ASJP Algerian Scientific Journal Platform
https://www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/417

- دراسات اقتصادية -
ISSN 2602-7925

المجلد: 17 العدد: 01(2023) ص593-604

تقييم مدى كفاية معيار التدقيق الجزائري رقم 570 "استمرارية الاستغلال" في توفير ارشادات للمدقق الخارجي فيما يخص الحكم على الاستمرارية

Assessing of the adequacy of Algerian Audit Standard N.570"Going concern" in providing guidance to the external auditor with regard to judging the continuity of the company

بوميسة حنان*
جامعة فرحات عباس سطيف1(الجزائر)
مخبر تنمية الموارد البشرية
Hanane.boumissa@univ-setif.dz

تريش نجود
جامعة فرحات عباس سطيف1(الجزائر)
Noudjoud.terriche@univ-setif.dz :

معلومات المقال

تاريخ الارسال:
2021/12/26
تاريخ القبول:
2022/03/10

الكلمات المفتاحية:
- ✓ استمرارية الاستغلال
- ✓ المدقق الخارجي
- ✓ المعيار الجزائري

الملخص:

هدفت الدراسة الى تقييم مدى كفاية معيار التدقيق الجزائري رقم 570 "استمرارية الاستغلال" في توفير ارشادات للمدقق الخارجي فيما يخص الحكم عن استمرارية الاستغلال.

توصلت الدراسة الى أن المعيار وفق الى حد ما في توفير ارشادات تخص تقييم والتقرير عن الاستمرارية، لكن هناك بعض النقائص فيما يخص التحديد الواضح لحدود مسؤولية المدقق الخارجي في تقييم الاستمرارية بالإضافة الى الافتقار الى اطار شامل وواضح لمؤشرات وأدوات واجراءات تقييم الاستمرارية والتقرير عنها.

Article info

Received 26/12/2021
Accepted 10/03/2022

Keywords:
- ✓ *Going concern*
- ✓ *External Auditor*
- ✓ *Asa No.570*

Abstract :

The study aimed to assess the adequacy of the Algerian auditing standard No. 570 in providing guidance to the auditor about the going concern assessment.

The study concluded that the standard provided a set of guidelines, but there are some shortcomings regarding the clear identification of the external auditor's responsibility, and the lack of a comprehensive and clear framework for indicators, tools and procedures for continuity assessment.

* المؤلف المرسل

Attribution - Pas d'Utilisation Commerciale - Pas de Modification 4.0 International (CC BY-NC-ND 4.0)

تقييم مدى كفاية المعيار الجزائري للتدقيق رقم570"استمرارية الاستغلال"

1. مقدمة

تعمل الشركات في ظل محيط محفوف بالمخاطر والتهديدات التي يمكن أن تؤثر على بقائها واستمراريتها، مما استدعى ضرورة تقييم مدى قدرة الشركة على الاستمرار في الاستغلال في المستقبل المنظور بهدف حمايتها من الوصول الى مرحلة الافلاس والتصفية من جهة، وحماية الأطراف ذات العلاقة بالشركة من جهة أخرى.

وفي هذا الاطار اتجهت الجزائر كغيرها من الدول الى اصدار معيار خاص بدور المدقق الخارجي فيما يخص تقييم الاستمرارية والتقرير عنها.

على ضوء ما سبق تم طرح الاشكالية التالية:

ما مدى كفاية معيار التدقيق الجزائري رقم 570 "استمرارية الاستغلال" في توفير ارشادات للمدقق الخارجي فيما يخص تقييم الاستمرارية والتقرير عنها؟

وبناء على هذه الاشكالية تم وضع الفرضية التالية:

وفر معيار التدقيق الجزائري رقم 570 "استمرارية الاستغلال" ارشادات كافية للمدقق الخارجي لتقييم والتقرير عن الاستمرارية.

أهداف الدراسة: هدفت هذه الدراسة الى:

- الاحاطة بمفهوم وأهمية الاستمرارية في المحاسبة و التدقيق؛
- تسليط الضوء على أهم ما جاء في معيار التدقيق الجزائري رقم 570 المتعلق باستمرارية الاستغلال؛
- دراسة وتقييم مدى وضوح وكفاية الارشادات التي جاء بها المعيار في تحديد مسؤولية واجراءات تقييم الاستمرارية والتقرير عنها.

منهج الدراسة: في سبيل الوصول الى اجابة عن الاشكالية المطروحة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي في وصف ما جاء في معيار التدقيق الجزائري الخاص بالاستمرارية، وتحليل وتقييم مدى كفاية هذا المعيار في توفير الارشادات اللازمة لتقييم الاستمرارية والتقرير عنها.

2. الاطار النظري للاستمرارية

تم التعرض في هذا الجزء من الدراسة الى مفهوم الاستمرارية في المحاسبة وفي التدقيق، وابراز أهميتها وكذلك أهم المؤشرات الدالة على عدم القدرة على الاستمرار.

1.2 مفهوم الاستمرارية في المحاسبة

الاستمرارية هي مبدأ محاسبي يفترض بموجبه أن تواصل الشركة أنشطتها في السنة المالية الموالية (MESSAHEL , 2017, p. 110)ويقصد به أنه " يُنظر إلى الشركة عادةً على أنها مستمرة في العمل في المستقبل المنظور دون نية أو ضرورة للتصفية أو التوقف عن التداول أو طلب الحماية من الدائنين وفقًا للقوانين أو اللوائح (Zureigat, 2014, p. 101) وعليه يتم تسجيل الأصول والخصوم على أساس أن الشركة ستكون قادرة على الوفاء بالتزاماتها وتحقيق أصولها في السياق العادي للعمل (Olga & Z.I, 2016, p. 3)

2.2 مفهوم الاستمرارية في التدقيق

تعني الاستمرارية في التدقيق أن يبدي المدقق الخارجي رأيه عما إذا كانت الشركة قادرة على الاستمرار في نشاطها من عدمه، وأن يأخذ بعين الاعتبار عند تدقيق القوائم المالية مدى قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها وأنشطتها لمدة سنة بعد انتهاء اعداد القوائم المالية محل التدقيق (الشحنة، 2015، صفحة 92)

Attribution - Pas d'Utilisation Commerciale - Pas de Modification 4.0 International (CC BY-NC-ND 4.0)

على أساس أدبيات استمرارية الاستغلال، يمكن الإشارة إلى أن تقرير الاستمرارية للمدقق يتكون من مرحلتين: (Ann , 2002, p. 172)

في المرحلة الأولى يقوم المدقق بتقييم المعلومات لتكوين انطباع أولي عن الحالة المالية للشركة، أما في المرحلة الثانية يقرر المدقق نوع تقرير التدقيق الذي سيتم إصداره.

3.2 أهمية التقرير عن مدى قدرة الشركة على الاستمرارية

من المهم الحفاظ على استمرارية الشركة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية الداخليين والخارجيين، من أجل الحفاظ على تدفق الأرباح من الاستثمارات والحفاظ على مساهمة الشركات في التنمية الاقتصادية والاجتماعية وزيادة رفاهية المجتمع، وترجع أهمية التقرير عن فرض الاستمرارية الى: (غريب ، 2021، صفحة 213):

- وجود قلق بين مستخدمي القوائم المالية بخصوص فشل المدققين الخارجيين في توفير ارشادات تحذيرية مبكرة عن مخاطر فشل الشركة في المستقبل القريب؛
- التعرض لالتزامات قانونية بسبب أخطاء المدققين المتعلقة بإبداء أراءهم بخصوص قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط بالإضافة الى التأثير على مصداقيتهم.

4.2 مؤشرات الشك في عدم القدرة على الاستمرارية

حدَّد الاتحاد الدولي للتدقيق (IFAC) بعض المؤشرات التي تشير إلى ضعف استمراريَّة الشركة، وقام بتصنيفها إلى مؤشرات تشغيليَّة، وماليَّة، ومؤشرات أخرى. وفيما يلي أمثلة حول هذه المؤشرات التي لا تشمل المؤشرات كافةً، كما إنَّ وجود واحد، أو أكثر من هذه المؤشرات لا يعني دائماً بأنَّ فرض الاستمراريَّة موضع تساؤل.

1.4.2 المؤشرات الماليَّة (Financial Indicators) وتتمثَّل بما يلي: (المومني و الشويات، 2008، الصفحات 150-153)

1.1.4.2 زيادة الخصوم المتداولة على الأصول المتداولة:

عندما تكون الخصوم المتداولة أكثر من الأصول المتداولة فإنَّ ذلك يؤدي إلى مشاكل تتعلَّق بقدرة الشركة على الوفاء بالالتزامات، وخاصةً المتداولة، وأنَّ توفر السيولة يُعدُّ شيئاً ضرورياً كي تستمر الشركة في عملياتها، وتسديد التزاماتها والمحافظة على سمعتها عند دائنيها، وأنَّ عدم توفر السيولة الكافيَّة يؤثر على قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها.

2.1.4.2 قرب استحقاق قروض ذات أجل محدود دون وجود إمكانية متوقعة للسداد، أو التجديد؛ أي مشاكل في الاقتراض:

قد يؤدي عجز السيولة، ونقص إمكانيات التمويل الذاتي إلى دفع الشركة للمزيد من الاقتراض، سواء لتمويل الالتزامات الجارية، أو الأنشطة الاستثمارية، وبالتالي يؤدي إلى تحميل الشركة بأعباء خدمة الدين التي قد تفوق أرباحها، ويُعَدُّ ذلك مؤشراً على عدم قدرتها على الاستمرار.

3.1.4.2 ظهور النسب الماليَّة الأساسيَّة بشكل سلبي:

هناك العديد من النسب الماليَّة التي يمكن استخدامها للتنبؤ بوضع الشركات، فبعض هذه النسب تستخدم للتحليل المالي بشكل عام، وبعضها يستخدم لتحليل ظروف معينة في الصناعة، كما تُعد النسب الماليَّة إحدى الطرق للحكم على قدرة الشركة على الاستمرار في المستقبل من خلال تحديد نقاط الضعف، والقوة في القوائم الماليَّة.

Attribution - Pas d'Utilisation Commerciale - Pas de Modification 4.0 International (CC BY-NC-ND 4.0)

ومن خلال مراجعة الباحثين الدراسات استخدمت النسب الماليَّة للتنبؤ بفشل الشركات نجد أنَّ هذه الدِّراسات اعتمدت على المؤشرات المالية فقط. كما أنَّه لا يوجد اتفاق بين الباحثين على نسب معينه للتنبؤ بقدره الشركة على الاستمرار، أو الفشل، فمنهم من استخدم نسب التدفُّقات النقديَّة، ومنهم من استخدم النسب المتعلِّقة بأساس الاستحقاق.

4.1.4.2 خسائر تشغيليَّة متكررة:

تُعدُّ الخسائر التشغيليَّة مؤشراً مهماً من بين مؤشرات الشك حول استمراريَّة العملاء، بغض النظر فيما إذا كان المدقِّق سوف يضمِّن تقريره فقرة توضيحيَّة تتعلَّق بالاستمراريَّة، أو قراراً يستثني مثل هذا التوضيح، وصنَّفت الخسائر التشغيليَّة بالمرتبة الثانية، من حيث الأهمية من قبل المدققين لإثارة الشكوك حول استمراريَّة العملاء، وأنَّ الاتجاه التنازلي للمبيعات، والانخفاض المستمر في الأرباح، وبالتالي، تحقيق خسائر تشغيليَّة متكرِّرة تؤثر على استمراريَّة العملاء.

5.1.4.2 تأخُّر توزيعات الأرباح أو توقُّفها:

عند وجود أرباح قابلة للتوزيع في القوائم الماليَّة، وعدم قيام الإدارة بتوزيعها لفترات ماليَّة متعدِّدة، بالرغم من استحقاق هذه التوزيعات، يشير ذلك إلى وجود مشاكل تتعلَّق بالسيولة لدى الشركة، أو قيام الإدارة بتوزيع أسهم بدلاً من توزيع النقد دون وجود مبرِّر، هنا يجب على المدقِّق أن يأخذ ذلك بعين الاعتبار، لأنَّه يُعدّ مؤشراً على ضعف في قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها في المستقبل المنظور.

6.1.4.2 عدم القدرة على تسديد استحقاقات الدائنين في موعدها:

ان عدم قدرة الشركة على دفع الالتزامات المستحقة للدائنين ينتج في الدرجة الأولى عن نقص في السيولة(النقد) لديها، أي نقص التدفقات النقدية الداخلة(Cash inflow) للشركة أكثر من أن يكون نقصاً في الربح نتيجة ضعف الإدارة.

7.1.4.2 صعوبة الالتزام بشروط اتفاقيات القروض:

إنَّ عدم قدرة الشركة على الوفاء بتسديد القروض في تاريخ استحقاقها يُعرِّض الشركة لمشاكل مع المقرضين، وخاصة إذا لم يتم الموافقة على جدولة الديون، وعند عدم استطاعة الشركة الوفاء باتفاقيات القروض، والاستمرار في ذلك يؤدي إلى مضاعفة هذه الديون، وتراكم الفوائد، وبالتالي تصبح استمراريَّة الشركة موضع شك لعدم قدرتها على تمويل عملياتها، الأمر الذي قد يؤدي إلى توقُّفها كلياً، أو جزئياً.

8.1.4.2 إصرار الموردين ودائني البضاعة على التعامُل نقداً:

إنَّ إصرار الموردين ودائني البضاعة على التَّعامُل نقداً بدل الآجل، وفي نفس الوقت مواجهة الشركة لمشاكل في تمويل مستلزماتها نقداً، يشير هذا إلى ضعف السيولة لدى الشركة، وضعف ثقة الموردين، ودائني البضاعة في الشركة، وهو مؤشر لضعف قدرة الشركة على الاستمرار في تمويل عملياتها الجارية.

9.1.4.2 عدم القدرة على الحصول على التمويل اللازم لتطوير منتج جديد أو استثمار آخر ضروري:

قد يؤدي عجز السيولة، وتناقص إمكانيات التمويل الداخلي إلى دفع الشركة إلى التمويل الخارجي عن طريق الاقتراض، سواء لتمويل الالتزامات الجارية أو الأنشطة، ومن ثَمَّ تحميل الشركة بأعباء خدمة الديون (الفوائد) التي قد تفوق أرباحها، ويُعدُّ ذلك مؤشراً على عدم قدرتها على الاستمرار، وبالتالي لا تستطيع الشركة الحصول على تمويل آخر لتطوير منتج جديد، أو قائم، أو استثمارات ضروريَّة لأسباب المنافسة أو غيرها.

Attribution - Pas d'Utilisation Commerciale - Pas de Modification 4.0 International (CC BY-NC-ND 4.0)

2.4.2 **مؤشرات تشغيليَّة** (Operating Indicators) وتتمثَّل في: (كريم، ، 2016، صفحة 51)

1.2.4.2 **فقدان مديرين مهمين دون ايجاد من يحل محلهم:** عندما تواجه المؤسسة مشكلة استقالة بعض المدراء المهمين فيها، وعدم قدرتها على ايجاد من يحل محلهم، فان ذلك يؤثر وبشكل كبير على استمراريتها في المستقبل المنظور وخاصة في ظل جذب هؤلاء المدراء من قبل منشآت أخرى منافسة.

2.2.4.2 **فقدان سوق رئيسي أو امتياز أو مورد رئيسي:** قد تواجه المؤسسة مشاكل في تسويق انتاجها محليا أو خارجيا بفعل المنافسة، وارتفاع الأسعار أو عدم تناسبها مع مستوى الجودة لنقص الكوادر الفنية المدربة التي تؤثر على تسويق المنتج، أو عدم وجود إدارة تعمل على دراسة العوامل المؤثرة على أذواق المستهلكين، وبالتالي عدم قدرتها على ايجاد الحلول المناسبة للمشاكل التسويقية التي تواجهها، جميع هذه الأسباب قد تؤدي الى فقدان أسواق رئيسية أو امتياز أو مورد رئيسي لها لعدم قدرتها على تلبية الاحتياجات.

3.2.4.2**صعوبات لها علاقة بالقوى العاملة أو نقص في المستلزمات الهامة:** هناك العديد من الصعوبات التي قد تتعرض لها المؤسسة تتعلق بالقوى العاملة سواء كانت مباشرة مع العاملين وتتعلق بالرواتب والامتيازات وغيرها، اما من خلال النقابات العمالية التي تدافع عنها، اذ أن تغيير العاملين من فترة لأخرى يجعلها غير مستقرة في مواردها البشرية كي تقوم بتدريبهم، فلا بد للمدقق الخارجي من أن يلاحظ ذلك من سجلات العاملين في دائرة شؤون الموظفين، لما لها من أثر سلبي على استمرارية الشركة.

3.4.2 **مؤشرات أخرى** (Other Indicators) وتتمثَّل فيما يلي: (المومني و الشويات، 2008، صفحة 153، 154)

1.3.4.2 **عدم الالتزام بمتطلَّبات رأس المال، أو المتطلَّبات القانونيَّة الأخرى:**

تتكون الأموال المستثمرة في الشركة من رأس المال المدفوع، والقروض التي تحصل عليها الشركة من البنوك، وحمله السندات، وهناك نسب متعارف عليها للحفاظ على التوازن بين مصادر التمويل الداخلي والخارجي، فإذا اختل التوازن بسبب زيادة حجم القروض، وانخفاض رأسمال المدفوع تتحمَّل الشركة أعباءً ماليَّة لخدمة الدَّين تتمثَّل بالفائدة وأقساط القروض. وحتى تستمر الشركة يجب أن لا تزيد نسبة القروض إلى حقوق الملكيَّة عن الحدِّ المقبول في الصناعة التي تنتمي إليها الشركة، وذلك من أجل توفير أكبر قدرٍ ممكنٍ من النجاح، والاستمرار.

2.3.4.2 **قضايا قانونية قائمة ضد الشركة يمكن أن تنشأ عنها أحكام لا تستطيع الوفاء بها:**

عند وجود دعاوٍ قضائية مرفوعة ضد الشركة، ونجاح هذه الدعاوي قد يؤدي إلى التزامات، أو تعويضات لا تستطيع الشركة الوفاء بها، أو الحجز على أصولها، أو التعرُّض للتَّصفية لتسديد الالتزامات، فهذا مؤشر على ضعف قدرة الشركة على الاستمرار في المستقبل يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار من قبل المدقق.

3.3.4.2 **تغيير في السياسات، والقوانين الحكوميَّة:**

تعمل الشركة في بيئة يحكمها القوانين وتشريعات الحكومية وبالتالي فان هذه القوانين تتغير من وقت لأخر، فأحياناً تكون قوانين مؤقته قد لا يتم الموافقة على إدامتها وخاصة القوانين ذات العلامة بالشركة، مثل: القوانين التي تختص بإنتاج سلعة ما، أو القوانين الجمركية مما تؤثر على التكلفة والأسعار، والقوانين الخاصة بالقوي العاملة واستيراد مستلزمات الإنتاج، فعند ملاحظة ذلك من قبل المدقق يدل على ضعف قدرة الشركة على الاستمرار في المستقبل يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار.

3. تقييم استمرارية الاستغلال والتقرير عنها وفق معيار التدقيق الجزائري رقم 570.

نقدم في هذا الجزء من الدراسة تطور مسؤولية المدقق الخارجي فيما يخص تقييم الاستمرارية في القانون الجزائري، بالتركيز على ما جاء في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 الخاص بالاستمرارية من مسؤولية واجراءات والتقرير عن الاستمرارية.

Attribution - Pas d'Utilisation Commerciale - Pas de Modification 4.0 International (CC BY-NC-ND 4.0)

1.3 نشأة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570

تم التطرق الى مسؤولية المدقق فيما يخص الاستمرارية لأول مرة في الجزائر سنة 1991، وكان القانون 08/91 أول قانون أشار الى هذه المسؤولية، حيث نصت المادة 28 من هذا القانون على أنه من بين مهم محافظ الحسابات "اعلام مسيري المؤسسة والجمعية العامة للمساهمين بكل نقص تمكن من معرفته من شأنه أن يعرقل استمرارية الاستغلال في المؤسسة"، كما تم التأكيد على هذه المسؤولية من خلال القانون الصادر سنة 2010 من خلال المادة 23، كما أكد هذا القانون على المدقق في المادة 25 التي تتعلق بالتقارير التي يقوم بها محافظ الحسابات بإصدار تقرير خاص في حالة ملاحظته لتهديد من شأنه أن يعرقل الاستمرارية، كما جاء بعد ذلك الأمر 30 الصادر في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى تقارير محافظ الحسابات ليحدد الأحداث والمؤشرات التي تثير الشك في الاستمرارية. ثم بعد ذلك تم اصدار المعيار الجزائري للتدقيق الخاص بالاستمرارية سنة 2017، من خلال المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

2.3 مضمون معيار التدقيق الجزائري رقم 570 "استمرارية الاستغلال"

تضمن هذا المعيار توفير ارشادات للمدقق فيما يخص فرضية استمرارية الشركة، من تحديد مسؤوليات واجراءات وشكل التقرير، نعرض ما جاء فيه فيما يلي (المجلس الوطني للمحاسبة، 2017، الصفحات 3-7):

1.2.3 أهداف المدقق الخارجي فيما يخص استمرارية الاستغلال

حدد المعيار الجزائري للتدقيق أهداف المدقق الخارجي كما يلي:

أ. جمع أدلة الاثبات الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد القوائم المالية؛

ب. استخلاص النتائج حول وجود "عدم يقين" معتبر أو لا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الشركة على مواصلة استغلالها، وذلك انطلاقا من أدلة الاثبات التي تم جمعها؛

ت. تحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق.

2.2.3مسؤولية تقييم الاستمرارية وفق المعيار 570

ينص المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 على أنه يجب على الادارة تقييم قدرة الشركة على الاستمرار بموجب المرجع المحاسبي المطبق بشكل ضمني، وذلك باعتبار أن فرضية الاستمرارية مبدأ أساسي في اعداد القوائم المالية.

أما مسؤولية المدقق الخارجي فتتمثل في جمع أدلة كافية وملائمة من أجل تقدير صحة فرضية الاستمرارية الموضوعة من طرف الادارة أثناء اعداد وعرض القوائم المالية، واستنتاج ما إذا كان يوجد هناك حالة عدم يقين معتبر حول مقدرة الشركة الى الاستمرار.

وأكد أن المدقق الخارجي لا يستطيع أن يتنبأ بمثل هذه الأحداث أو الظروف المستقبلية. وعليه، فإن عدم وجود أية ملاحظة في تقريره لعدم اليقين حول استمرارية الاستغلال، لا يمكن اعتباره كضمان لقدرة الشركة على مواصلة استغلالها.

ينص المعيار على أنه يجب على المدقق اجراء تقييم للمخاطر واجراءات أخرى مرتبطة، وأن يحدد خلال تقييمه للمخاطر ما إذا كانت هناك أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك معتبر حول قدرة الشركة على مواصلة استغلالها.

وهنا حدد المعيار حالتين:

أ. إذا سبق للإدارة وأن أجرت تقييما مبدئيا لقدرة الشركة على مواصلة استغلالها، يجب على المدقق أن يناقش هذا التقييم مع الإدارة ويحدد إن كانت هذه الأخيرة قد حددت أحداث أو ظروف لوحدها أو في مجملها من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الشركة على مواصلة استغلالها، فان تحققت هذه الحالة الأخيرة يجب عليه أن يناقش خطط العمل للتصدي لها؛

Attribution - Pas d'Utilisation Commerciale - Pas de Modification 4.0 International (CC BY-NC-ND 4.0)

ب. في حالة إذا لم يتم التقييم بعد، على المدقق أن يتناقش مع الإدارة حول الأسباب التي من خلالها تعتزم تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال ويتحرى لديها عن وجود أحداث أو ظروف مأخوذة لوحدها أو في مجملها من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الشركة على مواصلة استغلالها.

وأكد المعيار على أنه يجب على المدقق الخارجي أن يظل طوال مرحلة التدقيق متنبها لأدلة الاثبات التي قد تشير إلى أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الشركة على الاستمرار.

كما أشار المعيار الى فرض استمرارية الاستغلال في المؤسسات الصغيرة بحيث قد لا تقوم الإدارة فيها بتقييم مفصل لقدرة الشركة على الاستمرار لكن وفي المقابل قد تستند على معرفة معمقة للنشاط وإلى آفاق مستقبلية مسبقة، فعندما يكون جزء معتبر من تمويل الشركة عن طريق قرض من المالكين، فإنه من المهم أن لا يتم سحب هذه الأموال. في هذه الحالة يستطيع المدقق الخارجي أن يقدر قدرة هؤلاء في ضمان الدعم المالي، بالإضافة الى ذلك يمكن له أن يطالب بتصريح كتابي يؤكد الأحكام والشروط المرتبطة بهذا الدعم المالي وكذلك نية المالك المسير أو فهمه لتلك الأحكام والشروط .

ويشير المعيار الى أنه عند تقدير المدقق للتقييم المنجز من قبل الإدارة لقدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال، عليه أن يأخذ نفس الفترة المحددة من قبل الإدارة، وإذا كانت هذه الفترة أقل من اثني عشر شهرا على المدقق أن يطلب من الإدارة تمديد هذه الفترة على الأقل إلى اثني عشر شهرا.

أكد المعيار على أن يستفسر المدقق من الإدارة حول معرفتها بأحداث أو ظروف، يمكن أن تقع بعد فترة تقييم الادارة، والتي من شأنها إثارة شك كبير في قدرة الشركة على الاستمرار.

كما أشار المعيار الى أنه عدا طلبات المعلومات الموجهة للإدارة، لا يلزم المدقق بتنفيذ أي إجراء تدقيق آخر قصد تحديد أحداث أو ظروف من شأنها إثارة شك كبير في قدرة الشركة على الاستمرار في فترة ما بعد تلك المحددة من قبل الإدارة للقيام بتقييمها، وهي اثني عشر شهرا على الأقل بدءا من تاريخ القوائم المالية.

3.2.3الإجراءات التي يقوم بها المدقق الخارجي في حال توصله الى أحداث أو ظروف تثير الشك في الاستمرارية

حدد المعيار الجزائري الخاص بالاستمرارية مجموعة من الاجراءات التي يتبعها المدقق في حالة اكتشافه لأحداث أو ظروف من شأنها أن تثير شك كبير حول قدرة الشركة على الاستمرار، ففي هذه الحالة يجب على المدقق أن يجمع أدلة اثبات كافية وملاءمة من أجل تحديد وجود "عدم يقين" معتبر أولا، من خلال وضع حيز التنفيذ إجراءات تدقيق إضافية مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل القادرة على تخفيف عدم اليقين.

وتتضمن هذه الإجراءات ما يلي:

أ. مطالبة الإدارة بتقييم قدرة الشركة على الاستمرار، في حال ما لم يتم القيام به بعد؛

ب. تقدير خطط العمل المستقبلية للإدارة لمواجهة المشاكل التي حددتها خلال تقييمها وتحديد ما إذا كان تنفيذها كفيلا بتحسين الوضعية، وما إذا كانت هذه الخطط قابلة للتنفيذ في مختلف الظروف؛

ت. تحديد إذا ما ظهرت حقائق أو عناصر جديدة بعد تاريخ إجراء الإدارة لتقييمها؛

ث. مطالبة الإدارة بتصريحات كتابية وعند الاقتضاء من الأشخاص القائمين على الحكم في الشركة، فيما يخص خطط عملهم المستقبلية وقابلية تنفيذ مثل تلك الخطط.

Attribution - Pas d'Utilisation Commerciale - Pas de Modification 4.0 International (CC BY-NC-ND 4.0)

وفي حالة إعداد الشركة لتقديرات تدفقات الخزينة، واعتبر تحليل هذه الأخيرة كعامل مهم في تحديد النتيجة المستقبلية للأحداث أو الظروف المحددة في تقييم خطط العمل المستقبلية للإدارة،

ينبغي أن تشمل هذه الإجراءات أيضا :

أ. تقييم موثوقية المعطيات الكامنة المستعملة في إعداد التقديرات؛

ب. تحديد إذا كان هناك مبرر ملائم لدعم الفرضيات المستخدمة كأساس للتقديرات.

4.3.2.3 التقرير عن الاستمرارية

وفر المعيار الجزائري للتدقيق المتعلق بالاستمرارية إرشادات للمدقق عند اصدار تقريره فيما يخص الاستمرارية حسب الحالات المختلفة، والتي تم التطرق اليها فيما يلي:

انطلاقا من أدلة الاثبات المجمعة، على المدقق أن يستنتج بناء على حكمه الشخصي وجود "عدم يقين" معتبر أو لا، مرتبط بأحداث أو ظروف مأخوذة بمفردها أو في مجملها، والتي من شأنها أن تثير شكا كبيرا حول قدرة الشركة على الاستمرار.

الحالة 01: تطبيق ملاءم لفرضية استمرارية الاستغلال رغم وجود "عدم يقين" معتبر

إذا توصل المدقق أن فرضية استمرارية الاستغلال ملاءمة رغم وجود "عدم يقين" معتبر، يجب عليه أن يحدد ما إذا كانت القوائم المالية :

أ. تصف بصفة ملاءمة الأحداث الرئيسية والظروف التي من شأنها أن تثير الشك حول قدرة الشركة على الاستمرار، وكذلك بالنسبة لخطط عمل الإدارة من أجل مواجهتها؛

ب. تشير بوضوح إلى وجود "عدم يقين" معتبر مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها أن تثير الشك حول قدرة الشركة على الاستمرار، وكنتيجة يمكن لها أن تكون غير قادرة على تحصيل أصولها وتسديد ديونها من خلال السياق العادي للنشاط.

إذا توفرت معلومة ذات دلالة في القوائم المالية، ينبغي على المدقق أن يعبر عن رأي غير معدل ويتضمن فقرة الملاحظات في تقرير التدقيق من أجل :

أ. تسليط الضوء على وجود "عدم يقين" معتبر مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها أن تثير شكا كبيرا حول قدرة الشركة على الاستمرار؛

ب. لفت الانتباه إلى الملاحظة في القوائم المالية التي تصف النقاط التي سبق ذكرها.

أما اذا لم تتوفر المعلومة ذات الدلالة في القوائم المالية، ينبغي على المدقق أن يعبر عن رأي بتحفظ أو رأي بالرفض، بحسب الحالة، كما ينبغي على المدقق أن يشير في تقريره للتدقيق إلى وجود "عدم يقين" معتبر من شأنه أن يثير شكا كبيرا حول قدرة الشركة على الاستمرار.

الحالة 02: تطبيق غير ملائم لفرضية استمرارية الاستغلال

إذا تم إعداد القوائم المالية للمؤسسة على أساس فرضية استمرارية الاستغلال لكن المدقق، وبالاستناد إلى حكمه الشخصي، يعتبر بأن تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال التي تتبناها الإدارة غير ملائم، يجب عليه أن يعبر عن رأيه بالرفض.

وقد نص المعيار على أنه إذا فُرض على الإدارة أو اختارت إعداد القوائم المالية غير أن تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال غير ملائم في هذا الظرف، تعد القوائم المالية إذن حسب طريقة أخرى (على سبيل المثال، على أساس قيم التصفية).

Attribution - Pas d'Utilisation Commerciale - Pas de Modification 4.0 International (CC BY-NC-ND 4.0)

الحالة 03: رفض الإدارة القيام بالتقييم أو إتمامه

إذا كانت الإدارة لا ترغب في القيام بتقييم ما أو تكملة التقييم السابق عندما يطلب المدقق ذلك، على هذا الأخير أن ينظر في آثار هذه الوضعية على تقرير التدقيق.

5.3.2.3 التواصل مع الأشخاص القائمين على الحكم في الشركة

نص المعيار أيضا على أنه في حالة ما لم يكن كل الأشخاص القائمين على الحكم في الشركة معنيين بإدارتها، فان على المدقق أن يبلغهم عن الأحداث والظروف المكتشفة التي من شأنها أن تثير شك كبير حول قدرتها على الاستمرار. وينبغي أن يشمل هذا التواصل النقاط التالية :

أ. عما إذا كانت الأحداث أو الظروف تشكل "عدم يقين" معتبر من عدمه؛

ب. ملاءمة أو عدم ملاءمة تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال لإعداد وعرض القوائم المالية؛

ت. دلالة المعلومات الواردة في القوائم المالية المتعلقة بالأحداث والظروف المكتشفة.

6.3.2.3 حالة التأخير الكبير في المصادقة على الكشوف المالية

أورد المعيار أنه عندما يكون الأجل مهما بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ المصادقة عليها من طرف الإدارة أو من طرف الأشخاص القائمين على الحكم في الشركة، على المدقق أن يستفسر عن أسباب هذا التأخير .إذا قدر أن هذا التأخير يمكن أن يكون ناتجا عن أحداث أو ظروف مرتبطة بفرضية استمرارية الاستغلال، عليه أن يضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق الإضافية التي يعتبرها ضرورية، كما يجب عليه أن ينظر في تأثير هذه الاستنتاجات في وجود "عدم يقين" معتبر.

4. دراسة انتقادية لدور ومسؤولية المدقق الخارجي في تقييم الاستمرارية والتقرير عنها وفقا لمعيار التدقيق الجزائري رقم 570 "استمرارية الاستغلال"

أورد المعيار مجموعة من الارشادات التي تمكن كل من الادارة والمدقق الخارجي من تقييم الاستمرارية، من حيث المسؤولية والاجراءات واصدار التقرير لكن توجد بعض الملاحظات التي تم التوصل اليها من دراسة مضمون المعيار يمكن ايجازها فيما يلي:

1.4 نطاق مسؤولية المدقق الخارجي حول تقييم الاستمرارية

لم يحمل المشرع صراحة المدقق الخارجي مسؤولية تقييم الاستمرارية، وأكد أن تقييم الاستمرارية من مسؤولية الادارة، أما مسؤولية المدقق فتتمثل في جمع أدلة الاثبات الكافية من أجل تقييم التقدير الذي أجرته الادارة واستنتاج وجود عدم يقين معتبر حول قدرة الشركة على الاستمرار، أي أن تقييم استمرارية الشركة لا يعد ضمن مهمته الأساسية ومخطط عمله، وهنا يجب تحديد أثر ذلك على حدود المسؤولية التي يمكن أن يتعرض لها المدقق في حالة تعرض الشركة للإفلاس.

2.4 تقدير صحة تقييم الادارة

ينص المعيار على أنه يجب على المدقق الخارجي أن يقيم صحة التقييم الذي أجرته الادارة، لكنه لم يحدد المقاييس والمعايير التي يعتمد عليها عند تقدير صحة هذا التقييم الذي أجرته الادارة حول قدرة الشركة على الاستمرار.

3.4 اجراءات تقييم الاستمرارية

لم يحدد المعيار أهم عنصر وهو اجراءات تفصيلية لتقييم الاستمرارية في حالة توصله الى وجود أحداث أو ظروف تثير الشك بعدم الاستمرار، بل اكتفى ببعض الاجراءات السطحية فقط، بحيث يجب وضع اطار شامل وواضح للإجراءات التي يجب على المدقق اتباعها

Attribution - Pas d'Utilisation Commerciale - Pas de Modification 4.0 International (CC BY-NC-ND 4.0)

من أجل تأكيد الشك حول الاستمرارية أو نفيه، كما لم يوفر المعيار أيضا ارشادات بخصوص اجراءات الانذار الواجب القيام بها بعد توصل المدقق الى أن الشركة غير قادرة على مواصلة نشاطها.

فمن الممكن اضافة بعض الاجراءات التفصيلية التي تطرق اليها المعيار الدولي رقم 570 المتعلق بالاستمرارية والمتمثلة في:

- تحليل ومناقشة التدفق النقدي والربح والتوقعات ذات العلاقة مع الإدارة؛
- تحليل ومناقشة القوائم المالية المرحلية الأخيرة للشركة؛
- قراءة بنود سندات الدين واتفاقيات القروض وتحديد ما إذا تم خرقها؛
- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين والمكلفين بالرقابة واللجان ذات العلاقة للرجوع إلى الصعوبات المالية؛
- الاستفسار عن الاستشارات القانونية للشركة فيما يخص التقاضي والمطالبات ومعقولية تقييم الإدارة لناتجها وتقدير دلالاتها المالية؛
- مصادقة وجود وشرعية وإمكانية تطبيق الترتيبات لتوفير دعم مالي أو المحافظة عليه مع الأطراف ذات العلاقة أو الأطراف الثالثة وتقييم القدرة المالية لهذه الأطراف على توفير أموال إضافية؛
- تقييم خطط الشركة للتعامل مع طلبات العملاء غير المنفذة؛
- القيام بإجراءات التدقيق المتعلقة بالأحداث اللاحقة لتحديد تلك التي تخفف، أو خلافاً لذلك تؤثر على قدرة الشركة على الاستمرار؛
- التأكد من وجود وبنود وكفاية تسهيلات الاقتراض؛
- الحصول على تقارير الأعمال التنظيمية ومراجعتها؛
- تحديد كفاية الدعم المقدم لأي عمليات تصرف بالأصول تم التخطيط لها.

4.4 أدوات تقييم الاستمرارية

لم يوفر المعيار الأدوات التي يمكن أن يستعين بها المدقق الخارجي في حال توصل الى أحداث أو ظروف تثير الشك باستمرارية الشركة، سواء الأدوات والأساليب التقليدية مثل أدوات التحليل المالي، أو الأساليب الحديثة مثل النماذج الرياضية للتنبؤ بالفشل المالي.

5.4 المؤشرات والأحداث التي تشير الى وجود تهديد استمرارية الشركة

لم يذكر المعيار الجزائري أي نوع من المؤشرات والأحداث التي يمكن أن تثير شك لدى المدقق بوجود تهديد حول استمرارية الشركة والتي يمكن للمدقق أن يستعين بها في استنتاج حالة وجود عدم يقين معتبر أو لا، على عكس نظيره المعيار الدولي رقم 570 الذي وضع بعض المؤشرات وصنفها الى مؤشرات مالية، تشغيلية ومؤشرات أخرى.

6.4 عبارة "عدم اليقين المعتبر"

استخدم المعيار عبارة "عدم يقين معتبر" لكن لم يحدد مستوى ونسبة عدم اليقين المعتبر ومقياس تحديده، من أجل التقيد به لتحديد مدى قدرة الشركة على الاستمرار في الاستغلال، بل اكتفى بالإشارة الى أنه يعد عدم اليقين معتبر عندما يكون حجم تأثيره المتوقع واحتمالية حدوثه معتبرة حسب الحكم الشخصي للمدقق الخارجي.

7.4 مدى كفاية الافصاح

أشار المعيار الى أنه في حالة ملائمة فرضية الاستمرارية مع وجود عدم يقين معتبر على المدقق الخارجي أن يحدد مدى كفاية الافصاح في القوائم المالية، لكن لم يحدد المعيار المعلومات التي يجب الافصاح عنها كالإفصاح عن درجة الأهمية النسبية لتلك الأحداث والظروف التي أدت الى وجود عدم يقين معتبر وكذا تأثيرها ومخاطرها على مصير الشركة، ولم يحدد المقاييس التي يمكن الاستناد اليها للحكم عن مدى كفاية ذلك الافصاح.

Attribution - Pas d'Utilisation Commerciale - Pas de Modification 4.0 International (CC BY-NC-ND 4.0)

8.4 اصدار التقرير

لم يوفر المعيار ارشادات أو تحديد لنوع التقرير الواجب اصداره في حالة رفض الادارة القيام بالتقييم أو اتمامه بل ترك ذلك للحكم الشخصي للمدقق، مما يقلل من الموضوعية واستقلالية المدقق الخارجي، وامكانية تعرضه للمسؤولية، بحيث يتأثر الحكم الشخصي للمدقق بعوامل خارجية، أما في المعيار الدولي المتعلق بتقييم الاستمرارية فأكد على أنه في حالة رفض الادارة القيام بالتقييم أو اتمامه يقوم المدقق رأي بتحفظ أو رأي بالرفض لأنه قد لا يكون من الممكن بالنسبة للمدقق الحصول على أدلة تدقيق ملائمة وكافية فيما يخص استخدام فرضية الاستمرارية في إعداد القوائم المالية، مثل أدلة التدقيق المتعلقة بوجود خطط وضعتها الإدارة قيد التنفيذ أو وجود عوامل تخفيف أخرى.

بالإضافة الى هذا م يفصل المعيار في موقف المدقق والتقرير الواجب اصداره عند كل مرحلة من مراحل العسر المالي أو الفشل المالي.

كما لم يوفر المعيار نماذج عن شكل التدقيق الذي يمكن اصداره حسب الحالات الممكنة المذكورة على عكس نظيره الدولي الذي دعم المدقق بالشكل الذي يمكن أن يتخذه التقرير حسب الحالات الممكنة.

9.4 المسؤوليات والجزاءات المترتبة

لم يحدد المعيار نوع وحدود المسؤوليات التي يمكن أنم يتعرض لها المدقق الخارجي فيما يخص التقرير عن الاستمرارية، خاصة في حال قيامه بإصدار رأي نظيف بعد ذلك تتعرض الشركة للإفلاس، أو عكس ذلك قيامه بإصدار تقرير بأن الشركة غير قادرة على الاستمرار لكنها في وضعية قابلة للتحسن والاستمرار. في المقابل قد يبدي المدقق رأي عكسي جراء خوفه للتعرض لدعاوى قضائية نتيجة فشل الشركة مما قد يؤدي الى تسريع فشل الشركة نتيجة تأزم الوضع المالي للشركة اثر تلقيها لتقرير سلبي والتي كانت من الممكن أن تتحسن؛

كما لم يشير المعيار الى ضرورة توثيق المدقق لكل الاجراءات التي قام بها من أجل تقييم الاستمرارية ضمن أوراق العمل لتكون دليل لحمايته في حال قيام قضايا قانونية ضده.

5.خاتمة

كخلاصة تطرق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 المتعلق بالاستمرارية لأهداف ومسؤولية المدقق الخارجي فيما يخص تقييم الاستمرارية والتقرير عنها، لكن لم يحدد المعيار بوضوح طبيعة مهمة المدقق الخارجي فيما يخص تقييم الاستمرارية، أي ما اذا كانت ضمن مهمته الأساسية ويتم ادراجها ضمن رسالة المهمة وتكون ضمن مخطط التدقيق أو لا، كما لم يوفر اطار شامل سواء للمؤشرات أو الأدوات أو الاجراءات الواجب اتباعها في تقييم الاستمرارية والتقرير عنها.

6. التوصيات:

بناء على ما سبق يمكن تقديم ملاحظات من أجل اضافة بعض التعديلات على المعيار الجزائري للتدقيق بحيث يتضمن:

- توضيح طبيعة ونطاق المهمة؛
- وضع اطار شامل وواضح لإجراءات تقييم الاستمرارية من البداية الى غاية تقديم التقرير الى الأطراف المعنية؛
- تحديد مستوى ونسبة "عدم اليقين المعتبر" من أجل تحديد وتوضيح مسؤولية المدقق وحمايته من أية مسائلة قانونية؛
- توفير أدوات يعتمدها المدقق عن وجود شك حول الاستمرارية لتأكيد أو نفي شكه مثل نماذج التنبؤ بالفشل المالي؛
- توفير نماذج عن شكل التقرير الذي يمكن اصداره حسب كل حالة من الحالات الممكنة للاستمرارية؛
- توفير المؤشرات الدالة على عدم القدرة على الاستمرار كمرشد للمدقق للاستعانة بها في تحديد مدى قدرة الشركة على الاستمرار؛
- توضيح حدود مسؤولية المدقق الخارجي فيما يخص استمرارية الشركة.

Attribution - Pas d'Utilisation Commerciale - Pas de Modification 4.0 International (CC BY-NC-ND 4.0)

7. قائمة المراجع:

Zureigat, B. N. (2014). The Relationship between Corporate Governance Mechanisms and Going Concern Evaluation: Evidence from Firms Listed on Amman Stock Exchange. *Journal of Public Administration and Governance*, *4*(4), 101.

Ann , V. (2002). Auditor economic incentives and going-concern opinions in a limited litigious Continental European business environment: empirical evidence from Belgium. *Accounting and Business Research*, *32*(3), 172.

MESSAHEL , S. (2017). La gouvernance d'entreprises en difficultés en Algérie : Quel rôle pour les Commissaires aux comptes ? *Revue des Sciences Économiques et de Gestion*, *17*(1), 110.

Olga , S., & Z.I, K. (2016). Problems of Professional Judgment Application in Evaluating the Company's Going Concern. *Indian Journal of Science and Technology*, *9*(14), 3.

المجلس الوطني للمحاسبة. (2017). المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017(المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق). 3-7.

رزق أبو زيد الشحنة. (2015). تدقيق الحسابات-مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية. الأردن: دار وائل للنشر.

علي عباس كريم، . (2016). فرض الاستمرارية ومكانية استخدام بعض المؤشرات المالية للإبلاغ عن التعثر المالي في الشركات العامة-دراسة تطبيقية في الشركة العامة للإسمنت الجنوبية. *مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية*، *6*(2)، 51.

محمد عبد العزيز غريب . (2021). معوقات الافصاح المحاسبي عن فرض الاستمرارية في ظل حدث جائحة فيروس كورونا(Covid-19). *مجلة البحوث المالية والتجارية*، *22*(2)، 213.

منذر المومني، و زياد الشويات. (2008). قدرة المدقِّق على اكتشاف مؤشرات الشَّك باستمرارية العملاء. *مجلة المنارة*، *14*(1)، 150-154.

Attribution - Pas d'Utilisation Commerciale - Pas de Modification 4.0 International (CC BY-NC-ND 4.0)