

مدى امكانية تطبيق المعيار الدولي للمراجعة رقم (570)

الخاص بالاستمرارية في الجزائر

د. لقيطي الاخضر

جامعة المسيلة

Résumé: Le sujet de la norme internationale de l'audit n° (570) relative à la continuité revêt une grande importance, la raison pour laquelle ladite norme a tiré l'attention des auditeurs et des universitaires. En effet, les indicateurs de discontinuité représentent un risque majeur pour l'avenir de l'entreprise et engagent la responsabilité de l'auditeur à l'égard de son jugement sur la capacité de continuité de l'entreprise concernée qui lui permet d'éviter l'impasse à l'avenir.	الملخص: يعد موضوع معيار الدولي للمراجعة رقم (570) والمتعلق بالاستمرارية من أهم المواضيع الهامة التي استدعت اهتماما كبير من طرف المراجعين والأكاديميين نظراً لما تمثله مؤشرات عدم الاستمرارية من خطورة على مستقبل الشركة ولما لها من أثر على مسؤولية المراجع في الحكم على مقدرة الشركة محل المراجعة من خلال ابداء رايه حول القدرة على الاستمرارية، مما يجنب الشركة من تعثرها مستقبلا
---	---

مقدمة

تعتبر معايير المراجعة الدولية من أهم أدوات الاتصال القائمة على مهمة توضيح وبيان أهم متطلبات عملية المراجعة لمختلف الجهات الخارجية المرتبطة بالمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية المنشورة والمستفيدة من خدمات المراجعة، فهي وسيلة فاعلة لتقييم الأداء المهني للمراجعين لأنها تمثل النموذج الأمثل الذي يجب استيفاءه عند القيام بتنفيذ مهام عملية المراجعة. استخدام معايير المحاسبة والمراجعة عند إعداد ومراجعة القوائم المالية صار مطلباً أساسياً وضرورة ملحة لكل الأطراف المستفيدة، خاصة وأن تبني معايير مراجعة دولية في ممارسة المهنة يؤدي إلى تحسين مستوى عمليات المراجعة، مما يؤدي إلى توزيع عدد كبير للجان مهنية متخصصة في معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، تضم في صفوفها مندوبين لهيئات المحاسبة والمراجعة وخبراء على قدر كبير من الكفاءة المهنية، لتتمتع تلك المعايير بقبول معظم الهيئات والمنظمات المهنية المتواجدة في الدول النامية والمتقدمة على حد سواء.

1- اشكالية البحث:

هناك توجه عام حول تبني معايير المراجعة الدولية، حيث يتمثل السبب الاساسي وراء ذلك التوجه نمو حركة الاستثمارات المالية عبر دول مختلفة، فحماية هذه الاستثمارات في أي دولة، تتطلب أن تتوفر في المراجعة معلومات دقيقة أعدت بمعايير ذات جودة عالية عالمياً، بحيث تتصف بالقابلية للمقارنة.

وتتمثل اشكالية البحث فيما مدى امكانية تطبيق معيار الاستمرارية الدولي رقم (570) بالواقع المهني بالجزائر؟

2- أهمية البحث:

ترجع أهمية هذه الدراسة إلى طبيعة الأهداف المتوخاة من معايير المراجعة الدولية وإلى التأثيرات المختلفة لها

3- أهداف البحث:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- معرفة أهمية تطبيق معيار الاستمرارية (570) في الواقع المهني بالجزائر
- قياس مدى إمكانية تطبيق المعيار الدولي رقم (570) في الجزائر
- معرفة أهم المشاكل والصعوبات التي تواجه تطبيق معيار الاستمرارية في الجزائر
- 4- فرضيات البحث: تتمثل فرضيات البحث فيما يلي:
- يؤيدو مراجعي الحسابات تطبيق المعيار الدولي للمراجعة رقم (570) في الجزائر
- ان تطبيق معيار الدولي للمراجعة رقم (570) في الجزائر يواجه عدة صعوبات
- 5- الدراسات السابقة:

5-1 الدراسات العربية:

- دراسة (عاهد عيد سرحان، 2007)¹

هدفت هذه الدراسة الى تبيان دور المراجع في تقييم قدرة شركات المساهمة على الاستمرار في نشاطها خلال الفترات القادمة وتمثلت اهم نتائج هاته الدراسة انه بإمكان المراجع تحديد مؤشرات الشك فيما يخص معيار الاستمرارية سواء كانت هاته المؤشرات مالية او غير مالية وقد اقترحت هذه الدراسة على ضرورة ومعرفة مختلف الإجراءات الإضافية الي يجب ان ينفذها المراجع لحظة شكه حول مدى استمرارية الشركة محل المراجع ، كما حثت هذه الدراسة على ضرورة بذل المراجع العناية المهنية اللازمة وهذا بهدف ابداء تقرير مناسب عند وجود شك حول قدرة الشركة على الاستمرار في نشاطها.

- دراسة (منذر المومني & زياد شويات، 2007)²

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى قدرة المراجع على اكتشاف مؤشرات الشك باستمرارية العملاء عند مراجعة حسابات الشركات المساهمة العامة في الأردن، ومدى التزام مراجعي الحسابات القانونيين في الأردن بمعيار المراجعة الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية ومن بين اهم نتائج الدراسة ان المراجع في الأردن يستطيع تحديد مؤشرات الشك المالية التي تؤثر على استمرارية العملاء وكذا تحديد مؤشرات الشك الاخرى التي تؤثر على استمرارية العملاء.

- دراسة (علي حسين الدوغجي، 2008)³

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى مسؤولية مراجع الحسابات عن فرض الاستمرارية والفشل المالي للشركات، ويعتبر موضوع التنبؤ بالحالة المالية للشركة من الأمور المهمة لجميع الأطراف سواء في داخل الشركة أو خارجها . وهذا الموضوع مرتبط أساسا بمفهوم فرض الاستمرار وأهميته في الفكر المحاسبي وتناولت الدراسة الى مفهوم الفشل المالي وأسبابه وأهميته التنبؤ به ومصادر وخطوات التحليل المالي للتنبؤ بفشل الشركات بالإضافة الى معرفة مدى أهمية فرض الاستمرارية ومسؤولية مراجع الحسابات عن تقييم سلامة فرض الاستمرارية.

- دراسة (جلال فالح العلاطي، 2009)⁴

هدفت هذه الدراسة الى معرفة إمكانية ومعوقات تطبيق معايير المراجعة الدولية في البيئة الكويتية بالتطبيق على فرض الاستمرارية وقد توصلت هذه الدراسة الى نتائج يذكر اهمها فيما يلي:

- توافق بيئة المراجع في الكويت مع معايير المراجع الدولية، وإمكانية تطبيق تلك المعايير الدولية دون تعديلات جوهرية.

- وجود مشاكل فنية تحول دون امكانية تطبيق وتعديل معايير المراجع الدولية لكي تنسجم مع البيئة الكويتية.
 - تقرير المراجع يجب أن يتضمن حكماً عن مدى مقدرة الشركة على الاستمرار
 - ضرورة أن يشير المراجع في تقريره الى وجود او عدم وجود خطط للإدارة للتخفيف من مشكلة عدم الاستمرار مثل خطة التخلص من الاصول او زيادة رأس المال او تخفيض النفقات.
 - ضرورة أن يستخدم المراجع النماذج الاحصائية لتقييم مقدرة الشركة على الاستمرار.
- 5-2 الدراسات الاجنبية:

- دراسة (David N.R., 1992)⁵

تناولت هذه الدراسة الى معرفة قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط، وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام المراجع بتجميع أدلة الإثبات الخاصة بهذه المهمة في قاعدة بيانات على الحاسب الآلي، بما يعني استخدام النظم الخبيرة في تقدير قدرة الشركة على الاستمرارية. بما يسمح للمراجع بتركيز الانتباه على القرارات الصعبة المتعلقة بالاستمرارية.

- دراسة (Matsumura, et al., 1997)⁶

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل نموذج نظري لبيان رأي العميل في عزل أو إبقاء المراجع إذا أصدر رأي حول استمرارية شركة العميل في النشاط.

وأظهرت الدراسة أن العميل لن يغير المراجع الأصلي عند وجود تماثل بين رأي المراجع الأصلي، والمراجع البديل، كما بينت نتائج الدراسة أن المراجع يأخذ وقتاً كبيراً في التفكير قبل إصدار رأي حول الإستمرارية، لأنه سوف يواجه قرار عزله من مهمة فحص القوائم المالية لشركة العميل

- دراسة (Arnold et al., 2001)⁷

هدفت هذه الدراسة إلى فحص العلاقة بين الضغوط السياسية والاجتماعية التي تحيط بقرارات المراجعين حول الاستمرارية. وأظهرت نتائج الدراسة أن التدريب أداة جيدة لفريق العمل يساعدهم في فهم عمليات صنع القرار، والقدرة على التعامل مع العوامل التي تتعلق بالاستمرارية وقد أتضح أن القرار حول الاستمرارية يعد مشكلة لا يمكن التغلب عليها بإنكار الطبيعة السياسية للقرار، وانخفاض مستوى الخبرة لدى المراجعين يجعلهم باستمرار عرضة للضغوط السياسية والاجتماعية من قبل العملاء في قبول الأدلة غير الملائمة لاتخاذ القرار

- دراسة (Constantinides, 2002)⁸

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح تأثير العوامل السلوكية التي تؤثر على قرار المراجع حول الاستمرارية. أظهرت نتائج الدراسة أن مؤشرات الشك المالية هي التي تؤثر على قرارات المراجعين، وأن المؤشرات غير المالية ليس مهمة. كما أظهرت الدراسة أن من الأحداث المهمة التي تؤدي إلى التحفظ في التقرير هي تحديد تعيين المصفي، الدعاوى القضائية، العجز في سداد القروض، وأظهرت الدراسة أنه لا يمكن معرفة فيما إذا كان قرار المراجع حول الاستمرارية صحيح أم لا.

المحور الاول: الإطار النظري لمعايير المراجعة

تعتمد حاجات التنمية الاقتصادية المعاصرة على قرارات استثمارية مبنية على معلومات محاسبية تمثل القوائم للشركات المساهمة أو العامة، ولا يمكن الاعتماد على هذه المعلومات إلا إذا كانت معززة بتوقيع مراجع الحسابات.

اعتمدت مهنة المراجعة على معاييرها المهنية بما يفوق أي مهنة أخرى، وذلك لحاجتها إلى هذه المعايير كأداة للقياس تحدد مسؤوليتها بناء عليها، وكأسلوب لرفع مستوى المحاسبين الثقافية وتوحيد الممارسة بين أعضاء المهنة.

اولاً: تعريف وتطور معايير المراجعة

الحاجة التي أدت إلى ظهور مراجع الحسابات أدت بالضرورة إلى وجود معايير أو قياسات تتحكم في عملية المراجعة، فالمعيار يمكن اعتباره بمثابة القاعدة التي توجه فعل وعمل المراجع، بحيث تعتبر المعايير المرجع لأعمال المراجعين.

1 - تعريف معايير المراجعة

لقد تضمنت أدبيات المهنة العديد من التعاريف منها:

- تعريف الذي قدمه هاورد ستيتلر (Howard Stettler) ومفاده: "تعد معايير المراجعة بمثابة مقاييس نوعية لأداء أعمال المراجعة، والأهداف التي يجب الحصول عليها من تنفيذ الإجراءات".⁹
- كما عرف ألفين أريتر (Arens Alvin) المعايير بأنها: "عبارة عن إرشادات عامة لمساعدة المراجعين على الوفاء بمسؤولياتهم المهنية، بما فيها اعتبار المؤهلات المهنية كالكفاءة والاستقلال ومتطلبات إعداد التقرير وقرائن الإثبات".¹⁰
- كما أورد أرنولد جونسون (Johnson Arnoldw) التعريف الذي نص عليه المعهد الأمريكي للمحاسبين المصريح لهم (AICPA)، على أنه: "المبادئ الأساسية لعملية المراجعة، تلك المبادئ التي تحكم طبيعة ونطاق وقرائن الإثبات التي يجب جمعها عن طريق إجراءات المراجعة".¹¹

ومن خلال إستعراض التعاريف السابقة يلاحظ وجود سمات عامة لمعايير المراجعة أهمها:

- تعتبر معايير المراجعة نموذجاً للعمل المهني في المراجعة.
- توضع معايير المراجعة من قبل المنظمات المهنية (الإجماع أو الأغلبية العامة) أو السلطة أو العرف.
- تحدد معايير المراجعة المسؤوليات المهنية.
- تتصف معايير المراجعة بالعموم، لأنها تمثل إرشادات عامة للمراجعين تشمل المبادئ الأساسية لعملية المراجعة.
- تعتبر معايير المراجعة مقاييس الأداء المهني، لأنها تستخدم في الحكم على نوعية الإنجاز ومدى جودته.¹²

2- تطور معايير المراجعة

لم تنشأ معايير المراجعة من فراغ، بل كانت هناك تطورات متلاحقة في مهنة المراجعة القانونية من المراجعة المستندية الشاملة إلى المراجعة الاختيارية التي استدعت وجود معايير مراجعة مهنية.

ففي الفترة الأولى من تاريخ مهنة المراجعة كانت هناك حاجة قليلة إلى وظيفة إبداء الرأي، كما لم يكن هناك قوانين تتطلب إبداء الرأي عن القوائم المالية، فضلا عن الإعتماد على جمهور المستثمرين في توفير الأموال كان محدودا. وكانت المراجعة خلال هذه الفترة تنفذ بشكل أساسي تلبية لرغبة الإدارة التي تمتلك أيضا المؤسسة لذلك كان كل إهتمام المراجع موجه نحو إكتشاف المخالفات والأخطاء والإحتيالات التي تقع من جانب العاملين بالشركة، وهذا ما تؤكد المؤلفات القديمة في مجال المراجعة إذ كانت تشير إلى أن هدف المراجعة الأساسي هو إكتشاف الغش والأخطاء الفنية المتعلقة بتطبيق المبادئ لذلك كان المراجع يركز على الفحص المستندي أكثر مما يفعله الآن، ومن جهة ثانية، تركزت المراجعة خلال تلك الفترة على فحص ومراجعة قائمة المركز المالي فقط لأنها القائمة المالية الوحيدة المنشورة وتحقيقا لغرض إكتشاف الأخطاء والغش فقد كان الفحص يتضمن الفحص المستندي الكامل للعمليات المالية كما كانت المراجعة تعتمد كلياً على أدلة الإثبات الداخلية تقريبا.¹³

وتجسد التطور اللاحق لمهنة المراجعة في تطور هدف المراجعة من مجرد إكتشاف الغش والخطأ إلى إبداء الرأي أو تحديد مدى صدق وعدالة عرض القوائم المالية، وكان هذا التطور نتيجة لتطور بيئة الأعمال في العشرينات من هذا القرن عندما بدأت المؤسسات تعتمد بشكل واضح على التمويل من جمهور المستثمرين على شكل أسهم مبيعة لطرف ثالث لا يمارس وظيفة إدارية، أي بسبب نشوء الشركات المساهمة وانفصال الملكية عن الإدارة، وبداية تشكل المجتمع المالي من مساهمين ودائنين ومصارف وغير ذلك ممن لهم مصلحة في قوائم مالية تعرض بعدالة المركز المالي للمؤسسات ولنتائج عملياتها.

وإحدى الأسباب الأساسية الأخرى التي ساعدت في وضع معايير المراجعة كانت دعاوى المسؤولية القانونية التي كانت ترفع ضد المراجعين كي تطالبهم بتزويد أصحاب الأموال المستثمرة في شركة العميل بمعلومات مالية تعكس صدق وعدالة المركز المالي للشركة ولا سيما عندما يعتقد الدائنون بإهمال المراجع أو خداعه في القيام بعملية المراجعة. لذلك كان للأسباب السابقة أثر مباشر على تطوير معايير المراجعة المقبولة عموماً التي بدأ مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين بإصدارها عام (1939)، وأصبحت هذه المعايير فيما بعد خير مرشد للمراجعين إذ أنها تحميهم وتحدد مسؤوليتهم عن اكتشاف الغش أو الخطأ كما تحدد الكيفية التي يمارسون بها عملهم بالشكل الذي تستخدم في الحكم على نوعية عمل المراجع وفيما إذا كان قد بذل العناية المهنية، أم لا، وكان مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA) أول منظمة مهنية تصدر معايير مراجعة في العالم.

ثانياً: نطاق وأهداف معايير المراجعة

لقد وضعت معايير المراجعة حتى يستطيع الأشخاص الذين سيمارسون أعمالهم كمراجعين للحسابات تأدية واجباتهم على درجة عالية من الأهلية والمهارة التي تتطلبها المهنة وتوفر هذه المعايير لتقرير المراجع إمكانية الوثوقية ويجب أن تغطي معايير المراجعة كل جوانب عملية المراجعة حتى يتحقق لمن يعتمد على تقرير المراجع الاعتقاد بأن:

- المراجع أمين ونزيه وموضوعي ومستقل.
 - إن المراجع قد حصل على أدلة الإثبات الكافية.
 - فهم الرأي الذي عبر عنه المراجع.
- ويمكن القول بأن معايير المراجعة المطبقة في معظم دول العالم يمكن تقسيمها في ثلاث مجموعات على النحو الآتي:

1- المجموعة الأولى المعايير العامة

وهي تتعلق بالتأهيل العلمي والعمل للمراجع واستقلالته وحياده وبذله للعناية المهنية الواجبة وهي معايير يجب تحقيقها قبل التعاقد على أي عملية مراجعة.¹⁴

2- المجموعة الثانية معايير العمل الميداني

وهي تتعلق بالتنفيذ الفعلي الميداني لعملية المراجعة من حيث التخطيط والإشراف وحصول المراجع على أدلة كافية تمكنه من إبداء الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية محل المراجعة.

3- المجموعة الثالثة معايير إعداد التقرير

وتتعلق بطبيعة تقرير المراجع من حيث الشكل والمضمون وكيفية إعداد هذا التقرير والمبادئ التي يعد وفقاً لها ومسؤولية المراجع عن هذا التقرير. ويعد التزام المراجع بهذه المعايير في أدائه لوظيفة المراجعة الوسيلة التي تضفي الثقة على أن القوائم المالية قد روجعت وفقاً لمجموعة من المعايير المقبولة والمطبقة والتي تحظى بالقبول العام من جميع المعنيين. ويجب أن تشمل معايير المراجعة كل الجوانب المحيطة بعملية المراجعة حتى تؤدي مجموعة الوظائف الآتية:¹⁵

- تعد معايير المراجعة نموذجاً يقتدي به المراجع عند أداء واجباته المهنية وممارسة عمله.
- المعايير أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات عملية المراجعة للجهات المختلفة المستفيدة منها.
- تعد وسيلة لتقويم الأداء المهني.
- تحدد المتطلبات والمواصفات الشخصية المفروضة توافرها في من يقوم بعملية المراجعة.
- تزيد الثقة في المراجعة وتقضي على أي منفذ يتسرب منه الشك في الاعتماد عليها كمهنة معترف بها.
- تساعد المعايير في جعل مهنة المراجعة ذات كيان مستقل والتي بدورها تصبح مزاولاً للمهنة وظيفة آلية.

- تحدد معايير المراجعة المواصفات الفنية لإعداد تقرير المراجعة وتبيان طبيعة ومحتويات هذا التقرير.
- توفر المعايير للمراجع أساساً موضوعياً للتقويم الذاتي في ضوء إطار المسؤولية المهنية.
- تعطي المعايير للهيئات التشريعية والمحاكم تصوراً واضحاً عن درجة الأداء المهني المتوقع من المراجع وتساعد هذه الجهات على تفهم المحتوى الفني لتقريره.
- تصبح مهنة المراجعة في غير المكان الملائم لها عند غياب المعايير منها مما يتيح الفرصة أمام الحكومات إلى سن التشريعات والتنظيمات التي تحول المهنة إلى وظيفة حكومية.
- تعد المعايير بمثابة المقاييس التي توضح مدى إلزام المراجع بمبادئ المراجعة والأهداف العامة لها.
- تساعد المعايير في تعليم المهنة للمبتدئين، حيث تستخدم كأساس لإعداد الأجيال القادمة من المراجعين وتوضح الإطار العام لمسؤولياتهم المهنية.
- توفر معايير المراجعة لمستخدمي القوائم والتقارير المالية الثقة في رأي المراجع حيث إن هذه المعايير تتسم بالموضوعية والقبول العام، وتوضح لهم الكيفية التي تم بها الفحص الذي قام به المراجع والمسؤولية التي يتحملها ودرجة الاعتماد على ما ورد في القوائم المالية من بيانات ومعلومات.
- ثالثاً: المعيار رقم (570) الاستمرارية

قام المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد (IAASB) بإصدار المعيار الدولي للمراجعة (ISA:570)، الخاص بفرض الاستمرارية.¹⁶

ويهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات حول مسؤولية المراجع عند مراجعة البيانات المالية المتعلقة بملاءمة فرض الاستمرارية للمؤسسة مستقبلاً كأساس لإعداد البيانات المالية، وقد حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بعض المؤشرات التي تشير إلى ضعف استمرارية الشركة وقام بتصنيفها إلى مؤشرات تشغيلية ومالية ومؤشرات أخرى¹⁷.

وقد حدد المعيار رقم (570) ما يجب على المراجع عند التخطيط لعملية المراجعة، وما يجب عليه في حالة الشك في قدرة الشركة على الاستمرارية، وما هي الصيغ التي يمكنه تضمينها في تقريره على ضوء النتائج التي توصل إليها.

- مؤشرات مالية

وتشمل هذه المؤشرات:

*زيادة الأصول المتداولة عن الخصوم المتداولة.

* مشاكل في الاقتراض.

*نسب مالية رئيسية سلبية.

*خسائر مالية متتالية.

* تأخير عدم توزيع الأرباح.

*عدم القدرة على سداد الذمم الدائنة بتاريخ الاستحقاق.

*التحول من الشراء بالأجل إلى النقدية في التعامل مع الموردين.

*عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير منتج جديد ضروري أو لاستثمارات ضرورية.

- مؤشرات تشغيلية

وتشمل هذه المؤشرات ما يلي:

*حدوث شواغر في المناصب الإدارية الرئيسية للشركة بدون ملئها.

* فقدان سوق رئيسي امتياز أو ترخيص أو مورد رئيسي.

* صعوبات مع العمال أو نقص في الامتدادات الهامة.

- مؤشرات أخرى وتشمل:

* عدم الاستجابة مع المتطلبات المتعلقة برأس المال والأنظمة الحكومية الأخرى.

* إجراءات قانونية مؤجلة أخرى ضد الشركة.

* تغيير في التشريعات أو سياسة الحكومة.¹⁸

1 - إجراءات المراجعة لتقييم استمرارية الشركة

عندما توجد مؤشرات تثير الشك لدى المراجع في قدرة الشركة على الاستمرار يتوجب عليه الحصول على أدلة مناسبة لتعزيز أو نفي هذا الشك وتزايد فرص المراجع في تجنب المسؤولية القانونية كلما ارتفعت نوعية المراجعة التي يقوم بها، بينما يقع في قبضة المسؤولية إذا فشل في تقديم نوعية المراجعة مقابل معايير العناية المهنية، كما إن وجود صعوبات مالية لدى الشركات يعتبر من العوامل التي تدفع بالإدارة بالتلاعب وإخفاء الحقائق وبالتالي فالمراجع ربما يحتاج إلى جهود مضنية لكشف ما أرادت أن تخفيه عنه الإدارة أو تضليله والمراجع مطالب باكتشاف هذا التلاعب خاصة في مثل هذه الظروف، كما أن بعض إجراءات المراجعة مصممة للحصول على أدلة مناسبة لإبداء الرأي حول القوائم المالية، وربما تأخذ بعض الإجراءات ذات العلاقة في تقييم استمرارية الشركة أهمية إضافية أو تكون ضرورية لاستعمالها عند وجود شكوك حول قدرة الشركة على الاستمرار ومن هذه الإجراءات:

- تحليل ومناقشة التدفقات النقدية والأرباح والتوقعات الأخرى مع الإدارة إلى أقرب تاريخ ممكن قبل تاريخ التقرير.

- تحليل ومناقشة آخر الحسابات والقوائم المرحلية المتوفرة.

- دراسة الأحداث اللاحقة بعد تاريخ الميزانية التي تؤثر على مقدرة الشركة على الاستمرارية.

- دراسة شروط سندات الدين وإتفاقيات القروض وتحديد ما إذا تم خرق أي منها.

- قراءة محاضر إجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة واللجان الهامة الأخرى لمعرفة الصعوبات المالية.

- طلب معلومات حول الأمور القانونية من المستشار القانوني.

- التأكد من وجود وقانونية الترتيبات مع الأطراف ذات العلاقة والأطراف الأخرى للحصول على المساعدات المالية لهذه الأطراف لتوفير التمويل الإضافي.

- الأخذ بعين الاعتبار موقف الشركة بخصوص عدم تلبية طلبات العملاء.

2- تقرير المراجع عن عدم قدرة الشركة على الإستمرارية¹⁹

يوصي معيار المراجعة الدولي رقم (570) أنه عند تخطيط المراجعة يجب على المراجع النظر فيما إذا كانت هناك أحداث أو ظروف قد تثير شكاً قوياً في قدرة الشركة على البقاء كشركة مستمرة، وإذا كان الأمر كذلك فإنه يجب على المراجع أخذها بعين الاعتبار عند إجراء تقييمات مبدئية كمكونات مخاطر المراجعة وتخطيط إجراءات المراجعة، كذلك يجب على المراجع أن يبقى يقظاً أثناء عملية المراجعة فيما يتعلق بهذه الأحداث أو الظروف.

المحور الثاني: الدراسة الميدانية في هذا المحور سيناقش ويتم تحليل اجابات افراد عينة البحث على استمارة البحث

اولا: تمهيد للدراسة الميدانية

1-عينة الدراسة

وبقصد تحديد عينة الدراسة ب 150، تم توزيع الاستبانات على مجتمع الدراسة وفقا لجدول توزيع العينة رقم (1) الذي يظهر كذلك العدد الذي تم استرداده والبالغ 135 استبانة.

جدول رقم (1): توزيع عينة الدراسة

المراجعون	العينة
150	المستجيبين
135	نسبة الاستجابة
% 90	

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على الاستمارة

وكما يبين الجدول السابق، فقد بلغ عدد المستجيبين من المراجعين 135 ونسبة 90 % من أصل 150 مراجعا، وهو حجم العينة الإجمالي، وبذلك تعد نسبة الاستجابة نسبة جيدة.

2-إستبانة الدراسة

وفي ضوء ما سبق، تم إعداد قائمة الاستقصاء بالاعتماد على الدراسات السابقة ومحتوى المعيار الدولي رقم (570) والتي تحتوي على مجموعة من العبارات تكون الإجابة عليها بالتدرج من غير موافق بشدة إلى موافق بشدة، مع إعطاء أوزان ترجيحية لكل إجابة، ومن خلال التحليل الإحصائي لإجابات المستقصى منهم على العبارات قدمت تبويب قائمة الاستقصاء إلى المحاور الآتية:

- المحور الأول (عبارة رقم 1-10): يهدف إلى قياس مدى امكانية تطبيق المعيار الدولي رقم (570) بالجزائر.

- المحور الثاني (عبارة رقم 11-18): تحديد اهم المشاكل والصعوبات لتطبيق المعيار الدولي رقم (570) بالجزائر

3-الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package for Social Sciences-SPSS)، في تحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة، وقد تم استخدام الأساليب المناسبة في التحليل والتي تعتمد أساسا على نوع البيانات المراد تحليلها وعلى أهداف وفرضيات الدراسة، وقد تم استخدام عدة أساليب إحصائية من أجل توظيف البيانات التي جمعها لتحقيق أغراض الدراسة، وفيما يلي الأساليب التي تم استخدامها ومبررات استخدام كل منها

-المتوسط الحسابي

باعتباره أحد مقاييس التزعة المركزية، فقد تم استخدام المتوسط الحسابي في هذه الدراسة كمؤشر لترتيب البنود حسب أهميتها من وجهة نظر المستجيبين على الاستبانة، حيث تم اعتماد المتوسط الحسابي لإجابات المشاركين.

-الانحراف المعياري

وقد تم استخدام الانحراف المعياري لمعرفة مدى تشتت القيم عن متوسطها الحسابي.

- صدق وثبات الأداة:

وذلك للحكم على دقة القياس من خلال تحديد ثبات أداة القياس الممثلة بالاستبانة ولمعرفة مدى صدق الاستبانة في قياس المفهوم المراد قياسه فعلا والمتمثل في مدى إمكانية تطبيق معيار الاستمرارية في الجزائر وقد تم استخدام معامل ثبات كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha).

وقد بلغ معامل الثبات ألفا لأفراد العينة بشكل عام 90,4 %، وهي نسبة تدل على مستوى عال من ثبات أداة القياس. ثانيا: خصائص عينة الدراسة

تم تقسيم خصائص عينة الدراسة من حيث الجنس، العمر، المؤهل العلمي

1- الجنس

الجدول رقم (2) يقوم بعرض نسبة الذكور والإناث لعينة دراسة وهي موزعة كما يلي:

الجدول رقم (2): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة
ذكر	113	83,7%
أنثى	22	16,3%
المجموع	135	100%

المصدر: تم إعداد جدول بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه أن نسبة الذكور أكبر من الإناث، حيث تمثل نسبة الذكور (83,7%) من أفراد عينة الدراسة أما نسبة الإناث فتمثل (16,3%).

2- العمر

يوضح الجدول رقم (3) توزيع عينة الدراسة حسب العمر وهي موزعة كما يلي

الجدول رقم (3): توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة
أقل من 40 سنة	58	42%
أكبر من 40 سنة	77	58%
المجموع	135	100%

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح من الجدول رقم (3) أن الفئة الأقل من 40 سنة تمثل (42%)، والفئة الأكبر من 40 سنة تمثل (58%)، مما يلاحظ أن أغلب أفراد العينة أكثر من (50%) يزيد سنهم عن 40 سنة فما فوق.

3- المؤهل العلمي

يبين الجدول رقم (4) توزيع عينة البحث حسب المؤهل العلمي والذي تم تقسيمه الى ثلاث مستويات وهي موضحة في الجدول الموالي

الجدول رقم (4): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة	التكرار	المؤهل العلمي
74 %	100	ليسانس
19 %	26	دراسات عليا
07 %	09	شهادات أخرى
100 %	135	المجموع

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول رقم (4)، يتضح أنه أعلى نسبة تعود لحاملي شهادة ليسانس بنسبة (74%) ثم يليها حاملي شهادة دراسات عليا بنسبة (19%)، ثم يليها حاملي شهادات أخرى بنسبة (07%). ويمكن القول بأن أكثر من 93% من عينة الدراسة بشكل إجمالي يحملون مؤهلات علمية عالية، وهذا يعني أن عينة الدراسة تمثل الفئة المؤهلة علمياً القادرة على إجابة أسئلة الاستبانة.

4- الخبرة

يوضح الجدول رقم (5)، توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة وهي موزعة كما يلي :

الجدول رقم (5): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة

النسبة	التكرار	الخبرة
35 %	47	أقل من 4 سنوات
52 %	70	4-10 سنوات
13 %	18	أكثر من 10 سنوات
100 %	135	المجموع

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يظهر الجدول أعلاه نتائج الدراسة المتعلقة بعدد سنوات الخبرة، وقد تم توزيع سنوات الخبرة إلى ثلاث فئات تبدأ بأقل من أربع سنوات وتنتهي إلى عشر سنوات فأكثر، حيث بلغت أعلى نسبة 52% للفئة التي تقع بين أربع وأقل من عشر سنوات للعينة، مما يدل على أن أفراد عينة الدراسة يتمتعون بخبرة جيدة، مما سينعكس إيجاباً على نتائج الدراسة.

ثالثاً: تحليل نتائج الدراسة

يهتم هذه المطلب بتحليل محاور الدراسة من خلال تحليل إجابات أفراد العينة

1- تحليل نتائج الدراسة للفرضية المتعلقة بإمكانية تطبيق معيار الدولي رقم (570) الاستمرارية في الجزائر التعرف على مدى

امكانية تطبيق معيار الدولي رقم (570) الاستمرارية في الجزائر كما يوضحه الجدول رقم (06)

مدى إمكانية تطبيق المعيار الدولي للمراجعة رقم (570) الخاص بالاستمرارية في الجزائر

الجدول رقم (06): إجابات المستجوبين حول مدى إمكانية تطبيق معيار الدولي رقم (570) الاستمرارية في الجزائر

معامل الاختلاف %	المراجعون		الفقرة
	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
9,57	4.5	4.7 موافق بشدة	1- على المراجع بمراجعة مختلف العقود والالتزامات التي تخص مختلف الديون وكيفية تسديدها
10.26	0.42	4.09 موافق	2- عند كتابة تقرير المراجعة يجب ان يشار الى طرق قياس واثبات مدى قدرة الشركة على الاستمرار باستخدام الطرق المالية والتشغيلية والطرق غير المالية
11.56	0.48	4.15 موافق	3- يقوم المراجع ببذل العناية المهنية اللازمة لإثبات مدى قدرة الشركة على الاستمرار
16.09	0.7	4.35 موافق بشدة	4- يجب ان يتضمن تقرير المراجع عن مقدرة الشركة محل المراجعة على الاستمرار
16.74	0.72	4.30 موافق بشدة	5- عند تنفيذ عملية المراجعة يقوم المراجع بتطبيق الاجراءات التحليلية
17.51	0.69	3.94 موافق	6- يستطيع المراجع اكتشاف مختلف مؤشرات الشك التي تؤثر على استمرارية الشركة
23.16	0.85	3.67 موافق	7- يقوم المراجع بالإفصاح عن قدرة الشركة محل المراجعة على الاستمرار
26.08	0.96	3.68 موافق	8- يقوم المراجع بفحص الاحداث اللاحقة
29.44	1.01	3.43 موافق	9- لإثبات مدى استمرارية الشركة على المراجع بمراجعة مختلف الاتفاقيات والعقود ومحاضر مجلس الادارة والجمعيات العامة
50	1.25	2.48 موافق	10- يستخدم المراجع النماذج الاحصائية للتنبؤ بالفشل المالي لشركة محل المراجعة
		3.879 موافق	الاتجاه العام

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول رقم (06)، أن المتوسط العام للإجابات (3,879) أي أن اتجاه الإجابة من المستقصي منهم يتجه نحو الاتجاه الموافق الإيجابي الذي يتردد بين موافق وموافق بشدة مما يعكس بأن أغلبية مراجعي الحسابات يؤيدون إمكانية تطبيق المعيار الدولي رقم (570) والذي يتعلق بفرض الاستمرارية، حيث إن المتوسط الحسابي أكبر من الوسط الافتراضي (3,5).

وقد تم استخدام الأساليب الإحصائية المتمثلة في المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف الذي يحدد مدى التجانس والتوافق للإجابة على العبارات داخل بعد (مدى إمكانية تطبيق المعيار الدولي رقم (570)) فكلما قلت نسبة معامل الاختلاف كلما كان دليلاً على التوافق والتجانس بين إجابات المستقصي في فهم العبارة داخل البعد. ومما سبق، يتضح أن العبارة رقم (01) تحتل المرتبة الأولى في الترتيب من وجهة نظر عينة البحث والتي تنص على الآتي: على المراجع بمراجعة مختلف العقود والالتزامات التي تخص مختلف الديون وكيفية تسديدها. فقد بلغ المتوسط الحسابي للعبارة 4,7 ويتراوح بين الموافق والموافق بشدة، في حين وصلت نسبة معامل الاختلاف إلى (09,57) مما يشير إلى أن العبارة كانت أقرب العبارات تجانساً واتفاقاً في إجابات المستقصي منهم (المراجعون).

مدى امكانية تطبيق المعيار الدولي للمراجعة رقم (570) الخاص بالاستمرارية في الجزائر

ومن ناحية أخرى، تحتل العبارة رقم (10) المرتبة الأخيرة من وجهة نظر عينة البحث وحازت على أقل درجات التوافق والتجانس في إجابات مراجعي الحسابات والتي بمقتضاها " يستخدم المراجع النماذج الاحصائية للتنبؤ بالفشل المالي لشركة محل المراجعة " ، والتي حقق الانحراف المعياري لها أكبر نسبة مقارنة بباقي العبارات حيث بلغ (1,25). بمعنى الاختلاف وعدم الاتفاق على مضمون ومحتوى العبارة كذلك بلغت نسبة معامل الاختلاف أعلى نسبة مقارنة بباقي النسب للعبارات (50)، كما بلغ المتوسط الحسابي للعبارة (2,48) يتردد بين غير الموافق وغير الموافق بشدة، ومع ذلك فان الاتجاه العام لإجابات العينة بلغ (3,87) مما يدل على امكانية تطبيق معيار رقم (570) بالجزائر

2- تحليل نتائج الدراسة للفرضية المتعلقة بمشاكل ومعوقات تطبيق المعيار الدولي رقم (570) والمتعلق بالاستمرارية للتعرف على اهم معوقات ومشاكل تطبيق معيار الدولي رقم (570) والمتعلق بالاستمرارية في الجزائر، هذا ما يوضحه الجدول رقم (7)

الجدول رقم (07): إجابات المستجوبين حول مشاكل ومعوقات تطبيق المعيار الدولي رقم (570) المتعلق بالاستمرارية

معامل الاختلاف %	المراجعون		الفقرة
	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
12.94	0.55	4.25 موافق بشدة	11- عدم التحكم بالنماذج الاحصائية للتنبؤ بالفشل المالي يؤثر على رأي المراجع في قدرة الشركة على الاستمرارية
14.17	0.57	4.02 موافق	12- عدم ملائمة تطبيق معيار تقييم قدرة الشركة على الاستمرار
14.65	0.62	4.22 موافق بشدة	13- التأهيل العلمي والعملية غير كاف لتطبيق المعيار الدولي رقم (570)
15.68	0.69	4.4 موافق بشدة	14- ان مشكل تحيز المراجع يحول دون تطبيق المعيار الدولي رقم (570)
16.09	0.7	4.35 موافق بشدة	15- ان عدم كفاية الادلة اللازمة يعيق تطبيق المعيار الدولي (570)
20.78	0.79	3.8 موافق	16- ان عدم توفر الخبرة تؤثر على رأي المراجع في قدرة الشركة على الاستمرارية
22.14	0.91	4.11 موافق	17- العوامل السلوكية تؤثر على قرار المراجع حول الاستمرارية
30.63	1.06	3.46 موافق	18- ارتباط المراجع بالشركة محل المراجعة يؤثر على مقدرة حول تقييم الشركة على الاستمرار
		4.07 موافق	الاتجاه العام

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول رقم (07)، أن المتوسط العام للإجابات قد بلغ 4.07، أي أن أغلب اتجاه الإجابات داخل البعد ككل يتجه نحو الاتجاه الموافق والإيجابي مما يعكس حقيقة واضحة باتفاق آراء عينة البحث "مراجعي الحسابات" وبالإجماع على وجود صعوبات تحول دون تطبيق معيار الدولي رقم (570) والمتعلق بالاستمرارية ، وبواسطة الإحصاءات الوصفية وباستخدام معامل الاختلاف للتعرف على أكثر العبارات تتفق وتجتمع آراء عينة البحث عليها، فاتضح أن العبارة رقم (11) استحوذت

المرتبة الأولى والتي تقتضي بأن عدم التحكم بالنماذج الاحصائية للتنبؤ بالفشل المالي يؤثر على رأي المراجع في قدرة الشركة على الاستمرارية ، وتأكيداً لذلك يشير المتوسط الحسابي للعبارة إلى 4,25 وهذا يعني الموافقة على العبارة بدرجة كبيرة قد تصل إلى (موافق بشدة)، في حين حقق مؤشر الانحراف المعياري للعبارة 0,55، هو أقل النسب مقارنة بباقي نسب العبارات. ويدل ذلك على ثبات رأي عينة البحث بأولوية هذا العنصر أو المشكل دون غيره. ومن ناحية أخرى، يتضح أن العبارة رقم (18) تحتل المرتبة الأخيرة في الترتيب من وجهة نظر عينة البحث والتي تقتضي بأن ارتباط المراجع بالشركة محل المراجعة تؤثر على مقدرته حول تقييم الشركة على الاستمرار، وقد وجد أن المتوسط الحسابي للعبارة بلغ 3,46، أي يتجه إلى الموافقة. وقد استحوذت المرتبة الأخيرة من وجهة نظر عينة البحث اعتماداً على نسبة معامل الاختلاف للعبارة الذي وصل إلى أعلى النسب مقارنة بالغير وبلغ 30,63

وفي الأخير، يتفق مراجعو الحسابات في الجزائر على اجمالي الصعوبات والمشاكل التي تحول تطبيق المعيار الدولي رقم (570) في الجزائر وهذا ما اظهرته نتائج الدراسة الاحصائية للمحور الثاني خاتمة:

- من خلال هذا المقال، يتم استعراض النتائج على النحو التالي:
- يؤيد مراجع والحسابات في الجزائر تطبيق المعيار الدولي رقم (570) والمتعلق بالاستمرارية
 - تقع المسؤولية على مراجع الحسابات فيما يخص تقييمه لمدى تقييم الشركة محل المراجعة على الاستمرارية
 - مدى تطبيق معيار الدولي رقم (570) مرتبط بمستوى بذل العناية المهنية للمراجعين الحسابات بناء على النتائج التي تم التوصل إليها يمكن اقتراح ما يلي:
 - ضرورة اهتمام الجهات المهنية بالجزائر بمدخل معايير المراجعة الدولية، فيما يخص معيار الدولي رقم (570) والمتعلق بالاستمرارية نظر لأهميته
 - بذل العناية المهنية اللازمة لتطبيق المعيار الدولي والمتعلق بالاستمرارية
 - تطبيق الاجراءات التحليلية لتقييم الشركة محل المراجعة بمدى استمراريته
 - دعم المنظمات المهنية الخاصة بمراجعة الحسابات بحيث تكون قادرة على عقد ندوات ومؤتمرات تهتم بتطوير مهنة المراجعة.
 - الاهتمام في إقرار الدراسات التطبيقية على النماذج الاحصائية للتنبؤ بالفشل المالي للشركات محل المراجعة

هوامش ومراجع البحث

- ¹ عاهد عيد سرحان، مدى قدرة مدقق الحسابات الخراجي في تقييم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العام في فلسطين، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، 2007.
- ² منذر المومني، زياد شويبات، "قدرة المدقق على اكتشاف مؤشرات الشك باستمرارية العملاء"، مجلة المنارة، جامعة ال البيت، المجلد 14، العدد 1، 2008.
- ³ علي حسين الدوغجي، "مدى مسؤولية مراقب الحسابات عن فرض الاستمرارية والفشل المالي للشركات"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، المجلد 02، العدد 06، 2008.
- ⁴ العلاطي جلال فالج، إمكانية ومعوقات تطبيق معايير التدقيق الدولية في البيئة الكويتية- بالتطبيق على فرض الاستمرارية، رسالة درجة ماجستير المحاسبة في إدارة الأعمال، كلية إدارة الأعمال بالجامعة الخليجية، الكويت، 2009.

- ⁵ David N. R, "Working – Paper order Effects and Auditor's Going – Concern Decision", The Accounting Review, January 1992
- ⁶ Matsumura E. M., Subramanyam K., Robert R. T., "Strategic Auditor Behavior and Going Concern Decisions", Journal of Business, Finance & Accounting July 1997
- ⁷ Arnold V., Philp A., Stewart A., and Steve G., "The Impact of Political Pressure on Novice Decision Makers: are Auditors Qualified to Make Going Concern Judgements" Academic Press, 2001
- ⁸ Constantinides S., "Auditor's Banker's and Insolvency Practitioner's Going – Concern Opinion Logit model", Managerial Auditing Journal, Vol. 17, No. 8, 2002
- ⁹ Howard .Stettler, Auditing Principle, Newjersy, 1997.p:13.
- ¹⁰ A Arens Alvin, James K Loebbecke, Auditing an Integrated Approach. Newjersy, Prentice-Hall, Second edition, 1980, p:14.
- ¹¹ Johnson Arnoldw, Principles of Auditing, Newyork, Second edition, 1956, p:10
- ¹² محمد عبد الغني البهلول، موقف مهنة مراجعة الحسابات في سورية من معايير المراجعة الدولية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، سوريا، 1997، ص:10.
- ¹³ توماس وليام، ترجمة أحمد حامد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، السعودية، 1889، ص: 38
- ¹⁴ مدين إبراهيم الظابط، مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، سوريا، 2006، ص: 22.
- ¹⁵ ماهر موسى درغام، رأفت حسين مطير "إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية في فلسطين: دراسة ميدانية على قطاع غزة"، المجلة العربية للإدارة، المجلد 28، العدد الأول، 2008، ص: 58
- ¹⁶ شعيب شنوف، التحليل المالي الحديث طبقاً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS)، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان 2013، ص: 239.
- ¹⁷ أحمد العمودي، دراسة دور المراجع الخارجي في تقييم القدرة على الاستمرارية في الشركة المساهمة اليمني، رسالة ماجستير، جامعة ال البيت، الأردن، 2001، ص: 29
- ¹⁸ رشا حمادة، " دور مدقق الحسابات في التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة"، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الشهرية، العدد 13، جانفي 2003، ص: 02
- ¹⁹ أحمد العمودي، مرجع سابق، ص: 50