مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: مدى استخدام مدقق الحسابات الخارجي لمعيار التدقيق الدولي /570/ دراسة ميدانية في البيئة السورية
اسم الكاتب: د. ماهر عياش الأمين
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4863
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 19:17 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (38) العدد (4) 2016
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (38) No. (4) 2016

مدى استخدام مدقق الحسابات الخارجي لمعيار التدقيق الدولي/570/ دراسة ميدانية في البيئة السورية

الدّكتور ماهر عيّاش الأمين*

(تاريخ الإيداع 28 / 4 / 2016. قُبِل للنشر في 15 / 8 / 2016)

□ ملخّص □

تعتبر مهنة تدقيق الحسابات من المهن الهامة في المجتمع لما تقدمه من خدمات مختلفة تستفيد منها أطراف عديدة فيه،وذلك من خلال الرأي الفني المهني المحايد المتمثل بتقرير المدقق الخارجي عن القوائم المالية التي قام بتدقيقها.ولذلك فهو مسؤول أمام تلك الأطراف قانونياً ومهنياً وأدبياً،وعليه العمل وفق معايير العمل المهني وقواعد وآداب السلوك المهني.

وفي سورية يعمل المدقق في البيئة التي نظمت فيها مهنة المحاسبة والتدقيق وفق قانون مجلس المحاسبة والتدقيق رقم /33/ الصادر عام 2009.

يهدف البحث إلى بيان مدى استخدام مدققي الحسابات في سورية لمعيار التدقيق الدولي رقم/ 570/المتعلق باستمرارية المنشأة في عملها،والتعرف على وجود شك جوهري في قدرتها على الاستمرار،ومدى ملاءمة مؤشرات الشك التي يستدل بها المدققون على قدرة المنشأة على الاستمرار مع المؤشرات المحددة في المعيار المذكور.

كما ويهدف الى التعرف على إجراءات التدقيق الإضافية التي يتبعها المدققون في حال وجود أحداث أو ظروف قد تؤثر على استمرارية المنشأة،ومدى ملاءمة هذه الإجراءات مع الإجراءات المحددة في المعيار المذكور.

توصل البحث إلى أن من أهم المؤشرات التي تساعد مدققي الحسابات محل الدراسة في تقييم الاستمرارية عند وجود شك جوهري في قدرة المنشأة محل التدقيق على الاستمرار :وجود خسائر مالية متكررة،زيادة المطلوبات المتداولة على الموجودات المتداولة،تأخر توزيع الأرباح لعدد من السنوات.وأن من أهم إجراءات التدقيق الإضافية التي يقوم بها المدققون عندئذ تحليل ومناقشة التدفقات النقدية والأرباح مع الإدارة.

الكلمات المفتاحيّة:معيار التدقيق الدولي/570/،البيئة السورية،مجلس المحاسبة والتدقيق،الاستمرارية،المؤشرات.

*أستاذ مساعد – قسم المحاسبة –كلية الاقتصاد –جامعة تشرين–اللاذقية–سورية.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (38) العدد (4) 2016
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (38) No. (4) 2016

The extent of the use of the external auditor for ISA /570/ / Field Study In The Syrian Environment /

Dr. Maher Ayaash Al-Ameen *

(Received 28 / 4 / 2016. Accepted 15 / 8 / 2016)

□ ABSTRACT □

The auditing profession is held to be important in society, due to the various services it provides for many parties ,through the vocational technical and neutral report of the external auditor of concerned financial data.

Therefore ,he will be responsible towards those parties legally, professionally and morally ,and must act in accordance with professional work level (standards),and the rules and ethics of professional conduct.

In Syria ,the checker works in the field of accounting and auditing ,according to Act no./33/ of 2009,issued by auditing and accounting council .The research aims to show the extent of the use of auditors in Syria of the international auditing standard no./570/related to the continuity of the establishment in its work ,and the presence of essential doubt in its capacity to continue and the suitability of these indicators with specified indicators in the above cited standard.

This research work also aims to identify the additional audit procedures followed by the auditors in the event of the presence of certain circumstances that may affect the continuity of the business, and the suitability of these specific actions mentioned in the standard.

The research found that the most important indicators that help auditors assess the continuity of the establishment, in case there is significant doubt about the ability of the establishment under consideration to continue, are as follows: the presence of frequent financial losses, an increase in current liabilities to current assets, delayed distribution of profits for a number of years. Thus, The most important additional audit procedures carried out by the auditors will be the analysis and discussion of cash flow and profits with the management.

Key words: IAS/570/,Syrian environment, Auditing and Accounting Board, Going Concern, indicators.

* **Associate professor- Accounting Department - Tishreen University- Syria.**

مقدمة:

إن اهتمام مدقق الحسابات الخارجي بالتنبؤ بالفشل ينبع من مسؤوليته عن تقييم استمرارية المنشأة،حيث ألزمه معيار التدقيق الدولي رقم /570/ عند تخطيط التدقيق وتنفيذ اجراءاته وتقييم نتائجه أن يكون حذراً لاحتمال الشك في فرض الاستمرارية الذي أعدت على أساسه القوائم المالية للمنشأة محل التدقيق.لذلك على المدقق الخارجي أن يحصل على أدلة الاثبات الكافية والملائمة لتأكيد أو نفي هذا الشك المتعلق بقدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها في المستقبل القريب الذي لايزيد عن سنة من تاريخ الميزانية[1].كما أن ظاهرة فشل المنشآت الاقتصادية وعدم استمراريتها من الظواهر المهمة،ومن الضروري ايجاد طريقة وآلية يمكن بواسطتها التنبؤ باحتمال وصول المنشأة لحالة الفشل قبل حدوثه لاتخاذ الاجراءات التصحيحية المناسبة،لأن هناك الكثير من الفئات التي يكون لها اهتمام كبير للتنبؤ بفشل المنشأة،كالمستثمرين،والدائنين، والإدارة،والجهات الحكومية،ومدققي الحسابات[2].

تعتبر الاستمرارية أحد الفروض الأساسية في إعداد القوائم المالية،وهو يعني النظر إلى المنشأة على أنها مستمرة في مزاولة نشاطها في المستقبل القريب،وأنها ليست مضطرة ولا يوجد لديها نية لتصفية أو تقليص حجم أعمالها،وبالتالي تسجل الأصول والالتزامات لديها على أنه سيكون لديها القدرة على تحقيق أصولها وتسوية التزاماتها من خلال ممارستها لأنشطتها العادية[3].

يسعى هذا البحث الى معرفة الاجراءات التي يتبعها المدقق الخارجي السوري لتقييم استمرارية المنشأة في ظل معيار التدقيق الدولي/570/.

مشكلة البحث:

انطلاقاً من مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي / 570/ عن تقييم استمرارية المنشأة،ولما لذلك من أهمية للأطراف المختلفة المستفيدة من القوائم المالية المدققة للمنشأة محل التدقيق،من المستثمرين،والدائنين،والإدارة،والجهات الحكومية... لذلك تنبع مشكلة البحث من خلال التساؤلات الآتية:

1 – ما هي مؤشرات الشك التي يستدل من خلالها مدققو الحسابات في سورية على وجود شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار؟.

2– هل تتلاءم هذه المؤشرات مع المؤشرات المحددة في المعيار الدولي رقم /570/ الخاص بالاستمرارية؟.

3 – ما هي إجراءات التدقيق الإضافية التي يتبعها مدققو الحسابات في سورية في حال وجود أحداث أو ظروف تؤثر على استمرارية المنشأة؟.

4– هل تتلاءم هذه الإجراءات مع إجراءات التدقيق الإضافية المحددة في المعيار الدولي رقم / 570/ الخاص بالاستمرارية؟

أهمية البحث و أهدافه:

تكمن أهمية البحث في أنه يسعى للتعرف على الاجراءات المتبعة من قبل المدققين الخارجيين السوريين لتقييم استمرارية المنشأة وفق معيار التدقيق الدولي/ 570/.كونه يقيم بيئة التدقيق في سورية من ناحية المؤشرات التي يستدل من خلالها مدققو الحسابات على وجود أحداث أو ظروف قد تؤثر على الاستمرارية،والإجراءات الإضافية التي يتبعونها في حال وجود أحداث أو ظروف قد تؤثر عليها.

أهداف البحث:

يسعى البحث لتحقيق الأهداف التالية:

1- التعرف على مؤشرات الشك التي يستدل من خلالها مدققو الحسابات على وجود شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار.

2- التعرف على مدى ملاءمة هذه المؤشرات مع مؤشرات الشك المحددة في معيار التدقيق الدولي رقم/570/ الخاص بالاستمرارية.

3- التعرف على إجراءات التدقيق الإضافية التي يتبعها مدققو الحسابات في حال وجود أحداث أو ظروف تؤثر على الاستمرارية.

4- التعرف على مدى ملاءمة هذه الإجراءات مع إجراءات التدقيق الإضافية المحددة في معيار التدقيق الدولي رقم/570/ الخاص بالاستمرارية.

فرضيات البحث:

للإجابة على تساؤلات البحث تم التحقق من صحة الفرضيات الآتية:

1 يتحمل مدقق الحسابات الخارجي السوري مسؤولية تقييم استمرارية المنشأة التي يدقق حساباتها.

2 يعتمد مدقق الحسابات الخارجي السوري على مؤشرات المعيار/570/ في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.

3 يستخدم مدقق الحسابات الخارجي السوري اجراءات التدقيق الإضافية في حال وجود شك جوهري في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.

منهجية البحث:

اعتمد البحث المنهج التحليلي من خلال الدراسة الميدانية للتعرف على الإجراءات التي يتبعها المدققون الخارجيون، وذلك من خلال استبانة معدة لهذا الغرض،بالإضافة الى استخدام أسلوب المقابلة الشخصية مع البعض منهم للحصول على المعلومات التفصيلية التي يمكن التوصل اليها من خلال الاستبانة. وقد تم الاعتماد في جمع البيانات اللازمة على البيانات الثانوية المتمثلة بالدراسات السابقة والمراجع الأخرى،أما البيانات الأولية فتمثلت بالاستبانة والمقابلة،وتم استخدام البرنامج الإحصائي spss في التحليل.ويتكون مجتمع البحث من المدققين الخارجيين السوريين العاملين في سورية.

حدود البحث:

تمثّلت الحدود المكانية للبحث ببعض المحافظات السورية بسبب الأزمة التي تمر بها البلاد.في حين تمثّلت الحدود الزمانية بالفترة المتمثلة بعام 2015.

الدراسات السابقة:

-دراسة عام 2008 بعنوان/مدى إمكانية تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم 570 الخاص بالاستمرارية من قبل مراجعي الحسابات القانونيين اليمنيين/[4].

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور المراجع في تقييم مدى قدرة الشركات على الاستمرارية،والتعرف على دور إدارة الشركات في الإفصاح عن استمرارية الشركات.تكون مجتمع البحث من كافة مراجعي الحسابات الخارجيين

وموظفي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالإضافة إلى أعضاء هيئة التدريس في جامعتي الحديدة وجامعة العلوم والتكنولوجيا الممارسين للمهنة.

أهم النتائج التي تم التوصل إليها:التزام مراجعي الحسابات في اليمن بمعيار المراجعة الدولي الخاص بالاستمرارية،إن مسؤولية المراجع عن تقويم قدرة العملاء على الاستمرار ترتبط ببذل العناية المهنية الواجبة.كما أن وجود مراجع حسابات لدى الشركة لا يعد ضماناً لاستمرارية العملاء بل يساعد على ترسيخ مصداقية البيانات المالية.

-دراسة عام 2007 بعنوان/دراسة ميدانية لآراء المستثمرين والمحللين الماليين في مسؤولية مراجع الحسابات في مصر عن الحكم على مقدرة المنشأة على الاستمرار/[5].

هدفت الدراسة إلى التعرف على آراء المستثمرين والمحللين الماليين في مدى مسؤولية مراجعي الحسابات في مصر في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار،والتعرف على آرائهم في مدى التزام هؤلاء المراجعين بمعيار المراجعة الدولي رقم/570/الخاص بالاستمرارية،شملت عينة البحث مئة مستثمر إضافة لخمسين محللاً مالياً.

أهم النتائج التي تم التوصل إليها:قيام مراجع الحسابات بالحكم على قدرة المنشأة على الاستمرار باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية،ولزيادة دقة حكم المراجع يمكنه استخدام نماذج التنبؤ بالإفلاس،إذا استنتج من خلال فحصه أن هناك شكاً جوهرياً في ذلك،ويقوم بتعديل تقريره عن طريق إضافة فقرة توضيحية للتقرير يذكر فيها الظروف والأحداث التي أدت إلى الشك الجوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار.

-دراسة عام 2010 بعنوان/ Significant Doubt About The Going Concern Assumption In Audit /(الشك الجوهري حول فرض الاستمرارية في التدقيق)[6].

هدفت الدراسة إلى بيان مسؤولية المراجع في مراجعة البيانات المالية المرتبطة باستخدام الإدارة لفرض الاستمرارية عند إعداد البيانات المالية،وتحليل الحوادث والشروط التي ربما تسبب شكاً جوهرياً في قدرة المنشأة على الاستمرار.توصلت الدراسة إلى تطوير وتفسير القواعد والأسس فيما يتعلق بالحكم المهني للمراجع عندما يقيم الاستمرارية،فهي توضح فترة مراجعتها،إجراءات مراجعتها،الحوادث والشروط المحتملة التي ربما تسبب شكاً جوهرياً في عدم قدرة المنشأة على الاستمرار،وأثر الاستمرارية على تقرير المراجعة.

-دراسة عام 2009 بعنوان/ Factors Influencing Auditor's Going Concern Opinion/(العوامل المؤثرة على رأي المراجع حول الاستمرارية)[7].

هدفت الدراسة الى التزويد بالأدلة التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار من قبل المراجع للحكم على الرأي حول الاستمرارية.حيث أن المراجع يجب أن يأخذ ثلاثة عوامل بعين الاعتبار قبل إصدار الرأي حول قدرة المنشأة على الاستمرارية:1- القوة المالية للشركة. 2- نوع الأدلة المقدمة. 3- الإفصاحات حول جهود الإدارة للتغلب على مشاكل السيولة.وهذه العوامل ربما تساعده في تخمين فيما إذا كانت الشركة تعاني من مشاكل في الاستمرارية.وقد شملت العينة الشركات المسجلة في بورصة جاكرتا.

من خلال استعراض بعض الدراسات السابقة تبين أنها اهتمت بدراسة ظاهرة استمرارية المنشأة من عدة جوانب،فمنها من اهتم بدراستها من حيث المؤشرات الدالة على وجودها،ومنها من اهتم بدراسة الأساليب والإجراءات الممكن اتباعها لتقييم الاستمرارية،ومنها من ركز على مسؤولية مدقق الحسابات عن تقييم الاستمرارية،وذلك في بيئات التدقيق المختلفة العربية والعالمية.أما الدراسة الحالية فتسعى إلى التعرف على مؤشرات الشك التي يستدل من خلالها

مدققو الحسابات في سورية على وجود شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرارية،والتعرف على الإجراءات الإضافية التي يتبعونها في حال وجود أحداث أو ظروف قد تؤثر على الاستمرارية.

الإطار النظري للبحث:

1 -المدقق الخارجي وتقييم استمرارية المنشأة:

يعد فرض الاستمرارية أحد الفروض المحاسبية التي تعد على أساسها القوائم المالية.وهو يعني النظر إلى المنشأة على أنها مستمرة في مزاولة أعمالها في المستقبل القريب،وأنها ليست مضطرة ولا يوجد لديها النية للتصفية أو تقليص حجم أعمالها،أو البحث عن وسائل للحماية من الدائنين بما يتوافق مع القوانين واللوائح.وبالتالي يتم تسجيل قيم الأصول والالتزامات على أساس أن المنشأة سيكون لديها النية والقدرة على تحقيق أصولها وتسوية التزاماتها من خلال ممارستها لأنشطتها العادية،كما تتطلب المعايير المحاسبية الدولية ضرورة قيام الإدارة عند إعداد التقارير المالية بإجراء تقييم لقدرة المنشأة على الاستمرار[8].

إن معظم اللوائح والمعايير المحاسبية بما فيها معايير التقرير المالي الدولية تتطلب على وجه التحديد قيام الإدارة بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها،ما لم تنو(الإدارة)أن تقوم بتصفية المنشأة أو تتوقف عن أعمالها.ومسؤولية المدقق الخارجي تتمثل في مراعاة مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية في إعداد القوائم المالية ودراسة ما إذا كان هناك مظاهر لعدم التأكد بخصوص قدرة المنشأة على الاستمرارية،والتي تتطلب أن يتم الإفصاح عنها[9].

2 -معيار التدقيق الدولي/570/ الخاص بالاستمرارية:

-المقدمة: يجب على المدقق عند تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق وعند تقييم نتائجها دراسة مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية الذي أعدت على أساسه القوائم المالية.

-مسؤولية الإدارة:

- تتطلب بعض أطر إعداد التقارير المالية صراحة من الإدارة أن تقوم بإجراء تقييم محدد لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار،حيث أن المعايير المحاسبية الدولية تتطلب من الإدارة أن تقوم بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة أعمالها.
- وفي إطار عمل التقارير المالية الأخرى قد لا يكون هناك مطلب واضح لقيام الإدارة بعمل تقييم محدد لقدرة المنشأة على الاستمرار،وعلى الرغم من ذلك فإن الإدارة تتحمل مسؤولية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار حتى لو لم يتضمن إطار إعداد القوائم المالية مسؤولية مباشرة للقيام بذلك.
- إذا كان تاريخ المنشأة يسفر عن ربحية أنشطتها وكذلك وجود مصادر تمويل متاحة للمنشأة،ففي هذه الحالة قد تقوم الإدارة بإجراء تقييم لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار دون الحاجة لإعداد تحليلات تفصيلية لإجراء هذا التقييم[6].

-الظروف والأحداث التي تؤدي منفردة أو مجتمعة إلى الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار:

لقد حدد المعيار مجموعة من الأحداث أو المؤشرات التي تثير الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار.وتم تقسيمها إلى ثلاث مجموعات:[10]

أولاً: المؤشرات المالية:

(1) زيادة المطلوبات المتداولة على الموجودات المتداولة:

عندما تكون المطلوبات المتداولة أكثر من الموجودات المتداولة فإن ذلك يؤدي إلى مشاكل تتعلق بقدرة الشركة على الوفاء بالالتزامات، وخاصة المتداولة،وإن توفر السيولة يعد شيئاً ضرورياً كي تستمر المنشأة في عملياتها،وتسديد التزاماتها والمحافظة على سمعتها عند دائنيها،وإن عدم توفر السيولة يؤثر على قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها.

(2) قرب استحقاق قروض ذات أجل محدد دون وجود إمكانية متوقعة للسداد أو التجديد:

عدم قدرة الشركة على الوفاء بالقروض والفوائد المترتبة عليها في تاريخ استحقاقها،يعرض المنشأة لمشاكل مع المقرضين خاصة إذا لم يوافقوا على إعادة جدولة هذه الديون،أو إذا قامت المنشأة بزيادة الاقتراض قصير الأجل من أجل تمويل أصول طويلة الأجل.وإن استمرار هذه المشكلة يؤدي إلى تصاعد وتراكم الديون والفوائد،وبالتالي تصبح القدرة على الاستمرار موضع تساؤل.

(3) ظهور النسب المالية الأساسية بشكل سلبي:

هناك العديد من النسب المالية التي يمكن استخدامها للتنبؤ بوضع المنشآت، فبعض هذه النسب تستخدم للتحليل المالي بشكل عام،وبعضها يستخدم لتحليل ظروف معينة في الصناعة،كما تُعد النسب المالية إحدى الطرق للحكم على قدرة المنشأة على الاستمرار من خلال تحديد نقاط الضعف والقوة في القوائم المالية.

(4) خسائر تشغيلية متكررة:

تُعد الخسائر التشغيلية مؤشراً هاماً من مؤشرات الشك حول استمرارية العملاء حيث صنفت الخسائر التشغيلية بالمرتبة الثانية من حيث الأهمية من قبل المدققين لإثارة الشكوك حول استمرارية العملاء، وإن الاتجاه التنازلي للمبيعات والانخفاض المستمر في الأرباح، وبالتالي تحقيق خسائر تشغيلية متكررة كلها تؤثر على استمرارية العملاء.

(5) تأخر توزيعات الأرباح أو توقفها:

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

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

إن عدم قدرة المنشأة على دفع الالتزامات المستحقة للدائنين ينجم في الدرجة الأولى عن نقص السيولة أي نقص التدفقات النقدية الداخلة،وهذا يُعد مؤشراً على ضعف في قدرة المنشأة على الاستمرار في أعمالها في المدى المنظور.

(7) صعوبة الالتزام بشروط اتفاقيات القروض:

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

(8) إصرار الموردين ودائني البضاعة على التعامل نقداً:

إن إصرار الموردين ودائني البضاعة على التعامل نقداً بدلاً من الآجل،وفي الوقت نفسه مواجهة المنشأة لمشاكل في تمويل مستلزماتها نقداً،يشير إلى ضعف السيولة لديها،وضعف ثقة الموردين ودائني البضاعة في المنشأة،وهو مؤشر على ضعف قدرتها على الاستمرار في تمويل عملياتها الجارية.

(9) عدم القدرة على الحصول على التمويل اللازم لتطوير مُنتج جديد أو استثمار ضروري:

قد يؤدي عجز السيولة،وتناقص إمكانيات التمويل الداخلي إلى دفع المنشأة إلى الاقتراض،وبالتالي تحميلها بأعباء خدمة الديون(الفوائد) التي قد تفوق أرباحها،ويُعد ذلك مؤشراً على عدم قدرتها على الاستمرار،وبالتالي لا تستطيع الحصول على تمويل آخر لتطوير مُنتج جديد أو قائم أو استثمارات ضرورية لأسباب المنافسة أو غيرها.

ثانياً: المؤشرات التشغيلية:

(1) فقدان مديرين مهمين دون إيجاد من يحل محلهم:

عندما تواجه المنشأة مشكلة استقالة بعض المدراء المهمين فيها،وعدم قدرتها على إيجاد من يسد مكانهم، فإن ذلك يؤثر وبشكل كبير على استمراريتها في المستقبل المنظور وخاصة في ظل جذب هؤلاء المدراء من قبل منشآت أخرى منافسة.

(2) 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 المُنتج،أو عدم وجود إدارة تعمل على دراسة العوامل المؤثرة على أذواق المستهلكين،وبالتالي عدم قدرتها على إيجاد الحلول المناسبة للمشاكل التسويقية التي تواجهها.جميع هذه الأسباب قد تؤدي إلى فقدان أسواق رئيسة أو امتياز أو مورد رئيسي لها لعدم قدرتها على تلبية الاحتياجات، وبالتالي يكون لها أثر سلبي على الاستمرارية في المستقبل.

(3) 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 والامتيازات وغيرها،أم من خلال النقابات العمالية التي تدافع عنها،إذ أن تغيير العاملين من فترة لأخرى يجعلها غير مستقرة في مواردها البشرية كي تقوم بتدريبهم،فلا بد للمدقق من أن يلاحظ ذلك من سجلات العاملين في دائرة شؤون الموظفين،لما لها من أثر سلبي على استمرارية المنشأة.

ثالثاً: المؤشرات الأخرى:

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

تتكون الأموال المستثمرة في المنشاة من رأس المال المدفوع أو القروض التي تحصل عليها 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 تتحمل المنشأة أعباء مالية لخدمة الدين تتمثل بالفائدة وأقساط القروض.وحتى تستمر المنشأة يجب ألا تزيد نسبة القروض إلى حقوق الملكية عن الحد المقبول في الصناعة التي تنتمي إليها المنشاة،وذلك من أجل توفير أكبر قدر من النجاح والاستمرار.

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

عند وجود دعاوى قضائية قائمة مرفوعة ضد المنشأة،ونجاح هذه الدعاوى قد يؤدي إلى التزامات لا تستطيع الوفاء بها أو الحجز على أصولها أو التعرض للتصفية لتسديد الالتزامات،وهذا مؤشر على ضعف قدرة المشأة على الاستمرار في المستقبل ويجب أن يؤخذ بعين الاعتبار من قبل المدقق.

(3) تغيير السياسات والقوانين الحكومية:

تعمل المنشأة في بيئة تحكمها القوانين والتشريعات الحكومية،وبالتالي فإن هذه القوانين تتغير من وقت لآخر،فأحياناً تكون قوانين مؤقتة قد لا يتم الموافقة على إدامتها وخاصة القوانين ذات العلاقة بالمنشأة كالقوانين التي تختص بإنتاج سلعة ما أو القوانين الجمركية مما يؤثر على التكلفة والأسعار،والقوانين الخاصة بالقوى العاملة واستيراد مستلزمات الإنتاج. فعند ملاحظة ذلك من قبل المدقق يدل ذلك على ضعف قدرة المنشأة على الاستمرار في المستقبل القريب.

إن أهمية هذه المؤشرات بالإمكان التخفيف منها بوساطة عوامل أخرى،وعلى سبيل المثال فإنه يمكن التخفيف من أهمية مؤشرات عدم القدرة على تسديد ديونها بوساطة خطة الإدارة في الحفاظ على تدفقات نقدية بوساطة وسائل بديلة مثل بيع الموجودات، إعادة جدولة القروض،الحصول على رأس مال إضافي.

-مسؤولية المدقق:

- يجب على المدقق دراسة مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية عند تنظيم القوائم المالية،حتى لو لم يتم تضمين ذلك في القوائم المالية.مع مراعاة أنه إذا كان هناك شك كبير في قدرة المنشأة على الاستمرار أن يتم الإفصاح عن ذلك في القوائم المالية.
- يجب على المدقق أثناء حصوله على فهم للمنشأة دراسة ما إذا كان هناك ظروف أو أحداث يمكن أن تثير شكاً جوهرياً في قدرة المنشأة على الاستمرار.
- يجب على المدقق أن يبقى متيقظاً خلال عملية التدقيق عن الأحداث والظروف التي قد تثير شكاً جوهرياً في قدرة المنشأة على الاستمرار،وإذا ما تم تحديد مثل هذه الظروف والأحداث فعليه القيام بتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية.

-تقييم المدقق لتقييمات الإدارة:

- على المدقق القيام بتقييم مدى سلامة تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرار.
- يجب على المدقق أن يأخذ نفس الفترة الزمنية التي اتخذتها الإدارة لإجراء تقييمها،فإذا كان تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرار يغطي فترة أقل من / 12/ شهراً يجب على المدقق أن يطلب من الإدارة تمديد فترة تقييمها لتغطي فترة /12/ شهراً من تاريخ الميزانية.
- يجب على المدقق عند تقييم مدى سلامة تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرار مراعاة الإجراءات التي قامت بها الإدارة لإعداد هذا التقييم،والافتراضات الأساسية التي بني عليها هذا التقييم،وكذلك خطة الإدارة لمقابلة الأحداث المستقبلية[6].

-إجراءات التدقيق الإضافية في حال وجود أحداث أو ظروف تؤثر على الاستمرارية:

في حال وجود أحداث أو ظروف قد تؤدي إلى وجود شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار يجب على المدقق القيام بما يلي:

- فحص خطة الإدارة وإجراءاتها المستقبلية بناءً على تقييمها لفرض الاستمرارية.
- الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتأكيد أو استبعاد الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار،وذلك عن طريق تنفيذه للإجراءات التي يعتبرها ضرورية ويشمل ذلك دراسة مدى فعالية خطط الإدارة وأية عوامل مخففة.

- الحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة عن خططها وإجراءاتها المستقبلية.

وقد حدد المعيار مجموعة من الإجراءات الإضافية التي يمكن للمدقق القيام بها للتعرف على الأحداث والظروف التي ربما تثير شكاً جوهرياً في قدرة المنشأة على الاستمرار:

1) تحليل ومناقشة التدفقات النقدية والأرباح وبعض التنبؤات الأخرى المناسبة مع الإدارة.

2) تحليل ومناقشة آخر قوائم مالية مرحلية مُتاحة للمنشأة.

3) مراجعة شروط إصدار السندات واتفاقيات القروض وتحديد مدى التزام المنشأة بكل منها.

4) الاطلاع على محاضر الجمعيات العامة ومجلس الإدارة وأية لجان هامة للوقوف على أية صعوبات تمويلية أو مشاكل تتعلق بالاستمرارية يتم مناقشتها.

5) الاستفسار من المستشارين القانونيين للمنشأة عن القضايا والمطالبات ومدى معقولية تقيمه لنتائجها المتوقعة وكذلك تقدير الآثار المالية المترتبة عليها.

6) التأكد من وجود ترتيبات ملزمة وقابلة للتنفيذ لحصول المنشأة أو استمرار احتفاظها بالتمويل اللازم لها سواء من الأطراف ذوي العلاقة أو الأطراف الخارجية مع تقييم مدى القدرة المالية لهذه الأطراف على إمداد المنشأة بأموال إضافية.

7) دراسة خطة المنشأة للتعامل مع طلبات العملاء غير المنفذة.

8) فحص الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية لتحديد الأحداث التي قد تساهم في مواجهة مشاكل الاستمرارية أو الأحداث التي قد تؤثر على قدرة المنشأة على الاستمرار.

- استنتاجات التدقيق وإعداد التقارير:
- في حال فرض الاستمرارية ملائم مع وجود عدم تأكد هام:
- في حال فرض الاستمرارية غير ملائم للمنشأة:

لم يتناول البحث هذه الفقرات من المعيار- بشكل مباشر - لأنها تتعلق بتقرير المدقق...

<u>الإطار العملي للبحث:</u>

يتناول الإطار العملي للبحث الدراسة الميدانية في البيئة السورية،أي التحليل الإحصائي لعينة البحث واستخلاص النتائج والتوصيات.وبما أن الهدف من البحث هو استخلاص دور المدققين في تقييم استمرارية المنشأة،ولمعالجة الموضوع وبهدف التوصل إلى فهم أوضح لإشكالية قدرة المنشأة على الاستمرارية،تم استخدام أداة المقابلة الشخصية وذلك بالاعتماد على استبانة خصصت لهذا الغرض،وذلك لعدد من المدققين السوريين ومقابلتهم ومعرفة مدى مسؤوليتهم عن تقييم استمرارية المنشأة،ومدى استخدامهم لمعيار التدقيق الدولي/570/.

مجتمع وعينة البحث:

يتمثل مجتمع البحث في المدققين الخارجيين العاملين في سورية على شكل مكاتب فردية وفروع لشركات تدقيق دولية،وذلك حسب دليل مدققي الحسابات الصادر عن جمعية المحاسبين القانونيين في سورية لعام 2014،أما عينة البحث فقد بلغت/27/ مدققاً.

خصائص عينة البحث:

الجدول رقم(1) يبين توزع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
بكالوريوس	15	%55
دبلوم	7	%26
ماجستير	5	%19
عدا ذلك	0	0
المجموع	27	%100

يلاحظ من الجدول رقم(1)أن معظم أفراد العينة كانوا من ذوي المؤهل العلمي(البكالوريوس)،حيث بلغت نسبتهم /55 %/من أفراد العينة.

الجدول رقم(2) يبين توزع أفراد العينة حسب الخبرة العملية

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
5 – 2	5	%19
9 – 6	12	%44
13 – 10	6	%22
أكثر من ذلك	4	%15
المجموع	27	%100

يلاحظ من الجدول رقم(2)أن معظم أفراد العينة كانوا من ذوي الخبرة(6 – 9)،حيث بلغت نسبتهم/ 44 %/من أفراد العينة.

أداة البحث:

أداة الدراسة هي المقابلة الشخصية،حيث تم تصميم وإعداد استبانة لكي تتاح فرصة أكبر لطرح الأسئلة المتعلقة بمشكلة البحث والاستفسار حولها ومناقشتها،وبالتالي تكوين صورة متكاملة وواقعية عنها.وقد تكونت الاستبانة من أربعة أجزاء هي:

الجزء الأول:ويتضمن خصائص عينة البحث.

الجزء الثاني:ويتضمن مدى تحمل مدققي الحسابات في سورية مسؤولية تقييم استمرارية المنشأة.

الجزء الثالث:ويتضمن المؤشرات التي يستدل بها مدققو الحسابات في سورية إلى وجود شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار بأنشطتها.

الجزء الرابع:ويتضمن اجراءات التدقيق الاضافية التي يستخدمها مدققو الحسابات في سورية في حال وجود شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار.

الجدول رقم (3) مقياس ليكرت الخماسي

الإجابة	درجة الموافقة	المتوسط
غير موافق بشدة	1	من 1 – 1,8

غير موافق	2	من 1,81 – 2,60
محايد	3	من 2,61 – 3,40
موافق	4	من 3,41 – 4,20
موافق بشدة	5	من 4,21 – 5

يبين الجدول رقم(3)استخدام مقياس ليكرت الخماسي،ولغرض بيان درجة الموافقة تم إعطاء فقرات الاستبانة القيم التصاعدية،ولتحديد الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة تم اعتماد قيمة المتوسط. كما تمت معالجة فقرات الاستبانة باستخدام البرنامج الإحصائي(SPSS).

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم استخدام الأساليب الإحصائية الملائمة لمتغيرات البحث،والتي تساعد في التوصل إلى الأهداف المطلوبة منه وهي:

- معامل الارتباط بيرسون:وذلك لقياس الصدق البنائي بين كل فقرة،والمعدل الكلي لفقرات المحور التابعة له.
- اختبار ألفا كرونباخ:وذلك لقياس درجة الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة ومتغيرات البحث ككل،وتتراوح بين الصفر والواحد.
- مقاييس النزعة المركزية والتشتت:لجميع متغيرات البحث،وذلك لتحليل فقرات كل محور من خلال حساب المتوسطات الحسابية والأهمية النسبية لكل فقرة من فقرات هذا المحور ،لمعرفة مدى تجانس اجابات أفراد عينة البحث ومدى تشتتها.

صدق الاستبانة:

تم التأكد من صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة(الاستبانة) من خلال حساب معامل الارتباط الخطي بيرسون بين درجة كل سؤال مع الدرجة الكلية للمجال الذي ينتمي اليه،وكانت النتائج كما في الجدول الآتي:

الجدول رقم (4) الارتباط بين فقرات المحور الأول/تحمل مسؤولية تقييم استمرارية المنشأة/ والدرجة الكلية لفقرات هذا المحور

الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	0,830	0,01
2	0,827	0,01
3	0,839	0,01
4	0,863	0,00
5	0,863	0,00
6	0,881	0,00
7	0,673	0,04
8	0,830	0,01

يبين الجدول رقم(4)معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية لفقرات المحور ،وهي تشير إلى أن معاملات الارتباط دالة عند مستوى دلالة/0,05/،وبذلك تعتبر فقرات الاستبانة لهذا المحور صادقة.

الجدول رقم (5) الارتباط بين فقرات المحور الثاني/اعتماد مؤشرات المعيار(570) في تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار/والدرجة الكلية لفقرات هذا المحور

الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	0,857	0,00
2	0,772	0,01
3	0,772	0,01
4	0,917	0,00
5	0,799	0,01
6	0,799	0,01
7	0,907	0,00
8	0,916	0,00
9	0,851	0,00
10	0,792	0,01
11	0,800	0,01
12	0,801	0,01
13	0,948	0,00
14	0,728	0,03
15	0,871	0,00
16	0,728	0,03

يبين الجدول رقم(5)أن معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية لفقرات المحور ،وهي تشير الى أن معاملات الارتباط دالة عند مستوى دلالة/0,05/ وبذلك تعتبر فقرات الاستبانة لهذا المحور صادقة.

الجدول رقم(6) الارتباط بين فقرات المحور الثالث/استخدام اجراءات التدقيق الإضافية في حال وجود شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار/والدرجة الكلية لفقرات هذا المحور

الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	0,900	0,00
2	0,900	0,00
3	0,876	0,00
4	0,716	0,03
5	0,887	0,00
6	0,810	0,00
7	0,851	0,00

الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
8	0,918	0,00
9	0,778	0,01
10	0,808	0,01

يبين الجدول رقم(6)أن معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية لفقرات المحور،وهي تشير الى أن معاملات الارتباط دالة عند مستوى دلالة/ 0,05/ وبذلك تعتبر فقرات الاستبانة لهذا المحور صادقة لما وضعت له.

اختبار الثبات ألفا – كرونباخ:

تم استخدام معامل المصداقية ألفا – كرونباخ لقياس درجة مصداقية الإجابة على فقرات الاستبانة،وهو يعتمد على قياس مدى الثبات الداخلي لفقرات الاستبانة لمقدرته على إعطاء نتائج يمكن تعميمها على مجتمع الدراسة.ويأخذ هذا المعامل قيمة ضمن المجال/ 0-1/.وعند تطبيقه على العينة كانت نتيجته/ 0,942/،وهي نتيجة جيدة ومقبولة احصائياً.كما تم حساب ذلك المعامل لكل محور من المحاور الثلاثة فكانت قيمته جيدة لها جميعاً،كما تم تقدير درجة المصداقية لكل محور من خلال أخذ الجذر التربيعي لمعاملات ألفا – كرونباخ فكانت النتائج كالآتي:

الجدول رقم(7) نتائج اختبار الصدق والثبات – ألفا – كرونباخ

المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا – كرونباخ	الصدق
تحمل مسؤولية تقييم استمرارية المنشأة	8	0,920	0,959
اعتماد مؤشرات المعيار/570/ في تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار	16	0,968	0,984
استخدام اجراءات التدقيق الاضافية في حال وجود شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار	10	0,951	0,975
المجموع	34	0,942	0,971

تحليل فقرات الاستبانة:

تم تحليل فقرات الاستبانة لتحديد درجة الأهمية النسبية والاتجاه العام لآراء أفراد عينة الدراسة،وذلك لكل فقرة من فقرات المحاور الثلاثة كمايلي:

تحليل فقرات المحور الأول:مدى تحمل مدقق الحسابات الخارجي لمسؤولية تقييم استمرارية المنشأة

الجدول رقم(8)مسؤولية تقييم استمرارية المنشأة

الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الاتجاه العام

الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الاتجاه العام
1-من مسؤولية المدقق الخارجي تقييم القدرة على استمرار المنشأة محل المراجعة.	3,78	0,972	75,6	موافق
2-من مسؤولية المدقق الخارجي تقييم مدى سلامة تقييم الادارة لقدرة المنشأة على الاستمرار.	3,78	1,302	75,6	موافق
3-من مسؤولية المدقق الخارجي اخبار المساهمين عند وجود شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار.	3,33	1,000	66,7	محايد
4-من مسؤولية المدقق الخارجي الافصاح عن قدرة المنشأة على الاستمرار.	4,33	0,707	86,7	موافق بشدة
5-من مسؤولية المدقق الخارجي دراسة ما اذا كان هناك ظروف او أحداث تؤدي الى وجود شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار.	4,33	0,707	86,7	موافق بشدة
6-من مسؤولية المدقق الخارجي القيام بإجراءات التدقيق الإضافية في حال وجود أحداث أو ظروف تؤدي الى وجود شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار.	4,22	0,667	84,4	موافق بشدة
7-يوجد نص في العقد المبرم بين المدقق الخارجي والعميل فيما يتعلق بمسؤوليته عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.	3,33	1,000	66,7	محايد
8-من مسؤولية المدقق الخارجي الانذار المبكر عن ضعف قدرة المنشأة على الاستمرار.	3,78	1,302	75,6	موافق
الاجمالي	3,86	0,957	77,25	موافق

يوضح الجدول رقم(8)المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الأهمية النسبية والاتجاه العام حول مدى تحمل المدققين الخارجيين لمسؤولية تقييم استمرارية المنشآت التي يقومون بتدقيق حساباتها،حيث تشير نتائج الجدول الى مايلي:

-الفقرات/1-2-8/ من المحور الأول احتلت المرتبة الرابعة من حيث درجة الأهمية النسبية،حيث بلغ الوزن النسبي لها/75,6%/،مما يدل على أن المتوسط الحسابي لآراء أفراد العينة يوافق درجة(موافق)،أي أنه من مسؤولية المدقق الخارجي تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار وتقييم مدى سلامة تقييم الادارة لقدرتها على الاستمرار،وفي حال قصر المدقق في الإنذار المبكر عن ضعف قدرة المنشأة على الاستمرار فإنه يعتبر مسؤولاً عن ذلك.

-الفقرة الثالثة من المحور الأول احتلت المرتبة الثامنة من حيث درجة الأهمية النسبية،حيث بلغ الوزن النسبي لها/66,7%/مما يدل على أن المتوسط الحسابي لآراء افراد العينة يوافق درجة (الحياد) وهذا يدل على أن آراءهم حول مسؤولية المدقق الخارجي إخبار المساهمين عند وجود شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار تقف موقف الحياد.

-الفقرتان /4-5/من المحور الأول احتلت المرتبة الأولى من حيث درجة الأهمية النسبية حيث بلغ الوزن النسبي لهما/86,7%/مما يدل على أن المتوسط الحسابي لآراء أفراد العينة يوافق درجة(موافق بشدة)،وهذا يدل على أن مسؤولية المدقق الخارجي الإفصاح عن قدرة المنشأة على الاستمرار في أنشطتها،وكذلك عن دراسة ما إذا كانت هناك ظروف أو أحداث تؤدي الى وجود شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار.

-الفقرة السادسة من المحور الأول احتلت المرتبة الثانية من حيث درجة الأهمية النسبية حيث بلغ الوزن النسبي لها/84,4%/مما يدل على أن المتوسط الحسابي لأراء أفراد العينة يوافق درجة(موافق بشدة)،وهذا يدل على أن من مسؤولية المدقق الخارجي القيام بإجراءات التدقيق الإضافية في حال وجود احداث أو ظروف تؤدي لوجود شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار.

-الفقرة السابعة من المحور الأول احتلت المرتبة السابعة من حيث درجة الأهمية النسبية حيث بلغ الوزن النسبي لها/66,7%/مما يدل على أن المتوسط الحسابي لآراء افراد العينة يوافق درجة(الحياد)أي أن آراء هم تقف موقف الحياد فيما يتعلق بوجود نص في العقد المبرم بين المدقق الخارجي والعميل حول مسؤوليته عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.

تحليل فقرات المحور الثاني:اعتماد مدقق الحسابات الخارجي على مؤشرات المعيار/570/في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار

الجدول رقم(9) مؤشرات المعيار/570/

الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الاتجاه العام
1-وجود خسائر مالية متكررة تعتبر من الإشارات التي تساعد المدقق الخارجي في عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.	4,22	0,833	84,4	موافق بشدة
2-قرب استحقاق قروض ذات أجل محدد دون وجود إمكانات متوقعة للسداد أو التجديد تعتبر من الإشارات التي تساعد المدقق الخارجي في عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.	4,11	1,054	82,2	موافق
3-زيادة المطلوبات المتداولة على الموجودات المتداولة تعتبر من الإشارات التي تساعد المدقق الخارجي في عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.	4,11	1,054	82,2	موافق
4-ظهور النسب المالية الأساسية السالبة تعتبر من الإشارات التي تساعد المدقق الخارجي في عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.	4,33	0,866	86,7	موافق بشدة
5-صعوبة الالتزام بشروط اتفاقيات القروض تعتبر من الإشارات التي تساعد المدقق الخارجي في عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.	4	0,707	80.0	موافق
6-عدم القدرة على سداد استحقاقات الدائنين في موعدها تعتبر من الإشارات التي تساعد المدقق الخارجي في عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.	4	0.707	80,0	موافق

الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الاتجاه العام
7-عدم القدرة على الحصول على التمويل اللازم لتطوير منتج جديد أو آخر ضروري تعتبر من الإشارات التي تساعد المدقق الخارجي في عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.	3,67	1,118	73,3	موافق
8-اصرار الموردين ودائني البضاعة على التعامل نقداً تعتبر من الإشارات التي تساعد المدقق الخارجي في عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.	3,56	1,236	71,1	موافق
9-تأخير أو ايقاف توزيع الأرباح تعتبر من الإشارات التي تساعد المدقق الخارجي في عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.	3,11	1,167	62,2	محايد
10-فقدان سوق امتياز او مورد رئيسي تعتبر من الإشارات التي تساعد المدقق الخارجي في عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.	3,56	0,882	71,1	موافق
11-الصعوبات التي لها علاقة بنقص المستلزمات الهامة تعتبر من الإشارات التي تساعد المدقق الخارجي في عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.	3	1,118	60	محايد
12-خسارة مدراء مهمين دون ايجاد من يحل محلهم تعتبر من الإشارات التي تساعد المدقق الخارجي في عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.	3,56	1,130	71,1	موافق
13-الصعوبات التي لها علاقة بالقوى العاملة تعتبر من الإشارات التي تساعد المدقق الخارجي في عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.	3,44	1,130	68,9	موافق
14-القضايا القانونية القائمة ضد المنشأة التي يمكن أن تنشئ عليها التزامات مالية لاتستطيع الوفاء بها تعتبر من الإشارات التي تساعد المدقق الخارجي في عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.	3,33	1,000	66,7	محايد
15-عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال أو المتطلبات القانونية الأخرى تعتبر من الإشارات التي تساعد المدقق الخارجي في عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.	3,22	0,972	64,4	محايد
16-التغيير في السياسات والقوانين الحكومية تعتبر من الإشارات التي تساعد المدقق الخارجي في عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.	3,33	1,000	66,7	محايد
الإجمالي	3,66	0,844	73,2	موافق

يوضح الجدول رقم(9) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الأهمية النسبية والاتجاه العام حول مدى اعتماد المدققين الخارجيين المعيار/570/في تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار،حيث تشير نتائج الجدول الى مايلي:

-الفقرة الأولى من المحور الثاني احتلت المرتبة الثانية من حيث درجة الأهمية النسبية،حيث بلغ الوزن النسبي لها/84,4%/،مما يدل على أن المتوسط الحسابي لآراء افراد العينة يوافق درجة(موافق بشدة)،أي أن وجود خسائر مالية متكررة يعتبر من الإشارات التي تساعد المدقق الخارجي في عملية تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار.

-الفقرتان الثانية والثالثة من المحور الثاني احتلت المرتبة الثالثة من حيث درجة الأهمية النسبية،حيث بلغ الوزن النسبي لهما/82,8%/ مما يدل على أن المتوسط الحسابي لآراء افراد العينة يوافق درجة(موافق)،وهذا يعني أن زيادة المطلوبات المتداولة على الموجودات المتداولة،وقرب استحقاق قروض ذات أجل محدد دون وجود امكانات متوقعة للسداد أو التجديد تعتبر من الإشارات التي تساعد المدقق الخارجي في عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.

-الفقرة الرابعة من المحور الثاني احتلت المرتبة الأولى من حيث درجة الأهمية النسبية حيث بلغ الوزن النسبي لهما/86,7%/مما يدل على أن المتوسط الحسابي لآراء أفراد العينة يوافق درجة(موافق بشدة)،وهذا يدل على أن ظهور النسب المالية الأساسية السالبة يعتبر من الإشارات التي تساعد المدقق الخارجي في عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.

-الفقرتان الخامسة والسادسة من المحور الثاني احتلت المرتبة الرابعة من حيث درجة الأهمية النسبية حيث بلغ الوزن النسبي لهما/ 80,0%/مما يدل أن المتوسط الحسابي لأراء أفراد العينة يوافق درجة(موافق)،وهذا يدل على أن صعوبة الالتزام بشروط اتفاقيات القروض وعدم القدرة على تسديد استحقاقات الدائنين في موعدها يعتبر من الإشارات التي تساعد المدقق الخارجي في عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.

-الفقرة السابعة من المحور الثاني احتلت المرتبة الخامسة من حيث درجة الأهمية النسبية حيث بلغ الوزن النسبي لها/73,3%/مما يدل على أن المتوسط الحسابي لآراء افراد العينة يوافق درجة(موافق)،وهذا يدل على أن عدم القدرة على الحصول على التمويل اللازم لتطوير منتج جديد أو آخر ضروري يعتبر من الإشارات التي تساعد المدقق الخارجي في عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.

-الفقرتان الثامنة والعاشرة من المحور الثاني احتلت المرتبة السادسة من حيث درجة الأهمية النسبية حيث بلغ الوزن النسبي لهما/ 71,1%/مما يدل على أن المتوسط الحسابي لأراء أفراد العينة يوافق درجة(موافق)،وهذا يدل على أن فقدان سوق امتياز او مورد رئيسي،وإصرار الموردين ودائني البضاعة على التعامل نقداً تعتبر من الإشارات التي تساعد المدقق الخارجي في عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.

-الفقرة السابعة من المحور الثاني احتلت المرتبة الخامسة من حيث درجة الأهمية النسبية حيث بلغ الوزن النسبي لها/73,3%/مما يدل على أن المتوسط الحسابي لآراء افراد العينة يوافق درجة(موافق)،وهذا يعني أن عدم القدرة على الحصول على التمويل اللازم لتطوير منتج جديد أو آخر ضروري يعتبر من الإشارات التي تساعد المدقق الخارجي في عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.

-الفقرات/9-11-14-15-16/ من المحور الثاني احتلت مرتبة الحياد من حيث درجة الأهمية النسبية حيث بلغ الوزن النسبي لها أقل من/70,0%/مما يدل على أن المتوسط الحسابي لأراء أفراد العينة يوافق درجة (الحياد)،وهذا يعني أنهم يقفون موقف الحياد فيما يتعلق ببعض المؤشرات التي تساعد المدقق الخارجي في عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار(تأخير أو إيقاف توزيع الأرباح،صعوبات نقص المستلزمات الهامة،القضايا القانونية ضد المنشأة التي

يمكن أن تنشئ التزامات مالية لاتستطيع الوفاء بها،عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال أو المتطلبات القانونية الأخرى،التغيير في السياسات والقوانين الحكومية).

-الفقرة الثانية عشرة من المحور الثاني احتلت المرتبة السادسة من حيث درجة الأهمية النسبية حيث بلغ الوزن النسبي لها/71,1%/مما يدل على أن المتوسط الحسابي لآراء افراد العينة يوافق درجة(موافق)،وهذا يعني أن خسارة مدراء مهمين دون إيجاد من يحل محلهم تعتبر من الإشارات التي تساعد المدقق الخارجي في عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.

-الفقرة الثالثة عشرة من المحور الثاني احتلت المرتبة السابعة من حيث درجة الأهمية النسبية حيث بلغ الوزن النسبي لها/ 68,9%/مما يدل على أن المتوسط الحسابي لآراء أفراد العينة يوافق درجة(موافق)،وهذا يعني أن الصعوبات التي لها علاقة بالقوى العاملة تعتبر من الإشارات التي تساعد المدقق الخارجي في عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.

تحليل فقرات المحور الثالث:مدى استخدام مدقق الحسابات الخارجي اجراءات التدقيق الإضافية في حال وجود شك جوهري في في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار

الجدول رقم(10) مؤشرات المعيار/570/

الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الاتجاه العام
1-قيام المدقق الخارجي بإجراءات التدقيق التحليلية وتدقيق التوقعات المالية التي تعدها المنشأة كإجراء يساعد في عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.	4,22	0,833	84,4	موافق بشدة
2-قيام المدقق الخارجي بتحليل ومناقشة التدفقات النقدية والأرباح مع الإدارة كإجراء يساعد في عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.	4,22	0,833	84,4	موافق بشدة
3- قيام المدقق الخارجي بتحليل ومناقشة آخر قوائم مالية مرحلية متاحة للمنشأة كإجراء يساعد في عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.	4	1,000	80,0	موافق
4- قيام المدقق الخارجي بمراجعة شروط إصدار السندات واتفاقيات القروض وكيفية تسديدها كإجراء يساعد في عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.	3,66	0,866	73,3	موافق
5-قراءة محاضر اجتماع المؤسسين ومجلس الإدارة واللجان الهامة المنبثقة عنه كإجراء يساعد في عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.	3,33	1,000	66,7	محايد
6-التأكد من وجود ترتيبات قانونية مع الأطراف الأخرى للمحافظة على التمويل وعدم وقوع المنشأة في عجز مالي كإجراء يساعد في	3,56	1,014	71,1	موافق

الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الاتجاه العام
عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.				
7–قيام المدقق الخارجي بدراسة خطة المنشأة للتعامل مع طلبات العملاء غير المنفذة كإجراء يساعد في عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.	3,22	0,972	64,4	محايد
8–قيام المدقق الخارجي بفحص الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية كإجراء يساعد في عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.	3,44	1,014	68,9	موافق
9– قيام المدقق الخارجي بالاستفسار من المستشارين القانونيين للمنشأة عن القضايا المرفوعة ضدها وتقدير الآثار المالية المترتبة عليها كإجراء يساعد في عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.	3,55	1,333	71,1	موافق
10-- قيام المدقق الخارجي باستخدام نماذج التنبؤ بالفشل كإجراء يساعد في عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.	3,88	0,782	77,8	موافق
الإجمالي	3,709	0,964	74,18	موافق

يوضح الجدول رقم(10) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الأهمية النسبية والاتجاه العام حول مدى استخدام المدقق الخارجي إجراءات التدقيق الإضافية في حال وجود شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار،حيث تشير نتائج الجدول الى مايلي:

–الفقرتان الأولى والثانية من المحور الثالث احتلت المرتبة الأولى من حيث درجة الأهمية النسبية،حيث بلغ الوزن النسبي لها/84,4%/،مما يدل على أن المتوسط الحسابي لآراء أفراد العينة يوافق درجة(موافق بشدة)،أي أن قيام المدقق الخارجي بتحليل ومناقشة التدفقات النقدية والأرباح مع الادارة،وكذلك قيامه بإجراءات التدقيق التحليلية وتدقيق التوقعات المالية التي تعدها المنشأة يعتبر إجراءً مساعداً في عملية تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار.

–الفقرة الثالثة من المحور الثالث احتلت المرتبة الثانية من حيث درجة الأهمية النسبية،حيث بلغ الوزن النسبي لها/80,0%/مما يدل على أن المتوسط الحسابي لآراء افراد العينة يوافق درجة(موافق)،وهذا يعني أن قيام المدقق الخارجي بتحليل ومناقشة آخر قوائم مالية مرحلية متاحة للمنشأة يعتبر إجراءً مساعداً في عملية تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار.

–الفقرة الرابعة من المحور الثالث احتلت المرتبة الرابعة من حيث درجة الأهمية النسبية،حيث بلغ الوزن النسبي لها/76,59%/مما يدل على أن المتوسط الحسابي لآراء افراد العينة يوافق درجة(موافق)،وهذا يعني أن قيام المدقق الخارجي بمراجعة شروط إصدار السندات واتفاقيات القروض وكيفية تسديدها كإجراء يساعد في عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.

–الفقرتان الخامسة والسادسة من المحور الثالث احتلت المرتبة الأخيرة من حيث درجة الأهمية النسبية،حيث بلغ الوزن النسبي لهما أقل من/70,0%/،مما يدل على أن المتوسط الحسابي لآراء أفراد العينة يوافق درجة (الحياد)،أي أن آراء أفراد العينة تقف موقف الحياد فيما يتعلق ببعض إجراءات التدقيق الإضافية(قراءة محاضر اجتماع المساهمين

ومجلس الإدارة واللجان الهامة المنبثقة عنه،دراسة خطة المنشأة للتعامل مع طلبات العملاء غير المنفذة) التي تساعد في عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.

-الفقرتان السادسة والتاسعة من المحور الثالث احتلت المرتبة الخامسة من حيث درجة الأهمية النسبية،حيث بلغ الوزن النسبي لهما/71,1%/،مما يدل على أن المتوسط الحسابي لآراء أفراد العينة توافق درجة(موافق)،وهذا يعني أن التأكد من وجود ترتيبات قانونية مع الأطراف الأخرى للمحافظة على التمويل وعدم وقوع المنشأة في عجز مالي،وقيام المدقق الخارجي بالاستفسار من المستشارين القانونيين للمنشأة عن القضايا المرفوعة ضدها وتقدير الآثار المالية المترتبة عليها يعتبر كإجراء يساعد في عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.

-الفقرة الثامنة من المحور الثالث احتلت المرتبة السادسة من حيث درجة الأهمية النسبية،حيث بلغ الوزن النسبي لها/68,9%/،مما يدل على أن المتوسط الحسابي لآراء أفراد العينة يوافق درجة(موافق)،وهذا يعني أن آراء أفراد العينة تقف موقف الحياد فيما يتعلق بقيام المدقق الخارجي بفحص الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية كإجراء يساعد في عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.

-الفقرة العاشرة من المحور الثالث احتلت المرتبة الثالثة من حيث درجة الأهمية النسبية،حيث بلغ الوزن النسبي لها/77,8%/،مما يدل على أن المتوسط الحسابي لآراء أفراد العينة يوافق درجة(موافق)،وهذا يعني أن قيام المدقق الخارجي باستخدام نماذج التنبؤ بالفشل كإجراء يساعد في عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.

النتائج و المناقشة:

1- إن مدققي الحسابات في عينة الدراسة قاموا بتحديد عدد كبير من المؤشرات المالية،التي قد تهدد من قدرة المنشأة محل التدقيق على الاستمرار.

2- إن أكثر الإرشادات التي يستدل من خلالها مدققو الحسابات العاملون في سورية على وجود شك جوهري في قدرة المنشأة محل التدقيق على الاستمرار:

أ -وجود خسائر مالية متكررة .

ب -زيادة المطلوبات المتداولة على الموجودات المتداولة.

ت -قرب استحقاق قروض ذات أجل محدد دون وجود إمكانات متوقعة للسداد أو التجديد.

ث -ظهور النسب المالية الأساسية السالبة.

3-إن من أهم إجراءات المراجعة الإضافية التي يقوم بها مدققو الحسابات العاملون في سورية في حال وجود شك جوهري في قدرة المنشأة محل التدقيق على الاستمرار:

أ -تحليل ومناقشة التدفقات النقدية والأرباح مع الإدارة.

ب -القيام بإجراءات التدقيق التحليلية وتدقيق التوقعات المالية التي تعدها المنشأة.

التوصيات:

1 -الوقوف على المشكلات التي تواجه مدققي الحسابات في سورية عند تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم/570/ الخاص بالاستمرارية،ومعايير التدقيق الأخرى وتحديدها.

2 -تحديد ومعرفة الإجراءات الإضافية التي يجب أن يتبعها المدققون الخارجيون في حال وجود شك جوهري باستمرارية المنشأة محل التدقيق.

3 -بذل العناية المهنية الكافية(المعقولة) من قبل مدققي الحسابات- كونهم وكلاء عن المالكين- من أجل تقديم التقرير المناسب عند وجود شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار.

4 -قيام مدققي الحسابات بدراسة الحلول الموضوعة من قبل الإدارة لإزالة هذا الشك في قدرة المنشأة محل التدقيق على الاستمرار في عملها.

5 -تفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين السوريين،وإطلاع المدققين على ماهو جديد على صعيد المهنة باستخدام الوسائل المختلفة...

6 -ضرورة قيام المدققين الخارجيين بتطوير أنفسهم بشكل مستمر من خلال الدورات والتعليم المستمر.

المراجع:

1- معايير التدقيق الدولية،ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين،عمان،الأردن،2003.

2- الطويل،عمار أكرم عمر،2008 "مدى اعتماد المصارف على التحليل للتنبؤ بالتعثر- دراسة تطبيقية على المصارف التجارية الوطنية في قطاع غزة"،رسالة ماجستير،الجامعة الإسلامية،غزة،فلسطين.

3- محمود، سمير عبد الغني." *تقييم ملاءمة وكفاية معيار المراجعة الدولي رقم(23) في توفير الإشارات اللازمة للمراجع للحكم على الاستمرارية*".المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة .1، 20-35.

4- علي، صباح."*مدى إمكانية تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم(570) الخاص بالاستمرارية من قبل مراجعي الحسابات القانونيين اليمنيين*.مشروع تخرج.كلية العلوم الإدارية والإنسانية،جامعة العلوم والتكنولوجيا: اليمن،2008.

5- المليجي،إبراهيم السيد." *دراسة ميدانية لآراء المستثمرين والمحليين الماليين في مسؤولية مراجع الحسابات في مصر عن الحكم على مقدرة المنشأة على الاستمرار في النشاط*". مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية. مجلد45(2)،15-42، 2007.

6-Socol, A. Significant Doubt About The Going Concern Assumption In Audit . Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 12(1),291-299,2010.

7-Haron, H. Hartadi, B. Ansari, M, and Ismail, I (2009). Factors Influencing Auditor's Going Concern Opinion. Asian Academy of Management Journal. Vol 14(1),1-19.

8- International Standard on Auditing (ISA), No. 570, 2003.

9- لطفي، أمين السيد أحمد. التطورات الحديثة في المراجعة. مصر: منشورات الدار الجامعية،2007 .

10-المومني، منذر و شوبات، زياد *." قدرة المراجع على اكتشاف مؤشرات الشك باستمرارية العملاء"* .مجلة المنارة.مجلد 15(1)،141-227، 2008.

11-هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية – تقارير مراجعي الحسابات.موقع الهيئة على شبكة الانترنت – WWW.SCFMS.SY.

12- قانون مجلس المحاسبة والتدقيق رقم/33/ تاريخ 2009/12/1 م.