IRAQI Academic Scientific Journals
العراقية المجلات الأكاديمية العلمية

مجلة جامعة الكوت

ISSN (E): 2616 - 7808 II ISSN (P): 2414 - 7419

js.uokut.edu.iq

k.u.c.j.sci@alkutcollege.edu.iq

عدد خاص - المؤتمر العلمي التاسع للعلوم الإدارية والاقتصادية - 2-3 مايو/ ايار 2026

دور المدقق في بيان مدى قدرة الشركات المساهمة على الاستمرارية وفق معيار التدقيق الدولي 570

م. م. سجى علي صادق [1]

المستخلص

يهدف البحث الى التحقق من فرض الاستمرارية من قبل المدققَ الخارجي باستخدام نموذج (Springate) وتأثير ذلك على تقرير المدققَ الخارجي وقد تم تطبيق النموذج على تسعة شَركات مساهمة مدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ضمن ثلاثة قطاعات مختلفة ولسلسلة زمنية امتدت لمدة (5) سنوات من (2015-2019)، وقد تم التحقق من مدى قُدرة الشَركات على الاستمرار وتبين ان هنالك شَركات قادرة على الاستمرار واخرى غير قادرة على الاستمرار وفق النموذج المعتمد وبالمقابل ضعف ادراك المدققَ الخارجي لمسؤوليته اتجاه فشل الشَركات وعدم اعطاء رأي بشأن مدى قُدرة الشَركة على الاستمرار اذ يتردد معظمهم ادراج ذلك لتجنب أن يكون سببا في الاسراع بالتعثر المالي بما يؤدي الى انخفاض اسهم الشَركة وسحب اموال المالكين وايقاف التعامل مع الشَركة حيث كان الرأي ايجابي لجميع شَركات عينة البحث على الرغم من عدم ملائمة فرض الاستمرارية لبعض الشَركات، انطلاقا من النتائج السابقة يوصي الباحث بضرورة استخدام النماذج التميزية الخاصة بقياس فرض الاستمرارية في الإجراءات التحليلية من قبل المدققين الخارجين خلال مراحل التدقيق للمساعدة في التخطيط والاشراف وتحديد الإجراءات التفصيلية المطلوبة للتحقق من فرض الاستمرارية .

الكلمات المفتاحية: نموذج Springate، الشركات المساهمة، معيار التدقيق الدولي 570، سوق العراق للأوراق المالية

انتساب الباحث
[1] كلية ابن خلدون، قسم المحاسبة، العراق، بغداد، 10011

[1] sajaalisadeq@gmail.com

[1] **المؤلف المراسل**

معلومات البحث
تاريخ النشر: آب 2026

The Role of the Auditor in Stating the Extent to which Joint-Stock Companies are Able to Continue in Accordance with International Auditing Standard 570

Saja Ali Sadiq [1]

Abstract

The research aims to verify the assumption of continuity by the external auditor using the (Springate) model and its impact on the external auditor's report. The model was applied to nine joint stock companies listed on the Iraq Stock Exchange within three different sectors and for a time series that extended for (5) years from (2015-2019), the extent of the companies' ability to continue was verified and it was found that there are companies capable of continuing and others unable to continue according to the approved model. On the other hand, the external auditor's weak awareness of his responsibility towards the failure of the companies and his failure to give an opinion regarding the extent of the company's ability to continue, as most of them hesitate. Including this to avoid it being a cause of accelerating financial failure, which leads to a decline in the company's shares, the withdrawal of the owners' funds, and the cessation of dealing with the company, as the opinion was positive for all the companies in the research sample despite the inappropriateness of imposing continuity for some companies. Based on the previous results, the researcher recommends the necessity of using models. The distinctiveness of measuring the continuity assumption in analytical procedures by the two external auditors during the audit stages to assist in planning, supervising, and determining the detailed procedures required to verify the continuity assumption.

Keywords: Springate Model, Joint Stock Companies, International Auditing Standard 570, Iraq Stock Exchange

Affiliation of Author
[1] Ibn Khaldun University college, Accounting Department, Iraq, Baghdad, 10011

[1] sajaalisadeq@gmail.com

[1] **Corresponding Author**

Paper Info.
Published: Aug. 2026

المقدمة

أن مستقبل حياه الشَركة واستمرارها هو رهينه وضعها المالي ففي حالة نقصان السيولة ونقص التمويل وعدم القُدرة على سداد الالتزامات ستواجه الشَركة خطر الافلاس لذا فان موضوع التحقق من فرض الاستمرارية للشَركة من الامور المهمة التي تخدم الشَركة نفسها قبل الاطراف الاخرى (الدائنين، المستثمرين) لذا فأن مسؤوليه التحقق من ذلك تقع على عاتق المدقق الخارجي من خلال القيام بإجراءات التدقيق المناسبة الاساسية منها والتحليلية لكي يحصل على ادله الاثبات التي تمكنه من ابداء رأي فني ومحايد بمدى سلامة الوضع المالي للشَركة تحت التدقيق ومدى قدرتها على الاستمرار، حيث يأتي هذا البحث كمحاولة للتحقق من فرض الاستمرارية للشَركات عينة البحث من قبل المدقق الخارجي وذلك باستخدام نموذج (Springate) ومدى تأثير ذلك على تقرير المدقق الخارجي، ولتحقيق واهداف ومسعى هذا البحث فقد تم تقسيمه الى اربعة محاور خصص الاول منها لمنهجية البحث والدراسات السابقة، والمحور الثاني اختص بالاطار النظري لمتغيرات البحث، وقد عرض الفصل الثالث الجانب التطبيقي واخيرا جاء المحور الرابع لاستخلاص النتائج والتوصيات.

المبحث الاول : منهجية البحث

1.1 **مشكلة البحث:** تواجه العديد من الشَركات تحديات وصعوبات في الحصول على التمويل وتعثرها في سداد التزاماتها لنقص السيولة النقدية في ضل بيئة الاعمال المليئة بالمخاطر الداخلية والخارجية وكل هذه التحديات قد تتحول من حالة تعثر مالي الى فقدان القُدرة على الاستمرار في ممارسة نشاطها ويؤول حالها الى الافلاس والتصفية اذا ما لم يتم تشخيص والمعالجة سواء من الادارة او من المدقق الخارجي ومن هنا جاء دور المدقق الخارجي في تدقيق الاستمرارية ومدى مراعاة ذلك في تقريره، مما سبق يمكن تمثيل مشكلة البحث بالتساؤلات التالية:

1. التساؤل الاول: ما مدى ملائمة فرض الاستمرارية شَركات عينة البحث؟
2. التساؤل الثاني: ما هي الإجراءات التي يعتمدها المدقق الخارجي في التحقق من فرض الاستمرارية؟
3. التساؤل الثالث: ما مدى مراعاة فرض الاستمرارية في تقرير المدقق الخارجي ؟

2.1 اهمية البحث: تنبع اهمية البحث من الدور الذي يلعبه المدقق الخارجي في تقريره عن مدى قُدرة الشَركات على الاستمرار بممارسة نشاطها من خلال بيان مستوى سلامة الوضع المالي لتشخيص واقع الشَركات المساهمة وتجنب الافلاس والتصفية والنهوض بواقع قطاع الشَركات في البيئة العراقية إذ يسهم البحث في تقديم الرؤى الواضحة والمعلومات المفيدة للمهتمين بموضوع تدقيق فرض الاستمرارية للشَركات للاستفادة منها عند اداء اعمال الرقابة والتدقيق.

3.1 اهداف البحث: يهدف البحث إلى تحقيق ما يلي :

1. التعرف على فرض الإستمرارية وابعاده .
2. التحقق من قُدرة الشَركات عينة البحث على الاستمرار.
3. بيان مدى مراعاة فرض الإستمرارية على تقرير المدقق الخارجي.

4.1 فرضية البحث: يوجد تأثير لفرض الإستمرارية على تقرير المدقق الخارجي.

5.1 مجتمع وعينة البحث: يتمثل مجتمع البحث في كافة الشَركات المساهمة المختلطة والخاصة والمدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، والجدول (1) يمثل عدد الشَركات في سوق العراق للأوراق المالية مقسمة حسب القطاعات.

جدول (1) عدد شَركات مجتمع و عينة البحث

القطاع	عدد الشَركات في القطاع	العينة	النسبة %
الصناعي	25	3	12
التأمين	5	3	60
الفنادق والسياحة	10	3	30
المجموع	40	9	23

والجدول (2) يوضح شَركات عينة البحث اذ تم اختيار (9) شَركة من مجتمع البحث بواقع (40) شَركة وبنسبة بلغت (23%)، تمثلت بالاتي:

جدول (2) الشَركات عينة البحث (المبالغ بالدينار العراقي)

اسم القطاع	اسم الشَركة	رأس المال عن التأسيس	رأس المال لغاية/2019
الصناعي	المنصور للصناعات الدوائية	8000000	6469267350
	بغداد لصناعة مواد التغليف	250000	1080000000
	الصنائع الكيمياوية	149500	180000000
التامين	الامين للتأمين	150000000	3410000000
	الاهلية للتأمين	500000000	2500000000
	الخليج للتأمين	1000000000	2000000000
السياحة والفنادق	المدينة السياحية في سد الموصل	10000000	240000000
	فندق بابل	300000000	2000000000
	فندق كربلاء	5000	5000000000

6.1 الحدود الزمانية: تمتد المعلومات التي استخدمت في البحث للفترة الممتدة من (2015-2019).

7.1 الاساليب المستخدمة في البحث: تم التحقق من فرض الإستمرارية باستعمال (Springate).

المبحث الثاني: الاطار النظري

1.2 تعريف المدققَ الخارجي و التدقيق الخارجي

عرف المدققَ الخارجي على انه "هو كل شخص طبيعي او معنوي يمارس مهنه مراقبه الحسابات وتدقيقها ومجاز رسميا من المنظمات المهنية المختصة" [1]، كما عرف المدققَ الخارجي بانه "جهة مهنيه مختصه ومستقله تقوم بتدقيق الحسابات المالية من اجل التعبير عن الرأي على أساس انتظام وصدق حسابات الشَركة " [2]وقد عرف المدققَ الخارجي هو " شخص طبيعي او معنوي مهني من خارج المنشأة (مستقل) يقوم بعملية فحص القوائم المالية للشَركة وابداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينه وتوصيل النتائج الى الفئات المستفيدة [3] **اما التدقيق الخارجي** فانه "علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والاساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والمعلومات المثبتة في السجلات والقوائم المالية بهدف ابداء رأي فني ومحايد في مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة الاعمال من ربح او خسارة وعن المركز المالي في نهاية فترة زمنية معينة، [4]، وعرف التدقيق الخارجي ايضا بـ"عملية منهجية منظمة لجمع وتقييم الادلة عن المعلومات لتحديد والتقرير عن مدى التوافق بين هذه المعلومات ومعايير تم وضعها على نحو مسبق[5]

ويشير مصطلح التدقيق الخارجي عاده إلى تدقيق القوائم المالية، والتدقيق المالي هو فحص موضوعي وتقييم للبيانات المالية للوحدة للتأكد من أن السجلات المالية هي تمثيل عادل ودقيق للمعاملات التي تدعي أنها تمثلها، يمكن إجراء المراجعة داخليا من قبل موظفي المنظمة أو خارجيا من قبل شَركة محاسب قانوني خارجي خارجيه، [6].

2.2 دور المدققَ الخارجي في التنبؤ بفرض الإستمرارية: تتمثل واجبات المدققَ الخارجي في التنبؤ بفرض الإستمرارية وتقييم قدره الشركة تحت التدقيق على الاستمرار بالإجراءات الأتية: [7]

1. فحص وتحليل السيولة والتدفقات النقدية والارباح وتوقعات الإدارة.
2. فحص وتحليل البيانات المالية المرحلية في الربع الاخير من السنة المالية.
3. فحص الأحداث اللاحقة لتاريخ قائمه الميزانية وبالخصوص ذات التأثير في استمرارية الشركة.
4. تحليل ودراسة الأحداث أو ظروف التي يمكن أن تلقي بتكهنات سلبيه على استمراريه الشركة.
5. ما إذا كانت الظروف او الاحداث تولد شك جوهريه باستمراريه الشركة.

6. ما إذا كان فرض الاستمرارية ملائم في إعداد القوائم المالية وعرضها.
7. كفاية الافصاحات ذات العلاقة في القوائم المالية.
8. تقييم جدية هذه الخطط وهل سيكون من المرجح أن يحسن نتاج هذه الخطط من الوضع.
9. على المدققَ الخارجي تقييم موثوقية البيانات الأساسية المتولدة عن توقعات الشَركة لتدفقاتها النقدية ويعتبر دراسة هذه التوقعات امرا مهما في تقييم خطط الإدارة للتصرفات المستقبلية.
10. الاستفسار عن اي معلومات أو حقائق مستجده خلال فتره قيام الإدارة بالتقييم.
11. طلب اقرار خطي من المكلفين بالحكومة أو الإدارة بمدى جدوى خططهم للتصرفات المستقبلية في تحسين الوضع .

3.2 أثر فرض الإستمرارية على رأي المدققَ الخارجي؛ الخسائر الناجمة عن الاستثمار والفشَل المتعلق بشَركات خضعت قوائمها المالية للتدقيق والتي ابدى فيها المدققَون رأيا نظيفا وغير متحفظ، يعزوها كثيرون الى فشل عملية التدقيق بينما هو فشل اعمال الذي تكون ادارة الشَركة هي المسؤولة عنه، كون مسؤولية المدققَ الخارجي عند القيام بالتدقيق تتمثل بأبداء رأي مهني حول صدق وعدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي ونتيجة النشاط ويعد تقرير المدققَ الخارجي الركيزة الأساسية التي تعتمدها الأطراف المستخدمة للبيانات المالية، ولا بد أن نشير إلى أنه بالرغم مما يبذله المدققَ الخارجي من تأكيد في ضوء المعايير المطلوبة وبذل العناية المهنية اللازمة (عناية للرجل المعتاد)، والاستقلالية المهنية والحياد، تبقي القوائم المالية متضمنه بين طياتها مشاكل أو قيودا موروثة تؤثر في القياس المحاسبي لعناصر هذه القوائم، وبذلك لا تظهر نتائج النشاط والمركز المالي بشكل صادق وعادل وينعكس ذلك على رأي المدققَ الخارجي النظيف او غير المتحفظ، لذلك تبقى مسألة الصدق والعدالة التي يقرها المدققَ الخارجي في رأيه محل جدل بسبب أثر قيود او محددات القياس المحاسبي في القوائم المالي انعكاسها سلبا على رأيه، [6]، ويرى الباحث أن هدف المحاسبة هو تقديم معلومة للمستخدم لغرض اتخاذ القرار ولا تعتبر هذه المعلومة مفيدة مالم يتم تأكيدها من قبل المدققَ الخارجي وبناءات على ذلك يقع على عاتق المدققَ الخارجي مسؤولية ابداء الرأي بمدى صدق وعدالة القوائم المالية أنها تعبر عن حقيقة المركز المالي ونتيجة النشاط ويتأثر ذلك الرأي عندما يتوفر الدليل الموضوعي بقيام الجهة تحت التدقيق بتضليل تلك المعلومة (البيانات المالية)، مما يجب على المدققَ الخارجي التأكد من مدى قُدرة الشَركة على الاستمرار في مزاولة نشاطها وسلامة المركز المالي ومدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها اتجاه الدائنين ,وطمأنة المالكين بسلامة عمل الادارة وذلك من خلال الرأي الي يستند عليه المستخدم المباشر وغير المباشر في اتخاذ القرار.

4.2 اطار مفاهيمي عن فرض الإستمرارية: أن فلسفة استخدام فرض الإستمرارية في المحاسبة المالية تفترض أن لكل مؤسسة وحدة محاسبية مستمرة، ولطالما ليس هناك دليل على نقيض ذلك، فانه يفترض أن يكون عمر الوحدة المحاسبية أطول من الأعمار الانتاجية للأصول التي تستعملها بمعنى أن الوحدة المحاسبية ذات عمر مستمر بينما الأصول التي تستخدمها ذات أعمار محدود، وبمعنى اخر يجب أن تكون الشَركة متواصلة في مزاولة نشاطها إلى اجل غير محدد أنها ستستمر في المستقبل المنظور على اقل تقدير الأمر الذي يبرر حسب رأي باتون تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية لتقييم الأصول الثابتة، فأن اي خطأ ينتج عن اتباع مبدأ التكلفة التاريخية قد يعوض في السنوات اللاحقة، وإذا ما افترضنا أن مخصص الاستهلاك لن يكفي عند ارتفاع الأسعار، أيضاً لا تحدث مشكلة لأننا كنا رابحين في السنوات الماضية، وربحنا هذه السنة سيغطي هذا الارتفاع في الأسعار، لكن جيل المساهمين الحاضر سيحرم من أرباح من حقه حيث ستتحول إلى جيل آخرعندما تكون الارباح في حالة متذبذبة الأرباح بين دورة مالية وأخرى، فما دام المشروع مستمر فإن تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية قد يعوض الخسارة التي قد تتحقق في إحدى الدورات المالية وعلى الرغم من إيجابيات هذا الفرض، إلا أنه ظهر له بعض السلبيات، ومنها أن تطلع الإدارة إلى تمهيد الدخل (جعل الدخل غير متذبذب) قد ساعد في توطين الثروة بين أجيال المساهمين، وذلك من خلال تقديم عوائد شبه متساوية على مر الدورات المالية المتباينة في الارباح والنتائج، [3] حيث تعتبر استمرارية الشَركة احدى الفروض الرئيسية التي تؤثر في اعداد القوائم المالية التي تستند على قاعدة "عدم التصفية"، وبما يتفق مع التوقع الطبيعي للإدارة والمالكين، أما احتمالية التصفية تعتبر حالة استثنائية، أن العديد من المبادئ المحاسبية المطبقة في المحاسبة تجد مبررها في هذا الفرض ولو قمنا باستبعاده لما أمكن تبرير استخدام التكلفة التاريخية في تقييم الأصول، أو مبدأ مقابلة الإيرادات، أو مبدأ الاستحقاق، أو احتساب الاستهلاكات للأصول، وغيرها من المبادئ المحاسبية التي تعد الأساس في إعداد القوائم المالية، [7].

5.2 تعريف فرض الإستمرارية: عرف فرض الإستمرارية من قبل (IASB,2006) "على أن الشَركة سوف تستمر في اعمالها في المستقبل المنظور ولأجل غير مسمى، ولن تصفى أصولها او تتوقف انشطتها، ولحين حدوث ذلك يجب عليها أن تكون قادرة على زيادة مواردها ونمو انشطتها لتحقيق الاهداف وايفاء الالتزامات، ولا توجد هناك مؤشرات تثير الشك بالقُدرة على الاستمرار"، وقد عرفه (Kiger) " فرض الإستمرارية تنطبق على المشروع الذي يواصل عمله في المستقبل المنظور لفترة زمنية غير محددة تكفي لاستخدام موارده الاقتصادية كما مخطط لها مع عدم وجود نية انية لتصفيته او تقليص انشطته بشكل مادي وصريح ومؤثر على طبيعة اعمال المشروع" ، وكما عرف ايضا "ان تَكون نشاطات المنشأة غير متعلقة بفترة معينة، أن تكون مستمرة الى اجل غير محدد"، ، وعرف ايضا ب "أن الشَركة تنشأ لتستمر من فترة إلى أخرى مع امكانية مقابلة التزاماتها عندما يحل أجل السداد دون الحاجة إلى تخلص جوهري من الاصول، أو تغيير في هيكل الديون، أو الاضطرار إلى تخفيض حجم العمليات والانشطة"،، وقد اشار معيار الابلاغ المالي الخاص بعرض القوائم المالية رقم (1) لسنة (2018) المعدل ضمن الفقرة (25) لهذا الفرض "عند إعداد القوائم المالية يجب على الادارة أجراء تقويم لقُدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار على أنها منشأه مستمرة ويجب أن تعد تلك القوائم على اساس افتراض الاستمرار مالم تنوي الادارة عكس ذلك، وعندما تعلم الادارة عند اجراء التقييم بحالات عدم التأكد الجوهري متعلقة بظروف او احداث قد تلقي شكوكا كبيرة على قُدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمر، فانه يجب عليها أن تفصح عن حالات عدم التأكد، وعندما لا القوائم المالية من قبل الادارة على اساس هذا الفرض فانه يجب عليها أن تفصح عن هذه وسبب عدم اعتبار أن المنشأة مستمرة [5]، وفي ضوء ما تقدم يرى الباحث أن فرض الإستمرارية لا يعني بقاء الشَركة بصفة دائمة، أنما ستبقى الشَركة موجودة لفترة كافية لاستخدام اصولها لتنفيذ أعمالها الحالية، والوفاء بالتزاماتها او لغاية تنفيذ الاهداف التي تأسست الشَركة لأجلها.

6.2 مؤشرات الشك باستمرارية الشَركة: [6]

أ- المؤشرات المالية وتتمثل بالاتي:

(زيادة المطلوبات المتداولة على الموجودات المتداولة، مشاكل في الاقتراض، ظهور النسب المالية، الأساسية بشكل سلبي، الخسائر التشغيلية المتكررة، التأخر في توزيع الأرباح أو توقفها، الالتزام بشروط القروض، تعامل الموردين ودائني البضاعة بالنقد فقط).

ب- مؤشرات تشغيلية وتتمثل بما يلي:

(فقد مديرين مهمين دون إيجاد من يحل محلهم، فقدان امتياز أو سوق رئيس او مورد رئيس، صعوبات لها علاقة بالقوى العاملة، أو نقص في المستلزمات الهامة).

ج- مؤشرات أخرى:

(عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال أو المتطلبات القانونية الأخرى، دعاوى قضائية قائمة ضد الشَركة، التغيير في القوانين الحكومية والسياسات).

7.2 قياس الإستمرارية: اجريت العديد من الدراسات في مجال تقييم مدى قُدرة الشَركات على الاستمرار وقد توصلت تلك الدراسات الى أن المؤشرات المالية هي السائدة والتي تشكل الاثر الجوهري في مدى ملائمة هذا الفرض كالمؤشرات المتعلقة بالسيولة والربحية والمديونية وتوازن الهيكل التمويلي الخ...، ورغم اهمية المعلومات المالية في هذا التقييم الا أن دراسات اخرى قد اشارت الى اهمية المؤشرات غير المالية ايضا في هذا المجال مثل خطط الادارة في مواجه الظروف غير العادية او الدعاوى القضائية المقامة على الشَركة او فقدان سوق رئيسي او مورد رئيسي الخ.. ، ويرى البعض أن من واجبات المدققَ الخارجي أن يقوم بتصميم وتنفيذ ومدى اجراءات التدقيق الاساسية والتفصيلية لجمع ادلة الاثبات المناسبة والكافية التي تدعم رأيه بمدى ملائمة فرض الإستمرارية. ولكن يرى الباحث ضرورة أن يأخذ المدققَ الخارجي بالمعيار الدولي للتدقيق (570) الذي يقضي بافتراض الإستمرارية للشَركات مالم يوجد دليل ينافي ذلك، ولو اخذ بالرأي الاول لأضيفت للمدققَ مهام جديدة ستنعكس اثرها على وقت وجهد وتكلفة التدقيق وتأكيدا لما تقدم يمكن للمدققَ قياس فرض الإستمرارية بأحد النماذج لمساعدته في بيان مدى قُدرة الشَركة تحت التدقيق على الاستمرار ونذكر ابرزها وكما يلي:

أ- أنموذج (Argenti): يعرف نموذج (Argenti) في الادبيات المحاسبية باسم (A- Score) ويعتمد على اساس الجمع بين أسلوب تحليل المخاطر التحليل المالي من خلال الجمع بين المؤشرات النوعية أو الوصفية والمؤشرات المالية أن كان يعطي للأول وزنا أكبر وذلك من خلال تحديد وزن نسبي لكل متغير حسب نوع الشَركة وحجمها ونشاطها والظروف المحيطة وخبرتها السابقة وعمرها.

وقد حدد (Argenti) ثلاثة اتجاهات لأنهاء حياة الشَركة: [8].

1. الاتجاه الاول: يسلط الضوء على مسار الفشَل الاعتيادي للشَركات حديثة التأسيس وعادة ما تكون صغيرة الحجم ولا

يزيد الحد الاعلى لحياتها عن عشرة سنوات ومستوى أدائها ضعيف، وخلال هذه الفترة تبرز مؤشرات محددة تشير الى مدى قُدرة الشَركة على الاستمرار.

2. الاتجاه الثاني: يسلط الضوء على الفشَل الديناميكي للشَركات التي تبدأ صغيرة الحجم وتنمو سريعا في الفترات المبكرة لدورة حياتها لتسجل بعد ذلك انتكاس شديد بالأداء ويعزو سبب ذلك إلى المالغة في تفاؤل الإدارة بعد تحقيق النجاح والطموح بالتوسع في الانشطة مما سيؤدي إلى زيادة الديون وتأكل راس المال بسبب عدم كفاءة السياسات والمالية والإدارية التشغيلية.
3. الاتجاه الثالث: يسلط الضوء على فشل الشَركات الكاملة أو ناضجة النمو التي تواجه تحديات وصعوبات نتيجة لقرارات استراتيجية خاطئة اتخذتها كـ(المبالغة بالتوسع، خسارة مفاجئة لسوق رئيسي، الفشَل في الاستحواذ على مشروع مهم، عدم القُدرة على الاستجابة بصورة كافية للتغيرات).

ب- نموذج (Sherrod 1987): يعتبر أحد النماذج الكمية في قياس فرض الإستمرارية وتحديد مدى قُدرة الشَركات على الاستمرار، وهو مقياس مثالي بالنسبة للمؤسسات المالية كونه يعتمد على محورين في القياس الاول يتمثل بقياس درجة المخاطرة والائتمان للمؤسسات المالية والثاني يعتمد ستة مؤشرات مالية مستقلة بالإضافة الى الاوزان النسبية لمعاملات دالة التميز التي اعطت لهذه المتغيرات حسب المعادلة الاتية: [7].

$$Z = 17X1 + 9X2 + 3.5X3 + 20X4 + 1.2X5 + 0.1X6 \qquad (1)$$

حيث أن:

X1= رأس المال العامل/اجمالي الموجودات

X2= الموجودات السائلة/مجموع الموجودات

X3= حقوق المساهمين/مجموع الموجودات

X4= الارباح قبل الفوائد/مجموع الموجودات

X5= مجموع الموجودات/مجموع المطلوبات

X6= حقوق المساهمين/الموجودات الملموسة

وبناء على عدد نقاط (Z) يجري تصنيف الشَركات الى خمسة فئات حسب قدرتها على الاستمرار وهذه الفئات كما تم توضيحها في الجدول (3) هي:

الجدول (3) تصنيف قُدرة الشَركات على الاستمرار وفقا لنموذج (Sherrod)

الفئة	درجة المخاطرة	قيمة (Z)
الاولى	غير معرضة لمخاطر الافلاس	$Z \geq 25$
الثانية	قليلة التعرض لمخاطر الافلاس	$25 \geq Z \geq 20$
الثالثة	يصعب التنبؤ بمخاطر الافلاس	$20 \geq Z \geq 5$
الرابعة	الشَركة معرضة لمخاطر الافلاس	$-5 \geq Z \geq 5$
الخامسة	الشَركة معرضة بشكل كبير لمخاطر الافلاس	$Z < -5$

(الجدول بتصرف الباحث)

ج- نموذج (Springate): قام الباحث الكندي (Gordan) Springate بتطوير نموذج للتنبؤ بمخاطر الشَركات العاملة في السوق الكندي حيث اتبع اسلوب التحليل التمييزي الخطي متعدد المتغيرات المالية المكونة للنموذج، فقد اعتمد على عينة من الشَركات حجمها (80) شَركة نصفها مفلسة والاخرى ناجحة حيث تم تحليل (19) نسبة مالية ليتوصل إلى صيغة نموذج يتكون من أربعة نسب مالية فقط يمكن من خلالها التنبؤ بخطر الإفلاس، وكما في المعادلة التالية: [9].

$$Z=1.03\ X1+3.07\ X2+0.66\ X3+0.4\ X4 \qquad (2)$$

X1= رأس المال العامل/مجموع الأصول

X2= الربح قبل الفوائد و الضرائب/مجموع الأصول

X3=صافي الربح قبل الضرائب/الخصوم المتداولة
X4=المبيعات/مجموع الأصول

فإذا كان تقدير في النموذج أكبر من (0.862) فإن الشَركة تعاني من مخاطر الإفلاس وغير قادرة على الاستمرار والعكس إذا كانت النتيجة اكبر من تلك القيمة، ولقد أثبت النموذج قُدرة عالية على التنبؤ بمدى ملائمة فرض الإستمرارية لجميع الشَركات وقد وصلت نسبة نجاح النموذج الى (92.5%) في قدرته على التمييز من بين (40) شَركة ناجحة و (40) شَركة أعلنت إفلاسها أو تم تصفيتها، وقد قام (Botheras) بتطبيق النموذج على (50) شَركة صغيرة متوسطة الحجم والتي لا يقل مجموع اصولها عن (5.2) مليون دولار وقد وصلت نتيجة صحة التنبؤ (88%)، كما قام (sands) بتطبيق النموذج على (24) شَركة كبيرة والتي لا يقل مجموع اصولها عن (63.5) مليون دولار وقد وصلت نتيجة صحة التنبؤ الى (83.2)، وبناء على ما تقدم سيقوم الباحث باستخدام نموذج (Springate) لقياس فرض الإستمرارية للشَركات عينة البحث للفترة من (2015-2019).

8.2 مسؤولية المدقق الخارجي عن فرض الإستمرارية: تتمثل مسؤولية المدققَ الخارجي بتقييم قُدرة العملاء على الاستمرار مرتبطة بمعيار العناية المهنية فإذا قام المدققَ الخارجي ببذل العناية المهنية[10]، ومارس حذره المهني، ثم ظهرت بعد ذلك مؤشرات عدم قُدرة العملاء على الاستمرار فإنه لن يكون مسؤولاً ما دام أن المؤشرات لم تظهر خلال الفحص العادي، وممارسة الحذر المهني، ولكن إذا تبين أن هناك مؤشرات تعثر او فشل واضحة تظهر خلال الفحص العادي، ولم يشير المدققَ الخارجي لها فإنه يعد مسؤولاً عن ذلك [11]، واضافة لذلك تقع مسؤولية على المدققَ الخارجي بان يحصل على ادلة كافية ومناسبة حول مدى ملاءمة فرض الإستمرارية في إعداد البيانات المالية واستنتاج ما إذا كان هناك عدم تأكد مادي حول قُدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة عاملة، هذه المسؤولية تبقى قائمة حتى لو لم يتضمن إطار إعداد التقارير المالية المستخدم في إعداد البيانات المالية مطلبًا صريحًا للإدارة لإجراء تقييم محدد لقُدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة عاملة، كما لا يمكن النظر إلى تقرير مدققَ الحسابات على أنه ضمانة لقُدرة الوحدة على الإستمرارية لان المدققَ الخارجي لا يستطيع التنبؤ الأحداث أو الظروف المستقبلية اضافة الى أن التدقيق الخارجي لا يوفر تأكيد مطلق أنما تأكيد معقول عن خلو البيانات المالية عن الاخطاء الجوهرية.

9.2 اثر الإستمرارية على رأي المدققَ الخارجي: بعد قيام المدققَ الخارجي باختبارات واجراءات التدقيق المناسبة للحصول على ادلة الاثبات و المعلومات الضرورية التي تساعده في ابداء الرأي يقرر المدققَ الخارجي هل يوجد شك حول استمرارية المنشأة او لا، وهنا قسم المعيار الدولي الخاص بالاستمرارية رقم (570) ملائمة الإستمرارية الى جزئيين وهما :

أ- اعتبار اساس الإستمرارية ملائماً:

1. عند توصل المدققَ الخارجي الى قناعة بملائمة فرض الإستمرارية استنادا الى المعلومات التي حصل عليها وكفاية ادلة الاثبات، فيجب عليه ابداء رأي نظيف.
2. عند توصل المدققَ الخارجي الى قناعة بملائمة فرض الإستمرارية مع وجود الإفصاحات التي يراها مناسبة فيما يخص العوامل ذات الاثر غير الجوهري بالبيانات مثل خطط الادارة المستقبلية هنا للمدققَ اني يبدي رأيا نظيفا وبخلاف ذلك الافصاح له أن يبدي رأيا متحفظ وحسب ما يراه مناسبا.
3. اذا لم يتم ازالة الشك حول استمرارية الشَركة بشكل مناسب فعلى المدققَ الخارجي دراسة فيما اذا كانت البيانات المالية قد:

- افصحت بشكل ملائم عن الظروف الاساسية التي اثارت الشك الجوهري باستمرارية الشَركة.
- افصحت عن عدم تأكيد حول استمرارية الشَركة .

ب- اعتبار اساس الإستمرارية غير ملائم: يجب على المدققَ الخارجي أن يبدي رأيا سلبيا في تقريره اذا توصل الى قناعة بان فرض الإستمرارية غير ملائم ويتضمن تضليل جوهري وشامل للبيانات المالية بعد تنفيذ الإجراءات الاضافية والحصول على المعلومات الكافية والادلة الاثبات المناسبة التي تدعم ذلك الرأي.

يرى الباحث يوجد بين الإستمرارية ورأي المدققَ الخارجي تأثير متبادل احدهما يؤثر في الاخر حيث أن نتاج عمل المدققَ الخارجي يتمثل بأبداء رأي فني محايد بمدى صدق وعدالة القوائم المالية أنها تعكس حقيقة المركز المالي ونتيجة النشاط للشَركة تحت التدقيق أن اي اثر جوهري يتعلق بملائمة فرض الإستمرارية سينعكس اثره على ذلك الرأي وبالمقابل أن ابداء رأي غير نظيف (سلبي، متحفظ، امتناع عن ابداء الرأي) في بيانات مالية تحمل بداية تعثر مالي او شك باستمراريتها قد يسهم هذا الرأي بتسريع عملية الفشل المالي للشَركة نتيجة لتأثر المستخدمين (الدائنين والمستثمرين) بذلك الرأي واتخاذهم قرارات لا تصب في مصلحة الشَركة مما ستصعب وضع الشَركة اكثر مما كانت عليه قبل ذلك الرأي .

10.2 تأثير فرض الإستمرارية على اجراءات التدقيق انعكاسها على تقرير المدققَ الخارجي: خضعت البيانات المالية لمزيد من التدقيق في الآونة الاخيرة بسبب الفشَل المالي لكبار الشَركات العالمية مثل ,Enron World Com وإخفاقات التقارير المالية لها وفي ضل الطلب على المعلومات الموثوقة من قبل المستخدمين، [12] ،يلاحظ أن المعايير الدولية والبريطانية والأمريكية قد أشارت إلى أن المدققَ الخارجي لا يقدم ضمان لسلامة الوضع المالي للشَركة محل التدقيق في المستقبل وبالتالي لا يعتبر إفلاس شَركة ما بأنه تقصيرا من جانب المدققَ الخارجي بعد إصداره لتقريره النظيف على قوائمها المالية أن لم يشر إلى مسألة الفشَل المالي والقُدرة على الاستمرار، [6]، مما ولد ذلك المناخ الملائم الذي لا يشعر المدققَ الخارجيون بالمسؤولية في هذا الجانب فضلا عن عدم وجود إلزام في كل عملية تدقيق بتأدية إجراءات تصمم خصيصا للتأكد من سلامة الوضع المالي وخلوه من الفشَل المالي، ولكن عليه متطلبات أخرى يؤديها كإجراءات إضافية فقط في حالة وجود شك جوهري حول الوضع المالي من خلال إجراءات التدقيق الاساسية والتفصيلية التي حددتها المعايير المعتمدة، ولكنها لم تهتم بتقديم أدوات محددة أو نماذج معينة يمكن أن يستخدمها المدققَ الخارجي في برامج تدقيقه لمعرفة مدى سلامة الوضع المالي للشَركة تحت التدقيق، [13]، وفي ضوء ما تقدم يرى الباحث أن للمدققَ أن يقوم بإداء مهامه اتجاه التحقق من سلامة الوضع المالي للشَركة وسلامة الوظائف المحاسبية القياس والافصاح للشَركة تحت التدقيق حتى أن لم تلزمه المعايير المعتمدة بذلك لأهمية الموضوع والاثار المترتبة عليه في حال حدث الفشَل المالي وذلك لحماية المستخدم فضلا عن تجنب المدققَ الخارجي للمسؤولية.

المبحث الثالث : الجانب التطبيقي

1.3 التحقق من فرض الإستمرارية : يتناول المحور الحالي قياس مدى قُدرة الشَركات على الإستمرارية من خلال تطبيق نموذج (**Springate**) على البيانات المالية السنوية للشَركات عينة البحث للفترة (2015-2019) واستخراج متغيرات المعادلة الخاصة بالنموذج اذ تمثل قيمة (X1) رأس المال العمل الى مجموع الاصول الملموسة وقيمة (X2) تمثل الارباح قبل الفوائد والضرائب الى مجموع الاصول الملموسة و(X3) الارباح قبل الضرائب الى المطلوبات المتداولة و(X4) تمثل صافي المبيعات الى مجموع الاصول الملموسة وبعد استخراج قيم النموذج يتم ضربها بالأوزان الترجيحية للنموذج لاستخراج قيم (Z) والتي يتم مقارنتها مع الحد المعياري للنموذج (0.862) أن القيم التي تكون اعلى من هذا الحد تعتبر قادرة على الاستمرار وما القيم دون هذا الحد غير قادرة على الاستمرار اذ تم استخدام نموذج (**Springate**) كونه احد مقاييس الكمية التي يمكن للمدققَ استخدامها كأحد الإجراءات التحليلية الخاصة بالنسب المالية والتي توفر للمدققَ مؤشر عن مدى قُدرة الشَركة على الاستمرار أنه هذا النموذج يتناسب مع جميع القطاعات حسب الادبيات المحاسبية مما سوفر للمدققَ الوقت والجهد والكلفة وفي ادناه صيغ النموذج المستخدمة ومعاملاته وكالاتي:

$$Z=1.03\ X1+3.07\ X2+0.66\ X3+0.4\ X4 \qquad (3)$$

أ- التحقق من فرض الإستمرارية لشَركات القطاع الصناعي الخاصة بنموذج (Springate) وكما في الجدول (4):

احتساب قيم (Z) بعد ضرب قيم النسب المالية بالأوزان الترجيحية

الجدول (4) استخراج قيمة (Z) وفق نموذج (Springate) لشَركات القطاع الصناعي

اسم الشَركة	السنة	1.03 X1	3.07 X2	0.66 X3	0.4 X4	Z	ملاحظات	AW فرض الإستمرارية	
المنصور	2015	1.09	0.27	0.77	0.21	2.34	ملائم	0.98	ملائم
	2016	1.03	0.00	0.00	0.15	1.17	ملائم		
	2017	0.88	0.09	0.25	0.16	1.38	ملائم		
	2018	0.79	-0.12	-0.10	0.14	0.71	غ ملائم		
	2019	0.12	-0.41	-0.43	0.03	-0.69	غ ملائم		

بغداد	2015	0.36	-0.28	0.02	-11.42	0.02	-11.32	غ ملائم	-2.22 غير ملائم
	2016	0.24	0.01	0.04	0.07	0.04	0.36	غ ملائم	
	2017	0.22	0.00	0.05	0.00	0.05	0.27	غ ملائم	
	2018	0.25	-0.09	0.03	-1.59	0.03	-1.40	غ ملائم	
	2019	0.24	0.05	0.05	0.63	0.05	0.96	ملائم	
الصنائع الكيمياوية	2015	0.36	0.04	0.03	0.02	0.03	0.45	غ ملائم	0.13 غير ملائم
	2016	0.82	-0.10	0.00	-1.48	0.00	-0.76	غ ملائم	
	2017	0.82	-0.03	0.02	-0.53	0.02	0.28	غ ملائم	
	2018	0.26	0.03	0.03	0.01	0.03	0.33	غ ملائم	
	2019	0.49	-0.02	0.02	-0.15	0.02	0.34	غ ملائم	

من الجدول اعلاه يتضح أن شَركة المنصور تميزت بتحقيق اعلى قيم ل(Z) مقارنة بمثيلاتها حيث بلغ متوسط قيم (Z) (0.98) خلال سنوات (2015-2019) وهو اعلى من الحد المعياري (0.862) لنموذج (Springate) مما يشير ملائمة فرض الإستمرارية أن الشَركة قادرة على الاستمرار علما انها حققت نجاحا في السنوات الثلاثة الاولى اذ بلغت قيمها (2.34، 1.17، 1.38) على التوالي اما بقية السنوات فكانت قيم (Z) منخفضة (0.71، 0.69-) ويعزى اسباب ذلك (تم ايقاف قسم الحبوب بموجب قرار بموجب قرار من وزارة الصحة في سنة 2018، مما ادى ذلك الى انخفاض الايرادات بنسبة 23% انخفاض معدل الخزين بنسبة 62% عما كان عليه في سنوات السابقة بسبب توقف انتاج قسم الحبوب اما فيما يتعلق في سنة 2019 واضافة للأسباب السابقة فقد تم معالجة اندثار الموجودات للأقسام المتوقفة في حساب الايرادات الرأسمالية، انخفاض النقد في الصندوق ولدى البنك بنسبة 95% عما كان عليه في سنة 2017 بسبب انخفاض الايراد وتنفيذ مشاريع التوسع في قسم الشراب)، وقد اشار تقرير المدقق الخارجي في تقريره الينا ان الشركة قد سددت 85% من ديونها الى وزارة الصحة خلال عامي (2018-2019)، على التوالي وهي اقل من الحد المعيار للنموذج اما متوسط قيمة (Z) لشَركتي (**بغداد، الصنائع الكيمياوية**) فقد ضهر بشكل منخفض خلال السنوات (2015-2019) اذ بلغ (2.22-، 0.13) على التوالي هو اقل من الحد المعيار الخاص بالنموذج (0.862) مما يشير الى أن الشَركات المذكور غير قادرة على الاستمرار أن فرض الإستمرارية ضهر بشكل غير ملائم وفق نموذج (Springate)، وقد ظهرت النسب المالية لشَركتي بغداد والصنائع الكيمياوية خلال السنوات (2015-2019) بشكل متدني واخرى بشكل سلبي المتمثلة نسب هيكل راس المال ، نسب الربحية، نسب المبيعات، بسبب انخفاض المبيعات وتحقق عجز تشغيلي وإظهار رصيد الاحتياطيات مدينا مخالفا لطبيعته المحاسبية) ولم تقم ادارات الشَركات ضمن القطاع الصناعي بالإفصاح اجراء تقييم لمدى قُدرة الشَركات على الاستمرار ولم يتضمن تقرير المدقق الخارجي الاشارة الى ذلك.

ب- شَركات قطاع التأمين

احتساب قيم (Z) بعد ضرب قيم النسب المالية بالأوزان الترجيحية الخاصة بنموذج (Springate) وكما في الجدول (5):

الجدول (5) يبين استخراج قيمة (Z) وفق نموذج (Springate) لشَركات التحويل المالي

اسم الشَركة	السنة	1.03 X1	3.07 X2	0.66 X3	0.4 X4	Z	ملاحظات	AW فرض الإستمرارية	
الامين	2015	0.79	0.28	0.57	0.08	1.74	ملائم	1.08	ملائم
	2016	0.34	0.16	0.55	0.09	1.13	ملائم		
	2017	0.29	-0.05	-0.16	0.06	0.14	ملائم		
	2018	0.81	0.09	0.37	0.06	1.33	ملائم		
	2019	0.80	0.04	0.14	0.06	1.04	ملائم		

الاهلية للتأمين	2015	1.05	-0.12	-0.13	0.07	0.87	ملائم	0.88	ملائم
	2016	1.02	-0.03	-0.03	0.03	0.99	ملائم		
	2017	1.00	-0.09	-0.08	0.03	0.86	غ ملائم		
	2018	0.97	-0.09	-0.07	0.02	0.84	غ ملائم		
	2019	1.32	-0.30	-0.21	0.02	0.83	غ ملائم		
الخليج للتأمين	2015	0.96	0.11	0.38	0.06	1.52	ملائم	1.80	ملائم
	2016	0.98	0.13	0.59	0.08	1.78	ملائم		
	2017	0.97	0.50	1.81	0.17	3.44	ملائم		
	2018	0.81	0.21	0.22	0.08	1.32	ملائم		
	2019	0.82	0.04	0.04	0.02	0.93	ملائم		

من الجدول اعلاه يتضح أن متوسط قيمة (z) للشَركات (الامين ،الاهلية للتأمين ، الخليج للتأمين) بلغ (1.08، 0.88 ، 1.80) على التوالي وهو اعلى من الحد المعياري لنموذج (Springate) (0.862) مما يشير الى ملائمة فرض الإستمرارية لجميع الشَركات المذكورة أنها قادرة على الاستمرار وقد تراوحت القيم (1.74-0.14، 0.99-0.83، 3.44-0.93) على التوالي أنها ملائمة لجميع الشَركات ولجميع السنوات عينة البحث باستثناء شَركة الاهلية للتامين للسنوات (2017، 2018، 2019) حيث كانت قيمها تحت الحد المعياري اذ كانت (0.84، 0.86، 0.83) على التوالي بسبب الخسائر التشغيلية لتلك السنوات التي ادت الى إظهار النسب المالي بشكل سلبي مما ادى إظهار قيم (z) اقل من الحد المعياري البالغ (0.862).

ج- شَركات القطاع السياحة والفنادق

احتساب قيم (Z) بعد ضرب قيم النسب المالية بالأوزان الترجيحية الخاصة بنموذج (Springate) وكما في الجدول (6):

الجدول (6) استخراج قيمة (Z) وفق نموذج (Springate) لشَركات السياحة والفنادق

اسم الشَركة	السنة	1.03 X1	3.07 X2	0.66 X3	0.4 X4	Z	ملاحظات	AW	فرض الإستمرارية
سد الموصل	2015	-0.60	-0.41	-0.06	0.02	-1.05	غ ملائم	-1.82	غير ملائم
	2016	-0.92	-1.02	-0.12	0.04	-2.02	غ ملائم		
	2017	-1.17	-0.87	-0.09	0.05	-2.09	غ ملائم		
	2018	-1.33	-0.40	-0.04	0.06	-1.71	غ ملائم		
	2019	-1.24	-0.94	-0.09	0.06	-2.21	غ ملائم		
بابل	2015	0.42	-0.25	-0.11	0.00	0.05	غ ملائم	1.53	ملائم
	2016	0.40	0.54	0.21	0.09	1.23	ملائم		
	2017	0.51	0.89	0.42	0.14	1.96	ملائم		
	2018	0.62	0.95	0.56	0.13	2.26	ملائم		
	2019	0.68	0.82	0.56	0.11	2.16	ملائم		
كربلاء	2015	0.17	-0.10	-1.53	0.00	-1.46	غ ملائم	-1.50	غير ملائم
	2016	0.18	-0.07	-3.00	0.00	-2.89	غ ملائم		
	2017	0.02	-0.04	-1.75	0.00	-1.77	غ ملائم		
	2018	0.31	-0.03	-0.97	0.00	-0.69	غ ملائم		

	2019	0.31	-0.03	-0.97	0.00	-0.68	غ ملائم		

الجدول اعلاه يبين أن شَركة بابل تميزت بتحقيق اعلى قيمة (z) مقارنة بمثيلاتها حيث بلغ متوسط القيمة (1.54) وهو اعلى من الحد المعيار للنموذج (Springate) (0.862) مما يشير الى ملائمة فرض الإستمرارية أن الشَركة قادرة على الاستمرار وقد كانت قيمة (z) منخفضة حيث كانت (0.05) في السنة (2015) اما السنوات المتبقية فان قيمها كانت اعلى من الحد المعياري للنموذج حيث كانت (2016/1.23، 2017/1.96، 2018/2.26، 2019/2.16) اما متوسط قيمة (z) لشَركتي (سد الموصل، كربلاء) ظهر بالسالب حيث بلغ (1.82، 1.5) على التوالي وهو اقل من الحد المعياري المذكور مما يشير الى عدم ملائمة فرض الإستمرارية وعدم قُدرة الشَركة على الاستمرار وفق النموذج، أن اسباب تدني النسب المالية والاخرى سالبة لشَركة سد الموصل يعود الى توقف النشاط بشكل شبه كامل وبنسبة تشغيل 12% بسبب الاوضاع الامنية بعد سنة 2014 مما ادى الى تحقق عجز تشغيل و انخفاض الايرادات ومعالجة العجز التشغيلي في حساب الاحتياطيات مما ادى الى ضهور الحساب مدينا مخالف لطبيعته المحاسبية خلال السنوات عينة البحث اما شَركة كربلاء فأنها لم تحقق اي إيرادات خلال سنوات عينة البحث بسبب ابرام 4 عقود استثمارية لأغراض التوسعة مما ادى ذلك تحقق عجز تشغيلي مما اثر على النسب المالية للشَركة وضهور متوسط قيمة (z) اقل من الحد المعيار للنموذج (0.862) ولم تقم الادارة بإجراء تقييم لمدى قدرتها على الاستمرار ولم يذكر ذلك في تقرير المدققَ الخارجي خلال السنوات عينة البحث.

2.3 دور المدققَ الخارجي في تقييم تقارير المدققَين الخارجيين في الشَركات عينة البحث: في ضوء النتائج التوصل اليها الباحث فيما يتعلق بقياس فرض الإستمرارية للشَركات عينة البحث خلال السنوات (2015-2019) سيتم تقييم تقارير المدققَين الخارجيين ومدى مراعاتهم للنتائج التي توصل اليها الباحث وتأثير ذلك على الرأي وكالاتي:

1. **شَركة المنصور الدوائية:** من خلال النتائج التي توصل اليها الباحث تبين أن شَركة المنصور الدوائية انها قادرة على الاستمرار وفق نموذج (springate) مما يشير الى ملائمة فرض الإستمرارية ويرى الباحث من خلال تحليل التقارير المالية للشَركة واستنادا الى مؤشرات الإستمرارية وعدالة العرض انها يجب أن يكون الرأي ايجابي وهذا ما يتوافق مع رأي المدققَ الخارجي لشَركة المنصور الدوائية حيث كان رأيا ايجابيا للسنوات (2015-2019).
2. **شَركة بغداد لمواد التغليف:** من خلال النتائج التي توصل اليها الباحث تبين أن **شَركة بغداد لمواد** التغليف غير قادرة على الاستمرار وفق نموذج (springate) مما يشير الى عدم ملائمة فرض الإستمرارية ويرى الباحث من خلال تحليل التقارير المالية للشَركة واستنادا الى مؤشرات الإستمرارية وعدالة العرض انها يجب أن يكون الرأي متحفظ او ايجابي مع اضافة فقرات لفت الانتباه للرأي كون الاحتياطيات كانت سالبة أنها قدر تعرضت لخسائر في سنتي (2015،2018) أن النسب المالية ظهرت بالسالب فيما يتعلق بنسب الربحية المعرفة بـ(x3) ونسب المتعلقة بسياسة الادارة في توزيع الارباح المتمثلة بـ(x2)، وفي المقابل كان رأي المدققَ الخارجي لشَركة المنصور الدوائية حيث كان رأيا ايجابيا للسنوات (2015-2019) دون تضمين تقريره الاشارة الى الفقرات اعلاه، أن ابرز ما جاء في تقريره خلال السنوات المذكورة أن الاندثار المحتسب على الموجودات الثابتة كان بنسبة (50%) بسبب التوقفات التي حدثت وفي سنة 2018 تم معالجة جزء من خسائر الشَركة من حساب الاحتياطي.
3. **شَركة الصنائع الكيمياوية:** من خلال النتائج التي توصل اليها الباحث تبين أن **شَركة الصنائع** الكيمياوية انها غير قادرة على الاستمرار وفق نموذج (springate) مما يشير الى عدم ملائمة فرض الإستمرارية ويرى الباحث من المناسب أن يتضمن تقرير المدققَ الخارجي الاشارة تدني النسب المالية للشَركة ومنها نسبة الربحية حيث ظهرت في السنوات (2016، 2017، 2018) بشكل سلبي اضافة الى تدني نسب النشاط حيث تراوحت في السنوات (2015-2019) بين (0.08-0.001)، أن رأي المدققَ الخارجي لشَركة المنصور الدوائية كان رأيا ايجابيا للسنوات (2015-2019)، أن ابرز ما جاء في تقرير المدققَ الخارجي خلال السنوات المذكورة تحقق عجزا ماليا في سنة 2018 2019 واطفاء 50% من العجز المتراكم من احتياطي التوسعات وتوقف نشاط الشَركة لمدة 2016/2 لغاية 2017/3 لمتطلبات قانونية مما تحقق عجز مالي.
4. **الامين للتامين:** من خلال النتائج التي توصل اليها الباحث في المحور السابق تبين أن شَركة الامين للتامين انها قادرة على

الاستمرار وفق نموذج (springate) مما يشير الى ملائمة فرض الإستمرارية وقد اظهرت نتائج تحليل البيانات المالية سلامة المؤشرات المالية المتعلقة (بنسب الرفع المالي، نسب السيولة، نسب النشاط، ونسب توازن الاصول) والمتمثلات ب(X2, X3 ,X4,) عدا نسب الربحية (X1) فأنها كانت متدنية وفي سنة 2017 سالبة بسبب الخسارة المتحققة في ذلك العام والبالغة (79) مليون دينار والتي تشكل نسبة ضئيلة لا تؤثر على الوضع المالي للشَركة وقد شكلت نسبة (2%) من راس المال أن الشَركة لم تقم بإعادة تقييم الاصول حيث ظهرت قيمة الموجودات الثابتة في السنوات (2016 - 2019) بقيم متدنية جدا حيث بلغت (2) دينار فقط اما في سنة (2015) كانت قيمتها الدفترية (4) مليون دينار وبشكل عام يتوافق رأي المدققَ الخارجي مع النتائج التي توصل اليها الباحث، ولكن يرى الباحث انه من المناسب أن يتم تضمين تقرير المدققَ الخارجي الاشارة الى الفقرات المذكورة عند ابداء الرأي حيث كان رأيه ايجابيا للسنوات (2015-2019)، أن تقرير المدققَ الخارجي لم يتضمن اي ملاحظات تذكر أنما اقتصر على ذكر الايضاحات .

5. الاهلية **للتامين:** من خلال النتائج التي توصل اليها الباحث في المحور السابق تبين أن شَركة الاهلية للتامين انها قادرة على الاستمرار وفق نموذج (springate) مما يشير الى ملائمة فرض الإستمرارية وقد اظهرت نتائج تحليل البيانات المالية سلامة المؤشرات المالية المتعلقة (بنسب الرفع المالي، نسب السيولة، نسب النشاط، ونسب توازن الاصول) والمتمثلات ب(X2, X3 ,X4,) عدا نسب الربحية (X1) فأنها كانت سالبة بسبب الخسارة المتحققة في السنوات (2015-2019) حيث بلغت (173 ،45 ،121، 102 ،307) على التوالي والتي تشكل نسبة (7، 2، 5، 4، 12) % على التوالي وبسبب الخسائر المتتالية واطفاءها من رصيد الاحتياطي ادى ذلك الى ضهور حساب الاحتياطيات مخالفا لطبيعته المحاسبية (مدين) في سنتي (2018، 2019) والتي تشكل نسبة (2%، 13%) من راس المال، وبشكل عام يتوافق رأي المدققَ الخارجي مع النتائج التي توصل اليها الباحث حيث كان رأيه ايجابيا للسنوات (2015-2019)، أن ابرز ما جاء في تقارير المدققَ الخارجي للسنوات المذكورة هي (زيادة مخصص هبوط قيمة الاستثمارات المالية، اطفاء رصيد حساب الفائض المتراكم بحساب العجز المتراكم، منح مكافئات لغير العاملين كمخصصات الى اعضاء مجلس الادارة خلال سنة 2016 بدون موافقة الهيئة العامة) .

6. **الخليج للتامين:** من خلال النتائج التي توصل اليها الباحث في المحور السابق تبين أن شَركة الخليج للتامين انها قادرة على الاستمرار وفق نموذج (springate) مما يشير الى ملائمة فرض الإستمرارية انها غير معرضة للفشل المالي وقد اظهرت نتائج تحليل البيانات المالية سلامة المؤشرات المالية المتعلقة (بنسب الربحية، الرفع المالي، نسب السيولة، نسب النشاط، ونسب توازن الاصول) والمتمثلة، بـ(X4, X3 ,X2,X1, وبشكل عام يتوافق رأي المدققَ الخارجي مع النتائج التي توصل اليها الباحث حيث كان رأيه ايجابيا للسنوات (2015-2019)، أن ابرز ما جاء في تقارير المدققَ الخارجي للسنوات المذكورة هي (تم بيع اسهم الخليج البالغة (60) مليون سهم بسعر (8400) الف دينار وشراء (30) مليون سهم بنفس السعر المذكور، لم يتم احتساب مخصص لهبوط قيمة الاستثمارات لسنة/2019، لم يتم الحصول على تأييد بالأرصدة المدينة والدائنة، تنزيل 25% من العجز المتراكم من الفائض المتراكم في سنة/2018).

7. **شَركة المدينة السياحية في سد الموصل:** من خلال النتائج التي توصل اليها الباحث تبين أن الشَركة غير قادرة على الاستمرار وقد اظهرت نتائج تحليل التقارير المالية للشَركة مؤشرات سلبية فيما يتعلق بنسب (حجم راس المال العامل/X1، نسب الربحية/X3، نسب الدين طويل الامد/X4) اما نسب الاحتياطيات (X2) فكانت متدنية وقد تعرضت الشَركة لخسائر تشغيله متتالية خلال السنوات (2015-2019) بسبب الوضع الطارئ الذي اصاب المدينة خلال الفترة المذكورة مما ادى الى زيادة العجز المتراكم للشَركة اذ بلغ في سنة (2019) (2047503762) دينار والذي يشكل نسبة (853%) من رأس المال مما يتوجب على الشَركة اما زيادة او تخفيض راس المال او التوصية بتصفيتها كونها حققت خسائر اكثر من (75%) من راس المالي حسب ما جاء فق قانون الشَركات رقم (21) لسنة 1997 وقد ضهر رصيد مصادر التمويل طويلة الاجل مخالفا لطبيعته المحاسبية (مدين) بسبب ذلك، كما أن الشَركة لم تقم بإعادة تقييم الموجودات الثابتة خلال السنوات (2015-2019) اما بالنسبة للمخزون فانه مقيم بالكلفة خلافا للنظام المحاسبي الموحد الذي اشار الى تقييم المخزون بالقيمة التحصيلية الصافية وهذا ما يتوافق مع رأي المدققَ الخارجي لشَركة المدينة السياحية في سد الموصل حيث كان رأيا ايجابيا للسنوات (2015-2019) ويرى الباحث انه من المناسب أن يتم مراعاة ما جاء في الفقرة (9) من معيار التدقيق الدولي

(706) الذي نص (تضمين تقرير المراجع على فقرة لفت الانتباه عند وجود عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث او ظروف تثير شكوكا كبيرة حول قُدرة المنشاة على البقاء كمنشأة مستمرة) أن ابرز الفقرات التي تم تناولها في تقرير المدقق الخارجي كانت كالاتي (نشاط الشَركة، النشاط التشغيلي، العقود، الموجودات الثابتة والمخزنية ، المدينون والدائنون، النقد لدى المصارف).

8. **شَركة فندق بابل مساهمة مختلطة:** من خلال النتائج التي توصل اليها الباحث تبين أن الشَركة لديها قُدرة على الاستمرار وملائمة فرض الإستمرارية وقد اظهرت نتائج تحليل التقارير المالية للشَركة مؤشرات ايجابية فيما يتعلق بنسب (حجم راس المال العامل/X1، الاحتياطيات (X2)، نسب الربحية/X3، نسب الدين طويل الامد/X4) وهذا ما يتوافق مع رأي المدقق الخارجي لشَركة فندق بابل حيث كان رأيه ايجابيا للسنوات (2015-2019) أن وقد تضمن تقرير المدقق الخارجي الفقرات التالية (نشاط الشَركة، نتيجة النشاط ، الموازنة التخطيطية ، مخالفات في تطبيق القوانين، الموجودات الثابتة، القروض الممنوحة، الاستثمارات المالية، المدينون والدائنون، النقد لدى المصارف، المصروفات، حسابات المساهمين، الدعاوى، التقارير الصادرة، الاحداث اللاحقة).

9. **فندق كربلاء:** تبين أن الشَركة غير قادرة على الاستمرار وعدم ملائمة فرض الإستمرارية ومن خلال تحليل التقارير المالية من قبل الباحث تبين سلامة المؤشرات المالية المتعلقة (بحجم راس المال العامل، والتداول والمديونية) وتدني نسب المتعلقة بنسب النشاط ونسب الارباح المحتجزة والاحتياطيات اما نسب الربحية فكانت سلبية خلال السنوات (2015-2019) بسبب العجز التشغيلي المتحقق خلال السنوات المذكورة حيث بلغ في (161، 139، 81، 84، 73) على التوالي ويرجح الباحث اسباب تلك الخسائر بسبب عدم تحقق اي ايرادات خلال هذه السنوات بسبب توقف النشاط لأسباب تعذر على الباحث التعرف عليها، كما ازدياد مبلغ الاحتياطيات في سنة 2017 الرغم من تحقق خسارة في تلك السنة والسنة السابقة لها حيث كان رصيد الاحتياطيات (736) مليون دينار في سنة/2016 واصبح (768) مليون في سنة/2017 بفارق بالزيادة بلغ (32) مليون دينار تعذر على الباحث معرفة الاسباب وبشكل عام يتوافق رأي المدقق الخارجي مع النتائج التي توصل اليها الباحث حيث كان رأي المدقق الخارجي ايجابي للسنوات (2015-2019)، ويرى الباحث أن من المناسب الاشارة في تقريره الى الملاحظات اعلاه كما لم يتم تضمين التقرير وفقرة الرأي مدى قُدرة الشَركة على الاستمرار او فقرة لفت الانتباه بموجب معيار التدقيق الدولي رقم (706)، حيث لم يتضمن تقريره اي ملاحظات تذكر أنما اقتصر على ذكر الايضاحات.

المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

1.4 الاستنتاجات

1. وجود العديد من نماذج قياس (فرض الإستمرارية) أن اغلبها تشترك في عدد من النسب المالية وغير مالية أنها تعتمد على المعلومات المالية في الاغلب لتقييم الوضع المالي والمستقبلي للشَركة.
2. عدم امتثال مراقبي الحسابات لمعيار التدقيق الدولي (570) في البيئة العراقية لعدم وجود الزام بذلك مما انتج ذلك بعدم اعطاء رأي بشأن مدى قُدرة الشَركة على علما ان الرأي كان ايجابي لجميع شَركات عينة البحث على الرغم من عدم ملائمة فرض الإستمرارية لبعض الشَركات.
3. اظهرت نتائج قياس الإستمرارية تفاوت بنسب النجاح والفشَل المالي على مستوى القطاعات المختلفة او على مستوى الشَركات عينة البحث حيث كان القطاع الاكثر نجاحا هو القطاع (التأمين) بمتوسط قيمة (z) بلغت (1.25) وقد حققت شَركة (الخليج للتأمين) اعلى مستويات النجاح على مستوى الشَركات عينة البحث بمتوسط قيمة (z) بلغت (1.80) خلال سنوات (2015-2019) اما القطاع الاقل نجاحا هو القطاع (السياحة والفنادق) بمتوسط قيمة (z) بلغت (0.61) وقد حققت شَركة (المدينة السياحية في سد الموصل) اعلى مستويات الفشَل المالي على مستوى الشَركات عينة البحث بمتوسط قيمة (z) بلغت (-0.8.35) خلال سنوات (2015-2019) ويعزى اسباب ذلك الى توقف النشاط خلال الفترة المذكورة بسبب الوضع الأمني للمدينة.

2.4 التوصيات

1. ضرورة استخدام النماذج التميزية الخاص بقياس فرض الإستمرارية في الإجراءات التحليلية من قبل المدققَين خلال مراحل التدقيق للمساعدة في التخطيط والاشراف وتحديد الإجراءات التفصيلية المطلوبة للتحقق من فرض الإستمرارية ومدى احتمالية تعرضها للفشل المالي.
2. ضرورة قيام الجهات المهنية المختصة بالمهنة تبني معيار التدقيق الدولي (570) في البيئة العراقية.

3. ضرورة اجراء تقييم لفرض الاستمرارية من قبل الادارات الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية مع مراجعة ذلك التقييم من قبل مراقبي الحسابات لتشخيص مكامن الخطر والتوصية باتخاذ الاجراءات المناسبة بحقها.
4. يوصي الباحث بإجراء المزيد من الدراسات في مجال تدقيق فرض الإستمرارية للتوصل الى نماذج قياس اكثر شمولية لكي تساعد المدققَ الخارجي في تقييم الوضع المالي للشَركات المساهمة في البيئة العراقية.

المصادر

[1] حميد، ثائر كامل، (2020)، تأثير جودة الارباح باستخدام نموذج الاستدامة في استمرارية الشَركة اطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية- جامعة بغداد. ص 10-71.

[2] القريشي، اياد، (2011)، التدقيق الخارجي منهجا علميا نضريا وتطبيقي، دار المعرفة للطباعة والنشر بغداد، الصفحات 53-90.

[3] توماس هنكي، وليم توماس وأمرسون هنكي،(1989) ، المراجعة بين النظرية والتطبيق،تعريب جامعة الملك سعود،المملكة العربية السعودية، دار المريخ، ص 23-75.

[4] تومي، ابراهيم، (2017) ، تكييف معايير السلامة في المصارف الإسلامية في ظل مقررات لجنة بازل الدولية ،اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية في جامعة محمد خيضر- الجزائر، ص 40-67.

[5] ارينز، الفين لوبك، جيمس، (2005)، المراجعة – مدخل متكامل، ترجمة د.محمد عبد القادر الديسطي ومراجعة احمد حامد الحجاج ،دار المريخ للنشر- السعودية.

[6] International Standard on Auditing No. 570, (2007) "Going Concern". p 14-28.

[7] الشريفي، عمر، (2016) ، التنبؤ بالفشَل المالي للمؤسسة بين مسؤولية المدققَ الخارجي والادارة في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 570 ، أبحاث اقتصادية وإدارية جامعة سطيف جأن - الجزائر العدد (19). ص 8-11.

[8] الحوراني، محمد زكي، (2013)، مدى التزام المدققَين الخارجيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم570 تقييم إستمرارية الشَركات واثره على جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية التجارة في الجامعة الاسلامية – فلسطين. ص 6-55.

[9] كريم، حسين صالح، (2015)، دور اجراءات المدققَ الخارجي الخارجي في بيان قُدرة الشَركات على الإستمرارية، بحث تطبيقي في ديوأن الرقابة المالية الاتحادي، رسالة ماجستير مقدمة الى هيئة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، العراق. ص 7-53.

[10] الغصين، بسام عبد الله، (2004) ،استخدام النسب المالية للتنبؤ بتعثر الشَركات، دراسة تطبيقية في قطاع المقاولات، رسالة ماجستير مقدمة الى قم إدارة الأعمال في كلية التجارة في الجامعة الإسلامية - غزة .ص 38-73.

[11] الدوغجي، عمي حسين، (2008)، مدى مسؤولية المدققَ الخارجي عن فرض الإستمرارية والفشَل المالي للشَركات، رسالة ماجستير مقدمة كلية الادارة والاقتصاد جامعة بغداد. الصفحات 21-34.

[12] المومني، منذر شويات، زياد (2008) ،قُدرة المدققَ الخارجي على اكتشاف مؤشرات الشَك بإستمرارية العملاء، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية التجارة في جامعة البلقاء التطبيقية -الاردن المنارة. ص 3-15.

[13] International Financial Reporting Standards,(2018), "**Going Concern**" Presentation of Financial Statements, IAS (1).p 34-44.