**جامعة غرداية**

**كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير**

**قسم العلوم المالية والمحاسبة**

**مذكرة تخرج لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي**

**قسم :العلوم المالية و المحاسبة**

**تخصص :محاسبة**

**بعنوان:**

# دور محافظ الحسابات في ضمان استمرارية المؤسسات الاقتصادية في ظل المعيار(NAA 570)

## دراسة حالة مؤسسة الردم التقني (EPWG CET) لسنة 2018 – ورقـــــلة–

**من إعداد الطالب :**

**ميم عبد الرؤوف**

**تحت أشراف الأستاذ :**

**د .رواني بوحفص**

أعضاء لجنة المناقشة

| الاستاذ | الرتبة | الجامعة | الصفة |
|---|---|---|---|
| مصيطفى عبد اللطيف | أستاذ | غرداية | رئيسا |
| رواني بوحفص | أستاذ محاضر أ | غرداية | مشرفا |
| بن مولاي زينب | أستاذة مساعدة أ | غرداية | مناقشا |

دفعة: 2020/2019

**جامعة غرداية**

**كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير**

**قسم العلوم المالية والمحاسبة**

**مذكرة تخرج لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي**

**قسم :العلوم المالية و المحاسبة**

**تخصص :محاسبة**

بعنوان:

# دور محافظ الحسابات في ضمان استمرارية المؤسسات الاقتصادية في ظل المعيار(NAA 570)

## دراسة حالة مؤسسة الردم التقني (EPWG CET) لسنة 2018 – ورقـــــلة–

**من إعداد الطالبة:**

**ميم عبد الرؤوف**

**تحت أشراف الأستاذ:**

**د .رواني بوحفص**

أعضاء لجنة المناقشة

| الاستاذ | الرتبة | الجامعة | الصفة |
|---|---|---|---|
| مصيطفى عبد اللطيف | أستاذ | غرداية | رئيسا |
| رواني بوحفص | أستاذ محاضر أ | غرداية | مشرفا |
| بن مولاي زينب | أستاذة مساعدة أ | غرداية | مناقشا |

دفعة: 2020/2019

# إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم و الصلاة و السلام على أشرف خلق الله محمد رسول الله

أهدي هذا العمل و هذه المذكرة الى من رباني في صغري و كان أستاذا لي في شبابي و سندي في حياتي الى الذي ألهمني و كلل عزيمتي بالثقة لمواصلة الدراسة

*المرحوم والدي *

لمن ربتني وأنارت دربي...إلى معنى الحب والحنان والتفاني...إلى بسمة الحياة...إلى من كان دعاؤها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي....."

*أمي الغالية*

لمن ساندني في مشواري الدراسي

*زوجتي الغالية*

الى كل اخوتي و أخواتي و كل عائلة *ميم*و *حميداتو*

كما لا ننسى الى كل من :

الزملاء ...سايح طيب...حاجي عبد العزيز...بن الطيب حمزة

# كلمة شكر

الحمد لله والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد عليه أزكى الصلاة والتسليم وعلى آله وصحبه الكرام.

أشكر الله عز وجل الذي وفقني لإتمام هذا العمل، كما لا يفوتني الذكر أن أتقدم بالشكر الجزيل والتقدير الكبير والعرفان الجميل لأستاذي الكريم

**الأستاذ د. رواني بوحفص**

كما أتقدم بكل الشكر وعظيم الامتنان وخالص التقدير إلى كل من:

**الأستاذ د. سعيداني محمد السعيد**

**الأستاذ د. بن يحي علي**

**جامعة غرداية**

فجزاهم الله عني خير

**الملخص:**

تهدف هذه الدراسة الى تسليط الضوء على دور محافظ الحسابات في تقييم ضمان الاستمرارية في الشركة لتفادي الخروج من النشاط و بالتالي الزوال ، خاصة في حالة عدم التنبؤ في وقت مبكر، و معرفة مسؤولية كل من المدقق و الادارة و التنبؤ بالفشل المالي للشركة. و نظرا للدور الذي يلعبه مدقق الحسابات خلال قيامه بمهمة التدقيق للمصادقة على صحة و انتظامية الحسابات السنوية للشركات و مدى تعبيرها الصادق عن مركزها المالي و نتيجة نشاطها، فان المعيار الجزائري ( الدولي) للتدقيق رقم 570 أوجب على المدقق القيام بمجموعة من الاجراءات الخاصة للتأكد من أن القوائم المالية تم اعدادها من طرف الادارة على ضوء الاستمرارية، كما ستتطرق الدراسة الى نظرة المشرع الجزائري لدوروومسؤولية كل من المدقق و الادارة في التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة و مدى قدرتها على الاستمرار في الاستغلال.

**الكلمات المفتاحية :**

مبدأ الاستمرارية، المعيار الدولي للتدقيق رقم (570) ، مسؤولية المدقق ، مسؤولية الادارة ، التشريع الجزائري.

**Abstract:**

The aim of this study is to show and clarify the role of account auditor,He can value the situation of the company and predict its future, in other words he can know through his work if the company can continue working or stop .(failure) .The account auditor has a significant role in auditing the company's accounts ,and to authenticate their correctness and regularity . Because of the importance of the auditor s role in checking the accounts of the company, the universal Algerian standard (N 570) obliges him to apply a list of instructions to control the financial lists which are prepared by the company and the auditor. Another subject tackled by this study is the Algerian instructor's view to the role and importance of the auditor in predicting the future of the company.

**The Key words:**

The principle of continuity, The Algerian legislation, the universal standard for auditing N (570), the responsibility of the administration, the responsibility of the auditor, The Algerian legislation

## قائمة المحتويات


| البيان | الصفحة |
|---|---|
| الاهداء..... | I |
| الشكر..... | II |
| الملخص..... | III |
| قائمة المحتويات..... | IV |
| قائمة الجداول..... | V |
| قائمة الأشكال..... | VI |
| قائمة الملاحق..... | VII |
| المقدمة..... | أ-ج |
| **الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات و الاستمرارية الاستغلال.** | |
| المبحث الأول: واجبات محافظ الحسابات ومسؤولياته. | 3 |
| المبحث الثاني: مبدأ استمرارية في المؤسسة من منظور محافظ الحسابات وأثره المحاسبي. | 17 |
| المبحث الثالث: الدراسات السابقة. | 37 |
| **الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لدور محافظ الحسابات في ضمان الاستمرارية لدى الشركات** | |
| المبحث الأول: الطريقة و الأدوات المستخدمة في الدراسة . | 53 |
| المبحث الثاني: إعداد نموذج للتقرير الخاص باستمرارية الاستغلال. | 62 |
| الخاتمة | 76 |
| المراجع | 79 |
| الملاحق | 86 |
| الفهرس | 93 |

## فهرس الجداول


| رقم | عنوان الجدول | الصفحة |
|---|---|---|
| الجدول 1.1 | أوجه التشابه و الاختلاف بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة | 48 |
| الجدول 1.2 | حساب النسب المالية – قياس التوازن المالي – | 60 |
| الجدول 2.2 | حساب رأس المال العامل و الخزينة | 61 |
| الجدول 3.2 | قياس النسب المالية – قياس التوازن المالي – | 69 |
| الجدول 4.2 | قياس رأس المال العامل و الخزينة | 69 |

## فهرس الأشكال


| رقم الشكل | العنوان | الصفحة |
|---|---|---|
| 1-1 | أهداف التدقيق | 05 |
| 2-1 | انواع التدقيق | 08 |
| 3-1 | مسؤوليات محافظ الحسابات | 14 |
| 1-2 | الهيكل التنظيمي المؤسسة الردم التقني | 58 |
| 2-2 | محتوى ملف شركة الردم التقني | 63 |
| 3-2 | نموذج لتقرير الخاص للاستمرارية | 67 |

## قائمة الملاحق


| البيان | عنوان الملحق | الصفحة |
|---|---|---|
| 01 | **الميزانية الأصول لسنة 2018** | 87 |
| 02 | **الميزانية الخصوم لسنة 2018** | 88 |
| 03 | **الميزانية حسابات النتائج لسنة 2018** | 89 |
| 04 | **الهيكل التنظيمي لمؤسسة الردم التقني** | 90 |
| 05 | **المبنى لمؤسسة الردم التقني** | 91 |

# مقدمة

# مقدمة عامة

## توطئة:

يتم تأسيس الشركات بنية الاستمرار، أي أنها مستمرة في عمليتها الاستغلالية إلى مالا نهاية أو على الأقل أنها مستمرة في عملها لفترة غير محددة مسبقا ، ويعتبر العديد من منظري المحاسبة أن مبدأ استمرارية المشروع حجر الزاوية في بناء نظرية المحاسبة ، فهو يعتبر برأيهم من المبادئ المحاسبية التقليدية الجوهرية ،وهذا ما ينعكس على عمل المحاسبين و المدققين وما يقومون به من أعمال ، لذلك نجد إن المحاسبين يفترضون دائما إن الوحدة الاقتصادية أنشئت لتمارس أعمالها بصفة مستمرة دون أن يكون لذلك اجل محدد، وهذا المبدأ له أهمية كبيرة على الفكر المحاسبي ، إذ يؤثر على الأسس و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ونتيجة لطبيعة التعاملات المالية والاقتصادية في بيئة الأعمال التي تتصف بعدم التأكد، والذي يؤثر على غموض الرؤي حول المخاطر والأحداث التي يمكن ان تعرق أو تخلق شكوك حول استمرارية المؤسسة، والتي قد تكون نتيجة للأحداث والأزمات المالية والاقتصادية التي حدثت و مازالت تحدث الى يومنا، كما قد تكون نتيجة لقضايا الفساد المالي والإداري من خلال تضخيم والإفصاح عن مبالغ خيالية ، و على هذا الأساس أصبح الحصول على معلومات وتأكيدات بأن المؤسسة مستمرة من أهم ما يحتاجوه مختلف أصحاب المصالح كمعلومات، ولهذا فإدارة المؤسسة مطالبة بتقديم ضمانات حول هذا الأمر، ولما كانت تلك المعلومات غير موثوقة أصبح لزاما على المدقق تقديم رأي حولها.

ولهذا تزايد الاهتمام بمهنة محافظ الحسابات على مستوى العالمي بشكل كبير وذلك نتيجة لمهام محافظ الحسابات و المتمثلة في النظرة الانتقادية للمعلومات و البيانات المقدمة إليه، وذلك لزيادة قدراتها على مقابلة احتياجات مستخدمي هذه المعلومات ،كالمساهمين ،المستثمرين ، الدائنين ، المقرضين و غيرهم . وعلى هذا الاساس أصبح محافظ الحسابات يتحمل مسؤولية حول التأكيدات المرتبطة باستمرارية المؤسسة محل المراجعة. بالمقابل تشهد مهنة محافظ الحسابات إصلاحات جذرية من حيث إعادة النظر في مختلف الجوانب الخاصة بهذه المهنة و لعل من اهمها تنبي معايير تدقيق ، وهذا في ظل تغير متزايد في بيئة الاعمال الجزائرية، مما يفرض على محافظي الحسابات التأقلم مع مختلف المستجدات سواء على مستوى المهنة او على مستوى بيئة الاعمال ، ولعل من بينها ما تعلق بقدرة الشركات الخاضعة للمراجعة على الاستمرارية.

## طرح الإشكالية:

في ظل التحديات التي تواجه المؤسسات في بيئة الاعمال وما نتج عنها تزايد دور محافظ الحسابات في تحديد مستوى هذه التأثيرات وخاصة ما ارتبط باستمراريتها، ومن خلال ماسبق يمكن طرح الاشكالية التالية :

**ما مدى دور محافظ الحسابات في ضمان الاستمرارية لدى المؤسسات الاقتصادية في ظل المعيار 570 NAA ؟**

وبالتالي يتوجب علينا طرح أسئلة فرعية تدور حول النقاط التالية:

1 – ما مدى وعي محافظي الحسابات بأهمية فرض الاستمرارية ؟

2 – ما مدى تطبيق المحافظ الحسابات لإجراءات تقييم قدرة المؤسسات على الاستمرار في أعمالها في المستقبل؟

3 – هل معرفة المؤشرات المالية تساعد محافظ الحسابات في عملية التقييم الاستمرارية؟

4 – هل يولي المراجع أهمية لفرض الاستمرارية عند إعداده لتقريره ؟

## فرضيات الدراسة :

- √ نعم يوجد وعي بأهمية فرض الاستمرارية لدى محافظي الحسابات.
- √ نعم تطبق الإجراءات من طرف محافظ الحسابات التي تساعد في عملية التقييم.
- √ لا تساعد المؤشرات المالية محافظ الحسابات في عملية التقييم.
- √ نعم يولي المراجع أهمية لفرض الاستمرارية عند إعداده لتقريره.

## أسباب اختيار الموضوع :

- √ كونه ينصب من المواضيع المنبثقة من صميم المحاسبة و التدقيق .
- √ الموضوع يدخل ضمن تخصص الطالب.
- √ قلة الدروس و البحوث في هذا المجال في الجزائر.

## أهداف البحث:

تهدف هذه الدراسة إلى:

– محاولة معرفة مستوى وعي محافظ الحسابات بمسؤوليات تجاه عملية تقييم قدرة الشركات على الاستمرار في أعمالها .

– محاولة معرفة مدى تطبيق محافظ الحسابات لإجراءات التدقيق المتبعة من قبل محافظي الحسابات

– تحديد المعوقات التي يواجهها محافظي الحسابات أثناء عملية التدقيق .

– محاولة معرفة المؤشرات التي تساعد محافظ الحسابات في عملية التقييم.

## أهمية الدراسة:

تكمن أهمية البحث في دور الذي يلعبه محافظ الحسابات في التخفيف من حدة مشاكل فشل الشركات ،وذلك من خلال تقييمه لقدرة الشركات على الاستمرارية قبل أن تتعرض للفشل أو الإفلاس،ومن اجل اتخاذ القرارات اللازمة و التصحيحية التي تؤدي إلى تجنب هذه الشركات عملية الفشل و تساعدها في الاستمرار في

أداء أعمالها ، و كذلك تمكن هذه الأهمية من معرفة مسؤولية محافظ الحسابات عن عملية التقييم، و تحديد الإجراءات المساعدة في ذلك. و المعوقات التي يتعرض لها خلال عملية التقييم ، هذا سيؤدي إلى تقديم نصائح و إرشادات مبكرة من قبل محافظ الحسابات عن قدرة الشركة على الاستمرارية و تجنبها للفشل و الإفلاس.

حيث تنبع أهمية البحث من أهمية مبدأ الاستمرارية، الذي يؤثر على الفكر المحاسبي ، و على الأسس و المبادئ المحاسبية ، مثل:مبدأ التكلفة التاريخية ،ومبدأ الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية ،وأساس الاستحقاق ،و مبدأ الحيطة و الحذر ،ومبدأ الدورية المحاسبية ،ومبدأ تحقق الإيراد، وان معظم أو أكثر المبادئ الحاسبية المعترف بها و المقبولة عموما تجد مبررها الأساسي في مبدأ الاستمرارية المشروع.

## حدود الدراسة:

تقتصر الدراسة على بعض تقرير الخاص لمحافظ الحسابات والمؤشرات المالية لشركات للسنة المالية 2018 ، أما الحدود المكانية يكون في المؤسسة من ولاية ورقلة.

## منهج البحث:

تم استخدام المنهج الوصفي في إجراء الدراسة لكونه أكثر المناهج مناسبا للظواهر الاجتماعية و الاقتصادية ،حيث تم تجميع البيانات ذات الصلة بالإطار النظري للدراسة من خلال المراجع والنشرات و الدوريات المنشورة ، أما الإطار التطبيقي للدراسة فمن خلال الاعتماد على نموذج للتقرير الخاص باستمرارية ، كما تم إجراء مقابلات مع العديد من المدراء الماليين للمؤسسة محل الدراسة و بناءا على معلوماتهم تم تحليل و التعليق على أرائهم في الموضوع.

## صعوبات الدراسة:

- √ صعوبة الحصول على بعض المعلومات بسبب التحفظ في نشر المعلومة المالية.
- √ صعوبة استقاء المعلومات نظرا لانشغال العمال خاصة في ظروف الوباء.
- √ قلة الدراسات معمقة والمراجع في الموضوع خاصة باللغة العربية.

## هيكل الدراسة:

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة و تساؤلاتها تم تقسيم الدراسة الى فصلين بعد المقدمة و التي سنحاول من خلالها عرض إشكالية البحث و الأسئلة الفرعية و الفرضيات ، و فصلين : الفصل الأول تناول الجانب النظري ، حيث قسم إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول و الثاني تناول الإطار النظري لمحافظ الحسابات و مبدأ استمرارية المؤسسة من منظوره و أثره المحاسبي، و المبحث الثالث استعرض فيه الدراسات السابقة المتعلق بموضوعنا ، أما الفصل الثاني متعلق بدراسة ميدانية تضمن تقرير لمحافظ الحسابات، كما تم

الاعتماد أيضا على نموذج لتقرير للاستمرارية كتدعيما للموضوع، وقد قسم هذا الفصل إلى مباحثين، المبحث الأول يتناول الطريقة و الأدوات المتبعة في الدراسة ، والمبحث الثاني خصص لعرض نتائج الدراسة و مناقشتها فيما يخص تحليل المؤشرات المالية، لنصل في النهاية الى خاتمة تضمنت مجموعة من النتائج .

# الإطار النظري لمحافظ الحسابات واستمرارية الاستغلال

**تمهيد:**

إن مهنة محافظ الحسابات من المهن التي تطورت بسرعة وأخذت مكانة مهمة بين المهن الأخرى، وذلك بالتوازي مع التطورات الاقتصادية، ومع الحاجة الماسة لمهنة مستقلة تعمل على الربط بين مخرجات النظم المالية للشركات والمنشآت الاقتصادية، والمستخدمين لهذه المخرجات، حيث ألقيت على عاتق محافظ الحسابات ضرورة إبداء رأي في القوائم المالية باعتباره طرف مستقل ، و ترتكز مهمته أساس بالتأكد من أن القوائم المالية تتميز ببعض الخصائص المحدد و لعل من أهمها فرض (مبدأ) الاستمرارية.

ومن خلال هذا الفصل الإطار النظري المرتبط بهذا الموضوع، وذلك من خلال التطرق إلى الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات وفرض الاستمرارية، وكذا التطرق للمفاهيم مرتبطة بهذه المهنة.

## المبحث الأول: واجبات محافظ الحسابات ومسؤولياته :

نتيجة التطور الاقتصادي ونتيجة للعولمة والانفتاح الاقتصادي الكبير، ومع ظهور الشركات الكبيرة ذات العمليات المعقدة والشركات عابرة القارات وفي وجود للعوامل السابقة، كان مفهوم التدقيق يتطور ويتكيف ليلاءم هذه التطورات,

### ❖ المطلب الأول: ماهية محافظ الحسابات ومهنته في التدقيق :

ولتوضيح مهنة محافظ الحسابات في التدقيق والتطور الحاصل , نجدها عملية فحص انتقادي منظم يقوم به شخص مؤهل ومقتدر بجمع وتقييم الأدلة المتعلقة بالمعلومات المالية القابلة للقياس، وفحص أنظمة الرقابة الداخلية في الشركة ما,من أجل الخروج برأيه الفني المحايد حول درجة التطابق والانسجام بين المعلومات المالية والبيانات المنشورة في نهاية فترة معينة.

#### الفرع الأول: مفهوم التدقيق أهدافه وأهميته وانواعه :

**أولا: مفهوم التدقيق [1]:**

وعرفته جمعية المحاسبين الأمريكية AAA على أنه : عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن وتقويمها بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل ذلك إلى الأطراف المعنية.

كما تعني مهنة التدقيق التحقق الاقتصادي المنتظم لأدلة وقرائن الإثبات لما تحويه دفاتر وسجلات الشركة من بيانات في إطار مبادئ محاسبية متعارف عليها من خلال برنامج محدد مقدما بهدف إبداء الرأي الفني المحايد في صدق وعدالة التقارير المالية لقراءة ومستخدمي هذه التقارير.

**ثانيا: أهداف التدقيق[2]:**

كان ينظر إلى التدقيق على أنه الوسيلة التي يمكن بواسطتها اكتشاف الأخطاء أو الغش أو التزوير في دفاتر وسجلات المشروع وتغيرت هذه النظرة إلا أنها بقيت قاصرة على التحقق فقط من الدقة الحسابية للدفاتر

---

[1]– عاهد عيد سرحان، "**دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين**" – الجامعة الاسلامية – غزة – 2007 – ص 25.

[2]– د.ماهر موسى درغام ،"**مدى التزام مدققي الحسابات القانونيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (570) "تقييم استمرارية المؤسسات "وأثره على جودة المعلومات المحاسبية** "(دراسة ميدانية تحليلية)–الجامعة الاسلامية –غزة – 2013 – ص 26–27

والحسابات ومطابقة بيانات قوائم نتيجة الأعمال مع بيانات الدفاتر والسجلات المحاسبية دون إبداء ال أ ري في دلالة تلك البيانات ومدى الاعتماد عليها حيث أن اكتشاف الأخطاء أو الغش نتيجة طبيعية لقيام المدقق بوظيفته، وتطورت إلى إبداء رأي فني محايد في مضمون القوائم المالية ومدى دلالة تلك القوائم عن حقيقة المركز المالي للمشروع ونتيجة أعماله من ربح وخسارة، ويستند مدقق الحسابات في إبداء رأيه الفني في القوائم المالية على مجموعة الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي يجب أن يراعيها المشروع عند تسجيل العمليات المالية في الدفاتر والمستندات وتبويب تلك العمليات بشكل يمكن المشروع من إعداد القوائم المالية على أساس موضوعي يبين حقيقة نتيجة أعمال المشروع خلال فترة زمنية محددة وكذلك حقيقة مركزه المالي في نهاية تلك الفترة (الرماحي، وبعد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر تطورت الشركات واتسعت أعمالها وزادت الحاجة إلى رؤوس الأموال مما أدى إلى نشوء الشركات المساهمة. هذا التطور أدى إلى زيادة الحاجة إلى شخص يقوم بعملية التحقق من حسن أداء الإدارة للأموال التي تقوم باستثمارها في تلك الشركات، والذي يتم عن طريق مدقق الحسابات والذي يجب أن يكون شخص مهني محايد يقدم تقريره باستقلال وحياد.

حيث مرت أهداف التدقيق بالمراحل التالية :

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

أصبحت أهداف التدقيق اليوم على النحو التالي:

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

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

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

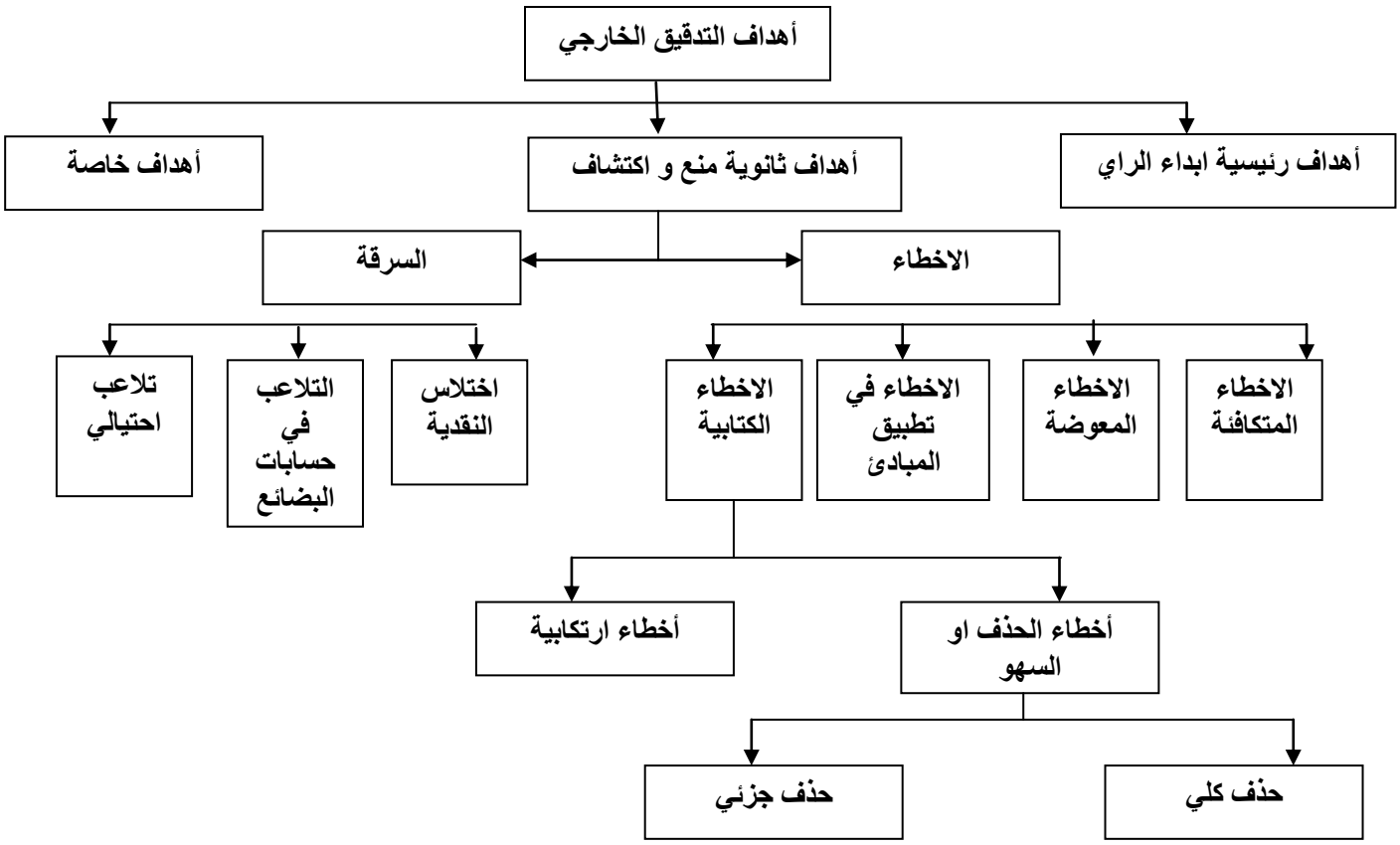
د. تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع.

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

كما صاحب تطور مهنة التدقيق تطور ملحوظ في أهدافها ومدى التحقق والفحص إضافة إلى درجة الاعتماد على الرقابة الداخلية. وتنقسم أهداف التدقيق إلى أهداف تقليدية وأخرى حديثة

**1 .الأهداف ألتقليدية** يمكن حصرها في الشكل التالي[1]:

**الشكل رقم (1-1 ) : الأهداف التقليدية للتدقيق الخارجي**




**المصدر**: من إعداد الطالب بناء على معلومات سابقة

[1]- بعزيز فريال، "**دو ر التدقيق الخارجي في تفعيل الاداء المالي**،" مذكر ة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص محاسبة مراقبة وتدقيق، جامعة 20 أوت 1955 ،سكيسكدة،2015 ،ص18

**2 .الأهداف الحديثة :** تغيرت النظرة التقليدية بعد قرار القضاء الصريح عام 1897 ان اكتشاف الأخطاء والغش ليس الهدف الوحيد التي يسعى إليه التدقيق، وأنه ليس مفروضا في المدقق ان يكون جاسوسا أو بوليسيا سريا، فأصبحت الأهداف كما يلي:

- التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع وسجلاته وتقرير مدى الاعتماد عليها.
- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد في الدفاتر والسجلات.
- اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر من أخطاء أو غش.
- تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه.
- تدقيق الخطط ومتابعة تقييمها والتعرف على ما حققته من أهداف و دارسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.
- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها.
- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية الأفراد المجتمع.
- تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق على العميل أو المنشأة محل التدقيق[1].

## ثالثا: أهمية التدقيق: [2]

تنبع أهمية التدقيق من أهدافه ، حيث يرى العديد من الأطراف التي تبين مدى أهمية التدقيق فيما يلي:

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

[1]– د. احمد قايد نور الدين، "**التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**،" الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع عمان، الأردن، 2015 ،ص ص 11 . 12

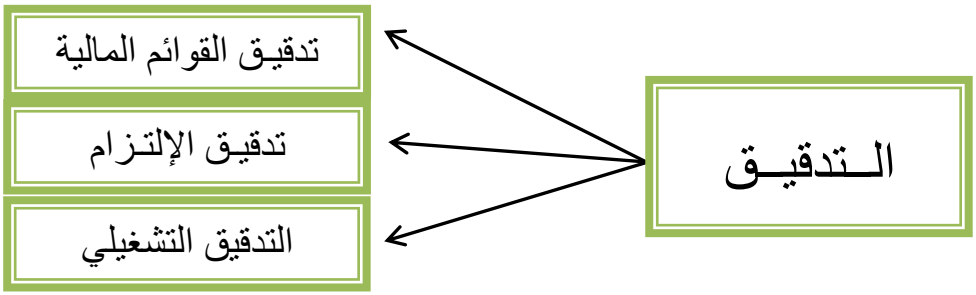
[2] – عاهد عيد سرحان، "**دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين**" – الجامعة الاسلامية – غزة – 2007 ، ص 28

- تمكن أصحاب الشركة من معرفة ومتابعة سير العمل في الشركة.
- اعتبار البيانات التي خضعت للتفتيش والتدقيق أداة صالحة لرسم الخطط واتخاذ الإجراءات المناسبة.
- اكتشاف الثغرات ونواحي القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية.
- انتظام أعمال المحاسبة لشعور موظفي المحاسبة بخضوعهم إلى أعمال التدقيق.
- وتعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية ، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستفيد من القوائم المالية المدققة، وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها، ومن الأمثلة على هذه الطوائف
- والفئات، طائفة المديرين والمستثمرين والبنوك ورجال الأعمال والاقتصاد والهيئات الحكومية المختلفة ونقابات العمال.

## رابعا: أنواع التدقيق[1]:

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

**شكل1-2: أنواع التدقيق**




**المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات سابقة**

### ❖ تدقيق القوائم المالية:

تعتبر أقدم الخدمات التصديقية وأوسعها انتشا رًا وتسمى بالخدمة المهنية التقليدية باعتبارها الخدمة المهنية الأم، التي انطلقت منها الخدمات التصديقية المتقدمة. حيث يقوم المدقق بعمل مستوى مرتفع من التأكيد بشأن مدى صدق مزاعم الإدارة الموجهة للطرف الثالث (مستخدمي القوائم المالية)، ومع ذلك تقدم مستوى مرتفعاً، وليس مطلقاً، من التأكيد بشأن مزاعم الإدارة ويأخذ هذا التأكيد صورة إيجابية في تقرير المدقق. لأن المدقق يؤكد على صدق مزاعم العميل، كما تعكسها القوائم المالية، ومن ثم رضاؤه بشأن مستوى التأكيد المقدم، بناءً على ما قام به من إجراءات واختبارات، ونتائج هذه الإجراءات والاختبارات , وتدقيق القوائم المالية هو التدقيق الخارجي الذي يكون هدفه الخروج برأي فني محايد عن مدى عدالة البيانات المالية، وحقيقة تمثيلها للمركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية وفقاً للمبادئ المحاسبية. وهذا الرأي يكون بمثابة تأكيد معقول) وليس مطلق( عن مدى خلو البيانات المالية من الانحرافات المادية. ويقوم المدقق بالتأكد من مدى مسايرة البيانات المالية لمعايير المحاسبة الدولية، وفي النهاية يقدم تقريره إلى المساهمين في الشركات المساهمة العامة والتوصية بالأسهم والمساهمة الخاصة وإلى من قام بتعيينه في الشركات والمشاريع الأخرى .

[1]- د.ماهر موسى درغام ،"**مدى التزام مدققي الحسابات القانونيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (570) "تقييم استمرارية المؤسسات "وأثره على جودة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية تحليلية)**" ، مرجع سبق ذكره، ص ص 28 29 30.

❖ **تدقيق الالتزام:**

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

❖ **التدقيق التشغيلي:**

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

هذا النوع من التدقيق يتضمن الحصول على أدلة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للشركة وتقييمها من أجل الحكم على كفاءة وفعالية هذه الأنشطة مقارنة مع الأهداف المحددة، ثم تقديم التوصيات التي يراها المدقق ضرورية، ويطلق على هذا النوع أحياناً التدقيق الإداري أو تدقيق الأداء. ويعتبر عملية منتظمة للحصول على أدلة تتعلق بكفاءة وفاعلية الأنشطة التشغيلية الخاصة بشركة معينة.

وتقييم هذه الأدلة بالنسبة للأهداف المحددة. ويمكن تعريف التدقيق التشغيلي بشكل أخر بأنه: "بحث منظم عن طرق تحسين الكفاءة والفعالية والاقتصادية في كل عمليات الشركة، لذلك فهو يختص بفحص طرق تشغيل واستخدام التسهيلات البشرية والمادية والفنية للشركة للتحقق من مدى كفاءة التشغيل وفعالية سياسات الشركة"، حيث يتناول ثلاثة جوانب أساسية بالنسبة لأداء الشركة وهي الاقتصادية والكفاءة والفعالية: أما الاقتصادية فتعني إنجاز الأعمال بأقل التكاليف الممكنة، وهي تتعلق بالشروط والبنود التي تحصل الشركة من خلالها على

الموارد اللازمة لها (بشرية ومادية وذلك بالحصول على الموارد بالجودة والكمية المناسبة وبأقل تكلفة. أما الكفاءة تعبر عن العلاقة بين المدخلات والمخرجات، أي تحقيق الأهداف بأقل تكلفة، وهذا يعني تعظيم المخرجات باستخدام نفس القدر من الموارد المحددة، أو تقليل المدخلات لتحقيق القدر المحدد من المخرجات. أما الفاعلية : فتعني تحقيق الأهداف المرسومة للبرامج أو الأنشطة أو تحقيق التأثير المطلوب.

كما يمكن تقسيم انواع التدقيق الى:

**1 -الأنواع المتداخلة:[1]**

يأخذ التدقيق عدة مفاهيم و معاني وهذا حسب الأدوار التي يلعبها داخل المؤسسة لهذا وردت له عدة تقسيمات لتحقق حاجة المجموعات الطالبة لتقريرها، فالحاجة لنوع معين تنبثق من الحاجة لفحص بند معين داخل المؤسسة ينسجم مع طبيعة هذا النوع، فهناك أنواع مرتبطة ارتباطا وثيقا بالتدقيق المالي وتسمى بالأنواع المتداخلة للتدقيق أهمها:

- من ناحية نطاق عملية التدقيق

– التدقيق الكامل

– التدقيق الجزئي

- من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق

– تدقيق مستمر طوال العام

– تدقيق في نهاية العام أو عند الطلب

- من حيث الهيئة التي تقوم التدقيق

– التدقيق الداخلي

– التدقيق الخارجي.

- من حيث درجة الالتزام بعملية التدقيق

– التدقيق الإلزامي

– التدقيق الاختياري

- من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ

– تدقيق عادي

– التدقيق لغرض معين.

[1]– د.رواني بوحفص،ا**لتدقيق المالي والمحاسبي دروس نظرية**،" مطبوعة دروس مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية ، جامعة غرداية،قسم المحاسبة،سنة 2017-2018،ص14

**2 -الأنواع المستقلة للتدقيق[1]:**

تجدر الإشارة هنا إلى أن هذه الأنواع لا ترتبط بالموضوع الم راد دارسته، لهذا يتم التطرق في هذا العنصر إلى أهم الأنواع المستقلة للتدقيق والاكتفاء بالإشارة إلى بقية الأنواع فنجد من هذه الأنواع:

- التدقيق المالي ( Audit Financier)
- تدقيق العمليات ( Audit opérationnel)
- التدقيق الجبائي

**3 -أنواع أخرى للتدقيق** :هناك أنواع أخرى للتدقيق حيث كما هو معلوم أن التدقيق يتبع بيئته ومن بينها ما يلي:

- تدقيق الجودة.
- التدقيق الإدا ري
- التدقيق الاجتماعي
- تدقيق الإعلام الآلي
- تدقيق نظم المعلومات

## الفرع الثاني: مهام وواجبات محافظ الحسابات :

### أولا- مهام محافظ الحسابات :

لقد نصت المادة 23 من القانون 10-01 على المهام التي تسمح وتساعد محافظ الحسابات للقيام بعمله كما يجب أن يكون وتتمثل هذه المهام في:[2]

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج وعمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه للمسيرين والمساهمون 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 و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

---

[1]-د.رواني بوحفص، مرجع سبق ذكره،ص16 .

[2]-المادة 23 من **القانون 10-01**المؤرخ في29 يونيو سنة 2010 **المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد** ، عدد42، الجزائر 2010، ص08.

- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة العامة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال الشركة أو الهيئة.
- وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.
- عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصادقة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع والكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

## ثانيا – واجبات محافظ الحسابات :

- كما يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصادقة أو عند الاقتضاء رفض مبرر قانوني للمصادقة.
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.
- تقرير خاص حول الاتفاقيات التنظيمية.
- تقرير خاص حول الامتيازات الخصوصية الممنوحة للمستخدمين.
- تقرير خاص حول تطور نتيجة لسنوات الخمسة الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ما إذا لوحظ تهديد على استمرار الاستغلال.

- تحدد معايير التقرير و أشكال وأجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة و إلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم:

– تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات محافظ الحسابات وهذا بعد موافقتهما كتابيا من بين المهنيين المعتمدين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية وذلك في إطار دفتر الشروط.

– مدة وكالة محافظ الحسابات لمدة ثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، لا يمكن تعيين نفس محافظ حسابات بعد وكالتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات.

– في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة سنتين متتالية، يتعين على محافظ الحسابات الاستقالة من مهامه ويعلم بذلك وكيل الجمهورية المختص إقليميا، في هذه الحالة لا يجري تجديد وكالة محافظ حسابات.

- عندما تعين شركة أو هيئة ما شركة محافظي حسابات بصفة محافظ حسابات، فان هذه الخبرة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول المصف الوطني محافظا للحسابات يتصرف باسمها.
- يتعين على محافظ الحسابات أو مسير الشركة أو تجمع محافظي حسابات إعلام " لجنة مراقبة نوعية " لتعيينه بصفة محافظا للحسابات عن طريق رسالة موصي عليها في أجل أقصاه خمسة عشر يوما (15يوما).
- يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة، ويمكنه أن يطلب من المتصرفين الإداريين والأعوان التابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.
- يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى توجد معها علاقة مساهمة.
- يقدم القائمون بالإدارة في الشركة كل ست أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبي , حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.
- يعلم محافظ الحسابات في حالة عرقلة ممارسة مهمته كتابيا الأجهزة الإدارية قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.
- يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفية أداء و سيرورة مهمة الرقابة القانونية الحسابات في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه مع مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية الموافق عليها.
- يحضر محافظ الحسابات للجمعيات العامة كلما يستدعى التداول على أساس تقريره، يحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.
- تحدد أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته من الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولة، جدول الأتعاب المتفق عليه مع السلطات العمومية و لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى باستثناء الأتعاب المتفق عليها مع السلطات العمومية والتعويضات المنفقة في إطار مهمته أي أجرة أو امتياز مهما كان شكله.
- يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاث (3) أشهر ويقدم تقريرا على المراقبات والإثباتات الحاصلة، ولا يمكن أن تكون سبب الاستقالة.
- لا يعني وجود هياكل داخلية للمراجعة الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ الحسابات.
- يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر ( 10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي الآخر سنة مالية للعهدة.

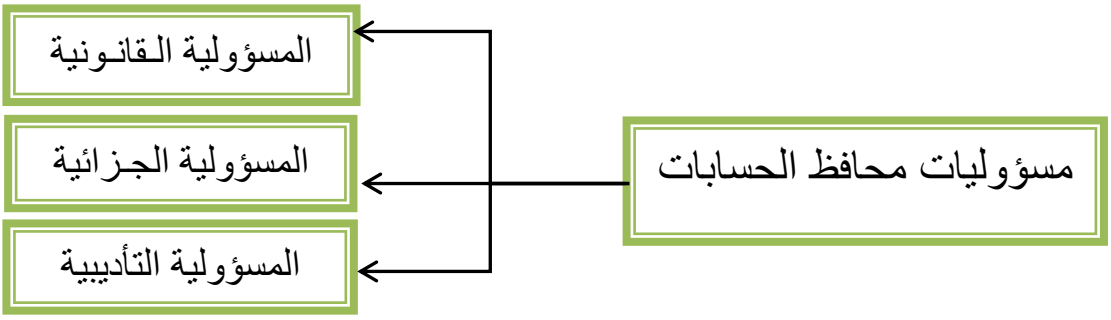
## المطلب الثاني: الأهمية الاقتصادية لمسؤولية محافظ الحسابات :

تعود أهمية التدقيق الى كونه وسيلة و لا غاية وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستفيد من القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها و رسم ساسياتها.

### الفرع الأول : مسؤولية محافظ الحسابات والإدارة عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار[1]:

تتلخص مسؤولية محافظ الحسابات في الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حول مدى ملائمة استخدام الإدارة لافتراض الشركة المستمرة في إعداد البيانات المالية واستنتاج ما إذا كان هناك شك جوهري حول قدرة الشركة على الاستمرار كالشركة مستمرة ، وتوجد هذه المسؤولية حتى لو لم يشمل إطار إعداد التقارير المالية على متطلب صريح لقيام الإدارة بعمل تقييم محدد لقدرة الشركة على الاستمرار كالشركة مستمرة. لكن، وكما هو وارد في معيار التدقيق الدولي 200، فان الآثار المحتملة للضوابط المتأصلة على قدرة المدقق على كشف البيانات الخاطئة الجوهرية تكون أكبر بالنسبة للأحداث أو الظروف المستقبلية التي يمكن أن تؤدي إلى توقف الشركة عن كونها الشركة مستمرة، ولا يستطيع المدقق بأن يتنبأ بهذه الأحداث أو الظروف المستقبلية وعليه لا يمكن اعتبار عدم وجود إشارة إلى شكوك الشركة المستمرة في تقرير المدقق على أنه ضمانة حول قدرة الشركة على الاستمرار كالشركة مستمرة.

**الشكل1-3: مسؤوليات محافظ الحسابات**




**المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات سابقة**

[1] – عمر شريقي، "**التنبؤ بالفشل المالي للالشركة بين مسؤولية المدقق و الادارة في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 570 " الشركة المستمرة " و التشريع الجزائري – ابحاث اقتصادية و ادارية لجامعة محمد خيضر**" – بسكرة– جوان 2016 – ص 236/235.

إن مسؤوليات محافظ الحسابات متنوعة نوجزها فيما يلي:

### 1 - المسؤولية المدنية ( القانونية):[1]

في أغلب الأحيان تكون هذه المسؤولية تعاقدية وتعلى مسؤولية محافظ الحسابات أمام العميل الذي يرتبط معه يعقد مكتوب وقد تكون مسؤوليته تقصيرية، أي أن كل خطا يسبب ضرر للغير يلتزم من ارتكاب بالتعويض وتتوافر في هذه المسؤولية ثلاث أركان رئيسية:

- خطأ يصدر من محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله لواجباته.
- ضرر يصيب المدعي نتيجة خطأ محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته.
- رابطة نسبية بين خطا محافظ الحسابات الذي أصاب المدعي.

### 2- المسؤولية الجزائية (جنائية) :[2]

تتمثل في ارتكاب جريمة تتعدى منها الشخص الطبيعي أو المعنوي إلى الإصرار بالمجتمع وتنتهي بعقوبة يحددها قانون العقوبات وتكون في الحالات التالية:

- تدوين بيانات كاذبة في تقارير أو حسابات أو وثائق قام بإعدادها في سياق ممارسة المهنة.
- المصادقة على وقائع مغايرة للتحقيق في أية وثيقة يتوجب إصدارها قانونا أو بحكم قواعد ممارسة المهنة.
- عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية إذا تم اكتشافه.
- عدم احترام المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالشركة.

### 3- المسؤولية التأديبية:[3]

إذا أخل محافظ الحسابات بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينتمي إليها فقد يتلقى المعني بالأمر إنذار، ويترب على ذلك إجراءات تأديبية كالتوقيف المؤقت عن مزاولة المهنة، شطب الاسم من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة وغيرها.

كما يجب الإشارة بالإضافة إلى المرسوم التنفيذي رقم 13-10 ممضي في 13 يناير 2013، الجريدة الرسمية عدد 3 مؤرخة في 16 يناير 2013، والذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب و محافظ الحسابات المحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.

---

[1]- ساميه بوعديس،""**المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات**"، مذكرة ماستر،قانون اعمال،كلية الحقوق، جامعة ام البواقي،سنة 2016، ص 32.

[2]- محمد بوتين، **المحاسبة العامة للالشركة**، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، 1999، ص57-58.

[3] بن جبور سهيلة،"**واقع ممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر** "، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية ،جامعة مستغانم،سنة 2018، ص17

**الفرع الثاني: حدود مسؤولية محافظ الحسابات.[1]:**

تتمثل حدود المسؤولية المتعلقة بمحافظ الحسابات فيما يلي:

- ✓ أن عملية التدقيق أصبحت تعتمد على نظام العينات أثناء الاختبارات.
- ✓ أن ثمة عمليات مدبرة ومحبوكة جيدا من قبل موظفين و مسؤولين في شركة العميل لا يستطيع مدقق الحسابات اكتشافها مهما بلغت خبرته.

**الفرع الثالث: موقف المدقق والإدارة في تقييم الشركة على الاستمرار في ضوء التشريع الجزائري. [2]:**

إن مدقق الحسابات في الجزائر يتطلب منه أثناء قيامه بمهام التدقيق أن يأخذ بعين الاعتبار معايير المحاسبة الدولية في حالة عدم وجود ما يعارض ذلك في التشريعات الجزائرية السابقة المفعول.

والملاحظ على ما تناولته التشريعات الجزائرية حول الموضوع، أن النظام المحاسبي لم يشر صراحة إلى وجوب إعداد [3]الإدارة لتقييم يبين وضعية الشركة فيما يخص قدرتها على الاستمرار، وما هي طريقة التقييم أومن يقوم بذلك أو وقت القيام بذلك، ماعدا وجوب مراعاة فرض الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية والإفصاح عن الشكوك عن الاستمرارية في حالة وجودها. أما فيما يخص المدقق فانه ملزم بإعداد تقرير خاص في حالة ملاحظة ما يهدد قدرة الشركة على الاستمرار، بالإضافة إلى عدة إجراءات يجب القيام بها من خلال الاتصال بمجلس الإدارة وطلب التوضيحات والإجراءات التي يتخذها حول الوقائع والأحداث التي يمكن أن تتسبب في فشل مالي الشركة أو تعرقل قدرتها على الاستمرار، كما أنه يمكنه استدعاء جمعية عامة ليقدم فيها ملاحظاته واستنتاجاته.

---

[1] المرجع السابق، ص 09 .

[2] **القانون 07-11** المؤرخ بتاريخ 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي- المادة 06 .

[3] **المرسوم التنفيذي 156/08 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية** - العدد 27 الصادر في 28 ماي 2008 – الجزائر- المادة 07 .

## المبحث الثاني: مبدأ استمرارية في الشركة من منظور محافظ الحسابات وأثره المحاسبي:

يشير هذا المعيار إلى أن الغرض منه هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول مسؤولية المدقق عند مراجعته للبيانات المتعلقة بملائمة فرض الاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية، وبالتالي على مدقق الحسابات عند تدقيقه للبيانات المالية مراعاة ملائمة فرض الاستمرارية والذي تم على أساسه إعداد القوائم المالية

### المطلب الأول: مبدأ الاستمرارية وأثره المحاسبي:

وقد حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation Of Accountants بعض المؤشرات التي تشير إلى ضعف استمرارية الشركة، وقسمت إلى مؤشرات مالية، تشغيلية ومؤشرات أخرى ، ولكن لا يعتبر هذا حصرا كاملا وشاملا لكل المؤشرات ، كما أن وجود واحد أو أكثر من هذه المؤشرات لا يعني بالضرورة فشل الشركة وعدم قدرتها على الاستمرار.

#### الفرع الأول: لمحة عن معيار التدقيق الدولي ( الجزائري) 570.[1]

يجب أن يكون هناك تقييم القدرة الشركة على الاستمرارية من خلال توضيح أن أطر إعداد التقارير المالية تحتوي على متطلب صريح للإدارة عمل تقييم محدد لقدرة الشركة على الاستمرارية، وعلى معايير تتعلق بالمسائل التي سيتم دراستها و الإقصاءات التي سيتم عملها فيما يخص الشركة المستمرة، ويمكن أيضا تحديد

المتطلبات التفصيلية المتعلقة بمسؤولية الإدارة عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار بإفصاح البيانات المالية ذات العلاقة في القانون أو النظام، وقد لا يوجد في أطر إعداد التقارير المالية الأخرى متطلب صريح يقتضي من الإدارة عمل تقييم محدد لقدرة الشركة على الاستمرارية. لكن، وبما أن افتراض الشركة المستمرة يعتبر مبدأ أساسيا في إعداد البيانات المالية، وتزداد درجة الشك المرافقة, الناتج حدث أو ظرف بشكل جوهري كلما كان وقت حدوث الحدث أو الظرف أو الناتج أبعد في المستقبل، ولهذا السبب تحدد معظم أطر إعداد التقارير المالية التي تقتضي تقييم إدارة صريح الفترة التي يتعين على الإدارة فيها أخذ كافة المعلومات المتوفرة بالحسبان، وكذلك حجم ومدى تعقيد الشركة وطبيعة وظروف أعمالها ودرجة التي يؤثر فيها تأثرها بالعوامل الخارجية على التقدير المتعلق بناتج الأحداث أو الظروف.

[1]- IFAC – International Standard on auditing 570 « **Going concern** » -2010- ( Accessed on December-2014)

و للإشارة فان المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 " استمرارية الاستغلال" المستمد من المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 " فرض الاستمرارية"، يعالج التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.[1]

## الفرع الثاني: مفهوم فرض الاستمرارية:

بموجب افتراض الشركة المستمرة، ينظر إلى الشركة على أنها مستمرة في الأعمال إلى المدى المنظور، ويتم إعداد البيانات المالية للأغراض العامة على أساس الشركة المستمرة، ما لم تنوي الإدارة تصفية الشركة أو إيقاف العمليات أولم يكن لديها بديل واقعي غير القيام بذلك ، ويمكن أن يتم أو لا يتم إعداد البيانات المالية للأغراض الخاصة وفقا لإطار إعداد التقارير المالية الذي يتعلق به أساس الشركة المستمرة (مثلا أن يكون أساس الشركة المستمرة غير ذا علاقة ببعض البيانات المالية التي تم إعدادها على أساس الضريبة في بعض نطاقات الاختصاص، و عندما يكون من الملائم استخدام افتراض الشركة المستمرة، يتم تسجيل الأصول والالتزامات على أساس أن الشركة ستكون قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها في سياق الأعمال الطبيعي IFAC).[2]

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

وأصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين معيار التدقيق الدولي رقم ( 570) الخاص بفرض الاستمرارية، والذي يهدف إلى تحديد مسؤولية المدقق عند تدقيق البيانات المالية المتعلقة بالشركة بملامسة الاستمرارية كأساس لإعداد البيانات المالية، وحدد مجموعة من المؤشرات التي تساعد مدقق الحسابات في اكتشاف حالات الشك باستمرارية العميل وصنفت إلى مؤشرات مالية، ومؤشرات تشغيلية، ومؤشرات قانونية وتنظيمية ووجود واحد أو أكثر من هذه المؤشرات لا يعني دائما أن فرض الاستمرارية موضع تساؤل، وحدد كذلك المعيار مجموعة من الإجراءات يجب على المدقق القيام بها عندما تثار الشكوك حول استمرارية العملاء، وكذلك الصيغ التي يضمنها في تقريره في ضوء النتائج التي توصل إليها.[3]

---

[1] المعيار الجزائري للتدقيق 570 " **استمرارية الاستغلال**" – المجلس الوطني للمحاسبة– وزارة المالية– الجزائر– ص 3.

[2] العمودي ، أحمد – **دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في الأردن** " – رسالة ماجستير – جامعة ال البيت – الأردن – 2001 – ص 245.

[3] مرجع سبق ذكره -IFAC

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

وكذلك إن استمرارية الشركة تعني توقع قدرة الشركة على الاستمرار في المستقبل القريب، وعموما فإن المستقبل القريب يعني فترة لا تتجاوز سنة مالية واحدة بعد الفترة المنتهية، والتي يفترض فيها إعداد القوائم المالية في غياب المعلومات التي تشير إلى عكس ذلك، وبالتالي تسجيل الأصول والخصوم على أساس قدرة الشركة على تحصيل قيمة الأصول وسداد الالتزامات التي عليها من النشاط العادي، وإذا كانت هذه الفرضية لا مبرر لها، فإن الشركة ربما لا تستطيع تحصيل قيمة الأصول كما هي بالمبالغ المسجلة، وربما يوجد تغييرات في مبالغ وتواريخ استحقاق والالتزامات، وتبعا لذلك فإن مبالغ وتبويب الأصول في القوائم المالية ربما تحتاج إلى تعديل".

تعد الشركة مستمرة وأنها سوف تبقى في الوجود حتى تستنفذ الموارد والموجودات التي امتلكتها، وأن نشاطها [1] يعد مستمراً ولا علاقة له بالعمر الطبيعي للملاك ، ويقوم هذا الفرض على أن استمرارية الشركة هي الوضع الطبيعي، وأن احتمال التصفية أو التوقف عن مزاولة النشاط يمثل حالة استثنائية ، كما يستند إلى أن موجودات الشركة وبخاصة المعمرة منها يتم تجديدها وإعادة أعمارها باستمرار، لذا فإنه يصبح من المعقول افتراض أن الشركة ستبقى في الوجود إلى أمد غير منظور، وهذا الفرض على صلة بفرض الوحدة المحاسبية، وهو يكرم مبدأ الفصل بين الشخصية المعنوية للشركة وشخصية المالك أو الملاك. كما يلعب هذا الفرض دورا مهما في إعداد القوائم المالية الختامية، إذ أنه بناء على استمرارية الشركة فإن ميزانيتها تعد في نهاية كل فترة مالية، وذلك ما لم يظهر قرينة أوشك في عدم صحة أو ملائمة هذا الفرض أو بعدم القدرة على الاستمرار،

فحينذاك تخضع الشركة لإجراءات التصفية وعدم استمراريتها، وفي حال ظهور أية مؤشرات تثير مثل هذا الشك، فإنه يتوجب على المدقق إجراء الاختبارات الكفيلة بالتحقق من طبيعة المشكلة التي تثير هذا الشك، وإذا ما توصل إلى قناعة بعدم قدرة الشركة على الاستمرار، فعليه حينئذ اتخاذ الرأي المناسب في تقريره الذي يعبر عن رأيه في البيانات المالية.

### الفرع الثالث: أهمية مبدأ الاستمرارية وأثره المحاسبي:

يعتبر استخدام هذا الفرض من السمات الرئيسية لأي مشروع مهما كان نوع نشاطه سواء كان صناعية أو تجارية أو زراعية أو خدمية، وفي ظل هذا الفرض فإن الشركة يقتني أصوله من أجل الاستخدام وليس من أجل البيع، وكذلك فإن العديد من المبادئ والأسس المحاسبية في إطار نظرية المحاسبة بنيت على أساس

[1] قايد ، محمد أمين –" **نحو مبادئ متعارف عليها لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية** "– مجلة المحاسبة و الإدارة و التأمين – العدد 32– مطبعة جامعة القاهرة– 1985– ص 121.

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

### √ فرض الاستمرارية ومبدأ التكلفة التاريخية:[1]

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

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

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

### √ فرض الاستمرارية ومبدأ الدورية:[2]

إن فرض الاستمرارية يستلزم تقسيم حياة الشركة إلى فترات زمنية يطلق عليه الفترة المالية يحدد في نهايتها نتيجة أعمال الشركة ومركزه المالي عن تلك الفترة المالية والفترات السابقة لها، وقد نشأ عن تطبيق فرض الاستمرارية وتحديد الفترات المالية مشاكل محاسبية تتطلب وضع طرق محاسبية لمعالجتها مثل:

1 - مشكلة الإيرادات المستحقة والمقدمة.

2 - مشكلة المصروفات المستحقة والمقدمة.

3 - مشكلة المخصصات والاحتياطيات.

4 - مشكلة الاستهلاكات.

[1] حنان ، رضوان حلوة ،"**تطور الفكر المحاسبي** "، مكتبة دار الثقافة للطباعة و النشر و التوزيع ، الطبعة الأولى، عمان، الأردن– 1998– ص 348.

[2] الصحن ، عبد الفتاح ، و عمر حسين،"**دراسات في المحاسبة المالية**"، الشركة شباب الجامعة– الإسكندرية – 1977 – ص 9

### √ فرض الاستمرارية ومبدأ تحقق الإيراد:[1]

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

### √ فرض الاستمرارية ومبدأ الثبات و التجانس:

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

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

### √ فرض الاستمرارية ومبدأ الحيطة و الحذر:[2]

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

### √ فرض الاستمرارية وأساس الاستحقاق:

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

[1] عاهد عيد سرحان- مرجع سبق ذكره- ص 58/57

[2] عاهد عيد سرحان- مرجع سبق ذكره- ص 58.

## المطلب الثاني : مسؤولية المدقق عند تقييم قدرة الشركة على الاستمرار.[1]

قد أشارت توصيات لجنة معايير التدقيق الدولية على أن:

على المدقق أن يكون مهتما بترتيب وإعادة تسجيل الأصول والالتزامات في حالة وجود احتمال عدم قدرة الشركة على الاستمرار وفي حالة وجود شكوك جوهرية أو ظروف غير مؤكدة حول قدرة الشركة على الاستمرار فان على المدقق أن يتحفظ في تقريره أو يمتنع عن إبداء الرأي.

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

### الفرع الأول: مسؤولية محافظ الحسابات والإدارة عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار:[2]

إن أي شك للمدقق بعدم إمكانية الشركة التي يقوم بتدقيقها على الاستمرار وتعرضها للفشل المالي والإفلاس في المستقبل القريب ولا يظهر ذلك في القوائم المالية، يعني أن القيم الواردة في القوائم المالية بعيدة كل البعد عن العدالة. وذلك ، فانه يتوجب على المدقق عند التخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق وعند تقييم النتائج أن يكون يقظا لإمكانية عدم ملائمة فرض الاستمرارية في الشركة، حيث أنه إذا كان لديه شك في عدم قدرة الشركة على مواصلة الاستغلال وتعرضها للفشل المالي، فانه يتوجب أن يجمع الأدلة الكافية والمناسبة لتأكيد أو تبديد ذلك الشك ولمدة لا تزيد عن سنة مالية واحدة من تاريخ الميزانية.

كما تعتبر الإدارة هي المسؤولية عن القوائم المالية المنشورة، وذلك كونها المسؤولة عن إعدادها وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ومعايير المحاسبة الدولية والأحكام والقوانين والتشريعات المحلية المعمول بها ، حيث يعتبر فرض الاستمرارية من الفروض المهمة التي يجب أن تأخذها الإدارة بعين الاعتبار عند إعدادها للقوائم المالية.

---

[1] رشا حمادة – **دور مدقق الحسابات في التنبؤ بالفشل المالي الشركة** – نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين – العدد 13 – الأردن – كانون الثاني– 2003– ص 02.

[2] – علي عبد القادر الذنيبات – تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية : نظرية و تطبيق – الطبعة الثالثة – دار وائل للنشر – عمان– 2010– ص 92.

وتكمن مسؤولية الإدارة فيما يخص فرض الاستمرارية أنها تقوم بتقييم استمرارية الشركة باستخدام طرق التحليل المناسبة، وأن تقوم بعملية التقييم للنتائج المستقبلية المتوقعة من العمليات والأحداث المحاطة بعدم التأكد، وذلك في نقطة زمنية تحددها.

## الفرع الثاني: المؤشرات والإجراءات و الواجبات لتقييم قدرة الشركة على الاستمرارية:

### أولا: مؤشرات تقييم استمرارية الشركة محل التدقيق:[1]

فيما يلي مؤشرات أو أحداث أو ظروف يمكنها، منفردة أو مجتمعة، أن تلقي بتوقعات سلبية على افتراض استمرارية الشركة. وهذه المؤشرات ليست شاملة ولا يشير وجود بند أو أكثر دائما إلى وجود شكوك جوهرية.

- **المؤشرات المالية:** تتمثل في:

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

[1] – محمد زكي الحوراني– "**مدى التزام مدققي الحسابات القانونيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 570 " تقييم استمرارية الشركات و أثرها على جودة المعلومات المحاسبية**– الجامعة الاسلامية – غزة– 2013 – ص 48.

- **المؤشرات التشغيلية:** تتمثل في:

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

- **المؤشرات القانونية والتنظيمية:** تتمثل في:

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

## ثانيا: الإجراءات التي يجب أن يركز عليها المدقق بخصوص الشك المتعلق بفرض الاستمرارية:[1]

تشير الفقرة رقم 9 من معيار التدقيق الخاص بالاستمرارية رقم 570 إلى أنه وأثناء عملية التدقيق يقوم المدقق بتطبيق إجراءات التدقيق المصممة من قبله للحصول على أدلة تدقيق كأساس للتعبير عن رأيه في القوائم المالية، وعندما يثار الشك بخصوص قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية فان بعض من هذه الإجراءات قد تعطي أهمية إضافية للتأكد من فرض الاستمرارية ، ربما يكون من الضروري أداء إجراءات إضافية أو تحديث المعلومات التي تم الحصول عليها، ومن ضمن هذه الإجراءات المناسبة في هذا الصدد:

- تحليل ومناقشة التدفقات النقدية والربح وتوقعات الإدارة.
- فحص الأحداث بعد نهاية الفترة وخاصة البنود المؤثرة على قدرة الوحدة على الاستمرار في ضوء فرض الاستمرار.
- تحليل ومناقشة أخر بيانات مالية دورية متوفرة.

[1] جمعة أحمد حليمي- **التدقيق و التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق** – عمان – دار الصفاء- للنشر و التوزيع- الطبعة الأولى- ص 169.

– فحص شروط إصدار السندات واتفاقيات القروض، وتحديد ما إذا كان هناك أي انتهاك لها و إخلال في تطبيقها.

– قراءة محاضر اجتماع الجمعية العامة للمساهمين، ومحاضر مجلس الإدارة واللجان الهامة للتعرف على صعوبات التمويل.

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

## ثالثا: واجبات المدقق بشأن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار:[1]

حسب الفقرة 11 من معيار التدقيق الدولي رقم 570 تتمثل واجبات المدقق بشأن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار فيما يلي:

- ✓ يجب على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة تفيد إمكانية احتمال تنفيذ هذه الخطط ونتيجة هذه الخطط سوف يتحسن الوضع المالي للوحدة، ولهذا يجب على المدقق عادة دراسة الإقرارات المكتوبة من الإدارة بالنسبة لهذه الخطط.
- ✓ يجب على المدقق عندما ينشأ الشك بخصوص ملائمة فرض الاستمرار أن يجمع أدلة تدقيق كافية ومناسبة لإزالة هذا الشك ، ويجب أن يقتنع المدقق بذلك من خلال قدرة الوحدة على الاستمرار في عملياتها التشغيلية الاعتيادية في المستقبل القريب.
- ✓ يجب على المدقق عند تحليل التدفق النقدي، والربح، والتوقعات ذات العلاقة أن يأخذ بعين الاعتبار الاعتماد على نظام الوحدة في تكوين هذه المعلومات ، كما يجب عليه أن يأخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت الفروض الأساسية مناسبة للتوقعات الظاهرة في ظل الظروف، بالإضافة إلى ما تقدم يجب على المدقق مقارنة البيانات المالية المتوقعة وكذلك البيانات غير المالية لأحداث الفترة السابقة مع النتائج التاريخية، والبيانات المتوقعة للفترة الحالية مع النتائج الفعلية حتى تاريخه.

[1] FACامرجع سبق ذكره–

**الفرع الثالث: العوامل المرتبطة باستمرارية الشركة ودور محافظ الحسابات:**

## أولا: العوامل التي تؤثر على دور محافظ الحسابات في تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية:[1]

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

### 1-مؤهلات المدقق:

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

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

ب– **الصفات الشخصية للمدقق:** أن يتميز بالصدق والأمانة والنزاهة والاستقلالية بحيث يعطي رأيه دون تردد وبحيادية و موضوعية.

[1] عاهد عيد سرحان– مرجع سبق ذكره– ص 68/ 70

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

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

كذلك يجب ألا يكون متورطا في قضايا قانونية النصب احتيال أو قضايا أخلاقية لفترة محدده قبل حصوله على شهادة مزاولة المهنة، وكل دولة حسب قوانينها.

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

## 2- بذل العناية المهنية اللازمة:

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

## 3-الأتعاب:

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

**4- الإدارة:**

إن ممارسة الإدارة ضغوطا على المدقق قد يؤثر على استقلاليته، أوقد تقوم الإدارة بإخفاء بعض المعلومات عنه وعدم اطلاعه على الحقيقة، وقد تكون هذه المعلومات غير واضحة له أوليس لديه علم بها أصلا، أما إذا كان يعرف بها ولم يستطع الحصول عليها فإنه لابد أن يبين ذلك في تقريره أو ترك العمل مع الشركة مع بيان ذلك أو سبب تركه للشركة على أساس أن هناك تضييقا للنطاق المراجعة من قبل الإدارة على المدقق الخارجي المستقل.

**5- سرية المعلومات:**

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

**6- كثرة و تعقيد أسباب إفلاس الشركات:**

قد لا يستطيع المدقق أن يدرك ما يحيط بفرض الاستمرار من مخاطر الآن بعض المؤشرات قد لا يتم إدراكها بسهولة لعدم فهمه لها، وكلما زاد تعقيد المؤشر الذي يتعلق بالاستمرار كلما زادت صعوبة قيام المدقق بدوره حين ذلك.

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

## ثانيا: أثار تقييم قدرة الشركة على الاستمرار على تقرير محافظ الحسابات:[1]

"بناء على المؤشرات التي تظهر للمدقق عن قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية أثناء قيام المدقق بالفحص العادي للقوائم المالية وما تبع ذلك من فحوصات على نطاق أوسع وإجراء اختبارات جديدة، وما قد حصل عليه المدقق من تأكيدات جديدة أو إزالة الشكوك أو إثباتها، فإنه يقوم بالتعبير عن رأيه في تقريره.

[1] جمعة و آخرون - **مفاهيم التدقيق المتقدمة**- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين- عمان، الأردن-2001- ص 21/17.

ويجب الإشارة إلى أن تقرير المدقق يساعد في ترسيخ مصداقية القوائم المالية، ومع ذلك فإن تقرير المدقق لا يكفل مستقبل حياة الوحدة، لذلك يختلف التقرير باختلاف موقفه من فرض الاستمرار في الحالات التالية:

**الحالة الأولى: اعتبار فرض الاستمرار ملائم**

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

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

إن المدقق يقوم بإعطاء الرأي النظيف (غير المتحفظ) في الحالتين التاليتين:

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

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

**الحالة الثانية: عدم إزالة الشك حول الاستمرار:**

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

1- وصفة كافية للظروف الهامة التي أدت إلى الشك الجوهري حول قدرة الوحدة على الاستمرار في التشغيل بالنسبة للمستقبل القريب.

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

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

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

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

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

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

ت - إذا كان الإفصاح في القوائم المالية غير كاف، يجب على المدقق إعطاء رأي متحفظ أو عكسي كما يراه مناسبة، وفي حالة التحفظ فإن فقرة الرأي تكون كما يلي:

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

**برأينا، فيما عدا حذف المعلومات التي تضمنتها الفقرة سالفة الذكر، فإن القوائم المالية تعطي وجهة نظر عادلة وحقيقة (تعرض بعدالة ومن كافة جوانبها المادية) المركز المالي | للشركة في 12/ 31 /X200 ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية في العام المنتهي وفقا لـ..."**

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

1. إذا لم تقم الإدارة باتخاذ الإجراءات الملطفة اللازمة والتي تخفف من تأثير المؤشرات الظاهرة الدالة على عدم قدرة الشركة على الاستمرار أو كان تأثيرها ماديا.
2. إذا اتخذت الإدارة تلك الإجراءات الملطفة و بينت ذلك في خططها ولكنها لم تقم بالإفصاح عن تلك الإجراءات في الملاحق مع اعتبار المدقق أن ذلك ضروري.
3. إذا كانت الإجراءات التي اتخذتها الإدارة غير كافية لإزالة الشك حول صحة الرضا الاستمرار.

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

**الحالة الثالثة: اعتبار فرض الاستمرار غير ملائم:**

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

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

1. إذا تبين له أن القوائم المالية لم تعد أساسا في ضوء فرض الاستمرارية.
2. إذا لم تقم الإدارة بالإفصاح عن الأمور التي ستقوم بها لإزالة أثر هذه المؤشرات على الاستمرارية فإن المدقق يقرر حسب الأنسب وحسب الأهمية أن يتخذ رأيا متحفظا أو معاكسان.
3. إذا أقتنع المدقق أن الشركة لن تستطيع الاستمرار مهما اتخذت من إجراءات، فعليه أن يعتبر أن فرض الاستمرار الذي بنيت عليه القوائم المالية لم يعد قائما، وبالتالي فإنه يقرر إما أن يتخذ رأيا متحفظا أو معاكسا.

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

1. إذا لم تقم الإدارة بإعطائه المعلومات التي يحتاجها للتأكد من صحة فرض الاستمرارية وإزالة الشكوك وتأكيدها.
2. إذا لم يستطيع المدقق إعطاء رأيه بالقوائم المالية بسبب صعوبة تكوين رأي لوجود أمور كثيرة جوهرية تؤثر على القوائم المالية وفرض الاستمرارية.

وفي جميع الأحوال لابد للمدقق من مناقشة هذه المؤشرات والظروف مع الإدارة، و إذا كان أنسب فمع لجنة التدقيق ومجلس الإدارة للتأكيد من عدم وجود أمور أخرى تناقض رأيه أو تغيره إذا اتضحت له حقائق أخرى.

## ثالثا: الآثار المرتبطة على تقرير المدقق فيما يتعلق بالاستمرارية [1]

إن تقرير المدقق له أثاره الواضحة سواء على عملائه الذين يدقق لهم حساباتهم أو على الأطراف الأخرى ذات العلاقة أو على المدقق نفسه ، وفيما يخص تقرير المدقق عن أمور تتعلق باستمرارية الشركة فان ذلك أيضا له أثاره على كافة الأطراف ذات العلاقة سواء كانت الشركة تعاني من مشاكل ضعف القدرة على الاستمرار أم لا ، و سواء تحفظ المدقق في تقريره ، أولم يتحفظ بالنسبة للقدرة على الاستمرار ، ويمكن تلخيص الآثار المترتبة على تقرير المدقق في الحالات السابقة كما يلي:

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

**أ - بالنسبة للمدقق:**

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

**ب -إثارة المشاكل للعميل مع الغير:**

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

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

**أ-بالنسبة للمدقق:**

يتعرض للمساءلة من قبل العميل ومن قبل الجمهور ولذا يتعرض للمسؤولية المدنية والجزائية وكذلك المسؤولية التأديبية وذلك إذا تبين أنه لم يقم ببذل العناية المهنية الكافية برغم أن مؤشرات عدم القدرة على الاستمرار واضحة بحيث يستطيع المدقق من خلال الفحص العادي اكتشافها ولذلك فإن المدقق يتعرض

[1] Thomas Kida – « **An Investigation into Auditors continuity and related Qualification Judgment** » - journal of Accounting Reearthl Autumn- 1980-p 506-520.

للملاحقة القانونية ويظهر بمظهر المهمل وبالتالي يسيء إل سمعته في مجتمع الأعمال وقد يفقد عميله وعملاء آخرين.

**ب-بالنسبة للعميل والمستفيدين الآخرين:**

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

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

**أ-بالنسبة للمدقق:**

يكون المدقق قد أتم دوره بشكل جيد وبذل العناية المهنية اللازمة وهذا برفع من مكانته في مجتمع الأعمال ويكسبه ذلك شهرة وسمعة حسنه وتزداد ثقة الجمهور به وبتقاريره ويكون قد حصن نفسه من المسائلة ومن الملاحقة القانونية، إلا أن تقريره هذا قد يلحق الضرر به من قبل العميل وخاصة أنه لا يتم الالتزام بالقانون

غالبا، فتكون الإدارة صاحبة القرار فيما يتعلق بالمدقق، لذلك تسوء العلاقة بين العميل والمدقق وذلك لخوف العميل على سمعة الشركة ولكن في المحصلة هذا أفضل للمدقق.

**ب-بالنسبة العميل:**

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

**4-إذا كان العميل ليس لديه مشاكل تتعلق بالاستمرار وقدم المدقق تقريرا نظيفا فإن ذلك يؤدي إلى:**

**أ-بالنسبة للمدقق:**

فإنه يكون قد أدى دوره بشكل جيد وبذل العناية المهنية الكافية فجاء تقريره و رأيه تعبيرا عن الحقيقة وهذا يكسبه السمعة الحسنة وتزداد ثقة الجمهور به وتزداد ثقة عميله به.

**ب-بالنسبة للعميل:**

فإنه تزداد ثقته بالمدقق وبوضعه المالي ويكون مطمئنا على سلامة الشركة وتزداد ثقة الجمهور بالشركة ويزداد الإقبال عليها والاستثمار فيها

**الأهداف**:

أهداف المراجع هي:

1. الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيما يتعلق به وبشأن استنتاج بمدى استخدام الإدارة الأساس للاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية.
2. استنادا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، استنتاج ما إذا كان يوجد عدم تأكد جوهري ذو علاقة بأحداث أو ظروف، قد تثير شكا كبيرا بشأن قدرة الشركة على البقاء كالشركة مستمرة.
3. إعداد تقرير وفقا لهذا المعيار.

## رابعا: إجراءات المدقق لتقييم المخاطر والنشاطات ذات العلاقة:[1]

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

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

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

### 1- تقدير تقييم الإدارة الاستمرارية الشركة:

عند قيام المدقق بتقييم استمرارية الشركة لا بد أن يقدر ما يلي:

**أ.** ينبغي أن يقدر المدقق تقييم الإدارة لقدرة الشركة على الاستمرارية.

[1] جربوع ، يوسف محمود – **مراجعة الحسابات المتقدمة** – مكتبة الطالب الجامعي – الطبعة الأولى- غزة- فلسطين -2002- ص 285-286.

**ب.** عند تقدير تقييم الإدارة لقدرة الشركة على الاستمرارية، فعلى المدقق أن يغطي نفس الفترة التي استخدمتها الإدارة العمل تقييمها كما هو مطلوب وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق أووفقا للقانون أو النظام إن كان يحدد فترة أطول. وإذا كان تقييم الإدارة لقدرة الشركة على الاستمرارية يغطي فترة أقل من اثني عشر شهرا من تاريخ البيانات المالية كما هو محدد في معيار الدقيق الدولي الأحداث اللاحقة.فعلى المدقق أن يطلب من الإدارة تمديد فترة تقييمها إلى اثني عشرة شهرا على الأقل من ذلك التاريخ.

**ت.** عند تقدير تقييم الإدارة، يأخذ المدقق بعين الاعتبار ما إذا كان تقييم الإدارة يشمل كافة المعلومات ذات العلاقة التي يدرك المدقق أنها نتيجة للتدقيق.

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

## 2-إجراءات التدقيق الإضافية عند تحديد الأحداث أو الظروف:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**ب.** لفت الانتباه إلى الملاحظة في البيانات المالية.

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

## المبحث الثالث: الدراسات السابقة:

تعدّ عملية استعراض الدراسات السابقة في البحث العلمي ذات أهمية،حيث سنتطرق في هذا المبحث من هذه الدراسة، الى الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث، وقمنا بتقسيمه إلى دراسات العربية و الاجنبية كمطلب أول، و المطلب الثاني تطرقنا أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

### المطلب الأول: الدراسات العربية و الأجنبية:

#### الفرع الأول: الدراسات التي ترتكز على دور المراجع على مسؤوليته و دوره في تقييم الاستمرارية.

**1- دراسة (جمعة، 2010):[1]**

**بعنوان: "تطور مسؤولية المحاسبين القانونيين بشأن افتراض الشركة المستمرة في ضوء المعايير الدولية: دراسة تحليلية ميدانية في الأردن".**

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

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

[1] جمعة أحمد حلمي – **تطور مسؤولية المحاسبين القانونيين بشأن افتراض الشركة المستمرة في ضوء المعايير الدولية** : دراسة تحليلية ميدانية في الأردن"-2010.

الشركة المستمرة بلغ (81.5 %). ومن أهم التوصيات أنه يجب على جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين بالتعاون مع هيئة الأوراق المالية ومراقبة الشركات تنظيم ندوات أو عمل دورات تدريبية لمزاولي المهنة لتعريفهم بالتطورات بشأن مسؤوليات المحاسبين القانونيين على افتراض الشركة المستمرة، وكذلك يجب على المحاسبين القانونيين عن القيام بمسؤولياتهم بشأن افتراض الشركة المستمرة، ويجب على المحاسبين القانونيين عند القيام بعمل استنتاجات وتقارير التدقيق والاتصال مع المكلفين بالحاكمية بشأن افتراض الشركة المستمرة.

**2-دراسة (سرحان، 2007):[1]**

**بعنوان: "دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين".**

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

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

ومن أهم التوصيات ضرورة معرفة وتحديد جميع الإجراءات الإضافية التي يجب أن ينفذها المحقق الخارجي عندما تثار لديه شكوك حول الاستمرار. ضرورة بذل مدققي الحسابات العناية المهنية الكافية من أجل إعطاء التقرير المناسب عند وجود شك حول قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها. ضرورة معرفة وتحديد جميع الإجراءات الإضافية التي يجب أن ينفذها المدقق الخارجي عندما تثار لديه شكوك بخصوص

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

**3-دراسة (جربوع – أبو معمر، 2003):[2]**

[1] عاهد عيد سرحان- **دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين** -2007

[2] جربوع، أبو معمر – **مدى مسؤولية المراجع الخارجي للتنبؤ باستمرارية الشركة / دراسة تحليلية على مراجعي الحسابات في قطاع غزة** – 2003 .

**بعنوان: مدى مسؤولية المراجع الخارجي للتنبؤ باستمرارية الشركة / دراسة تحليلية على مراجعي الحسابات في قطاع غزة.**

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

وقد توصلت الدراسة الى:

1. يجب على المراجع أن يقيم مدى قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها في الفترة القادمة.
2. في حالة الشك بخصوص الاستمرارية يجب على المدقق التحفظ في تقريره أو الامتناع عن إبداء الرأي حسب حالة عدم التأكد.
3. من أهم المؤشرات والأدلة على الاستمرارية وجود صعوبات في السيولة وخسائر متتالية.

**4-دراسة (العمودي، 2001):[1]**

**بعنوان: "دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة اليمنية".**

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

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

[1] العمودي أحمد – **دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة اليمنية** – 2001.

**5- دراسة (ذنيبات، 1991):[1]**

**بعنوان : دور المدقق الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة الأردنية**

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

**6-دراسة (مطر، 1990): [2]**

**بعنوان نطاق مسؤولية مراقب الحسابات عن تقييم استمرارية الشركة**

بينت الدراسة أنه على مراقب الحسابات أن يميز بين مفهوم المركز المالي الشركة من جهة وحالتها المالية من جهة أخرى، فالمركز المالي يمثل مجرد لمحة أو صورة خاطفة لأصولها أو مواردها الاقتصادية مقارنة بما على تلك الأصول من التزامات أو مطالبات وذلك في لحظة زمنية معينة ، أما الحالة المالية الشركة فمفهومها أوسع وأكثر شمولا إذا تمثل المركز المالي الشركة ولكن بعد الأخذ بعين الاعتبار جميع الأحداث اللاحقة المتوقع حدوثها في الشركة خلال المستقبل المنظور ،والتي تؤدي إلى تغييرات محتملة في قيم كل من الأصول والخصوم وكذلك التدفقات النقدية وذلك في ضوء الظروف المحيطة بنشاط الشركة،وكذلك كفاءة الإدارة التي تسير شؤونها ،وبهذا يصبح مصطلح الحالة المالية الشركة ليس أكثر شمولا من مركزها المالي فحسب و إنما

أكثر ديناميكية أيضا، لأنه سيأخذ في الاعتبار أثار الأحداث المستقبلية على الوضع المالي ومن ثم تأثير هذه الأحداث على فرض واحتمالات نموها و استمراريتها.

**7- دراسة (مطر، 1987):[3]**

**بعنوان : دور مراقب الحسابات في الإنذار المبكر بحوادث إفلاس الشركات المساهمة العامة**

بينت الدراسة أن مراقب الحسابات يتحمل قسطا من مسؤولية الإنذار المبكر بحوادث إفلاس الشركات المساهمة العامة وبالتالي تنبيه حملة الأسهم وسائر مستخدمي البيانات المالية الصادرة عن هذه الشركات إلى

---

[1] ذنيبات علي عبد القادر – **دور المدقق الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة الأردنية** – 1991 .

[2] مطر محمد عطية – **نطاق مسؤولية مراقب الحسابات عن تقييم استمرارية الشركة** – 1991.

[3] مطر محمد عطية – **دور مراقب الحسابات في الإنذار المبكر بحوادث إفلاس الشركات المساهمة العامة** – 1987 .

مخاطر هذا الإفلاس قبل حدوثه،ولكي يخلي المراقب مسؤوليته تجاه هذه الرسالة يجب عليه أن يوسع النطاق التقليدي لمراجعته لتشمل أيضا، إجراء الاختبارات اللازمة لتقويم الحالة المالية للشركة مع قدرتها على النمو و الاستمرار و إذا ما تكونت لديه شكوك حول مستقبل الشركة وصحة فرض استمراريتها عليه حينئذ أن يعلن عنها بصراحة ووضوح،وذلك في فقرة الرأي التي يتضمنها تقريره، مع مراعاة الكشف أيضا عن العوامل والأسباب التي بني عليها شكوكه وكذلك ما يترتب عليها من أثار في البيانات المالية الصادرة عن الشركة ،ولأن حوادث إفلاس الشركات المساهمة ترتبط في معظمها بممارسات ومخالفات إدارية ، لذا يجب أن تمتد مهام مراقب الحسابات لتشمل أيضا تقويم الضوابط الإدارية ، مع تصميم الاختبارات والإجراءات المناسبة للكشف عن حالات الغش والأخطاء المادية.

**8-دراسة (عبد الله،1982):** [1]

**بعنوان: دور المدقق الخارجي في أوقات الأزمات والشركات المتعثرة**

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

**9 -دراسة (Altman and MeGough، 1974)** [2]

**بعنوان :** " company ،Evaluation of a as a going "concern

بينت الدراسة أن الهدف الأساسي للقوائم المالية هو التزود بمعلومات مهمة في اتخاذ القرارات الاقتصادية ، وإذا كانت حالات عدم التأكد التي تحيط بالمعلومات المالية تجعل هذه المعلومات قليلة الفائدة،فان على المدقق مسؤولية إثارة انتباه القارئ لمثل هذه الأمور،وان من الأمور الأساسية التي تهم المدقق والتي تتعلق بمستقبل الشركة هو مدى قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها ، حيث أن القرارات الاستثمارية المتعلقة بالشركة تكون موضع دراسة في حالة مواجهة الشركة لاحتمالات التصفية والإفلاس وإعادة التنظيم، وإن فرض الاستمرار من الفرضيات الأساسية التي بنيت عليها القوائم المالية . و إذا كان الفرض موضع شك فانه لا يمكن تصنيف التكاليف غير الهالكة كأصول لأن ذلك سيكون بدون فائدة. وقد بنيا نموذجا لتقويم القدرة على

[1] عبد الله خالد أمين – **دور المدقق الخارجي في أوقات الأزمات والشركات المتعثرة** – 1982.

[2] Edoward I.Altman and Thomas . P MeGough-P.T- **Evalution Of a Company as Going Assumption- journal of Accounting** – ovtober- 1974.

الاستمرار إلا أنه قال أن الرأي الشخصي للمدقق هو المهم في تحديد القدرة على الاستمرار وإن هذا النموذج مساعد للمدقق في ذلك. وخاصة بالنسبة للشركات التي تعاني فعلا من مشاكل تتعلق بالإفلاس ، وكان نموذجهم للتنبؤ بفشل الشركات ومقارنته مع التقارير المتحفظة التي أصدرها المدققون، حيث شملت العينة (34) شركة أفلست من العام 1970-1973، وكانت النتيجة أن النموذج استطاع التنبؤ بفشل الشركات بدقة بلغت 82في المائة في السنة الأولى قبل الفشل و 85في المائة في السنة الثانية قبل الفشل و 46في المائة في السنة الأولى و21في المائة في السنة الثانية في التقارير المتحفظة التي يصدرها المدققون.

**الفرع الثاني: <u>الدراسات التي ترتكز على الإجراءات و طرق تقييم الاستمرارية من طرف المراجع:</u>**

**1-دراسة (جربوع، 2006):[1]**

**بعنوان: "مدى قدرة المراجع الخارجي من خلال التحليل المالي وضع إرشادات تحذيرية مبكرة لإدارة الشركة قبل تعثره وفشله الحقيقي في فلسطين".**

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

ومن أهم نتائج الدراسة أنه يوجد اتفاق بين بعض المدققين على أنه توجد علاقة ارتباط بين أراء المراجعين المتعلقة بعدم التأكد من قدرة الشركة على الاستمرارية في مزاولة أعماله وفشله ، وكذلك في حالة وجود شك جوهري بخصوص قدرة الشركة على الاستمرار في أعماله خلال الفترة القادمة، يجب على المراجع دراسة التأثيرات المحتملة على القوائم المالية ومدى كفاية الإفصاح المرتبط بها.

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

[1] جربوع يوسف محمود – **مدى قدرة المراجع الخارجي من خلال التحليل المالي وضع إرشادات تحذيرية مبكرة لإدارة الشركة قبل تعثره وفشله الحقيقي في فلسطين**– 2006

**2- دراسة (شويات،2004):**[1]

**بعنوان: مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 570 الخاص بالاستمرارية من قبل مدققي الحسابات الأردنيين.**

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

ومن نتائج الدراسة:

- هناك إدراك لدى مدققي الحسابات القانونيين في الأردن لمسؤوليتهم حول تقييم قدرة العملاء على الاستمرار في المستقبل.
- يلتزم مدقق الحسابات في الأردن بتحديد مؤشرات الشك التي تؤثر على استمرارية العملاء والتنبيه لها،وبذل العناية المهنية اللازمة لاكتشافها.
- يقوم مدقق الحسابات في الأردن باتخاذ إجراءات إضافية عندما تثار الشكوك حول استمرارية العملاء.
- يلتزم مدقق الحسابات في الأردن بمعيار التدقيق الدولي رقم 570 الخاص بالاستمرارية.
- يلتزم مدقق الحسابات في الأردن بمعيار التدقيق الدولي رقم 570 الخاص بالاستمرارية فيما يتعلق بالتقرير.

- اتفقت أراء كل من مدققي الحسابات والمدراء الماليين للشركات المساهمة العامة في الأردن على درجة تطبيق المدقق القانوني لمعيار التدقيق الدولي 570 الخاص بالاستمرارية.

**3-دراسة (حمدان، 1996):**

**بعنوان: مدى تطبيق المدقق القانوني للإجراءات اللازمة للتوقع بالفشل والصعوبات المالية**

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

وقد أظهرت الدراسة:

[1] شويات زايد مومني زاي منذر طلال- **مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 570 الخاص بالاستمرارية من قبل مدققي الحسابات الأردنيين** – رسالة ماجستير- 2004 .

- وجود توجه ضعيف غير واضح للمدقق لأتباع الإجراءات اللازمة للكشف عن الأسباب الخارجية التي قد تؤدي إلى التعثر والفشل.
- وجود توجه إيجابي لدى المدققين للقيام بالإجراءات الواجبة في الحالات التي تثير الشكوك بوجود تعثر،وفشل مالي.
- يقوم المدققين بعمل المراجعات التحليلية،والمالية اللازمة التي تكشف وجود تعثر ،أو احتمال وجوده.
- لا يقوم المدققين باستخدام نماذج للتوقع بالفشل المالي،والتعثر في الشركات،ويعود السبب لعدم الاقتناع بملائمة هذه النماذج للواقع الاقتناع بملائمة هذه النماذج للواقع الاقتصادي في الأردن.

**4- دراسة (عبد الرحمن، 1995):[1]**

**بعنوان: بعنوان تطوير المحتوى الإخباري لتقرير مدقق الحسابات الخارجي مدخل تحسين الإفصاح المحاسبي لشركات قطاع الأعمال المصرية**

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

وأظهرت الدراسة نجاح النموذج المقترح بوقوع الفشل المالي لحوالي 88في المائة من الشركات التي فشلت بالفعل قبل وقوع الفشل بسنة واحدة، أما التنبؤ قبل وقوع الفشل بخمس سنوات فقد نجح النموذج في التنبؤ بنسبة 78في المائة، كما بينت الدراسة أن قدرة الشركة على الاستمرار تتأثر بمجموعة من العوامل أهمها

طبيعة النشاط،ودور النمو الاقتصادي،ومدى اتجاه المبيعات والأرباح، كذلك توصلت إلى أن على المدقق ضرورة الإفصاح عن احتمالات الفشل الشركة إما عن طرق التحفظ في التقرير ،أو إضافة فقرة إيضاحية.

**5- دراسة (الصادق، 1982):[2]**

**بعنوان : مؤشرات الأداء التي تساعد مراقب الحسابات في الحكم والتنبؤ بمدى استمرارية الوحدة الاقتصادية**

بينت الدراسة أن ظاهرة الإفلاس التجاري لها علاقة مباشرة بعملية مراجعة وفحص عناصر القوائم المالية ، حيث يقوم مراقب الحسابات بتطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها،ودلك بافتراض أن الوحدة الاقتصادية قادرة على الاستمرار في السنة أو السنوات القادمة،ولكن بين أن المدقق يستطيع إذا ظهر له أن المدقق يستطيع اذا ظهر له أن الوحدة الاقتصادية غير قادرة على الاستمرار أن يذكر في تقريره فقرة تفيد ذلك .. و إذا

[1] عبد الرحمن عاطف – **بعنوان تطوير المحتوى الإخباري لتقرير مدقق الحسابات الخارجي مدخل تحسين الإفصاح المحاسبي لشركات قطاع الأعمال المصرية**– 1982.

[2] الصادق زكريا محمد – مؤشرات **الأداء التي تساعد مراقب الحسابات في الحكم والتنبؤ بمدى استمرارية الوحدة الاقتصادية** – 1982 .

لم يدعم المركز التمويلي للشركة فإنها ستقابل صعوبات مالية. وقد يذكر فقرة أكثر إيضاحا إذا كانت حالة الشركة خطيرة ،ولكن الصادق لم يبين أن دلك ملزم للمدقق.

**6-دراسة (Socol، 2010):**[1]

بعنوان**Significant doubt about the going concernassomption in audit**

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

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

وأهم ما أوصت به الدراسة بدراسة العلاقة بين أراء المدققين حول الاستمرارية وتنبؤات الإدارة للشركات المتعثرة ماليا

**7-دراسة (Lam and Mensah، 2006) :**[2]

**بعنوان:** Auditor's decision marking "Under Going concern uncertainties in low litigation risk environments: Evidence from Hong Kong

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

[1] Socol - **Significant doubt about the going concern assumption in audit**-2010.
[2] Lam and Mensah- **auditors decision making under going concern uncertainties in low litigation risk environments** – Evidence from Hong Kong- 2006.

حددت في الدراسات المحاسبية السابقة، في ظل بيئة تتسم بارتفاع مخاطر تعرضهم لدعاوي قضائية مثل الولايات المتحدة الأمريكية.

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

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

1. اهتمت هذه المجموعة بتحديد العوامل التي تؤثر على رأي مراقب الحسابات الإصدار رأي متحفظ أم لا. وأهم ما توصلت إليه هذه المجموعة من نتائج: أن متغيرات السوق لها قوة توضيحية إضافية تنسب إلى المتغيرات المالية في التوقع ما إذا كان مراقبي الحسابات يعدلوا رأيهم في عملية المراجعة أم لا، وأن مراقبي الحسابات يعتمدوا بقوة على حالة فشل شركة العميل في عملية إصدار رأي معدل.
2. اهتمت هذه المجموعة بدراسة مدى ملائمة التقرير المعدل السوق المال، وأهم ما توصلت هذه المجموعة من نتائج، هو أن رأي مراقب الحسابات المتعلق بالاستمرار أصبح ايجابي ويرتبط باحتمالية انحراف أسعار الأسهم خلال سنتين من العرض العام المبدئي.
3. اهتمت هذه المجموعة على ما إذا كان تقرير مراقب الحسابات المعدلة يؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية، وأهم ما توصلت هذه المجموعة هو أن رأي مراقب الحسابات المعدل يعتبر ملائم في اتخاذ القرار الائتماني.

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

**8-دراسة (Constantinides، 2002):**[1]

**بعنوان:**" Auditor's Bankers and Insolvency Practitioners Going Concern Opinion Logit "Model

هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة على قرارات الرأي حول الاستمرارية من قبل المدققين الممارسين، ومدراء البنوك، والمفلسين للشركات التي عانت من الفشل، كما هدفت إلى دراسة تأثير العوامل الأخرى (السلوكية) التي تؤثر على قرار الرأي حول الاستمرارية أظهرت نتائج الدراسة أن مؤشرات الشك المالية هي التي تؤثر على قرارات المدققين، وأن مؤشرات الشك غير المالية ليست مهمة، كما أظهرت أن من الأحداث المهمة التي تؤدي إلى التحفظ في التقرير هي تعيين المصفى فلذلك يتحفظ المدققون في النهاية، والدعاوي القضائية وعجز في سداد القرض، وهذه المتغيرات قد استعملت في نموذج الانحدار اللوجستي والذي يبين أن ( % 95) صفت بشكل صحيح أن الشركة غير مستمرة، كما أظهرت الدراسة أنه لا يمكن معرفة فيما إذا كان قرار الرأي حول الاستمرارية صحيح.

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

**9-دراسة (Barbaraet al، 1995):**[2]

**بعنوان:** Explaining Auditor's Going concern decision: Assessing management "capability

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

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

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

---

[1] Constantinides S.- **Auditor's Bankers and Insolvency Practitioners « Going Concern » Opinion logit model**- Managerial Auditing Journal ،vol 17.No 8 – 2002.

[2] Barbara،G، ;Braunstein ;Paniol N،Gregory W- « **Explaining Auditor's going concern decision : assessing management's capability** »- journal of applied Business Research ،vol 11 ، No 3 ، summer - 1995.

**10-دراسة (Kida، 1980) :[1]**

**بعنوان** : An Investigation into Auditors continuity and related Qualification Judgment

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

**11- دراسة ( Clark and Weinstein، 1983):[2]**

**بعنوان: التنبؤ باستمرارية الشركة**

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

### ❖ المطلب الثاني: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

سنتطرق في هذا المطلب إلى مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة ومحاولة استخراج كل من أوجه التشابه وأوجه الاختلاف.

**جدول1-1: أوجه التشابه و الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة**

| | |
|---|---|
| **أوجه التشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة** | جاءت هذه الدراسة متممة لما سبق من الدراسات، بحيث تناولت العديد من الدراسات موضوع دور مدققي الحسابات القانونيين في تقييم استمرارية الشركات في ظل معايير التدقيق الدولي رقم (570) لدى الشركات المساهمة .<br>فقد أجريت دراسات وبحوث عديدة تناولت متغيرات هذه الدراسة وأبعادها المختلفة وتفاوتت في أهدافها ومتغيراتها والفئات المستهدفة .<br>فنجد أن هذه الدراسة اتفقت مع الدراسات السابقة ومعظمها تطرقت إلى مفهوم محافظي الحسابات ومسؤولياتهم ، واجباتهم وموقفهم في تقييم استمرارية الشركات ، كما تم التطرق في مختلف هذه الدراسات إلى ما يخص معيار التدقيق الدولي رقم 570 ، كما سعت أغلب الدراسات للوصول إلى نفس الهدف وهو معرفة واقع دور محافظي الحسابات في التنبؤ باستمرارية الشركة بين مسؤولية المدقق والإدارة في ظل المعايير المعمول بها. |

[1] Thomas Kida – « **An Investigation into Auditors continuity and related Qualification Judgment** » - journal of Accounting ReBearthl Autumn- 1980

[2] Clark and Weinstein- **The Behavior of common stock of Bankru t Finns**- the journal of finance – 1983.

| | |
|---|---|
| **أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة** | **1- من حيث المكان والزمان:** تمت الدراسة الحالية في ورقلة سنة 2020 بينما الدراسات السابقة تمت في أزمنة وأماكن مختلفة في دول خارج الجزائر.<br>**2- من حيث حدود الدراسة:** تناولت الدراسة الحالية دراسة ميدانية في الجانب التطبيقي تمثلت في المقابلة، كذلك أغلب الدراسات تناولت الدراسة ميدانية (استبيان) فقط.<br>**3- من حيث الإشكالية:** هدفت الدراسة الحالية الى تسليط الضوء على دور محافظ الحسابات في تقييم القدرة على الاستمرارية في الشركة لتفادي الخروج من النشاط وبالتالي الزوال، أما الدراسات السابقة تناولت متغيرات كثيرة نذكر منها:<br>- التنبؤ بالفشل المالي الشركة بين مسؤولية المدقق والإدارة.<br>- بناء نماذج للتنبؤ بالفشل. |

**المصدر**: من إعداد الطالب

**خلاصة الفصل:**

حاولنا في هذا الفصل التطرق إلى الإطار المفاهيمي والقانوني لمحافظ الحسابات ومبدأ الاستمرارية ، وكذا ما تناولته الدراسات السابقة حول الموضوع من خلال أبراز أهم جوانبها ونتائجها ومقارنتها بالدراسة الحالية.

كما حاولنا إبراز أهم ما جاء به المشرع الجزائري الذي جاء بقواعد محددة والتي تتماشي مع التغيرات الحاصلة في البيئة الدولية ، وقد تبين لنا أن من مسؤولية محافظ الحسابات تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية، كما حملت المسؤولية للادراة أيضا في التقييم لسبب كونها من تعد القوائم المالية، وهذا بهدف تحقيق نوع من الثقة ولتلبية مختلف حاجيات أصحاب المصالح.

# عرض نموذج للتقرير الخاص باستمرارية الاستغلال في تدقيق المؤسسة EPWG CET DE OUARGLA

**تمهيد:**

بعد عرض الإطار النظري للدراسة والذي يهيئ الأرضية لإشكالية الدراسة عن طريق فصله الأول الذي تطرقنا فيه إلى دور محافظ الحسابات في مراقبة استمرارية الاستغلال، من خلال عرض الإطار المفاهيمي لكل من التدقيق ومحافظ الحسابات، وكذا مفهوم استمرارية الاستغلال وتسليط الضوء على معيار التقرير الخاص باستمرارية الاستغلال والمعيار الجزائري للتدقيق ( NAA570)، وكذا بيان مؤشرات قياس الاستمرارية وفق ما يتطلبه المعيار ، يأتي الجانب التطبيقي و الميداني للدراسة الذي سنحاول فيه إسقاط المفاهيم النظرية على الواقع، من خلال محاولة اقتراح نموذج للتقرير الخاص حول استمرارية الاستغلال للشركة محل دراسة الحالة، وذلك بعد عرض الإجراءات التي يتوجّب على محافظ الحسابات إتباعها أثناء أداء مهمة التدقيق، وخاصة في جانبها المتعلق بمراقبة استمرارية الاستغلال، وبتوجيه وتأطير ميداني من طرف مكتب للتدقيق، حيث قمنا على مستوى هذا مكتب بتدقيق(المؤسسة العمومية الولائية لتسيير مراكز الردم التقني لولاية ورقلة )، معتمدين في ذلك على مختلف الوثائق والمعلومات وكذا الكشوف المالية لسنة 2018 ، المتحصل عليها على مستوى مكتب الخبرة والتدقيق .

ونظرا للالتزام بالسر المهني الذي تنص عليه القوانين لاسيما أحكام المادة 715 مكرر 13 والمادة 830 من القانون التجاري، والمادة 71 من القانون 10 - 01، والمادة 301، 302 من قانون العقوبات، إضافة للتنظيمات المتعلقة بأخلاقيات المهنة، فإنه توجّب منا إخفاء بعض التفاصيل حتى نتمكن من القيام بالدراسة التطبيقية على أحسن وجه.

وعليه بناء على ما تقدم سابقا ومن أجل معالجة الجانب التطبيقي للدارسة، قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين هما:

**المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة.**

**المبحث الثاني: إعداد نموذج للتقرير الخاص باستمرارية الاستغلال.**

## المبحث الأول: الطريقة و الأدوات المستخدمة في الدراسة:

بهدف تعميق الفهم وتدعيم الجانب النظري واعطائه تصورا واضحا، قمنا بإجراء تربص على مستوى مكتب الخبرة والتدقيق للفترة الممتدة من 11 مارس 2020 إلى غاية 12 أفريل2020 ، بهدف إعداد التقرير الخاص باستمرارية الاستغلال، وعليه سنحاول في هذا المبحث شرح وبيان مراحل هذه الدراسة الميدانية بدءا بوصف طريقة العمل ثم الأدوات المستخدمة وذلك من خلال المطلبين.

### المطلب الأول: طريقة العمل:

يحتوي هذا المطلب على ثلاث فروع الأول يتناول لمحة وجيزة عن المؤسسة محل التقييم (مجتمع الدراسة)، أما الثاني فتطرقنا فيه لطريقة جمع وتلخيص المعطيات.

#### الفرع الأول: مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في مؤسسة تسيير مراكز الردم التقني لولاية ورقلة ( **EPWG CET DE OUARGLA**) حيث تعتبر مؤسسة تسيير مراكز الردم التقني لولاية ورقلة( **EPWG CET DE OUARGLA**) مؤسسة اقتصادية حديثة النشأة، وقد تم إنشاؤها طبقا للقرار الوزاري المشترك المؤرخ في: 08نوفمبر2008 وتحت إشراف السيد والي ولاية ورقلة تم بتاريخ 10 فيفري 2009 تنصيب: مجلس الإدارة للمؤسسة (طبقا للقرار الولائي رقم: 08 المؤرخ في: 2009/01/14 )، كما تم تنصيب مدير لها (طبقا للقرار الولائي رقم: 214 المؤرخ في: 2009/02/11)، وهي مؤسسة ذات طابع اقتصادي وتجاري يتمثل نشاطها الرئيسي في التخلص والاستفادة من النفايات بطرق تقنية وحديثة وبأقل ضرر ممكن على صحة الإنسان والبيئة[1].

1 - **أهداف المؤسسة ومهامها:** تسعى المؤسسة إلى تحقيق أهداف عدة تضمن المعالجة البيئية، الصحية والاقتصادية للنفايات، يمكن تلخيصها في النقاط التالية [2]:

- ✓ الوقاية والتقليص من إنتاج وضرر النفايات من المصدر.
- ✓ تنظيم وفرز النفايات وجمعها ونقلها ومعالجتها.
- ✓ تثمين النفايات بإعادة استعمالها، أو رسكلتها أو بكل طريقة تمكن من الحصول على مواد قابلة لإعادة الاستعمال أو الحصول على طاقة باستعمال تلك النفايات.

[1] http://www.epwgcetouargla.com/ar/article_6.htm 2020/09/01 تاريخ الإطلاع: 2020/09/01 الساعة: 10:00

[2] EPWG CET DE OUARGLA, **Rapport annuel 2012, Ouargla, 2012, p02**

- ✓ المعالجة البيئية العقلانية للنفايات.
- ✓ إعلام وتحسيس المواطنين بالأخطار الناجمة عن النفايات وآثارها على الصحة والبيئة وكذلك التدابير المتخذة للوقاية من هذه الأخطار والحد منها.

وفيما يتعلق بالمهام المنوطة بالمؤسسة فهي تتمثل في الآتي:

- ✓ تتكلف بتسيير جميع مراكز الردم التقني الموجودة على مستوى إقليم ولاية ورقلة، وذلك من خلال:
- ✓ استقبال النفايات.
- ✓ فرز النفايات مع استرجاعها (الرسكلة).
- ✓ رص وردم النفايات مع تغطيتها.
- ✓ متابعة مخلفات المعالجة للنفايات (الغاز المنتج، عصارة النفايات المنتجة).
- ✓ تتولى ضمان السير المنتظم لمراكز الردم التقني على مستوى كامل ميدان الاختصاص الإقليمي.
- ✓ تقوم المؤسسة بتنظيم التسيير التقني، الإداري والحسابي لمراكز الردم التقني، لحسابها بالولاية.
- ✓ تضمن المؤسسة مهمة المرافق العام طبقا لدفتر أعباء يحدد حقوق والتزامات المؤسسة تجاه الولاية والبلديات.
- ✓ يمكن للمؤسسة التكفل بكل نشاط آخر ذو صلة بنشاطها الرئيسي، شرط ألا يسبب ذلك اضطرابا في نشاطها الرئيسي، وذلك من خلال قيامها ببعض الأنشطة الثانوية والمتمثلة في:
- ✓ رفع القمامة المنزلية.
- ✓ الحملات الميدانية التطوعية لتنظيف الأحياء.
- ✓ القضاء على النقاط السوداء ورفع مخلفات البناء والرمل من المناطق الحضرية.
- ✓ المساهمة بتزويد الأحياء بوسائل الجمع للنفايات.
- ✓ المساهمة في حملات التشجير.

2 - **مراكز الردم التقني التابعة للمؤسسة.**

تم اختيار ثلاثة مراكز لبداية عملية الردم التقني للنفايات على مستوى ولاية ورقلة، وقد تم اختيارها بناءا على معيار أكبر التجمعات السكانية إضافة إلى معايير تقنية أخرى حيث تم حصر المراكز في التجمعات السكانية التالية:

- **مركز الردم التقني لمجمع ورقلة:** ويضم البلديات التالية: ورقلة، الرويسات، سيدي خويلد، عين البيضاء، حاسي بن عبد الله.
- **مركز الردم التقني لمجمع تقرت:** ويضم البلديات التالية: تقرت، النزلة، تبسبست، الزاوية العابدية.
- **مركز الردم التقني لمجمع حاسي مسعود:** وشمل بلدية حاسي مسعود.

3 - **الهيكل التنظيمي للمؤسسة:**

بداية نود الإشارة إلى التنظيم الإداري للمؤسسة العمومية الولائية لتسيير مراكز الردم التقني EPWG CET الذي يتكون من: مجلس الادارة والتسيير ويسيره مدير.

**أولا. مجلس الادارة والتسيير:** ويضم[1] :

- الوالي أو ممثله رئيسا.
- رئيس المجلس الشعبي الولائي أو ممثله
- مدير الإدارة المحلية
- مدير البيئة
- مدير أملاك الدولة
- مدير التخطيط والتهيئة العمرانية
- مدير المصالح الفلاحية
- مدير التعمير والبناء

[1] وزارة الداخلية والجماعات المحلية، وزارة تهيئة الإقليم والبيئة ووزارة المالية، **القرار الوزاري المشترك المتضمن إنشاء مؤسسة تسيير مراكز الردم التقني لولاية ورقلة**، الجزائر، 08 /2008/11، ص.ص :3-6.

- مدير الري
- مدير السياحة
- رؤساء المجالس الشعبية البلدية لأماكن تواجد مراكز الردم التقني
- رئيس المجلس الشعبي البلدي معين من طرف زملائه

وفيما يتعلق بمهام مجلس الادارة، فانه يقرر ويتداول بخصوص ما يلي:

- ✓ التنظيم، التسيير والنظام الداخلي للمؤسسة.
- ✓ برنامج النشاط السنوي والميزانية الخاصة به.
- ✓ مشاريع المخططات التنموية للمؤسسة القصيرة، المتوسطة وطويلة المدى.
- ✓ الميزانيات، حسابات النتائج وكذا حسابات تخصيص النتائج.
- ✓ التقرير السنوي للتسيير.
- ✓ تقرير محافظ الحسابات.
- ✓ المقتنيات، التنازلات وإيجار العقارات.
- ✓ الظروف العامة لإبرام الصفقات العمومية، العقود والاتفاقيات.
- ✓ قبول وتخصيص الهبات والوصايا.
- ✓ كل موضوع يتم دراسته والتطرق إليه في إطار المجلس.

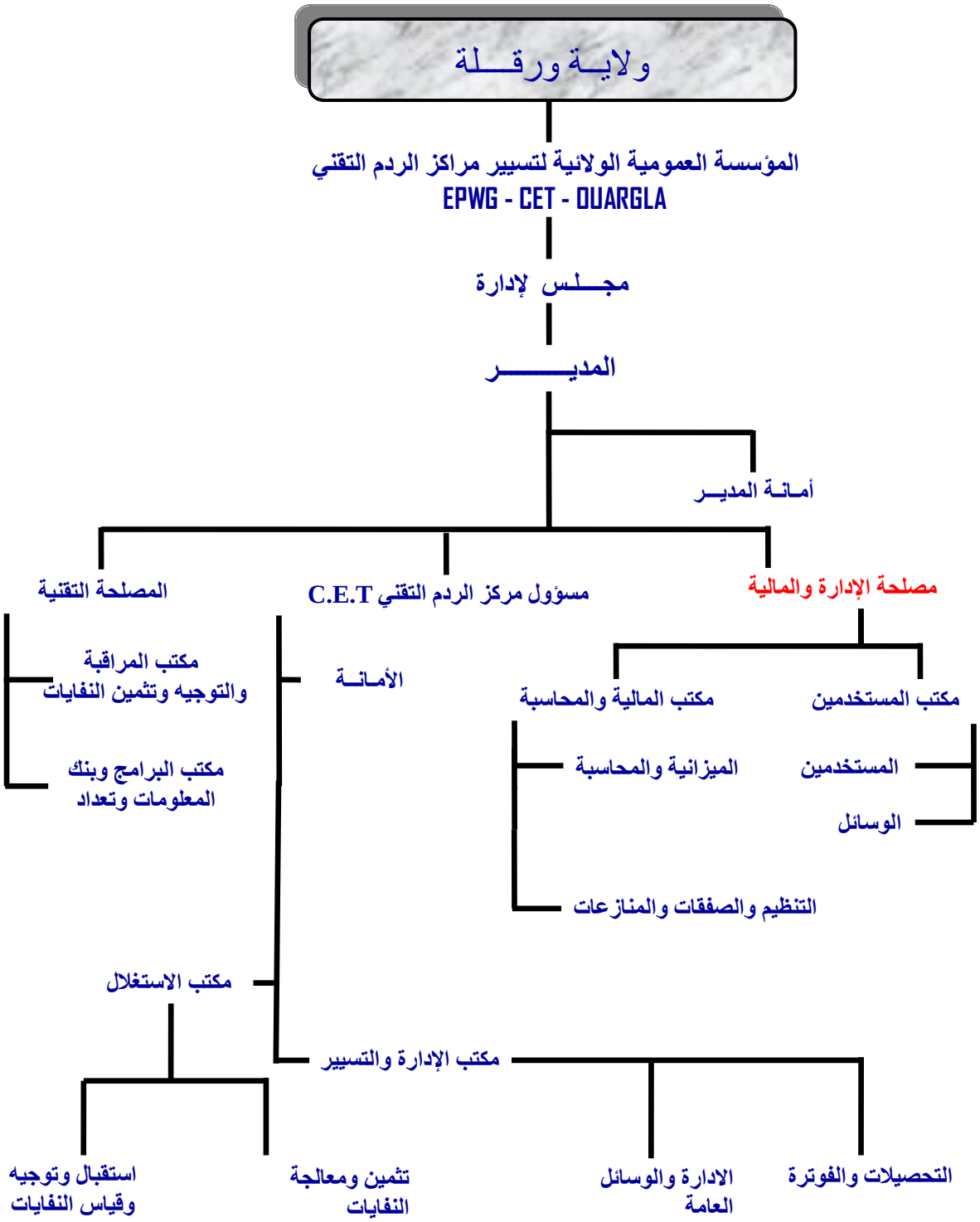
**ثانيا المدير:** يعين مدير المؤسسة بقرار من الوالي، وتنهى مهامه بنفس الأشكال، وتنحصر هذه المهام فيما يلي:

- ✓ يعد مسؤول عن السير الحسن للمؤسسة التي يمثلها في جميع أعمال الحياة المدنية.
- ✓ يسهر على تنظيم المصلحة.
- ✓ يمارس السلطة السلمية على المستخدمين.
- ✓ يتولى تنفيذ مداولات وقرارات مجلس الإدارة.

- ✓ يحضر اجتماعات مجلس الإدارة والتسيير.
- ✓ يقوم بإعداد مشروع ميزانية المؤسسة.
- ✓ يمارس مهام الآمر بالصرف لنفقات وإيرادات المؤسسة.
- ✓ إبرام كل العقود والصفقات والاتفاقيات لحساب المؤسسة.

أما عن الهيكل التنظيمي للمؤسسة فهو يمثل مخطط يبين توزيع المهام والمسؤوليات والعلاقات والسلطة داخل المؤسسة.

الشكل رقم (2-1): الهيكل التنظيمي لمؤسسة الردم التقني (EPWG CET)




**المصدر** : من إعداد الطالب بناء على معلومات من مؤسسة الردم التقني EPWG CET ورقلـة-2020

**الفرع الثاني: مهمة تدقيق شركة EPWG CET :**

إن مهمة تدقيق شركة **EPWG CET** كانت متعلقة بالحسابات والكشوف المالية المعدة لسنة 2018 بذكر أن الحسابات المعنية مقفلة بتاريخ 31 ديسمبر 2018، استناد لمحضر الجمعية العامة المتعلق بتوقيف الحسابات المنعقد على مستوى الشركة بتاريخ 8 مارس 2019 ، ولقد مرت إجراءات التطبيق الميداني لهذه الدراسة بالمراحل التالية :

**أولا - إسناد المهمة :**

إن وضع إستراتيجية عامة وطرق وتوقيت لعملية التدقيق يساعد في إنجاح العمل الميداني، ويعمل على التأكد من أنه قد تم التركيز على الأمور المهمة وتوزيع وتنسيق العمل مع المساعدين بشكل ملائم، وبطريقة تكفل تحقيق مستوى مرضي من جودة التدقيق، وفق ما يقتضيه المعيار الجزائري للتدقيق( NAA 300 )[1] تخطيط تدقيق الكشوف المالية، وعليه فقد أسند إلينا مدير المكتب مهمة تدقيق شركة **EPWG CET** فيما يتعلق بجانب استمرارية الاستغلال.

**ثانيا - الاطلاع على الملف والوثائق الضرورية :**

حتى يقوم محافظ الحسابات بأداء مهمته لابد أن يحصل على معلومات تدعم رأيه الفني والمحايد من خلال جمع الوثائق الضرورية وأدلة محاسبية وعناصر مقنعة بإتباع الإجراءات المناسبة لذلك، وهذا بحسب ما ورد في المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 500 )[2] المتعلق بجمع العناصر المقنعة، وبناءا على هذا قمنا على مستوى مكتب الخبرة والتدقيق بالاطلاع على الملف الخاص بشركة **EPWG CET** والذي تضمن مايلي :

- الملف الدائم.
- ملف العمل.

**ثالثا- التقارير الضرورية :**

بناءا على موضوع الدراسة كلفنا مدير المكتب بتدقيق جانب استمرارية الاستغلال ومحاولة وضع نموذج للتقرير الخاص، على أن يقوم بالتكفل بباقي التقارير الأخرى والتي تتمثل في:

1 - تقرير التعبير عن رأي حول القوائم المالية ويضم :

- التقرير العام للتعبير عن الرأي.
- المراجعات والمعلومات الخاصة.

[1]-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،وزارة المالية،مقرر رقم 150،**يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق** ،المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 ،ص4-5

[2]-نفس المرجع السابق ص3.

2 - أهم التقارير الخاصة : وهي

- التقرير حول الاتفاقيات المنظمة.
- التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس أو عشر تعويضات.
- التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة.
- التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية.

## المطلب الثاني : الأدوات المستخدمة

لقد ركزت على المؤشرات ذات الطبيعة المالية و تمت الإشارة في الجانب النظري إلى المؤشرات و الأحداث و الظروف التي يجب على محافظ الحسابات الانتباه لها والتي من الممكن أن تثير الشك و التساؤل حول مسألة استمرارية الاستغلال، حيث يجب قياسها وتقييم أثرها وعليه عمدنا إلى حساب وقياس المؤشرات الموالية في الشركة محل الدراسة:

قمنا بحساب بعض النسب المالية الضرورية بالإضافة إلى رأس المال العامل والخزينة كالتالي:

**أولا- قياس التوازن المالي من خلال النسب المالية:**

والتي أدرجناها في الجدول الموالي:

**الجدول رقم 1.2 : جدول يوضح حساب النسب المالية لشركة EPWG CET**

| النسبة أو المؤشر | البيان | 2017 | 2018 |
|---|---|---|---|
| نسبة التمويل الذاتي | الأموال الخاصة / الأصول الثابتة | **1,21** | **1,63** |
| نسبة التمويل الدائم | الأموال الدائمة / الأصول الثابتة | **1,71** | **1,63** |
| نسبة القابلية للسداد (نسبة الوفاء العامة) | مجموع الاصول / مجموع الديون | **6,06** | **4,72** |
| نسبة المردودية المالية | النتيجة الصافية / الأموال الخاصة | **0.23** | **0.4** |
| نسبة الاستقلالية المالية | الأموال الخاصة / مجموع الديون | **2,50** | **2,31** |

**المصدر: من إعداد الطالب بناء على معومات من مؤسسة الردم التقني EPWG CET ورقلــة -2020**

من خلال الجدول السابق يمكن أن نستنتج ما يلي:

1. **نسبة التمويل الذاتي:** توضح هذه النسبة مدى اعتماد المؤسسة في تمويل استثماراتها بإمكانياتها

الخاصة، و نلاحظ أن هذه النسبة أكبر من الواحد وأنها تحسنت من سنة 2017 إلى 2018، مما يدل على أن المؤسسة استطاعت تمويل أصولها الثابتة بواسطة أموالها الخاصة، وهذه الوضعية جيدة تبين أن قاعدة

التوازن الهيكلي محققة.

2. **نسبة التمويل الدائم:** تشير هذه النسبة إلى مستوى تغطية الأصول الثابتة بالأموال الدائمة، ويمكن ملاحظة أن هذه النسبة أكبر من الواحد وقد تحسنت من سنة 2017 إلى 2018، وبالتالي فهي تعتبر كمؤشر إيجابي للمؤسسة و يمكن القول أنها استطاعت تمويل أصولها الثابتة بالأموال الدائمة دون اللجوء إلى التمويل القصير الأجل.

**3 - نسبة القابلية للسداد (نسبة الوفاء العامة):** تقيس هذه النسبة مدى تمويل المؤسسة لأصولها من خلال الاقتراض، نلاحظ أن هذه النسبة قد من سنة 2017 إلى 2018، وهي مقبولة وهذا ينعكس على قدرة المؤسسة في تسديد ديونها، وتعبر عن ضمان لديون الغير لدى المؤسسة، ويمكن القول أن المؤسسة قادرة على تسديد التزاماتها.

**4 - نسبة المردودية المالية :** تمثل هذه النسبة الربح المتحصل عليه مقابل كل وحدة نقدية من الأموال الخاصة، تمثل نتيجة هذه النسبة ما تقدمه الوحدة الواحدة المستثمرة من أموال المساهمين من ربح صافي، و هي من أهم النسب المالية لأنه كلما كانت هذه النسبة مرتفعة كلما زاد التأكد من قوة المؤسسة من ناحية الأداء والذي هو انعكاس لكل سياستها و قراراتها وقدرتها على الاستمرار والعكس صحيح.

**5 - نسبة الاستقلالية المالية :** تقيس هذه النسبة درجة استقلالية المؤسسة عن دائنيها، نلاحظ أن هذه النسبة أكثر من الواحد في سنة 2017 و هذا ما تشير إليه الميزانية حيث أن الشركة لا تعتمد على القرض لتمويل دورة الاستغلال ولكن سرعان ما انخفضت لتصل سنة 2018 إلى 2.31، حيث عادة ما يفضل بعض الماليون أن تكون هذه النسبة محصورة بين 1 و 2.

**ثانيا قياس التوازن المالي من خلال رأس المال العامل والخزينة :**

وهي مبينة في الجدول كما يلي:

**الجدول رقم 2.2 : جدول يوضح حساب رأس المال العامل والخزينة EPWG CET**

| المؤشر | البيان | 2017 | 2018 |
|---|---|---|---|
| رأس المال العامل الإجمالي | الموارد الدائمة ــ الأصول غير جارية | 68 289 355,95 دج | 45 400 814,05 دج |
| رأس المال العامل الخاص | الأموال الخاصة ــ الأصول الثابتة | 20 261 216,83 دج | 45 176 600,49 دج |
| الخزينة الصافية | خزينة الأصول ــ خزينة الخصوم | 54 120 268,32 دج | 21 185 211,47 دج |

**المصدر**: من إعداد الطالب بناء على معومات من مؤسسة الردم التقني EPWG CET ورقلة –2020

من خلال الجدول السابق يمكن أن نستنتج ما يلي:

**1 - رأس المال العامل الاجمالي :** يمثل الفائض المالي الناتج عن تمويل الاحتياجات المالية الدائمة باستخدام الموارد الدائمة، أي أن رأس المال العامل موجب (الأموال الدائمة أكثر من الأصول غير الجارية) نقول في هذه الحالة أن استطاعت المؤسسة تغطية جميع استثماراتها بواسطة مواردها المالية الدائمة، حيث حققت فائض في الأموال الدائمة بعد تغطية كامل الأصول غير الجارية، بمعنى المؤسسة حققت توازن مالي على المدى المتوسط و الطويل.

**2 - رأس المال العامل الخاص :** يبين مدى تغطية الأموال الخاصة للأصول الثابتة، في هذه الحالة يمكن القول أن المؤسسة اكتفت بتمويل أصولها الثابتة بالأموال الخاصة دون الحاجة إلى أموال أجنبية.

**الخزينة الصافية :** نلاحظ أن الشركة حققت خزينة موجبة (رأس المال العامل أكبر من احتياجات رأس المال العامل ) مما يعني أن المؤسسة تمكنت من تغطية احتياجات الاستغلال دون اللجوء إلى السلفات البنكية بالإضافة على أنها قادرة على تسديد التزاماتها في الآجل ا لمحدد وهو ما حقق للمؤسسة مبالغ تستطيع التصرف فيها لمواجهة التزاماتها في المستقبل.

و ذلك بناءا على المؤشرات المالية السابقة وغيرها، والتي يلجأ إليها محافظ الحسابات من أجل التأكد من سلامة الاستمرارية في الاستغلال، يمكننا القول أنه على العموم لا تشكل المؤشرات المالية لسنة 2018 خطرا على استمرارية الاستغلال لشركة EPWG CET . و للإشارة فإن النسب المستعملة في هذه الدراسة ليست الوحيدة بل تمت نسب ومؤشرات أخرى يمكن استعمالها.

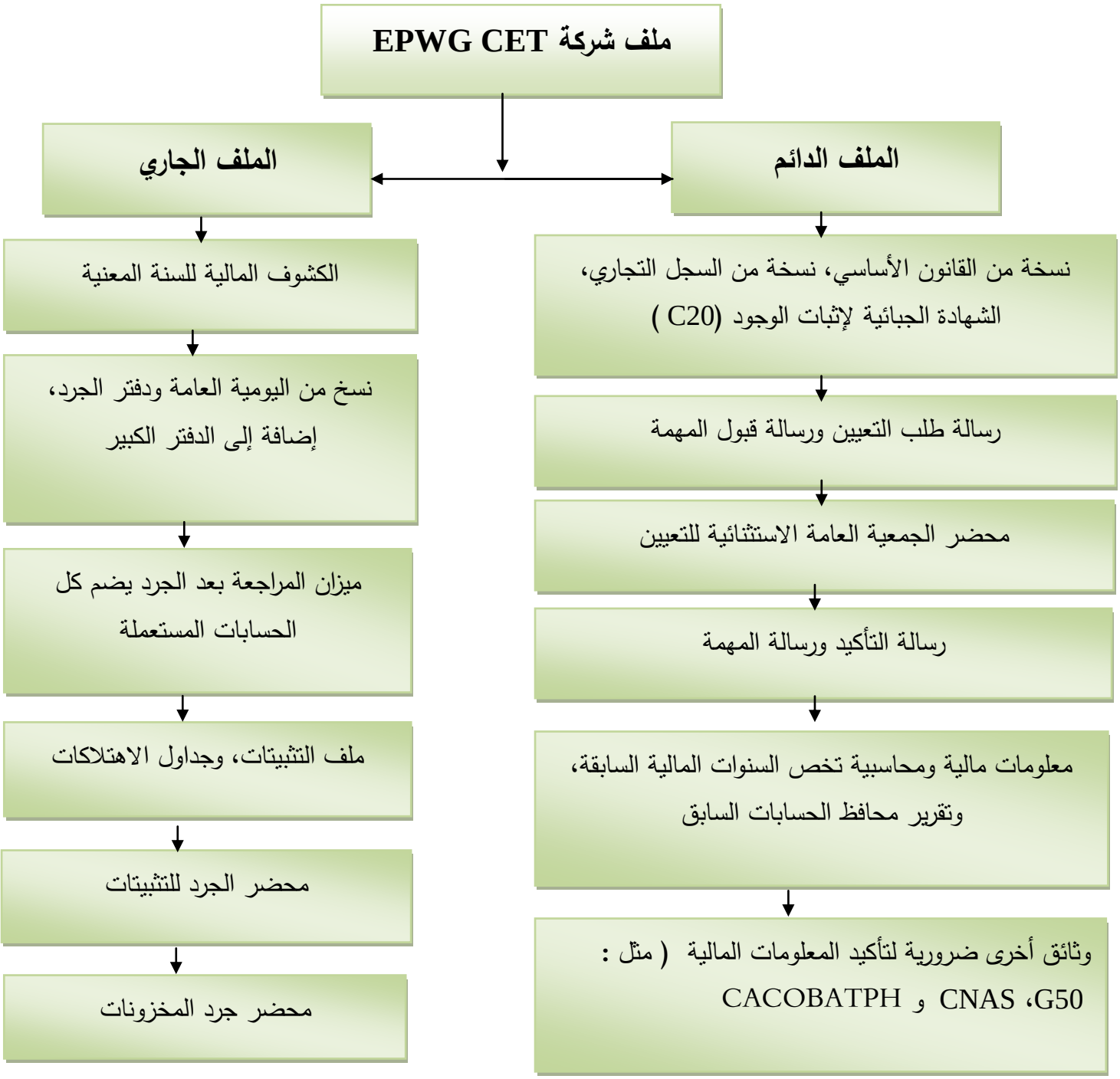
## المبحث الثاني:إعداد نموذج للتقرير الخاص باستمرارية الاستغلال لشركة EPWG CET:

إضافة إلى التقرير العام الذي قام محافظ الحسابات بإعداده على مستوى المكتب وفقا لمتطلّبات معايير تقارير محافظ الحسابات وكذا المعايير الجزائرية للتدقيق( NAA )، في هذا المبحث سنحا ول اقتراح نموذج لتقرير محافظ الحسابات حول استمرارية الاستغلال للشركة محل الدراسة، وفق ما تتطلّبه المعايير وخاصة المعيار (NAA 570), والمعيار الخاص بالتقرير الخاص باستمرارية الاستغلال، متبعين في ذلك الخطوات التالية:

## المطلب الأول: محتويات ملف شركة EPWG CET :

على مستوى مكتب التدقيق والخبرة تمكنا من الاطلاع على ملف شركة EPWG CET فوجدنا أنه يتضمن كلا مما يلي:

الشكل رقم (2-2):**محتويات ملف شركة EPWG CET** :




**المصدر**: من إعداد الطالب بناء على معومات من مؤسسة الردم التقني EPWG CET ورقلـة -2020

### الفرع الأول: الملف الدائم:

يحتوى هذا الملف على ما يلي :

- نسخة من القانون الأساسي، نسخة من السجل التجاري، الشهادة الجبائية لإثبات الوجود (C20 ) ، مختلف
- محاضر الجمعيات العامة، ملف الضمان الاجتماعي، ...الخ.
- رسالة طلب التعيين ورسالة قبول المهمة.
- محضر الجمعية العامة الاستثنائية للتعيين.
- رسالة التأكيد ورسالة المهمة.
- معلومات مالية ومحاسبية تخص السنوات المالية السابقة، وتقرير محافظ الحسابات السابق.
- وثائق أخرى ضرورية لتأكيد المعلومات المالية ( مثل : G50، CNAS و CACOBATPH)

### الفرع الثاني : الملف الجاري:

يشمل هذا الملف الوثائق الثبوتية والبيانات التالية :

- الكشوف المالية للسنة المعنية (ملحقة بالتقرير) .
- نسخ من اليومية العامة ودفتر الجرد، إضافة إلى الدفتر الكبير، يكون ملحقا بتحليل أرصدة.
- ميزان المراجعة بعد الجرد يضم كل الحسابات المستعملة – ملحق رقم - 03 –
- ملف التثبيتات، وجداول الاهتلاكات.
- محضر الجرد للتثبيتات.
- محضر جرد المخزونات.
- محضر جرد الصندوق.
- حالة التقارب البنكي.

## المطلب الثاني: عرض نموذج التقرير الخاص باستمرارية لشركة EPW CET

### الفرع الاول : عرض نموذج التقرير الخاص باستمرارية لشركة EPW CET

سنقوم في هذا المطلب بعرض هذا التقرير وللتذكير فإن الفترة المعنية بهذا الأخير هي السنة المالية الممتدة من 01 / 01 / 2018 إلى غاية 31 / 12 / 2018، وهو يضم المحاور التالية:

المحور الأول: التقرير بخصوص المؤشرات المالية.

المحور الثاني : التقرير بخصوص المؤشرات التشغيلية.

المحور الثالث: التقرير بخصوص المؤشرات الأخرى.

**الشكل رقم 2-3: نموذج لتقرير الخاص للاستمرارية**

**مكتب التدقيق والخبرة المحاسبية**

**.....**

**رقم لاعتماد :..... ــ رقم التسجيل:.....**

# تقرير محافظ الحسابات

# مؤسسة تسيير مراكز الردم التقني لولاية ورقلة

# للسنة المالية المقفلة في 31 / 12 / 2018

أفريل **2019**

---

العنوان: .....

هاتف / فاكس رقم : .....

**السيد :**.....

**محافظ حسابات**

**العنوان:** .....

**إلى السادة أعضاء الجمعية العامة ل EPWG CET**

**الموضوع : التقرير حول إستمرارية الإستغلال**

**المرجع : تقرير محافظة الحسابات للسنة 2018**

في إطار مهمة محافظة الحسابات لشركتكم **EPWG CET** ، التي يقع مقرها في ولاية ورقلة، يشرّفنا أن نوافيكم بالتقرير الخاص باستمرارية الاستغلال للسنة المالية التي تم إقفالها بتاريخ 31 ديسمبر 2018 . حيث يحتوي هذا التقرير على ثلاث محاور طبقا للقرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، وكدا المعيار (NAA 570)، وتتمثل هذه المحاور في مايلي:

**أولا:** المؤشرات المالية.

**ثانيا:** المؤشرات التشغيلية.

**ثالثا:** المؤشرات الأخرى.

حتى يكون التعبير عن رأينا مدعما، قد قمنا بحساب وقياس بعض المؤشرات التي رأيناها ضرورية بناءا على المعطيات الواردة في القوائم بالإضافة إلى مختلف الوثائق المالية المتحصل عليها، ممّا سمح لنا باكتشاف وجمع الأدلة التي قد تثير الشك حول مسألة استمرارية شركتكم في النشاط والاستغلال. وهذا ما سمح لنا بالوقوف على بعض النقائص والملاحظات التي سنفصلها في هذا التقرير. إنّ مهمة التدقيق التي قمنا بها قد تمّت بالعناية اللازمة ووفقا للمعايير المطلوبة، خاصة متطلبات المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 570) التي تتوافق مع معيار التدقيق الدولي( ISA570) ممّا يمكن حسب تقديرنا أن تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأينا حول استمرارية شركتكم في الاستغلال.

ورقلة يوم 30 أفريل 2019

**محافظ الحسابات**

بناء على أحكام المادة 676 و المادة 715 مكرر 11 من الأمر رقم 75 - 59 المؤرّخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمّن القانون التجاري، المعدّل وال مـتمّم بالمرسوم التشريعي رقم 93 - 08 المؤرّخ في 25 أفريل 1993 ، الأمر رقم 96 - 27 المؤرّخ في 9 ديسمبر 1996 ، والقانون رقم 05 - 02 المؤرّخ في 6 فيفري 2005. وبناءا على المادة 6 من القانون رقم 07 - 11 المؤرخ 25 نوفمبر 2007 ، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل. وبناءا على المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 08 - 156 المؤرخ 26 ماي 2008 المتعلق بتطبيق أحكام قانون النظام المحاسبي المالي.

وبناءا على المادة 25 من القانون رقم 10 - 01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

وبناءا على المرسوم التنفيذي رقم 11 - 202 المؤرّخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها.

وبناءا على القرار المؤرّخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

وبناءا على المقرر 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن الدفعة الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية.

وبناءا على المقرر 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن الدفعة الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية.

وبناءا على المقرر 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن الدفعة الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية.

فإنه وفي إطار المهمة الموكلة إلينا وبهدف تنفيذها بالعناية المطلوبة، وتطبيقا لأحكام المادة 23 من قانون المهنة رقم 10 - 01 ، وتنفيذا لأحكام الفقرة رقم 6،8،9 والفقرة رقم 26 من المعيار الجزائري للتدقيق 570 استمرارية الاستغلال يشرفنا أن نوافيكم فيما يأتي بالتقرير الخاص حول استمرارية الاستغلال.

بادئ ذي بدء يُؤسفنا أن نعلمكم بأننا لم نتحصل على تقييم الإدارة بخصوص قدرة الشركة على الاستمرارية، رغم مطالبتنا بذلك تنفيذا لأحكام الفقرة رقم 17 من المعيار الجزائري للتدقيق 570 استمرارية الاستغلال، لكن هذا لم يمنعنا من تأدية مهمتنا وذلك بجمع العناصر المقنعة والكافية والملائمة، ومباشرة إجراءات تدقيق إضافية من أجل التأكد من قدرة الشركة من الاستمرارية في الاستغلال والنشاط، موضحة كالآتي:

- **قياس المؤشرات المالية :**

باعتماد قواعد التحليل المالي قمنا بحساب بعض النسب والمقاييس التي رأينا من شأنها أن تدعم رأينا بخوص قدرة شركتم على الاستمرارية ملخصة في الجدول أدناه:

**الجدول رقم 3.2 : قياس و تحليل التوازن المالي للمؤسسة:**

| النسبة أو المؤشر | البيان | 2017 | 2018 |
|---|---|---|---|
| نسبة التمويل الذاتي | الأموال الخاصة / الأصول الثابتة | 1,21 | 1,63 |
| نسبة التمويل الدائم | الأموال الدائمة / الأصول الثابتة | 1,71 | 1.63 |
| نسبة القابلية للسداد (نسبة الوفاء العامة) | مجموع الصول / مجموع الديون | 6,06 | 4,72 |
| نسبة المردودية المالية | النتيجة الصافية / الأموال الخاصة | 0.23 | 0.4 |
| نسبة الاستقلالية المالية | الأموال الخاصة / مجموع الديون | 2,50 | 2,31 |

**المصدر: من إعداد الطالب بناء على معومات من مؤسسة الردم التقني EPWG CET ورقلــة –2020**

**الجدول رقم 4.2 : قياس و تحليل رأس المال العامل و الخزينة للمؤسسة:**

| المؤشر | البيان | 2017 | 2018 |
|---|---|---|---|
| رأس المال العامل الإجمالي | الموارد الدائمة - الأصول غير جارية | 68 289 355,95 دج | 45 400 814,05دج |
| رأس المال العامل الخاص | الأموال الخاصة - الأصول الثابتة | 20 261 216,83 دج | 45 176 600,49دج |
| الخزينة الصافية | خزينة الأصول - خزينة الخصوم | 54 120 268,32 دج | 21 185 211,47دج |

**المصدر: من إعداد الطالب بناء على معومات من مؤسسة الردم التقني EPWG CET ورقلــة –2020**

بناءا على ما سبق ونظرا لكون النسب والمؤشرات المذكورة أعلاه مقبولة على العموم، فقط فيما يخص نسبة الاستقلالية المالية فتجدر الإشارة أنه يفضل أن تكون هذه النسبة محصورة بين 1 و 2، غير هذا فإنه يشرفنا أن نبلغكم بأننا لم نلحظ وجود أي مؤشر مالي آخر يثير الشك أو يشكل خطرا على استمرارية الاستغلال لشركتكم.

**ختامًا لمهمتنا، وبعد الاتمام من فحص حسابات شركة (EPWG CET ) المقفلة في 31 ديسمبر 2018 وفقاً للمعايير المتعلّقة بالتدقيق، وانطلاقا من العناصر المقنعة والأحداث والظروف المأخوذة، وبناءا على حكمنا الشخصي فإننا نعلمكم عن وجود عدم يقين معتبر مرتتبط بالأحداث والظروف التي ذكرت في هذا التقرير مجتمعة أو بصفة فردية، والتي من شأنها أن تثير الشك حول استمرارية شركتكم في الاستغلال والنشاط في المستقبل.**

ورقلة يوم 30 أفريل 2020
**محافظ الحسابات**

**المصدر**: من إعداد الطالب بناء على معومات من مؤسسة الردم التقني EPWG CET ورقلـة –2020

**الفرع الثاني : تحليل و نقد التقرير**

التقرير يتضمن مؤشرات مالية باعتماد أسلوب التحليل المالي الثابت، وكأن التقرير موجه للحصول على قرض أو تمويل من بنك أو مؤسسة مالية، أو موجه للإدارة لإعادة صياغة هيكلها التمويلي.

في حين أن المعيار رقم 570(المستمد من معيار ISA570 ) يركز على الأحداث اللاحقة وخاصة التي تتضمن حالة عدم اليقين، مثل وباء كورونا هو حدث لاحق للفترة المالية التي تنتهي في 2019/12/31، على المدقق أن يشرح ما إذا كان هذا الحدث اللاحق يؤثر على التدفقات النقدية المستقبلية للشركة(وخاصة المبيعات)، وهل الشركة لها نشاط تصديري قد يتأثر من جراء غلق الحدود وبالتالي على التدفقات بالعملة الصعبة، وهل للشركة احتياطي نقدي يمكنها من الصمود في الاستغلال وكم مدة الصمود، وهل الحكومة الجزائرية مزمعة على إعداد خطة إنقاص اقتصادية للتخفيف من تداعيات وباء كورونا وما إذا كانت الشركة يشملها الدعم الحكومي ضمن برنامج الإنقاذ سواء بشكل مباشر أو غير مباشر ...وغيرها العوامل(مثل التطورات التكنولوجية، فحصول المنافسين على تكنولوجيا جديدة تمكن من تخفيض التكلفة وتقديم منتجات مبتكرة ومتطورة قد يؤثر على استمرارية الاستغلال للشركة، حالة الزبائن الرئيسيين، ووضعية الموردين الرئيسيين.....إلخ) التي تمكن المدقق من الحكم في النهاية على ما إذا كان هناك احتمال استمرار استغلال الشركة من عدمه.

كما نود الإشارة إلى أنه لا مانع من الإشارة في التقرير إلى مؤشرات مالية سواء باستخدام أسلوب التحليل المالي الثابت أو الديناميكي، ولكن من الأفضل أن يركز على مؤشرات العسر المالي

كذلك يمكن أن لا يتم قياس المؤشرات التشغيلية و الاجتماعية بمؤشرات كمية و يمكن أن يعود ذلك إلى :

يمكن أن يعود إلى طبيعة المؤشرات، فبعض المؤشرات غير قابلة للقياس الكمي، على سبيل المثال، ملائمة المعلومات المالية أو قابلية فهمها، هي مؤشرات غير قابلة للقياس، وغالبا ما تشير المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق لبعض المؤشرات غير القابلة للقياس وعلى المحاسب أو المدقق أن يحاكيها(بمعنى يطبق القاعدة المعيارية على الحالات المشابهة التي يصادفها)

كما يمكن أن يعود إلى الظروف المحيطة أو البيئية، مثل ظروف عدم اليقين، حيث أن هناك بعض المؤشرات قابلة للقياس الكمي ولكن يصعب قياسها مثل آثار جائحة كورنا، رغم أنها قابلة للقياس الكمي إلا أنه بسبب ظروف عدم اليقين إلى الآن لا يعلم تأثيرها بالضبط وكل الآثار التي تم الإعلان عنها سواء على مستوى المؤسسة أو على مستوى الاقتصاد ككل هي تقديرات أولية ولا يمكن أن تبنى عليها قرارات، كما أن ملحق القوائم المالية وجد للإفصاح عن هذا النوع من المؤشرات.

كما يمكن أن تعود للمؤسسة، سواء بشكل عمدي عن طريق إخفاء أدلة إثبات هامة يمكن أن تؤثر على رأي المدقق، وفي هذه الحالة على المدقق أن يمتنع عن إبداء رأي. أو بشكل غير عمدي على سبيل المثال نتيجة ضعف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وفي هذه الحالة يجب على المدقق أن يرفع تحفظاته بشأن نقاط الضعف في الرقابة الداخلية إلى الإدارة وبناءا على استجابتها اتجاه نظام الرقابة الداخلية الخاص بها يبني رأيه الفني.

كما يمكن أن يعود إلى محافظ الحسابات(المدقق)، نتيجة عدم التزامه بأخلاقيات المهنة وعلى رأسها النزاهة و الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، فربما يختار عينة أقل من العينة المثلى وذلك بغية منه في تخفيض تكاليف التدقيق(وبالتالي يكون أخل بمبدأ النزاهة والعناية الواجبة)، كما يمكن أن يكون محافظ الحسابات لا يمتلك الإمكانيات والكفاءات اللازمة لقياس تلك المؤشرات، فمثلا يستعين بالتقدير الشخصي في التقدير الكمي لتلك المؤشرات بدلا من استخدام أساليب القياس العلمية مثل النماذج الإحصائية لضعف لعد إتقانه لها، كما أنه لايلجأ إلى الاستعانة بخبير خارجي بغية منه في تخفيض التكاليف. كما أن ما يساعد على عدم التزام محافظ الحسابات بأخلاقيات المهنة غياب لجنة التدقيق سواء على مستوى المؤسسة(العميل) أو على مستوى شركة التدقيق، فلجنة التدقيق لها دور أساسي في ضمان جودة التدقيق من خلال السهر على التأكد من التزام المدقق بالمعايير الفنية والأخلاقية للتدقيق استمرارية الاستغلال

كذلك تعتبر الجباية من أهم العناصر التي لها دور في نمو و استمرار المؤسسات فالعلاقة عكسية بين نمو و استمرارية الشركات و الضرائب ،فعدم الاستقرار النظام الضريبي من خلال تغير مكوناته سواء ارتفعت او انخفضت سوف تؤثر على نشاط الشركة .

## خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة التطبيقية التي أجريناها لشركة **EPWG CET** وذلك استنادا إلى الوثائق والمعلومات التي تحصلنا عليها من مكتب الخبرة والتدقيق، سمحت من توظيف مختلف المعارف التي رأيناها في الجانب النظري واسقاطها على الجانب التطبيقي والتعرف أكثر على مجريات العملية في الميدان، وذلك في إطار أداء المهمة الموكلة إلينا من قبل رئيس المكتب بخصوص الحكم وابداء الرأي فيما يتعلق بمسألة استمرارية الاستغلال للشركة محل الدراسة، وذلك عن طريق محاولة اقتراح نموذج للتقرير الخاص حول استمرارية الاستغلال وفقا لما تقتضيه المعايير المطبقة في الجزائر.

وتجدر الإشارة على أنه تم إعداد التقرير العام الذي قد تم ذكر ما يحتويه آنفا والذي لم نتطرق إليه بالتوازي مع التقرير الخاص وهذا تقيدا بموضوع دراستنا من جهة وبالمهمة الموكلة والمسندة إلينا من جهة أخرى.

# الخـــاتمـــة

**الخاتمة**

لقد فرضت التغيرات المتسارعة على المستوى المحلي و العالمي تأثيرا على الشركات فقد أصبحت معرضة للزوال فقد ارتأينا من خلال هذا ابراز دور محافظ حسابات في المحافظة على استمرارية الشركات و لقد اثبتت الدراسة الفرضيات :

- √ بينت الدراسة أن هناك إدراكا لدي محافظ الحسابات لمسؤوليته حول ضمان الاستمرارية لدى الشركات في المستقبل و ذلك حسب تقرير النهائي المقدم من طرفه
- √ يقوم بتطبيق الإجراءات من طرف محافظ الحسابات التي تساعد في عملية التقييم.
- √ كذلك تساعد المؤشرات المالية محافظ الحسابات في عملية التقييم.
- √ نعم يولي المراجع أهمية لفرض الاستمرارية عند إعداده لتقريره.
- √ بينت الدراسة أن محافظ الحسابات يستطيع أن يحدد مؤشرات الشك بخصوص الاستمرارية سواء كانت تلك المؤشرات مالية أو غير مالية باعتبارها ارشادات مبكرة في حالة الشك بخصوص الاستمرارية للشركة ، حيث يقوم محافظ الحسابات باتخاذ اجراءات اضافية معروفة لديه عندما يثار الشكوك لديه حول الاستمرارية الشركات محل التدقيق لتساعده في عملية التقييم، و اتفق محافظي الحسابات على طبيعة الاجراءات المتبعة عند إعطاء تقرير بخصوص الاستمرارية الشركة.
- √ تبين من أهم المعوقات و القيود الميدانية التي يمكن أن تقيد عمل المدقق بخصوص عملية التقييم كانت عدم وجود خبرة كافية لدي طاقم التدقيق، ثم طبيعة الشركة محل التدقيق و اقرار الادارة خصوص اذا كان غامضا، واختلفت آراءهم حول طبيعة الاتعاب كقيد على عملية التقييم.
- √ تبين ان محافظ الحسابات يؤكد بخصوص حضور الدورات التدريبية عن المعيار رقم 570 الخاص بالاستمرارية.

**التوصيات و الاقتراحات:**

في ضوء النتائج و الاستنتاجات التي اسفرت عنها الدراسة يوصي الباحث بمايلي:

- اعادة النظر في الاجراءات المتعلقة بعملية التدقيق الخارجي، و تطويرها بشكل مستمر بما يضمن الزام محافظي الحسابات بتطبيق معايير الدولية أو المعايير المتعلقة بالتدقيق المحلية ان وجد، و خاصة الاجراءات ذات العلاقة بتقييم استمرارية الشركات.
- ضرورة معرفة و تحديد جميع الاجراءات الاضافية التي يجب ان ينفذها محافظي الحسابات عندما يثار لديه شكوك بخصوص الاستمرارية، من خلال دراسة المؤشرات المالية و الغير مالية، و وضعها كإرشادات لعملية التقييم.

- ضرورة بذل محافظي الحسابات الغاية المهنية اللازمة من أجل إعطاء التقرير عند وجود الشك المتعلق بالقدرة على الاستمرارية وكذلك لدراسة و ادراك جميع العوامل المخففة الموضوعة من قبل الادارة لإزالة هذا الشك.
- ضرورة اعطاء التقرير المناسب عند وجود قيود و معوقات تعيق عمل المدقق من قبل الشركة بخصوص عملية التقييم القدرة على الاستمرارية
- يجب على المنظمات المهنية المعنية أن تعمل على حماية أعضائها من عملاء التدقيق، اذا ما قاموا بالإفصاح عن عدم قدرة العميل على الاستمرار في العمل بالمستقبل و ذلك من خلال مساعدته في رفع القضايا على العميل، او منع اي مدقق أخر من تدقيق حساباته
- ضرورة توعية المدراء الماليين للشركات لطبيعة عملية التدقيق و واجبات و مسؤوليات المدقق، و أي تطورات تطرأ على هذه الواجبات و المسؤولية المهنية، وذلك من خلال نشرات يصدرها الغرف المهنية او من خلال عقد ندوات للمدراء الماليين بمشاركة محافظي الحسابات في المنظمات المهنية المعنية بالمهنة في الجزائر

**اقتراحات الباحث:**

يري الباحث لإتمام الفائدة من الدراسة و استكمالها ان يتم اجراء دراسات و بحوث مثل:

- دراسة تحليلية ( ميدانية ) لمعرفة مدى ممارسة المدقق عملية التقييم قدرة الشركة على الاستمرار في عملها المستقبل، عن طريق المقارنة بين مدى وجود تحفظات للمدققين في التقارير المالية السنوية المنشورة تتعلق بالاستمرارية للشركة ، و مدى وجود مشاكل تتعلق باستمرار الشركة.
- دراسة بحثية تتعلق بمدى التزام محافظي الحسابات في الجزائر بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية مثل: 200، 240، 315... الخاص بمسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش و الخطأ، و علاقة ذلك باستقلالية المدقق.

# المراجع

## المراجع العربية:

### الكتب:


1. الصحن ، عبد الفتاح ، و عمر حسين– دراسات في المحاسبة المالية– مؤسسة شباب الجامعة– الإسكندرية – 1977 .
2. جربوع ، يوسف محمود – مراجعة الحسابات المتقدمة – مكتبة الطالب الجامعي – الطبعة الأولى– غزة– فلسطين –2002.
3. جمعة أحمد حلمي – تطور مسؤولية المحاسبين القانونيين بشأن افتراض الشركة المستمرة في ضوء المعايير الدولية: دراسة تحليلية ميدانية في الأردن"–2010.
4. جمعة أحمد حليمي– التدقيق و التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق – عمان – دار الصفاء– للنشر و التوزيع– الطبعة الأولى– 2002.
5. جمعة أحمد حليمي، مفاهيم التدقيق المتقدمة، من إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين – عمان، الأردن– 2001.
6. جمعة و آخرون – مفاهيم التدقيق المتقدمة– المجمع العربي للمحاسبين القانونيين– عمان، الأردن– 2001.
7. حنان، رضوان حلوة– تطور الفكر المحاسبي – مكتبة دار الثقافة للطباعة و النشر و التوزيع ، الطبعة الأولى، عمان، الأردن– 1998.
8. عبد الله خالد أمين – دور المدقق الخارجي في أوقات الأزمات والشركات المتعثرة – 1982.
9. علي عبد القادر الذنيبات – تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية : نظرية و تطبيق – الطبعة الثالثة – دار وائل للنشر – عمان– 2010 .
10. غسان فلاح المطانة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2006 .
11. محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، 1999.
12. مطر محمد عطية – دور مراقب الحسابات في الإنذار المبكر بحوادث إفلاس الشركات المساهمة العامة – 1987.
13. مطر محمد عطية – نطاق مسؤولية مراقب الحسابات عن تقييم استمرارية المنشأة – 1991.

**المذكرات و الرسائل:**


1. الصادق زكريا محمد – مؤشرات الأداء التي تساعد مراقب الحسابات في الحكم والتنبؤ بمدى استمرارية الوحدة الاقتصادية – 1982 .
2. العمودي أحمد – دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في الأردن – رسالة ماجستير – جامعة ال البيت – الأردن – 2001.
3. العمودي أحمد– دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة اليمنية – 2001.
4. جربوع – أبو معمر – مدى مسؤولية المراجع الخارجي للتنبؤ باستمرارية المشروع / دراسة تحليلية على مراجعي الحسابات في قطاع غزة – 2003 .
5. جربوع يوسف محمود – مدى قدرة المراجع الخارجي من خلال التحليل المالي وضع إرشادات تحذيرية مبكرة لإدارة المشروع قبل تعثره وفشله الحقيقي في فلسطين، . 2006
6. ذنيبات علي عبد القادر– دور المدقق الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة الأردنية– 1991
7. شويات زايد مومني زاي منذر طلال– مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 570 الخاص بالاستمرارية من قبل مدققي الحسابات الأردنيين– رسالة ماجستير– 2004 .
8. عاهد عيد سرحان، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين– الجامعة الإسلامية – غزة – 2007.
9. عبد الرحمن عاطف – بعنوان تطوير المحتوى الإخباري لتقرير مدقق الحسابات الخارجي مدخل تحسين الإفصاح المحاسبي لشركات قطاع الأعمال المصرية– 1982.
10. محمد زكي الحوراني– مدى التزام مدققي الحسابات القانونيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 570 " تقييم استمرارية الشركات و أثرها على جودة المعلومات المحاسبية– الجامعة الإسلامية – غزة– 2013..
11. ساميه بوعديس،المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات، مذكرة ماستر،قانون اعمال،كلية الحقوق، جامعة ام البواقي،سنة2016
12. بن جبور سهيلة،واقع ممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية ،جامعة مستغانم،سنة2018.
13. د.رواني بوحفص،التدقيق المالي والمحاسبي دروس نظرية، مطبوعة دروس مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية ، جامعة غرداية،قسم المحاسبة.

14. بعزيز فريال، دو ر التدقيق الخارجي في تفعيل الاداء المالي، مذكر ة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص محاسبة مراقبة وتدقيق

**القوانين و المراسيم :**

1. المادة 23 من القانون 10-01المؤرخ في29 يونيو سنة 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، عدد42، الجزائر 2010.
2. القانون 07-11 المؤرخ بتاريخ 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي- المادة 06 .
3. المرسوم التنفيذي 156/08 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية- العدد 27 الصادر في 28 ماي 2008 .
4. المعيار الجزائري للتدقيق 570 " استمرارية الاستغلال" – المجلس الوطني للمحاسبة- وزارة المالية.
5. مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 الذي يتضمن المعيار الجزائري للتدقيق "استمرارية الاستغلال" المجلس الوطني للمحاسبة –وزارة المالية

**المجلات و المناشير :**

1. عمر شريقي، التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة بين مسؤولية المدقق و الإدارة في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 570 " المنشأة المستمرة " و التشريع الجزائري – أبحاث اقتصادية و إدارية لجامعة محمد خيضر – بسكرة- جوان 2016 .
2. رشا حمادة – دور مدقق الحسابات في التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة- نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين – العدد 13 – الأردن – كانون الثاني- 2003.
3. قايد ، محمد أمين – نحو مبادئ متعارف عليها لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية – مجلة المحاسبة و الإدارة و التأمين – العدد 32- مطبعة جامعة القاهرة- 1985.

**المراجع الأجنبية:**

1. Barbara،G ،;Braunstein ;Paniol N،Gregory W- « Explaining Auditor's going concern decision : assessing management's capability »- journal of applied Business Research ،vol 11 ، No 3 ، summer - 1995.
2. Constantinides S.- Auditor's Bankers and Insolvency Practitioners « Going Concern » Opinion logit model- Managerial Auditing Journal ،vol 17.No 8 – 2002.

3. Edoward I.Altman and Thomas . P MeGough–P.T– Evalution Of a Company as Going Assumption– journal of Accounting – october– 1974.

4. IFAC – International Standard on auditing 570 « Going concern » –2010– ( Accessed on December–2014).

5. Lam and Mensah– auditors decision making under going concern uncertainties in low litigation risk environments – Evidence from Hong Kong– 2006.

6. Socol – Significant doubt about the going concern assumption in audit– 2010.

7. Thomas Kida – « An Investigation into Auditors continuity and related Qualification Judgment » – journal of Accounting ReBearthl Autumn– 1980.

# الملاحق

الملحق رقم (1):

***Établissement public de wilaya de gestion des centres d'enfouissement technique de la wilaya de Ouargla***

| ***( Bilan (Actif*** | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ***Libelle*** | ***Note*** | ***BRUT*** | ***AMO/PROV*** | ***2018*** | ***2017*** |
| ***actifs non courants*** | | | | | |
| *Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif* | | | | | |
| *Immobilisations incorporelles* | | *306 000,00* | *306 000,00* | | |
| *Immobilisations corporelles* | | | | | |
| *Terrains* | | *36 000 000,00* | | *36 000 000,00* | *36 000 000,00* |
| *Bâtiments* | | *17 057 505,00* | | *17 057 505,00* | *17 057 505,00* |
| *Autres immobilisations corporelles* | | *153 173 914,08* | *134 810 999,57* | *18 362 914,51* | *43 278 298,17* |
| *Immobilisations en concession* | | | | | |
| *Immobilisations encours* | | | | | |
| *Immobilisations financières* | | | | | |
| *Titres mis en équivalence* | | | | | |
| *Autres participations et créances rattachées* | | | | | |
| *Autres titres immobilisés* | | | | | |
| *Prêts et autres actifs financiers non courants* | | *980,00 2* | | *2 980,00* | 2 980,00 |
| *Impôts différés actif* | | | | | |
| ***total actif non courant*** | | ***206 540 399,08*** | ***135 116 999,57*** | ***71 423 399,51*** | ***96 338 783,17*** |
| ***actif courant*** | | | | | |
| *Stocks et encours* | | 2 535 427,68 | | 2 535 427,68 | 2 899 893,67 |
| *Créances et emplois assimilés* | | | | | |
| *Clients* | | 119 332 305,23 | 8 000 000,00 | 111 332 305,23 | 102 692 639,47 |
| *Autres débiteurs* | | 776 532,00 | | 776 532,00 | 703 149,83 |
| *Impôts et assimilés* | | 9 878 262,98 | | 9 878 262,98 | 6 456 726,98 |
| *Autres créances et emplois assimilés* | | | | | |
| *Disponibilités et assimilés* | | | | | |
| *Placements et autres actifs financiers courants* | | | | | |
| *Trésorerie* | | 42 551 260,33 | | 42 551 260,33 | 73 323 998,74 |
| ***total actif courant*** | | ***175 073 788,22*** | ***8 000 000,00*** | ***167 073 788,22*** | ***186 076 408,69*** |
| ***total général actif*** | | ***381 614 187,30*** | ***143 116 999,57*** | ***238 497 187,73*** | ***283 415 191,86*** |

الملحق رقم (2):

***Établissement public de wilaya de gestion des centres d'enfouissement technique de la wilaya de Ouargla***

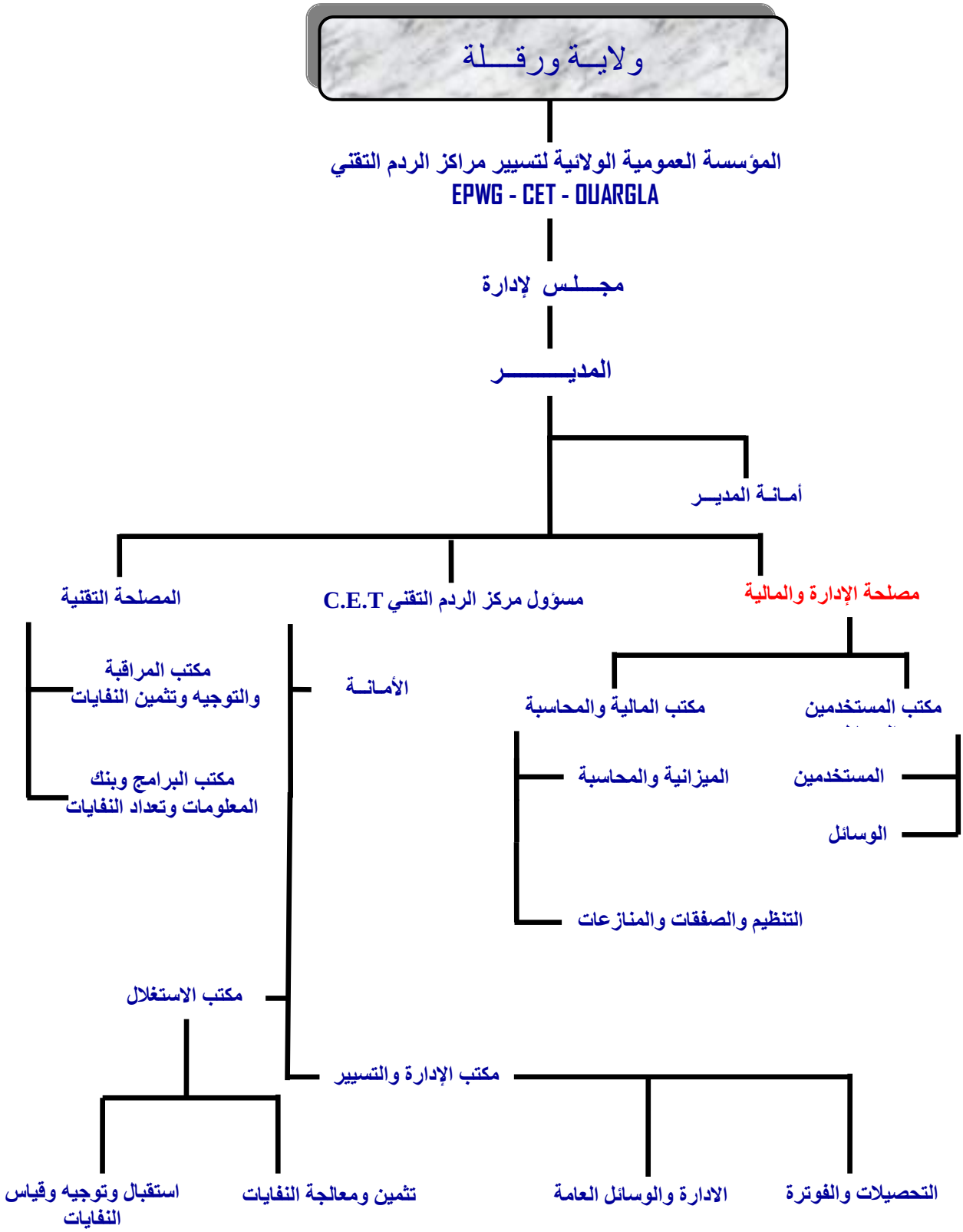
| ( Bilan ( Passif | | | |
|---|---|---|---|
| ***Libelle*** | ***Note*** | ***2018*** | ***2017*** |
| ***capitaux propres*** | | | |
| *Capital émis* | | **116 600 000,00** | **116 600 000,00** |
| *Capital non appelé* | | | |
| *Primes et réserves - Réserves consolidés (1)* | | | |
| *Ecart de réévaluation* | | | |
| *Ecart d'équivalence (1)* | | | |
| *Résultat net - Résultat net du groupe (1)* | | **-47 803 925,56** | **26 998 707,77** |
| *Autres capitaux propres - Report à nouveau* | | **48 028 139,12** | **21 029 431,35** |
| *Part de la société consolidante (1)* | | | |
| *Part des minoritaires (1)* | | | |
| ***total i*** | | ***116 824 213,56*** | ***164 628 139,12*** |
| ***passifs non-courants*** | | | |
| *Emprunts et dettes financières* | | ***200 000,00*** | ***200 000,00*** |
| *Impôts (différés et provisionnés)* | | | |
| *Autres dettes non courantes* | | | |
| *Provisions et produits constatés d'avance* | | ***71 000 000,00*** | ***71 000 000,00*** |
| ***total ii*** | | ***71 200 000,00*** | ***71 200 000,00*** |
| ***passifs courants:*** | | | |
| *Fournisseurs et comptes rattachés* | | ***807 756,09*** | ***2 481 641,39*** |
| *Impôts* | | ***28 299 169,22*** | ***24 901 680,93*** |
| *Autres dettes* | | ***21 366 048,86*** | ***19 203 730,42*** |
| *Trésorerie passif* | | | |
| ***total iii*** | | ***50 472 974,17*** | ***46 587 052,74*** |
| ***total general passif (i+ii+iii)*** | | ***238 497 187,73*** | ***282 415 191,86*** |

## Établissement public de wilaya de gestion des centres d'enfouissement technique de la wilaya de Ouargla

| Compte de Résultat /Nature | | | |
|---|---|---|---|
| **Libelle** | **Note** | **2018** | **2017** |
| *Ventes et produits annexes* | | *64 232 258,20* | *482,49 964 117* |
| *Variation stocks produits finis et en cours* | | | |
| *Production immobilisée* | | | |
| *Subventions d'exploitation* | | | *000,00 000 50* |
| ***I-Production de l'exercice*** | | ***232258,20 64*** | ***964482,49 167*** |
| *Achats consommés* | | **574,25 951 15-** | **413,33 755 12-** |
| *Services extérieurs et autres consommations* | | **398,63 715 17-** | **408,09 843 29 -** |
| ***II-Consommation de l'exercice*** | | ***972,88 666 33-*** | ***821,33 598 42-*** |
| ***(III-valeur ajoutée d'exploitation (I-II*** | | ***30 565 285,32*** | ***125 365 661,07*** |
| *Charges de personnel* | | **699,85 677 84-** | **435,71 683 81-** |
| *Impôts, taxes et versements assimilés* | | **033,74 715-** | **054,72 148 2-** |
| ***IV-Excédent brut d'exploitation*** | | ***448,27 827 54-*** | ***41 534 170,64*** |
| *Autres produits opérationnels* | | **33 146 682,38** | **1 105 180,97** |
| *Autres charges opérationnelles* | | **802,48 61-** | **020,85 123-** |
| *Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs* | | **357,19 051 26-** | **644,50 196 23-** |
| *Reprise sur pertes de valeur et provisions* | | | **7 689 021,51** |
| ***V- Résultat opérationnel*** | | ***925,56 793 47-*** | ***27 008 707,77*** |
| *Produits financiers* | | | |
| *Charges financiers* | | | |
| ***VI-Résultat financier*** | | | |
| ***(V II Résultat ordinaire avant impôts ( V+VI*** | | **925,56 793 47-** | **27 008 707,77** |
| *Impôts exigibles sur résultats ordinaires* | | **000,00 10-** | **000,00 10-** |
| *Impôts différés ( Variations ) sur résultats ordinaires* | | | |
| ***total des produits des activités ordinaires*** | | ***97 378 940,58*** | ***176 758 684,97*** |
| ***total des charges des activités ordinaires*** | | ***866,14 182 145-*** | ***977,20 759 149-*** |
| ***viii-résultat net des activités ordinaires*** | | **923,56 803 47-** | **26 998 707,77** |
| *(Eléments extraordinaires (produits) (à préciser* | | | |
| *(Eléments extraordinaires (charges) (à préciser* | | | |
| ***ix-résultat extraordinaire*** | | | |
| ***x-résultat net de l'exercice*** | | ***925,56 803 47-*** | ***26 998 707,77*** |

الملحق رقم (3):

الملحق رقم (4): الهيكل التنظيمي لمؤسسة الردم التقني (EPWG CET)



**الملحق رقم (5): المبنى لمؤسسة الردم التقني EPWG CET**

EPWG CET هي مؤسسة عامة لولاية إدارة مركز المكب الفني لولاية OUARGLA هي مؤسسة عامة ذات طابع صناعي وتجاري (EPIC). تم إنشاؤه بموجب مرسوم مشترك بين الوزارات بتاريخ: 09-11-2008 ، يديره فريق إداري أو تقني ، ويشرف على إدارة جميع المكب الفنية في ولاية. هو القضاء على النفايات باستخدام تقنية الضغط ، المصرح لها أيضا بممارسة مؤسسة النشاط الثانوي المتمثل جمع النفايات المنزلية وما شابه ذلك على مستوى ولاية ورقلة بموجب مرسوم 284 من 17 مايو 2011.

# الفـهرس

# فهرس المحتويات

## لفهــرس


الإهداء..... I

الشكر..... II

الملخص..... III

فهرس المحتويات..... IV

فهرس الجداول..... V

فهرس الأشكال..... VI

قائمة الملاحق..... VII

المقدمة..... أ–د

**الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات والاستمرارية الاستغلال**

تمهيد..... 2

المبحث الأول: واجبات محافظ الحسابات ومسؤولياته..... 3

المطلب الأول: ماهية محافظ الحسابات ومهنته في التدقيق..... 3

الفرع الأول: مفهوم التدقيق أهداف وأنواع وأهميته..... 3

الفرع الثاني: مهام وواجبات محافظ الحسابات..... 11

المطلب الثاني: الأهمية الاقتصادية لمسؤولية محافظ الحسابات..... 14

الفرع الأول : مسؤولية محافظ الحسابات والإدارة عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار..... 14

الفرع الثاني: حدود مسؤولية محافظ الحسابات ..... 16

الفرع الثالث: موقف المدقق والإدارة في تقييم المؤسسة على الاستمرار في ضوء التشريع الجزائري..... 16

المبحث الثاني: مبدأ استمرارية في المؤسسة من منظور محافظ الحسابات وأثره المحاسبي..... 17

المطلب الأول: مبدأ الاستمرارية وأثره المحاسبي..... 17

الفرع الأول: لمحة عن معيار التدقيق الدولي الجزائري (NAA 570)..... 17

الفرع الثاني : مفهوم فرض الاستمرارية..... 18

الفرع الثالث: أهمية مبدأ الاستمرارية وأثره المحاسبي..... 19

المطلب الثاني : مسؤولية المدقق عند تقييم قدرة الشركة على الاستمرار..... 22

الفرع الأول: مسؤولية محافظ الحسابات والإدارة عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار..... 22

الفرع الثاني: المؤشرات والإجراءات و الواجبات لتقييم قدرة الشركة على الاستمرارية..... 23

الفرع الثالث: العوامل المرتبطة باستمرارية المؤسسة ودور محافظ الحسابات..... 26

المبحث الثالث: الدراسات السابقة..... 37

# فهرس المحتويات

المطلب الأول: الدراسات العربية و الأجنبية.....37
الفرع الأول: الدراسات التي ترتكز على دور المراجع على مسؤوليته و دوره في تقييم الاستمرارية.....37
الفرع الثاني: الدراسات التي ترتكز على الإجراءات و طرق تقييم الاستمرارية من طرف المراجع.....42
المطلب الثاني: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.....48
خلاصة الفصل.....50
**الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لدور محافظ الحسابات في ضمان الاستمرارية الاقتصادية في ظل NAA 570.**
تمهيد.....52
المبحث الأول: الطريقة و الادوات المستخدمة في الدراسة.....53
المطلب الأول: طريقة العمل.....53
الفرع الأول: مجتمع الدراسة.....53
الفرع الثاني: مهمة التدقيق.....59
المطلب الثاني: الادوات المستخدمة.....60
المبحث الثاني: إعداد نموذج للتقرير الخاص باستمرارية الاستغلال.....62
المطلب الأول : محتويات شركة EPWG CET .....63
الفرع الأول: الملف الدائم.....64
الفرع الثاني: الملف الجاري.....64
المطلب الثاني: عرض نموذج ملف التقرير الخاص باستمرارية المؤسسة EPWG CET ..... 65
الفرع الأول: عرض نموذج ملف التقرير.....65
الفرع الثاني: تحليل و نقد التقرير.....70
خلاصة الفصل..... 72
**الخاتمة**..... 76
**المراجع**.....79
**الملاحق**.....91
**الفهرس**.....93