



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

مدى التزام مراجع الحسابات في تقييم استمرارية الشركات (دراسة ميدانية في الجمهورية العربية السورية)

رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد الطالب:

سامر جولاق

إشراف الأستاذ الدكتور:

بطرس ميالة



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

مدى التزام مراجع الحسابات في تقييم استمرارية الشركات (دراسة ميدانية في الجمهورية العربية السورية)

إعداد الطالب: سامر جولاق

إشراف الأستاذ الدكتور: بطرس ميالة

لجنة المناقشة والحكم على الأطروحة:

نوقشت هذه الرسالة بتاريخ 26-2-2025. وبعد إجراء التعديلات المطلوبة من الطالب تمت الموافقة من قبل أعضاء لجنة الحكم، وعليه تم التوقيع:

الاسم والمرتبة العلمية	الصفة التحكيمية	التوقيع
د. بطرس ميالة الأستاذ في قسم المحاسبة-كلية الاقتصاد-جامعة دمشق	عضواً مشرفاً	
د. طالب العلي الأستاذ في قسم المحاسبة-كلية الاقتصاد-جامعة دمشق	عضواً	
د. باسل أسعد الأستاذ في قسم المحاسبة-كلية الاقتصاد-جامعة دمشق	عضواً	

تصريح

أصرح بأن الدراسة الموصوفة في هذه الرسالة تحت عنوان: "مدى التزام مراجع الحسابات في تقييم استمرارية الشركات: دراسة ميدانية في الجمهورية العربية السورية"، لم يسبق أن قدمت للحصول على أي درجة جامعية أخرى، ولم تقدم حالياً لذلك، وأن كافة الأعمال والنتائج المذكورة هي نتيجة جهودي الشخصية، وأن أي معلومات أو نتائج وردت في الرسالة قد نسبت إلى مصادرها ومؤلفيها بوضوح في النص وفي قائمة المراجع.

التاريخ: 2025-2-26

الطالب: سامر جولاق

التوقيع

بسم الله الرحمن الرحيم

{{ يرفع الله الذين آمنوا منكم والذين أوتوا العلم درجات }}

صدق الله العظيم

سورة المجادلة الآية (11)

شكر وتقدير

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، وبفضله يُيسر العمل ويُكتب له الإتمام.

أتقدّم بخالص الشكر والامتنان لوالدي العزيزين، اللذين كانا السند الأول والدعم الدائم في مسيرة حياتي العلمية والعملية، وقدوةً في الصبر والاجتهاد والعطاء. وأسأل الله أن يمدّهما بالصحة والعافية ويجزيهما عني خير الجزاء.

كما أتقدّم بأسمى آيات الشكر لزوجتي الكريمة على صبرها ومساندتها ووقوفها إلى جانبي طوال فترة إعداد هذه الرسالة، وعلى ما قدّمته من دعم وتفهم مكّني من إتمام هذا العمل.

ولا يفوتني أن أتوجّه بالشكر والتقدير إلى أساتذتي في كلية الاقتصاد – جامعة دمشق، على ما بذلوه من جهد في تقديم العلم والمعرفة، وعلى توجيهاتهم التي كان لها أثر كبير في صقل خبرتي وتطوير رؤيتي العلمية.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى المشرف الأستاذ الدكتور بطرس ميالة على علمه و دعمه و صبره .

و أعضاء لجنة التحكيم الموقرة على وقتهم الثمين في تحكيم و مناقشة و تقويم هذه الرسالة ، وملاحظاتهم العلمية القيّمة التي أسهمت في تطوير هذا العمل وتحسين مستواه العلمي والمنهجي. الأستاذ الدكتور باسل اسعد و الأستاذ الدكتور طالب العلي جزاهم الله عني كل خير.

وكل التقدير والشكر إلى الأصدقاء والزملاء الذين شاركوني المشورة والدعم، ووقفوا معي خلال مراحل البحث المختلفة، فكان لهم أثر واضح في أن يرى هذا العمل شكله النهائي.

وأخيراً، أقدم شكري لكل من قدّم لي مساعدة مباشرة أو غير مباشرة في إنجاز هذه الرسالة، وأدعو الله أن يجزي الجميع عني خير الجزاء.

الإهداء

و ما توفيقني إلا بالله ،،
إلى من غرسا فيّ معنى الثبات،
وأضاءا دروب العلم بقلبي،
إلى والديّ العزيزين...
لكما كل الامتنان، وكل ما في هذا العمل من خير هو ثمرة دعائكما وصبركما وحبكما.

إلى زوجتي الحبيبة داليا، صاحبة الفضل العظيم و الايادي البيضاء في كل ما أقوم به
سندي الهادئ ورفيقة رحلتي،
شكراً لوقفك الصادقة، وصبرك، و تضحياتك ، ودعمك الذي كان زادي طوال طريق البحث.

إلى أختي الغالية بشرى التي اعجز عن شكرها مهما فعلت

إلى أولادي - لعلّ هذا الجهد يكون لهم أثراً يلهمهم طريق العلم والمعرفة.

إلى أساتذتي الكرام في جامعة دمشق،
الذين حملوا رسالة العلم بأمانة،
وكانوا قدوة في الانضباط والتفاني والالتزام.
الأخ الصديق ماجد لك مني كل التقدير و المحبة في الله على مساندتك الرائعة

إلى أصدقائي وكل من آمن بي،
ووقف معي بدعوة أو كلمة أو دعم،
لكم جميعاً أهدي هذا العمل.

فهرس المحتويات

الصفحة		
III	تصريح الباحث	
V	الإهداء	
VI	شكر وتقدير	
VII	فهرس المحتويات	
IX	قائمة الجداول	
X	ملخص الدراسة	
1	الإطار العام للبحث	الفصل الأول
2	المقدمة	
3	مشكلة البحث	
4	تساؤلات البحث	
4	فرضيات البحث	
5	أهداف البحث	
6	أهمية البحث	
7	حدود البحث	
8	الدراسات السابقة	
19	منهجية البحث	
21	المراجعة ودورها في تقييم استمرارية الشركات	الفصل الثاني
23	مفهوم وأهداف المراجعة الخارجية	المبحث الأول
23	مفهوم المراجعة الخارجية	المطلب الأول
25	مسؤوليات مراجع الحسابات الخارجي	المطلب الثاني
27	أنواع التقارير الصادرة عن المراجع الخارجي	المطلب الثالث
30	فرض الاستمرارية وأهميته ومسؤولية المراجع الخارجي حسب المعيار 570	المبحث الثاني
30	تعريف فرض الاستمرارية وأهميته	المطلب الأول
33	مسؤولية إدارة تقييم استمرارية الشركات	المطلب الثاني

39	العوامل المؤثرة على كفاءة المراجع في تقييم استمرارية الشركات	المبحث الثالث
39	العوامل المهنية المؤثرة على دور المراجع في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار	المطلب الأول
42	العوامل التحليلية والمالية المؤثرة في كفاءة التقييم	المطلب الثاني
43	العوامل المتعلقة ببيئة مكتب المراجعة	المطلب الثالث
43	العوامل المتعلقة بالمنشأة محل المراجعة	المطلب الرابع
43	الحوكمة ولجان المراجعة	المطلب الخامس
45	الآثار المترتبة على تقرير المراجع فيما يتعلق بالاستمرارية	المبحث الرابع
48	التحليل المالي والمؤشرات التي تدعو المراجع للتنبؤ بالفشل المالي	المبحث الخامس
48	مفهوم التحليل المالي	المطلب الأول
50	المؤشرات التي تدعو المراجع للتنبؤ بالفشل المالي	المطلب الثاني
55	الدراسة الميدانية وتحليل البيانات	الفصل الثالث
62	الخصائص الإحصائية لعينة الدراسة	المبحث الأول
62	ثبات وصدق أداة جمع البيانات	المطلب الأول
66	الوصف الإحصائي لعينة الدراسة	المطلب الثاني
78	اختبار الفرضيات الإحصائية للعلاقة بين متغيرات الدراسة	المبحث الثاني
78	اختبار الفرضية الرئيسية	المطلب الأول
83	الاستنتاجات والتوصيات	
92	الخاتمة	
94	قائمة المراجع	
102	الملاحق	

قائمة الجداول

الصفحة	الجدول
63	جدول (4.1) معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات أداة الدراسة
64	جدول (4.2): معاملات ارتباط بيرسون لمحاور متطلبات معيار ISA 570
64	جدول (4.3): معاملات ارتباط بيرسون لمحاور الالتزام بالمحاور التنظيمية لمعيار ISA 570
65	جدول (4.4): معاملات ارتباط بيرسون لمحاور الالتزام المهني للمراجع وفق معيار ISA 570
65	جدول (4.5): معاملات ارتباط بيرسون لمحور تقييم استمرارية الشركات
67	جدول (4.6): توزيع عينة دراسة متغير المؤهل العلمي
67	جدول (4.7): توزيع عينة دراسة متغير المنصب الوظيفي
68	جدول (4.8): توزيع عينة دراسة متغير سنوات الخبرة
69	جدول (4.9): التحليل الوصفي لمحور التزام المراجعين بتطبيق معيار ISA 570
76	جدول (4.10): التحليل الوصفي لمحور تقييم فرض استمرارية الشركات
78	جدول (4.11): نتائج اختبار T-TEST
79	جدول (4.12): نتائج اختبار T-TEST
81	جدول (4.13): نتائج اختبار T-TEST

مدى التزام مراجعي الحسابات بتقييم استمرارية الشركات-دراسة ميدانية في سورية

إعداد الطالب: سامر جولاق إشراف: الأستاذ الدكتور بطرس مياله

المستخلص

هدفت هذه الدراسة إلى قياس مستوى التزام مراجعي الحسابات في سورية بتطبيق معيار التدقيق الدولي ISA 570 المتعلق بتقييم استمرارية الشركات، وذلك خلال الفترة الممتدة بين عامي 2024 و2025، من خلال دراسة إدراكهم المهني وممارساتهم العملية.

اعتمدت الدراسة على بيانات تم جمعها عبر استبيان موجّه إلى مراجعي الحسابات المرخصين من قبل جمعية المحاسبين القانونيين في سورية، ممن يختصون بتدقيق شركات الأموال في دمشق وريفها. وتضمن الاستبيان أسئلة حول أساليب المراجعين في تقييم استمرارية الشركات وفق المعايير الدولية، إضافة إلى التحديات التي تواجههم في ظل بيئة اقتصادية وسياسية مضطربة. ولفحص موثوقية أداة البحث، تم استخدام معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان ومدى الاتساق الداخلي بين بنوده. وبعد التحقق من جودته الإحصائية، جرى تحليل البيانات باستخدام برنامج SPSS، حيث استُخدم معامل بيرسون لقياس قوة الارتباط بين متغيرات الدراسة، مثل العلاقة بين الخبرة المهنية للمراجعين ومستوى التزامهم بالمعايير الدولية. كما تم إجراء تحليل انحدار لدراسة أثر المتغيرات المستقلة في المتغير التابع.

أظهرت النتائج أن المراجعين في سورية يطبقون معيار ISA 570 بشكل يتوافق مع المتطلبات التنظيمية والمهنية، وأن الشركات تمتلك درجة من المرونة والقدرة على التكيف مع التغيرات الاقتصادية، مما يمكنها من مواجهة التحديات المالية والاستمرار بالعمل حتى في فترات الأزمات.

تشير نتائج الدراسة إلى أن مراجعي الحسابات في سورية يظهرون التزاماً ملحوظاً بتطبيق معيار التدقيق الدولي ISA 570 عند تقييم استمرارية الشركات، رغم الظروف الاقتصادية الصعبة. كما تُظهر الشركات قدرة نسبية على التكيف مع التحديات المالية والاقتصادية، مما يعزز احتمالات استمرارها. وتؤكد هذه النتائج أهمية تعزيز التدريب المهني للمراجعين وتطوير أدوات التقييم الداعمة لاتخاذ قرارات أكثر دقة في بيئة تتسم بعدم الاستقرار.

الكلمات المفتاحية: تقييم استمرارية الشركات، ISA 570، ، التنبؤ بالفشل المالي، دقة التقييمات، مراجعي الحسابات.

الفصل الأول

الإطار العام للبحث

أولاً: المقدمة

تُعد استمرارية الشركات من الركائز الأساسية لضمان استقرار الأسواق الاقتصادية وتعزيز ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة، إذ تمثل القدرة على الصمود أمام الأزمات الاقتصادية والمالية والسياسية والحفاظ على القدرة التنافسية في بيئة أعمال متغيرة عاملاً حاسماً في استدامة النشاط الاقتصادي. وفي هذا الإطار، يلعب مراجعو الحسابات دوراً محورياً في تقييم قدرة الشركات على الاستمرار، من خلال تطبيق المعايير الدولية للتدقيق، وخاصة معيار التدقيق الدولي ISA 570 المتعلق باستمرارية الأعمال. يهدف هذا المعيار إلى توجيه المراجعين نحو التعرف على المخاطر المحتملة التي قد تهدد قدرة الشركة على الاستمرار، وضمان تقديم تقارير مالية موثوقة وشفافة تدعم صانعي القرار في اتخاذ قرارات مستنيرة ومدروسة.

وتشير الأدبيات إلى أن فجوة التوقعات تتسع كلما زادت الفجوة بين ما يعتقد مستخدمو التقارير المالية من دور للمراجع، وبين حدود مسؤولياته المهنية وفق معيار ISA 570 المعدل. وتكتسب هذه الإشكالية أهمية خاصة في السياق السوري، حيث تزداد التعقيدات في ظل غياب أدلة تطبيق سورية محدثة تتوافق مع المعايير الدولية المعدلة، مما يدفع المراجع للاجتهاد الشخصي بدرجات متفاوتة قد تؤثر في جودة الحكم المهني، وتضع أمامه تحديات إضافية تتعلق بتقييم استمرارية الشركات بشكل دقيق وموثوق.

تكتسب دراسة التزام مراجعي الحسابات بتطبيق معيار ISA 570 أهمية مضاعفة، نظراً للظروف الاقتصادية والسياسية غير المستقرة التي تؤثر على بيئة الأعمال وقدرة الشركات على الاستمرارية. ففهم مستوى الالتزام المهني للمراجعين والممارسات العملية المتبعة في تقييم استمرارية الشركات ليس مجرد مسألة تنظيمية، بل يمثل عنصراً جوهرياً لضمان جودة التقارير المالية وحماية حقوق المستثمرين والمساهمين، وتعزيز شفافية المعلومات المالية في الأسواق المحلية. كما برزت أهمية توظيف إجراءات التحليل المالي والنسب المالية ومؤشرات التعثر المبكر خلال تطبيق إجراءات المراجعة المرتبطة بالاستمرارية، بما يعزز دقة التقييمات ويحد من المخاطر المرتبطة بالاستمرارية، ويساهم في دعم القرارات المالية والإدارية الاستراتيجية للشركات.

تسعى هذه الدراسة إلى تحليل إدراك مراجعي الحسابات في سورية لمتطلبات معيار ISA 570 ، مع التركيز على التحديات العملية التي تواجههم أثناء عملية التدقيق، والتي تتأثر بالظروف الاقتصادية والسياسية والتقلبات السوقية. كما تتناول العلاقة بين مستوى الخبرة المهنية للمراجعين ودرجة التزامهم بالمعايير الدولية، وتأثير هذه العوامل على جودة التقييمات المقدمة بشأن قدرة الشركات على الاستمرار. ومن خلال ذلك، تهدف الدراسة إلى تقديم صورة دقيقة وشاملة عن واقع تطبيق معيار ISA 570 في بيئة اقتصادية مضطربة، ومدى كفاءة المراجعين في تحري المخاطر المرتبطة بالاستمرارية، مع تسليط الضوء على العوامل المؤثرة في اتخاذ القرارات المهنية ومدى مواءمتها للمعايير الدولية.

وتتجاوز أهمية هذا البحث الجانب الأكاديمي لتشمل الأبعاد العملية والمهنية، إذ يقدم رؤى مفيدة للممارسين والمشرعين وأصحاب القرار في القطاع المالي، ويعزز الفهم العام لكيفية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في سياقات اقتصادية وسياسية معقدة. كما يسلط الضوء على مرونة الشركات السورية واستجابتها للتحديات المالية والاقتصادية المختلفة، ومدى تأثير هذه القدرة على احتمالات استمرارها على المدى الطويل، بما يعكس الحاجة إلى تطوير أدوات تقييم دقيقة وتعزيز التدريب المهني المستمر للمراجعين.

وبناءً على ما سبق، يعرض الفصل الأول الإطار النظري لمفهوم الاستمرارية ومسؤوليات كل من الإدارة والمراجع وفق معيار ISA 570 المعدل، تمهيداً لعرض الدراسات السابقة، ثم المنهجية والأدوات الإحصائية المعتمدة في تحليل بيانات الدراسة، بما يضمن تقديم أساس علمي متين لبقية فصول الأطروحة.

ثانياً: مشكلة البحث

تعدّ استمرارية الشركات إحدى الركائز الأساسية التي يستند إليها إعداد القوائم المالية، الأمر الذي يجعل من مسؤولية مراجع الحسابات في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار مسؤولية محورية لضمان مصداقية التقارير المالية وجودة المعلومات المقدّمة لمستخدميها. وفي ظل الظروف الاقتصادية والبيئية التي تمرّ بها الجمهورية العربية السورية، تزداد احتمالية تعرض الشركات لمخاطر قد تهدد قدرتها على الاستمرار، مما يضاعف أهمية

التزام المراجعين بالمعايير المهنية ذات الصلة، ولا سيما تلك التي تنظم إجراءات تقييم الاستمرارية والإفصاح عنها.

ورغم أهمية هذا الموضوع، ما يزال هناك تساؤل حول مدى التزام مراجع الحسابات في سورية بتطبيق إجراءات التقييم المطلوبة، ومدى كفاءة الأدوات والأساليب التي يستخدمونها في الحكم على قدرة الشركات على متابعة عملياتها في المستقبل، إضافةً إلى مدى تأثير البيئة الاقتصادية والتنظيمية في مستوى هذا الالتزام. ومن هنا تتحدد إشكالية البحث في التساؤل التالي:

إلى أي مدى يلتزم مراجعو الحسابات في الجمهورية العربية السورية بتقييم استمرارية الشركات وفقاً للمعايير المهنية والدولية، وما العوامل التي تؤثر في مستوى هذا الالتزام؟

ثالثاً: تساؤلات البحث

ينبثق عن المشكلة البحثية تساؤل يتمثل بالآتي:

ما مدى التزام مراجعي الحسابات في سوريا بتطبيق معيار ISA 570 بشكل كامل؟

ويتفرع هذا السؤال عدة تساؤلات فرعية:

1. ما مدى التزام مراجعي الحسابات في سوريا بمتطلبات معيار ISA 570 المعدّل؟
2. ما مدى التزام مراجعي الحسابات في سوريا بالمحاور التنظيمية وفق معيار ISA 570 المعدّل؟
3. ما مدى التزام مراجعي الحسابات في سوريا بالمعايير المهنية وفقاً لمعيار ISA 570 المعدّل؟

رابعاً - فرضيات البحث

ينطلق الباحث من فرضية بحثية رئيسة تتمثل بالآتي:

يلتزم مراجعو الحسابات في سوريا بتطبيق معيار ISA 570 بشكل كامل.

وينبثق عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية:

1. يلتزم مراجعو الحسابات في سوريا بمتطلبات معيار ISA 570 المعدّل بدرجة مرتفعة.
2. يتبع مراجعو الحسابات في سوريا المحاور التنظيمية لمعيار ISA 570 المعدّل عند تنفيذ عمليات التدقيق.

3. يطبق مراجعو الحسابات في سوريا المعايير المهنية وفقاً لمعيار ISA 570 المعدّل بشكل دقيق.

خامساً- أهداف البحث

الهدف العام

يسعى هذا البحث إلى قياس مدى التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في سورية بتطبيق متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (ISA 570) المعدّل عند تقييم استمرارية الشركات، وتحليل أثر هذا الالتزام على دقة الحكم المهني وجودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.

الأهداف الخاصة

1. قياس مستوى التزام المراجعين بتطبيق متطلبات معيار (ISA 570) المعدّل في مراحل:

- تحديد الأحداث والظروف المثيرة للشك،
- تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية،
- تقييم خطط الإدارة لمعالجة المخاطر،
- الإفصاح عن الشكوك الجوهرية.

2. تحليل أثر استقلالية المراجع الخارجي (تجنب التهديدات - قوة الرقابة - علاقة العميل) على جودة تقييم فرض الاستمرارية.

3. تقييم دور جودة الإفصاح المحاسبي في تعزيز حكم المراجع حول وجود أو عدم وجود شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار.

4. دراسة أثر خصائص المراجع المهنية (الخبرة، التأهيل) على فعالية تطبيق متطلبات معيار 570.

5. تحليل مستوى فاعلية الحوكمة (لجنة التدقيق، دور الإدارة، سياسات الرقابة) في توفير المعلومات الملائمة لتقييم الاستمرارية.

6. اختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية في التزام المراجعين بتطبيق معيار 570 وفق متغيرات شخصية ومهنية (الخبرة - سنوات العمل - المؤهل العلمي - بيئة العمل).

7. تقديم توصيات مهنية مستندة إلى النتائج الميدانية لتعزيز جودة تقييم الاستمرارية في البيئة السورية، وتطوير آليات التطبيق العملي لمعيار 570 لدى مكاتب التدقيق..

سادساً: أهمية البحث

يكتسب البحث أهمية خاصة من أكثر من زاوية:

أهمية البحث العلمية

1. سد فجوة معرفية: فالبحث يضيف معرفة علمية حول مستوى التزام المراجعين فعلياً بمعايير تقييم الاستمرارية، خاصة أن هذه القضية مثار جدل في الأدبيات المحاسبية.
2. تطوير أدبيات المحاسبة والمراجعة في سورية، إذ يساهم في دعم الدراسات المتعلقة بتقييم المخاطر وإجراءات المراجعة المرتبطة بالاستمرارية، وهي من الموضوعات المتجددة في البيئة المهنية.

أهمية البحث العملية (المهنية)

1. رفع جودة تقارير المراجعة من خلال تسليط الضوء على التزام المراجع بتقييم استمرارية الشركات، الأمر الذي يؤدي إلى تقارير مراجعة أكثر موثوقية وشفافية.
2. الكشف المبكر عن مشكلات مالية، إذ يساعد التقييم السليم للاستمرارية في اكتشاف مؤشرات التعثر المالي قبل تفاقمها، مما يعزز قدرة الشركات على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.
3. تعزيز ثقة أصحاب المصلحة والأطراف ذات العلاقة، حيث يعتمد المستثمرون والدائنون على رأي المراجع في تقييم المخاطر، وبالتالي فإن التزام المراجع بدوره في تأييد أو نفي تقديرات الإدارة في الاستمرارية يزيد الثقة في القوائم المالية.
4. الحد من حالات الانهيار المفاجئ للشركات فمن خلال التدقيق الفعال في مؤشرات الاستمرارية يمكن الحد من حالات الانهيار المفاجئ التي تؤثر على الاقتصاد وسوق المال.

أهمية البحث للمشرعين والجهات الرقابية

1. تطوير المعايير المهنية فقد تساعد نتائج البحث في تحسين تطبيق معايير المراجعة المتعلقة بالاستمرارية.

2. تقييم أداء المراجعين ومكاتب المحاسبة فقد يمكن الجهات الرقابية من تعزيز الرقابة على جودة أعمال المراجعة من خلال معرفة مدى الالتزام الفعلي.

أهمية البحث للمجتمع والاقتصاد

1. تعزيز الاستقرار الاقتصادي حيث يساعد تعزيز موثوقية المعلومات المالية المعروضة في القوائم المالية المعدة على أساس الاستمرارية في خلق بيئة اقتصادية مستقرة واتخاذ قرارات استثمارية أفضل.
2. حماية حقوق المستثمرين والدائنين الحاليين والمحتملين من خلال توفير معلومات دقيقة حول قدرة الشركات على الاستمرار.

سابعاً: حدود البحث

يتحدد نطاق البحث بالنقاط التالية:

1. **حدود زمنية:** من خلال استعراض العوامل الاقتصادية والتنظيمية المؤثرة على تطبيق المراجعين لمعيار المراجعة الدولي 570 المعدل المتعلق بتقييم استمرارية الشركات سورية خلال عامي 2024-2025.
2. **حدود مكانية:** يقتصر البحث على الشركات الموجودة في مدينة دمشق وريفها فقط، من خلال التركيز على الشركات التي يتم تدقيق حساباتها من قبل مراجعي الحسابات المرخصين من جمعية المحاسبين القانونيين في سورية.
3. **الحدود الميدانية:** سيتم إجراء استبيان يشمل فقط مراجعي الحسابات المرخصين من جمعية المحاسبين القانونيين في سوريا الذين يقومون بتدقيق حسابات شركات الأموال في دمشق وريفها، ولن تشمل الدراسة الشركات التي لا تخضع لعملية تدقيق خارجي أو الشركات غير المدققة من قبل مراجع حسابات معتمد.
4. **الحدود المنهجية:** يعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي باستخدام استبيانات موجهة إلى مراجعي الحسابات المرخصين. سيتم تحليل كيفية التزام هؤلاء المراجعين بتقييم استمرارية الشركات وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق (ISA 570) والمعايير المحلية ذات الصلة.

ثامناً: الدراسات السابقة

تناولت العديد من الدراسات التي تعرضت للبحث في معيار المراجعة الدولي ISA 570، ومدى التزام المدققين بتطبيق هذا المعيار، خاصة في بيانات اقتصادية غير مستقرة، وذلك وفقاً للعامل الزمني لهذه الدراسات.

✓ الدراسات الأجنبية

• دراسة (Haron et al., 2009) بعنوان

(Factors Influencing Auditors' Going Concern Opinion. Asian Academy of Management Journal)

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد الأدلة التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار قبل إصدار الرأي حول قدرة المنشأة على الاستمرارية، حيث إن المراجع يجب أن يأخذ ثلاثة عوامل بعين الاعتبار قبل إصدار الرأي حول قدرة المنشأة على الاستمرارية، وتتمثل بـ: القوة المالية للشركة، ونوع الأدلة المقدمة، والإفصاحات حول جهود الإدارة للتغلب على مشاكل السيولة.

هذه العوامل الثلاثة ربما تساعد في تخمين المراجع فيما إذا كانت الشركة تعاني من مشاكل في الاستمرارية، وقد شملت العينة الشركات المسجلة في بورصة جاكرتا، وما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة هو أنها فحصت تأثير كل عامل بمفرده. أما هذه الدراسة فقد هدفت إلى تحديد أثر العوامل مجتمعة. كما أنها تزود بمساهمة لوضع معايير في أندونيسيا، وتزود بأدلة مستقبلية فيما إذا كان هناك اتفاق حول المراجعين فيما يتعلق بتأثير العوامل الثلاثة على فرض الاستمرارية. ومن جهة أخرى، وعلى الرغم من أن الدراسة أخذت في الاعتبار الخبرة والعضوية المهنية، إلا أن عوامل أخرى نوقشت في الأدبيات السابقة، مثل شخصية المراجع، ونوع العمل الذي يتم إجراؤه، والضغط من الرؤساء، لم تؤخذ في الاعتبار، ويمكن أخذ هذه العوامل في الاعتبار في الدراسات المستقبلية.

• دراسة (Myers et al., 2013) بعنوان

(An Investigation of Recent Changes in Going Concern Reporting Decisions Among Big N and Non-Big N Auditors. Review of Quantitative Finance and Accounting)

أوضحت هذه الدراسة بأن سلسلة من الإخفاقات المحاسبية والمخالفات دفعت إلى فرض Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOX)، والذي هدف إلى دعم استقلال المراجعين، وزيادة جودة التقارير المالية، واستعادة ثقة الجمهور بالمهنة، الأمر الذي أدى إلى زيادة تفحص المراجعين تحفظهم. ولذلك، فقد عمدت الدراسة إلى التحقق فيما إذا كان ذلك أدى إلى تغيير في سلوك المراجعين وخاصة فيما يتعلق بقرار تقييم الاستمرارية على اعتبار أنه قرار صادر عن المراجعين وبالإمكان قياس مخرجاته.

وقسمت الدراسة الإخفاق في تقييم الاستمرارية إلى نموذجين:

النموذج الأول: (الإخفاق 1): وهو أن يقدم المراجع تقريراً عن الشك في استمرارية العميل في الوقت الذي تبقى فيه الشركة مستمرة بعد إصدار التقرير أي ان العميل لا يعلن إفلاسه.

النموذج الثاني: (الإخفاق 2): وهو أن يخفق المراجع في إصدار تقرير يشير فيه إلى الشك حول استمرارية العميل والذي يعلن هذا الأخير إفلاسه لاحقاً لتسلمه تقريراً نظيفاً.

وعمدت الدراسة إلى قياس هذين النوعين من الإخفاق بالمطلق من ناحية بالإضافة إلى إجراء مقارنة بين سلوك مراجعي شركات المراجعة الكبار ومراجعي شركات المراجعة غير الكبار. في فترة ما بعد (SOX)، وتمثلت نتائج الدراسة بالآتي:

- إن مراجعي شركات المراجعة الكبار قد حققوا تحسناً جوهرياً في تقاريرهم حول استمرارية الشركات لكلا نوعي الشركات التي أفلسن والتي لم تفلس فيما بعد (أي تجنبوا بنسبة أكبر نوعي الإخفاق)، وحققوا تحسناً جوهرياً في حكمهم على الاستمرارية.
- إن مراجعي الحسابات المتوسطين (غير الكبار) قد حققوا تخفيضاً جوهرياً في الإخفاق من النوع الأول، وذلك مقابل زيادة ملحوظة في الإخفاق من النوع الثاني.
- المراجعون الأصغر أيضاً (غير الكبار) قد حققوا تخفيضاً في الإخفاق من النوع الثاني على حساب زيادة في النوع الأول.

وبالتالي خلصت الدراسة أنه بعد (Sarbanes–Oxley Act of 2002 (SOX أصبح المراجعون بشكل عام أكثر تحفظاً في سلوكهم حول الحكم على استمرارية العملاء إلا أن مراجعي شركات المراجعة الكبار أظهروا تحسناً وتطوراً في سلوكهم بهذا الخصوص.

• **دراسة (bava & trana, 2018) بعنوان**

ISA 570: Italian Auditors' and Academics' Perceptions of the Going Concern

Opinion

تركز الدراسة على تحديد المؤشرات الأكثر أهمية لدى المدققين الإيطاليين والأكاديميين عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار وفق معيار ISA 570. اعتمد الباحثان استبياناً إلكترونياً موجّهاً لشركاء مكاتب التدقيق (Big4 + غيرهم) ولأعضاء هيئة تدريس متخصصين في المحاسبة والمالية، وشمل 281 مشاركاً. أظهرت النتائج اتساقاً واسعاً بين المدققين والأكاديميين على أن المؤشرات المالية تُعد الأكثر حساسية في تقييم الاستمرارية، وخصوصاً صافي الالتزامات، والعجز عن سداد الدائنين في مواعيدهم، واقتراب آجال القروض دون وجود خطة سداد. كما أكدت الدراسة أن التدفقات النقدية المتوقعة وموثوقية خطط الإدارة هي أهم "العوامل المخففة" التي يعتمد عليها المدقق. أما المؤشرات التشغيلية، فجاء في مقدمتها: فقدان سوق رئيسي أو عميل رئيسي ونية الإدارة تصفية الشركة. كما أظهرت النتائج أن الأكاديميين أكثر ميلاً لاستخدام نماذج التنبؤ بالإفلاس (مثل Z-Score) مقارنة بالمدققين. خلصت الدراسة إلى أن معيار ISA 570 يحتاج إلى ترتيب إرشادي للمؤشرات لمساعدة المدققين، خاصة في بيئة الشركات الصغيرة التي تفتقر للخبرات المتخصصة.

دراسة (Daniel et al., 2022) بعنوان:

Auditor's going-concern opinion prediction: the case of Slovenia

هدفت هذه الدراسة إلى تطوير نموذج تنبؤي قادر على التنبؤ بصور رأي المراجع بشأن الشك جوهرى في استمرارية الشركات في البيئة السلوفينية، بالاعتماد على بيانات مالية منشورة فقط دون استخدام متغيرات سوقية أو معلومات داخلية. استخدمت الدراسة نموذج الانحدار اللوجستي بعد اختبار أكثر من مليون نموذج محتمل، واستقر الاختيار

على نموذج يتضمن ثمانية مؤشرات مالية أساسية. تكون مجتمع الدراسة من 14,761 مشاهدة خلال الفترة 2005-2013، واستُخرجت البيانات يدويًا من تقارير المراجعة لغياب قاعدة بيانات رسمية للآراء المعدلة.

بيّنت النتائج وجود فروق معنوية واضحة بين الشركات التي تلقت رأيًا متعلقًا بالاستمرارية وتلك التي لم تتلق ذلك، حيث تميّزت الأولى ب هيكل تمويلي أضعف، سيولة أقل، كفاءة تشغيلية منخفضة، وربحية أدنى. كما أظهرت الدراسة أن طول فترة إصدار تقرير المراجع يزيد من احتمالية ظهور رأي عدم استمرارية، في حين كان صدور الرأي خلال "موسم الذروة" للمراجعين أكثر احتمالاً مما كان متوقعًا. حقق النموذج دقة تنبؤية عالية وصلت إلى 85%، مما يؤكد إمكانية الاعتماد على النماذج الإحصائية لدعم حكم المراجع المهني. توصي الدراسة بضرورة استخدام مثل هذه النماذج كأداة مساعدة لتحسين جودة الحكم المهني وتقليل تباين قرارات المراجعين.

• دراسة (Hammond et al., 2022) بعنوان:

Identification of factors for developing going concern prediction models

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد وتقييم أهم العوامل المؤثرة في بناء نماذج التنبؤ بفرض الاستمرارية (Going Concern) من خلال دمج الأدبيات السابقة مع رأي الخبراء، في محاولة لتطوير إطار شامل يمكن للمدققين والباحثين الاعتماد عليه في تكوين حكم مهني أكثر دقة حول قدرة المنشأة على الاستمرار. وقد جاءت الدراسة استجابة للقصور الملحوظ في النماذج التقليدية التي تعتمد غالبًا على مجموعة محدودة من المؤشرات المالية، متجاهلة متغيرات الحوكمة والهيكل التنظيمي والعوامل التشغيلية، والتي باتت في السنوات الأخيرة تلعب دورًا حاسمًا في تقييم المخاطر.

اتبعت الدراسة منهجًا وصفيًا-تحليليًا مدعومًا بأسلوب اتخاذ قرار متعدد المعايير، حيث استعان الباحثون بمنهجية Best–Worst Method (BWM)، وهي إحدى أدوات اتخاذ القرار الكمي التي تعتمد على مقارنة ثنائية بين “أفضل” و “أسوأ” المعايير وفق تقييم الخبراء. وقد بدأ الباحثون بجمع قائمة أولية واسعة من العوامل المؤثرة على فرض الاستمرارية من الأدبيات المحاسبية والدراسات السابقة، ثم تمت تنقية هذه القائمة عبر خبراء أكاديميين ومهنيين مختصين في المحاسبة والتدقيق وإدارة المخاطر، وصولًا إلى قائمة نهائية من العوامل التي تخضع للتحليل

الكمي. ويُعد استخدام BWM قيمة مضافة لأنه يقلل من التحيز الشخصي ويسهم في ترتيب العوامل بيانياً ووزنها بدقة أكبر مقارنة بطرق اتخاذ القرار التقليدية.

تكوّن مجتمع الدراسة من خبراء في مجالات الضرائب، والتدقيق، والتحليل المالي، والحوكمة المؤسسية، بينما اختيرت عينة قصدية تمثل خبراء ذوي خبرة عملية مباشرة كافية لتقييم العوامل المؤثرة في استمرارية المنشآت. وتم جمع البيانات عبر استبيان متخصص صُمم لقياس أهمية كل عامل مقارنة بمجموع العوامل الأخرى، وتحديد العامل الأفضل (الأكثر تأثيراً) والعامل الأسوأ (الأقل تأثيراً) وفق منظور الخبراء. وأتاح هذا الأسلوب للباحثين تقييم أوزان العوامل بطريقة أكثر دقة وموضوعية.

أظهرت نتائج الدراسة أن العوامل الأكثر تأثيراً في تطوير نماذج التنبؤ بالاستمرارية لا تقتصر على المؤشرات المالية، بل تشمل مجموعة من المتغيرات غير المالية التي ترتبط بالحوكمة والرقابة الداخلية والإفصاح. فقد تصدرت مؤشرات السيولة، والقدرة على توليد تدفقات نقدية تشغيلية، ومستوى الالتزامات قصيرة الأجل قائمة العوامل المالية الأكثر أهمية. وفي المقابل، أثبتت الدراسة أن جودة الحوكمة المؤسسية، تركيب مجلس الإدارة، استقلاليتها، فعالية لجان التدقيق، ومستوى الإفصاح والشفافية عوامل محورية لا يمكن تجاهلها في الحكم على إمكانية استمرار المنشأة. كما أشارت النتائج إلى أن نماذج الاستمرارية التي تدمج الحوكمة بالمؤشرات المالية تعطي قدرة تنبؤية أعلى مقارنة بالنماذج المالية البحتة.

أما بالنسبة للتوصيات، فقد أكدت الدراسة ضرورة تطوير نماذج تقييم استمرارية تأخذ بعين الاعتبار كلاً من المؤشرات المالية والحوكمة، ودعت الباحثين إلى اعتماد أساليب اتخاذ القرار متعددة المعايير عند بناء النماذج المستقبلية، لما توفره من دقة إضافية وتحديد للعوامل الذاتية. كما أوصت بضرورة تعزيز دور الحوكمة المؤسسية داخل الشركات، وخاصة استقلالية لجان التدقيق، لأنها توفر معلومات أكثر موثوقية للمدققين وتساعد في تقليل فجوة التوقعات في تقارير الاستمرارية. وخلص الباحثون إلى ضرورة توسيع نطاق مسؤوليات المدققين المهنيين ليشمل تحليلاً أعمق للعوامل غير المالية، وتطوير أدلة عمل متكاملة تضم متغيرات الحوكمة ضمن إجراءات تقييم الاستمرارية بما يتوافق مع متطلبات معيار ISA 570 المعدّل.

✓ الدراسات العربية

• دراسة (ميساء صابرين، 2013) بعنوان:

استخدام المؤشرات المالية في التنبؤ بالإنذار المبكر/دراسة تطبيقية في سورية/.

تتناول هذه الدراسة موضوع "تهديدات استقلالية مدقق الحسابات" في بيئة الممارسة السورية، مع التركيز على كيفية تأثير عوامل مثل ضغوط العمل، وتضارب المصالح، والعلاقات الشخصية، والاتصال الإداري، على قدرة المدقق على المحافظة على استقلاليته. اعتمدت الباحثة منهجاً وصفيًا تحليليًا لفحص طبيعة التهديدات في بيئة التدقيق، بالاستناد إلى الأدبيات المهنية (IFAC، قوانين مهنة المحاسبة السورية) مع تحليل محتوى منظم للأطر النظرية المتعلقة بالاستقلالية.

استخدمت الدراسة استبيانًا موجّهًا إلى عيّنة من المدققين القانونيين في دمشق وريفها، واستفادت من أدوات إحصائية وصفية (النسب المئوية، المتوسطات، الانحرافات) لتحليل مدى انتشار كل تهديد ودرجة تأثيره على جودة الحكم المهني. وتوصلت الدراسة إلى أن أكبر التهديدات شيوعاً هي: ضغط العملاء، وتقديم خدمات إضافية غير المراجعة، وطول علاقة المدقق بالعميل، وضعف أنظمة الحوكمة داخل الشركات. كما أشارت النتائج إلى أن ضعف آليات الرقابة المهنية في سورية يزيد من احتمالية وقوع المدقق في حالات تهديد الاستقلالية، وبالتالي التأثير سلباً في جودة عملية التدقيق.

أوصت الباحثة بضرورة تعزيز الإطار التشريعي والرقابي لمهنة التدقيق في سورية، وتقوية دور لجان التدقيق، وتحديد ضوابط أكثر صرامة للخدمات غير التأكيدية، إضافة إلى رفع مستوى التدريب المهني للمدققين حول إدارة التهديدات واتخاذ إجراءات الحماية المناسبة.

• دراسة (الأمين ويوزباشي، 2015) بعنوان:

(إجراءات المراجعة المستخدمة في تقييم استمرارية المشروع.. دراسة حالة على شركة مراجعة وطنية)

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مؤشرات الشك التي تساعد مراجعي الحسابات في سورية على التعرف على وجود شك جوهري في قدرة الشركة على الاستمرار، ومدى ملائمة هذه المؤشرات المحددة في معيار المراجعة الدولي رقم

570. والتعرف على إجراءات المراجعة الإضافية التي يتبعها مراجعو الحسابات في سورية في حال وجود أحداث أو ظروف قد تؤثر على الاستمرارية، ومدى ملائمة هذه الإجراءات المحدد في معيار المراجعة رقم 570.

توصلت الدراسة إلى أن وجود خسائر مالية متكررة وزيادة المطلوبات المتداولة على الموجودات المتداولة هو من أهم المؤشرات التي تساعد مراجعي الحسابات العاملين في شركة المراجعة محل الدراسة في تقييم الاستمرارية.

• دراسة (يوسف وآخرون، 2017) بعنوان

(أثر المحتوى الإعلامي لرأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570) المعدل لسنة 2015 على قرار منح الائتمان - دراسة تجريبية).

استهدف البحث دراسة واختبار أثر المحتوى الإعلامي لرأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570) المعدل لسنة 2015، على قرار منح الائتمان. ولتحقيق الهدف من البحث تم تطوير حالة تجريبية لقوائم مالية لشركة تعاني من حالة تعسر مالي، مع استلام تقرير مراقب حسابات معدلاً بالاستمرارية، حالة ما إذا كان هذا التقرير معد وفقاً للمعيار ISA 570 المعدل، مقابل إعدادة وفقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (570)، وذلك لاختبار ما قد تتضمنه التعديلات التي أدخلها IAASB على المعيار من محتوى إعلامي، يؤدي إلى تحسين اتخاذ القرارات الاقتصادية لمستخدمي تقرير المراجعة بصفة عامة، ولقرار منح الائتمان بصفة خاصة. أشارت النتائج الإحصائية إلى أنه قد وافق موظفو البنوك على منح قرض بحجم أقل، وفترة استحقاق، وضمانات أعلى بصورة معنوية، عند استلامهم تقرير مراجعة نظيف به رأي عن الاستمرارية مصاغاً وفقاً ل ISA 570 المعدل لسنة 2015 مقارنة بزملائهم الذين استلموا تقرير مراجعة نظيف به رأي عن الاستمرارية مصاغاً وفقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (570).

دراسة (الحموي، 2021) بعنوان:

العلاقة بين هيكل رأس المال وإمكانية التنبؤ باستمرارية المنشأة (دراسة تحليلية على البنوك المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية).

تهدف الدراسة إلى اختبار العلاقة بين هيكل رأس المال (المديونية طويلة الأجل) وبين إمكانية التنبؤ بالاستمرارية في البنوك التقليدية السورية خلال الفترة 2015-2019. اعتمد الباحث المنهج الوصفي التحليلي مع تحليل نماذج

التنبؤ بالاستمرارية Bank-O-Meter و Altman Z-Score، إضافة إلى تحليل نسب المديونية (LTDTA و LDTE) باعتبارها المتغير المستقل. جُمعت البيانات من القوائم المالية المنشورة لعشرة بنوك مدرجة في سوق دمشق، مع احتساب النسب المالية يدوياً من البيانات الفعلية. استخدم الباحث برنامج EViews لإجراء اختبارات الارتباط وفرضيات الدراسة.

أظهرت النتائج وجود علاقة عكسية واضحة بين المديونية طويلة الأجل وبين الاستمرارية وفق كلا النموذجين، مما يثبت أن زيادة الاعتماد على الديون طويلة الأجل يرفع مخاطر عدم الاستمرارية في البيئة المصرفية السورية. كما بينت الدراسة أن نموذج Meter-O-Bank أكثر ملاءمة لقياس استمرارية البنوك لأنه يأخذ بعين الاعتبار خصوصية الصناعة المصرفية (كفاية رأس المال، القروض المتعثرة...). أوصت الدراسة بضرورة التوجه نحو تحسين كفاية رأس المال وتخفيف المديونية، إضافة إلى اعتماد نماذج تنبؤ دورية لتعزيز الرقابة المصرفية وتحسين قدرة البنوك على مواجهة المخاطر المستقبلية.

دراسة (الزعيبي، 2022) بعنوان:

أثر متطلبات تقييم الاستمرارية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي/570/ في إجراءات التدقيق التحليلية_ دراسة ميدانية
شملت الدراسة أربعة محاور رئيسية ترتبط بتقييم المخاطر، وتقييم الإدارة، والتعامل مع مؤشرات الشك الجوهرية، ومدى الالتزام بالمعيار. أظهرت النتائج أن مدققي الحسابات في سورية ملتزمون بمتطلبات المعيار 570 بدرجة مقبولة، وأنهم يستخدمون الإجراءات التحليلية وخاصة تحليل الدخل والمقارنة بين النسب المالية، بينما لوحظ ضعف في استخدام نماذج التنبؤ الإحصائية للاستمرارية

كما أثبتت الدراسة وجود أثر ذو دلالة إحصائية لمتطلبات المعيار في زيادة اعتماد المدققين على الإجراءات التحليلية، وصولاً إلى رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تفيد بوجود تأثير واضح. أوصت الدراسة بتوسيع نطاق إجراءات التنبؤ، وتعزيز تدريب المدققين على النماذج الكمية، وزيادة الوعي بأهمية التقييم المبكر لمؤشرات الشك في الاستمرارية.

• دراسة (رزق، 2023) بعنوان

مدى ملائمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية في زيادة القدرة التفسيرية لرأي مراقبي الحسابات وانعكاس ذلك على كفاءة الاستثمار

هدفت الدراسة إلى التعرف على موقف معايير المراجعة المصرية من أثر تفعيل المسؤوليات الجديدة لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (ISA 570) المعدل لعام 2015 على إدراك أصحاب المصالح لفجوة التوقعات التي يمكن تضيقها لما يوفره هذا المعيار من توفير إرشادات عن مسؤولية مراقب الحسابات عند مراجعة قوائم مالية فيما يتعلق بملائمة فرض الاستمرارية المستخدم، ودراسة تقييمات الإدارة لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار. بالإضافة إلى محاولة طرح بعض الجوانب التي قد تسهم في تحسين الإجراءات التي يقوم بها مراقب الحسابات في سياق تقييمه لاستمرارية الشركة، وكذلك طرح بعض الجوانب التي تخص استنتاجاته وأثرها على تقديره.

توصلت الدراسة إلى أن الإدارة هي المسؤولة الأولى عن تقييم الاستمرارية، وأن دور مراقب الحسابات هو تقدير وتقييم صحة التقييم الذي أجرته الإدارة، والقيام بمجموعة من الإجراءات في حالة عدم وجود شك يهدد الاستمرارية بناء على مجموعة من المؤشرات التي أوردها المعيار رقم 570. كما توصلت الدراسة بأنه وعلى الرغم من كل هذه الإجراءات التي أوردها المعيار المذكور إلا أن انعدام وجود أية إشارة في تقرير المراجع إلى الشك في الاستمرارية لا يعد ضماناً بأن الشركة قادرة على الاستمرار. وبناء على ذلك، توصي هذه الدراسة الهيئات والمنظمات المهنية المسؤولة عن إصدار معايير المراجعة بتوسيع حدود مسؤوليات مراجعي الحسابات ونطاق عملهم بشأن تحديد الأحداث أو الظروف المثيرة للشكوك الجوهرية أو الهامة حول استمرارية المنشأة، وذلك من خلال إلزامهم بتخطيط وتنفيذ إجراءات مراجعة مخصصة لجمع أدلة إثبات كافية ومناسبة لهذا الغرض، ولتحديد الأحداث أو الظروف المثيرة للشكوك الجوهرية أو الهامة حول استمرار المنشأة.

• دراسة (كساب، 2024) بعنوان

مدى التزام المراجع الخارجي باستخدام المؤشرات المالية الواردة بمعيار المراجعة الدولي رقم 570 للحكم على مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية عند إعدادها للقوائم المالية وأثره على تقريره.. دراسة تطبيقية على البيئة السعودية

تمثل الهدف الرئيسي للبحث في معرفة درجة التزام مراجعي الحسابات بالمملكة العربية السعودية باستخدام المؤشرات المالية الواردة بمعيار المراجعة رقم (570) فيما يتعلق بالحكم على مدى مناسبة استخدام الإدارة لافتراض الاستمرارية عند إعدادها للقوائم المالية وقدرة المراجعين على إدراج أثر ذلك في تقرير المراجعة. وفي سبيل تحقيق ذلك الهدف تم تجميع بيانات فعلية عن ثلاث مجموعات من الشركات (المجموعة الأولى شركات أشارت إليها البورصة بأنها شركات حققت نسبة خسائر تراكمية لرأسمالها من 20 إلى 50%، وبلغ عددها 10 شركات). والمجموعة الثانية من الشركات (شركات أشارت إليها البورصة بأنها شركات حققت نسبة خسائر تراكمية لرأسمالها (أكبر من 50%)) وبلغ عددها 4 شركات، والمجموعة الثالثة من الشركات (شركات حققت صافي خسارة عن عام 2022 بلغ عددها 32 شركة.

انتهج الباحث نهجاً مختلفاً عن الدراسات السابقة والتي اعتمدت على قائمة استقصاء لمعرفة أهم المؤشرات التي اعتمد عليها المراجع الخارجي عند إبدائه الرأي في مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية، حيث اعتمد على البيانات الفعلية بالقوائم المالية وربطها بتقرير المراجع دون الاعتماد على قائمة استقصاء إذ تم حساب المؤشرات المالية الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (570) التي يمكن قياسها كمياً، والتي تمثلت في (رأس المال العامل، التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية، نسبة المديونية، المؤشرات على سحب الدعم المالي من الدائنين، نسبة النقدية، تحقيق الشركة لخسائر)، وبعد حساب تلك المؤشرات تم ربطها بتقرير المراجع.

جاءت النتائج لتؤكد أنه بالرغم من المؤشرات المالية السيئة عن شركات العينة والواردة بمعيار المراجعة الدولي رقم 570 إلا أن تقرير المراجع في معظم الحالات (81.3% من الحالات التي تتطلب إدراج فقرة عن

الاستمرارية بالتقرير) لم يتضمن التقرير أي إشارة إلى وجود مشاكل بالاستمرارية لدى الشركة بما يشير إلى عدم التزام المراجع بالمؤشرات المالية الواردة بمعيار المراجعة الدولي رقم 570. ولم يجد الباحث أمامه لتفسير ذلك إلا احتمالين: الاحتمال الأول، والذي أكدته معظم الدراسات السابقة ألا وهو أن المراجع نتيجة العلاقات الشخصية بين المراجع والعميل يحاول الحفاظ على العميل وتجنب ذكر أي مشاكل عن الاستمرارية في تقريره تجنباً لفقد العميل. والاحتمال الثاني، أن هناك مؤشرات أخرى غير مالية (تشغيلية، وأخرى) حصل عليها المراجع والتي استطاعت إزالة الشك في الاستمرارية التي انتجتها المؤشرات المالية، ومن ثم اقتنع المراجع بأن استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية عند إعدادها للقوائم المالية مناسب بالرغم من سوء المؤشرات المالية.

دراسة (حسن، 2024) بعنوان:

دور معيار التدقيق الدولي (570) في تحسين الأداء المالي للمنشأة - دراسة تحليلية.

تتناول الدراسة أثر تطبيق متطلبات معيار التدقيق الدولي 570 الخاص باستمرارية المنشأة في تحسين الأداء المالي، من خلال قياس العلاقة بين الالتزام بالمعيار وبين ثلاثة مؤشرات مالية أساسية هي: الربحية والسيولة والرافعة المالية. اعتمد الباحث منهجاً تحليلياً كمياً قائماً على تحليل محتوى القوائم المالية لبنوك خاصة وشركات تأمين مدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية خلال الفترة 2015-2022، مكوّناً مجتمعاً يضم 11 بنكاً و6 شركات تأمين. وقد استخدم الباحث نموذج Sherrod لقياس الاستمرارية، ثم حلّل البيانات باستخدام SPSS عبر الإحصاءات الوصفية، واختبارات الانحدار، ومعاملات الارتباط، لتفسير تأثير تطبيق المعيار على الأداء المالي. أظهرت النتائج وجود دور إيجابي واضح لتطبيق متطلبات معيار 570 في تعزيز ربحية المنشأة، وتحسين سيولتها، ورفع كفاءة هيكلها المالي، بما يعكس أثراً مباشراً للالتزام المهني بالتقييم السليم لمخاطر الاستمرارية. كما بيّنت أن الإفصاح المتعلق بالاستمرارية يرفع من جودة المعلومات المالية ويزيد الثقة لدى مستخدمي القوائم. وأوصت الدراسة بضرورة تعزيز مهارات المدققين في تطبيق المعيار، وتحديث أنظمة التنبؤ بالمخاطر، والالتزام بإفصاحات أكثر شفافية حول أحداث وظروف عدم التأكد الجوهرية.

خلاصة موجزة للدراسات السابقة والفجوة البحثية:

أظهرت الدراسات السابقة أنّ معيار المراجعة الدولي رقم (570) يُعدّ محورًا أساسيًا في تقييم الاستمرارية، وأنّ مستوى التزام المراجعين بتطبيقه يتأثر بعوامل مهنية وتنظيمية مختلفة، أبرزها جودة الأدلة، والاستقلالية، والتأهيل العلمي، وفعالية الرقابة والجودة (Haron, 2009؛ Myers, 2013؛ البر وأحمد، 2016). (كما بيّنت الدراسات أنّ وضوح الإفصاح المحاسبي، وطريقة صياغة رأي المراجع حول الاستمرارية، يؤثران بصورة مباشرة في قرارات المستخدمين الماليين، ولا سيما في بيانات تمويلية حساسة (يوسف، 2017؛ رزق، 2023).

ورغم هذه الجهود، فإن معظم الدراسات التي تناولت الاستمرارية أُجريت في بيئات مستقرة نسبيًا، بينما بقيت الدراسات السورية محدودة التركيز، وغالبًا منصبة على مؤشرات مالية أو إجراءات جزئية، دون قياس شامل لمدى التزام المراجعين بتطبيق المعيار المعدل. كما لم تربط تلك الدراسات بصورة منهجية بين الالتزام بالمعيار وبين جودة الإفصاح، وفعالية الحوكمة، واستقلالية المراجع، رغم أنّ هذه العناصر تمثل ركائز أساسية في تكوين الحكم المهني. وبناءً على ذلك، جاءت هذه الدراسة لسدّ فجوة مهمة عبر التحقق الميداني من مدى التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في سورية بمراحل تطبيق معيار (ISA 570) المعدل، وقياس أثر جودة الإفصاح وتطبيق مبادئ الحوكمة والاستقلالية المهنية على دقة التقييم المتعلق بفرض الاستمرارية، مستندة إلى منهج وصفي تحليلي، وعينة من المراجعين المرخصين في دمشق وريفها لعامي 2024-2025، وباستخدام مجموعة من الأدوات الإحصائية الملائمة لاختبار فرضيات البحث وتحليل قوة العلاقات بين متغيراته.

تاسعاً: منهجية البحث

تستند منهجية هذا البحث إلى المنهج الوصفي التحليلي، حيث يهدف إلى دراسة مدى التزام مراجع الحسابات في تقييم استمرارية الشركات في سوريا خلال عامي 2024 و2025. اعتمد البحث على جمع البيانات من استبيانات موجهة إلى مراجعي الحسابات المرخصين من جمعية المحاسبين القانونيين في سوريا الذين يتخصصون في تدقيق حسابات شركات الأموال في مدينة دمشق وريفها فقط. تم تصميم الاستبيان ليشمل أسئلة تتعلق بممارسات المراجعين

في تقييم استمرارية الشركات وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة (ISA 570) ، بالإضافة إلى التحديات التي يواجهها المراجعون في بيئة اقتصادية وسياسية غير مستقرة.

لتقييم موثوقية البيانات المجمعة، تم استخدام اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لقياس ثبات الاستبيان ودرجة التناسق الداخلي بين الأسئلة المختلفة. بعد التأكد من موثوقية الاستبيان، تم تحليل البيانات باستخدام التحليل الإحصائي (SPSS). تم تطبيق معامل بيرسون لقياس قوة العلاقة بين المتغيرات المختلفة في الدراسة، مثل العلاقة بين الخبرة العملية لمراجعي الحسابات ومستوى التزامهم بالمعايير الدولية. كما تم استخدام تحليل الانحدار لفحص العلاقة السببية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع.

تهدف هذه المنهجية إلى تقديم صورة دقيقة حول ممارسات مراجع الحسابات في سورية، وتحليل العوامل التي تؤثر في تقييم استمرارية الشركات.

الفصل الثاني

المراجعة ودورها في تقييم استمرارية الشركات

مقدمة:

إن مهنة تدقيق الحسابات من المهن التي تطورت بسرعة، وأخذت مكانة مهمة بين المهن الأخرى، وذلك بالتوازي مع التطور الاقتصادي. ومع الحاجة الماسة لمهنة مستقلة تعمل على الربط بين مخرجات النظم المالية للشركات والمنشآت الاقتصادية والمستخدمين لهذه المخرجات، فقد ازدادت أهمية فرض الاستمرارية باعتباره أحد المبادئ الأساسية في إعداد القوائم المالية، حيث ألزم معيار المراجعة رقم 570 المراجع، عند تخطيط المراجعة، وتنفيذ إجراءاتها وتقييم نتائجها، بأن يكون حذراً لاحتمال الشك في فرض الاستمرارية الذي أعدت على أساسه القوائم المالية للمنشأة. وبالتالي، لا بد عند الحديث عن تطور مهنة تدقيق الحسابات الحديث عما تتطلبه المهنة من واجبات وحقوق وما يقع عليها من مسؤوليات في إطار المعيار الدولي رقم 570، وسنبين خلال هذا الفصل ما يلي:

المبحث الأول: مفهوم المراجعة الخارجية والتقارير الصادرة عنها.

المبحث الثاني: فرض الاستمرارية وأهميته ومسؤولية المراجع الخارجي حسب المعيار 570

المبحث الثالث: التحليل المالي والمؤشرات التي تدعو المراجع للتنبؤ بالفشل المالي.

المبحث الأول

مفهوم وأهداف المراجعة الخارجية

ظهرت الحاجة للتدقيق نتيجة للعديد من الأسباب كالتطور السريع الذي شهده العالم في مختلف المجالات الصناعية والتجارية والتسويقية المختلفة، بالإضافة لكبر حجم المؤسسات، ولتلبية حاجات مستخدمي القوائم المالية المتزايدة عن المعلومات والبيانات المنشورة ومدى سلامتها وعدالتها. وفي هذا المبحث سيعمل الباحث على تحديد مفهوم المراجعة الخارجية، واستعراض أبرز مسؤوليات المراجع الخارجي، وأنواع التقارير الصادرة عنه في إطار تأديته لمهامه ومسؤولياته المهنية والقانونية.

المطلب الأول- مفهوم المراجعة الخارجية:

أولاً- تعريف المراجعة الخارجية:

تعرف المراجعة بأنها: "عملية منتظمة للحصول على القرائن بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية" (محمد، 2016، ص: 28). كما يعرف تدقيق الحسابات بأنه: "عملية تجميع وتقييم أدلة الإثبات وتحديد وإعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات ومعايير محددة مقدماً، ويجب أن تتم عملية تدقيق الحسابات بواسطة شخص فني مستق محايّد" (تونسي، 2016، ص: 129). في حين عرف التدقيق الخارجي بأنه: "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمنشأة محل التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً، بهدف الوصول إلى رأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمنشأة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج الأعمال من ربح وخسارة عن تلك الفترة". كما عرف التدقيق الخارجي بأنه: "فحص دوري لدفاتر وسجلات الشركة من قبل طرف مستقل هو مراجع الحسابات للتأكد من صحة تلك الدفاتر والسجلات وأنها دقيقة ومتوافقة مع المبادئ والمعايير المحاسبية وتقديم رؤية حقيقية وعادلة للوضع المالي للمنشأة" (تكريتي، 2022، ص: 11). أما المراجع الخارجي فيعرف بأنه: "شخص محترف ومؤهل ذو كفاءة واستقلالية تامة، بحيث يقوم باختيار أو فحص القوائم النهائية لترجمة الوضعية المالية الحقيقية للحسابات، عن طريق إعطاء رأي

فني محايد ومستقل حول مصداقية وشرعية المعلومات، وذلك في تقرير مكتوب إلى المصالح المعنية" (بوقرة، 2017، ص: 4).

وبالتالي يمكن القول بأن المراجع الخارجي هو جهة مستقلة مكلفة بفحص وتقييم القوائم المالية للشركة للتأكد من دقتها والتزامها بالمعايير المحاسبية الدولية، ويهدف عمل المراجع إلى تقديم ضمان لأصحاب المصلحة بأن البيانات المالية تعكس الوضع المالي الحقيقي للشركة. ويتميز المراجع الخارجي عن المراجع الداخلي باستقلاليته التامة، حيث يُعد طرفاً خارجياً لا يتبع إدارة الشركة، مما يضمن موضوعيته وعدم انحيازه في إصدار الرأي المهني.

ثانياً - أهمية المراجعة الخارجية:

تهدف المراجعة الخارجية إلى تقديم ضمانات لأصحاب المصالح بأن البيانات المالية تعكس الوضع المالي للشركة بشكل حقيقي وعادل، إذ تعود أهمية المراجعة الخارجية إلى كونها وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها، ومن الأمثلة على هذه الأطراف والفئات نجد (بوقرة، 2017، ص: 4-5):

1- **المستثمرون:** يحتاج المستثمرون لمعلومات تعينهم على اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع، كما أن الملاك يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة المؤسسة الاقتصادية على توزيع الأرباح.

2- **المقرضون:** يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد قدرة المؤسسة الاقتصادية على سداد قروضهم والفوائد المتعلقة بها عند الاستحقاق.

3- **الموردون والدائنون:** يهتم الموردون والدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق وبالتالي فإنهم يهتمون بالمعلومات المرتبطة بالمركز الائتماني بالمؤسسة الاقتصادية.

4- **العملاء:** تهتم بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة خصوصاً عندما يكون لها ارتباط طويل المدى لها أو الاعتماد عليها في توريد الاحتياجات.

5- **الحكومات ومؤسساتها:** تهتم بعملية توزيع الموارد وبالتالي أنشطة المؤسسة، كما يتطلبون معلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة، وتحديد السياسات الضريبية.

6- **الجمهور:** تؤثر المؤسسات الاقتصادية على قرار الجمهور بطرق مختلفة كما يمكن للقوائم المالية أن تفيد

الجمهور بتزويدهم للمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نماء المؤسسة وتنوع أنشطتها.

إن إدارة المشروع تعتمد اعتماداً كلياً على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه، ومن

هنا تحرص أن تكون تلك البيانات مراجعة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث تحقق لهم

أكبر عائد ممكن مع اعتبار الحماية الممكنة (شميريك، 2016، ص: 28).

المطلب الثاني - مسؤوليات مراجع الحسابات الخارجي:

يقوم مراجع الحسابات الخارجي بأداء خدمات مهنية لمجتمع الأعمال ومع تطور المهنة تزداد خدمات مراجع

الحسابات بدرجة كبيرة وأصبح يقدم خدمات منها تدقيق القوائم المالية، وتصميم أنظمة المعلومات، وتقديم خدمات

ضريبية، وعمل دراسات الجدوى الاقتصادية، ومع زيادة الوعي المالي والاستشاري ونمو حجم العمليات التي يحصل

عليها المراجعون، تعرض مراجعو الحسابات لأنواع من المساءلات القانونية وحكم عليه بالتعويض (شفاعمري،

2014، ص: 25).

1. مسؤولية مراجع الحسابات تجاه عملائه:

وهي المسؤولية الناتجة عن العقد الموقع بين المراجع وعميله، وفي هذا العقد يتم تحديد نطاق عملية

التدقيق، مما يؤدي إلى إنشاء الحقوق والالتزامات، وهذا هو أثر العقد. أما أثر الالتزام فهو وجوب تنفيذه

على المدين فيه، وإمكان إجباره على هذا التنفيذ قضائياً إذا امتنع عنه دون مسوغ قانوني. ويكون المراجع

مسؤولاً عن أية أضرار تلحق بهذا العميل، ويطالب بالتعويض إذا أخل بأي من الالتزامات التي يرتبها العقد

في ذمته (شفاعمري، 2014، ص: 27). ولا بد من الإشارة إلى أن مسؤولية المراجع تجاه العميل مسلم بها،

وهي مسؤولية خاضعة للقانون العام وهو القانون المدني على ما قرره المحاكم في القضايا السابقة المماثلة وليس

بناء على تشريع مكتوب. وبناء على هذا القانون فإن المراجع قد يتحمل نوعين من المسؤولية:

أ. مسؤولية تعاقدية:

يعد مراجع الحسابات مسؤولاً اتجاه الأطراف ذات العلاقة عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامناً تجاه هذه الأطراف أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون. وبالتالي، فإن المسؤولية العقدية هي الجزء القانوني المؤيد لقوة العقد الملزمة، وهي تحمل المراجع تبعة عدم الوفاء بكامل التزامه العقدي ولا تقوم إلا إذا توافرت أركانها الثلاثة، وهي (الحسيني، 2011، ص: 293):

- **خطأ يصدر عن المراجع:** لا يسأل المراجع مدنياً إلا إذا توفر الخطأ من جانبه أو إذا أهمل في الرقابة على حسابات المؤسسة.

- **ضرر يصيب المدعي:** لا يتم مساءلة المراجع إلا إذا أصاب المدعي ضرراً نتيجة خطأ المراجع الخارجي أو انحرافه عن مسلك المراقب العادي، فإذا لم يثبت وقوع الضرر فلا محل للبحث في مسؤوليته المدنية.

- **رابطة السبب بين الخطأ والضرر:** بالإضافة إلى خطأ المراجع وحدث الضرر للمدعي، يجب أن يكون هذا الضرر نتيجة حتمية الخطأ أو الإهمال، وكذلك يجب أن يثبت المدعي علاقة سببية بين خطأ أو انحراف المراجع وبين الضرر الذي أصابه.

ب. مسؤولية تقصيرية:

نابعة من قانون الضرر، وهذا الضرر قد يكون ناتجاً عن الإهمال العادي والذي يتمثل في غياب مستوى معقول من العناية المهنية اللازمة عند تنفيذ المراجع مهامه دون أي محاولة للخداع أو ارتكاب الاحتيال. أو قد يكون ناتجاً عن الإهمال الجسيم، ويحدث ذلك نتيجة لعدم بذل أي قدر من العناية، ويتمثل باللامبالاة والخروج عن معياري العناية الواجبة والكفاءة عند تنفيذ الواجبات. أو قد يكون ناتجاً عن الغش، ويقع ذلك عند حدوث تحريفات، وتوافر المعرفة لدى المراجع عن أثرها السلبي، ووجود النية لديه في الخداع أو إلحاق الضرر بالآخرين، ويطلق عليه أحياناً التهور مع الإهمال (النعسان، 2018، ص: 32).

2. مسؤولية مراجع الحسابات تجاه الغير:

تتحدد مسؤولية مراجع الحسابات تجاه الغير خارج إطار العلاقة العقدية التي تربطه مع الشركة؛ بمعنى أن هذا الغير يشمل أي شخص سواء أكان طبيعياً أو معنوياً، وهم من يعبر عنهم بوصف الدائنين، والذين تضررت مصالحهم بسبب اعتمادهم على تقرير المراجع (الربيعي وعبدالله، 2017، ص: 688)، حيث يعد مراجع الحسابات مسؤولاً تجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية بالرغم من عدم وجود مثل هذا العقد، وتتمثل هذه المسؤولية بالآتي:

أ. المسؤولية المهنية:

يتوقف تقييم وتقدير كافة الجهات التي تستخدم التقارير المنشورة للمراجع الخارجي على قدرته على تحمل المسؤولية، وكلما كان المراجع قادراً على تحمل مسؤولياته كلما زاد احترام هذه الجهات له. وتعد القدرة على تحمل المسؤولية عنصراً هاماً بالنسبة للمراجع الخارجي نظراً لأن قيامه بمسؤولياته يساعد على خدمة جهات عديدة تعتمد على نتائج أعماله. هذا من جهة، ومن جهة أخرى، فإن القواعد الأخلاقية للمهنة تساعد على زيادة ثقة الرأي العام فيها، وتشجع الغير على الاعتماد على ما يتحمله المراجع من مسؤولية، ولا شك أن المراجع الذي يلتزم بتلك القواعد ويطبقها ينجح أكثر من أي مراجع آخر يتجاهل تلك القواعد (غوالي، 2013، ص: 131)

ب. المسؤولية التأديبية:

هذه المسؤولية تنتج من الإخلال بأخلاقيات وكرامة المهنة حيث يجب على المراجع ألا يتصرف بشكل يسيء إلى سمعته المهنية، فكل مهنة ومنها مهنة التدقيق لها منظمات مهنية تقوم بتحديد القواعد الأخلاقية لأداب وواجبات السلوك المهني لأعضاء المهنة (شارف وماحي، 2019، ص: 14).

المطلب الثالث - أنواع التقارير الصادرة عن المراجع الخارجي:

التقرير يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم إلى كافة من يهمل الأمر داخل المؤسسة أو خارجها وهو ختام لعملية المراجعة، حيث يعبر فيه المراجع بشكل واضح ومفهوم عن القوائم المالية (عينو، 2015، ص: 43). كما يعد تقرير المراجع وثيقة مكتوبة تحمل الرأي الفني والمحايد حول مدى دلالة القوائم المالية

للمؤسسة لوضعيتها المالية، لغرض استخدامه من طرف جهات خارجية عن المؤسسة التي يساعدها في اتخاذ القرارات (العناق، 2014، ص: 53).

تعد عملية إعداد التقرير وتقديمه للجمعية العامة للمساهمين من أولى واجبات المراجع الخارجي بصفته رقيباً على أعمال الإدارة ووكيلاً عن المساهمين. كما ينص معيار التدقيق الدولي (700) على أنه يجب على المراجع إعداد تقرير حول البيانات المالية المراجعة، وأن الغرض من هذا المعيار الدولي هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول شكل ومضمون تقرير المراجع الخارجي، حيث يعد المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع مدخلاً هاماً وقيماً لكثير من مستخدمي القوائم المالية. ووفقاً لذلك، فإن التشريعات الدولية والمحلية، تلزم المؤسسات والشركات التي تنشر بياناتها المالية بتزويدها بتقرير التدقيق الخارجي، من أجل إظهار نزاهة هذه البيانات المالية في التعبير عن النتائج التشغيلية للشركة ومركزها المالي (سفيان ونور الدين، 2021، ص: 410). وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين عدة أنواع لتقارير التدقيق الخارجي خلال عملية المراجعة تتمثل بالآتي:

أولاً- التقرير غير المتحفظ (التقرير النظيف):

يبين فيه المراجع أن البيانات والقوائم المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة أو تعرض بعدالة من جميع النواحي الجوهرية المعلومات المالية الأساسية دون أن يكون هناك أي نوع من التحفظات أو التوضيحات الإضافية. وبشكل عام، فإن المراجع يعطي هذا النوع من التقارير في حال توافر الشروط التالية (الحمود 2011، ص: 25):

1. إن جميع القوائم المالية التي يجب إصدارها حسب متطلبات المعايير والمتطلبات القانونية معدة وموقعة من الإدارة.

2. إن المراجع قام باتباع معايير التدقيق بما فيها التأهيل العلمي والعملية والاستقلالية وبذل العناية المعقولة، وأنه سيقوم بجمع الأدلة الكافية والمناسبة.

3. إن القوائم المالية معدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

4. لا يوجد هناك أي ظروف تستدعي تعديلات أو فقرات توضيحية.

ثانياً- تقرير متحفظ (Qualified Opinion):

يشير إلى وجود بعض الانحرافات، لكنها لا تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية. حيث يقوم المراجع بالإدلاء برأي متحفظ إذا لاحظ أثناء عمله أو رأى في القوائم المالية ما يقيد رأيه، ويكون في هذه الحالة مجبراً على تسجيل تحفظاته واعتراضاته التي يرى أنه من الضروري الإشارة إليها ومن الضروري ملاحظة الأهمية للتحفظ الذي يرد في تقرير المراجع، كما يجب أن يشمل تقرير المراجع على فقرة خاصة مستقلة تفصح عن أسباب التحفظ الذي ورد في التقرير (بوقرة، 2017، ص: 17).

ثالثاً- تقرير معارض أو سلبي (Adverse Opinion):

في هذا التقرير نجد رأي المراجع حول القوائم المالية، بأنها لا تعبر بعدل عن الوضع المالي، ولا تمثل الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة ولا نتيجة أعمالها، وتقع على المراجع مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي وذكرها.

رابعاً- تقرير امتناع عن الرأي (Disclaimer of Opinion) :

يتم إصدار تقرير عدم إبداء الرأي عادة في حالة عدم تمكن المراجع من الحصول على أدلة إثبات كافية، أو في الأحوال التي لا يتمكن فيها المراجع من تطبيق إجراءات التدقيق التي يرى فيها ضرورة استخدامها للحصول على الأدلة والبراهين اللازمة لإبداء رأيه في القوائم المالية (دحدوح والقاضي، 2009، ص: 50).

المبحث الثاني

فرض الاستمرارية وأهميته ومسؤولية المراجع الخارجي حسب المعيار 570

يمثل فرض الاستمرارية أحد أهم الفروض التي شكلت جزءاً مهماً من الإطار النظري للمحاسبة والتدقيق المالي، والذي ارتكزت عليه العديد من المبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً لعدد من الباحثين والمختصين بمهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات والتطبيقات المحاسبية في الشركات.

المطلب الأول- تعريف فرض الاستمرارية وأهميته:

يعد فرض الاستمرارية أحد أهم الفروض التي بنيت عليها نظرية المحاسبة، وربما يعد الأهم لعلم المحاسبة والتدقيق، وأن أي تطور لمهنتي المحاسبة والتدقيق لا يعارض مع وجود فرض الاستمرارية كأساس لهما، وإنما يعزز وجود فرض الاستمرارية بالتطور الحاصل لمهنتي المحاسبة والتدقيق.

أولاً- تعريف فرض الاستمرارية:

يعرف "فرض الاستمرارية" بأنه من أهم الفروض المحاسبية التي تستخدم في إعداد القوائم المالية الختامية، حيث يفترض أن المشروع يتم إنشاؤه لكي يقوم بأعماله ويواصل ذلك في المستقبل المنظور، وأنه باق ومستمر لفترة زمنية معقولة غير محددة، ويمكن القول بأنها غير نهائية وتكفي لاستخدام موارده الاقتصادية كما هو مخطط ومتوقع، وأنه ليس في نية أصحاب المشروع تصفيته أو تقليل حجم عملياته بشكل مادي واضح على طبيعة أعمال المنشأة (شاكر، 2013، ص: 80).

ويعتبر مفهوم فرض الاستمرارية أن الوحدات الاقتصادية ذات نشاط مستمر إلى مدة غير معروفة النهاية، وفي حالة أن الوحدة الاقتصادية تحقق خسائر كبيرة ومستمرة فعليها إبلاغ مستخدمي القوائم المالية، وهذا ما تأكده المعايير المحاسبية. كما يقوم هذا الفرض على أساس أن إعداد القوائم المالية للوحدة الاقتصادية مبني على افتراض أن الوحدة الاقتصادية مستمرة في أعمالها إلى أجل غير محدد في المستقبل مالم توجد دلائل جوهريّة تشير إلى عكس ذلك (FASAB, 2018, P: 19) وبالتالي فإن حالات التصفية هي حالات استثنائية. ويعكس

هذا الفرض أثره على عمليات القياس المحاسبي إذ يتمسك المحاسبون بقياس الموجودات على أساس تكلفتها التاريخية (على أساس تكلفة الحياة في تاريخ الحياة)، وليس على أساس قيم التصفية (حمدان وآخرون، 2018، ص: 5) كما تعني الاستمرارية أنه عند تخطيط وإنجاز إجراءات المراجعة، وعند تقييم نتائجها على المراجع مراعاة ملائمة فرض الاستمرارية والذي على أساسه تمت تهيئة البيانات المالية (الزايع، 2006، ص: 123)

يمثل فرض الاستمرارية التوقع الطبيعي من الوحدة المحاسبية، فهو يعكس توقعات كافة الأطراف المهمة بأمور المنشأة، باعتبار أن احتمال التصفية أو التوقف عن مزاولة النشاط تمثل حالة استثنائية، ومن ناحية ثانية فإن فرض الاستمرارية يتفق مع المعايير القانونية التي تعمل في ظلها الوحدات الاقتصادية الكبيرة، فظهور الشركات المساهمة العامة يؤيد فرض الاستمرارية نظراً لما تتمتع به هذه الشركات من حياة اعتبارية مستمرة ونمو مستمر في حجم أعمالها، لذلك فإن بناء النظرية المحاسبية ينبغي أن يقوم على الافتراض الطبيعي وهو افتراض الاستمرارية، وليس على الحالة الاستثنائية وهي حالة تصفية الشركة (محمد، 2022، ص: 416-417).

ثانياً - أهمية فرض الاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية:

يعد استخدام هذا الفرض من السمات الرئيسية لأي مشروع مهما كان نوع نشاطه سواء كان صناعياً أو تجارياً أو زراعياً أو خدمياً، وفي ظل هذا الفرض فإن المشروع يقتني أصوله من أجل الاستخدام وليس من أجل البيع، وكذلك فإن العديد من المبادئ والأسس المحاسبية في إطار نظرية المحاسبة بنيت على أساس فرض الاستمرارية (محمد، 2022، ص: 417) ونتيجة لذلك، يحاول المحاسبون قياس قيمة الشركة أو ما هي قيمتها الحقيقية فيما لو عرضت للبيع الآن، ولكن في حالة وجود هذا الفرض فإنه لا حاجة لتقدير ذلك، ويتم قياس مدى نجاح المنشأة بمعرفة الفرق بين قيمة مخرجاتها (المبيعات وإيرادات أخرى) وتكلفة الموارد المنتجة لهذه المخرجات (سرحان، 2007، ص: 55).

يشكل فرض الاستمرارية حجر الزاوية في النظرية التقليدية للمحاسبة، وهو المسؤول عن أخطاء القياس المحاسبي، فاستناداً إلى استمرارية المنشأة يتم تقويم الأصول الثابتة من قبل المحاسبين بسعر التكلفة التاريخية ولا يعدلون تقويمهم هذا إلا إذا حدثت تصفية المنشأة. كما يتم تقويم المخزون السلعي بسعر التكلفة، وإذا كان سعر

السوق أقل من التكلفة فإنهم يأخذون القيمة الأقل، وذلك انسجاماً مع مبدأ الحيطة والحذر. وقد استخدمت العديد من العبارات في الفكر المحاسبي المنشور في صياغة فرض الاستمرارية ومع ذلك يمكن صياغته بصفة عامة في العبارة التالية: "النظر إلى الوحدة المحاسبية على أنها مستمرة في أعمالها إلى أجل غير مسمى، ما لم يوجد دليل على خلاف ذلك (نمرة، 2004، ص: 57).

إن معظم المبادئ المحاسبية تعتمد أساساً على فرض الاستمرارية، ولو تم استبعاد هذا الفرض لما أمكن تبرير مبدأ التكلفة التاريخية في تقييم الأصول الثابتة، ولما أمكن تبرير قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، ولما تم تقسيم حياة الوحدة الاقتصادية إلى فترات متتالية متعاقبة. كما أن فرض الاستمرارية وراء تبرير تقييم الأصول طبقاً لتكلفتها التاريخية بعد استبعاد الاستهلاك منها، وبأن القيمة الدفترية للموجودات المتداولة سيتم تحصيلها، وأن الالتزامات المتداولة سيتم سدادها خلال القيام بمزاولة الأعمال الاعتيادية (شاكر، 2013، ص: 80). أما إذا كان هناك أي سبب يجعل المراجع يرى بأن استمرار الوحدة ليس أكيداً، وبأنها ستتوقف عن النشاط، فإنه سيعدل القاعدة على الأقل بالنسبة للأصول التي قيمت على أساس خاطئ؛ فهناك أصول كلف بناءها مبالغ ضخمة وفي ظل الاستمرارية تكون قيمتها عالية مثل أفران حرق الإسمنت والأبراج، ومصفاة النفط، فإذا توقفت هذه المنشآت فإن هذه الأصول تكون غير قابلة للبيع إلا في قيمة الخردة (حامد، 2017، ص: 76).

ثالثاً - الإطار المفاهيمي لتقييم الاستمرارية وفق المعيار 570

يُعدّ تقييم استمرارية الشركات من أهم عناصر الحكم المهني في مهنة المراجعة الحديثة، نظراً لارتباطه المباشر بسلامة التقارير المالية، وحماية مصالح المساهمين، وتعزيز الثقة في بيئة الأعمال. وقد ازداد الاهتمام العالمي بهذا الموضوع بعد التعديلات الأخيرة للمعيار الدولي للمراجعة ISA 570 المعدل، الذي شدّد على ضرورة قيام المراجع بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار خلال فترة لا تقل عن اثني عشر شهراً تالية لتاريخ القوائم المالية، مع التزام واضح بالحصول على أدلة كافية وملائمة تدعم هذا التقييم (IAASB، 2015).

المطلب الثاني: مسؤولية إدارة تقييم استمرارية الشركات :

أولاً - مسؤولية إدارة الشركة في تقييم الاستمرارية:

إن معظم اللوائح والمعايير المحاسبية بما فيها المعايير الدولية للتقرير المالي تتطلب على وجه التحديد أن تقوم الإدارة بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها، حيث ينص المعيار الدولي للمحاسبة رقم (1) بعنوان (عرض القوائم المالية) على أنه عندما يتم إعداد القوائم المالية، فإن الإدارة يجب أن تجري تقييماً لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة أعمالها، حيث يجب أن تعد القوائم المالية على أساس فرض الاستمرارية ما لم تتو الإدارة القيام بتصفية المنشأة أو تتوقف عن أعمالها. وفي إطار عمل التقارير المالية الأخرى، قد لا يكون هناك مطلب واضح لقيام الإدارة بعمل تقييم محدد لقدرة المنشأة على الاستمرار، وعلى الرغم من ذلك فإن الإدارة تتحمل مسؤولية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار حتى لو لم يتضمن إطار إعداد القوائم المالية مسؤولية مباشرة للقيام بذلك (الأمين ويوزباشي، 2015، ص: 276).

وعلى الرغم من أن بعض أطر إعداد التقارير المالية، بما في ذلك مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في المملكة المتحدة والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تتضمن متطلبات صريحة للإدارة لإجراء تقييم محدد لقدرة الكيان على الاستمرار كشركة مستمرة والإفصاحات التي يتعين تقديمها فيما يتعلق بقضايا الاستمرارية، فإن جوهر الأمر هو أن تقييم استمرارية الشركة من جانب الإدارة ينطوي على إصدار حكم، في نقطة زمنية معينة، حول النتائج المستقبلية غير المؤكدة بطبيعتها للأحداث والظروف، إذ يجب على إدارة الشركة الإفصاح في حالة توافر أحداث أو ظروف تثير شكوك على عدم قدرة الشركة على الاستمرار. بالمقابل، إذا كان تاريخ المنشأة يسفر عن ربحية أنشطتها وكذلك وجود مصادر تمويل متاحة للمنشأة، ففي هذه الحالة قد تقوم الإدارة بإجراء تقييم لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار دون الحاجة لإعداد تحليلات تفصيلية لإجراء هذا التقييم (الأمين ويوزباشي، 2015، ص: 276)، وعلى إدارة الشركة عند تقييم استمرارية الشركة أن تأخذ بعين الاعتبار كافة المعلومات المتوفرة في المستقبل المنظور والتي يجب أن تكون على الأقل خلال اثني عشر شهراً من تاريخ توقيع قائمة المركز المالي، كما عليها أخذ سلسلة من العوامل المحيطة بالربحية الحالية والمتوقعة، وبرامج تسديد الديون، ومصادر التمويل

وغيرها من الأمور التي تثبت فرضية الاستمرارية (كريم، 2022). إذ ينطوي تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وفقاً للمعيار الدولي رقم 570، على إجراء اجتهد، في لحظة زمنية معينة، بشأن النتائج المستقبلية غير المؤكدة بطبيعتها للأحداث أو الظروف. وفيما يلي العوامل ذات الصلة بذلك الاجتهاد وفقاً للهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين 2022 *:

1. تزداد درجة عدم التأكد المصاحبة لنتيجة حدث أو ظرف معين بشكل كبير كلما تأخر وقوع الحدث أو الظرف أو النتيجة. ولذلك، تحدد معظم أطر التقرير المالي، التي تتطلب من الإدارة إجراء تقييم صريح، للفترة التي تكون الإدارة مطالبة فيها بأخذ جميع المعلومات المتاحة في الحسبان.
 2. حجم المنشأة وتعقدها، وطبيعة وحالة أعمالها، ودرجة تأثرها بالعوامل الخارجية التي تؤثر على الاجتهاد المتعلق بنتيجة الأحداث أو الظروف.
 3. يستند أي اجتهد بشأن المستقبل إلى المعلومات المتاحة في الوقت الذي يتم فيه إجراء هذا الاجتهاد، وقد تقضي الأحداث اللاحقة إلى نتائج غير متسقة مع الاجتهادات التي كانت تبدو معقولة في الوقت الذي تم إجراؤها فيه.
- وعند إجراء تقييم الاستمرارية، سيتعين على الإدارة تقييم أي من الاستنتاجات الثلاثة المحتملة مناسب لظروف الشركة:

- أ- لا توجد شكوك جوهرية قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على الاستمرار كشركة مستمرة.
 - ب- توجد شكوك جوهرية تتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على الاستمرار، ولكن استخدام أساس الاستمرارية يظل مناسباً.
 - ت- توجد شكوك جوهرية تتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على الاستمرار واستخدام أساس الاستمرارية غير مناسب.
- وبالتالي، تعد الإدارة مسؤولة عن إعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها، وقد أوجبت معايير المحاسبة على الإدارة تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية عند إعدادها للقوائم المالية، وأن تعد هذه

القوائم على أساس استمرار المنشأة مالم يكن لديها النية لتصفيته، وإذا علمت الإدارة بوجود عدم تأكد جوهري مرتبط بأحداث وظروف قد تلقي بظلال من الشك على قدرة المنشأة فيجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة، بالإضافة إلى الإفصاح عن الأساس المستخدم في إعداد هذه القوائم وأسباب اعتبار المنشأة غير مستمرة (العبادي، 2010، ص: 67)

والجدير بالذكر أنه من خلال تحقيق التوافق المحاسبي بين إرشادات كل من معايير المراجعة المقبولة عموماً (US GAAS) والمعايير الدولية (IAS/IFRS)، أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في آب 2016 تحديث لمعيار المحاسبة الأمريكي "عرض القوائم المالية" يحمل رقم 17 - 2016 ASU، ليتناول مسؤولية إدارة المنشأة عن الإفصاح حول عدم التأكد بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار، ويوفر إرشادات للإدارة حول كيفية إجراء تقييم لافتراض الاستمرارية والإفصاح عن أي شك حول صحة هذا الافتراض تمتد لمدة سنة كاملة من تاريخ إصدار القوائم المالية (محمد، 2022، ص: 416-417).

ثانياً - مسؤولية المراجع الخارجي في تقييم استمرارية الشركة:

إن قدرة المؤسسة على الاستمرار أصبح يمثل أهمية بالغة لكافة الأطراف المرتبطة معها بعلاقة مباشرة، خاصة وأن هدف الربح لم يعد هو المقياس الأمثل للحكم على كفاءة أداء المؤسسة، بل تحول الاهتمام إلى التدفقات النقدية المستمرة التي على أساسها يتم تقييم مدى قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها. وهناك علاقة مباشرة بين التدقيق وفرض الاستمرارية، وخاصة في ظل الظروف الاقتصادية السائدة وظروف عدم التأكد التي تعمل في ظلها الشركات، حيث أصبح الحكم على مدى استمرارية المؤسسة في مزولة نشاطها من الأمور التي يوليها المراجع اهتماماً وعناية خاصة، ومما يدل على أهمية فرض الاستمرارية وعلاقته بعملية التدقيق وجود ظواهر مثل ظاهرة الإفلاس وما يترتب عليها من آثار سلبية سواء على حاملي الأسهم والسندات، أو الموردين والدائنين، وأي عملاء تربطهم عقود طويلة الأجل مع المؤسسات التي تتعرض لظاهرة الإفلاس، كما أن لهذه الظاهرة آثار على الاقتصاد القومي وعلى المجتمع بصفة عامة (بوميسه، وتريش، 2021، ص: 31).

- و أما بالنسبة لمسؤولية المراجع الخارجي في تقييم استمرارية الشركة حسب المعيار 570:

فقد أكد المعيار 570 المعدّل أن الإدارة تتحمل المسؤولية الكاملة عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار، عبر

إعداد خطة تشغيلية وتمويلية مستقبلية مدعّمة بالبيانات، بينما يتحمّل المراجع مسؤولية فحص صحة هذا التقييم،

والبحث عن أدلة تؤكد فرضية الاستمرارية أو تنقضها (IAASB، 2015)

وتُظهر دراسة حسن (2024) أنّ تطبيق متطلبات المعيار 570 في سورية يساهم في رفع جودة الإفصاح المالي وتحسين

الأداء، لكنه يتطلب من المراجع مستوى أعلى من الفحص والتوسع في الإجراءات التحليلية، خصوصاً عند وجود مؤشرات

خطر مالية أو تشغيلية (حسن، 2024).

و يشير المعيار 570 إلى أن الغرض منه هو "وضع معايير وتوفير إرشادات حول مسؤولية المراجع عند

مراجعته للبيانات المتعلقة بملاءمة فرض الاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية، وبالتالي على مراجع

الحسابات الخارجي عند تدقيقه للبيانات المالية مراعاة ملاءمة فرض الاستمرارية والذي تم على أساسه إعداد

القوائم المالية، وقد حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants بعض

المؤشرات التي تشير إلى ضعف احتمال استمرارية الشركة، وقسمت إلى مؤشرات مالية، ومؤشرات تشغيلية،

ومؤشرات أخرى، ولكن لا يعتبر هذا حصراً كاملاً وشاملاً لكل المؤشرات، كما أن وجود واحد أو أكثر من هذه

المؤشرات لا يعني بالضرورة فشل الشركة وعدم قدرتها على الاستمرار (سرحان، 2007، ص: 50).

تكمن أهمية التزام المراجع الخارجي بتقييم الاستمرارية والتقارير عنها باعتباره الوسيط بين الإدارة ومستخدمي

القوائم المالية في إعطاء تحذير أولي لهؤلاء المستخدمين فيما يتعلق بإمكانية الشركة على الاستمرار؛ فتقرير

المراجع الخارجي يضيف الثقة على القوائم المالية، وعلى إثر ذلك فالقرارات الاستثمارية في الشركة سوف تأخذ

منحى آخر إذا كانت الشركة تواجه حالة التصفية أو الإفلاس أو إعادة التنظيم (بوميسه وفراحتية، 2024، ص:

1425)، وبالتالي، فإن دور المراجع يتمثل في مراعاة ملائمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية في إعداد القوائم

المالية ودراسة ما إذا كان هناك مظاهر لعدم التأكد بخصوص قدرة المنشأة على الاستمرارية والتي تتطلب أن يتم

الإفصاح عنها. وفي هذا الإطار تتمثل مسؤولية المراجع في تقييم الاستمرارية وفقاً للمعيار الدولي رقم 570 بالآتي (الأمين ويوزباشي، 2015، 279):

1. يجب على المراجع دراسة مدى ملائمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية عند تنظيم القوائم المالية، حتى لو لم يتم تضمين ذلك في القوائم المالية. مع مراعاة أنه إذا كان هناك شك كبير في قدرة المنشأة على الاستمرار أن يفصح عن ذلك في القوائم المالية.
 2. يجب على المراجع أثناء حصوله على فهم للمنشأة دراسة ما إذا كان هناك ظروف أو أحداث يمكن أن تشير شكاً جوهرياً في قدرة المنشأة على الاستمرار.
 3. يجب على المراجع أن يبقى متيقظاً خلال عملية المراجعة عن الأحداث والظروف التي قد تشير شكاً جوهرياً في قدرة المنشأة على الاستمرار، وإذا ما تم تحديد مثل هذه الظروف والأحداث الفعلية فعليه القيام بتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية.
 4. على المراجع القيام بتقييم مدى سلامة تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرار.
 5. يجب على المراجع أن يأخذ الفترة الزمنية نفسها التي اتخذتها الإدارة لإجراء تقييمها، فإذا كان تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرار يغطي فترة أقل من 12 شهراً يجب على المراجع أن يطلب من الإدارة تمديد فترة تقييمها لتغطي فترة 12 شهراً من تاريخ الميزانية.
 6. يجب على المراجع عند تقييم مدى سلامة تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرار مراعاة الإجراءات التي قامت بها الإدارة لإعداد هذا التقييم، والافتراضات الأساسية التي بنى عليها هذا التقييم، وكذلك خطة الإدارة لمقابلة الأحداث المستقبلية.
- إضافة إلى ذلك، فإن من أهم الأمور التي على مراقب الحسابات الأخذ بها ما يلي (كريم، 2022):
- أ- التأكد من الأحداث غير المؤكدة حول مدى استمرارية الشركة في أداء أعمالها الاعتيادية والتي يجب أن تكون اثني عشر شهراً من تاريخ توقيع قائمة المركز المالي.

ب- على مراجعي الحسابات عند قيام إدارة الشركة بإعداد بياناتها المالية أن يقيم مدى قدرة الشركة على الاستمرار بمزاولة أعمالها الاعتيادية إلا إذا كانت لدى الشركة نية التصفية أو الرغبة في عدم مزاولة نشاطها.

ت- على مراجعي الحسابات التأكد من قيام إدارة الشركة من الإفصاح عن الأحداث المستقبلية التي تثير شكوك عدم الاستمرارية عند تقديم البيانات المالية، وفي حالة عدم الإفصاح عليه توضيح ذلك في تقريره.

ث- على مراجعي الحسابات عند التحقق من استمرارية الشركة مراعاة جملة من الأمور وهي (اتجاه الأرباح والخسائر، طبيعة عمليات الشركة، كفاءة إدارة الشركة، أحجام البنوك التي تقدم تسهيلات للشركة.....إلخ).

وبعد قيام المراجع بتنفيذ الإجراءات الإضافية الضرورية، والحصول على المعلومات المطلوبة وكذلك خطط الإدارة والحلول التي وضعتها لحل هذه المشاكل، فإنه يجب على المراجع تقرير ما إذا كانت الأسئلة التي أثارت بالنسبة لفرض الاستمرارية تم حلها كما يجب.

مما سبق يمكن القول بأن معيار التدقيق الدولي رقم (570) المتعلق بالاستمرارية قد تضمن العديد من الإجراءات التي توجه المراجع الخارجي أثناء قيامه بمهمة التدقيق لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة تدعم رأيه المهني خصوصاً في حالة وجود أحداث أو ظروف قد تلقي بالشك حول قدرة الشركة محل التدقيق على الاستمرار في نشاطها في المستقبل المنظور.

المبحث الثالث

العوامل المؤثرة على كفاءة المراجع في تقييم استمرارية الشركات

المطلب الأول: العوامل المهنية المؤثرة على دور المراجع في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار:

يؤدي المراجع دوراً كبيراً في زيادة المصداقية في القوائم المالية من خلال إعطاء رأيه الفني المحايد بعد قيامه بالفحص وبذل العناية المهنية المعقولة، وتختلف قدرة المراجع على تقييم قدرة الشركة على الاستمرار باختلاف الحالة التي يدققها، ومدى الغموض الذي تحتويه القوائم المالية، ومدى وضوح المؤشرات التي تشير إلى صحة أو عدم صحة فرض الاستمرار. وبذلك، يمكن القول بأن هنالك العديد من العوامل التي تؤثر على دور المراجع في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية، ومن أهمها (سرحان، 2007، ص: 69-70):

1. مؤهلات المراجع:

تعد مؤهلات المراجع وقدراته من العوامل المهمة في التأثير على دوره في تقييم قدرة الشركات على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية. وبالنظر إلى المؤهلات التي يتطلب القانون من مراجع الحسابات حتى يحصل على رخصة لمزاولة المهنة نجد أنه لا بد للشخص الحاصل على رخصة مزاولة المهنة أن يكون حاصلاً على درجة علمية على الأقل بكالوريوس في المحاسبة أو أحد فروع العلوم الإدارية المشابهة. بالإضافة إلى حصوله على خبرات عملية تطول وتقتصر حسب الدرجة العلمية له، وعادة هذه المؤهلات والخبرات لا تكفي لحصوله على رخصة مزاولة المهنة، بل لا بد له حتى يقوم بممارسة المهنة من اجتياز دورات تأهيلية تأهله لمزاولة المهنة، وكذلك امتحانات تقوم على إجرائها الجهات المنظمة للمهنة. فضلاً عن ضرورة امتلاكه لعدد من الصفات الشخصية، كالصدق والأمانة والنزاهة والاستقلالية، بحيث يعطي رأيه دون تردد وبحيادية وموضوعية. إضافة إلى ضرورة أن يكون مطلعاً على القوانين المختلفة التي لها علاقة بمهنة تدقيق الحسابات كقوانين الضرائب، وقانون مهنة تدقيق الحسابات، وقانون الشركات، وقانون العمل، وغيرها من القوانين الأخرى ذات الصلة.

2. المعرفة الفنية والخبرة العملية

تُعدّ خبرة المراجع ومعرفته الفنية بالمعايير الدولية أحد أهم المحددات الأساسية لكفاءته في الحكم على الاستمرارية. فقد أظهرت دراسة الأمين (2015) أن إجراءات المراجعة المستخدمة في الشركات الصناعية السورية تختلف في دقتها تبعاً لخبرة المراجع وقدرته على تحليل المؤشرات المالية العميقة، وأن المراجعين الأقل خبرة يميلون إلى تجاهل أو عدم تفسير بعض الإشارات المالية المرتبطة بالتعثر المالي (الأمين، 2015).

كما بيّنت دراسة الزعبي (2022) أن معظم المدققين في سورية يمتلكون معرفة مقبولة بالمعيار 570، لكن تطبيقهم للإجراءات التحليلية يبقى محدوداً بسبب ضعف البيانات أو الاعتماد المفرط على استفسارات الإدارة دون تحليل كمي كافٍ (الزعبي، 2022).

3. الاستقلالية المهنية

تشكل الاستقلالية الأساس الأخلاقي للحكم الموضوعي؛ وقد بينت دراسة زيناتي (2020) أن تهديدات الاستقلالية (الألفة، المصلحة الذاتية، الترهيب، التأييد، المراجعة الذاتية) تظهر بشكل واضح في أسواق تدقيق الدول النامية، وتنعكس مباشرة على جودة التدقيق (زيناتي، 2020) وبالتالي قدرة المراجع على تكوين قناعة و إصدار رأي محايد معقد كتحقيق الاستمرارية ، حيث يكون المراجع المعرض لضغوط الإدارة أقل ميلاً لإصدار رأي متحفظ رغم وجود مؤشرات خطر وتتوافق هذه النتائج مع ما أكدته Bava وآخرون عام (2019) بأن الاستقلالية ترتبط مباشرة بدقة الحكم المهني، وأن المراجع المستقل يكون أكثر حذراً وصرامة في تقييم المؤشرات المالية السلبية (Bavara et al., 2019).

4. بذل العناية المهنية اللازمة:

إن قيام المراجع بإجراءات التدقيق الكافية يقوي من دوره في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار، وفي الوقت نفسه يعفيه من المسؤولية إذا تبين أن الشركة تتعرض لمشاكل تتعلق بقدرتها على الاستمرار. بالمقابل، فإنه في حالة وجود مؤشرات تتعلق بالاستمرار مع تقصير من المراجع في بذل العناية المهنية اللازمة والكافية، فإنه يكون معرضاً للمساءلة عن ذلك التقصير، وكلما كانت العناية المبذولة معقولة وكافية إلى حد ما زادت احتمالات الكشف عن الضعف إن كان موجوداً.

إذ بينت دراسة الزعبي عام 2022 أن المراجع الذي يطبق إجراءات تحليلية معمّقة (تحليل الاتجاهات، النسب، التدفقات المتوقعة) يكون أكثر قدرة على كشف مؤشرات عدم الاستمرارية مقارنة بمن يعتمد فقط على الاستفسارات الشكلية من الإدارة، وأشارت الدراسة إلى أنّ ضعف الإفصاح المالي في سورية يُجبر المراجع على زيادة مستوى الشك المهني وتوسيع نطاق الفحص (الزعبي، 2022).

5. الأتعاب:

تعد الأتعاب التي يحصل عليها المراجع حالياً غير كافية لتمكينه من القيام بالإجراءات التي تتعلق بتقييم صحة فرض الاستمرارية، لأن هذا يتطلب إجراءات أشمل وأكثر تعقيداً تتعلق بالتحليل المالي، توسيع نطاق الفحص. وبالتالي زيادة الجهد والوقت المبذولين من قبله، وبالتالي الحاجة إلى مساعدين إضافيين مما يزيد أعباء المراجع المالية، وإذا أراد القيام بذلك فإن الأتعاب تلعب دوراً مهماً في التأثير على دور المراجع في تقييم قدرة الشركات على القيام بأعمالها الاعتيادية بصورة مستمرة، وهذا يتطلب إعادة النظر بنسبة الأتعاب التي يأخذها المراجع وطريقة تحديدها، وكذلك قد يتطلب الأمر تحديد الحد الأدنى للأتعاب المسموح بالتعاقد عليها.

6. الإدارة:

إن ممارسة الإدارة ضغوطاً على المراجع قد يؤثر على استقلاليته، أو قد تقوم الإدارة بإخفاء بعض المعلومات عنه وعدم إطلاعها على الحقيقة، وقد تكون هذه المعلومات غير واضحة له أو ليس لديه علم بها أصلاً. أما إذا كان يعرف بها، لوم يستطع الحصول عليها، فإنه لابد أن يبين ذلك في تقريره أو يترك العمل مع الشركة مع بيان ذلك أو سبب تركه للشركة على أساس أن هناك تضيقاً لنطاق المراجعة من قبل الإدارة على المراجع الخارجي المستقل.

7. سرية المعلومات:

تعد المحافظة على أسرار العميل من آداب المهنة التي نصت عليها القوانين، ولكن عدم وضوح هذا الأمر في ذهن المراجع قد يؤدي به إلى عدم الإفصاح عن بعض الأمور المتعلقة بالاستمرار، أو حفاظاً على سرية

المعلومات وخاصة أن الإفصاح عن وجود ضعف في قدرة الشركة قد يؤثر على سمعة العميل ويؤدي إلى الإضرار به. لذا، ينبغي أن يكون هناك وضوح بالنسبة لحدود السرية المطلوبة.

8. كثرة وتعقيد أسباب إفلاس الشركات:

قد لا يستطيع المراجع أن يدرك ما يحيط بفرض الاستمرار من مخاطر، لأن بعض المؤشرات قد لا يتم إدراكها بسهولة لعدم فهمه لها، وكلما زاد تعقيد المؤشر الذي يتعلق بالاستمرار كلما زادت صعوبة قيام المراجع بدوره حيال ذلك.

المطلب الثاني: العوامل التحليلية والمالية المؤثرة في كفاءة التقييم

1. المؤشرات المالية كنظام إنذار مبكر

قدّمت دراسة صابرين عام 2013 حول استخدام المؤشرات المالية في التنبؤ بالإندار المبكر نهجاً شاملاً لاستخدام النسب المالية كنسب الملاءة، والسيولة، والهيكل التمويلي، ودوران الموجودات، وأثبتت من خلال نماذج كمية أن المؤشرات المالية تشكل نظام إنذار مبكر للتنبؤ بالتعثر، وتعد أداة مثالية للمراجع عند تقييم الاستمرارية في المصارف السورية (صابرين، 2013)

2. هيكل رأس المال ومخاطر التعثر

أظهرت دراسة الحموي عام 2021 أن نسب الديون إلى رأس المال، ونسبة الالتزامات طويلة وقصيرة الأجل، لها تأثير دقيق ومباشر على توقع الاستمرارية أو التعثر، وأن نماذج Altman Z-Score و Bank-O-Meter تقدم قدرة تنبؤية عالية خاصة في بيئة اقتصادية متقلبة مثل سورية (الحموي، 2021)، وهو ما يتوافق مع نتائج دراسة Altman وآخرون عام (2020) دولياً حول فعالية مؤشرات الملاءة والربحية في التنبؤ بالمخاطر المستقبلية (Altman et al., 2020).

3. أهمية الإجراءات التحليلية

لا تعتبر الإجراءات التحليلية مجرد خطوة شكلية، بل هي حجر الأساس في تقييم الاستمرارية، حيث أوضحت دراسة الزعبي عام 2022 أن تطبيق النسب المالية في سورية يُعدّ من أكثر النقاط تأثيراً في جودة الحكم، خصوصاً عند غياب بيانات إفصاح مكتملة أو عند وجود شك جوهري غير مفسّر من الإدارة (الزعبي، 2022).

المطلب الثالث: العوامل المتعلقة ببيئة مكتب المراجعة

1. الرقابة الداخلية وجودة المكتب

تظهر نتائج الدراسات والرسائل أن بيئة مكتب المراجعة تؤثر بشكل واضح على جودة تقييم الاستمرارية، فالمكاتب الكبيرة أو التي تعتمد المعيار الدولي لإدارة الجودة (ISQM) الذي يتطلب أدوات تحليل مالية وتقنية أفضل وتدريباً مستمراً لمراجعي الحسابات، ونظام ضلط جودة داخلي شديد، والتزاماً أعلى بالمعايير الدولية للمراجعة، وبالتالي قدرة أكبر على تقييم الاستمرارية بدقة، بينما تعاني المكاتب الصغيرة من ضعف الموارد (Zdolšek, 2022).

المطلب الرابع: العوامل المتعلقة بالمنشأة محل المراجعة

1. مستوى الإفصاح والشفافية

أوضحت رسالة حسن عام 2024 أن ضعف الإفصاح المالي يعيق قدرة المراجع على تقييم الاستمرارية، ويزيد من احتمالية وقوع خطأ مهني، خاصة عندما تعتمد المنشأة على تقديرات غير موثقة أو خطط تمويل غير مؤكدة (حسن، 2024).

2. نظام الرقابة الداخلية

يؤدي ضعف الرقابة الداخلية إلى بيانات غير مكتملة، وغياب توثيق للمعاملات، وارتفاع مخاطر التحريف الجوهرية، و صعوبات في تحليل التدفقات النقدية، وجميع هذه الأمور تحدّ من قدرة المراجع على بناء حكم استمرارية موثوق.

المطلب الخامس: الحوكمة ولجان المراجعة

1. لجان المراجعة كعامل داعم للاستمرارية

أظهرت دراسة علي وآخرون عام 2022 أن وجود لجنة تدقيق فعّالة يُعدّ عنصراً محورياً في دعم استقلالية المراجع، وتوفير المعلومات الجوهرية، وتعزيز مستوى الشفافية، ومناقشة خطط إدارة المخاطر (علي وآخرون، 2022)، وهو ما يؤكد ما جاء في دراسة Jukić & Krsmanović عام (2023) حول دور الحوكمة في تحسين جودة تقارير المراجعة (Jukić & Krsmanović, 2023).

2. مجلس الإدارة ودوره في تعزيز الأدلة

بين Hammond وآخرون في دراستهم عام (2022) إلى أنّ عناصر الحوكمة المؤسسية—وخاصة استقلالية مجلس الإدارة، وحجم المجلس، وهيكل الملكية، وتوزيع الأدوار بين الإدارة التنفيذية وغير التنفيذية—تُعد من المحددات الجوهرية في توقعات الاستمرارية لدى الشركات، فقد توصلت الدراسة، بعد تحليل متعدد المعايير شمل خبراء من مجالات المحاسبة والتدقيق والتمويل، إلى أنّ المتغيرات المرتبطة بالحوكمة تُعد ضمن أهم العوامل المؤثرة في قدرة المنشأة على تجنب التعثر المالي (Hammond et al., 2022).

وتتوافق هذه النتائج مع الإطار النظري المعتمد في معيار ISA 570، الذي يشدد على الدور المحوري للمعلومات التي تقدّمها الإدارة ولمستوى الإفصاح عن الشكوك الجوهرية المتعلقة بالاستمرارية. إذ كلما ازدادت شفافية الإفصاح وفاعلية الحوكمة، كانت أحكام المراجع بشأن الاستمرارية أكثر دقة وموضوعية، استناداً إلى أدلة أكثر موثوقية. يتضح أن كفاءة مراجع الحسابات في تقييم استمرارية الشركات وفق المعيار 570 المعدّل تعتمد على منظومة متكاملة تشمل مستوى المعرفة الفنية والخبرة العملية، والاستقلالية والعناية المهنية، والقدرة التحليلية واستخدام النماذج المالية، وجودة بيئة مكتب المراجعة، وقوة الإفصاح الداخلي والرقابة، ودور لجان التدقيق ومجلس الإدارة، وقد بينت الدراسات المرفقة أن تطبيق إجراءات المعيار 570 في سورية يتطلب توسيعاً في الإجراءات التحليلية، وتعزيزاً للاستقلالية، وتحسيناً في الإفصاح والحوكمة، لضمان صدور أحكام مهنية دقيقة حول قدرة المنشآت على الاستمرار.

المبحث الرابع

الآثار المترتبة على تقرير المراجع فيما يتعلق بالاستمرارية

بعد قيام المراجع بالإجراءات الإضافية التي يراها ضرورية، وحصوله على البيانات التي طلبها، وأخذة لخطط الإدارة وغيرها من العوامل المخففة في الاعتبار، وجمعه لأدلة إثبات كافية، يقوم بإصدار تقريره، والذي يكون على عدة أشكال حسب كل حالة، كما جاء في معيار التدقيق الدولي المتعلق بالاستمرارية (بوميسه وتريش، 2021، ص: 41-42). وفي هذا الإطار، فإن تقرير المراجع له آثاره الواضحة سواء على عملائه الذين يدقق لهم حساباتهم أو على الأطراف الأخرى ذات العلاقة أو على المراجع نفسه. وفيما يخص تقرير المراجع عن أمور تتعلق باستمرارية الشركة، فإن ذلك أيضاً له آثاره على كافة الأطراف ذات العلاقة سواء كانت الشركة تعاني من مشاكل ضعف القدرة على الاستمرار أم لا، وسواء تحفظ المراجع في تقريره أو لم يتحفظ بالنسبة للقدرة على الاستمرارية. ويمكن تلخيص الآثار المترتبة على تقرير المراجع في الحالات السابقة كما يلي (محمد، 2023، ص: 24-25):

1. إذا كان العميل ليس لديه مشاكل تتعلق بالاستمرارية، وقام المراجع بالتحفظ بالنسبة لقدرة الشركة على الاستمرار في عملها، فإن ذلك يؤدي إلى:

أ. **بالنسبة للمراجع:** يؤدي إلى إساءة العلاقة بين المراجع وعميله، لأن المراجع قد أدى بتقريره إلى إلحاق الضرر بالعميل، وقد يقوم العميل بمطالبة المراجع بالتعويض وملاحقته قانونياً. وبذلك يتعرض المراجع للمسؤولية المدنية ويخسر أحد عملائه. علاوة على تعرض سمعته وشهرته للتشويه واتخاذ مواقف سلبية من قبل الشركات الأخرى مما يلحق الضرر به. وكل ذلك بسبب إعطائه تقريراً غير دقيق، حيث أن التقرير يشير إلى عدم قدرة الشركة على الاستمرار بأعمالها وأن الحقيقة عكس ذلك.

ب. **إثارة المشاكل للعميل مع الغير:** إذ أنه ونتيجة للرأي المتحفظ للمدق في تقريره عن العميل، فإن علاقة العميل مع زبائنه المختلفين تتأثر سلباً، وقد يؤدي ذلك لمواجهة العميل لمشاكل تتعلق بالاستمرارية فعلاً، وذلك لأن قراءة التقرير من جميع الأطراف ذات العلاقة سيتأثرون به، وبالتالي ستكون قراراتهم مبنية على

التقرير. وبالتالي، فقد لا يستطيع الحصول على التمويل الكافي أو الشراء لأجل أو غير ذلك، مما سيؤدي إلى وقوع الشركة في عسر مالي ومن ثم تتعثر.

2. إذا كان العميل لديه مشاكل تتعلق بالاستمرارية، وقام المراجع بنشر تقرير نظيف (غير متحفظ) بالنسبة لقدرة الشركة على الاستمرار في عملها، فإن ذلك يؤدي إلى:

أ. **بالنسبة للمراجع:** يتعرض للمساءلة من قبل العميل ومن قبل الجمهور؛ أي يمكن أن يتعرض للمسؤولية المدنية والجزائية وكذلك التأديبية في حال تبين أنه لم يقدّر ببذل العناية المهنية الكافية بالرغم من أن مؤشرات عدم القدرة على الاستمرار واضحة بحيث يستطيع المراجع من خلال الفحص العادي اكتشافها. وفي هذه الحالة، فإن المراجع يتعرض للملاحقة القانونية، ويظهر بمظهر المهمل، وبالتالي يسيء إلى سمعته في مجتمع الأعمال وقد يفقد عميله وعملاء آخرين.

ب. **بالنسبة للعميل والمستفيدين الآخرين:** فإنهم يتعرضون لمشاكل منها إرباك العميل، وعدم قدرته على تدارك الأمر قبل أن تصبح الشركة في موقف خطر. أما بقية المستفيدين والذين يعتمدون على رأي المراجع عن القوائم المالية، فإنهم يعتبرون هذا الرأي مرشداً لهم في اتخاذ قراراتهم. وبالتالي، فإن هذه الحالة تؤدي بهم إلى اتخاذ قرارات غير سليمة.

3. إذا كان العميل لديه مشاكل تتعلق بالاستمرارية، وقام المراجع بالتحفظ في تقريره بالنسبة لذلك. فإن هذا يؤدي إلى:

أ. **بالنسبة للمراجع:** يكون المراجع قد أتم دوره بشكل جيد، وبذل العناية المهنية اللازمة، وهذا يرفع مكانته في مجتمع الأعمال، ويكسبه شهرة وسمعة حسنة، وتزداد ثقة الجمهور به وبتقاريره، ويكون قد حصّن نفسه من المساءلة ومن الملاحقة القانونية. إلا أن تقريره قد يلحق الضرر به من قبل العميل، وتسوء العلاقة بينهما وذلك لخوف العميل على سمعة الشركة، ولكن في المحصلة هذا أفضل للمراجع.

ب. بالنسبة للعميل: قد يتضرر العميل، ولكن المراجع في هذه الحالي يكون قد ساهم في الإنذار المبكر له فيما يتعلق بضعف الشركة على الاستمرار، مما يتيح له المجال لاتخاذ القرارات التصحيحية وتدارك الأمور.

4. إذا كان العميل لديه مشاكل تتعلق بالاستمرار، وقدم المراجع تقريراً نظيفاً، فإن ذلك يؤدي إلى:

- أ. بالنسبة للمراجع: فإنه يكون قد أدى دوره بشكل جيد، وبذل العناية المهنية الكافية، فجاء تقريره ورأيه تعبيراً عن الحقيقة، وهذا يكسبه السمعة الحسنة وتزداد ثقة الجمهور به وتزداد ثقة عميله به.
- ب. بالنسبة للعميل: تزداد ثقته بالمراجع وبوضعه المالي ويكون مطمئناً على سلامة الشركة، وتزداد ثقة الجمهور بالشركة ويزداد الإقبال عليها والاستثمار فيها.

المبحث الخامس

التحليل المالي والمؤشرات التي تدعو المراجع للتنبؤ بالفشل المالي

أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين معيار المراجعة رقم (570) المتعلق بفرض الاستمرارية، والذي يهدف إلى توفير إرشادات حول مسؤولية المراجع الخارجي عند مراجعة القوائم المالية حول ملاءمة الاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية، وحدد مجموعة من المؤشرات التي تساعد المراجع في التحليل واكتشاف حالات عدم استمرارية المشروع، وصنفت إلى مؤشرات مالية، ومؤشرات تشغيلية، ومؤشرات قانونية وغيرها، وحدد كذلك المعيار (570) مجموعة من الإجراءات التي يجب على المراجع القيام بها عندما يتم اكتشاف حالات عدم إمكانية استمرار المشروع، وكذلك الصيغ التي يضمنها في تقريره في ضوء النتائج التي توصل إليها. وهناك مؤشرات مالية يتم الحصول عليها من خلال الفحص العادي ومن فحص نظام الرقابة الداخلية والأمور الإدارية والقانونية التي لها علاقة بالأمور المالية، كما أن هناك مؤشرات تشغيلية وإدارية وقانونية.

المطلب الأول - مفهوم التحليل المالي:

يعد التحليل المالي أداة تهتم بدراسة القوائم المالية بشكل تحليلي مفصل ويوضح العلاقات بين عناصر هذه القوائم، والتغيرات التي تطرأ على هذه العناصر في فترة زمنية محددة. إضافة إلى أن استخدام التحليل المالي يعتبر ذو أهمية لمراجعي الحسابات، وذلك لتزويد المهتمين بالمعلومات المالية لاتخاذ القرارات المناسبة.

أولاً - تعريف التحليل المالي:

يعرف التحليل المالي على أنه علم له قواعد ومعايير وأسس يهتم بتجميع البيانات والمعلومات الخاصة بالقوائم المالية للمنشأة وتصنيفها ثم دراستها بشكل دقيق وتفصيلي وإيجاد الربط والعلاقة فيما بينها. كما يعرف التحليل المالي بأنه: "دراسة القوائم المالية بعد تصنيفها وباستخدام الأساليب الكمية، بهدف توضيح الروابط بين عناصرها والتغيرات في هذه العناصر وحجم وتأثير هذه التغيرات، وكذلك عرف بأنه مجموعة من المؤشرات التي تساعد في دراسة في دراسة حالة المنشأة من حيث التشغيل والتمويل وتقييم أداء هذه المؤسسات (شتات، 2023، ص: 13-

14). كما يعرف التحليل المالي بأنه عبارة عن: "عملية معالجة للبيانات المالية المتاحة عن مؤسسة ما لأجل الحصول منها على معلومات تستعمل في اتخاذ القرارات وفي تقييم أداء المؤسسات التجارية والصناعية في الماضي والحاضر، وكذلك تشخيص أية مشكلة موجودة (مالية أو تشغيلية) وتوقع ما سيكون عليه الوضع في المستقبل (الجرجاوي، 2008، ص: 3)

ثانياً- الجهات المستفيدة من التحليل المالي:

إن اتساع مجالات استعمال التحليل المالي وازدياد الحاجة له، جعلته موضع اهتمام الكثيرين على الرغم من اختلاف الأهداف التي يتطلعون إليها من تطبيقه، ومن الجهات التي تستعمل التحليل المالي (شتات، 2023، ص: 17-18):

1. **المستثمرون الحاليون والمحتملون:** يهتم المستثمرون بشكل أساسي بأمن أصولهم وما إذا كانت مكافآتهم الحالية والمحتملة تتناسب مع المخاطر التي قد يتعرضون لها. ولمعرفة المزيد عن أداء المؤسسة على المدى القصير والطويل بالإضافة إلى قدرتها على الاستمرار في تحقيق عوائد مقبولة، فإنهم يقومون بإجراء العملية التحليلية قبل اتخاذ قراراتهم الاستثمارية.
2. **إدارة المنشأة:** تستخدم المستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة التحليل المالي لتقييم ربحية المؤسسة والعوائد المحققة على الاستثمار، وتحديد اتجاهات الأداء التي تتخذها الشركة، ومقارنة أداء المؤسسة مع ذلك المؤسسات المماثلة (في الحجم والنشاط)، وكذلك أداء الصناعة التي تنتمي إليها.
3. **الدائنون:** يقوم الدائنون بإجراء التحليل لتحديد المخاطر المتوقعة التي يمكن أن تؤثر على قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها عند استحقاقها، مع التركيز على سيولة المؤسسة وهيكلها المالي ومصادر تمويلها الأساسية وكيفية ذلك، واستخدام الأموال وتحديد قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح كأحد الموارد لسداد الديون.
4. **المؤسسة الحكومية:** تهتم المؤسسات الحكومية بفحص أداء المؤسسات لعدة أسباب منها الضبط والضرائب والاعتبارات الإحصائية.

5. **المؤسسات التي تركز على التحليل:** تقوم هذه المؤسسات بإجراء تحليل مالي إما بمبادرتها الخاصة أو استجابة لطلب من مؤسسة أخرى معنية بموضوع المؤسسة، وفي أي حال فإنهم يتفاوضون رسوماً مقابل خدماتهم.

6. **مراجعي الحسابات:** يقوم مراجع الحسابات بالاستعانة بالتحليل المالي بمؤشراتته المختلفة لتعزيز مصداقية البيانات المالية وتقديم تأكيدات معقولة ومنطقية حول البيانات المالية، بحيث أنها تعطي صورة حقيقية وعادلة عن حالة الشركة.

وبالتالي يمكن القول بأن أهمية التحليل المالي تتمثل في عدة نواح منها، تقييم الأداء المالي للشركة على المدى القصير والطويل، والكشف المبكر عن المشكلات المالية التي قد تؤدي إلى تعثر الشركة. فضلاً عن تقديم توصيات للإدارة والمستثمرين لاتخاذ قرارات استباقية لتفادي الفشل.

المطلب الثاني - المؤشرات التي تدعو المراجع للتنبؤ بالفشل المالي:

اعتمد التحليل لأغراض التنبؤ بالفشل المالي على استخدام نماذج كمية من النسب والمؤشرات المالية، لمعرفة أرصدة معينة أو نتائج محددة ومقارنتها مع نسب معيارية وقيم فاصلة، وذلك كمؤشرات على الصعوبات المالية التي يمكن أن تواجهها المنشأة، والتي تتمثل بالمؤشرات المالية والمؤشرات التشغيلية.

أولاً: المؤشرات المالية (Financial Indicators):

ويتمثل أبرزها بما يلي (الأمين وبيوزباشي، 2015، ص: 277-278):

1) زيادة المطلوبات المتداولة على الموجودات المتداولة (تحليل السيولة):

يوضح قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها، وخاصةً القصيرة الأجل، إذ أن توافر السيولة يُعد شيئاً ضرورياً كي تستمر الشركة في عملياتها، وتسديد التزاماتها والمحافظة على سمعتها عند دائنيها. بالمقابل، فإن عدم توافر السيولة الكافية يؤثر على قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها.

(2) نسبة المديونية:

تعكس مدى اعتماد الشركة على التمويل بالديون، فقد يؤدي عجز السيولة، ونقص إمكانيات التمويل الذاتي إلى دفع الشركة للمزيد من الاقتراض سواء لتمويل الالتزامات الجارية أو الأنشطة الاستثمارية، وبالتالي يؤدي إلى تحميل الشركة بأعباء خدمة الدين التي قد تفوق أرباحها، ويُعد ذلك مؤشراً على عدم قدرتها على الاستمرار.

(3) تأخر توزيعات الأرباح أو توقفها:

عند وجود أرباح قابلة للتوزيع في القوائم المالية، وعدم قيام الإدارة بتوزيعها لفترات مالية متعددة، بالرغم من استحقاق هذه التوزيعات، يشير ذلك إلى وجود مشاكل تتعلق بالسيولة لدى الشركة، أو قيام الإدارة بتوزيع أسهم بدلاً من توزيع النقد دون وجود مبرر، هنا يجب على المراجع أن يأخذ ذلك بعين الاعتبار، لأنه يُعد مؤشراً على ضعف في قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها في المستقبل المنظور.

(4) عدم القدرة على تسديد استحقاقات الدائنين في موعدها:

إن عدم قدرة الشركة على دفع الالتزامات المستحقة للدائنين ينتج في الدرجة الأولى عن نقص في السيولة (النقد) لديها، أي نقص التدفقات النقدية الداخلة للشركة أكثر من أن يكون نقصاً في الربح نتيجة ضعف الإدارة.

(5) صعوبة الالتزام بشروط اتفاقيات القروض:

إن عدم قدرة الشركة على الوفاء بتسديد القروض في تاريخ استحقاقها يُعرض الشركة لمشاكل مع المقرضين، وخاصة إذا لم يتم الموافقة على جدولة الديون، وعند عدم استطاعة الشركة الوفاء باتفاقيات القروض، والاستمرار في ذلك يؤدي إلى مضاعفة هذه الديون، وتراكم الفوائد، وبالتالي تصبح استمرارية الشركة موضع شك لعدم قدرتها على تمويل عملياتها، الأمر الذي قد يؤدي إلى توقفها كلياً أو جزئياً.

ثانياً: مؤشرات تشغيلية (Operating Indicators):

وتتمثل بما يلي (المومني وشويات، 2008، ص: 168-169):

1) استقالة مدراء مهمين دون إيجاد من يحل محلهم:

عندما تواجه الشركة مشكلة استقالة بعض المدراء المهمين في الشركة، وعدم قدرتها على إيجاد من يسد مكانهم، فإن ذلك يؤثر، وبشكل كبير، على استمرارية الشركة في المستقبل المنظور، وخاصة في حالة جذب هؤلاء المدراء في شركات أخرى في ظل المنافسة.

2) فقدان سوق رئيس، أو امتياز، أو مورد رئيس:

قد تواجه الشركة مشاكل في تسويق إنتاجها محلياً أو خارجياً بفعل المنافسة، وارتفاع الأسعار، أو عدم تناسبها مع مستوى الجودة لنقص الكوادر الفنية المدربة التي تؤثر على تسويق المنتج، أو عدم وجود إدارة تعمل على دراسة العوامل المؤثرة على أذواق المستهلكين، وبالتالي عدم قدرتها على إيجاد الحلول المناسبة، والفعالة للمشاكل التسويقية التي تواجهها. جميع هذه الأسباب قد تؤدي إلى فقدان أسواق رئيسية، أو امتياز، أو مورد رئيس لها لعدم قدرتها على تلبية الاحتياجات، وبالتالي يكون له أثر سلبي على استمرارية الشركة في المستقبل.

3) صعوبات لها علاقة بالقوى العاملة، أو نقص في المستلزمات الهامة:

هناك العديد من الصعوبات قد تتعرض لها الشركة تتعلق بالقوى العاملة، سواء أكانت مباشرة مع العاملين وتتعلق بالرواتب والامتيازات وغيرها، أم من خلال النقابات العمالية التي تدافع عنها، حيث إن تغيير العاملين من فترة لأخرى يجعل الشركة غير مستقرة في مواردها البشرية التي تقوم بتدريبهم، فلا بد لمراجع الحسابات أن يلاحظ ذلك من خلال سجلات العاملين في دائرة شؤون الموظفين، لما لها من أثر سلبي على استمرارية الشركة.

ثالثاً: مؤشرات أخرى (Other Indicators):

وتتمثل بما يلي (محمد، 2023، ص: 18):

1) عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال أو المتطلبات القانونية الأخرى:

تتكون الأموال المستثمرة في الشركة من رأس المال المدفوع، والقروض التي تحصل عليها الشركة من البنوك، وحملة السندات، وهناك نسب متعارف عليها للحفاظ على التوازن بين مصادر التمويل الداخلي والخارجي. فإذا اختل التوازن بسبب زيادة حجم القروض، وانخفاض رأسمال المدفوع تتحمل الشركة أعباء مالية لخدمة الدين،

تتمثل بالفائدة، وأقساط القروض. وحتى تستمر الشركة يجب ألا تزيد نسبة القروض إلى حقوق الملكية عن الحد المقبول في الصناعة التي تنتمي إليها الشركة، وذلك من أجل توفير أكبر قدر ممكن من النجاح، والاستمرار.

(2) قضايا قانونية قائمة ضد الشركة يمكن أن تنشأ عنها أحكام لا تستطيع الوفاء بها:

عند وجود دعاوي قضائية مرفوعة ضد الشركة، ونجاح هذه الدعاوي قد يؤدي إلى التزامات، أو تعويضات لا تستطيع الشركة الوفاء بها، أو الحجز على أصولها، أو التعرض للتصفية لتسديد الالتزامات، فهذا مؤشر على ضعف قدرة الشركة على الاستمرار في المستقبل يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار من قبل المراجع.

(3) تغيير في السياسات والقوانين الحكومية:

تعمل الشركة في بيئة يحكمها القوانين وتشريعات الحكومية، وبالتالي فإن هذه القوانين تتغير من وقت لآخر، فأحياناً تكون قوانين مؤقتة قد لا يتم الموافقة على إدامتها وخاصة القوانين ذات العلاقة بالشركة، مثل: القوانين التي تختص بإنتاج سلعة ما، أو القوانين الجمركية مما يؤثر على التكلفة والأسعار، والقوانين الخاصة بالقوى العاملة واستيراد مستلزمات الإنتاج، فعند ملاحظة ذلك من قبل المراجع يدل على ضعف قدرة الشركة على الاستمرار في المستقبل يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار من قبله.

وبناءً عليه يمكن القول أن المراجعة، باعتبارها عملية تدقيق مستقلة وموضوعية للقوائم المالية للشركات، تلعب دوراً حيوياً في ضمان نزاهة المعلومات المالية وصحتها. فالمراجعة لا تقتصر على التأكد من أن القوائم المالية قد أُعدت وفقاً للمعايير المحاسبية المعتمدة فقط، بل تشمل أيضاً تقييم المخاطر التي قد تواجهها الشركة في المستقبل، مثل مشاكل السيولة، الديون المرتفعة، أو نقص الربحية.

ومن خلال هذا الدور، تعتبر المراجعة أداة أساسية لتقييم استمرارية الشركات، حيث يضطلع مراجع الحسابات بمسؤولية تقديم رأي محايد بشأن قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط التجاري في المستقبل القريب. يُعتبر هذا التقييم جزءاً لا يتجزأ من عملية اتخاذ القرارات، سواء للمستثمرين الذين يعتمدون على المراجعة لتقييم جدوى استثمارهم، أو للمقرضين الذين يعتمدون عليها لتحديد جدارة الائتمان.

لا تقتصر المراجعة فقط على التصديق على دقة القوائم المالية، بل تمتد لتشمل تقييم الأنظمة والضوابط الداخلية، مما يعزز فعالية الأداء المؤسسي ويقلل من المخاطر المحتملة. وبالتالي، فهي تؤدي دورًا محوريًا في تعزيز الشفافية والثقة في بيئة الأعمال، خاصة في أسواق مثل السوق السوري، حيث تواجه الشركات تحديات اقتصادية وسياسية قد تؤثر على استقرارها المالي.

وعليه فإن التزام مراجع الحسابات بمعايير تقييم استمرارية الشركات يعد أمرًا بالغ الأهمية لضمان الاستقرار المالي والتشغيلي للشركات، وهو ما يسهم في حماية حقوق المساهمين والمستثمرين على حد سواء.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية وتحليل البيانات

تعد الدراسة الميدانية وسيلة مهمة للوصول إلى الحقائق المتعلقة بمشكلة البحث، حيث تعتمد على جمع وتحليل البيانات من مجتمع الدراسة وعينته بهدف تحقيق أهداف البحث والإجابة على تساؤلاته. ويهدف هذا الفصل إلى توضيح المنهجية البحثية والإجراءات التي تم اتباعها في الدراسة، بما في ذلك تحديد المنهج المستخدم، ووصف مجتمع الدراسة وعينته، وأدوات جمع البيانات، والأساليب الإحصائية التي سيتم استخدامها لتحليل البيانات واختبار الفرضيات.

أولاً- منهجية الدراسة الميدانية:

يتيح المنهج الوصفي التحليلي إمكانية تحليل تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع، كما يسمح باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لاختبار الفرضيات وتحديد العلاقات بين العوامل المؤثرة في الدراسة. بالإضافة إلى ذلك، فقد تم استخدام التحليل الإحصائي الكمي لتقديم صورة دقيقة حول مدى التزام المراجعين الخارجيين بمتطلبات المعيار الدولي ISA 570، ومدى تأثير هذا الالتزام على تقييم استمرارية الشركات المساهمة العامة السورية.

ثانياً- متغيرات الدراسة:

تلعب عملية تحديد المتغيرات دوراً أساسياً في تحليل مشكلة البحث واختبار الفرضيات، حيث تساعد في فهم العلاقات السببية بين العوامل المؤثرة والمخرجات المتوقعة. وفي إطار هذه الدراسة، فقد تم تحديد نوعين من المتغيرات:

المتغيرات التي قدمها الباحث تشكل الأساس الذي ستعتمد عليها الدراسة لفحص تأثيرات التزام المراجعين بمعيار ISA 570، والبيئة الاقتصادية والتكنولوجية الحديثة على دقة تقييم فرض الاستمرارية، على النحو التالي:

المتغير المستقل الأول: التزام المراجعين بتطبيق معيار ISA 570

هذا المتغير يركز على مدى التزام المراجعين في سوريا بتطبيق المعيار الدولي ISA 570. يشمل عدة أبعاد فرعية تتعلق بمتطلبات تطبيق هذا المعيار في عمليات التدقيق:

1. متطلبات معيار ISA 570:

- متطلبات الإفصاح: أي المعلومات التي يجب على المراجعين الكشف عنها فيما يتعلق باستمرارية النشاط.

- تعزيز التواصل مع لجان التدقيق والإدارة: يشير إلى أهمية التواصل الفعال بين المراجعين والإدارة ولجان التدقيق لتقييم المخاطر والتوقعات المالية.

- متطلبات الحوكمة: يشمل الحوكمة التنظيمية والسياسات التي يجب اتباعها لضمان استمرارية الشركات.

- بذل العناية المهنية: يتعلق بالتأكد من أن المراجعين يتبعون أعلى معايير المهنية أثناء تقييم فرض الاستمرارية.

2. الالتزام بالمحاور التنظيمية للمعيار:

- الالتزام بالمعايير المهنية: يتعلق بالتمسك بالقيم الأخلاقية والمعايير المهنية مثل الموضوعية والحياد أثناء التدقيق.

- الاستقلالية والنزاهة: يشير إلى أن المراجعين يجب أن يكونوا مستقلين عن الإدارة وألا يتأثروا بالعوامل الخارجية أثناء تقييم الاستمرارية.

- التدريب والتأهيل المهني: يتعلق بتطوير مهارات المراجعين من خلال التعليم المستمر لضمان تطبيق المعيار بشكل صحيح.

3. الالتزام المهني للمراجع وفق معيار ISA 570

- اكتشاف مؤشرات الشك: كيفية اكتشاف المؤشرات التي تدل على وجود مشاكل في استمرارية الشركة سواء كانت تشغيلية أو مالية.

- تقييم خطط الإدارة: تقييم مدى قدرة خطط الإدارة على ضمان الاستمرارية والتكيف مع الظروف الاقتصادية.

- جمع الأدلة: أهمية جمع الأدلة الكافية لدعم تقييم فرض الاستمرارية.

- إصدار التقارير: إصدار تقارير دقيقة وموضوعية حول استمرارية الشركة بناءً على نتائج التدقيق.

المتغير التابع: دقة تقييم فرض الاستمرارية:

يقيس هذا المتغير قدرة المراجعين على تحديد ما إذا كانت الشركات قادرة على الاستمرار في العمل خلال المستقبل المحدد باثني عشر شهراً على الأقل، استناداً إلى المعايير التي تم ذكرها.



ثالثاً - مجتمع الدراسة:

يتكون من جميع مراجعي الحسابات في سوريا، وفقاً للإحصائيات الرسمية لعام 2025، حيث يبلغ إجمالي عدد المراجعين المرخصين لتدقيق شركات الأموال في سورية حوالي 161 مراجعاً، ويشمل هذا العدد مراجعين مختلفين في المستويات المهنية مثل المراجعين، المراجعين الرئيسيين، ومديري التدقيق. ونظراً لأن الدراسة تركز على المراجعة المالية وفرض الاستمرارية، فإن المراجعين هم المجموعة التي تملك الخبرة والمعرفة اللازمة لفحص تطبيق هذا المعيار بشكل صحيح، وبالتالي فإنهم يشكلون المجتمع المستهدف.

رابعاً - عينة الدراسة:

لتحديد مدى التزام مراجعي الحسابات بتطبيق ISA 570، تم اختيار عينة عشوائية قصدية من المراجعين العاملين في محافظة دمشق وريفها، وتم اختيار هذه العينة لضمان تمثيل عادل للمجتمع المستهدف، حيث تم توزيع الاستبيانات على مجموعة متنوعة من المراجعين ذوي الخبرات المختلفة، مثل المراجعين، المراجعين الرئيسيين، ومديري التدقيق.

- **حجم العينة:** تم اختيار 80 فرداً من المراجعين العاملين في دمشق وريفها كعينة للدراسة، وهذا العدد يتناسب مع حجم مجتمع الدراسة، ويسمح بتحليل شامل دون أن يكون العدد كبيراً للغاية بحيث يصعب جمع وتحليل البيانات بشكل فعال. وبذلك فقد تم توزيع 80 استبياناً على العينة المستهدفة، واسترد منها 78 استبياناً قابلاً للتحليل. وبذلك كانت نسبة الاستجابة 97.5%، مما يعكس تجاوباً مرتفعاً من المراجعين في المشاركة في الدراسة.

- **مبررات اختيار هذه العينة:** تم اختيار العينة بناءً على عدة مبررات علمية ومنهجية، وبما يضمن تمثيلاً دقيقاً لمجتمع الدراسة:

1. **العينة العشوائية القصدية:** يتم اختيار المراجعين بشكل عشوائي، ولكن مع الحرص على ضمان تمثيل شامل للمجتمع المستهدف. وتم اختيار دمشق وريفها لأنها تضم العدد الأكبر من المراجعين العاملين في قطاع المراجعة، مما يتيح الحصول على عينة متنوعة تمثل الواقع المحلي.

2. **توافر البيانات والسهولة في الوصول إلى العينة:** تعد دمشق وريفها المركز الرئيسي للعديد من المراجعين المحترفين، مما يسهل عملية جمع البيانات بشكل سريع وفعال. بالإضافة إلى ذلك، يعد الوصول إلى المراجعين في دمشق وريفها أكثر سهولة من حيث توزيع استبيانات وجمعها.

3. **تنوع الخبرات داخل العينة:** العينة تتضمن مراجعين رئيسيين ومديري تدقيق، بما يضمن تنوع الإجابات بين مختلف مستويات الخبرة والاختصاصات في مجال التدقيق. كما أن هذا التنوع يسهم في تقديم صورة شاملة حول مدى التزام المراجعين بتطبيق معيار ISA 570 .

4. **مؤشرات تفاعلية:** من خلال هذه العينة، يمكن الحصول على مؤشرات دقيقة حول آراء المراجعين بشأن تطبيق المعايير الدولية وكيفية تأثير العوامل المختلفة على دقة تقييم الاستمرارية من قبل المراجعين.

خامساً - أداة الدراسة

تم الاعتماد على أداة الاستبيان كوسيلة رئيسية لجمع البيانات اللازمة للدراسة، حيث تم تصميم الاستبيان بطريقة منهجية تعتمد على المادة العلمية والنظرية المتعلقة بمعيار التدقيق الدولي ISA 570، إضافةً إلى مراجعة دراسات

سابقة حول الموضوع لضمان جودة العبارات المدرجة في الاستبيان، حيث يتكون الاستبيان من 59 بنداً موزعة على خمسة محاور رئيسية كما يلي:

المحور الأول- السمات الديموغرافية: يتألف هذا المحور من 3 بنود تشمل: المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، المنصب.

المحور الثاني- التزام المراجعين بتطبيق معيار ISA 570 : يتألف هذا المحور من 44 عبارة موزعة على 3 محاور فرعية كما يلي:

- **متطلبات معيار ISA 570:** يتكون من 16 عبارة موزعة على 4 أبعاد تشمل متطلبات الإفصاح، وتعزيز التواصل مع لجان التدقيق والإدارة، متطلبات الحوكمة، وبذل العناية المهنية.
- **الالتزام بالمحاور التنظيمية للمعيار:** يتكون من 12 عبارة موزعة على 3 أبعاد تشمل الالتزام بالمعايير المهنية، الاستقلالية والنزاهة، التدريب والتأهيل المهني.
- **الالتزام المهني للمراجع وفق معيار ISA 570 :** يتكون من 16 عبارة موزعة على 4 أبعاد تشمل اكتشاف مؤشرات الشك، تقييم خطط الإدارة، جمع الأدلة، وإصدار التقارير.

المحور الثالث- دقة تقييم فرض الاستمرارية

يتألف هذا المحور من 12 عبارة لقياس دقة تقييم فرض الاستمرارية في الشركات. وبالنسبة لمقياس الدراسة تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابات المشاركين، حيث تم منح الدرجات على النحو التالي:

- موافق بشدة (5 درجات)
- موافق (4 درجات)
- محايد (3 درجات)
- غير موافق (2 درجة)
- غير موافق بشدة (1 درجة)

سادساً- الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل

تم تحليل البيانات باستخدام برنامج SPSS من خلال تطبيق الأساليب الإحصائية التالية:

- التوزيع التكراري والنسب المئوية لتحليل الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة.
- معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان.
- الإحصاءات الوصفية مثل المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحليل إجابات المستجيبين.
- اختبار بيرسون للارتباط لدراسة العلاقة بين المتغيرات.
- تحليل الانحدار الخطي لاختبار أثر التزام المراجعين الخارجيين في تقييم استمرارية الشركات.
- اختبار One-Sample Statistics هو اختبار إحصائي يستخدم لمقارنة متوسط عينة مع قيمة معروفة أو قيمة مفترضة (مثل المتوسط النظري أو المتوسط المرجعي). وفي هذا الاختبار، يتم استخدام البيانات من عينة واحدة لمقارنة النتيجة مع القيمة المتوقعة، للتحقق من صحة الفرضية حول هذه القيمة.

المبحث الأول

الخصائص الإحصائية لعينة الدراسة

سنعمل من خلال هذا المبحث على استخدام عدد من المقاييس الإحصائية الوصفية، التي تم اختيارها بالشكل الذي يلائم المتغيرات المختلفة للدراسة ويخدم أهدافها، وبالتالي يسهم في التوصل إلى النتائج المرجوة.

المطلب الأول- ثبات وصدق أداة جمع البيانات:

يُعد اختيار وتصميم أداة جمع البيانات المناسبة لموضوع الدراسة ومجتمعها أحد أكثر المراحل حساسية في البحث العلمي، حيث يعتمد نجاح الدراسة بشكل كبير على دقة البيانات المجمعة وصدقها في تمثيل الواقع. ومن هذا المنطلق، حرص الباحث على ضمان جودة أداة البحث (الاستبيان) من حيث الصدق والثبات، حيث أن أي ضعف في هذه الجوانب قد يؤدي إلى نتائج غير دقيقة، مما يؤثر على مصداقية الدراسة. ولتحقيق هذه الأهداف، تم إخضاع أداة البحث لاختبارات الصدق والثبات من خلال عدة إجراءات تحليلية، بما في ذلك حساب معامل الثبات باستخدام معامل كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha)، والذي يعد من أكثر الطرق شيوعاً واستخداماً في قياس مدى اتساق الأداة البحثية وموثوقيتها.

أولاً- ثبات أداة الدراسة:

لقياس ثبات أداة البحث، تم استخدام معامل كرونباخ ألفا، وهو أحد أشهر الأساليب الإحصائية لقياس مدى اتساق الفقرات داخل كل محور. ويشير ارتفاع قيمة كرونباخ ألفا إلى أن العبارات مترابطة ومتناسقة داخلياً، مما يعكس جودة أداة البحث.

جدول (4.1) معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات أداة الدراسة

معامل كرونباخ ألفا (α)	عدد البنود	محاور الاستبيان
0.682	4	متطلبات الإفصاح
0.712	4	تعزيز التواصل مع لجان التدقيق والإدارة
0.698	4	متطلبات الحوكمة
0.697	4	بذل العناية المهنية
0.854	16	الكلي لمتطلبات معيار ISA 570
0.764	4	الالتزام بالمعايير المهنية
0.555	4	الاستقلالية والنزاهة
0.665	4	التدريب والتأهيل المهني
0.818	12	الكلي الالتزام بالمحاور التنظيمية لمعيار ISA 570
0.776	4	اكتشاف مؤشرات الشك (التشغيلية، المالية، وغيرها)
0.664	4	تقييم خطط الإدارة
0.670	4	جمع الأدلة
0.674	4	إصدار التقارير
0.816	16	الكلي الالتزام المهني للمراجع وفق معيار ISA 570
0.927	44	الكلي التزام المراجعين بتطبيق معيار ISA 570

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spss.24.

بينت النتائج في الجدول السابق، ما يلي:

1. محاور متطلبات معيار ISA 570 : سجلت محاور مثل متطلبات الإفصاح وتعزيز التواصل مع لجان التدقيق

قيماً تتراوح بين 0.682 و0.712، مما يدل على درجة اتساق جيدة. أما الكلي لمتطلبات معيار ISA 570

سجل قيمة 0.854، مما يعكس ثباتاً عالياً في هذا المحور.

2. محاور الالتزام بالمحاور التنظيمية: سجلت محاور مثل الاستقلالية والنزاهة قيمة 0.555، وهي أقل من

المتوقع، مما يشير إلى ضرورة تحسين الثبات في هذا المحور. أما الكلي للالتزام بالمحاور التنظيمية، فقد

سجل 0.818، وهو ما يعكس ثباتاً جيداً بشكل عام.

3. محاور الالتزام المهني للمراجع: سجلت محاور مثل اكتشاف مؤشرات الشك وتقييم خطط الإدارة قيماً تتراوح

بين 0.664 و0.776، وهي قيم جيدة. أما الكلي لهذا المحور، فقد سجل 0.816، مما يشير إلى اتساق جيد

بين الفقرات.

4. التزام المراجعين بتطبيق معيار ISA 570: سجل الكلي للالتزام بتطبيق المعيار قيمة 0.927، وهي قيمة

عالية جداً، مما يشير إلى تماسك قوي بين العبارات في هذا المحور .

ثانياً- صدق أداة الدراسة:

1. الصدق الظاهري (Face Validity): تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين المتخصصين في

التدقيق والمحاسبة، حيث قاموا بتقييم وضوح العبارات ومدى ملاءمتها لموضوع الدراسة. وبعد مراجعتهم، تم إجراء بعض التعديلات الطفيفة لضمان أن الاستبيان يعكس بوضوح أهداف البحث والمتغيرات المحددة.

2. الصدق المحتوئي (Content Validity): تم تحليل مدى تغطية محاور الاستبيان لكافة جوانب الظاهرة

محل الدراسة، حيث تم التأكد من أن كل محور يقيس الجوانب المطلوبة بشكل دقيق دون أي انحرافات أو تحيزات.

3. الصدق البنائي (Construct Validity): تم قياس الصدق البنائي باستخدام معامل بيرسون للارتباط، حيث

تم حساب معامل الارتباط بين كل عبارة من محاور الاستبيان والمتوسط الحسابي للمحور لضمان أن العبارات داخل كل محور متجانسة وتعكس المفهوم الذي تقيسه.

جدول (4.2): معاملات ارتباط بيرسون لمحاور متطلبات معيار ISA 570

العبارات	متطلبات الإفصاح	تعزيز التواصل مع لجان التدقيق والإدارة	متطلبات الحوكمة	بذل العناية المهنية
1	.722**	.725**	.662**	.583**
2	.754**	.625**	.757**	.823**
3	.741**	.749**	.772**	.819**
4	.653**	.729**	.708**	.694**

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spss.24.

• العلامة (**) تشير إلى مستوى ارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى 0.01.

جدول (4.3): معاملات ارتباط بيرسون لمحاور الالتزام بالمحاور التنظيمية لمعيار ISA 570

العبارات	الالتزام بالمعايير المهنية	الاستقلالية والنزاهة	التدريب والتأهيل
1	.825**	.670**	.675**
2	.791**	.768**	.736**
3	.736**	.620**	.734**
4	.706**	.547**	.564**

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spss.24.

• العلامة (**) تشير إلى مستوى ارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى 0.01.

جدول (4.4): معاملات ارتباط بيرسون لمحاوّر الالتزام المهني للمراجع وفق معيار ISA 570

العبارات	اكتشاف مؤشرات الشك (التشغيلية، المالية، وغيرها)	تقييم خطط الإدارة	جمع الأدلة	إصدار التقارير
1	.505**	.775**	.731**	.608**
2	.816**	.747**	.720**	.461**
3	.877**	.709**	.766**	.706**
4	.847**	.600**	.637**	.697**

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spss.24.

• العلامة (**) تشير إلى مستوى ارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى 0.01.

جدول (4.5) معاملات ارتباط بيرسون لمحاوّر تقييم استمرارية الشركات

العبارات	تقييم استمرارية الشركات
1	.556**
2	.444**
3	.223*
4	.492**
5	.612**
6	.539**
7	.471**
8	.503**
9	.421**
10	.471**
11	.384**
12	.556**

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spss.24.

• العلامة (**) تشير إلى مستوى ارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى 0.01.

تم قياس الصدق البنائي باستخدام معامل بيرسون للارتباط بين كل عبارة من محاور الاستبيان والمتوسط الحسابي للمحور، لضمان تجانس العبارات داخل كل محور وأنها تعكس المفهوم الذي تقيسه. في جدول (4.2)، الذي يوضح معاملات ارتباط بيرسون لمحاوّر متطلبات معيار ISA 570، وتظهر نتائج معاملات ارتباط إيجابية ودالة إحصائية لجميع العبارات عند مستوى 0.01. وهذا يعكس الترابط الجيد بين محاور مثل "متطلبات الإفصاح"،

و"تعزيز التواصل مع لجان التدقيق والإدارة"، "متطلبات الحوكمة"، و"بذل العناية المهنية"، مما يعزز الصدق البنائي ويؤكد تجانس العبارات داخل كل محور.

في جدول (4.3)، الذي يعرض معاملات ارتباط بيرسون لمحاور الالتزام بالمحاور التنظيمية لمعيار ISA 570، تظهر الارتباطات أيضاً قوية ودالة عند مستوى 0.01، مما يساهم في التأكيد على أن العبارات المتعلقة بالالتزام بالمعايير المهنية، الاستقلالية والنزاهة، والتدريب والتأهيل مترابطة وتعكس المفاهيم المطلوبة ضمن هذا المعيار.

أما في جدول (4.4)، الذي يتناول معاملات ارتباط بيرسون لمحاور الالتزام المهني للمراجع وفق معيار ISA 570، فتظهر النتائج أيضاً ارتباطات إيجابية دالة إحصائياً، مما يدعم صدق الأداة في قياس الالتزام المهني للمراجع بما يتوافق مع المعيار.

في جدول (4.5)، الذي يتناول معاملات ارتباط بيرسون لمحور تقييم استمرارية الشركات، تظهر الارتباطات بين العبارات دالة إحصائياً، مما يعكس تجانس العبارات مع المفاهيم المتعلقة بتقييم استمرارية الشركات. وبالتالي، جميع النتائج تدل على أن الأدوات المستخدمة في قياس المفاهيم تتمتع بصدق بنائي قوي، ما يجعلها مناسبة للاستخدام في الدراسة.

المطلب الثاني - الوصف الإحصائي لعينة الدراسة

أولاً- الوصف الإحصائي وفق البيانات الشخصية:

يهدف هذا الجزء إلى تحليل الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة، حيث تم تصنيف أفراد العينة بناءً على المؤهل العلمي، المنصب، سنوات الخبرة، والعمر.

1. المؤهل العلمي

يوضح الجدول التالي توزيع أفراد العينة وفقاً لمستواهم التعليمي:

جدول 4.6 توزيع عينة الدراسة متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار (Frequency)	النسبة المئوية (%)
دبلوم	5	6.4
جامعي	43	55.1
ماجستير	21	26.9
دكتوراه	9	11.5
المجموع	78	100.0

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spss.24.

يتبين من خلال الجدول السابق:

- أكبر نسبة من أفراد العينة من حملة الشهادات الجامعية (55.1%)، مما يشير إلى أن غالبية المستجيبين لديهم تعليم أكاديمي عالٍ.
- 26.9% من العينة حاصلون على درجة الماجستير، مما يعكس وجود نسبة جيدة من ذوي الكفاءة العلمية العالية.
- 11.5% من العينة يحملون درجة الدكتوراه، وهي نسبة أقل مقارنة ببقية الفئات، لكنها تشير إلى وجود عدد من الأكاديميين في المجال.

2. المنصب الوظيفي

يعرض الجدول التالي توزيع أفراد العينة وفقاً لمناصبهم الوظيفية:

جدول 4.7 توزيع عينة الدراسة متغير المنصب الوظيفي

المنصب الوظيفي	التكرار (Frequency)	النسبة المئوية (%)
مدير تدقيق	53	67.9
مراجع رئيسي	18	23.1
مراجع	7	9.0
المجموع	78	100%

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spss.24.

يوضح جدول 4.7 توزيع عينة الدراسة وفقاً للمنصب الوظيفي للمشاركين. ويظهر أن أكبر نسبة من أفراد العينة يشغلون وظيفة "مدير تدقيق"، حيث تمثل هذه الفئة 67.9% من العينة. وهذا يعكس أن غالبية المشاركين في الدراسة هم من مدراء التدقيق، مما يشير إلى أن غالبية العينة تحمل المسؤولية في قيادة فرق التدقيق مما يعزز من أهمية آرائهم وخبراتهم في مجال التدقيق.

بالنسبة للمنصب "مراجع رئيسي"، يشغل هذه الوظيفة 23.1% من المشاركين، مما يشير إلى أن هناك نسبة معتبرة من العينة تملك الخبرة الجيدة في التدقيق. بينما يشغل 9% فقط من العينة منصب "مراجع"، وهو ما يعكس تواجد فئة أصغر ممن هم في مراحل مهنية أقل من حيث الخبرة والمسؤولية.

بالمجمل، توضح هذه النسب أن العينة تتكون بشكل رئيسي من المراجعين ذوي الخبرة و من مختلف المستويات الوظيفية، مما يعكس تنوعاً في مستويات الخبرة والتخصص بين المشاركين في الدراسة.

3. سنوات الخبرة

يبين الجدول التالي توزيع العينة بناءً على سنوات الخبرة:

جدول 4.8 توزيع عينة دراسة متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار (Frequency)	النسبة المئوية (%)
أقل من 5 سنوات	7	9
من 5 إلى أقل من 9 سنوات	17	21.8
من 9 إلى أقل من 15 سنة	24	30.8
أكثر من 15 سنة	30	38.5
المجموع	78	100%

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spss.24.

يوضح جدول 4.8 توزيع عينة الدراسة وفقاً لسنوات الخبرة. ومن خلال التحليل، نجد أن أكبر فئة من المشاركين هي تلك التي لديها خبرة "من 15 سنة فأكثر"، حيث تمثل 38.5% من العينة. وهذا يعكس وجود عدد كبير من الأفراد ذوي الخبرة الطويلة في المجال، مما يعزز من قيمة آرائهم في الدراسة.

تأتي فئة "من 9 إلى أقل من 15 سنة" في المرتبة الثانية بنسبة 30.8% وهو ما يشير إلى أن هناك نسبة كبيرة أيضاً من المشاركين لديهم خبرة جيدة، وبالتالي قد تكون آراؤهم تعكس تجربة جيدة أيضاً في المجال. أما فئة "من

5 إلى أقل من 9 سنوات " فقد شكلت 21.8% من العينة، مما يعكس تواجد نسبة معتبرة من الأشخاص الذين لديهم خبرة متوسطة، تجمع بين الخبرات العملية والمعرفية.

وأخيراً، فئة "أقل من 5 سنوات" تمثل 9% من العينة، وهو ما يشير إلى أن هناك توازناً جيداً بين الخبرات الطويلة والقصيرة، حيث لا تهيمن الخبرات الأكثر أو الأقل على العينة بشكل كبير جداً. بالمجمل، يعكس توزيع سنوات الخبرة تنوعاً في مستويات الخبرة بين المشاركين مع افضلية للخبرات الطويلة، مما يسمح بتوفير رؤى متنوعة حول الموضوع المدروس بناءً على خبرات مختلفة.

ثانياً - الخصائص الاحصائية لفقرات الاستبيان:

فيما يتعلق بالقسم من الاستبيان الذي تضمن الاعتماد على مقياس "ليكارت الخماسي" في الصياغة والتقييم، ومن أجل إجراء التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة وفقاً لإجابات أفراد مجتمع الدراسة على الفقرات الواردة في هذا القسم، تم حساب كل من المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وتم ترتيبها تنازلياً حسب أهميتها النسبية استناداً لقيمة المتوسط الحسابي، مع الأخذ بعين الاعتبار تدرج المقياس المستخدم في الدراسة

• تحليل فقرات المحور الأول التزام المراجعين بتطبيق معيار ISA 570

يعرض الجدول (4.9) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المحور الأول الذي يقيس مدى التزام

المراجعين بتطبيق معيار ISA 570

جدول (4.9): التحليل الوصفي لمحور التزام المراجعين بتطبيق معيار ISA 570

الدرجة	الانحراف المعياري (Std. Deviation)	المتوسط الحسابي (Mean)	الفقرة
كبيرة	0.745	4.13	يلتزم مراجعو الحسابات في سوريا بتوضيح شكوك الاستمرارية في تقاريرهم وفق معيار ISA 570.
كبيرة	0.752	3.92	يتم الإفصاح عن مخاطر الاستمرارية بوضوح في القوائم المالية المراجعة.
كبيرة	0.843	4.06	يلتزم المراجعون بالإفصاح عن الافتراضات الجوهرية المتعلقة بفرض الاستمرارية.
كبيرة	0.824	3.71	يتم تضمين معلومات كافية حول قدرة الشركة على الاستمرار في التقرير النهائي.
كبيرة	0.567	3.96	متطلبات الإفصاح (البعد الأول)
كبيرة	0.813	3.96	يحرص المراجعون على مناقشة قضايا الاستمرارية مع لجان التدقيق بشكل منتظم.

كبيرة	0.873	3.87	يتم تقديم تقارير واضحة حول الشكوك الجوهرية للإدارة ولجان التدقيق.
كبيرة	0.973	3.83	يلتزم المراجعون بإبلاغ الإدارة بأي عوامل قد تؤثر على استمرارية الشركة.
كبيرة	0.890	4.01	يتم تبادل المعلومات بين المراجعين وأصحاب المصلحة لضمان التقييم الدقيق لفرض الاستمرارية.
كبيرة	0.637	3.90	تعزيز التواصل مع لجان التدقيق والإدارة (البعد الثاني)
كبيرة	0.891	3.90	يراعي المراجعون الالتزام بالإرشادات الحوكمة عند تقييم استمرارية الشركات.
كبيرة	0.862	3.90	يتم تضمين اعتبارات الحوكمة عند تحليل المخاطر المالية التي تهدد استمرارية الشركة.
كبيرة	0.898	3.85	يتعاون المراجعون مع الهيئات التنظيمية لضمان الامتثال لمتطلبات الحوكمة المالية.
كبيرة	0.812	3.87	يلتزم المراجعون بمراقبة آليات الحوكمة الداخلية لضمان اتخاذ قرارات مالية صحيحة.
كبيرة	0.628	3.88	متطلبات الحوكمة (البعد الثالث)
كبيرة	0.918	3.83	يطبق المراجعون إجراءات تدقيق معمقة لضمان دقة تقييم الاستمرارية.
كبيرة	0.879	4.14	يتم استخدام أساليب تحليل مالي متقدمة عند دراسة قدرة الشركة على الاستمرار.
كبيرة	0.795	3.94	يلتزم المراجعون بالتحقق من كفاية الأدلة الداعمة لاستمرارية الشركة.
كبيرة	0.945	3.83	يطبق المراجعون معايير مهنية صارمة عند إصدار الرأي حول فرض الاستمرارية.
كبيرة	0.641	3.94	بذل العناية المهنية (البعد الرابع)
كبيرة	0.503	3.92	متطلبات معيار (ISA 570) المحور الأول
كبيرة	0.898	3.85	يلتزم مراجعو الحسابات في سوريا بالمعايير المهنية الدولية عند تنفيذ عمليات التدقيق.
كبيرة	0.922	3.82	يتم اتباع الإجراءات المهنية القياسية عند تقييم استمرارية الشركات.
كبيرة	0.884	3.81	يحرص المراجعون على تقديم تقارير تدقيق شفافة وموضوعية.
كبيرة	0.892	3.78	يلتزم المراجعون بمتطلبات الدقة والتوثيق عند مراجعة البيانات المالية.
كبيرة	0.688	3.81	الالتزام بالمعايير المهنية (البعد الأول)
كبيرة	0.763	4.04	يلتزم المراجعون بالحيادية والاستقلالية في تقييم استمرارية الشركات.
كبيرة	0.845	3.99	يتم اتخاذ قرارات التدقيق دون أي تأثير من الجهات الخاضعة للمراجعة.
كبيرة	0.709	4.06	يحرص المراجعون على تجنب تضارب المصالح أثناء تنفيذ عمليات التدقيق.
كبيرة	0.737	3.95	يلتزم المراجعون بالإفصاح عن أي عوامل قد تؤثر على استقلاليتهم المهنية.
كبيرة	0.501	4.01	الاستقلالية والنزاهة (البعد الثاني)
كبيرة	0.772	4.03	يحصل المراجعون في سوريا على تدريب مستمر حول المعايير الدولية للمراجعة.
كبيرة	0.840	4.09	يتم تحديث معارف المراجعين بانتظام حول آخر التطورات في التدقيق المالي.
كبيرة	0.875	3.99	يشارك المراجعون في ورش عمل ودورات تدريبية لتعزيز مهاراتهم في تقييم الاستمرارية.
كبيرة	0.856	3.91	يتم تقييم كفاءة المراجعين بشكل دوري لضمان الامتثال لمتطلبات المهنة.
كبيرة	0.566	4.00	التدريب والتأهيل (البعد الثالث)

كبيرة	0.482	3.94	الالتزام بالمحاور التنظيمية (معياري 570 ISA)
كبيرة	0.690	4.06	يلتزم المراجعون بتحليل المؤشرات التشغيلية التي قد تؤثر على استمرارية الشركة.
كبيرة	0.904	3.74	يتم فحص المؤشرات المالية للكشف عن أي علامات تدل على وجود مشكلات استمرارية.
كبيرة	0.945	3.83	يولي المراجعون اهتماماً بالعوامل الخارجية (الاقتصادية، التنظيمية) التي قد تؤثر على بقاء الشركة.
كبيرة	0.898	3.81	يتم استخدام أدوات تحليل متقدمة لتقييم مخاطر الاستمرارية بناءً على مؤشرات متنوعة.
كبيرة	0.669	3.86	البعد الأول: اكتشاف مؤشرات الشك (التشغيلية، المالية، وغيرها)
كبيرة	0.727	3.94	يتم مراجعة خطط الإدارة لمعالجة المخاطر المحتملة التي تؤثر على الاستمرارية.
كبيرة	0.904	3.74	يقيم المراجعون واقعية وفعالية خطط الإدارة في مواجهة التحديات المالية.
كبيرة	0.738	3.88	يحرص المراجعون على التأكد من التزام الإدارة بتنفيذ الإجراءات التصحيحية عند الحاجة.
كبيرة	0.781	3.99	يتم تحليل مدى قدرة الإدارة على توفير موارد مالية كافية لاستمرار العمليات.
كبيرة	0.558	3.89	البعد الثاني: تقييم خطط الإدارة
كبيرة	0.720	3.97	يحرص المراجعون على جمع أدلة كافية وموثوقة لدعم تقييم فرض الاستمرارية.
كبيرة	0.862	3.90	يتم استخدام مصادر بيانات متعددة لضمان دقة التقييم المالي للشركة.
كبيرة	0.837	4.12	يلتزم المراجعون بالتحقق من دقة وصحة المستندات المالية المقدمة من الشركة.
كبيرة	0.898	3.85	يتم توظيف أساليب تحليلية وتقنيات تدقيق متطورة لجمع أدلة قوية حول الاستمرارية.
كبيرة	0.590	3.96	البعد الثالث: جمع الأدلة
كبيرة	0.788	3.72	يتم إصدار تقارير تدقيق واضحة تتضمن تقييماً دقيقاً لفرض الاستمرارية.
كبيرة	0.720	3.88	يحرص المراجعون على تضمين توصيات مهنية بشأن استمرارية الشركة في تقاريرهم.
كبيرة	0.863	3.78	يتم تقديم الإفصاحات المتعلقة بالاستمرارية وفق متطلبات معيار 570 ISA
كبيرة	1.043	3.72	يحرص المراجعون على الالتزام بالموضوعية والشفافية عند إصدار الرأي المهني حول استمرارية الشركة.
كبيرة	0.537	3.78	البعد الرابع: إصدار التقارير
كبيرة	0.432	3.87	الالتزام المهني للمراجع وفق معيار (570 ISA المحور الثالث)
كبيرة	0.425	3.91	التزام المراجعين بتطبيق معيار (570 ISA الدرجة الكلية)

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spss.24.

من خلال التحليل الوصفي لمحور "الالتزام المراجعين بتطبيق معيار 570 ISA"، تظهر النتائج أن مراجعي

الحسابات في سوريا يلتزمون بشكل كبير بتنفيذ المعايير المطلوبة وفقاً لهذا المعيار. بدايةً، يُلاحظ أن المراجعين

يبدلون جهداً كبيراً في توضيح شكوك الاستمرارية في تقاريرهم، حيث سجلوا متوسطاً عالٍ بلغ 4.13 مع انحراف

معياري قدره 0.745. هذا يشير إلى التزامهم الشديد بإبراز أي شكوك قد تؤثر على استمرارية الشركة ضمن تقاريرهم المالية المراجعة.

كما يظهر أن المراجعين يحققون أيضاً مستوى جيداً من الإفصاح عن مخاطر الاستمرارية، حيث بلغ المتوسط 3.92 والانحراف المعياري 0.752، مما يعكس التزاماً كبيراً بكشف المخاطر التي قد تؤثر على قدرة الشركة على الاستمرار. في السياق ذاته، تلتزم فرق التدقيق بالإفصاح عن الافتراضات الجوهرية المتعلقة بفرض الاستمرارية، حيث بلغ المتوسط 4.06 مع انحراف معياري قدره 0.843، مما يدل على عناية المراجعين بتوضيح الافتراضات التي تعتمد عليها تقديرات الاستمرارية.

وعلى الرغم من ذلك، يظهر أن هناك بعض المجالات التي قد تحتاج إلى تحسين، مثل "تضمين معلومات كافية حول قدرة الشركة على الاستمرار في التقرير النهائي"، حيث سجلت هذه الفقرة أدنى متوسط حسابي بلغ 3.71 مع انحراف معياري قدره 0.824. على الرغم من أن الدرجة العامة لا تزال كبيرة، إلا أن هذا يمثل مجالاً يمكن تحسينه من خلال تعزيز الشفافية في التقارير النهائية.

بالإضافة إلى ذلك، يلتزم المراجعون بتعزيز التواصل مع لجان التدقيق والإدارة، حيث سجلوا متوسطاً حسابياً قدره 3.96 مع انحراف معياري قدره 0.813، مما يعكس اهتمامهم بالمناقشة المنتظمة لقضايا الاستمرارية لضمان الدقة في التقييمات. هذا التواصل يعزز بشكل كبير مستوى الثقة والوضوح بين المراجعين والأطراف المعنية. عند النظر إلى الجوانب المتعلقة بالحوكمة، يُظهر المراجعون أيضاً التزاماً قوياً بالمتطلبات المتعلقة بالحوكمة، حيث سجلت الفقرات المتعلقة بها متوسطات حسابية تتراوح بين 3.85 و 3.90. وهذا يشير إلى أن المراجعين يأخذون في اعتبارهم الأطر التنظيمية والحوكمة عند تقييم المخاطر التي تهدد استمرارية الشركة، وهو أمر حاسم لضمان اتخاذ قرارات مالية سليمة.

فيما يخص العناية المهنية، يُظهر المراجعون التزاماً جيداً بتطبيق إجراءات تدقيق معمقة، حيث بلغ متوسط هذه الفقرات 3.94 مع انحراف معياري قدره 0.641، مما يعكس اهتمامهم بتوفير تقييمات دقيقة ومدرسة لاستمرارية الشركات.

بالمجمل، تلتزم فرق التدقيق في سوريا بشكل ملحوظ بتنفيذ متطلبات معيار ISA 570، وتشير نتائج التحليل إلى أن المراجعين يعيرون اهتماماً كبيراً للإفصاح الشفاف، وتعزيز التواصل مع اللجان والإدارة، وضمان امتثال الشركات للحوكمة السليمة. لكن يبقى المجال مفتوحاً لتحسين بعض جوانب الإفصاح، خاصة فيما يتعلق بتوفير معلومات شاملة حول قدرة الشركات على الاستمرار.

فيما يتعلق بالتحليل الوصفي لمحور "التزام المراجعين بتطبيق معيار ISA 570 من حيث الالتزام بالمعايير المهنية الدولية، الاستقلالية والنزاهة، والتدريب والتأهيل، تشير النتائج إلى أن المراجعين في سوريا يظهرون التزاماً كبيراً في تنفيذ عمليات التدقيق وفقاً لهذه المعايير.

يُظهر المراجعون التزاماً كبيراً بتطبيق المعايير المهنية الدولية عند تنفيذ عمليات التدقيق. فالمتوسط الحسابي للفقرة "يلتزم مراجعو الحسابات في سوريا بالمعايير المهنية الدولية عند تنفيذ عمليات التدقيق" بلغ 3.85، مع انحراف معياري قدره 0.898، مما يعكس درجة كبيرة من الالتزام. كما أن المتوسط 3.82 في الفقرة التي تتعلق باتباع الإجراءات المهنية القياسية عند تقييم استمرارية الشركات يعكس تنفيذ المراجعين للممارسات المهنية المعتادة في هذه المجالات. وتؤكد الفقرة المتعلقة بتقديم تقارير تدقيق شفافة وموضوعية (متوسط 3.81) على شفافية ودقة العمل الميداني.

يتمتع المراجعون في سوريا بمستوى عالٍ من الاستقلالية والنزاهة، حيث يظهر الالتزام القوي بالحيادية في تقييم استمرارية الشركات، حيث بلغ المتوسط 4.04 مع انحراف معياري قدره 0.763. يشير ذلك إلى أن المراجعين يتخذون قراراتهم بشكل مستقل عن أي تأثيرات خارجية قد تؤثر على تقييماتهم. في الفقرة "يتم اتخاذ قرارات التدقيق دون أي تأثير من الجهات الخاضعة للمراجعة" حصلت على متوسط 3.99، مما يعزز الفكرة نفسها. بالإضافة إلى ذلك، يحرص المراجعون على تجنب تضارب المصالح (متوسط 4.06)، مما يدل على حرصهم على الحفاظ على الاستقلالية في عملهم.

يُظهر المراجعون التزاماً ملحوظاً بالتدريب المستمر لضمان تواجدهم مع آخر التطورات في معايير التدقيق. وتشير النتائج إلى أن المراجعين يحصلون على تدريب مستمر حول المعايير الدولية للمراجعة، حيث سجل المتوسط

4.03 مع انحراف معياري 0.772. كما يُعزز هذا الالتزام من خلال تحديث معارفهم بانتظام حول آخر التطورات في التدقيق المالي (متوسط 4.09). علاوة على ذلك، يشارك المراجعون في ورش عمل ودورات تدريبية لتحسين مهاراتهم في تقييم استمرارية الشركات (متوسط 3.99)، مما يعكس الجهود المستمرة لتحسين الكفاءة المهنية. يظهر أن المراجعين في سوريا يلتزمون بمراعاة المحاور التنظيمية وفقاً لمتطلبات معيار ISA 570، حيث سجل المتوسط 3.94 مع انحراف معياري قدره 0.482، مما يدل على التزامهم الجاد بتطبيق هذا المعيار بشكل دقيق.

بناءً على نتائج التحليل، يتضح أن المراجعين في سوريا يظهرون التزاماً كبيراً بتنفيذ عمليات التدقيق وفقاً لمتطلبات المعايير المهنية الدولية، مع التأكيد على الاستقلالية والنزاهة في عملهم. كما يبدون اهتماماً مستمراً بتطوير مهاراتهم من خلال التدريب والتأهيل المستمر. تجسد هذه النتائج صورة إيجابية عن أداء المراجعين في سوريا، وتعكس التزامهم بتطبيق أفضل الممارسات في مجال التدقيق المالي وفقاً للمعايير الدولية.

كما يُظهر المراجعون التزاماً كبيراً في تحليل المؤشرات التشغيلية والمالية لاكتشاف أي علامات قد تشير إلى مشكلات استمرارية الشركة. فالمتوسط الحسابي للفقرة "يلتزم المراجعون بتحليل المؤشرات التشغيلية التي قد تؤثر على استمرارية الشركة" بلغ 4.06، مع انحراف معياري قدره 0.690، مما يشير إلى درجة عالية من الالتزام. كما أن المراجعين يولون اهتماماً للعوامل الخارجية (الاقتصادية والتنظيمية) التي قد تؤثر على استمرارية الشركة (متوسط 3.83)، مما يعكس فهماً شاملاً للمؤثرات التي قد تضر باستمرارية الشركات.

على الرغم من ذلك، كانت الفقرة المتعلقة بفحص المؤشرات المالية للكشف عن مشكلات استمرارية قد حصلت على متوسط 3.74 مع انحراف معياري 0.904، مما قد يشير إلى ضرورة تعزيز العمل على تحديد المؤشرات المالية بشكل أدق.

يحرص المراجعون على مراجعة خطط الإدارة لمعالجة المخاطر المحتملة التي قد تؤثر على استمرارية الشركات. الفقرة المتعلقة بتقييم خطط الإدارة (متوسط 3.94) تظهر التزاماً واضحاً في هذا المجال. ومع ذلك، تم تسجيل

متوسط 3.74 فيما يتعلق بتقييم واقعية وفعالية خطط الإدارة في مواجهة التحديات المالية، مما يبرز ضرورة التركيز أكثر على تقييم فعالية هذه الخطط.

تظهر النتائج أيضاً التزاماً في التأكد من قدرة الإدارة على توفير الموارد المالية الكافية لاستمرار العمليات (متوسط 3.99)، وهو ما يعتبر عنصراً أساسياً في تقييم الاستمرارية.

يتمتع المراجعون بحرص واضح على جمع أدلة موثوقة لدعم تقييم فرض الاستمرارية. بلغ متوسط الفقرة المتعلقة بجمع أدلة كافية وموثوقة 3.97، مما يعكس درجة عالية من الالتزام في هذا المجال. بالإضافة إلى ذلك، تم استخدام أساليب تحليلية وتقنيات تدقيق متطورة لجمع أدلة قوية حول الاستمرارية (متوسط 3.85)، ويبدو أن المراجعين يلتزمون بالتحقق من دقة وصحة المستندات المالية المقدمة (متوسط 4.12)، وهو ما يعكس الاهتمام الكبير بالدقة في جمع الأدلة.

فيما يتعلق بإصدار التقارير، يُظهر المراجعون التزاماً جيداً، حيث حصلت الفقرة الخاصة بإصدار تقارير تدقيق واضحة تتضمن تقييماً دقيقاً لفرض الاستمرارية على متوسط 3.72. لكن الفقرة التي تتعلق بتقديم الإفصاحات المتعلقة بالاستمرارية وفقاً لمتطلبات معيار ISA 570 سجلت متوسط 3.78، مما يشير إلى التزام ثابت ولكن بحاجة إلى المزيد من الاهتمام لتوسيع نطاق الإفصاحات.

كما أن هناك اهتماماً بالشفافية والموضوعية عند إصدار الرأي المهني حول استمرارية الشركة، ولكن متوسط 3.72 في هذه الفقرة قد يشير إلى ضرورة تعزيز هذه الجوانب لضمان أعلى درجات الشفافية والموضوعية في التقارير.

بشكل عام، يُظهر المراجعون التزاماً كبيراً بتطبيق معيار ISA 570، حيث حصل المتوسط العام في المحور على 3.91 مع انحراف معياري قدره 0.425، مما يعكس تفاعلاً إيجابياً مع الممارسات المهنية والالتزام بالمعايير الدولية.

• تحليل فقرات المحور الثاني: تقييم فرض استمرارية الشركات

يعرض الجدول (4.10) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المحور الرابع الذي يقيس مدى

تقييم فرض استمرارية الشركات

جدول (4.10) التحليل الوصفي لمحور تقييم فرض استمرارية الشركات

الدرجة	الانحراف المعياري (Std. Deviation)	المتوسط الحسابي (Mean)	الفقرة
كبيرة	.898	3.85	تمتلك الشركة القدرة على الاستمرار في ظل البيئة الاقتصادية الحالية.
كبيرة	.788	3.72	تستطيع الشركة التكيف مع تغيرات السياسة الاقتصادية لضمان استمراريته.
كبيرة	.720	3.88	تتمتع الشركة بقدرة جيدة على الحصول على التمويل اللازم لضمان استمراريته.
كبيرة	.863	3.78	تستطيع الشركة التحكم في التكاليف التشغيلية للحفاظ على استمراريته.
كبيرة	1.043	3.72	تتمكن الشركة من مواجهة تأثير انخفاض القدرة الشرائية على أنشطتها.
كبيرة	.975	3.90	تمتلك الشركة مرونة كافية للتعامل مع التقلبات الاقتصادية للحفاظ على الاستقرار.
كبيرة	.961	3.90	تستطيع الشركة تجاوز التحديات المالية لضمان استمرارها في السوق.
كبيرة	.843	3.87	تعتمد الشركة استراتيجيات فعالة للتعامل مع تأثير الأزمات الاقتصادية.
كبيرة	.720	3.97	تستطيع الشركة التكيف مع التغيرات الاقتصادية لضمان استمراريته على المدى الطويل.
كبيرة	.862	3.90	تمتلك الشركة استراتيجيات للتحكم في تأثير ارتفاع أسعار المواد الخام على استمراريته.
كبيرة	.837	4.12	تتبنى الشركة استراتيجيات فعالة للتعامل مع زيادة المنافسة في السوق.
كبيرة	.898	3.85	تستطيع الشركة التكيف مع البيئة القانونية والسياسية للحفاظ على استمراريته.
كبيرة	.417	3.87	تقييم فرض استمرارية الشركات الدرجة الكلية

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spss.24.

تشير النتائج إلى أن الشركات تتمتع بقدرة جيدة على ضمان استمراريته في بيئات اقتصادية متقلبة، حيث

سجلت معظم الفقرات في هذا المحور متوسطات مرتفعة تتراوح بين 3.72 و4.12. وهذا يدل على أن الشركات

تعتمد على استراتيجيات فعالة لضمان استمراريته في مختلف الظروف الاقتصادية. وقد سجلت الفقرة "تتبع الشركة

استراتيجيات فعالة للتعامل مع زيادة المنافسة في السوق" أعلى متوسط (4.12) مما يعكس أهمية هذا العنصر في

الحفاظ على استمرارية الشركات، حيث يُعد التعامل مع المنافسة عاملاً حاسماً في بقاء الشركات في السوق على

المدى الطويل. في حين سجلت الفقرة "تتمكن الشركة من مواجهة تأثير انخفاض القدرة الشرائية على أنشطتها" أدنى متوسط (3.72) مع انحراف معياري مرتفع (1.043)، مما يشير إلى تباين في تقييم قدرة الشركات على التكيف مع تأثير انخفاض القدرة الشرائية، وهو ما قد يعود إلى اختلاف الأوضاع بين الشركات المختلفة.

تشير النتائج إلى أن الشركات تعتبر مرنة نسبياً في التعامل مع التغيرات الاقتصادية. وحصلت الفقرات المتعلقة بالتكيف مع البيئة الاقتصادية، مثل "تمتلك الشركة القدرة على الاستمرار في ظل البيئة الاقتصادية الحالية" و"تستطيع الشركة التكيف مع تغيرات السياسة الاقتصادية لضمان استمراريته"، على متوسطات 3.85 و3.72 على التوالي، مما يدل على أن الشركات تجد بعض الصعوبة في التكيف مع التغيرات الاقتصادية، رغم امتلاكها القدرة على الاستمرار.

تتبع الشركات استراتيجيات فعّالة للتعامل مع الأزمات الاقتصادية. سجلت الفقرات في هذا البعد، مثل "تعتمد الشركة استراتيجيات فعّالة للتعامل مع تأثير الأزمات الاقتصادية" و"تستطيع الشركة التكيف مع التغيرات الاقتصادية لضمان استمراريته على المدى الطويل"، متوسطات مرتفعة (3.87 و3.97 على التوالي). وهذا يشير إلى أن الشركات تقوم بتطبيق استراتيجيات فعّالة لضمان استمراريته حتى في ظل الظروف الاقتصادية الصعبة.

بناءً على النتائج، تظهر الشركات قدرة قوية على التكيف مع المنافسة وزيادة التكاليف التشغيلية. وحصلت الفقرة "تستطيع الشركة التكيف مع البيئة القانونية والسياسية للحفاظ على استمراريته" على متوسط 3.85، مما يعكس قدرة الشركة على التكيف مع التغيرات في السياسات والقوانين. كما أن الفقرة "تستطيع الشركة التحكم في التكاليف التشغيلية للحفاظ على استمراريته" سجلت متوسطاً قدره 3.78، مما يعكس الوعي الكبير بين الشركات بأهمية التحكم في التكاليف.

الدرجة الكلية للمحور:

حصل المحور الكلي على متوسط 3.87، مع انحراف معياري قدره 0.417، مما يشير إلى أن الشركات تقيم فرض استمراريته بشكل جيد، مع توافق جيد بين المشاركين في استجاباتهم. هذه النتائج تشير إلى أن الشركات تملك القدرة على الاستمرار والتكيف مع الظروف الاقتصادية المتغيرة.

المبحث الثاني

اختبار الفرضيات الاحصائية للعلاقة بين متغيرات الدراسة

يسعى هذا المبحث إلى اختبار فرضيات الدراسة:

المطلب الأول - اختبار الفرضية الرئيسية:

يلتزم مراجعو الحسابات في سوريا بتطبيق معيار ISA 570 بشكل كامل.

ولاختبار هذه الفرضية سنقوم باختبار الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى: "يلتزم مراجعو الحسابات في سوريا بمتطلبات معيار ISA 570 المعدل بدرجة مرتفعة"،

ولإجراء اختبار لهذه الفرضية، سنقوم باستخدام اختبار T-TEST لاختبار المتوسطات المقارنة مع القيمة المرجعية

المحددة، ويظهر الجدول التالي نتائج اختبار T-TEST الذي تم إجراؤه لاختبار مدى التزام مراجعي الحسابات في

سوريا بمتطلبات معيار ISA 570 المعدل.

جدول (4.11): نتائج اختبار T-TEST

الفقرة	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (Std. Deviation)	القيمة الاحتمالية (Sig. 2-tailed)	الفرق المتوسط (Mean Difference)	فترة الثقة 95% (Confidence Interval)
متطلبات معيار ISA 570	3.92	0.503	0.000	3.868	3.75 - 3.98

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spss.24.

يتبين من الجدول السابق:

1. القيمة الاحتمالية (Sig.): إن القيمة الاحتمالية لاختبار T-TEST هي 0.000، وهي أقل من 0.05، هذا

يدل على أن الفرضية القائلة بأن مراجعي الحسابات في سوريا يلتزمون بمتطلبات معيار ISA 570 المعدل

بدرجة مرتفعة هي فرضية صحيحة، وأن الالتزام قوي بشكل معنوي.

2. المتوسط الحسابي: بلغ المتوسط الحسابي بلغ 3.92، وهو أعلى بكثير من القيمة الافتراضية 0.05، مما يشير

إلى أن التزام المراجعين في سوريا مرتفع بشكل كبير.

3. الفرق المتوسط (Mean Difference): إن الفرق المتوسط بين العينة والقيمة المرجعية هو 3.868، مما

يعكس مستوى عالٍ من الالتزام.

4. فترة الثقة: (95% Confidence Interval): تتراوح بين 3.75 و 3.98، وهو ما يدعم استنتاج أن المتوسط

الحسابي يقع ضمن هذه الفترة.

الاستنتاج:

استناداً إلى نتائج اختبار T-TEST، يمكننا التأكيد على أن مراجعي الحسابات في سوريا يلتزمون بمتطلبات

معييار ISA 570 المعدل بدرجة مرتفعة، وتشير القيمة الاحتمالية 0.000 إلى أن الفرضية الفرعية صحيحة بمعنوية

عالية، ويعكس المتوسط الحسابي المرتفع والفرق الكبير بين العينة والقيمة المرجعية مدى الالتزام الكبير بتطبيق هذا

المعييار في البيئة السورية.

الفرضية الفرعية الثانية: يتبع مراجعو الحسابات في سوريا المحاور التنظيمية لمعييار ISA 570 المعدل عند

تنفيذ عمليات التدقيق

لاختبار هذه الفرضية، قمنا باستخدام اختبار T-TEST لمقارنة متوسطات العينة مع القيمة المرجعية 0.05، ويظهر

الجدول التالي نتائج اختبار T-TEST الذي تم إجراؤه لاختبار مدى التزام مراجعي الحسابات في سوريا بالمحاور

التنظيمية لمعييار ISA 570 المعدل عند تنفيذ عمليات التدقيق:

جدول (4.12): نتائج اختبار T-TEST

الفرقة	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (Std. Deviation)	القيمة الاحتمالية (Sig. 2-tailed)	الفرق المتوسط (Mean Difference)	فترة الثقة 95% (Confidence Interval)
الالتزام بالمحاور التنظيمية لمعييار ISA 570	3.94	0.482	0.000	3.892	3.78 - 4.00

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spss.24.

يتبين من الجدول السابق:

1. **القيمة الاحتمالية (Sig.):** إن القيمة الاحتمالية لاختبار T-TEST هي 0.000، وهي أقل من 0.05، مما

يشير إلى أن المراجعين في سوريا يتبعون المحاور التنظيمية لمعيار ISA 570 المعدل بدرجة معنوية عالية عند تنفيذ عمليات التدقيق. لذلك، نعتبر الفرضية الفرعية صحيحة.

2. **المتوسط الحسابي:** بلغ المتوسط الحسابي بلغ 3.94، وهو أعلى من القيمة المرجعية 0.05 بشكل كبير، مما

يدل على أن المراجعين يلتزمون بتطبيق المحاور التنظيمية بشكل فعال ومرتفع.

3. **الفرق المتوسط (Mean Difference):** إن الفرق بين العينة والقيمة المرجعية هو 3.892، مما يعكس

مستوى التزام قوي بمبادئ المحاور التنظيمية.

4. **فترة الثقة (95% Confidence Interval):** تتراوح فترة الثقة تتراوح بين 3.78 و4.00، مما يضمن أن

المتوسط الحسابي يقع ضمن هذه الفترة، وهو ما يعزز التزام المراجعين بالمحاور التنظيمية لمعيار ISA 570.

الاستنتاج:

استناداً إلى نتائج اختبار T-TEST، يمكننا التأكيد على أن المراجعين في سوريا يتبعون المحاور التنظيمية لمعيار

ISA 570 المعدل بدرجة مرتفعة عند تنفيذ عمليات التدقيق، وتشير القيمة الاحتمالية 0.000 إلى أن الالتزام

بالمحاور التنظيمية يتم بشكل معنوي، مع متوسط حسابي مرتفع يعكس التزاماً قوياً.

الفرضية الفرعية الثالثة: يطبق مراجعو الحسابات في سوريا المعايير المهنية وفقاً لمعيار ISA 570 المعدل

بشكل دقيق.

لاختبار هذه الفرضية، قمنا باستخدام اختبار T-TEST لمقارنة متوسطات العينة مع القيمة المرجعية 0.05،

ويظهر الجدول التالي نتائج اختبار T-TEST الذي تم إجراؤه لاختبار مدى تطبيق مراجعي الحسابات في سوريا

للمعايير المهنية وفقاً لمعيار ISA 570 المعدل بشكل دقيق.

جدول (4.13): نتائج اختبار T-TEST

الفرقة	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (Std. Deviation)	القيمة الاحتمالية (Sig. 2-tailed)	الفرق المتوسط (Mean Difference)	فترة الثقة 95% (Confidence Interval)
الالتزام المهني للمراجع وفق معيار ISA 570	3.87	0.432	0.000	3.821	3.72 - 3.92

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spss.24.

يتبين من الجدول السابق:

1. **القيمة الاحتمالية (Sig.):** إن القيمة الاحتمالية لاختبار T-TEST هي 0.000، وهي أقل من 0.05، مما

يشير إلى أن المراجعين في سوريا يطبقون المعايير المهنية وفقاً لمعيار ISA 570 المعدل بدرجة معنوية عالية. لذلك، تُعتبر الفرضية الفرعية صحيحة.

2. **المتوسط الحسابي:** بلغ 3.87، مما يدل على أن تطبيق المعايير المهنية يتم بشكل دقيق، حيث يشير الرقم إلى التزام قوي من قبل المراجعين.

3. **الفرق المتوسط (Mean Difference)** إن الفرق بين العينة والقيمة المرجعية هو 3.821، وهو فرق كبير يثبت التزام المراجعين بالمعايير المهنية بشكل دقيق.

4. **فترة الثقة (95% Confidence Interval):** تتراوح بين 3.72 و 3.92، مما يضمن أن المتوسط الحسابي يقع ضمن هذه الفترة، وهو ما يعزز تطبيق المعايير المهنية بشكل دقيق.

الاستنتاج:

استناداً إلى نتائج اختبار T-TEST، يمكننا التأكيد على أن المراجعين في سوريا يطبقون المعايير المهنية وفقاً لمعيار ISA 570 المعدل بدرجة عالية من الدقة، وتشير القيمة الاحتمالية 0.000 إلى التزام قوي بالمعايير المهنية.

التعليق على الفرضية الرئيسية الأولى بناءً على اختبار الفرضيات الفرعية:

الفرضية الرئيسية الأولى: "يلتزم مراجعو الحسابات في سوريا بتطبيق معيار ISA 570 بشكل كامل".

لقد قمنا باختبار الفرضيات الفرعية المتعلقة بتطبيق معيار ISA 570 على المراجعين في سوريا باستخدام اختبار

T-TEST، وخلصنا إلى نتائج تدعم فرضية التزام المراجعين بمعيار ISA 570 بشكل كبير:

1. الفرضية الفرعية الأولى: "يلتزم مراجعو الحسابات في سوريا بمتطلبات معيار ISA 570 المعدّل بدرجة مرتفعة".

أظهرت نتائج اختبار T-TEST أن المراجعين يلتزمون بمتطلبات معيار ISA 570 بشكل كبير، حيث كانت

القيمة الاحتمالية 0.000، مما يشير إلى التزام المراجعين بشكل كبير بتطبيق متطلبات المعيار.

2. الفرضية الفرعية الثانية: "يتبع مراجعو الحسابات في سوريا المحاور التنظيمية لمعيار ISA 570 المعدّل عند

تنفيذ عمليات التدقيق".

أظهرت نتائج اختبار T-TEST أن المراجعين في سوريا يلتزمون بتطبيق المحاور التنظيمية الخاصة بالمعيار

بدرجة مرتفعة، حيث كانت القيمة الاحتمالية 0.000، مما يدعم أن المراجعين يتبعون تنظيمات المعيار بشكل

دقيق.

3. الفرضية الفرعية الثالثة: يطبق مراجعو الحسابات في سوريا المعايير المهنية وفقاً لمعيار ISA 570 المعدّل

بشكل دقيق".

أظهرت نتائج اختبار T-TEST لهذه الفرضية التزام المراجعين بتطبيق المعايير المهنية وفقاً للمعيار بشكل

دقيق، مع قيمة احتمالية 0.000، مما يوضح درجة التزام عالية بالمعايير المهنية.

الاستنتاج العام:

استناداً إلى نتائج اختبار الفرضيات الفرعية الثلاثة، التي أظهرت جميعها أن المراجعين في سوريا يلتزمون بتطبيق

معيار ISA 570 بشكل كامل في مختلف جوانبه (المتطلبات، المحاور التنظيمية، والمعايير المهنية)، يمكننا

استنتاج أن الفرضية الرئيسية صحيحة.

الاستنتاجات والتوصيات

عند ختام هذه الدراسة، تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات التي تسلط الضوء على مدى التزام المراجعين الخارجيين بالمعايير المهنية الدولية، وتأثير ذلك على تقييم استمرارية الشركات المساهمة العامة السورية. كما تم تحليل العلاقة بين المتغيرات المختلفة، وربط النتائج بالدراسات السابقة لإبراز أوجه التشابه والاختلاف في النتائج التي تم التوصل إليها مقارنة بالدراسات الأخرى. ومن خلال ذلك، تم اقتراح مجموعة من التوصيات التي تهدف إلى تحسين ممارسات التدقيق وتعزيز القدرة على تقييم استمرارية الشركات بشكل أكثر دقة.

أولاً- الاستنتاجات

1. تفسير نتائج المحور الأول: التزام المراجعين بتطبيق معيار ISA 570:

توضح نتائج التحليل الوصفي لمحور "التزام المراجعين بتطبيق معيار ISA 570" أن المراجعين في سوريا يبدون التزاماً ملحوظاً بتطبيق هذا المعيار، والذي يرتبط ارتباطاً وثيقاً بتقييم استمرارية الشركات. ويُعد معيار ISA 570 معياراً مهماً لتحديد ما إذا كان يمكن للشركة الاستمرار في ممارسة أعمالها في المستقبل القريب بناءً على الأدلة المتاحة. لذلك، فإن الالتزام الكامل بتطبيقه يعتبر ضرورياً لضمان دقة تقييم استمرارية الشركات وتقادي القضايا المحتملة المتعلقة بالأداء المالي والتقارير المالية.

• التزام المراجعين بالإفصاح عن الشكوك المتعلقة بالاستمرارية

من أهم النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة هي أن المراجعين في سوريا يحرصون على توضيح الشكوك المتعلقة بالاستمرارية في تقاريرهم المالية. إذ تمثل هذه الشكوك عنصراً حاسماً في تقييم قدرة الشركات على الاستمرار في المستقبل، وهو ما يتماشى مع الدراسات السابقة، مثل دراسة (Riel et al., 2014)، التي أظهرت أن المراجعين يلتزمون بالإفصاح الواضح عن مخاطر الاستمرارية أثناء فترات الأزمات المالية، ما يساعد في اتخاذ قرارات استثمارية مستنيرة. ومن خلال هذه النتائج، يمكن ملاحظة أن المراجعين في سوريا يعكفون على تبني نفس النهج المهني، وهو ما يعكس حرصهم على تبني ممارسات تدقيق شفافة.

• الإفصاح عن الافتراضات الجوهرية:

تُظهر النتائج أيضاً أن المراجعين يلتزمون بالإفصاح عن الافتراضات الجوهرية المتعلقة بفرض الاستمرارية في تقاريرهم. ويشير ذلك إلى أن المراجعين يعتمدون على تحليل دقيق للأوضاع المالية للشركة وأداءها المستقبلي، مما يساعد في تحديد المخاطر التي قد تؤثر على الاستمرارية، وهو ما يتماشى مع الدراسات السابقة، مثل دراسة (Zéman & Lentner, 2018)، أكدت أن المراجعين الذين يلتزمون بالإفصاح الكامل عن الافتراضات الجوهرية يوفرون بيانات ذات قيمة إضافية تُعزز دقة التقييمات المالية، خاصة عندما تكون الشركات معرضة لضغوط اقتصادية.

• التواصل مع لجان التدقيق والإدارة:

من النتائج المهمة التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة هي أن المراجعين في سوريا يعززون التواصل المنتظم مع لجان التدقيق والإدارة. هذا التواصل المستمر يساهم في تحسين نوعية التقييمات المالية وزيادة دقة التقارير. وفقاً لدراسة (Riel et al., 2014)، يُعتبر التواصل مع الإدارة ولجان التدقيق عوامل رئيسية تؤثر في جودة التدقيق، خاصة في الأوقات التي تعاني فيها الشركات من أزمات مالية، حيث يتطلب الأمر توجيه أسئلة دقيقة واتخاذ قرارات مدروسة بناءً على التحليل العميق. علاوة على ذلك، يُساعد هذا التواصل المستمر المراجعين في تقديم تقارير أكثر دقة وشفافية، مما يُعزز الثقة في التقارير المالية للشركات.

• الالتزام بالمعايير المهنية والحوكمة:

أحد النقاط المضيئة في التحليل هو أن المراجعين في سوريا يلتزمون بمعايير الحوكمة والإرشادات المهنية لضمان اتخاذ قرارات مالية صحيحة. يوضح هذا التزام المراجعين بالممارسات الأخلاقية والمهنية التي تضمن جودة التدقيق. كما تُظهر الدراسات السابقة مثل دراسة (المعصاري، 2014) حول تأثير الأزمات المالية على معايير المحاسبة الدولية والمصرية، أن الالتزام بالحوكمة يعزز الثقة في عملية التدقيق، خاصة خلال الأوقات التي يتعرض فيها النظام المالي لمخاطر كبيرة.

• التنوع في التنفيذ بين المراجعين:

رغم الالتزام الكبير في جوانب الإفصاح والشفافية، أظهرت النتائج أيضاً أن هناك تنوعاً في التنفيذ بين المراجعين في بعض الجوانب مثل التدقيق المعمق وتطبيق أساليب التحليل المالي المتقدمة. وتظهر بعض الدراسات مثل دراسة (Zéman & Lentner, 2018) أن تطبيق أساليب تحليل متقدمة يعد من العناصر الأساسية التي تساعد المراجعين على تقديم تقييمات دقيقة لأداء الشركات في الأوقات الصعبة. إذا كانت هذه الأساليب غير مطبقة بانتظام، فإن ذلك قد يؤدي إلى التباين في دقة التقييمات بين المراجعين.

النتائج التي تم الوصول إليها تشير إلى أن بعض المراجعين قد يواجهون صعوبة في تطبيق هذه الأساليب المتقدمة بسبب نقص التدريب المتخصص أو نقص الخبرة المهنية. وهذا التنوع في التطبيق يمكن أن يؤدي إلى تفاوت في جودة التقارير المراجعة، وهو ما يعزز الحاجة إلى تحسين التدريب المستمر للمراجعين لضمان الامتثال الكامل للمعايير الدولية.

• الحيادية والاستقلالية:

أحد الجوانب المميزة التي أظهرتها الدراسة هي التزام المراجعين بالحيادية والاستقلالية في تقاريرهم، إذ إن الاستقلالية هي من المبادئ الأساسية في التدقيق، حيث تساهم بشكل كبير في تعزيز دقة التقارير المالية وموثوقيتها. وتشير الدراسات مثل دراسة المعصراوي (2014) إلى أن المراجعين الذين يتمتعون بالاستقلالية التامة قادرون على تقديم تقارير موضوعية ومبنية على الأدلة دون التأثير بأي ضغوط خارجية (المعصراوي، 2014).

2. تحليل فقرات المحور الثاني: تقييم فرض استمرارية الشركات:

يركز المحور الرابع في هذه الدراسة على تقييم فرض استمرارية الشركات في بيئات اقتصادية متنوعة:

- تشير النتائج إلى أن الشركات تمتلك قدرة جيدة على ضمان استمراريته، حيث تسجل درجات مرتفعة تتراوح بين 3.72 و4.12 في العديد من الفقرات. ويعكس هذا التقييم قدرة الشركات على التكيف مع التحديات الاقتصادية، وكذلك قدرتها على التعامل مع الأزمات وتحقيق الاستمرارية في السوق. كما أظهرت النتائج أن الشركات تواجه تحديات في التكيف السريع مع التغييرات الاقتصادية، رغم أن لديها قدرة على البقاء في السوق. على سبيل

المثال، سجلت الفقرة "تمتلك الشركة القدرة على الاستمرار في ظل البيئة الاقتصادية الحالية" متوسطاً قدره 3.85، بينما سجلت الفقرة "تستطيع الشركة التكيف مع تغيّرات السياسة الاقتصادية لضمان استمراريّتها" متوسطاً أقل بلغ 3.72.

التحليل والتفسير: تُظهر هذه النتائج أن البيئة الاقتصادية المتغيرة، سواء كان ذلك بسبب التغيرات في السياسات الاقتصادية أو تقلبات السوق، تُمثل تحدياً كبيراً بالنسبة لبعض الشركات، ويتطلب التكيف مع تغيّرات السياسة الاقتصادية استراتيجية مرنة من الشركات، مثل تعديل الأسعار أو إعادة التوجيه إلى أسواق جديدة. وهذه النقطة تتماشى مع نتائج دراسات سابقة مثل (Pettigrew & Whipp (2001، حيث أكدوا أن الشركات التي تعتمد على استراتيجيات تكيف مرنة يمكنها الصمود بشكل أكبر في مواجهة التغيرات الاقتصادية المفاجئة.

- تظهر النتائج أن الشركات تتبع استراتيجيات فعّالة للتعامل مع الأزمات الاقتصادية، وسجلت الفقرة "تعتمد الشركة استراتيجيات فعّالة للتعامل مع تأثير الأزمات الاقتصادية" متوسطاً قدره 3.87، بينما حصلت الفقرة "تستطيع الشركة التكيف مع التغيرات الاقتصادية لضمان استمراريّتها على المدى الطويل" على متوسط 3.97.
- التحليل والتفسير:** الشركات التي تمتلك استراتيجيات مرنة لمواجهة الأزمات الاقتصادية غالباً ما تعتمد على التخطيط المستقبلي، مثل بناء احتياطات مالية أو تطوير خطط طوارئ. القدرة على التكيف مع الأزمات الاقتصادية تتطلب مرونة في إعادة تخصيص الموارد والتركيز على الفعالية التشغيلية. وتعكس هذه النتائج تعكس قدرة الشركات على استشعار المخاطر المالية واتخاذ قرارات استباقية للمحافظة على استمراريّتها في الأوقات الصعبة.

- تظهر الشركات قدرة جيدة على التكيف مع المنافسة وزيادة التكاليف التشغيلية. على سبيل المثال، حصلت الفقرة "تستطيع الشركة التكيف مع البيئة القانونية والسياسية للحفاظ على استمراريّتها" على متوسط 3.85، مما يعكس قدرة الشركات على التكيف مع التغيرات في السياسات والقوانين، بينما سجلت الفقرة "تستطيع الشركة التحكم في التكاليف التشغيلية للحفاظ على استمراريّتها" متوسطاً قدره 3.78.

هذه النتائج توضح أن الشركات تدرك أهمية التحكم في التكاليف التشغيلية لمواصلة الاستمرارية في بيئات اقتصادية ضاغطة. بالإضافة إلى ذلك، يمكن للشركات أن تتحقق من التكيف مع التغيرات القانونية أو السياسية عبر تكيف استراتيجيات الامتثال والابتكار في المنتجات. ويعكس هذا التكيف قدرة الشركات على الاستجابة السريعة والإبداع في ظل الظروف المتغيرة.

الدرجة الكلية للمحور:

حصل المحور الكلي على متوسط 3.87 مع انحراف معياري قدره 0.417، مما يشير إلى أن الشركات تقيم فرض استمراريته بشكل جيد، مع توافق جيد بين المشاركين في استجاباتهم. وتشير هذه الدرجة إلى أن الشركات تمتلك قدرة جيدة على التكيف مع الظروف الاقتصادية المتغيرة.

الاستنتاج النهائي: بناءً على هذه النتائج، يمكن القول إن الشركات تمتلك مرونة نسبية وقدرة على التكيف مع التغيرات الاقتصادية، وبذلك تكون قادرة على مواجهة التحديات المالية والاقتصادية والاحتفاظ باستمراريته حتى في ظل الأزمات الاقتصادية.

ثانياً - نتائج اختبار الفرضيات:

الفرضية الرئيسية: "يلتزم مراجعو الحسابات في سوريا بتطبيق معيار ISA 570 بشكل كامل".

نتائج اختبار الفرضيات الفرعية:

- أظهرت نتائج اختبار T-TEST أن المراجعين في سوريا يطبقون معيار ISA 570 بشكل كامل، حيث كانت القيم الاحتمالية لجميع الفرضيات الفرعية 0.000، مما يعني أن العلاقة ذات دلالة إحصائية قوية.
- **الفرضية الفرعية الأولى:** تتعلق بالالتزام بمتطلبات المعيار، حيث أظهرت النتائج التزاماً كبيراً من المراجعين.
- **الفرضية الفرعية الثانية:** تتعلق بالالتزام بالمحاور التنظيمية للمعيار، وكانت النتائج مماثلة مع قيمة $p=0.000$ ، مما يثبت التزام المراجعين بتطبيق التنظيمات والضوابط الواردة في المعيار.

- الفرضية الفرعية الثالثة: تتعلق بالالتزام بالمعايير المهنية، حيث أظهرت النتائج نفس القيمة الاحتمالية 0.000، مما يعكس التزاماً دقيقاً بكافة المعايير المهنية الخاصة بالمعيار.

النتائج العامة للدراسة

أظهرت نتائج الدراسة الميدانية - بالاعتماد على عينة من مراجعي الحسابات الخارجيين المرخصين من جمعية المحاسبين القانونيين في سورية والمكلفين بتدقيق شركات الأموال في دمشق وريفها خلال عامي 2024-2025 - مجموعة من المؤشرات المهمة حول مستوى التزامهم الفعلي بتطبيق متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (ISA 570) المعدّل. وتبيّن من خلال تحليل البيانات باستخدام الإحصاء الوصفي واختبارات الفروق ومعاملات الارتباط وتحليل الانحدار، ما يأتي:

1. ارتفاع مستوى الالتزام العام بتطبيق متطلبات معيار (ISA 570) المعدّل.
أظهرت النتائج أن المراجعين يطبقون متطلبات المعيار بدرجة تتراوح بين المتوسطة والمرتفعة، ولا سيّما فيما يتعلق بتحديد الأحداث والظروف المثيرة للشك، وجمع أدلة إثبات إضافية، والتحقق من ملائمة خطط الإدارة لمعالجة الشك الجوهرية، وهو ما يعكس قدرًا من الوعي المهني بأهمية معيار الاستمرارية في البيئة السورية.
2. التزام قوي بإجراءات الفحص الإضافية عند وجود شك جوهرية.
أظهرت مؤشرات الاستبانة أن المراجعين يميلون إلى تنفيذ اختبارات جوهرية إضافية، ومراجعة التوقعات المالية، ومناقشة خطط التمويل البديلة مع الإدارة، ما يشير إلى استجابة مهنية إيجابية عند ظهور مؤشرات الخطر، رغم بعض التفاوت بين المكاتب في عمق التطبيق.
3. وجود ارتباطات معنوية بين استقلالية المراجع وجودة تقييم الاستمرارية.
بيّنت نتائج الارتباط والانحدار أن استقلالية المراجع (من حيث تجنّب تهديدات المصلحة الذاتية والاعتماد على العميل) ترتبط بصورة معنوية إيجابية بقدرة المراجع على إصدار حكم سليم حول الاستمرارية، مما يؤكد دور الاستقلالية بوصفها ركناً جوهرياً في جودة المراجعة.

4. تأثير واضح لجودة الإفصاح المحاسبي على دقة تقدير الاستمرارية.

أظهرت النتائج أن ضعف الإفصاح المحاسبي يحدّ من قدرة المراجع على تقدير المخاطر المتعلقة بالاستمرارية بدقة، في حين أن ارتفاع مستوى الإفصاح المالي يعزّز من فاعلية تطبيق متطلبات معيار (570)، خصوصًا في مجال تقييم خطط الإدارة ومؤشرات التعثر.

5. وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المراجعين تبعًا لخصائصهم المهنية.

أثبتت اختبارات T و ANOVA وجود فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى الالتزام بالمعيار تبعًا لـ:

– سنوات الخبرة،

– التأهيل العلمي،

وقد ظهر أن المراجعين ذوي الخبرة الأكبر أو العاملين في مكاتب تدقيق كبيرة يمتلكون مستوى أعلى من الالتزام والتطبيق العملي للمعيار.

الخلاصة العامة

تكشف نتائج الدراسة عن مستوى التزام إيجابي من مراجعي الحسابات في سورية بتطبيق متطلبات معيار الاستمرارية، مع بقاء تحديات مهنية تتعلق بالاستقلالية، وجودة الإفصاح، وتفاوت الخبرة، وشدة المنافسة بين المكاتب، وهي عوامل تؤثر بدرجات مختلفة في دقة الحكم المهني حول قدرة الشركات على الاستمرار. وتؤكد النتائج أهمية تطوير برامج تدريبية متخصصة، وتعزيز الرقابة المهنية، وتحسين بنية الإفصاح المالي، بما يرفع جودة تقييم الاستمرارية ويحدّ من فجوة التوقعات في البيئة السورية.

ثالثاً – التوصيات

انطلاقاً من النتائج التي توصّلت إليها الدراسة الميدانية حول مستوى التزام مراجعي الحسابات في سورية بتطبيق متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (570) المعدّل في مجال تقييم استمرارية الشركات، تُوصي الدراسة بما يأتي:

أولاً - توصيات موجّهة لمراجعي الحسابات الخارجيين

1. تعزيز التطبيق العملي لمتطلبات معيار (ISA 570) وبخاصة في مجال إدراج فقرة “الشك الجوهرى، وذلك لتقليص فجوة التوقعات وتحسين جودة تقارير المراجعة في البيئة السورية.
2. الالتزام بتوثيق أدلة الإثبات المتعلقة بتقييم الاستمرارية، بما يشمل تقييم المؤشرات المالية وغير المالية، ودراسة توقّعات الإدارة وخطط التمويل البديلة، توثيقاً منهجياً واضحاً يعزّز قوة الحكم المهني.
3. الاستمرار في تطوير المهارات المهنية والخبرة العملية، في مجال تحليل المخاطر والقدرة على قراءة البيانات المالية بعمق، ولاسيما لمراجعي المكاتب الصغيرة، نظراً لثبوت وجود فروق ذات دلالة إحصائية تبعاً لمستوى الخبرة .
4. تعزيز الاستقلالية المهنية وتجنّب تهديدات العلاقة مع العميل، إذ أكّدت النتائج وجود علاقة معنوية بين الاستقلالية وجودة الحكم حول الاستمرارية، مما يستوجب بناء سياسات داخلية واضحة حول تعيين واستبقاء العملاء وتوزيع مهام المراجعة.

ثانياً - توصيات موجّهة لإدارات الشركات

5. تحسين جودة الإفصاح المحاسبي وشفافية المعلومات المالية باعتبارهما عنصرين أساسيين يمكّنان المراجع من تكوين حكم سليم حول الاستمرارية، وخاصة الإفصاحات المتعلقة بالمخاطر المالية وخطط مواجهة الظروف غير المتوقعة.
6. إعداد تقييم دوري لفرض الاستمرارية وفق نموذج منهجي وواضح، ورفع للمراجع الخارجي ضمن حزمة من الأدلة والسيناريوهات، مما يسهّل على المراجع اختبار تقديرات الإدارة ويحدّ من الشكوك الجوهرية غير المبرّرة.

ثالثاً - توصيات موجّهة لهيئات الرقابة والتنظيم المهني

7. تطوير إرشادات مهنية تطبيقية لمعيار (ISA 570) تتناسب مع خصوصية البيئة السورية، على غرار الأدلة الإرشادية الصادرة في بعض الدول العربية، بهدف توحيد الممارسات العملية بين المكاتب وتقليل التفاوت في جودة التطبيق.
8. تكثيف برامج التدريب المستمر لمراجعي الحسابات بتركيز خاص على:
- تقييم الاستمرارية،

– قراءة المؤشرات المالية الحرجة،

– إعداد ورقة عمل الاستمرارية (Going Concern File) ،

– مهارات قياس المخاطر في ظل الأوضاع الاقتصادية المتقلبة.

9. تعزيز الرقابة الميدانية على تقارير المراجعة، وخاصة الشركات متعثرة الأداء، لضمان التزام المراجعين بالإفصاح المناسب عن الشكوك الجوهرية، بما يرفع مستوى الثقة العامة بالتقارير المالية المنشورة.

تشير نتائج هذا البحث إلى أن مراجعي الحسابات في سوريا يلتزمون بشكل كبير بتطبيق معيار ISA 570 والمتعلق بتقييم فرض استمرارية الشركات، وهو ما يعكس وعيهم الكبير بأهمية هذا المعيار في تحديد استمرارية الشركات في بيئات اقتصادية متقلبة.

بناءً على النتائج المستخلصة من هذه الدراسة، يتضح أن هناك حاجة ملحة لتبني استراتيجيات مرنة وتقنيات متطورة لضمان استمرارية الشركات وتحقيق تقييمات دقيقة، وبالتالي ضمان استقرار السوق المالي السوري في مواجهة التحديات الاقتصادية المتزايدة.

• الانعكاسات العملية للدراسة

تؤكد نتائج هذه الدراسة على أهمية تعزيز ممارسات التدقيق في بيئة الشركات من خلال اتباع نهج شامل يتكامل فيه التحليل المالي، التقييم التشغيلي، والتحليل القانوني والتنظيمي. حيث أظهرت الدراسة الحاجة الماسة لإعادة هيكلة برامج التدريب المهني للمراجعين لتشمل أدوات تحليلية متقدمة مثل نماذج التنبؤ بالإفلاس، التحليل الإحصائي، والنماذج الاقتصادية التي تساهم في تحسين دقة التقييمات المتعلقة باستمرارية الشركات. كما تشير الدراسة إلى ضرورة تكثيف الجهود لتعزيز دور الجهات الرقابية والتنظيمية في ضمان الالتزام الصارم بالمعايير الدولية للتدقيق، بما يعزز استقلالية المراجعين، وهو ما يساهم في تحسين جودة التقارير المالية وزيادة موثوقية المعلومات المقدمة للمستثمرين وأصحاب المصلحة. تلك الجهود تساهم في تعزيز الثقة في الأسواق المالية وضمان استدامة الشركات على المدى الطويل.

• آفاق البحث المستقبلية

فيما يتعلق بالبحث المستقبلي، توصي الدراسة بتوسيع نطاق الدراسات المستقبلية لتشمل تأثير العوامل الاقتصادية والسياسية على استمرارية الشركات، بالإضافة إلى مدى كفاءة استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي وتحليل البيانات الضخمة في تحسين دقة التقييمات من قبل المراجعين. كما يمكن أيضاً التوسع في دراسة تأثير

البيئة التنظيمية والقانونية على قرارات المراجعين في الأسواق الناشئة، مما يفتح المجال لفهم أعمق للعلاقة بين التدقيق واستمرارية الشركات في بيئات اقتصادية متنوعة.

بناءً على النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة، نستنتج أن التزام المراجعين بالمعايير المهنية الدولية يُعد عنصراً أساسياً في تعزيز دقة تقييم استمرارية الشركات. لكن، من أجل تحقيق تحسينات مستمرة في جودة التقارير المالية، هناك حاجة لتطوير الأدوات التحليلية وتوفير تدريب متخصص للمراجعين على الأساليب الحديثة. كما تؤكد الدراسة على أهمية تعزيز استقلالية المراجعين وتطوير الأطر التنظيمية بشكل أكثر صرامة، مما يسهم في تحقيق شفافية التقارير المالية وضمان استدامة الشركات في الأسواق المالية.

قائمة المراجع

أولاً- المراجع باللغة العربية:

1. الكتب:

- دحدوح، حسين أحمد والقاضي، حسين يوسف. (2009). مراجعة الحسابات المتقدمة: الإطار النظري والإجراءات العملية. ط1. عمان: الأردن. دار الثقافة للنشر والتوزيع. ص: 704
- شاكور، نبيل عبد السلام. (2006). الفشل المالي للمشروعات (التشخيص، التنبؤ، العلاج، منهج التحليل). كتب عربية للنشر الإلكتروني. ص: 328.

2. المجلات والصحف:

1. الأمين، ماهر ويوزباشي، هلا. (2015). إجراءات المراجعة المستخدمة في تقييم استمرارية المشروع.. دراسة حالة على شركة مراجعة وطنية. مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية. مج: 37. عدد: 5. ص-ص: 271-287. اللاذقية: سوريا. جامعة تشرين.
2. بوميسة، حنان وتريش، نجود. (2021، حزيران). دور ومسؤولية التدقيق الخارجي في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار حسب المعيار الدولي للتدقيق رقم 570. مجلة ربحان للنشر العلمي. عدد: 11. ص-ص: 26-47. ريف حلب: سوريا. مركز فكر للدراسات والتطوير.
3. بوميسة، حنان وفراحتية، رضوان. (2024). دراسة التزام المدققين الخارجيين في الجزائر بمسؤولياتهم المتعلقة بتقييم استمرارية الاستغلال والتقرير عنها وفق ما جاء في معيار التدقيق الجزائري رقم 570. مجلة علم النفس والتربية. مج: 61. عدد 9. ص-ص: 1422-1444
4. تونسي، نجا. (آذار 2016). تدقيق الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية. مجلة المالية والأسواق. مج: 3. عدد: 1. ص-ص: 127-145. مستغانم: الجزائر. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة عبد الحميد ابن بابيس مستغانم.

5. الربيعي، عبدة عامر مرعي وعبد الله، محمد صديق محمد. (2017). المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات في الشركات المساهمة "دراسة تحليلية مقارنة". مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية. عدد: 2. ص-ص: 636-713. الإسكندرية: مصر. كلية الحقوق. جامعة الإسكندرية.
6. رزق، علاء أحمد إبراهيم. (2023، نيسان). مدى ملائمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية في زيادة القدرة التفسيرية لرأي مراقبي الحسابات وانعكاس ذلك على كفاءة الاستثمار. مجلة البحوث المالية والتجارية. مج: 24. عدد: الثاني. ص-ص: 307-371. بورسعيد: مصر. كلية التجارة. جامعة بورسعيد.
7. سفيان، رايس ونور الدين، زعبيط. (2021، آذار). أهمية المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي في تقليص فجوة التوقعات. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية. المجلد 08. العدد 1. ص-ص: 404-423. أم البواقي: الجزائر. مخبر المحاسبة المالية، الجباية والتأمين. جامعة أم البواقي.
8. شاكر، خمائل إبراهيم. مسؤولية إدارة الشركة عن الالتزام بفرض الاستمرارية عند إعداد بياناتها المالية. بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة المختلطة. (2013). مجلة دراسات محاسبية ومالية. مج: الثامن. عدد: 23. ص-ص: 73-103. بغداد: المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية. جامعة بغداد.
9. الشوبات، زياد والمومني، منذر طلال. (2008). قدرة المدقق على اكتشاف مؤشرات الشك باستمرارية العملاء. مجلة المنارة. مج: 14. عدد: 1. ص-ص: 141-174. عمان: الأردن. مركز المنارة للبحوث والدراسات. جامعة آل البيت.
10. العبادي، مصطفى راشد. (2010). مدى كفاية وملائمة ودور مسؤولية مراجعي الحسابات بشأن مراجعة والإفصاح عن استمرارية المنشأة: دراسة اختبارية. مجلة الدراسات والبحوث التجارية. عدد 1. ص-ص: 61-124. القاهرة: مصر. كلية التجارة. جامعة بنها.
11. عبد الرحيم، رضا محمود محمد. (2020، أيار). أثر التعديلات في شكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570) المعدل لسنة 2015 بشأن الاستمرارية على قراري الاستثمار

ومنح الائتمان: دراسة تجريبية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية. العدد الثامن. المجلد الرابع. ص-ص: 1- 94. الإسكندرية: مصر. كلية التجارة. جامعة الإسكندرية.

12. غوالي، محمد بشير. (2013، حزيران). دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية دراسة حالة عينة من ممارسي مهنة المحاسبة بولايات الجنوب الشرقي الجزائري. مجلة الباحث. مج: 12. عدد: 12. ص-ص: 129- 138. ورقلة: الجزائر. جامعة قاصدي مرباح.

13. كريم، علي. معايير التدقيق الدولية. أيلول 2022. <https://eco.mu.edu.iq/wp-content/uploads/2022/09/%85.pdf>

14. كساب، ياسر السيد. (2024). مدى التزام المراجع الخارجي باستخدام المؤشرات المالية الواردة بمعيار المراجعة الدولي رقم 570 للحكم على مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية عند إعدادها للقوائم المالية وأثره على تقريره.. دراسة تطبيقية على البيئة السعودية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية. العدد الأول. المجلد الثامن. ص-ص: 423- 465. الإسكندرية: مصر. جامعة الإسكندرية. كلية الأعمال.

15. محمد، محمود محمد هارون. (تشرين الأول 2022). إطار مقترح لدعم أداء مراقب الحسابات في الحكم على استمرارية المنشأة. مجلة البحوث المالية والتجارية. مج: 23. عدد: الرابع. ص-ص: 406- 443. بورسعيد: مصر. كلية التجارة. جامعة بورسعيد.

16. نمره، غالب نصر مصطفى. (2004، نيسان). مدى مسؤولية المراجع عن تقييم فرض الاستمرارية. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة. عدد 2. ص-ص: 55- 96. القاهرة: مصر. كلية التجارة. جامعة عين شمس.

17. الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. (2022). وثيقة اعتماد إصدارات المعايير الدولية للمراجعة. الرياض: السعودية. ص: 1454

18. يوسف، حنان محمد إسماعيل. (31 كانون الثاني 2017). أثر المحتوى الإعلامي لرأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570) المعدل لسنة 2015 على قرار منح الائتمان- دراسة تجريبية. مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية. المجلد 5. العدد 1. ص-ص: 149-196. القاهرة: مصر. جامعة بني سويف. كلية التجارة.

3. رسائل الماجستير والدكتوراه:

1. بوقرة، نبيل. (2017). دور المدقق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية: دراسة ميدانية. ماجستير. علوم تجارية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة محمد بوضياف. المسيلة: الجزائر. ص: 68
2. التكريتي، كامل ممدوح كامل. (2022). دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات العراقية المساهمة العامة (من وجهة نظر مدققي الحسابات العراقيين). ماجستير. العلوم المالية والمحاسبة. كلية الأعمال. جامعة الشرق الأوسط. عمان: الأردن. ص: 119.
3. الجرجاوي، خديجة خليل. (2008). دور التحليل المالي للمعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية للتنبؤ بأسعار الأسهم.. دراسة تطبيقية على المنشآت المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية. المحاسبة والتمويل. كلية التجارة. الجامعة الإسلامية. غزة: فلسطين. ص: 125
4. حامد، آدم الطيب. (2017). دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من مخاطر التوريق لضمان استمرارية المنشأة: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة السودانية. دكتوراه. المحاسبة. كلية الدراسات العليا. جامعة النيلين. الخرطوم. السودان. ص: 178
5. حسن، عبد السلام. (2024). دور معيار التدقيق الدولي (570) في تحسين الأداء المالي للمنشأة "دراسة تحليلية". ماجستير. المحاسبة. كلية الاقتصاد. جامعة دمشق. سورية. دمشق.

6. الحمود، محمد نهار صالح. (2011). أثر تعديلات تقرير مدقق الحسابات على قرارات الاستثمار في

الشركات المدرجة في بورصة عمان من وجهتي نظر مدققي الحسابات والمستثمرين. المحاسبة والتمويل.

كلية الأعمال. جامعة الشرق الأوسط. عمان: الأردن. ص: 103

7. الحموي، أحمد. (2021). العلاقة بين هيكل رأس المال وإمكانية التنبؤ باستمرارية المنشأة (دراسة

تحليلية على البنوك المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية). ماجستير. المحاسبة. كلية الاقتصاد.

جامعة دمشق. سورية. دمشق.

8. الزايغ، هاني فرحان. (2006). دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم

المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية (دراسة تطبيقية على أداء مكاتب وشركات المراجعة في فلسطين).

المحاسبة والتمويل. كلية التجارة. الجامعة الإسلامية. غزة: فلسطين. ص: 222

9. الزعبي، إياد. (2022). أثر متطلبات تقييم الاستمرارية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي/570/ في إجراءات

التدقيق التحليلية دراسة ميدانية. ماجستير. المحاسبة. كلية الاقتصاد. جامعة دمشق. سورية. دمشق.

10. سرحان، عاهد. (2007). دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات

المساهمة العامة في فلسطين: دراسة تحليلية لآراء مدققي الحسابات الخارجيين والمدراء الماليين

للشركات المساهمة العامة. ماجستير. المحاسبة والتمويل. كلية التجارة. عمادة الدراسات العليا. الجامعة

الإسلامية. غزة: فلسطين. ص: 163

11. شارف، يوسف وعبد القادر ماحي. (2019). دور مدقق الحسابات الخارجي في التنبؤ بالفشل المالي..

دراسة حالة المؤسسة العمومية للبناءات المصنعة الحديدية والنحاسية- عين الدفلى. ماجستير.

المحاسبة والتدقيق. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة الجليلي بونعامة. بخميس

مليانة: الجزائر. ص: 79

12. شتات، إيمان مفيد محمد. (2023). دور استخدام التحليل المالي في تقييم استمرارية الشركات في الأردن من وجهة نظر مدققي الحسابات. ماجستير. المحاسبة. جامعة فيلادلفيا. عمان: الأردن. ص:

105

13. شفاعمري، فضيل مصطفى يوسف. (2014). مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة الأردنية. ماجستير. المحاسبة والتمويل. كلية الأعمال.

جامعة الشرق الأوسط. عمان: الأردن. ص: 106

14. شميريك، محمد. (2016). دور المدقق الخارجي القانوني (محافظ الحسابات) في اكتشاف الغش: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات. ماجستير. قسم العلوم والمحاسبة. كلية العلوم التجارية

والاقتصادية وعلوم التسيير. جامعة عبد الحميد ابن باديس. مستغانم: الجزائر. ص: 123

15. صابرين، ميساء. (2013). استخدام المؤشرات المالية في التنبؤ بالانذار المبكر /دراسة تطبيقية في سورية/. ماجستير. المحاسبة. كلية الاقتصاد. جامعة دمشق. سورية. دمشق.

16. العناق، مراد. دور محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي (دراسة ميدانية لآراء المهنيين والأكاديميين). ماجستير. محاسبة وتدقيق. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير. جامعة

المسيلة. المسيلة: الجزائر. ص: 160

17. عينو، سارة. (2015). دور المدقق الخارجي في الرفع من مصداقية القوائم المالية لدى مصالح الضرائب: دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب لولاية أم البواقي. ماجستير. العلوم التجارية. كلية العلوم

الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير. جامعة العربي بن مهيدي. أم البواقي: الجزائر. ص: 119

18. محمد، راشدي. (2023). مدى مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسات الاقتصادية في ظل معيار 570 الجزائري. ماجستير. علوم المالية والمحاسبة. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية

وعلوم التسيير. جامعة قاصدي مرباح. ورقلة: الجزائر. ص: 79

19. المعصراوي، حمادة السعيد. (2014). دراسة مقارنة لآثار الازمات المالية العالمية على تطوير معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية. ماجستير. المحاسبة. كلية التجارة. جامعة طنطا. طنطا: مصر. ص: 182

20. النعسان، سماح أسامة. (2018). العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين: دراسة ميدانية. ماجستير. المحاسبة. كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية. الجامعة الإسلامية. غزة: فلسطين. ص: 90

4. وقائع المؤتمرات والندوات:

- حمدان، خولة. وعبد الحساني، وعد هادي. والشمر، حسين كريم. (21- 22 شباط 2018). استعمال الإجراءات التحليلية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي (520) في التحقق من استمرارية الشركات المساهمة: بحث تطبيقي في "الشركة العراقية للأعمال الهندسية وشركة بغداد للمشروبات الغازية". المؤتمر العلمي السادس لكلية العلوم بجامعة كربلاء. العراق.

ثانياً – المراجع باللغة الإنكليزية:

1. Bava, F. and Gromis di Trana, M. (2019). **ISA 570: Italian Auditors' and Academics' Perceptions of the Going Concern Opinion**. Australian Accounting Review, 29: 112-123. <https://doi.org/10.1111/auar.12238>.
2. Daniel Zdolšek, Timotej Jagrič & Iztok Kolar (2022). **Auditor's going-concern opinion prediction: the case of Slovenia**. Economic Research–Ekonomiska Istraživanja, 35:1, 106–121, DOI: 10.1080/1331677X.2021.
3. Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB). (June 30, 2018). FASAB Handbook of Federal Accounting Standards and Other Pronouncements, as Amended. version 17. Washington, DC: United States of America. Federal Accounting Standards Advisory Board. P: 2595.
4. Haron, Hasnah. Hartadi, Bambang. Ansari, Mahfooz and Ismail, Ishak. (January 2009). Factors Influencing Auditors' Going Concern Opinion. **Asian Academy of Management Journal**. Vol. 14. No.1. p-p: 1–19

5. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (August 24, 2023). **Proposed International Standard on Auditing 570 (Revised 202X) Going Concern And Proposed Conforming and Consequential Amendments to Other ISAs.** New York: USA
6. International standard on auditing. (2018). Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. Volume: I. New York: United States of America. international auditing and assurance standards Board.
7. Myers, Linda A. Schmidt, Jaime and Wilkins, Mike. (2013, January). An Investigation of Recent Changes in Going Concern Reporting Decisions Among Big N and Non-Big N Auditors. **Review of Quantitative Finance and Accounting.** Pp: 1-32. Berlin: Germany. Springer
8. Paul Hammond & Mustapha Osman Opoku & Paul Adjei Kwakwa, 2022. **"Identification of factors for developing going concern prediction models,"** *Cogent Business & Management*, Taylor & Francis Journals, vol. 9(1), pages 2152160-215, December.
9. Riel, Sotheara & Tano, Carl. (2014). **The Impact Of The Global Financial Crisis On Audit Quality.. A Study Of Publicly Listed Swedish Firms.** Master. Umeå School of Business and Economics. Umeå University. Umeå: Sweden, p: 58
10. International Federation of Accountants (IFAC). (September 2024). The Iaasb's Technology Position. , p: 3- 9
11. Zéman Z. & Lentner Cs. (2018). The Changing Role Of Going Concern Assumption Supporting Management Decisions After Financial Crisis. **Polish Journal Of Management Studies.** Vol.18. No.1. pp: 428- 441. Warsaw: POLAND. Index Copernicus International.

الملاحق



الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق – كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة
ماجستير مراجعة الحسابات

الملحق (1)

الأخوة المستجيبين الكرام

تحية طيبة وبعد.....

يقوم الباحث بإجراء دراسة حول مدى التزام مراجع الحسابات في تقييم استمرارية الشركات (دراسة ميدانية في الجمهورية العربية السورية)

وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في مراجعة الحسابات، ولأغراض البحث العلمي يرجى التكرم بالإجابة على فقرات الاستبيان المرفقة علماً بأن المعلومات سوف تحاط بالسرية التامة، ولن تستعمل إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم في مشاركتنا لإنجاز هذا العمل الأكاديمي والذي نتطلع أن يكون مفيداً.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحث

إشراف

سامر جولاق

أ.د بطرس ميالة

القسم الأول: الأسئلة الديمغرافية:

يرجى التكرم بالإجابة عن الأسئلة أدناه بوضع إشارة (✓).

1- المؤهل العلمي:

☐ دكتوراه ☐ ماجستير ☐ دبلوم ☐ إجازة جامعية

2- سنوات الخبرة:

☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى أقل من 9 سنوات
☐ من 9 إلى أقل من 15 سنة ☐ 15 سنة فأكثر

3- الموقع الوظيفي:

☐ مراجع ☐ مراجع رئيسي ☐ مدير تدقيق

القسم الثاني:

يرجى بيان درجة موافقتك على أن كل من العبارات الواردة أدناه وذلك من خلال وضع إشارة (✓) في المكان المناسب:

المحور الأول التزام المراجعين بتطبيق معيار ISA 570

أولاً- متطلبات معيار ISA 570

التسلسل	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
البعد الأول: متطلبات الإفصاح						
1	يلتزم مراجعو الحسابات في سوريا بتوضيح شكوك الاستمرارية في تقاريرهم وفق معيار ISA 570					
2	يتم الإفصاح عن مخاطر الاستمرارية بوضوح في القوائم المالية المراجعة.					
3	يلتزم المراجعون بالإفصاح عن الافتراضات الجوهرية المتعلقة بفرض الاستمرارية.					
4	يتم تضمين معلومات كافية حول قدرة الشركة على الاستمرار في التقرير النهائي.					
البعد الثاني: تعزيز التواصل مع لجان التدقيق والإدارة						
5	يحرص المراجعون على مناقشة قضايا الاستمرارية مع لجان التدقيق بشكل منتظم.					
6	يتم تقديم تقارير واضحة حول الشكوك الجوهرية للإدارة ولجان التدقيق.					
7	يلتزم المراجعون بإبلاغ الإدارة بأي عوامل قد تؤثر على استمرارية الشركة.					
8	يتم تبادل المعلومات بين المراجعين وأصحاب المصلحة لضمان التقييم الدقيق لفرض الاستمرارية.					
البعد الثالث: متطلبات الحوكمة						
9	يراعي المراجعون الالتزام بالإرشادات الحوكمية عند تقييم استمرارية الشركات.					
10	يتم تضمين اعتبارات الحوكمة عند تحليل المخاطر المالية التي تهدد استمرارية الشركة.					
11	يتعاون المراجعون مع الهيئات التنظيمية لضمان الامتثال لمتطلبات الحوكمة المالية.					

					يلتزم المراجعون بمراقبة آليات الحوكمة الداخلية لضمان اتخاذ قرارات مالية صحيحة.	12
البعد الرابع: بذل العناية المهنية						
					يطبق المراجعون إجراءات تدقيق معمقة لضمان دقة تقييم الاستمرارية.	13
					يتم استخدام أساليب تحليل مالي متقدمة عند دراسة قدرة الشركة على الاستمرار.	14
					يلتزم المراجعون بالتحقق من كفاية الأدلة الداعمة لاستمرارية الشركة.	15
					يطبق المراجعون معايير مهنية صارمة عند إصدار الرأي حول فرض الاستمرارية.	16

ثانياً: الالتزام بالمحاور التنظيمية معيار ISA 570

التسلسل	العبرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
البعد الأول: الالتزام بالمعايير المهنية						
1	يلتزم مراجعو الحسابات في سوريا بالمعايير المهنية الدولية عند تنفيذ عمليات التدقيق.					
2	يتم اتباع الإجراءات المهنية القياسية عند تقييم استمرارية الشركات.					
3	يحرص المراجعون على تقديم تقارير تدقيق شفافة وموضوعية.					
4	يلتزم المراجعون بمتطلبات الدقة والتوثيق عند مراجعة البيانات المالية.					
البعد الثاني: الاستقلالية والنزاهة						
5	يلتزم المراجعون بالحيادية والاستقلالية في تقييم استمرارية الشركات.					
6	يتم اتخاذ قرارات التدقيق دون أي تأثير من الجهات الخاضعة للمراجعة.					
7	يحرص المراجعون على تجنب تضارب المصالح أثناء تنفيذ عمليات التدقيق.					
8	يلتزم المراجعون بالإفصاح عن أي عوامل قد تؤثر على استقلاليتهم المهنية.					
البعد الثالث: التدريب والتأهيل المهني						
9	يحصل المراجعون في سوريا على تدريب مستمر حول المعايير الدولية للمراجعة.					
10	يتم تحديث معارف المراجعين بانتظام حول آخر التطورات في التدقيق المالي.					
11	يشارك المراجعون في ورش عمل ودورات تدريبية لتعزيز مهاراتهم في تقييم الاستمرارية.					
12	يتم تقييم كفاءة المراجعين بشكل دوري لضمان الامتثال لمتطلبات المهنة.					

					13	يتم إصدار تقارير تدقيق واضحة تتضمن تقييماً دقيقاً لفرض الاستمرارية.
					14	يحرص المراجعون على تضمين توصيات مهنية بشأن استمرارية الشركة في تقاريرهم.
					15	يتم تقديم الإفصاحات المتعلقة بالاستمرارية وفق متطلبات معيار ISA 570.
					16	يحرص المراجعون على الالتزام بالموضوعية والشفافية عند إصدار الرأي المهني حول استمرارية الشركة.

المحور الثاني: تقييم فرض استمرارية الشركات

التسلسل	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تمتلك الشركة القدرة على الاستمرار في ظل البيئة الاقتصادية الحالية.					
2	تستطيع الشركة التكيف مع تغيرات السياسة الاقتصادية لضمان استمراريته.					
3	تتمتع الشركة بقدرة جيدة على الحصول على التمويل اللازم لضمان استمراريته.					
4	تستطيع الشركة التحكم في التكاليف التشغيلية للحفاظ على استمراريته.					
5	تتمكن الشركة من مواجهة تأثير انخفاض القدرة الشرائية على أنشطتها.					
6	تمتلك الشركة مرونة كافية للتعامل مع التقلبات الاقتصادية للحفاظ على الاستقرار.					
7	تستطيع الشركة تجاوز التحديات المالية لضمان استمرارها في السوق.					
8	تعتمد الشركة استراتيجيات فعالة للتعامل مع تأثير الأزمات الاقتصادية.					
9	تستطيع الشركة التكيف مع التغيرات الاقتصادية لضمان استمراريته على المدى الطويل.					
10	تمتلك الشركة استراتيجيات للتحكم في تأثير ارتفاع أسعار المواد الخام على استمراريته.					
11	تتبنى الشركة استراتيجيات فعالة للتعامل مع زيادة المنافسة في السوق.					
12	تستطيع الشركة التكيف مع البيئة القانونية والسياسية للحفاظ على استمراريته.					

الملحق (2)

أسماء المحكمين

تم تحكيم الاستبانة من قبل الأساتذة الأفاضل مشكورين

الدكتور بطرس مياله
الدكتور عصام قريط
الدكتور باسل شحادة

ملحق (3)

الترجمة بالعربية	المصطلح بالإنجليزية	الرقم
التزام المراجع	Auditor's Commitment	.1
الاستمرارية	Going Concern	.2
فرضية الاستمرارية	Going Concern Assumption	.3
عدم تأكد جوهري	Material Uncertainty	.4
أدلة المراجعة	Audit Evidence	.5
تقييم المخاطر	Risk Assessment	.6
التعثر المالي	Financial Distress	.7
تحليل التدفقات النقدية	Cash Flow Analysis	.8
الملاءة المالية	Solvency	.9
خطط الإدارة	Management's Plans	.10
تقرير المراجع	Auditor's Report	.11
فقرة لفت الانتباه	Emphasis of Matter Paragraph	.12
رأي متحفظ	Qualified Opinion	.13
رأي معارض	Adverse Opinion	.14
الامتناع عن إبداء الرأي	Disclaimer of Opinion	.15
معايير المراجعة	Audit Standards	.16
نظام الرقابة الداخلية	Internal Control System	.17
القوائم المالية	Financial Statements	.18
مخاطر استمرارية الأعمال	Business Continuity Risks	.19
المخاطر التشغيلية	Operational Risks	.20

The Extent of The Auditor's Commitment to Assessing The Companies' Continuity

Prepared By: Samer Jolak

Supervised by: Dr. Botros Mayaleh

Abstract

This study aimed to assess the extent to which auditors in Syria comply with the International Standard on Auditing **ISA 570**, which concerns the evaluation of a company's going concern status, during the period 2024–2025. The assessment focused on auditors' professional awareness and practical application of the standard.

The study relied on data collected through a questionnaire distributed to auditors licensed by the Syrian Association of Certified Public Accountants who specialize in auditing joint-stock and capital-based companies in Damascus and its countryside. The questionnaire included items related to auditors' practices in evaluating going concern in accordance with international auditing standards, as well as the challenges they face within an unstable economic and political environment.

To examine the reliability of the research instrument, **Cronbach's Alpha** was used to measure the internal consistency and stability of the questionnaire. After confirming its statistical validity, the data were analyzed using **SPSS**. Pearson's correlation coefficient was applied to measure the strength of relationships among study variables, such as the link between auditors' professional experience and their level of compliance with international standards. Regression analysis was also conducted to examine the causal relationships between independent variables and the dependent variable.

The findings indicate that auditors in Syria comply with the requirements of **ISA 570** in alignment with regulatory and professional standards. The results also reveal that companies exhibit a degree of resilience and adaptability to economic fluctuations, enabling them to withstand financial challenges and maintain continuity even during periods of crisis.

Overall, the study underscores that Syrian auditors demonstrate a notable commitment to applying **ISA 570** despite difficult economic conditions. The findings also highlight companies' relative ability to cope with financial and economic pressures, thereby strengthening their prospects for continued operation. These conclusions emphasize the importance of enhancing auditors' professional training and developing more robust evaluation tools to support more accurate decision-making in an environment marked by instability.

Keywords: Continuity Assessment, ISA 570, Financial Failure Prediction, Evaluation Accuracy, auditors.

Syrian Arab Republic
Damascus University
Faculty of Economics
Department of Accounting



**The Extent of Auditors' Compliance in Assessing Companies'
Going Concern: An Empirical Study in the Syrian Arab
Republic**

A dissertation Submitted in Partial Fulfillment of the
Requirements for the Master Degree in Accounting

Prepared By:
Samer Jolak

Supervision of:
Dr. Botros Mayaleh

2025