بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية

(دراسة تطبيقية ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة القانونية السودانية)

Role of Industrial Specialization 0f the External Auditor in the Prediction of the Continuity of Industrial Firms

(Applied study on a sample of Legal Sudan Audit Office)

أطروحة مقدمة للحصول علي درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل

إعداد الطالبة:

نادية خواجة موسى جمعة

إشراف الدكتور/ فتح الرحمن الحسن منصور الحسن

أستاذ المحاسبة المشارك _ بجامعة أم القري بالمملكة العربية السعودية

1437هـ - 2016م

بسم الله الرحمن الرحيم

الإستهلال

قال الله تعالى:

﴿وَقُلِ اعْمَلُواْ فَسَيَرَى اللّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّونَ إِلَى عَالِمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُم بِمَا كُنتُمْ تَعْمَلُونَ﴾

صدق الله العظيم

سورة التوبة، الآية رقم (105)

﴿وَنَضَعُ الْمَوَازِينَ الْقِسْطَ لِيَوْمِ الْقِيَامَةِ فَلاَ تُظْلَمُ نَفْسٌ شَيْئًا وَإِن كَانَ مِثْقَالَ حَبَّةٍ مِّنْ خَرْدَلٍ أَتَيْنَا بِهَا وَكَفَى بِنَا حَاسِبِينَ﴾

صدق الله العظيم

سورة الأنبياء، الآية (47)

الإهـــــداء

إلى روح أمي وأبي الطاهرتين، اللهم طيب مرقدهم، أغفر لهم وأرحمهم، وأسكنهم فسيح جناتك مع النبيين

والصديقين والشهداء والصالحين وحسن أولئك رفيقاً..

وأسال الله العلي القدير أن تظل دراستي هذه صدقة جارية لهما..

إلى أصحاب القلوب الطاهرة والنفوس الصافية، الذين تذوقت معهم أجمل اللحظات ومرهـــا في هـــذه الحياة،

أخواني وأخواتي..

إلى من كانوا ملاذي وملجئ، وكان لهم الفضل الكبير في دعمي وتحفيزي لاستكمال دراستي،

أهلي وأصدقائي..

إلى كل طالب علم يتزود بالصبر والتفاؤل والأمل في سبيل العلم ليحقق النجاح وإن طال الزمن..

إلى كل من وسعهم صدري وقلبي وكانو أملي وحياتي..

أهديهم هذا البحث .....

الباحثة

الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام علي سيدنا محمد خاتم النبين، وعلي آله وأصحابه أجمعين. نشكر الله العلي القدير الذي أنعم علينا بنعمة العقل والدين، وعلي فضله وتوفيقه في إتمام هذه الرسالة، والقائل في محكم التنزيل ﴿وَفَوْقَ كُلِّ ذِي عِلْمٍ عَلِيمٌ﴾ سورة يوسف، آية (76) .. صدق الله العظيم.

وقال رسول الله (صلى الله عليه وسلم): "من صنع إليكم معروفاً فكافئوه، فإن لم تجدوا ما تكافئونه به فأدعوا له حتى تروا أنكم كافأتموه .... (رواه أبو داوود).

بعد شكر الله عز وجل والثناء عليه، يطيب للباحثة في هذا المقام أن تتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير **للدكتور/ فتح الرحمن الحسن منصور**، أستاذ المحاسبة المشارك بجامعة أم القري بالمملكة العربية السعودية، المشرف علي الرسالة، الذي وجدت فيه أستاذاً فاضلاً معطاءاً وسخياً في علمه وخُلقه، بذل الجهد وقدم التوجيه السليم والرأي السديد، الذي ساعدني في تخطي الكثير من الصعاب، فجزاه الله عني خير الجزاء وأمده بدوام الصحة والعافية.

وأيضاً تتقدم الباحثة بخالص الشكر والتقدير **للدكتور/ صالح حامد محمد علي**، أستاذ المحاسبة المشارك بكلية التجارة جامعة النيلين، لتفضل سيادته بالموافقة علي الأشتراك في لجنة المناقشة والحكم علي الرسالة كممتحن خارجي، وعلي ما قدمه للباحثة من توجيهات قيمة ومعونة علمية صادقة زادت المناقشة مقاماً وإثراء، فجزاه الله عني خير الجزاء.

كما تتقدم الباحثة بخالص الشكر والتقدير **للدكتور/ صديق بلل**، عميد الكلية وأستاذ إدارة الأعمال بها، علي قبول سيادته الأشتراك في لجنة المناقشة والحكم علي الرسالة ممتحن داخلي، وهو ما تعتبره الباحثة شرفاً لها ويزيد البحث والمناقشة قيمة وإثراءاً، فجزاه الله عني خير الجزاء.

أخيراً تشكر الباحثة كل من ساعدها في إتمام هذه الدراسة، ولو بالدعاء والأماني الطيبة، وجزى الله الجميع خيراً.

في الختام، أسال الله تعالى أن يجعل ما قدمت من جهد خالصاً لوجهه الكريم وأن ينفع به.

الباحثة

المستخلص

هدفت الدراسة إلي التحقق من دور واتجاه التخصص الصناعي للمراجع الخارجي نحو التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية، وذلك بالاستناد إلي الأبعاد الإيجابية للتخصص الصناعي للمراجع كأساس لتفسير ذلك الاتجاه والدور. ولتحقيق ذلك تم استخدام المنهج الاستقرائي لمراجعة الدراسات السابقة مع الأخذ في الاعتبار طبيعة وظروف المحيط المهني في السودان لتحديد فرضيات الدراسة بغرض اختبار العلاقات بين المتغيرات التي يتضمنها النموذج البحثي، وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية علي عينة من المراجعين القانونيين، وقد بلغ حجم العينة (85) مفردة، وتم تجميع البيانات اعتمادا علي أداة الاستبانة. وتشير نتائج الدراسة الميدانية إلي أتفاق عينة الدراسة علي جميع عبارات الأبعاد الإيجابية للتخصص الصناعي للمراجع، علي الرغم من وجود بعض الاختلافات في درجات الموافقة. وأيضاً تشير النتائج إلي أن هناك تأثير إيجابي محدود للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي في التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية. وتوصي الباحثة بضرورة تبني مكاتب المراجعة لمفهوم التخصص الصناعي للمراجع، في ظل العولمة وكبر حجم المنشآت الصناعية وتعدد الصناعات المختلفة، وذلك لما يقدمه من مزايا وفوائد، من أهمها زيادة قدرات ومعارف وخبرات المراجع بطبيعة النشاط الصناعي محل التخصص، وبالتالي أمكانية التعرف علي المؤشرات التي تساهم في استمرارية المنشآت الصناعية.

Abstract

This study aimed at investigating the role and directions of the industrial specialization for the external auditor towards the prediction of the industrial institution based on it is positive dimensions and interpretation . Deductive approached was used to revise the previous studies with working environment circumstance in Sudan .The study sample included 85 samples . Questionnaire was used to collect data .

The research reached to, the total agreement of the study samples with the positive dimension for the industrial auditor specialization despite some differences and the limited positive effects specialization for the external auditor towards the prediction of the industrial institution.

The research recommends for, the adoption of industrial institution office auditors idea under the globalization and enlarging of industrial institution and It's diversity which lead to many advantages such as increasing abilities ,knowledge and experiences of the auditor with industrial specialization nature of the auditor and so knowing signals lead to the of industrial institution continuity .

فهرس الموضوعات

عنوان الموضوع	رقم الصفحة
الاستهلال	أ
الإهداء	ب
الشكر والتقدير	ج
المستخلص	د
Abstract	هـ
فهرس الموضوعات	و
فهرس الجداول	ح
فهرس الأشكال	ي
المقدمة	
أولاً: الإطار المنهجي	2
ثانياً: الدراسات السابقة	9
الفصل الأول **الأطار النظري للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي**	
المبحث الأول: المفاهيم الأساسية للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي.	34
المبحث الثاني: تحليل أهمية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي.	51
المبحث الثالث: ضوابط تفعيل التخصص الصناعي للمراجع الخارجي.	71
الفصل الثاني **التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية**	
المبحث الأول: المنشآت الصناعية(مفاهيم عامه).	90
المبحث الثاني: التنبؤ بالإستمرارية.	112
المبحث الثالث:مؤشرات ونماذج التنبؤ بالإستمرارية.	135

الفصل الثالث **علاقة وإنعكاسات الأبعاد الإيجابية للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي في التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية**	
المبحث الأول: علاقة وإنعكاسات الكفاءة المهنية كبعد إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع في التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية.	153
المبحث الثاني: علاقة وإنعكاسات المعرفة بنشاط العميل كبعد إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع في التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية.	159
المبحث الثالث: دور جودة تخطيط عملية المراجعة كبعد إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع في التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية.	172
الفصل الرابع **الدراسة التطبيقية والميدانية**	
المبحث الأول: نبذة تعريفية عن مكاتب المراجعة القانونية العاملة في السودان.	186
المبحث الثاني: الدراسة التطبيقية.	199
المبحث الثالث:الدراسةالميدانية.	225
الخاتمة	
أولاً: النتائج	260
ثانياً: التوصيات	262
قائمة المصادر والمراجع	265
الملاحق	288

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
(1/1/4)	توزيع مكاتب المراجعة حسب المدن السودانية	188
(2/2/4)	طبيعة نشاط المنشآت الصناعية	200
(3/2/4)	البيانات الأساسية للقوائم المالية للمنشأتين (A) و (B)	201
(4/2/4)	طريقة إحتساب المؤشرات المالية للمنشأة (A)	202
(5/2/4)	يوضح طريقة إحتساب المؤشرات المالية للمنشأة (B)	204
(6/2/4)	يوضح نتائج إحتساب المؤشرات المالية للمنشأتين (A) و (B)	208
(7/2/4)	نسبة صافي الربح بعد الضريبة إلي إجمالي الأصول	218
(8/2/4)	نسبة إجمالي حقوق الملكية إلي إجمالي الخصوم	219
(9/2/4)	نسبة الأصول المتداولة إلي الخصوم المتداولة	219
(10/2/4)	نسبة المبيعات إلي إجمالي الأصول	220
(11/2/4)	نسبة النقدية إلي إجمالي الأصول	220
(12/2/4)	قيمة (Z) دليل الإستمرارية للمنشأتين (A) و (B)	222
(13/3/4)	مقياس ليكرت الخماسي لقياس درجة الموافقة	226
(14/3/3)	المتوسط الحسابي لقياس مستوي الموافقة	226
(15/3/3)	معاملات الثبات الداخلي لعبارات فرضيات الدراسة بطريقة ألفا كرونباخ	227
(16/3/3)	نتائج إختبارات الثبات والصدق لجميع لعبارات فروض الدراسة	229
(17/3/3)	عدد الإستبيانات الموزعة والمعادة	230
(18/3/3)	التوزيع التكراري لإفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	232
(19/3/3)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	233
(20/3/3)	التوزيع التكراري لإفراد عينة الدراسة وفق المؤهل المهني	234
(21/3/3)	التوزيع التكراري لإفراد عينة الدراسة وفق المنصب الوظيفي	235

(22/3/3)	التكراري لإفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	236
(23/3/3)	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور الأول	237
(24/3/3)	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات البعد الثاني	239
(25/3/3)	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارة المحور الثالث	241
(26/3/3)	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارة المحور الرابع	242
(27/3/3)	اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لاجابات أفراد عينة الدراسة الكفاءة المهنية كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي	244
(28/3/3)	اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لاجابات أفراد عينة الدراسة المعرفة بنشاط العميل كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي	246
(29/3/3)	اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لإجابات أفراد عينة الدراسة، جودة تخطيط عملية المراجعة كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي	248
(30/3/3)	اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لإجابات أفراد عينة الدراسة، مؤشرات التنبؤ بأستمرارية المنشآت الصناعية محل المراجعة	249
(31/3/3)	نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لقياس العلاقة بين ابعاد متغير دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وضمان استمرارية المنشأة	251

فهرس الإشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
(1)	**نموذج الدراسة**	29
(1/1/4)	توزيع مكاتب المراجعة حسب المدن السودانية	188
(2/2/4)	رسم بياني يوضح التذبذب في مؤشرات التداول والتداول السريع للمنشأة (A) لثلاث سنوات	210
(3/2/4)	رسم بياني يوضح التغير في مؤشرات الربحية للمنشأة (A) لثلاث سنوات	211
(4/2/4)	رسم بياني يوضح التغير في مؤشرات النشاط للمنشأة (A) لثلاث سنوات	213
(5/2/4)	رسم بياني يوضح التغير في مؤشرات التمويل للمنشأة (A) لثلاث سنوات	214
(6/2/4)	رسم بياني يوضح التذبذب في مؤشرات التداول والتداول السريع للمنشأة (B) لثلاث سنوات	215
(7/2/4)	رسم بياني يوضح التغير في مؤشرات الربحية للمنشأة (B) لثلاث سنوات	215
(8/2/4)	رسم بياني يوضح التغير في مؤشرات النشاط للمنشأة (B) لثلاث سنوات	217
(9/2/4)	رسم بياني يوضح التغير في مؤشرات التمويل للمنشأة (B) لثلاث سنوات	217
(10/3/3)	التوزيع التكراري لإفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	232
(11/3/3)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	233
(12/3/3)	التوزيع التكراري لإفراد عينة الدراسة وفق المؤهل المهني	234
(13/3/3)	التوزيع التكراري لإفراد عينة الدراسة وفق المنصب الوظيفي	235
(14/3/3)	التكراري لإفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	236

المقدمة

تشتمل علي الآتي:

أولاً: الإطار المنهجي Conceptual Frame Work

ثانياً: الدراسات السابقة Previous Studies

أولاً: الإطار المنهجي Conceptual Frame Work

تمهيد: Preface

تتزايد الإتجاهات في مهنة المراجعة نحو الأخذ بمستويات أعلي في التخصص المهني، وذلك لأن المهني لم يعد يستطيع أن يقوم بكافة الأعمال في مجال المهنة، نسبة لتعدد فروع المهنة. وتعتبر مهنة المراجعة من المهن التي شهدت تطوراً ملموساً وملحوظاً في الفترة الأخيرة. وأصبح التخصص الصناعي للمراجع الخارجي أحد أهم مداخل التطور في ممارسة المهنة، لمواجهة التغيرات في بيئة الأعمال الحديثة.

يقصد بالتخصص الصناعي للمراجع، قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة إلي عملاء ينتمون إلي قطاع صناعي واحد. ويُعد التخصص الصناعي (Industry Specialization) أحد الوسائل أو الآليات الحديثة، التي فرضت مبررات الاهتمام بها بقوة، حسبما تقتضيه آليات التطوير الحديث للمنشآت الصناعية المعاصرة، من إزدياد حدة المنافسة فيما بينها والتغيرات العالمية المستمرة في بيئة الأعمال والبيئة التنظيمية والمهنية، مع تنوع القواعد المحاسبية الخاصة بكل نشاط صناعي علي حدة، يُضاف إليها الدعوات الموجهة من مؤسسات المراجعة من أجل فهم المزيد من طبيعة أنشطة العملاء المختلفة، كل ذلك أدي إلي جعل أنشطة العملاء تعتبر التخصص الصناعي الوسيلة الفعالة لتوفير خدمات مراجعه ذات جودة عالية، وذلك لأن الانتماء الصناعي يُمكن المراجعين من ربط أنفسهم بخصائص وإحتياجات خدمات معينة للعميل.

تشكل خدمات المراجعة التي يقدمها المراجع محوراً رئيسياً، في تحديد مدي مصداقية وموثوقية التقارير المالية والمعلومات المحاسبية المنشورة في التنبؤ بمدي مقدرة المنشآت الصناعية علي الإستمرارية، فالإستمرارية يقصد بها، أن المنشأة الصناعية سوف تستمر في القيام بأعمالها الإعتيادية خلال الفترة القادمة، وأن التوقف عن العمل أو التصفية قد تم إستبعادها.

ففي ظل التطورات المتلاحقة والتعقيدات التنظيمية والإقتصادية لمنشآت الأعمال الصناعية، يُعد التخصص الصناعي أمراً طبيعياً ودليلاً علي تأثر مهنة المراجعة بمتغيرات المجتمع القائمة فيه، فهي تعمل علي تطوير فعاليات وآليات العمل المهني للمراجعة، بحيث يصبح المراجع الخارجي أكثر خبرة وإلماماً ومعرفة بطبيعة عمل وصناعة عملائه، وتفاعلات بيئات تلك الأنشطة، مما يهيئ له القدرة على التقدير الدقيق لمخاطر المراجعة، والتخطيط الملائم لعملية المراجعة، وتحديد العوامل والمؤشرات التي تؤثر في التنبؤ بالإستمرارية، وبالتالي يستطيع المراجع إصدار تقرير فني محايد بدرجة ثقة وموضوعية مناسبة عن مدي قدرة المنشآت الصناعية علي الإستمرارية في نشاطها. وعليه فأن التخصص الصناعي، يمثل الخبرات والمهارات والقدرات المهنية والعملية المتخصصة والمتراكمة لدي المراجع الخارجي، التي ترتكز عليها كفاءة الأداء المهني لعملية المراجعة الخارجية.

مشكلة الدراسة وأسئلتها: StudyProblem and questions of the

أدت الأزمات المالية العالمية، وإفلاس وإنهيار العديد من منشآت الأعمال الدولية الكبرى، وما تبع ذلك من إنهيار إحدى الشركات الخمس الكبرى العالمية للمحاسبة (Arthur Andersen)، وواقع مهني يشهد المزيد من حالات التقاضي والدعاوي ضد بعض أعضاء المهنة، وأيضاً التطورات والمتغيرات المتتابعة في البيئة الخاصة بالمنشآت الصناعية، من تعقد للعمليات الإنتاجية وكثرة القوانين الخاصة بها واللوائح التي تنظمها، إلى إنخفاض الثقة والمصداقية في التقارير المالية بشكل عام. ونتيجة لفشل العديد من المنشآت الصناعية بعد فترة قصيرة من إصدار تقارير مراجعة نظيفة عن قوائمها المالية، وجهت العديد من الجهات إتهامات للمراجع بالفشل في تحذير مستخدمي التقارير المالية من إحتمال عدم إستمرارية هذه المنشآت، الأمر الذي أدي إلي ضرورة قيام المراجع بتطوير آليات عمله، بالتخصص في أحدي النشاطات الصناعية، وبالتالي إلمامه بطبيعة صناعات العملاء.

وعليه يمكن صياغة مشكلة الدراسة الأساسية في السؤال التالي:

(ما هو دور المراجع المتخصص صناعياً في التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية)

وتتفرع منها، الأسئلة التالية:

1/ هل هناك علاقة بين الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي المتخصص صناعياً والتنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية؟

2/ هل هناك علاقة بين معرفة المراجع المتخصص صناعياً بنشاط العميل والتنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية؟

3/ هل هناك علاقة بين جودة تخطيط عملية المراجعة من قبل المراجع المتخصص صناعياً والتنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية؟

4/ هل هناك مؤشرات مالية وغير مالية تؤثر في عملية التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية؟

أهداف الدراسة: Study Objectives

تسعي الدراسة إلي تحقيق الأهداف التالية:

1/ دراسة وقياس مستوي الكفاءة المهنية للمراجع المتخصص صناعياً للمراجع، وتحديد أثرها علي التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية محل المراجعة.

2/ دراسة وقياس مستوي معرفة المراجع المتخصص صناعياً بنشاط العميل، وتحديد أثرها علي التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية محل المراجعة.

3/ دراسة وقياس مستوي فعالية جودة تخطيط المراجع المتخصص صناعياً لعملية المراجعة، وتحديد أثرها علي التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية محل المراجعة.

4/ التعرف علي المؤشرات المالية وغير المالية التي تؤثر علي عملية التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية محل المراجعة.

5/ دراسة وتحليل مفهوم الإستمرارية، وتوضيح دور المراجع المتخصص في التنبؤ وتقييم مدي أمكانية المنشأة الصناعية محل المراجعة علي الإستمرارية في أعمالها.

أهمية الدراسة: Study Importance

تتضح الأهمية العلمية والعملية للدراسة من خلال الآتي:

1. الأهمية العلمية "النظرية": The academic (Theoretical) Importance

أ. تنبع الأهمية العلمية للدراسة، من ضرورة رفع وتحسين مستوي كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي، وذلك من خلال إلقاء الضوء علي مفهوم حيوي وهام، وهو التخصص الصناعي للمراجع الخارجي، الذي يمثل بعداً جديداً في مهنة المراجعة، لما له من تأثيرات إيجابية علي التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية، من خلال الكفاءة المهنية العالية للمراجع المتخصص صناعياً، ومعرفته بطبيعة نشاط العميل، وجودة قرارات تخطيطه لعملية المراجعة، والتي تؤثر علي التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية. مع التأكيد علي ندرة الدراسات التي تناولت موضوع التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في البيئة المحلية، وعلاقتها بالتنبؤ بالإستمرارية، وذلك في حدود ما أطلعت عليه الباحثة، مما يمثل إضافة جديدة للبحوث العلمية في السودان.

ب. كما تستمد الدراسة أهميتها من أهمية موضوع الإستمرارية والتنبؤ بها، لدي العديد من الأطراف منهم، (الإدارة، المستثمرون الحاليون والمرتقبون، المصارف،الدائنون،مراقبو الحسابات والجهات الحكومية)، لما له من تأثير خطير علي مستوي المنشأة والاقتصاد الوطني، وذلك لأن عدم إستمرارية عدد من المنشآت الكبيرة بصورة فجائية يؤدي إلى حدوث مشاكل وأزمات مالية، لذلك ينبغي أيجاد وسيلة للإنذار المبكر بإحتمال تعرض المنشآت لعدم الإستمرارية مستقبلاً.

2. الأهمية العملية "التطبيقية": The practical (applied) importance

أ. يمكن أن تساهم الدراسة في دعم الرصيد المعلوماتي لدي الأطراف ذات العلاقة بعملية المراجعة، لتحليل وتحديد والتعرف علي مسببات عدم الإستمرارية، ومن ثم إمكانية التنبؤ بها، من أجل إتخاذ الخطوات والإجراءات التصحيحية اللازمة للتصدي لها ومحاولة علاجها، وأيضاً الوقاية منها.

ب. تزيد الدراسة التطبيقية من أهمية الدراسة، لأنها توضح أمكانية إستخدام مجموعة من المؤشرات المالية والنماذج الرياضية في التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية، مما ينعكس علي تشجيع المنشآت للتحقق من مدي كفاءة الأنشطة التي تقوم بها لضمان بقائها وإستمرارها، وتزويد المستثمرين بمعلومات هامة حول الوضع المالي المستقبلي لتلك المنشآت بغرض إتخاذ قرارات أكثر حكمة وعقلانية.

فرضيات الدراسة التطبيقية والميدانية:

فرضية الدراسة التطبيقية:

تنص الفرضية علي:

إستخدام بعض المؤشرات المالية وتطبيق نموذج كيدا يساهم في التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية.

فرضيات الدراسة الميدانية:

تسعي الدراسة الميدانية لأختبار صحة الفروض التالية:

الفرضية الرئيسية:

هناك علاقة أرتباط ذات دلالة أحصائية بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي والتنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية.

وتتفرع منها الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى:

هناك علاقة ذات دلالة أحصائية بين الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي المتخصص صناعياً والتنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية.

الفرضية الثانية:

هناك علاقة ذات دلالة أحصائية بين معرفة المراجع المتخصص صناعياً بنشاط العميل والتنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية.

الفرضية الثالثة:

هناك علاقة ذات دلالة أحصائية بين جودة تخطيط عملية المراجعة للمراجع المتخصص صناعياً والتنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية.

الفرضية الرابعة:

هنالك بعض المؤشرات المالية وغير المالية تؤثر في عملية التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية.

مجتمع وعينة الدراسة: Study Society and Sample

يقصد بمجتمع الدراسة، المجموعة الكلية من العناصر التي تسعى الباحثة إلي أن تعمم عليها نتائج الدراسة، ويتكون المجتمع الأساسي للدراسة من المراجعين القانونيين في السودان، وقد تم الحصول علي قائمة تفصيلية بهم من مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة (ملحق رقم 3)، وقد بلغ عددهم كمجتمع دراسة (209) مراجع خارجي مرخص له، مع العلم بأنهم ليسوا جميعهم ممارسين لمهنة المراجعة.

تمَّ اختيار مفردات عينة البحث بطريقة العينة (القصدية) وهى إحدى العينات غير الاحتمالية التي يختارها الباحث للحصول على أراء أو معلومات محددة من أفرد مجتمع الدراسة، وقد تم إختيار العينة القصدية

لمكاتب المراجعة محل الدراسة ، وفقاً للأسباب التالية :

1. إن المكاتب المختارة مُرخص لها حتى العام 2015م.
2. إن المكاتب المختارة موجودة وممارسة لمهنة المراجعة.
3. إن المكاتب المختارة لها عدد كبير من العملاء.

مصادر بيانات الدراسة: Study Data Sources

تم جمع بيانات ومعلومات الدراسة من المصادر الآتية:

1. المصادر الأولية: تتمثل في المراجعين القانونيين المرخص لهم بمزاولة المهنة، وذلك للحصول على البيانات الأولية للدراسة الميدانية، باستخدام أداة الاستبانة، والتقارير المالية المنشورة للمنشآت الصناعية، للحصول علي البيانات الأولية للدراسة التطبيقية.
2. المصادر الثانوية: تتمثل في المراجع، الكتب، الدراسات السابقة، الدوريات العلمية، المواقع الإلكترونية والتقارير، وذلك للحصول على البيانات الثانوية.

منهجية الدراسة: Study Method

أعتمدت الدراسة على مجموعة من المناهج، وهي كالآتي:

1. المنهج الأستقرائي، عن طريق دراسة وتقييم الدراسات السابقة التي تناولها الأدب المحاسبي والمتعلقة بموضوع الدراسة.

2. المنهج الأستنباطي، عن طريق أستنتاج علاقة كل من، الكفاءة المهنية، المعرفة بنشاط العميل وجودة تخطيط عملية المراجعة للمراجع المتخصص صناعياً، بعملية التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية محل المراجعة.

3. المنهج الوصفي التحليلي، لعرض البيانات ووصف موضوع الدراسة.

مبررات أختيار موضوع الدراسة:

تعود مبررات أختيار هذا الموضوع إلي الأعتبارات التالية:

1. الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي في المجتمع السوداني ومحيطة الأقتصادي والسياسي، فثقة الدولة والمجتمع بمهنة المراجعة مستمدة من قدرة أعضائها الممارسين علي تدعيم وتلبية أحتياجات المجتمع بالوظائف والأدوار المهنية التي يقومون بها، وربط ممارسة هذه الوظائف والأدوار بعاملي ندرة المعرفة والكفاءة المهنية، وأظهار الرغبة الصادقة لتقديم أفضل نوعية ممكنة من خدمات المراجعة المهنية لكافة الأطراف المستفيدة منها، من خلال التخصص في إحدي النشاطات الصناعية لعملاء المراجعة.

2. فرضت التطورات والتغيرات الأخيرة في بيئة الأعمال الدولية، خصوصاً فيما يتعلق بالأزمات المالية والأنهيارات اللاحقة لها، وعدم مقدرة بعض المنشآت الصناعية الإستمرار في مزاولة أنشطتها، جملة من

القضايا التي ينبغي أن تتأثر بها القضية الوطنية، ومن هذه القضايا قضية الإستمرارية للمنشآت الصناعية والبحث عن سبل ووسائل معالجتها والتنبؤ بها في تقارير المراجع الخارجي، وأنطلاقاً من أن مفهوم التخصص الصناعي للمراجع يعتبر إحدي هذه الوسائل، فأن ذلك يتطلب من الدولة السعي نحو التعرف علي هذا المفهوم، وذلك لأن مهنة المراجعة تتأثر بالمتغيرات الدولية.

3. إن سعي السودان نحو جذب الإستثمارات الأجنبية لتنشيط الواقع الأقتصادي، يحتم ضرورة إيجاد مناخ يساعد علي تعزيز الثقة وتحقيق التوافق الدولي في المعاملات الأقتصادية والمالية وذلك بهدف تحسين جودة معلومات تقارير المراجعة فيما يتعلق بالإستمرارية التي يستطيع أن يوفرها المراجع المتخصص صناعياً، بالشكل الذي يرشد قرارات مستخدميها.

التعريفات الإجرائية للدراسة : Procedure definitions of the study

1. المراجع الخارجي، هو شخص محترف متخصص، ومهمته تزداد تعقيداً من فترة لأخري نتيجة لتعقد عالم الأعمال اليوم وتعقد المشاكل المالية منها والقانونية والضريبية علي وجه الخصوص[1].
2. التخصص الصناعي للمراجع، يقصد به أن يقوم المراجع بأداء عملية المراجعة إلي عملاء ينتمون إلي قطاع صناعي واحد[2].
3. فرض الإستمرارية، هو أحد الفروض الهامة في إعداد القوائم المالية، وبموجبه ينظر للمنشأة بأنها وحدة أقتصادية مستمرة في عملها في المستقبل القريب دون أن يكون لها هدف أو حاجة للتصفية أو التوقف عن النشاط أو محاولة الحصول علي حماية من الدائنين بموجب القوانين والأنظمة[3].
4. التنبؤ بالإستمرارية، هو التقدير المستقبلي لمستويات أعمال المنشآت الصناعية في ظل ظروف بيئة عدم التأكد[4].

حدود الدراسة:

تمثلت حدود الدراسة بالآتي:

1. **الحدود الموضوعية:** الدراسة تتناول فقط المتغيرين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأبعاده الإيجابية المحصورة في (الكفاءة المهنية، معرفة طبيعة نشاط العميل وجودة تخطيط عملية المراجعة)، والتنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية.

---

(1) أ. زوهري جليلة، **أثر الأصلاحات المحاسبية والمالية علي مهنة التدقيق**، مجلة الباحث الأقتصادي، الجزائر، العدد 4، ديسمبر 2015م، ص 57.

(2) د. صالح حامد محمد علي وآخرون، **دور التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية- بحث ميداني**، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة القاهرة فرع سوهاج، المجلد27، العدد الثاني، ص8.

(3) د. مصطفي راشد العبادي، **مدي كفاية وملاءمة حدود مسئولية مراجعي الحسابات بشأن مراجعة والأفصاح عن إستمرارية المنشأة- دراسة إختبارية**، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول، 2010، ص66.

(4) زهراء صالح الخياط، **استخدام نموذج sherrord للتنبؤ بفشل المصارف- دراسة تطبيقية**، مجلة تنمية الرافدين، العراق، العدد 115، المجلد 36، 2014م، ص 146.

2. **الحدود المكانية:** مكاتب المراجعة القانونية العامله في السودان.

3. **الحدود الزمانية:** تقسم إلي:

أ. الحدود الزمانية للدراسة التطبيقية: تم الأعتماد في الدراسة التطبيقية على مخرجات المنشـــأتين (A) و (B) من القوائم المالية لثلاثة سنوات متتالية، والمتمثلة بالآتي:

- قائمة المركز المالي للمدة من 2011م – 2013م.
- قائمة الدخل للمدة من 2011م – 2013م.

ب. الحدود الزمانية للدراسة الميدانية: تم جمع بيانات الدراسة في العام 2016م.

هيكلية الدراسة: Study Structure

تحتوي الدراسة على أربعة فصول رئيسية، بخلاف المقدمة والخاتمة، وتشتمل المقدمة على الإطار المنهجـــي والدراسات السابقة، والفصل الأول للدراسة بعنوان، الإطار النظري للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي، وهي تتضمن ثلاثة مباحث، المبحث الأول بعنوان، المفاهيم الأساسية للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي، والمبحث الثاني بعنوان، أهمية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي لأطراف عملية المراجعة، أما المبحث الثالث فبعنوان، ضوابط تفعيل التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في مهنة المراجعة. والفصـــل الثـــاني للدراسة بعنوان، التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية، وقد تضمنت أيضاً ثلاثـــة مباحـــث، المبحـــث الأول بعنوان، نظرة عامة حول المنشآت الصناعية محل المراجعة، والمبحـــث الثـــاني بعنـــوان، مفـــاهيم التنبـــؤ بالإستمرارية، والمبحث الثالث بعنوان، مؤشرات ونماذج التنبؤ بالإستمرارية. والفصل الثالث للدراسة بعنوان، علاقة وإنعكاسات الأبعاد الإيجابية للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي في التنبؤ بإســـتمرارية المنشـــآت الصناعية، وهي تتكون أيضاً من ثلاثة مباحث، المبحث الأول بعنوان، علاقة وإنعكاسات الكفاءة المهنية كبعد إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع في التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية، والمبحث الثاني بعنوان علاقة وإنعكاسات المعرفة بنشاط العميل كبعد إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع في التنبؤ بإستمرارية المنشـــآت الصناعية، والمبحث الثالث بعنوان، علاقة وإنعكاسات جودة تخطيط عملية المراجعة كبعد إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع في التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية. والفصل الرابع، يتضـــمن الدراســـة التطبيقيـــة والميدانية، ويحتوي على ثلاثة مباحث، المبحث الأول بعنوان، نبذة تعريفية عن مكاتب المراجعـــة القانونيـــة العاملة في السودان، والمبحث الثاني بعنوان، الدراسة التطبيقية، أما المبحث الثالث فبعنوان، الدراسة الميدانية، وأخيراً تحتوي الخاتمة على النتائج والتوصيات.

ثانياً:الدراسات السابقة Previous Study

إن عرض وتحليل الدراسات السابقة التي لها صلة بموضوع الدراسة تعتبر وسيلة للربط بين الإطار النظري والجانب العملي للدراسة، ويعد من أهم أسباب عرض ومراجعة هذه الدراسات هو التأكد من عدم أهمال أي من المتغيرات التي تكون قد ظهرت في الدراسات السابقة ولها تأثير علي مشكلة الدراسة، فتناول الدراسات السابقة في أي دراسة بحثية تهدف إلي:

1/ تحديد المتغيرات التي لها علاقة بالمشكلة البحثية كخطوة أولي، وثم تحديد العلاقة بين هذه المتغيرات.

2/ تحديد الفجوة البحثية التي يمكن أستخلاصها من الدراسات السابقة.

هناك الكثير من الدراسات التي أهتمت ببحث الأبعاد الإيجابية للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي، وموضوع إستمرارية المنشآت الصناعية، ويمكن للباحثة تناول تلك الدراسات من خلال تقسيمها إلي مجموعتين من الدراسات، بحيث تتناول المجموعة الأولي منها الدراسات المتعلقة بالتخصص الصناعي للمراجع الخارجي، وتتناول المجموعة الثانية الدراسات المتعلقة بالتنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية.

المجموعة الأولي: الدراسات المتعلقة بالتخصص الصناعي للمراجع الخارجي

أهتمت الكثير من الدراسات السابقة بتناول مفهوم التخصص الصناعي للمراجع، وسوف تعرض الباحثة أهم هذه الدراسات منعاً للتكرار، وعلى الرغم من حداثة وأهمية موضوع الدراسة إلا أن هناك بعض الدراسات التي تناولته بجوانب متعددة، وتعرضها الباحثة حسب التسلسل الزمني لها، كما يلي:

دراسة: (Taylor, 2002)[1].

هدفت الدراسة إلى تحليل أثر التخصص المهني الصناعي لمراجع الحسابات على دقة تقدير المخاطر الحتمية لعمليات المراجعة الخارجية وكذلك على درجة ثقة المراجعين الخارجيين في تلك التقديرات، وهي دراسة تجريبية، حيث قامت الدراسة بأختبار نشاط المراجعة الخارجية على القطاع المصرفي، وإستخدام أسلوب التجربة المعملية، وقامت الدراسة بأختبار الآثار بأستخدام مجموعتين من المشاركين وهما، مراجعين لهم خبرة ومتخصصين في الأعمال المصرفية، ومراجعين ليس لديهم خبرة وغير متخصصين في الأعمال المصرفية، وطلب من المجموعتين القيام بتقييم المخاطر المتأصلة لعميل إفتراضي (مصرف)، وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، وذلك على النحو التالي:

1. إن إتباع إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجعين الخارجيين يعتبر أحد الأركان الأساسية عند تخطيط عمليات المراجعة لأنها تساعد على زيادة دقة تقدير المخاطر الحتمية، حيث اتضح أن تقديرات المراجعين غير المتخصصين في نشاط البنوك فيما يتعلق بحسابات العملاء والقروض كانت أكبر بكثير

[1]Taylor, Mark H, "**The Effects of industry specialization on Auditors Inherent Risk Assessments and Confidence Judgments Contemporary**, Accounting Research, (Winter), Vol. 17, 2002, No. 4, PP. 693 – 712

من تقديرات المراجعين المتخصصين في نشاط البنوك.

2. لم تختلف تقديرات المراجعين المتخصصين وغير المتخصصين عند تحديد المخاطر الحتمية لبعض الحسابات التي لا تختلف بإختلاف طبيعة النشاط مثل حسابات الأصول الثابتة.
3. إرتفاع درجة ثقة المراجعين المتخصصين في نشاط البنوك عند تقديرهم للمخاطر الحتمية بصورة جوهرية عن مثيلتها لدى المراجعين غير المتخصصين في مراجعة نشاط البنوك.

دراسة: (Owhoso, 2002)[1].

أستهدفت الدراسة، تحليل آثار التخصص الصناعي للمراجعين الخارجيين على قدرتهم في إكتشاف الأخطاء داخل القوائم المالية وذلك من خلال دراسة تجريبية على عينة من المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المراجعة الخمس الكبرى (آنذاك)، وتتكون العينة من 144 مراجعاً خارجياً، ينتمون إلى 42 مكتباً من مكاتب المراجعة، وتم تقسيم العينة إلى مدراء مراجعة ذوي خبرات متخصصين في مراجعة نشاط البنوك، والجزء الآخر من العينة من مديري المراجعة ذوي خبرات متخصصين في مراجعة نشاط المستشفيات، وقد قام الباحثين بإعداد حالتين مراجعة افتراضيتين تشتمل على مجموعة من الأخطاء المحاسبية بعضها أخطاء محاسبية متخصصة والبعض الآخر أخطاء محاسبية عامة ليس لها علاقة بطبيعة النشاط، وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، منها:

1. عند قيام المراجعون المتخصصون بمزاولة مهام مهنتهم داخل مجال تخصصهم، فإن المراجعين من ذوي الخبرات الطويلة يكتشفون كماً أكبر من الأخطاء المتخصصة، بالمقارنة بالمراجعين من ذوي الخبرات الأقل، بينما يكتشف المراجعون من ذوي الخبرات الأقل كماً أكبر من الأخطاء العامة بالمقارنة بالمراجعين من ذوي الخبرات الطويلة.
2. عند قيام المراجعون المتخصصون بمزاولة مهام مهنتهم خارج مجال تخصصهم، فإن المراجعين من ذوي الخبرات الطويلة والأقل، تنخفض درجة فعاليتهم المهنية، ويفتقدون الكثير من قدراتهم المهنية على إكتشاف الأخطاء بنوعيها.
3. عند قيام المراجعون المتخصصون، بمزاولة مهام مهنتهم داخل مجال تخصصهم، فإن كلاً من المراجعين من ذوي الخبرات الطويلة والخبرات الأقل، تتكامل جهودهم بما يؤدي إلى إرتفاع درجة فعالية عملية المراجعة، الأمر الذي يوضح مدى أهمية الأخذ بإستراتيجية التخصص القطاعي في إدارة محاور العمل المهني للمراجعة الخارجية.

---

[1] Owhoso, V. E, et al, **Error Detection by Industry Specialized Teams During Sequential Audit Review**, Journal of Accounting Research, (June), Vol. 40, Iss. 3, 2003, PP. 883 – 900.

دراسة: (Krishnan, 2003)[1].

إهتمت الدراسة، بتناول أثر التخصص الصناعي لمكاتب المراجعة على درجة كفاءتها في إكتشاف الأخطاء وأساليب إدارة الأرباح للمنشآت التي تقوم بمراجعتها، حيث تناولت الدراسة تحليل بيانات الشركات التي تخضع حساباتها للمراجعة الخارجية من قبل المكاتب المهنية الكبرى وذلك خلال فترة 10 أعوام، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة نتائج من أهمها ما يلي:

1. أساليب إدارة الأرباح للعملاء الذين كانوا يتعاملون مع مراجعين غير متخصصين كانت متزايدة وبشكل جوهري عن العملاء الذين يتعاملون مع مراجعين متخصصين.
2. إن إدارات منشآت الأعمال التي لا تتوسع في تطبيق أساليب إدارة الأرباح تتعامل مع أحد المراجعين المتخصصين في نشاطها.
3. إن تطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي في مهنة المراجعة الخارجية يساهم في تحسين درجة مصداقية معلومات القوائم المالية، ويحد من قدرة الإدارة على ممارسة أساليب إدارة الربحية.

دراسة: بدر نبيه ارستاتيوس، (2004م)[2].

تمثلت المشكلة الأساسية لهذه الدراسة، في تحديد مدى تأثير التخصص الصناعي للمراجعين على كفاءة وفعالية قرارات وتقدير المخاطر الحتمية وتخطيط عملية المراجعة، تسعى الدراسة لتحقيق هدف رئيسي هو دراسة آثار التخصص الصناعي للمراجعين على كفاءة وفعالية قرارات تقدير مخاطر وتخطيط المراجعة، ويتفرع من هذا الهدف الرئيسي عدة أهداف فرعية، هي:

1. تحديد مفهوم واضح لإستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وبيان أهميتها ووضع إطار عام لمحدداتها.
2. إجراء دراسة تطبيقية تهدف إلى فحص واختبار آثار إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجعين على كفاءة وفعالية قرارات تقدير المخاطر الحتمية وتخطيط عملية المراجعة.

تنتهجالدراسة المنهج التحليلي كمدخل أساسي للدراسة، وذلك من خلال استقراء وتحليل الدراسات العلمية السابقة التي تضمنها الأدب والفكر المحاسبي المتعلقة بمجال الدراسة.حاولت الدراسة تحقيق أهدافها من خلال أختبار صحة الفرضيات التالية:

1. يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لتطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين درجة دقة تقدير المخاطر الحتمية.
2. يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لتطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على درجة جودة قرارات تخطيط المراجعة.

---

[1] Krishnan, G.V, **"Does Big 6 Auditors Industry Expertise Constrain Earning Management**, Accounting Horizons, Vol. 17, 2003, PP. 1 – 16.

[2] د. بدر نبيه ارساتيوس، **آثار التخصص الصناعي للمراجعين على كفاءة وفعالية قرارات تقدير مخاطر وتخطيط المراجعة ـ دراسة تحليلية وتطبيقية**، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة ـ فرع بني سويف، جامعة القاهرة، العدد الثالث، 2004م.

3. توجد علاقة معنوية تبادلية ذات دلالة إحصائية بين إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وبين حجم فجوة توقعات المراجعة.
4. يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية للمتغيرات (المؤهل العلمي، المؤهل المهني، مدة الخبرة، نوع المراجع) على أستجابات مفردات عينة الدراسة عن دور إستراتيجية التخصص الصناعي في رفع كفاءة الأداء المهني للمراجع.

تم التحقق من صحة هذه الفرضيات، وهذا ما تؤكده النتائج التي توصلت إليها الدراسة، ويمكن بيان أهمها فيما يلي:

1. المراجع المتخصص يقوم بتقييم المخاطر بشكل أفضل ويقوم بتطوير أفضل خطة للمراجعة.
2. هناك علاقة موجبة قوية بين التخصص الصناعي للمراجع وجودة المراجعة.
3. يؤثر التخصص الصناعي للمراجع إيجابياً على جودة التقارير المالية للعميل وجودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

دراسة: (Dunn, 2004)[1].

أستهدفت الدراسة، تحليل العلاقة بين إستراتيجية التخصص الصناعي في مهنة المراجعة الخارجية وبين جودة الإفصاح في القوائم المالية لمنشآت الأعمال، حيث تناولت الدراسة تحليل بيانات عينة من منشآت الأعمال المسجلة بهيئة سوق المال الأمريكية وذلك عن الفترة بين 1993م حتى 2001م، وذلك لإختبار طبيعة العلاقة بين إختيار منشأة الأعمال لمراجع حسابات خارجي متخصص في نفس نشاط المنشأة وبين درجة جودة الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية، وقد أسفر التحليل الإحصائي عن مجموعة من النتائج كانت على النحو التالي:

1. توجد علاقة أرتباط طردية قوية بين كل من إستراتيجية التخصص الصناعي في مهنة المراجعة الخارجية ودرجة جودة الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية لمنشآت الأعمال الخاضعة للمراجعة من قبل مراجعين متخصصين في نفس النشاط أو الصناعة.
2. إن تطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يؤدي إلى الإلتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية.
3. إن اختيار وتعيين مراجعي الحسابات الخارجيين لمنشآت الأعمال يرتكز على إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي حيث يتم اختيار مراجع خارجي متخصص في نفس نشاط أو صناعة المنشأة.

---

[1] Dunn, K. and Maqhew, B. **"Audit Firm Industry Specialization and Client Disclosure Quality"**, Review of Accounting Studies, Vol. 9, 2004, PP. 35 – 58.

دراسة: خالد محمد عبد المنعم لبيب، (2005م) [1].

تبلورت مشكلة الدراسة، في محاولة الوقوف على حقيقة دور إستراتيجية التخصص القطاعي في العمل على تحسين كفاءة الأداء المهني. يتمثل هدف الدراسة، في القيام بدراسة تحليلية لطبيعة ونوعية دور إستراتيجية التخصص القطاعي في الإرتقاء بدرجة كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي، وذلك من خلال تحليل دور تلك الإستراتيجية على تحسين قدرات المراجع الخارجي على كل من: دقة تقدير المخاطر الحتمية، جودة قرارات تخطيط عمليات المراجعة، اكتشاف ومواجهة حالات الغش والأحتيال المالي وأساليب إدارة صافي الدخل المحاسبي، وتضييق فجوة التوقعات القائمة في واقع مهنة المراجعة الخارجية، وذلك مع محاولة تقديم مدخل مقترح لمحاور وأركان تطبيق إستراتيجية التخصص القطاعي في مجال البيئة العربية لمهنة المراجعة الخارجية. وترتبط أهمية هذه الدراسة بأهمية دور إستراتيجية التخصص القطاعي في العمل على الارتقاء بدرجة كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي. تعتمد الدراسة علي المنهج الإستقرائي، وذلك من خلال تحليل وإستقراء الدراسات التي تناولها الأدب المحاسبي في هذا الموضوع، كما تم إستخدام الأسلوب التحليلي في بعض الجوانب، مع الإستعانة بالدراسة التطبيقية لإختبار صحة فروض البحث.وتمثلت الفروض الرئيسية التي تسعى الدراسة إلى إختبار مدى صحتها في الآتي:

1. ترتفع درجة دقة تقدير المخاطر الحتمية، لدى المراجع الخارجي المتخصص في نشاط إقتصادي معين، عن مثيلتها لدى المراجع الخارجي غير المتخصص في نشاط إقتصادي معين.
2. ترتفع جودة قرارات تخطيط عمليات المراجعة الخارجية، التي يتخذها المراجع الخارجي المتخصص في نشاط إقتصادي معين، عن مثيلتها لدى المراجع الخارجي غير المتخصص في نشاط إقتصادي معين.
3. تزداد قدرة المراجع الخارجي المتخصص في نشاط إقتصادي معين، على إكتشاف ومواجهة حالات الغش والاحتيال المالي، وأساليب إدارة صافي الدخل المحاسبي، عن مثيلتها لدى المراجع الخارجي غير المتخصص في نشاط إقتصادي معين.
4. تؤدي إستراتيجية التخصص القطاعي في مجال مهنة المراجعة الخارجية على الحسابات، إلى تضييق فجوة التوقعات القائمة في المهنة.

خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، من أهمها:

1. توافر دليل ميداني، من محيط العمل المهني للمراجعة الخارجية، على وجود دور هام لإستراتيجية التخصص القطاعي، في الإرتقاء بدرجة كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي.
2. إن إستراتيجية التخصص القطاعي، من شأنها العمل على تقوية سوق خدمات المراجعة الخارجية، من خلال الإرتقاء بمستوى المنافسة المهنية، ومستوى الخبرة المهنية والأداء المهني.

---

[1] د. خالد محمد عبد المنعم لبيب، **دور التخصص القطاعي، في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي ـ دراسة تطبيقية مقارنة**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، 2005م.

3. إن تأكيد المعايير الدولية والمحلية على ضرورة حصول المراجع الخارجي، على المعرفة الكافية بطبيعة عمل أو نشاط المنشأة محل المراجعة، يمكن تحقيقه من خلال مسارين أحدهما تقليدي، ويتمثل في قيام المراجع بالسعي نحو الحصول على المعرفة الكافية بطبيعة عمل منشأة العميل، والآخر حديث، ويتمثل في قيام المراجع بالتخصص في أحد القطاعات الإقتصادية أو إحدى الصناعات.

وإستناداً إلى ما توصلت إليه هذه الدراسة، يُوصي الباحث بالآتي:

1. ضرورة تنظيم محاور إستراتيجية التخصص المهني، بدءاً من مراحل التعليم المحاسبي الجامعي.
2. ضرورة قيام المنظمات المهنية المسئولة، بتنظيم مسألة التأهيل العلمي للمراجعين الخارجيين وفقاً لإستراتيجية التخصص القطاعي، وكذلك ضرورة العمل على إعداد وتطوير وتحديث قاعدة معايير أداء عامة، وأخرى متخصصة.
3. ضرورة قيام شركات ومكاتب المراجعة المهنية، بإتمام المزيد من عمليات الإندماج، لكي تتوافر لها القدرات البشرية والمهنية اللازمة لمواجهة الآثار المترتبة على التغيرات العالمية.

دراسة: أحمد زكي حسين متولي، (2006م)[1].

تمثلت مشكلة الدراسة في وجود ضرورة لتطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي بمؤسسات المراجعة بالرغم من أنها ما زالت محل جدل وبحث من الناحيتين العلمية والمهنية في الأدب المحاسبي والرقابي، عدم التحديد الدقيق والكافي للحكم على مدى قدرة مساهمة إستراتيجية التخصص الصناعي عند تطبيقها في مؤسسات المراجعة على إدارة مهام عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية، حيث ينجم عن تطبيقها تقليص للخبرات المهنية العامة للمراجع الخارجي مقابل زيادة فرص التطوير المتعمق لها في مجال النشاط الذي تخصصت فيه.هدفت الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

1. تقييم إستراتيجية التخصص الصناعي لمؤسسات المراجعة.
2. وضع إطار فكري لشرح وتفسير المتغيرات المؤثرة على قياس دور إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع في إدارة مهام عملية المراجعة.
3. طرح مجموعة من الآليات لتطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي في مؤسسات المراجعة.
4. إجراء دراسة ميدانية تطبيقية لقياس وتحليل أهم المتغيرات المؤثرة على إستراتيجية التخصص الصناعي في مؤسسات المراجعة وأختبار مدى صلاحية الآليات المقترحة.

يقوم منهج البحث المستخدم في هذه الدراسة على جانبين أساسيين هما:

1. الجانب النظري، ويهدف إلى بناء إطار علمي لأبعاد مشكلة الدراسة وأهدافها، وذلك عن طريق الأعتماد

---

[1] د. أحمد زكي حسين متولي، **نموذج مقترح لقياس العلاقة بين إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة - دراسة ميدانية تطبيقية**، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، 2006م.

على الكتب العلمية، المقالات، الأبحاث، المؤتمرات، الدوريات المنشورة والمرتبطة بموضوع الدراسة.

2. الجانب الميداني التطبيقي، ويشتمل على بيان لخصائص ملامح المشاركين في الدراسة الميدانية، وتوصيف لمتغيرات الدراسة المستخدمة في تصميم قائمة الاستقصاء لجمع البيانات المتعلقة بنطاق البحث.

صاغت الدراسة فروضها كما يلي:

1. لا تلقي إستراتيجية التخصص الصناعي أهمية كبيرة في ظل المنافسة بين مؤسسات المراجعة.
2. لا يؤدي تطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي لمؤسسات المراجعة إلى تقييم درجة المخاطر والارتقاء بجودة عملية المراجعة.
3. لا تساهم إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع في تطوير أداء الخدمات التأكيدية وسرعة الأستجابة لتعديل التقرير.
4. لا يتطلب تطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي في مؤسسات المراجعة المصرية لأي من المتطلبات المهنية.

من خلال الدراسة الميدانية فقد اتضح عدم صحة جميع الفروض، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

1. توافر دليل ميداني وتطبيقي على أهمية إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع ووجود محاولة للعمل بها في مؤسسات المراجعة المصرية.
2. تساهم إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع في القضاء على مخاطر الغش والأحتيال، وترتقي بعملية المراجعة إلى درجة الجودة المطلوبة وتقضي على فجوة التوقعات وتزيد من درجة الأعتماد على الخدمات التأكيدية.
3. تستجيب مؤسسات المراجعة المتخصصة إلى سرعة الأستجابة لتعديل التقرير والوفاء بتوقعات مستخدمي القوائم المالية.

أوصت الدراسة بالآتي:

1. ضرورة إتباع إستراتيجية التخصص الصناعي في ظل العولمة والخصخصة وظهور عصر الإندماج وكبر حجم المشروعات وتعدد الصناعات المختلفة، لكي يتمتوفير كوادر فنية وبشرية على درجة عالية من التخصص المهني.
2. ضرورة أن تهتم مؤسسات المراجعة بتوفير قاعدة أداء مهنية متخصصة لصناعات وقطاعات محلية والتعرف على مشاكل كل صناعة وتفعيل وربط معايير رقابة الجودة مع إستراتيجية التخصص الصناعي.

دراسة: آمال محمد محمد عوض، (2006م)[1].

تتركز مشكلة الدراسة، حول الأجابة على تساؤل رئيسي،يتم من خلاله التعرف على أثر تخصص مراجع الحسابات في القطاع الصناعي على خصائص جودة الأرباح المحاسبية للشركات.هدفت الدراسة إلى قياس أثر تخصص مراجع الحسابات في القطاع الصناعي على محددات وخصائص الأرباح المحاسبية للشركات، وذلك من خلال الآتي:

1. دراسة طبيعة ومحددات التخصص الصناعي لمراجع الحسابات، بالنسبة للمراجع والعميل على حد سواء.
2. التعرض لطبيعة وأهمية جودة الأرباح المحاسبية، وطبيعة قياسها.
3. دراسة طبيعة ومحددات خصائص الجودة للأرباح المحاسبية.

أعتمدت الدراسة بشكل أساسي على المنهج الإستقرائي، حيث تم الإطلاع على الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة وقضيته الرئيسية وأهدافه، بهدف تكوين الإطار النظري، ووضع الفروض، وتحديد مجتمع وعينة الدراسة، وتم تحليل البيانات وأختبار الفرضيات بأستخدام أسلوب التحليل الإحصائي.تحدد فروض الدراسة العلاقة بين محددين أساسيين، يتعلق الأول بالتخصص الصناعي لمراجع الحسابات، ويجسد الثاني المتغيرات المستخدمة كبدائل لقياس جودة الأرباح المحاسبية، وذلك من خلال الفروض التالية:

1. يرتبط التخصص الصناعي لمراجع الحسابات إيجابياً بالقيمة الملائمة للأرباح المحاسبية.
2. يرتبط التخصص الصناعي لمراجع الحسابات إيجابياً بدرجة تحفظ الأرباح المحاسبية.
3. يرتبط التخصص الصناعي لمراجع الحسابات إيجابياً بقدرة الأرباح المحاسبية على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.

بينت نتائج الدراسة صحة الفرضيتين الأولى والثالثة، وعدم صحة الفرضية الثانية. ومن أهم نتائجها الآتي:

1. يمثل التخصص الصناعي لمراجع الحسابات مدخل لتطوير مهنة المراجعة لمواكبة المتغيرات الحديثة في مجالات بيئة الأعمال، والبيئة التنظيمية والمهنية، للوفاء باحتياجات العملاء.
2. وجود أثر إيجابي لتخصص المراجع على قدرة الأرباح على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية، اعتماداً على مقياس الأرباح الإجمالي وعناصرها من التسويات المحاسبية.

أوصت الدراسة بأنه، ينبغي الأخذ بأثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في دعم جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات عند صياغة قانون تنظيم المهنة مع مراعاة ظروف الممارسة المهنية في مصر.

---

[1] د. آمال محمد محمد عوض، **دراسة واختبار أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، 2006م.

دراسة: إبراهيم عبد الحفيظ عبد الهادي، (2007م)[1].

تناولت مشكلة الدراسة، أثر خبرة المراجع بصناعة العميل على الخدمات بخلاف المراجعة، وذلك من خلال طرح عدد من الأستفسارات، وهي كالآتي:

1. هل الطلب على هذه الخدمات من جانب العملاء له علاقة إيجابية بخبرة المراجع بصناعة العميل؟
2. هل الأتعاب التي يدفعها العملاء مقابل أداء هذه الخدمات لهم، تدفع إلى مراجعين لهم خبرة بصناعة العميل بدرجة أكبر من المراجعين غير المتخصصين صناعياً؟
3. هل أداء شركات المراجعة المتخصصة لخدمات بخلاف المراجعة سيقلل من جودة خدمات المراجعة المقدمة منها؟

هدفت الدراسة إلى بيان أثر خبرة المراجع بصناعة العميل على سوق الخدمات بخلاف المراجعة، وجودة أداء هذه الخدمات المعروض منها والمطلوب، ومدى تأثير ذلك على جودة عملية المراجعة، والأتعاب المدفوعة من العملاء مقابل حصولهم على هذه الخدمات. أستخدمت الدراسة المنهج التحليلي كمدخل أساسي في الدراسة، من خلال استقراء وتحليل الدراسات العلمية السابقة التي تضمنها الفكر المحاسبي في مجال الدراسة.وأختبرت الدراسة صحة الفروض التالية:

1. يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لتطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع على السيطرة على سوق الخدمات بخلاف المراجعة في هذا التخصص.
2. يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية على ارتباط الأتعاب المدفوعة للمراجعين مقابل خدمات بخلاف المراجعة والتخصص الصناعي للمراجع.
3. يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية على أن أداء الخدمات بخلاف المراجعة بجودة عالية بواسطة مراجع متخصص، والمعروض من هذه الخدمات في سوق الخدمات بخلاف المراجعة.
4. يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية على أن تطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي على أداء الخدمات بخلاف المراجعة يقلل من مخاطر السمعة والتقاضي وانخفاض الاستقلالية للمراجع المتخصص.
5. يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين جودة عملية المراجعة وبين تخصص المراجع في أدائه لخدمات بخلاف المراجعة.

أثبتت نتائج الدراسة صحة جميع هذه الفرضيات، ومن أهم النتائج، أوضحت الدراسة أن المراجع المتخصص يستطيع السيطرة أو قيادة سوق الخدمات بخلاف المراجعة من غير المتخصص، وذلك لقدرته على زيادة المعروض من هذه الخدمات وابتكار حلول جديدة لها، وارتفاع جودة أدائها.

---

[1] د. إبراهيم عبد الحفيظ عبد الهادي محمد، **أثر خبرة المراجعة بصناعة العميل على سوق الخدمات بخلاف المراجعة وجودة أدائها وانعكاسات ذلك على جودة المراجعة، دراسة نظرية ميدانية**، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الثاني، 2007م.

دراسة: د.أشرف محمد إبراهيم منصور، (2007م)[1].

ظهرت مشكلة الدراسة في صورة مجموعة من التساؤلات أهمها ما يلي:ما المقصود بالتخصص النوعي للمراجع الخارجي؟ما هي أهم الدوافع وراء ظهور التخصص النوعي للمراجع الخارجي، والمطالبة به؟ما هي أهمية التخصص النوعي للمراجع الخارجي لكل من المستثمرين، وإدارات المنشآت، ولمنشآت المحاسبة والمراجعة؟ما هو موقف معايير المراجعة من التخصص النوعي للمراجع الخارجي؟ما هي الأنتقادات الموجهة للتخصص النوعي للمراجع الخارجي؟كيف يمكن تفعيل التخصص النوعي للمراجع الخارجي؟

هدفت الدراسة، إلى تقييم مدى قبول أطراف عملية المراجعة (المستثمرين، الإدارة، والمراجع الخارجي) للأتجاه الخاص بالتخصص النوعي للمراجع الخارجي. أعتمدت الدراسة على المنهج الإستنباطي والاستقرائي، لدراسة وتحليل ما ورد بالفكر الأكاديمي للمراجعة عن ما يتعلق بموضوع تخصص المراجع الخارجي وذلك لوضع الدراسة النظرية، وإعداد قائمة الإستبانة لإجراء الدراسة الميدانية على أداء عينة من أطراف عملية المراجعة.وتم صياغة فروض الدراسة كالآتي:

1. تحتاج بيئة الأعمال للمراجع الخارجي المتخصص.
2. يؤيد أطراف عملية المراجعة المفهوم المرن للتخصص النوعي للمراجع الخارجي.
3. يوجد العديد من المحددات لتخصص المراجع في مراجعة نشاط أو صناعة معينة.
4. يوجد العديد من الدوافع والمبررات للمطالبة بالتخصص النوعي للمراجع الخارجي.
5. يلقى التخصص النوعي للمراجع الخارجي قبول إدارة المنشأة الخاضعة للمراجعة.
6. يلقى التخصص النوعي للمراجع الخارجي قبول المستثمرين.
7. يلقى التخصص النوعي للمراجع الخارجي قبول منشآت المراجعة.
8. يواجه التخصص النوعية للمراجع الخارجي العديد من الأنتقادات.

وقد أبرزت أهم نتائج الدراسة الآتي:

1. أن المراجعون المتخصصون لديهم معرفة أكثر من غيرهم من المراجعين، بأخطاء القوائم المالية ومعدل حدوثها في الصناعات التي تخصصوا في مراجعتها.
2. أن الأتجاه الخاص بتخصص المراجع الخارجي يلقى القبول من معظم الفئات المستخدمة للقوائم المالية.

توصي الدراسة بما يلي:

1. ضرورة أن تحرص منشآت الأعمال على التعاقد مع مراجعين متخصصين في مراجعة النشاط الذي تزاوله أو على الأقل أخذ التخصص النوعي ضمن محددات أختيار المراجع الخارجي.
2. يجب إعادة النظر في معايير الأداء المهني، خاصة المعايير الشخصية، حيث يجب أن يتوافر في

---

[1] د. أشرف محمد إبراهيم منصور، **تقييم التخصص النوعي للمراجع الخارجي من وجهة نظر أطراف عملية المراجعة، دراسة نظرية ميدانية**، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الثاني، 2007م.

المراجع الخارجي المتخصص أنواع المعارف المختلفة (العامة أو المتخصصة)، أما بخصوص معايير العمل الميداني، يجب أن تتسم هذه المعايير بالمرونة الكافية بما يتناسب مع اختلاف طبيعة هذه الصناعات.

دراسة: د. محمد السيد محمد الصغير، (2008م)[1].

تتمثل مشكلة الدراسة في الإجابة على التساؤلات التالية:هل تساعد إستراتيجية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي عند إتباعها من قبل مكاتب المراجعة على تفعيل إجراءات حوكمة الشركات؟ما هي المحاور التي تعتمد عليها إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع في دعم عمليات الحوكمة؟

هدفت الدراسة، إلى توضيح أثر إستراتيجية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في تفعيل عمليات حوكمة الشركات. أستخدمت الدراسة المنهج الإستقرائي بهدف تكوين الإطار النظري، والمنهج الإستنباطي لإجراء الدراسة التطبيقية من خلال قوائم الاستقصاء.تضمنت الدراسة ثلاثة فروض، وقد تمت صياغتها كالآتي:

1. لا توجد أختلافات دالة إحصائياً بين فئات المستقصى منهم، بشأن الإفصاح والشفافية كمبدأ حاكم وأساسي في عمليات حوكمة الشركات.
2. لا توجد أختلافات دالة إحصائياً بين فئات المستقصى منهم، بشأن الدور الجوهري لمراجع الحسابات الخارجي في تفعيل عمليات الحوكمة من خلال ضمانه لتحقيق الإفصاح والشفافية لكل الفئات المهتمة بالمنشأة.
3. لا توجد أختلافات دالة إحصائياً بين فئات المستقصى مهم، بشأن أهمية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في مجال جودة خطة المراجعة وتقدير المخاطر وكشف الغش والحد من ممارسات الإدارة حول رقم الربح، والحكم على إمكانية إستمرار المنشآت وبالتالي ضمان الشفافية وتفعيل إجراءات حوكمة الشركة.

أكدت نتائج الدراسة ثبوت صحة كل الفروض، وتمثلت أهم النتائج في أن إستراتيجية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي تؤدي إلى تفعيل عملية حوكمة الشركات من خلال دورها في تحقيق الإفصاح والشفافية ودقة المعلومات التي يعتمد عليها أصحاب المصالح بالمنشأة.وأوصت الدراسة بالآتي:

1. ضرورة الأستفادة من الأتجاهات الحديثة التي من شأنها الأرتقاء بمستوى الخدمات التي يقدمها مراجع الحسابات الخارجي، والمساهمة في تدعيم وتطوير تلك الخدمات بأعتبارها أحد الآليات الهامة لتحقيق حوكمة الشركات.
2. ضرورة تبني مكاتب المراجعة الخارجية إستراتيجية التخصص الصناعي، وأن تهيئ نفسها لتطبيق هذه

---

[1] د. محمد السيد محمد الصغير، **دور التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في تفعيل قواعد حوكمة الشركات** ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، العدد الثاني، 2008م.

الإستراتيجية، من خلال رصد الإمكانيات المادية والبشرية التي تمكنها من امتلاك هذا التخصص، لما له من آثار إيجابية على كافة الأطراف المهتمة بالمنشأة.

التعليق على دراسات المجموعة الأولي:

خلصت الباحثة من دراسة المجموعة الأولي من الدراسات السابقة إلي تحديد أوجه الأتفاق وأوجه الأختلاف بين هذه الدراسات. فيما يتعلق بأوجه الأتفاق يمكن تلخيصها فيما يلي:

وجدت الباحثة، أن جميع الدراسات السابقة أكدت وأتفقت علي أن هناك أبعاد أيجابية للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي تتمثل في، كفاءة وفعالية قرارات تقدير مخاطر المراجعة الملازمة لطبيعة عمل وصناعة عميل المراجعة وتخطيط المراجعة، وعلي درجة ثقة المراجعين في تلك التقديرات، وايضاً علي درجة كفاءة المراجع في أكتشاف الأخطاء وأساليب إدارة الأرباح داخل القوائم المالية للمنشآت محل المراجعة، وذلك من خلال بحث هذه الدراسات علي أثر التخصص الصناعي للمراجع علي جودة الأرباح المحاسبية، وعلى سوق الخدمات بخلاف المراجعة وجودة أدائها، وانعكاسات ذلك على جودة عملية المراجعة. كما أتفقت بعض هذه الدراسات علي أن للتخصص الصناعي للمراجع دور في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي، وأيضاً دور في تفعيل قواعد حوكمة الشركات، ودور في زيادة جودة الإفصاح في القوائم المالية لمنشآت الأعمال.

ومن ناحية أخري، فأن أوجه الأختلاف في دراسات هذه المجموعة تتمثل في، طرق تجميع البيانات التي أتبعتها هذه الدراسات، فبعض هذه الدراسات أعتمدت علي أسلوب الأستبانة وأسلوب الدراسة التجريبية كوسيلة لجمع البيانات الأولية، والبعض الآخر من الدراسات أعتمدت علي البيانات الثانوية من خلال بيانات التقارير المالية المنشورة كوسيلة لجمع البيانات.

المجموعة الثانية: الدراسات المتعلقة بإلتنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية

فيما يلي أهم الدراسات المتعلقة بهذه المجموعة، وفقاً لتسلسلها الزمني:

دراسة: يوسف عبد القادر عبد الوهاب، (1994م)[1].

تمثلت مشكلة الدراسة، في تحديد المشاكل والصعوبات التي تعوق إستمرار المنشأة في العمل من أجل تقييمها والإفصاح عنها، وذلك حتى لا يوجه للمراجع الخارجي الأتهام بالإهمال والتقصير وعدم بذل العناية المهنية الكافية إذا ما تعرضت المنشأة للفشل. تهدف الدراسة، إلى التعرف على طبيعة الأنظمة الخبيرة وكيفية استخدامها في مجال المحاسبة والمراجعة وبصفة خاصة في مجال التنبؤ والحكم على مدى مقدرة المنشأة على الإستمرار في العمل. تعتمد الدراسة على المنهج التحليلي الأنتقادي للدراسات والبحوث الإحصائية والسلوكية النظرية والتطبيقية، والتوصيات الصادرة من مجلس معايير المراجعة بهدف تصميم إطار عام لنظام خبير

---

[1] د. يوسف عبد القادر عبد الوهاب، **الأنظمة الخبيرة كأداة لمساعدة المراجع في الحكم على مدى مقدرة المنشأة على الاستمرار في العمل**، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببنها، جامعة الزقازيق، العدد الأول، 1994م.

لمساعدة المراجع في التنبؤ الدقيق وإصدار الأحكام السليمة عن مدى مقدرة المنشأة محل المراجعة على الإستمرار في العمل عند نهاية كل عملية مراجعة. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة الآتي:

1. اتضح من دراسة طبيعة الأنظمة الخبيرة، أنها مجموعة متكاملة من برامج الحاسب الآلي، التي تحاكي التفكير الإنساني للخبرة البشرية التي تتعامل مع الحقائق المطلقة وغير المؤكدة، وغيرها من التجارب والمعارف البشرية، بالإضافة إلى مجموعة من قواعد الأستنتاج المنطقي والوسائل الخاصة بتطبيق هذه القواعد لحل المشاكل واتخاذ القرارات وتفسير النتائج التي توصلت إليها.
2. يجب على المراجع عند إصدار رأيه عن مدى مقدرة المنشأة على الإستمرار في العمل، أن يحدد الأدلة والمعلومات المعاكسة ثم يقيم خطط الإدارة للتعرف على مدى إمكانية التخفيف من آثار المعلومات المعاكسة أو إزالتها، ومدى إمكانية تنفيذ هذه الخطط بكفاءة وفاعلية، ثم يجب أن يتأكد المراجع من مدى إفصاح القوائم المالية عن المعلومات المعاكسة.

توصي الدراسة بإجراء المزيد من الدراسات والبحوث النظرية والتطبيقية من جانب الباحثين والمنظمات العملية والمهنية في مجال مهنة المحاسبة والمراجعة وفي مجال علوم الحاسب الآلي والإدارة لبناء وتصميم وتطوير الأنظمة الخبيرة المتكاملة في مجال المحاسبة والمراجعة بصفة عامة، ومجال التنبؤ والحكم على مدى مقدرة المنشأة محل المراجعة على الإستمرار في العمل بصفة خاصة، لأن هذا الأمر يحتاج إلى عمل جماعي لرفع مستوى أداء الممارسين للمهنة وزيادة الثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة.

دراسة: عوض لبيب فتح الله الديب، (1998م) [1].

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم معرفة المراجع الخارجي للعوامل التي تؤثر في قراره المتعلق بتعديل الرأي بالإستمرار عند وجود شك جوهري في مقدرة مشروع عميل المراجعة على الإستمرار في مزاولة نشاطها.

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد الآتي:

1. العوامل التي تؤثر في قرار المراجع المتعلق بتعديل تقرير المراجعة، للافصاح عن الشك في مقدرة مشروع عميل المراجعة على الإستمرار في مزاولة نشاطها.
2. تحديد أهمية تأثير كل من هذه العوامل في قرار المراجع في ظروف بيئية مختلفة بالتطبيق على ممارسي مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية.

تعتمد الدراسة بشكل أساسي على المنهج الأستقرائي، وذلك من خلال ما تضمنته الدراسة النظرية لعرض الدراسات السابقة المتعلقة باتخاذ المراجع لقرار تعديل الرأي بالإستمرار، بهدف الوقوف على العوامل التي تناولتها هذه الدراسات، والأهمية المقررة لها في اتخاذ قرار تعديل الرأي بالإستمرار.وتسعى الدراسة لأختبار

---

[1] د. عوض لبيب فتح الله الديب، **العوامل المؤثرة في قرار المراجع الخارجي المتعلق بتعديل تقدير المراجعة للإفصاح عن الشك في مقدرة مشروع عميل المراجعة على الاستمرار في النشاط ـ دراسة نظرية وتطبيقية** ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، 1998م.

الفرضيات التالية:

1. مدى أهمية العوامل المختلفة عند اتخاذ قرار تعديل الرأي.
2. مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الذين ينتمون إلى مكاتب المراجعة صغيرة الحجم وآراء المراجعين الذين ينتمون إلى مكاتب المراجعة كبيرة الحجم.

قد أثبتت نتائج الدراسة أن بعض العوامل لها تأثير في قرار تعديل الرأي والبعض الآخر لا يؤثر، ومن أهم هذه النتائج ما يلي:

1. أجمعوا المراجعون على أن توقف مشروع العميل عن سداد الديون والالتزامات أو مخالفة اتفاقاتها من العوامل الهامة التي تؤثر في قرار تعديل الرأي.
2. قد يؤدي إصدار معايير مهنية جديدة إلى تقديم إرشادات واضحة للمراجعين الممارسين للمهنة في مجال تقييم المقدرة على الإستمرار، وبالتالي يؤدي إلى زيادة جودة ما يتخذه المراجعون من قرارات في هذا الشأن.

على ضوء هذه النتائج توصي الدراسة، بضرورة أن يهتم المراجعون الممارسون للمهنة، وكذلك الجهات المشرفة على المهنة، بالعمل على زيادة معرفة المراجعين بالطرق والأساليب المختلفة التي يمكن استخدامها لتقييم مقدرة مشروع عميل المراجعة على الإستمرار، وذلك من خلال عقد دورات تدريبية أو دورات علمية أو إصدار منشورات في هذا المجال.

دراسة: غسان فلاح المطارنة، (2001م)[1].

تنطوي مشكلة الدراسة في مدى مسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار، مؤشرات إستمرارية المنشأة عند تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار، تأثير واجبات المدقق الأخرى في تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار، آثار تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار على تقرير المدقق.وتهدف الدراسة إلى تحقيق الآتي:

1. توعية المجتمع المالي وتبصير القضاء وإثارة أهتمام الجمعيات المهنية المختصة بمسؤوليات وواجبات المدقق بشأن تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار.
2. بيان مسؤولية المدقق الخارجي في تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار في ضوء معايير التدقيق الدولية.

تحاول الدراسة أختبار صحة الفرضيات التالية:

الفرضية الأساسية: المدقق مسئول عن تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار.

ومنها الفرضيات الفرعية التالية:

أ. يقوم المدقق بإجراءات التدقيق اللازمة لتقييم قدرة المنشأة على الإستمرار.

ب. يعتبر فرض الإستمرار ملائم في ظل المؤشرات التي يحصل عليها المدقق.

---

[1] د. غسان فلاح المطارنة، **مسئولية مدقق الحسابات الخارجي عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار- دراسة ميدانية**، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة - فرع بني سويف، جامعة القاهرة، العدد الثالث، 2001م.

ت. يقوم المدقق بجمع أدلة الإثبات الملائمة والكافية.

ث. يؤثر تقرير المدقق على تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار.

قد تم إثبات صحة جميع الفرضيات، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها ما يلي:

1. يقوم المدقق بإجراءات التدقيق اللازمة لتقييم قدرة المنشأة على الإستمرار، وذلك لتأكيد مصداقية البيانات المالية التي يقوم بفحصها.
2. يعتبر فرض الإستمرار الذي إعدت بموجبه القوائم المالية ملائم في ظل المؤشرات التي يحصل عليها.
3. يقوم المدقق بجمع أدلة إثبات ملائمة وكافية من أجل تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار، وذلك ببذل العناية المهنية اللازمة التي يتوجب القيام بها، كما يقوم بالإجراءات الإضافية للمعلومات التي حصل عليها مسبقاً.

وأهم ما توصي به الدراسة، أنه يجب إعادة النظر في القوانين سواء كان قانون مهنة التدقيق أو قانون الشركات، بحيث تلزم المدقق قانونياً بتحمل مسؤولية تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار.

دراسة: د. يوسف محمد جربوع، د. فارس محمود أبو محمد، (2003م) [1].

تمثلت مشكلة الدراسة في، فشل المراجعين في توفير إرشادات تحذيرية مبكرة عن مخاطر فشل المشاريع في المستقبل القريب للطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية وكل من له علاقة بالقوائم المالية المنشورة، أخطاء المراجعين المتعلقة بإبداء آرائهم حول قدرة المشاريع على الإستمرار في نشاطها العادي، التي قد يترتب عليها تعرضهم للمسئوليات القانونية تجاه المجتمع المالي نتيجة لاعتمادهم على تقارير المراجعة، التأثير على مصداقية المراجعين نتيجة لفشلهم في عدم تقديم الإفصاحات الكافية والملائمة للطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، والتأثير على سمعة المهنة وثقة الرأي العام فيها.وهدفت الدراسة إلى:

1. معرفة العلاقة بين فرض الإستمرارية في الأعمال وبعض المفاهيم المرتبطة به مثل العُسر المالي، والفشل المالي.
2. التعرف على مدى تطور مسئولية المراجع الخارجي بخصوص التقرير عن عدم التأكد من قدرة المشروع على الإستمرار في أعماله الأعتيادية خلال الفترة القادمة.
3. التعرف على العلاقة بين آراء المراجعين المتعلقة بعدم التأكد من قدرة المشروع على الإستمرار في أعماله وفشله، بالإضافة إلى التعرف على مدى دقة المراجعين في توفير تحذيرات عن فشل بعض المشروعات للطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، عن طريق إبداء آراء مختلفة في تقاريرهم.

تستخدم الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، استناداً إلى طبيعة الموضوع وإلى الدراسات السابقة، والمراجع العلمية، والمعلومات التي تم الحصول عليها سواء عن طريق الاستبانات أو المقابلات الشخصية. وأعتمدت

---

[1] د. يوسف محمد جربوع، د. فارس محمود أبو محمد، **مدى مسؤولية المراجع الخارجي للتنبؤ باستمرارية المشروع** ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الثاني، 2003م.

الدراسة في إجابتها على مشكلة الدراسة على الفرضيات التالية:

1. لا توجد علاقة بين إستمرار المشروع في أعماله الاعتيادية خلال الفترة القادمة المنظورة وبين إصدار المراجع الخارجي تقريراً نظيفاً بدون تحفظ على القوائم المالية.
2. لا توجد علاقة بين الشك في إستمرارية المشروع في أعماله، وبين صدور التقرير المُتحفظ للمدقق الخارجي على القوائم المالية للمشروع.
3. لا توجد علاقة بين آراء المراجع حول عدم قدرة المشروع على الإستمرار للقيام بأعماله الاعتيادية وبين توفير تحذيرات مبكرة عن فشل المشروع.

قد تم إثبات عدم صحة جميع الفرضيات، وتشير أهم نتائج هذه الدراسة إلى أنه:

1. يوجد اتفاق بين بعض المراجعين على أنه توجد علاقة ارتباط بين آراء المراجعين المتعلقة بعدم التأكد من قدرة المشروع على الإستمرار في مزاولة أعماله وفشله.
2. يجب على المراجع الخارجي تصميم إجراءات للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تساعده في تكوين رأيه عن القوائم المالية للمشروع، وعندما يكون هناك شك في فرض الإستمرارية في الأعمال، فإن هذه الإجراءات قد تكون لها أهمية أكبر.

قدمت الدراسة عدد من التوصيات، من أهمها:

1. تحديد إجراءات المراجعة الإضافية التي يجب أن تنفذ بواسطة المراجع الخارجي عندما يكون هناك شك في فرض الإستمرارية في أعمال المشروع، بالإضافة إلى تحديد المقاييس التي يمكن أن يستخدمها المراجع للحصول على تأكيد معقول عن مدى فعالية خطط إدارة المشروع وإمكانية تنفيذها.
2. وضع إشارات تفسيرية بخصوص نوع التقرير الذي يجب أن يصدره المراجع الخارجي في حالة استجابة إدارة المشروع للإفصاح الذي يراه المراجع ضرورياً.

دراسة: غالب نصر مصطفى نمره، (2004م)[1].

تتلخص مشكلة الدراسة في الإجابة على الأسئلة التالية: هل فرض الإستمرارية يعتبر بديهية يسلم بها مقدماً في جميع الحالات؟ أم يجب على المراجع بداية، البحث عن أدلة تشير إلى عدم الإستمرارية، فإن لم يجد يمكنه التسليم عندئذ بسلامة فرض الإستمرارية؟ما مسئولية المراجع عن تقييم مدى سلامة فرض الإستمرارية؟ما هي الأدوات التي يمكن للمراجع استخدامها في تقييمه لمدى سلامة فرض الإستمرارية؟

الهدف الأساسي لهذه الدراسة، هو محاولة الإجابة على هذه الأسئلة، مع التركيز على مدى مسئولية المراجع عن تقييم مدى سلامة فرض الإستمرارية التي تعد على أساسها القوائم المالية، والأدوات الواجب أستخدامها في هذا الشأن.

---

[1] د. غالب نصر لطفي نمره، **مدى مسئولية المراجع عن تقييم فرض الاستمرارية** ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، 2004م.

تعتمد الدراسة على كل من المنهجالأستقرائي، حيث تركز الدراسة في جوانب منها على الكثير من نتائج البحوث التطبيقية في هذا المجال، بالإضافة إلى مسح للفكر المحاسبي المنشور في هذا المجال ذو الطابع التطبيقي المهني.

والمنهج الأستنباطي، حيث تعتمد الدراسة في جوانب منها على التفكير والأستنتاج المنطقي من المفاهيم والإطار الفكري للمحاسبة فيما يتعلق بفرض الإستمرارية.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

1. يخضع فرض الإستمرارية لتقدير المراجع في كل حالة على حدة، حيث يجب على المراجع البحث عن أدلة تشير إلى عدم الإستمرارية أولاً، وإن لم يجد فله أن يستنتج سلامة فرض الإستمرارية، بمعني أن الإستمرارية تصلح كنتيجة وليس كبديهة أو فرض علمي.
2. أما فيما يتعلق بمسئولية المراجع عن تقييم فرض الإستمرارية، فقد خلصت الدراسة إلى أن معايير المراجعة في هذا الخصوص لا توفر المناخ الملائم لكي يشعر المراجعون بالمسئولية عن عدم الإشارة إلى الإستمرارية في تقاريرهم عن القوائم المالية.
3. وأخيراً توصلت الدراسة إلى أنه يمكن للمراجع أستخدام أدوات الفحص التحليلي بالإضافة إلى إمكانية استخدامه للنماذج الإحصائية للتنبؤ بعدم قدرة المنشأة على الإستمرار أو الإفلاس، وذلك عند التخطيط لعملية المراجعة، وأن تتضمن برامج مراجعته هذه الإجراءات، فإن لم يجد المراجع أدلة تشير إلى عدم الإستمرارية، يمكنه عندئذ أن يستنتج سلامة فرض الإستمرارية.

دراسة: أ. د أحمد حلمي جمعة، (2010م) [1].

تمثلت مشكلة الدراسة في الأنواع العديدة من المخاطر التي تواجه المنشآت، مثل مخاطر الخروج من مجال الصناعة أو السوق (خطر الطلب)، خطر الأستبعاد (خطر العرض)، وخطر التقليد، وأهم هذه المخاطر، خطر عدم الإستمرارية أو عدم الأستدامة، وذلك على ضوء ما تشهده الساحة العالمية من تطورات وأزمات مالية أدت إلى أن يصبح لمصطلح الإستمرارية دور بالغ الأهمية في المناخ التنظيمي المعاصر.وتحقق الدراسة الأهداف الآتية:

1. بيان التطورات المهنية في معيار التدقيق الدولي (570) الموسوم، الإستمرارية.
2. تقييم مدى إدراك المحاسبين القانونيين للتطورات بشأن افتراض المنشأة المستمرة عند تدقيق البيانات المالية.

أعتمدت الدراسة على المنهج التحليلي الميداني، وذلك من خلال أستخدام قائمة إستبانة، تضمنت عبارات مستخرجة من معيار التدقيق الدولي (570).وتفترض الدراسة أن المحاسبين القانونيين لا يدركون الآتي:

---

[1] أ.د أحمد حلمي جعة، **تطور مسؤولية المحاسبين القانونيين بشأن افتراض المنشأة المستمرة في ضوء المعايير الدولية** ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الخامس والسبعون، 2010م.

1. التطورات المتعلقة بالمسؤوليات بشأن افتراض المنشأة المستمرة عند تدقيق البيانات المالية.
2. التطورات في إجراءات تقييم المخاطر وتقدير تقييم الإدارة بشأن افتراض المنشأة المستمرة عند تدقيق البيانات المالية.
3. التطورات في أستنتاجات وتقارير التدقيق والاتصال مع المكلفين بالحاكمية بشأن افتراض المنشأة المستمرة عند تدقيق البيانات المالية.

تؤكد نتائج الدراسة عدم صحة فرضياتها، حيث كشفت نتائج الدراسة الميدانية الآتي:

1. أن المحاسبين القانونيين مُدركين للتطورات بشأن افتراض المنشأة المستمرة، وبشأن أستنتاجات وتقارير التدقيق والأتصال مع المكلفين بالحاكمية وبشأن إجراءات تقييم المخاطر وتقدير تقييم الإدارة.
2. أن مسؤولية المحاسب القانوني تكون موجودة حتى إذا لم يشمل إطار إعداد التقارير المالية على مطلب صريح لقيام الإدارة بعمل تقييم محدد لقدرة المنشأة على الاستمرارية.

قدمت الدراسة عدة توصيات أهمها، يجب على الأتحاد الدولي للمحاسبين، مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي، والمنظمات المهنية الدولية والعربية، وفي إطار تلبية حاجات المجتمع المالي ومواجهة الأزمة المالية العالمية وتداعياتها، تطوير محتوى نموذج تقرير التدقيق المعد وفقاً لمعيار التدقيق الدولي (700) المعدل بحيث يتضمن التقرير الاقتراح التالي:

1. يجب أن يضيف المدقق في فقرة مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية عبارة تشير إلى أن الإدارة مسئولة عن تقييم قدرة المنشأة على الإستمرارية.
2. يجب أن يضيف المدقق في نهاية الفقرة الثانية من فقرة مسؤولية المدقق عبارة تشير إلى تقييمه لتقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الإستمرارية.

دراسة: د. سليمان مصطفى الدلاهمة، (2012م)[1].

تناولت الدراسة مشكلة، كيفية تحديد مؤشرات يمكن من خلالها لمراجعي الحسابات اكتشاف مؤشرات الشك في إستمرارية الشركات لرصد دلائل الفشل ووضع الحلول والإجراءات التصحيحية المناسبة للشركة قبل فقدان قدرتها على الإستمرارية، وعليه تسعى الدراسة للإجابة عن الأسئلة التالية:

1. ما مستوى قدرة مراجعي الحسابات الممارسين في السعودية على اكتشاف مؤشرات الشك (المالية، التشغيلية، والأخرى) في إستمرارية الشركات؟
2. هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى قدرة مراجعي الحسابات على اكتشاف مؤشرات الشك (المالية، والتشغيلية، والأخرى) في إستمرارية الشركات تعزى لمتغيرات (المؤهل العلمي، والتخصص،

---

[1] د. سليمان مصطفى الدلاهمة ، **مستوى قدرة مراجعي الحسابات الممارسين في المملكة العربية السعودية على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية الشركات** ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الأول، 2012م.

والخبرة)؟

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مستوى قدرة مراجعي الحسابات على اكتشاف مؤشرات الشك (المالية، والتشغيلية، والأخرى) في استمرارية الشركات، أثر بعض المتغيرات مثل المؤهل العلمي، والتخصص، والخبرة على مستوى قدرة مراجعي الحسابات على اكتشاف مؤشرات الشك (المالية، والتشغيلية، والأخرى) في إستمرارية الشركات. أستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والمنهج التاريخي والإستبانة لتحقيق أهداف هذه الدراسة.وتسعى الدراسة لأختبار الفرضيات الآتية:

1. يوجد قدرة لدى مراجعي الحسابات على اكتشاف مؤشرات الشك (المالية، والتشغيلية، والأخرى) في إستمرارية الشركات.
2. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى قدرة مراجعي الحسابات الممارسين على اكتشاف مؤشرات الشك في إستمرارية الشركات تعزى لمتغير المؤهل العلمي.
3. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى قدرة مراجعي الحسابات الممارسين على اكتشاف مؤشرات الشك في إستمرارية الشركات تعزى لمتغير التخصص.
4. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى قدرة مراجعي الحسابات الممارسين على اكتشاف مؤشرات الشك في إستمرارية الشركات تعزى لمتغير الخبرة.

وقد تم إثبات صحة جميع الفرضيات، وتلخصت أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة في الآتي:

1. أن مستوى قدرة مراجعي الحسابات على اكتشاف مؤشرات الشك في إستمرارية الشركات مرتفع.
2. يستطيع مراجعي الحسابات تحديد مؤشرات الشك المالية والتشغيلية والأخرى في إستمرارية الشركات بمستوى قدرة مرتفع.
3. عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى قدرة مراجعي الحسابات على اكتشاف مؤشرات الشك في إستمرارية الشركات تعزى لمتغيرات المؤهل العلمي، والتخصص، وسنوات الخبرة.

وتوصي الدراسة بإصدار إرشادات وتوجيهات تساعد مراجعي الحسابات على اكتشاف مؤشرات الشك في إستمرارية الشركات، جعل التدريب العلمي متطلب إجباري لتخصص المحاسبة.

التعليق على دراسات المجموعة الثانية:

خلصت الباحثة من دراسة المجموعة الثانية من الدراسات السابقة إلي تحديد أوجه الأتفاق وأوجه الأختلاف بين هذه الدراسات. فيما يتعلق بأوجه الأتفاق يمكن تلخيصها فيما يلي:

من أهم أوجه الإتفاق في معظم الدراسات السابقة هو التنبؤ والحكم على مدى قدرة المنشآت على الإستمرارية، من خلال استخدام الأنظمة الخبيرة كأداة لمساعدة المراجع في القيام بذلك، وأيضاً أستخدام اللأستبانة وبعض النماذج الأخري في معرفة مؤشرات التنبؤ بالإستمرارية. كما أتفقت بعض هذه الدراسات

علي تطور مسئولية المحاسبين القانونيين بشأن افتراض المنشأة المستمرة، وقدرة المراجع الخارجي علي تحديد العوامل المؤثرة في قراره المتعلق بتعديل تقرير المراجعة للإفصاح عن الشك في مقدرة عميل المراجعة على الإستمرار في النشاط.

ومن ناحية أخري، فأن أوجه الأختلاف في دراسات هذه المجموعة تتمثل في، طرق تحليل البيانات التي أتبعتها هذه الدراسات.

وجهة الأستفادة من الدراسات السابقة:

بناءاً علي الدراسات السابقة التي تم عرضها ومراجعتها، لقد تحققت للباحثة جملة من الفوائد يمكن إجمالها في الآتي:

1/ تحديد الجوانب التي سبق بحثها من موضوع الدراسة، والجوانب التي لم تبحث من قبل، ليتسني للباحثة أن تبداء من حيث أنتهي غيرها من الباحثين.

2/ المساعدة في تحديد مشكلة الدراسة، وبيان أهمية الدراسة ومبرر أجرائها.

3/ الإجابة عن الأسئلة المتعلقة بالإطار النظري، وتدعيم بنائه

4/ توجيه الباحثة إلي كثير من المراجع.

5/ المساعدة في أختيار المنهج الملائم وأداة الدراسة المناسبة والإسهام في بنائها.

6/ الأستفادة من نتائج الدراسات السابقة في مناقشة النتائج التي ستتوصل إليها الدراسة الحالية.

الفجوة البحثية:

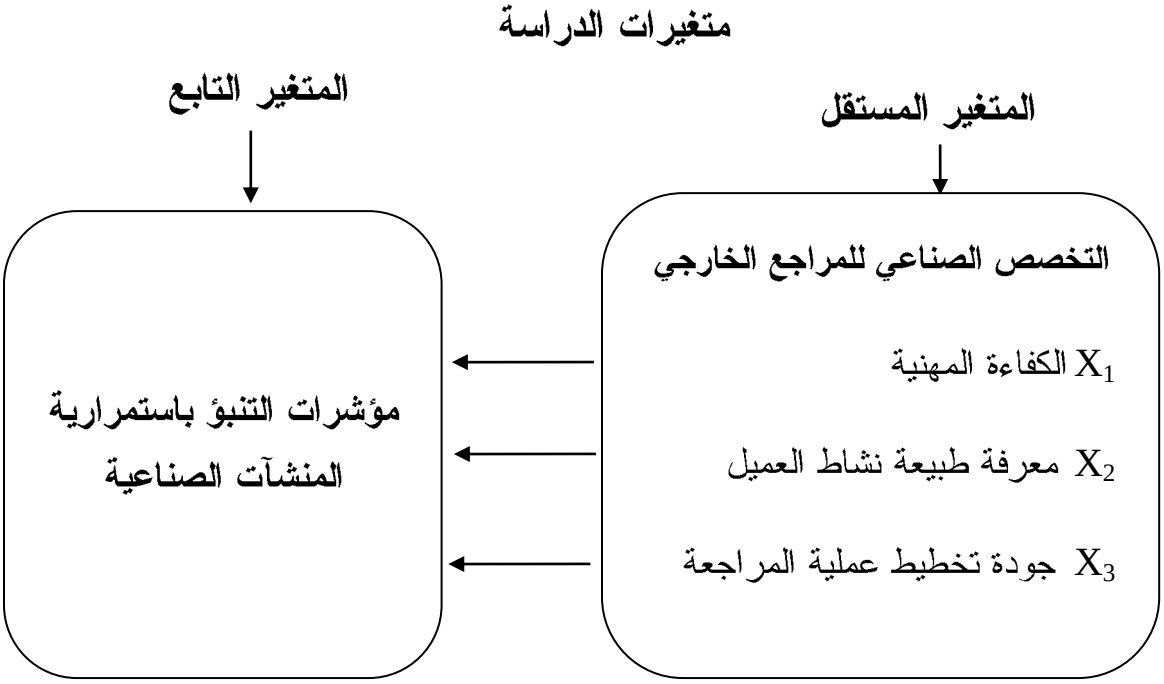
تهدف الدراسة إلي، تحليل وتحديد أتجاه العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي كمتغير مستقل، والتنبؤ بإستمراية المنشآت الصناعية كمتغير تابع. ويلاحظ أنه في كل الدراسات السابقة التي تم عرضها، لا توجد دراسة واحدة قامت بالربط بين المتغيرين. ولذلك فأن الفجوة البحثية للدراسة تتمثل في الربط بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي من خلال أبعاده الإيجابية بهدف التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية. لذا تري الباحثة أن هذه الدراسة تعد إضافة جديدة، نآمل أن تقدم المزيد والجديد في مجال البحث العلمي.

نموذج الدراسة: Study Model

وفقاً للفجوة البحثية للدراسة، يمكن بناء نموذج أفتراضي يمثل العلاقة بين المتغير المستقل (التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأبعاده الأيجابية) والمتغير التابع (مؤشرات التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية)، وفيما يلي توضيح لهذه المتغيرات:

شكل رقم (1)

نموذج الدراسة



المصدر: إعداد الباحثة، 2016م.

الفصل الأول

الأطار النظري للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي

الفصل الأول

1/ الإطار النظري للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي

مقدمة:

يعتبر التخصص المهني الدقيق في أي مهنة من المهن المختلفة مفيد عملياً لإكساب أعضائها خبرات مهنية عالية الجودة، مما يساعدهم على أداء مهامهم بمستوى أداء أكثر كفاءة وفعالية. وقد عملت الكثير من المهن السائدة في المجتمع منذ أمد طويل إلى السعي نحو التخصص في الأعمال Specialization in business كأداة لتحقيق الارتقاء ورفع كفاءة الأداء المهني. ومهنة المراجعة كواحدة من المهن الهامة والمتواجدة بشكل كبير في كل المجتمعات سعت إلي وجود التخصص في مراجعة أنشطة أو صناعات معينة لعملائها طالبي خدمة المراجعة، وذلك نتيجة للمتغيرات العالمية المتسارعة في بيئة الأعمال الصناعية والبيئة التنظيمية المرتبطة بممارسة المهنة، من كبر حجم المنشآت الصناعية وتعقد عملياتها الإنتاجية، وتزايد إصدار معايير محاسبية خاصة بتنظيم العديد من الصناعات، وأختلاف المعرفة والأساليب الفنية اللازمة لكل نشاط، وعليه فقد أصبح المراجع لا يستطيع مواجهة مشاكل المراجعة في الصناعات المختلفة [1].

كما زاد الأهتمام نحو التوجه للتخصص في ممارسة مهنة المراجعة في السنوات الأخيرة، نتيجة لظهور العديد من حوادث الفساد المالي، وإفلاس العديد من منشآت الأعمال الدولية الكبرى وأنهيارها، بالأضافة للتساؤلات التي أثيرت حول دور مهنة المراجعة حول هذه الأزمات وأنخفاض مصداقية التقارير المالية التي يقدمها المراجع بشكل عام، فضلاً عن وجود واقع مهني يشهد المزيد من حالات التقاضي والدعاوى الجنائية والمدنية ضد أعضاء المهنة، وعليه، قامت الجهات التنظيمية والمهنية بالبحث والدراسة لأيجاد وسائل وآليات تعمل علي الأرتقاء بالخدمات التي يقدمها المراجع[2]. وتمثلت أحدي هذه الوسائل في التخصص الصناعي للمراجع الخارجي، لتكون أحد الأبعاد المهمة التي تمكن المراجعين من ربط أنفسهم بخصائص واحتياجات الصناعة التي تخصصوا في مراجعتها[3].

مع العلم بأن لكل صناعة من هذه الصناعات خصائص فنية ترتبط بأنشطتها تختلف عن الصناعات الأخرى.

---

(1) ليلي عزيز أبو صليب، **التخصص الصناعي للمراجع علي تقليل خطر المراجعة**، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، القاهرة، العدد الأول، 2003م، ص369.

(2) Basioudis, L., and Sharmadji, J., (2004), **"Stakeholders and Auditor's Industry Specialzation",** Working Paper Aston Universit

(3) Meuwissen, R., et al. (2005),'' **The Effects of Audit Partner Experience and Industry Specialization on Audit Quality**'', working paper, Maastricht University

كل هذه التغيرات أدت إلي ضرورة أن تتطور مهنة المراجعة لمواجهتها، ويكون ذلك من خلال زيادة خبرات المراجعين عبر التخصص في قطاع صناعي معين، وأعادة هيكلة مكاتب المراجعة وفقاً لخطوط وخصائص القطاعات الصناعية لتفعيل دور التخصص في مهنة المراجعة، وعليه أصبح ينظر للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي علي أنه استراتيجية تميز تهدف إلي خلق ميزة تنافسية أساسية بين مكاتب المراجعة المتخصصة وغير المتخصصة في ظل وجود سوق تنافسي تعتبر فيه خدمات المراجعة سلعة تتحدد وفقاً للمعروض منها من قبل مكاتب المراجعة والمطلوب منها من قبل طالبي خدمة المراجعة[1].

فالتخصص الصناعي يعني إلمام المراجع الخارجي بجميع مقومات مهنة المراجعة سواء تمثلت في الإطار الفكري للمراجعة أو معايير الأداء المهني بأنواعها المختلفة وأساليب المراجعة، وأستخدام كل هذه المقومات في مراجعة صناعة معينة[2].

وقد أكدت دراسة (Chen and Elder)[3]، علي أهمية تخصص المراجع الخارجي في القطاع الصناعي، وذلك من خلال النتائج التي توصلت إليها، بأن التخصص الصناعي يساعد المراجع في التعرف علي تأثيرات هذا التخصص في نواحي تنظيمية مختلفة وفي تقييم الأستراتيجيات التسويقية وقرارات التسعير للعملاء في قطاعات صناعية مختلفة، وأيضاً معرفة سلوك الأتعاب يساعد العميل في اتخاذ القرار الأمثل عند اختيار المراجع نتيجة للمزايا المتبادلة بين جودة خدمات المراجعة والخدمات ذات التكلفة الأقل. كما أن نتائج التخصص في القطاع الصناعي، تساعد القائمين علي العملية التنظيمية في فهم محددات جديدة لعملية المراجعة وتحديد الأتعاب.

وأعتبر معهد المحاسبين القانونين الأمريكي (AICPA)[4]، أن التخصص الصناعي (Industry Specialization) للمراجع الخارجي يعد أحد مداخل التطور في ممارسة مهنة المراجعة الخارجية لمواجهة التغيرات في بيئة الأعمال الحديثة المرتبطة بممارسة المهنة، كما يمثل أيضاً مدخل مهم للتميز والتحسن المستمر في الخدمات التي يقدمها المراجع، كما تعتبر استراتيجية التخصص الصناعي في مهنة المراجعة الخارجية أحد أبرز خمس قضايا رئيسية تؤثر علي مهنة المراجعة في القرن الواحد والعشرين، وقضية هامة تؤثر علي أستمرارية مكاتب المراجعة مستقبلاً.

وسوف تتناول الباحثة في هذا الفصل بالدراسة والتحليل الإطار النظري للتخصص الصناعي للمراجع

---

(1) د. إبراهيم عبد الحفيظ عبد الهادي محمد، **مرجع سابق**، ص301.

(2) د.أشرف محمد إبراهيم منصور، **مرجع سابق**، ص243.

(3) Chen, K., and Elder, R., (2001), **Industry Specialization and Audit Fees: The Effect of Industry Type and Market Definition''**, working paper, National Cheng Kung University, and Syracuse University.

(4) AICPA, 1998**, American Institute of Certified Public Accountants**. Vision project Identifies Top Five Issues for profession, The CPA Letter 78, (April): 12.

الخارجي، ويقصد بالإطار النظري، مجموعة من المبادئ العلمية المتناسقة والمشتقة من الفروض المتسقة مع طبيعة العمليات التي تقوم بها المنشآت المعاصرة وأهدافها، كما تتضمن مجموعة من المفـــاهيم والأســـاليب والمعايير المتعارف عليها[1].

وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: المفاهيم الأساسية للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي.

المبحث الثاني: تحليل أهمية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي لأطراف عملية المراجعة.

المبحث الثالث: ضوابط تفعيل التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في مهنة المراجعة.

[1] محمد السيد الناغي، **المعايير الدولية للمراجعة**، (مصر: المكتبة العصرية للنشر، الطبعة الأولي، 2001م)، ص17.

المبحث الأول

1/1/ المفاهيم الأساسية للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي

تتطلب الممارسة المهنية للمراجعة أن يقوم بها مراجع مؤهل تأهيلاً علمياً وعملياً كافياً تمكنه من إبداء رأي فني محايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية محل المراجعة، بمستوى جودة أداء ترضى عنه كافة الأطراف ذات الصلة بعملية المراجعة وتثق به. ويعود ارتفاع درجة كفاءة المراجع الخارجي المتخصص في صناعة معينة لأدائه لواجباته المهنية، إلي أرتفاع رصيد الخبرات المتراكمة لديه في هذه الصناعة، بدء من مرحلة تخطيط عملية المراجعة وحتي تقديمه إلي تقرير المراجعة، الأمر الذي ينعكس في النهاية علي أرتفاع درجة جودة أداء عملية المراجعة. وهذا يعني أن التخصص الصناعي للمراجع يدعم الممارسة المهنية لعملية المراجعة، ويحقق للمراجع فهم أكبر لطبيعة وخصائص وأتجاهات صناعة العميل التي تخصص فيها. لذلك سوف تحاول الباحثة في هذا المبحث، التعرف علي المفاهيم الأساسية للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي، وذلك من خلال الآتي:

1/1/1/ مفهوم التخصص الصناعي للمراجع الخارجي:

سوف يتم مناقشة هذا المفهوم من خلال ما يلي:

1/1/1/1/ التعاريف:

تعني كلمة التخصص في اللغة، أنفرد وصار خاصاً، والتخصص في علم ما يعني قصر البحث والجهد عليه[1]. ويعرف التخصص في العلوم المعرفية بأنها، عملية توظيف ذهني لما تراكم من ممارسات متعارف عليها بين المراجعين ممارسي المهنة، بهدف وضع نظام مهيكل يقوم على العلم والخبرة بحيث يكون أساساً للأحكام المهنية المتفرقة والتحسين المستمر للمهنة[2]. ويعني هذا أن التخصص في مجال ما من العلوم، هو إدراك منهجي لمهام أو عمليات خاصة بمجال معين، نتيجة تركيز الجهود البحثية فيه فقط، مما يؤدي إلي الحصول علي معرفة عميقة وخبرة متراكمة في المجال المعين.

أما التخصص في مهنة المراجعة، فقد ورد في الدراسات والبحوث الأجنبية بمصطلحات عديدة منها التخصص الصناعي، التخصص القطاعي، التخصص النوعي، والتخصص بنشاط العميل، وهذا التعدد في المصطلح لا يعني وجود أختلافات في مفهوم ومضمون التخصص في المراجعة، حيث تشير كلها للنشاط الأساسي للعميل سواء كان نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو زراعياً أو خدمياً. وسوف تستخدم الباحثة مصطلح التخصص الصناعي للمراجع، لأنها تعبر بشكل أفضل عن مجال الدراسة وهي التخصص في مراجعة النشاط الصناعي، وفيما يلي عرض لأهم ما ورد بهذه البحوث من تعريفات للتخصص الصناعي للمراجع:

---

(1) **مجمع اللغة العربية، المعجم الوسيط**، الجزء الأول، إخراج/ د. إبراهيم مدكور وآخرون، الطبعة الثالثة، 1985م، ص246.

(2) أ.د/ أحمد حلمي جمعة، **التدقيق والتأكيد المتقدم**، (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2011م)، ص 111.

عرف (Bonner)[1]، التخصص الصناعي للمراجع بأنه، المعرفة التي يكتسبها المراجع نتيجة للتوجه والأهتمام بالمراجعة لعملاء صناعة معينة أو أداء مهام محددة لهم.

ويعرف (الإبياري) التخصص الصناعي للمراجع بأنه، تركيز عدد محدد من المراجعين علي تقديم خدمة المراجعة لنشاط معين من القطاعات الصناعية المختلفة [2].

أما (Neal) فقد عرفها بأنها، قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة المستقلة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع صناعي واحد، بما يضمن تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المنشآت في نفس القطاع، وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات[3].

ويعرفها (Stein) بأنها، وسيلة تمكن المراجع من المعرفة الكاملة والعميقة بصناعة العميل، وبالتالي تسهل له أمكانية تقديم خدمات مراجعة متميزة للعملاء الذين ينتمون إلي قطاع صناعي واحد أعلي جودة من الخدمات التي يمكن أن يقدمها مراجع غير متخصص صناعياً[4].

أما (هلال) فيعرف المراجع المتخصص صناعياً بأنه، المراجع الذي يمتلك مساحة كافية من المعرفة المتميزة والخبرة والدراسة العملية بمهام عملية المراجعة في مجال صناعة عميل المراجعة[5].

ويعرف (منصور) المراجع المتخصص صناعياً بأنه، المراجع الذي يتدرب ويكتسب خبرة كبيرة خاصة بصناعة معينة، ويستحوذ على حصة كبيرة بشكل واضح في سوق المراجعة مقارنة بغيره من المراجعين الذين يعملون في نفس الصناعة أو النشاط"[6].

ويعرف (Oreilly) مكاتب المراجعة المتخصصة صناعياً بأنها، تلك المكاتب التي تقوم بأستثمار مواردها في تطوير معرفتها وخبرتها في الصناعة محل التخصص، بحيث يمكنها من الحصول علي نصيب كبير من حصة العملاء في سوق هذه الصناعة[7].

بتحليل التعاريف السابق ذكرها يمكن أن نستخلص مجموعة من الحقائق حول التخصص الصناعي للمراجع، تساعدنا في وضع تعريف لمفهوم التخصص الصناعي للمراجع الخارجي، وتتمثل هذه الحقائق في الآتي:

---

[1] Bonner, Sarah E. and Lewis, Barry L., (supplenment 1990) **'' Determinants of Auditor Expertise'',** Journal of Accounting Research, vol.28, , p2.

[2] د. هشام فاروق الإبياري، **التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات والطبيعة الإقتصادية لسوق خدمة المراجعة في مصر- دراسة ميدانية،** المجلة العلمية- التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، القاهرة، المجلد 1، العدد 2، 2008م، ص17.

[3] Neal, T. and Riley,R, (2004), **Auditor industry specialist research design, Auditing:** A Journal of theory and Practice, VoL. 23, P 169.

[4] Stein M., Cadman B**., (**2005**), ''Industry specialization and auditor quality in u.s. Markets**, Working Paper, University of Oregano.

[5] د. عبدالله عبد العظيم هلال، **تأثير التخصص الصناعي لمكتب المراجعة علي الحد من ممارسات إدارة الأرباح،** المجلة العلمية- التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، القاهرة،المجلد 3، العدد 3، 2008م، ص 83.

[6] د. أشرف محمد إبراهيم منصور، **المرجع السابق،** ص 242.

[7] Dennis M.Oreilly, John T Resich, (2002) **''Industry Specialization by audit Firms: what does academic research tell us?''**, ohio CPA Journal, vol.16,p 5.

1. التخصص الصناعي للمراجع عبارة عن مجموعة من المعارف المكتسبة، الخبرات العملية، الدراسة العلمية والتدريب في مجال صناعي معين يتم التركيز فيه.
2. هذه المعارف والخبرات تشترك في تحقيق هدف محدد، وهو تقديم خدمات مراجعة متميزة وذات جودة عالية للعملاء الذين ينتمون إلي مجال صناعي واحد.
3. يتم إستثمار وتحسين وتطوير هذه المعارف والخبرات من قبل المراجعين ومكاتب المراجعة، لتساهم في تخفيض مخاطر عدم تماثل المعلومات حول الصناعة المحددة، وتزيد من حصتهم السوقية في المجال الصناعي المتخصص فيه، وتعمل علي تمييزهم عن المراجعين ومكاتب المراجعة العاملين في نفس مجال الصناعة المعينة.

وفي ضوء ما سبق يمكن للباحثة تعريف التخصص الصناعي للمراجع الخارجي بأن، أمتلاك المراجع الخارجي لمجموعة من المعارف، الخبرات، الدراسة والتدريب نتيجة لتركيز جهوده في مراجعة مجال صناعي محدد، لتقديم خدمات مراجعة متميزة وذات جودة عالية لعملائه في الصناعة المحددة، والقيام بإستثمار وتطوير هذه المعارف والخبرات لتخفيض مخاطر عدم تماثل المعلومات وخلق ميزة تنافسية وزيادة حصته السوقية في مجال الصناعة المتخصص فيها.

التعريف السابق لمفهوم التخصص الصناعي للمراجع يتضمن مجموعة من المفاهيم التي تتداخل وترتبط مع بعضها البعض لتكوين هذا المفهوم، وتري الباحثة أنه من المفيد توضيح دلالة هذه المفاهيم في تكوين مفهوم التخصص الصناعي للمراجع الخارجي، وذلك علي النحو التالي:

1/ مفهوم الخبرة المهنية، وهي المقدرة علي الأداء الكفء للمهام المعقدة غير الهيكلية بطريقة متميزة، أعتماداً علي المعرفة المتراكمة في مجال معين، والأجراءات المحددة لأداء تلك المهام[1].

2/ مفهوم المعرفة الصناعية المتخصصة Specialized Industry Knowledge، وهي تكتسب من الخبرة التي يتمتع بها المراجع، والتي تكتسب بأسلوبين أحدهما مباشر نتيجة المزاولة الفعلية للمراجعة في صناعة معينة، والآخر غير مباشر نتيجة الدورات التدريبية التي يتم الحصول عليها. وتشير المعرفة بصورة عامة إلى، تراكم التصورات والمفاهيم والخبرات والممارسات والإحصائيات والنتائج التي تم استخلاصها عبر الأدلة والبراهين والجهود البحثية والأعمال الاستكشافية من قبل الأفراد والجماعات والمنظمات في أشكال متعددة ومتنوعة[2]. وتسمى معرفة المراجع الخارجي المتخصص بخصائص واحتياجات صناعة معينة بالمعرفة المهنية المتخصصة

---

(1) Bonner **مرجع سابق**، ص2 .

(2) عبدالله عبد الرحمن البريدي، **إدارة المعرفة منظور ثقافي حضاري**، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، المجلد(51)، العدد الرابع،2011م، ص491.

وتعرف بأنها، عملية توظيف ذهني لما تراكم من ممارسات متعارف عليها بين المراجعين ممارسي المهنة، بهدف وضع نظام مهيكل يقوم على العلم والخبرة بحيث تكون أساساً للأحكام المهنية المتفرقة والتحسين المستمر للمهنة[1].

فالمراجع ذوي الخبرة هو، المراجع الذي يتمتع بجميع صفات الخبرة اللأزمة لأداء مهام عملية المراجعة بصفة عامة وفي الأنشطة المختلفة، أما المتخصص فهو مراجع خبير يزاول أعمال المهنة في صناعة معينة لعدد من السنوات.

يرتبط التخصص الصناعي للمراجع بصورة أساسية بالمعرفة والخبرة بالصناعة، فالمعرفة تعني العلم والقدرة على الفهم والتمييز[2]. أما الخبرة المهنية بالصناعة، تستوجب التمييز بين الخبرة العامة وبين اكتساب المراجع لصفة الخبير. تعرف الخبرة العامة أو ما يطلق عليها سنوات الممارسة بأنها، طول المدة التي يقضيها شخص معين في وظيفة متخصصة أو في أداء مهمة محددة"[3]. ويبين هذا التعريف أن الخبرة هي المعرفة، والمهارة أو الممارسة التي تتبع من المشاهدة المباشرة أو المشاركة في الحدث.

أما اكتساب المراجع لصفة الخبير فتعرف بأنها، حيازة حجم كبير من المعرفة والمهارة المتعلقة بالإجراءات التي تتبع في إنجاز مهام المراجعة، بما يؤدي إلى الأداء رفيع المستوى لهذه المهمة[4]. وتأسيساً على هذا التعريف تري الباحثة، أن المراجع الخبير يمكنه أن يحتفظ في ذاكرته بتصورات أفضل وأكثر إكتمالاً لمجال المهمة، مما يعني أن المراجع الخبير بإمكانه تحويل المعلومات الجديدة إلى رموز ذات مغذى بشكل أكثر كفاءة وأكثر اكتمالاً، وأن لدى المراجع الخبير إستراتيجيات أوفر لصنع القرار بالإضافة إلى الآليات الأكثر ملاءمة من أجل تقييم تلك الإستراتيجيات.

أن المعرفة والخبرة بنوع الصناعة التي تخصص فيها المراجع تؤثر علي إجراءات المراجعة، وذلك لانه لكل صناعة طبيعة خاصة تحتاج إلي متخصص في نفس الصناعة، ويساعد التخصص في الصناعة علي تفهم وإتمام إجراءات عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية مما ينعكس في النهاية علي زيادة جودة الأداء المهني للمراجعة.

2/1/1/1/ التوجه نحو تطبيق مفهوم التخصص الصناعي للمراجع في الواقع العملي:

نتيجة لزيادة درجة التعقيد في طبيعة وخصائص القطاعات الصناعية في بيئة الأعمال المعاصرة، أتجهت معظم مكاتب المراجعة والمراجعين العاملين بها، إلي تطبيق مفهوم التخصص الصناعي عملياً، وذلك لأن التخصص الصناعي يمثل أحد الأبعاد المهمة الذي يمكن المراجعين من ربط أنفسهم مع الخصائص المحددة

---

(1) أحمد حلمي جمعة، **التدقيق والتأكيد المتقدم**، (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2011م)،ص111.

(2) ايمن عودة المعاني، **الإدارة العامة الحديثة**، (عمان: دار وائل للنشر، 2010م)، ص5.

(3) معاذ طاهر صالح المقطري، **أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقرير مخاطر المراجعة**، دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، كلية الاقتصاد، دمشق، المجلد 27، العدد الرابع، 2011م، ص 413.

(4) د. أحمد عبد العاطي، **مرجع سابق**، ص 570.

للعملاء وأحتياجاتهم الخاصة. وتأكيداً علي ذلك ذكر التقرير الصادر عن مكتب المحاسبة الأمريكي العام U.S.General Accounting Office (GAO)) عام 2003م، أن هناك طلباً متزايداً علي المراجعين المتخصصين صناعياً. كما أشار– من خلال المسح الذي قام به– إلي أن التخصص أو الخبرة الصناعية للمراجع الخارجي سوف يكون أحد محددات أختيار عملاء المراجعة للمراجعين الجدد للقيام بمراجعة صناعتهم، كما أشار التقرير إلي أن المراجع الخارجي يسعي لتطبيق مفهوم التخصص في صناعة معينة.

ووضحت دراسة (Healy)[1]، أن التوجه نحو تطبيق مفهوم التخصص الصناعي أصبح يرتبط بشكل متزايد بمكاتب المراجعة والمراجعين والأفراد العاملين فيها، وأصبح وجود مكاتب المراجعة والمراجعين كمتخصصين يؤدي إلي أفضلية في تقديم الخدمات لعملاء المراجعة، وإلي أهمية أستخدام التخصص كمقياس لجودة الأداء المهني للمراجع.

وتناولت دراسة (Hogan and Debra)[2]، تحليل أتجاهات مهنة المراجعة الخارجية في مجال التخصص في صناعة العميل في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث تناولت تحليل الإنحدار، والحساسية والأرتباط لبيانات مجموعة من شركات الأعمال الأمريكية، وكذلك شركات المراجعة عن الفترة من عام 1976 حتي عام 1993م، وقد توصلت الدراسة إلي النتائج التالية:

1/ يوجد تزايد ملحوظ في معدلات التخصص في نشاط العميل خلال الفترة الخاصة بالدراسة.

2/ يوجد منافع مختلفة للتخصص في نشاط العميل، وتتزايد هذه المنافع بتزايد درجة تعقد الأنشطة الصناعية محل التخصص.

3/ تتزايد الحصص السوقية لمكاتب المراجعة التي تطبق مفهوم التخصص الصناعي، مقابل تناقص الحصص السوقية لمكاتب المراجعة الأخري التي لا تقوم بتطبيق هذا المفهوم.

وفي سبيل التوجه نحو تطبيق مفهوم التخصص الصناعي للمراجع، قامت معظم مكاتب المراجعة الكبري بتغيير هياكلها التنظيمية من التصميم التقليدي وفقاً لنوع الخدمة المقدمة (مراجعة، ضرائب، وخدمات أستشارية) إلي التصميم حسب القطاعات الصناعية التي تقوم مكاتب المراجعة بخدمتها. فقد ذكرت دراسة (Green)[3]، أن مكاتب المراجعة قامت وبشكل متزايد بهيكلة أقسام المراجعة لديها اتساقاً مع الخطوط

---

(1) Healy P.M and Palepu K-G., (2004), **'' How the quest for efficiency corroded the market ''** Harvard Business Review, July P.318

(2) Hogan, C.E., and Debra C.Jeter, (1999), **''Industry Specialization by Auditors, Auditingk**'': A Joural of Practice and theory, VoL.18.p15

(3)Green, W.,(2004), **''Industry Specialists: Are they more Efficient and Effective in Performing Analytical Procedures than Experienced Non-Specialists?''**, Working Paper. University of New South Wales.

الصناعية، مع تصنيف أغلبية فريق المراجعة ليكونوا متخصصين في قطاع صناعي، وذلك بهدف تحسين كفاءة وجودة المراجعة.

كما قامت بعض مكاتب المراجعة بتطوير هيكلها التنظيمي، وفقاً لتركيز معايير المراجعة المهنية العالمية فيما يتعلق بضرورة فهم صناعة العميل وطبيعة عملياته، ففي الولايات المتحدة وبريطانيا وأستراليا مثلاً، تركز معايير رقابة جودة الأداء المهني فيها، علي أهمية تحديد وتصميم وتطوير الخبرات الصناعية للمراجع الخارجي[1].

ولتحديد الأهمية المتزايدة لدور التخصص الصناعي للمراجع في سوق خدمات المراجعة والسعي نحو تطبيقها، قامت العديد من مكاتب المراجعة بعمليات أندماج مع مكاتب مراجعة أخري بهدف توفير مزيداً من القدرات البشرية ذوي الخبرات والتخصصات المختلفة لمواجهة عوامل المنافسة المتزايدة ومتغيرات العولمة الأقتصادية والأجتماعية والمهنية.

ولا يقتصر الأنضمام أو الأندماج علي المكاتب الصغري فحسب بل يمتد أيضاً إلي المكاتب الكبري المتخصصة بالفعل بغرض تدعيم التخصصات بها وخلق تخصصات جديدة، لذلك فقد أتجهت العديد من مكاتب المراجعة بالخارج إلي تطبيق سياسة الأنضمام أو الأندماج. ويعد أندماج مكتب Price Waterhouse (PW) مع مكتب Coopers and Lybrand (CL) في يوليو 1998م، أحد النماذج لظاهرة الأندماج بين مكاتب المراجعة، وقد صرح الكيان الجديد المندمج (PWC) بأن الغرض من الأندماج هو خلق التخصص في مجالات جديدة وتدعيم التخصص في المجالات الحالية والتي من الممكن أن تؤدي إلي جذب عملاء جدد أو علي الأقل الأحتفاظ بالعملاء الحاليين[2].

في هذا الصدد تري الباحثة، أن تطبيق مفهوم التخصص الصناعي للمراجع بمكاتب المراجعة، يعتمد في المقام الأول علي إدارة المعرفة المتخصصة للصناعة المحددة، لأن إدارة هذه المعرفة يمكن أعتبارها نشاط أساسي ومصدر محتمل لتعظيم الأيرادات بمكاتب المراجعة، لأنها ترتكز علي البعد السوقي الخارجي الذي يتمثل في جذب العملاء ومحاولة إرضائهم، بالأضافة إلي البعد التنظيمي الداخلي الذي يتمثل في تطوير المعرفة من أجل تنفيذ مهام المراجعة بكفاءة وفعالية، وإعادة هيكلة أنشطتها علي أساس المعرفة المتخصصة بصناعة العميل.

والتوجه نحو تطبيق مفهوم التخصص الصناعي يعد دليلاً واضحاً علي تأثر مهنة المراجعة بمتغيرات المجتمع القائمة فيه.

---

(1) Gramling and Stone, 2001

(2) أحمد محمد جابر، **مرجع سابق**، ص123.

حيث يري (Hoitash)[3]، ضرورة قيام المراجع المتخصص ببناء نظام لإدارة المعرفة أو قاعدة بيانات خاصة بالصناعة موضوع التخصص، ويستطيع المراجع أن يستفيد من بناء هذا النظام في أستخدام بيانات المنشآت التي تمت مراجعتها في نفس النشاط أو الصناعة في صياغة التقديرات الدقيقة عن بعض أنواع الحسابات في المراجعات الحالية، حيث يؤدي تخصص مكاتب المراجعة إلي توفر مساحات عريضة من المعارف والخبرات ذات العلاقة بمراجعة الصناعة والبيانات الكافية المتاحة التي يمكن أستخدامها في بناء التوقعات المختلفة عن عملاء آخرين في نفس الصناعة.

2/1/1/ خصائص ومهارات المراجع المتخصص صناعياً:

1/2/1/1/ خصائص المراجع اللمتخصص صناعياً:

خصائص المراجع المتخصص صناعياً تتمثل في سماته الذاتية وخصائصه السلوكية، واحياناً تعرف السمات الذاتية للمراجع المتخصص بالصفات الشخصية له، وتتمثل الصفات الشخصية للمراجع المتخصص صناعياً في الآتي:

1/ طول فترة الممارسة في المجال الذي يعمل به.

2/ الإلمام بقدر كافي من المعرفة في مجال التخصص المحدد.

3/ القدرة الكبيرة علي تنظيم وترتيب المعرفة داخل الذاكرة، وأسترجاعها لأستخدامها في حل المشكلات.

4/ القدرة الكافية علي حل المشكلات في مجال تخصصه من خلال تحديد المشكلة وأختيار أستراتيجيات الحل المناسب، والتوصل إلي القرارات الصائبة.

5/ القدرة علي العمل بسرعة كبيرة، وبأقل قدر ممكن من الأخطاء.

6/ الثقة بالنفس، والقدرة علي التعلم بسرعة.

7/ القدرة علي التعامل مع ضغوط الوقت.

8/ القدرة علي الأتصال مع الآخرين في مجال العمل علي نحو ممتاز.

ويمكن أيضاً أن تظهر السمات الذاتية للمراجع الخارجي المتخصص صناعياً، في الصفات التالية[1]:

- الطاقة
- الفهم الخاص
- درجة التحمل
- الفهم العام
- الضبط
- الملاحظة
- المبادأة
- القدرة على وضع الخطط
- التركيز
- الذكاء

---

[3]Hoitash, R.(2003**). "Information Transfer in Analytical Procedures: A Simulated Industry Knowledge- Management Approach"**.PHD.,Univeristy of New jersey.

[1] د. أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2000م)، ص 10.

- توزيع الانتباه
- الصقل
- المثابرة
- الحكم
- يقظ الذهن
- التحليل المنطقي
- المقدرة على الربط
- القدرة اللغوية
- إدراك المكان
- التنفيذ
- الدقة
- الذاكرة البصرية
- الذاكرة السمعية

أما الخصائص السلوكية للمراجع المتخصص، فتتمثل في توافر القدرات الشخصية التالية[1]:

1. الأمانة، تعني عدم إفشاء الأسرار أو استعمال المعلومات.
2. التمسك بآداب المهنة وسلوكها، مع عدم التسامح في مخالفتها تحت أي تأثير.
3. إن يبدي رأيه المحايد في شجاعة وثقة بعيداً عن أي مؤثرات، ولا يخفي ما يعلمه من انحرافات أو مخالفات.
4. لا يهمل في تتبع الموضوعات مهما كانت بسيطة في ظاهرها، لأنها قد تنم عن نتائج خطيرة.
5. أن يكون نزيهاً يلزم الصدق في تقريره دون معارضة أو محاباة، مع مراعاة جميع المصالح التي يتصل بها عمله سواء داخل أو خارج المنشأة.
6. إن يكون يقظاً، سريع البديهة، حاضر الفهم، قوي الملاحظة.

2/2/1/1/ مهارات المراجع المتخصص صناعياً:

فأما مهارات المراجع المتخصص صناعياً يقصد بها، أداء مهمة ما أو نشاط معين بصورة مقنعة وبالأساليب والإجراءات الملائمة وبطريقة صحيحة، بمعنى أن المهارة هي الكفاءة والجودة في الأداء. وهي تعني أنواع المهارات اللازمة والواجب توافرها ادي المراجع المتخصص صناعياً حتى يتمكن من أداء مهمته بدرجة عالية من الكفاءة، وتتمثل هذه المهارات في الآتي[2]:

1/ المهارات التقنية Hard Skills، هي المعلومات والمهارات اللازمة لأداء العمل بنجاح، "وتسمى أيضاً بالمهارات المهنية والعملية لأنها مهارات ذات علاقة بالمهنة، ويستطيع معها المراجع أن يمارس مهنته بأقل قدر من المخاطر"[3].

2/ المهارات الشخصية Soft Skills، ومن أهم هذه المهارات الآتي:

- مهارات التواصل Communication Skills.

---

[1] د. جلال الشافعي، **مبادئ المراجعة**، (الزقازيق: مكتبة المدينة للنشر، بدون تاريخ نشر)، ص 50.

[2] www.abdalla-mutwakil.com/2014/02/soft-skills-html

[3] **سلسلة نشر ثقافة الجودة**، كلية الآداب، جامعة أسيوط، العدد (1)، ص 3.

- مهارات اتخاذ القرارات Decision making skills.
- الالتزام وتحمل المسئولية Commitment and accepting responsibility.
- القيادة والعمل ضمن الفرق Leadership and teamwork Skills.
- إدارة الوقت Time Management Skills.
- التفكير الإبداعي وحل المشاكل Creativity and Problem Solving Skills.
- القدرة على العمل تحت الضغط Ability to Work under Pressure.

ترى الباحثة، أن خصائص ومهارات المراجع الخارجي المتخصص صناعياً اللازمة لأداء عملية المراجعة بجودة عالية تعتمد في الأساس علي كفاءة المراجع في تطبيق معايير وإجراءات المراجعة الخارجية، والمعرفة بالقوانين والإنظمة والتعليمات والقرارات الإدارية ذات العلاقة بنشاط المنشأة الصناعية، وأنتهاج المراجع لبرنامج التعليم المستمر بهدف تطوير مهاراته ومعارفه بما يستجد في مجال التخصص.

3/1/1/ إستراتيجيات التخصص الصناعي للمراجع الخارجي:

الأستراتيجة هي، فن أستخدام الوسائل المتاحة لتحقيق الأهداف بصورة عامة وتشمل، أختيار الأهداف وتحديدها بدقة، أختيار الأساليب العملية لتحقيق هذه الأهداف، وضع الخطط التنفيذية، وتطويع وتخصيص الموارد المتاحة وتنسيق النواحي المتصلة بها[1]. والتخصص الصناعي للمراجع تعتبر وسيلة لتحقيق الأهداف التي ترغب مكاتب المراجعة الخارجية في تحقيقها، ويتخذ المراجع الخارجي نوعين من الإستراتيجيات لبناء مفهوم التخصص في الصناعة، هما[2]:

1/3/1/1/ إستراتيجية التميز، تؤدي هذه الإستراتيجية إلى بناء التخصص في مراجعة صناعة معينة، أنطلاقاً من الخدمة المتميزة التي يقدمها المراجع الخارجي للعملاء عن طريق تطوير ما يلزم من تقنيات لأداء خدمة المراجعة بجودة عالية. وعليه يمكن أعتبار التخصص الصناعي ذو قيمة لأنه يمكن المراجع من أستخدام استراتيجية التميز لخدمة مجموعة كبيرة نسبياً من العملاء التي تتصف بنفس الخصائص. فالتخصص الصناعي للمراجع، هو أستراتيجية للتمايز Differentiation Strategy الغرض منها إمداد المراجع بميزة تنافسية قوية تميزه عن غيره من المراجعين [3]. وحتي يتمكن المراجع المتخصص صناعياً من تحقيق هذه الميزة التنافسية ينبغي توفر مجموعة من المقومات، وبهذا الخصوص يشير (متولي)[4]، إلي أن توافر نظام معلومات متكامل وأنظمة رقابة داخلية فعالة مع توافر معايير مهنية وتحديد لمتطلبات إعداد التقرير عن

---

[1] سامح عبد الرازق الحداد، **مرجع سابق**، ص54.

[2] دعاء خالد أبو عيسى، **مدى وجود التخصص في التدقيق لدى مكاتب التدقيق في الأردن**، مجلة دراسات العلوم الإدارية، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، عمان، المجلد 38، العدد 1، 2011م، ص 6.

[3] أحمد محمد جابر، **مرجع سابق**، ص83.

[4] أحمد زكي متولي، **مرجع سابق**، ص167.

متطلبات المراجعة في صناعة معينة سوف يساعد المراجع المتخصص في تحقيق الميزة التنافسية عن المكاتب المهنية غير المتخصصة، ويجعله يطبق إجراءت وسياسات ووسائل محاسبية خاصة بالصناعة المعنية لإعداد تقريره عن الأحداث الأقتصادية للعملاء. ويتم التركيز في أستراتيجية التميز في تطوير وتوفير خدمة متميزة يطلبها عملاء المراجعة، ويحدث التمييز بناءاً علي العديد من أبعاد خصائص العميل، وتشمل هذه الأبعاد الحجم وعدد الأقسام والأنتماء الصناعي والتنظيم ومصادر رأس المال والعلاقات بين الأدارة والمراجعة[1].

2/3/1/1/ إستراتيجية الكلفة المنخفضة، تؤدي هذه الإستراتيجية إلى بناء التخصص في مراجعة صناعة معينة، أنطلاقاً من الكلفة المنخفضة التي يقدمها المراجع للعملاء، مع الحفاظ على الحدود المطلوبة من الجودة لخدمة المراجعة. والمعروف عادة أن أي أستراتيجية جديدة تحتاج لتكاليف ضخمة لتطبيقها، حيث بينت دراسة (Ettredge)[2]، أن التخصص الصناعي للمراجع يعتبر أستراتيجية ذات تكلفة كبيرة، بسبب أنها تتطلب تجميع وتحليل المعلومات عن النشاط الصناعي محل التخصص، وأيضاً تتطلب تعديل إجراءات المراجعة الحالية أو تصميم إجراءات مراجعة جديدة لكل نشاط صناعي علي حدة، كما تتطلب تجميع أو أجتذاب قدر كبير من عملاء الصناعة محل التخصص، للأستفادة من مزايا أقتصاديات الحجم الكبير، وأمكانية منح الخصم للعملاء، التي قد تكون ضرورية في التعاقدات أو الأرتباطات الأولية.

ويستفيد المراجع الخارجي من أستراتيجية الكلفة المنخفضة في بناء مفهوم التخصص الصناعي من خلال الأستفادة من أقتصاديات الحجم الناتجة من مقدرة المراجع المتخصص صناعياً في زيادة عدد عملائه في نفس القطاع الصناعي بصورة أكبر من المراجع غير المتخصص. وعليه يستطيع المراجع المتخصص تقليل تكلفة تقديم خدمة المراجعة لعملائه، نتيجة لدور الخبرة في القيام بعملية مراجعة ذات فعالية وكفاءة عالية لعدد كبير من العملاء متشابهون في نوع الصناعة، أو للأسباب التالية[3]:

1/ قيام المراجع بتطوير شخصي للمعارف والخبرات المتعلقة بالصناعة المعينة، وبذلك يكون المراجع أكثر تعمقاً في تحديد مشاكل المراجعة الخاصة بالصناعة المعينة، وبالتالي يكون المراجع المتخصص قادراً علي القيام بعملية مراجعة أكثر كفاءة.

2/ تزيد قدرة المراجع المتخصص علي توزيع تكاليف التدريب الشخصية علي ساعات العمل لدي عميل المراجعة، لأن التدريب علي مستوي القطاع الصناعي يتطلب من جميع فريق العمل خدمة قطاع صناعي

---

[1] أحمد زكي حسين متولي، **مرجع سابق**، ص160.

[2] Ettredge M., and R. Greenberg. (2007). **"Industry and Country Factors Affecting Choice of Big N Industry Expert Auditors"**. Working Paper, University of Kansas and Korea University, USA and Korea. www. Ssrn. Com. P 2.

[3] آمال، جودة الأرباح، **مرجع سابق**، ص71.

محدد، وارتفاع عدد العملاء الذين يقدم المراجع الخدمات لهم، يساهم في تقليل تكاليف التدريب المخصصة لكل عميل.

وتضيف دراسة (أبو الخير)[4]، أن التكاليف الضخمة التي يتحملها المراجع المتخصص يقابلها بعد ذلك أنخفاض في تكاليف أداء عملية المراجعة، نظراً لأنخفاض تكاليف بدء عملية المراجعة وتكاليف الفحص الثابتة، وذلك لأن معظم البيانات والخبرات اللأزمة لإتمام عملية المراجعة في أي منشأة داخل تلك الصناعة تكون متوافرة بالفعل لدي المراجع المتخصص.

ترى الباحثة، أن إستراتيجيات التخصص الصناعي للمراجع، ما هي إلا تحديد للأهداف التي يرغب المراجع في تحقيقها من خلال تبنيه لمفهوم التخصص في صناعة معينة، ومن ثم العمل على تخصيص وتطوير الموارد المعرفية والخبرة المتاحة لديه المتعلقة بالصناعة المعينة وتسخيرها في سبيل تحقيق هذه الأهداف، سواء كان خلق هوية مميزة للمراجع الخارجي أو منح أمتياز لتخفيض كلفة المراجعة.

4/1/1/ الأسباب التي أدت إلى المطالبة بالتخصص الصناعي للمراجع الخارجي:

إن التغيرات التي حدثت في سوق خدمات المراجعة في نهاية القرن الماضي وفي الولايات المتحدة الأمريكية على وجه الخصوص، والمتمثلة في الدراسات التي ناقشت مظاهر السلوك الذي لا يتفق مع طبيعة المنافسة في سوق المراجعة، وسبل تطوير المنافسة بين مكاتب المراجعة والعمل على زيادة حصة المكاتب في سوق المراجعة، وسعي مكاتب المراجعة الكبيرة لزيادة حصتها في سوق خدمات المراجعة من خلال جذب عملاء المكاتب الأخرى، كلها أدت إلي المطالبة بضرورة وجود آلية أو وسيلة تعمل على مساعدة مكاتب المراجعة المهنية في الحصول على حصص مناسبة في سوق خدمات المراجعة، وتعمل أيضاً علي دعم وتقوية سوق خدمات المراجعة من خلال الارتقاء بمستوى المنافسة المهنية ومستوى الخبرة والأداء المهني والتقنيات الحديثة المستخدمة في إنجاز مهام تلك المهنة، وتجسدت هذه الآلية أو الوسيلة في تخصص المراجع في صناعة معينة لعميل المراجعة، وذلك لأن المراجع المتخصص وبشكل حصري في مراجعة صناعة معينة سوف يقوم بتطوير شخصي للمعارف والخبرات المتعلقة بتلك الصناعة، مما يؤدي إلى أن يكون أكثر تعمقاً في تحديد قضايا المراجعة المتعلقة بالصناعة المحددة، وبالتالي يكون المراجع قادر على القيام بعملية مراجعة أكثر كفاءة وجودة.

بالإضافة إلى دور التغيرات التي حدثت في سوق المراجعة في المطالبة بضرورة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي، فهناك عدد من الأسباب تمثل دوافع أساسية للمطالبة بتخصص المراجع مهنياً في صناعة معينة للعملاء، ويمكن عرض أهم هذه الأسباب فيما يلي[1]:

---

[4] مدثر طه أبو الخير، **درجة التركيز في سوق خدمات المراجعة- دراسة ميدانية وتحليل مقارن لطبيعة السوق في مصر**، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ص35.

[1] د. أشرف محمد إبراهيم منصور، **مرجع سابق**، ص ص 245 – 249.

1/ التحول في معظم دول العالم من النظام الاقتصادي الاشتراكي القائم على أساس امتلاك الدولة لعوامل الإنتاج إلى النظام الرأسمالي القائم على أساس آليات السوق الحر:

حيث أدى ذلك إلى انتهاج سياسات الإصلاح الاقتصادي، وتدفق رؤوس الأموال الأمر الذي أدى إلى زيادة في عدد شركات المساهمة الخاصة والتي تحتل الجانب الأكبر في سوق المراجعة، وبالتالي يمثل ذلك سبباً ودافعاً لوجود مراجعين متخصصين في نشاط شركات المساهمة الخاصة.

2/ زيادة حجم ودرجة التعقيد في العديد من منشآت الأعمال:

هناك اتساع وتعقد بشكل واضح في حجم عدد كبير من المنشآت الصناعية، خاصة في ظل التقدم في تكنولوجيا المعلومات، الأمر الذي أدى إلى زيادة عدد القضايا الخاصة بالمحاسبة والمراجعة وتعقدها، وأيضاً نجد أن المسئوليات التي قد يتعرض لها المراجع الخارجي (مدنية أو جنائية أو تأديبية)، ترجع في معظم الأحوال إلى التعقيد الذي أصبحت تتسم به بيئة المنشآت الصناعية وبالتالي بيئة المراجعة، الأمر الذي أدى إلى زيادة حاجة المراجع الخارجي إلى وسيلة تمكنه من الوفاء بهذه المسئوليات، وكانت هذه الوسيلة تتمثل في التخصص في مراجعة نشاط معين.

3/ أهتزاز ثقة المجتمع في أداء المراجعين الخارجيين:

أدت حالات التعثر والإفلاس التي تعرضت لها بعض منشآت الأعمال في بعض دول العالم إلى التساؤل عن دور المراجع الخارجي. ويقود هذا الدور إلى أن المراجع الخارجي إما أنه لم يقوم بالدور المطلوب منه فيما يتفق مع متطلبات معايير الأداء المهني وقواعد وآداب السلوك المهني، أو أنه كان متواطئاً مع إدارة المنشأة. إن إخفاق أو تواطؤ المراجع الخارجي يؤدي إلى التأثير السلبي على ثقة المجتمع بصفة عامة ومجتمع الأعمال بصفة خاصة وإعادة الثقة في المراجعة والمراجعين يمكن تحقيقها من خلال زيادة جودة المراجعة، والتي يمكن تحقيقها من خلال العديد من الأساليب منها تبني الاتجاه الخاص بتخصص المراجع صناعياً.

4/ التأكيد الضمني لمعايير المراجعة على أهمية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي:

ألزمت معايير المراجعة الدولية المراجع الخارجي بضرورة إلمامه بنشاط وصناعة عميل المراجعة، حتى يتمكن من أداء المراجعة بكفاءة وفعالية.

5/ الاعتماد على الأحكام والتقديرات الشخصية للمراجع في معظم مراحل المراجعة:

يعتمد المراجع الخارجي في أداء المهام المكلف بها على مجموعة من القواعد الواردة في معايير الأداء المهني للمراجعة، إلا أن معايير المراجعة لم تمنع المراجع من اعتماده على حكمه وتقديره الشخصي في بعض خطوات المراجعة، ومن هذه الخطوات قبول مهمة المراجعة، والتخطيط لها، وتنفيذها، وإعداد تقرير المراجعة. إن الحكم والتقدير الشخصي أمراً مقبولاً في المراجعة، فتقدير المراجع يلعب دوراً جوهرياً في عملية المراجعة. ويمكن أن يلعب تخصص المراجع دوراً هاماً في ترشيد التقدير والحكم الشخصي للمراجع،

حيث يعتمد تقدير المراجع على كم ونوعية المعلومات المتوفرة لديه (سواء المعلومات العامة أو الشخصية)، وتتوافر هذه المعلومات لدى المراجع المتخصص.

6/ المطالبات المستمرة بتحسين جودة القوائم المالية:

تتعامل وتهتم فئات متعددة من المجتمع بمنشآت الأعمال، لذا تسعى هذه الفئات دائماً إلى تقييم مدة قدرة إدارات هذه المنشآت على استخدام الموارد المتاحة لديها، وقدرتها على تحقيق أهداف المنشأة، لاتخاذ قرار بشأن التعامل مع هذه المنشآت، ويتخذ قرار التعامل مع أية منشأة في ضوء المعلومات التي تجمعها هذه الفئات من مصادر مختلفة أهمها القوائم المالية التي تنشرها هذه المنشآت، لذا تطالب هذه الفئات بضرورة تحسين جودة المعلومات الواردة في القوائم المالية المنشورة، وتعد الهيئات العلمية والمنظمات المهنية من أكثر الفئات مطالبة بتحسين جودة المعلومات المحاسبية والمطالبة بزيادة جودة القوائم المالية، يعد أحد الأسباب والمبررات الأساسية للمطالبة بتخصص المراجع في نشاط أو صناعة معينة.

ولكنه على الرغم من كل ما تم ذكره سابقاً من الأسباب التي أدت إلى المطالبة بضرورة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي، إلا أن هناك انتقادات وجُهت للتخصص الصناعي للمراجع، يرتبط بعضها بالمراجع الخارجي، كعدم حصوله على علاوة أتعاب مقابل الاستثمارات التي ينفقها نتيجة لتخصصه في الصناعة المعينة، ويرتبط بعضها الآخر بالعملاء، ويمكن الإشارة إلى أبرز هذه الأنتقادات في الآتي[1]:

1/ الأنتقادات الموجهة للمراجع المتخصص:

أ. أن هناك جزء كبير من الخدمات الأخرى التي لا تعتبر خدمات مراجعة قد يحرم المراجع المتخصص من تقديمها مثل، الخدمات الاستشارية ودراسات الجدوى الأقتصادية وغيرها.

ب. زيادة المخاطر الناتجة عن النسبة العالية من تركيز أتعاب المراجع في صناعة معينة واحدة.

2/ الأنتقادات الموجهة لعملاء المراجعة:

أ. عدم ارتباطهم مع المراجع المتخصص الذي يقدم خدمات مراجعة للمنشآت المنافسة لهم في نفس الصناعة.

ب. الخوف من تسريب معلومات أساسية عن المنشأة للمنافسين.

5/1/1/ محددات التخصص الصناعي للمراجع الخارجي:

المحددات هي، مجموعة الأعتبارات التي قد يضعها المراجع الخارجي عند أختيار الصناعة التي يرغب في التخصص فيها، أو بمعنى آخر الأسباب والمبررات التي تجعل صناعة معينة مقصداً جذاباً لتخصص المراجع

---

[1] سامح عبد الرزاق الحداد، **تحليل وتقييم إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة ـ دراسة تطبيقية**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل منشورة، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، 2008م، ص 66.

فيها، ويمكن بيان أهم هذه المحددات كالتالي[1]:

1/ حالة الأستقرار التي تتسم بها الصناعة:

يعتبر مستوى الأستقرار الذي تتمتع به صناعة معينة، والفرص الإستثمارية المتوقعة لها، محدد رئيسي في تفضيل صناعة معينة عن أخرى للتخصص فيها. فاستقرار البيئة ، سواء الداخلية أو الخارجية التي تعمل فيها صناعة معينة، وحالات النمو والتوسع المنتظر تحقيقها منها، يشجع العديد من المراجعين على تحمل المزيد من الإستثمارات من أجل تحسين قدراتهم على مراجعة الصناعة المختارة وتقديم خدمة مراجعة ذات جودة عالية.

2/ الأختلافات الموجودة بين الصناعات المختلفة:

تعتبر التباينات الموجودة بين الصناعات المختلفة إحدى المحددات الهامة عند اختيار المراجع الخارجي للصناعة المتوقع أن يتخصص فيها، وذلك لأن تركيز وتخصص المراجعين يكون مرتفع في الصناعات التي تتضمن منشآت أكثر تجانس وتوافق.

3/ مستوى التنظيم الذي تتسم به الصناعة:

يمثل مستوى التنظيم الذي تتسم به الصناعة التي يرغب المراجع الخارجي في التخصص فيها محدداً هاماً في اختيار صناعة معينة، فدرجة تركيز وتخصص المراجع يزيد في الصناعات المنظمة، ويقصد بها الصناعات التي تنظم أعمالها التشريعات المختلفة، مقارنة بالصناعات غير المنظمة، وهي تمثل الصناعات التي لا تتوافر التشريعات الكافية لتنظيم أعمالها، حيث أن متطلبات المعرفة المطلوبة للصناعات المنظمة تفوق بكثير الصناعات غير المنظمة.

4/ حصة الصناعة من سوق المراجعة:

توفر النسبة التي تمثلها كل صناعة وعدد المنشآت التي تتضمنها من سوق المراجعة محدداً هاماً في تفضيل التخصص في صناعة دون أخرى، نظراً لارتباط ذلك بحصة منشأة المراجعة من سوق المراجعة ككل، فعادة ما تفضل منشأة المراجعة التخصص في مراجعة الصناعة ذات النصيب الأكبر من سوق المراجعة.

ترى الباحثة، أن مستوى التنظيم الذي تتسم به الصناعة المنظمة يعتبر مبرر جاذب للمراجع للتخصص فيها، لأنها توفر لهم فرص اكتساب المعرفة التفصيلية عن هذه الصناعة بشكل تدريجي، أما المتخصص في الصناعة غير المنظمة يعتمد بشكل رئيسي على المعرفة العامة، وأن هذه المحددات تعتبر التجانس هو أساس التخصص الصناعي للمراجع، وذلك لأن وجود عدد من العملاء لدى المراجع المتخصص في مراجعة صناعة واحدة يتشابهون في إجراءات المراجعة المتبعة يؤدي الي تصنيف هذه المجموعة على أنها متجانسة لأنها

---

[1] د. أشرف محمد إبراهيم منصور، **التخصص النوعي للمراجع الخارجي (تعريفه ـ أنواعه ـ محدداته)**، مجلة المحاسبة، تصدرها الجمعية السعودية للمحاسبة، السنة السادسة عشر، العدد 54، 1433هـ - 2012م، ص ص 13 – 14.

تنتمي لنفس الصناعة، وبالتالي يمكن تخفيض كلفة العمل الواحد حيث يطبقوا ما اكتسبوه وطوره من تقنيات لإجراءات المراجعة من عميل إلى عميل آخر مشابه.

6/1/1/ مقاييس التخصص الصناعي للمراجع الخارجي:

يقصد بها، المؤشرات التي تدل على تخصص المراجع الخارجي في صناعة معينة للعملاء، أو المؤشرات التي يتم من خلالها قياس تخصص المراجع في الصناعة المعينة، وقبل تحديد هذه المقاييس ينبغي التعرف علي المداخل التي علي أساسها تم تقسيم وتخصيص العمل في بيئة مهنة المراجعة لضمان نجاح وبقاء المهنة، لأن المراجع يعمل في بيئة تتميز بسرعة التغير والتطور، ويوجد عدة مداخل للتخصص في مهنة المراجعة بصورة عامة، وهي كالآتي[1]:

1/ مدخل التخصص وفقاً للتصنيف الوظيفي: Specialization Based On Functional areas

يتم التخصص في هذا المدخل عن طريق الحصول علي المعرفة الفنية والمهارة المهنية التي تساعد المراجع في أن يعمل في تنظيم معين، كأن يتخصص في المحاسبة المالية، أو الأستشارات الضريبية، أو التحليل المالي وغيرها.

2/ مدخل التخصص وفقاً للقطاعات المهنية: Specialization Based On Professional Activity

يتم التخصص في هذا المدخل عن طريق الحصول علي المعرفة والأساليب الفنية اللأزمة لكل قطاع، فيكون هناك مراجع متخصص في مراجعة القطاع التجاري أو القطاع الصناعي أو القطاع التعليمي أو القطاع الخدمي، وذلك لأن المعرفة والأساليب الفنية تختلف وفقاً لنوع القطاع.

3/ مدخل التخصص وفقاً للنشاط: Specialization Based On Business Sector

يعتمد التخصص في هذا المدخل علي كفاءة المراجع المهنية في الحصول علي المعرفة والأساليب الفنية المرتبطة بالنشاط موضوع التخصص، فيكون هناك مراجع متخصص في مراجعة نشاط البنوك أو شركات البترول أو الفنادق وغيرها.

وقد تم التركيز على قياس التخصص الصناعي للمراجع الخارجي، من خلال المقاييس التالية:

1/6/1/1/ المقياس الأول: مؤشر الحصة السوقية Market Share Approach (MS)

يعتمد هذا المدخل في قياس التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحديد مدى سيطرة المراجع على عمليات المراجعة في خط صناعي معين، فالمراجعين الذي يسيطرون على حصة سوقية أكبر في قطاع

---

[1] أحمد محمد جابر، **أثر تطبيق المراجع الخارجي لإستراتيجية التخصص النوعي علي جودة عملية المراجعة في البيئة المصرية**، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، 2010م، ص 84.

صناعي محدد يعتبرون الأكثر امتلاكاً للمعارف والخبرات لهذا القطاع الصناعي[1].

ويقوم مدخل الحصة السوقية لقياس التخصص الصناعي للمراجع على أساس الأختلاف أو التميز في قطاع صناعي معين بين المراجعين المتنافسين، فالمراجعين المتخصصين يميزون أنفسهم عن منافسيهم وفقاً للحصة السوقية التي يمتلكونها في قطاع صناعي محدد، حيث تتشابه المنشآت التي تعمل في نفس القطاع الصناعي، من خلال الأبعاد التشغيلية والإستراتيجية والاقتصادية، وتتباين عن المنشآت التي تعمل في قطاعات صناعية أخرى، ويعكس حجم الحصة السوقية الكبيرة داخل قطاع صناعي محدد، الإستثمارات المهمة التي تتم من قبل المراجعين في تطوير مراجعات ذات جودة بقطاع صناعي محدد[2]. ينبغي عند أستخدام مدخل الحصة السوقية لقياس التخصص الصناعي للمراجع، تحديد حدود الحصة السوقية في سوق المراجعة، فيما إذا كانت في حدود المستوى الدولي (مدينة محددة)، أم على مستوى الموطن (الوطن ككل)، أم المستوى الدولي، لأنه كلما زاد التوسع في مدى الحصة السوقية من مجرد المدنية إلى الموطن إلى المستوى الدولي، كلما أعطى مؤشراً واضحاً على صلاحية الحصة السوقية كأساس للحكم على تخصص المراجع صناعياً.

ترى الباحثة، أن مدخل الحصة السوقية لقياس التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يعتمد على الحجم الكبير للأعمال (عدد المنشآت) في الصناعة المعينة.

2/6/1/1/ المدخل الثاني: مدخل المحفظة Portfolio Share Approach (PS)

مدخل المحفظة يمثل، حصة أحد القطاعات من محفظة المراجع الخارجي، حيث يركز هذا المدخل على القطاعات المختلفة التي يخدمها المراجع، ويتم تصنيف المراجع الخارجي كمتخصصين في القطاع الصناعي الذي يحتل النسبة الأكبر من محفظته، بالتالي يقوم المراجع بتركيز استثماراته في ذلك القطاع حتى وإن كان لا يملك حصة سوقية رائدة من ذلك القطاع[3]. ويعني هذا أن مدخل المحفظة يقوم على أساس التمييز بين المراجعين وبين القطاعات الصناعية المختلفة، ويرتكز على التوزيع النسبي للخدمات التي يؤديها المراجعين، والأتعاب التي يتقاضونها من بين العديد من القطاعات الصناعية، ويفترض هذا المدخل، أنه من خلال ملاحظة توزيع أتعاب المراجعة (أو الأتعاب المقررة) من خلال صناعة معينة، يمكن الاستدلال على المعرفة المحددة للصناعة، فالقطاعات الصناعية لعملاء المراجعين الذين يمتلكون الحصة الأكبر في المحفظة، تعكس أنواع الصناعات التي قام المراجعين بتعزيز قاعدة معرفة فيها. ووفقاً لهذا المدخل فإن المراجعين الذين يعتبرون متخصصين في الصناعة المحددة، هم الذين يحققون أكبر العائدات من هذه الصناعة، وبالتالي فإنهم سيقومون بتوجيه أغلب مواردهم وجهودهم في تطوير المعارف والخبرات المتعلقة بتلك الصناعات[4].

---

[1] د. محمد السيد محمد الصغير، **مرجع سابق**، ص 204.

[2] د. آمال محمد محمد عوض، **مرجع سابق**، ص 75.

[3] دعاء خالد أبو عيسى، **مرجع سابق**، ص 53.

[4] د. آمال محمد محمد عوض، **مرجع سابق**، ص 77.

ترى الباحثة، أن مدخل المحفظة يعتبر المراجع الخارجي متخصص في صناعة معينة إذا كان يتضمن في محفظته عدد كبير من العملاء في نفس الصناعة.

أيضاً تستخدم المقاييس التالية، لقياس تخصص المراجع الخارجي في صناعات معينة للعملاء، وهي:

1. يعتبر المراجع متخصص في الصناعة، إذا حصلوا على 20% من جملة عدد الشركات التي تنتمي لهذه الصناعة، أو جملة أتعاب المراجعة على مستوى شركات هذه الصناعة[1].
2. المراجعين الرواد، وهم الذين يحصلون على أكبر نسبة عمليات مراجعة لمبيعات الصناعة، ويصنفوا بأنهم متخصصين في الصناعة إذا قاموا بمراجعة 15% من مبيعات هذه الصناعة[2].
3. النسبة التحكمية، ويقاس بها تخصص المراجع صناعياً من خلال تحديد نسبة تحكمية معينة يجب أن يحصل عليها المراجع من سوق المراجعة[3].

ترى الباحثة، أن أختلاف المداخل والمقاييس التي يُقاس من خلالها التخصص الصناعي للمراجع الخارجي، يُشير إلى وجود نقص في الإجماع حول كيفية قياس التخصص الصناعي، بالتالي سيؤدي ذلك إلى اختلاف نتائج القياس، وبالتالي عدم قابلية النتائج للمقارنة نتيجة لعدم التجانس.

---

[1] د. خالد لبيب، **دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي، دراسة تطبيقية مقارنة**، مجلة البحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، 2005م، ص 88.

[2] د. أحمد زكي حسين متولي، **مرجع سابق**، ص 175.

[3] سامح عبد الرزاق الحداد، **مرجع سابق**، ص 62.

المبحث الثاني

2/1/ تحليل أهمية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي للأطراف ذات الصلة بعملية المراجعة

يؤثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على جميع الأطراف ذات الصلة بعملية المراجعة، المتمثلة في إدارة المنشاة محل المراجعة، مكاتب المراجعة، مهنة المراجعة، ومستخدمي تقارير المراجعة. حيث تسعى مختلف هذه الأطراف إلى الحصول علي مستويات مرتفعة من جودة الأداء في للمراجعة من خلال الأستفادة من التخصص الصناعي للمراجع الخارجي، فإدارة المنشاة محل المراجعة تسعي إلى التعاقد مع مراجع خارجي متخصص في نفس مجال صناعتهم للحصول على خدمات مراجعة بمستوى مرتفع من الجودة، بهدف إضفاء درجة أعلى من الثقة على قوائمها المالية المنشورة، وزيادة اعتماد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية على محتويات تلك القوائم في اتخاذ قراراتها الاستثمارية والتمويلية المرتبطة بالمنشاة محل المراجعة، في حين تسعى مكاتب المراجعة التي تضم مراجعين متخصصين صناعياً إلى تقديم خدمات مراجعة بمستوى مرتفع من الجودة، بهدف المحافظة على سمعتها المهنية في سوق خدمات المراجعة وزيادة الثقة في أداء مراجعي الحسابات ونتائج عملية المراجعة، وتقليل احتمالات فشل عملية المراجعة والتعرض للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة، وتسعى مهنة المراجعة إلى أيجاد خدمات مراجعة ذات جودة عالية من خلال وجود مراجعين متخصصين صناعياً، تتفق مع متطلبات معايير الأداء المهني وقواعد وآداب السلوك المهني، بهدف إعادة ثقة المجتمع المالي في مهنة المراجعة، كما يسعى مستخدمي تقارير المراجعة إلى الحصول على تأكيدات بشأن عدالة القوائم المالية وسلامتها في التعبير عن المركز المالي للمنشأة ونتيجة نشاطها وتدفقاتها النقدية خلال فترة المراجعة. ويرتبط أهمية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي للأطراف ذات الصلة بعملية المراجعة بدور أو بمساهمة التخصص الصناعي في تحسين جودة الأداء المهني.

1/2/1/ مساهمة التخصص الصناعي في تحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي:

سوف يتم تناول ذلك علي النحو التالي:

1/1/2/1/ المساهمة في مجال زيادة المعرفة المهنية المتخصصة للمراجع الخارجي:

يساهم التخصص الصناعي في زيادة الجوانب الإيجابية للمعرفة المهنية المتخصصة بهدف تحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي من خلال الأعتبارات التالية:

1/1/1/2/1/ الالتزام بالسلوك الأخلاقي للمهنة:

تعبر الأخلاقيات بصورة عامة عن مجموعة من القيم والمبادئ الأخلاقية التي تحكم تصرفات الأفراد، أما الأخلاقيات المهنية فهي تتعدى المبادئ والقواعد الأخلاقية للفرد العادي، بحيث يتم تصميم مجموعة من القواعد تمثل قواعد مهنية تحث على تشجيع السلوك السوي للشخص المهني، وتكون واقعية وقابلة للتطبيق في آن واحد، وتهتم الأخلاق المهنية بشكل أساسي بمبادئ السلوك المناسبة للشخص المهني في سلوكه وعلاقاته

مع الجمهور والعملاء وزملائه المهنيين، وتهتم كذلك بقواعد محددة يمكن الأسترشاد بها في الحالات العملية، وهذه القواعد مصممة أصلاً للحفاظ على المهنة بالمستوى المهني الرفيع، وللتأكيد بأن المهنة تقدم خدماتها بمستوى عال من الأداء، وتعد النزاهة والاستقلالية والموضوعية أركان أساسية للمفهوم الأخلاقي للمهنة، وهي بمثابة القيم التي تعطي المعنى الحقيقي لوظيفة المراجعة التي يصفها البعض بأنها، ما ينجز طبقاً لنظام نزيه وشريف يضع السلوك الأخلاقي في المقام الأول، وذلك من خلال مُراعاة قواعد السلوك المهني للمراجعة بأعتبارها الأساس لتصحيح التجاوزات التي تحدث أثناء ممارسة النشاط أو الصناعة والتي قد تحدث بسبب المصالح المتعارضة للأطراف ذات العلاقة بمهنة المراجعة، ويساهم الالتزام بالسلوك الأخلاقي للمهنة في زيادة المعرفة المهنية المتخصصة للمراجع الخارجي في حالة حدوث الأزمات الأخلاقية أي عندما يواجه المراجع موقف يحتاج فيه إلى اتخاذ قرار حول السلوك الملائم في إطار الوضع القائم لنشاط أو صناعة العميل، وفي ضوء النتائج التي ستترتب على كل بديل من بدائل حلول الأزمة سواء كان ذلك في الأجل القصير أو في الأجل الطويل، وفي ضوء قيمه الأخلاقية التي يتوجب عليه مُراعاتها كمهني، وعليه يستطيع المراجع الخارجي المتخصص أن يطور إطاراً منهجياً في ضوء نشاط أو صناعة العميل التي تخصص فيها، ليساعده في مواجهة الأزمات الأخلاقية، بغرض استخدام التصرفات الملائمة، بناءاً على القيم الأخلاقية للمراجع، على أن يتضمن هذا الإطار الخطوات التالية[1]:

1. الحصول على المعلومات الملائمة.
2. تحديد القضايا الأخلاقية في مجال النشاط أو الصناعة.
3. تحديد المتأثرين باتخاذ القرار وكيفية تأثرهم.
4. تحديد القرارات البديلة المتاحة أمام متخذ القرار كحل للأزمة الأخلاقية.
5. تحديد النتائج الناجمة عن اختيار كل بديل.
6. اختيار القرار الأخلاقي المناسب.

وسوف ينعكس التزام المراجع الخارجي بالسلوك الأخلاقي للمهنة في حل مشاكل الأزمات الأخلاقية في صناعة العميل إيجابياً على تحسين جودة أدائه المهني.

2/1/1/2/1/ تحديث المعرفة المهنية للمراجع الخارجي:

إن المتغيرات المعاصرة التي تشهدها معظم دول العالم، مثل حالات الأندماجات والتكتلات الاقتصادية، وتطور الحاسبات الإلكترونية واستخدامها في مجالات التصنيع المتقدمة وازدياد كثافة برامجها التي تستخدم في معظم اتجاهات النشاط داخل المنشآت وما تحققه من نتائج مذهلة في زمن قياسي، وأيضاً ظهور شبكة المعلومات العالمية نتيجة لثورة المعلومات والاتصالات وما صاحبها من اختزال للزمان والمكان وتحقيق

---

[1] أشرف عبد الحليم محمود كراجه، **مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها**، رسالة دكتوراه منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن،2010م، ص 35.

أعلى معدل لسرعة وحرية انتقال المعلومات وتبادلها وتعاظمها وتناميها كل لحظة بصورة متسارعة [1]، كُلها أدت إلى تعقد بيئة الأعمال وزيادة عدد شركات المساهمة الضخمة، وزيادة تأثيرها على اقتصاد أي دولة، الأمر الذي أدى إلى حدوث تغيير في مدخلات النواتج الصناعية والتكنولوجية، وإحداث تغيرات في البنية الاقتصادية الصناعية والعمل على تحديثها من خلال توجهات العلم والتكنولوجيا، وهذا يعني أن تحديث المعرفة المتخصصة يتطلب البحث الدائم عن كل ما هو جديد ومفيد في مجالات المعرفة المهنية من خلال زيادة مقدرة المراجع على التعامل مع بيئات المراجعة المستحدثة والتي تتطور باستمرار كسمة من سمات هذا العصر، وبالتالي يؤدي تحديث المعرفة إلى زيادة المعرفة المهنية المتخصصة للمراجعين مما يساهم في تحسين جودة الأداء المهني لديهم.

3/1/1/2/1/ التدريب والتعليم المهني المستمر:

إن مهنة المراجعة تعمل في ظل بيئة متغيرة، حيث تتطور فيها هياكل الشركات وتتغير فيها تطبيقات الأعمال، ويتم فيها تطوير أدوات وأساليب مالية جديدة، مما ينعكس ذلك في شكل توقعات للطلب المتزايد على المهنة، وفي ظل تلك البيئة من الأفضل أن يكون المراجعين المهنيين حساسين للتغير ومدركين للأبعاد والتعارضات الأخلاقية الجديدة الممكنة في عملهم ويكونوا على علم بها، وعلى فهم بوجهات النظر وتوقعات تنظيمهم المهني[2]. ويمكن للمراجع الخارجي مواكبة التغير في بيئة مهنة المراجعة من خلال التزامهم ببرامج التدريب والتعليم المهني المستمر Continuing Professional Education (CPE) ويعتبر التدريب والتعليم المهني المستمر إحدى وسائل زيادة القدرة المهنية للمراجع الخارجي Professional Ability، فيما يتعلق بتقديم حلول لمشاكل العميل، الأستعداد والقدرة على تحمل المسئولية عن الوظيفة، المعرفة العامة المتعلقة بالأعمال، ممارسة الأحكام المهنية السليمة، والقدرة على التعلم أثناء ممارسة العمل وإدارة الوقت. ويتلقى المراجع الخارجي التعليم والتدريب عن طريق رسمي أو غير رسمي في الجامعات والمعاهد العلمية وعن طريق الدورات التدريبية في مراكز التدريب أو في منشأة المراجعة. ويوضح هذا أن التدريب والتعليم المهني المستمر يزيد المعرفة المتخصصة للمراجع الخارجي بنشاط أو صناعة معينة للعملاء، الأمر الذي يساهم في تحسين جودة أدائه المهني.

4/1/1/2/1/ استخدام تقنية الأنظمة الخبيرة:

إن تقنية النظم الخبيرة (Expert Systems) من أهم فروع الذكاء الاصطناعي (Artificial Intelligence) وأكثرها تطوراً، "والذكاء الاصطناعي هو أحد تطبيقات علم الحاسبات الآلية، ويهتم ببناء البرامج القادرة على

---

[1] أ.د/ إبراهيم طه عبد الوهاب، **تطوير دور وأداء المراجع الخارجي لتأكيد الثقة في المعلومات المتبادلة والتقارير المالية المنشورة على شبكة المعلومات العالمية**، جامعة فيلادلفيا، كلية العلوم الإدارية والمالية، المؤتمر العلمي الرابع، بعنوان إستراتيجيات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، 2005م، ص 4.

[2] أ.د/ أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة والمراجعة الدولية**، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2010م)، ص ص 540 – 541.

أداء المهام التي يتطلب أداؤها أشخاص أذكياء، مثل مهام الأستنتاج المنطقي والتعلم والقدرة على التعديل"[1].

وتعرف الأنظمة الخبيرة بأنها، "مجموعة متكاملة من برامج الحاسب الآلي التي تحاكي التفكير الإنساني للخبرة البشرية والتي تتعامل مع الحقائق المطلقة وغير المؤكدة وغيرها من المعارف والتجارب البشرية، بالإضافة إلى مجموعة من قواعد الأستنتاج المنطقي والوسائل الخاصة بتطبيق هذه القواعد لحل المشاكل واتخاذ القرارات في المجالات المتخصصة وتفسير النتائج التي توصلت إليها. وتعتبر الأنظمة الخبيرة أداة مساعدة لتقديم الأستشارات آلياً للأفراد لاتخاذ القرارات السليمة"[2].

إن التخصص الصناعي يساعد المراجع الخارجي في معرفة واستخدامات تقنية الأنظمة الخبيرة التي سوف تساعده في زيادة معرفته المهنية المتخصصة في الصناعة معينة عن طريق الإستفادة من خصائص تقنية الأنظمة الخبيرة، مما يؤدي إلي تحسين أدائه المهني، ويمكن تلخيص خصائص الأنظمة الخبيرة في الآتي[3]:

1. إمكانية قيام النظم الخبيرة بتجميع معرفة وتجارب وخبرات مجموعة من المراجعين المتخصصين في النشاط أو الصناعة الذي يغطيه نظام الخبرة في شكل برنامج يستخدم من خلال الحاسب الآلي، الأمر الذي يؤدي إلى التعلم والأستفادة من التجارب السابقة، وحل المشكلات عند نقصان بعض المعلومات الهامة، وتوفير الوقت والتكلفة، والحصول على البيانات من مصادر مختلفة، والتعامل مع أكبر كم من البيانات.
2. إمكانية استخدام الأنظمة الخبيرة لمجموعة من قواعد الأستنتاج المنطقي لحل المشاكل واتخاذ القرارات في المجالات المتخصصة، الأمر الذي يؤدي إلى تجربة أكثر من سياسة مختلفة للحل، والقيام بعمليات تحليل معقدة بطرق متعددة، والأستخدام المتطور للرسوم البيانية ونماذج بحوث العمليات وغيرها من النماذج الرياضية، والمساعدة في تقييم البدائل واتخاذ القرارات وحل المشكلات المعقدة، وتوفير مرونة كبيرة في إعداد التقارير.
3. إمكانية مساعدة الأنظمة الخبيرة في تقديم استشارات للمراجعين لاتخاذ القرارات السليمة، الأمر الذي يؤدي إلى الحصول على الأستشارات والنصائح والإجابات المبررة والمفسرة لاتخاذ القرار، وتوفير الدعم اللازم لترشيد عملية اتخاذ القرارات، وتضييق الفجوة بين مستويات أداء المراجعين متخذي القرار، وزيادة فاعلية عملية اتخاذ القرار.

2/1/2/1/ المساهمة في مجال ترشيد قرارات الحكم الشخصي للمراجع الخارجي:

يقصد بمصطلح "الترشيد" في مجال اتخاذ القرارات، أن يكون الأختيار قد وقع على أفضل البدائل للقرار

---

[1] طارق طه، **نظم المعلومات والحاسبات الآلية من منظور إداري معاصر**، (الإسكندرية: الحرمين للكمبيوتر، 2002م)، ص 627.

[2] د. يوسف عبد القادر عبد الوهاب، **الأنظمة الخبيرة كأداة لمساعدة المراجع في الحكم على مدى مقدرة المنشأة على الاستمرار في العمل**، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة الزقازيق، كلية التجارة ببنها، العدد الأول، 1994م، ص 281.

[3] **المرجع السابق**، ص 282.

الذي يحقق أقصى المنافع الممكنة بأقل التكاليف، وترشيد الحكم الشخصي للمراجع الخارجي يعني تحسينه وتهذيبه حتى تصبح القرارات التي يتخذها المراجع على درجة أكبر من المعقولية والموضوعية[1].

ويعرف الحكم الشخصي للمراجع، بأنه عملية اتخاذ قرار بواسطة مراجع مؤهل للقيام بذلك، من خلال مزاولته لعمله المهني، وذلك في حدود الإطار الموفر له بواسطة المبادئ المحاسبية، ومعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً، وقواعد السلوك المهني[2]. ويعرف أيضاً بأنه، إدراك متبصر من جانب المراجع يرتكز على الأجتهاد والقياس على السوابق والتأهيل العلمي والخبرة العلمية المتميزة التي تستخدم في حل المشاكل والمهام أو الموضوعات المتعلقة بالتقدير أو الحكم التي تواجه المراجع، لمساعدته في اتخاذ القرارات المناسبة[3].

ووفقاً لمفهوم الحكم الشخصي للمراجع، فإن المراجع المتخصص صناعياً يمتلك بعض المداخل لترشيد حكمه الشخصي، ويمكن للباحثة إيجازها فيما يلي:

1/2/1/2/1/ خبرتة ومعرفتة بنشاط العميل:

إن خبرة ومعرفة المراجع المتخصص بنشاط العميل تمكنه من الحصول على معلومات تتعلق بطبيعة نشاط أو صناعة العميل والهيكل التنظيمي له، ومدى تأثره بالأحوال الاقتصادية والتطورات التكنولوجية، ويستخدم المراجع المتخصص هذه المعرفة في ترشيد أحكامه الشخصية لإبداء الرأي الفني حول مدى عدالة القوائم المالية، من خلال الآتي (IFAC, 1998)[4]:

1/ تكوين حكم شخصي عن مدى سلامة وعدالة السياسات المحاسبية ومدة كفاية الإفصاح.

2/ تقييم مدى معقولية التقديرات المحاسبية.

3/ تحديد أمور الفحص التي تحتاج إلى عناية خاصة.

4/ تحديد الأحداث والمعلومات التي يكون لها تأثير هام على القوائم المالية.

5/ تقييم مدى معقولية البيانات والإيضاحات المقدمة من الإدارة.

2/2/1/2/1/ ألتزامه بتطبيق معايير المراجعة الدولية:

نشأت معايير المراجعة الدولية لتحسين جودة الأداء المهني وتحقيق قدر من التوافق والإتساق في الأحكام الشخصية للمراجع الخارجي، ويلتزم المراجع المتخصص صناعياً بتطبيق معايير المراجعة الدولية عند قيامه بأداء عملية المراجعة، وفيما يلي توضيح لأثر أو مساهمة المعايير الدولية للمراجعة الواجب الألتزام بها، في

---

(1) أحمد كمال مرتجي، **دور المعايير المهنية الصادرة عن (ICPA) في ترشيد التقدير المهني للمراجع**، رسالة ماجستير منشورة، جامعة الأزهر، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، 2013م، ص ص 44 – 45.

(2) د. جورج دانيال غالي، **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**، (القاهرة: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2003م)، ص 235.

(3) أحمد كمال مرتجي، **مرجع سابق**، ص 53.

(4) **International Federation of Accountants (IFAC) Hand Book**, Technical Pronouncements, New York, 1998.

ترشيد قرارات الحكم الشخصي للمراجع المتخصص، وبالتالي تحسين الأداء المهني له ، ومن أهم هذه المعايير ما يلي:

1/ معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية ومدى إمكانية الاعتماد عليه، رقم ISA-400:

تساهم في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع المتخصص صناعياً من خلال إلزامه بدراسة النظام المحاسبي ونواحي الرقابة المتعلقة به، للحصول على تأكيد كاف بمدى كفاية هذا النظام، ومعرفة حجم العمليات والأرصدة المتعلقة بها، والتحقق من التغييرات التي حدثت في نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي خلال الفترة، ومعرفة الظروف المحيطة بالرقابة الداخلية وخاصة الرقابة الإشرافية، وإجراءات التحقق التي يخطط المراجع القيام بها.

2/ معيار توثيق أعمال المراجعة، رقم ISA-230:

أوراق العمل هي السجلات التي يتم إعدادها عن طريق المراجع يوضح فيها الإجراءات المطبقة أو الاختبارات التي تم تنفيذها أو المعلومات التي يتم الحصول عليها أو الأستنتاجات التي يتم التوصل إليها، وهي تساهم في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع المتخصص من خلال مطالبته بإثبات وتسجيل عملية تخطيط المراجعة، طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراقبة الواجب القيام بها والنتائج التي تم التوصل إليها، وإثبات كل الملاحظات والأعتبارات.

3/ معيار تجميع أدلة الإثبات، رقم ISA-500:

أدلة الإثبات، هي أي معلومات يمكن للمراجع الخارجي الحصول عليها من مصادر مختلفة، وتكون ذات تأثير في تكوين رأي المراجع عن عدالة ما ورد في القوائم المالية، وتساهم في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع المتخصص (IFAC, 1998) من خلال إلزامه بتنفيذ إجراءات مدى الالتزام وإجراءات التحقق للحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة، إن إجراءات مدى الالتزام هي إجراءات مصممة للحصول على ضمان معقول بأن إجراءات الرقابة الداخلية التي يعتمد عليها ما زالت تعمل بكفاءة، وإن الإجراءات الجوهرية هي إجراءات مصممة للحصول على أدلة بشأن دقة وصحة البيانات التي يقدمها النظام المحاسبي.

4/ معيار الأهمية النسبية، رقم ISA-320:

يساهم هذا المعيار في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع المتخصص من خلال مساعدته في تحديد بنود وأرصدة الحسابات أو مجموعة المعاملات التي يجب التحقق منها ، وتقدير مدى حاجته لأستخدام العينات أو أساليب المراجعة التحليلية، حتى يتمكن من اختيار إجراءات المراجعة التي يتوقع منها تجميع النتائج لدعم رأيه حول البيانات المالية في حدود مستوى منخفض ومقبول لمخاطر المراجعة.

5/ معيار مراجعة التقديرات المحاسبية، رقم ISA-540:

تساهم في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع المتخصص من خلال التزامه بتطبيق بعض الأمور عند مراجعة

التقديرات المحاسبية التي أعدت بواسطة الإدارة، وهي كالآتي:(IFAC)

أ. التركيز على الأمور الهامة التي يتم على أساسها تقدير النتائج المستقبلية للمنشأة، والمعلومات عن المنشأة وعن الصناعة التي تنتمي إليها.

ب. تحديد الظروف والمواقف التي تتطلب تقديرات محاسبية هامة.

ج. الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة بصحة هذه التقديرات المحاسبية للحكم على مدى ملاءمة التقديرات المحاسبية.

د. التأكد من أن البيانات التي أعدت على أساسها التقديرات دقيقة ومناسبة.

6/ معيار العينات الإحصائية، رقم ISA-530:

العينة الإحصائية، هي جزء يتم اختياره من مجتمع ما لكي يمثل هذا المجتمع، ويتم اختياره بطريقة معينة تحقق فرصاً متكافئة لجميع المفردات أو البنود داخل العينة، تساهم في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع المتخصص من خلال الزامه بتطبيق إجراءات IFAC، الخاصة بتقييم حجم العينة المتمثلة في، التعرف على أهداف عملية المراجعة، طبيعة أدلة الإثبات، مجتمع العينة المطلوب اختياره، درجة الخطر والثقة، الخطأ المسموح به، مدى الخطأ المتوقع في مجتمع العينة، ومدى إمكانية تقسيم مجتمع العينة إلى طبقات.

3/2/1/2/1/ استخدامه لإجراءات المراجعة التحليلية:

إجراءات المراجعة التحليلية هي دراسة للعلاقات القائمة بين البيانات المسجلة بالدفاتر ومقارنتها ببيانات فترات سابقة، أو مقارنتها ببيانات متوقعة والكشف عن الأنحرافات والتعرف على أسبابها، ومن خلال هذا التعريف يلاحظ أن[1]:

أ. إجراءات المراجعة التحليلية تتطلب إجراء مقارنة بين الأرصدة الفعلية الواردة في القوائم المالية والأرصدة التي يتوقعها المراجع، بناءً على خبرته ومعرفته الشخصية بالمنشأة والبيئة التي تعمل فيها.

ب. إجراءات المراجعة التحليلية تكشف عن التغيرات غير العادية في أرصدة الحسابات والتي تتطلب اختبارات تفصيلية أعمق.

ج. المراجعة التحليلية تمثل دليل إثبات في معقولية الأرصدة واتساقها مع بعضها البعض من جهة، واتساقها مع الظروف المساندة من جهة أخرى.

عليه ترى الباحثة، أن المراجع المتخصص في صناعة معينة للعميل والملم بكل السياسات والممارسات الإدارية المتعلقة بصناعة العميل محل المراجعة، ومعرفته بالتغيرات التي حدثت خلال فترة المراجعة، فأن إجراءات المراجعة التحليلية سوف تساعده في ترشيد حكمه الشخصي في النواحي التالية:

1. تساعده في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى سلامة إجراءات المراجعة.

---

[1] د. علي محمد موسى، **إجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع**، المجلة الجامعة، العدد الخامس عشر، المجلد الثاني، طرابلس، 2013م، ص 317.

2. تساعده في الكشف عن الأخطاء والمخالفات والغش والتقلبات الجوهرية والعمليات غير العادية المختلفة في بيانات القوائم المالية.
3. تساعده في تحديد المخاطر المختلفة والمجالات التي تتطلب مزيداً من التحقق.
4. تساعده في الحصول على القدر الكافي من أدلة الإثبات التي تدعم رأيه.

4/2/1/2/1/ بذله للعناية المهنية الكافية:

يتوافر للمراجع المتخصص صناعياً مستوى مرتفع من الكفاءة المهنية للتعامل مع مختلف المواقف التي تواجهة اثناء أدائه لعملية المراجعة، والكفاءة المهنية هي، تركيبة من المعارف والمهارات والخبرة والسلوكيات التي تمارس في إطار محدد وتتم ملاحظتها من خلال العمل الميداني، الذي يعطي لها صفة القبول[1]. وهي تؤهل وتدعم المراجع المتخصص في بذل العناية المهنية الكافية التي توجب عليه أن يعمل على تخطيط عملية المراجعة تخطيطاً كافياً، وجمع قدر كافي من أدلة الإثبات المقنعة، وإعداد أوراق عمل المراجعة بعناية، وتقييم القوائم المالية، وإعداد التقرير الذي يحتوي على رأيه بكل دقة[2]، مما يساعده على ترشيد حكمه الشخصي عند قيامه بعملية فحص البيانات المالية للقوائم المالية محل المراجعة لإبداء رأيه في مدى صحة وعدالة المركز المالي لهذه القوائم.

من التحليل السابق لدور التخصص الصناعي في تحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي، ومن خلال مساهمتة في زيادة المعرفة المهنية المتخصصة للمراجع الخارجي، وترشيد قرارات الحكم الشخصي للمراجع الخارجي، فان الباحثة تري، أن وجود مراجع متخصص صناعياً ذو كفاءة عالية في الأداء المهني لعملية المراجعة، سوف تتوفر لديه العديد من المزايا والفوائد، وبالتالي سوف يكون لتخصص المراجع صناعياً أهمية كبيرة للأطراف ذات الصلة بعملية المراجعة.

2/2/1/ تحليل أهمية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي للأطراف ذات الصلة بعملية المراجعة:

سوف يتم تحليل أهمية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي للأطراف ذات الصلة بعملية المراجعة على النحو التالي:

1/2/2/1/ أهمية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي بالنسبة لمهنة المراجعة:

تعد مهنة المراجعة من المهن الهامة في المجتمع لأنها تخدم كافة الأطراف المعنية بالوحدات الاقتصادية، والوحدة الاقتصادية تمثل ظاهرة غير مستقرة يصعب السيطرة عليها وإخضاعها لنموذج نمطي في التعامل معها وتفسير سلوكها، نتيجة تأثرها المباشر بالظروف البيئية المحيطة بها.

---

[1] هاملي عبد القادر، **وظيفة تقييم كفاءات الأفراد في المؤسسة**، جامعة أبو بكر بلقايز ـ تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، الجزائر، رسالة دكتوراه منشورة، 2011م، ص 51.

[2] مصطفى حسنين خضير، **المراجعة ـ المفاهيم والمعايير والإجراءات**، (الرياض: مطابع جامعة الملك سعود، 1996م)، ص 45.

فالتخصص المهني للمراجع الخارجي في صناعة معينة لعملاء مهنة المراجعة في سوق خدمات المراجعة يرتبط بصورة مباشرة بالتقاليد والمسؤوليات المهنية التي تحددها وتضعها جمعيات ونقابات ومجمعات علمية متخصصة في مجال المهنة. والمهنة يقصد بها بصفة عامة، أي عمل يتطلب نوعاً من التعليم والتدريب الرسمي والمنهجي، وتتطلب قدراً من الثقة العامة. أما مهنة المراجعة فهي، فحص ناقد يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها وتنشرها المؤسسة صحيحة وواقعية، فالمراجعة تتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها كل مهني كفء خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى اعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية[1]. وعليه يمكن القول بأن المهنة هي عمل يقوم أساساً على الجهد (الذهني)، ويهدف إلى تحقيق منفعة عامة للمجتمع. ويشترط على من يزاوله أن يكون على قدر عال من التخصص، وأن يجتاز مراحل دراسية وتدريبية معينة تنظمها الدولة، أو المنظمات المهنية قبل الترخيص له بمزاولتها، وأن يكون هناك نوع من الرقابة الذاتية على الأداء، تمارسه المنظمات المهنية، تتمثل في المعايير المتعارف عليها للأداء المهني وقواعد لتنظيم آداب وسلوك المهنة، لضمان التزام المهنين بالوفاء بمسئولياتهم تجاه المجتمع[2]. ويوضح هذا المفهوم الشامل للمهنة بأن هناك متطلبات أساسية للمهنة، ويمكن حصر أهم المتطلبات الرئيسية التي ينبغي توافرها في مهنة المراجعة فيما يلي[3]:

1. قدر وافٍ من التأهيل العلمي والعملي لإعداد الممتهن وتدريبه على القيام بعمله على خير وجه، بما يتناسب مع أهمية الخدمة التي سيؤديها.
2. تهدف المهنة أساساً إلى تقديم خدمة عامة للمجتمع، بحيث يكون هناك اعتراف صريح من المجتمع بأهمية هذه الخدمة، وأن يكون هناك شعور بالمسئولية من الممتهن بالمسئولية الاجتماعية الملقاة على عاتقه وبقدرته على تحمل المسئولية.
3. تعتمد في القيام بها على المجهود الذهني.
4. تمارس قدراً من الرقابة الذاتية عن طريق المنظمات المهنية، التي تشرف على تنظيم شئون العمل داخلياً.
5. وجود مجموعة من القواعد والتقاليد تحكم السلوك المهني لأعضاء المهنة.

وعليه يعتبر وجود مراجع متخصص صناعياً في نشاط أو صناعة محددة أحد مداخل التطور في ممارسة مهنة المراجعة لمواجهة التغيرات في بيئة الأعمال الحديثة المرتبطة بممارسة المهنة، وذلك لأنه يقوم بتحسين وتطوير قدراته المهنية من خلال التأهيل العلمي والعملي له باستمرار مما يؤدي إلى تحسين أدائه وتقديمه لخدمات مراجعة ذات جودة عالية تتناسب مع التطورات التي تحدث في المهنة. ويرجع أهمية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي لمهنة المراجعة، إلى دوره في الآتي:

---

[1] www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=1815#.

[2] د. حسام إبراهيم، **تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق**، (عمان: دار البداية ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، 2010م)، ص 65.

[3] د. إبراهيم عثمان شاهين، **المراجعة ـ دراسات وحالات عملية**، الجزء الأول، بدون اسم دار النشر، 1979م، ص 460.

1/1/2/2/1/ تطوير البيئة العامة لمهنة المراجعة، وذلك من خلال[1]:

1/ التأهيل العلمي والمهني المطلوب للمراجع الخارجي ليكون متخصصاً.

2/ الإلتزام بقواعد وآداب السلوك المهني.

3/ تطوير معايير المحاسبة والمراجعة المحلية بالتوافق مع المعايير الدولية.

4/ الإلتزام بالتشريعات القانونية.

5/ المسؤوليات التي تتعرض لها مؤسسات المراجعة.

6/ تفعيل دور لجان المراجعة في إدارة الشركات المساهمة.

2/1/2/2/1/ الأرتقاء بمستوى الجودة في مهنة المراجعة:

لقد زادت في الآونة الأخيرة عدد القضايا المرفوعة أمام المحاكم ضد مراجعي الحسابات من طرف المجتمع المالي بسبب ما أصابهم من أضرار مادية ناتجة عن إهمال مراجعي الحسابات وتقصيرهم في أداء واجباتهم المهنية، نتيجة لأخطاء ومخاطر المراجعة والمشاكل المحاسبية مما أدى إلى فشل أعمال المراجعة. كما تزايدت حالات إخفاق مراجعي الحسابات في التوصل إلى الرأي المهني المحايد بشأن صدق وعدالة القوائم المالية محل المراجعة، الأمر الذي أدى إلى توجيه انتقادات حادة لمهنة المراجعة أهتزت معها ثقة مستخدمي القوائم المالية التي تمت مراجعتها في أداء وتأكيد المراجع. وتكمن أهمية تخصص المراجع الخارجي صناعياً في الأرتقاء بمستوى الجودة في مهنة المراجعة، في نوعية الخدمات التي يقدمها إلى مستخدمي القوائم المالية وكل من له مصلحة في صحة القوائم المالية، لأن نوع الصناعة التي يتخصص فيها المراجع تؤثر على إجراءات المراجعة، وذلك لأنه لكل صناعة طبيعة خاصة تحتاج إلى متخصص في نفس الصناعة حتى يستطيع إتمام إجراءات المراجعة بكفاءة عالية وفعالة نتيجة أرتفاع رصيد خبراته المتراكمة في مراجعة هذه الصناعة بدءاً من مرحلة تخطيط المراجعة وحتى تقديمه لتقرير المراجعة، الأمر الذي ينعكس في النهاية على ارتفاع درجة جودة أداء عملية المراجعة.

3/1/2/2/1/ تضييق فجوة التوقعات القائمة في واقع مهنة المراجعة:

تعد فجوة التوقعات واحدة من أهم المشاكل والتحديات التي تواجه مهنة المراجعة، حيث يشير الواقع العملي لعملية المراجعة إلى وجود اختلاف أو تباين بين أداء المراجع الفعلي من جهة وبين توقعات مستخدمي تقارير المراجع من جهة أخرى ويسمى هذا الاختلاف أو التباين بفجوة التوقعات (Expectation Gap).

وتعرف فجوة التوقعات على أنها، عبارة عن إختلاف بين ما يراه مستخدمو القوائم المالية من واجبات ومسؤوليات للمراجعين وما يراه المراجعين أنفسهم لمسؤولياتهم[2]. وعليه فإن الفجوة يقصد بها، الإختلاف

---

[1] د.أحمد زكي حسين متولي، **مرجع سابق**، ص 201.

[2] رائد إبراهيم سعد، **فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الفلسطينية**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 14، 2008م، ص 353.

بين مستوى الأداء المهني لمراجع الحسابات وبين ما يتوقع منه أن يحققه على أساس الجودة والمعايير المهنية[1]. وبناءً على ذلك يمكن تقسيم فجوة التوقعات في المراجعة إلى:

1/ **فجوة المعقولية:** وهي التي تنشأ نتيجة التباين بين ما يتوقع المجتمع (مستخدمي التقارير) من مراجع الحسابات إنجازه وبين ما يستطيع المراجع إنجازه بشكل معقول[2].

ترى الباحثة أن هذه الفجوة تعني، بأن هناك توقعات غير معقولة من مستخدمي التقارير المالية تفوق كثيراً الإنجازات أو الخدمات التي يقدمها المراجع لهم. ويمكن رصد بعضاً من هذه التوقعات غير المعقولة في الآتي[3]:

أ. ضمان الدقة المطلقة للقوائم المالية للوحدة الحسابية.

ب. الإنذار المبكر بفشل الوحدة المحاسبية وعدم قدرتها على الإستمرار.

ج. اكتشاف التصرفات غير القانونية بالوحدة المحاسبية.

د. اكتشاف جميع حالات الغش والأخطاء.

ه. إبلاغ السلطات بحالات الغش والتصرفات غير القانونية للوحدة المحاسبية.

بذلك تؤثر فجوة المعقولية على مهنة المراجعة من خلال عدم رضا مستخدمي التقارير المالية عن عمل المراجعين بالنسبة للمتوقع منهم وبالتالي فقدانهم الثقة في مصداقية التقارير المقدمة لهم من المراجع الخارجي.

2/ فجوة الأداء: وهي التي تظهر عندما يحدث تباين بين الواجبات التي يتوقعها مستخدمي القوائم المالية وبين الأداء الفعلي للمراجع الخارجي، ويمكن تقسيمها إلى[4]:

أ. الفجوة بين الواجبات التي يتوقعها مستخدمي القوائم المالية من المراجع وبين واجبات المراجعة وفقاً لمعايير مهنة المراجعة.

ب. الفجوة بين واجبات المراجع المهنية وفقاً لمعايير المراجعة وبين الأداء الفعلي للمراجع.

وتستنتج الباحثة، بأن هناك مجموعة من الأسباب تتعلق بأداء المراجع تؤدي إلى فجوة التوقعات في مهنة المراجعة، يمكن تمثيلها في الآتي:

1. نقص الكفاءة المهنية للمراجع، وبالتالي انخفاض جودة أدائه.
2. قصور التقارير المالية التي يعدها المراجع.
3. عدم التزامه بالمعايير المهنية.

---

(1) د. عمر علي كامل الدوري، **دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع**، مجلة المنصور، كلية المنصور الجامعية، العراق، إصدار خاص، العدد 14، 2010م، ص 3.

(2) أحمد عبد القادر القرني، **فجوة التوقعات في مراجعة الحسابات العامة**، دراسة حالة المملكة العربية السعودية، المجلة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الكويت، المجلد 16، العدد الثاني، 2009م، ص 171.

(3) مهتدي ليل محمد بدوري، **فجوة التوقعات في عملية المراجعة بين الطرف الثالث والمراجعين وخبراء الضرائب:الدواعي والمبررات**، available at: omerhago.blogspot.m/2012/08/blo-post-342-html.

(4) مهتدي خليل محمد بدوي، الموقع الإلكتروني السابق.

4. عدم اكتشافه لمخاطر المراجعة.

لذلك يكتسب التخصص الصناعي للمراجع الخارجي أهميته في تضييق فجوة التوقعات، في أن المراجع المتخصص في مراجعة منشأة صناعية معينة يستطيع تلبية توقعات واحتياجات مستخدمي التقارير المالية وبالتالي تضييق فجوة المعقولية، كما يستطيع الحد من الأسباب التي تؤدي إلى ظهور فجوة التوقعات المتعلقة بأداء المراجع غير المتخصص في مراجعة صناعة معينة.

/2/2/2/1 أهمية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي بالنسبة لمكاتب المراجعة:

بشكل عام أصبحت جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة ترتبط إيجابياً بتخصص المراجع الخارجي في القطاع الصناعي، وعليه تم اعتبار التخصص الصناعي للمراجع مقياس بديل لجودة الأداء المهني في مكاتب المراجعة، وعامل تميز للأعتراف بجودة المراجعة من قبل العملاء والمجتمع. وبالتالي يمكن القول بأن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي، يحقق أهداف جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة، والتي تتمثل في الآتي[1]:

1. توفير إرشادات خاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المراجع من أجل الإلتزام بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعديه في مهنة المراجعة.
2. توفير الإرشادات حول الإجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب المراجعة لتوفير القناعة المعقولة بنوعية المراجعة بصورة عامة وبالإلتزام بإتباع وتطبيق المعايير المهنية.
3. كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة والأنتباه إلى التفاصيل أثناء العمل.
4. تقليل التكاليف المستقبلية المتعلقة بتدقيق العمليات وتحسين كفاءة وفعالية أداء المهام.
5. تساعد على إيجاد أرضية مشتركة تكون منهجاً يمكن من خلاله معرفة المكاتب الأخرى التي لها نفس الأهداف والخصائص لمناقشة المصالح المشتركة.

كما يظهر أهمية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي بالنسبة لمكاتب المراجعة، من خلال تحقيقها للآتي:

/2/2/2/1/ يخلق ميزة تنافسية لمكاتب المراجعة في سوق خدمات المراجعة:

إن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يمكن أن ينظر إليه كإستراتيجية تميز تهدف إلى خلق ميزة تنافسية أساسية لمكاتب المراجعة المتخصصة مقارنة بشركات المراجعة غير المتخصصة في ظل وجود سوق مراجعة تنافسي ينظر فيه إلى خدمات المراجعة كسلطة تتحدد وفقاً للعرض من جهة مكاتب المراجعة والطلب من قبل عملاء المراجعة. وتعرف الميزة التنافسية بأنها، قدرة مكاتب المراجعة على صياغة إستراتيجية بناءاً على تخصصها في صناعة معينة لإنجاز عملية المراجعة بطريقة أفضل من المكاتب المنافسة لهم في نفس

---

[1] د. نعيم حسن دهمش ، **مدي تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن- دراسة ميدانية** ، مجلة المحاسب القانوني العربي ، عمان ، العدد رقم 94 ، بدون سنة نشر ، ص 27 .

الصناعة[1]. ويعني هذا أنه يجب على المراجع المتخصص صناعياً استقلال موارده المعرفية وخبراته المتراكمة ومهاراته المكتسبة في مراجعة الصناعة المحددة، حتى يستطيع خلق ميزة تنافسية لمكاتب المراجعة التي يعمل بها، ولذلك فمن الضروري أن تتصف هذه الميزة التنافسية ببعض الخصائص بما يجعلها تعطي قيمة مضافة لمكاتب المراجعة بشكل يزيد أو يختلف عما تقدمه مكاتب المراجعة المنافسة في سوق خدمات المراجعة، ومن أهم خصائص الميزة التنافسية الناتجة من التخصص الصناعي للمراجع الخارجي لمكاتب المراجعة، ما يلي[2]:

1. أن تكون مستمرة ومستدامة، بمعنى أن يحقق المكتب السبق على المدى الطويل وليس على المدى القصير فقط.
2. أن تتسم بالنسبية مقارنة بالمنافسين أو مقارنتها في فترة زمنية مختلفة.
3. أن تكون متجددة وفق معطيات البيئة الخارجية من جهة وقدرات وموارد المؤسسة الداخلية من جهة أخرى.
4. أن تكون مرنة، بمعنى يمكن إحلال ميزات تنافسية بأخرى بسهولة ويسر وفق اعتبارات التغيرات الحاصلة في البيئة الخارجية أو تطور موارد وقدرات مكتب المراجعة من جهة أخرى.
5. أن يتناسب استخدام هذه الميزات التنافسية مع الأهداف والنتائج التي يريد مكتب المراجعة تحقيقها.

/1/2/2/2/2/ يخفض تكاليف عملية المراجعة:

عادة ما يؤدي تخصص المراجع صناعياً إلى تخفيض حجم عينة المراجعة، ومن ثم تخفيض الوقت والمجهود والموارد اللازمة لأداء عملية المراجعة، الأمر الذي يؤدي إلي تخفيض تكاليف المراجعة، ويرجع ذلك إلى أن المراجع المتخصص صناعياً يضع أساليب وإجراءات المراجعة الصحيحة والدقيقة التي تمكنه من اكتشاف أية أخطاء أو تحريفات محتملة في القوائم المالية، وأيضاً يخفض تخصص المراجع بشكل ملحوظ من تكاليف عملية المراجعة، ويرجع ذلك إلى أن الخبرة المتخصصة تقلل من الموارد التي يمكن تخصيصها لعملية المراجعة[3].

يرتبط الصناعي للمراجع الخارجي بحجم عدد العملاء في ذلك القطاع الصناعي، فيحدث انخفاض التكلفة بالنسبة لمكاتب المراجعة لسببين رئيسيين هما[4]:

---

[1] محمد كمال أبو عشة، **أبعاد الميزة التنافسية للشركات العربية**، (دبي: منشورات مركز الخليج للأبحاث، 2009م)، ص 3.

[2] د. طاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس، **الإدارة الإستراتيجية منظور منهجي متكامل**، (عمان: دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2009م)، ص 309.

[3] د. أشرف محمد إبراهيم منصور، **تقييم التخصص النوعي للمراجع الخارجي من وجهة نظر أطراف عملية المراجعة**، مرجع سابق، ص 253.

[4] د. آمال محمد محمد عوض، **مرجع سابق**، ص 71.

1. قيام مكتب المراجعة بتطوير شخصي للمعارف والخبرات المتعلقة بالقطاع الصناعي، ونتيجة لأن هذه الخبرات الشخصية مخصصة غالباً وبشكل حصري على القطاع الصناعي الذي يقدم فيه المراجع خدماته، ويكون المراجع أكثر تعمقاً في تحديد قضايا المراجعة المتعلقة بالقطاع الصناعي المحدد، وبالنتيجة يكون مكتب المراجعة قادراً على القيام بعملية المراجعة بأكثر كفاءة.
2. تتعاظم قدرة مكتب المراجعة على توزيع تكاليف التدريب الشخصية على ساعات العمل لدى العميل، لأن التدريب على مستوى القطاع الصناعي يتطلب من جميع فريق العمل خدمة قطاع صناعي محدد، وارتفاع عدد العملاء الذين يقدم المراجع الخدمات لهم، يساهم في تقليل تكاليف التدريب المخصصة لكل عميل.

يتضح للباحثة، أن دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تخفيض تكاليف عملية المراجعة تكمن في سيطرة مكاتب المراجعة على التكاليف الثابتة المرتفعة المتعلقة بالإستثمار في المعارف الخاصة بالصناعة التي تم التخصص فيها.

3/2/2/2/1/ يزيد الحصة السوقية لمكاتب المراجعة في سوق خدمات المراجعة:

إن الزيادة في حجم القواعد المحاسبية المتخصصة حسب النشاط الصناعي، بالإضافة إلى الدعوات الموجهة من المنظمات المهنية الراعية لمهنة المراجعة من أجل فهم المزيد من طبيعة أنشطة العملاء المختلفة، كله جعل أنشطة العملاء تعتبر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي الوسيلة الفعالة الوحيدة لتوفير مراجعات ذات جودة عالية، وتسعى مكاتب المراجعة المتخصصة إلى تكوين التخصصات الصناعية طبقاً لصناعات العملاء، لذلك يعتبر الأنتماء الصناعي من أكثر الأبعاد أهمية والذي يمكن مكاتب المراجعة من ربط نفسها بخصائص واحتياجات خدمات معينة للعميل، مما يجعل التخصص الصناعي يمثل الخيار الجاذب للعملاء، وبالتالي حصول مكاتب المراجعة على معدلات أعلى من عدد عملاء القطاع الصناعي، ويصبح لمكاتب المراجعة الحافز في استثمار تقنيات مراجعة جديدة لخدمة ذلك القطاع الصناعي الذي تخصصوا فيه.

4/2/2/2/1/ يطور تكنولوجيا المراجعة المطبقة في مكاتب المراجعة:

التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يلزم مكاتب المراجعة بتطوير تكنولوجيا المراجعة التي تستخدمها في مراجعة الأنشطة والصناعات المتخصص فيها، لتلائم التطورات والتغيرات التي تحدث في بيئة هذه الصناعة، وتحكم تكنولوجيا المراجعة المطبقة في مكاتب المراجعة مجموعة من المقومات، تتمثل في الآتي[1]:

1/ تحديد السياسات ونطاق السلطة والمسؤولية في مكتب المراجعة وهي تعتبر المرشد للمراجع الخارجي في أدائه للأعمال الموكلة إليه وزيادة درجة التخصص.

2/ تطبيق برامج المراجعة المهيكلة (البرامج سابقة الإعداد والتجهيز) بهدف تخفيض التكلفة والوقت المستخدم في عملية المراجعة، ويؤدي هذا غالباً إلى خفض احتمالات حدوث الأخطاء والمخالفات بالإضافة إلى عدم

---

[1] نبيل سلامة، **أثر حفظ الوقت والبرامج المهيكلة على أداء المراجع**، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الأول، 1992م، ص 261.

وجود انحرافات في قرارات المراجع الخارجي.

3/ استخدام أساليب المراجعة الإلكترونية.

4/ تطويع الأساليب الإحصائية والكمية لأداء عملية المراجعة.

5/ تطبيق المفاهيم المتطورة في المراجعة مثل مفهوم إعادة هندسة الأعمال وإدارة الجودة الشاملة.

3/2/2/1/ أهمية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي بالنسبة لإدارة منشأة العميل:

تعتبر إدارة المنشأة محل المراجعة الجهة المسئولة عن إعداد القوائم المالية المعتمدة والمنشورة، وعليه ينبغي أن تلتزم عند إعداد هذه القوائم بما ورد في المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية من معالجات وإفصاح وعرض. ويعود أهمية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي بالنسبة لإدارة المنشأة إلي دوره في تعزيز مصداقية وملائمة المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية التي أعدتها الإدارة للمجتمع المالي، وذلك نسبة لمعرفته وخبرته بطبيعة وبيئة النشاط الصناعي للمنشأة محل المراجعة، وهناك عدة عوامل تؤثر على إدارة المنشأة بأتجاه اختيار المراجع المتخصص صناعياً في مجال صناعتهم للقيام بعملية المراجعة، تتمثل في الآتي[1]:

1. حجم العميل، حيث أنه كلما كبر حجم عميل المراجعة كلما نتج عنه تعقيد في العمليات والأنشطة المتعلقة بعمله بدرجة أكبر، وهذه التعقيدات تزيد من حقيقة أن المراجع المتخصص في صناعة العميل هو وحده الجهة القادرة على تقديم خدمات مراجعة ذات جودة وبتكلفة مناسبة.
2. هيئة المساهمين داخل المنشأة، وهي تعتمد وبدرجة كبيرة على المعلومات الموجودة والمفصح عنها في القوائم المالية، لهذا فإنهم يحتاجون إلى الأرتقاء بمستوى الجودة والثقة بهذه المعلومات إلى درجة عالية من خلال التعاقد مع مراجع متخصص في مجال صناعة المنشأة التي ينتمون إليها.

وتظهر أهمية التعاقد مع مراجع خارجي متخص صناعياً في مساعدة إدارة المنشأة محل المراجعة علي تحقيق الآتي:

1/3/2/2/1/ تحسين الإفصاح في القوائم المالية بصورة جيدة:

الإفصاح يعني، أن تعرض القوائم المالية المنشورة كافة المعلومات المتعلقة بالنشاط الاقتصادي للوحدة الاقتصادية، والملائمة لاتخاذ القرارات من جانب أصحاب المصالح، والإعلان عن جميع السياسات المحاسبية التي استندت إليها المنشأة في إعداد القوائم والتقارير المالية، والإعلان عن جميع البيانات والمعلومات المحاسبية وغير المحاسبية المكملة لتلك التقارير بصورة شاملة وعادلة تتلاءم مع احتياجات مستخدمي تلك

---

[1] خالد موسي دبور ، **دور إستراتيجية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في الحد من ممارسة إدارة الإرباح – دراسة تطبيقية**، رسالة ماجستير منشورة في المحاسبة ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر بغزة ، 2013م ، ص 42-43.

القوائم والتقارير المالية[1]. فدرجة الإفصاح تزيد عند الأرتباط بمراجع متخصص ملم بالمبادئ والمعايير المحاسبية التي تستخدم في إعداد القوائم المالية، وذو خبره بطبيعة الصناعة والعوامل البيئية الداخلية والخارجية التي يمكن أن تؤثر على درجة الإفصاح، فالمراجع المتخصص يمكنه الكشف عن ما يمكن إخفاءه من المعلومات المهمة سواء كان الإخفاء عن طريق الإيجاز في طريقة العرض، أو عن طريق إخفاء معلومات جوهرية لا يوفرها القياس المحاسبي التقليدي[2].

ترى الباحثة، أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي، يحسن الإفصاح في القوائم المالية لأنه يطالب بضرورة شمول القوائم المالية على جميع المعلومات الضرورية اللازمة لإعطاء مستخدمي القوائم المالية صورة صحيحة وواضحة لنتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي، نتيجة للمعرفة والخبرة المتخصصة بصناعة المنشأة محل المراجعة.

2/3/2/2/1/ الأهتمام بوجود نظام سليم وفعال للرقابة الداخلية في المنشأة:

إن وجود نظام سليم وفعال للرقابة الداخلية في المنشأة، يعد أمراً هاماً تقتضيه الإدارة الحديثة، ضماناً لحقوق المساهمين والمستثمرين وغيرهم، كما أن هذا النظام يساعد على تحقيق الأهداف المرجوة واستغلال الموارد المتاحة بالمنشأة الإستغلال الأمثل، فالمراجع المتخصص صناعياً يعتمد على هذا النظام عند قيامه بعملية التخطيط للمراجعة، لذلك يقوم بتقويم ودراسة أنظمة الرقابة المطبقة بالمنشأة محل المراجعة المتخصص في مراجعتها ومدى الأعتماد عليها، لتحديد نطاق الأختبارات الواجب القيام بها، والفحوصات التي ستكون مجالاً لتطبيق إجراءات المراجعة.

3/3/2/2/1/ الاهتمام بتكوين لجنة للمراجعة داخل المنشأة:

لجنة المراجعة، هي لجنة يتم تعيين أعضائها عن طريق المنشأة من الأعضاء غير التنفيذيين بمجلس الإدارة، وتعد قناة اتصال بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي ولها دور رقابي على جميع عمليات المنشأة[3]، وهي بذلك تمثل أحد الضوابط الأساسية المانعة لحدوث الأخطاء، ووجودها يؤدي إلى زيادة الثقة في التقارير المالية[4]، لأن لجنة المراجعة تمارس نشاطات من شأنها أن تؤدي إلى مساعدة المراجع المتخصص في صناعة المنشأة في إبداء رأيه عن صدق وعدالة القوائم المالية التي أعدتها إدارة المنشأة، لأنها تتمتع بدور حاسم في المراقبة والإشراف على نشاطات المنشأة المتعلقة بإجراءات إعداد التقارير المالية التي

---

(1) د. محمد حسين أحمد حسين، **أثر الإفصاح عن السياسة المحاسبية للمخزون السلعي على أسعار الأسهم**، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، العدد الثاني، 1997م، ص 5.

(2) د. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية**، (الإسكندرية: الدار الجامعية الجديدة، الطبعة الثانية، 2004م)، ص 108.

(3) محمد بهاء الدين أحمد، **إطار مقترح لتحديد منهج تطبيقي لآليات حوكمة الشركات بهدف زيادة كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية للشركات المساهمة**، (مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الثاني، المجلد الأول، 2010م، ص 94 – 95.

(4) د. محمد سليمان، **حوكمة الشركات معالجة الفساد المالي والإداري**، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2006م)، ص 25.

تقع على عاتق الإدارة، وتتجلى النشاطات التي تقوم بها لجنة المراجعة فيما يتعلق بالتقارير المالية بـــالنواحي الآتية[1]:

1. مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة وتقديرات الإدارة والتأسيس لإجراءات محاسبية فعالة.
2. التأكد من أنه تم الإفصاح عن السياسات والمبادئ المحاسبة التي تم إتباعها في إعداد التقارير المالية.
3. التأكد من أنه تم الإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية لمعرفة أثرها في التقارير المالية.
4. تقييم سياسات الإفصاح المطبقة في ضوء أهداف التقارير المالية وغاياتها.
5. التأكد من كفاية وملائمة الإفصاح لتحقيق مستوى مرضي من المنفعة للتقارير المالية.
6. تسوية قضايا الإفصاح المهمة بناءاً على رأي مراجع الحسابات الخارجي.
7. مناقشة التقارير المالية الربعية والسنوية مع الأطراف المعنية داخل المنشأة.
8. الحد من مخاطر التقارير المالية الاحتيالية عن طريق تحديد العوامل التي تقود إلى تقارير مالية احتياليـــة وتعريفها.

ترى الباحثة، أن تعاقد إدارة المنشأة مع مراجع متخصص في مجال صناعتها ليقوم بمراجعة قوائمها المالية، يجعلها تهتم بتكوين لجنة للمراجعة، وذلك لأهمية لجنة المراجعة فـــي دعـــم وظيفـــة المراجـــع الخـــارجي المتخصص من خلال دورها في الآتي:

1. ترشيح المراجع الخارجي المتخصص الذي سيتم تعيينه أو عزله أو تغييره.
2. تدعيم استقلال المراجع الخارجي المتخصص بتوفير الضمان بالتزام مجلس الإدارة بالعمل علـــى أخـــذ ملاحظاته موضع الاهتمام، وتحقيق جودة عملية المراجعة.
3. مساعدة المراجع المتخصص على أدائه عملية المراجعة بدون ضغوط تؤثر سلباً على مصداقية نتائجهـــا، أو كفاءتها وبالتالي التشكيك في صحة التقرير المالي للمنشأة.
4. تحقيق التنسيق الفعال مع المراجع المتخصص من خلال تحديد مجال المراجعة، ومراجعة القوائم الماليـــة قبل وبعد النشر.
5. حل النزاعات التي قد تنشأ بين المراجع المتخصص وإدارة المنشأة.
6. مناقشة المراجع الخارجي بمدى فعالية السياسات والممارسات المطبقة في المنشأة.

4/3/2/2/1/ الحصول على الخدمات الأستشارية وخدمات التأكيد:

عُرفت الخدمات الأستشارية بأنها، الممارسة المهنية التي تهتم بتقديم المشورة والمعونة لإدارة المنشأة بغية تحقيق الأهداف وإرشاد المنشأة إلى الأسلوب المؤدي إلى تحقيقها عن طريق رفع مستوى الأداء في مجالات التخطيط والتنظيم والحوافز، والاتصال وقياس مستويات الإنجاز واستخدام الموارد البشرية والمادية، كما أنها

---

[1] د. رشا حمادة، **دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، 2010م، ص 105.

تحتوي على العوامل الفنية التي تتعلق بفاعلية الإدارة وكفاءتها"[1].

فتعاقد إدارة المنشأة مع المراجع المتخصص في مجال صناعتهم يمكنهم من الحصول على النصح والمشورة وطلب المساعدة، وذلك لتوافر المهارة والمعارف والخبرات لدى المراجع المتخصص صناعياً، التي اعتاد على استخدامها والتعامل معها بمهارة فيما يخص الطرق والأساليب والأدوات الواجبة الأستخدام عند تقديم الخدمات الاستشارية لصالح إدارة المنشأة، وأيضاً لتوفر خبرة المراجع المتخصص التراكمية والناجمة عن تنفيذه لعمليات المراجعة مع العملاء، فضلاً عن إمكانياته العلمية التي تؤهله مثلاً على تصميم النظم المالية والمحاسبية وتحليل البيانات المالية واستخلاص النتائج[2]. وتشمل الخدمات الأستشارية وخدمات التأكيد التي يمكن لإدارة المنشأة الحصول عليها من المراجع المتخصص صناعياً، الآتي:

أ. خدمات تصميم وتنفيذ نظم المعلومات المالية.

ب. خدمات التقييم.

ت. الخدمات القانونية.

ث. الخدمات الائتمانية.

ج. الخدمات الاستشارية المالية والإدارية والتقنية والبيئية وغيرها.

بالإضافة إلى الخدمات الحديثة الخاصة بتكنولوجيا المعلومات مثل خدمات التوكيدات التي يقدمها المراجع المتخصص صناعياً، مثل:

1. تقديم خدمة الثقة في النظم الإلكترونية للمنشأة.
2. تقديم خدمة الثقة في المواقع الإلكترونية للمنشأة.
3. مراجعة نظم المعلومات ومراجعة مراحل تطوير النظم.
4. المحافظة على برامج التجارة الإلكترونية وقواعد البيانات.

ترى الباحثة، أن أهمية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في حصول إدارة المنشأة على الخدمات الأستشارية وخدمات التأكيد يكمن في الدور الذي يلعبه المراجع المتخصص صناعياً في المجتمع المالي، من حيث مقدرته على تدعيم احتياجات المجتمع بالوظائف والأدوار المهنية التي يقوم بها بتقديم خدمات بخلاف المراجعة، وربط ممارسة هذه الوظائف والأدوار بعاملي قدرة المعرفة والكفاءة المهنية وإظهار الرغبة الصادقة لتقديم أفضل نوعية ممكنة من الخدمات المحاسبية لكافة الأطراف المستفيدة من هذه الخدمات، فضلاً عن حرصه الدائم على التأقلم المستمر مع تطور متطلبات المستفيدين.

4/2/2/1/ أهمية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي بالنسبة لمستخدمي تقارير المراجعة:

مستخدمي تقارير المراجعة، هم الجهات التي تحتاج إلى البيانات المالية الخاصة بالمنشأة لأستخدامات مختلفة،

---

[1] د. أحمد حلمي جمعة، **التدقيق الحديث للحسابات**، (عمان: دار صنعاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 1999م)، ص 312.

[2] د. عصام قريط، **الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، المجلد 24، العدد الأول، 2008م، ص 16.

حيث أن هناك عدداً كثيراً من المستخدمين يعتمدون عليها عند اتخاذ قراراتهم الاقتصادية. إن قضية عدم رضا مستخدمي القوائم المالية بتقرير المراجع بدعوى أنها لا تلبي توقعاتهم واحتياجاتهم وتصريحهم بأن محتويات تقرير مراجع الحسابات قد فقدت فاعليتها وأصبح لها انعكاسات سلبية على عملية اتخاذ القرارات، أدى إلى ضرورة أن يقوم المراجعين بدراسة توقعات واحتياجات مستخدمي هذه القوائم المالية واقتراح الوسائل اللازمة لتلبية تلك الاحتياجات، وعليه يمكن القول بأن، المراجع المتخصص صناعياً يمكنه توسيع نطاق تقديم مسئولياته لتقارير مراجعة تحتوي على معلومات قد تشبع احتياجات مستخدمي القوائم المالية.

ويخدم تقرير القوائم المالية المراجعة بواسطة مراجع متخصص في الصناعة طوائف وفئات مختلفة، تختلف احتياجات كلاً منهم تبعاً لأختلاف مصالحهم في المنشأة، ويمكن توضيح أهمية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي لكل فئة أو طائفة من مستخدمي تقارير القوائم المالية على النحو التالي:

1. فئة أو طائفة المستثمرون، سواء أكانوا حملة أسهم أو سندات وسواء أكانوا حاليين أو محتملين، تتمثل احتياجاتهم من التقارير المالية في معرفة المخاطر الملائمة لإستثماراتهم والعائد المتحقق منه، ويحتاجون إلى المعلومات التي تساعدهم في تحديد ما إذا كان يمكنهم اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع، كما يهتمون بالمعلومات التي تساعدهم في تقييم مقدرة المنشأة على توزيع الأرباح[1]. وعليه يستطيع المراجع المتخصص صناعياً تلبية احتياجات هذه الفئة ومدهم بالمعلومات التالية[2]:

أ. الأتجاه الذي اتخذته ربحية المنشأة على مدى فترة معقولة من الزمن.

ب. أداء المنشأة على المدى الطويل والقصير وقدرتها على تحقيق الأرباح من الإستثمارات.

ت. سياسة توزيع الأرباح.

ث. الوضع المالي للمنشأة مقارنة بأداء المنشآت المشابهة وأداء الصناعة التي تنتمي إليها.

ج. إمكانية تطوير المنشأة ونموها وبيان أثر ذلك على الأرباح وقيمة الأسهم.

ترى الباحثة، أن احتياجات هذه الفئة من المعلومات التي تحتويها التقارير المالية تكون لأجل الاطمئنان على إستثماراتهم والتحقق من مدى كفاءة الإدارة في استخدام أموالهم وحمايتها، وأيضاً تقييم فرص الإستثمار المتاحة والمفاضلة بين البدائل الإستثمارية الأخرى واتخاذ القرارات المتعلقة بتوظيف مواردهم المالية.

2. فئة المقترضون، وتشمل الموردون والبنوك والدائنون التجاريون الآخرون، وتتمثل احتياجاتهم من التقارير المالية في معرفة المركز المالي للمنشأة لتحديد مدى مقدرتها على سداد التزاماتها المالية عند الاستحقاق، والوفاء بالفوائد المترتبة على تلك الالتزامات، لذلك يمكن للمراجع المتخصص في صناعة العميل أن يلبي

---

[1] وسن عبد الصمد نجم الجعفري، **دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية حاجيات مستخدمي القوائم المالية**، مجلة المحاسبون، بغداد، العدد 51، 2011م، ص 11.

[2] نجم الدين إبراهيم حسن محمد، **الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية ومعلومات قائمة التدفقات النقدية وأثرها في الحد من التعثر المصرفي**، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، 2014م، ص 60.

احتياجات هذه الفئة وتقديم المعلومات التالية إليهم[1]:

أ. سيولة المنشأة، لأنها المؤشر الأمثل على قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها في المدى القصير.

ب. ربحية المنشأة وهيكلها المالي والمصادر الرئيسية للأموال واستخداماتها والتوقعات الطويلة الأجل، لأنها المؤشر الأفضل على قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها في المدى الطويل.

ت. السياسات التي اتبعتها المنشأة في الماضي لمواجهة احتياجاتها المالية.

ترى الباحثة، أن هذه الفئة تستخدم احتياجاتها من المعلومات المالية في تقييم مخاطر منح الائتمان والقروض والتنبؤ بمقدرة المنشأة على سداد ديونها والتزاماتها.

3. فئة الجهات الحكومية، تهتم الحكومات بعملية توزيع الموارد وبالتالي نشاطات المشاريع المختلفة، حيث تحتاج الجهات الحكومية بصورة عامة إلى معلومات تمكنها من رسم بعض السياسات الاقتصادية على المستوى القومي مثل الإدارة الضريبية التي تحتاج إلى القوائم المالية عن المنشأة لغرض احتساب الضرائب المستحقة عليها وتخفيض الموارد التي تحدد أنشطتها والرقابة على هذه الأنشطة، ويمكن للمراجع المتخصص صناعياً تحديد قيمة أرباح المنشأة الخاضعة للضرائب بكل دقة منعاً لتهرب المنشأة من دفع الضرائب تلبية لاحتياجات هذه الفئة من التقارير المالية.

4. فئة العاملين بالمنشأة، ينصب أهتمام العاملين على إستمرار وظائفهم والذي لن يتحقق إلا في منشأة ناجحة تضمن مستقبلهم الوظيفي، وتضمن أيضاً الوفاء بدفع استحقاقاتهم وتعويضاتهم، ويمثل ذلك احتياجات فئة العاملين من القوائم المالية التي يستطيع المراجع المتخصص صناعياً تلبيتها في إطار المعلومات التي يحتويها تقريره المالي.

يتضح للباحثة، أن أهمية التخصص الصناعي" للمراجع الخارجي بالنسبة لمستخدمي تقارير القوائم المالية تكتسب من خلال مقدرة المراجع المتخصص في تقديم معلومات تلبي احتياجات كل فئة من فئات مستخدمي التقارير المالية، وتساهم في اتخاذ القرارات التالية:

1. بيع أو شراء أسهم المنشأة أو الاحتفاظ بها.
2. تحديد الأرباح القابلة للتوزيع ومقدار التوزيعات.
3. تقييم مقدرة المنشأة على تسديد الالتزامات والدفع النقدي.
4. تحديد السياسات الضريبية عن طريق تحديد الأرباح الصحيحة الخاضعة للضريبة.
5. إمكانية مساءلة إدارة المنشأة لدفع استحقاقات العاملين بها.

---

[1] نعيم دهمش، **القوائم المالية ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، قائمة التغير في المركز المالي من الناحية العملية والعلمية**، (عمان: معهد الدراسات المصرفية الأردني، 1995م)، ص 39.

المبحث الثالث

3/1/ ضوابط تفعيل التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في مهنة المراجعة

إن توجه المراجع الخارجي نحو أتخاذ التخصص الصناعي وسيلة لتحقيق الأرتقـــاء ورفـــع كفـــاءة الأداء المهني في مهنة المراجعة، وتحقيق فهم أكبر لطبيعة وخصائص وأتجاهات صناعة العميل التي تخصص فيها، أدي إلي ضرورة وجود مجموعة من الوسائل تعمل علي جعل التخصص الصناعي للمراجع واقعاً ملموســـاً، ويكون لها دور قوي وفعال في توفير الرقابة علي تطبيقها. وذلك من خلال هذه الوسائل:

1/3/1/ تطوير برنامج التعليم المحاسبي الجامعي:

يعد التعليم المحاسبي أحد المواضيع التي تلقي أهتماماً خاصاً من طرف الباحثين، نظـــراً لأرتباطهـــا بمهنـــة المحاسبة والمراجعة، ويساهم في تطويرها بصورة واضحة، فبتطوير التعليم المحاسبي تزيد كفاءة خريجـــي أقسام المحاسبة الجامعيين، وتكون لهم القدرة اللأزمة لمواجهة متطلبات سوق العمل، وهذا ما أدي إلي قيـــام الأتحاد الدولي للمحاسبين لإصدار معايير دولية تعني بالتعليم المحاسبي وتسهم في تطوير مخرجاته بما يتلاءم مع متطلبات مهنة المحاسبة. فالمحاسبة هي، علم يعتمد علي مجموعة من النظريات والمبادئ التي تبحث في تحليل وتسجيل وتبويب وتصنيف العمليات المالية المختلفة طبقاً لحاجات المنشـــأة وعملياتهـــا وحجـــم هـــذه العمليات، حيث يتم تطبيق هذه النظريات والمبادئ علي القيود والسجلات اللأزمـــة مـــن واقـــع المســـتندات للوصول إلي البيانات التي تظهر المركز المالي للمنشأة ونتيجة الأعمال عن فترة محدودة[1]. ويظهـــر هـــذا التعريف لمهنة المحاسبة دورها المهم الذي يتمثل، في كونها تعتبر لغة للأعمال ونظام للمعلومات يؤثر ويتأثر بالبيئة الداخلية والخارجية المحيطة به، والتي تشهد العديد من التغيرات السريعة والمستمرة. وعليه فأن لجودة مخرجات مهنة المحاسبة المتمثلة في التقارير المالية أهمية كبيرة لأنها تؤثر علي قرارات مستخدميها، وترتبط جودة هذه المخرجات بشكل رئيسي بكفأءة المحاسب وسلامة القواعد المحاسبية المعدة علي أساسها، لذلك فأن تطوير مهنة المحاسبة يتطلب التركيز علي تنمية قدرات المحاسبين لضمان الجـــودة فـــي التقـــارير الماليـــة النهائية[2]، وتعد الجامعات في مقدمة الجهات المسؤولة عن إعداد محاسبين مؤهلين تتوفر لديهم المواصـــفات اللأزمة لمزاولة مهنة المحاسبة، وذلك من خلال برامج تعليمية تحقق أهداف التعلـــيم المحاســـبي. والتعلـــيم المحاسبي عباره عن نظام متكامل، يتكون من مجموعة من العناصر المرتبطة فيما بينها لتحقيـــق الأهـــداف المرجوة منه، وتتمثل هذه العناصر في الآتي[3]:

1/ المدخلات، وهم الطلاب اللذين يمكن تأهيلهم لممارسة العمل المحاسبي بمختلف أنواعه.

---

(1) خيام محمد كامل مدوخ، **واقع تطور مهنة المحاسبة بين التأهيل المهني والتكنولوجي للمحاسبين**، غزة، الجامعة الأسلامية، رسالة ماجستير منشورة، 2014م، ص 13.

(2) الفاتح الأمين عبد الرحيم الفكي، **تطور مقترح لتطبيق معايير التعليم المحاسبي ودورها في ضبط جودة المناهج المحاسبية في الجامعات السعودية**، المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي، المملكة العربية السعودية، المجلد 7، العدد 16، 2014م، ص118.

(3) علي عبد الحسين هاني الزاملي، **التعليم المحاسبي ودوره في تطوير المهارات المهنية لخريجي قسم المحاسبة، مجلة الإدارة والأقتصاد**، جامعة القادسية، العراق،المجلد 2، العدد 12، ص291.

2/ العمليات التشغيلية، وهي وسائل التعليم التي يمكن أستخدامها لتزويد الطلاب بالمعارف والمهارات المحاسبية اللأزمة لممارسة العمل المحاسبي.

3/ المخرجات، وهم الطلاب اللذين أصبحوا مؤهلين ومدربين لممارسة العمل المحاسبي بالشكل الذي يؤدي إلي تحقيق الهدف من نظام التعليم المحاسبي بصورة عامة.

4/ التغذية العكسية، وهي عملية قياس وتقييم رد فعل المستفيدين من عمل النظام المحاسبي، وذلك من خلال الرقابة علي (المدخلات، العمليات التشغيلية، المخرجات)، وتقييمها وتطويرها والعمل علي تصحيح أي أنحراف يحدث فيها.

1/1/3/1/ متطلبات تطوير برنامج التعليم المحاسبي:

إن تطوير مناهج التعليم المحاسبي، يعني أدخال تحسينات علي المناهج الدراسية المحاسبية وتعديل عدد من الجوانب من دون أحداث تغيير في التصورات الأساسية، وذلك ليكون هذا المنهج المحاسبي مواكباً للتطورات المتسارعة في مجال العمل المحاسبي، حتي يعطي هذا المنهج بأستمرار صورة واضحة تعكس حالة المجتمع وثقافاته وحاجاته ويتلاءم مع البيئة المتطورة لمهنة المحاسبة. وحتي يتم النهوض والتطوير في التعليم المحاسبي كنظرة إستراتيجية فأنه ينبغي أن يتعامل التعليم المحاسبي مع المواضيع التالية[1]:

1/ مستقبل الأعمال والأنشطة وما يترتب عليه من تغير في طبيعة وأساليب مزاولة هذه الأعمال والأنشطة التي تتطلب مهارات جديدة تختلف عن تلك المطلوبة من المحاسب حالياً.

2/ المهارات والمعرفة الجيدة التي يؤهل بها المحاسب لمواجهة أحتياجات قطاع الأعمال المستقبلية.

3/ التعليم المحاسبي في أقسام المحاسبة في الجامعات ومدي إستجابتها لهذه التطورات وانعكاساتها علي مناهج وطرق التدريس المحاسبية، أضافة إلي المشاكل المتعلقة بتطوير المناهج وطرق تدريسها.

كما يتطلب التطوير في برنامج التعليم المحاسبي أعادة النظر في مكونات وأدوات التعليم المحاسبي، وذلك علي النحو التالي[2]:

1/ المناهج الدراسية للمحاسبة، يقصد بها الخطة الدراسية لمادة المحاسبة، وهي تتضمن الأجزاء الأساسية المطلوبة لإعداد محاسبين مؤهلين لممارسة مهنة المحاسبة، وهي كافية من الناحية النظرية من وجهة نظر معديها، ولكن عند مقارنتها بالواقع العملي لأحتياجات سوق العمل نجد أن هناك فجوة بين الواقع وبين ما يدرس في الجامعات لمنهج المحاسبة، لذلك يجب تطوير هذه المناهج حسب التطورات الأقتصادية، بالأضافة إلي ضرورة مواكبة الأنظمة المحاسبية في المنشآت الأقتصادية مع التطورات الحاصلة في القطاع، حتي يتم

---

[1] بلال أمجد محمد الصائغ، **دور التعليم المحاسبي الجامعي في تأهيل الخريجين علي أستخدام الحاسوب في العمل المحاسبي، الواقع وإمكانية التطوير**، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والأقتصادية، كلية الإدارة والأقتصاد، جامعة تكريت، العراق،المجلد 6، العدد 20، 2010م، ص 167.

[2] بلال أمجد محمد الصائغ، **المرجع السابق**، ص 168.

التمكن من أحداث التوافق بين ما يدرس في الجامعات والواقع العملي. ولتطوير هذه المناهج الدراسية يجب أن تهتم بالمهارات الفردية للطلاب في مجال الأتصال ونظم المعلومات وأتخاذ القرارات، والأعتماد علي أسلوب التعلم ودفع الطلاب للبحث عن العلم والمعرفة المحاسبية ومحاولة إيجاد حلول للمشاكل المحاسبية، بالإضافة إلي ممارسة الطلاب لحالات عملية[1]. بالأضافة إلي أستخدام مداخل حديثة في مناهج التعليم المحاسبي، تعتمد علي الآتي[2]:

1/ تناول قضايا عامة في التعليم المحاسبي وبيئة الأعمال والمعارف الفنية.

2/ التركيز علي المسائل المعقدة التي يمكن أن تواجه الواقع العملي، وتطبيقات ليس لها إجابات محددة.

3/ الأهتمام بالتعليم والتعلم (التعلم الذاتي).

4/ الأهتمام بالشخصية والمهارات والسلوكيات من خلال التقديم والعروض الجماعية.

5/ إدخال الوسائل التقنية ونظم المعلومات في التعليم.

كما يتطلب عملية تطوير التعليم المحاسبي الأهتمام بالتعليم المحاسبي الألكتروني، بمعني تضمين الحاسوب في المناهج الدراسية للتعليم المحاسبي. إذ يمثل التعليم المحاسبي الألكتروني نقطة البداية نحو التأهيل المهني للمحاسب بإعداده ليصبح عضواً فاعلاً في مهنة متنامية علي الدوام، وتعمل علي تنظيم نفسها، وتوجب علي المحاسب مواصلة التعلم لتطوير المهنة ومواجهة المتغيرات التقنية والأقتصادية والأجتماعية، فضلاً عن تنمية روح البحث لديه وإكسابه قوة الأستمرار في التقدم[3]. أن أستخدام الحاسوب في التعليم المحاسبي تساعد في تطوير دور المحاسب بحيث يصبح أكثر كفاءة وفاعلية، وتمكنه من القيام بدور متخذ القرار وتجويد الحكم الشخصي من خلال الخبرة والكفاءة التي يمتلكها في أستغلال وقته للتحليل والتبرير المنطقي بشأن المعلومات المالية وبالتالي يلعب دوراً نشطاً وفعالاً في أستراتيجية أتخاذ القرارات داخل المنشأة. فمحاسب المستقبل (الطالب الجامعي) يتوقع من أن يكون لديه كفاءة وبراعة تقنية في معرفة المفاهيم والتطبيقات المختلفة في المحاسبة والتدقيق والتجارة الإلكترونية والتبادل الإلكتروني للبيانات وغيرها، وعليه فأن تطوير التعليم المحاسبي في ظل أستخدام الحاسوب تجعل من الإمكان إعداد خريجين يواكبون التطورات المتوقعة، وذلك لأن الحاسوب يمدهم بمجموعة من المعارف والمهارات والخبرات التي تمكنهم من التكيف مع متطلبات سوق العمل[4].

---

[1] فتح الإله محمد أحمد محمد، **مدي التوافق بين التعليم المحاسبي في الجامعات السودانية ومتطلبات بيئة العمل**، مجلة جامعة بخت الرضا، جامعة بخت الرضا، المملكة العربية السعودية، العدد 12، 2014م، ص ص 258- 259.

[2] عبد الله سليمان بن صالح، **تفاعل الأتجاهات الحديثة للتعليم والتأهيل المحاسبي بين جودة المخرجات المحاسبية ومتطلبات سوق العمل بالدول العربية**، مداخلة ضمن مؤتمر واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح، جامعة الدول العربية، العراق، خلال الفترة من 16- 17/ أبريل/ 2014م، ص 21.

[3] محمد عجيلة، أحمد قنيع، **مساهمة التعليم المحاسبي الألكتروني في تنمية مهارات طلبة أقسام المحاسبة**، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، الجزائر، العدد 3، 2016م، ص41.

[4] محمد عجيلة، أحمد قنيع، **المرجع السابق**، ص43.

فمن خلال الواقع العملي لسوق العمل، نجد أن التغيرات الأقتصادية المالية فرضت علي المتعاملين في السوق الأهتمام بالمحاسبة بشكلها العملي، فمعظم الشركات الآن أصبحت تطبق أنظمة محاسبية إلكترونية متطورة، وتحاول أن تطبق أفضل السياسات المحاسبية العملية معتمدة علي تطبيق أفضل الكفاءات العلمية. وأيضاً من أجل تطوير التعليم المحاسبي ينبغي الأهتمام بمعايير التعليم المحاسبي الدولية، فالمعيار بصورة عامة هو، نمط أو حكم يختار أساساً للمقارنة الكمية أو النوعية، ومعايير التعليم الدولية للمحاسبين المهنيين لا تخرج عن هذا النطاق، فهي معايير التطبيق الجيد المقبول علي نحو عام في تعليم المحاسبين المهنيين وتطوير أدائهم، وتضع هذه المعايير العناصر الأساسية لمحتوي التعليم المحاسبي وعملياته[1].

وقد قام مجلس التعليم المحاسبي الدولي (IAESB)، التابع للأتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، بإصدار معايير التعليم المحاسبي الدولية (IAES) International Accounting Education Standards وغيرها من المنشورات التي تساعد علي ترشيد الممارسات في التعليم المحاسبي، فمعايير التعليم المحاسبي الدولي عباره عن، قواعد أساسية توفر إرشادات عامة، تؤدي إلي توجيه الممارسات التعليمية وترشيدها فيما يتعلق بالتعليم المحاسبي[2]. وتنبع أهمية معايير التعليم الدولية للمحاسبين المهنيين من كونها تعمل علي[3]:

1/ خدمة المصلحة العامة من خلال التقدم الواسع الأنتشار لتعليم المحاسبين المهنيين وتطويرهم، الأمر الذي يؤدي إلي وجود معايير منسقة ومنسجمة.

2/ إصدار سلسلة من البيانات التي تعكس التطبيق والممارسة الجيدة لتعليم المحاسبة المهنية وتطويرها قبل التأهيل وبعده.

3/ خلق علامات تعليمية مميزة لأغراض المطابقة مع نشاطات الأتحاد الدولي للمحاسبين.

4/ تعزيز وتقوية المنافسة والمناظرة الدولية بشأن القضايا البارزة ذات العلاقة بتعليم المحاسبين وتطويرهم.

5/ وضع عناصر أساسية من المتوقع أن تحتوي عليها برامج التعليم والتطوير، ومن المحتمل أن تحظي بأعتراف وقبول وتطبيق دولي.

إن وجود معايير دولية للتعليم المحاسبي (من وجهة نظر الباحثة)، تعتبر ذات أهمية بالغة وضرورية لتطوير مهنة المحاسبة، لأنها سوف تعمل علي تعزيز موضوعية المخرجات المحاسبية من التعليم الجامعي، وقياس كفاءتها، وتساهم في تطوير عملية التعليم المحاسبي بصورة تلائم التغيرات والتطورات في مهنة المحاسبة، كما ستعمل علي تقليل الخلافات الدولية فيما يتعلق بتأهيل وعمل المحاسب، وتسهيل التنقل العالمي بين

---

[1] مقداد أحمد الجليلي، آلاء عبد الواحد ذنون، **أستخدام معايير التعليم الدولية للمحاسبين المهنيين في تطوير المناهج المحاسبية لمرحلة البكالوريوس في العراق**، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والأقتصاد، جامعة الموصل، العراق، المجلد 32، العدد 99، 2010م، ص 3.

[2] الفاتح الأمين عبد الرحيم الفكي، **تطور مقترح لتطبيق معايير التعليم المحاسبي ودورها في ضبط جودة** المناهج **المحاسبية في الجامعات السعودية**، المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي، المملكة العربية السعودية، المجلد 7، العدد 16، 2014م، ص 118.

[3] مقداد أحمد الجليلي، آلاء عبد الواحد ذنون، **مرجع سابق**، ص 4.

المحاسبين المهنيين، وأيضاً توفير معايير دولية يمكن الرجوع إليها لقياس مدي إلتزام الجامعات بمتطلبات هذه المعايير.

وتحتوي معايير التعليم الدولية للمحاسبين المهنيين علي عدد من المعايير الدولية، التي تضع الأسس العالمية لتعليم وتطوير المحاسبين وتنمية مهاراتهم، والمعايير التي تم أصدارها هي[1]:

1/ المعيار رقم (1): التطوير المهني الأولي – متطلبات الألتحاق ببرامج التعليم المحاسبي.

2/ المعيار رقم (2): التطوير المهني الأولي – محتوي برامج تعليم المحاسبة المهنية.

3/ المعيار رقم (3): التطوير المهني الأولي – المهارات المهنية والتعليم العام.

4/ المعيار رقم (4): التطوير المهني الأولي – القيم والأخلاقيات والمواقف المهنية.

5/ المعيار رقم (5): التطوير المهني الأولي – متطلبات الخبرة العملية.

6/ المعيار رقم (6): التطوير المهني الأولي – تقييم القدرات والكفاءة المهنية.

7/ المعيار رقم (7): التطوير المهني المستمر – برنامج التعليم مدي الحياة.

8/ المعيار رقم (8): متطلبات الكفاءة لمهنة التدقيق.

مما سبق يمكن القول بأن معايير التعليم المحاسبي الدولية تساهم في تطوير التعليم المحاسبي من وضع الأسس والضوابط اللأزمة لإعداد المحاسب المؤهل حسب المواصفات المحددة، وبالتالي تحقق أهداف الأتحاد الدولي للتعليم المحاسبي.

2/1/3/1/ دور تطوير التعليم المحاسبي الجامعي في تفعيل التخصص الصناعي للمراجع الخارجي:

تطوير التعليم المحاسبي الجامعي يؤدي إلي أن يكون هناك محاسب جيد وفعال يقدم فوائد للمجتمع بصورة عامة وللمنشآت الأقتصادية التي تعمل ضمن نطاقه بصورة خاصة، ومن هذه الفوائد: المساهمة في إعداد وتأهيل محاسبين ذوي كفاءة عالية من خلال إمدادهم بالمعارف المحاسبية المختلفة، والمساعدة في الإيفاء بمتطلبات التنمية الأقتصادية، وتلبية أحتياجات بيئة العمل، كما تساعد في تحديد أحتياجات الوحدات الأقتصادية من البرامج والدورات التدريبية ومعالجة المشاكل التي تواجهها هذه الوحدات، وأيضاً تساهم في تطوير مهنة المحاسبة من خلال تطوير المناهج العلمية وفقاً للمستجدات الحديثة[2]. وعليه فأن هذه الفوائد سوف تنعكس عملياً في مخرجات مهنة المحاسبة وهي القوائم المالية التي يقوم المراجع المتخصص بمراجعتها، الأمر الذي سوف ينعكس علي جودة ومصداقية تقاريره لأنها تعتمد علي معلومات مالية تتصف بالدقة والموضوعية، ومعدة من قبل محاسبين مؤهلين تأهيل كامل لذلك.

---

[1] أ.د/ محمد مطر، أ.د/ عبد الناصر نور، **الأرتقاء بالتعليم المحاسبي الجامعي لتحقيق الشروط المنصوص عليها في معايير التعليم المحاسبي الدولية**، بحث مقدم إلي المؤتمر العلمي المهني الدولي الحادي عشر، بعنوان: نحو عالمية مهنة المحاسبة والتدقيق، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، جامعة الزرقاء، عمان، الأردن، في الفترة من 9 – 10/ أيلول/ 2015م.

[2] علي عبد الحسين هاني الزاملي، **مرجع سابق**، ص292.

2/3/1/ تدعيم أستقلالية المراجع وتخفيض درجة أعتماده علي الغير:

تُعرف الأستقلالية بأنها، تقديم المراجع لرأيه الفني المحايد حول صدق وعدالة القوائم المالية المنشورة بشكل عادل تجاه جميع الأطراف المستفيدة منها، وأن يكون ملتزماً بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه لجميع الأطراف كنوع من الأمانة الذهنية والأمانة المهنية، بما في ذلك الألتزام بكافة المعايير والضوابط التي تنظم مهنة المراجعة والتقرير المالي[1]. وعليه يمكن وصف الأستقلالية بأنها حالة ذهنية أو سلوكية، فهي تعني التحرر من التحيز أو مُراعاة المصالح الشخصية (الأستقلالية من الباطن)، كما تعني أيضاً، أستبعاد الأنطباعات المسبقة من خلال التحرر من الأستجابة لمؤثرات السلطة أو المصلحة (الأستقلالية من الظاهر).

وتقسم الأستقلالية إلي ثلاثة محاور، هي:

1/ الأستقلالية عند التخطيط لعملية المراجعة، وتعني الأستقلالية الكاملة للمراجع عند قيامه بالتخطيط لأعمال المراجعة التي ينوي تنفيذها، بغرض الوصول إلي رأي محايد في القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة.

2/ الأستقلالية عند أداء عملية المراجعة، وتعني تحرر المراجع من كافة المؤثرات التي قد تحيده عن مسار عمله، وفق الخطة التي أعدت لذلك المسار والتي من شأنها أن نفذت بصورة مستقلة أن تضمن أبداء رأي مستقل ومحايد.

3/ الأستقلالية عند إعداد تقرير المراجعة، وتعني أن يكون رأي المراجع الذي سيصدره هو النتاج الحقيقي لخطة المراجعة التي تم تطبيقها بشكل مستقل، دون أن يتعرض لأي ضغوط أو مؤثرات قد تجعله يحرف في نتيجة أعمال المراجعة التي قام بها.

فمن الضروري ان تتوفر للمراجع الخارجي مجموعة من المقومات التي تضمن له الأستقلالية وعدم وقوعه تحت أية ضغوط مادية أو معنوية من إدارة المنشأة تجبره علي أن يبدي رأياً مخالفاً لما يعتقد به كلياً أو جزئياً، أو أن يتهاون في أداء واجباته المهنية طوعاً[2].

1/2/3/1/ وسائل تدعيم أستقلالية المراجع الخارجي:

ويتم تدعيم أستقلالية المراجع بتوافر مجموعة من الوسائل والمتطلبات، ومن أهم متطلبات تدعيم أستقلالية المراجع الخارجي الآتي:

1/1/2/3/1/ التشدد في تطبيق العقوبات والجزاءات بحق المراجعين المخالفين لسلوكيات المهنة:

تتمثل العقوبات التي يمكن أن يتعرض لها المراجع عند مخالفته لسلوكيات المهنة، في الآتي:

1/ العقوبة المدنية، يتعرض لها المراجع عند أهماله أو فشله في أداء واجبه المهني المطلوب منه، ومرجع هذه العقوبة يكمن في القواعد العامة أو الخاصة بالأهمال أو التقصير. وتنشأ العقوبة المدنية نتيجة لأخلال

---

[1] أ.د/ إبراهيم العدي، أحمد يونس رمضان، **أثر أستقلال مراجع الحسابات في مصداقية التقارير المالية**، مجلة جامعة البعث، كلية الأقتصاد، جامعة البعث، العراق، المجلد 37، العدد 5، 2015م، ص 196.

[2] أ. زوهري جليلة، **مرجع سابق**، ص61.

المراجع بشروط العقد الذي ينظم العلاقة بين المراجع وعميل المنشأة الخاضعة للمراجعة، وذلك أما بسبب الأهمال أو التقصير في تنفيذ شروط العقد مما أدي إلي إلحاق أضرار بالمنشأة، أو تنشأ نتيجة تقصير المراجع تجاه الأطراف الخارجية التي تستخدم القوائم المالية، مما أدي إلي تضرر مصالحهم بسبب أعتمادهم علي تقرير المراجع[1]. حيث أن المراجع كشخص مهني تتم الأستعانة به كوكيل ومن المتوقع أن يتوافر فيه وفيما يؤدية من خدمات مستوي عالي من الكفاءة والمهارة، ومن ثم فشل المراجع في تحقيق هذا المستوي من الكفاءة والمهارة، فأنه يصبح معرضاً للعديد من المطالبات عما لحق بعميله أو بالغير من أضرار أو خسائر.

2/ العقوبة التأديبية، يتعرض لها المراجع عندما يقع منه إخلال بواجباته المهنية أو بآداب وسلوك المهنة أو المخالفة في أحكام القانون.

3/ العقوبة الجنائية، يتعرض لها المراجع في حالة أرتكابه لمخالفات الأحتيال علي أنظمة الدولة والغش. فهي ناتجة عن فعل إجرامي يقوم به المراجع أثناء ممارسته لعمله، ويؤدي هذا الجرم إلي إلحاق الضرر بالمجتمع ككل، لذلك تتم هذه العقوبة بموجب دعوي عامة تحركها النيابة العامة وليس المتضررين[2]. ويترتب عليها دفع تعويض أو السجن أو الأثنين معاً، وفق ما تنص عليه جميع التشريعات المنظمة للمهنة وقانون الشركات وقانون العقوبات.

2/1/2/3/1/ وضع ميثاق شرف للمهنة:

وتعني وضع ميثاق عام لآداب وسلوكيات مزاولي مهنة المراجعة، تتضمن المبادئ الأساسية، النزاهة والموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، السرية، السلوك المهني، بجانب ميثاق يتعلق بالمراجع مزاول المهنة توضح، طريقة التعيين المهني، تعارض المصالح، الحاجة إلي رأي ثاني، الأتعاب والأنواع الأخري مقابل الخدمات، تسويق الخدمات المهنية، الهدايا والضيافة، الأستقلالية.

3/1/2/3/1/ وضع حد أدني لأتعاب المراجعة لايجوز التنازل عنها، وذلك بهدف الحد من المنافسة الضارة في سوق المهنة:

تمثل أتعاب المراجعة مصدراً رئيسياً من مصادر إيرادات مكاتب المراجعة، تسعي المكاتب إلي تعظيمة بهدف الحصول علي أفضل عائد ممكن من ممارسة المهنة، ومن ناحية أخري تمثل تلك الأتعاب عبئاً مالياً علي المنشآت الخاضعة للمراجعة، فهي تكلفة تنفق مقابل الحصول علي منفعة تبرر وتفوق تحملها. وترتبط أتعاب المراجعة بنوعية وجودة الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة. ونسبة لوجود حالة من التنافس الشديد في سوق المراجعة، فأن ذلك سوف يخلق دافعاً قوياً أمام مكاتب المراجعة بأن تكون متساهلة في تحديد التكاليف

---

[1] يوسف محمود جربوع، **مدي مسؤولية الشركات والمؤسسات المالية ومراجعي الحسابات القانونيين تجاه تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية عند إعداد ومراجعة القوائم المالية بدولة فلسطين**، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 26، 2004م، ص 12.

[2] أحمد حلمي جمعة، وآخرون، **مفاهيم التدقيق المتقدمة**، إصدار المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2001م، ص 157.

حتي تضمن إستمرارها بالعمل، الأمر الذي قد يؤدي إلي قبول المكتب أتعاباً متدنية لعمليات المراجعة تدفعه إلي تقليص نطاق عمل المراجعة، أو يقبل أتعاب مراجعة متدنية علي أمل أن يتم تعويضها من خلال الحصول علي خدمات أستشارية من نفس العميل، وفي الحالتين يخل المكتب بمتطلبات عمله المهنية والنظامية[1]. وبالتالي يؤثر علي أستقلاليته، فتحديد حد أدني لأتعاب المراجعة يمكن أن تدعم أستقلال المراجع في ظل المنافسة في سوق المراجعة.

2/2/3/1/ دور تدعيم أستقلالية المراجع في تفعيل التخصص الصناعي للمراجع الخارجي:

إن أستقلال المراجع هو أساس مهنة المراجعة، وتعمل المهنة بأستمرار للحفاظ علي هذا الأساس وتقويته حتي لا يتعرض المراجع لأي ضغوطات مادية أو معنوية من قبل إدارة المنشأة أو يتعرض للتدخل الخارجي (الحكومي)، ويكمن دور تدعيم أستقلالية المراجع في تفعيل التخصص الصناعي للمراجع في أن تفوق المراجع المتخصص صناعياً في تقديم خدمات مراجعة ذات جودة عالية في نشاط معين علي عدد محدود من عملاء هذا النشاط، يعود أساساً إلي قوة أستقلاله وإنخفاض درجة اعتماده علي الغير.

3/3/1/ الألتزام بتطبيق المعايير الموحدة علي المستوي الدولي:

المعايير هي قياسات تتحكم في عملية المراجعة، وتعتبر بمثابة القاعدة التي توجه عمل المحاسبين والمراجعين لأنها تمثل المرجع لأعمالهم. المعيار بصفة عامة، هو قاعدة أو مجموعة من القواعد تنظم الأداء السليم أو تقيس طول أو حجم أو وزن شيء معين، فيعتبر المعيار بذلك المقياس أو الأتجاه أو الطريق المتفق عليه بين كافة الناس، ودليلهم إلى الأداء أو الوصول إلى معرفة شيء ما وتحديده بدقة[2]. تعرف المعايير بأنها، مقاييس للأداء يتم وضعها بواسطة السلطات المهنية أو عن طريق الأتفاق العام بين أعضاء المهنة لتكون مُرشداً عاماً يوضح طريقة العمل[3]. يتضح من هذا التعريف أن المعايير تعتبر أداة اتصال لتوضيح متطلبات عملية المراجعة لمختلف الجهات المستفيدة من خدمات المراجعة، ووسيلة لتقييم الأداء المهني للمراجع الخارجي، وأداة توضح الكيفية التي تم بها الفحص والمسئولية التي يتحملها المراجع[4].

وعليه تستنتج الباحثة، بأن للمعايير صفات عامه منها، أنها مؤشرات يقتدي بها المراجع الخارجي أثناء أدائه لمهنته، ووسيلة للقياس والحكم، وبالتالي دليل على مصداقية المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، ومقاييس لتقييم الأداء المهني للمراجع الخارجي، كما أنها أداة اتصال بين الإدارة والجهات المستفيدة من خدمات

---

(1) أيمان حسين الشاطري، حسام عبد المحسن العنقري، **أنخفاض مستوي أتعاب المراجعة وآثارها علي جودة الأداء المهني**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، المجلد 20، العدد الأول، ص ص 98-99.

(2) صلاح الدين عبد الرحمن فهمي، **مقارنة معايير المحاسبة الدولية ـ شرح، تحليل، نقد**، (القاهرة: مكتبة الأنجلو المصرية، الطبعة الأولى، 2000م)، ص 102.

(3) إبراهيم شاهين، **مفهوم معايير الأداء المهني في المراجعة المالية الخارجية، مجلة المحاسبين**، الكويت، العدد (5)، 1995م، ص 36.

(4) إبراهيم الصعيدي، **معايير المراجعة الملائمة لتنظيم الممارسة المهنية بدولة الإمارات العربية المتحدة**، مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية، جامعة الكويت، العدد الثاني والخمسون، أكتوبر 1987م، ص 167.

المراجعة، وأنماط للأداء تصدرها منظمات مهنية وتنظيمية رسمية.

1/3/3/1/ مفهوم توحيد المعايير علي المستوي الدولي:

يشير التوحيد إلى، الحالة التي يكون فيها كل شيء متسق ومتجانس أو غير متباين، وهي بذلك تعني التماثل والتطابق. وقد جاء مفهوم توحيد المعايير في بادئ الأمر بصيغة التوافق، ويعني التوافق تقليل واستبعاد كل الاختلافات في المعايير بين الدول المختلفة، والتقريب بين وجهات النظر المختلفة، كما يعني توصيل المعلومات في شكل مناسب يمكن فهمه وتفسيره دولياً[1].

ترجع الأهمية التي أدت لتوحيد المعايير دولياً سواء كانت معايير للمحاسبة أو المراجعة إلى الحاجة الملحة والمستمرة من قبل أعضاء المهنة لمعايير الأداء المهني التي تغطي كافة الجوانب المختلفة للعمل المهني في مهنتي المحاسبة والمراجعة، ولسد احتياجات وتوقعات مجتمع الأعمال، وأن تحظى في نفس الوقت بالقبول العام الذي يمكنها من التمتع بقوة مهنية ملزمة لكل ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة، الأمر الذي يجعلها تمثل أنماطاً لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسة المهنة، ومن ثم تقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في معظم دول العالم إن لم يكن جميعها، للاقتراب من الموضوعية قدر الإمكان[2]. ورفع درجة وتوحيد ممارسات المهنة في كافة أنحاء العالم.

ينظر إلى توحيد المعايير في مهنة المراجعة والمحاسبة على المستوى الدولي، بأنها محاولة لجمع الأنظمة المحاسبية المختلفة مع بعضها البعض، فهي عملية مزج وتوحيد للممارسات المحاسبية المتنوعة في هيكل منهجي مرتب، يعطي نتائج متسقة، ويشتمل على اختبار ومقارنة الأنظمة المحاسبية المختلفة بغرض ملاحظة ومعرفة نقاط الاتفاق ونقاط الاختلاف، ثم بعد ذلك العمل على جمع تلك الأنظمة المختلفة مع بعضها البعض[3].

2/1/3/3/1/ فوائد ومنافع توحيد المعايير على المستوى الدولي:

لتوحيد المعايير على المستوى الدولي منافع وفوائد لمهنتي المراجعة والمحاسبة، تتمثل في الآتي[4]:

1/ قابلية مقارنة القوائم المعدة في بلدان مختلفة، ويؤدي ذلك إلى تعزيز قرارات الاستثمار والاقتراض، وتسهل لمستخدمي القوائم المالية من أي بلد فهمها وإدراكها وإن كانت معدة في بلدان أخرى.

2/ تسهيل توحيد الفروع الأجنبية، إذ تسهل المعايير الموحدة للفروع المنتشرة في أنحاء العالم من توحيد نتائج

---

[1] حسين قاضي، مأمون توفيق حمدان، **المحاسبة المالية**، (الأردن ــ عمان: الدار العلمية للنشر ودار الثقافة للنشر، 2000م)، ص 57.

[2] د. حولي محمد، أ. بن أعمارة منصور، **معايير المراجعة الدولية**، مداخلة ضمن الملتقى العلمي الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، خلال الفترة من 13 – 14/ ديسمبر/ 2011م، ص 2.

[3] محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، (القاهرة: ايتراك للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2005م)، ص 268.

[4] د. عبد الناصر نور، د. طلال الجحاوي، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية ـ متطلبات التوافق والتطبيق**، (جامعة الزيتونة، الأردن)، بحث منشور، ص 8.

الأعمال بقوائم موحدة.

3/ انتفاء الحاجة إلى مجاميع متعددة من القوائم المالية للشركات التي تريد إدراج أسهمها في البورصات العالمية، إذ بدلاً من إعداد قوائم مالية تتطابق مع المعايير المحلية لكل بورصة تريد إدراج أسهمها فيها فالمعايير الموحدة تزيل هذه الحاجة.

4/ تحسين القرارات الإدارية في الشركات متعددة الجنسيات، فالبيانات الموحدة سهلة الفهم على صانعي ومتخذي القرارات ولا تتطلب تفسيرات مختلفة حسب مصادر إعدادها.

5/ إزالة الغموض والتناقض والإلتباس عن مستخدمي القوائم المالية وذلك من خلال وجود معايير موحدة ذات مفاهيم واحدة.

6/ يؤدي التوحيد إلى اختصار الزمن والكلف والجهود للدول النامية في الوصول إلى النتيجة التي وصلتها الدول المتقدمة التي أنجزت المعايير الدولية.

7/ تكون الدول النامية على دراية بالمعايير والطرق والإجراءات المحاسبية التي تعمل في ظلها الشركات العالمية وفروعها العاملة في تلك الدول.

8/ يزيد التوحيد من موثوقية القوائم المالية المعدة على أساسها وذلك من خلال إمكانية مُقارنتها وإزالة عدم الفهم، كما يزيد ذلك من تدفق الاستثمارات وانسيابها.

9/ يؤدي التوحيد إلى توفير المال والوقت في توحيد وجمع المعلومات المالية المختلفة عندما تطلب من أكثر من طرف وفقاً لمتطلبات قانونية.

وأيضاً يحقق توحيد المعايير على المستوى الدولي، الفوائد والمنافع التالية[1]:

1/ جلب مستثمرين أجانب، وذلك من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لوقايتهم من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية من حيث الإجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية.

2/ تلبية متطلبات الممولين المحليين والدوليين، حيث تسعى العديد من الشركات إلى طلب التمويل من مؤسسات وجهات معينة، وتقوم هذه المؤسسات بقراءة ومراجعة القوائم المالية لهذه الشركات، للتأكد من أن قوائمها المالية قد أعدت وفقاً للمعايير الدولية الموحدة.

3/ تلبية المتطلبات القانونية، الكثير من الدول أصبحت تفرض على مؤسساتها ضرورة تطبيق المعايير الدولية الموحدة، وإعداد قوائمها وفقاً لها.

4/ التناسق والتناغم، ويعني قيام المنشآت بتطبيق ذات المعايير والأسس المحاسبية والتدقيقية بغض النظر عن جنسيتها، متجاوزة بذلك الحدود الجغرافية والسياسية، مما يعني توحيد الأسس والقواعد التي تتم على أساسها المعالجات المحاسبية، وبالتالي إظهار القوائم المالية للمنشآت بصورة متماثلة وموحدة.

---

[1] أ. جودي محمد رمزي، **تبني معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى، المعيار IFRS 1**، مجلد أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة، الجزائر، العدد الثاني عشر، ديسمبر 2012م، ص ص 228 – 229.

ولكي يحقق توحيد المعايير على المستوى الدولي هذه الفوائد والمنافع، هناك عدة عوامل يجب مراعاتها عند تبني المعايير الدولية الموحدة، لأنها تمثل عوائق وعقبات لمنافع توحيد المعايير الدولية، ويمكن توضيح هذه العوامل كالآتي[1]:

1/ عامل التقاليد المحلية: يجب مراعاتها لأن عملية التطور المحاسبي تعتمد على مجموعة عوامل تاريخية، اقتصادية، سياسية، تنظيمية واجتماعية، فالتطور المحاسبي المحلي (على المستوى الوطني) جزء من التطور المحاسبي الدولي لذا فإنه يعتمد أيضاً على تلك العوامل، وبنفس الوقت تقف عائقاً أمامه، وذلك لأن أي شعب بالعالم يريد تطبيق نظام عالمي جديد بعد نظامه الوطني.

2/ عوامل اقتصادية وتشريعية: يجب مراعاتها لأن أفراد المجتمع المالي يحتاجون إلى المعلومات من مهنة المحاسبة التي وظيفتها تزويد المعلومات للأطراف المختلفة، وتعمل المحاسبة ضمن نمط اقتصادي معين يفرض عليها اختيار طرق وإجراءات محاسبية معينة، ومن ناحية أخرى تتباين الدول في تطبيقها للقوانين والتشريعات.

3/ الحالة السيادية: يجب مراعاتها إذ تشكل عائق أمام توحيد المعايير، فالوطنية تقود إلى عدم الرغبة في قبول تسويات تتضمن تغيير الممارسات المحاسبية تفضيلاً لأخرى دولية.

ونظراً للأهمية الاقتصادية التي تشغلها مهنتي المحاسبة والمراجعة، والتطورات والتغييرات في بيئة الأعمال عالمياً، ترى الباحثة أن عوائد ومنافع توحيد المعايير على المستوى الدولي ترجع للأسباب التالية:

1. الزيادات الدولية في التجارة والمبادلات الاقتصادية.
2. الحاجة المتزايدة إلى رأس المال.
3. ازدياد التنافس الدولي.
4. ضغوط الشركات العالمية، لحاجتها لمعايير متوافقة على المستوى العالم للإفصاح في مواقفها المالية.
5. زيادة الاندماج الدولي للأسواق والعمل ورأس المال والتكنولوجيا.
6. اعتماد الاتحاد الدولي للبورصات المعايير الدولية واستخدامها كأساس لإدراج الأسهم والسندات في الأسواق المالية عبر الحدود.
7. تزايد الطلب على المعلومات المحاسبية الدولية.

إن وجود العديد من الاختلافات والتباين بين دول العالم بالنسبة للمعلومات المالية التي تحتويها القوائم المالية قيد المراجعة، نشأت أساساً من اختلاف الأنظمة الاقتصادية والمالية المستخدمة عالمياً في هذه الدول، فوجود معايير دولية للمراجعة مقبولة قبولاً عاماً لكثير من الدول تعتبر وسيلة لتقوية البنيان المالي الدولي وأيضاً وسيلة لتجاوز الاختلافات في قواعد وأسس المعالجات المحاسبية لزيادة الثقة في هذه المعلومات المعدة وفقاً

---

[1] د. بن عيشي بشير، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية، متطلبات التطبيق**، جامعة محمد حيضر بسكرة، الجزائر، ص 7.

للمعايير الدولية.

2/3/3/1/ معايير المراجعة المتعارف عليها دولياً (GAAS) Generally Accepted Auditing Standers

ظهرت معايير المراجعة المتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية في أوائل الخمسينات حيث شكل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي لجنة سميت لجنة إجراءات المراجعة، وذلك بهدف وضع وصياغة تلك المعايير، وقد فرقت تلك اللجنة بين معايير المراجعة وإجراءاتها، ذلك لأن إجراءات المراجعة ترتبط بالأعمال التي ينبغي أن يقوم بها المراجع أما المعايير فتتعلق بقياس دقة هذه الأعمال، والكيفية التي تتم بها ممارسة تلك الأعمال والأهداف الواجب تحقيقها باستخدام إجراءات المراجعة[1]. فهذه المعايير كانت تمثل قواعد وأصول مكتوبة لممارسة مهنة المراجعة، بحيث يسهل الرجوع إليها والاحتكام بها إذا ما لزم الأمر وهي بذلك تعتبر أساساً يحكم التطبيق العملي والممارسة المهنية للمراجعة. ومتعارف عليها لأنه تم قبولها والاعتراف بها وتطبيقها على المستوى العالمي والمحلي، وقد قام مجمع المحاسبين بتصنيف المعايير الصادرة منه إلى ثلاثة مجموعات، كالآتي:

1/2/3/3/1/ المعايير العامة: General Standards

تتعلق هذه المعايير بالمبادئ الأساسية التي تحكم التأهيل المهني للمراجع واستقلاله وحياديته ودرجة العناية المهنية اللازمة عند تنفيذ إجراءات المراجعة، وتتكون هذه المجموعة من ثلاث معايير، وهي كما يلي[2]:

1/ معيار التأهيل المهني الكافي.

2/ معيار الاستقلال والحياد.

3/ معيار العناية المهنية اللازمة.

2/2/3/3/1/ معايير العمل الميداني: Standards of Field Work

تعرف بمعايير العمل الميداني لأنها تمثل معايير تنفيذية ترتبط بالجانب التنفيذي لعملية المراجعة. وتتمثل في ثلاثة معايير كما يلي[3]:

1/ معيار التخطيط والإشراف، يجب على المراجع وضع مخطط شامل لعملية المراجعة، كما يجب عليه الإشراف بدقة على المساعدين الذين قد يستعين بهم.

2/ معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، يستوجب على المراجع القيام بإجراء دراسة وتقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية المعتمد، ليكون منطلقاً وأساسياً يعتمد عليه أثناء قيام المراجع بمهمته.

3/ معيار أدلة وقرائن الإثبات، يستوجب على المراجع التوصل إلى عناصر الإثبات الجديرة بالثقة، وذلك من

---

(1) د. سمير محمد الصبان، د. محمد فيومي محمد، **المراجعة بين التنظير والتطبيق**، (بيروت: الدار الجامعية للنشر، 1990م)، ص 24.

(2) www.accdiscussion.com/t/377//

(3) د. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية**، (عمان: دار وائل للنشر، 2000م)، ص 58.

خلال المعاينة والملاحظة والتحري والإثبات، الذي من شأنه أن يمثل أساساً معقولاً ومبرراً لإبداء الرأي الفني المحايد حول المعلومات المحاسبية.

1/3/3/2/3/ معايير التقرير: Standard of Reporting

تم تحديد أربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجعة، وهي[1]:

أ/ يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها أم لا.

ب/ يجب أن يبين التقرير هل هذه المبادئ قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة.

ج/ تعبر القوائم المالية بشكل كافي ومناسب عن ما تتضمنه من معلومات ما لم يشير التقرير إلى خلاف ذلك.

د/ يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع عن القوائم المالية كوحدة واحدة، أو قد يمتنع عن إبداء الرأي.

يتبين للباحثة، أن معايير التقرير توضح للمراجع شكل ومحتوى التقرير الذي يصدره من حيث، مدى إتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ومدى الثبات في تطبيقها، ومدى كفاية الإفصاح الإعلامي، وطريقة إبداء الرأي الإجمالي في القوائم المالية.

1/3/3/3/3/ معايير المراجعة الدولية International Auditing Standards

نتيجة لأتجاه الاقتصاد الدولي نحو العولمة وتعاظم التبادل التجاري وهيمنة المنظمة الدولية للتجارة، بالإضافة إلى تعزيز نفوذ الأمم المتحدة واهتمامها بالتنمية الاقتصادية والاجتماعية، وازدياد نشاط الشركات المتعددة الجنسيات، والتوسع في الثورة المعلوماتية، ظهرت الحاجة إلى وضع وتطوير معايير المراجعة المتعارف عليها لتواكب التغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسات الاقتصادية بشكل خاص.

تم وضع وتطوير معايير المراجعة الدولية عن طريق الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، من خلال لجنة ممارسة المراجعة الدولية (IAPC). وقد عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين معايير المراجعة الدولية بأنها، مصطلح عام يطلق على المعايير التي تطبق في مراجعة البيانات المالية والمعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات.

وتشير معايير المراجعة الدولية إلى المعايير التي تمثل الاهتمام الأكثر من المراجعين حيث أنها تمثل معايير خاصة بالعمل الأكثر تكراراً للمراجعين، وهي تمثل معايير تهدف إلى توفير التوافق حيث أن تطبيقها من شأنه أن يعزز ويمكن من إحداث تنسيق وانسجام للتقارير الدولية[2]. وهي بذلك تدل على اهتمامها باعتبارات الجودة المهنية.

---

[1] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات**، (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2003م)، ص 24.

[2] أ.د. أمين السيد أحمد لطفي، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد**، (القاهرة: الدار الجامعية للنشر، 2010م)، ص ص 40، 41.

4/3/3/1/ دور الألتزام بتطبيق المعايير الدولية في تفعيل التخصص الصناعي للمراجع الخارجي:

نجد أن معايير المراجعة الدولية نشأت أساساً لتحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي، والتخصص الصناعي للمراجع هو أساس الأداء المتميز، والذي يعني القدرة المكتسبة من خلال الممارسة علي الأداء بطريقة مثلي وبجودة مرتفعة في مجال معين، وعليه يمكن القول بأن دور ألتزام المراجع بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة في تفعيل التخصص الصناعي للمراجع، يعود إلي تمكين المراجع من تحقيق قدر من التوافق والإتساق في أحكامه الشخصية علي نتائج عملية المراجعة مما يؤدي إلي أداء عملية المراجعة بجودة عالية.

4/3/1/ تفعيل دور حوكمة الشركات في المنشآت الصناعية محل المراجعة:

الحوكمة هي، تطبيق مجموعة من القواعد والنظم الإدارية والمحاسبية التي تعمل علي ضبط العمل في منشآت الأعمال بحيادية وكفاءة وموضوعية وشفافية، بحيث تضمن بذلك حقوق الموظفين والإدارة والمساهمين والأطراف الخارجية المتعاملة مع المنشأة[1]. وهذا يعني أن الحوكمة تسعي لتنظيم العلاقات المتبادلة بين المنشأة والأطراف أصحاب المصالح المختلفة داخل وخارج المنشأة، لتحقيق التوازن بينهم من خلال التحكم في عملية إدارة المنشأة، فهي بذلك تعتبر نظام مؤسس يحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في أداء المنشأة، وتحدد وتوزع المسؤوليات فيها. وتظهر أهمية الحوكمة في الجانب الرقابي والمحاسبي للمنشأة، حيث أنها تساعد علي[2]:

1/ الحد من الفساد الإداري والمالي في المنشأة والتخلص منها.

2/ تحقيق النزاهة وضمان الحيادية والأستقامة لكافة العاملين في المنشأة من جميع المستويات.

3/ الوصول إلي الأستفادة العظمي من نظم المحاسبة والرقابة الداخلية، بطريقة تضمن الأستغلال الأمثل للموارد من خلال تحقيق فاعلية الإنفاق وربط عمليات الإنفاق بالأنتاج، وبالتالي تخفيض تكلفة رأس المال.

4/ تحقيق أعلي قدر من الإفصاح والشفافية في التقارير المالية.

5/ ضمان قدر كافي من الفاعلية لمراجعي الحسابات الداخليين والخارجيين، والتأكد من تمتعهم بدرجة عالية من الأستقلالية وعدم تعرضهم لأي ضغوطات من قبل مجلس الإدارة أو من قبل المدراء التنفيذيين.

ولكي يتم تفعيل دور الحوكمة في المنشآت الصناعية، ينبغي أن ترتكز الحوكمة علي ثلاثة ركائز أساسية، هي[3]:

1/ السلوك الأخلاقي، وتعني ضمان الإلتزام بها من خلال، الإلتزام بالأخلاق الحميدة وبقواعد السلوك المهني

---

(1) رامي حسن الغزالي، **دور تطبيق قواعد حوكمة الشركات في منع حدوث التعثر المالي في الشركات**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية- غزة، فلسطين، 2015م، ص 31.

(2) عمر يوسف عبد الله الحباري، **أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تعزيز موثوقية التقارير المالية**، رسالة ماجستير في المحاسبة منشورة، جامعة الشرق الأوسط، 2017م، ص 15.

(3) د. طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات، المفاهيم- المبادئ- التجارب والمتطلبات**، (القاهرة: الدار الجامعية للنشر، الطبعة الثانية، 2007م)، ص 49.

الرشيد، والتوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بالمنشأة، والشفافية عند تقييم المعلومات.

2/ الرقابة والمسائلة، من خلال تفعيل إدارة أصحاب المصلحة في أنجاح المشروع.

3/ إدارة المخاطر، من خلال وضع نظام لإدارة المخاطر والإفصاح وتوصيل المخاطر إلي المستخدمين وأصحاب المصلحة.

وإدارة المخاطر هي، نشاط إداري يهدف إلي تقييم وقياس وتخفيض المخاطر، من خلال تطوير إستراتيجية لإدارتها تعمل علي نقل المخاطر الجوهرية التي تهدد مستقبل المنشأة إلي جهة أخري وتقليلها، وذلك عن طريق تطوير أساليب وأدوات تحوط تجنب المنشأة آثارها السلبية.

كما يتطلب تفعيل دور الحوكمة في المنشآت الصناعية الإلتزام والحرص علي تطبيق مبادئ الحوكمة بصورة فعالة، والتي تعتمد علي مجموعة من المبادئ التي تهدف إلي تحقيق التميز والجودة في الأداء، وتعزيز الأصلاحات، من خلال وضع الإستراتيجيات المناسبة والإجراءات الفعالة لتحقيق خطط وأهداف المنشأة. وتتمثل هذه المبادئ فيما يلي[1]:

1/ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المنشأة، يعمل علي رفع وتعزيز مستوي الشفافية وكفاءة الأسواق، ويكون متناسقاً مع أحكام القانون، ويبين بوضوح تقسيم المسؤوليات فيما بين السلطات الأشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة.

2/ حفظ حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية للملاك، تشمل حق ملكية الأسهم، وتسهيل مشاركة المساهمين في أتخاذ القرارات بصورة فاعلة.

3/ المعاملة المتساوية للمساهمين، وتعني المساواة بين حملة الأسهم، والمعاملة العادلة لجميع المساهمين في الحقوق.

4/ دور أصحاب المصالح في الحوكمة، يتضمن إحترام حقوقهم القانونية، وتعزيز آليات مشاركتهم في الرقابة علي المنشأة وحصولهم علي المعلومة المطلوبة.

5/ الإفصاح والشفافية، ويقصد بها أن يتضمن إطار الحوكمة الإفصاح الصحيح وفي الوقت المناسب وبالدقة العالية.

6/ مسؤوليات مجلس الإدارة، وتعني أن يتضمن إطار الحوكمة التوجية والإرشاد الإستراتيجي للمنشأة.

يتضح للباحثة، أن التطبيق السليم لهذه المبادئ سوف يؤدي إلي تفعيل عملية الحوكمة في المنشأة الصناعية بصورة جيدة، مما يؤدي إلي توفير حماية عامة لأموال المساهمين، وتحقيق نظام بيانات ومعلومات عادل وشفاف، وتوفير أداة للحكم علي أداء مجلس إدارة المنشأة ومحاسبتهم.

وأيضاً حتي يتم تطبيق الحوكمة في المنشأة الصناعية بشكل فعال، لأبد من وجود آليات وأدوات تساعد علي

---

[1] أحمد علي خضر، **حوكمة الشركات**، (الإسكندرية: دار الفكر الجامع للنشر، 2012م)، ص ص 104- 139.

ذلك، وتعني آليات وأدوات الحوكمة، الطرق والأساليب التي تستخدم للتعامل مع مشاكل المنشـــأة. وتصـــنف آليات الحوكمة إلي:

1/ آليات داخلية، تتمثل في[1]:

أ/ المراجعة الداخلية، وهي نشاط مستقل وموضوعي، يعطي ضمان للمنشأة علي درجة دقة العمليات، ويعطي نصائح لأجل التحسين والمساهمة في أنشاء القيمة المضافة، ويساعد المنشأة علي تقييم الأهداف المتوقعة.

ب/ لجنة المراجعة، وهي تقوم بدور فعال في مراقبة عمليات التقرير المالي والإفصاح والتأكد من مصداقيتها، وأيضاً تدعيم استقلال عملية المراجعة، وزيادة جودة المعلومات والتقارير المحاسبية التي تصدرها المنشآت للأطراف الخارجية.

ج/ مجلس الإدارة، يمثل الهيئة العليا التي تحكم المنشأة، وهو مسؤول عن مراقبة تنفيذ أهداف المنشأة، وأيضاً يعتبر مسؤولاً أمام المساهمين، ووكيلاً عنهم، وبالتالي كل أحكام الوكالة في القانون المدني تسري علي مجلس الإدارة، كما أنه مسئول مسؤولية جنائية عن أي تحريف أو تزوير في المعلومات الخاصة بالمنشأة.

2/ آليات خارجية، وهي المراجعة الخارجية، وتتمثل في عمليات المراجعة المقدمة لأطراف خارج المنشـــأة، عن طريق خبراء متخصصين مستقلين عن المنشأة، يتميزون بالتأهيل والأستقلال، ويقوم المراجع الخـــارجي بأداء عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية[2].

وتوضح هذه الآليات أن مفهوم الحوكمة، هو منهج إصلاحي في المقام الأول، وآلية عمل جديدة تؤدي إلـــي نزاهة المعاملات المالية بوضح آليات وأدوات تمثل محددات تخدم المصـــالح العامـــة والحقـــوق الخاصـــة للمساهمين.

1/4/3/1/ دور حوكمة الشركات في تفعيل التخصص الصناعي للمراجع الخارجي:

تؤدي وظيفة المراجعة دوراً مهماً في تعزيز عملية الحوكمة، إذ أنها تعمل علي زيادة القدرة علـــي مســـاءلة إدارة المنشأة من خلال قيام المراجعون بالأنشطة التي ينفذونها لزيادة المصداقية، العدالـــة، تحســـين ســـلوك الموظفين العاملين في المنشآت وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي، إذ أن المراجعة تعد آلية مهمـــة مـــن آليات المراقبة ضمن إطار هيكل الحوكمة، وبشكل خاص فيما يتعلق بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية ومنع وأكتشاف حالات الغش والتزوير[3]. كما أن للمراجعة دور فعال وهام في عملية الحوكمة، لأنها تعمل علـــي

---

[1] ظاهر القشي، حازم الخطيب، **الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها علي أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية**، مجلة أربد للبحوث العلمية، العراق، العدد 10، 2006م، ص 23.

[2] د. عصام فهد العربيد، د. محمد نادر العثمان، **دور قواعد الحوكمة في تحسين قدرة المراجع علي أكتشاف الغش في القوائم المالية**، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، جامعة تشرين، سوريا، سلسلة العلوم الأقتصادية والقانونية، المجلد 36، العدد 5، 2014م، ص 465.

[3] Archambeault, Deborah., (2008), " **The relation between corporate Governance Strength and Fraudulent Financial Reporting: Evidence From SEC Enforcement Cases",** USA: prentice-Hall International, Tnc, p :8.

الحد من التعارض بين الملاك وإدارة المنشأة (القضاء علي مشكلة الوكالة)، وأيضاً تحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين المستثمرين والملاك، وتحد من مشكلة الإنحراف الأخلاقي في المنشأة[4]. وعليه، فأن تطبيق وتفعيل مفهوم

الحوكمة في المنشآت الصناعية يؤدي إلي تفعيل التخصص الصناعي للمراجع، وذلك لأن الحوكمة تعمل في إطار الهدف الأساسي منه هو جودة الإفصاح المحاسبي والشفافية بما يحول دون وقوع الأطراف المتعلقة بالمنشأة في مخاطر الغش والخداع وعدم المصداقية، وهذا ما يبرز ويقوي دور مراجع الحسابات الخارجي المؤهل والمتخصص بأعتباره الجهة الأساسية المنوط بها الحكم علي مصداقية وشفافية معلومات القوائم المالية.

[4] ظاهر القشي، حازم الخطيب، **مرجع سابق**، ص 23.

الفصل الثاني

التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية

الفصل الثاني

2/ التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية

تقوم الباحثة في هذا الفصل بتحديد الإطار المفاهيمي للتنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية، وذلك من خـــلال المباحث التالية:

المبحث الأول: نظرة عامة حول المنشآت الصناعية.

المبحث الثاني: مفاهيم التنبؤ بالإستمرارية.

المبحث الثالث: مؤشرات ونماذج التنبؤ بالإستمرارية.

المبحث الأول

1/2/ نظرة عامة حول المنشآت الصناعية

تعتبر الصناعة أساس لتحقيق التوازن الإقتصادي والأجتماعي، نتيجة للمقومات والخصائص التي تؤهلها لتعظيم القدرات الحقيقية للاقتصاد القومي، نظراً لتحقيقها قيمة مضافة تسهم في زيادة أداء الاقتصاد وتحسين الخدمات وتهيئة بيئة الاستثمار، وتساعد في بناء قاعدة صناعية كبيرة[1]. فالصناعة هي، تحويل المادة الأولية (الخام) من خلال معالجتها بأسلوب معين، أو تشكيلها لتصبح مادة جديدة، قابلة لإشباع رغبات الإنسان وحاجاته[2]، فهي بذلك تعني بإنها، مجموعة من الأنشطة والعمليات التي تتضمن إستخدام مجموعة معينة من الموارد الإقتصادية بإستخدام فني إنتاجي معين لإنتاج سلع وخدمات[3]. ويركز مفهوم الصناعة في جوهره علي مسألة أسلوب الإنتاج، ويعتمد هذا المفهوم علي النشاط واستغلال الأساليب المحسنة لإنتاج الثروة، كما يركز علي أدخال طريقة جديدة للإنتاج أو أسلوب جديد للعمل ضمن الفعالية الأقتصادية، ومفهوم الصناعة في النظرية الاقتصادية يعني أن الصناعة تتألف من عدد من المنشآت التي تنتج سلعة معينة أو عدد من السلع، وتتألف كل منشأة من وحدة أقتصادية تقوم بخلط عناصر الإنتاج لأجل إنتاج السلع ويديرها منظم واحد يقوم بإتخاذ القرارات[4].

لذلك سوف تتناول الباحثة في هذا المبحث، التعرف علي المنشآت الصناعية، وذلك من خلال الآتي:

1/1/2/ مفهوم المنشأة الصناعية، خصائصها، ومشاكلها:

1/1/1/2/ مفهوم المنشأة الصناعية:

يقصد بمفهوم المنشأة الصناعية، تلك الوحدات الأنتاجية التي تنتج سلعة ذات مواصفات موحدة تؤدي إلى منتج ذو مواصفات واحدة أو منتج متنوع[5]. وتمثل النواة الأساسية للصناعة، وتعرف بإنها تنظيم مملوك من قبل شخص واحد أو عدد قليل أو كثير من الأفراد، يمارسون نشاطاً أنتاجياً معيناً لتحقيق الأرباح التجارية الخاصة أو الأقتصادية العامة، وذلك حسب طبيعة الملكية والإدارة والقيود (أو المحددات) التشريعية، وتضم المنشأة

---

(1) المنطقة العربية للسياحة، **الأستثمار الصناعي في جمهورية السودان**، 2009/08/28م، متوفر على الربط الألكتروني التالي: Arbiantourism-org.http://www .

(2) معهد الإمارات التعليمي، **التخطيط للأستخدام الأمثل للأرض**، 2009/10/06م، متوفر على الرابط الألكتروني التالي: http://www.uae-ii5ii.com/attachment. Php? attachmentid=5350&d.

(3) زينات محمد محرم، محمد عبدالغني، **نظم التكاليف في المنشآت الصناعية**، (الاسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، 1994م)، ص35.

(4) محمد محروس إسماعيل، **اقتصاديات الصناعة والتصنيع**، (القاهرة: مؤسسة شباب الجامعة للنشر، 2007م)، ص45.

(5) د. محمد الصيرفي، **الإدارة الصناعية**، (الاسكندرية: مؤسسة حورس الدولية للنشر والتوزيع، سلسلة كتب المعارف الإدارية، 2005م)، ص3.

الصناعية ثلاث مجموعات رئيسية من النشاطات هي[6]:

1. مجموعة الصناعات الأستخراجية (Extracting Industries)، التي تتولى أستخراج المواد الخام المتوفرة في الطبيعة، معدنية كانت أو غير معدنية فوق الأرض أو في باطنها.
2. مجموعة الصناعات التحويلية (Manufacturing Industries)، التي تقوم بمعالجة المواد الخام أو شبه المصنعة والمصنعة، بإجراء عمليات تحويلية عليها مثل إنتاج الفولاذ من خامات الحديد أو إنتاج النسيج من القطن أو الصوف.
3. مجموعة الصناعات الخدمية (Service Industries)، التي تقوم بإنتاج أو توفير خدمات ذات طبيعة صناعية كتصليح الأجهزة والسلع المعمرة وأنتاج الطاقة الكهربائية.

وللمنشآت الصناعة أهمية، تتمثل في الآتي[1]:

أ. إستخدام العلم والتكنولوجيا أكثر من المنشآت الأخرى في الإنتاج الصناعي.

ب. تساهم الصناعة في زيادة القيمة المضافة المتعلقة بإستخدام الموارد المحلية، من خلال تحويلها إلى منتجات أخرى بدلاً من إستخدامها أو تصديرها في صورتها الأولية، ويتم بذلك الحصول على القيمة المضافة المرتبطة بعملية التمويل والتي قد تفوق عدة أضعاف القيمة المضافة المحققة في مرحلة الإنتاج الأولي، مما يزيد من الأنتفاع بالموارد الاقتصادية.

ت. تساعد في تطوير قدرات ومهارات العاملين وخبراتهم الفنية، نتيجة لاعتمادهم على إستخدام الوسائل وطرق الأنتاج الحديثة والمتطورة والتي تحقق إمكانية تطوير العاملين.

ث. تؤثر إيجابياً على ميزان المدفوعات بحيث يمكن تقليل العجز فيه، أو توفير قدر أكبر من العملات الأجنبية تساعد الدولة في العمل على تحقيق التنمية بصورة أكبر وأوسع، وزيادة قدرتها على أستيراد أحتياجاتها المختلفة، ويمكن للمنشآت الصناعية أن تساهم في ذلك بإنتاج حاجتها من السلع الصناعية داخلياً بدلاً من أستيرادها.

وتحقق المنشآت الصناعية مجموعة من الأهداف، وهي[2]:

1. الأهداف الأقتصادية، وتتمثل في:
   أ. الربح دون الإخلال بحجم الإنتاج أو زيادة السعر.
   ب. زيادة الإنتاج وبالتالي زيادة الدخل.
   ت. فتح مجالات أو فرص أستخدام وتشغيل القوة العاملة كهدف اقتصادي.
   ث. أستخدام الموارد الطبيعية والخامات المحلية المتوفرة والغير مستقلة.

---

[6] د. مدحت كاظم القريضي، **الاقتصاد الصناعي**، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع،2000م)، ص ص 21-27.

[1] د. فليح حسن خلف، **أقتصاديات الوطن العربي**، (عمان: الوراق للنشر والتوزيع، 2004م)، ص ص 149-151.

[2] د. حميد جاسم وآخرون، **الاقتصاد الصناعي**، (باريس: sima-Rotomag، 1979م)، ص ص 15-16.

ج. زيادة الصادرات وتقليل الواردات.

ح. المساهمة في توفير أساس التنمية الصناعية والأقتصادية.

خ. توفير مستلزمات التنمية للقطاعات الاقتصادية الأخرى خاصة الزراعة.

د. المساهمة في تعديل الاختلال الهيكلي للأقتصاد الوطني في الدول النامية.

2. الأهداف الأجتماعية، وتكمن في:

أ. تشغيل القوة العاملة كهدف أجتماعي.

ب. المساهمة في تنمية وتطوير أقاليم الدولة وزيادة تحضرها.

ت. توفير السلع الأساسية والضرورية للمواطنين.

ح. توزيع وإعادة توزيع عادل للثروة والدخل من خلال خلق فرص العمل المنتج.

ح. خلق روح العمل الجماعي وعلاقات إنتاجية متطورة بين العاملين.

3. الأهداف السياسية والدفاعية، وتتمثل في:

أ. خلق وتعزيز الأستقلال السياسي بمحتواه الاقتصادي.

ب. رفع وضع الدولة سياسياً على المستوى القومي والدولي.

ت. تعزيز القدرات الدفاعية للدولة.

يتضح للباحثة أن المنشآت الصناعية، تمثل وحدات أقتصادية تضم أكثر من شخص، وتستخدم موارد وعناصر الإنتاج لتحويلها إلى مخرجات في شكل سلع أو خدمات، وذلك عن طريق قيامها بأنشطة وتفاعلات بهدف إشباع حاجات ورغبات المجتمع، وبالمقابل حصولها على أرباح تضمن بقائها ونموها وازدهارها في المستقبل، وهي بذلك تساهم في تحقيق أهداف قومية من خلال خلق وظائف تؤدي إلى التقليل من نسبة البطالة والمساهمة في زيادة الدخل القومي. وترى الباحثة أن هذا المفهوم للمنشآت الصناعية يضع ويحدد أبعاد أساسية لتكوين وتشكيل هذا المفهوم، وتتمثل هذه الأبعاد، في الآتي:

1. البعد الاقتصادي، بإعتبار المنشآت الصناعية أنظمة أقتصادية للإنتاج أو لتقديم الخدمات عن طريق إستثمار الموارد المتاحة، وبالتالي تنمية مصادر مالية جديدة، والحصول على أرباح من أجل استمراريتها.
2. البعد الاجتماعي، تمارس المنشآت الصناعية تأثيراً مهماً في حياة المجتمع، عن طريق إشباع حاجاتهم ورغباتهم المجتمعية.
3. البعد القومي، عن طريق قيام المنشآت الصناعية بإدارة عمليات إنتاج الثروة القومية والحفاظ عليها وتنميتها، بالإضافة إلى قيامها بخلق وظائف تساعد في زيادة الدخل القومي، نسبة لأنها تعتبر المستخدم الأساسي لقوة العمل في المجتمع.

2/1/1/2/ خصائص المنشآت الصناعية:

هناك عدد من الخصائص العامة التي تميز المنشآت الصناعية بأعتبارها أحد أنواع المنشآت الأقتصادية، وتتمثل الخصائص العامة للمنشآت الصناعية في الآتي[1]:

أ. الأهلية، تتمثل في شكليات وإجراءات التأسيس القانونية، وأن لا تكون أهدافها مخالفة للقوانين والأنظمة والأخلاق العامة المتعارف عليها في المجتمع.

ب. النظام الداخلي، هو هوية المنشأة الصناعية الذي يميزها عن غيرها من المنشآت في المجتمع، ويتضمن كافة المعلومات التي توضح هوية المنشأة.

ت. القيادة، كل منشأة صناعية لها سلطة رئاسية أو قيادة إدارية من أجل قيادة المجتمع البشري داخل المنشأة، من أجل تحقيق الأهداف المنشودة.

ث. التعاون، أي تجمع بشري يحتاج إلى التعاون من أجل تحقيق الأهداف المنشودة والتعاون سمة أساسية تميز المنشآت الصناعية الناجحة عن سواها.

ج. خدمة المجتمع، وهي تعد من المسئولية الاجتماعية التي تحملها الإدارة، فإنه من الصعب تأسيس منشأة صناعية تخدم أعضائها فقط، بل لا بد من أن تقدم خدمات نافعة للمجتمع الذي تعمل فيه.

ح. الشكل العام، ينبغي توفر هيكل تنظيمي لكل منشأة صناعية يتناسب مع ظروف العمل، والذي يتم من خلاله تحديد المستويات التنظيمية التي تكون المنشأة.

وهناك عدد من الخصائص تتميز بها المنشآت الصناعية، وفيما يلي الخصائص الرئيسية في أغلب المنشآت الصناعية، وتتمثل في الآتي[2]:

1. أسس التنافس (Basis of Competition): إذا تبنى المنافسة على أسس جودة الإنتاج الجيدة، ورضا المستهلك وتلبية رغباته.
2. العملية التصنيعية (Manufacturing Process): التي تتمثل في الإنتاج بدفعات صغيرة، ودورات إنتاج قصيرة، والتركيز على تخفيض مستويات المخزون، والتركيز على تخفيض التكاليف والأنشطة التي لا تضيف قيمة.
3. تقانة التصنيع (Manufacturing Technology): التي تبين كيفية أداء العملية التصنيعية من حيث اعتمادها على استخدام الروبوتات والتطبيقات التقنية المتكاملة المربوطة بوساطة الشبكات.
4. فريق العمل (Team Work): ويمثل مدى الاعتماد على أفراد وفرق عمل بمهارات عالية المستوى.
5. الجودة في العملية التصنيعية (Quality in Manufacturing): وتقاس من خلال الإنتاج بشكل سليم من

---

[1] أزهري أحمد عبد الله فرح، **تقويم تجربة التخطيط الإستراتيجي في منظمات الأعمال السودانية**، رسالة دكتوراه غير منشورة في إدارة الأعمال، معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي، جامعة أم درمان الإسلامية، 2011م، ص 83.

[2] د. سليمان سند السبوع، **مدى توافر خصائص الصناعة العالمية في الشركات الصناعية الأردنية**، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، العدد (29)، 2007م، ص ص 23 – 24.

المرة الأولى، أي الوصول إلى هدف التلف الصغرى.

6. خصائص المنتج (Product Feature): التي تتمثل في تنوع المنتجات وقصر دورات حياتها في الأسواق والتغيرات الكبيرة في تصميمها.
7. جودة الأسواق (Markets): ويقصد بها الأسواق التصديرية فضلاً عن السوق المحلية.
8. جودة البيانات والمعلومات (Type of Data and Information): وتتمثل في دراسة البيانات والمعلومات المالية والتشغيلية عن الوقت والجودة والتكاليف والأداء.
9. الهيكل التنظيمي للإدارة (Management Organizational Structure): الذي يبين أسلوب الإدارة والمهام الإدارية ومدى الصلاحيات والمسؤوليات المعطاة لكل فرد أو فريق عمل.
10. نمط الفكر (Management Focus): الذي يتمثل في اعتماد الإدارة على النظرة الإستراتيجية في التخطيط وإضافة القيمة للمساهمين والتركيز على عوامل النجاح الحاسمة في المنظمة.

وتمتلك المنشآت الصناعية المعاصرة خصائص تمكنها من التكيف والتعامل مع متغيرات البيئة الخارجية والتحديات التي تواجهها كضرورة حتمية للبقاء والإستمرار، وتتمثل أهم هذه الخصائص في الآتي[1]:

1. تقانة المعلومات والاتصالات:

تعد تقانة المعلومات إحدى السمات المميزة للمنشآت الصناعية المعاصرة التي ترمي لتحقيق نجاحات ملموسة في السوق، وهي إحدى أدواتها الفاعلة لمواجهة التحديات العديدة في بيئة الأعمال الصناعية المعقدة التي تعمل فيها، إذ يساهم أستخدام تطبيقات تقانة المعلومات المتنوعة في ترشيد نظم المعلومات من خلال ما توفره من دقة عالية وسرعة في الحصول على المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات المختلفة. وتعرف تقانة المعلومات بأنها، تلك الأدوات التي تستخدم لبناء نظم المعلومات التي تساعد الإدارة على استخدام المعلومات لدعم احتياجاتها في مجال صنع القرارات والعمليات التشغيلية في المنشأة الصناعية. أما الاتصالات الإلكترونية فهي تعد من مكونات تقانة المعلومات المهمة كونها تقوم بنقل البيانات والمعلومات من موضع لآخر بهدف توفيرها للأطراف المختلفة داخل وخارج المنشأة الصناعية.

2. المعرفة التسويقية:

إن المنشآت الصناعية المعاصرة الناجحة والمتميزة في الأسواق العالمية هي المنشآت التي تمتلك الإدارة المعرفية التي تحتوي وتستوعب مجمل التغيرات التي تحيط بها، إذ تتمثل المعرفة التسويقية بالجزء الأهم من منظومة المعرفة الكلية التي تسعى المنشآت الصناعية لأمتلاكها كونها حلقة الوصل في التفاعل فيما بين المنشآت مع بيئتها الداخلية والخارجية، كما تعبر المعرفة التسويقية عن توجه إستراتيجي للتعامل بأساليب

---

[1] د. أنيس أحمد عبد الله، د. سامي ذياب محل، **الخصائص الأساسية لمنظمات الأعمال الصناعية المعاصرة في الألفية الثالثة**، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق، المجلد 4، العدد 11، 2008م، ص ص 45 – 54.

جديدة في إدارة علاقتها مع الزبائن والمجهزين والمنشآت الصناعية المنافسة الأخرى بالشكل الذي يمكنها من التكيف والتعامل مع معطيات العالم المعاصر. وتعرف المعرفة التسويقية بأنها، المرشد المنضبط لتمييز المعرفة التسويقية وترويجها بين الأفراد لتطوير معرفتهم الحالية وتكوين معرفة تسويقية جديدة لاستخدامها لتطوير الممارسات والتطبيقات في العمل التسويقي المتعدد الاتجاهات.

3. التجارة الإلكترونية:

تعد التجارة الإلكترونية العامل المحفز لتنشيط الإقتصاد الرقمي والمعتمد على الإنترنت. وقد أتاحت التجارة الإلكترونية المجال لتكوين مناخ عالٍ جداً من المنافسة بين المنشآت العالمية، والسبب في ذلك هو تزاحم العارضين فيما يقدمونه من سلع أو خدمات، ولذلك فقد أصبح طالب هذه السلعة أو الخدمة لديه عدة بدائل تحقق له أعلى درجة من الدقة في اختيار السلعة أو الخدمة التي يرغب في الحصول عليها، كما أنها أتاحت أيضاً تقديم الخدمات الشرائية المريحة والشخصية والدقيقة والسريعة له في الوقت المناسب. وتعرف التجارة الإلكترونية بأنها، مجموعة من التعاملات والتسهيلات البيعية الإلكترونية، تقوم بها المنشآت الصناعية المعاصرة بهدف بيع منتجاتها من السلع أو الخدمات غير خدمة الإنترنت.

4. الهياكل التنظيمية العضوية:

تتطلب تقانة المعلومات والتجارة الإلكترونية وبقية الخصائص الأخرى شكلاً جديداً في تنظيم وإدارة المنشآت الصناعية المعاصرة، لذلك اتجهت نحو إعادة الهيكلة وفي أشكال متنوعة، تكون بيئة العمل مهيأة بشكل مناسب مع تلك الظواهر مما يحقق الكفاءة والفاعلية في الأداء. وتتلخص أبرز التأثيرات التي تتطلبها تلك الظواهر على تصميم المنشآت الصناعية المعاصرة بما يأتي:

أ. التحول نحو المستوى الأفقي للهياكل التنظيمية وإلغاء حواجز التقسيم إلى إدارات بالاعتماد على الوظيفة وفرق العمل الجماعية التي يتم تحديدها من خلال المنتج أو خط المنتجات، أو التعاقد والاتصال عن بعد.

ب. تقليل المستويات الإدارية والاتجاه نحو اللامركزية والمرونة.

ج. إزالة العوائق الزمانية والمكانية التي ميزت الهياكل التنظيمية التقليدية، فقد أصبح اليوم بمقدور فرق العمل أن يتعاونوا عبر شبكة الإنترنت وهم في مواقعهم المتباعدة في أماكن عديدة من العالم.

د. التنسيق الداخلي للأعمال من خلال شبكة الإنترنت، التي تربط الأفراد مهما اختلفت أماكنهم ومواقعهم حول العالم.

ه. امتلاك المنشآت الصناعية المعاصرة أفراد ذوي معرفة ومهارات تخصصية في الحاسب الآلي لضرورات تتطلبها تقانة المعلومات، ولتمكين المنشأة من إتمام عمليات التجارة الإلكترونية والمنافسة على المستوى العالمي.

5. العولمة:

من نتائج التغيرات الاقتصادية في بيئة الأعمال الصناعية الدولية هو ظهور ظاهرة العولمة التي ساعدت على تزايد وازدهار المنافسة على المستوى العالمي لمختلف أنواع المنشآت مهما كان حجمها ومستواها المتقدم. ويشير مصطلح العولمة إلى، "المنافسة العالمية التي تتغير بوجود شبكة عمل تربط الدول والمنظمات وكذلك الأفراد في اقتصاد عالمي يتصف بالاعتمادية والتداخل".

تري الباحثة، أن خصائص المنشآت الصناعية توضح التطور في أنظمتها الإدارية وهياكلها التنظيمية ونظم أعمالها، بحيث تكون إدارة المنشأة معدة بشكل سليم للتعامل مع أية مستجدات بيئية يمكن أن تظهر في مجال الصناعة.

3/1/1/2/ مشاكل ومعوقات المنشآت الصناعية:

تواجه المنشآت الصناعية العديد من المشاكل والمصاعب التي تحد من إستمراريتها وتقدمها، ويمكن إيجاز أهم المشاكل والمعوقات في الآتي[1]:

ضعف دراسات الجدوي الأقتصادية للمشروعات الصناعية، ومشكلة المواد الخام، والنقص في الأيادي العاملة المدربة، وضيق نطاق السوق، والنقص في المقدرة الإدارية والتنظيمية، وضعف المنشآت الأساسية اللازمة لدعم الصناعة، ومشاكل الصيانة، وصعوبات التمويل، ومشاكل ومعوقات أخري، منها المشاكل والمعوقات التالية:

- عدم توفر المناخ الملائم للأستثمار في الصناعة.
- ضعف الوعي الصناعي.
- أرتفاع أسعار الكهرباء الصناعية.
- تفشي الروتين والبيروقراطية، وبطئ الإجراءات الحكومية الخاصة بمتطلبات الصناعة والتصنيع التي لا تتحمل التأخير.

وتتلخص أهم المشاكل والمعوقات التي تواجه المنشآت الصناعية في السودان، فيما يلي[2]:

1. ضعف التمويل المتاح وارتفاع تكلفته.
2. عدم توفر مدخلات الأنتاج الصناعي الزراعية بالكميات والمواصفات المطلوبة والسعر المناسب عالمياً.
3. الضرائب والرسوم والجبايات المتعددة التي تضعف القدرة التنافسية للأنتاج الوطني.
4. ضعف البنيات الأساسية وعدم توفر العديد من الخدمات الضرورية في المناطق الصناعية.
5. ارتفاع مدخلات عناصر الأنتاج التي تحددها الدولة مثل الكهرباء والمحروقات وعدم توفير الإحتياجات

---

(1) د. عثمان إبراهيم السيد، **الاقتصاد السوداني**، (الخرطوم: دار جامعة الخرطوم للنشر، ط2، 1998م)،ص ص 184-188.

(2) محمد سعيد علي، **واقع الصناعة في السودان- المشاكل والحلول**، المؤتمر القومي للصناعة السودانية، الخرطوم، إتحاد الغرف الصناعية، مارس 2010م)، ص ص 2-4.

المطلوبة بأسعار اقتصادية مقارنة بالدول المنافسة.

6. إغراق الأسواق بالمنتجات المستوردة منخفضة التكلفة ورديئة الجودة.
7. التوقيع على الإتفاقيات التجارية والإقليمية دون وضع السياسات والتدابير اللازمة التي تؤهل الإنتاج الوطني للمنافسة.
8. إنهاء الإمتيازات التي كانت تتمتع بها بعض القطاعات الصناعية.
9. السياسة الخاصة بتصدير بعض المواد الخام التي تحتاجها الصناعة المحلية.
10. الأثر السلبي لقوانين العمل والإستخدام.
11. عدم مواكبة مخرجات التعليم لسوق العمل.
12. عدم إستقرار السياسات التي لها أثر مباشر على التنمية الصناعية.
13. التقاطع في الاختصاصات وعدم التنسيق بين الجهات المختصة والتدخل المستمر من الأجهزة الحكومية.
14. عدم الإلنزام بتطبيق المواصفات على المنتجات.
15. أثر المشاكل الخاصة في توقف بعض المصانع التي تمد مصانع أخرى ببعض المدخلات أو المكونات.
16. تعرض المستثمرين للإرهاب بسبب تغييب القانون من قبل النيابات الخاصة.
17. ضعف تنفيذ القرارات العليا بشأن الصناعة بما في ذلك القرارات السيادية.
18. التحايل على تطبيق الإمتيازات الممتوحة بقوانين عليا.
19. عدم إعتراف سلطات الجمارك بالأسعار المقدمة في الفواتير بالنسبة للواردات.
20. عدم تطبيق الإمتيازات الجمركية الممنوحة بموجب قانون تشجيع الإستثمار بحجة أن النشاط الصناعي الجديد غير مدرج بقوائم الجمارك.
21. ضعف العلاقة بين المراكز البحثية والقطاع الصناعي وعدم مواكبة البحوث لإحتياجات الصناعة.
22. التحصيل المقدم لضريبة القيمة المضافة مما يلقي على المنشآة الصناعية بأعباء تمويلية جديدة علماً بأن هذه الضريبة تحصل كضريبة مبيعات.
23. عدم التدقيق عند منح التصاديق لإقامة إستثمارات جديدة تتسبب في تعطيل رأس مال مستثمر في نفس المجال، وعدم التنسيق بين مستويات الحكم الثلاثة.
24. فقدان الصناعة للقدرة على المنافسة نتيجة للتغيرات الفنية المتلاحقة مما يتطلب ضخ_مزيداً من الإستثمارات في ظل ظروف التمويل المكلف والمتعثر.
25. سرعة دوران العمالة الخاصة المدربة، مما يفقد المصانع الكثير من الكوادر التي قامت بتأهيلها.
26. عدم توفر الطاقة الكهربائية في بعض المناطق الصناعية الجديدة، والزام المستثمرين الجدد بتحمل

تكاليف المحولات ومد الشبكة لمصانعهم.

27. عدم وجود أسس ومعايير موحدة لتقدير العوائد بين المحليات المختلفة.
28. تضاعف تكاليف تجديد الحكر والتي اصبحت تفوق القيمة الأساسية للأرض.
29. تواصل عمل الشركات الحكومية وشبه الحكومية في العديد من المجالات وإنشاء الجديد منها، مما يخلق تشوهات في السوق ويقود إلى منافسة غير متكافئة.
30. غياب القوانين المنظمة للعمل الحر.

2/1/2/ مسؤوليات المنشآت الصناعية:

تتمثل مسؤوليات المنشآت الصناعية، في الآتي:

1/2/1/2/ المسؤولية الأجتماعية للمنشآت الصناعية:

يعتبر مفهوم المسؤولية الاجتماعية مفهوم متغير ودائم التطور وهو يرتبط بالتنمية المستدامة حيث يوجب على المنشآت الصناعية بجانب البحث عن الثروة والربح الأهتمام بالبيئة والمشاركة في التنمية الإقتصادية والأجتماعية، كما يتوجب عليها كذلك العمل في إطار من الشفافية ومُراعاة أخلاقيات الأعمال وحقوق الموظفين، ومحاربة الفساد والمنافسة الشريفة، وتتعدى مسؤوليات المنشآت الصناعية المساهمة في الأعمال الخيرية لتشتمل توفير آليات فاعلة للتصدي للتحديات الأجتماعية القائمة ومحاولة إيجاد الحلول لديها، وتوفير الدعم والمساندة من قبل إدارتها العليا ومجالس إدارتها من أجل التوصل إلى التنمية المستدامة في المجتمعات التي تعمل بها سواء محلياً أو عالمياً. وقد عرف معهد الأمم المتحدة لبحوث التنمية الاجتماعية المسؤولية الاجتماعية للمنشآت الصناعية بأنها "السلوك الأخلاقي لمنشأة ما اتجاه المجتمع وتشمل سلوك الإدارة المسئولة في تعاملها مع الأطراف المعنية التي لها مصلحة شرعية في المنشأة الصناعية وليس مجرد حاملي الأسهم"[1]. وعرفت أيضاً بأنها، عبارة عن الأنشطة التي تقوم المنشأة بتنفيذها اختيارياً، والتي تُعنى بالتزامات المنشأة الصناعية اتجاه المجتمع بالإضافة إلى التزامات المنشأة اتجاه أصحابه، وهذا يعني مراعاة الأنشطة الاجتماعية بجانب الهدف التقليدي للمنشأة وهو تعظيم الربح، فهي تخلق لدى المنشأة مبدأ التكافل الأجتماعي من خلال السياسات والبرامج التي تتبعها[2].

وتتمثل المسؤولية الاجتماعية في مجموعة الالتزامات الأدبية والمعنوية التي تتحملها المنشأة الصناعية طواعية بما يستهدف دعم النمو الإقتصادي للمجتمع، أو تحقيق التقدم الاجتماعي، أو الإسهام في حماية البيئة، وهي تعني التصرف المسئول والأخلاقي، ليس فقط أمام أصحاب حقوق الملكية، ولكن أمام أصحاب المصلحة

---

[1] منشورات الأمم المتحدة، **كشف البيانات المتعلقة بتأثير الشركات على المجتمع ـ الاتجاهات والقضايا الراهنة**، مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، نيويورك وجنيف، 2004م، ص 27.

[2] عنابي بن عيسى، فاطمة الزهراء قسول، **إدارة السلوك الأخلاقي والمسؤوليات الاجتماعية في منظمات الأعمال**، الملتقى الدولي الثالث- منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بشار، سوريا، 2012م، ص 3.

الأخرى بمن فيهم الموظفون والعملاء والحكومة والشركاء والمجتمعات المحلية. يشير تعريف المسؤولية الاجتماعية إلي أنها تمتد من داخل المنشأة الصناعية حتى خارجها بوصفها تمثل قراراتها لتحقيق منافع اقتصادية مباشرة، فالمسؤولية الاجتماعية الداخلية ترتبط بالأفراد والموارد المستخدمة والمرتبطة بالأداء المحقق للعمل داخل المنشأة والذي يساهم في تطوير العاملين وتحسين نوعية حياة العمل المهنية، أما المسؤولية الاجتماعية الخارجية فهي ترتبط بالمشاكل التي يعاني منها المجتمع ومحاولة معالجتها ومحاربتها. تقوم المسؤولية الاجتماعية للمنشآت الصناعية على تسع مبادئ أساسية يمكن تلخيصها في الآتي[1]:

1. الحماية وإعادة الإصلاح البيئي (Environmental Restoration)، يفضل تقديم المنشأة الصناعية لمنتجات وخدمات وممارسة العمليات والأنشطة اليومية التي تراعي البيئة، مع الترويج للتنمية المستدامة.
2. القيم والأخلاقيات (Ethics)، حيث يقع على عاتق المنشآت الصناعية تطوير وتطبيق المواصفات والممارسات الأخلاقية المتعلقة بالتعامل مع أصحاب المصلحة.
3. المساءلة والمحاسبة (Accountability)، الكشف عن البيانات وتقديم المعلومات الضرورية لطالبيها من أصحاب المصلحة في أي وقت يحتاجونها لاتخاذ القرارات.
4. تقوية وتعزيز السلطات (Empowerment)، تحقيق الموازنة بين مصالح المستخدمين والعملاء المستثمرين والموردين والمجتمع وغيرهم من أصحاب المصلحة.
5. الأداء المالي والنتائج (Financial performance and Results)، تعويض المساهمين بالأرباح والعوائد، مع المحافظة على الأصول والممتلكات، وتعزيز النمو على المدى الطويل.
6. مواصفات موقع العمل (Workplace Standards)، اعتبار العاملين شركاء أصليين في العمل، من خلال احترام حقوقهم وتوفير بيئة عمل آمنة وصديقة وخالية من المضايقات.
7. العلاقات التعاونية (Collaborative Relationships)، لا بد أن تتسم ممارسات المنشآت الصناعية بالعدالة والأمانة مع مختلف الشركاء.
8. المنتجات والخدمات ذات الجودة (Quality products and Services)، الاستجابة لحاجيات وحقوق الزبائن بتوفير منتجات وخدمات ذات قيمة وجودة عالية.
9. الارتباط المجتمعي (Community Involvement)، تعميق العلاقات مع المجتمع، والتعاون والمشاركة لجعله المكان الأفضل للحياة وممارسات الأعمال.

وتتمثل أهمية المسؤولية الاجتماعية للمنشآت الصناعية، في العناصر التالية[2]:

---

[1] أ. طارق راشي، **دور تبني مقاربة المسؤولية الاجتماعية في خلق وتدعيم ريادة وتنافسية منظمات الأعمال**، ورقة بحثية مشارك بها في المؤتمر العلمي العالمي التاسع للاقتصاد والتمويل الإسلامي، المنظم بعنوان: "النمو والعدالة والاستقرار من منظور إسلامي"، المنعقد في الفترة من 9-10 سبتمبر 2015م، استانبول، تركيا، ص 13.

[2] د. طاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس، **الإدارة الإستراتيجية - منظور منهجي متكامل**، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2007م)، ص 526.

1. زيادة التكافل الاجتماعي من شرائح المجتمع وإيجاد شعور بالإنتماء من قبل الأفراد والفئات المختلفة.
2. تحقيق الأستقرار الأجتماعي نتيجة توفر مستوى من العدالة الاجتماعية.
3. تحسين نوعية الحياة في المجتمع.
4. تحسين التنمية السياسية انطلاقاً من زيادة مستوى التثقيف بالوعي الأجتماعي على مستوى الأفراد والمجموعات والمنشآت.
5. تساهم في تعزيز صورة المنشأة الصناعية بالمجتمع وبالتالي مردودات إيجابية لها وللعاملين فيها.

ترى الباحثة، أن من أهم أسباب إلتزام المنشآت الصناعية بالمسؤولية الأجتماعية هي الضغوطات الناتجة من المجتمع والمتمثلة في المنظمات غير الحكومية وجمعيات حماية المستهلك والنقابات التي لها تأثير واسع بحشد الرأي العام ضد الممارسات غير الإنسانية وغير الأخلاقية لبعض المنشآت الصناعية، مما يؤثر سلباً علي نموها وإستمراريتها. أما إذا قامت المنشآت الصناعية بتبني وممارسة المسؤولية الاجتماعية، فإنها قد تحقق نتائج تشمل تحسين شهرة وصورة المنشأة الصناعية، خاصة أمام المستثمرين، العاملين والزبائن، نظراً للعلاقة المباشرة بينهم، وكذلك تحسين ظروف العمل وخلق مناخ من التعاون والترابط والأستقرار الأجتماعي نتيجة لتوفر العدالة الأجتماعية وسيادة مبدأ تكافؤ الفرص، وبذلك تحسين نوعية الحياة في المجتمع، وضمان إستمراريتها.

2/2/1/2/ المسؤولية البيئية للمنشآت الصناعية:

المسؤولية البيئية للمنشآت الصناعية، هي تغطية الآثار البيئية لعمليات إنتاج المنشآت، كتخفيض عملية تلف المنتجات والإنبعاثات الغازية، وتقليص الممارسات التي قد تكون لها آثار سلبية مستقبلاً على البيئة، كما تتمثل المسؤولية البيئية في تطبيق العمليات الخاصة بحماية البيئة. وأيضاً تعنى المسؤولية البيئية إعادة التوازن في علاقة الأعمال الصناعية بالبيئة من خلال التأكيد على محدودية الموارد واعتبار السلع البيئية ذات تكلفة شأنها شأن عوامل الإنتاج الأخرى كالعمل ورأس المال، وبالتالي فهي تكلفة داخلية على من يستخدمها أو يفسدها أو يلوثها أن يتحمل تكلفتها[1]. تتكون المسؤولية البيئية للمنظمات الصناعية من ثلاث مرتكزات رئيسية هي: التعهدات البيئية، إدارة الموارد والطاقة، المراعاة الفعلية لمتطلبات أصحاب المصالح. ويمكن تفصيل هذه المرتكزات من خلال ما يلي[2]:

1. **التعهدات البيئية:** وتكون المنشأة الصناعية ذات مسؤولية بيئية إذا حققت ما يلي:

تبني رؤية مؤسسية شاملة بهدف دعم حماية البيئة، أتخاذ حماية البيئة والمحافظة عليها كإستراتيجية ذات

---

[1] د. ساسي سفيان، **المسؤولية البيئية في المؤسسة الصناعية**، مجلة جيل حقوق الإنسان، العدد (2)، يونيو 2013م، بيروت، ص ص 15، 16.

[2] حمزة بن الزين، **المسؤولية البيئية والاجتماعية للشركات البترولية**، رسالة ماجستير منشورة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2013م، ص ص 3، 4.

أولوية، تبني مبادئ التدابير الوقائية، العمل على أساس أن العمليات الإقتصادية تكون محدودة بالنظام البيئي، معرفة إذا ما كانت منتجاتها وخدماتها لها قيمة بيئية أو اجتماعية ومراعاة هذه الخاصية عند اتخاذ قراراتها، العمل على جعل قراراتها متكاملة ومتناسقة مع الإجراءات الحكومية، وتشجيع الثقافة المؤسسية التي تسمح بتدعيم القيم البيئية.

2. إدارة الموارد والطاقة: وفي هذا الإطار يمكن ذكر النقاط التالية:

استغلال الموارد الطبيعية بكفاءة، إنتاج واستعمال الموارد المتجددة بكفاءة، اعتماد وتطبيق أنظمة الإنتاج الصحيحة، إعداد تقييم للأداء من أجل تحقيق استمرارية النمو، ودمج التكاليف والفوائد البيئية الإجمالية.

3. المُراعاة الفعلية لأصحاب المصالح: وعلى أساس هذه النقطة، تكون المنشأة الصناعية مسئولة بيئياً إذا حققت ما يلي:

الالتزام بمبادئ أولوية الإفصاح والإعلام المجاني للسلطات والمنظمات المحلية، قبول محاسبة المنظمات وغيرها من أصحاب المصالح على مسؤولياتها البيئية الماضية، الحاضرة والمستقبلية، الالتزام بشفافية الإفصاح عن تأثيراتها البيئية الحقيقية، تقديم التقارير الدورية لأصحاب المصالح حول تأثيراتها البيئية الحقيقة.

يتضح للباحثة أن المرتكزات الرئيسية للمسؤولية البيئية للمنشآت الصناعية، تهدف إلى:

1. حماية الأنظمة البيئية والأستخدام الأفضل للموارد الطبيعية.
2. زيادة الوعي بالمشاكل البيئية في المنطقة التي تتمركز فيها المنشأة الصناعية وفروعها.
3. تحسين أداء المنشأة الصناعية في النواحي البيئية، ودفع العاملين للتعرف على المتطلبات البيئية وتحسين قدراتهم على التفاعل مع البيئة.
4. التحكم الجيد في سلوك العمال وطرق العمل ذات التأثير السلبي المحتمل على البيئة.
5. اكتساب المنشأة الصناعية لولاء المجتمع والحكومات.

1/2/2/1/2/ المزايا المحققة في المنشآت الصناعية في ظل تنبي المسؤولية البيئية:

تعد القدرة التنافسية عاملاً أساسياً في تحديد مدى استمرارية ونجاح المنشآت الصناعية، لذلك تسعى المنشآت إلى تعزيز قدرتها التنافسية بالعمل على تهيئة ميزات تنافسية تتيح لها التميز والتفوق على المنشآت الأخري، وذلك بإتباع إستراتيجيات تنافسية يمكن أن تشمل مجالات متنوعة، إذ يمكن التطبيق الناجح للإدارة البيئية في المنشآت الصناعية من أداء أدوار إيجابية في تحسين قدرتها التنافسية في عدة مجالات من أبرزها[1].

1. رفع الإنتاجية وتخفيض التكاليف: ترتبط التنافسية في الأسعار إلى حد كبير بالإنتاجية، فكلما كانت إنتاجية المنشأة الصناعية أعلى وكانت تكاليفها أقل ستتمكن من تحديد أسعار أما أقل من منافسيها بقبول هامش أقل من الربح، أي أسعار تنافسية تمكنها من أن تزيد من حجم مبيعاتها ومن ثم زيادة حصتها السوقية، أو

[1] د. ساسي سفيان، **المرجع السابق**، ص 24.

أن تختار أن تبيع بنفس سعر البيع لدى المنافسين وتحقق بذلك هامش ربح أعلى.

2. تحقيق مزايا تسويقية: تمتلك المنشآت الصناعية التي تنتج منتجات غير مضرة بالبيئة حصة سوقية أكبر، لكونها تساعد العملاء على تحقيق أهدافهم البيئية إذ أن المنتجات التي يمكن إعادة تصنيعها بعد الأستخدام أو التي تنتج بإتباع تكنولوجيا نظيفة ومبادئ المسؤولية البيئية التي تزيد من قوة المؤسسة التنافسية، وهنا يأتي دور الملصقات البيئية والأعلان ونشر المعلومات حول الجوانب البيئية لمنتجات المنشأة الصناعية، الأمر الذي يؤدي إلى تحسين سمعتها لدى الجمهور ومن ثم إلى زيادة الإقبال على المنتجات والمساهمة في فتح منافذ تسويقية جديدة لها، وكنتيجة لذلك يزداد حجم مبيعات المنشأة وربحيتها مقارنة مع المنشآت التي لا تأخذ في الحسبان الإعتبارات البيئية.

3. تحسين الأداء الإداري: إن الخلافات بين القائمين على المنشأة الصناعية وموقفهم من الجباية غالباً ما ترتبط بالملوثات، وبذلك تمثل تهديدات لشرعية وبقاء المنشآت، وهكذا فإن الرهانات البيئية هي مصدر الضغوط الأجتماعية التي يجب على المنشأة أن تعرفها، تحللها وتتوقعها.

4. تحقيق الكفاءة البيئية: تتحقق الكفاءة البيئية من خلال أربعة عوامل هي، التركيز على خدمة العميل، التركيز على الجودة، منح إعتبارات أكثر لحدود الطاقة البيئية، وتحديد منظور دورة الحياة.

5. خفض الخسائر الأقتصادية وتحسين القدرة التنافسية: من أجل وضع إستراتيجية لتحسين القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية، والمتعاملين الأجتماعيين والإقتصاديين، ورفع فعالية النفقات المالية من الميزانيات، يكون من الضروري إقامة علاقات تنسيق وثيقة مع الوزارات المكلفة بالاقتصاد والمالية، بحيث تتخذ تدابير من شأنها أن تخفض في معدلات الفقر، وزيادة أهداف التوعية التي تنشرها الإستراتيجية البيئية.

3/1/2/ بيئة المنشآت الصناعية:

البيئة تمثل مجموعة من القوى والمتغيرات التي تؤثر في المنشآت الصناعية وتنظيمها وأهدافها وسياستها ولكنها لا تستطيع السيطرة عليها، وأن المنشأة الفاعلة اليوم لا يمكن أن تكون بمعزل عن مجريات الأهداف في البيئة المحيطة بها وتأثيراتها المختلفة[1]. وتعرف بيئة المنشآت الصناعية بصورة شاملة بأنها، مجموع العناصر والشروط الخاصة بالمجتمع الواسع التي تؤثر في وتتأثر بها المنشأة. فهي بهذا المفهوم تعبر عن كل ما يحيط بالمنشأة بشكل عام ويؤثر في حركة عمل وأداء المنشأة بشكل مباشر أو غير مباشرة، فالبيئة تحدد اتجاهات عمل المنشأة وأطرها لكونها المصدر للعديد من الأشياء التي تحتاج إليها المنشأة، كالآتي[2]:

1. البيئة مصدر المعلومات للمنشأة الصناعية: Source of Information

المعلومات أهم عنصر من عناصر المدخلات الذي تعمل بموجبها المنشأة، وتحقق عن طريقها أهدافها، مثل

---

[1] الخضر علي إبراهيم عبد الهادي، **المدخل إلى إدارة الأعمال**، (سوريا: منشورات جامعة دمشق)، ص 215.

[2] د. عمر وصفي عقيلي، د. قيس عبد المؤمن علي، **المنظمة ونظرية التنظيم**، (عمان: دار زهران للنشر والتوزيع، 1994م)، ص ص 131، 132.

المعلومات عن الأسواق، المواد الأولية، التشريعات والقوانين، معلومات عن المفاهيم الاجتماعية والعادات، معلومات المستهلكين، ومعلومات عن المنافسين، ...الخ. وتحصل المنشأة على هذه المعلومات في شكل تقارير، دراسات وحقائق، إحصاءات، ومطبوعات، إضافة إلى المعلومات التي تجمعها المنشأة بطرق خاصة لأغراضها.

2. البيئة مصدر التنوع الأدائي في المنشأة الصناعية: Source of Variety

تفرض البيئة على المنشأة الصناعية متطلبات وتأثيرات معينة ومختلفة، مما يتطلب معها استجابة المنشأة لها، ووفقاً لذلك فإن عمليات التنوع والأختلاف والتغير في المنشأة الصناعية مصدرها البيئة، وعلى المنشأة أن تستجيب للمتغيرات البيئية وبأشكال مختلفة أيضاً.

3. البيئة مصدر المواد الأولية: Source of resources

البيئة هي مصدر مدخلات المنشأة الصناعية والمواد الأولية، كونها تمثل المخزون الخارجي لمستلزمات إنتاج السلع والخدمات، حيث أنها توفر جميع المواد المادية والبشرية والمالية والمعلوماتية.

نظراً لأن بيئة المنشآت الصناعية دائمة التغير، فقد تم التمييز بين خاصيتين من خصائص البيئة لهما تأثير حيوي في نشاط المنشآت الصناعية، هما درجة الأستقرار ودرجة التعقيد في البيئة، حيث أن درجة الأستقرار تبين معدل التغير في عوامل البيئة الخارجية للمنشأة الصناعية، أما درجة التعقيد فهي تعدد العوامل البيئية التي تعمل فيها تلك المنشأة، وبناء على هاتين الخاصيتين تم تحديد أربعة أنواع من البيئات التي تعمل فيها المنشآت الصناعية، وهي[1]:

1. **البيئة البسيطة المستقرة:** وهي البيئة المستقرة نسبياً، وهذه البيئة تمتاز بأن العوامل البيئية المؤثرة بسيطة وغير متغيرة وقليلة. حيث ترتبط درجة أستقرار البيئة بنوع وحجم النشاط الذي تقوم به المنشأة الصناعية، وتكون المتغيرات الداخلية والخارجية بسيطة نسبياً يمكن السيطرة عليها بسهولة وبالتالي لا تشكل عائقاً أمام استمرار عملية الإنتاج بالمنشأة الصناعية.
2. **البيئة البسيطة المتغيرة:** وهي البيئة المتغيرة نسبياً، وتتميز هذه البيئة بأن عدد العوامل البيئية قليلة وبسيطة، ولكنها تتغير سريعاً من فترة إلى أخرى، في هذه البيئة تتغير الظروف والأحوال بسرعة، بحيث يصعب على المنشأة الصناعية أحياناً متابعتها مما يجعلها عرضة للتأثر.
3. **البيئة المعقدة المستقرة:** كما يطلق عليها البيئة المركبة المستقرة، وتتميز هذه البيئة بأن عدد العوامل البيئة كثيرة، ولكنها بسيطة لا تتغير من فترة إلى أخرى، لذلك فهي إلى حد ما واضحة، تتداخل العناصر البيئية مع بعضها البعض مكونة ما يسمى بالبيئة المعقدة التي يصعب على المنشأة الصناعية أحياناً التعامل معها لسرعتها في التغير من حال إلى حال.

---

[1] هادي آل سيف، منظمات الأعمال، **مقال بصحيفة جهينة الأخبارية السعودية**، القطيف، 2015م.

4. البيئة المعقدة المتغيرة: كما يطلق عليها البيئة المركبة المتغيرة، وهي من أصعب أنواع البيئات، فالعوامل البيئية كثيرة وصعبة وغير واضحة وهي تتغير من فترة إلى أخرى. وفي هذه البيئة تتداخل العوامل السوقية بما فيها الموردين مع الظروف البيئية الداخلية في المنشأة الصناعية مكونة مع بعضها البعض حركة متغيرة من الأحداث ذات العلاقة بنشاط المنشأة، وتظهر مثل هذه التحولات تعقيدات وظروف يصعب على المنشآت الصناعية التعامل معها بسهولة.

1/3/1/2/ تحليل بيئة المنشآت الصناعية:

يقصد بالتحليل البيئي للمنشآت الصناعية، مراجعة كل من البيئة الخارجية بغرض التعرف على أهم الفرص والتهديدات التي تواجه المنشأة، والبيئة الداخلية بغرض التعرف على أهم نقاط الضعف والقوة في المنشأة. فمن خلال هذا التحليل تتوافر معلومات وبيانات لها أهمية خاصة في التنبؤ بمستقبل المنشآت الصناعية. فالبيئة مصدر أساسي للتغيير، وكثيراً من المنشآت الصناعية لم تستمر في نشاطها نتيجة لعدم قدرتها على التنبؤ بالتغيير البيئي أو مواكبته.

بصفة عامة يتطلب التحليل البيئي للمنشآت الصناعية القيام بعدة خطوات، من أهمها الآتي[1]:

1. تحديد وتعريف القطاعات البيئية والمتغيرات الخاصة بكل نشاط من النشاطات الصناعية المطلوب دراستها أو تحليلها، ثم تكوين خلفية علمية من خلال مراجعة الدراسات والبحوث السابقة عن هذه القطاعات بما تحتويه من متغيرات.
2. التأكد من توافر المعلومات البيئية أو إمكانيات توفيرها وتحديد طرق وأساليب جمعها.
3. تحديد واختيار المؤشرات التي سوف تستخدم في التحليل سواء كانت مؤشرات ترتبط بالبيئة الداخلية أو البيئة الخارجية العامة والخاصة (التنافسية).
4. القيام بالتحليل وتفسير النتائج ووضعها في صورة مناسبة للاستخدام.
5. بناء السيناريوهات أو بدائل الاختيارات الإستراتيجية.

1/1/3/1/2/ تحليل البيئة الخارجية للمنشآت الصناعية:

البيئة الخارجية للمنشآت الصناعية هي، مجموعة العوامل أو المتغيرات المؤثرة على نشاط المنشأة، فالمنشأة تنشط وسط علاقات تبادلية مع كل عنصر من عناصر البيئة، وبالتالي فإن البيئة المحيطة قد تكون عاملاً مساعداً، وقد تكون عائقاً أمام المنشأة. يعتمد تحليل البيئة الخارجية، على جمع المعلومات المختلفة الخاصة بعوامل هذه البيئة. ومن خلال هذه المعلومات يتم الحد من التهديدات المختلفة واستغلال الفرص المتاحة، ويتم ذلك بجمع المعلومات من خلال الإحصائيات، وبالتالي يمكن تحديد المعلومات الخاصة بكل عنصر من العناصر الاقتصادية والتي يعتقد بأن لها أهمية بالغة في اكتشاف الفرص والتهديدات. فالفرص، هي أوضاع

[1] د. عبد السلام أبو قحف، **المرجع السابق**، ص 23.

أفضل للمنشأة الصناعية لأستخدامها في عقد صفقات أو زيادة المبيعات. أما التهديدات، فهي مشاكل أو اضطرابات أو أضرار محتملة تنشأ جراء تغيرات غير محدد بعناصر البيئة، هذه التغيرات لها آثار عكسية على أهداف المنشأة الصناعية مثل ظهور منافسين أقوياء، فرض ضرائب على منتجاتها. ويعد تحليل البيئة الخارجية لمنظمات الأعمال مهم، للأسباب التالية:

1. تحدد الأهداف التي تسعى المنشأة الصناعية إلى تحقيقها.
2. تبين علاقات التأثير والتأثر بالمنشآت المختلفة سواء كانت تلك المنشآت تمثل امتداد لها أو تستقبل منتجاتها.
3. تحدد نطاق السوق المرتقب ومجالات المعاملات المتاحة أمامها.
4. تساهم في تحديد سمات المجتمع التي تتعامل معها المنشآت الصناعية.

يمكن للباحثة القول بأن الفرص، هي تلك الظروف الزمانية والمكانية التي يمكن أستغلالها لتحقيق أهداف المنشأة الصناعية، والتهديدات هي الأحداث المحتمل حصولها في المستقبل، والتي إذا ما حصلت فسوف تؤثر سلباً على أداء المنشأة الصناعية مثل دخول منافسين جدد وتغير أذواق المستهلكين.

2/1/3/1/2/ تحليل البيئة الداخلية للمنشآت الصناعية:

تتكون البيئة الداخلية من متغيرات (عوامل القوى والضعف) داخل المنشأة الصناعية نفسها وتخضع لرقابة الإدارة العليا في الأجل القصير، وتشمل البيئة الداخلية كل من[1]:

1. الهيكل التنظيمي Structure، ويتضمن الاتصالات، السلطة، وسلسلة القيادة الذي يتم وصفه في الخريطة التنظيمية.
2. الثقافة Culture، وتشمل المعتقدات والتوقعات والقيم المشتركة فيما بين أعضاء المنشأة.
3. الموارد Resources، وتشمل أصول المنشأة من أصول مادية ومهارات وقدرات بشرية ومواهب إدارية.

ويهدف التحليل البيئي الداخلي للمنشآت الصناعية إلى، التحديد الدقيق لجوانب القوة التي تتصف بها المنشأة وتميزها عن منافسيها، وجوانب الضعف الكامنة داخل المنشأة التي تهدد أعمالها ونشاطاتها، بل قد يكون لها انعكاسات سلبية على مستقبل المنشأة الصناعية، وتتمثل جوانب القوة في القدرات الذاتية للمنشأة، سواء كانت موارد أو إمكانيات مادية أو بشرية أو نظم عمل، ويمكن استخدمها بكفاءة وفعالية في تحقيق أهداف ورسالة المنشأة الصناعية. أما جوانب الضعف، فهي أوجه القصور الذاتية سواء كانت في الموارد أو الإمكانات المادية أو البشرية أو نظم العمل المطبقة ويمكن أن تعوق المنشأة الصناعية عن تحقيق أهدافها ورسالتها.

تتمثل أهمية تحليل البيئة الداخلية للمنشآت الصناعية، في الآتي[2]:

---

[1] www.uobabylon.edu.iq/uobcoleges/lecture.aspx?fid=9&lcid=34477

[2] faculty.mu.edu.sa/public/uploads/1335947750.97674

أ. الفهم الدقيق للبيئة الداخلية وعناصر القوة والضعف في المنشأة الصناعية، وجعل خياراتها الإستراتيجية واقعية وممكنة التنفيذ.

ب. الاستغلال والاستخدام الكفؤ لعناصر البيئة الداخلية إلى أقصى حدود لاقتناص الفرص والتعامل مع التهديد.

ت. إيجاد مزايا تنافسية لها من خلال التركيز على القوة الدافعة التي قد تكون عناصر قوة في بعض مكونات البيئة الداخلية كالثقافة التنظيمية أو المهارات للموارد البشرية وغيرها.

ث. معرفة التطور الحاصل في موارد المنشأة الصناعية بطريقة منهجية، ومن ثم تتاح الفرصة أمام الإدارة العليا بالتركيز على الموارد الأساسية للمنشأة والتي تشكل القاعدة الأساسية لها في المنافسة وتحقيق النتائج.

ترى الباحثة، بما أن بيئة المنشأة الصناعية تعبر عن الأفكار الذي تؤدي فيه المنشأة أعمالها، فإنه من الضروري أن تقوم المنشأة بتحليل هذه البيئة، لقراءة ومعرفة آثار التغيرات البيئية، والتي قد تمثل فرص أو تهديدات لها، أو نقاط لقوتها أو لضعفها، لذلك يجب متابعة هذه البيئة باستمرار للتكيف معها، فعدم تجاوب المنشأة مع متطلبات التغير في البيئة يؤدي إلى التقليل من إنجازاتها وتحقيق أهدافها وإستمراريتها.

4/1/2/ التنمية والتجديد في المنشآت الصناعية:

إن التنمية والتجديد في المنشآت الصناعية يمثلان أهم الأسس البنائية لمزايا التغيير والتطوير والجودة على المدى الطويل، للمحافظة علي إستمرارية المنشآت الصناعية، وسوف يتم توضيح ذلك علي النحو التالي:

1/4/1/2/ مفهوم التنمية في المنشآت الصناعية:

تعرف تنمية المنشآت الصناعية بأنها، أسلوب علمي وتطبيقي يقوم على أساس التخطيط طويل الأمد والواعي والمنظم والمدروس من قبل الإدارة العليا بالتعاون بين مختلف العاملين من أجل تحسين فعالية التنظيم وتعزيز قدرات الأفراد في حل المشكلات التنظيمية وإدخال الأساليب والمفاهيم والتحسينات الملائمة في كافة مدخلات وعمليات ومخرجات المنشأة، وبالتالي فإن تنمية المنشآت الصناعية، ترتكز إلى العناصر التالية[1]:

1. إستراتيجية التغيير المخطط أي الوعي بمراحل نمو المنشأة الصناعية وتطويرها وانتقالها من مرحلة لأخرى بحيث تستوعب كافة المستجدات وتواجه المشكلات وتستفيد من الفرص في البيئة المتغيرة.
2. المدخل التعاوني الجماعي collaborative، أي الاعتماد على المشاركة والتعاون بين مختلف الأفراد والوحدات التنظيمية بحيث يتم صياغة الأهداف ومواجهة متطلبات التغير وتنفيذها من خلال جهود جماعية مشتركة.

---

[1] د. نائل عبد الحافظ العواملة، **تطوير المنظمات "المفاهيم والهياكل والأساليب"**، (عمان: دار زهران للنشر والتوزيع، 2001م)، ص ص 240، 241.

3. التركيز على الأداء Performance Orientation، أي أن الغرض الأساسي والموجه الأول لتنمية المنشآت الصناعية يكمن في تعزيز الأداء وتحسين فعالية المنشآت وتطوير قدرات العاملين فيها بإستمرار.
4. التوجه الإنساني Humanistic Orientation، أي التركيز الفعال على العنصر الإنساني والاهتمام به وتطويره واستثمار قدراته وحفزه للإبداع المتواصل من خلال الربط المناسب بين الأهداف الفردية والتنظيمية.
5. المدخل النظامي Systems Approach، أي الفهم النظامي للمنشآت الصناعية وخصائصها ومشكلاتها وتفاعلاتها الداخلية والخارجية.
6. تطبيق الأسلوب العلمي وخاصة المعرفة السلوكية والأستفادة من الخبرة العملية في مواجهة متطلبات التغير التنظيمي وتنفيذ برامجه ومتابعتها باستمرار.
7. التركيز على متطلبات البيئة المتغيرة وإحداث الاستجابة التنظيمية الملائمة والفعالة لها بما في ذلك متطلبات التنافس المتنامي وتوقعات المستهلكين والتطورات التكنولوجية والتأثيرات البيئية المختلفة.

ولتنمية المنشآت الصناعية أهداف، تتمثل أهدافها العامة، في الآتي[1]:

1. تحسين معدلات الإنتاجية وتطويرها باستمرار من خلال تفعيل القدرات البشرية والتكنولوجية والمناخ التنظيمي وغيرها.
2. تعزيز الاستجابة التنظيمية الملائمة للتوقعات المتغيرة للعملاء وأهدافهم وأذواقهم ومتطلباتهم.
3. تعزيز الوضع التنافسي للمنشأة الصناعية من خلال تحسين جودة الخدمات والسلع المقدمة والسيطرة على تكلفتها وأسعارها وتوفيرها للمستهلكين في الوقت والكمية والنوعية المناسبة.
4. تفعيل مشاركة العاملين وزيادة اهتمامهم في مختلف شؤون المنشأة الصناعية بشكل يعزز انتمائهم وإخلاصهم للعمل وبالتالي تحسين مستوى أدائهم ورفع معدل إنتاجيتهم.
5. رفع معنويات العاملين من خلال تحسين جوانب المناخ التنظيمي وتعزيز أسس ومعايير الجدارة والموضوعية والعدالة وتكافؤ الفرص والاحترام والحافزية الملائمة للعاملين.
6. تطوير مهارات وتقنيات وإستراتيجيات العمل باستمرار من خلال الاستفادة من الفرص والمستجدات والسيطرة على المشكلات في البيئة المحيطة.
7. توخي الجودة الشاملة باستمرار كهدف نوعي متميز يشمل السعي المتواصل لتحسين مختلف الجوانب التنظيمية والبشرية والتكنولوجية وغيرها مما ينعكس إيجابياً على نوعية الخدمة أو السلعة المقدمة للمستهلكين والارتقاء بالفعالية وتعزيز البقاء التنظيمي.

---

[1] **المرجع السابق**، ص 242.

2/4/1/2/ مفهوم التجديد في المنشآت الصناعية:

شهد عصرنا الحالي عدداً من التجديد في مجال الإدارة والأعمال والمنتجات، ولعل ما شـــهدته الإدارة فـــي مجال التطوير في الرؤية والنظرة والنظريات الجديدة منذ نهاية السبعينات حتى الآن يعتبر سلسلة من التجديد مثل تطبيق حلقات الجودة Quality Circle، وما تبعها من تطور في مفهوم إدارة الجودة الشـــاملة TQM، التي تركز على جودة المنتجات والخدمات وتحسينها المستمر، يعتبر من أهم عناصر التجديد في إيجاد الحلول الإدارية والتقنية للمشكلات في الإدارة والأعمال.

كما أن ظهور مفهوم إعادة هندسة العمليات Business Process Reengineering، يعد نقلة نوعيـــة فـــي التجديد الإداري في منظمات الأعمال، لأنها حولت الإدارة إلى مفهوم العمليات Process بدلاً مـــن مفهـــوم المهام والوظائف Tasks، وأحدث هذا التحويل تغيرات جذرية وتحولات أساسية في مفهـــوم الإدارة وتقنيـــة المعلومات وفتح المجال أمام تغيرات جذرية في بيئة الأعمال بصورة عامة وبيئة الأعمال الصناعية بصورة خاصة.

كما أن ظهور مفهوم توكيد الجودة Quality Assurance، وإدارة نظم الجودة الآيزو 2000: 9000، تعتبر تطورات تجديدية في مجال الإدارة والمنتجات الصناعية والخدمات، حيث تم الاهتمام بتطوير وضمان جودة المخرجات الصناعية والخدمات بجميع أنواعها، وظهرت شهادات منح الآيـــزو لضـــمان جـــودة المنتجـــات والخدمات وهذا يعتبر حلقة في سلسلة حلقات تجديدية ساهمت في تطوير مفاهيم الإدارة والأعمال.

يُعرف التجديد في المنشآت الصناعية بأنه، خطة طويلة المدى، لتحسين أداء المنشأة الصناعية في طريقة حلها للمشاكل التي تواجهها، وتغييرها لممارساتها الإدارية، اعتماداً على المجهود التعاوني بين الإداريين، مع الأخذ في الاعتبار البيئة التي تعمل فيها المنظمة[1]. ويشير التعريف إلى أن عملية التجديد في المنشأة ليســـت عشوائية، بل يدخل في اعتبار حدوثها مراعاة الظروف السابقة والظروف الحالية للمنشأة الصناعية، وعليـــه، فإن هناك ثلاثة أشكال من التجديد التي تحدث في المنشآت الصناعية، وهي:

1. التجديد المبرمج، الذي يخطط له عن طريق أبحاث وتطوير الخدمة أو المنتجات.
2. التجديد غير المبرمج: ويحدث هذا النوع نتيجة توفر موارد تفوق حاجة المنشأة الصناعية، ويتم اســـتخدام هذه الموارد الفائضة لأغراض التجديد.
3. التجديد الذي يفرض على المنشأة الصناعية، ويحدث عندما تكون هناك أزمة ويتطلب الأمر اتخاذ قرار أو تصرفات معينة.

1/2/4/1/2/ وسائل التجديد في المنشآت الصناعية:

---

[1] faculty.mu.edu.sa/download.php?fid=124076

تعتمد عملية التجديد في المنشآت الصناعية، على الوسائل التالية[1]:

1. الإبداع، يعني الإبداع، العملية التي يمكن من خلالها للمنظمة أن تستخدم مواردها لتقديم منتجات جديدة أو أستخدام عمليات جديدة لإشباع حاجات ورغبات الزبائن. ويتصف الإبداع بأنه سلوك المنشأة الصناعية في أعتمادها على الأفكار أو الأساليب الجديدة في سوق أو بيئة المنشأة العامة. فالإبداع عبارة عن إدخال تعديلات وتغيرات صغيرة أو كبيرة على العمليات أو المنتجات الحالية بما يجعلها أكثر كفاءة أو تنوعاً أو موائمة في الاستخدام. وأيضاً يعني الإبداع قدرة المنشأة الصناعية على التطوير لتحسين موقفها التنافسي.

2. الابتكار، الإبتكار يعني، القدرة على تقديم أفكار جديدة والربط بينها بأسلوب غير تقليدي وبشكل متوافق بينها. وتعرف بأنها، مجموعة من الأفكار التي يتوصل إليها الفرد أو يمتلكها، ثم يقوم بتحويلها إلى أعمال ملموسة وذلك غير أستخدام مداخل البراعة وتشجيع الخيال وتطوير المناخ الملائم في المنشأة الصناعية للإبتكار. وتعد عملية الإبتكار من المكونات الأساسية لتحقيق نجاح المنشأة الصناعية وحصولها على التجديد، أكثر من المنشآت التي تعد خالية وبعيدة عن الإبتكار لما له من دور كبير في تحسين مستوى أدائها، وبالتالي فإن ابتكار منتوج معين سيسهم في زيادة خدمة الزبائن ثم زيادة المبيعات. وترتبط قدرة المنشأة الصناعية على الابتكار ارتباطاً وثيقاً بقدرتها على امتلاك الأفكار التي من شأنها إيجاد منتجات جديدة قادرة على تلبية رغبات الزبون ومتطلباته.

يتضح للباحثة بأن هناك فرق بين وسائل التجديد في المنشآت الصناعية، الإبداع والأبتكار، حيث يعتمد الأبتكار على عملية التفكير الذهني الخارج عن الأنماط التقليدية، والتي تعمل على خلق الأفكار الجديدة بدرجة عالية من الأصالة والقيمة، وهي المرحلة الأولى والأساسية لعملية التحسين والتجديد المستمر، أما الإبداع فيعني تطبيق تلك الأفكار والحلول في الواقع التنظيمي حتى تظهر بأشكالها النهائية للمستفيدين.

2/2/4/1/2/ مجالات التجديد في المنشآت الصناعية:

يمكن أن تحدث إدارة المنشآت الصناعية العديد من التجديدات، ويمكن تصنفيها في أربعة مجالات رئيسية، هي[2]:

1. التجديد الإستراتيجي، ويشمل هذا المجال من التجديد إستراتيجيات المنشأة الصناعية والتي تشمل إستراتيجية المنشأة الصناعية ككل وإستراتيجيات الإدارات الفرعية والإستراتيجيات الوظيفية. وأيضاً يعني التجديد الإستراتيجي، التجديد في قرارات المنشأة الصناعية المتعلقة بعملية تخصيص الموارد وتجديد

---

[1] أ.د أكرم أحمد الطويل، أ. أحمد عوني أحمد عمر، **دور أبعاد رأس المال الزبائني في تعزيز إستراتيجيات الريادة لمنظمات الأعمال ـ دراسة تحليلية**، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، السنة الخامسة والثلاثون، العدد 93، 2012م، ص ص 6، 7.

[2] مخلوفي عبد السلام، **التغيير في منظمات الأعمال ضرورة حتمية لمواجهة المتغيرات العالمية**، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد وحلب، البليدة، سوريا، ورقة علمية مقدمة للملتقى الدولي حول، الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة ـ دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية، في الفترة من 18 – 19 مايو 2011م، ص 6.

الأهداف المحددة.

2. التجديد الهيكلي، يتعلق هذا المجال من التجديد في الأساس بطرق العمل، العلاقات بين الأفراد والأدوار، عمليات اتخاذ القرار، كما يتعلق أيضاً بتجديد الهيكل التنظيمي للمنشأة الصناعية، وهياكل الإدارات الفرعية وتوزيع الوظائف، إضافة إلى الأنظمة المتبعة في المنشأة مثل نظام المكافآت، تقييم الأداء، نظم الرقابة، ويتعلق كذلك بخطوط الاتصال وتدفق العمل.
3. التجديد التكنولوجي، هو إدخال وسائل إنتاج حديثة وأكثر تطوراً، أو تجديد طرق وخطوط الإنتاج، وهذا يتعلق بالتجديد التكنولوجي على مستوى الوظيفة الإنتاجية، وإضافة له يشمل هذا المجال من التجديد اقتناء وسائل اتصال حديثة واستعمال تقنيات متطورة من أجل تطوير طرق ووسائل الاتصال في المنشأة الصناعية.
4. التجديد الإنساني، يحاول التجديد الإنساني تجديد سلوك الأفراد، ويأخذ التجديد الإنساني شكلين هما:
   أ. تجديد الأفراد، بالاستغناء عن بعضهم وإحلال غيرهم في محلهم.
   ب. التجديد النوعي للأفراد، وذلك برفع مهاراتهم وتنمية قدراتهم أو تعديل أنماط سلوكهم من خلال نظم التدريب والتنمية البشرية.

أيضاً يمكن للمنشآت الصناعية، أن تقوم بالتجديد في المجالات التالية[1]:

1. مجال الإنتاج، وهو المجال الذي تبذل فيه الجهود الدراسية والبحثية، للوصول إلى منتج مبتكر، وهي جهود ترتبط بنمو مراكز البحث، ومراكز صنع القرار.
2. مجال التسويق، ويتعلق التجديد في هذا المجال بالتطور في فكر وممارسة نشاط التسويق، وفي أساليب الإقناع، ومجالات وعناصر الجذب التسويقي، بالإضافة إلى أن التسويق نشاط فعال في تصريف المنتجات، فإن التجديد فيها يقوم على جهود متكاملة في:
   أ. تطوير المنتجات، وجعلها أفضل وأكثر تناسباً مع احتياجات ورغبات المستهلكين.
   ب. توزيع المنتجات، وفق نظام اتصال فعال، يتم من خلاله نقل كم مناسب من البيانات والمعلومات عن المنتجات المرغوب تسويقها.
   ج. توزيع المنتجات، من خلال منافذ توزيع فعالة، تتواجد بقوة في الأسواق.
   د. تسعير المنتجات، واستخدام سياسات تسعير منشطة ومحفزة، تتضمن السياسات الائتمانية المناسبة، وأساليب البيع بالخصومات التجارية، وخصومات الكمية والدفع النقدي، وغيرها.
3. مجال التمويل، ويتعلق التجديد فيها بتوفير الموارد الكافية لأعمال المنشأة الصناعية، والإنفاق على الباحثين والخبراء.

أيضاً يمكن للمنشآت الصناعية أن تتبني مجموعة من الخيارات المالية البديلة تساعدها في التجديد، ومن بين

---

[1] أ.د محسن أحمد الخضيري، صناعة **المزايا التنافسية- منهج تحقيق التقدم من خلال الخروج إلى آفاق التنمية المستدامة بالتطبيق على الواقع الاقتصادي المعاصر**، (القاهرة: مجموعة النيل العربية للنشر، الطبعة الأولى، 2004م)، ص 40.

تلك الخيارات الآتي [2]:

1. إعادة الهيكلة المالية وتعني إجراء التغيير والتجديد على كلاً من جانبي الميزانية أي إعادة هيكلة الموجودات والمطلوبات وذلك بإجراء التغيرات اللأزمة على بنودها كبيع عدد من الموجودات، إعادة تقسيم الموجودات بسعر السوق مما يرفع حقوق المالية.
2. خيار التأجير وهو بديلاً للأقتراض بهدف شراء موجود ما من قبل التعرض وقيام الشركة بتأجيره.
3. خيار الاندماج وهي أن تقوم المنشأة الصناعية بالسعي لدمج نفسها مع منشأة أخري ناجحة ذات مركز مالي قوي وكفاءات عالية وربحية مرتفعة.
4. التسنيد وتسمى بالتوريق إذ تستطيع المنشأة الصناعية لحل مشكلة السيولة لديها من تسنيد موجوداتها العقارية أو المالية الطويلة الأجل للحصول على الأموال.
5. الدخول في استثمارات كلية أو جزئية كأن تدخل في عملية توجيه التسويق نحو الاستثمار عن طريق شركات متخصصة في مجال التسويق.
6. الدخول في أنتاج منتجات لصالح غيرها أي لصالح المنشآت والمؤسسات المختصة الصحية منها والعلمية.
7. التعاقد مع موردين متخصصين للمواد الأولية بعقود يتم بموجبها تسديد أثمانها بعد تسويفها.
8. إعطاء صلاحية لإدارة المنشأة في الدخول في أستثمارات جزئية تزيد من تدفقاتها النقدية الداخلة.

يتبين للباحثة أن، مجالات التجديد في المنشآت الصناعية تشير إلى مفهوم المنشأة الصناعية المتجددة التي تقوم بإبتكار أشياء ذات قيمة في الخدمات والإجراءات والعمليات ضمن مجموعة من العاملين مع بعضهم البعض، مما يساعدها في المحافظة على قدراتها التنافسية ومواكبة التغيرات في بيئة الأعمال الصناعية، ويمكن للباحثة وصف المنشآت الصناعية المتجددة من خلال مجالاتها، بالآتي:

1. تسعى إلى التميز والتفوق الإستراتيجي.
2. تتصف بالمرونة وسرعة التكييف الهيكلي.
3. تستوعب التكنولوجيات الحديثة وتستثمر طاقاتها الخلاقة.
4. تؤمن بالإنسان، وتوظف طاقاته الفكرية.
5. تعمل على تنمية الإبداع والابتكار الإنتاجي لاستشراف المستقبل.
6. تعمل على اختيار الأسواق بعناية.
7. تتبني الأفكار التمويلية الجديدة لتوفير الموارد المالية الكافية.

---

[2] د.رافعة إبراهيم الحمداني، ياسين طه ياسين القطان، **أستخدام نموذجsgerrod للتنبؤ بالفشل المالي – دراسة تطبيقية**، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد (5)، العدد10،2013م)، ص469.

المبحث الثاني

2/2/ مفاهيم التنبؤ بالإستمرارية

يمثل فرض الإستمرارية التوقع الطبيعي للمنشأة ، فهو يعكس توقعات كافة الأطـراف المهتمـة بـأمور المنشأة، بإعتبار أن اكتمال التصفية أو عدم مزاولة النشاط يمثل حالة استثنائية. ومن ناحية ثانية، فإن فرض الإستمرارية يتفق مع الإعتبارات القانونية التي تعمل في ظلها المنشآت الاقتصادية الكبيرة. فظهور شـركات المساهمة يؤيد فرض الإستمرارية، نظرا لما تتصف به هذه الشركات من حياة إعتبارية مستمرة ونمو وتوسع مستمر في حجم أعمالها. وسوف يتم تناول مفاهيم التنبؤ بالإستمرارية في هذا المبحث، علي النحو التالي:

1/2/2/ مفهوم التنبؤ:

أشتقت كلمة التنبؤ في اللغة العربية من أصل الفعل (نَبَأَ) والمراد بالنبَأ الخبر[1]. أما التنبؤ أصطلاحاً فيشـير إلى، جميع الأنشطة التي تتناول تجميع البيانات والمعلومات التي تبين كل العوامل والظـروف والمتغيـرات المحتملة في المستقبل والتي تؤثر على مجمل الأنشطة والفعاليات التي تؤديها المنشآت الصناعية [2]. أن التنبؤ هو، فن وعلم التوقع بالأحداث المستقبلية هو فن، لأن الخبرة والحدث والتقدير الإداري له دور كبير في التنبؤ وفي أختيار الأسلوب الملائم للتنبؤ، وهو علم لأنه يسـتخدم الأسـاليب والطـرق الموضـوعية الرياضـية والإحصائية في التنبؤ، مما يرفع من درجة الدقة ويقلص من التحيز [3]. عُرف التنبؤ بأنه، عبارة عن أستخدام المنهج العلمي لأستقراء الأحداث المستقبلية ومحاولة للسيطرة على حالة التغير في عوامل البيئة أو التكيـف معها لتحقيق الأهداف المنشودة وتجنيب المنشاة التعرض لحالات التعثر والفشـل (عـدم الاسـتمرارية) [4]، وعرف التنبؤ أيضا بأنه، عملية توقع أو تقدير لما سيحدث في المستقبل، وحيث أن عمليـة التوقـع تـرتبط بالمستقبل وهي فترة يحفها عدم التأكد فإن نتائج التنبؤات لا تكون كاملة الصحة والدقـة، وبالتـالي تسـعى المنشآت بقدر الإمكان إلي أن تكون تنبؤاتها علمية حتى تكون درجة الدقة فيها عالية [5].

وفي ضوء ما تقدم من مفاهيم للتنبؤ، يمكن للباحثة أن تستنتج الآتي:

1. إن التنبؤ يوضح العلاقة ما بين المنشآت الصناعية وبيئتها الخارجية المتغيرة.
2. إن التنبؤ عبارة عن التوقع والتقدير المتعلق بالنتائج المستقبلية للمنشأة الصناعية، والتي يتم إعدادها بأسس علمية.
3. يساعد التنبؤ في تخفيض درجة عدم التأكد ويعمل على تقييم المخاطر المحتملة والمتعلقة بالمستقبل.

---

[1] إبن منظور، أبو الفضل جمال الدين، **لسان العرب**، (بيروت، 1965م)، ص 573.

[2] د. غازي عبد العزيز سليمان البياتي، **قيمة المعلومات المحاسبية التنبؤية ودورها في الرقابة مع التركيز على الرقابة القبلية**، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 3، العدد 7، 2007م، ص 4.

[3] نجم عبود نجم، **مدخل إلى إدارة العمليات**، (عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع، 2007م)، ص 7.

[4] زهراء صالح الخياط، **مرجع سابق**، ص 14.

[5] أحمد ماهر، محمد فريد الصحن، **اقتصاديات الإدارة**، (الإسكندرية: المكتب العربي الحديث، د.ت)، ص 158.

4. تنخفض دقة التنبؤ كلما كانت الفترة الزمنية للتنبؤ طويلة.

5. تنطوي عملية التنبؤ على قدر كبير من المخاطر، ولذلك فإن نتائج التنبؤ نادرا ما تكون كاملة الدقة.

وعليه، تستطيع الباحثة صياغة التعريف التالي للتنبؤ بأنه، عملية الفحص الشامل للمنشآت الصناعية في ظل بيئتها المتغيرة باستخدام الأساليب العلمية، بهدف معرفة أحداثها المستقبلية المتوقعة.

2/2/2/ مفهوم الإستمرارية:

عند إعداد القوائم المالية تقوم إدارة المنشأة بإجراء تقييم لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وإعداد بياناتها المالية على هذا الأساس، مالم تكن هناك نية لدى الإدارة بتصفيتها والتوقف عن أداء أعمالها. مفهوم الاستمرارية يعني، أن المنشأة سوف تستمر في مزاولة نشاطها فترة طويلة من الزمن بما يكفي لتحقيق أهدافها وإنجاز أو تنفيذ إلتزاماتها المالية القائمة [1]. فالإستمرارية هي التوقع المقبول إلا إذا أضطرت المنشأة أن تنهي أعمالها، فعندها تصبح القوائم المالية غير ممثلة لواقع حال المنشأة [2]. وسوف تقوم الباحثة بتوضيح مفهوم الإستمرارية، من خلال كالآتي:

1/2/2/2/ مفهوم الإستمرارية كفرض محاسبي:

تمثل الفروض المحاسبية مجموعة من المسلمات المقبولة قبولا عاما بسبب أمتثالها لأغراض المحاسبة ولكونها مستخلصة من البيئة المحيطة بالمنشأة بجوانبها المختلفة الإقتصادية والأجتماعية والسياسية، ووفقاً لهذا الفرض المحاسبي يشير مفهوم الإستمرارية إلى، أن نشاط المنشأة الصناعية سوف يكون مستمراً ولا علاقة له بالعمر الطبيعي للملاك [3]. لذلك فإن بناء النظرية المحاسبية ينبغي أن يقوم على الأفتراض الطبيعي وهو افتراض الإستمرارية، وليس على الحالة الإستثنائية وهي افتراض تصفية المنشأة [4]. ويُعد فرض الإستمرارية من الفروض الرئيسية في الفكر المحاسبي التي تؤثر في إعداد القوائم المالية، فعند إعدادها يتم الأفتراض بأن، المنشأة مازالت وحدة مستمرة للقيام بأعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة والتي يجب أن لا تزيد عن أثني عشر شهراً من تاريخ التوقيع على القوائم المالية، وعليه فإن الأصول والخصوم تسجل على أساس أن المنشأة تستطيع تحقيق أصولها وخصومها أي تحصيل حقوقها ودفع التزاماتها قصيرة الأجل بالطرق العادية للعمل. وفي حالة كون هذا الافتراض غير مبرر، فإن المنشأة قد لا تستطيع تحقيق أصولها بالمبالغ المسجلة، كما قد يكون هناك تغيير في الإلتزامات وتاريخ استحقاقاتها، وكنتيجة لذلك فإن مبالغ

---

(1) أحمد ريحاني، ترجمة: رياض العبدالله ، **نظرية المحاسبة**، (عمان: دار اليازوري للنشر، 2009م)، ص 320.

(2) د. خالد أمين عبد الله، د. حايل رمضان، **مبادئ المحاسبة**، (القاهرة: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، 2010م)، ص 149.

(3) أ.د/ محمد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، العرض، والإفصاح**، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2004م)، ص 49.

(4) د. رضوان حلوه حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، (عمان: دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2003م)، ص 345.

الأصول والخصوم وتصنيفها في القوائم المالية قد يحتاج إلى تعديل[1]. وعليه فإن، فـرض الإسـتمرارية لا يعني بقاء المنشأة بصفة دائمة، وإنما يعني أن المنشأة ستظل موجودة لفترة كافية لتنفيـذ أعمالهـا الحاليـة، ومقابلة التزاماتها القادمة [2].

من خلال عرض مفهوم الإستمرارية كفرض محاسبي، يتضح للباحثة بأن هناك معاني أساسية لتعريف هذا المفهوم، وهذه المعاني تتمثل في:

أ. إن فرض الإستمرارية يعد من البديهيات أو المسلمات المحاسبية، التي تعتبر الركيزة الأساسية في بنـاء نظرية المحاسبة والفكر المحاسبي.

ب. إن إستمرارية المنشأة، تعني توقع قدرتها على الإستمرارية في المستقبل القريب الذي لا يتعدى فترة عاما مالياً واحداً بعد الفترة المنتهية.

ت. أن المنشأة لا يتوقع تصفيتها في المستقبل القريب.

ث. إن نشاط المنشأة مستمراً ولا علاقة له بالعمر الطبيعي للملاك، مما يعنـي أن المقصـود بالإسـتمرارية المنشأة وليس الملاك.

ج. يعني فرض الإستمرارية أن المنشأة ستظل موجودة لفترة كافية بما يسمح بتحقيق أصولها وتنفيذ التزاماتها القائمة.

1/1/2/2/2/ الأثر المحاسبي لمفهوم الإستمرارية كفرض محاسبي:

يعتقد العديد من علماء المحاسبة أن فرض الإستمرارية هو الأساس لإشتقاق المبادئ المحاسـبية، وأيضـاً يساعد على تفسير المبادئ العلمية المطبقة في الحياة العملية، كما يسهم أيضا في تحسينها وتطويرها. وكذلك نجد أن العديد من المبادئ والأسس المحاسبية في إطار نظرية المحاسبة قـد بُنيـت علـى أسـاس فـرض الاستمرارية، ويظهر الأثر المحاسبي لمفهوم الإستمرارية كفرض محاسبي على بعض المبادئ، مـن خـلال الآتي:

1/1/1/2/2/2/ مفهوم الإستمرارية كفرض محاسبي ومبدأ التكلفة التاريخية:

تمثل التكلفة التاريخية، التكلفة الفعلية للأصل بتاريخ الشراء حيث تسجل في الدفاتر المحاسبية وتبقي ثابتة دون تغيير حتى أنتهاء الغرض الذي أنشئ من أجله، حيث تعتبر هذه التكلفة أفضل أساس لتقويم موجـودات المنشأة لكونها تتميز بسهولة التحقق والموضوعية والواقعية نظراً لتوفر المستندات والوثائق المؤيدة لإثباتهـا وبعيدة عن الحكم الشخصي. أن المقصود بمبدأ التكلفة التاريخية تقويم الأصول والخصوم على أساس النفعية

---

[1] Johnson, V. and Kharana, '**Companies in Trouble: What are the Auditors Responsibilities?**' , Journal of Commercial Lending , Vol. 76, No4, 1993, pp 52-57.

[2] منذر المؤمني، زياد شويات، **قدرة المدقق على اكتشاف مؤشرات الشركة باستمرارية العملاء**، عمان، مجلة المنارة، المجلد 14، العدد 1، 2008م، ص 149.

الإقتصادية المعادلة لتلك الموارد والإلتزامات وذلك في تاريخ اقتناء الأصل أو قيام الالتزام، أي أن الإثبات يتم وفقا للتكلفة وليس حسب القيمة، فالقيمة تتجسد بالقيمة الحالية لمقدار الخدمات المتوقع الحصول عليها من هذا الأصل خلال سنوات العمر الإقتصادي، ولا يتم الأعتراف بالقيمة إلا عند تحققها (بتحقق الإيراد أو البيع) [1]. هناك بعض الأدلة التي تؤكد إن معلومات التكلفة التاريخية ضرورية ولا بديل لها عند قياس نتائج أعمال المنشأة على أساس مفهوم الإستمرارية كفرض محاسبي في نهاية فترة مالية محددة، ولعل أهم هذه الأدلة تتمثل فيما يلي[2]:

أ. يتناسب مبدأ التكلفة التاريخية مع مفهوم المحاسبة التعاقدية أو التعهدية التي تقوم على أن المنشأة تلتزم بعقود والتزامات طويلة الأجل مع الموردين والمستثمرين والعاملين فيها وغيرهم...، وتنشئ هذه العقود والإلتزامات معاملات مالية ذات قيم محددة ومعروفة عند إبرام هذه العقود والأتفاقيات، وبالتالي تكون التكلفة التاريخية أساساً ملائماً لتسجيل هذه العمليات المؤيدة والمثبتة في المستندات.

ب. يعكس مبدأ التكلفة التاريخية خبرة الماضي التي لا يمكن تجاهلها أثناء التخطيط ورسم سياسات المستقبل، فتكلفة الأستبدال والقيمة العادلة لا تعبر عن حقيقة ما حدث في الماضي، وبالتالي فأن التكلفة التاريخية هي أصدق تعبير عن حقيقة ما حدث وأساساً مناسباً لتوقع الأتجاه العام في المستقبل.

ت. يوفر مبدأ التكلفة التاريخية بيانات تفصيلية تستخدم ليس فقط لأغراض تحديد الأرصدة النهائية لعناصر القوائم المالية، وإنما أيضاً للرقابة وتتبع العمليات، وبالتالي إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية.

ث. إن استخدام التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي يكون أقل تكلفة في حالة تشغيل نظام المعلومات المحاسبي، وخاصة من ناحية الخبرة والكفاءة المطلوبين في المحاسبين، مما يقلل من تكلفة إنتاج المعلومات المحاسبية.

ترى الباحثة إن هذه الأدلة تبين أهمية مفهوم الإستمرارية كفرض محاسبي، في أشتقاق مبدأ التكلفة التاريخية الذي يعتبر أساس نافع ومفيد في تقويم الأصول والخصوم وإعداد القوائم المالية، ويبرر الإلتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تقويم عناصر المركز المالي، طالما أن المنشأة ليست في حالة تصفية إضطرارية، وبالتالي ليس هناك ما يوجب التخلص من الأصول وتحويلها إلى نقدية، وعليه تصبح الأسعار الجارية غير ملائمة لتقويم الأصول في قائمة المركز المالي. كما يُبرر أن تقويم الأصول الثابتة في قائمة المركز وفق مبدأ التكلفة التاريخية يعتبر الأساس الأكثر انسجاماً، وذلك لأن الأصول الثابتة قد تم اقتناؤها لأستخدامها في النشاط الطبيعي المعتاد للمنشأة طيلة عمرها الإنتاجي وليس لبيعها أو تصفيتها قبل إنتهاء هذا العمر الإنتاجي، لذلك تقوم تلك الأصول ويحدد أستهلاكاتها أو مبالغ إطفائها على أساس تكلفتها التاريخية، بغض النظر عن

---

[1] د. رضوان حلوة حنان، **مرجع سابق**، ص 432.

[2] www.shatharat.net/vb/showthread.php

تغير قيمتها خلال فترة أستخدامها.

2/2/2/1/1/2/2/ مفهوم الإستمرارية كفرض محاسبي ومبدأ الدورية:

إن فرض الإستمرارية يستلزم تقسيم حياة المنشأة إلى فترات زمنية يطلق عليها الفترة المالية، يحدد في نهايتها نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي عن تلك الفترة المالية والفترات السابقة لها، وينشأ عند تطبيق فرض الإستمرارية وتحديد الفترات المالية، مشاكل محاسبية تتطلب وضع طرق محاسبية لمعالجتها مثل: مشكلة الإيرادات المستحقة والمقدمة، ومشكلة المصروفات المستحقة والمقدمة، ومشكلة المخصصات والأحتياطات، ومشكلة الأستهلاكات.

ويتضح أن وجود مبدأ الدورية يتناغم مع مفهوم الإستمرارية كفرض محاسبي، ويقصد بمبدأ الدورية أن مستخدمي البيانات المحاسبية خارج وداخل المنشأة يحتاجون في فترات دورية قصيرة الأجل إلى معلومات عن إنتاج السلع والخدمات والأرباح، وكذلك معرفة المركز المالي للمنشأة بهدف مساعدتهم على أتخاذ القرارات، فمن غير المنطقي أن ينتظر هؤلاء المستخدمون حتى ينتهي عمر المنشأة كي يعرفوا صافي دخلهم، لذلك تم أفتراض تقسيم عمر المنشأة إلى فترات زمنية متساوية ومتتابعة غالباً ما تكون سنة ميلادية، بحيث يتم من خلالها إعداد التقارير وبيان نتائج العمليات وتحديد الضريبة وقياس مدى كفاءة إدارة المنشأة ومدى النجاح والنمو الذي حققته المنشأة، إضافة إلى إعطاء صورة عن واقع المنشأة بهدف تطويره وتنميته وتعزيز نقاطه الإيجابية ومعالجة جوانبه السلبية.

2/2/2/2/ مفهوم الإستمرارية كمعيار دولي للمراجعة:

إن إعداد قوائم وبيانات مالية صحيحة هي من مسؤولية إدارة المنشأة ومجلس إدارتها، كما تم الإشارة إليها سابقاً، لكن يرى مستخدمي تقرير المراجع الخارجي بضرورة وجود مسؤولية للمراجع عن تقييم مدى سلامة فرض الإستمرارية والإفصاح عنه في تقريره في حالة عدم التأكد بشأن مقدرة المنشأة على الإستمرار في المستقبل المنظور، وذلك بسبب الضغوط التي تقع على المراجع الخارجي من مستخدمي تقاريره حتى يمكن تضييق فجوة التوقعات بين الممارسة الحالية للمهنة وما يتوقعه المستخدمين عموماً من مسؤولية أكبر لمراجعي الحسابات في هذا الشأن. ويقصد بمفهوم الإستمرارية كمعيار دولي للمراجعة، وذلك حسب ما أشارت إليه لجنة ممارسات التدقيق الدولي في معيار التدقيق الدولي (570) الموسوم: إستمرارية المنشأة إلى، أن الإستمرارية تعني، توقع قدرة المنشأة على الإستمرارية في المستقبل القريب، ويعني المستقبل القريب فترة لا تتجاوز عام واحد بعد الفترة المنتهية، والتي يفترض فيها إعداد البيانات المالية في غياب المعلومات التي تشير إلى عكس ذلك[1].

---

[1] IFAC, (1997), IFAC Handbook, International Federation of Accountants, www.ifac.org, IFAC, New York, USA.

1/2/2/2/2/ تطور مفهوم الإستمرارية في ضوء المعايير الدولية للمراجعة:

يتعلق تطور مفهوم الإستمرارية في ضوء المعايير الدولية للمراجعة بتطور مسؤولية المراجع الخارجي عن تقييم سلامة فرض الإستمرارية والتنبؤ بها. وقد قامت المجامع المهنية بإصدار معايير مراجعة دولية تحدد مسؤولية المراجع الخارجي بشأن تقييم قدرة المنشأة على الإستمرارية وكذلك توفير إرشادات له بهذا الخصوص، وجاءت هذه المعايير تلبية لتوقعات المستفيدين من المعلومات المالية ومن تقارير المراجع عنها حول إستمرارية المنشأة، وتدعم هذه المعايير ما يجب أن يقوم به المراجع أثناء عملية مراجعته للمنشآت من القيام بالإجراءات التي تكشف المشاكل التي تتعلق بقدرتها على الإستمرار واحتمال عدم إستمراريتها في السنة القادمة على الأقل. وفيما يلي توضيح لتطور مفهوم الإستمرارية من خلال معايير المراجعة الدولية، وفقاً للمجامع المهنية التي قامت بإصدارها وهي:

1/1/2/2/2/2/ المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA):

أصدر مجلس معايير المراجعة Auditing Standard Board (ASB) التابع للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين نشرة معايير المراجعة رقم (34) Statement on Auditing Standards (SAS) No.34 وذلك في مارس 1981م، بعنوان: وجهة نظر المراجع عندما يثور التساؤل حول إستمرارية وجود الوحدة المحاسبية، لتحديد مسئولية المراجع في ضوء مفهوم إستمرارية المنشأة.

أشتمل هذا المعيار على إرشادات يستعين بها المراجع في مجال تقييم إستمرارية المنشأة، وطبقاً لهذا المعيار فإن المراجع الخارجي عند تنفيذه لإجراءات المراجعة يجب أن يأخذ بعين الأعتبار كل من المعلومات المعاكسة Contrary Information والعوامل الإيجابية Mitigating Factors ، فإذا تولد لديه شك جوهري (أساسي) في المقدرة على الإستمرارية فيجب عليه أن يتحقق من مدى إمكانية استرداد قيمة الأصول وقيم وتصنيف الإلتزامات، أما إذا لم يتولد لديه هذا الشك فإن المعيار لا يلزمه بتقييم المقدرة على الإستمرارية[1].

يُلاحظ أن مفهوم الإستمرارية في هذا المعيار، يفترض أن إستمرارية المنشأة مفترضة عادة، وعليه فأن المراجع لا يقوم بدراسة مسألة الإستمرارية في مهمة المراجعة، ألا في الحالة التي تظهر فيها نتائج إجراءات المراجعة الروتينية ما يثير الشك في الإستمرارية، وبالتالي فإن مسؤولية المراجع تتمثل في إمكانية تحقيق أو استرداد قيمة الأصول، وقيمة وتبويب الإلتزامات، ويتحفظ في الرأي إذا لم تكن هناك إمكانية في أستعادة قيمة الأصول وقيمة وتبويب الإلتزامات، وهو ما يمكن أعتباره مسئولية سلبية إلى حد ما.

ثم بعد ذلك أصدر المجلس (ASB) نشرة معايير المراجعة رقم (59) Statement on Auding Standards (SAS) No. 59 وذلك في أبريل 1988م، على أن يبدأ تطبيقها من أول يناير 1989م،

---

[1] عوض لبيب، **مرجع سابق**، ص 1.

بعنوان: وجهة نظر المراجع بشأن مقدرة الوحدة المحاسبية على الإستمرارية كوحدة مستمرة. لتحل محل نشرة معايير المراجعة رقم (34)، وقد أزدادت مسئولية المراجع بإصدار هذا المعيار، وقد أوضح المعيار ما يمكن توقعه من المراجعين في ضوء مفهوم إستمرارية المنشأة.

ويلقي هذا المعيار مزيداً من المسئولية على المراجع في مجال تقييم مفهوم إلإستمرارية المنشأة، ويتطلب المعيار (59) أن يقوم المراجع في كل عملية مراجعة، بتقييم مدى وجود شك جوهري في المقدرة على الإستمرارية لفترة زمنية معقولة لا تزيد عن سنة واحدة بعد تاريخ إعداد القوائم المالية موضع المراجعة، وأن يقوم المراجع بتعديل تقرير المراجعة إذا كان لديه شك جوهري (أساسي) في مقدرة المنشأة على الإستمرارية، حتى في حالة عدم وجود شك فيما يتعلق بإمكانية استرداد الأصول أو في تقييم وتصنيف الالتزامات، وهذا يعني أن وجود الشك الجوهري يعد سبباً كافياً لتعديل تقرير المراجعة[1].

يُلاحظ أن هذا المعيار قد وسع من مسئولية المراجع فيما يختص بمفهوم الأستمرارية، حيث يجب على المراجع في هذا المعيار أن يقوم بدراسة ما إذا كان هناك عدم تأكد أساسي بشأن إستمرارية المنشأة لفترة زمنية معقولة في كل مهمة مراجعة، وهو ما يمكن اعتباره مسئولية ايجابية.

2/2/2/2/1/2/ الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين: (IFAC)

أصدرت لجنة ممارسات التدقيق الدولي في دليل التدقيق الدولي (23)، بعنوان: الإستمرارية، الصادر في يونيو 1986م، والتابع للأتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين إلى أن أهم مسؤوليات المراجع في ضوء مفهوم إستمرارية المنشأة تتمثل في تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وتقييم النتائج والوعي لأية ظروف تثير الشكوك حول إستمرارية المنشأة التي على أساسها يتم إعداد البيانات المالية. مع مراعاة أنه عندما يلاحظ أن هناك شكوك تتعلق بمقدرة المنشأة على الإستمرارية في المستقبل المنظور ولفترة لا تزيد في العادة عن سنة واحدة بعد تاريخ بيان المركز المالي أن يقوم المراجع أثناء عملية المراجعة بتنفيذ إجراءات يتم تصميمها للحصول على أدلة مناسبة تدعم رأيه حول البيانات المالية، وكذلك عندما تثار الشكوك حول مفهوم إلإستمرارية المنشأة وقد يكون من الضروري القيام بإجراءات إضافية أو تحديث معلومات تم الحصول عليها سابقاً[2].

ثم بعد ذلك تطور مفهوم الإستمرارية من خلال زيادة مسؤوليات المراجع نحو تقييم إستمرارية المنشأة، وذلك عندما قامت اللجنة الدولية لممارسات المراجعة للأتحاد الدولي للمحاسبين International Auditing Practices Committee of the International Federation of Accountants بإعادة صياغة وتبويب معيار المراجعة الدولي رقم (23)، بعنوان: الإستمرارية، في العام 1994م، تحت أسم معيار المراجعة الدولي رقم (570). ويحتوي معيار الإستمرارية (570) على الآتي[3]:

---

(1) عوض لبيب، **المرجع السابق**، ص 2.

(2) أحمد حلمي جمعة، **مرجع سابق**، ص 864.

(3) د. غالب نصر مصطفى ، **مرجع سابق**، ص ص 17-18.

– الفقرة الأولى، الهدف المحدد لهذا المعيار هو توفير إرشادات حول مسؤولية المراجع في مهمة مراجعة القوائم المالية فيما يتعلق بتقييم مدى ملائمة فرض الإستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية.

– الفقرة الثانية، تطلب المعيار من المراجع عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة، وعند تقييم نتائجها، أن يدرس مدى ملائمة فرض الإستمرارية التي أعدت على أساسه القوائم المالية.

– الفقرة الرابعة، حدد المعيار أنه يفترض إستمرارية المنشأة كوحدة مستمرة في المستقبل المنظور، وهي فترة لا تزيد على سنة بعد تاريخ انتهاء السنة المالية وعند إعداد القوائم المالية، ما لم توجد معلومات تفيد العكس.

– الفقرة الخامسة، حدد المعيار مسؤولية المراجع، حيث ألزمه بدراسة المخاطرة عندما يجد أن فرض الإستمرارية لم يعد ملائماً.

– الفقرة السادسة، بين المعيار بعض المؤشرات على المخاطرة بأن الإستمرارية قد تكون محل شك.

– الفقرة الثامنة، أوضح المعيار بأنه، "عندما تثار مسألة الإستمرارية"، يجب على المراجع أن يجمع أدلة كافية وملائمة لمحاولة حل هذه المسألة، حتى يقتنع المراجع بمقدرة المنشأة على الإستمرار في المستقبل المنظور.

– الفقرة التاسعة، أوضح المعيار أنه عندما يثور الشك حول فرض الإستمرارية، يكون من الضروري تنفيذ إجراءات إضافية، أو تحديث المعلومات التي سبق الحصول عليها، وأوضح الإجراءات المناسبة في هذا الصدد.

– الفقرة الثانية عشر، يجب على المراجع بعد تنفيذ الإجراءات التي أعتبرها ضرورية وبعد الحصول على جميع المعلومات المطلوبة، والأخذ في الأعتبار خطط الإدارة وتأثير أية عوامل مخففة أخرى، أن يقرر ما إذا كانت مسألة مفهوم الإستمرارية قد تم الاقتناع بحلها أم لا.

– الفقرة السادسة عشر، أن يدرس المراجع مدى الإفصاح عن مشكلة الإستمرارية في القوائم المالية، فإذا كان الإفصاح كافياً، لا يتحفظ المراجع في الرأي ويعدل تقريره بإضافة فقرة توضيحية بعد فقرة الرأي.

– الفقرة السابعة عشر، أما إذا كان الإفصاح غير كاف، فيبدي المراجع في تقريره رأياً متحفظاً، أو رأياً سلبياً بحسب ما يراه مناسباً.

– الفقرة الثامنة عشر، أما إذا حصل المراجع على تأكيدات عن عدم ملائمة فرض الاستمرارية، مما يؤدي إلى أن تصبح القوائم المالية المعدة على أساسها مضللة، يجب عليه في هذه الحالة إبداء رأي سلبي، ويمكن للمراجع الامتناع عن إبداء رأي في حالة عدم التأكد من سلامة فرض الإستمرارية (فقرة 16).

يتبين مما سبق أن مسئولية المراجع بشأن مفهوم الإستمرارية، وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570) تتمثل في مناقشة الإدارة والأخذ بعين الأعتبار خططها بالنسبة لتصرفاتها المستقبلية مع مراعاة ما يلي[1]:

أ. إن الاهتمام بمثل هذه الخطط يقل بمرور الوقت وزيادة الأحداث المتوقعة، حيث أن التركيز عادة يكون

[1] د. أحمد حلمي جمعة، **مرجع سابق**، ص ص 864-865.

للخطط الموضوعة، والتي لها تأثير هام على الملاءة المالية في المستقبل القريب.

ب. أن يحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة تفيد إمكانية أو احتمال تنفيذ هذه الخطط ونتيجة هذه الخطط سوف يتحسن الوضع المالي.

ج. دراسة الإقرارات المكتوبة من الإدارة بالنسبة لهذه الخطط.

- **تم تعديل معيار المراجعة الدولي رقم (570) بشأن الإستمرارية في ديسمبر 2000م**، حيث أشار إلى أن أهم مسؤوليات المراجع عن مفهوم الإستمرارية بالإضافة إلى ما سبق ذكره يتمثل في، تقييم تقديرات الإدارة لقدرة المنشأة على الإستمرارية، وأن يأخذ في الأعتبار نفس الفترة التي أستخدمتها الإدارة لإجراء التقييم بموجب إطار تقديم التقارير المالية، وإذا كان تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الإستمرارية تغطي أقل من اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية، يجب أن يطلب من الإدارة تمديد فترة تقييمها إلى اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية وذلك بالإضافة إلى الأستفسار من الإدارة عن معرفتها بأحداث أو ظروف خارج نطاق فترة التقييم التي أستخدمتها الإدارة، والتي قد تثير شكاً كبيراً حول قدرة المنشأة على الإستمرارية.

كما قام مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي بتعديل معيار المراجعة الدولي (570) الإستمرارية، وإصداره في نسخته الجديدة في ديسمبر 2004م، بعنوان، المنشأة المستمرة، حيث أشار إلى أن أهم مسؤوليات المراجع عن مفهوم إستمرارية المنشأة بالإضافة إلى ما سبق ذكره، تتمثل في ما يلي:

1. الأخذ بعين الأعتبار مدى ملائمة أستخدام الإدارة لفرض إستمرارية المنشأة في إعداد البيانات المالية.
2. ما إذا كانت هناك شكوك مادية تحتاج للإفصاح عنها بشأن قدرة المنشأة على الإستمرارية.
3. مدى ملائمة إستخدام الإدارة لفرض الإستمرارية حتى ولو كان إطار تقديم البيانات المالية المستخدم في إعداد البيانات المالية لا يتضمن متطلباً صريحاً بأن تقوم الإدارة بإجراء تقييم محدد لقدرة المنشأة على الإستمرارية.

مع مُراعاة أن المراجع لا يستطيع التنبؤ بالأحداث أو الظروف المستقبلية التي قد تتسبب في أن تتوقف المنشأة عن الإستمرارية، وتبعاً لذلك فإن عدم وجود إشارة إلى الشك في الإستمرارية في تقرير المراجع لا يمكن النظر إليه كضمان لقدرة المنشأة على الإستمرارية.

ومع نهاية عام 2009م وبداية عام 2010م عدل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي معيار التدقيق الدولي (570) الموسوم: المنشأة المستمرة، وأشار المجلس إلى أن أهم مسؤوليات المراجعيين الخارجيين عن افتراض المنشأة المستمرة بالإضافة إلى ما سبق ذكره تتمثل في ما يلي:

1. الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة فيما يتعلق بمدى ملائمة أستخدام الإدارة لافتراض المنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية.
2. أستنتاج إمكانية وجود شكوك جوهرية، بناءاً على أدلة الماجعة التي تم الحصول عليها، تتعلق بأحداث أو

ظروف يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرارية.

3. تحديد دلالات تقرير المراجع.

4. عمل إجراءات لتقييم المخاطر والنشاطات ذات العلاقة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (315)، وأن يدرس المراجع إمكانية وجود أحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بتوقعات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرارية، وبالقيام بذلك، يحدد المراجع ما إذا قامت الإدارة بالفعل بعمل تقييم أولي لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.

بالإضافة إلى ما تقدم، قد توجد الشكوك الجوهرية عندما يكون حجم أثرها المحتمل واحتمالية حدوثها بمكان، لذا يجب على المراجع بناءاً على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها إذا أستنتج حسب تقديره، إمكانية وجود شكوك جوهرية تتعلق بأحداث أو ظروف يمكنها، منفردة أو مجتمعة، أن تلقي بتوقعات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرارية بحيث يصبح الإفصاح الملائم عن طبيعة ودلالات الشكوك أمراً ضرورياً من أجل:

- في حالة إطار عرض بيانات مالية عادل، العرض العادل للبيانات المالية.
- في حالة إطار الالتزام، أن لا تكون البيانات المالية مضللة.

3/2/2/ أهمية التنبؤ بالإستمرارية:

ترجع أهمية التنبؤ بالإستمرارية لكونها وسيلة هامة تمكن من مساعدة جهات عديدة في اتخاذ قراراتهم الأستثمارية والتمويلية السليمة، ومن هذه الجهات الآتي[1]:

1. المستثمرون والمساهمون: حيث يهتمون بالتنبؤ بالإستمرارية على أساس التمييز بين الأستثمارات المرغوب فيها، والأستثمارات الواجب التخلص منها (الفاشلة أو التي تتجه نحو الفشل).
2. المقرضون: يهمهم التنبؤ بالإستمرارية، في معرفة نجاح وإستمرار المنشآت التي يقومون بإقراضها أو عدم إستمراريتها، ليطمئنوا على سلامة أسترداد أموالهم الممنوحة، أو المتوقع منها.
3. الجهات الرسمية: تهتم بمعرفة الحالات التي يجب التدخل بها تجنباً لحدوث الأزمات المالية، ومن هذه الجهات وزارة الصناعة والتجارة، وزارة المالية وغيرها.
4. مُراجعي الحسابات: تزودهم بإجراءات فعالة، وتمكنهم من انجاز عملية المراجعة بدقة أكثر من خلال الأطلاع على ما يمكن أن يثير شكوكهم والإجراءات التي يجب أتخاذها في ظل هذه الشكوك.

أيضاً تأتي أهمية التنبؤ بالإستمرارية من أهمية اعتبارها أحد المؤشرات الجيدة التي تطمئن المستثمرين إلى[2]:

1. سداد الالتزامات المستحقة على المنشأة في مواعيدها، والقدرة على تمويل العمليات الرأسمالية.

---

[1] منذر المؤمني، زياد شويات، **قدرة المدقق على اكتشاف مؤشرات الشك باستمرارية العملاء**، مجلة المنارة، الأردن، عمان، المجلد 14، العدد1، 2008م، ص ص 146-147.

[2] منذر المؤمني، **المرجع السابق**، ص ص 143- 144.

2. قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية مستقبلاً.
3. تفادي عمليات التصفية، وما يترتب عليها من آثار ضارة بكافة الأطراف.
4. تقييم السيولة والمرونة المالية، ومخاطر الأستثمار في المنشأة.

كما تتمثل أيضاً أهمية التنبؤ بالإستمرارية بشكل واضح في أهمية الأهداف التي تحققها عملية التنبؤ بصـــورة عامة لإدارة المنشآت الصناعية في المستقبل. وتتمثل هذه الأهداف في الآتي [1]:

1. التعرف على ما سيكون عليه أداء المنشأة في المستقبل بالاستناد على بيانات الماضي.
2. التنبؤ بالقيمة الحقيقية للمنشأة في المستقبل عن طريق تقييم الخطط.
3. تخفيض درجة عدم التأكد الذي سيواجه المنشأة مستقبلاً.
4. توفير قاعدة من المعلومات الضرورية التي تحدد مدى الجدوى الأقتصادية لأستثمارات المنشأة.

ومن حيث الدور الذي يؤديه التنبؤ بالإستمرارية في مجال اتخاذ القرارات داخـــل المنشـــأة، باعتبـــار أن المنشأة تعيش في بيئة تتميز بالديناميكية، تضيف الباحثة الأهمية التالية للتنبؤ بالإستمرارية، وهي:

1. يضمن التنبؤ بالإستمرارية إلى حد كبير الكفاءة والفاعلية للمنشأة في المرونة مع البيئة الخارجية.
2. معرفة أحتياجات المنشأة في المدى القصير والمتوسط.
3. تساهم في الحد من المخاطر التي قد تواجه المنشأة.
4. تعطي صورة للمنشأة عن توجهها المستقبلي.
5. تساهم بقدر كبير في اتخاذ القرارات وترقب آثارها مستقبلاً.

4/2/2/ بعض المفاهيم المرتبطة بمفهوم التنبؤ بالإستمرارية

يستوجب مفهوم فرض الإستمرارية على المراجع الخارجي التأكد من مدى ملائمة فرض الإستمرارية الذي تم من خلاله إعداد القوائم المالية بواسطة إدارة المنشأة الصناعية، فإذا لم يكن هناك ما يُبرر هذا الفرض فقد لا تستطيع المنشأة تحقيق الأصول بالقيم المسجلة بدفاترها، كما يحدث تغيير في قيم وتواريخ استحقاق الالتزامات، وبالتالي فإنه قد تنشأ الحاجة إلى تعديل قيم وتبويب كل من الأصول والالتزامات في القوائم المالية للمنشأة. ومن المفاهيم المرتبطة بمفهوم التنبؤ بالإستمرارية، ما يلي[2]:

1/4/2/2/ التنبؤ بالتعثر المالي: (العسر المالي) Financial Insolvency

يُعرف التعثر المالي بأنه، عملية تنتج عن تفاعل العديد من الأسباب والعوامل عبر مراحل زمنية طويلة وصولاً إلى حالة عدم القدرة على سداد الالتزامات والحصول على التزامات جديدة، وفقدان التوازن المالي

---

[1] إبراهيم عبد الواحد نائب، إنعام عبد المنعم باقية، **نظرية القدرات – نماذج وأساليب كمية محوسبة**، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2001م)، ص 357.

[2] على خلف عبد الله، **التحليل المالي واستخداماته للرقابة على الأداء والكشف عن الانحرافات**، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، كوبنهاجن، 2008م، ص 58، متاح على موقع الأكاديمية www.ao-academy.org

والنقدي والتشغيلي (علي خلف). فالعسر المالي (التعثر) يعني في معناه العام، عدم قدرة المنشأة على الدفع والوفاء بالتزاماتها تجاه الغير، ويتخذ التعثر المالي أحد الشكلين التاليين[1]:

1/1/4/2/2/ التعثر المالي الفني:

يعني التعثر المالي الفني، عدم قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها الجارية قصيرة الأجل، وتعتبر المنشأة متعثرة، تعثر مالي فني عندما لا تستطيع توليد فائض نقدي من خلال نشاطها يكفي لمواجهة أعباء والتزامات هذا النشاط، انخفاض قدرتها الذاتية على سداد التزاماتها الجارية، عدم قدرتها على تأمين احتياجاتها اليومية من مستلزمات الإنتاج، عدم قدرتها على سداد أجور ومرتبات العمال، عدم قدرتها على سداد الأقساط بالعوائد، وتآكل رأس المال العامل حتى يصل إلى مرحلة التوقف عن العمل.

2/1/4/2/2/ التعثر المالي الحقيقي (القانوني):

يعني عدم قدرة المنشأة على تغطية كافة التزاماتها المستحقة عليها، وهو الحد الذي تكون فيه الأصول الخاصة بالمنشأة أقل من التزاماتها، بمعنى أن العسر المالي الحقيقي ينشأ عندما تكون قيمة أصول المنشأة التي في حوزتها غير كافية لتغطية الالتزامات التعاقدية مع الغير.

هناك مجموعة من الأسباب التي تؤدي إلي تعثر المنشأة، يمكن تقسيمها إلى قسمين، هما[2]:

أ. أسباب خارجية: تنتج عن المنافسة الشديدة وتوقعات المستثمرين، الظروف الأقتصادية العامة، القرارات الحكومية، والأتجاهات التضخمية السائدة على مستوى الأقتصاد المحلي والعالمي، بالإضافة إلى حدوث تقلبات حادة في أسعار الصرف والتي تؤدي إلى تزايد قيمة مديونيات العديد من المنشآت المقترضة مما يتسبب في حدوث اختلال في الهيكل التمويلي.

ب. أسباب داخلية: وتعود إلى أسباب إدارية تتمثل في ضعف الإدارة، غياب العناصر الإدارية والفنية المتخصصة وجود صراعات بين أعضاء الإدارة العليا، تغليب المصالح الخاصة للمساهمين، والتوجهات الخاطئة للإدارة.

وتعتبر الأسباب الإدارية القاسم المشترك في معظم المنشآت المتعثرة، فتكون الإدارة غير قادرة على تقـــديم الدعم الكافي للموظفين، كما قد تعود الأسباب الداخلية إلى أسباب مالية، تتمثل في زيادة حجم الديون المتعثرة ووجود خلل في الهيكل التمويلي وضعف السيولة النقدية، مما يؤدي إلى تراكم الديون والعجز عن الوفاء بها بصورة تؤثر سلباً على نتائج الأعمال[3].

---

[1] د. محمد محمود المكاوي، **التعثر المصرفي الإسلامي**، (القاهرة: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2010م)، ص ص 28-2.

[2] هناء محمد هلال الحنيطي، محمد سامي محمد علي، **التنبؤ بالفشل المالي لشركات قطاع الصناعة الإستراتيجية والتعدينية الأردنية باستخدام نموذجي التمان وكيدا**، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، مجلد 2، العدد الأول، 201م، ص 8.

[3] هناء محمد هلال الحنيطي، **مرجع سابق**، ص 9.

2/4/2/2/ التنبؤ بالفشل المالي: Financial Failure

الفشل بمفهومه العام ينقسم إلي الأنواع التالية:

1/2/4/2/2/ الفشل الاقتصادي: يقصد بالمنشأة الفاشلة في المفهوم الإقتصادي، المنشأة التي لا يكفي دخلها لتغطية نفقاتها أو التي يقل فيها معدل العائد على الأستثمارات (بتكلفتها الدفترية) عن تكلفة رأس المال، ولا يترتب على الفشل الأقتصادي إشهار إفلاس المنشأة، بمعنى أنه يمكن للمنشأة أن تكون فاشلة من الناحية الاقتصادية، ومع ذلك لا تتوقف عن دفع الألتزامات عندما يحين أجل استحقاقها، ومن ثم لا تشهر إفلاسها[1].

2/2/4/2/2/ الفشل القانوني: يتمثل في الحالة التي لا تتمكن فيها المنشأة من مواجهة العسر المالي في أقصى درجاته أو التحكم فيه، وبالتالي فإن الأمر يتطلب ضرورة الأعتراف بالفشل من الناحية القانونية، وهو يحدث عندما لا تستطيع المنشأة الوفاء بالتزاماتها لفترة طويلة، وبالتالي فإنه من الضرورة اتخاذ إجراءات قانونية تتعلق بإشهار الإفلاس والتصفية[2].

3/2/4/2/2/ الفشل المالي: هو أختلال مالي يواجه المنشأة نتيجة قصور مواردها وإمكانياتها عن الوفاء بالتزاماتها في الأجل القصير، وأن هذا الاختلال ينجم أساساً عن عدم توازن موارد المنشأة (الداخلية، والخارجية) وبين التزاماته في الأجل القصير التي تستحق السداد[3]. وقد يتخذ الفشل المالي أحد الشكلين التاليين[4]:

– حالة عدم كفاية السيولة، ويقصد بذلك عدم قدرة المنشأة على سداد الديون والفوائد المستحقة الدفع، وهو ما قد يحدث حتى إذا كانت أصول المنشأة تزيد على قيمة خصومها.

– حالة الإعسار المالي، ويقصد به زيادة الألتزامات المستحقة للغير (الخصوم) عن قيمة أصول المنشأة، وهذا الأمر يحدث بغض النظر عن مستوى السيولة.

هناك مجموعة من المؤشرات والمظاهر التي تدل على احتمالية فشل المنشأة، ويمكن تلخيصها بما يلي[5]:

1. تدني الربحية وتدهورها لفترات متتالية.

---

[1] علاء الدين جبل وآخرون، **دور المعرفة المحاسبية في التنبؤ بالفشل المالي للشركات**، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد 75، مجلد 31، 2009م، ص 15

[2] د. يوسف محمود جربوع، د. فارس محمود أبو معمر، **مدى مسؤولية المراجع الخارجي للتنبؤ باستمرارية المشروع**، مرجع سابق، ص 450.

[3] محسن أحمد الخضيري، **الديون المتعثرة**، (القاهرة: مركز ايتراك للنشر والتوزيع، 1997م)، ص 33.

[4] طاهر صالح الزرقان، **التحليل المالي وأثره في المخاطر الائتمانية**، مجلية كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العراق، العدد 23، 2010م)، ص 278.

[5] محمد مجيد سليم، **استخدام المدخل الرياضي في تحليل مسببات تعثر شركات الوساطة المالية الأردنية**، مجلة آفاق جديدة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، العدد الثاني، 2009م، ص 5.

2. عدم القدرة على المنافسة مع المنتجات المستوردة أو المصنعة محلياً.

3. إختلال هيكل رأس المال كالاعتماد المتزايد على الأقتراض خاصة الأقتراض قصير الأجل، وتدهور الموجودات المتداولة ونسب السيولة.

4. ضعف الرقابة على رأس المال العامل، الأمر الذي يؤدي إلى الأرتفاع المستمر في بنود المخزون والمدينين بالنسبة لحجم وقيمة المبيعات.

5. عدم التعرف أو السيطرة على الأنشطة الخاسرة في المنشأة.

6. عدم دقة الإجراءات أو السياسات المحاسبية المتبعة، مما يستدعي أحياناً اقتطاع احتياطات كبيرة لمواجهة خسائر سنوات سابقة لم تؤخذ بعين الاعتبار في حينها.

7. تأخر إعداد الحسابات الختامية وضعف الإفصاح المالي، مما يؤدي إلى تأخير معرفة الوضع الحقيقي للمنشأة، وبالتالي تأخير حل المشاكل المالية التي تزيد من احتمالية الفشل.

8. عدم التقيد أو تنفيذ الشروط المنصوص عليها في اتفاقيات القروض والإسناد، خاصة الشروط المتعلقة بنسبة المديونية وحجم رأس المال العامل.

9. تزايد طلبات إعادة جدولة الالتزامات.

3/4/2/2/ التنبؤ بالإفلاس المالي: Financial Bankruptcy

يُعرف الإفلاس بأنه، الوضع الذي لا تستطيع فيه المنشأة مواجهة التزاماتها نحو الآخرين، وبالتالي تطلب المحكمة من المنشأة إما إعادة تنظيم ديونها أو تسييل موجوداتها[1]. وهي بذلك تعني الحالة التي يتقرر فيها تصفية المنشأة بالشكل القانوني نتيجة لكونها تعاني من الفشل المالي الحقيقي بشكل شبه أكيد[2]. وعليه يعتبر الإفلاس هو المحصلة النهائية لحالة الفشل المالي للمنشأة إذا ما تم إهمال علاج هذا الفشل، فمن خلال عدم قدرة المنشأة على تحصيل أي مبالغ مستحقة لها عند الغير، إلى جانب عدم القدرة على سداد أي التزامات سواء كانت التزامات قصيرة أو طويلة الأجل، فإن المنشأة في هذه الحالة تكون قد بلغت حالة الإفلاس.

يتضح للباحثة، أن مفاهيم التعثر المالي وأسبابه، والفشل المالي ومظاهره ومفهوم الإفلاس ترتبط بصورة مباشرة بمفهوم الأستمرارية، ويمثلون المراحل التي تسبق مرحلة عدم الإستمرارية للمنشآت الصناعية، وتستطيع الباحثة تحليل علاقة الأرتباط هذه من خلال الآتي:

1. التعثر المالي حالة تسبق الفشل المالي، وترتبط بوجود عدد من الأسباب المالية وغير المالية التي تؤثر على المنشأة وتجعلها غير قادرة على الوفاء بالتزاماتها تجاه الغير عند تواريخ أستحقاق هذه الالتزامات. فالتعثر المالي الفني، يعتبر عسر مالي مؤقت يمكن التغلب عليه في معظم الأحيان، بينما العسر المالي الحقيقي

---

[1] د. محمد مجيد سليم، **مرجع سابق**، ص 5.

[2] د. علاء الدين جبل وآخرون، **مرجع سابق**، ص 11.

أو القانوني هو الذي عادة ما يؤدي إلى إفلاس المنشأة وتصفيتها (عدم إستمراريتها) [1]. وهذا يعني أنه لا يشترط لوقوع التعثر المالي حدوث الإفلاس أو التصفية بالمعنى القانوني، فقد تستطيع المنشأة تدبير أمورها وإعادة تنظيم شئونها المالية، مما يؤدي إلى الخروج من حالة التعثر المالي، وقد لا تستطيع الأمر الذي يؤدي إلى حالة الإفلاس بمعناه القانوني[2]. وبذلك يمكن للباحثة القول بأن العسر المالي الفني يمثل عُثر مؤقت يرتبط بوجود مشاكل في السيولة يمكن مواجهتها، وبالتالي لا يؤثر على قدرة المنشأة على الاستمرارية، أما التعثر القانوني فإنه قد يؤدي إلى عدم إستمرارية المنشأة، وبذلك فإن التعثر المالي يمثل المرحلة الأولى من مراحل عدم إستمرارية المنشأة.

2. الفشل المالي هو مفهوم مُرادف لحالة العسر المالي الحقيقي أو القانوني، والتي تعني عدم قدرة المنشأة على مواجهة وسداد التزاماتها المستحقة للغير بكامل قيمتها[3]. ويمكن التفريق بينهما على أساس أن التعثر المالي حالة تسبق الفشل المالي وقد لا تؤدي إليه بالضرورة، وفقاً لمعيار المرونة المالية، حيث أن التعثر المالي يعني نقص عوائد الأسهم أو توقفها والتوقف عن سداد الالتزامات في مواعيدها، أما الفشل المالي فيعني التوقف كلياً عن سداد الالتزامات والإفلاس وتوقف النشاط[4]، وبالتالي تؤثر على مفهوم التنبؤ بالإستمرارية.

3. الإفلاس المالي، وهو يعني عدم إستمرارية المنشأة، حيث أن إفلاس المنشأة من الناحية القانونية يتطلب صدور حكم قضائي بذلك، وبالتالي فإن الإفلاس يكون النتيجة النهائية لفشل المنشأة، وعدم إستمراريتها، كما أنه يترتب عليه تأثيرات قانونية وأقتصادية عديدة منها، إنهاء الكيان القانوني للمنشأة، وتحمل المساهمين والدائنين لخسائر مالية، بالإضافة إلى التأثيرات السالبة على المستوى القومي.

5/2/2/ مسؤولية إدارة المنشأة بشأن التنبؤ بالإستمرارية:

تعد إدارة المنشأة الصناعية الجهة المسؤولة عن إعداد البيانات المالية ويعتبر أفتراض المنشأة المستمرة مبدأ رئيسي في إعداد البيانات المالية، وبموجب فرضية الإستمرارية ينظر عادة إلى المنشأة أنها مستمرة في عملها في المستقبل المنظور دون أن يكون لها هدف أو حاجة للتصفية، أو التوقف عن المتاجرة أو محاولة

---

[1] د. يحيى إبراهيم علي، **قيمة المنشأة والفشل المالي للمنظمات**، (القاهرة: مكتبة عين شمس، 1992م)، ص 102.

[2] د. أحمد حسن علي عامر، **دور المعلومات المحاسبية في التنبؤ بالفشل المالي في الأنشطة الفندقية** - دراسة تطبيقية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الثاني، 2007، ص 528.

[3] د. منير شاكر محمد، **الفشل المالي للمشروعات – التشخيص – التنبؤ – العلاج – منهج تحليلي**، (عمان: دار النهضة العربية، 1989م)، ص 12.

[4] د. أحمد محمد لطفي غريب، **مدخل محاسبي مقترح لقياس والتنبؤ بتعثر الشركات**، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، 2001م، ص 78.

الحصول على الحماية من الدائنين بموجب القوانين والأنظمة[1]. وعليه تقوم الإدارة بإعداد تقرير يقدم مع القوائم المالية تقر فيها بمسئوليتها عن إعداد تلك القوائم المالية، ويتضمن التقرير تقييم الإدارة لنظام الرقابة الداخلية، واستجابة المنشأة لنقاط الضعف الهامة التي حددها المراجع، كما يتضمن تقرير الإدارة (Management Report) السنوي ما يلي[2]:

1. الأعتراف بمسئولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية للمنشأة وأختيار السياسات المحاسبية التي إعدت علي أساسها، والمعلومات الأخري المرتبطة بها والتي يتضمنها التقرير السنوي.
2. إن القوائم المالية قد إعدت وفقاً للمعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، والإرشادات المهنية، كما أنها تتضمن بعض التقديرات.
3. مسئولية الإدارة عن تصميم وتطبيق النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية.
4. إن الإدارة مقتنعة بدرجة معقولة.

أيضاً يجب أن يتضمن تقرير إدارة المنشأة ما يلي:

1. الإعتراف بمسئولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية التي تعطي وجهة نظر صادقة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها.
2. مسئولية الإدارة عن تصميم وتطبيق نظم معلومات إدارية ونظم رقابة داخلية ملائمة، يمكن الوقوف فيها بدرجة كافية لتحقيق ما يلي:

أ. توفير المعلومات الضرورية لإعداد القوائم المالية.

ب. توفير تأكيد بأن فرص ارتكاب الغش والتحريفات غير القانونية قد تم تحقيقها إلي أدني حد ممكن.

ج. ملائمة فرض الإستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية.

يوضح تقرير إدارة المنشأة مدي مسئوليتها عن التقييم والتنبؤ بقدرة المنشأة علي الإستمرارية، كما أوصت بذلك عدد من المجالس المهنية، فقد أشار مجلس (IFAC, IAASB. 2004) إلى أن بعض شروط تقديم التقارير المالية تحتوي على متطلب صريح بوجب قيام الإدارة بإجراء تقييم محدد لقدرة المنشأة على الإستمرارية، كما أن المتطلبات المفصلة الخاصة بمسؤولية الإدارة عن تقييم قدرة المنشأة على الإستمرارية والإفصاحات عن البيانات المالية المتصلة بذلك من الممكن وضعها في معايير محاسبية أو تشريعات أو أنظمة.

ويؤكد على ما تقدم معيار المحاسبة الدولي رقم (1) المعدل عام 1997م (IASB, 1999, - IASB,

---

[1] أحمد علي جمعة، **تطور مسؤولية المحاسبين**، مرجع سابق، ص ص 862-863.

[2] د. جون دانيال غالي، **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2001م)، ص34

2004) إجراء تقييم لقدرة المنشأة على الإستمرارية- وإعداد البيانات المالية على أساس إستمرارية المنشأة، وعندما تكون المنشأة على علم – عند قيامها بالتقييم – بوجود شكوك مادية تتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكاً كبيرا فيما يتعلق بقدرتها على الإستمرارية فإنه يجب الإفصاح عن هذه الشكوك. وعندما لا يتم إعداد البيانات المالية على أساس إستمرارية المنشأة فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة مع الأساس الذي تم بناءاً عليه إعداد البيانات المالية وأسباب عدم اعتبار المنشأة أنها مستمرة. وكذلك عند تقييم ما إذا كانت فرضية الإستمرارية مناسبة فإنه يجب على الإدارة أن تأخذ في الأعتبار كافة المعلومات المتوفرة للمستقبل القريب الذي يجب أن يكون على الأقل أثنتا عشر شهراً من تاريخ بيان المركز المالي، وفي حالات أخرى قد تحتاج الإدارة إلى الأخذ في الأعتبار سلسلة واسعة من العوامل المحيطة بالربحية العالية والمتوقعة والجداول الزمنية لسداد الديون والمصادر المحتملة للتمويل قبل أن تضع نفسها أن أساس إستمرارية المنشأة مناسب.

يشمل تقييم الإدارة لأفتراض المنشأة المستمرة، إجراء حكم في منطقة زمنية معينة بشأن النتيجة المستقبلية للأحداث أو الظروف التي هي بطبيعتها غير مؤكدة، مع مُراعاة الآتي:

أ. كلما كان الوقت الذي يتخذ فيه الحكم حول نتيجة الحدث أو الظرف أبعد في المستقبل، تزداد درجة الشك المرتبطة بنتيجة الحدث أو الظرف إلى حد كبير، ولهذا السبب فإن معظم أطر تقديم التقارير المالية التي تتطلب تقييم الإدارة الصريح تحدد الفترة التي يتطلب من الإدارة أن تأخذ فيها كافة المعلومات المتوفرة.

ب. يمكن أن تنقض الأحداث اللاحقة الحكم الذي كان منطقيا لدى صدوره، لذلك يستند أي حكم بشأن المستقبل على المعلومات المتاحة في الوقت الذي صدر فيه الحكم.

ت. إن حجم وتعقيد المنشأة وطبيعة وظروف عملها ودرجة تأثرها بالعوامل الخارجية، جميعها تؤثر على الحكم الخاص بنتيجة الأحداث أو الظروف.

تخلص الباحثة من العرض المتقدم إلى، أن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة المنشأة على الإستمرارية حتى إذا لم يكن هناك مطلب قانوني أو محاسبي بذلك، لأن تقييم الإستمرارية يؤدي إلى صحة ومصداقية البيانات المالية المعدة على أساسها عند قياسها.

6/2/2/ دور المعلومات المحاسبية في التنبؤ بالإستمرارية

أصبحت المعلومات المحاسبية ضرورية وهامة لإستمرار المنشأة ونموها، ولها دور في التنبؤ بالإستمرارية يتمثل في زيادة المعرفة وتخفيض مخاطر عدم التأكد، وعادة ما تكون المعلومات المحاسبية في صورة كمية وموضوعية. ففي الحياة العلمية هناك خلط بين مفهومي البيانات Data والمعلومات Information المحاسبية، ويتم التمييز بينهما كالآتي[1]:

1. البيانات Data، هي المادة الخام في نظام المعلومات، وهي تعبير عن الحقائق الأولية أو الإشارات التي

[1] ليستر أي هينجز، سيرج مانولتش، ترجمة: حامد أحمد حجاج، **المحاسبة الإدارية**، (الرياض: مكتبة دار المريخ للنشر، 1988م)، ص 28.

تم تلقيها وتسجيلها عن الأحداث موضع الأهتمام، وهذه البيانات يتم إدخالها في نظام المعلومات لمعالجتها بغرض إنتاج المعلومات، فهي بذلك تمثل مدخلات نظام المعلومات.

2. المعلومات Information، وهي مجموعة البيانات التي جمعت وأعدت بطريقة جعلتها قابلة للأستخدام، وتمثل النتائج التي يتم الحصول عليها من عملية معالجة البيانات، فبعد أن يتم إدخال البيانات إلى نظام المعلومات تخضع لعدة عمليات معالجة مثل، التبويب والتحليل والتلخيص والعرض في تقارير تتناسب وغرض الأستخدام الذي تطلب من أجله، وبذلك تتحول البيانات إلى معلومات يمكن أستخدامها.

يتم إعداد المعلومات المحاسبية من خلال نظام يعرف بنظام المعلومات المحاسبي، ويلعب هذا النظام دوراً هاماً وفعالاً يتمثل في تزويد مختلف مستويات اتخاذ القرار بمعلومات جاهزة صحيحة ودقيقة في الوقت المناسب، تساعدهم في اتخاذ مختلف القرارات بصورة عامة والقرارات المتعلقة بالتنبؤ بإستمرارية المنشآت بصورة خاصة. ويتم توفير هذه المعلومات عن طريق التقارير والقوائم المالية التي تعد من واقع البيانات اليومية الفعلية، والمدعمة بعناصر أخرى مثل المؤشرات التسييرية، المعايير، الجداول القيادية، الميزانيات التقديرية، والتي لها دور فعال في تفسير وتقييم النتائج الفعلية. ويقوم نظام المعلومات المحاسبية على مجموعة من المبادئ، التي تدعم فعاليته في إنتاج معلومات محاسبية تتصف بالملائمة والموثوقية، حتى يكون لها القدرة على التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية بصورة فعالة، وتتمثل هذه المبادئ في الآتي[1]:

1. مبدأ التكلفة المناسبة، يعتبر من أهم المبادئ التي توفر للإدارة احتياجاتها من المعلومات، وتحقق لها الرقابة الداخلية بتكاليف معقولة ومناسبة لحجم المنشأة وإمكانياتها المالية.

2. مبدأ الثبات في إعداد التقارير، يفترض هذا المبدأ أن تكون مخرجات نظام المعلومات المحاسبي من التقارير المالية، معدة بطريقة موحدة وثابتة في كل الدورات ليعطي إمكانية المقارنة.

3. مبدأ العمل الإنساني في إعداد التقارير، يتطلب هذا المبدأ مُراعاة جانب العلاقات الإنسانية، وذلك بالتركيز على توفير الظروف الملائمة والمحفزة للأفراد لأداء مهامهم بشكل جماعي.

4. مبدأ الهيكلة، أن يراعى في تصميم نظام المعلومات المحاسبية ما يتضمنه الهيكل التنظيمي من خطوط للسلطة والمسؤولية، والتي تحدد أساليب الضبط والرقابة الداخلية، وتحدد كذلك مسار تدفق البيانات والمعلومات من وإلى النظام المحاسبي.

5. ينبغي أن يتوفر في نظام المعلومات المحاسبية، مجموعة من الإجراءات التنظيمية المتكاملة التي تضمن دقة وصحة المعلومات المحاسبية (مبدأ الضبط والرقابة الداخلية) وتتطلب الرقابة الداخلية داخل المنشأة ضرورة وجود خطة تنظيمية سليمة تحقق الفصل بين الوظائف والمسؤوليات، إضافة إلى تحديد السلطات والمسؤوليات.

---

[1] لعماري أحمد **طبيعة وأهمية نظام المعلومات المحاسبية**، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة الجزائر، العدد 1، نوفمبر 2001م، ص ص 57-59.

6. مبدأ المرونة، أن يتصف النظام المحاسبي بالمرونة لكي يستجيب لمختلف التغيرات التي تحدث في المستقبل، مع مُراعاة مبدأ الثبات والإستمرار في عرض البيانات.

7. مبدأ إعداد التقارير، أن يكون النظام قادراً على إصدار التقارير الداخلية والخارجية والتي تعتبر وسيلة الاتصال بين مختلف المسؤوليات الإدارية داخل المنشأة، وأن تتصف هذه التقارير بالدقة والمصداقية لتشكل أساساً للمفاضلة بين مختلف البدائل المتاحة لاتخاذ القرارات الملائمة.

ترى الباحثة أن، المعلومة المحاسبية هي الوسيلة التي تقدم بها المنشأة الصناعية وضعها المالي وأدائها وتدفقاتها النقدية، وتكمن أهميتها في أن التحكم والاستغلال الأمثل لها يحقق نجاحاً للخطط المستقبلية وضماناً لإستمرار وتطور المنشأة الصناعية.

2/2/6/1/ القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية على التنبؤ بالإستمرارية:

تحتوي المعلومات المحاسبية على خصائص وصفات معينة تجعلها مفيدة ومؤثرة وصالحة لعملية التنبؤ بالإستمرارية، وقد حدد مجلس المعايير المحاسبية الدولية Financial Accounting Standard Board(FASB)، خصائص المعلومات المحاسبية المؤثرة في التنبؤ، بما يلي:

2/2/6/1/1/ خاصية الملائمة:

ملائمة المعلومات المحاسبية تعني، قدرتها على تسهيل عملية أتخاذ القرارات من جانب مستخدميها، وتكون أيضاً ملائمة إذا مكنت مستخدميها من تقييم الأحداث الماضية، الحاضرة والمستقبلية، أو في تأكيد أو تعديل التقييمات الماضية، وأيضاً إذا استطاعت المعلومة تقليل حالة عدم التأكد حول المتغيرات في أتخاذ القرار، وأن تكون المعلومة المحاسبية متاحة لمتخذ القرار قبل أن تفقد قدرتها التأثيرية على القرار، ويتطلب ملائمة المعلومات المحاسبية توفر الخصائص الثانوية الآتية[1]:

أ. القيمة التنبؤية Predictive Value: ينبغي أن تتميز المعلومات المحاسبية بقدرتها على التنبؤ بالمستقبل لزيادة الثقة فيها، وذلك لتجنيب حدوث خسائر محتملة، وزيادة الثقة في المخصصات الواجب تكوينها في المستقبل.

ب. قيمة التغذية العكسية Feedback Value: وتعرف أيضاً بإمكانية التحقق من التوقعات، فهي تمكن مستخدمي المعلومات من صحة التوقعات السابقة والأسترشاد بها للتنبؤ بالأحداث اللاحقة.

ج. التوقيت المناسب Timeliness: ويقصد به توفير المعلومات لمستخدميها في الوقت الذي يحتاجها فيه، إذ أن تقديم المعلومات المحاسبية في غير وقتها سوف يجعلها غير ملائمة للغرض الذي أعدت من أجله، وبذلك تفقد قدرتها التأثيرية على القرارات.

---

[1] غازي عبد العزيز سليمان البياتي، **قيمة المعلومات المحاسبية التنبؤية ودورها في الرقابة مع التركيز على الرقابة القبلية (السابقة)**، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد (3)، العدد (7)، 2007م)، ص ص 4-5.

/2/1/6/2/2 خاصية الموثوقية:

يقصد بخاصية الموثوقية للمعلومات المحاسبية التي تؤثر في عملية التنبؤ بالإستمرارية بانها، القدرة علي إعتماد المعلومة المحاسبية من قبل مستخدميها بأقل درجة مخاطرة ممكنة[1]، وتتعلق خاصية الموثوقية بأمانة المعلومات وإمكانية الأعتماد عليها، إن درجة الوثوق بالمعلومات المحاسبية تعد انعكاساً واضحاً للأدلة الموضوعية أو طرق أو أسس القياس السليمة التي بنيت عليها تلك المعلومات. ولكي تتصف المعلومات المحاسبية بالموثوقية ينبغي ايجاد أسس محاسبية ثابتة فيما يتعلق بالمبادئ والأعراف المحاسبية التي تحكم العمل المحاسبي، وكذلك تطوير أسس قياس موحدة ومقبولة وعملية. وتتطلب موثوقية المعلومات المحاسبية وإمكانية الأعتماد عليها، توافر ثلاث خصائص هي:

أ. الصدق في التمثيل، ويعني وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات والظواهر المراد التقرير عنها، بمعني أن المعلومة المحاسبية تكون معبرة عن الأحداث الخاصة بها بصورة سليمة وأمينة وخالية من التلاعب، أي تطابق طبيعة العملية مع أرقام المعلومة المقدمة عنها[2].

ب. إمكانية التحقق والتثبت من المعلومة المحاسبية، يقصد بها، أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين بأستخدام أساليب معينة للقياس والإفصاح، يستطيع أن يتوصل إليها شخص آخر بأستخدام نفس الأساليب، بمعني أن تكون للمعلومات المحاسبية دلالة محددة ويكون لها استقلالها عن الذي يقوم بإعدادها أو استخدامها[3].

ج. حيادية المعلومات المحاسبية، وتعني تقديم حقائق صادقة دون حذف أو انتقاء للمعلومات لمصلحة فئة أو قرار معين.

ترى الباحثة أن، القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية، تعتمد على مفهومي الملائمة والموثوقية للتنبؤ بإمكانية إستمرارية المنشآت الصناعية، وهما من المفاهيم النسبية، التي تتوقف على المجال الذي تستخدم فيه، بمعنى أنهما يعنيان أن المعلومة المحاسبية تكون ملائمة وموثوق بها للغرض الذي أعدت من أجله، فالمعلومة المحاسبية الملائمة لغرض ما قد لا تكون ملائمة لغرض آخر، وعليه فإن المعلومات المحاسبية الملائمة والموثوق بها في مجال التنبؤ بالإستمرارية هي المعلومات القادرة على إعطاء تنبؤات صحيحة عن امكانية المنشأة الصناعية على الإستمرارية.

---

[1] أحمد سعيد حسانين، **المحتوي الإعلامي للمعلومات المحاسبية – رؤية مقترحة لدعم مقدرتها التفسيرية في سوق الأوراق المالية**، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، العدد الثاني، 2003م، ص 72.

[2] د. مغاري عبد الرحمن، وآخرون، **الأفصاح المحاسبي والمالي وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية وأثره علي تعزيز جودة المعلومات وتنشيط الإستثمار في سوق الأوراق المالية**، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، حلوان، العدد الرابع، 2012م، ص32.

[3] د. محمد محمود عبد ربه، **طريقك إلي البورصة**، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2000م)، ص138.

7/2/2/ تحليل القوائم المالية بغرض التنبؤ بالإستمرارية:

تشير كلمة تحليل في اللغة إلى تبسيط الشيء أو تفكيكه إلى العناصر التي يتكون منها، والتحليل المالي لا يخرج في إطاره العام عن معنى التحليل من حيث تفكيك البيانات المالية وجعلها أكثر وضوحاً وفائدة من أجل التنبؤ بالمستقبل[1]. والقوائم المالية تعرف بأنها، مجموعة من البيانات المالية الأساسية التي تصدرها المنشآت مرتبة في جداول تُعد وفق مواصفات معينة، وذلك بموجب مجموعة من المفاهيم والمبادئ المحاسبية وعلى أساس منطقي وبصورة منظمة[2]. ويُعرف تحليل القوائم المالية بأنه، النظام الذي تطبق من خلاله الأدوات التحليلية على القوائم المالية والبيانات الأخرى من أجل تفسير الأتجاهات والعلاقات على نحو ثابت، ويتصل التحليل المالي أو تحليل القوائم المالية في جوهره بتحويل البيانات إلى معلومات، ومن ثم المساعدة على أداء عملية تشخيصية هدفها مسح وفحص والتنبؤ بالمعلومات[3]. وعليه فإن تحليل القوائم المالية، هو عبارة عن دراسة للعلاقات بين البنود المختلفة التي تتضمنها القوائم المالية، وقد ترتبط هذه الدراسة بفترة زمنية معينة، أو تاريخ محدد بهدف أيجاد علاقات أو معدلات أو نسب مئوية يمكن أعتبارها مرشداً للحكم على مدى كفاءة الإدارة، ونتائج عمليات التشغيل، وهي بهذه الصورة تعتبر دراسة شاملة، وقد يرتبط التحليل والدراسة بتحديد أتجاهات التغير في البنود التي تتضمنها القوائم المالية وأثر ذلك على نشاط المنشأة في الماضي أو في المستقبل[4]. كما يعني تحليل القوائم المالية دراسة القوائم المالية دراسة تفصيلية وتحليلية انتقادية، ويتضمن التحليل عملية تفسير القوائم المالية المنشورة وكيفية إعدادها والأسس التي تم في ضوء عملها القياس والتوصيل المحاسبي، وتعتبر القوائم المالية مخرجات النظام المحاسبي ومدخلات لعملية التحليل المالي لفهم الوضع المالي للمنشأة وتفسيره[5]. وعليه فإن تحليل القوائم المالية، علم له قواعد ومعايير وأسس يهتم بتجميع البيانات الخاصة بالمنشأة، وإجراء التصنيف اللازم لها، تم إخضاعها إلى دراسة تفصيلية دقيقة وإيجاد الربط والعلاقة فيما بينها[6].

ترى الباحثة أن تحليل القوائم المالية بغرض التنبؤ بالإستمرارية، هو دراسة تحليلية انتقادية ومعالجة منظمة للبيانات والقوائم المالية بشكل علمي لمنشأة ما، بغرض الحصول على معلومات تستخدم في تفسير العلاقات

---

[1] كنجو عبود كنجو، وإبراهيم وهبي، **الإدارة المالية**، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 1997م)، ص 69.

[2] محمد مطر، **المحاسبة المالية – الدورة المحاسبية ومشاكل القياس والإفصاح والتحليل**، (عمان: دار حنين للنشر والتوزيع، 1993م)، ص 589.

[3] طارق عبد العال حماد، **التحليل الفني والأساسي للأوراق المالية**، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2006م)، ص 254.

[4] د. عبد السميع الدسوقي، **المحاسبة الإدارية – اتخاذ القرارات، التحليل المالي**، (الخرطوم: جامعة القاهرة فرع الخرطوم، 1983م)، ص 123.

[5] د. صادق الحسن، **التحليل المالي المحاسبي – دراسة معاصرة في الأصول العلمية المعاصرة وتطبيقاتها**، (عمان: دار مجد للنشر، 1998م)، ص 73.

[6] عبد الله الركوي العنزي، تحليل **الرفع التشغيلي لأغراض تقويم الأداء – دراسة تطبيقية**، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد 33، العدد 2، ص 50.

واتجاهات التغير في بنود القوائم المالية في فترة زمنية معينة للتنبؤ بإستمرارية المنشأة في المستقبل القريب.

ويحقق تحليل القوائم المالية بغرض التنبؤ بالإستمرارية، الأهداف التالية[1]:

1. الحصول على معلومات مفيدة للمستثمرين والمقرضين في إعداد التنبؤات والمقارنات وتقييم التدفقات النقدية المتوقعة.
2. الحصول على المعلومات اللازمة لتقييم قدرة المنشأة على الأستخدام الكفء والفعال للموارد الأقتصادية المتاحة.
3. الحصول على معلومات وقائية وتفسيرية عن العمليات والأحداث التي تساعد على التنبؤ والمقارنة والتقييم لقدرة المنشأة على تحقيق الدخل.
4. تقدم قائمة المركز المالي معلومات مفيدة في مجال التنبؤ والمقارنة والتقييم للقدرة الإيرادية للمنشأة.
5. تقدم قائمة الدخل معلومات بشكل يمكن من الأعتماد عليها في إعداد التنبؤات والمقارنات والتقييم لقدرة المنشأة على تحقيق الدخل في المستقبل.
6. تقدم قائمة بالنشاط المالي يمكن الأستفادة منها في عمل التنبؤات والمقارنات وتقييم القدرة الإيرادية للمنشأة.
7. تقدم قائمة بالتقديرات المالية المتعلقة بالمستقبل.

1/7/2/2/ دلالة القوائم المالية عن التنبؤ بالإستمرارية:

فيما يلي توضيح لمدى دلالة أنواع القوائم المالية عن التنبؤ بالإستمرارية، وذلك على النحو التالي:

1/1/7/2/2/ دلالة قائمة المركز المالي عن التنبؤ بالإستمرارية:

قائمة المركز المالي، هي قائمة تبين وضع المنشأة المالي في فترة محددة. وتتمثل هذه الدلالة في أرتفاع معدل دوران المخزون من البضاعة، أرتفاع نسبة الأصول المتداولة إلى إجمالي الأصول، تصاعد نسبة السيولة إلى رأس المال، انخفاض كبير في الأحتياطات مقابل الأستثمارات، عدم وجود زيادة في التركيز على الأصول غير الملموسة، جودة توزيع الديون الجارية، انخفاض كبير في الديون طويلة الأجل، وأرتفاع نسبة حقوق الملكية.

2/1/7/2/2/ دلالة قائمة الدخل عن التنبؤ بالاستمرارية:

قائمة الدخل، هي قائمة تقيس نمو وأداء المنشأة خلال فترة معينة. وتتمثل هذه الدلالة في أرتفاع قيمة المبيعات، عدم وجود فجوة كبيرة بين إجمالي وصافي المبيعات، انخفاض في التكاليف مع زيادة هامش الربح، وانخفاض نسبة المصاريف الثابتة إلى المبيعات، وانخفاض إجمالي الأصول بالنسبة للمبيعات والأرباح.

8/2/2/ العوامل المالية وغير المالية المؤثرة علي التنبؤ بالإستمرارية:

يجب على مراجع الحسابات الخارجي مراعاة العوامل التالية لتقدير احتمال وتعرض المنشأة لعدم الاستمرارية

---

[1] موفق عبد الحسين محمد، مدى **التزام الشركات العامة بمتطلبات الإفصاح في التقارير المالية – دراسة تحليلية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العراق، مجلد 18، 2012م، ص ص 4-5.

في مزاولة أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة والتي يجب أن تكون في حدود انثي عشراً شهراً من تاريخ التوقيع على الميزانية العمومية. والعوامل هي:[1]

1. صعوبات في السيولة:

يستدل على ذلك من وجود نقص كبير في الأصول المتداولة وهي في الغالب (النقدية، الاستثمارات قصيرة الأجل في الأسهم، والأوراق المالية التجارية المقدمة للخصم، والمدينون، وبضاعة آخر المدة)، مقارنة بالالتزامات التي على المنشأة المتداولة وهي (الدائنون، أوراق الدفع، القروض قصيرة الأجل، الرواتب المتسحقة، الضرائب المستحقة، الإيجارات المستحقة، ... الخ).

2. اتجاة الأرباح والخسائر:

فكلما اتجهت الأرباح إلى الانخفاض السريع أو ازدادت الخسائر بشكل كبير لعدة سنوات متتالية، فعلى المراجع الخراجي أن يتوقع صعوبات مالية للمنشأة.

3. طرق تمويل التوسع:

كلما زاد اعتماد المنشأة على الاقتراض لتمويل التوسع، كلما زاد احتمال فشل هذا التوسع وتعرض المنشأة لصعوبات مالية، ويقال نفس الشيء إذا تم تمويل شراء الأصول الثابتة بقروض قصيرة الاجل.

4. طبيعة عمليات المنشأة:

هنالك منشآت ذات مخاطر أعلى من غيرها مثل الشركات التي تمول بعمليات المضاربة، فتعرض تلك المنشآت لعدم الاستمرارية أمراً وارداً بين فترة وأخرى.

5. كفاءة إدارة المنشأة:

يجب على المراجع الخارجي المستقل تقدير كفاءة الإدارة باعتبارها من العوامل التي تعجل بعدم استمرارية المنشأة حيث أن الإدارة الواعية تعدل دائماً من عملياتها التي تسبب لها المشاكل المنادية.

6. رفع قضايا على المنشأة:

قد تتعرض المنشأة إلى رفع قضايا عليها لدى المحاكم لدفع الالتزامات التي عليها، وهذا من شأنه التعجيل بإشهار إفلاسها وعدم تمكنها من الاستمرار في أعمالها.

7. إحجام البنوك لتقديم تسهيلات الاستحقاق:

إن توقف البنوك ومانحي الائتمان من تقديم تسهيلات مالية للمنشأة سوف يعجل في إفلاسها وعدم تمكنها من الاستمرار في مزاولة أعمالها.

---

[1] د. كمال أحمد يوسف، **المحاسبة الدولية المقارنة**، (الخرطوم: مطبعة جامعة النيلين، 2010م)، ص ص 35-36.

المبحث الثالث

3/2/ مؤشرات ونماذج التنبؤ بالإستمرارية

هناك عدد غير محدد من المؤشرات والنماذج المالية التي يمكن استخراجها من القوائم المالية، والتي تختلف حسب تركيبة المؤشرات والنماذج المالية ومصادر المعلومات التي تعتمد عليها أو حسب نتيجة نشاط المنشأة، ولكن المغالاة في أستعمالها واستخراجها، قد يؤدي إلى الخلط وعدم الحصول على المعلومة الصحيحة، مما ينتج عنه صعوبة في الفصل بين المؤشرات والنماذج. وتقدم المؤشرات والنماذج المالية معلومات هامة يتم تركيبها من بيانات مستقلة تتمثل في بسط ومقام المؤشر والنموذج، وتؤدي هذه المعلومات إلى تحديد الأثر المستقل لحجم الأرقام المالية والمحاسبية التي تعدها المنشآت ذات الأحجام المتباينة[1]. وسوف يتم توضيح هذه المؤشرات والنماذج في هذا المبحث علي النحو التالي:

1/3/2/ مؤشرات التنبؤ بالإستمرارية:

تُعرف المؤشرات (النسبة) المالية بأنها، عبارة عن طريقة لتفسير الأرقام المطلقة المنشورة في القوائم المالية المختلفة[2]، وتعرف أيضاً بأنها عبارة عن علاقات بين القيم المحاسبية الواردة في الكشوفات المالية مرتبة ومنظمة لتكون دالة لتقييم أداء نشاط معين عند نقطة زمنية معينة[3]، وبالتالي فهي تمثل أداة لأستقراء المستقبل، ونقطة البداية لأتخاذ الإجراءات الهادفة إلي تحسين أداء الشركة في المستقبل[4]. فالمؤشرات المالية تعد من أهم الأدوات التي تساعد المنشأة الاقتصادية على معرفة وضع السيولة المالية للمنشأة وموقف الأموال المتاحة للتوظيف وملاءمة حقوق الملكية وربحية المنشأة الاقتصادية.

فالمؤشرات المالية أو المعلومات التي تقدمها المؤشرات المالية لا تعني شيئاً في حد ذاتها دون مقارنتها بمؤشرات أخرى مثل المؤشرات النمطية أو مؤشرات الصناعة أو المؤشرات المستخرجة من سجلات المنشأة لفترة سابقة، ولا تكون المقارنة مجدية إذا لم تؤخذ في الأعتبار ظروف النمو والكساد وأختلاف طبيعة العمل والفروقات الجوهرية بين المنشآت[5]. وكذلك التضخم لأن له تأثير مباشر على المؤشرات المالية، بحيث يؤدي الى عدم قابلية المعلومات للمقارنة الإحصائية والتجميع الرياضي، وذلك لأن البنود في القوائم المالية تظهر قيمها الدفترية التاريخية، وهذا يعني أن قيم بعض عناصر الأصول تبتعد كثيراً عن قيمها الإحلالية

---

(1) عبد الحميد مصطفى أبو ناعم، **أساسيات الإدارة المالية**، (القاهرة: مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، د.س)، ص 179.

(2) داؤد نعيم نمر، **التحليل المالي**، (عمان: دار البداية ناشرون وموزعون، ط1، 2012م)، ص 45.

(3) عدنان تايه النعيمي، وأرشد فؤاد التميمي، **التحليل المالي والتخطيط- إتجاهات معاصرة**، (عمان: دار اليازودي العلميه للنشر والتوزيع، 2008م)، ص 83.

(4) أجين برغام، الإدارة المالية (2)، **أسس تقييم المشاريع – تقييم الشركات – القرارات التمويلية الأستراتيجية**، تعريب: محمود فتوح، (حلب: شعاع للنشر والعلوم، 2010م)، ص 315.

(5) أحمد نور، **الرقابة المالية – دراسات في القياس والتقييم والتحليل المحاسبي**، (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1993م)، ص 622.

السائدة في السوق في فترات التضخم أو الكساد[1]. تستخدم المؤشرات المالية في التنبؤ بالإستمرارية من خلال أستخدامها في عمليات تحليل القوائم المالية للمنشآت المراد التنبؤ بإستمرارها، فالمؤشرات المالية تهتم بقياس العلاقات بين بعض القيم في القوائم المالية سواء كانت تلك القيم في نفس الميزانية أم هي قيم مشتقة من أكثر من قائمة مالية، فهي بذلك تحدد العلاقات السببية القائمة بين حسابات أو بنود القوائم المالية، وبالتالي تساهم المؤشرات المالية في بناء صورة واضحة للتوقعات المستقبلية المتعلقة بمدى إمكانية إستمرارية المنشأة ويتطلب أستخدام المؤشرات المالية في التنبؤ بالإستمرارية توفر عدد من الشروط لضمان كفاءتها في عملية التنبؤ بالإستمرارية، منها[2]:

1. ضرورة وجود علاقة وثيقة بين عناصر المؤشر المالي، لكي تكون معبرة ولها مدلول منطقي.
2. عدم الأعتماد على مؤشر واحد في التحليل وأستخلاص النتائج.
3. أن يكون هناك أرتباط واضح بين الهدف من التحليل (التنبؤ بالإستمرارية) وبين المؤشر المالي المستخدم.
4. أن يتميز المؤشر المالي بخاصيتين هما:

أ. القدرة التنبؤية للمؤشر المستخدم.

ب. قدرة المؤشر على الأحتفاظ بالحد الأدنى من المعلومات التي تتوافر في العديد من المؤشرات الأخرى.

ولكي تكون للمؤشرات المالية المستخدمة في التنبؤ بالإستمرارية مدلول واضح، يجب الأخذ بالأعتبارات التالية[3]:

1. مقارنتها بمعايير ومقاييس (النسب المعيارية) المعدة مسبقاً.
2. الأخذ في الأعتبار نوع النشاط الذي تمارسه المنشأة محل التنبؤ بالإستمرارية، وأن تتم المقارنة فقط بين المنشآت أو الوحدات المماثلة في نفس النشاط.
3. ان تكون القوائم المالية التي يتم أستخراج المؤشرات المالية من بين عناصرها معدة وفقاً للقواعد والأعراف المحاسبية من حيث التبويب والتقييم والثبات في اتباع نفس القواعد والإجراءات المحاسبية المستخدمة.
4. الأخذ بالأعتبار التضخم وانعكاساته على فرض ثبات وحدة القياس.
5. التركيز على المؤشرات المهمة وذلك على أساس ارتباطها بهدف التنبؤ بالإستمرارية.
6. إن الاعتماد على المؤشرات المالية المستخرجة عن فترة مالية واحدة قد تكون غير معبرة عن الحقيقة المالية.
7. إن أحتساب المؤشر يعتمد على قيمة الأصول والخصوم خلال العام.

---

(1) محمد عباس بدوي، **المحاسبة وتحليل القوائم المالية**، (القاهرة: المكتب الجامعي الحديث، 2006م)، ص 327.
(2) محمد مبروك أبو زيد، **التحليل المالي – شركات وأسواق مالية**، ط2، (الرياض: دار المريخ للنشر والتوزيع، 2009م)، ص 125.
(3) **المرجع السابق**، ص ص 126-127.

من خلال ما سبق، ترى الباحثة أن المؤشرات المالية ينبغي أن تكون منطقية وعلاقة الأرقام مع بعضها البعض منطقية، وأن يعكس المؤشر المالي علاقة تطبيقية بين بسط المؤشر ومقامه، وأن يفيد المؤشر المالي في تحليل العلاقة مع مؤشرات اقتصادية أخرى، وأن يتم إعداد المؤشر المالي باستخدام قيم مناسبة ومعدة على أسس مشتركة.

2/3/2/ محددات استخدام المؤشرات المالية في التنبؤ بالاستمرارية:

رغم أهمية المؤشرات المالية واستخدامها كأدوات للحكم على إستمرارية منشأة ما، إلا أن هذه المؤشرات المالية قد وجهت إليها عدة أنتقادات نستطيع إيجازها حسب التالي[1]:

1. إن المؤشرات المالية عبارة عن علاقة بين بنود وأرصدة في يوم معين وهو تاريخ إقفال الميزانية العمومية، وبالتالي لا تظهر التغيرات علي مرور سنة.
2. بعض المؤشرات المالية تعالج إجماليات وهي غالباً ما تكون مضللة.
3. اختلاف تصنيف بنود الميزانية يجعل من الممكن التوصل إلى نتائج مختلفة في التحليل، فما يعتبره البعض أصولاً متداولة قد يعتبره آخرون شبه ثابتة والعكس صحيح.
4. إن المؤشرات المالية لا تكون ذات فائدة ما لم يتم مقارنتها بمؤشرات مرجعية للصناعة.
5. إن التحليل بالمؤشرات المالية عادة ما يغفل مشكلة التضخم.

ترى الباحثة أن، محددات أستخدام المؤشرات المالية يمكن أن تعود إلى أن المؤشرات المالية يتم أشتقاقها من بيانات مالية تعبر عن لحظة زمنية معينة، وأن هناك أختلاف في المفاهيم المالية ينتج عنها أختلافات جوهرية في المؤشرات المالية ذاتها، وأن فرض ثبات وحدة النقد يجعل البيانات المالية المعدة في فترات تسودها معدلات تضخم مرتفعة مضللة في تعبيرها عن حقيقة أداء المنشأة.

3/3/2/ العلاقة بين المؤشرات المالية والتنبؤ بالإستمرارية:

تقسم المؤشرات المالية إلى عدة أنواع حسب مهمة كل نوع، ولتحديد علاقتها بالتنبؤ بالإستمرارية من خلال تقييمها للأداء المالي للمنشأة، ينبغي تحليلها وتفسيرها وفقاً لكل نوع من أنواعها، وسوف يتم توضيح ذلك على النحو التالي:

1/3/3/2/ مؤشرات السيولة Liquidity Indicators

في كثير من الحالات تحدث مشاكل مالية سواء كانت إعسار او فشل مالي أو عدم إستمرارية في المنشآت، بسبب سوء إدارة السيولة، ومن هنا تأتي أهمية متابعة مؤشرات السيولة عند أستخدامها في التقييم بغرض التنبؤ بالإستمرارية.

---

[1] يوسف محمود جربوع، **مدى مقدرة المراجع الخارجي من خلال التحليل المالي على اكتشاف الأخطاء غير العادية بالتنبؤ بفشل المشروع – دراسة تطبيقية**، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الثالث عشر، العدد الأول، 2005)، ص 13.

فالسيولة هي قدرة المنشأة في الحصول علي النقد، أما إدارة السيولة هي قدرة المنشأة على توفير الأموال بكلفة معقولة لمواجهة الالتزامات عند أستحقاقها. ويمكن تحديدها من خلال الموجودات القابلة للتحويل إلى نقد خلال فترة معينة، مضافاً إليها ما يمكن الحصول عليه من الأقتراض وزيادة رأس المال والأرباح. وعليه فإن الهدف من إدارة السيولة هو المحافظة على إستمرارية عمل المنشأة، وإبعاد مخاطر عدم الإستمرارية عنها. وتستخدم مؤشرات السيولة لتقييم وقياس قدرة المنشأة على الوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل. هنالك عدد من المؤشرات المالية التي تستخدم في قياس السيولة، من أهمها ما يلي:

2/3/3/2/1/1/ مؤشر التداول:

هي علاقة بين الأصول المتداولة وبين الالتزامات المتداولة، ويحسب هذا المؤشر بالمعادلة التالية[1]:

$$\text{مؤشر التداول} = \frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الالتزامات المتداولة}}$$

ويعبر هذا المؤشر عن عدد المرات التي تستطيع فيها الأصول المتداولة تغطية التزاماتها المتداولة قصيرة الأجل، وذلك لأن الأصول تعتبر ضماناً للالتزامات في جميع الأحوال، سواء في الإقتراض أو التصفية. ويعتبر مؤشر التداول 2 : 1 مؤشر عادل.

2/3/3/2/1/2/ مؤشر التداول السريع:

هذا المؤشر يماثل مؤشر التداول، إلا أنه لا يشمل المخزون والمصروفات المدفوعة مقدماً، ويحسب بالمعادلة التالية[2]:

$$\text{مؤشر التداول السريع} = \frac{\text{الأصول المتداولة} - (\text{المخزون} + \text{المصروفات المدفوعة مقدماً})}{\text{الالتزامات المتداولة}}$$

نجد أن هذا المؤشر يستخدم معايير أكثر تشدداً في قياس قدرة الأصول المتداولة على تغطية التزاماتها المتداولة قصيرة الأجل، ولذلك تم أستبعاد المخزون نظراً لكونه من أقل عناصر الأصول المتداولة سيولة، وكذلك لصعوبة تصريفه خلال وقت قصير دون تحقيق خسائر، ويعتبر مؤشر التداول السريع 1 : 1 مؤشر عادل، ويمثل الحد الأدنى المقبول لهذا المؤشر. إن مؤشرات السيولة هي دليل على مقدرة المنشآت على مواجهة أخطار سداد الالتزامات المتداولة المفاجئ، وبالتالي إبعاد مخاطر العسر المالي عنها، ومن ثم المحافظة على إستمرارية عملها، ويمكن توضيح العلاقة بين مؤشرات السيولة والتنبؤ بالإستمرارية من خلال الحقائق التالية:

---

[1] منير إبراهيم هندي، **حوكمة الشركات - مدخل في التحليل المالي وتقييم الأداء**، (الإسكندرية: دار المعرفة الجامعية، 2011م)، ص 149.

[2] محمد صالح الحناوي، **الإدارة المالية والتمويل**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2011م)، ص 84.

1. تعكس مؤشرات السيولة درجة كفاية أرصدة الأصول المتداولة التي يتوقع تحويلها إلى نقد سائل لمقابلة الالتزامات أو الاستحقاقات قصيرة الأجل، وذل من خلال فترة تتوافق مع مواعيد سداد الالتزامات، لذلك يجب أن يتم تحليل وقراءة هذا المؤشر في ضوء تحليل كل العناصر المكونة لبند الأصول المتداولة، فالزيادة في مؤشر التداول أمر جيد ولكن الزيادة يمكن أن تكون مقبولة إلى درجة معينة، فقد يكون أرتفاع المؤشر يعود لزيادة بند الأصول المتداولة بسبب تراكم المخزون وعدم تصريفه وهو أمر غير جيد، وقد تكون بسبب زيادة تراكم بند العملاء وتضخمه نتيجة عدم استخدام سياسات جيدة في التحصيل ومتابعة العملاء المدينين وهو أيضاً أمر غير جيد، لذلك يجب قراءة هذا المؤشر ومقارنتها بمتوسط المؤشرات المحققة للمنشآت الناجحة في نفس مجال النشاط، وكذلك مُراعاة جميع الجوانب الأخرى التي يمكن استنباطها من خلال هذا المؤشر وعلاقتها بالبنود الأخرى.

2. إن السيولة والربحية هدفان متلازمان لإدارة المنشأة للمحافظة على إستمراريتها، ولكنهما متضادان، لذلك يجب إحداث التوازن بينهما، فالزيادة العالية في مؤشرات السيولة قد تدل على عدم استخدام المنشأة الجيد وإدارتها للسيولة، وبالتالي قد تؤدي إلى انخفاض الربحية الذي يؤدي بدوره إلى زيادة مخاطر عدم إستمرارية المنشأة.

2/3/3/2/ مؤشرات الربحية: Profitability Indicators

تعتبر الربحية مؤشر لنجاح وإستمرارية المنشآت، ومقياس الربحية هو الأهتمام الرئيسي لجميع الأطراف المعنية مثل الدائنون والمستثمرون والمالكون والإدارة، ويؤخذ صافي المبيعات كقاسم مشترك في حساب جميع مؤشرات الربحية، فالربحية هي عبارة عن العلاقة بين الأرباح التي تحققها المنشأة والأستثمارات التي ساهمت في تحقيق هذه الأرباح. وتشير مؤشرات الربحية إلى كفاءة الإدارة في تحقيق الأرباح. وتقسم مؤشرات الربحية إلى نوعين هما[1]:

1/2/3/3/2/ مؤشرات الربحية الناتجة عن نسبة الربح إلى المبيعات، وتشمل الآتي:

1/1/2/3/3/2/ مؤشر مجمل الربح إلى صافي المبيعات (هامش مجمل الربح):

ويحسب كالآتي:

$$\text{هامش مجمل الربح} = \frac{\text{مجمل الربح (صافي المبيعات – تكلفة البضاعة السابقة)}}{\text{صافي المبيعات}} \quad 100\%$$

يهتم هذا المؤشر بقياس كفاءة الإدارة في التعامل مع العناصر التي تكون تكلفة المبيعات، وليس هناك معيار نمطي ولكن يمكن إجراء المقارنة مع مؤشرات المنشأة في السنوات السابقة ومؤشرات المنشآت الأخرى في الصناعة.

2/1/2/3/3/2/ مؤشر صافي الربح إلى صافي المبيعات (هامش صافي الربح):

---

[1] عبد الحليم كراجة وآخرون، **مرجع سابق**، ص 176.

ويحسب كالآتي:

$$\text{هامش صافي الربح} = \frac{\text{صافي الربح (بعد العوائد والضرائب)}}{\text{صافي المبيعات}} \quad \%100$$

صافي الربح هنا يقصد به صافي الربح الشامل الذي يأخذ بعين الأعتبار المصروفات الأخرى والإيرادات الأخرى. ويبين هذا المؤشر إلى أي مدى يمكن أن ينخفض سعر بيع الوحدة قبل أن تتحمل المنشأة خسارة شاملة. ويعتبر هذا المؤشر مقياس لمقدار صافي الربح المتحقق بعد العوائد والضرائب عن كل دينار من صافي المبيعات أو الإيرادات، وأعلى مؤشر يمثل المنشأة الأكثر ربحية، والتي لها سيطرة أفضل على التكاليف بالمقارنة مع المنشآت المنافسة الأخرى.

2/2/3/3/2/ مؤشرات الربحية الناشئة عن نسبة الأرباح إلى الاستثمارات:

تهدف هذه المؤشرات إلى، قياس ربحية الأموال المستثمرة في المنشأة، كما أنها تعبر عن مدى كفاءة الإدارة في استخدام المصادر المتاحة، هذا ويعبر العائد المرتفع عن كفاءة الإدارة، وتتكون من المؤشرات التالية:

1/2/2/3/3/2/ مؤشر العائد على الأصول Return on assets (RoA):

وفيما يلي معادلة حساب العائد على الأصول أو الاستثمار:

$$= \frac{\text{صافي الربح (قبل العوائد والضرائب)}}{} \times 100$$

يقيس هذا المؤشر، الفعالية الكلية للمنشأة في تحقيق الربح من خلال الاستثمارات والأصول المتاحة لديها، وكلما زاد هذا المؤشر كلما كانت الربحية أكبر، ويمثل هذا المؤشر الربحية الكلية للمنشأة ذات الرأسمال المتوفر من خلال الأسهم والديون الرأسمالية[1].

2/2/2/3/3/2/ مؤشر العائد على حقوق المساهمين: Return on Equity (RoE):

وفيما يلي معادلة حساب العائد على حقوق المساهمين:

$$\frac{\text{صافي الربح (بعد الضريبة)}}{\text{إجمالي حقوق المساهمين}} \times 100$$

يقيس هذا المؤشر، العائد الذي تحققه المنشأة للمساهمين، وله دور هام في قرارات الاستثمار الخاصة بملاك الأسهم أو الحقوق، ويتطلع الملاك إلى التزايد في هذا المؤشر.

يتضح للباحثة، أن مؤشرات الربحية تستخدم في تقييم قدرة المنشأة على توليد الأرباح من أنشطتها التشغيلية مقارنة بالنفقات وغيرهما من التكاليف التي تكبدتها خلال فترة محددة من الزمن، وعليه فإنها تعتبر أداة هامة لقياس كفاءة الإدارة في أستخدام مواردها بكفاءة عالية فكلما كانت مؤشرات الربحية ذات قيمة أعلى مقارنة

---

[1] www.gulfbase.com/ar/investment tutorial/subsection.

بالفترات السابقة، دل ذلك على أن المنشأة تحقق زيادة في الأرباح، وبالتالي تعتبر مؤشرات الربحية ذات جودة عالية، وترى الباحثة أن مؤشرات الربحية ذات الجودة العالية تستمد جودتها من جودة أرباح المنشآت، ويمكن توضيح العلاقة بين مؤشرات الربحية والتنبؤ بالإستمرارية من خلال المفاهيم المرتبطة بجودة الأرباح، وذلك كما يلي:

1. إن مفهوم جودة الأرباح يمكن تحقيقه من خلال مدى قدرة الأرباح الحالية على الإستمرار في الفترات المستقبلية، فكلما تمتعت الأرباح بإستمرارية أكبر فإن ذلك يشير إلى ارتفاع مستوى جودة الأرباح المستقبلية[1].

2. إن جودة الأرباح تتمثل في القدرة التنبؤية للأرباح في المستقبل وفي قدرتها كذلك على التعبير عن الأداء الحقيقي للمنشأة وإستمراريتها في المستقبل.

3. إن جودة الأرباح تعني، مدى إستمرارية تدفق الأرباح الحالية في الفترات المستقبلية، وقدرة الأرباح الحالية على عكس الأداء الحالي والمستقبلي للمنشأة، وتمثل الإستمرارية مدى قدرة المنشأة في المحافظة على أرباحها في المدى الطويل، أو قدرة الأرباح الحالية في إعطاء مؤشر جيد عن الأرباح المستقبلية[2].

4. فيما يتعلق بتقييم الأداء الحالي للمنشأة، فإن جودة الأرباح تشير إلى أي مدى يمكن الاعتماد على هذا الأداء للتنبؤ بالأداء المستقبلي للمنشأة، وهنا تعتبر الأرباح ذات جودة عالية إذا عكست الأداء التشغيلي الحالي للمنشأة، كما أنها تمثل مؤشراً جيداً للأداء التشغيلي المستقبلي، وتقدم مقياساً جيداً عن قيمة المنشأة[3].

5. تعتبر الأرباح ذات جودة عالية إذا تم الإفصاح عنها بما ينسجم مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وبالتالي يمكنها أن تعطي مؤشرات جيدة تساعد على التنبؤ بالإستمرارية.

2/3/3/3/ مؤشرات النشاط: Activity Indicators

تستخدم هذه المؤشرات في تقييم مدى نجاح إدارة المنشأة في إدارة الأصول والخصوم، وتقيس مدى كفاءتها في أستخدام الموارد المتاحة للمنشأة في اقتناء الأصول ومدى قدرتها في الأستخدام الأمثل لهذه الأصول وتحقيق أكبر حجم ممكن من المبيعات وتحقيق أعلى ربح ممكن[4]. وفيما يلي أهم مؤشرات النشاط المستخدمة وهي:

2/3/3/3/1/ مؤشر (معدل) دوران الأصول المتداولة: Current Assets Turnover Indicator

---

[1] Richardson Scott, (2003**), "Earnings Quality and Short Sellers"**, Accounting Harizons, Supplement, pp. 49.

[2] Hermanns, Severine, (2006), **"Financial Information and Earnings quality – alternative Review"**, Working Paper, Facultes Universitaires Noter – Dame De la Pait,.

[3] Dechow Patricia M., and schrand Catherine M., (2004) **"Earnings Quality"**, the Research Foundation of CFA Institute,.

[4] عبد الحليم كراجه وآخرون، **الإدارة والتحليل المالي – (أسس – مفاهيم – تطبيقات)**، (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2000م)، ص 173.

يتم حساب مؤشر دوران الأصول المتداولة بقسمة صافي المبيعات على مجموع الأصول المتداولة، ويعتبر هذا المعدل مؤشراً لمدى الكفاءة في إدارة هذا النوع من الأصول وتوليد المبيعات منه، وذلك وفقاً للمعادلة التالية:

$$\text{مؤشر دوران الأصول المتداولة} = \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{صافي الأصول المتداولة}}$$

2/3/3/3/2/ مؤشر دوران الأصول الثابتة: Fixed – Assets Turnover Indicators

يعتبر هذا المعدل مؤشراً لمدى الكفاءة في إدارة تلك الأصول. فإذا كان مؤشر دوران الأصول الثابتة للمنشأة يفوق مثيله على مستوى الصناعة، فإن ذلك قد يعني إما كفاءة عالية في أستغلال الأصول الثابتة أو عدم كفاية الأستثمار في تلك الأصول. أما في حالة انخفاض مؤشر الدوران عن مثيله على مستوى الصناعة، فإن هذا قد يعني إما انخفاض الكفاءة في أستغلال الأصول، أو المغالاة في الأستثمار فيها. ويتم حساب هذا المؤشر وفقاً للمعادلة التالية:

$$\text{مؤشر دوران الأصول الثابتة} = \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{صافى الأصول الثابتة}}$$

2/3/3/**3/3**/3/3/2 **مؤشر دوران مجموع الأصول: Total-Assets Turnover Indicators**

يقيس هذا المؤشر، مدى كفاءة الإدارة في أستغلال تلك الأصول. ويتم حساب هذا المؤشر وفقاً للمعادلة التالية:

$$\text{مؤشر دوران إجمالي الأصول} = \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{مجموع الأصول}}$$

2/3/3/**4/3**/3/3/2 **مؤشر دوران الحسابات المدينة: Account Receivable Turnover Indicator**

يعتبر هذا المعدل مؤشراً لمدى ملائمة حجم الإستثمار في الذمم، وبذلك فإنه يلقي الضوء على مدى ملائمة سياسة الائتمان وسياسة التحصيل. فالسياسة المتساهلة في منح الائتمان وفي تحصيل المستحقات تؤدي إلى زيادة الأموال المستثمرة في الذمم (رصيد الذمم) وبالتالي انخفاض مؤشر الدوران، أما السياسة المتشددة فيها فيتوقع ان تؤدي إلى نقص الأموال المستثمرة في الذمم وبالتالي ارتفاع معدل الدوران. ويتم حساب هذا المؤشر وفقاً للمعادلة التالية:

$$\text{مؤشر دوران الحسابات المدينة} = \frac{\text{صافي المبيعات الآجلة}}{\text{رصيد الذمم}}$$

متوسط فترة التحصيل: يقصد بفترة التحصيل، الفترة الزمنية التي تمضي منذ إتمام صفقة البيع حتى تحصيل قيمة الفاتورة. ويتم إيجاد متوسط فترة تحصيل الذمم بالمعادلة التالية:

$$\frac{\text{عدد أيام السنة (360)}}{\text{مؤشر (معدل) دوران الحسابات المدينة}}$$

متوسط فترة التحصيل =

2/3/3/5/ مؤشر دوران المخزون: Inventory Turnover Indicators

يعتبر معدل دوران المخزون مؤشراً لمدى ملائمة حجم الاستثمار في المخزون السلعي، ويعبر هذا المؤشر عن مدى كفاءة المنشأة في إدارة أصولها من المخزون (البضاعة) وقدرتها على إبقاء المخزون ضمن الحد المثالي المتناسب وحجم عملياتها، ويستخدم هذا المؤشر أيضاً في الحكم على كفاءة إدارة التسويق، وارتفاع هذا المؤشر يعني استثمار المنشأة لأموال أقل في المخزون. ولا يوجد مؤشر دوران نمطي ولكنه يتوقف على طبيعة الصناعة وسياسة البيع التي تتبعها المنشأة. وعليه يمكن مقارنة مؤشر المنشأة بمثيلاتها في الصناعة أو مع السنوات المتتالية لنفس المنشأة. ويحسب هذا المؤشر وفقاً للمعادلة التالية:

$$\text{مؤشر دوران المخزون} = \frac{\text{تكلفة البضاعة المباعة}}{\text{متوسط المخزون}}$$

$$\text{متوسط المخزون} = \frac{\text{مخزون أول المدة} + \text{مخزون آخر المدة}}{2}$$

متوسط فترة الاحتفاظ بالمخزون: يقصد بها عدد الأيام التي تحتاجها المنشأة لبيع البضاعة، وكذلك عدد الأيام التي تبقى فيها البضاعة بالمخازن. ويتم إيجاد متوسط فترة التخزين بالمعادلة التالية:

$$\text{متوسط فترة المخزون} = \frac{\text{عدد أيام السنة (360)}}{\text{مؤشر دوران المخزون}}$$

يمكن للباحثة، أستنباط العلاقة ما بين مؤشرات النشاط، والتنبؤ بالإستمرارية من خلال ان هذه المؤشرات تستخدم لقياس مدى مساهمة مجموعة الأصل المعين في الربحية. فيشير أرتفاع مؤشرات النشاط إلى زيادة المبيعات عن كل جنيه مستثمر في الأصل، وهذا مؤشر على الإدارة الجيدة للأصل، أما في حالة انخفاض مؤشرات النشاط من خلال انخفاض المبيعات عن كل جنيه مستثمر في الأصل، فإنه يدل على عدم أستغلال الأموال المستثمرة، وبذلك تعتبر مؤشرات النشاط الحالية ذات علاقة إيجابية مع التنبؤ بالإستمرارية.

2/3/3/4/ مؤشرات التمويل: Financial Indicators

تقيس مؤشرات التمويل المدى الذي ذهبت إليه المنشأة في الاعتماد على أموال الغير في تمويل احتياجاتها. فزيادة الاعتماد على التمويل الخارجي في تمويل الاحتياجات، وإن كانت تؤدي إلى تحقيق المزيد الوفورات الضريبية، على اعتبار أن فوائد التمويل تعد من المصروفات التي تخصم من الإيرادات قبل حساب الضريبة، إلا أنها تؤدي أيضاً على زيادة المخاطر التي تتعرض لها المنشأة. فزيادة التمويل تعني زيادة الفوائد المستحقة، كما تعني ضرورة تدبير قدر اكبر من الأموال لسداد قيمة التمويل عندما يحل موعد استحقاقها.

وإذا ما فشلت المنشأة في الوفاء بتلك الالتزامات فإن الأمر قد ينتهي بإعلان إفلاسها وبالتالي عدم إستمراريتها في نشاطها، وهذا ما يوضح العلاقة بين مؤشرات التمويل والتنبؤ بالإستمرارية. فزيادة حجم التمويل تعني زيادة احتمال تعرض المنشأة لعدم الإستمرارية، كما تعني صعوبة الحصول على التمويل مستقبلاً. هناك عدد من مؤشرات التمويل من أهمها:

/1/4/3/3/2 **مؤشر مجموع الديون** = مجموع الخصوم (الديون) / مجموع الاصول

يعطي هذا المؤشر، دليلاً للمدى الذي تعتمد عليه المنشأة في تمويل أصولها من أموال الغير. ويترتب على انخفاض مؤشر مجموع الديون انخفاض المخاطر التي يتعرض لها المقرضون والملاك، إذ من المتوقع أن لا تواجه المنشأة صعوبات في سداد قيمة التمويل والفوائد عندما يحل موعد استحقاقها.

/2/4/3/3/2 **مؤشر حقوق الملكية إلى إجمالي الأصول** = حقوق الملكية / إجمالي الأصول

يعطي هذا المؤشر دليلاً للمدى الذي تعتمد عليه المنشأة في تمويل أصولها من داخل المنشأة، وحقوق الملكية تتمثل في رأس المال والاحتياطات والأرباح المحتجزة.

/2/3/2 نماذج التنبؤ بالإستمرارية:

النماذج تعتبر تمثيل مبسط للواقع العملي، لذلك تعتبر أداة لتحليل المشكلات إذ من الأسهل بناء نموذج رياضي وتغيير معاملاته إلى أن يتم الحصول على الحل الملائم للمشكلة بدلاً من تجربة الحلول المختلفة على الواقع العملي. النموذج عبارة عن عملية تمثيل لمكونات المشكلة والعوامل المؤثرة فيها والظروف المحيطة بها وأسلوب الربط بينها[1]. وتصنف النماذج تبعاً للغرض من بنائها إلى ثلاثة أنواع هي:

1. نماذج وصفية: وهي النماذج التي يتم بناؤها لوصف المشكلة أو الطريقة التي تتبع فعلاً في النظام الموجود، فهي تعطي صورة للوضع الحقيقي دون أن يكون لها القدرة على تحديد أحسن طريقة على ما ينبغي أن يكون عليه صورة الوضع أو النظام محل الدراسة.

2. نماذج تنبؤية: وهي النماذج التي يكون لها القدرة على التنبؤ بما يكون إذا ما اتخذ قرار معين، وذلك عن طريق الربط بين المتغيرات التابعة والمستقلة.

3. نماذج معيارية: وهي نماذج تبين ما يجب أن يكون عليه الوضع والكيفية المثلى لاتخاذ القرار، وهي تعطي الحل الأمثل للمشكلة التي يمثلها النموذج.

فالنماذج التنبؤية هي محل أهتمامنا في هذه الدراسة، والغرض منها هو التنبؤ بالإستمرارية، وتعرف نماذج التنبؤ بالإستمرارية بالنماذج الكمية أو الإحصائية، وتعتمد هذه النماذج في تكوينها على النسب والمؤشرات

---

[1] مهدي حسن زويلف، نزار عبد المجيد رشيد، **الأساليب الكمية في الإدارة**، الجامعة المستنصرية، كلية الإدارة والاقتصاد، بغداد، 1990م، ص 29.

المالية التي تستخرج بياناتها من قائمتي الدخل والمركز المالي في المنشأة محل التنبؤ بإستمراريتها [1]. ويعود ظهور وانتشار استخدام النماذج في التنبؤ إلى تعقد المشكلات التي تواجهها المنشآت الصناعية الحديثة وتشعبها بدرجة كبيرة، مما أظهر قصور الطريقة التقليدية التي تعتمد على البديهة والحدس والتخمين في حلها، وذلك ما أوجب ضرورة

التعبير عن المشكلات في صورة كمية حتى يسهل تحليلها والوصول إلى حلول واقعية[2]. وقد أثبت البحث العلمي المعاصر أهمية استخدام الأساليب الإحصائية (القياسية) لتدعيم الأستخدام التقليدي للمؤشرات المالية عند إجراء المقارنات بين أنشطة اقتصادية متنوعة وذلك بتركيب نماذج كمية تستند على المؤشرات المالية في بنائها، ويكون الغرض الأساسي منها هو استخدامها في التنبؤ بالأزمات المستقبلية. فالقاعدة الأساسية في التحليل تشمل تقنين الماضي وتعديله بظروف الحاضر وتقديرات المستقبل[3]. ويجب أن تتسم نماذج التنبؤ بالإستمرارية عند بنائها، بالموضوعية والشمول، بمعنى أن تبنى تلك النماذج بموجب منهج علمي يراعي جميع المتغيرات المؤثرة على المنشأة محل التنبؤ مع التركيز على المتغير المتحكم فيها، ومراعاة ألا يوجد بين هذه المتغيرات ما يعرف بالارتباط الزمني، وكذلك تقليل فرص حدوث ما يعرف بظاهرة الترابط أو التداخل إحصائياً[4]. والقدرة التنبؤية لهذه النماذج تتباين وتختلف بحسب طبيعة المنشأة الصناعية وعمرها وحجم مديونيتها ونوع البيانات التحليلية الخاضعة للتنبؤ إضافة إلى نوع الأسلوب المستخدم في تكييف نتائج المؤشرات المالية وظروف تطبيق كل نموذج. وقد أتجهت العديد من الدراسات نحو تركيب نماذج من النسب المالية تعطي مؤشرات يمكن الإسترشاد بها في التنبؤ باحتمالات عدم الإستمرارية، ولكي يتم تخليص تلك المؤشرات من سمة الجمود التي تميزها لو أخذت فرادى كما هي عند نهاية الفترة المحاسبية، فقد أخذت هذه المؤشرات كمجموعات مترابطة ضمن سلاسل زمنية يمتد أفقها الزمني على مدار عدة فترات محاسبية ليتشكل فيها نموذج كمي أو وصفي يضفي على تلك المؤشرات صفة الديناميكية ويجعلها أداة صالحة لتصنيف المنشآت الصناعية إلى مستمرة أو غير مستمرة، ومن ثم الاستفادة من النموذج كأداة للتنبؤ باحتمالات عدم الإستمرارية وذلك قبل حدوثه بفترة كافية [5].

ويعتبر أسلوب التحليل التمييزي متعدد المتغيرات هو الأسلوب الأكثر شيوعاً في بناء نماذج التنبؤ

---

[1] علي سليمان النحاس، **نموذج محاسبي مقترح للتنبؤ بتعثر شركات المساهمة العامة**، مجلة تنمية الرافدين، مجلد 28، عدد 53، 2006، ص 43.

[2] مؤيد عبد الحسين الفضل، عبد الكريم هادي صالح شعبان، **ترشيد القرارات الإدارية بأسلوب التحليل الكمي**، (عمان: دار زهران للنشر، د. ن)، ص 13.

[3] Bill MC Donald and Morris Mical, (1984), **The Statistical Validity of the Ratio Method in Financial Analysis, An Empirical Examination**, Journal of Business Finance and Accounting, Vol. 11, No. 1pp. 96-98

[4] عادل مبروك محمد، **إدارة الأصول الرأسمالية**، (القاهرة: مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، د. ن)، ص 11.

[5] محمد صقر، **طبيعة وأهمية مؤشرات الفشل المالي للشركات – دراسة تحليلية مقارنة**، مجلة البصائر، جامعة البتراء، الأردن، المجلد 5، العدد الأول، 2001م، ص ص 9-10.

بالإستمرارية، كما استخدمت طرق أخرى حديثة وهي نماذج الذكاء الاصطناعي. ففي ظل استخدام أسلوب التحليل التمييزي يتم تحليل المتغيرات الداخلة في النموذج بطريقة مترابطة مع الأخذ في الحسبان العلاقات المتداخلة بين هذه المتغيرات، كما أنه يسعى إلى تكوين نموذج إحصائي يصور العلاقة المتبادلة بين المتغيرات المختلفة، وتعود أهميته بصفة أساسية إلى فاعليته في التمييز بين المشاهدات باستخدامه العديد من المتغيرات، وذلك من خلال

إيجاد تركيبات خطية لمجموعة من المتغيرات يطلق عليها متغيرات التمايز [1].

ترى الباحثة، أن نماذج التنبؤ بالإستمرارية عبارة عن وسائل فعالة للتوصل إلى قرار سليم بشأن إستمرارية المنشأة الصناعية، وفي الواقع العملي فقد تم تطوير نماذج لها القدرة على التنبؤ بالإستمرارية، تعتمد في بنائها وتكوينها على المؤشرات المالية بأشكال مجتمعة وباستخدام أساليب حديثة في التحليل فيها أسلوب التحليل التمييزي المتعدد المتغيرات، وأساليب أخرى اكثر حداثة منها أساليب الذكاء الاصطناعي.

1/2/3/2/ أنواع وأشكال نماذج التنبؤ بالاستمرارية:

قدم العديد من الباحثين عدد من أنواع نماذج التنبؤ بالإستمرارية، واكثر أنواع هذه النماذج انتشاراً هي:

1/1/2/3/2/ نموذج (Beaver 1966) للتنبؤ بالاستمرارية:

يعد نموذج (Beaver) من أوائل النماذج الرائدة في التنبؤ المبكر بعدم إستمرارية المنشآت (الفشل)، واستخدم (Beaver) نموذجاً يتكون من (30) مؤشر مالي للتنبؤ بعدم الإستمرارية، وأجريت الدراسة على عينة مكونة من (79) منشأة فشلت خلال الفترة من (1954–1964) ببريطانيا، مع (79) منشأة ناجحة ومماثلة للمنشآت الفاشلة في حجم الأصول ونوع الصناعة. وتمثل معيار عدم الإستمرارية أو الفشل الذي استخدمته الدراسة في إفلاس المنشأة، أو عدم قدرتها على تسديد ديونها (الإعسار)، أو تخلفها عن دفع أرباح أسهمها الممتازة، وتم أستخدام أسلوب الانحدار البسيط، واستطاع النموذج أن يتنبأ بعدم إستمرارية المنشآت قبل خمس سنوات من حادثة الإفلاس، وتوصلت الدراسة إلى أن النسب المالية المرتبطة بالأصول غير السائلة تكون أكثر كفاءة من النسب المالية المرتبطة بالأصول السائلة، وذلك من حيث مقدرتها التنبؤية في الأجل القصير والأجل الطويل نظراً لكونها أقل عرضة للتلاعب من النسب التقليدية للسيولة [2]. وتوصل (Beaver) إلى أن المؤشرات المالية التالية يمكن استخدامها أكثر من غيرها في التنبؤ بالإستمرارية، وهي [3]:

1. التدفق النقدي إلى الدين الكلي.

---

[1] محمد الشعري، **دراسة مقارنة بين التحليل التمييزي وتحليل التباين المتعدد في تحليل البيانات متعددة المتغيرات**، رسالة دكتوراة منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة أم القرى، السعودية، 2008م، ص 5.

[2] William H. Beaver, (1966), **Financial Rations as Predictors of Failure**, (Empiricial Research Accounting: Selected Studies, Journal of Accounting Research, Vol. 4, Supplement,

[3] جلال عبد الحليم حربي، **الأساليب الكمية المستخدمة في التحليل المالي لشركات التأمينات العامة**، مجلة المحاسبة والتجارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة الفاهرة، عدد 63، 2007م، ص 743.

2. صافي الدخل إلى إجمالي الأصول.
3. إجمالي الديون إلى إجمالي الأصول.
4. راس المال العامل إلى إجمالي الأصول.
5. نسبة التداول

يعتمد نموذج Beaver على متغير واحد كوسيلة لقياس الإستمرارية، وهذه المؤشرات المالية تختلف من صناعة إلى أخرى، ولكنها ترتبط بقدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها، وتتلخص خطوات بناء هذا النموذج في الآتي [1]:

1. تكوين عينة من المنشآت التي تعرضت للعجز المالي في الماضي (في سنة أو سنوات سابقة) تسمى المجموعة الأولى، ومجموعة من المنشآت التي لم تتعرض للعجز المالي وتسمى المجموعة الثانية، ويشترط لتكوين العينة أن يتم اختيار المنشآت المتشابهة في نوع المنشأة وحجم الأموال أو الأصول المستثمرة.
2. اختيار نسبة مالية واحدة (متغير واحد) تستخدم كمدخلات لبناء النموذج ويفضل أن تكون هذه النسبة مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بقدرة المنشأة على الإستمرار لكي تفصح عن مدى تعرض المنشأة للتعثر المالي من عدمه، ويتم اختبار مدى ارتباط كل نسبة بقدرة المنشأة على الإستمرار باستخدام معامل الارتباط، ويتم اختيار النسبة المالية التي تحقق أعلى درجة ارتباط بالتعثر المالي (عدم الإستمرارية) وتستخدم في بناء النموذج.

2/1/2/3/2/ نموذج (Altman 1968) للتنبؤ بالإستمرارية:

يعد (Altman) أول من أستخدم التحليل التمييزي في إنشاء نموذج للتنبؤ بالإستمرارية، وتم تصميم وبناء هذا النموذج تطويراً للنموذج الذي أعده عام 1967م، وقد قام (Altman) بمقارنة عينة مكونة من (33) منشأة فاشلة مع (33) منشأة ناجحة (مستمرة) خلال الفترة من عام (1946-1965)، وقد قام باختيار (22) مؤشر مالي لتحليلها، وتوصل إلى نموذج يتكون من المؤشرات المالية التالية [2]:

1. رأس المال العامل إلى إجمالي الأصول.
2. الأرباح المحتجزة إلى إجمالي الأصول.
3. الأرباح قبل العوائد والضرائب إلى إجمالي الأصول.
4. القيمة السوقية لحقوق الملكية إلى إجمالي الديون والالتزامات.
5. المبيعات إلى إجمالي الأصول.

يتضح أن النموذج اعتمد على خمسة متغيرات مستقلة، ومتغير تابع واحد هو (Z)، وبموجب هذا النموذج يتم

---

[1] أحمد محمد غريب، **مدخل محاسبي مقترح لقياس والتنبؤ بتعثر الشركات – دراسة ميدانية**، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد (23)، العدد الأول، 2001م، ص 84.

[2] أحمد رجب عبد الملك عبد الرحمن، المدخل **التحليلي للقوائم المالية المنشورة كأداة للتنبؤ بالتعثر المالي للشركات المسجلة بسوق المال المصري – دراسة تطبيقية**، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، مجلد 26، 2012م، ص 66.

تصنيف المنشآت محل التنبؤ إلى ثلاث فئات، حسب قدرتها على الإستمرارية بموجب نقطة قطع (Z) قدرها 20.99، وأثبت التطبيق العملي لنموذج (Altman) قدرته على التنبؤ بالإستمرارية في حدود 82% قبل سنة من تحقق واقعة عدم الإستمرارية وبنسبة 53% قبل سنتين من وقوعها.

وتم وضع النموذج في صورة رياضية كما يلي [1]:

$$Z = 0.12X_1 + 0.14X_2 + 0.33X_3 + 0.06X_4 + 0.10X_5$$

وذلك حسب:

X_1 = صافي رأس المال العامل / مجموع الأصول (مؤشر نشاط)

X_2 = رصيد الأرباح المحتجزة / مجموع الأصول مؤشر يرتبط بسياسة الإدارة في توزيع الأرباح)

X_3 = ربح التشغيل قبل العوائد والضرائب / مجموع الأصول (مؤشر ربحية)

X_4 = القيمة السوقية لحقوق الملكية (المساهمين) / مجموع الديون (الالتزامات) (مؤشر رفع مالي)

X_5 = المبيعات / مجموع االأصول (مؤشر نشاط)

Z = دليل أي مؤشر الاستمرارية

حدد ألتمان لقياس قدرة النموذج على التنبؤ بإستمرارية المنشأة من عدمه، الآتي:

1. إذا زاد رقم المؤشر المحسوب عن 2.99 تعتبر المنشأة مستمرة (ناجحة) ولا يتوقع لها عدم الإستمرارية (الفشل).
2. إذا قل الرقم المحسوب عن 1.81 يتوقع أن تواجه المنشأة خطر عدم الإستمرارية (الفشل).
3. المنشآت التي يقع رقم المؤشر المحسوب ضمن المدى (1.81 – 2.99) يصعب التنبؤ بشكل حاسم بإستمراريتها من عدمه.

---

[1] طلاع محمد الريحاني، **دراسة نموذج (Altman) للتنبؤ بفشل الشركات بالتطبيق على شركات المساهمة الكويتية**، مجلة الملك عبد العزيز، جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 8، 1995م، ص ص 227–229.

/3/1/2/3/2 نموذج (Kida 1981) للتنبؤ بالإستمرارية:

تم بناء هذا النموذج على فرضية أساسية هي، أنه ليس بإمكان المراجع الخارجي الأعتماد على تقديراته الشخصية في اتخاذ قراره حيال مشكلة الإستمرارية، وإنما لابد من استخدام النماذج الرياضية كعوامل مساعده في اتخاذ قراره، فتم وضع هذا النموذج معتمداً على خمس نسب مالية تشمل كل جوانب الأداء التشغيلي في المنشآت[1].

يُعد نموذج (Kida) من النماذج الحديثة لعملية التنبؤ المالي، ويعتمد على خمس مؤشرات مستقلة من النسب المالية، ويعتمد على أسلوب التحليل التمييزي لتصنيف المنشآت الاقتصادية المستمرة عن الوحدات الاقتصادية غير المستمرة، ويتم تحديد قيمة (Z) دليل الاستمرارية من خلال جمع وطرح المؤشرات الخمسة مضروبة بمعاملات أوزانها، بموجب المعادلة الآتية[1]:

$$Z = 1.042X_1 + 0.42X_2 - 0.461X_3 - 0.463X_4 + 0.271X_5$$

X_1 = صافي الأرباح بعد الضريبة إلى إجمالي الأصول، تحدد القدرة الأنتاجية لأصول المنشأة دون تأثير أي عوامل أخري لتحديد أهمية الأرباح المحققة في زيادة الأصول.

X_2 = إجمالي حقوق الملكية إلى إجمالي الخصوم، تحدد قدرة المنشأة علي الوفاء بألتزاماتها وإدارتها لتطور رأس المال.

X_3 = نسبة الأصول المتداولة إلى الخصوم المتداولة، تحدد قدرة المنشأة علي الألتزام بتسديد ألتزاماتها حسب المواعيد المحددة، وأيضاً إدارة المنشأة لنشاطها بما يساهم بتوليد السيولة لمواجهة أي طارئ.

X_4 = نسبة المبيعات إلى إجمالي الأصول، تحدد القدرة علي توليد أصول المنشأة للايرادات، وإمكانية الإدارة في التعامل مع البيئة التنافسية.

X_5 = نسبة النقدية إلى إجمالي الأصول، تحدد إمكانية المنشأة في الاحتفاظ بالنقد لفترة محددة بما يعزز فرص الإستثمار في مجالات متعددة.

فمن خلال أحتساب النسب المحاسبية ومعاملات الأوزان غير الثابتة المحددة في النموذج فإذا كانت قيمة **(Z)** موجبة فهذا يعني أن المنشأة مستمرة وفي حالة أمان من الفشل المالي، أما إذا كانت قيمة **(Z)** سالبة فهذا يعني أن المنشأة غير مستمرة مهددة بالفشل المالي.

---

[1] عوض الله جعفر الحسين أبوبكر، **دور التحليل المالي في التنبؤ بإعسار البنوك**، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة أم درمان الإسلامية، 2006م، ص 127.

[1] كرار عبد الإله عزيز، **دور التنبؤ بالفشل المالي ومؤشرات التدفقات النقدية التشغيلية بالأستقرار المصرفي بأستعمال نموذج كيدا**، مجلة الغري للعلوم الإقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، كلية الإدارة والإقتصاد، المجلد السابع، العدد 30، 2014م، ص ص، 8– 9.

الفصل الثالث

علاقة وإنعكاسات الأبعاد الإيجابية للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي في التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية

الفصل الثالث

3/ علاقة وإنعكاسات الأبعاد الإيجابية للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي في التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية

مقدمة:

تُعد الأبعاد الإيجابية للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي- والمتمثلة في الكفاءة المهنية للمراجع، المعرفة الكاملة بنشاط عميل المراجعة والجودة في تخطيط عملية المراجعة- إحدي الوسائل التي من شأنها أن تزيد من التأثير الإيجابي للتخصص الصناعي للمراجع علي التنبؤ بالإستمرارية في المنشآت الصناعية.

عادة لا تتوقف منشآت الأعمال الصناعية عن الإستمرار في مزاولة نشاطها فجأة وبدون مقدمات، بل هناك مؤشرات لعدم الإستمرارية تظهر قبل حدوث التوقف بفترة زمنية تزيد عن عام علي الأقل، وأحياناً تمتد لخمس سنوات، وذلك بدليل توصل الكثير من الدراسات والبحوث المحاسبية إلي نماذج تنبؤ باحتمالات فشل أو عدم إستمرارية المنشآت من عدمه بنسبة دقة بلغت أكثر من 90% خلال السنة السابقة علي عدم الإستمرارية، وبمعدل دقة أقل بلغ 70% للخمس سنوات السابقة لعدم الإستمرارية. وعليه يستطيع المراجع المتخصص أن يشير في تقريره عن السنة السابقة أو الخمس سنوات السابقة، لإستمرارية المنشأة أو عدم إستمرارها.

إن وجود ظواهر أقتصادية مثل ظاهرة عدم الإستمرارية (الأفلاس)، تدل علي أهمية فرض الإستمرار وعلاقته بعملية المراجعة التي يقوم بها المراجع الخارجي المتخصص، وذلك نتيجة لما يترتب عليها من آثار سلبية سواء علي حاملي الأسهم أو السندات والموردين والدائنين وأي عملاء تربطهم عقود طويلة الأجل مع الوحدات الأقتصادية التي تتعرض لظاهرة عدم الإستمرارية[1].

وقد حددت معايير المراجعة الدولية مسئولية المراجع ودوره بشأن مسئوليته عن التقييم والتنبؤ بإستمرارية المنشأة، منها المعيار الأمريكي الدولي رقم (59) الذي ينص علي، أن المراجع يعتبر مسئولاً عن تقييم ما إذا كانت هناك شكوكاً جوهرية يجب الإفصاح عنها حول قدرة المنشأة علي الإستمرار، في القوائم المالية محل المراجعة[2]. وحتي يتمكن المراجع الخارجي من الألتزام بهذه المسئولية المنصوص عليها، يجب عليه أن

---

(1) د. زكريا محمد الصادق أسماعيل، **أستخدام مراقب الحسابات لنماذج الأفلاس للحكم والتنبؤ بمدي إستمرارية الوحدة الأقتصادية**، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، السنة الخامسة، 1985م، ص 496.

(2) محمد شعبان إبراهيم شعبان، **دور الأنظمة الإستراتيجية للمراجعة في تقييم مخاطر أعمال المنشأة بأستخدام بطاقة الأداء المتوازن**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، 2014م، ص 31.

يتدرب ويكتسب خبرات كبيرة بالتخصص في صناعات معينة، وأن يمتلك كفاءة مهنية عالية تساعده في أداء إجراءات مراجعة أضافية في حالة وجود أحداث وحالات تثير الشك في عدم إستمرارية المنشأة مستقبلاً. وفي سبيل التعرف علي دور كل بعد إيجابي من هذه الأبعاد سوف يتم تقسيم هذا الفصل، إلي المباحث التالية:

المبحث الأول: علاقة وإنعكاسات الكفاءة المهنية كبعد إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع في التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية.

المبحث الثاني: علاقة وإنعكاسات المعرفة بنشاط العميل كبعد إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع في التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية.

المبحث الثالث: علاقة وإنعكاسات جودة تخطيط عملية المراجعة كبعد إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع في التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية.

المبحث الأول

1/3/ علاقة وإنعكاسات الكفاءة المهنية كبعد إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع في التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية

للربط بين الكفاءة المهنية والتنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية مع بعضها البعض سنحاول توضيح، مدي تأثير الكفاءة المهنية كبعد إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع ودورها في تحقيق التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية، وذلك من خلال التطرق إلي:

- مفهوم الكفاءة المهنية كبعد إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع.
- العلاقة المتداخلة بين الكفاءة المهنية والتنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية.
- انعكاسات الكفاءة المهنية علي التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية.

1/1/3/ مفهوم الكفاءة المهنية كبعد إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع:

الكفاءة المهنية (Professional Competence) للمراجع الخارجي يقصد بها، المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والمراجعة، والمهارات في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والمجالات والظروف المختلفة، وكذلك السلوك الذي يكتسبه المراجع من التعليم والتدريب الكافي [1]. وتعبر الكفاءة المهنية عن قدرة المراجع الخارجي في إستثمار قدراته المختلفة بأفضل صورة وأستخدامها الأستخدام الأمثل، وألتزامه بمعايير المهنة الفنية والأخلاقية، وأن يسعي دائماً إلي تحسين كفاءة وجودة خدماته المهنية، والتميز في أدائها بكفاءة عالية، وكذلك الأهتمام بمصالح العملاء بصورة جيدة بما يتفق مع مسئولية المهنة تجاه المجتمع بصفة عامة، وتنقسم الكفاءة المهنية للمراجع إلي مرحلتين مستقلتين هما، أكتساب الكفاءة المهنية والمحافظة علي الكفاءة المهنية[2]. وترتبط الكفاءة المهنية للمراجع المتخصص بصورة كبيرة بتأهيله العلمي والعملي، وتهتم متطلبات التأهيل العلمي والعملي بكيفية إنتاج مراجع متخصص يمارس المهنة في صناعة محددة، كما تهتم بكيفية صقل هذا التأهيل بالتدريب العملي، وتهتم أيضاً بكيفية تنمية القدرات العلمية والعملية للمراجع المتخصص أثناء الممارسة المهنية. ويعني هذا، أنه ينبغي أن يكون المراجع المتخصص صناعياً شخص لديه قدراً كافياً من التأهيل العلمي أو العملي. ويتم ذلك بتوافر التعليم والخبرة، من خلال برامج جيدة ورسمية منظمة في المحاسبة والمراجعة، ولكون أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تُمثل المعيار الذي

---

[1] منتدى المراجعين الداخليين العرب، www.arabinternalauditors.com/vb/showthread.php?=825

[2] **دليل قواعد سلوك وآداب المهنة**، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين، 2007م، ص 18.

يطبقه ويستخدمه المراجع في تقرير ما إذا كانت القوائم المالية للعميل قد عرضت بشكل صادق وعادل، فإنه لا يمكن أن يكون هذا الشخص مراجعاً ماهراً وبارعاً قبل أن يكون محاسباً ماهراً[1]. فالتأهيل العلمي والعملي يشمل منهاجاً علمياً موسعاً تليه دراسة مهنية شاملة في المحاسبة والمواد المرتبطة بها، ويتطلب التأهيل العملي (التدريب المهني) الملائم مواصلة الدراسة والمداومة على الإطلاع على المجلات المهنية والرسمية التي تعنى بالمحاسبة، كما ينطوي التدريب على الاشتراك بانتظام في الاجتماعات والندوات التي تعقدها المنظمات المهنية التي تهتم ليس فقط بالمحاسبة وإنما بالعلوم ذات العلاقة بالمحاسبة كإدارة الأعمال والاقتصاد وغيرها[2]. وبالتالي فإن التأهيل العلمي والعملي كدليل للكفاءة المهنية، يتطلب أن يكون المراجع المتخصص مُلماً بما يلي[3]:

1. المبادئ والطرق والنظريات المحاسبية وتطبيقاتها، والاقتصاد وإدارة الأعمال والعلوم السلوكية، والقانون التجاري والمدني وقوانين الجمارك، وضريبة الدخل وضريبة المبيعات.
2. الإلمام التام بمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية.
3. أن يكون مُلماً بالإحصاء الرياضي والحاسوب وتطبيقاته المحاسبية وكذلك بحوث العمليات.
4. أن يكون المراجع مُتابعاً لكل ما هو جديد في العلوم السابقة ذكرها، وأيضاً ما يستجد من تشريعات وتعديلات للقوانين والأنظمة المرتبطة بها.

وبما أن المعرفة في مجال المحاسبة والمراجعة دائمة التطور والتغير، فإنه من الضروري تحديث برامج التأهيل العلمي والعملي دورياً من خلال ما يعرف ببرامج التعليم المهني المستمر Continues (Professional Education Courses). ويتطلب برامج التعليم المهني المستمر من المراجع الخارجي الحفاظ على أو تحسين كفايتهم المهنية، فهو يوفر تأكيد معقول للمجتمع على نطاق كبير بأن أعضاء مهنة المراجعة لديهم المعرفة الفنية والمهارات المهنية المطلوبة لأداء الخدمات التي تتوقعون تقديمها ويشاركون في الأهداف الخاصة بالتطوير، ومن ناحية اخري تمسك مهنة المراجعة بالمعايير المتجانسة، والقدرة على توفير

---

[1] أليف، وليم توماس، أمرسون هنكي، تعريب ومراجعة، د. أحمد حامد حجاج، د. كمال الدين سعيد، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2009م)، ص 4.

[2] أ. د خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات ـ الناحية النظرية**، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2004م)، ص ص 76 – 77.

[3] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **دليل المعلومات ـ التأهيل للحصول على لقب محاسب قانوني عربي (ACPA)**، (الأردن: عمان، 2001م).

خدمات ذات جودة مرتفعة بشكل يتسق مع المصلحة العامة[1]. ويتضح أن برامج التعليم المهني المستمر تهدف إلى رفع درجة الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي، وبناءً عليه يتوقع منه أن يرفع أو يحافظ على درجة كفاءته المهنية عن طريق الالتحاق ببرامج تدريبية مناسبة للوفاء بمتطلبات التعليم المهني المستمر، وبالتالي تعتبر برامج التعليم المهني المستمر دليل على التأهيل العلمي والعملي الجيد والكافي. وقد اقترحت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) في مجال التعليم المهني المستمر سبعة مستويات من البرامج التدريبية لتحديث التأهيل العلمي للمراجع الخارجي بصورة عامة والمتخصص في صناعات معينة بصورة خاصة، وهي:

1. برامج التأهيل الأولى.
2. برامج التذكير وتجديد المعلومات.
3. برامج التأهيل المهني للحصول على عضوية المهنة.
4. برامج التأهيل العليا لمن يحتلون مراكز إشرافية في ممارسة المهنة.
5. برامج التطوير للإطلاع على أحداث التطورات في مجال المحاسبة والمراجعة.
6. برامج التدريب الإداري لتمكين المراجعين من ممارسة وظيفة تقديم الاستشارات الإدارية.
7. برامج التدريب الخاصة بمشاكل معينة في صناعات معينة.

إن التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي المتخصص صناعياً يعمل على تنمية قدراته العلمية والعملية حتى يكون ذو كفاءة مهنية عالية، وأن يقوم بتطبيق معايير مهنية عالية في أدائه لعمله بما يسهم في تنفيذ مسئولياته بكفاءة وتجرّد.

ترى الباحثة، أن المتطلبات اللأزمة لتحديد الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في صناعة معينة سوف تمكنه من أداء أنواع مختلفة من المراجعات لهذه الصناعة بدرجة عالية من الكفاءة والجودة، نسبة لمعرفته وخبرته بطبيعة نشاطها وامتلاكه للمهارات الملائمة لتحديد وتنفيذ الإجراءات المحددة لكل نوع، مع التزامه بمتطلبات المهنة، وتتمثل أنواع المراجعات المختلفة التي يمكن أن يؤديها المراجع الخارجي المتخصص في الصناعة المعينة، في الآتي[2]:

1. المراجعة المالية (Financial Audit): ويقصد بها فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات

---

[1] أ.د/ أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة والمراجعة الدولية**، (القاهرة: الدار الجامعية للنشر، 2010م)، ص 511.

[2] أ.د/ خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات ــ الناحية العملية**، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2004م)، ص ص 12، 13.

والحسابات والدفاتر الخاصة بالصناعة تحت المراجعة فحصاً انتقادياً منظماً، للخروج برأي فني محايد عن مدى عدالة تعبير القوائم المالية عن الوضع المالي لهذه الصناعة في نهاية فترة زمنية محددة، ومدى عدالة تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.

2. مراجعة الكفاءة أو المراجعة الإدارية (Management Audit): ويقصد به مراجعة النواحي الإدارية للصناعة للتأكد من أن الإدارة تسير بالصناعة نحو تحقيق أقصى منفعة أو عائد ممكن بأقل تكلفة ممكنة.
3. مراجعة الأهداف أو مراجعة الفعالية (Effectiveness Audit): ويقصد به التحقق من أن أهداف المنشأة الصناعية المرسومة سلفاً والمخطط لها قد تحققت فعلاً.
4. المراجعة القانونية أو مراجعة الالتزام (Compliance Audit): ويقصد به تأكد المراجع المتخصص من أن المنشأة الصناعية قد طبقت النصوص القانونية والأنظمة المالية والإدارية التي أصدرتها السلطة التشريعية أو التنفيذية في الدولة.
5. المراجعة الاجتماعية (Social Audit): ويعني التأكد من أن المنشأة الصناعية تشارك في تحقيق الرفاهية للمجتمع الذي تعمل فيه.

2/1/3/ العلاقة المتداخلة بين الكفاءة المهنية والتنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية:

الكفاءة المهنية للمراجع المتخصص صناعياً تشير إلي، المعرفة الكامنة والمتخصصة في مجالات المحاسبة والمراجعة، والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة للمنشأة، وأيضاً تشير إلي السلوك الذي يكتسبه المراجع من التعليم والتدريب الكافي[1]، ومن التعليم المهني المستمر الذي يهدف إلي رفع درجة الكفاءة المهنية للمراجع، عليه ينبغي للمراجع الخارجي الألتحاق ببرامج مناسبة للوفاء بمتطلبات التعليم المهني المستمر من أجل المحافظة وتطوير درجة كفاءته المهنية[2]. وقد أظهرت دراسة (محمد)[3]، بأن هناك دور هام للتخصص الصناعي في الأرتقاء بدرجة كفاءة الأداء المهني للمراجع، حيث أظهرت نتيجة الدراسة، أن التخصص الصناعي للمراجع ينظر له بأنه فرصة لتعزيز قدرات المراجع في الحد من العوامل المسببة لفشل عملية المراجعة والمتمثلة في نقص الكفاءة المهنية المطلوبة من قبل المراجع، كما

أظهرت نتيجة الدراسة وجود أرتباط قوي بين تبني المراجع لمفهوم التخصص الصناعي وأنخفاض مقدار

---

(1) متولي سامي وهبة، **فجوة التوقعات في المراجعة**، المجلة العلمية، كلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد 15، 1993م، ص 183.

(2) سعود بن صالح الرويتع، **أهمية التعليم المهني المستمر للمحاسبين القانونيين**، مجلة الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، المجلد 41، العدد 4، 2002م، ص 660.

(3) محمد نزار شلا، **أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة**، رسالة ماجستير في المحاسبة منشورة، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2015م.

جهده المقدم واللأزم لأداء عملية المراجعة، من خلال إسهام التخصص في زيادة مستوي فهم المراجع بخصائص منشأة العميل بالأضافة إلي تعزيز الخصائص المهنية المرتبطة به.

3/1/3/ انعكاسات الكفاءة المهنية علي التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية:

تنعكس الكفاءة المهنية للمراجع المتخصص صناعياً علي التنبؤ بإستمرارية المنشأة الصناعية من خلال:

1/4/1/3/ كفاءته في الحكم علي نظام الرقابة الداخلية للمنشأة بغرض التنبؤ بالإستمرارية:

نظم الرقابة الداخلية، تهدف إلي توفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بموثوقية البيانات المالية المدرجة في التقرير المالي، بأنها قد تم عرضها بعدالة تتفق مع متطلبات التقرير الخاص بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وأيضاً فيما يتعلق بفعالية وكفاءة العمليات التشغيلية، لتعزيز الأستخدام الفعال والكفء للموارد لتحقيق أهداف المنشأة، وأيضاً فيما يتعلق بالأمتثال للقوانين والقواعد التنظيمية المطبقة في المنشأة الصناعية [1].

ونظراً لأمتلاك المراجع المتخصص لقدر كافي من المعرفة والمهارة بالصناعة المتخصص بها، والتي تعمل علي تحسين قدرته علي الألمام بأساليب ومؤشرات الصناعة محل المراجعة، فأنه يستطيع الحكم علي فعالية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة بكفاءة عالية، فأذا كان نظام الرقابة الداخلية للمنشأة أكثر كفاءة، فأنه يترتب عليه أنخفاض في أحتمالات حدوث أخطاء في القوائم المالية، مما يساعد المراجع المتخصص صناعياً علي أداء عملية المراجعة بغرض التنبؤ بإستمرارية المنشأة بمستوي عالي من الكفاءة المطلوبة وبمستوي جهد أقل، والعكس صحيح في حالة نظام الرقابة الداخلية الأقل كفاءة.

وعليه يمكن القول بأن، كفاءة المراجع المتخصص صناعياً في الحكم علي نظام الرقابة الداخلية سوف تزيد من قدرته في الحكم علي مدي التنبؤ بإستمرارية المنشأة محل المراجعة، نتيجة لمعرفة المراجع بنوع الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة، وهي بدورها تؤثر علي نوع المعرفة المطلوبة لصناعة العميل، لتساعده عفي وضع إجراءات المراجعة اللأزمة وتنفيذ خطواتها بفعالية، والتي قد تشتمل هذه الإجراءات علي تحليلات مالية لمقارنتها بالمعدلات السائدة في مجال الصناعة وبالتالي يستطيع من خلالها تقييم مدي ملائمة تلك التقديرات مع الأتجاه العام السائد في تلك الصناعة.

---

[1] ألفين أرينز، جيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، (السعودية: دار المريخ للنشر، 2002م)، ص 379.

2/4/1/3/ كفاءته ودقته في أتخاذ الحكم المهني السليم علي مدي مقدرة المنشأة الصناعية علي الإستمرارية:

الحكم المهني للمراجع، هو أتخاذ القرار المناسب بواسطة مراجع مؤهل للقيام بذلك، من خلال مزاولته لعمله المهني، وذلك في حدود الإطار الموفر له بواسطة المبادئ المحاسبية، ومعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً، وقواعد السلوك المهني.

وقد أكدت دراسة (Moroney) [1]، علي أن الكفاءة المهنية للمراجع المتخصص صناعياً تنعكس علي التنبؤ والحكم علي إستمرارية المنشأة الصناعية من خلال تأثيره الإيجابي علي جميع مراحل أتخاذ القرار والحكم المهني، حيث أستهدفت الدراسة أختبار العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع وكفاءته في جميع مراحل أتخاذ القرار وهي، المرحلة التي تسبق البحث عن المعلومة، مرحلة البحث عن المعلومة، مرحلة القرار، وقد تم أختيار مجموعتين من مراجعي منشآت المراجعة الأربعة الكبار وجميعهم متخصصين صناعياً، وقد شملت المجموعة الأولي (48) مراجعاً متخصصاً في مراجعة المنشآت الصناعية، أما المجموعة الثانية فقد شملت (48) مراجعاً متخصصاً في مراجعة صناديق معاشات التقاعد، وقد تم قياس كفاءة المراجع في كل مرحلة بالوقت المستنفذ في المهام المطلوبة لكل مرحلة، وكانت أهم نتائج الدراسة، أن المراجع الذي يعمل داخل مجال تخصصه لديه كفاءة أكبر خلال المرحلتين الأولي والثانية من مراحل أتخاذ القرار وهو ما يعني، وجود علاقة إيجابية بين التخصص الصناعي للمراجع وبين مستوي كفاءته خلال تلك المرحلتين.

وعليه يمكن القول بأن، كفاءة المراجع ودقته في أتخاذ الحكم المهني السليم، يعود إلي أن تخصص المراجع في نشاط صناعي محدد يكسبه رصيد كافي من المعارف والخبرات بالميزات التي تنفرد بها الصناعة المحددة، والتي تمكنه من الأستفادة من الأساليب والأدوات الحديثة والمتطورة التي تستخدم في عمليات التنبؤ، مما يساعده في تحقيق الدقة في أتخاذ الأحكام المهنية المتعلقة بتقدير مدي قدرة المنشأة علي الإستمرار في نشاطها.

---

[1] Robyn Moroney, (2007) " **Does Industry Expertise Improve The Efficieny Of Audit Judgment**," A Journal of Practice and theory, Vol. 26, Iss. 2.

المبحث الثاني

2/3/ دور المعرفة بنشاط العميل كبعد إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع في التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية

للربط بين المعرفة بنشاط العميل والتنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية مع بعضها البعض سنحاول توضيح، مدي تأثير المعرفة بنشاط العميل كبعد إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع ودورها في تحقيق التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية، وذلك من خلال التطرق إلي:

- مفهوم المعرفة بطبيعة نشاط عميل المراجعة كبعد إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع.
- العلاقة المتداخلة بين المعرفة بطبيعة نشاط عميل المراجعة والتنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية.
- انعكاسات المعرفة بطبيعة نشاط عميل المراجعة علي التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية.

1/2/3/ مفهوم المعرفة بطبيعة نشاط عميل المراجعة كبعد إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع:

المعرفة بطبيعة نشاط المنشأة، تعتبر الإطار المرجعي الذي يستند عليه المراجع في إصدار آرائه المهنية، وأن فهم طبيعة العمل واستعمال هذه المعلومات بشكل مناسب سيساعد المراجع على تحديد وفهم الحالات والمعاملات والممارسات التي يعتقد بأن لها تأثير مهم على القوائم المالية أو على الاختبارات أو على تقرير المراجعة. وعليه فإن على المراجع الحصول على معرفة كافية عن المنشأة التي سيقوم بمراجعتها، على أن تشتمل المعرفة الكافية كل المعلومات التي تخص النشاط الاقتصادي والصناعي للمنشأة وكيفية عملها.

وتعتبر أنشطة صناعة العملاء مستقلة عن بعضها البعض ولكل صناعة عوامل تميزها عن غيرها، فالعوامل مثل حجم وطبيعة الأصول الثابته والمتداولة وما ينتج عن النشاط من إيرادات ومصروفات ومشاكل مالية وأقتصادية قد تؤثر بصورة مباشرة وقوية علي النظم المحاسبية وما تتضمنه من معايير القياس والإفصاح، كما أن العوامل الخاصة بالصناعة تعمل بصورة قوية علي تحديد معيار التحقق سواء للإيرادات أو المصروفات تمهيداً لإجراء المقابلة بينهما بالأضافة إلي أن كل صناعة لها متطلباتها الخاصة بالتقرير المالي طبقاً لدرجة انتشار الملكية فيها ومستوي الأشراف الحكومي علي عملياتها المحاسبية ومتطلبات الإفصاح سواء للنشر الخارجي أو وفاء بأحتياجات الجهات الإشرافية، الأمر الذي يؤدي إلي أختلافات متعددة تشمل التنظيمات الإدارية، الفلسفة المتبنأه، أنواع الأخطار، البيئة المعلوماتية والرقابية، وذلك عبر الأنشطة والصناعات المختلفة. وعليه، فأن المعرفة اللازمة لأداء المراجع المتخصص لمهام المراجعة في الصناعة المحددة تنقسم إلى نوعين من المعرفة، هما[1]:

1/ المعرفة الأساسية، التي تتضمن الحقائق والمفاهيم، وتكتسب عن طريق التعليم والتدريب الرسمي

---

[1] د. سيد أحمد عبد العاطي، **نحو إطار متكامل للعوامل التي تؤثر في اكتساب المعرفة في مجال المراجعة والعوامل المحددة لأداء المراجعة الخبير**، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببنها، جامعة الزقازيق، القاهرة، العدد الثاني، 1997م، ص 568 – 579.

(التعليمات) والموارد العلمية التي تتضمنها الكتب والمجلات والمنشورات، الإرشادات والمعايير المهنية، ومن أمثلتها في مجال تحليل النسب المالية تصنيف العناصر التي تتضمنها القوائم المالية، مفاهيم العناصر التي تتضمنها القوائم المالية، قيود اليومية المتعلقة بالمعاملات، مفاهيم النسب المالية.

2/ المعرفة الإجرائية، التي تتضمن القواعد أو الخطوات التي يتطلبها أداء مهام المراجعة، وهي تكتسب بشكل لاحق أثناء الممارسة العملية من خلال تفسير المعرفة الأساسية والحصول على التغذية المرتدة Feed (Back) عن طريق الكتيبات التي تتضمن التعليمات المتعلقة بالعمل، قوائم الفحص، ومن الأمثلة على ذلك في مجال تحليل النسب، القواعد المتعلقة بحساب النسب المالية، القواعد المتعلقة بتحديد آثار أخطاء القوائم المالية على أرصدة الحسابات، القواعد التي توضح أنواع الأخطاء التي قد تُسبب تشويه الحسابات وتشويه النسب المالية.

يتضح أن المعرفة التي يعتمد عليها المراجع المتخصص صناعياً بشقيه الأساسي والإجرائي تساعده في وضع الإجراءات الملائمة حسب التطورات التقنية والمعلوماتية وأنظمة الاتصالات في المجال الصناعي الذي تخصص فيه، وذلك من خلال إرشاده وتعريفه بالآتي[1]:

1. مجموعة الخطوات أو الإجراءات، التي تُتبع عند أداء مهام المراجعة وفقاً لطبيعة الصناعة المحددة.
2. مجموعة قواعد الفهم، التي تُقدم التفسيرات التي تصاحب الخطوات أو الإجراءات التي تُتبع عند أداء المهام، ومن الممكن أن تقدم أيضاً معلومات عن سبب إتباع هذه الخطوات أو الإجراءات وعن الكيفية التي ترتبط بها تلك الخطوات أو الإجراءات ببعضها البعض.

وقد أشارت معايير المراجعة رقم 99 لسنة 2002م الصادرة عن ، (AICPA)إلي أن حصول المراجع علي المعرفة المتعلقة ببيئة ونشاط العميل يمثل الإطار الذي من خلاله يمارس دوره في القيام بأعمال التخطيط الأستراتيجي للمراجعة، ومن خلال فهم بيئة الأعمال المحيطة بالمنشأة (البيئة الخارجية)، وفهم الأحداث الأقتصادية والمعاملات داخل المنشأة (البيئة الداخلية)، يمكن للمراجع تقييم المخاطر وتحديد الصعوبات التي تواجه أعمال المراجعة بكفاءة وفاعلية[2].

عليه، يستطيع المراجع الخارجي الحصول علي المعرفة الكافية بطبيعة عمل أو نشاط المنشأة محل المراجعة، من خلال قيامه بالتخصص في أحد القطاعات الأقتصادية أو إحدي الصناعات، ومن ثم يمكنه الإلمام بطبيعة نشاط منشأة العميل التي تنتمي لتلك الصناعة، حيث يكتسب المراجع الخارجي في هذه الحالة المزيد من الخبرات المتخصصة والتي تهيئ له القدرات المهنية التي يستطيع من خلالها القيام بأداء مهام المراجعة من

---

(1) د. سيد أحمد عبد العاطي، **المرجع السابق**، ص 580.

(2) د. محمد عبد الله محمد مجاهد، **إطار مقترح لتقدير أعمال العميل بأستخدام مدخل مراجعة الأنظمة الأستراتيجية وأثر ذلك علي أحكام المراجعين عن أداء أعمال العميل**، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة بني سويف، العدد الأول، 2005م، ص 218.

تقدير دقيق للخطر والتخطيط السليم بجودة عالية[1].

3/1/2/1/ مصادر الحصول علي المعلومات الخاصة بطبيعة نشاط المنشأة الصناعية:

يمكن للمراجع الحصول على المعلومات الخاصة بطبيعة نشاط المنشأة الصناعية من عدة مصادر، منها[2]:

1. الخبرة السابقة بطبيعة نشاط المنشأة والقطاع الصناعي الذي تنتمي إليه.
2. المناقشات مع أشخاص من داخل المنشأة (مثل المدراء وقدامى الموظفين).
3. المناقشات مع موظفي المراجعة الداخلية ومتابعة تقارير المراجعين الداخليين.
4. المناقشات مع مراجعي الحسابات الآخرين ومع المستشار القانوني والمستشارين الآخر الذين قدموا خدمات للمنشأة أو للقطاع الصناعي.
5. المناقشات مع أشخاص مطلعين وذوي خبرة من خارج المنشأة (مثل الاقتصاديين في القطاع الصناعي، العملاء، الموردين، المنافسين).
6. المطبوعات ذات الصلة بالقطاع الصناعي الذي تنتمي إليه المنشأة (مثل الإحصاءات الحكومية، مصادر المعلومات، الصحف المهنية، التقارير المعدة من المصارف ووسطاء الأسهم، الصحف المالية).
7. التشريعات والقوانين واللوائح والنظم ذات التأثير الهام على القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه المنشأة.
8. المعلومات المستمدة من الزيارات إلى مباني المنشأة ومواقع العمل المختلفة.
9. الوثائق الصادرة عن المنشأة (مثل محاضر الاجتماعات، النشرات المرسلة إلى المساهمين أو المودعة لدى جهات حكومية، النشرات، التقارير السنوية والمالية للسنوات السابقة)، الموازنات، تقارير داخلية للإدارة، دليل سياسات الإدارة، الدليل المحاسبي، نظام الرقابة الداخلية، دليل وصف المعمل، خطط التسويق والمبيعات).

3/1/2/2/ أنواع المعارف الخاصة بطبيعة نشاط المنشأة الصناعية:

وتتضمن معرفة المراجع المتخصص صناعياً بطبيعة نشاط العميل، المعارف الآتية:

3/1/2/1/2/ المعرفة العامة بالمراجعة: General Auditing Knowledge

المعرفة العامة بالمراجعة، تتضمن المعرفة بالمفاهيم المحاسبية والمبادئ والمعايير والقواعد الأساسية في المحاسبة والمراجعة، التي تشمل المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها، إرشادات ومعايير المراجعة المتعارف عليها، تدفق المعاملات (الصفقات) خلال النظام المحاسبي، أيضاً معرفة بيئة العمل الشرعية، وتشتمل على قانون الأوراق المالية Securities، وقانون الشركات، وطبيعة المراجعة والخدمات التأكيدية الأخرى، المشتملة على تقدير المخاطر واكتشاف الغش والأساسيات الذهنية والإجرائية لتنفيذها. كما تتضمن

---

[1] خالد لبيب، **مرجع سابق**، 2005م، ص 104.

[2] د. طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة**، مرجع سابق، ص 117.

أيضاً المعرفة بالإدارة المالية وتشمل، تحليل القوائم المالية، والأدوات المالية، وموارد الإدارة. وأيضاً المعرفة بالقيم والأخلاق المهنية للمراجع تجاه بيئته المهنية، والبيئة العامة[1].

3/2/1/2/2/ المعرفة التنظيمية وإدارة الأعمال:[2] Organizational and Business Knowledge

وتتضمن المعرفة بالآتي:

أ. الأقتصاديات، وتشمل المعرفة بالأقتصاد الكلي والاقتصاد الجزئي، (Macro and Micro Economics).

ب. فهم بيئة الأعمال (Business Environment)، ويشمل هذا الفهم الوضع الاقتصادي، القانوني، السياسي، الاجتماعي، التقني والقوى الدولية والثقافية وتأثيراتها وقيمها.

ت. الأساليب الكمية، تطبيق الأساليب الكمية والرياضية في حل مشاكل الأعمال (Business Problems).

ث. التسويق، فهم المخاطرة التنظيمية والتشغيلية.

ج. فهم القضايا البيئية Sustainable Development.

3/2/1/2/3/ المعرفة الوظيفية: Functional Area Knowledge

مثل المعرفة بالضرائب، والمعرفة بتكنولوجيا المعلومات الخاصة باستخدام الحاسب الآلي في عملية المراجعة، ومعرفة كيفية استخدام أنظمة تكنولوجيا المعلومات وأدواتها، التي تلائم حل مشاكل الأعمال والمحاسبة.

4/2/1/2/3/ المعرفة بإصدارات المحاسبة والمراجعة: Accounting and Auditing Issues Knowledge

تتمثل في المعايير والنشرات التفسيرية التي تصدرها المنظمات المهنية التي تنظم مهنة المحاسبة والمراجعة.

5/2/1/2/3/ المعرفة المتعلقة بالقطاعات الصناعية: Industry Specific Knowledge

تتوفر هذه المعرفة من خلال التدريب والخبرة العملية.

6/2/1/2/3/ المعرفة المتخصصة: Specific Knowledge

هي المعرفة المتعلقة بعميل المراجعة في صناعة معينة، وتجنى من خلال الخبرة العملية.

7/2/1/2/3/ المعرفة بالعالم: World Knowledge

وهي المعرفة المتعلقة بالجانب الاجتماعي والبيئي والمادي للعالم، والمعرفة الأساسية بالتجارة الدولية، والتمويل، ومعرفة الطرق التي تتم بها إدارة الأعمال الدولية، بالإضافة إلى عمليات العولمة.

---

[1] د. عبد الله سليمان بن صالح، **تفاعل الاتجاهات الحديثة للتعليم والتأهيل المحاسبي بين جودة المخرجات المحاسبية ومتطلبات سوق العمل بالدول العربية في ضوء التوجه نحو تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية**، المؤتمر العربي السنوي العام الأول، بعنوان واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، بغداد، الفترة من 16-17 أبريل 2014م، ص 27.

[2] د. عبد الله سليمان بن صالح، **المرجع السابق**، ص 28.

ترى الباحثة، أن أنواع المعارف الخاصة بطبيعة نشاط المنشأة الصناعية تعد مصدر كافي وملائم لتأهيل المراجع المتخصص علمياً وعملياً، لأنها تنمي مقدراته المعرفية والإدراكية، فهماً وتطبيقاً وتحليلاً، وتمكنه من القدرة على الاستفسار والبحث والاكتشاف لمواضع المعلومات اللازمة والحصول عليها، كما تساعده على التفكير المنطقي التحليلي والانتقادي للتعرف على المشاكل وحلها.

3/1/2/3/ معايير المراجعة الدولية المتعلقة بالتعرف علي طبيعة نشاط المنشأة الصناعية:

أوصت المنظمات المهنية بضرورة أخذ طبيعة نشاط أو صناعة العميل في الحسبان عند القيام بعملية المراجعة، وترتب علي ذلك تأكيد معايير المراجعة الدولية والمحلية علي أهمية قيام المراجع الخارجي بالإلمام والتفهم العميق لطبيعة نشاط أو صناعة عميل المراجعة بأعتباره ركناً أساسياً من أركان قيام المراجع بأداء عملية المراجعة. ومن المعايير الدولية للمراجعة التي طالبت بضرورة التعرف علي طبيعة نشاط العميل، ما يلي:

1/3/1/2/3/ معيار المراجعة الدولي رقم (310) بعنوان "المعرفة بطبيعة النشاط":

الغرض من هذا المعيار هو، وضع وتوفير إرشادات حول معنى المعرفة بطبيعة عمل المنشأة، وما هي أهميتها للمراجع، ومدى صلتها الوثيقة بكافة جوانب المراجعة، وكيفية حصول المدقق على هذه المعرفة واستخدامها. وقد حدد هذا المعيار مجموعة من المعلومات التي قد تساعد المراجع في التعرف على طبيعة عمل المنشأة، تشمل الآتي:

1/1/3/1/2/3/ المعلومات العامة، والتي تتضمن بدورها علي:

1. تحديد هوية المنشأة، وذلك من خلال الإطلاع على القانون النظامي والعقد الابتدائي لها، لكي يتم التعرف من خلالها على المعلومات المتصلة باسمها، تاريخ تكوينها، الغرض من نشاطها، رأس المال المصرح به، والمقر الرئيسي، وقائمة المصانع والمكاتب والفروع، وبعض المعلومات الأخرى الضرورية.

2. وضعية المنشأة في القطاع الصناعي، لكي يتسنى للمراجع معرفة مكانة المنشأة في القطاع الصناعي الذي تنشط فيه، عليه أولاً معرفة طبيعة هذا القطاع ما إذا كان قطاعاً حيوياً وقابل للتوسع، ثم معرفة موقع المنشأة مقارنة بالمنشآت الأخرى في نفس القطاع، من حيث رقم الأعمال والأيدي العاملة.

3. السياسة المتبعة في التوظيف والتكوين، إن المعلومات التي يقوم بجمعها، وتخص طرق التوظيف والترقيات الداخلية تسمح له بتكوين رأي عن مردودية وكفاءة الموظفين بالمنشأة.

4. التنظيم وإدارة المنشأة، من الضروري أن يتحصل المراجع على معلومات عن مخطط التنظيم داخل المنشأة، يحدد المسؤوليات الأساسية ويوضحها.

2/1/3/1/2/3/ معلومات عن الخصائص التقنية للمنشأة: وتشمل:

1. بيان طبيعة نشاط المؤسسة، على المرجع أن يلم بجميع المعلومات المتعلقة بنشاط المنشأة مثل، معرفة إن

كانت المنشأة ذات طابع (تجاري، صناعي، خدمي أو مالي). والتكنولوجيا المستعملة في المنشأة، نوعية وخصائص المنتجات، معرفة الموقع الجغرافي (المساحة، قيمة ونوعية الملكية للاستثمارات).

2. التموين، إن التموين بالمواد الأولية ضروري وأساسي، وله تأثير على نتيجة أعمال المنشأة واستمرارية نشاط الدورة الإنتاجية، ولهذا ينبغي على المراجع معرفة المشاكل التي يمكن أن تطرح في هذا المجال والتي تنحصر في تكلفة المواد الأولية والتي تتأثر بتغيرات الأسعار في الأسواق، وعدد موردي هذه المواد الأولية.

3. التخزين، وهو معرض للأخطار والمشاكل كاحتمالات السرقة والضياع، ولهذا ينبغي للمراجع التعرف على سياسة التخزين ومواقعه.

4. الإنتاج، على المراجع أن يطلع على القدرة الإنتاجية للمنشأة، من خلال الوسائل والآلات المستغلة في ذلك حيث يتوجب عليه معاينة وحدات الإنتاج من حيث أهميتها، حالتها وتجهيزها.

3/1/3/1/2/3/ معلومات عن الخصائص التجارية للمنشأة:

وهي معلومات تخص:

1. الزبائن، على المراجع معرفة زبائن المنشأة لأنه يعتبر أساساً لتقدير المشاكل المحتملة الوقوع، كما يجب عليه دراسة التطورات الإجمالية للمبيعات والتقلبات الحاصلة في النشاط.

2. المنافسة، ينبغي على المراجع دراسة السوق الذي تنشط فيه المنشأة، من أجل معرفة مدى قدرتها التنافسية.

3. كيفية تحديد أسعار البيع، وهنا ينبغي على المراجع دراسة العناصر المكونة لسعر البيع وتحديد الهامش الإجمالي، كما يجب عليه أيضاً التحقق ودراسة الخصومات المالية والتجارية الممنوحة للزبائن.

4/1/3/1/2/3/ معلومات عن الخصائص القانونية للمنشأة:

وهي معلومات ترتبط بالجانب القانوني، مثل:

1. فحص القانون النظامي، بواسطتها يستطيع المراجع التعرف على النظام القانوني للمنشأة ورأس مالها ومجال نشاطها، وكذلك تحديد واجبات ومسؤوليات المساهمين.

2. بنية رأس المال، يقوم المراجع بتحليل بنية رأس المال بغية استخراج معلومات تخص رأس مال المنشأة وتركيبته والتي تشمل:القيمة الحالية لرأس المال وعدد الأسهم، نصيب المؤسسين، تطور رأس المال على مدى خمس سنوات، التوزيع الحالي لرأس المال.

3. العقود والاتفاقيات الأساسية، ينبغي على المراجع الإطلاع على العقود والاتفاقيات المبرمة من طرف المؤسسة والتي عادة ما تتضمن عقود القروض البنكية والتأمينات، العقود مع العمال، العقود الخاصة بالاتفاقيات مع الموردين والزبائن، عقود رهن الاستثمارات للحصول على القروض، إن فحص القروض والاتفاقيات تسمح للمراجع معرفة الأخطار المتوقعة والتي تؤثر على المنشأة.

4. النزاعات الراهنة، يجب على المراجع أن يكون على علم تام بجميع النزاعات الموجودة، ليتمكن من معرفة ما إذا كانت المنشأة قد خصصت ميزانيات لذلك، بغية تفادي المخاطر.

5. النظام الضريبي، ينبغي على المراجع الإطلاع على الحالة الضريبية وخصوصيات النظام الضريبي للمنشأة محل المراجعة، كما ينبغي عليه معاينة التقارير الضريبية للسنوات السابقة لأخذ فكرة وكذلك معرفة الربط الضريبي على العميل ومداه، وهل هنالك التزامات لم تسوى بعد، وهل توجد التزامات مستقبلية.

4/1/3/1/2/3/ معلومات عن النظام المحاسبي والمالي للمنشأة:

يقوم المراجع بوصف وظيفة المحاسبة داخل المنشأة من حيث التنظيم، آخذاً بعين الاعتبار العناصر التالية: المخطط المحاسبي الوطني والقطاعي، النظام المتبع في التقييد، دقة السجلات وكفاءتها، كفاية نظام الحفظ في المنشأة، العمليات الأساسية التي تقوم بها المنشاة، ومنها العمليات الفرعية، طريقة الإهلاك، طريقة تقييم المخزونات، محاسبة العمليات بالعملة الصعبة، ويمكن للمراجع أن يستعين بأدوات التحليل المالي لمعرفة الحالة المالية للمنشأة.

أيضاً يمكن للمراجع التعرف على طبيعة عمل المنشأة محل المراجعة من خلال المعلومات التي تتعلق بمجلس إدارة المنشأة، وتتضمن هذه المعلومات الآتي[1]:

أ. تركيبة مجلس الإدارة.

ب. سمعة العميل وخبرة الأشخاص.

ت. الاستغلالية عن الإدارة التشغيلية والرقابة عليها.

ث. فترات الاجتماعات.

ج. وجود لجنة للرقابة ونطاق أنشطتها.

ح. وجود سياسة حول تصرفات المنشأة.

وهناك أيضاً حالات مهمة في القطاع الذي تنتمي إليه المنشأة تؤثر في التعرف على طبيعة عمل المنشأة، لذلك من الضروري أن يكون المراجع مُلماً بها، وهي تتمثل في الآتي[2]:

أ. السوق والمنافسة.

ب. النشاط الدوري أو الموسمي.

ت. التغيرات في تقنية الإنتاج.

ث. مخاطر العمل، مثل سهولة دخول المنافسين، تدهور أو توسع العمليات.

ج. الحالات المعاكسة، مثل انحدار الطلب، الطاقة الفائضة.

---

[1] https://prezi.com/dgm-2fifvybu

[2] **الموقع الإلكتروني السابق.**

ح. النسب الرئيسية وإحصائيات التشغيل.

خ. الممارسات والمشاكل المحاسبية الخاصة.

د. متطلبات ومشاكل البيئة.

ذ. تجهيزات الطاقة وكلفتها.

ر. هيكلية التنظيم.

5/1/3/1/2/3/ معلومات عن ظروف الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة:

يجب على المراجع أن يقوم بدراسة ظروف الصناعة التي تنتمي إليها منشأة العميل والتي تشمل:[1]

أ. مدى تأثر الصناعة بالظروف الاقتصادية.

ب. اللوائح الحكومية.

ت. التغيرات التكنولوجية.

ث. الممارسات المحاسبية الشائعة في الصناعة.

ج. ظروف المنافسة.

ح. الأتجاهات والمؤثرات المالية المتاحة والنسب الخاصة بها.

6/1/3/1/2/3/ معلومات عن البيئة التنظيمية للمنشأة:

تتضمن معلومات البيئة التنظيمية، ما يلي:

أ. المبادئ المحاسبية وممارسات القطاع المحددة.

ب. الإطار التنظيمي للقطاع المنظم.

ت. التشريع والأنظمة التي تؤثر بشكل كبير على عمليات المنشأة.

ث. الضرائب.

ج. السياسات والأنظمة التي تؤثر على أداء عمل المنشأة.

ح. المتطلبات البيئية التي تؤثر على القطاع وأعمال المنشأة.

7/1/3/1/2/3/ معلومات عن استثمارات المنشأة وأنشطتها:

1. الامتلاك أو التصرف بأنشطة الأعمال المخططة أو التي يتم تنفيذها مؤخراً.
2. الاستثمارات والتصرف في الأوراق المالية والقروض.
3. أنشطة الاستثمار الرأسمالي.
4. الاستثمارات في منشآت غير موحدة، بما في ذلك شركات الأشخاص والمشاريع المشتركة والمنشآت ذات

---

[1] د. طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة**، الجزء الثاني ــ تخطيط وأداء عملية المراجعة، (الإسكندرية: الدار اجامعية للنشر، 2007م)، ص 64.

الهدف الخاص.

8/1/3/1/2/3/ معلومات عن التمويل وأنشطة التمويل في المنشأة:

تشمل المعلومات الآتية:

أ. الشركات الفرعية والرئيسية والشركات الزميلة، بما في ذلك الهياكل الموحدة وغير الموحدة.

ب. هيكل الدين والتسهيلات ذات العلاقة، بما في ذلك الترتيبات المالية خارج الميزانية العمومية وترتيبات الإيجار.

ت. المالكون والمنتفعون (المحليون والأجانب).

ث. استخدام الأدوات المالية المشتقة.

9/1/3/1/2/3/ معلومات عن طريقة إعداد التقارير المالية في المنشأة:

تحتوي على المعلومات التالية:

أ. المبادئ المحاسبة وممارسات القطاع المحددة.

ب. ممارسات الأعتراف بالإيراد.

ت. محاسبة القيم العادلة.

ث. الأصول والالتزامات والمعاملات بالعملات الأجنبية.

ج. محاسبة المعاملات غير العادية أو المعقدة.

وفي إطار التعرف على طبيعة عمل المنشأة، يحتاج المراجع أن يتعرف من خلال المناقشات مع إدارة المنشأة على الموضوعات المؤثرة في طبيعة النشاط أو عمل المنشأة والتي منها[1]:

1. التغيير في الإدارة أو الهيكل التنظيمي أو الأنشطة.
2. القوانين والتعليمات السارية والقرارات المركزية الحكومية المؤثرة في نشاط المنشأة.
3. التطورات الاقتصادية الحالية وأثرها على النشاط.
4. المشاكل المحاسبية والصعوبات المالية التي تواجهها المنشأة.
5. وجود أطراف تتعامل مع المنشأة وتربطهم علاقة بها أو بمديرها.
6. مواقع العمل والتغييرات والمستجدات عليها.
7. التغييرات في نظم الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي.
8. التغييرات في النواحي الفنية أو النوعية للمنتجات أو الخدمات التي تقدمها المنشأة.

10/1/3/1/2/3/ معلومات عن البيئة الاقتصادية للمنشأة:

يؤثر الموقف الاقتصادي السائد على أداء المنشأة على تحقيق أهدافها، فالتغيرات التي تحدث في هذه البيئة قد

---

[1] دليل التدقيق رقم (6)، **تخطيط عملية التدقيق والإشراف عليها، مجلس المعايير المحاسبية والرقابية**، العراق، 2002م، ص 3.

تشكل فرصاً أو خطورة في حياة المنشأة، إذا لم تكن متوقعة أو موضوعة في الاعتبار، ويمكن للمراجع التعرف على طبيعة الوضع الاقتصادي للمنشأة من خلال بعض المؤشرات التي تدل على ذلك، فهناك العديد من المؤشرات التي تستخدم للكشف والتعرف على الموقف الاقتصادي الحالي وعلى احتمالات الموقف في المستقبل وعمل التنبؤات الاقتصادية اللازمة، ومن المؤشرات التي تعكس الحالة الاقتصادية بوجه عام الآتي[1]:

1. معدل التضخم:

المقصود به انخفاض القوة الشرائية للعملة، أي عدم قدرة الأفراد الحصول على السلع والخدمات بنفس القيمة ولكن بقيمة أعلى وفي حالة ارتفاعه يطالب العاملون بالحصول على زيادة في الأجر على الرغم من عدم وجود إنتاج يستوجب هذه الزيادة وتكون المطالبة مبنية على محاولة العاملين ملائمة أجورهم لحجم التضخم السائد. وتلجأ الحكومة إلى إتباع بعض الأساليب والطرق الاقتصادية للحد من حالات التضخم التي تحدث في الوضع الاقتصادي، فقد تلجأ إلى رفع سعر الفائدة كسياسة نقدية لتقليل حجم النقد المتداول لخفض التضخم، وينعكس ذلك على فائدة الاقتراض وعلى إمكانيات التوسع في السوق وقد يشكل قيداً من القيود على المنشآت، ويعكس معدل التضخم الحالة الاقتصادية ويساعد في التعرف والتنبؤ بالسياسات الاقتصادية التي سوف تنتهجها الحكومة، وبالتالي يساعد معدل التضخم في معرفة المراجع بطبيعة عمل المنشأة من خلال تأثير الحالة الاقتصادية على أداء المنشأة.

2. نسبة البطالة:

تعبر عن نسبة قوة العمل المتوفرة في المجتمع التي تستطيع أن تعمل ولا توجد وظائف لها. ويعكس حجم ونسبة البطالة في المجتمع جانباً من الحالة الاقتصادية السائدة في هذا المجتمع، فكلما زادت النسبة يعني هذا انخفاض في قدرة هؤلاء الأفراد على شراء السلع والخدمات وانخفاض في حجم التعامل بصفة عامة على المستوى الاقتصادي العام، وينتج عن ذلك انكماش في حجم السوق وانخفاض الطلب على السلع والخدمات ويؤثر على حجم الإنتاج وعلى العاملين لفترة طويلة، مما يؤدي إلى معرفة المراجع بطبيعة الحالة الاقتصادية لعمل المنشأة.

3. سعر الفائدة:

له تأثير على الهيكل الاقتصادي للمجتمع، ويستخدم كأداة اقتصادية من قبل الدولة في علاج العديد من الحالات الاقتصادية مثل، علاج لحالات التضخم والانكماش التي تسود المجتمع من خلال التحكم في حجم النقد المتداول، وباختلاف سعر الفائدة تختلف التفضيلات بين التوسع والانكماش على مستوى المنشآت، حيث أن انخفاض سعر الفائدة يمثل حافزاً على الاستثمار في حين يترتب على رفع سعر الفائدة آثار سلبية على

[1] www.blog.issfb.com/2014/02/Economic.environment.html

الاستثمار، ولذلك يعتبر اتجاهات سعر الفائدة من العناصر الهامة التي يجب أخذها في الاعتبار عند التعرف على طبيعة العمل لأي منشأة والتنبؤ بمستقبلها ومعرفة الآثار المترتبة عليه.

4. توزيعات الدخل:

تشير توزيعات الدخل بشكل عام إلى القوة الشرائية التي يتمتع بها أفراد المجتمع وتشير في نفس الوقت إلى النوعية من احتياجات ومتطلبات هذا المجتمع من السلع والخدمات. فكلما كان دخل الفرد منخفضاً يتجه إلى السلع والخدمات الأساسية ويختلف الوضع ما بين الاتجاهين حسب كل مجتمع، ويمثل توزيع الدخل القومي الشريحة التي يكون عليها غالبية المجتمع فقد يكون الدخل القومي متمركزاً في فئة قليلة من فئات المجتمع بينما الغالبية من المجتمع أصحاب دخول منخفضة على الرغم من ارتفاع حجم الدخل القومي للمجتمع، أو أن يكون الدخل موزعاً بطريقة عادلة بين الفئات، فالسياسات التي تتبعها الحكومة في إعادة توزيع الدخل القومي على فئات المجتمع تعتبر من العوامل الهامة التي يجب دراستها بدقة لما لها من تأثير مباشر أو غير مباشر على أداء المنشآت، ومن السياسات التي تتبع لإعادة توزيع الدخل القومي السياسات الضريبية المتعلقة برسوم الإنتاج على السلع والخدمات أو السياسات الجمركية.

5. ميزان المدفوعات:

يعكس حجم التعامل المتبادل بين الدولة والدول الأخرى ويمثل عنصراً هاماً من عناصر البيئة الاقتصادية، ويشير إلى السياسة الاقتصادية التي تنتهجها الدولة في التعامل الخارجي مع بقية الدول. ويتوقف ذلك على مدى العجز أو الفائض في ميزان المدفوعات أو مدى التوازن بين جانبيه.

ففي حالة وجود في هذا الميزان فهذا يعني أن حجم الواردات من الخارج أكبر من حجم الصادرات مما يدفع الدول لإعادة النظر في سعر الصرف لإعادة التوازن بين جانبي ميزان المدفوعات، وفي نفس الوقت تبذل جهدها لزيادة حجم الصادرات عن طريق تشجيع المصدرين بواسطة عمل تسهيلات مختلفة لهم لتحفيزهم على زيادة صادراتهم، كما قد تضع قيوداً أو ضوابطاً كمية أو نوعية على بعض أنواع الواردات ومثل هذه القرارات والقيود والتسهيلات التي تمنحها الحكومة لها تأثيرات كبيرة على أداء المنشآت المختلفة على المدى الطويل.

يتضح للباحثة، تعدد طرق حصول المراجع الخارجي على المعلومات اللازمة لتفهم طبيعة عمل المنشأة، وأن الحصول على المعرفة المطلوبة تعتبر عملية مستمرة وتراكمية من تجميع المعلومات وتقييمها وربط نتائج المعرفة بأدلة الإثبات وبالمعلومات المتعلقة بكافة مراحل المراجعة.

وعلى الرغم من تعدد هذه الطرق، إلا أن التزايد المطرد في التطورات التقنية والمعلوماتية، والتشابك المعقد في أركان النظام الاقتصادي، وحقيقة وجود اختلافات جذرية بين طبيعة ونوعية الأنشطة الاقتصادية لمنشآت الأعمال، التي تعم في قطاعات اقتصادية مختلفة، واختلاف الأوضاع القانونية لها، ونظم المحاسبة والرقابة الداخلية القائمة بها، والسياسات المحاسبية المتبعة، والمتطلبات المحاسبية المميزة لبعض القطاعات الاقتصادية دون الأخرى، كل ذلك يؤكد مدى أهمية تخصص المراجع الخارجي في مراجعة صناعة أو نشاط اقتصادي

معين، وعليه نجد أن هذا المعيار الدولي للمراجعة يشير ضمنياً إلى أهمية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي.

2/2/3/ العلاقة المتداخلة بين المعرفة بطبيعة نشاط عميل المراجعة والتنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية:

ولكي تكون المعرفة بطبيعة أعمال المنشأة فعالة فإنه ينبغي للمراجع النظر في تأثيراتها على القوائم المالية بشكل عام، وما إذا كانت التأكيدات في القوائم المالية متفقة مع معرفة المراجع بطبيعة أعمال المنشأة أم لا، وذلك لأن المراجع يقوم بإصدار أحكام حول عدة أمور أثناء القيام بعملية المراجعة منها التنبؤ بإستمرارية المنشأة، تكون فيها المعرفة بطبيعة أعمال المنشأة هامة وتستخدم في مجالات عديدة مثل[1]:

1. تحديد المخاطر الملازمة (الحتمية) ومخاطر الرقابة.
2. دراسة مخاطر العمل ورد فعل الإدارة تجاهها.
3. وضع خطة المراجعة الشاملة وبرنامج المراجعة.
4. تحديد مستوى الأهمية النسبية، وتقييم ما إذا كان هذا المستوى ملائماً.
5. تقييم أدلة الإثبات ومدى ملاءمتها وصحة التأكيدات في القوائم المالية المتعلقة بها.
6. تقييم التقديرات المحاسبية وإيضاحات الإدارة عنها.
7. تحديد المجالات التي تحتاج إلى خبرات ومهارات خاصة بها.
8. تحديد الأطراف ذوي العلاقة والمعاملات معها.
9. التعرف على المعلومات المتناقضة والمتضاربة.
10. التعرف على الظروف غير العادية (مثل الغش وعدم الالتزام بالقوانين والأنظمة والعلاقة غير المتوقعة بين المعلومات الإحصائية الخاصة بالتشغيل وبين تقارير النتائج المالية).
11. طرح استفسارات معينة وتقييم مدى صحة الإجابات عليها.
12. دراسة مدى ملائمة السياسات المحاسبية والإفصاحات في القوائم المالية.

فهم المراجع المتخصص لطبيعة نشاط العميل والصناعة التي يعمل في إطارها، يساعده في التنبؤ بإستمرارية المنشأة من خلال التعرف علي:

1/ المنافسة داخل الصناعة، تتسم صناعات التكنولوجيا المتطورة بالتنافسية الشديدة، لذلك قد تتعرض هذه المنشآت لضغوط من جانب المجتمع المالي للمحافظة علي نمو العوائد. ففي ظل هذه الظروف يستطيع المراجع المتخصص الأنتباه لإمكانية قيام إدارة هذه المنشآت بالأعتراف بالإيراد السابق لأوانه أو التأجيل غير المبرر للتكاليف كوسيلة لتحريف نمو العوائد.

---

[1] د. طارق عبد العال حماد، **المرجع السابق**، ص 118 – 119.

2/ تراجع الصناعة، عند إجراء مراجعة لمنشآت تعمل في صناعات متدهورة، يستطيع المراجع المتخصص أن يعرف كيف تتعامل إدارة المنشأة مع هذا الموقف، كما يمكنه تقييم قدرة منشأة العميل علي الأستمرار في نشاطها هذا الموقف، وأيضاً يمكنه أقتراح أساس آخر للمحاسبة إذا لم يكن أفتراض المنشاة مستمرة مناسباً.

3/الطاقة المعطلة، يستطيع المراجع المتخصص أن يعرف إذا كان للمنشأة الصناعية محل المراجعة سعة أو طاقة معطلة، بسبب تراجع الطلب أو بسبب أشتداد المنافسة من جانب الواردات. وبالتالي تقييم مدي تأثيرها علي إستمرارية المنشأة.

3/2/3/ انعكاسات المعرفة بطبيعة نشاط العميل علي التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية:

تنعكس المعرفة بطبيعة نشاط العميل علي التنبؤ بإستمرارية المنشأة الصناعية من خلال تأثيرها علي تحديد إجراءات المراجعة التحليلية بهدف التنبؤ بالإستمرارية وفقاً لطبيعة نشاط المنشأة، وذلك لأن لكل صناعة طبيعة خاصة تحتاج إلي مراجع متخصص في نفس الصناعة، ويساعد التخصص في الصناعة علي تفهم وأتمام عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية.

إجراءات المراجعة التحليلية هي، عبارة عن مجموعة من الأختبارات التي تطبق علي البيانات المالية من خلال دراسة ومقارنة العلاقة بينهما، وتحديد مدي أعتماد المراجع علي الأختبارات الأساسية من خلال أختبار تفاصيل المعاملات أو الأرصدة أو الجمع بينهما[1]. وبذلك فهي تمثل الإجراءات الجوهرية، التي تقوم بتحليل النسب الهامة والأتجاهات للبيانات المالية، وتشمل أيضاً الأستفسارات عن التقلبات والعلاقات غير المنطقية وغير المتطابقة مع الواقع الفعلي للمنشأة محل المراجعة، وهذه الإجراءات تتمثل في قيام المراجع بمقارنة البيانات المالية مع التوقعات بغرض تحديد ما إذا كان هناك أخطاء جوهرية في البيانات محل الفحص[2]. وتهدف الإجراءات التحليلية إلي مساعدة المراجع علي تحديد وفهم طبيعة المنشأة، ومدي توقيت طبيعة العمل الذي سوف يتم إنجازه، كذلك إلي التعرف إلي العناصر الهامة والأنحرافات ونقاط القوة والضعف التي تتطلب عناية مهنية خاصة خلال أداء عملية المراجعة، بالأضافة إلي التقديرات الهامة لأستمرارية منشأة العميل[3]. وبالتالي يمكن القول بأن إجراءات المراجعة التحليلية، تساهم بشكل كبير في تعزيز صدق تمثيل البيانات المالية الواردة في القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة، مما يؤدي إلي أمكانية التنبؤ بأستمراريتها.

---

[1] أ.د/ عصام قريط، **مدي أستخدام إجراءات المراجعة التحليلية في سوريا**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الأقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، سوريا، المجلد 25، العدد الأول، 2009م، ص 435.

[2] أحمد عبد الرحمن المخادمة، حاكم الرشيد،**أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداة عملية التدقيق**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الأردن، المجلد 3، العدد 4، 2007م، ص 486.

[3] أحمد عبد الرحمن المخادمة، حاكم الرشيد،**المرجع السابق**، ص 487.

المبحث الثالث

3/3/ دور جودة تخطيط عملية المراجعة كبعد إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع في التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية

للربط بين جودة تخطيط عملية المراجعة والتنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية مع بعضها البعض سنحاول توضيح، مدي تأثير جودة تخطيط عملية المراجعة كبعد إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع ودورها في تحقيق التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية، وذلك من خلال التطرق إلي:

- مفهوم جودة تخطيط عملية المراجعة كبعد إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع.
- العلاقة المتداخلة بين جودة تخطيط عملية المراجعة والتنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية.
- انعكاسات جودة تخطيط عملية المراجعة علي التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية.

1/3/3/ مفهوم جودة تخطيط عملية المراجعة كبعد إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع:

تخطيط عملية المراجعة، تعني وضع خطة أستراتجية للمراجعة وذلك لتخفيض خطر المراجعة لمستوي منخفض نسبياً، والتخطيط الجيد يساعد علي التأكد من أن موضوعات المراجعة الهامة قد نالت العناية المناسبة وأن المشاكل المتوقعة قد تم تحديدها وحلها في الوقت المناسب، وذلك حتي يتم أداء عملية المراجعة بفعالية وكفاءة، وتتنوع طبيعة ومدي التخطيط للنشاط طبقاً لحجم وتعقيد المنشأة وخبرة المراجع السابقة مع المنشأة والتغيرات في الظروف التي تحدث أثناء عملية المراجعة[1].

يعتمد مفهوم التخطيط لعملية المراجعة علي مفهوم العناية المهنية الواجبة، وتوفير أدلة أثبات كافية ومناسبة، وتحديد وتقييم مخاطر المراجعة ويستطيع المراجع المتخصص صناعياً تحسين جودة قرارات تخطيط المراجعة من خلال هذه المفاهيم، كالآتي:

1/1/3/3/ العناية المهنية الواجبة:

الغرض منها بذل عناية مهنية معقولة ومناسبة في أداء عملية المراجعة، وهي تتطلب توافر مقومات أولية كحد أدني للألتزام بها، تتمثل في المعرفة والقدرة والمهارة كمستلزمات أساسية مهنية لازمة لضمان سلامة الأحكام المهنية في مجال المراجعة، وتتوفر كل هذه المقومات في المراجع المتخصص صناعياً، مما يساعده علي تحسين جودة قرارات المراجعة[2].

2/1/3/3/ أدلة الأثبات الكافية والمناسبة:

أدلة الأثبات هي، المعلومات التي يحصل عليها المراجع للوصول إلي أستنتاجات، يعتمد عليها في تكوين رأيه

---

[1] دليل معايير المراجع المصري، **معيار المراجع المصري رقم (300)**، ص3.

[2] محمد سمير الصبان، عبدالله هلال، **نظرية المراجعة وآليات التطبيق**، (الاسكندرية: الدار الجامعية للنشر،2001م)، ص33.

عن القوائم المالية[1].

وهي أي معلومات يستخدمها المراجع لتحديد درجة التوافق بين المعلومات والمعايير المحددة مسبقاً، فالمراجع المتخصص صناعياً يستطيع توفير أدلة أثبات كافية ومناسبة، الكفاية مقياس لكمية أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، والمناسبة والملاءمة تتعلق بكونها موثوقاً بها وذات علاقة، وذلك لأن المراجع المتخصص يستخدم تجربته المهنية لتقرير حجم أدلة المراجعة[2]. وتحديد حجم أو كفاية أدلة الأثبات هي مسألة تقديرية تعتمد علي جوهرية العنصر أو علي الأهمية النسبية للعنصر موضع الفحص والمراجعة، وهذا يعني أنه من الضروري أن يقوم المراجع بأخذ مفهوم الأهمية النسبية بعين الأعتبار عند التخطيط لعملية المراجعة وعند تنفيذها. عُرفت الأهمية النسبية بأنها، قيمة السهو أو التحريف الذي حدث بالمعلومات المحاسبية، والذي قد يؤدي في ضوء الظروف المحيطة، إلي أن يتغير أو يتأثر حكم الشخص العادي الذي يعتمد علي هذه المعلومات، بسبب هذا السهو أو التحريف[3]. ويساعد التخصص في مراجعة صناعة

معينة علي ترشيد الحكم المهني للمراجع بالنسبة لتحديد الأهمية النسبية، ويمارس المراجع أحكام الأهمية النسبية عند تخطيط عملية المراجعة، عند مستويين هما[4]:

1/ الحكم علي الأهمية النسبية عند مستوي القوائم المالية:

تُعد القوائم المالية بها تحريف جوهري عندما تتضمن أخطاء ومخالفات ذات تأثير مهم علي المستوي الفردي أو علي المستوي الإجمالي علي عدالة تمثيل وعرض القوائم المالية، وفي هذا الصدد يمكن أن تحدث التحريفات من سوء تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو التفسير غير السليم لها أو إسقاط وحذف معلومات ضرورية.

2/ الحكم علي الأهمية النسبية عند مستوي رصيد البند:

تمثل الأهمية النسبية للحسابات الفردية الحد الأقصي للتحريف الذي يمكن أن يوجد في رصيد عنصر معين قبل أن يتم اعتباره محرفاً بشكل جوهري، ويطلق علي الأهمية النسبية عند هذا المستوي التحريف المقبول أو المسموح به، حيث يعتبر الخطأ المقبول مقياساً للدقة المستخدمة في تقييم مخاطر المراجعة، ويعرف بأنه، أقصي خطأ في التأكيد يمكن للمراجع أن يقبله مع أستخلاص أن نتيجة الأختبار قد حققت هدف المراجعة.

---

[1] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **أصول التدقيق**، ص 102.

[2] د. ظاهر القشي، **مدى قدرة مدققي الحسابات الخارجيين على تدقيق حسابات الشركات الاردنية المتعامله في التجارة الالكترونية**، المؤتمر العلمي الدولي الثاني، بعنوان: الأعمال الالكترونية والتحول في اقتصاديات الأعمال، كلية الاقتصاد والعولم الإدارية، جامعة الزرقاء، الاردن في الفترة من 15-2011/3/17م.

[3] عبد الرحمن محمد سليمان رشوان، **تحليل العلاقة بين مخاطر المراجعة والأهمية النسبية وأثرها علي تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة**، مجلة كلية فلسطين التقنية للأبحاث والدراسات، كلية فلسطين التقنية، فلسطين، العدد الرابع، 2017م، ص 43.

[4] عبد الرحمن محمد سليمان رشوان، **المرجع السابق**، ص 45.

والعلاقة بين الأهمية النسبية للعنصر وكمية ونوعية أدلة الأثبات هي علاقة طردية، حيث يقوم المراجع بجمع قدر أكبر وأهم من الأدلة كلما زادت الأهمية النسبية للعنصر موضوع المراجعة، والعكس صحيح، كلما قلت الأهمية النسبية لبند ما تم جمع قدر أقل من أدلة الأثبات.

يتضح للباحثة بأن، أدلة الأثبات ترتبط بنقص الحقائق وإيجاد وسيلة أتصال بين المراجع وسجلات ودفاتر وقوائم المنشأة الصناعية محل المراجعة، وهي تساعد المراجع في الحصول علي أكبر أثبات ممكن أو دليل موضوعي وفقاً لأهميته النسبية ليقتنع به في حالة وجود شكوك حول مقدرة المنشأة علي الإستمرار في أعمالها، بغرض تكوين رأيه النهائي، وإعداد تقريره الفني عن ذلك.

3/1/3/3/ تحديد وتقييم مخاطر المراجعة:

يمثل الخطر بصفة عامة عدم التأكد الذي يلازم الشخص عند إتخاذ القرار، وتتوقف درجته علي حجم الخسائر المتوقعة نتيجة تحقق مسببات الخطر، أما خطر المراجعة فيعرف بأنه، إحتمال إبداء رأي غير سليم في القوائم المالية محل الفحص وذلك بسبب فشل المراجع في إكتشاف الأخطاء الجوهرية التي قد توجد في تلك القوائم التي يبدي رأيه فيها[1]. وقد أوصي المعيار رقم (47) الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، أنه علي المراجع عند التخطيط لعملية المراجعة أن يراعي بأن يكون خطر المراجعة عند أدني حد ممكن، ومناسب لأبداء رأي سليم في القوائم المالية، وتقضي معايير المراجعة المتعارف عليها أن يبدي المراجع رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة عند تحديده لمستوي الخطر، ويكون ذلك علي مستوي كل رصيد أو كل عنصر من عناصر القوائم المالية، فعليه فأن الخطر النهائي لعملية المراجعة يتوقف علي طبيعة العنصر ونوع العمليات المتعلقة به، وعلي إجراءات الرقابة الداخلية، هذا من ناحية، ويتوقف الخطر علي فاعلية إجراءات المراجعة من ناحية أخري[2]. وتقسم مخاطر المراجعة إلي ثلاثة أنواع، هي[3]:

1. **المخاطر الملازمة Inherent Risk** ، تعرف بإنها، قابلية رصيد حساب معين أو مجموعة من العمليات أن تكون خاطئة بشكل جوهري، سواء منفردة أو مجتمعة مع الأخطاء في أرصدة حسابات أخري، وذلك بأفتراض عدم وجود رقابة داخلية ذات علاقة. وهي بذلك ترتبط بنزاهة الإدارة وتوجيهاتها، بالأضافة إلي تعقيدات قطاع العمل التي تنتمي إليه المنشأة محل المراجعة.
2. **مخاطر الرقابة Control Ris**، وهي تلك المخاطر الناتجة عن حدوث خطأ في أحد الأرصدة أو نوع

---

[1] د. شوقي السيد فوده، **نحو نموذج مقترح لتطوير نماذج قياس مخاطر المراجعة وزأثرها على تخطيط برامج بيئة الأعمال**، مجلة آفاق جديدة، جامعة المنوفية، كلية التجارة، العدد الرابع، 2001م)، ص 288.

[2] American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), **Audit Risk and Materiality in Conduction an Audit: Statement on Auditing Standards No. 47**, New York, 1983, p. 110.

[3] د. عفاف اسحق أبوزر، أيمان علي أحفيظ، **تحليل تقدير مخاطر التدقيق وأثرها على الأداء المهني للمدقق الخارجي**، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الأول، 2012م، ص ص 38–39.

معين من العمليات والذي يكون جوهرياً إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخري أو في نوع أخر من العمليات ولا يمكن منعه أو اكتشافه في الوقت المناسب عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية.

3. **مخاطر الأكتشاف Planned detection Risk**، وهي الخطر في أن تؤدي إجراءات المراجعة إلي نتيجة مفادها عدم وجود أخطاء في الأرصدة أو في نوع معين من العمليات في الوقت الذي يكون فيه هذا الخطأ موجوداً فعلاً ويكون جوهريا سواء منفرداً أو إذا أجتمع مع أخطاء في أرصدة حسابات أخري.

يتمثل تأثير التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في، زيادة درجة دقة تقدير مخاطر المراجعة من خلال دوره في تقييم هذه المخاطر، فعند تقييم المخاطر الملازمة لطبيعة الصناعة أو طبيعة الحساب يقوم المراجع بتصميم إجراءات التحقق التي تساعده في التوصل إلي حكم سليم عليها، وتكمن أهمية التخصص الصناعي في تصميم تلك الإجراءات، لأن معرفة المراجع بطبيعة الصناعة التي ينتمي إليها نشاط العميل تجعله يكون علي دراية كاملة بالقوانين واللوائح التي تنظمها والظروف الاقتصادية التي تمر بها والتي تشكل ضغوط عليها، وكذلك يكون علي درجة عالية بفهم مؤشرات عدم الإستمرار في الصناعة والموقف المالي، والنظم الإلكترونية المعقدة، أما عند تقييم مخاطر الرقابة يقوم المراجع بدراسة نظام الرقابة الداخلية المصمم ومدي كفاءته وتحديد نقاط ضعفه من ناحية ثم القيام باختبارات الإلتزام من ناحية أخري للتأكد من مدي وإلتزام التطبيق العملي لنظم الرقابة الداخلية الموضوعة، والتي يتم الحكم علي مدي الإعتماد عليها، ويساهم التخصص الصناعي في تحديد أختبارات الإلتزام حيث أنها توفر للمراجع الدراية بأماكن الأخطاء غير المعتمدة وكذلك العناصر التي يسهل التلاعب فيها في تلك الصناعة ويكون لديه – من كثرة تكرار المراجعة في تلك الصناعة بصفة خاصة– صورة متكاملة عن نظام الرقابة الأكثر إحكاماً في تلك الصناعة، وكذلك يمكن للمراجع المتخصص صناعياً تقييم مخاطر الأكتشاف بناء علي تقييمه لمخاطر الرقابة والمخاطر الملازمة وذلك بتخفيض مخاطر الإكتشاف إلي أقل مستوي ممكن عن طريق قيامه بالفحص التحليلي واختبارات العينة، ويكمن الخطر هنا في أن الإختبارات التحليلية تفشل في أكتشاف تحريف جوهري إذا ما تم اختيار تحليل خاطئ بطريقة خاطئة[1].

3/3/1/4/ تقييم مخاطر الغش بالقوائم المالية:

عُرف المعيار الدولي للمراجعة رقم (240) الغش بأنه، فعل مقصود من شخص أو أكثر في الإدارة والمكلفين بالرقابة والموظفين أو الأطراف الخارجية، ويقوم هذا الفعل علي أستخدام الخداع من أجل الحصول علي مصلحة غير عادلة أو غير قانونية، وينتج عنه تحريف في القوائم المالية[2]. وقد يتضمن الغش أي من: التلاعب والتزوير أو إجراء تغيرات في السجلات أو المستندات، أختلاس الأصول ومحاولة التغطية علي

---

[1] د. ليلي عزيز، **مرجع سابق**، ص371.

[2] **منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين**، المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الأتحاد الدولي للمحاسبين، 1998م.

ذلك، حذف تأثير بعض العمليات من السجلات والمستندات وسؤ تطبيق السياسات المحاسبية بشكل متعمد، تسجيل معاملات وهمية.

أن طبيعة الصناعة تلعب دوراً هاما في تحديد محاور عمليات الغش والتلاعب في المنشأة.

وأوضح معيار المراجعة الدولي رقم (240)، (IAS, NO.240)، أن القوائم المالية الأحتيالية تحتوي علي تحريفات وأستبعادات لمبالغ أو إفصاحات لخداع مستخدميها، وأن هذه القوائم يمكن أن تتضمن الخداع المحكم والذي يصعب تحديده أو تتبعه، وهي بذلك توفر إرشادات بشأن مسئولية المراجع عن أكتشاف التلاعب والغش والأخطاء عند مراجعة القوائم المالية[1]. وهناك الغش الذي يمارس من قبل الإدارة، ويعرف غش الإدارة بأنه، إساءة العرض المتعمد للحقائق بالقوائم المالية، أو أختلاس الأصول، وذلك من خلال التلاعب بالسجلات وتعمد التطبيق الخاطئ لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها[2].

نتيجة للتأثير الهام لمفهوم الغش، علي عدالة وصدق القوائم المالية زادت الضغوط علي المراجع بشأن تحمل مسئولية أكبر عن أكتشاف الغش في العقدين الأخيرين من هذا القرن من قبل المنظمات المهنية، حيث أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام 1997م، نشرة معايير المراجعة رقم (82) بعنوان، " مُراعاة الغش عند مراجعة القوائم المالية" (AICPA,1997)، وجاء في هذا المعيار أنه يجب علي تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة لتوفير التأكيد المعقول بأن القوائم المالية خالية من غش وأحتيال الإدارة. وقد ألغت هذه النشرة نشرة معايير المراجعة رقم (53)، والتي كانت تحدد مسئولية المراجع عن أكتشاف الأخطاء والمخالفات وإعداد

التقرير عنها (AICPA, 1988). كما توفر نشرة معايير المراجعة رقم (110) الصادرة عن مجلس معايير المراجعة المنبثق عن معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز، معايير مماثلة حول أكتشاف الغش، حيث أوجبت علي المراجع ضرورة تخطيط عملية المراجعة بالشكل الذي يكون عنده توقعاً معقولاً لأكتشاف الأخطاء المادية المترتبة علي الغش، وأيضاً أقرت هذه النشرة أن للغش أثراً وأضحاً إما في السجلات المحاسبية أو في القوائم المالية[3].

لذلك ينبغي علي المراجع المتخصص أن يطور نفسه من خلال صياغة بعض البرامج الجاهزة لمراجعة نشاط معين والتي تشتمل علي أحتمالات وجود الأخطاء والغش والمواطن التي يسهل التلاعب فيها، والأخطار التي

---

[1] International Auditing and Assurance Standrads Board**, " The Auditors Responsibility to Consider Fraud and Error in an Audit of Finanial Statements"** , IAS, NO.240 (IFAC),

[2] American Institute of Certified Public Accountants, Statement On Auditing Standards (SAS), NO. 82**, Consideration Of Fraud in Financial Statement Audit, (AICPA**), New York, 1997.

[3] د. صادق حامد مصطفي، **تحليل كفاءة وفعالية عملية المراجعة الخارجية في أكتشاف غش الإدارة بأستخدام نظرية أكتشاف الإشارة**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الأقتصاد والإدارة، المملكة العربية السعودية، مجلد (15)، العدد الأول، 1421ه، ص 164.

يتعرض لها ذلك النشاط وكيفية مواجهتها أول العمل علي التخفيف منها، وقد صرحت دراسة (Krishnan)[1]، بقيام المراجعون المتخصصون ببناء قواعد بيانات تفصيلية عن الممارسات المُثلي في الصناعة المتخصص به، والأخطار والغش التي تتعرض لها تلك الصناعة والأخطاء الشائعة به، بغرض زيادة كفاءة وفعالية ومن ثم جودة أداء عملية المراجعة.

2/3/3/ العلاقة المتداخلة بين جودة تخطيط عملية المراجعة والتنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية:

تشير الفقرة (2) من معيار المراجعة الدولي رقم (570) الإستمرارية، بأنه يجب علي المراجع عند تخطيط وإنجاز إجراءات المراجعة، وعند تقييم نتائجها مُراعاة ملائمة فرض الإستمرارية والذي علي أساسه تمت تهيئة البيانات المالية[2]. يشير هذا المعيار إلي أن المراجع يكون مسئولاً عن تقييم قدرة المنشأة علي الإستمرار في أعمالها، وذلك لأن القوائم المالية يتم إعدادها عادة بأفتراض أنها مستمرة في نشاطها في المستقبل القريب.

كما تشير الفقرة رقم (9) من معيار المراجعة الدولي رقم (240)، بأن المراجع اثناء المراجعة يقوم بتطبيق إجراءات المراجعة التي تم التخطيط لها، والمصممة للحصول علي أدلة مراجعة مناسبة تستخدم كأساس للتعبير عن رأيه في القوائم المالية، وعندما تكون هناك أسئلة أو شكوك حول فرض الإستمرارية فأن بعض هذه الإجراءات قد تعطي أهمية أضافية أو تؤدي إلي القيام بأتخاذ إجراءات أضافية أو تحديث المعلومات التي تم الحصول عليها [3].

وبينت التوصية رقم (34) الصادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، أنه طبقاً لمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً لا يطلب من المراجع أكتشاف المشاكل التي تتعلق بالإستمرارية، لأنه في حالة عدم وجود معلومات تثير الأنتباه إلي ذلك، فأنه يفترض بأن المنشأة مستمرة في نشاطها، ولكن علي المراجع أن يكون مهتماً إلي وجود ما يهدد الإستمرارية، وعندما يبدي رأيه في تقرير المراجعة عليه أن يأخذ في الأعتبار أي معلومات تثير الأنتباه إلي ما يتعلق بالإستمرارية، وأي عوامل يمكن أن تؤدي إلي التخفيف من تلك المعلومات[4].

وتشير هذه المعايير إلي العلاقة المتداخلة بين جودة تخطيط عملية المراجعة للمراجع المتخصص صناعياً

---

[1]Krishana, G.V.,and P.C. Schauer. (2005), **'' The A ssociation Between Big 6 Auditor Industry Expertise and the Asymmetric Timeliness of Earnings''**. Journal of Accounting, Auditing and Finance 20(3): p.209**.**

[2]عبد الهادي التميمي، **معايير التدقيق الدولية**، (عمان: دار زهران للنشر والتوزيع، 1997م)، ص 269.

[3]**المرجع السابق**، ص 269.

[4]Auditing Standards Board, Statement on Auditing Astandards No. 34**, '' The Auditors Consideration when a question arises about an Entitys Continued Existence''**, (AICPA), March, 1981, p. 2.

والتنبؤ بإستمرارية المنشأة، بحيث توضح أن المراجع أصبح مسئولاً عن تقييم ومن ثم التنبؤ بمقدرة المنشأة علي الإستمرار في نشاطها، وذلك لأن القوائم المالية يتم إعدادها عادة بأفتراض أن المنشأة مستمرة في نشاطها في المستقبل القريب، وليس لديها النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص عملياتها بشكل كبير، ولكن إذا كانت هذه النية أو الحاجة موجودة، فأن القوائم المالية يجب أن تعد علي أساس مختلف عن أفتراض الإستمرارية، ويجب كذلك الأفصاح عن الأساس المستخدم في هذه الحالة. وعليه فعلي المراجع عند التخطيط لعملية المراجعة أن يعمل علي وضع الإجراءات المتعلقة بخصوص فرض الإستمرارية ضمن خطط المراجعة، وكذلك وضع إجراءات إضافية يري المراجع أنها مناسبة وتساعده في تقييم مدي قدرة المنشأة علي الإستمرار في نشاطها. ومن ضمن الإجراءات الإضافية اللأزمة في هذا الصدد ما يلي[1]:

1/ تحليل ومناقشة التدفق النقدي والربحية والتوقعات الأخري للإدارة.

2/ فحص الأحداث الحاصلة بعد نهاية الفترة للبنود التي تؤثر علي قدرة المنشأة علي الإستمرار في نشاطها.

3/ تحليل ومناقشة البيانات المالية المتوفرة في الفترة الأخيرة للمنشأة.

4/ فحص شروط إصدار السندات وإتفاقيات القروض، وتحديد إذا كان هناك أخلال في تنفيذها.

5/ قراءة محاضر أجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة واللجان المهمة، التي تشير إلي وجود صعوبات في التمويل.

6/ الأستفسار من محامي المنشأة حول الدعاوي والمطالبات ضد المنشأة.

7/ التأكد من وجود ترتيبات وإلتزامات قانونية بخصوص أستعداد أطراف ذات علاقة أو أطراف ثالثة، علي توفير أو المحافظة علي الدعم المالي مع تقدير المقدرة المالية لهذه الأطراف بتوفير الأموال الإضافية.

8/ مُراعاة موقف المنشأة فيما يتعلق بطلبات الزبائن القائمة.

ووفقاً لهذه العلاقة المتداخلة، فأن التخصص الصناعي للمراجع يعتبر أحدي المحاور الأساسية والهامة لتمكين المراجع من القيام بالتخطيط السليم لعملية المراجعة بغرض التنبؤ بإستمرارية المنشأة محل المراجعة، وذلك لأنها:

1/ تعمل علي زيادة ألتزام المراجع المتخصص بمعايير الأداء المهني المتعارف عليها.

2/ تكسب المراجع المعرفة المهنية المتخصصة، التي تؤهله إلي تقديم خدمة مهنية جيدة مبنية علي أساس الألمام بطبيعة أنشطة العملاء الصناعية.

3/ تمكن المراجع المتخصص من أكتشاف حالات الغش الموجودة في القوائم المالية، وذلك لما يتمتع به من خبرة في مجال نشاط وصناعة العميل، ونتيجة لمراجعته المستمرة لأنشطة مشابهة، وكذلك لمقدرته علي تحليل مسببات الغش.

---

[1] د. عثمان حسين عثمان، **مدي مسؤولية مدقق الحسابات في ظل الأزمة المالية العالمية**، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، السنة السادسة عشر، 2012م، ص 78- 79.

4/ تساعد المراجع المتخصص في التحكم في مخاطر أعمال المنشأة محل المراجعة (خاصة مخاطر الإستمرارية) من خلال مقدرته علي دراسة وتحليل الجوانب الإدارية لعميل المراجعة، وكذلك التعرف علي النزاهة والمنافسة في الصناعة والأتجاهات المالية للمنشأة.

3/3/3/ انعكاسات جودة تخطيط عملية المراجعة علي التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية:

تنعكس جودة تخطيط عملية المراجعة علي التنبؤ بإستمرارية المنشأة من خلال تحديد نوع الرأي الفني والمحايد في تقرير المراجعة المالي الذي سوف يقوم المراجع المتخصص بأصداره. فالتقرير المالي للمراجع يكسب المعلومات الواردة في التقارير المالية قيمة مضافة من خلال توفير تأكيد معقول حول الدرجة التي يمثل بها التقرير السنوي الظواهر الأقتصادية بأمانة (وتشير الظواهر الأقتصادية إلي، الموارد الأقتصادية والألتزامات والمعاملات والأحداث والظروف التي تحكمها)، كما أن التقرير غير المتحفظ (النظيف) يُعد شرطاً ضرورياً لتكون المعلومات الواردة في التقرير المالي السنوي تمثل بصدق وأمانة واقع المنشأة ويمكن الأعتماد عليها في أتخاذ القرار، ولكن إذا وجد أي تحفظ حيالها فذلك يعني أن المعلومات في التقارير المالية مغايرة للواقع ولا تمثل بصدق أو أمانة حقيقة أعمالها[1].

عند التخطيط لعملية المراجعة، إذا لأحظ المراجع وجود مؤشرات تثير شكوكاً حول مدي ملائمة فرض الإستمرارية، فعليه أن يقوم بجمع أدلة أثبات كافية ومناسبة لإزالة الشك المتعلق بقدرة المنشأة علي الإستمرار في المستقبل القريب، فأعتماد المراجع علي التحقق من سلامة وملائمة فرض الإستمرارية عند قيامه بالتخطيط لعملية المراجعة تجعله يبني عمله بطريقة سليمة وصحيحة، وذلك لأن فرض الإستمرارية يتم إعداد القوائم المالية علي أساسها، وتعتمد عليها الكثير من الأسس والمبادئ المحاسبية.

أن التحقق من مدي ملائمة فرض الإستمرارية يرتبط بمجموعة من المؤشرات المختلفة التي تؤثر في مقدرة المنشأة علي الإستمرارية، منها ما يستطيع المراجع التوصل إليها من خلال قيامه بالفحص العادي الذي يقوم به، ومنها ما يحتاج إلي إجراءات خاصة ومعقدة تتطلب من المراجع خبرة كافية وتحتاج إلي جهود وفحوصات خاصة لها علاقة بطبيعة صناعة العميل. وفيما يلي توضيح لطرق الحصول علي هذه المؤشرات:

أولاً: مؤشرات يتم الحصول عليها بسهولة من خلال الفحص العادي في عملية المراجعة، ويمكن للمراجع مُلاحظة هذه المؤشرات خلال عملية الفحص والتحقق التي يقوم بها لأغراض المراجعة المتعارف عليها، ومن خلال فحصه لنظام الرقابة الداخلية والأمور الإدارية والقانونية التي لها علاقة بالأمور المالية، ومن هذه المؤشرات الآتي[2]:

---

[1] أ.د/ إبراهيم العدي، أحمد يونس رمضان، **أثر أستقلال مراجع الحسابات في مصداقية التقارير المالية**، مجلة جامعة البعث، جامعة البعث، سوريا، المجلد 37، العدد 5، 2015م، ص 200.

[2] د. يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات المتقدمة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية**، (فلسطين: الطبعة الأولي، 2002م)، ص 282.

1/3/3/3/ المؤشرات المالية: وتتمثل في:

1/ الموقف المالي، يتمثل بصافي الخصوم أو بصافي الخصوم المتداولة.

2/ أقتراب موعد تسديد القروض ذات الفترات المحددة وعدم وجود توقع حقيقي لتجديدها أو تسديدها، أو الأعتماد بشكل كبير علي القروض قصيرة الأجل في تمويل الأصول طويلة الأجل.

3/ ظهور النسب المالية الأساسية بشكل سلبي.

4/ وجود خسائر تشغيلية كبيرة.

5/ عدم المقدرة علي تسديد أستحقاقات الدائنين في مواعيدها.

6/ وجود صعوبات في تطبيق شروط أتفاقيات القروض.

7/ عدم المقدرة علي تمويل مشاريع تطوير منتجات ضرورية جديدة أو أستثمارات ضرورية أخري.

2/3/3/3/ المؤشرات التشغيلية والمؤشرات الأخري: وهي كالآتي[1]:

1/2/3/3/3/ المؤشرات التشغيلية، وتتمثل في:

1/ إستقالة مدراء مهمين دون إيجاد من يحل محلهم.

2/ فقدان أسواق رئيسية أو أمتيازات أو مورد رئيسي.

3/ صعوبات لها علاقة بالقوي العاملة أو نقص في المستلزمات الهامة.

2/2/3/3/3/ مؤشرات أخري: وتتمثل في:

1/ عدم الإلتزام بمتطلبات رأس المال أو المتطلبات القانونية الأخري.

2/ قضايا قانونية قائمة ضد المنشأة، يمكن أن تنشأ عنها أحكام لا تستطيع المنشأة الوفاء بها.

3/ تغيير في السياسات والقوانين الحكومية قد تضر بمصلحة المنشأة.

ثانياً: مؤشرات تحتاج إلي معرفة بالتحليل المالي والقدرة علي ربط وإجراء المقارنات، وهذه المؤشرات يستطيع المراجع الحصول عليها عن طريق القيام بإجراءات أضافية وبحاجة إلي تأهيل المراجع بشكل يمكنه من ذلك، ولا يمكن الحصول عليها مباشرة من خلال الفحص العادي للقوائم المالية، وتشمل[2]:

1/ المعلومات القابلة للمقارنة لفترة أو لفترات سابقة، حيث يقوم المراجع بعملية التحليل الرأسي والأفقي بالمقارنة بين السنة الحالية أو السنوات السابقة، وبالمقارنة بين أرقام وبيانات السنة الحالية معاً.

2/ مراجعة الميزانيات التقديرية والتنبؤات التي تضعها الإدارة.

3/ مقارنة بيانات المنشأة مع بيانات المنشآت المشابهة لها في نفس النشاط الصناعي.

4/ المقارنة بين عناصر المعلومات المالية، التي يتوقع أن تتطابق مع النمط المتوقع، والذي يستند إلي خبرة

---

(1) International Standards on Auditing,(ISA) , No. 570, '' **Going Concern**''.

(2) عاهد عيد سرحان، **دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة علي الإستمرارية لدي شركات المساهمة العامة في فلسطين**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل منشورة، الجامعة الأسلامية بغزة، فلسطين، 2007م، ص 65.

المنشأة، مثل دراسة النسب المئوية للربح والهامش الأجمالي للمنشأة.

5/ دراسة النسب المالية المهمة من نسب نشاط وربحية وغيرها.

عند قيام المراجع المتخصص بتخطيط وتنفيذ إجراءات التحقق من مدي تأثير هذه المؤشرات علي إستمرارية المنشأة، فمن الضروري أن يقوم بأستخدام إجراءات إضافية لتحديث المعلومات التي تم الحصول عليها من قبل، وأن يبحث مع الإدارة خططها بالنسبة للإجراءات المستقبلية التي قد تخفف من تأثير هذه المؤشرات، ويكون من المتوقع أن تؤدي نتائجها إلي تحسين الموقف المالي للمنشأة مثل، الخطط التي تتعلق بتصفية بعض الأصول أو جدولة الديون أو تخفيض بعض النفقات.

يمكن للمراجع المتخصص أن يقوم بعملية تقويم مدي وجود مؤشرات تؤثر في قدرة المنشأة علي الإستمرار لسنة لأحقة، بالطرق التالية[1]:

1/ عند قيام المراجع بتطبيق إجراءات المراجعة العادية لتنفيذ خططه وتحقيق أهداف المراجعة، فأن عليه أن يأخذ في الأعتبار أية شكوك أو مؤشرات تثأر حول الإستمرارية، وبالتالي عليه الحصول علي معلومات أضافية والقيام بإجراءات المساعدة في التحقق من هذه الشكوك والعمل علي التحقق منها.

2/ إذا تبين للمراجع بأن هناك شكوك جوهرية حول الإستمرارية، في هذه الحالة ينبغي عليه أن يسعي للحصول علي معلومات عن خطط الإدارة للعمل علي تخفيف تأثير هذه الظروف والمؤشرات التي تعيق إستمرارية المنشأة، وأن يقوم بتقدير مدي قدرة الإدارة علي تطبيق هذه الخطط بفاعلية.

3/ بعد تقييم المراجع لخطط الإدارة، فأن عليه أن يقرر مدي وجود هذه الشكوك مرة أخري، وإذا أستنتج أنها لا تزال موجودة، فعليه القيام بالآتي:

أ/ إن يأخذ في الأعتبار مدي كفاية الإفصاح حول أمكانية إستمرار المنشأة في السنة القادمة.

ب/ إن يتضمن تقريره فقرة تفسيرية وتوضيحية بعد فقرة الرأي توضح أستنتاجه.

بعد تنفيذ الإجراءات التي تعتبر ضرورية، والحصول علي كافة المعلومات المطلوبة، ومراعاة تأثير جميع خطط الإدارة والعوامل المخففة الأخري، عندها يستطيع المراجع المتخصص أن يقرر فيما إذا كانت هذه المؤشرات تؤثر علي التنبؤ بإستمرارية المنشأة الصناعية أم لا، وعليها يتم أصدار رأيه الفني المحايد.

2/3/3/3/ أنواع أراء المراجع عند تقييم والتنبؤ بفرض إستمرارية المنشأة الصناعية:

1/2/3/3/3/ نوع رأي المراجع في حالة أعتبار فرض الإستمرارية ملائماً:

1/ الرأي بعدم التحفظ، ويقوم المراجع بأعطاء هذا الرأي في حالة الحصول علي أدلة أثبات كافية ومناسبة تؤكد أن المؤشرات والعوامل التي تثير الشك حول إستمرارية المنشأة لا وجود لها.

---

[1] Auditing Standards Board, Statement on Auditing Astandards No. 59**, '' The Auditors Consideration of an Entitys to Continue as a Going Concern''**, (AICPA), Vol. 1, (1981), p. 3.

2/ الرأي التحفظ أو الرأي العكسي، ويقوم المراجع بأعطاء هذا الرأي في حالة اقتناعه بأن ملائمة المؤشرات والعوامل التي تثير الشك حول إستمرارية المنشأة، تعود إلي العوامل المخففة وخصوصاً خطط الإدارة للتصرفات المستقبلية، ويجب علي الإدارة الإفصاح عن ذلك في القوائم المالية، لذا في حالة عدم كفاية الإفصاح يكون رأي المراجع متحفظ أو سلبي أيهما مناسب.

3/ الرأي النظيف (غير المتحفظ)، ويقوم المراجع بأعطاء هذا الرأي في الحالتين التاليتين[1]:

أ/ إذا تبين له من خلال نتيجة الفحص والإجراءات الجديدة التي قام بها أن فرض الإستمرارية التي تم إعداد القوائم المالية علي أساسها لا يزال قائماً وصحيحاً.

ب/ إذا وجد أن هناك بعض المؤشرات التي تشير إلي ضعف قدرة المنشأة علي الإستمرار، ولكن يمكن التغلب علي ذلك عن طريق قيام الإدارة بالتخطيط لذلك، والأخذ بعين الأعتبار العوامل المخففة، وأن يقدر المراجع ما هي الأمور التي تتطلب الإفصاح دون إلحاق الضرر بالمنشأة محل المراجعة، وفي حالة تقديره لذلك وقيام الإدارة بالإفصاح عنه فأنه يعطي رأياً نظيفاً.

2/2/3/3/3/ نوع رأي المراجع في حالة عدم إزالة الشك بفرض الإستمرارية:

إذا توصل المراجع إلي أن المؤشرات التي تثير الشك حول فرض الإستمرارية لم يتم أزالتها بشكل مناسب، فعليه أن يقوم بدراسة فيما إذا كانت القوائم المالية قد:

1/ أوضحت بشكل ملائم الظروف والمؤشرات الهامة التي أثارت الشك الجوهري حول قدرة المنشأة علي الإستمرار في نشاطها في المستقبل القريب.

2/ بينت بأن هناك عدم تأكد يدل علي أن المنشأة سوف تستمر في نشاطها، وعليه فقد لا تستطيع المنشأة تحقيق أصولها وتسديد إلتزاماتها من خلال نشاطها العادي.

3/ بينت بأن القوائم المالية لا تتضمن أية تعديلات بخصوص عدم القدرة علي أسترداد وتبويب مبالغ الأصول المقيدة أو عدم القدرة علي سداد الإلتزامات وتبويبها، الذي قد يكون ضرورياً إذا كانت المنشأة لا تستطيع الإستمرار في ضوء فرض الإستمرارية.

ويكون رأي المراجع في حالة عدم إزالة الشك حول الإستمرارية، كالآتي:

1/ الرأي النظيف، ويكون في حالة إذا أقتنع المراجع بوجود إفصاح ملائم في القوائم المالية، ولكن يقوم بتقييد رأيه في التقرير بإضافة فقرة توكيدية للمؤشرات التي تلقي الضوء علي مشكلة الإستمرارية، وذلك بلفت الأنتباه إلي هذه العوامل التي تم الإفصاح عنها في القوائم المالية.

2/ الرأي المتحفظ أو الرأي السلبي أيهما أنسب، ويكون في حالة وجود شكوك جوهرية في إستمرارية المنشأة، ولا يوجد إفصاح ملائم في القوائم المالية. ويقوم المراجع بإعطاء الرأي المتحفظ (غير النظيف)، في

---

[1] International Auditing Guideline (IAG), **'' Going Concern, Guideline No.23, (IFAC), Handbook, June, 1986).**

الحالات التالية[1]:

1/ إذا لم تقم الإدارة بإتخاذ الإجراءات المخففة اللأزمة والتي من شأنها أن تخفف من تأثير المؤشرات الظاهرة التي تدل علي عدم قدرة المنشأة علي الإستمرارية، أو كان تاثيرها مادياً.

2/ إذا أتخذت الإدارة تلك الإجراءات المخففة، وتبنت ذلك في خططها، ولكنها لم تقم بالإفصاح عن تلك الإجراءات في الملاحق، مع أعتبار المراجع أن ذلك ضروري.

3/ إذا كانت الإجراءات التي أتخذتها الإدارة غير كافية لإزالة الشك حول إستمرارية المنشأة.

4/ إذا وجد أن مؤشرات عدم قدرة المنشأة علي الإستمرارية جوهرية، ولا يمكن التخفيف من تأثيرها، وأن المنشأة مهددة بعدم الإستمرارية مهما إتخذت من إجراءات في حدود إمكانياتها.

3/2/3/3/3/ نوع رأي المراجع في حالة أعتبار فرض الإستمرارية غير ملائم:

إذا توصل المراجع وفقاً للإجراءات الأضافية التي قام بها، والمعلومات التي تم الحصول عليها، ومن ضمنها تأثير الظروف المخففة، إلي أن المنشأة لا تستطيع الإستمرار في نشاطها في المستقبل القريب، وأن فرض الاستمرارية المستخدم في إعداد القوائم المالية غير ملائم، بحيث يؤدي إلي جعل القوائم المالية مضللة، ففي هذه الحالة يكون رأي المراجع سلبياً.

[1] International Auditing Guideline (IAG), op.cit.

الفصل الرابع
الدراسة التطبيقية والميدانية

الفصل الرابع

4/ الدراسة التطبيقية والميدانية

مقدمة:

تقوم الباحثة في هذا الفصل، بتقديم نبذة تعريفية عن مجتمع الدراسة الميدانية، تحديد إجراءات الدراسة التطبيقية، وتحديد إجراءات ومنهجية الدراسة الميدانية وتحليل وإختبار ومناقشة فروضها، وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: نبذة تعريفية عن مكاتب المراجعة القانونية العاملة في السودان.

المبحث الثاني: الدراسة التطبيقية.

المبحث الثالث: الدراسة الميدانية.

المبحث الأول

1/4/ نبذة تعريفية عن مكاتب المراجعة القانونية العاملة في السودان

1/1/4/ نشأة مهنة المراجعة في السودان:

يرجع أصل المراجعة إلي العصور الوسطي وتعود المراجعة الحديثة إلي عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى إلي حيز الوجود، وتطورت المراجعة مع تطور تلك الصناعة، والمراجعة في شكلها البسيط ترتبط بالتطور في النظام المحاسبي بشكل أساسي، حيث أصبح من الضروري أن يعهد إلي شخص أن يقوم بالتحقق من حسن إستغلال الموارد المتاحة لدي شخص آخر[1].

أصبحت مراجعة الحسابات مهنة مستقلة بذاتها عام 1854م حيث أنشئت أقدم منظمة مهنية حالية وهي منظمة المحاسبين القانونيين في بريطانيا[2]. وكان الهدف الأساسي لنشأة المراجعة هو تعقب الغش واكتشاف الأخطاء، وبظهور شركات المساهمة وإنفصال إدارة الشركة عن المساهمين زادت الأهمية لوجود مهنة المراجعة وذلك لإطمئنان المساهمين علي مدي صحة نتائج الأعمال والمركز المالي.

قد نشأة مهنة المراجعة في السودان منذ فترة إستعمار السودان في العام 1898م، حيث كان الإعتماد في أعداد حسابات الوحدات الحكومية وحفظها في السجلات والدفاتر، يقع على عاتق المصريين والشوام وكانت هذه السجلات تحفظ بالقاهرة حتى عام 1924م، وبعد هذا العام تم نقلها للخرطوم وكان أغلب القائمين بالعمل عليها من المصريين تحت حكم الأنجليز.

أما شكل الحسابات فكانت منظمة تتناسب مع وضعية الحكم آنذاك، حيث كأن السودان يقسم إلي مُديريات لكل مُديرية حاكم ، وكانت الإدارة تتم من وحدات مركزية، وكانت لكل مُديرية لائحة حسابات مختلفة توضع وفقاً لوضع المديرية وإيراداتها، ويتم ترتيب ذلك بناءاً على لائحة الخزينة لعام 1924م ولائحة العلاوات والإمتيازات لعام 1934م ولائحة الحسابات لعام 1936م.

بعد توسع الحكم الأجنبي في السودان وتكوينه للمراكز والمحافظات واجهت الحكومة ضرورة حفظ دفاتر الحسابات والإحصائيات المالية لتسيير الحكم، الأمر الذي أستدعى إنتداب المزيد من كتبة الحسابات المصريين للإستعانة بهم في ذلك، وتدريب خريجي المدارس الأولية والوسطى السودانيين. بعد الحرب العالمية الأولى دخل السودان في عدة مشروعات إقتصادية كبرى، تمثلت في تأسيس إدارة مشروع الجزيرة والتي كانت تسمى في ذلك الوقت بالشركة السودانية الزراعية، وكذلك أنشاء سكك حديد السودان، وتزامن ذلك مع إصدار قانون الشركات السوداني عام 1925م والذي إستمدت نصوصه وبنيت أساساً على قانون

---

[1] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط1، 2006م)، ص 12.

[2] إبراهيم عثمان شاهين، المراجعة ـ **دراسات معاصرة وحالات عملية**، (القاهرة: دار الهاني للطباعة والنشر، ط2، 1981م)، ص 41.

الشركات الانجليزي عام 1919م.

ودعا كل هذا إلى وجود نموذج محاسبي يوفر بيانات مالية ومعلومات تساهم في وضع الخطط والتنفيذ والمتابعة والرقابة، بالإضافة إلي وجود إدارة للمراجعة الخارجية لتقوم بالرقابة على المسار المالي والحسابات لتلك المؤسسات الكبرى وباقي الوحدات الحكومية والمراكز ورفع تقرير سنوي بذلك للحاكم العام[1].

بدأت المحاسبة كمهنة مستقلة في السودان وفقاً لنص المادة (137) من قانون الشركات السوداني لعام 1925م، وتنص هذه المادة علي ما يلي:

1. محاسب قانوني برخصة مفتوحة يصدرها الحاكم العام وتعتمد علي زمالات المحاسبين القانونيين العالمية.
2. محاسب معتمد من ذوي الخبرة لمراجعة الحسابات الفردية.

غير ذلك من الشخصيات الإعتبارية التي يصادق عليها وزير المالية من السودانيين الذين لديهم خبرة لا تقل عن 20 سنة في مجال الحسابات.

وعليه بدأ العمل في تأهيل السودانيين لنيل شهادة زمالة المحاسبين القانونيين بالمملكة المتحدة بعد نهاية الحرب العالمية الثانية، وذلك بإختيار بعض موظفي الحسابات، وفتح فصل دراسي لهم بمصلحة المالية في أواخر الأربعينات من القرن العشرين، يتم التدريس فيه بواسطة الموظفين البريطانيين، وقد تأهل أول محاسب قانوني في السودان وهو السيد/ منصور محجوب، بإجتياز إمتحان جمعية المحاسبين القانونيين بانجلترا في شهر ديسمبر 1951م، ثم أزداد عدد الدارسين وفتح لهم فصل دراسي بالمعهد الفني عام 1955م، وأنشأ أول معهد لتدريس علوم شهادة المحاسبين القانونيين بإدارة المستر هرس عام 1958م، وكان هذا نواة لمعهد الدراسات الحسابية القائم حالياً[2].

2/1/4/ مكاتب المراجعة العاملة في السودان:

يبلغ عدد مكاتب المراجعين القانونيين المرخصين من قبل مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة (209) مكتب قانونياً حسب إحصائية المجلس وذلك للعام 2015م (ملحق رقم 1). أما من حيث التوزيع الجغرافي وموقع مكاتب المراجعة حسب مُدن السودان، فمدينة كوستي، عطبرة، القضارف، الفاشر، الجزيرة، سنار، كادقلي والفولة كان نصيبهم مكتب واحد فقط وتمثل (0.48%) لكل مدينة، أما مدينة ود مدني فكان نصيبها (2) مكتبين وتمثل (095. %) فقط من عدد المكاتب الكلية، ومدينة بورتسودان فقد كان نصيبها (3) مكاتب وتمثل (1043%) من عدد المكاتب، أما مدينة الخرطوم فكان نصيبها (196) مكتباً وتمثل (93.78%) من أجمالي عدد المكاتب، وهي تعتبر المدينة ذات النصيب الأكبر من عدد المكاتب في السودان لكونها تمثل

---

[1] أميمة خليل محمد أحمد، **تطور مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان** – دراسة وصفية تحليلية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2002م، ص15.

[2] **المرجع السابق**، ص16 .

المركز الأقتصادي والسياسي ومقر لسلطة الحكومة، والجدول رقم (1/1/3) الموضح أدناه يبين توزيع مكاتب المراجعة القانونية، حسب المدن السودانية:

جدول رقم (1/1/4)

توزيع مكاتب المراجعة حسب المدن السودانية

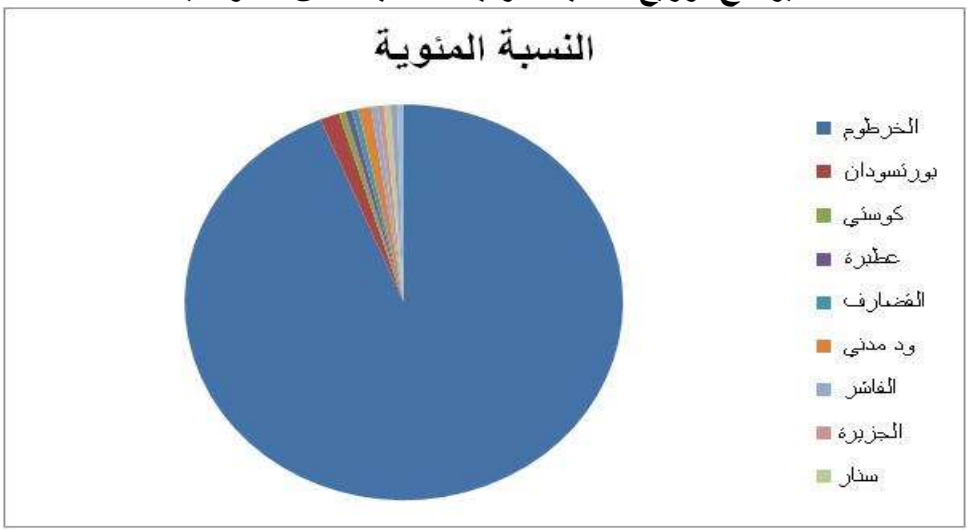
الرقم	الإيضاحات	عدد المكاتب	النسبة المئوية
1	الخرطوم	196	%93.78
2	بورتسودان	3	%1.43
3	كوستي	1	%0.48
4	عطبرة	1	%0.48
5	القضارف	1	%0.48
6	ود مدني	2	%0.95
7	الفاشر	1	%0.48
8	الجزيرة	1	%0.48
9	سنار	1	%0.48
10	كادقلي	1	%0.48
11	الفولة	1	%0.48

المصدر: إعداد الباحثة من الغازيتة(كشف تسجيل المراجعين القانونيين بمجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة).

والشكل البياني التالي يوضح توزيع مكاتب المراجعة حسب المدن السودانية:

شكل رقم (1/1/4)

يوضح توزيع مكاتب المراجعة حسب المدن السودانية



المصدر: إعداد الباحثة من الغازيتة (كشف تسجيل المراجعين القانونيين بمجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة).

3/1/4/ أنواع الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة القانونية بالسودان:

هنالك عدد من أنواع خدمات المراجعة والخدمات الإدارية والإستشارية التي تقدمها عادة مكاتب المراجعة

القانونية، والتي تشمل الآتي:

1. مراجعة الحسابات وفقاً لقواعد المراجعة المعتمدة.
2. وضع الأنظمة المالية والمحاسبية والأنظمة الإدارية الأخرى.
3. تقديم المشورة في الشئون المحاسبية والمالية.
4. الإستشارات الضريبية.
5. الإستشارات في مجال تصميم أنظمة التكاليف.
6. الإستشارات الإدارية.
7. عمل دراسات الجدوى الاقتصادية للمشاريع الجديدة.
8. التحقيقات والمراجعات الخاصة بالأمور المالية.
9. المساعدة في تأسيس الشركات الجديدة.

4/1/4/ المجالس المهنية التي تنظم عمل مكاتب المراجعة القانونية في السودان:

نتيجة لأزدياد عدد المراجعين القانونيين تم تكوين مجلس لهم يعمل على تطوير المهنة وفقاً لمتطلبات البيئة ومواكبة التقدم العلمي في مجال المراجعة، وتتمثل هذه المجالس في الآتي:

1/4/1/4/ مجلس المحاسبين القانونيين السوداني:

في البدء كان هذا المجلس يقوم بتنظيم مهنة المراجعة في السودان، وقد صدر قانون مجلس المحاسبين القانونيين عام 1988م، وشارك في دراسة وصياغة هذا القانون ديوان المراجع العام وديوان النائب العام ووزارة المالية، بالإضافة إلي المحاسبين القانونيين، كما ساهمت أيضاً كل من جامعة الخرطوم، وجامعة السودان وجامعة القاهرة فرع الخرطوم (النيلين حالياً) في الدراسة والصياغة، وأيضاً خبراء من مؤسسات مهنية دولية، ولقد حددت المادة (4) من قانون المجلس اختصاصاته في الآتي[1]:

1. ترسيخ مبادئ مهنة المحاسبة وتوحيد مسمياتها ومفاهيمها وتحديد فروعها وأهدافها.
2. تنظيم مهنة المحاسبة وتطوير الإدارة المالية وجميع العلوم المتعلقة بها،وتحديد مجالات عمل المحاسبين.
3. تطوير الممارسات الموروثة والمتعارف عليها محلياً وعالمياً بالنسبة للمهنة والإرتقاء بهذه الممارسات لتأكيد دور المحاسبة كأساس قوي في جميع مجالات العمل المختلفة من صناعية وتجارية وخدمية واقتصادية وزراعية.

وقد تم إلغاء هذا القانون بإصدار قانون مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة السوداني في العام 2004م.

2/4/1/4/ مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة:

نشأ مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان سنة 2004م، بموجب قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، والذي بموجبه تم إلغاءقانون مجلس المحاسبين القانونيين، ذلك وفقاً للمادة 90 (1) من دستور جمهورية السودان لسنة 1998م، الذي أصدره رئيس الجمهورية وأجازه المجلس الوطني ، وبموجب ذلك تم تكوين مكتب تنفيذي حسب نص المادة 4 (1) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة لسنة 2004م، من

---

[1] نشرة تعريفية، **مجلس المحاسبين القانونيين السودانيين**، 2001/6/9 م، ص1.

رئيس غير متفرغ ونائب له من ذوي الخبرة والكفاءة في مجال المحاسبة والمراجعة وعدد ثلاثة وعشرون عضو لتطوير وتحسين مهنة المحاسبة والمراجعة ورفع كفاءة وفاعلية أعضائها[1].

يعتبر المجلس الجهة التي ترعي مهنة المراجعة في السودان، وتضع لها المعايير المناسبة والضوابط اللازمة لتنظيمها وتطويرها وحمايتها وفق المتغيرات المحلية والعالمية، ويفتح المجلس آفاقاً جديدة أمام أطراف المهنة للإستفادة والأستزادة من النهضة في مجال المحاسبة والتكنولوجيا وتطويرها لتلائم البيئة المحلية والأحتياجات الفعلية، والمساهمة في تبادل الخبرات والمعرفة مع الدول التي لها السبق في هذا المجال. ويمارس المجلس اختصاصاته بموجب قانونه في تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، وذلك للإرتقاء بالمهنة وترسيخ مبادئها، بجانب التنسيق مع المؤسسات العلمية بشأن المناهج والتنسيق مع التنظيمات والجمعيات المهنية المحلية والإقليمية والدولية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة.

5/1/4/ شروط التسجيل وضوابط منح التراخيص لمكاتب المراجعة القانونية السودانية[2]:

1/5/1/4/ شروط تسجيل مكاتب المراجعة القانونية:

يصدر مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، طبقاً لأحكام المواد (19) و(31) من القانون، أربع سجلات لتسجيل المراجعين للعمل في مجال المهنة (ملحق رقم 5)، وهي:

أ. سجل المحاسبين والمراجعين تحت التمرين.

ب. سجل المحاسبين والمراجعين المعتمدين.

ت. سجل المحاسبين والمراجعين القانونيين.

ث. السجل الخاص بحملة الشهادات دون البكالريوس حسب نص المادة (2/19) من القانون.

يتم تقديم طلبات القيد في السجل أو النقل من سجل إلي سجل آخر للجنة، علي نموذج طلب القيد، علي أن يستوفي الطالب شروط التسجيل الواردة بالمادة (21) من القانون، مع إستيفاء الوثائق والبيانات اللازمة.يتم القيد في السجل بناءً علي قرار اللجنة، وتمنح شهادة القيد بالسجل والترخيص لممارسة المهنة، بنموذج يوقع عليه كل من رئيس اللجنة والمسجل. ويشترط للتسجيل في سجل المراجعين القانونيين، للحصول على الترخيص بممارسة المهنة توافر الشروط التالية:

1. إجتياز المرحلة النهائية من الزمالة السودانية، أو ما يعادلها من الشهادات المهنية، بعد قياسها ومطابقتها بمواد المؤهل المهني للزمالة السودانية.
2. ممارسة المهنة لمدة لا تقل عن ثلاثة سنوات بدون انقطاع من تاريخ قيده بسجل المحاسبين والمراجعين المعتمدين.
3. يستثنى من حكم المادة (1/ ب)المحاسبين والمراجعين الحاصلين على شهادة الدكتوراه في المحاسبة أو المراجعة، أو على درجة علمية معادلة لها ومعترف بها لدى المجلس.
4. يخول القيد في سجل المحاسبين والمراجعين القانونيين، ممارسة المهنة بكافة أشكالها، من مراجعة وإعتماد ميزانيات الأفراد والشركات وشركات المساهمة العامة والمؤسسات والمنشآت وخلافها.
5. حسب نص المادة (31) من القانون، يعتبر أي شخص تم تسجيله ومنح رخصة لمزاولة مهنة المحاسبة أو المراجعة بموجب أحكام قانون الشركات لسنة 1925 أو قانون ضريبة الدخل لسنة 1986م أو قانون مجلس المحاسبين القانونيين لسنة 1988م أو أي قانون آخر أو أي لوائح صادرة بموجب تلك القوانين، وسجل

---

[1] **قانون مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة السوداني، 2004م، مرجع سابق**، ص 2.

[2] **نشرة تعريفية، مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة السوداني 2004م**.

كمحاسب معتمد من حملة الإذن العام أو كمحاسب قانوني، كما لو تم تسجيله بموجب هذا القانون أو اللوائح الصادرة بموجبه في سجل المحاسبين القانونيين.

2/5/1/4/ ضوابط منح تراخيص ممارسة المهنة لمكاتب المراجعة القانونية:

يشترط لممارسة المهنة توافر الضوابط التالية:

أ. إن يكون للمراجع مقر يُباشر فيه نشاطه، وعليه أخطار المجلس بعنوانه وكل تغيير في العنوان.

ب. إن يباشر العمل بنفسه أو بواسطة من ينوب عنه بشرط أن يكون من ينوب عنه مؤهلاً بنفس المستوى ومسجلاً لدى المجلس.

ت. يجوز للمراجع الإستعانة بكادر محاسبي لمساعدته في عمله.

ث. الإلتزام بالإفصاح عن المعلومات والبيانات التي يقوم بمراجعتها، وتقديم أقصى ما يتوفر منها للجهات ذات العلاقة في حال طلبها.

ج. مُراعاة أخلاقيات المهنة وألا يساعد في أو يقوم بالتزوير أو الإدلاء بمعلومات تساعد على إخفاء الحقائق.

ح. الالتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة التي يجيزها المجلس.

خ. تجديد الترخيص الممنوح له من المجلس سنوياً، في مدة أقصاها آخر مارس من كل عام.

د. إن يحدد الشخص المرخص له بممارسة المهنة في نموذج طلب تجديد الترخيص السنوي، من ينوب عنه من المحاسبين والمراجعين المرخص لهم بنفس مستوى الترخيص لتسيير أعمال مكتبه، في حال فقدانه لشروط الأهلية الواردة في المادة (24) الفقرتين (أ) و (ب) من القانون.

ذ. في حالة الشراكات في مكاتب ممارسة المهنة، يجب حصول كل الشركاء على تراخيص ممارسة المهنة بنفس مستوى الترخيص.

6/1/4/ التنظيم الداخلي لمكاتب المراجعين القانونيين: Organization of the Auditor's Office

تتعدد أشكال التنظيم الداخلي لمكاتب المراجعين القانونيين فمنها، ما يأخذ شكل منشأة فردية، ومنها ما يأخذ شكل شركة تضامن ومنها ما يأخذ شكل شركة مساهمة. ومهنة المراجعة تمثل خدمة شخصية يترتب عليها وجود التزام (تجاه العميل والجمهور) بالنزاهة والموضوعية والأداء الجيد.ويشتمل التنظيم الإداري الداخلي للمكتب، على عدد من مستويات السلطة على النحو التالي[1]:

1/6/1/4/ الشركاء: Partners or Principals

هم يمثلون أعلى سلطة بالمكتب. وهم مسئولون بالتضامن عن جميع الأعمال التي تتم بالمكتب. وقد يعهد بإدارة المكتب إلى أحدهم، ويسمى في هذه الحالة بالشريك المدير. ويتم الحصول على معظم أعمال المكتب عن طريق اتصالات الشركاء، كما يقومون بأختيار الموظفين وتدريبهم وتوجيههم، كما يقومون أيضا بوضع السياسات العامة للمكتب، ويمكن توضيح ما يقومون به من أعمال، كالآتي:

أ. التوقيع على تقارير المراجعة.

ب. الفصل في المشاكل الناجمة عن عمليات المراجعة.

ت. الإشراف على المندوبين ومتابعة أعمالهم عن طريق الإطلاع على برنامج وأوراق المراجعة.

---

[1] د. منصور حامد محمود وآخرون، **اساسيات المراجعة**، منشورات كلية التجارة، جامعة القاهرة، القاهرة، ب.ت، ص ص 140-144.

ث. الحصول على عملاء جدد للمكتب وحضور الأجتماعات الهامة مع العملاء.
ج. مناقشة تقارير المراجعة مع العملاء قبل قبل الإنتهاء من عملية المراجعة.
ح. تقديم الخدمات الاستشارية للعملاء والقيام بعملية الفحص لأغراض خاصة.

4/1/6/2/ المديرون أو المشرفون: Managers or Supervisors

يوجد هذا المستوى من السلطة في المكاتب الكبيرة، حيث يقوم المدير أو المشرف بكثير من الوظائف التي يقوم بها الشركاء في المكاتب الصغير. ويعتبر المدير أو المشرف حلقة اتصال بين الشركاء وباقي موظفي المكتب. ومن أهم واجباته ما يلي:

أ. القيام بمعظم أعمال التخطيط والإشراف على عملية المراجعة.
ب. دراسة أوراق المراجعة.
ت. إجراء التعديلات اللازمة في تقرير المراجعة.
ث. الاتصال بالعملاء وبحث المشاكل الناتجة عن عملية المراجعة معهم.
ج. مناقشة التقرير ونتائج عملية الفحص مع العميل.
ح. إحالة الموضوعات الهامة للشركاء للبت فيها.

4/1/6/3/ المراجع الأول Senor Auditors

يشرف على كل عملية مراجعة مراجع أول، ويعد مسئولا عن جميع التفاصيل الخاصة بعلمية المراجعة بما في ذلك إعداد برنامج المراجعة والإشراف على العمل الميداني. ومن أهم واجباته ما يلي:

أ. توزيع العمل على المساعدين ومعاونتهم في أداء أعمالهم.
ب. فحص أوراق المراجعة التي قام المساعدين بإعدادها.
ت. فحص محاضر جلسات مجلس الإدارة.
ث. فحص الأسس التي اتبعت في تقييم الأصول ودراسة هيكل رأس المال المستثمر في المنشأة.
ج. إعداد الإقرار الضريبي الخاص بالمنشأة.
ح. تقرير التعديلات الواجب إدخالها على برنامج المراجعة إذا استدعت الظروف ذلك.
خ. إجراء المناقشات أثناء الفحص.
د. بحث الأمور الهامة المتعلقة بعملية المراجعة مع أحد الشركاء أو المديرين.

يجب أن يكون المراجع الأول مؤهلاً تأهيلاً مهنياً عالياً، كما يجب أن يتميز باللباقة وحسن التصرف وروح المبادرة والقدرة على توجيه أعمال معاونيه.

4/1/6/4/ المراجعون متوسطو الخبرة: Semi-Senor Auditors

وهم المراجعون الذين لم تصل خبرتهم بعد إلى مستوى المراجعين الأول، إلا أنهم لديهم المقدرة والمهارة المناسبة. ويجب أن يكون لدى المراجع المتوسط الخبرة المقدرة على ربط إجراءات المراجعة بالهدف النهائي، كما يجب أن يتميز بالقدرة على التعاون مع الآخرين، وأن يتمتع بصفة القيادة، وقد يقوم بعمل المراجع الأول في بعض عمليات المراجعة الصغيرة.

5/6/1/4/ المراجعون تحت التمرين: Junior Auditors

ويقوم هؤلاء بالأعمال التفصيلية للمراجعة تحت إشراف المراجع الأول، ومن أهم أعمالهم ما يلي:

أ. المراجعة المستندية للعمليات.
ب. المراجعة الحسابية للعمليات.
ت. مراجعة الترحيلات من اليومية إلى الأستاذ.
ث. إجراء التحليلات اللازمة.
ج. تحضير بعض الكشوف.

ويتعين على المراجع تحت التمرين أن يخطر المراجع الأول بالأخطار أو البنود غير العادية، ويجب عليه أن يلتزم بالصبر والحذر والمحافظة على أسرار المنشأة التي يراجع عملياتها، كما يجب أن يتمتع بعقلية ناضجة حتى يتمكن من الأستفادة من معلومات من هم أكثر منه خبرة.

7/1/4/ المشاكل والتحديات التي تواجه عمل المراجع القانوني بمكاتب المراجعة:

المراجع القانوني، هو شخص إعتباري حاصل على ترخيص لمزاولة المهنة، وفقاً لأحكام قانونية ولوائح منظمة لأداء المهنة، وأنه يزاول هذه المهنة بصفة مستقلة بمعنى أنه غير تابع لأحد لضمان إبداء رأيه المهني المحايد في تقاريره المنجزة للحسابات بعيداً عن الضغوط أو الإشراف أو التبعية للإدارة التنفيذية للمنشأة التي يقوم بمراجعة حساباتها. هنالك بعض الأسباب والمشاكل التي تجعل المراجع القانون لا يقوم بأداء واجبه المهني بالكفاءة والجودة المطلوبة، وتتمثل أهم هذه الأسباب في الآتي [1]:

1. ضعف الأتعاب المهنية، والتي تعتبر في كثير من الأحيان غير مجزية.
2. تنافس المراجعين القانونيين على الفوز بالتعاقد من خلال تقديم تخفيضات في قيمة أتعابهم تخل بمهنية أعمالهم.
3. لجوء لجان إختيار المراجع القانوني في بعض مجالس الإدارات إلي ترشيح المراجع صاحب العرض الأقل دون النظر إلى جوهر عملية المراجعة ومتطلباتها.
4. عدم تناسب حجم القوى العاملة المتوفرة لدى المراجع القانوني بمكتبه مع حجم العمل والإلتزامات المطلوبة،الأمر الذي لا يساعد من التأكد من جودة العمل ودقته.

ويمكن للباحثة أضافة المشاكل والتحديات التالية:

1. عدم ملائمة المخرجات التعليمية لمتطلبات سوق العمل،نتيجة القصور بأركان العملية التعليمية، ونتيجة للمتغيرات والتطورات التكنولوجية المتلاحقة والمتسارعة في هذا المجال.
2. القصور في برامج التدريب اللازمة لتأهيل المراجعين الجدد الملتحقين في المهنة بما يتوافق مع التطورات العالمية، وإحتياجات سوق العمل.
3. قلة التعاون بين المؤسسات التعليمية والمهنية،يكون بمثابة عائق نحو تطوير المناهج التعليمية.
4. وجود قصور في بعض التشريعات المنظمة لمزاولة المهنة، وعدم تحديدها للآلية التي تضمن إستمرار

---

[1] أ.د/ محمود السر محمد طه، **التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة في السودان**، جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، المؤتمر العربي السنوي العام الأول بعنوان/ واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح، بغداد ـ العراق، في الفترة من 16 – 17 أبريل 2014م، ص 8.

مزاولة المهنة، من خلال تحديده لأسلوب تجديد وتحديث المعلومات والخبرات بما يتوافق مع احتياجات السوق.

وتقترح الباحثة، مجموعة من الإجراءات التي يمكن إتباعها لمواجهة المشاكل والتحديات التي تواجه عمل مكاتب المراجعة في السودان وهي:

1. ضرورة ربط الأتعاب المهنية لمكاتب المراجعة بحجم وطبيعة العمل المُراد مراجعته، حتى يتم الحصول على خدمات مراجعة ذات جودة مهنية عالية.
2. تحسين نوعية التعليم المحاسب الجامعي ووضع معايير خاصة بالتعليم المحاسبي، وكذلك تطوير أداء المهنيين من خلال برامج التدريب المستمر وربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي في التعليم المحاسبي.
3. ضرورة قيام المجالس التي تنظم عمل مكاتب المراجعة بالتنسيق مع المؤسسات العلمية والتنظيمات والجمعيات المحلية والدولية لتبادل الخبرات والمعرفة في مجال المراجعة، حتى نتمكن من تطوير المناهج التعليمية، للحصول على مخرجات تعليمية تلائم متطلبات المهنة في ظل التغيرات والتطورات المتلاحقة في هذا المجال.

4/1/8/ نبذة تعريفية لأول مكتب للمراجعة بالسودان[1]:

يعتبر مكتب المراجع/ محمد عبد الحليم محمد من أوائل مكاتب المراجعة السودانية، ويعمل المكتب في مجال مراجعة الحسابات وفقاً لقواعد المراجعة المعتمدة، وتحصل المراجعة على شهادة Characterized Accountants in Scotlandفي العام 1957م، وتم افتتاح المكتب بعد (5) سنوات من نيل الشهادة أي في العام 1962م.

وفيما يلي المؤهلات والخبرات العلمية للمراجع / محمد عبد الحليم محمد:

4/1/8/1/ المؤهلات العلمية:

- زميل مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز 1966م.
- عضو مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز 1955م.
- بكالوريوس في الاقتصاد جامعة شفيلد بانجلترا.

4/1/8/2/ الخبرات العلمية:

- مساعد مفتش ضرائب بالإسكندرية بمصر 1948م.
- كبير مفتشي الضرائب في مصر 1955م.
- محاضر بجامعة عين شمس بالقاهرة في علم المحاسبة 1955 – 1956م.
- أستاذ المؤسسات المالية (البنوك والتأمينات) جامعة القاهرة للفترة 1956 – 1962م.
- رئيس قسم المحاسبة والمراجعة في كلية التجارة جامعة القاهرة فرع الخرطوم للفترة من 1962 – 1965م.
- عضو منتخب في برلمان السودان للفترة 1965 – 1968م.
- أستاذ غير متفرغ لتدريس علوم المحاسبة والمراجعة في جامعة القاهرة فرع الخرطوم للفترة من 1965 –

[1] **لقاء مع المراجع/ محمد عبد الحليم محمد،** 2016/4/15م.

1978م، وجامعة الخرطوم للفترة من 1964 – 1970م.

- مراجع مكتب محمد عبد الحليم للمراجعة.
- مراجع الحسابات الختامية لهيئة الأمم المتحدة في السودان للأعوام 1997 – 1998 – 1999م .

3/8/1/4/ الكتب والمؤلفات العلمية:

- رقابة الموازنة في البنوك.
- بحث عن التضخم المالي وأثره المحاسبي.
- بحث في المراجعة الداخلية.
- حسابات التأمينات.
- المشاكل المتعلقة بالحسابات والمراجعة في البنوك الإسلامية.

4/8/1/4/ نبذة عن بعض المهام التي قام المكتب بمراجعتها:

1/4/8/1/4/ مهام مراجعة قام بها المكتب بالنيابة عن مكاتب محاسبة عالمية:

كان المكتب ممثل وشريك لمكتب المحاسبة العالمي برايس ووتر هاوس كوبرز H Price water لمدة 23 سنة منذ عام 2000م، حتى أصبحوا شركة أمريكية ممنوعة من التعامل مع السودان، فطلب منهم التوقف عن إستخدام أسمها. وفيما يلي المهام التي قام بها المكتب بالنيابة عن المكاتب العالمية:

- مراجعة الحسابات الختامية لبرامج الأمم المتحدة 1997، UNDP 1998م و1998 / 1999م.
- بنك الشرق الأوسط حيث صفي البنك في السودان 1992م.
- مراجعة الحسابات الختامية لبرنامج الأمم المتحدة لمباني التعليم حتى إنتقالها إلي داكار السنغال.
- أوكندن العالمية (مؤسسة طوعية بريطانية).
- رادا بارلنن (مؤسسة الطفولة السويدية).

2/4/8/1/4/ مهام مراجعة قام بها المكتب بالنيابة عن البنك الدولي:

- هيئة كهرباء السودان قرض البنك الدولي 1962 – 1970م.
- مؤسسة الرهد الزراعية قرض البنك الدولي 1974م.

3/4/8/1/4/ مهام مراجعة قام بها المكتب بالنيابة عن الإتحاد الأوروبي:

دراسة علمية بالاشتراك مع معهد هولندا الاقتصادي لتقييم المعونة المقدمة لحكومة السودان من الاتحاد البالغة (900) مليون دولار سنة 1988م لتأهيل مشروع الجزيرة، وكان المكتب مسئولاً عن القسم المالي، وكان المعهد مسئولاً عن القسم الزراعي. قام المكتب بمراجعة مشاريع الإتحاد الأوروبي التالية:

- تأمين الغذاء لدارفور.
- تنمية الزراعة المتطورة في كسلا.
- القيمة البشرية ACP لكسلا.
- التسويق الداخلي لتطوير أبناء دارفور.

4/4/8/1/4/ مهام مراجعة قام بها المكتب بالنيابة عن، المعونة الأمريكية:

فحص المعونات المقدمة من المعونة الأمريكية للخدمات الفنية للزراعة في الأبيض حتى توقفت المعونة 1989م.

5/4/8/1/4/ مهام مراجعة قام بها المكتب، بالنيابة عن المعونة الألمانية G.T.Z:

- تصميم وتنفيذ ومراجعة حسابات الخدمات السودانية لزراعة الفواكه والخضر.
- مراجعة البرنامج المشترك لتطوير المشاريع الزراعية الخاصة بين المعونة الألمانية ووزارة الزراعة من 1987 – 1992.

6/4/8/1/4/ مهام مراجعة قام بها المكتب، بالنيابة عن البنوك الأجنبية:

- مؤسسة النقد العربي السعودي (البنك المركزي السعودي) 1957 – 1961م.
- البنك العربي في السودان 1964 – 1970 عند تأميمه.
- بنك باركليز البريطاني فحص الحسابات المقدمة لتقييم قيمة التعويض المفروض سداده لبنك باركليز عن تأميمه نيابة عن باركليز انجلترا.

7/4/8/1/4/ مهام لمراجعة المشاريع السودانية الزراعية:

- مشروع الرهد الزراعي 300,000 فدان (مراجعة 1974-1985) بتكليف من البنك الدولي للإعمار والتنمية والمراجع العام (ديوان المراجعة القومي).
- مشاريع دائرة المهدي الزراعية 40,000 فدان (قبل التأميم 1971).
- مشاريع دائرة الميرغني الزراعية مشروع كساب 15,000 فدان.
- مشروع شاشينا الزراعي 18,000 فدان.
- مشروع مركز العجب الزراعي9,000 فدان.

8/4/8/1/4/ مهام لمراجعة المؤسسات البترولية:

- مصفاة بورتسودان (رأس المال 200 مليون دولار) من 1988 حتى تصفيتها 1996م.
- كونكورب العالمية دراسة تقرير عن المركز المالي للشركة والقيام بالحفاظ على ودائعها من ايرادات محطات البترول عام 2000م.
- تاليسمان لأستخرا ج البترول في السودان مع شركة برايس هاوس كوبرز العالمية عام 2002 – 2004م عند بيع أسهمها لشركة هندية.

9/4/8/1/4/ مهام لمراجعة الشركات المالية:

- مؤسسة التنمية السودانية مراجعة مشتركة مع برايس ووتر هاوس كوبرز من 1974 – 1985 م.
- مؤسسة التنمية الريفية من 1975 – 2003م.

10/4/8/1/4/ مهام لمراجعة المؤسسات الصناعية:

- الهواء السائل من 1964 – 2005م.
- مطاحن الباقير من 1981 – 2005م.

- شركة منسوجات النيل من 1974 – 1982 عند تصفيتها.

11/4/8/1/4/ مهام لمراجعة حسابات الفنادق:

- فندق هيلتون الخرطوم 1974 – 1995 – 1998م.
- فندق دوللي 1971 – 1997 م عند تصفيته.
- فندق كناري 1971 – 1989م عند تصفيته.

12/4/8/1/4/ مهام لمراجعة صندوق التكامل بين مصر والسودان:

تم ذلك بالإشتراكمع مكتب برسوم وصالح وعبد العزيز (دلويت توش العالمية بجمهورية مصر العربية) لمراجعة المؤسسات المشتركة في السودان سنة 1983م.

13/4/8/1/4/ مهام لمراجعة المؤسسات المالية الإسلامية:

قد كان للمكتب شرف القيام بمراجعة أو بنكين إسلاميين في الدول العربية وهما، بنك فيصل الإسلامي وبنك التضامن الإسلامي، وقاموا بدراسة الصيغ الإسلامية في البيوع والمرابحات والمشاركات، وقاموا بالمشاركة في المؤتمرات والندوات عن البنوك الإسلامية سواء في جمهورية مصر العربية أو البحرين أو بريطانيا، وقدموا بعض البحوث المتواضعة عن مشاكل البنوك الإسلامية لعدم وجود بنك مركزي يعمل كمقرض آخر لتلك البنوك.

14/4/8/1/4/ مهام لمراجعات أخرى:

1. الشركة العربية السودانية للبذور.
2. الشركة الكويتية للبناء والتشييد.

المبحث الثاني

الدراسة التطبيقية

2/4/ التنبؤ باستمرارية المنشآت الصناعية باستخدام المؤشرات المالية ونموذج كيدا

1/2/4/ تعريف المؤشرات المالية المستخدمة في الدراسة التطبيقية:

تُعرف المؤشرات (النسبة) المالية بأنها، تعبير رياضي عن علاقة عنصر معين بعنصر آخر من العناصر المدرجة في القوائم المالية المختلفة.فهي تُعد من أهم الأدوات التي تساعد المنشأة الصناعية على معرفة وضع السيولة المالية لها، وموقف الأموال المتاحة للتوظيف وملاءمة حقوق الملكية وربحية المنشأة الاقتصادية.

فهناك عدد غير محدد من المؤشرات المالية التي يمكن استخراجها من القوائم المالية، والتي تختلف حسب تركيبة المؤشرات المالية ومصادر المعلومات التي تعتمد عليها أو حسب نتيجة نشاط المنشأة، ولكن المغالاة في استعمال واستخراج المؤشرات أمر قد يؤدي إلى الخلط وعدم الحصول على المعلومة الصحيحة، مما ينتج عنه صعوبة في الفصل بين المؤشرات، وعليه فإن الدراسة التطبيقية تستهدف إستخدام المؤشرات المالية المستخرجة من قائمتي الدخل والمركز المالي، لذلك سيتم التركيز على مجموعة المؤشرات المالية التالية:

1. مؤشرات السيولة.
2. مؤشرات الربحية.
3. مؤشرات النشاط.
4. مؤشرات التمويل.

2/2/4/ التعريف بعناصر نموذج كيدا (Kida) في الدراسة التطبيقية:

يُعد نموذج (Kida) من النماذج الحديثة لعملية التنبؤ المالي، ويعتمد على خمس مؤشرات مستقلة من النسب المالية، ويعتمد على أسلوب التحليل التمييزي لتصنيف المنشآت الاقتصادية المستمرة عن الوحدات الاقتصادية غير المستمرة، ويتم تحديد قيمة (Z) دليل الاستمرارية من خلال جمع وطرح المؤشرات الخمسة مضروبة بمعاملات أوزانها، بموجب المعادلة الآتية:

$$Z = 1.042X_1 + 0.42X_2 - 0.461X_3 - 0.463X_4 + 0.271X_5$$

X_1 = صافي الأرباح بعد الضريبة إلى إجمالي الأصول.

X_2 = إجمالي حقوق الملكية إلى إجمالي الخصوم.

X_3 = نسبة الأصول المتداولة إلى الخصوم المتداولة.

X_4 = نسبة المبيعات إلى إجمالي الأصول.

X_5 = نسبة النقدية إلى إجمالي الأصول.

3/2/4/ إجراءات الدراسة التطبيقية:

1/3/2/4/ فرضية الدراسة التطبيقية:

تنص علي: إستخدام بعض المؤشرات المالية ونموذج كيدا يساعد في التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية.

2/4/2/4/ مجتمع وعينة الدراسة التطبيقية:

يتكون مجتمع الدراسة التطبيقية من المنشآت الصناعية العاملة في السودان، أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها قصدياً لمنشآتين صناعيتين، نسبة لتوفر البيانات التي تحتاجها الدراسة التطبيقية.

3/3/2/4/ طبيعة النشاط للمنشآت الصناعية محل الدراسة التطبيقية:

تم الترميز لأسم المنشأة الصناعية الأولي بالرمز (A)، وللمنشأة الصناعية الثانية بالرمز (B)، وذلك لضمان سرية المعلومات. والجدول رقم (2/2/4) يحدد نشاط كل منشأة صناعية في الدراسة التطبيقية، كالآتي:

جدول رقم (2/2/4)

طبيعة نشاط المنشآت الصناعية

اسم المنشأة	طبيعة النشاط
المنشأة(A)	صناعة الأدوية
المنشأة(B)	الصناعات البترولية

المصدر: (إعداد الباحثة من بيانات القوائم المالية للمنشآتين،2016م.)

4/3/2/4/ أداة الدراسة التطبيقية:

تم الأعتماد في الدراسة التطبيقية على مخرجات المنشأتين (A) و (B) من القوائم المالية لثلاثة سنوات متتالية (ملحق رقم 4)، والمتمثلة بالآتي:

1. قائمة المركز المالي للمدة من 2011م – 2013م.
2. قائمة الدخل للمدة من 2011م – 2013م.

كما تم تصنيف المؤشرات المستخدمة في الدراسة التطبيقية إلى مجموعتين، هما:

المجموعة الأولى: تخص القوائم المالية التقليدية المتمثلة بقائمتي الدخل والمركز المالي، وتشمل على أربع مؤشرات مالية هي: مؤشرات السيولة، مؤشرات الربحية، مؤشرات النشاط ومؤشرات التمويل.

المجموعة الثانية: وتخص مؤشرات نموذج كيدا، وتشمل خمس مؤشرات وهي: X_1 = مؤشر صافي الربح بعد الضريبة إلى إجمالي الأصول، X_2 = مؤشر حقوق الملكية إلى إجمالي الخصوم، X_3 = مؤشر الأصول المتداولة إلى الخصوم المتداولة، X_4 = مؤشر المبيعات إلى إجمالي الأصول، X_5 = مؤشر النقدية إلى إجمالي الأصول.(وقد تم شرح هذه المؤشرات في الفصل الثاني من هذه الدراسة).

والجدول رقم (3/2/4) يوضح البيانات الرئيسية المستخرجة من قائمتي المركز المالي والدخل للمنشأتين (A) و (B) للأعوام الثلاثة.

جدول رقم (3/2/4)

يوضح البيانات الأساسية للقوائم المالية للمنشأتين (A) و (B)

اسم المنشأة	المنشأة (A) لصناعة الأدوية			المنشأة (B) للصناعات البترولية		
البيان	2011م	2012م	2013م	2011م	2012م	2013م
صافي المبيعات	6,968,214	15,387,507	24,494,103.92	292,244,745	319,843,741	408,366,622
تكلفة المبيعات	4,711,562	9,458,810	14,487,810.59	282,966,989	308,467,124	392,371,642
مجمل الربح	2,276,351	5,956,093	10,091,292.32	9,323,165	11,444,764	15,994,980
صافي الربح (بعد الضريبة)	1,185,014	4,201,891	7,366,057.69	2,758,497	4,176,147	6,496,200
مجموع الأصول المتداولة	5,652,464	9,367,438	13,699,250	17,268,790	14,912,692	17,484,998
مجموع الأصول الثابتة	4,078,227	5,097,112	9,102,189	27,864,047	31,303,216	44,505,540
إجمالي الأصول	9,730,691	14,464,550	22,801,439	45,132,837	46,215,908	61,990,538
مجموع الالتزامات المتداولة	_____	_____	_____	16,408,571	12,341,071	14,091,635
مجموع الالتزامات طويلة الأجل	_____	_____	_____	5,451,169	9,176,886	19,436,118
إجمالي الالتزامات (الخصوم)	875,040	1,607,006	2,777,838	21,859,740	21,517,957	33,527,753
مجموع حقوق المساهمين	8,855,651	12,857,544	20,023,601	23,273,097	24,697,950	28,462,785
المخزون	2,108,429	2,247,095	3,706,693	1,796,858	1,133,442	6,414,836
الحسابات المدينة	2,940,008	3,511,948	7,708,490	4,018,855	6,890,365	5,620,602
النقدية	37,694	1,009,148	1,722,562	5,962,346	4,317,304	5,449,560

المصدر: (إعداد الباحثة من بيانات القوائم المالية للمنشأتين، 2016م.)

5/3/2/4/ إحتساب نسب المؤشرات المالية للمنشأة (A) لصناعة الأدوية:

الجدول رقم (4/2/4) يوضح طريقة إحتساب المؤشرات المالية للمنشأة (A) وذلك علي النحو التالي:

الجدول رقم (4/2/4)

يوضح طريقة إحتساب المؤشرات المالية للمنشأة (A)

	2011م	2012م	2013م
1/ مؤشرات السيولة:			
أ/ مؤشر التداول: الأصول المتداولة ÷ الخصوم المتداولة	5,652,464 ÷ 131,668	9,367,438 ÷ 1,607,006	13,699,250 ÷ 2,777,838
المؤشر	%43	%5.83	%4.93
ب/ مؤشر التداول السريع: الأصول المتداولة – المخزون ÷ الخصوم المتداولة	(2,108,429 – 5,652,464) ÷ 131,668	(2,247,095 – 9,367,438) ÷ 1,607,006	(3,706,693 – 13,699,250) ÷ 2,777,838
المؤشر	%26.91	%4.43	%3.59
2/ مؤشرات الربحية:			
أ/ هامش مجمل الربح: مجمل الربح ÷ صافي المبيعات	2,256,652 ÷ 6,968,214	5,928,697 ÷ 15,387,507	10,006,293.33 ÷ 24,494,103.92
المؤشر	%32.4	%38.5	%40.85
ب/ هامش صافي الربح: صافي الربح بعد الضريبة ÷ صافي المبيعات	1,185,014 ÷ 6,968,214	4,201,891 ÷ 15,387,507	7,366,057.69 ÷ 24,494,103.92
المؤشر	%17	%27	%30
ج/ معدل العائد على الأصول: صافي الربح قبل الضريبة ÷ مجموع الأصول	1,316,682 ÷ 9,730,691	4,668,768 ÷ 14,464,550	8,184,508.54 ÷ 22,801,439
المؤشر	%13.5	%32.3	%35.9
د/ معدل العائد على حقوق الملكية:			
صافي الربح (القابل للتوزيع) ÷ حقوق الملكية	1,316,682 ÷ 8,855,651	4,668,768 ÷ 12,857,544	8,184,508.54 ÷ 20,023,601
المؤشر	%14.9	%36.3	%40.9

3/ مؤشرات النشاط:			
أ/ معـــدل دوران مجمـــوع الأصول: صافي المبيعات ÷ مجموع الأصول	6,968,214 ÷ 9,730,691	15,387,507 ÷ 14,464,550	24,494,103.92 ÷ 22,801,439
معدل دوران مجموع الأصول()مدة	0.7	1.06	1.07
ب/ معـــدل دوران الأصـــول الثابتة: صافي المبيعات ÷ الأصول الثابتة	6,968,214 ÷ 4,078,227	15,387,507 ÷ 5,097,112	24,494,103.92 ÷ 9,102,189
معدل دوران الأصول الثابتة	1.7	3.02	2.7
ج/ معدل دوران الأصول المتداولة:			
صافي المبيعات ÷ الأصول المتداولة	6,968,214 ÷ 5,652,464	15,387,507 ÷ 9,367,438	24,494,103.92 ÷ 13,699,250
معدل دوران الأصول المتداولة	1.2	1.6	1.8
د/ معـــدل دوران الحســـابات المدينة: صافي المبيعات ÷ الحسابات المدينة	6,968,214 ÷ 2,940,008	15,387,507 ÷ 3,511,948	24,494,103.92 ÷ 7,708,490
معدل دوران الحسابات المدينة	2.4	4.4	3.2
هـــ/ متوسط فترة التحصيل: عدد أيام السنة ÷ معدل دوران الحسابات المدينة	360 ÷ 2.4	360 ÷ 4.4	360 ÷ 3.2
متوسط فترة التحصيل	150يوم	82يوم	113يوم
و/ معدل دوران المخزون: تكلفة المبيعات ÷ متوسط المخزون	4,711,562 ÷ 1,874,634	9,458,810 ÷ 2,177,762	14,487,810.59 ÷ 2,976,894
معدل دوران المخزون	2.5	4.3	4.9
ز/ متوسط فترة التحصيل: عدد أيام السنة ÷	360 ÷	360 ÷	360 ÷

معدل دوران المخزون	2.5	4.3	4.9
متوسط فترة التخزين	144يوم	84يوم	73يوم
4/ مؤشرات قياس التمويل:			
أ/ معدل مجموع الديون: مجموع الخصوم ÷ مجموع الأصول	875,040 ÷ 9,730,691	1,607,006 ÷ 14,464,550	2,777,838 ÷ 22,801,439
المعدل	%9	%11	%12
ب/معدل حقوق الملكية إلى إجمالي الأصول:			
حقوق الملكية ÷ إجمالي الأصول	8,855,651 ÷ 9,730,691	12,857,544 ÷ 14,464,550	20,023,601 ÷ 22,801,439
المعدل	%91	%89	%88

المصدر : (إعداد الباحثة، من تحليل القوائم المالية للمنشأة (A)، 2016م.)

6/3/2/4/ إحتساب نسب المؤشرات المالية للمنشأة (B) للصناعات البترولية:

الجدول رقم (22/3/4) يوضح طريقة إحتساب المؤشرات المالية للمنشأة (B) وذلك علي النحو التالي :

جدول رقم (22/3/4)

يوضح طريقة إحتساب المؤشرات المالية للمنشأة (B)

	2011م	2012م	2013م
1/ مؤشرات نسب السيولة:			
أ/ مؤشر التداول: الأصول المتداولة ÷ الخصوم المتداولة	17,268,790 ÷ 16,408,571	14,912,692 ÷ 12,341,071	17,484,998 ÷ 14,091,635
مؤشر التداول	%1.1	%1.21	%1.24
ب/ مؤشر السيولة السريعة: (الأصول المتداولة – المخزون) ÷ الخصوم المتداولة	(1,796,858 – 17,268,790) ÷ 16,408,571	(1,133,442 – 14,912,692) ÷ 12,341,071	(6,414,836 – 17,484,998) ÷ 14,091,635
المؤشر	%1	%1.1	%0.8

2- مؤشرات الربحية:			
أ/ هامش مجمل الربح: مجمل الربح ÷ صافي المبيعات	9,323,162 ÷ 292,244,745	11,444,764 ÷ 319,843,741	15,994,980 ÷ 408,366,622
المؤشر	%3.2	%3.6	%3.9
ب/ هامش صافي الربح: صافي الربح بعد الضريبة ÷ صافي المبيعات	2,758,497 ÷ 292,244,745	4,176,147 ÷ 319,843,741	6,496,200 ÷ 408,366,622
المؤشر	%1	%1.3	%1.6
ج/ معدل العائد على الأصول المستثمرة:			
صافي الربح قبل الضريبة ÷ مجموع الأصول	3,330,053 ÷ 45,132,837	5,078,316 ÷ 46,215,908	7,769,690 ÷ 61,990,538
معدل العائد	%7.4	%11	%13
د/ معدل العائد على حقوق الملكية:			
صافي الربح ÷ حقوق الملكية	2,758,497 ÷ 23,273,097	4,176,147 ÷ 24,697,950	6,496,200 ÷ 28,462,785
معدل العائد	%12	%17	%23
3/ مؤشرات قياس نسب النشاط:			
أ/ معـــدل دوران مجمـــوع الأصول:			
صافي المبيعات ÷ مجموع الأصول	292,244,745 ÷ 45,132,837	319,843,741 ÷ 46,215,908	408,366,622 ÷ 61,990,538

معدل الدوران	6 مرات	7 مرات	6.6 مرات
ب/ معـــدل دوران الأصـــول الثابتة: صافي المبيعات ÷ الأصول الثابتة	292,244,745 ÷ 27,864,047	319,843,741 ÷ 31,303,216	408,366,622 ÷ 44,505,540
معدل الدوران	10 مرات	10.2 مرات	9 مرات
ج/ معدل دوران الأصول المتداولة:			
صافي المبيعات ÷ الأصول المتداولة	292,244,745 ÷ 17,268,790	319,843,741 ÷ 14,912,692	408,366,622 ÷ 17,484,998
معدل الدوران	17 مرة	21 مرة	23 مرة
د/ معدل دوران الحسابات المدينة:			
صافي المبيعات ÷ الحسابات المدينة	292,244,745 ÷ 4,018,855	319,843,741 ÷ 6,890,365	408,366,622 ÷ 5,620,602
معدل الدوران	72.7 مرة	46 مرة	72.6 مرة
هـــ/ متوسط فترة التحصيل: عدد أيام السنة ÷ معدل دوران الحسابات المدينة	360 ÷ 72.7	360 ÷ 46	360 ÷ 72.6
متوسط فترة التحصيل	5 أيام	8 أيام	4.9 أيام
و/ معدل دوران المخزون: تكلفة المبيعات ÷ متوسط المخزون	282,966,989 ÷ 1,452,130	308,469,124 ÷ 1,465,150	392,371,642 ÷ 3,774,139
معدل دوران المخزون	195 مرة	210 مرة	104 مرة
ز/ متوسط فترة التخزين: عدد أيام السنة ÷	360 ÷	360 ÷	360 ÷

متوسط فترة التخزين	1.8 يوم	1.7 يوم	3.5 يوم
4/ مؤشرات نسب التمويل:			
أ/ معدل مجموع الديون: مجموع الخصوم ÷ مجموع الأصول	21,859,740 ÷ 45,132,837	21,517,958 ÷ 46,215,908	33,527,753 ÷ 61,990,538
معدل مجموع الديون	%48	%47	%54
ب/ معدل حقوق الملكية إلى إجمالي الأصول:			
حقوق الملكية ÷ إجمالي الأصول	23,273,097 ÷ 45,132,837	24,697,950 ÷ 46,215,908	28,462,785 ÷ 61,990,538
المعدل	%52	%53	%46

المصدر : (إعداد الباحثة من تحليل القوائم المالية للمنشأة (B)، 2016م.)

6/3/2/4/ نتائج إحتساب المؤشرات المالية للمنشأتين (A) و (B):

وبالتالي يمكننا الحصول على نتائج المؤشرات المالية التالية للمنشأتين علي النحو التالي:

جدول رقم (6/2/4)

يوضح نتائج إحتساب المؤشرات المالية للمنشأتين (A) و (B)

المنشأة (B)			المنشأة (A)			البيان	Items
2013م	2012م	2011م	2013م	2012م	2011م		
%1.24	%1.21	%1.1	%4.93	%5.83	%43	مؤشر التداول	Current
%0.8	%1.1	%1	%3.59	%4.43	%26.91	مؤشر التداول السريع	Quick
%3.9	%3.6	%3.2	%40.85	%38.5	%32.4	هامش مجمل الربح	Gross profit Margin
%1.6	%1.3	%1	%30	%27	%17	هامش صافي الربح	Net Profit Margin
%13	%11	%7.4	%35.9	%32.3	%13.5	معدل العائد على الأصول	Return on Assets
%23	%17	%12	%40.9	%36.3	%14.9	معدل العائد على حقوق الملكية	Return on Equity
6.6 (مرات)	7 (مرات)	6 (مرات)	1.07 (مرة)	1.06 (مرة)	0.7 (مرة)	معدل دوران إجمالي الأصول	Total Assets Turnover
9 (مرات)	10.2 (مرات)	10 (مرات)	2.7 (مرة)	3.02 (مرة)	1.7 (مرة)	معدل دوران الأصول الثابتة	Fixed Assets Turnover
23 (مرة)	21 (مرة)	17 (مرة)	1.8 (مرة)	1.6 (مرة)	1.2 (مرة)	معدل دوران الأصول المتداولة	Current Assets Turnover
72.6	46	72.7	3.2 (مرة)	4.4 (مرة)	2.4 (مرة)	معدل دوران الحسابات المدينة	Receivables Turnover
4.9 يوم	8 يوم	5 يوم	113 يوم	82 يوم	150 يوم	متوسط فترة التحصيل	Collection Period Average
104	210	195	4.9 (مرة)	4.3 (مرة)	2.5 (مرة)	معدل دوران المخزون	Inventory Turnover

Storage Period Average	متوسط فترة التخزين	144 يوم	84 يوم	73 يوم	1.8	1.7	3.5
Debts Total Rate	معدل مجموع الديون	%9	%11	%12	%48	%47	%54
Property Rights to total Assets	معدل حقوق الملكية إلى إجمالي الأصول	%91	%89	%88	%52	%53	%46
	الأصول						

المصدر: (إعداد الباحثة من تحليل القوائم المالية للمنشآتين (A)و(B)، 2016م.)

4/2/3/7/ تحليل وتفسير المؤشرات المالية لقائمتي المركز المالي والدخل للمنشأة (A) لصناعة الأدوية:

4/2/3/7/1/ مؤشرات السيولة:

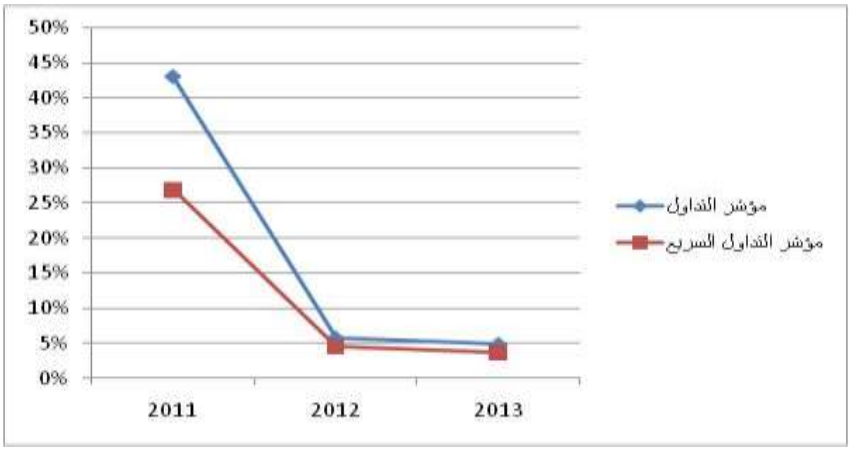
تشير مؤشرات السيولة إلى المركز الائتماني للمنشأة (A)، وهي تعني قدرتها على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل، فمؤشر التداول للعام 2011م يعتبر مرتفع إذ بلغ (43%)، والزيادة في هذا المؤشر جاء نتيجة للزيادة في بند الأصول المتداولة بسبب الزيادة في بند العملاء وتضخمه، وأيضاً الزيادة في مؤشر التداول تعود للانخفاض في معدل مجموع الديون (الاقتراض) إذ بلغ (9%) وهذا يعني أن الشركة لا تعتمد كثيراً على الاقتراض، وبلغ مؤشر التداول السريع (26.91%) وهذا ما يؤكد التراكم في بند المخزون. وفي العام 2012م، أنخفض مؤشر التداول إلى (5.83%) يدل هذا على إستخدام المنشأة لسياسات جيدة في التحصيل، كما أن الانخفاض في مؤشر التداول يرجع إلى الزيادة في معدل مجموع الديون (الاقتراض) فقد بلغ (11%) وبالتالي انخفض معدل التداول السريع فقد بلغ (4.43%). أما في العام 2013م، انخفض مؤشر التداول والتداول السريع عن العام 2012م، وكان ذلك نتيجة للزيادة في معدل مجموع الديون إذ بلغ (12%).الرسم البياني التالي يوضح تذبذب مؤشرات التداول والتداول السريع في الثلاث سنوات:

مؤشر التداول (43%، 5.83%، 4.93%)

مؤشر التداول السريع (26.91%، 4.43%، 3.59%)

شكل رقم (4/2/2)

رسم بياني يوضح التذبذب في مؤشرات التداول والتداول السريع للمنشأة (A) لثلاث سنوات



المصدر: (إعداد الباحثة من بيانات الدراسة التطبيقية، 2016م.)

4/2/3/7/2/ مؤشرات الربحية:

حققت المنشأة أرباحاً في الثلاث أعوام على التوالي حيث كان معدل العائد على الأصول ومعدل العائد على حقوق الملكية عاليتين، وبالتالي يعتبر هامش مجمل الربح وصافي الربح عالي بصفة عامة، وهما (13.5%، 32.3%، 35.9%) و (14.9%، 36.3%، 40.9%) على التوالي:

وهذا يعني أن المنشأة حققت صافي أرباح موجب من مبيعاتها واستثماراتها، مما يشير لكفاءة المنشأة في توليد الأرباح الكافية من هذه الاستثمارات.

الرسم البياني التالي يوضح التغير في مؤشرات الربحية في الثلاث سنوات:

هامش مجمل الربح (32.4%، 38.5%، 40.85%)

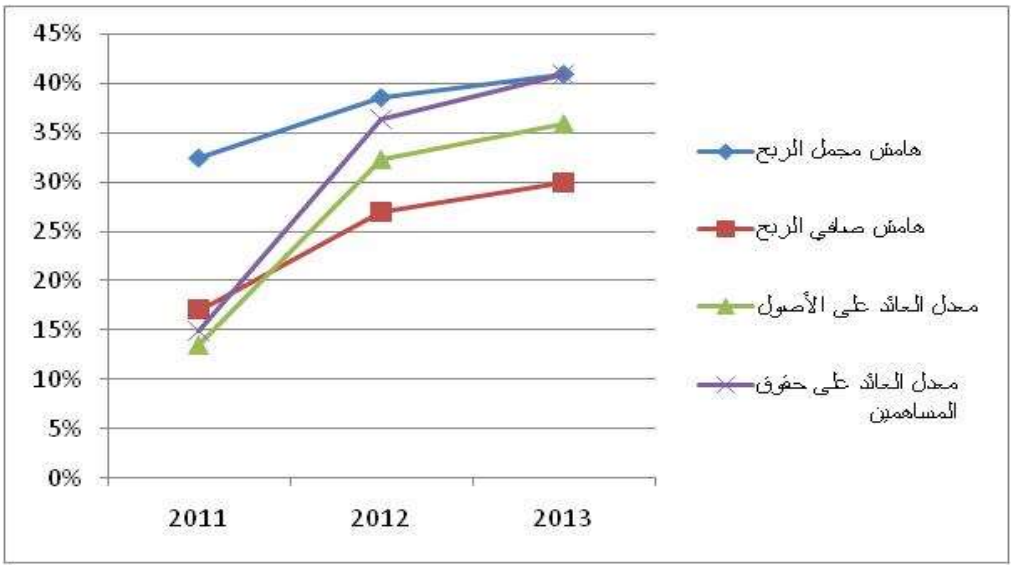
هامش صافي الربح (17%، 27%، 30%)

معدل العائد على الأصول (13.5%، 32.3%، 35.9%)

معدل العائد على حقوق المساهمين (14.9%، 36.3%، 40.9%)

شكل رقم (3/2/4)

رسم بياني يوضح التغير في مؤشرات الربحية للمنشأة (A) لثلاث سنوات



المصدر: (إعداد الباحثة من بيانات الدراسة التطبيقية، 2016م.)

3/7/3/2/4/ مؤشرات النشاط:

تقيس هذه المؤشرات، مدى قدرة المنشأة وكفاءتها في الاستخدام الأمثل لمجموع أصولها، وتحقيق أكبر عائد من المبيعات وأعلى ربح ممكن.

في العام 2011م، يلاحظ الكفاءة المتدنية في إدارة مجموع الأصول، بمعنى أن الأصول لا يكتمل دورانها في العام إلى مرة واحدة (لا يتجاوز المرة الواحدة)، فقد بلغ (0.7 مرة)، وهذا يدل على أن الشركة لا تدير استثماراتها (أصولها) بكفاءة، أما في العامين 2012م و2013م زاد معدل دوران الأصول، وأصبح (1.06) و (1.07) على التوالي، الزيادة بسيطة.

– معدل دوران الأصول الثابتة، في العام 2011م كانت منخفضة (1.7)، وارتفعت في العام 2012م، ويدل هذا إلى الزيادة في استغلال الأصول الثابتة لتحقيق إيرادات مباشرة، وأصبحت (3.02 مرة)، وانخفضت مرة أخرى في العام 2013م وأصبحت (2.7).

– معدل دوران الأصول المتداولة، نجد أن المخزون يشكل معدلات كبيرة من إجمالي الأصـــول المتداولـــة، وهي تتمثل في المعدلات التالية (37%، 23%، 27%) على التوالي خلال فترة الثلاث سنوات، وهذا الحجم من المخزون غير مستقل بصورة فعالة، وبالتالي لم تنتج منه مبيعات تحقق أرباح للمنشأة.

– معدل دوران الحسابات المدينة، يعتبر مقياس لمدى سرعة تحصيل الديون طرف العملاء المدينين، وهـــي توضح مدى ملائمة سياسة منح الائتمان وتحصيل الديون بالمنشأة، يلاحظ انخفاض معدل دوران الحســـابات المدينة في العام 2011م فقد كانت (2.4)، وارتفعت في العام 2013م (4.4)، وانخفضت مرة أخرى في العام 2013م (3.2). وتبين معدلات الحسابات المدينة من إجمالي الأصول المتداولة (52%، 37%، 56%) على التوالي خلال الثلاث سنوات، حجم الأموال المجمدة لدى العملاء المدينين والتي لم يستفاد منها بكفاءة في توليد أرباح ومن ثم تحقيق إيرادات، ويوضح مؤشر فترة التحصيل أن تحصيل قيم هذه الحســـابات المدينـــة تـــتم بصورة بطيئة جداً وهي (150 يوم، و82 يوم، 113 يوم) على التوالي خلال الثلاث سنوات، فكلما كانت فترة التحصيل طويلة دل ذلك على عدم كفاءة الإدارة في تحصيل حساباتها المدينة.

– معدل دوران المخزون، يشير إلى عدد المرات التي يتم فيها بيـــع المخـــزون، وكانـــت معـــدلات دوران المخزون خلال السنوات الثلاثة على التوالي هي (2.5، 4.3، 4.9) وهي معدل دوران بطئ ويشير إلى عدم كفاء الإدارة في تحريك المخزون وتحويله إلى سيولة، وبالتالي فإن متوسط فترة التخزين كانت طويلة، وهذا يعكس أن هناك كميات كبيرة من المخون بمستودعات المنشأة، بمعنى أن هناك أموال معطلة لا تشارك فـــي الإيرادات المباشرة، وتتمثل في متوسط فترة التخزين في (144 يوم، 84 يوم، 74 يوم) على التوالي، ويلاحظ الارتفاع البسيط في معدل الدوران من عام لآخر، وبالتالي الانخفاض في متوسط فترة التخزين على التوالي.

الرسم البياني التالي يوضح التغير في مؤشرات النشاط خلال الثلاث سنوات:

معدل دوران إجمالي الأصول (0.7 مرة، 1.06 مرة، 1.07 مرة)

معدل دوران إجمالي الأصول الثابتة (1.7 مرة، 3.02 مرة، 2.7 مرة)

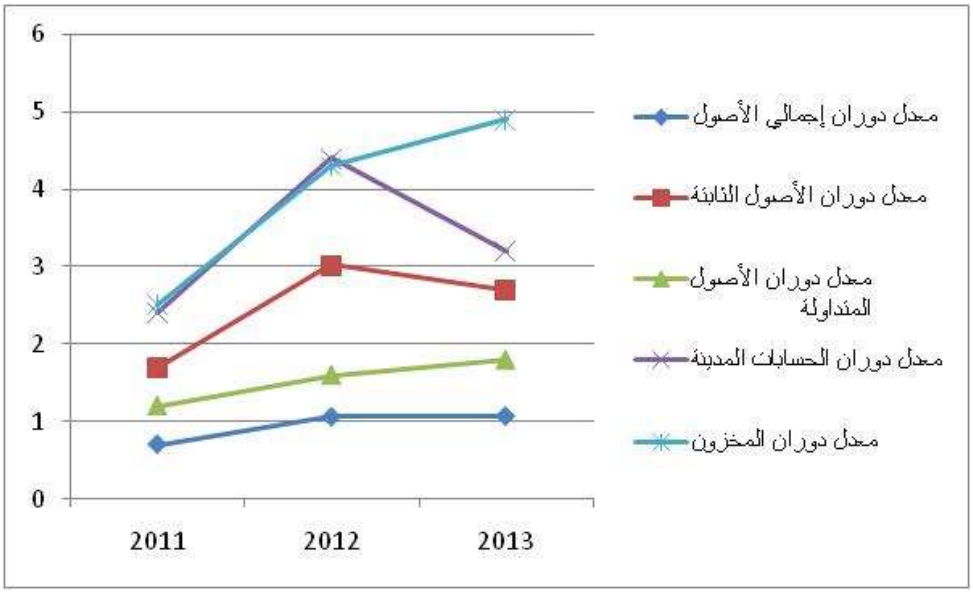
معدل دوران إجمالي الأصول المتداولة (1.2 مرة، 1.6 مرة، 1.8 مرة)

معدل دوران الحسابات المدينة (2.4 مرة، 4.4 مرة، 3.2 مرة)

معدل دوران المخزون (2.5 مرة، 4.3 مرة، 4.9 مرة)

شكل رقم (4/2/4)

رسم بياني يوضح التغير في مؤشرات النشاط للمنشأة (A) لثلاث سنوات



المصدر: (إعداد الباحثة من بيانات الدراسة التطبيقية، 2016م.)

4/7/3/2/4/ مؤشرات التمويل:

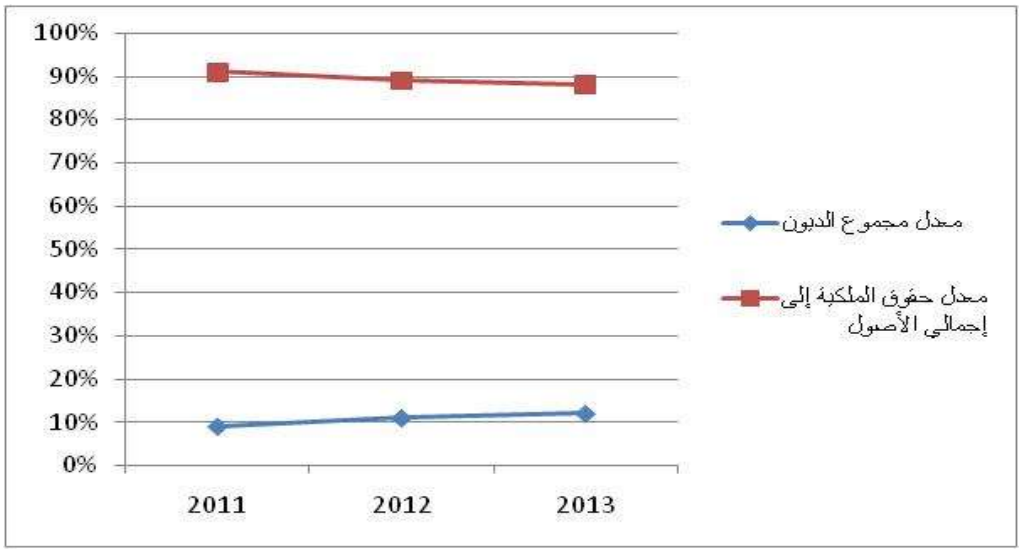
تهدف إلى قياس درجة الأمان التي تتمتع بها المنشأة تجاه الوفاء بديونها للغير وخاصة الديون طويلة الأجل، يلاحظ أن مؤشر مجموع الديون في السنوات الثلاثة قد ارتفع بواقع (9%، 11%، 12%) على التوالي، ويشير هذا إلى أن المنشأة زادت من اعتمادها على الغير في تمويل أنشطتها وعملياتها، وبالتالي احتمالية زيادة المخاطر بضعف قدرتها على سداد الديون. ويشير معدل حقوق الملكية إلى إجمالي الأصول، إلى مدى اعتماد المنشأة على التمويل الداخلي في تمويل أنشطتها وعملياتها، ففي السنوات الثلاث كان المعدل (91%، 89%، 88%) على التوالي، ويشير ذلك إلى قوة مركزها المالي ودرجة الأمان العالية.وتطور أداء المنشأة واستمراريتها، بمقارنة صافي المبيعات وهامش مجمل الربح هامش صافي الربح عن السنوات الثلاثة، نجد أن المنشأة حققت زيادة في المبيعات من العام 2011م إلى العام 2012م قدرها (38%) و (23%) على التوالي وزيادة في صافي الأرباح قدرها حوالي (56% و 27%) لذلك فإن نسبة هامش مجمل الربح وهامش صافي الربح قد ارتفعت من (32.4% و17%) إلى (38.5% و27%) في العام 2012م، ومن ثم ارتفعت في العام 2013م إلى (40.85% و30%). الرسم البياني التالي يوضح تغير هذه المؤشرات خلال السنوات الثلاثة، 2011م، 2012م، 2013م.

معدل مجموع الديون (9%، 11%، 12%)

معدل حقوق الملكية إلى إجمالي الأصول (91%، 89%، 88%)

شكل رقم (22/3/4)

رسم بياني يوضح التغير في مؤشرات التمويل للمنشأة (A) لثلاث سنوات



المصدر: (إعداد الباحثة من بيانات الدراسة التطبيقية، 2016م.)

8/3/2/4/ تحليل وتفسير المؤشرات المالية لقائمتي المركز المالي والدخل للمنشأة (B) للصناعات البترولية، كالآتي:

1/8/3/2/4/ مؤشرات السيولة:

توضح المركز الائتماني للمنشأة (B) مدى قدرتها على سداد التزاماتها قصيرة الأجل، فمؤشرات التداول خلال الثلاث سنوات بلغت (1.1%) و(1.21%) و(1.24%) على التوالي، وهذا يوضح ضعف المركز الائتماني للمنشأة (B). وبلغت مؤشرات التداول السريع (1%) و(1.1%) و (0.8%) ، ويتبين أن معدل التداول يكاد يساوي معدل التداول السريع وهذا يعني أن المنشأة (B) معدل دورانها للمخزون عالي ، بمعني أن مخزونها ضئيل جداً.

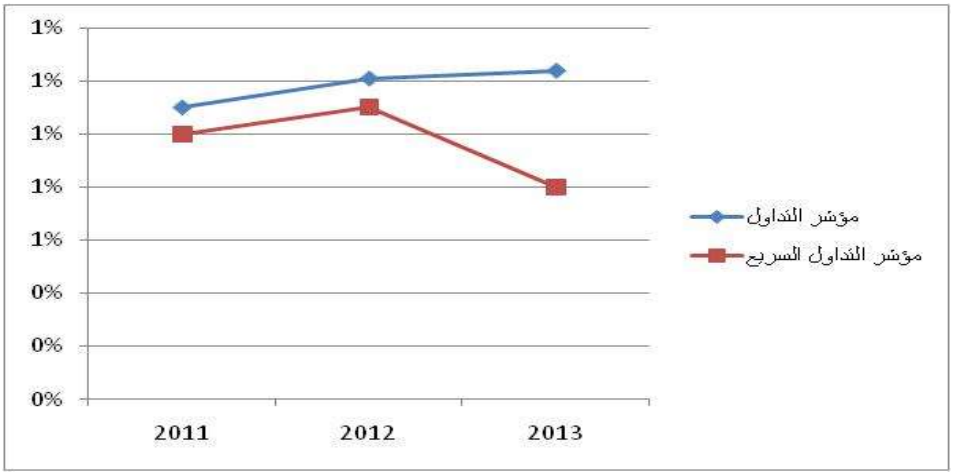
الرسم البياني التالي يوضح تذبذب مؤشرات التداول والتداول السريع في الثلاث سنوات:

مؤشر التداول (1.1%) ، (1.21%) ، (1.24%).

مؤشر التداول السريع (1%) ، (1.1%) ، (0.8%).

شكل رقم (6/2/4)

رسم بياني يوضح التذبذب في مؤشرات التداول والتداول السريع للمنشأة (B) لثلاث سنوات



المصدر: (إعداد الباحثة من بيانات الدراسة التطبيقية، 2016م.)

2/8/3/2/4/ مؤشرات الربحية:

لم تحقق المنشأة أرباحاً جيدة من مبيعاتها واستثماراتها في الثلاث سنوات فقد كان هامش الربح (1%) و(1.3%) و(1.6%) على التوالي، ومعدل العائد على حقوق الملكية (12%) و(17%) و(23%) على التوالي. والرسم البياني التالي يوضح تغير مؤشرات الربحية خلال السنوات الثلاثة:

هامش مجمل الربح (3.2%) ، (3.6%) ، (3.9%) .

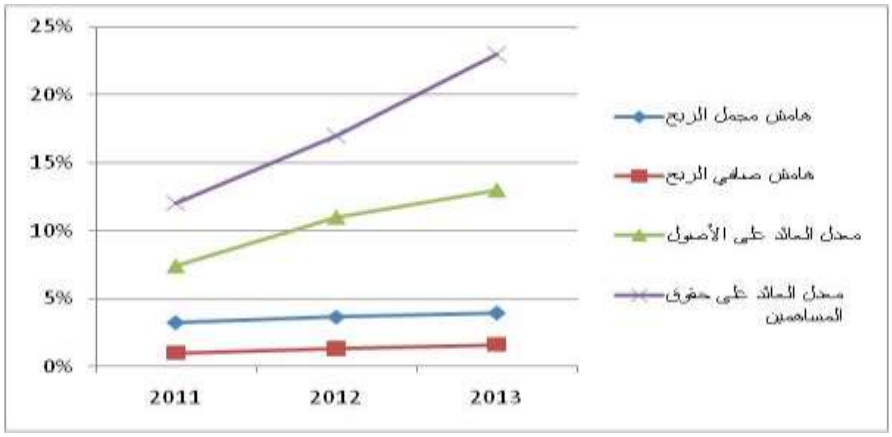
هامش صافي الربح 1%، 1.3%، 1.6%

معدل العائد على الأصول 7.4%، 11%، 13%

معدل العائد على حقوق الملكية 12%، 17%، 23%

شكل رقم (7/2/4)

رسم بياني يوضح التغير في مؤشرات الربحية للمنشأة (B) لثلاث سنوات



المصدر: (إعداد الباحثة من بيانات الدراسة التطبيقية، 2016م.)

4/2/3/8/3/ مؤشرات النشاط:

– في العام 2011م يلاحظ الكفاءة الجيدة للمنشأة في إدارة مجموع الأصول إذ بلغ (6 مرات)، أما في العامين 2012م و2013م زاد معدل دوران إجمالي الأصول وأصبح (7 مرات) و (6.6 مرات) على التوالي.

– معدل دوران الأصول الثابتة، في العام 2011م كانت (10 مرات)، وارتفعت في العام 2013م لتصبح (10.2 مرات) بنسبة ضعيفة جداً (0.2)، وانخفضت في العام 2013م وأصبحت (9 مرات)، هذه المؤشرات توضح التغير في كفاءة المنشأة في استغلال أصولها الثابتة لتحقيق الإيرادات.

– معدل دوران الأصول المتداولة، هناك زيادة في معدل دوران الأصول المتداولة خلال الثلاث سنوات، إذ بلغت (17 مرة) و(21 مرة) و(23 مرة) على التوالي، وهذا يمثل كفاءة المنشأة في استغلال أصولها المتداولة لتحقيق الإيرادات.

– معدل دوران الحسابات المدينة، يلاحظ ارتفاع هذا المعدل في العام 2011م إذ بلغ (72.7 مرة)، وانخفض في العام 2012م إلى (46 مرة)، ثم ارتفع مرة أخرى في العام 2013م بمعدل (72.6 مرة)، ويشير هذا المعدل إلى ملائمة سياسات منح الائتمان وتحصيل الديون بالمنشأة، وهذا ما يؤكده متوسط فترة التحصيل في الثلاث أعوام على التوالي (5 يوم)، (8 يوم)،(4.9 يوم) على التوالي، وتدل فترات التحصيل القصيرة على كفاءة المنشأة في تحصيل حساباتها المدينة.

– معدل دوران المخزون، كانت معدلات دوران المخزون خلال السنوات الثلاثة على التوالي هي (195 مرة، 210 مرة، 104 مرة) وهي معدلات دوران عالية، تشير إلى كفاءة المنشأة في إستخدام المخزون وتحويله إلى سيولة، وعليه كان متوسط فترة التخزين قصيرة، وهذا يوضح عدم وجود كميات كبيرة من المخزن، ويبلغ متوسط فترة التخزين (1.81 يوم)، (1.7 يوم) و (3.5 يوم) على التوالي خلال السنوات الثلاثة،

الرسم البياني التالي يوضح التغير في مؤشرات النشاط خلال الثلاث سنوات:

معدل دوران إجمالي الأصول (6 مرات، 7 مرات، 6.6 مرة)

معدل دوران إجمالي الأصول الثابتة (10 مرات، 10.2 مرة، 9 مرات)

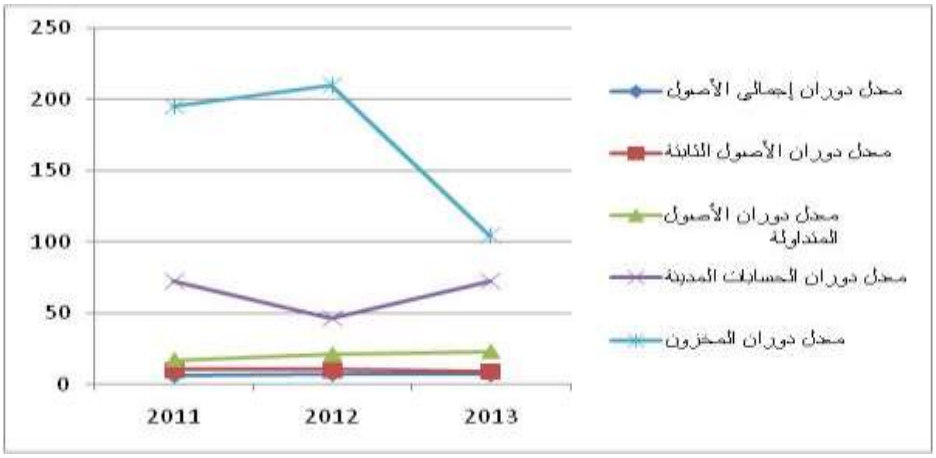
معدل دوران إجمالي الأصول المتداولة (17 مرة، 21 مرة، 23 مرة)

معدل دوران الحسابات المدينة (72.7 مرة، 46 مرة، 72.6 مرة)

معدل دوران المخزون (195 مرة، 210 مرة، 104 مرة)

شكل رقم (8/2/4)

رسم بياني يوضح التغير في مؤشرات النشاط للمنشأة (B) لثلاث سنوات



المصدر: (إعداد الباحثة من بيانات الدراسة التطبيقية، 2016م.)

4/8/3/2/4/ مؤشرات التمويل:

يلاحظ أن مؤشر مجموع الديون في العام 2011م كان (48%)، انخفض في العـــام 2012م إلـــى (47%)، وارتفع مرة أخرى في العام 2013م ليصبح (54%)، وهي توضح أن المنشأة تعتمد على الديون الخارجية في تمويل أنشطتها وعملياتها، ويشير ذلك إلى زيادة مخاطر عدم سداد الديون، بالإضافة إلى ضـــعف مركزهـــا المالي.

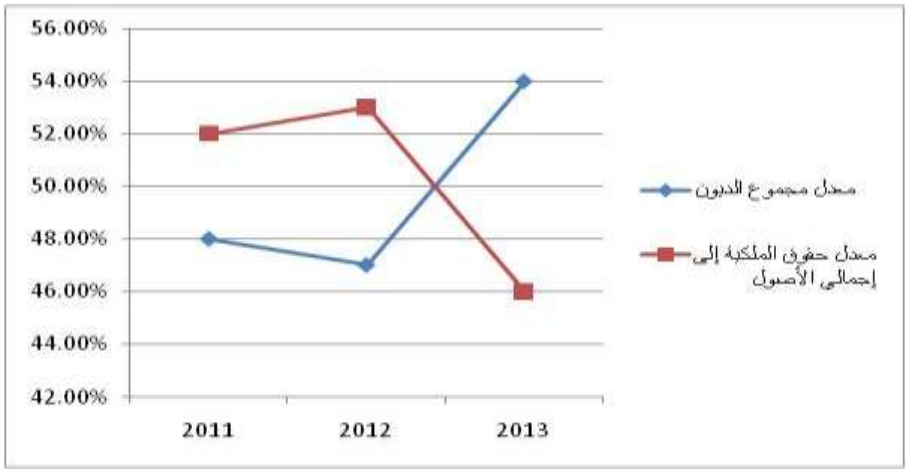
الرسم البياني التالي يوضح التغير في مؤشرات التمويل خلال الثلاث سنوات:

معدل مجموع الديون (48%، 47%، 54%)

معدل حقوق الملكية إلى إجمالي الأصول (52%، 53%، 46%)

شكل رقم (9/2/4)

رسم بياني يوضح التغير في مؤشرات التمويل للمنشأة (B) لثلاث سنوات



المصدر: (إعداد الباحثة من بيانات الدراسة التطبيقية، 2016م.)

– تدني أداء المنشأة (B) وعدم استمراريتها، بمقارنة صافي المبيعات وهامش مجمل الربح وهامش صافي الربح عن السنوات الثلاثة، نجد أن المنشأة حققت زيادة في المبيعات من العام 2011م إلى العام 2012م بنسبة (4%)، ومن العام 2012م إلى العام 2013م بنسبة (12%)، وفي صافي الأرباح الزيادة قدرها (20%) في العام 2012م، و(21.7%) في العام 2013م، ويوضح ذلك ضعف معدلات الزيادة، لذلك فإن نسبة هامش مجمل الربح وهامش صافي الربح قد ارتفعت بمعدلات ضعيفة جداً خلال الثلاث سنوات (3.2%، 3.6%، 3.9%)، ومن (1% 1.3%، 1.6%) على التوالي، وهذا يوضح عدم وجود تطور ونمو في أداء المنشأة خلال السنوات الثلاثة.

4/2/3/9/ إحتساب النسب المالية حسب نموذج كيدا (Kida) للمنشأتين (A) و (B)، كالآتي:

4/2/3/9/1/ إحتساب نسبةصافي الربح بعد الضريبة إلي إجمالي الأصول (X_1)، كما في الجدول التالي:

جدول رقم(4/2/7)

نسبة صافي الربح بعد الضريبة إلي إجمالي الأصول

اسم المنشأة	الأعوام	التفاصيل		
		صافي الربح بعد الضريبة (1)	إجمالي الأصول (2)	X_1 (2) ÷ (1)
المنشأة (A) لصناعة الأدوية	2011م	1,185,014	9,730,691	0.12
	2012م	4,201,891	14,464,550	0.29
	2013م	7,366,057.69	22,801,439	0.32
المنشأة (B) للصناعات البترولية	2011م	2,758,497	45,132,837	0.06
	2012م	4,176,147	46,215,908	0.09
	2013م	6,496,200	61,990,538	0.11

المصدر: (إعداد الباحثة من بيانات القوائم المالية للمنشآتين (A) و(B)، 2016م.)

2/9/3/2/4/ إحتساب نسبة إجمالي حقوق الملكية إلي إجمالي الخصوم (X_2)، كما في الجدول التالي:

جدول رقم(8/2/4)

نسبة إجمالي حقوق الملكية إلي إجمالي الخصوم

اسم المنشأة	الأعوام	التفاصيل		
		إجمالي حقوق الملكية (1)	إجمالي الخصوم (2)	X_2 (2) ÷ (1)
المنشأة (A) لصناعة الأدوية	2011م	8,855,651	131,668	67
	2012م	12,857,544	1,607,006	8
	2013م	20,023,601	2,777,838	7.2
المنشـــــــــأة (B) للصناعات البترولية	2011م	23,273,097	21,859,740	1.1
	2012م	24,697,950	21,517,958	1.1
	2013م	28,462,785	33,527,753	0.8

المصدر: (إعداد الباحثة من بيانات القوائم المالية للمنشآتين (A) و(B)، 2016م.)

3/9/3/2/4/ إحتساب نسبة الأصول المتداولة إلي الخصوم المتداولة(X_3)، كما في الجدول التالي:

جدول رقم(9/2/4)

نسبة الأصول المتداولة إلي الخصوم المتداولة

اسم المنشأة	الأعوام	التفاصيل		
		الأصول المتداولة (1)	الخصوم المتداولة (2)	X_3 (2) ÷ (1)
المنشأة (A) لصناعة الأدوية	2011م	5,652,464	131,668	43
	2012م	9,367,438	1,607,006	6
	2013م	13,699,250	2,777,838	5
المنشـــــــــأة (B) للصناعات البترولية	2011م	17,268,790	16,498,571	1.1
	2012م	14,912,692	12,341,071	1.2
	2013م	17,484,998	14,091,635	1.2

المصدر: (إعداد الباحثة من بيانات القوائم المالية للمنشآتين (A) و(B)، 2016م.)

4/9/3/2/4/ إحتساب نسبة المبيعات إلي إجمالي الأصول(X_4)، كما في الجدول التالي:

جدول رقم(10/2/4)

نسبة المبيعات إلي إجمالي الأصول

اسم المنشأة	الأعوام	التفاصيل		
		المبيعات (1)	إجمالي الأصول (2)	X_4 (2) ÷ (1)
المنشأة (A) لصناعة الأدوية	2011م	6,968,214	9,730,691	0.7
	2012م	15,387,507	14,464,550	1.1
	2013م	24,494,103.92	22,801,439	1.1
المنشـــــــــأة (B) للصناعات البترولية	2011م	292,244,745	45,132,837	6.5
	2012م	319,843,741	46,215,908	7
	2013م	408,366,622	61,990,538	6.6

المصدر: (إعداد الباحثة من بيانات القوائم المالية للمنشآتين (A) و(B)، 2016م.)

5/9/3/2/4/ إحتساب نسبة النقدية إلي إجمالي الأصول(X_5)، كما في الجدول التالي:

جدول رقم(11/2/4)

نسبة النقدية إلي إجمالي الأصول

اسم المنشأة	الأعوام	التفاصيل		
		النقدية (1)	إجمالي الأصول (2)	X_5 (2) ÷ (1)
المنشأة (A) لصناعة الأدوية	2011م	37,694	9,730,691	0.004
	2012م	1,009,148	14,464,550	0.07
	2013م	1,722,562	22,801,439	0.08
المنشـــــــــأة (B) للصناعات البترولية	2011م	5,962,346	45,132,837	0.13
	2012م	4,317,304	46,215,908	0.09
	2013م	5,449,560	61,990,538	0.09

المصدر: (إعداد الباحثة من بيانات القوائم المالية للمنشآتين (A) و(B)، 2016م.)

10/3/2/4/ تطبيق النموذج للمنشآتين(A) و (B):

دليل الاستمرارية $Z = 1.042x_1 + 0.42x_2 - 0.461x_3 - 0.463x_4 + 0.271x_5$

1/10/3/2/4/ للشركة (A) لصناعة الأدوية:

- **للعام 2011م:**

$Z = 1.042(0.12) + 0.42(67) - 0.461(43) - 0.463(0.7) + 0.271(0.004)$

$Z = 0.13 + 28 - 20 - 0.32 + 0.001 = 7.8$

- **للعام 2012م:**

$Z = 1.042(0.29) + 0.42(8) - 0.461(6) - 0.463(1.1) + 0.271(0.07)$

$Z = 0.31 + 3.36 - 2.77 - 0.51 + 0.02 = 0.4$

- **للعام 2013م:**

$Z = 1.042(0.32) + 0.42(7.2) - 0.461(5) - 0.463(1.1) + 0.271(0.08)$

$Z = 0.33 + 3.02 - 2.31 - 0.51 + 0.022 = 0.55$

2/10/3/2/4/ للشركة (B) للصناعات البترولية:

- **للعام 2011م:**

$Z = 1.042(0.06) + 0.42(1.1) - 0.461(1.1) - 0.463(6.5) + 0.271(0.13)$

$Z = 0.06 + 0.46 - 0.55 - 3.01 + 0.04 = - 3$

- **للعام 2012م:**

$Z = 1.042(0.09) + 0.42(1.1) - 0.461(1.2) - 0.463(7) + 0.271(0.09)$

$Z = 0.09 + 0.46 - 0.55 - 3.24 + 0.02 = - 3.22$

- **للعام 2013م:**

$Z = 1.042(0.11) + 0.42(0.8) - 0.461(1.2) - 0.463(6.6) + 0.271(0.09)$

$Z = 0.11 + 0.34 - 0.55 - 3.06 + 0.024 = - 3.14$

11/3/2/4/ تطبيق نموذج (Kida) والمؤشرات المالية لقائمتي المركز المالي والدخل للمنشـــأتين (A) و (B)، كما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (12/2/4)

قيمة (Z) دليل الإستمرارية للمنشأتين (A) و (B)

السنة	نموذج Kida(%) للمنشأة (A) لصناعة الأدوية						نموذج Kida(%) للمنشأة (B) للصناعات البترولية					
	X_1	X_2	X_3	X_4	X_5	قيمة Z دليل الاستمرارية	X_1	X_2	X_3	X_4	X_5	قيمة Z دليل الاستمرارية
2011م	0.12	67	43	0.7	0.004	7.8	0.06	1.1	1.1	6.5	0.13	– 3
2012م	0.29	8	6	1.1	0.07	0.4	0.09	1.1	1.2	7	0.093	– 3.22
2013م	0.32	7.2	5	1.1	0.08	0.6	0.11	0.8	1.2	6.6	0.09	– 3.14

المصدر: (إعداد الباحثة من بيانات الدراسة التطبيقية، 2016م.)

1/11/3/2/4/ مناقشة وتحليل نتائج الجدول (12/2/4):

1/11/3/2/4/ للمنشأة (A) لصناعة الأدوية :

أ. تشير قيمة (z) دليل الاستمرارية الموجبة للمنشأة (A) في العام 2011م إلى استمراريتها بقيمة أمان عالية (7.8)، وهذا ما يتفق مع أغلب المؤشرات المالية لقائمتي الدخل والمركز المالي، فقد كانت مؤشرات السيولة تشير إلى المركز الائتماني القوي للمنشأة، حيث بلغ مؤشر التداول (43%) ومؤشر التداول السريع (27%)، وارتفاع مؤشر الربحية فقد حققت المنشأة أرباحاً في هذا العام، وبينت مؤشرات التمويل مدى اعتماد المنشـــأة على تمويل أنشطتها وعملياتها من التمويل الداخلي إذ بلغ (91%، 89%، 88%) على التوالي، ويوضح هذا قوة مركزها المالي، بينما دلت مؤشرات النشاط إلى عدم كفاءتها في إستخدام أصولها الاستخدام الأمثل.

ب. تشير قيمة (z) الموجبة في العام 2012م إلى استمرارية المنشأة، ولكن بقيمة أمان متدنية بلغـــت (0.4)، وهذا ما لا يتفق مع المؤشرات المالية لقائمتي الدخل والمركز المالي، فقـــد انخفـــض معـــدل التـــداول إلـــى (5.83%) ومعدل التداول السريع إلى (4.43%)، وحققت مؤشرات الربحية زيادة في تحقيـــق الأربـــاح، إذ حقق هامش مجمل الربح زيادة بنسبة (6.1%)، وهامش صافي اربح زيادة بنسبة (10%)، ومعـــدل العائـــد على الأصول (18.8%)، ومعدل العائد على حقوق الملكية (21.4%) من العام السابق، كما حققت مؤشرات النشاط كفاءة في إستخدام أصولها لتحقيق زيادة في الإيرادات، أما مؤشرات التمويل فقد زادت المنشأة بنســـبة التمويل الخارجي بزيادة (2%) إذ بلغت (11%) عن العام السابق، وخفضت نسبة التمويـــل الـــداخلي إلـــى (89%)، أي انخفاض بنسبة (2%).

ج. تشير قيمة (z) الموجبة في العام 2013م إلى استمرارية المنشأة بقيمة أمان عالية والبالغة (60%)، وهذا

ما تؤكده أغلب المؤشرات المالية للمنشأة إذ تحقق مؤشرات الربحية زيادة في الأرباح، كما توضح مؤشرات النشاط كفاءة المنشأة في إستخدام أصولها لتحقيق الإيرادات منها، ما عدا عدم كفاءته في إستخدام الحسابات المدينة، إذ بلغ معدل دورانه (3.2 مرة) أقل من العام السابق وبمتوسط فترة تحصيل (113 يوم) مقابل انخفاض مؤشرات السيولة.

2/11/3/2/4/ للمنشأة (B) للصناعات البترولية:

أ. تشير قيمة (z) العالية للمنشأة في العام 2011م إلى ابتعادها عن الاستمرارية بقيمة (3 –)، وهذا ما يتفق مع المؤشرات المالية من خلال ضعف مؤشر التداول على تسديد الديون إذ بلغ نسبة (1.1%)، وانخفاض مؤشرات الربحية في تحقيق إيرادات من مبيعاتها إذ بلغ هامش مجمل الربح (3.2%)، وهامش صافي الربح (1%) وإيرادات من أصولها المستثمرة إذ بلغ معدل العائد على الأصول (7.4%) ومعدل العائد على حقوق الملكية (12%)، إضافة إلى ضعف مؤشرات التمويل إذ بلغ معدل مجموع الديون (48%) وهو يشير إلى مدى اعتماد المنشأة على تمويل عملياتها من الديون الخارجية وبالتالي تشير إلى ضعف المركز المالي للمنشأة مقابل كفاءة جيدة لاستخدام الأصول في تحقيق الإيرادات، فقد بلغ معدل دوران الأصول المتداولة (17 مرة)، وبلغ معدل دوران المخزون (195 مرة).

ب. تشير قيمة (z) السالبة للمنشأة في العام 2012م إلى ابتعادها عن الاستمرارية بقيمة (3.22 –)، وهذا ما يتفق مع مؤشرات السيولة المنخفضة، فقد بلغ مؤشر التداول (1.2%)، وارتفاع ضعيف في مؤشرات الربحية عن العام السابق في معدلي العائد على الأصول (11%) والعائد على حقوق الملكية (17%)، وانخفاض معدل مجموع الديون بنسبة (1%) عن العام السابق إذ بلغ (47%)، بالإضافة إلى قوة مؤشرات النشاط لاستخدام المنشأة أصولها في تحقيق الإيرادات فقد بلغ معدل دوران الأصول المتداولة (21 مرة)، ومعدل دوران الحسابات المدينة (46 مرة)، ومعدل دوران المخزون (210 مرة).

ج. تشير قيمة (z) السالبة للمنشأة في العام 2013م إلى ابتعادها عن الاستمرارية بقيمة (3.14 –)، وهذا ما يتفق مع كل المؤشرات المالية، إذ بلغت نسبة مؤشر التداول (1.2%)، وكفاءة المنشأة في إستخدام أصولها ومبيعاتها في تحقيق الإيرادات بنسب غير جيدة، فقد بلغ هامش مجمل الربح (3.9%) وهامش صافي الربح (1.6%) ومعدل العائد على الأصول (13%) ومعدل العائد على حقوق الملكية (23%)، بالإضافة إلى اعتماد المنشأة على التمويل الخارجي بنسبة عالية بلغت (54%)، وهي تعني ضعف المركز المالي لها.

12/3/2/4/ نتائج الدراسة التطبيقية:

أظهرت الدراسة التطبيقية النتائج التالية:

1. استخدام المؤشرات المالية يساهم في تقويم أداء المنشآت الصناعية ومن ثم التنبؤ بإستمراريتها.

2.أن نموذج كيدا يعتمد على خمس نسب مالية قادره على التنبؤ والتمييز بين المنشآت الصناعية المستمرة في

نشاطها و الغير المستمرة.

3. هناك توافق بين نتائج المؤشرات المالية في تقويم الأداء المالي للمنشآت الصناعية ونتائج نموذج كيدا.

4. توافر دليل تطبيقي علي إمكانية التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية بإستخدام المؤشرات المالية ونموذج كيدا.

13/3/2/4/ توصيات الدراسة التطبيقية:

1. ضرورة استخدام المؤشرات المالية في تقويم الأداء المالي للمنشآت الصناعية.

2.ضرورة تبني تطبيق نموذج كيدا للتنبؤ بالأستمرارية في المنشآت الصناعية وذلك لما له من قدرة عاليـــة علي التنبؤ وبشكل دقيق.

المبحث الثالث

3/4/ الدراسة الميدانية

يحتوي هذا المبحث على المنهجية والخطوات والإجراءات التى تم اتباعها في تنفيذ الدراسة الميدانية، ويشمل ذلك تصميم أداة الدراسة، وإجراء اختبارات الصدق والثبات لهذه الأداة للتأكد من صلاحيتها، ووصفاً لمجتمع وعينة الدراسة وخصائص العينة، وقياس متغيرات الدراسة، والاساليب الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واستخراج النتائج. وذلك على النحو التالي:

1/3/4/ منهجية وإجراءات الدراسة الميدانية:

1/1/3/4/ منهجية الدراسة:

أعتمدت الدراسة علي المنهج الوصفي التحليلي، الذي يهدف إلي وصف وتحليل طبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة المتمثلة في (التخصص الصناعي للمراجع الخارجي) كمتغير مستقل، (والتنبؤ بالأستمرارية) كمتغير تابع، وتحليل البيانات وقياسها للتوصل إلي وصف دقيق للظاهرة أو المشكلة ونتائجها.

2/1/3/4/ تصميم ووصف أداة الدراسة:

أداة الدراسة عبارة عن الوسيلة التي أستخدمتها الباحثة في جمع البيانات والمعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة، وقد اعتمدت هذه الدراسة على وسيله الاستبانة كأداة رئيسية للحصول على البيانات والمعلومات اللازمة.

في ضؤ الهدف الرئيسي للدراسة وفروضها السابق الإشارة إليها، قامت الباحثة بتصميم أداة الإستبانة والتي يتمثل الهدف الرئيسي منها في أستبيان آراء أفراد عينة الدراسة عن أبعاد العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ودورها في التنبؤ بأستمرارية المنشآت الصناعية. وقد تكونت أداة الاستبانة من قسمين، وذلك علي النحو الآتي:

1/2/1/3/4/ القسم الأول:

ويشتمل على البيانات الشخصية الخاصة بأفراد عينة الدراسة، والمتعلقة بوصف عينة الدراسة، وهى:

العمر، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، المنصب الوظيفي، وسنوات الخبرة.

2/2/1/3/4/ القسم الثاني:

احتوى هذا القسم على عدد (60) عبارة تمثل عبارات الدراسة الأساسية، وطلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجابتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق لقياس " ليكرت" الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمسة مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة). وقد تم توزيع هذه العبارات على فرضيات الدراسة الثلاثة كما يلي:

المحور الأول يتضمن (15) عباره، المحور الثاني يتضمن (15) عباره، والمحور الثالث يتضمن (15) عباره، والمحور الرابع يتضمن (15) عباره.

3/1/3/4/ مقياس أداة الدراسة(ليكرت الخماسي):

تم قياس درجات الأستجابات المحتملة على العبارات إلى تدرج خماسي حسب مقياس ليكرت الخماسى (Likart Scale)، فى توزيع أوزان اجابات أفراد العينة والذى يتوزع من أعلى وزن له والذى اعطيت له (5) درجات والذى يمثل فى حقل الاجابة (أوافق بشدة) الى أدنى وزن له والذى اعطى له (1) درجة واحدة وتمثل فى حقل الاجابة (لاأوافق بشدة) وبينهما ثلاثه اوزان. وقد كان الغرض من ذلك هو اتاحة المجال أمام أفراد العينة لاختيار الاجابه الدقيقة حسب تقدير أفراد العينة. وقد تم أدخال القيم (الأوزان) weight كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (13/3/3)

مقياس ليكرت الخماسي لقياس درجة الموافقة

الوزن weight	Opinion	الرأي
1	Completely disagree	غير موافق بشدة
2	Disagree	غير موافق
3	Nutral	محايد
4	Agree	موافق
5	Completel agree	موافق بشدة

المصدر: (إعداد الباحثة، الدراسة الميدانية،2016م.)

ثم بعد ذلك تم حساب المتوسط الحسابي (المتوسط المرجح) weight mean لتحديد أتجاه آراء المبحوثين حسب قيم المتوسط الحسابي المرجح لمقياس ليكرت الخماسي، كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (14/3/3)

المتوسط الحسابي لقياس مستوي الموافقة

المتوسط المرجح	مستوي الموافقة
من 1 – 1.79	غير موافق أطلاقاً
من 1.80 – 2.59	غير موافق
من 2.60 – 3.39	محايد
من 3.40 – 4.19	موافق
من 4.20 – 5	موافق بشدة

المصدر: (إعداد الباحثة، الدراسة الميدانية، 2016م.)

قد تم أيجاد المتوسط المرجح عن طريق حساب طول الفترة المستخدمة، وهي هنا تتمثل في (5/4)، أي حوالي 0.80، وقد حسبت طول الفترة علي أساس أن الأرقام الخمسة 1و 2 و3 و4 و5 ، قد حصرت فيما بينها 4 مسافات.

4/1/3/4/ ثبات أداة الدراسة وصدقها الداخلي الأحصائي:

للتأكد من الصلاحية الإحصائية للأستبانه تم اختبار الثبات والصدق كالآتي:

1/4/1/3/4/ ثبات الأتساق الداخلي لأداة الدراسة:

يقصد بالثبات، أن أداة الدراسة سوف تعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقها على نفس العينة مرة أخري. وقد تم أستخدام طريقة " معامل إلفا كرونباخ" (Cronbach,s Alpha) لقياس ثبات الاتساق الداخلي لأداة الدراسة، والحكم على دقة قياس عبارات الدراسة، وكذلك من أجل قياس مدى توافق الإجابات مع بعضها البعض بالنسبة للعبارات المدروسة وموثوقية النتائج.

وعند حساب معامل ألفا كرونباخ من مجموعة العبارات يجب أن تكون قيمته أكبر من (0.6) حتى نستطيع القول بأنه يمكن الوثوق بالنتائج، بمعني أن أي زيادة في معامل إلفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات وثبات أتساقها الداخلي. ويبين الجدول رقم (4/2/ 15) معاملات ألفا كرومباخ بالنسبة لثبات عبارات الفرضيات المستخدمة في أداة الدراسة، وهي كالآتي:

جدول رقم (15/3/3)

معاملات الثبات الداخلي لعبارات فرضيات الدراسة بطريقة ألفا كرونباخ

عبارات فروض الدراسة	عدد العبارات	معامل الثبات الداخلي
عبارات المحور الأول	15	77%
عبارات المحور الثاني	15	80%
عبارات المحور الثالث	15	90%
عبارات المحور الرابع	15	80%
اجمالى محاور الأستبانة	60	90%

المصدر: (إعداد الباحثة من نتائج التحليل الميداني، 2016م.)

من الجدول (3/3/ 16) تبين نتائج اختبار الثبات الداخلي أن قيم الفأ كرونباخ لجميع عبارات الدراسة اكبر من الحد المقبول وهو (60%)، وتعنى هذه القيم توافر درجة عالية جدا من الثبات الداخلي لجميع عبارات الاستبانة، حيث تراوحت معاملات الثبات الداخلي بين (77%– 90%)، مما يعطي طمأنينة تجاه أستخدام

أداة الدراسة، وبلغت قيمة الفأ كرنباخ للمقياس الكلى (90%) وهو ثبات مرتفع، ومن ثم يمكن القول بان المقاييس التي أعتمدت عليها الدراسة تتمتع بالثبات الداخلي لعباراتها، مما يمكننا من الأعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

2/4/1/3/4/ صدق أداة الدراسة :

صدق الأستبانة يعني التأكدمن أنها سوف تقيس ماأعدت لقياسه، كما يقصد بالصدق شمول الأستبانة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية أخري، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها، وقد قامت الباحثة بالتأكد من صدق أداة الدراسة كما يلي:

1/2/4/1/3/4/ الصدق الظاهري (صدق المحكمين):

قامت الباحثة بعرض أداة الدراسة في صورتهاالأولية علي مجموعة من المُحكمين، تألفت من عدد (6 أساتذة) من الأكاديمين أعضاء الهيئة التدريسية المتخصصين في مجال المحاسبة ذوي العلاقة بموضوع الدراسة، وعدد (3مراجعين) من المهنيين أصحاب مكاتب المراجعة المرخص لهم بمزاولة المهنة. ويوضح (الملحق رقم 2) أسماء المحكمين الذين قاموا مشكورين بتحكيم أداة الدراسة. وذلك بغرض إبداء آرائهم في مدي ملائمة العبارات لقياس ما وضعت لأجله، ومدي وضوح صياغة العبارات، ومدي مناسبة كل عباره للفرضية التي تنتمي إليها، ومدي كفاية العبارات لتغطية كل فرضية من فرضيات الدراسة، هذا بالأضافة إلي أقتراح ما يرونه ضرورياً من تعديل لصياغة العبارات أو حذفها، أو إضافة عبارات جديدة لأداة الدراسة. وعلي ضؤ آراء المحكمين ومُلاحظاتهم وتوجيهاتهم قامت الباحثة بحذف بعض العبارات وإعادة صياغة بعضها وإضافة عبارات أخري. ويوضح (الملحق رقم 1) الأستبانة في صورتها النهائية.

2/2/4/1/3/4/ اختبار صدق أداة الدراسة:

الصدق هو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بعدة طرق منها، أن الصدق يمثل الجذر ألتربيعي لمعامل الثبات. وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح. وقامت الباحثة بإيجاد الصدق الذاتي لها إحصائياً بأستخدام معادلة الصدق الذاتي هي:

الصدق الذاتي = الجزر التربيعي لمعامل الثبات

وفيما يلي، يوضح الجدول رقم (16/3/3) نتائج إختبار الصدق لجميع عبارات الدراسة:

جدول رقم (16/3/3)

نتائج إختبارات الثبات والصدق لجميع لعبارات محاور الدراسة

عبارات محاور الدراسة	عدد العبارات	معامل الثبات الداخلي	معامل الصدق الذاتي
عبارات المحور الأول	15	77%	88%
عبارات المحور الثاني	15	80%	89%
عبارات المحور الثالث	15	90%	95%
عبارات المحور الرابع	15	80%	89%
اجمالى محاور الاستبانة	60	90%	95%

المصدر: (إعداد الباحثة، من نتائج التحليل الاحصائى 2016م.)

من الجدول رقم (16/3/3) أعلاه يتبين للباحثة أن نسبة معامل الصدق الذاتي وفقا لمعادلة كرونباخ الفا للعبارات لكامل استمارة الاستبانة عالية جداً فقد بلغت (95%)، مما يعطى مؤشر جيد لقوة وصدق الاستبانة وفهم عباراتها من قبل المبحوثين، ومن ثم الاعتماد عليها في اختبار فرضيات الدراسة.

5/1/3/4/ تحديد مجتمع الدراسة واختيار العينة محل الدراسة:

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي تسعى الباحثة أن تعمم عليها النتائج ذات العلاقة بموضوع الدراسة، ويتكون المجتمع الأساسي للدراسة من المراجعين القانونيين في السودان، وقد تم الحصول علي قائمة تفصيلية بهم من مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، وقد بلغ عددهم كمجتمع دراسة(209 مراجع) خارجي مرخص له (ملحق رقم 3)، مع العلم بأنهم ليسوا جميعهم ممارسين لمهنة المراجعة.

وتمَّ اختيار مفردات عينة البحث بطريقة العينة (القصدية) وهى إحدى العينات غير الاحتمالية التي يختارها الباحث للحصول على أراء أو معلومات محددة من أفرد مجتمع الدراسة. وتم توزيع عدد (85) إستبانة وتم استرجاع (75) إستبانة سليمة أستخدمت في التحليل بنسبة استرجاع بلغت (88%) وهى تعتبر نسبة عالية جدا وتدل على متابعة الدارسة بنفسها لتوزيع الأستمارات، بيانها كالآتي:

جدول رقم (17/3/3)

عدد الإستبيانات الموزعة والمعادة

البيان	العدد	النسبة
إستبيانات تم إعادتها بعد تعبئتها كاملة	75	%88
إستبيانات لم يتم إعادتها	6	%7
الإستبيانات التالفة	4	%5
إجمالي الإستبيانات الموزعة	85	%100

المصدر: (إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية،2016م.)

6/1/3/4/ الإساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

تم ترميز أسئلة الأستبانة، ثمَّ تفريغ البيانات التي تمَّ جمعها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) "Statistical Package for Social Sciences" ومن ثمَّ تحليلها من خلال مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة البيانات ونوع متغيرات الدراسة، لتحقيق أهداف البحث واختبار فروض الدراسة، ولقد تمَّ استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

1/6/1/3/4/ إجراء اختبار الثبات (Reliability Test)، لأسئلة الأستبانة المكونة من جميع البيانات باستخدام كل من:

1/1/6/1/3/4/ اختبار الصدق الذاتي، للتحقق من أن العبارات التي استخدمت لقياس مفهوما" معينا" تقيس بالفعل هذا المفهوم ولا تقيس إبعادا أخرى.

2/1/6/1/3/4/ معامل إلفا كرونباخ" (Cronbach's Alpha)، وتم استخدامه لقياس الاتساق الداخلي لعبارات الدراسة للتحقق من صدق الأداء.

2/6/1/3/4/ أساليب الإحصاء الوصفي، وذلك لوصف خصائص مفردات عينة الدراسة من خلال:

1/2/6/1/3/4/ التوزيع التكراري والنسب المئوية، لإجابات أفراد العينة على عبارات محاور الاستبانة، وذلك للتعرف على الأتجاه العام لمفردات العينة بالنسبة لكل متغير على حدا.

2/2/6/1/3/4/ الوسط الحسابي (Mean) والانحراف المعياري، لإجابات أفراد العينة، لتحديد مقدار التشتت في إجابات المبحوثين لكل عبارة عن المتوسط الحسابي.

3/6/1/3/4/ الانحدار الخطي البسيط والمتعدد.

7/1/3/4/ خصائص عينة الدراسة الميدانية:

يقصد بها، توصيف وتحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة، وقد تمثلت البيانات الشخصية في كل من العمر،

المؤهل العلمي، المؤهل المهني، المسمي الوظيفي، وسنوات الخبرة. وللخروج بنتائج دقيقة وموثوقة قامت الباحثة بتنويع عينة الدراسة من حيث شمولها على الآتي:

1/ الأفراد من مختلف الأعمار من (أقل من 30سنة، 30-40سنة، 40-50سنة، أكثر من 50سنة).

2/ الأفراد من مختلف المؤهلات العلمية (بكالوريوس ، ماجستير، دكتوراه، شهادات مهنية، أخرى).

3/ الأفراد من مختلف المؤهلات المهنية (زمالة محاسبين بريطانية، زمالة محاسبين أمريكية، زمالة محاسبين عربية، أخرى، لا يوجد مؤهل مهني).

4/ الأفراد من مختلف المسميات الوظيفية من (صاحب مكتب المراجعة، شريك في مكتب المراجعة، رئيس قسم المراجعة، مساعد مراجع بمكتب المراجعة، أخرى).

5/ الأفراد من مختلف سنوات الخبرة (5 سنة فاقل، 5-10 سنوات، 10-15 سنة، أكثر من 15 سنة).

وهذا ما توضحه الجداول والأشكال أدناه:

4/3/1/7/1/ توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر:

جدول رقم (4/3/18)

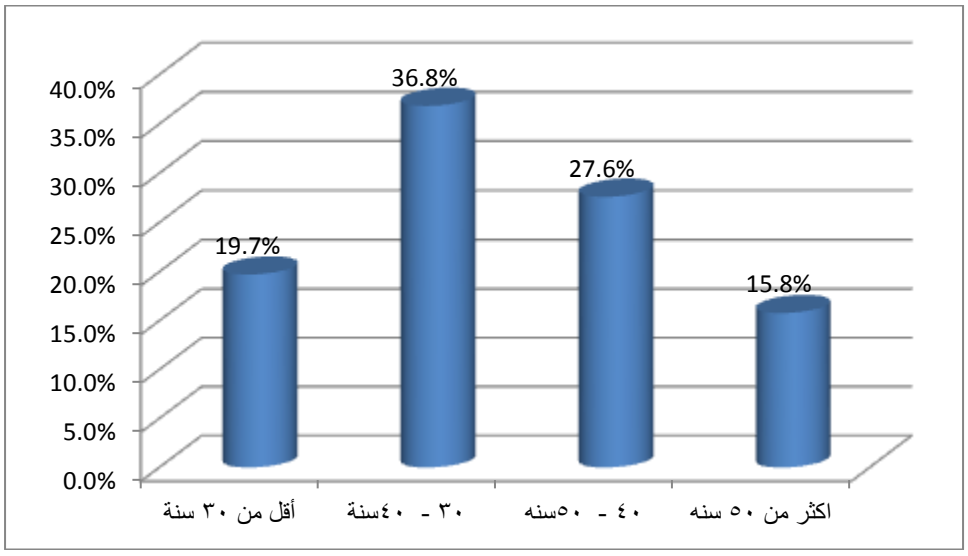
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

الفئة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	15	19.7%
30 - 40سنة	28	36.8%
40 - 50سنه	21	27.6%
اكثر من 50 سنه	12	15.8%
المجموع	76	100.0%

المصدر: (إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م.)

رسم بيانى رقم (4/3/10)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر



المصدر: (إعداد الباحثة، من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م.)

يتبين من الجدول رقم (4/3/18) والرسم البيانى رقم (4/3/10) أعلاه، أن غالبية أفراد عينة الدراسة في الفئة العمرية (40 - 30سنة) حيث بلغ عددهم (28) فرداً وبنسبة (36.8%)، ثم يليهم الأفراد في الفئه العمرية(40 –50 سنة) حيث بلغ عددهم (21) فرداً، وبنسبة (27.6%)، ثم يليهم الأفراد في الفئة العمرية (اقل من 30 سنة) حيث بلغ عددهم (15) أفراد وبنسبة (19.7%)، ثم يليهم الأفراد في الفئة العمرية (اكثر من 50 سنة) حيث بلغ عددهم (12) أفراد وبنسبة (15.8%).

2/7/1/3/4/ توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي:

جدول رقم (19/3/4)

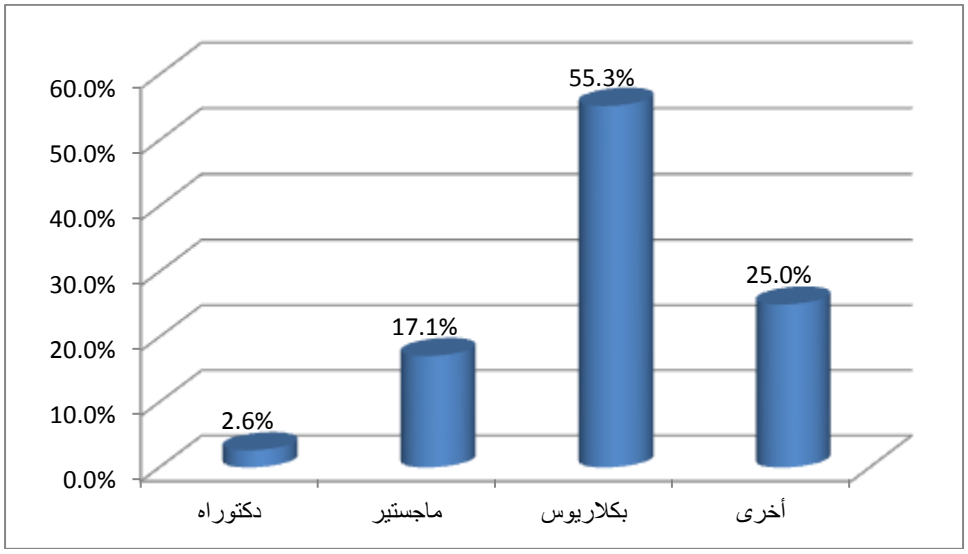
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل العلمي

الفئة	التكرار	النسبة المئوية
دكتوراه	2	2.6%
ماجستير	13	17.1%
بكلاريوس	42	55.3%
أخرى	19	25.0%
المجموع	76	100.0%

المصدر: (إعداد الباحثة، من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م.)

رسم بيانى رقم (11/3/4)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي



المصدر: (إعداد الباحثة، من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م.)

يتبين من الجدول رقم (19/3/4) والرسم البيانى رقم (11/3/4) أعلاه، أن غالبية أفراد عينة الدراسة لديهم المؤهل العلمي فوق الجامعي الجامعي(بكالوريوس) حيث بلغ عددهم (42) فرداً وبنسبة (55.3%)، ثم يليهم الأفراد من ذوى المؤهل الجامعي (أخرى) حيث بلغ عددهم (19) فرداً، وبنسبة (25%)، ثم يليهم الأفراد من ذوى المؤهل العلمي (ماجستير) حيث بلغ عددهم (13) أفراد وبنسبة (17.1%)، واخيراً ذوى المؤهل العلمي (دكتوراه) حيث بلغ عددهم (2) أفراد وبنسبة (2.6%) ويمكن القول بأن عينة الدراسة من العينات المؤهلة جامعياً وفوق الجامعي.

3/7/1/3/4/ توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل المهني:

جدول رقم(20/3/4)

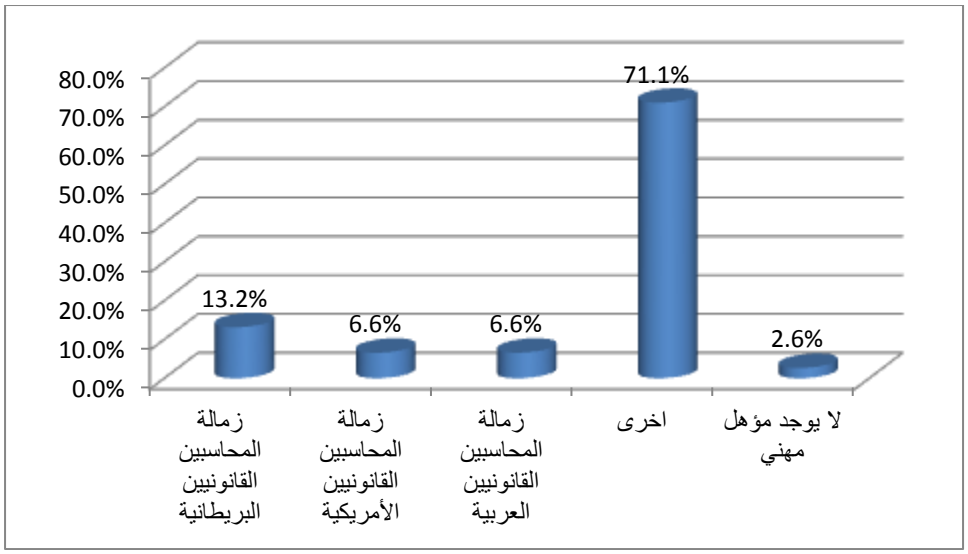
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل المهني

الفئة	التكرار	النسبة المئوية
زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية	10	13.2%
زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية	5	6.6%
زمالة المحاسبين القانونيين العربية	5	6.6%
اخرى	54	71.1%
لا يوجد مؤهل مهني	2	2.6%
المجموع	76	100.0%

المصدر: (إعداد الباحثة، من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م.)

رسم بياني رقم (12/3/4)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المهني



المصدر: (إعداد الباحثة، من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م.)

يتبين من الجدول رقم (20/3/4) والرسم البياني رقم (12/3/4) أعلاه أن الغالبية المحاسبين القانونيين البريطانية نسبتهم (13.2%)، ثم الذين يحملون زمالة المحاسبين القانونيين الامريكية والعربية نسبتهم (6.6%) لكل فئه، بينما الذين يحملون الزمالات الاخرى نسبتهم (71%)، بينما الذين ليس لديهم مؤهلات مهنية كانت نسبتهم (2.6%).

4/7/1/3/4/ توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمي الوظيفي:

جدول رقم(21/3/4)

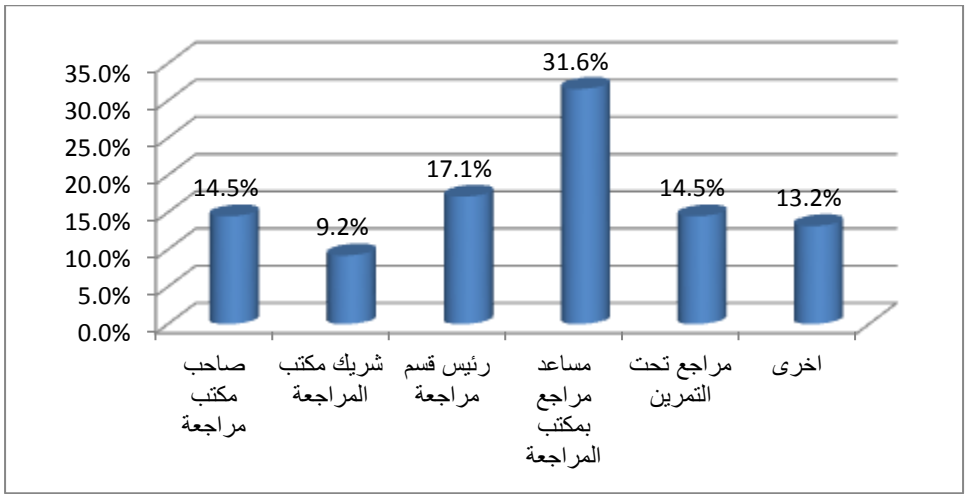
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المسمى الوظيفي

الفئة	التكرار	النسبة المئوية
صاحب مكتب مراجعة	11	14.5%
شريك مكتب المراجعة	7	9.2%
رئيس قسم مراجعة	13	17.1%
مساعد مراجع بمكتب المراجعة	24	31.6%
مراجع تحت التمرين	11	14.5%
اخرى	10	13.2%
المجموع	76	100.0%

المصدر: (إعداد الباحثة، من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م.)

الرسم البيانى رقم (13/3/4)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي



المصدر: (إعداد الباحثة، من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م.)

يتبين من الجدول رقم (21/3/4) والرسم البيانى رقم (13/3/4) أعلاه أن عدد أفراد عينة الدراسة الذين وظيفتهم مساعد مراجع بمكتب المراجعة بلغ عددهم (24) فرداً وبنسبة (31.6%)، ونجد أن عدد الأفراد الذين لديهم وظائف رئيس قسم مراجعة (13) فرد وبنسبة (17.1%)، كما بلغ عدد الأفراد الذين وظيفتهم صاحب مكتب مراجعة و مراجع تحت التمرين (11) فرد لكل فئة وبنسبة (14.5%)، كما بلغ عدد الأفراد الذين وظيفتهم (اخرى) (10) أفراد وبنسبة (13.2%)، بينما بلغ عدد الأفراد الذين وظيفتهم (شريك مكتب المراجعة) (7) فرد وبنسبة (9.2%).

5/7/1/3/4/ توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة:

جدول رقم(22/3/4)

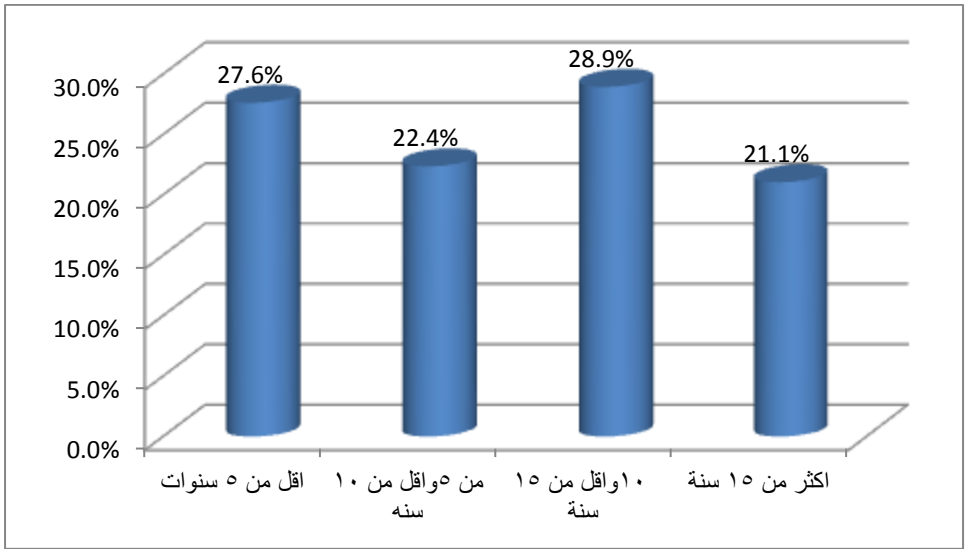
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق فئات سنوات الخبرة

الفئة	التكرار	النسبة المئوية
اقل من 5 سنوات	21	27.6%
من 5واقل من 10 سنه	17	22.4%
10 واقل من 15 سنة	22	28.9%
اكثر من 15 سنة	16	21.1%
المجموع	140	100.0%

المصدر: (إعداد الباحثة، من بيانات الدراسة الميدانية 2016م.)

رسم بيانى رقم (14/3/4)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة



المصدر: (إعداد الباحثة، من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م.)

يتبين من الجدول رقم (22/3/4) والرسم البيانى رقم (14/3/4) أعلاه، أن هناك (22) فـــرداً وبنســـبة (28.9%) لديهم الخبرة ما (10–15 سنة) ، كما ان عدد (21) بنسبة (27.6%) خبرتهم اقل من 5 سنوات ، ويليهم (17) فرد وبنسبة (22.4%) لديهم خبرة ما بين (من 5واقل من 10 سنه) ، كما ان عدد (16) بنسبة (21.1%) خبرتهم (اكثر من 15سنة) ، ويلاحظ أن غالبية أفراد عينة الدراسة خبرتهم مـــا (10–15ســـنة) وهذا يعنى أن أرائهم ستكون سليمة لأغراض البحث.

2/4/4/ تحليل بيانات الدراسة الميدانية:

1/2/4/4/ التحليل الوصفى لعينة الدراسة الميدانية:

لتطبيق أداة الدراسة لجأت الباحثة بعد تحكيم الاستبانة إلى توزيعها على عينة الدراسة المقررة. بعد استلام استمارات الاستبانة من أفراد عينة الدراسة وقد تم تفريغ البيانات في الجداول توطئة إدخالها في البرامج الإحصائي (spss)، حيث تم تحويل المتغيرات الاسمية (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) إلى متغيرات كمية (5،4،3،2،1) على الترتيب. وفيما يلي الجداول والرسومات التكرارات البيانية والنسب المئوية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات محاور الدراسة.

2/1/3/4/ تحليل ومناقشة نتائج عبارات عينة الدراسة الميدانية:

1/2/1/3/4/ تحليل ومناقشة المتغير الاول(المستقل): التخصص الصناعي للمراجع الخارجي

1/1/2/1/3/4/ تحليل ومناقشة عبارات البعد الأول: الكفاءة المهنية كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي.

يهدف هذا المحور لمعرفة الكفاءة المهنية كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي، ولاختبار هذا المحور لابد من بيان اتجاه اراء افراد عينة الدراسة لكل عبارة من عباراته.

جدول رقم (23/3/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور الأول

العبارات	لا اوافق بشدة	لا اوافق	محايد	اوافق	اوافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار			
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة			
نمتلك كفاءة مهنيـــة عاليـــة فـــي مجـــال المراجعة.	0	1	1	36	38	4.46	.599	اوافق بشدة
	0.0%	1.3%	1.3%	47.4%	50.0%			
.يتوفر لدينا قدر كافي من التاهيل العلمي في مجال تخصصنا.	0	0	0	36	40	4.53	.503	اوافق بشدة
	0.0%	0.0%	0.0%	47.4%	52.6%			
دائما ما نقوم بمواكبة التطورات الأكاديمية في مجال المعرفة المحاسبية.	0	3	1	28	44	4.49	.721	اوافق بشدة
	0.0%	3.9%	1.3%	36.8%	57.9%			
لدينا قدرة في تحويل المعلومات المتاحـــة	0	4	2	38	32	4.29	.763	اوافق
	0.0%	5.3%	2.6%	50.0%	42.1%			

الي قرارات ذات جدوي.								بشدة
نعمل علي تطويرخبراتنا اللازمة للصناعة المعينة بصورة دورية	1	2	3	30	40	4.39	.801	اوافق بشدة
	1.3%	2.6%	3.9%	39.5%	52.6%			
. نقوم بتحديث المعرفة المهنية لمراجعينا بشكل مستمر	0	1	0	40	35	4.43	.574	اوافق بشدة
	0.0%	1.3%	0.0%	52.6%	46.1%			
نتميز بتقديم خدمات مهنية متميزة للعملاء في مجال الصناعة	0	4	4	32	36	4.32	.804	اوافق بشدة
	0.0%	5.3%	5.3%	42.1%	47.4%			
. نستحوذ علي حصة كبيرة بشكل واضح في سوق المراجعة	0	10	13	25	28	3.93	1.037	اوافق بشدة
	0.0%	13.2%	17.1%	32.9%	36.8%			
لدينا مجموعة من المهارات الشخصية تساعدنا في أداء خدماتنا المهنية	0	2	1	32	41	4.47	.663	اوافق بشدة
	0.0%	2.6%	1.3%	42.1%	53.9%			
دائما ما نلتزم بالسلوك المهني للمراجعة في حل مشكلات عملائنا	0	0	1	37	38	4.49	.529	اوافق بشدة
	0.0%	0.0%	1.3%	48.7%	50.0%			
لدينا عمق أكبر في تحديد قضايا المراجعة المتعلقة بالصناعة المحددة	1	0	6	41	28	4.25	.714	اوافق بشدة
	1.3%	0.0%	7.9%	53.9%	36.8%			
دائما ما نشارك بأنتظام في الندوات المهنية في مجال تخصصنا	0	0	6	44	26	4.26	.597	اوافق بشدة
	0.0%	0.0%	7.9%	57.9%	34.2%			
لدينا معرفة بمعايير إعداد التقارير المالية في الصناعة المحددة	0	0	4	39	33	4.38	.588	اوافق بشدة
	0.0%	0.0%	5.3%	51.3%	43.4%			
نمتلك قدر عالي من المهارات التقنية في أداء خدماتنا المهنية	0	0	2	41	33	4.41	.546	اوافق بشدة
	0.0%	0.0%	2.6%	53.9%	43.4%			
نعتمد علي إجراءات مراجعة دقيقة تمكننا من اكتشاف الممارسات غير الأخلاقية في تقارير عملائنا.	0	2	3	34	37	4.39	.694	اوافق بشدة
	0.0%	2.6%	3.9%	44.7%	48.7%			
الكفاءة المهنية كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي	2	29	47	533	529	4.37	.337	**اوافق بشدة**
	.2%	2.5%	4.1%	46.8%	46.4%			

المصدر: (أعداد الباحثة، من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م.)

يتبين من الجدول رقم (23/3/4) الخاص بنتائج المحور الاول **(الكفاءة المهنية كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي)** نجد أنه حصل على وسط حسابي(4.37) أي **اوافق بشدة** حسب مقياس ليكارت الخماسي. اي ان غالبية المبحوثين يوافقون بشدة على ما جاء بعبارات البعد الاول من المتغير الاول، الكفاءة المهنية كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي.

2/1/2/1/3/4/ تحليل ومناقشة عبارات البعد الثاني: المعرفة بنشاط العميل كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي.

يهدف هذا المحور معرفة، **المعرفة بنشاط العميل كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي.**

ولاختبار هذا البعد لابد من بيان اتجاه اراء افراد عينة الدراسة لكل عبارة.

جدول رقم (24/3/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات البعد الثاني

العبارات	لا اوافق بشدة	لا اوافق	محايد	اوافق	اوافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار			
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة			
لدينا دراية بنشاط العميل تساعد في إصدار آرائنا المهنية	0	0	3	33	40	4.49	.577	اوافق بشدة
	0.0%	0.0%	3.9%	43.4%	52.6%			
نتمتع بفهم كامل عن طبيعة المعاملات في المنشآت محل المراجعة.	0	0	0	40	36	4.47	.503	اوافق بشدة
	0.0%	0.0%	0.0%	52.6%	47.4%			
لدينا معرفة بالمعاملات ذات التأثير المهم علي أختبارات المراجعة.	0	0	0	45	31	4.41	.495	اوافق بشدة
	0.0%	0.0%	0.0%	59.2%	40.8%			
لدينا قدرة علي تحديد المؤشرات التي لها تأثيرعلي تقرير المراجعة.	0	0	1	42	33	4.42	.523	اوافق بشدة
	0.0%	0.0%	1.3%	55.3%	43.4%			
نمتلك معلومات كافية عن الخصائص التقنية بمنشآت عملاء المراجعة.	0	3	4	46	23	4.17	.700	بشدة
	0.0%	3.9%	5.3%	60.5%	30.3%			
نتمتع بمعلومات كافية عن الخصائص التجارية للشركات قيد المراجعة.	0	2	1	39	34	4.38	.653	اوافق بشدة
	0.0%	2.6%	1.3%	51.3%	44.7%			
نمتلك معلومات كافية عن الخصائص	0	2	1	43	30	4.33	.641	اوافق

القانونية لمنشآت عملاء المراجعة	0.0%	2.6%	1.3%	56.6%	39.5%			بشدة
لدينا معلومات كافية عن النظام المحاسبي للشركات قي المراجعة.	0	2		35	39	4.46	.642	اوافق بشدة
	0.0%	2.6%	0.0%	46.1%	51.3%			
نمتلك معلومات تتعلق بظروف الصناعة الذي تنتمي إليها المنشأة.	0	1	3	41	31	4.34	.623	اوافق بشدة
	0.0%	1.3%	3.9%	53.9%	40.8%			
لدينا معلومات تتعلق بالبيئة التنظيمية للمنشأة محل التخصص.	0	1	10	46	19	4.09	.657	اوافق
	0.0%	1.3%	13.2%	60.5%	25.0%			
نمتلك معلومات كافية تتعلق بأنشطة التمويل في المنشأة محل المراجعة.	0	2	3	43	28	4.28	.665	اوافق بشدة
	0.0%	2.6%	3.9%	56.6%	36.8%			
لدينا معلومات تتعلق بالبيئة الأقتصادية بالقطاع محل التخصص.	0	6	11	39	20	3.96	.855	اوافق
	0.0%	7.9%	14.5%	51.3%	26.3%			
نتمتع بمراجعات سابقة لنشاطات عملائنا	1	8	3	36	28	4.08	.977	اوافق
	1.3%	10.5%	3.9%	47.4%	36.8%			
لدينا معلومات كافية تتعلق بمجلس إدارة الشركات محل التخصص	0	2	6	50	18	4.11	.645	اوافق
	0.0%	2.6%	7.9%	65.8%	23.7%			
نتمتع بدراية كاملة بسياسات إعداد التقارير المالية للمنشأة محل المراجعة.	0	0	3	43	30	4.36	.559	اوافق بشدة
	0.0%	0.0%	3.9%	56.6%	39.5%			
المعرفة بنشاط العميل كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي	1	29	49	621	440	4.29	.340	**اوافق بشدة**
	.1%	2.5%	4.3%	54.5%	38.6%			

المصدر: (أعداد الباحثة، من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م.)

يتبين من الجدول رقم (24/3/4) الخاص بنتائج المحور الاول **(المعرفة بنشاط العميل كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي)** نجد أنه حصل على وسط حسابي(4.29) أي **اوافق بشدة** حسب مقياس ليكارت الخماسي. اي ان غالبية المبحوثين يوافقون علي ما جاء بعبارات البعد الثاني من المتغير الاول، المعرفة بنشاط العميل كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي.

3/1/2/1/3/4/ تحليل ومناقشة نتائج عبارات المحور الثالث: جودة تخطيط عملية المراجعة كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي.

يهدف هذا المحور لمعرفة، **جودة تخطيط عملية المراجعة كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي** ، ولاختبار هذا البعد لابد من بيان اتجاه اراء افراد عينة الدراسة لكل عبارة من عباراته.

جدول رقم (25/3/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارة المحور الثالث

العبارات	لا اوافق بشدة	لا اوافق	محايد	اوافق	اوافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار			
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة			
يتم وضع الإجراءات المناسبة لعملية المراجعة.	0	0	0	23	53	4.70	.462	اوافق بشدة
	0.0%	0.0%	0.0%	30.3%	69.7%			
نراعي التوقيت الملائم لإجراءات عملية المراجعة.	0	2	1	22	51	4.61	.655	اوافق بشدة
	0.0%	2.6%	1.3%	28.9%	67.1%			
لدينا آليات ملائمة لتنفيذ برنامج المراجعة بشكل أفضل.	0	1	1	27	47	4.58	.595	اوافق بشدة
	0.0%	1.3%	1.3%	35.5%	61.8%			
نعمل علي التخصيص الأمثل للموارد المتاحة في تنفيذ برنامج المراجعة.	0	1		30	45	4.57	.574	اوافق بشدة
	0.0%	1.3%	0.0%	39.5%	59.2%			
نلتزم بمعايير المراجعة في تنفيذ برنامج المراجعة.	0	1	1	20	54	4.67	.575	اوافق بشدة
	0.0%	1.3%	1.3%	26.3%	71.1%			
نعمل علي ترشيد التقديرات المحاسبية من خلال تخصصنا في الصناعة.	0	2	5	33	36	4.36	.725	اوافق بشدة
	0.0%	2.6%	6.6%	43.4%	47.4%			
نقوم بأستخدام تقنية الأنظمة الخبيرة في تنفيذ برنامج المراجعة.	0	5	3	29	39	4.34	.841	اوافق بشدة
	0.0%	6.6%	3.9%	38.2%	51.3%			
نعتمد علي أساليب جيدة للحصول علي أدلة إثبات ملائمة.	0	0	0	25	51	4.67	.473	اوافق بشدة
	0.0%	0.0%	0.0%	32.9%	67.1%			
نلتزم بأختيار فريق عمل أكثر تخصصية بطبيعة نشاطات العملاء.	0	1	0	28	47	4.59	.570	اوافق بشدة
	0.0%	1.3%	0.0%	36.8%	61.8%			
نقوم بتحديد مستويات الأهمية النسبية للأنشطة قيد المراجعة.	0	0	4	30	42	4.50	.600	اوافق بشدة
	0.0%	0.0%	5.3%	39.5%	55.3%			
نعمل علي وضع أجراءات الفحص الملائم لطبيعة أنشطة العملاء.	0	0	4	24	48	4.58	.595	اوافق بشدة
	0.0%	0.0%	5.3%	31.6%	63.2%			
يتم مناقشة محتويات برنامج المراجعة مع المسئولين عن الحوكمة بالمنشأة.	0	9	4	36	27	4.07	.943	اوافق
	0.0%	11.8%	5.3%	47.4%	35.5%			

نراعي مخاطر صناعة العميل في وضع برنامج المراجعة.	0	1	3	33	39	4.45	.641	اوافق بشدة
	0.0%	1.3%	3.9%	43.4%	51.3%			
نقوم بإعداد أوراق عمل المراجعة بعناية عالية لعمليات المراجعة.	0	0	0	29	47	4.62	.489	اوافق بشدة
	0.0%	0.0%	0.0%	38.2%	61.8%			
يتم وضع برنامج مراجعة خاصة للأنشطة الأكثر تأثيراً بنشاط العملاء.	0	0	2	28	46	4.58	.548	اوافق بشدة
	0.0%	0.0%	2.6%	36.8%	60.5%			
جودة تخطيط عملية المراجعة كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي	0	23	28	417	672	4.52	.411	**اوافق بشدة**
	0	2.0%	2.5%	36.6%	58.9%			

المصدر: (أعداد الباحثة، من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م.)

يتبين من الجدول رقم (25/3/4) الخاص بنتائج المحور الاول **(جودة تخطيط عملية المراجعة كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي)** نجد أنه حصل على وسط حسابي(4.52) أي **اوافق بشدة** حسب مقياس ليكارت الخماسي. اي ان غالبية المبحوثين يوافقون بشدة على ماجاء بعبارات البعد الثالث من المتغير الاول، جودة تخطيط عملية المراجعة كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي.

2/2/1/3/4/ تحليل ومناقشة نتائج عبارات المتغير الثاني (التابع): مؤشرات التنبؤ بالإستمرارية.

يهدف هذا المحور لمعرفة، **مؤشرات التنبؤ بأستمرارية المنشآت الصناعية محل المراجعة**، ولاختبار هذا المحور لابد من بيان اتجاه اراء افراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات هذا المتغير.

جدول رقم (26/3/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارة المحور الرابع

العبارات	لا اوافق بشدة	لا اوافق	محايد	اوافق	اوافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار			
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة			
ملائمة معلومات التقارير المالية لقرارات المستخدمين.	0	1	1	41	33	4.39	.591	اوافق بشدة
	0.0%	1.3%	1.3%	53.9%	43.4%			
وجود خطط مستقبلية بإدارة منشآت عملاء المراجعة.	0	0	1	47	28	4.36	.509	اوافق بشدة
	0.0%	0.0%	1.3%	61.8%	36.8%			
تميز معلومات التقارير المالية	0	0	0	41	35	4.46	.502	اوافق

بالمصداقية.	0.0%	0.0%	0.0%	53.9%	46.1%			بشدة
التقارير المالية محل المراجعة معدة وفقاً للمتطلبات القانونية.	0	0	0	37	39	4.51	.503	اوافق بشدة
	0.0%	0.0%	0.0%	48.7%	51.3%			
تظهر التقارير المالية صافي رأس المال العامل	0	1	4	43	28	4.29	.629	اوافق بشدة
	0.0%	1.3%	5.3%	56.6%	36.8%			
وجود عجز في التدفقات النقدية الناتجة من التشغيل	1	4	6	33	32	4.20	.895	اوافق بشدة
	1.3%	5.3%	7.9%	43.4%	42.1%			
لدي المنشأة قدرة في الألتزام بتوزيعات الأرباح السنوية.	0	4	7	36	29	4.18	.812	اوافق
	0.0%	5.3%	9.2%	47.4%	38.2%			
قدرة المنشأة علي سداد مستحقات الدائنين خلال الموعد المحدد.	0	10	6	33	27	4.01	.986	اوافق
	0.0%	13.2%	7.9%	43.4%	35.5%			
أرتفاع قدرة المنشأة علي تحقيق الربحية.	0	5	5	34	32	4.22	.842	اوافق بشدة
	0.0%	6.6%	6.6%	44.7%	42.1%			
الألتزام بمتطلبات كفاية رأس المال.	0	1	6	32	37	4.38	.692	اوافق بشدة
	0.0%	1.3%	7.9%	42.1%	48.7%			
صعوبات في توفيرالقوي العاملة للمنشأة.	1	4	8	33	30	4.14	.905	اوافق
	1.3%	5.3%	10.5%	43.4%	39.5%			
القدرة علي توفير التمويل اللأزم للمنشأة.	0	2	7	41	26	4.20	.712	اوافق بشدة
	0.0%	2.6%	9.2%	53.9%	34.2%			
خسائر تشغيل في قيمة الاصول المستخدمة.	1	1	8	41	25	4.16	.767	اوافق
	1.3%	1.3%	10.5%	53.9%	32.9%			
فقدان سوق هام أو حق أمتياز أو رخصة عمل أو مورد رئيسي بالمنشأة.	1	4	12	40	19	3.95	.862	اوافق
	1.3%	5.3%	15.8%	52.6%	25.0%			
وجود تغيرات في القوانين الخاصة بالصناعة.	3	12	9	32	20	3.71	1.141	اوافق
	3.9%	15.8%	11.8%	42.1%	26.3%			
مؤشرات التنبؤ بأستمرارية المنشآت الصناعية محل المراجعة	7	49	80	564	440	4.21	.395	**اوافق بشدة**
	.6%	4.3%	7.0%	49.5%	38.6%			

المصدر: (أعداد الباحثة، من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م.)

يتبين من الجدول رقم (26/3/4) الخاص بنتائج المتغير الرابع **(مؤشرات التنبؤ بإستمرارية المنشأة)** نجد أنه حصل على وسط حسابي(4.21) أي **يوافقون بشدة** حسب مقياس ليكارت الخماسي. اي ان غالبية المبحوثين يوافقون بشدةعلى ما جاء بعبارت المتغير الرابع **مؤشرات التنبؤ بإستمرارية المنشأة.**

3/3/4/ أختبار ومناقشة نتائج الفرضيات:

1/3/3/4/ أختبار ومناقشة نتائج المحور الاول: الكفاءة المهنية كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي.

يهدف هذا البعد لمعرفة، **الكفاءة المهنية كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي** ولاختبار هذا البعد لابد من بيان اتجاه اراء افراد عينة الدراسة لكل عبارة، واستخدم اختبار العينة الواحدة (One-Sample Test) لاجابات أفراد عينة الدراسة عن الكفاءة المهنية كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي.

جدول رقم (27/3/4)

اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لاجابات أفراد عينة الدراسة الكفاءة المهنية كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي

م	العبارة	ت ــ المحسوبة	درجات الحرية	المعنوية	القرار
1	نمتلك كفاءة مهنية عالية في مجال المراجعة.	21.268	75	.000	دالة احصائياً
2	.يتوفر لدينا قدر كافي من التاهيل العلمي في مجال تخصصنا.	26.473	75	.000	دالة احصائياً
3	دائما ما نقوم بمواكبة التطورات الأكاديمية في مجال المعرفة المحاسبية.	17.978	75	.000	دالة احصائياً
4	لدينا قدرة في تحويل المعلومات المتاحة الي قرارات ذات جدوي.	14.738	75	.000	دالة احصائياً
5	نعمل علي تطويرخبراتنا اللازمة للصناعة المعينة بصورة دورية	15.174	75	.000	دالة احصائياً
6	. نقوم بتحديث المعرفة المهنية لمراجعينا بشكل مستمر	21.800	75	.000	دالة احصائياً
7	نتميز بتقديم خدمات مهنية متميزة للعملاء في مجال الصناعة	14.276	75	.000	دالة احصائياً

8	. نستحوذ علي حصة كبيرة بشكل واضح في سوق المراجعة	7.853	75	.000	دالة احصائياً
9	لدينا مجموعة من المهارات الشخصية تساعدنا في أداء خدماتنا المهنية	19.383	75	.000	دالة احصائياً
10	دائما ما نلتزم بالسلوك المهني للمراجعة في حل مشكلات عملائنا	24.504	75	.000	دالة احصائياً
11	لدينا عمق أكبر في تحديد قضايا المراجعة المتعلقة بالصناعة المحددة	15.259	75	.000	دالة احصائياً
12	دائما ما نشارك بأنتظام في الندوات المهنية في مجال تخصصنا	18.443	75	.000	دالة احصائياً
13	لدينا معرفة بمعايير إعداد التقارير المالية في الصناعة المحددة	20.482	75	.000	دالة احصائياً
14	نمتلك قدر عالي من المهارات التقنية في أداء خدماتنا المهنية	22.481	75	.000	دالة احصائياً
15	نعتمد علي إجراءات مراجعة دقيقة تمكننا من اكتشاف الممارسات غير الأخلاقية في تقارير عملائنا.	17.512	75	.000	دالة احصائياً

المصدر: (إعداد الباحثة، من نتائج التحليل الأحصائي، 2016م.)

يتضح للباحث من الجدول (27/2/4) أن جميع القيم الإحتمالية (الدلالة الإحصائية) المقابلة لقيمة (ت) المحسوبة لدلالة الفروق أقل من مستوى المعنوية (0.05) وهذا يعني أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين اجابات المبحوثن أي توجد دلالة إحصائية في توزيع إستجابات أفراد العينة على خيارات الإجابة المختلفة (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة)، وبصورة عامة نستنتج أن معظم أفراد العينة موافقين بشدة على عبارات المحور الاول.

ويشير ذلك إلى: **وجود فروق دالة احصائيا في اجابات المبوحثين حول عبارات الكفاءة المهنية كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي.**

2/4/3/4/ أختبار ومناقشة نتائج المحور الثاني: المعرفة بنشاط العميل كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي.

يهدف هذا البعد لمعرفة، **المعرفة بنشاط العميل كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي،** ولاختبار هذا البعد لابد من بيان اتجاه اراء افراد عينة الدراسة لكل عبارة ، واستخدم اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لاجابات أفراد عينة الدراسة، المعرفة بنشاط العميل كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي.

جدول رقم (28/3/4)

اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لاجابات أفراد عينة الدراسة المعرفة بنشاط العميل كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي

م	العبارة	ت ــ المحسوبة	درجات الحرية	المعنوية	القرار
1	لدينا دراية بنشاط العميل تساعد في إصدار آرائنا المهنية	22.457	75	.000	دالة احصائياً
2	نتمتع بفهم كامل عن طبيعة المعاملات في المنشآت محل المراجعة.	25.560	75	.000	دالة احصائياً
3	لدينا معرفة بالمعاملات ذات التأثير المهم علي أختبارات المراجعة.	24.810	75	.000	دالة احصائياً
4	لدينا قدرة علي تحديد المؤشرات التي لها تأثيرعلي تقرير المراجعة.	23.681	75	.000	دالة احصائياً
5	نمتلك معلومات كافية عن الخصائص التقنية بمنشآت عملاء المراجعة.	14.579	75	.000	دالة احصائياً
6	نتمتع بمعلومات كافية عن الخصائص التجارية للشركات قيد المراجعة.	18.458	75	.000	دالة احصائياً
7	نمتلك معلومات كافية عن الخصائص القانونية لمنشآت عملاء المراجعة	18.086	75	.000	دالة احصائياً
8	لدينا معلومات كافية عن النظام المحاسبي للشركات قي المراجعة.	19.843	75	.000	دالة احصائياً
9	نمتلك معلومات تتعلق بظروف الصناعة الذي تنتمي إليها المنشأة.	18.782	75	.000	دالة احصائياً
10	لدينا معلومات تتعلق بالبيئة التنظيمية للمنشأة محل التخصص.	14.495	75	.000	دالة احصائياً
11	نمتلك معلومات كافية تتعلق بأنشطة التمويل في المنشأة محل المراجعة.	16.724	75	.000	دالة احصائياً
12	لدينا معلومات تتعلق بالبيئة الأقتصادية بالقطاع محل التخصص.	9.789	75	.000	دالة احصائياً

13	نتمتع بمراجعات سابقة لنشاطات عملائنا	9.632	75	.000	دالة احصائياً
14	لدينا معلومات كافية تتعلــق بمجلــس إدارة الشــركات محــل التخصص	14.949	75	.000	دالة احصائياً
15	نتمتع بدراية كاملة بسياسات إعداد التقارير المالية للمنشأة محل المراجعة.	21.149	75	.000	دالة احصائياً

المصدر: (إعداد الباحثة، من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م.)

يتضح للباحثة، من الجدول (28/3/4) أن جميع القيم الإحتمالية (الدلالة الإحصائية) المقابلة لقيمة (ت) المحسوبة لدلالة الفروق أقل من مستوى المعنوية (0.05) وهذا يعني أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين اجابات المبحوثين أي توجد دلالة إحصائية في توزيع إستجابات أفراد العينة على خيارات الإجابة المختلفة (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة)، وبصورة عامة نستنتج أن معظم أفراد العينة موافقين بشدة على عبارات المحور الثاني .

ويشير ذلك إلى: **وجود فروق دالة احصائيا في اجابات المبوحثين حول عبارات المعرفة بنشاط العميل كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي.**

3/3/3/4/ أختبار ومناقشة نتائج المحور الثالث: جودة تخطيط عملية المراجعة كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي.

يهدف هذا البعد لمعرفة، **جودة تخطيط عملية المراجعة كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي،** ولاختبار هذا البعد لابد من بيان اتجاه اراء افراد عينة الدراسة لكل عبارة، واستخدم اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) ،لاجابات أفراد عينة الدراسة جودة تخطيط عملية المراجعة كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي.

جدول رقم (29/3/4)

اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لإجابات أفراد عينة الدراسة، جودة تخطيط عملية المراجعة كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي

م	العبارة	ت ـ المحسوبة	درجات الحرية	المعنوية	القرار
1	يتم وضع الإجراءات المناسبة لعملية المراجعة.	31.998	75	.000	دالة احصائياً
2	نراعي التوقيت الملائم لإجراءات عملية المراجعة.	21.372	75	.000	دالة احصائياً
3	لدينا آليات ملائمة لتنفيذ برنامج المراجعة بشكل أفضل.	23.146	75	.000	دالة احصائياً
4	نعمل علي التخصيص الأمثل للموارد المتاحة في تنفيذ برنامج المراجعة.	23.800	75	.000	دالة احصائياً
5	نلتزم بمعايير المراجعة في تنفيذ برنامج المراجعة.	25.346	75	.000	دالة احصائياً
6	نعمل علي ترشيد التقديرات المحاسبية من خلال تخصصنا في الصناعة.	16.299	75	.000	دالة احصائياً
7	نقوم بأستخدام تقنية الأنظمة الخبيرة في تنفيذ برنامج المراجعة.	13.904	75	.000	دالة احصائياً
8	نعتمد علي أساليب جيدة للحصول علي أدلة إثبات ملائمة.	30.802	75	.000	دالة احصائياً
9	نلتزم بأختيار فريق عمل أكثر تخصصية بطبيعة نشاطات العملاء.	24.356	75	.000	دالة احصائياً
10	نقوم بتحديد مستويات الأهمية النسبية للأنشطة قيد المراجعة.	21.794	75	.000	دالة احصائياً
11	نعمل علي وضع أجراءات الفحص الملائم لطبيعة أنشطة العملاء.	23.146	75	.000	دالة احصائياً
12	يتم مناقشة محتويات برنامج المراجعة مع المسئولين عن الحوكمة بالمنشأة.	9.855	75	.000	دالة احصائياً
13	نراعي مخاطر صناعة العميل في وضع برنامج المراجعة.	19.693	75	.000	دالة احصائياً
14	نقوم بإعداد أوراق عمل المراجعة بعناية عالية لعمليات المراجعة.	28.853	75	.000	دالة احصائياً
15	يتم وضع برنامج مراجعة خاصة للأنشطة الأكثر تأثيراً بنشاط العملاء.	25.117	75	.000	دالة احصائياً

المصدر: (إعداد الباحثة، من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م.)

يتضح للباحثة، من الجدول (29/3/4) أن جميع القيم الإحتمالية (الدلالة الإحصائية) المقابلة لقيمة (ت) المحسوبة لدلالة الفروق أقل من مستوى المعنوية (0.05) وهذا يعني أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين اجابات المبحويثن أي توجد دلالة إحصائية في توزيع إستجابات أفراد العينة على خيارات الإجابة المختلفة (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة)، وبصورة عامة نستنتج أن معظم أفراد العينة موافقين بشدة على عبارات المحور الثالث.

ويشير ذلك إلى: **وجود فروق دالة احصائيا في اجابات المبوحثين حول عبارات جودة تخطيط عملية المراجعة كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي.**

4/3/3/4/ أختبار ومناقشة نتائج المحور الرابع: مؤشرات التنبؤ بأستمرارية المنشآت الصناعية محل المراجعة.

يهدف هذا البعد لمعرفة، **مؤشرات التنبؤ بأستمرارية المنشآت الصناعية محل المراجعة**، ولاختبار هذا البعد لابد من بيان اتجاه اراء افراد عينة الدراسة لكل عبارة، واستخدم اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لاجابات أفراد العينة.

جدول رقم (30/3/4)

اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لإجابات أفراد عينة الدراسة، مؤشرات التنبؤ بأستمرارية المنشآت الصناعية محل المراجعة

م	العبارة	ت ــ المحسوبة	درجات الحرية	المعنوية	القرار
1	ملائمة معلومات التقارير المالية لقرارات المستخدمين.	20.589	75	.000	دالة احصائياً
2	وجود خطط مستقبلية بإدارة منشآت عملاء المراجعة.	23.226	75	.000	دالة احصائياً
3	تميز معلومات التقارير المالية بالمصداقية.	25.376	75	.000	دالة احصائياً
4	التقارير المالية محل المراجعة معدة وفقاً للمتطلبات القانونية.	26.218	75	.000	دالة احصائياً
5	تظهر التقارير المالية صافي رأس المال العامل	17.884	75	.000	دالة احصائياً
6	وجود عجز في التدفقات النقدية الناتجة من التشغيل	11.667	75	.000	دالة احصائياً
7	لدي المنشأة قدرة في الألتزام بتوزيعات الأرباح السنوية.	12.718	75	.000	دالة احصائياً

8	قدرة المنشأة علي سداد مستحقات الدائنين خلال الموعد المحدد.	8.953	75	.000	دالة احصائياً
9	أرتفاع قدرة المنشأة علي تحقيق الربحية.	12.667	75	.000	دالة احصائياً
10	الألتزام بمتطلبات كفاية رأس المال.	17.400	75	.000	دالة احصائياً
11	صعوبات في توفيرالقوي العاملة للمنشأة.	11.029	75	.000	دالة احصائياً
12	القدرة علي توفير التمويل اللأزم للمنشأة.	14.657	75	.000	دالة احصائياً
13	خسائر تشغيل في قيمة الاصول المستخدمة.	13.163	75	.000	دالة احصائياً
14	فقدان سوق هام أو حق أمتياز أو رخصة عمل أو مورد رئيسي بالمنشأة.	9.576	75	.000	دالة احصائياً
15	وجود تغيرات في القوانين الخاصة بالصناعة.	5.429	75	.000	دالة احصائياً

المصدر: (إعداد الباحثة، من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م)

يتضح للباحث من الجدول (30/3/4) أن جميع القيم الإحتمالية (الدلالة الإحصائية) المقابلة لقيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق أقل من مستوى المعنوية (0.05) وهذا يعني أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين اجابات المبحوثين أي توجد دلالة إحصائية في توزيع إستجابات أفراد العينة على خيارات الإجابة المختلفة (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة)، وبصورة عامة نستنتج أن معظم أفراد العينة موافقين بشدة على عبارات المحور الرابع .

ويشير ذلك إلى: **وجود فروق دالة احصائيا في اجابات المبوحثين حول مؤشرات التنبؤ بأستمرارية المنشآت الصناعية محل المراجعة.**

4/3/4/ تحليل الانحدار الخطي:

يعتبر مقياس لنوعية العلاقة بين متغيرين، وفي كثير من الدراسات تكون العلاقة بين أكثر من متغيرين هي علاقة اعتماد (انحدار) ويعتبر الانحدار الخطي البسيط من الأساليب الإحصائية التي تستخدم في قياس العلاقة بين متغيرين على هيئة علاقة دالة، يسمى أحد المتغيرات متغير تابع (dependent Variable)، والآخر متغير مستقل (Independent Variable)، وهو المتسبب في تغير المتغير التابع، وتمثل هذه العلاقة بمعادلة الخط المستقيم .

1/4/3/4/ تحليل الانحدار بين المتغيرين (دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي، ومؤشرات التنبؤ بأستمرارية المنشآت الصناعية محل المراجعة):

تهدف هذه العلاقة لمعرفة ما أذا كان، **لأبعاد التخصص الصناعي للمراجع الخارجي** تأثير على **مؤشرات التنبؤ بأستمرارية المنشآت الصناعية محل المراجعة**، ويتم ذلك باجراء انحدار خطي متعدد بين ابعاد المتغيرين اعلاه.

جدول رقم (31/3/4)

نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لقياس العلاقة بين ابعاد متغير دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وضمان استمرارية المنشأة

	معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية(Sig)	التفسير
$\hat{B}_0$	-.081	3.369	.001	معنوية
$\hat{B}_1$	.538	-.561	.577	غير معنوية
B_2	.017	3.721	.000	غير معنوية
B_3	-.081	.143	.887	معنوية
معامل الارتباط (R)	.445a			
معامل التحديد (R^2)	.198			
أختيار (F)	5.932	النموذج معنوي		

المصدر: (إعداد الباحثة، من بيانات الدراسة الميدانية 2016م.)

يتضح من الجدول رقم (31/3/4)، ما يلي:

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي ضعيف بين ابعاد التخصص الصناعي للمراجع الخارجي كمتغيرات مستقلة ومؤشرات التنبؤ بأستمرارية المنشآت الصناعية محل المراجعة كمتغير تابع، وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط البسيط التي بلغت (0.445).

2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.198)، هذه القيمة تدل على أن ابعاد التخصص الصناعي للمراجع الخارجي كمتغيرات مستقلة تساهم بـــ (20%) في مؤشرات التنبؤ بأستمرارية المنشآت الصناعية محل المراجعة (المتغير التابع).

3. بعد استخدام اختبار تحليل التباين وجد أن نموذج الانحدار الخطي المتعدد معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (5.932)، وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

4. نجد ان ثابت نموذج الانحدار تساوي (-0.081) وهي قيمة مؤشرات التنبؤ بأستمرارية المنشآت الصناعية محل المراجعة عندما تكون أبعاد التخصص الصناعي للمراجع الخارجي مساوية للصفر في حين كانت قيمة متوسطات أبعاد التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على التوالي:

- نجد أن قيمة معلمة الكفاءة المهنية كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي تساوي (0.538) وقيمتها المصاحبة تساوي (0.577) وهي اكبر من القيمة العرفية (0.05) وهذا يعني عدم وجودعلاقة دالة احصائياً بين الكفاءة المهنية كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي ومؤشرات التنبؤ بأستمرارية المنشآت الصناعية محل المراجعة.
- نجد قيمة معلمة المعرفة بنشاط العميل كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي تساوي (3.721.) وقيمتها المصاحبة تساوي (0.000) وهي اقل من القيمة العرفية (0.05) وهذا يعني وجودعلاقة دالة احصائياً بين المعرفة بنشاط العميل كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي ومؤشرات التنبؤ بأستمرارية المنشآت الصناعية محل المراجعة.
- نجد قيمة معلمة جودة تخطيط عملية المراجعة كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي تساوي (0.143) وقيمتها المصاحبة تساوي (0.887) وهي اكبر من القيمة العرفية (0.05) وهذا يعني عدم وجودعلاقة دالة احصائياً بين جودة تخطيط عملية المراجعة كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي ومؤشرات التنبؤ بأستمرارية المنشآت الصناعية محل المراجعة.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: " **دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي له تاثير على مؤشرات التنبؤ بأستمرارية المنشآت الصناعية محل المراجعة قد تحققت .**

$$\hat{y} = (-0.081) + 0.538X_1 + (3.721)X_2 + (0.143)X_3$$

5/3/4/ تلخيص ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية:

سوف يتم مناقشة نتائج الدراسة الميدانية في ضوء ما توصلت إليه الدراسات السابقة من نتائج. تم تحليل دور المتغيرات المستقلة (أبعاد التخصص الصناعي للمراجع الخارجي التي تتضمن الكفاءة المهنية للمراجع، المعرفة بطبيعة نشاط العميل وجودة تخطيط عملية المراجعة)، علي المتغير التابع (التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية)، حيث تم إثبات صحة جميع فروض الدراسة، وسوف تتم مناقشتها وفقاً لنتيجة كل فرضية علي حدا، وذلك كما يلي:

1/5/3/4/ المحور الأول: عبارات الكفاءة المهنية كبعد إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي

لقد نتج من تحليل آراء عينة الدراسة المشاركين في الأستبانة حول (15) عبارة من عبارات محور الكفاءة المهنية، ما يلي:

1/ إجماع آراء كل المشاركين من أفراد عينة الدراسة علي أن كل عبارة من عبارات الكفاءة المهنية كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي تتجه نحو الموافقة بشدة، بمتوسط حسابي بلغ (4.37) حسب مقياس لكرت الخماسي. وأن أقوي عبارة للكفاءة المهنية كبعد إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي تتمثل في عبارة (توفر قدر كافي من التأهيل العلمي للمراجع الخارجي في مجال تخصصه)، حيث حصلت هذه العبارة علي متوسط حسابي بلغ (4.53) من مقياس ليكرت الخماسي بإجماع آراء كل المشاركين. وتتفق هذه النتيجة مع نتائج الدراسات السابقة التي تم عرضها سابقاً، وذلك كما يلي:

دراسة، (Owhoso,2002)، حيث أكدت الدراسة أن قيام المراجعون المتخصصون بمزاولة مهام مهنتهم داخل مجال تخصصهم تتكامل فيها جهودهم بما يؤدي إلي إرتفاع درجة فعالية عملية المراجعة.

دراسة (Krishnan, 2003)، حيث أكدت الدراسة أن منشآت الأعمال التي تتعامل مع المراجع المتخصص في نشاطها لا تتوسع في تطبيق أساليب إدارة الأرباح، لأنه مؤهل لأكتشافها.

دراسة، (بدر ارستاتيوس 2004م)، حيث أكدت الدراسة أن المراجع المتخصص في مجال محدد مؤهل للقيام بتقييم المخاطر بشكل أفضل، ويقوم بتطوير أفضل خطة للمراجعة.

دراسة (Dunn, 2004)، حيث أشارت الدراسة إلي وجود علاقة أرتباط طردية بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ودرجة جودة الأفصاح المحاسبي للقوائم المالية الخاضعة للمراجعة من قبل مراجعين مؤهلين ومتخصصين في نفس النشاط أو الصناعة.

دراسة، (خالد لبيب 2005م)، حيث أشارت الدراسة إلي أرتفاع درجة دقة تقدير المخاطر الحتمية وجودة قرارات تخطيط عمليات المراجعة، لدي المراجع المتخصص في نشاط أقتصادي معين.

دراسة، (إبراهيم عبد الهادي)، حيث أشارت الدراسة إلي أن المراجع المتخصص في صناعة معينة يستطيع السيطرة أو قيادة سوق الخدمات بخلاف المراجعة، وذلك لتأهيله وقدرته علي زيادة المعروض من هذه

الخدمات وابتكار حلول جديدة لها وأرتفاع جودة أدائها.

دراسة، (أشرف محمد إبراهيم منصور2007م)، حيث أكدت الدراسة أن المراجعون المتخصصون لديهم معرفة وكفاءة مهنية أكثر من غيرهم من المراجعين، بأخطاء القوائم المالية ومعدل حدوثها في الصناعات التي تخصصوا في مراجعتها.

وقد ربطت هذه الدراسات بين الكفاءة المهنية كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع بتوفر قدر كافي من التأهيل العلمي والمهني للمراجع الخارجي في مجال تخصصه.

2/ بعد التوصل إلي هذه النتائج تم أجراء أختبار(**One- Sample T-Test**) للعينة الواحدة، أحد الأختبارات المعلمية التي تستخدم للمقارنة بين متوسط المتغير المراد اختباره وقيمة أفتراضية لها دلالة إحصائية في البحث، لتحديد الدلالة الأحصائية.

يتضح للباحث من الجدول (10/2/4)، أن جميع القيم الإحتمالية (الدلالة الإحصائية) المقابلة لقيمة (ت) المحسوبة لدلالة الفروق أقل من مستوى المعنوية (0.05) وهذا يعني أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين اجابات المبحويثن أي توجد دلالة إحصائية في توزيع إستجابات أفراد العينة على خيارات الإجابة المختلفة (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة)، وبصورة عامة نستنتج أن معظم أفراد العينة موافقين بشدة على عبارات المحور الاول.

ويشير ذلك إلى: **وجود فروق دالة احصائيا في اجابات المبوحثين حول عبارات الكفاءة المهنية كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي.**

3/ وللتأكد من صحة الفرضية الأولي المتعلقة بهذا المحور، تم أجراء أختبار (تحليل الأنحدار الخطي) لمعرفة وقياس نوعية العلاقة بين المتغيرين.

نجد أن قيمة معلمة الكفاءة المهنية كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي تساوي (0.538) وقيمتها المصاحبة تساوي (0.577) وهي اكبر من القيمة العرفية (0.05) وهذا يعني عدم وجودعلاقة دالة احصائياً بين الكفاءة المهنية كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي ومؤشرات التنبؤ بأستمرارية المنشآت الصناعية محل المراجعة. ونتج عن هذا الأختبار ثبوت صحة الفرضية الأولي، والتي تنص علي: **هناك علاقة ذات دلالة أحصائية بين الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي المتخصص صناعياً والتنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية.**

2/5/3/4/ المحور الثاني: عبارات المعرفة بنشاط العميل كبعد إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي

لقد نتج من تحليل آراء عينة الدراسة المشاركين في الأستبانة حول (15) عبارة من عبارات محور المعرفة بنشاط العميل، ما يلي:

1/ إجماع آراء كل المشاركين من أفراد عينة الدراسة علي أن كل عبارة من عبارات المعرفة بنشاط العميل كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي تتجه نحو الموافقة بشدة، بمتوسط حسابي بلغ (4.29) حسب مقياس لكرت الخماسي.

2/ بعد التوصل إلي هذه النتائج تم أجراء أختبار(**One- Sample T-Test**) للعينة الواحدة، أحد الأختبارات المعلمية التي تستخدم للمقارنة بين متوسط المتغير المراد اختباره وقيمة أفتراضية لها دلالة إحصائية في البحث، لتحديد الدلالة الأحصائية.

يتضح للباحث من الجدول (10/2/4) أن جميع القيم الإحتمالية (الدلالة الإحصائية) المقابلة لقيمة (ت) المحسوبة لدلالة الفروق أقل من مستوى المعنوية (0.05) وهذا يعني أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين اجابات المبحوثن أي توجد دلالة إحصائية في توزيع إستجابات أفراد العينة على خيارات الإجابة المختلفة (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة)، وبصورة عامة نستنتج أن معظم أفراد العينة موافقين بشدة على عبارات المحور الثاني.

ويشير ذلك إلى: **وجود فروق دالة احصائيا في اجابات المبوحثين حول عبارات المعرفة بنشاط العميل كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي. تري الباحثة**، أن هذه النتيجة تتفق مع ما توصلت إليه الدراسات السابقة من نتائج، مثل:

دراسة، (خالد لبيب 2005م)، حيث أشارت الدراسة إلي أن المعايير الدولية والمحلية أكدت على ضرورة حصول المراجع الخارجي، على المعرفة الكافية بطبيعة عمل أو نشاط المنشأة محل المراجعة، يمكن تحقيق ذلك من خلال مسارين أحدهما تقليدي، ويتمثل في قيام المراجع بالسعي نحو الحصول على المعرفة الكافية بطبيعة عمل منشأة العميل، والآخر حديث، ويتمثل في قيام المراجع بالتخصص في أحد القطاعات الإقتصادية أو إحدى الصناعات.

3/ وللتأكد من صحة الفرضية الثانية المتعلقة بهذا المحور، تم أجراء أختبار (تحليل الأنحدار الخطي) لمعرفة وقياس نوعية العلاقة بين المتغيرين.

نجد قيمة معلمة المعرفة بنشاط العميل كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي تساوي (3.721.) وقيمتها المصاحبة تساوي (0.000) وهي اقل من القيمة العرفية (0.05) وهذا يعني وجودعلاقة

دالة احصائياً بين المعرفة بنشاط العميل كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي ومؤشرات التنبؤ بأستمرارية المنشآت الصناعية محل المراجعة.

ونتج عن هذا الأختبار ثبوت صحة الفرضية الثانية، والتي تنص علي: **هناك علاقة ذات دلالة أحصائية بين معرفة المراجع المتخصص صناعياً بنشاط العميل والتنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية.**

3/5/3/4/ المحور الثالث: عبارات جودة تخطيط عملية المراجعة كبعد إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي.

لقد نتج من تحليل آراء عينة الدراسة المشاركين في الأستبانة حول (15) عبارة من عبارات محور جودة تخطيط عملية المراجعة، ما يلي:

1/ إجماع آراء كل المشاركين من أفراد عينة الدراسة علي أن كل عبارة من عبارات جودة تخطيط عملية المراجعة كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي تتجه نحو الموافقة بشدة، بمتوسط حسابي بلغ (4.37) حسب مقياس لكرت الخماسي.

2/ بعد التوصل إلي هذه النتائج تم أجراء أختبار(**One- Sample T-Test**) للعينة الواحدة، أحد الأختبارات المعلمية التي تستخدم للمقارنة بين متوسط المتغير المراد اختباره وقيمة أفتراضية لها دلالة إحصائية في البحث، لتحديد الدلالة الأحصائية.

يتضح للباحثة، من الجدول (10/2/4) أن جميع القيم الإحتمالية (الدلالة الإحصائية) المقابلة لقيمة (ت) المحسوبة لدلالة الفروق أقل من مستوى المعنوية (0.05) وهذا يعني أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين اجابات المبحوثن أي توجد دلالة إحصائية في توزيع إستجابات أفراد العينة على خيارات الإجابة المختلفة (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة)، وبصورة عامة نستنتج أن معظم أفراد العينة موافقين بشدة على عبارات المحور الثالث.

ويشير ذلك إلى: **وجود فروق دالة احصائيا في اجابات المبوحثين حول عبارات جودة تخطيط عملية المراجعة كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي.**

تري الباحثة، أن هذه النتيجة تتفق مع ما توصلت إليه الدراسات السابقة من نتائج، مثل:

دراسة (Taylor, 2002)، حيث أكدت الدراسة أن المراجع المتخصص صناعياً يساعد في زيادة دقة تقدير المخاطر الحتمية المرتبطة بعملية تخطيط المراجعة.

دراسة (Krishnan, 2003)، حيث أكدت الدراسة أن المراجع المتخصص صناعياً يساهم في تحسين درجة مصداقية معلومات القوائم المالية، وأكتشاف ممارسة الإدارة لأساليب إدارة الربحية، عند الإعداد لعملية تخطيط المراجعة.

دراسة، (بدر نبيه ارستاتيوس 2004م)، حيث أكدت الدراسة أن المراجع المتخصص صناعياً يقوم بتقييم المخاطر بشكل أفضل ويقوم بتطوير أفضل خطة للمراجعة.

دراسة، (أحمد زكي حسين متولي 2006م)، حيث وضحت الدراسة أن المراجع المتخصص صناعياً يساهم في القضاء على مخاطر الغش والأحتيال، ويرتقي بعملية المراجعة إلى درجة الجودة المطلوبة.

دراسة، (أحمد حلمي جمعة 2010م)، حيث أكدت الدراسة أن المراجع المتخصص صناعياً مُدرك للتطورات بشأن إجراءات تقييم المخاطر وتقدير تقييم الإدارة عند التخطيط عملية المراجعة.

دراسة **(غسان فلاح المطارنة، 2001م)**، حيث أوضحت الدراسة أن المراجع يقوم المدقق بجمع أدلة إثبات ملائمة وكافية من أجل التخطيط الجيد لعملية المراجعة، كما يقوم بالإجراءات الإضافية للمعلومات التي حصل عليها مسبقاً.

دراسة، (غالب نصر مصطفى نمره 2004م)، حيث توصلت الدراسة إلى أن المراجع المراجع المتخصص صناعياً يستخدم أدوات الفحص التحليلي عند التخطيط لعملية المراجعة.

3/ وللتأكد من صحة الفرضية الثالثة المتعلقة بهذا المحور، تم أجراء أختبار(تحليل الأنحدار الخطي) لمعرفة وقياس نوعية العلاقة بين المتغيرين.

نجد قيمة معلمة جودة تخطيط عملية المراجعة كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي تساوي (0.143) وقيمتها المصاحبة تساوي (0.887) وهي اكبر من القيمة العرفية (0.05) وهذا يعني عدم وجودعلاقة دالة احصائياً بين جودة تخطيط عملية المراجعة كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي ومؤشرات التنبؤ بأستمرارية المنشآت الصناعية محل المراجعة. ونتج عن هذا الأختبار ثبوت صحة الفرضية الثالثة، والتي تنص علي: **هناك علاقة ذات دلالة أحصائية بين جودة تخطيط عملية المراجعة للمراجع المتخصص صناعياً والتنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية.**

4/5/3/4/ المحور الرابع: تحليل ومناقشة نتائج عبارات المتغير الثاني، مؤشرات التنبؤ بأستمرارية المنشآت الصناعية محل المراجعة.

لقد نتج من تحليل آراء عينة الدراسة المشاركين في الأستبانة حول (15) عبارة من عبارات محور مؤشرات التنبؤ بأستمرارية المنشآت الصناعية محل المراجعة، ما يلي:

1/ إجماع آراء كل المشاركين من أفراد عينة الدراسة علي أن كل عبارة من العبارات الخاصة بنتائج المتغير الرابع (مؤشرات التنبؤ بإستمرارية المنشأة) يوافقون بشدة حسب مقياس ليكارت الخماسي، بمتوسط حسابي بلغ (4.21). اي ان غالبية المبحوثين يوافقون بشدةعلى ما جاء بعبارت المتغير الرابع **مؤشرات التنبؤ بإستمرارية المنشأة.**

2/ بعد التوصل إلي هذه النتائج تم أجـــراء أختبـــار **(One- Sample T-Test)** للعينـــة الواحـــدة، أحـــد الأختبارات المعلمية التي تستخدم للمقارنة بين متوسط المتغير المراد اختباره وقيمة أفتراضـــية لهـــا دلالـــة إحصائية في البحث، لتحديد الدلالة الأحصائية.

يتضح للباحثة، من الجدول (13/2/4) أن جميع القيم الإحتمالية (الدلالة الإحصائية) المقابلة لقيمة (ت) المحسوبة لدلالة الفروق أقل من مستوى المعنوية (0.05) وهذا يعني أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين اجابات المبحوثن أي توجد دلالة إحصائية في توزيع إستجابات أفراد العينة على خيارات الإجابة المختلفة (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة)، وبصورة عامة نستنتج أن معظم أفراد العينة موافقين بشدة على عبارات المحور الرابع.

ويشير ذلك إلى: **وجود فروق دالة احصائيا في اجابات المبوحثين حـــول مؤشـــرات التنبـــؤ بأســـتمرارية المنشآت الصناعية محل المراجعة.**

3/ وللتأكد من صحة الفرضية الرابعة المتعلقة بهذا المحور، تم أجراء أختبار (تحليل الأنحدار الخطي) لمعرفة وقياس نوعية العلاقة بين المتغيرين.

وقد أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي ضعيف بين ابعاد التخصص الصناعي للمراجع الخارجي كمتغيرات مستقلة ومؤشرات التنبؤ بأستمرارية المنشآت الصناعية محل المراجعة كمتغير تابع، وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط البسيط التي بلغت (0.445).

ونتج عن هذا الأختبار ثبوت صحة الفرضية الرابعة، والتي تنص علي: **هنالك بعض المؤشرات المالية وغير المالية تؤثر في عملية التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية.**

تري الباحثة، أن هذه النتيجة تتفق مع ما توصلت إليه الدراسات السابقة من نتائج، مثل:

دراسة،(عوض لبيب فتح الله الديب، (1998م)، حيث أكدت الدراسة أن توقف مشروع العميل عـــن ســـداد الديون والالتزامات أو مخالفة اتفاقاتها من العوامل الهامة التي تؤثر في قرار تعـــديل الـــرأي عنـــد التنبـــؤ بالإستمرارية.

دراسة،(غسان فلاح المطارنة، 2001م)، حيث أوضحت الدراسة أن فرض الإستمرار الذي إعدت بموجبـــه القوائم المالية يعتبر ملائم في ظل المؤشرات المالية وغير المالية التي يحصل عليها.

دراسة، (سليمان مصطفى الدلاهمة 2012م)، حيث أكدت الدراسة أن مستوى قدرة مراجعي الحسابات على اكتشاف مؤشرات الشك (العوامل المالية وغير المالية) في إستمرارية الشركات مرتفع، ويســـتطيع مراجـــع الحسابات تحديد مؤشرات الشك المالية والتشغيلية والأخرى في إستمرارية الشركات بمستوى قدرة مرتفع.

الخاتمة

وتشتمل علي الآتي:

أولاً: النتائج Results

ثانياً: التوصيات Recommendation

أولاً: نتائج الدراسة:

تم تقسيمها كالآتي:

1/ نتائج الدراسة التطبيقية:

أظهرت الدراسة التطبيقية النتائج التالية:

1. استخدام المؤشرات المالية يساهم في تقويم أداء المنشآت الصناعية ومن ثم التنبؤ بإستمراريتها.

2.إن نموذج كيدا يعتمد على خمس نسب مالية قادره على التنبؤ والتمييز بين المنشآت الصناعية المستمرة في نشاطها والغير مستمرة.

3. هناك توافق بين نتائج المؤشرات المالية في تقويم الأداء المالي للمنشآت الصناعية ونتائج نموذج كيدا.

4. توافر دليل تطبيقي علي إمكانية التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية بإستخدام المؤشرات المالية ونموذج كيدا.

2/ نتائج الدراسة الميدانية:

بعد تحليل نتائج الدراسة وأختبار فرضياتها، يمكن للباحثة عرض نتائجها علي النحو التالي:

1/ أتضح من خلال التحليل أتفاق عينة المبحوثين حول أبعاد التخصص الصناعي للمراجع الخارجي والمتمثلة في الكفاءة المهنية، المعرفة بطبيعة نشاط العميل وجودة تخطيط عملية المراجعة، كما أن الأوساط الحسابية لأجابات العينة حول هذه الأبعاد كانت ذات درجات عالية نسبياً كانت علي التوالي (4.37، 4.29، 4.52) وبأنحرافات معيارية لم تتجاوز الواحد صحيح.

2/ تؤكد النتائج المتعلقة بالمؤشرات المعتمدة في التحليل لمتغيرات الدراسة **ثبات صحة الفرضيات الأربعة**، وتأسيساً علي ذلك تأكد صحة الفرضية الرئيسية للدراسة التي تشير إلي وجود دور وعلاقة أرتباط ذات دلالة معنوية بين أبعاد التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وبين مؤشرات التنبؤ بالإستمرارية.

3/ أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي ضعيف بين ابعاد التخصص الصناعي للمراجع الخارجي كمتغيرات مستقلة ومؤشرات التنبؤ بأستمرارية المنشآت الصناعية محل المراجعة كمتغير تابع، وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط البسيط التي بلغت (0.445).

4/ تساهم ابعاد التخصص الصناعي للمراجع الخارجي كمتغيرات مستقلة بـ (20%) في مؤشرات التنبؤ بأستمرارية المنشآت الصناعية محل المراجعة (المتغير التابع)، وهذا ما دلت عليه قيمة معامل التحديد حيث بلغت (R^2) (0.198).

5/ من خلال أختبار الفرضية الأولي حول أجابات المحور الأول الخاص بالكفاءة المهنية كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع وعلاقتها بمؤشرات التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية محل المراجعة، أجمع أفراد عينة الدراسة علي أن الكفاءة المهنية العالية للمراجع المتخصص في مجال صناعي معين والمتمثلة في، أمتلاك قدر كافي من التأهيل العلمي ومعرفة بمعايير إعداد التقارير المالية، ومجموعة من المهارات الشخصية والتقنية، وتحديث المعرفة المهنية وتطوير الخبرات اللازمة للصناعة المعينة بشكل مستمر والمشاركة بأنتظام في الندوات المهنية، المقدرة علي تقديم خدمات مهنية متميزة للعملاء وتحديد قضايا المراجعة المتعلقة بالصناعة، الألتزام بالسلوك المهني للمراجعة في حل المشكلات والإعتماد علي إجراءات مراجعة دقيقة لأكتشاف الممارسات غير الأخلاقية في التقارير المالية. **ليس لها تأثير كبير في التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية.**

6/ من خلال أختبار الفرضية الثانية حول أجابات المحور الثاني الخاص بالمعرفة بنشاط العميل كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع وعلاقتها بمؤشرات التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية محل المراجعة، أجمع أفراد عينة الدراسة علي أن المعرفة بنشاط العميل للمراجع المتخصص في مجال صناعي معين والمتمثلة في، الفهم الكامل عن طبيعة المعاملات، ومعرفة المعاملات ذات التأثير المهم علي أختبارات المراجعة، وجود معلومات كافية عن الخصائص التقنية، التجارية، والقانونية. ومعلومات عن النظام المحاسبي، ظروف الصناعة، أنشطة التمويل، سياسات إعداد التقارير المالية ومجلس إدارة المنشأة، البيئة التنظيمية والأقتصادية. **ذات تأثير كبير في التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية.**

7/ من خلال أختبار الفرضية الثالثة حول أجابات المحور الثالث الخاص بجودة تخطيط عملية المراجعة كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع وعلاقتها بمؤشرات التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية محل المراجعة، أجمع أفراد عينة الدراسة علي أن جودة تخطيط عملية المراجعة للمراجع المتخصص في مجال صناعي معين والمتمثلة في، وضع أجراءات الفحص الملائمة لطبيعة النشاط ومراعاة التوقيت الملائم لها، وجود آليات ملائمة لتنفيذ برنامج المراجعة بشكل أفضل من خلال التخصيص الأمثل للموارد المتاحة، وأستخدام تقنية الأنظمة الخبيرة، ومراعاة مخاطر صناعة العميل. ترشيد التقديرات المحاسبية، الحصول علي أدلة إثبات ملائمة، الالتزام بأختيار فريق عمل أكثر تخصصية بطبيعة النشاط، تحديد مستويات الأهمية النسبية وإعداد أوراق عمل المراجعة بعناية عالية. **ذات تأثير منخفض في التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية.**

ثانياً: توصيات الدراسة

بناءاً على النتائج التي تم التوصل إليها، توصي الباحثة بما يلي:

1. ضرورة تبني مكاتب المراجعة لمفهوم التخصص الصناعي للمراجع، في ظل العولمة وكبر حجم المنشآت الصناعية وتعدد الصناعات المختلفة، وذلك لما يقدمه من مزايا وفوائد لمهنة المراجعة، من أهمها زيادة قدرات ومعارف وخبرات المراجع بطبيعة النشاط الصناعي محل التخصص، وبالتالي توفير كوادر فنية وبشرية على درجة عالية من التخصص والكفاءة المهنية، الأمر الذي سوف يؤدي إلي أن تحرص المنشآت الصناعية على التعاقد مع مراجعين متخصصين في مجال صناعتهم أو على الأقل جعل التخصص الصناعي ضمن محددات إختيار المراجع الخارجي.
2. ينبغي على مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، والمنظمات العلمية والمهنية، الاهتمام والعمل على زيادة معرفة المراجعين بالطرق والأساليب المختلفة التي يمكن إستخدامها لتقييم القدرة على الإستمرارية في المنشآت الصناعية، وذلك من خلال عقد الدورات التدريبية أو الدورات العلمية أو إصدار منشورات في هذا المجال.
3. يجب إعادة النظر في القوانين سواء كان قانون مهنة المراجعة أو قانون الشركات، بحيث تلزم المراجع القانوني بتحمل مسؤولية تقييم قدرة المنشآت على الإستمرارية، وكذلك إعادة النظر في معايير الأداء المهني، خاصة المعايير الشخصية، حيث يجب أن يتوفر في المراجع الخارجي المتخصص أنواع المعارف المختلفة (العامة أو المتخصصة)، وأن تتسم معايير العمل الميداني بالمرونة الكافية بما يتناسب مع إختلاف طبيعة هذه الصناعات.
4. ضرورة أن تهتم مكاتب المراجعة بتوفير قاعدة أداء مهنية متخصصة لصناعات محلية، والتعرف على كل مشاكل ومخاطر كل صناعة، حتى يتم الإستفادة منها في ربط مخاطر المراجعة بالتخطيط السليم للمراجعة، وتحديد إجراءات المراجعة الإضافية التي يجب أن تنفذ عند التنبؤ بالإستمرارية.
5. إصدار إرشادات تفسيرية أو توجيهات أومعايير تساعد المراجع الخارجي المتخصص على إكتشاف العوامل المالية وغير المالية التي تؤثر على التنبؤ بالإستمرارية.

ثالثاً: مجالات البحث المستقبلية المقترحة:

وفقاً لمحددات الدراسة ونتائج التحليل الأحصائي التي أشارت إلي أن أبعاد التخصص الصناعي للمراجع الخارجي تساهم ب 20% في التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية، عليه توصي الباحثة بأستكمال الدراسة، والبحث عن الأبعاد الأخري التي لم تتضمنها الدراسة ولها تأثير في التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعي، ومن الموضوعات المقترحة للدراسات المستقبلية، ما يلي:

1. دور إستراتيجية التخصص الصناعي في مهنة المراجعة في تحسين درجة مصداقية القوائم المالية والحد من ممارسة أساليب إدارة الربحية.
2. أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تقييم فرض الإستمرارية في ظل الأزمات المالية.
3. دراسة العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وجودة الإفصاح المحاسبي للمنشآت محل المراجعة.
4. إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودورها في تحسين جودة الأداء لمهنة المراجعة.

قائمة المراجع والمصادر

المصادر والمراجع

القرآن الكريم:

أولاً: المراجع باللغة العربية:

- قائمة الكتب:

1. إبراهيم عبد الواحد نائب، إنعام عبد المنعم باقية، **نظرية القدرات – نماذج وأساليب كمية محوسبة،** (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2001م)،
2. إبن منظور، أبو الفضل جمال الدين، **لسان العرب، (**بيروت، 1965م)، ص 573.
3. أجين برغام، الإدارة المالية (2)، **أسس تقييم المشاريع – تقييم الشركات – القرارات التمويلية الأستراتيجية،** تعريب: محمود فتوح، (حلب: شعاع للنشر والعلوم، 2010م)
4. أحمد حلمي جمعة، **التدقيق الحديث للحسابات،** (عمان: دار صنعاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 1999م)،
5. أحمد حلمي جمعة، **التدقيق والتأكيد المتقدم، (**عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2011م)،
6. أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات،** (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2000م)،
7. أحمد حلمي جمعة، وآخرون، **مفاهيم التدقيق المتقدمة، (**عمان، الأردن، إ صدار المجمع العربي للمحاسبين القانونيين2001م)
8. أحمد ريحاني، ترجمة: رياض العبدالله ، **نظرية المحاسبة،** (عمان: دار اليازوري للنشر، 2009م)،
9. أحمد علي خضر، **حوكمة الشركات،** (الإسكندرية: دار الفكر الجامع للنشر، 2012م)،
10. أحمد ماهر، محمد فريد الصحن، **اقتصاديات الإدارة،** (الإسكندرية: المكتب العربي الحديث، د.ت)،
11. أحمد نور، **الرقابة المالية – دراسات في القياس والتقييم والتحليل المحاسبي،** (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1993م
12. ألفين أرينز، جيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل،** (السعودية: دار المريخ للنشر، 2002م)،
13. أليف، وليم توماس، أمرسون هنكي، تعريب ومراجعة، د. أحمد حامد حجاج، د. كمال الدين سعيد، **المراجعة بين النظرية والتطبيق،** (الرياض: دار المريخ للنشر، 2009م)،
14. أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة والمراجعة الدولية، (**الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2010م)
15. أمين السيد أحمد لطفي، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد،** (القاهرة: الدار الجامعية للنشر، 2010م)
16. ايمن عودة المعاني، **الإدارة العامة الحديثة،** (عمان: دار وائل للنشر، 2010م)،
17. جلال الشافعي، **مبادئ المراجعة، (**الزقازيق: مكتبة المدينة للنشر، بدون تاريخ نشر)، ص 50.
18. جورج دانيال غالي، **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة،**

(القاهرة: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2003م

19. جون دانيال غالي، **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، (** الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2001م)، ص34
20. حسام إبراهيم، **تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق،** (عمان: دار البداية ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، 2010م)،
21. حسين قاضي، مأمون توفيق حمدان، **المحاسبة المالية،** (الأردن ـ عمان: الدار العلمية للنشر ودار الثقافة للنشر، 2000م)،
22. حميد جاسم وآخرون، **الاقتصاد الصناعي،** (باريس: sima-Rotomag، 1979م)،
23. خالد أمين عبد الله، د. حايل رمضان، **مبادئ المحاسبة،** (القاهرة: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، 2010م)
24. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات ـ الناحية العملية،** (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2004م)،
25. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات ــ الناحية النظرية،** (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2004م)
26. الخضر علي إبراهيم عبد الهادي، **المدخل إلى إدارة الأعمال،** (سوريا: منشورات جامعة دمشق)،
27. داؤد نعيم نمر، **التحليل المالي،** (عمان: دار البداية ناشرون وموزعون، ط1، 2012م)،
28. رضوان حلوه حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير،** (عمان: دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2003م)،
29. زينات محمد محرم، محمد عبدالغني، **نظم التكاليف في المنشآت الصناعية،** (الاسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، 1994م)،
30. سمير محمد الصبان، د. محمد فيومي محمد، **المراجعة بين التنظير والتطبيق،** (بيروت: الدار الجامعية للنشر، 1990م)
31. السميع الدسوقي، **المحاسبة الإدارية – اتخاذ القرارات، التحليل المالي،** (الخرطوم: جامعة القاهرة فرع الخرطوم، 1983م)،
32. صادق الحسن، **التحليل المالي المحاسبي – دراسة معاصرة في الأصول العلمية المعاصرة وتطبيقاتها،** (عمان: دار مجد للنشر، 1998م
33. صلاح الدين عبد الرحمن فهمي، **مقارنة معايير المحاسبة الدولية ـ شرح، تحليل، نقد،** (القاهرة: مكتبة الأنجلو المصرية، الطبعة الأولى، 2000م)،
34. طارق طه، **نظم المعلومات والحاسبات الآلية من منظور إداري معاصر،** (الإسكندرية: الحرمين

للكمبيوتر، 2002م)،
35. طارق عبد العال حماد، **التحليل الفني والأساسي للأوراق المالية**، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2006م)،
36. طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات، المفاهيم- المبادئ- التجارب والمتطلبات**، (القاهرة: الدار الجامعية للنشر، الطبعة الثانية، 2007م
37. طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعـــة**، الجزء الثاني ــ تخطيط وأداء عملية المراجعة، (الإسكندرية: الدار اجامعية للنشر، 2007م)
38. طاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس، **الإدارة الإستراتيجية – منظور منهجـــي متكامل**، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2007م)،
39. طاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس، **الإدارة الإســـتراتيجية منظـــور منهجـــي متكامل**، (عمان: دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2009م)، ص 309.
40. عادل مبروك محمد، **إدارة الأصول الرأسمالية**، (القاهرة: مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، د. ن)،
41. عبد الحليم كراجه وآخرون، **الإدارة والتحليل المالي – (أسس – مفاهيم – تطبيقات)**، (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2000م)،
42. عبد الحميد مصطفى أبو ناعم، **أساسيات الإدارة المالية**، (القاهرة: مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، د.س)،
43. عبد الهادي التميمي، **معايير التدقيق الدولية**، (عمان: دار زهران للنشر والتوزيع، 1997م)،
44. عثمان إبراهيم السيد، **الاقتصاد السوداني**، (الخرطوم: دار جامعة الخرطوم للنشر، ط2، 1998م
45. عدنان تايه النعيمي، وأرشد فؤاد التميمي، **التحليل المالي والتخطيط- إتجاهات معاصرة**، (عمان: دار اليازودي العلميه للنشر والتوزيع، 2008م)،
46. عمر وصفي عقيلي، د. قيس عبد المؤمن علي، **المنظمة ونظرية التنظيم**، (عمان: دار زهران للنشر والتوزيع، 1994م)،
47. فليح حسن خلف، **أقتصاديات الوطن العربي**، (عمان: الوراق للنشر والتوزيع، 2004م)،
48. كمال أحمد يوسف، **المحاسبة الدولية المقارنة**، (الخرطوم: مطبعة جامعة النيلين، 2010م)،
49. كنجو عبود كنجو، وإبراهيم وهبي، **الإدارة المالية**، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 1997م)،
50. ليستر أي هينجز، سيرج مانولتش، ترجمة: حامد أحمد حجاج، **المحاسبة الإدارية**، (الرياض: مكتبة دار المريخ للنشر، 1988م)،
51. مؤيد عبد الحسين الفضل، عبد الكريم هادي صالح شعبان، **ترشيد القرارات الإدارية بأسلوب التحليل الكمي**، (عمان: دار زهران للنشر، د. ن)،
52. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **دليل المعلومات ـ التأهيل للحصول على لقب محاسب قانوني عربي (ACPA)**، (الأردن: عمان، 2001م).
53. محسن أحمد الخضيري، **الديون المتعثرة**، (القاهرة: مركز ايتراك للنشر والتوزيع، 1997م)،

54. محسن أحمد الخضيري، صناعة **المزايا التنافسية– منهج تحقيق التقدم من خلال الخروج إلى آفاق التنمية المستدامة بالتطبيق على الواقع الاقتصادي المعاصر**، (القاهرة: مجموعة النيل العربية للنشر، الطبعة الأولى، 2004م)

55. محمد السيد الناغي، **المعايير الدولية للمراجعة**، (مصر: المكتبة العصرية للنشر، الطبعة الأولي، 2001م)،

56. محمد الصيرفي، **الإدارة الصناعية**، (الاسكندرية: مؤسسة حورس الدولية للنشر والتوزيع، سلسلة كتب المعارف الإدارية، 2005م)،

57. محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، (القاهرة: ايتراك للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2005م)،

58. محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات**، (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2003م)،

59. محمد سعيد علي، **واقع الصناعة في السودان- المشاكل والحلول**، المؤتمر القومي للصناعة السودانية، الخرطوم، إتحاد الغرف الصناعية، مارس 2010م)،

60. محمد سليمان، **حوكمة الشركات معالجة الفساد المالي والإداري**، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2006م)

61. محمد سمير الصبان، عبدالله هلال، **نظرية المراجعة وآليات التطبيق**، (الاسكندرية: الدار الجامعية للنشر،2001م)

62. محمد صالح الحناوي، **الإدارة المالية والتمويل**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2011م)،

63. محمد عباس بدوي، **المحاسبة وتحليل القوائم المالية**، (القاهرة: المكتب الجامعي الحديث، 2006م

64. محمد كمال أبو عشة، **أبعاد الميزة التنافسية للشركات العربية**، (دبي: منشورات مركز الخليج للأبحاث، 2009م)،

65. محمد مبروك أبو زيد، **التحليل المالي – شركات وأسواق مالية**، ط2، (الرياض: دار المريخ للنشر والتوزيع، 2009م)،

66. محمد محروس إسماعيل، **اقتصاديات الصناعة والتصنيع**، (القاهرة: مؤسسة شباب الجامعة للنشر، 2007م)،

67. محمد محمود المكاوي، **التعثر المصرفي الإسلامي**، (القاهرة: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2010م)،

68. محمد محمود عبد ربه، **طريقك إلي البورصة**، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2000م

69. محمد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، العرض، والإفصاح**، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2004م)

70. محمد مطر، **المحاسبة المالية – الدورة المحاسبية ومشاكل القياس والإفصاح والتحليل**، (عمان: دار

حنين للنشر والتوزيع، 1993م)،

71. مدحت كاظم القريضي، **الاقتصاد الصناعي، (**عمان: دار وائل للنشر والتوزيع،2000م**)**
72. مصطفى حسنين خضير، **المراجعة ـ المفاهيم والمعايير والإجراءات،** (الرياض: مطابع جامعة الملك سعود، 1996م)،
73. منير إبراهيم هندي، **حوكمة الشركات ـ مدخل في التحليل المالي وتقييم الأداء،** (الإسكندرية: دار المعرفة الجامعية، 2011م)،
74. منير شاكر محمد، **الفشل المالي للمشروعات – التشخيص – التنبؤ – العلاج – منهج تحليلي، (**عمان: دار النهضة العربية، 1989م**)**، ص 12.
75. نائل عبد الحافظ العواملة، **تطوير المنظمات "المفاهيم والهياكل والأساليب"، (**عمـــان: دار زهـــران للنشر والتوزيع، 2001م**)**،
76. نجم عبود نجم، **مدخل إلى إدارة العمليات،** (عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع، 2007م)،
77. نعيم دهمش، **القوائم المالية ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، قائمة التغير في المركز المالي من الناحية العملية والعلمية،** (عمان: معهد الدراسات المصرفية الأردني، 1995م
78. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية،** (الإسكندرية: الدار الجامعية الجديدة، الطبعة الثانية، 2004م)،
79. يحيى إبراهيم علي، **قيمة المنشأة والفشل المالي للمنظمات، (**القاهرة: مكتبة عين شمس، 1992م**)**،
80. يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات المتقدمة وفقاً لمعايير المراجعـــة الدوليـــة، (** فلســـطين: الطبعة الأولي، 2002م**)**، إبراهيم عثمان شاهين، **المراجعة ــ دراسات وحالات عملية،** الجزء الأول، **(**بدون اسم دار النشر، 1979م**)**

- المجلات والدوريات:

1. إبراهيم الصعيدي، **معايير المراجعة الملائمة لتنظيم الممارسة المهنية بدولة الإمارات العربية المتحدة،** مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية، جامعة الكويت، العدد الثاني والخمسون، أكتوبر 1987م
2. إبراهيم العدي، أحمد يونس رمضان، **أثر أستقلال مراجع الحسابات في مصداقية التقارير المالية،** مجلة جامعة البعث، كلية الأقتصاد، جامعة البعث، العراق، المجلد 37، العدد 5، 2015م
3. إبراهيم العدي، أحمد يونس رمضان، **أثر أستقلال مراجع الحسابات في مصداقية التقارير المالية،** مجلة جامعة البعث، جامعة البعث، سوريا، المجلد 37، العدد 5، 2015م
4. إبراهيم شاهين، **مفهوم معايير الأداء المهني في المراجعة المالية الخارجية، مجلة المحاسبين،** الكويت،

العدد (5)، 1995م

5. إبراهيم عبد الحفيظ عبد الهادي محمد، **أثر خبرة المراجعة بصناعة العميل على سوق الخدمات بخلاف المراجعة وجودة أدائها وانعكاسات ذلك على جودة المراجعة، دراسة نظرية ميدانية**، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الثاني، 2007م.
6. أحمد حسن علي عامر، **دور المعلومات المحاسبية في التنبؤ بالفشل المالي في الأنشطة الفندقية** – دراسة تطبيقية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الثاني،
7. أحمد حلمي جعة، **تطور مسؤولية المحاسبين القانونيين بشأن افتراض المنشأة المستمرة في ضوء المعايير الدولية** ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الخامس والسبعون، 2010م.
8. أحمد رجب عبد الملك عبد الرحمن، المدخل **التحليلي للقوائم المالية المنشورة كأداة للتنبؤ بالتعثر المالي للشركات المسجلة بسوق المال المصري – دراسة تطبيقية**، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، مجلد 26، 2012م
9. أحمد زكي حسين متولي، **نموذج مقترح لقياس العلاقة بين إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة ــ دراسة ميدانية تطبيقية**، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، 2006م.
10. أحمد سعيد حسانين، **المحتوي الإعلامي للمعلومات المحاسبية – رؤية مقترحة لدعم مقدرتها التفسيرية في سوق الأوراق المالية**، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، العدد الثاني، 2003م، ص 72.
11. أحمد عبد الرحمن المخادمة، حاكم الرشيد،**أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداة عملية التدقيق**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الأردن، المجلد 3، العدد 4، 2007م،
12. أحمد عبد القادر القرني، **فجوة التوقعات في مراجعة الحسابات العامة**، دراسة حالة المملكة العربية السعودية، المجلة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الكويت، المجلد 16، العدد الثاني، 2009م
13. أحمد محمد غريب، **مدخل محاسبي مقترح لقياس والتنبؤ بتعثر الشركات – دراسة ميدانية**، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد (23)، العدد الأول، 2001م، ص 84.
14. أحمد محمد لطفي غريب، **مدخل محاسبي مقترح لقياس والتنبؤ بتعثر الشركات**، مجلة البحوث التجارية،

كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، 2001م،

15. أشرف محمد إبراهيم منصور، **التخصص النوعي للمراجع الخارجي (تعريفه ــ أنواعه ــ محدداتــه)**، مجلة المحاسبة، تصدرها الجمعية السعودية للمحاسبة، السنة السادسة عشر، العــدد 54، 1433هـــ ــ 2012م

16. أشرف محمد إبراهيم منصور، **تقييم التخصص النوعي للمراجع الخارجي من وجهة نظر أطراف عملية المراجعة، دراسة نظرية ميدانية**، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني ســويف، العدد الثاني، 2007م.

17. أكرم أحمد الطويل، أ. أحمد عوني أحمد عمر، **دور أبعاد رأس المال الزبائني في تعزيز إســتراتيجيات الريادة لمنظمات الأعمال ــ دراسة تحليليــة**، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعــة الموصل، العراق، السنة الخامسة والثلاثون، العدد 93، 2012م

18. آمال محمد محمد عوض، **دراسة واختبار أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلميــة، كليــة التجــارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، 2006م.

19. أنيس أحمد عبد الله، د. سامي ذياب محل، **الخصائص الأساسية لمنظمات الأعمال الصناعية المعاصــرة في الألفية الثالثة**، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعــة تكريــت، العراق، المجلد 4، العدد

20. أيمان حسين الشاطري، حسام عبد المحسن العنقري، **أنخفاض مستوي أتعاب المراجعة وآثارهــا علــي جودة الأداء المهني**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، المجلد 20، العدد الأول

21. بدر نبيه ارساتيوس، **آثار التخصص الصناعي للمراجعين على كفاءة وفعالية قرارات تقــدير مخــاطر وتخطيط المراجعة ــ دراسة تحليلية وتطبيقيــة**، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة ــ فرع بني سويف، جامعة القاهرة، العدد الثالث، 2004م.

22. بلال أمجد محمد الصائغ، **دور التعليم المحاسبي الجامعي في تأهيل الخريجين علي أستخدام الحاســوب في العمل المحاسبي، الواقع وإمكانية التطوير**، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والأقتصادية، كليــة الإدارة والأقتصاد، جامعة تكريت، العراق،المجلد 6، العدد 20، 2010م

23. بن عيشي بشير، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية، متطلبات التطبيق**، جامعة محمد حيضر بسكرة، الجزائر

24. تولي سامي وهبة، **فجوة التوقعات في المراجعة**، المجلة العلمية، كلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد 15، 1993م

25. جلال عبد الحليم حربي، **الأساليب الكمية المستخدمة في التحليل المالي لشركات التأمينات العامة**، مجلة المحاسبة والتجارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة الفاهرة، عدد 63، 2007م،

26. جودي محمد رمزي، **تبني معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى، المعيار IFRS 1**، مجلد أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة، الجزائر، العدد الثاني عشر، ديسمبر 2012م

27. حمزة بن الزين، **المسؤولية البيئية والاجتماعية للشركات البترولية**، رسالة ماجستير منشورة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مربـــاح، ورقلـــة، الجزائر، 2013م

28. خالد لبيب، **دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي، دراسة تطبيقية مقارنة**، مجلة البحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، 2005م

29. خالد محمد عبد المنعم لبيب، **دور التخصص القطاعي، في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي ــ دراسة تطبيقية مقارنة**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، 2005م.

30. دعاء خالد أبو عيسى، **مدى وجود التخصص في التدقيق لدى مكاتب التدقيق في الأردن**، مجلة دراسات العلوم الإدارية، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، عمان، المجلد 38، العدد 1، 2011م،

31. دليل التدقيق رقم (6)، **تخطيط عملية التدقيق والإشراف عليها، مجلس المعايير المحاسبية والرقابيـــة**، العراق، 2002م

32. دن، عمان، المجلد 14، العدد1، 2008م

33. رائد إبراهيم سعد، **فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الفلسطينية**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحـــاث والدراسات، العدد 14، 2008م

34. رافعة إبراهيم الحمداني، ياسين طه ياسين القطان، **أستخدام نموذجsgerrod للتنبؤ بالفشـــل المـــالي – دراسة تطبيقية**، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد (5)، العدد10،2013م)

35. رشا حمادة، **دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، 2010م

36. زكريا محمد الصادق أسماعيل، **أستخدام مراقب الحسابات لنماذج الأفلاس للحكم والتنبؤ بمدي إستمرارية الوحدة الأقتصادية**، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، السنة الخامسة، 1985م

37. زهراء صالح الخياط، **استخدام نموذج sherrord للتنبؤ بفشل المصارف– دراسة تطبيقية**، مجلة تنمية الرافدين، العراق، العدد 115، المجلد 36، 2014م

38. زوهري جليلة، **أثر الأصلاحات المحاسبية والمالية علي مهنة التدقيق**، مجلة الباحث الأقتصادي، الجزائر، العدد 4، ديسمبر 2015م

39. ساسي سفيان، **المسؤولية البيئية في المؤسسة الصناعية**، مجلة جيل حقوق الإنسان، العدد (2)، يونيو 2013م، بيروت

40. سعود بن صالح الرويتع، **أهمية التعليم المهني المستمر للمحاسبين القانونيين**، مجلة الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، المجلد 41، العدد 4، 2002م

41. **سلسلة نشر ثقافة الجودة**، كلية الآداب، جامعة أسيوط، العدد (1)

42. سليمان سند السبوع، **مدى توافر خصائص الصناعة العالمية في الشركات الصناعية الأردنية**، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، العدد (29) 2007م

43. سليمان مصطفى الدلاهمة ، **مستوى قدرة مراجعي الحسابات الممارسين في المملكة العربية السعودية على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية الشركات** ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الأول، 2012م.

44. سيد أحمد عبد العاطي، **نحو إطار متكامل للعوامل التي تؤثر في اكتساب المعرفة في مجال المراجعة والعوامل المحددة لأداء المراجعة الخبير**، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببنها، جامعة الزقازيق، القاهرة، العدد الثاني، 1997م

45. شوقي السيد فوده، **نحو نموذج مقترح لتطوير نماذج قياس مخاطر المراجعة وزأثرها على تخطيط برامج بيئة الأعمال**، مجلة آفاق جديدة، جامعة المنوفية، كلية التجارة، العدد الرابع، 2001م

46. صادق حامد مصطفي، **تحليل كفاءة وفعالية عملية المراجعة الخارجية في أكتشاف غش الإدارة**

بأستخدام نظرية أكتشاف الإشارة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كليـــة الأقتصـــاد والإدارة، المملكـــة العربية السعودية، مجلد (15)، العدد الأول، 1421هـــ

47. صالح حامد محمد علي وآخرون، **دور التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية- بحث ميداني**، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة القاهرة فرع سوهاج، المجلد27، العدد الثاني
48. طاهر صالح الزرقان، **التحليل المالي وأثره في المخاطر الائتمانية**، مجلية كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العراق، العدد 23، 2010م
49. طلاع محمد الريحاني، **دراسة نموذج (Altman) للتنبؤ بفشل الشركات بالتطبيق على شركات المساهمة الكويتية**، مجلة الملك عبد العزيز، جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 8، 1995م
50. ظاهر القشي، حازم الخطيب، **الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها علي أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية**، مجلة أربد للبحوث العلمية، العراق، العدد 10، 2006م
51. عبد الرحمن محمد سليمان رشوان، **تحليل العلاقة بين مخاطر المراجعة والأهمية النسبية وأثرها علـــي تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة**، مجلة كلية فلسطين التقنية للأبحاث والدراسات، كلية فلســـطين التقنيـــة، فلسطين، العدد الرابع، 2017م
52. عبد الله الركوي العنزي، تحليل **الرفع التشغيلي لأغراض تقويم الأداء – دراسة تطبيقية**، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد 33، العدد 2،
53. عبدالله عبد الرحمن البريدي، **إدارة المعرفة منظور ثقافي حضاري**، مجلة الإدارة العامة، معهـــد الإدارة العامة، الرياض، المجلد(51)، العدد الرابع،2011م
54. عبدالله عبد العظيم هلال، **تـأثير التخصص الصناعي لمكتب المراجعة علي الحد من ممارسات إدارة الأرباح**، المجلة العلمية- التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، القاهرة،المجلد 3، العدد 3، 2008م
55. عثمان حسين عثمان، **مدي مسؤولية مدقق الحسابات في ظل الأزمة المالية العالمية**، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، السنة السادسة عشر، 2012م
56. عصام فهد العربيد، د. محمد نادر العثمان، **دور قواعد الحوكمة في تحسين قدرة المراجع علي أكتشاف الغش في القوائم المالية**، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، جامعة تشرين، سوريا، سلسلة العلوم الأقتصادية والقانونية، المجلد 36، العدد 5، 2014م
57. عصام قريط، **الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن**، مجلة جامعة دمشـــق للعلـــوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، المجلد 24، العدد الأول، 2008م

58. عصام قريط، **مدي أستخدام إجراءات المراجعة التحليلية في سوريا**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الأقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، سوريا، المجلد 25، العدد الأول، 2009م

59. عفاف اسحق أبوزر، أيمان علي أحفيظ، **تحليل تقدير مخاطر التدقيق وأثرها على الأداء المهني للمدقق الخارجي**، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الأول، 2012م

60. علاء الدين جبل وآخرون، **دور المعرفة المحاسبية في التنبؤ بالفشل المالي للشركات**، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد 75، مجلد 31، 2009م

61. علي سليمان النحاس، **نموذج محاسبي مقترح للتنبؤ بتعثر شركات المساهمة العامة**، مجلة تنمية الرافدين، مجلد 28، عدد 53، 2006

62. علي عبد الحسين هاني الزاملي، **التعليم المحاسبي ودوره في تطوير المهارات المهنية لخريجي قسم المحاسبة، مجلة الإدارة والأقتصاد**، جامعة القادسية، العراق،المجلد 2، العدد 12

63. علي محمد موسى، **إجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع**، المجلة الجامعة، العدد الخامس عشر، المجلد الثاني، طرابلس، 2013م

64. عمر علي كامل الدوري، **دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع**، مجلة المنصور، كلية المنصور الجامعية، العراق، إصدار خاص، العدد 14، 2010م

65. عنابي بن عيسى، فاطمة الزهراء قسول، **إدارة السلوك الأخلاقي والمسؤوليات الاجتماعية في منظمات الأعمال**، الملتقى الدولي الثالث- منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بشار، سوريا، 2012م

66. عوض لبيب فتح الله الديب، **العوامل المؤثرة في قرار المراجع الخارجي المتعلق بتعديل تقدير المراجعة للإفصاح عن الشك في مقدرة مشروع عميل المراجعة على الاستمرار في النشاط ــ دراسة نظرية وتطبيقية** ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، 1998م.

67. غازي عبد العزيز سليمان البياتي، **قيمة المعلومات المحاسبية التنبؤية ودورها في الرقابة مع التركيز على الرقابة القبلية (السابقة)**، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد (3)، العدد (7)، 2007م)

68. غازي عبد العزيز سليمان البياتي، **قيمة المعلومات المحاسبية التنبؤية ودورها في الرقابة مع التركيز على الرقابة القبلية**، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 3، العدد

7، 2007م

69. غالب نصر لطفي نمره، **مدى مسئولية المراجع عن تقييم فرض الاستمرارية** ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، 2004م.

70. غسان فلاح المطارنة، **مسئولية مدقق الحسابات الخارجي عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار ـــ دراسة ميدانية**، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة ـــ فرع بني سويف، جامعة القاهرة، العدد الثالث، 2001م.

71. الفاتح الأمين عبد الرحيم الفكي، **تطور مقترح لتطبيق معايير التعليم المحاسبي ودورها في ضبط جودة المناهج المحاسبية في الجامعات السعودية**، المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي، المملكة العربية السعودية، المجلد 7، العدد 16، 2014م

72. الفاتح الأمين عبد الرحيم الفكي، **تطور مقترح لتطبيق معايير التعليم المحاسبي ودورها في ضبط جودة** المناهج **المحاسبية في الجامعات السعودية**، المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي، المملكة العربية السعودية، المجلد 7، العدد 16، 2014م

73. فتح الإله محمد أحمد محمد، **مدي التوافق بين التعليم المحاسبي في الجامعات السودانية ومتطلبات بيئة العمل**، مجلة جامعة بخت الرضا، جامعة بخت الرضا، المملكة العربية السعودية، العدد 12، 2014م

74. كرار عبد الإله عزيز، **دور التنبؤ بالفشل المالي ومؤشرات التدفقات النقدية التشغيلية بالأستقرار المصرفي بأستعمال نموذج كيدا**، مجلة الغري للعلوم الإقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، كلية الإدارة والإقتصاد، المجلد السابع، العدد 30، 2014م

75. لعماري أحمد **طبيعة وأهمية نظام المعلومات المحاسبية**، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة الجزائر، العدد 1، نوفمبر 2001م

76. ليلي عزيز أبو صليب، **التخصص الصناعي للمراجع علي تقليل خطر المراجعة**، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، القاهرة، العدد الأول، 2003م،

77. **مجمع اللغة العربية، المعجم الوسيط**، الجزء الأول، إخراج/ د. إبراهيم مدكور وآخرون، الطبعة الثالثة، 1985م

78. محمد السيد محمد الصغير، **دور التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في تفعيل قواعد حوكمة الشركات** ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، العدد الثاني، 2008م.

79. محمد بهاء الدين أحمد، **إطار مقترح لتحديد منهج تطبيقي لآليات حوكمة الشركات بهدف زيادة كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية للشركات المساهمة**، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الثاني، المجلد الأول، 2010م

80. محمد حسين أحمد حسين، **أثر الإفصاح عن السياسة المحاسبية للمخزون السلعي على أسعار الأسهم**، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، العدد الثاني، 1997م

81. محمد صقر، **طبيعة وأهمية مؤشرات الفشل المالي للشركات – دراسة تحليلية مقارنة**، مجلة البصائر، جامعة البتراء، الأردن، المجلد 5، العدد الأول، 2001م

82. محمد عبد الله محمد مجاهد، **إطار مقترح لتقدير أعمال العميل بأستخدام مدخل مراجعة الأنظمة الأستراتيجية وأثر ذلك علي أحكام المراجعين عن أداء أعمال العميل**، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة بني سويف، العدد الأول، 2005م.

83. محمد عجيلة، أحمد قنيع، **مساهمة التعليم المحاسبي الألكتروني في تنمية مهارات طلبة أقسام المحاسبة**، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، الجزائر، العدد 3، 2016م

84. محمد مجيد سليم، **استخدام المدخل الرياضي في تحليل مسببات تعثر شركات الوساطة المالية الأردنية**، مجلة آفاق جديدة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، العدد الثاني، 2009م

85. محمد مطر، أ.د/ عبد الناصر نور، **الأرتقاء بالتعليم المحاسبي الجامعي لتحقيق الشروط المنصوص عليها في معايير التعليم المحاسبي الدولية**، بحث مقدم إلي المؤتمر العلمي المهني الدولي الحادي عشر، بعنوان: نحو عالمية مهنة المحاسبة والتدقيق، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، جامعة الزرقاء، عمان، الأردن، في الفترة من 9 – 10/ أيلول/ 2015م.

86. مخلوفي عبد السلام، **التغيير في منظمات الأعمال ضرورة حتمية لمواجهة المتغيرات العالمية**، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد وحلب، البليدة، سوريا، ورقة علمية مقدمة للملتقى الدولي حول، الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة ــ دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية، في الفترة من 18 – 19 مايو 2011م

87. مدثر طه أبو الخير، **درجة التركيز في سوق خدمات المراجعة- دراسة ميدانية وتحليل مقارن لطبيعة السوق في مصر**، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول

88. مصطفي راشد العبادي، **مدي كفاية وملاءمة حدود مسئولية مراجعي الحسابات بشأن مراجعة والأفصاح عن إستمرارية المنشأة- دراسة إختبارية**، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها،

العدد الأول، 2010، ص66.

89. معاذ طاهر صالح المقطري، **أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقرير مخـــاطر المراجعـــة،** دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، كلية الاقتصاد، دمشق، المجلد 27، العدد الرابع، 2011م

90. مغاري عبد الرحمن، وآخرون، **الأفصاح المحاسبي والمالي وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية وأثره علي تعزيز جودة المعلومات وتنشيط الإستثمار في سوق الأوراق المالية،** المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، حلوان، العدد الرابع، 2012م

91. مقداد أحمد الجليلي، آلاء عبد الواحد ذنون، **أستخدام معايير التعليم الدولية للمحاسبين المهنيـــين فـــي تطوير المناهج المحاسبية لمرحلة البكالوريوس في العـــراق،** مجلـــة تنميـــة الرافـــدين، كليـــة الإدارة والأقتصاد، جامعة الموصل، العراق، المجلد 32، العدد 99، 2010م، ص 3.

92. منذر المؤمني، زياد شويات، **قدرة المدقق على اكتشاف مؤشرات الشركة باستمرارية العملاء،** عمـــان، مجلة المنارة، المجلد 14، العدد 1، 2008م

93. منذر المؤمني، زياد شويات، **قدرة المدقق على اكتشاف مؤشرات الشك باســـتمرارية العمـــلاء،** مجلـــة المنارة، الأر

94. **منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين،** المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الأتحاد الدولي للمحاسبين، 1998م.

95. مهدي حسن زويلف، نزار عبد المجيد رشيد، **الأساليب الكمية في الإدارة،** الجامعة المستنصرية، كليـــة الإدارة والاقتصاد، بغداد، 1990م

96. موفق عبد الحسين محمد، مدى **التزام الشركات العامة بمتطلبات الإفصاح في التقارير المالية – دراسة تحليلية،** مجلة دراسات محاسبية ومالية، العراق، مجلد 18، 2012م

97. نبيل سلامة، **أثر حفظ الوقت والبرامج المهيكلة على أداء المراجع،** المجلة العلمية للاقتصاد والتجـــارة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الأول، 1992م

98. نعيم حسن دهمش ، **مدي تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن– دراسة ميدانية ،** مجلة المحاسب القانوني العربي ، عمان ، العدد رقم 94 ، بدون سنة نشر

99. هادي آل سيف، منظمات الأعمال، **مقال بصحيفة جهينة الأخبارية السعودية،** القطيف، 2015م.

100. هشام فاروق الإبياري، **التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات والطبيعة الإقتصادية لسوق خدمة المراجعة في مصر- دراسة ميدانية**، المجلة العلمية- التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، القاهرة، المجلد 1، العدد 2، 2008م، ص17.

101. هناء محمد هلال الحنيطي، محمد سامي محمد علي، **التنبؤ بالفشل المالي لشركات قطاع الصناعة الإستراتيجية والتعدينية الأردنية باستخدام نموذجي التمان وكيدا**، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، مجلد 2، العدد الأول، 201م

102. وسن عبد الصمد نجم الجعفري، **دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية حاجيات مستخدمي القوائم المالية**، مجلة المحاسبون، بغداد، العدد 51، 2011م

103. يوسف عبد القادر عبد الوهاب، **الأنظمة الخبيرة كأداة لمساعدة المراجع في الحكم على مدى مقدرة المنشأة على الاستمرار في العمل**، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببنها، جامعة الزقازيق، العدد الأول، 1994م.

104. يوسف محمد جربوع، د. فارس محمود أبو محمد، **مدى مسؤولية المراجع الخارجي للتنبؤ باستمرارية المشروع** ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الثاني، 2003م.

105. يوسف محمود جربوع، **مدي مسؤولية الشركات والمؤسسات المالية ومراجعي الحسابات القانونيين تجاه تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية عند إعداد ومراجعة القوائم المالية بدولة فلسطين**، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 26، 2004م

106. يوسف محمود جربوع، **مدى مقدرة المراجع الخارجي من خلال التحليل المالي على اكتشاف الأخطاء غير العادية بالتنبؤ بفشل المشروع – دراسة تطبيقية**، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الثالث عشر، العدد الأول، 2005)

- الرسائل والبحوث الجامعية:

1. أحمد كمال مرتجي، **دور المعايير المهنية الصادرة عن (ICPA) في ترشيد التقدير المهني للمراجع**، رسالة ماجستير منشورة، جامعة الأزهر، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، 2013م
2. أحمد محمد جابر، **أثر تطبيق المراجع الخارجي لإستراتيجية التخصص النوعي علي جودة عملية المراجعة في البيئة المصرية**، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، 2010م
3. أزهري أحمد عبد الله فرح، **تقويم تجربة التخطيط الإستراتيجي في منظمات الأعمال السودانية**، رسالة

دكتوراه غير منشورة في إدارة الأعمال، معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي، جامعة أم درمان الإسلامية، 2011م

4. خالد موسي دبور ، **دور إستراتيجية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في الحد من ممارسة إدارة الإرباح – دراسة تطبيقية**، رسالة ماجستير منشورة في المحاسبة ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر بغزة ، 2013م
5. خيام محمد كامل مدوخ، **واقع تطور مهنة المحاسبة بين التأهيل المهني والتكنولوجي للمحاسبين**، غزة، الجامعة الأسلامية، رسالة ماجستير منشورة، 2014م،
6. رامي حسن الغزالي، **دور تطبيق قواعد حوكمة الشركات في منع حدوث التعثر المالي في الشركات**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية– عزة، فلسطين، 2015م
7. سامح عبد الرزاق الحداد، **تحليل وتقييم إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة ــ دراسة تطبيقية**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل منشورة، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، 2008م
8. شرف عبد الحليم محمود كراجه، **مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها**، رسالة دكتوراه منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن،2010م.
9. عاهد عيد سرحان، **دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة علي الإستمرارية لدي شركات المساهمة العامة في فلسطين**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل منشورة، الجامعة الأسلامية بغزة، فلسطين، 2007م
10. عبد الناصر نور، د. طلال الججاوي، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية ــ متطلبات التوافق والتطبيق**، (جامعة الزيتونة، الأردن)، بحث منشور
11. عمر يوسف عبد الله الحباري، **أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تعزيز موثوقية التقارير المالية**، رسالة ماجستير في المحاسبة منشورة، جامعة الشرق الأوسط، 2017م
12. عوض الله جعفر الحسين أبوبكر، **دور التحليل المالي في التنبؤ بإعسار البنوك**، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة أم درمان الإسلامية، 2006م،
13. محمد الشعري، **دراسة مقارنة بين التحليل التمييزي وتحليل التباين المتعدد في تحليل البيانات متعددة**

المتغيرات، رسالة دكتوراة منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة أم القرى، السعودية، 2008م

14. محمد شعبان إبراهيم شعبان، **دور الأنظمة الإستراتيجية للمراجعة في تقييم مخاطر أعمال المنشأة بأستخدام بطاقة الأداء المتوازن**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، 2014م
15. محمد نزار شلا، **أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة**، رسالة ماجستير في المحاسبة منشورة، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2015م.

16. نجم الدين إبراهيم حسن محمد، **الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية ومعلومات قائمة التدفقات النقدية وأثرها في الحد من التعثر المصرفي**، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، 2014

17. هاملي عبد القادر، **وظيفة تقييم كفاءات الأفراد في المؤسسة**، جامعة أبو بكر بلقايز ــ تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، الجزائر، رسالة دكتوراه منشورة، 2011م

- المؤتمرات:

1. إبراهيم طه عبد الوهاب، **تطوير دور وأداء المراجع الخارجي لتأكيد الثقة في المعلومات المتبادلة والتقارير المالية المنشورة على شبكة المعلومات العالمية**، جامعة فيلادلفيا، كلية العلوم الإدارية والمالية، المؤتمر العلمي الرابع، بعنوان إستراتيجيات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، 2005م،
2. حولي محمد، أ. بن أعمارة منصور، **معايير المراجعة الدولية**، مداخلة ضمن الملتقى العلمي الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، خلال الفترة من 13 – 14/ ديسمبر/ 2011م،
3. طارق راشي، **دور تبني مقاربة المسؤولية الاجتماعية في خلق وتدعيم ريادة وتنافسية منظمات الأعمال**، ورقة بحثية مشارك بها في المؤتمر العلمي العالمي التاسع للاقتصاد والتمويل الإسلامي، المنظم بعنوان: "النمو والعدالة والاستقرار من منظور إسلامي"، المنعقد في الفترة من 9–10 سبتمبر 2015م، استانبول، تركيا
4. ظاهر القشي، **مدى قدرة مدققي الحسابات الخارجيين على تدقيق حسابات الشركات الاردنية المتعاملة في التجارة الالكترونية**، المؤتمر العلمي الدولي الثاني، بعنوان: الأعمال الالكترونية والتحول في اقتصاديات الأعمال، كلية الاقتصاد والعولم الإدارية، جامعة الزرقاء، الاردن في الفترة من 15–2011/3/17م.
5. عبد الله سليمان بن صالح، **تفاعل الاتجاهات الحديثة للتعليم والتأهيل المحاسبي بين جودة المخرجات المحاسبية ومتطلبات سوق العمل بالدول العربية في ضوء التوجه نحو تطبيق معايير الإبلاغ المالي**

الدولية، المؤتمر العربي السنوي العام الأول، بعنوان واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، بغداد، الفترة من 16-17 أبريل 2014م

6. عبد الله سليمان بن صالح، **تفاعل الأتجاهات الحديثة للتعليم والتأهيل المحاسبي بين جودة المخرجات المحاسبية ومتطلبات سوق العمل بالدول العربية**، مداخلة ضمن مؤتمر واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح، جامعة الدول العربية، العراق، خلال الفترة من 16- 17/ أبريل/ 2014م

- أخرى

دليل قواعد سلوك وآداب المهنة، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين، 2007م

دليل معايير المراجع المصري، **معيار المراجع المصري رقم (300)**

منشورات الأمم المتحدة، **كشف البيانات المتعلقة بتأثير الشركات على المجتمع ــ الاتجاهات والقضايا الراهنة**، مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، نيويورك وجنيف، 2004م

- مواقع الانترنت:

مهتدي ليل محمد بدوري، **فجوة التوقعات في عملية المراجعة بين الطرف الثالث والمراجعين وخبراء الضرائب:الدواعي والمبررات** ، متوفر على: omerhago.blogspot.m/2012/08/blo-post-342-html.

على خلف عبد الله، **التحليل المالي واستخداماته للرقابة على الأداء والكشف عن الانحرافات**، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، كوبنهاجن، 2008م، ص 58، متاح على موقع الأكاديمية www.ao-academy.org

معهد الإمارات التعليمي، **التخطيط للأستخدام الأمثل للأرض**، 2009/10/06م، متوفر على الرابط الألكتروني التالي:.http://www.uae-ii5ii.com/attachment. Php? attachmentid=5350&d

منتدى المراجعين الداخليين العرب، www.arabinternalauditors.com/vb/showthread.php?=825

المنطقة العربية للسياحة، **الأستثمار الصناعي في جمهورية السودان**، 2009/08/28م، متوفر على الربط الألكتروني التالي: Arbiantourism-org.http://www .

https://prezi.com/dgm-2fifvybu

www.abdalla-mutwakil.com/2014/02/soft-skills-html

www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=1815#.

www.accdiscussion.com/t/377//

www.blog.issfb.com/2014/02/Economic.environment.html
www.gulfbase.com/ar/investment tutorial/subsection.
www.shatharat.net/vb/showthread.php
www.uobabylon.edu.iq/uobcoleges/lecture.aspx?fid=9&lcid=34477

IFAC, (1997), IFAC Handbook, International Federation of Accountants, www.ifac.org, IFAC, New York, USA.
faculty.mu.edu.sa/public/uploads/1335947750.9767

ثانياً: المراجع باللغة الإنلجيزية:-

1. AICPA, 1998**, American Institute of Certified Public Accountants**. Vision project Identifies Top Five Issues for profession, The CPA Letter 78, (April): 12.
2. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), **Audit Risk and Materiality in Conduction an Audit: Statement on Auditing Standards No. 47**, New York, 1983, p. 110.
3. American Institute of Certified Public Accountants, Statement On Auditing Standards (SAS), NO. 82**, Consideration Of Fraud in Financial Statement Audit, (AICPA**), New York, 1997.
4. Archambeault, Deborah., (2008), " **The relation between corporate Governance Strength and Fraudulent Financial Reporting: Evidence From SEC Enforcement Cases",** USA: prentice- Hall International, Tnc, p :8.
5. Auditing Standards Board, Statement on Auditing Astandards No. 34**, '' The Auditors Consideration when a question arises about an Entitys Continued Existence''**, (AICPA), March, 1981, p. 2.
6. Auditing Standards Board, Statement on Auditing Astandards No. 59**, '' The Auditors Consideration of an Entitys to Continue as a Going Concern''**, (AICPA), Vol. 1, (1981), p. 3.
7. Basioudis, L., and Sharmadji, J., (2004), **"Stakeholders and Auditor's Industry Specialzation'',** Working Paper Aston Universit
8. Bill MC Donald and Morris Mical, (1984), **The Statistical Validity of the Ratio Method in Financial Analysis, An Empirical Examination**, Journal of Business Finance and Accounting, Vol. 11, No. 1pp. 96-98
9. Bonner, Sarah E. and Lewis, Barry L., (supplenment 1990) **'' Determinants of Auditor Expertise'',** Journal of Accounting Research, vol.28, , p2.
10. Chen, K., and Elder, R., (2001), **Industry Specialization and Audit Fees: The**

Effect of Industry Type and Market Definition'', working paper, National Cheng Kung University, and Syracuse University.

11. Dechow Patricia M., and schrand Catherine M., (2004) **"Earnings Quality"**, the Research Foundation of CFA Institute,.
12. Dennis M.Oreilly, John T Resich, (2002) **''Industry Specialization by audit Firms: what does academic research tell us?**'', ohio CPA Journal, vol.16,p 5.
13. Dunn, K. and Maqhew, B. **"Audit Firm Industry Specialization and Client Disclosure Quality"**, Review of Accounting Studies, Vol. 9, 2004, PP. 35 – 58.
14. Ettredge M., and R. Greenberg. (2007). **''Industry and Country Factors Affecting Choice of Big N Industry Expert Auditors''**. Working Paper, University of Kansas and Korea University, USA and Korea. www. Ssrn. Com. P 2.
15. Gramling and Stone, 2001
16. Green, W.,(2004), **''Industry Specialists: Are they more Efficient and Effective in Performing Analytical Procedures than Experienced Non-Specialists?**'', Working Paper. University of New South Wales.
17. Healy P.M and Palepu K-G., (2004), **'' How the quest for efficiency corroded the market ''** Harvard Business Review, July P.318
18. Hermanns, Severine, (2006), **"Financial Information and Earnings quality – alternative Review"**, Working Paper, Facultes Universitaires Noter – Dame De la Pait,.
19. Hogan, C.E., and Debra C.Jeter, (1999), **''Industry Specialization by Auditors, Auditingk''**: A Joural of Practice and theory, VoL.18.p15
20. Hoitash, R.(2003**). ''Information Transfer in Analytical Procedures: A Simulated Industry Knowledge- Management Approach''**.PHD.,Univeristy of New jersey.
21. International Auditing Guideline (IAG), **'' Going Concern, Guideline No.23, (IFAC), Handbook, June, 1986).**
22. International Auditing Guideline (IAG), op.cit.
23. **International Federation of Accountants (IFAC) Hand Book**, Technical Pronouncements, New York, 1998.
24. Johnson, V. and Kharana, '**Companies in Trouble: What are the Auditors Responsibilities?**' , Journal of Commercial Lending , Vol. 76, No4, 1993, pp 52-57.
25. Krishana, G.V.,and P.C. Schauer. (2005), **'' The A ssociation Between Big 6 Auditor Industry Expertise and the Asymmetric Timeliness of Earnings''**.

Journal of Accounting, Auditing and Finance 20(3): p.209**.**

26. Krishnan, G.V, **"Does Big 6 Auditors Industry Expertise Constrain Earning Management**, Accounting Horizons, Vol. 17, 2003, PP. 1 – 16.
27. Meuwissen, R., et al. (2005),'' **The Effects of Audit Partner Experience and Industry Specialization on Audit Quality**'', working paper, Maastricht University
28. Neal, T. and Riley,R, (2004), **Auditor industry specialist research design, Auditing:** A Journal of theory and Practice, VoL. 23, P 169.
29. No. 570, '' **Going Concern**''. International Standards on Auditing,(ISA)
30. nternational Auditing and Assurance Standrads Board**, " The Auditors Responsibility to Consider Fraud and Error in an Audit of Finanial Statements"** , IAS, NO.240 (IFAC),
31. Owhoso, V. E, et al, **Error Detection by Industry Specialized Teams During Sequential Audit Review**, Journal of Accounting Research, (June), Vol. 40, Iss. 3, 2003, PP. 883 – 900.
32. Richardson Scott, (2003**), "Earnings Quality and Short Sellers**", Accounting Harizons, Supplement, pp. 49.
33. Robyn Moroney, (2007) **" Does Industry Expertise Improve The Efficieny Of Audit Judgment**," A Journal of Practice and theory, Vol. 26, Iss. 2.
34. Stein M., Cadman B**.,** (2005**), ''Industry specialization and auditor quality in u.s. Markets**, Working Paper, University of Oregano.
35. Taylor, Mark H, "**The Effects of industry specialization on Auditors Inherent Risk Assessments and Confidence Judgments Contemporary**, Accounting Research, (Winter), Vol. 17, 2002, No. 4, PP. 693 – 712
36. William H. Beaver, (1966), **Financial Rations as Predictors of Failure**, (Empiricial Research Accounting: Selected Studies, Journal of Accounting Research, Vol. 4, Supplement,

الملاحـــــق

ملحق رقم (1)

(الإستبانة)

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا والبحث العلمي

قسم المحاسبة والتمويل

الأخ الكريم/ الأخت الكريمة:.....

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

الموضوع: أستمارة إستبانة

تقوم الباحثة بإعداد بحث بعنوان: **دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية (دراسة ميدانية عينة من مكاتب المراجعة القانونية السودانية)**، للحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل. حتي يحقق البحث أهدافه نرجو من سيادتكم التكرم بتعبئة الإستبانة المرفقة وإعطائها الأهمية المناسبة لما لها من تأثير على نتائج الدراسة، وتؤكد لكم الباحثة بأن الإجابات التي تدلون بها لن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط، شاكراً لكم تعاونكم ومقدراً حسن إهتمامكم وسعة صدركم في دعم مسيرة البحث العلمي لما فيه من خير على المجتمع، وإن نتائج البحث سوف ترسل لسيادتكم إذا رغبتم في ذلك.

تشكر لكم الباحثة حسن تعاونكم معها....

الباحثة/ نادية خواجة موسي جمعة

Email: nadiakhawaga75@gmail.com

Mobile: 0911164582- 0129250108

إستمارة الاستبانة

القسم الأول : البيانات الشخصية:

الرجاء التكرم بوضع علامة (√) أمام العبارة المناسبة

1. العمر

( ) أقل من 30 سنة ( ) 30 وأقل من40 سنة

( ) 40 وأقل من 50 سنة ( ) أكثر من 50 سنة

2. المؤهل العلمي

( ) دكتوراة ( ) ماجستير

( ) بكلاريوس ( ) أخرى

3. المؤهل المهني

( ) زمالة بريطانية ( ) زمالة أمريكية

( ) زمالة عربية ( ) أخرى

4. المركز الوظيفي:

( ) صاحب مكتب المراجعة ( ) شريك في مكتب المراجعة

( ) رئيس قسم المراجعة ( ) مساعد مراجع بمكتب المراجعة

( ) مراجع تحت التمرين بالمكتب ( ) أخرى

5. سنوات الخبرة

( ) أقل من 5 سنوات ( ) 5 وأقل من 10 سنوات

( ) 10 وأقل من 15 سنة ( ) أكثر من 15 سنة.

القسم الثاني : قياس متغيرات الدراسة:

المحور الأول: يستهدف الكفاءة المهنية كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي					
العبارة	أوافق بشدة	أوافق	لا أدري	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1. نمتلك كفاءة مهنية عالية في مجال المراجعة.					
2.يتوفر لدينا قدر كافي من التاهيل العلمي في مجال تخصصنا.					
3.دائما ما نقوم بمواكبة التطورات الأكاديمية في مجال المعرفة المحاسبية.					
4. لدينا قدرة في تحويل المعلومات المتاحة الي قرارات ذات جدوي.					
5. نعمل علي تطويرخبراتنا اللازمة للصناعة المعينة بصورة دورية.					
6. نقوم بتحديث المعرفة المهنية لمراجعينا بشكل مستمر.					
7.نتميز بتقديم خدمات مهنية متميزة للعملاء في مجال الصناعة .					
8. نستحوذ علي حصة كبيرة بشكل واضح في سوق المراجعة.					
9. لدينا مجموعة من المهارات الشخصية تساعدنا في أداء خدماتنا المهنية.					
10. دائما ما نلتزم بالسلوك المهني للمراجعة في حل مشكلات عملائنا.					
11. لدينا عمق أكبر في تحديد قضايا المراجعة المتعلقة بالصناعة المحددة.					
12. دائما ما نشارك بأنتظام في الندوات المهنية في مجال تخصصنا.					
13. لدينا معرفة بمعايير إعداد التقارير المالية في الصناعة المحددة.					
14. نمتلك قدر عالي من المهارات التقنية في أداء خدماتنا المهنية.					
15. نعتمد علي إجراءات مراجعة دقيقة تمكننا من اكتشاف الممارسات غير الأخلاقية في تقارير عملائنا.					

المحور الثاني: يستهدف المعرفة بنشاط العميل كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي					
العبارة	أوافق بشدة	أوافق	لا أدري	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1.لدينا دراية بنشاط العميل تساعد في إصدار آرائنا المهنية.					
2. نتمتع بفهم كامل عن طبيعة المعاملات في المنشآت محل المراجعة.					
3. لدينا معرفة بالمعاملات ذات التأثير المهم علي أختبارات المراجعة.					
4. لدينا قدرة علي تحديد المؤشرات التي لها تأثيرعلي تقرير المراجعة.					
5. نمتلك معلومات كافية عن الخصائص التقنية بمنشآت عملاء المراجعة.					
6. نتمتع بمعلومات كافية عن الخصائص التجارية للشركات قيد المراجعة.					
7. نمتلك معلومات كافية عن الخصائص القانونية لمنشآت عملاء المراجعة.					
8. لدينا معلومات كافية عن النظام المحاسبي للشركات قي المراجعة.					
9. نمتلك معلومات تتعلق بظروف الصناعة الذي تنتمي إليها المنشأة.					
10. لدينا معلومات تتعلق بالبيئة التنظيمية للمنشأة محل التخصص.					
11. نمتلك معلومات كافية تتعلق بأنشطة التمويل في المنشأة محل المراجعة.					
12. لدينا معلومات تتعلق بالبيئة الأقتصادية بالقطاع محل التخصص.					
13. نتمتع بمراجعات سابقة لنشاطات عملائنا.					
14. لدينا معلومات كافية تتعلق بمجلس إدارة الشركات محل التخصص.					
15. نتمتع بدراية كاملة بسياسات إعداد التقارير المالية للمنشأة محل المراجعة.					

المحور الثالث: يستهدف جودة تخطيط عملية المراجعة كبعد أيجابي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي					
العبارة	أوافق بشدة	أوافق	لا أدري	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1. يتم وضع الإجراءات المناسبة لعملية المراجعة.					
2. نراعي التوقيت الملائم لإجراءات عملية المراجعة.					
3. لدينا آليات ملائمة لتنفيذ برنامج المراجعة بشكل أفضل.					
4. نعمل علي التخصيص الأمثل للموارد المتاحة في تنفيذ برنامج المراجعة.					
5. نلتزم بمعايير المراجعة في تنفيذ برنامج المراجعة.					
6. نعمل علي ترشيد التقديرات المحاسبية من خلال تخصصنا في الصناعة.					
7. نقوم بأستخدام تقنية الأنظمة الخبيرة في تنفيذ برنامج المراجعة.					
8. نعتمد علي أساليب جيدة للحصول علي أدلة إثبات ملائمة.					
9. نلتزم بأختيار فريق عمل أكثر تخصصية بطبيعة نشاطات العملاء.					
10. نقوم بتحديد مستويات الأهمية النسبية للأنشطة قيد المراجعة.					
11. نعمل علي وضع أجراءات الفحص الملائم لطبيعة أنشطة العملاء.					
12. يتم مناقشة محتويات برنامج المراجعة مع المسئولين عن الحوكمة بالمنشأة.					
13. نراعي مخاطر صناعة العميل في وضع برنامج المراجعة.					
14. نقوم بإعداد أوراق عمل المراجعة بعناية عالية لعمليات المراجعة.					
15. يتم وضع برنامج مراجعة خاصة للأنشطة الأكثر تأثيراً بنشاط العملاء.					

المحور الرابع: يستهدف مؤشرات التنبؤ بأستمرارية المنشآت الصناعية محل المراجعة بأعتقادكم هل للمؤشرات التالية تأثير في التنبؤ بأستمرارية المنشآت محل المراجعة:					
العبارة	أوافق بشدة	أوافق	لا أدري	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1. ملائمة معلومات التقارير المالية لقرارات المستخدمين.					
2. وجود خطط مستقبلية بإدارة منشآت عملاء المراجعة.					
3. تميز معلومات التقارير المالية بالمصداقية.					
4. التقارير المالية محل المراجعة معدة وفقاً للمتطلبات القانونية.					
5. تظهر التقارير المالية صافي رأس المال العامل.					
6. وجود عجز في التدفقات النقدية الناتجة من التشغيل.					
7. لدي المنشأة قدرة في الألتزام بتوزيعات الأرباح السنوية.					
8. قدرة المنشأة علي سداد مستحقات الدائنين خلال الموعد المحدد.					
9. أرتفاع قدرة المنشأة علي تحقيق الربحية.					
10. الألتزام بمتطلبات كفاية رأس المال.					
11. صعوبات في توفيرالقوي العاملة للمنشأة.					
12. القدرة علي توفير التمويل اللأزم للمنشأة.					
13. خسائر تشغيل في قيمة الاصول المستخدمة.					
14. فقدان سوق هام أو حق أمتياز أو رخصة عمل أو مورد رئيسي بالمنشأة.					
15. وجود تغيرات في القوانين الخاصة بالصناعة.					

ملحق رقم (2)

خطاب التحكيم وأسماء المحكمين

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا والبحث العلمي

السيد/ .....

المحترم

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

الموضوع: تحكيم استبانة

أرفق لكم إستمارة استبانة تتضمن عبارات تتعلق بموضوع بحثي ، وهي بعنوان: **(التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ودوره في التنبؤ باستمرارية المنشآت الصناعية)** ، رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل. بغرض التحكيم.

أتمني أن أكون قد وفقت في إختيار الأسئلة التي تتلائم مع طبيعة البحث، وأرجو من سيادتكم الإطلاع علي ألإستمارة وابداء آرائكم ومُلاحظاتكم فيها، من خلال خبراتكم العلمية والعملية دعماً للبحث العلمي.

شاكرين ومقدرين حسن تعاونكم معنا في تحكيم هذه الاستبانة.

الطالبة: نادية خواجة موسي جمعة

E-Mail: nadiakhawaga75@gmail.com

Tel: 00249 9 111 64 582

قائمة بأسماء الاساتذة والمراجعين مُحكمي الإستبانة

اسم المحكم	الدرجة العلمية/ المركز الوظيفي	العنوان
1/ أ.د. بابكر ابراهيم الصديق	أستاذ المحاسبة المشارك	كلية الدراسات التجارية – جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
2/ أ.د. الهادي آدم محمد	أستاذ المحاسبة المشارك	وكيل الجامعة – جامعة النيلين
3/ أ. د. كمال احمد يوسف	أستاذ المحاسبة المشارك	كلية التجارة – جامعة النيلين
4/د. عبد الرحمن البكري منصور	أستاذ المحاسبة المشارك	كلية التجارة – جامعة النيلين
5/ د. إسماعيل عثمان النجيب	أستاذ المحاسبة المشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
6/ د. محمد عبد الحميد محمود	أستاذ المحاسبة المشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
7/ أحمد محمد علي جابر	مراجع قانوني– زمالة المحاسبين القانونيين بالمملكة المتحدة	مكتب جابر وشركاءه
8/ محمد عبدالحليم	مراجع قانوني– زمالة المحاسبين القانونيين بالمملكة المتحدة	مكتب محمد عبدالحليم للمراجعة
9/ أ. صديق علي الطيب	مراجع قانوني– زمالة المحاسبين القانونيين بالمملكة المتحدة	مكتب صديق للمحاسبة والمراجعة

ملحق رقم (3)

قائمة بأسماء المراجعين القانونيين الممثلين لمجتمع الدراسة

327

بسم الله الرحمن الرحيم

كشف بأسماء المحاسبين القانونيين للعام 2015م

الرقم	الاسم	المؤهلات	العنوان	التلفون
1	مقبول محمد وراق أحمد	بكلاريوس محاسبه	الخرطوم بحري عمارة مير غني عبدالباسط جنوب موقف الحاج يوسف	0126033987
2	الصادق الرشيد عبدالرحمن علي	زماله امريكيه	بحري الاملاك شمال ابوالفاضل بلازا	0999396264
3	محمد فرح عبدالحليم إدريس	دكتوراة في الإدارة المالية	امتداد ناصر شارع مأمون البربر عمارة حيدر صديق	0912353691
4	كمال الدين محمد حسن بيرم	ماجستير علم اقتصاد	الخرطوم شارع الحريه	0912152018
5	سعد إسحق عثمان راضي	بكلاريوس محاسبة	الخرطوم شارع الحريه	0912393285
6	سيف الدين مير غني محمد	دكتوراة اقتصاد	شارع صالح باشا عمارة اولاد عدلان الطابق الثاني	0912349319
7	عادل محمد عبدالعال حماد	ماجستير محاسبة	الخرطوم عمارة بانتيلا الطابق الرابع شقه 405	0912678132
8	صديق علي الطيب محمد	زماله المحاسبين القانونيين انجلتر	الخرطوم عمارة بانتيلا الطابق الرابع شقه 405	0912678132
9	عبدالمطلب ابوزيد عثمان علي	ماجستير محاسبة	الخرطوم (2)	0912976777
10	ساعد عبد الرحمن آدم محمد	الزمالة الامريكيه	تقاطع شارع السيد عبدالرحمن مع شارع الحريه	0916588214
11	إيان دنت	FCA زمالة	الطائف مربع 22منزل رقم 527	0912501525
12	علي أحمد علي سليمان	AccA زمالة	عمارة د/ حسن عثمان ،خلف كولوزيوم	0922974229
13	فاروق بهنا عبدالملك	شهادة المحاسبين القانونيين بانجلترا	شارع البرلمان	0912382050

14	ضياء الدين بدوى على المنوسى	CPA	كافورى مربع 8 منزل 52	0900902844
15	جابر المكى جابر الطاهر	زماله المحاسبين القانونيين السودانيين	شارع السيد عبدالرحمن تقاطع الحريه عمارة السيد والنعمه الطابق الثاني	0123890675
16	جعفر علي عوض الله سليمان	بكلاريوس محاسبة	أبو آدم منزل رقم (4) منزل 669	0122167070
17	سيف الدين الأمين النور	زماله المحاسبين القانونيين	شارع الحريه عمارة عبدالرحمن عباس	0912393091
18	مصطفي احمد عبدون مكى	مجلس المحاسبين القانونيين السودانيين	عمارة دوشه الطابق الرابع شقه 14	0912193722
19	هويدا التاج مصطفى محمد	زماله المحاسبين القانونيين السودانيين	حى الصفا برج المروه الطابق الثانى مكتب 6	0123035535
20	عادل عوض يوسف مصطفي	زماله المحاسبين القانونيين السودانيين	بورتسودان عمارة سوكراب الطابق الاول	0912450376
21	عباس مصطفي مدني مصطفي	دكتوراة محاسبه وتمويل	عمارة برج المدينه شمال شارع الحريه وغرب عمارة الضرائب القديمه الخرطوم	0122443066
22	عبد الفتاح علي محمد حاج	دكتواره ادارة اعمال	الخرطوم شرق عمارة د/ حسن عثمان	0912988701
23	احمد النور ابراهيم النور	ماجستير محاسبة	ام درمان عمارة حامد حسين قاسم شرق الجامع الكبير مكتب رقم 5	0912157237
24	فاطمة محمد علي جدعه	بكلاريوس محاسبة	الخرطوم شرق تقاطع شارع السيد عبدالرحمن مع شارع المك نمر	0912554602
25	الصادق علي جماع الضو	بكلاريوس محاسبة	كوستى ، عمارة النيل الاهلى الطابق الثانى	0912879800
26	محمد أبوزيد عبد الله	زمالة المحاسبين القانونين السودانيين	شرق النيل ، الفيحاء	0912390496
27	الطيب يوسف محمود شرونى	بكلاريوس محاسبة	شارع الجمهورية عمارة وهج	0912320128
28	عمر الفاروق محمد خليل جباره	ACCA	الخرطوم ، عمارة ابو العلا	0912201006
29	الرشيد ميرغنى محمد حسين	زمالة المحاسبين القانونين السودانيين	بورتسودان	0912334995
30	اسماعيل احمد اسماعيل بخاري	ماجستير إدارة التدقيق والاستشارات	عمارة شركة التنميه الريفيه المقرن	0912232260
31	ياسر عبدالحميد الزين إبراهيم	زمالة المحاسبين القانونين السودانيين	الخرطوم عمارة شروني الطابق الاول	0912612910
32	زينب أحمد الحاج منصور	زمالة المعهد العربي للمحاسبيين القانونيين	عمارة الشركه السودانيه للتامين	0122816577
33	حسن فضل الله حسن عيسي	بكلاريوس محاسبة	ام درمان منطقه صناعيه مصنع رزاز العطور	0912108569

34	معتصم فضل عبد الرحيم عبدالحميد	دكتوراة تكاليف ومحاسبه اداريه	نهر النيل عطبرة الحصايا	0123069292
35	محمد ابوزيد عبدالله ابوزيد	زمالة المحاسبين القانونين السودانيين	الفيحاء شرق النيل	0912390496
36	عبدالحليم محمود حسن مرزوق	بكلاريوس محاسبة	منظمه الدعوة الاسلاميه ص.ب 199	0123856875
37	بشري عثمان ابراهيم محارب	بكلاريوس محاسبة	الخرطوم 2 شارع 494 برج دانا الطابق الثاني شقه رقم 10	0912587470
38	عثمان احمد فضل واش	زمالة المحاسبين القانونين السودانيين	الخرطوم ابوسعد	0914485377
39	صديق آدم أبكر محمد	بكلاريوس محاسبة	تقاطع شارع سعد ابو العلا مع الحريه	0922250012 0912280058
40	مصطفي محمد ابراهيم احمد	بكلاريوس محاسبة	2مربع 5 الدناقله شمال	0912229159
41	محمد حسين مساعد عبدالرحيم	زمالة المحاسبين القانونين السودانيين	الخرطوم ريفي بحري	0909151480
42	آدم بابكر عمر آدم	زمالة المحاسبين القانونين السودانيين	الخرطوم- وزارة العدل	0918106488
43	د. ابراهيم فطر بنداس حسين	دكتوراة محاسبة	عمارة عثمان الياس / السوق العربي	0911024887 0125636449
44	عبدالحميد عبدالله فضل الله محمد	دكتوراة محاسبة	الخرطوم العشرة مربع 12 منزل 69	0922480009
45	معتصم هارون علي موسي	ماجستير محاسبة	حي الصفا برج المروة	0912921500 0912331035
46	الجيلاني الطاهر الشريف الحسين	زمالة المحاسبين القانونين البريطانيه	حي الصفا برج المروة	0911440957
47	يوسف عبدالله محمد الحسين	زمالة المحاسبين القانونين الامريكيه	حي الصفا برج المروة	0912345167
48	السر نصر علي محمد طه	بكلاريوس محاسبة	عمارة حراء . شمال الجامع الكبير الطابق الثالث	0918028525
49	صلاح الدين سيد أحمد الأمين	ACCA	الخرطوم ، بحرى عمارة عبد الباسط	0911224022
50	محمد تاج السر محجوب حاج أحمد	دكتواره محاسبه	ولاية القضارف ، سوق القضارف الكبير	0912676860
51	محمد جمال الدين محمد خليل	زمالة المحاسبين الادارين الامريكيه	امدرمان ، الثوره الحاره 8	0999900000
52	حسن بشير محمد صالح	بكلاريوس محاسبة	الخرطوم . السوق العربي	0912918967
563	محمد أحمد اسماعيل عبدالرحمن	بكلاريوس محاسبة	الخرطوم 2	0912345721
54	أميرة حسن علي باشري	زمالة المحاسبين القانونين السودانيين	الخرطوم الكلاكله القبه مربع 2 منزل رقم	0911282117

			89	
55	عبدالله وداعه على محمد	دكتوراة محاسبه	الخرطوم عمارة التمدن السوق العربي	0912368448
56	كمال جعفر محمد أحمد	بكلاريوس محاسبة	الخرطوم عمارة التمدن السوق العربي	0919918889
57	صلاح عبدالله عبد المحمود محمد	زمالة المحاسبين القانونين السودانيين	عمارة التأمينات ش 5 ط 3	0912350153 0123057157
58	أنور خليفه ساتي نصر	زمالة المحاسبين القانونين السودانيين	الخرطوم – المنشيه	0912259805 0123027895
59	عبدالحميد عبدالله محمد عبدالعزيز	زمالة المحاسبين القانونين السودانيين	الخرطوم – عمارة التامينات الطابق السادس شقه 65	0912697739
60	مصطفي محمد عيسى نصر	بكلاريوس محاسبة	الخرطوم – السوق العربي عمارة القادسيه الطابق الاول مكتب 1	0122638418
61	صلاح بابكر عيسي مهاجر	دكتوراة الفلسفه في المحاسبة والتمويل	الخرطوم – شارع عبيد ختم – عمارة جامعه السودان المفتوحة	0911200593
62	عماد الدين وداعة الله محمد عبدالقادر	زمالة المحاسبين القانونين البريطاني- انجلترا	الخرطوم – العمارات شارع 15 برج المهاجر الطابق السادس	0123000004
63	عبدالمطلب عثمان محمود دليل	دكتوراة الفلسفه في المحاسبة والتمويل	بحري كافوري	0912997833
64	مدثر عمر محمد احمد محمد	ماجستير محاسبة	الجزيرة ود مدني	0122385818 0121785775
65	أحمد محمد علي جابر	زمالة جمعيه المحاسبيين القانونيين الامريكيه	الخرطوم شارع الجمهوريه عمارة الشيح الامين مصطفي الطابق 2	0123045574
66	عبدالله حسن احمد علي	زمالة المحاسبين القانونين السودانيين	السوق العربي تقاطع السيد عبدالرحمن مع صالح باشا	0123500232 0118493355
67	تاج السر محمد الحسن عوض الكريم	بكلاريوس محاسبة	شارع الحريه عمارة كملا . بالخرطوم	0912410701
68	فاروق أحمد فرج طة	بكلاريوس محاسبة	الخرطوم عمارة حمودة قطعه 22	0912368255
69	أسعد صلاح الشيخ عوض الجيد	زمالة المحاسبين القانونين السودانيين	الخرطوم الجريف غرب الحارة الخامسه م 64	0906404047 0928344444
70	محمود ابراهيم محمد أحمد	ACCA	الخرطوم شارع بيو يوكوان	0127070444

71	عثمان محمد عبدالرحمن عرمان	زمالة المحاسبين الادارين الامريكيه	الخرطوم العمارات شارع 21	0906865813
72	غازي بلوله ابوالحسن الصديق	ماجستير الادارة العامه	ام درمان عمارة الحاج مبارك	0911366990
73	ابوبكر عبدالله مارن الحسنه	زماله المحاسبين القانونيين السودانيه	الخرطوم الشهيد طه الماحي شقه رقم 1 عمارة رقم 564	0912391547
74	سليمان أحمد قريب الامام	زمالة المحاسبين القانونيين السودانيه	بحرى الحلفايا	0183477113
75	عبد الرحمن الامين أحمد الامين	زمالة المحاسبين الامريكيين	بحرى الحلفايا	0187747312
76	القاسم رزق الله ابو القاسم	زمالة المحاسبين البريطانين، انجلترا	بحرى الحلفايا	0918731556
77	محمد عبد الرحمن ادريس سبيل	دكتواره محاسبة	الخرطوم ، عمارة	0915124565
78	د. مصعب بركات أحمد علي	دكتواره محاسبة	شارع الحريه أبراج الحريه شقه 2 الطابق الرابع	0919809697
79	عبد الرحمن عثمان الامام	ماجستير ادارة اعمال	الخرطوم عمارة التاكا الطابق 2	0912648943
80	معاويه علي ابو زيد عبدالله	زماله المحاسبيين القانونيين السودانيه	برج البركه الطابق 7	0912577306
81	نبيل إلياس ابراهيم عبد الشهيد	بكلاريوس محاسبة	الخرطوم عمارة المغربي مكتب رقم 9 بجوار شركه جوبا للتامين	0911178808
82	عوض أبو زيد محمد محمود	ماجستير ادارة اعمال	شارع الحريه	0912390506
83	عبد المجيد محمد عبد المجيد حسن	بكلاريوس محاسبة	الخرطوم الكلاكله	*0912966718*
84	عبدالله حامد القاضي محمد	الزماله البريطانيه	ام درمان غرب حديقه ام درمان الكبري	0912344586
85	عبد الرحمن الخير محمد درار	بكلاريوس محاسبة	الخرطوم السجانه	0912583126
86	مشاعر زين العابدين عثمان القاضي	زماله المحاسبيين القانونيين السودانيه	الخرطوم عمارة ود الفضل الطابق الثاني رقم (36)	0912117924 0922244069
87	بابكر محمد صغير بدق	زماله المحاسبين القانونيين البريطانيه	الخرطوم عمارة الاخوة الطابق الثامن	0923018911
88	آدم إدريس جدو احمد	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	الفاشر حي ديم سلك	0915110860
89	هشام عبد العزيز صالح محمود	ACCA	الطائف مربع 22 منزل 148	0912300955
90	مدنى مالك حسب النبي مالك	ACCA	الخرطوم شارع البلديه الطابق الاول برج بنبدي	0912392139
91	سامر حسين عبدالله أحمد	الزماله الامريكيه	الخرطوم شارع الستين	0912907345

92	فيصل جاد الرب عبدالحليم المهدى	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	بورتسودان الجامع الكبير	0919746158
93	عمرطه عبد السيد طه	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	الخرطوم جوار المركز الدولي للسمع	0912308786
94	عبد المنعم محمد بركات حسن	بكلاريوس محاسبة	الباقير . الشارع العام	0124167070
95	محمد شيخ ادريس إبراهيم	ACCA	شارع الجهموريه ، عمارة ابو العلا الجديدة	0183771208
96	ماريت ميرى اوفلين	ACCA	شارع الجهموريه ، عمارة ابو العلا الجديدة	0183771208
97	حسن محمد عبد الفاضل قدورة	بكلاريوس محاسبة	ود مدني السوق الكبير	0912801860
98	طه حسين يوسف عبيد	دكتوراة الفلسفه في المحاسبه والتمويل	الخرطوم ام درمان الموردة بائت شرق	0912323036
99	فتح الرحمن فضل الله مبروك احمد	بكلاريوس محاسبه	ام درمان البسته عمارة شيخ ادريس	0124464999
100	الحسن نقد الحسن نقد	بكلاريوس محاسبه	ام درمان البسته عمارة شيخ ادريس	0912628479
101	محمد أحمد حسن احمد	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	شارع الحريه عمارة السياحه الطابق 2	0912215606
102	كامل عبد الله على التوم	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	جبره مربع 10منزل 49	0912369159
103	رمضان حسن احمد بخيت	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	الخرطوم ، اركويت ضرائب اركويت	0912805341
104	عزالدين عبد الله أدم جبال	زمالة المحاسبين القانونيين باتجلترا	شارع الحريه عمارة المبارك ط 6 شقه 1	0912301299
105	محمد سليمان عبدالله حجار	زمالة المحاسبين القانونيين باتجلترا	شارع الحريه عمارة المبارك ط 6 شقه 2	0912307157
106	عباس عمر داوؤد كجو	بكلاريوس محاسبه	الخرطوم عمارة اولاد عبدالله	0912491967
107	على محمد سالم على	زمالة المحاسبين المالين التنفذيين	الخرطوم 2 عمارة وائل جعفر	0912209202
108	زين العابدين على احمد	دكتواره فى المحاسبه	الخرطوم 2 عمارة وائل جعفر	0912209202
109	التاج عبد الرازق نور الدين	ماجستير فى المحاسبه	الخرطوم 2 عمارة وائل جعفر	0912399381
110	عبد المنعم البلة حسابه مالك	دكتواره في المحاسبه	جامعة السلام ، الفولة ، ولاية غرب كردفان	0124864400
111	حافظ منصور الصديق يحي	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	عمارة كامل امين الطابق السادس شقه رقم (1)	0127351044 0923380807
112	حمزه علي محمد احمد	بكلاريوس محاسبة	ام درمان جنوب	0912965069
113	عباس عمر داوؤد كجو	بكلاريوس محاسبه	الخرطوم عمارة اولاد عبدالله	0912491967
114	بابكر احمد سعد على	بكلاريوس محاسبة	الخرطوم ، السوق العربى عمارة أبو عركى	0912960062
115	يوسف محمد احمد عثمان	بكلاريوس محاسبة	الخرطوم السجانه	0918185942

116	حمزة الشيخ محمد صالح عمر	دكتوراة محاسبه	الخرطوم المعمورة منزل 163 مربع 70	0912303189
117	شهاب الدين محمد احمد عبدالله	دكتوراة دراسات مصرفيه ومماليه	ام درمان، السوق، مركز الامين النو التجاري	0912234712
118	موسى العاقب حسن محمد	ماجستير محاسبه ماليه	ام درمان شركة ايون الاستثمار	0117013862
119	عثمان احمد ابراهيم محمد المدنى	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	عمارة الطاهر محمد صالح الطابق 1 مكتب رقم1	0912259223
120	مرتضى علي علاء الدين محمد الامين	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	سلطنة عمان ام صلاله	0096898974617
121	مبارك علي إبراهيم الأمين	الزمالة الامريكية	العمارة الكويتيه شارع النيل البرج الثالث الطابق الثاني	0912305609
122	د/عبدالقادر فضل الله عيسي ابوالعول	بكلاريوس محاسبة	عمارة الفادنيه الخرطوم جنوب ابراج الضرائب	0912149687
123	صلاح سيد أحمد محمد علي	بكلاريوس محاسبة	الخرطوم – السوق العربي عمارة ابوالسيد مكتب رقم (3)	0914638660
124	يوسف محمد احمد عثمان	بكلاريوس محاسبة	الخرطوم السجانه	0918185942
125	نادر ونجت عبد السيد مخائيل	ماجستير في المحاسبه والتمويل	شارع البرلمان جنوب مبني البريد العمومي	0183777676
126	ابوعبيدة ابوالقاسم العوض الشافعي	الزماله البريطانيه	عمارة ادم دوسه شارع صالح باشا المك	0912142895
127	أيمن محمد أحمد إدريس	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	الخرطوم ،بحرى	0912442935
128	سمية ربيع السيد مرجان	بكلاريوس محاسبة	الخرطوم شارع الحريه عمارة يوسف صالح خضر	0912999538
129	علاء الدين محمد صالح شريف	الزماله البريطانيه	الخرطوم غرب شارع الحريه	0123063816
130	مجذوب عمر محجوب عمر	بكلاريوس محاسبة	الختميه ، شارع الانقاذ	0912135095
131	على محمد عبد الرحمن بكر	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	امدرمان اسكان شعبى	0912210778
132	زكريا محمد النصري حمد	بكلاريوس محاسبه	عمارة ابو العلا القديمه مكتب 138	0912379061
133	حسين محمدعثمان حماد	دكتوراه فى المحاسبه	امتداد ناصر شارع مامون بريز	0912353691
134	طارق احمد محمد محمد نور	الزماله العربيه	الخرطوم ،عمارة حسن عوض الكريم طابق	01912224430

135	خالد ابراهيم الصديق ابراهيم	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	شركه صديق علي الطيب وشركاه شارع الجمهوريه عمارة الشيخ مكاوي	0915223970
136	سيف الدين نزلاوي محمد الشيخ	الزماله الامريكيه CPA	الخرطوم بري شمبات مربع 18	0097339990567
137	المأمون حامد عبد الرحمن الأمين	الزماله الامريكيه CPA	الخرطوم ابراج النيليين مكتب 85 ط 9	0912306827
138	عبد العزيز احمد حسين محمد	الزماله الامريكيه CPA	الخرطوم ابراج النيليين مكتب 85 ط 9	0999955577
139	الصافي جمعة الامين سليمان	بكلاريوس محاسبه	عمارة السلام الطابق الثاني	0918080000
140	السر أحمد فضل السيد أحمد	بكلاريوس محاسبه	الخرطوم شارع الحريه عمارة ابراهيم عبدالوهاب ط 3	0123050688
141	احمد عبد الحافظ محمد أحمد	بكلاريوس محاسبه	الخرطوم شارع الحريه عمارة ابراهيم عبدالوهاب ط 3	0912246689 0123050688
142	يوسف عباس فضائل أحمد	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	ولاية الجزيره محلية جنوب الجزيره	0126324080
143	رحمة الله على بابكر عجب	الزماله البريطانيه ACCA	برج المروه حي الصفا	0912304303
144	أحمد خالد محمد أحمد الفويل	دكتواره فى المحاسبه	الثوره الحاره 14 الشنقيطى	0123023345
145	كمال الدين فتح الرحمن عبد الله	بكلاريوس محاسبه	حله كوكو	0911207111
146	هنادى عبد المنعم أحمد الأحمر	دكتواره فى المحاسبه	امدرمان ، اميده السبيل	0915205959
147	بشرى عبد الرحمن ابراهيم محمد	ACCA	اركويت ، محطه البلابل ، ش 1 ، ق 237	0912163355
148	محمد على محمد الحاج	دكتوراة محاسبة	الخرطوم العمارات ش15	0912389711
149	الطيب الصادق محمد منير	زمالة المحاسبين القانونيين العرب	وزارة التعليم العالي	0912590136
150	عوض الحاج علي حسن	زمالة جمعيه محاسبين التكاليف والمحاسبه الاداريه بانجلتر	الخرطوم عمارة بنك الاعتماد	0912285393
151	مصطفي نجم البشارى علي	دكتوراة المحاسبة	ام درمان الملازمين	0912367125
152	أدم عبدالله حسين عبدالله	زمالة المحاسبين الامريكيةCPA	عمارة التاكا شارع عطبرة	0965515096
153	زهراء النور محمد حمد	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	اركويت مربع 69 ، البلابل	0909800196
154	الفاضل الحسين عثمان حاج ادريس	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	الخرطوم شركة السلام للأسمنت	0927528625
155	مرتضى محمد علي الصديق	دكتوراة تكاليف ومحاسبه ادراية	بحري شمال التكينه ود عثمان	0122300065

156	الأمين محمد فقير عثمان	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	امدرمان العباسية حي الامراء	0912192242
157	يحي يوسف محمد عثمان	ACCA	الخرطوم ، سوق الافرنجي ، شارع البرلمان	0915492147
158	أحمد علي محمد هارون	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	وزارةالمالية ،الخرطوم	0999809939
159	عبدالناصر عباس حسن باشري	بكلاريوس محاسبة	الخرطوم السجانة شارع البوستة	0912818252
160	زين العابدين البرعي احمد محمد	الزمالة البرطانية	شارع الملك نمر	0123400109
161	عبد القادر محمد عبد القادر بانقا	الزماله البريطانيه ACCA	شارع عطبره ،عمارة التاكا	0912149445
162	محمد صالح عثمان محمد حمزه	بكلاريوس محاسبة	الخرطوم ، بري	0123695704
163	مبارك العوض محمد عبد الصادق	زماله جمعيه المحاسبيين القانونيين لندن	الخرطوم امتداد ناصر مربع 1 منزل 375	0912235661
164	محمد إدريس جمعه محمد	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	الخرطوم بري اللامات مربع5 منزل134	0122068494
165	محمد المهدى عبد الله يعقوب	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	شركة السنط للتنمية المحدوده	0912167692
166	علم الدين عبد الله الطاهر عبد الكريم	زمالة المحاسبين العرب	بحرى ، الفكى هاشم	0966080870
167	سليمان علي حسب الله بابكر	دكتوارة محاسبة	ام درمان – المناره منزل رقم 205 مربع 3	09121391190
168	نورين محمد ابراهيم مهاجر	بكلاريوس محاسبه	حي الزهره بجوار مسجد ابوبكر الصديق	0911119430
169	أحمد عبدالله محجوب محمد	زمالة المحاسبين العرب	السوق العربي عمارة التلفزات	0126334956
170	عمر ابراهيم عبد الله نصر	بكلاريوس محاسبه	منار ، السوق	0122653672
171	انتصار مزمل سلمان غندور	بكلاريوس ادراة اعمال	الخرطوم ،شارع عبد الرحمن برج المنار	0918204343
172	تاج الدين ابراهيم احمد عبد الله	بكلاريوس محاسبه	عمارة البنك العربي السودان شارع الجامعة	0127699108
173	علي عبد الرحمن ابراهيم علي	بكلاريوس محاسبة	الخرطوم السوق المركزي	0922733570
174	لؤى خلف الله محمد علي	الزمالة البريطانية	السعودية الرياض	0909705555
175	سناء علي محمد عوض	دكتوارة محاسبة	ام درمان الثورة الحاره21	0129171817
176	خضر أحمد علي المهدى	ACCA	الخرطوم شرق شارع الشيخ مصطفى الامين	0912326554
177	حسن محمد حسن عدار	الزماله البريطانيه	الخرطوم	0122856688
178	طارق هجو محمد احمد حمراى	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	عمارة بنك الاعتماد سابق الطابق 2	0912921753
179	عادل علي جباره مصطفى	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	الخرطوم ، بري الدرايسه	0112582304
180	محمد عبد الله عبدالقادر احمد	ماجستير محاسبة	الخرطوم غرب مربع 10	0918180221
181	عائد محمد سيد جبر	بكلاريوس محاسبة	الخرطوم العمارات ش 31	0911314050

182	البشير فضل الله الحاج عثمان	بكلاريوس محاسبة	عمارة الضرائب القديمه طابق 4	0129704642
183	عادل عبدالرحمن ابراهيم صالح	زمالة المحاسبين العرب	الكلاكله القادسيه مربع 1	0912789880
184	علي عابدين حسن علي	بكلاريوس محاسبة	شارع الحريه مع السيد عبد الرحمن	0967766142
185	محاسن علي خليل الحاج	دكتوارة المحاسبه	الصحافه مربع 25 منزل 20	0912209533
186	نجم الدين ابراهيم حسن محمد	دكتوارة المحاسبه والتمويل	الخرطوم تقاطع شارع الحريه مع شارع السيد عبد الرحمن عمارة رقم 4	0912393425
187	مصطفى محمد سالم بيومي	زماله بريطانيه	الخرطوم نمره 2 بالقرب من حديقة اوزون	0912308963
188	ابراهيم عجبنا عمر محجوب	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	كادقلي /حي الموظفين الشرقي	0122216193
189	اميرة يوسف عمر الامين	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	الخرطوم ،بحرى شمبات مربع 18	0912955137
190	صفاء بشير عمر ابراهيم	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	الخرطوم بحرى الدروشاب جنوب شرق	0918067332
191	عمر إبراهيم محمد أحمد محمد	زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية	الخرطوم بحري الحلفايا مربع 8	0908203025
192	عادل أحمد الريس أحمد	زمالة المحاسبين القانونيين العربية	الخرطوم تقاطع شارع الحرية شارع السيد عبد الرحمن عمارة [illegible]	0912854832
193	فيصل بخيت العاقب عبدالله	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	[illegible]	[illegible]
194	نجاة متوكلي محمود	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	[illegible]	[illegible]
195	عمرو محمد خير عمر	زمالة المحاسبين القانونين البريطانية	الخرطوم اركويت	0912258523
196	معتز هلال احمد شاور	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	[illegible]	[illegible]
197	دالي تراوري محمد عثمان	[illegible]	[illegible]	[illegible]
198	معاوية عوض عثمان نافع	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	الخرطوم اللاماب	0122655978
199	د/ عصام الدين أحمد محمد بدري	دكتوراه في المحاسبة	الخرطوم الحاج يوسف	0123776606
200	مصعب محمد عوض محمد	دكتوراه في المحاسبه	الحاج يوسف شارع1 محطة الرحمه	0129562099
201	د/ مزمل عوض الكريم أحمد عثمان	دكتوراه في المحاسبه	ام درمان المربعات مربع 14	0915209848
202	عمر خليفة عمر كرار	بكلاريوس محاسبة	ام درمان الثورة الحاره 63منزل رقم 156	0122971241
203	كمال الدين عبدالله عبدالرحمن عبوش	زمالة المحاسبين الامريكيه	مسقط سلطنة عمان	0123057157
204	عبد القادرعبدالرحيم عبدالرحمن محمد	بكلاريوس محاسبة	السجانة شارع النص	0928508188
205	عبد اللطيف احمد عبد المطلب الحاج	زمالة العربيه المحاسبين والقانونين	مدنى حي اركويت	0111492168

206	عائده عثمان عبدالله بلال	دكتوراه في المحاسبة	الخرطوم شرق عمارة الفيحاء	0121569581
207	حنان مبارك ياسين الفكي	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	بحري شمبات مربع 6 منزل 194	0999918993
208	تاج الدين الخليل بلال عثمان	زمالة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين	الخرطوم	0912789880
209	نسرين كمال مصطفى إسماعيل	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	الخرطوم العشرة مربع 1	0912273181

*يخول القيد في سجل المحاسبين والمراجعين القانونيين ممارسة المهنة بكافة أشكالها من مراجعة واعتماد ميزانيات الافراد وشركات المساهمة العامة والمؤسسات والمنشآت وخلافها .

محلق رقم (4)

القوائم المالية

الشركة (A)

قائمة الأرباح والخسائر من العام 2011 -2013م

قائمة الميزانية من العام 2011 – 2013م

حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في 31/ ديسمبر 2012

البيـــــان	2012		2011	
	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
المبيعات (10)	15,401,140		6,968,214	
ناقصاً مردودات مبيعات	13,633		-	
ناقصاً تكلفة المبيعات	9,458,810		4,711,562	
		5,928,697		2,256,652
زائداً				
أرباح بيع أصول ثابتة	24,996		19,699	
إيرادات أخرى	2,400		-	
		27,396		19,699
		5,956,093		2,276,351
ناقصاً المصروفات العمومية والإدارية- (14)				
المرتبات والأجور	601,202		427,126	
مصروفات تسيير وخدمات وتأمين	405,601		283,447	
رسوم حكومية	-		21,536	
مصروفات تأمين وعلاج وسفر وأخرى	96,238		122,970	
مصروفات سنوات سابقة	184,284		104,590	959,669
		1,287,325		
صافي الأرباح والخسائر قبل الضرائب		4,668,768		1,316,682
ضرائب أرباح الأعمال		466,877		131,668
صافي أرباح أو (خسائر) السنة		4,201,891		1,185,014

تعتبر الإيضاحات من (1) إلى (16) جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية .

الميزانية في 2012/12/31

البيـــــــــان	ايضاح	جنيه 2012	جنيه 2012	جنيه 2011	جنيه 2011
الأصول غير المتداولة (الثابتة)	7	10,149,241		8,486,595	
ناقصاً مجمع الإهلاك		5,052,166		4,408,405	
			5,097,075		4,078,190
شهرة ثابتة			37		37
			5,097,112		4,078,227
الأصول المتداولة:					
المخزونات		2,247,095		2.108,429	
بضاعة بالطريق	8	2,599,247		566,333	
مدينون تجاريون		2,297,148		2,107,598	
مدينون مختلفون	15	313,767		313,711	
أرصدة مدينة أخرى	1	901,033		518,699	
نقدية بالصندوق والبنوك	9	1,009,148		37,694	
			9,367,438		5,652.464
التزامات متداولة:					
دائنون مختلفون	16	899,080		715,956	
مصروفات مستحقة	2	241,049		27,416	
مرابحة		-		-	-
مخصصات	3	466,877	1,607,306	131,668	875,040
صافي الأصول المتداولة			7,760,432		4,777,424
إجمالي الأصول			12,857,544		8,855,651
ممثلاً في:					
رأس المال 1000000 سهم					
قيمة السهم واحد جنيه	6		1,000,000		1,000,000
الاحتياطيات	4		3,864,170		3,864,170
الأرباح المرحلة	5		7,993,374		3,991,481
إجمالي التمويل			12,857,544		8,855,651

تعتبر الإيضاحات من (1) إلى (16) جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية.

عضو مجلس الإدارة

عضو مجلس الإدارة

Profit & Loss A/C for the year ended 31/12/2013

Particulars	2013		2012	
	SDG	SDG	SDG	SDG
Sales	24,503,868.92		15,401,140.00	
Less: return sales	9,765.00	24,494,103.92	13,633.00	15,387,507.00
Cost of sales		14,487,810.59		9,458,810.00
Gross profit		10,006,293.33		5,928,697.00
Add.				
Profit on sales of F. Asset	84,998.99		24,996.00	
Other Income	-	84,998.99	2,400.00	27,396.00
		10,091,292.32		5,956,093.00
Less: General & Administration Exp.				
Staff Wages & Benefits	1,028,461.01		601,202.10	
Services Expenses	428,944.55		405,601.00	
Government Charges	3,200.00		-	
Other Expenses	175,959.22		96,237.58	
Prior year expenses	270,219.00		184,284.40	
		1,906,783.78		1,287,325.00
Income for the Year Before B.P.Tax		8,184,508.54		4,668,768.00
B. Profit Tax		818,450.85		466,877.00
Profit for the year		7,366,057.69		4,201,891.00

Balance Sheet As at 31/12/2013

Particular	Notes	2013		2012	
		SDG	SDG	SDG	SDG
Non Current assets		15,040,177		10,149,241	
Less: Aggregate Depreciation		5,938,025		5,052,166	
			9,102,152		5,097,075
Fixed Deposit			37		37
			9,102,189		5,097,112
			9,102,189		5,097,112
Current Assets:-					
Inventories		3,706,693		2,247,095	
Goods in Transit		561,505		2,599,247	
Cash in hand & Banks		1,722,562		1,009,148	
Trade Debtors		5,095,462		2,297,148	
Sundry Debtors		333,148		313,767	
Other Debit Balances	1	2,279,880		901,033	
			13,699,250		9,367,438
Liabilities:-					
Sundry creditors		1,483,792		899,080	
Accrued charges	2	477,377		241,049	
Provisions	3	816,669		466,877	
Net current			2,777,838		1,607,006
			10,921,412		7,760,432
			20,023,601		12,857,544
Fund Employed :-					
1000000 shares of SDG 1.00					
Reserves	4		1,000,000		1,000,000
Retained earning	5		3,864,170		3,864,170
			15,159,431		7,993,374
			20,023,601		12,857,544

الشركة (B)

قائمة الأرباح والخسائر من العام 2011 -2013م

قائمة الميزانية من العام 2011 – 2013م

قائمة الدخل بالجنيه

عن السنة المالية المنتهيه في 2012/12/31م

البيـــــــــــــــــان	الإيضاحات	2012م	2011م
المبيعات	12	319,843,741	293,244,745
ناقصا: تكلفة المبيعات	13	308,469,124	282,966,989
اجمالى ارباح		11,374,617	9,277,755
زائدا: الايرادات الاخري	14	70,147	45,409
مجمل ربح		11,444,764	9,323,165
ناقصا: المصروفات العمومية والادارية	15	7,147,214	5,813,726
صافى الربح من العمليات		4,297,551	3,509,439
زائدا: ارباح رأسمالية		987,478	0
صافى الربح من النشاط		5,285,029	3,509,439
ناقصا: مخصص ديون مشكوك في تحصيلها		206,713	179,386
صافى الربح قبل الزكاة والضرائب		5,078,316	3,330,053
ناقصا: مخصص الزكاة		126,958	53,105
صافى الربح قبل الضرائب		4,951,358	3,276,947
ناقصا: مخصص الضرائب		775,211	518,450
صافى الارباح		4,176,147	2,758,497

تعتبر الايضاحات من (1-15) جزء لايتجزأ من هذه القوائم المالية

المدير المالى	العضو المنتدب	رئيس مجلس الادارة
حاتم عثمان المصري	الهادى ابراهيم حسن	محمد الفاتح حامد

عدار وشركاه
AHR
Adar & Co

الوطنية للبترول

قائمة المركز المالي كما في 2012/12/31م

البيان	الملاحظة	2012م	2011م
الموجودات			
الموجودات غير المتداولة			
الممتلكات والمعدات	1	31.174.164	27.731.839
المشاريع تحت التنفيذ	2	129.051	132.208
جملة الموجودات غير المتداولة		31.303.216	27.864.047
الموجودات المتداولة			
المخزونات	3	1.133.442	1.796.858
المدينون والدفعات المدينة	4	6.890.365	4.018.855
المدفوعات مقدماً	5	169.047	259.083
النقدية بالخزينة والبنوك	6	4.317.304	5.962.346
المبالغ تحت التحصيل		0	5.231.649
المشاريع استثمارية		300.000	0
الاستثمارات مستديمه		2.102.534	0
جملة الموجودات المتداولة		14.912.672	17.268.790
اجمالي الموجودات		46.215.908	45.132.837
حقوق المساهمين والمطلوبات			
رأس المال		15.253.056	15.253.056
علاوة الاصدار		677.053	741.053
الاحتياطات	7	5.307.083	4.929.666
صافي الارباح(الخسائر) المتراكمة	8	3.460.757	2.349.322
اجمالي حقوق المساهمين		24.697.950	23.273.097
المطلوبات غير المتداولة			
قروض طويلة الاجل	9	9.176.886	5.451.169
المطلوبات المتداولة			
الدائنون و الارصدة الدائنة الاخرى	10	10.377.918	15.339.315
المخصصات	11	1.963.153	1.069.256
اجمالي المطلوبات		21.517.958	21.859.740
اجمالي حقوق المساهمين و المطلوبات		46.215.908	45.132.837

تعتبر الايضاحات من (1-15) جزء لايتجزأ من هذه القوائم المالية

ع/ رئيس مجلس الإدارة
محمد الفاتح حامد

العضو المنتدب
الدكتور ابراهيم حسن

المدير المالي
ستة عثمان الطيب

عدار وشركاه
AHR
Chartered Certified Accountants
Adar & Co

قائمة الدخل

للسنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٣

	إيضاح	٢٠١٣ جنيه سوداني	٢٠١٢ جنيه سوداني
المبيعات	١٥	٤٠٨,٣٦٦,٦٢٢	٣١٩,٤٣٧,٢٧٧
تكلفة المبيعات	١٦	(٣٩٢,٣٧١,٦٤٢)	(٣٠٨,٢٩٧,٦٨٣)
مجمل الربح		١٥,٩٩٤,٩٨٠	١١,١٣٩,٥٩٤
الإيرادات الأخرى	١٧	٢٣٢,٩٠٩	١,٤٦٤,٠٩١
تكلفة العاملين	١٨	(٢,٢١٧,٨٤٣)	(٢,٢٤٨,٩٢٣)
المصروفات العمومية والإدارية	١٩	(٦,٢٣٩,١٣٠)	(٥,٢٧٦,٤٤٦)
فرق تقييم عملة		(١,٢٢٦)	-
صافي أرباح السنه قبل الزكاة والضرائب		٧,٧٦٩,٦٩٠	٥,٠٧٨,٣١٦
الزكاة	٢٠	(١٢٧,١٠٢)	(١٢٦,٩٥٨)
ضريبة أرباح الأعمال	٢١	(١,١٤٦,٣٨٨)	(٧٧٥,٢١١)
صافي الربح للسنه		٦,٤٩٦,٢٠٠	٤,١٧٦,١٤٧

المدير المالى
حاتم عثمان المصرى

العضو المنتدب
الهادى ابراهيم حسن

رئيس مجلس الادارة
محمد الفاتح حامد

تشكل الإيضاحات المرفقة من ١ الى ٢٤ جزءاً من هذه القوائم المالية.

قائمة المركز المالي

في ٣١ ديسمبر ٢٠١٣

	إيضاح	٢٠١٣ جنيه سوداني	٢٠١٢ جنيه سوداني
الموجودات			
الموجودات غير المتداولة			
الموجودات الثابتة	٣	٤١,١٣٠,٦٨٦	٣١,١١٩,٣٤٥
مشروعات تحت التنفيذ	٤	٣,٣٣٩,١١٣	١٢٩,٠٥١
الموجودات الغير ملموسة	٥	٣٥,٧٤١	٥٤,٨١٨
إجمالي الموجودات غيرالمتداوله		٤٤,٥٠٥,٥٤٠	٣١,٣٠٣,٢١٤
الموجودات المتداولة			
النقدية	٦	٥,٤٤٩,٥٦٠	٤,٦١٧,٣٠٤
المدينون وأرصده مدينة أخرى	٧	٥,٦٢٠,٦٠٢	٨,١٠٠,٩٦٥
المخزون	٨	٦,٤١٤,٨٣٦	١,١٣٣,٤٤٢
إجمالي الموجودات المتداوله		١٧,٤٨٤,٩٩٨	١٣,٨٥١,٧١١
إجمالي الموجودات		٦١,٩٩٠,٥٣٨	٤٥,١٥٤,٩٢٥
حقوق الملكية و المطلوبات			
حقوق الملكية			
رأس المال	٩	١٦,٤٧٣,٣٠٠	١٥,٢٥٣,٠٥٦
علاوة الإصدار		٧٤١,٠٥٣	٧٤١,٠٥٣
إحتياطي عام	١٠	١,٤٠٨,٠٠٨	١,٤٠٨,٠٠٨
فائض إعادة تقويم الموجودات الثابتة		٣,٨٩٩,٠٧٦	٣,٨٩٩,٠٧٦
الأرباح المبقاه		٥,٩٤١,٣٤٨	٣,٣٩٦,٧٥٧
		٢٨,٤٦٢,٧٨٥	٢٤,٦٩٧,٩٥٠
المطلوبات غير المتداوله			
ضمانات الوكلاء	١١	١٩,٠٦٦,١٤٠	٩,١٧٦,٨٨٦
مطلوبات طويلة الأجل	١٢	٣٦٩,٩٧٨	–
		١٩,٤٣٦,١١٨	٩,١٧٦,٨٨٦
المطلوبات المتداولة			
الدائنون وأرصده دائنه أخرى	١٣	١٢,٨١٦,٩٢٥	١٠,٢٧٧,٩٢٠
المخصصات	١٤	١,٢٧٤,٧١٠	٩٠٢,١٦٩
إجمالي المطلوبات المتداوله		١٤,٠٩١,٦٣٥	١١,٢٨٠,٠٨٩
إجمالي حقوق الملكية و المطلوبات		٦١,٩٩٠,٥٣٨	٤٥,١٥٤,٩٢٥

العضو المنتدب
البادي ابراهيم حسن

رئيس مجلس الادارة
محمد الفاتح حامد

المدير المالي
حاتم عثمان المصري

تشكل الإيضاحات المرفقة من ١ الى ٢٤ جزء من هذه القوائم المالية.