

Study of the commitment of external auditors in Algeria to their responsibilities related to assessing and reporting on the continuity of exploitation in accordance with Algerian Auditing Standard No. 570

Dr. Hanane Boumissa^{1*}, Dr Redouane Ferahtia^{2*}

¹: university of Sétif 1 (Algeria), Hanane.boumissa@univ-setif.dz

²: university of Sétif 1 (Algeria), redouane.ferahtia@univ-setif.dz

Received:30/07/2024 ·Published: 24/09/2024

ABSTRACT:

The study aimed to determine the extent to which external auditors in Algeria adhere to their responsibilities stipulated in Algerian Auditing Standard No. 570 related to evaluating the continuity of the companies they audit and how to report on them.

The study concluded that auditors are committed to their responsibilities stipulated in Algerian Auditing Standard No. 570, especially in assessing the validity of the assessment carried out by management, and undertaking additional procedures to ensure the company's ability to continue, in addition to methods for reporting continuity.

Keywords:

external auditor, continuity of exploitation, Algerian auditing standard No 570.

دراسة التزام المدققين الخارجيين في الجزائر بمسؤولياتهم المتعلقة بتقييم استمرارية

الاستغلال والتقرير عنها وفق ما جاء في معيار التدقيق الجزائري رقم 570

د. حنان بوميسة^{1*}، د. رضوان فراحتية^{2*}

¹ جامعة سطيف 1 (الجزائر)، Hanane.boumissa@univ-setif.dz

² جامعة سطيف 1 (الجزائر)، redouane.ferahtia@univ-setif.dz

الملخص:

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى التزام المدققين الخارجيين في الجزائر بمسؤولياتهم التي نص عليها معيار التدقيق الجزائري رقم 570 المتعلقة بتقييم استمرارية الشركات التي يدقونها وكيفية التقرير عنها.

توصلت الدراسة إلى وجود التزام من طرف المدققين محل الدراسة بمسؤولياتهم المنصوص عليها في معيار التدقيق الجزائري رقم 570 لاسيما فيما يخص تقدير صحة التقييم الذي قامت به الإدارة، والقيام بإجراءات إضافية للتأكد من قدرة الشركة على الاستمرار، بالإضافة إلى طرق التقرير عن الاستمرارية.

الكلمات المفتاحية: المدقق الخارجي، استمرارية الاستغلال، معيار التدقيق الجزائري رقم 570.

1- مقدمة:

إن تزايد الطلب على الرفع من جودة خدمات التدقيق اتجهت مختلف التنظيمات في العالم على رأسها الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى إصدار مجموعة من معايير التدقيق التي تهدف إلى تحسين أداء المدققين وإضفاء الثقة في جودة القوائم المالية وحماية الأطراف المستخدمة لها.

ومن أهم المواضيع التي أخذت حيزا واسعا في وسط التدقيق هو تقييم استمرارية الشركات والتقارير عما قد يهددها، وذلك بسبب الأزمات المالية التي تضرر جراءها العديد من الأطراف التي لم تتلقى انذارا سابقا عن امكانية فشل الشركات، الأمر الذي أدى الى تزايد الطلب على تحسين دور المدقق الخارجي في تقييم استمرارية الشركات وتقديم انذار مسبق عن فشلها لحماية مختلف الأطراف من الأضرار الناجمة عن التوقف المفاجئ لها.

والجزائر هي الأخرى انتهجت بعض الاصلاحات في سبيل تحسين مهنة التدقيق من بينها تحسين دور المدقق اتجاه تقييم الاستمرارية، أهمها اصدار قانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الذي أكد على ضرورة ابلاغ المدقق الخارجي عن أي تهديد محتمل في عدم قدرة الشركة التي يدققها على الاستمرار، بالإضافة الى تبنيها لمعيار التدقيق الجزائري رقم 570 الذي يوضح مسؤوليات المدقق الخارجي اتجاه تقييم استمرارية الشركات والتقارير عن ذلك.

ولمعرفة مدى إدراك والتزام المدققين بما جاء في المعيار المذكور وضعنا الاشكالية التالية:

ما مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بمسؤولياته اتجاه تقييم استمرارية الاستغلال والتقارير عنها المنصوص عنها في معيار التدقيق الجزائري رقم 570؟

تم تفكيك الاشكالية الرئيسية الى مجموعة من الأسئلة الفرعية كما يلي:

- هل يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بمسؤولية دراسة تقييم الادارة للاستمرارية وفق ما جاء به معيار التدقيق الجزائري رقم 570.
- هل يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بأداء الاجراءات الاضافية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري 570 في حال توصله الى شك فيما يخص الاستمرارية؟
- هل يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بالتقرير عما توصله اليه فيما يخص الاستمرارية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 570.

2- أهمية الدراسة

تتأتى أهمية الدراسة من أهمية تقييم استمرارية الشركة، وأهمية الانذار المبكر لاحتمالية فشلها في حماية مختلف الأطراف التي تتضرر من التوقف المفاجئ لتلك الشركات دون سابق انذار، كما تتأتى من أهمية التزام المدققين الخارجيين للمتطلبات التي جاء بها معيار التدقيق الجزائري رقم 570 فيما يخص تقييم الاستمرارية والتقارير عنها.

3- أهداف الدراسة

تهدف الدراسة أساسا الى معرفة ما إذا كان المدققين الخارجيين في الجزائر يلتزمون بمسؤوليتهم المنصوص عليها في معيار التدقيق الجزائري رقم 570 بخصوص تقييم الاستمرارية والتقارير عنها، وعلى وجه التحديد:

- معرفة مدى التزام المدققين بتقييم ودراسة تقييم الادارة للاستمرارية وخططها فيما يخص ذلك؛
- معرفة ما إذا كان المدققون يقومون بالإجراءات الاضافية في حال توصلهم الى شك في قدرة الشركة على الاستمرار؛
- معرفة ما إذا كان المدققون يصدرن تقاريرهم فيما يخص الاستمرارية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 570.

4- منهج الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي وذلك في وصف الجانب النظري للموضوع، أما في الجانب التطبيقي فتم الاستعانة بالاستبيان في جمع البيانات اللازمة، وتمت معالجة تلك البيانات المتحصل عليها باستخدام برنامج Spss.

-الإطار النظري للدراسة

1- مفهوم استمرارية الاستغلال

ينص معيار التدقيق الجزائري رقم 570 على أنه "حسب فرضية استمرارية الاستغلال يفترض بكيان ما أنه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع، وأنه يتم اعداد الكشوف المالية للاستخدام العام على أساس هذه الفرضية، باستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة فيها نية تصفية الكيان أو وقف نشاطه، أو اذا لم يتاح لها أي حل بديل واقعي آخر"¹.

2- الأسباب التي أدت إلى تحمل المدقق الخارجي مسؤولية تقييم استمرارية الشركة والتقرير عنها

توجد العديد من الأسباب التي أدت الى المناداة بتحميل المدقق الخارجي مسؤولية تقييم الاستمرارية وتقديم انذار عن أي تهديد محتمل عنها، ومن بين تلك الأسباب نذكر²:

- ازدياد حالات الاندماج بين الشركات لتتمكن من الاستمرار في النشاط؛
- الزيادة الكبيرة في إعسار وافلاس بعض الشركات منذ فترة الستينات والسبعينات في كل من الولايات المتحدة وبريطانيا ودول أخرى؛
- ازدياد حالات التقاضي ضد مكاتب التدقيق بسبب عدم التحفظ أو الإشارة لوجود شك في استمرارية الشركة في تقارير التدقيق للشركات المتعثرة قبل الإفلاس؛

¹ المقرر رقم 23 المؤرخ في 15/03/2017، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر، 2017، ص3.

² آدم الطيب حماد حامد، دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من مخاطر التوريق لضمان استمرارية المنشأة، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، 2017، ص177.

- اعتقاد المستفيدين من تقرير المدقق الخارجي بوجود مسؤولية هذا الأخير عن تقييم استمرارية الشركة والإفصاح في تقريره في حالة عدم التأكد بشأن الاستمرارية في المستقبل المنظور؛
- مطالبات جمهور التدقيق المتوقعة والتي تتمثل في:
- نظام فوري للإنذار المبكر بفشل أو انهيار الشركة؛
- تدقيق مستقل يحقق احتياجات الجمهور؛
- نظم اتصال مترابطة تحقق للجمهور فهم ما يقوله المدقق في تقريره؛
- أن المستفيدين من المعلومات الواردة بالقوائم المالية يعتمدون على تقرير المدقق في الفت انتباههم إلى أي ظروف تؤثر سلبا على عدالة العرض طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

3- أهمية التزام المدقق الخارجي بمسئوليته اتجاه تقييم استمرارية الشركة

تكمن أهمية التزام المدقق الخارجي بتقييم الاستمرارية والتقرير عنها باعتباره الوسيط بين الإدارة ومستخدمي القوائم المالية في إعطاء تحذير أولي لهؤلاء المستخدمين فيما يتعلق بإمكانية الشركة على الاستمرار³.

فتقرير المدقق الخارجي يضفي الثقة على القوائم المالية، حيث أن المستفيدين من المعلومات الواردة في القوائم المالية يعتمدون على تقريره في الفت انتباههم إلى أية ظروف قد تؤثر سلبا على عدالة العرض، وعلى إثر ذلك فالقرارات الاستثمارية في الشركة سوف تأخذ منحى آخر اذا كانت الشركة تواجه حالة التصفية أو الافلاس أو اعادة التنظيم⁴.

كما يعتبر تقرير المدقق مهم بالنسبة للشركة نفسها فهو أداة رئيسية في مجال اتخاذ القرارات وبناء الخطط المستقبلية سواء في عملية معالجة جوانب الخلل في الشركة أو تعزيز نقاط القوة فيها⁵.

كما تكمن أهمية التزام المدقق بهذه المسؤولية في أنه سيوفر معلومات إضافية مقارنة بالمتنبئين الآخرين باستمرارية الشركة، وذلك لأن المدقق يتمتع بإمكانية الوصول إلى المعلومات الخاصة بالعميل، بالإضافة إلى أن المدقق قد ينظر في معايير نوعية تتجاوز النسب المالية أو متغيرات السوق التي قد تلتقط المعلومات التطلعية بشكل ناقص⁶.

وفيما يلي نوضح أكثر أهمية التزام المدقق الخارجي بمسئوليته اتجاه تقييم الاستمرارية والتقرير عنها بالنسبة لمختلف الأطراف⁷:

³ كرار سليم عبد الزهره حميدي، الابلاغ عن تعليقات الادارة وتأثيره في تكلفة التمويل وانعكاسهما على استمرارية الشركة، أطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق، 2021، ص ص96، 97.

⁴ ناظم حسن رشيد، بشرى ابراهيم كوثر، تأثير استخدام العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدقق لتقييم استمرارية الشركة، مجلة جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 8، العدد2، 2018، ص486.

⁵ المرجع نفسه، ص483.

⁶ كرار سليم عبد الزهره حميدي، مرجع سابق، ص 96.

- إن التزام المدقق بهذه المسؤولية قد ينبه مبكرا للجوانب السلبية، مما قد يدفع أصحاب المصلحة نحو إصلاح الموقف قبل أن يصعب علاجه أو التعامل معه، أي أن اكتشاف العوامل التي تؤدي إلى عدم استمرار الشركة، والتقرير عنها إنما يعتبر من الإنذار المبكر في هذا الصدد؛
- إن الإفصاح عن مدى قدرة الشركة على الاستمرار يقدم للأطراف المعنية بأمر الشركة من مستثمرين ومقرضين وغيرهم -سواء كانوا فعليين أم محتمين- ما ينبغي أن يحصلوا عليه من حقهم في معرفة مستقبل مجال اهتماماتهم، لذلك فإن عدم الإفصاح عن مقدرة الشركة على الاستمرار رغم توفر ما يدل على ذلك سوف يؤدي إلى الإضرار بمصالح أطراف عديدة، ويجعل قرارات الاستمرار بأسواق المال تعتمد على أقل قدرة من المعلومات المناسبة، ما يجعل تخصيص الموارد بين مجالات الاستثمار المختلفة تتسم بالعشوائية، ويترتب على ذلك آثار على النشاط الاقتصادي بالمجتمع ككل؛
- أن المزيد من الإفصاح سوف يضمن استمرار وازدهار مهنة المحاسبة والتدقيق، وتحقيق المزيد من الاعتماد على المعلومات المحاسبية التي تقدمها، وهناك من يرى أن المعلومات الوصفية خارج القوائم والتقارير المحاسبية قد تكون أكثر أهمية ومنفعة لمستخدمي المعلومات عن المعلومات الكمية الموجودة بالقوائم والتقارير لدرجة أن المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين في أحد تقاريره قد أوضح أن كثيرا من مستخدمي المعلومات يرون أن القوائم المالية التي يتم مراجعتها لا تشمل أي معلومات تهمهم سوى صافي الربح ونصيب السهم من الأرباح؛
- كما أن المجتمع ككل يمكن أن يستفيد من وراء الإفصاح عن مدى قدرة الشركات على الاستمرار، سواء كان ذلك بسبب اتخاذ قرارات استثمارية أكثر رشدا، أو لأن الشركات ذاتها سوف تحاول التقليل من الآثار السلبية التي يمكن أن تؤدي إلى فشلها، أو لتوافر المعلومات الكافية التي تتناسب زيادة وكفاءة وفاعلية التخطيط القومي أو غير ذلك؛
- إن التقرير حول مدى القدرة على الاستمرار مفيد للتوقع بالإفلاس وكذا توفر بعض القوة التفسيرية في توقع قرار الإفلاس، ويخفض المفاجأة التي قد تحصل فيما لو يتم التقرير عن قدرة الشركة على الاستمرار وأُفلس فجأة. أخيرا تجدر الإشارة إلى أن التزام المدقق الخارجي بهذه المسؤولية له أهمية بالنسبة للمدقق نفسه أيضا بحيث⁸ :
 - قيام المدقق بهذه المسؤولية بكفاءة يثبت للمستفيدين من خدماته المهنية وقدرته على الحد من فجوة التوقعات؛
 - التزام المدقق الخارجي بهذه المسؤولية دليل على التزامه بمعايير التدقيق ومؤشر على جودة التدقيق؛

⁷ المطري أحمد صالح يحي، مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي الخاص بالاستمرارية من قبل مدققي الحسابات الخارجيين في اليمن، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الأردن ، 2013، ص، ص33، 34.

⁸ آدم الطيب حماد حامد، مرجع سابق، ص178.

- التزام المدقق بمسؤوليته يجنبه القضايا التي يمكن أن ترفعها الإدارة أو الغير ضده؛
- التزام المدقق بهذه المسؤولية تمكنه من الدفاع عن نفسه في مواجهة مطالب الغير؛
- الالتزام بهذه المسؤولية سيحقق له قيمة مضافة من المعلومات لما يوصله تقريره فعلا للأطراف الأخرى من معلومات مما يؤدي إلى زيادة الثقة في تقريره؛
- وفاء المدقق بهذه المسؤولية يعتبر عاملا مهما بالنسبة له في مجال تحقيق ما يطلبه الطرف الثالث من مسؤوليات.

4- وجهات النظر المقدمة حول حدود مسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم الاستمرارية والتقرير عنها

تشكل مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه تقييم استمرارية الاستغلال والتقرير عنها جدلا واسعا في وسط المدققين ومنظمي مهنة التدقيق ومستخدمي تقرير التدقيق، حيث اختلفت الآراء والاتجاهات بين مؤيد ومعارض، وفيما يلي نوضح وجهتي النظر لكلا الفريقين⁹:

أكد الفريق المعارض على أن التقرير عن الاستمرارية أمر يتعلق بالمستقبل وأن مهمة المدقق الأساسية تخرج عن دائرة التنبؤ بالأحداث المستقبلية، كما أن الكثير من المدققين لم يتلقوا التدريب اللازم وليس لديهم الخبرة الكافية لذلك، بالإضافة إلى إمكانية تعرض المدقق للمساءلة القانونية بسبب التحفظ في تقريره عن الاستمرارية وعدم تحقق التحفظ فيما بعد، كما أن تقييم استمرارية شركة العميل يخضع لمجموعة من التحيزات التي تؤثر على وجهة نظر المدقق. وأضاف الفريق المعارض للتقرير عن الاستمرارية أن إصدار المدقق لتقرير يتضمن تنبيه عن عدم قدرة الشركة على الاستمرار قد يزيد من احتمال إنهاء أعمال الشركة وعدم استمراريته والذي يعرف بالتحقق التلقائي للتنبؤ، كما أن خوف المدقق من فقدان الحوافز الاقتصادية المتوقعة في المستقبل يؤثر على موضوعيته عند إصدار حكمه على استمرارية الشركة. وأخيرا برّر الفريق المعارض وجهة نظره بخلو المعايير المتعلقة بتقييم الاستمرارية من الأدوات اللازمة للتنبؤ بالاستمرارية.

أما الفريق المؤيد فقد أكد على أن مسؤولية المدقق عند تقييم قدرة الشركة على الاستمرار أمر يتعلق بالأحداث التاريخية ولا يتعلق الأمر بأحداث لم تقع أو بتوقعات، وأضاف الفريق المؤيد على أنه من المرجح أن إصدار المدقق لتقرير يشير فيه إلى مدى قدرة الشركة على الاستمرار يعد إجراء وقائيا يحمي المدقق من مواجهة الدعاوى القضائية، وأن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار يعزز من الحد من فجوة التوقعات، كما أن توفير الإنذار المبكر عن احتمالية عدم استمرار الشركة يسمح بمواجهة الموقف واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

⁹ منسى الشيماء عبد الغني يوسف، أثر التحليل الاستراتيجي على تقييم مدى استمرارية منشأة العميل، مجلة البحوث المالية والتجارية، العدد1، كلية التجارة، جامعة بور سعيد، 2019، ص60.

وهنا تجدر الإشارة إلى أن النشرات والمعايير الدولية الصادرة لم تلزم المدقق في كل عملية تدقيق تأدية إجراءات تصمم خصيصا للتأكد من سلامة فرض الاستمرارية الذي تعد على أساسه القوائم المالية، ولكن تلك المعايير تطلب من المدقق تأدية إجراءات إضافية فقط في حالة وجود شك أساسي قد يثار عن الاستمرارية من خلال إجراءات التدقيق الروتينية العادية¹⁰.

وبينت التوصية رقم 34 الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أنه طبقا لمعايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً بأنه لا يطلب من المدقق البحث عن مشاكل تتعلق بالاستمرارية لأنه في حالة عدم توفر معلومات تشير الانتباه الى ذلك فإنه يفترض أن الشركة مستمرة، ولكن المدقق يبقى مهتماً ومنتبهاً الى أن اجراءات التدقيق التي يقوم بها لأغراض أخرى يمكن أن تنبئه الى وجود ما يهدد الاستمرارية¹¹.

وأشارت هذه التوصية بأن إجراءات الفحص العادي غالباً ما تكشف لكل مدقق إذا قام ببذل العناية المهنية المعقولة للتأكد من مدى قدرة الشركة على الاستمرار¹².

كما أكدت الأدلة الدولية للتدقيق أن رأي المدقق يساعد في ترسيخ الثقة في القوائم المالية ولكنه لا ينبغي على من يستخدم هذه القوائم أن يفترض أن رأي المدقق هو بمثابة تأكيد حول مستقبل الشركة واستمراريتها¹³.

ومع كل ذلك أكد المعيار أنه يعتبر المدقق الخارجي مسؤولاً في حالة وجود مؤشرات واضحة خلال عملية التدقيق بان الشركة غير قادرة على الاستمرار ورغم ذلك لم يذكر المدقق اي ملاحظة عن ذلك في تقريره، أي انه يعتبر مقصراً لعدم بذل العناية المهنية اللازمة¹⁴.

فمسؤولية المدقق الخارجي في قياس امكانية الشركة على الاستمرار يرتبط والى حد بعيد بمدى بذله للعناية المهنية وممارسته للحذر المهني، حيث اذا بذل المدقق الخارجي العناية المهنية الكافية وكان رايه ايجابيا فيما يتعلق بفرض الاستمرارية، وبعد ذلك اتضح أن الشركة غير قادرة على الاستمرار فان المدقق غير مسؤول عن ذلك مادامت المؤشرات لم تبين خلاف ذلك خلال عملية التدقيق¹⁵، ولكن اذا تبين أن هناك مؤشرات واضحة تظهر خلال الفحص العادي، وتشير

¹⁰ أفكرين عادل السيد علي، الخذري مصباح عمار خليفة، تصنيف مؤشرات تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية من وجهة نظر مراجعي الحسابات، مجلة البحوث المالية والاقتصادية، العدد2، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي، ليبيا، 2017، ص52.

¹¹ الذنبيات عبد القادر، دور المدقق الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في الأردن، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 1991، ص 31.

¹² عاهد عيد سرحان، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص42.

¹³ الذنبيات عبد القادر، مرجع سابق، ص 32.

¹⁴ دلير موسى أحمد، تعزيز تطبيق معيار التدقيق الدولي 570 المتعلق باستمرارية الوحدة الاقتصادية باستعمال نموذجي Kida and Z-Score، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد15، العدد48، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة تكريت، 2019، ص 5، ص6.

¹⁵ المرجع نفسه، ص 5، ص6.

الى عدم قدرة العميل على الاستمرار ولم يتعرض المدقق لها، فانه يعد مسؤولاً عن ذلك، لأنه قد قصر في تطبيق معايير التدقيق المتعارف عليها فيما يتعلق ببذل العناية المهنية اللازمة¹⁶.

ويضيف آخرون أن هناك حدوداً لهذه المسؤولية مهما كانت العناية المبذولة ومهما كان المدقق حصيفاً ومن هذه الحدود¹⁷:

- أن عملية التدقيق أصبحت تعتمد على نظام العينات أثناء الاختبارات؛
- أن ثمة عمليات مدبرة ومحبوكة جيداً من قبل موظفين ومسؤولين في شركة العميل لا يستطيع مدقق الحسابات اكتشافها مهما بلغت خبرته.

5- مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه تقييم استمرارية الاستغلال والتقرير عنها وفق معيار التدقيق الجزائري رقم 570

تم في هذا الجزء من الدراسة عرض لمضمون معيار التدقيق الجزائري 570 وما تضمنه من مسؤوليات فيما يخص كيفية تقييم الاستمرارية ونوع التقرير الذي يجب أن يصدره المدقق الخارجي حسب الحالات الممكنة.

1.5- تعريف معيار التدقيق الجزائري رقم 570

معيار التدقيق الجزائري رقم 570 هو معيار يوضح دور كلا من الإدارة والمدقق الخارجي في تقييم استمرارية الشركة، ويركز على إبراز مسؤوليات المدقق الخارجي فيما يخص تقدير صحة التقييم الذي أجرته الإدارة، وكذا مختلف الإجراءات التي يجب عليه القيام بها في حال توصله إلى ما قد يهدد الاستمرارية، وكيفية التقرير عن ذلك. تم إصدار المعيار من طرف المجلس الوطني للمحاسبة سنة 2017 من خلال المقرر رقم 23 المؤرخ في 15/03/2017، الذي يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

2.5- مجال تطبيق المعيار

يعالج المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في أعداد الكشوف المالية.

تتلخص مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه استمرارية الاستغلال حسب معيار التدقيق الجزائري رقم 570 في ثلاث نقاط رئيسية، تتمثل في تقدير صحة التقييم الذي قامت به الإدارة، القيام بإجراءات إضافية لتأكيد أو نفي الشكوك حول قدرة الشركة على الاستمرار، وأخيراً التقرير عن الاستمرارية.

3.5- مسؤوليات المدقق الخارجي المنصوص عليها في معيار التدقيق الجزائري رقم 570

¹⁶ الشويات زياد مصطفى محمود، مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي الخاص بالاستمرارية من قبل مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الأردن، 2004، ص 2.

¹⁷ عاهد عيد سرحان، مرجع سابق، ص 46.

لخص المعيار مسؤوليات المدقق الخارجي فيما يخص تقييم الاستمرارية والتقرير عنها في ثلاث نقاط رئيسية نوضحها فيما يلي¹⁸:

1.3.5- دراسة تقييم الادارة للاستمرارية

يشير المعيار الى أنه عند أداء إجراءات تقييم المخاطر، يجب على المدقق أن يحدد ما اذا كانت هناك أحداث أو ظروف من شأنها أن تثير شك معتبر حول قدرة الشركة على مواصلة استغلالها. وفي هذه المرحلة يجب عليه أن يحدد ما إذا سبق للإدارة اجراء تقييم مبدئي لقدرة الشركة على مواصلة استغلالها أو لا، فإن لم تقم الادارة بذلك التقييم، فعلى المدقق مناقشتها عن نيتها حول تطبيق فرض الاستمرارية، والاستفسار منها عن وجود أحداث أو ظروف يمكن أن تثير شكا في قدرة الشركة على الاستمرار.

أما إذا قامت ادارة الشركة بذلك فيتوجب عليه أن يناقش هذا التقييم مع الإدارة ويحدد إن كانت هذه الأخيرة قد حددت أحداث أو ظروف، لوحدتها أو في مجملها، من شأنها أن تشكل شكا كبيرا حول قدرة الشركة على الاستمرار. كما يتوجب عليه أن يقدر صحة التقييم المنجز من قبل الإدارة بخصوص قدرة الشركة على مواصلة استغلالها، بما في ذلك الإجراء الذي اتبعته لإنجاز تقييمها.

ويشير المعيار على أنه في حال تأكد المدقق من وجود شك في الاستمرارية فإنه يجب عليه أن يناقش مع الادارة خططها لمواجهة المشاكل التي تهدد الاستمرارية.

في هذا الإطار يؤكد المعيار على أنه عند تقدير المدقق للتقييم المنجز من قبل الإدارة لقدرة الشركة على الاستمرار، فإنه يتوجب عليه أن يأخذ من أجل تقييمه الشخصي نفس الفترة المحددة من قبل الإدارة، الا إذا كانت هذه الفترة أقل من اثني عشر شهرا، هنا، يجب عليه أن يطلب من الإدارة تمديد هذه الفترة على الأقل إلى اثني عشر شهرا.

2.3.5- القيام بإجراءات اضافية لجمع أدلة الاثبات الكافية لتأكيد أو نفي الشك فيما يخص الاستمرارية

يشير المعيار الى أنه يتوجب على المدقق جمع أدلة الاثبات الكافية والملائمة من أجل تحديد وجود حالة عدم يقين معتبرة أو لا، ويتم ذلك من خلال القيام بمجموعة من الاجراءات الاضافية للتأكد من الشكوك مع الأخذ في الاعتبار العوامل التي يمكن أن تخفف من هذا الشك. تتمثل الاجراءات التي أوجب المعيار القيام بها في:

أ. تقييم الخطط المستقبلية للإدارة لمواجهة مشاكل الاستمرارية، ومدى قابلية هذه الخطط للتنفيذ وتحديد ما إذا كان تنفيذها قادرا على تحسين الوضع؛

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

ت. طلب تصريحات كتابية من الادارة فيما يخص الخطط المستقبلية وقابلية تنفيذها.

ث. في حالة إعداد الشركة لتقديرات للتدفقات النقدية وكان تحليل هذه الأخيرة عامل مهم في تحديد النتيجة المستقبلية للأحداث أو الظروف المحددة في تقييم خطط العمل المستقبلية للإدارة، ينبغي أن تشمل هذه الإجراءات أيضا :

¹⁸ المقرر رقم 23 المؤرخ في 15/03/2017،، مرجع سابق، ص ص4-7.

- تقييم موثوقية المعطيات المستخدمة في إعداد التقديرات؛

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

بالإضافة الى ما سبق ينص المعيار على أنه يجب أن يستفسر المدقق من الإدارة حول معرفتها بأحداث أو ظروف، يمكن أن تقع بعد الفترة التي قامت بتقييمها والتي من شأنها إثارة شك كبير في قدرة الشركة على الاستمرار.

وأكد المعيار أنه بخلاف طلب معلومات من الإدارة، 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.

ويؤكد معيار التدقيق الجزائري كغيره من معايير التدقيق الدولية أنه لا يستطيع المدقق أن يتنبأ بمثل هذه الأحداث أو الظروف المستقبلية. وعليه فإن عدم وجود أية ملاحظة في تقرير المدقق لعدم اليقين حول استمرارية الاستغلال، لا يمكن اعتباره كضمان لقدرة الشركة على مواصلة استغلالها.

كما أشار المعيار في هذه المرحلة الى حالة الشركات الصغيرة التي لا تقوم فيها الادارة بتقييم مفصل للاستمرارية ولكن تعتمد على المعرفة العميقة للنشاط وإلى آفاقها المستقبلية، حيث أكد على أنه عندما يكون جزء معتبر من تمويل الشركة عن طريق قرض من المالكين، فإنه من المهم أن لا يتم سحب هذه الأموال، وفي هذه الحالة يجب على المدقق أن يقدر قدرة المالكين على ضمان الدعم المالي، وطلب تصريح كتابي يؤكد الأحكام والشروط المرتبطة بهذا الدعم المالي وكذلك نية المالك المسير أو فهمه لتلك الأحكام والشروط.

3.3.5- استنتاج وجود "عدم يقين" معتبر أو لا حول قدرة المؤسسة على الاستمرار

بعد جمع المدقق للأدلة الكافية والملائمة، واستنتاج وجود عدم يقين* معتبر أو لا في قدرة الشركة على الاستمرار، يجب أن يتخذ قرار بشأن نوع التقرير الواجب اصداره، وفي هذه الحالة ينص المعيار على الأشكال التي يمكن أن يكون عليها التقرير حسب الحالات الممكنة:

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

أ. إذا توصل المدقق أخيرا أن فرضية استمرارية الاستغلال ملاءمة، لكن يوجد عدم يقين معتبر في قدرة الشركة على الاستمرار، يجب عليه أن يحدد ما إذا كانت الكشوف المالية :

- تصف بصفة ملاءمة الأحداث والظروف التي تثير الشك في قدرة الشركة على الاستمرار، بالإضافة الى خطط الإدارة من أجل مواجهتها؛

* حسب ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 570 فإنه يعد عدم اليقين معتبرا عندما يكون حجم تأثيره المتوقع واحتمالية حدوثه معتبرة بحسب حكم المدقق.

- تشير بوضوح إلى وجود "عدم يقين" معتبر مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها أن تثير الشك حول قدرة الشركة على الاستمرار، وبذلك يمكن أن لا تتمكن الشركة من تحصيل أصولها وتسديد ديونها من خلال السياق العادي للنشاط.

فإذا توفرت معلومة ذات دلالة في القوائم المالية، ينبغي على المدقق أن يعبر عن رأي غير متحفظ، لكن يشير في فقرة الملاحظات في تقريره الى :

- وجود "عدم يقين" معتبر مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها أن تثير شكاً كبيراً حول قدرة الشركة على الاستمرار؛
- لفت الانتباه إلى الملاحظة في القوائم المالية التي توضح النقاط السابقة.

ب. إذا لم تتوفر المعلومة ذات الدلالة في القوائم المالية، يجب على المدقق في هذه الحالة إصدار تقرير متحفظ أو تقرير سلبي، بحسب الحالة، وفقاً للمعيار الجزائري للتدقيق 705 المتعلق بالتعديلات المحدثّة عن الرأي المعبر عنه في تقرير المدقق المستقل. كما يجب عليه أن يشير في تقريره للتدقيق إلى وجود "عدم يقين" معتبر من يثير شكاً كبيراً في عدم امكانية الشركة على الاستمرار.

الحالة 02: تطبيق غير ملائم لفرضية استمرارية الاستغلال

إذا تم إعداد القوائم المالية للشركة على أساس فرضية استمرارية الاستغلال، لكن المدقق اعتبر بناء على حكمه الشخصي أن تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال التي تتبناها الإدارة غير ملائم، في هذه الحالة يجب عليه إصدار تقرير سلبي.

بالإضافة الى الحالتين السابقتين، يمكن أن يواجه المدقق عند تقييمه للاستمرارية وإصدار تقريره حالات أخرى مثل:

- رفض الإدارة إجراء تقييم الاستمرارية أو إتمامه

إذا طلب المدقق من الإدارة إجراء تقييم للاستمرارية أو تكملة التقييم السابق، لكنها رفضت ذلك، فيجب النظر في آثار هذه الوضعية على تقرير التدقيق.

نلاحظ أن المعيار هنا ترك الحرية للمدقق في تحديد آثار هذه الوضعية بناء على حكمه الشخصي، لكن بالنظر الى معيار التدقيق الدولي نجد أنه أشار في الفقرة 35 من مواده التفسيرية الى أنه من المناسب في هذه الحالة إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن ابداء الرأي، لأنه قد يكون من غير الممكن الحصول على أدلة كافية وملائمة في هذه الحالة مثل الأدلة التي تتعلق بخطط الإدارة أو عوامل أخرى مخففة ما دامت الإدارة معارضة لإجراء التقييم أو تمديده.

- التأخير الكبير في المصادقة على الكشوف المالية

ينص المعيار أنه في حالة وجود تأخر كبير في المصادقة على الكشوف المالية، فإنه يجب على المدقق الاستفسار عن أسباب التأخير، وإذا قدر أن هذا التأخير يمكن أن يكون ناتجا عن أحداث أو ظروف مرتبطة بفرضية استمرارية الاستغلال عليه أن ينظر في تأثير ذلك في وجود "عدم يقين" معتبر.

من خلال ما سبق نلاحظ أن المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 قام بالفصل في مسؤولية تقييم استمرارية الاستغلال، على أنه من مسؤولية الإدارة انجاز تقييم للاستمرارية، ومسؤولية المدقق الخارجي هي تقدير صحة هذا التقييم مع الانتباه طول فترة التدقيق لوجود أحداث أو ظروف تثير شك في استمرارية الشركة، وفي حال توصله لذلك يجب عليه القيام بإجراءات للتأكد من شكوكه وتحديد قدرة الشركة على الاستمرار من عدمها، وتبيان ذلك في تقريره.

-الإطار التطبيقي للدراسة:

تضمن الجانب التطبيقي اجراء دراسة استقصائية لعينة من المدققين الخارجيين في الجزائر حول مدى التزامهم بالمسؤوليات الواردة في معيار التدقيق الجزائري رقم 570 فيما يتعلق بتقييم استمرارية الاستغلال والتقرير عنها.

1- مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين المخولين للقيام بالتدقيق الخارجي في الجزائر، ونظرا لكبر حجم المجتمع فقد تم اعتماد 139 كعينة للدراسة.

2- أداة الدراسة

لتحقيق هدف الدراسة قمنا بتصميم استبانة مكونة من جزئين لغرض جمع البيانات، تضمن الجزء الأول البيانات العامة للمستجوبين، أما الجزء الثاني فتضمن ثلاث محاور حول المسؤوليات التي جاء بها معيار التدقيق الجزائري رقم 570 المتعلق بتقييم استمرارية الاستغلال، وقد تم اعتماد مقياس ليكارت الخماسي كما يلي:

الجدول رقم(01): مقياس ليكارت الخماسي

الإجابة	دائما	غالبا	أحيانا	نادرا	أبدا
الدرجة	5	4	3	2	1
المجال	[5-4.2]	[4.2-3.4]	[3.4-2.6]	[2.6-1.8]	[1.8-1]

3- الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم استخدام معامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات، بالإضافة الى الاحصاءات الوصفية وذلك في وصف خصائص أفراد العينة وإجاباتهم من خلال التكرارات النسبية والمطلقة، المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، كما تم الاعتماد على اختبار T للعينة الواحدة (One-sample T test) في اختبار التزام المدققين الخارجيين بمسؤولياتهم المنصوص عليها

في المعيار المعني، من خلال اختبار الفرضية الصفرية (H0) مقابل الفرضية البديلة (H1). وقد تم حساب المتوسط الفرضي للإجابة وفق سلم ليكارت الخماسي: $3=5/(5+4+3+2+1)$.

4- تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

تطرقنا في هذا الجزء من الدراسة الى تحليل البيانات المتحصل عليها من خلال دراسة اتجاهات اجابات أفراد عينة الدراسة، ثم اختبار الفرضيات الموضوعية.

1.4 - التأكد من صلاحية الأداة للدراسة

قبل القيام بتحليل البيانات يجب التأكد أولاً من أن الأداة المستخدمة في الدراسة صالحة للاستخدام.

1.1.4- قياس الثبات

قمنا باستخدام معامل (Alpha de Cronbach) من أجل قياس ثبات أداة الدراسة، ويقصد بالثبات بأنه في حال أعيد استخدام نفس الأداة في نفس الظروف التي استخدمت فيها سابقاً فإنها تعطي نتائج ثابتة. الجدول رقم(02):معامل (Alpha de Cronbach)

0.886	معامل الثبات Alpha de Cronbach
-------	--------------------------------

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات Spss

يتضح من الجدول أن معامل الثبات (Alpha de Cronbach) لعبارات الاستبيان يقدر ب0.886، وهو أكبر من المعدل المقبول إحصائياً (0.6) مما يدل على ثبات الأداة وصلاحيتها للدراسة.

2.1.4- اختبار التوزيع الطبيعي

بما أن حجم العينة يفوق 30 فان متغيرات الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي حسب نظرية النهاية المركزية.

2.4- وصف وتحليل خصائص العينة

1.2.4- حسب المؤهل العلمي

الجدول رقم (03): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة %
ليسانس	56	40.3
ماستر	50	36
ماجستير	10	7.2

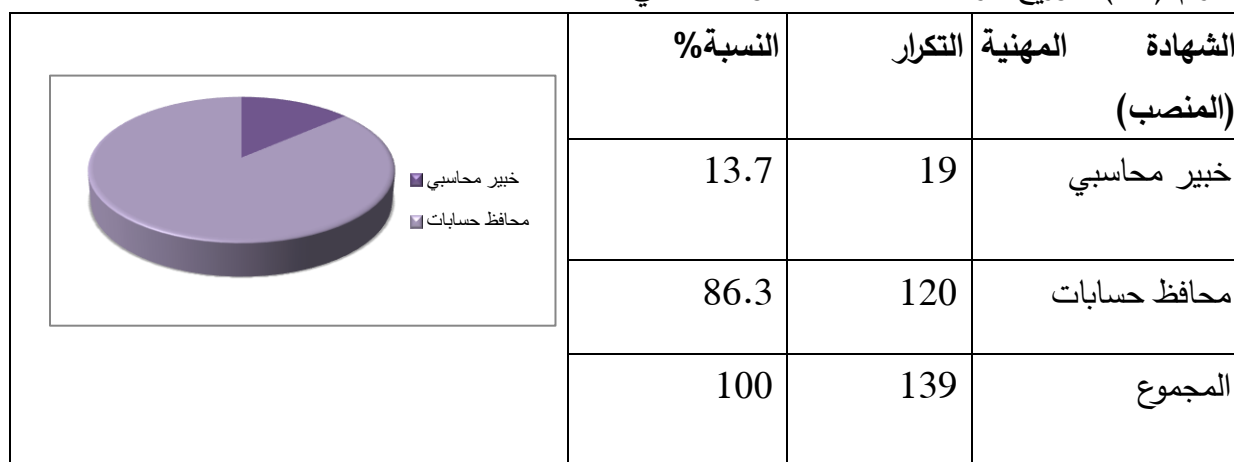


المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات Spss

يتضح من الجدول أن ما نسبته 40.3% من المستجوبين متحصلين على شهادة ليسانس، و36% منهم حاصلين على شهادة ماجستير، أما المتحصلين على شهادتي ماجستير ودكتوراه فيمثلان 7.2% و15.1% على التوالي من إجمالي عينة الدراسة.

2.2.4- حسب المؤهل المهني

الجدول رقم (04): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل المهني

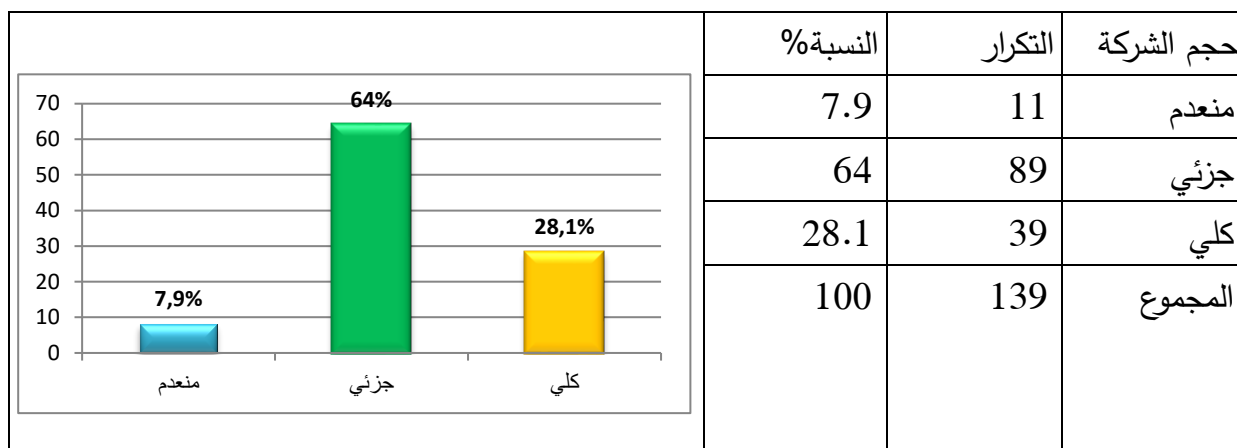


المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات Spss

نستنتج من الجدول أعلاه أن أغلبية أفراد العينة هم محافظي حسابات بنسبة 86.3%، أما الخبراء فيمثلون 13.7% فقط من إجمالي المستجوبين، وتجدر الإشارة إلى أن الخبراء المحاسبين متضمنين عينة الدراسة باعتبارهم محافظي حسابات أيضا، ومسؤولين عن تقييم الاستمرارية والتقرير عنها في إطار مهمة محافظة الحسابات.

3.2.4- حسب درجة الاطلاع على المعيار

الجدول رقم (05): توزيع أفراد العينة حسب درجة الاطلاع على معيار التدقيق الجزائري رقم 570



المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات Spss

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن معظم أفراد عينة الدراسة مطلعين على معيار التدقيق الجزائري رقم 570 المتعلق بتقييم استمرارية الشركات، وذلك بنسبة 92.1% (اطلاع جزئي واطلاع كلي)، أما غير المطلعين تماما فيمثلون فقط 7.9% من اجمالي المستجوبين، مما يدل مبدئيا على أنه هناك ادراك لهؤلاء المستجوبين لمسؤولياتهم التي جاء بها المعيار المذكور.

3.4- تحليل اتجاهات اجابات أفراد عينة الدراسة

في الجدول الموالي تم تجميع اتجاهات اجابات أفراد عينة الدراسة كالاتي:

الجدول رقم (06): التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة

العبرة	دائما		غالبا		أحيانا		نادرا		أبدا		المجموع	
	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار
دراسة تقييم الادارة لاستمرارية الشركة												
1	43.9	61	36.7	51	15.1	21	2.2	3	2.2	3	7.9	11
2	27.3	38	33.8	47	33.1	46	2.9	4	2.9	4	7.9	11
3	43.8	60	27	37	24.8	34	2.9	4	1.5	2	7.9	11
4	34.8	48	24	58	18.1	25	3.6	5	1.4	2	7.9	11
القيام بالإجراءات الاضافية وجمع أدلة الاثبات الكافية لتأكيد أو نفي الشك في الاستمرارية												
5	44.6	62	33.8	47	15.1	21	4.3	6	2.2	3	7.9	11
6	33.8	47	38.8	54	18.7	26	5.8	8	2.9	4	7.9	11
7	27	37	36.5	50	31.4	43	2.9	4	2.2	3	7.9	11
8	37	51	39.9	55	18.1	25	2.9	4	2.2	3	7.9	11
9	36.5	50	30.7	42	24.8	34	5.8	8	2.2	3	7.9	11
10	57.7	75	24.8	34	14.6	20	5.1	7	0.7	1	7.9	11

100	139	5	7	5.8	8	22.3	31	32.4	45	34.5	48	11
التقرير عن الاستمرارية												
100	139	7.2	10	11.5	16	19.4	27	38.8	54	23	32	12
100	139	4.3	6	10.1	14	18.7	26	31.7	44	35.3	49	13
100	139	9.4	13	5.8	8	17.3	24	36.7	51	39.9	43	14
100	139	0.7	1	2.2	3	13.7	19	42.4	59	41	57	الاتجاه العام

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات Spss

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن 41% من المستجوبين يلتزمون دائما بالمسؤوليات التي نص عليها معيار التدقيق الجزائري رقم 570 فيما يخص تقييم استمرارية الاستغلال والتقرير عنها، كما أن 42.4% منهم أيضا يلتزمون غالبا بتلك المسؤوليات، أما ما نسبته 13.7% فقط يلتزمون بها أحيانا، أما الذين نادرا ما يلتزمون بهذه المسؤوليات فتقدر نسبتهم بـ 2.2% فقط، أما فيما يخص المدققين الذين لا يلتزمون بمسؤولياتهم المنصوص عليها في المعيار المذكور فيقدرون بـ 0.7% فقط، أي شبه منعدمين، ومن هنا يمكن القول أن أغلبية المدققين محل الدراسة (41%، 42.4%) يلتزمون بالمسؤوليات الواردة في معيار التدقيق الجزائري رقم 570 "استمرارية الاستغلال". وفيما يلي نوضح أكثر المسؤوليات التي يلتزم بها المدققون الخارجيون محل الدراسة فيما يخص تقييم استمرارية الشركات التي يدقونها.

الجدول رقم (07): ملخص لاتجاهات اجابات أفراد عينة الدراسة

العبارة	دائما		غالبا		أحيانا		نادرا		أبدا	
	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار
دراسة تقييم الادارة	48.9	68	35.5	49	12.2	17	2.2	3	1.4	2
الاجراءات الاضافية	41.7	58	41.7	58	14.4	20	0.7	1	1.4	2
التقرير عن الاستمرارية	41	57	31.7	44	12.9	18	6.5	9	7.9	11
الاتجاه العام	41	57	42.4	59	13.7	19	2.2	3	0.7	1

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات Spss

من الجدول السابق نلاحظ أن المسؤوليات التي يلتزم بها المدققون الخارجيون بشكل أكبر (84.4%) هي دراسة تقييم الادارة، وهي المسؤولية التي أكد عليها المعيار الجزائري رقم 570، حيث أن من مسؤولية الادارة اعداد تقييم لاستمرارية الشركة، ومسؤولية المدقق هي تقدير صحة هذا التقييم ومناقشته مع الادارة في اطار مهمته سواء توصل الى أحداث وظروف تثير الشك في قدرة الشركة على الاستمرار أم لا، أما اجراءات الاضافية فتأتي في المرتبة الثانية بنسبة كبيرة أيضا (83.4%)، وهذا لأن المعيار ينص على أنه يجب على المدقق القيام بتلك الاجراءات وجمع الأدلة الكافية في حال توصله الى شك في قدرة الشركة التي يدققها على الاستمرار، أما بالنسبة لمدى التزام المدققين محل الدراسة بالتقرير عن الاستمرارية فكانت بنسبة (72.7%).

4.4- اختبار فرضيات الدراسة

اتضح من خلال دراسة اتجاهات اجابات المدققين أن هناك التزام من طرفهم بمختلف المسؤوليات التي نص عليها معيار التدقيق الجزائري رقم 570، وفيما يلي نقوم بالتأكد من ذلك من خلال اجراء اختبار T للعينة الواحدة لمختلف الفرضيات.

1.4.4- اختبار الفرضية الأولى

لاختبار الفرضية الأولى التي مفادها أن المدقق الخارجي في الجزائر يلتزم بمسؤولية دراسة تقييم الادارة للاستمرارية وفق ما جاء به معيار التدقيق الجزائري رقم 570، تم اختبار الفرضية الصفرية ضد الفرضية البديلة كما يلي:

فرضية العدم H_0 : لا يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدراسة تقييم الادارة للاستمرارية وفق ما جاء به معيار التدقيق الجزائري رقم 570؛

الفرضية البديلة H_1 : يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدراسة تقييم الادارة للاستمرارية وفق ما جاء به معيار التدقيق الجزائري رقم 570.

وقد تم تجميع نتائج اختبار T في الجدول الموالي:

الجدول رقم (08): اختبار T-test للفرضية الأولى

القرار	مستوى الدلالة	قيمة احصائية T	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
فروق معنوية	0.000	15.14	1	0.92	4.18	تقدر صحة التقييم الذي قامت به الادارة
فروق معنوية	0.000	9.69	4	0.97	3.80	تطالب الادارة بتقييم قدرة الشركة على الاستمرار في حال لم يتم القيام به بعد
فروق معنوية	0.000	13.17	2	0.97	4.09	تناقش التقييم مع الادارة

فروق معنوية	0.000	13.74	3	0.90	4.05	تحدد ما اذا كانت خطط الادارة لمواجهة مشاكل الاستمرارية ممكنة التنفيذ وقادرة على تحسين الوضعية
فروق معنوية	0.000	16.03	(1)	0.75	4.02	دراسة تقييم الادارة للاستمرارية

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات Spss

من الجدول نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي لإجمالي المسؤوليات المرتبطة بدراسة تقييم الادارة قدرت بـ 4.02 والتي تقع ضمن مجال الإجابة [3.4 - 4.2] الذي يقابل الاجابة ب"غالبا"، كما نلاحظ أن جميع المتوسطات أكبر من المتوسط الفرضي، مما يدل على أن المدققين الخارجيين محل الدراسة غالبا ما يلتزمون بمسؤولياتهم المتعلقة بدراسة تقييم ادارة الشركة للاستمرارية.

كما نلاحظ أيضا أن قيمة الانحراف المعياري للعبارات (0.75) صغيرة مما يشير الى تقارب اجابات افراد العينة وعدم تشتتها عن بعضها.

كما تظهر لنا نتائج اختبار T المجمعة في الجدول أعلاه أن قيم الدلالة الاحصائية لجميع العبارات هي 0.000 وهي أقل من 5%، وكذلك قيمة احصائيات T المحسوبة لكامل الجدول أكبر من قيمة T الجدولية (1.980)، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة معنوية احصائيا، وبالتالي يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، بمعنى أن المدقق الخارجي في الجزائر يلتزم بمسؤولية دراسة تقييم الادارة للاستمرارية وفق ما جاء به معيار التدقيق الجزائري رقم 570.

أما عن ترتيب هذه المسؤوليات حسب درجة الالتزام بها فكان كالتالي:

- في المرتبة الأولى "تقدير صحة التقييم الذي قامت به الادارة"، وهو أهم مسؤولية ركز عليها المعيار 570 كما ذكرنا سابقا، لأن الادارة هي المسؤولة الأولى عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار، أما مسؤولية المدقق الخارجي فهي تقدير صحة ذلك التقييم، مع البقاء منتبها لوجود أحداث أو ظروف تثير الشك في الاستمرارية، فمهمة المدقق في التأكد من قدرة الشركة على الاستمرار تبدأ بعد وصوله الى ما قد يهدد ذلك؛
- أما في المرتبة الثانية "مسؤولية مناقشة التقييم مع الادارة"، حيث نص المعيار الجزائري المتعلق بالاستمرارية على أنه يتوجب على المدقق مناقشة الادارة حول تقييمها للاستمرارية، وعن وجوبه أيه أحداث أو ظروف تثير الشك في الاستمرارية؛

- يأتي في المرتبة الموالية "تحديد ما اذا كانت خطط الادارة لمواجهة مشاكل الاستمرارية ممكنة التنفيذ وقادرة على تحسين الوضعية"، أي أن المدققين محل الدراسة يدرسون الخطط الموضوعية من طرف الإدارة للتصدي للمشاكل التي تهدد استمرارية الشركة، وذلك من حيث مدى إمكانية تلك الخطط للتنفيذ ومدى قدرتها على مواجهة تلك المشاكل وتحسين وضعية الشركة.

2.4.4- اختبار الفرضية الثانية

الجدول رقم(09): اختبار T-test للفرضية الثانية

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	قيمة احصائية T	مستوى الدلالة	القرار
جمع أدلة اثبات كافية وملائمة لتأكيد أو نفي الشك	4.14	0.97	2	13.84	0.000	فروق معنوية
تحلل العوامل التي يمكن أن تخفف الشك بعدم قدرة الشركة على الاستمرار	3.95	1.01	4	11.10	0.000	فروق معنوية
تحدد ما إذا ظهرت حقائق جديدة بعد تاريخ اجراء الادارة لتقييمها	3.83	0.94	7	10.41	0.000	فروق معنوية
تحليل ومناقشة التدفق النقدي والربحية والتوقعات المستقبلية مع الادارة	4.07	0.93	3	13.46	0.000	فروق معنوية
مراجعة شروط السندات، واتفاقيات القروض والوقوف على أي اخلال في بنودها	3.93	1.02	5	10.69	0.000	فروق معنوية
قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة لمعرفة الصعوبات المالية	4.28	0.96	1	15.82	0.000	فروق معنوية
في حالة الشركات الصغيرة التي يكون جزء كبير من تمويلها عن طريق قرض من المالكين تقوم بطلب تصريح كتابي يؤكد الأحكام والشروط المرتبطة بقدرة المالكين على توفير هذا الدعم المالي	3.86	1.11	6	9.06	0.000	فروق معنوية
اجراءات تدقيق اضافية	4.00	0.72	(2)	16.48	0.000	فروق معنوية

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات Spss

نلاحظ من الجدول أن المتوسط الحسابي الكلي للعبارات يقدر بـ 4.00 وهو يقع ضمن مجال الاجابة [4.2 – 3.4] وهذا يعني أن متوسط اجابات الأفراد كانت بـ "غالبا"، كما نلاحظ أن كل المتوسطات أكبر من المتوسط الفرضي، مما يدل على أن المدققين محل الدراسة يلتزمون غالبا بالقيام بإجراءات اضافية عند توصلهم الى وجود ما يثير الشك في استمرارية الشركات التي يدققونها.

كما نلاحظ أيضا أن قيمة الانحراف المعياري للعبارات (0.72) صغيرة مما يشير الى تقارب اجابات افراد العينة وعدم تشتتها عن بعضها.

كما تظهر لنا نتائج اختبار T المجمعة في الجدول أعلاه أن قيم الدلالة الاحصائية لجميع العبارات هي 0.000 وهي أقل من 5%، وكذلك قيمة احصائيات T المحسوبة لكامل الجدول أكبر من قيمة T الجدولية (1.980)، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة معنوية احصائيا، وبالتالي يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، بمعنى أن المدقق الخارجي في الجزائر يلتزم بأداء الاجراءات الاضافية التي نص عليها معيار التدقيق الجزائري رقم 570 للتأكد من استمرارية الشركة.

وفيما يلي نرتب هذه الاجراءات وفق المتوسطات الحسابية لها كما يلي:

احتلت المرتبة الأولى عبارة "قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة لمعرفة الصعوبات المالية" أي أن المدققين يعتمدون على قراءة محاضر الاجتماع للحصول على معلومات أكثر تساعدهم في التقييم الجيد لإمكانية استمرار الشركة من عدمها؛

أما في المرتبة الثانية نجد عبارة "جمع أدلة اثبات كافية وملائمة لتأكيد أو نفي الشك" ويعد من أهم الالتزامات التي أكد عليها معيار التدقيق الجزائري رقم 570، بحيث يتوجب على المدقق جمع الأدلة الكافية للحكم السليم على مدى قدرة الشركة على الاستمرار، ولكي تكون لديه دعائم كافية يستند إليها رأيه خاصة في حال قيام دعوى قضائية ضده؛

تأتي في المرتبة الموالية "تحليل ومناقشة التدفق النقدي والربحية والتوقعات المستقبلية مع الإدارة" وهي مؤشر جد مهم في تقييم استمرارية الشركات يتوجب على المدقق التركيز عليه؛

أما في المرتبة الرابعة نجد عبارة "تحلل العوامل التي يمكن أن تخفف الشك بعدم قدرة الشركة على الاستمرار" وهو اجراء مهم أيضا ركزت عليه معظم الاصدارات الوطنية والدولية في مجال التدقيق، بحيث يمكن أن يتوصل المدقق الى وجود مؤشرات سلبية تهدد استمرارية الشركة، لكن في المقابل يمكن أن تكون هناك عوامل مخففة لتلك المشاكل والتي يمكن بوجودها ينخفض خطر عدم قدرة الشركة على الاستمرار.

تأتي في المراتب الموالية العبارات المتبقية والتي تعتبر أيضا من المسؤوليات المهمة التي نص عليها معيار التدقيق الجزائري رقم 570.

3.4.4- اختبار الفرضية الثالثة

الجدول رقم(10): اختبار T-test للفرضية الثالثة

القرار	مستوى الدلالة	قيمة إحصائية T	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
فروق معنوية	0.000	5.93	3	1.17	3.59	إذا استنتجت أخيرا أن الادارة أفصحت عن وجود شك جوهري ووضحت خططها لمواجهة فإنك تصدر تقرير غير متحفظ مع إضافة فقرة توضيحية
فروق معنوية	0.000	8.59	1	1.15	3.83	إذا لم تشير الادارة في القوائم المالية الى وجود شك جوهري رغم وجوده فإنك تصدر تقرير بتحفظ أو تقرير سلبي
فروق معنوية	0.000	7.14	2	1.22	3.74	إذا استنتجت أن تطبيق فرضية الاستمرار التي تتبناها الادارة غير ملائم فإنك تصدر تقرير سلبي
فروق معنوية	0.000	8.36	(3)	1.11	3.79	التقرير عن الاستمرارية

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات Spss

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة المتوسط الحسابي للتقرير عن الاستمرارية قدرت ب3.79، كما نلاحظ أن جميع المتوسطات أكبر من المتوسط الفرضي أي أن المدققين محل الدراسة غالبا ما يلتزمون بالتقرير عن الاستمرارية كما نص عليه معيار التدقيق الخاص بالاستمرارية

كما نلاحظ أيضا أن قيمة الانحراف المعياري للعبارات (0.75) صغيرة مما يشير الى تقارب اجابات افراد العينة وعدم تشتتها عن بعضها.

وتظهر لنا نتائج اختبار T المجمعة في الجدول أعلاه أن قيم الدلالة الاحصائية لجميع العبارات هي 0.000 وهي أقل من 5%، وكذلك قيمة احصائيات T المحسوبة لكامل الجدول أكبر من قيمة T الجدولية (1.980)، مما

يدل على وجود فروق ذات دلالة معنوية احصائيا، وبالتالي يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول صحة الفرضية البديلة، بمعنى أن المدقق الخارجي في الجزائر يلتزم بمسؤوليته المتعلقة بالتقرير عن الاستمرارية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 570.

5- خاتمة

بعد عرضنا لمفهوم استمرارية الشركات وأهمية إلزام المدقق الخارجي بتقييمها، وتوضيح مسؤولياته اتجاهها وفق ما جاء في معيار التدقيق الجزائري رقم 570 المتعلق باستمرارية الاستغلال، ثم القيام بدراسة استقصائية لعينة من المدققين الخارجيين في الجزائر لمعرفة مدى التزامهم بتلك المسؤوليات، تم التوصل إلى أن هناك التزام من طرف المدققين محل الدراسة بمختلف المسؤوليات التي نص عليها المعيار المذكور، ومن أهم تلك المسؤوليات ما يلي:

- يلتزم المدقق الخارجي في الجزائر بدراسة تقييم الادارة لاستمرارية الشركة، ويناقش معها ذلك التقييم، وهذا ما ركز عليه معيار التدقيق رقم 570 بحيث أن من مسؤولية الإدارة اعداد تقييم لاستمرارية الشركة، أما مسؤولية المدقق فهي دراسة ذلك التقييم والاستفسار عن وجود أية أحداث قد تثير الشك في الاستمرارية؛
- يقوم المدقق الخارجي بإجراءات اضافية للتأكد من الشكوك وذلك بعد توصله لوجود أحداث أو ظروف تثير الشك في الاستمرارية؛
- يقوم المدقق الخارجي في الجزائر بالتقرير عما توصله إليه فيما يخص الاستمرارية وفق الحالات التي نص عليها معيار التدقيق الجزائري رقم 570.

5- قائمة المراجع

- 1- آدم الطيب حماد حامد، دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من مخاطر التوريق لضمان استمرارية المنشأة، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، 2017؛
- 2- أفكرين عادل السيد علي، الخذري مصباح عمار خليفة، تصنيف مؤشرات تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية من وجهة نظر مراجعي الحسابات، مجلة البحوث المالية والاقتصادية، العدد2، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي، ليبيا، 2017؛
- 3- دليير موسى أحمد، تعزيز تطبيق معيار التدقيق الدولي 570 المتعلق باستمرارية الوحدة الاقتصادية باستعمال نموذجي **Kida and Z-Score**، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد15، العدد48، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة تكريت، 2019؛
- 4- الذنبيات عبد القادر، دور المدقق الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في الأردن، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 1991؛

- 5- الشويات زياد مصطفى محمود، مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي الخاص بالاستمرارية من قبل مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة اليرموك، الأردن، 2004؛
- 6- عاهد عيد سرحان، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، 2007؛
- 7- كرار سليم عبد الزهره حميدي، الابلاغ عن تعليقات الادارة وتأثيره في تكلفة التمويل وانعكاسهما على استمرارية الشركة، أطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق، 2021؛
- 8- المطري أحمد صالح يحي، مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي الخاص بالاستمرارية من قبل مدققي الحسابات الخارجيين في اليمن، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الأردن ، 2013؛
- 9- المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر، 2017؛
- 10- منسى الشيماء عبد الغني يوسف، أثر التحليل الاستراتيجي على تقييم مدى استمرارية منشأة العميل، مجلة البحوث المالية والتجارية، العدد1، كلية التجارة، جامعة بور سعيد، 2019؛
- 11- ناظم حسن رشيد، بشرى ابراهيم كوثر، تأثير استخدام العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدقق لتقييم استمرارية الشركة، مجلة جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 8، العدد2، 2018.