

أثر التحليل الاستراتيجي على تقييم مدى استمرارية منشأة العميل

**The Impact Of Strategic Analysis On Evaluating The Extent  
Of Continuity Of A Client Firm**

بحث مقدم من

الشيءاء عبد الغني يوسف منسي

## الملخص:

إثر حدوث انهيارات مفاجئة للعديد من الشركات أثيرت تساؤلات عدة حول مدى مسؤولية المراجع عن تقييم استمرارية المنشآت، حيث أن مسؤولية المراجع عن توفير الإنذار المبكر عن فشل عميله من المسؤوليات الأساسية التي يحددها معيار المراجعة المصري رقم (570) بعنوان الاستمرارية، إلا أن المعيار لم يقدم نماذج محددة يمكن أن يستخدمها المراجع لتقييم الاستمرارية، مما دفع المراجعون إلى ضرورة توفير الأدوات اللازمة لذلك، لذا ظهرت العديد من النماذج للتنبؤ بالاستمرارية، إلا أن تلك النماذج قد تعرضت للانتقادات لأنها لا تأخذ في الاعتبار المعلومات غير المالية، لذلك فقد تناولت الباحثة مدخل التحليل الاستراتيجي حيث أن المعلومات غير المالية التي يوفرها هي ذات المعلومات التي افتقرت إليها النماذج التقليدية، كما أن مدخل التحليل الاستراتيجي له مردود إيجابي على قرار المراجع بشأن الاستمرارية وكذلك على قرارات كل من ادارة المنشأة محل المراجعة والمستثمرين ومانحو الائتمان.

***Abstract:***

**Following the occurrence of sudden collapses of many firms, several questions were raised about the extent of audit liability for the continuity of the firm, where auditor responsibility for providing early warning for the failure of his client is one of the main responsibilities that determined by professional standards, and that according to the Egyptian auditing standard No.570 titled going concern, but the standard didn't provide specific tools that can be used by the auditor in evaluating continuity, which pushed auditor toward providing the necessary tools, so a lot of models to predict continuity appeared, but this models faced criticism because it didn't take in account non-financial information, So, the researcher researched strategic analysis because of what it provides of non-financial information which is lacking traditional models, also strategic analysis has positive output on auditor decision about continuity also on the decision of firm management, investors, and credit grantor**

## الإطار العام للبحث

طبيعة المشكلة موضوع البحث: -

على إثر حدوث انهيارات مفاجئة للعديد من المنشآت مثل Enron وجنرال موتورز أثرت تساؤلات عدة حول مدى مسئولية المراجع عن حدوث مثل هذه الانهيارات، حيث لم يشر المراجع في تقرير مراجعتها إلى احتمال حدوث إفلاس، نتيجة لذلك أصبحت مسئولية المراجع عن توفير الإنذار المبكر عن فشل عميله من المحددة وفقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (570) بعنوان الاستمرارية، إلا أن هذا المعيار قد اهتم فقط بتحديد بعض المؤشرات التي قد تثير شكاً أساسياً لدى المراجع بشأن الاستمرارية ولم يهتم بتقديم أدوات أو نماذج يمكن أن يستخدمها المراجع في برامج مراجعته للتأكد من مدى سلامة فرض الاستمرارية، لذلك اهتمت الكثير من الدراسات بتقديم نماذج للتنبؤ بعدم الاستمرارية إلا أن هذه النماذج تعتمد بشكل أساسي على المؤشرات المالية على الرغم من أهمية كل من المعلومات غير المالية. حيث أن المعلومات غير المالية تعد هامة وخطيرة عند تقييم الاستمرارية، وخاصة المعلومات غير المالية المتعلقة بالبيئة الداخلية المرتبطة بالنواحي الأساسية لاستمرارية المنشأة مثل الإنتاج، التسويق، وكذلك البيئة الخارجية للمنشأة من ظروف المنافسة وتطور الصناعة وحالات الرواج والكساد والعوامل السياسية والقانونية، لذلك تقترح الباحثة استخدام مدخل التحليل الاستراتيجي لما يوفره من معلومات غير مالية هامة عند تقييم قدرة المنشآت على الاستمرار.

ثانياً: أهمية البحث:-

أ- الأهمية العلمية :

تتمثل الأهمية العلمية في تحديد مدى مسئولية المراجع عن توفير الإنذار المبكر عن عدم استمرارية منشأة العميل وما يواجهه المراجع من مشاكل وصعوبات تعوق أداء مهمته نتيجة الاستعانة بالنماذج التقليدية التي تعتمد على المقاييس المالية عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار، والعمل على مجابهة تلك الصعوبات من خلال توفير اطار ذهني واضح بشأن أعمال المنشأة من خلال الاعتماد على مدخل التحليل الاستراتيجي والذي يتميز بتنظيم المعلومات غير المالية التي يحصل عليها المراجع في اطار منطقي مما يجعلها جزء من سلسلة أدلة المراجعة الأساسية التي يعتمد عليها المراجع عند تقييم مدى استمرارية منشأة العميل.

ب- الأهمية العملية والميدانية:

تتمثل الأهمية العملية في اجراء دراسة ميدانية على عينة من المجتمع من المستفيدين من تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار وهم مزاولو المراجعون الخارجيون وكذلك المدبرون الماليون والمستثمرون ومانحو الائتمان، وذلك للوقوف على الأثر الايجابي لتطبيق مدخل التحليل الاستراتيجي وأثره على قرار المراجع عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.

ثالثاً: أهداف البحث:-

1. دراسة أهمية تقييم مدى استمرارية منشأة العميل ومسئولية المراجع تجاه ذلك، بالإضافة الى دراسة الأدوات التقليدية المستخدمة في تقييم مدى استمرارية المنشأة.
2. دراسة طبيعة وأبعاد التحليل الاستراتيجي ودلالة أدواته، وكذلك تقييم مدخل التحليل الاستراتيجي واجراءات المراجعة المتبعة في ظله.

3. دراسة أثر التحليل الاستراتيجي على قرار المراجع ومردوده الإيجابي، بالإضافة الى دراسة اختبارية للوقوف على أثر تطبيق مدخل التحليل الاستراتيجي على الاستمرارية. رابعاً: فروض البحث: -

- فرض العدم الأول (ف 0/1) لا توجد دلالة احصائية بين آراء فئات عينة الدراسة بأن الأدوات التقليدية التي يستخدمها المراجعون عند التنبؤ بالاستمرارية لا يمكن أن تساهم بمفردها في تقييم مدى استمرارية منشأة العميل.
- الفرض البديل الأول (ف 1/1) توجد دلالة احصائية بين آراء فئات عينة الدراسة بأن الأدوات التقليدية التي يستخدمها المراجعون عند التنبؤ بالاستمرارية لا يمكن أن تساهم بمفردها في تقييم مدى استمرارية منشأة العميل.
- فرض العدم الثاني (ف 0/2) لا توجد دلالة احصائية بين آراء فئات عينة الدراسة بأن أدوات التحليل الاستراتيجي مثل تحليل سلسلة القيمة وتحليل PEST يساعدان المراجع بصورة أكثر ايجابية عند تقييم مدى استمرارية منشأة العميل.
- الفرض البديل الثاني (ف 1/2) توجد دلالة احصائية بين آراء فئات عينة الدراسة بأن أدوات التحليل الاستراتيجي مثل تحليل سلسلة القيمة وتحليل PEST يساعدان المراجع بصورة أكثر ايجابية عند تقييم مدى استمرارية منشأة العميل.
- فرض العدم الثالث (ف 0/3) لا توجد دلالة احصائية بين آراء فئات عينة الدراسة بأن تطبيق أدوات التحليل الاستراتيجي مثل تحليل سلسلة القيمة وتحليل PEST (باعتبارهما أبرز أدوات التحليل الاستراتيجي) لهم مردود إيجابي على قرار المراجع عند تقييم الاستمرارية.
- الفرض البديل الثالث (ف 1/3) توجد دلالة احصائية بين آراء فئات عينة الدراسة بأن تطبيق أدوات التحليل الاستراتيجي مثل تحليل سلسلة القيمة وتحليل PEST (باعتبارهما أبرز أدوات التحليل الاستراتيجي) لهم مردود إيجابي على قرار المراجع عند تقييم الاستمرارية.

خامساً: حدود البحث:-

- 1- لن تعرض الباحثة لأثر مدخل التحليل الاستراتيجي على أتعاب عملية المراجعة.
- 2- لن تتعرض الباحثة لجميع أدوات التحليل الاستراتيجي وإنما أكثرها شيوعاً فقط.
- 3- لن تتعرض الباحثة الى التطبيق على المنشآت غير الهادفة للربح.

سادساً: منهج وأسلوب البحث:-

- تعتمد الباحثة على المنهج الاستقرائي الذي يقوم على الاستدلال التجريبي من خلال استقراء الواقع، كما تعتمد الباحثة أيضاً على المنهج الاستنباطي الذي يقوم على الاستدلال المنطقي من الفروض والدلائل. وترتكز الباحثة على أسلوبين متكاملين لإعداد هذا البحث هما:
1. أسلوب الدراسة النظرية، القائم على الاطلاع والمسح المكتبي للكتابات السابقة فضلاً عن الوثائق المكتبية وأسلوب الملاحظة والمحتوى والمضمون والاستبيانات.
  2. أسلوب الدراسة الميدانية التي تقوم على فكرة الاستقصاء وتحويل الاجابات النظرية إلى إجابات كمية وتحليلها احصائياً وصولاً إلى نتائج تؤكد النتائج النظرية للبحث.

سابعاً: الدراسات السابقة:-

- دراسة (Natalia V. Kotchetova, 2003): تهدف هذه الدراسة إلى تحليل استراتيجية العميل وعملياته الاستراتيجية وأثر ذلك على تقييم المخاطر والتخطيط لعملية المراجعة بدء من

فهم صناعة العميل، القواعد التنظيمية، والسوق الذي تعمل المنشأة من خلاله وذلك باستخدام قواعد التحليل الاستراتيجي، وقد اختبرت الدراسة فرضين أساسيين وهما: أن المراجعين الذين يستخدمون التحليل الاستراتيجي يتمكنون من إجراء تقييمات أكثر دقة لمخاطر أعمال العميل وخطر الأخطاء المادية عن المراجعين الآخرين، ودراسة ما إذا كان تحليل استراتيجية العميل أكثر فائدة للمراجع عند تقييم المخاطر.

وقد توصلت الباحثة في هذه الدراسة إلى أن تحليل استراتيجية منشأة العميل محل المراجعة يؤدي إلى تقييم أفضل وأكثر دقة لمخاطر الأخطاء الجوهرية، كما أن تحليل استراتيجية العميل يؤدي إلى تقييم أكثر دقة لمستوى الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى أن إجراءات المراجعة في ظل التحليل الاستراتيجي تكون أكثر جودة وفعالية، كما أكدت الدراسة بناء على ما توصلت إليه من نتائج على دعم ما أطلقت عليه "نظم التفكير المدعومة بتحليل استراتيجية العميل" عند أداء عملية المراجعة، وترى الباحثة أن هذه الدراسة أكدت على أهمية إجراء التحليل الاستراتيجي بهدف تقييم أفضل لمخاطر الأعمال وهو ما يؤثر بدوره على قرار المراجع بشأن استمرارية المنشأة وإن لم يكن هذا الهدف الرئيسي لهذه الدراسة.

• دراسة (غالب نصر نمره، 2004): تهدف هذه الدراسة إلى محاولة الوصول إلى أهمية فرض الاستمرارية في الفكر المحاسبي ومدى مسئولية المراجع عن تقييم سلامة فرض الاستمرارية والأدوات التي يمكن أن يستخدمها لتقييم مدى سلامة فرض الاستمرارية وقد توصلت الدراسة إلى أن فرض الاستمرارية معلق على شرط عدم وجود أدلة تشير إلى عدم الاستمرار، كما أن معايير المراجعة الخاصة بالاستمرارية توصي المراجع بأداء إجراءات مراجعة اضافية في حالة وجود شك في قدرة المنشأة على الاستمرار ولم تول هذه المعايير اهتماما بتقديم أدوات ونماذج محددة يستعين بها المراجع للتأكد من سلامة فرض الاستمرارية.

وقد أكد الباحث أيضاً على اقتصار اهتمام معايير المراجعة الخاصة بالاستمرارية على تقديم إرشادات عن الظروف والاحداث التي قد تؤدي مجتمعه أو منفردة إلى الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار فقط، كما توصلت الدراسة إلى ضرورة استخدام أدوات الفحص التحليلي بالإضافة إلى استخدام النماذج الاحصائية للتنبؤ بعدم قدرة المنشأة على الاستمرار. وترى الباحثة أن بناء على ما توصلت إليه الدراسات السابقة من قصور المعلومات المالية في بعض الأحيان وبالتالي النماذج الاحصائية فإن الباحثة تسعى من خلال هذه الدراسة إلى تخطي هذا القصور عن طريق استخدام مدخل التحليل الاستراتيجي لما يوفره من معلومات هامة عن الوضع الاستراتيجي لمنشأة العميل، وأهدافه الاستراتيجية وكيفية إدارته للمخاطر وكذلك الأسواق التي ينافس فيها، والعوامل والقوى الخارجية التي يمكن أن تمثل تهديداً على المنشأة، وبذلك يستطيع المراجع تطوير توقعاته عن المخاطر الاستراتيجية التي قد تهدد استمرار المنشأة وبالتالي تحسين القدرة التنبؤية للمراجع عند الحكم على استمرارية المنشأة

• دراسة (د. عبد الله عبد السلام أحمد، 2009): يهدف هذا البحث إلى تطوير قياس خطر الأعمال باستخدام مدخل تحليل الاستراتيجية من خلال تطوير نموذج للمراجعة يتنبأ بالمتغيرات البيئية المستجدة ومخاطر القياس بالقيمة العادلة بغرض تحقيق قياس أفضل لخطر الأعمال ومن ثم رفع كفاءة وفعالية عملية المراجعة، كما يهدف البحث إلى رفع كفاءة المراجع في تحليل استراتيجية الأعمال للمنشأة بغرض تحسين القدرة التنبؤية عند الحكم على الاستمرارية. وقد توصلت الدراسة إلى ان اجراء التحليل الجزئي لاستراتيجية منشأة العميل لا يعد مفيداً مثل التقييم الكامل لها، وذلك لما يوفره التقييم الكامل من توليد تقييم دقيق لخطر أعمال العميل، كما توصلت الدراسة إلى أن التحليل الاستراتيجي للمنشأة أدى إلى إنتاج تقييم أكثر دقة مقارنة بالمقاييس التقليدية ، وترى الباحثة أن هذه الدراسة أكدت على أهمية إجراء التحليل

الاستراتيجي بهدف تقييم أفضل لمخاطر الأعمال ورفع كفاءة المراجع في تحليل استراتيجية الأعمال للمنشأة محل المراجعة بغرض تحسين القدرة التنبؤية عند الحكم على الاستمرارية.

• دراسة (W. Robert Knechel, Steven E. Salterio and Natalia Kochetova-

Kozloski, 2010): تتناول هذه الدراسة أثر مقاييس الأداء المرجعية والتحليل الاستراتيجي على تقييم المراجعين لمخاطر المراجعة عند التخطيط الأولي لعملية المراجعة، من خلال إجراء تجربة تستخدم بطاقة الأداء المتوازن لتنظيم وتقييم الأدلة التحليلية حول أداء وحدات الأعمال، وقد توصلت الدراسة الى أن التحليل الاستراتيجي العميق الكامل قبل تقدير مخاطر أعمال العميل أو مخاطر الأخطاء الجوهرية يسمح للمراجع بادراج او دمج المزيد من المعلومات الناتجة من مقاييس الاداء عند تقدير المخاطر.

كما أن التحليل الاستراتيجي يسهل تقييم أكثر توازنا ودقة للمخاطر من خلال التقييم الذي يجريه المراجع على وحدات الأعمال والدليل على ذلك أن التحليل الاستراتيجي العميق يسمح لمراجعي الحسابات بتطوير نموذج عقلي أكثر اكتمالا للعميل، وقد أشارت الدراسة إلى أن رأى المراجع بشأن الاستمرارية يتأثر باستخدام مقاييس الأداء للعميل، حيث أن أداء الشركات السلبية يرتبط باحتمالية الحصول على رأي سلبي بشأن الاستمرارية.

وترى الباحثة أن نتائج هذه الدراسة تتفق نسبياً مع ما توصلت إليه دراسة كل من (د. عبد الله عبد السلام أحمد، 2009) ودراسة (Natalia V.Kotchetova, 2003)، حيث توصلت كلتا الدراستان إلى أن التحليل الاستراتيجي يؤدي إلى تحسين القدرة التنبؤية لمراجع الحسابات عند الحكم على مدى استمرارية منشأة العميل محل المراجعة، من خلال تحقيق تقييم أفضل لمخاطر الأعمال، ومن ثم تقييم أفضل لمخاطر الاستمرارية.

• دراسة (سماح أحمد عبد الخالق، 2011): قامت الباحثة في هذه الدراسة باستخدام مدخل التحليل الإستراتيجي لتطوير نموذج لقياس خطر الأعمال بهدف زيادة جودة وكفاءة عملية المراجعة الخارجية، وقد توصلت الباحثة في هذه الدراسة إلى أن تطبيق مدخل التحليل الاستراتيجي يمنح مراجعي الحسابات المعرفة اللازمة بشأن كل من الوضع الاستراتيجي لمنشأة العميل محل المراجعة، وكذلك التعرف على العوامل الخارجية المحيطة به والتي من شأنها التأثير على سلوك المنشأة، ومن ثم بناء توقعات المراجع بشأن القوائم المالية وتحديد وتحليل العمليات الجوهرية بالمنشأة محل المراجعة والتي تساهم في تحقيق الأهداف الاستراتيجية، وبذلك يكون لدى مراجع الحسابات القدر اللازم من المعلومات الذي يمكنه من التحديد الدقيق لخطر الأعمال المتبقي، وهو الخطر الذي عجزت إدارة الاستراتيجية عن التحكم فيه، وفي ضوء التحديد الدقيق لخطر الأعمال المتبقي يقوم مراجع الحسابات بالتقدير الدقيق لخطر وجود أخطاء جوهرية بالقوائم المالية، والتصميم السليم لبرنامج المراجعة مما يساعد على زيادة كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية .

وترى الباحثة أن هذه الدراسة أكدت على أهمية اجراء التحليل الاستراتيجي للمنشأة محل المراجعة بهدف تقييم أفضل لمخاطر الأعمال، وهو ما يؤثر بدوره على تقييم المراجع لمدى قدرة منشأة العميل محل المراجعة على الاستمرار في المستقبل المنظور ومن ثم قرار المراجع بشأن استمرارية المنشأة وإن لم يكن هذا الهدف الرئيسي لهذه الدراسة.

خطة البحث:-

المبحث الأول: أهمية تقييم مدى استمرارية منشأة العميل ومسئولية المراجع تجاه ذلك.  
المبحث الثاني: مدخل التحليل الاستراتيجي ودلالة أدواته.

## المبحث الأول

### أهمية تقييم مدى استمرارية منشأة العميل ومسئولية المراجع تجاه ذلك

تمهيد:

إثر حدوث انهيارات مفاجئة للعديد من الشركات مثل جنرال موتورز (GM) وبنك ليمان براذرز، وشركة انرون وورلد كوم أثيرت تساؤلات عدة حول مدى مسؤولية المراجعين عن حدوث مثل هذه الانهيارات، حيث لم يشر المراجعون في تقارير مراجعتهم إلى احتمال حدوث إفلاس، وذلك على الرغم من أن الهدف الرئيسي للمراجعة هو إضفاء الثقة على المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية، وعلى الرغم من ايضاح مسؤولية المراجع نحو تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار وفقاً للمعايير المختصة، إلا أنه اختلفت آراء المراجعين حول تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار بين مؤيد لهذا الدور ومعارض له، وقد اجتهد المراجعون المؤيدون لأهمية تقييم مدى استمرارية منشأة العميل في سبيل الوصول إلى النماذج أو الأدوات التي تعينهم على تقييم استمرارية المنشأة، إلا أن تلك النماذج قد تعرضت للكثير من الانتقادات لأنها لم تأخذ في الاعتبار ظروف المنشأة والتي يقصد بها بيئتها الداخلية المرتبطة بالنواحي الأساسية لاستمرارية المنشأة مثل الإنتاج، التسويق، وكذلك البيئة الخارجية للمنشأة من ظروف المنافسة وتطور الصناعة وحالات الرواج والكساد الاقتصادي المحلي والعالمي والعوامل السياسية والقانونية.

أولاً: طبيعة مفهوم الاستمرارية ومسئولية المراجع عن مدى استمرارية منشأة العميل.

إن مفهوم الاستمرارية في بيئة المراجعة وفقاً لما ورد في معيار الاستمرارية المصري رقم 570 وكذلك معيار الاستمرارية الدولي والذي يحمل ذات الرقم 570، فإن مفهوم الاستمرارية يتمثل في تقييم مراجع الحسابات لمدى سلامة تقييم إدارة المنشأة لقدرتها على الاستمرار لمدة سنة واحدة من تاريخ إعداد القوائم المالية، مع وجوب الأخذ في الاعتبار نفس الفترة الزمنية التي اتخذتها الإدارة لإجراء تقييمها طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، فإذا كان تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرار يغطي فترة تقل عن اثني عشر شهراً من تاريخ إعداد الميزانية فإنه يجب على مراجع الحسابات أن يطلب من الإدارة تمديد فترة تقييمها لتغطي فترة اثني عشر شهراً من تاريخ إعداد الميزانية.

كما إن مفهوم الاستمرارية في بيئة المراجعة كما ورد في المادة الخامسة من دستور مهنة المحاسبة والمراجعة المصري الصادر عن نقابة المحاسبين والمراجعين المصرية (نقابة التجاريين الآن) والصادر سنة 1958، نص على أنه يجب على "مراقب" مراجع الحسابات أن يتحقق من أن إدارة المنشأة قد طبقت قواعد المحاسبة عامة، ومن هذه القواعد ما هو متفق عليه وذكر المشرع في هذا الصدد عدة نقاط منها اعتبار المشروع مستمراً عند تحديد الربح وتقويم الأصول والخصوم إلا في الحالات الخاصة التي تستدعي غير ذلك كالتخارج والتصفية وانضمام شريك وغير ذلك.

وتتبع أهمية تقييم مدى استمرارية منشأة العميل يرجع من الآثار المترتبة على هذا التقييم من منظور مهنة المراجعة، حيث أن استمرارية المنشأة أو عدم استمراريتها له آثاره



المرتبة عليه تجاه أصحاب المصلحة، حيث أشارت معايير المحاسبة المصرية في إطار إعداد وعرض القوائم المالية إلى أن مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين في حاجة للمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، فالمستثمرون يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة المنشأة على توزيع الأرباح، كما يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعد على تحديد ما إذا كانت قروضهم والفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق أم لا، وتري الباحثة أنه بنظرة أكثر عمقاً لما أورده معيار المحاسبة المصري في إطار إعداد وعرض القوائم المالية نجد أن مستخدمي القوائم المالية جميعاً من المستثمرين الحاليين والمحتملين والموظفين والمقرضين والداننين والعملاء يسعون بشكل أو بآخر نحو المعلومات التي تشير إلى قدرة المنشأة على الاستمرار وتحقيق أهداف كل منهم التي يسعى إلى تحقيقها، حيث أن قدرة المنشأة على توزيع الأرباح وربحية المنشأة وقدرة المنشأة على دفع مكافآت الموظفين وتعويضاتهم ومزايا التقاعد لهم وسداد مستحقات المقرضين والموردين جميعها مؤشرات لاستمرارية المنشأة.

كما أن مسؤولية المراجع تجاه تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار لم تلقى على عاتق المراجع دون قيد أو شرط، وإنما تخضع لمعايير المراجعة المختصة، فقد حدد معيار المراجعة المصري رقم (570) بعنوان الاستمرارية والذي يقابله المعيار الدولي رقم (570) مسؤولية كل من الإدارة والمراجع تجاه تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار، حيث أشار معيار الاستمرارية في الفقرة الأولى منه أن الهدف من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات عن مسؤولية مراجع الحسابات عند مراجعة القوائم المالية وذلك فيما يتعلق بمدى ملائمة فرض الاستمرارية المستخدم في إعداد القوائم المالية موضوع المراجعة بما في ذلك دراسة تقييمات الإدارة لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار، كما استوف المعير الأحداث أو الظروف التي قد تؤدي - مجتمعة أو منفردة - إلى الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار، والتي يجب أن تأخذها إدارة المنشأة وكذلك المراجع بعين الاعتبار عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.

ثانياً: موقف الباحثين ومعايير المراجعة الدولية من تقييم استمرارية منشأة العمل.

تم إعادة صياغة معيار الاستمرارية الدولي رقم (570) عدة مرات آخرها عام 2015 حيث أشار أحد الباحثين إلى أن معيار الاستمرارية المعدل الصادر في 2015 قد وضع أطر جديدة لبعض المفاهيم المتعلقة بالاستمرارية كنهج بديل للمعايير السابق إصدارها وكذلك وضع أطر جديدة لمتطلبات الإفصاح عن مدى قدرة المنشأة على الاستمرار حيث عزز من مسؤوليات مراجع الحسابات عند الإفصاح عن مدى وجود شك في قدرة المنشأة على الاستمرار، كما تطلب من المراجع أن يدرج في تقريره فقرة تصف مسؤولية الإدارة عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار، كما تطلب أيضاً من المراجع أن يدرج في تقريره.

كما تم إعادة النظر في المعيار الأمريكي رقم (59) الخاص بالاستمرارية عدة مرات حيث تم تعديله عام 2008 حيث أصبحت إدارة المنشأة هي المسؤولة عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار كما تم تغيير الإطار الزمني من اثني عشر شهراً على الأقل إلى اثني عشر شهراً، وفي ٢٠١٢ صدرت نشرة معيار المراجعة رقم SAS NO. 126 القسم رقم AU-C 570 " اعتبارات المراجع بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار" ليحل محل المعيار رقم SAS NO. 59 بدون أي تغيير في الممارسة المهنية، وبين المعيار أنه بناءً على درجة وحدة الأخطار التي تهدد استمرارية وجود المنشأة فإن على المراجع إما إصدار تقرير نظيف يشمل على فقرة التأكيد على أمور أخرى، أو إصدار رأي متحفظ، أو الامتناع عن ابداء الرأي بسبب

وجود عدم التأكد أو اصدار رأي عكسي عند عدم استخدام الادارة للمحاسبة على اساس التصفية في حالة أن الامر يتطلب ذلك.

أثير الكثير من الجدل حول تقييم المراجع لاستمرارية منشأة العميل ومدى مسنولية المراجع عن إبداء الرأي في ذلك وقد اختلفت الآراء في هذا الشأن بين مؤيد ومعارض ولكل منهما أسبابه، حيث أكد الفريق المعارض على أن التقرير عن الاستمرارية أمر يتعلق بالمستقبل وأن مهمة المراجع الأساسية تخرج عن دائرة التنبؤ بالأحداث المستقبلية كما أن الكثير من المراجعين لم يتلقوا التدريب اللازم وليس لديهم الخبرة الكافية، بالإضافة إلى تعرض المراجع للمساءلة القانونية في حالة التحفظ في تقرير المراجعة عن الاستمرارية ولكن هذا التحفظ لم يتحقق فيما بعد، كما أن تقييم استمرارية منشأة العميل يخضع لمجموعة من التحيزات التي تؤثر على وجهة نظر المراجع، كما أن إصدار المراجع لتقرير يتضمن عدم قدرة المنشأة على الاستمرار قد يزيد من احتمال إنهاء أعمال المنشأة وعدم استمراريته فيما يعرف باسم التحقيق التلقائي للنووء، بالإضافة إلى خوف المراجع من فقدان الحوافز الاقتصادية المتوقعة في المستقبل مما يهدد موضوعية مراجع الحسابات وعدم تحيزه في حكمه على استمرارية المنشأة، بالإضافة إلى خلو المعايير المختصة من الأدوات اللازمة للتنبؤ بالاستمرارية.

أما الفريق المؤيد فقد أكد على أن مسنولية المراجع عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار أمر يتعلق بالأحداث التاريخية ولا يتعلق الأمر بأحداث لم تقع أو تكهنت، كما أكد الفريق المؤيد على أنه من المرجح أن إصدار المراجع لتقرير يشير فيه إلى مدى قدرة المنشأة على الاستمرار يعد إجراءً وقائياً يحمي المراجع من مواجهة الدعاوي القضائية، وأن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار يعزز من الحد من فجوة التوقعات، كما أن توفير الإنذار المبكر عن احتمالية عدم استمرار المنشأة يسمح بمواجهة الموقف واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، وتتبنى الباحثة وجهة النظر المؤيدة لأهمية تقييم مدى استمرارية منشأة العميل وإبداء المراجع رأيه في هذا الشأن حيث أن الحجج التي أوردها الفريق المعارض مردود عليها من قبل الفريق المؤيد، و فيما يخص نقص التدريب والخبرة اللازمة لمراجع الحسابات لقيامه بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار فإن هذا يقع على عاتق المهتمين بتطوير مهنة المراجعة وتحقيق جودتها من المنظمات المهنية والأكاديمية.

ثالثاً: الأدوات التقليدية لتقييم مدى استمرارية منشأة العميل وتقييمها.

ظهرت العديد من المداخل للتنبؤ بالاستمرارية مثل مدخل إجراءات الفحص التحليلي والنماذج الاحصائية للتنبؤ بالإفلاس، ويهدف أسلوب الفحص التحليلي إلى التحقق من مدى معقولية القيمة الدفترية لأحد بنود القوائم المالية في ضوء القيمة التي يقدرها المراجع لهذا البند فإذا اقرتبت القيمة الدفترية من القيمة المقدرة دل ذلك على ان القيمة الدفترية معقولة، أما إذا تباعدت القيمتان دل ذلك على وجود تقلبات أو تغيرات تستلزم فحصاً إضافياً للتحقق من أسبابها والتأكد من أنها تحوي أخطاء أو تلاعباً في القوائم المالية للمنشأة موضوع المراجعة، وبذلك فإن الفحص التحليلي يحتاج إلى نموذج للتنبؤ بالقيم الحقيقية لبنود القوائم المالية ومعيار ملائم لتحديد ما يمكن اعتباره تقلباً عادياً أو غير عادياً، وبناء على ذلك فإن الفحص التحليلي يتمثل في استخدام المراجع لمجموعة من الأساليب والاختبارات التي تجرى على البيانات المالية وبيانات التشغيل التي تتعلق بالمنشأة موضوع المراجعة، لدراسة ومقارنة العلاقة بين عناصرها وذلك في ضوء توقعه لوجود علاقات بنمط معين واستمرارها على هذا النمط من فترة لآخرى.

أما فيما يخص النماذج الاحصائية للتنبؤ بالإفلاس فقد اجتهد الباحثين في هذا الشأن، حيث أن الأدبيات المتعلقة بوضع النماذج الإحصائية للتنبؤ بالإفلاس واسعة النطاق ومستمرة في النمو، وقد وضع الباحثون نماذج إحصائية مختلفة وباستخدام تقنيات متعددة وعوامل تنبؤية

مختلفة أيضاً، ويمكن سرد التطور التاريخي لبعض النماذج بدءاً من نماذج التنبؤ ذات المتغير الواحد سنة 1966، ثم تحليل التمايز المتعدد سنة 1968، ثم نماذج الاحتمالات المشروطة متعددة المتغيرات سنة 1980، يليه نموذج التقسيم المتكرر سنة 1985، ثم النظم الخبيرة عام 1988، ثم ظهرت الشبكات العصبية سنة 1990 وما زالت قيد التطوير حتى الان، ثم تحليل البقاء على قيد الحياه سنة 1991.

وقد واجهت كل من إجراءات الفحص التحليلي والنماذج الإحصائية للتنبؤ بالإفلاس العديد من الانتقادات، حيث تعتبر إجراءات الفحص التحليلي من ضمن إجراءات المراجعة العادية غير الموجهة بصفة رئيسية لتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار، كما واجهت النسب المالية أيضاً عدة انتقادات حيث يرى بعض الباحثين أن النسب المالية تؤدي إلى نتائج واستنتاجات مضللة حيث قد تتعارض هذه النسب مع بعضها البعض مثل انخفاض الربحية مع زيادة درجة الرفع المالي مما يعني أن المنشأة في سبيلها للانهايار إلا أن نسبة السيولة مرتفعة مما يعني أن الأمر ليس بهذه الخطورة وأن استمرار المنشأة أمر مقبول، كما أنها لا تأخذ بعين الاعتبار تأثير الصناعة، بالإضافة إلى أن النسب المالية كمؤشرات لاستمرارية المنشآت لا تظهر الأداء الحقيقي للمنشأة.

ومن وجهة نظر أخرى فإن حاجة المراجع للمعلومات المالية وغير المالية عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار تعد نسبية فالشركات التي مازالت في مرحلة البداية من المحتمل أن تكون معلوماتها المالية سالبة مثل تحقيق خسائر أو النقص في السيولة خلال فترة زمنية قصيرة نسبياً من دخولها إلى الأسواق، ويمكن للمراجع الالمام بالمعلومات غير المالية الخاصة بالمنشأة محل المراجعة من خلال عدة طرق تشمل المناقشة مع المراجع الذي كان مسئولاً عن عملية المراجعة في السنة السابقة والمراجعين الحاليين الذين يعملون في عمليات مراجعة مماثلة واللقاءات التي يتم عقدها مع الأفراد العاملين لدي المنشأة محل المراجعة، وكذلك من خلال محاضر اجتماعات الجمعيات العامة ومجلس الإدارة، وترى الباحثة أن التقارير الإدارية تعد من أهم الوسائل التي تدعم قرار المراجع عند تقييم استمرارية المنشأة وخاصة في ظل تطبيق أدوات الإدارة الاستراتيجية الحديثة، وبناءً على ما سبق ترى الباحثة ضرورة الجمع بين البيانات المالية والبيانات غير المالية عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار، لذلك ترى الباحثة أن التقارير الإدارية الخاصة بالتحليل الاستراتيجي لمنشأة العميل محل المراجعة توفر المعلومات غير المالية القادرة على تلافي العيوب التي وصمت بها المقاييس المالية.

## المبحث الثاني

### مدخل التحليل الاستراتيجي ودلالة أدواته

تمهيد:

إن قيام مراجع الحسابات بتحليل استراتيجية منشأة العميل محل المراجعة يمكنه من تحسين القدرة التنبؤية عند الحكم على مدى قدرة المنشأة على الاستمرار باعتبارها أحد أهم مهام المراجع، لما يوفره التحليل الاستراتيجي من تقييم لخطر الاستراتيجية والذي من شأنه قياس قدرة المنشأة على البقاء وتحقيق الأرباح، وذلك لأن عدم قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها والتي تعكسها استراتيجيتها نتيجة لعوامل داخلية أو خارجية أو بسبب وضع أهداف استراتيجية غير ملائمة أو ظهور بعض الضغوط والقوى المعاكسة يؤثر سلباً على قدرة المنشأة على الاستمرار والبقاء وتحقيق الأرباح، لذلك فإن التقييم الاستراتيجي وتحليل استراتيجية

العمل يزيد من قدرة المراجع على إدراك مخاطر الأعمال ومخاطر البيئة المحيطة التي تحد من قدرة المنشأة على الاستمرار والبقاء وتحقيق ميزة تنافسية.

أولاً: طبيعة مفهوم التحليل الاستراتيجي وأهميته وتصنيف أدواته.

يعرف التحليل الاستراتيجي على أنه تحليل البيئة الداخلية لمنشأة العمل والبيئة الخارجية المحيطة بها والتي تعمل بها المنشأة والتي قد تؤثر على موقف المنشأة وتوجهها وسياساتها، بالإضافة إلى تحليل البيانات والمعلومات التي يوفرها التحليل الاستراتيجي، حيث يدعم هذا التحليل المنشأة في صياغة أهدافها الاستراتيجية بدقة وبما يتناسب مع إمكانياتها، كما يدعم المنشأة أيضاً في الوقوف على نقاط القوة التي يمكن استغلالها وكذلك نقاط الضعف التي يجب مواجهتها وكذلك تحديد مدى قدرة المنشأة على توظيف مواردها المتاحة بأعلى قدر من الكفاءة والفاعلية، وكذلك تحديد مدى قدرة المنشأة على مواجهة الظروف الطارئة التي قد تؤثر على ربحية المنشأة وقدرتها على الاستمرار.

ويختلف تصنيف الباحثين لأدوات التحليل الاستراتيجي، فالأدوات الداخلية هي تلك الأدوات التي تأخذ في الاعتبار كل من عوامل الضعف والقوة الداخلية بالمنشأة مثل تحليل سلسلة القيمة وبطاقة الأداء المتوازن، في حين أن أدوات الصناعة هي تلك الأدوات التي تأخذ في الاعتبار عوامل البيئة الخارجية التي تعمل بها المنشأة والتي تؤثر على صناعة المنشأة فقط مثل تحليل القوى الخمسة لبورتر، أما الأدوات الخارجية فهي الأدوات التي تأخذ في الاعتبار العوامل الخارجية بخلاف الصناعة والتي لا تخضع لسيطرة المنشأة مثل تحليل STEEP (وهو تحليل العوامل الاجتماعية والتكنولوجية والاقتصادية والبيئية والسياسية)، وأخيراً الأدوات الشاملة وهي الأدوات التي تأخذ في الاعتبار عوامل الضعف والقوة الداخلية والعوامل الخارجية ببعديها مثل تحليل SWOT وهو تحليل نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات

إن المعلومات والبيانات الناتجة عن إجراء التحليل الاستراتيجي لأي منشأة تستخدم لخدمة مستخدمي تلك المعلومات من الإداريين والمحاسبين والمراجعين، حيث يختلف الهدف من إجراء التحليل الاستراتيجي باختلاف البيئة المستخدم فيها، فالهدف من إجراء التحليل الاستراتيجي في مجال الإدارة يختلف عن الهدف من إجراء التحليل الاستراتيجي في مجال المحاسبة سواء كانت محاسبة مالية أو محاسبة ضريبية أو محاسبة التكاليف، وكلاهما يختلف عن الهدف من إجراء التحليل الاستراتيجي الذي يسعى نحوه مراجعي الحسابات سواء كانوا مراجعين داخليين أو مراجعين خارجيين، فالهدف من إجراء التحليل الاستراتيجي في الإدارة هو مساعدة مديرين المنشآت على اتخاذ القرارات الاستراتيجية الصحيحة وبناء استراتيجية مناسبة للمنشأة، بالإضافة إلى دعم المديرين عند تقييم أداء المنشأة،

أما في مجال المحاسبة فقد اختلفت توظيف التحليل الاستراتيجي عما كان عليه في مجال الإدارة ليتلاءم مع طبيعة بيئة المحاسبة، وقد استخدم الباحثين في مجال المحاسبة الأساليب والأدوات الاستراتيجية التي تتناسب وتتلاءم مع تحقيق أهدافهم المنشودة، فالهدف من التحليل الاستراتيجي في بيئة المحاسبة يتمثل في تحقيق ميزة تنافسية مستدامة للمنشأة وخفض التكاليف والعمل على ترشيدها، كما يهدف إلى توفير المعلومات اللازمة لدعم متخذي قرارات التسعير وتطوير المنتجات لتتناسب مع سوق العمل الذي يتسم بالمنافسة، بالإضافة إلى استخدام التحليل الاستراتيجي في مجال المحاسبة الضريبية بهدف رفع كفاءة وفعالية الأداء الضريبي والمحاسبة الضريبية، وللمراجعين أهداف أخرى تكمن وراء استخدام التحليل الاستراتيجي، وتتمثل تلك الأهداف في تحقيق جودة مثلى لعملية المراجعة، بالإضافة إلى تحقيق قياس أفضل لمخاطر الأعمال، وأيضاً لتحسين القدرة التنبؤية للمراجع عند الحكم على قدرة منشأة العمل

على الاستمرار، ويتفق كلاً من قطبي المراجعة الداخلية والخارجية في تحقيق ذات الأهداف باستخدام أدوات التحليل الاستراتيجي وذلك لما يحققه من تكامل فيما بينهما.

#### ثانياً: دلالة أدوات التحليل الاستراتيجي

في ظل استحداث نظم الإدارة الاستراتيجية أصبحت إدارة المنشآت تعتمد على أدوات التحليل الاستراتيجي واعداد التقارير الخاصة بها للاستعانة بها في اتخاذ القرارات الادارية، وبالتالي يمكن لمراجع الحسابات الاطلاع على تلك التقارير لما تحتويه من معلومات غير مالية هامة يمكن التحقق منها بالاستعانة ببعض المقاييس غير المالية بغرض دعم قرار المراجع بشأن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار، ويمكن للمراجع الحصول على المعلومات غير المالية المتعلقة بالبيئة الداخلية للمنشأة والمتمثلة في العملاء وظروف الانتاج وكذلك المعلومات غير المالية المتعلقة بالبيئة الخارجية للمنشأة والتي تقع في نطاق تحكم المنشأة مثل الموردن والسوق، من خلال تقارير الإدارة الخاصة بتحليل بيئة المنشأة الداخلية والخارجية والتي تعتمد على بعض أدوات التحليل الاستراتيجي مثل تحليل سلسلة القيمة وتحليل بطاقة الأداء المتوازن وتحليل القوى الخمسة والمقارنة المرجعية وتحليل PEST وهو تحليل العوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية، وجميعها توفر المعلومات غير المالية التي قد تؤدي إلى الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار من عدمه.

وفيما يلي عدد من المقاييس على مستوى وظائف خلق القيمة:

وظائف خلق القيمة	المقاييس
الإنتاج	إنتاجية الآلات = عدد الوحدات المنتجة/ عدد الآلات (خلال الفترة) معدل استغلال الطاقة = الطاقة المستغلة/ الطاقة المتاحة نسبة تكاليف الضمان إلى إجمالي تكاليف الإنتاج. معدل شكاوى العملاء = عدد شكاوى العملاء / إجمالي عدد العملاء معدل مرتجعات المبيعات = مردودات المبيعات/ المبيعات الاجمالية
التسويق	حصة المنشأة في السوق = عدد عملاء المنشأة/ إجمالي عدد العملاء مقارنة حصة المنشأة السوقية بالمنافس الرئيسي نسبة حجم المبيعات إلى حجم الإنتاج الفعلي (الكلي) نسبة عدد العملاء الجدد إلى إجمالي عدد العملاء مقارنة الحصة السوقية للمنشأة في الفترة الحالية بالفترة والفترة السابقة نسبة زيادة العملاء = الزيادة في عدد العملاء/ إجمالي عدد العملاء
ادارة المواد	متوسط فترة تأخير وصول المواد = مجموع فترات التأخير/ عدد مرات التأخير معدل الرفض (عدم المطابقة) = عدد المستلزمات المشتراه غير المطابقة للمواصفات/ إجمالي عدد المستلزمات المشتراه معدل العادم = كمية العوادم/ كمية المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج. مقارنة نسبة تكاليف تخزين المواد خلال الفترة بتكاليف التخزين عن الفترة والفترة السابقة.

نسبة عدد المنتجات الجديدة للمنشأة إلى المنتجات الجديدة لكل منافس معدل سرعة تقديم المنتجات الجديدة = عدد المنتجات الجديدة / المدة أو الفترة الزمنية (ثلاثة شهور مثلاً) مستوى الجودة في الفترة الحالية (0% عيوب مثلاً) مقارنة بمستوى الجودة في الفترة السابقة (2% عيوب مثلاً).	البحث والتطوير
معدل شكاوى العاملين = عدد شكاوى العاملين / عدد العاملين بالمنشأة معدل استقرار العاملين = 1- (عدد العاملين الذين تركوا الخدمة/ اجمالي العاملين) معدل إنتاجية العامل = عدد المنتجات/ عدد عمال الإنتاج مقارنة معدل إنتاجية العامل عن الفترة بالفترة والفترات السابقة	الموارد البشرية

وقد يستعين المراجع أيضاً بتقرير بطاقة الأداء المتوازن حيث يتضمن التقرير معلومات حول المنظور المالي للمنشأة ومنظور العملاء ومنظور الأعمال ومنظور التعلم والنمو، ولبيان كيفية الربط بين استراتيجيات المنشأة والمقاييس المالية وغير المالية التي تنظمها بطاقة القياس المتوازن للأداء وذلك من خلال تحديد الهدف الرئيسي لكل منظور والمقاييس أو المقاييس التي تقيس درجة النجاح في المنظور

المنظورات	الأهداف	المقاييس
المالي	- زيادة القيمة للمساهمين - زيادة عدد المنتجات الجديدة - الكشف عن عملاء وأسواق جدد	- العائد على حقوق الملكية - نسبة الإيرادات من المنتجات الجديدة - نسبة الإيرادات من العملاء الجدد
العمل	- الاحتفاظ بالعملاء - كسب عملاء جدد - زيادة رضا العملاء - تسليم المنتجات في الوقت المحدد - تقديم أسعار تنافسية	- نسبة تكرار العملاء - عدد العملاء الجدد - دراسات استقصائية على العملاء - معدل نمو مبيعات العملاء - نسبة التسليم في الوقت المحدد
العمليات الداخلية	- تخفيض زمن دورة التشغيل - تحسين جودة العمليات	- نسبة تحسين زمن دورة التشغيل - معدل الإنتاج المعيب
التعلم	- تطوير مهارات العاملين وتحسين عملياتهم التشغيلية	- نسبة تدريب العاملين، درجة رضا العاملين، مدل دوران العاملين.

كما يمكن الاستعانة بتقرير تحليل بورتر حيث يتضمن تحليل خمسة قوى تنافسية وهم دخول منافسين جدد، قوة الموردين، قوة العملاء، المنتجات البديلة والمنافسة القائمة بالفعل، ويمكن للمراجع التحقق من تلك التهديدات باستخدام بعض المقاييس غير المالية كما يلي:

التهديد	المقاييس
دخول منافسين جدد	- مقارنة الحصة السوقية للمنشأة في الفترة الحالية بالفترة السابقة - نسبة زيادة العملاء = الزيادة في عدد العملاء/ اجمالي عدد العملاء - معدل زيادة الحصة السوقية = الزيادة في الحصة السوقية للمنشأة/ اجمالي الحصة السوقية خلال الفترة

قوة الموردين	- معدل كفاءة شراء المواد = كمية المواد المشتراه المطابقة للمواصفات / كمية المواد الواردة - متوسط فترة تأخير المواد = مجموع فترات التأخير / عدد مرات التأخير
قوة العملاء	- معدل شكاوى العملاء = عدد شكاوى العملاء / إجمالي عدد العملاء - معدل تلبية رغبات العملاء = عدد شكاوى العملاء التي تم حلها / إجمالي شكاوى العملاء
المنتجات البديلة	- نسبة عدد المنتجات الجديدة للمنشأة إلى المنتجات الجديدة لكل منافس
المنافسة القائمة	- معدل سرعة تقديم المنتجات الجديدة = عدد المنتجات الجديدة / المدة أو الفترة الزمنية (ثلاثة شهور مثلاً) - معدل التطوير = المنتجات الجديدة خلال الفترة / المنتجات المضافة في الفترة السابقة

وللحصول على المعلومات غير المالية المتعلقة بالبيئة الخارجية لمنشأة العميل محل المراجعة والتي تخرج عن نطاق تحكمها مثل العوامل السياسية والاقتصادية والقانونية والبيئية التي قد تؤثر سلباً على قدرة المنشأة على الاستمرار والتي يجب أن يأخذها المراجع في الاعتبار عند أداء مهمته، يمكن للمراجع الاستعانة بتحليل العوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية (PEST)، ويستخدم هذا التحليل لتحديد العوامل الخارجية الأربع السابق ذكرها وعلاقتها بمنشأة العميل محل المراجعة، وتحديد كيفية تأثير هذه العوامل على أداء المنشأة وأنشطتها على المدى الطويل، كما أن الهدف من التحليل هو تقديم لمحة عامة عن البيئة الخارجية التي تعمل بها المنشأة والتي ينبغي أن تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد الاستراتيجية العامة للمنشأة، كما يعد هذا التحليل أداة لفهم مدى تقدم أو تراجع السوق مما يسمح ضمناً بتحديد موقف المنشأة وامكاناتها وجاذبية السوق.

ثالثاً: تطوير منهج حيازة المعلومات وتقييم مدخل التحليل الاستراتيجي في بيئة المراجعة.

قد أثير الكثير من الجدل بين مراجعي الحسابات حول مدي أهمية اجراء التحليل الاستراتيجي وأثره على جودة عملية المراجعة وتقييم المخاطر بالإضافة إلى أثره على تقييم مدى قدرة منشأة العميل على الاستمرار في المستقبل المنظور، حيث تكمن أهمية التحليل الاستراتيجي في آثاره الإيجابية على جودة عملية المراجعة وتقييم المخاطر المحيطة بمنشأة العميل وتقييم مدى قدرة منشأة العميل على الاستمرار، حيث أنه في ظل التحليل الاستراتيجي يستطيع المراجع تحديد الوضع الاستراتيجي لمنشأة العميل بكل دقة وكذلك المخاطر المحيطة به والتي قد تهدد استمرار المنشأة وعدم قدرتها على تحقيق الأرباح، بالإضافة إلى ما يتميز به التحليل الاستراتيجي من تنظيم للمعلومات التي يحصل عليها مراجع الحسابات في اطار منطقي مما يضيفي درجة وضوح أعلى في تشغيل المعلومات وتكوين مجموعة من أدلة المراجعة الأساسية التي يعتمد عليها المراجع في تكوين رأيه، بالإضافة إلى المعرفة والخبرة التي يكتسبها صغار المراجعين نتيجة مشاركتهم مع فريق على قدر من الخبرة في أداء التحليل الاستراتيجي.

حيث أن استخدام التحليل الاستراتيجي ومقاييس الأداء الأخرى في بيئة المراجعة تمكن مراجع الحسابات من تطوير نماذج عقلية مختلفة عند تقييم أداء منشأة العميل محل المراجعة، بالإضافة إلى أن مراجعي الحسابات يكون لديهم القدرة على تقييم المخاطر المحيطة بالمنشأة بشكل أفضل في ظل استخدام التحليل الاستراتيجي لمنشأة العميل، بالإضافة إلى التأثير الإيجابي لمقاييس الأداء المختلفة والتحليل الاستراتيجي لمنشأة العميل على تقييم المراجع لقدرة المنشأة على الاستمرار، وذلك بناءً على دلالات أدوات التحليل الاستراتيجي السابق ذكرها

ان الجهود المبذولة للحصول على الفهم الشامل لأنشطة أعمال العميل لا تعتبر جزءاً جديداً في عملية المراجعة، بل تحليل الصدق الاستراتيجي لمنشأة العميل هو الخطوة غير التقليدية في المراجعة وبعبارة أخرى لا تكمن المسألة في حصول المراجعين على المعرفة الشاملة بل تكمن المسألة في متي وكيف يتم اكتساب تلك المعرفة، لذلك ترى الباحثة أن منهج حيازة المعرفة والمعلومات يختلف باختلاف مدخل المراجعة المتبع ففي ظل المدخل التقليدي للمراجعة قد يربح المراجع حيازة المعلومات الاستراتيجية بعد فهم العمليات التشغيلية والاكتفاء بفهم أعمال العميل، أما في ظل مدخل التحليل الاستراتيجي تعد حيازة المعلومات الاستراتيجية أمراً هاماً قبل البدء في تقييم العمليات التشغيلية لذلك كان لا بد من تطوير منهج حيازة المعرفة في المراجعة ليتلاءم مع ما يوفره التحليل الاستراتيجي من معلومات.

وايضاحاً لذلك فإن المراجع الذي يستخدم المداخل التقليدية للمراجعة والتي لا تعتمد على التحليل الاستراتيجي فإنه يقيم المخاطر المصاحبة لظروف الاعمال بما في ذلك مخاطر الاستمرارية بالارتباط مع إجراءات المراجعة، حيث يعتمد المراجع على مدخل التقييم من أسفل إلى أعلى حيث يبدأ المراجع بتقييم الأنشطة التشغيلية أو الجارية، ثم تفهم محتوى الاستراتيجية التي أعدتها المنشأة ومدى استجابتها لظروف ومتغيرات الصناعة ومدى نجاح الإدارة في ادارتها وتنفيذها، أما المراجعين الذين يعتمدون على مدخل التحليل الاستراتيجي فهم يحصلون على المعرفة بشأن المنشأة بالاعتماد على هيكله مهام المراجعة من أعلى إلى أسفل، فهم دائماً ما يهتمون بمدى قدرة العميل على إضافة القيمة وتقييم مدى صلاحية استراتيجية أعماله وقابليتها للتطبيق قبل القيام بجمع وتقييم العمليات التشغيلية للعميل، وتبدأ عملية المراجعة عادة بتفهم طبيعة الصناعة التي تعمل بها المنشأة والقواعد المنظمة من أجل تفهم مكونات ومحتوى استراتيجية المنشأة وكيفية تنفيذها ومدى النجاح في ادارتها، وينتهي بتقييم الأنشطة التشغيلية أو الجارية كسبيل لإصدار المراجع لحكمة الشخصي على القوائم المالية.

### المبحث الثالث

#### التطبيق الميداني لمدخل التحليل الاستراتيجي ومردوده الايجابي

تمهيد:

تتمثل مراحل التطبيق الميداني لمدخل التحليل الاستراتيجي عند مراجعة مدى استمرارية منشأة العميل في ثلاث مراحل، ويجدر الإشارة الي التأثير الإيجابي للتحلل الاستراتيجي على تعزيز أدلة المراجعة وتحسين جودة عملية المراجعة والمساهمة في تضيق فجوة التوقعات بين المراجعين ومستخدمي تقارير المراجعة، بالإضافة إلى المردود الايجابي لمدخل التحليل الاستراتيجي بالنسبة لمنشأة العميل والذي ينعكس على إدارة المنشأة والعاملين بها والموردين والعملاء المتعاملين معها وكذلك المستثمرين الحاليين والمستثمرين المرتقبين فضلاً عن مانحو الائتمان والمؤسسات المالية.

#### أولاً: التطبيق الميداني لمدخل التحليل الاستراتيجي في المراجعة

تتمثل مراحل التطبيق الميداني لمدخل التحليل الاستراتيجي عند مراجعة مدى استمرارية منشأة العميل في ثلاث مراحل مرحلة التخطيط لعملية المراجعة، ومرحلة تصميم اختبارات المراجعة وقياس المخاطر، وأخيراً القيام بتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية، ففي مرحلة التخطيط لعملية المراجعة في ظل مدخل التحليل الاستراتيجي يبدأ المراجع بتقييم استراتيجية منشأة العميل ومدى كفاءة المنشأة في إدارة هذه الاستراتيجية، ومن أهم العوامل المؤثرة على استمرارية المنشأة والتي يتم تقييمها في ظل هذا المدخل هي العوامل البيئية الخارجية والتي



تمثل فرص يجب على المنشأة استغلالها لتحقيق ميزة استراتيجية، وكذلك العوامل البيئية الخارجية الأخرى والتي تمثل مخاطر تهدد قدرة المنشأة على تحقيق أو الحفاظ على مكانتها، حيث أن تلك العوامل ذات تأثير فعال على عمليات المنشأة ونجاحها في تحقيق استراتيجيتها، كما أنها أداه هامه للمراجع عند تقييم المخاطر المحيطة بالمنشأة.

ويعتمد تقييم استراتيجية منشأة العميل على استخدام المعلومات التي يحصل عليها المراجع والمرتبطة بالتهديدات الخارجية ومدى قدرة استراتيجية منشأة العميل على مواجهة هذه التهديدات ومتغيرات الصناعة التي تنتمي إليها، ومدى توافق المنشأة مع المحيط الاقتصادي وتحسبها للمخاطر الاستراتيجية، ومن خلال هذا التقييم يحصل المراجع على فهم عميق للصورة العامة لمنشأة العميل بدلاً من فهم العميل كأجزاء منفصلة، ثم يبحث المراجع التهديدات الخارجية على المخاطر الاستراتيجية التي تواجه العميل مثل حدة المنافسة على المنتجات الرئيسية للمنشأة وقدرة استراتيجية منشأة العميل على مواجهة التهديدات، ويوفر تحليل المخاطر الاستراتيجية قياس لقدرة المنشأة على البقاء والاستمرار وتحقيق الأرباح.

ثم بعد ذلك يبدأ المراجع في تقييم مدى كفاءة المنشأة في إدارة هذه الاستراتيجية، وفي هذه المرحلة يجمع المراجع معلومات عن كيفية إدارة المنشأة لاستراتيجيتها بحيث تمكنه هذه المعلومات من تحديد مدى التوافق بين إدارة الاستراتيجية والمخاطر الخارجية والتقارير المالية، ومن ثم الحكم على نجاح تطبيق الاستراتيجية بغرض تحقيق أهداف المنشأة، ولكي يستطيع المراجع تفهم مدى قدرة المنشأة على إدارة الخطر الكامن في الاستراتيجية عليه تقييم العمليات الحيوية للمنشأة وكيف تعمل الإدارة على تقليل الخطر من خلال المبادرات الفعالة وتقييم الإجراءات الرقابية، ويمثل تحليل مقاييس الأداء أحد أهم الوسائل التي يستطيع من خلالها المراجع تقييم مدى كفاءة الرقابة خاصة إذا أعد المراجع توقعات لهذه المقاييس فضلاً عن أهمية استخدام المقاييس غير المالية مثل الحصة السوقية والتطور الكمي في المبيعات.

وعند قيام المراجع بتقييم صناعة العميل واستراتيجية العميل لتحقيق ميزة تنافسية مستدامة في الصناعة التي ينتمي إليها، وكذلك عند تحديد المخاطر التي تهدد نجاح الاستراتيجية وردود أفعال إدارة المنشأة تجاه هذه المخاطر، يمكن للمراجع الاعتماد على ما توفره أدوات الأدبيات الاستراتيجية من معلومات، وبذلك يكون لدى المراجع إطار لفهم الأعمال الاستراتيجية للعميل والتي قد تمثل مخاطر تؤثر على قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها، وهذه أول خطوة رئيسية في تشكيل توقعات المراجع حول العميل، وهنا يمكن للمراجع الاستعانة بأحد أدوات التحليل الاستراتيجي وتقترح الباحثة استخدام تحليل سلسلة القيمة لتقييم استراتيجية المنشأة وفق المقاييس السابق ذكرها في المبحث الأول كما يمكنه أيضاً الاستعانة بتحليل العوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية (PEST) فعلى سبيل المثال منشأة ما صغيرة الحجم وضعت بعض الأهداف الاستراتيجية لتحقيق المزيد من الأرباح في عام 2017 مثل الكشف عن عملاء وأسواق جدد وزيادة رضا العملاء تحسين جودة المنتج وتطوير مهارات العاملين.

### ثانياً: أثر التحليل الاستراتيجي على قرار المراجع بشأن الاستمرارية

وفي هذا السياق يمكن القول أن الأدوات الإدراكية التي يستخدمها المراجع لتحليل الوضع الاستراتيجي للعميل والأداء النسبي له قد تكون معقدة جداً، إلا أن البحوث السابقة قد درست بشكل مباشر الأثر المشترك للتحليل الاستراتيجي ومقاييس الأداء، وقد أسفرت تلك البحوث عن بعض الأدلة غير المباشرة والتي تشير إلى أن حكم المراجع يتأثر بسبب تحليل الاستراتيجية وقياس المخاطر وأداء المنشأة، وتم التوصل إلى وجود علاقة بين الإجراءات

الاستراتيجية التي تتخذها المنشآت استجابة لأدائها الضعيف ورأي المراجع حول مدى قدرة هذه المنشأة على الاستمرار، بالإضافة إلى ذلك فإن الجمع بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية تؤدي إلى زيادة قدرة المراجع على تقييم منشأة العميل.

كما أنه من الجدير بالذكر أن أداء العميل الفعلي يؤثر على الأحكام الرئيسية لمراجعي الحسابات بشأن قدرة المنشآت على الاستمرارية، وقد وجد الباحثون أدلة تشير إلى أنه يمكن لمراجع الحسابات التنبؤ بقدرة المنشأة على الاستمرار باستخدام التحليل الاستراتيجي ومقاييس أداء العملاء، حيث من المرجح أن تكون تدابير الإدارة مرتبطة بقرار مراجع الحسابات بشأن استمرارية المنشأة من عدمه، كما أنه كلما انخفض أداء العميل النسبي كلما زادت احتمالية عدم قدرته على الاستمرار في العمل، أي أنه كلما كان الأداء النسبي لإدارة المنشأة أكثر سلبية، كلما كان رأي المراجع بشأن قدرتها على الاستمرار في غير صالح المنشأة.

ولإيضاح أثر التحليل الاستراتيجي على قرار مراجع الحسابات بشأن تقييم قدرة منشأة ما على الاستمرار وتحقيق الأرباح في المستقبل، تفترض الباحثة أن منشأة ما صغيرة الحجم قد حققت أرباحاً في عام 2016 تقدر بنحو 50000 جنيه وفي عام 2017 ارتفعت أرباح تلك

المنشأة لتصبح 53000 جنيه، مما يدفع مراجع الحسابات لاتخاذ قراره بأن المنشأة مستمرة في النمو وتحقيق الأرباح وبالتالي قد يصدر مراجع الحسابات تقريراً نظيفاً مما يوحي بأن المنشأة قادرة على الاستمرار، وبإجراء التحليل الاستراتيجي لتلك المنشأة تبين أن معدل استغلال الطاقة وإنتاجية الآلات قد انخفض عن الفترة السابقة كما أن معدل الوحدات المعيبة ومعدل مرتجعات المبيعات قد ارتفع مقارنة بالفترة السابقة وفي هذه الحالة قد يكون هناك مؤشر لتقادم الآلات وانخفاض كفاءتها ويعد هذا تدهور ملحوظ في قيمة الأصول المستخدمة في توليد التدفقات النقدية، مما يترتب عليه تغيير المراجع لقراره بشأن استمرارية المنشأة، وذلك بعد دراسة خطط المنشأة لمواجهة هذا التهديد، فإذا كان لدى المنشأة خطط مستقبلية لمواجهة هذا التهديد مثل تجديد واحلال تلك الآلات، فإنه يجب على المراجع أن يتحفظ في تقريره على قدرة المنشأة على الاستمرار في حالة عدم كفاية إفصاح الإدارة أو إضافة فقرة إيضاحية بعد فقرة ابداء الرأي في حالة كفاية إفصاح الإدارة.

### ثالثاً: مردود مدخل التحليل الاستراتيجي بالنسبة لمنشأة العميل والأطراف الخارجية

إن المردود الايجابي لمدخل التحليل الاستراتيجي بالنسبة لمنشأة العميل ينعكس على إدارة المنشأة والعاملين بها والموردين والعملاء المتعاملين معها، ويتمثل المردود الايجابي لمدخل التحليل الاستراتيجي بالنسبة لإدارة المنشأة محل المراجعة في تشغيل العميل -المنشأة محل المراجعة- للمعلومات غير المالية التي يتم توفيرها، وبالتالي القدرة على تحديد المناطق التي يوجد فيها خطر أكبر والعمل على تجنبها أو الحد منها، بالإضافة إلى الحصول على الخدمات الاستشارية الإضافية حول كيفية التعامل مع المخاطر المحددة، مما له عظيم الأثر على دعم قرارات المديرين، حيث أن المديرين هم صناع ومتخذي القرار داخل المنشأة، وفي كثير من الأحيان تكون قرارات المديرين هي السبب الرئيسي في تعثر المنشأة، كما أن نتائج اجراء التحليل الاستراتيجي تدعم أيضاً قرارات المتعاملين مع المنشأة من العاملين والموردين والعملاء، حيث يهتم العاملون بالمنشأة بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية المنشأة كما أنهم يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المنشأة على دفع مكافآتهم وتعويضاتهم ومزايا التقاعد لهم وتوفير فرص العمل، وكذلك الموردون فهم يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق، كما يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المنشأة خصوصاً عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها.

كما أن تقييم مراجع الحسابات لجميع أنشطة المنشأة محل المراجعة سواء الأنشطة الانتاجية أو الأنشطة التسويقية وكذلك تقييم إدارة المواد وإدارة البحث والتطوير وتقييم الخطط المستقبلية للإدارة لمواجهة أي قصور، وذلك من خلال اجراء التحليل الاستراتيجي تجعل أمام المساهمين والمستثمرين والدانين كم هائل من المعلومات التي خضعت للمراجعة وأثبتت مدى صدقها للاعتماد عليها وعلى ذلك يستطيعون من خلالها الحكم على حقيقة الوضع المالي للمنشأة واتخاذ القرارات الصائبة، كما تدعم نتائج التحليل الاستراتيجي أيضاً قرارات مانحو الائتمان والمؤسسات المالية، فغالباً ما تسعى إدارة المنشأة محل المراجعة إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني تلك المنشآت من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية وأحياناً لسداد التزاماتها وهنا تلجأ بعض المنشآت لإعادة تمويل نفقاتها والتزاماتها من خلال المؤسسات المالية، ومن أهم المخاطر التي يتعرض لها مانحو الائتمان والمؤسسات المالية هو الخطر الناتج عن قيام احدى المنشآت المقترضة بعدم الوفاء بتعهداتها.

## قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية.

(أ) الكتب.

1. د. نبيل فهمي سلامة، " دراسات في المراجعة المتقدمة"، الطبعة الثالثة، مكتبة الجلاء الحديثة ببورسعيد، 2004.

(ب) الدوريات.

1. حسن شلقامي محمود، "دراسة تحليلية لأدوات دعم كفاءة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن تقييم استمرارية المنشأة"، مجلة البحوث الادارية، مركز الاستشارات والبحوث والتطوير بأكاديمية السادات للعلوم الإدارية، ابريل 2013.

2. عبد الله عبد السلام أحمد، " تطوير قياس خطر الأعمال باستخدام مدخل تحليل الاستراتيجية بغرض رفع كفاءة وفاعلية عملية المراجعة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الأول، 2009.

3. غالب نصر مصطفى نمره، " مدي مسئولية المراجع عن تقييم فرض الاستمرارية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد الحادي والأربعون، العدد الثاني، 2004.

4. غسان فلاح المطارنة، "مسئولية مدقق الحسابات الخارجي عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية تجارة بني سويف، جامعة القاهرة، العدد الثالث، المجلد الأول، 2001.

5. د. مصطفى راشد العبادي، "مدى كفاية وملائمة حدود مسئولية مراجعي الحسابات بشأن مراجعة والإفصاح عن استمرارية المنشأة-دراسة اختبارية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة-جامعة بنها، السنة 30، العدد 1، 2010.

(ج) الرسائل العلمية.

رضا زكي عبد الحافظ منصور، "دراسة أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة على قرار المراجع عند تقييم الاستمرارية"، رسالة ماجستير في المحاسبة (بحث غير منشور)، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2003.

1. سماح أحمد محمد عبد الخالق، "استخدام مدخل التحليل الاستراتيجي لتطوير نموذج قياس خطر الأعمال بهدف زيادة كفاءة المراجعة الخارجية"، رسالة دكتوراه في المحاسبة (بحث غير منشور)، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2011.

2. محمد ذكي محمود بلبولة، "تقييم المراجع الخارجي لقدرة المنشأة على الاستمرار باستخدام مدخل الانظمة المهجنة "دراسة اختبارية"، رسالة دكتوراه في المحاسبة (بحث غير منشور)، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، 2017.

3. هبة جمال هاشم على، "المحتوى المعلوماتي للمحاسبة الإدارية ودوره في تفعيل جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات (مدخل مقترح)"، رسالة دكتوراه في المحاسبة (بحث غير منشور)، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، 2011.

(د) أخرى.

1. معايير المراجعة المصرية، المعيار رقم (570) " الاستمرارية"، الصادر عن هيئة سوق المال بقرار من وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨.

ثانياً: المراجع الأجنبية.

#### (A) Books.

1. Georgeta Rata, Hasan Arslan, Patricia-Luciana Runcan and Ali Akdemir, "Interdis-ciplinary Perspectives on Social Sciences", Cambridge Scholars Publishing, 2014, P:29 .
2. Andrea Beretta Zanoni, "Strategic Analysis: Processes and Tools", Published by Routledge, 2011.

#### (B) Periodicals.

1. Adela Socol, "Significant Doubt About The Going Concernassumption In Audit", **Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica**, Volume 12, Issue1, 2010
2. Brian Ballou, Christine E. Earley, and Jay S.Rich, "The Impact of Strategic-Positioning Information on Auditor Judgments about Business-Process Performance", **A Journal of practice & theory**, vol.23, 2004
3. Natalia Kochetova-Kozloski and William F.Messier, Jr., "Strategic Analysis and Auditor Risk Judgments", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 30, No. 4, 2011.
4. Walter Masocha, Pauline Weetman,"Rhetoric in standard setting: the case of the going concern audit", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Volume 20, Number 1, 2007.

5. William J. Mayew, Mani Sethuraman and Mohan Venkatachalam, "MD&A Disclosure and the Firm's Ability to Continue as a Going Concern", **The Accounting Review**, Vol. 90, No. 4, 2015.

**(C) Thesis.**

1. Gregory Paul Berberich, "**The Effects of Audit Methodology and Audit Experience on the Development of Auditors' Knowledge of the Client's Business**", Ph.D thesis, University of Waterloo, 2005.
2. Liesbeth Bruynseels and Marleen Willekens, "**client strategic actions, going-concern audit opinions and audit reporting errors**", Faculty of Economics and Applied Economics, KU Leuven University, PhD thesis, 2006.

**(D) Other.**

**International Standard On Auditing 570 (Revised) Going Concern**  
(Effective for audits of financial statements for periods ending on or after December 15, 2016)