

## مدى مسؤولية المراجع الخارجي في تقييم استمرارية المنشأة محل المراجعة في ظل المعيار الدولي (570)

دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في امانة العاصمة صنعاء

قدم هذا البحث لاستكمال متطلبات الحصول على درجة البكالوريوس في  
تخصص محاسبة كلية العلوم الإدارية والمالية، الجامعة الإماراتية الدولية

### إعداد الطلبة:

زكريا عادل الغراسي  
علاء أنور حسن  
هاجر احمد جراجر  
عزة طارق الزين  
مرضيه عبداللطيف القباطي  
وئام حمادة الأغبري  
وئام عبدالكريم الجسيم

### إشراف الأستاذة:

صفاء الحنبصي

2024-1445هـ



{وَعَلَّمَكَ مَا لَمْ تَكُنْ تَعْلَمُ وَكَانَ فَضْلُ اللَّهِ عَلَيْكَ عَظِيمًا}

النساء: 113

## إقرار المشروع من الطلبة

### مدى مسؤولية المراجع الخارجي في تقييم استمرارية المنشأة محل المراجعة في ظل المعيار الدولي (570)

نحن الطلبة الموقعين أدناه، نُقر أنه تم إنجاز هذا البحث من قبلنا وبجهد ذاتي منا،  
وبمساعدة المشرف

والمقدم لاستكمال متطلبات الحصول على درجة البكالوريوس

في تخصص محاسبة قسم العلوم الإدارية والمالية

الجامعة الإماراتية الدولية

م	اسم الطالب	التوقيع
1.	زكريا عادل الغراسي	
2.	عزة طارق الزين	
3.	علا أنور حسن	
4.	مرضيه عبداللطيف القباطي	
5.	هاجر أحمد جراجر	
6.	ونام حمادة الأغبري	
7.	ونام عبدالكريم الجسيم	

Republic of Yemen

Ministry of Higher Education & Scientific Research

**Emirates International University**

Faculty of Business Administration



الجمهورية اليمنية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

الجامعة الإماراتية الدولية

كلية العلوم الإدارية والمالية

## إقرار المشروع من المشرف

مدى مسؤولية المراجع الخارجي في تقييم استمرارية المنشأة محل

المراجعة في ظل المعيار الدولي (570)

تم الإشراف على هذا البحث من قبلنا، والمقدم لاستكمال متطلبات الحصول على درجة  
البكالوريوس في تخصص محاسبة

كلية العلوم الإدارية والمالية

الجامعة الإماراتية الدولية

اسم المشرف:

التوقيع:

2024



نهدي ثمرة جهدنا إلى من قاسوا وكافحوا .. وأعطوا عطاء الكرماء ..

(أباءنا وأمهاتنا)

كما نهدي بحشنا هذا إلى كل من له مكانة في قلوبنا وضاعت السطور عن

ذكرهم .. (إخوتنا وأصدقائنا)

# شكر ونفائذ

الحمد لله الذي آتانا من فضله وهياً ويسر لنا الظروف لإنجاز هذا البحث بفضل العظيم  
وكرمه العميم، فله الحمد أولاً وآخرًا على كل شيء سبحانه وتعالى.

أما بعد...

نشكر على وجه الخصوص أستاذتنا الفاضلة ومشرفتنا الأستاذة /صفاء الحنبصي  
على مساعدتنا وإرشادنا بالنصح والتعليم، وتكرمها بالإشراف على هذا البحث،  
والجهد والتوجيهات القيمة التي أثرتنا بها.

والشكر موصول لعميد كلية العلوم الإدارية والمالية الدكتور/ محمد الكهالي،  
ورئيس قسم المحاسبة الدكتور /فهمي الدقاف.

كما نشكر إدارة الجامعة الإماراتية بكافة إداراتها متمثلة برئيس الجامعة الدكتور/  
ناصر هادي الموفري.

ولكل من ساعدنا لإتمام هذا البحث، والحمد لله رب العالمين.

## المخلص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مسؤولية المراجع الخارجي في تقييم استمرارية المنشأة محل المراجعة في ظل المعيار الدولي (570)، وإبراز المؤشرات التي تساعد مراجع الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسة خاصة ضمن معيار (570)، كما تهدف إلى محاولة معرفة مدى تطبيق مراجع الحسابات الإجراءات المتبعة من قبل مراجعي الحسابات.

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة واختبار فرضياتها تم توزيع استبانات على عينة الدراسة من المراجعين الخارجيين في الجمهورية اليمنية، وقد وزع عدد (55) على المبحوثين، وتم استعادة عدد (45) استبانة بنسبة 81.8% ثم تحليلها ومناقشتها وفق البرنامج الإحصائي SPSSV25.

وقد توصلت الدراسة إلى أن مسؤولية المراجع الخارجي بشأن تقييم الاستمرارية مرتفعة إلى حد ما، وكذلك للمؤشرات المالية أهمية مرتفعة في تقييم استمرارية المنشأة محل المراجعة لأنها تساهم في تعزيز القدرة على التنبؤ في قدرة المنشأة على الاستمرار، وأن هناك إجراءات وواجبات للمراجع الخارجي عند الشكوك حول استمرارية المنشأة محل المراجعة مرتفع إلى حد ما منها دراسة الأحداث اللاحقة بخصوص قدرة المنشأة على الاستمرارية وخطط الإدارة لمعالجتها وكذلك مراجعة دقيقة لاتفاقيات القروض والسندات وآلية السداد.

كما أوصت بضرورة قيام المراجعين الخارجيين بالافصاح عن أي انذار مبكر عن ضعف قدرة المنشأة على الاستمرار، وضرورة تطوير وتأهيل المراجعين الخارجيين بصورة مستمرة بشأن فرض الاستمرارية وفي مجال التحليل المالي والنسب المالية، وضرورة الاهتمام بعوامل الخطر المرتبطة باستمرار المنشأة كجزء من فهم عمل المنشأة والبيئة التي تعمل بها، كما أوصت بضرورة تركيز المراجع الخارجي بمصادر التمويل الخارجي وأثره على استمرارية المنشأة.

## **Abstract**

This study aims to Identify the extent of the external auditor's responsibility in assessing the continuity of the audited entity under International Standard (570), and to highlight the indicators that assist auditors in evaluating the continuity of the institution, especially within Standard (570). It also aims to determine the extent to which auditors apply the procedures followed by account auditors.

To achieve the goals of this study and test its hypotheses, questionnaires were distributed to a sample of external auditors in the Republic of Yemen. A total of (55) questionnaires were distributed to the respondents, and (45) were retrieved, representing a return rate of 81.8%. They were then analyzed and discussed according to the statistical program SPSSV25.

The study concluded that the external auditor's responsibility regarding the assessment of continuity is somewhat high. Similarly, financial indicators are of high importance in evaluating the continuity of the audited entity because they contribute to enhancing the ability to predict the entity's capacity for continuity. There are also procedures and duties for the external auditor when there are doubts about the continuity of the audited entity, which are somewhat high, including studying subsequent events regarding the entity's ability to continue and management's plans to address them, as well as a thorough review of loan agreements, bonds, and repayment mechanisms.

The study recommended the necessity for external auditors to disclose any early warning of the entity's weakened ability to continue. It emphasized the need for continuous development and qualification of external auditors regarding the going concern assumption and in the field of financial analysis and ratios. It also highlighted the importance of focusing on risk factors associated with the entity's continuity as part of understanding the entity's operations and the environment In which it operates. Additionally, the study advised that external auditors should focus on external financing sources and their Impact on the entity's continuity.



## فهرس المحتويات

III.....	إقرار المشروع من الطلبة
IV .....	إقرار المشروع من المشرف
V.....	الإهداء
VI .....	شكر وتقدير
VII .....	الملخص
VIII .....	Abstract
IX .....	فهرس المحتويات
XII .....	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	خطأ! الإشارة المرجعية غير معرفة.
1 .....	الفصل الأول: الإطار العام للبحث والدراسات السابقة
2 .....	المبحث الأول
2 .....	المقدمة :
2.....	1.1 مشكلة البحث وأسئلته:
3.....	1.2 فرضيات البحث:
3.....	1.3 أهداف البحث:
3.....	1.4 أهمية البحث:
3.....	1.4.1 الأهمية العلمية:
3.....	1.4.2 الأهمية العملية:
4.....	1.5 منهجية البحث:
4.....	1.6 حدود البحث:
4.....	1.7 نموذج البحث:
5.....	1.8 مصطلحات البحث:
7 .....	المبحث الثاني
7 .....	1.2 الدراسات السابقة:
7.....	1.2.1 الدراسة العربية:
11.....	1.2.2 الدراسة الأجنبية:
12.....	1.10 هيكل البحث:
13.....	الفصل الثاني:
13.....	الإطار العام للبحث مسؤولية المراجع الخارجي في تقييم استمرارية المنشآت
14.....	2.1.1 المراجع الخارجي
14.....	2.1.1.2 مفهوم وخدمات ومنهجية عمل واستقلال المراجع الخارجي.

26	2.1.1.3 تقرير وحقوق وواجبات ومسؤوليات المراجع الخارجي.
32	<b>2. فرض الاستمرارية</b>
32	تمهيد:
32	2.2.1 مفهوم فرض الاستمرارية:
33	2.2.2 أهمية فرض الاستمرارية وأثره المحاسبي:
33	2.2.2.1 فرض الاستمرارية ومبدأ التكلفة التاريخية
34	2.2.2.2 فرض الاستمرارية ومبدأ الدورية:
34	2.2.2.3 فرض الاستمرارية الإيراد:
34	2.2.2.4 فرض الاستمرارية ومبدأ الثبات والتجانس:
34	2.2.2.5 فرض الاستمرارية ومبدأ الحيطة والحذر:
34	2.2.2.6 فرض الاستمرارية وأساس الاستحقاق:
35	2.2.3 نطاق وسريان معيار الاستمرارية
35	2.2.3.1 نطاق فرض الاستمرارية:
35	2.2.3.2 سريان فرض الاستمرارية:
35	2.2.4 أهداف معيار الاستمرارية
35	2.2.5 الجهات المستفيدة من فرض الاستمرارية
35	2.2.5.1 إدارة المؤسسة:
35	2.2.5.2 المستثمرون والمساهمون:
35	2.2.5.3 البنوك ومؤسسات الإقراض:
35	2.2.5.4 الجهات الحكومية:
36	2.2.5.5 مدققو المالية والحسابات:
36	2.2.5.6 المحللين الماليين:
36	<b>2.2.6 مسؤولية المراجع الخارجي عن التقييم عن استمرارية المنشأة</b>
37	<b>2.3 تقييم استمرارية المنشأة</b>
37	2.3.1 حدود مسؤولية المراجع الخارجي في تقييم استمرارية المنشأة:
37	2.3.2 مسؤولية المراجع الخارجي في تقييم استمرارية المنشأة:
38	2.3.3 مؤشرات تقييم استمرارية المنشأة:
40	2.3.4 إجراءات المراجع الخارجي في تقييم استمرارية المنشأة:
43	2.3.5 واجبات المراجع الخارجي بتقييم استمرارية المنشأة:
44	<b>الفصل الثالث: منهج البحث وخطواته الإجرائية</b>
44	تمهيد:
45	أولاً: متغيرات الدراسة:
45	ثانياً: منهج الدراسة:
45	ثالثاً: مجتمع وعينة الدراسة:
45	رابعاً: مصادر جمع البيانات والمعلومات:

45	خامساً: تصميم أداة الدراسة:
47	سادساً: معايير القياس:
47	سابعاً: توزيع الاستبيان:
47	ثامناً: اختبارات ثبات وصدق أداة الدراسة الميدانية:
49	تاسعاً: أساليب التحليل الإحصائي:
50	<b>الفصل الرابع: تحليل نتائج البحث ومناقشتها</b>
51	تمهيد:
51	<b>4.1 البيانات الديمغرافية للمستجيبين:</b>
55	<b>4.2 التحليل الوصفي لمتغيرات البحث:</b>
56	نتائج تحليل متغيرات البحث:
60	<b>4.3 اختبار فرضيات البحث:</b>
63	<b>الفصل الخامس: الاستنتاجات والتوصيات</b>
66	<b>المراجع</b>
69	<b>الملاحق</b>

## قائمة الجداول

- جدول (1): خدمات أخرى للتأكيد المهني..... 25
- جدول (2): يبين عدد الفقرات والمتغيرات..... 59
- جدول (3): يبين عدد الاستثمارات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل..... 59
- جدول (4): يبين نتائج اختبار كرونباخ (ألفا) لأداة البحث: ..... 60
- جدول (5): يوضح معامل ارتباط بيرسون بين كل متغير من متغيرات الاستبانة والدرجة الكلية..... 60
- جدول (6): قيم معاملات ارتباط بيرسون بين درجة الفقرة والدرجة الكلية للبعد..... 61
- جدول (7): يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير الجنس..... 63
- جدول (8): يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير المؤهل العلمي..... 64
- جدول (9): يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير التخصص العلمي..... 64
- جدول (10): يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير المسمى الوظيفي..... 65
- جدول (11): يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير الخبرة العملية..... 66
- جدول (12): يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير الشهادات المهنية..... 67
- جدول (13): يوضح كيفية احتساب التقدير اللفظي..... 68
- جدول (14): المتوسطات والانحرافات لمسؤولية المراجع الخارجي بشأن تقييم الاستمرارية..... 69
- جدول (15): المتوسطات والانحرافات لبعد مدى أهمية المؤشرات في تقييم استمرارية المنشأة محل المراجعة... 71
- جدول (16): المتوسطات والانحرافات لبعد اجراءات وواجبات المراجع عند الشكوك حول استمرارية المنشأة محل المراجعة..... 72
- جدول (17): نتائج تحليل اختبار الفرضية الرئيسية..... 72
- جدول (18): نتائج تحليل اختبار الفرضية الفرعية الأولى..... 73
- جدول (19): نتائج تحليل اختبار الفرضية الفرعية الثانية..... 73
- جدول (20): نتائج تحليل اختبار الفرضية الفرعية الثالثة..... 74

## قائمة الأشكال

الصفحة	الأشكال
6	شكل 1: يوضح العلاقة بين متغيرات البحث
34	شكل 2: يوضح استقلالية المراجع الخارجي
73	شكل 3: يبين التكرار والنسبة لمتغير الجنس
74	شكل 4: يبين التكرار والنسبة لمتغير المؤهل العلمي
76	شكل 5: يبين التكرار والنسبة لمتغير المسمى الوظيفي
77	شكل 6: يبين التكرار والنسبة لمتغير الخبرة العملية
78	شكل 7: يبين التكرار والنسبة لمتغير الشهادات المهنية

## **الفصل الأول:**

### **الإطار العام للبحث والدراسات السابقة**

المبحث الأول: المقدمة

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

## المبحث الأول

### المقدمة :

تهدف أي منشأة اقتصادية مهما كانت طبيعتها إلى تطبيق مبدأ فرض الاستمرارية، بمعنى دوام توظيفها للموارد وإنتاجها للمخرجات إلى فترة طويلة غير محددة مسبقاً. لذا يعتبر منظور المحاسبة أن مبدأ استمرارية مشروع المؤسسات حجر أساس بناء نظرية المحاسبة، إذ يعد حسبهم من مبادئ المحاسبة التقليدية. لذلك نجد أن المحاسبين يفترضون دائماً أن المؤسسة الاقتصادية أنشأت لتتأثر أعمالها بصفة مستمرة دون أن يكون لذلك أجل محدد لما في ذلك من تأثير كبير على العمل المحاسبي. (راشدي، 2023)

وفقاً لأساس الاستمرارية في المحاسبة، تُعد القوائم المالية على افتراض أن المنشأة باقية وسوف تستمر في أعمالها في المستقبل المنظور. ويتم إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام باستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تعترض الإدارة تصفية المنشأة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لدى الإدارة أي بديل واقعي آخر سوى القيام بذلك. وقد يتم، أو لا يتم إعداد القوائم المالية ذات الغرض الخاص وفقاً لإطار تقرير مالي يكون أساس الاستمرارية في المحاسبة ملائماً له. (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة. (570)، 629، 2017)

يعتبر تقرير المراجع القناة الأساسية التي يوصل مراجع الحسابات من خلالها المعلومات عن عملية المراجعة لمستخدمي القوائم المالية. ووفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570) على مراجع الحسابات الحصول على الأدلة الكافية والملائمة عن استمرارية المنشأة، واستنتاج مدى ملاءمة تطبيق الإدارة للاستمرارية كأساس محاسبي، ومدى وجود عدم تأكد جوهري بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار. (Chen et al., 2016)

ومما سبق نجد أن دور المراجع الخارجي كأحد المسؤولين عن تطبيق المعيار الدولي (570) وضمان استمرارية منشآت الأعمال وحمايتها من الفشل الذي يهددها في أي فترة من الزمن وسلامة قرارات المستخدمين الخارجيين والداخليين والمرتقبين. لذا نجده يقوم بدور كبير في الإفصاح والتقييم عن قدرة المنشأة محل المراجعة في الاستمرارية من خلال استخدام مجموعة من المؤشرات والإجراءات التي تبين مدى قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرارية في سوق الأعمال

### 1.1 مشكلة البحث وأسئلته:

حتى يتمكن المراجع الخارجي من إبداء الرأي الفني المحايد بجودة عالية يجب عليه التنبؤ بقدرة العملاء على الاستمرار في المستقبل فجاء معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية وحدد مجموعة من المؤشرات والإجراءات التي يجب على مراجع الحسابات أن يأخذها بعين الاعتبار للحكم على قدرة العميل على الاستمرار ويعتبر فرض الاستمرارية هو أحد الأسس الذي تبنى عليه عملية إعداد القوائم المالية لذا جاء على مراجع الحسابات أن يقوم بجمع الأدلة الملائمة والكافية.

ومما سبق فإن مشكلة البحث تتمثل في مدى مسؤولية مراجعي الحسابات العاملة في صناعة لمسؤوليتهم بخصوص تقييم قدرة العملاء على الاستمرارية والتزامهم بمعيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية.

يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

ما مدى مسؤولية المراجع الخارجي في تقييم استمرارية المنشأة محل المراجعة في ظل المعيار الدولي (570)؟

ويتفرع من التساؤل الرئيسي عدة أسئلة فرعية:

- 1- ما مدى استخدام المراجع الخارجي المؤشرات التقييم في تقييم استمرارية المنشأة محل المراجعة في ظل المعيار الدولي (570)؟
- 2- ما مدى استخدام المراجع الخارجي لإجراءات المراجعة في تقييم استمرارية المنشأة محل المراجعة في ظل المعيار الدولي (570)؟
- 3- ما مدى واجبات المراجع الخارجي في حالة وجود شك في تقييم استمرارية المنشأة محل المراجعة في ظل المعيار الدولي (570)؟

## 1.2 فرضيات البحث:

من أجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية والاسئلة الفرعية تم صياغة الفرضيات التالية:

### - الفرضية الرئيسية:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى مسؤولية المراجع الخارجي وتقييم استمرارية المنشأة محل المراجعة في ظل معيار (570).

ويتفرع من الفرضية الرئيسية عدة فرضيات فرعية هي:

- 1- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى مسؤولية المراجع الخارجي في تقييم استمرارية المنشأة ومؤشرات التقييم.
- 2- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى مسؤولية المراجع الخارجي في تقييم استمرارية المنشأة وإجراءات المراجع الخارجي.
- 3- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى مسؤولية المراجع الخارجي في تقييم استمرارية المنشأة وواجبات المراجع الخارجي.

## 1.3 أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي في معرفة مدى مسؤولية المراجع الخارجي في تقييم استمرارية المنشأة محل المراجعة في ظل المعيار الدولي (570). ومن الهدف الرئيسي يفرع من عدة أهداف فرعية هي:

- التعرف على مسؤولية المراجع الخارجي في تقييم المنشأة.
- 2- معرفة معيار الاستمرارية ومدى قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرارية.
- 3- قياس مسؤولية المراجع الخارجي في تقييم استمرارية المنشأة محل المراجعة في ظل المعيار الدولي (570).

## 1.4 أهمية البحث:

### 1.4.1 الأهمية العلمية:

تكمن أهمية البحث العلمية في إثراء المكتبة اليمنية بدراسات متخصصة في مجال معايير المراجعة الدولية وأثر الالتزام بها على جودة المعلومات المحاسبية وتحسين مستوى ثقة المجتمع المالي بالبيانات المالية الصادرة عن شركات المراجعة من قبل مراجعي الحسابات القانونيين.

### 1.4.2 الأهمية العملية:



تمكن من التعرف على مؤشرات الشك المحددة التي يستدل بها مراجعو الحسابات في اليمن على وجود شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار، والتعرف على مدى ملاءمتها مع مؤشرات الشك المحددة في معيار المراجعة الدولي (570) ومعرفة الاجراءات التي يتبعها مراجعو الحسابات في حال وجود أحداث أو ظروف تؤثر على الاستمرارية.

## **1.5 منهجية البحث:**

لدراسة هذا الموضوع اعتمد الباحثون على المنهج الوصفي الذي أستخدم في الجانب النظري من الدراسة من خلال جمع المعلومات من مصادر أولية من دراسات سابقة. واستعمل في الجزء التطبيقي من الدراسة من خلال تحميل نتائج الدراسة حيث تمت المعالجة باستخدام استبيان لمراجعي الحسابات يتضمن مجموعة من الأسئلة المستنتجة من الجزء النظري من أجل استقصاء آراءهم فيما يخص جوانب الدراسة واختبار الفرضيات من خلال برنامج المعالجة الإحصائية (SPSS) الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعي.

## **1.6 حدود البحث:**

**1.6.1 الحدود الموضوعية:** مدى مسؤولية المراجع الخارجي في تقييم استمرارية المنشأة محل المراجعة في ظل المعيار الدولي (570).

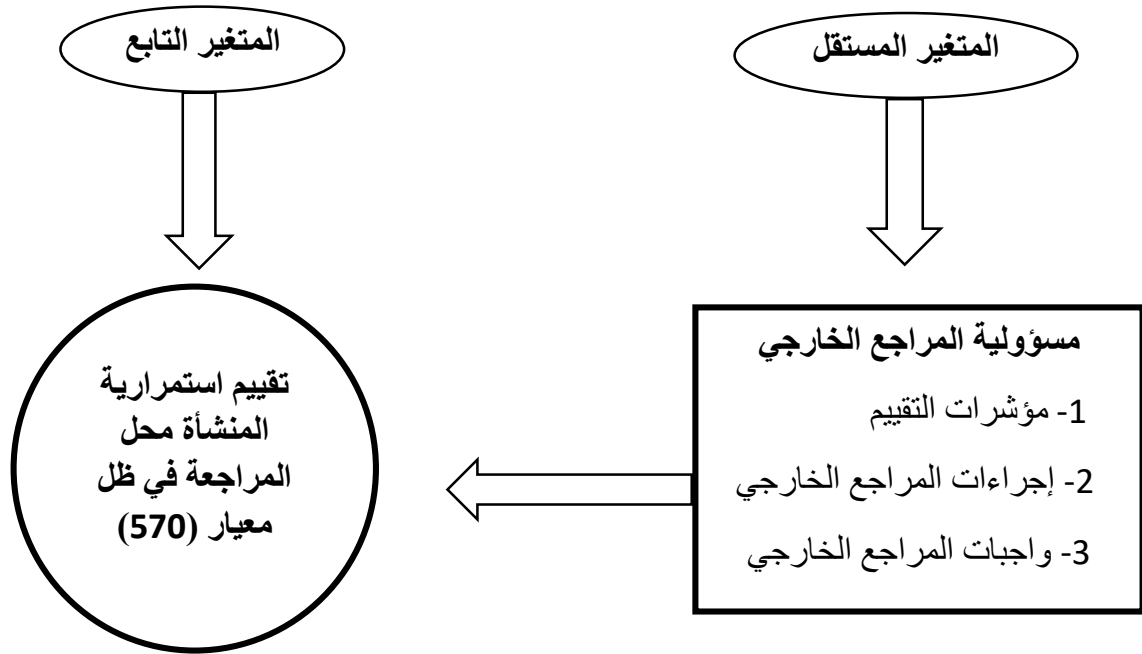
**1.6.2 الحدود المكانية:** مكاتب المراجعة في أمانة العاصمة صنعاء.

**1.6.3 الحدود الزمانية:** العام الدراسي 2023م

**1.6.4 الحدود البشرية:** المراجعين الخارجين المستقلين

## **1.7 نموذج البحث:**

ويتمثل النموذج المعرفي في متغيرين هما متغير مستقل ويتمثل في (مسؤولية المراجع الخارجي) ومتغير تابع يتمثل في تقييم استمرارية المنشأة محل المراجعة في ظل المعيار الدولي (570).



شكل (1): يوضح العلاقة بين متغيرات البحث

المصدر: من إعداد الباحثين

## 1.8 مصطلحات البحث:

### - المراجع الخارجي:

هو الشخص الذي يقوم بالمراجعة وهو شخص مهني مستقل من خارج المنشأة يتمتع بالاستقلالية التامة ويعين من قبل الملاك ويقدم التقرير النهائي لهم (المخلفي، عبدالسلام، 2012).

### معيار الاستمرارية الدولي 570:

بموجب افتراض المنشأة المستمرة، ينظر إلى المنشأة على أنها مستمرة في الأعمال إلى المدى المنظور، ويتم إعداد البيانات المالية للأغراض العامة على أساس المنشأة المستمرة، ما لم تنوي الإدارة تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات أو لم يكن لديها بديل واقعي غير القيام بذلك، ويمكن أن يتم أو لا يتم إعداد البيانات المالية للأغراض الخاصة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية الذي يتعلق به أساس المنشأة المستمرة (العمودي أحمد، 2001).

### - مسؤولية المراجع الخارجي:

أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين، معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بفرض الاستمرارية، والذي يهدف إلى توفير إرشادات حول مسؤولية المراجع عند مراجعة البيانات المالية المتعلقة بملائمة فرض الاستمرارية كأساس لإعداد البيانات المالية (Abdollahi et al.,2020)

## المبحث الثاني

### 1.2 الدراسات السابقة:

#### 1.2.1 الدراسة العربية:

1- دراسة: راشدي ، محمد (2023) بعنوان "مدى مسؤولية مراجع الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسات الاقتصادية في ظل معيار 570 الجزائري"

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مسؤولية مراجع الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسات الاقتصادية، والتأكد من أن القوائم المالية تم إعدادها من طرف الإدارة على ضوء مبدأ فرض الاستمرارية، من خلال مدى انتهاج المعيار الجزائري للتدقيق الذي يعتمد عليه مراجع الحسابات في الشركة محل التدقيق من أجل ضمان قدرتها على الاستمرار في الاستغلال. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة واختبار فرضياتها تم توزيع استبيانات على مجتمع الدراسة الذي يتكون من عينة عددها (40) مراجع من المراجعين والمحاسبين وقد تم استرداد معظم الاستبيانات (32) ثم تحليلها ومناقشتها وفق برنامج SPSSV.25 وقد توصلت الدراسة إلى أن دور مراجع الحسابات ضروري جدا كمراجع خارجي لكافة المؤسسات الاقتصادية ومسؤوليته كبيرة جدا في تقييم استمرارية أي مؤسسة اقتصادية، كذلك تبني مراجع الحسابات لمتطلبات معيار 570 مهم في ممارسة مهامه.

2- دراسة: شتات، إيمان (2023) بعنوان "دور استخدام التحليل المالي في تقييم استمرارية الشركات في الأردن من وجهة نظر مراجعي الحسابات"

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة دور استخدام التحليل المالي في تقييم استمرارية الشركات في الأردن ويتمثل استخدام التحليل المالي بالنسب المالية (نسب السيولة، و نسب النشاط، و نسب الربحية، و نسب المديونية، و نسب توقع السوق) في تقييم استمرارية الشركات من وجهة نظر مراجع الحسابات، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وتكون مجتمع الدراسة من مراجع الحسابات في الأردن وعددهم 543 مدقق. كما بينت نتائج الدراسة انه يوجد هنالك أثر ايجابي ذو دلالة إحصائية في استخدام التحليل المالي باستخدام النسب المالية (نسب السيولة و نسب النشاط و نسب الربحية و نسب المديونية) على تقييم استمرارية الشركات من وجهة نظر مراجع الحسابات، وأنه لا يوجد أثر ايجابي على استخدام التحليل المالي باستخدام نسب توقع السوق على تقييم استمرارية الشركات من وجهة نظر مراجع الحسابات، قاست الدراسة باستخدام أحد أدوات التحليل المالي (النسب المالية) تقييم استمرارية الشركات من وجهة نظر مراجع الحسابات وأثرها على تقييم استمرارية الشركات من وجهة نظر مراجع الحسابات من خلال فقرات استبيان تم الإجابة عنها من قبلهم، وأظهرت نتائجها وجود أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام التحليل المالي بأبعاده (استخدام نسب السيولة، استخدام نسب النشاط، استخدام نسب الربحية، استخدام نسب المديونية) على تقييم استمرارية الشركات في الأردن من وجهة نظر مراجع الحسابات، باستثناء بعد استخدام نسب توقع السوق.

وفي ضوء نتائج الدراسة أوصت الدراسة في الاهتمام بعملية التحليل المالي في مكاتب التدقيق باستخدام النسب المالية: لما له من دور كبير في وضوح الوضع المالي للشركات في الأردن وكما أوصت بإجراء المزيد من الدراسات والبحوث لمتغير استخدام التحليل المالي باستخدام النسب

المالية على الشركات، وتوصي الدراسة بالاهتمام بالتحليل المالي باستخدام النسب المالية (نسب السيولة، والنشاط، والربحية، والمديونية) لأنه يفيد في تقييم استمرارية الشركات من قبل مراجع الحسابات ومستخدمي البيانات المالية من ملاك ومستثمرين ومقرضين و يعطي مؤشرا ايجابيا عن مدى تقييم استمرارية الشركات .كما أوصت الدراسة بالعمل على دراسة أسباب ضعف استخدام (نسب توقع السوق) لأن زيادة ضعفها يؤثر على تقييم استمرارية الشركات الأردن .

### **3- دراسة: فوزي، الحاج أحمد (2023)، بعنوان " دور المراجع المالي في تطبيق الإجراءات التحليلية للتأكد من استمرارية استغلال المؤسسات الاقتصادية"**

تهدف هذه الدراسة إلى القاء الضوء على مهام التدقيق المالي في الجزائر، وبالأخص مهمة التأكد من تطبيق المؤسسة لفرضية استمرارية الاستغلال اعتماداً على الإجراءات التحليلية في التدقيق، وذلك في إطار التقيد بمعيّار التدقيق الجزائري رقم(570) " استمرارية الاستغلال". ولهذا الغرض تم الاعتماد على المنهج التحليلي وإجراء دراسة تطبيقية على شركة الجبس ومشتقاته غرداية "SPDG"، وتحليل تقارير المراجع المالي القانوني لهذه المؤسسة من جانب الاستمرارية.

وبهذا فقد توصلت نتائج الدراسة إلى ان المراجع المالي يستند في مهامه بشكل أساسي على الاجراءات التحليلية خاصة المؤشرات والنسب المالية الدورية ، كما انه يتقيد بإعداد التقرير الخاص بالاستمرارية بما يتوافق مع المعايير والنصوص القانونية المعمول بها.

### **4- دراسة: بخاوة، طيبي (2022)، بعنوان " دراسة واختبار تأثير إدراك المراجعين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال على تقرير التدقيق (دراسة ميدانية)"**

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة واختبار تأثير إدراك المراجعين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال على تقرير التدقيق، ولتحقيق ذلك تم توزيع استبانة على عينة من ممارسي مهنة المحاسبة في سياق البيئة الجزائرية، وقد توصلت الدراسة إلى وجود إدراك لدى المراجعين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال ، وكذا وجود أثر ذو دلالة إحصائية لإدراك المراجعين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال على تقرير التدقيق.

وأخيرا فقد أوصت الدراسة بمواكبة التحسينات التي تمس الإصدارات السنوية للمعايير الدولية للتدقيق وبالأخص معيار التدقيق الدولي رقم 570 .

### **5- دراسة: بقدر، فاطمة الزهراء (2022)، بعنوان " دور مراجع الحسابات في استخدام إجراءات المراجعة التحليلية لتقييم استمرارية الاستغلال "**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور مراجع الحسابات في استخدامه لأدوات المراجعة التحليلية بغرض تقييم استمرارية الاستغلال في البيئة المحاسبية الجزائرية ، وفي هذا الإطار تم استخدام منهج دراسة الحالة للشركة الجزائرية للتأمينات Caat ، كما تمت الاستعانة بأدوات التحليل المالي للقيام بقياس المؤشرات المالية والتشغيلية استناداً إلى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 الخاص باستمرارية الاستغلال .

وقد توصلت الدراسة إلى أنه يستعين مراجع الحسابات بأدوات المراجعة التحليلية لتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط، كما وأوصت الدراسة بضرورة بذل العناية المهنية اللازمة من قبل مراجع الحسابات لتطبيق المعايير الجزائية للتدقيق .

#### **6- دراسة: شيخي بلال، بلال سليم (2021)، بعنوان " تبني استراتيجية التخصص المهني لمراجع الحسابات ودورها في التنبؤ بقدرة الشركات على الاستمرار "**

تهدف هذه الدراسة إلى الوقوف على كيفية مساهمة استراتيجية التخصص المهني لمراجع الحسابات في التنبؤ باستمرارية الشركات ، وقد تطرقت على تعريف التخصص المهني لمراجع الحسابات وتبيان أهميته، إضافة إلى مفهوم استمرارية الشركة، وكذا أهم المؤشرات التي تهدد استمرارية الشركة، والمهام الموكلة لمراجع الحسابات تجاه تقييم قدرة الشركة على الاستمرار، والإجراءات المتبعة في حالة وجود وقائع تدل على عرقلة نشاط الشركة. لنلخص في الأخير أن هناك مجموعة من العوامل تقود الى التخصص المهني، والتي بدورها تنعكس ايجاباً في التنبؤ باستمرارية الشركات.

#### **7- دراسة: هاني، قديري، بالضياف (2020)، بعنوان " دور المراجعة الخارجية للحسابات في التقرير عن استمرارية نشاط المنشأة "**

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد دور المراجعة الخارجية للحسابات والتقرير عن استمرارية نشاط المؤسسات في الجزائر في ظل تطبيق المعايير الدولية للمراجعة ، من خلال الوقوف على مجمل الفروض والإجراءات والمبادئ التي تحكم الإطار النظري للمراجعة الخارجية وكذلك عرض التشريعات والمقارنة للمراجعة الخارجية للحسابات بالاعتماد على المعايير الدولية للمراجعة. ولتحقيق اهداف الدراسة واختبار فرضياتها ، تم الاعتماد على البيانات الثانوية والدراسات السابقة التي شكلت الإطار النظري للدراسة. ما الإطار العملي فقد تم تصميم استبيان يتناسب مع موضوع الدراسة وفرضياتها، وقد تم توزيع (50) استبيان على مجتمع الدراسة الذي يتمثل في المراجعين الخارجيين في الجزائر ، وجميع الجهات المهمة بمهنة المراجعة من مدراء ماليين ومستثمرين وباحثين وبصفة عامة جميع فئات المجتمع المالي المهمة بمهنة المراجعة والمستفيدة من خدماتها ، وبلغت الردود (40) استبيان صالح للتحليل أي بنسبة ارجاع قدرها (80%) وتحليلها باستخدام برنامج التحليل الاحصائي (SPSS 21.0). ومن اهم النتائج التي اسفرت عنها الراسة يوجد دور لنطاق مسؤولية المراجع الخارجي في التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة.

ايضاً يوجد دور للإرشادات المبكرة يساعد المراجع على عملية التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة(0) كما يوجد دور لمعرفة الإجراءات والمؤشرات يساعد المراجع في التقرير عن استمرارية المؤسسة(0) وتوجد عوائق امام عمل المراجع عند التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة، وهذا يدل على وجود دور للمراجعة الخارجية عند التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة في المؤسسة(0)

وقد أوردت الدراسة ضرورة بذل مراجعين الحسابات العناية المهنية الكافية من اجل إعطاء التقرير المناسب عند وجود شك حول قدرة المؤسسة على الاستمرار في اعمالها ، وكذلك دراسة الحلول الموضوعية من قبل إدارة المؤسسة لإزالة هذا الشك(0)

## 8- دراسة: الأحمد، يوسف (2019)، بعنوان "تأثير الالتزام بآليات الحوكمة على استمرارية الشركات المساهمة السورية"

يهدف هذا البحث إلى دراسة تأثير الالتزام بآليات الحوكمة على استمرارية الشركات المساهمة السورية، ولتحقيق هذا الهدف اعتمد الباحث على دراسة تقارير حوكمة الشركات المنشورة بموقع بيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، بالإضافة إلى التقارير المالية المنشورة بالمواقع الإلكترونية للشركات التي تشمل عينة الدراسة خلال الفترة بين عام 2014-2016 وتم تقسيمها لفترتين للدراسة: الفترة الأولى بين عامي 2014 و 2015، والفترة الثانية بين عامي 2015 و 2016 تم تحميل البيانات باستخدام الحزمة الإحصائية لبرنامج SPSS لتحليل البيانات والتعامل مع المتغيرات وذلك باستخدام اختبار test-T لاختبار الفروقات المعنوية بين المتوسطات لعينتين غير مستقلتين. (Test-T samples-Paired). وأظهرت نتائج البحث وجود مستوى كاف من الالتزام بآليات الحوكمة، حيث زادت نسبة التزام العديد من الشركات محل الدراسة بآليات الحوكمة خلال الفترة بين عامي 2014 و 2016 بنسبة 86% من إجمالي الشركات. ونسبة 52% من إجمالي الشركات خلال الفترة بين عامي 2015 و 2016. وكذلك أظهرت النتائج وجود تأثير بالالتزام بآليات الحوكمة على جميع مؤشرات الاستمرارية التي تناولتها الدراسة وهي: نسبة التداول، ونسبة صافي الربح إلى الإيرادات، ونسبة الديون إلى إجمالي الأصول، والعائد على حقوق الملكية، وربحية السهم، ونسبة الديون إلى حقوق الملكية، ومعدل العائد على الأصول.

## 9- دراسة: المطري، أحمد صالح يحيى (2013)، بعنوان "مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي الخاص بالاستمرارية من قبل مراجع الحسابات الخارجيين في اليمن - دراسة ميدانية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على وجهة نظر مراجع الحسابات الخارجيين في اليمن حول مسؤوليتهم عن تقييم قدرة العملاء على الاستمرار في المستقبل، ومدى التزام مراجع الحسابات الخارجيين في اليمن بمعيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية. كما هدفت إلى التعرف فيما إذا كان هناك معوقات تواجه مراجع الحسابات الخارجيين في اليمن فيما يتعلق بتطبيق المعيار الدولي رقم (570) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين الخاص بالاستمرارية، كما هدفت أيضاً هذه الدراسة إلى التعرف على فيما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهة نظر مراجع الحسابات الخارجيين في اليمن تعود إلى اختلاف متغيراتهم الديموغرافية فيما يتعلق بتطبيق معيار التدقيق الدولي الخاص بالاستمرارية. ولتحقيق تلك الأهداف تم تصميم استبانة وزعت على (110) من مراجع الحسابات الخارجيين المرخصين في اليمن أي بنسبة (48%) من مجتمع الدراسة، استرد منها (83) استبانة، بنسبة استجابة بلغت (75%)، أي ما نسبته (36.2%) من مجتمع الدراسة، واختبار فرضيات الدراسة تم استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لذلك. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها وجود ادراك لدى مراجع الحسابات الخارجيين في اليمن لمسؤوليتهم حول تقييم قدرة العملاء على الاستمرار في المستقبل، وأنهم يقومون بتحديد مؤشرات الشك التي تؤثر على استمرارية العملاء حيث سيطرت المؤشرات المالية في تفضيلاتهم على المؤشرات التشغيلية والأخرى، وأن مراجع الحسابات الخارجيين في اليمن يلتزم بمعيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية بنسبة (73.4%). كما توصلت الدراسة إلى أن هناك صعوبات تواجه مراجع الحسابات الخارجيين في اليمن عند تطبيق المعيار أبرزها وجود علاقة اجتماعية بين المراجع والعميل، وحرص المراجع في الاستمرار للحصول على الأتعاب، وأنه لا

توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( $0.05 > \alpha$ ) لآراء أفراد العينة من مراجع الحسابات الخارجيين في اليمن حول تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية تعزى المتغيرات (المؤهل العلمي، والمركز الوظيفي).

وقد أوصى الباحث بضرورة تبني معايير التدقيق الدولية بما فيها معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية وتعديل القوانين المنظمة لمهنة التدقيق والمحاسبة في اليمن والقوانين الأخرى ذات العلاقة بما يتناسب مع ذلك، والعمل على التأهيل الدائم والمستمر لمراجع الحسابات وتفعيل دور الجهات المنظمة للمهنة في الرقابة على جودة خدمة التدقيق في اليمن.

## 1.2.2 الدراسة الأجنبية:

### 1- دراسة: (Andrian et al, 2019) بعنوان "The Acceptance of Going Concern: Does Audit Opinion Matter? : هل رأي التدقيق مهم؟

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة تأثير التخلف عن سداد الديون و رأي التدقيق والتأخر في التدقيق حول قبول رأي التدقيق المتعلق بالاستمرارية في شركات التصنيع المدرجة في بورصة إندونيسيا. وتم اختبار البيانات التي تم جمعها والمتاحة على الموقع الرسمي لبورصة إندونيسيا باستخدام تقنيات تحليل البيانات المحددة، إذ اشتملت مراحل تحليل الملاحظة في هذا البحث على التحليل الاحصائي الوصفي واختبار الخطية المتعددة وتحليل الانحدار اللوجستي.

وأظهرت نتائج الدراسة أنه لا يوجد تأثير جوهري بين التخلف عن سداد الديون ورأي التدقيق للسنة الماضية والتدقيق الجزئي أو التأخر في التدقيق و قبول رأي التدقيق المتعلق بالاستمرارية، ومع ذلك فقد تبين أن هناك تأثير كبير بين التخلف عن سداد الديون ورأي التدقيق العام السابق وتأخر التدقيق في وقت واحد نحو قبول رأي التدقيق المتعلق بالاستمرارية.

### 2- دراسة: (Babicheva et al, 2017)، بعنوان "The Business Continuty concept in the assessment of credit worthiness of economic agents" مفهوم استمرارية الأعمال في تقييم سلامة ائتمان الوكلاء الاقتصاديين.

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في مفهوم استمرارية الأعمال فيما يتعلق بالجدارة الائتمانية للوكلاء الاقتصاديين لتجميع مفاهيم محاسبين. حيث استخدمت المنهج التاريخي، والتحليل والتركيب، والاستقراء والاستنتاج، والتجميع، والمقارنة، والتجريد، والتعميم، والقياس. وأظهرت نتائج الدراسة بأن الجدارة الائتمانية للكيان هي خاصية محاسبية وتحليلية معقدة تعكس استمرارية العمليات، فإذا لم يضمن الكيان أهليته الائتمانية، فإنه يعرض استمرارية أعماله للخطر، كما يؤدي ضعف المالية إلى الإفلاس، وقد يوقف الكيان الاقتصادي عملياته.

### 3- دراسة: (Socol, 2010): بعنوان "Significant doubt about the going concern assumption in audit"

هدفت الدراسة إلى تطبيق فرض الاستمرارية وتطبيقها في عمل المحقق، وتأكيد أن إدارة الشركة مسئولة عن افتراض الاستمرارية في عرض القوائم المالية، ومسؤوليات المراجع في تدقيق القوائم المالية المتعلقة باستخدام الإدارة لافتراض الاستمرارية في إعداد القوائم المالية، وتم تحليل



الاحداث والظروف التي من الممكن أن تؤدي إلى شك ملموس حول قدرة الشركة في أن تظل تتصف بالاستمرارية، والقيام من التأكد من الاستمرارية للشركة وما صلتها بافتراضات الإدارة في القوائم المالية، ويجب على المراجعين تقييم فرض الاستمرارية، حيث أن تعاون الإدارة مع المراجع مهم جداً لتسهيل تحديد الاحداث أو الظروف التي ممكن أن ينتج عنها شك ملموس على قدرة الشركة في أن تظل تتمتع بالاستمرارية وأهمية هذه الاحداث تختلف من شركة إلى أخرى ولكن يمكن تخفيفها بواسطة عوامل أخرى. وأهم نتائج الدراسة أن المؤشرات المالية مثل صافي الالتزامات وصافي الالتزامات المتداولة لها تأثير على فرض الاستمرارية، وكذلك أن فرض الاستمرارية يؤثر على تقرير المراجع حيث يجب على المحقق أن يعبر عن رأيه حول الاستمرارية في تقريره. الشركات المتعثرة مالية. وأهم ما أوصت به الدراسة بدراسة العلاقة بين آراء المراجعين حول استمرارية وتنبؤات الإدارة للشركات المتعثرة مالياً.

#### **4- دراسة: (Constantinides, 2002) بعنوان "Auditor's Bankers and Insolvency Practitioners Going Concern Opinion Logit"**

هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة على قرارات الرأي حول الاستمرارية من قبل المراجعين الممارسين، ومدراء البنوك، والمفلسين للشركات التي عانت من الفشل، كما هدفت إلى دراسة تأثير العوامل الأخرى (السلوكية) التي تؤثر على قرار الرأي حول الاستمرارية. أظهرت نتائج الدراسة أن مؤشرات الشك المالية هي التي تؤثر على قرارات المراجعين، وأن مؤشرات الشك غير المالية ليست مهمة، كما أظهرت أن من الاحداث المهمة التي تؤدي إلى التحفظ في التقرير هي تعيين المصفي فلذلك يتحفظ المراجعون في النهاية، والدعاوي القضائية وعجز في سداد القرض، وهذه المتغيرات قد استعملت في نموذج الانحدار اللوجستي والذي يبين أن (95%) صفت بشكل صحيح أن الشركة غير مستمرة، كما أظهرت الدراسة أنه لا يمكن معرفة فيما إذا كان قرار الرأي حول الاستمرارية صحيح. أهم ما أوصت به الدراسة إلى أنه يجب تحديد العوامل المؤثرة على قرارات الرأي حول الاستمرارية من قبل مراجعي الحسابات الممارسين حسب أهميتها.

#### **تختلف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في الآتي:**

إن بيئة الدراسة هي اليمن، بينما الدراسات السابقة تتمثل في عدة بلدان عربية، مثل (البحرين والأردن) كما تطرقت هذه الدراسة إلى معرفة مدى مسؤولية المراجع الخارجي في تقييم استمرارية المنشآت، بينما تطرقت الدراسات السابقة إلى مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي الخاص بالاستمرارية ومدى كفاية المؤشرات المالية والفنية المستخدمة من قبل مراجعي الحسابات لتقييم قدرة المؤسسات على الاستمرارية.

#### **1.10 هيكل البحث:**

يتكون البحث من خمسة فصول وخاتمة والتقسيم كالآتي:

#### **الفصل الأول:**

#### **المبحث الأول: المقدمة**

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

الفصل الثاني:

المبحث الأول: المراجع الخارجي

المبحث الثاني: فرض الاستمرارية

المبحث الثالث: تقييم استمرارية المنشأة

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية بما في ذلك وصفاً للإجراءات التي اتبعتها الباحثون في الدراسة الميدانية من خلال توضيح المنهج المستخدم ومجتمع وعينة البحث وكذلك وصفاً لأداة البحث المستخدمة وطريقة اعدادها واختبارات الصدق والثبات والأساليب الإحصائية المعتمدة في تحليل البيانات، وبناء عليه فهذا الفصل سينقسم الى ثلاثة مباحث وخاتمة وهي على النحو التالي:

المبحث الأول: إجراءات الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: عرض وتحليل بيانات الدراسة

الفصل الرابع: مناقشة فرضيات الدراسة

الفصل الخامس: النتائج والتوصيات

قائمة المراجع

## الفصل الثاني:

### الإطار العام للبحث

### مسؤولية المراجع الخارجي في تقييم استمرارية المنشآت

المبحث الأول: المراجع الخارجي

المبحث الثاني : فرض الاستمرارية

المبحث الثالث: تقييم استمرارية المنشأة

## المبحث الأول

### 2.1.1 المراجع الخارجي

تمهيد:

لقد نشأت الحاجة والطلب على خدمات المراجعة الخارجية من قبل المقترضين والمستثمرين والجهات الحكومية وغيرهم من ذوي العلاقة، وذلك نتيجة لوجود تعارض في المصالح بين المسؤولين عن إعداد وتقديم القوائم المالية وبين مستخدمي هذه القوائم، واللذين لا تتوفر لديهم الخبرة اللازمة لفهم وتفسير ما تحويه من معلومات، ويقوم عمل المراجع الخارجي على فحص وتدقيق هذه القوائم والتحقق من مصداقيتها، لمنع وكشف عمليات الغش والاحتيال المالي، والعمل على الحد منها.

#### 2.1.1.1 مفهوم وخدمات ومنهجية عمل واستقلال المراجع الخارجي

##### أولاً: مفهوم المراجع الخارجي

سنتطرق هنا لعدة مفاهيم مختلفة للمراجع الخارجي:

- **المفهوم الأول:** "هو الشخص الذي يقوم بأداء عمله الرقابي والتدقيقي من خارج المؤسسة، حيث أنه لا تربطه أي علاقة وظيفية أو مصلحة مادية مع المؤسسة محل التدقيق، ويطلق على هذا النوع من التدقيق بالتدقيق المحايد أو المستقل. وإن الغرض الرئيسي منه هو إعطاء رأي فني محايد حول نتائج العمليات المنجزة وعدالة الحسابات. (حيدر عباس وآخرون، 2018، 37)

- **المفهوم الثاني:** "المراجع الخارجي هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركة والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به. (عبد الفتاح الصحن، محمد سرية، 2004، 99)

- **المفهوم الثالث:** "إن المراجع هو من يمارس مهنة مراجعة الحسابات، حيث تتمثل مهمته في الشهادة على صحة الحسابات وطابعها المقنع من حيث، مطابقتها للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً دون إهمال الطابع الاقتصادي والاجتماعي لمهنة المراجعة، كما أن عملية فحص الحسابات قد تتوسع إلى مجالات أخرى، ومن خلال الشهادة على صحة الحسابات، فإن المراجع يجب أن يبين مدى تعبير الوثائق المقدمة بصدق عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، ويجب أن يكون قادراً على تقييم إن كانت القوائم المالية تترجم بشكل جيد واقع المؤسسة. (شريف عمر، 2011)

وتجدر الإشارة إلى أن هناك عدة ألقاب مختلفة تطلق على المراجع الخارجي في دول مختلفة من العالم منها: المحاسبون المعتمدون، المحاسبون القانونيون، مراجع الحسابات، مراقب الحسابات، محافظ الحسابات.

##### ثانياً: خدمات التأكيد المهني التي يقدمها المراجع الخارجي

لقد نشأ الطلب على مهنة المراجعة في الأصل استجابة لما تفرضه العلاقة التعاقدية بين الملاك والإدارة. ونتيجة لكبر حجم المؤسسات وتوسع أنشطتها والتطور التكنولوجي، أدى ذلك إلى توسع

دور المراجع، فأصبح لا يقتصر فقط على المراجعة التقليدية للقوائم المالية، بل توسع حتى وصل إلى ما هو أعم وأشمل من ذلك وهو ما يسمى بخدمات التأكيد المهني.

ويقصد بخدمات التأكيد المهني بأنها "خدمات مهنية مستقلة، تهدف إلى تحسين جودة المعلومات لمتخذي القرارات، بمعنى آخر تحسين مصداقية وملائمة المعلومات التي يستخدمها الأفراد عند اتخاذ قرارات الأعمال". (عبد الفتاح الصحن وآخرون، 2007، 10)

وعليه فإن خدمات التأكيد المهني هي خدمات ذات قيمة تقدم من مراجع خارجي مستقل محايد، عند فحصه ومراجعته لتلك المعلومات. وفيما يلي استعراض لأهم تلك الخدمات:

1- خدمات التصديق وإبداء الرأي: إن خدمات التصديق وإبداء الرأي تعتبر أحد أنواع خدمات التأكيد المهني، والتي من خلالها يقوم المراجع بإصدار تقرير عن مدى صدق وعدالة معلومات معينة يقدمها طرف آخر، وتنقسم خدمات التصديق وإبداء الرأي إلى ثلاثة أنواع هي:

مراجعة القوائم المالية التاريخية، الفحص المحدود للقوائم المالية، خدمات أخرى لإبداء الرأي. (عبد الفتاح الصحن وآخرون، 2007، 11)

2- خدمات أخرى للتأكيد المهني: إن هذه الخدمات تتمحور حول مصداقية وملائمة معلومات معينة، سواء كانت تمثل أولاً تمثل مزاعم طرف آخر، وهي تشترك مع خدمات التصديق وإبداء الرأي في خاصية تحسين جودة المعلومات التي يستخدمها متخذي القرارات، ويتمثل جوهر الاختلاف بينهما في أن هذه الخدمات لا تتطلب من المراجع تقريراً مكتوباً، كما أن التأكيد قد لا يكون عن مدى الوثوق في القوائم المالية التي أعدها أو لم يعدها طرف آخر. (حاتم الشيشيني، 2007، 33)

وقد أعطت اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد المهني والمنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA) بعض الأمثلة لتلك الخدمات الأخرى نلخصها في الجدول التالي:

جدول (10): خدمات أخرى للتأكيد المهني

الأنشطة المرتبطة بها	خدمات أخرى للتأكيد المهني
- تقييم عمليات ممارسة وإدارة الاستثمارات من قبل المؤسسة وتحديد مدى فاعليتها.	- تقييم المخاطر المرتبطة بالاستثمار والمشتقات المالية والرقابة عليها
- تقييم عمل رجال البيع فيما يتعلق بقواعد وأصول وإجراءات التعامل الصحيح مع العملاء.	- تقييم عمل إدارة المبيعات
- تقييم مخاطر معالجة البيانات الكترونياً ومدى كفاية الوسائل الرقابية في ذلك.	- تقييم مخاطر تجميع وتخزين وتوزيع المعلومات الالكترونية

الأنشطة المرتبطة بها	خدمات أخرى للتأكيد المهني
- تقييم سياسات ونظم ولوائح المؤسسة من حيث فاعليتها من الحد أو منع أو اكتشاف الغش والمخالفات.	- تقييم المخاطر الناتجة عن الغش والمخالفات والافعال غير القانونية
- فحص العمليات التي تقوم بها المؤسسة، لبيان مدى توافقها مع مثيلتها في نفس الصناعة من حيث الالتزام بالقوانين واللوائح المنظمة لحركة التجارة.	- تقييم مدى الالتزام بالقواعد والإجراءات والسياسات المنظمة في مجال الصناعة
- التصديق على مدى التزام المؤسسة باتباع معايير الايزو 9000 للرقابة على جودة المنتجات لتحقيق الميزة التنافسية لمنتجات المؤسسة.	- شهادات الأيزو 9000
- لتقييم مدى التزام المؤسسات بالقوانين والمعايير الخاصة بحماية البيئة.	- مراجعة بيئية

المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سريا الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلبي، الدار الجامعية، مصر، 2004.

### ثالثاً: منهجية ومسار عمل مراجع الحسابات الخارجي

تمر عملية المراجعة في جانبها الميداني بمجموعة من الخطوات لعل أهمها هو تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يعد الخطوة العملية الأولى ضمن هذه الخطوات بحيث أنه إذا اتبع المراجع الخارجي هذه الخطوات فمن المفترض أن يصل إلى تقديم خدمات ذات جودة عالية ويمكن تلخيصها في الخطوات التالية:

#### ❖ قبول المهمة والتخطيط لعملية المراجعة

قبل أن يقوم المراجع بالتخطيط لعملية المراجعة، لابد أن تتوفر لديه النية في القيام بهذه العملية والمتمثلة في قبول المهمة ويتحقق هذا الشرط وفقاً لمجموعة من العناصر:

#### 1- الخطوات التمهيديّة لتنفيذ عملية مراجعة الحسابات

في حالة إسناد مهمة مراجعة الحسابات لأول مرة للمراجع الخارجي، ولم يكن له معرفة سابقة بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة، فإنه ينبغي على المراجع قبل قيامه بعملية مراجعة الحسابات مراعاة ما يلي: (محمد مسعد، خالد الخطيب، 139-142)

- التأكد من صحة تعيينه: وتختلف إجراءات التعيين بحسب الشكل القانوني للوحدة الاقتصادية محل المراجعة.

- التأكد من نطاق عملية مراجعة الحسابات: يحدد نطاق مراجعة الحسابات الشكل القانوني للشركة محل المراجعة، ففي حالة شركات المساهمة تكون عملية مراجعة الحسابات شاملة والإلزامية، وليس هناك تحديد أو شروط معينة تفرض على مراجع الحسابات، فله الحق في الاطلاع على كافة الدفاتر والسجلات، أما في شركات الأشخاص والمنشأة الفردية، فيحصل

المراجع على حدود ونطاق عملية مراجعة الحسابات المطلوبة، وذلك في عقد مكتوب من أصحاب الشركات لتحديد مسؤوليته.

- حصول المراجع على المعلومات الأساسية: في حالة شركات المساهمة، يطلب المراجع الاطلاع على عقد التأسيس والقانون النظامي للشركة، وحدود السلطات الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة، والنظام المقرر للجمعية العمومية والقرارات الخاصة بإعداد القوائم المالية، وتكوين الاحتياطات وتوزيع الأرباح، والسياسات العامة والهيكل التنظيمي ومستوياته، وتوزيع السلطات والمسؤوليات، أما في شركات الأشخاص يطلب المراجع الاطلاع على عقد الشركات لمعرفة رأس المال، وحصص الشركاء، والمسؤول عن الإدارة، وكيفية وحدود المحسوبات، واحتساب الفوائد ونسب توزيعها الأرباح أو الخسائر.
- فحص النظام المحاسبي والاطلاع على نتائج الأعمال السابقة: يطلب المراجع من إدارة الوحدة الاقتصادية موضع المراجعة الحسابات القائمة بالدفاتر والسجلات المحاسبية، وأسماء المسؤولين عن إنشائها، ومراجعتها، وقائمة بأنواع المستندات ودورها المستندية، وقائمة بأسماء المسؤولين عن الاحتفاظ بهذه الأصول، وكذلك يطلب الاطلاع على نتيجة الأعمال والمركز المالي عن السنوات السابقة، وتقارير المراجعين السابقين، والاتصال بمراجع الحسابات السابق.
- القيام بزيارات ميدانية على العاملين وأماكن الشركة: يقوم مراجع الحسابات بزيارات ميدانية لمقر الشركة الرئيسي والفروع، والإدارات والأقسام، والتعرف على الموقع الخزينة، ومخازن المواد الخام وقطع الغيار، ومخازن المنتجات الجاهزة، والاطلاع على سير العمل وتسلسل العمليات في مراكز الإنتاج، وطرق التخزين والصرف للنقدية والمواد... وغيرها.
- فحص ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: يعتمد مراجع الحسابات عند القيام بفحص ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، على المفهوم الواسع للمراجعة وأهدافها الحديثة، وعليه أن يتأكد من وجود نظام قوي للرقابة، ويمكن هذا النظام من زيادة درجة الثقة في مخرجات النظام المحاسبي من قوائم وتقارير، وتوفير المعلومات الملائمة لمتخذي القرارات.

## 2- إعداد مخطط المراجعة

عقب انتهائه من كافة الخطوات التمهيدية، يقوم المراجع بوضع خطة عمل له ولمساعديه لإتمام الإجراءات الفنية لعملية المراجعة، وتترجم هذه الخطة وفق برنامج مرسوم، ومن بين ما يتضمنه ما يلي: (سعاد ركيمة، 26، 2013-2014)

- الأهداف الواجب تحقيقها.
- الخطوات والإجراءات الفنية الواجب إتباعها.
- تحديد الوقت التقديري اللازم للانتهاء من كل خطوة.
- تحديد الوقت المستنفذ فعلا في كل خطوة.
- ملاحظات الشخص المسؤول عن كل خطوة.
- توقيع الشخص المسؤول عن إنجاز كل خطوة.

## 3- الإشراف على مهمة المراجعة

ويشمل الإشراف توجيه المساعدين نحو تحقيق أهداف المراجعة، وإن كل مهمة من مهام المراجعة قد أسندت إلى الشخص القادر على إنجازها بكفاءة، وإرشاد المساعدين وإبلاغهم بكافة المشاكل الهامة التي صادفت عملية المراجعة، فحص العمل المنتهي وفحص وتحليل الأداء اليومي

لأفراد فرقة المراجعة وإزالة ما قد ينشأ من اختلاف من وجهات النظر بين فريق المراجعة، مدى ونطاق الإشراف يعتمد على مهارة وكفاءة فريق المراجعة ودرجة تعقيد مهمة المراجعة، وتكون اتجاهات الاتصال اتجاهين، الأول يرفع للمساعدين المشاكل الفنية التي تصادفهم إلى المستويات الإدارية الأعلى حتى يتم التصدي لها وحلها، والاتجاه الثاني يجب أن يحرص كل مشرف على تبليغ أهداف المراجعة الشاملة ومقدار ما أنجز منها إلى المستويات الإدارية الدنيا، كل هذا لكي يشعر كل عضو بفريق المراجعة بأنه يلعب دوراً هاماً في إتمام مهمة المراجعة فضلاً عن أن مثل هذه الاتصالات تسمح لكافة أعضاء الفريق بمعرفة مقدار ما تم انجازه من أنشطة ومهام المراجعة (زهرة سواد، 79-80، 2009)

#### 4- أوراق المراجعة

أوراق المراجعة هي السجلات أو الملفات التي يحتفظ بها المراجع للإدلال عن طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات المنفذة خلال عملية المراجعة، فهي تبين الإجراءات المتبعة واختبارات الالتزام بالسياسات والاختبارات الأساسية المؤدة، والمعلومات التي تم الحصول عليها، واستنتاجات المراجعة التي تمت بخصوص كل أوراق المراجعة هو مساعدة المراجع وترشيد عند ممارسة الفحص وتوفير أدلة الإثبات التي تدعم رأيه، ومن هنا فإنه يكون من الأهمية بإمكان ضرورة تخطيط شكل ومحتوى أوراق المراجعة في بداية المراجعة، فهذه الترتيبات ستؤدي إلى استخدام أكثر فعالية لأعضاء فريق المراجعة في أداء المهمة، فضلاً عن العاملين لدى العميل الذين يساعدون في إعداد أوراق المراجعة. (وليم توماس، أمرسون هنكي، 277، 2009)

#### 5- أغراض أوراق العمل:

يمكن أن نحدد الأغراض المتوخاة من أوراق العمل للمراجعة في النقاط التالية: (محمد طواهر، مسعود صديقي، 127-128، 2003)

- دليل للعمل المنتهي: توضح أوراق العمل أطوار عملية المراجعة وكذا الأسس والإجراءات المتبناة للوصول إلى النتائج ومدى الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية: توضح لنا أوراق العمل الطريقة المتبناة لتقييم نظام الرقابة الداخلية والنتائج المتوصل إليها من ذلك، بُغية توجيه عملية المراجعة.
- تنفيذ إجراءات المراجعة: تدون بسجل العمل الذي تم تأديته إلى غاية الانتهاء.
- إعادة النظر في الاختبار: تسمح أوراق العمل بإعادة النظر في كيفية إعدادها من جهة ومن جهة أخرى في كيفية إجراء الاختبارات الضرورية لعملية المراجعة.
- إعداد التقرير: تعتبر هذه الأوراق ركيزة يستطيع المراجع كتابة التقرير.
- دليل للمراجعة في السنوات القادمة: يقوم المراجع عادة عند البدء في مراجعة سنة جديدة بدراسة أوراق العمل للسنة الماضية، بُغية أخذ فكرة عن المؤسسة وعن عملية المراجعة السابقة والإجابة عن الاستفسارات التي من الممكن أن يقدمها إلى إدارة المؤسسة.
- ملفات العمل: إن كون المراجعة التي يقوم بها محافظ الحسابات مراجعة مستمرة يجعل هذا الأخير مضطراً إلى مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهمة هما الملف الدائم والملف السنوي، ولولاهما لما استطاع تنظيم نشاطه والتأكد من أنه جمع كل العناصر الضرورية التي تسمح له بالإدلاء برأيه النهائي، المدعم بالأدلة، حول الحسابات التي فحصها، ووجودهما يمثل بنك معلومات دائم وأدلة إثبات، يسمح بالإشراف على أعمال مساعديه ودليل على إتباع معايير الأداء المهني المتفق عليها دولياً. (محمد بوتين، 44، 2003)

## تقييم نظام الرقابة الداخلية:

من بين مهام مراجع الحسابات الأولى في المؤسسة تقييم نظام الرقابة الداخلية للتحقق من مدى قوة أو ضعف هذا النظام وتحديد مجال المراجعة.

### 1- مفهوم الرقابة الداخلية

حسب المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين "الخطوة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية وتشجيع فعالية الاستغلال، والإبقاء على المحافظة على السير وفقاً للسياسات المرسومة".

### 2- ركائز نظام الرقابة الداخلية

بالإضافة إلى فهم المراجع للمكونات الخمسة التي حددتها اللجنة COSA يجب أن يدرك المراجع أن نظام الرقابة الداخلية الجيد يبني على خمسة أعمدة رئيسية، وتمثل هذه الأعمدة المقومات أو الركائز أو الأسس، ولكي يحقق نظام الرقابة الداخلية أهدافه فلا بد من نجاح الخطوة التنظيمية وترباطها مع النظام المحاسبي من خلال تنظيم مستندي، وبناء على ما تقدم فإن ركائز نظام الرقابة الداخلية هي: (أحمد جمعة، 84، 2005)

- خطة تنظيمية إدارية جيدة.
- نظام محاسبي سليم.
- نظام مستندي دقيق.
- نظام تكاليف مناسب.
- نظام فعال للحوافز.

### 3- خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

نظراً لاعتماد المراجع على نظام الرقابة الداخلية، تصبح دراسة وتقييم ذلك النظام من أهم مسؤوليات المراجع، ولذلك يلتزم المراجع بجملة من الخطوات يمكن تلخيصها فيما يلي: (وليم

توماس، أمرسون هنكي، 366-369، 2009)

- الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية:

تهتم هذه المرحلة بتزويد المراجع بخلفية كافية عن بيئة الرقابة ومراجعة العمليات في النظام المحاسبي، وبالطبع فإنه يجب التمييز بين كل من نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي، فالنظام المحاسبي يتكون من عدة وظائف يتم من خلالها تبادل أو تحويل أو استخدام الأصول والخدمات بين المؤسسة والأطراف الخارجية عنها، حيث يتم جمع بيانات تلك العمليات (بواسطة المستندات) ومعالجتها وتحليلها والتقرير عنها في النظام المحاسبي، ومن خلال معرفة المراجع بالبيئة الرقابية يمكن أن يلتم بالهيكل الإداري للمؤسسة العميل وطرق الاتصالات وتوزيع المسؤوليات والسلطات وطرق الإشراف وإدارة نظام الرقابة الداخلية، متضمناً وظائف المراجعة الداخلية.

- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:

يمكن أن يستنتج المراجع وأحد من استنتاجين بعد انتهائه من الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية وهما:

- أ- لا جدوى من دراسة وتقييم النظام أكثر من هذا، بهدف تحديد نطاق الاختبارات الأساسية للمراجعة.



ب- تزيد نفقات أي دراسة أو تقييم إضافي للنظام، متضمنًا اختبار الالتزام بتطبيقه، عن المنافع المتوقعة من هذا الفحص.

ويتوقع المراجع، إذا ما وصل إلى أي من الاستنتاجين، عن إجراء أي دراسة أو تقييم إضافي لنظام الرقابة الداخلية، وعليه أن يقرر إما الانسحاب من عملية المراجعة إذا كان النظام الرقابة الداخلية من الضعف بدرجة تحول دون إتمام عملية المراجعة، أو الاستمرار في عملية المراجعة، ومن ثم يجب عليه في هذه الحالة الأخيرة أن يصمم برنامج للاختبارات الأساسية المكثفة للمراجعة بدون الاعتماد كلية على أي إجراءات رقابة داخلية تتبعها المؤسسة، وفي كل الأحوال يجب أن تتضمن أوراق المراجعة-الخاصة بتقييم الرقابة الداخلية-عرض أسباب عدم قيام بدراسة مفصلة للنظام

- اختبارات الاستمرارية:

إذا قرر المراجع بعد الانتهاء من مرحلة الفحص المبدئي الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، فعليه الاستمرار في الفحص النظام لتحديد كفاية أساليب الرقابة في تزويده بدرجة معقولة من التأكد بعدم وجود أخطاء ومخالفات جوهرية، وفي هذه الحالة تركز هذه الفحوص على أساليب رقابية معينة تم وضعها للوقاية من أخطاء ومخالفات محددة أو اكتشافها، وتتضمن هذه الفحوص الاستفسار من موظفي العميل وفحص المستندات المكتوبة (اختبارات الالتزام بالسياسات وملاحظة إجراءات معالجة العمليات وتداول الأصول).

- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

يقوم المراجع بعمل تقييمه النهائي لنظام الرقابة الداخلية على ضوء تقييمه المبدئي للنظام ونتائج اختبارات الالتزام بالإجراءات والسياسات الرقابية، وبناء على هذا التقييم النهائي يتم:

أ- تحديد مقدار أدلة الإثبات المتعلقة بأرصدة القوائم المالية واللائحة الحصول عليها، ويكون هذا القرار ذا أهمية رئيسية لعملية المراجعة.

ب- تحديد مواطن ضعف النظام وإبلاغها لإدارة المؤسسة (والتي تعتبر من أحد مسؤوليات المراجع طبقاً لنشر معايير المراجعة رقم 20)، ويعتبر هذا قرار عرضياً لعملية اختبار نظام الرقابة الداخلية، وإذا ما اكتشف المراجع مواطن ضعف جوهرية، يجب عليه تبليغ هذه الحقائق كتابةً إلى العميل، وغالباً ما يقدم المراجع بعض التوصيات لإزالة مواطن الضعف، هذا علماً بأن ذلك الإجراء لم ينص عليه أي من معايير المراجعة.

#### 4- أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أهم محدد لنوعية المراجعة المتبناة ولحجم المفردات المراد اختبارها، اعتماداً على درجة أثره على نوعية ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها، فاحترام مقوماته والالتزام بإجراءاته يعطي للمعلومات مصداقية كبيرة لدى الأطراف الطالبة لها، ولذا وبغية تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يحتاج إلى خبرات ومهارات عالية لتقييمها من طرف المراجع والحكم عليها بات من الضروري على هذا الأخير الالتزام بإحدى الطرق التالية: (محمد مسعد، خالد الخطيب، 145)

❖ **أسلوب الاستقصاء (الاستبيان):** قائمة الاستبيان كأداة من أدوات تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، هي عبارة عن قائمة تشتمل على مجموعة من الأسئلة المباشرة، يتم إعدادها بدقة وعناية (بمعرفة مراجع الحسابان)، بقصد إبراز أوجه الضعف موضع الفحص والتقييم.

وعادة ما يتم تخصيص قائمة مستقلة لكل فرع من فروع الرقابة الداخلية، وتكون الأسئلة موجهة للمسؤولين عن نشاطات الوحدة الاقتصادية للإجابة عليها إما بـ (نعم) أو (لا)، والإجابة بنعم تشير إلى حالة مرضية، أما الإجابة بالنفي فتشير إلى حالة ضعف أو وجود بعض نواحي القصور في نظام الرقابة الداخلية.

يتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة، وبعد استيفاء الإجابات، يقوم المراجع الحسابات بإعداد مذكرة يوضح فيها رأيه عم مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية.

❖ **أسلوب التقرير الوصفي:** تعتمد هذه الطريقة على وصف نظام الرقابة المعتمد داخل المؤسسة موضوع المراجعة، إذ يقوم المراجع بتشخيص النظام من خلال التطرق إلى مقوماته والإجراءات القائم عليها فيستطيع أن يحدد مواطن الضعف والقوة فيه اعتماداً على درجة امتثال إجراءات نظام الرقابة الداخلية، كأن يجد مثلاً تداخل في المسؤوليات وعدم تحديد الاختصاصات وإلى غير ذلك من عدم الالتزام بالإجراءات التي ينص عليها نظام الرقابة الداخلية، فعدم الالتزام بها يخلق فرص للتلاعب والغش ولوقوع في الأخطاء.

إن الوصف الكتابي القائم على أساس التقييم الميداني لنظام الرقابة الداخلية، يمكن من تحديد مواطن القوة والضعف في النظام، وهذا ما يسمح بتوجيه عملية المراجعة نحو مواطن الضعف لفحصها واستخراج منها الانحرافات الواقعة والتقرير عليها في ختام عملية المراجعة.

❖ **أسلوب خرائط التدفق:** يتم استخدام خرائط التدفق لفهم تسلسل العلاقة بين أوجه الأنشطة المختلفة وما يتعلق بها من مستندات أخرى في نظام الرقابة الداخلية، وتأخذ خرائط التدفق شكلاً بيانياً لجزء من نظام الرقابة، كذلك تتمكن خرائط التدفق مراجع الحسابات من الحصول على معلومات ذات دلالة حول نظام الرقابة الداخلية وبيان مواطن قوته وضعفه استناداً إلى الأخطاء الجوهرية الممكن حدوثها، ويمكن إعداد خرائط التدفق وفقاً للخطوات التالية: (محمد مسعد، خالد الخطيب، 146)

- أن يقوم المراجع بدراسة الواجبات والمستندات وأسلوب تدفقها خلال مراحل استخدامها.
- بعد الخطوة السابقة واستناداً عليها يقوم المراجع بوضع وصف مبدئي لنظام الرقابة الداخلية.
- يقوم بإعداد خريطة تدفق النظام استناداً إلى المعلومات الواردة في ملخص واجبات العاملين وإجاباتهم على استفسارات المراجع.

❖ **جمع أدلة الإثبات:** يجب على المراجع قبل الإدلاء برأيه أن يكون لديه أدلة إثبات وقرائن تدعم تقريره وهذه الأدلة أو القرائن يحصل عليها المراجع عن طريق الاطلاع على المعلومات المحاسبية والقيام بمختلف الاختبارات، واستعماله لوسائل فحص الحسابات.

1- مفهوم أدلة الإثبات "أدلة الإثبات هي تلك الأسس أو الأساليب التي تساعد في تحويل الادعاءات أو الاعتقادات المزعومة إلى افتراضات مثبتة. (سعاد ركيمة، 33، 2014)

ومن خلال هذا التعريف نستخلص ما يلي:

- كفاية الأدلة: بمعنى أن يكون حجم الأدلة الذي يحصل عليه المراجع من أجل تدعيم رأيه كاف ومناسب وهو ما يعكس الاختبارات الضرورية، وعلى المراجع الأخذ بعين الاعتبار معيار التكلفة والمنفعة عند جمع أدلة الإثبات.

- صلاحية الأدلة: بمعنى أن يكون الدليل فعالاً، ملائماً مرتبطاً بأهداف المراجعة، خال من التحيز وقابل للقياس الكمي والمنطقي من قبل مراجع الحسابات.
- 2- أنواع أدلة الإثبات وقرائنه، وهناك العديد من أنواع أدلة الإثبات وقرائنها في المراجعة وأهمها:

● **المستندات:** قد تأخذ أدلة الإثبات في المراجعة أشكالاً مختلفة، نذكر أهمها فيما يلي:

(خالد أمين عبدالله، 180-181، 2000)

- مستندات معدة خارج المشروع ومستعملة داخله كفاتير الشراء مثلاً.
  - مستندات معدة داخل المشروع ومستعملة خارجه كفاتير البيع وإيصالات القبض.
  - مستندات معدة ومستعملة داخل المشروع كالدفاتر الحسابية على اختلاف أنواعها.
- وتتدرج المستندات في درجة الاعتماد عليها تنازلياً حسب الترتيب السابق، أي أن المستندات الآتية من خارج المشروع أقوى من تلك المعدة من قبل المشروع حيث تزداد إمكانية الغش والتواطؤ في الحالة الأخيرة ويرتكز عمل المراجع في مراجعة المستندات على فحصها في النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية.

● **المصادقة:** هي وثائق مكتوبة مثل الشهادات أو الإقرارات التي تهدف إلى إقرار حقيقة معينة أو تأكيدها يحصل عليها مراجع الحسابات من داخل المنشأة أو من خارجها لتدعيم الفحص الذي قام به، وتعتبر المصادقة الخارجية من أقوى أدلة الإثبات في عملية المراجعة. (خالد عبد الله، 183، 2000)

- **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:** إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية له تأثيراً مباشراً على نطاق الفحص الذي يقوم به المراجع الحسابات، وبالتالي يحكم كمية الأدلة التي يجب أن يحصل عليها لتأييد المبالغ الواردة بالقوائم المالية، فإما كان هذا النظام قوياً وفعالاً ويمكن الاعتماد عليه فإن المراجع يقلل كمية الأدلة المطلوبة، وعلى العكس إذا كان النظام ضعيفاً ولا يمكن الاعتماد عليه فإن المراجع سوف يتوسع في الاختبارات والإجراءات والحصول على كمية أكبر من الأدلة لتعزيز رأيه على صحة هذه المبالغ الموجودة بالقوائم المالية. (أحمد جمعة، 191، 2005)

● **صحة الأرصدة من الناحية الحسابية:** هناك احتمالات كثيرة للوقوع في الخطأ الحسابي عند القيام بالعمليات الحسابية الأربع، وبخاصة الدورة المحاسبية الطويلة المتعددة المراحل التي تمر بها البيانات، ولهذا يقوم المراجع بالتأكد من هذه العمليات بنفسه ويتحقق من نتائجها لتكون قرينة قوية. (خالد عبدالله، 182، 2000)

- **الاستفسار:** وهو عبارة عن مجموعة الأسئلة الموجهة إلى الشخص لديه معلومات حول جانب معين من جوانب نشاط العمل، ومن ثم فهي توجه عادة إلى العاملين لدى العمل، كما أنها تثار عادة خلال كل خطوة من خطوات عملية المراجعة، بدءاً من التخطيط التمهيدي للعملية إلى الاختبارات النهائية لأرصدة الحسابات، وبالطبع فإن هذه الأدلة للإثبات الشفهية الناتجة عن الاستفسارات تكون أقل صلاحية من أدلة الإثبات التي تنتج عن الفحص والملاحظة والمصادقات، ومع هذا فإن المراجع غالباً ما يعتمد عليها إلى حد ما، إلا أن التدعيم الحقيقي لمثل هذه الأدلة للإثبات الشفهية إنما يتمثل في أمانة وسمعة العمل، ويكون المراجع عادة ما يقاوم لشدة التعامل مع العملاء

الذين يفتقدون هذه الأمانة فإنه يكون معه بعض الحق في الاعتماد على مزاعم العميل.

(وليم توماس، أمرسون هنكي، 336، 2009)

- **الوجود الفعلي:** يعتبر الوجود المادي أو الفعلي من الأدلة والبراهين القوية في عملية المراجعة، فالوجود قرينة على صحة الأصل، ويستطيع المراجع أن يتحصل على درجة كبيرة من التأكد عند مشاهدة الأصل الموجود كالنقدية والبضاعة والأصول الثابتة الملموسة. (الألوسي، 266-269، 2003)
- **الشهادات المقدمة من الغير:** وهذه الشهادات تعني موافقة الغير أو اعتراضهم على مدى صحة أرصدة حساباتهم كما هي مقيدة بدفاتر المنشأة.
- **المحادثات الشفهية:** تعتبر المحادثات الشفهية مع بعض المسؤولين والعاملين في المنشأة من أدلة الإثبات المساعدة التي قد يتحصل المراجع عن طريقها على بعض المعلومات المفيدة.

#### ❖ إعداد التقرير

تكمل المسؤولية الأساسية لمراجع الحسابات في أن يبين للأطراف المستفيدة من تقريره ما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة أم لا.

#### 1- الأركان الشكلية للتقرير:

بعد قيام المراجع بفحص وتقييم النتائج المستنبطة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها، أصبح هذا التقييم يشكل أساساً لإبداء الرأي بالقوائم المالية، ويتضمن التقرير العناصر التالية: (يوسف

#### جربوع، 256-258، 2004)

- الركن الأول من التقرير يجب أن يحتوي على ما يلي: تاريخ التقرير، اسم مكتب المراجع، رقم المراجع، الفئة الذي ينتمي إليها، توقيعه.
- عنوان التقرير: يجب أن يعنون تقرير المراجع بهذه العبارة في أعلى التقرير -تقرير مراجع الحسابات الخارجي المستقل -وذلك لتمييزه عن باقي التقارير المالية والإدارية التي تعدها إدارة الشركة وغيرها.
- الجهة الموجهة إليها التقرير: وهي الجهة التي أصدرت للمراجع الأمر بالقيام بأعمال المراجعة فهي إما إدارة الشركة أو مساهمي الشركة المساهمة.
- الفقرة الافتتاحية للتقرير: يجب أن تشمل الفقرة الافتتاحية للتقرير على النقاط التالية:
  - أ- أن يذكر المراجع القوائم المالية الذي راجعها بالاسم والفقرة التي تغطيها مثل الميزانية العمومية، قائمة الدخل.
  - ب- إن إدارة الشركة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وذلك لإزالة أي شك أو غموض عن قام بإعداد هذه القوائم.
  - ج- إن مسؤولية مراجع الحسابات هي فقط إبداء الرأي الفني عليها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

#### 2- فقرة النطاق:

لقد كان التطرق للمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة، حيث أن تلك المعايير المقررة تتطلب أن يتم تخطيط وانجاز عملية المراجعة على ضوء برنامج محدد للحصول على تأكيد بان هذه القوائم المالية لا تحتوي على أخطاء جوهرية، إضافة إلى الفحص أدلة الإثبات على أسس اختباريه بما يعزز الإفصاح الوارد في القوائم المالية.

- فقرة الرأي: يجب أن ينص تقرير المراجع على رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة ووفقاً لإطار التقارير المالية، إضافة لإشارته فيما إذا كانت القوائم المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية - التزامها بمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. (حازم الألوسي، 2003، 292)

- تاريخ التقرير: يجب على المراجع أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية المراجعة، وبما أن مسؤولية المراجع هي تقديم تقرير حول البيانات المالية المعدة والمقدمة من الإدارة، لذا فيجب على المراجع عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك البيانات. (غسان المطارنة، 2006، 121-122)

- عنوان المراجع: يجب أن يتضمن التقرير اسم موقع محدد، وهو عادة المدينة التي يدير فيها المراجع مكتبه المسؤول عن عملية المراجعة تلك.

- توقيع المراجع: يجب أن يوقع التقرير باسم مؤسسة المراجع أو بالاسم الشخصي للمراجع أو كلاهما معاً وحسب ما هو مناسب.

#### رابعاً: اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي

ذكرنا سابقاً أنه عندما يقرر المراجع الخارجي الاستفادة والاعتماد على عمل المراجع الداخلي أثناء تنفيذه لمهمة مراجعته، فإنه يجب عليه أولاً القيام بتقييم عمل المراجع الداخلي وذلك أثناء تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، كون المراجع الداخلي أحد العناصر الرئيسية والهامة في نظام الرقابة الداخلية ويهدف المراجع الخارجي من تقييمه لعمل المراجع الداخلي إلى تحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه وتأثيره على تحديد طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات مراجعته، وقد أوضحنا كيفية عملية تقييم المراجع الخارجي لعمل المراجع الداخلي فيما سبق، وذلك وفقاً لما حدده معيار المراجعة الدولي رقم 600 وكذلك معيار المراجعة الأمريكي رقم 65 وكان خلاصة كل ذلك أن درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية تتوقف على عوامل معينة أهمها:

(محمد سرايا، 2007، 268)

- عدد المراجعين الداخليين.

- طبيعة ودرجة مؤهلاتهم العلمية.

- مدى عمق واتساع ودقة إجراءات المراجعة الداخلية.

- درجة الموضوعية والاستقلالية التي يتمتع بها المراجعين الداخليين.

- درجة خبرتهم في مجال العمل.

ومن الواضح أن الميل العام لاعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعين الداخليين بدأ يتزايد، عن طريق قيام المراجعين الخارجيين بتحسين معرفتهم عن أداء المراجع الداخلي، وأن هذا الميل قد يكون نتيجة لتعايش المراجعين الداخليين مع المراجعات المستقلة الخاصة بمؤسساتهم. وفيما يلي بيان لأوجه اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي، والتي يمكن تمثيلها في النواحي التالية: (إبراهيم عبدالوهاب، 2004، 293)

- الإجراءات التي يؤديها المراجع الخارجي للحصول على فهم لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة

- الإجراءات التي يؤديها المراجع الخارجي عند تقدير مخاطر المراجعة

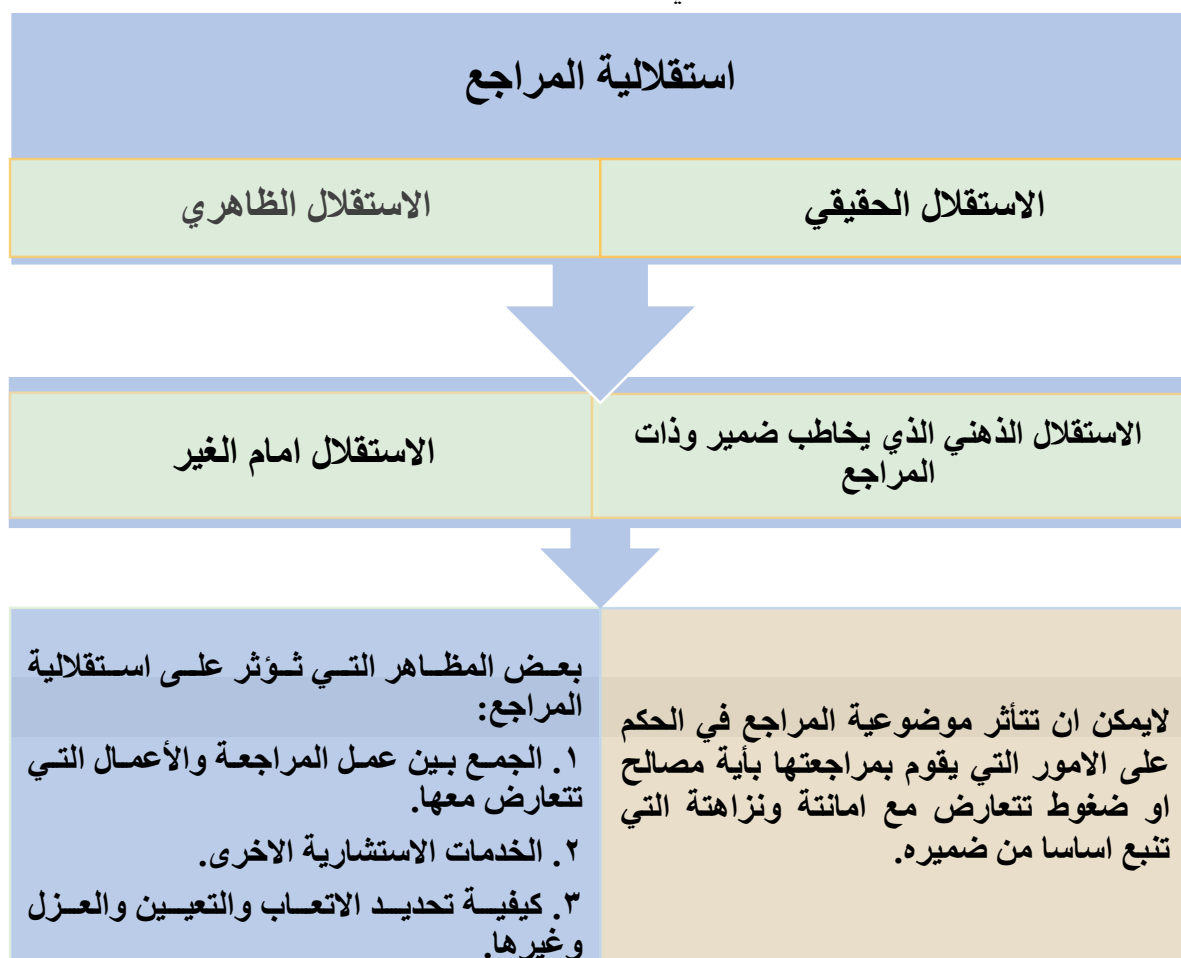
- إجراءات التحقق الأساسية التي يتم أدائها عن طريق المراجع الخارجي.

#### خامساً: استقلالية المراجع الخارجي

يعتبر مفهوم استقلال المراجع حجر الزاوية في ممارسة مهنة المراجعة، ويتطلب الاستقلال قيام المراجع بعمله دون التعرض إلى أي ضغوط، وقد كان الاستقلال مرتبطاً بالمهنة منذ نشأتها، بل إنه هو الذي أوجد المناخ الملائم لنشوتها، ويمكننا القول ان عملية مراجعة الحسابات بدون توفر الاستقلالية للمراجع لا معنى لها ولا فائدة منها، وقد نتج هذا المفهوم من فرضيتين من فروض المراجعة وهما:

- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المراجع الخارجي والإدارة.
- عند مزاوله المراجع لعمله فيما يتعلق بإبداء الرأي في البيانات المالية، فهو يقوم بعمله بصفته هذه فقط.

واستقلالية المراجع يجب أن تكون في الحقيقة -أن يكون المراجع قادراً على التصرف بنزاهة وموضوعية-، وفي المظهر -ان لا يشترك المراجع في أعمال أو علاقات يمكن أن توحى للجمهور بانه غير مستقل- كما يوضحها الشكل التالي:



#### شكل (2): يوضح استقلالية المراجع الخارجي

المصدر: نصر صالح محمد، نحو إطار نظري عام للمراجعة وأثره على معاييرها، الطبعة الأولى، منشورات أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس - ليبيا، 2004، ص178.

وبالنظر إلى الشكل السابق يتضح أن المراجع لا بد له أن يكون مستقلاً في الحقيقة والمظهر، حيث لا بد من وجود هذا التكامل بين النوعين من الاستقلال، لخلق الثقة الكاملة في عمل المراجع والرقى بالمهنة لتأخذ مكانها في المجتمع كما أن معايير المراجعة تقضي أن على مراجع الحسابات

أن يحدد أي تهديدات أو محاذير قد تؤثر على استقلاليته، وأن يعمل على استبعادها ليبقى مستقلاً في تفكيره وفي مظهره. (نعيم الخوري، 7، 2007)

## 2.1.1.2 تقرير وحقوق وواجبات ومسؤوليات المراجع الخارجي.

### أولاً: تقرير المراجع الخارجي

يعتبر تقرير المراجع هو الوسيلة التي تعبر عن رأيه حول عدالة القوائم المالية، ويوجه لمختلف الأطراف أصحاب المصلحة في المؤسسة بغرض اتخاذ القرارات الحالية أو المستقبلية.

### تعريف تقرير المراجع الخارجي:

يعرف تقرير المراجعة على أنه: " وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توفرت فيه مقومات علمية وعملية وشخصية معينة، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلاً لإبداء رأي مهني محايد يعتمد عليه، ويتضمن تقريره بإيجاز إجمالي ما قام به من عمل ورأيه في انتظام الدفاتر والسجلات، ومدى دقة ما تحويه من بيانات محاسبية، ومدى تعبير القوائم الختامية عن نتيجة نشاط المركز المالي للمؤسسة". (سامي الوقاد، لؤي وديان، 2010:243)

وبناءً على التعريف السابق يمكن أن يعرف تقرير المراجع على أنه "المنتج النهائي لعملية المراجعة والذي يقوم على إبداء المراجع لرأي محايد على مدى صدق وعدالة القوائم المالية، ويكون موجهاً لمخلف الأطراف أصحاب المصلحة في المؤسسة (من مساهمين، مستثمرين، ملاك)، وكذا إلى المسيرين داخل المؤسسة بغرض اتخاذ القرارات المناسبة".  
وعليه فتقرير المراجعة عبارة عن بلورة لنتائج الفحص والتحقق يقدم لأصحاب المصلحة في المؤسسة سواء كانوا داخليين أو خارجيين كالمستثمرين والمساهمين، وهو المرحلة النهائية في عملية المراجعة.

وبصفة عامة فإن التقرير المالي للمراجع يضيف الثقة على القوائم المالية المعدة من طرف المحاسبين داخل المؤسسة، ويكون صادراً من طرف شخص ثالث مستقل تماماً عن المؤسسة ألا وهو "المراجع"، حيث لا تجمع معه أية مصلحة مع مختلف الأطراف المرتبطة بالمؤسسة، ويشترط فيه التأهيل العلمي والعملية وكذا بذل العناية المهنية اللازمة لأدائه لعمله، فتقرير المراجعة هو وسيلة الاتصال بينه وبين مستخدميه هذا التقرير، فهو يستعمل كوسيلة لتقليص فجوة التوقعات حيث قسمت معايير المراجعة الدولية للمراجعة تقرير المراجع إلى ثلاث فقرات: المقدمة، المحتوى، وإبداء الرأي. فالمراجع عند انتهائه من العمل الميداني يكون مسؤولاً على توصيل نتائج عمله إلى العميل والأطراف الأخرى، فهو بذلك مطالب باستخدام لغة بسيطة واضحة ومفهومة في كتابته لتقريره يظهر من خلاله مدى صدق وعدالة البيانات والقوائم المالية.

### أنواع التقارير المالية المراجعة

هناك عدة أنواع للتقارير المالية للمراجعة، والتي يمكن شرحها وفقاً لما يلي:

#### ❖ من حيث درجة الإلزام:

تنقسم هنا التقارير المالية للمراجعة إلى نوعين:

1- تقارير المراجعة الخاصة:

يقصد بالتقارير الخاصة تلك التقارير المرتبطة بمهام محددة نص عليها القانون، والتي يكون المراجع ملزماً قانونياً بتقديمها في مناسبات خاصة وتكون وفقاً لظروف معينة، ومنها يوجد تقرير المراجعة عن الرقابة الداخلية وأيضا تقرير المراجعة لغرض النظام الضريبي.

ويعد هذا التقرير من طرف المراجع عندما تطلب منه إدارة المؤسسة ذلك وذلك بموجب تكليف معين مثل: تقرير خاص عن نظام الرقابة الداخلية الحالي، واقتراح نظام جديد للرقابة الداخلية يكون أكثر قوة وفعالية، فتقارير المراجعة الخاصة لا تتعلق بنشاط المؤسسة وإنما تتعلق بأمر محدد نص عليها القانون، وتقدم مستقلة عن باقي التقارير الأخرى كون أن المسائل التي تعد بشأنها لا تتعلق بباقي التقارير الأخرى، ومن الحالات التي تقدم تقارير خاصة من طرف المراجع يمكن ذكر:

#### (Investopedia, Current Assets)

- الاتفاقيات التي تبرم بين المؤسسة وأحد مؤسسيها أو أحد أعضاء مجلس إدارتها.
- إصدار سندات والتي تكون مصاحبة بتقرير من المراجع.
- يعد المراجع تقرير خاص يثبت فيه المبالغ المدفوعة لمديري المؤسسة.
- يعد تقريراً خاصاً يحدد فيه كافة المريات والتعويضات والمزايا المختلفة الأخرى حتى لا يسيء هؤلاء استخدام السلطات المخولة لهم لتحقيق مصالح شخصية.
- يعد المراجع تقريراً خاصاً يبين فيه زيادة أو نقصان رأس مال المؤسسة أو في حالة اندماج المؤسسة مع مؤسسات أخرى.

#### 2- تقارير المراجعة العامة:

وهي التقارير التي تعد وفقاً للتشريعات والقوانين العامة التي تحكم تنظيم المؤسسات، والتي تفرض على تلك المؤسسات بتقديم مراجعتها على شكل تقرير موقع من طرف مراجع خارجي مستقل ويكون بهدف إبداء رأيه حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية، والمراجع هنا يتحمل كامل مسؤوليته في البيانات والقوائم التي قام بمراجعتها.

وبصفة عامة فالتقارير المالية للمراجعة تتضمن قيام المراجع بفحص والتحقق من البيانات المالية والمحاسبية، حيث يكون مسؤولاً عن مدى صدق تلك البيانات والمعلومات من عدمها وليس على إجراءات الإدارة التي تعمل على إعدادها وعرضها.

❖ من حيث إبداء الرأي:

يلتزم المراجع عند إعدادهِ للتقارير المالية الخاصة بعملية المراجعة بمعايير المراجعة المتعارف عليها ويقوم بالعناية المهنية اللازمة لإعدادهِ لعملية المراجعة بكل صدق ووضوح، وحسب هذا العنصر تنقسم تقارير المراجعة إلى: (محمد أمين مازون، 2010، ص 43-42)

#### 1- التقرير النظيف:

يصدر المراجع رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بمراجعتها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي:

- أن القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.
- عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي.
- صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي.
- حصول المراجع على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي.



## 2- التقرير التحفظي (المتحفظ):

يقوم مراجع الحسابات بالإدلاء برأي متحفظ، إذا صادف خلال عملية المراجعة أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيداً بتحفظات تمثل اعتراضاته أو انتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها، مثل وجود قيود على نطاق عملية المراجعة أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المراجع، أي أن تكون التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ.

## 3- الرأي السالب (المعارض):

يتم استخدام الرأي السلبي فقط عندما يعتقد المراجع أن القوائم المالية كوحدة تتسم بالتحريف أو التضليل أو أنها لا تعبر بعدالة عن كل من المركز المالي أو نتائج العمليات التشغيلية والتدفقات النقدية وفقاً لمبادئ المحاسبة المعتمدة.

## 4- الامتناع عن إبداء الرأي

يتم إصدار تقرير يمتنع فيه المراجع عن إبداء رأيه في حالة عدم مقدرة عن إعطاء رأي بصدق القوائم المالية وقد ترجع ضرورة الامتناع عن الرأي إلى وجود حدود على مجال المراجعة أو عدم حيادية المراجع وفق لما قرره ميثاق السلوك المهني. (سماهر الخليل، 8، 2006)

## مميزات (خصائص) تقرير المراجع الخارجي

يجب أن يتميز تقرير المراجع بالمميزات التالية: (يوسف جربوع، 251، 2004)

- تقرير المراجعة هو وسيلة اتصال رئيسية بينه وبين مختلف المستخدمين من أصحاب المصلحة في المؤسسة.
- ضرورة إعداد تقرير المراجعة في وقت مبكر بعد إقفال حسابات المؤسسة كلما كان ذلك ممكناً.
- الإيجاز: يجب أن يكون التقرير مختصراً.
- الوضوح: يجب أن لا يكون هناك غموض في محتويات التقرير.
- الترابط: استعمال جُمل مترابطة.
- الصدق والأمانة: يجب أن لا يكون المراجع متحيزاً لأي طرف من الأطراف المستخدمة للتقرير، ونتائج تقريره يجب أن تكون صادقة ومدعمة بأوراق المراجعة التي يحتفظ بها.

## ثانياً: حقوق وواجبات المراجع الخارجي

تتشارك أغلب القوانين الخاصة بمهنة المراجعة الخارجية في حقوق وواجبات المراجع الخارجي والمسؤولية الواقعة عليه، ذلك أنه كي يتمكن المراجع الخارجي من القيام بمهامه، وإنجاز عملية المراجعة الموكلة إليه بكفاءة وفاعلية، فإنه يجب أن يكون متمتعاً بالعديد من الحقوق (الصلاحيات).

## 1- حقوق المراجع الخارجي: (كمال الدهراوي، محمد سرايا، 211-212، 2006)

- حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات والاطلاع عليها للحصول على بيان معين أو معلومة معينة أو تفسير نتيجة معينة، وحق الاطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل نشاط المؤسسة.

- حق طلب أي تقارير أو استفسار أو إيضاح معين من أي مسئول في المؤسسة، ليتمكن من القيام بعمله.
- حق المراجع في فحص ومراجعة الحسابات المختلفة والدفاتر والسجلات وفقاً للقوانين واللوائح ذات الصلة، وكذلك وفقاً للقواعد والمبادئ والأعراف المحاسبية المتعارف عليها.
- صلاحيته في جرد الخزائن المختلفة في المؤسسة عند الحاجة إلى ذلك.
- حق المراجع في مراجعة وفحص باقي أصول المؤسسة على اختلاف أنواعها، وكذلك التحقق من التزاماتها، وحق الاتصال بدائني المؤسسة للتأكد من صحة أرصدة تلك الالتزامات.
- حق دعوة الجمعية العمومية للمساهمين للانعقاد في حالة الضرورة القصوى.
- حق حضور اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين بصفته الشخصية أو من ينوبه من مساعديه، وذلك لتقديم تقرير المراجعة وعرضه وحضور مناقشته والرد على أي استفسار حول ما تضمنه التقرير.

كذلك من صلاحيات المراجع الخارجي: (يوسف جربوع، 248، 2004)

- مناقشة اقتراح عزله وذلك منعاً للعزل التعسفي له.
- حبس المستندات والأوراق، لغرض الحصول على كامل أتعابه من موكله (عميل المراجعة).
- أيضاً من ضمن صلاحياته حق الاجتماع مع إدارة المراجعة الداخلية بالجهة التي يراجعها للمناقشة والتنسيق حول عملية المراجعة، بما من شأنه توفير الجهد والوقت وعدم الازدواجية في العمل، كل ذلك بغرض إنجاز عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية.

2- واجبات المراجع الخارجي: (إدريس اشتيوي، 53، 2008)

- الفحص، والتدقيق الفعلي لحسابات الشركة بغرض التحقق من صحتها وكشف أي أخطاء.
- ضرورة التزام المراجع بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها عند تنفيذه لعملية المراجعة، حيث إن هذه المعايير تمثل الإطار العام لعملية المراجعة، والتي يجب أن تتبع بحذافيرها، وأي مخالفة لهذه المعايير قد تضع المراجع في موقع المساءلة القانونية من قبل الغير أو المساءلة المهنية من قبل أعضاء المهنة، وعلى المراجع أن يتضمن أوراق عمل المراجعة بالأدلة والبراهين الدالة على إتباعه وتمسكه بالمعايير.
- ضرورة تقديم المراجع لتقرير مكتوب يبين فيه رأيه حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي ونتائج الأعمال للشركة محل المراجعة، كما يجب أن يكون التقرير مشتملاً على جميع مكوناتها.
- ضرورة حضور الاجتماع السنوي للجمعية العمومية والرد على أي استفسارات المساهمين حول ما ورد في تقريره وفي القوائم المالية وملحقاتها.
- ضرورة التزام المراجع بقواعد قانون شرف المهنة وأدابها وسلوكها في كل ما يتعلق بعمله كمراجع.
- التأكد والتحقق من أن الشركة تقوم بتطبيق القوانين واللوائح والأنظمة المختلفة، وتلتزم بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها.

**ثالثاً: مسؤوليات المراجع الخارجي**

يقوم مراجع الحسابات بوظيفة محاسبية وقانونية، تهدف إلى معاونته الجمعية العامة للمساهمين في الرقابة والإشراف على أعمال الإدارة في المؤسسة التي يتم مراجعة حساباتها، وفي نهاية عملية

المراجعة يقوم المراجع بإعداد تقريره النهائي بنتائج أعمال المراجعة، والذي يقدمه إلى جهة الإدارة، ولما كان هذا التقرير تتعلق به مصالح الآخرين، فقد حمل المشرع مراجع الحسابات المسؤولية عن صحة المعلومات التي يتضمنها التقرير.

وفيما يلي نوضح طبيعة هذه المسؤوليات كلاً على حده:

#### 1- المسؤولية الفنية:

تتعلق هذه المسؤولية بأهم واجبات المراجع الخارجي، التي تتلخص في الآتي: (كمال الدهراوي، محمد سرايا، 2006، 216)

- مسؤوليته في التحقق من أن المؤسسة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية الأساسية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.
- مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة المؤسسة قد روعيت وتم تطبيقها بشكل سليم.

#### 2- المسؤولية المهنية:

تحاول الهيئات المهنية التي تشرف على مهنة المراجعة وتحافظ على مستوى جودة خدماتها، إضافة عدد آخر من المسؤوليات لخدمة المجتمع ككل، وتزيد الثقة في أعضاء المهنة ككل وما يؤدونه من خدمات، وعادة ما يطلق على هذه المسؤولية الإضافية، المسؤولية المهنية" ولا شك أنها ستكون أقوى من أية مسؤولية أخرى لأن التزام المراجع بها سوف يكون بعيداً عن أية مساءلة قانونية أخرى، كذلك فإن الإخلال بها وعدم تحملها يعرض المراجع إلى الخروج من المهنة تماماً وتسعى الهيئات المهنية المختلفة وضع التشريعات واللوائح التي تحدد طبيعة هذه المسؤولية من خلال وضع قواعد آداب وسلوك المهنة والمتمثلة في: (محمد الصبان، عبد الوهاب علي، 136-

#### 141، 2009)

- الاستقلالية: ضرورة تمتع المراجع الخارجي باستقلاليته عند ابداء رأيه عن القوائم المالية، والالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنته بكل استقلالية ونزاهة.
- النزاهة والموضوعية: أي يتعين على المراجع ألا يسيء في رفض الحقائق وعندما يبدي رأيه في مجالات الضرائب والخدمات الإدارية عليه أن يقدم الدليل المقبول لوجهة نظره ولا يخضع رأيه للآخرين.
- القدرة والمعايير الفنية:

- القدرة: على المراجع ألا يقبل مراجعة حسابات إحدى الشركات والتي يشعر بأنه لا يستطيع اكمال عمليات المراجعة وابداء الرأي بالكفاءة المهنية المناسبة.
- معايير المراجعة: يتعين على المراجع ألا يسمح بأن يقرن اسمه بالقوائم المالية لإحدى الشركات إلا إذا كان متماشياً مع معايير المراجعة المتعارف عليها الممكن تطبيقها.
- المبادئ المحاسبية: يتعين على المراجع أن يبدي الرأي عما إذا كانت القوائم المالية الختامية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (IAS/IFRS).

#### 3- المسؤولية الأخلاقية (التأديبية):

تتعلق هذه المسؤولية بالأعمال المخلة بأخلاقيات وكرامة المهنة، حيث يجب على المراجع ان لا يتصرف بشكل يسيء إلى سمعته المهنية. فكل مهنة ومنها مهنة المراجعة لها منظمات مهنية تقوم بتحديد القواعد الأخلاقية وآداب وواجبات السلوك المهني لأعضاء المهنة.

على سبيل المثال نص دليل السلوك الأمريكي الخاص بالأعمال المخلة بكرامة المهنة في القاعدة (50) على أنه " لا يجوز للمحاسب العضو أن يرتكب أي عمل مخل بكرامة المهنة". (أمين لطفي، 191، 2006)

ومن الأمثلة على الأعمال المخلة بأخلاقيات وكرامة المهنة ما يلي: (كمال الدهراوي، محمد سرايا، 217، 2006)،

- إخفاء المراجع حقائق مادية معينة عرفها عند المراجعة.
  - الإهمال والتقصير في أداء عمله.
  - تقديم بيانات مضللة وغير حقيقية.
  - إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر.
  - إذا أبدى رأياً معيناً غير الحقيقة لمناقشة أحد المسؤولين.
- وعلى سبيل المثال نص قانون مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات اليمني رقم (26) لسنة 1999 في المادة رقم (67) على بعض القواعد التأديبية، حيث نصت على:
- أ- مع عدم الإخلال بإقامة الدعوى الجنائية أو المدنية عند الاقتضاء، يعاقب كل محاسب قانوني إذا لم يراعي الأصول المهنية (قواعد وآداب سلوك المهنة) بإحدى العقوبات التالية: التنبيه الخطي - الإنذار الخطي - التوقيف المؤقت للترخيص بما لا يتجاوز ثلاث سنوات.
- ب- يكون تأديب المحاسبين القانونيين بمعرفة مجلس تأديب تبين اللائحة طريقة تشكيله ونظام سير العمل فيه والقواعد والإجراءات الخاصة بالتنظيم في قراراته.
- 4- المسؤولية المدنية:

تنقسم المسؤولية المدنية إلى نوعين: النوع الأول المسؤولية العقدية الناتجة عن العقد الذي ينظم علاقة مراجع الحسابات بعميله، ويترتب عنها مساءلة مراجع الحسابات عند إخلاله بشروط العقد بسبب خطأ بدر منه أدى إلى الإضرار بالعميل. أما النوع الثاني فهي المسؤولية التقصيرية الجنحية. وهي مسؤولية مراجع الحسابات اتجاه الأطراف الأخرى من غير المساهمين الذين تضررت مصالحهم بسبب اعتمادهم على تقريره.

وفي هذا السياق يكون مراجع الحسابات مسؤولاً مسؤولية مدنية تجاه الكيان المراقب، عن كل الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات.

(محمد حولي، 340، 2017)

5- المسؤولية الجزائية (الجنائية):

ونقصد بالمسؤولية الجزائية هي تلك المسؤولية الناجمة عن ارتكاب مراجع الحسابات جريمة من الجرائم المنصوص عليها قانونياً بحيث يتعدى الضرر نطاق الفرد الطبيعي أو المعنوي إلى نطاق الإضرار بالمجتمع، وتنتهي إلى عقوبة يحددها المشرع لكل جريمة. (هدى، 2011، ص 294)

وهي المسؤولية أمام المجتمع، قد يرتكب المراجع جريمة من الجرائم المنصوص عليها قانونياً إذا تعدى الضرر نطاق الفرد أو الشخص الطبيعي أو المعنوي إلى نطاق الإضرار بالمجتمع وهي تنتهي إلى عقوبة يحددها الشرع لكل جريمة من الجرائم التي يمكن أن يقترفها مراقب الحسابات وردت بعضها في قانون الشركات وبعضها في قانون الضرائب وبعضها في قانون العقوبات، وتتمثل هذه الجرائم في: (نواف الرماحي، 89، 2009)

- جريمة تعمد إثبات بيانات كاذبة بنشرة الاكتتاب.
- جريمة مصادقة المراقب على توزيع أرباح صورية.
- جريمة وضع تقرير كاذب.
- جريمة التعيين على خلاف أحكام الحضر المقررة في القانون.
- جريمة التهرب من الضرائب.
- العوامل التي تحدد مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي:
- القوانين التي تنظم مهنة المحاسبة والمراجعة وحقوق وواجبات مراجع الحسابات بالمنشأة التي يقوم بمراجعتها.
- مستوى الأداء المهني وبذل العناية المعقولة والتأهيل العلمي والعملية الذي يتيح للمراجع إبداء الرأي.
- نطاق عملية المراجعة.
- التجارب القضائية السابقة التي تناولت تحديد مسؤولية مراجع الحسابات.

## المبحث الثاني

### 2.2 فرض الاستمرارية

#### تمهيد:

يعتبر فرض الاستمرارية من الفروض القليلة التي بنيت عليه نظرية المحاسبة، وربما يعتبر الأهم لعلم المحاسبة والتدقيق، أن أي تطور لمهنتي المحاسبة والتدقيق لا يتعارض مع وجود فرض كأساس لهما، وإنما يعزز وجود فرض الاستمرارية بالتطور الحاصل لمهنتي المحاسبة والتدقيق، ونتيجة لهذه الأهمية سنوضح من خلال هذا الفصل كل ما يتعلق بفرض الاستمرارية، بداية سنتعرف على مفهومه، وسنقوم بمناقشة معيار التدقيق الدولي رقم ( 570 ) والمتعلق بفرض الاستمرارية، وسنقوم ببيان أهمية فرض الاستمرارية وأثره المحاسبي على بعض الأسس والمبادئ المحاسبية التي بنيت على أساسها نظرية المحاسبة، وسنوضح المشاكل المتعلقة بتطبيق فرض الاستمرارية والإجراءات التي يجب أن يركز عليها المراجع بخصوص الشك المتعلق بالاستمرارية، وسنبين المؤشرات والإجراءات التي تساعد المراجع في تقويم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية من عدمه، وواجبات المراجع بشأن عملية التقويم، وسيشمل الفصل أثر ونتائج عملية التقويم على تقرير المراجع، وسنذكر العوامل التي تؤثر على دور المراجع في عملية التقويم، وأذن رأي المراجع بما يخص عملية التقويم في التقرير على كل من المراجع والمنشأة.

(هاني وآخرون، 2020)

#### 2.2.1 مفهوم فرض الاستمرارية:

بموجب افتراض الشركة المستمرة، ينظر إلى المنشأة على أنها مستمرة في الأعمال إلى المدى المنظور، ويتم إعداد البيانات المالية للأرض العامة على أساس المنشأة المستمرة، ما لم تنوي الإدارة تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات أو لم يكن لديها بديل واقعي غير القيام بذلك ، ويمكن أن يتم أو لا يتم إعداد البيانات المالية للأغراض الخاصة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية الذي يتعلق

به أساس المنشأة المستمرة (مثلاً أن يكون أساس المنشأة المستمرة غير ذي علاقة ببعض البيانات المالية التي تم إعدادها على أساس الضريبة في بعض نطاقات الاختصاص، وعندما يكون من الملائم استخدام افتراض المنشأة المستمرة، يتم تسجيل الأصول والالتزامات على أساس أن المنشأة ستكون قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها في سياق الأعمال الطبيعي (IFAC). العمودي أحمد – دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى المنشأة المساهمة العامة في الأردن، وفرض الاستمرارية في المحاسبة يعني أن المنشأة سوف تستمر في عملياتها، ولن تخرج من الصناعة، أو يتم تصفيتها وحتى يتم ذلك يجب أن تكون قادرة على زيادة مواردها بشكل كافي، ولفترة زمنية غير محدودة تمكنها من تحقيق خططها، والوفاء بالتزاماتها ونمو أنشطتها بدون خسائر، وهو أحد المفاهيم الأساسية التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية.

وأصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بفرض الاستمرارية، والذي يهدف إلى تحديد مسؤولية المدقق عند تدقيق البيانات المالية المتعلقة بالمنشأة بملامسة الاستمرارية كأساس لإعداد البيانات المالية، وحدد مجموعة من المؤشرات التي تساعد مدقق الحسابات في اكتشاف حالات الشك باستمرارية العميل وصنفت إلى مؤشرات مالية، ومؤشرات تشغيلية، ومؤشرات قانونية وتنظيمية ووجود واحد أو أكثر من هذه المؤشرات لا يعني دائماً أن فرض الاستمرارية موضع تساؤل، وحدد كذلك المعيار مجموعة من الإجراءات يجب على المدقق القيام بها عندما تثار الشكوك حول استمرارية العملاء، وكذلك الصيغ التي يضمنها في تقريره في ضوء النتائج التي توصل إليها. **IFAC – International Standard on**

**auditing 570 « Going concern »**

## **2.2.2 أهمية فرض الاستمرارية وأثره المحاسبي:**

يعتبر استخدام هذا الفرض من السمات الرئيسية لأي مشروع مهما كان نوع نشاطه سواء كان صناعية أو تجارية أو زراعية أو خدمية، وفي ظل هذا الفرض فإن المنشأة يفتنى أصولها من أجل الاستخدام وليس من أجل البيع، وكذلك فإن العديد من المبادئ والأسس المحاسبية في إطار نظرية المحاسبة بنيت على أساس فرض الاستمرارية، وسنقوم بمناقشة علاقة فرض الاستمرارية ببعض المبادئ والأسس المحاسبية والتي نراها مهمة للدراسة: (قايد محمد أمين، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين )

### **2.2.2.1 فرض الاستمرارية ومبدأ التكلفة التاريخية**

يرى غالبية علماء المحاسبة أن فرض الاستمرارية هو حجر الأساس الذي يعتمد عليه القياس المحاسبي التقليدي، أي القياس وفق أساس التكلفة التاريخية، وهذا هو الرأي السائد حالياً في الأدبيات المحاسبية، باعتبار أن منهج التكلفة التاريخية هو المقبول عموماً في الحياة العملية، وأن افتراض استمرارية المنشأة تطبيق وانتشار القياس وفق التكلفة التاريخية كحالة طبيعية. ولكن على الطرف الآخر هناك معارضون يرون أن فرض الاستمرارية لا يبرر بالضرورة تطبيق منهج التكلفة التاريخية، بل على العكس من ذلك فإن هذا الفرض يدعم تطبيق محاسبة القيم الجارية، على الأخص محاسبة تكلفة الاستبدال.

بالرغم من العيوب المتركمة والكثيرة لمبدأ التكلفة التاريخية، إلا أنه يتمتع بالعديد من المزايا الهامة وأهمها بالمطلق أنه لا يوجد حتى الآن مبدأ التسجيل الأصول والالتزامات على أساس موضوعي غير مبدأ التكلفة التاريخية، ولكن يمكن للمحاسبين والمدققين والمدراء الماليين للمنشأة

تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية المعدل ليساير التطور الواقع لمهنة المحاسبة ومهنة التدقيق. (حنان، رضوان حلوة، 348، 2007)

#### 2.2.2.2 فرض الاستمرارية ومبدأ الدورية:

إن فرض الاستمرارية يستلزم تقسيم حياة المنشأة إلى فترات زمنية يطلق عليه الفترة المالية يحدد في نهايتها نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي عن تلك الفترة المالية والفترات السابقة لها، وقد نشأ عن تطبيق فرض الاستمرارية وتحديد الفترات المالية مشاكل محاسبية تتطلب وضع طرق محاسبية لمعالجتها مثل:

- 1- مشكلة الإيرادات المستحقة والمقدمة.
- 2- مشكلة المصروفات المستحقة والمقدمة.
- 3- مشكلة المخصصات والاحتياطات
- 4- مشكلة الاستهلاكات. (الصحن عبد الفتاح، 9، وعمر حسين، 1977)

#### 2.2.2.3 فرض الاستمرارية والإيراد:

كذلك يؤثر هذا الفرض على طريقة تحديد الربح وتحديد المركز المالي للمشروع فهو يقتضي عدم الانتظار حتى نهاية المنشأة وتقييم مركزها المالي في ذلك الحين وإنما يقتضى الأمر الوقوف عند نهاية فترة زمنية محددة لقياس عائدها وبالتالي تحديد المركز المالي للمشروع في نهاية هذه الفترة المالية، وتحديد الربح من عدمه يعتبر رقابة مستمرة من الأطراف ذات الصلة بالمنشأة للتأكد من نجاحه أو فشله. (عاهد سرحان، 348، 2023).

#### 2.2.2.4 فرض الاستمرارية ومبدأ الثبات والتجانس:

كذلك يتطلب فرض الاستمرارية وجود تجانس وثبات في القوائم المالية للمنشأة خلال فترة حياة المنشأة ويقصد بالثبات والتجانس استخدام نماذج من التقارير المالية والقوائم بشكل ثابت خلال الفترات المالية المتتالية، حيث يساعد ذلك على إجراء المقارنات بقدر كبير من الموضوعية بين نتائج أعمال المنشأة في فترات متعاقبة وتقييمها، إن ثبات تجانس القوائم المالية والحسابات الختامية تبين لنا التغيرات الحاصلة في هذه النتائج، إلا أنه من الضروري التأكيد على أن التجانس أو الثبات يجب أن لا يعرقل التطورات والإجراءات المحاسبية التي تهدف إلى إظهار نتائج النشاط الاقتصادي بشكل أفضل للمستفيدين.

ونستنتج أن مبدأ الثبات والتجانس يتناغم مع فرض استمرار المنشأة في أعمالها الاعتيادية إلى فترة طويلة، حيث أنه ليس من المحتمل تصفية الشركة أو حتى تغيير طبيعة نشاطها في الوقت الراهن، ويعني ذلك أنه إذا أنتفى فرض الاستمرارية فلا داع لوجود مبدأ الثبات والتجانس. (راشدي محمد، 2023).

#### 2.2.2.5 فرض الاستمرارية ومبدأ الحيطة والحذر:

يعتبر مبدأ الحيطة والحذر من المبادئ التي تتناغم أيضا مع فرض الاستمرارية حيث يتجاهل المحاسبين الأرباح التي لم تتحقق وأخذ كل الخسائر المتوقعة في الحسبان وعدم تسجيل المكاسب المحتملة حتى تتحقق بالفعل، ومن خلال مفهوم مبدأ الحيطة والحذر نجد أنه غير ممكن التطبيق إلا في حالة وجود فرض الاستمرارية. (عاهد سرحان، 57-58، 2023)

#### 2.2.2.6 فرض الاستمرارية وأساس الاستحقاق:

يعتبر أساس الاستحقاق من الأسس التي بنيت على أساس أن المنشأة مستمرة الأكثر من سنة مالية واحدة على الأقل، وبالتالي يعتبر ذلك أساسا لوجود فرض الاستمرارية، وحسب أساس

الاستحقاق يعتبر الإيراد قد يحقق عندما تنتقل ملكية السلعة أو الأصل من المنشأة إلى المشتري أو عند تقديم الخدمة، سواء حصلت قيمتها النقدية أولم تحصل، أي أن الإيراد يخص الفترة المحاسبية التي تحقق خلالها. (راشدي محمد، 2023)

### 2.2.3 نطاق وسريان معيار الاستمرارية

#### 2.2.3.1 نطاق فرض الاستمرارية:

يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالاستمرارية عند مراجعة القوائم المالية وما يترتب على ذلك من آثار على تقرير المراجع. (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 629).

#### 2.2.3.2 سريان فرض الاستمرارية:

يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ. (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 630).

#### 2.2.4 أهداف معيار الاستمرارية

تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

- 1- الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، والتوصل إلى استنتاجات، بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية؛
- 2- القيام بإسناد أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، باستنتاج ما إذا كان يوجد عدم تأكد جوهري بشأن أحداث وظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.
- 3- إعداد التقرير وفقاً لهذا المعيار. (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 630).

### 2.2.5 الجهات المستفيدة من فرض الاستمرارية

تنشيط المؤسسة ضمن بيئة منفتحة على أطراف خارجية عديدة، كما أن هاته الأخير تتعامل شكل دائم أو دوري مع المؤسسة، وبهذا فقدت تنبع أهمية التقارير المالية المختلفة التي تعدها المؤسسة من المعلومات المتضمنة فيها، باعتبار أن هاته الأطراف تستفيد من المعلومة تقدير إمكانية استمرار (أو عدم استمرار) المؤسسة مستقبلاً، الشكل الموالي.

#### 2.2.5.1 إدارة المؤسسة:

القدرة على التعامل بدقة مع المؤشرات التي تؤدي إلى الفشل المالي وإتخاذ الإجراءات الملائمة لتجنب الوقوع فيه.

#### 2.2.5.2 المستثمرون والمساهمون:

التخلص من الاستثمارات المتجهة نحو الفشل والتوجه نحو الإستثمارات الناجحة وتعزيزها.

#### 2.2.5.3 البنوك ومؤسسات الإقراض:

التعرف على الوضعية المالية للمؤسسة لاسهاما القدرة على الوفاء بالالتزامات في آجالها المحددة.

### 2.2.5.4 الجهات الحكومية:

من هذه الجهات وزارة التجارة، الصناعة، أو هيئة الأوراق المالية تهتم بهذا الجانب للتمكن من التدخل في الوقت المناسب وتجنب حدوث الأزمات المالية.



#### 2.2.5.5 مدققو المالية والحسابات:

تمكنهم من إنجاز عمليات التدقيق بدقة أكثر حول ما يثير الشكوك حول الاستمرارية واتخاذ إجراءات إضافية في ظل وجود هذه الشكوك وتقديم الملاحظات التصحيحية.

#### 2.2.5.6 المحللين الماليين:

تقديم إرشادات وتوجيهات للمؤسسة ومتابعتها للخروج من الأزمات أو الظروف الاستثنائية التي قد تؤثر على استمرارية الاستغلال.

#### 2.2.6 مسؤولية المراجع الخارجي عن التقييم عن استمرارية المنشأة

لقد أصبح الدور التقليدي المتعارف عليه لعمل المراجع الخارجي، والذي يقتصر على إبداء رأيه الفني المحايد عن مدى تعبير كل من الحسابات الختامية والميزانية عن نتائج الأعمال والمركز المالي للمنشأة محل التدقيق غير كافٍ لبث الاطمئنان لدى الأطراف المختلفة التي تتعامل مع المنشأة وتعتمد على رأي المراجع كأساس لاتخاذ القرارات المالية المختلفة في مجال الاستثمار والائتمان، ولقد اعتبر المراجعون حتى وقت قريب أن تطبيق فرض الاستمرارية في التدقيق أمراً غير مناسب بسبب ظروف عدم التأكد التي تحيط بالتعامل مع هذا الغرض، وما تترتب على ذلك من قيام المراجع بتقييم ومراجعة التنبؤات المالية وغير المالية، إلا أنه قد أصبح مقبولا في الوقت الحالي وفي ظل المشاكل المالية وغير المالية التي تحيط بمناخ النشاط الاقتصادي اليوم أن يبدي المراجع رأيه عن قدرة المنشأة على الاستمرارية في نشاطها خلال المستقبل المنظور وعدم وجود ما يعيق قدرتها على الاستمرارية.

فإذا كان فرض الاستمرارية في المحاسبة يعني أن حياة المنشأة سوف تستمر لفترة غير محددة من الزمن، فإن فرض الاستمرارية في التدقيق يعني أن يبدي مراجع الحسابات برأيه عما إذا كانت المنشأة قادرة على الاستمرارية في نشاطها من عدمها. إذاً يمكننا القول بأنه توجد علاقة مرتبطة بين المراجع الخارجي واستمرارية المنشأة فالمراجع الخارجي يعتبر جزءاً هاماً في ضمان استمرارية المنشأة وتحقيق أهدافها المالية والمؤسسية.

المراجع الخارجي يقوم بتقييم وفحص السجلات المالية والعمليات المحاسبية للمنشأة للتأكد من صحتها ومصداقيتها. فعندما تكون المنشأة تحت المراجعة بشكل دوري، يتم تحليل البيانات والمعلومات المالية بدقة للكشف عن أي انحرافات أو مشكلات محتملة في التقارير المالية، ويساعد هذا العمل في تحسين المراقبة المالية والإدارية والقضاء على أي استخدام غير قانوني أو غير أخلاقي للأموال أو الممتلكات. بالتالي يمكن القول أن المراجع الخارجي يلعب دوراً حاسماً في تعزيز استمرارية المنشأة وتعزيز الثقة لدى المساهمين والشركاء التجاريين والجهات الأخرى. ويمكننا القول أيضاً أن المراجع الخارجي ليس مجرد شخص يقوم بفحص السجلات، ولكنه شريك استراتيجي يساعد المنشأة على النمو والاستمرار في سوق الأعمال.

## المبحث الثالث

### 2.3 تقييم استمرارية المنشأة

#### 2.3.1 حدود مسؤولية المراجع الخارجي في تقييم استمرارية المنشأة:

- تتمثل حدود المسؤولية المتعلقة بمحافظ الحسابات فيما يلي:
- أن عملية التدقيق أصبحت تعتمد على نظام العينات أثناء الاختبارات.
- أن ثمة عمليات مدبرة ومحبوكة جيداً من قبل موظفين ومسؤولين في شركة العميل لا يستطيع مدقق الحسابات إكتشافها مهما بلغت خبرته. (عمر شريقي)،

#### 2.3.2 مسؤولية المراجع الخارجي في تقييم استمرارية المنشأة:

- تحتوي بعض أطر التقرير المالي على متطلب صريح يقضي بإجراء الإدارة تقييماً خاصاً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وعلى معايير تتعلق بالأمور التي يجب أخذها في الحسبان والافصاحات التي سيتم القيام بها بخصوص الاستمرارية، فعلى سبيل المثال، يتطلب المعيار الدولي للمحاسبة (1) من الإدارة إجراء تقييم لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وقد تكون المتطلبات التفصيلية المتعلقة بمسؤولية الإدارة عن تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وما يتعلق بذلك من إفصاحات في القوائم المالية منصوصاً عليها أيضاً في نظام أو لائحة.
- قد لا يوجد في أطر تقارير مالية أخرى متطلب صريح يقضي بإجراء الإدارة تقييماً خاصاً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ومع ذلك، ونظراً لأن أساس الاستمرارية في المحاسبة يعد مبدأ أساسياً في إعداد القوائم المالية، فإن إعداد القوائم المالية يتطلب من الإدارة تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، حتى وإن لم يتضمن إطار التقرير المالي متطلباً صريحاً للقيام بذلك.
- ينطوي تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة على إجراء إجتهد، في لحظة زمنية معينة، بشأن النتائج المستقبلية غير المؤكدة بطبيعتها للأحداث أو الظروف. وفيما يلي العوامل ذات الصلة بذلك الإجتهد:
- 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، الفترة التي تكون الإدارة مطالبة فيها بأخذ جميع المعلومات المتاحة في الحسبان.

2- حجم المنشأة وتعقدتها، وطبيعة وحالة أعمالها، ودرجة تأثرها بالعوامل الخارجية التي تؤثر على الاجتهاد المتعلق بنتيجة الأحداث أو الظروف.

3- يستند أي اجتهاد 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. (ترجمة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 629)

4- مسؤوليات المراجع:

تتمثل مسؤوليات المراجع في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وفي التوصل إلى إستنتاجات، بشأن مدى مناسبة إستخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية، وإستنتاج ما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، إستناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وتوجد هذه المسؤوليات حتى وإن كان إطار التقرير المالي المستخدم في إعداد القوائم المالية لا يتضمن مطلباً صريحاً يقضي بإجراء الإدارة تقييماً خاصاً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

(ترجمة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 629)

ويمكن أيضاً تحديد المتطلبات التفصيلية المتعلقة بمسؤولية الإدارة عن تقييم قدره المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة وافصاحات البيانات المالية ذات العلاقة في القانون أو النظام. وتتخلص المسؤولية في الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة حول مدى ملائمة استخدام الإدارة لافتراض المنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية وإستنتاج ما إذا كان هناك شك جوهري حول قدره المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة، وتوجد هذه المسؤولية حتى لو لم يشمل إطار التقارير المالية على مطلب صريح لقيام الإدارة في عمل تقييم محدد لقدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة، ولكن كما هو وارد في معيار المراجعة الدولي (IAS200)، فإن الآثار المحتملة لضوابط الأسئلة على قدرة المراجع على كشف البيانات الخاطئة الجوهرية تكون أكبر بالنسبة للأحداث، أو الظروف المستقبلية التي يمكن أن تؤدي إلى توقف المنشأة عن كونها منشأة مستمرة ولا يستطيع المراجع أن يتنبأ بهذه الأحداث أو الظروف المستقبلية وعليه لا يمكن الاعتبار عدم وجود إشارة إلى شكوك المنشأة المستمرة في تقرير المراجع على أنه ضمانه حول قدره المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة. (دور المراجعة الخارجية للحسابات في التقرير عن استمرارية نشاط المؤسسة).

### 2.3.3 مؤشرات تقييم استمرارية المنشأة:

#### 1- مؤشرات مالية:

هي النسب المالية المستخدمة في التحليل المالي في المؤسسات المالية من خلال احتساب عدد من النسب المالية، حيث تم اختيار بعضها كأبعاد ومؤشرات لدراستنا على النحو الآتي:

- **نسب السيولة:** يقصد بالسيولة في المؤسسات والمنشآت بأنها المقدرة على الوفاء بالالتزامات الحالية بما يضمن سير الأنشطة بدون مشكلات ولا معوقات، والاستثمار الرشيد للأموال المتاحة مما يحقق أقصى عائد ممكن، فهي أداة تستخدم في المنشآت لوصف سهولة الحصول على النقود، فإن توفرت السيولة لاقتصاد ما، كان بإمكان الأفراد والمنشآت الحصول على الأموال التي يحتاجون إليها وبالأسعار التي يريدون وذلك لأغراض الاستثمار (شريف، 2022)، كما إن نسبة السيولة في المنشآت تعكس قدرتها على الإيفاء بالتزاماتها، فهي تمثل

مدى قدرة المنشآت على سداد التزاماتها في مواعييدها (Al Hasan and Nasrin, 2019)

- **نسب النشاط:** تقيس هذه النسب مدى كفاءة المنشأة في إدارة واستخدام الموجودات التي لديها لتوليد المبيعات وتحقيق الربح، وهي نوع من المقاييس المالية التي تدل على مدى كفاءة المنشآت في الاستفادة من الأصول المالية المختلفة في الميزانية العمومية لتوليد الأرباح المالية والإيرادات، وبالتالي يشير البعض إلى نسب النشاط بنسب الكفاءة، كما تساعد نسبة النشاط المحاسبين على قياس كيفية تعامل المنشأة مع إدارة المخزون، وهو أمر أساسي يسهم في تحقيق السيولة المرغوبة لعمليات التشغيل والحفاظ على المركز المالي للمنشأة بشكل عام، وتتمثل أهمية حساب نسبة النشاط في المنشآت من خلال مساهمتها في عمليات المقارنة التي تتم بين الأعمال التجارية والاستثمارية بين الشركات المختلفة والتي تعمل في نفس المجال، وتحديد المشاكل المالية المتعلقة بالعمل باختيار نسبة النشاط المناسبة والصحيحة، بالإضافة إلى باستخدامها لإجراء التصحيحات اللازمة لسير العمل وتوفير البيانات المالية بأسلوب مبسط.
- **نسب الربحية:** والتي تقيس الدرجة التي يمكن للمنشأة من خلالها أن تحقق الأرباح باعتبار أن الأرباح هي مصدر التوزيعات وكفاءة الإدارات في الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة. (شريف، 2022)
- **نسب المديونية:** تقيس هذه النسب مدى اعتماد المنشأة على الديون في تمويل أصولها واستثماراتها، ومعرفة أي مصادر التمويل التي استعانت بها المنشأة في تمويل أصولها هل هي من مصادر داخلية من الملاك أم من مصادر خارجية من الغير (الخضيري، 2020)، أما أنواعها فهي: (حاكمي ومولود، 6، 2022):
- **نسب السوق:** تستخدم هذه النسب لقياس نصيب السهم من الأرباح ومن حقوق المساهمين. (الشريف، 2022)
- **المؤشرات التشغيلية:**
- **فقدان مديرين مهمين دون إيجاد من يحل محلهم :**  
عندما تواجه المنشأة مشكلة استقالة بعض المدراء المهمين في المنشأة، وعدم قدرتها على إيجاد من يسد مكانهم، فإن ذلك يؤثر وبشكل كبير على استمرارية المنشأة في المستقبل المنظور وخاصة في ظل جذب هؤلاء المدراء من قبل المنشآت أخرى في ظل المنافسة (0)
- **فقدان سوق رئيسي أو امتياز أو مورد رئيسي:**  
قد تواجه المنشأة 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، ومن ثم عدم قدرتها على إيجاد الحلول المناسبة للمشاكل التسويقية التي تواجهها.
- **جميع هذه الأسباب قد تؤدي إلى فقدان أسواق رئيسية أو امتياز أو مورد رئيس لها لعدم قدرتها على تلبية الاحتياجات، ومن ثم يكون لها أثر سلبي على استمرار الشركة في المستقبل.**
- **صعوبات لها علاقة بالقوى العاملة أو نقص في المستلزمات الهامة:**  
هناك العديد من الصعوبات التي قد تتعرض لها المنشأة تتعلق بالقوى العاملة سواء أكانت مباشرة مع العاملين وتتعلق بالرواتب ولا امتيازات وغيرها، أم من خلال النقابات العمالية التي تدافع عنها، إذ إن تغيير العاملين من فترة لأخرى يجعل المنشأة غير مستقرة في مواردها

البشرية كي تقوم بتدريبيهم، فلا بد لمراجع الحسابات أن يلاحظ ذلك من سجلات العاملين في دائرة شؤون الموظفين، لما لها من أثر سلبي على استمرارية المنشأة. (الأمين، يوزباشي، 2015 287)

### 3- المؤشرات أخرى:

- **عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال أو المتطلبات القانونية الأخرى:**  
تتكون الأموال المستثمرة في الشركة من رأس المال المدفوع أو القروض التي تحصل عليها المنشأة من البنوك، وحملة السندات، وهناك نسب متعارف عليها للحفاظ على التوازن بين مصادر التمويل الداخلي والخارجي، فإذا اختل التوازن بسبب زيادة حجم القروض وانخفاض رأس المال المدفوع فإن المنشأة تتحمل أعباء مالية لخدمة الدين تتمثل بالفائدة وأقساط القروض. وحتى تستمر المنشأة يجب أن لا تزيد نسبة القروض إلى حقوق الملكية عن الحد المقبول في الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة، وذلك من أجل توفير أكبر قدر من النجاح والاستمرار.
- **قضايا قانونية قائمة ضد المنشأة يمكن أن تنشأ عنها أحكام ال تستطيع الوفاء بها:** عند وجود دعاوي قضائية قائمة مرفوعة ضد المنشأة، نجاح هذه الدعاوي قد يؤدي إلى التزامات لا تستطيع المنشأة الوفاء بها أو الحجز على أصولها أو التعرض للتصفية لتسديد الالتزامات، وهذا مؤشر على ضعف قدرة المنشأة على الاستمرار في المستقبل ويجب أن يؤخذ بعين الاعتبار من قبل المراجع.

#### 2.3.4 إجراءات المراجع الخارجي في تقييم استمرارية المنشأة:

- 1- عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر على النحو الذي يتطلبه معيار المراجعة 315 يجي على المراجع أن ينظر فيما إذا كانت هناك أحداث أو ظروف قد تثير شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وعند القيام بذلك، يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كانت الإدارة قد اجرت بالفعل تقييمًا مبدئيًا لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة
- إذا تم إجراء مثل هذا التقييم يجب على المراجع مناقشته مع الإدارة وتحديد ما إذا كانت الإدارة قد حددت أحداثًا أول ظروفًا قد تثير، منفردة أو في مجملها، شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وإذا كان الأمر كذلك، فإنه يناقش خطط الإدارة للتعامل مع هذه الأحداث أو الظروف.
- إذا لم يتم إجراء مثل هذا التقييم بعد، يجب على المراجع أن يناقش مع الإدارة أساس استخدامها المرتقب لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وأن يستفسر منها عما إذا كانت هناك أحداث أو ظروف قد تثير، منفردة أو في مجملها، شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

- 2- يجب على المراجع أن يظل منتبهًا طوال مدة المراجعة لأدلة المراجعة بشأن الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

#### تقويم تقييم الإدارة:

- 1- يجب على المراجع تقويم تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.
- 2- عند تقويم تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، يجب على المراجع أن يغطي نفس الفترة التي استخدمتها الإدارة لإجراء تقييمها وفقًا لما يتطلبه إطار التقرير المالي المنطبق أو ما تتطلبه الأنظمة أو اللوائح إذا كانت تحدد فترة أطول وإذا كان تقييم الإدارة لقدرة

المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة يغطي فترة أقل من اثني عشر شهرًا من تاريخ القوائم المالية حسب تعريفه الوارد في معيار المراجعة 560 فيجب على المراجع أن يطلب من الإدارة مدة فترة تقييمها لاثني عشر شهرًا على الأقل من ذلك التاريخ.

3- عند تقويم تقييم الإدارة، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان ما إذا كان تقييم الإدارة يتضمن جميع المعلومات ذات الصلة التي يكون المراجع على علم بها نتيجةً للمراجعة.

#### **فترة ما بعد تقييم الإدارة:**

1- يجب على المراجع أن يستفسر من الإدارة عن معرفتها بوجود أحداث أو ظروف بعد فترة التقييم قد تثير شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

#### **المزيد من إجراءات المراجعة عند تحديد أحداث أو ظروف**

2- في حالة تحديد حالات أو ظروف قد تثير شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، يجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتحديد ما إذا كان يوجد، أم لا، عدم تأكد جوهري بشأن أحداث أو ظروف، قد تثير شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء مستمرة من خلال تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة بما في ذلك أخذ العوامل المخففة في الحسبان.

ويجب أن تتضمن هذه الإجراءات ما يأتي:

- مطالبة الإدارة بإجراء تقييم لقدرة المنشأة على البقاء مستمرة في حال عدم قيامها.
- تقويم خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية فيما يتعلق بتقييمها للاستمرارية، وما إذا كان من المرجح أن تحسن نتيجة هذه الخطط من الوضع، وما إذا كانت خطط الإدارة مجدية في ظل الظروف القائمة.
- في حالة قيام المنشأة بإعداد تنبؤ للتدفقات النقدية، وكان تحليل التنبؤ عاملاً مهماً عند النظر في النتيجة المستقبلية للأحداث أو الظروف أثناء تقوم خطط الإدارة للتصرفات المستقبلية:
- 1- تقويم إمكانية الاعتماد على البيانات المولدة التي تم الاستناد إليها في إعداد التنبؤ.
- 2- تحديد ما إذا كان هناك دعم كافٍ للافتراضات التي استند إليها التنبؤ.
- النظر فيما إذا كانت هناك أي حقائق أو معلومات إضافية قد أصبحت متاحة منذ التاريخ الذي أجرت فيه الإدارة تقييمها.
- طلب إفادات مكتوبة من الإدارة ومن المكلفين بالحكومة، حسب مقتضى الحال، فيما يتعلق بخططهم للتصرفات المستقبلية وجدوى هذه الخطط .

#### **استنتاجات المراجع:**

1- يجب على المراجع تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، والتوصل إلى استنتاجات، بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية.

2- استنادًا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، يجب على المراجع أن يستنتج، وفقًا لحكمه، ما إذا كان يوجد عدم تأكد جوهري عندما يبلغ حجم تأثيره المحتمل واحتمالية حدوثه حدًا يستلزم، بحسب حكم المراجع، الإفصاح المناسب عن طبيعة عدم التأكد والآثار المترتبة عليه لتحقيق ما يلي:

- العرض العادل للقوائم المالية، في حالة إطار التقرير المالي ذي العرض العادل أو
- خلو القوائم المالية من التضليل، في حالة إطار الالتزام.

### كفاية الإفصاحات عند تحديد أحداث أو ظروف ووجود عدم تأكد جوهري

- 1- إذا استنتج المراجع استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة يعد مناسباً في ظل الظروف القائمة، ولكن يوجد عدم تأكد جوهري، فيجب تحديد ما إذا كانت القوائم المالية:
- تفصح بشكل كافٍ عن الأحداث أو الظروف الرئيسية التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وخطط الإدارة للتعامل مع هذه الأحداث أو الظروف.
- تُفصح بشكل واضح عن أن هناك عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وعليه، قد لا تستطع المنشأة تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها خلال مسار عملها الطبيعي.

### كفاية الإفصاحات عند تحديد أحداث أو ظروف ولكن دون وجود عدم تأكد جوهري:

- 1- في حالة تحديد أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، لكن، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، يستنتج المراجع أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري، فيجب على المراجع تقويم ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحات كافية عن هذه الأحداث أو الظروف، وذلك في ضوء متطلبات التقرير المالي المنطبق.

### الآثار المترتبة في تقرير المراجع:

عدم مناسبة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة

- 1- في حالة إعداد القوائم المالية باستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ولكن بحسب حكم المراجع يُعد استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة في إعداد القوائم المالية غير مناسب، فيجب على المراجع إبداء رأي معارض

### مناسبة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة ولكن مع وجود عدم تأكد جوهري

- إجراء إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن وجود عدم تأكد جوهري
- 2- في حالة إجراء إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن عدم التأكد الجوهري، فيجب على المراجع إبداء رأي غير معدل، ويجب أن يتضمن تقرير المراجع قسمًا منفصلاً تحت عنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" بغرض:
- لفت الانتباه إلى الإيضاح المرفق بالقوائم المالية الذي يفصح عن الأمور.
- بيان أن هذه الأحداث أو الظروف تشير إلى وجود عدم تأكد جوهري قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وأن رأي المراجع غير معدل فيما يتعلق بهذا الأمر.

### عدم إجراء إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن وجود عدم تأكد جوهري

- 1- في حالة عدم إجراء إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن عدم التأكد الجوهري، فيجب على المراجع:

- إبداء رأي متحفظ أو رأي معارض، حسب مقتضى الحال، وفقاً لمعيار المراجعة 705
- النص في قسم أساس الرأي المتحفظ (المعارض) في تقرير المراجع، على وجود عدم تأكد جوهري قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وأن القوائم المالية لا تفصح بشكل كافٍ عن هذا الأمر.

### عدم رغبة الإدارة في إجراء تقييمها أو مدة فترته:

2- في حالة عدم رغبة الإدارة في إجراء تقييمها أو مد فترته، عندما يتطلب المراجع منها القيام بذلك، فيجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان ما يترتب على ذلك من آثار في تقريره. (ترجمة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 632).

### 2.3.5 واجبات المراجع الخارجي بتقييم استمرارية المنشأة:

- تشير الفقرة رقم (11) من معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية الى ان :
- 1- يجب على المراجع ان يناقش مجلس الإدارة، ويأخذ بعين الاعتبار خططها بالنسبة لتصرفاتها المستقبلية-على سبيل المثال خطط تصفية الأصول والاقتراض، إعادة هيكلة الديون وتخفيض النفقات وزيادة رأس المال، وعموما ان اهتمام المراجع في مثل هذه الخطط يقل بمرور الوقت وزيادة الاحداث المتوقعة، حيث ان التركيز عادة يكون للخطط الموضوعية والتي لها تأثير عام على الملائمة (solvency) المالية للوحدة في المستقبل القريب أي قدرتها على الإيفاء، لذلك يجب على المراجع ان يحصل على ادلة تدقيق كافية ومناسبة تفيد إمكانية او احتمال تنفيذ هذه الخطط ونتيجة هذه الخطط سوف يتحسن الوضع المالي للوحدة، هذا ويجب على المراجع عادة دراسة الاقرارات المكتوبة من الإدارة بالنسبة لهذه الخطط. (جمعة وآخرون، 2001).
  - 2- يجب على المراجع عندما ينشأ الشك بخصوص ملائمة فرض الاستمرار ان يجمع ادلة تدقيق كافية ومناسبة لإزالة هذا الشك، ويجب ان يقتنع المراجع بذلك من خلال قدرة الوحدة على الاستمرار في عملياتها التشغيلية الاعتيادية في المستقبل القريب.
  - 3- لا ينبغي على المراجع إفشاء أسرار عن العميل للغير والتي قد تؤدي إلى الإضرار بالعميل ، وكذلك لا يجوز على المراجع إخفاء أي معلومات ضرورية يؤدي إخفائها وعدم الإفصاح عنها التغير بالغير ، وهنا السرية تعتبر سلاحاً ذا حدين بالنسبة لمراجع الحسابات وان امتلاك المراجع للخبرة العملية والعلمية الكافية قد تنقذه من الوقوع في خطأ بخصوص السرية ، ويمكن الخروج بنتيجة ايضاً انه على الرغم من سرية بعض المعلومات فهذا لا يمنع من إعطاء المراجع رأيه العادل فيما يتعلق باستمرارية المنشأة في حالة ظهور بعض المؤشرات التي تدل على ضعف قدرة المنشأة على الاستمرار لأن هذا يعتبر من واجب المراجع ، إلا انه يجب أن يكون ذلك بحكمة وتروي بحيث لا يلحق الضرر بالعميل ولا للأطراف الأخرى وكذلك يجب ان يكون ذلك بعد دراسة وافية وكافية لموقف الشركة المالي. (ذنيبات، 1991).
  - 4- على المراجع تقديم تقريره النهائي عن نتائج عملية فحصه ومراجعتة لحسابات المنشأة للهيئة العمومية للشركة بحيث يبين أن الفحوصات والاختبارات التي أجراها على حسابات المنشأة وقيودها المالية كانت ضرورية وكافية لأداء مهمته على اكمل وجه ،من هنا يتبين ان المراجع يتحمل مسؤولية ما يتضمنه تقريره حول كفاية الفحص الذي قام به، وكذلك يجب ان يتبين تقرير المراجع أي معلومات او ملاحظات تتعلق بأمور ذات أهمية للمساهمين يلاحظها المراجع خلال عملية التدقيق، ومما لا شك فيه انه إذا ظهرت مؤشرات عدم قدرة المنشأة على الاستمرار في أداء أعمالها ، فإن الإفصاح عن ذلك ضمن تقرير المراجع يعتبر من الأمور التي تهم المساهمين والأطراف الأخرى ذات العلاقة ومعرفة مصير استثمارهم ومدى تحقيق أهدافهم.



## **الفصل الثالث:**

### **منهج البحث وخطواته الإجرائية**

#### **تمهيد:**

يتناول هذا الفصل إجراءات الدراسة الميدانية من خلال تناوله لمجتمع الدراسة وعينتها لمتغيرات الدراسة، ومنهج الدراسة، ووسائل جمع البيانات، ومراحل تصميم وبناء أداة الدراسة (الاستبانة)، ومعايير القياس وصدق وثبات الاستبانة، وكيفية احتساب التقدير اللفظي، ومن ثم إجراءات الدراسة المتبعة، واختبار التوزيع الطبيعي، وأخيرا المعالجات الإحصائية التي اعتمد الباحثين عليها في تحليل الدراسة واختبار فرضياتها.

## أولاً: متغيرات الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المتغيرات الآتية:

- **المتغير المستقل:** يتمثل في هذه الدراسة في مسؤولية المراجع الخارجي ويتضمن ثلاثة أبعاد (مسؤولية المراجع الخارجي بشأن تقييم الاستمرارية-مدى أهمية المؤشرات في تقييم استمرارية المنشأة محل المراجعة-اجراءات وواجبات المراجع عند الشكوك حول استمرارية المنشأة محل المراجعة).
- **المتغير التابع:** يتمثل في هذه الدراسة في تقييم استمرارية المنشأة في ظل المعيار الدولي (570).

## ثانياً: منهج الدراسة:

تحقيقاً لأهداف الدراسة وأسئلتها تم استخدام المنهج الوصفي لأنه المنهج المناسب، كما اعتمد الباحثين الأسلوب المكتبي الذي يشمل الكتب والدوريات والدراسات السابقة وشبكة المعلومات الإلكترونية.

## ثالثاً: مجتمع وعينة الدراسة:

### 1- مجتمع الدراسة:

مجتمع الدراسة يعرف بأنه جميع مفردات الظاهرة التي يدرسها الباحث، وبناء على مشكلة الدراسة وأهدافها فإن المجتمع المستهدف يتكون من المراجعين الخارجيين في أمانة العاصمة صنعاء .

### 2- عينة الدراسة:

نظراً لكبر حجم مجتمع الدراسة، تم اختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة مكونه من (55) مفردة من المراجعين الخارجيين محل الدراسة.

## رابعاً: مصادر جمع البيانات والمعلومات:

- اعتمدت الدراسة في جمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالموضوع محل الدراسة على: -
- **المصادر الثانوية (المكتبية):** كالكتب والدوريات والرسائل العلمية والأبحاث غير المنشورة.
- **المصادر الأولية (الميدانية):** وبصورة نتيج الاستفادة من الاستبيان كأداة لجمع البيانات والمعلومات.

## خامساً: تصميم أداة الدراسة:

تم استخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات الميدانية من مفردات العينة، وبعد الاطلاع على الأدب النظري والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة الحالية، تم تطوير أداة الدراسة، وهي عبارة عن استبانة للكشف عن دور مسؤولية المراجع الخارجي في تقييم استمرارية المنشأة في ظل

المعيار الدولي (570)، والتأكد من صدق وثبات الأداة، لتجيب عن أسئلة الدراسة وتحقيق أهدافها، وقد مر بناء الاستبانة بعدة خطوات على النحو الآتي:

- **الخطوة الأولى:** تحديد أهداف أداة الاستبانة: تم الانطلاق من أهداف الدراسة وسؤالها الرئيس وأسئلتها الفرعية، والتي تهدف إلى الكشف عن أثر مسؤولية المراجع الخارجي في تقييم استمرارية المنشأة في ظل المعيار الدولي (570)، من خلال تحديد المتغيرات الديمغرافية للدراسة، والتي تمثلت بـ (الجنس، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، الخبرة العملية، الشهادة المهنية).
- **الخطوة الثانية:** تحديد أبعاد الاستبانة: بعد مراجعة المقاييس والأدبيات السابقة تم تحديد محاور الدراسة والتي تكونت من ثلاثة محاور، المحور الأول مسؤولية المراجع الخارجي بشأن تقييم الاستمرارية، والمحور الثاني مدى أهمية المؤشرات في تقييم استمرارية المنشأة محل المراجعة، أما المحور الثالث اجراءات وواجبات المراجع عند الشكوك حول استمرارية المنشأة محل المراجعة.
- **الخطوة الثالثة:** صياغة فقرات الاستبانة: تمت صياغة فقرات أداة الدراسة بعد مراجعة الأدبيات ذات العلاقة بدور مسؤولية المراجع الخارجي في تقييم استمرارية المنشأة في ظل المعيار الدولي (570)، كما تم تطوير فقرات الاستبانة وأبعادها بالاسترشاد بتوجيهات المشرفة على الرسالة، وقد تم التأكد من صدقها وثباتها من خلال عرضها على المحكمين المختصين، واستخراج مؤشرات صدق البناء، ولقياس الثبات تم استخدام معادلة كرونباخ ألفا.
- **الخطوة الرابعة:** تطوير الاستبانة: تكونت الأداة (الاستبانة) من قسمين على النحو الآتي:  
أولاً: **البيانات الشخصية:**  
ثانياً: **محاور وأبعاد الدراسة:**  
تكونت الاستبانة من البيانات الشخصية وثلاثة محاور رئيسية مشتملة على (24) فقرة وذلك كما في جدول (2):

جدول (2): يبين عدد الفقرات والمتغيرات

الأبعاد	عدد الفقرات
البيانات الشخصية:	
- الجنس	-
- المؤهل العلمي	-

الأبعاد	عدد الفقرات
- التخصص العلمي	-
- المسمى الوظيفي	-
- الخبرة العملية	-
- الشهادة المهنية	-
المتغير المستقل والتابع	
- مسؤولية المراجع الخارجي بشأن تقييم الاستمرارية	6
- مدى أهمية المؤشرات في تقييم استمرارية المنشأة محل المراجعة	10
- إجراءات وواجبات المراجع عند الشكوك حول استمرارية المنشأة محل المراجعة	8

### سادساً: معايير القياس:

تم وضع فقرات الاستبيان بناء على مقياس ليكرت الخماسي وهو أحد أنواع مقاييس الاتجاهات، وهذا المقياس متدرج من (5) نقاط، وذلك لقياس دور مسؤولية المراجع الخارجي في تقييم استمرارية المنشأة في ظل المعيار الدولي (570).

### سابعاً: توزيع الاستبيان:

تم التوزيع على عينة الدراسة من المراجعين الخارجيين في أمانة العاصمة صنعاء، وقد وزع الباحثين عدد (55) على المبحوثين، وتم استعادة عدد (45) استبانة بنسبة 81.8%، والجدول رقم (3) يوضح الاستثمارات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل.

جدول (3): يبين عدد الاستثمارات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

عدد الاستثمارات الموزعة	الاستثمارات المستردة	نسبة المستردة إلى الموزعة	عدد الاستثمارات غير الصالحة للتحليل	الاستثمارات الصالحة للتحليل	نسبة الاستثمارات الصالحة إلى المستردة
55	45	81.8%	5	40	88.9%

تم تفرغ الاستبانات الصالحة للتحليل الإحصائي، وإدخال البيانات على الحاسوب ومعالجتها باستخدام الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

### ثامناً: اختبارات ثبات وصدق أداة الدراسة الميدانية:

#### 1- ثبات أداة الدراسة:

تم استخدام اختبار ألفا كرونباخ (Cornbach's Alpha) لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة ومصدقيتها، فإذا كانت قيمة معامل ألفا أقل من 60% فإن مصداقية قائمة الاستبيان تكون ضعيفة، بينما إذا كانت بين 60% إلى 70% تعتبر المصداقية مقبولة، وإذا كانت قيمة ألفا بين 70% إلى 80% تعتبر أداة الدراسة جيدة، بينما إذا كانت القيمة أكثر من 80% فالمصداقية تكون مرتفعة.

جدول (4): يبين نتائج اختبار كرونباخ (ألفا) لأداة البحث:

عدد الفقرات	الأبعاد	درجة الثبات Alpha	درجة المصادقية $\frac{1}{2}$ Alpha
6	مسؤولية المراجع الخارجي بشأن تقييم الاستمرارية	83.8%	91.5%
10	مدى أهمية المؤشرات في تقييم استمرارية المنشأة محل المراجعة	74.2%	86.1%
8	إجراءات وواجبات المراجع عند الشكوك حول استمرارية المنشأة محل المراجعة	86.8%	93.2%
24	عبارات الاستبيان ككل	85.2%	92.3%

يتضح من الجدول رقم (4) أن قيمة معامل الثبات لأداة جمع البيانات بشكل عام كانت بنسبة (85.2%) وهذا يعني أن نسبة الثبات مرتفعة، وكانت نسبة المصادقية لإجابات العينة (92.3%) وهذا يعني أن درجة مصداقية الإجابات مرتفعة، مما يشير إلى أن النتائج التي سترد لاحقاً قابلة للتعميم على مجتمع الدراسة.

## 2- صدق الاتساق الداخلي لمحاور الدراسة:

تم استخراج مؤشرات صدق البناء، حيث تم حساب معاملات الارتباط لبيرسون بين درجة كل محور من محاور الاستبانة والدرجة الكلية، ومعامل الارتباط بين كل مجال من أبعاد الاستبانة والدرجة الكلية لكل بعد ينتمي إليه البعد وأخيراً معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبانة والدرجة الكلية لكل مجال ينتمي إليه، وذلك لمعرفة مدى ارتباط الأبعاد بالدرجة الكلية للاستبانة.

## درجة ارتباط محاور الدراسة بالدرجة الكلية:

جدول (5): يوضح معامل ارتباط بيرسون بين كل متغير من متغيرات الاستبانة والدرجة الكلية

مستوى المعنوية	معامل ارتباط البعد بالدرجة الكلية	محاور الاستبانة
0.000	0.736**	مسؤولية المراجع الخارجي بشأن تقييم الاستمرارية
0.000	0.769**	مدى أهمية المؤشرات في تقييم استمرارية المنشأة محل المراجعة
0.000	0.695**	إجراءات وواجبات المراجع عند الشكوك حول استمرارية المنشأة محل المراجعة

\*\* ذات دلالة إحصائية عند  $0.01 \geq$

يتضح من الجدول (5) أن كل محور من محاور الاستبانة مرتبطة بالدرجة الكلية للاستبانة، ومعاملات الارتباط دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.01)، وبذلك تعتبر الأداة صادقة لما وضعت لقياسه.

## أ- درجة ارتباط فقرات الدراسة بأبعادها:

بما أن الاستبانة لديها عدة أبعاد تم إجراء معاملات الارتباط بين فقرات الاستبانة والدرجة الكلية للأبعاد الذي تنتمي إليه الفقرة، ويتضح ذلك في الجدول رقم (6)

جدول (6): قيم معاملات ارتباط بيرسون بين درجة الفقرة والدرجة الكلية للبعد

مسؤولية المراجع الخارجي بشأن تقييم الاستمرارية			مدى أهمية المؤشرات في تقييم استمرارية المنشأة محل المراجعة			إجراءات وواجبات المراجع عند الشكوك حول استمرارية المنشأة محل المراجعة		
م	معامل الارتباط	مستوى المعنوية	م	معامل الارتباط	مستوى المعنوية	م	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	.728**	0.001	1	.486**	0.000	1	.740**	0.000
2	.782**	0.000	2	.724**	0.000	2	.852**	0.000
3	.720**	0.000	3	.602**	0.000	3	.700**	0.000
4	.667**	0.002	4	.431**	0.005	4	.571**	0.000
5	.771**	0.003	5	.607**	0.000	5	.789**	0.000
6	.809**	0.000	6	.490**	0.000	6	.644**	0.000
			7	.675**	0.000	7	.796**	0.000
			8	.591**	0.000	8	.733**	0.000
			9	.620**	0.000			
			10	.497**	0.001			

\*\* ذات دلالة إحصائية عند  $0.01 \geq$

يتضح من الجدول (6) أن كل فقرة من فقرات الاستبانة مرتبطة بالدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه، وأن معاملات الارتباط دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.01)، وبذلك تعتبر الأداة صادقة لما وضعت لقياسه.

### تاسعاً: أساليب التحليل الإحصائي:

لتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتي:

- اختبار بيرسون لمعرفة مدى ارتباط الأبعاد بمتغيرات الدراسة وكذا ارتباط الفقرات بأبعادها.
- اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لمعرفة مدى ثبات أداة الدراسة ومدى مصداقية آراء عينة الدراسة.
- التكرارات Frequencies والنسب المئوية لحساب تكرار ونسبة البيانات العامة للمشاركين في عينة الدراسة.
- المتوسط الحسابي mean لاستجابات أفراد العينة وذلك لمعرفة مدى ارتفاع، أو انخفاض استجابات أفراد عينة البحث على كل فقرة من فقرات الاستبيان وعن كل بعد من أبعاد المتغير المستقل أو المتغير التابع.
- الانحراف المعياري Standard deviation وهو من أفضل مقاييس التشتت، للتعرف على مدى انحراف إجابات أفراد عينة الدراسة لكل عبارة عن متوسطها.
- اختبار One Sample T test لمعرفة أثر مسؤولية المراجع الخارجي في تقييم استمرارية المنشأة في ظل المعيار الدولي (570).

## **الفصل الرابع:**

### **تحليل نتائج البحث ومناقشتها**

## تمهيد:

يحتوي هذا الفصل على تحليل نتائج التحليل الإحصائي لمحاولات الدراسة حيث يحتوي على التحليل الوصفي للبيانات الديمغرافية، وتحليل الآراء المرتبطة بمتغيرات الدراسة، كما تناول تحليل اختبار T لعينة واحدة لاختبار تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع ودراسة الأثر بين تلك المتغيرات، ويحتوي أيضاً على التحليلات الإحصائية اللازمة لاختبار فرضيات الدراسة.

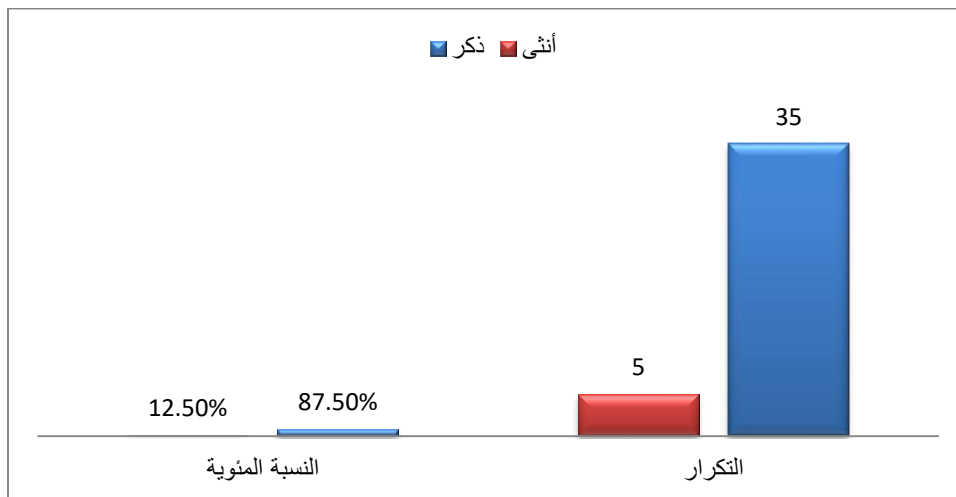
## 4.1 البيانات الديمغرافية للمستجيبين:

يناقش هذا الجزء المعلومات العامة (الديمغرافية) للمستجيبين، والتي تتضمن: الجنس، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، الخبرة العملية، الشهادات المهنية.

### 1- متغير الجنس:

جدول (7): يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	35	87.5%
أنثى	5	12.5%
الإجمالي	40	100.0%



شكل (3): يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير الجنس

يتبين من الجدول رقم (7) والشكل رقم (4) أن فئة الجنس (ذكر) جاءت في المرتبة الأولى بنسبة 87.5% وبتكرار بلغ (35)، بينما فئة الجنس (أنثى) جاءت بنسبة 12.5% وبتكرار بلغ (5)، وهذا يعني أن غالبية المراجعين الداخليين العاملين في مكاتب المراجعة هم من الذكور.

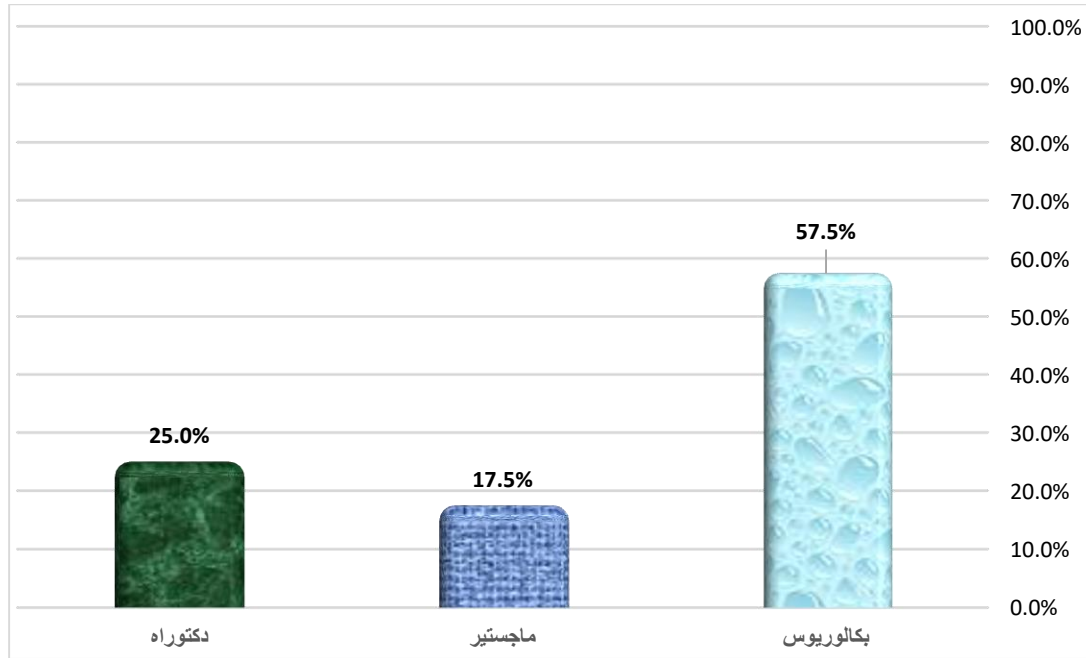
### 2- متغير المؤهل العلمي:

جدول (8): يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
بكالوريوس	23	57.5%
ماجستير	7	17.5%



25.0%	10	دكتوراه
100.0%	40	الإجمالي



شكل (4): يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير المؤهل العلمي

يتبين من الجدول رقم (8) والشكل رقم (5) أن فئة المؤهل العلمي (بكالوريوس) جاءت في المرتبة الأولى بنسبة 57.5% وبتكرار بلغ (23)، يليها فئة المؤهل العلمي (دكتوراه) بنسبة 25.0% وبتكرار بلغ (10)، وأخيراً فئة المؤهل العلمي (ماجستير) بنسبة 17.5% وبتكرار بلغ (7)، ومن هذه النتائج يتضح أن أغلب المراجعين الخارجيين عينة الدراسة هم من حملة المؤهلات الجامعية والدراسات العليا.

### 3- متغير التخصص العلمي:

جدول (9): يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير التخصص العلمي

النسبة المئوية	التكرار	التخصص العلمي
100.0%	40	محاسبة
0.0%	0	أخرى
100.0%	40	الإجمالي

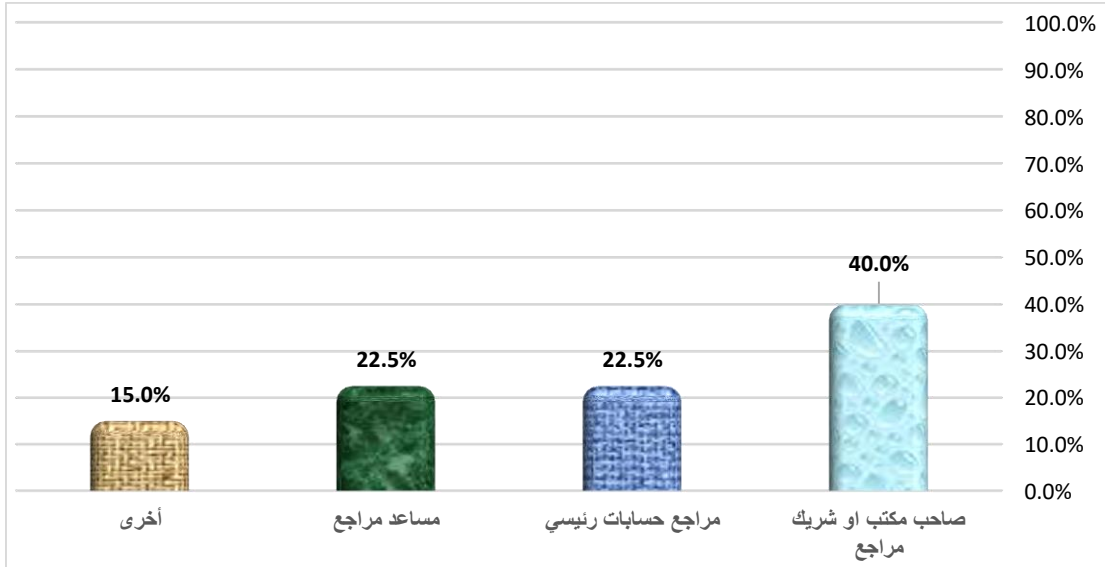
يتبين من الجدول رقم (9) أن كل أفراد العينة هم من فئة التخصص العلمي (محاسبة) بنسبة 100% وبتكرار بلغ (40)، وهذا يعني أن كل المراجعين الخارجيين عينة الدراسة هم من ذوي التخصصات المحاسبية.

### 4- متغير المسمى الوظيفي:

جدول (10): يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير المسمى الوظيفي

النسبة المئوية	التكرار	المسمى الوظيفي
----------------	---------	----------------

40.0%	16	صاحب مكتب او شريك مراجع
22.5%	9	مراجع حسابات رئيسي
22.5%	9	مساعد مراجع
15.0%	6	أخرى
100.0%	40	الإجمالي



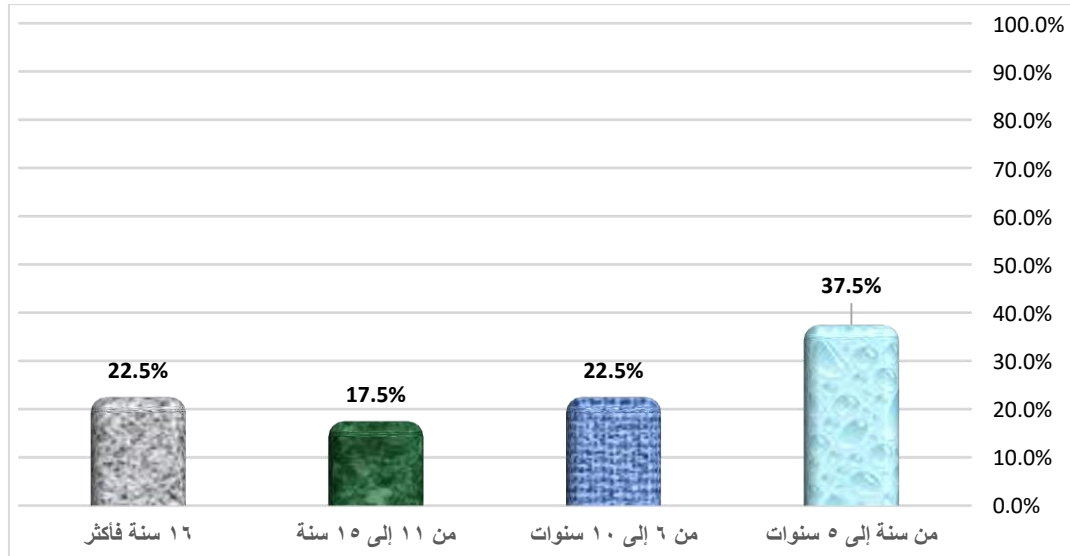
شكل (5): يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير المسمى الوظيفي

يتبين من الجدول رقم (10) والشكل رقم (6) أن فئة المسمى الوظيفي (صاحب مكتب او شريك مراجع) جاءت في المرتبة الأولى بنسبة 40% وتكرار بلغ (16)، يليها فئة المسمى الوظيفي (مراجع حسابات رئيسي) بنسبة 22.5% وتكرار بلغ (9)، وبنفس النسبة فئة المسمى الوظيفي (مساعد مراجع)، وأخيراً فئة المسمى الوظيفي (أخرى) بنسبة 15% وتكرار بلغ (6).

##### 5- متغير الخبرة العملية:

جدول (11): يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير الخبرة العملية

الخبرة العملية	التكرار	النسبة المئوية
من سنة إلى 5 سنوات	15	37.5%
من 6 إلى 10 سنوات	9	22.5%
من 11 إلى 15 سنة	7	17.5%
16 سنة فأكثر	9	22.5%
الإجمالي	40	100.0%



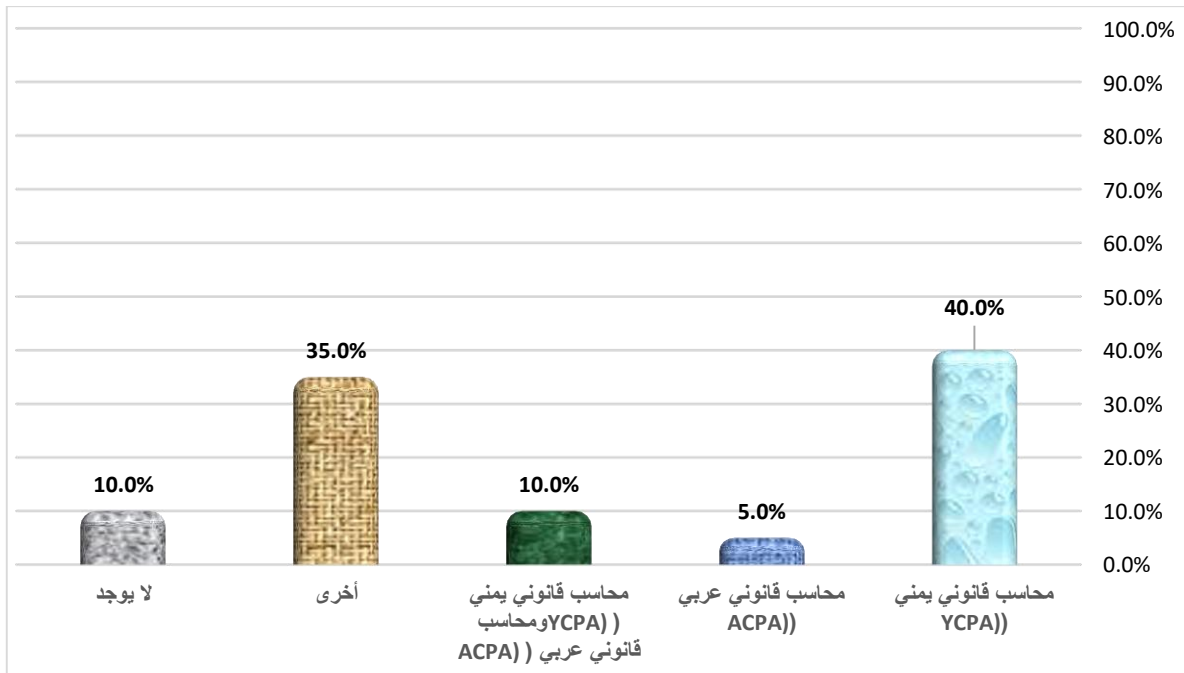
شكل (6): يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير الخبرة العملية

يتبين من الجدول رقم (11) والشكل رقم (7) أن فئة الخبرة العملية (من سنة إلى 5 سنوات) جاءت في المرتبة الأولى بنسبة 37.5% وتكرر بلغ (15)، يليها فئة الخبرة العملية (من 6 إلى 10 سنوات) بنسبة 22.5% وتكرر بلغ (9) وبفس النسبة فئة الخبرة العملية (16 سنة فأكثر)، بينما جاءت أخيراً فئة الخبرة العملية (من 11 إلى 15 سنة) بنسبة 17.5% وتكرر بلغ (7).

#### 6- متغير الشهادات المهنية:

جدول (12): يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير الشهادات المهنية

النسبة المئوية	التكرار	الشهادات المهنية
40.0%	16	محاسب قانوني يمني (YCPA)
5.0%	2	محاسب قانوني عربي (ACPA)
10.0%	4	محاسب قانوني يمني (YCPA) ومحاسب قانوني عربي (ACPA)
35.0%	14	أخرى
10.0%	4	لا يوجد
100.0%	40	الإجمالي



شكل (7): يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير الشهادات المهنية

يتبين من الجدول رقم (12) والشكل رقم (8) أن فئة الشهادات المهنية (محاسب قانوني يمني "YCPA") جاءت في المرتبة الأولى بنسبة 40% وبتكرار بلغ (16)، يليها فئة الشهادات المهنية (أخرى) بنسبة 35% وبتكرار بلغ (14)، ثم فئة الشهادات المهنية (محاسب قانوني يمني "YCPA" ومحاسب قانوني عربي "ACPA") بنسبة 10% وبتكرار بلغ (4) وبنفس النسبة فئة الشهادات المهنية (لا يوجد)، وأخيراً فئة الشهادات المهنية (محاسب قانوني عربي "ACPA") بنسبة 5% وبتكرار بلغ (2).

#### 4.2 التحليل الوصفي لمتغيرات البحث:

تم استخدام المتوسط الحسابي والانحرافات المعيارية لوصف متغيرات الدراسة وتم تحديد التقدير اللفظي لمتغيرات الدراسة، يتم استخراج المدى كما هو معروف من خلال حساب الفرق بين أعلى قيمة وأدنى قيمة على النحو التالي:

$$\text{المدى} = 5 - 1 = 4$$

ويتم تحديد طول الفئة بقسمة المدى على عدد القيم على النحو التالي:

$$\text{طول الفئة} = 5/4 = 0.8$$

وبالتالي يتم تحديد فئات المقياس على النحو الذي يوضحه الجدول (13):

جدول (13): يوضح كيفية احتساب التقدير اللفظي

مستوى الأهمية	إذا كانت النسبة	التقدير اللفظي	إذا كان المتوسط
ضعيف جداً	أقل من 36%	غير موافق بشدة	أقل من 1.8
ضعيف	من 36% وأقل من 52%	غير موافق	من 1.8 وأقل من 2.6
متوسط	من 52% وأقل من 68%	محايد	من 2.6 وأقل من 3.4
عالي	من 68% وأقل من 84%	موافق	من 3.4 وأقل من 4.2
عالي جداً	من 84% حتى 100%	موافق بشدة	من 4.2 حتى 5

## نتائج تحليل متغيرات البحث:

### 1- مسؤولية المراجع الخارجي بشأن تقييم الاستمرارية:

جدول (14): المتوسطات والانحرافات لمسؤولية المراجع الخارجي بشأن تقييم الاستمرارية

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	مستوى الأهمية	الترتيب
1	يوجد التزام فعلي من قبل المراجع بمراعاة فرض الاستمرارية للمنشأة محل المراجعة في كل عملية يقوم فيها.	4.40	.545	88.0%	عالي جداً	1
2	في حالة تقصير مراجع الحسابات عن الانذار المبكر عن ضعف قدرة المنشأة على الاستمرار فإنه يعتبر مسؤولاً عن ذلك.	4.40	.545	88.0%	عالي جداً	1
3	إن التأهيل المهني المناسب في مجال التنبؤ بفشل المنشآت يؤهل المراجع لتقييم الاستمرارية في المنشآت.	4.40	.496	88.0%	عالي جداً	1
6	يتعرض المراجع للمساءلة القانونية في حالة تقديمه لتقرير مغاير لحقيقة استمرارية المنشأة.	4.35	.622	87.0%	عالي جداً	2
5	عدم قيام المدقق ببذل العناية المهنية المطلوبة وفقاً لمعيار الاستمرارية يعرضه للمساءلة القانونية.	4.23	.620	84.6%	عالي جداً	3
4	فشل المراجعين في توفير إرشادات تحذيرية مبكرة عن مخاطر فشل المشروعات له علاقة بعدم استمرارية تلك المشاريع.	4.10	.632	82.0%	عالي	4
متوسط مسؤولية المراجع الخارجي بشأن تقييم الاستمرارية		4.31	.431	86.2%	عالي جداً	

من الجدول رقم (14) يتضح أن المتوسط الحسابي العام لمسؤولية المراجع الخارجي بشأن تقييم الاستمرارية (4.31) وبلغ الانحراف المعياري (0.431) وبدرجة موافقة (86.2%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية جداً أن المراجعين الخارجيين لديهم مسؤولية بشأن تقييم الاستمرارية، حيث حلت الفقرات رقم (1) ورقم (2) ورقم (3) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.4) وبدرجة موافقة (88%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية جداً أنه يوجد التزام فعلي من قبل المراجع بمراعاة فرض الاستمرارية للمنشأة محل المراجعة في كل عملية يقوم فيها، وأنه في حالة تقصير مراجع الحسابات عن الانذار المبكر عن ضعف قدرة المنشأة على الاستمرار فإنه يعتبر مسؤولاً عن ذلك، وإن التأهيل المهني المناسب في مجال التنبؤ بفشل المنشآت يؤهل المراجع لتقييم الاستمرارية في المنشآت، تليها الفقرة رقم (6) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.35) وبدرجة موافقة (87%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية جداً أن المراجع يتعرض للمساءلة القانونية في حالة تقديمه لتقرير مغاير لحقيقة استمرارية المنشأة، فيما جاءت الفقرة رقم (5) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (4.23) وبدرجة موافقة (84.6%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية جداً أن عدم قيام المدقق ببذل العناية المهنية المطلوبة وفقاً لمعيار الاستمرارية يعرضه للمساءلة القانونية، وأخيراً جاءت الفقرة رقم (4) بمتوسط حسابي (4.1) وبدرجة موافقة

(82%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية أن فشل المراجعين في توفير ارشادات تحذيرية مبكرة عن مخاطر فشل المشروعات له علاقة بعدم استمرارية تلك المشاريع

## 2- مدى أهمية المؤشرات في تقييم استمرارية المنشأة محل المراجعة:

جدول (15): المتوسطات والانحرافات لمدى أهمية المؤشرات في تقييم استمرارية المنشأة محل المراجعة

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	مستوى الأهمية	الترتيب
10	إن استخدام نسب المديونية يساهم في التنبؤ باحتمالية مواجهة المنشأة للعسر المالي.	4.10	.632	82.0%	عالي	1
2	إن استخدام نسب السيولة يساهم في تعزيز القدرة على التنبؤ في احتمالية مواجهة المنشأة للعسر المالي.	4.08	.694	81.6%	عالي	2
6	إن استخدام نسب النشاط يساهم في القدرة على التنبؤ في تقييم كفاءة المنشأة والحفاظ على مركزها المالي.	4.08	.526	81.6%	عالي	3
4	إن استخدام نسب النشاط يساهم في القدرة على التنبؤ بكفاءة المنشأة وقدرتها على انشاء المبيعات وتحقيق الأرباح بشكل دائم.	4.05	.597	81.0%	عالي	4
7	إن استخدام نسب الربحية يساهم في القدرة على التنبؤ عن مدى تحقيق المنشأة للأهداف المرجوة.	4.05	.677	81.0%	عالي	5
1	إن استخدام نسب السيولة يساهم في تعزيز القدرة على التنبؤ بتوليد نقد في الأجل القصير لمواجهة التزامات قصيرة الأجل.	4.03	.920	80.6%	عالي	6
3	إن استخدام نسب النشاط يساهم في القدرة على التنبؤ بكفاءة المنشأة في استخدام مواردها واستغلالها بأفضل الطرق.	4.00	.751	80.0%	عالي	7
8	إن استخدام نسب المديونية يساهم في التنبؤ بمستوى مخاطرة المنشأة.	3.98	.832	79.6%	عالي	8
9	إن استخدام نسب المديونية يساهم في التنبؤ بمدى قدرة المنشأة على مواجهة حالة عدم الاستقرار المالي.	3.88	.723	77.6%	عالي	9
5	إن استخدام نسب النشاط يساهم في التنبؤ عن مدى قدرة المنشأة على تقديم أنشطة تضمن تحقيقها للأرباح.	3.85	.802	77.0%	عالي	10
متوسط مدى أهمية المؤشرات في تقييم استمرارية المنشأة محل المراجعة		4.01	.397	80.2%	عالي	

من الجدول رقم (15) يتضح أن المتوسط الحسابي العام لمدى أهمية المؤشرات في تقييم استمرارية المنشأة محل المراجعة (4.01) وبلغ الانحراف المعياري (0.397) وبدرجة موافقة (80.2%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية أن هناك أهمية للمؤشرات المالية في تقييم استمرارية المنشأة محل المراجعة، حيث حلت الفقرة رقم (10) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.1) وبدرجة موافقة (82%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية إن استخدام نسب المديونية يساهم في التنبؤ باحتمالية مواجهة المنشأة للعسر المالي، تليها الفقرة رقم (2) في المرتبة

الثانية بمتوسط حسابي (4.08) وبدرجة موافقة (81.6%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية إن استخدام نسب السيولة يساهم في تعزيز القدرة على التنبؤ في احتمالية مواجهة المنشأة للعسر المالي، فيما جاءت الفقرة رقم (6) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (4.08) وبدرجة موافقة (81.6%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية إن استخدام نسب النشاط يساهم في القدرة على التنبؤ في تقييم كفاءة المنشأة والحفاظ على مركزها المالي، تليها الفقرة رقم (4) في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (4.05) وبدرجة موافقة (81.0%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية إن استخدام نسب النشاط يساهم في القدرة على التنبؤ بكفاءة المنشأة وقدرتها على انشاء المبيعات وتحقيق الأرباح بشكل دائم، فيما جاءت الفقرة رقم (7) في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي (4.05) وبدرجة موافقة (81.0%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية إن استخدام نسب الربحية يساهم في القدرة على التنبؤ عن مدى تحقيق المنشأة للأهداف المرجوة، تليها الفقرة رقم (1) في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي (4.03) وبدرجة موافقة (80.6%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية إن استخدام نسب السيولة يساهم في تعزيز القدرة على التنبؤ بتوليد نقد في الأجل القصير لمواجهة التزامات قصيرة الأجل، وحلت الفقرة رقم (3) في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي (4.0) وبدرجة موافقة (80%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية إن استخدام نسب النشاط يساهم في القدرة على التنبؤ بكفاءة المنشأة في استخدام مواردها واستغلالها بأفضل الطرق، وحلت الفقرة رقم (8) في المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي (3.98) وبدرجة موافقة (79.6%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية إن استخدام نسب المديونية يساهم في التنبؤ بمستوى مخاطرة المنشأة، فيما جاءت الفقرة رقم (9) في المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي (3.88) وبدرجة موافقة (77.6%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية إن استخدام نسب المديونية يساهم في التنبؤ بمدى قدرة المنشأة على مواجهة حالة عدم الاستقرار المالي، وأخيراً جاءت الفقرة رقم (5) بمتوسط حسابي (3.85) وبدرجة موافقة (77%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية إن استخدام نسب النشاط يساهم في التنبؤ عن مدى قدرة المنشأة على تقديم أنشطة تضمن تحقيقها للأرباح.

### 3- إجراءات وواجبات المراجع عند الشكوك حول استمرارية المنشأة محل المراجعة:

جدول (16): المتوسطات والانحرافات لبعء إجراءات وواجبات المراجع عند الشكوك حول استمرارية المنشأة محل المراجعة

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	مستوى الأهمية	الترتيب
1	القيام بالتعرف على عوامل الخطر المرتبطة باستمرار المنشأة كجزء من فهم عمل المنشأة والبيئة التي تعمل بها.	4.53	.640	90.6%	عالي جداً	1
6	الاستفسار عن الاستشارات القانونية للمنشأة فيما يخص التقاضي والمطالبات ومعقولية تقييم الإدارة لنتائجها وتقدير دلالتها المالية.	4.43	.636	88.6%	عالي جداً	2
8	مناقشة نقاط الضعف في الموقف المالي مع الإدارة قبل اصدار التقرير ابداء الرأي.	4.43	.931	88.6%	عالي جداً	3
2	مناقشة نتائج التقييم الأولية للإدارة بخصوص قدرة المنشأة على الاستمرارية وخطط الإدارة لمعالجتها.	4.40	.632	88.0%	عالي جداً	4

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	مستوى الأهمية	الترتيب
3	تدقيق ودراسة بعض الاحداث اللاحقة لتاريخ اعداد الميزانية التي تؤثر على مقدرة المنشأة على الاستمرار.	4.38	.540	87.6%	عالي جداً	5
4	تحليل ومناقشة البيانات المالية المرحلية الاخيرة للمنشأة.	4.30	.648	86.0%	عالي جداً	6
5	مراجعة شروط السندات واتفاقيات القروض وتحديد ما إذا تم خرقها.	4.25	.742	85.0%	عالي جداً	7
7	قراءة محاضر اجتماعات المساهمين والمكلفين بالرقابة واللجان ذات العلاقة للرجوع إلى مصاعب المالية.	4.23	.891	84.6%	عالي جداً	8
متوسط اجراءات وواجبات المراجع عند الشكوك حول استمرارية المنشأة محل المراجعة		4.37	.518	87.4%	عالي جداً	

من الجدول رقم (16) يتضح أن المتوسط الحسابي العام لاجراءات وواجبات المراجع عند الشكوك حول استمرارية المنشأة محل المراجعة (4.37) وبلغ الانحراف المعياري (0.518) وبدرجة موافقة (87.4%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية جداً أن هناك اجراءات وواجبات للمراجع الخارجي عند الشكوك حول استمرارية المنشأة محل المراجعة، حيث حلت الفقرة رقم (1) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.53) وبدرجة موافقة (90.6%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية جداً أنه يتم القيام بالتعرف على عوامل الخطر المرتبطة باستمرار المنشأة كجزء من فهم عمل المنشأة والبيئة التي تعمل بها، تليها الفقرة رقم (6) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.43) وبدرجة موافقة (88.6%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية جداً أنه يتم الاستفسار عن الاستشارات القانونية للمنشأة فيما يخص التقاضي والمطالبات ومعقولية تقييم الادارة لنتائجها وتقدير دلالتها المالية، فيما جاءت الفقرة رقم (8) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (4.43) وبدرجة موافقة (88.6%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية جداً أنه يتم مناقشة نقاط الضعف في الموقف المالي مع الادارة قبل اصدار التقرير ابداء الرأي، تليها الفقرة رقم (2) في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (4.4) وبدرجة موافقة (88%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية جداً أنه يتم مناقشة نتائج التقييم الأولية للإدارة بخصوص قدرة المنشأة على الاستمرارية وخطط الادارة لمعالجتها، فيما جاءت الفقرة رقم (3) في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي (4.38) وبدرجة موافقة (87.6%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية جداً أنه يتم تدقيق ودراسة بعض الاحداث اللاحقة لتاريخ اعداد الميزانية التي تؤثر على مقدرة المنشأة على الاستمرار، تليها الفقرة رقم (4) في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي (4.35) وبدرجة موافقة (87%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية جداً أن تحليل ومناقشة البيانات المالية المرحلية الاخيرة للمنشأة، وحلت الفقرة رقم (5) في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي (4.25) وبدرجة موافقة (85%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية جداً أنه يتم مراجعة شروط السندات واتفاقيات القروض وتحديد ما إذا تم خرقها، وأخيراً جاءت الفقرة رقم (7) بمتوسط حسابي (4.23) وبدرجة موافقة (84.6%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية جداً أنه يتم قراءة



محاضر اجتماعات المساهمين والمكلفين بالرقابة واللجان ذات العلاقة للرجوع إلى مصاعب المالية.

### 4.3 اختبار فرضيات البحث:

#### الفرضية الرئيسية:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مسؤولية المراجع الخارجي وتقييم استمرارية المنشأة محل المراجعة في ظل المعيار الدولي (570).  
وللتحقق من الفرضية الرئيسية الأولى تم استخدام اختبار One sample T-test، وكما هو موضح في الجدول رقم (17).

جدول (17): نتائج تحليل اختبار الفرضية الرئيسية

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	قيمة T	مستوى الدلالة	الحكم
4.23	.328	84.6%	23.72	.000	توجد علاقة

من الجدول يتبين لنا أن المتوسط الحسابي للفرضية الرئيسية قد بلغ (4.23) وهو أكبر من المتوسط الافتراضي (3) ونسبة بلغت 84.6%، وانحراف معياري (0.328) مما يشير إلى اتجاه الآراء نحو الموافقة، ويؤكد على ذلك نتيجة اختبار T-test المحسوبة والمستخرجة (23.72) وهي قيمة موجبة والتي أظهرت أن هذه القيمة تمثل دالة إحصائية ذات معنوية عند  $a=0.05$  على مستوى دلالة 0.000 وهي أقل من القيمة المعنوية.  
وحيث أن قيمة T المحسوبة (23.72) أكبر من قيمة T الجدولية (1.660)، مما يعني بوجود فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين الوسط الحسابي المحتسب من العينة والوسط الفرضي، مما يعني قبول الفرضية الرئيسية والتي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مسؤولية المراجع الخارجي وتقييم استمرارية المنشأة محل المراجعة في ظل المعيار الدولي (570).

ويتفرع من الفرضية الرئيسية ثلاث فرضيات فرعية:

**الفرضية الفرعية الأولى:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مسؤولية المراجع الخارجي في تقييم استمرارية المنشأة ومؤشرات التقييم.  
وللتحقق من الفرضية الفرعية الأولى تم استخدام اختبار One sample T-test، وكما هو موضح في الجدول رقم (18).

نتائج تحليل اختبار الفرضية الفرعية الأولى (18) جدول

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	قيمة T	مستوى الدلالة	الحكم
4.31	.431	86.2%	19.28	.000	توجد علاقة

من الجدول يتبين لنا أن المتوسط الحسابي للفرضية الفرعية الأولى قد بلغ (4.31) وهو أكبر من المتوسط الافتراضي (3) ونسبة بلغت 86.2%، وانحراف معياري (0.431) مما

يشير إلى اتجاه الآراء نحو الموافقة، ويؤكد على ذلك نتيجة اختبار T-test المحسوبة والمستخرجة (19.28) وهي قيمة موجبة والتي أظهرت أن هذه القيمة تمثل دالة إحصائية ذات معنوية عند  $\alpha=0.05$  على مستوى دلالة 0.000 وهي أقل من القيمة المعنوية.

وحيث أن قيمة T المحسوبة (19.28) أكبر من قيمة T الجدولية (1.660)، مما يعني بوجود فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين الوسط الحسابي المحتسب من العينة والوسط الفرضي، مما يعني قبول الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مسؤولية المراجع الخارجي في تقييم استمرارية المنشأة ومؤشرات التقييم.

**الفرضية الفرعية الثانية:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مسؤولية المراجع الخارجي في تقييم استمرارية المنشأة وإجراءات المراجع الخارجي.

وللتحقق من الفرضية الفرعية الثانية تم استخدام اختبار One sample T-test، وكما هو موضح في الجدول رقم (19).

**جدول (19): نتائج تحليل اختبار الفرضية الفرعية الثانية**

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	قيمة T	مستوى الدلالة	الحكم
4.01	.397	80.2%	16.05	.000	توجد علاقة

من الجدول يتبين لنا أن المتوسط الحسابي للفرضية الفرعية الثانية قد بلغ (4.01) وهو أكبر من المتوسط الافتراضي (3) ونسبة بلغت 80.2%، وانحراف معياري (0.397) مما يشير إلى اتجاه الآراء نحو الموافقة، ويؤكد على ذلك نتيجة اختبار T-test المحسوبة والمستخرجة (16.05) وهي قيمة موجبة والتي أظهرت أن هذه القيمة تمثل دالة إحصائية ذات معنوية عند  $\alpha=0.05$  على مستوى دلالة 0.000 وهي أقل من القيمة المعنوية.

وحيث أن قيمة T المحسوبة (16.05) أكبر من قيمة T الجدولية (1.660)، مما يعني بوجود فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين الوسط الحسابي المحتسب من العينة والوسط الفرضي، مما يعني قبول الفرضية الفرعية الثانية والتي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مسؤولية المراجع الخارجي في تقييم استمرارية المنشأة وإجراءات المراجع الخارجي.

**الفرضية الفرعية الثالثة:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مسؤولية المراجع الخارجي في تقييم استمرارية المنشأة وواجبات المراجع الخارجي.

وللتحقق من الفرضية الفرعية الثانية تم استخدام اختبار One sample T-test، وكما هو موضح في الجدول رقم (20).

**جدول (20): نتائج تحليل اختبار الفرضية الفرعية الثالثة**

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	قيمة T	مستوى الدلالة	الحكم
4.37	.518	87.4%	16.66	.000	توجد علاقة

من الجدول يتبين لنا أن المتوسط الحسابي للفرضية الفرعية الثالثة قد بلغ (4.37) وهو أكبر من المتوسط الافتراضي (3) ونسبة بلغت 87.4%، وانحراف معياري (0.518) مما يشير إلى اتجاه الآراء نحو الموافقة، ويؤكد على ذلك نتيجة اختبار T-test المحسوبة والمستخرجة (16.66) وهي قيمة موجبة والتي أظهرت أن هذه القيمة تمثل دالة إحصائية ذات معنوية عند  $a=0.05$  على مستوى دلالة 0.000 وهي أقل من القيمة المعنوية. وحيث أن قيمة T المحسوبة (16.66) أكبر من قيمة T الجدولية (1.660)، مما يعني بوجود فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين الوسط الحسابي المحتسب من العينة والوسط الفرضي، مما يعني قبول الفرضية الفرعية الثالثة والتي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مسؤولية المراجع الخارجي في تقييم استمرارية المنشأة وواجبات المراجع الخارجي.

## **الفصل الخامس :**

### **الاستنتاجات والتوصيات**

**المبحث الأول: الاستنتاجات**

**المبحث الثاني: التوصيات**

## المبحث الأول

### الاستنتاجات:

تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات من خلال تحليل النتائج وعرضها وتفسيرها باستخدام نظام SPSS ويمكن تلخيصها كالآتي:

1- نستنتج أن مسؤولية المراجع الخارجي بشأن تقييم الاستمرارية مرتفع إلى حد ما والسبب في ذلك هو وجود التزام فعلي من قبل المراجع بمراجعة فرض الاستمرارية للمنشأة محل المراجعة في كل عملية يقوم فيها، تأهيل مناسب للمراجع وتنمية مهاراته في مجال التنبؤ بالفشل المالي، بذل المراجع العناية المهنية في أداء عملية المراجعة.

2- نستنتج أن أهمية المؤشرات في تقييم استمرارية المنشأة محل المراجعة مرتفعة إلى حد ما والسبب في ذلك أن المراجع يستخدم النسب المالية في لمعرفة مدى قدرة المنشأة على الاستمرار في النشاط، ويساهم في تعزيز القدرة على التنبؤ بتوليد نقد في الأجل القصير لمواجهة التزامات قصيرة الأجل، ومدى تعرضها للعسر والفشل المالي ومدى كفاءتها في إدارة نشاطها والحفاظ على المركز المالي.

3- نستنتج أن إجراءات وواجبات المراجع الخارجي عند الشكوك حول استمرارية المنشأة محل المراجعة مرتفع إلى حد ما والسبب في ذلك قيام المراجع بالتعرف على عوامل الخطر المرتبطة باستمرار المنشأة كجزء من فهم عمل المنشأة والبيئة التي تعمل بها، الاستفسارات عن الاستشارات القانونية للمنشأة، مناقشة نقاط القوة والضعف في الموقف المالي، دراسة الأحداث اللاحقة بخصوص قدرة المنشأة على الاستمرارية وخطط الإدارة لمعالجتها، مراجعة دقيقة لاتفاقيات القروض والسندات وآلية السداد، قراءة محاضر اجتماعات المساهمين والمكلفين بالرقابة الداخلية للمنشأة محل المراجعة.

## المبحث الثاني

### التوصيات:

وفقاً للاستنتاجات التي تُوصل إليها الباحثين من الدراسة الميدانية، يوصي الباحثين بما يلي:

1- ضرورة قيام المراجعين الخارجيين بالإفصاح عن أي انذار مبكر عن ضعف قدرة المنشأة على الاستمرار.

2- تطوير مهارة المراجعين الخارجيين بصورة مستمرة بشأن فرض الاستمرارية.

3- تأهيل المراجعين الخارجيين في مجال التحليل المالي والنسب المالية لما للنسب من أهمية بالغة في معرفة قدرة المنشأة على الاستمرار في النشاط ومدى تعرض المنشأة لمراحل الفشل المالي.

4- ضرورة الاهتمام بعوامل الخطر المرتبطة باستمرار المنشأة كجزء من فهم عمل المنشأة والبيئة التي تعمل بها.

5- ضرورة تركيز المراجع الخارجي بمصادر التمويل الخارجي وأثره على استمرارية المنشأة.

## المراجع

### المراجع العربية

#### أولاً الكتب:

أسم الكاتب	العام	عنوان الكتاب
إبراهيم، طه، عبدالوهاب	2004	المراجعة النظرية والممارسة المهنية
الأوسي، حازم، هاشم	2003	الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق
جربوع، يوسف، محمود	2004	مراجعة الحسابات بين النظرية والتدقيق
جمعة، أحمد، حلمي	2005	المدخل إلى التدقيق الحديث
سرايا، أحمد، السيد	2007	أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل
الشتيوي، أدریس، عبدالسلام	2008	المراجعة معايير وإجراءات (الطبعة الخامسة)
الصبان، محمدسمير، عبدالوهاب نصر علي	2009	المراجعة الخارجية

#### ثانياً المجلات:

الاسم	العام	عنوان المجلة
وليم توماس، اميرسون هنكي	2009	المراجعة بين النظرية والتطبيق
الأمين ماهر، يوزباشي هلا	2015	إجراءات المراجعة المستخدمة في تقييم استمرارية المشروع دراسة حالة على شركة مراجعة وطنية
الخصيري	2023	أساليب التحليل اللاخطي كمدخل مقترح لتقدير القيمة المعرضة للخطر وانعكاسها على التنبؤ المالي
حيدر عباس العطار، علي ناظم الشيخ	2018	تحليل العلاقة بين تقارير المدقق الخارجي وضعف نظام الرقابة الداخلية في ضوء استخدام المعايير المحاسبية
سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان	2010	تدقيق الحسابات
قايد محمد امين	1985	نحو مبادئ متعارف عليها لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية

## ثالثاً الدوريات والرسائل العلمية:

الاسم	العام	اسم الدراسة
بن جبور ،سهيله،	2018	واقع ممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر
جمعه واخرون،	2001	مفاهيم التدقيق المتقدمة
حاكمي،إبراهيم،مولود،فتحي	2022	استخدام المالية بواسطة النماذج الكمية في التنبؤ بالفشل المالي على الضوء بالفشل المال
حنان رضوان	1985	تطور الفكر المحاسبي
ذنيبات،علي عبدالقادر	1991	دور المدقق الخارجي في تقويم قدره على الاستمرارية في الشركات المساهمة في الاردن
راشدي ،محمد،	2023	مدى مسؤوليه محافظ الحسابات في تقييم استمرارية المؤسسات الاقتصادية في ظل المعيار(570)الجزائري
ركيمه،سعاد،	2014	مدى قدرة مراجع الحسابات على اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية باستخدام مؤشرات التحليل المالي
سماهر،هيثم عبدالقادر الخليل	2006	دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية لدى السلطة المالية
شريف عمر	2011	التنظيم المهني للمراجع
الصحن عبدالفتاح،عمر حسين	1977	دراسات في المحاسبة المالية
عاهد عيد سرحان	2023	دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم قدره على الاستمرارية لدى شركات المساهمة العامه في فلسطين
عمر،شريقي	2016	التنبؤ بالفشل المالي للشركة بين مسؤولية المدقق والإدارة في ضوء معيار التدقيق الدولي(570)الشركة المستمرة
*العمودي ،احمد	2001	دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة عن الاستمرارية لدى منشآت المساهمة العامة في الاردن
عيساوي،نصرالدين	2018	التدقيق المالي وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق ISA والمعايير الجزائرية
كمال الدين مصطفى الدهراوي،محمد السيد سرايا		دراسات متقدمه في المحاسبة والمراجعة
محمد،بوتين	1999	المحاسبة العامة للشركة
هاني واخرون	2020	دور المراجعة الخارجية للحسابات في تقرير استمرارية نشاط المؤسسة



### المراجع الأجنبية:

- Abdollahi, A., pitenoei, Y.R., and Gerayli, M.S., (2020). Auditor's report, auditor's size and value relevance of accounting information. **Journal of Applied Accounting Research** ,21(4).
- Al Hasan,M.A,&Nasrrin, F, (2019),Problems Associated With Liquidity Management of Commercial Banks of Bangladesh , **Research Journal of Finance and Accounting** , ISSN 2222-169, ISSN 2222-2847, Vol,10, No.4..

## الملاحق

## استمارة استبيان

المراجع الخارجي / ..... المحترم

تحية طيبة .. وبعد؛

يمثل هذا الاستبيان أحد الجوانب الهامة في البحث الذي يهتم بدراسة "مدى مسؤولية المراجع الخارجي في تقييم استمرارية المنشأة في ظل المعيار الدولي (570)". وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور مراجعي الحسابات في ضمان استمرارية المنشآت من خلال المعيار الدولي 570.

ونرجو التكرم والإجابة على الأسئلة المطروحة وتزويد الباحثون بأرائكم القيمة من خلال الإشارة على الإجابة التي ترونها ملائمة وتعبر عن الواقع، كما يأمل الباحثون أن تساعد إجاباتكم في تحقيق أهداف هذا البحث.

علمًا بأن جميع المعلومات التي سنتزود بها ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي لنيل درجة البكالوريوس في المحاسبة .

شاكرين لكم حسن تعاونكم معنا ،،،

الباحثون/

طلاب المحاسبة

مستوى رابع

السنة الدراسية 2024

### أولاً: البيانات الشخصية

الرجاء وضع إشارة (√) في المربع المناسب.

1-الجنس :

☐

(2) أنثى

☐

(1) ذكر

2-المؤهل العلمي :

☐☐

(1) بكالوريوس ☐ (2) ماجستير ☐ (3) دكتوراه ☐

**3-التخصص العلمي:**

(1) محاسبة ☐ (2) أخرى ☐ أذكرها.....

**4-المسمى الوظيفي:**

(1) صاحب مكتب او شريك مراجع ☐ (2) مراجع حسابات رئيسي ☐

(3) مساعد مراجع ☐ (4) أخرى ☐

أذكرها.....

**5-الخبرة العملية:** (1) ( 1 - 5 ) سنوات ☐ (2) (6-10) سنوات ☐

(3) (11-15) سنة ☐ (4) (16-20) سنة فأكثر ☐

**6-الشهادة المهنية :**

(1) محاسب قانوني يماني (YCPA) ☐ (2) محاسب قانوني عربي (ACPA) ☐

(3) محاسب قانوني بريطاني (ACCA) ☐ (4) أخرى ☐

اذكرها.....

## ثانياً: فقرات الاستبيان

المحور الأول: مسؤوليه المراجع الخارجي بشأن تقييم الاستمراريه .

م	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
7	يوجد التزام فعلي من قبل المراجع بمراعاة فرض الاستمرارية للمنشأة محل المراجعة في كل عملية يقوم فيها.					
8	في حالة تقصير مراجع الحسابات عن الانذار المبكر عن ضعف قدرة المنشأة على الاستمرار فإنه يعتبر مسؤولاً عن ذلك.					
9	إن التأهيل المهني المناسب في مجال التنبؤ بفشل المنشآت يؤهل المراجع لتقييم الاستمرارية في المنشآت.					
10	فشل المراجعين في توفير ارشادات تحذيرية مبكرة عن مخاطر فشل المشروعات له علاقة بعدم استمرارية تلك المشاريع.					
11	عدم قيام المدقق ببذل العناية المهنية المطلوبة وفقاً لمعيار الاستمرارية يعرضه للمساءلة القانونية.					
12	يتعرض المراجع للمساءلة القانونية في حالة تقديمه لتقرير مغاير لحقيقة استمرارية المنشأة.					

المحور الثاني: مدى أهمية المؤشرات التالية في تقييم استمرارية المنشأة محل المراجعة.

م	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
13	إن استخدام نسب السيولة يساهم في تعزيز القدرة على التنبؤ بتوليد نقد في الأجل القصير لمواجهة التزامات قصيرة الأجل .					
14	إن استخدام نسب السيولة يساهم في تعزيز القدرة على التنبؤ في احتمالية مواجهة المنشأة للعسر المالي .					
15	إن استخدام نسب النشاط يساهم في القدرة على التنبؤ بكفاءة المنشأة في استخدام مواردها واستغلالها بأفضل الطرق .					
16	إن استخدام نسب النشاط يساهم في القدرة على التنبؤ بكفاءة المنشأة وقدرتها على انشاء المبيعات وتحقيق الأرباح بشكل دائم.					
17	إن استخدام نسب النشاط يساهم في التنبؤ عن مدى قدرة المنشأة على تقديم أنشطة تضمن تحقيقها للأرباح.					

م	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
18	إن استخدام نسب النشاط يساهم في القدرة على التنبؤ في تقييم كفاءة المنشأة والحفاظ على مركزها المالي .					
19	إن استخدام نسب الربحية يساهم في القدرة على التنبؤ عن مدى تحقيق المنشأة للأهداف المرجوة.					
20	إن استخدام نسب المديونية يساهم في التنبؤ بمستوى مخاطرة المنشأة .					
21	إن استخدام نسب المديونية يساهم في التنبؤ بمدى قدرة المنشأة على مواجهة حالة عدم الاستقرار المالي.					
22	إن استخدام نسب المديونية يساهم في التنبؤ باحتمالية مواجهة المنشأة للعسر المالي.					

### المحور الثالث: اجراءات وواجبات المراجع عند الشكوك حول استمرارية المنشأة محل المراجعة.

م	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
23	القيام بالتعرف على عوامل الخطر المرتبطة باستمرار المنشأة كجزء من فهم عمل المنشأة والبيئة التي تعمل بها .					
24	مناقشة نتائج التقييم الأولية للإدارة بخصوص قدرة المنشأة على الاستمرارية وخطط الادارة لمعالجتها.					
25	تدقيق ودراسة بعض الاحداث اللاحقة لتاريخ اعداد الميزانية التي تؤثر على مقدرة المنشأة على الاستمرار.					
26	تحليل ومناقشة البيانات المالية المرحلية الاخيرة للمنشأة.					
27	مراجعة شروط السندات واتفاقيات القروض وتحديد ما إذا تم خرقها.					
28	الاستفسار عن الاستشارات القانونية للمنشأة فيما يخص التقاضي والمطالبات ومعقولة تقييم الادارة لنتائجها وتقدير دلالتها المالية.					
29	قراءة محاضر اجتماعات المساهمين والمكلفين بالرقابة واللجان ذات العلاقة للرجوع إلى مصاعب المالية.					
30	مناقشة نقاط الضعف في الموقف المالي مع الادارة قبل اصدار التقرير ابداء الرأي.					

# **The extent of the external auditors responsibility in assessing the continuity of the facility under the international standard(570)**

Field study at the audit offices in the secretariat of the capital Sanaa

By:

Zakarya Adel Algharasi      Azza Tariq Azzain

Ola Anwer Abdalwahab      Mardih Abdulatif Alqobati

Hajar Ahamed Jrajer      Weaam Hamadh Alaghbary

Weaam Abdulkreem Aljassim

Submitted in partial fulfillment of requirements for award of

Bachelor degree in

Department of mis

Faculty of Administrative and financial science

Emirate International University

**Supervisor:**

T. safaa Alhonbsi