

## دور المراجعة التحليلية في ضمان استمرارية المنشأة

(دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة بولايتي الخرطوم والبحر الأحمر  
بالسودان)

### *The Role of Analytical Audit in Ensuring of Enterprise Continuity: Practical Study on Audit Offices in in the states of Khartoum and the Red Sea in Sudan*

د. عفراء الفاضل محمد عثمان: أستاذ مساعد، كلية بورتسودان الاهلية، السودان

د. أيمن عبد الله محمد أبو بكر: أستاذ مساعد، جامعة أبو ظبي، الامارات العربية المتحدة

**Dr. Afra Alfadil Mohamed Osman:** Assistant Professor, Port Sudan  
National College, Sudan

**Dr. Ayman Abdalla Mohammed Abobakr:** Assistant Professor - Abu  
Dhabi University, United Arab Emirates

## المستخلص:

هدفت الدراسة الى التعرف على دور المراجعة التحليلية في ضمان استمرارية المنشأة، دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة السودانية بولايتي الخرطوم والبحر الأحمر بالسودان، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية استخدام اساليب المراجعة التحليلية من قبل المراجعين السودانيين العاملين بمكاتب المراجعة السودانية ودوره في ضمان استمرارية المنشأة، ومن أجل الحصول على البيانات اللازمة لإتمام الدراسة قام الباحثان بتطوير استبانة مكونة من (27) فقرة تم توزيعها على عدد (130) من الموظفين في دوائر الرقابة والتدقيق الداخلي بمكاتب المراجعة، ومن خلال تحليل البيانات باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS)، توصلت الدراسة الى العديد من النتائج والتوصيات أهمها: أن جميع أساليب المراجعة التحليلية قد تحصلت على درجة موافقة عالية من قبل أفراد عينة الدراسة، كذلك أظهرت نتائج تحليل الانحدار المتعدد وجود علاقة قوية وتأثير ذي دلالة إحصائية لكافة متغيرات الدراسة المستقلة مجتمعة (أساليب المراجعة التحليلية) في رضا العملاء، كما أوصت الدراسة ضرورة التزام المراجعين بإجراءات المراجعة التحليلية بشقيها التقليدي والمتطور لضمان استمرارية المنشأة، كذلك ضرورة استخدام اساليب المراجعة التحليلية وتدريب المراجعين بمكاتب المراجعة السودانية على استخدامها.

**الكلمات المفتاحية:** المراجعة التحليلية، المراجعة التقليدية، استمرارية المنشأة

## Abstract:

The study aimed to identify the role of analytical review in ensuring the continuity of the establishment, a field study on a sample of Sudanese audit offices in the states of Khartoum and the Red Sea in Sudan, where the problem of the study was how to use analytical review methods by Sudanese auditors working in Sudanese audit offices and its role in ensuring the continuity of the establishment In order to obtain the necessary data to complete the study, the researchers developed a questionnaire consisting of (27) items that were distributed to (130) employees in the control and internal audit departments of the audit offices, and by analyzing the data using the statistical analysis program (SPSS), The study reached many results and

recommendations, the most important of which are: that all methods of analytical review have obtained a high degree of approval by the members of the study sample, as well as the results of multiple regression analysis showed the existence of a strong relationship and a statistically significant effect for all independent study variables combined (analytical review methods) in Customer satisfaction, the study also recommended the need for auditors to adhere to the analytical review procedures, both traditional and advanced, to ensure the continuity of the facility, as well as the need to use analytical review methods and train auditors in the Sudanese audit offices to use them.

**Keywords:** Analytical review, Traditional review, Continuity of the establishment

## أولاً: الإطار المنهجي:

### تمهيد:

تعتبر المراجعة التحليلية من أكثر أدوات المراجعة فائدة للقيام بدراسة وتحليل البيانات بأشكالها المختلفة سواء كانت مالية أو غير مالية بصورة تجعلها أكثر جودة وفعالية في تحقيق عمليات المراجعة، كما تستطيع المراجعة التحليلية بأساليبها الحديثة المنتقاة بعناية إضافة الي الخبرة المهنية في التنبؤ بضمان استمرارية المنشأة من خلال دراسة المخاطر التي قد تواجهه المنشأة، وتعطي المراجعة التحليلية صورة بينة وصادقة لكافة الأطراف المستفيدة من المراجعة سواء كانت إدارة المنشأة أو المستثمرين أو المقرضين من التعرف على موقف المنشأة المالي ومدى قدرتها على الإيفاء بالتزاماتها تجاه الغير وعلى تجاوز العقبات التي تعترضها بالكفاءة المطلوبة.

### مشكلة الدراسة:

تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف على دور استخدام اساليب المراجعة التحليلية من قبل المراجعين السودانيين العاملين بمكاتب المراجعة السودانية في ضمان استمرارية المنشأة وماهي أساليب المراجعة التحليلية المناسبة لاستخدامها من قبل المراجعين التي تفيد الادارة والملاك للتنبؤ

بالمخاطر التي تواجه استمرارية المنشأة ومن ثم ضمان استمراريته، وعلى ضوء ذلك تثير الدراسة التساؤلات التالية:

- 1- هل هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام أساليب المراجعة التحليلية الكمية البسيطة والتقليدية وضمن استمرارية المنشأة؟
- 2- هل هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام أساليب المراجعة التحليلية الكمية المتطورة وضمن استمرارية المنشأة؟

**فرضيات الدراسة:** تسعى الدراسة الى اختبار الفرضيات التالية:

- 1- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام أساليب المراجعة التحليلية الكمية البسيطة والتقليدية وبين ضمان استمرارية المنشأة.
- 2- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام أساليب المراجعة التحليلية الكمية المتطورة وضمن استمرارية المنشأة.

**منهجية الدراسة:**

اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لمعرفة الاسس والقواعد المطبقة لدى المراجعين الخارجيين في السودان، وتم استخدام استمارة استبانة في جمع البيانات الأولية من مكاتب المراجعة الخارجية بولاية البحر الأحمر وولاية الخرطوم خلال العام 2020م، أما المصادر الثانوية تمثلت في والكتب العلمية المتخصصة والدوريات والبحوث العلمية.

**أهمية الدراسة:**

تتبع أهمية الدراسة في لقاء الضوء على موضوع المراجعة التحليلية واجراءاتها وأساليبها المستخدمة ودورها في ضمان استمرارية المنشأة، وفهم العوامل المؤثرة على إجراءات المراجعة التحليلية والوثوق بنتائجها ومعرفة كل ما يتعلق باستمرارية المنشأة، وقلة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع في بيئة الأعمال السودانية.

**أهداف الدراسة:**

تهدف الدراسة الى التعرف على دور المراجعة التحليلية في ضمان استمرارية المنشأة واساليب الفحص التحليلي المتبعة لذلك كما يمكن تحديد ذلك في الاهداف التالية:

- 1- دراسة المراجعة التحليلية واهميتها وأهدافها وأساليبها .

- 2- بيان دور اساليب المراجعة التحليلية التقليدية على استمرارية المنشأة.
- 3- بيان دور أساليب المراجعة التحليلية التقليدية على استمرارية المنشأة.

## مصطلحات الدراسة:

**المراجعة التحليلية:** "هي عبارة عن دراسة للعلاقات بين البيانات المالية وغير المالية متضمنة مقارنة القيم المسجلة والتوقعات التي يصل إليها المراجع".

**المراجعة التقليدية:** "هي فحص ناقد يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها وتنتشرها المؤسسة صحيحة وواقعية".

**استمرارية المنشأة:** "هو مصطلح يُستخدم في قطاع الأعمال والمحاسبة للدلالة على وضع الشركة المالي، فهو يشير إلى امتلاك الشركة للمصادر والموارد اللازمة التي تمكنها من متابعة سير عملها إلى أجل غير مسمى".

## ثانياً: الدراسات السابقة:

دراسة: العطار، (2004م):

تمثلت مشكلة الدراسة في صورة تساؤلين هما: ماهي مؤشرات الأداء الرئيسية اللازمة لزيادة كفاءة وفعالية إجراءات الفحص التحليلي و ما مدى تأثير تركيز مراقبي الحسابات على مؤشرات الأداء الرئيسية على إجراء ونطاق الفحص التحليلي، وهدفت الدراسة إلي تحديد مؤشرات وجوانب المعلومات غير المالية الواجب على مراقبي الحسابات الاعتماد عليها عند القيام بإجراءات الفحص التحليلي، وتوصلت الدراسة الى أنه يجب يعكس مدى تأثير استخدام مراقب الحسابات لمؤشرات الأداء غير المالي لتقارير المراجعة الخارجية على إجراءات ونطاق الفحص التحليلي وتحديد ماهي تلك المعلومات ومدى الافصاح عنها بالتقارير المالية.

دراسة: أبو سمهدانة (2006م):

تمثلت مشكلة الدراسة في التحقق من مدى استخدام المراجعة التحليلية في تخطيط وأداء عملية المراجعة لدى المراجعين القانونيين في قطاع غزة عند تنفيذ المهام المكلفين بها وقد تمثلت المشكلة في الاسئلة التالية: هل يتم توافر الكفاية المهنية والخبرة العملية لدى المراجعين القانونيين في قطاع غزة حتى يتمكنوا من استخدام المراجعة التحليلية في عملية المراجعة؟ وهدفت الدراسة الى بيان أهمية توافر الكفاءة المهنية والخبرة العملية والتدريب على معايير المحاسبة والمراجعة الدولية عند

المراجعين القانونيين وبين استخدامهم للمراجعة التحليلية في عملية المراجعة وتوصلت الدراسة الى أن توافر المعرفة المتخصصة في مجال المحاسبة والمراجعة وتوافر الخبرة الفنية لدى المراجع يسهل عليه استخدام المراجعة التحليلية في عملية المراجعة.

#### دراسة: عبد الفتاح، (2007م):

تمثلت مشكلة الدارسة في كيفية تحقيق الموضوعية في عملية المراجعة بصفة عامة، وفي تقرير مراقب الحسابات بصفة خاصة من خلال ترشيد الحكم المهني للمراجع عند مراجعة الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية في ضوء افتراض استمرارية المنشأة، هدفت الدارسة الى اقتراح إطار عمل لترشيد الحكم المهني لمراقبي الحسابات عن الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية بحيث يكون تقرير المراجع أكثر موضوعية وأكثر إفادة للمستخدمين، وتوصلت الدراسة الى أن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية تؤثر على تقرير مراجع الحسابات وذلك على أساس أهميتها النسبية في ضوء استمرارية المنشأة.

#### دراسة: قريط: (2009):

تمثلت مشكلة الدارسة في محاولة الاجابة عن التساؤلات الآتية: هل يتم استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من قبل المراجعين السوريين؟ في أي مراحل التدقيق يتم استخدام إجراءات المراجعة التحليلية؟ وهل يدرك المراجعون السوريون أهمية استخدام اجراءات المراجعة التحليلية؟ وتوصلت الدارسة الى العديد من النتائج أهمها وجود تدنى في مستوى استخدام الاجراءات التحليلية في المراجعة من قبل المراجعين السوريين، وأن هناك تفاوتاً في استخدام تلك الاجراءات، وأن المراجعين السوريين لا يدركون بوضوح أهمية استخدام اجراءات المراجعة التحليلية في تنفيذ عملية المراجعة التي يقومون بها.

#### دراسة: أشرف (2018):

تكمن مشكلة الدارسة في السؤال الاتي: هل ان إدراك القائمين على ادارة المنشآت المالية في تحقيق جودة عملية المراجعة؟ مما ينعكس بصورة ايجابية لأهمية الاجراءات التحليلية في يؤثر ايجاباً في تحسين جودة التقارير المالية وبالتالي امكانية الحكم على استمرار المنشآت المالية في ممارسة نشاطها من عدمه، وتوصلت الدارسة الى توصلت الدارسة ان تطبيق الاجراءات التحليلية دور ايجابي في تحقيق جودة التقارير المالية بما يضمن امكانية الحكم على استمرارية المنشآت من قبل المراجع الخارجي على المنشآت المالية محل الفحص والمراجعة.

تناولت بعض هذه الدراسات السابقة المراجعة التحليلية مع متغيرات أخرى كجودة المراجعة وأخرى مع تخطيط عملية المراجعة وحيث العلاقة غير مباشرة مع الدراسة الحالية وتختلف عن الدراسة الحالية في أن الدراسة الحالية تناولت المراجعة التحليلية ودورها في ضمان استمرارية المنشأة.

## ثالثاً: الإطار النظري:

### 1/ المراجعة التحليلية:

تم تعريفها على أنها "منهج يتبعه الفاحص للحصول على أدلة إثبات كافية، تمكنه من دراسة العلاقات بين البيانات المالية وبعضها والبيانات غير المالية، للتحقق من مدى منطقيّة تلك العلاقات، وفحص أي تقلبات غير عادية تظهر بها، بالإضافة إلى التأكد من مدى معقولية العلاقات الدفترية لأحد بنود العناصر المالية مع القيمة المقدرة من قبل الفاحص لذات البند" (الروبي، 2005، ص143).

وعرفت المراجعة التحليلية "على إنها عبارة عن مجموعة من الأساليب والنسب المالية، وتحليل الانحدار التي تجرى على المعلومات المالية بهدف دراسة ومقارنة العلاقات المختلفة بين عناصرها وفحص البنود غير العادية والجوهرية فإذا أظهرت هذه البنود رصيذاً منطقياً ومعقولاً فإن هذا الوصف الذي جرى لها يعتبر مراجعة تحليلية" (لظفي، 2005، ص165).

يرى الباحثان أن المراجعة التحليلية هي عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي تساعد المراجع في تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة والهامة نسبياً ودراسة المؤشرات الخاصة بالمنشأة مقارنة بفترات سابقة أو بقطاعات مماثلة على مستوى النشاط وبالتالي يستطيع المراجع تحقيق الكفاءة العملية وتستطيع المنشأة ممارسة عملها بكل كفاءة.

تتمثل أهمية المراجعة التحليلية من وجهة نظر أصحاب المهنة هي إيجاد بعض المؤشرات التي يمكن أن تدل على وجود بعض الثغرات والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية، مما يساعد في وضع برنامج المراجعة بشكل مناسب، وأن القيام بالمراجعة التحليلية وتقييم الكفاءة والفاعلية هي أكثر في القطاع الحكومي بجانبه الإداري والاقتصادي من القطاع الخاص (جربوع، 2001، ص82).

يرى الباحثان أن أهمية المراجعة تكمن في الإجراءات التي يتبعها المراجع للقيام بعملية المراجعة في جميع مراحلها (التخطيط، التنفيذ، التقرير) بالإضافة الى استخدام التحليل المالي وأدواته المختلفة في ذلك.

تهدف المراجعة التحليلية كما نص المعيار التدقيق الدولي رقم (12) الى مساعدة المراجع على تحديد طبيعية المنشأة، ومدى توقيت العمل الذي سوف يتم إنجازه وكذلك التعرف إلى العناصر الهامة والانحرافات ونقاط الضعف التي تتطلب عناية مهنية خاصة خلال أداء عملية المراجعة ومساعدة المراجع في التخطيط السليم للمراجعة في العديد من الأمور (المخادمة، 2007م، ص487)، وأهم هذه الامور فهم عمليات المشروع وتحديد المجالات التي تكمن فيها المخاطر و تقييم مدى اختبارات العمليات والارصدة و تحديد المجالات التي تستلزم تدقيق إضافي وتثبيت وتعزيز نتائج التدقيق. (راجي، 1991م، ص258)، والمراجعة الاجمالية الشاملة للمعلومات المالية (البديوي، 2002م، ص195).

يرى الباحثان أن الهدف الأساسي للمراجعة التحليلية هو تحليل العلاقات بين بيانات القوائم المالية والتعرف على مجالات الاخطاء المحتملة في القوائم المالية لفحصها بصورة أدق.

#### أساليب المراجعة التحليلية:

تم تصنيف أساليب الفحص التحليلي المستخدمة في الوقت الحاضر الى ثلاثة أنواع اساسية هي:

- أساليب كمية بسيطة: يطلق عليها الاساليب التقليدية وذلك لبساطتها وهي اساليب غير معقدة .
- أساليب كمية متطورة: ويشتمل هذا النوع على اساليب إحصائية ورياضية متطورة تعتمد على معلومات كمية، وبشكل اساسي تعتمد على المعادلات الرياضية وذلك بإستخدام البيانات التاريخية واستخدامها في التنبؤ بالارصدة.
- اساليب قائمة على الحكم الشخصي للمراجع:

- الاستفسار: عبارة عن مجموعة من الاسئلة الموجهة الى شخص لديه معلومات عن طبيعة عمل المنشأة تشمل النواحي المحاسبية والتنظيمية والتدقيقية(عاقلي، 2014، ص81).

- التوقعات من نتائج المراجعة السابقة: كالأخطاء التي اكتشفت من عمليات المراجعة السابقة ومقابلة المراجع السابق.

- مراجعة المعلومات الداخلية والخارجية للمنظمة: المعلومات الداخلية كمراجعة النظام الداخلي للمنشأة وعقد التأسيس ومراجعة محاضر جلسات مجلس الإدارة ووقائع اجتماع الهيئة العامة. (عياط، 2015م، ص40)

أسلوب مقارنة القيم في صورتها المطلقة لتحديد وفحص التقلبات غير العادية بها: وفقاً لهذا الأسلوب يتم مقارنة قيم بنود القوائم المالية للسنة المالية الحالية التي تتم مراجعتها بعد صورتها المطلقة مع القيم المماثلة لها والخاصة بفترة أو بفترات سابقة أو بالنتائج المتوقعة التي يتم الحصول عليها من الموازنات التخطيطية (أحمد، 1991م، ص124).

أسلوب التحليل المالي: هو عبارة عن دراسة وتحليل الأرقام الناتجة عن العلاقات بين البنود والأرقام رأسياً وافقياً التي تشملها القوائم المالية في المركز المالي وقائمة الدخل خلال فترات مختلفة. (جربوع، 2000م، ص11).

تحليل التعادل: تعتبر عملية تحليل التعادل في المنشآت أداة من أدوات الرقابة والتخطيط المالي وتتعلق بتخطيط الأرباح والمخاطر في المستقبل (دوري، 2003م، ص87).

أسلوب مقارنة القيم في صورتها المطلقة: وفقاً لهذا الأسلوب يتم مقارنة قيم بنود القوائم المالية للسنة المالية الحالية التي تتم مراجعتها بعد صورتها المطلقة مع القيم المماثلة لها والخاصة بفترة أو بفترات سابقة (راضي، 2011م، ص187).

أسلوب تحليل الانحدار: يعد أسلوب تحليل الانحدار الأكثر استخداماً في الممارسة العملية وفي المراجعة يستخدم هذا الأسلوب في تحديد واضح لتوقعات المراجعين مع إيجاد مقياس للثقة والدقة (الليثي، 2002م، ص114).

أسلوب تحليل السلاسل الزمنية: السلاسل الزمنية عبارة عن مجموعة من البيانات المتعلقة بفترات زمنية معينة، عادة على فترات متساوية ومن ثم تحليل البيانات لتحديد مكونات سلوك السلاسل الزمنية.

الهدف الرئيسي لهذه الأساليب عند تطبيقها هو إجراء التنبؤ بمستقبل الأرباح أو المبيعات أو غير ذلك من المتغيرات التابعة.

**نموذج التخطيط المالي:** طبقاً لهذا النموذج يتم البدء باختيار أحد بنود القوائم المالية باعتبارها المتغير الرئيسي (المستقل) حيث يستخدم التنبؤ ببقية البنود. (حامد، 2017م، ص190).

**نموذج التدفق النقدي:** يختلف هذا النموذج عن نموذج التخطيط المالي في ان المتغير المستقل لهذا النموذج هو التدفقات النقدية. (المليجي، 2005م، ص85).

**الشبكات العصبية الاصطناعية:** مجالات تطبيق الشبكات العصبية الاصطناعية في المراجعة التحليلية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية واكتشاف ممارسات التزوير التي تقوم بها الإدارة، ودعم قرارات الاستمرارية، وتحديد مشاكل الضائقة المالية، وتقييم مخاطر الرقابة الداخلية.

## 2/ استمرارية المنشأة:

يشير مصطلح استمرارية المنشأة الى أحد الفروض المحاسبية المهمة التي يركز عليها المحاسبون عند إعداد القوائم المالية وتطبيق الاجراءات المحاسبية ويعنى هذا أن المنشأة وجدت لتستمر ويتم تقديم معظم الأصول وفقاً لهذا المفهوم. (عبدالرحمن، 2018م، ص466)

أن مسؤولية المراجع عن تقديم ضمان لاستمرارية المنشأة تتمثل في التأكد من عدم وجود الأخطاء والتحريفات الجوهرية بالقوائم المالية والتأكد من الظروف أو الأحداث الحالية أو المتوقعة التي تتعرض لها المنشأة والتأكد من عدم تأثيرها على استمرارية المنشأة خلال الفترة التالية لعملية المراجعة حتى لا يكون مسؤولاً عن أي أحداث تؤثر استمرارية المنشأة. (حسن، 2003م، ص73)

تزايدت أهمية دور المراجع الخارجي واجراءاته في الوقت الحاضر وفي ظل الأزمة المالية العالمية لبيان إمكانية الوحدات الاقتصادية على الاستمرارية وتحديد المؤشرات أو الشكوك التي تحول دون استمرارية الوحدات الاقتصادية بالإضافة إلى حاجة مستخدمي القوائم المالية إلى طرف محايد ومستقل للاطمئنان على سلامة الموقف المالي للشركة واستمراريتها على المدى الطويل، وأشارت إحدى الدراسات إلى أن المراجع الخارجي يعتبر صمام أمان لكل من المنشأة الاقتصادية وكافة الأطراف الأخرى المرتبطة بها في تقديم الإرشادات اللازمة لضمان استمرارية المنشأة الاقتصادية من خلال قيامه بالإجراءات اللازمة (طارق، 2018م، ص146).

تتنوع أساليب المراجعة التحليلية بين ما يسمح من تحليل وإجراء عمليات مقارنة مع فترات سابقة، أو ما يسمح بالمقارنة مع وحدات اقتصادية مماثلة للمؤسسة محل الدراسة، بالإضافة إلى إمكانية القيام بدراسة النتائج والتنبؤات المرتقبة مستقبلاً وسوف نركز في دراستنا هذه على تلك الأدوات الممكن استخدامها ضمن الاجراءات التحليلية والتي تسمح لنا بالتنبؤ بالوضع المالي

للمؤسسة، والتي ستمكن المراجع من تقدير مدى قدرة المنشأة على الاستمرار، حيث إبراز مدى إمكانية الاعتماد على أدوات المراجعة التحليلية، من أجل وصول المراجع الى إبداء رأى فنى محايد حول قدرة المنشأة في الاستمرار في النشاط.(محمود، 1988م، ص109).

يمكن حصر خطوات إجراءات الفحص التحليلي لتقييم استمرارية المنشأة في الآتي:

أ- دراسة الظروف الاقتصادية العامة: يجب على مراقب الحسابات أن يقوم بدراسة الظروف الاقتصادية المحيطة بالمنشأة لتأثيرها على المنشأة وقدرتها على الاستمرار، ومنها السياسات المالية والنقدية الحكومية، ومعدلات الفائدة، وأن يتعرف المراجع على ما يترتب عليها من مخاطر تؤثر على المنشأة، وأن يقوم بالإفصاح عنها والاشارة الى تأثيرها على المنشأة وقدرتها على الاستمرار.

ب- تقييم كفاءة الادارة: يجب على المراجع أن يقوم بتقييم كفاءة الإدارة لما له تأثير على نجاح أو فشل المنشأة، كما أن عدم كفاءة إدارة المنشأة قد ينتج عنه بعض الاخطاء التي قد تتسبب في تعرضها للفشل مثل: النمو بسرعة كبيرة، وعدم وجود إمكانية للتمويل الإضافي، والوصول الى أقصى قدر من التمويل، وتنفيذ مشروع كبير بدون التخطيط له وعدم نجاحه، وغيرها من الاخطاء، ويقوم المراجع بذلك عن طريق دراسة تنبؤات إدارة المنشأة، وتقييم خططها للتعامل مع كل من: الأحداث غير المتوقعة، والمخاطر، وعلى المراجع أن يتأكد من اتباع إدارة المنشأة للأساليب والطرق المناسبة لتجنب المخاطر التي تواجهها، وأنها تعمل على تخفيف آثارها السلبية، كما يجب عليه الإفصاح عن تلك المخاطر لتأثيرها على قرارات مستخدمي التقارير المالية.

ج- فحص المؤشرات المالية والاتجاهات السلبية: يقوم مراقب الحسابات بفحص تلك المؤشرات التي تساعده في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار، حيث يعد التحليل المالي باستخدام النسب المالية من أهم وسائل الفحص التحليلي، فالنسب المالية المتعلقة بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار تشمل نسب: الربحية والقدرة على سداد الديون، والسيولة، وكفاءة استخدام الأصول، كما يمكن لمراقب الحسابات استخدام نسب أخرى تساعده في تقييم قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار.

د- فحص المعلومات الخاصة بنشاط المنشأة: يجب على مراقب الحسابات فحص تلك المعلومات لأهميتها، كما أنها تساعده على تحسين قدرته على تقييم استمرارية المنشأة، وتشمل تلك المعلومات المجالات التالية: مجال الانتاج مثل قدرة المنشأة على المنافسة، ومجال التسويق مثل المعلومات عن المنافسين وعن أسواق منتجات المنشأة، ومجال الأفراد مثل الوظائف الأساسية ومهارات شاغليها واحتمال التوقف عن العمل.

هـ- فحص التغيرات في تطبيق المبادئ المحاسبية: يجب على المراجع أن يولي هذا الأمر أهمية كبيرة، حيث إن المنشآت التي قامت بتغيرات في تطبيق السياسات المحاسبية واجهتها مشاكل في القدرة على الاستمرار.

و- دراسة الظروف الاقتصادية والتنظيمية بالصناعة الخاصة بالمنشأة: تعد الظروف الاقتصادية والتنظيمية بالصناعة الخاصة بالمنشأة لها تأثير هام على المنشأة، وعلى المراجع أن يأخذ في الاعتبار بهذا الشأن أمرين هاميين: التغيير السريع للتكنولوجيا في الصناعة وأثره على المنشأة، والقوانين المتعلقة بالصناعة الخاصة بالمنشأة ومدى التزامها بها.

ز- فحص الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد قوائم المنشأة المالية: يمكن أن تشير الأحداث اللاحقة لمشكلات ترتبط بقدرة المنشأة على الاستمرار مثل فقد مورد رئيسي، أو تعرض أحد العملاء الرئيسيين إلى الإفلاس، ويجب على مراقب الحسابات الاهتمام بها لما من تأثير مستقبلي على قدرة المنشأة على الاستمرار، فيقوم مراقب الحسابات بإعداد ورقة معوقات الاستمرارية بعد انتهائه من الفحص التحليلي، والتي يشير فيها إلى الظروف الداخلية والخارجية التي أستاذ إليها في اتخاذ رأيه النهائي عن استمرارية المنشأة وذلك بهدف التأكد من سلامة وصحة رأي مراقب الحسابات الذي توصل إليه: يستطيع مراقب الحسابات عن طريق الفحص التحليلي أن يجمع كمية كبيرة من أدلة الإثبات بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار، وبناء على هذا الأمر في النهاية يمكنه ذلك من تكوين رأيه الخاص بهذا الشأن، إلى جانب بعض الإجراءات التكميلية التي عن طريقها يستطيع التأكد من صحة الرأي، يشمل ذلك الحصول على شهادات بأي خطوات قامت بها إدارة المنشأة لمواجهة أي تدهور حدث، ومقارنة التدفق النقدي المتوقع للمنشأة محل المراجعة مع السحب على المكشوف، أو مع أحدهما على مستوى السنة التالية لسنة الفحص، وإذا كانت المنشأة محل المراجعة شركة تابعة، فيجب على مراقب الحسابات أن يحصل على خطط المنشأة القابضة والموافقة عليها لمواجهة مشاكل الاستمرارية، ومتابعة القرارات والسياسات والقوانين التي تساعد في حل مشاكل الاستمرارية أو العكس.

يرى الباحثان أن إبداء رأي المراجع عن قدرة المنشأة على الاستمرارية يساعد جميع الأطراف سواء الملاك أو المستثمرين أو الإدارة أو العاملين بالمنشأة.

## رابعاً: الدراسة الميدانية:

يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين الخارجيين العاملين بمكاتب المراجعة بولاية البحر الأحمر وولاية الخرطوم، حيث تم اختيار عينة عشوائية بما يخدم أهداف الدراسة، حيث تم توزيع عدد (130) استبانة على عينة الدراسة، واستجاب (120) فرداً بصورة تامة، حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة أي ما نسبته تقريباً (92.3%).

### 1/ تحليل بيانات الاستبانة:

المحور الاول: " أساليب المراجعة التحليلية الكمية البسيطة والتقليدية "

جدول رقم (1): التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور الاول

الرقم	العبارة	التكرار والنسبة %									
		لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق			
		عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة		
1	نقوم بالاستفسار عن النواحي المالية للمنظمة للتأكد من دقتها.	2	1.7%	3	2.5%	4	3.3%	12	10%	99	82.5%
2	نبنى التوقعات لعملية المراجعة من نتائج المراجعات السابقة	1	0.8%	3	2.5%	0	0%	23	19.2%	93	77.5%
3	نحرص على مراجعة النظام الداخلي للمنشأة.	2	1.7%	4	3.3%	9	7.5%	23	19.2%	82	68.3%
4	نقوم بتحليل الاتجاه بمقارنة العلاقات بين الحسابات في القوائم المالية مع العلاقات في المنشآت الشبيهة	0	0%	4	3.3%	5	4.2%	16	13.3%	95	79.2%
5	نستخدم تحليل التعادل لدراسة المخاطر في المستقبل.	2	1.7%	2	1.7%	6	5%	17	14.2%	93	77.5%
6	نستخدم التحليل المالي للتعرف على الوضع المالي للمنشأة.	2	1.7%	2	1.7%	5	4.2%	19	15.8%	92	76.7%
7	نستخدم أسلوب مقارنة القيم في صورتها	1	0.8%	2	1.7%	6	5%	24	20%	87	72.5%

										المطلقة لتحديد وفحص التقلبات غير العادية فيها.	
8	2	1.7%	4	3.3%	6	5%	20	16.7%	88	73.3%	نستخدم نسب السيولة ليبين قدرة المنشأة على الوفاء بالتزامات قصيرة الأجل.
9	1	8%	1	8%	2	1.7%	7	5.8%	109	90.8%	نستخدم نسب النشاط لقياس قدرة المنشأة على استغلال الموارد المتاحة لها بفاعلية وكفاءة.

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الاستبيان، 2020م

من خلال الجدول رقم (1) يتضح للباحثين الآتي:

1/ في العبارة الأولى نجد أن (99) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (82.5%) وافقوا بشدة على أنهم يقومون بالاستفسار عن النواحي المالية للمنظمة للتأكد من دقتها، كما وافق (12) فرداً وبنسبة (10%) على ذلك، وكان هناك أربعة أفراد وبنسبة (3.3%) لا يدریان بخصوص ذلك، بينما لم يوافق فردين وبنسبة (1.7%) على ذلك.

2/ في العبارة الثانية نجد أن (93) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (77.5%) وافقوا بشدة على أنهم كمراجعين خارجيين يبنون التوقعات لعملية المراجعة من نتائج المراجعات السابقة، كما وافق (23) فرداً وبنسبة (19.2%) على ذلك، وكان هناك ثلاثة أفراد وبنسبة (2.5%) لا يدریان بخصوص ذلك، بينما لم يوافق فرداً واحداً وبنسبة (8%).

3/ في العبارة الثالثة نجد أن (82) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (68.3%) وافقوا بشدة على أنهم كمراجعين خارجيين يحرصون على مراجعة النظام الداخلي للمنشأة، كما وافق (23) فرداً وبنسبة (19.2%) على ذلك، و (9) أفراد محايدین بنسبة (7.5%) وأربعة غير موافقين بنسبة (3.3%) واثنين غير موافقين بشدة بنسبة (1.6%).

4/ في العبارة الرابعة نجد أن (95) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (79.2%) وافقوا بشدة على أنهم يقومون بتحليل الاتجاه بمقارنة العلاقات بين الحسابات في القوائم المالية مع العلاقات في المنشآت الشبيهة، كما وافق (16) فرداً وبنسبة (13.3%) على ذلك، وكان هناك (5) أفراد محايدین وبنسبة (4.2%) كما ان هنالك أربعة أفراد غير موافقين وبنسبة (3.3%).

5/ في العبارة الخامسة نجد أن (93) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (77.5%) وافقوا بشدة على أنهم يستخدمون تحليل التعادل لدراسة المخاطر في المستقبل، كما وافق (17) فرداً وبنسبة (14.2%) على ذلك، وكان هناك (5) افراد محايدين وبنسبة (5%) كما ان هنالك اربعة افراد غير موافقين منهم غير موافقين ومنهم غير موافقين بشدة وبنسبة (1.6%) لكل منهم.

6/ في العبارة السادسة نجد أن (92) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (76.7%) وافقوا بشدة على أنهم يستخدمون التحليل المالي للتعرف على الوضع المالي للمنشأة، كما وافق (19) فرداً وبنسبة (15.8%) على ذلك، وكان هناك (5) أفراد محايدين وبنسبة (5%) كما ان هنالك اربعة افراد غير موافقين منهم غير موافقين ومنهم غير موافقين بشدة وبنسبة (1.6%) لكل منهم.

7/ في العبارة السابعة نجد أن (87) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (72.5%) وافقوا بشدة على أنهم يستخدمون أسلوب مقارنة القيم في صورتها المطابقة لتحديد وفحص التقلبات غير العادية فيها، كما وافق (24) فرداً وبنسبة (20%) على ذلك، وكان هناك (6) افراد محايدين وبنسبة (5%) كما ان هنالك فردين غير موافقين وبنسبة (1.6%) وفرد واحد غير موافق بشدة بنسبة (8%).

8/ في العبارة الثامنة نجد أن (88) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (73.3%) وافقوا بشدة على أنهم يستخدمون نسب السيولة لبيان قدرة المنشأة على الوفاء بالالتزامات قصيرة الاجل، كما وافق (20) فرداً وبنسبة (16.6%) على ذلك، وكان هناك (6) افراد محايدين وبنسبة (5%) كما ان هنالك افراد غير موافقين وبنسبة (3.3%) وفردين غير موافق بشدة بنسبة (1.6%).

9/ في العبارة التاسعة نجد أن (109) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (90.8%) وافقوا بشدة على أنهم يستخدمون نسب النشاط لقياس قدرة المنشأة على استغلال الموارد المتاحة لها بفاعلية وكفاءة، كما وافق (7) على ذلك وبنسبة (5.8%) كما ان هنالك فردين محايدين وبنسبة (1.6%) وفرد واحد غير موافق وفرد غير موافق بشدة بنسبة (0.8%) لكل منهم.

## المحور الثاني: "أساليب المراجعة التحليلية الكمية المتطورة"

### جدول رقم (2): يوضح التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور الثاني

الرقم	العبارة	التكرار والنسبة %									
		لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة	
		نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد
1	نستخدم أساليب تعتمد على بيانات كمية للتنبؤ بالأرصدة.	1.7%	2	3.3%	4	5.0%	6	14.2%	17	75.8%	91
2	نعتمد على معادلات تستخدم بيانات تاريخية للتنبؤ بالأرصدة	4.2%	5	4.2%	5	5.8%	7	16.7%	20	69.2%	83
3	نستخدم أسلوب تحليل الانحدار الخطى البسيط لبيان وجود أخطاء جوهرية في الحسابات	0%	0	8.0%	1	4.2%	5	20%	24	75%	90
4	نقوم بتقييم معقولية الرصيد بالربط بين الحساب الذي نريد الحكم عليه وحسابات أخرى.	0%	0	0%	0	5.0%	6	22.5%	27	72.5%	87
5	نستخدم أسلوب تحليل السلاسل الزمنية للتنبؤ بمستقبل الأرباح والمبيعات	3.3%	4	5.8%	7	5.8%	7	26.7%	32	58.3%	70
6	نستخدم أسلوب التخطيط المالي بأعداد القوائم المالية التقديرية ومقارنتها مع القوائم الفعلية	0%	0	0%	0	5.8%	7	15.8%	19	78.3%	94
7	نستخدم نموذج التدفق النقدي للتنبؤ بالقيم الحقيقية	3.3%	4	5.8%	7	9.2%	11	22.5%	27	59.2%	71

										للبنود المرتبطة بالنشاط العادي.
82	25	6	5	2	8	20.8%	5.0%	4.2%	1.7%	نستخدم الشبكات العصبية الاصطناعية لتقييم مخاطر الرقابة الداخلية.
68.3%										

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الاستبيان، 2020م.

من خلال الجدول رقم (2) يتضح للباحثين الآتي:

1/ في العبارة الاولى نجد أن (91) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (75.8%) وافقوا بشدة على أنهم يستخدمون اساليب تعتمد على بيانات كمية للتنبؤ بالأرصدة، كما وافق (17) وبنسبة (14.7%) كما ان هنالك (6) افراد محايدين وبنسبة (5.%) و اربعة افراد غير موافقين بنسبة (3.3%) وفردين غير موافق بشدة بنسبة (1.6%).

2/ في العبارة الثانية نجد أن (83) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (69.2%) وافقوا بشدة على أنهم يعتمدون على معادلات تستخدم بيانات تاريخية للتنبؤ بالأرصدة، كما وافق (20) وبنسبة (16.7%) كما ان هنالك (7) افراد محايدين وبنسبة (5.8%) و (5) افراد غير موافقين بنسبة (4.2%) و (5) افراد غير موافق بشدة بنسبة (4.2%).

3/ في العبارة الثالثة نجد أن (90) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (75%) وافقوا بشدة على أنهم يستخدمون اسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط لبيان وجود اخطاء جوهرية في الحسابات، كما وافق (24) وبنسبة (20%) كما ان هنالك (5) افراد محايدين بنسبة (4.2%) وفرد واحد غير موافق بشدة بنسبة (8%).

4/ في العبارة الرابعة نجد أن (87) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (72.5%) وافقوا بشدة على أنهم يقومون بتقييم معقولية الرصيد بالربط بين الحساب الذي يريدون الحكم عليه وحسابات اخرى، كما وافق (27) وبنسبة (22.5%) كما ان هنالك (6) افراد محايدين وبنسبة (5%).

5/ في العبارة الخامسة نجد أن (70) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (58.3%) وافقوا بشدة على أنهم يستخدمون أسلوب تحليل السلاسل الزمنية للتنبؤ بمستقبل الارباح والمبيعات كما وافق (32) وبنسبة (26.7%) كما ان هنالك (7) افراد محايدين بنسبة (5.8%) و (7) افراد غير موافقين بنسبة (5.8%) و اربعة افراد غير موافق بشدة بنسبة (3.3%).

6/ في العبارة السادسة نجد أن (94) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (78.3%) وافقوا بشدة على أنهم يستخدمون أسلوب التخطيط المالي بإعداد القوائم المالية التقديرية ومقارنتها مع القوائم الفعلية، كما ان هنالك (19) افراد محايدین بنسبة (19%) و(7) افراد محايدین بنسبة (5.8%).

7/ في العبارة السابعة نجد أن (90) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (71%) وافقوا بشدة على أنهم يستخدمون نموذج التدفق النقدي للتنبؤ بالقيم الحقيقية للبيود المرتبطة بالنشاط العادي كما وافق (27) وبنسبة (22.5%) كما ان هنالك (11) افراد محايدین بنسبة (9.2%) و (7) افراد غير موافقين بنسبة (5.8%) واربعة افراد غير موافق بشدة بنسبة (3.3%).

8/ في العبارة الثامنة نجد أن (82%) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (68.3%) وافقوا بشدة على أنهم يستخدمون الشبكات العصبية الاصطناعية لتقييم مخاطر الرقابة الداخلية، كما وافق (25) وبنسبة (20.8%) كما ان هنالك (6) افراد محايدین بنسبة (5%) و (5) افراد غير موافقين بنسبة (4.17%) واثنين من الافراد غير موافق بشدة بنسبة (1.6%).

### المحور الثالث: " ضمان استمرارية المنشأة "

#### جدول رقم (3): يوضح التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور الثالث

الرقم	العبارة	التكرار والنسبة %									
		لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق			
		عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة		
1	نقوم بفحص المعلومات الخاصة بنشاط المنشأة.	2	1.7%	7	5.8%	3	2.5%	21	17.5%	87	72.5%
2	نهتم بتحليل ومناقشة التدفقات النقدية وتوقعات الإدارة	3	2.5%	6	5%	4	3.3%	17	14.2%	90	75%
3	نقوم بتقييم كفاءة الإدارة	0	0%	0	0%	8	6.7%	27	22.5%	85	70.8%
4	ندرس مقدرة المنشأة على سداد التزاماتها قصيرة الاجل	3	2.5%	7	5.8%	7	5.8%	14	11.7%	89	74.2%

في ميعاد استحقاقها											
نقص التغيرات في تطبيق المبادئ المحاسبية	5	0	0%	4	3.3%	6	5%	20	16.7%	90	75%
نقوم بتحليل القوائم المالية المرحلية	6	1	8%	0	0%	17	14.2%	41	34.2%	61	50.8%
نقوم بمراجعة شروط اتفاقية السندات والقروض.	7	0	0%	4	3.3%	9	7.5%	24	20%	83	69.2%
نعمل على التأكد من توفير الدعم المالي المرتبط بالمنشأة واطراف التمويل.	8	0	0%	3	2.5%	9	7.5%	35	29.2%	73	60.8%
ندرس الظروف الاقتصادية العامة والخطط المستقبلية لتطوير وتنمية المنشأة	9	0	0%	0	0%	15	12.5%	32	26.7%	73	60.8%

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الاستبيان، 2020م.

من خلال الجدول رقم (3) يتضح للباحثين الآتي:

1/ في العبارة الأولى نجد أن (87) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (72.5%) وافقوا بشدة على قيامهم بفحص المعلومات الخاصة بنشاط المنشأة، كما وافق (21) وبنسبة (17.5%) كما ان هنالك (3) افراد محايدون وبنسبة (2.5%) كما ان (7) افراد غير موافقين بنسبة (5.8%) وفردين غير موافقين بشدة بنسبة (1.6%).

2/ في العبارة الثانية نجد أن (90) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (75%) وافقوا بشدة على أنهم يهتمون بتحليل ومناقشة التدفقات النقدية وتوقعات الإدارة، كما وافق (17) فرد وبنسبة (14.2%) كما ان هنالك (4) افراد محايدون وبنسبة (3.3%) كما ان (6) افراد غير موافقين بنسبة (5%) كما أن هنالك ثلاثة افراد غير موافقين بشدة بنسبة (2.5%).

3/ في العبارة الثالثة نجد أن (85) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (70.8%) وافقوا بشدة على أنهم يقومون بتقييم كفاءة الإدارة، كما وافق (27) فرد وبنسبة (22.5%) كما ان هنالك (8) افراد محايدين وبنسبة (6.7%).

4/ في العبارة الرابعة نجد أن (89) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (74.2%) وافقوا بشدة على أنهم يدرسون مقدرة المنشأة على سداد التزاماتها قصيرة الاجل في ميعاد استحقاقاتها، كما وافق (14) فرد وبنسبة (11.7%) كما أن هنالك (7) افراد محايدين وبنسبة (5.8%) كما أن (7) افراد غير موافقين بنسبة (5.8%) كما ان هنالك ثلاثة افراد غير موافقين بشدة بنسبة (2.5%).

5/ في العبارة الخامسة نجد أن (90) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (75%) وافقوا بشدة على أنهم يقومون بفحص التغييرات في تطبيق المبادئ المحاسبية، كما وافق (20) فرد وبنسبة (16.7%) كما ان هنالك (6) افراد محايدين وبنسبة (5%) كما ان (4) افراد غير موافقين بنسبة (3.3%).

6/ في العبارة السادسة نجد أن (61) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (50.8%) وافقوا بشدة على قيامهم بتحليل القوائم المالية المرحلية، كما وافق (41) فرد وبنسبة (34.2%) كما ان هنالك (17) فرد محايدين وبنسبة (14.2%) كما ان فرد واحد غير موافق بشدة بنسبة (8%).

7/ في العبارة السابعة نجد أن (83) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (69.2%) وافقوا بشدة على قيامهم بمراجعة شروط اتفاقية السندات والقروض كما وافق (24) فرد وبنسبة (20%) كما ان هنالك (9) افراد محايدين وبنسبة (7.5%) كما ان (4) افراد غير موافقين بنسبة (3.3%) كما ان هنالك ثلاثة افراد غير موافقين بشدة بنسبة (2.5%).

8/ في العبارة الثامنة نجد أن (73) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (69.2%) وافقوا بشدة على أنهم يعملون على التأكد من توفير الدعم المالي المرتبط بالمنشأة وأطراف التمويل، كما وافق (35) فرد وبنسبة (29.2%) كما ان هنالك (9) افراد محايدين وبنسبة (7.5%) كما ان (3) افراد غير موافقين بنسبة (2.5%).

9/ في العبارة التاسعة نجد أن (73) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (60.8%) وافقوا بشدة على أنهم يدرسون الظروف الاقتصادية العامة والخطط المستقبلية لتطوير وتنمية المنشأة كما وافق (32) فرد وبنسبة (26.7%) كما ان هنالك (15) فرد محايد وبنسبة (12.5%).

## 2/ اختبار فرضيات الدراسة:

**الفرضية الاولى:** توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام اساليب المراجعة التحليلية الكمية البسيطة والتقليدية وبين ضمان استمرارية المنشأة.

لإثبات هذه الفرضية تم استخدام أسلوب الانحدار البسيط والذي يقيس العلاقة بين المتغير التابع ويمثله في الدراسة (ضمان استمرارية المنشأة) والمتغير المستقل ويمثله (استخدام اساليب المراجعة الكمية البسيطة والتقليدية) وفيما يلي جدول (4) يوضح نتائج التحليل:

**جدول رقم (4):** يوضح نتائج تحليل الانحدار للعلاقة بين استخدام اساليب المراجعة الكمية البسيطة والتقليدية وضمان استمرارية المنشأة

الفرضية الاولى	معامل الانحدار (B)	قيمة T	مستوى المعنوية	نتيجة العلاقة
العلاقة بين استخدام اساليب المراجعة الكمية البسيطة والتقليدية وضمان استمرارية المنشأة	0.93	9.81	0.000	قبول وجود علاقة
معامل الارتباط R	0.63			
معامل التحديد (R <sup>2</sup> )	0.40			

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الاستبيان، 2020م.

من خلال الجدول رقم (4) يتضح للباحثين الآتي:

1/ هنالك ارتباط طردي وسط بين استخدام اساليب المراجعة الكمية البسيطة والتقليدية وبين ضمان استمرارية المنشأة ويتضح ذلك من خلال قيمة معامل الارتباط (R) وقيمة معامل الانحدار (B) وذلك على النحو التالي : بلغت قيمة معامل الارتباط (0.63) وتدل هذه القيمة على وجود علاقة ارتباطيه بين (استخدام اساليب المراجعة الكمية البسيطة والتقليدية وبين ضمان استمرارية المنشأة). كما بلغت قيمة معامل الانحدار (0.93) وهذه القيمة الموجبة تدل على وجود أثر طردي (لاستخدام أساليب المراجعة الكمية البسيطة والتقليدية على ضمان استمرارية المنشأة في المجتمع موضع الدراسة) وبالتالي فإن أي تغيير في (استخدام أساليب المراجعة الكمية البسيطة والتقليدية) بنسبة 10% يؤدي إلى إحداث تغيير في (ضمان استمرارية المنشأة) بمعدل (9.3%).

2/ تشير نتائج التقدير إلى أن استخدام اساليب المراجعة الكمية البسيطة والتقليدية تؤثر في ضمان استمرارية المنشأة بنسبة (40%) حيث بلغت قيمة معامل التحديد (0.40) بينما المتغيرات الأخرى تؤثر على ضمان استمرارية المنشأة بنسبة (60%).

3/ يتضح من نتائج التحليل وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام أساليب المراجعة الكمية البسيطة والتقليدية وبين ضمان استمرارية المنشأة وفقاً لاختبار (t) عند مستوى معنوية (5%)، حيث بلغت قيمة (t) المحسوبة لمعامل العلاقة بين استخدام أساليب المراجعة التحليلية الكمية البسيطة والتقليدية وبين ضمان استمرارية المنشأة (9.81) بمستوى دلالة معنوية (0.000) وقيمة مستوى الدلالة أقل من مستوى المعنوية 5%.

بناء على نتائج التحليل الإحصائي الموضحة في الفقرات السابقة يتم قبول الفرضية الأولى والتي تنص على أنه (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام أساليب المراجعة التحليلية الكمية البسيطة والتقليدية وبين ضمان استمرارية المنشأة).

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام أساليب المراجعة التحليلية الكمية المتطورة وضمان استمرارية المنشأة.

لإثبات هذه الفرضية تم استخدام أسلوب الانحدار البسيط والذي يقيس العلاقة بين المتغير التابع ويمثله في الدراسة (ضمان استمرارية المنشأة) والمتغير المستقل ويمثله (استخدام أساليب المراجعة التحليلية الكمية المتطورة) وفيما يلي جدول (5) يوضح نتائج التحليل:

جدول رقم (5): يوضح نتائج تحليل الانحدار للعلاقة بين استخدام أساليب المراجعة التحليلية الكمية المتطورة وضمان استمرارية المنشأة

الفرضية الثانية	معامل الانحدار (B)	قيمة T	مستوى المعنوية	نتيجة العلاقة
العلاقة بين استخدام أساليب المراجعة التحليلية الكمية المتطورة وضمان استمرارية المنشأة	0.89	13.5	0.000	قبول وجود علاقة
معامل الارتباط R	0.74			
معامل التحديد (R <sup>2</sup> )	0.55			

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

يتضح من الجدول (5) أن:

1. هنالك ارتباط طردي فوق الوسط بين استخدام أساليب المراجعة التحليلية الكمية المتطورة وضمان استمرارية المنشأة ويتضح ذلك من خلال قيمة معامل الارتباط (R) وقيمة معامل الانحدار (B) وذلك على النحو التالي: بلغت قيمة معامل الارتباط (0.74) وتدل هذه القيمة على وجود علاقة ارتباطيه

بين (استخدام أساليب المراجعة التحليلية الكمية المتطورة و ضمان استمرارية المنشأة). كما بلغت قيمة معامل الانحدار (0.89) وهذه القيمة الموجبة تدل على وجود أثر طردي (لاستخدام أساليب المراجعة التحليلية الكمية المتطورة على ضمان استمرارية المنشأة في المجتمع موضع الدراسة) وبالتالي فإن أي تغيير في (استخدام أساليب المراجعة التحليلية الكمية المتطورة) بنسبة 10% يؤدي إلى إحداث تغيير في (ضمان استمرارية المنشأة) بمعدل (8.9%).

2/ تشير نتائج التقدير إلى أن استخدام اساليب المراجعة التحليلية الكمية المتطورة تؤثر في ضمان استمرارية المنشأة بنسبة (27%) حيث بلغت قيمة معامل التحديد (0.27) بينما المتغيرات الأخرى تؤثر على ضمان استمرارية المنشأة بنسبة (73%).

3/ يتضح من نتائج التحليل وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام أساليب المراجعة التحليلية الكمية المتطورة و ضمان استمرارية المنشأة لاختبار (t) عند مستوى معنوية (5%) حيث بلغت قيمة (t) المحسوبة لمعامل العلاقة بين استخدام أساليب المراجعة التحليلية الكمية المتطورة و ضمان استمرارية المنشأة (13.5) بمستوى دلالة معنوية (0.000) وقيمة مستوى الدلالة أقل من مستوى المعنوية 5%.

بناء على نتائج التحليل الإحصائي الموضحة في الفقرات السابقة يتم قبول الفرضية الثانية والتي تنص على أنه (توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام أساليب المراجعة التحليلية الكمية المتطورة و ضمان استمرارية المنشأة).

## النتائج والتوصيات

### أولاً: النتائج:

تمثلت نتائج الدراسة في الآتي:

1/ أكدت نتائج الدراسة بأن جميع أساليب المراجعة التحليلية قد تحصلت على درجة موافقة عالية من قبل أفراد عينة الدراسة.

2/ أبانت نتائج الدراسة بأن استخدام المراجعين للمراجعة التحليلية له دور فاعل في ضمان استمرارية المنشأة.

3/ وضحت نتائج الدراسة بأن استخدام اساليب المراجعة التحليلية له تأثير مباشر على معرفة الوضع العام للمنشأة والتنبؤ بالمخاطر التي قد تواجهها.

4/ أوضحت نتائج التحليل الإحصائي (توزيع تكراري لإجابات أفراد العينة) لمتغيرات أبعاد أساليب المراجعة التحليلية (تقليدية ومتطورة) بمكاتب المراجعة لمجتمع الدراسة وجود أثر ذي دلالة إحصائية معنوية على استمرارية المنشأة.

5/ أظهرت نتائج تحليل الانحدار المتعدد وجود علاقة قوية وتأثير ذي دلالة إحصائية لكافة متغيرات الدراسة المستقلة مجتمعة (أساليب المراجعة التحليلية) في استمرارية المنشأة.

### ثانياً: التوصيات:

خرجت الدراسة بالتوصيات التالية:

1/ تؤكد الدراسة ضرورة التزام المراجعين بإجراءات المراجعة التحليلية بشقيها التقليدي والمتطور لضمان استمرارية المنشأة.

2/ ضرورة وجود خطط مستقبلية للمنشأة لتعزيز قيمة المنشأة وضمان استمراريتها.

3/ ضرورة استخدام أساليب المراجعة التحليلية وتدريب المراجعين بمكاتب المراجعة السودانية على استخدامها.

4/ على المراجعين الخارجيين الاهتمام بفحص المؤشرات المالية والتشغيلية التي تؤثر على استمرارية المنشأة.

5/ تقترح الدراسة إجراء المزيد من البحوث المستقبلية يتم فيها دراسة أساليب أخرى للمراجعة إلى جانب المتغيرات التي تناولتها هذه الدراسة، وقياس أثر هذه المؤشرات على استمرارية المنشأة.

### قائمة المصادر والمراجع:

- حسن عبد الحميد العطار، دليل تجريبي لمدى تأثير مؤشرات الاداء غير المالية على الفحص التحليلي، جامعة الزقازيق، كلية التجارة ببنها، مجلة الدراسات والبحوث التجارية العدد الثاني 2004م.

- نيفين أبو سميذانة، مجالات مساهمة استخدام المراجعة التحليلية في تخطيط واداء عملية المراجعة، دراسة تحليلية لأراء مراجعي الحسابات بمكاتب وشركات المراجعة في قطاع غزة، الجامعة الاسلامية غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة، 2006م.

- محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح، ترشيد الحكم المهني لمراقبة الحسابات عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية في ضوء استمرارية المنشأة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي العدد الاول، المجلد30، 2007م.
- عصام قريط، مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في الجمهورية العربية السورية، جامعة دمشق، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 25-العددالاول، 2009م.
- أشرف هاشم فارس العبدون، الاجراءات التحليلية في المراجعة وانعكاساتها على استمرارية المنشآت وفق منظور جودة التقارير المالي، جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة دكتوراة في المحاسبة، غير منشورة، 2018م.
- شيماء إبراهيم الروبي، استخدام الفحص التحليلي كأداة لزيادة كفاءة وفاعلية تخطيط مراجعة الضريبة العامة على المبيعات، الإسماعيلية: جامعة قناة السويس، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2005م.
- أمين السيد أحمد لطفي، إطار متكامل لآليات حماية استقلالية المراجع في ضوء المعايير الدولية، جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، 2005م.
- جربوع يوسف محمود، حلس، سالم عبد الله، فريضة استمرارية المنشأة، المحاسبة الدولية، غزة: مكتبة الطالب الجامعي، 2001م.
- أحمد عبد الرحمن المخادمة وحاكم الرشيد، أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية، عمان: المجلة الأردنية العدد4 ، 2007م.
- الحمود تركي راجي، المراجعة التحليلية ومدى استعملها من قبل مدقي الحسابات في الأردن، دراسة استقصائية، جامعة قطر، كلية الادارة والاقتصاد، المجلة العلمية لكلية الادارة والاقتصاد، العدد2، 1991م.
- منصور احمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة التحليلية، الاسكندرية: الدار الجامعية، 2002م.
- عاقل عبيد، الاجراءات التحليلية في المراجعة الخارجية وفق معايير المراجعة الدولية، (جامعة بسكرة، كلية العلوم التجارية، رسالة ماجستير، 2014م).

- أسماء عياط، استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة وجودة التقارير المالية – دراسة حالة مؤسسة سيدي أرغيس، جامعة أم البواقي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2015م.
- أمين السيد احمد، اساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين، (القاهرة: دار النهضة، 1991م).
- جربوع، يوسف محمود، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، عمان، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، 2000م.
- دوري، مؤيد عبد الرحمن، أبو زناد، نورالدين أديب، التحليل المالي باستخدام الحاسوب، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2003م).
- محمد سامي راضي، موسوعة المراجعة المتقدمة، الاسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2011م، ص187.
- فؤاد محمد الليثي، مدخل معاصر، ط2، (القاهرة: دار النهضة العربية، 2002م).
- آدم الطيب حماد حامد، دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من مخاطر التوريق لضمان استمرارية المنشأة، (جامعة النيلين، كلية التجارة رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2017م).
- إبراهيم السيد المليجي، مسئولية مراقب الحسابات في مصر عن الحكم على مقدرة المنشأة على الاستمرار في النشاط، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، 2005م).
- بن عيسى عبد الرحمن، استخدامات المراجعة التحليلية في تقرير محافظ الحسابات عن قدرة شركات المساهمة في الجزائر على الاستمرار في النشاط، دراسة حالة شركة بي وفارم، جامعة محمد بوقرة بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، مجلة ابعاد الاقتصادية، 2018م.
- دينا زين العابدين سعيد حسن، دور مراقب الحسابات في تحديد وتقييم عوارض استمرارية المنشأة في ضوء معايير المراجعة المرتبطة، جامعة قناة السويس، كلية التجارة بالإسماعيلية، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2003م.

- سارة طارق صلاح الدين، إطار مقترح لتقدير مخاطر المراجعة في ضوء التقرير عن استمرارية المنشأة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2018م.
- سالم عبدالله محمود، إبداء رأى مراجع الحسابات عن مقدرة المنشأة على الاستمرارية في نشاطها واجب تحتمه الاعتبارات الاقتصادية، جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية العدد الثاني عشر، 1988م.