



مسؤولية مراقب الحسابات بالتحقق عن نتيجة النشاط في ضوء استمرارية

شركات المقاولات العامة

دراسة تطبيقية في شركة الفاروق العامة للمقاولات الإنشائية

Responsibility of the external auditor to detect the activity result of the public construction companies in accordance with the going concern principle

الأستاذ المساعد الدكتورة فيحاء عبدالله يعقوب
المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

المحاسب القانوني د. قحطان طارق يوسف كمال
ديوان الرقابة المالية

الملخص

تتال مهنة مراقبة الحسابات اهتماماً متزايداً من الاوساط المالية والقانونية والاقتصادية المعاصرة، وذلك لأهمية الرأي المهني المحايد لمراقب الحسابات في اتخاذ القرارات من قبل الاطراف المستفيدة من التقارير المالية، ومما لاشك فيه ان تضرر بعض تلك الاطراف والتي اتخذت قراراتها استناداً الى القوائم المالية المشفوعة بتقرير مراقب الحسابات، عرّض مهنة التدقيق الى ازمة المسؤولية والمصداقية وفقدان الثقة لاسيما في السنوات الاخيرة، وما ذلك الا نتيجة تزايد الازمات المالية والاقتصادية على المستوى العالمي، مما اثار تساؤلات عدة من قبل الذين اصابهم الضرر نتيجة افلاس الكثير من الشركات العالمية وانهارها، اذ كانت التساؤلات تدور عن اسباب عدم قيام مراقبي الحسابات بإعطاء اشارات تحذير بخصوص الحالة الاقتصادية لتلك الشركات.

Abstract

The audit profession today gets an increasing interest by the financial, economic and legal contemporary societies, because of the importance of the technical & neutral auditor's opinion to the financial reports beneficiaries in order to enable them making their investment decisions, but some of them whom suffered damage or loss when they made that decisions according to the mentioned financial statements which consolidated with auditor's report, exposed the function to a responsibility and credibility crisis in addition to missing the trust especially at the latest years. They always ask why or what is the reason that cause the auditor didn't giving us any warning signs about the economic mater for that companies.



المقدمة

تعاني شركات المقاولات العامة في العراق من مشاكل كثيرة وبالأخص بعد سنة ٢٠٠٣ حيث تغيرت السوق العراقية من سوق مغلقة الى سوق مفتوحة ، وظهر منافسين جدد ، فضلاً عن ارتفاع اسعار المواد الاولية وارتفاع رواتب واعداد العاملين مما يصعب على الشركات الايفاء بالتزاماتها مقارنة بايراداتها المحصلة من نشاطها الجاري دون الاعتماد على المنح الحكومية ، فضلاً عن لجوء ارباب الاعمال من القطاع الحكومي الى شركات القطاع الخاص لتنفيذ المشاريع ، والعزوف عن الشركات العامة بسبب الاسعار التنافسية دون مراعاة المواصفات القياسية في الاعمال ، مما ادى الى تراكم الخسائر للشركات العامة للمقاولات ، وهذا ما سيؤثر على قدرتها على الاستمرار في ممارسة نشاطها وبقائها في السوق . وعليه فان ضعف اهتمام مراقب الحسابات بالتحقق من نتيجة النشاط الجاري للشركات عينة البحث وتأثيرها على استمراريته والبقاء في السوق يفقده الموثوقية في الراي عن استمرارية هذه الشركات.

ونتيجة لذلك هدف البحث الى تحديد مسؤولية مراقب الحسابات عن التحقق من استمرارية الشركات العامة من خلال نتيجة نشاطها . وان ياخذ مراقب الحسابات بعين الاعتبار فرض الاستمرارية عند قيامه بفحص القوائم المالية للشركات وان استمرار نشاطها هو أمر مفترض إلا إذا ظهرت معلومات مغايرة.

يستعرض البحث محتوياته في ثلاثة محاور ، ضمّ المحور الاول منهجية البحث وعرض موجز لبعض الدراسات السابقة .

وجاء المحور الثاني ليغطي الاطار العام للنشاط محل البحث ، والمعالجة المحاسبية لعقود المقاولات والتحقق من نتيجة النشاط على وفق المبادئ المحاسبية، وتناول مسؤولية مراقب الحسابات اتجاه القوائم المالية على وفق معايير التدقيق ذات العلاقة بفرض الاستمرارية ، ثم تناول مسؤولية مراقب الحسابات بالتحقق من نتيجة النشاط واثرها في فرض الاستمرارية .

ثم جاء المحور الثالث ليستعرض الجانب التطبيقي من البحث ، حيث تناول الاسلوب الذي اتبعه البحث في التحقق عن فرض الاستمرارية من خلال نتيجة النشاط ، وباستخدام بعض الاجراءات التحليلية توصل البحث الى وجود مشكلة تعثر مالي لدى الشركة عينة البحث ، ومن خلال استخدام برنامج احصائي توصل الى تحديد المتغيرات الأكثر تأثيراً في المشكلة .



واخيراً تناول البحث الاستنتاجات والتوصيات.

المحور الاول : منهجية البحث

مشكلة البحث : Research Problem :

إن فرض استمرارية الشركة من الفروض المهمة في إعداد البيانات المالية، وتبعاً لذلك يتم تسجيل الموجودات والمطلوبات على أساس ان الشركة قادرة على الوفاء بمطلوباتها والاستمرار بالعمل .

- إلا ان الشركات تواجه مشاكل عدة تؤثر في بقائها ونجاحها بالعمل ، ومن هذه المشاكل :
- مشكلة ارتفاع تكاليف الإنتاج التي تواجهها الشركات بصورة مستمرة نتيجة للظروف الاقتصادية الحالية التي تشمل الارتفاع السريع في الأسعار ومنها أسعار المواد الأولية .
- الزيادة في عنصر الاجور والرواتب .
- عامل التضخم فضلاً عن ارتفاع مستوى التكاليف الصناعية مما يؤثر في استمرارية الشركة في السوق .

من خلال ما تقدم وبعد الاطلاع على تقارير مراقب الحسابات للسنوات عينة البحث فإن مشكلة البحث تكمن في ضعف اهتمام مراقب الحسابات بالتحقق من نتيجة النشاط الجاري للشركات عينة البحث وتأثيرها على استمراريته والبقاء في السوق .

أهمية البحث : Research Importance

ان أهمية قطاع التشييد ودوره المهم في تنمية الاقتصاد الوطني وتطوير البنى التحتية للمجتمع وضخامة المشاريع المنفذة من قبله فضلاً عن جسامه الموارد المستخدمة في التنفيذ لذا تكمن أهمية البحث في ان التحقق من نتيجة نشاط الشركات العامة العاملة في هذا القطاع ودورها المهم في حماية حقوق أصحاب المصالح في الشركة فضلاً عن أهمية التحقق من نتيجة نشاطها من قبل مراقب الحسابات ودقة الرأي المهني المحايد حول فرض الاستمرارية .

هدف البحث : Research Objective

بالنظر لكون قطاع التشييد من القطاعات المهمة في مجتمعنا ، فإن البحث يسعى لتحقيق الأهداف الآتية :



1- الوقوف على نقاط الخلل والمشاكل التي يتعرض لها عمل الشركات عينة البحث التي لها تأثير على نتيجة نشاطها .

٢- تحديد مسؤولية مراقب الحسابات عن التحقق من استمرارية الشركات وبيان الإجراءات التدقيقية ذات العلاقة بفرض الاستمرارية في ضوء معايير المحاسبة والتدقيق الدولية و المحلية .

فرضية البحث : Research Hypotheses :

إن اعتماد مراقبي الحسابات لمعايير المحاسبة والتدقيق المحلية والدولية للتحقق من

نتيجة النشاط في ضوء الاستمرارية ، يساعد في إبداء رأي مهني محايد سليم.

عينة البحث : Research Sample :

شركة الفاروق العامة للمقاولات الإنشائية.

فترة البحث : Research Period :

تم اختيار السنوات ٢٠٠٨ - ٢٠٠٩ - ٢٠١٠ .

الادوات المستخدمة في البحث :

إعتمد البحث في دراسة الجانب العملي على :

١- منهجية التحسين المستمر (DMAIC)، وهي عبارة عن مجموعة من الخطوات تهدف الى الحد من العيوب في سير العمليات القائمة ، حيث تشتمل هذه المنهجية على خمس مراحل وهي:

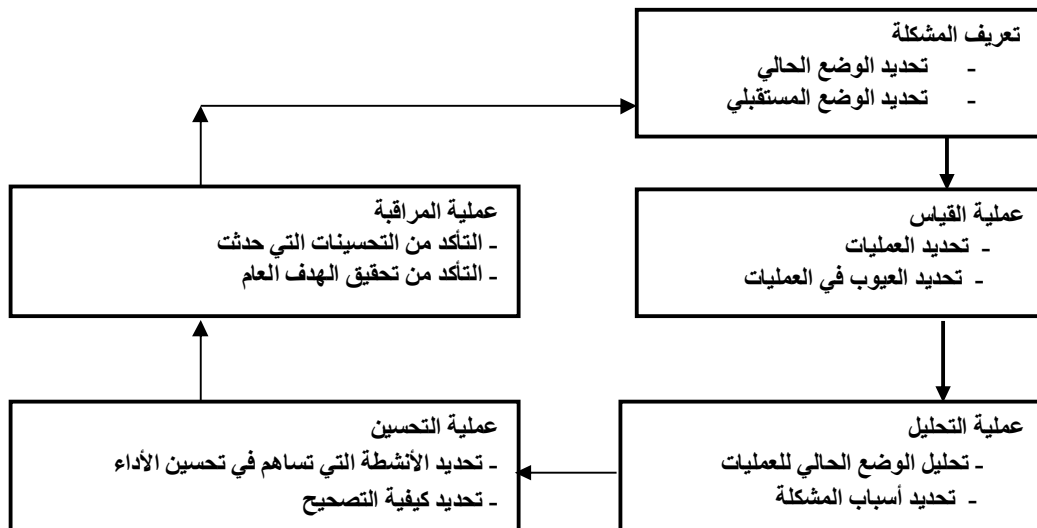
المرحلة الاولى تعريف المشكلة Define والمرحلة الثانية هي عملية القياس Measure والمرحلة الثالثة هي عملية التحليل Analyze والمرحلة الرابعة هي عملية التحسين Improve والمرحلة الخامسة والاخيرة هي المراقبة Control كما يظهره الشكل رقم (١) :



شكل (١)

مراحل تحقق مراقب الحسابات عن نتيجة النشاط

وفق منهجية التحسين المستمر (DMAIC)



٢- برنامج MINITAB الاحصائي ، الذي يقوم بتحديد درجة ارتباط المتغيرات .

الدراسات السابقة

تركزت جهود الباحثين على الجوانب المتعلقة بممارسات مراقبي الحسابات المتوجه نحو قدرة الشركة على الاستمرار .وفيما يأتي عرض موجز لهذه الدراسات :

١- بحث (غرايبة ويعقوب ، ١٩٨٧) : عنوان البحث (استخدام النسب المالية في التنبؤ بتعثر الشركات المساهمة العامة الصناعية في الاردن) ، حيث استخدم الباحثان اسلوب التحليل التمييزي للتمييز بين الشركات، وهدف البحث الى محاولة تحديد بعض المؤشرات المالية التي يمكن استخدامها في التنبؤ بتعثر الشركات وذلك من خلال تحليل (٣٠) نسبة مالية لعينة من الشركات الصناعية نصفها متعثر ونصفها غير متعثر ، وذلك للتمييز بين الشركات المتعثرة وغير المتعثرة وبين مسؤولية مراقب الحسابات في التنبؤ عن احتمالات عدم قدرة الشركات على الاستمرار .

٢- بحث (هندي ، ١٩٩١) : عنوان البحث (التنبؤ بالإفلاس الفني للشركات الصناعية التابعة للقطاع العام في مصر) ، حيث استخدم الباحث أسلوب التحليل التمييزي من خلال استخدام مجموعة من المؤشرات المالية للتمييز بين الشركات الصناعية التي يتوقع لها الفشل



والإفلاس وبين تلك التي يتوقع لها القابلية على الاستمرار والتي لا يتوقع لها أن تتعرض الى الفشل في المدى المنظور .

٣- بحث (حماد ، ١٩٩٥) : عنوان البحث (مدى ملائمة تقرير المراجعة بصيغته الحالية

على أساس فرض الاستمرارية) ، حيث أشار الباحث الى أن على مراقبي الحسابات التمهّل في إصدار آرائهم في قدرة الشركة على الاستمرار وأن رأيهم في عدم قدرة الشركة على الاستمرار هو آخر السبل المتاحة ، وأكد البحث على عدم ضرورة توسيع مسؤوليات مراقبي الحسابات على الرغم من أنهم في البلاد العربية لا يتعرضون للمسائلة القانونية في حالة عدم التقرير عن الشكوك القائمة حول قدرة الشركة على الاستمرار ، وأوصى البحث على أخذ الظروف البيئية بنظر الاعتبار وأثرها على زيادة او تقليل مسؤولية مراقبي الحسابات .

٤- بحث (لظفي، ١٩٩٦):عنوان البحث (نحو منهج متكامل لتقييم وتقرير المراجع لمقدرة

الشركات على الاستمرارية)، حيث أعتمد الباحث على تحديد عوارض الاستمرارية وتحليلها وتقييم فعالية خطط الإدارة للتخفيف من هذه العوارض وتحديد الآثار على القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات ، وذلك من خلال بناء نموذج نظري لنظام قائم او يتوقع بناؤه في المستقبل ، وتحديد العلاقة بين المتغيرات المختلفة داخل النموذج . وتحليل النتائج للتعرف على خصائص النظام الحقيقي ومعرفة النتائج المتوقعة للفروض والسياسات الموضوعة . وقد قامت الدراسة بتقييم آثار خطط الإدارة القائمة والتي تؤدي الى وجود عوارض الاستمرارية ، ومن ثم تقييم آثار خطط الإدارة البديلة والتي تؤدي الى التخفيف من عوارض الاستمرارية على القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات.

٥- بحث (الركابي ، ٢٠٠٩) :عنوان البحث (مسؤولية مراقب الحسابات في التحقق من

فرض الاستمرارية) ، وهو بحث لنيل شهادة المحاسبة القانونية من المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، حيث أكد الباحث على مدى أهمية دور مراقبي الحسابات في الإفصاح عن الشكوك في قدرة الشركات على الاستمرار وذلك لغرض تنبيه مستخدمي القوائم المالية التي تتأثر قراراتهم الاقتصادية بذلك،وبينت الدراسة مسؤولية إدارات الشركات بتضمين تقاريرهم السنوية بالإفصاح عن أي أحداث تثير شكاً بمدى قابلية شركاتهم على الاستمرار في المستقبل المنظور .



الدراسات الأجنبية :

١- دراسة (Altman , 1968) : عنوان الدراسة

Financial Ratios, Discriminant Analysis and the prediction of Corporate Bankruptcy

أكدت الدراسة ان استخدام نماذج كمية يساعد مراقب الحسابات في التنبؤ بتعثر الوحدات الاقتصادية ودخولها في مرحلة الإفلاس من خلال استخدام نموذج التحليل المميز Discrimination Analysis ويعرف ب (Z- score) وهو أسلوب إحصائي لتقييم أداء الوحدات الاقتصادية والتنبؤ بفشله من عدمه ، إذ ان الشركة التي يزيد فيها Z – Score عن ٢,٩٩ نقطة لا يتوقع لها مواجهة الفشل على المدى المنظور ، بينما الشركة التي يقل فيها Z – Score عن ١,٨١ نقطة تتسم بأداء ضعيف ومؤهلة أكثر من غيرها للتعرض للفشل والانهيان ثم التصفية ، والشركة التي يقع Z – Score لديها ضمن ١,٨١ – ٢,٩٩ نقطة يصعب التنبؤ الحاسم بشأن وضعها .

٢- دراسة (Chen , church 1998) : عنوان الدراسة

Default on dept obligations and the issuance of going concern opinions

قامت الدراسة على عينة من الشركات التي تعاني من التزامات تتعلق بالديون وعجز في الأرباح المحتجزة ، حيث استنتجت الدراسة ان نسبة كبيرة من هذه الشركات التي صدر عنها رأي بالاستمرارية كانت فاشلة او تحاول جدولة التزامات الديون لتجنب الفشل اللاحق . واقترحت الدراسة بأن على مراقبي الحسابات استخدام المتغيرات المالية في المراحل المبكرة لنشوء الدين او في المراحل النهائية لغرض توفير مؤشر لمراقبي الحسابات ولتحسين كفاءة وفاعلية عملية التدقيق.

٣- دراسة (Grice , 2000) : عنوان الدراسة

Bankruptcy prediction models and going concern audit opinions before and after SAS No. 59 .

قامت الدراسة باستخدام نموذج Altman للتنبؤ بفشل بعض الشركات قبل إصدار المعيار (٥٩) وبعد إصداره ، وكانت نتائج التنبؤ بفشل الشركات (٥٣%) فيما يخص



الشركات المفلسة قبل إصدار المعيار (٥٩) ، و(٥٦,٣%) بعد إصدار المعيار (٥٩) .
واشارت نتائج الدراسة الى الثبات بين آراء مراقبي الحسابات وتنبؤات لنموذج قبل إصدار
المعيار (٥٩) وبعده ، أي ان المسؤوليات المتزايدة التي تطلبها المعيار (٥٩) لم تؤثر على
قرارات مراقبي الحسابات في التحقق من فرض الاستمرارية مما يعني ان مراقبي الحسابات سبق
وان اهتموا بمسؤوليتهم بخصوص فرض الاستمرارية حتى قبل إصدار المعيار(٥٩) .

تحليل الدراسات السابقة وموقع الدراسة الحالية منها :

تتفق أغلب الدراسات على مسؤولية مراقبي الحسابات عن التحقق عن فرض الاستمرارية
حيث تركزت جهودهم على الجوانب المتعلقة بممارسات مراقبي الحسابات للتحقق من هذا
الفرض . ويعد البحث الحالي استكمالاً لمسيرة البحث العلمي ولبنة من لبناته ، إلا أنه
يختلف عن الدراسات السابقة في :

- ١- جمع بين مسؤولية مراقب الحسابات عن التحقق عن نتيجة النشاط ومدى ملائمة فرض
الاستمرارية عند إبداء رأيه في القوائم المالية باستخدام نتيجة النشاط التشغيلي فقط .
- ٢- بيان دور مراقب الحسابات في الإسهام في تحقيق رفاهية المجتمع من خلال تنبيهه
بمخاطر احتمالية عدم استمرار بعض الشركات في نشاطها .
- ٣- بيان مشكلة محاسبية في شركات المقاولات العامة وهي احتساب نتيجة نشاط العقود .

المحور الثاني /الجانب النظري

فرض الاستمرارية ومسؤولية مراقب الحسابات بالتحقق منه لشركات المقاولات على وفق

معايير التدقيق

الإطار العام لنشاط المقاولات

تعد المقاولات من أقدم المهن التي قامت مع بداية عصر استخدام الإنسان للآلة ونشوء
الاختصاص في العمل و تطوره ناتج عن طريق التقدم العلمي و التقني في العالم . والمقاولات
فرع من أفرع الأنشطة التي تساهم بشكل كبير وفعال في تنمية الاقتصاد المعاصر بشكل مباشر
وغير مباشر، وإن الوحدة الاقتصادية تُؤسس لتحقيق الأهداف المرجوة من تأسيسها ومن ضمنها
تحقيق نسبة معينة من الأرباح فالوحدة الاقتصادية تنظم ينكون من فرد أو أكثر لغرض توجيه
قدر من الموارد الاقتصادية لإنتاج وتوزيع السلع والخدمات .



والشركة العامة هي وحدة اقتصادية حيث عرف قانون الشركات العامة العراقي رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧ ضمن المادة الأولى الشركة العامة بأنها "الوحدة الاقتصادية الممولة ذاتياً والمملوكة للدولة بالكامل التي تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي والإداري وتعمل وفق أسس اقتصادية".

مفهوم عقد المقاولات :

هو اتفاق بين طرفين أو أكثر ، فالعقد بشكل عام حسب المادة (٧٣) من القانون المدني العراقي (ارتباط الإيجاب الصادر بقبول من أحد العاقدين بقبول الآخر على وجه يثبت أثره في المعقود عليه) وقد تطرق القانون المدني العراقي الى عقد المقاوله ضمن المادة (٨٦٤) منه على انه (عقد به يتعهد أحد الطرفين أن يصنع شيئاً أو يؤدي عملاً لقاء أجر يتعهد به الطرف الآخر) .

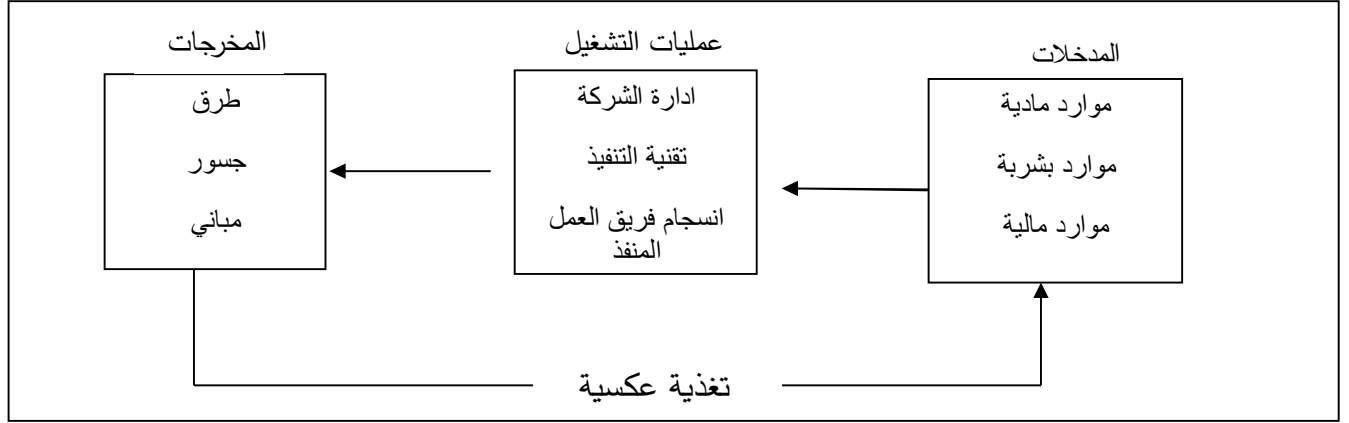
وعقد الإنشاء هو (اتفاق بين المالك " رب العمل " والمقاول ليقوم الطرف الثاني بتنفيذ الأعمال التي يحدد مواصفاتها الطرف الأول بقيمة معينة أو حسب التكلفة مضافاً إليها نسبة تمثل عائداً للطرف الثاني وذلك خلال مدة زمنية متفق عليها) (ابو الحسن، 1٩٨٦ : ص ٢٢١) . ما القاعده المحاسبية رقم (١) الصادرة من مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق فقد عرفت عقد الإنشاء على أنه (عقد تشييد أو إنشاء موجود أو مجموعة موجودات لتشكل مع بعضها البعض مشروعاً واحداً تحدد بموجبه العلاقة التعاقدية بين طرفين أحدهما مالك المشروع " رب العمل " والآخر القائم بالتنفيذ " المقاول أو المقاول الثانوي " يتضمن : المواصفات ، الكميات ، الأسعار ، الزمن ، الضمانات ، العملات ، أسعار التحويل ، الشروط المالية ، شروط الدفع ، السلف ، الدفعات المقدمة ، الأمانات ، الضرائب ، مدة الصيانة ، المقاولين الثانويين ، مواعيد تقديم الذرعات ، الشروط الجزائية ، أخرى) .

إن نشاط المقاولات يحقق إنتاجاً ملموساً يمكن تقديره و قياس مدى جودته و صلاحيته للاستخدام ولإشباع حاجات ضرورية للإنسان و بشكل يمكن اعتباره نظاماً مفتوحاً يتأثر بالبيئة المحيطة به فمنها يأخذ مدخلاته المتعددة و إليها يعطي مخرجاته المتباينة و الذي يمكن توضيحه بالشكل (٢) :



شكل (٢) (نشاط المقاولات بصفته نظاماً مفتوحاً)

البيئة المحيطة



المصدر: المرهضي ، بتصريف من الباحثان ، (٢٠٠٢) ، ص ٢٩٢

و يتميز نشاط المقاولات بمجموعة من الخصائص تتمثل في الآتي :

١ . يتم تنفيذ المقاولات في ظل ظروف المخاطرة وعدم التأكد ورغم ان هذين العنصرين يحيطان بسائر الأنشطة الاقتصادية الأخرى، ويؤثران على عملية التنبؤ واتخاذ القرار، إلا ان طبيعة العمل في شركات المقاولات يبرز هذين العنصرين بشكل واضح وأشد تأثير ويرجع ذلك الى طبيعة النشاط في حد ذاته و الذي يتميز بصعوبة التنبؤ بأسعار المدخلات الإنتاجية لفترة طويلة مستقبلاً كما ان بعض عمليات الإنشاء قد يكتنفها مخاطر في عملية التنفيذ نتيجة لطبيعة

الأرض التي يتم فيها التنفيذ. (الخطيب، ١٩٩٨: ص ٢٦٩)

٢ . يتم الإنتاج في المنشآت الصناعية داخل الخطوط الإنتاجية والورش وفقاً لمراحل إنتاج واضحة التسلسل ويختلف ذلك بالنسبة لشركات المقاولات، فالعمليات تتم دائماً في الموقع الذي يملكه الزبون او تحدده الجهة صاحبة العمل، و يترتب على ذلك ان نشاط شركات المقاولات يكون موزعاً على مناطق متفرقة عن المركز الرئيسي، وقد يمتد الى مدن أخرى والى دول أخرى أحياناً. (المصري، ١٩٩٨: ص ٢٧٠)

٣ . يتجه نشاط شركات المقاولات الحديثة الى الاعتماد على أكبر قدر ممكن من الأجزاء المصنوعة او النصف مصنوعة، و يقتصر نشاط الشركات على عمليات البناء في الموقع من خلال التجميع و التجهيز والتركيز والتشطيب حيث تصل الأجزاء الجاهزة الى نسبة عالية جداً



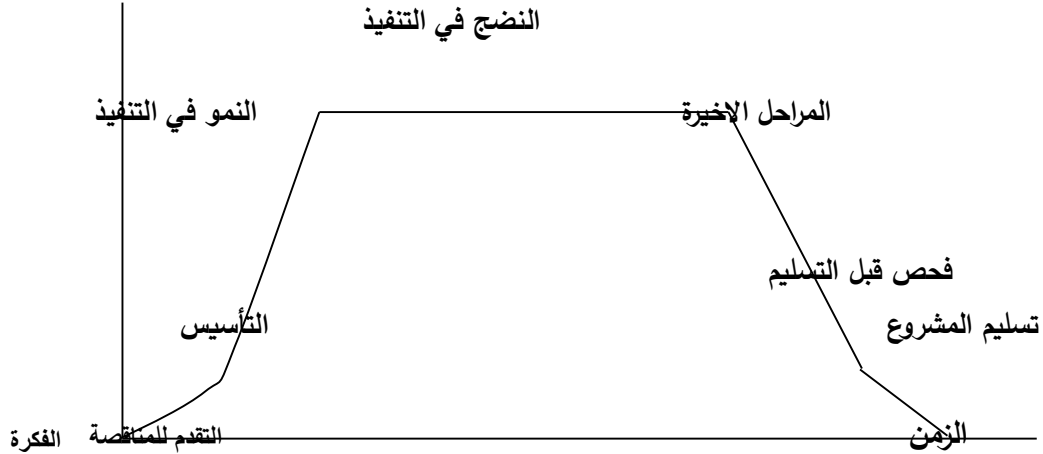
من العمليات التصنيعية، وذلك بهدف تخفيض عبء الأعمال في الموقع وإنجاز العمل المكلفة به في أقل وقت ممكن. (المصري، ١٩٩٨: ص ٥٩)

٤ . يعتمد نجاح تنفيذ نشاط المقاولات على الدقة في تحديد القيمة التعاقدية او التسعير قبل التنفيذ ، و تعد عملية تقدير التكاليف من أهم الصعوبات التي تواجه شركات المقاولات و ذلك لأنها تحتاج الى دراسة كاملة لكافة النواحي الفنية و الهندسية و المالية، و التي على ضوءها يتم تحديد قيمة العطاء الذي يتقدم به المقاول الى الجهة صاحبة العمل(عاصي، ١٩٩٦: ص ١٩).

٥ . تحصل شركات المقاولات على قيمة المشروع (العقد) من صاحب العمل على دفعات " مستخلصات " يتم احتسابها على ضوء ما أنجز من أعمال المقاوله و ذلك وفق شهادة مهندس الزبون المعتمدة في هذا الصدد .

٦ . يعد نشاط المقاولات صناعة مركبة حيث يعتمد الإنتاج في أي مرحلة منها على إنتاج المرحلة التي تسبقها ، وفي معظم الأحوال لا يمكن البدء في مرحلة قبل إتمام المرحلة السابقة لها . بمعنى ان أغلب مشروعات المقاولات تمر بمراحل عديدة وكما تتضح في الشكل (٣) :

شكل (٣) المراحل التي تمر بها المقاوله



المصدر : المرهضي ، ٢٠٠٢ : ص ٢٨٢

٧ . انها صناعة تتأثر أكثر بالعنصر البشري ، أي إنها صناعة تتعامل أولاً وأخيراً مع الإنسان ، لذلك لابد من التعامل معه والاعتماد على قدراته وأمانته وإخلاصه واحترامه لإلتزاماته .



٨ . إن تاريخ بدء العمل في هذا النشاط وتاريخ الانتهاء منه قد يقعان في فترتين محاسبيتين مختلفتين ، لذلك يلزم الأمر تخصيص إيرادات وتكاليف النشاط بين الفترات المحاسبية التي يتم إنجاز العمل فيها .

٩ . إن لهذا النشاط دائماً مشترياً معروفاً (العميل) يعطي ضماناً للبيع وبموجب سعر متفق عليه بينهما لتنفيذ العمل مما يعطي تأكيداً لقيمة المبيعات (تسليم المقاوله) وهذا على عكس النشاط الإنتاجي ، اذ لا يتوفر دائماً العميل لهذا النشاط بل يتم الإنتاج حسب حاجة السوق. (Gail Rajjayabun , 1994 : P 88)

طرائق المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات :

اوضحت القاعدة المحاسبية رقم (١١) من قواعد المحاسبة الدولية انواع عقود الانشاءات (قواعد المحاسبة الدولية ، ١٩٨٩ : ترجمة عصام مرعي) ، حيث ان عقود المقاولات نوعين ، قصيرة الأجل وطويلة الأجل ، حيث تتم المحاسبة عن عقود المقاولات قصيرة الأجل بفتح حساب لكل مقاوله وتحمل المقاوله بجميع التكاليف المباشرة وغير المباشرة مقابل إيراد المقاوله لإيجاد صافي الربح او الخسارة لكل مقاوله ، اما عقود المقاولات طويلة الأجل فتتم المحاسبة عليها طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها باستخدام احدي الطريقتين الآتيتين :

طريقة نسبة الإنجاز/ طريقة العقد المنجز

إن قياس نتيجة النشاط للوحدة الاقتصادية يقوم على مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات Matching Principle والذي يروم الى مقابلة الإيرادات المتحققة خلال فترة معينة بالمصروفات المرتبطة بها والتي يتم تنزيلها من هذه الإيرادات للوصول الى صافي الدخل المتحقق لتلك الفترة ويفترض مبدأ المقابلة وجود علاقة ارتباط وثيقة بين الإيرادات والمصروفات (نعيم، ١٩٩٥: ص ٤٣٤)

وتوجد بعض الصعوبات في المحاسبة عن عقود الإنشاء طويلة الأجل نظراً لما يتطلبه ذلك من عمل تنبؤات بأحداث مستقبلية وتقديرات لتكلفة الانتهاء من تنفيذ العقد (Kieso , 2001 : 1005) .

والإيراد يتحقق عندما يتم استبدال السلع والخدمات بوحدة نقدية او استبدالها مقابل الحصول على حقوق استلام نقدية مستقبلاً (Kieso , 2001 : P 1001) .



ويتحقق الإيراد بصورة تدريجية ومستمرة خلال دورات أعمال متصلة خلال حياة الوحدة الاقتصادية ولذلك جرى العرف المحاسبي على أن يتبع المحاسبون بعض الفروض والمبادئ المتعارف عليها ومنها فرض استمرار الوحدة الاقتصادية وبذلك يتم تقسيم حياة الوحدة الى فترات دورية وهي سنة واحدة أدت الى ظهور مبدأ استقلال الفترة المحاسبية .

فقد تبدأ الدورات وتنتهي خلال الفترة نفسها وقد تبدأ في فترة سابقة ويتم إكمالها في الفترة الحالية او في فترات مقبلة وهكذا نجد إن تحقق الإيراد في شكل قيم مضافة يُعد عملية مشتركة فيما بين أوجه النشاط المختلفة (الشيرازي، ١٩٩٠: ص ٢٩١) إن الحدث المهم هو ضرورة تحقق الإيرادات حال اكتمال المهمة الأساسية في عملية الاكتساب وهذا يظهر في الاعتراف بالإيرادات في فترات مختلفة ولمختلف الوحدات الاقتصادية (Schroeder , 2001: P72) ويتم الاعتراف بالإيراد من خلال (Kieso , 2001: P 1001):

١- الإيراد الناتج عن بيع المنتجات ويعترف به في تاريخ البيع والذي هو عادة تاريخ استلام العميل للسلعة المباعة .

٢- الإيراد الناتج عن تقديم الخدمات ويعترف به عند الانتهاء من تقديم الخدمة ومطالبة العميل الوفاء بقيمتها .

٣- الإيراد الناتج عن استخدام الغير لموجودات الوحدة ويعترف به بمرور الوقت او باستخدام الموجود مثل الإيجار وفوائد القروض .

٤- الإيراد الناتج عن التخلص من موجودات الوحدة ويعترف به في تاريخ بيع هذه الموجودات بخلاف المنتجات .

وقد حدد المفهوم المحاسبي الأمريكي رقم (٥) (FASP Concept No.5) شرطين للاعتراف بالإيراد هما :

- ١- تحقق الإيراد او إمكانية تحققه .
- ٢- اكتساب الإيراد .

وهذان الشرطان يتحققان بتسليم السلعة او تقديم الخدمة للمستهلكين (الدهراوي، ٢٠٠١: ٣٦٦). وفي بعض الأحيان قد تستغرق عملية الإنتاج او تقديم الخدمات في الوحدات الاقتصادية فترات زمنية طويلة تمتد لسنتين او أكثر ، لذا فإن تخصيص الإيرادات لفترات محاسبية مختلفة يُعد أساساً لإعداد التقرير السليم (Schroeder , 2001 : P 72) .



ومن أمثلة هذا الاسلوب هي طريقة الاعتراف بالإيرادات المسماة بنسبة الإنجاز والمستخدمة في العقود طويلة الأجل مثل صناعة الطائرات وإنشاء المباني وصناعة السفن وغيرها .

مسؤولية مراقب الحسابات اتجاه القوائم المالية على وفق معايير التدقيق

ذات العلاقة بفرض الاستمرارية

إن اتساع المشاريع الصناعية والتجارية والخدمية وانفصال ملكية المشاريع عن الإدارة والتحويلات الكبيرة التي طرأت على الوحدات الاقتصادية وآثارها على الإجراءات المحاسبية والمالية ، تطلب الحاجة الى قيام جهة خارجية مستقلة ومحايدة بمهام فحص حساباتها فكان مراقب الحسابات الخارجي هو تلك الجهة ، إذ يقوم بمهام تدقيق حساباتها وإبداء رأيه المهني المحايد في مركزها المالي ، لتعزيز الثقة ويطمئن الإدارة والمالكين ، والمستثمرين والدائنين الحاليين والمستقبليين ، اتجاه الوحدة الاقتصادية

مسؤولية مراقب الحسابات اتجاه القوائم المالية

يمارس مراقب الحسابات مهنة تُوجب عليه بذل العناية المهنية الكافية وإلا عُدَّ مسؤولاً عن العمل الذي كُلف به ويُسأل عند إهماله جانب الدقة والمهارة في عملية التدقيق فضلاً عن ان الأمانة المهنية تتطلب من مراقب الحسابات ممارسة مهنته بعناية وحذر وكفاءة (عثمان ، ١٩٩٩:ص ٤٦).

مفهوم فرض الإستمرارية Going Concern Hypothesis :

الفروض المحاسبية هي البداية الأساسية والسليمة لأية عملية وبالإمكان تسميتها نقطة البداية لأية طريقة تفكير منظمّة (الحسني ، ١٩٩٨ : ص ٢٤) .

كما أن الفروض تُعدُّ البداية في بناء هيكل النظرية المحاسبية ، فالفروض تمثل المسلمات الفكرية التي يعتمد عليها العلم والتي بناءً عليها يتم التوصل الى المبادئ العلمية (الشيرازي ، ١٩٩٠ : ص ٢٥٧ - ٢٥٨) .

والفروض المحاسبية هي :

- ١ - فرض الوحدة الاقتصادية .
- ٢ - فرض الإستمرارية .
- ٣ - فرض وحدة قياس النقد .
- ٤ - فرض الفترة المحاسبية .



ففرض الإستمرارية من الفروض الأساسية المتعلقة بالوحدة المحاسبية ، وطبقاً لهذا الفرض تعتبر الوحدة الاقتصادية وحدة محاسبية مستمرة (الشيرازي ، ١٩٩٠ : ص ٢٦٢)، وهو أحد الفروض المحاسبية المكونة للإطار النظري المحاسبي والتي تحكم عمليات القياس والتسجيل والتلخيص لنتائج الأحداث الإقتصادية وأثر هذه الأحداث على إقتصادية الوحدة المحاسبية حيث تقتض المحاسبة إن المشروع وحدة محاسبية مستمرة في أعمالها وأنشطتها في المستقبل المنظور طالما ليس هناك أدلة تفيد العكس فإنه يُفترض بأن للمشروع عمراً أطول من الأعمار الإنتاجية للموجودات التي تستعملها (مطر، ١٩٩٠ : ٣٠) ويعني ذلك بأن الموجودات والمطلوبات ستظهر في قائمة المركز المالي على أساس أن المشروع سوف يكون قادراً على تحصيل قيمة موجوداته وتأدية مطلوباته خلال النشاط العادي ، أي انه سوف يمارس أعماله لغاية إنجاز أهدافه والتزاماته وبما ان الأهداف والإلتزامات متغيرة ومتجددة ، فإن المشروع الإقتصادي مستمر في الوجود الى أجل غير محدد .

ويتفق فرض الإستمرارية مع التوقع الطبيعي على أن احتمال التصفية او التوقف عن النشاط حالة إستثنائية ، كذلك يتفق مع الإعتبارات القانونية التي تعمل في ظلها الوحدات الإقتصادية (الشيرازي : ١٩٩٠ : ٢٦٢) ، ويعرّف الأصل المحاسبي الإنكليزي رقم (٢) فرض الإستمرارية بأنه (إفترض إستمرارية نشاط المشروع في المستقبل المنظور وهذا يعني على وجه الخصوص بأن ميزانية المشروع وحساب الأرباح والخسائر قد أعدّ على فرض عدم الحاجة الى تسهيل أصول المشروع او الى عدم إنقطاع عملياتها في المستقبل المنظور) (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ١٩٩٩ : ٢١٩) .

وعلى الرغم من أنه لا يتم إجراء التدقيق بُغية تقييم الإمكانية المالية للشركة محل التدقيق ، يعدّ مراقب الحسابات مسؤولاً عن تقييم إمكانية إستمرار الشركة ، وتم تناول ذلك في النشرة رقم (٥٩) من معايير التدقيق SAS تحت عنوان (إهتمام مراقب الحسابات حول مدى قدرة الوحدة الإقتصادية على الإستمرار) ، وعندما يستنتج مراقب الحسابات أن هناك شكاً كبيراً بشأن قدرة الوحدة الإقتصادية على الإستمرار ، يجب إصدار تقرير نظيف عن التدقيق مع إضافة فقرة تفسيرية بغض النظر عن الإفصاح الموجود في القوائم المالية . وتجزئ النشرة رقم (٥٩) من معايير التدقيق ، ولكنها لا تتطلب ، عدم إبداء الرأي في حالة وجود شك كبير بشأن القدرة على



الإستمرار . ولا يوجد بالمعايير ما يشير الى القيام بعدم إبداء الرأي بدلاً من إضافة فقرة تفسيرية ، حيث يُعدّ ذلك أمراً نادراً في الممارسة العملية (أرينز و لوبك ، ٢٠٠٥ : ص ٧٠) .

وكذلك نلاحظ أن مجلس المعايير والقواعد المحاسبية في جمهورية العراق بتاريخ 9/11/1995 قد أقرّ القاعدة المحاسبية رقم (6) بشأن الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية المتبعة في إعدادها . حيث ورد في الفقرة السادسة من (المبادئ والأحكام الأساسية) انه (يجري إعداد البيانات المالية ، والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها ، على فرض أن الوحدة الاقتصادية مستمرة في نشاطها في المستقبل المنظور ، وعندما تتوافر النيّة او الضرورة لتصفيتها ، او يُتخذ قرار التصفية ، او يُباشر بعملية التصفية فعلاً ، يجب الإفصاح عن ذلك بصورة كافية وواضحة) (المعايير المحاسبية والأدلة الرقابية ، قاعدة محاسبية رقم (٦) ، ص ٢) .

معيّار التدقيق الدولي رقم (٥٧٠) لسنة ٢٠٠٣ الخاص بالاستمرارية (الاتحاد الدولي للمحاسبين ، ٢٠٠٨ : ص ٥٢٧) :

هدف هذا المعيار : تقديم (تزويد) الإرشادات بشأن مسؤولية مراقب الحسابات في تدقيق البيانات المالية فيما يتعلق بفرض استمرارية الوحدة المستخدم في إعداد البيانات المالية بما في ذلك الأخذ في الاعتبار تقييم الإدارة لقدرة الوحدة على الاستمرار (الاتحاد الدولي للمحاسبين ٢٠٠٨ : ص ٥٢٨) و(المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، ٢٠٠٥) ،
فان الفقرة (1) قد بينت الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتقديم إرشادات حول مسؤولية المدقق عند تدقيقه للبيانات المالية المتعلقة بملائمة فرض الاستمرارية أساساً لإعداد البيانات المالية.

أما الفقرة (2) فقد بينت (عند تخطيط وإنجاز إجراءات التدقيق وعند تقييم نتائجها ، على مراقب الحسابات مراعاة ملائمة فرض الاستمرارية للوحدة) .

أما الفقرة (٣) فقد بينت (إن فرض الاستمرارية هو مبدأ رئيس في إعداد البيانات المالية ، وبموجب فرض استمرارية الوحدة ينظر عادة الى الوحدة أنها مستمرة في عملها في المستقبل المنظور دون أن يكون لها هدف أو حاجة للتصفية أو التوقف عن المتاجرة أو محاولة الحصول على الحماية من الدائنين بموجب القوانين والأنظمة ، وتبعاً لذلك يتم تسجيل



الأصول والالتزامات على أساس أن الوحدة ستكون قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها أثناء سير العمل المعتاد) .

وقد بينت الفقرة (6) (عندما يكون للوحدة تاريخ من العمليات المريحة وإمكانية الوصول الى الموارد المالية فإنه يمكن للإدارة إجراء التقييم بدون التحليل المفصل) . ويمكن أن تنقض الأحداث اللاحقة الحكم الذي كان منطقياً لدى صدوره .

يشير هذا المعيار إلى أن الغرض منه هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول مسؤولية مراقب الحسابات عند مراجعته للبيانات المتعلقة بملائمة فرض الاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية، وبالتالي عليه مراعاة ملاءمة فرض الاستمرارية والذي على أساسه يتم إعداد البيانات المالية عند التخطيط لعملية التدقيق وإنجاز إجراءاته ، وعند تقييم نتائجه ، وقد حدد الاتحاد الدولي للتدقيق (IFAC) بعض المؤشرات التي تشير إلى ضعف استمرارية الشركة ، وقام بتصنيفها إلى مؤشرات تشغيلية ، مالية ، ومؤشرات أخرى . وفيما يأتي أمثلة حول هذه المؤشرات التي لا تشمل كافة المؤشرات ، كما إن وجود واحد ، أو أكثر من هذه المؤشرات لا يعني دائماً بأن فرض الاستمرارية موضع تساؤل .

مؤشرات المخاطر التي تثير الشك في مقدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار في نشاطها ، وهي :

أحداث أو ظروف مالية :

- مركز صافي الالتزامات أو الالتزامات الجارية .
- الإقتراضات محدودة الأجل التي يقترب استحقاقها بدون احتمالات حقيقية للتجديد أو السداد ، أو الاعتماد المفرط على الإقتراضات قصيرة الأجل لتمويل أصول طويلة الأجل .
- دلائل على سحب الدعم المالي من قبل المدينين والدائنين .
- تدفقات نقدية تشغيلية سالبة تدل عليها البيانات المالية التاريخية أو المتوقعة .
- النسب المالية الرئيسية غير إيجابية .
- خسائر تشغيلية ضخمة . (Arens , Elder , Beasley , 2008 : P 52) .
- تأخر توزيعات الأرباح او توقفها .
- عدم المقدرة على تسديد استحقاقات الدائنين في مواعيدها .
- عدم القدرة على الامتثال لشروط اتفاقيات القروض .



- تغيير طريقة سداد الموردين من الدفع بالآجل الى طريقة الدفع النقدي عند التسليم .
 - عدم القدرة على تمويل مشاريع تطوير منتجات ضرورية جديدة او استثمارات ضرورية أخرى أحداث أو مؤشرات تشغيلية :
 - فقدان مدراء رئيسيين بدون بدلاء .
 - فقدان سوق رئيسي او حق امتياز او ترخيص او مورد رئيسي .
 - مشاكل عمالية او نقص في الإمدادات الهامة .
 - أحداث أو ظروف أخرى :
 - عدم الامتثال لمتطلبات رأس المال او متطلبات قانونية أخرى .
 - إجراءات قانونية أو تنظيمية معلقة ضد الوحدة والتي في حالة نجاحها ، قد تنتج عنها مطالبات من غير المحتمل تليبيتها .
 - تغييرات في التشريعات أو السياسة الحكومية يتوقع أن تؤثر تأثيراً عكسياً في الوحدة .
- ويمكن التخفيف من أهمية مثل تلك الأحداث أو الظروف بواسطة عوامل أخرى . فعلى سبيل المثال ، تأثير عدم استطاعة الوحدة أن تسدد دفعات الدين الاعتيادية يمكن أن يقابله خطط الإدارة للمحافظة على تدفق نقدي ملائم بوسائل بديلة مثل تصريف الأصول ، أو إعادة جدولة دفعات القروض ، أو الحصول على رأس مال إضافي . وبشكل مماثل ، يمكن التخفيف من أثر خسارة مورد رئيسي بتوفير مصدر توريد بديل ملائم .
- يتضح مما سبق ، أن معايير التدقيق حددت لمراقب الحسابات الإجراءات الواجب إتباعها عند تقييم مقدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار في النشاط ، وأوجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات فقرة إيضاحية عن تلك القدرة على الاستمرار في النشاط لكي تكون تحذير أو إنذار مبكر عن فشل وشيك تتعرض له الوحدة محل الفحص .

مسؤولية مراقب الحسابات عن استمرارية الوحدة الاقتصادية

بينت الفقرة (٩) من معيار التدقيق الدولي (٥٧٠) (إن مسؤولية مراقب الحسابات هي النظر في مدى ملائمة استخدام الإدارة لفرض استمرارية الوحدة في إعداد البيانات المالية ، والنظر ما إذا كانت هناك شكوك مادية تحتاج للإفصاح عنها حول قدرة الوحدة على الاستمرار ، وعلى مراقب الحسابات النظر في مدى ملائمة تقييم الإدارة لفرض الاستمرارية



حتى ولو كان إطار تقديم البيانات المالية المستخدم في إعداد البيانات المالية لا يتضمن متطلباً صريحاً لأن تقوم الإدارة بإجراء تقييم محدد لقدرة الوحدة على الاستمرار).
أما الفقرة (١٠) فقد بينت (لا يستطيع مراقب الحسابات التنبؤ بالأحداث أو الظروف المستقبلية التي قد تسبب في أن تتوقف الوحدة عن الاستمرار ، وتبعاً لذلك فإن عدم وجود إشارة الى الشك في الاستمرارية في تقرير مراقب الحسابات لا يمكن النظر إليه ضماناً لقدرة الوحدة على الاستمرار) .

تخطيط عملية التدقيق وتأدية إجراءات تقييم المخاطر :

بينت الفقرة (١١) من معيار التدقيق الدولي (٥٧٠) (في عملية الحصول على فهم لنشاط الوحدة ، على مراقب الحسابات أن يأخذ في الاعتبار ما إذا كانت هناك أحداث أو ظروف أو مخاطر متعلقة بالأعمال قد تثير شكاً كبيراً حول قدرة الوحدة على الاستمرار) .
وبينت الفقرة (١٣) (على مراقب الحسابات أن يأخذ في الاعتبار الأحداث والظروف المتعلقة بفرض استمرارية الوحدة أثناء وعند افتراض تأدية إجراءات تقييم المخاطر ، لأن هذا الاعتبار يتيح إجراء مناقشات في أوقات مناسبة أكثر مع الإدارة وتدقيق خطط الإدارة وحل أية مسائل تمّ تحديدها خاصة باستمرارية الوحدة) .

وبينت الفقرة (٢١) (عندما يكون للوحدة تاريخ بالعمليات المربحة وإمكانية فورية للوصول الى الموارد المالية فإنه يمكن للإدارة إجراء تقييمها بدون تحليل مفصل ، وفي هذه الأحوال يتوصل مراقب الحسابات عادة الى استنتاجه الخاص بمدى مناسبة هذا التقييم بدون الحاجة الى إجراءات تفصيلية) .

إجراءات التدقيق الإضافية عند تحديد الأحداث أو الظروف :

بينت الفقرة (٢٦) من معيار التدقيق الدولي (٥٧٠) : عندما يتم تحديد الأحداث أو الظروف التي قد يكون لها تأثير هام في قدرة الوحدة على الاستمرار فإنه يجب على مراقب الحسابات ما يلي:

- أ- تدقيق خطط الإدارة بشأن الإجراءات المستقبلية بناء على تقييمها للاستمرارية .
- ب- جمع أدلة تدقيق كافية ومناسبة للتأكيد أو نفي ما إذا كان يوجد أو لا يوجد شك مادي من خلال القيام بالإجراءات التي تُعدّ ضرورية ، بما في ذلك النظر في أثر أية خطط للإدارة والعوامل المخففة.



- ج- طلب تمثيلات كتابية من الإدارة فيما يتعلق بخطتها الخاصة بالإجراءات المستقبلية .
- وقد بينت الفقرة (٢٨) الإجراءات المناسبة لهذا الأمر وهي كما يأتي :
- تحليل ومناقشة التدفق النقدي والربح والتوقعات الأخرى المتعلقة بذلك مع الإدارة .
 - تحليل ومناقشة آخر بيانات مالية متوفرة .
 - مراجعة شرط السندات واتفاقيات القروض وتحديد فيما اذا كان هناك أي إخلال في تطبيقها .
 - قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة واللجان المهمة والتي تشير الى وجود صعوبات في التمويل .
 - الاستفسار من محامي الوحدة حول الدعاوي القضائية والمطالبات .
 - التأكد من وجود ترتيبات قانونية وملزمة لتوفير الدعم المالي او الإبقاء عليه ، مع أطراف ذات علاقة او أطراف ثالثة ، وتقدير القدرة المالية لهذه الأطراف بتوفير أموال إضافية .
 - النظر في خطط الوحدة للتعامل مع طلبات الزبائن غير المنفذة .
 - مراجعة الأحداث بعد نهاية الفترة لتحديد أي منها يخفّف أو خلافاً لذلك يؤثّر في قدرة الوحدة على الاستمرار .
- إن مهنة الدقيق ولكي تُنْعَش دورها في المجتمع ، لا بد أن يحافظ مراقبو الحسابات على ثقة المستفيدين من خدمات التدقيق ، عبر تأكيدهم على أن تلك المسؤوليات والواجبات المنوطة بهم وفق المعايير والأعراف الدولية او المحلية قد تمّ الإلتزام بها والوفاء بمضمونها ومحتواها ، لاسيما وان أهم توقعات مستخدمي التقارير المالية تدور حول تحمل مراقب الحسابات لمسؤوليات أكبر تجاه إكتشاف الإنحرافات الجوهرية والتصرفات غير القانونية التي من شأنها التأثير على المركز المالي ، ثم منع إصدار القوائم المالية المُضَلَّلَة ، والإبلاغ عنها وقدرة الوحدة الإقتصادية على الإستمرار ، وأكثر من ذلك يتوقعون منه دراسة الأحداث والحقائق اللاحقة بصورة معقولة ، فضلاً عن بيان مدى قدرة الوحدة الإقتصادية محل الفحص على الإزدهار والنمو .
- إن معايير المهنة قد أكدت أن مسؤولية مراقب الحسابات في هذا الشأن تتجه الى أن تصميم عملية التدقيق لا تدور في ناعور إكتشاف الغش في مقامها الأول وحسب . ويرى البحث ان هناك ثغرة في إستقراء القوائم المالية من قبل مستخدمي تلك القوائم و بين رأي مراقب الحسابات الذي يدور حول مدى صدق وعدالة المزاعم الإقتصادية الواردة في تلك القوائم



، إذ هناك بوناً واسعاً بين الواجبات التي يتوقعها المجتمع من مراقب الحسابات وبين الأداء الفعلي له وفق المعايير والإجراءات والقواعد التي توضّح أبعاد مسؤولياته في أدائه لمهمته .

المحور لثالث/الجانب التطبيقي

تحقق مراقب الحسابات عن فرض الاستمرارية من خلال نتيجة النشاط

بعد الاطلاع على تقارير مراقب الحسابات للسنوات عينة البحث تبين عدم وجود اي فقرة تشير الى مدى ملائمة فرض الاستمرارية للقوائم المالية المعدّة من قبل ادارات الشركات العامة عينة البحث في تقاريره . ولغرض بيان مدى ملائمة فرض الاستمرارية لتلك القوائم ، اعتمد الباحثان مخطط DMAIC لحل مشكلة البحث واثبات فرضية للوصول الى الهدف وتحديد مسؤولية مراقب الحسابات من فرض الاستمرارية وذلك بالتحقق عن نتيجة نشاط شركة الفاروق العامة للمقاولات الإنشائية من خلال المراحل الآتية :

المرحلة الأولى / تعريف المشكلة Define :

تم تعريف المشكلة من خلال بيان الوضع الحالي للشركتين والمشاكل التي تعاني منها في ظل سوق مفتوح ومنافسة شديدة دون أي تطور يذكر في آلياتها ومواردها المتاحة المادية والبشرية وبيان اثر هذه المشاكل على نتيجة نشاطها فضلاً عن بيان دور مراقب الحسابات حول التحقق من فرض الاستمرارية وذلك من خلال تحليل نتيجة نشاط الشركتين وذلك باستخدام مجموعة من الوسائل للوصول الى مدى إمكانية الشركتين بالاستمرار في ممارسة نشاطها من خلال الأرباح المتحققة من نتيجة نشاطها الجاري دون الاعتماد على المنح والقروض او الإعانات من الدولة.

وبدراسة واقع حال الشركتين وقوائمها المالية للسنوات ٢٠٠٨-٢٠٠٩-٢٠١٠ ومن خلال دراسة المشاريع المنفذة من قبلها وواقع حال معاملها وورشها الإنتاجية لتحديد أهم المعوقات والمشاكل ومن أهمها الآتي:-

١- انخفاض مستوى أداء الشركتين بصورة مستمرة وانخفاض ربحيتهما بسبب قلة المشاريع المحالة إليهما من الدولة ومن القطاع الخاص.

٢- الخسائر التي تكبدها الشركتين من بعض معاملها وورشها الانتاجية ومن قيامها بتنفيذ بعض المشاريع نتيجة لالتزامهما بمواصفات الجودة والسيطرة النوعية للمواد المستخدمة



في العمليات الانتاجية مما أدى الى إرتفاع اسعار بيع تلك المنتجات مقارنة بأسعار القطاع الخاص.

٣- التباين الكبير بين الطاقات المتاحة مقارنةً بالطاقات الفعلية للمعامل والورش الإنتاجية التابعة للشركتين بسبب اعتماد إنتاجها على الطلبات الواردة من المشاريع المنفذة من قبل نفس الشركتين .

وللوقوف على أسباب هذه المشاكل وتحديد أماكن القصور في العمليات سواء كانت في تنفيذ المشاريع او في معامل وورش الشركتين سيتم من خلال المرحلة التالية والتي هي عملية القياس.

المرحلة الثانية / عملية القياس Measure :

تم في هذه المرحلة تحديد العمليات وتحديد العيوب والمشاكل في العمليات ، حيث ان العمليات التي تقوم بها الشركتين(عينة البحث) هي تنفيذ مشاريع المقاولات وتشغيل معاملها وورشها ، والآتي العيوب والمشاكل التي تواجهها:

١- انخفاض مستوى الأداء بصورة مستمرة وتكبدهما الخسائر.
٢- التقادم الزمني للمكائن والمعدات المستخدمة في الإنتاج حيث إنها تجاوزت (٣٠) عاماً.

٣- انفتاح السوق وظهور شركات خاصة كثيرة منافسة.
٤- قلّة فرص العمل المحالة للشركتين من الجهات الحكومية ، ولجوء ارباب العمل من الجهات الحكومية الى القطاع الخاص لتنفيذ المقاولات بأقل الأسعار لأن القطاع الخاص غير محكوم بمعايير السيطرة النوعية للمواد الأولية والأعمال المنفذة .

٥- عدم تمكن الشركتين العامتين من إعطاء عمولات الى أرباب الأعمال في الجهات الحكومية للفوز بعقود عمل ، إما بسبب عدم قناعتها أو بسبب عدم تمكنها من تبويب هذه العمولات محاسبياً لضخامة مبالغها.

٦- تلكأت بعض المشاريع بعد التعاقد عليها والمباشرة بالتنفيذ عند إحالة بعض فقراتها الى مقاولين ثانويين ، مما أدى الى ظهور المشاكل الآتية :

- تأخر بعض المقاولين عن تسديد تأمينات حسن التنفيذ .
- ضعف كفاءة بعض المقاولين المالية والفنية في تنفيذ العقود .



- التأخر في إجراءات تقديم المستمسكات والوثائق الخاصة بالمقاولين .
- تأخر إجراءات استيراد بعض مستلزمات العمل .
- ٧- معوقات ومشاكل تعود لرب العمل والجهات المستفيدة ، وهي كالاتي :
 - عدم قيام رب العمل بتهيئة موقع العمل قبل المباشرة بالعمل .
 - تأخر رب العمل بالمصادقة على التصاميم والذرات والسلف .
 - قيام رب العمل بإيقاف العمل لتدقيق التصاميم الخاصة بالمشروع .
 - ظهور عوارض وشواغل من النوع الخفي وغير ظاهرة للعيان (تحت الأرض) في موقع العمل.
 - ظهور عوارض ومنشآت قديمة في موقع العمل تعيق العمل .
 - عدم قبول رب العمل بإحالة أجزاء من العمل على مقاولين ثانويين .
 - عدم وجود سيطرة نوعية ومتابعة جدية على المواد الأولية ومستلزمات العمل المتوافرة في السوق المحلية .
- ٨- بعض معوقات العمل التي تعود الى جهات أخرى :
 - تأخر إجراءات جلب صحة صدور خطابات الضمان .
 - تأخر نتائج الفحوصات المخبرية .
 - الظروف الأمنية الصعبة في بعض المناطق .
 - التأخير في إجراءات تخصيص الأرض الخاصة ببعض المشاريع .
 - تعليق نشاط بعض المقاولين الثانويين وإيقاف التعامل معهم من قبل وزارة التخطيط ، وتأخر وصول كتب التعليق الى أرباب العمل والى الشركتين .
 - تأخر وزارة الأعمار والإسكان باستيراد المعدات الإنشائية والآليات الإنتاجية اللازمة لتنفيذ المشاريع لأن الاعتمادات المستندية تتم عن طريق الوزارة حصراً.
- ٩- ومن المشاكل المحاسبية عدم مقابلة الإيرادات بالمصروفات للمشاريع المنفذة وذلك بسبب عدم تسجيل الإيرادات المستحقة حسب نسب الانجاز الفني (الفعلي) وإنما يتم الاعتراف بالإيرادات النقدية المستلمة فقط مما يظهر خسارة تلك المشاريع في نهاية السنة المالية ، مما يشوه نتيجة النشاط .



- ١٠- عدم توافر معلومات الكلف المعيارية للأنشطة ، للتمكن من مقارنة الكلف الفعلية مع الكلف المعيارية ، ومن ثمَّ تحديد الإنحرافات ودراستها مع الجهات المنفّذة ومعرفة أسبابها ووضع الحلول لمعالجتها.
- ١١- الخسائر المتحققة من بعض المعامل والورش الانتاجية وبعض المشاريع المنفّذة نتيجة الالتزام بمواصفات الجودة والسيطرة النوعية للمواد المستخدمة في العمليات الانتاجية مما أدى الى إرتفاع اسعار بيع تلك المنتجات مقارنة بأسعار القطاع الخاص وبالتالي زيادة مصروفاتها على إيراداتها.
- ١٢- رفع الدعم الحكومي من خلال السماح لشركات القطاع الخاص بالمشاركة في المناقصات الحكومية ومنع الشركات العامة بالمشاركة في مناقصات إعمار الأقاليم في محافظات العراق بالرغم من تفوقها بالخبرة والإمكانات الفنية.
- ١٣- فقدان مورد مهم من موجوداتها الثابتة بسبب التجاوز من قبل القوات الامنية والاهالي كان يمكن إستغلالها او تأجيرها للغير .
- ١٤- تأخر الوزارة في توفير الآليات الانتاجية من خلال الاعتمادات المستندية بالرغم من إيداع مبالغها بصورة كاملة ومنذ مدة طويلة.
- ١٥- إرهاب ميزانيات هذه الشركات بتكاليف ثابتة غير مبررة من خلال تعيين كوادر غير فنية من المفصولين وزجهم في هيكل الشركات العامة ذات التمويل الذاتي بالرغم من عدم حاجة هذه الشركات لهم .
- ١٦- التباين الكبير بين نسبة الإنجاز المالي والإنجاز الفني الفعلي بسبب تأخر رب العمل بالاعتراف بالذرات المنجزة ، مما تسبب في إظهار خسائر في نتيجة نشاط معظم المشاريع نتيجة تسجيل مصاريفها الفعلية وعدم تسجيل إيراداتها المستحقة.
- ١٧- إستئجار الآليات والمكائن مما يزيد من التكاليف المباشرة التي تتحملها الشركات وذلك إما بسبب عدم توافر هذه الآليات والمعدات او بسبب عطلها وعدم صلاحيتها.
- ١٨- عدم وجود خطة ترويجية وتسويقية لمنتجات المعامل الانتاجية والورش لغرض زيادة الحصة السوقية لها.
- ١٩- ادت القرارات المركزية في زيادة رواتب الموظفين في سنة ٢٠٠٨ الى زيادة الالتزامات بدون ان يقابلها زيادة في الإيرادات.



وبعد تحديد اهم العيوب والمشاكل التي تواجه الشركتين عينة البحث سيتم الانتقال الى مرحلة التحليل.

المرحلة الثالثة : عملية التحليل Analyze

تم في هذه المرحلة تحليل الوضع الحالي للعمليات و دراسة واقع حال نتيجة نشاط الشركتين من خلال قائمة المركز المالي وكشف العمليات الجارية (كشف الدخل)^١ للسنوات ٢٠٠٨ - ٢٠٠٩ والتعرف على وضع الشركتين المالي والتحقق من قدرتهما على الاستمرار في ظل سوق شديدة المنافسة وباستخدام :

- التحليل الرأسي
- التحليل الأفقي
- التحليل باستخدام النسب المالية
- تطبيق نموذج Altman

مقارنة نسب تغيرنتيجة النشاط للسنوات ٢٠٠٨ - ٢٠٠٩ / ٢٠٠٨ - ٢٠١٠ لشركة الفاروق العامة

اسم الحساب	نسبة التغير	2010 دينار	نسبة التغير	2009 دينار	2008 دينار
الإيرادات الجارية					
إيرادات النشاط الجاري	0.31908	34271003983	1.00907	52197843111	25981050867
المصروفات الجارية					
الرواتب والاجور	0.08520	12637721605	0.19920	13965268018	11645487632
المستلزمات السلعية	0.03311	9630851515	0.77084	16508089206	9322199653
المستلزمات الخدمية	0.13724	2464515018	0.94497	4214963595	2167104774
مقاولات وخدمات	0.83046	9398969480	2.09939	15914590952	5134753607
الفوائد وايجارات الاراضي	-0.43565	30292000	0.05883	56834000	53676061
الاندثارات	3.81086	693035110	0.83583	264462489	144056324
الضرائب والرسوم	14.08758	34523743	-	-	2288223
مجموع	0.22552	34889908471	0.78872	50924208260	28469566274
فائض/عجز العمليات الجارية(المرحلة الاولى)	-0.75130	-618904488	-1.51181	1273634851	-2488515407
تضاف: الإيرادات التحويلية والأخرى					
الإيرادات التحويلية	-0.93573	83997378	7.20873	10728329326	1306941462
الإيرادات الأخرى	0.13632	4056116251	-0.64427	1269794725	3569519997
مجموع	-0.15100	4140113629	1.46042	11998124051	4876461459
تنزيل : المصروفات التحويلية					



مجلة دراسات محاسبية و مالية _ المجلد الثامن _ العدد ٢٤ _ الفصل الثالث
لسنة ٢٠١٣
مسؤولية مراقب الحسابات بالتحقق عن نتيجة النشاط في ضوء
استمرارية شركات المقاولات العامة
دراسة تطبيقية في شركة الفاروق العامة للمقاولات الإنشائية

					والاخرى
117356740	7600001	-0.93524	21356810	-0.81802	المصرفات التحويلية (عدا الضرائب والرسوم)
2146197233	13003882734	5.05903	3320723740	0.54726	المصرفات الاخرى
2263553973	13011482735	4.74825	3342080550	0.47647	مجموع
2612907486	-1013358684	-1.38783	798033079	-0.69458	فائض العمليات الجارية من التحويلية والآخرى
124392079	260276167	1.09239	179128591	0.44003	فائض العمليات الجارية

من خلال ملاحظة نسب التغير لشركة الفاروق العامة ، تبين انها في حالة غير مستقرة تثير القلق وعدم وجود ما يشير الى تحسن في وضعها المالي ، حيث نلاحظ ان نسبة تغير ايراد النشاط الجاري في سنة ٢٠٠٩ عن سنة ٢٠٠٨ كان (١) إلا انها تراجعت في سنة ٢٠١٠ الى (٠,٣١) بالمقارنة مع سنة ٢٠٠٨ وكانت نسبة تغير نتيجة النشاط (المرحلة الأولى) في سنة ٢٠٠٩ (١,٥) - ثم اصبحت في سنة ٢٠١٠ (-٠,٧٥٠) ، إذ من اسباب تراجع نتيجة النشاط يعود الى الأخطاء في التويب المحاسبي نتيجة عدم مقابلة الايرادات بمصرفات السنة الحالية وعدم تسجيل الايرادات الغير مستلمة كإيرادات مستحقة ، فضلاً عن تسببها في زيادة الايرادات التحويلية للسنوات اللاحقة .

مما يشير الى وجود تعثر مالي وبالتالي يثير شكوك مراقب الحسابات حول احتمالية عدم استمرارية الشركة. وسوف يتأكد الباحثان من ذلك من خلال عملية التحليل باستخدام النسب المالية.

التحليل باستخدام النسب المالية ومعدل النمو لشركة الفاروق

ت	المؤشر	السنة	السنة	نسبة النمو	السنة	نسبة النمو أو العجز
		٢٠٠٨	٢٠٠٩	أو العجز	٢٠١٠	
	نسبة السيولة					
١	نسبة التداول	1.093	1.085	-0.00732	1.079	-0.0128
	نسب الربحية					
٢	نسبة صافي الربح/ مجموع الموجودات	0.00136	0.0023	0.69118	0.0015	0.10294
٣	صافي الربح قبل التوزيع / مجموع الموجودات	0.003	0.005	0.66667	0.0035	0.16667
٤	صافي الربح التشغيلي المرحلة الاولى/مجموع الموجودات	0.063	0.026	-0.5873	-0.012	-1.1905
	نسب النشاط					
٥	مبيعات النشاط الجاري/مجموع الموجودات	0.66	1.08	0.63636	0.69	0.04545
٦	مبيعات النشاط الجاري/ الموجودات المتداولة	0.69	1.125	0.63043	0.72	0.04348
٨	مجموع الاحتياطات/مجموع الموجودات	0.0465	0.0399	-0.14194	0.0535	0.15054



					نسب المديونية	
0	0.95	0.01053	0.96	0.95	اجمالي الالتزامات/اجمالي الموجودات	٩
-0.1201	17.36	-0.02686	19.2	19.73	اجمالي الالتزامات/حقوق الملكية	١٠
-0.1111	١٨,٤	0.16908	٢٤,٢	٢٠,٧	مجموع الموجودات/حقوق الملكية	11
0.6	0.96	0.45	0.87	0.6	الموجودات الثابتة/حقوق الملكية	12
-0.135	17.3	0.165	23.3	20	الموجودات المتداولة/حقوق الملكية	13
-0.1304	16	0.16848	21.5	18.4	مصادر التمويل قصير الاجل/حقوق الملكية	14
-0.2212	8.8	-0.09735	10.2	11.3	النقود/حقوق الملكية	15

ومن الجدول اعلاه نلاحظ ان نتائج تحليل النسب المالية تؤشر الى وجود شك حول قدرة شركة الفاروق العامة للمقاولات الإنشائية على الاستمرار في ممارسة نشاطها الجاري .

- ولغرض تعضيد عملية التحليل سوف يتم استخدام اسلوب آخر لتقييم الاداء المالي للشركة عينة البحث :

ثانياً : تطبيق نموذج Altman :

اعتمد Altman على خمس نسب مالية اعتبرت من وجهة نظره أفضل النسب المميزة للأداء والمحددة للفشل وهي:

- ١- نسبة صافي رأس المال العامل الى مجموع الموجودات (X1) .
- ٢- نسبة الارباح المحتجزة الى مجموع الموجودات (X2) .
- ٣- نسبة صافي الربح قبل الفوائد والضريبة الى مجموع الموجودات (X3) .
- ٤- نسبة القيمة السوقية لرأس المال العامل الى القيمة الدفترية لإجمالي الديون (X4) .
- ٥- نسبة المبيعات الى مجموع الموجودات (X5) .

واستطاع Altman ان يتوصل الى نموذج عُرف بنموذج (Z-Score Model) صيغته الرياضية هي :

$$Z = 1.2 X1 + 1.4 X2 + 3.3 X3 + 0.6 X4 + 1.0 X5$$

حيث تعبر (Z) عن مؤشر الفشل أما X1 حتى X5 فهي قيم النسب المالية المحددة أعلاه ، ويعبر عنها كنسبة مئوية كاملة.

وقد حدد Altman المعايير الآتية لنموذجه:



- ١- الشركة التي يزيد فيها Z - Score عن 2.99 نقطة ، لا يتوقع لها مواجهة الفشل على المدى المنظور لأنها تكون ذات أداء جيد ومن ثم تكون بعيدة عن الانهيار والتصفية .
- ٢- الشركة التي يقل فيها Z - Score عن 1.81 نقطة ، تتسم بأداء ضعيف ومؤهلة أكثر من غيرها للتعرض للفشل والانهيار ثم التصفية .
- ٣- الشركة التي يقع Z - Score لديها ضمن 1.81 - 2.99 نقطة يصعب التنبؤ الحاسم بشأن وضعها .

فعند تطبيق هذا النموذج على شركة الفاروق عينة البحث نلاحظ ما يأتي :

ونظراً لعدم توافر السعر السوقي لأسهم الشركة عينة البحث في سوق الأوراق المالية وحيث أن

(X4 = القيمة السوقية لرأس المال العامل الى إجمالي الديون) فقد قام الباحثان بالإستعاضة عنها

(X4 = حقوق الملكية الى مجموع الموجودات)

والجدول الآتي يبين نتائج تطبيق معادلة **ALTMAN** على شركة الفاروق للمقاولات الإنشائية العامة:

جدول نسب **ALTMAN** لشركة الفاروق العامة

السنة	السنة	السنة	المؤشر
٢٠١٠	٢٠٠٩	٢٠٠٨	
٠,٠٧	0.075	0.083	X1
٠,٠٠١٥	0.002	0.001	X2
٠,٠٠٣٥	0.005	0.003	X3
٠,٠٥٤	0.043	0.05	X4
٠,٦٩	1.08	0.662	X5
٠,٨٢٠٠٥	1.108	0.682	Z

نلاحظ أنّ قيمة (Z - Score) في سنة (٢٠٠٨) كانت (٠,٦٨) وهي أقل من المؤشر العام البالغ (١,٨١) ، وفي سنة (٢٠٠٩) اقتربت قيمة (Z - Score) من المؤشر العام حيث بلغت (١,١٠٨) ، إلا ان قيمة (Z - Score) في سنة (٢٠١٠) تراجعت عن قيمة المؤشر العام حيث بلغت (٠,٨٢) ، ومن ثم فإنّ الشركة تتسم بأداء ضعيف ومؤهلة أكثر للتعرض لعدم القدرة على الاستمرار في نشاطها وللشغل والانهيار ثمّ التصفية لأن Z - Score أقل من 1.81 .



تحليل الوضع الحالي لعمليات النشاط الجاري للشركة وتحديد أسباب المشكلة :

ومن خلال التحليل باستخدام التحليل الرأسي والأفقي وباستخدام النسب المالية ونموذج Altman تبين للباحث ان وضع الشركتين يثير الشكوك حول قدرتهما على الاستمرار وان وضعهما حرج ، ولذا يتوجب على مراقب الحسابات ان يبين لإدارة الشركة ما توصل إليه من نتائج ومناقشتهم للوقوف على مشاكلهم الرئيسية واسبابها والتي من ضمنها مشكلة التعثر المالي وان يستفسر من الادارة عن خططها التي وضعتها لحل تلك المشاكل لكي يقوم بدراستها ، فإذا لم يقتنع بتلك الخطط وبمقدرتها على حل المشاكل وتعثرها المالي فإن على مراقب الحسابات ان يبدي رأياً متحفظاً او سلبياً ، اما اذا اقتنع بخطط الادارة بأنها قادرة على تقليل مشكلة التعثر المالي فإنه يبدي رأياً نظيفاً (غير متحفظ) مع تثبيت فقرة إيضاحية في تقريره تبين شكوكه وانه قام بدراسة خطط الادارة وبقناعاته بمقدرة تلك الخطط على حل مشكلة الشركة فيما لو طبقت بشكل سليم .

المرحلة الرابعة: عملية التحسين

ان عملية التحسين من واجب ادارة الشركة كما هي واجبها في إعداد قوائم مالية صادقة وعادلة، إلا ان معيار التدقيق (٥٧٠) أوضح بأن على مراقب الحسابات (الذي يؤشر وجود ضعف في الأداء المالي للشركة التي يقوم بتدقيق قوائمها المالية وتثير شكوكه حول قابلية الشركة على الاستمرار) ، ان يقوم بدراسة خطط الادارة المستقبلية التي وضعتها لتحسين أداء الشركة والتي تنوي من خلالها وضع حلول لمشكلة التعثر المالي لديها ، حيث يقوم بالتعرف على مجموعة خطط الإدارة والتي تعتقد الإدارة إنها ستسهم في تحسين الأداء والارتقاء بمستوى الشركة .

إن عملية التحسين هي الإستراتيجية المتعلقة بالحلول التي تركّز على التخلص من الأسباب الرئيسية للمشكلة التي تعارض أداء العمل بشكل سليم ، لذا سيقوم الباحثان بمحاولة تشخيص المتغيرات المستقلة التي تؤثر على المشكلة محل الدراسة والتي تسبب الآثار السلبية في المتغير التابع بوصفه النتيجة المستهدفة في عملية التحسين .

حيث ارتأى البحث استخدام أداة علمية تساعده في دراسة خطط الادارة المستقبلية التي وضعت لحل مشكلة التعثر المالي للشركة قيد البحث ، وهو برنامج Minitab الإحصائي لغرض تحديد درجة الارتباط بين المتغيرات .



ومن خلال تحليل القوائم المالية لعينة البحث (شركة الفاروق العامة للمقاولات الإنشائية) ،
وبدراسة نتيجة النشاط الجاري (المرحلة الأولى) على إعتبار انها تمثل نتيجة النشاط الإعتيادي
والذي من خلالها تقوم بممارسة أعمالها الإعتيادية وإستغلال موجوداتها لتحقيق إيراداتها وتكبتها
مصاريف جارية نتيجة إستخدامها لموجوداتها أثناء ممارسة نشاطها الجاري (الاعتيادي) .
ولغرض معرفة المتغيرات التي لها التأثير الأكبر على نتيجة النشاط الجاري لعينة البحث، ولأن
نتيجة النشاط الجاري تتحدد من عنصرين رئيسيين هما إيرادات النشاط الجاري والمصاريف
الجارية ، فقد قام الباحثان بالتعرف على المصاريف ذات التأثير الكبير على نتيجة نشاط
الشركة والتي تؤدي الى تخفيض الأرباح المتحققة من نشاطها الجاري .
ولغرض تحديد المتغيرات (X_n) التي لها تأثير على المصاريف الجارية ، لذلك تمّ إعتبار
المصاريف الجارية (Y) ، أما المتغيرات (X_n) فتتمثل بالرواتب ، المستلزمات السلعية ،
المستلزمات الخدمية ، المقاولات ، الفوائد ، الإندثار ، الضرائب .
وبتطبيق برنامج Minitab على المصاريف الجارية Y للسنوات من ٢٠٠٨ - ٢٠١٠ ، فكانت
النتائج كالآتي :

الارتباطات للسنوات ٢٠٠٨-٢٠١٠ Cell Contents: Pearson correlation

P-Value

Correlations: Y; الرواتب ; السلعية ; الخدمية ; المقاولات ; الفوائد ; الإندثار ; الضرائب

Xn الرواتب السلعية الخدمية المقاولات الفوائد الإندثار

0.987 الرواتب

0.101

0.971 0.920 السلعية

0.155 0.256

0.989 0.954 0.995 الخدمية

0.093 0.195 0.062

0.993 0.999 0.934 0.964 المقاولات

0.078 0.023 0.233 0.171

0.344 0.191 0.560 0.478 0.227 الفوائد

0.776 0.878 0.621 0.683 0.854



الاندثار	-0.949	0.090	-0.178	-0.272	0.127	-0.032
	0.203	0.943	0.886	0.825	0.919	0.980
الضرائب	0.964	-0.999	-0.178	-0.433	-0.518	-0.142
	0.172	0.032	0.886	0.715	0.653	0.909
	0.808					

Cell Contents: Pearson correlation

P-Value

النتائج :

أظهرت النتائج أعلاه أن المقاولات كان لها التأثير الأكبر على المصروفات الجارية، حيث كانت قيمة الارتباط فيها ٠,٩٩٣ ، ويليهما المستلزمات الخدمية بارتباط ٠,٩٨٩ ، ثم الرواتب بارتباط ٠,٩٨٧ ، وأيضاً السلعية بارتباط ٠,٩٧١ ، بعد ذلك تأتي الفوائد والضرائب والاندثارات على التوالي.

وعلى مراقب الحسابات ان يدرس خطط الإدارة التي تروم إتخاذها لغرض حل مشكلة التعثر المالي ، حيث يجب ان تكون هذه الخطط مرتبطة بتحسين موقف المتغيرات الأكثر تأثيراً ، لذا فإن خطط الإدارة يجب ان تنصب على تخفيض تكاليف المقاولات ، المستلزمات الخدمية ، الرواتب والمستلزمات السلعية بشكل رئيسي لأن هذه العناصر هي الأكثر تأثيراً في زيادة المصاريف الجارية وبالتالي تؤدي الى تفاقم مشكلة التعثر المالي في الشركة قيد التدقيق ، وإذا لم يقتنع مراقب الحسابات بكفاءة ونجاح خطط الإدارة في حل مشكلة التعثر المالي فمن حقه ان يبدي رأياً متحفظاً او رأياً سلبياً في تقريره نظراً لعدم إمكانية الشركة على الاستمرار في نشاطها مع توضيح أسباب هذا الرأي المتحفظ او السلبى . اما اذا اقتنع مراقب الحسابات بأن خطط الادارة المستقبلية في حالة تطبيقها في الشركة في الفترة اللاحقة وان لها تأثيراً إيجابياً على الوضع المالي للشركة وتحل مشكلة التعثر المالي او تقللها بشكل كبير فإن عليه ان يبدي رأياً نظيفاً مع إضافة فقرة توضيحية في تقريره تبين رأيه بخطط الادارة .

ومن خلال البحث تم الاطلاع على خطط الادارة المستقبلية التي وضعت لتحسين

وضع الشركة المالي ، وكانت هذه الخطط تشمل :

- تقليل اعتماد الشركة على المقاولين الثانويين في عمليات تنفيذ المقاولات واقتصار ذلك على عمليات تجهيز المواد والمعدات الانتاجية .
- القيام بإستيراد معدات انتاجية حديثة لتطوير نشاطها الانتاجي .



- محاولة الحصول على فرص عمل جديدة بما في ذلك عقود تنفيذ مشاريع جديدة وفرص عمل لمعامل الشركة الانتاجية .
- العمل على تقليل بعض التكاليف التي تتحملها الشركة من خلال عدم التوسع في تعيين كوادر اضافية جديدة ، تقليل الاعتماد على استئجار بعض المعدات الانتاجية من خلال استخدام معدات الشركة المتوفرة لديها حالياً .
- نقل بعض الخطوط الانتاجية لمعامل الشركة البعيدة الى مواقع المشاريع الجديدة لغرض تخفيض كلف نقل الانتاج من تلك المعامل .
- القيام بتشكيل شعبة تكاليف في الشركة لدراسة تكاليف المعامل الانتاجية وتنفيذ المشاريع ومقارنتها مع التكاليف المعيارية وتحديد الانحرافات ومن ثم مساعدة الادارة في تشخيص اسباب تلك الانحرافات ووضع الحلول لمعالجتها .
- وبدراسة خطط الادارة ومقارنتها مع نتائج تشخيص المتغيرات الاساسية التي لها تأثير كبير على نتيجة النشاط الجاري للشركة قيد البحث من خلال الآتي :
- تدقيق العقود الثانوية المبرمة في سنة ٢٠١٠ فوجد ان هناك إنخفاضاً كبيراً في عدد عقود المقاولات الثانوية حيث بلغ عددها (٢٠) عقداً في سنة ٢٠١٠ بينما كان عددها (٥١) عقداً في سنة ٢٠٠٩ ، وجد ان من ضمنها ثمانية عقود فقط هي عقود تنفيذ وعقد واحد تأمين هندسي وثلاثة عقود تجهيز (شراء) خباطات مركزية للشركة ، والمتبقي عبارة عن عقود تجهيز مواد إنشائية (حصو ، رمل ، ...) والجدول ادناه يبين مقدار التغير في عدد العقود الثانوية :

العقود الثانوية للسنتين ٢٠٠٩ - ٢٠١٠ لشركة الفاروق العامة

التفاصيل	٢٠١٠	٢٠٠٩	نسبة التغير
عدد العقود الثانوية	٢٠	٥١	(٦١%)
ايراد الذرعات المنجزة / مليون دينار (الكلي)	٢٤٢٨٩	٤١٨٢٣	(٤٢%)
حصة المقاولين الثانويين / مليون دينار	٩٣٩٩	١٥٩١٥	(٤١%)
النسبة	% ٣٩	% ٣٨	

- وعند زيارة شعبة التكاليف التي تم تشكيلها حديثاً وجد انها حالياً في بداية عملها حيث تقوم بتسجيل الكلف الفعلية لإنتاجية تنفيذ المشاريع والمعامل الانتاجية ولكن لحد الآن لم



تباشر بمقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية وتحديد الانحرافات ، وتحتاج الشعبة الى كادر متخصص.

- فحص عدد من الاعتمادات المستندية لشراء معدات إنتاجية متطورة من شركة مصنعة يابانية ، وتأكد من قيام الشركة عينة البحث بدفع كامل مبلغ الإعتمادات في ضوء شروط العقود.

- زيارة معمل صب الانابيب الكونكريتية والتأكد من نقل خط إنتاجي من معمل البناء الجاهز في الاسكندرية الى معمل صب الانابيب في الغزالية ، والتأكد من قيام هذا الخط بإنتاج جدران كونكريتية جاهزة لصالح أحد المشاريع في بغداد .

ومن خلال البحث وُجد ان خطط الادارة متسقة مع نتائج برنامج Minitab ، ولها تأثير على المتغيرات ذات الأثر الكبير في نتيجة النشاط الجاري وفي حالة تنفيذها بشكل سليم ستعمل بشكل واضح وسليم على تخفيض المصاريف الجارية للشركة وبالتالي ستؤدي الى زيادة نتيجة النشاط الجاري لها ، ونظراً لتاريخ الشركة بممارسة العمليات المربحة ونتيجة لذلك فإن على مراقب الحسابات ان يبدي رأياً نظيفاً (غير متحفظ) في تقريره حول القوائم المالية للشركة عينة البحث وان الشركة قادرة على الاستمرار في نشاطها ، ولكن مع تثبيت فقرة ايضاحية في تقريره حول خطط الادارة المستقبلية وسبب قناعته بجدوى وكفاءة هذه الخطط فيما اذا تم تنفيذها بشكل سليم ودورها في معالجة مشكلة التعثر المالي للشركة .

المرحلة الخامسة : عملية المراقبة :

وبعد ان تبدء الشركة قيد التدقيق عملية التحسين من خلال تحديد الأنشطة التي تُسهم في تحسين أدائها وتحديد كيفية التصحيح والتحسين ، فإن على أي مراقب الحسابات وعند تدقيقه للشركة في الفترات اللاحقة ان يتعرف على رأي مراقب الحسابات السابق والفقرة التوضيحية حول خطط الادارة لمعالجة مشكلة التعثر المالي وتدقيق الفقرات الآتية :

- التأكد من ان تلك التحسينات قد بدء العمل بها فعلاً وملاحظة ذلك من خلال تأثيرها على القوائم المالية للسنة اللاحقة وبالأخص مدى تأثيرها على مؤشرات النسب المالية وعلى نتيجة نشاط الشركة .



- التأكد من ان تلك التحسينات قد حققت الهدف العام منها وهو معالجة مشكلة التعثر المالي لدى الشركة قيد التدقيق .

الإستنتاجات

- ١- يعد التدقيق من اهم الوسائل التي تساعد المجتمع الإنساني حيث إنه يبث الطمأنينة والثقة بين أفرادها والتي بدورها تشارك في نهضة المجتمع إقتصادياً و مالياً .
- ٢- مراقب الحسابات هو الذي تقع عليه مسؤولية عملية التدقيق ، مما يتوجب عليه بذل العناية المهنية الكافية ، فهو مسؤول عن عمله مسؤولية مدنية وجنائية وتأديبية .
- ٣- يتعرض مراقبو الحسابات الى المسائلة من قبل مستخدمي القوائم المالية والمجتمع فيما اذا لم يبينوا رأيهم الواضح في صدق وعدالة القوائم المالية التي يقومون بتدقيقها ، وتقع عليهم مسؤولية تنبيه المجتمع بالمخاطر التي تواجه الشركات العامة ، ومن ضمن هذه المخاطر عدم قابليتها على الإستمرار .
- ٤- تعتبر القوائم المالية وما تحتويه من بيانات ، الركيزة الأساسية لقاعدة المعلومات التي يعتمد عليها متخذو القرارات الاقتصادية وتساعدهم في تحديد نقاط القوة والضعف والتنبؤ بالكثير من الظواهر المستقبلية التي تمر بها الوحدات الإقتصادية مثل التنبؤ بالفشل وإحتمالات الإفلاس والتصفية وتحدد موقفهم الإستراتيجي عند إتخاذ قراراتهم سواء كانوا من المستخدمين الداخليين أو من المستخدمين الخارجيين .
- ٥- ان التحليل المالي للقوائم المالية بإستخدام ادوات التحليل المناسبة تساعد في تخفيض الحجم الهائل من البيانات المالية الى مؤشرات مفيدة ذات دلالة ، مما يعطي فرصة لمراقب الحسابات لإختيار التحليل الانسب الذي يفيد في عملية تقويم الأداء والتنبؤ ببعض الظواهر المستقبلية كالفشل وعدم الإستمرارية .
- ٦- بيّنت معايير التدقيق بأن فرض الاستمرارية هو مبدأ رئيس في إعداد القوائم المالية . وان ادارات الشركات تقع عليهم مسؤولية اعداد تلك القوائم على وفق فرض الاستمرارية .
- ٧- ان من مسؤوليات مراقبي الحسابات التأكد من ملائمة فرض الاستمرارية مع القوائم المالية قيد التدقيق استناداً الى معايير التدقيق .
- ٨- عندما تُثار شكوك مراقب الحسابات حول استمرارية الشركة قيد التدقيق نتيجة وجود تعثر مالي ، فعليه دراسة خطط الادارة حول معالجة تلك المشكلة ، فاذا تبين له ان الخطط قادرة



على حل المشكلة فعليه ان يبدي رأياً نظيفاً في تقريره مع تثبيت فقرة إيضاحية حول ذلك، ومراقبة نتائج تنفيذ خطط الادارة في السنوات اللاحقة ، وفي حالة عدم إقتناعه بالخطط فإنه يبدي رأياً متحفظاً او رأياً سلبياً.

٩- عدم وجود أي اشارة في تقارير مراقبي الحسابات للسنوات عينة البحث تشير الى مدى ملائمة فرض الاستمرارية للقوائم المالية رغم التعثر المالي للشركات محل التدقيق .

١٠- حصلت الشركة عينة البحث خلال سنتي ٢٠٠٨ - ٢٠٠٩ على منح من خزانة الدولة لتسديد رواتب العاملين ، وعند توقف تلك المنح في سنة ٢٠١٠ اضطرت الى الإقتراض لتسديد تلك الرواتب مما ادى الى زيادة التزاماتها وتعثرها المالي.

١١- ان تراجع نتيجة النشاط الجاري المرحلة الاولى للشركة عينة البحث يعود الى الأخطاء في التويب المحاسبي نتيجة عدم مقابلة الايرادات بمصروفات السنة قيد التدقيق وعدم تسجيل الايرادات الغير مستلمة كإيرادات مستحقة ، فضلاً عن تسببها في زيادة الايرادات التحويلية للسنوات اللاحقة .

١٢- ان من اسباب التعثر المالي التي آلت بالشركة لتتكبد الخسائر المتراكمة في نتيجة نشاطها هي:

○ التقادم الزمني للمكائن والمعدات المستخدمة في الإنتاج حيث إنها تجاوزت (٣٠) عاماً.
○ لجوء ارباب العمل من الجهات الحكومية الى القطاع الخاص لتنفيذ المقاولات بأقل الأسعار مما قلل من فرص العمل المحالة لهما.

○ إستئجار الآليات والمكائن وإحالة بعض فقرات المشاريع بعد التعاقد عليها الى مقاولين ثانويين لغرض تنفيذها يؤدي الى ارتفاع التكاليف المباشرة.

○ إرتفاع اسعار بيع منتجات المعامل والورش الانتاجية بسبب التزامها بمواصفات الجودة والسيطرة النوعية للمواد المستخدمة في العمليات الانتاجية مما أدى الى قلة الحصة السوقية .

○ ارتفاع رواتب الموظفين منذ سنة ٢٠٠٨ ادى الى زيادة الالتزامات دون ان يقابلها زيادة في الايرادات.



١٣- اظهرت نتائج التحليل باستخدام التحليل الرأسي ، الأفقي ، النسب المالية ونموذج Altman للشركة وجود تعثر مالي مما يثير شكوك مراقب الحسابات حول قدرتها على الاستمرار .

١٤- حدّد التحليل الاحصائي المتغيرات الأكثر تأثيراً على المصاريف الجارية وبالتالي على نتيجة النشاط (المرحلة الأولى) ، وهي (تكاليف المقاولات الثانوية ، المستلزمات السلعية ، المستلزمات الخدمية ، الرواتب والاندثارات).

١٥- تمّ دراسة خطط الادارة التي وضعتها لحل مشاكلها ومن ضمنها مشكلة التعثر المالي ، والإقتران بأن خطط الادارة في حالة تطبيقها بشكل سليم في الفترة اللاحقة سيكون لها تأثيراً إيجابياً على الوضع المالي للشركة وتحل مشكلة التعثر المالي او تقلّلها بشكل كبير

التوصيات

١- التأكيد على مراقبي الحسابات بأن مسؤولياتهم اتجاه المجتمع تحتم عليهم تنبيه المجتمع بالمخاطر المحدقة ببعض الشركات وبالأخص الشركات العامة من ناحية تعثرها وإحتمالية عدم استمرارها .

٢- عند وجود شكوك لدى مراقب الحسابات حول استمرارية الشركة قيد التدقيق ، فعليه ان يناقش الادارة ويدرس خططها ، فإذا تبين له جدوى تلك الخطط في حل مشكلة الشركة في حالة تنفيذها بشكل سليم ، عليه ان يبدي رأياً نظيفاً مع تثبيت فقرة ايضاحية في تقريره ، واذا لم يقتنع بتلك الخطط فعليه ان يبدي رأياً متحفظاً او رأياً سلبياً .

٣- التأكيد على السلطة التشريعية بأن مسؤولياتهم اتجاه المجتمع تحتم عليهم المحافظة على إستقراره والمحافظة على شركاته العامة من خلال دعمها وتوكيلها بإنشاء وتجهيز المشاريع الحكومية .

٤- ضرورة قيام مراقبي الحسابات باستخدام بعض المؤشرات المالية والتشغيلية المنصوص عليها في معيار التدقيق (٥٧٠) لغرض التأكد من مدى قدرة الشركات قيد التدقيق على الإستمرار وتثبيت ذلك في اوراق عملهم .

٥- مراعاة تحقيق الإستخدام الأمثل للموجودات الثابتة وإستغلال الطاقة المتاحة لدى الشركات مما يساهم في تحقيق الفاعلية والكفاءة والإقتصادية عند ممارسة نشاطها .



٦- ضرورة قيام إدارات الشركات الإنشائية بوضع جدول لكل مقاوله يوضح فيه إجمالي الكميات المعيارية الواجب إستخدامها من (مواد أولية ، آليات ، معدات ، أيادي عاملة فنية وغير فنية ، وغيرها) ومن ثم مقارنتها مع الكميات الفعلية المنفذة لغرض تحقيق الاستخدام الامثل للموارد المتاحة.

٧- استخدام مراقبي الحسابات برنامج التحسين المستمر DMAIC للتأكد من مدى ملائمة فرض الاستمرارية للشركات قيد التدقيق.

٨- على مراقبي الحسابات تنبيه ادارات الشركات قيد التدقيق على الالتزام بتسجيل الايرادات والمصاريف المستحقة لغرض مقابلة الايرادات بالمصاريف وعدم تشويه نتيجة النشاط.
المصادر

١ . المعايير المحاسبية والادلة الرقابية ، مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق ، (2005) .

٢ . غرابية، فوزي، ويعقوب ريماء، استخدام النسب المالية في التنبؤ بتعثر الشركات المساهمة العامة ، عمان ، (١٩٨٧) .

٣ . هندي ، منير ، التنبؤ بالإفلاس الفني للشركات الصناعية ، المجلة العلمية ، جامعة قطر ، العدد الثاني ، (١٩٩١) .

٤ . حماد ، طارق عبد العال ، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الإئتمان ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، (٢٠٠٦) .

٥ . لطفي ، امين السيد احمد ، التطورات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعية ، (٢٠٠٧) .

٦ . ألكرابي ، عبد الحسن وحيد ، مسؤولية مراقب الحسابات في التحقق من فرض

الاستمرارية ، بحث مقدم الى المعهد العربي لنيل شهادة المحاسبة القانونية ، (٢٠٠٩) .

٧ . قانون الشركات رقم (٢١) لسنة (١٩٩٧) .

٨ . أبو الحسن ، علي أحمد ، قياس رقابة التكاليف في المشروعات الصناعية ، الإسكندرية ، (١٩٨٦) .

٩ . المرهضي ، سنان غالب رضوان ، منشآت متخصصة ، مطابع الشوكاني ، صنعاء ، (٢٠٠٢) .



١٠. الخطيب، احمد ، التكاليف في المجال التطبيقي ، مكتبة عين شمس ، القاهرة،
(١٩٨٨).
١١. الخطيب، احمد ، التكاليف في المجال التطبيقي ، مكتبة عين شمس ، القاهرة،
(١٩٨٨).
١٢. عاصي، بسيم ، تدقيق المقاولات ، مجلة المدقق ، عمان ، العدد ٢٨ ، ايار ، (١٩٩٦).
13. Gail Rajjayabun, Understanding long-term contracts , Accountancy ,
Volume 114 , No. 1216, December, , (1994) .
١٤. لجنة قواعد المحاسبة الدولية ، قواعد المحاسبة الدولية ، ترجمة عصام مرعي ، مطابع
رغدان ، عمان ، (١٩٨٩).
١٥. نعيم ، المطلوبات المحتملة ، مجلة العلوم الإقتصادية ، المجلد الثاني ، كلية الإدارة
والإقتصاد ، بغداد ، (١٩٩٥) .
16. Keiso : Donald E., Intermediate Accounting , tenth edition , John
Wiley and Sons, Inc. U.S.A. , (2001) , (2005).
١٧. أشيرازي، عباس مهدي، (1990)، نظرية المحاسبة، الكويت .
18. Schroeder , Richard G . , Financial Accounting Theory and Analysis
, Seventh Edition , Gohn Wiley and Sons , Inc , U . S . A . , 2001 .
١٩. الدهراوي، كمال الدين ، مدخل في المحاسبة المتوسطة ، الدار الجامعية،
بيروت، (٢٠٠١).
٢٠. عثمان، عبد الرزاق محمد ، أصول التدقيق والرقابة الداخلية ، وزارة التعليم العالي
والبحث العلمي ، بغداد ، (١٩٩٩) و (٢٠٠٢).
٢١. ألحسني، صادق ، التحليل المالي والمحاسبي / دراسة معاصرة في الاصول العلمية
وتطبيقاتها ، الطبعة الاولى ، عمان الاردن ، (١٩٩٨).
٢٢. مطر، محمد، نطاق مسؤولية مدقق الحسابات عن تقويم قدرة المشروع على
الاستمرار، المؤتمر العلمي المهني لجمعية مدققي الحسابات الاردنية، عمان، (٢٠٠٠).
٢٣. ألمجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ممارسات المحاسبة المالية، مطابع
لحظ، عمان، (٢٠٠١).



٢٤. أرينز ، ألفين ولوبك، جيمس ، المراجعة – مدخل متكامل ، ترجمة د. محمد عبد القادر
الديسبي ، ومراجعة احمد حامد حجاج ، دار المريخ للنشر، السعودية ، ٢٠٠٢ و
٢٠٠٥ .
٢٥. الإتحاد الدولي للمحاسبين ، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد
وقواعد سلوكيات المهنة ، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، الأردن ،
(٢٠٠١) و(٢٠٠٧) و (٢٠٠٨).
٢٦. المصري، احمد محمد ، ادارة شركات المقاولات ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية،
(١٩٩٨).
27. Alvin A. Arens , Randal J. Elder , Mark S. Beasley , Auditing and Assurance Services , An Integrated Approach , New Jersey , U.S.A. , 2008.
28. Altman, E.I "Financial Ratios, Discriminant Anlysis and the Pridiction of corporate Bankruptcy ", journal of finance , vol.23, No.4, 1968 PP 589-609
29. Chen, Kevin C.W. Church , bryank , Default on dept obligations and the issuance of going concern opinions , Quartely Journal of business and economics , vol. 37, Issue 3, summer, 19٩8 .
30. Grice , J.S., Bankruptcy prediction models and going concern audit opinions before and after SAS No. 59 . (W.W.W. Bankrupt . htm) 2000