



التخصص الصناعي للمدقق وتأثيره على الحكم باستمرارية الشركة-دراسة نظرية

The industrial specialization of the auditor and its impact on the judgment on firm's going concern – a theoretical study

أ.م. د. أمل محمد سلمان التميمي

Amal Mohammed Salman

marwa1986moh@gmail.com

جامعة كربلاء-كلية الإدارة والاقتصاد

م. م. مروة محمد حسن جاسم

Marwa Mohammed Hasan

amal.altamimy@uokerbala.edu.iq

المديرية العامة لتربية المثلى

الم ستخلص: يهدف البحث إلى توضيح مفهوم التخصص الصناعي للمدقق وأهميته وعناصره، والمعايير التي تحكمه ودوره في تقديم الإنذار المبكر لتعثر الشركات وعدم قدرتها على الاستمرار، لكون التخصص الصناعي للمدقق يساعد في اكتشاف التلاعب في التقارير المالية، وكذلك الحد من ممارسات إدارة الأرباح التي تنتهجها الإدارة، وقد توصل البحث إلى استنتاجات أهمها يؤثر التخصص الصناعي للمدقق من خلال خبرته ومهاراته والتعلم المهني للمدقق المتخصص في تحديد واكتشاف حالات الغش والتلاعب في التقارير المالية، فضلاً عن ذلك تؤثر الكفاءة والمعرفة المهنية للمدقق التي اكتسبها من الممارسة المستمرة للمهنة في التدبؤ وإعطاء إنذار مبكر عن وجود تعثر مالي للشركات محل التدقيق، ومن أهم التوصيات هي ضرورة إبلاغ الجهات والأطراف ذات العلاقة بالشركة من قبل المدقق عن حقيقة المعلومات المتضمنة في التقارير المالية عن استمرارية الشركة؛ لأن عدم الإبلاغ يؤثر على السمعة المهنية لمكاتب التدقيق كما يؤدي إلى ارتفاع حالات التقاضي ضد المدققين.

الكلمات المفتاحية:- التخصص الصناعي للمدقق، معرفة وخبرة المدقق، التعليم المحاسبي، الاستمرارية.

Abstract: The research aims to clarify the concept of the auditor's industrial specialization, its importance and elements, and the standards that govern it and its role in providing early warning of companies' failure and inability to continue, because the auditor's industrial specialization helps in discovering manipulation in financial reports, as well as limiting the earnings management practices pursued by the administration. The research has reached conclusions, the most important of which is the effect of the auditor's industrial specialization through his experience, skills, and professional education

of the auditor who specializes in identifying and discovering cases of fraud and manipulation in financial reports, in addition to that the competence and professional knowledge of the auditor that he acquires from the continuous practice of the profession affects forecasting and giving early warning of a default. Financial for the companies' subject to audit, and among the recommendations is the need to inform the authorities and parties related to the company by the auditor about the truth of the information contained in the financial reports about the continuity of the company because failure to report affects the professional reputation of the audit offices and also leads to a rise in litigation cases against the auditors

Keywords: – Auditor's Industrial Specialization, Auditor's Knowledge and Experience, Accounting education, Going Concern

المقدمة

في ظل تعقد بيئة الأعمال وتطورها ارتفاعت المخاطر التي تواجه وحدات الأعمال كما اتسعت حالات عدم التأكد، فضلا عن زيادة مخاطر المعلومات المحاسبية وانتشار الاحتيال والتضليل في التقارير المالية وعدم تماثل المعلومات، وقد شهد العالم في الآونة الأخيرة تغيرات وتطورات سريعة في بيئة الأعمال مما أثر على مهنة التدقيق بشكل مباشر وقد أدى التعثر المالي وانهايار بعض الشركات العالمية الكبرى واشتداد حدة المنافسة بين الشركات إلى ضرورة النهوض بمهنة التدقيق مما جعل مكاتب التدقيق تأخذ بنظر الاعتبار التخصص الصناعي الذي يعد أحد الحلول لمواجهة التطورات والتغيرات الواسعة في البيئة لتكون في حيازتها خبرات ومهارات واسعة تؤهلها على معرفة الوضع المالي للشركة وتحديد مدى استمراريتها إذ إن خبرته في مجال عمله وممارسة المهنة التدقيق لسنوات متعددة تؤهله في تحديد استمرارية الشركة وبقائها على الأمد القصير أو البعيد أو قد تتعثر ماليا مما يحول دون استمراريتها والتوقف عن ممارسة أنشطتها.

المبحث الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة

أولاً: منهجية البحث

1- مشكلة البحث

تؤدي مهنة التدقيق الخارجي وظيفة اجتماعية واقتصادية حيث إنها تخدم كل الأطراف سواء كانت أطراف داخلية المتمثلة بالإدارة أو أطراف خارجية التي تشمل المساهمين أو المستثمرين وغيرهم لمساعدتهم في اتخاذ العديد من القرارات التي تهدف إلى ضمان أو بقاء استمرارية الشركة، وبما أن المدقق يبدي رأيه الفني المحايد حول الوضعية المالية للشركة عن طريق التقارير المالية وأمام حدوث الانهيارات لعديد من الشركات الخمسة الكبرى وما تبعها من

الأزمة المالية والتغيرات العالمية في البيئة التنافسية باستمرار؛ لذلك دعت الحاجة إلى ضرورة التخصص الصناعي للمدقق في نشاط عميله لرفع كفاءة أدائه المهني للمدقق من جهة، وخفض الدعاوى القضائية المرفوعة ضد أعضاء مهنة التدقيق والحفاظ على السمعة المهنية للمدققين من جهة أخرى وهذا أدى إلى ظهور المدقق المتخصص صناعياً أو ما يسمى مهنياً فيعني التخصص أن المدقق يكتسب المهارات والمعرفة المتراكمة في مجال تخصصه. ويمكن التعبير عن أوجه المشكلة المدروسة من خلال عرض جوانب مشكلة البحث على المستوى الفكري حيث تكمن مشكلة البحث من الناحية الفكرية بالتساؤل الرئيسي الآتي:

هل يؤثر التخصص الصناعي للمدقق ويسهم في التنبؤ المبكر باستمرارية الشركة؟

2- أهمية البحث: تكمن أهمية البحث من أهمية الموضوع الذي يتم تناوله حيث يعد التخصص الصناعي للمدقق أحد الاتجاهات الحديثة نسبياً التي يتم التركيز فيها على مهنة التدقيق في ظل ما تشهده المهنة من تحديات نتيجة التغيرات في البيئة المنافسة، حيث تساعد الخبرات المتراكمة والمعرفة والتعليم المهني للمدقق على اكتشاف حالات الضعف والذلل بالتقارير المالية فهذه المهارات تؤهل المدقق في معرفة الوضع المالي للشركة والتنبؤ المبكر باستمراريته .

3- أهداف البحث:- يسعى هذا البحث إلى تحقيق أهداف من أبرزها:

1- دراسة التأثير النظري للمدقق المتخصص صناعياً (الخبرة العلمية والمهارات والتعليم المحاسبي) ودوره ما في اكتشاف الغش أو التلاعب بالتقارير المالية.

2- توضيح مفهوم التخصص الصناعي للمدقق وأهميته وعناصره، والمعايير التي تحكمه ودوره في تقديم الإنذار المبكر لتعثر الشركات وعدم قدرتها على الاستمرار.

4- فرضية البحث:- يستند البحث على فرضية مفادها: (يؤثر التخصص الصناعي للمدقق على التنبؤ المبكر باستمرارية الشركة).

ثانياً: الدراسات السابقة

1. دراسة (Ismail et al, 2021)

The Impact of the Agency Costs on the Going Concern under the Auditor Industry

Specialization: An Empirical Study on Private Banks in Iraq

وهي بعنوان: أثر تكاليف الوكالة على مفهوم الاستمرارية في ظل التخصص المهني للمدققين: دراسة تطبيقية على المصارف الخاصة في العراق.

لقد تم اختبار تأثير التباين لتكاليف الوكالة على استمرارية لا شركة بسبب اختلاف مستويات التخصص المهني للمدققين، وتم التعامل مع القطاع المصرفي الخاص في العراق كدقل لإجراء الدراسة التجريبية من

خلال اعتماد التقارير المالية المفصح عنها من قبل المصارف لسنة 2017 وتقرير المدققين الخارجيين وإجراء المقابلات معهم. ومن أهم الاستنتاجات كل ما ارتفعت تكاليف الوكالة انخفضت استمرارية عمل المصارف، حيث إن وجود مدقق حسابات متخصص في القطاع المصرفي في البيئة العراقية سيسهم في خفض تكاليف الوكالة، وإن التوسع في المدققين الخارجيين سيوفر نوعاً من الجودة لعمل هذا المدقق، الأمر الذي سينعكس في تضيق تكاليف الوكالة على إدارات المصارف من أجل دعم استمراريته.

2. دراسة (Geiger et al, -2022).

The effect of non-audit fees and industry specialization on the prevalence and accuracy of auditor's going-concern reporting decision.

وهي بعنوان: تأثير الرسوم غير المتعلقة بالتدقيق والتخصص المهني على سيطرة ودقة قرار إبلاغ المدقق بشأن الاستمرارية.

لقد هدفت الدراسة إلى إلقاء نظرة على تأثير تقديم الخدمات غير التدقيقية (NAS non-audit services) على احتمال قيام المدقق بإصدار رأي معدل بشأن استمرارية عمل الشركة (going concern modified opinion) (GCMO) للزبائن المتعثرين مالياً، فضلاً عن دقة تلك الآراء، كما تناولت ما إذا كان التخصص الصناعي مرتبطاً بقرارات رأي المدقق بشأن الاستمرارية ودقتها، وأهم ما توصلت إليه الدراسة هو أن عمليات تدقيق الشركة الأسترالية ارتبطت ارتباطاً سلبياً كبيراً بين المدققين الذين يقدمون رأي معدل بشأن استمرارية عمل الشركة (GCMO going concern modified opinion)، ودرجة رسوم الخدمات التي لا تتعلق بعملية التدقيق NAS، وتأثير المدقق المتخصص مهدياً على رأي المدقق بشأن الاستمرارية GCMO ودقة التقرير، كما تم دعم مزاعم مهنة المحاسبة بأن توفير NAS يحسن جودة اتخاذ قرارات التدقيق، مما يؤدي إلى تحسين دقة قرارات الإبلاغ عن الرأي بخصوص الاستمرارية.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للتخصص الصناعي

Conceptual Framework for Industrial Specialization

أولاً: مفهوم التخصص الصناعي للمدقق **The concept of industrial specialization of the auditor**

يؤدي مدقق الحسابات دوراً مهماً في إضفاء الثقة والمصداقية على معلومات التقارير المالية؛ لأنه يقوم بالتصديق على المعلومات المتضمنة بالتقارير المالية وإيضاحاتها المتممة بأدوات عرض بعدالة الوضع الاقتصادي الحقيقي للشركة.

ويعد التخصص الصناعي من أبرز القضايا التي تواجه مهنة التدقيق في الوقت الحاضر والتي تعمل على إضفاء الثقة في مهنة التدقيق إلى ما كانت عليه قبل تعرض الشركات الكبرى للانحلال، إذ يستمد

التخصص الصناعي اهميته من نوعية الخدمات التي يقدمها للمستخدمين الخارجيين وادخليين والتي تكون بأعلى درجة من الموضوعية والجودة والامانة التي تساهم في التنمية الاجتماعية والاقتصادية للاقصادية للشركات ككل، أما التخصص في مهنة التدقيق فقد ورد في الدراسات العربية والاجنبية بعدة مسميات منها التخصص النوعي، والتخصص الصناعي، والتخصص المهني، والتخصص القطاعي وهذا التعدد في المصطلحات لا يعني أن هناك اختلافات في مفهوم ومضمون التخصص في التدقيق، حيث يشير إلى النشاط الأساسي للقطاعات التي يعمل فيها الزبون، سواء كانت صناعية أو تجارية أو خدمية أو زراعية، مع الإشارة ان الباحثة استخدمت في هذه الدراسة التخصص الصناعي لمكان التدقيق، ويمكن توضيح مفهوم التخصص الصناعي حيث اختلفت وجهات النظر حول مفهوم التخصص الصناعي فعرف على أنهم مدققين يتركز تدريبهم وخبراتهم إلى حد كبير في مجال معين. (Solomon et al.,1999:194)

ويرى (Arens et al., 2017: 237) بأن المدقق المتخصص هو المدقق الذي لديه المعرفة والخبرة والفهم العميق في مجال عمل الزبون، ولديه معرفة حول عمليات الشركة، والإشادات والقواعد المحاسبية والتدقيقية التي تعد ضرورية لتحقيق جودة تدقيق عالية.

ويشير (Nisrina,2021:9) إلى أن التخصص الصناعي هو امتلاك المدقق خبرة ومعرفة متميزة ودراية عملية بمهام عملية التدقيق وتكون لديه خبرة في نشاط عميله بحيث يعطيه أكبر قدرة على تقديم خدمات مميزة.

أما فيما يخص المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام 2007 نشر في موقعه الإلكتروني أهم خمس قضايا تؤثر في نجاح ومستقبل مكان التدقيق المتخصصة في القرن الحادي والعشرين وهي القيمة المضافة التي تقدمها مكان التدقيق المتخصصة لزيائنها واهتمام مكان التدقيق على المستوى العالمي وكذلك الوعي الذي تمارسه هذه المكاتب وقدرتها على التكيف مع متطلبات السوق فضلا عن أهمية التخصص في التدقيق حيث يمثل الاساس لاستمرارية وبقاء مكان التدقيق المتخصصة. (ابوعيسى، 2011: 48)

لقد اقترح واضعو المعايير والهيئات المهنية أن المعرفة الصناعية تؤدي إلى عمليات تدقيق عالية الجودة وهناك دليل على أن مكان التدقيق تركز بشكل متزايد على التخصص في صناعة معينة (مهنة معينة) من المرجح أن تكون عمليات التدقيق التي يتم إجراؤها من قبل مكان التدقيق المتخصصة في الصناعة ذات جودة أعلى وربما يرجع ذلك إلى الخبرة الخاصة التي تمتلكها مكاتب التدقيق أو فريق عمل التدقيق.

عموما، ترى الباحثة يساعد التخصص الصناعي (المهني) للمدقق على امتلاك الشخص الذي يؤدي المهمة مهارات علمية وعملية ومعرفة عميقة بشكل يميزه عن الآخرين من المدققين غير المتخصصين، وللا تدقيق دور مهم في تحسين كفاءة وفعالية عملية التدقيق ورفع مستوى الكفاءة المهنية للمدقق، حيث يشير تخصص المدقق إلى تراكم المعرفة المحددة والمكتسبة من خدمة العديد من الزبائن في نفس الصناعة.

ثانياً: أهداف التخصص الصناعي لعملية التدقيق

Objectives of Industrial Specialization For the Audit Process

يهدف التخصص الصناعي في عملية التدقيق إلى تحقيق جملة من الأهداف يمكن تحديدها كما يلي:
(Carson & Fargher, 2007: 444)

1- زيادة رسوم عملية التدقيق، حيث إن التخصص الصناعي لمكاتب التدقيق يعطي تسويقاً منطقياً لمكاتب التدقيق المتخصصة لزيادة رسوم التدقيق؛ لأن هذه المكاتب تحقق قدرة تنافسية تميزها عن غيرها من المكاتب الأخرى الأمر الذي يتيح الفرصة لهذه المكاتب في تحقيق الأرباح ورفع رسوم أو أتعاب التدقيق

2- يساعد التخصص الصناعي في تقديم خدمات ذات جودة عالية، أي أن التخصص الصناعي لا تدقيق يساعد في تقديم خدمات تكون ذات جودة عالية نابعة من المزايا التي تتحلل بها هذه المكاتب وهي الخبرة المتطورة من خدمة زبائن وكذلك المعرفة المكتسبة للممارسات المتبعة في انحاء العالم وأيضا التهيؤ للعمل تحت بيئات العمل المختلفة و قدرة تلك المكاتب المتخصصة على إعطاء دورات تدريبية لتدقيق كل قطاع من القطاعات المختلفة.

3- يساعد التخصص الصناعي في زيادة الزبائن لمكاتب التدقيق أن خبرة ومعرفة مكاتب التدقيق المتخصصة في قطاع من القطاعات يؤدي إلى زيادة عدد الزبائن التي يخدمها مكتب التدقيق مما يعني الاستفادة من اقتصاديات الحجم فكلما زبائن الواحدة تصبح أقل من الكلفة المبذولة في بناء التخصص من قبل مكاتب التدقيق يتوزع على العدد الأكبر من الزبائن مما يحقق الأرباح لتلك المكاتب.

ثالثاً: أهمية التخصص الصناعي للمدقق

The Importance of the Industrial Specialization of the Auditor

لقد أكدت العديد من الدراسات والأبحاث المحاسبية على أن الاستراتيجية التخصص الصناعي لمكاتب التدقيق تلعب دوراً مهماً في الارتقاء بدرجة كفاءة الأداء المهني لمكاتب التدقيق وذلك عن طريق تحسين قدرات المدقق على كل من دقة تقدير المخاطر المحتملة لعملية التدقيق وجودة اكتشاف ومواجهة حالات الغش والتلاعب وأساليب إدارة الأرباح وكذلك جودة قرارات التخطيط لعملية التدقيق وتضييق فجوة التوقعات المهنية للتدقيق، وعليه يتمثل التخصص الصناعي في تدعيم الكفاءة المهنية لمكاتب التدقيق في مجال اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية والحد من ممارسات إدارة الأرباح وهذا يساعد في تدعيم ثقة المجتمع في مهنة التدقيق وكذلك تخفيض في حالات التقاضي والدعاوى المدنية والجنائية المرفوعة ضد أعضاء المهنة وكذلك انجاز مهنة التدقيق بكفاءة وفاعلية في الوقت المستهدف ومواجهة المنافسة الشديدة

و عدم تأخير إصدار تقرير التدقيق (Nurbaiti&Elisabet,2023:5)، ويمكن بيان المجالات المختلفة التي تتجلى فيه لتحديد أهمية التخصص المهني بما يلي: (Al-Mahdi,2022:99)

1- تتضح مدى مساهمة التخصص الصناعي لمكاتب التدقيق في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات لمواجهة الساليب التلاعب بتقارير التدفقات النقدية، وذلك من خلال مكاتب التدقيق المتخصصة التي تعد أكثر الآليات الفعالة لتطبيق حوكمة الشركات من جانبها إذ توفر المصداقية و بث الثقة في التقارير المالية التي تعدها الشركات و من جانب آخر لما تتمتع به هذه المكاتب من استراتيجية تمكنها من الفحص والتأكد والتدقيق لأعمال الشركات.

2- الحصول على معرفة وإلمام دقيق بمتطلبات التدقيق والمحااسبة ومتطلبات التقرير في الصناعة محل التخصص فضلا عن تطوير الكفاءات والمهارات اللازمة لتعاقدات التدقيق في هذه الصناعة.

3- يساعد التخصص الصناعي في تعزيز سمعة مكاتب التدقيق المرتبطة بتقديم خدمات مهنية ذات جودة عالية ويمكنها توسيع نطاق خدماتها بشكل أكبر حيث ينتج من التخصص الصناعي لهذه المكاتب تقديم خدمات ذات مستوى مرتفع من التأكيد وبالتالي يساهم في الارتقاء بكفاءة التدقيق.

4- يساعد التخصص الصناعي في التقليل من استشارة الخبراء: بالاعتماد على مكاتب التدقيق المتخصصة لما تمتلكه هذه المكاتب من معرفة وخبرة طويلة في مجال عملها يجعلها تستغني عن خدمات الخبراء الآخرين.

ما سبق ترى الباحثة ان أهمية التخصص الصناعي بالنسبة للمدقق المتخصص هي التفكير بزيادة الحصص السوقية وتحقيق رسوم أعلى، وكذلك تتمثل في ضمان استمرارية مكاتب التدقيق في ممارسة مهنة التدقيق والاحتفاظ بعملائها وعدم فقدانهم و من أجل الحفاظ على عملائها فهي تسعى بتقديم خدمات ذات جودة عالية تساهم في تحسين السمعة المهنية لتلك المكاتب، وكذلك تسعى مكاتب التدقيق إلى التخفيض من مخاطر التقاضي المرفوعة ضد أعضاء المهنة.

رابعا:-عناصر بناء التخصص الصناعي Elements of Building Industrial Specialization

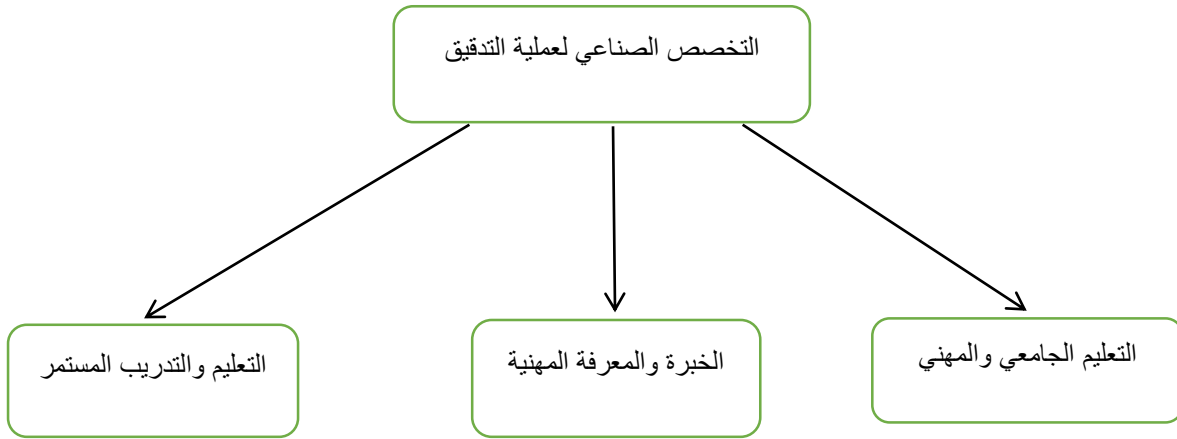
هناك العديد من العناصر الأساسية التي تساعد مكاتب التدقيق بأداء عملية التدقيق على أتم وجه ومن أبرز هذه العناصر:

1- التعليم المحاسبي

2- المعرفة والخبرة المهنية اللازمة

3- التدريب والتعليم المستمر

ويمكن توضيح عناصر التخصص الصناعي لعملية التدقيق من خلال الشكل في أدناه



شكل (1) عناصر بناء التخصص الصناعي لمكاتب التدقيق

المصدر: الشكل من إعداد الباحثة

" يعد التعليم المحاسبي عملية منهجية منظمة تهدف إلى اكتساب المتعلم المعرفة والخبرة والمهارات العملية والعلمية التي تمكنه من ممارسة مهنته الذي يحافظ على القابليات ويطورها لكي يمكن المحاسبين المهنيين بأداء عملهم بشكل كفوء ويكون التعليم المحاسبي من مسؤولية جهات تكون في مقدمتها الجامعات، علما أن التعليم المحاسبي يتضمن شقين الأول هو التعليم المحاسبي المهني يتعلق هذا الشق بالجانب العملي أو التطبيقي والذي يؤهل المتعلم عند ممارسة مهنته أما فيما يتعلق في الشق الثاني فهو يتعلق بالتعليم المحاسبي الأكاديمي المعرفي الذي يتعلق بالجانب النظري والتي يجب على المتعلم فهمه كي يتم الاعتماد عليه في التطبيق العملي". (IAESB, 2014:14- 21)

فضلا عن ذلك، ترى الباحثة بأن التعليم المحاسبي الجامعي يعد مكمل للتعليم المهني للمدقق أي ان أحدهما يكمل الآخر.

أما في مجال اكتساب المعرفة والخبرة المهنية بالنسبة لعمل المدققين أو مكاتب التدقيق فهناك عدة وسائل لعل من أبرزها هي عدد سنوات الممارسة للمدققين أو فريق عمل التدقيق في نشاط معين أو من خلال التعليم والتأهيل العلمي والتدريب المستمر أو قد تكون من خلال التعاقد مع شركات تدقيق أخرى أو خبراء أو استشاريين في نشاط معين.

خامسا:-مداخل قياس التخصص الصناعي Entries Measuring Industrial Specialization

لقد اعتدت العديد من الدراسات المحاسبية على ثلاثة مداخل لقياس التخصص الصناعي وهي:

(Neal and Riley,2004:170)

1-مدخل الحصة السوقية Market Share Approach

وفقاً لهذا المدخل يتم تحديد مدى تخصص مكاتب التدقيق على أساس مدى سيطرتها على عمليات التدقيق في خط صناعي أو خدمي معين بمعنى ذلك أن مكاتب التدقيق التي تكون لديها حصة سوقية كبيرة في ذلك القطاع تعد هذه المكاتب المتخصصة الأكثر امتلاكاً للخبرة والمعرفة في هذا القطاع وبالتالي تستطيع توجيه استثماراتها الهامة لتطوير أساليب وخطط عمليات التدقيق وتعدّ مكاتب التدقيق متخصصة في قطاع معين إذا قامت بتدقيق 20% فأكثر من شركات التدقيق التي تنتهي لهذا القطاع ويعد هذا المدخل من المداخل الأكثر استخداماً في قياس التخصص الصناعي لمكاتب التدقيق في الدراسات البحثية.

2- مدخل حصة المحفظة Portfolio Share Approach

وفقاً لهذا المدخل تعدّ مكاتب التدقيق متخصصة في هذا القطاع الصناعي الذي يمثل النسبة الأكبر من محفظته أو أتعابه، ويعد المدقق متخصص في ذلك القطاع الذي يحظى بنسبة كبيرة من خدماته ويدقق من ذلك القطاع أعلى الأتعاب وبالتالي فإن مكاتب التدقيق التي تعد متخصصة في قطاع صناعي معين هي المكاتب التي تحقق عائدات كبيرة أو أتعاب في هذا القطاع، وتحتسب الحصة السوقية وفق المعادلة الآتية:

إجمالي مبيعات مكتب التدقيق

= التخصص الصناعي لمكاتب التدقيق

إجمالي مبيعات جميع الزبائن

3-مدخل الحصة السوقية المرجحة

وفقاً لهذا المدخل فإنه يسمح لمكاتب التدقيق التخصص في القطاعات التي تكون لديها منافسة قليلة وتكون قطاعاتها صغيرة الحجم على شرط أن تتمتع هذه المكاتب بحصة سوقية عالية وبالعكس فإنه يسمح لمكاتب التدقيق التخصص في القطاعات الكبيرة الحجم على شرط أن تحتل هذه القطاعات نسبة كبيرة من محفظة شركة محل التدقيق، ويمكن قياس التخصص من خلال المعادلة الآتية: Kurniasih& (Kiswanto,2019:119)

الحصة السوقية المرجحة = الحصة السوقية × حصة المحفظة

بعد أن تم توضيح التخصص الصناعي للمدقق وكيف خبرة المدقق توهمه في رفع كفاءة وقدرة المدقق في عملية التدقيق يمكن بيان مسؤولية المدقق عن التنبؤ بالاستمرارية من خلال المبحث اللاحق.

المبحث الثالث: التنبؤ باستمرارية الشركة

Forecasting the Continuity of the Company

لقد تطلب من مهنة التدقيق أخذ التدابير الكافية لتفادي عملية التدقيق بمنهجية بحيث تتناسب التغييرات الحاصلة، حيث تطور هدف عملية التدقيق فأصبح هدف المدقق ليس فقط إبداء رأي فني محايد عن عدالة وصدق القوائم المالية بل تعدى ذلك ليشمل التنبؤ ومعرفة الوضع المالي ومدى قدرة الشركة على الاستمرارية في المستقبل القريب أي بتركيز المدقق على فرض الاستمرارية الذي يعد أحد الافتراضات المحاسبية التي يعتد عليها في إعداد القوائم المالية التي تكون من مسؤولية إدارة الشركة، وتعني الاستمرارية مدى قدرة الشركة في مواصلة عملياتها التجارية في المستقبل المنظور دون وجود أي عوارض أو أي أحداث تؤثر على بقائها ومن ثم تعد الشركة مستمرة عندما تكون قادرة على الوفاء بالتزامات المترتبة عليها في وقتها المحدد دون الاضطرار إلى التصفية أو الإفلاس وذلك لمدة عام من تاريخ القوائم المالية.

أولاً:- مفهوم الاستمرارية في الفكر المحاسبي **The Concept of Continuity in Accounting Thought**

يعد فرض الاستمرارية Concern Going أحد الفروض الأساسية في إعداد التقارير المالية وهو يعني النظر إلى الشركة على أنها مستمرة في مزاولة أعمالها في المستقبل المنظور وإنها ليست مضطرة ولا توجد لديها أي نية لتصفية أعمالها وسيكون لدى الشركة القدرة على الاستمرار وصدق التزاماتها من خلال ممارسة أنشطتها العادية.

ويؤكد (KAYA&UZAY,2017:47) بأن مفهوم الاستمرارية Concern Going في المحاسبة يشير إلى افتراض أن الشركات ستستمر في ممارسة أعمالها دون مدة زمنية معينة وعادة ما يتم إعداد التقارير المالية على افتراض أن الأعمال التجارية للشركة مستمرة وستستمر في العمل في المستقبل المنظور .

ومما سبق يمكن القول بأن مفهوم الاستمرارية Going Concern هو استمرار لحيات الشركة لمدة كافية من الزمن لتحقيق خططها والتزاماتها ونمو أنشطتها المختلفة ولا يتوقع تصفيتها في المستقبل القريب.

ثانياً:- أهمية الاستمرارية في الفكر المحاسبي **The Importance of Continuity in Accounting Thought**

تعد الاستمرارية (Going Concern) أحد المسؤوليات التي تقع عاتق إدارة الشركة بالاعتماد على أساليب وقائية لحماية أصولها المادية والمالية والتي يسعى المدقق للتأكد مدى مصداقيتها بإصدار رأيه بشأن قدرة الشركة على الاستمرار كشركة مستمرة بإجراءات يقوم باتباعها في تجميع وتخطيط أدلة الإثبات للإشارة إلى مدى قدرة الشركة على الاستمرار ومدى صحة المعلومات المالية وجودة وفعالية نظام الرقابة التي تسعى إدارة الشركة لحماية موجوداتها والتي يعتد عليها مستخدمو التقارير المالية لاتخاذ قراراتهم، وهناك العديد من الدراسات البحثية ترى أن فرض الاستمرارية يخضع للحكم الشخصي للمدقق في كل حالة من الحالات على حدة فالمدقق يجب أن يبحث أولاً عن أدلة تشير إلى عدم استمرارية الشركة فأن لم يكن

يمكنه أن يستنتج بأن الشركة مستمرة في ممارسة أعمالها التجارية في المستقبل، وتكمن أهمية الاستمرارية بما يلي: (Gibson, 2009: 11)

- 1- يساعد فرض الاستمرارية في تصنيف الموجودات والمطلوبات بدون هذا الفرض ستكون جميع الموجودات والمطلوبات متداولة مع توقع التخلص من الموجودات وسداد المطلوبات في الوقت القريب.
- 2- يؤثر فرض الاستمرارية في إعداد قيود التسوية عن طريق تحديد الإيرادات المستلمة مقدما والمصاريف المدفوعة مقدما فلولا وجود فرض الاستمرارية لما كان هناك وجود أية مقدمات.

ثالثا: فرض الاستمرارية في ضوء معايير المحاسبة الدولية والقواعد والتشريعات العراقية

Imposing Continuity in the Light of International Accounting Standards and Iraqi Rules and Legislation

بشكل عام فإن المعايير تتمثل بمجموعة من الاجراءات والقواعد التي يتبعها المدقق بعمله، فهي توفر لنا قواعد وارشادات لفهم وتطبيق أفضل فيما يتعلق بتقييم الاستمرارية والإبلاغ عنها

يشير معيار المحاسبة الدولي رقم 1 (عرض القوائم المالية)

(Presentation of Financial Statements) المعدل لسنة 2005 وقد وردت فيه الفقرات 24 و 25 فتنص الفقرة 25 منه كالآتي: (IAS 1, 2004: 25-26)

"عند إعداد القوائم المالية يجب على الإدارة إجراء تقييم لقدرة الشركة على البقاء كشركة مستمرة، ويجب على الشركة إعداد القوائم المالية على أساس أن الشركة مستمرة ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة أما لتصفية الشركة أو التوقف عن أعمالها التجارية أو ليس أمامها بديل واقعي سوى القيام بذلك وعندما تكون الإدارة على علم اثناء قيامها بأجراء تقييمها بحالات قد تلقى شكوكا كبيرة في قدرة الشركة على البقاء كشركة مستمرة فإن على الشركة الإفصاح عن هذه الحالات من عدم التأكد، وعندما لا تقوم الشركة بإعداد القوائم المالية على أساس ان الشركة مستمرة فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة فضلا عن الأساس الذي يتم بموجبه إعداد القوائم المالية من قبل الشركة وسبب عدم اعتبار هذه الشركة كشركة مستمرة"

علما ان المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) صدر في عام 1974م بعنوان "الإفصاح عن السياسات المحاسبية" وتم إعادة صياغته عام 1994م وقد أجرى عليه تعديل في عام 2003 فضلا عن ذلك هناك معلومات يجب الإفصاح عنها في المعيار الدولي فضلا عن مبدأ للاستمرارية وهي الأهمية النسبية ومبدأ الاستحقاق والثبات وغيرها من المبادئ.

أما الفقرة (24) من المعيار المحاسبي الدولي (1) فقد تضمنت الآتي: (IAS 1, 2004: 25-26) "عند تقييم ما إذا كانت فرضية استمرارية الشركة مناسبة فسوف تأخذ الإدارة في الاعتبار كل المعلومات المتوفرة

في المستقبل، والتي يجب أن تكون على الأقل اثنا عشر شهرا من تاريخ الميزانية العمومية دون أن تكون مقتصرة على ذلك وتعتمد درجة الاعتبار على الحقائق لكل حالة فعندما يكون للمشروع تاريخ من عمليات مريحة وإمكانية سريعة للوصول إلى الموارد المالية فإنه يمكن الاستنتاج بأن الأساس المحاسبي للشركة المستمرة مناسب بدون تحيل مفصل وفي حالات أخرى قد تحتاج الإدارة إلى أن تأخذ في الاعتبار مجموعة من العوامل المحيطة بالربحية الحالية والمتوقعة وبرامج تسديد الديون والمصادر المحتملة لاستبدال التمويل قبل أن تقتنع بأن فرضية استمرارية الشركة ملائمة"

وقد أشار المعيار المحاسبي الدولي رقم (10) الاحداث بعد مدة التقرير

(Events after the Reporting Period) "على الشركة أن لا تجهز قوائمها المالية على أساس مبدأ الاستمرارية في حالة قررت الإدارة بعد مدة التقرير أنها تنوي تصفية الشركة أو إيقاف عملياتها التجارية أو ليس لها بديل واقع إلا أن تفعل هذا ولكن القيام بذلك التدهور في نتائج الأعمال والمركز المالي بعد التقرير يمكن أن يشير للحاجة إلى اعتبار في ما إذا كانت الاستمرارية مناسبة، وإذا كانت الاستمرارية ليست مناسبة سيكون الأثر كبيراً، حيث يتطلب هذا المعيار تغيير جوهري في الأساس المحاسبي وليس تعديل للمبالغ المقررة حسب المبادئ والموجودات المحاسبية. (IAS 10, 2004:14-15)

أما بخصوص التشريعات والقواعد العراقية فقد أصدر مجلس معايير المحاسبة والرقابة العراقي الفقرة (6) المتمثلة في الإفصاح عن السياسات المحاسبية والمعلومات التي لها علاقة بالقوائم المالية، وضرورة إعداد القوائم المالية والإفصاح عنها بالاعتماد على فرض الاستمرارية كأساس معتمد على أن لا توجد للشركة أية ذنية للتصفية في المستقبل المنظور وفي حالة وجود ذنية لتصفية الشركة فيجب الإفصاح عن ذلك في القوائم المالية. (القاعدة رقم 6، 1995:3)

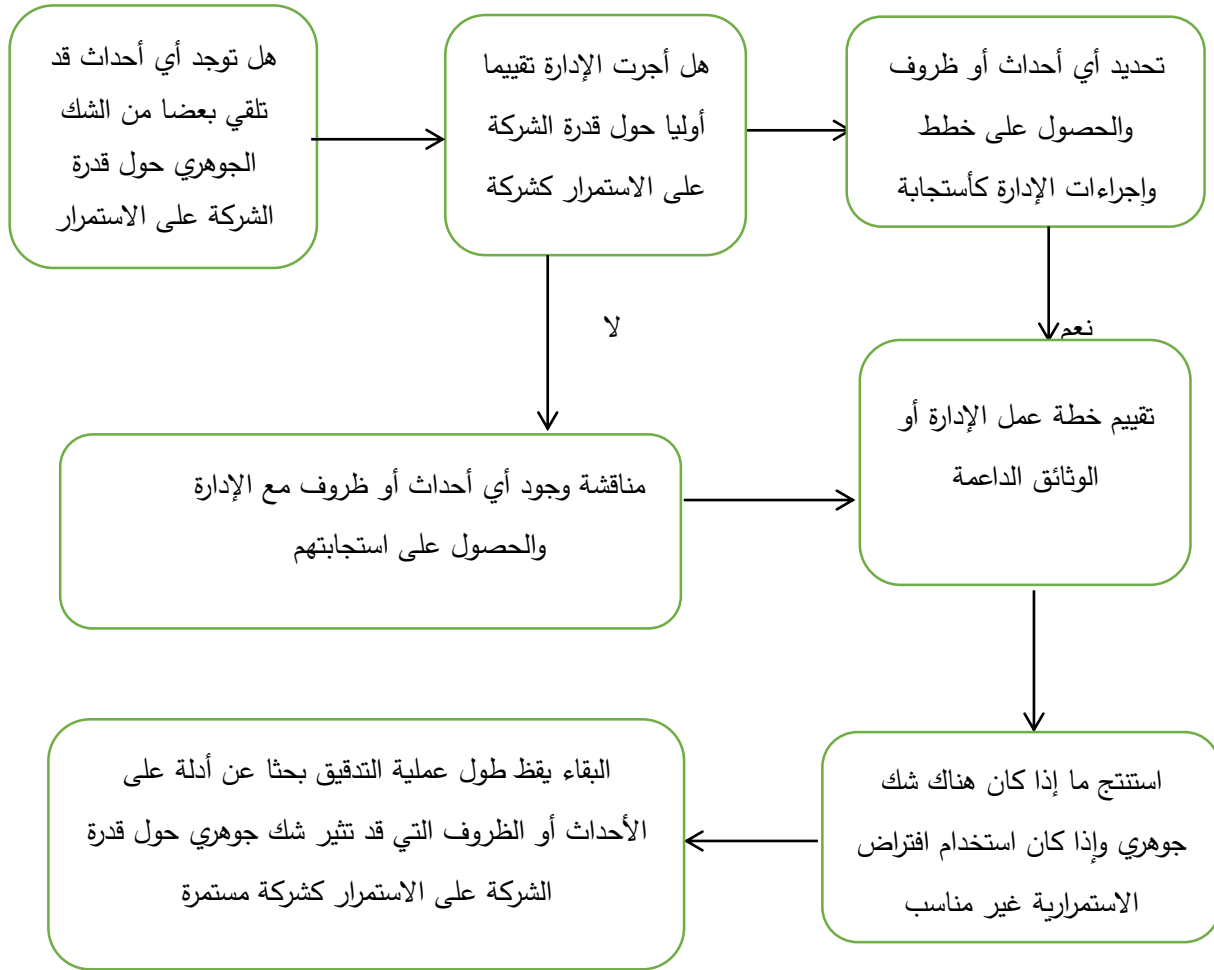
رابعاً- مسؤولية المدقق عن تقييم استمرارية الشركة

The Auditor's Responsibility to Assess The Continuity of The company

يرى (Padri Achyarsyah) بأنه تقع على عاتق المدقق تحديد قدرة الاستمرارية للشركة حيث يعد تقييم الاستمرارية من أصعب مهام التدقيق وغموضها، وإذا أفلست الشركة دون تلقي رأي مسبق من المدقق بشأن الاستمرارية للشركة، فإنه يُدظر إليه على نطاق واسع بأنه فشل في عملية التدقيق، حيث أدت الانهيارات الكبيرة مثل Enron و WorldCom و Tyco إلى زيادة النقاضي ضد مدققي الشركات، وتم التساؤل في جميع أنحاء العالم عما إذا كان المدققون يفشلون في كثير من الأحيان في تحديد الشركات التي تعاني من مشاكل في استمرارية أعمالها، السؤال الذي أثير هو لماذا لم يتوقع المدققون انهيار الشركات أثناء عملية التدقيق، استجابة للأزمة المالية، فقد أصدر مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي (IAASB) تقريراً من

أجل زيادة الوعي بين المديرين والمدققين بأهمية إجراء تقييم الاستمرارية للشركة، من أجل منع انهيار الشركات. (Padri Achyarsyah1,2016:6769)

وبالنسبة للإجراءات التي يتخذها المدقق خلال عملية التدقيق يجب عليه أن يكون في حالة تأهب لأدلة التدقيق وللأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً حول قدرة الشركة على الاستمرار، أي ينبغي على المدقق أن يدرس إمكانية وجود أحداث أو ظروف تؤثر على قدرة الشركة على الاستمرار كشركة مستمرة ويجب أن يتأكد هل أن الإدارة أجرت تقييم ما للتأكد مدى قدرة الشركة على البقاء أو الاستمرار؟ ويوضح الشكل الآتي إجراءات المدقق عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية. (IFAC,2018: 136)



الشكل (2) إجراءات المدقق عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية

المصدر: إعداد الباحث على ضوء الأدبيات

وما سبق فإنه يقع على جميع الأطراف المشاركة في تقييم استمرارية الشركة ومعرفة الوضع المالي وهذه المسؤولية أو الجهد لا يقع فقط على المدقق بل يتعدى إلى أبعد من ذلك فالإدارة أيضاً مسؤولة بإجراء تقييم مستمر عن قدرة الشركة على الاستمرار وكذلك أصحاب المصلحة للحفاظ على مصالحهم من الضرر.

المبحث الرابع

تأثير التخصص الصناعي للمدقق على الاستمرارية

The Impact of the Auditor's Industry Specialization on Going concern

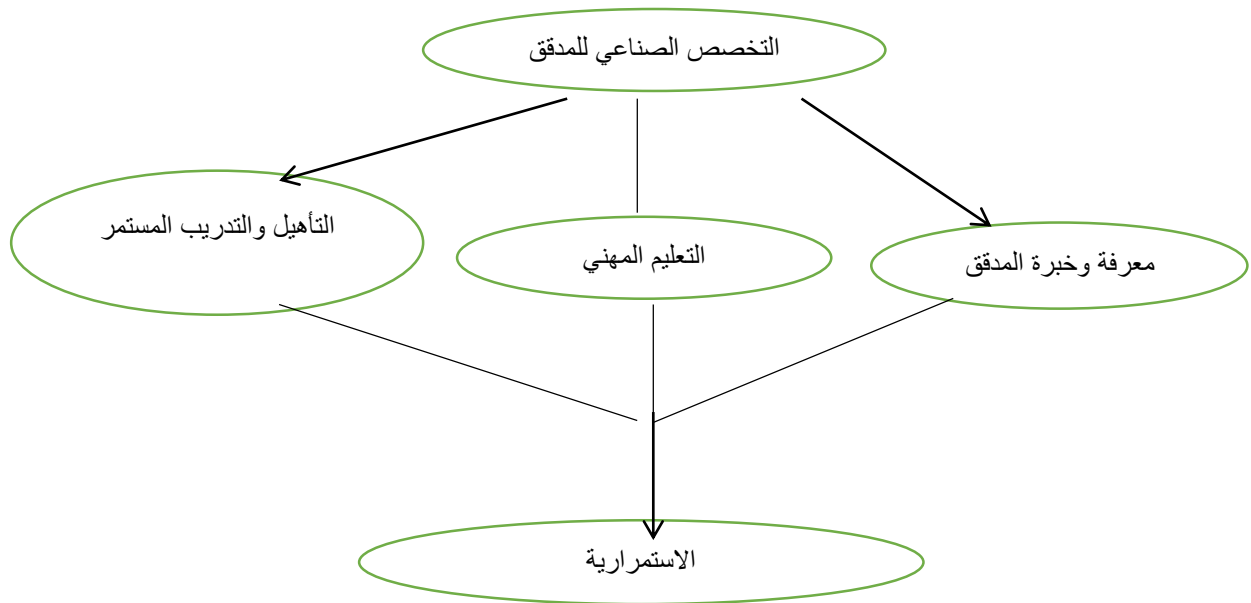
أصبح التخصص الصناعي للمدققين أكثر أهمية وخاصة بعد صدور معيار التدقيق الدولي رقم (570) والمعدل في سنة 2015 بعنوان الاستمرارية خاصة في أعقاب الأزمة الاقتصادية العالمية التي حدثت في عام 2007 وما صاحبها من إعلان العديد من الشركات عن إفلاسها؛ نتيجة للآراء السلبية بشأن الأداء الحالي للمدققين فيما يتعلق بمستوى مسؤوليتهم عن استمرارية الشركة لذلك كانت هناك مطالبات بضرورة إشراك مدققين متخصصين صناعياً أو مهنيين ذوي خبرة ومعرفة أكثر من أجل توظيف الخبرة للمدقق في عمله للتبؤ ومعرفة الوضع المالي للشركة وتقييم قدرتها على البقاء أو الاستمرار.

ونظراً لامتلاك المدقق المتخصص قدرات كافية من المعرفة والخبرة المهنية بالصناعة المتخصص بها التي تعمل على تحسين قدرة المدقق على الإلمام بأساليب ومؤشرات الصناعة فإنه يستطيع بالحكم على كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية فإذا وجد نظام الرقابة الداخلية للشركة أكثر كفاءة فإنه يترتب عليه انخفاض في احتمالات حدوث الأخطاء أو التلاعب في القوائم المالية مما ينعكس أثر ذلك على المدقق المتخصص صناعياً كونه يساعد على أداء عملية التدقيق بغرض التبؤ باستمرارية الشركة بمستوى مطلوب من الكفاءة والمهنية أما في حالة كون نظام الرقابة الداخلية المطبق في الشركة ضعيف فيكون العكس صحيح.

أما بالنسبة لتأثير كل من عاملي الاستقلالية والخبرة على دقة حكم المدقق على إمكانية استمرارية الشركة في ممارسة أنشطتها حيث أشار بعض الباحثين إلى أن هذا الحكم يتم على مرحلتين، حيث يقوم المدقق في المرحلة الأولى بتقييم المعلومات لتكوين رأي أولي حول وضع الشركة المالي في حين أن المرحلة الثانية يقوم المدقق باتخاذ قراراً بالرأي الذي سيضعه في تقريره وبالتالي فإن المرحلة الأولى تتوقف على تأهيل ومعرفة المدقق أما المرحلة الثانية فتتوقف على استقلاليته، وهناك دراسات أكدت على عامل الخبرة وتأثيره على حكم المدقق بشأن الاستمرارية لكن هناك دراسات رأت بأن عامل الاستقلالية هو العامل الأكثر تأثيراً على حكم المدقق.

وبصفة عامة يؤدي جهد التدقيق إلى زيادة جودة عملية التدقيق (التي تكون مقياساً بزيادة دقة رأيه بشأن الاستمرارية) إذ يساعد زيادة بذل المدقق للجهد وتخصص المدقق وخبرته على فهم نشاط العميل وإجراء تقييم أكثر دقة لمخاطر التلاعب في التقارير المالية ثم اكتشاف هذا التلاعب والإفصاح عنه، الأمر الذي ينعكس على زيادة دقة رأي المدقق بشكل عام ورأيه حول الاستمرارية بشكل خاص. (et al.,2022:109) (Zdolšek ,

وما سبق يمكن القول بأن التخصص الصناعي للمدقق يعمل على تدعيم كفاءة وقدرة مدقق الحسابات في إصدار حكمه المهني المتعلق باستمرارية الشركة وذلك من خلال المهارات والخبرات المتراكمة لدى المدقق التي يكتسبها نتيجة الممارسة والتدريب المستمر على المهنة فضلا عن توسيع نطاق معرفة المدقق المتخصص صناعيا في نشاط عميله فضلا عن ذلك ما زاد تخصص المدقق كلما زادت معرفته في تحديد حالات اكتشاف التلاعب وكذلك الممارسات التي تنتهجها الإدارة في إدارتها للأرباح، ويمكن توضيح أثر التخصص الصناعي للمدقق على الاستمرارية من خلال اكتسابه المعرفة والخبرات فضلا عن التعليم المهني والجامعي والتدريب المستمر وفقا للشكل الآتي:



الشكل (3) يوضح التخصص الصناعي وتأثيره على الاستمرارية

المصدر: الشكل من إعداد الباحثة

المبحث الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

يمكن عرض أهم ما توصلت إليه الدراسة من استنتاجات وتوصيات كما يلي:

أولاً:- الاستنتاجات

- 1- يؤثر التخصص الصناعي للمدقق من خلال خبرته ومهاراته فضلا عن التعليم المهني للمدقق المتخصص في تحديد واكتشاف حالات الغش والتلاعب في التقارير المالية.
- 2- تؤثر الكفاءة والمعرفة المهنية للمدقق التي يكتسبها من الممارسة المستمرة للمهنة في التدبؤ وإعطاء إنذار مبكر عن وجود تعثر مالي للشركات محل التدقيق.

3. إن بذل المدقق للجهد والعناية المهنية، فضلا عن تخصص المدقق وخبرته في فهم نشاط الزبون وقيا مه بإجراء تقييم لدقة المخاطر في التقارير المالية يسهم في اكتشاف التلاعب والإفصاح عنه، مما ينعكس على زيادة دقة رأي المدقق بشكل عام ورأيه حول الاستمرارية.

ثانيا: التوصيات

1- ضرورة إبلاغ الجهات والأطراف ذات العلاقة بالمشكلة من قبل المدقق عن حقيقة المعلومات المتضمنة في التقارير المالية عن استمرارية الشركة أو تعثرها ماليا؛ لأن عدم الإبلاغ يؤثر على السمعة المهنية لمكاتب التدقيق من جهة، وكذلك يؤدي إلى ارتفاع حالات التقاضي ضد المدققين من جهة أخرى.

2- ضرورة إقامة دورات تدريبية مستمرة لمكاتب التدقيق؛ لأنه يعزز من قدرة المدققين في اكتشاف الأخطاء أو التلاعب في التقارير المالية.

3. ضرورة الاهتمام بتوسيع نطاق معرفة المدقق المتخصص صناعيا في نشاط الزبون، فكلما زاد تخصص المدقق كلما زادت معرفته في تحديد حالات اكتشاف التلاعب وكذلك الممارسات التي تنتهجها الإدارة.

المصادر:

أولا: المعايير والتشريعات

1- أبو عيسى، دعاء خالد، "مدى وجود التخصص في التدقيق لدى مكاتب التدقيق في الأردن" دراسة منشورة في مجلة العلوم الإدارية، المجلد 38، العدد 1-2011

2- القاعدة المحاسبية رقم 6، بشأن الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية، مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، العراق، 1995

First: Accounting Legislation and Standards

1- IAS1, " Presentation of Financial Statements", 2007, <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias1>

2- IAS 10, " Events After the Reporting Period", <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias10>

3- International Accounting Education Standards Board, (2014), Handbook of International Education Pronouncements, <http://www.ifac.org/Education/>

44- IFAC, Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities, the fourth edition, www.ifac.org/Gateway, 2018

:Books –: Second

1–Arens, Alvin A.; Elder, Randall J; Beasley, Mark S.; Hogan, Chris E., "Auditing And Assurance services An integrated Approach", 16 edition, Pearson Education, 2017.

2–Gibson, Charles H., "Financial Reporting & Analysis Using Financial Accounting Information", 11th Edition, South-Western Cengage Learning, 2009.

Periodicals , Articles:--: Third

1–Al-Mahdi, Mohammed Ali " THE EFFECT OF APPLYING THE COSO INTERNAL CONTROL SYSTEM ON IMPROVING THE PROFESSIONAL SPECIALIZATION OF THE INTERNAL AUDITOR IN IRAQI COMMERCIAL BANKS" World Bulletin of Management and Law (WBML) Volume–14, September–2022

2–Carson, Elizabeth & Neil, Fargher (2007), "Note on Audit Fee Premiums to Client Size and Industry Specialization", Accounting and Finance, 47.

3–Indah Kurniasih and Kiswanto " The Effect of Industrial Specialization Auditors and Audit Committee Expertise on Audit Quality" Accounting Analysis Journal 8(2) (2019) 118–126

4–Ismail , Saif Aldin Amjad– Mahmood, Saddam Mohammed– Hussein, Ali Ibrahim " THE IMPACT OF THE AGENCY COSTS ON THE GOING CONCERN UNDER THE AUDITOR INDUSTRY SPECIALIZATION: AN EMPIRICAL STUDY ON PRIVATE BANKS IN IRAQ" Academy of Entrepreneurship Journal, Volume 27, Special Issue 5, 2021

5–KAYA, H. Pinar– UZAY, Şaban "The Risks That Will Threaten Going Concern And Control Recommendations: Case Study On SMEs " The Journal of Accounting and Finance, July 2017 Special Issue

6–Marshall A. Geiger , Ilias G. Basioudis , Paul DeLange " The effect of non–audit fees and industry specialization on the prevalence and accuracy of auditor's going–concern reporting decisions" [Journal of International Accounting, Auditing and Taxation](#) [Volume 47](#) , June 2022, 100473

7–Meza –Miguel Minutti" Does Auditor Industry Specialization Improve Audit Quality? Evidence from Comparable Clients , University of Toronto,

Rotman School of Management, November 2010

- 8- Neal, T. L., & Riley Jr, R. R. (2004). Auditor industry specialist research design. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(2), 169–177
- 9- Nisrina , Naila, " Product Market Competition and Audit Fees: Auditor Industry Specialization as A Moderating Variable" *Jurnal Dinamika Akuntan si dan Bisnis* Vol. 8(1), 2021, pp 91–104
- 10-Solomon, I., Shields, M. D., & Whittington, O. R. (1999). What do industry–specialist auditors know?. *Journal of accounting research*, 37(1), 191–208.
- 11- The Integrity Of Financial Statements: Firm Size, Independent Commissioners, And Auditor Industry Specializations" *Jurnal Akuntansi /Volume 27, No. 01, January 2023: 1–18 DOI: <http://dx.doi.org/10.24912/jm.v27i1.1086>*
- 12-Padri Achyarsyah" THE ANALYSIS OF THE INFLUENCE OF FINANCIAL DISTRESS, DEBT DEFAULT, COMPANY SIZE, AND LEVERAGE ON GOING CONCERN OPINION" *I J A B E R*, Vol. 14, No. 10 (2016): 6767–678.
- 13-Unegbu, Angus:" Theories of Accounting: Evolution & Developments, Income– Determination and Diversities in Use" Department of Business and Management Sciences ,University of Kurdistan Hewler,. *Research Journal of Finance and Accounting– Vol.5, No.19, 2014.*
- 14-Zdolšek, Daniel– Timotej Jagrič & Iztok Kolar " Auditor’s going–concern opinion prediction: the case of Slovenia" *Economic Research–Ekonomiska Istraživanja*
[https://www.tandfonline.com/loi/rero-2022.](https://www.tandfonline.com/loi/rero-2022)