

مدى التزام المراجعين اليمنيين بتطبيق معيار المراجعة الدولي رقم (570)
"تقييم استمرارية منشأة العميل"
دراسة ميدانية على مكاتب وشركات المراجعة العاملة بأمانة العاصمة صنعاء

The Extent of Yemeni Auditors' Commitment to Applying International Auditing Standard No. (570)
"Evaluating the Continuity of a Client's Establishment"
A Field Study of Auditing Offices and Companies Operating in the Capital Secretariat of Sana'a

[10.35781/1637-000-133-005](https://doi.org/10.35781/1637-000-133-005)

د. محمد يحيى القحطاني¹
د. خالد احمد ثابت حيدر²
د. منير محمد سرحان المخلافي³

1 جامعة سباء كلية العلوم الإدارية والإنسانية الجمهورية اليمنية

drmohammedalqahtani6@gmail.com

2 جامعة عمران كلية التجارة والاقتصاد الجمهورية اليمنية

mmsa13@gmail.com

3 جامعة سباء كلية العلوم الإدارية والإنسانية الجمهورية اليمنية

monermohammed46@gmail.com

الملخص

تواجه المراجعين عند تطبيق المعيار، وتحديد الإجراءات الإضافية في حال وجود شك جوهري في الاستمرارية، ودراسة حلول الإدارة، وتفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين، وتشجيع التطوير المستمر للمراجعين.

الكلمات المفتاحية: مكاتب المراجعة اليمنية، معيار المراجعة الدولي رقم (570)، الاستمرارية

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى التزام المراجعين اليمنيين بمعيار المراجعة الدولي رقم (570) في تقييم استمرارية منشآت العملاء. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والاستبيان على عينة من 114 مراجعاً في صنعاء عام 2023. أظهرت النتائج التزام المراجعين بتقييم المؤشرات المالية والتشغيلية والقانونية والفضل المالي وتطبيق أدلة الإثبات المرتبطة بالاستمرارية. أوصت الدراسة بضرورة معالجة المشكلات التي

The Extent of Yemeni Auditors' Commitment to Applying International Auditing Standard No. (570) "Evaluating the Continuity of a Client's Establishment" A Field Study of Auditing Offices and Companies Operating in the Capital Secretariat of Sana'a

Dr. Mohammed Yahya Al-Qahtani

Dr. Khaled Ahmed Thabet Haidara

Dr. Muneer Mohammed Sarhan Al-Mikhlaifi.

Abstract

This study aimed to determine the extent of Yemeni auditors' commitment to International Auditing Standard No. (570) in evaluating the going concern of client establishments. The study used a descriptive-analytical approach and a questionnaire on a sample of 114 auditors in Sana'a in 2023. The results showed the auditors' commitment to evaluating financial, operational, and legal indicators, financial failure, and applying evidence related to going concern. The study recommended the necessity of addressing the problems

facing auditors when applying the standard, identifying additional procedures in case of a significant doubt about going concern, studying management's solutions, activating the role of the Association of Certified Public Accountants, and encouraging continuous professional development for auditors.

Keywords: Yemeni Audit Offices, International Auditing Standard No. (570), Going Concern.

الإطار العام للدراسة

1. المقدمة:

بينت الأحداث المالية والاقتصادية في العالم تعرض الكثير من الشركات للإفلاس والانحيار، نتيجة تقديم معلومات مالية مضللة لمستخدمي القوائم المالية لهذه الشركات، مما أدى إلى رفع الكثير من القضايا ضد مكاتب المراجعة التي تولت مراجعة تلك الشركات، حيث لم يكن في تقاريرها ما يبين تصريحاً أو تلميحاً أن مستقبل هذه الشركات مهدد بخطر الانحيار، حيث تُعد القوائم المالية على افتراض أن المنشأة باقية وسوف تستمر في أعمالها في المستقبل المنظور. ويتم إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام باستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تعتزم الإدارة تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات، أو ما لم يكن لديها بديل واقعي سوى القيام بذلك، تتمثل مسؤوليات المراجع وفق معيار المراجعة الدولي رقم (570) - تقييم استمرارية الشركات، في الحصول على أدلة كافية، بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية، واستنتاج ما إذا كان هناك عدم تأكيد جوهري بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، ويركز المراجع على تقييم المؤشرات أو الأحداث أو الظروف المالية والتشغيلية والقانونية والتنظيمية للحكم على استمرارية الشركة.

2. مشكلة الدراسة:

يعتقد مستخدمو المعلومات أن مراجعي الحسابات يجب أن يكونوا مسؤولين أمامهم عن التنبيه المبكر في تقاريرهم عن عدم قدرة المنشأة على الاستمرار، مما أدى إلى تزايد فجوة التوقعات بين ما يتوقعه مستخدمو المعلومات من مسؤولية أكبر للممارسة الحالية لمراجعي الحسابات في هذا الشأن. كما يجد مستخدمو المعلومات أن مبررات مراجعي الحسابات غير كافية لإعفاءهم من المسؤولية والمساءلة عن تقصيرهم في التنبيه عن المخاطر المالية التي قد تواجه المنشأة محل المراجعة (الحوارنى، 2013، صفحة 4).

وفي نفس السياق، تتمثل مسؤولية المراجع في الحصول على الأدلة الكافية والمناسبة فيما يتعلق بقدرة المنشأة على الاستمرار في التأكد من سلامة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية عند إعداد البيانات المالية، وكذلك تقييم مدى ملاءمة وكفاية البيانات المالية، والإفصاح عن الأحداث أو الظروف التي تؤدي إلى الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار. ويمكن القول أن أداء المراجعين لهذه المسؤولية في ظل الظروف الحالية يقابله العديد من التحديات التي تتطلب المزيد من الجهد واعتماد مؤشرات وأساليب مبتكرة من قبل المراجعين للتحقق من مدى ملاءمة استخدام إدارة المنشأة لفرض الاستمرارية كأساس لإعداد بياناتها المالية.

وبالآتي يمكن تلخيص مشكلة الدراسة بالسؤال الرئيس الآتي: ما مدى التزام المراجعين

اليمنيين بتطبيق معيار المراجعة الدولي رقم (570) "تقييم استمرارية منشأة العمل" ؟

تسعى هذه الدراسة في جانبها الميداني للإجابة عن الأسئلة البحثية الآتية:

- ما مدى التزام المراجعين اليمنيين بتقييم المؤشرات المالية المتعلقة باستمرارية منشأة العمل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570)؟
- ما مدى التزام المراجعين اليمنيين بتقييم المؤشرات التشغيلية المتعلقة باستمرارية منشأة العمل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570)؟
- ما مدى التزام المراجعين اليمنيين بتقييم المؤشرات القانونية والتنظيمية المتعلقة باستمرارية منشأة العمل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570)؟
- ما مدى التزام المراجعين اليمنيين بتقييم مؤشرات الفشل المالي المتعلقة باستمرارية منشأة العمل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570)؟
- ما مدى التزام المراجعين اليمنيين بتقييم وتطبيق أدلة الإثبات المتعلقة باستمرارية منشأة العمل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570)؟

3. أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيس للدراسة في التعرف إلى مدى التزام المراجعين بمكاتب المراجعة

اليمنية بمعيار المراجعة رقم (570) تقييم استمرارية الشركات.

ويتفرع عن هذا الهدف الأهداف الفرعية الآتية:

- التحقق من درجة التزام المراجعين اليمنيين بتقييم المؤشرات المالية المتعلقة باستمرارية منشأة العمل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570).
- التعرف إلى درجة التزام المراجعين اليمنيين بتقييم المؤشرات التشغيلية المتعلقة باستمرارية منشأة العمل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570).
- تحديد درجة التزام المراجعين اليمنيين بتقييم المؤشرات القانونية والتنظيمية المتعلقة باستمرارية منشأة العمل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570).
- قياس درجة التزام المراجعين اليمنيين بتقييم مؤشرات الفشل المالي المتعلقة باستمرارية منشأة العمل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570).
- قياس درجة التزام المراجعين اليمنيين بتقييم وتطبيق أدلة الإثبات المتعلقة باستمرارية منشأة العمل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570).

4. أهمية الدراسة:

تكتسب الدراسة أهمية علمية أكاديمية لكونها تمثل محاولة للفت نظر القارئ على مهنة المراجعة في اليمن بأهمية الالتزام بمعيار المراجعة الدولي رقم (570) بصفة عامة، وما يتعلق بمسؤولية المراجع عن الاستمرارية بصفة خاصة، حيث يزداد الاهتمام بتلك المسؤولية مع ظهور وزيادة حدة الأزمات. كما أن هذه الدراسة تمثل إضافة للدراسات السابقة ذات العلاقة بالالتزام مراجعي الحسابات، بشأن الاستمرارية.

وعلى الجانب العملي فإنه من المتفق عليه أكاديمياً ومهنياً أن سلامة الرأي المهني للمراجع تعد من أحد المؤشرات الهامة الدالة على جودة عملية المراجعة، ومن ثم فإن البحث في الأدوات التي تمكن المراجع من الوصول إلى رأي سليم، بشأن صدق وعدالة القوائم المالية، والتقرير عن مدى تعرض عميل المراجعة لعسر مالي في المستقبل القريب، سيضيف مزيداً من الثقة والمصداقية لتقرير المراجع، وسيؤثر ذلك بالإيجاب على جودة عملية المراجعة، وهي خصائص مطلوبة مهنياً.

5. فرضيات الدراسة:

بناء على مشكلة الدراسة ولتحقيق أهدافها يمكن صياغة الفرضية الرئيسية الآتية:

لا يلتزم المراجعين اليمنيين بتقييم استمرارية منشأة العمل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570).

ومن هذه الفرضية يمكن اشتقاق الفرضيات الفرعية الآتية:

- لا يلتزم المراجعين اليمنيين بتقييم المؤشرات المالية المتعلقة باستمرارية منشأة العمل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570).
- لا يلتزم المراجعين اليمنيين بتقييم المؤشرات التشغيلية المتعلقة باستمرارية منشأة العمل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570).
- لا يلتزم المراجعين اليمنيين بتقييم المؤشرات القانونية والتنظيمية المتعلقة باستمرارية منشأة العمل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570).
- لا يلتزم المراجعين اليمنيين بتقييم مؤشرات الفشل المالي المتعلقة باستمرارية الشركة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570).
- لا يلتزم المراجعين اليمنيين بتقييم أدلة الإثبات المتعلقة باستمرارية منشأة العمل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570)

الدراسات السابقة

أولاً: الدراسات السابقة العربية:

هدفت دراسة (العمودي، 2001) إلى معرفة ما إذا كان المراجعون يستطيعون اكتشاف المؤشرات التحذيرية، وما هي الإجراءات الإضافية التي يتخذونها عند وجود شكوك. كما سعت إلى مقارنة وجهات نظرهم مع آراء المدراء الماليين في الشركات اليمنية. وقد كشفت النتائج أن المراجعين اليمنيين يمتلكون بالفعل قدرة عالية على ملاحظة هذه المؤشرات، وأن هذه القدرة تُعدّ العامل الأهم في تقييمهم لاستمرارية الشركة. ومع ذلك، لاحظت الدراسة وجود تباين في الآراء بين المراجعين والمدراء الماليين حول مدى فعالية تطبيق الإجراءات اللازمة للتعامل مع هذه المخاطر.

في حين تناولت دراسة (الحوراني، 2013) إلى التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات القانونيين الفلسطينيين بتطبيق معيار المراجعة الدولي رقم (570) وانعكاسات التطبيق على جودة المعلومات المحاسبية، وتحديد المؤشرات التي يعتمد عليها المراجع في التحقق من قدرة الشركة على الاستمرارية ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية مما ينعكس على خدمة مستخدمي القوائم المالية.

ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها اعتمدت الدراسة استبانة تم توزيعها على مجتمع الدراسة وهم المراجعين القانونيين العاملين في شركات المراجعة الدولية التي تملك فروعاً في قطاع غزة والذين يستخدمون معايير المراجعة الدولية، وتم إجراء المسح الشامل لمجتمع الدراسة حيث وزعت 40 استبانة استردت بالكامل.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: التزام مراجعي الحسابات القانونيين الفلسطينيين بتقييم المؤشرات المالية وتشغيلية والقانونية والتنظيمية، كما خلصت النتائج إلى وجود تأثير إيجابي لعملية تقييم تلك المؤشرات على جودة المعلومات المحاسبية.

كما هدفت دراسة (الأمين، 2016) إلى بيان مدى استخدام مراجعي الحسابات في سورية لمعيار المراجعة الدولي رقم (570) المتعلق باستمرارية المنشأة في عملها، والتعرف على وجود شك جوهري في قدرتها على الاستمرار، ومدى ملائمة مؤشرات الشك التي يستدل بها المراجعون على قدرة المنشأة على الاستمرار مع المؤشرات المحددة في المعيار المذكور. اعتمد البحث المنهج التحليلي الدراسة الميدانية للتعرف على الإجراءات التي يتبعها المراجعون الخارجيون، وذلك من خلال استبانة معدة لهذا الغرض، بالإضافة إلى استخدام أسلوب المقابلة الشخصية مع البعض للحصول على المعلومات التفصيلية التي يمكن التوصل إليها من خلال الاستبانة. وتكون مجتمع البحث من المراجعين الخارجيين العاملين في سورية.

توصلت الدراسة إلى أن من أهم المؤشرات التي تساعد مراجعي الحسابات محل الدراسة في تقييم الاستمرارية عند وجود شك جوهري في قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار: وجود خسائر مالية متكررة، زيادة المطلوبات المتداولة على الموجودات المتداولة، تأخر توزيع الأرباح لعدد من السنوات. وأن من أهم إجراءات المراجعة الإضافية التي يقوم بها المراجعون عندئذ تحميل ومناقشة التدفقات النقدية والأرباح مع الإدارة.

هدفت دراسة (يوسف، 2017) إلى اختبار أثر المحتوى الإعلامي لرأي مراجعي الحسابات بشأن الاستمرارية، وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570) المعدل لسنة 2015، على قرار منح الائتمان. لتحقيق هذا الهدف، تم تصميم تجربة عملية باستخدام قوائم مالية لشركة تعاني من ضائقة مالية. شملت العينة 63 موظفاً من أقسام الائتمان في البنوك، وقُسمت إلى مجموعتين: الأولى تلقت تقرير مراجعة نظيف يتضمن رأياً حول الاستمرارية، صيغ وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة (ISA 570) المعدلة لعام 2015، الثانية تلقت تقريراً صيغ وفقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (570).

أظهرت النتائج أن موظفي البنوك في المجموعة الأولى اتخذوا قرارات أكثر تحفظاً، حيث وافقوا على قروض ذات حجم أصغر، وفترة استحقاق أقصر، مع طلب ضمانات أعلى بشكل ملحوظ مقارنة بزملائهم في المجموعة الثانية.

بشكل عام، تشير هذه النتائج إلى أن التعديلات التي أدخلها مجلس المعايير الدولية على المعيار (ISA 570) قد زادت من القيمة الإعلامية لرأي المراجعين. هذا الأمر ساعد موظفي البنوك على فهم المخاطر المالية للمقترض بشكل أفضل، وبالتالي حماية أنفسهم من مخاطر عدم السداد.

ثانياً: الدراسات السابقة الأجنبية:

هدفت دراسة (Osman, et al.: 2018) إلى التعرف على التأثير المحتمل لمعيار المراجعة دولي رقم (570) المتعلق برأي المراجع حول الاستمرارية في ماليزيا، اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي بتحليل المعايير والدراسات السابقة في ماليزيا.

خلصت الدراسة إلى عدم وجود أرضية قوية لتطبيق معيار المراجعة الدولي رقم (570) الجديد (2016) للحد من مشكلة المراجعين الماليزيين الذين لا يصدر رأياً حول الاستمرارية للعديد من الشركات المتعثرة مالياً، وهذا يرجع إلى عدم إدخال تدابير أكثر صرامة في أحدث معيار المراجعة.

هدفت دراسة (Nayebyan: 2019) إلى التحقيق في مدى تطبيق المعيار الدولي للمعايير الدولية للمراجعة رقم (570) عملياً ولفت الانتباه أكثر إلى الإشارات المتعلقة بالاستمرارية في البيانات المالية. من أجل تحقيق هذا الهدف تم إجراء دراسة تجريبية للتحقق من العلاقة السببية بين الاستمرارية، ومعدل الضرائب، والنسب غير المتواترة، والزيادة في إجمالي الدين على إجمالي الأصول، وعدم القدرة على سداد الحسابات الدائنة، والتدفقات التشغيلية الزائدة عن التدفقات الداخلة، وخسارة التشغيل، وصافي

المسؤولية، والتدفقات النقدية التشغيلية السلبية تمت دراسة خسائر التشغيل المستدامة وعدم الامتثال لرأس المال في شركات التصنيع في تركيا. وخلصت الدراسة الى وجود علاقة قوية بين المتغيرات. لذلك، أوصت الدراسة بضرورة أن ينتبه المراجعون إلى المتغيرات المذكورة عند إبداء رأيهم حول الاستمرارية. هدفت دراسة (Setiawan, et. al: 2021) إلى دراسة العوامل التي تؤثر على مراجع الحسابات لإصدار رأي حول استمرارية الشركة، وخاصة تأثير الضائقة المالية، وحجم الشركة، وجودة المراجعة. تم جمع البيانات من شركات العقارات المدرجة في بورصة إندونيسيا لمدة ثلاث سنوات، من 2018 إلى 2020، باستخدام بيانات القوائم المالية. علاوة على ذلك، تم استخدام الانحدار اللوجستي كأداة اختبار لتحديد تأثير المتغير المستقل على التابع. وأظهرت النتائج أن الضائقة المالية تؤثر على رأي المراجع حول استمرارية الشركة، في حين أن حجم الشركة وجودة المراجعة لا يؤثران على رأي المراجع حول استمرارية الشركة.

هدفت دراسة (Vandenhoute, et. al: 2024) إلى دراسة تأثير تبني المعيار الدولي المراجعة 570 على إفصاحات الشركات العاملة في تقرير المراجعة في بيئة أوروبية تتميز بانخفاض مخاطر التقاضي والسمعة بالتطبيق في بلجيكا، حيث حل المعيار الدولي المراجعة ISA 570 محل المعيار المحلي للمراجعة. ولاختبار ما إذا كان هذا التحول في المعايير قد غير من دقة إفصاحات المراجعين عن استمرارية الشركات. باستخدام عينة من 30339 شركة خاصة لديها قوائم مالية تم مراجعتها للفترة المنتهية في 15 ديسمبر 2012 حتى 14 ديسمبر 2016، ولقد أشارت النتائج إلى أن تبني المعيار الدولي المراجعة ISA 570 يحسن دقة إفصاحات المراجعين عن الشركات العاملة.

هدفت دراسة (Rihab Bedoui & AL-Gharrawi. 2024) إلى بيان مدى التزام مراجع الحسابات بمعيار المراجعة الدولي رقم (570) ومدى تأثيره في تحقيق التنمية المستدامة. ولغرض تحقيق هدف الدراسة تم توزيع (110) استبانة منها 90 استبانة صالحة للتحليل على عينة من مراجعي الحسابات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالعراق لغرض تحليل إجاباتهم لتحديد العلاقة وقد تبين أن هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين التزام مراجع الحسابات بمعيار المراجعة الدولي رقم (570) والتنمية المستدامة وبين الفوائد الجوهرية التي تنتج من التزام مراجعي الحسابات بمعيار المراجعة الدولي رقم (570) الخاص بالتنمية المستدامة. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن التزام مراجع الحسابات بمعيار المراجعة الدولي رقم (570) يساهم في تحقيق التنمية المستدامة.

ثالثاً: التعليق على الدراسات السابقة:

هدفت معظم الدراسات إلى التحقق من التزام المراجعين الخارجيين بتطبيق معيار المراجعة الدولي رقم (570) ومنها دراسة (الحوارنى، 2013)، دراسة (الامين، 2016)، دراسة (Nayebyan: 2019) (Rihab Bedoui. 2024 & AL-Gharrawi) بينما تناولت دراسة (الامين، 2016)، (يوسف،

(2017)، (Vandenhoute, et. al: 2024) تأثير تبني المراجعين لمعيار المراجعة الدولي رقم (570) على جودة القوائم المالية والإفصاحات وقرارات منح الائتمان.

في حين تناولت دراسة (العمودي 2001) مدى قدرة المراجع الخارجي في اليمن على اكتشاف المؤشرات الباعثة للشك في قدرة الشركة على الاستمرار، وهي الدراسة الوحيدة في اليمن والتي تمت قبل الازمة المالية العالمية 2008، وما تلاها من أزمات عالمية كان آخرها أزمة كورونا.

وعليه تختلف دراسات عن تلك الدراسات في أنها تطبق في اليمن عقب الازمة المالية العالمية 2008، وما تلاها من أزمات عالمية كان آخرها أزمة كورونا، إضافة إلى المشكلات الاقتصادية الناتجة عن الحرب في اليمن والمستمرة من 2014، والتي كان لها تداعيات على الاقتصاد الوطني ومنشآت الأعمال.

الإطار النظري للدراسة

يُعدّ فرض الاستمرارية ركيزة أساسية تعتمد عليها عدد من المبادئ المحاسبية، مثل مبدأ التكلفة التاريخية، ومبدأ الاعتراف بالإيراد، وفرض ثبات وحدة النقد، وأساس الاستحقاق. كما أنه أساس تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة والقيمة المتبقية بعد حساب الاستهلاك (المؤمني، وشويات: 2008: 149). بالرغم من أهمية هذا الفرض، فإنه لا يخلو من الجدل حول صياغته التي تجعله معلقاً على شرط أن الوحدة المحاسبية مستمرة في نشاطها ما لم يوجد دليل على عكس ذلك.

يعتمد المحاسبون ومراجعو الحسابات في عملهم على هذا الفرض. فالمحاسبون يُعدّون القوائم المالية لتوفير معلومات مفيدة لمتخذي القرارات، بينما يُبدي المراجعون رأيهم الفني المحايد حول مدى صدق وعدالة هذه القوائم، مما يجعل فرض الاستمرارية أمراً حيوياً يتحكم في عملهم وأساساً لمدى الاعتماد على القوائم وتقرير المراجع.

يشير فرض الاستمرارية إلى أن الشركة تنشأ لتستمر من فترة إلى أخرى، مع القدرة على الوفاء بالتزاماتها عند استحقاقها دون الحاجة إلى تصفية أصولها أو تغيير هيكل ديونها أو تقليص حجم عملياتها (Trana, et. al., 2019) و(Bava, & Gromis di, 2019: 112). إن إعداد القوائم المالية على هذا الأساس يقتضي عدم وجود نية أو حاجة للتصفية أو التوقف عن النشاط. ومن نتائج تطبيق هذا المبدأ التمييز بين الأصول الثابتة والمتداولة، والخصوم قصيرة وطويلة الأجل (عبد العزيز، 2021، 203) و(Clikeman, 2018: 108).

قد تواجه المنشأة العسر المالي أو الفشل، وهما مفهومان مرتبطان بالاستمرارية. فالعسر المالي يحدث عندما تكون المنشأة غير قادرة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل (متولي، 2012، 54)، بينما يتمثل الفشل الاقتصادي في عدم كفاية الإيرادات لتغطية التكاليف أو انخفاض معدل العائد على رأس المال (الجمال: 2018: 76). هذه الظروف قد تثير شكاً لدى المراجع حول قدرة المنشأة على الاستمرار.

ثانياً: أهمية تقييم فرض الاستمرارية

يُعدّ تقييم فرض الاستمرارية أمراً بالغ الأهمية لحماية مستخدمي القوائم المالية، حيث يساعدهم على اتخاذ قرارات مستتيرة بشأن استثماراتهم. كما يساهم في تحسين جودة التقارير المالية، وزيادة ثقة المستثمرين في الشركات.

تكمن أهمية هذا التقييم في وجود قلق لدى مستخدمي القوائم المالية بشأن فشل المراجعين في تقديم إشارات تحذيرية مبكرة عن مخاطر الفشل، مما قد يعرضهم لالتزامات قانونية بسبب أخطاء المراجعين المتعلقة بآرائهم حول قدرة المنشأة على الاستمرار (كساب، 2024، 431).

ثالثاً: مسؤولية المراجع الخارجي وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (570)

يتناول معيار المراجعة الدولي (570) مسؤولية المراجع الخارجي في تقييم مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية (معيار المراجعة الدولي 570)، ويُعد هذا المعيار إطاراً لعمل المراجع فيما يتعلق بمسؤولية الإدارة عن هذا التقييم (الجمال، 2018، 77) و (معيار المراجعة الدولي 570، الفقرة رقم 6).

مسؤوليات المراجع:

- الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتقييم مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية (معيار المراجعة الدولي 570، الفقرة رقم 9).
- تحديد ما إذا كان هناك شك جوهري بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار (إبراهيم، 2021، 138-139).
- إعداد تقرير المراجعة وفقاً لمتطلبات المعيار، مع الكشف عن أي شكوك جوهريّة حول قدرة المنشأة على الاستمرار في حال وجودها (معيار المراجعة الدولي 570).
- عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، يجب على المراجع أن يأخذ في الاعتبار ما إذا كانت هناك أحداث أو ظروف قد تثير شكاً كبيراً حول قدرة المنشأة على الاستمرار. وتشمل هذه الإجراءات مناقشة تقييم الإدارة لفرض الاستمرارية وخطتها للتعامل مع أي أحداث أو ظروف قد تهدد استمراريّتها (معيار المراجعة الدولي 570، فقرات 6 - 8) و (كساب، 2024: 437) و (EY, 2020).
- ومع ذلك، يجب الإدراك أن المراجع لا يستطيع التنبؤ بالأحداث أو الظروف المستقبلية، وبالتالي لا يمكن اعتبار عدم وجود إشارة في تقرير المراجع إلى عدم التأكد من الاستمرارية ضماناً لقدرة المنشأة على البقاء (عبد القادر، 2017، 347) و (IAS: 200).

رابعاً: التحديات التي تواجه المراجعين في تقييم فرض الاستمرارية

يواجه المراجعون العديد من التحديات في تقييم فرض الاستمرارية، منها:

1. صعوبة التنبؤ بالمستقبل: تقييم الاستمرارية يتطلب التنبؤ بالأحداث المستقبلية، وهو أمر صعب بطبيعته.
2. الضغط من قبل الإدارة: قد تتعرض الشركات التي تواجه صعوبات مالية لضغط من إدارتها لتقديم تقارير مالية إيجابية، مما يؤثر على موضوعية المراجع.
3. قصور المعايير: قد لا توفر المعايير إرشادات كافية لتقييم فرض الاستمرارية في بعض الحالات.
4. تزايد حالات عدم اليقين: في ظل الظروف الاقتصادية المتقلبة، تزداد حالات عدم اليقين التي تواجه الشركات، مما يزيد من صعوبة التقييم.

خامساً: الإجراءات التي يقوم بها المراجع لتقييم سلامة فرض الاستمرارية

أشارت المعايير الدولية والبريطانية والأمريكية إلى عدم ضمان مراجعي الحسابات لاستمرارية الشركة في المستقبل، وبالتالي لا يُعتبر إفلاس شركة ما تقصيراً من جانب المراجع إن لم يشر إلى مسألة الاستمرارية في تقريره النظيف. فالمراجع لا يلزم في كل عملية مراجعة بتأدية إجراءات مصممة خصيصاً للتأكد من سلامة فرض الاستمرارية، بل عليه إجراءات إضافية فقط في حالة وجود شك أساسي قد يثار من خلال المراجعة الروتينية العادية، والتي حددها المعايير في بعض المؤشرات والظروف والأحداث (عميرش، 2017، 225).

لقد حدد المعيار مجموعة من المؤشرات التي تثير الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار، وقسمها إلى ثلاث مجموعات: (كساب، 2024: 442-445)

المؤشرات المالية:

- زيادة المطلوبات المتداولة على الموجودات المتداولة.
- قرب استحقاق قروض ذات أجل محدد دون وجود إمكانية متوقعة السداد أو التجديد.
- ظهور النسب المالية الأساسية بشكل سلبي.
- خسائر تشغيلية متكررة.
- تأخر توزيعات الأرباح أو توقفها.
- عدم القدرة على تسديد استحقاقات الدائنين في موعدها.
- صعوبة الالتزام بشروط اتفاقيات القروض.

- إصرار الموردين ودائني البضاعة على التعامل نقداً.
 - عدم القدرة على الحصول على التمويل اللازم لتطوير مُنتج جديد أو استثمار ضروري.
- المؤشرات التشغيلية:**

- فقدان مديرين مهمين دون إيجاد من يحل محلهم.
 - فقدان سوق رئيسي أو امتياز أو مورد رئيسي.
 - صعوبات لها علاقة بالقوى العاملة أو نقص في المستلزمات الهامة.
- المؤشرات الأخرى:**

- عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال أو المتطلبات القانونية الأخرى.
- قضايا قانونية قائمة ضد المنشأة.
- تغيير السياسات والقوانين الحكومية.

الدراسة الميدانية

اولاً : منهجية الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة، تم اعتماد الاسلوب الوصفي التحليلي وذلك لملائمته - لمشكلة الدراسة، وتم إعداد استبيان وتوزيعه على عينة من مجتمع الدراسة، لجمع بيانات الدراسة، من عينة من المراجعين بمكاتب وشركات المراجعة.

ثانياً : مجتمع الدراسة وعينتها:

تكون مجتمع الدراسة من المحاسبين القانونيين والمراجعين الخارجيين الممارسين للمراجعة بمكاتب وشركات مراجعة في الجمهورية اليمنية والبالغ عددها 42 مكتب وشركة مراجعة عاملة بأمانة العاصمة صنعاء حسب احصائية وزارة الصناعة والتجارة المعنية بإصدار تراخيص المهنة عام (2023) وللتوصل لحجم العينة من المجتمع الأصلي البالغ 365 مراجعاً تم استخدام معادلة ستيفن ثامبسون، بلغ حجم العينة الموزع عليهم الاستبيان (192) مراجعاً. وبلغ عدد الاستبانات المستردة والصالحة للتحليل الاحصائي (114) استبانة تم تحليلها باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS. 24.

ثالثاً : أداة الدراسة:

تم تصميم أداة الدراسة الحالية وفق مقياس ليكرت الخماسي يتضمن (5) بدائل خاصة بقياس كل فقرة من الفقرات المعدة للتعرف على مدى التزام المراجعين بمكاتب وشركات المراجعة اليمنية بمعيار المراجعة الدولي رقم (570) تقييم استمرارية الشركات. حيث تم قياس درجة موافقة

أفراد العينة على كل فقرة من فقرات هذا المقياس وفقاً للبدائل: (موافق تماماً، موافق، محايد، غير أوافق، غير موافق تماماً).

إجراءات بناء أداة الدراسة (الاستبيان):

— مراجعة بعض الدراسات السابقة ومراجعة الأدب النظري الأكاديمي والمهني الخاص بالمراجعة ومعيار الاستمرارية، ومعيار المراجعة رقم (570) تقييم استمرارية منشأة العمل.

— كتابة الأداة بصورتها الأولية: بناء على ما سبق، فقد ظهر الاستبيان مكوناً من جزأين، هما:

القسم الأول: يحتوي البيانات العامة والشخصية الخاصة بمجتمع الدراسة والمتمثلة في: (الجنس، المؤهل العلمي، المركز الوظيفي، سنوات الخدمة).

القسم الثاني: اشتمل على مجموعة من الأسئلة تخدم فروض الدراسة وشملت قائمة الاستبيان الجوانب الآتية:

البعد الأول: يقيس درجة التزام المراجعين اليمنيين بتقييم المؤشرات المالية لاستمرارية منشأة العمل (9 فقرات).

البعد الثاني: يقيس درجة التزام المراجعين اليمنيين بتقييم المؤشرات التشغيلية المتعلقة باستمرارية منشأة العمل (5 فقرات).

البعد الثالث: يقيس درجة التزام المراجعين اليمنيين بتقييم المؤشرات القانونية والتنظيمية المتعلقة باستمرارية منشأة العمل (5 فقرات).

البعد الرابع: يقيس درجة التزام المراجعين اليمنيين بتقييم مؤشرات الفشل المالي المتعلقة باستمرارية منشأة العمل (5 فقرات).

البعد الخامس: يقيس درجة التزام المراجعين اليمنيين بتقييم وتطبيق أدلة الإثبات المتعلقة باستمرارية منشأة العمل (5 فقرات).

مقياس وتصحيح الأداة: استخدم الباحثون في الاستبيان أوزان التصحيح وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي (1-5)؛ حيث تشير الأوزان إلى درجة موافقة أفراد مجتمع الدراسة على فقرات الأداة، موزعة كالآتي:

المقياس	غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً
القيمة	1	2	3	4	5

وقد أدخلت بيانات الاستبيان وفقاً للتقسيم السابق إلى الحاسوب على قاعدة بيانات في برنامج الحقيبة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS 24)، تمهيداً لمعالجتها.

طريقة تفسير نتائج الأداة: وحيث أن المقياس المستخدم في أداة الدراسة القياس الخماسي (1، 2، 3، 4، 5)، فإن المتوسط الحسابي المعياري يساوي (3)، فقد تم اعتماد التدرج الثلاثي لأغراض تفسير النتائج التي توصلت إليها الدراسة، وفق المعادلة الآتية للحكم على مستوى أهمية فقرات الأداة، على النحو الآتي:

- درجة الموافقة منخفضة إذا تراوح المتوسط الحسابي بين (1- 2.33).

- درجة الموافقة متوسطة إذا تراوح المتوسط الحسابي بين (2.34- 3.67).

- درجة الموافقة مرتفعة إذا تراوح المتوسط الحسابي بين (3.68- 5).

د. اختبار الصدق والثبات لأداة الدراسة:

يهدف اختبار الصدق والثبات إلى التأكد من مدى جودة محتوى قائمة الاستبيان وأنها تقيس ما وضعت لقياسه، ومدى إمكانية الاعتماد عليها في جمع البيانات اللازمة لاختبار فرضيات الدراسة. **معامل الصدق (ألفا):** يقيس عمليا قدرة متغيرات الدراسة على قياس الشيء الذي وضعت لقياسه، معامل الصدق الذاتي = الجذر التربيعي لمعامل الثبات ألفا كرونباخ. **معامل الثبات:** يقصد بثبات الاستبيان أن يعطي الاستبيان النتائج نفسها إذا ما استخدم أكثر من مرة وتحت ظروف متشابهة وعلى الأشخاص أنفسهم، ويشير الثبات إلى الدرجة العالية من الدقة والاتساق فيما يزودنا به الاستبيان من بيانات. وقد أظهرت نتائج تحليل الصدق (ألفا كرونباخ)، واختبار الثبات الكلي للاستبيان باستخدام معادلة ألفا كرونباخ، ولكل بعد من أبعاد الدراسة على حدة، على النحو الموضح في الجدول (1) الآتي:

معامل الصدق الذاتي = الجذر التربيعي لمعامل الثبات ألفا كرونباخ

الجدول (1) ثبات الاتساق الداخلي للاستبيان باستخدام أسلوب ألفا كرونباخ

الأبعاد	عدد الفقرات	معامل الصدق الذاتي	معامل الثبات
البعد الأول	9	0.888	0.789
البعد الثاني	5	0.955	0.911
البعد الثالث	5	0.951	0.904
البعد الرابع	5	0.939	0.881
البعد الخامس	5	0.988	0.977
الأداة ككل	29	0.984	0.969

(المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية)

يلاحظ من الجدول رقم (1) أن قيمة معامل الصدق لأداة الدراسة ككل قد بلغ (0.984) وهو أمر انعكس بشكل مباشر نتيجة ارتفاع معامل ثبات الأداة الدراسة ككل حيث بلغ (0.969)، وقد حصل البعد الخامس على أعلى درجة ثبات فبلغت (0.977)، بينما حصل البعد الأول على أقل درجة ثبات بلغت (0.789)، وتدعم القيم المرتفعة لمعاملات الصدق والثبات دقة ومصداقية نتائج الدراسة التي تم الحصول عليها عند اختبار الفرضيات.

رابعاً: خصائص عينة الدراسة:

تساعد خصائص عينة الدراسة على تفسير النتائج بشأن المتغيرات الخاضعة للدراسة، وتحديد مدى إدراك أفراد عينة الدراسة لأسئلة الدراسة وإمكانية الاعتماد عليها، وتمثلت خصائص المشاركين في الدراسة، في (المؤهل العلمي، المركز الوظيفي، سنوات الخدمة)، والجدول الآتي يوضح ذلك:

جدول رقم (2) تصنيف خصائص المستجيبين في الدراسة

البيان	التصنيف	العدد	النسبة
المؤهل العلمي	بكالوريوس	144	0.75
	دبلوم عالي	24	0.13
	ماجستير	18	0.09
	دكتوراه	12	0.06
	المجموع	192	1
سنوات الخدمة	أقل من 5 سنوات	45	0.23
	من 5-أقل من 10 سنة	78	0.41
	من 10-أقل من 20 سنة	45	0.23
	أكثر من 20	24	0.13
	المجموع	192	1
المركز الوظيفي	شريك مراجعة	24	0.13
	مدير مراجعة	36	0.19
	مساعد مراجع	48	0.25
	مختص مراجعة	84	0.44
	المجموع	192	1

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة

يشير الجدول السابق رقم (2) إلى أن جميع افراد عينة الدراسة لديهم مؤهلات علمية عليا، فجميع أفراد العينة قد حصلوا على الأقل على شهادة البكالوريوس بنسبة بلغت (75٪) ونسبة (25٪) يحملون مؤهلات فوق البكالوريوس، وهذا مؤشر إيجابي على تمتع فئات الدراسة بالتأهيل العلمي المناسب، ويعزز اطمئنان الباحثين بشأن قدرة أفراد عينة الدراسة على استيعاب محتويات قوائم الاستبيان ومن ثم زيادة موضوعية الإجابات الواردة فيها. كما أن معظم عينة الدراسة لديها خبرة من فوق خمس سنوات ونسبتهم 77٪ تقريباً، إضافة إلى أن أفراد العينة هم من الاشخاص ذوي العلاقة بعملية المراجعة، وهذا يدل على أن الدراسة اعتمدت بصورة كبيرة على عينة تمتلك خبرة مهنية كافية ولديهم المعرفة الكافية لفهم الأسئلة، مما يولد شعوراً بالاطمئنان للإجابات مبنية على تجربة وخبرة عملية كافية، ويمكن الاعتماد على آرائهم بدرجة كبيره نسبيا في تفسير النتائج.

التحليل الإحصائي واختبار فرضيات الدراسة

أولاً: نتائج الإحصاء الوصفي:

أ- البعد الأول: درجة التزام المراجعين اليمينيين بتقييم المؤشرات المالية المتعلقة باستمرارية منشأة العمل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570):

للتعرف على آراء عينة الدراسة حول فقرات البعد الأول: درجة التزام المراجعين اليمينيين بتقييم المؤشرات المالية المتعلقة باستمرارية منشأة العمل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570)، فقد تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية، ودرجة الموافقة لكل فقرة من فقرات البعد، كما يلي:

جدول (3) المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والأهمية النسبية لنتائج إجابات عينة الدراسة حول فقرات البعد الأول درجة التزام المراجعين اليمنيين بتقييم المؤشرات المالية المتعلقة باستمرارية منشأة العمل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570)

الدرجة	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرات
مرتفع	0.78	0.97	3.90	1. أقوم بتقييم صافي الالتزامات.
مرتفع	0.796	0.84	3.98	2. أتحقق من القروض طويلة الأجل التي تقترب من تاريخ الاستحقاق دون وجود احتمالات بتجديدها.
مرتفع	0.762	0.934	3.81	3. أحرص على تقييم مدى الاعتماد على القروض قصيرة الأجل في تمويل الأصول طويلة الأجل.
مرتفع	0.772	0.97	3.86	4. أعمل على تقييم التدفقات النقدية التشغيلية السلبية التي يشار إليها في القوائم المالية
مرتفع	0.754	0.94	3.77	5. أحدد النسب المالية الرئيسة السلبية.
مرتفع	0.778	0.90	3.89	6. أعمل على تقييم الخسائر التشغيلية الجوهرية.
مرتفع	0.74	0.92	3.70	7. أقوم بتقييم التدهور الحاد في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد التدفقات النقدية.
مرتفع	0.792	0.83	3.96	8. أتحقق من قدرة منشأة العمل على سداد الدائنين في المواعيد المحددة.
مرتفع	0.776	1.01	3.88	9. أتحقق من مدى قدرة منشأة العمل على الامتثال لبنود اتفاقيات القروض
مرتفع	0.772	0.74	3.86	البعد الكلي

المصدر: من إعداد الباحثين في ضوء نتائج التحليل الإحصائي

يلاحظ من الجدول رقم (3) وجود مستوى موافقة مرتفع لفقرات البعد الأول: درجة التزام المراجعين اليمنيين بتقييم المؤشرات المالية المتعلقة باستمرارية منشأة العمل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570)، حيث بلغ المتوسط الحسابي لاستجابات أفراد العينة على فقرات هذا البعد مجتمعة (3.86) وانحراف معياري (0.74) وبوزن نسبي (77.2%).

كما يلاحظ من الجدول رقم (3) أن المتوسطات الحسابية لآراء عينة الدراسة على فقرات هذا البعد قد تراوحت بين (3.74 - 4.06)، فكان أعلى متوسط حسابي على مستوى فقرات هذا البعد

للفقرة (2) ونصها: (أتحقق من القروض طويلة الأجل التي تقترب من تاريخ الاستحقاق دون وجود احتمالات بتجديدها). إذ بلغ (3.98) وبانحراف معياري (0.84)، وبوزن نسبي بلغ (79.6٪)، بينما كان أقل متوسط حسابي على مستوى فقرات هذا المجال للفقرة رقم (7) ونصها (أقوم بتقييم التدهور الحاد في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد التدفقات النقدية)، حيث بلغ متوسطها الحسابي (3.70)، وبانحراف معياري (0.92)، وبوزن نسبي بلغ (74٪).

وبالآتي يشير ذلك إلى وجود درجة التزام مرتفعة من قبل المراجعين اليمينيين بتقييم المؤشرات المالية المتعلقة باستمرارية منشأة العمل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570)، وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة.

البعد الثاني: درجة التزام المراجعين اليمينيين بتقييم المؤشرات التشغيلية المتعلقة باستمرارية منشأة العمل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570):

جدول (4) المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والأهمية النسبية لنتائج إجابات عينة الدراسة حول البعد الثاني: درجة التزام المراجع الخارجيين بتقييم المؤشرات التشغيلية المتعلقة باستمرارية منشأة العمل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570)

الدرجة	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرات
مرتفع	0.78	0.97	3.90	1. أحرص على تقييم صعوبات العمل.
مرتفع	0.796	0.84	3.98	2. أقيم نقص الموردين المهمين.
مرتفع	0.762	0.93	3.81	3. أحرص على تقييم بيئة العمل المحيطة واحتمالية ظهور منافسون جدد.
مرتفع	0.772	0.97	3.86	4. أقيم أي خسارة في الموردين الرئيسيين.
مرتفع	0.754	0.94	3.77	5. أعمل على تقييم تأثير احتمال فقدان عملاء رئيسيين في منشأة العمل
مرتفع	0.772	0.66	3.86	البعد الكلي

المصدر: من إعداد الباحثين في ضوء نتائج التحليل الإحصائي

يلاحظ من الجدول السابق جود مستوى موافقة مرتفع لفقرات البعد الثاني: درجة التزام المراجعين اليمينيين بتقييم المؤشرات التشغيلية المتعلقة باستمرارية منشأة العمل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570)، حيث بلغ المتوسط الحسابي لاستجابات أفراد العينة على فقرات هذا البعد مجتمعة (3.86) وانحراف معياري (66.0) وبوزن نسبي (77.2٪).

كما يلاحظ من الجدول رقم (4) أن المتوسطات الحسابية لآراء عينة الدراسة على فقرات هذا البعد قد تراوحت بين (3.77 - 3.98)، فكان أعلى متوسط حسابي على مستوى فقرات هذا البعد

للفقرة (2) ونصها: (أقيم نقص الموردين المهمين). إذ بلغ (3.98) وبانحراف معياري (0.84)، وبوزن نسبي بلغ (79.6٪)، بينما كان أقل متوسط حسابي على مستوى فقرات هذا المجال للفقرة رقم (5) ونصها (أعمل على تقييم تأثير احتمال فقدان عملاء رئيسيين في منشأة العمل)، حيث بلغ متوسطها الحسابي (3.77)، وبانحراف معياري (0.94)، وبوزن نسبي بلغ (75.4٪).

وبالآتي يشير ذلك إلى وجود درجة التزام عالية من قبل المراجعين اليمنيين بتقييم المؤشرات التشغيلية المتعلقة باستمرارية منشأة العمل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم 570، وذلك من وجهة نظر المراجعين عينة الدراسة.

البعد الثالث: درجة التزام المراجعين اليمنيين بتقييم المؤشرات القانونية والتنظيمية المتعلقة باستمرارية منشأة العمل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570):

جدول (5) المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والأهمية النسبية لنتائج إجابات عينة الدراسة حول البعد الثالث: درجة التزام المراجعين اليمنيين بتقييم المؤشرات القانونية والتنظيمية المتعلقة باستمرارية منشأة العمل

الدرجة	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرات
مرتفع	0.826	0.79	4.13	1. أحرص على تقييم التغيرات في المحيط الاقتصادي المتوقع أن تؤثر سلباً على الشركة
مرتفع	0.804	0.96	4.02	2. أحرص على تقييم تغيرات سياسة الحكومة المتوقع أن تؤثر سلباً على الشركة
مرتفع	0.792	0.80	3.96	3. أعمل على تقييم الكوارث (الأخطار) غير المؤمنة بأقل مما تستحق عند حدوثها
مرتفع	0.82	0.80	4.10	4. أتحقق من مدى الالتزام بأية متطلبات قانونية في ظل البيئة التي تعمل خلالها الشركة
مرتفع	0.824	0.67	4.12	5. أعمل على تقييم القضايا القانونية التي لم يتم البث فيها بعد والتي، إذا نجحت، ستؤدي إلى مطالب من المرجح ألا تكون الشركة قادرة على الوفاء بها.
مرتفع	0.814	0.54	4.07	البعد الكلي

المصدر: من إعداد الباحثين في ضوء نتائج التحليل الإحصائي

يلاحظ من الجدول السابق وجود مستوى موافقة مرتفع لفقرات البعد الثالث: درجة التزام المراجعين اليمنيين بتقييم المؤشرات القانونية والتنظيمية المتعلقة باستمرارية منشأة العمل وفقاً لمعيار

المراجعة الدولي رقم (570)، حيث بلغ المتوسط الحسابي لاستجابات أفراد العينة على فقرات هذا البعد مجتمعة (4.07) وانحراف معياري (0.54) وبوزن نسبي (81.4%).

كما يلاحظ من الجدول رقم (5) أن المتوسطات الحسابية لآراء عينة الدراسة على فقرات هذا البعد قد تراوحت بين (4.18 - 3.70)، فكان أعلى متوسط حسابي على مستوى فقرات هذا البعد للفقرة (1) ونصها: (أحرص على تقييم التغيرات في المحيط الاقتصادي المتوقع أن تؤثر سلباً على الشركة) إذ بلغ (4.13) وانحراف معياري (0.79)، وبوزن نسبي بلغ (82.6%)، بينما كان أقل متوسط حسابي على مستوى فقرات هذا المجال للفقرة رقم (3) ونصها (اعمل على تقييم الكوارث (الأخطار) غير المؤمنة بأقل مما تستحق عند حدوثها)، حيث بلغ متوسطها الحسابي (3.96)، وانحراف معياري (0.80)، وبوزن نسبي بلغ (79.2%).

وبالآتي يشير ذلك إلى وجود درجة التزام مرتفعة من قبل المراجعين اليمنيين بتقييم المؤشرات القانونية والتنظيمية المتعلقة باستمرارية منشأة العمل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570)، وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة.

البعد الرابع: درجة التزام المراجعين اليمنيين بتقييم مؤشرات الفشل المالي المتعلقة باستمرارية منشأة العمل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570):

جدول (6) المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والأهمية النسبية لنتائج إجابات عينة الدراسة حول درجة التزام المراجع الخارجي بتقييم مؤشرات الفشل المالي المتعلقة باستمرارية منشأة العمل

الدرجة	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرات
مرتفع	0.83	0.82	4.15	1. أحرص على تقييم حساب صافي رأس المال العامل إلى مجموع الأصول.
مرتفع	0.826	0.70	4.13	2. أحرص على تقييم الأرباح المحتجزة في الميزانية إلى مجموع الأصول
مرتفع	0.806	0.87	4.03	3. أحرص على تحليل المؤشرات المالية المتعلقة بحساب الأرباح قبل الفوائد والضرائب إلى مجموع الخصوم.
مرتفع	0.794	0.92	3.97	4. أعمل على تقييم القيمة السوقية لحقوق المساهمون إلى مجموع الخصوم.
مرتفع	0.812	0.84	4.06	5. أحرص على تقييم المبيعات إلى مجموع الأصول.
مرتفع	0.8	0.61	4.00	البعد الكلي

المصدر: من إعداد الباحثين في ضوء نتائج التحليل الإحصائي

يلاحظ من الجدول السابق، جود مستوى موافقة مرتفع حول فقرات البعد الرابع: درجة التزام المراجعين اليمينيين بتقييم مؤشرات الفشل المالي المتعلقة باستمرارية منشأة العمل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570)، حيث بلغ المتوسط الحسابي لاستجابات أفراد العينة على فقرات هذا البعد مجتمعة (4.00) وانحراف معياري (0.61) وبوزن نسبي (80%).

كما يلاحظ من الجدول رقم (6) أن المتوسطات الحسابية لآراء عينة الدراسة على فقرات هذا البعد قد تراوحت بين (4.15 - 3.78)، فكان أعلى متوسط حسابي على مستوى فقرات هذا البعد للفقرة (1) ونصها: (أحرص على تقييم حساب صافي رأس المال العامل إلى مجموع الأصول) إذ بلغ (4.15) وبانحراف معياري (0.82)، وبوزن نسبي بلغ (83%)، بينما كان أقل متوسط حسابي على مستوى فقرات هذا المجال للفقرة رقم (9) ونصها (أعمل على تقييم القيمة السوقية لحقوق المساهمون إلى مجموع الخصوم)، حيث بلغ متوسطها الحسابي (3.97)، وبانحراف معياري (0.92)، وبوزن نسبي بلغ (78.4%).

وبالآتي يشير ذلك إلى وجود درجة التزام مرتفعة من قبل المراجعين اليمينيين بتقييم مؤشرات الفشل المالي المتعلقة باستمرارية منشأة العمل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570)، وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة.

البعد الخامس: درجة التزام المراجعين اليمينيين بتقييم أدلة الإثبات المتعلقة باستمرارية منشأة العمل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570):

جدول (7) المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والأهمية النسبية لنتائج إجابات عينة

الدراسة حول البعد الخامس: درجة التزام المراجع الخارجيين بتقييم وتطبيق أدلة الإثبات

المتعلقة باستمرارية منشأة العمل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570)

الدرجة	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرات
مرتفع	0.748	0.98	3.74	1. أقوم بالتحقق من الإجراءات المطبقة بشأن عمليات الجرد الفعلي (الأصول والالتزامات)
مرتفع	0.796	0.91	3.98	2. أعمل على تصميم المصادقات وأطلب من العميل إرسالها ومن ثم أقوم بتقييمها.
مرتفع	0.788	0.92	3.94	3. أتأكد من سلامة الطرق والسياسات والتقديرات المحاسبية المطبقة
مرتفع	0.784	1.00	3.92	4. أقوم بمراجعة البيانات للعمليات المالية من خلال المراجعة الانتقادية.

مرتفع	0.84	0.76	4.20	5. أحرص على تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مبدئي ونهائي حسب مراحل التنفيذ.
مرتفع	0.792	0.64	3.96	البعد الكلي

المصدر: من إعداد الباحثين في ضوء نتائج التحليل الإحصائي

يلاحظ من الجدول السابق وجود مستوى موافقة مرتفع لفقرات البعد الخامس: درجة التزام المراجعين اليمينيين بتقييم وتطبيق أدلة الإثبات المتعلقة باستمرارية منشأة العميل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570)، حيث بلغ المتوسط الحسابي لاستجابات أفراد العينة على فقرات هذا البعد مجتمعة (3.96) وانحراف معياري (64.0) وبوزن نسبي (79.2%).

كما يلاحظ من الجدول رقم (7) أن المتوسطات الحسابية لآراء عينة الدراسة على فقرات هذا البعد قد تراوحت بين (4.20 - 3.74)، فكان أعلى متوسط حسابي على مستوى فقرات هذا البعد للفقرة (5) ونصها: (أحرص على تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مبدئي ونهائي حسب مراحل التنفيذ) إذ بلغ (4.20) وبانحراف معياري (0.76) وبوزن نسبي بلغ (84%)، بينما كان أقل متوسط حسابي على مستوى فقرات هذا المجال للفقرة رقم (1) ونصها (أقوم بالتحقق من الإجراءات المطبقة بشأن عمليات الجرد الفعلي (الاصول والالتزامات)، حيث بلغ متوسطها الحسابي (3.74)، وبانحراف معياري (0.98)، وبوزن نسبي بلغ (74.8%).

وبالآتي يشير ذلك إلى وجود درجة التزام مرتفعة من قبل المراجعين اليمينيين بتقييم وتطبيق أدلة الإثبات المتعلقة باستمرارية منشأة العميل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570) وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة.

ثانياً: نتائج اختبار فرضيات الدراسة:

للاستدلال حول مدى التزام المراجعين اليمينيين بتقييم استمرارية منشأة العميل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570)، تم استخدام اختبار تي لعينة واحدة One Sample t-test للتعرف على مدى معنوية التباين في وجهات نظر عينات الدراسة واختبار صحة الفرضيات كما هو موضح في الجدول الآتي:

مدى التزام المراجعين اليمنيين بتطبيق معيار المراجعة الدولي رقم (570) "تقييم استمرارية منشأة العمل - دراسة ميدانية على مكاتب وشركات المراجعة العاملة بأمانة العاصمة صنعاء - د. محمد يحيى القحطاني، د. خالد أحمد ثابت حيدرة، د. منير محمد سرحان المخلافي

جدول (8): نتائج اختبار الفرضيات حول التزام المراجعين بتقييم استمرارية المنشأة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570)

الفرضية	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	الدلالة اللفظية	القرار قبول/ رفض الفرض	نص الفرض البديل
الفرضية الأولى: تقييم المؤشرات المالية	192	3.84	0.913	14.727	0.000	دالة	يُرفض	يلتزم المراجعين اليمنيين بتقييم المؤشرات المالية المتعلقة باستمرارية المنشأة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570).
الفرضية الثانية: تقييم المؤشرات التشغيلية	192	3.86	0.66	11.513	0.000	دالة	يُرفض	يلتزم المراجعين اليمنيين بتقييم المؤشرات التشغيلية المتعلقة باستمرارية المنشأة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570).
الفرضية الثالثة: تقييم المؤشرات القانونية والتتظيمية	192	4.07	0.54	13.756	0.000	دالة	يُرفض	يلتزم المراجعين اليمنيين بتقييم المؤشرات القانونية والتتظيمية المتعلقة باستمرارية المنشأة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570).

مدى التزام المراجعين اليمنيين بتطبيق معيار المراجعة الدولي رقم (570) "تقييم استمرارية منشأة العمل - دراسة ميدانية على مكاتب وشركات المراجعة العاملة بأمانة العاصمة صنعاء - د. محمد يحيى القحطاني، د. خالد احمد ثابت حيدره، د. منير محمد سرحان المخلافي

لمعيار المراجعة الدولي رقم (570).								
يلتزم المراجعين اليمنيين بتقييم مؤشرات الفشل المالي المتعلقة باستمرارية المنشأة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570).	يُرفض	دالة	0.000	15.574	0.61	4.00	192	الفرضية الرابعة: تقييم مؤشرات الفشل المالي
يلتزم المراجعين اليمنيين بتقييم وتطبيق أدلة الإثبات المتعلقة باستمرارية المنشأة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570).	يُرفض	دالة	0.000	12.303	0.64	3.96	192	الفرضية الخامسة: تقييم وتطبيق أدلة الإثبات
				1.78	قيمة t الجدولية (عند درجة حرية 191 ومستوى دلالة 0.05)			

المصدر: من إعداد الباحثين في ضوء نتائج التحليل الإحصائي

- يوضح الجدول أعلاه رقم (8) نتائج اختبار t لعينة واحدة لخمس فرضيات رئيسية هدفت إلى تحديد مدى التزام المراجعين اليمنيين بتقييم جوانب مختلفة لاستمرارية منشأة العمل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570). تشير النتائج إلى ما يلي:
- أظهرت جميع الفرضيات متوسطاً حسابياً أعلى من المتوسط الافتراضي للدراسة (3)، مما يشير إلى وجود اتجاه عام لدى المستجيبين نحو الموافقة على بنود الفرضيات البديلة.
 - تراوحت قيم الانحراف المعياري بين 0.54 - 0.913، مما يدل على تباين مقبول في استجابات أفراد العينة حول كل بعد من أبعاد الدراسة.

- كانت قيم t المحسوبة لجميع الفرضيات كبيرة جداً (تتراوح بين 11.513 - 15.574)، وهي أكبر بكثير من قيمة t الجدولية البالغة 1.78 عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 191.
- كانت قيمة مستوى الدلالة لجميع الفرضيات 0.000، وهي أقل من مستوى الدلالة المحدد ($\alpha = 0.05$)
- بناءً على قيمة مستوى الدلالة، كانت جميع الفرضيات دالة إحصائياً.
- نتيجة لذلك، تم رفض جميع الفرضيات الصفرية، وتم قبول الفرضيات البديلة التي تنص على وجود التزام لدى المراجعين اليمينيين بتقييم المؤشرات المالية والتشغيلية والقانونية والتنظيمية ومؤشرات الفشل المالي وتطبيق أدلة الإثبات المتعلقة باستمرارية منشأة العميل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570).

النتائج:

أ- في ضوء التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة، أظهرت نتائج التحليل الإحصائي:

1. اتفاق آراء عينة الدراسة على التزام المراجعين اليمنيين بدرجة مرتفعة بتقييم المؤشرات المالية المتعلقة باستمرارية منشأة العمل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570).
2. اتجهت آراء عينة الدراسة إلى الاتفاق حول التزام المراجعين اليمنيين بدرجة مرتفعة بتقييم المؤشرات التشغيلية المتعلقة باستمرارية منشأة العمل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570).
3. اتفاق آراء عينة الدراسة على التزام المراجعين اليمنيين بدرجة مرتفعة بتقييم المؤشرات القانونية والتنظيمية المتعلقة باستمرارية منشأة العمل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570).
4. اتجهت آراء عينة الدراسة إلى الاتفاق حول التزام المراجعين اليمنيين بدرجة مرتفعة بتقييم مؤشرات الفشل المالي المتعلقة باستمرارية منشأة العمل وفقاً لمعيار المراجعة رقم (570).
5. اتفاق آراء عينة الدراسة حول التزام المراجعين اليمنيين بدرجة مرتفعة بتقييم وتطبيق أدلة الإثبات المتعلقة باستمرارية منشأة العمل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570).

ب- في ضوء التحليل الإحصائي واختبار فرضيات الدراسة:

أشارت نتائج اختبار فرضيات الدراسة إلى وجود التزام المراجعين اليمنيين بتقييم (المؤشرات المالية، المؤشرات التشغيلية، المؤشرات القانونية، مؤشرات الفشل المالي، بتقييم وتطبيق أدلة الإثبات) المتعلقة باستمرارية منشأة العمل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570).

التوصيات:

بناءً على نتائج الدراسة، خلص الباحثون إلى التوصيات الآتية:

1. الوقوف على المشكلات التي تواجه المراجع الخارجي في اليمن عند تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية، ومعايير المراجعة الأخرى وتحديثها.
2. تحديد ومعرفة الإجراءات الإضافية التي يجب أن يتبعها المراجعون الخارجيون في حال وجود شك جوهري باستمرارية المنشأة محل المراجعة. كونهم وكلاء عن المالكين - من أجل تقديم التقرير المناسب عند وجود شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار.
3. ضرورة قيام المراجع الخارجي بدراسة الحلول الموضوعة من قبل الإدارة لإزالة الشك في قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار في عملها.
4. تفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين، وإطلاع المراجعين على كل جديد على الصعيد المهني باستخدام الوسائل المختلفة.
5. ضرورة قيام المراجعين الخارجيين بتطوير أنفسهم بشكل مستمر من خلال الدورات والتعليم المستمر.

قائمة المراجع

اولا : المراجع باللغة العربية

1. إبراهيم، احمد كمال مطاوع. (2021). مدى ملائمة معيار المراجعة الدولي (570) لدعم أداء مراجعي الحسابات لمسئولياتهم بشأن الاستمرارية في ظل تداعيات جائحة (COVID-19) دراسة ميدانية. مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة. جامعة بور سعيد، مصر، المجلد (22) - العدد الثالث.
2. الجمال، سارة طارق صلاح الدين محمد. (2018). إطار مقترح لتقييم مخاطر المراجعة في ضوء التقرير عن استمرارية المنشأة - دراسة ميدانية. رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة عين شمس. القاهرة. مصر.
3. الحوراني، محمد زكي. (2013). مدى التزام مدققي الحسابات القانونيين بتطبيق معيار المراجعة الدولي رقم (750) تقييم استمرارية الشركات وأثره على جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية تحليلية رسالة. ماجستير في المحاسبة غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة. فلسطين.
4. الدوغجي، علي حسين الدوجين. (2017). مدى مسؤولية مراقب الحسابات عن فرض الاستمرارية والفضل المالي للشركات. مجلة جامعة بغداد. العراق.
<https://www.iasj.net/iasj/download/5ae4398a65aa63d0>
5. عبد العزيز، محمد غريب. (2021). معوقات الإفصاح المحاسبي عن فرض الاستمرارية في ظل حدث جائحة فيروس كورونا (COVID-19)، مجلة البحوث المالية والتجارية، جامعة بور سعيد. مصر. العدد الثاني-الجزء الثاني، 201-244.
6. عبد القادر، داليا السيد عبد الحليم (2017). "دراسة تحليلية مقارنة بين معيار المراجعة الدولي (570) ونظيرة المصري الحالي رقم (570) "، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الأول، العدد. 357-309.
7. على، عبد الوهاب نصر. (2013). دراسة انتقادية لمقترح التقرير الجديد لمراقب الحسابات المتوقع تفعيله 2014. المؤتمر الدولي الأول في المحاسبة والمراجعة، تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري، كلية التجارة، جامعة بنى سويف.
8. العمودي، أحمد. (2001). دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة اليمنية. رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.
9. عميرش إيمان. (2018). مدى استخدام الإجراءات التحليلية من قبل المدقق الخارجي في عملية المراجعة الخارج-دراسة تطبيقية لعينة من المدققين الخارجيين في فرنسا. الجزائر.

10. ماهر عيَّاش الأمين. (2016). "مدى استخدام مدقق الحسابات الخارجي لمعيار المراجعة الدولي 570/ دراسة ميدانية في البيئة السورية". *مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية. جامعة تشرين*، سوريا. مجلد (38). العدد. (4).
11. متولي، أحمد زكي. (2012)، *الاتجاهات الحديثة للمراجعة في ظل عولمة المعايير (الاسماعيلية)*،
12. المؤمني، منذر، وشويات، زياد. (2008). *قدرة المدقق على اكتشاف مؤشرات الشك باستمرارية العملاء. مجلة المنارة، المجلد 14، العدد 1، المنارة، المجلد 14، العدد 1، 141-175.*
13. نور الدين، احمد قائد. (2015). *المراجعة المحاسبية وفقا للمعايير الدولية. الطبعة الأولى. دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان: الأردن.*
14. يوسف، حنان محمد إسماعيل. (2017). *أثر المحتوى الإعلامي لرأى مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570) على قرار منح الائتمان دراسة تجريبية- مجلة المحاسبة والمراجعة. جامعة بني سويف. مصر. مج 2. ع 4.*

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

15. AL-Gharrawi, Methaq Hameed Jabbar & Bedoui Rihab. (2024). The auditor's commitment to International Auditing Standard No. (570) and its impact on achieving sustainable development / exploratory study on a sample of auditors in the Federal Office of Financial Supervision. *World Economics and Finance Bulletin*, 33, 131-156. Retrieved from <https://scholarexpress.net/index.php/webf/article/view/4098>
16. Clikeman, p. M.(2018). Manager's and Auditors Responsibilities for Evaluating Going Concern . *Journal of corporate Accounting & Finance* , 29(1),107-116.
17. EY, Ernst & Young Global Limited, (2020)," Applying IFRS - Accounting considerations of the coronavirus outbreak", https://www.ey.com/en_gl/ifrs-technical-resources/accounting-considerations-of-the-coronavirus-outbreak--updated-april-2020 .
18. EY. (2020).(*The impact of COVID-19 on going concern assessments* .EY Global.
19. IAS 200. *Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)
20. International Standard on Auditing (ISA) 570. *Going Concern*. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)
21. Nayebyan, S. (2019). *Isa 570 Going Concern: Implementation and Recommendations in Turkey* (Doctoral dissertation, Marmara Universitesi (Turkey)).

22. Osman, M. N. H., Latiff, A. R. A., Daud, Z. M., Sori, Z. M., & Turmin, S. Z. (2018). Possible impact of the latest international standard of auditing 570 on the rate of going concern opinion issuance in Malaysia. *Journal of Technology Management and Business*, 5(2).
23. Setiawan, S., Carolina, Y., & Hidayat, K. (2021). The Effect of Financial Distress, Company Size, and Audit Quality on the Going Concern Opinion. *Kinerja*, 25(2), 205-216.
24. Trana, Melchior, G.D., and , Alfiero , Simona .(2019), " The Role Of The ISA 570 "Adverse Key Financial Ratios" In Gonig Concern Assessment In Italy- *Corporate Ownership & Control / Volume 16, Issue 4*,.
25. Vandenhaute, M. L., Breesch, D., & Kinnart, B. (2024). The International Standards on Auditing and the Accuracy of Auditors' Going Concern Disclosures: Evidence for Private Firms in a Low Litigious Environment. *Accounting in Europe*, 1-32.

مدى التزام المراجعين اليمينيين بتطبيق معيار المراجعة الدولي رقم (570) "تقييم استمرارية منشأة العمل - دراسة ميدانية على مكاتب وشركات المراجعة العاملة بأمانة العاصمة صنعاء - د. محمد يحيى القحطاني، د. خالد احمد ثابت حيدره، د. منير محمد سرحان المخلافي



مجلة الأندلس للعلوم الإنسانية والاجتماعية

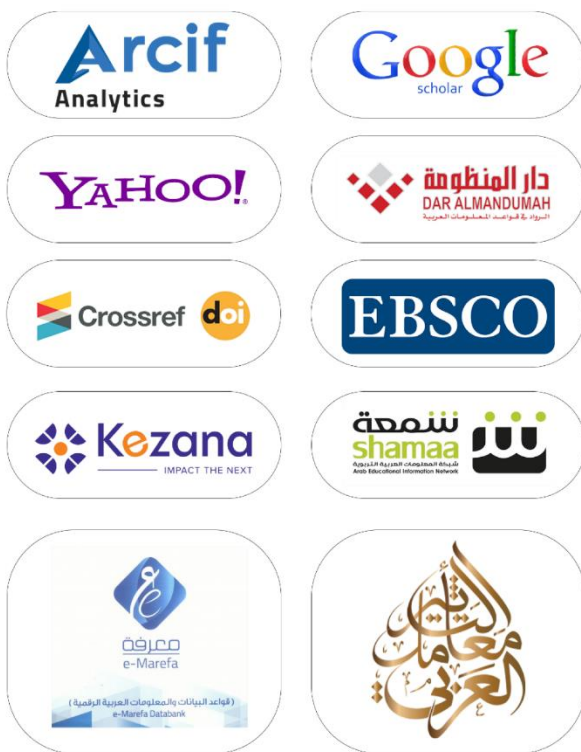
مجلة دولية شهرية علمية محكمة

الترقيم الدولي الإلكتروني : ISSN : 2410- 521X

الترقيم الدولي الورقي : ISSN : 2410- 1818

البريد الإلكتروني : journal@andalusuniv.net

المجلة مفهرسة في المواقع الآتية :



2024	2023	2022	2021	2020	العام
0.3068	0.3759	0.1954	0.2692	0.0366	معامل أرسيف
1.55	1.25	1.73	1.60	1.60	معامل التأثير العربي