مدي إلتزام المراجع الخارجي بإستخدام المؤشرات المالية الواردة بمعيار المراجعة الدولي رقم (570) للحكم على مدي مناسبة إستخدام الإدارة لأساس الإستمرارية عند إعدادها للقوائم المالية وأثرها على تقريره دراسة تطبيقية على البيئة السعودية

د/ ياسر السيد كساب
أستاذ مساعد بقسم المحاسبة
كلية التجارة – جامعة طنطا
yasserkassab@yahoo.com

ملخص البحث

تمثل الهدف الرئيسي للبحث في معرفه درجة التزام مراجعي الحسابات بالمملكة العربية السعودية باستخدام المؤشرات المالية الواردة بمعيار المراجعة الدولي رقم (ISA 570) فيما يتعلق بالحكم على مدي مناسبة استخدام الادارة لافتراض الاستمرارية عند اعدادها للقوائم المالية وقدرة المراجعين على ادراج أثر ذلك في تقرير المراجعة. وفي سبيل تحقيق ذلك الهدف تم تجميع بيانات فعلية عن ثلاث مجموعات من الشركات (المجموعة الاولي شركات أشارت اليها البورصة بأنها شركات حققت نسبه خسائر تراكمية لرأسمالها من (20 الي 50%) وبلغ عددها 10 شركات والمجموعة الثانية من الشركات (شركات أشارت اليها البورصة بأنها شركات حققت نسبه خسائر تراكمية لرأسمالها (أكبر من 50%) وبلغ عددها 4 شركات، والمجموعة الثالثة من الشركات (شركات حققت صافي خسارة عن عام 2022م وبلغ عددها 32 شركة). وقد انتهج الباحث نهجا مختلفا عن الدراسات السابقة والتي اعتمدت على قائمة استقصاء لمعرفه أهم المؤشرات التي اعتمد علها المراجع الخارجي عند ابدائه الرأي في_مدي مناسبة استخدام الادارة لأساس الاستمرارية عند اعداد القوائم المالية , حيث توصلت معظم الدراسات السابقة الي أن أهم المؤشرات التي يستخدمها المراجع هي المؤشرات المالية الواردة بمعيار المراجعة الدولي رقم (ISA 570). ولكن الباحث في البحث الحالي انتهج نهجا مختلفا حيث اعتمد على البيانات الفعلية بالقوائم المالية وربطها بتقرير المراجع دون الاعتماد على قائمة استقصاء إذ تم حساب المؤشرات المالية الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (ISA 570) التي يمكن قياسها كميا والتي تمثلت في (رأس المال العامل, التدفق النقدي من

[1] تقديم البحث في 2024/2/9 وقبول نشره في 2024/2/24

الانشطة التشغيلية, نسبة المديونية, المؤشرات على سحب الدعم المالي من الدائنين, نسبة النقدية, تحقيق الشركة لخسائر) وبعد حساب تلك المؤشرات والتأكد من أن تلك المؤشرات غير جيدة تم ربطها بتقرير المراجع. حيث جاءت النتائج لتؤكد أنه بالرغم من المؤشرات المالية السيئة عن شركات العينة والواردة بمعيار المراجعة الدولي رقم (ISA 570) الا أن تقرير المراجع في معظم الحالات (81.3% من الحالات التي تتطلب ادراج فقرة عن الاستمرارية بالتقرير) لم يتضمن التقرير أي اشارة عن وجود مشاكل بالاستمرارية لدي الشركة بما يشير الي عدم التزام المراجع بالمؤشرات المالية الواردة بمعيار المراجعة الدولي رقم(ISA 570)، ولم يجد الباحث أمامه لتفسير ذلك الا احتمالين: الاحتمال الاول والذي أيدته معظم الدراسات السابقة ألا وهو أن المراجع نتيجة العلاقات الشخصية بين المراجع و العميل يحاول المراجع الحفاظ على العميل وتجنب ذكر أي مشاكل عن الاستمرارية في تقريره تجنبا لفقد العميل أما الاحتمال الثاني من وجهه نظر الباحث فهو أن هناك مؤشرات أخري غير مالية (تشغيلية، أخري) حصل علها المراجع والتي استطاعت ازالة الشك في الاستمرارية التي انتجتها المؤشرات المالية ومن ثم اقتنع المراجع بأن استخدام الادارة لأساس الاستمرارية عند اعدادها للقوائم المالية مناسب بالرغم من سوء المؤشرات المالية.

الكلمات المفتاحية: الاستمرارية، مؤشرات الحكم على الاستمرارية، معيار المراجعة الدولي رقم (570)، معايير المراجعة الدولية.

The Extent of the External Auditor's Commitment to Using the Financial Indicators Contained in ISA 570 to Judge the Appropriateness of Management's Use of the Going Concern Basis when Preparing the Financial Statements - and its Impact on his Report (An Empirical Study on the Saudi Environment)

Abstract

The main objective of the research is to know the degree of commitment of auditors in the Kingdom of Saudi Arabia to using the financial indicators contained in International Auditing Standard No. (ISA 570)with regard to judging the appropriateness of management's use of the going concern assumption when preparing the financial statements and the ability of auditors to include the impact of that in the audit report. In order to achieve this goal, actual data was collected from three groups of companies (the first group of companies referred to by the Stock Exchange as companies that achieved cumulative losses on their capital from (20 to 50%) and their number was 10 companies).The second group of companies (companies referred to by the Stock Exchange, They are companies that achieved cumulative losses on their capital (greater than 50%) and their number was 4 companies), and the third group of companies (companies that achieved a net loss for the year 2022 and their number was 32 companies). The researcher adopted a different approach from previous studies, which relied on a survey list to identify the most important indicators that the external auditor relied on when expressing his opinion on the appropriateness of management's use of the going concern basis when preparing financial statements. Most previous studies have concluded that the most important indicators used by the auditor are the financial indicators contained in International Standard Auditing No. (ISA 570). However, the researcher in the current research adopted a different approach, as he relied on the actual data in the financial statements and linked them to the auditor's report without relying on a survey list. The financial indicators contained in International Standard Auditing No. (ISA 570)that can be measured quantitatively were calculated, which included (working capital, cash flow from operating activities, debt ratio, indicators of

withdrawing financial support from creditors, cash ratio, and the company's realization of losses). After calculating those indicators and making sure that those indicators were not good, they were linked to the auditor's report. The results came to confirmed that despite the poor financial indicators of the sample companies mentioned in International Standard Auditing No. (ISA 570), the auditor's report in most cases (81.3% of the cases that require the inclusion of a paragraph on going concern in the report) did not include any reference to that There are problems with continuity in the company, which indicates that the auditor does not adhere to the financial indicators contained in the International Standard Auditing No. (ISA 570), and the researcher found only two possibilities to explain this. The first possibility, which was supported by most previous studies, is that according to the personal relationships between the auditor and the client where The auditor tries to maintain the client and avoids mentioning any continuity problems in his report to avoid losing the client. The second possibility, from the researcher's point of view, is that there are other non-financial indicators (operational, other) obtained by the auditor that were able to remove doubt about the continuity produced by the financial indicators, and then the auditor was convinced that management's use of the continuity basis when preparing the financial statements is appropriate despite the poor financial indicators.

Keywords: Going concern, indicators for judging continuity, International Standard Auditing No. (ISA 570), International Standard& Auditing .

1- مقدمة

يعتبر افتراض الاستمرارية أحد الافتراضات الأساسية في المحاسبة والذي تستخدمه الادارة عند اعدادها للقوائم المالية، حيث يتم تسجيل الاصول والالتزامات على أساس أن الشركة مستمرة في أعمالها وستكون قادرة على تحقيق أصولها والتزاماتها في السياق العادي للأعمال. أما إذا خلصت الادارة الي احتمال عدم الاستمرارية وتصفية الشركة فلن يتم اعداد القوائم المالية وفقا لافتراض الاستمرارية بل يجب اعداد القوائم المالية وفقا لأساس التصفية, وعلى الجانب الاخر, تتطلب معايير المراجعة الدولية (ISA 570) من المراجع الحكم على مدي مناسبة استخدام الادارة لأساس الاستمرارية عند اعدادها للقوائم المالية. كما أن وجود فقرة عن الاستمرارية في تقرير المراجع يعتبر أحد مؤشرات جودة المراجعة حيث تعتبر دليلا على قيام المراجع بعمله باستقلالية وجودة عالية والتزامه بمعايير المراجعة.

ويتمثل دور المراجع عند تقييم الاستمرارية في الحصول على أدلة كافية ومناسبة للحكم على مدي مناسبة استخدام الادارة لأساس الاستمرارية عند اعدادها للقوائم المالية. يأتي ذلك من خلال المؤشرات التي وردت بمعيار المراجعة الدولي رقم (ISA 570) كأمثله على المؤشرات التي تثير الشك في قدرة الشركة على الاستمرار في مجال الاعمال. ومن ثم اتخاذ التصرف المناسب وفقا للمعيار وتعديل رأيه إذا تطلب الامر.

والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الاستمرارية ومدي مناسبة استخدام الادارة لأساس الاستمرارية عند اعدادها للقوائم المالية قد بحثت عن العوامل التي يمكنها التأثير على الاستمرارية وانتهت معظم الدراسات الى أن المؤشرات المالية هي الاكثر أهمية عند الحكم على الاستمرارية. وقد بدأت مجموعة من الدراسات ترتيب أولويات لتلك المؤشرات المالية من حيث أهميتها وتأثيرها المباشر على الاستمرارية. وتنتمي الدراسة الحالية لذلك النوع من الدراسات التي ترى أهمية المؤشرات المالية للحكم على استمرارية الشركة. ولكن انتهجت الدراسة الحالية نهجا مختلفا عن نهج الدراسات السابقة التي استخدمت الاستبيان في تحديد المؤشرات المالية الهامة التي تؤثر في الاستمرارية وترتيب تلك المؤشرات من حيث درجة تأثيرها على الاستمرارية. حيث قام الباحث بحصر وحساب المؤشرات المالية التي وردت بمعيار المراجعة لدولي رقم (ISA 570)والتي وردت في الدراسات السابقة ومن ثم مقارنتها مع تقرير المراجع وهل انعكست فعلا بتقريره أم أن المراجع أهملها وركز على أمور أخري عند حكمه على الاستمرارية.

2- مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في الاجابة على السؤال التالي:

هل يلتزم المراجعون الخارجيون بالمملكة العربية السعودية بالمؤشرات المالية الواردة بمعيار المراجعة الدولي رقم (570) عند حكمهم على مدي مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية عند اعدادها للقوائم المالية؟

3- هدف البحث

من خلال الاطلاع على مشكلة البحث، يمكن للباحث القول بأن هدف البحث الرئيسي يتمثل في الاجابة على السؤال التالي:

هل يلتزم مراجعو الحسابات بالمملكة العربية السعودية باستخدام المؤشرات المالية الواردة بمعيار المراجعة الدولي رقم (ISA 570) فيما يتعلق بالحكم على مدي مناسبة استخدام الادارة لافتراض الاستمرارية عند اعدادها للقوائم المالية وقدرة المراجعين على ادراج أثر ذلك في تقرير المراجعة؟.

ويحاول الباحث من خلال الدراسة الحالية ومن خلال استعراض الدراسات السابقة في هذا المجال التوصل الي أهم المؤشرات الواردة بالدراسات السابقة و الواردة بمعيار المراجعة الدولي رقم (570) وتطبيق تلك المؤشرات على قوائم ماليه فعلية ومقارنة نتائج التطبيق مع تقرير المراجع الفعلي عن القوائم المالية وهل انعكست نتائج تلك المؤشرات في تقرير المراجع وبالتالي يعتبر ذلك دليلا على التزام المراجع بالمؤشرات الواردة بالمعيار أم أنها لم تؤثر ولم تدرج في تقرير المراجع ومن ثم نستنتج عدم التزام المراجع بالمؤشرات الواردة بمعيار المراجعة الدولي رقم (570)؟

4- منهج البحث

اعتمد الباحث على المنهج الايجابي حيث يتضمن المنهج الايجابي نموذجين:

- **نموذج تفسيري:** الهدف منه شرح وتفسير المؤشرات الواردة بمعيار المراجعة الدولي رقم (570) وغيرها من المؤشرات الواردة بالدراسات السابقة والتعليق عليها.
- **نموذج تنبؤي:** من خلال اختبار فروض البحث والتي تهدف الي استكشاف مدي التزام المراجعين بالمملكة العربية السعودية بتطبيق المؤشرات الواردة بمعيار المراجعة الدولي رقم (570) ومدي انعكاسها في تقاريرهم على القوائم المالية.

5-أهمية البحث

تتمثل أهمية البحث في أهمية الموضوع الذي يتناوله البحث، حيث أن موضوع استمرارية المنشأة كان ولازال يشغل اهتمام جميع أصحاب المصالح ومدي مسئولية المراجع عن ابداء الرأي في مدي مناسبة استخدام الادارة لأساس الاستمرارية عند اعداد القوائم المالية.

- **الأهمية العلمية:** يساهم البحث الحالي في اثراء أدبيات البحوث والدراسات السابقة في مجال استمرارية الشركة ودور ومسئولية المراجع الخارجي في هذا المجال. كما أن الدراسات التي تناولت التطبيق الفعلي للمؤشرات التي يجب على المراجع استخدامها للحكم على الاستمرارية ومقارنتها فعليا مع تقارير المراجع الخارجي محدودة ومن ثم من المتوقع ان تضيف نتائج البحث الحالية قيمه في ذلك المجال.
- **الأهمية العملية:** من المتوقع أن تساعد نتائج البحث الجهات المهنية في الحصول على دليل ميداني على مدي التزام المراجع الخارجي بالمؤشرات الواردة بمعيار المراجعة الدولي رقم (570) وانعكاس نتائج تطبيق تلك المؤشرات على رأيه وتقريره. ومن ثم قد يتطلب الامر تحديث معيار المراجعة الدولي الحالي رقم (570) أو اصدار معيار جديد يوضح مسئولية المراجع عن تصميم وتنفيذ وإلزام المراجع بإجراءات مراجعة للحكم على الاستمرارية

6-حدود ونطاق البحث

أ- اقتصر البحث على المراجع الخارجي بالمملكة العربية السعودية.

ب- اقتصر البحث على البيانات الخاصة بتقارير المراجع المستقل والقوائم المالية للشركات المساهمة المسجلة بالبورصة في البيئة السعودية عن عام، ٢٠٢٢م والتي تمثل أحدث بيانات تم نشرها حتى تاريخ اعداد البحث.

ج- تم تناول جميع القطاعات بالبورصة السعودية ما عدا قطاعي البنوك والتأمين لما لهما من طبيعة أعمال خاصة.

د- اقتصر البحث على الشركات التي حققت صافي خسارة فقط من خلال قائمة الدخل المنشورة عن عام ٢٠٢٢م، والشركات التي تم تحديدها من قبل السوق المالية السعودية (تداول) على أنها شركات لديها خسائر تراكمية (20% - 35% من رأسمالها)، (35% - 50% من رأسمالها)، (أكثر من 50 % من رأسمالها).

7- فروض البحث

يتمثل فرض البحث التي يسعي الباحث الي ايجاد اجابه له من خلال البحث الحالي في:

الفرض الاحصائي

يلتزم المراجعون في المملكة بالمؤشرات المالية الواردة بمعيار المراجعة الدولي رقم (570) عند تقييمهم لمدي مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية عند اعداد القوائم المالية ومن ثم تعديل تقريرهم اذا تطلب الأمر.

8-خطة البحث

قام الباحث بتنظيم الجزء المتبقي من البحث كما يلي:

8-1 الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث.

8-2 الاستمرارية ومسئولية المراجع وفقا للمعايير المهنية

8-3 اشتقاق فرض البحث

8-4 الدراسة التطبيقية

8-5 نتائج الدراسة التطبيقية

8-6 نتائج البحث

8-7 التوصيات

8-1 الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث

تناول العديد من الدراسات السابقة موضوع الاستمرارية ومسئولية المراجع الخارجي عن تقييم مدي مناسبة أساس الاستمرارية التي استخدمته الادارة عند اعداد القوائم المالية حيث ذكر (Mutchler 1985) أن قرار المراجع فيما يتعلق بافتراض الاستمرارية مكون من مرحلتين كلاهما يرتبط بجودة المراجعة:

المرحلة الاولي: تقييم وتحديد المنشأة التي لديها مشكلة محتملة في الاستمرارية.

المرحلة الثانية: تحديد مدي مناسبة استخدام الادارة لافتراض الاستمرارية.

كما قد قامت دراسة (المليجي 2007) بالتعرف على آراء المستثمرين والمحللين الماليين عن مدي مسئولية مراجعي الحسابات في مصر عن تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة ومدي التزامهم بمعيار المراجعة الدولي رقم (ISA 570). وقد توصلت الدراسة الي قيام مراجعي الحسابات بالحكم على قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة باستخدام اجراءات المراجعة التحليلية ولزيادة دقة تقدير وحكم المراجع يتم استخدام نماذج التنبؤ بالإفلاس.

كما أشار (Loft and Humphrey 2009) الى أن الاتحاد الدولي للمحاسبين ذكر بعض المؤشرات التي يجب أن يأخذها المراجع في اعتباره عند تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، تشمل مؤشرات

مالية, تشغيلية, مؤشرات أخري. وتمثل تلك المؤشرات رايات حمراء تشير لاحتمال وجود شك في الاستمرارية.

وفي محاولة من (الامين، وماهر 2016) لتحديد مدي استخدام مراجعي الحسابات في سوريا لمعيار المراجعة الدولي رقم (ISA 570) للتعرف على الشك الجوهري في استمرارية المنشأة من خلال المؤشرات الواردة في المعيار، وما هي مؤشرات الشك التي يستدل من خلالها مراجعي الحسابات في سوريا على وجود شك جوهري في قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة, وهل تتلاءم تلك المؤشرات مع المؤشرات الواردة بمعيار المراجعة الدولي رقم (ISA 570)، وما هي الاجراءات الاضافية التي يتبعها المراجعون في سوريا عند وجود أحداث أو ظروف تؤثر على استمرارية المنشأة.

ومن خلال الدراسة التطبيقية تم التوصل الي أن أهم المؤشرات التي تساعد مراجعي الحسابات في تقييم استمرارية المنشأة عند وجود شك جوهري في قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار تتمثل في:

- وجود خسائر مالية متكررة
- زيادة الالتزامات المتداولة على الموجودات المتداولة
- تأخر توزيع الارباح لعدد من السنوات

كما تتمثل أهم اجراءات المراجعة الاضافية التي تساعد في تقييم الاستمرارية , في تحليل ومناقشة التدفقات النقدية المتوقعة مع ادارة المنشأة. وفي نفس السياق تناولت دراسة (Triani , Satyawan, and Yanthi 2017) مدي اعتماد المراجع على المؤشرات الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (ISA 570) عند تقييمه لافتراض الاستمرارية . وقد أشارت النتائج أن تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم (ISA 570) يسهل للمراجعين تقييمهم لافتراض الاستمرارية الذي استخدمته الادارة في صربيا.

كما تناولت دراسة (السويطى، وسعيد 2018) مشكله هامة تواجه الاقتصاد السعودي والتي تتمثل في افلاس العديد من المنشآت دون تحذير مسبق من المراجع الخارجي, ومدي مسئولية المراجع الخارجي عن تقييم مدي قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة. إذ كان السؤال الرئيسي للدراسة يتمثل في: هل يلتزم المراجعون بالمملكة العربية السعودية بمتطلبات المعايير (ISA 510, ISA 570, ISA 701) والابلاغ عن مدي قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة ؟. تم اجراء الدراسة الميدانية في المملكة العربية السعودية خلال الفترة من 2016 م الي 2017 م على مجموعة من المراجعين الخارجيين بلغ عددهم 150 مراجعا. وأظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن المراجعين لا يقوموا بالإبلاغ عن الشك الجوهري المتعلق بقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وكان السبب في ذلك من وجهه نظر الباحثين أن العلاقات الشخصية

بين المراجعين والعملاء أثرت في عدم قيام المراجعين بالالتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية رقم (ISA 510, ISA 570, ISA 701). وجاءت النتائج كما يلي:

- التأكيد على مسئولية مراجعي الحسابات عن تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وادراج ذلك في تقرير المراجع وفقا لمتطلبات المعايير (ISA 510, ISA 570, ISA 701).
- معظم المراجعين بالعينة لا يلتزمون بمتطلبات المعايير (ISA 510, ISA 570, ISA 701).
- العلاقة الشخصية بين المراجعين والعملاء قد تؤثر على استقلالية المراجع في تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. كما أن ضعف الرقابة المهنية وضعف المؤهلات التعليمية والمهنية يؤثر على استقلال المراجع وقدرته على تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. الاكثر من ذلك, لاحظ الباحثان وجود ثلاث حالات في الواقع العملي حدثت فعلا ولم يقم المراجع بالإبلاغ عن مشكلة الاستمرارية بها، حيث تمثلت تلك الحالات في:

الحالة الاولي: وتتعلق بإحدى الشركات المساهمة المدرجة بالبورصة السعودية والتي بلغت خسائرها المتراكمة ما بين 50%-70% تقريبا من رأسمالها المدفوع.

الحالة الثانية: وتتعلق بإحدى الشركات المساهمة المدرجة في البورصة السعودية والتي بلغت خسائرها المتراكمة 75%تقريبا من رأسمالها المدفوع.

الحالة الثالثة: وجد أن الخسائر المتراكمة بها تجاوزت رأس المال المدفوع في ثلاث شركات.

على الرغم من وضوح المؤشرات على مشكلة الاستمرارية في الحالات الثلاث الا أن المراجعين أبدوا رأيا غير معدل دون أي اشارة الي وجود مشكلة بالاستمرارية في تلك الشركات. يؤكد هذا ما ذكره (Geiger et al., 2013, William and Fowle 2005) أنه بالرغم من أن هناك اجماعا بين المراجعين على أهمية الابلاغ عن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة في تقاريرهم الا أن العديد من المراجعين يفضلوا عدم الابلاغ عن مشاكل الاستمرارية تجنبا لفقد العميل. وفي نفس السياق أكد (Woudenberg et al., 2019; Defond and Zhang 2014) أن ادراج المراجع فقرة بتقريره عن الاستمرارية من أصعب القرارات التي يتخذها المراجع لما لها من تأثير كبير على علاقته بالعميل والاثر على قرارات المستثمرين . و في الواقع الفعلي نجد أن فقد أتعاب عميل مراجعة يكون أقل تكلفة من الفشل عن الابلاغ عن مشكلة الاستمرارية (Carey, et al., 2008). وهذا ما أكده أيضا (Dohrer 2020) حيث أن اصدار المراجع رأي بشأن الاستمرارية يعد مكلف للمراجع لذلك من المستبعد أن يعدل المراجع رأيه بشأن الاستمرارية مالم تكن تكلفة عدم التعديل تفوق تكلفة التعديل . وقد اختبر (عبد الرحيم 2020) أثر التعديلات في شكل ومحتوي تقرير المراجع بشأن الاستمرارية وفقا لمعيار المراجعة الدولي رقم (ISA 570) على قراري الاستثمار ومنح الائتمان، وقد توصل الباحث الي أن تعديل شكل ومحتوي تقرير المراجع بشأن الاستمرارية

يؤثر بشكل سلبي (عكسي) على قراري الاستثمار ومنح الائتمان في البيئة المصرية ، ويمثل هذا تأكيد لما توصل اليه (Gupta et al., 2018) من أن تقرير المراجع الخارجي هو الاساس الذي يعتمد عليه المستثمرون عند تقييمهم لبقاء واستمرارية المنشأة .

وفي دراسة (بطو، والبهادلي 2018) تم تناول مدي التزام مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية ومكاتب مراقبي الحسابات بالعراق بإرشادات معيار المراجعة الدولي رقم (ISA 570) وكذلك مدي تقيد مراقب الحسابات بإرشادات في ابداء رأيه باستمرارية المشروع عبر الاجراءات التحليلية التي يقوم بها. وقد جاءت النتائج لتشير الي وجود تطبيق مقبول لفقرات معيار المراجعة الدولي رقم (ISA 570) من قبل مراقبي الحسابات بديوان الرقابة المالية ومكاتب مراقبي الحسابات. ولكن لم يكن التطبيق بقصد الالتزام بمعيار المراجعة الدولي رقم (ISA 570) وانما كانت بعض فقرات المعيار تنسجم مع سياق عملهم . كما وجد أن أغلب تقارير مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية للشركات العامة التي تم استقراء تقاريرها بها ملاحظات وايضاحات تحتوي على مؤشرات قد تكون مؤشرات شك تتعلق بالاستمرارية سواء كانت تلك المؤشرات مالية أو تشغيلية أو مؤشرات أخري.

وقد تناولت دراسة (الحذيفي، والقرني 2018م) قياس مدي ادراك مراجعي الحسابات بالمملكة العربية السعودية لإجراءات تقدير الخطر والانشطة ذات العلاقة الواردة بمعيار المراجعة الدولي رقم (ISA 570) والخاصة بالاستمرارية، ومدي ادراك المراجعين للأحداث والظروف التي قد تثير شكا كبيرا بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة ، وايضا اجراءات المراجعة الاضافية التي يجب على المراجع القيام بها عند التعرف على الاحداث والظروف التي تثير الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار. وقد توصل الباحثان الي أن مراجعي الحسابات بالمملكة العربية السعودية يدركون اجراءات تقدير الخطر والانشطة ذات العلاقة الواردة بمعيار المراجعة الدولي رقم (ISA 570)، أيضا يكون لديهم ادراك لمسئوليتهم بشأن تقويم تقدير الادارة لافتراض الاستمرارية، وايضا يكونوا مدركين للأحداث أو الظروف التي قد تثير الشك بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وتؤكد نتائج تلك الدراسة ما توصل اليه (الهروط 2016) من أن المراجعين لديهم المعرفة الكافية بالمؤشرات الواردة بمعيار المراجعة الدولي رقم (ISA 570) وأن 57% من المراجعين تقريبا يستخدمون المؤشرات المالية والتشغيلية الواردة بالمعيار في عملهم. كما يستعين بعض المراجعين ايضا بنماذج التنبؤ بالإفلاس بما يعزز قدرتهم على تقييم افتراض الاستمرارية الذي بناء عليه تم اعداد القوائم المالية من قبل الادارة ويجنبهم المساءلة القانونية والتقصير المهني.

أما دراسة (Bava and Trana 2018) فقد كان الهدف الرئيسي لها تحديد المؤشرات الاكثر أهمية والتي يعتمد عليها عند الحكم على افتراض الاستمرارية (هل المنشأة قادرة على البقاء كمنشأة مستمرة) من وجهة المراجعين والاكاديميين في ايطاليا. وقد شملت تلك المؤشرات ما ورد بمعيار المراجعة الدولي رقم

(ISA 570) وما ورد في الدراسات السابقة من مؤشرات. وجدير بالذكر أن معيار المراجعة الدولي رقم (ISA 570) ذكر مجموعة من المؤشرات على سبيل المثال وليس الحصر والتي ان وجدها المراجع فإنها تثير الشك لدي المراجع في مدي صحة افتراض الاستمرارية التي اعتمدت عليه الادارة عند اعدادها للقوائم المالية ، ولم يقدم المعيار تسلسلا هرميا لتلك المؤشرات، ولم يقدم أيضا نسب استرشاديه لبدء الشك في صحة افتراض الاستمرارية . وقد جاءت الدراسة لتؤكد أن المراجعين عند حكمهم على افتراض الاستمرارية يعتمدون بصورة كبيرة على المؤشرات المالية حيث وجدت الدراسة أن 69% من المراجعين بالعينة يعتمدوا على المؤشرات المالية و27%على المؤشرات التشغيلية، 4% على المؤشرات الأخرى. وفي نفس السياق أكدت دراسة (Trana and Alfiro 2019) أن النسب المالية الموجودة بمعيار المراجعة الدولي رقم ISA) (570 جيدة ويجب استخدامها كمؤشرات للحكم على الاستمرارية .

وفي دراسة (Kozjak 2020) والتي تم اجراؤها على عينة من 102 مراجع حسابات معتمد بكرواتيا بهدف التعرف على تجربة المراجعين في تقييمهم لافتراض الاستمرارية وما هي المؤشرات التي يتم الاعتماد عليها لدعم حكمهم المهني . وجاءت النتائج لتؤكد أن معظم المراجعين بالعينة اتفقوا على أن تقييم استمرارية الشركة يتطلب مستوي عاليا من المهارة لدي المراجعين، وإدراك العواقب السلبية المحتملة في حالة خطأ القرار. كما كان هناك اتفاق بين عينه البحث على أن المؤشرات المالية هي الاكثر أهمية عند تقييم لافتراض الاستمرارية، وأن من أهم المؤشرات المالية التي يجب الاعتماد عليها تتمثل في: نسبة المديونية, رأس المال العامل , نسبة التداول . وكانت المؤشرات غير المالية من وجهة نظرهم أقل أهمية.

كما قام (مطاوع 2021) بدراسة هدفت الي التعرف على الدور المرتقب لإدارة المنشأة في تقدير مدي قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة في ظل جائحة كورونا وما هي الاعتبارات التي يجب أن تأخذها الادارة في الحسبان عند قيامها بذلك الدور، وكذلك التحقق من مدي ملاءمة معيار المراجعة الدولي رقم (ISA 570) لقيام مراجعي الحسابات بمسئولياتهم بشأن الاستمرارية. وجاءت نتائج الدراسة لتشير الي أن دور ادارة المنشأة في تقييم مدي قدرة المنشأة على الاستمرار أصبح أكثر صعوبة في ظل جائحة كورونا. كما أشارت الدراسة الي ملاءمة معيار المراجعة الدولي (ISA 570) لقيام مراجعي الحسابات بمسئولياتهم بشأن الاستمرارية في ظل جائحة كورونا .

كما تناول (ميلود وبن تركي 2022) دور وأهمية المراجعة في التنبؤ وتشخيص الفشل المالي على مستوي المنشأة وفقا لمعيار المراجعة الدولي رقم (ISA570)، حيث تمثلت مشكله الدراسة في الاجابة على السؤال التالي:

كيف تساهم المراجعة في التنبؤ بالفشل المالي للمنشأة وفقا لمعيار المراجعة الدولي رقم (ISA 570). وقد توصلت الدراسة الي أن الفشل المالي يعتبر أكثر حدث سلبي يمكن أن تتعرض له المنشأة لما له من أضرار تؤثر على الاستمرارية. لذلك يجب الاستعانة بخدمات المراجع للكشف عن أي أحداث أو ظروف من شأنها أن تثير الشك حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

وفي سياق آخر وجد العديد من الدراسات السابقة أن دقة تقدير المراجع لاستمرارية الشركة والافصاح المناسب في تقريره وتعديل رأيه اذا تطلب الامر تعتبر أحد المؤشرات الهامه لجودة المراجعة (Geiger and Rama 2006, Geiger and Blay 2011, Carson, et al., 2013, Yeh, et al., 2014). حيث أظهرت تلك الدراسات أن هناك نوعين من الاخطاء أو النتائج الخاطئة يمكن أن يقع فيها المراجع عند تقييمه لصحة افتراض الاستمرارية:

- **الخطأ الاول:** اصدار المراجع تقرير معدل بسبب الاستمرارية لاحدي الشركات ولكن تستمر الشركة في الاعمال.
- **الخطأ الثاني:** اصدار المراجع تقرير غير معدل ولا يذكر أي شيء عن الاستمرارية وتتعرض المنشأة بعد ذلك لمشاكل تتعلق بالاستمرارية.

من التحليل السابق يلاحظ أن كلا النوعان من الاخطاء لهما تأثيرهما السيء على المراجع وعلى المنشأة. لذلك اهتم العديد من الدراسات السابقة بتلك الاخطاء وقامت بدراستها من عده زوايا منها :-

- دراسات تناولت تحديد ما اذا كان وجود تقييم للمراجع بعدم بقاء المنشأة كمنشأة مستمرة يعطي قوة تنبؤيه اضافية عند التعامل معها كمتغير مستقل في نماذج التنبؤ بالإفلاس (Citron and Taffler 2001, 2004, Martens et al., 2008).
- دراسات قارنت بين دقة التنبؤ بالإفلاس بين النماذج الاحصائية ودقة تقدير المراجع بشأن الاستمرارية (Altman and Mcgough 1974, Caserio, et al., 2014).
- دراسات تناولت دراسة الارتباط بين وجود تقييم للمراجع بعدم الاستمرارية وعدم الاستمرارية الفعلى (Guiral, et al., 2011, Myers et al., 2014).

8-1-1 التعليق على الدراسات السابقة

من خلال استعراض الباحث لعدد من الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث يلاحظ أن الدراسات السابقة التي تناولت افتراض الاستمرارية ومدي قدرة المراجع على تقييم مدي مناسبة افتراض الاستمرارية التي اعتمدت عليه ادارة المنشأة عند اعدادها للقوائم المالية يمكن تصنيفها إلي:

1- دراسات تناولت مدي اعتماد المراجع على المؤشرات الواردة بمعيار المراجعة الدولي رقم (ISA 570) في الحكم على افتراض الاستمرارية (Triani, Satyawan, and Yanthi 2017)

2- دراسات تناولت المؤشرات الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (ISA 570) من أجل ترتيب مدي أهميتها في الحكم على الاستمرارية .وقد وجد معظم تلك الدراسات أن المؤشرات المالية هي الاكثر أهمية تليها المؤشرات التشغيلية ثم المؤشرات الأخرى (Bava and Trana 2018)، (Trana and Alfiro 2019).

3- دراسات ربطت بين جودة المراجعة ونجاح المراجع في تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة والافصاح في حاله وجود شك جوهري يتعلق بالاستمرارية وتعديل رأيه اذا لزم الامر (Geiger and Rama 2006,Geiger and Blay 2011,Carson, et al., 2013, Yeh, et al., 2014).

يلاحظ على تلك الدراسات، أن معظم الدراسات قد أكدت على أهمية المؤشرات المالية الواردة بمعيار المراجعة الدولي رقم (ISA 570) ومن ثم قامت باختبار مدي التزام المراجع بتلك المؤشرات . وبالرغم من أن معظم الدراسات أكدت أن المراجع يعلم جيدا تلك المؤشرات الواردة بالمعيار الا أن تطبيق تلك المؤشرات في الواقع العملي وانعكاسها على تقرير المراجع مازال محل تساؤل؟

وهنا تأتي إضافة البحث الحالي حيث تم الربط بين النظرية والتطبيق من خلال تطبيق المؤشرات المالية الواردة بمعيار المراجعة الدولي رقم (ISA 570) على مجموعة من الشركات المساهمة السعودية (التي ينطبق عليها معظم ان لم يكن كل المؤشرات المالية) ومقارنتها مع تقرير المراجع وهل انعكست نتائج تطبيق تلك المؤشرات في تقرير المراجع أم لم يلتزم بها المراجع

4- اعتمد معظم الدراسات السابقة اعتمدت في دراساتها على قائمة استبيان لتوضيح العديد من النتائج المهمة أهمها المؤشرات التي يعتمد عليها المراجع وأولويه تلك المؤشرات في الحكم على مدي مناسبة استخدام الادارة لأساس الاستمرارية عند اعداد القوائم المالية. وبعد ذلك يتم تفسير رأي المراجع وسلوك الادارة بناء على نتائج الاستبيان. أما البحث الحالي فقد ربط بين النظرية والتطبيق حيث تم حصر مجموعة من الشركات التي تنطبق عليها المؤشرات المالية الواردة بالمعيار ومن ثم مقارنتها بتقرير المراجع. وهل أخذ المراجع تلك المؤشرات في اعتباره عند اعداد التقرير أم لا.

5- هناك ندرة في الدراسات التي تربط بين الواقع الفعلي الذي يؤكد وجود مؤشرات تشير الي مشاكل في الاستمرارية لشركات قائمة وتقرير مراجع الحسابات ومدي انعكاس نتائج تلك المؤشرات على تقرير المراجع، وهذا ما يحاول الباحث اضافته من خلال البحث الحالي.

2-8 الاستمرارية ومسئولية المراجع وفقا للمعايير المهنية

يعتبر افتراض الاستمرارية هو أحد الافتراضات الاساسية التي تحكم اعداد القوائم المالية، ووفقا لهذا الافتراض يتم اعداد القوائم المالية للمنشأة بافتراض استمرارها في مجال الاعمال لأجل غير محدد

(على الاقل لفترة ماليه قادمة), كما لا يوجد لديها النية– لتصفية أو تقليص حجم أعمالها . وبالتالي يتم تسجيل الأصول والالتزامات على أساس أن المنشأة سوف يكون لديها القدرة على تحقيق قيمة أصولها وتسوية التزاماتها من خلال ممارستها لأنشطتها العادية، مالم يحدث أمر غير متوقع أو غير طبيعي. ومن ثم تتمثل أهداف المراجع وفقا (للفقرة رقم 9) من معيار المراجعة الدولي رقم (ISA 570) في:

- الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة والتوصل الي استنتاجات بشأن مدي مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند اعداد القوائم المالية.
- القيام استنادا الي أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها باستنتاج ما اذا كان يوجد عدم تأكد جوهري بشأن أحداث أو ظروف قد تثير الشك الكبير حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.
- اعداد التقرير وفقا لهذا المعيار.

مما سبق نجد أن مسئولية المراجع تتمثل في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة وفي التوصل الي استنتاجات، بشأن مدي مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند اعداد القوائم المالية، واستنتاج ما اذا كان هناك عدم تأكد جوهري بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، استنادا الي أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وتوجد هذه المسئوليات حتى وان كان اطار التقرير المالي المستخدم في اعداد القوائم المالية لا يتضمن متطلبا صريحا يقضي بإجراء الإدارة تقييما خاصا لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. فقرة 6 من معيار المراجعة الدولي (ISA 570).

ومع ذلك وكما هو موضح بمعيار المراجعة الدولي رقم (ISA 200) فان التأثيرات المحتملة للقيود الملازمة لقدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية تكون أكبر بالنسبة للأحداث أو الظروف المستقبلية والتي قد تتسبب في توقف المنشأة عن البقاء كمنشأة مستمرة. ولا يستطيع المراجع أن يتنبأ بهذه الاحداث أو الظروف المستقبلية. وبناء عليه, فان خلو تقرير المراجع من أي إشارة الي وجود مشاكل في الاستمرارية أو عدم تأكد جوهري يتعلق باستمرارية المنشأة لا يمكن اعتباره دليلا على قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

وقد تطلب معيار المراجعة الدولي رقم (ISA 570) من المراجع القيام بما يلي:

وفقا للفقرة رقم (10) بالمعيار يجب على المراجع عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر التي يتطلبها معيار المراجعة الدولي رقم (ISA 315) أن ينظر فيما اذا كان هناك أحداث أو ظروف قد تثير شك كبير حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وعند قيامه بذلك يجب أن يحدد المراجع هل الإدارة قد قامت بالفعل بإجراء تقييم مبدئي لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة, وهنا يجد المراجع نفسه أمام حالتين:

- **الحالة الاولي:** قيام المنشأة بإجراء التقييم: في تلك الحالة يجب على المراجع مناقشة نتائج التقييم مع الإدارة وتحديد ما إذا كان هناك أحداث أو ظروف حددتها إدارة المنشأة تثير الشك في قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وما هي خطط الإدارة لمواجهة تلك الاحداث أو الظروف.
- **الحالة الثانية:** عدم قيام المنشأة بإجراء التقييم: في تلك الحالة يجب على المراجع مناقشة الامر مع الإدارة وأن يستفسر من الإدارة عن الأساس الذي تم بناء عليه افتراض الاستمرارية واعداد القوائم المالية وفقا لافتراض استمرارية المنشأة، وأيضا الاستفسار من الإدارة عما اذا كان هناك أحداث أو ظروف التي قد تثير الشك حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

وفي جميع الحالات يجب على المراجع أن يظل منتبها طوال مدة المراجعة لأدلة المراجعة بشأن الاحداث أو الظروف التي قد تثير شكا كبيرا بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة (فقرة رقم 11 بالمعيار رقم 570).

ووفقا للفقرتين(1312 بالمعيار 570) يجب على المراجع تقويم تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وعند قيام المراجع بذلك يجب علىه أن يغطي نفس الفترة التي استخدمتها الإدارة لإجراء تقييمها وفقا لما يتطلبه اطار التقرير المالي المنطبق أو ما تتطلبه الأنظمة واللوائح اذا كانت تحدد فترة أطول. واذا كان تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة يغطي فترة أقل من اثني عشر شهرا من تاريخ القوائم المالية فانه يجب على المراجع أن يطلب من الإدارة مد فترة تقييمها لاثني عشر شهرا على الاقل من ذلك التاريخ.

وقد تطلب المعيار من المراجع اجراء المزيد من إجراءات المراجعة عند تحديده لحالات أو ظروف قد تثير شكا كبيرا حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة للحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة من خلال القيام بما يلي (فقرة 16 بالمعيار 570):

- مطالبة الإدارة بإجراء تقييم لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة في حال عدم قيامها بذلك.
- 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 عاملا مهما عند النظر في النتيجة المستقبلية للأحداث أو الظروف أثناء تقويم خطط الإدارة للتصرفات المستقبلية فانه يجب تقويم إمكانية الاعتماد على البيانات المولدة التي تم الاستناد اليها في اعداد التنبؤ، وتحديد ما إذا كان هناك دعم كاف للافتراضات التي استند اليها التنبؤ.

- النظر فيما إذا كان هناك أي حقائق أو معلومات إضافية قد أصبحت متاحة منذ التاريخ الذي أجرت فيه الإدارة تقييمها
- طلب افادة مكتوبه من الإدارة ومن المكلفين بالحوكمة حسب مقتضي الحال فيما يتعلق بخططهم للتصرفات المستقبلية وجدوى هذه الخطط.

8-2-1 دور الإدارة في الإستمرارية

يعتبر افتراض الاستمرارية أحد المبادئ الأساسية التي تعتمد عليها الإدارة عند إعداد القوائم المالية. ويعني افتراض الاستمرارية النظر إلي المنشأة على أنها مستمرة فى مزاولة نشاطها في المستقبل القريب، وان المنشأة ليست مضطرة – كما لا يوجد لديها النية – لتصفية أو تقليص حجم أعمالها وبالتالي يتم تسجيل الأصول والالتزامات على أساس أن المنشأة سوف يكون لديها القدرة على تحقيق قيمة أصولها وتسوية التزاماتها من خلال ممارستها لأنشطتها العادية. ووفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (IAS1) يجب على الإدارة عند قيامها بإعداد القوائم المالية أن تجري تقييما لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة , كما يجب على إدارة المنشأة اعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية مالم تعتزم الإدارة تصفية المنشأة أو إيقاف عملياتها , أو مالم يكن لدي الإدارة أي بديل واقعي آخر سوي القيام بذلك . وعندما تصبح الإدارة على علم أثناء اجراء التقييم بحالات عدم تأكد جوهرية تتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكا كبيرا حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، يجب على إدارة المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة، جنبا الي جنب مع الأساس الذي اعدت بناء عليه القوائم المالية، وسبب عدم اعتبار المنشأة منشأة مستمرة. (فقرة 25 من معيار المحاسبة الدولي IAS 1)

وعند تقييم ما إذا كان افتراض الاستمرارية يعد مناسبا، يجب على الإدارة أن تأخذ في الحسبان جميع المعلومات المتاحة عن المستقبل الذي يمتد على الأقل الي اثني عشر شهرا من نهاية فترة التقرير، دون الاقتصار على تلك المدة. وتعتمد درجة النظر في تلك المعلومات ومراعاتها على الحقائق القائمة في كل حالة. فعندما يكون لدي المنشأة تاريخ من العمليات المربحة وسهوله في الوصول الي الموارد المالية فقد تتوصل المنشأة الي استنتاج أن المحاسبة وفقا لأساس الاستمرارية تعد مناسبة دون اجراء تحليل تفصيلي. وفي حالات أخري قد يلزم للإدارة أن تأخذ في الحسبان مجموعة واسعة من العوامل المتعلقة بالربحية الحالية والمتوقعة والجداول الزمنية لسداد الديون والمصادر الممكنة للتمويل البديل قبل أن تتمكن من التوصل الي قناعة بأن أساس الاستمرارية يعد مناسبا. (فقرة 26 من معيار المحاسبة الدولي IAS 1)

- من العرض السابق نجد أن معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية أكدت على دور إدارة المنشأة ومسئولياتها عن اعداد القوائم المالية وفقا لافتراض الاستمرارية ومسئولية الإدارة عن تقييم الاستمرارية. كما أكدت المعايير على دور وأهمية نتيجة الاعمال والمؤشرات المالية لدعم استمرارية

المنشأة، حيث أن تحقيق صافي ربح وعدم وجود صعوبات مالية سبب كافي لصحة افتراض الاستمرارية. على الجانب الاخر أكدت معايير المراجعة أن دور المراجع فيما يتعلق بالاستمرارية يقتصر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة والتوصل الي استنتاجات بشأن مدي مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند اعداد القوائم المالية.

8-2-2 فقرة الاستمرارية المطلوب إدراجها في تقرير المراجع

يجب على المراجع (الفقرة 17) تقييم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بمدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية، كما انه إذا استنتج المراجع (الفقرة 19) أن استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة يعد مناسباً مع وجود عدم تأكد جوهري، فيجب عليه تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تصف بشكلٍ كافٍ الأحداث أو الظروف الرئيسة التي قد تلقي شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وخطط الإدارة للتعامل مع تلك الأحداث أو الظروف وتفصح بشكلٍ واضح عن أن هناك عدم تأكد جوهرياً ذا علاقة بأحداث أو ظروف، والتي قد تلقي شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. توضح الفقرة (أ22) وجود عدم تأكد جوهري في حالة ضخامة التأثير المحتمل للأحداث أو الظروف، واحتمالية حدوثها، إلى درجة أن الإفصاح المناسب يعد ضرورياً لتحقيق العرض العادل (لأطر العرض العادل)، أو للقوائم المالية التي لن تكون مضللة (في حالة أطر الالتزام). كما انه وفقا (للفقرة أ23) يكون مطلوباً من المراجع تحديد ما إذا كان قد تمت الإفصاحات عن حالات عدم التأكد الجوهري التي يتطلبها إطار التقرير المالي المعمول به. والإفصاحات المطلوبة بموجب بعض أطر التقرير المالي الأخرى التي قد تتضمن الإفصاحات عن تقويم الإدارة لأهمية الأحداث أو الظروف ذات العلاقة بقدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها. أو الأحكام المهمة التي قامت بها الإدارة كجزء من تقديرها لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

وفي حالة أنه تم التعرف (الفقرة 20) على أحداث أو ظروف، قد تلقي شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، إلا أنه، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، يستنتج المراجع أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري، فيجب على المراجع تقييم ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحات كافية عن تلك الأحداث أو الظروف، وذلك في ضوء متطلبات التقرير المالي المعمول به. كما اشارت الفقرة (أ24) الي انه في حالة عدم وجود عدم تأكد جوهري يكون مطلوبا من المراجع تقويم مدي كفاية افصاح القوائم المالية عن الأحداث أو الظروف التي قد تلقي شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة . بالإضافة الي ما سبق، اوضحت الفقرة (أ25) انه عند إعداد القوائم المالية طبقاً لإطار عرض عادل، فإن تقويم المراجع لما إذا كانت القوائم المالية تحقق اهداف ذلك العرض يتضمن الأخذ في الحسبان العرض

الشامل وهيكل القوائم المالية ومحتواها، وفيما إذا كانت القوائم المالية – بما في ذلك الملاحظات ذات العلاقة – تمثل المعاملات والأحداث ذات الأساس بطريقة تحقق عرض عادل وبخاصة عند التعرف على أحداث أو ظروف، قد تلقي شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

كما تناول معيار المراجعة الدولي رقم (ISA 570)ضمن فقرات المعيار والمواد التفسيرية تلك انعكاس تقييم الاستمرارية على تقرير المراجع في النقاط التالية:

- إذا تم إعداد القوائم المالية باستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة (الفقرة21)، على الرغم من عدم ملاءمته – وفقاً لحكم المراجع –في إعداد القوائم المالية، فيجب على المراجع ابداء رأي معارض ، وذلك بصرف النظر عما إذا كانت القوائم المالية قد تضمنت – أم لم تتضمن – إفصاحاً عن مدى عدم مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة(الفقرة أ26) . يجب على الادارة في تلك الحالة (الفقرة أ27) اختيار اساس بديل لإعداد القوائم المالية (مثل اساس التصفية)، كما يجب على المراجع تضمين فقرة لفت الانتباه طبقاً لمعيار المراجعة 706 (المعدل) في تقريره للفت انتباه المستخدم إلى ذلك الأساس المحاسبي البديل وأسباب استخدامه.
- إذا تم إجراء إفصاح كافٍ عن عدم التأكد الجوهري في القوائم المالية (الفقرة 22)، فيجب على المراجع ابداء رأي غير معدل، ويجب أن يتضمن تقرير المراجع قسماً منفصلاً تحت عنوان "عدم التأكد الجوهري ذات العلاقة بالاستمرارية"، بحيث يوضح ذلك القسم الاحداث أو الظروف التي تشير إلى وجود عدم تأكد جوهري قد يلقي شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وأن رأي المراجع لن يكون معدلاً فيما يتعلق بهذا الأمر وذلك لتنبيه المستخدمين لتلك الاحداث والظروف في ظل الاطار المطبق للتقرير المالي(الفقرتين أ28، أ29)،
- وتجدر الاشارة الي ان ما سبق يمثل الحد الأدنى للإفصاح في تقرير المراجع، حيث يمكن للمراجع تضمين تقريره –بالإضافة لما سبق – توضيح جوانب عدم التأكد الجوهري وكيفية التعامل معها عند المراجعة، مدي ملاءمة استخدام الادارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة مع وجود عدم تأكد جوهري (الفقرتين أ30، أ31).
- كذلك يجب على المراجع (الفقرة23) في حالة عدم كفاية الافصاح عن عدم التأكد الجوهري في القوائم المالية إبداء رأي متحفظ، أو رأي معارض – كلما كان ذلك مناسباً – طبقاً لمعيار المراجعة 705 (المعدل)، وان يوضح قسم أساس الرأي المتحفظ (المعارض) في تقرير المراجع أن عدم التأكد الجوهري الموجود قد يلقي شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، كما أن القوائم المالية لم تفصح بشكلٍ كافٍ عن هذا الأمر، واذا كانت الإدارة غير راغبة في إجراء تقديرها أو التوسع فيه بشان القدرة على الاستمرار–عندما يطلب المراجع منها القيام بذلك– فيجب على المراجع أن يأخذ في

الحسبان انعكاسات ذلك على تقريره (الفقرة 24)، والذي قد يترتب عليه ابداء راي متحفظ او الامتناع عن الراي (الفقرة أ35) . كما اوضحت الفقرة (أ32) انه حتى عند حصول المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، بشأن مدى ملاءمة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، لكن لم يتم إجراء إفصاح كافٍ لعدم التأكد الجوهري في القوائم المالية، يتعين على المراجع ابداء راي متحفظ او معارض حسب الحالة، كما انه (الفقرة أ33) في المواقف التي تتضمن حالات متعددة هامه من عدم التأكد الجوهري، قد يرى المراجع أنه من المناسب – في حالات نادرة جداً – الامتناع عن إبداء رأي.

8-2-3 مؤشرات الحكم على الاستمرارية وفقا للمعيار رقم (570)

ورد ضمن الفقرات التفسيرية (أ3) مجموعة من الاحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وقد أورد المعيار تلك الظروف أو الاحداث كأمثلة فقط وليس حصر لكافة الظروف والاحداث التي قد تثير شكوكا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وقد تم تقسيم تلك المؤشرات الي ثلاث مجموعات:

أولاً: مؤشرات مالية: وتشمل ما يلي:

- رأس المال العامل بالسالب (الالتزامات المتداولة أكبر من الاصول المتداولة)
- اقتراب موعد استحقاق القروض دون وجود فرص واقعية للتجديد أو للسداد؛ أو الاعتماد المفرط على الاقتراض قصير الأجل لتمويل أصول طويلة الأجل.
- المؤشرات على سحب الدعم المالي من قبل الدائنين.
- وجود تدفقات نقدية تشغيلية سالبة تشير إليها القوائم المالية التاريخية أو المستقبلية.
- المؤشرات المالية الرئيسية السلبية.
- الخسائر التشغيلية الجوهرية أو التدهور الكبير في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد التدفقات النقدية.
- التأخر في توزيعات الأرباح أو توقفها.
- عدم القدرة على السداد للدائنين في تواريخ الاستحقاق.
- عدم القدرة على الالتزام بشروط اتفاقيات القروض.
- التحول من نظام الائتمان إلى نظام الدفع عند الاستلام في المعاملات مع الموردين.
- عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير منتج جديد ضروري، أو استثمارات ضرورية أخرى.

ثانياً: المؤشرات التشغيلية: وتشمل ما يلي:

- عزم الإدارة على تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات.
- خلو المناصب الإدارية العليا مع عدم توفر البديل.
- خسارة سوق رئيسي، أو عميل رئيسي، أو حق امتياز، أو رخصة، أو مورد رئيسي.

- مشكلات العمالة.
- نقص الإمدادات المهمة.
- ظهور منافس ناجح بشكلٍ كبير.

ثالثاً: المؤشرات الأخرى:

- عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال أو المتطلبات النظامية أو التنظيمية الأخرى، مثل متطلبات السيولة للمؤسسات المالية.
- وجود دعاوى قانونية أو تنظيمية منظورة ضد المنشأة، والتي في حال نجاحها، قد تؤدي إلى مطالبات من غير المرجح أن تكون المنشأة قادرة على الوفاء بها.
- التغييرات في الأنظمة أو اللوائح أو في سياسة الحكومة، التي من المتوقع أن تؤثر سلباً على المنشأة.
- الكوارث غير المؤمن ضدها أو المؤمن ضدها بأقل مما يجب في حال حدوثها.

8-2-4 كيفية التعامل مع الشك الجوهري فيما يتعلق بالاستمرارية في تقرير المراجع

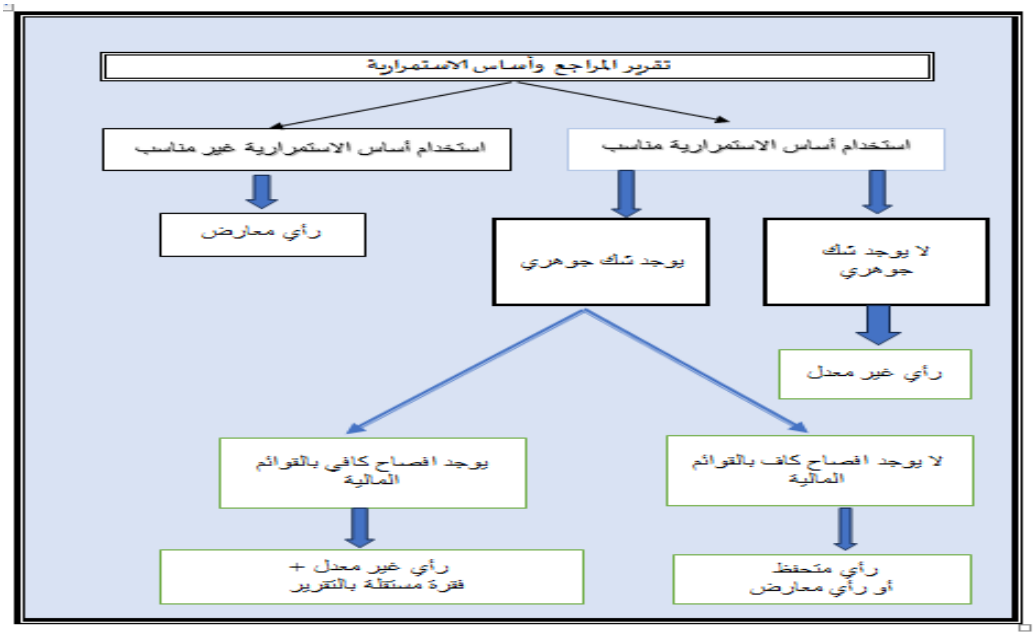
وفقا لمعيار المراجعة الدولي رقم (ISA 570) تناولت فقرات المعيار والمواد التفسيرية انعكاس الشك الجوهري في الاستمرارية على تقرير المراجع كما يلي:

- إذا تم إعداد القوائم المالية باستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة(الفقرة21)، على الرغم من عدم ملاءمته وفقا لحكم المراجع في إعداد القوائم المالية، فانه يجب على المراجع ابداء رأي معارض ، وذلك بصرف النظر عما إذا كانت القوائم المالية قد تضمنت – أم لم تتضمن – إفصاحاً عن مدى عدم مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة(الفقرة أ26).كما يجب على الادارة في تلك الحالة (الفقرة أ27) اختيار اساس بديل لإعداد القوائم المالية (مثل اساس التصفية)، كما يجب على المراجع تضمين فقرة لفت الانتباه طبقاً لمعيار المراجعة 706 (المعدل) في تقريره للفت انتباه المستخدم إلى ذلك الأساس المحاسبي البديل وأسباب استخدامه.
- إذا تم إجراء إفصاح كافٍ عن عدم التأكد الجوهري في القوائم المالية (الفقرة 22)، فيجب على المراجع ابداء رأي غير معدل. ويجب أن يتضمن تقرير المراجع قسماً منفصلاً تحت عنوان "عدم التأكد الجوهري ذات العلاقة بالاستمرارية"، بحيث يوضح ذلك القسم الاحداث أو الظروف التي تشير إلى وجود عدم تأكد جوهري قد يلقي شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وأن رأي المراجع لن يكون معدلاً فيما يتعلق بهذا الأمر وذلك تنبيه المستخدمين لتلك الاحداث والظروف في ظل الاطار المطبق للتقرير المالي(الفقرتين أ28، أ29). وتجدر الاشارة الي ان ما سبق يمثل الحد الأدنى للإفصاح في تقرير المراجع، حيث يمكن للمراجع تضمين تقريره– بالإضافة لما سبق– توضيح

مناطق عدم التأكد الجوهري وكيفية التعامل معها عند المراجعة، مدي ملاءمة استخدام الادارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة مع وجود عدم تأكد جوهري(الفقرتين أ30، أ31).

- يجب على المراجع (الفقرة23) في حالة عدم كفاية الافصاح عن عدم التأكد الجوهري في القوائم المالية إبداء رأي متحفظ، أو رأي معارض – كلما كان ذلك مناسباً – طبقاً لمعيار المراجعة 705 (المعدل)، وان يوضح قسم أساس الرأي المتحفظ (المعارض) في تقرير المراجع أن عدم التأكد الجوهري الموجود قد يلقي شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، كما أن القوائم المالية لم تفصح بشكلٍ كافٍ عن هذا الأمر، واذا كانت الإدارة غير راغبة في إجراء تقديرها أو التوسع فيه بشان القدرة على الاستمرار–عندما يطلب المراجع منها القيام بذلك– فيجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان انعكاسات ذلك على تقريره (الفقرة 24)، والذي قد يترتب علىه ابداء راي متحفظ او الامتناع عن الراي (الفقرة أ35) . كما اوضحت الفقرة (أ32) انه حتي عند حصول المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، بشأن مدى ملاءمة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، لكن لم يتم إجراء إفصاح كافٍ لعدم التأكد الجوهري في القوائم المالية، فانه يتعين على المراجع ابداء راي متحفظ او معارض حسب الحالة، كما انه (الفقرة أ33) في المواقف التي تتضمن حالات متعددة هامه من عدم التأكد الجوهري، قد يرى المراجع أنه من المناسب – في حالات نادرة جداً – الامتناع عن إبداء رأي.

يمكن تلخيص ذلك بالشكل رقم (1) كما يلي:



شكل 1: التقرير عن الاستمرارية في تقرير المراجع

المصدر : Sever Mališ, S., & Brozović, M. 2018

التعليق على المعيار رقم (570)

1- مما سبق يتضح أن المعيار أورد ثلاث حالات يواجها المراجع عند التعامل مع الشك في الاستمرارية تتمثل في:

أ- إذا كان استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية غير مناسب عند اعدادها للقوائم المالية فان المراجع يصدر رأيا معارضا

ب- إذا كان استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية مناسبا عند اعدادها للقوائم المالية ولكن يوجد عدم تأكد جوهري يتعلق بالاستمرارية، وكان هناك افصاح كاف في القوائم المالية عن عدم التأكد الجوهري فان المراجع يصدر رأيا غير معدل مع فقرة لفت انتباه ليشير الي فقرة الإفصاح عن عدم التأكد الجوهري.

ج- اذا كان استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية مناسبا عند اعدادها للقوائم المالية ولكن يوجد عدم تأكد جوهري يتعلق بالاستمرارية، وكان هناك افصاح غير كافي في القوائم المالية عن عدم التأكد الجوهري فان المراجع يصدر رأيا معدلا (متحفظا أو معارضا).

8-2-5 المؤشرات المالية التي تم استخدامها في البحث

بعد أن استعرض الباحث مجموعة من الدراسات السابقة والتي أكدت على أهمية المؤشرات المالية في الحكم على الاستمرارية (Kozjak, 2020, Bava, and Trana, 2019) تم تحديد مجموعة من المؤشرات المالية التي تتوافر عنها بيانات بالقوائم المالية والتي يمكن قياسها واختبارها في البحث الحالي والتي تشير الي وجود شك بالاستمرارية وهي كما يلي:

8-2-5-1 رأس المال العامل

من ضمن الاحداث أو الظروف التي يمكن أن تثير منفردة أو في مجملها شكوكا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة والتي وردت بالفقرة (أ3) من معيار المراجعة الدولي (ISA 570) تحت مجموعة الأمور أو المؤشرات المالية " وجود مركز صافي بالالتزامات أو الالتزامات المتداولة " . أي ما يسمي وجود رأس مال عامل بالسالب والذي يشير الي احتمال عدم قدرة المنشأة على سداد ديونها قصيرة الاجل أي عدم كفاية الأصول المتداولة لتغطية الالتزامات المتداولة مما يشير الي احتمال أن تواجه المنشأة مشاكل في السيولة في الاجل القصير. وتم حساب رأس المال العامل كما يلي:

رأس المال العامل = الأصول المتداولة – الالتزامات المتداولة

8-2-5-2 تدفقات نقدية تشغيلية سالبة

من ضمن الاحداث أو الظروف التي يمكن أن تثير منفردة أو في مجملها شكوكا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة والتي وردت بالفقرة (أ3) من معيار المراجعة الدولي (ISA 570) تحت

مجموعة الأمور أو المؤشرات المالية " وجود تدفقات نقدية سالبة تشير اليها القوائم المالية التاريخية أو المستقبلية. اذ أن وجود صافي تدفق نقدي سالب من الأنشطة التشغيلية يعتبر مؤشرا على احتمال أن تواجه المنشأة مشاكل في السيولة في الاجل القصير، وبالتالي عند وجود ذلك المؤشر مع مؤشرات أخري سيكون تأثيره أكبر من مشكله سيوله بالأجل القصير وقد يتطور الامر الي الدخول في حالة افلاس.

8-2-5-3 خسائر تشغيلية جوهرية أو التدهور الكبير في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد التدفقات النقدية

من ضمن الاحداث أو الظروف التي يمكن أن تثير منفردة أو في مجملها شكوكا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة والتي وردت بالفقرة (أ3) من معيار المراجعة الدولي (ISA 570) تحت مجموعة الأمور أو المؤشرات المالية " (خسائر تشغيلية جوهرية أو التدهور الكبير في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد التدفقات النقدية). اذ أن وجود تلك الخسائر سيحد من قدرة المنشأة على الحصول على دعم مالي إضافي سواء من الاقتراض أو زيادة رأس المال مما قد يدخل المنشأة في إجراءات التصفية.

8-2-5-4 المعدلات المالية الرئيسية السلبية

من ضمن الاحداث أو الظروف التي يمكن أن تثير منفردة أو في مجملها شكوكا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة والتي وردت بالفقرة (أ3) من معيار المراجعة الدولي (ISA 570) تحت مجموعة الأمور أو المؤشرات المالية :(المعدلات المالية الرئيسية السلبية). إذ قام الباحث بحساب مجموعة من المؤشرات التي تندرج تحت المعدلات المالية الرئيسية وهي:

- نسبة الخسائر الي حقوق الملكية: والتي تتمثل في (الخسائر / حقوق الملكية)
- نسبة المديونية: والتي تتمثل في (اجمالي الديون / اجمالي الأصول)
- نسبة النقدية للالتزامات المتداولة: والتي تتمثل في (النقدية / الالتزامات المتداولة)

8-2-5-5 المؤشرات على سحب الدعم المالي من قبل الدائنين

من ضمن الاحداث أو الظروف التي يمكن أن تثير منفردة أو في مجملها شكوكا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة والتي وردت في الفقرة (أ3) من معيار المراجعة الدولي (ISA570) تحت مجموعة الأمور أو المؤشرات المالية: (المؤشرات على سحب الدعم المالي من قبل الدائنين). حيث أخذ الباحث اتجاه التغير في رصيد الدائنين آخر المدة عن أول المدة كمؤشر على أن هناك ثقة في المنشأة من خلال منحها ائتمان أم لا. إذ أن زيادة رصيد الدائنين أخر المدة عن أول المدة يشير لاستمرار الدعم المالي من قبل الدائنين للمنشأة. أما ثبات الرصيد أو انخفاضه يعتبر مؤشرا على سحب الدعم المالي من قبل الدائنين للمنشأة.

هذا المؤشر يعتبر مقياسا أيضا لعدم القدرة على السداد للدائنين في تواريخ الاستحقاق، والتحول من نظام الائتمان الى نظام الدفع عند الاستلام في المعاملات مع الموردين.

8-3 اشتقاق فرض البحث

اعتمد الباحث على أهم المؤشرات التي وردت في الدراسات السابقة والمرتبطة بتقييم الاستمرارية والتي تمثلت في المؤشرات المالية والتي تم الحصول علها من المؤشرات المالية الواردة بمعيار المراجعة الدولي رقم (ISA 570), ومن هذه الدراسات دراستي (Bava and Trana 2019), (Kozjak 2020).

الفرض الاحصائي

يلتزم المراجعون في المملكة بالمؤشرات المالية الواردة بمعيار المراجعة الدولي رقم (570) عند تقييمهم لمدي مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية عند اعداد القوائم المالية ومن ثم تعديل تقريرهم اذا تطلب الامر.

8-4 الدراسة التطبيقية

لاختبار فرض البحث قام الباحث بجمع البيانات اللازمة والمنشورة لمجموعة من الشركات المساهمة المسجلة والمتداولة في السوق المالية السعودية (تداول) عن أحدث قوائم مالية منشورة وقت اعداد البحث والتي تمثلت في قوائم عام 2022م.

8-4-1 العينة

تم تجميع البيانات من القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة السعودية المسجلة والمتداولة في السوق المالية السعودية (تداول).

8-4-1-1 محددات اختيار العينة

تم وضع مجموعة من الشروط والمحددات لاختيار عينه البحث والتي تمثلت في:

- أن تكون شركة مساهمة مسجلة ومتداولة في السوق المالي السعودي (تداول) عام 2022
- القوائم المالية عن عام 2022 م منشورة ومتاحه في تداول.
- حققت الشركة صافي خسارة عن عام 2022 م.
- تم تحديد الشركة من قبل السوق المالي السعودي (تداول) على انها شركة تبلغ خسائرها المتراكمة من 20% الي 35% من رأسمالها المدفوع.
- تم تحديد الشركة من قبل السوق المالي السعودي (تداول) على انها شركة تبلغ خسائرها المتراكمة من 35% الي 50% من رأسمالها المدفوع.

- تم تحديد الشركة من قبل السوق المالي السعودي (تداول) على انها شركة تبلغ خسائرها المتراكمة أكبر من 50% من رأسمالها المدفوع .

أسفر تطبيق تلك الشروط عن وجود ثلاث مجموعات من الشركات المساهمة في البورصة السعودية (تداول) لتمثل عينة البحث:

المجموعة الاولي

تم دمج مجموعتين من الشركات (التي لديها خسائر تراكمية من 20%-35% والمجموعة التي لديها خسائر تراكمية من 35% الي 50%), (حيث بلغت 10 شركات).

جدول 1: الشركات التي تتراوح خسارتها المتراكمة من 20% الي 50% من رأس المال

القطاع	عدد الشركات
الطاقة	1
المواد الاساسية	1
السلع الرأسمالية	1
النقل	1
السلع طويلة الاجل	1
الاعلام والترفيه	1
تجزئة وتوزيع السلع الكمالية	2
الرعاية الصحية	1
تطوير العقارات	1
الاجمالي	10

المجموعة الثانية

مجموعة من الشركات التي حققت خسائر متراكمة أكبر من 50% من رأس المال (بلغت 4 شركات).

جدول 2: الشركات التي تزيد خسارتها المتراكمة عن 50% من رأس المال

القطاع	عدد الشركات
السلع الرأسمالية	1
تجزئة وتوزيع السلع الاستهلاكية	1
انتاج الاغذية	1
تطوير العقارات	1
الاجمالي	4

المجموعة الثالثة

مجموعة الشركات التي حققت صافي خسارة خلال عام 2022 م (بلغت 32 شركة).

جدول 3: الشركات التي حققت صافي خسارة عام 2022

القطاع	عدد الشركات
إدارة وتطوير العقارات	6
الادوية	1
الخدمات التجارية والمهنية	2
الخدمات الاستهلاكية	3
السلع الرأسمالية	4
المواد الأساسية	6
النقل	3
انتاج الاغذية	1
تجزئة الاغذية	1
السلع الرأسمالية	1
خدمات التقنية	1
السلع طويلة الاجل	2
الطاقة	1
الاجمالي	32

8-4-2 تجميع بيانات الدراسة

تم الحصول على بيانات الدراسة من خلال البيانات المنشورة في البورصة السعودية (تداول) عن عام 2022 م لجميع شركات المساهمة المتداولة التي حققت شروط الاختيار ما عدا البنوك وشركات التأمين نظرا للطبيعة المتخصصة لنشاطهما.

8-4-3 الاسلوب الاحصائي المستخدم في تحليل البيانات

تحدد طبيعة البيانات الاسلوب الاحصائي الذي يجب استخدامه. ونظرا لاختلاف البيانات التي تم تجميعها فتم استخدام الاحصاءات الوصفية وكذلك تحليل الانحدار في الدراسة من خلال البرنامج الاحصائي SPSS.

8-5 نتائج الدراسة التطبيقية

تم تحليل البيانات على ثلاث مراحل حيث تم في المرحلة الاولي الربط بين تحليل المؤشرات المالية للمجموعة الاولي وتقرير المراجع, في المرحلة الثانية تم الربط بين تحليل المؤشرات المالية للمجموعة الثانية وتقرير المراجع، وفي المرحلة الثالثة تم الربط بين تحليل المؤشرات المالية للمجموعة الثالثة من الشركات وتقرير المراجع.

8-5-1 نتائج المرحلة الأولى من الدراسة التطبيقية

بعد تحليل بيانات المجموعة الاولي من الشركات والتي حددتها البورصة السعودية (تداول) بأنها شركات (لديها خسائر تراكمية من 20%-35% من رأس المال وشركات لديها خسائر تراكمية من 35% الي 50% من رأس المال), والتي بلغت 10 شركات. قام الباحث بحساب المؤشرات المالية التي تم

تحديدها من خلال المؤشرات المالية الواردة بمعيار المراجعة الدولي (ISA 570) وكانت نتائج تلك المؤشرات كما يلي:

جدول 4: حساب المؤشرات المالية للمجموعة الاولي من الشركات بالعينة

الشركة	رأس المال العامل	نسبة الخسارة التراكمية	تغير الدائنون	نسبة النقدية للالتزامات المتداولة	نسبة المديونية	وجود/ عدم وجود افصاح للإدارة	تقرير المراجع/ وجود/ عدم وجود فقره عن الاستمرارية
1	سالب	41%	نقص	8%	77%	افصاح	عدم وجود
2	سالب	45%	زيادة	56%	29%	بدون افصاح	عدم وجود
3	سالب	25%	نقص	19%	51%	افصاح	عدم وجود
4	سالب	32%	زيادة	70%	80%	افصاح	عدم وجود
5	سالب	38%	نقص	21%	37%	افصاح	عدم وجود
6	سالب	50%	نقص	17%	140%	افصاح	وجود
7	سالب	50%	نقص	4%	96%	افصاح	عدم وجود
8	سالب	48%	زيادة	24%	55%	افصاح	عدم وجود
9	سالب	37%	نقص	33%	45%	افصاح	عدم وجود
10	سالب	48%	نقص	10%	56%	افصاح	وجود

يتضح من الجدول رقم (4) أنه بالرغم من توافر معظم المؤشرات المالية الواردة بمعيار المراجعة الدولي والتي تشير الي وجود شك في استمرارية الشركة ، وبالرغم من الافصاح والاشارة بالبورصة (ISA 570)

السعودية (تداول) الي أن هذه الشركات حققت خسائر تراكمية ما بين (20%-50%) الا أن تقرير المراجع في 80% من الحالات لم تتضمن فقرة عن الاستمرارية بالرغم من وضوح تلك المؤشرات المالية وبالرغم من افصاح ادارة تلك الشركات عن وجود مشكله لديهم في الاستمرارية، وهو ما يحتاج تفسير, حيث لا يمكن أن يكون مبرر ذلك هو الحفاظ على عميل المراجعة، حيث أن المراجع يمكن له الحفاظ على عميله ولكن بما لا يخالف أداب وسلوك المهنة، أو معايير المراجعة ذات العلاقة. ولكن في الحالة السابقة الواردة بجدول رقم (4) يعد تصرف المراجع مخالفة صريحة لمتطلبات معايير المراجعة الدولية وبالتحديد معيار المراجعة الدولي رقم 570.

8-5-2 نتائج المرحلة الثانية من الدراسة التطبيقية

بعد تحليل بيانات المجموعة الثانية من الشركات والتي حددتها البورصة السعودية بأنها شركات (لديها خسائر تراكمية أكبر من 50% من رأس المال), والتي بلغت (4) شركات, قام الباحث بحساب المؤشرات المالية التي تم تحديدها من خلال المؤشرات المالية الواردة بمعيار المراجعة الدولي (ISA 570) وكانت نتائج تلك المؤشرات كما يلي:

جدول 5: حساب المؤشرات المالية للمجموعة الثانية من الشركات بالعينة

الشركة	رأس المال العامل	نسبة الخسارة التراكمية	تغير الدائنون	نسبة النقدية للالتزامات المتداولة	نسبة المديونية	وجود/ عدم وجود افصاح للإدارة	تقرير المراجع/ وجود/ عدم وجود فقره عن الاستمرارية
1	سالب	108%	زيادة	2%	164%	افصاح	عدم وجود
2	سالب	97%	نقص	2%	86%	افصاح	وجود
3	سالب	60%	نقص	3%	35%	افصاح	عدم وجود
4	سالب	184%	نقص	5%	88%	افصاح	عدم وجود

من الجدول رقم (5) يتضح أنه بالرغم من توافر معظم المؤشرات المالية الواردة بمعيار المراجعة الدولي والتي تشير الي وجود شك في استمرارية الشركة ، وبالرغم من الافصاح والاشارة بالبورصة (ISA 570) السعودية (تداول) الي أن هذه الشركات حققت خسائر تراكمية (أكبر من 50%)، وبالرغم من وجود افصاح من ادارات تلك الشركات عن وجود مشاكل لديهم في الاستمرارية، الا أن تقرير المراجع في 75% من الحالات لم تتضمن فقرة عن الاستمرارية بالرغم من وضوح تلك المؤشرات المالية وبالرغم من افصاح ادارة تلك الشركات عن وجود مشكله لديهم في الاستمرارية وهذا يحتاج الى تفسير. وكما ذكر الباحث في نتائج المرحلة الاولى من الدراسة التطبيقية" لا يمكن أن يكون مبرر ذلك هو الحفاظ على عميل المراجعة، حيث أن المراجع يمكن له الحفاظ على عميله بما لا يخالف أداب وسلوك المهنة، أو معايير المراجعة ذات العلاقة. ولكن في الحالة السابقة الواردة بجدول رقم (٥) يعد تصرف المراجع مخالفة صريحة لمتطلبات معايير المراجعة الدولية وبالتحديد معيار المراجعة الدولي رقم "570.

8-5-3 نتائج المرحلة الثالثة من الدراسة التطبيقية

في الجزء الثالث من الدراسة التطبيقية تناول الباحث مجموعة الشركات التي تم اختيارها بالعينة والتي تمثلت في مجموعة الشركات التي حققت خسائر في أحدث قوائم منشوره وقت اعداد البحث (عام 2022م) وتم حساب جميع المؤشرات المالية الواردة في معيار المراجعة الدولي (ISA 570) ومقارنتها بتقرير مراجع الحسابات عن تلك السنة. وباستخدام الاحصاء الوصفي ببرنامج التحليل الاحصائي spss تم التوصل الي ما يلي:

8-5-3-1 حساب رأس المال العامل

تم حساب رأس المال العامل لعدد (32 شركة) وباستخدام برنامج spss وبعد اعطاء رقم (1) لرأس المال العامل الموجب، ورقم (2) لرأس المال العامل السالب، تم الحصول على الاحصاءات الوصفية التالية:

جدول 6: حساب رأس المال العامل للمجموعة الثالثة من الشركات بالعينة

رأس المال العامل					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موجب	22	68.8%	68.8	68.8
	سالب	10	31.2%	31.2	100.0
	Total	32	100.0	100.0	

من الجدول السابق (6) يتضح أن 31% من شركات العينة (10 شركات) لديها خسائر تشغيلية (الشرط الرئيسي لدخولها في العينه)، ورأس مال عامل سالب. وبتتبع تقرير المراجع عن تلك الشركات اتضح للباحث أن المراجع ذكر في تقريره فقرة عن عدم الاستمرارية لعدد (٥) شركات فقط وليس لعدد (10 شركات).

وفي محاوله من الباحث لتفسير ذلك السلوك من قبل المراجع تم حساب باقي المؤشرات المالية للشركات العشرة بالكامل التي لها رأس مال عامل سالب، وكانت النتيجة بالجدول التالي:

جدول 7: حساب المؤشرات المالية للشركات التي لديها رأس مال عامل سالب بالعينة

الشركة	رأس المال العامل	نسبة الخسارة لحق الملكية	تغير الدائنون	نسبة النقدية للالتزامات المتداولة	نسبة المديونية	التدفق النقدي التشغيلي	وجود/ عدم وجود افصاح للإدارة	تقرير المراجع/ وجود/ عدم وجود فقره عن الاستمرارية
1	سالب	70%	نقص	1%	56%	سالب	افصاح	وجود
2	سالب	184%	نقص	5%	88%	سالب	افصاح	وجود
3	سالب	20%	نقص	14%	51%	موجب	افصاح	وجود
4	سالب	11%	نقص	5%	63%	سالب	افصاح	عدم وجود
5	سالب	3%	نقص	8%	62%	سالب	عدم افصاح	عدم وجود
6	سالب	10%	نقص	2%	84%	سالب	افصاح عدم	عدم وجود
7	سالب	106%	نقص	8%	77%	سالب	عدم افصاح	عدم وجود
8	سالب	20%	زيادة	3%	74%	سالب	عدم افصاح	عدم وجود
9	سالب	14%	نقص	1%	25%	سالب	افصاح	وجود
10	سالب	30%	زيادة	2%	53%	سالب	افصاح	وجود

يتضح من الجدول السابق رقم (7) أن المراجع أدرج في تقريره فقرة عن الاستمرارية للشركات التي ادرجت اداراتها ايضاحا بالقوائم المالية عن وجود مشاكل لديها بالاستمرارية فقط. أما باقي الشركات بالرغم من توافر معظم المؤشرات المالية التي تشير لوجود مشاكل لديها بالاستمرارية (خسائر تشغيلية، رأس مال عامل سالب، نسبة خسائر تجاوزت 100% من حقوق الملكية لبعضها، نسبة مديونية عالية، نسبة نقدية ضعيفة جدا لالتزاماتها التشغيلية، تدفق تشغيلي سالب) بالرغم من وجود تلك المؤشرات الا أن المراجع لم يدرج في تقريره فقرة عن عدم الاستمرارية وفقا لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (570). قد يرجع ذلك الي أن المراجع يحاول ارضاء ادارات تلك الشركات للاحتفاظ بهم كعميل مستقبلي ولو على حساب التزامه

بمعايير المراجعة ومن ثم عدم ادراج أي فقره عن الاستمرارية والتي قد يكون لها رد فعل غير جيد من قبل المتعاملين بسوق الاوراق المالية. وهذا يمكن تأكيدة من خلال ملاحظة أن ادارة تلك الشركات التي لديها مؤشرات مالية سيئة لم تدرج ضمن ايضاحاتها فقرة أو ايضاح عن المشاكل المحتملة لديها في الاستمرارية. وهذا يعتبر تفسير منطقي لذلك التصرف من قبل المراجع .

8-5-3-2 نسبة المديونية: حيث تم حساب نسبة المديونية كما يلي:

نسبة المديونية = اجمالي الديون / اجمالي الاصول

من خلال تلك النسبة يتم قياس النسبة الاجمالية لمساهمة الغير في اجمالي أصول الشركة ، وكلما زادت تلك النسبة زادت المخاطر على الدائنين والمقرضين وزادت الاعباء على الشركة لخدمة الديون من خلال تحمل فوائد وسداد أقساط القروض. وعند حساب تلك النسبة للشركات بالعينة تم اعطاء رقم (1) لنسبة المديونية أقل من 50%، ورقم (2) لنسبة المديونية أكبر من 50%(الأعلى مخاطر). حيث جاءت النتائج كما يلي:

جدول 8: حساب نسبة المديونية للمجموعة الثالثة من الشركات بالعينة

نسبة المديونية					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اقل من 50٪	12	37.5	37.5	37.5
	اكبر من 50٪	20	62.5	62.5	100.0
	Total	32	100.0	100.0	

يتضح من الجدول السابق رقم (8) أن عدد الشركات التي لديها نسبة مديونية عالية (أكبر من 50% من اجمالي الاصول) يبلغ 20 شركة أي بنسبة 62.5% من الشركات بالعينة. وبتتبع تقرير المراجع عن تلك الشركات اتضح للباحث أن المراجع ذكر في تقريره فقرة عن عدم الاستمرارية لعدد (4) شركات فقط وليس لعدد (20 شركات) أي بنسبة 20%. وفي محاوله من الباحث لتفسير ذلك السلوك من قبل المراجع تتبع الباحث باقي المؤشرات للشركات العشرين بالكامل وكانت النتيجة كما هي ظاهرة بالجدول التالي:

جدول 9: حساب المؤشرات المالية للشركات التي لديها رأس مال عامل سالب بالعينة

الشركة	رأس المال العامل	نسبة الخسارة لحق الملكية	تغير الدائنون	نسبة النقدية للالتزامات المتداولة	نسبة المديونية	التدفق النقدي التشغيلي	وجود/ عدم وجود افصاح للإدارة	تقرير المراجع/ وجود/ عدم وجود فقره عن الاستمرارية
1	سالب	20%	نقص	14%	50%	سالب	افصاح	وجود
2	موجب	22%	نقص	19%	51%	سالب	افصاح	عدم وجود
3	موجب	15%	زيادة	73%	52%	موجب	عدم افصاح	عدم وجود
4	سالب	14%	زيادة	2%	53%	سالب	افصاح	وجود
5	موجب	11%	نقص	25%	56%	سالب	عدم افصاح	عدم وجود
6	سالب	70%	نقص	1%	56%	سالب	افصاح	وجود

الشركة	رأس المال العامل	نسبة الخسارة لحق الملكية	تغير الدائنون	نسبة النقدية للالتزامات المتداولة	نسبة المديونية	التدفق النقدي التشغيلي	وجود/ عدم وجود افصاح للإدارة	تقرير المراجع/ وجود/ عدم وجود فقره عن الاستمرارية
7	موجب	30%	زيادة	11%	57%	سالب	عدم افصاح	عدم وجود
8	موجب	14%	نقص	6%	59%	سالب	عدم افصاح	عدم وجود
9	سالب	5%	نقص	8%	62%	موجب	عدم افصاح	عدم وجود
10	سالب	11%	نقص	5%	63%	موجب	عدم افصاح	عدم وجود
11	موجب	10%	زيادة	32%	65%	موجب	عدم افصاح	عدم وجود
12	موجب	30%	نقص	5%	69%	موجب	عدم افصاح	عدم وجود
13	سالب	106%	زيادة	3%	74%	موجب	عدم افصاح	عدم وجود
14	موجب	30%	زيادة	5%	75%	سالب	عدم افصاح	عدم وجود
15	سالب	35%	نقص	8%	77%	سالب	عدم افصاح	عدم وجود
16	موجب	40%	زيادة	50%	80%	سالب	افصاح عدم	عدم وجود
17	موجب	20%	نقص	7%	85%	سالب	عدم افصاح	عدم وجود
18	سالب	32%	نقص	2%	88%	موجب	عدم افصاح	عدم وجود
19	سالب	25%	نقص	5%	86%	سالب	افصاح	وجود
20	موجب	30%	نقص	8%	93%	سالب	عدم افصاح	عدم وجود

يتضح من الجدول السابق رقم (9) تأكيدا لما سبق أن ذكره الباحث أن المراجع أدرج في تقريره فقرة عن الاستمرارية للشركات التي ادرجت اداراتها ايضاحا بالقوائم المالية عن وجود مشاكل لديها بالاستمرارية فقط. أما باقي الشركات بالرغم من توافر معظم المؤشرات المالية التي تشير لوجود مشاكل لديها بالاستمرارية (خسائر تشغيلية، رأس مال عامل سالب، نسبة تداول أقل من 100%، نسبة خسائر تجاوزت 100% من حقوق الملكية لبعضها، نسبة مديونية عالية، نسبة نقدية ضعيفة جدا لالتزاماتها التشغيلية) بالرغم من وجود تلك المؤشرات الا أن المراجع لم يدرج في تقريره فقرة عن عدم الاستمرارية. وعند الرجوع للجدول السابق رقم (9) نجد أن ادارات تلك الشركات قد أدرجت فقرة عن المشاكل في الاستمرارية في (5) شركات فقط من اجمالى (20) شركة أي بنسبة 25% من الشركات بالجدول السابق، ويلاحظ أيضا أن الشركات التي أدرج المراجع عنها فقرة في تقريره عن عدم الاستمرارية هي نفس عدد الشركات التي أفصحت اداراتها عن مشاكل بالاستمرارية لديها ضمن الايضاحات. أما الشركات التي لم تدرج اداراتها أي ايضاح عن مشاكل بالاستمرارية لديها بالرغم من وضوح المؤشرات، فلم يدرج المراجع أيضا أي فقرة في تقريره عن مشاكل بالاستمرارية.

وهنا يأتي التفسير المنطقي لذلك التصرف من قبل المراجع وهو أن المراجع يحاول ارضاء ادارات تلك الشركات للاحتفاظ بهم كعميل مستقبلي ولو على حساب التزامه بمعايير المراجعة ومن ثم عدم ادراج أي فقره عن الاستمرارية قد يكون لها رد فعل غير جيد من قبل المتعاملين بسوق الاوراق المالية.

8-5-3-3 التدفقات النقدية التشغيلية

يتمثل أحد المؤشرات الهامه عن وجود مشاكل في السيولة ومن ثم مشاكل في استمرارية الشركة يتمثل في مدي وجود تدفقات نقدية موجبة من الانشطة التشغيلية تمكنها من سداد التزاماتها قصيرة الاجل. وقد تم اعطاء رقم (1) للتدفق التشغيلي الموجب، ورقم (2) للتدفق التشغيلي السالب ومن ثم تم الحصول على الاحصاءات الوصفية التالية:

جدول 10: حساب صافي التدفق النقدي من الانشطة التشغيلية لشركات بالعينة

صافي التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	سالب	21	65.6	65.6	65.6
	موجب	11	34.4	34.4	100.0
	Total	32	100.0	100.0	

يتضح من الجدول السابق رقم (10) أن عدد الشركات التي لديها تدفق تشغيلي سالب 21 شركة بنسبة 65.6% من شركات العينة. وبتتبع تقرير المراجع عن تلك الشركات اتضح للباحث أن المراجع ذكر في تقريره فقرة عن عدم الاستمرارية لعدد (6) شركات فقط وليس لعدد (21 شركات). وفي محاوله من الباحث لتفسير ذلك السلوك من قبل المراجع تتبع المراجع باقي المؤشرات للشركات ال (21) بالكامل وكانت النتيجة بالجدول التالي:

جدول 11: حساب المؤشرات المالية للشركات التي لديها تدفق نقدي تشغيلي سالب بالعينة

الشركة	رأس المال العامل	نسبة الخسارة لحق الملكية	تغير الدائنون	نسبة النقدية للالتزامات المتداولة	نسبة المديونية	التدفق النقدي التشغيلي	وجود/ عدم وجود افصاح للإدارة	تقرير المراجع/ وجود/ عدم وجود فقره عن الاستمرارية
1	سالب	20%	نقص	14%	50%	سالب	افصاح	وجود
2	موجب	22%	نقص	19%	51%	سالب	افصاح	عدم وجود
3	موجب	19%	نقص	9%	15%	سالب	عدم افصاح	وجود
4	سالب	14%	زيادة	2%	53%	سالب	افصاح	وجود
5	موجب	11%	نقص	25%	56%	سالب	عدم افصاح	عدم وجود
6	سالب	70%	نقص	1%	56%	سالب	افصاح	وجود
7	موجب	30%	زيادة	11%	57%	سالب	عدم افصاح	عدم وجود
8	موجب	14%	نقص	6%	59%	سالب	عدم افصاح	عدم وجود
9	موجب	10%	نقص	20%	10%	سالب	افصاح	وجود
10	موجب	15%	نقص	8%	24%	سالب	عدم افصاح	عدم وجود
11	سالب	20%	زيادة	22%	26%	سالب	افصاح	عدم وجود
12	موجب	33%	نقص	34%	38%	سالب	افصاح	وجود
13	موجب	40%	زيادة	10%	44%	سالب	عدم افصاح	عدم وجود
14	موجب	30%	زيادة	5%	75%	سالب	عدم افصاح	عدم وجود
15	سالب	35%	نقص	8%	77%	سالب	عدم افصاح	عدم وجود
16	موجب	40%	زيادة	50%	80%	سالب	عدم افصاح	عدم وجود

الشركة	رأس المال العامل	نسبة الخسارة لحق الملكية	تغير الدائنون	نسبة النقدية للالتزامات المتداولة	نسبة المديونية	التدفق النقدي التشغيلي	وجود/ عدم وجود افصاح للإدارة	تقرير المراجع/ وجود/ عدم وجود فقره عن الاستمرارية
17	موجب	20%	نقص	7%	85%	سالب	عدم افصاح	عدم وجود
18	موجب	33%	زيادة[	10%	56%	سالب	افصاح	عدم وجود
19	سالب	25%	نقص	5%	86%	سالب	افصاح	عدم وجود
20	موجب	30%	نقص	8%	93%	سالب	عدم افصاح	عدم وجود
21	سالب	20%	زيادة	12%	85%	سالب	افصاح	عدم وجود

يتضح من الجدول السابق رقم (9) تأكيدا لما سبق أن ذكره الباحث من أن وجود فقرة عن عدم الاستمرارية أو فقرة عن المشاكل بالاستمرارية بتقرير المراجع مرتبط بوجود افصاح من قبل ادارة الشركة عن مشاكل الاستمرارية بالشركة. ولكن يلاحظ في الجدول رقم (11) أن المراجع لم يكتفي بذلك ولكنه أيضا لم يدرج بتقريره فقرة عن عدم الاستمرارية لكل الشركات التي أفصحت اداراتها عن مشاكل بالاستمرارية ولكنه أدرج فقره عن الاستمرارية في 60% من الشركات التي أفصحت اداراتها عن مشاكل بالاستمرارية (6 شركات فقط من 10 شركات تم الافصاح عن مشاكل بالاستمرارية لديهم).

أما الشركات التي لم تدرج الادارة ضمن ايضاحاتها وجود مشاكل بالاستمرارية فلم يدرج المراجع أي شيء في تقريره يشير الي وجود شك في الاستمرارية لديها بالرغم من توافر معظم المؤشرات المالية التي تشير لوجود مشاكل لديها بالاستمرارية (خسائر تشغيلية، رأسمال عامل سالب، نسبة تداول أقل من 100%، نسبة خسائر تجاوزت 100% من حقوق الملكية لبعضها، نسبة مديونية عالية، نسبة نقدية ضعيفة جدا لالتزاماتها التشغيلية، تدفق نقدي تشغيلي سالب). وهنا يأتي التفسير المنطقي لذلك التصرف من قبل المراجع وهو أن المراجع يحاول ارضاء ادارات تلك الشركات للاحتفاظ بهم كعميل مستقبلي ولو على حساب التزامه بمعايير المراجعة ومن ثم عدم ادراج أي فقره عن الاستمرارية قد يكون لها رد فعل غير جيد من قبل المتعاملين بسوق الاوراق المالية. أو أن هناك مؤشرات أخري غير مالية رأي المراجع أهميتها وبالتالي لم يدرج شيء عن الاستمرارية لتأكده من ازالة الشك في الاستمرارية من خلال المؤشرات الأخرى غير المالية.

8-5-3-4 مؤشرات أخري

بعد أن تناول الباحث أهم المؤشرات المالية الواردة بمعيار المراجعة الدولي (ISA 570) واتضح من تحليل النتائج عدم التزام المراجع بالمؤشرات المالية عند كتابة تقريره عن الشركة ووجود عوامل أخري تؤثر في ادراجه أو عدم ادراجه فقرة عن الاستمرارية، تناول الباحث المؤشرات الاخري بشيء من الايجاز كما يلي:

- **مدي تغير الدائنين:** من ضمن الاحداث أو الظروف التي يمكن أن تثير منفردة أو في مجملها شكوكا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة والتي وردت في الفقرة (أ3) من معيار المراجعة الدولي (ISA 570) تحت مجموعة الأمور أو المؤشرات المالية: (المؤشرات على سحب الدعم المالي من قبل الدائنين). حيث أخذ الباحث اتجاه التغير في رصيد الدائنين آخر المدة عن أول المدة كمؤشر على هل هناك ثقة في المنشأة من خلال منحها ائتمان أم لا. حيث أن زيادة رصيد الدائنين أخر المدة عن أول المدة يشير لاستمرار الدعم المالي من قبل الدائنين للمنشأة. أما ثبات الرصيد أو انخفاضه فيعتبر مؤشرا على سحب الدعم المالي من قبل الدائنين للمنشأة. وتم حساب هذا التغير كما يلي:

جدول 12: حساب التغير في الدائنون لشركات العينة

تغير الدائنون					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	نقص	19	59.4	59.4	59.4
	الزيادة	13	40.6	40.6	100.0
	Total	32	100.0	100.0	

كما يتضح من الجدول السابق رقم (12) أن 59.4% من الشركات بالعينة لديها نقص في رصيد الدائنين آخر المدة عن أول المدة بما يشير الي سحب الدعم المالي من قبل الدائنين للشركة وهذا مؤشر على وجود مشاكل محتمله بالسيولة مستقبلا، قد تؤثر مع عوامل أخري على استمرارية الشركة.

- **نسبة خسائر العام الي حقوق الملكية:** من ضمن المؤشرات المالية غير الجيدة تحقيق الشركة لخسائر جوهرية حيث أن تحقيق خسائر سيؤدي الي هبوط متوقع في اسعار الاسهم وبالتالي من المتوقع أن تحقيق خسائر مع مؤشرات أخري قد يؤثر على استمرارية الشركة. وقد راعي الباحث هذا العامل ووضعه كمؤشر رئيسي عند اختياره لعينه البحث حيث اشترط الباحث لدخول الشركة ضمن عينه البحث أن تكون نتائج أعمالها صافي خسارة.
- **نسبة النقدية الي الالتزامات المتداولة:** يتمثل أحد المؤشرات المالية الهامه لاستمرارية أي شركة في مدي توافر سيوله نقدية تمنعها من سداد التزاماتها قصيرة الاجل . وقد تم حساب تلك النسبة عن طريق قسمه رصيد النقدية على الالتزامات المتداولة وكانت النتيجة كما يلي:

جدول 13: نسبة النقدية للالتزامات المتداولة

نسبة النقدية					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اقل من 25٪	18	56.2	56.2	56.2
	اكبر من 25٪	14	43.8	43.8	100.0
	Total	32	100.0	100.0	

كما يتضح من الجدول السابق (13) أن 56.2% من الشركات بعينة البحث لديها نقدية أقل من 25% من التزاماتها المتداولة. وعدد كبير من تلك الشركات النقدية لديها 2% بما يشير الي وجود مشكله كبيره في السيولة لدي معظم شركات العينة.

8-6 خلاصة البحث

بعد قيام الباحث باستعراض نتائج الدراسة التطبيقية، يمكن تلخيص نتائج البحث والتعليق عليها كما يلي:

1- قام الباحث في المرحلة الاولى من الدراسة بالربط بين وجود المؤشرات المالية التي تثير الشك في مدي مناسبة استخدام الادارة لأساس الاستحقاق عند اعدادها للقوائم المالية وبين تقرير المراجع. وكما اتضح من الجدول رقم (4) أنه بالرغم من توافر معظم المؤشرات المالية الواردة بمعيار المراجعة الدولي (ISA 570) والتي تشير الي وجود شك في استمرارية الشركة، وبالرغم من الافصاح والاشارة بالبورصة السعودية (تداول) الي أن هذه الشركات لديها خسائر تراكمية ما بين (20%-50%) من رأس مالها الا أن تقرير المراجع في 80% من الحالات لم تتضمن فقرة عن الاستمرارية بالرغم من وضوح تلك المؤشرات المالية وبالرغم من افصاح ادارة تلك الشركات عن وجود مشكله لديهم في الاستمرارية وهذا يحتاج تفسير.

2- قام الباحث في المرحلة الثانية من الدراسة بالربط بين وجود المؤشرات المالية التي تثير الشك في مدي مناسبة استخدام الادارة لأساس الاستحقاق عند اعدادها للقوائم المالية وبين تقرير المراجع . وكما اتضح من الجدول رقم (5) أنه بالرغم من توافر معظم المؤشرات المالية الواردة بمعيار المراجعة الدولي (570) والتي تشير الي وجود شك في استمرارية الشركة ، وبالرغم من الافصاح والاشارة بالبورصة السعودية (تداول) الي أن هذه الشركات حققت خسائر تراكمية (أكبر من 50%) الا أن تقرير المراجع في 75% من الحالات لم تتضمن فقرة عن الاستمرارية بالرغم من وضوح تلك المؤشرات المالية وبالرغم من افصاح ادارة تلك الشركات عن وجود مشكله لديهم في الاستمرارية وهذا يحتاج تفسير.

3- قام الباحث في المرحلة الثالثة من الدراسة بالربط بين وجود المؤشرات المالية التي تثير الشك في مدي مناسبة استخدام الادارة لأساس الاستحقاق عند اعدادها للقوائم المالية وبين تقرير المراجع. وكما اتضح من الجداول رقم (6) الي (13) أنه بالرغم من توافر معظم المؤشرات المالية الواردة بمعيار المراجعة الدولي) والتي تشير الي وجود شك في استمرارية الشركة، من:

- وجود رأس مال عامل بالسالب عند 31% من الشركات بالعينة
- ارتفاع نسبة المديونية لدي 62.5% من الشركات بالعينة
- تحقيق جميع عينه البحث (خسائر تشغيليه) العام محل البحث 2022م

- وجود تدفقات نقدية تشغيلية سالبة لدي 65.6% من الشركات بالعينة
- انخفاض نسبة النقدية 56.2% من الشركات بعينة البحث لديها أقل من 25% من النقدية
- وجود مؤشرات على سحب الدعم المالي من قبل الدائنين
- وجود افصاح من قبل 30% تقريبا من ادارة الشركات بالعينة على وجود مشاكل بالاستمرارية لديهم

الا أن تقرير المراجع في 82% من الحالات لم يتضمن فقرة عن الاستمرارية بالرغم من وضوح تلك المؤشرات المالية وبالرغم من افصاح ادارة تلك الشركات عن وجود مشكله لديهم في الاستمرارية مما يشير الي عدم التزام المراجع بالمؤشرات الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (570 ISA) عند حكمه على الاستمرارية (مدي مناسبة استخدام الادارة لأساس الاستمرارية عند اعدادها للقوائم المالية). وهذا يحتاج الي تفسير

8-6-1 التعليق على نتائج البحث

أشارت نتائج البحث الي عدم التزام المراجع بالمؤشرات المالية الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (ISA 570) عند حكمه على الاستمرارية (مدي مناسبة استخدام الادارة لأساس الاستمرارية عند اعدادها للقوائم المالية) ويمكن تفسير ذلك من عده وجهات نظر كما يلي:

- يسعي المراجع للاحتفاظ بالعميل ومن ثم يتجنب تعديل تقريره بإضافة فقره عن الاستمرارية حتي لا يفقد العميل. وهذا ان كان صحيحا فهو مؤشر خطير على المراجع بصفة خاصة وعلى مستقبل المهنة بصفه عامة. ويتفق هذا التفسير مع النتائج التي توصل اليها (السويطى, سعيد 2018)، (Geiger et al.,2013,William and Fowle 2005) حيث ذكروا أنه بالرغم من أن هناك اجماع بين المراجعين على أهمية الابلاغ عن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة في تقاريرهم الا أن العديد من المراجعين يفضلوا عدم الابلاغ عن مشاكل الاستمرارية تجنبا لفقد العميل. وفي نفس السياق أكد (Woudenberg et al., 2019; Defond and Zhang 2014) أن ادراج المراجع فقرة بتقريره عن الاستمرارية من أصعب القرارات التي يتخذها المراجع لما لها من تأثير كبير على علاقته بالعميل والاثر على قرارات المستثمرين.
- هناك تفسير آخر لعدم التزام المراجع بالمؤشرات المالية الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (ISA 570) عند حكمه على الاستمرارية (مدي مناسبة استخدام الادارة لأساس الاستمرارية عند اعدادها للقوائم المالية) والذي يتمثل في أنه قد يكون هناك مؤشرات أخري غير ماليه يعلمها المراجع (مؤشرات تشغيليه، ومؤشرات أخري) كان لها التأثير القوي على قراره بعدم ادراج فقرة عن الاستمرارية بتقريره بالرغم من وجود العديد من المؤشرات المالية. وهذا يتطلب اثباته اجراء مزيد من البحوث عن تأثير المؤشرات التشغيلية والمؤشرات الأخرى على رأي المراجع.

- عدم وجود مؤشرات ملزمه بمعايير المراجعة يجب على المراجع استخدامها عند الحكم على مدي مناسبة استخدام الادارة لأساس الاستمرارية عند اعدادها للقوائم المالية) والذي جعل المراجع يعتمد بصوره أساسية على تقديره المهني في أمور تتطلب رأيا محددا وواضحا في جميع الحالات التي يتوافر عنها مؤشرات محددة.

8-7 التوصيات

يوصي الباحث بما يلي:

- مزيد من البحث في العوامل المؤثرة في قرار المراجع بادراج فقره عن الاستمرارية في تقرير المراجعة.
- مزيد من البحث في استكشاف المؤشرات التي يجب استخدامها للحكم على مدي مناسبة استخدام الادارة لأساس الاستمرارية عند اعداد القوائم المالية.
- مزيد من البحث في درجه أهمية المؤشرات التشغيلية والمؤشرات الاخري الواردة في معيار المراجعة الدولي (ISA 570) للحكم على مدي مناسبة استخدام الادارة لأساس الاستمرارية عند اعداد القوائم المالية.
- ضرورة تبني مجلس معايير المراجعة الدولية اصدار معيار أو تحديث المعيار الحالي (ISA 570) لالزام المراجع باستخدام مجموعة محددة من المؤشرات للحكم على مدي مناسبة استخدام الادارة لأساس الاستمرارية عند اعداد القوائم المالية وعدم ترك الامر للحكم المهني للمراجع.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

ابراهيم، أحمد كمال مطاوع، 2021 " مدى ملاءمة معيار المراجعة الدولي 570 المعدل لسنة 2015 لدعم أداء مراقبي الحسابات لمسئولياتهم بشأن الاستمرارية في ظل تداعيات جائحة COVID-19: دراسة ميدانية- مجلة البحوث المالية والتجارية- جامعة بورسعيد- كلية التجارة- العدد 3- ص 112-193.

الأمين، ماهر عياش. 2016." مدي استخدام مدقق الحسابات الخارجي لمعيار التدقيق الدولي/570: دراسة ميدانية في البيئة السورية. مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية- مج38, ع4- ص 49-70.

الحذيفى، أحمد بن محمد بن أحمد , القرني، أحمد بن عبدالقادر 2018 " قياس مدى إدراك مراجعي الحسابات الممارسين فى المملكة العربية السعودية لإرشادات ومتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 570. رسالة ماجستير, جامعة أم القرى, كلية إدارة الأعمال. ص 1 – 140.

السويطي، ابراهيم مصطفي اسماعيل، سعيد ، ناصر خليفة " "Investigation of Auditors' Opinions About Their Responsibility for Firm's Going Concern In Saudi Arabia's Market " . مجلة العلوم الادارية والاقتصادية – جامعة القصيم – كلية الاقتصاد والادارة مجلد 12- العدد 1- سبتمبر 2018- ص1- ص 13.

المليجي، ابراهيم السيد 2007. " دراسة ميدانية لآراء المستثمرين والمحللين الماليين في مسئولية مراجع الحسابات في مصر عن الحكم على مقدرة المنشأة على الاستمرار في النشاط. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية مجلد 45(2)، ص 15-42.

الهروط , يوسف على (2016) م تعزيز حكم المراجع الخارجي عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار بتطبيق نماذج التنبؤ بالإفلاس كإجراء إضافي لمعيار المراجعة الدولي رقم 570 من وجهة نظر المراجعون الخارجيون, مجلة الزرقاء الخاصة, الأردن, المجلد السادس عشر, العدد الأول ص 152-166

بطو، علاء فريد عبد الأحد يوسف، البهادلي، أحمد غازي محمد، (2018) " مدى التزام مراقب الحسابات بالمعيارين 520 , 570 في إبداء رأيه عن استمرارية المشروع : بحث تطبيقي لعينة من مراقبي

الحسابات في ديوان الرقابة المالية ومكاتب مراقبي الحسابات في العراق " – مجلة دراسات إدارية – جامعة البصرة – كلية الإدارة والاقتصاد– مجلد 10، العدد 20– ص 273–301.

ميلود، عزوز، بن التركي، وليد، 2022م " دور التدقيق للتنبؤ بالفشل المالي في المؤسسة الاقتصادية على ضوء المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 " استمرارية الاستغلال " – جامعة محمد خيضر بسكرة– كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ". مجلد 16– عدد 1– ص 557–573.

عبدالرحيم، رضا محمود محمد 2020م ." أثر التعديلات في شكل ومحتوي تقرير مراقب الحسابات وفقا لمعيار المراجعة الدولي رقم 570 المعدل لسنه 2015 بشأن الاستمرارية على قراري الاستثمار ومنح الائتمان: دراسة تجريبية. " مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية – كلية التجارة جامعة الاسكندرية – قسم المحاسبة والمراجعة – مج4، ع2– ص 1–94.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

Altman, E. and McGough, T. 1974, 'Evaluation of a Company as a Going Concern', Journal of Accountancy, 138 (6): 50–7.

Bava, F., Gromis di Trana, M., & Pisoni, P. (2018). Going concern emphasis of matter and accuracy of audit opinion: Italian evidence. International Business Management, 12(3), 292-298

Bava, F. and Gromis di Trana, M. 2019, " ISA 570: Italian Auditors' and Academics' Perceptions of the Going Concern Opinion". Australian Accounting Review No. 88 Vol. 29 Issue 1 2019:112-123.

Carey, P. J., Geiger, M. A., & O'CONNELL, B. T. (2008). Costs Associated With Going-Concern-Modified Audit Opinions: An Analysis of the Australian Audit Market. Abacus, 44(1), 61-81.

Carson, E., Fargher, N., Geiger, M., Lennox, C., Raghunandan, K., & Willekens, M. (2013). Audit reporting for going-concern uncertainty: A research synthesis. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 32(Supplement 1), 353-384. https://doi.org/10.2308/ajpt-50324 .

Caserio, C., Panaro, D., & Trucco, S. (2014). A statistical analysis of reliability of audit opinions as bankruptcy predictors. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, *10*(9), 971- 931.

Citron, D. B., & Taffler, R. J. (2001). Ethical behaviour in the UK audit profession: the case of the self-fulfilling prophecy under going-concern uncertainties. Journal of Business Ethics, 29(4), 353-363.

Citron, D. B., & Taffler, R. J. (2004). The comparative impact of an audit report standard and an audit goingconcern standard on going-concern disclosure rates. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 23(2), 119- 130

Clikeman, p. M.(2018). Manager's and Auditors Responsibilities for Evaluating Going Concern . Journal of corporate Accounting & Finance , 29(1),107-116.

Defond, M. and , Zhang , J. 2014 " A review of archival auditing research ". Journal of Accounting and economic -58(2)275-326.

Geiger, M. A., & Blay, A. D. (2011). Auditor fees and auditor independence: Evidence from going concern reporting decisions. http://www.academia.edu/download/41378460/Auditor_Fees_and_Auditor_Independence_Ev20160121-11204-1f7mmg9.pdf (accessed 15 Mai 2016.).

Geiger, M. A., & Rama, D. V. (2006). Audit firm size and going-concern reporting accuracy. *Accounting Horizons*, *20*(1), 1-17.

Geiger, M. A., Raghunandan, K., &Riccardi, W. (2013). The global financial crisis: US bankruptcies and going-concern audit opinions. Accounting Horizons, 28(1), 59-75

Guiral, A., Ruiz, E., & Rodgers, W. (2011). To what extent are auditors' attitudes toward the evidence influenced by the self-fulfilling prophecy?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, *30*(1), 173-190.

Gupta, Gaurav, Jitendra Mahaud, and Byomakesh Debata,2018 "impact of CEO's characteristics on investment decisions of Indian listed firms: does crisis make any difference " available at https:// doi.org/10.1080/23322039.2018.1439258.

Haron,H.Hartadi,B.,Ansari, M.,&Ismail,I.(2009). Factors influencing auditors going concern opinion .Asian Academy of Management journal,14(1),1-19

International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB) .2015.GoingConcern. International Standard on Auditing (ISA) 570 revised. New York, NY: IAASB.

Kozjak ,Suzana,K. (2020)." AUDITOR'S GOING CONCERN ASSESSMENT IN THE REPUBLIC OF CROATIA . 61st International Scientific Conference on Economic and Social Development – Corporate social responsibility in the context of the development of entrepreneurship and small businesses - Varazdin, 22-23 October, 2020 .

Loft, A., & Humphrey, C. (2009). International Federation of Accountants. In Handbook of Transnational Economic Governance Regimes (pp. 395- 408). Brill.

Martens, D., Bruynseels, L., Baesens, B., Willekens, M., & Vanthienen, J. (2008). Predicting going concern opinion with data mining. *Decision Support Systems*, *45*(4), 765- 777.

Mutchler, J.F. 1985, 'A Multivariate Analysis of the Auditor's Going-concern Opinion Decision', Journal of Accounting Research, 23 (2): 668–82.

Myers, L. A., Schmidt, J., & Wilkins, M. (2014). An investigation of recent changes in going concern reporting decisions among Big N and non-Big N auditors. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, *43* (1), 155-172.

Sever Malis̆, S., & Brozović, M. 2018 . The Auditors Assessment of Going Concern as an Integral Part of Financial Statements Audit. *Understanding Bankruptcy-Global Issues, Perspectives and Challenges*, 125-150.

Trana, Melchior,G.D., and , Alfiero ,Simona .(2019), " The Role Of The ISA 570 "Adverse Key Financial Ratios" In Gonig Concern Assessment In Italy- Corporate Ownership & Control / Volume 16, Issue 4, Summer2019

Triani , ni,N.A, and , Satyawan,Made,D.2017." Determining The Effectiveness of Going Concern Audit Opinion by ISA 570- Asian Journal of Accounting Research 2 (2017) 29 – 35

William, P., & Fowler, W. E. (2005), "Audit firm differences in the issuance of going concern opinions prior to client bankruptcy", Journal of Accounting and Finance Research.93-109 ,(5)13 .

Woudenberg , Jani ,Dijk , Lisette and Kamerling , Rebort 2019. " Company managements and auditors reporting on going concern : Discussion of the current international regulatory framework – International Journal of Accounting and Financial reporting 9(2)-335-361

Yeh, C. C., Chi, D. J., & Lin, Y. R. (2014). Going-concern prediction using hybrid random forests and rough set approach. *Information Sciences*, *254*, 98-110.