مسؤوليتهم عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسة،
- كما توصلت الدراسة أن 76.14% من المدققين الخارجيين المستجوبين لديهم القدرة على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية نشاط المؤسسة، حيث أن:
- ✓ ما نسبته 77.66% لديهم القدرة على اكتشاف مؤشرات الشك المالية في استمرارية نشاط المؤسسة، إلا أن أغلبهم لا يرون أن التأخر في توزيع الأرباح أو توقفها يعتبر مؤشراً لعدم قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط؛

- ✓ ما نسبته 72.28% لديهم القدرة على اكتشاف مؤشرات الشك التشغيلية في استمرارية نشاط المؤسسة؛
- ✓ ما نسبته 77.6% لديهم القدرة على اكتشاف مؤشرات الشك الأخرى في استمرارية نشاط المؤسسة.
- كما أكدت الدراسة أن 81% من أفراد العينة يوافقون على أن المدققين الخارجيين في الجزائر يقومون بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على الاستمرارية؛
- ما نسبته 78.28% من المدققين المستجوبين يفصحون في تقريرهم عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها؛
- ما نسبته 72.08% من المدققين الخارجيين أفراد العينة يوافقون على وجود عوامل تؤثر على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة من أبرزها شخصية المدقق وخبرته واستقلالته ونوع الأدلة التي يتم الإفصاح عنها، وحجم المؤسسة محل التدقيق، إلا أنهم يرون أن تأثير الأتعاب المتدنية وخوف المدقق من فقدان العميل ذو تأثير متوسط؛
- فيما أثبتت الدراسة على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لآراء المدققين الخارجيين المستجوبين حول:
 - ✓ مسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها تعزى ل (المسمى المهني، سنوات الخبرة، تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة أو تربص حول معيار (ISA 570) أو المعيار (NAA 570) المتعلقين بالاستمرارية)؛
 - ✓ قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية نشاط المؤسسة تعزى ل (المسمى المهني، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة أو تربص حول معيار (ISA 570) أو المعيار (NAA 570) المتعلقين بالاستمرارية)؛
 - ✓ قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على استمرارية نشاط المؤسسة تعزى ل (المسمى المهني، سنوات الخبرة، تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة أو تربص حول معيار (ISA 570) أو المعيار (NAA 570) المتعلقين بالاستمرارية)؛
 - ✓ إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط تعزى ل (المسمى المهني، المؤهل العلمي، تلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة أو تربص حول معيار (ISA 570) أو المعيار (NAA 570) المتعلقين بالاستمرارية)؛
 - ✓ العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة تعزى ل (المسمى المهني، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة)؛
- كما أثبتت الدراسة وجود فروق ذات دلالة إحصائية لآراء المدققين الخارجيين المستجوبين حول:
 - ✓ مسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم استمرارية نشاط المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها تعزى للمؤهل العلمي؛

- ✓ قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث تؤثر على استمرارية نشاط المؤسسة تعزى للمؤهل العلمي؛
- ✓ إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط تعزى للخبرة؛
- ✓ العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة تعزى لتلقي تكويننا أو المشاركة في ندوة أو تربص حول معيار (ISA 570) أو المعيار (NAA 570) المتعلقين بالاستمرارية.

2- الاقتراحات والتوصيات:

- ضرورة إلزام المدققين بتطبيق معايير التدقيق الدولية أو المعايير المحلية ذات العلاقة بتقييم استمرارية نشاط المؤسسة؛
- ضرورة تجديد القوانين التي تخص مهنة التدقيق لتساعد المدقق على القيام بواجبه والحد من العراقيل التي تواجهه عند إعداد تقرير تقييم استمرارية نشاط المؤسسة؛
- عقد المزيد من الدورات والندوات العلمية حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة، ومتابعة ما يستجد من سياسات وقوانين حكومية؛
- ضرورة تأمين مقابل مناسب لأتعاب المدقق الخارجي تمكنه من القيام بمهامه بجودة عالية مع توفير الحماية القانونية للمدقق حتى يحافظ على حياده واستقلالته؛
- وجوب بذل العناية المهنية اللازمة للمدققين الخارجيين من أجل إعطاء تقرير مناسب واضح وشفاف حول الاستمرارية؛
- وجوب قيام المدقق الخارجي بفحص التأكيدات المقدمة من قبل الإدارة وتحليلها خاصة تلك التي تؤثر على استمرارية نشاط المؤسسة؛
- ضرورة استخدام نماذج التنبؤ بالاستمرارية من قبل المدققين الخارجيين؛
- وجوب إجراء العديد من الدراسات الميدانية لإمكانية تطوير نماذج إحصائية للتنبؤ بفشل المؤسسات وذلك باستخدام جميع المؤشرات ليستعين بها المدققون لتقييم استمرارية نشاط المؤسسة.

5- آفاق الدراسة:

- يبقى مجال البحث واسعاً حول هذا الموضوع وذلك لوجود العديد من النقاط الهامة التي لم نتعرض لها، مما يفتح المجال لعدة مواضيع قابلة للدراسة، يمكن اقتراح البعض منها كما يلي:
- أهمية الحوكمة ودورها في استمرارية المؤسسة واستقرارها؛
 - مسؤولية إدارة المؤسسة على الالتزام بفرض الاستمرارية عند إعداد بياناتها؛

- آثر الهيكل المالي على استمرارية المؤسسات؛
- آثر تقرير المدقق الخارجي على نجاح أو فشل المؤسسات الاقتصادية؛
- إمكانية بناء نموذج لتقييم قدرة الشركات على الاستمرار؛
- مدى التزام محافظ الحسابات بتطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

الكتب:

- 1- أحمد محمد عبد النور، حسين أحمد عبيد، شحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
- 2- أحمد نور، مراجعة الحسابات بين الناحيتين النظرية والعملية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1990.
- 3- جيهان عبد المعز جمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، العين، الإمارات العربية المتحدة، 2014.
- 4- خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل، الطبعة الأولى، الأردن، 2012.
- 5- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2004.
- 6- الذنبيات علي عبد القادر، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر، عمان، 2015.
- 7- سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات (1)، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2010.
- 8- طلال محمد علي الججاي وعبد الكريم محمد سلمان البقاوي، مراقب الحسابات ودوره في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، دار الأيام، الأردن، 2015.
- 9- عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل، الكويت، 1990.
- 10- عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة: الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
- 11- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للطباعة والنشر، عمان، الأردن، ط1، 2006.
- 12- القحطاني سالم وآخرون، منهج البحث في العلوم السلوكية، مكتبة العبيكان، الرياض، السعودية، 2004.
- 13- محمد السيد سرايا وشحاتة السيد شحاتة، مدخل علمي معاصر في مبادئ الرقابة والمراجعة الداخلية (مشاكل التطبيق العلمي)، دار التعليم الجامعي، مصر، 2016.

- 14- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري المعايير والقواعد مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007.
- 15- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005.
- 16- محمد حلمي جمعة وآخرون، مفاهيم التدقيق المتقدمة، إصدارات الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2001.
- 17- محمد سامي راضي، موسوعة المراجعة المتقدمة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2011.
- 18- محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2002.
- 19- محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، ط1، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 20- مطر محمد، مبادئ المحاسبة المالية- الدورة المحاسبية، الجزء الأول، دار الأوائل للنشر، الطبعة الرابعة، 2007.
- 21- وليم توماس وأمر سون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، 2010.
- 22- يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للخدمات الحديثة، عمان، الأردن، 2000.
- 23- يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية، الطبعة الأولى، مكتبة الطالب الجامعي، غزة، فلسطين، 2002.

الأطروحات والرسائل الجامعية

- 24- إبراهيم شبلاوي، واقع وآفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية (ISA) ومعايير التدقيق الجزائرية (NAA)، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة لونيبي علي، البليدة 02، الجزائر، 2020.
- 25- أحمد عبد الله العمودي، دور المدقق الخارجي في تقييم القدرة على الاستمرارية في الشركات المساهمة اليمينية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة آل البيت، الأردن، 2001.

- 26- إياد عيسى رجب الفقهاء، أثر مخاطر التدقيق على تقييم استمرارية الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية - من وجهة نظر المحاسبين القانونيين المستقلين الأردنيين-، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية الأعمال، جامعة الإسراء، عمان، الأردن، 2019.
- 27- بن يحيى علي، دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية وفقاً للمعايير المطبقة في الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، 2020.
- 28- بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة-دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا سطيف-، رسالة ماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة سطيف، الجزائر، 2011.
- 29- بوفاتح بلقاسم، دور التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة المؤسسات، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص اقتصاد المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الطاهر مولاي، سعيدة، الجزائر، 2017.
- 30- حابي أحمد، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2015.
- 31- حامد أحمد مصطفى شعبوط، مستوى قدرة المحاسب القانوني الأردني على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية الشركات -دراسة ميدانية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين -، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة جرش، الأردن، 2016.
- 32- حسان حسن أحمد صوصين، أثر التزام المدققين الخارجيين بقواعد السلوك المهني في تقييم استمرارية الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن-دراسة ميدانية-، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة جرش، الأردن، 2014.
- 33- خمائل إبراهيم شاكر، مسؤولية إدارة الشركة عن الالتزام بفرض الاستمرارية عند إعداد بياناتها المالية -بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة المختلطة-، وهو جزء من متطلبات نيل شهادة محاسب قانوني، وهي أعلى شهادة مهنية في حقل الاختصاص يتمتع حاملها بجميع حقوق وامتيازات شهادة الدكتوراه، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، جامعة بغداد، العراق، 2012.
- 34- ذنبيات علي عبد القادر، دور المدقق الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في الأردن، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 1991.

- 35- رامي بسام بكر قندوس، درجة التزام مدققي الحسابات القانونيين بمعيار التدقيق الدولي رقم (570) -فرض الاستمرارية- وأثره على التنبؤ بالفشل المالي للشركات الأردنية، رسالة ماجستير، تخصص المحاسبة والعلوم المالية والمصرفية، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2017.
- 36- سالم الحميدي العتيبي، دور الإجراءات التحليلية للتدقيق الخارجي في تحديد مدى استمرارية الشركات المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، الأردن، 2013.
- 37- سلمى محمد علي الطويل، أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2013.
- 38- سمير لقوية، مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي - دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة 1، الجزائر، 2018.
- 39- شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة - دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، سطيف، الجزائر، 2013.
- 40- عاهد عيد سرحان، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين، أطروحة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007.
- 41- عاهد عيد سرحان، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين، أطروحة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007.
- 42- عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير، جامعة الحديدة، اليمن، 2008.
- 43- فاتح سردوك، تطوير مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.

- 44- فرقد شاكر عبد عبد، دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق في البنوك التجارية الأردنية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية إدارة الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2017.
- 45- محمد زاكي الحوراني، مدى التزام مدققي الحسابات القانونيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (570) "تقييم استمرارية الشركات " وأثره على جودة المعلومات المحاسبية -دراسة ميدانية تحليلية-، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2013.
- 46- محمد محمود دائل الهاشمي، مدى كفاية المؤشرات المالية والفنية المستخدمة من قبل مراجعي الحسابات لتقييم قدرة المؤسسات على الاستمرارية -دراسة مقارنة تطبيقية في اليمن والجزائر-، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم التجارية تخصص المحاسبة والتدقيق غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2014.
- 47- مساهل ساسية، دور مكاتب المراجعة في التنبؤ بتعثُر المؤسسات -دراسة على عينة من المكاتب العاملة بسطيف والجزائر العاصمة-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف 1، الجزائر، 2017.
- 48- المنتصر علي التارقي، أهمية الحوكمة وأثرها على استمرارية المنشأة واستقرارها-دراسة تطبيقية في ظل التشريعات الليبية-، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان، 2010.
- 49- منصور رضا زكي، أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة على قرار المراجع عند تقييم الاستمرارية، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة، مصر، 2003.
- 50- نور الهدى نفاز، التدقيق الخارجي ودوره في تعزيز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الجزائرية والدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2022.
- 51- وليد عبد السلام، أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعريش، الجزائر، 2022.

- 52- أحمد محسن حسن، دور الإفصاح المحاسبي في استمرارية الشركات-بحث تطبيقي في عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية-، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد 10، العدد 03، 2018.
- 53- إيهاب مكي محمد عبد الله، دور المراجع الخارجي في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، المجلة الإلكترونية الشاملة متعددة الاختصاصات، العدد 25، جوان 2020.
- 54- بن يحيى علي، لعمور رميلة، مسؤولية محافظ الحسابات في الحرص على استمرارية الاستغلال، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المركز الجامعي ميلة، المجلد (3)، العدد (4)، جانفي 2020.
- 55- تروش حسينة، أثر الخصائص الديموغرافية للمدقق الخارجي على مساهمته في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، المجلد 01، العدد 01، ديسمبر 2017.
- 56- تمارة موفق التكريتي، دور المراجع الخارجي في كشف ممارسات الإدارة الاحتمالية بالتطبيق على ديوان المراجع القومي في السودان، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 03، العدد 02، جوان 2019.
- 57- حمادي نبيل، أثر تبني المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر لميثاق الحكم الراشد على جودة المراجعة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد رقم 11، جوان 2012.
- 58- حنان عبد المنعم مصطفى حسن، أثر تطبيق الحوسبة السحابية على مدى تقرير المراجع عن استمرارية المنشأة في النشاط، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 5، العدد 3، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، سبتمبر 2021.
- 59- خلايف عايدة، بلقاضي بلقاسم، دور لجان المراجعة في التنبؤ باستمرارية الشركات أو فشلها المالي من خلال تطبيق نموذج Sherrod، المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، المجلد 09، العدد 01، ديسمبر 2021.
- 60- سارة حمدي عطية، الأثر المعدل لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على العلاقة بين أتعابه عن مراجعة القوائم المالية السنوية ودقة حكمه المهني بشأن استمرارية الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 06، العدد 01، كلية التجارة، جامعة دمنهور، جانفي 2022.

- 61- شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 12، العدد 12، جامعة سطيف، الجزائر، 2012.
- 62- عادل السيد علي أفكيرين، مصباح عمار خليفة الخذري، تصنيف مؤشرات تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية من وجهة نظر مراجعي الحسابات " دراسة تطبيقية في سوق الأوراق المالية الليبي"، مجلة البحوث الاقتصادية، جامعة بنغازي، المقالة رقم 03، الإصدار 02، 2017.
- 63- عبد الرحمن عمر احمد محمد، دور المراجعة الداخلية في استمرار المنشأة-دراسة تطبيقية على شركات القطاع الخاص في منطقة الجوف-، مجلة مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي، المجلد 19، العدد 55، أبريل 2015.
- 64- عفراء عثمان الفاضل، أيمن عبد الله أبو بكر، دور المراجعة التحليلية في ضمان استمرارية المنشأة-دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة بولايتي الخرطوم والبحر الأحمر بالسودان-، مجلة ابن خلدون للدراسات والأبحاث، المجلد 02، العدد 04، جانفي 2022.
- 65- محمد بشير غوالي، دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، مجلة الباحث، المجلد 12، العدد 12، 2013.
- 66- محمد دينوري سالمي، فاطمة علاق، دور المراجع الخارجي في الحد من مظاهر الخاسبة الإبداعية في القوائم المالية-دراسة عينة من مراجعي الحسابات لولاية الوادي-، مجلة الدراسات المالية والحاسبية، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، العدد الثامن، 2017.
- 67- منذر مومني، زياد شويات، قدرة المدقق على اكتشاف مؤشرات الشك باستمرارية العملاء، مجلة المنارة، المجلد 14، العدد 01، 2008.
- 68- نجاة تونسي، تدقيق الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية، مجلة المالية والأسواق، المجلد 3، العدد 1، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2016.
- 69- نعمه حرب مشابط، أثر جودة المراجعة الخارجية على سلامة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المسجلة بالبورصة المصرية -، مجلة الإسكندرية للبحوث الحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الرابع، العدد الثاني، ماي 2020.
- 70- يرفي كريم، دور محافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار في الاستغلال، مجلة الاقتصاد والتنمية، جامعة يحيى فارس، المجلد 06 العدد 02، المدينة، أكتوبر 2018.

- 71- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، العدد 56، بتاريخ 1996/09/29.
- 72- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المعيار الجزائري للتدقيق 210، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
- 73- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق
- 74- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار 24 يونيو 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، العدد 24 بتاريخ 30 أبريل 2014.
- 75- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، بتاريخ 11 جويلية 2010.
- 76- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، المادة 10، العدد 07، بتاريخ 02-02-2011.
- 77- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحيته وقواعد سيره، العدد 07، بتاريخ 02-02-2011.
- 78- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحيته وقواعد سيره، العدد 07، بتاريخ 02-02-2011.
- 79- International Federation of Accountants -IFAC-, **International Standard on Auditing -ISA-No570 Revised, Going Concern, Januari2015.**

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

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

- 81- Andre´s Guiral, Emiliano Ruiz, Waymond Rodgers “**To what extent are auditors’ attitudes toward the evidence influenced by the self –fulfilling prophecy**”, Auditing journal of practice and theory, Vol. 31, n°. 1, February 2011.
- 82- Ann Vanstraelen, **Auditor economic incentives and going concern opinions in a limited litigious continental European business environment: empirical evidence from Belgium**, Accounting and business research, Vol 32, n° 3, 2002.
- 83- Brenda Porter, Jon Simon, David Hatherly, **Principles of external Auditing**, Fourth edition, John Wiley & Sons, London, 2014.
- 84- Chee W. Chow, **The demand for external auditing: size, debt and ownership influences**, The accounting review, vol 57N° 2, April 1982.
- 85- D. R. Carmichael & Paul H. Rosenfield “**Accountants handbook, Volume one, Financial accounting and general topics**” Tenth edition, John Wiley & Son, Inc, London 2003.
- 86- Daniel Simon, Francis Jere, **the effects of auditor change on audit fees: test of price cutting and price recovery**, The Accounting Review, Vol 01, No 02, April 1988.
- 87- Dumitru-Nicușor CĂRĂUȘU, Paula-Andreea TERINTE, **The Role OF External Audit ON Company Performance IN Developed Economies**, Journal of Public Administration, Finance and Law, Vol 10, No 24, 2022.
- 88- E R-Barbadillo et al, **Audit Quality and the Going Concern Decision making Process: Spanish Evidence**, European accounting review, vol 13, N°4,2004.
- 89- Fidiana Fidiana, Prawita Yani, Diah Hari Suryaningrum, **Corporate going-concern report in early pandemic situation: Evidence from Indonesia**, HELIYON, Pre-proof, Avril 2023, PP 1-32.
- 90- Firas A. N. Al-Dalabih, **The Role of External Auditor in Protecting the Financial Information Listed in the Financial Statements in the Jordanian Industrial Companies**, Journal of Modern Accounting and Auditing, Vol 14, No 1, January 2018.
- 91- G White, AC Sondhi & D.V Fried, “**The analysis and use of financial statements**” third edition, John Wiley & Sons, Inc, London, 2003, p.4.
- 92- Gihan Mohamed Ali, **The Predictive Role of Auditor Going Concern Opinion and Auditor Characteristics in Corporate Bankruptcy: Evidence from Firms Listed on the Egyptian Stock Exchange** Alexandria Journal of Accounting Research, vol 05, No02, May 2018.

- 93- Hasnah Haron, Bambang Hartadi, Mahfooz Ansari and Ishak Ismail, **Factors Influencing Auditors' Going Concern Opinion**, Asian Academy of Management Journal, Vol. 14, No. 1, January 2009.
- 94- Henri Bougium, Jean Charles Becour, **Audit Opérationnelle**, Edition Economica, Paris, France, 1996.
- 95- Henri Guénin, **Le travail réel des auditeurs légaux**, Thèse Doctorat en Sciences de Gestion, Ecole des Hautes Etudes Commerciales, Paris, France, 2008.
- 96- Ibrahim Y, A Jwaifel, **the impact of the characteristics of the audit committees on avoiding financial failure in Jordanian Industrial Public Shareholding Companies listed in ASE (Amman Stock Exchange) – Applied study**, Journal of Business & Economic Policy, Vol. 6, No. 3, September 2019.
- 97- Imade Taye PETER, **Audit Quality and Concept of Going Concern in Quoted Non-Financial Firms in Nigeria**, Doctoral thesis (Philosophy), submitted to the Accounting Department of IGBINEDION University, Okada, Edo, Nigeria, 2021.
- 98- Ioan-Bogdan Robua, Christiana Brigitte Balanb, Elisabeta Jaba, **the estimation of the going concern ability of quoted companies using duration models**, Procedia - Social and Behavioral Sciences, Vol. 62, special issue, October 2012.
- 99- J. Vaz Ferreira, **The Role of The External Auditor in Corporate Governance: The Case of Companies Listed in The NYSE Euronext Lisbon**, Risk Governance and Control: Financial Markets & Institutions, Vol 8, issue 4, 2018.
- 100- James L. Bierstaker a, F. Todd DeZoort, **the effects of problem severity and recovery strategy on managers' going concern judgments and decisions**, Journal of Account and Public Policy, Vol. 38, issue5, September 2019.
- 101- Kanyarat (Lek) Sanoran, **Auditors' going concern reporting accuracy during and after the global financial crisis**, Journal of Contemporary Accounting & Economics, No14, May 2018.
- 102- Loh Chun T'ing, Zam Zuriyati Mohamad, Rizalniyani Abdul Razak, **The Determinants of Auditor's Going Concern Opinion and The Effect of Monitoring Mechanisms**, Asian Journal of Accounting and Finance, Vol 3, No 3, 2021.
- 103- Louwress et al, **the relationship between going concern opinions and the auditor's loss function**, Journal of accounting research, Vol 36, n°1,1992.

- 104- McKeown, J., Mutcler, J. and Hopwood, w, **towards an explanation of auditor failure to modify the audit opinions of bankrupt companies**, Auditing: A Journal of Practice and Theory, Supplement 1991.
- 105- Muammar Khaddafi, **Effect of Debt Default, Audit Quality and Acceptance of Audit Opinion Going Concern in Manufacturing Company in Indonesia Stock Exchange**, European Journal of Business and Innovation Research, Vol. 03, No. 3, July 2015.
- 106- Putu Agus Ardiana, **The Role of External Audit in Improving Firm's Value-Case of Indonesia-**, The 5th International Conference of The Japanese Accounting Review (TJAR) held on 21 December 2014.
- 107- Rasha Hamadeh: **The role of the auditor in predicting the financial failure of the institution**, the Arab Society of Certified Accountants, monthly electronic bulletin sent to members, January, issue 13, 2003.
- 108- Reyam Farhan Zahraw ALSaaedi, Bushra Fadil Al-Taie, **The Role of the Auditor in Confirming the Integrated Reports - An Exploratory Study on a Sample of External Auditors in Iraq-**, Journal of Economics and Administrative Sciences, Vol 28, No 131, 2022.
- 109- Sallama Ibrahim Ali, Hakeem Hammood Flayyih, **The Role of the External Audit in Assessing Continuity of Companies under the Financial Crisis: An Applied Study in the Iraqi Banks Listed in the Iraq Stock Exchange for the Period 2016-2019**, Studies of Applied Economics, Vol39, No11, 2021.
- 110- Spencer Picket, **The Essential Handbook of Internal Auditing**, 2nd Ed, John Wiley & Sons LTD, West Sussex, England, 2005.
- 111- Tae G. Ryu & Chul-Young Roh, **the auditor's going concern opinion decision**, international journal of business and economics, vol 6, n^o2, 2007.
- 112- Tazhan Muhammad Noori, Chnar Abdullah Rashid, **External Auditor's responsibility regarding to Going concern Assumption in his/hers reports- Case of Kurdistan Region**, International Journal of Research, Granthaalayah, Iss 5, vol 5, 2017.
- 113- Țurlea Eugeniu and Ștefănescu and Aurelia, **Internal audit and risk management in public sector entities, between tradition and actuality**, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, Faculty of Sciences, "1 Decembre 1918" University, Alba Iulia, vol. 1(11), 2009.
- 114- Vicky Arnold, Philip A. Collier, Stewart A. Leech AND Steve G. Sutton, **The Impact of Political Pressure on Novice Decision Makers: are Auditors Qualified to Make Going concern Judgments**, Critical Perspectives on Accounting, Iss 3, vol 12, 2001.

قائمة المراجع:

المواقع الإلكترونية:

115- الموقع الإلكتروني للمجلس الوطني للمحاسبة www.cnc.dz.

البرامج:

116- Excel 2019

117- SPSS 25

الملاحق

الملحق رقم -01-

قائمة الأساتذة محكمي استمارة الاستبيان

الجامعة	مجال التخصص	الدرجة العلمية	الاسم واللقب	الرقم
غرداية	محاسبة وتدقيق	أستاذ	أ.د عجيلة محمد	01
غرداية	اقتصاد تطبيقي	أستاذ محاضر -أ-	د. عبادة عبد الرؤوف	02
بومرداس	محاسبة وتدقيق	أستاذ محاضر -أ-	د. مغنم محمد	03
تيارت	محاسبة وتدقيق	أستاذ محاضر -أ-	د. روتال عبد القادر	04
غرداية	تسيير محاسبي وتدقيق	خبير محاسب	د. بن يحيى علي	05

الملحق رقم -02-

استمارة الاستبيان



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République algérienne démocratique et populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

MINISTRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA
RECHERCHE SCIENTIFIQUE



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

Faculté des Sciences Economique, Commerciales et de Gestion

قسم العلوم المالية والمحاسبة

Département des finances et de la comptabilité

استبيان موجه للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات

Un questionnaire pour les experts-comptables et CAC

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته:

في إطار التحضير لأطروحة التخرج التي تدرج ضمن متطلبات الحصول على درجة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة تخصص تدقيق ومراقبة التسيير تحت عنوان:

" دور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية نشاط المؤسسة "

ولكي تحقق هذه الدراسة فوائدها وأهدافها المرجوة ونظرا لخبرتكم وتخصصكم في هذا المجال، نأمل منكم التكرم بالإجابة عن هذه الأسئلة التي يحتويها هذا الاستبيان لما لإجاباتكم وآرائكم من أهمية، وذلك للخروج بالنتائج والتوصيات المناسبة، واثقين من اهتمامكم وحسن تعاونكم، علما أن إجاباتكم ستحظى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

لكم كل الشكر والتقدير.

البريد الإلكتروني: safi.mohamed@univ-ghardaia.dz

الباحث: محمد صافي

Madame, monsieur, après les salutations :

En préparation du mémoire de fin d'études, qui s'inscrit dans les conditions d'obtention du diplôme de doctorat en sciences financière et comptabilité, spécialité audit et contrôle de gestion sous le titre :

Le rôle de l'auditeur externe l'évaluation de la continuité de l'activité de l'établissement

Afin que cette étude atteigne les bénéfiques et les objectifs souhaités et compte tenu de votre expérience et de votre spécialisation dans ce domaine, nous vous demandons de ce questionnaire en raison de l'importance de vos réponses et de vos opinions, afin d'obtenir des résultats et des recommandations appropriés, nous sommes sûrs de votre bonne coopération, notes que votre réponse restera strictement confidentielle et ne sera utilisée qu'à des fins de recherche scientifique.

Merci beaucoup

Chercheur : Mohamed Safi

Email : safi.mohamed@univ-ghardaia.dz

القسم الأول: المعلومات الشخصية

Première section : Renseignement personnels

• الرجاء التكرم بالإجابة على الأسئلة التالية بوضع علامة (x) في الخانة المناسبة

- Merci de bien vouloir répondre aux questions suivantes en inscrivant un (x) dans la case appropriée

1- المؤهل العلمي:

بكالوريا

أقل من ثانوي

دراسات عليا

جامعي

1- Qualification :

Moins que secondaire

Bachelier

Universitaire

Etudes supérieures

2- المسمى المهني:

محافظ حسابات

خبير محاسبي

2- Profession :

Expert-comptable

Commissaire aux comptes

3- الخبرة المهنية:

من 05 إلى 10 سنوات

أقل من 05 سنوات

أكثر من 15 سنة

من 11 إلى 15 سنة

3- L'expérience professionnelle :

Moins de 5 ans

De 5 à 10 ans

De 11 à 15ans

Plus de 15 ans

4- هل تلقيت تكويناً أو شاركت في ندوة أو تريبص حول معيار (ISA 570) أو المعيار (NAA 570) المتعلقين بالاستمرارية؟

لا

نعم

4- Vous avez reçu une formation ou participé à un séminaire ou un stage sur une norme (ISA 570) ou norme (NAA 570) liés à la continuité ?

Oui

Non

Deuxième section : Les axes du questionnaire

المحور الأول: مسؤولية المدقق الخارجي عن عملية تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

Le premier axe : La responsabilité de l'auditeur externe pour le processus d'évaluation de la continuité de l'activité de l'établissement.

غير موافق بشدة Pas du tout d'accord	غير موافق Pas d'accord	محايد Neutre	موافق D'accord	موافق بشدة Tout à fait d'accord	العبارة Phrase	الرقم No
					من مسؤولية المدقق الخارجي تقييم استمرارية نشاط المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها Il est de la responsabilité de l'auditeur externe dévaluer la continuité de l'activité de l'établissement qu'il audite	01
					يلتزم المدقق الخارجي مع الأطراف ذات العلاقة بإصدار رأيه بكل شفافية حول استمرارية نشاط المؤسسة L'auditeur externe et les autorités concernées sont tenus d'exprimer leur avis en toute transparence sur la continuité de l'activité de l'établissement	02
					يستفسر المدقق الخارجي عن كل حدث من شأنه أن يؤثر على استمرارية المؤسسة L'auditeur externe s'informe de tout événement qui affecterait la continuité de l'établissement	03
					المدقق الخارجي مسؤول عن جمع القدر الكافي من الأدلة للحكم على استمرارية نشاط المؤسسة L'auditeur externe est chargé de rassembler suffisamment d'éléments probants pour juger de la continuité	04

					des activités de l'établissement	
					من مسؤولية المدقق الخارجي القيام باختبارات إضافية في حالة وجود شك حول قدرة المؤسسة على الاستمرار Il est de la responsabilité de l'auditeur externe d'effectuer des tests supplémentaires en cas de doute sur la capacité de l'établissement à poursuivre son exploitation	05
					يعتبر المدقق الخارجي مسؤولاً في حالة التقصير في إصدار إنذار مبكر حول عدم إمكانية المؤسسة على الاستمرار L'auditeur externe est responsable en cas de défaut d'alerte précoce sur l'incapacité de l'établissement à continuer.	06
					يقوم المدقق الخارجي بتقديم النصائح والحلول للمشاكل التي تؤثر على استمرارية المؤسسة L'auditeur externe fournit des conseils et des solutions aux problèmes qui affectent la continuité de l'établissement	07

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

Le deuxième axe : la capacité de l'auditeur externe à découvrir des indices de doute sur la continuité de l'activité de l'établissement

غير موافق بشدة Pas du tout d'accord	غير موافق Pas d'accord	محايد Neutre	موافق D'accord	موافق بشدة Tout à fait d'accord	العبارة	الرقم
<p>قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك المالية في استمرارية نشاط المؤسسة La capacité de l'auditeur externe à découvrir des indices de doute financier sur la continuité de l'activité de l'établissement</p>						

				<p>يلاحظ المدقق الخارجي تسديد المؤسسة لاستحقاقاتها في موعدها المحدد</p> <p>L'auditeur externe constate que l'établissement a payé ses dettes dans les délais</p>	01
				<p>ظهور بعض النسب المالية غير العادية يساعد المدقق الخارجي على تقييم قدرة المؤسسة على عدم الاستمرارية</p> <p>L'apparition de certains ratios financiers inhabituels aide l'auditeur externe à évaluer la capacité de l'établissement à cesser</p>	02
				<p>يتابع المدقق الخارجي معدلات الخسائر التشغيلية المتكررة</p> <p>L'auditeur externe surveille les taux de pertes opérationnelles récurrentes</p>	03
				<p>يعتبر التأخر في توزيع الأرباح أو توقفها مؤشرا لعدم قدرة المؤسسة على الاستمرار</p> <p>Le retard dans la distribution des bénéfices ou leur arrêt est une indication de l'incapacité de l'établissement à continuer</p>	04
				<p>يتحقق المدقق الخارجي من عدم وجود مشاكل في الوفاء بمتطلبات اتفاقيات القروض</p> <p>L'auditeur externe vérifie qu'il n'y a aucun problème à satisfaire aux exigences des accords de prêt</p>	05
				<p>يتحقق المدقق الخارجي من قدرة المؤسسة على تمويل مشاريع لتطوير منتجات ضرورية جديدة أو استثمارات أخرى</p> <p>L'auditeur externe vérifie la capacité de l'établissement à financer des projets de développement de nouveaux produits nécessaires ou d'autres investissements</p>	06
				<p>يقوم المدقق الخارجي بالتدقيق التفصيلي</p>	07

					الشامل للحسابات ذات المخاطر المرتفعة L'auditeur externe effectue un audit complet et détaillé des comptes à haut risque	
<p>قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك التشغيلية في استمرارية نشاط المؤسسة</p> <p>La capacité de l'auditeur externe à découvrir des indices de doute opérationnel sur la continuité de l'activité de l'établissement</p>						
					يتأثر حكم المدقق الخارجي حول الاستمرارية إذا لاحظ فقدان المؤسسة لمديرين أساسيين وأكفاء دون إحلال غيرهم Le jugement de l'auditeur externe sur la continuité est affecté s'il constate que l'établissement a perdu des managers clés et efficaces sans en remplacer d'autres	08
					يستدل المدقق الخارجي على عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار من خلال فقدان أسواق رئيسية أو فقدان موردين مهمين L'auditeur externe déduit l'incapacité de l'établissement à continuer à travers la perte de marchés importants ou la perte de fournisseurs importants	09
					يراعي المدقق الخارجي فقدان ترخيص أو عدم تجديده أو فقدان حق الامتياز في صناعة منتج أو علامة تجارية L'auditeur externe tient compte la perte ou le non-renouvellement d'une licence ou la perte d'une franchise sur un produit ou une marque	10
					يراعي المدقق الخارجي النقص في المعدات الأساسية اللازمة لتسيير نشاط المؤسسة، والمواد الأولية اللازمة L'auditeur externe tient compte de l'insuffisance des équipements de base nécessaires au fonctionnement de l'établissement, et des matières premières nécessaires	11
					يشير المدقق الخارجي إلى الصعوبات مع	12

					العمال، والنقص في العمالة المؤهلة والماهرة فنيا وعمليا L'auditeur externe fait référence aux difficultés avec les travailleurs et à la pénurie de travailleurs qualifiés et qualifiés techniquement et pratiquement	
<p>قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك الأخرى في استمرارية نشاط المؤسسة</p> <p>La capacité de l'auditeur externe à découvrir d'autre indices de doute sur la continuité de l'activité de l'établissement</p>						
					يأخذ المدقق الخارجي بالاعتبار القضايا القانونية القائمة ضد المؤسسة التي تنشأ عنها التزامات مالية لا تستطيع الوفاء بها L'auditeur externe prend en compte les actions en justice existantes contre l'établissement qui créent des obligations financières qu'elle ne peut pas remplir	13
					يهتم المدقق الخارجي بما يجري من تغيرات في السياسات، والقوانين الحكومية الخاصة بالمؤسسة L'auditeur externe s'intéresse aux changements apportés aux politiques gouvernementales et aux lois de l'établissement	14
					يتابع المدقق الخارجي المتطلبات القانونية الخاصة برأس المال وغيره L'auditeur externe s'assure que les exigences légales en matière de capital et autres sont respectées	15
					يراعي المدقق الخارجي عدم وجود تأمين أو تأمين بأقل من اللازم عن الكوارث المحتملة L'auditeur externe considère la sous-assurance ni la sous-assurance des catastrophes potentielles	16

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

Le troisième axe : l'auditeur externe pour effectuer des procédures d'audit complémentaires en cas d'événements affectant la continuité

غير موافق بشدة Pas du tout d'accord	غير موافق Pas d'accord	محايد Neutre	موافق D'accord	موافق بشدة Tout à fait d'accord	العبارة	الرقم
					يدقق المدقق الخارجي في أسباب التراجع المستمر في الوضع المالي للمؤسسة L'auditeur externe examine les raisons de la dégradation continue de la situation financière de l'établissement	01
					يحلل المدقق الخارجي ويناقش الحسابات غير الختامية (المرحلية) الموجودة L'auditeur externe analyse et discute les comptes non définitifs (intermédiaires) existants	02
					يقوم المدقق بقراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة واللجان الهامة الأخرى لمعرفة الصعوبات المالية Le vérificateur lit les procès-verbaux des assemblées des actionnaires, du conseil d'administration et d'autres comités importants pour connaître les difficultés financières	03
					يحاول المدقق الخارجي معرفة أسباب وأثر الملاحقات القضائية L'auditeur externe essaie de découvrir les causes et l'impact des poursuites	04
					يقوم المدقق الخارجي بتوسيع عملية	05

				<p>الفحص لتشمل إجراءات أخرى كإجراءات المراجعة التحليلية</p> <p>L'auditeur externe étend le processus d'examen pour inclure d'autres procédures telles que les procédures d'audit analytiques</p>	
				<p>يقوم المدقق الخارجي باستخدام نماذج الإفلاس كإجراء إضافي في تقييم فرض الاستمرارية</p> <p>L'auditeur externe utilise les modèles de faillite comme mesure supplémentaire dans l'évaluation de l'hypothèse de continuité d'exploitation</p>	06
				<p>يدرس المدقق الخارجي القرارات الحكومية المتعلقة بالشركة وأبعادها المستقبلية</p> <p>L'auditeur externe étudie les décisions gouvernementales relatives à l'entreprise et ses dimensions futures</p>	07
				<p>يدرس المدقق الخارجي بعض الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية التي تؤثر على استمرارية المؤسسة</p> <p>L'auditeur externe étudie certains des événements postérieurs à la date de préparation du budget qui affectent la continuité de l'établissement</p>	08
				<p>يقوم المدقق الخارجي بدراسة شروط المستندات واتفاقيات القروض وتحديد الخروقات إن وجدت في البعض منها</p> <p>L'auditeur externe étudie les termes des documents et des accords de prêt et identifie les manquements, le cas échéant, dans certains d'entre eux</p>	09
				<p>يناقش المدقق الخارجي مع الإدارة</p>	10

					<p>خطتها المستقبلية مثل: الاقتراض وتخفيض المصاريف وزيادة رأس المال وتصفية الموجودات</p> <p>L'auditeur externe discute avec la direction de ses plans futurs tels que : emprunter, réduire les dépenses, augmenter le capital et liquider les actifs</p>
--	--	--	--	--	---

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

Le quatrième axe : la divulgation par l'auditeur externe dans son rapport de la capacité de l'établissement à poursuivre son activité

غير موافق بشدة Pas du tout d'accord	غير موافق Pas d'accord	محايد Neutre	موافق D'accord	موافق بشدة Tout à fait d'accord	العبارة	الرقم
					<p>يفصح المدقق الخارجي عن الحقائق والمعلومات المستخلصة بشكل مباشر</p> <p>L'auditeur externe divulgue les faits et informations obtenus directement</p>	01
					<p>يراعي المدقق الخارجي المصدقية في إبداء الرأي حول المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية</p> <p>L'auditeur externe tient compte de la crédibilité dans l'expression d'une opinion sur les informations comptables contenues dans les états financiers</p>	02
					<p>من مسؤولية المدقق الإفصاح عن قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها خلال الفترة القادمة في تقريره</p> <p>Il est de la responsabilité de l'auditeur de divulguer dans son rapport la capacité de l'entreprise à poursuivre ses activités au cours de</p>	03

					la période à venir	
					تطبيقات الحوسبة السحابية تحقق للمدقق الخارجي الاستقلالية في إبداء رأيه عن مدى إمكانية المؤسسة في الاستمرار	04
					Les applications d'informatique en nuage offrent à l'auditeur externe une indépendance dans l'expression de son opinion sur la mesure dans laquelle l'institution peut continuer	
					في حالة الإفلاس يتوقع المدقق الخارجي قيام دعوى قضائية ضده إذا لم يفصح في تقريره بأن استمرارية المؤسسة مهددة	05
					En cas de faillite, l'auditeur externe s'attend à ce qu'une action en justice soit intentée contre lui s'il ne révèle pas dans son rapport que la continuité de l'établissement est menacée	
					يتحفظ المدقق الخارجي في تقريره في حالة وجود خوف من الإضرار بمصالح العميل	06
					L'auditeur externe émet un rapport réservé en cas de crainte de nuire aux intérêts du client	
					عند شعور المدقق بعدم قدرة المؤسسة على الاستمرار وبعد التأكد والفحص يبين ذلك للإدارة فقط	07
					Lorsque l'auditeur estime l'incapacité de l'établissement à continuer, et après vérification et examen, cela est signalé à la direction uniquement	

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

Le cinquième axe : les facteurs affectant l'exactitude des opinions des auditeurs externes sur l'évaluation de la continuité de l'activité de l'établissement

غير موافق بشدة Pas du	غير موافق Pas d'accord	محايد Neutre	موافق D'accord	موافق بشدة Tout à fait d'accord	العبارة	الرقم
--------------------------	---------------------------	-----------------	-------------------	------------------------------------	---------	-------

tout d'accord						
					<p>يؤثر حجم مكتب التدقيق على رأي المدقق الخارجي حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة</p> <p>01</p> <p>La taille du bureau d'audit influence l'opinion de l'auditeur externe sur l'évaluation de la continuité de l'activité de l'établissement</p>	
					<p>الأتعاب المتدنية للمدقق تؤثر على عمله عند تقييمه لقدرة المؤسسة على الاستمرار</p> <p>02</p> <p>Les faibles honoraires de l'auditeur affectent son travail lors de l'évaluation de la capacité de l'établissement à continuer</p>	
					<p>شخصية المدقق وخبرته واستقلالته تؤثر على رأيه بشأن قدرة المؤسسة على الاستمرارية</p> <p>03</p> <p>La personnalité, l'expérience et l'indépendance de l'auditeur conditionnent son opinion sur la continuité de l'activité de l'établissement</p>	
					<p>يعتبر حجم المؤسسة محل التدقيق عامل من العوامل المؤثرة على رأي المدقق الخارجي حول استمرارية نشاط المؤسسة</p> <p>04</p> <p>La taille de l'établissement audité est un facteur influençant l'opinion de l'auditeur externe sur la continuité de l'activité de l'établissement</p>	
					<p>خوف المدقق من فقدان العميل يعتبر عائقا أمام عملية التقييم أو حتى الإفصاح عن ذلك</p> <p>05</p> <p>La peur de l'auditeur de perdre le client est considérée comme un obstacle au processus d'évaluation ou même de le divulguer</p>	
					<p>تؤثر نوع الأدلة التي يتم الإفصاح عنها على رأي المدقق الخارجي بشأن الاستمرارية</p> <p>06</p> <p>Le type d'éléments probants</p>	

					divulgués influe sur l'opinion de continuité d'exploitation de l'auditeur externe	
					يؤثر الإفصاح عن جهود الإدارة على رأي المدقق الخارجي بشأن الاستمرارية La divulgation des efforts de la direction influence l'opinion de l'auditeur externe sur la continuité de l'exploitation	07

الملحق رقم -03-

مخرجات برنامج SPSS

1/ الصدق البنائي

Correlations

		مسؤولية المدقق الخارجي عن عملية تقييم استمرارية نشاط المؤسسة	كثرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية المؤسسة	قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أدلة مؤكدة على الاستمرارية	إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن كثرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط	العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة	إجمالي الاستبيان
مسؤولية المدقق الخارجي عن عملية تقييم استمرارية نشاط المؤسسة	Pearson Correlation	1	.411**	.617**	.532**	.206*	.678**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.029	.000
	N	113	113	113	113	113	113
كثرة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية المؤسسة	Pearson Correlation	.411**	1	.516**	.640**	.356**	.848**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000	.000
	N	113	113	113	113	113	113
قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أدلة مؤكدة على الاستمرارية	Pearson Correlation	.617**	.516**	1	.584**	.389**	.800**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.000	.000
	N	113	113	113	113	113	113
إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن كثرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط	Pearson Correlation	.532**	.640**	.584**	1	.338**	.803**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000	.000
	N	113	113	113	113	113	113
العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمرارية نشاط المؤسسة	Pearson Correlation	.206*	.356**	.389**	.338**	1	.604**
	Sig. (2-tailed)	.029	.000	.000	.000		.000
	N	113	113	113	113	113	113
إجمالي الاستبيان	Pearson Correlation	.678**	.848**	.800**	.803**	.604**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	
	N	113	113	113	113	113	113

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

2/ الثبات

1/2 الثبات بطريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha

RELIABILITY

```

/VARIABLES=A1 A2 A3 A4 A5 A6 A7 B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7 B8 B9 B10B B11 B12 B13
B14 B15 B16 C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7 C8 C9 C10 D1 D2 D3 D4 D5 D6 D7 E1 E2 E3 E4 E5
E6 E7
/SCALE ('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.
    
```

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.934	47

2/2 طريقة التجزئة النصفية

RELIABILITY

```

/VARIABLES=A1 A2 A3 A4 A5 A6 A7 B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7 B8 B9 B10B B11 B12 B13
B14 B15 B16 C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7 C8 C9 C10 D1 D2 D3 D4 D5 D6 D7 E1 E2 E3 E4 E5
E6 E7
/SCALE ('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=SPLIT
/STATISTICS=SCALE.
    
```

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	.900
		N of Items	24 ^a
	Part 2	Value	.882
		N of Items	23 ^b
Total N of Items			47
Correlation Between Forms			.703
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		.826
	Unequal Length		.826
Guttman Split-Half Coefficient			.825

3/ خصائص عينة الدراسة

1: الموهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid بكالوريا	1	.9	.9	.9
جامعي	85	75.2	75.2	76.1
دراسات عليا	27	23.9	23.9	100.0
Total	113	100.0	100.0	

2: المسمى المهني

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid خبير محاسب	19	16.8	16.8	16.8
محافظ حسابات	94	83.2	83.2	100.0
Total	113	100.0	100.0	

3: الخبرة المهنية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من 05 سنوات	39	34.5	34.5	34.5
من 05 إلى 10 سنوات	32	28.3	28.3	62.8
من 11 إلى 15 سنة	21	18.6	18.6	81.4
أكثر من 15 سنة	21	18.6	18.6	100.0
Total	113	100.0	100.0	

4- هل تلقيت تكويناً أو شاركت في ندوة أو تربص حول معيار (ISA 570) أو المعيار (NAA 570) المتعلقين باستمرارية؟

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid نعم	54	47.8	47.8	47.8
لا	59	52.2	52.2	100.0
Total	113	100.0	100.0	

4/ تحليل إجابات عينة الدراسة

المحور الأول

Statistics

	بمجرد المدقق الخارجي مع الأطراف ذات العلاقة بإصدار رأيه بكل نفاذية حول استمرارية نشاط المؤسسة	بمجرد المدقق الخارجي مع الأطراف ذات العلاقة بإصدار رأيه بكل نفاذية حول استمرارية نشاط المؤسسة	بمجرد المدقق الخارجي مع الأطراف ذات العلاقة بإصدار رأيه بكل نفاذية حول استمرارية نشاط المؤسسة	بمجرد المدقق الخارجي مع الأطراف ذات العلاقة بإصدار رأيه بكل نفاذية حول استمرارية نشاط المؤسسة	بمجرد المدقق الخارجي مع الأطراف ذات العلاقة بإصدار رأيه بكل نفاذية حول استمرارية نشاط المؤسسة	بمجرد المدقق الخارجي مع الأطراف ذات العلاقة بإصدار رأيه بكل نفاذية حول استمرارية نشاط المؤسسة	بمجرد المدقق الخارجي مع الأطراف ذات العلاقة بإصدار رأيه بكل نفاذية حول استمرارية نشاط المؤسسة	بمجرد المدقق الخارجي مع الأطراف ذات العلاقة بإصدار رأيه بكل نفاذية حول استمرارية نشاط المؤسسة
N	Valid 113	113	113	113	113	113	113	113
	Missing 0	0	0	0	0	0	0	0
Mean	4.35	4.34	4.43	4.36	4.21	3.64	3.75	4.1542
Std. Deviation	.638	.663	.730	.757	.829	1.111	1.138	.55530

المحور الثاني

Statistics

		إبناخذ المدفق الخارجى نسدب المؤسسه لاستحقاقها فى موعدا المسدق]	[ظهور بعض السبب الماليه غير العاديه ساعذ المدفق الخارجى على تقبيل قده المؤسسه على عدم الاستمراريه]	[إبناخذ المدفق الخارجى معدلات الخسائر التسخيليه المكتره]	[يعتبر الأخر فى توزيع الأرباح أو توقها مؤسراً لعدم قده المؤسسه على الإستمرار]	[إبناخذ المدفق الخارجى من عدم وجود مشاكل فى الوفاء بمتطلبات اتفاقيات القروض]	[إبناخذ المدفق الخارجى من قده المؤسسه على تمويل مشاريع لتطوير مفحات ضروريه جديده أو استثمارات أخرى]	[تقوم المدفق الخارجى بالمدفق التفصيلي الشامل للحسابات ذات المخاطر المرتفعه]	- قده المدفق الخارجى على اكتشاف مؤشرات الشك الماليه فى استمراريه المؤسسه
N	Valid	113	113	113	113	113	113	113	113
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		4.00	4.17	3.96	3.33	3.90	3.65	4.17	3.8837
Std. Deviation		.756	.789	.719	1.039	.779	.904	.755	.50815

Statistics

		[إبناخذ حكم المدفق الخارجى حول الاستمراريه إذا لاحظ فقدان المؤسسه لعاملين أساسيين وأكتفاء دون إحايل غيرهم]	[إسدل المدفق الخارجى على عدم قده المؤسسه على الاستمرار من إحايل فقدان أسواق رئيسيه أو فقدان موردين مهمين]	[إبراعى المدفق الخارجى فقدان ترخيص أو عدم تجديده أو فقدان حق الامتياز فى صناعه منتج أو علامه تجاريه]	[إبراعى المدفق الخارجى الفصن فى المعدات الأساسيه التزامه لتسيير نشاط المؤسسه، والمواد الأوليه التازمه]	[تسير المدفق الخارجى إلى الصعوبات مع العمال، والفصن فى العماله المؤهله والماهره فنيا و عمليا]	- قده المدفق الخارجى على اكتشاف مؤشرات الشك التسخيليه فى استمراريه المؤسسه
N	Valid	113	113	113	113	113	113
	Missing	0	0	0	0	0	0
Mean		3.46	3.72	3.67	3.81	3.55	3.6407
Std. Deviation		1.009	.881	.773	.875	.973	.70971

Statistics

		[إبناخذ المدفق الخارجى بالاعتبار القانونيه القائمه ضد المؤسسه التي تنشأ عنها القرامات ماليه لا تستطع الوفاء بها]	[إبناخذ المدفق الخارجى بما يجرى من تجيرات فى السجاسات، والقوانين الحكوميه الخاصه بالمؤسسه]	[إبناخذ المدفق الخارجى المتطلبات القانونيه الخاصه برأس المال و غيره]	[إبراعى المدفق الخارجى عدم وجود تأمين أو تأمين بأقل من التازم عن الكوارث المحتمله]	- قده المدفق الخارجى على اكتشاف مؤشرات الشك الأخرى فى استمراريه المؤسسه	قده المدفق الخارجى على اكتشاف مؤشرات الشك فى استمراريه المؤسسه
N	Valid	113	113	113	113	113	113
	Missing	0	0	0	0	0	0
Mean		4.01	3.88	3.96	3.67	3.8805	3.8070
Std. Deviation		.688	.867	.778	.871	.66572	.53397

المحور الثالث

Statistics

	إندرس المدقق	إندرس المدقق	إندرس المدقق	إندرس المدقق	إندرس المدقق	إندرس المدقق	إندرس المدقق	إندرس المدقق	إندرس المدقق	إندرس المدقق	إندرس المدقق	إندرس المدقق
	إندرس المدقق الخارجي في أسباب الراجح المستمر في الوضع المالي للمؤسسة	إندرس المدقق الحسابات عبر التناوب (المرحلة) الموجودة	إندرس المدقق الإداري والمالي الهامة الأخرى المعرفه الصعوبات المالية	إندرس المدقق الخارجه معرفه أسباب وأثر الملاحظات الإضافية	إندرس المدقق الخارجه توسيع عمليه الفحص لتشمل إجراءات أخرى كإجراءات المراجعة الخطية	إندرس المدقق الخارجه باستخدام نماذج الإفانس كإجراء إضافي في تقييم فرص الاستثمارية	إندرس المدقق الخارجه القرارات الحكومية المنطوقه بالشركه وأعمالها المستقبليه	إندرس المدقق الأحداث الأتفه لتاريخ إعداد الميزانيه التي تؤثر على استمراره المؤسسة	إندرس المدقق شروط المستندات والمعايير الفروض وتطبيقات الفروقات إن وجدت في البعض منها	إندرس المدقق الخارجه مع الإدارة خططها المستقبلية مثل: الإفانس وتخصيص المصاريف وزيادة رأس المال وتصفيه الموجودات	إندرس المدقق الخارجه في نطاق الراجح المستمر في الوضع المالي للمؤسسة	إندرس المدقق الخارجه في نطاق الراجح المستمر في الوضع المالي للمؤسسة
N	Valid 113	113	113	113	113	113	113	113	113	113	113	113
	Missing 0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean	4.16	3.97	4.17	4.11	4.20	3.82	3.96	4.25	4.08	3.79	4.0504	
Std. Deviation	.576	.750	.611	.783	.683	.889	.784	.662	.643	.949	.50163	

المحور الرابع

Statistics

	إندرس المدقق الخارجه عن الحقائق والمستخلصه بشكل مباشر	إندرس المدقق الخارجه المصداقيه في إبداء الرأي حول المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية	إندرس المدقق الإصحاح عن كرهه الشركه على الإستمرار في أعمالها خلال الفتره القادمة في تقريره	إندرس المدقق السحابية تحقق للمدقق الخارجه الاستقلاليه في إبداء رأيه عن مدى إمكانيه المؤسسة في الإستمرار	إندرس المدقق الخارجه قيام دعوى قضائية ضده إذا لم يوضح في تقريره بأن استمراره المؤسسة مهدده	إندرس المدقق الخارجه في تقريره في حاله وجود خوف من الإستمرار بمصالح العميل	إندرس المدقق عدد شعور المدقق بعدم كرهه المؤسسة على الإستمرار وبعد التأكد والفحص بين ذلك لإدارة فقط	إندرس المدقق الخارجه في تقريره عن كرهه المؤسسة على الإستمرار في النشاط
N	Valid 113	113	113	113	113	113	113	113
	Missing 0	0	0	0	0	0	0	0
Mean	4.07	4.34	4.32	3.88	3.75	3.57	3.37	3.9140
Std. Deviation	.831	.739	.645	.836	.829	1.008	1.071	.57573

المحور الخامس

Statistics

N		Valid	113	113	113	113	113	113	113
Missing		0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		3.50	3.35	4.10	3.56	3.09	3.98	3.58	3.6043
Std. Deviation		1.087	1.093	.925	1.101	1.258	.767	1.042	.71683

5/ اختبار الفرضيات

1/5 الفرضية الأولى

One-Sample Test

Test Value = 3

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مسؤولية المدقق الخارجى عن عمله تقديم استمرارية نشاط المؤسسة	22.096	112	.000	1.15424	1.0507	1.2577

Group Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مسؤولية المدقق الخارجى عن عمله تقديم استمرارية نشاط المؤسسة	19	4.0451	.73625	.16891
2- المسمى المهني: خبير محاسب	94	4.1763	.51334	.05295

Independent Samples Test

	Levene's Test for Equality of Variances	F	Sig.	t-test for Equality of Means						
				t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
مسؤولية المدقق الخارجى عن عمله تقديم استمرارية نشاط المؤسسة	Equal variances assumed	2.067	.153	-.939	111	.350	-.13118	.13975	-.40811	.14575
	Equal variances not assumed			-.741	21.671	.467	-.13118	.17701	-.49860	.23625

Group Statistics

		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مسؤولية المدقق الخارجي عن عملية تقديم استمرارية نشاط المؤسسة		54	4.1508	.65343	.08892
هل تقيمت تكويتا أو ساركت في ندوة أو تريض حول معيار (ISA) (570) أو المعيار (NAA 570) المنعلقين با2 استمرارية؟		59	4.1574	.45307	.05898

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
مسؤولية المدقق الخارجي عن عملية تقديم استمرارية نشاط المؤسسة	Equal variances assumed	3.620	.060	-.063	111	.950	-.00659	.10505	-.21475	.20157
	Equal variances not assumed			-.062	93.383	.951	-.00659	.10671	-.21848	.20529

ONEWAY المؤهل BY المسؤولية
 /STATISTICS DESCRIPTIVES HOMOGENEITY
 /PLOT MEANS
 /MISSING ANALYSIS
 /POSTHOC=TUKEY ALPHA (0.05) .

ANOVA

مسؤولية المدقق الخارجي عن عملية تقديم استمرارية نشاط المؤسسة

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	5.549	2	2.774	10.528	.000
Within Groups	28.988	110	.264		
Total	34.536	112			

ONEWAY الخبرة BY المسؤولية
 /STATISTICS DESCRIPTIVES HOMOGENEITY
 /PLOT MEANS
 /MISSING ANALYSIS
 /POSTHOC=TUKEY ALPHA (0.05) .

ANOVA

مسؤولية المدقق الخارجي عن عملية تقييم استمرارية نشاط المؤسسة

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.850	3	.283	.917	.436
Within Groups	33.687	109	.309		
Total	34.536	112			

2/5 الفرضية الثانية

One-Sample Test

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
					Test Value = 3	
فترة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية المؤسسة	16.065	112	.000	.80697	.7074	.9065

T-TEST GROUPS=المهنة (1 2)
 /MISSING=ANALYSIS
 /VARIABLES=الشك
 /CRITERIA=CI (.95).

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
فترة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية المؤسسة	Equal variances assumed	.066	.797	.313	111	.755	.04224	.13486	-.22499	.30947
	Equal variances not assumed			.319	26.260	.752	.04224	.13248	-.22996	.31443

T-TEST GROUPS=التكوين (1 2)
 /MISSING=ANALYSIS
 /VARIABLES=الشك
 /CRITERIA=CI (.95).

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
فترة المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية المؤسسة	Equal variances assumed	.240	.625	1.031	111	.305	.10370	.10053	-.09552	.30291
	Equal variances not assumed			1.029	109.044	.306	.10370	.10073	-.09596	.30335

ONEWAY الشك BY المؤهل
 /STATISTICS DESCRIPTIVES HOMOGENEITY
 /PLOT MEANS
 /MISSING ANALYSIS
 /POSTHOC=TUKEY ALPHA (0.05).

ANOVA

هدره المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمراريته المؤسسة

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.699	2	.349	1.231	.296
Within Groups	31.235	110	.284		
Total	31.934	112			

ONEWAY الشك BY الخبرة
 /STATISTICS DESCRIPTIVES HOMOGENEITY
 /PLOT MEANS
 /MISSING ANALYSIS
 /POSTHOC=TUKEY ALPHA (0.05).

ANOVA

هدره المدقق الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشك في استمراريته المؤسسة

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.804	3	.268	.938	.425
Within Groups	31.130	109	.286		
Total	31.934	112			

3/5 الفرضية الثالثة

One-Sample Test

Test Value = 3

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث توكر على الاستمراريته	22.260	112	.000	1.05044	.9569	1.1439

Group Statistics

	2- التسمي المهدي:	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
قيام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث توكر على الاستمراريته	خبير محاسب	19	3.9105	.55966	.12839
	محافظ حسابات	94	4.0787	.48745	.05028

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
هيام المدهق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث توكر على الاستمرارية	Equal variances assumed	.544	.462	-1.338	111	.184	-.16820	.12573	-.41735	.08095
	Equal variances not assumed			-1.220	23.835	.234	-.16820	.13789	-.45289	.11649

Group Statistics

		4- هل تلقيت توكيدا أو شاركت في ندوة أو تريض حول معيار (ISA) (570) أو المعيار (NAA 570) المتعلقين با2 استمرارية؟			
		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
هيام المدهق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث توكر على الاستمرارية	نعم	54	4.1222	.55104	.07499
	لا	59	3.9847	.44637	.05811

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
هيام المدهق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث توكر على الاستمرارية	Equal variances assumed	1.412	.237	1.463	111	.146	.13748	.09399	-.04878	.32373
	Equal variances not assumed			1.449	102.119	.150	.13748	.09487	-.05069	.32565

ONEWAY BY إضافية المؤهل
 /STATISTICS DESCRIPTIVES HOMOGENEITY
 /PLOT MEANS
 /MISSING ANALYSIS
 /POSTHOC=TUKEY ALPHA (0.05) .

ANOVA

هيام المدهق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث توكر على الاستمرارية

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	3.876	2	1.938	8.772	.000
Within Groups	24.306	110	.221		
Total	28.182	112			

ONEWAY BY الخبرة إضافية
 /STATISTICS DESCRIPTIVES HOMOGENEITY
 /PLOT MEANS
 /MISSING ANALYSIS
 /POSTHOC=TUKEY ALPHA (0.05) .

ANOVA

تقييم المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق إضافية في حال وجود أحداث توكر على الاستمرار في

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1.230	3	.410	1.658	.180
Within Groups	26.953	109	.247		
Total	28.182	112			

4/5 الفرضية الرابعة

One-Sample Test

Test Value = 3

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط	16.876	112	.000	.91403	.8067	1.0213

Group Statistics

	2- المسمى المهني:	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط	خبر محاسب	19	3.7519	.52778	.12108
	محافظ حسابات	94	3.9468	.58208	.06004

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط	Equal variances assumed	.142	.707	-1.351	111	.179	-.19493	.14429	-.48084	.09098
	Equal variances not assumed			-1.442	27.616	.160	-.19493	.13515	-.47194	.08208

Group Statistics

	4- هل تقيمت تكويناً أو تشاركاً في ندوة أو تريض حول معيار (ISA) (570) أو المعيار (NAA 570) المتعلقين بالاستمرار في؟	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط	نعم	54	3.9841	.63323	.08617
	لا	59	3.8499	.51468	.06701

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط	Equal variances assumed	1.635	.204	1.241	111	.217	.13425	.10817	-.08009	.34859
	Equal variances not assumed			1.230	102.295	.222	.13425	.10916	-.08226	.35075

ONEWAY الإفصاح BY المؤهل
 /STATISTICS DESCRIPTIVES HOMOGENEITY
 /PLOT MEANS
 /MISSING ANALYSIS
 /POSTHOC=TUKEY ALPHA (0.05) .

ANOVA

إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1.640	2	.820	2.542	.083
Within Groups	35.484	110	.323		
Total	37.124	112			

ONEWAY الإفصاح BY الخبرة
 /STATISTICS DESCRIPTIVES HOMOGENEITY
 /PLOT MEANS
 /MISSING ANALYSIS
 /POSTHOC=TUKEY ALPHA (0.05) .

ANOVA

إفصاح المدقق الخارجي في تقريره عن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	3.257	3	1.086	3.494	.018
Within Groups	33.868	109	.311		
Total	37.124	112			

5/5 الفرضية الخامسة

One-Sample Test

Test Value = 3

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمراريته نشاط المؤسسة	8.961	112	.000	.60430	.4707	.7379

Group Statistics

		2- المسمى المهني:	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمراريته نشاط المؤسسة	خبير محاسب		19	3.5038	.79734	.18292
	محافظ حسابات		94	3.6246	.70235	.07244

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمراريته نشاط المؤسسة	Equal variances assumed	.422	.517	-.669	111	.505	-.12086	.18076	-.47904	.23732
	Equal variances not assumed			-.614	23.975	.545	-.12086	.19675	-.52695	.28522

Group Statistics

		4- هل تلتفت تكويننا أو شاركت في ندوة أو تريض حول معيار (ISA) (570) أو المعيار (NAA 570) المتعلقين باستمراريته؟	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمراريته نشاط المؤسسة	نعم		54	3.8095	.65318	.08889
	لا		59	3.4165	.72615	.09454

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمراريته نشاط المؤسسة	Equal variances assumed	1.642	.203	3.015	111	.003	.39306	.13037	.13471	.65140
	Equal variances not assumed			3.029	110.970	.003	.39306	.12976	.13593	.65019

المؤهل BY التأثير ONEWAY
 /STATISTICS DESCRIPTIVES HOMOGENEITY
 /PLOT MEANS
 /MISSING ANALYSIS
 /POSTHOC=TUKEY ALPHA (0.05) .

ANOVA

العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمراريته نشاط المؤسسة

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	2.702	2	1.351	2.710	.071
Within Groups	54.849	110	.499		
Total	57.551	112			

ONEWAY الخيرة BY التأثير
 /STATISTICS DESCRIPTIVES HOMOGENEITY
 /PLOT MEANS
 /MISSING ANALYSIS
 /POSTHOC=TUKEY ALPHA (0.05).

ANOVA

العوامل المؤثرة على دقة آراء المدققين الخارجيين حول تقييم استمراريته نشاط المؤسسة

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1.066	3	.355	.686	.563
Within Groups	56.485	109	.518		
Total	57.551	112			