

مدى التزام مراقب الحسابات بالمعيارين (570,520)

في إبداء رأيه عن استمرارية المشروع

بحث تطبيقي لعينة من مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة

المالية ومكاتب مراقبي الحسابات في العراق

أ.م. د. علاء فريد عبد الأحد يوسف بطو

الكلية التقنية الإدارية/ الجامعة التقنية الجنوبية

الطالب: احمد غازي محمد البهادلي

الكلية التقنية الإدارية/ جامعة الفرات الأوسط التقنية- الكوفة

Extent of auditor's obligation to standards (570.520) to express an opinion on Continuity of the project

**Assist. Prof. Dr. Alaa Fared
Ahmed Ghazi**

Abstract

The This research aims to identify the extent to which the auditor in the Board of Supreme Audit and the offices of the auditors' guidelines of the international auditing standard 570, as well as to identify the extent of compliance with the auditor to express an opinion in the continuity of the project through analytical procedures carried out by the,As research aims also to contribute to the possibility of their application in the work of the auditor, as well as identify the most important subsequent events that may affect the continuity of the project,It stemmed the goals of the problem suffered by the search of cases of inability to continue facing some economic projects, despite assurances from the administration that refer to the safety of the continuity of the project when preparing financial statements as the auditing profession career serving conflicting parties in interest who are users of financial statements,, As sought Search For his part, applied to the number of auditors 'reports at the Federal Office of Financial Supervision and auditors of some of the auditors' offices in Iraq, to demonstrate the commitment of these monitors the standard of international scrutiny own 570 continuity when the screening process and evaluating the suitability of the imposition of continuity as well as the extent of their employment applications actions when the analytical examination of the project's ability to continue under the ISA 520 process.

- المجلد العاشر
- العدد عشرون
- أيار 2018
- استلام البحث: 2016/9/5
- قبول النشر: 2016/9 /18

مدى التزام مراقب الحسابات بالمعيارين (570,520)

في إبداء رأيه عن استمرارية المشروع

بحث تطبيقي لعينة من مراقبي الحسابات في ديوان
الرقابة المالية ومكاتب مراقبي الحسابات في العراق

أ.م. د علاء فريد عبد الأحد يوسف بطو
الطالب: احمد غازي محمد البهادلي

المستخلص

يهدف هذا البحث الى التعرف على مدى التزام مراقب الحسابات في ديوان الرقابة المالية ومكاتب مراقبي الحسابات بإرشادات معيار التدقيق الدولي 570 وكذلك التعرف على مدى تقيد مراقب الحسابات في إبداء رأيه باستمرارية المشروع عبر الاجراءات التحليلية التي يقوم بها, وكما يهدف البحث ايضا الى المساهمة في إمكان تطبيقهما في عمل مراقب الحسابات, فضلا عن التعرف على أهم الاحداث اللاحقة التي قد تؤثر في استمرارية المشروع, إذ نبعت هذه الاهداف من المشكلة التي تعرض لها البحث من حالات عدم القدرة على الاستمرار التي تواجه بعض المشروعات الاقتصادية بالرغم من تأكيدات الادارة التي تشير الى سلامة استمرارية المشروع عند اعداد البيانات المالية حيث ان مهنة التدقيق مهنة تخدم اطراف متضاربة في المصالح وهم مستخدمو البيانات المالية , إذ سعى البحث في جانبه التطبيقي لعدد من تقارير مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومراقبي الحسابات لبعض مكاتب مراقبي الحسابات في العراق, الى توضيح مدى التزام هؤلاء المراقبين بمعيار التدقيق الدولي 570 الخاص بالاستمرارية عند عملية فحص وتقييم ملاءمة فرض الاستمرارية وكذلك مدى توظيفهم لتطبيقات الاجراءات التحليلية عند عملية فحص قدرة المشروع على الاستمرار في ظل معيار التدقيق الدولي 520.

المقدمة

تعد الاستمرارية من الفروض المحاسبية التي افترضتها النظرية المحاسبية اذ ان المشروعات الاقتصادية تبدأ نشاطها بأنها مستمرة الى اجل غير منظور ولأ توجد فترة محددة مسبقا لانتهاء المشروع اي ان المشروع يستمر لتحقيق اهدافه او ظهور بديل افضل، وأن هذا الفرض المحاسبي يعد المبرر للكثير من الممارسات المحاسبية مثل مبدأ التكلفة التاريخية وطرائق احتساب الاندثار مستمر، ومن خلال ما تقدم ينبغي على مراقب الحسابات عند تكليفه لأي مهمة تدقيق التأكد من سلامة استمرارية المشروع، ويتم من خلال الالتزام بإرشادات معيار التدقيق الدولي 570 الذي يضع مجموعة من الارشادات للتحقق من سلامة فرض الاستمرارية فضلا عن الاستعانة بإرشادات معيار التدقيق الدولي 520 الذي يتضمن الاجراءات التحليلية التي من الممكن القيام بها من قبل مراقب الحسابات للوصول الى مجموعة من النتائج في اثناء عملية التدقيق حول التنبؤ باستمرار المشروع، وتأسيسا على ما ورد فإن البحث يهدف الى دراسة الواقع التطبيقي لمعيار التدقيق الدولي 570 و520 في عينة من مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومكاتب مراقبي الحسابات في العراق والتوصل الى الاستنتاجات والتوصيات على وفق منهجية البحث.

المبحث الاول : منهجية البحث ودراسات سابقة

1-1 منهجية البحث

1-1-1 مشكلة البحث: تواجه بعض المشروعات الاقتصادية حالات من عدم القدرة على الاستمرار في البقاء في دورة الاعمال بالرغم من تأكيدات الادارة التي تشير الى سلامة الاستمرارية عند اعداد التقارير المالية، و ان مهنة التدقيق تخدم اطراف متضاربة في المصالح، لذلك فإن مشكلة البحث تكمن بالتساؤل الاتي "مدى التزام مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية ومكاتب مراقبي الحسابات في العراق بإرشادات معياري التدقيق الدولي 570، 520".

2-1-1 أهمية البحث: تأتي أهمية البحث في تحديد مدى تطبيق ديوان الرقابة المالية ومكاتب مراقبي الحسابات في العراق لمعايير التدقيق الدولية وفي وجه التحديد معيار التدقيق الدولي 570، وكذلك التعرف على الاجراءات التحليلية التي اشار اليها معيار التدقيق الدولي 520 التي تساعد مراقب الحسابات الى التوصل الى رأي حول سلامة فرض الاستمرارية في المشروعات عند تدقيقها.

3-1-1 أهداف البحث: يهدف البحث الى التعرف على مدى التزام ديوان الرقابة المالية ومكاتب مراقبي الحسابات بإرشادات معيار التدقيق الدولي 570 وكذلك التعرف على مدى تفيد مراقب الحسابات في ابداء رأيه باستمرارية المشروع عبر الاجراءات التحليلية التي يقوم بها اي العلاقة بين معيار التدقيق الدولي 570 ومعيار التدقيق الدولي 520.

4-1-1 فرضية البحث: من خلال مشكلة وهدف البحث يمكن صياغة الفرضية الآتية :

فرضية البحث

"تحتوي تقارير مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية ومكاتب مراقبي الحسابات في العراق على بعض الملاحظات تتفق في مضمونها مع إرشادات معياري التدقيق الدوليين 520، 570"

5-1-1 مصادر الحصول على البيانات

1-الجانب النظري :- الاستعانة بالمصادر العلمية والمراجع المختلفة العربية والاجنبية والدوريات والقوانين والمعايير والانظمة فضلا عن المقالات والنشرات والكتب التي تم الحصول عليها من شبكة المعلومات الالكترونية على وفق النهج الاستقرائي والاستنباطي.
2-الجانب العملي :-الاعتماد على الدراسة التطبيقية والتحليلية لإجراءات الرقابة والتدقيق المتبعة في ديوان الرقابة المالية ومكاتب مراقبي الحسابات في العراق (عينة البحث) فضلا عن المنهج الوصفي والاستقرائي في الدراسة العملية.

6-1-1 حدود البحث

- 1-الحدود المكانية :يحدد البحث بديوان الرقابة المالية ومكاتب مراقبي الحسابات في العراق.
- 2-الحدود الزمانية : حددت سنوات البحث (2012،2013،2014،2015).
- 2-1 دراسات سابقة: يتضمن الجدول (1) أهم الدراسات السابقة ذات العلاقة بالموضوع

جدول (1)

دراسات سابقة

ت	عنوان الدراسة	البلد	مضمون الدراسة
الدراسات العربية			
1	دراسة المومني وشويات (2008) قدرة المدقق على اكتشاف مؤشرات الشك باستمرارية العملاء	الأردن	تناولت هذه الدراسة التعرف على مدى قدرة المدقق على اكتشاف مؤشرات الشك باستمرارية العملاء عند تدقيق حسابات الشركات العامة في الأردن، ومدى التزام مدققي الحسابات القانونيين في الأردن بمعيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية، ولقد تمّ تطبيق الدراسة على مجتمع مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، تبرز أهمية هذه الدراسة من خلال تسليط الضوء على مدى قدرة المدقق على اكتشاف مؤشرات الشك باستمرارية العملاء عند تدقيق حسابات الشركات المساهمة العامة في الأردن. فنتيجة الظروف الاقتصادية والتي أصبحت تهدد الشركات المساهمة العامة الأردنية، الأمر الذي قد يؤدي الى عدم مقدرتها على الاستمرارية، جعل ذلك من عمل المدقق القانوني أهمية كبرى تقع على عاتقه و مسؤولية اكتشاف المشكلات، والصعوبات، والعقبات التي قد تؤثر في استمرارية العملاء، وبالتالي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات الصحيحة قبل حدوث الفشل أو

الإفلاس			
هدفت الدراسة الى تسليط الضوء على مسؤولية مراقب الحسابات في التحقق من قدرة المنشأة على الاستمرار بنشاطها في المستقبل المنظور على وفق معايير التدقيق والتشريعات وكذلك اقتراح مجموعة من اجراءات تدفيقية في برنامج تدقيق للتحقق من ملائمة فرض الاستمرارية وتوصلت الدراسة الى عدد من التوصيات اهمها التوعية بمدى اهمية دور مراقبي الحسابات فيما يختص بالتنبيه على اي امور تثير الشك في قدرة المشروع على الاستمرار بالنظر لاعتماد قرارات مستخدمي البيانات المالية على تقاريرهم بشأن تلك البيانات. قيام مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق بدراسة إمكان اعداد دليل تدقيق محلي يتضمن الارشادات والاجراءات الواجب اتباعها من قبل مراقبي الحسابات لتقدير مدى قدرة المشروع على الاستمرار وبيان الرأي	العراق	2 دراسة الركابي (2009) مسؤولية مراقب الحسابات في التحقق من فرض الاستمرارية، دراسة تحليلية لعدد من الشركات العامة والمختلطة في العراق	
الدراسات الاجنبية			
إذ قامت هذه الدراسة بمسح شامل لمراقبي الحسابات في دولة مالطا لبيان دور الاجراءات التحليلية في عمل مراقبي الحسابات العاملين هناك، وقد توصلت الدراسة الى تأكيد مراقبي الحسابات للأهمية الحالية للإجراءات التحليلية في العملية التدفيقية ولاسيما عند وضع خطة التدقيق، وأكدت الدراسة الاهمية المستقبلية للإجراءات التحليلية في ظل استخدام انظمة الحاسب الالي وتطور الهياكل التنظيمية لمكاتب التدقيق في مالطا.	مالطا	Borg & Jeanette (2003) Analytical Review procedure and local Auditing practices	1
تناولت الدراسة مراجعة التقارير الخاصة بتقييم الاستمرارية والفضائح التي واجهت الشركات المساهمة العامة في نيجيريا. وقد اعتمدت الدراسة على الاستبانة، إذ كان مجموع العينات 60 عينة اختيرت بشكل عشوائي من مجتمع الدراسة، وتم عمل 60 استبانة وتم اعتماد 44 واحدة منها لانها كانت صالحة للتحليل، إذ تمت معالجة البيانات المستقصة في برنامج SPSS بنسبة احتمال خطأ 5%، إذ وجد هناك تباين كبير بين تقارير المدققين حول تقييم الاستمرارية بين كل واحد منهم، ووجد ايضا من خلال التحليل الاحصائي للبيانات هناك علاقة واضحة بين تقرير المدقق حول الاستمرارية وفشل الشركات. واوصت الدراسة بناء على النتائج التي تم التوصل اليها، ان على جميع المشاركين في اعداد القوائم المالية ومن يدقق هذه القوائم الاهتمام الكبير والقلق بشأن الاستمرارية.	نيجيريا	Enofe & Mgbame (2013) Auditing report and going concern assumption in the face of corporate scandals in Nigeria	2

3-1 أهم مايميز البحث عن البحوث السابقة

- 1- التعرف على مدى التزام مراقب الحسابات بمعيار التدقيق الدولي 570 الخاص بالاستمرارية في العراق حيث لم يتطرق الباحثون في دراساتهم الى موضوع الالتزام بأرشادات المعيار الخاص بالاستمرارية.
- 2- ركز البحث على ايجاد علاقة بين تقييم الاستمرارية والاجراءات التحليلية، حيث لم تعطِ البحوث السابقة اي اهتمام بهذه العلاقة.
- 3- التعرف على الاحداث اللاحقة التي قد تؤثر في استمرارية المشروع وذلك لوجود دليل تدقيق محلي خاص بالأحداث اللاحقة

المبحث الثاني: الجانب النظري لمتغيرات البحث :

1-2 مفهوم الاستمرارية اهميتها على وفق معايير المحاسبة والتدقيق

1-1-2 مفهوم الاستمرارية

تعددت مفاهيم الاستمرارية من قبل الباحثين والمتخصصين وفي ادناه بعض منها بقصد التعرف عليها:

- يمثل فرض الاستمرارية التوقع الطبيعي من الوحدة المحاسبية، فهو يعكس توقعات الاطراف كافة المهتمة بأمر المنشأة بوصف احتمال التصفية أو التوقف عن مزاوله النشاط يمثل حالة استثنائية، ومن ناحية ثانية فإن فرض الاستمرارية يتفق مع المعايير القانونية التي تعمل في ظلها الوحدات الاقتصادية الكبيرة، فظهور الشركات المساهمة العامة يؤيد فرض الاستمرارية نظرا لما تتمتع به هذه الشركات منحيية اعتبارية مستمرة ونمو وتوسع مستمر في حجم اعمالها، لذلك فان بناء نظرية المحاسبة ينبغي ان يقوم على التوقع الطبيعي وهو افتراض الاستمرارية، وليس على الحالة الاستثنائية وهي حالة تصفية الشركة.(سرحان، 2007، 49)
- يعني فرض الاستمرارية احدى الصيغتين الآتيتين : أما انه لايتوقع تصفية المشروع في المستقبل المنظور وان المشروع سيستمر في ممارسة نشاطه العادي لمدة غير محدودة من الزمن. وان هذا الافتراض يعكس توقعات الاطراف كافة المعنية بأمر المشروع، وتمثل هذه التوقعات الحالة العادية، بناء على هذه التوقعات فان القوائم المالية يجب ان تفهم بأنها محاولة مؤقتة أومرحلية لتصوير الوضع المالي وتحديد نتائج الاعمال وهذه القوائم المالية معدة لدورة محاسبية معينة وتمثل حلقة تقرير من سلسلة حلقات سابقة ولاحقة، وعلى مستخدم بيانات القوائم المالية ان يفسر هذه البيانات في ضوء فرض الاستمرارية. أما اذا كان عمر المشروع محددا – سواء لاسباب قانونية مثل انتهاء مدة حق الامتياز في الاستثمار أو لاسباب اقتصادية – فيجب استبعاد فرض استمرارية المشروع واعتماد اسلوب تقويم يراعي المدة الباقية من عمر المشروع ويراعي طبيعة التصفية :هل هي تصفية تدريجية ضمن مدة زمنية معقولة أم تصفية قسرية خلال مدة قصيرة الاجل نسبيا.(حنان، 2009، 399)

- هناك العديد من الجوانب التي توضح افتراض الاستمرارية، فمبدأ التكلفة التاريخية سيكون بلا فائدة اذا افترضنا تصفية قريبة للشركة. ففي ظل مدخل التصفية يكون من الافضل على سبيل المثال - تقييم الاصول على اساس صافي القيمة القابلة لتحقيق (سعر البيع مطروحا منه تكاليف التخلص منه) بدلا من تكلفة الاستحواذ عليه، كما ان سياسات الاندثار والاستنفاد لن تكون مبررة وصحيحة إلا اذا افترضنا بقاء المنشأة. وعند استخدام مدخل التصفية يفقد تصنيف الاصول مغزاه الى متداولة وغير متداولة. (كيسو، 2005، (76)

ومن خلال ما سبق يرى الباحثان أن الاستمرارية شيء اساسي بطبيعة المشروعات الاقتصادية عند تأسيسها أي أن المشروع لا يسعى الى التصفية بل يهدف الى الاستمرار وليس من المنطقي أن نرى مشروع يذهب الى التصفية مالم يكن هناك سبب قوي ادى الى الوصول الى هذه المرحلة، فعليه ينبغي التعرف على الامور التي تؤدي الى حالة عدم الاستمرار لان الاستمرارية كافتراض موجود و لكن البحث عن الاشياء التي تؤدي الى نقض هذا الفرض وكذلك من المهم التعرف على أهم المعايير والقواعد المحاسبية التي أشارت في نصوصها الى فرض الاستمرارية.

2-1-2 الاستمرارية في المعايير المحاسبية

في معيار المحاسبة الدولي (1) المعدل لسنة 2005 في الفقرة 23 والفقرة 24 أوردت الفقرة 23 (عند أعداد البيانات المالية يجب على الادارة اجراء تقويم لقدرة المشروع على البقاء كمؤسسة مستمرة. ويجب اعداد البيانات المالية على اساس ان المؤسسة مستمرة مالم تكن هناك نية لدى الادارة أما لتصفية المشروع أو لتوقف عن المناجرة أو ليس أمامها بديل واقعي سوى ان تفعل ذلك، عندما تكون الادارة على علم اثناء قيامها بأجراء تقويمها بحالات عدم تأكد مادية تتعلق بأحداث أو ظروف قد تلقي شكا كبيرا في قدرة المشروع على البقاء كمؤسسة مستمرة فإنه يجب الافصاح عن هذه الحالات من عدم التأكد، وعندما لا يتم أعداد البيانات المالية على أساس ان المؤسسة مستمرة فإنه يجب الافصاح عن هذه الحقيقة معا وعلى الاساس الذي يتم بموجبه أعداد البيانات المالية، وسبب عدم اعتبار المشروع مؤسسة مستمرة)

وجاء على متن الفقرة 24 من المعيار :

(عند تقويم ما اذا كانت فرضية الاستمرارية المؤسسة مناسبة تأخذ الادارة في الاعتبار كافة المعلومات المتوافرة في المستقبل المنظور والتي يجب أن تكون على الاقل اثن اعشر شهرا من تاريخ الميزانية العمومية دون ان تكون مقتصرة على ذلك، وتعتمد درجة الاعتبار على الحقائق لكل حالة، فعندما يكون للمشروع تاريخ من عمليات مربحة أمكانية سريعة للوصول الى الموارد المالية فإنه يمكن الاستنتاج بأن الاساس المحاسبي للمؤسسة المستمرة مناسب بدون تحليل مفصل، وفي الحالات الاخرى قد تحتاج الادارة الى ان تأخذ في الاعتبار سلسلة

واسعة من العوامل المحيطة بالربحية الحالية والمتوقعة وبرامج تسديد الديون والمصادر المحتملة لأستبدال التمويل قبل أن تقتنع بان فرضية استمرارية المؤسسة مناسبة) ومن خلال ما ورد ضمن المعيار المحاسبي الدولي (1) توصل الباحثان الى الاتي :

1-الفقرة 23 من المعيار الدولي (1)

ينبغي على الادارة تقييم استمرارية مشروعها ويعد ذلك مهماً جزءاً من الابلاغ المالي الذي يعد من واجبات الادارة، كذلك الاشارة الى الاحداث والوقائع التي تحدث وتكون قد تؤثر في استمرارية المشروع مع بيان الاسباب، المشروع وكذلك ينبغي على الادارة اذا صدرت قوائم مالية وهي على دراية بعدم قدرة المشروع على الاستمرار عليها الافصاح بذلك الامر والاسباب التي ادت الى عدم الاستمرار.

2-الفقرة 24 من المعيار الدولي (1)

تشير هذه الفقرة الى ضرورة دراسة الاحداث اللاحقة التي قد تحدث بعد أعداد القوائم المالية وقد تؤثر هذه الاحداث في استمرارية المشروع، وذلك لأن أغلب عناصر القوائم المالية تكون متعلقة بأحداث لاحقة وذلك على اساس الاستحقاق، مثلاً حساب الدائنين هو موجود فعلاً في الميزانية العمومية لكن يعتمد على فتراتأجلة في التسديد لذلك من واجب الادارة التأكد من سلامة هذه الاحداث لكي تؤمن على سلامة استمرارية المشروع عند عملية تقييم الاستمرارية

2-1-3 الاستمرارية في نشرات ومعايير التدقيق

1-نشرة معايير التدقيق (34) لسنة 1981

حددت هذه النشرة الاجراءات التي يتعين على مراقب الحسابات أتباعها عندما تنشأ مشكلات بخصوص استمرارية المشروع اذ تستلزم النشرة قيام مراقب الحسابات بدراسة كل العوامل المضادة التي تعوق استمرار المشروع، وتقويم خطط الادارة للتخفيف من هذه العوامل واثار ذلك في القوائم المالية وتقرير المدقق.

2- نشرة معايير التدقيق (59) لسنة 1988

كان من نتيجة التوسع في اسواق رأس المال، وأهمية تقرير المدقق، وضرورة الانذار والتحذير المبكر بخصوص احتمال فشل المشروعات، قام مجلس معايير التدقيق بأصدار هذه النشرة، التي تطلب من المدقق الدراسة والتقرير عن مقدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، وقد تضمنت هذه النشرة ثلاثة جوانب أساسية يمكن الاشارة اليها على النحو التالي :

أ- يجب على المدقق تقويم ما إذا كان هناك شك مادي بخصوص قدرة المشروع على الاستمرار في النشاط لمدة معقولة من الزمن -لاتزيد عن السنة - بعد تاريخ القوائم المالية محل التدقيق.

ب- يجب على المدقق ان يقوم بتعديل تقرير المراجعة عندما يتوافر لديه الشك بخصوص القدرة على الاستمرارية، حتى في حالة عدم إمكانأسترداد الاستثمارات والموجودات.

ج- في حالة الشك في الاستمرارية لنشاط المشروع، فإن النشرة اوجبت على المدقق اصدار تقرير غير متحفظ مصحوبا بفقرة توضيحية عن مقدرة الشركة على الاستمرار، بدلا من التقرير المتحفظ

ومن خلال ماسبق يرى الباحثان ان النشرة (34) قد وضعت مجموعة من الاجراءات لفحص الاستمرارية من خلال دراسة العوامل التي قد تؤثر في استمرارية المشروع ومدى تأثير هذه العوامل في القوائم المالية، أما في النشرة (59) نجد هناك نوعاً من الالزام على المدقق في الانذار والتقرير عن اي احداث تنذر بعدم قدرة المشروع على الاستمرار وكذلك اعطت الحق للمدقق بأن يقوم بتعديل التقرير بعد اصداره اذا وجد هناك مشكلات تؤثر في الاستمرارية قد تلحق اصدار القوائم المالية، ومن حق المدقق أن يصدر تقريراً غير متحفظ مع الاشارة بفقرة توضيحية عن قدرة الشركة على الاستمرار بدلا من التقرير المتحفظ

3- معيار التدقيق الدولي (570) لسنة 2003

بعد النشرات التي قام بأصدارها الاتحاد الدولي للمحاسبين والأهمية التي اخذتها الاستمرارية في هذه النشرات أصبح من الضروري اصدار معيار دولي ينظم عمل المدقق في عملية تقييم وفحص استمرارية المشروع المكلف بتدقيقه وفي عام 2003 قام الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بأصدار معيار التدقيق الدولي (570) الذي وضع بين يدي المدقق مجموعة من الاجراءات والارشادات حول مسؤولية المدقق عن فرض الاستمرارية كأساس لاعداد القوائم المالية، وحدد المعيار مجموعة من المؤشرات التي تساعد المدقق في اكتشاف حالات الشك باستمرارية المشروع حيث صنفت الى مؤشرات مالية ومؤشرات غير مالية، وحدد المعيار مجموعة من الاجراءات التي يجب على المدقق القيام بها عندما تثار الشكوك حول استمرارية المشروع، وكذلك الصيغ التي يضمنها في تقريره، في ضوء النتائج التي يتم التوصل اليها، كما ان وجود المدقق لدى الشركة لا يعد ضمانا لاستمرارية المشروع وانما يساعد على ترسيخ مصداقية البيانات المالية، كما لخص مسؤولية المدقق في الحصول على أدلة اثبات كافية وملائمة حول مدى ملاءمة استخدام الادارة لافتراض المنشأة المستمرة في اعداد البيانات المالية وأستنتاج ما إذا كان هناك شك جوهري حول قدرة المشروع على الاستمرار كمشروع مستمر. (International standard on Auditing (ISA) No. 570, 2003)

وقد اشار معيار التدقيق الدولي (570) الى أنه ينبغي على المدقق ان يدرس إمكان وجود احداث او ظروف يمكن ان تلقي بتكهنات سلبية على قدرة الجهة الخاضعة للتدقيق على الاستمرار كمنشأة مستمرة وللقيام بذلك يحدد المدقق ما اذا قامت الادارة بعمل تقييم أولي لقدرة الجهة الخاضعة للتدقيق على الاستمرار كمنشأة مستمرة، فضلا عن ذلك ينبغي ان يظل المدقق منتبها خلال التدقيق لأدلة التدقيق بشأن الاحداث أو الظروف التي يمكن ان تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المشروع على الاستمرار. (عنبر، 2014، 65) وتكون اهداف المدقق من خلال المعيار هي :

- 1- الحصول على ادلة تدقيق كافية وملائمة فيما يتعلق بمدى ملاءمة استخدام الادارة لافتراض الاستمرارية في اعداد البيانات المالية
- 2- استنتاج إمكان وجود شكوك جوهرية، بناء على ادلة التدقيق التي تم الحصول عليها، تتعلق بأحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المشروع على الاستمرار.
- 3- تحديد دلالات تقرير المدقق. (ISA, No: 570:2003)

2-2 الاجراءات التحليلية في ظل معيار التدقيق لدولي 520

1-2-2 مفهوم الاجراءات التحليلية

عرفت الاجراءات التحليلية من SAS 56 على أنها : تقييم للمعلومات المالية يتم من خلالها دراسة العلاقات الممكنة بين البيانات المالية بعضها مع بعض، وبينها وبين البيانات غير المالية، ويتم من خلالها مقارنة القيم المسجلة بالدفاتر مع توقعات مراقب الحسابات. (أرنز، 2005، 254).

وعرفت ايضا : الفحص الجوهري الذي يقوم به مراقب الحسابات في عملية التدقيق عند عمل برنامج التدقيق، اذ يركز مراقب الحسابات على البنود التي يتوقع ان تكون بها اخطاء جوهرية وتتطلب ادلة اثبات اضافية ولاسيما عندما يكون نظام الرقابة الداخلية لايمكن الاعتماد عليه.(السعاوي، 2007، 20)

وقد عرف توماس وهنكي الاجراءات التحليلية على انها : تدقيق الارصدة غير العادية والكبيرة لحسابات العملاء بدفتر الاستاذ المساعد وتتبع هذه الارصدة حتى المستندات الاصلية.(توماسوهنكي، 2009، 338)

كما عرفت على انها :الطرائق المستخدمة لتحليل ومقارنة العلاقة بين البيانات المالية وغير الماليةمن اجل الوصول الى تقويم لحسابات القوائم المالية.(Roberts&Louwers,2002,97)

في حين عرفها Boynton : تحليل العلاقات بين عناصر القوائم المالية وغير المالية لمدة معينة وكذلك مقارنتها مع المعلومات المالية وغير المالية لفترات اخرى وذلك من اجل تحديد مدى التجانس بين المعلومات واية فروقات او تذبذبات او علاقات غير متوقعة ومن ثم الخروج بنتيجة معينة عن هذه الاختبارات. (Boynton&Johnson,2006,243)

من خلال ماسبق من تعاريف للإجراءات التحليلية يرى الباحثان أن الاجراءات التحليلية :تمثل تحليل الارقام الموجودة في القوائم المالية لغرض كشف الارقام غير الواقعية عبر مقابلتها مع ارقام المقارنة، كذلك الوقوف على الوضع المالي للمشروع من خلال استقرار بعض النسب المالية وتحليل الاتجاهات وتحليل الانحدار وهذا التحليل سوف يساعد مراقب الحسابات في تحديد حجم العينة فضلا عن تحديد تكاليف عملية التدقيق.

2-2-2 مراحل تطبيق الاجراءات التحليلية

- 1- استخدام الاجراءات التحليلية في اثناء مرحلة التخطيط

يقوم مراقب الحسابات بتطبيق الاجراءات التحليلية في اثناء مرحلة التخطيط لعملية التدقيق لمساعدته على تحديد طبيعة وتوقيت اعمال التدقيق التي سينفذها، وهنا يعطي مراقب الحسابات أهمية للمعلومات المالية والعلاقات المتداخلة التالية:(نصار وبهرامي، 2008، 12) -يدرس المبيعات واتجاهاتها في السنوات السابقة ومدى انحراف المبيعات الفعلية عن المقدرة واسبابها، ثم يقوم مراقب الحسابات بمقارنة نتائج دراسته للمبيعات مع حسابات المدينين. -يهتم مراقب الحسابات بدراسة تكلفة المبيعات واتجاهتها في السنوات السابقة فضلا عن نسبة اجمالي الربح ومتوسط التكلفة المباعة، ثم يقارن ويدرس العلاقة المتداخلة بين تكلفة المبيعات مع المخزون وهنا يبحث عن نقاط الضعف التي يمكن أن يكتشفها من هذه المقارنة. -يقوم مراقب الحسابات بدراسة تطور أرصدة العملاء إن وجدت والتركيز على اعمار هذه الارصدة، ثم يقوم بدراسة حسابات المدينين والديون المعدومة والمشكوك في تحصيلها ومقارنتها مع نتائج دراسته لأرصدة العملاء.

-يدرس مراقب الحسابات رصيد المخزون لسنوات سابقة وذلك من حيث مكوناته ونسبة كل مكون الى اجمالي المخزون، وكذلك يقوم بدراسة معدل دوران المخزون والمخصصات المكونة له، ثم يقوم بربط نتائج هذه الدراسة مع نتائج الدراسة لحسابات الدائنين والمشتريات لتحديد اهم البنود التي تتطلب منه فحص وجمع ادلة الاثبات.

2-استخدام الاجراءات التحليلية كأجراء تحقق اساسي

ان اعتماد مراقب الحسابات على اجراءات التحقق الاساسية لتخفيض مخاطر الاكتشاف المرتبطة بتأكيدات محددة بالقوائم المالية يمكن ان تشتق من اختبارات التفاصيل وايضا من الاجراءات التحليلية او من مزيج من كليهما. يتأسس القرار الخاص باي الاجراءات التي يتم استخدامها لتحقيق هدف التدقيق على الحكم الشخصي لمراقب الحسابات بخصوص الفاعلية والكفاءة المتوقعة للاجراءات المتاحة في تخفيض مخاطر الاكتشاف الخاصة بتأكيدات القوائم المحددة، وسوف يستفسر مراقب الحسابات عادة من الادارة عن توافر مصداقية المعلومات اللازمة لتطبيق الاجراءات التحليلية ونتائج اي اجراءات قامت بأدائها الوحدة المنشأة، وقد يكون من الكفاءة ان يتم استخدام بيانات تحليلية قامت المنشأة بأعدادها بشرط يكون مراقب الحسابات مقتنعا بان تلك البيانات تم اعدادها بشكل سليم وملائم، وعندما يقوم مراقب الحسابات بالاجراءات التحليلية كاجراءات تحقق اساسية فانه سوف يحتاج الى ان يأخذ في الاعتبار العوامل التالية (لطي،2004، 517):

-اهداف الاجراءات التحليلية والى أي مدى يمكن الاعتماد على نتائجها.

-طبيعة المنشأة والدرجة التي معها يمكن ان يتم فصل المعلومات فعلى سبيل المثال قد تكون الاجراءات التحليلية اكثر فاعلية عند تطبيقها على المعلومات المالية لكل قسم من اقسام المنشأة او على القوائم المالية لوحدة من الوحدات المكملة للمنشأة متعددة الوحدات، عنها اذا ما طبقت على القوائم المالية للمنشأة ككل.

- توافر المعلومات مثل الموازنات والتنبؤات او المعلومات غير المالية مثل عدد الوحدات المنتجة او المباعه.
 - مدى الاعتماد على المعلومات المتوافرة على سبيل المثال اذا ما تم اعداد الموازنات بعناية كافية.
 - ملاءمة المعلومات المتاحة، على سبيل المثال، ما اذا كانت الموازنات معدة كأهداف مطلوب تحقيقها اكثر من كونها متوقعة.
 - مصدر المعلومات المتاحة، فقد تكون المصادر مستقلة عن المنشأة موضعاً للثقة اكثر من المصادر الداخلية.
 - مدى قابلية المعلومات المتاحة للمقارنة، فالمعلومات المتاحة عن الصناعة بوجه عام، مثلاً قد لا تكون قابلة للمقارنة مع تلك البيانات الخاصة بمنشأة متخصصة في انتاج وبيع منتج معين.
- 3- استخدام الاجراءات التحليلية في اثناء مرحلة الفحص الشامل
- ويقصد هنا نظرة شاملة للبيانات المالية عند مراحل الفحص النهائي لعملية التدقيق، إذ يعد القيام بالإجراءات التحليلية في نهاية عملية التدقيق ضرورياً لمراقب الحسابات لأن اجراء مثل هذه الاختبارات يساعده في معرفة كون القوائم المالية مضللة نسبياً وتحديد المشكلات المالية التي تم تدقيقها. وينبغي على مراقب الحسابات تطبيق الاجراءات التحليلية في نهاية عملية التدقيق للوصول الى النتائج العامة عما اذا كانت البيانات المالية ككل متفقه مع معرفة مراقب الحسابات بالمعلومات عن النشاط، وذلك لأن مراقب الحسابات ملم بالمعلومات عن النشاط وكذلك يعتمد على النتائج التي يحصل عليها جراء استخدام الاجراءات التحليلية لدعم النتائج الاخرى المتكونة في اثناء قيامه بعمليات التدقيق المنفردة لعناصر البيانات المالية والتي تساعده في التوصل الى النتيجة العامة لمدى معقولية القوائم المالية (البرزنجي، 2009، 45).
- وان الهدف من استعمال مراقب الحسابات للاجراءات التحليلية في نهاية عملية التدقيق هو لمساعدته على تقويم سلامة الاستنتاجات التي تم الوصل اليها في اثناء عملية التدقيق للوصول الى قناعة بعدالة وموضوعية القوائم المالية وذلك لأن نتائج التدقيق الاجمالية قد تشير الى وجود حاجة الى ادلة تدقيق اضافية، اذ ان مراقب الحسابات عندما يقوم بتكوين رأيه العام فيما اذا كانت القوائم المالية ككل مطابقة للسجلات لمعرفة مراقب الحسابات بطبيعة العمل وان الاستنتاجات التي يتم تكوينها خلال عملية التدقيق بشكل منفرد او لدى تدقيق عناصر القوائم المالية فانه يهدف للوصول الى نتيجة عامة عن مقبولية القوائم المالية وتحديد المجالات التي تتطلب اجراءات تدقيق اضافية
- وان قيام مراقب الحسابات بتطبيق الاجراءات التحليلية من المرحلة النهائية من عملية التدقيق تتطلب منه مراعاة الاتي :

- التركيز على مجالات التدقيق الحرجة من خلال استخدام تحليل الاتجاهات والنسب المهمة، إذ ان تلك الاتجاهات والنسب سوف تعكس اية تسويات او تعديلات قامت بها الوحدة الاقتصادية خلال الفترة المالية المعنية.
- القيام بمراجعة نتائج التدقيق غير المتوقعة وذلك لتحديد اية مجالات في عملية التدقيق لم يتم الانتباه اليها.
- تحديد نزاهة الزبون على اساس نتائج التدقيق والتي تساعد مراقب الحسابات في توجيه الاهتمام للادارة وتوجيه الاسئلة اليها.
- تحديد مدى إمكان استمرارية الوحدة الاقتصادية.

2-2-3 انواع الاجراءات التحليلية

توجد انواع عديدة من الاجراءات التحليلية، إذ يتم اختيار النوع الاكثر ملاءمة حسب طبيعة مرحلة التدقيق (ارنز، 2005، 257).

1- مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه
تساعد هذه الطريقة على تفهم نشاط العميل او انها تقدم مؤشرا على وجود فشل مالي هناك، على سبيل المثال تستخدم النسب الخاصة في إحدى الشركات، اساسا بواسطة رجال البنوك ومسؤولي الائتمان لتقييم قدرة الشركة على رد القرض، وتعد المعلومات نفسها مفيدة لمراقب الحسابات عند تقريره القدرة النسبية لهيكل رأس المال لدى العميل، وقدرته على الاقتراض واحتمال الفشل المالي. ويتمثل العيب الرئيس في استخدام نسب النشاط في التدقيق في الفرق بين طبيعة المعلومات المالية للعميل وتلك المعلومات للمنشأة التي تتشكل منها اجماليات النشاط، ونظرا لان بيانات النشاط تمثل متوسطات عامة فيمكن ان تكون المقارنات ليست ذات معنى، فضلا عن اتباع المنشآت المختلفة طرائق محاسبية مختلفة مما يؤثر في إمكان الاعتماد على البيانات. فإذا اتبعت معظم الشركات في النشاط طريقة الوارد أولا يصرف او لا في تقييم المخزون وطريقة القسط المتناقص في حساب الاندثار، ستكون المقارنات ليست ذات معنى، ولا يعني ذلك انه لا يجب اجراء مقارنات مع النشاط ولكن الحذر في تفسير النتائج.

2- مقارنة بيانات العميل معما يقابلها من بيانات الفترة السابقة
تتنوع صور الاجراءات التحليلية التي يقوم بها مراقب الحسابات في ما يخص مقارنة بيانات العميل مع ما يقابلها في فترة او فترات سابقة وفيما يلي اهمها :

- مقارنة رصيد السنة الحالية مع ما يقابلها في السنة السابقة : تتمثل ابسط الطرائق لتنفيذ هذا الاختبار في ادراج نتائج ارصدة ميزان المراجعة التي تمت تسويتها في العام الماضي في عمود منفصل بورقة عمل ارصدة ميزان المراجعة الخاص بالسنة الحالية، ويمكن لمراقب الحسابات بسهولة ان يقارن رصيد السنة الحالية مع رصيد السنة السابقة في بداية التدقيق لتقرير اي الارصدة يجب ان يتم التعامل معها باهتمام اكبر بسبب وجود تغيير كبير في الرصيد. على سبيل المثال اذا لاحظ مراقب الحسابات ان هناك زيادة

- ملحوظة في مصروفات الادوات المكتبية، فيجب عليه ان يحدد سبب الزيادة في استخدام الادوات المكتبية وهل يرجح الى خطأ في الحساب نتيجة عدم التبويب الصحيح أو التحريف في قيمة المخزون في الادوات المكتبية
- مقارنة تفاصيل اجمالي الرصيد مع مايقابلها في السنة السابقة : اذا لم يحدث تغيير كبير في العمليات التشغيلية لدى العميل في العام الحالي ويجب ان يظل جانب كبير من اجماليات القوائم المالية ايضا دون تغيير ومن خلال المقارنة الموجزة لتفاصيل الفترة الحالية مع مايقابلها في الفترة السابقة يمكن تحديد المعلومات التي يجب فحصها على نحو اضافي ويمكن ان تتم المقارنة على وفق مدة زمنية او في نقطة ما من الزمن. ومن الامثلة مقارنة الاجماليات الشهرية في السنة الحالية والسنة السابقة لحسابات المبيعات والصيانة وغيرها. اما النوع الثاني فيتمثل في مقارنة تفاصيل القروض التي يجب سدادها في نهاية المدة الحالية مع مايقابلها في المدة السابقة.
- حساب النسب المئوية والنسب المالية للعلاقات ومقارنتها مع السنوات السابقة
- 3- مقارنة بيانات العميل مع توقعات العميل
- تقوم معظم الشركات باعداد موازنات بنتائج التشغيل والنتائج المالية. وتمثل بعض الموازنات توقعات العميل عن الفترة المحاسبية، وقد يشير اجراء فحص معظم الجوانب الهامة التي توجد بها فروق بين الموازنة والنتائج الفعلية الى احتمال وقوع تحريفات. وايضا اذا لم توجد فروق فيمكن ان يشير ذلك الى عدم وجود احتمال بوقوع تحريفات. ومن المتعارف عليه، على سبيل المثال، ان يتم مثل هذا النوع من الاجراءات التحليلية عند مراجعة الوحدات المحلية الحكومية.
- 4- مقارنة بيانات العميل مع توقعات مراقب الحسابات
- يمكن مقارنة بيانات العميل مع توقعات مراقب الحسابات عندما يقوم مراقب الحسابات بعمليات حسابية للتوصل الى قيم متوقعة لأرصدة القوائم المالية. وتمثل توقعات مراقب الحسابات القيمة التي يجب أن تكون عليها أرصدة الحسابات في ضوء علاقة كل رصيد مع الأرصدة الأخرى في الميزانية أو قائمة الدخل أو من خلال تصور قيمة الرصيد بناء على بعض الاتجاهات التاريخية.
- 5- مقارنة بيانات العميل مع توقعات باستخدام بيانات غير مالية
- عندما تكون لدى مراقب الحسابات معلومات غير مالية لأغراض المقارنة أو لأغراض توقع المعلومات المالية للوحدات الاقتصادية فإنه يقوم باستخدام المعلومات كافة سواء كانت مالية أم غير مالية في بناء توقعاته للحسابات المقيدة بالدفاتر (البر زنجي، 2009، 53).

2-3 الاحداث اللاحقة وعلاقتها بتقييم الاستمرارية

2-3-1 مفهوم الاحداث اللاحقة

عرف معيار المحاسبة الدولي رقم (10) الاحداث اللاحقة (الأحداث المرغوبة وغير المرغوبة، التي تقع بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ المصادقة على إصدار القوائم المالية). (IAS, 2001)

وكما عرفها معيار التدقيق الدولي 560 على انها (الامور الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية) (IAS:No:560)

وعرفها معيار المراجعة المصري 560 على أنها: الأحداث التي تقع في صالح المنشأة أو التي في غير صالحها والتي تقع بين تاريخ القوائم المالية وبين اعتماد إصدار القوائم المالية ويحدد نوعين من الأحداث :

- أ- تلك التي تدل عن ظروف كانت موجودة في تاريخ القوائم المالية.
 - ب- تلك التي تعطي دلالة عن أحداث ظهرت بعد تاريخ القوائم المالية.
- وقد أخذ تعريفات أهم المصطلحات التي وردت في التعريف.
- "تاريخ القوائم المالية": هو تاريخ آخر فترة غطتها القوائم المالية، والذي يكون في العادة تاريخ أحدث ميزانية في القوائم المالية محل التدقيق.
 - "تاريخ صدور القوائم المالية": هو التاريخ الذي يقوم فيه هؤلاء الذين لديهم السلطة المعترف بها بتأكيد إعدادهم مجموعة القوائم المالية الخاصة بالمنشأة، وتحملهم مسؤوليتها بما في ذلك الايضاحات ذات الصلة.
 - "تاريخ تقرير مراقب الحسابات": هو التاريخ الذي يختاره المراقب ليؤرخ تقريره على القوائم المالية، ولا ينبغي ان يؤرخ تقرير المراقب بتاريخ يسبق تاريخ الحصول على أدلة تدقيق كافية وملاءمة يمكن ان يبني عليها رأيه الخاص بالقوائم المالية.
 - "تاريخ نشر القوائم المالية": هو التاريخ الذي يصبح فيه تقرير مراقب الحسابات والقوائم المالية التي تم تدقيقها متاحة للغير والذي يمكن ان يكون العديد من الظروف على وفق الأحكام القانونية المقررة هو التاريخ الذي يسبق انعقاد الجمعية العامة بأسبوعين على الأقل أو التاريخ الذي يتم فيه ارسال القوائم المالية الى الجهة الرقابية المختصة أيهما سبق. (الهيئة المصرية للرقابة المالية)

اما (Janvrin & Jeffrey) فقد عرف الاحداث اللاحقة "المعاملات التي تقع بعد اصدار الميزانية العمومية ولكن تكون قبل مصادقة مراقب الحسابات عليها" (Janvrin & Jeffery: 2009: 2)

وابدى Rittenberg تعريفه (هي الاحداث التي تقع بعد إعداد الميزانية العمومية وتحتاج الى طرائق خاصة في التدقيق لتنبعها)

تاريخ الميزانية العمومية	انتهاء عملية التدقيق	صدور التقرير المالي للعميل
احداث لاحقة	احداث لاحقة	احداث لاحقة

الشكل (3)

يبين الخط الزمني لوقوع الاحداث اللاحقة (Rittenbery, 2008, 659) في حين ان Patrick عرف الاحداث اللاحقة بأنها (الاحداث ذات التأثير المادي في القوائم المالية والتي تحدث بشكل لاحق لتاريخ الميزانية العمومية , ولكن قبل اصدار القوائم المالية وتقرير المدقق). (Patrick, et.al, 2002:600) ومن خلال التعاريف السابقة يرى الباحثان أن جميع التعاريف فيها نوع من التقارب والانسجام لان الاحداث اللاحقة عبارة عن ظرف زمني أي فترة تقع فيها هذه الاحداث ويكون لها تأثير في القوائم المالية , ولكن الاختلاف في هذه الاحداث يقع بعد إعداد القوائم المالية في فترة الفحص لمراقب الحسابات , وهذه الاحداث قد تكون مرتبطة مع البيانات في القوائم المالية ولها تأثير مادي , لذلك ان الاحداث اللاحقة تكون مستمدة في الاساس من حدث سابق لكن التأثير او النتيجة لهذا الحدث ظهر لاحقا.

2-3-2 أهمية الأحداث اللاحقة بالنسبة لتقييم الاستمرارية

ان تقييم استمرارية المشروع من الامور المهمة ومن واجبات مراقب الحسابات في ابداء رأيه عن الاستمرارية في تقرير التدقيق , وان اشارة مراقب الحسابات الى سلامة هذا الامر أي الاستمرارية , بمعنى عدم وجود مشكلات تهدد بتوقف المشروع وزوالها. سوف يؤدي الى اتخاذ قرارات عديدة من قبل مستخدمي القوائم المالية.

وبما ان هناك مدة زمنية بين تاريخ القوائم المالية , وتاريخ المصادقة عليها ووصولها الى المستخدمين لها في اثناء تلك الفترة قد تقع احداث مادية ذات تأثير سلبي في قدرة الشركة على الاستمرار , وللإيفاء بمتطلبات الابلاغ المالي السليم يجب على الادارة ابلاغ الجهات المستفيدة بشكل او بأخر عن تلك الأحداث المهمة وتأثيرها في الشركة وهذا يعد الدافع الرئيس لإصدار معيار الأحداث اللاحقة (الصفراوي, 2005, 29).

ولما هناك من أهمية لموضوع الاستمرارية قد أشار معيار التدقيق الدولي (560) (الأحداث اللاحقة) الى هذه النقطة المهمة إذ جاء:

"على الشركة ألا تعد قوائمها المالية على أساس الاستمرارية اذا قررت الادارة بعد تاريخ الميزانية تصفية الشركة أو إيقاف عملها"

وكما أشار دليل التدقيق المحلي (1) من خلال الإجراءات التي وضعها كإرشادات لمراقب الحسابات إذ جاء في ثامننا، ه من الفقرة خامسا، الإجراءات التي وضعتها الإدارة لتحديد الأحداث اللاحقة:

"علم الإدارة بأية أحداث تمت أو متوقعة والتي تثير تساؤلاً عن مدى ملاءمة السياسات المحاسبية المتبعة في البيانات المالية مثل الأحداث التي تثير الشك حول مدى استمرارية المشروع"

وكما أشارت القاعدة المحاسبية العراقية رقم (9) (الاحتمالات الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية). في الفقرة 24 الى:

"وجوب الإفصاح عن الحالات التي تشير الى احتمال توقف جزء أو كامل نشاط الشركة ". ويرى الحسني أن تكون هناك مسؤولية كبيرة على الإدارة في الإفصاح عن أي أحداث تؤثر في استمرارية المشروع أو النشاط كوجود مشكلات في السيولة أو حدوث خسائر كبيرة أو هناك تحول في الشركة وعليها في مثل هذه الحالة أو الظروف تقديم كشف التدفق النقدي، والإفصاح عن مصادر التمويل والتوقعات المستقبلية لنشاط الشركة. (الحسني، 2007، 34). ومن خلال ما سبق يرى الباحث أن هناك علاقة بين معيار التدقيق الدولي 560 وبين الاستمرارية، وهناك تأثير كبير لوقوع هذه الأحداث على رأيه باستمرارية المشروع، وكذلك قد تثير مثل هكذا أحداث الى مؤشرات شك بالاستمرارية قد تكون مالية أو تشغيلية أو أخرى. ويمكن أخذ بعض الامثلة على الأحداث اللاحقة التي ذكرت سابقا وبيان نوع مؤشر الشك بالاستمرارية مع السبب عن طريق الجدول (1)

جدول (1)

يوضح بعض الامثلة على بعض الاحداث اللاحقة التي تكون مؤشرات شك بالاستمرارية

حدث لاحق	مؤشر الشك	السبب
1-ظهور مخزون بتاريخ الميزانية العمومية مقيما على اساس التكلفة وقد يباع المخزون بأسعار منخفضة (أقل من التكلفة) و ذات تأثير مادي في القوائم المالية	مالي	تدهور في رأس المال العام للشركة
2-فقدان امتياز تجاري أو فقدان زبائن مهمين بعد إعداد القوائم المالية	تشغيلي	فقدان سوق رئيس، أو امتياز او مورد رئيس
3-الاضرابات العمالية وخلافات مع النقابات العمالية	أخرى	قضايا قانونية ضد الشركة يمكن أن تنشأ احكام لا تستطيع الشركة الوفاء بها

المصدر: إعداد الباحث

المبحث الثالث: تقييم تطبيق معياري التدقيق الدوليين 570، 520 من قبل مراقب

الحسابات في ديوان الرقابة المالية ومكاتب مراقبي الحسابات

سوف يتناول هذا المبحث أهم الملاحظات والايضاحات الموجودة في تقارير مراقبي الحسابات لعينة البحث التي تم الحصول عليها وسوف يتناول تقارير مراقبي الحسابات/ القطاع العام أي تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي, وكذلك تقارير مكاتب مراقبي الحسابات الصادرة لبعض الشركات المساهمة الخاصة , وسوف يكون هذا المبحث بمثابة التعرف بصورة عملية على أهم فقرات المعيارين الدوليين 570 الخاص بالاستمرارية و 520 الخاص بالإجراءات التحليلية التي يتم تطبيقها عند الادلاء بالملاحظات والايضاحات في عملية التدقيق, وكذلك سوف يضم المبحث اقتراح دليل تدقيق يتم اعداده من اجل ان يسترشد فيه مراقب الحسابات في عملية تقييم الاستمرارية وابداء الرأي حولها وجمع ادلة اثبات كافية لملاءمة هذه الفرضية وسوف يكون هذا البرنامج متضمناً لتطبيقات الاجراءات التحليلية من اجل توظيفها في عملية فحص الاستمرارية.

3-1-1 استقراء لملاحظات وايضاحات تقارير مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية.

تم الحصول على تقارير مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي ل3 شركات عامة للسنوات 2012, 2013, 2014 حسب الحدود الزمانية للبحث وسوف يتم اعطاء رمز لكل شركة حسب طلب الجهة التي اخذت منها التقارير (لسرية البيانات والمعلومات الواردة بها) إذ سيتم بيان الملاحظات و الايضاحات في هذه التقارير التي قد تنسجم الى حد ما مع فقرات المعيارين الدوليين 570 و 520 وسيتم استعراض أهم هذه الملاحظات والايضاحات عن طريق الجدول رقم (2)

جدول (2)

أهم ملاحظات تقارير مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية للشركات التي تم استقراء تقاريرها والتي تنسجم مع فقرات معياري التدقيق الدوليين 570 و 520

العلاقة بالمعيار ورقم المعيار	البيان	رقم الملاحظة	السنة	الشركة	ت
الشركة س1					
الفقرة 23 ج معيار التدقيق 570	عدم اعداد كشف التدفق النقدي ورافقه ضمن البيانات المالية خلافا لما جاء بالقاعدة المحاسبية رقم (7) ولم تبرر الشركة اسباب ذلك بالرغم من استفسارنا المرقم (506) في 2014/11/23	1	2012		1

<p>الفقرة 10 معيار التدقيق 570</p>	<p>- لم تقم الشركة بإرسال مقترسات عن مشترياتها التي تزيد عن (1) مليون دينار (مليون دينار) ولغاية (5) مليون دينار (خمسة ملايين دينار) الى الهيئة العامة للضرائب خلافا لكتاب الهيئة العامة للضرائب ذي الرقم (2137) في 2009/9/15 والذي كان مضمونه (التزام دوائر الدولة كافة بتزويد الهيئة العامة للضرائب بتعاملاتها الخاصة بالمشتريات من القطاع الخاص ولمجموع المبالغ التي تزيد على (1000000) دينار (مليون دينار) ولغاية (5000000) دينار (خمسة ملايين دينار) والمصروفة خلال ثلاثة اشهر لكل مكلف), نوصي بتنظيم مقترسات بأسماء المجهزين و إرسالها الى الهيئة العامة للضرائب كل 1 شهر لتلافي التهرب الضريبي.</p>	4	2012	2
الشركة س2				
<p>مؤشرات الشك بالاستمرارية معيار التدقيق 570، مقارنة المعلومات للسنة الحالية مع السنوات السابقة معيار التدقيق 520</p>	<p>- انخفضت السيولة النقدية للشركة في السنة 2013 البالغة بحدود (2191) مليون دينار (مليارين ومائة وواحد وتسعين مليون دينار) مقارنة بالسنة السابقة التي كانت بحدود (22029) مليون دينار (اثنين وعشرين مليار وتسعة وعشرين مليون دينار) بنسبة (90%) من جراء استخداما لتغطية جزء من رواتب المنتسبين ومحدودية الايرادات المتأتية من نشاطها الجاري لتوقفه.</p>	1	2013	1
<p>الفقرة 16 أ معيار التدقيق 570</p>	<p>لم يتم تضمين تقرير الادارة رؤية الشركة عن البدائل المتاحة لديها لتجاوز حالة توقف النشاط الانتاجي فيها كذلك عدم الاشارة فيه الى الطاقات الانتاجية للوحدات التوليدية لمحطة انتاج الطاقة الكهربائية العائدة للشركة وتم تضمينه ببيانات و معلومات لا جدوى من ادراجها في التقرير لتوفيق النشاط الانتاجي (نسب ومديات النمو في الانتاج / الطاقات و الاسعار المخططة والفعلية), مما يتطلب بذل الاهتمام المناسب عند إعداد التقرير و تضمينه بالبيانات والمعلومات الضرورية والتي لها علاقة مباشرة بواقع الشركة المالي والمستقبلي.</p>	2	2013	2
<p>الفقرة 15 من معيار التدقيق الدولي 570</p>	<p>- توقف منظومة النتر وجين عن العمل في مصنع الاثيلين منذ سنة 2011 مما أدى الى إلحاق الضرر بمعدات و أجهزة التشغيل و بالتالي عدم جاهزية المصنع للعمل في حال تجهيز الشركة بالغاز وحسبما أفاد به مدير المصنع ولم يجر اتخاذ ما يلزم لتشغيل المنظومة المذكورة لغاية تأريخه, وتم الاستفسار عن السبب بمذكراتنا المرقمة (8) في 2013/5/29 و أرجحت الادارة سبب توقف عمل المنظومة المذكورة الى توقف العملية الانتاجية, نوصي بقيام الشركة بتشغيل المنظومة دوريا لتدارك الضرر الذي يصيب معدات و أجهزة التشغيل من جراء توقفها.</p>	4	2013	3
الشركة س3				

<p>الفقرة 16 معيار التدقيق الدولي 570</p>	<p>: باعت الشركة خلال السنة 2013 كميات من سماد اليوريا الى كل من شركة الكهف للتجارة المحدودة والشركة العامة لصناعة السكر في محافظة ميسان بلغت (4839,910) طن و(50) طناً على التوالي بسعر (500) الف دينار (خمسائة الف دينار) للطن خلافاً للفقرة (أ/ب) من العقد المرقم (11) لسنة 2013 المبرم مع الشركة العامة للتجهيزات الزراعية الذي اشترط حصر تجهيز الكميات الاضافية المنتجة اليها وكتاب وزارة الزراعة المرقم (42320) في 6/12/2012 الذي أكدت فيه حاجاتها الى كامل الكمية المنتجة من الاسمدة في الشركة وعدم تأييدها تجهيز شركة الكهف أو أية جهة أخرى بالاسمدة، وكذلك التوصية رقم (1) من محضر الاجتماع التنسيقي المنعقد بتاريخ 2013/4/16 والمصادق عليه من وزيرى الصناعة والمعادن والزراعة والتي نصت على (التأييد على تسليم كامل الكميات المنتجة من الاسمدة لصالح وزارة الزراعة وعدم تجهيزها الى أية جهة أخرى ولأى سبب كان...), نوصي بضرورة الالتزام بشروط العقد والتوجيهات كافة التي حصرت تسويق منتجات الشركة من سماد اليوريا بالقطاع الزراعي.</p>	<p>4</p>	<p>2013</p>	<p>س 3</p>	<p>1</p>
<p>الفقرة 15 معيار التدقيق 570</p>	<p>ضمن رصيد حساب القروض الممنوحة البالغ بحدود (458) مليون (اربعمائة وثمانية وخمسين مليون دينار) كما في 2013/12/31 مبلغ بحدود (383) مليون دينار (ثلاثمائة وثلاثة وثمانين مليون دينار) ويمثل فيه كمية (3328) طن من سماد اليوريا المجهزة الى شركة المارثون السودانية استنادا الى وزارة الصناعة والمعادن المرقم (7665) في 2008/3/11 على ان تسدد قيمته في 2008/12/31 وقد جرى قيد المبلغ قرضاً على الشركة العامة للزيوت النباتية على الرغم من عدم تنظيم عقد القرض بين الطرفين، ولم تقم الشركة باحتساب الفوائد التأخيرية على القروض وتثبيته في السجلات ومتابعة تحصيل مبلغ القرض، نوصي باتخاذ الاجراءات اللازمة لاستحصال المبلغ المذكور.</p>	<p>5</p>	<p>2013</p>	<p>2</p>	<p>2</p>

3-1-2 استقراء لملاحظات وايضاحات تقارير مراقبي الحسابات في مكاتب مراقبي الحسابات.

تم الحصول على تقارير مكاتب مراقبي الحسابات ل3 شركات مساهمة خاصة شركة واحدة مساهمة مختلطة 2014، 2015 حسب الحدود الزمانية للبحث إذ سيتم بيان الملاحظات والايضاحات في هذه التقارير التي قد تنسجم الى حد ما مع فقرات المعيارين الدوليين 570 و520 وسيتم استعراض أهم هذه الملاحظات والايضاحات عن طريق الجدول رقم (3).

جدول (3)

أهم الملاحظات التي وردت في تقارير مراقبي الحسابات في مكاتب مراقبي الحسابات للشركات التي تم استقراء تقاريرها.

العلاقة بالمعيار ، رقم المعيار	البيان	الملاحظة	السنة	اسم الشركة	ت
الفقرة 10، معيار التدقيق 570	بسبب تردي الأوضاع الامنية في محافظات نينوى والانبار وصلاح الدين، وكون المصرف يملك اربعة فروع في تلك المحافظات واستنادا إلى موافقة السيد رئيس مجلس الادارة والسيد المدير المفوض وأحد أعضاء مجلس الادارة باجتماعهم المنعقد بتاريخ 2014/12/22 قام المصرف بتكوين احتياطي طوارئ بمبلغ (10,000) ملايين دينار عن طريق احتجاز مبلغ (3,000) ملايين دينار من الارباح غير الموزعة لسنة 2013 فضلا عن مبلغ (7,000) ملايين دينار من ارباح السنة الحالية، وذلك لمواجهة الخسائر المحتملة التي قد تحقق ما يلي: 1- الخسائر المتوقعة نتيجة لتردي الأوضاع الأمنية في تلك المحافظات. 2- خلال السنة المالية قام فرع المصرف في الفلوجة بابتياح صكوك مسحوبة على المصرف الزراعي/ فرع الفلوجة البالغة اقيامها (7,665) ملايين دينار، حيث ان هذا المبلغ لم يتم تحصيله لغاية تاريخ تقريرنا هذا. اما بخصوص حالة الفروع الاخرى في المحافظات الساخنة، فنود ان نبين ما يلي: 1- ما زال الربيع في محافظة الموصل يواجه نشاطه المصرفي لكنه خارج السيطرة والنظام الالكتروني البنكي المسيطر عليه من قبل الفرع الرئيس. 2- بخصوص فروع تكريت والرمادي والفلوجة فهي مغلقة والنظام الالكتروني البنكي مسيطر عليه من قبل الفرع الرئيس.	ب، 1	2014	مصر ف بغداد	1
تحقق من الاستمرار ، معيار التدقيق 570	ويتبين في كشف الموجودات ان رصيد الموجودات المتداولة كما في 2015/12/31 لا يغطي الالتزامات الواردة تحت "مصادر التمويل قصيرة الاجل". كما في ذلك التاريخ، ولكن تأكيد مساهمي الشركة بالاستمرار في دعمها لممارسة نشاطها يستدل منه على مدى تحقيق المبدأ المحاسبي المتعلق بالاستمرارية وديمومة هذه الشركة بهذا الخصوص.	ب، 1	2015	زين للاتصالات	2
مؤشر	لم تتمكن الشركة من إبرام أي عقد أو الحصول على	أ، 1	2014	النجبة	3

شك بالاستمرارية ، معيار التدقيق 570	عمل خلال السنة بسبب عدم إمكان تجديد هوية تصنيف المقاولين الصنف الأول وذلك لعدم زيادة رأسمالها الى خمس مليارات دينار بموجب تعليمات وزارة التخطيط وهذا أدى لعدم المشاركة في المناقصات.			للمقاولات	
الفقرة 15 ، معيار التدقيق 570	لم يتضمن تقرير مجلس الإدارة للسنة موضوع التقرير العديد من المعلومات والمحاوير الاساسية التي يجب تضمينها في التقرير خلافا للقاعدة المحاسبية رقم (6) الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق والخاصة بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية، علما انه سبق وان شرحنا ذلك في تقاريرنا السابقة دون ان يتم اجراء اللازم كما موضح ادناه: أ- مدى تحقيق أهداف الشركة الموصوفة في عقد التأسيس. ب- كشف تفصيلي بالعقارات ووسائل النقل العائد للشركة. ج- المشكلات والعوائق التي تواجه الشركة والاجراءات المتخذة لمعالجتها مع بيان اسبابها. د- اجمالي عدد العاملين موزع حسب المستويات الادارية والفنية. هـ- تفاصيل العقود المبرمة من قبل الشركة مع الغير الخاصة بتأجير الموجودات الثابتة التابعة للشركة. و- الخدمات والامتيازات العينية وغيرها التي يتمتع بها العاملون خلال السنة. ز- السياسات السعرية المتبعة من قبل الشركة. نوصي بضرورة تضمين تقرير مجلس الإدارة بالبيانات والمؤشرات كافة التي اوضحتها القاعدة المحاسبية المذكورة آنفاً.	1	2014	الوطنية للصناعات المعدنية والدرجات	4

3-2 أثبات فرضية البحث

من خلال تقارير ديوان الرقابة المالية ومكاتب مراقبي الحسابات التي تم استقراءها يتبين ان هناك بعض الملاحظات والايضاحات تنسجم مع فقرات معياري التدقيق الدوليين 570، 520 وهذا يحقق فرضية البحث "تحتوي تقارير مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية ومكاتب مراقبي الحسابات في العراق على بعض الملاحظات تتفق في مضمونها مع ارشادات معياري التدقيق الدوليين 570، 520"

3-3 مقترح برنامج تدقيق خاص بالاستمرارية

في محاولة للباحثين اقتراح برنامج تدقيق تم تصميمه على وفق فقرات معيار التدقيق الدولي 570 ومعيار التدقيق الدولي 520 يعزز فيه البحث ويوصي بتطبيقه من قبل مراقب الحسابات سواء في ديوان الرقابة المالية أم في مكاتب مراقبي الحسابات.

فقرات البرنامج :

- 1- الطلب من الادارة بإعداد تقييم لقدرة المنشأة على الاستمرارية والافصاح عنه في تقرير مجلس الادارة.
- 2- تقييم الافصاح الذي تقوم به الادارة حول قدرة المنشأة على الاستمرار.
- 3- ان نعطي تقييم مجلس الادارة على الاقل الاثنى عشر شهراً المقبلة بعد اعداد القوائم المالية.
- 4- دراسة وتحليل الاحداث اللاحقة من حيث مدى تأثيرها في قدرة المنشأة على الاستمرار.
- 5- دراسة ومناقشة خطط الادارة للتصرفات المستقبلية وتقييم هذه الخطط من حيث مدى تحقيقها للأهداف المنشأة ويمكن مناقشة الآتي :
 - أ- واقعية هذه الخطط في التخفيف من المشكلات التي تثير الشك بالاستمرارية.
 - ب- خطط تصفية الاصول (بيع الموجودات أو التخلص من الموجودات غير الصالحة).
 - ج- خطط الادارة الخاصة بالتمويل أو اعادة جدولة الديون وخططها فيما يتعلق بترشيد الانفاق مع التركيز في مناقشة الخطط ليس على فترات زمنية طويلة وإنما على مستوى التطور.
- 6- الطلب من الادارة بإقرارات على التزامهم بهذه الخطط وتحقيقهم لغرض الاستمرارية عن طريقها.
- 7- تطبيق بعض ادوات الاجراءات التحليلية في تحديد بعض المؤشرات التي قد تكون أحد مؤشرات الشك بالاستمرارية مثل:
 - أ- تحليل ومقارنة أرقام البيانات المالية للسنة الحالية والسنة السابقة.
 - ب- تحليل اتجاهات التطور في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل والتدفق النقدي.
 - ج- دراسة تقرير مجلس الادارة وأية اتجاهات سلبية فيها.
- 8- تحديد نوع المؤشرات السلبية بقدرة المنشأة على الاستمرار ان كانت مالية أو تشغيلية او غير ذلك وتحديد الاهمية النسبية لكل مؤشر.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

1-4 الاستنتاجات

سيتم في هذا المبحث عرض أهم الاستنتاجات التي توصل إليها الباحثان في كل من الاطار النظري للدراسة والجانب العملي في ديوان الرقابة المالية ومكاتب مراقبي الحسابات، وعلى النحو الآتي :

1-1-4 استنتاجات الجانب النظري:

1. تعتمد الكثير من الممارسات المحاسبية مثل مبدأ التكلفة التاريخية وأسس احتساب الاندثار على فرضية الاستمرارية التي هي أحد أهم الفروض المحاسبية.
2. يعد إبداء الرأي حول سلامة فرضية الاستمرارية من واجبات مراقب الحسابات التي كلف بها على وفق معيار التدقيق الدولي 570.
3. توجد نشرات معايير تدقيق تخص الاستمرارية وإبداء الرأي حولها من قبل مراقب الحسابات مثل النشرة (34) والنشرة (59) الصادرة من ISA سبقت صدور معيار التدقيق الدولي 570 مما يدل على وجود اهتمام بإبداء الرأي حول سلامة فرضية الاستمرارية حتى ارتقى الاهتمام الى معيار تدقيق دولي.
4. تطبق الاجراءات التحليلية عبر مراحل عملية التدقيق إذ يتم تطبيق انواع مختلفة من الاجراءات التحليلية في كل مرحلة من مراحل عملية التدقيق ولكل نوع ومرحلة هدف معين من تطبيقها.
5. يعد مراقب الحسابات مسؤولاً عن الاحداث التي تقع بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ المصادقة على اصدار القوائم المالية (الاحداث اللاحقة) وتحديد اذا ما كانت هناك احداث قد تثير الشك حول قدرة المشروع على الاستمرار.

2-1-4 استنتاجات الجانب التطبيقي:

- 1- يوجد تطبيق مقبول لفقرات معيار التدقيق الدولي 570 من قبل مراقب الحسابات في ديوان الرقابة المالية ومكاتب مراقبي الحسابات ولكن لم يكن ذلك التطبيق بقصد الالتزام بالمعيار الدولي 570 وانما كانت بعض فقرات المعيار تنسجم مع سياقات عملهم.
- 2- لا توجد في تقارير مجلس الادارة للشركات التي تم استقراء تقاريرها السنوية فقرة خاصة بالافصاح عن امكانية المشروع على الاستمرار للسنوات القادمة.

- 3- توجد رغبة من بعض الشركات المساهمة الخاصة في تطبيق المعايير الدولية سواء في المحاسبة أم في التدقيق خصوصا التي لديها تعاملات دولية وذلك من اجل كسب ثقة العملاء وزيادة حصتها السوقية.
- 4- تتضمن اغلب تقارير مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي للشركات العامة التي تم استقراء تقاريرها ملاحظات وايضاحات تحتوي على مؤشرات قد تكون مؤشرات شك بالاستمرارية ان كانت مالية او تشغيلية او اخرى.

2-4 التوصيات

- في ضوء الاستنتاجات التي عرضها الباحثان, الاتي اهم التوصيات بشأنها
- 1- ضرورة التحقق من سلامة الفروض والمبادئ المحاسبية من قبل مراقب الحسابات عند البدء بعملية التدقيق وخصوصا فيما يتعلق بافتراض الاستمرارية لأنها تعد ركيزة اساسية لعمل اي مشروع.
 - 2- ضرورة تطبيق فقرات وارشادات معياري التدقيق الدوليين 570 و520 من قبل مراقب الحسابات عند القيام بأي عملية تدقيق لما فيها من اهمية بالغة في ضمان جودة عملية التدقيق.
 - 3- اعداد دليل تدقيق محلي خاص بالاستمرارية يتم اعداده من قبل مجلس المعايير المحاسبية والرقابية وبالتعاون مع مجلس مهنة المحاسبة والتدقيق والجهات المتخصصة بهذا المجال.
 - 4- اعداد برنامج تدقيق خاص بالاستمرارية من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي اسوة بالبرامج المعدة مسبقا من قبل الديوان لكي يلتزم مراقب الحسابات بخطواته العملية في اثناء عملية فحص وتقييم الاستمرارية.
 - 5- اصدار تعليمات لمجالس الادارات للشركات العاملة ضمن قانون الشركات توصي بضرورة اعداد فقرة ضمن تقرير مجلس الادارة تعني بالافصاح عن قدرة المشروع في الاستمرار للسنوات المقبلة وماهي الخطط والمقومات التي اعدتها الادارة لتحقيق ذلك.
 - 6- تشجيع المشروعات المساهمة الخاصة بتطبيق المعايير الدولية سواء في المحاسبة أم التدقيق عن طريق السماحات الضريبية أو دعمها بالقروض الحكومية وغيرها من وسائل التشجيع إذ سوف يؤدي ذلك الى انفتاحها على التجارة العالمية وسوف تكون موطن ثقة لروؤس الاموال من المستثمرين وذلك سوف يعزز الاقتصاد الوطني للبلاد.
 - 7- الاخذ بنظر الاعتبار البرنامج المقترح الخاص بالاستمرارية من قبل مراقبي الحسابات وتطويره حسب المتغيرات التي تحتاجها عملية التدقيق.

المصادر

المصادر العربية

أولاً: المعايير والقوانين والانظمة وأخرى :

- 1- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتأكد وقواعد اخلاقيات المهنة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، طبعة عام 2007، المملكة الاردنية الهاشمية.
- 2- الاتحاد الدولي للمحاسبين، معايير التدقيق الدولية، معيار التدقيق الدولي (520).
- 3- الاتحاد الدولي للمحاسبين، معايير التدقيق الدولية، معيار التدقيق الدولي (570)

ثانياً: الكتب

- 1- أرينزولوباك، المراجعة – مدخل متكامل – ترجمة د. محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر 2005/2002.
- 2- توماس، وليم وهنكي، امرسون، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب د احمد حامد حجاج و د كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، 2009.
- 3- حنان، رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، دار الثقافة للطباعة والنشر، الطبعة الاولى، عمان الاردن، 2009.
- 4- عنتر، عبد الرحمن، ادارة الموارد البشرية، اليازوري للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان –الاردن، 2010.
- 4- كيسو وجيري، المحاسبة المتوسطة، ترجمة د. احمد حامد حجاج، تقديم د. سلطان المحمد السلطان، دار المريخ للنشر، 2005
- 5- لطفي، الاستاذ الدكتور أمين السيد أحمد لطفي، موسوعة المعايير الدولية للمراجعة، جمعية الاستشارة المصرية، الجزء الاول، 2004.
- 6- مشكور وجاسم ومحمد، سعود جايد مشكور، علي نعيم جاسم، اسعد منشد جاسم، المحاسبة المالية نظرة معاصرة، الطبعة الاولى، جامعة المثني، كلية الادارة والاقتصاد، 2013.

ثالثاً: البحوث والدوريات

1. البصري، فهد محسن البصري، مدققوا الحسابات..... والازمة الاقتصادية العالمية، بحث مقدم الى مؤتمر الازمة المالية وكيفية علاجها من منظور النظام الاقتصادي العربي والاسلامي، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، من 13- 14، مايس، 2009.

2. حواس، الاستاذ الدكتور ابراهيم توهامي صلاح حواس، تداعيات الازمة الاقتصادية العالمية وضرورة اعادة بناء النظام المالي العالمي، مؤتمر، 2010.
3. سلمان، سعيد محمد، الاجراءات التحليلية في التدقيق، مجلة المراقب، ديوان الرقابة المالية الاتحادي، العراق، العدد 6، 2015. 8- موسى، د. علي محمد، اجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع، المجلة الجامعة، العدد الخامس عشر، المجلد الثاني، 309-342، 2013.
4. موسى، د. علي محمد، اجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع، المجلة الجامعة، العدد الخامس عشر، المجلد الثاني، 309-342، 2013.
5. المومنونوالشويات، منذر المومني، زياد الشويات، قدرة المدقق على اكتشاف مؤشرات الشك باستمرارية العملاء، مجلة المنارة، جامعة ال البيت، المجلد الرابع عشر، العدد الاول، 2008.
6. نصار، مجدي محمد وبهرامي، مريم احمد، اهمية استخدام الاجراءات التحليلية في مراحل التدقيق التي يباشرها مدقق الديوان ومدى الاعتماد عليها من واقع دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، الكويت، 2008.

رابعاً: الرسائل والاطاريح

1. ابو سمهدانة، نيفين عبد الله ابو سمهدانة، مجالات مساهمة استخدام المراجعة التحليلية في تخطيط واداء عملية المراجعة - دراسة تحليلية لاراء مراجعي الحسابات بمكاتب وشركات المراجعة في غزة، فلسطين، 2006.
2. الحسني، علي محمد رضا، الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية، بحث مقدم الى هيئة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، 2007.
3. الركابي، عبد الحسين وحيد محمد الركابي - مسؤولية مراقب الحسابات في التحقق من فرض الاستمرارية - دراسة تحليلية لعدد من الشركات العامة والمختلطة، بحث تطبيقي مقدم الى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين كجزء من متطلبات الحصول على شهادة المحاسبة القانونية، 2009.
4. السبعواوي، منال ناجي صالح، تقويم الاجراءات التحليلية للمدقق الخارجي في تقليل مخاطر التدقيق بالتطبيق على محافظة نينوى، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد /جامعة الموصل، 2007
5. سرحان، عاهد عبد سرحان، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرار لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين -دراسة تحليلية لاراء مدققي

- الحسابات الخارجيين والمدراء الماليين للشركات المساهمة العامة، قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية – غزة، كلية التجارة، 2005.
6. الصفاوي، صهباء عبد القادر احمد، الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية وتأثيرها في قرارات مستخدمي القوائم المالية دراسة ميدانية للمدة 2002، 2003، رسالة تقدمت بها الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، 2005.
7. عنبر، سامي جبار عنبر، جودة التدقيق بأعتماد الذكاء الاصطناعي – بحث تطبيقي في عينة من الهيئات الرقابية العاملة في ديوان الرقابة المالية الاتحادي، مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد وهي جزء من متطلبات نيل شهادة محاسب قانوني وهي اعلى شهادة مهنية في حقل الاختصاص، 2014.

المصادر الاجنبية:

1. Arens, Alvin A & James k.Lobbecke, auditing an integrated approach, 13 Ed, prentice Hall Inc. 2014.
2. Boynton, William C. Johnson, Raymond N., "Modern Auditing: Assurance Service and the integrated of financial reporting, 8 ed. Wiley Inc., 2006.
3. John Stephen Grice, and Robert W. Ingram "Test of the generalization of Altman, Bankruptcy production model "Journal of Business, 2001.
4. Kieso, weygandt& Warfield, intermediate accounting, 13 Ed, prentice Hall Inc. 2010.
5. Messier, William F, Auditing & Assurance service systematic Approach, 2nd Ed, MC GrawHall, and New York 2000.