

## دراسة واختبار تأثير إدراك المدققين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية

### الاستغلال على تقرير التدقيق (دراسة ميدانية)

Study and examination the impact of external auditor's perception to the limit of their responsibilities regarding the going concern on the audit report  
( A Field study )

محمد الأمين بخاوة<sup>1\*</sup> حمزة طيبي<sup>2</sup>

<sup>1</sup> مخبر دراسات التنمية الاقتصادية، جامعة عمار ثلجي الأغواط،

[m.bekhaoua@lagh-univ.dz](mailto:m.bekhaoua@lagh-univ.dz)

<sup>2</sup> مخبر دراسات التنمية الاقتصادية، جامعة عمار ثلجي الأغواط،

[h.taibi@lagh-univ.dz](mailto:h.taibi@lagh-univ.dz)

تاريخ القبول: 2022/11/04

تاريخ الاستلام: 2022/09/05

#### ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة واختبار تأثير إدراك المدققين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال على تقرير التدقيق، ولتحقيق ذلك تم توزيع استبانة على عينة من ممارسي مهنة المحاسبة في سياق البيئة الجزائرية، وقد توصلت الدراسة إلي وجود إدراك لدى المدققين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال، وكذا وجود أثر ذو دلالة إحصائية لإدراك المدققين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال على تقرير التدقيق، وأخيرا فقد أوصت الدراسة بمواكبة التحيينات التي تمس الإصدارات السنوية للمعايير الدولية للتدقيق وبالأخص معيار التدقيق الدولي رقم 570.

**كلمات مفتاحية:** استمرارية الاستغلال، مدقق خارجي، تقرير التدقيق

**تصنيف JEL:** M42

#### Abstract:

This study aims to study and examine the impact of external auditor's perception to the limit of their responsibilities regarding the going concern on the audit report. to achieve this, a questionnaire was distributed to a sample of accounting practitioners in the Algerian context, The study found that: the existence of auditors perception to the limit of their responsibilities regarding the going concern, as well as there is a statistically significant effect on the auditors awareness to the limit of their responsibilities regarding the going concern on the audit report, Finally, the study recommended Keeping pace with the annual releases of international standards for auditing, especially the international standard of auditing No. 570

**Keywords:** going concern; external auditor; audit report.

**Jel Classification Codes:** M42

## 1. مقدمة

تعتبر الاستمرارية أحد الفروض المحاسبية الأساسية، إذ يعتبر الكيان مستمرا في ممارسة نشاطه واستغلال موجوداته والوفاء بالتزاماتها، ولا توجد لإدارة الكيان نية أو حاجة للتصفية إلا في حالة الإفصاح عن ذلك، وهو جانب من المسؤولية الملقاة على عاتق إدارة الكيان، في المقابل يتطلب من مدقق الحسابات طبقا للمعايير المهنية والتشريع الجزائري ذو الصلة، جمع عناصر مقنعة وكافية من أجل تقدير مدى ملائمة فرضية استمرارية الاستغلال الموضوعة من طرف الإدارة أثناء إعداد الكشوف المالية ومنه استنتاج وجود عدم يقين معتبر أو لا، حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، ومن ثم تحديد تأثير ذلك على تقرير التدقيق، وبالتالي يصبح رأيه حول استمرارية الاستغلال من الأمور الرئيسية للتدقيق في ظل المخاطر التي يواجهها الكيان. مما يمكنه من الوفاء بمسؤولياته المهنية عن فرض استمرارية الاستغلال وبالتالي تقدير مدى ملائمة استمرارية الاستغلال ومنه التقرير عن ذلك للأطراف أصحاب المصلحة، كخطوة إيجابية نظير ما هو متوقع منه في شأن تقدير استمرارية الاستغلال من عدمه.

### 1.1. إشكالية الدراسة:

وتأسيسا على ما تقدم يمكن صياغة الإشكالية في التساؤلات التالية:

1. ما مدى إدراك المدققين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال؟
2. هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإدراك المدققين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال على تقرير التدقيق عند مستوى معنوية  $(\alpha = 0,05)$ ؟

### 2.1. فرضيات الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى اختبار الفرضيات التالية على النحو التالي:

1. لا يدرك المدققون الخارجيون لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال.
2. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإدراك المدققين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال على تقرير التدقيق عند مستوى معنوية  $(\alpha = 0,05)$ .

### 3.1. أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من الهدف الذي تسعي إليه، وكذا من أهمية فرض استمرارية الاستغلال كأحد الفروض الرئيسية والأساسية، ولما لها من آثار هامة على الممارسة المحاسبية وعلى مهنة التدقيق

دراسة واختبار تأثير إدراك المدققين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال على تقرير التدقيق (دراسة ميدانية)  
محمد الأمين بخاوة/ حمزة طيبي

بصفة خاصة، وإضافة لكونها محاولة للتعرف على وجهات النظر ولفت الانتباه حول أهمية هذه الممارسة والتي من شأنها أن تسهم في اتخاذ قرارات صائبة حول تقدير استمرارية الاستغلال.

#### 4.1. أهداف الدراسة:

- 1- التعرف على مدى إدراك المدققين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال،
- 2- التعرف على مدى توافر الفهم والإلمام الكافي لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال،
- 3- قياس تأثير إدراك المدققين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال على تقرير التدقيق،
- 4- تقديم الاقتراحات اللازمة في ضوء النتائج المتوصل إليها.

#### 5.1. منهجية الدراسة:

اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي وهذا استنادا لطبيعة إشكالية الدراسة وكذا فرضياتها وسعيا نحو تحقيق أهدافها، وقد قمنا بتصميم استبانة باعتبارها الأنسب لموضوع الدراسة، بهدف جمع البيانات الضرورية وتحليلها وتفسيرها وقد تم الاعتماد على البرنامج SPSS نسخة 26.

#### 6.1 الدراسات السابقة:

- دراسة (مطر، 2000) بعنوان: "نطاق مسؤولية مدقق الحسابات عن تقويم قدرة المشروع على الاستمرار": هدفت الدراسة إلى تحديد نطاق مسؤولية مدقق الحسابات عن تقويم قدرة الشركة على الاستمرار، وتوصلت الدراسة إلى أن تحميل مدققي الحسابات مسؤولية تقويم صحة فرض الاستمرارية يلقي تأييدا عاما من قبل جميع فئات المجتمع في الأردن بما فيها المدققون أنفسهم، لكن تلك الفئات تشكك في الوقت نفسه فيما يدعيه المدققون بأنهم يلتزمون فعلا خلال ممارساتهم المهنية بتنفيذ واجباتهم المهنية تجاه مشاكل الاستمرارية.

- دراسة (الشويات، 2004) بعنوان: "مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي الخاص بالاستمرارية من قبل مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين": هدفت الدراسة إلى التعرف على نظرة المدققين حول مسؤوليتهم عن تقييم قدرة العملاء على الاستمرار في الأردن، ومدى التزام مدققي الحسابات القانونيين في الأردن بمعيار التدقيق الدولي رقم (570). ولتحقيق أهداف الدراسة استخدم الباحث الاستبيان كأداة لجمع المعلومات لمجتمع مكون من فئتين: مدققو الحسابات والمدراء الماليون، وقد وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج ومن أهمها وجود إدراك لدى مدققي الحسابات لمسؤولياتهم حول تقييم قدرة

دراسة واختبار تأثير إدراك المدققين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال على تقرير التدقيق (دراسة ميدانية)  
محمد الأمين بخاوة/ حمزة طيبي

العملاء على الاستمرار في المستقبل، بنسبة التزام من وجهة نظر مدققي الحسابات (59.2%) بمعيار التدقيق الدولي رقم (570) فيما يتعلق بالتقرير .

- دراسة (سرحان، 2007) بعنوان: دور مدقق الحسابات الخارجي في تقييم القدرة على الاستمرارية لدى شركات المساهمة العامة في فلسطين: هدفت الدراسة إلى توضيح دور المدقق الخارجي في تقييم قدرة شركات المساهمة العامة على الاستمرار، ولتحقيق ذلك تم تصميم استبانتين، وزعت على عينة من مدققي الحسابات والمدراء الماليين، وقد توصل الباحث إلى أن مدققي الحسابات يستطيعون أن يحددوا مؤشرات الشك بخصوص الاستمرارية سوء كانت مؤشرات مالية أو مؤشرات غير مالية. وقد أوصت الدراسة بضرورة بذل مدققي الحسابات العناية المهنية الكافية من أجل إعطاء التقرير المناسب عند وجود شك حول قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها.

- دراسة (المطري، 2013) بعنوان: مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي الخاص بالاستمرارية من قبل مدققي الحسابات الخارجيين في اليمن : هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في اليمن حول مسؤوليتهم عن تقييم قدرة العملاء على الاستمرار في المستقبل، ومدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين في اليمن بمعيار التدقيق الدولي رقم (570)، تم تصميم استبانة وزعت على عينة من مدققي حسابات، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها وجود إدراك لدى مدققي الحسابات الخارجيين في اليمن لمسئوليتهم حول تقييم قدرة العملاء على الاستمرار في المستقبل.

- دراسة (الشكري، 2017) بعنوان: أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي (570) على تقييم المراجع لقدرة المنشأة على الاستمرار : هدفت الدراسة إلى دراسة اثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (570) على المدقق الخارجي في تكوين تصور يدعم قراره عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار، تم تصميم استبانة وزعت على عينة مكونة من مدقق حسابات، وقد توصلت الدراسة إلى أن معيار التدقيق الدولي رقم (570) يطبق في المنشآت بدرجة متوسطة خاصة في المنشآت الأجنبية بحيث يؤثر تطبيق المعيار على تقييم المدقق الخارجي لمؤشرات مالية وغير مالية (التشغيلية، القانونية، الاقتصادية، والسياسية) المتعلقة باستمرارية المنشأة.

من خلال الدراسات السابقة يتبين أنها تتمحور في قالب واحد ذو علاقة بفرض الاستمرارية وبشكل أساسي حول تقييم مدى إدراك مدقق الحسابات عن مسؤولياته عند تقدير ملاءمة فرض استمرارية الاستغلال وكذا مدى التزامهم بمعيار التدقيق الدولي رقم (570)، وهل هناك من سبل لتعزيز حكمه

المهني حول مدى ملائمة وصحة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية؟ بينما تتفق هذه الدراسة بشكل كامل مع دراسة (الشويات، 2004؛ المطري، 2013) مع اختلاف يكمن في أن هذه الدراسة طبقت في بيئة مختلفة، والدراسة الحالية تأخذ بعين الاعتبار معيار التدقيق الجزائري رقم (570)، وما يتضمنه من واجبات ومسؤوليات على المدقق الالتزام لتقدير قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

## 2. مسؤوليات وواجبات المدققين الخارجيين عن الاستمرارية والآثار المترتبة على تقرير التدقيق

### 1.2 ماهية فرض استمرارية الاستغلال

#### 1.1.2 مفهوم فرض استمرارية الاستغلال

يعتبر مفهوم الاستمرار من المفاهيم الأساسية في المحاسبة سواء من الناحية النظرية أو التطبيقية، وقد عرفت تقرير لجنة المبادئ المحاسبية رقم 4 هذا المفهوم على أنه "خاصية أساسية للمحاسبة المالية"، بينما عرفته لجنة معايير المحاسبة الدولية على أنه أحد الفروض المحاسبية الأساسية، كما كان للكتاب المحاسبين باع في هذا المجال، فقد عرفه أحد الكتاب على أنه "ذلك المفهوم الذي يتخلل (بصفة عامة) المبادئ المحاسبية المتعارف عليها" كما يعرفه كاتب آخر على أنه "فرض أساسي للمحاسبة". (رضوان، 1989، صفحة 47)

ووفقاً لهذا الفرض يعتبر نشاط المنشأة مستمرا و لا علاقة له بالعمر الطبيعي للملاك، (مطر، 2004، صفحة 49) ما لم تظهر أدلة موضوعية ودلائل تثبت عكس ذلك، (باشتوه، 2014، صفحة 49) وذلك باعتبارهما شخصيتين مستقلتين عن بعضهما لكل منها أهدافا وخططا مستقلة عن بعض يسعيان في عملهما على تحقيقها، (الحيالي، 2007، صفحة 60) مع القدرة على مقابلة التزاماتها عندما يحل أجل السداد بدون أي تخلص جوهري من أصولها أو تغير هيكل ديونها أو الاضطرار (نتيجة للضغوط الخارجية) لتخفيض حجم عملياتها أو ما يشابه ذلك من تصرفات، ومعنى ذلك أن عدم قدرة على الوفاء بالتزاماتها دون الإضرار بحالتها المالية أو طاقتها أو مستوى نشاطها إنما يعتبر أهم عوارض الاستمرار، (الحناوي، 1986، الصفحات 142-143).

وفي المرسوم التنفيذي رقم 08-156 بالمادة رقم 7 منه "تعد الكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب. وإذا لم يتم إعداد الكشوف المالية على هذا الأساس، فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبينة

ومبررة ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها في ملحق". (الجريدة الرسمية، العدد 27، 2008، صفحة 11)

استنادا لما سبق يمكن تعريفها وفق الآتي: أحد أهم فروض المحاسبة المالية والتي على أساسها يتم إعداد القوائم المالية وبالتالي افتراض استمراريته ضرورة حتمية. وتعني الاستمرارية في التدقيق أن يبدي المدقق الخارجي رأيه حول قدرة الكيان على الاستمرار، ويجب أن ينتبه المدققين الخارجيين لمحاولات الإدارة المتعمدة لإعطاء بيان كاذب لمركز المنشأة المالي ونتائج التشغيل، وفيما تقدمه من قوائم مالية احتيالية تعد من العوامل الرئيسية في مخاطر التدقيق، (الشحنة، 2015، صفحة 92)، وفي المقابل ينبغي على المدقق أن يكون حذرا في إصدار تلك التقارير "التقرير غير الصحيح عن الاستمرارية" لما لها من تأثير على مستخدمي القوائم المالية في حال كان تقريره سلبيا. (الشاهين، 2015، صفحة 75)

## 2.1.2 أهمية فرض استمرارية الاستغلال

إن معظم المبادئ المحاسبية تعتمد على فرض الاستمرارية ولو قمنا باستبعاد هذا الفرض لما أمكن تبرير استخدام التكلفة التاريخية في تقييم الأصول، أو مبدأ مقابلة الإيرادات، أو أساس الاستحقاق، أو احتساب الإهلاكات للأصول، أو غيرها من المبادئ المحاسبية التي تعد الأساس في إعداد القوائم المالية. (الخدري، 2013، صفحة 15)

وكذلك يؤثر هذا الفرض بشكل كبير على الإفصاح عن كثير من عناصر القوائم المالية حيث يترتب على الأخذ به إهمال قيمة التصفية الفورية بالنسبة للالتزامات، وذلك لو أن المحاسبين لم يفترضوا الاستمرار وافترضوا عكسه، فإن ذلك يتطلب إظهار الالتزامات بقيمة التصفية الفورية لها، والتي قد تزيد عن القيمة الاسمية لتلك الالتزامات، ومن ناحية أخرى فإن عدم الأخذ بهذا الفرض يتطلب إظهار الأصول بالقيمة التي يمكن تحقيقها نتيجة بيعها أو التخلص منها والتي قد تختلف بشكل كبير عن القيمة الدفترية لتلك الأصول، ف يوفر أساسا لاعتبار المنافع الاقتصادية المحتملة بمثابة أصول والمدفوعات المحتملة مستقبلا بمثابة التزامات. (سرحان، 2007، الصفحات 53-54)

وتتجلى أهميته حاليا لكوننا نعيش انفتاحا في الأسواق ومنافسة تجارية كبيرة مما اظهر حالات إفلاس لشركات ومصارف كبيرة كبنك (ليمان برذر) وشركة (واي فاي) كما وقد تبعتها سلسلة انهيارات مالية توجت بانهيار البورصات العالمية، مما أوجب على المنظمات المهنية العمل على إصدار معايير

تدقيق تفرض على المدقق الخارجي التحقق من فرض الاستمرارية لحماية مستخدمي البيانات المالية من اتخاذ قرارات غير سليمة. (عباس، 2016، الصفحات 205-206)

### 3.1.2 حالات فرض استمرارية الاستغلال

إن فرض الاستمرارية في الأعمال هو أحد الفروض الأساسية التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية، ويعني أن الشركة مستمرة في نشاطها لفترة غير محددة من الزمن اقلها حتى تنفيذ الخطط المرسومة لها، (العمودي، 2001، صفحة 2) والسؤال الذي يثار دائما هو إلى متى يتم فرض الاستمرارية، هل الاستمرارية إلى ما لا نهاية؟ من الواضح ليس في الحياة العملية مشاريع مستمرة إلى ما لا نهاية، فهناك كثير من المشاريع تختفي وتأتي محلها مشاريع أخرى، ولكن فرض الاستمرارية يجب أن يفسر على أنه فرض لا يتعلق بالتنبؤ بالمستقبل بل هو يتعلق بالحاضر والظروف السائدة وقت إعداد القوائم المالية، ويمكن أن نميز ثلاث حالات متوقعة تواجه المدقق الخارجي للاستمرارية: (لشكري، 2017، الصفحات 64-65)

1- الحالة الطبيعية: يقصد بهذه الحالة أن تكون المنشأة قادرة على الاستمرار بدون مدة محدودة ومعلومة في الوقت الحاضر، وتمثل حالة فرض الاستمرارية في الوقت الحاضر الحالة الطبيعية، والتفسير المنطقي هو أن من المتوقع أن تستمر في أعمالها ومن ثم فإنه كحد أدنى يفترض أنها سوف تستمر لفترة أطول من عمر أي موجود تمتلكه، وبما يكفي للوفاء بأي مطلب من متطلباتها، ولتنفيذ العقود والتعهدات القائمة، وفي هذه الحالة يتوجب على المدقق إصدار تقرير غير متحفظ.

2- حالة محدودية الفترة أو حالة الحكر أو مدة الامتياز:

يقصد بهذه الحالة أن تكون المنشأة قادرة على الاستمرار لمدة محدودة معلومة في الوقت الحاضر، وتسمى عادة مدة الحكر أو مدة الامتياز، ويكون عمرها محددًا ومعروفًا مسبقًا، مثل منح امتياز حكومي بحق استثمار مرفق معين لمدة محدودة من الزمن، على أن تتول متابفة استثمار هذا المرفق بعد انقضاء المدة إلى الحكومة أو الجهة المانحة لحق الحكر، ففي مثل تلك الحالات تفسر الاستمرارية بمدة طول العمر الإنتاجي للموجود، أو مدة الحكر أيهما أقرب، وعلى ضوء ذلك يتم القياس المحاسبي، وإعداد القوائم المالية، فكلما اقترب انقضاء عمرها، توجب استبعاد فرض الاستمرارية، واعتماد أسلوب تقويم يراعي الفترة الباقية، ويراعي طبيعة التصفية، هل هي تصفية تدريجية ضمن فترة زمنية معقولة أم تصفية قسرية خلال فترة قصيرة الأجل نسبيا.

3- حالة غير طبيعية: يقصد بهذه الحالة وجود توافر مؤشرات في الوقت الحاضر تسمح بافتراض عدم الاستمرارية واحتمال التصفية الفعلية، هي حالة تنبؤية تمثل قيدا على الحالة الطبيعية لفرض الاستمرارية، وفي هذا الحالة يتوجب على المدقق التحفظ في تقريره حول مدى عدالة القوائم المالية، إذ إن شروط إعداد التقرير حاليا تتطلب من المدقق الإفصاح عن رأيه حول فرض الاستمرارية، وفي الوقت الحاضر تطلب المهنة من المدقق أيضا أن يقوم بتقييم ما إذا كان هناك شك جوهري في قدرتها على الاستمرار لفترة زمنية معقولة، أو لا تتجاوز سنة من تاريخ القوائم المالية.

## 2.2. مسؤوليات وواجبات المدقق الخارجي في ضوء القوانين المنظمة للمهنة

### 1.2.2 ماهية المدقق الخارجي

مهنة التدقيق هي عملية مراقبة تستعمل من طرف مختصين يعرفون بمحافظي الحسابات، أو مدققي الحسابات، وذلك لإثبات صحة الوثائق السنوية ومصادقتها، وتشخيص الوضعية المالية للمؤسسة (بن حواس، 2016، صفحة 92)، فهو ليس موظفا في المؤسسة التي تخضع قوائمها للتدقيق، ولكنه شخص مستقل عن إدارة المؤسسة ويقدم خدماته بصفة مستقلة لحسابه الشخصي على أسس تعاقدية (طبشوش و مشري، 2022، صفحة 762)، وقد حدد المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 على أنه المقصود بالمدقق هو محافظ الحسابات وفق الحالة، (المجلس للمحاسبة الوطني، مقرر رقم 002، 2016، صفحة 2) وبحسب نص القانون 01/10، يعد المدقق الخارجي، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركة والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها. (الجريدة الرسمية، العدد 42، 2010، صفحة 7)، ويضطلع بالمهام الآتية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة، ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرين للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص،
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين،

دراسة واختبار تأثير إدراك المدققين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال على تقرير التدقيق (دراسة ميدانية)  
محمد الأمين بخاوة/ حمزة طيبي

- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين مصالح مباشرة أو غير مباشرة،  
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه وأطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير. (الجريدة الرسمية، العدد 42، 2010، صفحة 7)

## 2.2.2 تطور مسؤوليات وواجبات المدقق الخارجي عن فرض استمرارية الاستغلال في ضوء القوانين المنظمة للمهنة:

ينص القانون 01 / 10 أنه يترتب على محافظ الحسابات إعداد تقرير في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال، إضافة للتقرير العام الذي يبدي من خلاله رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية. كما ينص القانون التجاري، على أنه يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب توضيحات من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين الذي يتعين عليه أن يرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار الاستغلال والتي اكتشفها أثناء ممارسة مهامه، وفي حالة عدم الرد أو إذا كان الرد ناقصاً، فإن محافظ الحسابات يطلب من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين استدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة للمداولة في الوقائع الملاحظة حيث يكون من بين المستدعين لهذه الجلسة. وفي حالة عدم احترام ذلك، أو لاحظ أنه رغم اتخاذ الإجراءات بقيت مواصلة الاستغلال معرقة فإنه يقوم بإعداد تقرير خاص يقدمه لأقرب جمعية عامة مقبلة أو جمعية عامة غير عادية، وفي حالة الاستعجال يقوم هو باستدعائها لتقديم خلاصاته. (شريقي، 2016، صفحة 237) كما نص المرسوم التنفيذي رقم 202/11 المؤرخ في 26 ماي 2011، والمحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها، و من بينها نجد معيار حول استمرارية الاستغلال، (الجريدة الرسمية، العدد 30، 2011، صفحة 19) والذي تم تحديد محتوى هذا المعيار بحسب القرار المؤرخ في 24 جوان 2013، حيث يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الاتفاقيات المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند إليها إعداد الحسابات، بما فيها التقييم الذي تم إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو نشاطه وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات، وينص على أن يقوم محافظ الحسابات

دراسة واختبار تأثير إدراك المدققين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال على تقرير التدقيق (دراسة ميدانية)  
محمد الأمين بخاوة/ حمزة طيبي

عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة، تقدير صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال لإعداد الحسابات من طرف المديرية وفق ما تنص عليه أحكام المادة 6 من القانون 07/11، وأحكام المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي. وأن يحلل في إطار مهمته، بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدى والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال لا سيما: - مؤشرات ذات طبيعة مالية، مؤشرات ذات طبيعة عملية، مؤشرات أخرى. (الجريدة الرسمية، العدد 24، 2014، صفحة 19)

### 3.2.2 مسؤوليات وواجبات المدقق الخارجي في ضوء معيار التدقيق الجزائري رقم 570

تتلخص مسؤولية المدقق وفق المعيار الجزائري للتدقيق كالتالي: (المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر 23، 2017، صفحة 4)

- جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة من أجل تقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال الموضوعية من طرف الإدارة أثناء إعداد وعرض الكشوف المالية،
- استنتاج وجود «عدم يقين» معتبر أو لا، حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله .
- بينما تتمثل واجبات المدقق في أداء الإجراءات ذات الصلة في إطار الوفاء بمسؤولياته المشار إليها سابقا وفق التسلسل التالي:
- أداء إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات أخرى مرتبطة، بالتحقق من الأحداث والظروف والتي من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله،
- تقدير التقييم المنجز من قبل الإدارة بخصوص قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، مع الأخذ بعين الاعتبار نفس الفترة المحددة من قبل الإدارة على الأقل إلى اثني عشر شهرا،
- الاستفسار وطلب المعلومات من الإدارة بخصوص الأحداث أو الظروف والتي يمكن أن تقع في الفترة اللاحقة لتلك المحددة من قبل الإدارة في تقييمها،
- أداء إجراءات تدقيق إضافية عند الكشف عن الأحداث أو الظروف والتي من شأنها أن تثير شك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله
- تحديد آثار ملائمة أو عدم ملائمة، تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال على تقرير التدقيق،

دراسة واختبار تأثير إدراك المدققين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال على تقرير التدقيق (دراسة ميدانية)  
محمد الأمين بخاوة/ حمزة طيبي

- ضرورة التواصل مع المكلفين بالحوكمة وإبلاغهم عن الأحداث والظروف المكتشفة التي من شأنها أن تثير شك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله. (المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر 23، 2017، الصفحات 4-7)

### 3.2 تقرير التدقيق

#### 1.3.2 مفهوم تقرير التدقيق

يعد تقرير التدقيق الذي يصدره المدقق نتاج لعملية التدقيق التي قام بها، والذي يبدي فيه رأيه عن صدق وعدالة تلك القوائم في التعبير عن نتائج الشركة ومركزها المالي، ويعد هذا التقرير أداة الاتصال أو الوسيلة التي يمكن للمساهمين وأصحاب المصلحة في الشركة التعرف على أحوال الشركة، كما أنه يعد من الآليات المهمة للرقابة على أداء القائمين على إدارة الشركة. (الحايك، أبو الهيجاء، 2012، صفحة 440)، وقد عرفه الشحنة بأنه: "وسيلة مكتوبة لنقل وإيصال المعلومات ورأي المدقق بشكل واضح ومفهوم وموثوق فيه إلي جميع المستفيدين، كما يعد وثيقة تُمكن من إثبات قيام المدقق بتنفيذ واجباته"، (الشحنة، 2015، صفحة 233) كما عرفه الخطيب بأنه: "وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توافرت فيه مقومات علمية وعملية وشخصية معينة، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلا لإبداء رأي فني محايد يعتمد عليه. (الخطيب، مسعد، 2009، صفحة 253)

استنادا لما سبق يمكن تعريفه بأنه قيام مدقق الحسابات بإبداء رأيه في شكل مكتوب كنتيجة لما توصل إليه في ضوء ما توافرت لديه من أدلة مثبتة بغية إيصال نتيجة ذلك للأطراف ذات الصلة.

#### 2.3.2 أنواع تقارير التدقيق

ولا يمكن التعبير عن الرأي المهني إلا بعد أن يقدر المدقق مخاطر عملية التدقيق واتمام جميع اختبارات التدقيق التي يعدها مدقق الحسابات وفق الآتي: (زلوم وآخرون، 2014، صفحة 258)

1. الرأي النظيف: يمثل رأيا إيجابيا لعدالة القوائم المالية المدققة وإعدادها وفقا للمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

2. الرأي المتحفظ: عندما يصل المدقق إلى نتيجة معينة بعد إجراء الاختبارات اللازمة، وعدم مقدرة على إعطاء رأي واضح وشامل عن موضوع معين، عندها لأبد من إعطاء بعض التحفظات على هذا البند في القوائم المالية، على ألا يؤثر تأثيرا جوهريا في عدالة القوائم المالية.

3. الرأي المعاكس (السلبى): وهو عكس التقرير النظيف (بدون تحفظ)، ويستخدم عادة في الأحوال التي لا تمثل فيها القوائم المالية لنتيجة أعمال الشركة ومركزها المالي تمثيلاً عادلاً وصادقاً يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

4. الامتناع عن إبداء الرأي: قد يحدث في بعض الحالات أن يتمتع المدقق الخارجي عن إبداء رأيه في القوائم المالية المعروضة عليه. ويحدث هذا الوضع عندما يكون نطاق الفحص محدوداً جداً، بسبب قيود فرضتها الإدارة عليه، لدرجة أن المدقق لم يقم بالتدقيق بالقدر الكافي الذي يمكنه من تكوين رأي بشأن القوائم المالية، وقد يحدث هذا أيضاً في حالة تخلي العميل بصورة جوهرية عن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، عند إعداد وعرض القوائم المالية.

### 2.3.3 آثار تقدير استمرارية الاستغلال على تقرير التدقيق

إذا توصل المدقق الي عدم وجود ما يهدد الاستمرارية، فإنه لا يطالب بشيء جديد بخلاف ما يقدمه في تقريره المعتاد، وذلك انطلاقاً من أن الاستمرارية يعد أمراً مفترضاً بصفة عامة لا يستدعي إفساحاً خاصاً، كما أن احتواء التقرير على ما يفيد تماشي القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومن بينها الاستمرارية يعتبر أمراً كافياً في هذا الشأن، (طلبة، 1988، صفحة 73) عليه حينئذ إصدار تقرير نظيف يخلو من أية إشارة لمشاكل الاستمرارية، أما إذا ظهر للمدقق وخلال تنفيذ الإجراءات المعتادة لعملية التدقيق أن هناك من المؤشرات ما يثير الشك في ملائمة الاستمرارية، يتوجب عليه الطلب من الإدارة أن تقدم ما لديها من خطط مستقبلية تخفف الظروف والعوامل المثيرة لهذا الشك. فإذا ما استنتج في ضوء هذه الخطط بأن عوامل الشك قد زالت، عليه حينئذ أن يطلب من الإدارة توفير الإفصاح الكافي والمناسب عن هذه الخطط في البيانات المالية. فإذا قامت الإدارة بتوفير ذلك، يتوجب عليه حينئذ إصدار تقرير نظيف، أما إذا لم توفر، يتوجب عليه حينئذ ابداء رأي متحفظ أو رأي سلبى أيهما أنسب. (مطر، 2000، الصفحات 158-159) فالتحفظ في جوهره يعبر عن أمور جوهرية أو تغيرات مؤثرة قد حدثت أو مؤكدة الحدوث ولا تستطيع أو لا ترغب الإدارة تقييمها بشكل سليم أو الإفصاح عنها بالقوائم المالية بالقدر المناسب، فيصبح من حق المدقق ومن واجبه أن يفصح عنها في شكل تحفظات في تقريره. الذي يحتوي على التحفظات أو التقرير غير النظيف كما يسمى أحياناً يمكن أن يحقق المطلوب باعتبار أن المدقق قد نقل الى مستخدمى المعلومات - شكوكه وتحفظاته- مسؤولية فهم ما يحدث وما يتوقع حدوثه في ضوء هذا الرأي الفني المقيد. (طلبة، 1988، صفحة 75) لكن إذا ما استنتج بأنه حتى بعد تقديم الإدارة لخططها المستقبلية لمواجهة الظروف

دراسة واختبار تأثير إدراك المدققين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال على تقرير التدقيق (دراسة ميدانية)  
محمد الأمين بخاوة/ حمزة طيبي

والعوامل المثيرة للشك، فإن الشك مازال قائما في صحة فرض الاستمرارية، يكون أمامه حينئذ الامتناع عن إبداء الرأي. (مطر، 2000، صفحة 159)

أما في حال لم يتمكن المدقق من تكوين رأي يطمئن إليه عن مدى القدرة على الاستمرار فإنه ينبغي أن يتوقف عن ابدائه للرأي وإلا يتعرض للمسئولية القانونية بمختلف أركانها، وقد يرجع ذلك إلى قيام المنشأة بوضع قيود مؤثرة أو لإحساسه بعدم تمتعه بالاستقلال المطلوب، إلى آخر الأسباب التي قد تجعله يعتذر عن ابداء الرأي، وقد يأخذ ذلك شكل التقرير السلبي. (طلبة، 1988، صفحة 74)

### 3. الدراسة الميدانية

#### 1.3. مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المهنيين وهم: خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات في الجزائر، تم التعامل مع الاستثمارات الموزعة من خلال التنقل الميداني للمكاتب، وعن طريق مواقع التواصل الاجتماعي والبريد الإلكتروني، من خلال توزيع 100 استبانة، وقد تم استرداد 90 استبانة، استبعد منها 6 استبانات، وبالتالي أصبح عدد الاستبانات 84 استبانة صالحة للتحليل.

#### 2.3. أداة الدراسة

تم تقسيم الاستبانة إلى جزئين رئيسيين، تضمن الجزء الأول منه كل ما يتعلق بالبيانات الشخصية لأفراد العينة، أما الجزء الثاني خصص لمتغيرات الدراسة بمجموع 16 عبارة، منها 11 عبارة تقيس المتغير المستقل (مدي إدراك المدققين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم عن استمرارية الاستغلال)، و05 عبارات تقيس المتغير التابع (تقرير التدقيق)، وقد تم اعتماد مقياس ليكارت الخماسي.

#### 3.3. صدق وثبات أداة الدراسة

من أجل إعطاء الدراسة أكبر قدر ممكن من الثقة، وبهدف التأكد من مدى صدق الأداة، تم عرض الاستبانة على مجموعة من الأساتذة من ذوي الاختصاص قصد تحكيمه، حيث أخذنا برأي الأساتذة المحكمين بإجراء التعديلات اللازمة وخصوصا وجوب ترجمة الاستبانة للغة الفرنسية على أساس طبيعة تكوين عينة الدراسة. واختبار مدى ثبات أداة القياس، تم حساب معامل ألفا كرونباخ لجميع عبارات الاستبانة للتأكد من درجة ثقة أداة القياس، والنتائج مفصلة في الجدول التالي:

دراسة واختبار تأثير إدراك المدققين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال على تقرير التدقيق (دراسة ميدانية)  
محمد الأمين بخاوة/ حمزة طيبي

الجدول 1: صدق وثبات محاور الاستبانة

المحاور	عدد العبارات	قيمة ألفا كرونباخ	الصدق
المحور الأول	11	0.733	0,856
المحور الثاني	05	0.696	0,834
المجموع الكلي	16	0.828	0,909

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (1) نلاحظ قيمة ألفا كرونباخ لعبارات الاستبانة ككل (0,828)، أي أننا تحصلنا على معامل ثبات مناسب لاستكمال عملية التحليل الإحصائي، فيما يخص المحور الأول تحصلنا على معامل ثبات (0,733)، بينما في المحور الثاني تحصلنا على معامل ثبات (0,696)، قيمة الصدق مرتفعة لكل محور حيث تتراوح بين (0,856 و 0,834)، أما للمحاور ككل (0,909) مما يعني أن معامل الصدق مرتفع.

#### 4.3. الأساليب والبرامج الإحصائية المستخدمة

تم استخدام برنامج (SPSS نسخة 26) بالإضافة إلى برنامج Excel في تحليل البيانات، وتماشيا مع أهداف الدراسة، فقد تم استخدام أدوات إحصائية نذكر منها: مقاييس الإحصاء الوصفي، معامل الارتباط لبيرسون لقياس العلاقة بين المتغير المستقل بالمتغير التابع، وتحليل الانحدار الخطي البسيط للتأكد من وجود علاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، وكذا مدى مطابقة نموذج الانحدار للبيانات (أي إلى أي حد يساهم المتغير المستقل في التنبؤ بالمتغير التابع).

#### 5.3. تحليل النتائج واختبار فرضيات الدراسة

##### 1.5.3 تحليل خصائص عينة الدراسة

فيما يلي توصيف عينة الدراسة انطلاقا من الجدول الآتي:

الجدول 2: خصائص عينة الدراسة

المتغير	المؤهل المهني			المؤهل العلمي			الخبرة		
	ماجستير	دبلوم	مؤهل آخر	ماجستير	دبلوم	ليسانس	أقل من 5 سنوات	5-10 سنوات	أكثر من 10 سنوات
العدد	25	59	03	01	09	71	2	24	32
النسبة المئوية	29,76%	70,24%	3,6%	1,2%	10,7%	84,5%	2%	28,6%	38,1%

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS

دراسة واختبار تأثير إدراك المدققين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال على تقرير التدقيق (دراسة ميدانية)  
محمد الأمين بخاوة/ حمزة طيبي

يتضح من خلال الجدول رقم (2) أنه بالنسبة للمؤهل المهني غالبية أفراد العينة هم محافظو حسابات والمقدر عددهم 59 فرد بنسبة 70,24%، بينما يشكل خبراء المحاسبة ما نسبته 29,76%، بالنسبة للتأهيل العلمي نجد أن درجة الليسانس الغالب على عينة الدراسة بنسبة 84.5% وهذا راجع أن أغلبية المبحوثين هم محافظو حسابات، بالنسبة للخبرة نجد ما نسبته 31% من بين أفراد العينة لديهم خبرة عملية لأكثر من 15 سنة، ويتوزع الباقي بما نسبته 38,1% من أفراد العينة للفئة من (10 سنوات - 15 سنة)، بينما ما نسبته 28,6% من (5 سنوات - 15سنوات).

### 2.5.3 الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

يوضح الجدول رقم 3 الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة وهي كالتالي:

الجدول 3: وصف متغيرات الدراسة

المتغيرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الحد الأدنى	الحد الأعلى	درجة الموافقة
المحور الأول	4,051	0,261	3,55	4,36	موافق
المحور الثاني	3,976	0,527	2,60	4,40	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات SPSS

### 3.5.3 اختبار الفرضيات

(أ) الفرضية الأولى:

$H_0$ : لا يدرك المدققون الخارجيون لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال.

أولاً ينبغي معرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، ولهذا يوضح الجدول رقم (2) ذلك:

الجدول 4: نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

Kolmogorov- Smirnov		البيان
القيمة الاحتمالية Sig	درجة الحرية	
0,000	84	المحور

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات SPSS

دراسة واختبار تأثير إدراك المدققين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال على تقرير التدقيق (دراسة ميدانية)  
محمد الأمين بخاوة/ حمزة طيبي

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4) أن قيمة **Sig** معنوية، وهي أقل من  $\alpha = 0,05$ ، وبذلك فإن توزيع البيانات لا يتبع التوزيع الطبيعي، ومنه نستخدم الاختبارات اللامعلمية للإجابة على الفرضية الأول، وفق اختبار (**Wilcoxon**) لعينة واحدة متوسط مدى الإجابة على عبارات المحور الأول هو (3)، والجدول رقم (5) يبين ذلك:

الجدول 5: نتائج اختبار Wilcoxon لعينة واحدة للمحور الأول

الدالة الإحصائية Sig	البيان	
0,000	4,052	المتوسط الحسابي
	0,2615	الانحراف المعياري

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات **SPSS**

توضح بيانات الجدول رقم (5) بأن القيمة الاحتمالية أقل من مستوى المعنوية  $\alpha = 0,05$ ، ومنه نرفض (**H0**) والتي تنص بأنه " لا يدرك المدققون الخارجيون لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال عند مستوى معنوية ( $\alpha = 0,05$ )"، وبالتالي نقبل الفرضية البديلة **H1** والتي تنص على أنه " يدرك المدققون الخارجيون لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال"، وبالتالي وجود ادراك لدى المدققين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال، بمعنى توافر الفهم والإلمام الكافي لحدود مسؤولياتهم وذلك خلال جميع مراحل التدقيق عن تطبيق إدارة الكيان لفرض استمرارية الاستغلال أثناء إعداد القوائم المالية، مما يمكنهم من إبلاغ نتائج ذلك للأطراف ذات العلاقة، الأمر الذي يستوجب منه بذل العناية المهنية الكافية لتجنب المسائلة القانونية. وبالتالي تتفق دراستنا مع دراسة (الشويبات، 2004؛ المطري، 2013) والذين توصلوا إلى وجود إدراك لدى المدققين الخارجيين لمسؤولياتهم بشأن الاستمرارية.

(ب) الفرضية الثانية:

**H0**: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإدراك المدققين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال على تقرير التدقيق عند مستوى معنوية ( $\alpha = 0,05$ )، لا اختبار هذه قمنا بإجراء تحليل الارتباط والانحدار، وكانت النتائج كالتالي :

دراسة واختبار تأثير إدراك المدققين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال على تقرير التدقيق (دراسة ميدانية)  
محمد الأمين بخاوة/ حمزة طيبي

الجدول 6: معاملات الارتباط لسبيرمان

البيان	إدراك المدقق	تقرير التدقيق
إدراك المدقق	1,000	,863**
	.	0,000
	84	84
تقرير التدقيق	,863**	1,000
	0,000	.
	84	84
معنوية عند مستوى معنوية 0.01**		

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول رقم (6) ما يلي: وجود علاقة ارتباط بين المتغير المستقل (إدراك المدققين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال) والمتغير التابع (تقرير التدقيق)، تبعا لآراء عينة الدراسة، حيث بلغ معامل الارتباط 0,863\*\*، مما يؤكد معنوية العلاقة عند مستوى 0,01. تم إجراء تحليل الانحدار وجاءت النتائج وفق الآتي:

الجدول 7: معامل الارتباط والتحديد لنموذج الانحدار البسيط

المتغيرات المستقلة	معامل الانحدار	قيمة t	قيمة sig
المتغير الثابت	-	-2,973	0,004
تقرير التدقيق	0,716	9,293	0,000
معامل التحديد = (0,513) معامل التحديد المعدل = (0,507)، قيمة F = (86,364)، sig (0,000)			

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS

يتبين من الجداول رقم (7) لنموذج الانحدار والمقدر من خلال قيمة F (86,364)، وقيمة (sig = 0,000) وبالتالي هو بمثابة دلالة معنوية للنموذج، كما تبين كذلك معنوية معاملات نموذج الانحدار ومعنوية الحد الثابت من خلال قيم t وقيم (sig.)، بالنسبة لقيمة معامل التحديد (0,513) أي أن المتغير المستقل يفسر 51,3% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (تقرير التدقيق). ويتضح من الجدول أن إشارة معاملات الانحدار موجبة مما يدل على وجود علاقة طردية بين إدراك المدققين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال و تقرير التدقيق، ومنه نرفض الفرضية الصفرية (H0) والتي تنص بأنه " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإدراك المدققين الخارجيين لحدود

دراسة واختبار تأثير إدراك المدققين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال على تقرير التدقيق (دراسة ميدانية)  
محمد الأمين بخاوة/ حمزة طيبي

مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال على تقرير التدقيق عند مستوى معنوية ( $\alpha = 0,05$ )، ونقبل الفرضية البديلة  $H1$  والتي تنص على أنه " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإدراك المدققين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال على تقرير التدقيق عند مستوى معنوية ( $\alpha = 0,05$ )"، فكلما زاد إدراك المدققين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال فإن ذلك يؤدي إلى إبداء الرأي عن استمرارية الاستغلال في تقرير التدقيق.

#### 4. خاتمة

إن أهمية فرض استمرارية الاستغلال تتجلى من وجهة نظر التدقيق المحاسبي كأساس لإبداء رأي مهني، وبالتالي زيادة الثقة بالقوائم المالية من جهة، وتحقيقا وامتثالا للمتطلبات المتوقعة للتقرير والإبلاغ عنها من قبل المدقق الخارجي جهة ثانية، في ظل تنامي حالات الفشل والتعثر، وهو جانب يستلزم من المدقق الخارجي اليقظة والبقاء على قدر من المسؤولية المطلوب أدائها في ضوء ما هو متوقع منه، وفي ضوء ما أسفرت عنه الدراسة من نتائج ارتأينا تقديم التوصيات التالية:

- عقد دورات تكوينية من قبل الهيئات الوصية لفائدة ممارسي المهنة بهدف تنمية المهارات ذات العلاقة بموضوع الدراسة، كالعصف الذهني وتحليل البيانات وغيرها من التقنيات الحديثة لمواكبة الممارسات المستخدمة في كبريات مكاتب التدقيق العالمية.

- عقد ندوات وورش متخصصة لتبادل الآراء وإثراء النقاشات حول فرض الاستمرارية نظرا لأهميتها.  
- إعادة النظر في نص المعيار الجزائري للتدقيق باعتباره معيارا للأداء المهني، بسبب عدم احتوائه على المؤشرات (المالية، التشغيلية، أخرى)، الواردة في القرار الصادر بتاريخ 24 جوان 2013 والمحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، بحكم احتواء المعيار الدولي على المؤشرات.

- مواكبة المستجدات والتحيينات التي تمس الإصدارات السنوية للمعايير الدولية للتدقيق وبالأخص معيار التدقيق الدولي رقم 570.

#### 5. قائمة المراجع

1. أحمد عبدالله العمودي. (2001). دور المدقق الخارجي في تقييم القدرة على الاستمرارية في الشركات المساهمة اليمنية. جامعة آل البيت، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية.
2. الشويات زياد مصطفى. (2004). مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي الخاص بالاستمرارية من قبل مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين. الأردن: جامعة اليرموك.
3. المطري أحمد صالح. (2013). مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي الخاص بالاستمرارية من قبل مدققي الحسابات الخارجيين في اليمن. جامعة اليرموك، الأردن.

دراسة واختبار تأثير إدراك المدققين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال على تقرير التدقيق (دراسة ميدانية)  
محمد الأمين بخاوة/ حمزة طيبي

4. الشاهين، تركي عصام. (2015). أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق. جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سوريا.
5. طلبة، حامد محمد. (1988). الاطار العام لمسؤولية مراجع الحسابات عن التنبؤ بقدرة المشروع على الاستمرار. كلية التجارة.
6. الحناوي، حسين رأفت. (1986). مسؤولية وموقف المراجع وأساليبه في التقرير فيما يتعلق باستمرارية العمل في النشاط. مجلة الإدارة العامة.
7. حليل جليلة. (2001). دور اجراءات المدقق الخارجي في بيان قدرة الشركات على الاستمرارية. مجلة المحاسب، 23(45).
8. لشكري، حمد هه فال. (2017). أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي (570) على تقييم المراجع لقدرة المنشأة على الاستمرار. جامعة المنصورة، كلية التجارة، مصر.
9. الخذري، خليفة مصباح عمار. (2013). تصنيف مؤشرات تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية من وجهة نظر مراجعي الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الليبي. الأكاديمية الليبية، مدرسة العلوم الادارية والمالية، ليبيا.
10. العابدين، دينا زين. (2003). دور مراقب الحسابات في تحديد وتقييم عوارض استمرارية المنشأة في ضوء معايير المراجعة المرتبطة. رسالة ماجستير، جامعة قناة السويس، كلية التجارة.
11. الشحنة، رزق أبو زيد. (2015). تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية (ط 1). الأردن، عمان: دار وائل للنشر.
12. طبشوش، سارة؛ مشري، حسناء. (2022). مدى التزام المدقق الخارجي بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610-دراسة حالة مكاتب التدقيق في سطيف-. مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، 15(1)، 759-779.
13. عاهد عيد سرحان. (2007). دور مدقق الحسابات الخارجي في تقييم القدرة على الاستمرارية لدى شركات المساهمة العامة في فلسطين. الجامعة الاسلامية بغزة، فلسطين.
14. عباس أحمد رضوان. (1989). دور المراجع في تقدير مدى قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار في العمل. المجلة المصرية للدراسات التجارية.
15. باشتوه، عمار. (2014). أثر الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة على قدرة البنوك على الاستمرار-دراسة حالة البنك العربي. جامعة جدارا، كلية الاقتصاد والأعمال، الأردن.
16. شريقي، عمر. (2016). لتنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة بين مسؤولية المدقق والإدارة في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 570 "المنشأة المستمرة" والتشريع الجزائري. ابحاث اقتصادية وإدارية(19).

دراسة واختبار تأثير إدراك المدققين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال على تقرير التدقيق (دراسة ميدانية)  
محمد الأمين بخاوة/ حمزة طيبي

17. فراس، عمر، هيثم، هاشم زلوم وآخرون. (2014). دعم الرأي المهني للمدقق باستخدام تقنيات البحث عن البيانات في التنبؤ بوجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، 10(2).
18. كريم علي عباس. (2016). فرض الاستمرارية وإمكانية استخدام بعض المؤشرات المالية للإبلاغ عن التعثر المالي في الشركات العامة. مجلة المثلى للعلوم الإدارية والاقتصادية، 6(3).
19. كريمة بن حواس. (2016). دراسة تطبيقية لتوجه الجزائر نحو معايير التدقيق الدولية ISA. مجلة جامعة القدس للأبحاث والدراسات(40).
20. الحايك، محمد، أبو الهجاء. (2012). خصائص لجان التدقيق وأثرها على فترة إصدار تقرير المدقق: دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة الأردنية. مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية، 20(2).
21. مطر، محمد. (2000). نطاق مسئولية مدقق الحسابات عن تقويم قدرة المشروع علي الاستمرار، 4(3).
22. مطر، محمد. (2004). الأردن، عمان، التأسيس النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح: دار وائل للنشر.
23. محمد، خالد، مسعد الخطيب، مسعد. (2009). دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات. الأردن: دار كنوز المعرفة.
24. ناجي وليد الحياي. (2007). نظرية المحاسبة. الدنمارك: الأكاديمية العربية المفتوحة.
25. الجريدة الرسمية. (2009) قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ق وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. العدد 19.
26. الجريدة الرسمية. (2008). مرسوم تنفيذي رقم 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11-07، العدد 27.
27. الجريدة الرسمية. (2011). مرسوم تنفيذي رقم 11-202، المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها، العدد 30.
28. الجريدة الرسمية. (2010)، قانون رقم 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42.
29. الجريدة الرسمية. (2014). قرار: يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، العدد 24.
30. المجلس الوطني للمحاسبة. (2017) مقرر رقم 23، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
31. المجلس الوطني للمحاسبة. (2016) مقرر رقم 002، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.