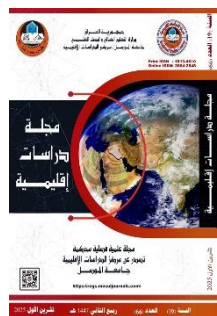




## التنمية المستدامة في ظل التزام مراقبي الحسابات بمعيار التدقيق الدولي رقم (٥٧٠) / دراسة استطلاعية على عينة من مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي



ميثاق حميد جبار الغراوي<sup>١</sup> د. رحاب البدوي<sup>٢</sup> حارث راشد حمدون<sup>٣</sup>

<sup>١</sup> طالب دكتوراه/ معهد التدريب النفطي ميسان/ وزارة النفط/ العراق. [methaghammed2022@gmail.com](mailto:methaghammed2022@gmail.com)

<sup>٢</sup> أستاذ/ المعهد العالي للدراسات التجارية/ جامعة سوسة/ تونس. [riri.bed@gmail.com](mailto:riri.bed@gmail.com)

<sup>٣</sup> مدرس/ مركز الدراسات الإقليمية/ جامعة الموصل/ العراق.

### المخلص

### معلومات الأرشفة

يهدف البحث الى بيان مدى التزام مراقبي الحسابات بمعيار التدقيق الدولي رقم (٥٧٠) وأثر ذلك في تحقيق التنمية المستدامة، ولغرض تحقيق هذا الهدف تم توزيع استمارة استبانة بعدد (١١٠) استبانة (٩٠) منها صالحة للتحليل لعينة من مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق لغرض تحليل اجاباتهم لمعرفة العلاقة والتأثير بين المتغيرات، وتبين وجود علاقة ارتباط قوية موجبة بين التزام مراقب الحسابات بمعيار التدقيق الدولي (٥٧٠) وتحقيق التنمية المستدامة. وتكمن أهمية البحث من خلال الدراسة الاستطلاعية التي قام بها الباحث لتقييم واقع ممارسات التنمية المستدامة في الوحدات الاقتصادية عند تدقيق حساباتها من قبل مراقبي الحسابات لغرض تحديد نقاط القوة والضعف في اداء هذه الوحدات، فضلاً عن الاستفادة منها عند القيام بإعمال التدقيق في الوحدات الاخرى لمعرفة مدى استمرارية هذه الوحدات، وقد تم استطلاع اراء العينة فيما يخص التزامهم في تطبيق معيار التدقيق الدولي (٥٧٠) بشكل جوهري لتحقيق التنمية المستدامة. تم التوصل للعديد من الاستنتاجات اهمها ان التزام مراقب الحسابات بمعيار التدقيق الدولي رقم (٥٧٠) يساهم في تحقيق التنمية المستدامة.

الاستلام: ٢٠٢٤/٧/١٠  
المراجعة: ٢٠٢٤/٨/١١  
القبول: ٢٠٢٤/٨/٢٩  
النشر الإلكتروني: ٢٠٢٥/١٠/١١  
المراسلة:  
ميثاق حميد جبار الغراوي  
الكلمات المفتاحية: مراقبو الحسابات؛ التنمية المستدامة؛ الوحدات الاقتصادية؛ ديوان الرقابة المالية الاتحادي.  
الاقتباس: الغراوي، ميثاق. ح. ج.، البدوي، رحاب.، حمدون. ح. ر. (٢٠٢٥). التنمية المستدامة في ظل التزام مراقبي الحسابات بمعيار التدقيق الدولي رقم (٥٧٠) / دراسة استطلاعية على عينة من مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي.. مجلة دراسات إقليمية. ١٩ (٦٥). ٢٠٩-٢٤٦.



# Sustainable Development in Light of Auditors' Commitment to International Auditing Standard No. (570): A Survey Study of a Sample of Auditors in the Federal Audit Office



**Methaq H. Jabbar Al-Gharrawi<sup>1</sup>**  
**Dr. Rehab Bedoui<sup>2</sup>**  
**Harith R. Hamdoon<sup>3</sup>**

<sup>1</sup> PhD student / Missan Oil Training Institute, Ministry of Oil, Iraq.

[methaqhammed2022@gmail.com](mailto:methaqhammed2022@gmail.com)

<sup>2</sup> Prof./ Higher Institute of Business Studies/ University of Sousse, Tunisia.

[rii.bed@gmail.com](mailto:rii.bed@gmail.com)

<sup>3</sup> Lecturer, Center for Regional Studies, University of Mosul, Iraq.

## Article Information

Received: 10/7/2024

Revised: 11/8/2024

Accepted: 29/8/2024

Published: 1/10/2025

### Corresponding:

Methaq H. Jabbar  
Algharrawi

**Keywords:** Auditors;  
Sustainable Development;  
Economic Units; Federal  
Audit Office.

**Citation:** Algharrawi, M.  
H. J., Bedoui, R., &  
Hamdoon, H. R. (2025).  
*Sustainable Development in  
Light of Auditors'  
Commitment to International  
Auditing Standard No.  
(570): A Survey Study on A  
Sample of Auditors in the  
Federal Audit Office.*  
*Regional Studies Journal.*  
19(65). 209-246.

## Abstract

The objective of this study is to examine the extent to which auditors comply with International Standard on Auditing (ISA) 570 and to assess the impact of such compliance on achieving sustainable development. To this end, a structured questionnaire was distributed, with 110 copies issued and 90 valid responses collected for analysis, targeting a sample of auditors from the Federal Board of Supreme Audit in Iraq. The responses were analyzed to identify the relationship and impact between the studied variables. The findings revealed a strong positive correlation between auditors' compliance with ISA 570 and the advancement of sustainable development. The significance of this research lies in the exploratory study conducted by the researcher to evaluate the current state of sustainable development practices in economic entities when their accounts are audited. The study aimed to identify strengths and weaknesses in the performance of these entities, and to provide insights that may be applied when auditing other entities in order to assess their continuity. The surveyed auditors' perspectives further highlighted the substantive role of compliance with ISA 570 in supporting sustainable development objectives. The study reached several conclusions, the most important of which is that auditors' adherence to ISA 570 significantly contributes to the realization of sustainable development.

**DOI:** <https://doi.org/10.3389/rsj.v19i66.50927>, © Authors, 2024, Regional Studies Center, University of Mosul.  
This is an open access article under the CC BY 4.0 license (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>)

## مقدمة

تشهد البيئة الحالية تطورات عديدة نتيجة التطورات الحاصلة في العلم والتكنولوجيا التي انعكست بشكل ايجابي على جميع المجالات القانونية والسياسية والاجتماعية ولا سيما المحاسبية والتدقيقية لمواكبة هذه التطورات الحاصلة ولغرض الارتقاء بالاقتصاد والمجتمع من خلال الاعتماد على المعايير الدولية للتدقيق لتوفير معلومات مفيدة لإصحاب المصلحة.

ومن المعروف ان اعتماد مراقبي الحسابات على المعايير المحلية (التقليدية) للتدقيق يوفر معلومات محدودة وغير كافية في ترشيد القرارات، ومن ثم فان الوحدات الاقتصادية غير قادرة على مواكبة متطلبات التنمية المستدامة، لذا من هنا برزت الحاجة الى تبني مراقبي الحسابات معايير التدقيق الدولية ولا سيما معيار التدقيق الدولي (٥٧٠) من قبل مراقبي الحسابات لغرض تحقيق التنمية المستدامة، اذ يركز معيار التدقيق الدولي رقم (٥٧٠) على تقويم استمرارية الوحدات من خلال الاعتماد على ( المؤشرات المالية، المؤشرات التشغيلية، المؤشرات القانونية والتنظيمية، مؤشرات الفشل المالي، جمع وتقييم أدلة الإثبات ) الخاصة باستمرارية الوحدات. اذ تم تقسيم الدراسة على خمسة مباحث، إذ كُرس المبحث الأول لمنهجية الدراسة والمبحث الثاني ركز على التزام مراقبي الحسابات بمعيار التدقيق الدولي رقم (٥٧٠)، في حين استعرض المبحث الثالث التنمية المستدامة في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (٥٧٠)، وخصص المبحث الرابع على عرض وتحليل نتائج الدراسة الاستطلاعية لبيان اثر التزام مراقبي الحسابات بمعيار التدقيق الدولي رقم (٥٧٠) على تحقيق التنمية المستدامة، وتناول المبحث الخامس عرضاً لأبرز الاستنتاجات والتوصيات.

## المبحث الأول: منهجية الدراسة

يعرض هذا المبحث وصفاً للمنهجية المعتمدة في إنجاز متطلبات هذه الدراسة والمتمثلة في مشكلة الدراسة واهميتها وأهدافها وفرضياتها وحدودها ومجتمعها وعينيتها ومصادر جمع البيانات والمعلومات والأساليب الاحصائية المستخدمة والمنهج المعتمد والمخطط الإجرائي لهذه الدراسة.

### ١-١: مشكلة الدراسة: يمكن صياغة مشكلة الدراسة من خلال التساؤل الاتي:

هل هنالك اثر لالتزام مراقبي الحسابات بمعيار التدقيق الدولي رقم (٥٧٠) الخاص بتقييم استمرارية الشركات على ممارسات التنمية المستدامة؟

١-٢: أهمية الدراسة: تكمن أهمية الدراسة من خلال الدراسة الاستطلاعية التي قام بها الباحث لتقييم واقع ممارسات التنمية المستدامة في الوحدات الاقتصادية عند تدقيق حساباتها من قبل مراقبي الحسابات على وفق معيار التدقيق الدولي (٥٧٠) لغرض تحديد نقاط القوة والضعف في اداء هذه الوحدات، فضلاً

عن الاستفادة منها عند القيام بإعمال التدقيق في الوحدات الاخرى لمعرفة مدى استمرارية هذه الوحدات، وقد تم استطلاع اراء العينة فيما يخص التزامهم في تطبيق معيار التدقيق الدولي (٥٧٠) بشكل جوهري لتحقيق التنمية المستدامة التي بينت بوجود علاقة ارتباط وتأثير قوي موجب بين المتغيرين.

### ٣-١: أهداف الدراسة: يسعى الباحث من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية :

١. التعرف على المؤشرات التي يمكن استخدامها لتقييم قدرة الشركات على الاستمرارية.

٢. توضيح ممارسات التنمية المستدامة وأهميتها للوحدة.

٣. بيان مدى التزام مراقبي الحسابات بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٧٠) المتعلق باستمرارية الوحدات.

٤. بيان اثر التزام مراقبي الحسابات بمعيار التدقيق الدولي رقم (٥٧٠) على تحقيق التنمية المستدامة.

### ٤-١: فرضية الدراسة

انسجماً مع أهداف الدراسة ومن خلال مشكلتها وأهميتها، يسعى الباحث إلى اختبار الفرضية الرئيسة الآتية :

**الفرضية الرئيسة:** لا يوجد اثر لالتزام مراقبي الحسابات بمعيار التدقيق الدولي رقم (٥٧٠) الخاص بتقييم استمرارية الوحدات على تحقيق التنمية المستدامة ؟

### ٥-١: حدود الدراسة

**الحدود المكانية :** تتمثل الحدود المكانية بديوان الرقابة المالية الاتحادي في محافظة بغداد من خلال الاعتماد على مراقبي حساباتها، فضلاً عن الجهات الخاضعة لتدقيق ورقابة الديوان.

**الحدود الزمانية :** تتمثل الحدود الزمانية لسنة ٢٠٢٣ من خلال الاعتماد على اراء عينة من مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي لهذه الفترة.

### ٦-١: مجتمع وعينة الدراسة

**مجتمع البحث :** مراقبي الحسابات العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي، فضلاً عن الجهات الخاضعة لتدقيق ورقابة الديوان.

**عينة البحث :** اختيار عينة من مراقبي الحسابات العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي، والجهات الخاضعة لتدقيق ورقابة الديوان.

### ٧-١: مصادر جمع البيانات والمعلومات

تم الاعتماد على المصادر الآتية في جمع البيانات والمعلومات اللازمة لإنجاز الدراسة:

١. القوانين والأنظمة والتعليمات.

٢. الكتب والدوريات والبحوث والرسائل والأطاريح الجامعية في إنجاز الجانب النظري للدراسة.

٣. المنشورات والاصدارات الصادرة عن المنظمات المهنية.

٤. شبكة المعلومات الدولية (الأنترنت).

٥. المقابلات الشخصية مع بعض المسؤولين.

١-٨ : الأساليب الإحصائية المستخدمة بالدراسة.

اعتمد الباحث على البرنامج الإحصائي (spss) للتعامل مع البيانات واستخراج النتائج التي بينت ما

يأتي :

١. معامل الارتباط. ٢. قيمة B. ٣. قيمة R2. ٤. قيمة T. ٥. قيمة F.

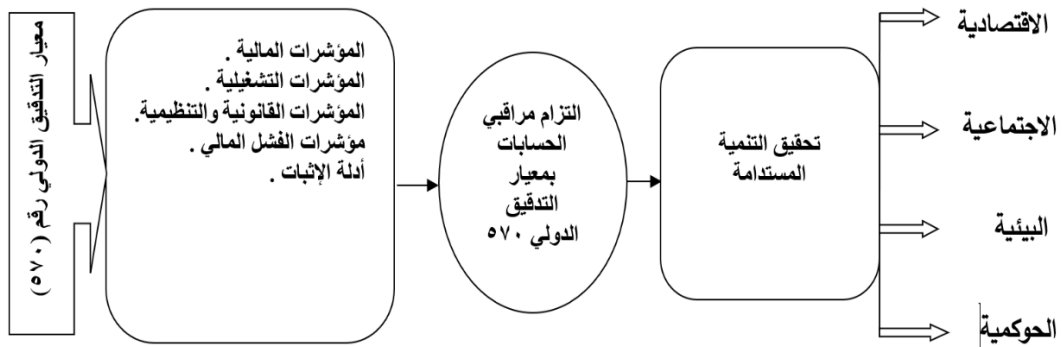
١-٩ : منهج الدراسة: تم اعتماد عدة مناهج علمية في إنجاز الدراسة منها المنهج الاستنباطي والمنهج

الوصفي في إنجاز الجانب النظري، فضلاً عن المنهج الاستقرائي والمنهج التحليلي في الجانب العملي.

١-١٠ : المخطط الاجرائي للدراسة: يمكن توضيح الدراسة من خلال الاتي:

### الشكل رقم (١)

#### المخطط الاجرائي للدراسة



المصدر: الشكل من إعداد الباحثان

١-١١ : اسهامة الدراسة الحالية

تميزت الدراسة الحالية بتبني معايير التدقيق الدولية ولاسيما معيار التدقيق الدولي (٥٧٠) وبما

يتلاءم ومتطلبات البيئة الحالية لغرض تحقيق التنمية المستدامة بأبعادها الاربعة (الاقتصادية والبيئية

والاجتماعية والحكومة) للارتقاء بالتدقيق وتحسين جودة المعلومات للاستفادة منها في اتخاذ قرارات رشيدة،

وذلك بالاعتماد على دراسة استطلاعية خاصة بعينة من مراقبي الحسابات العاملين في ديوان الرقابة

المالية الاتحادي بسبب لديهم السلطة في الزام الوحدات بالاعتماد على المعايير.

## المبحث الثاني/ التزام مراقبي الحسابات بمعيار التدقيق الدولي رقم (٥٧٠)

## ٢-١: تعريف التدقيق

يوجد العديد من التعاريف للتدقيق أهمها تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) " أنها عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبلغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق (William, 2001, 4).

نلاحظ من التعريف اعلاه بأن مهنة التدقيق تمتاز بالاتساق والتنظيم والموضوعية قدر الامكان من اجل تجنب التحيز في ابداء الرأي المهني عن عدالة البيانات المالية، كذلك من خلال التعريف يتضح أن تلك المهنة تخدم أهداف الكثير من المستخدمين سواء داخل أو خارج الوحدات الاقتصادية.

بنفس السياق عبر الاتحاد الاوربي لخبراء الاقتصاد والمحاسبة رأيه في مفهوم التدقيق عام ١٩٧٧ م " بأنه التعبير عن رأي إذا كانت النتائج المالية لآخر السنة تعطي صورة صادقة وحقيقية عن أعمال الوحدة مع التأكد من تطبيق الإجراءات والقوانين المعتمدة في المؤسسة " إذ يلاحظ من هذا التعريف التركيز على الجانب المالي المرتبط بتلك المهنة (نور الدين، ٢٠١٥، ٩).

ويعرف (Kevin, 2003, 7) التدقيق بأنه " أنشطة منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر عن الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ومن ثم توصيل تلك النتائج إلى الأطراف المعنية ".

وبنفس السياق عرفه (Bernard, 1991, 7) " المهمة التي يتم انجازها بواسطة شخص مؤهل ومستقل، لأبداء رأي حول المعلومات المالية ".

كما عرفه ايضا (Elder , et , 2011: 7) التدقيق بأنه "عملية فحص الحسابات من خلال فحص البيانات والحسابات وأنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بالوحدات محل التدقيق على أن يكون منظم يهدف إلى الخروج برأي فني محايد عن عدالة البيانات المالية ودلائلها عن الوضع المالي للوحدة ".

وفي إطار معايير التدقيق الدولية يعرف ارينز التدقيق بأنه: "جمع وتقييم الادلة عن المعلومات لتحديد مدى الانسجام والتوافق مع المعايير المقررة سابقا والتقرير عنها، ويتم اداء تلك الممارسة من خلال شخص كفوء ومستقل " (Arens , 2006 , 6).

ويعرف التدقيق بأنه " عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة التي تخص العميل، بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية لتحديد توافق هذه المزاعم مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج لمستخدمي البيانات المالية، أصحاب المصلحة في المشروع " (علي، شحاته، ٢٠١٣، ٥).

من خلال هذا التعريف يمكن ملاحظة أهم سمات التدقيق وتشمل هذه السمات أن التدقيق عملية منظمة وأن جمع وتقييم الأدلة هو جوهر عملية التدقيق وأن مجال التدقيق هو مزاعم المستخدم كما تظهرها البيانات المالية، بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية، إذ يلزم وجود معايير قياس لكي يمدد مراقب الحسابات مدى توافق أو تطابق هذه المزاعم معها، ومن ثم يجب أن ينتهي التدقيق بتوصيل النتائج إلى أصحاب المصلحة..

كذلك على وفق القواعد المحاسبية يتم تعريفه على أنه " اختبار تقني صارم من طرف مدقق مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف الوحدة وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، من أجل تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج الوحدة " (Bonnault & Gerard, 1992, 22).

استناداً لما سبق يمكن تعريف مهنة التدقيق بصورة أكثر دقة بأنها مجموعة شاملة ومتكاملة من الممارسات الرقابية التي يؤديها طرف معين من أجل الإفصاح عن سلامة الموقف المالي للوحدات الاقتصادية عن طريق سلسلة من الإجراءات وصولاً إلى إعداد التقرير النهائي الذي يعبر عن رأي الجهات المعدة له بصورة مستقلة وموضوعية لتوصيلها إلى أصحاب المصلحة “.

وبصورة عامة تسعى مهنة التدقيق الخارجي إلى تحقيق نوعين من الأهداف والتي يمكن تقسيمها

على الآتي:

#### ١- الأهداف التقليدية:

أ. التحقق من صحة وسلامة البيانات المالية ودقتها المثبتة في الدفاتر والسجلات وإمكانية الاعتماد عليها  
ب. إعطاء رأي فني محايد يركز على أدلة موضوعية حول تطابق البيانات المالية (علي، ٢٠٠٩، ٢٩).

ج. إمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية وبيان أوجه القصور فيه، من خلال التوصيات التي يقدمها المراقب في تقريره من أجل تحسين أداء النظام.

د. إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين، البنوك، الدوائر الحكومية وغيرهم بالبيانات المالية الموثوقة، لتساعدهم في اتخاذ القرارات. (حداد، ٢٠١٦، ٧).

هـ. تقليل فرص ارتكاب تلك الأخطاء ووضع إجراءات وضوابط تحول دون ذلك.

و. مساعدة الإدارة في تقرير ورسم سياساتها الإدارية واتخاذ القرارات.

ز. كشف ما قد يظهر في الدفاتر والسجلات المحاسبية من أخطاء وغش (سواد، ٢٠٠٩، ٢٠).

#### ٢- الأهداف الحديثة (متولي، ٢٠٠٩، ٢٣):



- أ. مراقبة نظم المعلومات المحاسبية ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- ب. تقييم نتائج الأعمال وفقاً للأهداف المرسومة.
- ت. تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.
- ث. حماية وتأمين موارد الوحدة الاقتصادية من المخاطر، نتيجة تطبيقها لنظم وتكنولوجيا المعلومات المتطورة.
- ج. ضمان سلامة وإمان البيانات الالكترونية وصيانتها، إذ تعد البيانات المورد الأكثر أهمية في مجال نظم المعلومات مما يتطلب أن تكون دقيقة، كاملة، محدثة من ثم تكرار عملية التدقيق يؤدي إلى منع حالات الغش والتلاعب بالبيانات (Ismail, 2010, 19)
- ح. التأكد من كفاءة النظام التي تعتمد على استخدام الحد الأدنى من الموارد لتحقيق الأهداف المرغوبة.
- خ. تقييم مخاطر إدارة المعلومات لترشيد قرارات المديرين في الوقت المناسب (الجمال، ٢٠١٤، ٦٨ - ٧٠).

استناداً لما سبق أن التدقيق له دور مهم في ترشيد القرارات بمختلف أنواعها ومستخدميها المتمثلة في اتخاذ قرارات الشراء والبيع والاستثمار ومنح القروض واحتساب الدخل الخاضع للضريبة التي تعتمد على معلومات صادرة من تقارير مدققة من طرف محايد.

## ٢-٢: مسؤوليات وواجبات المدققين في الفكر المحاسبي والمعايير الدولية

إن مسؤوليات وواجبات المدققين الخارجيين هي موضوع جدلي، وكثيراً ما يظهر الجدل حوله ويزداد عندما يحصل الغش والتلاعب دون أن ينبه المدقق لذلك، وعندما تصل الأمور إلى حد الفشل وانهيار الشركات فإن السؤال المعتاد هو (أين المدققين؟) (Porter, 1997) (Boynton, 2010)، وليس بالضرورة أن يكون هذا السؤال في مكانه، فالمسؤولية الرئيسة ليست على المدققين، وفي كثير من الأحيان ربما لا يكون عليهم مسؤولية في ذلك إطلاقاً، وهذا ما يعيدنا للإشارة إلى فجوة التوقعات (الفجوة بين ما يتوقعه المجتمع من المدققين وبين ما يدركه المجتمع من أداء للمدققين). حيث بينت (Porter, 1993) أن هناك جزءاً من توقعات المجتمع غير معقول، ومن الفجوة ما يعود إلى الجهل في إدراك مسؤوليات المدققين، ومنها ما يعود إلى عدم وضوح التشريعات الخاصة بمسؤوليات المدققين ودورهم، وعدم وضوح المفاهيم التي يتم بها صياغة تلك المسؤوليات (Tweedie, 1991)،

واستمر هذا النقاش حول طبيعة المسؤوليات وحدودها والأطراف التي يتحمل المدقق مسؤوليات تجاهها، وعند النظر إلى طبيعة النقاش الذي يدور فإننا نجد أنه يتأثر بالبيئة التي يعمل بها المدققون ويتأثر بالجهة التي تتناول موضوع المسؤوليات بالنقاش أو النقذ. أما بالنسبة للبيئة التي يعمل بها المدققون،



فانه من الملاحظ أن طبيعة النقاش والآراء التي تطرح حول المسؤوليات وحدودها يتأثر بظهور حالات الفشل المؤسسي، وأن السبب الرئيس لظهور الجدل في مثل هذه الحالات يعود إلى الأهمية الكبيرة التي يوليها المجتمع لعملية التدقيق والمسؤوليات الجسام التي يتوقعها المجتمع من المدققين، أما بالنسبة للجهات التي تتناول هذا الموضوع بالنقاش، فهناك فرق بين وجهة نظر المدققين والمنظمين للمهنة ووجهة نظر الفئات الأخرى المستفيدة من تقرير مدقق الحسابات، فبينما نجد المدققين والمهنة يققون موقف المدافع عن المدقق والمتقف للمجتمع حول مسؤوليات وواجبات المدققين كما يتصورونها ويفهمونها، فان موقف الجهات الأخرى مغاير لذلك تماما. فنجد أن بقية الفئات المهمة بعملية التدقيق تنظر إلى المدقق نظرة الناقد الداعي إلى التغيير والمطالب بتحصيل المدققين مسؤولية الفشل المؤسسي (Sikka,et.al.,1992).

استناداً لما سبق فالمدقق يقوم بفحص إنتقادي منظم للبيانات المالية بهدف إعطاء رأي فني محايد عن مدى عدالة هذه البيانات وتمثيلها للحقيقة، ويعتبر هذا الرأي حصيلة ما توصل إليه، وله آثاره على كافة الأطراف ذات العلاقة التي تأخذ هذا الرأي بعين الاعتبار عند اتخاذ قراراتها المالية، ومن ثم فإن ذلك يولد مسؤوليات مختلفة يتحملها المدقق، فإذا ما قام باختبارات وإجراءات التدقيق بما يتفق مع القواعد المهنية المتعارف عليها وبذل العناية المهنية الكافية وضمن تقريره الحقائق والنتائج التي توصل إليها فانه يكون قد قام بواجباته على الوجه السليم وأعفى نفسه من المسؤولية، وبخلاف ذلك فانه يتعرض للمسائلة من الجهات المختلفة التي تتأثر بعمله أو التي لها سلطة الرقابة عليه تبعا للقاعدة العامة في القانون التي تلزم كل من أحدث ضرراً للغير بالتعويض.

## ٢-٣: العوامل التي أدت إلى ظهور الحاجة إلى التدقيق الخارجي :

هنالك العديد من العوامل التي ساهمت في ظهور مهنة التدقيق يمكن تلخيص أهمها بالاتي (الذنيبات، ٢٠١٥، ٩-١٠):

- ١- فجوة البعد.
- ٢- الحد من تضارب المصالح.
- ٣- الإثر المتوقع لمهنته المحاسبية.
- ٤- التعقيد.
- ٥- النمو المتسارع.
- ٦- المنافسة الحادة.
- ٧- تلبية متطلبات الجهات الحكومية.

## ٢-٤: امتثال المدقق الخارجي للمعايير المعتمدة:

على الرغم من أن الالتزام بهذه المراحل أو الخطوات تساهم في تحسين جودة العمل الرقابي في المقابل يتطلب من المدقق الامتثال بشكل صارم لمعايير التدقيق الدولي إذ أكدت الفقرات ١٨ - ١٩ - ٢٠ من المعيار الدولي للتدقيق رقم (٢٠٠)، على كيفية امتثال المدقق للمعايير الدولية للتدقيق عند تبنيها، حيث يجب عليه الاتي (فايز، ٢٠١٥، ٢٠٦) :

- 1- ينبغي أن يمثل المدقق لكافة معايير التدقيق ذات العلاقة بالتدقيق، ويكون معيار معين مرتبطاً بعملية التدقيق عندما يكون نافذ المفعول وتكون الظروف التي يتناولها المعيار قائمة.
  - 2- ينبغي أن يحصل المدقق على فهم كامل حول نص معيار تدقيق دولي معين، بما في ذلك التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى، وذلك في سبيل فهم أهدافه، وتطبيق متطلباته بالشكل الملائم.
  - 3- لا ينبغي أن يعرض المدقق امتثاله لمعايير التدقيق الدولية في تقرير المدقق، إلا في حال امتثاله لمتطلبات هذا المعيار وكافة المعايير ذات العلاقة بالتدقيق.
- فضلاً عن ضرورة تركيز المدقق على خدمات التأكيد والتي يقصد بها خدمات مهنية مستقلة تهدف إلى تحسين جودة المعلومات لمتخذي القرارات، بمعنى آخر تحسين مصداقية وملائمة المعلومات التي يستخدمها الأفراد عند اتخاذ القرارات.

## ٢-٥: معيار التدقيق الدولي (٥٧٠)

## ٢-٥-١: الاستمرارية والمسؤولية عن تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة:

يعد مفهوم الاستمرارية من الفروض المحاسبية المرتبطة بالوحدات الاقتصادية، إذ يوضح أن الوحدة تستمر في مزاولة نشاطها، ولا توجد نية في تصفيتها أو تقليص نشاطها في الوقت الحاضر (الامين، ٢٠١٦، ٥٤). وعرف معيار التدقيق الدولي (٥٧٠)، المعلنون "استمرارية الوحدة"، تُعد الوحدة كياناً مستمراً في مزاولة نشاطها ما لم يكن هناك اضطراب أو نية لتصفية أنشطة الأعمال أو البحث عن حماية من الدائنين، بما يتوافق مع القوانين واللوائح، لذا يجب إعداد القوائم المالية، ما لم تعترض الإدارة تصفية أعمال الوحدة أو إيقاف عملياتها (IFAC, 2017, 609).

قدرة الوحدة على الاستمرار في المستقبل القريب (مدة لا تتجاوز سنة مالية واحدة بعد المدة المنتهية)، التي يفترض فيها إعداد القوائم المالية مع غياب المعلومات التي تشير إلى خلاف ذلك، ومن ثم تسجيل الموجودات والمطلوبات على أساس تحصيل الموجودات وسداد الالتزامات للغير (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠١، ٩).

وبسبب وجود حوادث افلاس للوحدات الاقتصادية، تم إصدار معايير تدقيق تضع على المدقق مسؤولية التحقق من صحة الاستمرارية عند ابداء الرأي في القوائم المالية. إذا ما توصل المدقق إلى قناعة بعدم

قدرة الوحدة على الاستمرار عليه حينئذ تقديم الرأي المناسب في تقريره الصادر بشأن الوحدة الاقتصادية (مطر، ٢٠١٠، ٦٧).

تحتوي بعض أطر التقرير المالي على مطلب صريح يقضي بإجراء الإدارة تقييماً خاصاً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وعلى معايير تتعلق بالأمر التي يجب أخذها في الحسبان والإفصاحات التي سيتم القيام بها بخصوص الاستمرارية، فعلى سبيل المثال: يتطلب المعيار الدولي للمحاسبة (١) من الإدارة إجراء تقييم لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة<sup>(١)</sup> وقد تكون المتطلبات التفصيلية المتعلقة بمسؤولية الإدارة عن تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وما يتعلق بذلك من إفصاحات في القوائم المالية منصوصاً عليها أيضاً في نظام أو لائحة.

يرى الباحثان، إن مفهوم الاستمرارية وفقاً لوجهة النظر المحاسبية يعني أن الوحدة ستستمر في عملياتها المستقبلية، ولن تصفى وينبغي أن تكون قادرة على تعزيز مواردها، ولمدة زمنية غير محدودة، تمكّنها من تحقيق أهدافها، والوفاء بالتزاماتها، ونمو أنشطتها، وبدون خسائر جسيمة لرأس المال.

يمكن تقسيم الشك في استمرارية الوحدة على الآتي:

١. **التعثر المالي:** يرتبط بعدة ظواهر، مثل عدم القدرة على سداد الأرباح المستحقة لحملة الأسهم الممتازة، أو عدم القدرة على سداد القروض، أو عدم إيفاء ديون الوحدة الاقتصادية (الصدق، ٢٠١٧، ٣) (الجنابي، ٢٠٠٧، ١٧).

ومن التعاريف السابقة يمكن أن استعراض الآتي (المالكي، ٢٠١٤، ٣٢):

- يسبق التعثر المالي مرحلة الفشل وقد لا يؤدي إليه في بعض الأحيان.
- يُعد التعثر المالي المرحلة الأولى أو المدخل لعدم استمرارية الوحدة.
- يمثل التعثر المالي نقص العوائد المالية أو توقفها.

٢. **الفشل المالي:** عدم قدرة الوحدة الاقتصادية على دفع ديونها المالية في موعد استحقاقها، مما يجعل الوحدة تواجه العسر المالي (ريحان وزبير، ٢٠٠٧: ٣٢).

يرى الباحثان أن عدم استمرارية الوحدة له مستويان يمثل المستوى الأول تعثر مالي مؤقت، إذ لا تستطيع الإيفاء بالتزاماتها المالية عند الاستحقاق في الوقت الحاضر ولكن يمكن السداد بعد مدة أطول، هنا يكون نقص مؤقت في التدفقات النقدية ونقص السيولة، المستوى الثاني عدم القدرة على سداد ديونها المالية طويلة الأجل، يحدث عندما تكون القيمة السوقية لجميع موجودات الوحدة لا تكفي لسداد ديونها فهي في حالة فشل مالي حقيقي.

<sup>(١)</sup> المعيار الدولي للمحاسبة (١)، عرض القوائم المالية، الفقرتان ٢٥ و ٢٦.

## ٢-٥-٢: إصدارات اتحاد المحاسبين الدولي IFAC بشأن استمرارية الوحدة الاقتصادية

أصدر اتحاد المحاسبين الدولي ١٩٩٩ معيار التدقيق الدولي (٥٧٠)، ليحل محل الدليل الدولي (٢٣) وبالمقارنة بين مضمون المعيارين، يلاحظ بأن المعيار (٥٧٠) قد أضاف مسؤولية على المدقق الى صحة الاستمرارية (أو عدم استمرارية) عنصرين هامين، هما:

١. تأكيد ضرورة مراعاة المدقق للمخاطر التي تنشأ في حالة عدم وجود ما يدعم توافر فرض الاستمرارية.
٢. قيام المدقق بإضافة فقرة توكيدية بعد فقرة الرأي يلقي الضوء فيها على مشكلات استمرارية الوحدة الاقتصادية، وتوضح استنتاجاته بشأنها.

بناءً على ما بينه معيار التدقيق الدولي (٥٧٠)، إذا ما قِيم المدقق استمرارية الوحدة من خلال بذل العناية وممارسة الشك المهني، ثم ظهر بعد ذلك عدم قدرة الوحدة على الاستمرار فلا يعد مسؤولاً ما دامت المؤشرات المستعملة لم تظهر ذلك خلال الفحص المهني. ولكن اذا تبين خلال الفحص المهني الاعتيادي وجود مؤشرات تدل على الشك في الاستمرارية، ولم يأخذها المدقق في الحسبان من خلال بذل العناية المهنية، فيعد مقصراً في تطبيق معايير التدقيق المتعارف عليها.

حدد المعيار الدولي (٥٧٠)، إطاراً عاماً للإجراءات التي يجب أخذها في الحسبان من المدقق لإخلاء مسؤوليته عن الأضرار التي تنشأ من وجود مؤشرات تدل على الاستمرارية أو عدمها (الفقرتين ١٤، ١٣) وكالاتي:

أولاً. خلال تنفيذ الإجراءات المعتادة لعملية التدقيق، وفي ضوء أدلة الإثبات والقرائن المتوافرة له إذا ما استنتج المدقق بأنه لا توجد مؤشرات تثير الشك في صحة فرض الاستمرارية، وبأن هذا الفرض ملائم، عليه إصدار تقرير نظيف.

ثانياً. إذا ظهر للمدقق أنّ هناك من المؤشرات ما تثير الشك في ملائمة فرض الاستمرارية، يتوجب عليه الطلب من الإدارة أن تقدم ما لديها من خطط مستقبلية تخفف الظروف والعوامل المثيرة لهذا الشك، فإذا ما استنتج في ضوء هذه الخطط بأنّ عوامل الشك قد زالت، عليه حينئذ أن يطلب من الإدارة توفير الإفصاح الكافي والمناسب عن هذه الخطط في القوائم المالية، فإذا قامت الإدارة بتوفير الإفصاح؛ فيتوجب إصدار تقرير نظيف، أما إذا لم توافر الإدارة هذا الإفصاح، يتوجب عليه حينئذ إبداء رأي متحفظ أو رأي سلبي، أيهما أنسب (مطر، ٢٠٠٠، ١٤٣).

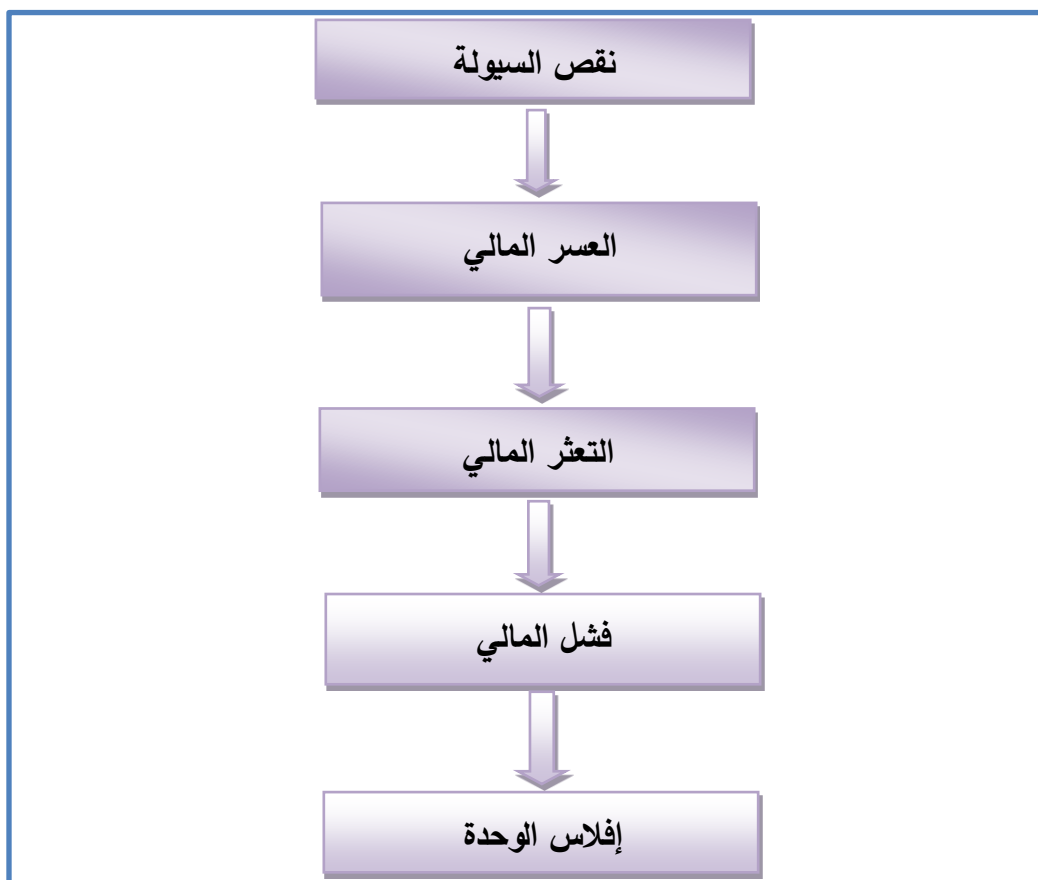
هنالك من يرى حدوث مجموعة من الأعراض التي تصيب الوحدات المتجهة إلى الإفلاس، وبما يثير لدى المدقق شكاً في استمرارية الوحدة، وكالاتي:

١. فشل الوحدة الاقتصادية في تحقيق عائد مناسب من الأموال المستثمرة (سعيد، ٢٠٠٠، ٣٦٣).
٢. عجز في السيولة ناتج عن نقصان التدفقات النقدية الداخلة (حسن، ٢٠٠٤، ١٥٥).

٣. التأخر في إعداد الحسابات الختامية وتقديمها الى المصارف المقرضة (يوسف، ٢٠٠٥، ٢٨٢).
  ٤. ضعف الرقابة على رأس المال مع ارتفاع الدين العام (سليم، ٢٠٠٩، ١٥١).
  ٥. ضعف الإدارة وعدم تمكنها من اتخاذ قرارات تتميز بالجرأة او تواجه فيها مخاطر (رومو وآخرون، ٢٠١٠، ١٢).
  ٦. التوقف الكلي عن سداد المطلوبات المالية للوحدة الاقتصادية، مما يؤدي إلى إفلاس الوحدة وتوقف نشاطها (الزبيدي، ٢٠١٢، ٢٣٧).
  ٧. وصول الوحدة إلى العسر المالي، أي إن قيم موجودات الوحدة أصبحت تقل عن قيم مطلوباتها (مطر، ٢٠١٠، ٣٦٣).
  ٨. عدم قدرة بعض الوحدات على مسايرة التطور التقني، وإتباع وسائل تقليدية في إنجاز مهامها التي قد تتصف بانخفاض كفاءتها وفعاليتها في بعض الأحيان خاصة في ظل ظروف المنافسة شديدة (النسيلي، ٢٠٠٦، ٥٣).
  ٩. تُعد الوحدة مُعسرة من الناحية القانونية عندما تصبح القيمة الدفترية لموجوداتها أقل من القيمة الدفترية لمطلوباتها لكنها لا تصل إلى حد التصفية، أو الإفلاس المالي الا عندما تعجز عن تسديد ديونها (مطر، ٢٠١٦، ١٦٣).
- يرى الباحثان مظاهر عدم استمرارية الوحدة الاقتصادية أعلاه من أهم الأسباب التي من خلالها يمكن التنبؤ بوقوع الوحدة بالتعثر المالي، ولكن لا يجب أن تحصل جميع المظاهر حتى نحكم بالتعثر وعدم الاستمرارية، ففي بعض الأحيان وقوع بعضها وليس جميعها قد يؤثر في عدم الاستمرارية. يوضح الشكل (٢)، مراحل عدم استمرارية الوحدة الاقتصادية.

## الشكل (٢)

### مراحل عدم استمرارية الوحدة الاقتصادية



المصدر: إعداد الباحث.

٢-٥-٣: مؤشرات عدم استمرارية الوحدة الاقتصادية على وفق معيار التدقيق الدولي (570)  
حدد معيار التدقيق الدولي (٥٧٠)، مجموعة من المؤشرات التي تساعد المدقق على اكتشاف حالات الشك حول إمكانية استمرار نشاط الوحدة الاقتصادية، وتم تصنيف تلك المؤشرات إلى (مؤشرات مالية، وتشغيلية، ومؤشرات أخرى) علماً بأن وجود واحد أو أكثر من هذه المؤشرات لا يعني دائماً أن فرض الاستمرارية موضع شكوك جوهرية. يوضح الجدول (١)، مؤشرات استمرارية الوحدة استناداً إلى معيار التدقيق الدولي (٥٧٠).

جدول (١)

مؤشرات عدم استمرارية الوحدة الاقتصادية

| نوع المؤشرات                                           | المؤشرات                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|--------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| المؤشرات المالية<br>(الامين، ٢٠١٦، ٥٤)                 | <p>١. صافي الديون أو مركز الدين الحالي (صافي المطلوبات المتداولة).</p> <p>٢. ظهور النسب المالية الأساسية السلبية.</p> <p>٣. الخسائر التشغيلية الجوهرية أو التدهور الحاد في قيمة الموجودات المستخدمة لتوليد التدفقات النقدية.</p> <p>٤. إنقطاع أو عدم استمرار أرباح الأسهم.</p> <p>٥. عدم القدرة على السداد للدائنين في موعد الاستحقاق.</p> <p>٦. عدم القدرة على الامتثال لبنود اتفاقيات القروض.</p> |
| المؤشرات التشغيلية<br>(مطر، ٢٠٠٠، ١٤٣)                 | <p>١. نية الإدارة في تصفية الوحدة الاقتصادية أو إيقاف العمل.</p> <p>٢. فقدان الإدارة الرئيسة دون إيجاد بديل لها.</p> <p>٣. فقدان سوق رئيس، أو زبائن، أو حق امتياز.</p> <p>٤. صعوبات العمل، نقص الموردين المهمين.</p>                                                                                                                                                                                |
| المؤشرات القانونية والتنظيمية<br>(IFAC, 2010, 556-558) | <p>١. تعليق الإجراءات القانونية أو التنظيمية الأخرى ضد الوحدة والتي إذا نجحت، ستؤدي إلى مطالب من المدقق ألا تكون الوحدة قادرة تلبيةها.</p> <p>٢. تغيرات في القانون أو النظام أو سياسة الحكومة التي يتوقع أن تؤثر سلباً في الوحدة.</p> <p>٣. الكوارث غير المؤمنة أو المؤمنة بأقل مما تستحق عند حدوثها.</p>                                                                                           |

المصدر: إعداد الباحث استناداً إلى المصادر المذكورة في الجدول.

٢-٥-٤: اثر تقييم الاستمرارية على تقرير المدقق إستناداً لمعيار التدقيق الدولي (570)  
 عند قيام المدقق بتنفيذ إجراءات التدقيق الضرورية وجمع أدلة الإثبات حول استمرارية الوحدة يقوم بإصدار تقريره (بوميسة، ٢٠٢١، ٤١). إذ يمكن ان يتضمن واحدة من الحالات الاتية ( IFAC, 2017, 614):



**الحالة الاولى:** عدم ملائمة استعمال فرض الاستمرارية في المحاسبة. في حالة إعداد القوائم المالية بناءً على فرض الاستمرارية في المحاسبة، ولكن بحسب حكم المدقق يعد هذا الفرض غير مناسب، فيجب إبداء رأي معارض.

**الحالة الثانية:** إجراء إفصاح كاف في القوائم المالية عند عدم التأكد الجوهري. يجب على المدقق إبداء رأي غير معدل، ويجب أن يتضمن تقريره قسماً منفصلاً تحت عنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية"، بغرض لفت الانتباه إلى الإيضاح المرفق بالقوائم المالية الذي يفصح عن الأمور الموضحة وبيان أن هذه الأحداث أو الظروف تشير إلى وجود عدم تأكد جوهري قد يضع شكوكاً كبيرة حول قدرة الوحدة على البقاء، وأن رأي المدقق غير معدل فيما يتعلق بهذا الأمر.

**الحالة الثالثة:** عدم إجراء إفصاح كاف في القوائم المالية عن عدم التأكد الجوهري. يجب على المدقق إبداء رأي متحفظ أو رأي معارض، حسب مقتضى الحال، بغض النظر عما إذا كانت القوائم المالية تضمنت أو لم تتضمن إفصاحاً عن عدم ملائمة استعمال الاستمرارية في تقييم أدائها.

**الحالة الرابعة:** عدم رغبة الإدارة في تقييم مدى قدرتها على الاستمرارية. في حالة عدم رغبة الإدارة بإجراء تقييم لأمر الاستمرارية، ويرى المدقق تأخير الإدارة في بيان القوائم المالية له علاقة باستمرارية، فيجب على المدقق أن يأخذ في الحسبان ما يترتب من أثر في تقريره.

## ٢-٥-٥: تقييم تقييم الإدارة:

### - تقييم الإدارة والتحليل الداعم وتقييم المراجع:

يعد تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة جزءاً رئيسياً من نظر المراجع في استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة.

ليس من مسؤولية المراجع تدارك عدم قيام الإدارة بإجراء التحليل ومع ذلك، وفي بعض الظروف قد لا يؤدي عدم قيام الإدارة بإجراء تحليل مفصل لدعم تقييمها إلى منع المراجع من استنتاج ما إذا كان استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة يعد مناسباً في ظل الظروف القائمة. إذا كانت إجراءات المراجعة الأخرى للمراجع كافية لتمكين المراجع من استنتاج ما إذا كان استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية يعد مناسباً في ظل الظروف القائمة.

في ظروف أخرى، قد يتضمن تقييم تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وفقاً لما تتطلبه الفقرة ١٢. إجراء تقييم للألية التي اتبعتها الإدارة في إجراء تقييمها، والافتراضات التي استند إليها التقييم، وخطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية، وما إذا كانت خطط الإدارة مجدية في ظل الظروف القائمة.

– تقويم خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية:

يمكن أن يتضمن تقويم خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية الاستفسار من الإدارة عن هذه الخطط، بما في ذلك على سبيل المثال خططها لتصفية أصول، أو اقتراض أموال، أو إعادة هيكلة ديون، أو تخفيض نفقات أو تأجيلها، أو زيادة رأس المال.

– الفترة المشمولة بتقييم الإدارة:

بالإضافة إلى الإجراءات التي تتطلبها الفقرة ١٦ (ج)، قد يقارن المراجع بين:

- المعلومات المالية المستقبلية للفترة الأخيرة السابقة والنتائج التاريخية.
- المعلومات المالية المستقبلية للفترة الحالية والنتائج التي تحققت حتى تاريخه.

عندما تتضمن افتراضات الإدارة دعماً مستمراً من قبل أطراف ثالثة، سواء من خلال القروض تالية الاستحقاق أو التعهدات باستمرار تمويل إضافي أو توفيره أو من خلال الضمانات، وكان هذا الدعم مهماً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فقد يحتاج المراجع للنظر في طلب مصادقة مكتوبة (بما في ذلك على الشروط والأحكام) من تلك الأطراف الثالثة والحصول على أدلة بشأن قدرتها على توفير ذلك الدعم.

– الاتصال بالسلطات التنظيمية:

عندما يرى مراجع منشأة خاضعة للتنظيم أنه قد يكون من الضروري إدراج إشارة للأمور المتعلقة بالاستمرارية في تقرير المراجع، فقد يتحمل المراجع واجب الاتصال بالسلطات التنظيمية أو التنفيذية أو الرقابية المعنية.

– عدم رغبة الإدارة في إجراء تقييمها أو مد فترته:

في ظروف معينة، قد يرى المراجع أنه من الضروري أن يطلب من الإدارة إجراء تقييمها أو تمديد فترته. وفي حالة عدم رغبة الإدارة في القيام بذلك، فقد يكون من المناسب إبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء رأي في تقرير المراجع لأنه قد يكون من غير الممكن للمراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق باستخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية، مثل أدلة المراجعة التي تتعلق بوجود خطط وضعتها الإدارة موضع التنفيذ أو وجود عوامل مخففة أخرى. استناداً لما سبق يمكن القول ان تطبيق معيار التدقيق الدولي (570) والخاص باستمرارية الوحدات مهم جداً للتأكد من استمراريته يساهم في توصيل المعلومات المفيدة في تحقيق التنمية المستدامة.

## المبحث الثالث: التنمية المستدامة في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (570)

## 3-1: مفهوم وتعريف التنمية المستدامة

إن لمفهوم التنمية المستدامة عنصران أساسيان هما التنمية والاستدامة، ويمكن أن تكون التنمية والاستدامة متجاورتان، أو يمكن أن يكون لكليهما آثار عكسية محتملة، بينما يؤكد الاقتصاديون الكلاسيكيون الجدد أنه لا يوجد تناقض بين الاستدامة والتنمية، ويشير (Sachs 2010) إلى أنه لا توجد تنمية بدون استدامة أو استدامة بدون تنمية (Klarin, 2018, 68).

اذ تم تعريفه من قبل المنظمات المهنية والاكاديميين وحسب تقرير Brundtland بأنها التنمية التي تلبي الاحتياجات الحالية دون المساس بقدرة الأجيال المستقبلية على تلبية احتياجاتهم الخاصة (SASB, 2017:2)، كما عرفت بأنها التنمية التي تبنى على مبدأ الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة بهدف رفع مستوى المعيشة ليشمل أجيال المستقبل إلى جانب الجيل الحاضر (الشافعي، ٢٠١٢، ١٣)، وتعرف أيضاً بأنها استعمال الموارد الطبيعية المتجددة بطريقة لا تؤدي إلى تناقصها أو تدهورها أو تؤدي إلى تناقص إجراءاتها المتجددة بالنسبة للأجيال القادمة مع المحافظة الفعالة على رصيد ثابت أو غير متناقص من الموارد الطبيعية (Tomislav, 2018, 70-71).

ويرى الباحثان أن التنمية المستدامة هي عملية الاستغلال الأفضل للموارد المتاحة في جميع الأبعاد المتمثلة بالاقتصادية والبيئية والاجتماعية والتكنولوجية التي تؤدي إلى تلبية احتياجات الأجيال الحالية دون المساس بقدرة الأجيال المستقبلية على تلبية احتياجاتها.

## 3-2: أهداف التنمية المستدامة

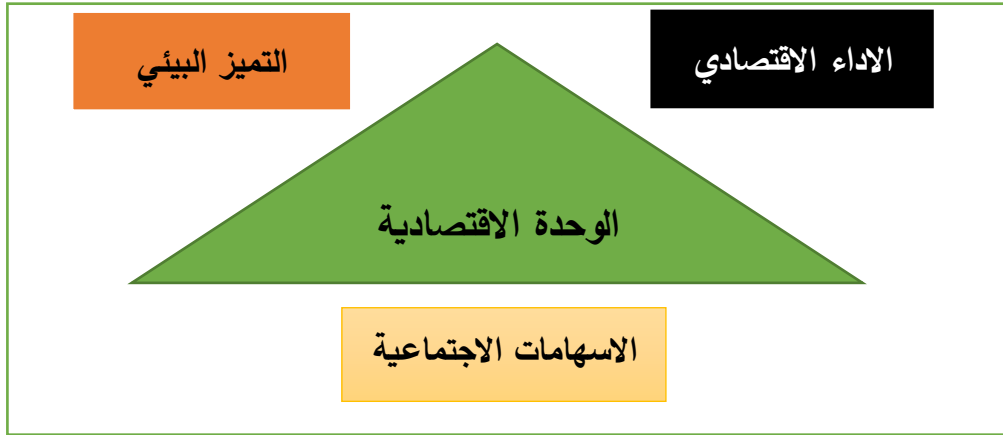
في عام ٢٠١٥ عقد مؤتمر قمة الأمم المتحدة للتنمية المسمى (بتحويل عالمنا من أجل الناس والكوكب) للمدة من ٢٥\_٢٧ سبتمبر ٢٠١٥ في نيويورك مقر الأمم المتحدة وكان من أهم نتائجه هي تطوير الأهداف الإنمائية الألفية التي كانت تحدد التقدم المحرز في مجال التنمية المستدامة إلى (١٧) هدف (UN, 2015, 2)

- الهدف 1 - القضاء على الفقر بجميع أشكاله في كل مكان.
- الهدف 2 - القضاء على الجوع وتوفير الأمن الغذائي والتغذية المحسنة وتعزيز الزراعة المستدامة.
- الهدف 3 - ضمان تمتع الجميع بأنماط عيش صحية وبالرفاهية في جميع الأعمار.
- الهدف 4 - ضمان التعليم الجيد المنصف والشامل للجميع وتعزيز فرص التعلم مدى الحياة للجميع.
- الهدف 5 - تحقيق المساواة بين الجنسين وتمكين كل النساء.
- الهدف 6 - ضمان توافر المياه وخدمات الصرف الصحي للجميع وإدارتها إدارة مستدامة.
- الهدف 7 - ضمان حصول الجميع بتكلفة ميسورة على خدمات الطاقة الحديثة الموثوقة والمستدامة.

- الهدف 8 - تعزيز النمو الاقتصادي المتزايد والشامل للجميع والمستدام والعمالة الكاملة والمنتجة، وتوفير العمل اللائق للجميع.
- الهدف 9 - إقامة بنية تحتية قادرة على الصمود وتحفيز التصنيع المستدام الشامل للجميع وتشجيع الابتكار.
- الهدف 10 - الحد من انعدام المساواة داخل البلدان وفيما بينها.
- الهدف 11 - جعل المدن والمستوطنات البشرية شاملة للجميع وأمنة وقادرة على الصمود ومستدامة.
- الهدف 12 - ضمان وجود أنماط استهلاك وإنتاج مستدامة.
- الهدف 13 - اتخاذ إجراءات عاجلة للتصدي لتغير المناخ وآثاره.
- الهدف 14 - حفظ المحيطات والبحار والموارد البحرية واستخدامها على نحو مستدام لتحقيق التنمية المستدامة.
- الهدف 15 - حماية النظم الإيكولوجية البرية وترميمها وتعزيز استخدامها على نحو مستدام، وإدارة الغابات ومكافحة التصحر، ووقف تدهور الأراضي وعكس مساره، ووقف فقدان التنوع البيولوجي.
- الهدف 16 - التشجيع على إقامة مجتمعات مسالمة لا يُهمش فيها أحد من أجل تحقيق التنمية المستدامة وإتاحة إمكانية وصول الجميع إلى العدالة، وبناء مؤسسات فعالة وخاضعة للمساءلة وشاملة للجميع على جميع المستويات.
- الهدف 17 - تعزيز وسائل التنفيذ وتنشيط الشراكة العالمية من أجل تحقيق التنمية المستدامة.
- ان الغرض من أهداف التنمية المستدامة والاتفاقيات البيئية الرئيسية هو ان تؤدي إلى المستويات التي تتوافق مع الاستدامة البيئية وسلامة الكوكب، وهناك نهج أفضل لتحديد ما إذا كان تحقيق أهداف التنمية المستدامة وفقاً للقياس بمؤشرات أهداف التنمية المستدامة الوطنية سيعمل على تجنب تدمير البيئة وهو مقارنة مؤشرات أهداف التنمية المستدامة الوطنية بالمعايير التي ينبغي الوفاء بها في المستقبل من أجل تحقيق الأهداف البيئية طويلة الأجل (Schmidt-Traub, et al, 2021:7).
- ويرى الباحث أن أهداف التنمية المستدامة ينبغي أن تتوسع فضلاً عن الأهداف السابقة إلى أهداف تتعلق بالحوكمة التي تختص في كيفية تحقيق التوازن بين جميع أصحاب المصلحة والحفاظ على موارد الوحدة وتحديد المسؤوليات وأهداف تتعلق بالمخاطر والتي تختص بإدارة مخاطر الوحدة وكيفية السيطرة عليها.
- ويمكن توضيح النطاق الوظيفي للمشروع المعاصر من خلال الشكل (٣).

### الشكل (٣)

#### النطاق الوظيفي للمشروع المعاصر



المصدر: بدوي، محمد. ع.، والبلتاجي، يسرى. م. (٢٠١٣). المحاسبة في مجال التنمية المستدامة- بين النظرية والتطبيق *Accounting for Sustainable Development - Between Theory and Practice*. المكتب الجامعي الحديث. الاسكندرية، ص ٥٣.

يلاحظ من الشكل السابق أن الوحدة الاقتصادية التي تهدف الى تحقيق التنمية المستدامة يجب أن تقوم بتحسين الأداء الاقتصادي والتميز البيئي والاسهامات الاجتماعية.

٣-٣: أبعاد التنمية المستدامة

تختلف آراء الباحثين في تحديد أبعاد التنمية المستدامة فمنهم من حددها بثلاثة ابعاد تتمثل بالآتي (Emanoil et al, 2016, 727)، (بدوي والبلتاجي، ٢٠١٣، ٢١)، (قاسم، ٢٠١٢، ٢٧-٣٥) (كافي، ٢٠١٧، ٧٨):

١- **البعد الاجتماعي:** ويقصد به العمل بإخلاص مع المنظمات الحكومية وغير الحكومية والأفراد لحل المشاكل المتعلقة بالبطالة، والتنمية المحلية والإقليمية، والرعاية الصحية، والترابط الاجتماعي، وتوزيع الخدمات، فضلاً عن تحقيق الرفاهية بواسطة تقديم الخدمات الصحية والتعليمية ووضع المعايير الأمنية واحترام حقوق الإنسان والذي يشير إلى العلاقة بين الطبيعة والبشر.

إنّ البعد الاجتماعي يعتمد على الجانب البشري بعناصره الآتية: تثبيت النمو السكاني، أهمية توزيع السكان، الاستخدام الأمثل للموارد البشرية، دور المرأة، الصحة والتعليم، حرية الاختيار والديمقراطية.

٢- **البعد الاقتصادي:** ويقصد به توظيف الموارد المالية والمادية والبشرية توظيف أمثل لتحقيق تنمية اقتصادية وتنافسية وإبداعية. ويستند هذا البعد إلى المبدأ الذي يقضي بزيادة رفاهية المجتمع إلى أقصى حد والقضاء على الفقر من خلال استغلال الموارد على النحو الأمثل.

٣- **البعد البيئي:** ويقصد به الحفاظ على مصادر الثروة الطبيعية وجمال الطبيعة، ونوعية المياه والهواء والتربة وتغير المناخ، والتنوع البيولوجي من خلال الاستخدام الكفء لها، ويتعلق بالموارد المادية والبيولوجية مثل الاستخدام الأمثل للأراضي الزراعية والموارد المائية في العالم، وترشيد استخدام الموارد الطبيعية وحماية القيم إذ تستخدم الموارد المتجددة بما لا يتجاوز قدرتها على التجدد. وتستخدم الموارد غير المتجددة بطريقة تضمن استمرار استخدامها على المدى الطويل بفاعلية.

ويضيف البعض الآخر من الباحثين بعداً رابعاً للتنمية المستدامة فضلاً عن الأبعاد أعلاه يتمثل في البعد التكنولوجي:

٤. **البعد التكنولوجي:** يهتم هذا البعد بالتحول إلى تكنولوجيات أنظف وأكثر تنظيلاً للمجتمع إلى عصر يستخدم أقل قدرًا من الطاقة والموارد بغرض التقليل من انبعاث الغازات والملوثات وإيجاد طاقة بديلة (أبو النصر، ومحمد، ٢٠١٧، ١٠٦).

### ٣-٤: التزام مراقب الحسابات بمعيار التدقيق الدولي رقم (٥٧٠) والتنمية المستدامة

يؤثر هذا المعيار على فجوة التوقعات من خلال تحديده لمسؤولية مراقب الحسابات في تحديد مدى استمرارية المنشأة موضع التدقيق في المستقبل، إذ أنه مسؤولاً - طبقاً لهذا المعيار - عن النظر في مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض استمرارية المنشأة في أعداد البيانات المالية وفيما إذا كانت هناك شكوكاً مادية تحتاج للإفصاح عنها بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار، ولا يستطيع المدقق التنبؤ بالأحداث أو الظروف المستقبلية التي قد تسبب عدم استمرارية المنشأة، وعليه فإن عدم إشارة مراقب الحسابات إلى الشك باستمرارية المنشأة في تقريره لا يعد ضماناً لقدرة المنشأة على الاستمرار.

**تقويم استمرارية الوحدات (معيار رقم ٥٧٠):**

**مسؤولية الإدارة عن الاستمرارية:**

على الإدارة أن تقوم بتقويم استمرارية المنشأة باستخدام طرق التحليل المناسبة وذلك حسب ظروف المنشأة وأوضاعها المالية، وأن تقوم بعملية التقويم فيما يتعلق بالنتائج المستقبلية المتوقعة من العمليات والأحداث المحاطة بسبب طبيعتها (المتوارثة) بعدم التأكد، وذلك في نقطة زمنية تحددها والاخذ بعين الاعتبار العوامل الاتية:

- بشكل عام، درجة عدم التأكد المتعلقة بنتيجة الحدث أو العملية التي تؤدي إلى زيادة هامة في عدم التأكد المستقبلية.

- عملية التقييم تبنى على المعلومات المتاحة في وقت التقييم.

- طبيعة ونشاط وحجم المنشأة وظروفها.

**مسؤولية المدقق:** على المدقق - عند التخطيط للتدقيق ودراسة وفهم نشاط العميل وعند تنفيذ إجراءات التدقيق وتقييم النتائج ومن خلال عملية تقييم المخاطر - أن يقوم بتقييم مدى مناسبة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية عند إعدادها للبيانات المالية، وفيما إذا كانت هناك حالات عدم تأكد مادية تؤثر على استمرارية المنشأة وتحتاج إلى إفصاح في البيانات المالية، وعليه أن يأخذ بعين الاعتبار عملية التقييم التي قامت بها الإدارة والفرضيات التي اعتمدت عليها. إن تقييم المدقق لاستمرارية المنشأة لا يتضمن التنبؤ بأحداث أو ظروف مستقبلية قد تؤثر على الاستمرارية، ولذلك فإن تقرير المدقق النظيف والذي لا يشير إلى أمور تتعلق بالاستمرارية لا يعني ضمان استمرارية المنشأة.

#### تقييم المدقق لـ (تقويم الإدارة للاستمرارية):

على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار التقييم الذي قامت به الإدارة للاستمرارية وأن يأخذ بعين الاعتبار نفس الفترة التي استخدمتها الإدارة في عملية التقييم، وإذا تبين للمدقق أن الإدارة استخدمت فترة أقل من إثني عشر شهراً فعليه أن يطلب من الإدارة توسيع هذه لتصبح إثنا عشر شهراً اعتباراً من تاريخ الميزانية. ولا يقع على عاتق المدقق مسؤولية القيام بإجراءات تدقيق تتعلق باستمرارية المنشأة لفترة تزيد عن هذه الفترة باستثناء الاستفسار من الإدارة عن مدى توفر معلومات لديها عن أحداث أو ظروف قد تؤثر على الاستمرارية بعد هذه الفترة، ولكن على المدقق أن يكون متيقظاً لاحتمال وجود مثل هذه الأحداث أو الظروف من خلال إجراءات التدقيق العادية التي يقوم بها. إذا تم تحديد ظروف أو أحداث تشير الشك حول الاستمرارية على المدقق أن يقوم بالإجراءات الإضافية التالية:

أ- مراجعة خطط الإدارة المستقبلية بناءً على تقييمها للاستمرارية.

ب- جمع أدلة كافية ومناسبة لإزالة الشك أو إثباته حول الاستمرارية مع الأخذ بعين الاعتبار تأثير خطط الإدارة وأية عوامل تخفف من الشكوك حول الاستمرارية.

ج- الحصول على تمثيلات (كتاب) الإدارة بشكل مكتوب حول خططها المستقبلية.

٣-٥: التنمية المستدامة في ظل التزام مدقق الحسابات بمعيار التدقيق الدولي (570)

يتطلب من مدقق الحسابات ان يبذل العناية المهنية اللازمة عند القيام بعملية التدقيق وان التزامه في ظل معايير التدقيق الدولية ولا سيما معيار التدقيق الدولي (٥٧٠) الخاص باستمرارية الوحدات يتطلب تشخيص الامور الاساسية التي قد تثير شكاً فيما اذا كانت الوحدة ليس لها القدرة على الاستمرار في المدى القصير ولا يوجد أي نية في تصفيتها.

لذا على المدقق ان يوفر تأكيد معقول عن مدى صدق القوائم المالية لغرض توفير معلومات مفيدة لإصحاب المصلحة لترشيد قراراتهم وخاصة ان هذه المعلومات تساعد المستثمرين في اتخاذ القرارات الصائبة والتي تزيد من الاستثمار والارباح ومن ثم تحقيق البعد الاقتصادي في التنمية المستدامة فضلاً عما يتم توفيره من معلومات خاصة بالأمور القانونية التي تسهم في تحقيق بعد الحوكمة.

كما ينبغي على مراقب الحسابات تدقيق الانشطة الخاصة بالبعد البيئي من خلال مدى التزام الوحدة في المساهمات البيئية للمحافظة على طبيعة البيئة وجمالها والموارد المتجددة وغير المتجددة والمياه والهواء من التلوث، فضلاً عن تدقيق الانشطة الاجتماعية من خلال التأكد من التزام الوحدة في المساهمات الاجتماعية سواء كانت داخلة خاصة بالعاملين (الموارد البشرية) داخل الوحدة للتأكد من بيئة صحية مناسبة للعاملين وتعليم جيد ورفاهية معقولة وتحقيق العدالة ومشاركة المرأة وحياء روح التفاؤل والثقة لدى الجميع لضمان وجود عاملين لديهم رضا وظيفي بما يحقق الاستمرارية للوحدة، وكما ينبغي مراعاة المجتمع من خلال توظيفهم حسب الحاجة وانشاء المتنزهات والتبرعات التي تسهم في قبولهم بما يحقق التنمية المستدامة.

ويمكن ملاحظة مدى التزام مدققي الحسابات في معيار التدقيق الدولي (٥٧٠) في تحقيق التنمية المستدامة من خلال تقويم هذه الممارسات بواسطة اراء عينة من مدققي الحسابات لمعرفة واقع هذه الممارسات وما هي اجاباتهم لما يتناسب والتطورات الحالية.



## المبحث الرابع: عرض وتحليل نتائج الدراسة الاستطلاعية

## ٤-١: عرض وتحليل تحليل نتائج الاستبانة

يركز هذا المبحث على عرض نتائج الاستبانة التي تم توزيعها من قبل الباحث لغرض الحصول على اجابات دقيقة تدعم فكرة الدراسة، من خلال توزيع (١١٠) استبانة لمراقبي الحسابات العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي وقد تم استلام (١٠٤) استبانة تمت الاجابة عليها منها (٩٠) استبانة صالحة للتحليل اربعة عشر (١٤) استبانة غير صالحة للتحليل ويمكن توضيحها من خلال الجدول (٢) الاتي:

## الجدول (٢): المعلومات الشخصية

| التحصيل الدراسي | دكتوراه وما يعادلها |         | ماجستير وما يعادلها |         | دبلوم عالي      |         | بكالوريوس |         | دبلوم        |         |
|-----------------|---------------------|---------|---------------------|---------|-----------------|---------|-----------|---------|--------------|---------|
|                 | النسبة              | التكرار | النسبة              | التكرار | النسبة          | التكرار | النسبة    | التكرار | النسبة       | التكرار |
|                 | ٤٥                  | ٥٠٪     | ٢٧                  | ٣٠٪     | ٩               | ١٠٪     | ٩         | ١٠٪     | -            | -       |
| التخصص العلمي   | محاسبة قانونية      |         | محاسبة              |         | إدارة اعمال     |         | اقتصاد    |         | اخرى         |         |
|                 | النسبة              | التكرار | النسبة              | التكرار | النسبة          | التكرار | النسبة    | التكرار | النسبة       | التكرار |
|                 | ٣٦                  | ٤٠٪     | ٢٣                  | ٢٦٪     | ١٨              | ٢٠٪     | ١٣        | ١٤٪     | -            | -       |
| العنوان الوظيفي | رئيس هيئة اقدم      |         | رئيس هيئة           |         | معاون رئيس هيئة |         | رقيب اقدم |         | اخرى         |         |
|                 | النسبة              | التكرار | النسبة              | التكرار | النسبة          | التكرار | النسبة    | التكرار | النسبة       | التكرار |
|                 | ٥٣                  | ٥٩٪     | ١٣                  | ١٤٪     | ٩               | ١٠٪     | ١٥        | ١٧٪     | -            | -       |
| سنوات الخبرة    | ١-٥ سنة             |         | ٦-١٠ سنة            |         | ١١-١٥ سنة       |         | ١٦-٢٠ سنة |         | ٢٠ سنة فأكثر |         |
|                 | النسبة              | التكرار | النسبة              | التكرار | النسبة          | التكرار | النسبة    | التكرار | النسبة       | التكرار |
|                 | ٧                   | ٨٪      | ١٢                  | ١٣٪     | ٣٠              | ٣٣٪     | ٣٣        | ٣٧٪     | ٨            | ٩٪      |

وقد تم تحليل اجابات المجيبين على استبانة البحث باستخدام أدوات الإحصاء الوصفي والتمثلة بالوسط الحسابي (لإعطاء فكرة عامة عن إجابات المجيبين وتوجهاتهم) والانحراف المعياري (لغرض تقدير التشتت المطلق لإجابات أفراد العينة عن الوسط الحسابي) ومعامل الاختلاف (لتقدير التشتت النسبي) والاهمية النسبية، بهدف رسم صورة أو إطار عام لتفضيل المجيبين وتوجهاتهم العامة فيما يتعلق بمتغيرات البحث، على وفق المقياس الخماسي عن الخيارات (أنتق تماماً، أنتق، محايد او اتفق نوعاً ما، لا أنتق، لا أنتق تماماً) وهو مقياس ترتيبي، والأرقام التي تعبر عن الأوزان المتمثلة بـ (أنتق تماماً = ٥، أنتق = ٤، محايد او اتفق نوعاً ما = ٣، لا أنتق = ٢، لا أنتق تماماً = ١)، بغرض الوصول الى نتائج يمكن من خلالها قبول او رفض فرضية العدم القائلة (لا يوجد اثر لالتزام مراقبي الحسابات بمعيار التدقيق الدولي رقم (٥٧٠) الخاص بتقييم استمرارية الشركات على تحقيق التتمية المستدامة)، اي للإثبات او نفي اثر المتغير المستقل على التابع .

ويحدد الوسط الحسابي للمقياس من تحديد طول الفترة أولاً وهي مساوية إلى حاصل قسمة ٤ على ٥، إذ أن ٤ تمثل عدد المسافات (من ١ إلى ٢ مسافة أولى، ومن ٢ إلى ٣ مسافة ثانية، ومن ٣ إلى ٤

مسافة ثالثة، ومن ٤ الى ٥ مسافة رابعة)، وعند قسمة ٤ على ٥ ينتج طول الفئة (٨٠٪)، ويمكن توضيح التوزيع كما في الجدول (٢) الاتي.

الجدول (٢)

فقرات مقياس ليكارت الخماسي

| المستوى        | الوسط المرجح (المدى) |
|----------------|----------------------|
| لا اتفق تماماً | من ١ الى ١.٨٠        |
| لا اتفق        | من ١.٨١ الى ٢.٦٠     |
| محايد          | من ٢.٦١ - الى ٣.٤٠   |
| اتفق           | من ٣.٤١ الى ٤.٢٠     |
| اتفق تماماً    | من ٤.٢١ الى ٥        |

وتتألف الاستبانة من (٢٠) سؤال، وقد كان الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف (المتوسط) لإجمالي للمحورين كما موضح بالجدول (٣).

الجدول (٣)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف المتوسط

| الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | معامل الاختلاف | النتيجة     |
|---------------|-------------------|----------------|-------------|
| ٤.٦٣          | ٠.٨٤              | ٠.١٨           | اتفق تماماً |

ويوضح الجدول (٣) الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف المتوسط لأسئلة الاستبانة الموزعة على أفراد العينة، ومن خلال الجدول أعلاه يتضح أنَّ الوسط الحسابي (المتوسط) لفقرات هذا المتغير بلغ (٤.٦٣)، وهو أعلى من الوسط الفرضي والبالغ (٣)\*، من أصل (٥)، وبانسجام عالي في الإجابات من خلال معامل الانحراف المعياري (٠.٨٤) ومعامل الاختلاف (٠.١٨)، وهذا يؤكد على رفض الفرضية (لا يوجد أثر للالتزام مراقبي الحسابات بمعيار التدقيق الدولي رقم (٥٧٠) الخاص بتقييم استمرارية الشركات على تحقيق التنمية المستدامة).

$$*: \text{الوسط الفرضي} = \text{مجموع أوزان البدائل} \div \text{عدد البدائل} = (1+2+3+4+5) \div 5 = 3$$



وتعرض الجداول (٤) و(٥) التكرارات والنسب والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف والاهمية النسبية لإجابات العينة، الذين تم اخذ آرائهم للتوصل الى النتائج وكما تم توضيحها بالمحاور الآتية:

#### المحور الأول: التزام مراقب الحسابات بمعيار التدقيق الدولي ٥٧٠

| ت | بيان الفقرة                                                                                                         | اتفق تماماً | اتفق      | اتفق نوعاً أو محايد | لا أتفق | لا أتفق تماماً | وسط حسابي | انحراف معياري | معامل اختلاف | أهمية نسبية | نتيجة       |
|---|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|-----------|---------------------|---------|----------------|-----------|---------------|--------------|-------------|-------------|
| ١ | تمتاز مهنة التدقيق بالأنساق والتنظيم والموضوعية من أجل تجنب التحيز في ابداء الرأي المهني عن عدالة البيانات المالية. | ٧٧<br>٪٨٥   | ٦<br>٪٧   | ٥<br>٪٦             | ٢<br>٪٢ | ٠<br>٪٠        | ٤.٧٣      | ٠.٦٧          | ١٤.          | ٪٨٥         | اتفق تماماً |
| ٢ | يهدف التدقيق الى حماية وتأمين موارد الوحدة الاقتصادية من المخاطر نتيجة تطبيقها لنظم وتكنولوجيا المعلومات المتطورة.  | ٨٠<br>٪٨٩   | ٧<br>٪٨   | ٣<br>٪٣             |         |                | ٤.٨٥      | ٠.٤٣          | ٠.٠٨         | ٩١          | اتفق تماماً |
| ٣ | يقوم المدقق بفحص إنتقادي منظم للبيانات المالية بهدف إعطاء رأي فني محايد عن مدى عدالة هذه البيانات وتمثيلها للحقيقة. | ٧٦<br>٪٨٥   | ١٢<br>٪١٣ | ٢<br>٪٢             |         |                | ٤.٨٢      | ٠.٤٣          | ٠.٠٩         | ٪٩١         | اتفق تماماً |
| ٤ | تعد القوائم المالية وفقاً لأساس الاستمرارية على افتراض ان المنشأة باقية وسوف تستمر في اعمالها في المستقبل المنظور.  | ٧٧<br>٪٨٥   | ٨<br>٪٩   | ٥<br>٪٦             |         |                | ٤.٧٨      | ٠.٥٥          | ٠.١١         | ٪٨٨         | اتفق تماماً |
| ٥ | تحتوي بعض أطر التقرير المالي على مطلب صريح يقضي بإجراء                                                              | ٧٨<br>٪٨٧   | ١٠<br>٪١١ | ٢<br>٪٢             |         |                | ٤.٨٤      | ٠.٤١          | ٠.٠٨         | ٪٩١         | اتفق تماماً |

|    |                                                                                                                                                                                                                                       |           |           |           |         |         |      |      |      |                                                               |             |
|----|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|-----------|-----------|---------|---------|------|------|------|---------------------------------------------------------------|-------------|
|    |                                                                                                                                                                                                                                       |           |           |           |         |         |      |      |      | الإدارة تقييماً خاصاً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. |             |
| ٦  | يبيّن معيار التدقيق الدولي (٥٧٠)، إذا ما قيّم المدقق استمرارية الوحدة من خلال بذل العناية وممارسة الشك المهني، ثم ظهر بعد ذلك عدم قدرة الوحدة على الاستمرار فلا يعد مسؤولاً ما دامت المؤشرات المستعملة لم تظهر ذلك خلال الفحص المهني. | ٨١<br>٪٩٠ | ٨<br>٪٩   | ١<br>٪١   |         |         | ٤.٨٩ | ٠.٣٤ | ٠.٠٧ | ٪٩٣                                                           | اتفق تماماً |
| ٧  | حدد معيار التدقيق الدولي (٥٧٠)، مجموعة من المؤشرات التي تساعد المدقق على اكتشاف حالات الشك بإمكانية استمرار نشاط الوحدة الاقتصادية.                                                                                                   | ٧٧<br>٪٨٦ | ٦<br>٪٧   | ٦<br>٪٦   | ١<br>٪١ |         | ٤.٧٧ | ٠.٦١ | ٠.١٣ | ٪٨٧                                                           | اتفق تماماً |
| ٨  | ينبغي على المدقق عند تنفيذ إجراءات التدقيق الضرورية وجمع أدلة الإثبات حول استمرارية الوحدة على معيار التدقيق الدولي ٥٧٠، يقوم بإصدار تقريره.                                                                                          | ٧٤<br>٪٨٢ | ٩<br>٪١٠  | ٥<br>٪٦   | ١<br>٪١ | ١<br>٪١ | ٤.٦٩ | ٠.٧٣ | ٠.١٦ | ٪٨٤                                                           | اتفق تماماً |
| ٩  | يعد تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة رئيساً من نظر المدقق في استخدام الإدارة لأدلة الاستمرارية في المحاسبة.                                                                                                       | ٧٠<br>٪٧٨ | ١٢<br>٪١٣ | ٨<br>٪٩   |         |         | ٤.٦٩ | ٠.٦٢ | ٠.١٣ | ٪٨٧                                                           | اتفق تماماً |
| ١٠ | إن تطبيق معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ والخاص                                                                                                                                                                                              | ٦٦<br>٪٧٤ | ٩<br>٪١٠  | ١٠<br>٪١١ | ٤<br>٪٤ | ١<br>٪١ | ٤.٥١ | ٠.٩٣ | ٠.٢١ | ٪٧٩                                                           | اتفق تماماً |



|  |  |  |  |      |      |      |     |             |  |                                                                                               |  |
|--|--|--|--|------|------|------|-----|-------------|--|-----------------------------------------------------------------------------------------------|--|
|  |  |  |  |      |      |      |     |             |  | باستمرارية الوحدات مهم<br>جدا للتأكد من استمراريته<br>والاسهام في توصيل<br>المعلومات المفيدة. |  |
|  |  |  |  | ٤.٦٤ | ٠.٨٦ | ٠.١٩ | ٨١٪ | اتفق تماماً |  | المعدل                                                                                        |  |

يتبين من المحور الاول اعلاه ان نسبة عالية من المجيبين اتفقوا تماماً على ان التزام مراقب الحسابات

بمعيار التدقيق الدولي ٥٧٠ يسهم في تعزيز اجراءات التدقيق.

### المحور الثاني//التنمية المستدامة في ظل معيار التدقيق الدولي ٥٧٠

| ت | بيان الفقرة                                                                                                                                                                      | اتفق تماماً | اتفق | ما أو محايد | لا أتفق | لا أتفق تماماً | وسط حسابي | انحراف معياري | معامل اختلاف | أهمية نسبية | نتيجة       |
|---|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|------|-------------|---------|----------------|-----------|---------------|--------------|-------------|-------------|
| ١ | أن التنمية المستدامة هي تنمية ثلاثية الأبعاد مترابطة ومتكاملة ومتداخلة تركز على الجوانب الثلاثة المتمثلة في الاقتصادية والبيئية والاجتماعية.                                     | ٧٦٪٨٥       | ٥٪٥  | ٧٪٨         | ٢٪٢     |                | ٤.٧٣      | ٠.٧٠          | ٠.١٥         | ٨٥٪         | اتفق تماماً |
| ٢ | تهدف التنمية المستدامة الى تحقيق توازن بين جميع ابعاد التنمية عن طريق استخدام موارد الطبيعة دون الإسراف او الهدر في استخدامها والذي يؤدي الى استمرار بقائها الى الأجيال القادمة. | ٧٨٪٨٧       | ٧٪٨  | ٥٪٥         |         |                | ٤.٨١      | ٠.٥١          | ٠.١١         | ٨٩٪         | اتفق تماماً |
| ٣ | يؤثر معيار التدقيق الدولي رقم (٥٧٠) - استمرارية المنشأة على فجوة التوقعات من خلال تحديده لمسؤولية مراقب الحسابات في تحديد مدى استمرارية المنشأة موضع التدقيق في المستقبل.        | ٨١٪٩٠       | ٥٪٦  | ٤٪٤         |         |                | ٤.٨٦      | ٠.٤٦          | ٠.٠٩         | ٩١٪         | اتفق تماماً |

|   |                                                                                                                                                                                                                                                                  |           |         |         |         |      |      |      |             |             |
|---|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|---------|---------|---------|------|------|------|-------------|-------------|
| ٤ | تعتمد الادارة على تقويم استمرارية الشركات في ظل معيار التدقيق الدولي رقم ٥٧٠ على فرض الاستمرارية عند إعداد البيانات المالية.                                                                                                                                     | ٧٩<br>٪٨٨ | ٨<br>٪٩ | ٣<br>٪٣ | ٤.٨٤    | ٠.٤٤ | ٠.٠٩ | ٪٩١  | اتفق تماماً |             |
| ٥ | يتطلب من المدقق عند التخطيط للتدقيق أن يقوم بتقويم مدى مناسبة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية عند إعدادها للبيانات المالية، وفيما إذا كانت هناك حالات عدم تأكد مادية تؤثر على استمرارية المنشأة وتحتاج إلى إفصاح في البيانات المالية.                           | ٧٨<br>٪٨٧ | ٨<br>٪٩ | ٤<br>٪٤ | ٤.٨٢    | ٠.٤٨ | ٠.١  | ٪٩٠  | اتفق تماماً |             |
| ٦ | على المدقق ان يوفر تأكيد معقول عن مدى صدق القوائم المالية لغرض توفير معلومات مفيدة لأصحاب المصلحة لترشيد قراراتهم.                                                                                                                                               | ٨٠<br>٪٨٩ | ٥<br>٪٦ | ٤<br>٪٤ | ١<br>٪١ | ٤.٨٢ | ٠.٥٥ | ٠.١١ | ٪٨٩         | اتفق تماماً |
| ٧ | على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار التقويم الذي قامت به الإدارة للاستمرارية نفس الفترة التي استخدمتها الإدارة، وإذا تبين للمدقق أن الإدارة استخدمت فترة أقل من إثني عشر شهراً فعليه أن يطلب من الإدارة توسيع هذه لتصبح إثنا عشر شهراً إعتباراً من تاريخ الميزانية. | ٧٨<br>٪٨٧ | ٨<br>٪٩ | ٤<br>٪٤ | ٤.٨٢    | ٠.٤٨ | ٠.١  | ٪٩٠  | اتفق تماماً |             |
| ٨ | يقوم المدقق بتقويم مدى وجود عدم تأكد مادي                                                                                                                                                                                                                        | ٨٢<br>٪٩١ | ٦<br>٪٧ | ٢<br>٪٢ | ٤.٨٩    | ٠.٣٨ | ٠.٠٨ | ٪٩٢  | اتفق تماماً |             |



|    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |           |         |         |         |         |      |      |      |                                           |             |
|----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|---------|---------|---------|---------|------|------|------|-------------------------------------------|-------------|
|    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |           |         |         |         |         |      |      |      | التأثير ويثير الشك حول استمرارية المنشأة. |             |
| ٩  | يتطلب من مدقق الحسابات ان يبذل العناية المهنية اللازمة عند القيام بعملية التدقيق وان التزامه في ظل معايير التدقيق الدولية ولا سيما معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ الخاص باستمرارية الوحدات يتطلب تشخيص الامور الاساسية التي قد تثير شكاً فيما اذا كانت الوحدة ليس لها القدرة على الاستمرار في المدى القصير ولا يوجد أي نية في تصفيتها. | ٨٠<br>٪٨٩ | ٥<br>٪٦ | ٤<br>٪٤ | ١<br>٪١ | ٤.٨٢    | ٠.٥٥ | ٠.١  | ٪٨٩  | اتفق تماماً                               |             |
| ١٠ | ينبغي على مراقب الحسابات تدقيق الانشطة الخاصة بالبعد البيئي من خلال مدى التزام الوحدة في المساهمات البيئية وتدقيق الانشطة الاجتماعية من خلال التأكد من التزام الوحدة في المساهمات الاجتماعية التي تسهم في تحقيق التنمية المستدامة.                                                                                               | ٨١<br>٪٩٠ | ٤<br>٪٥ | ٣<br>٪٣ | ١<br>٪١ | ١<br>٪١ | ٤.٨١ | ٠.٦٥ | ٠.١٣ | ٠.٨٧                                      | اتفق تماماً |
|    | المعدل                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |           |         |         |         |         | ٤.٦٢ | ٠.٨٢ | ٠.١٨ | ٪٨٢                                       | اتفق تماماً |

ويتبين من الجدول في المحور الثاني أعلاه ان نسبة عالية من المجيبين اتفقوا تماماً على ان التنمية المستدامة ضرورية جداً للوحدات الاقتصادية وان التزام مراقب الحسابات بمعيار التدقيق الدولي ٥٧٠ يساهم في تحقيقها.

#### ٤-٢: الاساليب الاحصائية واختبار الفرضيات

تهدف هذه الاساليب الى توضيح قوة العلاقة والتأثير بين المتغيرين واختبار الفرضية الرئيسية عن طريق استعمال الاساليب الاحصائية المناسبة، اذ ان هناك فرضية رئيسية لتحديد علاقة الارتباط والعلاقة التاثيرية بين متغيرات البحث، اذ اعتمد الباحث في الاختبار على الاساليب الاتية:

#### \*معامل الارتباط :

يهدف هذا المعامل الى بيان قوة العلاقة بين المتغيرين الاول المتمثل في التزام مراقب الحسابات بمعياري التدقيق الدولي ٥٧٠ وبين المتغير الثاني المتمثل في التنمية المستدامة التي يمكن توضيحها بالجدول (٦) ادناه.

#### الجدول (٦)

##### معامل الارتباط للمتغيرين الاول والثاني

| المحور الثاني | المحور الاول |                       |               |
|---------------|--------------|-----------------------|---------------|
| ٠.٩٨          | ١            | معامل الارتباط بيرسون | المحور الاول  |
| ٠.٠٠٠         | -            | المعنوية significant  |               |
| ١             | ٠.٩٨         | معامل الارتباط        | المحور الثاني |
| -             | ٠.٠٠٠        | المعنوية significant  |               |

يلاحظ من الجدول اعلاه ان معامل الارتباط كان ٠.٩٨ وهو اكبر من الصفر وقريب جداً الى ال (١)، ومن ثم توجد علاقة ارتباط قوية طردية موجبة بين التزام مراقب الحسابات بمعياري التدقيق الدولي رقم ٥٧٠ والتنمية المستدامة، وذلك عند درجة معنوية مساوية لـ ٠.٠٠٠ وهي اقل من ٠.٠٥ الذي يدل على ان علاقة الارتباط قوية وموجبة بين المتغيرين.

\* الاساليب الاحصائية الاخرى: ويمكن توضيحها من خلال الجدول (٧) ادناه.



## الجدول (٧)

اثر التزام مراقب الحسابات بمعيار التدقيق الدولي رقم ٥٧٠ في تحقيق التنمية المستدامة

| المتغير<br>المستقل                                           | المتغير<br>التابع    | قيمة B | قيمة R <sup>2</sup> | قيمة F<br>المحسوبة | الدلالة         | قيمة معامل<br>الارتباط r | الدلالة               | قيمة T<br>المحسوبة | قبول (رفض)<br>الفرضية      |
|--------------------------------------------------------------|----------------------|--------|---------------------|--------------------|-----------------|--------------------------|-----------------------|--------------------|----------------------------|
| التزام مراقب<br>الحسابات<br>بمعيار التدقيق<br>الدولي رقم ٥٧٠ | التنمية<br>المستدامة | ٠.٩٣   | ٠.٩٦                | ٢١٧٢.٦٣٣           | علاقة<br>معنوية | ٠.٩٨                     | ارتباط<br>موجب<br>قوي | ٤٦.٦١٢             | رفض<br>الفرضية<br>الرئيسية |

يلاحظ من الجدول (٧) اعلاه انه كلما تم التزام مراقب الحسابات بمعيار التدقيق الدولي رقم ٥٧٠ في عينة البحث سيؤثر بشكل ايجابي على جودة التنمية المستدامة بمقدار ٠.٩٣.

وقد تبين في الجدول (٧) اعلاه ان معامل التحديد بمقدار ٠.٩٦ هذا يعني ان المتغير المستقل المتمثل في التزام مراقب الحسابات بمعيار التدقيق الدولي رقم ٥٧٠ يفسر نحو ٩٦٪ من التغير الحاصل في المتغير التابع المتمثل في التنمية المستدامة والباقي يعود الى متغيرات مؤثرة اخرى.

يلاحظ من الجدول (٧) اعلاه ان قيمة (F) المحسوبة بمقدار ٢١٧٢.٦٣٣ عند درجة حرية (K-1=1 و n-k=90) ومستوى معنوية (٠.٠٥)، في حين بلغت قيمة (F) الجدولية (٤٦.٦١٢) مما يعني ان قيمة (F) المحسوبة اكبر من قيمة (F) الجدولية، اي ان العلاقة الخطية المفترضة لتقدير معالم النموذج الدراسة معنوية ويستدل على ان التزام مراقب الحسابات بمعيار التدقيق الدولي رقم ٥٧٠ عينة الدراسة ذات تاثير معنوي مهم على التنمية المستدامة.

يتبين من الجدول (٧) اعلاه ان قيمة T المحسوبة ٤٦.٦١٢ تحت مستوى معنوية (٠.٠٥) ودرجة حرية (١) وهي اصغر من t الجدولية البالغة (٢.٣٢)، وهذا يعني رفض الفرضية الرئيسية، اذ يدل على (يوجد اثر لالتزام مراقب الحسابات بمعيار التدقيق الدولي رقم ٥٧٠ في تحقيق التنمية المستدامة).

وبعد بيان نتائج الاساليب الاحصائية اعلاه يتم قبول الفرضية الرئيسية والتي تنص على ان لا يوجد اثر لالتزام مراقبي الحسابات بمعيار التدقيق الدولي رقم ٥٧٠ الخاص بتقييم استمرارية الشركات على تحقيق التنمية المستدامة.

## المبحث الخامس/ الاستنتاجات والتوصيات

في ضوء المعلومات الواردة في المباحث السابقة تم التوصل للاستنتاجات الاتية:

١. تحتوي بعض أطر التقرير المالي على مطلب صريح يقضي بإجراء الإدارة تقييماً خاصاً لقدرة الوحدة على البقاء كوحدة مستمرة.

٢. ان معيار التدقيق الدولي (٥٧٠) يبين إذا ما قيّم المدقق استمرارية الوحدة من خلال بذل العناية وممارسة الشك المهني، ثم ظهر بعد ذلك عدم قدرة الوحدة على الاستمرار فلا يعد مسؤولاً ما دامت المؤشرات المستعملة لم تظهر ذلك خلال الفحص المهني.
  ٣. ان تطبيق معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ والخاص باستمرارية الوحدات مهم جداً للتأكد من استمراريته والاسهام في توصيل المعلومات المفيدة.
  ٤. أن التنمية المستدامة هي تنمية ثلاثية الأبعاد مترابطة ومتكاملة ومتداخلة تركز على الجوانب الثلاثة المتمثلة في الاقتصادية والبيئية والاجتماعية.
  ٥. يؤثر معيار التدقيق الدولي رقم (٥٧٠) - استمرارية الوحدة على فجوة التوقعات من خلال تحديده لمسؤولية مراقب الحسابات في تحديد مدى استمرارية الوحدة موضع التدقيق في المستقبل.
  ٦. يتطلب من مراقب الحسابات ان يبذل العناية المهنية اللازمة عند القيام بعملية التدقيق وان التزامه في ظل معايير التدقيق الدولية ولا سيما معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ الخاص باستمرارية الوحدات يتطلب تشخيص الامور الاساسية التي قد تثير شكاً فيما اذا كانت الوحدة ليس لها القدرة على الاستمرار في المدى القصير ولا يوجد أي نية في تصفيتها.
  ٧. ان مراقب الحسابات يقوم بتدقيق الانشطة الخاصة بالبعد البيئي من خلال مدى التزام الوحدة في المساهمات البيئية وتدقيق الانشطة الاجتماعية من خلال التأكد من التزام الوحدة في المساهمات الاجتماعية التي تسهم في تحقيق التنمية المستدامة.
- في ضوء الاستنتاجات اعلاه تم التوصل للتوصيات الاتية:**

١. ينبغي على الإدارة ان تقوم باجراء تقييماً خاصاً لقدرة الوحدة على البقاء كوحدة مستمرة.
٢. على مراقبي الحسابات ان يبذلوا العناية وممارسة الشك المهني عند تطبيق معيار التدقيق الدولي (٥٧٠).
٣. ينبغي على مراقبي الحسابات تطبيق معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ والخاص باستمرارية الوحدات للتأكد من استمراريته والاسهام في توصيل المعلومات المفيدة.
٤. على الجهات الخاضعة للتدقيق اعتماد التنمية المستدامة للتركيز على الجوانب الثلاثة المتمثلة في الاقتصادية والبيئية والاجتماعية.
٥. على مراقب الحسابات ان يبذل العناية المهنية اللازمة عند القيام بعملية التدقيق وان يلتزم بمعيار التدقيق الدولي ٥٧٠ الخاص باستمرارية الوحدات لتشخيص الامور الاساسية التي قد تثير شكاً.
٦. ينبغي على مراقب الحسابات تدقيق الانشطة الخاصة بالبعد البيئي من خلال مدى التزام الوحدة في المساهمات البيئية وتدقيق الانشطة الاجتماعية من خلال التأكد من التزام الوحدة في المساهمات الاجتماعية التي تسهم في تحقيق التنمية المستدامة.

## المصادر والمراجع

## ١. العربية:

- إسكندر، م. (٢٠٠٦). رفيق الحريري وقدر لبنان *Rafik Hariri and the Lebanon Destiny*. دار الساقى.
- إسماعيل، م. ص. (٢٠١٢). أشهر قضايا الاغتيالات *The Most Famous Assassination Issues*. العربي للنشر والتوزيع.
- الأمم المتحدة. (٢٠٠٥). وثائق مجلس الأمن الدولي لعام ٢٠٠٥ *The UN Security Council Documents 2005*.
- الجبوري، ح. ع. ك. ح. (٢٠١١). رفيق الحريري ودوره الاقتصادي والسياسي في لبنان ١٩٤٤-٢٠٠٥، رسالة ماجستير غير منشورة، *Political Role in Lebanon Rafik Al-Hariri and His Economic and* ١٩٤٤-٢٠٠٥. جامعة تكريت.
- الحاج، ع. (٢٠٠٩). محطات اقتصادية ٢٠٠٥-٢٠٠٨ *Economic Stations 2005-2008*. دار الفارابي.
- الشمري، ي. ع. س. (٢٠٢٣). إميل لحود ودوره السياسي في لبنان ١٩٩٨-٢٠٠٧ *Emile Lahoud and His Political* ٢٠٠٧-١٩٩٨.
- Role in Lebanon 1998-2007. مجلة أبحاث في العلوم التربوية والإنسانية والآداب واللغات، ١ (٢٥).
- العضايلة، ن. م. (٢٠١١). تاريخ الاغتيال السياسي في الشرق الأوسط *Political Assassination History in The Middle East*. دار ورد الأردنية للنشر والتوزيع.
- العمرى، م. (٢٠٢٠). المحكمة الخاصة بلبنان من منظور سوري: أي دروس *The Lebanon Special Court from A Syrian Perspective: Any Lessons*. مؤسسة مبادرة الإصلاح العربي.
- الفهداوي، ع. أ. ع. (٢٠١٩). الحياة النيابية في لبنان ١٩٩٢-٢٠٠٥: دراسة تاريخية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، *Parliamentary Life in Lebanon 1992-2005: Historical Study*. جامعة الأنبار.
- المحكمة الدولية. (٢٠١٥). جلسات المحكمة الدولية الخاصة بلبنان *The International Court Sessions in Lebanon*. <https://youtu.be/Wd1DTTp03il?si=woLJ-ccajPb1ZYQw>
- الناصر، أ. ط. (٢٠١٨). دور الاستخبارات السورية في اغتيالات لبنان: من نسيب الممتني إلى الرئيس الحريري ١٩٥٨-٢٠٠٥ *The Syrian Intelligence Role in The Lebanon Assassinations: From Nassib Al-Mutni to Prime Minister Al-Hariri 1958-2005*. مركز أبحاث مينا.
- بزري، د. (٢٠٢١). يساريون لبنانيون في زمانهم *Lebanese Leftists in Their Time*. المركز العربي للأبحاث ودراسة السياسات.
- بزي، م. ح. (٢٠١١). الخديعة: يوم اغتالت الفوضى الخلاقة رفيق الحريري *Deception: On the Day the Chaos Was Assassinated by Rafik Al-Hariri*. دار الأمير.
- بقرادوني، ك. (٢٠٠٩). صدمة وصمود: عهد إميل لحود ١٩٩٨-٢٠٠٧ *Shock and Steadfastness: Emil Lahoud Era 1998-2007*. شركة المطبوعات للتوزيع والنشر.
- بلافورد، ن. (٢٠٠٧). زلزال لبنان: اغتيال رفيق الحريري وتأثيراته في الشرق الأوسط *Lebanon Concussion: Rafik Al-Hariri Assassination and its Effects in The Middle East*. مكتبة مدبولي.
- جريدة إيلاف الإلكترونية. (٣٠ حزيران ٢٠١١). بدون عنوان *No Title*. <https://elaph.com/Web/news/2011/6/665941.html>
- جريدة الأنوار. (٣ حزيران ٢٠٠٥). بدون عنوان *No Title*. ١٥٧٧٨.
- جريدة الأيام. (١٣ تموز ٢٠٠٥). بدون عنوان *No Title*. ٣٤٠٥.
- جريدة البلد. (٣ حزيران ٢٠٠٥). بدون عنوان *No Title*. ٥٠٧.

- جريدة الحياة. (١٣ كانون الأول ٢٠٠٥). بدون عنوان No Title. ١٥٥٩٤.
- جريدة السفير. (١٥ شباط ٢٠٠٥). بدون عنوان No Title. ١٠٠١٩.
- جريدة السفير. (٣ حزيران ٢٠٠٥). بدون عنوان No Title. ١٠١٠٨.
- جريدة السفير. (٢٢ حزيران ٢٠٠٥). بدون عنوان No Title. ١٠١٢٤.
- جريدة السفير. (١٣ تموز ٢٠٠٥). بدون عنوان No Title. ١٠١٤٢.
- جريدة السفير. (٢٦ كانون الأول ٢٠٠٥). بدون عنوان No Title. ١٠٢٠٦.
- جريدة السفير. (٢٧ كانون الأول ٢٠٠٥). بدون عنوان No Title. ١٠٢٠٧.
- جريدة السفير. (١٣ كانون الأول ٢٠٠٥). بدون عنوان No Title. ١٠٢٧٠.
- جريدة السفير. (٢٠١١، يوليو ٣١). بدون عنوان No Title. ١١٩٦٠.
- جريدة الشرق. (٢٠٠٥، يونيو ٣). بدون عنوان No Title. ١٦٨٣٥.
- جريدة الشرق الأوسط. (٦ أيلول ٢٠١٠). المحكمة الدولية تتهم قيادياً في حزب الله باغتيال حاوي ومحاولة قتل حمادة والمر  
*The International Court Accuses a Leader in Hezbollah of The Assassination of Hawi and an Attempt to Kill Hamada and Al-Mur*  
<https://aawsat.com/home/article>
- جريدة الشرق الأوسط. (٦ أيلول ٢٠١٠). بدون عنوان No Title. ١١٦٠٥.
- جريدة القدس العربي. (٢٦ أيلول ٢٠٠٥). بدون عنوان No Title. ٥٠٨١.
- جريدة القدس العربي. (١٦ كانون الأول ٢٠٠٥). بدون عنوان No Title. ٥١٥٠.
- جريدة القدس العربي. (٢١ آب ٢٠١١). بدون عنوان No Title. ٦٩٠٢.
- جريدة القدس العربي. (١٧ أيلول ٢٠١٩). بدون عنوان No Title. ٩٦٦٧.
- جريدة القدس العربي. (١٨ آب ٢٠٢٠). بدون عنوان No Title. ٩٩٩٨.
- جريدة القدس العربي. (١٧ حزيران ٢٠٢٢). بدون عنوان No Title. ١٠٦٥٧.
- جريدة القدس العربي. (١٢ كانون الأول ٢٠٢٢). بدون عنوان No Title. ١٠١١٤.
- جريدة القدس العربي. (١١ تشرين الثاني ٢٠٢٤). بدون عنوان No Title. ١١٥٢٥.
- جريدة المستقبل. (٨ نيسان ٢٠٠٥). بدون عنوان No Title. ١٨٨٤.
- جريدة المستقبل. (١٩ نيسان ٢٠٠٥). بدون عنوان No Title. ١٨٩٥.
- جريدة المستقبل. (٢٠ نيسان ٢٠٠٥). بدون عنوان No Title. ١٨٩٦.
- جريدة المستقبل. (٤ حزيران ٢٠٠٥). بدون عنوان No Title. ١٩٣٧.
- جريدة المستقبل. (٢٢ حزيران ٢٠٠٥). بدون عنوان No Title. ١٨٩٥.
- جريدة المستقبل. (٢٢ حزيران ٢٠٠٥). بدون عنوان No Title. ١٩٢٨.
- جريدة النهار. (٢١ تشرين الأول ٢٠٠٤). بدون عنوان No Title. ٢٢١١٥.
- جريدة النهار. (١٥ شباط ٢٠٠٥). بدون عنوان No Title. ٢٢٢٢٢.
- جريدة النهار. (٣ حزيران ٢٠٠٥). بدون عنوان No Title. ٢٢٣٢٣.
- جريدة النهار. (٢٠٠٦). دفاعاً عن لبنان العظيم، *In Defense of The Great Lebanon*  
<https://www.annahar.com>
- جريدة النهار. (١٢ كانون الأول ٢٠٢٤). بدون عنوان No Title. ٢٨٤٣٨.

- حاوي، ج. (١٩٧٦). *المخطط الأمريكي- السوري أمام الهزيمة الحتمية* *The American-Syrian Plans in Front of The Inevitable Defeat*. دار الفارابي.
- حجازي، ف. (٢٠١٣). *لبنان من دويلات فينيقيا إلى فيدرالية الطوائف* *Lebanon from The Phenicia States to The Sects Federation*. دار الفارابي.
- حسين، ف. خ. (٢٠١٨). *التطورات السياسية في لبنان ١٩٨٩-٢٠٠٥م، أطروحة دكتوراه غير منشورة، Political Developments in Lebanon 1989-2005*. جامعة الأنبار.
- حكيم، س. (٢٠٢٢). *خصوصية المحكمة الدولية الخاصة بلبنان ودورها في تحقيق العدالة الجنائية الدولية* *The International Court Privacy in particularly of Lebanon and its Role in Achieving International Criminal Justice*. مجلة الدراسات القانونية، ٨(٢).
- حموري، م. (٢٠٠٧). *قراءات في المشهد اللبناني بين الحقوق القانونية والمصالح السياسية* *Readings In the Lebanese Scene Between Legal Rights and Political Interests*. دار الأمير للثقافة والعلوم.
- خليل، خ. أ. (٢٠١٢). *الاغتيال: حرب الظلال والعنف المقدس* *The Assassination: The Shadows War and Holy Violence*. دار الفارابي.
- خليل، ع. ع. (٢٠٠٨). *الحقائق المذهلة لاغتيال الرئيس رفيق الحريري* *The Amazing Facts of The President Rafik Al-Hariri Assassination*. دار المحجة البيضاء للطباعة والنشر والتوزيع.
- دلول، م. (٢٠١١). *رفيق الحريري رجال في رجل: محطات في عقدين من الصداقة* *Rafik Al-Hariri Men in a Man: Stations in Two Decades of Friendship*. الدار العربية للعلوم.
- ديب، ك. (٢٠٠٨). *هذا الجسر العتيق-سقوط لبنان المسيحي ١٩٢٠-٢٠٢٠* *This Ancient Bridge-The Fall of The Christian Lebanon 1920-2020*. دار النهار للنشر.
- ديب، ك. (٢٠١٥). *أمراء الحرب وتجار الهيكل: خبايا رجال السلطة والمال في لبنان* *The War Princes and Temple Merchants: The Power Men Hidden and Money in Lebanon*. دار النهار للنشر.
- رزق، ش. (٢٠١٤). *بين الفوضى اللبنانية والتفكك السوري* *Between The Lebanese Chaos and The Syrian Disintegration*. دار النهار للنشر.
- رفاعي، ر. أ. (٢٠٠٦). *لبنان في عهدة الأمم المتحدة: القرار ١٥٥٩ وتداعياته* *Lebanon In the Custody of The United Nations: Resolution 1559 and Its Repercussions*. دار الحرف العربي للطباعة والنشر والتوزيع.
- زكي، أ. (٢٠١٦). *اغتيال الحريري: العدالة الموقوتة* *Al-Hariri Assassination: The Timed Justice*. دار الكتب.
- سرحان، أ. (٢٠٠٦). *مقدمات وتداعيات قرار مجلس الأمن الدولي ١٥٥٩ حول الوضع في لبنان والمنطقة لاسيما بعد ١٤ شباط ٢٠٠٥* *Introductions and Repercussions of The UN Security Council Resolution 1559 On the Situation in Lebanon and The Region Especially After February 14, 2005*. مجلة الدفاع الوطني، ٥٥.
- شريط الأحداث *The Juvenile Tape*. (٢٠٠٥). مجلة الجيش، ٢٤٢-٢٤٣.
- شهوان، ط. ج. (٢٠١٢). *انتفاضة الاستقلال: مخيم ساحة الحرية* *Independence Uprising: Freedom Square Camp*. دار الساقى.

- صاغية، ح. (٢٠٠٧). سوريا ولبنان: أصول العلاقات وآفاقها *Syria And Lebanon: The Relations Origins and Prospects*. مركز الإمارات للدراسات والبحوث الاستراتيجية.
- صعب، ج. (٢٠٢١). ربيع جديد: خريطة انتفاضات شمال إفريقيا وغرب آسيا ٢٠١٨-٢٠٢٠ *New Spring: North Africa 2018-2020 Western Asia Uprisings Map* and (م. الشريف و غ. ب. خليفة (مترجمين)). دار صفصافة للنشر والتوزيع والدراسات.
- ضاهر، ع. م.، وغنام، ر. (٢٠٠٧). المعجم النيابي اللبناني: سيرة وتراجم أعضاء المجالس النيابية وأعضاء مجلس الإدارة في متصرفية جبل لبنان ١٨٦١-٢٠٠٦ *Lebanese Parliamentary Dictionary: The Parliamentary Councils 1861-2006 Members and Administrative Board Members Biography and Translations in the Lebanon*. دار بلال للطباعة والنشر.
- ضاهر، ع. م.، وغنام، ر. (٢٠٠٨). المعجم الوزاري اللبناني: سيرة وتراجم وزراء لبنان ١٩٢٢-٢٠٠٨ *Lebanese Ministerial Dictionary: A Navel and Translations of Lebanon Ministers 1922-2008*. دار بلال للطباعة والنشر، بيروت.
- عبدالراضي، ح.، وقاسم، م. (٢٠٢٠). اغتيال القرن: لبنان واغتيال رفيق الحريري *The Century Assassination: Lebanon and The Rafik Al-Hariri Assassination*. المركز المصري للفكر والدراسات الاستراتيجية.
- قسم الدراسات. (٢٠٠٦). الاغتيالات السياسية في لبنان *Political Assassinations in Lebanon*. المكتبة الحديثة للطباعة والنشر.
- قناة LBCI الفضائية. (٢٠١٥). ١٠ أعوام على اغتيال رفيق الحريري *10 Years for The Rafik Al-Hariri Assassination* <https://youtu.be/gZN7jwicNr0?si=8K5joMFa-WJOSkzn4>
- قناة التلفزيون العربي الفضائية. (٢٠١٨). كُنت هناك: اغتيال جورج حاوي *I Was There: The George Hawi Assassination* [https://youtu.be/iN5SPKV\\_kFk?si=UONz-9dzzqcV\\_Xj0d](https://youtu.be/iN5SPKV_kFk?si=UONz-9dzzqcV_Xj0d)
- قناة الجزيرة الفضائية. (٢٠٠٤). لقاء خاص مع جورج حاوي *A Special Meeting with George Hawi* <https://www.aljazeera.net>
- قناة الجزيرة الفضائية. (٢٠١٧). الجريمة السياسية: اغتيال جورج حاوي *Political Crime: The George Hawi Assassination* <https://youtu.be/hXHmjwIxiA?si=HQTed7-XOGLS5Ovyt>
- قناة العربية الفضائية. (٢٠١٢). البحث عن قتلة الحريري (ج ١) *Search For Al-Hariri Killers (P. 1)* [https://youtu.be/Jsmkppt0qv8?si=Myshdk\\_sEI2IGBIN](https://youtu.be/Jsmkppt0qv8?si=Myshdk_sEI2IGBIN)
- قناة الغد الفضائية. (٢٠٢٣). النهاية: لبنان استقلال قصير بين وصايتين (ج ٣) *The End: Lebanon is a Short Independence Between Two Wills (P. 3)* <https://youtu.be/Mu0-Pi55RJk?si=x1Cw4an-b4Ga4PqJ>
- قناة تلفزيون المستقبل الفضائية. (٢٠١٢). مكتوب بالدم *Blood Written* <https://www.youtube.com/watch?v=pHBInWMuxug>
- ماجد، ز. (٤ حزيران ٢٠٢٣). عن سمير قصير الذي صارع التين *About Samir Kassir, Who Wrestled with The Dragon*. جريدة القدس العربي، ١١٠٥.



- مجلة المجلة. (١٣ شباط ٢٠٢٥). وثائق ومذكرات، حلقات من مذكرات نائب الرئيس السوري عبد الحليم خدام Documents  
and Notes, Episodes from the Memoirs of Syrian Vice President Abdel Halim Khaddam  
<https://www.majalla.com>
- محاضر مجلس النواب اللبناني (م.م.ن.ل) Lecturer of the Lebanese Parliament، الدور التشريعي العشرون، العقد  
الاستثنائي الثاني، محضر الجلسة الأولى (٢٠٠٤).
- مروة، ك. (٢٠٠٩). الشيوعيون الأربعة الكبار في تاريخ لبنان الحديث: فؤاد الشمالي. فرج الله الحلو. نقولا الشمالي. جورج حاوي  
The Four Old Communist in The Modern History of Lebanon: Fouad Al -Shamali. Faraj Allah Al  
Helou. Nicola Al-Shimaly. George Hawi. دار الساقى.
- مصطفى، أ. (٢٠٠٧). الإصرار: وقائع وأسرار الانتصار الثاني لحزب الله على إسرائيل Hurricane: The Facts and  
Secrets of The Second Victory of Hezbollah Over Israel. دار الهدى.
- مطلبك، ه. خ. (٢٠١٦). العلاقات الأمريكية - اللبنانية American -Lebanese Relations. دار السنهوري.
- مكتب اليونسكو الإقليمي. (٢٠٠٦). شهداء الصحافة اللبنانية ١٩٠٦-٢٠٠٦: مئة عام بالحبر الأحمر The Lebanese  
Press Martyrs 1906-2006: A Hundred Years in The Red Ink. جمعية مهارت.
- منصور، ت. (٢٠٠٢). باريس ٢: دعم دولي مالي للبنان والمساهمات ٤.٤ Paris 2: International Financial Support  
for Lebanon and Contributions 4.4. مجلة الجيش، ٢١٠.
- هاشم، ي. (٢٠٢٤، يناير ٩). المحكمة الخاصة بلبنان أٌقفلت: من يُنفذ حكمها وما مصير القضايا العالقة The Special  
Court of Lebanon Closed: Who Is Implementing Its Ruling and What is the Fate of The Outstanding  
Cases. وكالة الأنباء المركزية، حزب الكتائب اللبناني.
- هلال، أ. ح. ح. (٢٠٢٣). العلاقات السورية اللبنانية ٢٠٠٠-٢٠٠٦: دراسة تاريخية، رسالة ماجستير غير منشورة، Syrian-  
Lebanese Relations 2000-2006: A Historical Study. جامعة الموصل.
- يارد، ن. س. (٢٠٠٨). ذكريات لن تكتمل Memories Will Not Be Completed. دار الساقى.
- المصادر الأجنبية:
- Chirac, J. (2011). *Chaque pas doit être un but: "memoires: Le Temps Présidentiel2"*. Editions Nil.