

الإبلاغ عن احتمالات فشل الشركات المساهمة وانعكاسه على جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات في العراق - دراسة ميدانية*

Reporting About Probabilities of Corporation Failure and Its Reflection on Professional Performance Quality of Auditors in Iraq Field Study

أ.د. بشرى نجم عبدالله المشهداني
جامعة بغداد - كلية الإدارة والاقتصاد
م.م. ضمياء محمد جواد الشذر
جامعة بغداد - كلية الإدارة والاقتصاد
بغداد - 2013

المستخلص

يهدف البحث إلى بيان دور مراقب الحسابات في الإبلاغ عن احتمالات فشل الشركات وعدم قدرتها على الاستمرار وانعكاس ما سبق على جودة أدائه المهني وذلك في ضوء المعايير التدقيقية الصادرة في هذا الشأن وبالتحديد معيار التدقيق الدولي 570 "الإستمرارية"، وقد توصل البحث إلى مجموعة من الإستنتاجات، تمثل أبرزها في أن مراقب الحسابات يُعد مسؤولاً عن تخطيط أعمال التدقيق وتقييم النتائج ذات الصلة بتقييم مدى ملاءمة فرض إستمرار الشركة والإبلاغ عن احتمالات فشلها في المستقبل المنظور، وأن القرارات المهنية الصائبة التي يتخذها مراقب الحسابات في هذا الخصوص تعد دليل على جودة أدائه المهني التي تتأثر بالتأهيل العلمي والكفاءة والخبرة العملية والإستقلال الذي يتمتع به فضلاً عن الإلمام بمعايير التدقيق المتعارف عليها، حيث تتطلب تلك القرارات إتباع خطوتين على الأقل تتمثل الأولى بفحص نظام المعلومات المحاسبية للشركة الذي سيسهم في تحديد أوجه الشك بقدرتها على الإستمرار، في حين تتمثل الثانية، بتحديد الرأي الذي سيتم الإبلاغ عنه، وفي ضوء ماسبق تمثلت أهم التوصيات التي جاء بها البحث قيام مراقب الحسابات بتصميم برامج وإجراءات للتدقيق تركز على تقييم قدرة الشركة الخاضعة للتدقيق على الإستمرار في كل مراحل العملية التدقيقية بدء من المسح الأولي مروراً بالتخطيط وانتهاءً بإعداد التقرير وأبداء الرأي الفني الواضح والصريح بشأن مدى إستخدام إدارة الشركة لفرض الإستمرارية عند إعداد القوائم المالية، لما لذلك من أثر في نوع الرأي الذي سيبيده مراقب الحسابات والذي يمكن أن يتأرجح مابين الحكم بعدم الشك إلى الحكم بالشك في الإستمرار، مروراً بعدم الوصول إلى حكم مثبت أو ناف للإستمرار.

الكلمات المفتاحية: فشل الشركات، تقييم فرض الإستمرارية، جودة الاداء المهني .

Abstract

This research is aiming at stating the role of auditor in reporting about the probabilities of corporate failure and ability of going concern; and its reflection on his professional performance in term of auditing standards related issued specifically ISA 570 , " going concern".

The study has come into a set of conclusions, the most distinctive of them that auditors is responsible for planning the audit and evaluation of results relevant to the assessment the suitability of the imposition of the continuation of the company and reporting possibilities of failure in the foreseeable future, the correct professional decisions the auditor make in that concern is considered a proof of his professional performance quality that are effected by scientific qualification, efficiency, scientific experience, his independence and his information about auditing standards known. This decisions require following two steps at least, the first one is to examine the company accounting information system that contribute in determining its ability of going concern; whereas the second step is representing in determining the opinion that require reporting. Accordingly, the most important recommendations of the research have come into that auditors should design auditing procedures and programs concentrating on evaluating the company ability of going concern in all auditing process steps starting from the initial survey through planning and ending with the preparing report and giving clear Technical opinion about company management use of a going concern assumption when preparing financial statements, as that of an effect on auditor opinion which could be between studying of doubt about going concern or not, without reaching toward confirming judgment of going concern .

Key words: Corporation Failure, Going Concern Assumption Evaluation , Professional Performance Quality.

المقدمة

يعدّ فرض الإستمرارية (Going Concern) أحد الفروض الحاكمة والأساسية في المحاسبة وإعداد القوائم المالية، وبموجب هذا الفرض ينظر عادة إلى الشركة بأنها مستمرة في عملها في المستقبل المنظور دون أن يكون لها هدف أو حاجة للتصفية أو التوقف عن ممارسة نشاطاتها أو محاولة الحصول على الحماية من الدائنين بموجب القوانين والأنظمة.

وقد ألزمت معايير التدقيق الدولية ولاسيما معيار التدقيق الدولي (570) "الإستمرارية" مراقب الحسابات عند تخطيط وإنجاز إجراءات التدقيق وتقييم نتائجها مراعاة مدى ملاءمة إستخدام الإدارة لفرض الإستمرارية عند إعداد القوائم المالية، والنظر فيما إذا كانت هناك شكوك مادية يتطلب الأمر الإبلاغ عنها.

ويبرز دور مراقب الحسابات في تقييم قدرة الشركة على الإستمرار من خلال قيامه بتقديم خدمات ذات جودة عالية، وبالشكل الذي يثبت لأصحاب المصلحة بأن أعضاء مهنة مراقبة الحسابات ذو أهلية ويلتزمون بالمعايير الصادرة من الجهات المهنية المسؤولة عن تنظيم المهنة، حيث تهدف معايير التدقيق إلى وضع مستويات للأداء المهني يترتب على إلتزام مراقب الحسابات بها والعمل بموجبها الأرتقاء بجودة ذلك الأداء، إذ تحظى جودة الأداء بأهمية بالغة لما لها من تأثير في تطوير كفاءة أداء مراقب الحسابات والأسهام في زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية بالخدمات التي تقدمها مهنة التدقيق.

هذا ويشير واقع الحال إلى ضعف مستوى إلتزام مراقبي الحسابات في العراق بتقدير قدرة تلك الشركات المساهمة على الإستمرار والكشف عن المؤشرات التي يمكن أن تقضي إلى فشلها والإبلاغ عنها في التقارير المعدة من قبلهم لكل من حملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة حيث تخلو تقارير مراقبي الحسابات من مجرد التنويه إلى تلك المؤشرات للعديد من الأسباب ربما يمثل أبرزها من وجهة نظر الباحثان ضعف إلتزام مراقبي الحسابات بالمعايير المحاسبية والتدقيقية ذات الصلة .

وفي ضوء ما سبق ، سيتناول البحث المحاور الآتية :

المحور الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة

المحور الثاني: مفهوم الإستمرارية ودور مراقب الحسابات في الإبلاغ عن إحتتمالات فشل الشركات المساهمة.

المحور الثالث:الإبلاغ عن إحتتمالات فشل الشركات المساهمة وانعكاسه على جودة اداء مراقب الحسابات في العراق

المحور الرابع: الخلاصة والمقترحات

المحور الأول : منهجية البحث ودراسات سابقة

أولاً : منهجية البحث

1. مشكلة البحث: يمكن تحديد مشكلة البحث في التساؤل الآتي :
ما هو مستوى إلتزام مراقبي الحسابات بتقييم تقدير الإدارة لقدرة الشركات المساهمة على الإستمرار وتحديد إحتتمالات فشلها في المستقبل وإنعكاس ماسبق على جودة أدائهم المهني ؟.
2. هدف البحث: يهدف البحث إلى تحقيق ما يلي :
 - أ. بيان دور مراقبي الحسابات بشأن الإبلاغ عن إحتتمالات فشل الشركات المساهمة وتقييم تقدير الإدارة لقدرتها على الإستمرار مع عرض وتحليل لأبرز المعايير المهنية الصادرة في هذا المجال.
 - ب. تقييم دور مراقب الحسابات في العراق بشأن الإبلاغ عن إحتتمالات فشل الشركات المساهمة وانعكاسه على جودة أدائه المهني .
3. فرضية البحث: يستند البحث الى فرضيتين رئيسيتين مفادهما:
 - أ. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين القصور في الإبلاغ عن إحتتمالات فشل الشركات المساهمة وبين ضعف إلتزام ودراية مراقبي الحسابات في تقييم تقدير الإدارة لقدرة تلك الشركات على الإستمرار والإبلاغ عن إحتتمالات فشلها في المستقبل .
 - ب. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين المؤهلات العلمية والخبرة العملية لمراقب الحسابات ومدى إستقلاليته وكذلك مستوى إلتزامه بمعايير التدقيق ذات الصلة بالإبلاغ عن إحتتمالات فشل الشركات وبين جودة أدائه المهني .
4. أهمية البحث:

نتيجة لما شهده العالم من فشل وإفلاسات كبيرة لشركات عملاقة كان أحد أسبابها ضعف إلتزام مراقبي الحسابات بشأن تقييم تقدير الإدارة لقدرة تلك الشركات على الإستمرار في أعمالها في المستقبل المنظور، تتجلى أهمية البحث في تسليط الضوء على أهمية تقييم قدرة الشركات المساهمة العراقية على الإستمرار ومزاولة أعمالها في المستقبل المنظور، ودور مراقبي الحسابات في هذا المجال بهدف توفير إنذار مبكر والإبلاغ لأصحاب المصلحة عن إحتتمالات عدم الإستمرار ومن ثم الفشل وتجنب العديد من المخاطر المصاحبة لذلك، وإنعكاس ذلك بصورة إيجابية على المستوى المهني والإجراءات التي يتبعها مراقبي الحسابات عند إنجاز مهامهم وبما يساهم في الحفاظ على الموارد الاقتصادية لتلك الشركات وبالتالي على الاقتصاد العراقي إذا ما إستمرت هذه الشركات بنشاطاتها وأعمالها.

5. منهج البحث ووسائل جمع البيانات والمعلومات

أعتمد البحث كل من المنهجين الإستنباطي والإستقرائي، إذ تم ووفقا للمنهج الإستنباطي عرض وتحليل دور مراقب الحسابات في ظل المعايير المهنية بشأن تقييم قدرة الشركات على الإستمرار لاسيما معيار التدقيق الدولي (570) "الإستمرارية" ودوره في الإبلاغ عن إحتتمالات فشل تلك الشركات وإنعكاسات ذلك على مستوى أدائه المهني، وقد أعتمدت الباحثان في هذا السياق على ما متوفر من المراجع والأدبيات الأجنبية والعربية من الكتب والدوريات والبحوث المنشورة وغير المنشورة بهدف كتابة البحث، في حين تم ووفقا للمنهج الإستقرائي تشخيص مشكلة ضعف إلتزام مراقبي الحسابات في الإبلاغ عن إحتتمالات فشل الشركات المساهمة في المستقبل من خلال الإطلاع على تقاريرهم في عينة من تلك الشركات، كما تم ومن أجل تحديد مستوى الإلتزام وانعكاسه على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات، تنظيم إستمارة إستبيان¹تضمنت محورين خصص المحور الأول لبيان دور مراقب الحسابات في الإبلاغ عن إحتتمالات فشل الشركات المساهمة، في حين خصص المحور الثاني لتحديد العلاقة بين دور مراقب الحسابات في الإبلاغ عن إحتتمالات فشل الشركات المساهمة وبين جودة الأداء المهني وبالتالي إبراز الإجراءات التي يمكن من خلالها أن تعزز من جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات في العراق، لاسيما في مجال الإبلاغ عن إحتتمالات فشل الشركات المساهمة.

ثانيا: دراسات سابقة

1. دراسات عراقية وعربية

أ. دراسة الدوغجي: 2008

"مدى مسؤولية مراقب الحسابات عن فرض الإستمرارية والفشل المالي للشركات"

تناولت الدراسة موضوع التنبؤ بالحالة المالية للشركة ومفهوم فرض الإستمرارية وأهميته في الفكر المحاسبي وإذا ما كان مراقب الحسابات مسؤولا عن بيان رأيه في مدى إستمرارية الشركة وبالتالي التنبؤ بالحالة المالية للشركة مستقبلا وقدرتها على مواجهة الأحداث، كما تناولت الدراسة عرض لمعايير التدقيق في كل من الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وأستراليا والمعيار الدولي ذات الصلة بمسؤولية مراقب الحسابات عن فرض الإستمرارية، فضلا عن عرض نموذج (Altman) و(حمدان) للتنبؤ بفشل الشركات ، وقد ركزت الدراسة على تحديد مدى مسؤولية

¹للمزيد من التفاصيل راجع الملحق (1) بشأن تفاصيل مجتمع وعينة البحث وإختبار صدق وثبات الإستبانة والأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل .

مراقب الحسابات فيما إذا قام أو لم يتم بالإجراءات التحليلية من خلال استخدام النسب المالية للكشف والتنبؤ المبكر بالفشل المالي للشركات ، وتوصلت الدراسة إلى أن فرض الإستمرارية يعد من الفروض المحاسبية وهو يخضع لتقدير مراقب الحسابات في الحالات التي يجب عليه البحث عن أدلة تشير إلى عدم الإستمرارية أولاً، وأن مراقب الحسابات لا يعد مسؤولاً إذا أصدر تقريراً نظيفاً دون الإشارة إلى فرض الإستمرارية ثم أعلنت الشركة بعد ذلك إفلاسها بعد ذلك بوقت قصير .

ب. دراسة المومني وشويات: 2008

" قدرة المدقق على إكتشاف مؤشرات الشك بإستمرارية العملاء"

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى قدرة مراقب الحسابات على إكتشاف مؤشرات الشك بإستمرارية الشركات عند تدقيق حسابات الشركات المساهمة العامة في الأردن ومدى إلتزام مراقبي الحسابات القانونيين هناك بمعيار التدقيق الدولي (570) بشأن الإستمرارية، وتم توزيع إستمارة إستبانة على عينة من مراقبي الحسابات القانونيين الأردنيين وبعد الحصول على البيانات اللازمة تم تحليلها بإستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة، وخلصت الدراسة إلى أن مراقب الحسابات القانوني في الأردن يستطيع تحديد مؤشرات الشك المالية والتشغيلية والمؤشرات الأخرى بنسبة (76%، 73%)، (75%) على التوالي.

ت. دراسة الركابي: 2009

"مسؤولية مراقب الحسابات في التحقق من فرض الإستمرارية"

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على مسؤولية مراقب الحسابات في العراق بشأن التحقق من قدرة الشركات على الإستمرار بنشاطها في المستقبل المنظور، وإستخدمت الدراسة إنموذج (Altman) لقياس التعثر الذي تواجهه الشركات وتم إجراء الدراسة على عينة من الشركات من القطاع العام والمختلط وفي المجال الصناعي والزراعي والسياحي، وللسنوات من 2005 إلى 2007 ، وخلصت الدراسة إلى أهمية دور مراقبي الحسابات في الإفصاح عن أي أمور تثير الشك حول قدرة الشركات على الإستمرار وأقتراح دليل تدقيق محلي بشأن التحقق من فرض الإستمرارية .

2. دراسات أجنبية

أ. دراسة Geiger and Rama:2006

"Audit Firm Size and Going Concern Reporting Accuracy"

حيث ركزت الدراسة على فحص ما إذا كانت شركات التدقيق الأربعة الكبرى في العالم ذات جودة أعلى من غيرها في مجال الإبلاغ وأصدار تقارير معدلة بشأن الإستمرارية، وقد تناولت الدراسة تحليل نوعين من أخطاء الإبلاغ، يمثل النوع الأول إصدار تقارير معدلة بالإستمرارية

لزبائن قادرين على الإستمرار في الفترة القادمة، في حين يمثل النوع الثاني تقديم تقارير نظيفة (غير معدلة) لزبائن يمكن أن يتعرضوا للإفلاس في المدة القادمة، وأجريت الدراسة لفحص معدلات أخطاء الإبلاغ المختلفة على عينة من الشركات المحلية من المستوى الثاني والثالث، وخلصت النتائج التي تم التوصل إليها إلى أن كل من النوع الأول والثاني لمعدلات الخطأ للشركات الأربعة الكبرى أقل بكثير من مكاتب التدقيق من الدرجة الثانية والثالثة الإقليمية والمحلية ، فضلا عن أن جودة التدقيق في الإبلاغ عن مشاكل إستمرارية الزبائن يكون أعلى في شركات التدقيق الأربعة الكبرى .

ب. دراسة 2009: Haron & others

"Factors Influencing Auditors' Going Concern Opinion"

حيث أشارت الدراسة إلى أن معايير التدقيق الأمريكية (34) و (59) ألزمت مراقب الحسابات بإصدار رأي بالإستمرارية إذا ما كان هناك شك بعدم قدرة الشركة الخاضعة للتدقيق على الإستمرار ومواصلة نشاطاتها في الفترة المحاسبية القادمة، وقد حددت الدراسة ثلاث عوامل مهمة تؤثر في حكم مراقب الحسابات بشأن إستمرارية الشركة هي المؤشرات المالية، وأدلة الأثبات، وإفصاحات الإدارة، وخلصت الدراسة إلى أن على مراقبي الحسابات أن يأخذوا بنظر الإعتبار هذه العوامل الثلاث عند قيامهم بعملية التدقيق وأصدار أحكامهم المهنية بشأن الإستمرارية.

ت. دراسة 2010: Socol

"Significant Doubt About The Going Concern Assumption In Audit"

، حيث أشارت الدراسة إلى مفهوم الإستمرارية في التدقيق، ومسؤولية الإدارة في تقدير مدى قدرة الشركة على الإستمرار، وأن مراقب الحسابات مسؤول عن تقييم تقديرات الإدارة بشأن قدرة الشركة على الإستمرار ، والى أهمية تفاعل مراقب الحسابات مع الإدارة لتسهيل التعرف على الأحداث والظروف التي قد تؤدي إلى الشك بعدم قدرة الشركة على الإستمرار، وما هية الخطط التي يمكن أن تخفف من أثر تلك الأحداث والظروف، كما أشارت الدراسة إلى دور مراقب الحسابات بشأن النظر فيما إذا كانت إفصاحات الإدارة تقدم صورة حقيقية وعادلة بشأن المركز المالي للشركة والتدفق النقدي.

لقد ركزت الدراسات السابقة على مسؤولية مراقبي الحسابات بشأن التحقق من مدى ملاءمة إستخدام إدارات الشركات الخاضعة للتدقيق من قبلهم لفرض الإستمرارية الذي تُعد على أساسه القوائم المالية، وعلى قدرة مراقبي الحسابات على إكتشاف مؤشرات الشك بالإستمرارية (المالية والتشغيلية والأخرى) عند تدقيق حسابات الشركات الخاضعة للتدقيق، كما أشارت تلك الدراسات إلى أن إبلاغ

مراقبي الحسابات عن عدم قدرة الشركات على الإستمرار دليل على حيوية دورهم في خدمة أصحاب المصلحة فيها ومؤشر على جودة أدائهم المهني .

ويمكن تحديد مجالات اختلاف البحث الحالي عن الدراسات السابقة في (تقييم مستوى إلتزام مراقبي الحسابات في العراق بمسؤولياتهم حول تقييم تقدير الإدارة لقدرة الشركات المساهمة على الإستمرار وتحديد إحتتمالات فشلها في المستقبل المنظور، وأنعكاس ذلك على جودة أدائهم المهني التي يمكن قياسها بمدى إستقلالية وكفاءة مراقبي الحسابات، فضلا عن مستوى إلتزامهم بمعايير التدقيق المتعارف عليها وذلك من خلال مراجعة تقارير مراقبي الحسابات لعينة من الشركات بهدف معرفة مضامين تلك التقارير ومدى التزم مراقبي حساباتها بالمعايير التدقيقية ذات الصلة بالتحقق من تطبيق فرض الإستمرارية وتقييم تقدير الإدارة في هذا الشأن والإبلاغ عن احتمالات فشل تلك الشركات في المستقبل المنظور، فضلا عن تنظيم إستبانه بهدف تحديد مستوى إلتزام مراقبي الحسابات في العراق بمهمة تقييم تقدير إدارات الشركات الخاضعة لتدقيقهم لفرض الإستمرارية وأهمية الإبلاغ عن احتمالات فشلها في المستقبل المنظور).

المحور الثاني : مفهوم الإستمرارية ودور مراقب الحسابات في الإبلاغ

عن إحتتمالات فشل الشركات المساهمة

أولا : مفهوم الفشل ومسؤولية الإدارة ومراقب الحسابات في تقييم فرض الإستمرارية يعرف الفشل بأنه "العملية التي تكون فيها الشركة قد بدأت بالسير في الطريق الطويل الذي ينتهي بحدث وهو الإعسار المالي" (Argenti,1986: 157)، في حين تعني الإستمرارية أن الشركة سوف تستمر في أداء أعمالها لفترة كافية لإستخدام مواردها المتاحة وتحقيق أهدافها، وأن مفهوم الإستمرارية يتناقض مع مفهوم خروج الشركة من البيئة الاقتصادية والذي تمثل حالة الإستثناء وليس القاعدة، والتي عندها يتم بيع الشركة وتصبح وسيلة القياس الأفضل هي القيمة السوقية الحالية (Horngren&Harrison, 2007: 10).

هذا وتوفر القوائم المالية كما يشير (Belkaoui) نظرة مؤقتة أو إحتتمالية للموقف المالي للشركة، وهي مجرد جزء من سلسلة من القوائم المتواصلة أو المستمرة، وأستثناء من حالة التصفية، فإن مستخدم القوائم المالية سيفسر المعلومات الواردة فيها على أنها تم إعدادها على أساس فرض إستمرارية الشركة، وعليه، فإذا كان للشركة حياة محددة الأجل يجب الإشارة في القوائم المالية إلى تاريخ التوقف والمعلومات ذات العلاقة به وكذلك طبيعة التصفية (Belkaoui,2000:320) .

ويشير المعيار المحاسبي الدولي (IAS 1)"عرض القوائم المالية" إلى أن فرض الإستمرارية يعد من الفروض الأساسية الواجب تطبيقها عند إعداد القوائم المالية (IAS 1,2009: para 25,26).

وعندما لا يتم عرض القوائم المالية على أساس فرض إستمرارية الشركة فإن على الإدارة الإفصاح عن هذه الحقيقة مع الإساس الذي تم الإعتماد عليه في عرض القوائم المالية وأسباب عدم عدّ الشركة إنها شركة مستمرة (8: 2006, Mirza&Others).

وتلزم قوانين الشركات عموماً إدارة الشركات بالإفصاح بأن أعمالهم لا تزال مستمرة، وهذا يعني أن على مديري الشركات التأكيد بأن الشركات التي يديرونها لا تزال قادرة على سداد الإلتزامات عند إستحقاقها والإفصاح عن ذلك كملاحظات في القوائم المالية إذا كان هناك أي حالة شك بعدم إستمرارية الشركة (1: 2011, Peter).

هذا وتقع على إدارة الشركة مسؤولية تقدير قدرتها على الإستمرار، سواء تضمن أم لم يتضمن إطار عرض القوائم المالية مسؤولية صريحة لقيام الإدارة بذلك (2: 2009, IAASB)، فضلاً عن إن تدقيق القوائم المالية لايعفي الإدارة من مسؤولياتها هذه (4: par 200, ISA200, 2010)، وتستخدم إدارة الشركة عند تقدير الإستمرارية الطرق التحليلية المناسبة وذلك حسب ظروف الشركة وأوضاعها المالية (الذنبات، 2009: 85). ويشمل قيام الإدارة بعمل تقدير محدد لقدرة الشركة على الإستمرار على إجراء تقديرات في مدة زمنية معينة، بشأن النتائج المستقبلية للأحداث أو الظروف التي هي بطبيعتها غير مؤكدة (15: 2008, Teague)، وتعد العوامل الآتية ملائمة لإتخاذ تلك التقديرات: (5: Para 2010, ISA570, 2010), (2: 2009, IAASB)

1. من الناحية العامة تزداد درجة الشك المرافقة لنتيجة حدث أو ظرف بشكل جوهري كلما كان الوقت الذي يتم فيه تقدير نتيجة الحدث أو الظرف أبعد في المستقبل، وعلى الإدارة أخذ كافة المعلومات المتاحة في نظر الإعتبار عند القيام بذلك.
2. يؤثر حجم وتعقد أنشطة الشركة وطبيعة وظروف أعمالها والدرجة التي تتأثر بها بالعوامل الخارجية على التقدير المرتبط بنتائج الأحداث أو الظروف .
3. يستند أي تقدير حول المستقبل على المعلومات المتاحة في وقت إتخاذ ذلك التقدير، وقد تؤدي الأحداث اللاحقة إلى نتائج قد تكون غير متنسقة مع التقديرات التي كانت معقولة في الوقت التي أتخذت فيه.

كما يمكن حصر مسؤولية مراقب الحسابات بالنسبة لخدمات التدقيق ولا سيما ما يرتبط بتقييم تقدير الإدارة لفرض الإستمرارية والإبلاغ عن إحتتمالات الفشل في حدود إتباعه لمعايير التدقيق المتعارف عليها وما تتطلبه تلك المعايير من تطبيق لإجراءات التدقيق التي جرى العرف المهني على إستخدامها، إذ يترتب على مخالفة معايير التدقيق المتعارف عليها سواء كان ذلك عن قصد أو غير

قصد مساءلة مراقب الحسابات (شركس، 1987: 121)، ويتعرض مراقب الحسابات نتيجة مخالفته لمعايير التدقيق إلى :

1. المسؤولية القانونية ، حيث يتحمل مراقبي الحسابات المسؤولية المنصوص عليها في القانون العام فيما يتعلق بعقودهم مع الزبائن، إذ يجب مساءلتهم قانوناً بدعوى الإهمال أو خرق التعاقدات التي تؤدي إلى عدم تقديم الخدمة أو عدم بذل العناية المعتادة للزبائن (Arens&Loebbeck,2008:150)، ويمكن مساءلة مراقب الحسابات نتيجة إهماله وتقصيره بخصوص عدم الإبلاغ عن مدى قدرة الشركة على الإستمرار في المستقبل المنظور، وذلك من خلال: (حماد، 1995: 14)

- أ. تقصيره في مجال عدم الربط بين المظاهر التي تلتفت نظره إلى المشكلات التي تواجهها الشركة وبين مقومات إستمرارها في المستقبل.
- ب. عدم توسيع نطاق فحصه وتدقيقه على الرغم من أن هناك ظروف وأحداث تثير شك كبير حول فرض إستمرارية الشركة.
- ت. عدم إبلاغه بالشكل الملائم، وبالقدر الذي يتناسب مع خطورة الحالة الخاضعة للتدقيق.

2. المسؤولية المهنية: وهي المسؤولية التي يتعرض لها مراقب الحسابات إذا ما قام بمخالفة قواعد السلوك المهني والتعليمات التي تنظم مزاوله المهنة، وتختص بالنظر في المسؤوليات المهنية الهيئات التي لها سلطة الإلزام المهني على مراقب الحسابات، سواء كانت هذه السلطة ممثلة في هيئة حكومية أو هيئة مهنية(شركس، 1987: 127).

وترى الباحثتان بأن مدى مسؤولية مراقب الحسابات عن المخالفات التي يرتكبها عند أداء مهامه المهنية تختلف من بلد إلى آخر تبعاً لإختلاف نصوص القانون الوضعي الذي يحكم هذه المخالفات، وتبعاً لنظرة المجتمع لخطورة هذه المخالفات، وأن العقوبات الإنضباطية التي يتعرض لها مراقب الحسابات يمكن عدها من أخطر أنواع العقوبات، لأنها مرتبطة بشكل أساسي بسمعته بين المزاويلين للمهنة وبين مستخدمي القوائم المالية بشكل عام، وقد أثارَت مسؤولية مراقب الحسابات بشأن الإبلاغ عن قدرة الشركة على الإستمرار الكثير من النقاش والجدل في الأوساط المهنية ومستخدمي التقارير المالية، هذا وقد أكدت معايير التدقيق الصادرة من قبل الجهات المهنية وبالأخص المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) على مسؤولية مراقب الحسابات عن تقييم قدرة الشركة على الإستمرار في النشاط بحسب ما جاء في نشرة معايير التدقيق (34) لسنة 1981، ونشرة معايير التدقيق (59) لسنة 1988 الصادرتان من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، وكذلك معيار التدقيق الدولي (23) لسنة 1986، ومعيار التدقيق الدولي (570) الصادرين من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) .

وفي هذا الصدد سيتم تناول مسؤولية مراقب الحسابات في ظل معيار التدقيق الدولي (570) "الإستمرارية" لسنة 2010 الصادر من الاتحاد الدولي للمحاسبين، الذي ألزم مراقب الحسابات بضرورة مراعاة المخاطر التي تنشأ في حال عدم صحة فرض الإستمرارية وتضمن تقريره فقرة توضيحية بعد فقرة الرأي يلقي الضوء فيها على مشاكل إستمرارية الشركة توضح إستنتاجاته ذات الصلة، ومن جانب آخر أكد المعيار على ضرورة أن يراعي مراقب الحسابات خلال تنفيذ برنامج التدقيق مجموعة من المؤشرات التي تمكنه الإستفادة منها في تقويم المخاطر التي تترتب على عدم صحة فرض الإستمرارية، وكذلك الإجراءات والاختبارات التي عليه إتخاذها لإخلاء مسؤوليته إتجاه الطرف الثالث عن إية أضرار يمكن أن تنشأ بفعل فشل الشركات وكذلك نوع الرأي التي يضمنه تقريره في تلك الأحوال (القاضي، 2002، 31: 570، ISA 2010).

واستناداً لذلك ترى الباحثتان بأن دور مراقب الحسابات لم يعد مقتصرًا على الدور التقليدي المتعارف عليه والمتمثل بإبداء الرأي الفني المحايد في أن القوائم المالية تعطي صورة صادقة وعادلة عن الوضع المالي ونتائج الأعمال، والتدفقات النقدية وفيما إذا كانت تتفق مع المتطلبات القانونية بالرغم من أهميته، وإنما أصبح عليه ووفقاً لمعيار التدقيق الدولي (570) الأخذ بنظر الإعتبار عند تدقيق القوائم المالية النظر بمدى مناسبة إستخدام الإدارة لفرض إستمرارية الشركة عند إعداد القوائم المالية، وعلى أن يتم ذلك عند تخطيط وأداء إجراءات التدقيق وتقييم النتائج. وفيما يلي بيان أهم الإجراءات المتبعة من مراقبي الحسابات لتقييم مدى ملاءمة تبني الشركة الخاضعة للتدقيق لفرض الإستمرارية إثناء مراحل التدقيق كافة.

1. المرحلة المبدئية لعملية التدقيق والتخطيط ، حيث تطلب معيار التدقيق الدولي (570) الآتي لغرض قيام مراقب الحسابات بالتقييم المبدئي لموقف إستمرارية الشركة الخاضعة للتدقيق في هذه المرحلة: (ISA 570,2010,Para10)

- أ. التأكد في المرحلة الأولى للتدقيق فيما إذا قامت الإدارة بعمل تقدير مبدئي للمخاطر التي تواجهها الشركة، وإذا ما كان الأمر كذلك على مراقب الحسابات تقييم ذلك التقدير لمعرفة ما إذا كانت الإدارة قد حددت أحداثاً أو ظروفًا قد تثير شكاً جوهرياً في إستمرارية الشركة في مزاولة نشاطاتها، كما أن على مراقب الحسابات مناقشة التقييم مع الإدارة وتدقيق خطط الإدارة في مواجهة ذلك.
- ب. إذا لم تقم الإدارة بهذا التقييم، ينبغي أن يناقش مراقب الحسابات مع الإدارة أساس الإستخدام المقصود لفرض الإستمرارية والإستفسار منها بشأن الأحداث أو الظروف التي يمكنها سواء (منفردة أو مجتمعة) أن تثير شكاً جوهرياً في إستمرارية الشركة.

وقد حدد معيار التدقيق الدولي (570) بعض مؤشرات المخاطر التي تشير إلى ضعف إستمرارية الشركة، وقام بتصنيفها إلى مؤشرات مالية، ومؤشرات تشغيلية، ومؤشرات أخرى، وكما موضحة في الجدول (1) في أدناه:

جدول (1) المؤشرات التي تشير إلى عدم قدرة الشركة على الإستمرار

أولاً: المؤشرات المالية: Financial Indicators	ثانياً: مؤشرات تشغيلية Operating Indicators	ثالثاً: مؤشرات أخرى Other Indicators
صافي رأس المال العامل	فقد مديرين مهمين دون إيجاد من يحل محلهم.	عدم الإمتثال لمتطلبات رأس المال، أو المتطلبات القانونية الأخرى.
مشاكل الإقتراض	وجود صعوبات لها علاقة بالقوى العاملة أو نقص في المستلزمات الهامة.	قضايا قانونية قائمة ضد الشركة يمكن أن تنشأ عنها أحكام قد لا تستطيع الشركة الوفاء بها.
ظهور النسب المالية الأساسية بشكل سلبي.	فقدان سوق رئيس، أو أمتياز، أو مجهز رئيس.	تغيير في السياسات والقوانين الحكومية.
خسائر تشغيلية متكررة. تأخر توزيعات الأرباح، أو توقفها. عدم القدرة على تسديد إستحقاقات الدائنين في موعدها، و صعوبة الإلتزام بشروط إتفاقيات القروض. التحول من الشراء بالآجل إلى التسديد عند التسليم من قبل المجهزين عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير منتج جديد ضروري، أو إستثمارات ضرورية أخرى.		

(Socol,2010:294),(ISA570,2010:para 2A)

ت. القيام بتنفيذ مجموعة من الإجراءات التحليلية أثناء مرحلة التخطيط لعملية التدقيق والتي تعد جزءاً هاماً من أداء عملية التدقيق على نحو كفاء وفعال، إذ يتم إستخدام الإجراءات التحليلية على نحو مفيد بعدها إجراءات لتقييم المخاطر التي يمكن أن تواجهها الشركة الخاضعة للتدقيق شرط أن يتم أخذ إحتمال الفشل في الإعتبار عند تقدير المخاطر المرتبطة بالتدقيق، فضلاً عن ما يتعلق بإستخدام الإدارة لفرض الإستمرارية عند إعداد القوائم المالية (Fridson&Alvarez, 2002: 318)

2. مرحلة جمع أدلة الإثبات، إذ أن على مراقب الحسابات في هذه المرحلة الأهتمام بجمع أدلة إثبات تتعلق بصفة رئيسة بتقييم تقدير الإدارة لقدرة الشركة على الإستمرار في مزولة أعمالها، وقد أوضح معيار التدقيق الدولي (570) مسؤوليات مراقب الحسابات في هذا الخصوص، على النحو الآتي: (ISA 570,2010:Para 8A,9A),(Socol,2010: 294)

أ. تقييم للعملية التي إتبعتها الإدارة لإجراء تقديراتها والإفتراضات الذي تأسس على ضوءها ذلك التقدير وخطط الإدارة للتصرف المستقبلي، وما إذا كانت خطط الإدارة ذات جدوى في ظل الظروف المحيطة، وأنها سوف تحسن من وضع الشركة الحالي.

ب. عندما يكون للشركة تاريخ من العمليات المربحة مع الوصول السريع إلى الموارد المالية، فإن الإدارة يمكن أن تعمل تقديراتها بدون إجراء تحليل تفصيلي لواقع أدائها، وفي هذه الحالة فإن تقييم مراقب الحسابات لمدى ملاءمة إستخدام الإدارة لفرض الإستمرارية قد يتم دون إتخاذ إجراءات تقييم تفصيلية عندما تكون إجراءات التدقيق الأخرى كافية لتمكين مراقب الحسابات من الإستنتاج عما إذا كان إستخدام الإدارة لفرض الإستمرارية يعد ملائماً في ظل الظروف المحيطة.

ت. إذا ماتم تشخيص أحداث أو ظروف تشير بصورة مؤكدة إلى شكا كبيرا حول قدرة الشركة على الإستمرار فإن على مراقب الحسابات أن يقوم بتحليل أثر ذلك في الشركة من خلال فحص خطط الإدارة بشأن الأعمال المستقبلية ومدى واقعيتهما، وفيما إذا كانت هذه الخطط تساعد في حسم أي مشاكل تواجه الشركة، وما إذا كان المسؤولين يضعون الخطط الفاعلة أم لا.

3. مرحلة الفحص والإتمام ، حيث يحتاج مراقب الحسابات أثناء مرحلة الفحص والإتمام لعملية التدقيق إلى إعادة دراسة (إن كان ذلك ضروريا) بهدف تعديل التقييم المبدئي لمخاطر إستمرارية الشركة، إذ يجب إن يتم تحديد وتوثيق مخاوفه بشأن قدرة الشركة على الإستمرار مع إتخاذ قرار بشأن ما إذا كان يمكن الحصول على إقرارات كتابية من إدارة الشركة لتأكيد وجهة نظرهم بأن الشركة مستمرة في مزاولتها أعمالها بالمقارنة مع الإفتراضات المؤيدة أو التحفظات حيثما يكون ذلك ضروريا، ولاشك إن ذلك يطبق بوجه عام عندما يجد المراقب أن هناك جوانب عدم تأكد جوهرية تتعلق بقدرة الشركة الخاضعة للتدقيق على الإستمرار (لطفي، 2011: 347).

4. مرحلة إعداد التقرير، حيث يقوم مراقب الحسابات بعد أن ينتهي من أداء الإجراءات اللازمة لتقييم مدى ملاءمة فرض الإستمرارية، وبناءً على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها عندئذ يقوم مراقب الحسابات بإستخدام حكمه المهني في التقييم التحليلي لهذه الأدلة، وتحديد إذا ما كان هناك عدم تأكد مادي يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير لونها أو بمجملها شكاً كبيرا حول قدرة الشركة على الإستمرار، تمهيدا لإعداد تقريره وإبداء رأيه الفني في القوائم المالية، مع العلم أن عدم التأكد الجوهرية يحصل عندما يكون الأثر المحتمل له وحسب رأي مراقب الحسابات من الكبر بحيث يكون الإفصاح الواضح عن طبيعة ومضامين عدم التأكد ضروريا حتى لا يكون عرض القوائم المالية مضللاً (Guiral & others, 2012: 5,6) (ISA 570, 2010: Para 17).

وبناءً على المؤشرات التي تظهر لمراقب الحسابات نتيجة إجراءات التدقيق العادية للقوائم المالية، وما يتبع ذلك من ضرورة التوسع في نطاق التدقيق وإجراءات التدقيق الإضافية، وما

يحصل عليه مراقب الحسابات من تأكيدات جديدة، أو تبيد لتلك الشكوك فإن صيغ التقرير العديدة المتاحة لمراقب الحسابات فيما يتعلق بعدم التأكد المحيطة بإستمراية الشركة يمكن عرضها في الجدول (2) في إيدناه:

جدول(2) نتائج تقييم فرض الإستمراية

إستخدام الإدارة لفرض الإستمراية	عدم تأكد جوهري بشأن الأحداث أو الظروف التي تثير الشك حول قدرة الشركة على الإستمراة	مدى ملاعمة الإفصاح في القوائم المالية	آراء مراقبي الحسابات
ملائم	لا يوجد	ملائم	رأي غير معدل
ملائم	يوجد	ملائم	تقرير غير معدل (بإضافة فقرة تأكيد في تقرير مراقب الحسابات)
ملائم	يوجد	إفصاح غير ملائم	رأي مقيد أو رأي سلبي
غير ملائم	يوجد	غير مهم	رأي سلبي
غير ملائم	وجود عدم تأكد مادي يعد هام على القوائم المالية ككل	غير مهم	الإمتناع عن إبداء الرأي

(بتصرف 294: 2010: Socol)

ويتضح من الجدول (2) في أعلاه، بأن التصرف المهني لمراقب الحسابات، فيما يتعلق بإثر تقييم فرض الإستمراية في تقريره عن تدقيق القوائم المالية للشركة الخاضعة للتدقيق، يتوقف على نتيجة عملية التقييم ذاتها، وعلى وجه الخصوص يتعين على مراقب الحسابات إتخاذ الآتي:

(ISA 570,2010: Para 18-26A)

أ. إذا إستنتج مراقب الحسابات بأن إستخدام الإدارة لفرض الإستمراية في القوائم المالية ملائم في مختلف الظروف مع وجود شكوك جوهرية، ينبغي أن يحدد ما إذا كانت القوائم المالية: (1) تصف الأحداث والظروف الرئيسية التي تثير شك جوهري عن قدرة الشركة على الإستمراة في مزولة أعمالها وخطط الإدارة للتعامل مع تلك الأحداث أو الظروف على نحو كافي. (2) تفصح وبوضوح إن عدم التأكد الجوهري يرتبط بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شك جوهري عن قدرة الشركة على الإستمراة في مزولة أعمالها، وبذلك قد تكون الإدارة غير قادرة على التحقق من أصولها والوفاء بالتزاماتها في ظل المسار العادي للأعمال.

ب. وفي حال تقديم الإدارة لإفصاحات كافية في القوائم المالية عن الأحداث والظروف التي تثير شك جوهري على قدرة الشركة في الإستمراة، فإن على مراقب الحسابات إبداء رأي غير معدل يتضمن فقرة التأكيد في تقرير التدقيق من أجل:

(1) أبراز وجود الشكوك الجوهرية المتعلقة بالأحداث أو الظروف الرئيسية التي تثير شك جوهري عن قدرة الشركة على الإستمراة كشركة مستمرة، ولفت إنتباه قارئ التقرير إلى الملاحظة في القوائم

المالية التي تشير إلى ما يدعو الشك بشأن إستمرار الشركة، وخطط الإدارة للتعامل مع تلك الأحداث أو الظروف على نحو كاف.

(2) إذا لم تفصح الإدارة على نحو كافٍ في القوائم المالية، فعلى مراقب الحسابات التعبير عن رأي مقيد أو سلبي وحسبما هو مناسب، ويجب أن يتضمن التقرير إشارة محددة إلى حقيقة وجود عدم تأكد مادي قد يثير شكاً كبيراً حول قدرة الشركة على الإستمرار.

ت. إذا إستنتج مراقب الحسابات بأن إستخدام الإدارة لفرض الإستمرار في القوائم المالية غير ملائم، عليه إبداء رأي سلبي إذا كانت القوائم المالية قد أعدت على أساس الإستمرارية، وأما إذا إستنتج مراقب الحسابات بأن الشركة سوف تكون غير قادرة على الإستمرار وأن فرض الإستمرار المستخدم في إعداد القوائم المالية غير ملائم، فعلى مراقب الحسابات الإمتناع عن إبداء الرأي وبغض النظر عن كفاية الإفصاح في القوائم المالية عن مدى ملاءمة إستخدام الإدارة لفرض الإستمرار.

المحور الثالث: أثر الإبلاغ عن إحتتمالات فشل الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات

يعدّ (De Angelo) من أول الباحثين الذين وضعوا تعريف لجودة الأداء، إذ عرفها بمدى ارتباطها مع الإبلاغ المتوقع من مراقب الحسابات، وذلك من خلال قدرته على أكتشاف الأخطاء والمخالفات المادية في النظام المحاسبي للزبون والإبلاغ عنها في التقرير النهائي الذي يصدره فيما بعد، حيث أن إحتتمال كشف الأخطاء والمخالفات المادية يتوقف على القدرات الفنية لمراقب الحسابات وعلى إجراءات التدقيق وحجم وخصائص فريق التدقيق في حين يعتمد إحتتمال الإبلاغ عن الإخطاء والمخالفات المادية على إستقلال مراقب الحسابات وقدرته على تحمل الضغوط التي يمارسها الزبون أو الإدارة والتي تستند بدورها إلى عوامل اقتصادية خاصة بالعقد والزبون، أو دوافع خاصة بمراقب الحسابات ذاته (De Angelo,1981:186)، وبذلك وفي رأي الباحثان فإن جودة الأداء تعتمد على شرطين يتمثل الأول في كفاءة مراقب الحسابات في إكتشاف الأخطاء والمشاكل الهامة في النظام المحاسبي للزبون ، في حين يتمثل الثاني في الإبلاغ عن هذه الأخطاء والمشاكل في تقريره.

وفي نفس السياق يؤكد (Aguilar&others) على أن جودة الأداء (المقاسة بمستوى كفاءة ومعرفة وإستقلالية مراقب الحسابات) تؤثر في إحتتمالية إستلام الشركات الفاشلة تقريراً برأي معدّل بالإستمرارية وهذه الإحتتمالية لا تتأثر فقط بقدرة مراقب الحسابات على الكشف عن حالات عدم التأكد المادية ولكن أيضاً بنوع الرأي (الحكم) الذي ينبغي أن يتم إصداره في النهاية (Aguilar&others,2007:597)، إذ تتوافق جودة الأداء عادة مع جودة الإبلاغ (Iskandar,2010:155)، كما أشار (حماد) بأن جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات تتمثل

بالقرارات المهنية الصائبة التي تستند بقدراته على الحكم المهني الصحيح والتي بدورها تتأثر بما يأتي: (حماد،2004: 31)

1. ما يملكه مراقب الحسابات من معرفة ومهارة مهنية وخبرة عملية.
 2. الظروف المحيطة بمراقب الحسابات وبعملية التدقيق نفسها.
- وعليه ترى الباحثان بأنه يجب على مراقب الحسابات العمل على تعزيز جودة أدائه المهني في كافة مراحل التدقيق من خلال تعزيز خبرته المهنية والالتزام بمعايير التدقيق.
- ويعتمد قرار الإبلاغ عن عدم التأكد بشأن إستمرارية الشركة الخاضعة للتدقيق في تقرير مراقب الحسابات على الكفاءة المهنية والمعرفة والإستقلال الذي يتمتع بها مراقب الحسابات (Vantraelen,1999: 41), (Haron&others,2009: 6)، فمراقب الحسابات الذي يتمتع بإستقلالية أكثر من غيره لديه قدرة أعلى في الإبلاغ عن الإخطاء والمخالفات المكتشفة (Collbert&Murray,1998: 135). ويمكن وصف عملية إصدار الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن قدرة الشركة على الإستمرار بإنها عملية تتكون من مرحلتين:
- (Stanley & others ,2009:294)

المرحلة الأولى، وتتطلب تحديد الأحداث والظروف التي تثير الشك بعدم قدرة الشركة على الإستمرار.

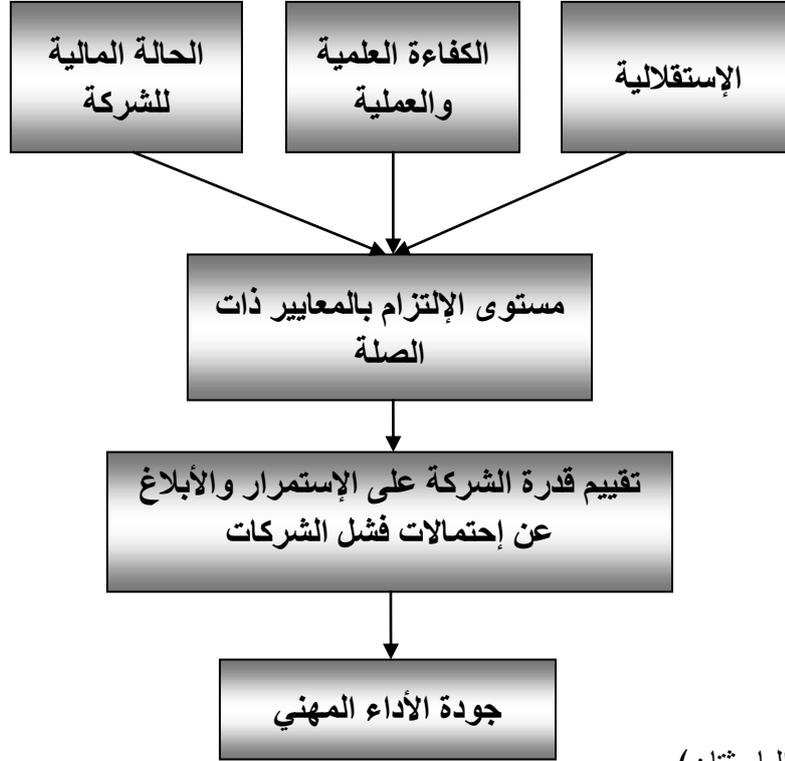
المرحلة الثانية، وتتطلب تحديد فيما إذا كان ينبغي إصدار تقرير معدل بفقرة تفسيرية بشأن الإستمرارية.

وكلا المرحلتين تعдан ذات صلة بجودة الأداء، إذ أن تحديد شركة ما على أنها غير قادرة على الإستمرار إعتقادا على الحالة المالية للشركة يعتمد على كفاءة مراقب الحسابات المطلوبة لكشفها، بينما يكون إتخاذ قرار الإبلاغ بشأن الإستمرارية هو شأن واضح للإستقلالية، وهذا الأمر يعطي صورة واضحة إلى أهمية الفصل بين صياغة رأي مراقب الحسابات وبين عملية تدقيق وتقييم أدلة الإثبات (Citon&Taffler,1992:344),(Aguilar&others,2007:600).

وإستنادا لذلك، ترى الباحثان إن تحديد شركة ما على أنها غير قادرة على الإستمرار يعتمد على أربعة عوامل، وكما موضحة في الشكل (1) في أدناه:

شكل (1)

العوامل المؤثرة في إبلاغ مراقب الحسابات بشأن احتمالات فشل الشركات



(المصدر: إعداد الباحثان)

وفيما يلي توضيح للعوامل المشار إليها في الشكل (1) في أعلاه:

1. الحالة المالية للشركة، أي أن الشركة التي لديها مؤشرات واضحة تثير الشك في عدم قدرتها على الإستمرار تكون أكثر احتمالية لإستلامها تقرير برأي معدل بفقرة تفسيرية بشأن الإستمرارية، إذ أن هناك إرتباط عكسي بين قدرة الشركة على الإستمرار والحالة المالية للشركة (Haron&others,2009:6), (Aguilar&others,2007:600).
2. كفاءة مراقب الحسابات، وتتمثل بقدرة مراقب الحسابات على فحص الحسابات وتحديد الأخطاء والمخالفات المادية، حيث أن إفتقار مراقب الحسابات إلى الكفاءة عند تقييم قدرة الشركة على الإستمرار تؤدي إلى إخفاقه في إصدار رأي معدل بالإستمرارية (Duff,2004:15).
3. إستقلالية مراقب الحسابات، ببعديها (الظاهري والحقيقي) والمتمثلة بإحتمالية الإبلاغ عن الإخطاء والمخالفات المادية، إذ أن إتخاذ مراقب الحسابات لقرار الإستمرارية في ظل وجود أدلة تدقيق تثير الشك المادي بعدم قدرة الشركة على الإستمرار لايعتمد فقط على تقييمه لهذه الأدلة ولكن

يعتمد على القرار المتعلق بالإبلاغ عن نتائج ذلك التقييم الذي بدوره يعتمد على مدى إستقلاليته (Aguilar&others,2007:600) .

4. الإلتزام بمعايير التدقيق ذات الصلة، حيث تُعد معايير التدقيق الأنماط التي يجب أن يحتذي بها مراقب الحسابات أثناء أدائه لمهمة التدقيق (توماس وهنكي ،2003: 52)، فهي أرشادات عامة تساعد مراقب الحسابات على تنفيذ مسؤولياته المهنية عند تدقيق القوائم المالية، وفضلا عن ذلك فإنها تتضمن إعتبرات الجودة المهنية مثل الكفاءة والإستقلال، ومتطلبات التقرير، وأدلة التدقيق (Arens&loebbeck, 2008:42).

وهناك عوامل إقتصادية قد تشجع مراقب الحسابات على دعم إستقلاله عند إبداء رأي معدل بشأن الإستمرارية وهي:(علي،2009: 196)

1. فقدان الإيرادات المستقبلية تبعا لفقدان السمعة عندما لا يتحفظ مراقب الحسابات وتغلس الشركة بالفعل.

2. إحتمال تعرض مراقب الحسابات للتقاضي من جانب الأطراف ذات العلاقة إذا لم يتحفظ مراقب الحسابات بشأن الإستمرار وأفلست الشركة بعد ذلك.

ووفقا لذلك وبهدف الأرتقاء بمستوى مهنة التدقيق وضمان إمتثال المكتب وموظفيه للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، فعلى مكتب مراقب الحسابات أن يؤسس لإنظمة الرقابة على الجودة المطلوبة والفعالة سواء فيما يتعلق بالمكتب بشكل عام أو بخدمات المحاسبة والتدقيق التي تقوم بها وعلى مستوى كل عملية (Porter&Gowthope,2004:7). حيث يمثل نظام الرقابة على الجودة مجموعة شاملة من السياسات والإجراءات التي يجب أن يضعها مكتب مراقب الحسابات من أجل ضمان التطابق والإلتزام بمعايير رقابة الجودة والمتطلبات المحددة مسبقا لمكتب التدقيق والعاملين فيه والزبائن(Gold stein & Rosenfield,1992:13).

وتعتمد طبيعة ونطاق سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة التي يضعها مكتب مراقب الحسابات على حجم المكتب وطبيعة العمليات والخصائص التشغيلية وتوزيعها الجغرافي وتنظيمها والإعتبرات الملاءمة للتكلفة والربح (ISA 220, 2003: Para 5)، وعليه ترى الباحثتان أن على مكتب مراقب الحسابات أن ينشئ نظاماً لرقابة الجودة يتناسب مع طبيعة الأعمال التي يقوم بها وأن يتلاءم مع بيئة الأعمال المحيطة به.

المحور الثالث: تقييم دور مراقب الحسابات بشأن الإبلاغ عن إحتتمالات فشل الشركات وإنعكاسه على جودة أدائه المهني

يتناول هذا المحور عرض وتحليل نتائج الإستبانة الموزعة على أفراد عينة البحث ووفقا للمحاور التي تضمنتها والتي تمثلت بالمحور الأول الذي تناول مسؤولية مراقب الحسابات في الإبلاغ عن

إحتمالات فشل الشركات المساهمة، والمحور الثاني الذي أوضح العلاقة بين دور مراقب الحسابات في الإبلاغ عن إحتمالات فشل الشركات المساهمة وبين جودة الأداء المهني، وكما يلي :

أولاً: عرض وتفسير نتائج إجابات المحور الأول²

1. تتمثل مسؤولية مراقب الحسابات عند الإبلاغ عن إحتمالات فشل الشركات المساهمة في النظر بمدى ملاءمة إستخدام الإدارة لفرض الإستمرارية حيث بلغت نسبة الإتفاق الأجمالية لعينة البحث (40%) وسبب ذلك إتجاه عينة البحث نحو الإتفاق المحايد وبنسبة (35%) ، وهذا يشير إلى أن نسبة (75%) من عينة البحث تتفق على أن مراقب الحسابات مسؤول عن تقييم مدى ملاءمة إستخدام الإدارة لفرض الإستمرارية عند إعداد الشركة الخاضعة للتدقيق للقوائم المالية، وأن نسبة (25%) من العينة لا تتفق مع تحمل مراقب الحسابات هذه المسؤولية، مما يؤثر وجود ضعف وقلة دراية من بعض مراقبي الحسابات بما أشارت إليه معايير التدقيق الدولية لاسيما الفقرة (6) من معيار التدقيق الدولي (570) لسنة 2010 والتي تنص "بأن مسؤولية مراقب الحسابات تتلخص في الحصول على أدلة تدقيق كافية وملاءمة حول مدى ملاءمة استخدام الإدارة لأفترض الشركة المستمرة في إعداد وعرض القوائم المالية وإستنتاج ما إذا كان هناك شك جوهري حول قدرة الشركة على الإستمرار، فضلا عن ما أشارت إليه الفقرة (24) من القاعدة المحاسبية (9) بشأن "الإحتمالات الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العامة"، والفقرة ثامنا من دليل التدقيق (1) بشأن "مسؤولية مراقب الحسابات عن الأحداث اللاحقة" والتي تشير إلى قيام مراقب الحسابات بفحص الإجراءات التي وضعتها الإدارة للتأكد من تحديد الأحداث التي تمت أو الأحداث المتوقعة والتي قد تثير تساؤل عن مدى ملاءمة السياسات المحاسبية المتبعة في القوائم المالية مثل الأحداث التي تثير الشك حول مدى إستمرارية الشركة.

2. أنفقت عينة البحث وبنسبة أجمالية تصل إلى (100%) وللصفات كافة على أن إدارات الشركات المساهمة مسؤولة عن إعداد القوائم المالية على أساس فرض الإستمرار الذي يعد أحد الفروض الأساسية التي يقوم عليها عمل الشركة فضلا عن عدّه أحد الفروض الأساسية الذي يعدّ بموجبه القوائم المالية، ويتطلب ذلك من الإدارة عمل تقدير لقدرة الشركة على الإستمرار في المستقبل المنظور، وتحديد الأحداث والظروف التي تثير الشك حول قدرة الشركة على الإستمرار، وكذلك

² للمزيد من التفاصيل راجع:

الملحق (2) بشأن الجداول التفصيلية لإجابات عينة البحث عن أسئلة الإستبانة المعدة لإستبيان آراء السادة عينة البحث بشأن تقييم دور مراقب الحسابات بشأن الإبلاغ عن إحتمالات فشل الشركات المساهمة وإنعكاسه على جودة أدائه المهني.

وضع الخطط والإجراءات المجدية والمخفضة من أثر تلك الأحداث والظروف في وضع الشركة القائم وأخيرا فإن مسؤولية الإدارة في الإفصاح عن الحقائق الجوهرية وعن السياسات المحاسبية الهامة أمر يقع في نطاق سلطة الإدارة وتكون مسؤولة عنه وعادة يتم من خلال وسيلتين هما القوائم المالية وتقرير الإدارة السنوي المرفق بها.

3. تمثل الإجراءات التي يجب إتخاذها من مراقب الحسابات عندما تفصح إدارات الشركات المساهمة عن الأحداث والظروف التي تثير الشك في قدرة الشركات على الإستمرار، بحسب إجابات عينة البحث، بما يلي:

أ. أشارت نتائج عينة البحث ونسبة إتفاق إجمالية بلغت (80%) بشأن مسؤولية مراقبي الحسابات التي أقرها معيار التدقيق الدولي (570) في الفقرة (16) منه بضرورة قيام مراقب الحسابات بتصميم برنامج تدقيقي يتضمن إجراءات تدقيق إضافية عند تحديد أحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بشكوك جوهرية حول قدرة الشركة على الإستمرار كشركة مستمرة وعلى ضرورة الحصول على أدلة إثبات كافية وملاءمة لكل ما من شأنه أن يؤثر من حكم وتقدير مراقب الحسابات بتقييم تقدير الإدارة لقدرة الشركة على الإستمرار كشركة مستمرة .

ب. أشارت نتائج التحليل الاحصائي لعينة البحث بشأن إستعمال مراقب الحسابات لنماذج التنبؤ بفشل الشركات كإجراء من إجراءات التدقيق للوصول إلى حكم موضوعي بشأن قدرة الشركة على الإستمرار، بإتفاق تام بلغت نسبته (21,7%) وسبب ذلك إتجاه إجابات عينة البحث نحو عدم الإتفاق التام ونسبة (53,3%) والإتفاق المحايد ونسبة (25%)، وهذا يشير إلى عدم إتفاق عينة البحث ونسبة أجمالية بلغت (78,3%)، ويمكن أن يعزى سبب عدم إتفاق عينة البحث على الأستعانة بنماذج التنبؤ بفشل الشركات كإجراء من إجراءات التدقيق للتوصل إلى حكم موضوعي بشأن قدرة الشركة على الإستمرار إلى عدم الإلمام الكافي بها أو عدم الرغبة في تطبيق نماذج قد يحتم إستخدامها وجوب إبداء رأي محدد بشأن الإستمرار عندما يكون ذلك ضروريا مما يؤدي إلى فقدان الزبون نتيجة تعرض مراقب الحسابات إلى التغيير من قبل الزبون.

4. يترتب على عدم قيام إدارات الشركات المساهمة بالإفصاح عن الأحداث والظروف التي تثير الشك في قدرة الشركة على الإستمرار من مراقب الحسابات، ما يلي:

أ. إنقضاء مسؤولية مراقب الحسابات في هذا الشأن إتجهت عينة البحث نحو الإتفاق بنسبة (58,3%) وعدم الإتفاق بنسبة (18,4%) في حين كان إتجاه عينة البحث نحو الإتفاق المحايد بنسبة (23,3%)، وهذا يشير إلى إتفاق عينة البحث ونسبة أجمالية بلغت (81,6%)، مما يشير إلى أن عينة البحث ترى بأن مراقب الحسابات يكون غير مسؤول عن الإبلاغ عن قدرة الشركة على الإستمرار في حالة عدم إفصاح إدارات الشركات المساهمة عن الأحداث والظروف التي تثير الشك في قدرة الشركة على الإستمرار، ولا تتفق الباحثتان في هذا الشأن مع عينة البحث

حيث تطلب معيار التدقيق الدولي (570) في الفقرة (6) منه بأن مراقب الحسابات مسؤول عن تدقيق القوائم المالية والنظر في مدى ملائمة استخدام إدارة الشركة لفرض الإستمرارية كشركة مستمرة عند إعداد القوائم المالية حتى وأن لم يشمل إطار إعداد القوائم المالية على متطلب صريح لقيام الإدارة بعمل تقدير محدد لقدرة الشركة على الإستمرار كشركة مستمرة.

ب. بلغت نسبة الإتفاق التام لعينة البحث بشأن إجراء مراقب الحسابات المزيد من البحث والتحليل للتأكد من دقة تقدير الإدارة (30%) وعدم الإتفاق التام بنسبة (33,3%) وسبب ذلك إتجاه عينة البحث نحو الإتفاق المحايد وبنسبة (36,7%)، وهذا يشير إلى عدم إتفاق عينة البحث وبنسبة أجمالية بلغت (70%)، وتؤكد نتائج الإستبيان في هذا السياق بأن هناك إتفاق تام بلغ نسبة (30%) من وجهة نظر عينة البحث بأن على مراقب الحسابات إجراء المزيد من البحث والتحليل للتأكد من دقة تقدير إدارة الشركة حتى لو لم تقم بالإفصاح عن الأحداث والظروف التي تثير الشك في عدم قدرة الشركة على الإستمرار كونه أحد متطلبات معيار التدقيق الدولي (570). وفي المقابل هناك عدم إتفاق تام بلغ نسبة (70%) من وجهة نظر عينة البحث ترى بأن مراقب الحسابات غير مسؤول عن إجراء المزيد من البحث والتحليل طالما إدارة الشركة لم تفصح عن الأحداث والظروف الجوهرية التي تثير الشك حول قدرة الشركة على الإستمرار وهذا يعدّ خلافا حقيقيا لأنه يشير إلى ضعف وعدم دراية أو مواكبة مراقبي الحسابات لمعايير التدقيق الصادرة عن المنظمات المهنية سواء على المستوى المحلي أو العالمي ويعدّ ذلك أيضا مؤشرا سلبيا على جودة أدائهم لكون أحد متطلبات جودة الأداء تتمثل في إلزام مراقب الحسابات بالمعايير المهنية الصادرة من المنظمات المهنية المعنية والتي تعدّ أحد مستويات الأداء التي يتم الحكم على جودة الأداء بناءً على الإلتزام بها.

5. يتم الإبلاغ عن إحتتمالات فشل الشركات المساهمة في تقرير مراقب الحسابات، وبحسب إجابات عينة البحث أعتمادا على:

أ. أرتفاع إحتتمالية فشل الشركة الذي يمكن أن تتعرض له في المستقبل، حيث بلغت نسبة الإتفاق الأجمالي لعينة البحث (86,7%) والإتفاق المحايد بنسبة (13,3%) وهذا يشير إلى إتفاق عينة البحث وبنسبة أجمالية بلغت (100%).

ب. مدى ملاءمة إفصاح الإدارة بشأن قدرة الشركة على الإستمرار حيث بلغت نسبة الإتفاق الأجمالي لعينة البحث (56,7%) والإتفاق المحايد بنسبة (43,3%).

ت. مدى وجود عدم تأكد جوهري بشأن الأحداث أو الظروف التي تثير الشك حول قدرة الشركة على الإستمرار، حيث بلغت نسبة الإتفاق التام لعينة البحث (10%) وعدم الإتفاق التام بنسبة (16,7%) وسبب ذلك إتجاه إجابات عينة البحث نحو الإتفاق المحايد وبنسبة (73,3%)، وهذا يشير إلى عدم إتفاق عينة البحث وبنسبة أجمالية بلغت (90%).

6. بلغت نسبة عدم الإتفاق التام لعينة البحث بشأن مدى إطلاع مراقبي الحسابات في العراق على معايير التدقيق ذات الصلة بالإبلاغ عن إحتتمالات فشل الشركات الإلمام بها (23,3%) كما بلغت نسبة عدم الإتفاق للعينة في نفس السياق (21,7%)، وهذا يشير إلى أن نسبة (45%) من عينة البحث تتفق على عدم إطلاع مراقبي الحسابات بما يتم إصداره من قبل المنظمات المهنية فيما يتعلق بالمعايير التدقيقية وما يستجد بها من متطلبات وتعد هذه النسبة نسبة كبيرة نوعا ما ومؤشر سلبي على جودة وكفاءة أداء مراقبي الحسابات إذ أن معايير التدقيق عبارة عن مقاييس للأداء المهني يتعين على مراقب الحسابات إستيفائها عند إجراء عملية التدقيق ومقياس لتقييم جودة القرار المتخذ من قبله.

7. يعزى القصور في الإبلاغ عن إحتتمالات فشل الشركات المساهمة، وبحسب إجابات عينة البحث، بما يأتي:

أ. يعد ضعف أهتمام ودراية إدارات الشركات المساهمة في التنبؤ والإبلاغ عن إحتتمالات فشل الشركات أحد الأسباب المهمة التي يعزى لها القصور في الإبلاغ عن إحتتمالات فشل الشركات المساهمة، حيث بلغت نسبة الإتفاق التام في هذا الشأن (41,7%) كما بلغت نسبة الإتفاق (38,3%) أي بنسبة إتفاق اجمالية بلغت (80%) في مقابل نسبة (20%) من إجابات العينة تأرجحت ما بين الإتفاق المحايد وعدم الإتفاق.

ب. إتفقت إجابات عينة البحث وبنسبة إتفاق اجمالية متساوية من حيث الأهمية بلغت 78,4% بأن ضعف أهتمام ودراية أصحاب العلاقة في الشركات المساهمة بالإبلاغ عن إحتتمالات فشل تلك الشركات فضلا عن عدم وجود معيار تدقيق محلي بشأن "الإستمرارية" تعد أحد الأسباب المهمة التي يعزى لها القصور في الإبلاغ عن إحتتمالات فشل الشركات المساهمة.

ت. أشارت نتائج التحليل الاحصائي لعينة البحث وبنسبة إتفاق اجمالية متساوية تقريبا من حيث الأهمية بلغت على التوالي (68,3%)، (66,6%)، إلى أن الخوف من فقدان الزبون أو تخفيض الأتعاب، وضعف إستقلالية مراقب الحسابات تعد أحد الأسباب التي يعزى لها القصور في الإبلاغ عن إحتتمالات فشل الشركات المساهمة، في مقابل نسبة (31,7%)، (33,4%) من إجابات العينة تأرجحت ما بين الإتفاق المحايد وعدم الإتفاق.

ث. بلغت نسبة الإتفاق الأجمالية لعينة البحث (63,3%) بأن القصور في الإبلاغ عن إحتتمالات فشل الشركات المساهمة يعزى إلى عدم وجود إلزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية في العراق، وفي المقابل فإن نسبة (36,7%) من إجابات العينة تأرجحت ما بين الإتفاق المحايد وعدم الإتفاق، ولا تتفق الباحثتان مع عينة البحث لأن مراقبي الحسابات ملزمين بتطبيق معايير التدقيق الدولية عند تنفيذ مهام التدقيق في حالة عدم وجود معايير محلية ذات صلة لا سيما وأن العراق مقبل على متغيرات اقتصادية تستوجب من مراقبي الحسابات الأطلاع أو العمل بموجب المعايير الدولية.

ج. أشارت نتائج التحليل الإحصائي لعينة البحث بشأن أن أحد الأسباب التي يعزى لها القصور في الإبلاغ عن احتمالات فشل الشركات المساهمة هو خوف مراقب الحسابات من التعرض إلى المساءلة القضائية في حالة عدم تعرض الشركة إلى الفشل، بإتفاق أجمالي بلغت نسبته (48,3%) في مقابل نسبة (51,7%) من إجابات العينة تأرجحت مابين الإتفاق إلى حد ما وعدم الإتفاق.

ثانيا: عرض وتفسير نتائج إجابات المحور الثاني

1. إتفقت عينة البحث وبنسبة أجمالية بلغت (100%) تأرجحت بين الإتفاق التام والإتفاق ولل فقرات كافة بأن كل من المؤهلات العلمية والخبرة العملية، والإلتزام بالمعايير التدقيقية في مراحل التدقيق كافة، وإستقلالية مراقب الحسابات تعد أهم العوامل المؤثرة في الحكم على جودة أداء مراقبي الحسابات من وجهة نظر عينة البحث، ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة (4,8) والانحراف المعياري البالغ (0,43). وتتفق الباحثتان مع ما توصلت إليه من نتائج الإستبانة في هذا المجال، إذ أن الكفاءة المهنية المتمثلة بالمؤهلات العلمية والخبرة العملية لمراقب الحسابات والتزامه بالمعايير التدقيقة ذات الصلة بمجال عمله وإستقلاله وحياده تعد من العوامل المؤثرة في تعزيز قدرة مراقب الحسابات على الإبلاغ عن احتمالات فشل الشركات وكذلك تعزيز جودة أدائه وثقة الأطراف المستفيدة من خدماته.

2. إتفقت عينة البحث وبنسبة أجمالية بلغت (100%) تأرجحت بين الإتفاق الأجمالي والإتفاق المحايد بأن إستعمال مراقب الحسابات لوسائل تقنية وأساليب إحصائية مثل نماذج التنبؤ بفشل الشركات إلى زيادة جودة أحكامه المهنية مما ينعكس إيجابيا على جودة الأداء، وهذا يشير إلى إتفاق عينة البحث وبصورة تامة بأن إستعمال الوسائل التقنية والأساليب الإحصائية والتي أحدها نماذج التنبؤ بفشل الشركات كأجراء من إجراءات التدقيق لاسيما في تقييم قدرة الشركة على الإستمرار تزيد من جودة أحكام مراقبي الحسابات لأنه سوف يصل إلى رأي محدد بشأن الإستمرار والأبتعاد عن اعتبارات الحكم الشخصي الخاضع للجدل والقابل للنقاش والتبرير، وترى الباحثتان أن عدم شيوع اعتماد مراقب الحسابات لتلك النماذج بالرغم من تعددها يعود إلى عدم الإلمام بها فضلا عن عدم الرغبة في تطبيق نماذج قد يحتم إستخدامها وجوب إبداء رأي محدد بشأن الإستمرار كما أشرنا إليه سابقا عند تحليل الفقرة (3) من المحور الثاني.

3. يترتب على عدم إبلاغ مراقبي الحسابات في العراق عن احتمالات فشل الشركات، وبحسب إجابات عينة البحث، ما يلي:

أ. عدم قيام مراقب الحسابات بمسؤولياته التي تتطلبها المعايير المهنية سوف يؤدي إلى زيادة فجوة التوقعات والتي تحدث بسبب إنخفاض الأداء الفعلي لمراقب الحسابات عن معايير التدقيق ، وتؤكد نتائج الإستبيان في هذا السياق بأن هناك إتفاق تام بلغ نسبة (20%) وإتفاق بلغ نسبة

(58,3%) أي بنسبة إتفاق اجمالية بلغت (78,3%) من العينة متفقون على أن إبلاغ مراقب الحسابات عن حالات فشل الشركات في تقريره سوف يساعد على تخفيض فجوة التوقعات ولفت إنتباه المستفيدين من خدماته في توخي الحذر عند إتخاذ القرارات الاقتصادية ذات الصلة.

ب. أتفقت عينة البحث بشأن عدّ مراقب الحسابات مساهم في غش وخداع الطرف الثالث في حالة عدم إبلاغه عن إحتتمالات فشل الشركات بنسبة إتفاق بلغت(38,3%) وإتفاق تام بنسبة(35%) أي بنسبة إتفاق أجمالية بلغت(73,3%)، وهذا يتفق مع ما أشارت إليه الفقرة (ب) من المادة (42) من قواعد السلوك المهني لسنة 1983 "بأن مراقب الحسابات الذي يقوم بأخفاء حقيقة جوهرية تؤثر على صحة المعلومات التي عمل عليها مهنيا سواء كان هذا تستر متعمد أو كان من المفروض فيه كشخص مهني أن يعرف بأن أخفائها أو حذفها يؤثر على صحة المعلومات المنشورة يعد مخلا بشرف المهنة أو مقصرا أو مهملا في أداء عمله المهني.

ت. تؤكد نتائج الإستبيان بأنفاق أجمالي بأن(70%) من عينة البحث تتفق بأن مراقب الحسابات في حالة عدم إبلاغه عن إحتتمال فشل الشركات يساهم في خلق الأزمات المالية وتعزيزها على مستوى المجتمع ككل.

ث. بلغت نسبة الإتفاق الأجمالي لعينة البحث (43,4%) تراوحت بين الإتفاق التام والإتفاق وسبب ذلك إتجاه عينة البحث إلى الإتفاق المحايد وبنسبة (46,6%) وعدم الإتفاق بنسبة (10%) بشأن أن مراقب الحسابات قد يتعرض في حالة عدم إبلاغه عن إحتتمالات فشل الشركات إلى النفاضي من جانب الطرف الثالث بسبب دخول الزبون في إجراءات الإفلاس في حين لم يشير في تقريره إلى تحفظ بشأن عدم قدرة الشركة على الإستمرار .

4. تمثلت الإجراءات التي يمكن أن تعزز من جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات في العراق، لاسيما في مجال الإبلاغ عن إحتتمالات الفشل في الشركات المساهمة، وبحسب إجابات عينة البحث، بما يلي:

أ. بلغت نسبة الإتفاق الأجمالي لعينة البحث وبنسبة متساوية من حيث الأهمية النسبية بلغت (96,7%) تراوحت بين الإتفاق التام والإتفاق بشأن أن الإلزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية في حالة عدم وجود معايير محلية في ذلك الشأن، فضلا عن توافر المؤهلات العلمية والخبرة العملية لمراقب الحسابات تعد من العوامل المهمة التي تعزز من جودة أداء مراقب الحسابات، والأرتقاء بسمعته المهنية والحفاظ على مصالح جميع الأطراف وزيادة ثقة وتحسين نظرة المجتمع للخدمات التي تقدمها مهنة التدقيق.

ب. بلغت نسبة الإتفاق التام لعينة البحث(71,7%) ونسبة الأتفاق(20%) أي بنسبة إتفاق أجمالية بلغت(91,7%) بشأن مدى أهمية إصدار معيار تدقيق محلي تتحدد فيه مسؤولية مراقب الحسابات بشأن الإبلاغ عن إحتتمالات الفشل في الشركات المساهمة، وهذا يؤكد ضرورة قيام

الجهات المهنية المنظمة للمهنة في العراق من إصدار معيار تدقيقي بشأن الإستمرارية يتلائم مع متطلبات البيئة المحلية العراقية فضلا عن إصدار دليل تدقيق محلي يتضمن الإرشادات والإجراءات الواجب القيام بها من قبل مراقب الحسابات عند تقييم قدرة الشركة على الإستمرار والإبلاغ عن إحتتمالات فشل الشركات في تقرير التدقيق الأمر الذي يؤدي بالتالي إلى تحسين كفاءة مراقب الحسابات عند أداء مهام التدقيق الموكلة له.

ت. تؤكد نتائج الإستبيان بأن هناك إتفاق تام بلغ نسبة (48,3%) وإتفاق بلغ نسبة (33,3%) أي بنسبة إتفاق أجمالية بلغت (81,6%) بضرورة تبني مكاتب مراقبي الحسابات لأنظمة الرقابة على الجودة سواء فيما يتعلق بالمكتب بشكل عام أو بخدمات المحاسبة والتدقيق وضمان أمتثال المكتب وموظفيه للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها على أن تكون هذه الأنظمة تتناسب مع طبيعة الأعمال التي تقوم بها وبما يتلائم مع بيئة الأعمال المحيطة بها.

ث. تؤكد نتائج الإستبيان وبنسبة إتفاق أجمالية تراوحت بين الإتفاق والإتفاق التام بلغت (78,3%)، والإتفاق المحايد بنسبة (21,7%) على تعزيز إستقلالية مراقبي الحسابات من خلال التأكيد على مسألة الأتباع والخدمات الاستشارية فضلا عن المصالح المادية لمراقبي الحسابات في الشركات المساهمة المعنية، مما يؤكد على أهمية إستقلالية مراقب الحسابات عند أداء مهام التدقيق حيث أحتلت فقرة الحياد والإستقلال المهني المادة (1) من الباب الأول من قواعد السلوك المهني حيث نصت هذه المادة "على مراقب الحسابات أن يكون مستقلا ذهنيا وحياديا، وأن يكون متجردا من أي مصلحة ذاتية قد تحيده عن الموضوعية والأمانة في أي عمل مهني يقوم به " .

المحور الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

أولا: الاستنتاجات

1. تعد الشركة بموجب فرض الإستمرار مستمرة إلى أمد غير محدود لتنفيذ نشاطاتها ومقابلة إلتزاماتها القائمة، بدون أن تواجه مخاطر التصفية في المستقبل المنظور، حيث يمثل إحتمال التصفية حالة إستثنائية يجب أن تسبقها مؤشرات تدل على الشك في عدم قدرة الشركة على الإستمرار، وتعد الإدارة مسؤولة عن تقدير القدرة على الإستمرار والإفصاح عن نتائج التقدير، فضلا عن المعلومات والمؤشرات المالية وغير المالية التي تعد ضرورية لتقديم صورة عادلة وصادقة عن نتائج نشاطات الشركة وأوضاعها المالية وقدرتها على الإستمرار في المستقبل .

2. يعد مراقب الحسابات مسؤولا عن تخطيط أعمال التدقيق وتقييم نتائج التدقيق عن تقييم مدى ملاءمة فرض إستمرار الشركة في المستقبل المنظور بدءاً من المرحلة المبدئية لعملية التدقيق والتخطيط ثم جمع أدلة الإثبات ثم مرحلة الفحص والإتمام إنتهاءا بمرحلة إعداد التقرير والإبلاغ عن إحتتمالات الفشل إن وجدت.

3. تعد القرارات المهنية الصائبة التي يتخذها مراقب الحسابات في هذا الخصوص دليل على جودة أدائه المهني التي تتأثر بالتأهيل العلمي والكفاءة والخبرة المهنية والإستقلال الذي يتمتع به مراقب الحسابات فضلا عن الإلمام بمعايير التدقيق المتعارف عليها، حيث تتطلب تلك القرارات إتباع خطوتين على الأقل تتمثل الأولى بفحص نظام المعلومات المحاسبية للشركة الذي سيسهم في تحديد أوجه الشك بقدرتها على الإستمرار وهذا يعتمد على مستوى التأهيل العلمي والخبرات والمهارات التي يتمتع بها مراقب الحسابات، في حين تتمثل الثانية بتحديد الرأي الذي سيبلغ عنه مراقب الحسابات والذي يعتمد على أدلة الإثبات التي تم تجميعها وتقييمها في الخطوة السابقة والذي يتأثر بمستوى إستقلالية مراقب الحسابات ومدى إلتزامه بمعايير التدقيق ذات الصلة.

ثانيا: التوصيات

1. ضرورة قيام مجلس المعايير والقواعد المحاسبية والرقابية في العراق بإصدار معيار تدقيقي بشأن تحديد دور ومسؤولية مراقب الحسابات في تقييم فرض الإستمرارية للشركات الخاضعة للتدقيق وفي جميع مراحل العمل التدقيقي، فضلا عن بيان الأساليب والإجراءات والمتطلبات التي تمكنه من القيام بذلك وكيفية الإبلاغ عنه.
2. قيام مراقب الحسابات بتصميم برامج وإجراءات للتدقيق في كل مراحل العملية التدقيقية "بدء من المسح الأولي مروراً بالتخطيط وانتهاء بإعداد التقرير وأبداء الرأي"، على أن تركز تلك البرامج والإجراءات على تقييم قدرة الشركة الخاضعة للتدقيق على الإستمرار، فضلا عن جمع أدلة الإثبات التي تتعلق بصفة رئيسة بتقييم تقدير الإدارة لقدرة الشركة على الإستمرار في مزاولة أعمالها في المستقبل، مع التركيز على المعلومات والمؤشرات المالية وغير المالية ودراسة خطط الإدارة التشغيلية والإستثمارية ونتائج السياسات والخطط المستقبلية، وأخيرا أبداء الرأي الفني الواضح والصريح بشأن مدى إستخدام إدارة الشركة لفرض الإستمرارية عند إعداد القوائم المالية، لما لذلك من أثر في نوع الرأي الذي سيبدیه مراقب الحسابات والذي يمكن أن يتأرجح ما بين الحكم بعدم الشك إلى الحكم بالشك في الإستمرار، مروراً بعدم الوصول الى حكم مثبت أو ناف للإستمرار .