



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

أثر متطلبات تقييم الاستمرارية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي

/570/ في إجراءات التدقيق التحليلية - دراسة ميدانية

رسالة مقدمة لنيل الدرجة الأكاديمية الماجستير في تدقيق الحسابات

إعداد

إياد عدنان الزعبي

بإشراف

د. رياض عبد الرؤوف

2022

مستخلص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف بمدى التزام ووفاء مدقق الحسابات في سورية بمتطلبات المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 المتعلق باستمرارية المنشأة، وبيان مدى استخدامه للإجراءات التحليلية عند تقييم الاستمرارية، وتحديد أثر متطلبات معيار الاستمرارية في إجراءات التدقيق التحليلية المستخدمة من قبل مدقق الحسابات في سورية.

ولتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على أسئلتها قام الباحث من خلال الدراسة الميدانية بإعداد استبانة، وتوزيعها على عينة من المدققين ومكاتب التدقيق الرئيسية والذين تتمركز أعمالهم وأنشطتهم في مدينة دمشق وريفها، وتم تحليل بيانات الدراسة باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS، من خلال مجموعة من الاختبارات الإحصائية الوصفية ودراسة الفروق وإجراء اختبار تحليل الانحدار المتعدد الخطي من أجل الحكم على مدى امتلاك نموذج الدراسة للقوة التفسيرية وملائمته في تمثيل العلاقة بين المتغيرات المدروسة.

وقد أظهرت نتائج الدراسة وفاء المدقق بمتطلبات معيار الاستمرارية رقم 570، واستخدامه للإجراءات التحليلية عند تقييم الاستمرارية، ووجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين متطلبات معيار الاستمرارية وبين استخدام المدقق للإجراءات التحليلية والتي تم التعبير عنها بإيجاد معادلة نموذج الانحدار.

وبناءً على النتائج أوصت الدراسة بضرورة وجود معايير للمقارنة (على سبيل المثال نسب مالية معيارية) يتم اعتمادها للقطاعات المختلفة، يستعين بها المدقق في إجراء المقارنات اللازمة التي تعد أهم إجراءات وأساليب المراجعة التحليلية، واعتماد استخدام نماذج التنبؤ الإحصائية والصيغ الرياضية المتقدمة، لما لها من القدرة على التنبؤ وكشف العلاقات بين بنود القوائم المالية، والبحث في الأسباب التي ما زال يبرز لنا الواقع العملي من خلالها حالات إصدار رأي غير مناسب حول استمرارية عميل التدقيق، ومحاولة وضع الحلول المناسبة لها.

الكلمات الرئيسية: استمرارية المنشأة، الإجراءات التحليلية، متطلبات التقييم، المعايير الدولية للتدقيق،

المعيار الدولي للتدقيق رقم 570.

Abstract

This study aimed to identify the extent to which auditors in Syria comply with the requirements of ISA /570/ related to going concern, indicating the extent to which analytical procedures are used for continuity assessment, and also determine the impact of the requirement of ISA 570 in the use of these procedures.

To achieve the objectives of the study, the researcher prepared a questionnaire, which was distributed to the External Auditors in Damascus City and its countryside. The data of the study were analyzed by the statistical package program (SPSS). Through a set of descriptive statistical tests, the study of differences, and a multiple linear regression analysis test in order to judge the extent to which the study model has explanatory power and suitability in representing the relationship between variables.

The results of the study showed the auditor's commitment to the requirements of ISA 570, his use of analytical procedures when assessing continuity, and the existence of a positive statistical relationship between the requirements of ISA 570 and the use of analytical procedures which was expressed by the regression model.

The study recommended the necessity to find comparative standards (such as standard financial ratios) approved for different sectors making necessary comparisons which is the most important procedures and methods of analytical procedures, using advanced statistical and mathematical which have the ability to predict, and researching the reasons that lead to issuance of an inappropriate opinion by the auditor about continuity.

Key words: going concern, analytical audit procedures, assessment requirements, international standards on auditing, ISA /570/.



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

أثر متطلبات تقييم الاستمرارية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي

/570/ في إجراءات التدقيق التحليلية – دراسة ميدانية

رسالة مقدمة لنيل الدرجة الأكاديمية الماجستير في تدقيق الحسابات

إعداد

إياد عدنان الزعبي

بإشراف

د. رياض عبد الرؤوف

2022

أثر متطلبات تقييم الاستمرارية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي /570/ في إجراءات التدقيق التحليلية

– دراسة ميدانية

اعداد

إشراف

إياد الزعبي

د. رياض عبد الرؤوف

موافقة أعضاء لجنة الحكم بعد المناقشة العلنية وإجراء التعديلات:

الاسم	التوقيع
الدكتور: عصام قريط الأستاذ في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق	
الدكتور: نضال العريب الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق	
الدكتور: رياض عبد الرؤوف المدرس في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق	

إقرار

أنا الطالب إياد عدنان الزعبي

أصرح بأن هذا البحث هو من إنجازي، ولم يسبق أن نشر من قبلي، أو من قبل باحثين آخرين.

دمشق 2022/4/12

اسم الباحث

إياد الزعبي

شكر وتقدير

"وَقَالَ رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ" (سورة النمل: آية 19).

وبعد حمد وشكر الله على نعمه وهدايته وتوفيقه من قبل ومن بعد، فإنه من بالغ سروري أن أقدم بخالص الشكر وعظيم الامتنان إلى أستاذي الدكتور رياض عبد الرؤوف الذي تفضل مشكوراً بالإشراف على هذه الرسالة، وعلى متابعته المستمرة وتوجيهاته وملاحظاته القيمة التي أسهمت في إنجاز هذه الرسالة العلمية.

كما وأتقدم بعميق الشكر والامتنان والتقدير إلى أعضاء لجنة الحكم على ملاحظاتهم وتوجيهاتهم القيمة التي ساهمت في إغناء وإتمام هذه الرسالة، وإلى جميع السادة أعضاء الهيئة التدريسية في كلية الاقتصاد الذين رافقوني في جميع مراحل دراستي الجامعية.

كما وأتوجه بالتحية والتقدير إلى أهلي وعائلتي، وإلى كل من ساعدني ودعمني، وإلى كافة أصدقائي وزملائي لما أحاطوني به من رعاية وتشجع.

لكم جميعاً

أدين بواجب الشكر والوفاء

الباحث

الإهداء

إلى الذين لا أنسى فضلهم ما حييتُ

إلى الذين أرجو ألا أخيب أملهم بي

إلى من لا أستطيع مكافأتهم مهما طال الزمن

والدَيَّ العزيزين

إلى من ينبض بحبهم قلبي

إلى الدم الذي يجري في عروقي

إخوتي الأعزاء

وإلى جميع أسرتي وزملائي وأصدقائي، وإلى كل الذين قدموا لي الدعم المعنوي والعلمي في جميع

مراحلِي الدراسية.

إليكم جميعاً

أهدي هذا الجهد المتواضع عرفاناً بالجميل ووعداً بالمزيد

مستخلص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف بمدى التزام ووفاء مدقق الحسابات في سورية بمتطلبات المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 المتعلق باستمرارية المنشأة، وبيان مدى استخدامه للإجراءات التحليلية عند تقييم الاستمرارية، وتحديد أثر متطلبات معيار الاستمرارية في إجراءات التدقيق التحليلية المستخدمة من قبل مدقق الحسابات في سورية.

ولتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على أسئلتها قام الباحث من خلال الدراسة الميدانية بإعداد استبانة، وتوزيعها على عينة من المدققين ومكاتب التدقيق الرئيسية والذين تتمركز أعمالهم وأنشطتهم في مدينة دمشق وريفها، وتم تحليل بيانات الدراسة باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS، من خلال مجموعة من الاختبارات الإحصائية الوصفية ودراسة الفروق وإجراء اختبار تحليل الانحدار المتعدد الخطي من أجل الحكم على مدى امتلاك نموذج الدراسة للقوة التفسيرية وملائمته في تمثيل العلاقة بين المتغيرات المدروسة.

وقد أظهرت نتائج الدراسة وفاء المدقق بمتطلبات معيار الاستمرارية رقم 570، واستخدامه الإجراءات التحليلية عند تقييم الاستمرارية، ووجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين متطلبات معيار الاستمرارية وبين استخدام المدقق للإجراءات التحليلية والتي تم التعبير عنها بإيجاد معادلة نموذج الانحدار.

وبناءً على النتائج أوصت الدراسة بضرورة وجود معايير للمقارنة (على سبيل المثال نسب مالية معيارية) يتم اعتمادها للقطاعات المختلفة، يستعين بها المدقق في إجراء المقارنات اللازمة التي تعد أهم إجراءات وأساليب المراجعة التحليلية، واعتماد استخدام نماذج التنبؤ الإحصائية والصيغ الرياضية المتقدمة، لما لها من القدرة على التنبؤ وكشف العلاقات بين بنود القوائم المالية، والبحث في الأسباب التي ما زال يبرز لنا الواقع العملي من خلالها حالات إصدار رأي غير مناسب حول استمرارية عميل التدقيق، ومحاولة وضع الحلول المناسبة لها.

الكلمات الرئيسية: استمرارية المنشأة، الإجراءات التحليلية، متطلبات التقييم، المعايير الدولية للتدقيق،

المعيار الدولي للتدقيق رقم 570.

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
ب	قرار لجنة الحكم
ج	إقرار
د	شكر وتقدير
هـ	الإهداء
و	مستخلص الدراسة باللغة العربية
ز	قائمة المحتويات
ط	قائمة الجداول
ي	قائمة الأشكال والرسوم البيانية
1	مخطط البحث
2	1- المقدمة
3	2- مشكلة الدراسة
4	3- أهمية الدراسة
4	4- أهداف الدراسة
5	5- فرضيات الدراسة
6	6- منهجية الدراسة
6	7- حدود الدراسة
7	8- الدراسات السابقة
13	9- ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة
14	10- أنموذج الدراسة
15	1- الفصل الأول: مبررات تحميل المدقق مسؤولية إجراء تقييم لاستمرارية المنشأة
16	1-1- المبحث الأول: فرض الاستمرارية والمعايير الدولية
16	1-1-1- تمهيد
18	1-1-2- مفهوم استمرارية المنشأة
19	1-1-3- فرض الاستمرارية في المفهوم المحاسبي والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
21	1-1-4- تقييم الاستمرارية في المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة
23	1-1-5- تحديد أبعاد المسؤولية عن استمرارية المنشأة
28	1-2- المبحث الثاني: متطلبات تقييم الاستمرارية والمعيار 570
28	1-2-1- تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة باستمرارية المنشأة
32	2-2-1- تقييم تقدير الإدارة لاستمرارية المنشأة
33	2-2-3- تقييم الأحداث اللاحقة (الفترة ما بعد تقدير الإدارة)

34	1-2-4 إجراءات التدقيق عند تحديد أحداث أو ظروف تثير الشك باستمرارية المنشأة
34	1-2-5 تكوين استنتاجات ورأي المدقق في استمرارية المنشأة
36	2- الفصل الثاني: أثر استخدام الإجراءات التحليلية في تقييم استمرارية المنشأة
37	2-1-1 أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في تقييم الاستمرارية
37	2-1-1-1 مفهوم الإجراءات التحليلية وأهميتها
39	2-1-2 أهداف الإجراءات التحليلية
41	2-1-3 عوامل الاعتماد على الإجراءات التحليلية
44	2-2-2 دور المدقق في اختيار وتصميم الإجراءات التحليلية
44	2-2-2-1 أساليب وإجراءات المراجعة التحليلية
46	2-2-2-2 مستويات استخدام الإجراءات التحليلية
50	2-2-2-3 مراحل استخدام الإجراءات التحليلية
53	2-2-2-4 تصميم الإجراءات التحليلية وخطوات تطبيقها
54	2-2-2-5 دور متطلبات معيار الاستمرارية في استخدام المدقق للإجراءات التحليلية
58	3- الفصل الثالث: الدراسة الميدانية
59	3-1-1 المبحث الأول: منهجية الدراسة
59	3-1-1-1 منهج الدراسة المستخدم
59	3-1-1-2 مجتمع الدراسة وعيّنتها
60	3-1-1-3 تصميم أداة الدراسة
62	3-1-1-4 الأساليب الإحصائية المستخدمة
64	3-1-1-5 صدق أداة الدراسة وثباتها
67	3-2-2 المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية
67	3-2-2-1 التحليل الوصفي للخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة
71	3-2-2-2 الدراسة الوصفية الإحصائية لمتغيرات الدراسة
82	3-2-2-3 نتائج اختبار الفرضيات الرئيسية والفرعية
92	4- نتائج وتوصيات الدراسة
93	4-1-1 النتائج
94	4-2-1 التوصيات
95	5- المراجع
96	1- المراجع باللغة العربية
101	2- المراجع باللغة الأجنبية
104	6- الملاحق
105	1- قائمة الاستبانة
112	2- المحكمون للاستبانة

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1	مجتمع الدراسة وعيّنتها والاستبانة الموزعة والمستلمة.	60
2	الصيغة الكمية المستخدمة في تحويل الإجابات الوصفية.	61
3	أطوال الفئات المقابلة لدرجة التأيد لإجابات أفراد العينة.	62
4	معاملات ثبات محاور الدراسة باستخدام طريقة ألفا كرونباخ.	65
5	معاملات ثبات محاور الدراسة باستخدام طريقة التجزئة النصفية.	66
6	توزيع أفراد عينة الدراسة وفق التخصص العلمي.	67
7	توزيع افراد عينة الدراسة وفق أعلى مؤهل علمي.	68
8	توزيع افراد عينة الدراسة وفق العمر.	68
9	توزيع افراد عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة في مجال التدقيق.	69
10	توزيع أفراد عينة الدراسة وفق المؤهل المهني.	70
11	توزيع أفراد عينة الدراسة وفق المسمى الوظيفي.	70
12	التحليل الوصفي الإحصائي للمحور الأول.	71
13	التحليل الوصفي الإحصائي للمحور الثاني.	74
14	التحليل الوصفي الإحصائي للمحور الثالث.	77
15	التحليل الوصفي الإحصائي للمحور الرابع.	80
16	نتائج اختبار (ت) T-test لمدى التزام مدقق الحسابات بمتطلبات المعيار ISA 570.	82
17	نتائج اختبار (ت) T-test لمدى استخدام المدقق لإجراءات التدقيق التحليلية عند تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة باستمرارية المنشأة.	83
18	نتائج اختبار (ت) T-test لمدى استخدام المدقق لإجراءات التدقيق التحليلية عند تقدير تقييم الإدارة لاستمرارية المنشأة.	84
19	نتائج اختبار (ت) T-test لمدى استخدام المدقق لإجراءات التدقيق التحليلية عند تحديد أحداث أو ظروف تثير الشك باستمرارية المنشأة.	85
20	نتائج اختبار تحليل الانحدار لأثر متطلبات المعيار ISA 570 في إجراءات التدقيق التحليلية.	86
21	نتائج تحليل التباين الأحادي One way ANOVA للفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة التي تعزى إلى الخصائص والسمات الشخصية.	90
22	نتائج اختبار الفروق البعدية لإجابات أفراد عينة الدراسة التي تعزى إلى المسمى الوظيفي.	91

قائمة الأشكال والرسوم البيانية

رقم الشكل	عنوان الشكل أو الرسم البياني	الصفحة
1	أنموذج الدراسة.	14
2	دور متطلبات معيار الاستمرارية في استخدام المدقق للإجراءات التحليلية عند تقييم استمرارية المنشأة.	57
3	التوزيع البياني للبواقي في معادلة الانحدار.	87
4	الانحدار المعياري المتبقي في معادلة الانحدار.	88
5	تباين الخطأ العشوائي في معادلة الانحدار.	88

مخطط البحث

- 1- المقدمة
- 2- مشكلة الدراسة
- 3- أهمية الدراسة
- 4- أهداف الدراسة
- 5- فرضيات الدراسة
- 6- منهجية الدراسة
- 7- حدود الدراسة
- 8- الدراسات السابقة
- 9- ما يميز هذه الدراسة من الدراسات السابقة
- 10- أنموذج الدراسة

مخطط البحث

1- المقدمة

تعمل منظمات الأعمال في العصر الحديث ضمن بيئة تواجه فيها الكثير من التحديات والمخاطر، وتتعرض لتغيرات سريعة في حجم الأعمال والضغوطات التي قد تؤثر بشكل كبير في استمرارية نشاطها، ويعد تقرير التدقيق بمنزلة قناة رئيسية يقدم المدقق بواسطتها المعلومات عن نتائج عملية تدقيق القوائم المالية إلى مستخدمي القوائم المالية، بما يوفر الرأي المهني حول تأكيدات الإدارة المتعلقة بالقوائم المالية وإيضاحاتها المتممة ومدى ملاءمة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في إعداد القوائم المالية للمنشأة.

ومع إصدار المعيار الدولي للتدقيق /ISA 570/ "استمرارية المنشأة" فإن مسؤولية المدقق لم تعد تنحصر في تدقيق القوائم المالية من أجل ابداء الرأي في عدالتها ومدى تمثيلها لواقع المنشأة فقط، وإنما أصبح من مسؤولية المدقق أن يقوم بدراسة قدرة المنشأة على الاستمرار في المستقبل المنظور وتقييمها وابداء رأيه في ذلك، بما يحقق لمستخدمي القوائم المالية الثقة في مستقبل المنشأة، وذلك من الالتزام بمجموعة من المتطلبات التي جاء بها المعيار ISA 570 التي تستوجب أن يدرس المدقق إمكانية وجود أحداث أو ظروف يمكن أن تثير الشك حول قدرة المنشأة على الاستمرار، ويلزم المعيار المدقق بمتطلبات إضافية عند تحديد مثل هذه الأحداث أو الظروف، كما يطالب المعيار بصيغ محدّدة ضمن تقرير التدقيق في ضوء النتائج التي يُتوصّل إليها، إلا أن الواقع العملي لا يزال يبرز لنا حالات إصدار رأي غير مناسب إصراراً متكرراً من قبل المدققين، حيث إن بعض المنشآت التي افلست قد تلقت تقريراً نظيفاً (غير متحفظ) من مدققيها قبل إفلاسها بعام.

2- مشكلة الدراسة

لقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين IAFC بواسطة مجلس معايير التدقيق والتأمين الدولي IAASB مجموعة من التعديلات على معيار التدقيق الدولي /ISA 570/ لعام 2015، حددت هذه التعديلات مسؤولية المدقق عن استنتاج مدى ملاءمة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في إعداد القوائم المالية وعرضها، واستنتاج ما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري يتعلق باستمرارية المنشأة بناءً على أدلة التدقيق التي حصل عليها المدقق وهذا يقلل اعتماد المدقق على حكمه الشخصي، فضلاً عن أنه في حالة كفاية الإفصاح في القوائم المالية عن حالة عدم التأكيد الجوهري، على المدقق إبداء رأي نظيف مع إضافة فقرة منفصلة في تقرير التدقيق يشير فيها إلى الأحداث أو الظروف التي تؤدي إلى وجود عدم تأكد جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار، والإشارة إلى الإفصاح المقابل في القوائم المالية، وعن خطط الإدارة للتعامل معها، والإشارة إلى أن ذلك لا يؤدي إلى تعديل رأي المدقق.

ولم يلزم المعيار /ISA 570/ مدقق الحسابات بتأدية إجراءات تدقيق تصمم تصميمًا خاصاً للتأكد من ملاءمة استخدام فرض الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية، ولم يقدم المعيار أدوات أو نماذج محددة يمكن أن يستعين بها المدقق في كل عملية تدقيق، واكتفى المعيار بمجموعة من المتطلبات التي ألزم المدقق بها وحدد بعض المؤشرات التي يمكن للمدقق أن يسترشد بها للدلالة على الصعوبات التي تواجه المنشأة ويمكن أن تؤثر في استمراريته، ومن ثم ترك المجال أمام المدقق لاختيار الإجراءات التدقيقية الكافية والمناسبة بما فيها الإجراءات التحليلية للوفاء بهذه المتطلبات، بهدف الحصول على أدلة التدقيق والوصول إلى رأي المدقق حول مدى ملاءمة استخدام الإدارة لافتراض استمرارية المنشأة في إعداد القوائم المالية، وعليه فإن مشكلة الدراسة الرئيسية تتركز في تحديد أثر متطلبات المعيار رقم /ISA 570/ في استخدام إجراءات التدقيق التحليلية عند تقييم استمرارية المنشأة. ويمكن صياغة الأسئلة التي تقرضها الدراسة وفقاً لما يأتي:

1- مدى التزام المدقق في سورية بمتطلبات المعيار الدولي للتدقيق ISA 570.

2- مدى استخدام المدقق للإجراءات التحليلية عند تقييم استمرارية المنشأة، ويتفرع عن هذا السؤال:

أ- مدى استخدام المدقق للإجراءات التحليلية عند تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة باستمرارية المنشأة.

ب- مدى استخدام المدقق للإجراءات التحليلية عند تقدير تقييم الإدارة لاستمرارية المنشأة.

ت- مدى استخدام المدقق للإجراءات التحليلية عند تحديد أحداث أو ظروف تثير الشك باستمرارية المنشأة.

3- تحديد ودراسة أثر الالتزام بمتطلبات معيار التدقيق رقم 570 في استخدام المدقق للإجراءات التحليلية عند تقييمه

لاستمرارية المنشأة.

3- أهمية الدراسة

يعد استمرار نشاط المنشأة من القضايا المعاصرة والمتجددة التي تثير اهتمام كبير لدى جميع الأطراف ذات المصالح المباشرة مع المنشأة، الأمر الذي دفع المعايير الدولية للتدقيق لإفراجه المعيار 570 معياراً خاصاً يتعلق بالاستمرارية، ويقوم المدقق بإجراء هذا التقييم كجزء رئيسي مرتبط بتقديم خدمة ابداء الرأي في عدالة القوائم المالية (تدقيقها)، والتي تستند إلى فرض الاستمرارية كفرض رئيسي عند اعدادها من قبل الإدارة، وتأتي أهمية هذه الدراسة في التعرف على مدى التزام مدقق الحسابات في سورية بمتطلبات معيار الاستمرارية لاسيما التعديلات التي طرأت على المعيار 570 لعام 2015، وكذلك في التعرف على الإجراءات التحليلية التي يستخدمها المدقق عند تقييم استمرارية منشأة العميل، إذ أن للإجراءات التحليلية دور مهم في مساعدة المدقق في إجراء التقييم وجمع أدلة التدقيق التي تسوّغ رأي المدقق واستنتاجاته بما يفي بمتطلبات المعيار 570، كما أن للدراسة أهمية في تحديد ودراسة أثر متطلبات المعيار 570 في إجراءات التدقيق التحليلية التي يستخدمها المدقق عند كل عملية تقييم للاستمرارية.

4- أهداف الدراسة

انسجاماً مع مشكلة الدراسة، تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

1- بيان مدى التزام المدقق في سورية بمتطلبات المعيار الدولي للتدقيق ISA 570.

2- تحديد الإجراءات التحليلية التي يقوم بها المدقق عند تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة باستمرارية المنشأة.

3- تحديد الإجراءات التحليلية التي يقوم بها المدقق عند تقدير تقييم الإدارة لاستمرارية المنشأة.

4- تحديد الإجراءات التحليلية التي يقوم بها المدقق عند تحديد أحداث أو ظروف تثير الشك باستمرارية المنشأة.

5- بيان أثر متطلبات معيار الاستمرارية 570 في استخدام المدقق للإجراءات التحليلية عند تقييم استمرارية منشأة العميل.

5- فرضيات الدراسة

بناءً على مشكلة الدراسة وتساؤلاتها، صيغت فرضيات الدراسة وفقاً لما يأتي:

H_0^1 - لا يلتزم مدقق الحسابات في سورية بمتطلبات المعيار الدولي للتدقيق ISA /570.

H_0^2 - لا يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية عند تقييم استمرارية المنشأة، ويتفرع عن هذه الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية الثلاثة الآتية:

H_0^{2-1} - لا يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية عند تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة باستمرارية المنشأة.

H_0^{2-2} - لا يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية عند تقدير تقييم الإدارة لاستمرارية المنشأة.

H_0^{2-3} - لا يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية عند تحديد أحداث أو ظروف تثير الشك باستمرارية المنشأة.

H_0^3 - لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمتطلبات المعيار ISA /570 في استخدام الإجراءات التحليلية.

H_0^4 - لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند استخدام المدقق للإجراءات التحليلية في تقييم استمرارية المنشأة تعود إلى الخصائص والسمات الشخصية لمجتمع الدراسة.

وذلك عند مستوى دلالة معنوية $(a \leq 0.05)$.

6- منهجية الدراسة

لغرض الوصول إلى تحقيق أهداف الدراسة أتبع المنهج الوصفي التحليلي بوصفه منهجاً يعتمد على جمع البيانات والحقائق عن ظاهرة الدراسة لتوصيفها توصيفاً دقيقاً من الواقع، والتعبير عنها إما كيفياً (بوصف ظاهرة الدراسة وخصائصها)، أو التعبير عنها كمياً (بتقديم وصف رقمي يوضح مقدار الظاهرة أو حجمها، ودرجات ارتباطها بالظواهر المختلفة، ثم جمع البيانات وتحليلها واختبارها باستخدام الأساليب الإحصائية للوصول إلى حقائق علمية حول فروض الدراسة، وفقاً للخطوات الآتية:

- أ- توصيف دقيق لمشكلة الدراسة.
- ب- وضع فرضيات الدراسة.
- ت- تحديد المتغيرات المرتبطة بالدراسة.
- ث- تحديد مجتمع الدراسة وعينتها، وأداة الدراسة.
- ج- استخدام الاختبارات الإحصائية في تحليل نتائج الاستبانة واختبار فرضيات الدراسة، وللوصول إلى ذلك استخدم برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS.
- ح- التوصل إلى النتائج وتقديم التوصيات.

7- حدود الدراسة

- أ- حدود مكانية: تم اجراء هذه الدراسة في سورية واقتصر توزيع الاستبانة على المدققين ومكاتب التدقيق العاملة في مدينة دمشق وريفها، نظراً لصعوبة التوزيع على جميع المحافظات كما أن أنشطة وأعمال المدققين وتواجد مكاتب التدقيق الرئيسية يتمركز في مدينة دمشق وريفها.
- ب- حدود زمانية: أجريت الدراسة الميدانية بتوزيع الاستبانة على عينة الدراسة، وتم استرداد الاستبانات الموزعة خلال عام 2020.

8- الدراسات السابقة

نستعرض مجموعة من الدراسات السابقة التي استفاد منها الباحث في تطوير الجانب النظري للدراسة، ويتناول الباحث عرض هذه الدراسات في ثلاثة جوانب، تناول جانب من هذه الدراسات استخدام المدقق للمعيار ISA 570 والاسترشاد بمؤشرات الشك باستمرارية المنشأة، في حين تناول جانب آخر من هذه الدراسات استخدام المدقق للإجراءات التحليلية، بينما تناول الجانب الثالث من هذه الدراسات تأثير محتوى تقرير التدقيق فيما يتعلق باستمرارية المنشأة، وتُعرض هذه الدراسات زمنياً من الأحدث إلى الأقدم وفق ما يأتي:

- دراسات تتعلق باستخدام المدقق للمعيار ISA 570:

8-1- دراسة (قندوس، 2017) بعنوان: درجة التزام مدققي الحسابات القانونيين بمعيار التدقيق الدولي رقم (570) "فرض الاستمرارية"، وأثره على التنبؤ بالفشل المالي للشركات الأردنية.

هدفت الدراسة إلى البحث في مدى التزام مدققي الحسابات في الأردن بالمعيار ISA 570 وأثره في القدرة في التنبؤ بالفشل المالي، الدراسة ميدانية اعتمدت أداة الاستبانة التي استهدفت موظفي الدوائر المالية ومديرياتها في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي.

أهم نتائج الدراسة وجود أثر ذات دلالة إحصائية لدرجة التزام مدققي الحسابات في الأردن بالمعيار ISA /570/ عبر اكتشاف مخاطر التعثر (المالية والتشغيلية والأخرى) في التنبؤ بالفشل المالي للشركات الصناعية المساهمة الأردنية.

لقدت اعتمدت الدراسة التي قام بها "قندوس" على قياس التزام المدقق بأحد متطلبات المعيار 570 كمتغير مستقل، الذي يمثل تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة باستمرارية المنشأة، حيث ينقسم إلى ثلاثة محاور (مخاطر تشغيلية ومخاطر مالية ومخاطر أخرى)، بينما تناول المتغير التابع قدرة المدقق على التنبؤ بالفشل المالي، كما استهدفت "قندوس" مجتمع العاملين في الوظائف المالية للشركات الصناعية في الأردن، بينما تناولت الدراسة الحالية متطلبات

المعيار 570 متغيراً مستقلاً، والإجراءات التحليلية التي يقوم بها مدقق الحسابات متغيراً تابعاً، واستهدفت الدراسة مجتمع مدققي الحسابات في سورية.

8-2- دراسة (أفكرين، والخدري، 2017) بعنوان: تصنيف مؤشرات تقييم قدرة الشركات على الاستمرارية من وجهة نظر مراجعي الحسابات "دراسة في سوق الأوراق المالية الليبي".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة التصنيف حسب الأهمية للمؤشرات التي جاء بها معيار التدقيق ISA 570 من وجهة نظر مدققي الحسابات للمنشآت المدرجة في سوق الأوراق المالية الليبي، واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وحُصِّلَ على بياناتها الأولية ميدانياً باعتماد أداة الاستبانة الموجهة إلى مجتمع الدراسة من العاملين بمكاتب التدقيق المسجلة لدى سوق الأوراق المالية الليبي، وجاءت أهم نتائج الدراسة باسترشاد مدقق الحسابات في ليبيا بالمؤشرات التي نص عليها المعيار ISA /570/، وجاء من حيث الأهمية المؤشرات المالية، ثم التشغيلية يليها المؤشرات الأخرى.

وقد قامت دراسة "أفكرين والخدري" بتصنيف مؤشرات الشك باستمرارية المنشأة من وجهة نظر مجتمع مدققي الحسابات في ليبيا، بينما قامت الدراسة الحالية بدراسة أثر متطلبات تقييم الاستمرارية وفقاً لمعيار التدقيق 570 في إجراءات التدقيق التحليلية المستخدمة من قبل مدقق الحسابات في سورية عند تقييم استمرارية منشآت عملاء التدقيق.

8-3- دراسة (الأمين، 2016) بعنوان: مدى استخدام مدقق الحسابات الخارجي لمعيار التدقيق الدولي /570/ دراسة ميدانية في البيئة السورية.

هدفت الدراسة إلى تعرّف مؤشرات الشك التي يستدل المدقق بواسطتها على وجود شك جوهري في استمرارية المنشأة وتوافقها مع المؤشرات التي قدمها المعيار ISA 570، وتحديد أهم الإجراءات الإضافية التي يستخدمها المدقق عند تحديد أحداث أو ظروف تثير الشك في الاستمرارية، وتوافق هذه الإجراءات من الإجراءات التي أشار إليها المعيار، الدراسة ميدانية اعتمدت أداة الاستبانة.

أهم نتائج الدراسة أن من أهم المؤشرات التي تساعد مدققي الحسابات في تقييم الاستمرارية هي وجود خسائر مالية متكررة، زيادة الالتزامات المتداولة على الأصول المتداولة، وأهم الإجراءات الإضافية التي يقوم بها المدققون عند تحديد أحداث أو ظرف تثير الشك باستمرارية المنشأة هي تحليل التدفقات النقدية والأرباح ومناقشتها مع الإدارة. وقد قامت دراسة "الأمين" بتصنيف مؤشرات الشك باستمرارية المنشأة التي تم التطرق إليها ضمن معيار التدقيق الدولي 570 من حيث أهميتها وفقاً لوجهة نظر مدقق الحسابات في سورية، وقامت باستطلاع أهم الإجراءات الإضافية التي يقوم بها المدقق عند تحديد أحداث أو ظروف تثير الشك باستمرارية المنشأة.

- دراسات تتعلق باستخدام المدقق لإجراءات التدقيق التحليلية:

4-8- دراسة (العبود، وآخرون، 2018) بعنوان: "الإجراءات التحليلية في المراجعة وانعكاساتها على استمرارية المنشآت وفق منظور جودة التقارير المالية" - دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية العاملة بالعراق. هدفت الدراسة إلى معرفة الدور الذي تؤديه الإجراءات التحليلية من قبل مكاتب التدقيق الخارجية في العراق في تحقيق جودة التقارير المالية وانعكاسات ذلك في إمكانية الحكم على استمرارية المنشآت من قبل المدقق الخارجي، الدراسة ميدانية اعتمدت أداة الاستبانة التي استهدفت مكاتب التدقيق الأجنبية العاملة في العراق.

أهم نتائج الدراسة أن استخدام الإجراءات التحليلية من قبل مدقق الحسابات ضمن عملية التدقيق كان له دور إيجابي في زيادة جودة التقارير المالية، الأمر الذي انعكس إيجابياً على قدرة المدقق على تقييم استمرارية المنشآت. وقد تناولت دراسة "منصور وحسين" دور استخدام الإجراءات التحليلية من قبل مدققي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق الأجنبية في العراق في تحسين قدرته على تقييم استمرارية المنشأة، وتمكينه من تكوين رأيه حول استمرارية المنشأة، بينما تناولت الدراسة "الحالية" أثر متطلبات المعيار ISA /570/ المتعلق بالاستمرارية في الإجراءات التحليلية التي يستخدمها مدقق الحسابات في سورية عند تقييمه استمرارية المنشأة.

8-5-دراسة (حموي، 2017) بعنوان: "مدى استخدام مدققي الحسابات أساليب التحليل المالي في تقدير قدرة المنشأة على الاستمرار" - دراسة ميدانية في سورية.

هدفت الدراسة إلى تعرّف أهم الأساليب المالية المستخدمة من مدققي الحسابات عند تقدير قدرة المنشأة على الاستمرار، وكذلك إبراز أهم المعوقات التي تمنع مدققي الحسابات من استخدام أساليب التحليل المالي المتطورة في تقدير قدرة المنشأة على الاستمرار، الدراسة ميدانية استخدمت أداة الاستبانة التي استهدفت عينة من مدققي الحسابات في سورية.

أهم نتائج الدراسة 1- استخدام مدقق الحسابات في سورية لأساليب التحليل المالي البسيطة في تقدير قدرة المنشأة على الاستمرار، 2- لم يتلقَ أغلبية المدققين دورات تدريبية بشأن استخدام التحليل المالي في تقييم استمرارية المنشأة وهذا أهم الأسباب في عدم استخدام أساليب التحليل المالية المتطورة، 3- وجود العديد من المعوقات عند استخدام التحليل المالي في تقييم استمرارية المنشأة أهمها عدم توحيد السياسات المحاسبية المستخدمة في الصناعة الواحدة، وعدم توفر النسب المالية المعيارية.

وتختلف الدراسة التي قام بها "حموي" عن الدراسة الحالية في أن دراسة "حموي" تطرقت إلى استخدام المدقق في سورية لأساليب التحليل المالي التي تتعلق باستخدام النسب المالية دون أن تتطرق إلى استخدام باقي إجراءات التدقيق التحليلية وأدواتها في تقييم استمرارية المنشأة، ولم تتطرق إلى متطلبات المعيار ISA 570.

8-6-دراسة (عماري، 2015) بعنوان: دور تقييم الأداء المالي في التنبؤ بالفشل المالي للشركات، دراسة حالة عينة من الشركات المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية خلال الفترة 2009 - 2012.

هدفت الدراسة إلى اختبار مدى قدرة عملية تقييم الأداء المالي باستعمال مجموعة من النسب والمؤشرات المالية على التنبؤ بالفشل المالي للمنشآت، في محاولة بناء نموذج ذي قدرة على التمييز والتنبؤ، الدراسة تحليلية تناولت عينة

مكونة من 16 منشأة فاشلة و16 منشأة سليمة تنشط في سوق الكويت للأوراق المالية، خلال المدة 2009 حتى 2012، باستخدام طريقة التحليل التمييزي لخمس عشرة نسبة مالية حُسبت انطلاقاً من القوائم المالية لهذه الشركات.

أهم نتائج الدراسة أن نسبتين من أصل خمس عشرة نسبة لها القدرة على التمييز بين المنشآت الفاشلة والناجحة، وتمثلت في كل من نسبة العائد على الأصول، ونسبة دوران رأس المال.

8-7- دراسة (Vida, and Roghayyeh, 2011) بعنوان: تحسين حكم المدقق الخارجي المتعلق باستمرارية المنشأة بتطبيق النماذج الإحصائية للتنبؤ بالفشل المالي كإجراءات تحليلية.

Improving Auditors' Going Concern Judgment by Applying Statistical Failure Models as an Analytical Procedure

هدفت الدراسة إلى بيان إمكانية تعزيز تقدير مدقق الحسابات عند إصدار رأيه بما يخص الاستمرارية، بتطبيق نماذج التنبؤ بالفشل المالي بوصفها إجراءات تحليلية، وإظهار اختلاف حكم المدقق الخارجي في تقييم الاستمرارية عند إصدار الرأي مع تطبيق نماذج التنبؤ بالفشل أو من دونه بوصفه إجراءً تحليلياً، الدراسة ميدانية اعتمدت أداة الاستبانة التي استهدفت مجتمع المدققين أعضاء الجمعية الإيرانية للمحاسبين القانونيين /IACPA/ في إيران.

أهم نتائج الدراسة (1) أن مدققي الحسابات لا يستخدمون الأساليب الإحصائية لتقييم استمرارية المنشأة بوصفها إجراءً تحليلياً، (2) أن مدققي الحسابات لا يستخدمون التقنيات الإحصائية وسيلةً للتقليل من التحيز في الأحكام عند تقييم الاستمرارية، (3) أن المدققين لا يستخدمون الأساليب الإحصائية لتقييم مخاطر التدقيق في مرحلة التخطيط أو في المرحلة النهائية، (4) أن تقييم المدقق الخارجي للاستمرارية قد تحسن عند استخدام النماذج الإحصائية.

- دراسات تتعلق بمحتوى تقرير التدقيق المتعلق باستمرارية المنشأة:

8-8- دراسة (يوسف، 2017) بعنوان: أثر المحتوى الإعلامي لرأي مدقق الحسابات بشأن الاستمرارية وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570) المعدل لسنة 2015 على قرار منح الائتمان – دراسة تجريبية.

هدفت الدراسة إلى اختبار أثر المحتوى الإعلامي لرأي مدقق الحسابات بشأن استمرارية المنشأة، وفقاً لمعيار التدقيق ISA 570 المعدل لسنة 2015 على قرار منح الائتمان، الدراسة تجريبية إذ طُوِّرت حالة تجريبية لقوائم مالية لمنشأة تعاني من حالة تعثر مالي، مع استلام تقرير مدقق حسابات معدلاً بالاستمرارية وفق نموذجين للتقرير: أحدهما مُعد وفقاً للمعيار ISA 570 المعدل، والآخر مُعد وفقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (570)، وأجري التحليل الإحصائي باستخدام عينة من 63 مشاركاً من موظفي البنوك العاملين في أقسام الائتمان، وقسمت العينة قسمين مستقلين تمثل الأولى ISA 570 المعدل، وتمثل الثانية معيار المراجعة المصري 570.

أهم نتائج الدراسة أن موظفي البنك وافقوا على منح قرض بحجم أقل وضمانات أعلى عند استلامهم تقريراً نظيفاً عن الاستمرارية مصوغاً وفقاً لـ ISA 570 المعدل لسنة 2015 بسبب إدراك موظفي البنك بدرجة أعلى للعسر المالي، مقارنة بزملائهم من العينة الثانية.

وقد تناولت دراسة "يوسف" أثر الجانب الذي يتعلق بمحتوى رأي المدقق فيما يتعلق بقدرة منشآت عملاء التدقيق على الاستمرار في المستقبل المنظور ضمن تقرير المدقق، على قرار منحي الائتمان بالنسبة لهذه المنشآت، بينما تتناول الدراسة الحالية أثر متطلبات المعيار 570 "استمرارية المنشأة" في استخدام الإجراءات التحليلية من قبل مدقق الحسابات في سورية.

8-9- دراسة (Haron and Others, 2009) بعنوان: العوامل المؤثرة على رأي المدقق المتعلق بالاستمرارية.

Factors Influencing Auditors' Going Concern Opinion.

هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير بعض العوامل على حكم المدقق المتعلق برأيه حول استمرارية المنشأة، الدراسة تطبيقية استهدفت المنشآت المدرجة في سوق جاكرتا للأوراق المالية في إندونيسيا، واستجابة المدققين لبعض المتغيرات التي استُخلصت من واقع هذه المنشآت.

أهم نتائج الدراسة أن العوامل التالية (المؤشرات المالية، أدلة التدقيق، الإفصاحات في القوائم المالية) هي من أقوى العوامل التي تؤثر في حكم المدقق المتعلق برأيه حول استمرارية المنشأة، كما وجدت الدراسة أن هنالك توافقاً هاماً بين أحكام المدققين وبين التفاعل بين هذه المتغيرات الثلاثة.

وقامت الدراسة السابقة "Haron and Others" بدراسة تأثير مجموعة محددة من العوامل المتعلقة بالقوائم المالية والإفصاحات المرتبطة بها، وكذلك بعض العوامل المتعلقة بأوراق عمل المدقق، في رأي مدقق الحسابات في أندونيسيا المتعلق باستمرارية منشآت عملاء التدقيق، بينما تناولت الدراسة الحالية أثر متطلبات معيار التدقيق 570 "استمرارية المنشأة" في الإجراءات التحليلية التي يقوم بها مدقق الحسابات في سورية عند تقييم استمرارية منشآت عملاء التدقيق.

9- ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

من خلال استعراض الدراسات السابقة وفي سياق ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة، فقد تناولت الدراسة الحالية في موضوعها الرئيسي متطلبات المعيار ISA 570 "استمرارية المنشأة" المعدل لعام 2015، ودراسة أثر هذه المتطلبات في الإجراءات التحليلية التي يستخدمها مدقق الحسابات في سورية عند تقييم استمرارية منشآت عملاء التدقيق.

10- أنموذج الدراسة



الفصل الأول:

مبررات تحميل المدقق مسؤولية إجراء تقييم لاستمرارية المنشأة

المبحث الأول: فرض الاستمرارية والمعايير الدولية

المبحث الثاني: متطلبات تقييم الاستمرارية والمعايير

1-1- المبحث الأول: فرض الاستمرارية والمعايير الدولية

1-1-1- تمهيد

إن واقع التطورات والتغيرات الاقتصادية المتجددة التي تحيط بعمل ونشاط منشآت الأعمال قد تؤدي إلى تغيرات سريعة ومستمرة في حجم أعمالها، والتي تخلق ضغوطاً وتحديات نتيجة الانفتاح الاقتصادي والتطورات التكنولوجية المستمرة بما قد يؤثر على استمرارية مزاولة المنشآت لأعمالها وأنشطتها في المستقبل، وإن هذه المنشآت بتقديمها للتقارير المالية الدورية عن نتيجة نشاطها الاقتصادي عن الفترة المالية السابقة فإنها تلبي حاجة الأطراف المستخدمة للتقارير المالية للمنشأة للمعلومات التي تمكنهم من اتخاذ قراراتهم الاقتصادية ذات العلاقة بالمنشأة، إذ إن تلك القرارات قد تتغير بشكل جوهري بناءً على مدى قدرة المنشأة على الاستمرار في المستقبل المنظور، وهذا ما دفع المعايير الدولية للتدقيق لتخصيص المعيار رقم 570 معياراً مستقلاً يتعلق بتحديد مسؤولية المدقق عن مراعاة فرض الاستمرارية عند تدقيق القوائم المالية للمنشأة.

وإن مدقق الحسابات من خلال اعداده لتقرير التدقيق يقدم خدمة الرأي المهني حول مدى عدالة القوائم المالية للمنشأة بصفته وكياً عن الملاك وحملة الأسهم وأصحاب المصالح المباشرة في المنشأة وفقاً لنظرية الوكالة، على أن يراعي ويشير ضمن تقرير التدقيق إلى مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية بوصفه فرضاً رئيسياً عند إعداد الإدارة للقوائم المالية، وحتى يتمكن المدقق من ذلك عليه الاطلاع بعمق على واقع المنشأة وأحوالها وتفحص سجلاتها وقوائمها، ودراسة جدوى خطط الإدارة في التخفيف من أية شكوك مثارة حول استمرارية نشاط المنشأة، وهذا ما يجعل رأي المدقق بمثابة تأكيدات مهمة ووقائية لمستخدمي القوائم المالية تفرع خطر الإنذار وتساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية والتمويلية التي تستند إلى استمرارية نشاط المنشأة.

ويتقدم الفصل الأول للدراسة بمحاولة لتحديد ووصف مفهوم الاستمرارية ومدى أهمية هذا المفهوم عند مزاوله منشأة الأعمال لأنشطتها وأعمالها، ويتطرق كذلك هذا الفصل إلى فرض الاستمرارية وأجراء التقييم المقابل له في كل من المفهوم المحاسبي والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وكذلك في المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة، ويتم تحديد مسؤوليات كل من إدارة منشأة العمل ومدقق الحسابات عن استخدام فرض الاستمرارية عند اعداد القوائم المالية للمنشأة، حيث أن خطر فشل الأعمال يرتبط بواجبات الإدارة المسؤولة عن اعداد القوائم المالية ومراعاة فرض الاستمرارية كفرض رئيسي في اعداد القوائم المالية للمنشأة ويحدث فشل الأعمال عندما تفشل الإدارة في تسيير أعمال وأنشطة المنشأة، بينما خطر التدقيق يرتبط بواجبات المدقق المسؤول عن ابداء الرأي في عدالة القوائم المالية التي تستند إلى فرض الاستمرارية كفرض رئيسي في اعداد القوائم المالية للمنشأة ويحدث فشل التدقيق عندما لا يلتزم مدقق الحسابات بالمعايير الدولية للتدقيق.

ويتطرق كذلك الفصل الأول إلى المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 الخاص بالاستمرارية، والذي يحدد للمدقق مجموعة من المتطلبات الرئيسية عند اجراء تقييم لاستمرارية المنشأة وأهمها: تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة باستمرارية المنشأة، تقدير تقييم الإدارة لاستمرارية المنشأة، مجموعة من المتطلبات عند تحديد المدقق لأحداث او ظروف تشير الشك باستمرارية المنشأة (أهمها: تقييم خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية، تقييم الافتراضات وموثوقية البيانات المستخدمة في اعداد أي تنبؤ لتدفق نقدي، الأخذ بالحسبان لأيّة معلومات إضافية متاحة بعد وضع الإدارة تقييمها لاستمرارية المنشأة، الحصول على اقرارات مكتوبة من الإدارة والمكلفين بالحوكمة).

1-1-2- مفهوم استمرارية المنشأة

يعد فرض الاستمرارية أحد أهم الفروض المحاسبية المستخدمة في اعداد القوائم المالية للمنشأة، الذي يفترض أن المنشأة وجدت لتستمر بهدف تحقيق أهدافها وتحصيل تكاليفها، والوفاء بما يترتب عليها من التزامات،¹ وأن المنشأة ليست مضطرة ولا يوجد لديها نية لتصفية عملياتها وأنشطتها، أو لتقليص حجم أعمالها تقليصاً كبيراً، بما يتفق مع التوقع الطبيعي لأصحاب المنشأة والإدارة، ومن ثمَّ يُعد احتمال التصفية حالة استثنائية²، إذ يتطلب اعداد القوائم المالية أحد الافتراضين (إما أن المنشأة في حالة الاستمرار أو في حالة التصفية) ولا يمكن افتراض كلا الحالتين، وأنه من المنطق افتراض الاستمرارية طالما لا توجد شكوك جوهرية تنذر بعكس ذلك، إذ سيكتفى محاسبياً بقياس مدى نجاح المنشأة بمعرفة الفرق بين قيمة المخرجات والمدخلات، بينما في حالة عدم ملائمة استخدام افتراض الاستمرارية فيتوجب اعداد القوائم المالية على أساس مختلف (على سبيل المثال أساس التصفية³) الذي لا يمكن تسويغ استخدامه طالما أن افتراض استمرارية المنشأة قائم.

وعرّف "غطّاس" فرض الاستمرارية بأنه يشير إلى "منشأة عاملة أو مشروع مزدهر وسليم يزاول أعماله العادية في الوقت الحالي وتوقع أن يستمر في المستقبل"⁴، بينما عرّفه "عابدين" بأنه يشير إلى "استمرارية العمل في المنشأة التجارية بمعنى بقاء المنشأة التجارية قائمة مستمرة في العمل لمدة كافية تتيح استرداد تكاليف موجوداتها عن طريق بيع السلع أو تقديم الخدمات"⁵، وقد اقتصر تعريف "غطّاس" على ديمومة نشاط المنشأة، بينما ربط تعريف "عابدين" ديمومة نشاط المنشأة باسترداد المنشأة للتكاليف عن طريق النشاط التشغيلي لها.

¹. عثمان. عبد الرحمن، 2016، ص: 391.

². Seyam. A. A, Brickman. Sh, 2016, p: 15

³. يتم بموجب أساس التصفية اعداد البيانات المالية بطريقة مختلفة إذا كانت تصفيتها وشبكة (في حال تمت الموافقة على خطة التصفية، أو يقوم طرف ثالث بإجبار المنشأة على التصفية)، ويتم من خلال هذا الأساس الاعتراف بأية أصول لم يتم الاعتراف بها من قبل ما دام يتوقع بيعها أثناء التصفية أو استخدامها لسداد الالتزامات، كما ويتم قياس الأصول بالمبلغ الذي يمكن بيعها به.

⁴. غطّاس. نبيه، 2008، ص: 253.

⁵. عابدين. عدنان، 2010، ص: 65.

ويرى "قايد" مفهوم الاستمرارية بأن "المشروع باقٍ ومستمر لمدة زمنية معقولة كافية لاسترداد موارده الاقتصادية طبقاً لما هو مخطط ومتوقع وبدون خسائر جسيمة لرأس المال المستثمر، وكافية لاستخدام موارده البيئية والاجتماعية الاستخدام الأمثل، دون إلحاق خسائر بحقوق المجتمع، وإبقاء آثاره الخارجية وتلافي آثاره السلبية على المجتمع"⁶.

ويشير التعريف السابق إلى أن استمرارية المنشأة تمتد إلى المستقبل المنظور الذي يتيح الوقت الكافي للمنشأة لتحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها مع المحافظة على رأس المال، ويرى الباحث أنه من المناسب أن يُربط ضمن تعريف استمرارية المنشأة بين ديمومة نشاط المنشأة الاعتيادي (انتفاء نية التصفية أو تقليص كبير في حجم أعمال المنشأة) وبين خطط الإدارة واستعداداتها، وبالتالي يرى الباحث بأن فرض الاستمرارية هو أحد الفروض المحاسبية الرئيسية الذي تستخدمه الإدارة في تحضير وإعداد القوائم المالية طالما أن المنشأة تتجه نحو متابعة أهدافها، وتحقيق أصولها، وسداد التزاماتها، والمحافظة على رأس المال اللازم، ويؤكد ذلك خطط الإدارة واستعداداتها.

1-1-3- فرض الاستمرارية في المفهوم المحاسبي والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

تهدف المحاسبة إلى تقديم معلومات مفيدة للمستخدمين في صنع قراراتهم، وتقديم صورة واضحة ومفيدة عن موارد الشركة واستخداماتها والحقوق المترتبة عليها والتغيرات التي حدثت ضمن الفترة⁷، وقد بدأ الاهتمام بفرض الاستمرارية في المعايير مع صدور المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 لعام 1974 المتعلق بالإفصاح عن السياسات المحاسبية، الذي أعيدت صياغته في عام 1994، وعد فرض الاستمرارية من الفروض الأساسية الواجب تطبيقها عند إعداد القوائم المالية، والإفصاح في حال عدم تطبيق هذا الفرض، مع بيان الأسباب التي أدت لذلك⁸، وجاءت التعديلات اللاحقة للمعايير مقيدة وملزمة للإدارة بعمل تقييم عن الظروف والأحداث التي تظهر بحيث تلقي بشكوك حول قدرة

⁶. قايد. محمد أمين، 1985، ص: 121.

⁷. شاكر. خمائل، 2013، ص: 77.

⁸. الهروط. يوسف، وآخرون، 2016، ص: 154.

المنشأة على الاستمرار في عملياتها التشغيلية الرئيسية، وهذا أمر مهم إذ بات لزاماً على الإدارة أن تقوم بتحضير التقديرات والاستعدادات المناسبة التي تبرر استخدامها لفرض الاستمرارية عند اعداد القوائم المالية للمنشأة في ظل الظروف التي تتواجد معها شكوك تتعلق بقدرة المنشأة على متابعة نشاطها الاعتيادي، الأمر الذي يستطيع معه المدقق الإشارة لهذه التقديرات والاستعدادات والقيام بتقييمها، وبالتالي حاولت المعايير تلبية هذه الحاجة لتخفيض التباين ما بين الإدارة والمدقق بالنسبة إلى تقديم الإفصاحات المناسبة⁹.

ويسوّغ افتراض استمرارية المنشأة عند اعداد القوائم المالية الاعتراف المحاسبي بالأصول والالتزامات وتسجيلها على أساس قدرة المنشأة على تحصيل قيم الأصول، وسداد الالتزامات من النشاط الاعتيادي للمنشأة¹⁰، وعندما لا يكون من الملائم افتراض استمرارية المنشأة عند اعداد القوائم المالية للمنشأة فإن ذلك يشير إلى أن المنشأة قد لا تستطيع تحصيل قيم الأصول كما هي المبالغ المسجلة، وربما يوجد تغيرات في مبالغ وتواريخ الالتزامات¹¹، وبالتالي فإن قيام الإدارة بإعداد القوائم المالية وفقاً لفرض الاستمرارية يشير إلى أن المنشأة مستمرة في مزاوله النشاط، ومتابعة أعمالها في المستقبل، فهي ليست مطرة أو يوجد لديها النية للتصفية أو البحث عن وسائل حماية ضد الدائنين، ولذلك تُسجل قيم الأصول والالتزامات بحيث لا يوجد شك جوهري حول قدرة المنشأة على تحقيق أصولها وتسوية التزاماتها حينما تُستحق من خلال ممارسة نشاطها الاعتيادي¹².

ويرى الباحث أن استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية ينعكس محاسبياً عند إعداد القوائم المالية للمنشأة في اختيار الطرق والأساليب المحاسبية، وتقويم نوعية المعلومات التي تُنتج عن تطبيقها، الأمر الذي يتطلب من الإدارة عند إجراء تقديرها لاستمرارية المنشأة أن تأخذ بالحسبان كافة المعلومات المتوفرة التي يمكن أن يكون لها تأثير في قدرة المنشأة على متابعة نشاطها الاعتيادي، كما أن تقديم الإدارة الإفصاح المناسب عن الأحداث أو الظروف التي

⁹. Seyam. A. A, Brickman. Sh, op. Cite, p: 16.

¹⁰. Gallizo. J, Saladrighes. R, 2015, p: 2.

¹¹. عثمان. عثمان، 2012، ص: 79.

¹². الأمين. ماهر، ويوزباشي. هلا، 2015، ص: 273.

تثير الشك في استمرارية المنشأة، وعن استعدادات الإدارة وخططها المقابلة الذي يحمي مستخدمي القوائم المالية، وله دور إيجابي في تعزيز الثقة بين الإدارة والمستخدمين، على الرغم من أن الإدارة قد يكون لديها مخاوف من الأثر السلبي لهذا الإفصاح عند قراءة السوق المالي للقوائم المالية للمنشأة.

1-1-4- تقييم الاستمرارية في المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة

تهدف المعايير للتدقيق إلى مساعدة المدقق في إعطاء قيمة مضافة لمستخدمي القوائم المالية من خلال تقديم خدمة التدقيق وابداء الرأي في عدالتها، وتعد حوادث الإفلاس والأزمات المالية التي طالت كبريات الشركات أحد أهم الأسباب التي دفعت للمسارعة في إيجاد واعتماد المعايير الدولية للتدقيق للحفاظ على الثقة العامة في أسواق رأس المال، ولذلك وعلى الرغم من أن إصدار هذه المعايير رسمياً كان عام 2008 لتكون سارية المفعول عام 2009، إلا أنه ومنذ تأسيس الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC عام 1977 بدأ الاهتمام باستمرارية المنشأة¹³، ويتضح ذلك جلياً من خلال النشرات المهنية المتتالية التي أصدرها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA، منها النشرة SAS 34 عام 1981 التي احتوت على ثلاثة مقاييس، وتبعها النشرة SAS 59 عام 1988 التي حلت محل النشرة السابقة دون أن تحتوي على أي مقاييس، ولكن تميزت بأنها أشارت إلى وجوب قيام المدقق بتقييم استمرارية المنشأة في حالة وجود شك جوهري يتعلق بقدرة المنشأة على الاستمرار في مزاوله نشاطها¹⁴.

وفي عام 2008 تم إصدار المعيار الدولي للتدقيق ISA 570 "المنشأة المستمرة"، الذي حدد مسؤوليات المدقق في تقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار من خلال عملياتها التشغيلية، واستنتاج وجود شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار في المستقبل القريب، وتداركت التعديلات اللاحقة للمعيار النقص في إيضاح مفهوم كل من "استمرارية المنشأة" وحالة "الشك الجوهري"، وتوضيح مسؤوليات كل من المدقق والإدارة¹⁵.

¹³. بوشامة. زهير، 2014، ص:26.

¹⁴. Gloubos. D. G, 2016, P: 5.

¹⁵. Seyam, A. A. and Brickman, SH, OP. Cite, p: 16.

وعلى الرغم من إصدار المعيار ISA 570 بوصفه معياراً خاصاً يتعلق بتقييم استمرارية المنشأة، إلا أنه لا تكاد تخلو المعايير المتبقية من الإرشادات والمسؤوليات ذات العلاقة باستمرارية المنشأة، ويمكن تفسير ذلك بمدى أهمية مراعاة جانب استمرارية المنشأة في كل مراحل التدقيق، ويتم من خلال ما يأتي الإشارة إلى بعض من هذه الجوانب من الإرشادات والمسؤوليات التي تضمنتها بعض تلك المعايير:

- في المعيار الدولي للتدقيق رقم ISA 315 بعنوان "تحديد مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، على المدقق أن يقوم بتقييم خطر أعمال المنشأة التي تؤثر في تحقيق أهداف المنشأة واستراتيجياتها، ومن ثمَّ تؤثر في استمرارية نشاط المنشأة الاعتيادي، وذلك من خلال دراسة البيئة التي تعمل فيها المنشأة إضافة إلى تحليل عوامل بيئتها الداخلية، بهدف التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها - سواء كانت بسبب الغش أو الخطأ - وذلك على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى الإقرار، وأنه في حال تعرّف المدقق أحداثاً أو ظروفًا تثير الشك باستمرارية المنشأة بعد قيامه بوضع تقديراته لمخاطر الخطأ الجوهرى فقد يحتاج المدقق إلى إعادة تقييمه لهذه المخاطر¹⁶.

- في المعيار الدولي للتدقيق رقم ISA 330 بعنوان "استجابة المدقق للمخاطر المقدّرة"، يهدف هذا المعيار إلى توجيه المدقق للحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة بشأن المخاطر التي قام بتقييمها للتحريف الجوهرى في القوائم المالية، حيث إن المدقق عند تحديده لأحداث أو ظروف تثير الشك باستمرارية المنشأة يتوجب عليه تصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية تستند في طبيعتها وتوقيتها ومداهما لتأثير هذه وجود هذه الأحداث والظروف على استمرارية المنشأة وفقاً لتقييم المدقق، بهدف الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المقنعة والإقرارات المناسبة¹⁷.

¹⁶. الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2018، المعيار الدولي للتدقيق رقم 315، ص: 356.

¹⁷. الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2018، المعيار الدولي للتدقيق رقم 330، ص: 439 - 440. مرجع سابق.

- في المعيار الدولي للتدقيق رقم ISA 701 بعنوان "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية في تقرير التدقيق"، يتناول المعيار مسؤولية المدقق عن الإبلاغ بالطريقة المناسبة عن الأمور الرئيسية التي توصل إليها المدقق خلال عملية التدقيق بهدف تعزيز القيمة التي على المدقق تقديمها من خلال وظيفة ابداء الرأي في عدالة القوائم المالية والتي تستند في اعدادها إلى فرض الاستمرارية كفرض رئيسي، وإن حالة عدم التأكد الجوهرية الذي يتعلق بوجود أحداث أو ظروف تثير الشك باستمرارية المنشأة يعد بطبيعته أمراً رئيسياً للتدقيق على المدقق الإبلاغ عنه ضمن تقرير التدقيق وعندما يكون مناسباً إلى المكلفين بالحوكمة¹⁸.

1-1-5- تحديد أبعاد المسؤولية عن استمرارية المنشأة

من المهم استمرار نشاط المنشأة وعملها والإقرار عن أي حقائق أو شكوك جوهرية تتعلق بذلك لاسيما بالنسبة إلى مستخدمي القوائم المالية بما يتيح لهم اتخاذ القرارات في الوقت المناسب، وعادةً ما تقوم الإدارة في المنشآت بإدارة عمليات المنشأة، وتسيير أنشطتها وجوانبها المالية، ومن ثمَّ فإنَّ مسألة استمرارية المنشأة يقع ضمن اهتمامات الإدارة ومسؤولياتها المباشرة، كذلك أيضاً يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية عن إجراء التقييم لاستمرارية المنشأة بوصفها جزءاً من الواجبات والمسؤوليات التي تقع على عاتق المدقق عند تدقيق القوائم المالية، ويرى الباحث أنه في الواقع لتحديد إجابة واضحة عن حجم مسؤولية كل من إدارة المنشأة والجهة التي تقوم بتدقيق قوائمها المالية ومداها فإن ذلك يعود لاختلاف المعايير المتبعة والقوانين النازمة ومدى التقدم القضائي والتطور المحاسبي.

وتقدم المعايير الدولية للتدقيق من المعيار ISA 570 "استمرارية المنشأة" تحديداً واضحاً للمسؤوليات عن استمرارية المنشأة بين كل من إدارة المنشأة التي أسهمت بإعداد التقارير المالية وفق فرض الاستمرارية بوصفه فرضاً رئيسياً، وبين جهة التدقيق التي تولت مسؤولية تدقيق هذه القوائم بالاستناد للمعايير الدولية للتدقيق، وتتحدد مسؤوليات كل من الإدارة وجهة التدقيق عن استمرارية المنشأة كما يلي:

¹⁸. الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2018، المعيار الدولي للتدقيق رقم 701، ص: 1091. مرجع سابق.

1-5-1-1- مسؤولية الإدارة عن استمرارية المنشأة:

تتطلب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS وفقاً للمعيار الدولي رقم 1 "عرض البيانات المالية" مطلباً صريحاً من الإدارة بالقيام بتقييم لاستمرارية المنشأة، ويجب على الإدارة إعداد وعرض القوائم المالية على أساس أن المنشأة مستمرة ما لم يكن لدى الإدارة النية في التصفية أو مطرة لوقف أعمال المنشأة، وأنه في حال علم الإدارة بحالات عدم تأكد تتعلق بأحداث أو ظروف قد تلقي شكاً كبيراً في قدرة المنشأة على الاستمرار في مزولة نشاطها الاعتيادي فإن على الإدارة الإفصاح عن هذه الحالات، وعندما لا يتم إعداد القوائم المالية على أساس أن المنشأة مستمرة فإنه يجب الإفصاح الواضح عن هذه الحقيقة وعن الأساس الذي بموجبه يتم إعداد هذه القوائم، وعن الأسباب في عدم اعتبار المنشأة مستمرة¹⁹.

وإن حقيقة مسؤولية إدارة المنشأة عن إعداد القوائم المالية يتطلب منها أن تمتلك المسوغات التي تمكنها من استخدام فرض الاستمرارية في إعداد القوائم المالية للمنشأة، وحتى يكون هذا الاستخدام ملائماً يجب أن يكون لدى الإدارة المسوغات والخطط لمواجهة المواقف التي تمثل الأحداث أو الظروف المحتملة التي قد تثير الشك بقدرة المنشأة على الاستمرار في ممارسة نشاطها الاعتيادي، وإلا فإنه في حالة لم يكن هنالك ما يُسوّغ استخدام هذا الفرض فقد لا تستطيع المنشأة أن تحقق موجوداتها بالقيم المسجلة في دفاترها والمعبّر عنها في القوائم المالية الختامية، كما قد يحدث تغيير في قيم استحقاق الالتزامات وتواريخها، مما يدفع بالحاجة إلى تعديل قيم كل من الموجودات والالتزامات في القوائم المالية للمنشأة وتبويبها، وهنا يجب أن تُعدّ القوائم المالية وفق أساس مختلف عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (على سبيل المثال أساس التصفية)²⁰، كما ويُعتقد بأن تحمّل إدارة المنشأة لمسؤولياتها يسهم بقوة في استمرارية المنشأة وحمايتها من الأزمات المالية²¹.

19. الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2021، المعيار المحاسبي رقم 1، ص: 14.

20. عبد العزيز. غريب، 2021، ص: 213-214.

21. زويلف. أنعام حسن، 2009، ص: 22.

إن قيام الإدارة بإجراء تقييم لاستمرارية المنشأة ينطوي على عمل تقديرات تمس النتائج المستقبلية غير المؤكدة والمتأصلة للأحداث أو الظروف التي تواجه المنشأة، وهناك مجموعة من العوامل التي تؤثر في إجراء هذا التقدير:²²

- أ- حجم أعمال المنشأة وطبيعتها، ودرجة تأثرها بالعوامل الخارجية.
 - ب- أي تقدير يستند إلى المعلومات التي تكون متاحة في وقت إنشاء هذا التقدير، ومن ثمّ يمكن أن تؤدي الأحداث اللاحقة لنتائج لا تتسجم انسجاماً كلياً مع التقديرات التي كانت في وقت عملها تقديرات معقولة.
 - ت- تزداد درجة الشك المصاحبة لحدث أو ظرف معين ازدياداً كبيراً كلما ابتعد المستقبل الذي سيقع فيه الحدث أو الظرف، ولهذا السبب فإن معظم أطر إعداد القوائم المالية والتقارير المالي تتطلب من الإدارة تقديم صريحاً، على أن تُحدد الفترة التي تكون الإدارة مطالبة فيها بأخذ جميع المعلومات المتاحة في الحسبان.
- ويختلف مدى عمق تقييم الإدارة لاستمرارية المنشأة تبعاً لمدى ازدهار نشاط المنشأة، فعند الرجوع التاريخي إلى قوائم المنشأة المالية، ووجود تسلسل مستمر في ربحية الأنشطة الرئيسية مع ثبات في مصادر التمويل المتاحة لها، فإن الإدارة قد تقوم بإجراء تقييم لاستمرارية المنشأة دون الحاجة لإعداد تحليلات تفصيلية²³.
- ويرى الباحث أن مسؤولية الإدارة عن استمرارية المنشأة تقع ضمن الحدود التقصيرية الناتجة عن أدائها الإداري والوظيفي في تسييرها لأنشطة المنشأة ونتائج تلك القرارات ذات العلاقة التي قامت باتخاذها (فشل الأعمال)، وتقع هذه المسؤولية أمام أصحاب المصالح في المنشأة والمكلفين بالحوكمة بما يهدد بحاسبة الإدارة وعزلها، وأنه تزداد هذه المسؤولية عندما يثبت أنها قد أخفت معلومات مهمة تتعلق بأداء المنشأة ونشاطها أو قامت بتحريفها، بما قد يمكن من ملاحظتها قانونياً، الأمر الذي أدى في كلا الحالتين (التقصير الوظيفي أو التحايل) إلى استخدام غير ملائم من قبل الإدارة لفرض الاستمرارية في إعدادها القوائم المالية للمنشأة.

²². شريقي. عمر، 2016، ص: 239.

²³. الأمين. ماهر، ويوزباشي. هلا، مرجع سابق، ص: 276-277.

1-5-2- مسؤولية المدقق الخارجي عن استمرارية المنشأة:

يقوم المدقق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية بتقديم خدمة تدقيق القوائم المالية التي في سياقها يقوم بإبداء الرأي المهني عن عدالة القوائم المالية، ودراسة ملائمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية بوصفه فرضاً رئيسياً في اعداد هذه القوائم، الأمر الذي يتطلب من المدقق الاطلاع بعمق على واقع المنشأة وأحوالها وتفحص سجلاتها وقوائمها، ودرس خطط الإدارة في التخفيف من أي شكوك قد تؤثر في الاستمرارية، بما يتلاءم مع الشك والعناية المهنية اللازمان لأداء وظيفة التدقيق²⁴، وهذا يجعل من فقرة رأي المدقق المتعلق باستمرارية المنشأة بمنزلة تأكيدات وقتية مهمة لمستخدمي القوائم المالية تدق ناقوس الخطر، وتساعدهم في اتخاذ القرارات التي تعتمد على وجود المنشأة واستمراريتها²⁵.

ويلزم المعيار الدولي للتدقيق رقم ISA 570 المدقق في مراحل التدقيق أن يكون حذراً، وأن يستخدم شكه المهني في دراسة مدى مراعاة القوائم المالية لفرض الاستمرارية، وجاءت التعديلات على هذا المعيار لعام 2015 بإضافة عبارة جديدة في الفقرة السادسة حول مسؤولية المدقق، التي تنص على أن مدقق الحسابات مسؤول عن استنتاج مدى ملائمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية في اعداد القوائم المالية، وذلك بناءً على أدلة التدقيق التي حصل عليها عن وجود حالة عدم تأكيد جوهري مرتبط بأحداث أو ظروف تثير الشك باستمرارية المنشأة، والتقرير عن ذلك وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، وهذا يجعل بناء المدقق لرأيه المهني يستند إلى جمع أدلة التدقيق التي تسوّغ رأيه المهني أكثر من استناده إلى استنتاجاته الشخصية – أي قبل تعديل المعيار –²⁶.

وفي سياق تحديد مسؤولية المدقق عن تقييم استمرارية المنشأة يمكن ملاحظة ما يلي:²⁷

أ- لا يُكَلَّف المدقق خصيصاً لتقييم استمرارية المنشأة، وإنما تقع ضمن مسؤوليات المدقق المرتبطة بتقديم خدمة تدقيق القوائم المالية.

²⁴. Foroghi. D. and Shahshahani. A, 2012, P: 1094.

²⁵. Jamaluddin. M, 2018, P: 2321 – 2322.

²⁶. يوسف. حنان اسماعيل، 2017، ص: 160.

²⁷. عثمان. عبد الرحمن، مرجع سابق، ص: 393.

ب- ينحصر مجال مسؤولية المدقق عند تقييم استمرارية المنشأة في اختباره مدى ملائمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية.

ت- على المدقق أن يراعي اختبار فرض الاستمرارية عند التخطيط لأعمال التدقيق، وكذلك عند تقييم نتائج عملية التدقيق.

ث- كما على المدقق أن يناقش التقييم الذي وضعته الإدارة لاستمراريتها، والأساس الذي استندت إليه عند إعدادها لقوائمها المالية، وأن يدرس إمكانية وجود أحداث أو ظروف يمكن أن تؤثر في استمرارية المنشأة، وأن يجمع ما يكفي من الأدلة لتسوية رأيه.

ويرى الباحث أن مسؤولية المدقق عن استمرارية المنشأة تقع ضمن الحدود التقصيرية (فشل التدقيق)، والتي تتعلق باستخدام المدقق للمعايير الدولية في تدقيق عدالة القوائم المالية ودراسة استمرارية نشاط المنشأة وابداء الرأي في ذلك، ولكي يستطيع المدقق تقديم القيمة المضافة المرجوة من وظيفة التدقيق لمستخدمي القوائم المالية، عليه بذل العناية المهنية اللازمة والتحلي بالشك المهني في جميع مراحل عملية التدقيق، بما يضمن الوفاء بمسؤوليته الاجتماعية في حماية المجتمع المالي وأصحاب المصالح في المنشأة، الذين قد تتغير قراراتهم الاقتصادية بشكل جوهري بناءً على التحذيرات والأخطار التي يشير إليها المدقق ضمن تقرير التدقيق فيما يتعلق باستمرارية نشاط المنشأة.

1-2- المبحث الثاني: متطلبات تقييم الاستمرارية والمعيار 570

يحدد المعيار ISA 570 "استمرارية المنشأة" مجموعة من المتطلبات التي على المدقق الالتزام بها في سياق استخدامه للمعيار، التي منها يكون المدقق رأيته حول مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية في إعداد القوائم المالية، ومدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية عن حالة الشك في استمرارية المنشأة، واستعدادات الإدارة للتخفيف منها، بما يحقق العرض العادل والشامل للقوائم المالية أمام المستخدمين لهذه القوائم، إذ ينطوي عمل المدقق على سلسلة من الأحكام المهنية التي يصدرها المدقق بالاسترشاد بتوجيهات المعايير الدولية للتدقيق ومتطلباتها²⁸، وتضم متطلبات المعيار ISA 570 ما يلي:

1-2-1- تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة باستمرارية المنشأة

يُعد مسؤولية المدقق عن إجراء تقييم للمخاطر والأنشطة ذات العلاقة بالاستمرارية من المتطلبات الرئيسية التي يشير إليها المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 "استمرارية المنشأة"، حيث يجب على المدقق تصميم وأداء إجراءات تقدير الخطر لتوفير الأساس للتعرف على مخاطر الخطأ الجوهرية – سواء كان بسبب التحريف المتعمد أو الخطأ – والمرتبطة باستخدام الإدارة لفرض الاستمرارية عند مستوى القوائم المالية، وتضم هذه الإجراءات: 1- توجيه الاستفسارات إلى الإدارة والعاملين في المنشأة، 2- تصميم واستخدام الإجراءات التحليلية المناسبة، 3- الملاحظة والتقصي من قبل المدقق²⁹، والتي يحاول المدقق من خلال هذه الإجراءات التمكن من دراسة المنشأة وبيئتها وأنشطتها لتحديد ملاءمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية في إعداد القوائم المالية، وفي تحديد الجوانب التي يجب إجراء مناقشات مع الإدارة حولها، وتقديم الاستفسارات المناسبة إلى الإدارة أولاً بأول³⁰، بما في ذلك مناقشة خطط الإدارة واستعداداتها للتعامل مع أية أحداث أو ظروف تثير الشك باستمرارية المنشأة.

²⁸. يوسف. حنان إسماعيل، مرجع سابق، ص: 3.

²⁹. الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2018، المعيار الدولي للتدقيق رقم 315، ص: 357-358. مرجع سابق.

³⁰. Ishak. S, 2016, P: 37.

ولقد أشار المعيار ISA 570 إلى مجموعة من الأمثلة عن أحداث أو ظروف قد تثير شك المدقق حول استمرارية المنشأة، وقسمها إلى: 1- مؤشرات مالية، 2- ومؤشرات تشغيلية، 3- ومؤشرات ذات طبيعة أخرى، وإن حقيقة هذه المؤشرات تعبر عن الصعوبات التي تظهر في أثناء مزولة المنشأة لنشاطها، وتفاعلها ضمن بيئة العمل التي قد تحتوي على مجموعة من المخاطر، ولاسيما عند حدوث الأزمات الداخلية والخارجية التي قد تكون نتائجها المستقبلية متعددة أو غير محددة بدقة³¹، وعادة لا تظهر هذه المؤشرات فجأة، وإنما تحدث ضمن عدة مراحل تتعرض معها المنشأة إلى العديد من الاضطرابات أو الأزمات، ومن ثم فإن تتبع هذه المؤشرات ودراسة الاضطرابات أو الأزمات المرافقة لها لا بد أن يساعد المدقق بشكل كبير عند تقييمه للمخاطر والأنشطة ذات العلاقة بالاستمرارية³².

1-1-2-1 مؤشرات ذات طبيعة مالية:

تقدم البيانات والمعلومات المالية التي تظهر في قوائم المنشأة النتائج والآثار المالية للأحداث الماضية، وإن استمرارية المنشأة يعتمد بالدرجة الأولى على سلامة مركزها المالي، واستمرار أرباحها، واحتفاظ المنشأة بسيولة معقولة، الذي يمكن المنشأة من سداد الديون ومواجهة الظروف والأحداث المستقبلية والطارئة³³، ويعمل المدقق من خلال إجراءات التدقيق التي يقوم بإعدادها وتصميمها وتوجيهها إلى بيئة المنشأة وقوائمها المالية إلى تتبع واكتشاف هذه الصعوبات المالية التي قد تواجه نشاط المنشأة³⁴، على اعتبار أن المؤشرات المالية من أسهل المؤشرات التي يقوم المدقق بدراستها عند تقييم استمرارية المنشأة ولها أهميتها في تسويق رأي المدقق، ويساعد في اكتشاف وتتبع هذه الصعوبات والمؤشرات المالية تلك التقديرات التي تقوم الإدارة بإعدادها والإفصاحات والملاحظات ضمن القوائم المالية³⁵، وإن

³¹. عبد العزيز. غريب، مرجع سابق، ص: 215-216.

³². أفكيرين. عادل، والخزري. مصباح، 2017، ص: 53-54.

³³. الهروط. يوسف، وآخرون. مرجع سابق، ص: 3.

³⁴. Salehi. M, 2009, P: 3.

³⁵. Jamaluddin. M, Op. Cite, p: 2324.

معرفة المدقق بطبيعة نشاط المنشأة ومقدراتها المالية، والظروف العامة وطبيعة المنافسة التي تواجه القطاع الذي تنشط فيه المنشأة، قد يساعد المدقق في اكتشاف محاولات الإدارة تحريف بنود القوائم المالية³⁶.

وتتميز المؤشرات ذات الطبيعة المالية باعتمادها على مقاييس كمية تصف بسهولة الأداء المالي للمنشأة مقارنةً بالمؤشرات ذات الطبيعة التشغيلية أو المؤشرات الأخرى³⁷، وهذه المؤشرات:

- صافي الالتزام أو حالة صافي الالتزام الحالي.
- عدم القدرة على الامتثال لبنود اتفاقيات القروض أو سداد الدائنين في المواعيد المستحقة.
- التغير في السياسات الائتمانية من قبل الدائنين، أو التحول من نظام الائتمان إلى نظام الدفع عند الاستلام في المعاملات مع الموردين.
- تدفقات نقدية تشغيلية سالبة يُشار إليها في البيانات المالية التاريخية أو المستقبلية.
- خسائر تشغيلية كبيرة، أو تدهور كبير في قيم الأصول المستخدمة في توليد التدفقات النقدية.
- التأخر في الإعلان عن توزيعات الأرباح أو توقفها.
- عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير منتج جديد ضروري، أو استثمارات ضرورية أخرى.

1-2-1-2 مؤشرات ذات طبيعة تشغيلية:

ترتبط المؤشرات ذات الطبيعة التشغيلية بالصعوبات والجوانب التشغيلية المتعلقة بقدرة المنشأة على الاستمرار في تقديم منتجاتها وخدماتها، وما يرافق ذلك من ظروف المنافسة والصعوبات التسويقية، ومدى ريادة وانتشار أعمال المنشأة بما قد يكون له أثر بالغ على استمرارية النشاط الاعتيادي للمنشأة³⁸، وتعتمد المؤشرات التشغيلية على مجموعة من المقاييس التي ترتبط بالأداء التشغيلي للمنشأة، وهذه المؤشرات:

³⁶. Brooks. L. Z, and D. Yu. M. D, 2015, P. 18.

³⁷. إبراهيم. أمل، 2017، ص: 284.

³⁸. Ishak. S, Op. Cite, p: 37.

- نوايا الإدارة في تصفية المنشأة، أو إيقاف عملياتها.
- تسرب المدراء والشاغلين للمناصب الإدارية العليا دون توفر بديل مناسب عنهم.
- فقدان سوق أو عملاء رئيسيين، أو حق امتياز أو ترخيص أو موردين رئيسيين.
- مشاكل مهمة في العمالة، أو نقص في التجهيزات والإمدادات المهمة للمنشأة.

1-2-3- مؤشرات ذات طبيعة أخرى:

ترتبط المؤشرات ذات الطبيعة الأخرى بالعوامل البيئية التي قد تحكم نشاط المنشأة، كالتغيرات في التشريعات والتوجهات الحكومية الذي قد ينشأ عنه حصر لنشاط المنشأة في إنتاجها للسلع وتقديم الخدمات، أو تكاليف مالية كالرسوم الجمركية، أو صعوبات تنافسية من حيث الجودة والسعر أمام سلع وخدمات مستوردة، أو أمام منشآت خارجية دخلت في المنافسة، وبالتالي قد يؤثر بشكل واضح على قدرة المنشأة على الاستمرار في نشاطها الاعتيادي³⁹، وتعد هذه المؤشرات ذات طابع غير مالي أو تشغيلي، وهذه المؤشرات:

- عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال أو المتطلبات القانونية الأخرى.
- وجود دعاوى قضائية ضد المنشأة التي قد تنشأ عنها التزامات لا تستطيع الوفاء بها.
- التغيرات في التشريعات أو السياسات الحكومية التي من المتوقع أن تؤثر سلباً في المنشأة.

ويرى الباحث أن قراءة أهمية بنود هذه المؤشرات من قبل المدقق، واستنتاج تأثيرها على استمرارية المنشأة يعود إلى دراسة استعدادات الإدارة ومدى اقتناع المدقق بجودها في إزالة حالة الشك باستمرارية المنشأة، وقد يكون من المقبول في بعض الحالات أن تظهر شيء من هذه المؤشرات بشكل لا يثير الشك حقيقةً باستمرارية المنشأة نظراً إلى اعتبارها ظروف مؤقتة تمر فيها المنشآت المماثلة، أو معتاد عليها في المجال الذي تنشط فيه المنشأة (نشاط موسمي أو سياحي أو دوري)، دون أن يشير ذلك حقيقة إلى توقف محتمل واضح لأعمال المنشأة، إضافة إلى أن حجم

³⁹. الأمين. ماهر، ويوزباشي. هلا، مرجع سابق، ص 9.

المنشأة قد يكون له تأثير على تحملها الظروف المعاكسة، ويمكن أن تكون المنشآت الأصغر قادرة على الاستجابة بسرعة لاستغلال الفرص، لكنها أيضاً قد تفتقر إلى الاحتياطات التي تمتلكها المنشآت الأكبر حجماً للمحافظة على استمرارية عملياتها.

1-2-2- تقييم تقدير الإدارة لاستمرارية المنشأة

تطالب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في المعيار المحاسبي رقم 1 "عرض القوائم المالية" قيام إدارة المنشأة بعمل تقديرات حول استمرارية المنشأة، والتي تصبح ضرورية عندما تكون الإدارة على علم بحالات من عدم التأكد تتعلق بأحداث أو ظروف تثير الشك باستمرارية نشاط المنشأة الاعتيادي، على أن تشير الإدارة إلى هذه الأحداث واستعداداتها للتخفيف من نتائجها، ويكون من مسؤولية الإدارة تقديم الإفصاح المناسب عن هذه الحالات من عدم التأكد في القوائم المالية، وعندما ترى الإدارة أنه من غير المناسب إعداد القوائم المالية على أساس أن المنشأة مستمرة، على إدارة المنشأة أن تفصح عن حقيقة عدم ملائمة استخدام فرض الاستمرارية في إعداد القوائم المالية وعن الأساس المختلف الذي أعدت به القوائم المالية (على سبيل المثال أساس التصفية)⁴⁰.

ويطالب المعيار الدولي للتدقيق رقم ISA 570 المدقق بعمل تقييم لتقدير الإدارة حول استمرارية المنشأة، والذي يعد جزءاً رئيسياً من مراعاة المدقق لمدى استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية في المحاسبة وإعداد التقارير المالية للمنشأة، على أن يقوم المدقق بدراسة الجوانب التي غطاها تقدير الإدارة، ومناقشة الافتراضات التي استندت إليها الإدارة، ومدى معقولية خطط واستعدادات الإدارة في التعامل مع أي أحداث أو ظروف تثير الشك باستمرارية المنشأة⁴¹، ولا يعد المدقق مسؤولاً عن تدارك النقص في التقدير الذي قامت به الإدارة، إلا أنه وفي حالة تحديد أحداث أو ظروف تثير الشك باستمرارية المنشأة فإن على المدقق مطالبة الإدارة بإجراء تقديرها حول استمرارية المنشأة في حال عدم قيامها بذلك، والحصول على الإقرارات المناسبة.

⁴⁰. شاكر. خمائل، مرجع سابق، ص: 8.

⁴¹. الأمين، ماهر، ويوزباشي. هلا مرجع سابق، ص: 9.

1-2-3- تقييم الأحداث اللاحقة (الفترة ما بعد تقدير الإدارة)

إن المدقق مطالب من خلال عملية التدقيق بمراعاة مدى استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية في اعدادها القوائم المالية للمنشأة، من خلال دراسة وجود أي أحداث أو ظروف قد تثير الشك في استمرارية المنشأة في المستقبل، على أن يغطي عمل المدقق ضمن تقرير التدقيق المدة التي استخدمتها الإدارة في عمل تقديرها لاستمرارية المنشأة.

كما ويطلب المعيار ISA 570 المدقق أن يستفسر من الإدارة بشأن معرفتها بالأحداث أو الظروف التي تلي المدة التي استخدمتها الإدارة في تقديرها، وفيما عدا الاستفسار من الإدارة، لا يتحمل المدقق مسؤولية تنفيذ أي إجراءات تدقيق إضافية لدراسة وجود أحداث أو ظروف والتي قد تلقي شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على البقاء مستمرة إلى ما بعد الفترة التي قامت الإدارة بتغطيتها، وإذا تم تحديد مثل تلك الأحداث أو الظروف فقد يحتاج المدقق لأن يطلب من الإدارة تقييم الأهمية المتوقعة للحدث أو الظرف على تقديرها بشأن قدرة المنشأة على البقاء مستمرة⁴².

ويجدر الملاحظة أن تقييم المدقق لاستمرارية المنشأة يرتبط بالنتائج المستقبلية للأحداث التاريخية التي يمكن للمدقق تحديدها ودراستها إما بواسطة إجراءات التدقيق الاعتيادية وتوجيه الاستفسارات حولها إلى إدارة المنشأة، أو قد يتطلب تحديدها ودراستها الاطلاع والتحليل العميق من قبل المدقق لظروف المنشأة وبيئة عملها، وبذلك يكون المدقق باعتباره قارئاً للبيانات التاريخية يقدم خدمة التدقيق التي ترتبط بعدالة إعداد الإدارة للقوائم المالية للمنشأة، وملاءمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية في اعداد هذه القوائم، ولا يقع ضمن مسؤولية المدقق التنبؤ بالأحداث المستقبلية التي ترتبط بأحداث لم تقع.

⁴². الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2018، المعيار الدولي للتدقيق رقم 570، ص: 834-835. مرجع سابق.

1-2-4- إجراءات التدقيق عند تحديد أحداث أو ظروف تثير الشك باستمرارية المنشأة

عندما يتعرّف المدقق في أثناء عملية التدقيق أحداثاً أو ظروفًا قد تثير شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار في نشاطها الاعتيادي في المستقبل (والتي يشار إليها بحالة عم التأكد من استمرارية المنشأة)، فإنه يجب على المدقق الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة لتحديد ما إذا كان يوجد حالة عدم تأكد بأن المنشأة مستمرة أم لا، ومن أهم إجراءات التدقيق التي على المدقق القيام بها عند ذلك ما يأتي⁴³:

- مطالبة الإدارة بإجراء تقييم لاستمرارية المنشأة في حال عدم قيامها بذلك.
- تقييم خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية، على سبيل المثال خططها لتصفية بعض الأصول، أو زيادة رأس المال، أو اقتراض الأموال وإعادة هيكلة الديون، أو تخفيض بعض النفقات أو تأجيلها.
- تقييم الافتراضات وموثوقية البيانات المستخدمة في إعداد أي تنبؤ لتدفق نقدي.
- الأخذ في الحسبان ما إذا كانت أية حقائق أو معلومات إضافية قد أصبحت متاحة منذ التاريخ الذي أجرت فيه الإدارة تقديرها.
- طلب الحصول على إقرارات مكتوبة من قبل الإدارة، وعندما يكون مناسباً من المكلفين بالحوكمة، فيما يتعلق بخططهم للتصرفات المستقبلية وجدوى تلك الخطط.

1-2-5- تكوين استنتاجات ورأي المدقق في استمرارية المنشأة

بعد قيام المدقق بالإجراءات التدقيقية المناسبة لدراسة مدى استمرارية المنشأة ومتابعتها لنشاطها الاعتيادي في المستقبل، يتطلب المعيار ISA 570 من المدقق القيام بدراسة كفاية الأدلة التي حصل عليها والتي تمكنه من استنتاج مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية في إعدادها القوائم المالية، على أن يستنتج طبقاً لحكمه المهني ما إذا كان يوجد حالة عدم تأكد ترتبط بأحداث أو ظروف تثير شكاً كبيراً في قدرة المنشأة على الاستمرار في المستقبل.

⁴³. الأمين. ماهر، ويوزباشي. هلا، مرجع سابق، ص 9.

وتوجد حالة عدم التأكد من استمرارية المنشأة عندما يكون تأثيرها المحتمل في القوائم المالية مهماً إلى درجة يصبح معه من الضروري الإفصاح المناسب عن طبيعة عدم التأكد وانعكاساته، وذلك من أجل العرض العادل للقوائم المالية.

وعندما يستنتج المدقق ملاءمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية إلا أنه توجد حالة عدم تأكيد من استمرارية المنشأة ترتبط بأحداث أو ظروف تشير الشك باستمرارية المنشأة فإنه أمام حالتين من إبداء الرأي:

- الحالة الأولى: كفاية الإفصاح في القوائم المالية للمنشأة عن حالة عدم التأكد، وهنا على المدقق إبداء رأي غير معدل (رأي نظيف)، وإضافة فقرة منفصلة في تقرير التدقيق بعنوان "حالة عدم التأكد من الاستمرارية".
- الحالة الثانية: وتقع عند وجود حالة عدم التأكد، ولكنها لا تتقابل مع الإفصاح الكافي في القوائم المالية عن الأحداث أو الظروف التي أدت إلى هذا الاستنتاج، وعلى المدقق عند ذلك إصدار رأي متحفظ أو سلبي.

أما إذا توصل المدقق من خلال أدلة التدقيق إلى قناعة كافية بأن المنشأة لن تتمكن من الاستمرار في مزاوله نشاطها، أي أنه من غير المناسب استخدام فرض الاستمرارية من قبل الإدارة في اعدادها القوائم المالية للمنشأة، فإن على المدقق إبداء رأي سلبي في تقرير التدقيق، وذلك بغض النظر عن مدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية عن الأحداث أو الظروف التي أدت إلى استنتاج حالة عدم التأكد.

ويتناول الفصل القادم من الدراسة أثر استخدام الإجراءات التحليلية من قبل المدقق في تقييم استمرارية المنشأة، حيث إن تطبيق الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق المختلفة (التخطيط، الفحص، إبداء الرأي)، وما يترتب عليها من نتائج وقرارات تساعد المدقق في فهم طبيعة عمل المنشأة وتحديد جوانب الخطر المتعلقة باستمرارية أنشطة المنشأة وأعمالها وتقييمها، ويتطرق الفصل القادم إلى مفهوم الإجراءات التحليلية وأهدافها وعوامل الاعتماد عليها، ووضع تقسم لها من حيث أنواعها ومستويات استخدامها، وشرح آلية تصميم وتوظيف هذه الإجراءات من قبل المدقق في مراحل التدقيق المختلفة بهدف تقييم استمرارية ممارسة المنشأة لأعمالها وأنشطتها في المستقبل.

الفصل الثاني:

أثر استخدام الإجراءات التحليلية في تقييم

استمرارية المنشأة

المبحث الأول: أهمية استخدام الإجراءات التحليلية

في تقييم الاستمرارية

المبحث الثاني: دور المدقق في اختيار وتصميم

الإجراءات التحليلية

2-1- المبحث الأول: أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في

تقييم استمرارية المنشأة

2-1-1- مفهوم الإجراءات التحليلية وأهميتها

تُعَدُّ الإجراءات التحليلية أحد أنواع اختبارات التحقق للمعلومات المحاسبية، ومصدراً من مصادر أدلة التدقيق، التي يقوم من خلالها المدقق بدراسة العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية⁴⁴، وهي وسيلة يتعرّف المدقق بواسطتها إلى مواطن الضعف والقوة في المنشأة، وتمكّن المدقق من تحديد اتجاهات عملية التدقيق عند تصميمه لبرنامج التدقيق بالاعتماد على القيم المتوقعة التي حددها المدقق (بدراسة العلاقة بين المعلومات المالية وغير المالية)، ومقارنتها بالقيم الفعلية الواردة في القوائم⁴⁵، وبذلك تُستخدم الإجراءات التحليلية في الكشف عن الأخطاء أو التحريفات في بنود القوائم المالية والتي تتطلب التعديل⁴⁶.

وجاء وصف الإجراءات التحليلية من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA في بيان النشرة المهنية رقم SAS 23 عام 1978 بأنها: "مجموعة من الاختبارات التي يتم تطبيقها على البيانات المالية من خلال دراسة العلاقات بين البيانات المالية ومقارنتها، وتحديد مدى اعتماد المدقق على الاختبارات الجوهرية الأساسية"، دون أن يجعل منها واجبة التطبيق، فيما حل البيان رقم 56 لعام 1988 محل البيان السابق، والذي أوجب استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلتي التخطيط والمراجعة النهائية⁴⁷.

كما وجاء وصف الإجراءات التحليلية في أدبيات الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC عام 1983 عندما قام الاتحاد بإصدار دليل المراجعة الدولي رقم ISA 12 بعنوان "الإجراءات التحليلية"، الذي نص على أن الإجراءات التحليلية

⁴⁴ الإيباري. هشام فاروق مصطفى، 2013، ص: 241.

⁴⁵ الكبيسي. عبد الستار، 2008، ص: 8.

⁴⁶ كردودي. سهام، 2015، ص: 5-6.

⁴⁷ النوايسة. محمد، 2008، ص: 92-93.

تشمل دراسة النسب والاتجاهات المهمة، والبحث في التغيرات والعناصر غير العادية، وأكد على أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة⁴⁸.

وقد تبنى مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي IAASB تعريف الإجراءات التحليلية في المعيار الدولي للتدقيق رقم 520 بعنوان "الإجراءات التحليلية" بأنها: "عمليات التقويم للمعلومات المالية، من خلال تحليل العلاقة المنطقية بين البيانات سواء أكانت مالية أو غير مالية، وتشمل هذه الإجراءات التحليلية على التحقق من التقلبات وعدم تماثل المعلومات واختلاف النتائج عن القيم المتوقعة بشكل كبير"⁴⁹، وتوجد هذه العلاقات بين بنود وعناصر المعلومات المالية التي يُتوقع أن تلتزم بنمط معين يمكن التنبؤ به كنسبة هامش الربح الإجمالية، كما وتتواجد بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية كتكاليف الأجور إلى عدد الموظفين.

ويمكن استخدام طرق متنوعة لتنفيذ الإجراءات التحليلية، تتراوح هذه الطرق بين تنفيذ مقارنات بسيطة إلى القيام بتحليلات رياضية معقدة أكثر باستخدام أساليب إحصائية متقدمة، كما ويمكن تطبيق الإجراءات التحليلية على القوائم المالية الموحدة، وعلى مكوناتها وعناصرها الفردية، وتكمن أهمية الإجراءات التحليلية في توجيه انتباه المدقق إلى البنود والأرصدة غير العادية في قوائم المنشأة المالية، وقد يكشف استخدام الإجراءات التحليلية عن نواحٍ في المنشأة لم يُعرها المدقق الاهتمام الكافي، كما ويتوقف استخدام الإجراءات على خبرة المدقق وتقديره، وتوفر البيانات، والأهمية النسبية للبند محل التدقيق⁵⁰.

⁴⁸. كروددي. سهام، مرجع سابق، ص: 5-6.

⁴⁹. الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2018، المعيار الدولي للتدقيق رقم 520، ص: 615. مرجع سابق.

⁵⁰. إبراهيم. أمل، مرجع سابق، ص 278-279.

ويرى الباحث وجود أهمية كبيرة لاستخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق تزامناً مع اتساع نطاق أعمال المنشآت واستخدام المدققين للأسلوب العينة بدلاً من المسح الشامل، إذ أن لاستخدام الإجراءات التحليلية أهمية كبيرة في دراسة مواطن الضعف والقوة في أنشطة المنشأة، والتي تتعلق بمتطلب تقييم المدقق للمخاطر والأنشطة ذات العلاقة باستمرارية المنشأة، والكشف عن المؤشرات والصعوبات التي تواجه المنشأة، التي أشار إليها معيار التدقيق الدولي ISA 570 بأنها تثير الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها الاعتيادي في المستقبل، وإن استخدام المدقق وتطبيقه للإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق المختلفة (التخطيط، الفحص، إبداء الرأي) وما يترتب عليها من نتائج وقرارات، تساعد المدقق في فهم طبيعة عمل المنشأة، وتحديد مناطق الخطورة المحتملة وتقدير قدرة المنشأة على الاستمرار من عدمه.

2-1-2- أهداف الإجراءات التحليلية

حظيت الإجراءات التحليلية باهتمام في الأبحاث المحاسبية، وبُذلت عدة محاولات لتحديد أهدافها من الباحثين والمجمعات الدولية، مشيرة إلى أن جوهر استخدامها يهدف إلى توجيه الاهتمام وتقليص الاختبار، فمن أجل توجيه اهتمام المدقق تستخدم إجراءات التدقيق التحليلية وسيلة تشخيص لتعرّف احتمال وجود الأخطاء الجوهرية، ومن أجل تقليص الاختبار تستخدم بوصفها اختبارات جوهرية لتسويق زيادة استخدام إجراءات التدقيق الأخرى أو تقليلها⁵¹.

وقد حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في المعيار الدولي ISA 520، أن استخدام الإجراءات التحليلية من المدقق يساعد في تحقيق الأغراض الآتية⁵²:

- (1) الحصول على أدلة تدقيق موثوقة وذات علاقة عند الانتفاع من الإجراءات التحليلية.
- (2) مساعد المدقق في تخطيط طبيعة إجراءات التدقيق الأخرى وتوقيتها.
- (3) بوصفها إجراءات جوهرية عندما يكون استخدامها ذات تأثير وفعالية.

⁵¹. كردودي. سهام، مرجع سابق، ص: 8.

⁵². الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2018، المعيار الدولي للتدقيق رقم 520، ص: 616. مرجع سابق.

(4) بوصفها نظرة شاملة للقوائم المالية قرب نهاية عملية التدقيق، ومن ثمّ مساعدة المدقق في تكوين الاستنتاج الكلي حول مدى اتّساق البيانات المالية مع فهم المدقق للمنشأة⁵³.

كما أنه توجد أهداف أخرى تسعى الإجراءات التحليلية إلى تحقيقها والتي من أهمها:

(5) فهم طبيعة نشاط المنشأة وظروف الصناعة، واكتشاف الصعوبات التي تمر فيها المنشأة، الذي يمكن المدقق من اكتشاف المؤشرات المهمة التي تساعد في تقييم استمرارية المنشأة⁵⁴.

(6) استخدام الإجراءات التحليلية بوصفها إجراءات تقويم المخاطر: يشير المعيار 315/ إلى أن الإجراءات التحليلية تساعد في تحديد وجود معاملات أو أحداث لها دلالات بالنسبة إلى البيانات المالية (والتي تعرف بالتقلبات غير العادية)، إذ إن الأسباب المحتملة هو وجود الأخطاء أو المخالفات، لذلك من المهم أن يحدد المدقق أسباب هذه الاختلافات، وأن يقتنع بأن التفسير مقبول، وأنه ليس ناتجاً عن خطأ أو مخالفة، ومن ثمّ على المدقق أن يأخذ بالحسبان هذه النتائج عند تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية⁵⁵.

(7) تقليل الاختبارات التفصيلية، وتخفيض تكلفة أداء عملية التدقيق: عندما تُظهر نتائج استخدام الإجراءات التحليلية انتفاء وجود التقلبات غير العادية، فإن ذلك يشير إلى أن احتمال وجود أخطاء أو مخالفات مادية يكون منخفضاً، ومن ثمّ لا حاجة للكثير من الاختبارات التفصيلية، كما أنه عادةً ما تكون الإجراءات التحليلية أقل تكلفة مقارنة بالاختبارات التفصيلية، التي يمكن القيام بها مكتبياً قياًً واسعاً دون الانتقال إلى مقر منشأة عميل التدقيق (على سبيل المثال: الإجراءات التحليلية التي تستهدف أرصدة المبيعات والمدينين تكون أقل كلفة من إرسال المصادقات إلى المدينين)⁵⁶.

⁵³ سقا. عمر، 2013، ص: 442.

⁵⁴ محمد. عبد الوهاب، 2017، ص: 46.

⁵⁵ إبراهيم. أمل، مرجع سابق، ص 282-283.

⁵⁶ المطيري. محمد، 2011، ص: 24.

ويرى الباحث أن أهداف استخدام الإجراءات التحليلية تبدأ من مساعدة المدقق في فهم طبيعة المنشأة، وتقدير مستوى نشاط أعمالها وأتساعه، وتقدير مستوى مخاطر التدقيق، ومن ثمَّ توجيه المدقق عند التخطيط للتدقيق، وفي تحديد طبيعة إجراءات التدقيق المطلوبة وحجمها، ومن ثم مساعدة المدقق في الإشارة إلى التحريفات المحتملة في القوائم المالية، وفي تقييم استمرارية المنشأة، وفي تخفيض الاختبارات التفصيلية عندما يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية أدلةً تدقيق، ومن ثم تساعد المدقق بوصفها نظرة شاملة إلى البيانات والقوائم المالية قرب نهاية عملية التدقيق.

2-1-3- عوامل الاعتماد على الإجراءات التحليلية

إن استخدام مدقق الحسابات للإجراءات التحليلية يعتمد على عوامل عدّة تستند إلى وجود علاقات بين البيانات محل التدقيق، فقد جاء في المعيار ISA 520 بأن تطبيق الإجراءات التحليلية يتطلب من المدقق التوقع بأن العلاقة بين بيانات المنشأة موجودة ومستمرة، ومع ذلك فإن مدى ملاءمة أي إجراء تحليلي معين يعتمد على تقدير المدقق لمدى فاعلية هذا الإجراء التحليلي في اكتشاف وجود تحريف في القوائم المالية للمنشأة، ويمكن إيجاز أهم العوامل التي تؤثر في اعتماد مدقق الحسابات على الإجراءات التحليلية كما يلي:⁵⁷

1- الأهمية النسبية ومدى استخدام الإجراءات التدقيقية الأخرى:

إن الإجراءات التحليلية لا توفر مستوى تأكيد كالذي توفره الإجراءات التدقيقية الأخرى كالاختبارات التفصيلية، لذلك فإنه يتوجب على المدقق عدم اعتماد استخدام الإجراءات التحليلية وحدها في الحصول على أدلة تدقيق على عناصر وبنود تتسم بالأهمية النسبية، وإنما تزداد درجة الثقة في استخدامها ودقة نتائجها مع تطبيق إجراءات تدقيقية أخرى، (على سبيل المثال فإن استخدام الاختبارات التفصيلية لإيصالات القبض اللاحقة عن قابلية الديون للحصول قد يؤكد أو يبطل الشكوك المثارة حول تطبيق أية إجراءات تدقيق تحليلية على هذه الديون).

⁵⁷. حموي. خليل، 2018، ص: 60-61.

2- تقدير مخاطر التدقيق وفاعلية الرقابة الداخلية:

يتعلق استخدام الإجراءات التحليلية بتقدير المدقق لمخاطر التدقيق وفاعلية الرقابة الداخلية، فعندما يقدر المدقق أن الهيكل الرقابي للمنشأة يتصف بالفاعلية، فإنه سيتوافر أمام المدقق فرصة أكبر للاعتماد على الإجراءات التدقيقية التحليلية بسبب ضآلة إمكانية وجود الأخطاء في البيانات المالية، بينما إذا قدر المدقق عدم فاعلية الرقابة الداخلية أو قلل من فاعلية جوانب منها، فإنه سيعتمد على تنفيذ اختبارات أساسية تفصيلية أكثر من الاعتماد على الإجراءات التحليلية، (مثلاً عندما يقدر المدقق أن نظام الرقابة الداخلية على المبيعات ضعيف، فإن مخاطر الرقابة ستقدر على أنها عالية، ومن ثمَّ سيكون الاعتماد على الاختبارات التفصيلية للعمليات والأرصدة أكثر من الاعتماد على الإجراءات التدقيقية التحليلية).

3- حجم المنشأة ومعرفة المدقق بطبيعة المنشأة وظروف عملها:

يرتبط حجم المنشأة بالكثير من العوامل (مثل حجم المبيعات، وتخصيص السجلات، وتعقيد العمل، وطبيعة الرقابة الداخلية)، الذي قد يزيد أو يقلص من مدى حاجة مدقق الحسابات للاعتماد على الإجراءات التحليلية أو يقلصها، كما أن اعتماد مدقق الحسابات على الإجراءات التحليلية، وتفسير نتائجها يتعلق أيضاً بمعرفة المدقق بطبيعة المنشأة وظروف عملها، (على سبيل المثال: إذا تبين للمدقق أن منشأة مرتّ بظروف تشغيلية صعبة ترتبط بإضراب العمال، فإن ذلك يفسر التساؤلات التي قد تثيرها نتائج الإجراءات التحليلية عند انخفاض مبيعات المنشأة)⁵⁸.

4- توافر البيانات والمعلومات المالية وغير المالية، والقابلية للتنبؤ بالعلاقات فيما بينها:

إن اعتماد مدقق الحسابات على أية إجراءات تدقيقية محددة يتطلب معلومات وبيانات معينة، قد تكون ذات طبيعة مالية أو غير مالية أو كليهما، (على سبيل المثال توافر الموازنات المتعلقة بالإنتاجية والمبيعات والتكاليف

⁵⁸. الرشيد. حاكم، والمخادمة. أحمد، 2007، ص: 487.

المتنوعة) وكلما توافرت تلك المعلومات والبيانات زاد حجم الإجراءات التحليلية التي يمكن استخدامها، ومن الجوهري أن اعتماد الإجراءات التحليلية يتعلق بمدى وجود علاقات الربط التي توفر إمكانية التنبؤ، وتتيح الكشف عن أية انحرافات ذات دلالة، (على سبيل المثال: إن بنود الميزانية تمثل مجموعة من أرصدة حسابات المنشأة في لحظة زمنية، ونظراً إلى ذلك فإن إجراء مقارنة بين الربح الإجمالي من فترة مالية إلى أخرى يوفر للمدقق اتساقاً أكبر من مقارنة نسبة رصيد النقدية إلى إجمالي الأصول المتداولة بين لحظتين مختلفتين من الزمن)، بينما نجد أن العلاقات بين البيانات والمعلومات الخاضعة لتقدير الإدارة وتصرفاتها (مثل نفقات البحث والتطوير والاعلان) ذات قابلية أقل للتنبؤ بها لكونها قد تتعرض لسياسات موجهة.

5- دقة النتائج، والموازنة بين التكلفة والمنفعة:

تتضمن الإجراءات التحليلية عمل المقارنات، وتوجيه الاستفسارات، واستخدام للأساليب الكمية والإحصائية والرياضية، ويتطلب ذلك أفراداً ذوي خبرة، ووجود موارد تقنية، وهذا ينعكس على التكلفة المادية والوقت، وإن المدقق يقوم بموازنة دائمة بين التكاليف والمنفعة حتى يحقق غايته من استخدام الإجراءات التحليلية.

يستنتج الباحث أن على مدقق الحسابات مراعاة مجموعة من العوامل المهمة عند الاعتماد على الإجراءات التحليلية، أهمها توافر المعلومات والبيانات المالية وغير المالية ومدى موثوقيتها، ثم تحديد طبيعة العلاقات فيما بينها، ودراسة إمكانية الاستفادة من تطبيق الإجراءات التحليلية في حدود الوقت والتكلفة، مراعاة الأهمية النسبية للبند محل التدقيق، وتقديره لفاعلية الرقابة الداخلية، وخطر التدقيق والحاجة إلى إجراءات تدقيقية أخرى تدعم استخدام الإجراءات التحليلية، على أن يكون المدقق على اطلاع بطبيعة المنشأة وظروفها بما يمكنه من تجنب الاستنتاج الخاطئ حول نتائج الإجراءات التحليلية.

-2-2- المبحث الثاني: دور المدقق في اختيار وتصميم الإجراءات التحليلية

2-2-1- أساليب وإجراءات المراجعة التحليلية

لقد ميز المعيار الدولي للتدقيق رقم 520 بين عدّة أنواع من الإجراءات التحليلية، والتي تعتمد على استخدام البيانات المالية وغير المالية للمنشأة وتوظيفها في خمسة أنواع مختلفة من أساليب المقارنة:

1- مقارنة بيانات المنشأة مع بيانات القطاع أو بيانات المنشآت المماثلة:

يهتم هذا النوع من المقارنة في معرفة مركز المنشأة في سوق الصناعة الذي تنشط فيه المنشأة، ومعرفة أدائها مقارنةً بالمنشآت المماثلة لها، التي تتيح للمدقق:⁵⁹

أ- الحكم على الخصائص الاقتصادية للمنشأة مقارنةً بالمنشآت المماثلة.

ب- اكتشاف أي صعوبات مالية تواجه المنشأة.

2- مقارنة البيانات الحالية مع ما يقابلها من بيانات المنشأة للفترات السابقة:

وهنا تُعدّ أرصدة حسابات السنوات السابقة أرصدةً متوقعة للفترة الحالية، وعند ملاحظة فروق فإنه يتطلب التنبؤ بالأسباب، ومن ثم تحديد أدلة الإثبات، وعند إجراء مثل هذه المقارنة يُأخذ بالحسبان قبل المقارنة:

أ- مقدار النمو أو النقص في أنشطة المنشأة.

ب- العلاقات بين البيانات (كالعلاقة بين المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة).

⁵⁹. كردودي. سهام، مرجع سابق، ص: 42.

3- مقارنة بيانات المنشأة بالنتائج المتوقعة التي أعدتها المنشأة:

من المعلومات المستمدة من الموازنات التخطيطية التي تعدها المنشأة مقارنتها بالنتائج الفعلية، ويجب مراعاة الاعتبارات التالية:⁶⁰

- أ- تقييم واقعية موازنات المنشأة.
- ب- تقييم احتمالية تعرض البيانات الفعلية للتحريف حتى تتوافق مع الموازنات.
- ت- مناقشة الإدارة فيما يخص إجراءات اعداد الموازنات التخطيطية وضوابطها.

4- مقارنة بيانات المنشأة بالنتائج المتوقعة من المدقق:

إذ يقوم المدقق عندها بوضع قيم متوقعة لبعض الأرصدة المالية في ضوء علاقة كل رصيد بالأرصدة الأخرى بالميزانية العمومية، أو قائمة الدخل، أو من تصور قيمة الرصيد بناءً على بعض الاتجاهات التي يحددها المدقق، ولابد للمدقق من أن يضع بالحسبان أي اختلاف في الظروف بين السنوات السابقة التي كانت تعمل بها المنشأة "الذي مكن المدقق من تحديد اتجاهات معينة، ووضع قيم لبعض الأرصدة"، وبين الظروف الراهنة، على سبيل المثال الأخذ بالحسبان تبدل نسب الفائدة عند حساب رصيد مصروف الفائدة المتوقع على أوراق الدفع طويلة الأجل.⁶¹

5- مقارنة بيانات المنشأة بالتوقعات باستخدام بيانات غير مالية:

ويرتكز استخدام هذه البيانات على مدى دقتها (مثال ذلك الاعتماد على عدد الطلاب بوصفه بياناً غير مالي في تقدير إيرادات التعليم في الجامعات، أو تكاليف الأجور مع عدد الموظفين)⁶².

⁶⁰. كردودي. سهام، مرجع سابق، ص: 26.

⁶¹. عبيد. حيدر، سلمان. عامر، 2021، ص: 112.

⁶². إبراهيم. أمل، مرجع سابق، ص 280-282.

2-2-2- مستويات استخدام الإجراءات التحليلية

يشير المعيار ISA 520 إلى وجود طرق متنوعة لاستخدام وتطبيق الإجراءات التحليلية، تتراوح ما بين تنفيذ المقارنات البسيطة إلى القيام بتحليلات متقدمة باستخدام أساليب إحصائية متقدمة، والتي يمكن إجرائها على القوائم المالية الموحدة وعلى البنود والمكونات الفرعية، ويقسم الباحثون الإجراءات التحليلية من حيث مستويات تطبيقها إلى ثلاثة مستويات وفق ما يلي:⁶³

2-2-2-1- الإجراءات التحليلية الوصفية (غير الكمية): إذ يلجأ المدقق عند استخدامهما إلى خبرته ونظريته الفاحصة للحكم على مدى معقولية أدلة الإثبات التي يحصل عليها من هذه الإجراءات التحليلية الوصفية، وتشمل هذه الإجراءات:⁶⁴

- أ- الاستفسار: إذ يقوم المدقق بتوجيه الأسئلة إلى شخص أو جهة (كإدارة المنشأة)، التي لديها معلومات حول طبيعة عمل المنشأة تشمل النواحي المالية والمحاسبية والتدقيقية، ويستخدم الاستفسار في كل مراحل التدقيق، ولا يتقبل المدقق الإجابات إلا بعد التأكد من صحتها والحصول على أدلة تدقيق مناسبة لها.
- ب- التوقعات من نتائج التدقيق السابقة: إن بعض أوراق التدقيق السابقة قد تكون مفيدة، وتساعد في تعريف بعض رسائل المحاسبة والتدقيق المهمة للسنة الحالية، التي تكون مفيدة في تعريف المواقع التي يمكن أن تسبب صعوبات وعراقيل لعملية التدقيق الحالية وتحديدّها، عبر مراجعة أوراق العمل وملخصات نتائج التدقيق السابقة، ومراجعة مكونات الرسائل بين المدقق والإدارة، ومقابل المدقق السابق إن وُجد، ومناقشة الأمور التي تؤثر في عملية التدقيق الحالية.

ت- مراجعة المعلومات الخارجية (غير الكمية): بالحصول على معرفة كافية للأمور الاقتصادية التي تتعلق بطبيعة عمل المنشأة موضوع التدقيق، وعلى أي متطلبات قانونية وتنظيمية تتعلق بطبيعة عمل المنشأة

⁶³. الكبيسي. عبد الستار، مرجع سابق، ص: 8-11.

⁶⁴. كردودي. سهام، مرجع سابق، ص: 36.

موضوع التدقيق (مثل الاطلاع على المنشورات المختلفة التي من ضمنها أدلة التدقيق والمحاسبة والسجلات والدوريات الأخرى المتعلقة بالصناعة، وإصدارات السوق المالي ذات العلاقة، وأية تقارير تصدر عن شركات مالية أو وساطة حول المنشأة أو الصناعة).

ث- مراجعة المعلومات الداخلية (غير الكمية): عبر تُعرّف صفات وخصائص المنشأة بما في ذلك التغيرات التي برزت في السنوات السابقة (كمراجعة النظام الداخلي للمنشأة، وعقد التأسيس، ومحاضر جلسات مجلس الإدارة، ووقائع اجتماع الهيئة العامة، والمراسلات، والتعرّف على السياسات المتبعة في تسويق المنتجات وتوزيعها، وعلى العقود المهمة التي لها تأثير في عملية التدقيق (مثل اتفاقيات القروض والعقود طويلة الأجل) والاطلاع على ملفات الموظفين).

2-2-2-2- الإجراءات التحليلية والكمية البسيطة:

يعتمد هذا المستوى على المعلومات الكمية ومعالجتها ببساطة لتعطي دلائل في عملية التدقيق ومنها:

أ- استخراج النسب المالية: وهو من أقدم أدوات التحليل المالي، وينصب على دراسة قيم العناصر في القوائم المالية بهدف إضفاء دلالات ذات مغزى وأهمية، من دراسة العلاقة بين متغيرين أو أكثر (ضمن صيغة البسط والمقام)، ويساعد هذا الأسلوب في اكتشاف البنود غير عادية التي تستوجب البحث والاستفسار⁶⁵.

ب- التحليل الأفقي (المتحرك): ويعني دراسة النسب المالية للمنشأة على مدى أكثر من سنة، لاكتشاف أي انحرافات في بنود القوائم المالية أو أية أخطاء غير عادية.

ت- التحليل الرأسي (الساكن): ويبحث في العلاقات القائمة بين بنود قائمة مالية معينة ولمدة مالية معينة. ويُعدّ كل من التحليل الأفقي والرأسي من الوسائل المهمة التي تتيح للمدقق إجراء عملية المقارنة على مستوى القوائم المالية للمنشأة، أو المقارنة مع القوائم المالية للمنشآت المشابهة⁶⁶.

⁶⁵ المطيري. محمد، مرجع سابق، ص: 17.

⁶⁶ العبدلي. ساري، 2011، ص: 32.

- ث- تحليل الاتجاه: ويعتمد على حساب مجموعة من الأرقام القياسية لعدد من السنوات مقارنة بسنة الأساس، وبيان مقدار الزيادة أو النقص في بند معين، وبيان أسباب الزيادة أو النقص غير العادي في ميل الاتجاه.
- ج- الاختبار التنبؤي: وهو توقع معلومات مالية معينة من الاطلاع على معلومات غير مالية (مثل التنبؤ بتكلفة المبيعات بالرجوع إلى كمية البضائع المشحونة، ومدى تكاليف الوحدة الواحدة).
- ح- تحليل انحراف الموازنة: بالمقارنة بين النتائج الفعلية والموازنات التخطيطية لمعرفة الانحرافات إن وجدت والاستفسار عن أسبابها.

2-2-3- الإجراءات التحليلية والكمية المتقدمة:

ويضم هذا المستوى من الإجراءات أساليب إحصائية ورياضية أكثر تعقيداً بالاعتماد على المعلومات الكمية، وبشكل أساسي الاعتماد على المعادلات الرياضية وتطبيقها على البيانات التاريخية، ومنها:

أ- تحليل الانحدار: وهو طريقة إحصائية يُتنبأ فيها بمتوسط متغير عشوائي اعتماداً على قيم متغيرات عشوائية أخرى وقياساتها، ويعتمد دائماً العلاقة السببية (التغير في المتغير المستقل سبب رئيسي للتغير في المتغير التابع)⁶⁷، ويستخدم في التدقيق في تحديد واضح لتوقعات المدققين، مع إيجاد مقياس للثقة والدقة، (مثال ذلك حساب تكلفة الإنتاج بوصفه تابعاً متغيراً، واعتبار العناصر مثل المواد والأجور والمصاريف غير المباشرة متغيراتٍ مستقلة، ومن دراسة هذه العلاقة لسنوات مضت فإنه يمكن تحديد تكلفة الإنتاج المتوقعة للسنة الحالية).

ب- تحليل السلاسل الزمنية: إن السلاسل الزمنية هي مجموعة من البيانات المتعلقة بمدّة زمنية معينة، ويهدف تحليل هذه البيانات إلى تحديد مكونات سلوك السلاسل الزمنية (مثل الاتجاه بفترات طويلة الأجل، التغيرات الموسمية، التغيرات العشوائية)، ويُلجأ إليها في حالات غياب العلاقة السببية بين المتغيرات، وصعوبة قياس

⁶⁷. العبدلي. ساري، مرجع سابق، ص: 31.

بعضها الآخر، وصعوبة توافر المعطيات الكافية حول المتغيرات المستقلة، (وذلك عند الحاجة لعدد كبير من المشاهدات)، وفي حال ضعف النماذج الانحدارية إحصائياً⁶⁸.

ت- نموذج التخطيط المالي: وفقاً لهذا النموذج يُبدأ باختيار أحد بنود القوائم المالية بوصفه المتغير الرئيسي (المتغير المستقل) والتنبؤ ببقية البنود، ثم اعداد قائمة الدخل التقديرية وقائمة المركز المالي التقديرية ومقارنتها بالقوائم المالية الفعلية.

ث- نموذج التدفق النقدي: ويختلف عن نموذج التخطيط المالي في أن المتغير المستقل لهذا النموذج هو التدفقات النقدية، ولا يسعى إلى التنبؤ بعناصر القوائم المالية جميعها، وإنما بالقيم الحقيقية للبنود المرتبطة بالنشاط العادي للمنشأة فقط، (أما القيم الحقيقية للعناصر المصروفات والإيرادات غير العادية والأصول القابضة والقروض طويلة الأجل لا يُتنبأ بها).

ج- استخدام نماذج رياضية تعتمد نسباً مالية محددة للتنبؤ باستمرارية المنشأة: على اعتبار أن استمرارية المنشأة يعود بالدرجة الأولى إلى سلامة مركزها المالي، وتوافر سيولة معقولة لمواجهة سداد الديون، والقيام بالأنشطة الطبيعية، ومواجهة الأحداث المستقبلية، إذ اهتم الباحثون بتطوير نماذج رياضية بمحاولة اعتماد أفضل النسب المالية كفاءةً، والمستخرجة من واقع القوائم المالية للمنشأة في التنبؤ بالحالات التي تكون فيها المنشأة في طور خطر الفشل المالي، أو في حاجة إلى إعادة الهيكلة⁶⁹، ويلجأ إلى استخدام هذه النماذج بوصفها إجراءً تحليلياً إضافياً إلى المعيار ISA 570، الأمر الذي يحسن الحكم المهني للمدقق الخارجي عند تقييم استمرارية المنشأة، ويعطي إنذاراً مبكراً للمنشأة التي من الممكن تواجه صعوبات مالية قد تؤثر في استمراريته، ويُجنب المدقق خطر المساءلة القانونية عن التقصير أو عدم الالتزام بالعناية المهنية اللازمة⁷⁰.

⁶⁸. كردودي. سهام، مرجع سابق، ص: 56.

⁶⁹. شريقي، عمر، مرجع سابق، ص: 224.

⁷⁰. الهروط. يوسف، وآخرون، مرجع سابق، ص 2-3.

2-2-3- مراحل استخدام الإجراءات التحليلية

يمكن استخدام الإجراءات التحليلية في ثلاث مراحل من عملية التدقيق، في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق، وهي المرحلة التي يضع فيها المدقق استراتيجية التدقيق، ويحدد طبيعة العمل الذي سيقوم به، وتوقيته ومداه، ثم في مرحلة الاختبار (أو الفحص) التي تُنفَّذ فيها عملية التدقيق وجمع القرائن والأدلة، وتستخدم الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة جنباً إلى جنب مع إجراءات التدقيق الأخرى، كما يجب على المدقق أن يقوم بالإجراءات التحليلية قرب نهاية عملية التدقيق، إذ تساعد المدقق على تكوين استنتاج عام عن مدى انسجام القوائم المالية وعملية التدقيق مع استنتاجات المدقق⁷¹.

2-2-3-1- استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق

تعد مرحلة التخطيط المرحلة التي يضع فيها المدقق الاستراتيجية العامة لعملية التدقيق وتطويرها، ويطور المدقق فيها توقعاته حول احتمالية وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية للمنشأة، ويُحدّد في هذه المرحلة نطاق عملية التدقيق واتجاهها وتوقيتها، وطبيعة إجراءات التدقيق التي سيتم استخدامها للحصول على أدلة الإثبات اللازمة بالاعتماد على توقعات المدقق لوجود التحريفات في القوائم المالية⁷²، ويشير المعيار ISA 300 "التخطيط لتدقيق القوائم المالية" أن التخطيط الكافي لتدقيق القوائم المالية يفيد في بذل المدقق العناية المناسبة للجوانب المهمة للتدقيق وتعرّف المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب، فضلاً عن تنظيم عملية التدقيق وإدارتها لتنفَّذ بفعالية.

وتساعد الإجراءات التحليلية المدقق في هذه المرحلة بتعريف العناصر التي تحتاج إلى عناية أكثر بواسطة عملية الفحص، ودراسة العلاقات التي يجب أن تبقى ثابتة، والعلاقات التي يجب أن تتغير خلال فترة التدقيق، ومن ثمَّ

⁷¹. المطيري. محمد، مرجع سابق، ص 26-30.

⁷². جبار. ناظم شعلان، 2011، ص: 125.

التركيز على المجالات ذات درجة المخاطرة المرتفعة متمثلة في الفروق الجوهرية بين رصيد حساب معين وبين مؤشرات الإجراءات التحليلية الخاص به، حيث تمكن الإجراءات التحليلية المدقق في هذه المرحلة من:⁷³

- (1) فهم عمل المنشأة وطبيعة النشاط والمجال الذي تعمل فيه.
- (2) اكتشاف الأخطاء الممكنة في القوائم المالية والإشارة إليها.
- (3) تقليل الاختبارات التفصيلية للأرصدة التي لم يلاحظ فيها فروق جوهرية عند تطبيق الإجراءات التحليلية عليها.

ويرى الباحث أن للإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط دوراً موسعاً في مساعدة المدقق في تقدير مخاطر التدقيق بدراسة بيئة المنشأة وطبيعة نشاطها، واكتشاف المؤشرات التي يمكن أن تؤثر في استمرارية نشاط المنشأة، فضلاً عن دعم المدقق في تصميم إجراءات التدقيق الإضافية، وتحديد توقيت استخدامها، وتحديد طبيعة أدلة التدقيق، ومدى الاعتماد عليها.

2-2-3-2- استخدام إجراءات التدقيق التحليلية في أثناء عملية التدقيق (مرحلة الاختبار أو الفحص)

يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية في أثناء عملية التدقيق في دراسة معقولة الأرقام الواردة في القوائم المالية والتأكد من صحتها، وتحديد الحسابات أو المعاملات التي تحتاج اهتماماً أكبر من المدقق⁷⁴، وتكون الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة أكثر كفاءة وفعالية، وأكثر اقتصاداً للوقت مقارنة باختبار التفاصيل⁷⁵، إلا أن استخدام الإجراءات التحليلية يعتمد على تقدير المدقق لفاعلية الإجراءات المتاحة وكفاءتها في ضبط وتخفيض خطر التدقيق إلى مستوى خطر مقبول، ويشير المعيار ISA 520 أنه عند تطبيق الإجراءات التحليلية المخططة فإن مدى ملائمة الإجراءات التحليلية يعتمد على تقدير المدقق لمدى فاعلية الإجراءات التحليلية في كشف التحريف الجوهرية في القوائم المالية.

⁷³ حموي، خليل، مرجع سابق، ص 38-45.

⁷⁴ جبار. ناظم شعلان، مرجع سابق، ص: 128.

⁷⁵ العبدلي. ساري، مرجع سابق، ص: 40.

فإذا كانت الرقابة ضعيفة على طلبات المبيعات في المنشأة فإن المدقق قد يعتمد على اختبارات التفاصيل بدلاً من الإجراءات التحليلية لتحديد مبالغ الديون، واختبارات التفاصيل على المبالغ المحصلة، وعند قبول نتائج اختبارات التفاصيل على هذه المبالغ فإنه يمكن قبول الاعتماد بعد ذلك على الاختبارات التحليلية (كاختبار اعمار الديون ونسب التحصيل)، وعندما تُضبط مخاطر التدقيق إلى مستوى معقول، فإن ذلك سيؤدي إلى زيادة فاعلية استخدام الإجراءات التحليلية، واستخدامها أداة لتوجيه الانتباه نحو القضايا المهمة المتعلقة بالقوائم المالية.

2-2-3-3- استخدام الإجراءات التحليلية قرب نهاية عملية التدقيق

في هذه المرحلة من التدقيق يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية في قراءة نتائج تدقيق القوائم المالية والملاحظات والبيانات الملحقة بالقوائم المالية، التي تساعد المدقق في تكوين رأيه العام حول عدالة القوائم المالية، والحصول على الأدلة التي تعزز النتائج التي توصل إليها المدقق في المراحل السابقة من التدقيق⁷⁶، ويشير المعيار ISA 520 إلى أنه يتوجب على المدقق تصميم الإجراءات التحليلية وتنفيذها قرب نهاية عملية التدقيق، وأنه في حال تعرّف المدقق من خلال الإجراءات التحليلية التي قام بها على تقلبات أو اختلافات جوهرية عن القيم المتوقعة فإن عليه أن يستفسر من الإدارة، وأن يحصل منها على أدلة تدقيق مناسبة، وأن يقوم بإجراءات تدقيق أخرى عند الضرورة.

ويرى الباحث أن استخدام الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة يسهم إسهاماً كبيراً في تقييم المدقق لكفاية الإجراءات التي قام بها بما يسهم في تكوين الرأي العام للمدقق عن عدالة القوائم المالية، ومدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية في إعدادها، وفي تجميع الأدلة التي تعزز من موثوقية النتائج التي توصل إليها المدقق.

⁷⁶. عبيد. حيدر، سلمان. عامر، مرجع سابق، ص: 113.

2-2-4- تصميم الإجراءات التحليلية وخطوات تطبيقها

يتوقف اختيار الإجراءات التحليلية وتصميمها على الأهداف التي يضعها المدقق، فعندما يكون الهدف هو جمع الأدلة حول مدى ملائمة مخصص الديون المشكوك فيها، فإنه من المحتمل أن يلجأ المدقق إلى استخدام النسب المالية التي تنسب المبيعات لحساب العملاء (الزبائن)، وعندما يكون هدف المدقق تقييم المخاطر التي تواجه المنشأة، ودراسة إمكانية وجود أحداث أو ظروف تثير الشك في استمرارية المنشأة، فإنه لا يكفي أن يتبع المدقق إجراء تحليلي معين، وإنما عليه ان يصمم مجموعة من الإجراءات التحليلية، وأن يختار الطرق والأساليب المناسبة.

ويمر تطبيق الإجراءات التحليلية بخمس مراحل وهي:⁷⁷

المرحلة الأولى: التحضير لاستخدام الإجراءات التحليلية:

يقوم المدقق بالتحضير لاستخدام الإجراءات التحليلية بدراسة المنشأة والقطاع الذي تنشط فيه، ودراسة السياسات والممارسات المحاسبية والإدارية التي تعتمدها المنشأة، تمهيداً لتحديد الإجراءات التحليلية الملائمة التي تحقق أهداف المدقق لعمليات تأكيد معينة.

المرحلة الثانية: التأكد من موثوقية البيانات:

يتطلب المعيار ISA 520 التأكد من مدى موثوقية البيانات التي سوف يعتمدها المدقق عند استخدام الإجراءات التحليلية، ولأسيما أن ضعف موثوقية البيانات قد يؤدي إلى نتائج غير سليمة، أو قد تكون النتائج بعيدة عن الواقع.

المرحلة الثالثة: تحديد الأرصدة ذات التقلبات غير العادية (الشاذة):

يَعتمد فاعلية استخدام الإجراءات التحليلية في تحديد الأرصدة ذات التقلبات غير العادية على خبرة المدقق، وعلى اختياره للأدوات والأساليب التحليلية، على سبيل المثال قيام المدقق بطلب ميزان المراجعة (الذي يتضمن رصيد أول

⁷⁷ سقا. عمر، مرجع سابق، ص: 443.

المدة والحركات على الأرصدة والبنود بين بداية السنة المالية ونهايتها) وإجراء المقارنات واستخراج النسب، إذ تقدم مثل هذه الأساليب إثباتاً للمدقق حول مدى معقولية الأرصدة وتتبع الفروق الجوهرية.

المرحلة الرابعة: دراسة الأرصدة غير العادية تمهيداً لإخضاعها للفحص التفصيلي:

بعد أن يحدد المدقق الأرصدة غير العادية فإنه يقوم بوضع الفرضيات، والتقصي عن أسباب الانحرافات غير العادية من أدلة التدقيق، تمهيداً لإخضاعها للفحص التفصيلي، وقد تكون هذه الانحرافات ناتجة عن ظروف تمر فيها المنشأة (قد تؤثر في استمرارياتها) أو ناتجة عن تحريف أو خطأ، ويعد المدقق فشل في بذل العناية المهنية الواجبة إذا لم يقوم بدراسة التقلبات غير العادية التي كشفت عنها الإجراءات التحليلية.

المرحلة الخامسة: الفحص التفصيلي للبنود ذات الانحرافات غير العادية:

عندما تكشف الإجراءات التحليلية عن وجود تقلبات غير عادية، فإن على المدقق تقديم الاستفسارات إلى الإدارة، والحصول على براهين وأدلة تعزز إجابات الإدارة لمقارنة هذه المعلومات بمعرفة المدقق لطبيعة عمل المنشأة وأدلة التدقيق الأخرى التي جمعها المدقق في أثناء عملية التدقيق، وفي حال عدم استطاعة الإدارة توفير التوضيحات المناسبة فعلى المدقق مراعاة الحاجة إلى تطبيق إجراءات تدقيق تفصيلية إضافية لهذه البنود.

2-2-5- دور متطلبات معيار الاستمرارية في استخدام المدقق للإجراءات التحليلية

إن استخدام المدقق لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 "معيار استمرارية المنشأة" عند تدقيق القوائم المالية للمنشأة يتطلب التزامه بجمع المتطلبات التي جاء بها المعيار، ويحدث فشل التدقيق عندما يفشل المدقق في استخدام معايير التدقيق الدولية أثناء عملية تدقيق القوائم المالية، وإن دور المتطلبات التي جاءت في معيار الاستمرارية هو في توجيه المدقق نحو دراسة قدرة المنشأة على الاستمرار في المستقبل المنظور، بما يحقق لمستخدمي القوائم المالية الثقة في مستقبل المنشأة والوضوح في الاختيار واتخاذ القرارات التي تمس مصالحهم في المنشأة، وبذلك فإن على المدقق

الالتزام بمجموعة المتطلبات التي جاءت في هذا المعيار والتي تستوجب أن يدرس المدقق إمكانية وجود أحداث أو ظروف يمكن أن تثير الشك حول قدرة المنشأة على الاستمرار، كما ويلزم معيار الاستمرارية المدقق بمتطلبات وإجراءات إضافية عند تحديد مثل هذه الأحداث أو الظروف، كما ويطلب المعيار بصيغ محدّدة في ضوء النتائج التي توصل إليها المدقق.

وبناءً على ذلك فإن لمتطلبات معيار الاستمرارية دور في توجيه المدقق نحو البحث عن الإجراءات التدقيقية المناسبة بما فيها الإجراءات التحليلية للتأكد من ملائمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية في إعدادها القوائم المالية، وعلى المدقق أن يقدم تصميماً خاصاً لهذه الإجراءات لاسيما أن معيار الاستمرارية لم يقدم أدوات أو نماذج محدّدة يمكن أن يستعين بها المدقق في كل عملية تدقيق، واكتفى المعيار بمجموعة من المتطلبات التي ألزم المدقق بها وحدّد بعض المؤشرات التي يمكن للمدقق أن يسترشد بها للدلالة على الصعوبات التي تواجه المنشأة ويمكن أن تؤثر على استمراريته.

ويحدّد الهدف من استخدام الإجراءات التحليلية عند تقييم استمرارية المنشأة في مساعدة المدقق على فهم ودراسة المنشأة وظروف الصناعة التي تنشط فيها، وبالتالي تقدير مستوى ريادة المنشأة واتساع أنشطتها وأعمالها، بما يمكن المدقق من الوقوف عند الصعوبات المالية والتشغيلية والصعوبات ذات الطبيعة الأخرى التي تمر فيها المنشأة، واكتشاف وتحديد المؤشرات المهمة التي تساعد المدقق في عمل التقييم اللازم لاستمرارية المنشأة في نشاطها وأعمالها الاعتيادية⁷⁸، وحتى يتمكن المدقق من تحقيق هذا الهدف عليه أن يقيّم مدى توافر عوامل الاعتماد على الإجراءات التحليلية (من أهمية نسبية، ومدى توافر البيانات والمعلومات المالية وغير المالية والقابلية للتنبؤ بالعلاقات فيما بينها،

⁷⁸ محمد. عبد الوهاب، 2017، ص: 46.

دقة النتائج والموازنة بين التكلفة والمنفعة)⁷⁹، وأن يراعي المراحل التي يمر فيها تطبيق الإجراءات التحليلية (التأكد من موثوقية البيانات، تحديد ودراسة الأرصدة ذات التقلبات غير العادية، الفحص التفصيلي لهذه البنود والأرصدة⁸⁰).

ويقوم المدقق للوفاء بمتطلبات تقييم استمرارية المنشأة باختيار وتصميم الإجراءات التحليلية التي سيستخدمها جنباً إلى جنب مع إجراءات التدقيق الأخرى في مراحل التدقيق الثلاث من أجل:

1- مساعدة المدقق (في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق) على تقدير المخاطر والأنشطة ذات العلاقة باستمرارية

المنشأة من خلال دراسة بيئة المنشأة وطبيعة أنشطتها، واكتشاف وتحديد المؤشرات التي يمكن أن تؤثر في استمرارية نشاط المنشأة، فضلاً عن دعم المدقق في اختيار تصميم إجراءات التدقيق الإضافية، وتحديد توقيت استخدامها، وتحديد طبيعة ادلة التدقيق المطلوبة.

2- تحديد مدى فاعلية الإجراءات التحليلية في كشف وتحديد التحريفات الجوهرية التي تتعلق بالقوائم المالية والاحداث أو الظروف التي تم تحديدها على أنها تثير الشك باستمرارية المنشأة (وذلك خلال مرحلة الاختبار أو الفحص).

3- تقدير المدقق حول كفاية الإجراءات التحليلية التي قام بها بما يسهم في تكوين رأي المدقق ووصوله إلى استنتاجاته عن عدالة القوائم المالية ومدى ملائمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية في اعداد القوائم المالية (وذلك قرب نهاية عملية التدقيق).

ويوضح الشكل التالي (الذي قام الباحث بإعداده) دور متطلبات معيار الاستمرارية في استخدام وتوظيف المدقق للإجراءات التحليلية (من خلال مستويات الإجراءات التحليلية وأساليبها وإجراءاتها) من أجل القيام بتقييم استمرارية المنشأة.

⁷⁹ حموي، خليل، 2018، ص: 60-61.

⁸⁰ سقا، عمر، مرجع سابق، ص: 443.



الشكل رقم (2) دور متطلبات معيار الاستمرارية في استخدام المدقق للإجراءات التحليلية عند تقييم استمرارية المنشأة

"من اعداد الباحث"

الفصل الثالث:

الدراسة الميدانية

المبحث الأول: منهجية الدراسة

المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية

3-1- المبحث الأول: منهجية الدراسة

3-1-1- منهج الدراسة المستخدم

تُعد هذه الدراسة من الدراسات الميدانية التي اتبع فيها الباحث المنهج الوصفي التحليلي، بهدف معرفة الأثر الإحصائي لمتطلبات تقييم الاستمرارية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي /570/ في استخدام المدقق لإجراءات التدقيق التحليلية، وذلك من خلال دراسة ميدانية في سورية، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بالحصول على البيانات والمصادر وفقاً للآتي:

- البيانات والمصادر الثانوية (الكتب والمراجع العلمية العربية والأجنبية والدوريات والمنشورات والمقالات والمجلات العلمية والمهنية المتخصصة والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة)، للاطلاع على جوانب وأبعاد مشكلة الدراسة وتوصيفها تمهيداً لإعداد أداة الدراسة "الاستبانة".
- البيانات والمصادر الأولية من خلال توزيع الاستبيانات Questionnaire على عينة من المدققين ومكاتب تدقيق الحسابات في دمشق وريفها، والحصول على البيانات، ومن ثم معالجتها إحصائياً باستخدام برنامج SPSS (Statistical Package for Social Sciences) للوصول إلى نتائج الدراسة.

3-1-2- مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات (المحاسبين القانونيين) العاملين في مكاتب وشركات التدقيق المرخص لهم مزاولة المهنة في مدينة دمشق وريفها، وبلغ عددهم /272/ وفقاً لقوائم مزاولة المهنة الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين في سورية، ونظراً إلى كبر حجم مجتمع الدراسة، ومن ثم صعوبة الاعتماد على أسلوب الحصر الشامل فقد اعتمد على أسلوب العينات وتم تحديد حجم عينة الدراسة المقترح بـ (159) مدقق من خلال معادلة ستيفن .Steven K. Thompson

وقد وُزعت كامل حجم العينة المتمثل في (159) استبانة، واستُلمت (141)، أي ما نسبته (88.7%) من الاستبيانات الموزعة، واستُبعدت /7/ استبانات لعدم اكتمال تعبئتها أو عدم جدية الإجابات، وبذلك بلغ عدد الاستبانات الصالحة للتحليل (134) استبانة تمثل (84.3%) من الاستبانات الموزعة، وهي نسبة مقبولة إحصائياً.

وقد شمل التوزيع غالبية من العاملين في مكاتب التدقيق وشركاتها الرئيسية بما فيها شركات التدقيق الأربعة الكبار، والشركات والمكاتب المعتمدين من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية، وهذا يعطي مؤشراً إيجابياً على أن لدى المستجوبين المعرفة والقدرة على الإجابة عن أسئلة الاستبانة ويزيد الثقة في إجاباتهم.

جدول رقم (1) مجتمع الدراسة وعيَّنتها والاستبانات الموزعة والمستلمة

العينة	مجتمع الدراسة	عدد الاستبانات الموزعة	عدد الاستبانات المستلمة	نسبة الاستبانات المستلمة	عدد الاستبانات المستبعدة	عدد الاستبانات الصالحة للدراسة
المدققون العاملون في مكاتب التدقيق وشركاتها	272	159	141	88.7%	7	134

وفي المعالجة الإحصائية استُخدم برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) في تحليل البيانات، وفي وصف متغيرات الدراسة، وفي هذا الفصل يتم عرض وصفي للمتغيرات الديموغرافية لمجتمع الدراسة، وكذلك اختبار فرضيات الدراسة الميدانية.

3-1-3- تصميم أداة الدراسة

اعتمد في الدراسة الميدانية على أداة الاستبانة على أن تُعدَّ وتُوزَّع على عينة الدراسة، وقد صمَّمت هذه الأداة بحيث تغطي جميع فرضيات الدراسة، وقد تكونت الاستبانة من جزئين رئيسيين هما:

الجزء الأول: ويعنى بالبيانات الشخصية أو السمات والخصائص لمجتمع الدراسة، ويتكون من 6 فقرات.

الجزء الثاني: ويتناول أثر متطلبات تقييم الاستمرارية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي /570/ في إجراءات التدقيق التحليلية، ويضم 48 فقرة بحيث توزع على أربعة محاور كما يلي:

المحور الأول: يتناول التزام مدقق الحسابات في سورية بمتطلبات المعيار الدولي للتدقيق رقم /570/، ويُتداول في 11 فقرة.

المحور الثاني: يتناول الأثر الإحصائي لمتطلب تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة في إجراءات التدقيق التحليلية، ويُتداول في 17 فقرة.

المحور الثالث: يتناول الأثر الإحصائي لمتطلب تقدير تقييم الإدارة في إجراءات التدقيق التحليلية، ويُتداول في 11 فقرة.

المحور الرابع: يتناول الأثر الإحصائي لمتطلبات المعيار عند تحديد أحداث أو ظروف تثير الشك باستمرارية المنشأة في إجراءات التدقيق التحليلية، ويُتداول في 9 فقرات.

وقد بلغ عدد فقرات أداة الدراسة بأكملها 54 فقرة، ومقياس الصيغة الكمية لإجابات كل فقرة من محاور الاستبانة وفق معيار ليكارت الخماسي (Likert Five Point Scale) كالآتي:

جدول رقم (2) الصيغة الكمية المستخدمة في تحويل الإجابات الوصفية

الإجابة	دائماً	غالباً	أحياناً	قلماً	أبداً
الوزن	5	4	3	2	1

ويتضح من الجدول رقم (2) تحويل الآراء الوصفية إلى صيغة كمية باستخدام مقياس ليكارت الخماسي، إذ عُبِّرَ عن الإجابات الوصفية بصيغة رقمية وُحِدَتْ أوزان لهذه الإجابات.

وعند التعليق على المتوسط الحسابي للمتغيرات، قام الباحث بتحديد خمسة مستويات هي (دائماً، غالباً، أحياناً، قلماً، أبداً) لتحديد درجة التأييد من قبل مدققي الحسابات المشاركين في عينة الدراسة، وذلك بناءً على المعادلة الآتية:

$$\text{طول الفئة} = (\text{الحد الأعلى} - \text{الحد الأدنى}) / \text{عدد المستويات}$$

$$= (5-1) / 5 = 0.8, \text{ وبذلك تكون المستويات كالآتي:}$$

جدول رقم (3) أطوال الفئات المقابلة لدرجة تأييد إجابات أفراد العينة

طول الفئة	1.80 – 1	2.60 – 1.81	3.40 – 2.61	4.20 – 3.41	أكبر من 4.20
درجة التأييد	أبداً	قلماً	أحياناً	غالباً	دائماً

3-1-4- الأساليب الإحصائية المستخدمة

قام الباحث بواسطة الاستبانة الموزعة بجمع البيانات والمعلومات اللازمة للدراسة، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات فقد استُعين ببرنامج "الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية والمعروف باسم (SPSS.25) اختصاراً لـ: Statistical Package for the Social Sciences، وذلك باللجوء إلى أساليب الإحصاء الوصفي التحليلي الآتية:

1- مقاييس الإحصاء الوصفي (Descriptive Statistic Measures) وذلك لوصف مجتمع الدراسة وإظهار خصائصه، ودراسة الإجابات عن أسئلة الاستبانة ومعرفة الأهمية النسبية ودرجات التأييد اعتماداً على ما يأتي:

- التكرارات والنسب المئوية.
- مقياس للنزعة المركزية للبيانات: عبر استخدام المتوسط الحسابي Mean.

- مقياس تشتت البيانات: عبر استخدام الانحراف المعياري Standard Deviation (لَعَرَفَ مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة عن متوسطها الحسابي، وذلك عن عبارات محاور الاستبانة، (إذ يدل اقتراب قيمة الانحراف المعياري من القيمة صفر على تركيز استجابات أفراد العينة، ومن ثَمَّ انخفاض تشتت الإجابات).

2- معاملات صدق الاستبانة وثباتها:

- معامل ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach).
- معامل الثبات بطريقة التجزئة النصفية (Split Half Reliability).
- رأي المحكمين واقتراحاتهم.

3- الاختبارات المعلمية للبيانات Parametric Tests:

- اختبار (One Samples T-test) لدراسة وجود فروق بين الوسط الحسابي لإجابات المدققين والوسط الحسابي المعياري (3) الذي يمثل الحياد من خلال حساب مستوى الدلالة (Sig) ومقارنتها بمستوى الدلالة المعنوية (0.05) المعتمدة.
 - الإحصاء الاستدلالي: تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA لقياس الفروق في متوسطات ثلاث عينات مستقلة أو أكثر، مسحوبة من مجتمع واحد.
 - الاختبارات البعدية (Post Hoc Tests) بطريقة أقل فرق معنوي (LSD) لمعرفة مصادر التباين واختبار جهة الفروق بين العينات عند إجراء تحليل التباين الأحادي.
 - اختبار تحليل الانحدار المتعدد الخطي (Multiple Linear Regression).
- وذلك عند مستوى الدلالة 0.05 وعند ثقة (95%).

3-1-5- صدق أداة الدراسة وثباتها

لقد قام الباحث بالتأكد من صدق الاستبانة وفقاً لما يأتي:

3-1-5-1- الصدق الظاهري للاستبانة (رأي المحكمين): عُرضت الاستبانة في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين تألفت من (3) محكمين أعضاء من الهيئة التدريسية في كلية الاقتصاد قسم المحاسبة في جامعة دمشق، وقد طلب الباحث من المحكمين إبداء آرائهم في ملائمة بنود الاستبانة وعباراتها لقياس ما وضعت لأجله، ووضح صياغة العبارات، ومناسبة كل عبارة للمحور الذي تنتمي إليه، وكفاية العبارات لتغطية كل محور من المحاور، فضلاً عن اقتراح ما يروونه ضرورياً من تعديل في صياغة العبارات أو حذفها أو إضافة عبارات جديدة، واستناداً إلى الملاحظات والتوجيهات التي أبداها المحكمون أجريت التعديلات اللازمة.

3-1-5-2- ثبات فقرات الاستبانة بطريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha:

طُبِّق معامل ألفا كرونباخ للتأكد من صلاحية الاستبانة بوصفها أداة لجمع البيانات اللازمة للدراسة الحالية، إذ يعتمد هذا المعامل على ثبات أداء الفرد من فقرة إلى أخرى مشيراً إلى قوة الارتباط والتماسك بين فقرات المقياس، وتقع قيمة هذه المعامل بين (صفر إلى واحد) وكلما اقتربت القيمة من الواحد الصحيح دل على قوة الثبات والترابط الداخلي للمقياس، وإذا بلغت قيمة المقياس أقل من 0.6 فإنه لا يمكن اعتماد المقياس لضعف مستوى الثبات، والجدول التالي رقم (5) يوضح معامل ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الاستبانة ولعبارات المحاور الثلاثة مجتمعة.

جدول رقم (4) معاملات ثبات محاور الدراسة باستخدام طريقة ألفا كرونباخ

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	قيمة معامل ألفا كرونباخ
الأول	الالتزام بمتطلبات المعيار الدولي للتدقيق ISA /570/	11	0.753
الثاني	استخدام إجراءات التدقيق التحليلية عند تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة باستمرارية المنشأة	17	0.843
الثالث	استخدام إجراءات التدقيق التحليلية عند تقدير استمرارية المنشأة	11	0.843
الرابع	استخدام إجراءات التدقيق التحليلية عند تحديد أحداث أو ظروف تثير الشك باستمرارية المنشأة.	9	0.738
	معامل الثبات العام للاستبانة	48	0.938

نلاحظ مع الجدول السابق رقم (4) أن معامل الاعتمادية ألفا كرونباخ بلغ للمحاور الأربعة للاستبانة 0.753، 0.843، 0.843، 0.738 على التوالي، وهي أرقام مقبولة إحصائياً لكونها أعلى من القيمة 0.6، بينما بلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ عند حسابها لعبارات الاستبيان عموماً 0.938، وهي نسبة ثبات عالية، وهذا يدل على ثبات أداة الاستبانة.

3-5-1-3 ثبات فقرات الاستبانة بطريقة التجزئة النصفية Split Half Reliability:

وفق هذا الاختبار قُسمت الاستبانة قسمين، ومن ثم أُوجد معامل الارتباط بين نصفي الاستبانة وفق طريقة معامل بيرسون r_{12} (Pearson Correlation)، ثم صُحّحت نتائج معامل الارتباط بيرسون بمعادلة سبيرمان براون (Spearman Brown Coefficient)، ويبين الجدول الآتي رقم (6) نتائج هذا الاختبار:

جدول رقم (5) معاملات ثبات محاور الدراسة باستخدام التجزئة النصفية

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل الارتباط	معامل الثبات	مستوى المعنوية
الأول	الالتزام بمتطلبات المعيار الدولي للتدقيق ISA /570/	11	0.715	0.807	0.000
الثاني	استخدام إجراءات التحليلية عند تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة باستمرارية المنشأة	17	0.796	0.887	0.000
الثالث	استخدام الإجراءات التحليلية عند تقييم تقدير الإدارة لاستمرارية المنشأة	11	0.721	0.839	0.000
الرابع	استخدام إجراءات التدقيق التحليلية عند تحديد أحداث أو ظروف تثير الشك باستمرارية المنشأة.	9	0.706	0.829	0.000
	معامل الثبات العام للاستبانة	48	0.892	0.943	0.000

يبين الجدول السابق أن محاور الاستبانة حققت معامل ثبات 0.807، 0.887، 0.839، 0.829 على التوالي،

وهي مقبولة إحصائياً لكونها أعلى من القيمة /0.6/، كما أن معامل الثبات العام للاستبانة بلغ 0.943 وهي قيمة

ثبات عالية عند مستوى دلالة 0.000 أقل من المعتمدة في الدراسة 0.05، وهذا يدل على ثبات أدلة الاستبانة.

3-2- المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية

3-2-1- التحليل الوصفي للخصائص والسمات الشخصية لعينة الدراسة

فيما يلي عرض نتائج التكرارات والنسب المئوية لوصف الخصائص والسمات الشخصية التالية لعينة الدراسة (التخصص العلمي، أعلى مؤهل علمي، العمر، سنوات الخبرة في مجال التدقيق، المؤهل المهني، المسمى الوظيفي):

التخصص العلمي

جدول رقم (6) توزيع أفراد عينة الدراسة وفق التخصص العلمي

النسبة المئوية	التكرار	التخصص العلمي
84.3	113	محاسبة
9	12	مصارف
6.7	9	إدارة
100	134	المجموع

يبين الجدول السابق توزيع عينة الدراسة وفقاً للتخصص العلمي، ونلاحظ أن النسبة الأكبر هم من تخصص المحاسبة إذ بلغت النسبة المئوية (84.3) وهذا مؤشر على تناسب مؤهلات أفراد العينة مع طبيعة الوظائف التي يقومون بها التي تتطلب تخصصاً يتناسب مع مجال المحاسبة والتدقيق، وتطبيق المعايير ذات الصلة.

أعلى مؤهل علمي

جدول رقم (7) توزيع أفراد عينة الدراسة وفق أعلى مؤهل علمي

أعلى مؤهل علمي	التكرار	النسبة المئوية
إجازة جامعية	93	69.4
ماجستير	27	20.1
دكتوراه	11	8.2
دبلوم دراسات عليا	3	2.3
المجموع	134	100

يُظهر الجدول السابق توزيع عينة الدراسة وفقاً لأعلى مؤهل علمي، مبيناً أن العدد الأكبر هم من الحاصلين على الشهادة الجامعية الأولى وبنسبة مئوية (69.4)، يليهم الحاصلون على شهادة الماجستير وبنسبة مئوية (20.1)، وهذا يدل على أن العينة على قدر جيد من التأهيل العلمي ويؤهلهم للإجابة عن أسئلة الاستبانة بجديّة.

العمر

جدول رقم (8) توزيع أفراد عينة الدراسة وفق العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	38	28.4
من 30 إلى أقل من 40 سنة	35	26.1
من 40 إلى أقل من 50 سنة	37	27.6
50 سنة فأكثر	24	17.9
المجموع	134	100

يُظهر الجدول السابق توزيع عينة الدراسة وفقاً للعمر، مبيناً تقارباً في الأعداد والنسب المئوية وفق مختلف الفئات العمرية، ويُظهر الجدول أن العدد الأكبر ضمن العينة هم من الفئة العمرية "أقل من 30 سنة" ونسبة مئوية (28.4)، تليها الفئة العمرية "من 40 إلى أقل من 50 سنة" تمثل (27.6)، بينما الفئة العمرية "من 50 سنة فأكثر" بلغت نسبتها المئوية (17.9)، وهذا يبين توزع عينة الدراسة على مختلف الفئات العمرية.

سنوات الخبرة في مجال التدقيق

جدول رقم (9) توزيع أفراد عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة في مجال التدقيق

سنوات الخبرة في مجال التدقيق	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 6 سنوات	56	41.8
من 6 إلى 10 سنوات	21	15.7
من 11 إلى 15 سنة	26	19.4
من 16 إلى 20 سنة	16	11.9
أكثر من 20 سنة	15	11.2
المجموع	134	100

يُظهر الجدول السابق توزيع عينة الدراسة وفقاً لسنوات الخبرة في مجال التدقيق، مبيناً أن العدد الأكبر هم من الأشخاص الذين يملكون عدد سنوات خبرة أقل من 6 سنوات ونسبتهم المئوية (41.8)، بينما تتقارب نسب الفئات الأخرى التي تتوزع من خبرة 6 سنوات حتى خبرة تزيد عن 20 سنة، إذ بلغت النسبة المئوية للذين لديهم سنوات خبرة من 11 إلى 15 (19.4)، بينما بلغت نسبة الذين لديهم خبرة أكثر من 20 سنة (11.2)، وهذا يدل على أن أكثر من 50 % من أفراد العينة لديهم خبرة ما بين 6 حتى 20 سنة، وأن نسبة مهمة من العينة تقارب (42) لديهم خبرة أقل من 6 سنوات أي أنهم ما يزالون في المراحل الأولى من الخبرة المهنية.

المؤهل المهني

جدول رقم (10) توزيع أفراد عينة الدراسة وفق المؤهل المهني

المؤهل المهني	التكرار	النسبة المئوية
شهادة محاسب قانوني سوري	122	91
شهادة محاسب قانوني أمريكي	2	1.5
شهادة أخرى	10	7.5
المجموع	134	100

يُظهر الجدول السابق توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للمؤهل المهني، مبيناً أنهم من الأشخاص الحاصلين على الشهادات المهنية في التدقيق، وأن العدد الأكبر هم من الحاصلين على شهادة محاسب قانوني سوري وبنسبة (91).

المسمى الوظيفي

جدول رقم (11) توزيع أفراد عينة الدراسة وفق المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية
مدقق	63	47
مدقق رئيسي أو أول	46	34.3
مدير تدقيق	16	12
شريك	9	6.7
المجموع	134	100

يُظهر الجدول السابق توزيع عينة الدراسة وفقاً للمسمى الوظيفي، مبيناً أن العدد الأكبر هم من "المدققين العاديين" وبنسبتهم المئوية (47) وهم الذين يقومون بالإجراءات الأساسية لعملية التدقيق المنبثقة عن برنامج التدقيق الذي يقوم المديرون عادة بإعداده، يليهم الذين يحملون المسمى الوظيفي "مدقق رئيسي أو أول" وبنسبة مئوية (34.3) وهم المطلعون اطلاعاً رئيسياً على سير عملية التدقيق، يليهم الذين يحملون المسمى الوظيفي "مدير تدقيق" وبنسبة مئوية (12)، يليهم الذين يحملون المسمى الوظيفي "شريك" وبنسبة مئوية (6.7)، ومن ثم تتضمن العينة أفراداً يشغلون مراكز وظيفية مختلفة وهذا يُعني الإجابات عن فقرات الاستبانة.

3-2-2- الدراسة الوصفية الإحصائية لمتغيرات الدراسة

3-2-2-1- الدراسة الوصفية الإحصائية للمحور الأول

سُئل أفراد عينة الدراسة في المحور الأول عن التزامهم بمتطلبات المعيار ISA /570/، ويصف الجدول الآتي كل من المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والوزن النسبي، ودرجة التأيد لعبارات المحور الأول للاستبانة وفقراته، فضلاً عن تحديد الترتيب الذي نالته عبارات المحور الأول بالاعتماد على المتوسط الحسابي:

الجدول رقم 12/ التحليل الوصفي الإحصائي للمحور الأول

رقم العبارة	البند أو الفقرة	الإجابة	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	درجة التأييد	ترتيب العبارة
-	متطلب "تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة باستمرارية المنشأة"								
1	أدرس وجود أحداث أو ظروف مالية تثير الشك باستمرارية المنشأة.	دائماً	62	46.30%	4.09	%81.8	1.007	غالباً	9
		غالباً	34	25.40%					
		أحياناً	26	19.40%					
		قلما	12	9%					
		أبداً	0	0.0%					
2	أدرس وجود أحداث أو ظروف تشغيلية تثير الشك باستمرارية المنشأة	دائماً	46	34.30%	3.91	%78.2	1.007	غالباً	10
		غالباً	44	32.80%					
		أحياناً	32	23.90%					
		قلما	10	7.50%					
		أبداً	2	1.50%					
3	أدرس وجود أحداث أو ظروف أخرى تثير الشك باستمرارية المنشأة.	دائماً	40	29.90%	3.70	%74	1.097	غالباً	11
		غالباً	36	26.90%					
		أحياناً	40	29.90%					
		قلما	14	10.40%					
		أبداً	4	3.00%					
-	متطلب "تقدير تقييم الإدارة لاستمرارية المنشأة"								
4	أراجع تقدير الإدارة لاستمرارية المنشأة وأحلله، وأناقش الجوانب التي يتضمنها التقدير .	دائماً	68	50.70%	4.36	%87.2	0.730	دائماً	6
		غالباً	46	34.30%					
		أحياناً	20	14.90%					
		قلما	0	0.0%					
		أبداً	0	0.0%					
5	أستفسر من الإدارة حول المعلومات التي لا يتضمنها تقدير الإدارة.	دائماً	76	56.70%	4.42	%88.4	0.759	دائماً	4
		غالباً	40	29.90%					
		أحياناً	16	11.90%					
		قلما	2	1.50%					
		أبداً	0	0.0%					

-		المتطلبات "عند تحديد أحداث أو ظروف تثير الشك باستمرارية المنشأة"					4.43	%88.6	0.469	دائماً	-
6	أقوم بالحصول على أدلة تدقيق ترتبط بالأحداث أو الظروف التي تثير الشك باستمرارية المنشأة.	دائماً	78	58.20%	4.49	%89.8	0.680	دائماً	2		
		غالباً	46	34.30%							
		أحياناً	8	6.00%							
		قلما	2	1.50%							
		أبداً	0	0.0%							
7	أقوم بدراسة جدوى خطط الإدارة في التخفيف من نتائج الأحداث أو الظروف التي تثير الشك باستمرارية المنشأة.	دائماً	64	47.80%	4.36	%87.2	0.687	دائماً	7		
		غالباً	54	40.30%							
		أحياناً	16	11.90%							
		قلما	0	0.0%							
		أبداً	0	0.0%							
8	في حال قيام الإدارة بإعداد تنبؤ نقدي، أقوم بدراسة موثوقية البيانات ومدى وجود دعم كافٍ للافتراضات التي استندت إليها التنبؤات.	دائماً	74	55.20%	4.43	%88.6	0.699	دائماً	3		
		غالباً	44	32.80%							
		أحياناً	16	11.90%							
		قلما	0	0.0%							
		أبداً	0	0.0%							
-		متطلب "الاستفسار عن الفترة ما بعد تقييم الإدارة"					4.13	%82.6	0.734	غالباً	-
9	أستفسر من الإدارة بشأن معرفتها بالأحداث أو الظروف عن الفترة التي تلي تقييم الإدارة والتي قد تؤثر في استمرارية المنشأة.	دائماً	44	32.80%	4.13	%82.6	0.734	غالباً	8		
		غالباً	66	49.30%							
		أحياناً	22	16.40%							
		قلما	2	1.50%							
		أبداً	0	0.0%							
-		متطلب "الانعكاسات على تقرير التدقيق"					4.50	%90	0.710	دائماً	-
10	أدرس كفاية أدلة التدقيق حول ملاءمة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية عند إعدادها القوائم المالية للمنشأة.	دائماً	78	58.20%	4.40	%88	0.902	دائماً	5		
		غالباً	42	31.30%							
		أحياناً	8	6.00%							
		قلما	2	1.50%							
		أبداً	4	3.00%							
11	أدرس كفاية وصف القوائم المالية للمنشأة لأية أحداث أو ظروف قد تؤثر في استمرارية المنشأة، بما في ذلك خطط الإدارة للتعامل معها.	دائماً	92	68.70%	4.60	%92	0.673	دائماً	1		
		غالباً	32	23.90%							
		أحياناً	8	6.00%							
		قلما	2	1.50%							
		أبداً	0	0.0%							
-		Total					4.26	%85.2	0.445	دائماً	-

نلاحظ من الجدول السابق رقم (12) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة حول التزامهم بمتطلبات المعيار ISA /570/ تقع بين (3.70 و 4.60)، وأن العبارة رقم (11) التي تنص على "دراسة المدقق كفاية وصف القوائم المالية للمنشأة لأية أحداث أو ظروف قد تؤثر في استمرارية المنشأة بما في ذلك خطط الإدارة للتعامل معها" هي الأعلى بين متوسطات الإجابات بمتوسط حسابي 4.6، ووزن نسبي 92%، وبدرجة تأييد "دائماً"، يليها العبارة رقم (6) التي تنص على "القيام بالحصول على أدلة تدقيق ترتبط بالأحداث أو الظروف التي تثير الشك باستمرارية المنشأة" بمتوسط حسابي 4.49، ووزن نسبي 89.8%، وبدرجة تأييد "دائماً"، يليها العبارة رقم (8) التي تنص على أنه "في حال قيام الإدارة بإعداد تنبؤ نقدي، أقوم بدراسة موثوقية البيانات ومدى وجود دعم كافٍ للافتراضات التي استندت إليها التنبؤات" بمتوسط حسابي 4.43، وأهمية نسبية 88.6%، وبدرجة تأييد "دائماً"، في حين أن العبارة رقم (3) التي تنص على "دراسة وجود أحداث أو ظروف أخرى تثير الشك باستمرارية المنشأة" كانت الأقل بين متوسطات الإجابات إذ بلغ المتوسط الحسابي 3.70، وأهمية نسبية 74%، وانحراف معياري 0.445 وبدرجة أهمية "غالباً".

ونلاحظ أن جميع المتوسطات الحسابية التي تُوصَل إليها كانت أعلى من المتوسط الفرضي (3) الذي اعتمدته الدراسة عند التعليق على المتوسطات الحسابية لعبارات المحور الأول، وهذا يشير إلى أن استجابات أفراد عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع عبارات المحور الأول، وقد بلغ المتوسط الحسابي لجميع عبارات المحور الأول 4.26، بوزن نسبي 85.2%، وبدرجة تأييد "دائماً".

3-2-2-2- الدراسة الوصفية الإحصائية للمحور الثاني

يُسأل أفراد عينة الدراسة في المحور الثاني عن الإجراءات التحليلية التي يقومون بها عند تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة باستمرارية المنشأة، ويصف الجدول الآتي كلاً من المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي ودرجة التأييد لعبارات المحور الثاني للاستبانة وفقراته، فضلاً عن تحديد الترتيب الذي نالته عبارات المحور الثاني بالاعتماد على المتوسط الحسابي:

الجدول رقم /13/ التحليل الوصفي للمحور الثاني

رقم العبارة	البند أو الفقرة	الإجابة	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	درجة التأييد	ترتيب العبارة
1	استخدم النسب المالية المستخرجة من القوائم المالية للمنشأة لدراسة مدلولات تلك النسب على استمرارية المنشأة.	دائماً	50	37.30%	4.07	%81.4	0.906	غالباً	3
		غالباً	54	40.30%					
		أحياناً	20	14.90%					
		قلماً	10	7.50%					
		أبداً	0	0.0%					
2	أقوم بمقارنة النسب المالية المستخرجة من القوائم المالية للمنشأة بالنسب المتعارف عليها في مجال صناعة المنشأة.	دائماً	34	25.40%	3.91	%78.2	0.897	غالباً	5
		غالباً	66	49.30%					
		أحياناً	24	17.90%					
		قلماً	8	6.00%					
		أبداً	2	1.50%					
3	أقوم بمقارنة النسب المالية المستخرجة من القوائم المالية للمنشأة بالنسب المالية للفترات السابقة.	دائماً	54	40.30%	4.18	%83.6	0.830	غالباً	2
		غالباً	56	41.80%					
		أحياناً	18	13.40%					
		قلماً	6	4.50%					
		أبداً	0	0.0%					
4	أستعين بالنماذج الرياضية أو الإحصائية مثل نماذج التنبؤ باستمرارية المنشأة.	دائماً	10	7.50%	2.88	%57.6	1.104	أحياناً	17
		غالباً	30	22.40%					
		أحياناً	42	31.30%					
		قلماً	38	28.40%					
		أبداً	14	10.40%					
5	أجري مقارنة بين الموازنات والمعلومات المالية المستقبلية من الفترات السابقة مع البيانات التاريخية المتحققة بعد ذلك.	دائماً	30	22.40%	3.64	%72.8	1.093	غالباً	11
		غالباً	52	38.80%					
		أحياناً	34	25.40%					
		قلماً	10	7.50%					
		أبداً	8	6.00%					
6	أحلل اعتماد المنشأة على الاقتراض مقارنة بالمنشآت المماثلة في مجال صناعة المنشأة.	دائماً	22	16.40%	3.36	%67.2	1.120	أحياناً	15
		غالباً	42	31.30%					
		أحياناً	40	29.90%					
		قلماً	22	16.40%					
		أبداً	8	6.00%					
7	أحلل اعتماد المنشأة على الاقتراض في الفترة الحالية مقارنة بالفترات السابقة.	دائماً	32	23.90%	3.70	%74	1.069	غالباً	9
		غالباً	54	40.30%					
		أحياناً	30	22.40%					
		قلماً	12	9.00%					
		أبداً	6	4.50%					
8	أدرس شروط الاقتراض لقروض المنشأة مقارنةً بشروط الاقتراض للمنشآت التي تعمل في مجال صناعة المنشأة.	دائماً	32	23.90%	3.42	%68.4	1.264	غالباً	14
		غالباً	38	28.40%					
		أحياناً	30	22.40%					
		قلماً	22	16.40%					
		أبداً	12	9.00%					

9	أجري تحليلاً للأرصدة والتعاملات مع الموردين مقارنةً بالفترات السابقة ملاحظاً أي اتجاه للانتقال للتعامل النقدي وأسبابه.	دائماً	46	34.30%	3.91	%78.2	1.007	غالباً	6
			42	31.30%					
			38	28.40%					
			4	3.00%					
			4	3.00%					
10	أقوم بتحليل دخل المنشأة مقارنة بالفترات السابقة.	دائماً	74	55.20%	4.39	%87.8	0.775	دائماً	1
			40	29.90%					
			18	13.40%					
			2	1.50%					
			0	0.0%					
11	أدرس الأسباب والنتائج المترتبة على أي تغيرات في المراكز الإدارية المهمة (كفقدان عناصر إدارية خبيرة دون بديل مكافئ لها).	دائماً	34	25.40%	3.72	%74.4	1.121	غالباً	8
			56	41.80%					
			24	17.90%					
			12	9.00%					
			8	6.00%					
12	أقوم بتحليل التغيرات في الأسواق الرئيسية التي تنشط فيها المنشأة مقارنة مع الفترات السابقة.	دائماً	28	20.90%	3.36	%67.2	1.198	أحياناً	16
			34	25.40%					
			40	29.90%					
			22	16.40%					
			10	7.50%					
13	أقوم بتحليل الوضع التنافسي للمنشأة أمام المنشآت المنافسة مقارنة بالفترات السابقة.	دائماً	22	16.40%	3.49	%69.8	1.031	غالباً	12
			52	38.80%					
			32	23.90%					
			26	19.40%					
			2	1.50%					
14	أدرس وجود الامتيازات والرخص، وعقود التوريد من الموردين الرئيسيين لدى المنشأة مقارنة بالفترات السابقة.	دائماً	38	28.40%	3.85	%77	1.000	غالباً	7
			56	41.80%					
			24	17.90%					
			14	10.40%					
			2	1.50%					
15	أحلل أي مشاكل عمالة موجودة أو أي نقص مهم في امدادات المنشأة، وأدرس كفاية استعدادات الإدارة للتعامل معها.	دائماً	28	20.90%	3.49	%69.8	1.206	غالباً	13
			50	37.30%					
			28	20.90%					
			16	11.90%					
			12	9.00%					
16	أقوم بتحليل التغيرات الكبيرة في أسعار الصرف وأدرس انعكاساتها على استعدادات المنشأة وقدرتها على الالتزام بمتطلبات رأس المال واستمراريتها في مزاولة النشاط.	دائماً	46	34.30%	4.01	%80.2	0.876	غالباً	4
			50	37.30%					
			32	23.90%					
			6	4.50%					
			0	0.0%					

10	غالباً	1.102	%73.4	3.67	29.90%	40	دائماً	أقوم بدراسة الانعكاسات المحتملة للتغيرات في السياسات الحكومية والقوانين على استمرارية المنشأة.	17
					23.90%	32	غالباً		
					32.80%	44	أحياناً		
					10.40%	14	قلما		
					3.00%	4	أبداً		
-	غالباً	0.558	%74.16	3.71	%100	134	-	Total	

نلاحظ من الجدول السابق رقم (13) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة حول الإجراءات التحليلية التي يستخدمونها عند تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة باستمرارية المنشأة تقع بين (2.88 و 4.39)، وأن العبارة رقم (10) التي يقوم فيها أفراد العينة " بتحليل دخل المنشأة مقارنة بالفترات السابقة" هي الأعلى بين متوسطات الإجابات بمتوسط حسابي 4.39، وأهمية نسبية 87.8%، وبدرجة تأييد "دائماً"، تليها العبارة رقم (3) التي يقوم فيها أفراد العينة "بمقارنة النسب المالية المستخرجة من القوائم المالية للمنشأة بالنسب المالية للفترات السابقة" بمتوسط حسابي 4.18، وأهمية نسبية 83.5%، وبدرجة تأييد "دائماً"، تليها العبارة رقم (1) التي يقوم فيها أفراد العينة " باستخدام النسب المالية المستخرجة من القوائم المالية للمنشأة لدراسة مدلولات تلك النسب على استمرارية المنشأة" بمتوسط حسابي 4.07، وأهمية نسبية 81.4%، وبدرجة تأييد "دائماً"، في حين أن العبارة رقم (4) التي تنص على "الاستعانة بالنماذج الرياضية أو الإحصائية مثل نماذج التنبؤ باستمرارية المنشأة." كانت الأقل بين متوسطات الإجابات إذ بلغ المتوسط الحسابي 2.88، وأهمية نسبية 57.6%، وبدرجة تأييد "أحياناً".

ونلاحظ أن (16) بنداً من أصل 17 بنداً) لها متوسط حسابي أعلى من المتوسط الفرضي المستخدم (3) الذي اعتمدته الدراسة عند التعليق على المتوسطات الحسابية لعبارات المحور الثاني، وهذا يشير إلى أن استجابات أفراد عينة الدراسة لهذه العبارات كانت إيجابية، وقد بلغ المتوسط الحسابي لجميع عبارات المحور الأول 3.71 بوزن نسبي 74.16%، وانحراف معياري 0.558، وبدرجة تأييد "غالباً".

بينما العبارة رقم (4) التي تنص على "الاستعانة بالنماذج الرياضية أو الإحصائية مثل نماذج التنبؤ باستمرارية المنشأة" لها متوسط حسابي أقل من المتوسط الفرضي (3) وهذا يدل على عدم استخدام مجتمع الدراسة

للإجراءات التحليلية الكمية ذات الصيغ الرياضية والإحصائية غير البسيطة في تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة باستمرارية المنشأة.

3-2-2-3- الدراسة الوصفية الإحصائية للمحور الثالث

يُسأل أفراد عينة الدراسة في المحور الثالث عن الإجراءات التحليلية التي يقومون بها عند تقدير تقييم الإدارة لاستمرارية المنشأة، ويصف الجدول الآتي كلاً من المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، والوزن النسبي، ودرجة التأييد لعبارات المحور الثالث للاستبانة وفقراته، فضلاً عن تحديد الترتيب الذي نالته عبارات المحور الثالث بالاعتماد على المتوسط الحسابي:

الجدول رقم /14/ التحليل الوصفي الإحصائي للمحور الثالث

رقم العبارة	البند أو الفقرة	الإجابة	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	درجة التأييد	ترتيب العبارة
1	أقوم بتحليل أحدث قوائم مالية أولية متاحة مع الإدارة ومناقشتها.	دائماً	70	52.2%	4.24	%86.4	0.967	دائماً	1
		غالباً	38	28.4%					
		أحياناً	14	10.4%					
		قلماً	12	9%					
		أبداً	0	0%					
2	أدرس معقولية الموازنات والمعلومات المستقبلية التي قامت المنشأة بإعدادها في الفترة الحالية عن الفترات المستقبلية القادمة.	دائماً	26	19.4%	3.55	%71	1.128	غالباً	10
		غالباً	54	40.3%					
		أحياناً	32	23.9%					
		قلماً	12	9.0%					
		أبداً	10	7.5%					
3	أجري مقارنة بين الموازنات والمعلومات المستقبلية التي أعدت في الفترة الحالية مع النتائج التي تحققت حتى تاريخه.	دائماً	42	31.3%	3.85	%77	1.015	غالباً	9
		غالباً	46	34.3%					
		أحياناً	32	23.9%					
		قلماً	12	9.0%					
		أبداً	2	1.5%					
4	أجري مقارنة الموازنات والمعلومات المستقبلية التي قامت المنشأة بإعدادها بما يقابلها مما أعدته منشآت مماثلة في مجال صناعة المنشأة.	دائماً	16	11.9%	3.12	%62.4	1.208	أحياناً	11
		غالباً	44	32.8%					
		أحياناً	28	20.9%					
		قلماً	32	23.9%					
		أبداً	14	10.4%					

5	أقوم بمقارنة تقييم الإدارة لاستمرارية المنشأة عن الفترة الحالية مع تقييماتها عن الفترات السابقة (من حيث التنفيذ وجدوى الخطط التي أنجزتها).	دائماً	38	28.4%	3.9	%78	0.952	غالبياً	8
		غالبياً	58	43.3%					
		أحياناً	26	19.4%					
		قلما	10	7.5%					
		أبدأ	2	1.5%					
6	أدرس وصف وتحليل الإدارة للأحداث أو الظروف التي حددها المدقق على أنها تثير الشك باستمرارية المنشأة في التقييم الذي قامت به الإدارة.	دائماً	50	37.3%	4.19	%83.8	0.720	غالبياً	2
		غالبياً	60	44.8%					
		أحياناً	24	17.9%					
		قلما	0	0.0%					
		أبدأ	0	0.0%					
7	أقوم بتحليل معقولية استعدادات الإدارة التي تتعلق بالتصرفات والخطط المستقبلية للتعامل مع كافة الأحداث أو الظروف التي تثير الشك باستمرارية المنشأة.	دائماً	46	34.3%	4.16	%83.2	0.727	غالبياً	3
		غالبياً	66	49.3%					
		أحياناً	20	14.9%					
		قلما	2	1.5%					
		أبدأ	0	0.0%					
8	أدرس كفاية استعدادات الإدارة التي تتعلق بالتصرفات والخطط المستقبلية في إزالة حالة الشك أو التخفيف منها.	دائماً	50	37.3%	4.04	%80.8	0.972	غالبياً	5
		غالبياً	56	41.8%					
		أحياناً	12	9.0%					
		قلما	16	11.9%					
		أبدأ	0	0.0%					
9	أقوم بتحليل موثوقية البيانات والافتراضات التي استند إليها عند إعداد أي قائمة تنبؤ بالتدفقات النقدية أو الأرباح أو أي تنبؤات أخرى ودراستها.	دائماً	58	43.3%	4.10	%82	0.968	غالبياً	4
		غالبياً	44	32.8%					
		أحياناً	20	14.9%					
		قلما	12	9.0%					
		أبدأ	0	0.0%					
10	أستفسر حول معقولية تقديرات الإدارة لنتائج القضايا القانونية والآثار المالية التي قد تترتب عليها.	دائماً	48	35.8%	4.03	%80.6	0.901	غالبياً	6
		غالبياً	50	37.3%					
		أحياناً	28	20.9%					
		قلما	8	6.0%					
		أبدأ	0	0.0%					
11	أقوم بدراسة الأسباب التي حالت دون اكتشاف أيّة معلومات تضمنها تقييم الإدارة لاستمرارية المنشأة وتحليلها.	دائماً	48	35.8%	3.99	%79.8	0.909	غالبياً	7
		غالبياً	42	31.3%					
		أحياناً	38	28.4%					
		قلما	6	4.5%					
		أبدأ	0	0.0%					
Total		-	134	%100	3.90	%78.6	0.599	غالبياً	-

نلاحظ من الجدول السابق رقم (14) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة حول الإجراءات التحليلية التي يستخدمونها عند تقدير تقييم الإدارة تقع بين (3.12 و 4.24)، وأن العبارة رقم (1) التي يقوم فيها أفراد العينة " بتحليل أحدث قوائم مالية أولية متاحة مع الإدارة ومناقشتها" هي الأعلى بين متوسطات الإجابات بمتوسط حسابي 4.24، وأهمية نسبية 86.4%، وبدرجة تأييد "دائماً"، تليها العبارة رقم (6) التي يقوم فيها أفراد العينة " بدراسة وصف الإدارة للأحداث أو الظروف التي حددها المدقق على أنها تثير الشك باستمرارية المنشأة في التقييم الذي قامت به الإدارة وتحليلها" بمتوسط حسابي 4.19، وأهمية نسبية 83.8%، وبدرجة تأييد "غالباً"، تليها العبارة رقم (7) التي يقوم فيها أفراد العينة " بتحليل معقولة استعدادات الإدارة التي تتعلق بالتصرفات والخطط المستقبلية للتعامل مع كافة الأحداث أو الظروف التي تثير الشك باستمرارية المنشأة"، بمتوسط حسابي 4.16، وأهمية نسبية 83.2%، وبدرجة تأييد "غالباً"، في حين أن العبارة رقم (4) التي يقوم فيها أفراد العينة "بمقارنة الموازنات والمعلومات المستقبلية التي قامت المنشأة بإعدادها بما يقابلها مما أعدته منشآت مماثلة في مجال صناعة المنشأة" كانت الأقل بين متوسطات الإجابات إذ بلغ المتوسط الحسابي 3.12، وأهمية نسبية 62.4%، وبدرجة تأييد "أحياناً".

ونلاحظ أن جميع المتوسطات الحسابية التي تُوصَل إليها كانت أعلى من المتوسط الفرضي (3) الذي اعتمدته الدراسة عند التعليق على المتوسطات الحسابية لعبارات المحور الثالث، وهذا يشير إلى أن استجابات أفراد عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع عبارات المحور الثالث، وقد بلغ المتوسط الحسابي لجميع عبارات المحور بكامله 3.90، بوزن نسبي 78.6%، وانحراف معياري 0.599، وبدرجة تأييد "غالباً".

3-2-2-4- الدراسة الوصفية الإحصائية للمحور الرابع

يتم سؤال أفراد العينة في المحور الرابع عن الإجراءات التحليلية التي يقومون بها عند تحديد أحدث أو ظروف تثير الشك باستمرارية المنشأة، ويصف الجدول الآتي كل من المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والوزن النسبي

ودرجة التأييد لعبارات المحور الرابع للاستبانة وفقراته، فضلاً عن تحديد الترتيب الذي نالته عبارات المحور الرابع بالاعتماد على المتوسط الحسابي:

الجدول رقم 15/ التحليل الوصفي الاحصائي للمحور الرابع

رقم العبارة	البند أو الفقرة	الإجابة	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	درجة التأييد	ترتيب العبارة
1	أحل معقولة أدلة التدقيق وكفايتها في توثيق الأحداث أو الظروف التي تثير الشك باستمرارية المنشأة.	دائماً	68	50.7%	4.42	%88.4	0.675	دائماً	1
		غالباً	56	41.8%					
		أحياناً	8	6.0%					
		قلما	2	1.5%					
		أبداً	0	0.0%					
2	أدرس قدرة المنشأة على الاستمرار في توليد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية مقارنة بالمنشآت الرائدة في مجال صناعة المنشأة.	دائماً	44	32.8%	3.70	%74	1.226	غالباً	8
		غالباً	42	31.3%					
		أحياناً	18	13.4%					
		قلما	24	17.9%					
		أبداً	6	4.5%					
3	أدرس تأثير الأحداث أو الظروف التي تثير الشك باستمرارية المنشأة على قيم عناصر الأصول والالتزامات المسجلة في القوائم المالية للمنشأة.	دائماً	40	29.9%	3.85	%77	0.970	غالباً	5
		غالباً	48	35.8%					
		أحياناً	32	23.9%					
		قلما	14	10.4%					
		أبداً	0	0.0%					
4	أحل كفاية الإفصاحات في القوائم المالية في وصف الأحداث أو الظروف التي تثير الشك باستمرارية المنشأة.	دائماً	68	50.7%	4.39	%87.8	0.755	دائماً	2
		غالباً	56	41.8%					
		أحياناً	4	3.0%					
		قلما	6	4.5%					
		أبداً	0	0.0%					
5	أدرس إمكانية وجود قضايا قانونية قد تُرفع ضد المنشأة أو تكون المنشأة طرفاً فيها، وآثارها في استمرارية المنشأة.	دائماً	44	32.8%	3.94	%78.8	0.948	غالباً	4
		غالباً	50	37.3%					
		أحياناً	28	20.9%					
		قلما	12	9.0%					
		أبداً	0	0.0%					

6	أدرس خطط الإدارة في التعامل مع طلبات العملاء غير المنفذة.	دائماً	34	25.4%	3.63	%72.6	1.187	غالباً	9
		غالباً	48	35.8%					
		أحياناً	32	23.9%					
		قلما	8	6.0%					
		أبدأ	12	9.0%					
7	أحلل المعلومات المتعلقة بالتسهيلات المتاحة أمام المنشأة للحصول على التمويل وشروطها.	دائماً	56	41.8%	4.04	%80.8	1.003	غالباً	3
		غالباً	42	31.3%					
		أحياناً	22	16.4%					
		قلما	14	10.4%					
		أبدأ	0	0.0%					
8	استفسر عن اتخاذ الإدارة الإجراءات اللازمة ومدى توفر الأساس الكافي، في حال وجود أي عمليات استبعاد مخططة للأصول.	دائماً	32	23.9%	3.73	%74.6	1.034	غالباً	7
		غالباً	56	41.8%					
		أحياناً	28	20.9%					
		قلما	14	10.4%					
		أبدأ	4	3.0%					
9	أقوم بمقارنة المعلومات المتعلقة باستمرارية المنشأة من عمليات التدقيق السابقة بما يقابلها من معلومات الفترة الحالية.	دائماً	38	28.4%	3.76	%75.2	1.125	غالباً	6
		غالباً	52	38.8%					
		أحياناً	26	19.4%					
		قلما	10	7.5%					
		أبدأ	8	6.0%					
Total		-	134	%100	3.94	%78.8	0.572	غالباً	-

نلاحظ من الجدول السابق رقم (15) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة حول الإجراءات التحليلية التي يستخدمونها عند تحديد أحداث أو ظروف تثير الشك باستمرارية المنشأة تقع بين (3.63 و 4.42)، وأن العبارة رقم (1) التي يقوم فيها أفراد العينة "بتحليل معقولة أدلة التدقيق وكفايتها في توثيق الأحداث أو الظروف التي تثير الشك باستمرارية المنشأة" هي الأعلى بين متوسطات الإجابات بمتوسط حسابي 4.42، وأهمية نسبية 88.4%، وبدرجة تأييد "دائماً"، تليها العبارة رقم (4) التي يقوم فيها أفراد العينة "بتحليل كفاية الإفصاحات في القوائم المالية في وصف الأحداث أو الظروف التي تثير الشك باستمرارية المنشأة"، بمتوسط حسابي 4.39، وأهمية نسبية 87.8%، وبدرجة تأييد "دائماً"، تليها العبارة رقم (7) التي يقوم فيها أفراد العينة "بتحليل المعلومات المتعلقة بالتسهيلات المتاحة أمام

المنشأة للحصول على التمويل وشروطها" وبمتوسط حسابي 4.04، وأهمية نسبية 80.8%، وبدرجة تأييد "غالباً"، في حين أن العبارة رقم (6) التي يقوم فيها أفراد العينة "بدراسة خطط الإدارة في التعامل مع طلبات العملاء غير المنفذة" كانت الأقل بين متوسطات الإجابات إذ بلغ المتوسط الحسابي 3.36، وأهمية نسبية 72.6%، وبدرجة أهمية "غالباً".

ونلاحظ أن جميع المتوسطات الحسابية التي تُوصَل إليها كانت أعلى من المتوسط الفرضي (3) الذي اعتمدته الدراسة عند التعليق على المتوسطات الحسابية لعبارات المحور الرابع، وهذا يشير إلى أن استجابات أفراد عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع عبارات المحور الرابع، وقد بلغ المتوسط الحسابي لجميع عبارات المحور بتمامه 3.94، بوزن نسبي 78.8%، وانحراف معياري 0.572، وبدرجة تأييد "غالباً".

3-2-3- نتائج اختبار الفرضيات الرئيسية والفرعية

3-2-3-1- اختبار الفرضية الرئيسية الأولى

تنص الفرضية الأولى H_0^1 على أن المدقق في سورية لا يلتزم بمتطلبات المعيار ISA /570/، واختُبرت هذه الفرضية من المحور الأول للاستبانة، باختبار T – test للعينة الواحدة عند القيمة /3/، وبين الجدول الآتي نتائج هذا الاختبار:

الجدول رقم (16) نتائج اختبار (ت) T-test لمدى التزام المدقق بمتطلبات المعيار ISA /570/

T المحسوبة	T الجدولية	المتوسط الحسابي	مستوى الدلالة Sig.	نتيجة اختبار الفرضية العدم
32.852	1.65	4.26	0.000	رفض فرضية العدم

يُظهر الجدول السابق رقم (16) أن قيمة T المحسوبة بلغت 32.852، وهي أعلى من قيمتها الجدولية (1.65) عند مستوى دلالة إحصائية (0.00) أقل من القيمة المعتمدة في الدراسة (0.05)، وهذا يدل على وجود أهمية ذات دلالة

إحصائية، ونتيجة لذلك وفقاً لتحليل الإجابات على فقرات المحور الأول للاستبانة فإننا نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة H_A^1 التي تنص على أنه "يلتزم المدقق في سورية بمتطلبات المعيار /ISA /570".

3-2-3-2- اختبار الفرضية الرئيسية الثانية

تنص الفرضية الثانية H_0^2 على أنه لا يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية عند تقييم استمرارية المنشأة، واختُبرت هذه الفرضية باختبار الفرضيات الفرعية الثلاثة المكونة لها والموزعة على محاور الاستبانة "الثاني، الثالث، الرابع" على التوالي:

- اختبار الفرضية الفرعية الأولى H_0^{2-1}

تنص هذه الفرضية على أنه لا يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية عند تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة باستمرارية المنشأة، واختُبرت هذه الفرضية من المحور الثاني للاستبانة، باختبار T – test للعينة الواحدة عند القيمة /3/، وبين الجدول الآتي نتائج هذا الاختبار:

الجدول رقم (17) نتائج اختبار (ت) T-test لمدى استخدام المدقق للإجراءات التحليلية عند تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة باستمرارية المنشأة

T المحسوبة	T الجدولية	المتوسط الحسابي	مستوى الدلالة Sig.	نتيجة اختبار الفرضية العدم
14.732	1.65	3.71	0.000	رفض فرضية العدم

يُظهر الجدول السابق رقم (17) أن قيمة T المحسوبة بلغت 14.732، وهي أعلى من قيمتها الجدولية (1.65) عند مستوى دلالة إحصائية (0.00) أقل من القيمة المعتمدة في الدراسة (0.05)، وهذا يدل على وجود أهمية ذات دلالة إحصائية، ونتيجة لذلك وفقاً لتحليل الإجابات عن فقرات المحور الثاني للاستبانة فإننا نرفض فرضية العدم ونقبل

الفرضية البديلة H_A^{2-1} التي تنص على أنه "يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية عند تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة باستمرارية المنشأة".

– اختبار الفرضية الفرعية الثانية H_0^{2-2}

تنص هذه الفرضية على أنه لا يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية عند تقدير تقييم الإدارة لاستمرارية المنشأة، وتُختبر هذه الفرضية من المحور الثالث للاستبانة، باختبار T – test للعينة الواحدة عند القيمة $1/3$ ، ويبين الجدول الآتي نتائج هذا الاختبار:

الجدول رقم (18) نتائج اختبار (ت) T-test لمدى استخدام المدقق للإجراءات التحليلية عند تقدير تقييم الإدارة لاستمرارية المنشأة

نتيجة اختبار الفرضية العدم	مستوى الدلالة Sig.	المتوسط الحسابي	T الجدولية	T المحسوبة
رفض فرضية العدم	0.000	3.92	1.65	17.868

يُظهر الجدول السابق رقم (18) أن قيمة T المحسوبة بلغت 17.868، وهي أعلى من قيمتها الجدولية (1.65) عند مستوى دلالة إحصائية (0.00) أقل من القيمة المعتمدة في الدراسة (0.05)، وهذا يدل على وجود أهمية ذات دلالة إحصائية، ونتيجة لذلك وفقاً لتحليل الإجابات عن فقرات المحور الثالث للاستبانة فإننا نرفض فرضية العدم، ونقبل الفرضية البديلة H_A^{2-2} التي تنص على أنه "يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية عند تقدير تقييم الإدارة لاستمرارية المنشأة".

- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة H_0^{2-3}

تنص هذه الفرضية على أنه لا يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية عند تحديد أحداث أو ظروف تثير الشك باستمرارية المنشأة، وتُختبر هذه الفرضية من المحور الرابع للاستبانة، باختبار T - test للعينة الواحدة عند القيمة /3/، وبين الجدول الآتي نتائج هذا الاختبار:

الجدول رقم (19) نتائج اختبار (ت) T-test لمدى استخدام المدقق للإجراءات التحليلية عند تحديد أحداث أو ظروف تثير الشك باستمرارية المنشأة

T المحسوبة	T الجدولية	المتوسط الحسابي	مستوى الدلالة Sig.	نتيجة اختبار الفرضية العدم
19.028	1.65	3.94	0.000	رفض فرضية العدم

يُظهر الجدول السابق رقم (19) أن قيمة T المحسوبة بلغت 19.028، وهي أعلى من قيمتها الجدولية (1.65) عند مستوى دلالة إحصائية (0.00) أقل من القيمة المعتمدة في الدراسة (0.05)، وهذا يدل على وجود أهمية ذات دلالة إحصائية، ونتيجة لذلك وفقاً لتحليل الإجابات عن فقرات المحور الرابع للاستبانة فإننا نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة H_A^{2-3} التي تنص على أنه "يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية عند تحديد أحداث أو ظروف تثير الشك باستمرارية المنشأة"

نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثانية:

أظهرت نتائج الاختبارات السابقة للفرضيات الفرعية المكونة للفرضية الرئيسية الثانية وجود أهمية ذات دلالة إحصائية تقع عند مستوى دلالة أقل من 0.05 "مستوى المعنوية المعتمدة في الدراسة"، ونتيجة لذلك وفقاً لتحليل إجابات عينة الدراسة فإننا نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة H_A^2 التي تنص على أنه "يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية عند تقييم استمرارية المنشأة".

3-3-2-3- اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة

تنص الفرضية الثالثة H_0^3 على أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمتطلبات المعيار ISA /570/ في استخدام المدقق للإجراءات التحليلية عند تقييم استمرارية المنشأة، واختبار هذه الفرضية استُخدم اختبار تحليل الانحدار المتعدد الخطي Multiple Linear Regression بالاعتماد على توزيع Fisher (F) من أجل الحكم على مدى امتلاك نموذج الدراسة للقوة التفسيرية وملاءمته في تمثيل العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، الذي عُدَّت فيه المتغيرات (X_1 متطلب تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة باستمرارية المنشأة، X_2 متطلب تقدير تقييم الإدارة، X_3 المتطلبات عند تحديد أحداث أو ظروف تثير الشك باستمرارية المنشأة) متغيرات تفسيرية "متغيرات مستقلة"، ومتغير (Y) استخدام المدقق للإجراءات التحليلية عند تقييم استمرارية المنشأة) بوصفه متغيراً تابعاً، ويبين الجدول الآتي نتائج اختبار تحليل الانحدار:

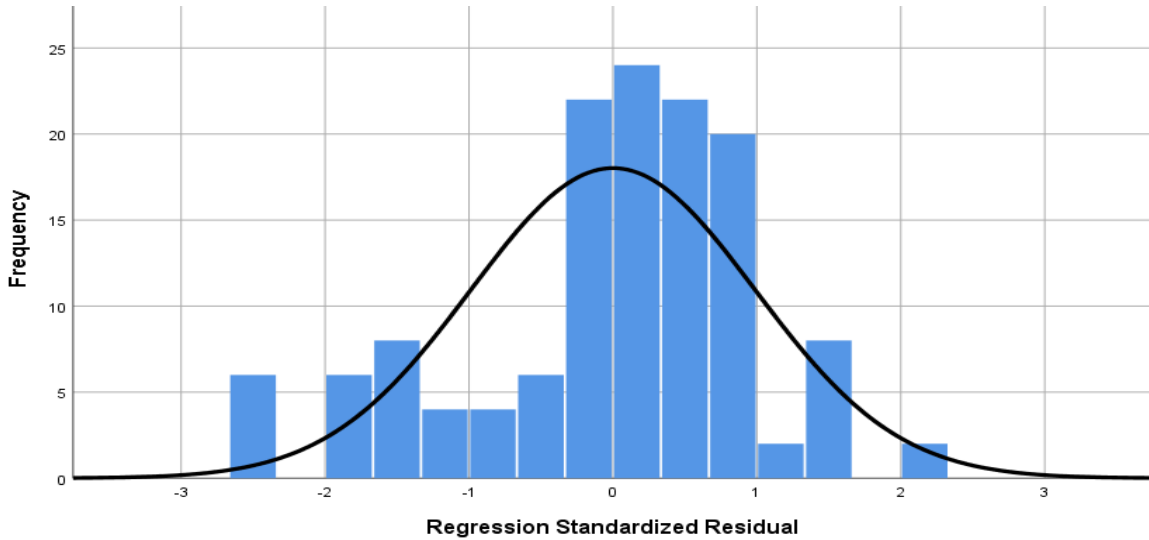
الجدول رقم (20) نتائج اختبار تحليل الانحدار

المتغير التابع	المتغيرات المتنبئة (المفسرة)	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	قيمة F	مستوى الدلالة F	بيتا Beta	قيمة T	مستوى الدلالة T	معامل تضخم التباين VIF
استخدام إجراءات التدقيق التحليلية Y	X_1	0.777	0.604	66.008	0.000	0.341	7.957	0.000	1.218
	X_2					0.162	2.619	0.010	1.431
	X_3					0.372	5.036	0.000	1.389

أظهرت نتائج نموذج الانحدار أن قيمة F البالغة (66.008) عند مستوى دلالة معنوية 0.000 أقل من مستوى الدلالة المعنوية المعتمدة في الدراسة 0.05، وهذا يشير إلى أن نموذج الانحدار ذو دلالة معنوية، كما تشير النتائج إلى أن المتغيرات المفسرة (المتغيرات المستقلة) تفسر ما قيمته 60.4% من التباين الحاصل في استخدام المدقق لإجراءات التدقيق التحليلية (المتغير التابع)، وذلك بالنظر إلى معامل التحديد R^2 ، كما توضح قيمة بيتا العلاقة بين استخدام المدقق للإجراءات التحليلية والتزامه بمتطلب تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة باستمرارية المنشأة، التي

أظهرت القيمة (0.341)، وهي ذات دلالة إحصائية "بالاعتماد على قيمة T والدلالة المرتبطة بها"، ويعني ذلك أنه كلما زاد التزام المدقق بمتطلب تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة باستمرارية المنشأة بمقدار وحدة واحدة زاد استخدام المدقق لإجراءات التدقيق التحليلية عند تقييم استمرارية المنشأة بمقدار (0.341) وحدة، وكذلك أظهرت قيمة بيتا لمتطلب تقدير تقييم الإدارة القيمة (0.162) "دالة إحصائية"، أي كلما زاد التزام المدقق بمتطلب تقدير تقييم الإدارة بمقدار وحدة واحدة زاد استخدام المدقق للإجراءات التحليلية عند تقييم استمرارية المنشأة بمقدار (0.162) وحدة، وكذلك أظهرت قيمة بيتا للمتطلبات عند تحديد أحداث أو ظروف تثير الشك باستمرارية المنشأة القيمة (0.372) "دالة إحصائية" أي كلما زاد التزام المدقق بالمتطلبات عند تحديد أحداث أو ظروف تثير الشك باستمرارية المنشأة بمقدار وحدة واحدة زاد استخدام المدقق للإجراءات التحليلية عند تقييم استمرارية المنشأة بمقدار (0.372) وحدة، كما ويوضح الجدول السابق نتائج التعددية الخطية حيث إن معاملات تضخم التباين تقع بين (1.218 و 1.431) وهي أصغر من القيمة 3 وهذا يشير إلى انتفاء مشكلة التعددية الخطية، ومن ثمَّ يمكن قبول معادلة الانحدار الخطية وكتابتها:

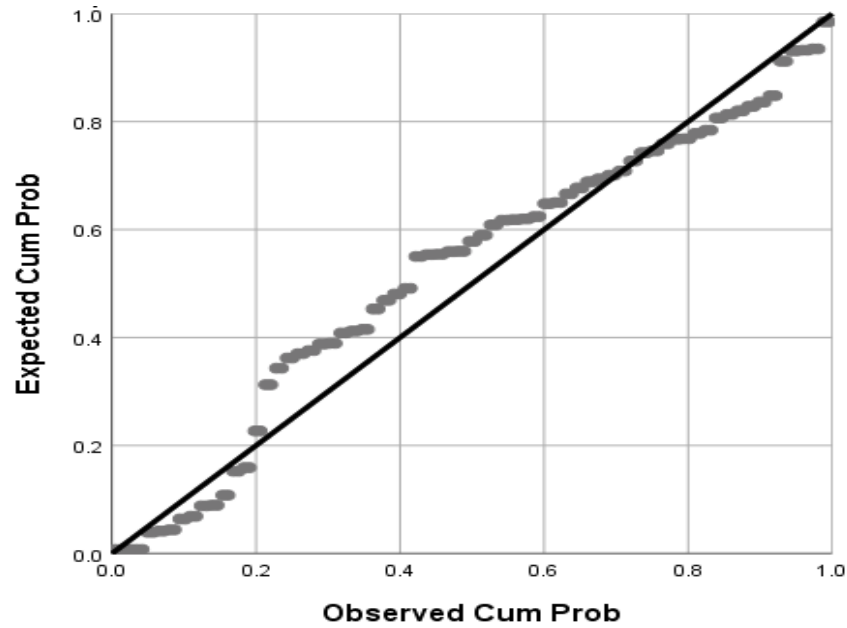
$$Y = 0.171 + 0.341 X_1 + 0.162 X_2 + 0.372 X_3$$



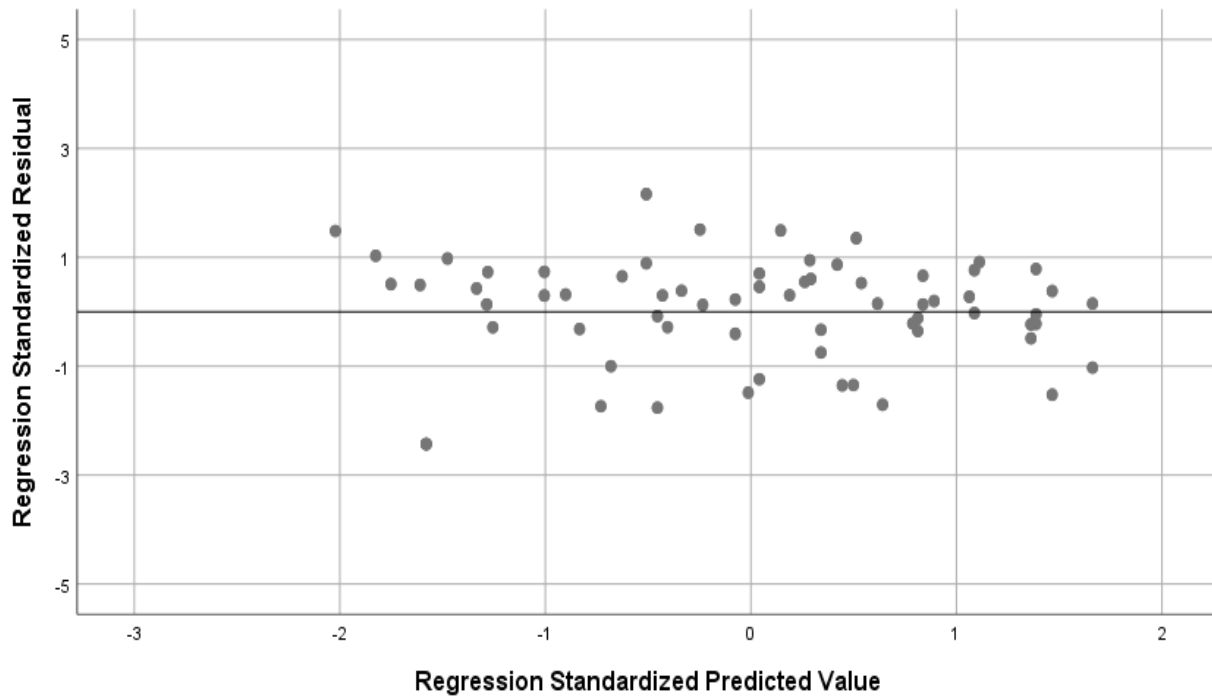
الرسم البياني رقم (3) التوزيع البياني للبقايا في معادلة الانحدار

يُظهر الرسم البياني السابق رقم (3) أن التوزيع البياني للبقايا في معادلة الانحدار يتبع التوزيع الطبيعي، وهذا يعطي

الثقة بنموذج الانحدار.



الرسم البياني رقم (4) الانحدار المعياري المتبقي في معادلة الانحدار يُظهر الرسم البياني السابق رقم (3) مدى توزع نقاط الانحدار المعياري المتبقي في معادلة الانحدار، وقد بين الرسم البياني أن نقاط الانحدار تتجمع تقريباً بمحاذاة الخط المستقيم، وهذا يشير إلى أن البواقي تتوزع توزيعاً طبيعياً.



الرسم البياني رقم (5) تباين الخطأ العشوائي في معادلة الانحدار

يُظهر الرسم البياني السابق رقم (4) أن البواقي المعيارية تنتشر جيداً حول خط الصفر، وهذا يدل على أن النموذج جيد.

ونتيجة لذلك وفقاً لتحليل إجابات عينة الدراسة فإننا نرفض فرضية العدم، ونقبل الفرضية البديلة H^3_A التي تنص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمتطلبات المعيار ISA /570/ في استخدام المدقق للإجراءات التحليلية عند تقييم استمرارية المنشأة".

3-2-3-4- اختبار الفرضية الرئيسية الرابعة

تنص هذه الفرضية H^4_0 على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند استخدام المدقق للإجراءات التحليلية في تقييم استمرارية المنشأة تُعزى إلى الخصائص والسمات الشخصية الآتية:

1- التخصص العلمي	2- أعلى مؤهل علمي	3- العمر
4- سنوات الخبرة	5- المؤهل المهني	6- المسمى الوظيفي

وتُختبر هذه الفرضية باختبار تحليل التباين (One way ANOVA) للفروق في إجابات عينة الدراسة التي تعزى إلى الخصائص والسمات الشخصية، وبين الجدول الآتي نتائج هذا الاختبار:

جدول رقم (21) نتائج تحليل التباين الأحادي One way ANOVA للفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة والتي تُعزى إلى الخصائص والسمات الشخصية

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية df	قيمة F المحسوبة	قيمة F الجدولية	مستوى المعنوية Sig	النتيجة
التخصص العلمي	بين المجموعات	1.509	2	2.738	3.07	0.068	لا يوجد فروق
	داخل المجموعات	36.109	131				
	التباين الكلي	37.619	133				
أعلى مؤهل علمي	بين المجموعات	1.731	3	2.090	2.68	0.105	لا يوجد فروق
	داخل المجموعات	35.888	130				
	التباين الكلي	39.619	133				
العمر	بين المجموعات	0.514	3	0.600	2.68	0.616	لا يوجد فروق
	داخل المجموعات	37.105	130				
	التباين الكلي	37.619	133				
سنوات الخبرة في مجال التدقيق	بين المجموعات	2.112	4	1.918	2.44	0.111	لا يوجد فروق
	داخل المجموعات	35.507	129				
	التباين الكلي	37.619	133				
المؤهل المهني	بين المجموعات	0.094	2	0.163	3.07	0.850	لا يوجد فروق
	داخل المجموعات	37.525	131				
	التباين الكلي	37.619	133				
المسمى الوظيفي	بين المجموعات	3.195	3	4.022	2.68	0.009	يوجد فروق
	داخل المجموعات	34.424	130				
	التباين الكلي	37.619	133				

يُظهر الجدول السابق انتفاء فروق ذات دلالة إحصائية تعزى إلى الخصائص والسمات الشخصية الآتية: التخصص

العلمي، أعلى مؤهل علمي، العمر، سنوات الخبرة في مجال التدقيق، المؤهل المهني، حيث إن قيم الاختبار F

المحسوبة لهذه المتغيرات أقل من قيم F الجدولية عند مستوى دلالة أكبر من 0.05 المعتمدة، ونتيجة لذلك فإننا نقبل

الفرضية العدم $H_0^{4-1:5}$ التي تنص على أنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند استخدام المدقق للإجراءات

التحليلية في تقييم استمرارية المنشأة تُعزى إلى الخصائص والسمات الشخصية الآتية: "التخصص العلمي، أعلى مؤهل علمي، العمر، سنوات الخبرة في مجال التدقيق".

بينما يبين الجدول السابق وجود فروق ذات دلالة إحصائية تعزى إلى المسمى الوظيفي، حيث إن قيمة F المحسوبة /5.813/ وهي أكبر من قيمة F الجدولية /2.68/ عند مستوى معنوية 0.001 أصغر من /0.05/، ونتيجة لذلك فإننا نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة H^{4-6}_A التي تنص على أنه "توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند استخدام المدقق للإجراءات التحليلية في تقييم استمرارية المنشأة التي تُعزى إلى المسمى الوظيفي لأفراد العينة"

ولتحديد مصدر هذه الفروق وتفسير أسباب التباين، فقد استُخدمت الاختبارات البعدية Post Hoc Tests بطريقة أقل فرق معنوي LSD وفق الجدول الآتي:

الجدول رقم (22) نتائج اختبار الفروق البعدية

المسمى الوظيفي	الفروق بين المتوسطات	مستوى المعنوية sig.
مدقق رئيسي أو أول	0.401 [*] -	0.002
مدير تدقيق	0.325 [*] -	0.026
شريك	0.370 [*] -	0.001

وبين الجدول السابق أن مصدر هذه الفروق يحدث بين المسمى الوظيفي "مدقق" والمسميات الوظيفية الأخرى، وأن أفراد العينة الذين لهم المسمى الوظيفي "مدقق" أقل استخداماً للإجراءات التدقيقية التحليلية عند تقييم استمرارية المنشأة مقارنة ببقية أفراد العينة "مدقق رئيسي أو أول، مدير تدقيق، شريك"، ويمكن أن يعود تفسير ذلك إلى أن أفراد العينة الذين لهم المسمى الوظيفي "مدقق" وتبلغ نسبتهم المئوية "47" ضمن عينة الدراسة، عادة ما يقومون بأداء الإجراءات الأساسية لعملية التدقيق المنبثقة عن برنامج التدقيق، بينما الأفراد ذوو المسميات الوظيفية يُتوقع امتلاكهم خبرة ومعرفة أكبر تمكنهم من اختيار الإجراءات التحليلية المناسبة وتطبيقها وتحديد مدى الاعتماد عليها.

النتائج والتوصيات

1- النتائج

2- التوصيات

1- النتائج:

في ضوء الدراسة الميدانية، تناول الباحث عرضاً لمجمل الاستنتاجات التي تُوصَل إليها بوصفها إجابات عن الأسئلة التي طُرحت في هذه الدراسة ونتائج للفرضيات التي تم اختبارها، وعلى ضوء هذه الاستنتاجات قدم الباحث عدداً من التوصيات، ويمكن تلخيص أهم النتائج التي توصَل إليها بناءً على تحليل إجابات أفراد عينة البحث وفقاً لما يأتي:

- 1- يفي مدقق الحسابات في سورية بمتطلبات المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 "استمرارية المنشأة".
- 2- يستخدم مدقق الحسابات في سورية الإجراءات التحليلية في تقييم استمرارية المنشأة حيث إن:
 - أ- أهم الإجراءات التحليلية التي يستخدمها المدقق عند تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة باستمرارية المنشأة هي: تحليل دخل المنشأة مقارنة بالمدد السابقة، تليها مقارنة النسب المالية المستخرجة من القوائم المالية للمنشأة مع النسب المالية للمدد السابقة، بينما لا يستخدم نماذج التنبؤ باستمرارية المنشأة.
 - ب- أهم الإجراءات التحليلية التي يستخدمها المدقق عند تقدير تقييم الإدارة هي: تحليل أحدث قوائم مالية متاحة ومناقشتها مع الإدارة، يليها دراسة تقييم الإدارة للأحداث أو الظروف التي حددها المدقق على أنها تثير الشك باستمرارية المنشأة، يليها تحليل معقولة استعدادات الإدارة التي تتعلق بالتصرفات والخطط المستقبلية للتعامل مع كافة الأحداث أو الظروف التي تثير الشك باستمرارية المنشأة.
 - ت- أهم الإجراءات التحليلية التي يستخدمها المدقق عند تحديد أحداث أو ظروف تثير الشك باستمرارية المنشأة هي: تحليل معقولة أدلة التدقيق وكفايتها في توثيق الأحداث أو الظروف، يليها تحليل كفاية الإفصاحات في القوائم المالية في وصف الأحداث أو الظروف التي تثير الشك باستمرارية المنشأة، يليها تحليل المعلومات المتعلقة بالتسهيلات المتاحة أمام المنشأة للحصول على التمويل وشروطها.
- 3- يوجد أثر إحصائي يعبر عن علاقة إيجابية بين الوفاء بمتطلبات معيار الاستمرارية رقم 570 وبين استخدام المدقق للإجراءات التحليلية في تقييم استمرارية المنشأة.

4- لا توجد فروق "ذات دلالة إحصائية" في استخدام المدققين للإجراءات التحليلية عند تقييم استمرارية المنشأة

تعود إلى الخصائص والسمات الشخصية الآتية "التخصص العلمي، أعلى مؤهل علمي، العمر، سنوات

الخبرة في مجال التدقيق، المؤهل المهني".

5- توجد فروق "ذات دلالة إحصائية" في استخدام المدققين للإجراءات التحليلية عند تقييم استمرارية المنشأة تعود

إلى المسمى الوظيفي، حيث إن أفراد المجتمع الذين لهم المسمى الوظيفي "مدقق" أقل استخداماً للإجراءات

التحليلية عند تقييم استمرارية المنشأة من الفئات الوظيفية الأعلى الذين يعملون في مهنة التدقيق.

2- التوصيات:

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة، يقدم الباحث مجموعة من التوصيات:

1- البحث في الأسباب التي ما زال يبرز لنا الواقع العملي من خلالها حالات إصدار رأي غير مناسب حول

تقييم استمرارية عميل التدقيق، ومحاولة وضع الحلول المناسبة لها.

2- الاعتماد على استخدام النماذج الإحصائية والصيغ الرياضية المتقدمة، لما لها من القدرة على التنبؤ وكشف

العلاقات بين بنود القوائم المالية.

3- ضرورة وجود معايير للمقارنة (على سبيل المثال نسب مالية معيارية) يتم اعتمادها للقطاعات المختلفة،

يستعين بها المدقق في إجراء المقارنات اللازمة التي تعد أهم إجراءات وأساليب المراجعة التحليلية.

4- ضرورة تطوير واعتماد النماذج التي يقدمها الباحثون والجهات المهنية ذات الصلة، والتي تضم مجموعة من

الإجراءات التحليلية، جنباً إلى جنب مع إجراءات التدقيق الأخرى، والاستعانة بها في تقييم استمرارية المنشأة،

مع مراعاة الاختلافات بين طبيعة المنشآت، وتنوع أنشطتها، واتساع أعمالها.

5- أن يتلقى أفراد فريق التدقيق الذين يشغلون المستويات الوظيفية الدنيا دورات تدريبية مستمرة للتعريف

بالإجراءات التحليلية وأساليبها المتطورة، وأهميتها وأهدافها، وكيفية توظيفها في تقييم استمرارية المنشأة.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

ثانياً: المراجع الأجنبية

أولاً: المراجع باللغة العربية

1- الكتب

- الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين. (2018). إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة. عمان: الأردن. ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. ص: 2120.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين. (2021). المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. عمان: الأردن. ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. ص: 380.
- عابدين، عدنان. (2010). معجم المصطلحات المالية والمحاسبية عربي – إنكليزي. ط 2، بيروت: لبنان. مكتبة لبنان ناشرون. ص: 266.
- غطّاس، نبيه. (2008). معجم مصطلحات الاقتصاد والمال وإدارة الأعمال عربي – إنكليزي. ط3، القاهرة: مصر. مطبعة المساحة. ص: 685.

2- الرسائل الجامعية

- بوشامة، زهير. (2014). دور معايير التدقيق الدولية ISA في حوكمة الشركات – تجارب دولية ومحلية. ماجستير. قسم العلوم التجارية. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير. جامعة العربي بن مهيدي. أم البواقي: الجزائر، ص: 96.
- حموي، خليل. (2018). مدى استخدام مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة. ماجستير. قسم المحاسبة. كلية الاقتصاد. جامعة دمشق. دمشق: سورية، ص: 126.

- العبدلي، ساري. (2011). أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين، دراسة ميدانية في وزارة المالية في دولة الكويت. ماجستير. قسم المحاسبة. كلية إدارة الأعمال. جامعة الشرق الأوسط. عمان: الأردن. ص: 139.
 - عماري، سليم. (2015). دور تقييم الأداء المالي في التنبؤ بالفشل المالي للشركات، دراسة حالة عينة من الشركات المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية خلال الفترة 2009 - 2012. ماجستير. قسم العلوم التجارية. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التيسير. جامعة قاصدي مرباح. ورقلة: الجزائر، ص: 107.
 - قندوس، رامي. (2017). درجة التزام مدققي الحسابات القانونيين بمعيار التدقيق الدولي رقم (570) "فرض الاستمرارية" وأثره على التنبؤ بالفشل المالي للشركات الأردنية. ماجستير. قسم المحاسبة. كلية إدارة الأعمال. جامعة الشرق الأوسط. عمان: الأردن. ص: 118.
 - كردودي، سهام. (2015). دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام المعلومات، دراسة حالة مركب تكرير الملح لوطاية بسكرة. ماجستير. قسم العلوم التجارية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير. جامعة محمد خيضر. بسكرة: الجزائر. ص: 301.
 - المطيري، محمد. (2011). مدى التزام مكاتب التدقيق في دولة الكويت بالإجراءات التحليلية المنصوص عليها في معيار التدقيق الدولي رقم (520). ماجستير. قسم المحاسبة. كلية إدارة الأعمال. جامعة الشرق الأوسط. عمان: الأردن. ص: 133.
- 3- الدوريات العلمية
- إبراهيم، أمل. (2017). إجراءات التدقيق التحليلية وأثرها على كفاءة الأداء المالي في القطاع المصرفي السوداني. مجلة الدراسات العليا. مج: 7. عدد: 28. ص-ص: 273-295. الخرطوم: السودان. جامعة النيلين.

- الإيباري، هشام فاروق مصطفى. (2013). نحو إطار مقترح لتحسين مستوى الشك المهني للمراجع في مواجهة خطر إدارة عميل المراجعة لمفحص التحليلي. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية. مج: 50. عدد: 1. ص-ص: 235-295. الإسكندرية: مصر. جامعة الإسكندرية.
- أفكيرين، عادل. والخذري، مصباح. (2017). تصنيف مؤشرات تقييم قدرة الشركات على الاستمرارية من وجهة نظر مراجعي الحسابات "دراسة تطبيقية في سوق الأوراق المالية الليبي". مجلة البحوث المالية والاقتصادية. مج: بدون. عدد: 2. ص-ص: 43-75. بنغازي: ليبيا. جامعة بنغازي.
- الأمين، ماهر. ويوزباشي، هلا. (2015). إجراءات المراجعة المستخدمة في تقييم استمرارية المشروع – دراسة حالة على شركة مراجعة وطنية. مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية. مج: 37. عدد: 5. ص-ص: 271-287. اللاذقية: سورية. جامعة تشرين.
- الأمين، ماهر. (2016). مدى استخدام مدقق الحسابات الخارجي لمعيار التدقيق الدولي /570/ دراسة ميدانية في البيئة السورية. مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية. مج: 38. عدد: 4. ص-ص: 49-70. اللاذقية: سورية. جامعة تشرين.
- جبار، ناظم شعلان. (2011). مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق ودورها في اكتشاف التضليل في القوائم المالية. مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية. مج: 13. عدد: 2. ص-ص: 117-168. الديوانية: العراق. جامعة القادسية.
- حموي، خليل. (2017). مدى استخدام مدققي الحسابات أساليب التحليل المالي في تقدير قدرة المنشأة على الاستمرار، دراسة ميدانية في سورية. مجلة جامعة تشرين. مج: 39. عدد: 22. ص-ص: 105-132. اللاذقية: سورية. جامعة تشرين.

- الرشيد، حاكم. والمخادمة، أحمد. (2007). أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال. مج: 3. عدد: 4. ص-ص: 284-297. عمان: الأردن. الجامعة الأردنية.
- زويلف، أنعام حسن. (2009). دور التحليل الاستراتيجي لأبعاد التحكم المؤسسي في استمرارية المنظمة وتجنب الأزمات. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية. مج: 1. عدد: 20. ص-ص: 109-141. بغداد: العراق. جامعة بغداد.
- سقا، عمر. (2013). مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في مراجعة المخزون مع التطبيق على شركة أكبيطرة. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية. مج: 29. عدد: 2. ص-ص: 433-461. دمشق: سورية. جامعة دمشق.
- شاكر، خمائل. (2013). مسؤولية إدارة الشركة عن الالتزام بفرض الاستمرارية عند إعداد بياناتها المالية. مجلة دراسات محاسبية ومالية. مج: 8. عدد: 23. ص-ص: 73-103. بغداد: العراق. جامعة بغداد.
- شريقي، عمر. (2016). التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة بين مسؤولية المدقق والإدارة في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 570/ "المنشأة المستمرة" والتشريع الجزائري". مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية. مج: 10. عدد: 1. ص-ص: 221-240. بسكرة: الجزائر. جامعة محمد خضير.
- عبد العزيز، غريب. (2021). معوقات الإفصاح المحاسبي عن فرض الاستمرارية في ظل حدث جائحة فيروس كورونا (COVID-19). مجلة البحوث المالية والتجارية. مج: 22. عدد: 2. ص-ص: 201-244. بورسعيد: مصر. جامعة بورسعيد.
- العبدون، أشرف. وآخرون. (2018). الإجراءات التحليلية في المراجعة وانعكاساتها على استمرارية المنشآت وفق منظور جودة التقارير المالية - دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية العاملة بالعراق. مجلة الدراسات العليا. مج: 11. عدد: 42-1. ص-ص: 210-229. الخرطوم: السودان. جامعة النيلين.

- عبيد، حيدر. وسلمان، عامر. (2021). دور معيار التدقيق الدولي (320) الأهمية النسبية في تحديد الإجراءات التحليلية للمدقق – بحث تطبيقي في الشركة العراقية لإنتاج البذور. مجلة دراسات مالية ومحاسبية. مج: 16. عدد: 56. ص-ص: 104-121. بغداد: العراق. جامعة بغداد.
- عثمان، عبد الرحمن. (2016). الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في ضمان استمرارية المشروعات – دراسة ميدانية. مجلة الدراسات العليا. مج: 7. عدد: 25. ص-ص: 378-401. الخرطوم: السودان. جامعة النيلين.
- عثمان، عثمان. (2012). مدى مسؤولية مدقق الحسابات في ظل الأزمة المالية العالمية، دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق العاملة في الأردن. مجلة الفكر المحاسبي بكلية التجارية جامعة عين شمس. مج: 16. عدد: 2. ص-ص: 67-93. القاهرة: مصر. جامعة عين شمس.
- قايد، محمد أمين. (1985). نحو مبادئ متعارف عليها لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية. مج: بدون. عدد: 32. ص-ص: 116-134. مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين. القاهرة: مصر. جامعة القاهرة.
- الكبيسي، عبد الستار. (2008). تقييم فعالية الإجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة العامة، (دراسة ميدانية في مكاتب وشركات التدقيق في الأردن). مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية. مج: بدون. عدد: 2. ص-ص: 1-29. الأنبار: العراق. جامعة الأنبار.
- محمد، عبد الوهاب. (2017). دور المراجعة التحليلية في التقليل من ممارسات المحاسبة الخلاقة. مجلة أماريك. مج: 8. عدد: 24. ص-ص: 43-56. تكساس: الولايات المتحدة الأمريكية. الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا.
- النوايسة، محمد. (2008). مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات، دراسة ميدانية من وجهة نظر المدقق الخارجي في الأردن. مجلة دراسات العلوم الإدارية. مج: 35، عدد: 1. ص-ص: 89-114. عمان: الأردن. جامعة الأردن.

- الهروط، يوسف. وآخرون. (2016). تعزيز حكم المراجع الخارجي عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار بتطبيق نماذج التنبؤ بالإفلاس كإجراء إضافي لمعيار المراجعة الدولي رقم /570/ من وجهة نظر المراجعين الخارجيين. مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية. مج: 16. عدد: 1. ص-ص: 152-166. الزرقاء: الأردن. جامعة الزرقاء.

- يوسف، حنان إسماعيل. (2017). أثر المحتوى الإعلامي لرأي مدقق الحسابات بشأن الاستمرارية وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570) المعدل لسنة 2015 على قرار منح الائتمان – دراسة تجريبية. مجلة المحاسبة والمراجعة (AUJAA). مج: 5. عدد: 1. ص-ص: 149-196. بني سويف. مصر. جامعة بني سويف.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

- Amin, K. Krishnan, J. and Yang, J. s. (2014). Going Concern Opinion and Cost of Equity. **Auditing-a Journal of Practice & Theory**. Vol: 1. No: 4. P-P: 1-39. Florida: USA. American Accounting Association.
- Brooks, L. Z. and Yu, M. D. (2015). Audit Engagement Risk and the Propensity of Issuing Going-Concern Opinion – Does Audit Firm Tenure Matter?. **Journal of International Business and Economic**. Vol: 3. No: 2. P-P: 17-42. Wisconsin: USA. American Research Institute for Policy Development.
- Foroghi, D, and Shahshahani, A. (2012) Audit Firm Size and Going – Concern Reporting Accuracy. **Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business (IJCRB)**. Vol: 3. No: 9. P-P: 1094-1098. Canterbury: UK. Institute of Interdisciplinary Business Research.

- Gallizo, J. and Saladrighes, R. (2015). an Analysis of Determinants of Going Concern Audit Opinion: Evidence from Spain Stock Exchange. **Intangible Capital**. Vol: 12. No: 1. P-P: 1-16. Barcelona: Spain. Omnia Science.
- Gloubos, D. G. (2016). **Estimating Corporate Failure as an Auditor's Going Concern Evaluation Factor**. Master Thesis. School of Business Administration. University of Macedonia. Macedonia: Greece. P: 64.
- Haron, H. and Others. (2009). Factors Influencing Auditors' Going Concern Opinion. **Asian Academy of Management Journal (AAMJ)**. Vol: 14. No: 1. P-P: 1-19. Penang: Malaysia. Penerbit University Sains Malaysia.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2020). **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**. New York: USA. International Federation of Accountants (IFAC). P:1470.
- Ishak, S. (2016). Going-Concern Audit Report: The Role of Audit Committee. **International Journal of Economic and Financial Issues (IJEFI)**. Vol: 6. No: 6. P-P: 36-39. Mersin: Turkey. Econjournals.
- Jamaluddin, M. (2018). The Effect of Financial Distress and Disclosure on Going Concern Opinion of The Banking Company Listing in Indonesian Stock Exchange. **International Journal of Scientific Research and Management (IJSRM)**. V: 6. No: 1. P-P: 2321-3418. Madhya Pradesh: India. Mahendra Patidar.

- Noori, T. and Rashid, Ch. (2017). External auditor's Responsibility Regarding to Going Concern Assumption in His/ Hers Report: Case of Kurdistan Region/ Iraq. **International Journal of Research – GRANTHAALAYAH (IJRG)**. Vol: 5. No: 5. P-P: 138-152. Indore: India. GRANTHAALAYAH Publications & Printers.
- Puspaningsih, A. and Analia, A. (2020). The Effect of Debt Default, Opinion Shopping, Audit Tenure and Company's Financial Conditions on Going-concern Audit Opinions. **Review of Integrative Business and Economics Research (RIBER)**. V: 9. No: 2. P-P: 115-127. Kowloon: Hong Kong. GMP Press & Printing Co.
- Salehi, M. (2009). Relationship Between Going Concern Concept and P/E Ratio in Emerging Market: Case of Iran. **Journal of Management Research (JMR)**. Vol: 1. No: 1-E8. P-P: 1-21. Nevada: USA. Macrothink Institute.
- Seyam, A. A. and Brickman, SH. (2016). The New Requirements Relating to Going Concern Evaluation and Disclosure Provide a Critical Improvement to the Financial Statements Taken as a Whole. **International Journal of Business and Economic Development (IJBED)**. Vol: 4. No: 1. P-P: 15-20. New York: USA. Borough of Manhattan Community College.
- Vida, M. and Roghayyeh, A. M. (2011). Improving Auditors' Going Concern Judgment by Applying Statistical Failure Models as an Analytical Procedure. **Journal of Modern Accounting and Auditing (JMAA)**. Vol:7. No: 5. P-P: 443-456. NEW York: USA. David Publishing Company.

الملاحق



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد – قسم المحاسبة

استمارة "استبيان"

السادة مدققي الحسابات المحترمين

تحية طيبة وبعد...

إيماناً بأهمية البحث العلمي، وتأكيداً على دوره في خدمة عملية التنمية والنهوض بالواقع الاقتصادي والاجتماعي المحلي، تُعدُّ دراسة علمية حول تقييم استمرارية المنشأة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي /570/، واستخدام المدقق للإجراءات التحليلية.

ولتحقيق الأهداف المرجوة من هذه الدراسة نأمل منكم التكرم بإبداء الرأي على العبارات التي يحتويها الاستبيان، لما لآرائكم من أهمية، من خلال قائمة استقصاء مكونة من أربعة محاور، وكل محور يتضمن مجموعة من الأسئلة وذلك للخروج بالنتائج والتوصيات المناسبة.

مؤكدین لكم، أن المعلومات التي يُحصل عليها محاطة بالسرية التامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير...

إشراف

اعداد

د. رياض عبد الرؤوف

إياد الزعبي

القسم الأول: البيانات العامة

الرجاء الإجابة عن الأسئلة التالية بوضع علامة (√) أمام الخيار المناسب وذلك قبل البدء في الإجابة عن بقية أسئلة الاستبيان:

التخصص العلمي:

- ☐ محاسبة. ☐ مصارف.
- ☐ اقتصاد. ☐ إدارة.
- ☐ إحصاء. ☐ تخصص آخر (يرجى تحديده)

أعلى مؤهل علمي:

- ☐ إجازة جامعية. ☐ دبلوم دراسات عليا.
- ☐ ماجستير. ☐ دكتوراه.
- ☐ مؤهل آخر (يرجى تحديده)

العمر:

- ☐ أقل من 30 سنة. ☐ من 30 سنة إلى 40 سنة.
- ☐ من 40 سنة إلى 50 سنة. ☐ 50 سنة فأكثر.

سنوات الخبرة في مجال التدقيق:

- ☐ أقل من 6 سنوات. ☐ من 6 إلى 10 سنوات.
- ☐ من 11 إلى 15 سنة. ☐ من 16 إلى 20 سنة.
- ☐ أكثر من 20 سنة.

المؤهل المهني:

- ☐ شهادة محاسب قانوني سوري. ☐ شهادة محاسب قانوني عربي.
- ☐ شهادة محاسب قانوني أمريكي.
- ☐ شهادة أخرى (يرجى تحديدها)

المسمى الوظيفي:

- ☐ شريك.
- ☐ مدير تدقيق.
- ☐ مدقق رئيسي أو أول.
- ☐ مدقق.
- ☐ مسمى وظيفي آخر (يرجى تحديده)

س1: هل تقوم بأي من المتطلبات التالية عند تقييم استمرارية المنشأة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم

570/؟ (يرجى بيان رأيك من خلال وضع إشارة (√) في المكان المناسب))

العنصر	دائماً	غالباً	أحياناً	قلماً	أبداً
1 أدرس وجود أحداث أو ظروف مالية تثير الشك باستمرارية المنشأة.					
2 أدرس وجود أحداث أو ظروف تشغيلية تثير الشك باستمرارية المنشأة					
3 أدرس وجود أحداث أو ظروف أخرى تثير الشك باستمرارية المنشأة.					
4 أراجع تقدير الإدارة لاستمرارية المنشأة وأحله، وأناقش الجوانب التي يتضمنها التقدير.					
5 أستفسر من الإدارة حول المعلومات التي لا يتضمنها تقدير الإدارة.					
6 أقوم بالحصول على أدلة تدقيق ترتبط بالأحداث أو الظروف التي تثير الشك باستمرارية المنشأة.					
7 أقوم بدراسة جدوى خطط الإدارة في التخفيف من نتائج الأحداث أو الظروف التي تثير الشك باستمرارية المنشأة.					
8 في حال قيام الإدارة بإعداد تنبؤ نقدي، أقوم بدراسة موثوقية البيانات ومدى وجود دعم كافٍ للافتراضات التي استندت إليها التنبؤات.					
9 أستفسر من الإدارة بشأن معرفتها بالأحداث أو الظروف عن الفترة التي تلي تقييم الإدارة والتي قد تؤثر في استمرارية المنشأة.					

					أدرس كفاية أدلة التدقيق حول ملاءمة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية عند اعدادها القوائم المالية للمنشأة.	10
					أدرس كفاية وصف القوائم المالية للمنشأة لأيّة أحداث أو ظروف قد تؤثر في استمرارية المنشأة، بما في ذلك خطط الإدارة للتعامل معها.	11

س2: هل تقوم بأي من الإجراءات التحليلية الآتية عند تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة باستمرارية المنشأة؟ ((يرجى بيان رأيك من خلال وضع إشارة (√) في المكان المناسب))

العنصر	دائماً	غالباً	أحياناً	قلماً	أبداً
استخدم النسب المالية المستخرجة من القوائم المالية للمنشأة لدراسة مدلولات تلك النسب على استمرارية المنشأة.					
أقوم بمقارنة النسب المالية المستخرجة من القوائم المالية للمنشأة بالنسب المتعارف عليها في مجال صناعة المنشأة.					
أقوم بمقارنة النسب المالية المستخرجة من القوائم المالية للمنشأة بالنسب المالية للفترات السابقة.					
استعين بالنماذج الرياضية أو الاحصائية مثل نماذج التنبؤ باستمرارية المنشأة.					
أجري مقارنة بين الموازنات والمعلومات المالية المستقبلية من الفترات السابقة بالبيانات التاريخية المتحققة بعد ذلك.					
أحلل اعتماد المنشأة على الاقتراض مقارنة بالمنشآت المماثلة في مجال صناعة المنشأة.					
أحلل اعتماد المنشأة على الاقتراض في الفترة الحالية مقارنة بالفترات السابقة.					
أدرس شروط الاقتراض لقروض المنشأة مقارنة بشروط الاقتراض للمنشآت التي تعمل في مجال صناعة المنشأة.					

					أجري تحليلاً للأرصدة والتعاملات مع الموردين في الفترة الحالية مقارنةً بالفترات السابقة ملاحظاً أي اتجاه للانتقال للتعامل النقدي وأسبابه.	9
					أقوم بتحليل دخل المنشأة مقارنة بالفترات السابقة.	10
					أدرس الأسباب والنتائج المترتبة على أي تغيرات في المراكز الإدارية المهمة (كفقدان عناصر إدارية خبيرة دون بديل مكافئ لها).	11
					أقوم بتحليل التغيرات في الأسواق الرئيسية التي تنشط فيها المنشأة مقارنة بالفترات السابقة.	12
					أقوم بتحليل الوضع التنافسي للمنشأة أمام المنشآت المنافسة مقارنة بالفترات السابقة.	13
					أدرس وجود الامتيازات والرخص، وعقود التوريد من الموردين الرئيسيين لدى المنشأة مقارنة بالفترات السابقة.	14
					أحلل أي مشاكل عمالة موجودة أو أي نقص مهم في إمدادات المنشأة، وأدرس كفاية استعدادات الإدارة للتعامل معها.	15
					أقوم بتحليل التغيرات الكبيرة في أسعار الصرف، وأدرس انعكاساتها على استعدادات المنشأة وقدرتها على الالتزام بمتطلبات رأس المال، واستمراريتها في مزاولة النشاط.	16
					أقوم بدراسة الانعكاسات المحتملة للتغيرات في السياسات الحكومية والقوانين على استمرارية المنشأة.	17

س3: هل تقوم بأي من الإجراءات التحليلية الآتية عند تقدير تقييم الإدارة المتعلق باستمرارية المنشأة؟ ((يرجى بيان رأيك من خلال وضع إشارة (√) في المكان المناسب))

	العنصر	دائماً	غالباً	أحياناً	قلماً	أبداً
1	أقوم بتحليل أحدث قوائم مالية أولية متاحة ومناقشتها مع الإدارة.					
2	أدرس معقولية الموازنات والمعلومات المستقبلية التي قامت المنشأة بإعدادها في الفترة الحالية عن الفترات المستقبلية.					
3	أجري مقارنة بين الموازنات والمعلومات المستقبلية التي أعدت في الفترة الحالية مع النتائج التي تحققت حتى تاريخه.					
4	أجري مقارنة الموازنات والمعلومات المستقبلية التي قامت المنشأة بإعدادها بما يقابلها مما أعدته منشآت مماثلة في مجال صناعة المنشأة.					
5	أقوم بمقارنة تقييم الإدارة لاستمرارية المنشأة عن الفترة الحالية مع تقييماتها عن الفترات السابقة (من حيث تنفيذ وجدوى الخطط التي أنجزتها).					
6	أدرس وصف الإدارة للأحداث أو الظروف التي حددها المدقق على أنها تثير الشك باستمرارية المنشأة وتحليلها.					
7	أقوم بتحليل معقولية استعدادات الإدارة التي تتعلق بالتصرفات والخطط المستقبلية للتعامل مع كافة الأحداث أو الظروف التي تثير الشك باستمرارية المنشأة.					
8	أدرس كفاية استعدادات الإدارة التي تتعلق بالتصرفات والخطط المستقبلية في إزالة حالة الشك أو التخفيف منها.					
9	أقوم بتحليل موثوقية البيانات والافتراضات التي استند إليها عند إعداد أي قائمة تنبؤ بالتدفقات النقدية أو الأرباح أو أي تنبؤات أخرى ودراستها.					
10	أستفسر حول معقولية تقديرات الإدارة لنتائج القضايا القانونية والآثار المالية التي قد تترتب عليها.					
11	أقوم بدراسة الأسباب التي حالت دون اكتشاف أيّة معلومات تضمنها تقييم الإدارة لاستمرارية المنشأة وتحليلها.					

س4: هل تقوم بأي من الإجراءات التحليلية الآتية عند تحديد أحداث أو ظروف تثير الشك في استمرارية المنشأة؟ ((يرجى بيان رأيك من خلال وضع إشارة (√) في المكان المناسب))

العنصر	دائماً	غالباً	أحياناً	قلماً	أبداً
1 أحلل معقولية أدلة التدقيق وكفايتها في توثيق الأحداث أو الظروف التي تثير الشك باستمرارية المنشأة.					
2 أدرس قدرة المنشأة على الاستمرار في توليد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية مقارنة بالمنشآت الرائدة في مجال صناعة المنشأة.					
3 أدرس تأثير الأحداث أو الظروف التي تثير الشك باستمرارية المنشأة على قيم عناصر الأصول والالتزامات المسجلة في القوائم المالية.					
4 أحلل كفاية الإفصاحات في القوائم المالية في وصف الأحداث أو الظروف التي تثير الشك باستمرارية المنشأة.					
5 أدرس إمكانية وجود قضايا قانونية قد تُرفع ضد المنشأة أو تكون المنشأة طرفاً فيها، وأثارها في استمرارية المنشأة.					
6 أدرس خطط الإدارة في التعامل مع طلبات العملاء غير المنفذة.					
7 أحلل المعلومات المتعلقة بالتسهيلات المتاحة أمام المنشأة للحصول على التمويل وشروطها.					
8 استفسر عن اتخاذ الإدارة الإجراءات اللازمة، ومدى توفر الأساس الكافي، في حال وجود أي عمليات استبعاد مخططة للأصول.					
9 أقوم بمقارنة المعلومات المتعلقة باستمرارية المنشأة من عمليات التدقيق السابقة بما يقابلها من معلومات الفترة الحالية.					

شاكرين تعاونكم ومتطعين لأرائكم.

أسماء المحكمين لأداة الاستبانة

اسم المحكم	القسم	الاختصاص الدقيق	مكان العمل	
أ. د. نبيل الحلبي	المحاسبة	تحليل مالي	جامعة دمشق – كلية الاقتصاد	1
أ. د. عصام قريط	المحاسبة	مراجعة	جامعة دمشق – كلية الاقتصاد	2
د. طالب العلي	المحاسبة	مراجعة	جامعة دمشق – كلية الاقتصاد	3

Abstract

This study aimed to identify the extent to which auditors in Syria comply with the requirements of ISA /570/ related to going concern, indicating the extent to which analytical procedures are used for continuity assessment, and also determine the impact of the requirement of ISA 570 in the use of these procedures.

To achieve the objectives of the study, the researcher prepared a questionnaire, which was distributed to the External Auditors in Damascus City and its countryside. The data of the study were analyzed by the statistical package program (SPSS). Through a set of descriptive statistical tests, the study of differences, and a multiple linear regression analysis test in order to judge the extent to which the study model has explanatory power and suitability in representing the relationship between variables.

The results of the study showed the auditor's commitment to the requirements of ISA 570, his use of analytical procedures when assessing continuity, and the existence of a positive statistical relationship between the requirements of ISA 570 and the use of analytical procedures which was expressed by the regression model.

The study recommended the necessity to find comparative standards (such as standard financial ratios) approved for different sectors making necessary comparisons which is the most important procedures and methods of analytical procedures, using advanced statistical and mathematical which have the ability to predict, and researching the reasons that lead to issuance of an inappropriate opinion by the auditor about continuity.

Key words: going concern, analytical audit procedures, assessment requirements, international standards on auditing, ISA /570/.

Syrian Arab Republic
Damascus of University
Faculty of Economic
Department of Accounting



The Impact of The Going Concern Assessment Requirements According to ISA /570/ in Analytical Audit Process “A Filed Study”

This thesis is an update of the requirement for obtaining a master's
degree in auditing

Prepared By

Eyaad Alzouabi

Supervisor By

Dr. Riad Abdulraouf

2022