

تدقيق استمرارية المنشآت الصغيرة والمتوسطة في ظل تبني معيار الإبلاغ المالي الدولي SMEs برنامج تدقيق مقترح*

Auditing the continuity of small and medium enterprises in light of the adoption of the International Financial Reporting Standard (SMEs) a proposed audit program

أ.د. عامر محمد سلمان الجنابي

Prof. Dr. Amer Muhammad Salman

المعهد العالي للدراسات المحاسبية

والمالية/ جامعة بغداد

Higher Institute of Accounting Studies

Finance/University of Baghdad

amer.m@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

الباحث/ خليل هادي عبد عون

Researcher/ Khalil Hadi AbedAoun

المعهد العالي للدراسات المحاسبية

والمالية/ جامعة بغداد

Higher Institute of Accounting Studies

Finance/University of Baghdad

Khaleel.aoun1501@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

المخلص

يهدف البحث الى التعرف على المنشآت الصغيرة والمتوسطة في الفكر المحاسبي من حيث التعريف والمفهوم، ومعيار الإبلاغ المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، ومعايير التدقيق الدولية معيار (570) تقييم الاستمرارية هذا في الجانب النظري أما الجانب العملي فقد جرى تحليل مؤشرات الاستمرارية لقياس انعكاس تبني معيار الإبلاغ المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم على إجراءات المدقق في تدقيق استمرارية الشركات باستخدام نموذج Sherrod عن طريق تطبيق النموذج على البيانات المالية للشركة بموجب النظام المحاسبي الموحد والبيانات المالية للشركة بعد تطبيق معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم. واقتراح برنامج تدقيق للتحقق من مدى التزام الإدارة بفرض الاستمرارية مُعد وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وقد توصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات أبرزها. إن تبني معيار الإبلاغ المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم يؤثر بشكل دال من الناحية الإحصائية في نتائج تقييم استمرارية الشركة. ولا توجد برامج تدقيق للتحقق من مدى ملاءمة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في إعداد البيانات المالية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم لدى مكاتب مراقبي الحسابات. وأوصى البحث بضرورة اعتماد برنامج التدقيق المقترح لتدقيق استمرارية المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم. الكلمات المفتاحية: برنامج تدقيق، فرض الاستمرارية، المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، معيار SMEs، المعيار الدولي للتدقيق رقم (570).

Abstract:

The research aims to identify small and medium enterprises in accounting thought in terms of definition and concept, the international financial reporting standard for small and medium-sized enterprises, and the international auditing standards Standard (570) this continuity assessment in the theoretical side. As for the practical side, continuity indicators were analyzed to measure the reflection of adopting a standard International financial reporting for small and medium-sized enterprises on the auditor's procedures in auditing the continuity of companies using the Sherrod

* بحث مستل لنيل شهادة محاسب قانوني (التأثيرات المحتملة لتطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة SMEs في إجراءات المدقق للتحقق من الاستمرارية)

model by applying the model to the company's financial statements under the unified accounting system and the company's financial statements after applying the SME standard. The proposal for an audit program to verify the extent of management's commitment to imposing continuity is prepared in accordance with international auditing standards. The research reached a set of conclusions, the most prominent of which is. The adoption of the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Enterprises has a statistically significant effect on the results of assessing the viability of the company. There are no auditing programs to verify the appropriateness of the administration's use of the going concern basis in preparing financial statements in small and medium-sized enterprises with auditors' offices. The research recommended the necessity of adopting the proposed audit program to audit the continuity of small and medium-sized enterprises.

Key words: Auditing Program, Continuity Enforcement, Small and Medium-sized Enterprises, SMEs standard, International Standard on Auditing No. (570).

المقدمة:

إنَّ المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم تتميز بعدد من الخصائص التي تميزها عن غيرها من المنشآت، حيث إنَّ هذا المعنى لا يقتصر فقط على حجم هذه المنشآت بل كذلك لخصائصها النوعية ومؤشراتها الكمية، لذا يجب على مدقق أي منشأة أن يوائم أسلوب التدقيق مع ظروف المنشأة ومهمة التدقيق. حيث إنَّ أهداف التدقيق هي نفسها عند تدقيق المنشآت بمختلف أحجامها وتعميقاتها. إلا أن هذا لا يعني أن كل تدقيق يتم التخطيط له وأدائه بنفس الطريقة دائماً. وخصوصاً عند تغيير أسس القياس والافصاح المحاسبية عن طريق تبني معايير محاسبية جديدة. ولكون حجم المنشأة يؤثر على إمكانية مقاومة الحالات السلبية، لذا يطلب المعيار الدولي للتدقيق رقم (570) الاستمرارية من المدقق عند التخطيط وإنجاز إجراءات التدقيق الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة فيما يتعلق بمدى ملائمة استخدام الإدارة لافتراض المنشأة المستمرة عند اعداد البيانات المالية. وذلك لاحتواء هذه المنشآت على مناطق خطر كثيرة منها ضعف الهيكلية وتضارب المهام وقلة الرقابة وضعف النظام المعلوماتي. لذا وعن طريق هذا البحث، سنتناول ماهية المنشآت الصغيرة والمتوسطة ومعياري الإبلاغ المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم SMES وفرض الاستمرارية في المحاسبة والتدقيق وأهم الإجراءات التي يتناولها المدقق في تقييم قدرة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم على الاستمرار وإدارة المخاطر عن طريق نموذج برنامج التدقيق المقترح في ضوء معايير التدقيق الدولية

المحور الأول

منهجية البحث ودراسات سابقة.

1-1 منهجية البحث

1-1-1 مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في عدم وجود برنامج تدقيق للتحقق من مدى ملائمة استخدام الإدارة فرض الاستمرارية المحاسبي في أعداد بياناتها المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم يأخذ بنظر الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية ومعياري التدقيق الدولي (570) تقييم الاستمرارية لدى مكاتب مراقبي الحسابات.

1-1-2 فرضية البحث

يستند البحث على فرضية مفادها (إنّ تبني معيار الإبلاغ المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم SMEs يؤثر في نتائج تقييم الاستمرارية. مما يعكس على إجراءات المدقق في التحقق من استمرارية الشركات).

1-1-3 أهداف البحث

يسعى البحث الى تحقيق الاهداف الاتية:

- أ. التعرف على ماهية المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم في الفكر المحاسبي من حيث التعريف والمفهوم.
- ب. التعرف على أساس الاستمرارية في المحاسبة والتدقيق ومسؤولية تقييم فرض الاستمرارية.
- ت. قياس انعكاس تبني معيار الإبلاغ المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم على مؤشرات الاستمرارية.
- ج- أعداد برنامج تدقيق مقترح يتضمن إجراءات التحقق من مدى ملاءمة استخدام المنشأة فرض الاستمرارية المحاسبي في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم على وفق معايير التدقيق الدولية والتي تمكن المدقق من الاسترشاد به أثناء أداء عمله وبيان رأيه بشأن استمراريته.

1-1-4 أهمية البحث

يستمد البحث اهميته من الاهمية التي تلعبها المنشآت الصغيرة والمتوسطة في البنية الاقتصادية لأي بلد واهمية تطبيق معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم في تلك المنشآت وتطبيق معايير التدقيق الدولية المتعلقة بفرض الاستمرارية، من قبل المدقق لغرض أبداء الرأي الفني المحايد بشأن وضوح وعدالة القوائم المالية والتي تتطلب من المدقق تدقيقها على وفق برنامج تدقيق يتضمن اجراءات تأخذ بالحسبان معايير التدقيق الدولية وتراعي خصوصية المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

1-1-5 منهج البحث

لتحقيق الأهداف المتوخاة من البحث اعتمد على المنهج الاستنباطي والمنهج الوصفي الاستقرائي في جانبيه النظري والعملية وذلك عن طريق المصادر والكتب والبحوث والرسائل والاطاريح الجامعية والمجلات العربية والأجنبية.

1-1-6 أسلوب جمع البيانات

سعى الباحث في جمع البيانات والمعلومات عن طريق القوانين والتعليمات ومعايير التدقيق الدولية والقواعد المحاسبية المحلية والكتب العربية والأجنبية، والرسائل والاطاريح الجامعية والبحوث المنشورة على شبكة المعلومات (الانترنت).

1-1-7 محددات البحث

تكمن محددات الدراسة وحسب طلب الشركة محل تطبيق البحث بعدم الكشف عن اسم الشركة. لذلك لم يذكر اسم الشركة في البحث وجرى الإشارة إليه بالرمز (X).

1-2 دراسات سابقة.**1-2-1 دراسة الروبي، شيماء إبراهيم، 2018.**

أليات تطبيق معايير المراجعة المصرية على المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

هدفت هذه الدراسة الى تحقيق هدف عام وهو تقديم إطار عام يتضمن أليات تطبيق معايير المراجعة المصرية وتحديد الاعتبارات الخاصة اللازمة لإتمام عملية المراجعة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة معتمداً على أسلوب إدارة مهام التدقيق

المبني على المخاطر. وأهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة هو وجود تأثير معنوي للخصائص النوعية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم على عملية التدقيق في ضوء معايير المراجعة المصرية وتحديد الاعتبارات اللازمة لإتمام عملية التدقيق في المنشآت الصغيرة والمتوسطة. وقد توصلت الدراسة إلى وجود تأثير معنوي للخصائص النوعية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة على عملية التدقيق.

1-2-2 دراسة الأمين، ماهر وهلا يوزباشي، 2016.

إجراءات المراجعة المستخدمة في تقييم استمرارية المشروع (دراسة حالة على شركات مراجعة وطنية)

هدفت الدراسة إلى تحديد مؤشرات الشك التي تساعد مراجعي الحسابات في سوريا للتعرف على وجود شك جوهري في قدرة الشركة على الاستمرار ومدى ملاءمة هذه المؤشرات مع المؤشرات المحددة في معيار التدقيق الدولي رقم 570. والتعرف على إجراءات التدقيق الإضافية التي يتبعها مراجعي الحسابات في سوريا، في حال وجود أحداث أو ظروف قد تؤثر على الاستمرارية ومدى ملاءمة هذه الإجراءات. وتوصلت الدراسة إلى أن وجود خسائر مالية متكررة وزيادة المطلوبات المتداولة على الموجودات المتداولة هو من أهم المؤشرات التي تساعد مراجعي الحسابات العاملين في شركات التدقيق محل الدراسة في تقييم الاستمرارية.

1-2-3 دراسة Doris K. Feltham 2013.

The Adoption of International Accounting Standards for Small- and Medium-Sized Entities

هدفت الدراسة إلى تحديد ما إذا كان اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم سيؤثر على الشركات الخاصة التي تستخدم المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة قبلاً عاماً في أعداد البيانات المالية. مؤكداً على الدور الذي تلعبه التقارير المالية في عملية صنع القرار للمنشآت. ومن ثم فإن الشركات التي تفكر في اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة بحاجة إلى فهم كيفية يؤثر التغيير في المعايير المحاسبية على التقارير المالية. وقد اعتمدت الدراسة على مجموعة من التقارير المالية قبل وبعد التطبيق المتاحة لدراسة التأثيرات التي طرأت على البيانات المالية. وقد توصلت الدراسة إلى أن اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة من قبل الشركات الخاصة الأمريكية لها تأثير إيجابي حيث سيؤدي التطبيق إلى بيانات مالية عالية الجودة وتصحح عن المعاملات المالية بطريقة مماثلة للمبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً في الولايات المتحدة. وإن الاعتماد سيقبل العبء الإجمالي لإعداد التقارير المالية. نظراً لأن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم ليست معقدة مثل مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة. وقد أوصت الدراسة على أن تقوم جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين وغيرها من منظمات التعليم المهني المحاسبية بزيادة تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمواد التعليمية والتطبيقية الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

1-2-4 دراسة H. Pinar KAYA & Şaban UZAY, 2017

The Risks That Will Threaten Going Concern and Control Recommendations Case Study On SMEs

هدفت الدراسة إلى تحديد المخاطر الرئيسية التي تهدد استمرارية المشروعات الصغيرة والمتوسطة الحجم ووضع توصيات رقابية لهذه المخاطر. وقد توصلت الدراسة عن طريق تحليل البيانات التي جرى الحصول عليها أن المخاطر التي كثيراً ما تواجهها الشركات الصغيرة والمتوسطة هي مخاطر الائتمان، ومخاطر الأزمة الاقتصادية، ومخاطر السيولة، على التوالي. وهناك توصيات رقابية لا تتبعها الشركات الصغيرة والمتوسطة كثيراً وهي اتفاقية المساهمين، وخطط تقرير الاحتيال. وقد أوصت الدراسة إلى أنه ولكي تعمل الشركات بشكل فعال وتضمن استمرارية أعمالها، فمن الضروري أن تولي الأطراف ذات الصلة وخاصة مديري الأعمال أهمية لإدارة مخاطر الشركات والرقابة الداخلية الفعالة.

ومما تقدم في الدراسات السابقة يشترك الباحثان مع أوردته الدراسات السابقة في استخدام معايير التدقيق وأهميتها في تدقيق المنشآت، وأهم المخاطر التي تهدد استمرارية المنشأة ويختلف البحث عن الدراسات السابقة بأنها لم تتضمن قياس انعكاس تبني معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم SMEs على مؤشرات الاستمرارية واستخدام معيار التدقيق الدولي 570 تقييم الاستمرارية في تدقيق المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، ولم تتضمن كيفية القيام بعملية التدقيق وأعداد برنامج تدقيق الاستمرارية يساعد المدقق بأداء مهامه وأبداء الرأي في وضوح وعدالة القوائم المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

المحور الثاني

المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم في الفكر المحاسبي من حيث التعريف والمفهوم.

2. 1 مفهوم المنشآت الصغيرة والمتوسطة.

إنَّ التطرق الى موضوع المشروعات الصغيرة والمتوسطة يتطلب تحديد مفهوم هذه المشروعات من أجل توضيح معالمها وتحديد مجالات تدخلها ولا يمكن تقديم تعريف نهائي ومفهوم محدد للمشروعات الصغيرة والمتوسطة، فهو مفهوم نسبي يختلف باختلاف المعايير المتخذة لتعريف هذه المشروعات كذلك تختلف هذه المعايير بين دولة واخرى، وفقاً لاختلاف امكانياتها وظروفها الاقتصادية والاجتماعية ودرجة تطورها التكنولوجي. (المللي، 2015: 11) حيث تختلف الدول الصناعية والنامية في تعريف المشاريع الصغيرة والمتوسطة فالشركات والتي هي متوسطة في الدول النامية تعد صغيرة في الدول الصناعية كما أن الشركات الكبيرة في الدول النامية تعد متوسطة في الدول الصناعية، وذلك لاختلاف المعايير التي يجري أخذها بحسبان. والمتمثلة في المعايير الكمية والنوعية.

- المعايير الكمية: عدد العمال، قيمة المبيعات، رأس المال المستثمر، حجم الانتاج، والقيمة المضافة، والخ.....
- المعايير النوعية: استقلالية الادارة، ملكية المؤسسة تكون لفرد أو مجموعة من الافراد، والخ.....

فيعرف البنك الدولي المشروعات الصغيرة والمتوسطة باستخدام معيار عدد العمال والذي يعدُّ معياراً مبدئياً، حيث تعدُّ المنشأة صغيرة إذا كانت توظف أقل من 50 عاملاً، وهناك العديد من دول العالم تستخدم هذا المعيار لتعريف المنشآت الصغيرة والمتوسطة ففي الولايات المتحدة الامريكية وايطاليا وفرنسا تعدُّ المنشآت صغيرة ومتوسطة إذا كانت توظف حتى 500 عملاً ويعدُّ هذا المعيار جيد لسهولة عملية المقارنة وجمع المعلومات حوله، (يحيى وعبد الحليم، 2015: 5).

أما المفوضية الأوروبية فتعرّف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم بناءً على (عدد الموظفين أو حجم المبيعات أو إجمالي الميزانية العمومية). وفي الجدول الاتي يوضح الشروط المعتمدة من المفوضية الاوربية لتصنيف الشركات وكما يأتي:

جدول رقم (1) تعريف الشركات الصغيرة والمتوسطة حسب المفوضية الاوروبية

نوع الشركة	عدد الموظفين	حجم المبيعات	أجمالي الميزانية العمومية
مصغرة	أقل من 10	أقل من 2 مليون يورو	أقل من 2 مليون يورو
صغيرة	أقل من 50	أكثر من مليونين وأقل من 10 مليون يورو	أكثر من مليونين وأقل من 10 مليون يورو
متوسطة	أكثر من 50 أقل من 250	أكثر من عشرة مليون أقل من 50 مليون يورو	أكثر من عشرة مليون أقل من 43 مليون يورو

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على (Solilova and Nerudova, 2018: 1)

كما تعرفها لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC لأغراض التدقيق على أنها تلك المؤسسات التي تتصف بما يلي:-

- تركيز الملكية والإدارة في عدد صغير من الأفراد .
- موارد داخلية قليلة.
- أنظمة رقابة داخلية محدودة. (عبد الجبار، 2019: 7).

وفي العراق وابتداءً من عام 1983 فقد اعتبرت المنشآت التي تستخدم من (1 - 9) شخصاً وتستثمر أقل من مائة ألف دينار في المكائن منشآت صغيرة. وعدت المنشآت التي تستخدم من (10 - 29) شخصاً وتستثمر أقل من مائة ألف دينار في المكائن، هي منشآت متوسطة. (الجهاز المركزي للإحصاء 2017: 133).

كما حددت مسودة القانون الوطني للمشاريع الصغيرة والمتوسطة في العراق التعريف الرسمي لهذه الشركات، فالشركة الصغرى والصغيرة والمتوسطة كناية عن أي مشروع أو شركة تجارية، بما يشمل أنواع الشركات كافة مهما كان شكلها القانوني والتي يكون عدد الموظفين فيها وحجم مواردها المالية ضمن الحدود الآتية:

- أ. الشركة الصغرى تستخدم ما لا يزيد على عشرة موظفين بدوام كامل أو ما يعادل ذلك.
- ب. الشركة الصغيرة تستخدم بين 11 و50 موظف بدوام كامل أو ما يعادل ذلك، على ألا تتجاوز مبيعاتها السنوية أو ميزانيتها العمومية السنوية خمسة مليار دينار.
- ج. الشركة المتوسطة تستخدم بين 51 و200 موظف بدوام كامل أو ما يعادل ذلك، على ألا تتجاوز مبيعاتها السنوية أو ميزانيتها العمومية السنوية عشرة مليار دينار.
- د. ينبغي الالتزام بمقياس عدد الموظفين بوصفه المقياس الاساسي المعتمد. (عزيز، 2016، 34).

ويلاحظ مما سبق أن عدم الاتفاق على تعريف محدد للمشروعات الصغيرة والمتوسطة الحجم وتعدد التعريفات يعود إلى تعدد وتنوع المعايير المستخدمة لتحديد هوية المشروعات وقد لا يمثل ذلك مشكلة بل يعكس تنوعاً في ظروف وحاجات مستعمل التعريف أو المعيار لتحديد هوية المشروع الذي يهتم به. وفي هذا الصدد يذهب بعضهم إلى تفسير أسباب عدم الاتفاق على تعريف واحد للمشروع الصغير وتعدد التعريفات إلى ارتباط كل تعريف بالأسباب والدوافع العملية والضرورية من وراء اختياره.

ويرى الباحثان الى أنه يمكن تعريف المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم مهما كان تنظيمها القانوني بأنها المنشآت التي يكون فيها رأس المال وحجم المبيعات والاصول الثابتة قليلة نسبياً تعمل على استثمارها في انتاج السلع وتقديم الخدمات التي تؤدي بدورها الى زيادة الناتج القومي.

2. أهمية المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

تعدُّ المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من المحركات الرئيسية للنمو الاقتصادي والتخطيط المستقبلي، وتمثل إحدى دعائم التنمية الأساسية في أي دولة في العالم وأهميتها نابعة من الأمور الآتية:

أ. قدرة المشاريع الصغيرة والمتوسطة على امتصاص البطالة عن طريق توفير فرص عمل لقاعدة كبيرة من قوة العمل، وتطوير وتنمية طاقاتهم ومن ثمَّ فإنها مصدر مهم لتكوين الدخل والثروة والادخار، والذي يؤدي بدوره الى زيادة معدلات الاستهلاك الكلي وتوسيع دورة الانفاق والانتاج والاستثمار.

ب. تساهم هذه المشاريع في توفير سلع وخدمات لفئات المجتمع، وعلى الاخص اصحاب الدخل المنخفضة، والذين يسعون للحصول على سلع رخيصة نسبياً تتوافق مع قدراتهم الشرائية. (الو نداوي، 2008: 124).

ج. تعمل المشاريع الصغيرة والمتوسطة على تزويد المشاريع الكبيرة بالسلع والخدمات التي تحتاجها ومن ثم تعزز التكامل الصناعي إذا جرى توجيهها للعمل كمشاريع مساندة للمشروعات الكبيرة. حيث تساهم هذه المشاريع مساهمة فعالة في توفير متطلبات المشاريع الكبيرة.

د. تساهم وبشكل فعال في التنمية الاقتصادية والاجتماعية وذلك عن طريق تأثيرها على بعض المتغيرات الاقتصادية الكلية مثل اجمالي الناتج المحلي، الاستهلاك، العمالة، الادخار والاستثمار والصادرات.

هـ. تحقق التكامل بين المنشآت الصغيرة والمتوسطة والكبيرة الحجم، وتنوع وتوسع هيكل الانتاج. (العف، 2012: 19).

و. تسهم المشروعات الصغيرة عن طريق قيامها بالإنتاج المباشر او غير المباشر، على اعتبار أنها مشاريع مغذية للمشاريع الكبيرة بزيادة الناتج القومي وتنمية الصادرات والاقبال من الواردات عن طريق قيامها بالتوجيه نحو تصنيع بدائل للواردات مما يساهم في تقوية الاقتصاد الوطني. (كافي، 2014: 42).

مما سبق، يمكن القول إن الشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم هي بمثابة العمود الفقري للاقتصاد الوطني وتساعد على زيادة الناتج الوطني والنمو الاقتصادي للدول. ولهذه الأسباب، تكتسي المشاريع الصغيرة والمتوسطة أهمية كبيرة لصانعي القرار الاقتصادي في الدول المتقدمة والنامية، بما فيها العراق، بسبب دورها المحوري في التنمية الاقتصادية والاجتماعية المستدامة.

المحور الثالث

معيار الإبلاغ المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم SMEs.

3. 1. النطاق العام لمعيار الإبلاغ المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

إنَّ معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم هو معيار منفصل قائم بذاته منظم حسب المواضيع الى 35 قسماً، ويتضمن مبادئ المحاسبة التي تستند إلى معايير المحاسبة الدولية ولكن جرى تبسيطها لتناسب الكيانات داخل نطاقها. ويوفر المعيار للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم إطار عمل بديل يمكن تطبيقه من قبل الكيانات المؤهلة بدلاً من معايير الإبلاغ المالي الدولية الكاملة، ومن ثمَّ فهي متاحة لأي سلطة تشريعية لاعتمادها سواء اعتمدت أو لم تعتمد المعايير الدولية بنسختها الكاملة. (Veronica, 2019, P133) وقد هدف مجلس المعايير المحاسبية IASB من نشره معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم لتطبيقه على البيانات المالية للأغراض العامة للمنشآت غير الخاضعة للمساءلة العامة. وذلك لتحسين المعايير الموحدة لأعداد التقارير المالية التي تطبق بشكل متناسق وإمكانية مقارنة المعلومات المالية وتزويد المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم بمعايير محاسبية دولية ذات جودة عالية مفهومة ومطبقة دولياً في جميع المنشآت وتخفيف العبء على الشركات الصغيرة

والمتوسطة التي ترغب باستخدام معايير دولية تلي رغبات ومتطلبات مستخدمي البيانات المالية لهذه المنشآت. (IASB, 2009, P1، والعف، 41، 2012) ويتضمن المعيار عدداً من الاختلافات المتعلقة بالإثبات والقياس مقارنة بالمعايير الدولية للتقرير المالي بنسختها الكاملة ويتطلب إفصاحات أقل شمولية وتفصيلاً حيث أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى تخفيض ما يقرب من ٩٠% في مستوى الإفصاحات.

والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم أقل تعقيداً من المعايير الدولية الكاملة لإعداد التقارير المالية والعديد من المتطلبات الوطنية. حيث إنَّ المعيار أبسط من معايير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة بعدة طرق رئيسية منها:

- خُذفت بعض الموضوعات في المعايير الدولية الكاملة لإعداد التقارير المالية لأنها لا تتعلق بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم النموذجية.
- جرى تبسيط العديد من مبادئ الاعتراف والقياس في المعايير الدولية الكاملة لإعداد التقارير المالية.
- في الوقت الذي تسمح فيه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة باختيار السياسة المحاسبية، تسمح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم فقط بالخيارات الأسهل.
- استبعاد بعض الخيارات الأكثر تعقيداً في المعايير الدولية للتقرير المالي بنسختها الكاملة.
- هناك حاجة إلى إفصاحات أقل بكثير.
- جرت إعادة صياغة نص معايير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالكامل بلغة إنجليزية بسيطة بحيث يسهل فهمها وترجمتها. (IASB, 2020, P64, KPMG, 2018, P5).

3. 2. الكيانات المستهدفة من قبل معايير الإبلاغ المالي الدولية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

كانت إحدى أولى القضايا التي واجهت مجلس المعايير المحاسبية IASB هي وصف فئة الكيانات التي سيجري إعداد معايير الإبلاغ المالي الدولية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم لها. وسلم المجلس بأن الكيانات التي ينبغي أن تستخدم المعايير الدولية للإبلاغ المالي للمشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم في نهاية المطاف، تقع على عاتق السلطات التنظيمية الوطنية وواضعي المعايير. (IASB, 2009, P20)

ومع ذلك، فإن التحديد الواضح لنوع المؤسسات المستهدفة بالمعيار الدولي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة يعدُّ جوهرياً لتكون الهيئات التنظيمية والتشريعية والمنشآت المعدة للتقارير ومدققها على دراية بالنطاق المقصود بتطبيق المعايير الدولية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بحيث لا تؤكد المنشآت التي لا تعدُّ من المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم التزامها بالمعيار، ومن ثمَّ فهي غير مؤهلة لاستخدام المعايير الدولية للشركات الصغيرة والمتوسطة. (IASB, 2009, P5)

وقد جرى وضع تعريف واضح لفئة الكيان الذي تهدف إليه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة للاستخدام من قبل الكيانات التي:

- أ- لا تخضع للمسألة العامة.
 - ب- تقوم بنشر قوائم مالية ذات غرض عام للمستخدمين الخارجيين.
- ومن أمثلة هؤلاء المستخدمين الخارجيين الملاك الذين لا يشاركون في إدارة هذه المنشآت، والدائنين الحاليين والمحتملين، ووكالات التصنيف الائتماني (Veronica, 2019, P136).

وكذلك يرى الباحثان أن مستخدمي تقارير المنشآت الصغيرة والمتوسطة ذا نوعية محددة خصوصاً المستثمرين المستقبليين الذين يستفادون من تلك المعلومات بدراسة الجدوى الاقتصادية لاتخاذ قراراتهم بإنشاء تلك المشاريع من عدمها.

وإنّ المسألة العامة كمبدأ أساسي لتحديد الكيانات التي يُقصد لها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة وتلك التي لا تهدف إليها. ويوضح معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم إن المنشأة تعد خاضعة للمساءلة العامة (ومن ثمّ يجب أن تستخدم المعايير الدولية الكاملة لإعداد التقارير المالية) إذا:

أ. كانت أدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين الخاص بها يجري تداولها في سوق عام أو كانت هذه المنشأة في طريقها لإصدار مثل هذه الأدوات للتداول في سوق عام (سوق تداول وطني أو أجنبي أو سوق تداول خارج المقصورة سواء كان في الأسواق المحلية أو الإقليمية).

ب. كانت تحتفظ بأصول بصفتها مستأمن لقطاع واسع من المجموعات الخارجية كأحد الأنشطة الرئيسة لها. وتستوفي هذا الضابط معظم البنوك والاتحادات الائتمانية وشركات التأمين والسماصرة/ المتعاملين في الأوراق المالية وصناديق الاستثمار وبنوك الاستثمار. (SOCPA,2019,P09).

وعن طريق ما جرى عرضه آنفاً، يرى الباحثان أن مجلس المعايير المحاسبية IASB قد أضاف معياراً وصفاً لتصنيف المنشآت الصغيرة والمتوسطة، وأضيف إلى معايير الحجم الأخرى الدولية والمحلية المعتمدة، للتعريف بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة عن طريق تطبيق معيار المساءلة أتجاه الجمهور كأساس لهذا التصنيف، لتحديد المنشآت المؤهلة بتطبيق المعيار التي تدخل ضمن نطاقه. ويمكن القول ان الشركات الداخلة في سوق الأوراق المالية والمؤسسات المالية (البنوك) ليست ضمن نطاق معايير الإبلاغ المالي الدولية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

المحور الرابع

الاجراءات التدقيقية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم في ضوء فرض الاستمرارية وعلى وفق معايير التدقيق الدولية.

4. 1 أساس الاستمرارية في المحاسبة

تفترض المحاسبة المالية إن المنشأة وحدة محاسبية مستمرة، وطالما أنه ليس هناك دليل على عكس ذلك، فانه يفترض أن للوحدة المحاسبية عمر أطول من الأعمار الإنتاجية للأصول التي تستخدمها بمعنى أن الوحدة المحاسبية ذات عمر مستمر بينما الأصول التي تستخدمها ذات أعمار محدودة ويترتب على ذلك إعداد كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل بافتراض أنه ليس هناك اتجاه أو نية أو ضرورة لتصفية الوحدة المحاسبية أو تقليص نطاق أعمالها. (طبايبيّة, 2016, 238) ويرى فقهاء المحاسبة أن فرض الاستمرارية هي الفرضية التي يُعتمد عليها عند إجراء القياس المحاسبي القائم وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية وعن طريق ذلك تقوم الأصول الثابتة فطالما أن المنشأة ليست في حالة تصفية اضطرارية التي تستوجب التخلص من تلك الأصول وتحويلها إلى أصول نقدية ومن ثمّ فليس من الملائم تقويمها بالأسعار الجارية لأغراض إعداد المركز المالي للمنشأة مما يجب الالتزام بالتكلفة التاريخية، ومن ثمّ تحديد إهلاكها ومبالغ إطفائها على أساس التكلفة التاريخية بصرف النظر عن التغيرات في قيمتها خلال الفترات اللاحقة. (شاهين, 2011, 158) حيث يفترض المحاسب أن حياة المنشأة مستمرة إلى ما لا نهاية ولا يجري الربط مطلقاً بين حياة المنشأة وحياة ملاكها، وهذا هو الامر الطبيعي حيث إنّ استمرارية المنشأة هي الأصل والتصفية هي الاستثناء. (الطويل, 2013, 17) وعندما يكون من المناسب استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة تُسجل الأصول والالتزامات على أساس أن المنشأة ستكون قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها ضمن النشاط الاعتيادي للمنشأة. (ISAS,S570,P4). ويرى الباحثان أن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة يعد أمراً أساسياً لتطبيق الإطار المحاسبي المناسب لأعداد القوائم المالية للمنشأة.

4. 2 أساس الاستمرارية في التدقيق

لقد أصبح العمل التقليدي المتعارف عليه لعمل المدقق الخارجي، والذي يقتصر على إبداء رأيه الفني المحايد عن مدى تعبير كل من الحسابات الختامية والميزانية عن نتائج الأعمال والمركز المالي للمنشأة محل التدقيق غير كافي لغرس طمأنة الجهات المختلفة التي تتعامل مع المنشأة والتي تعتمد على رأي المدقق كأساس لاتخاذ القرارات المالية المختلفة في مجال الاستثمار والائتمان، ولقد عدُّ المدققون حتى وقت قريب أن تطبيق فرض الاستمرارية في التدقيق أمراً غير مناسب بسبب ظروف عدم التأكد التي تحيط بالتعامل مع هذا الفرض، وما يترتب على ذلك من قيام المدقق بتقييم ومراجعة التنبؤات المالية وغير المالية، إلا إنه قد أصبح مقبولاً في الوقت الحالي وفي ظل المشاكل المالية وغير المالية التي تحيط بمناخ النشاط الاقتصادي اليوم أن يبدي المدقق رأيه عن قدرة المنشأة على الاستمرارية في نشاطها خلال المستقبل المنظور، وعدم وجود ما يعيق قدرتها على الاستمرارية. (الطويل، 2013، 18) و الاستمرارية في التدقيق هو أن يبدي مدقق الحسابات رأيه عما إذا كانت المنشأة قادرة على الاستمرار في نشاطها من عدمه، وأن يأخذ بعين الاعتبار عند تدقيق القوائم المالية مدى قدرة المنشأة على الاستمرار في أعمالها وأنشطتها لمدة عام بعد انتهاء إعداد البيانات المالية موضع التدقيق. ويجب أن ينبه مدققي الحسابات لمحاولات الإدارة لإعطاء بيان كاذب لمركز المنشأة المالي ونتائج التشغيل، وفيما تقدمه من قوائم مالية احتيالية تعد من العوامل الرئيسية في مخاطر التدقيق، ولهذا فقد تعدى تأثير المدقق في إبداء الرأي الفني المحايد الى التنبؤ بقدرة العملاء على الاستمرار في المستقبل مطبقاً في ذلك ما صدر عن معيار التدقيق الدولي (570) بشأن المؤشرات والإجراءات التي يتعين على المدقق أخذها بعين الاعتبار للحكم على قدرة العميل على الاستمرار. (الشحنة، 2015، 92). ويرى الباحثان أن الرأي الصادر عن مدققي الحسابات هو لتأكيد مصداقية وموثوقية البيانات المالية للمنشأة استناداً الى الاحكام والاستنتاجات التي توصل اليها المدقق عند اجراء تقييم الاستمرارية في تاريخ الموافقة على البيانات المالية، ولكون أن المدقق مسؤولاً عن رأي التدقيق الصادر على الأقل في المستقبل القريب نسبياً لإصدار تقرير التدقيق الخاص به، لذا فإن المدقق يجب يأخذ في الاعتبار عند اصدار الرأي الى أن الأحكام التي كانت معقولة في ذلك التاريخ قد لا تتوافق مع الأحداث والظروف المستقبلية التي قد تتسبب في توقف المنشأة عن الاستمرار كمنشأة مستمرة.

4. 3. مسؤولية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار

تتطلب معظم اللوائح والمعايير المحاسبية بما في ذلك المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم SMEs على وجه التحديد من الإدارة تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في مزاوله نشاطها، ما لم تكن الإدارة تنوي تصفية المنشأة أو إيقافها. وقد أشار معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم الى أنه عند إعداد البيانات المالية، يجب على إدارة المنشأة التي تستخدم هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية أن تعد بياناتها المالية على أساس الاستمرارية وإجراء تقييم لقدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة. (IFRS, SMEs, NO3, 2015). وينطوي تقدير الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة على إجراء حكم شخصي في لحظة زمنية معينة، بشأن النتائج المستقبلية غير المؤكدة بطبيعتها للأحداث أو الظروف التي قد تلقي بظلالها على المنشأة وتؤثر في إمكانية المنشأة على الاستمرار. ومن العوامل ذات الصلة بذلك الاجتهاد هو حجم المنشأة وتعقيدها، وطبيعة وحالة اعمالها ودرجة تأثرها بالعوامل الخارجية التي تؤثر على الاجتهاد المتعلق بنتيجة الاحداث أو الظروف. ويستند أي اجتهاد بشأن المستقبل الى المعلومات المتاحة في الوقت الذي يجري فيه إجراء هذا الاجتهاد. وقد تقضي الاحداث اللاحقة الى نتائج غير متسقة مع الاجتهادات التي كانت تبدو معقولة في الوقت الذي أُجريت فيه. (ISAs, NO570, p5, 2020). وعندما تحدد الإدارة شكوكاً جوهرية حول قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة، ولتخفيف الشك الجوهري كنتيجة لأخذ خطط الإدارة بعين الاعتبار، يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم:

- الظروف أو الأحداث الرئيسية التي أثارت شكاً جوهرياً حول قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة (قبل النظر في خطط الإدارة).
- تقييم الإدارة لأهمية تلك الظروف أو الأحداث فيما يتعلق بقدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها.
- خطط الإدارة التي خففت الشك الجوهري حول قدرة المنشأة على الاستمرار على أساس مبدأ الاستمرارية.

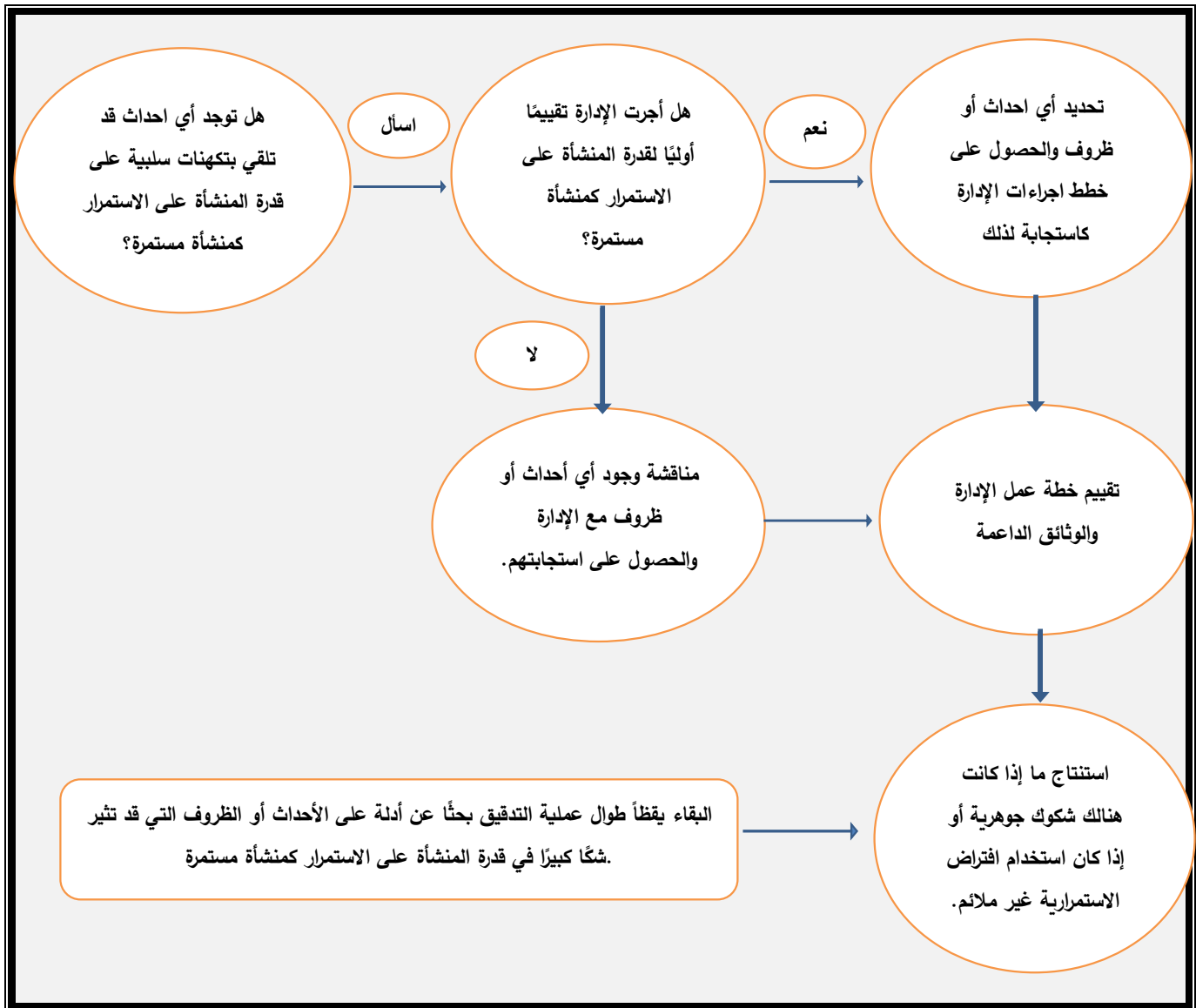
(FASB,2014, P3)

أما المدقق فتتلخص مسؤوليته في التحقق من مدى استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في أعداد البيانات المالية، وما إذا كانت هنالك شكوك جوهريّة حول قدرة المنشأة على الاستمرار يستوجب الإفصاح عنها في البيانات المالية عن طريق الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة. وتوجد هذه المسؤولية حتى لو لم يتضمن إطار إعداد التقارير المالية على متطلب صريح لقيام الإدارة بعمل تقييم محدد لقدرة المنشأة على الاستمرار. (الهوراني، 2013، 49). ويرى الباحثان أن مسؤولية المدقق حول قيامه لإجراءات التحقق من استمرارية الشركة وفق معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم سوف تكون أكثر عمقاً وفاعلية كون تلك المنشآت أقل حجماً وأكثر تخصصاً ونوعاً مقارنة بالمنشآت الكبيرة التي تعمل وفق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الأساسية.

4.4. إجراءات المدقق لتقييم الخطر والنشاطات ذات العلاقة.

إنّ الغرض من تقييم المخاطر هو لتوفير أساس ونقطة مرجعية لما هو مطلوب للاستجابة على نحو ملائم عن طريق تصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية مصممة بصورة جيدة وكافية. وعند وجد مؤشرات تثير الشك المهني لدى المدقق في قدرة المنشأة على الاستمرار يتوجب عليه الحصول على أدلة مناسبة لتعزيز أو نفي هذا الشك وتزايد فرص المدقق في تجنب المسؤولية القانونية كلما ارتفعت جودة التدقيق التي يقوم بها، كما أن وجود صعوبات مالية لدى الشركات يعدّ من العوامل التي تدفع بالإدارة لتلاعب وإخفاء الحقائق. (الأخضر، 2014، 256) ومن ثمّ عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، لتوفير أساس لتحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى الاقرارات، ينبغي أن يدرس المدقق إمكانية وجود أحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة. وعلى المدقق أن يحدد ما إذا كانت الإدارة قد أجرت بالفعل تقيماً مبدئياً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. (IFAC,2011,VI1,P169) ويوضح الشكل الاتي خطوات إجراءات المدقق للتحقق من تقييم الإدارة لاستمرارية المنشأة محل التدقيق.

الشكل رقم (1) إجراءات المدقق للتحقق من تقييم الإدارة لاستمرارية المنشأة.



المصدر: من أعداد الباحثان بالاعتماد على (IFAC, 2018, VI1, P136)

وكجزء من إجراءات تقييم المخاطر، على المدقق تصميم الإجراءات التي تبحث بفاعلية عن الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة. وعند تحدد المدقق الأحداث أو الظروف التي قد تثير الشك في تقييم الاستمرارية التي لم تحدها الإدارة، يجب على المدقق فهم سبب عدم تحديد الأحداث أو الظروف ذات الصلة، وتحديد ما إذا كان هناك قصور كبير في الرقابة الداخلية لتوفير أساس لتصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق الإضافية. (KPMG, 2020, P7). وقد حدد معيار التدقيق الدولي رقم (570) مجموعة من المؤشرات والمصنفة الى مؤشرات مالية وتشغيلية ومؤشرات أخرى. والتي تساعد المدقق على اكتشاف حالات الشك حول إمكانية استمرار نشاط المنشأة، مع الإشارة الى أن وجود واحد أو أكثر من هذه المؤشرات لا يدل دائماً على أن فرض الاستمرارية موضع شك جوهري. وتشمل هذه المؤشرات:

جدول رقم (2) مؤشرات الاحداث والظروف التي تؤدي الى الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار.

المؤشرات	الوصف
مؤشرات مالية	<ul style="list-style-type: none"> • صافي الالتزامات المالية أو وضع صافي الالتزامات الحالية. • اقتراب القروض محددة الاجل من موعد استحقاقها دون وجود فرص واقعية للتجديد أو للسداد، أو الاعتماد المفرط على الاقتراض قصير الاجل لتمويل أصول طويلة الاجل. • وجود دلالات على سحب الدعم المالي من قبل الدائنين. • وجود تدفقات نقدية تشغيلية سالبة تشير إليها القوائم المالية التاريخية أو المستقبلية. • النسب المالية الرئيسية السلبية. • الخسائر التشغيلية الجوهرية أو التدهور الكبير في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد التدفقات النقدية. • التأخر في توزيع الأرباح أو توقفها. • عدم القدرة على السداد للدائنين في تواريخ الاستحقاق. • عدم القدرة على الالتزام بشروط اتفاقيات القروض. • التحول من نظام الائتمان الى نظام الدفع عند الاستلام في المعاملات مع الموردين. • عدم القدرة على الحصول على التمويل اللازم لتطوير منتجات جديدة أساسية أو غيرها من الاستثمارات الضرورية.
مؤشرات تشغيلية	<ul style="list-style-type: none"> • عزم الإدارة على تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات. • خلو المناصب الإدارية العليا مع عدم توفر البديل. • خسارة سوق رئيسي، أو عميل رئيسي، أو حق امتياز، أو مورد رئيسي. • مشكلات العمالة. • نقص في الموارد المهمة. • ظهور منافس ناجح للغاية.
مؤشرات اخرى	<ul style="list-style-type: none"> • عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال أو المتطلبات النظامية أو التنظيمية الأخرى. • الإجراءات القانونية أو التنظيمية المعلقة ضد المنشأة والتي قد تؤدي أن تكللت بالنجاح، الى دعاوي لن تكون المنشأة على الأرجح قادرة على الإيفاء بها. • التغييرات في الأنظمة واللوائح أو في سياسة الحكومة، التي من المتوقع ان تؤثر سلباً على المنشأة. • الكوارث غير المؤمن ضدها أو المؤمن ضدها بأقل مما يجب في حال حدوثها.

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على (SOCPA, ISAs, NO570, P477, 2020).

إنَّ مؤشرات الأحداث والظروف التي تؤدي إلى شكوك حول قدرة المنشأة على الاستمرار يمكن استخلاصها والحصول عليها بسهولة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، حيث إنها ذات أحجام صغيرة وخصائص محددة، مما يعزز الشك المهني للمراجع بشكل أكثر سهولة وعلى نحو فعال. وغالبًا ما يمكن التخفيف من أهمية الأحداث أو الظروف المذكورة آنفا عن طريق عوامل أخرى. على سبيل المثال، تأثير عدم قدرة المنشأة على سداد مدفوعات ديونها العادية يمكن موازنته بخطط الإدارة للحفاظ على التدفقات النقدية الكافية بوسائل بديلة، مثل التخلص من الأصول أو إعادة جدولة سداد القروض أو الحصول على رأس مال إضافي. وإنَّ اهتمام المدقق المتعلق في هذه المؤشرات باحتمال عدم مقدرة المنشأة على الاستمرار في العمل وذلك لمقابلة

التزاماته خلال فترة زمنية مناسبة. ولهذا الغرض، تحددت الفترة المناسبة بما لا يتجاوز عام من تاريخ تدقيق القوائم المالية. (أرنز ولوبك، 2005، 69).

4. 5. تقويم تقييم الإدارة لاستمرارية الشركة.

يُعد تقويم تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة جزءاً رئيسياً من عمل المدقق للتحقق من استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية. فيجب على المدقق أن يطلب تقييم الإدارة، وتقييم الخطط والتنبؤات، والنظر في الحقائق أو المعلومات الإضافية وطلب إقرارات مكتوبة. ويجري تنفيذ العديد من إجراءات التدقيق المذكورة في السياقات الاعتيادية للتدقيق أيضاً على سبيل المثال تحليل ومناقشة التدفقات النقدية، وقراءة المحاضر للإشارة إلى صعوبات التمويل. (Lisette&Robert,2019,p345) وعند تقدير تقييم الإدارة يجب على المدقق أن يغطي نفس الفترة التي استخدمتها الإدارة لعمل تقييمها كما هو مطلوب وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق أو وفقاً للقانون أو النظام إن كان يحدد فترة أطول. وفي حالة كون تقييم الإدارة يغطي فترة أقل من اثني عشر شهراً من تاريخ البيانات المالية فعلى المدقق أن يطلب من الإدارة تمديد فترة تقييمها إلى اثني عشر شهراً على الأقل من ذلك التاريخ. وعند التقدير على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار ما إذا كان تقييم الإدارة يشمل المعلومات ذات العلاقة التي يكون المدقق على علم بها نتيجة التدقيق. (IFAC,2011,VII,P171). وينبغي على المدقق أن يستفسر من الإدارة حول معرفتها بالأحداث أو الظروف ما بعد فترة تقييم الإدارة التي يمكن أن تلقي بتوقعات سلبية على قدرة الشركة على الاستمرار. (الحوارني، 2013، 46). وقد لا تعد إدارات المنشآت الصغيرة والمتوسطة تقيماً مفصلاً بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، ولكنها قد تعتمد بدلاً من ذلك على معرفتها المعمقة بالإعمال والافاق المستقبلية المتوقعة. ولكن وفقاً لمتطلبات معيار الاستمرارية، يتطلب من المدقق تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرار لذا فعلى المدقق مناقشة تمويل المنشأة المتوسط وطويل الاجل مع الإدارة، على أن تتوفر إمكانية تأييد مزاعم الإدارة بما يكفي من الأدلة الموثقة والاستفسار والتقصي عن الوثائق الداعمة وعدم تناقضها مع فهم المدقق للمنشأة. (SOCPA,ISAs,NO570,P478,2020).

4. 6. أثر تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار على تقرير المدقق.

إنَّ الهدف الرئيس لتدقيق حسابات شركة ما هو إبداء رأي فني محايد حول قوائمها المالية. ونظراً لأن تقرير التدقيق يعتمد عليه العديد من الأطراف ذات المصلحة في اتخاذ قراراتهم، فإنه يجب على المدقق أن يأخذ بالحسبان الاحداث والمعلومات التي يمكن أن تعبر على إمكانية الفشل المالي للمنشأة في المستقبل القريب. وفي هذا المجال فقد حدد المعيار الدولي للتدقيق رقم (570) أشكال التقرير ونوع الرأي الذي يبديه المدقق، نلخص ذلك في الحالات التالية: (شريقي، 2016، 232).

• حالة احتساب أساس الاستمرارية ملائم: يمكن أن يتخذ رأي المدقق الاشكال الاتية:

- أ- رأي غير متحفظ، وذلك في حالة حصول المدقق على ادلة تدقيق كافية ومناسبة تدعم رأي المدقق.
- ب- رأي متحفظ أو سلبي، وذلك إذا كانت الملائمة تعود الى عوامل التخفيف التي اتخذتها الإدارة وخصوصاً الخطط المستقبلية، ويجب على الإدارة الإفصاح عنها في القوائم المالية، على أن تفصح الإدارة عن هذه الحقيقة بالشكل الكافي.

- حالة احتساب أساس الاستمرارية ملائم ولكن مع وجود عدم تأكد جوهري.

ويمكن أن يأخذ رأي المدقق الاشكال الاتية :

أ. أبداء رأي غير متحفظ، في حالة إجراء الإدارة إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن عدم التأكد الجوهري، ويجب أن يتضمن تقرير المدقق قسماً منفصلاً تحت عنوان عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية وذلك لغرض:

- لفت الانتباه إلى الايضاح المرفق بالقوائم المالية الذي يفصح عن الشك الجوهري.
- إنَّ بيان هذه الاحداث أو الظروف تشير إلى وجود عدم تأكد جوهري قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على الاستمرار، وأن رأي المدقق غير متحفظ فيما يتعلق بهذا الأمر.

ب. أبداء رأي متحفظ أو رأي سلبي، حسب مقتضى الحال في حالة عدم وجود إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن عدم التأكد الجوهري. والنص في قسم أساس الرأي المتحفظ في تقرير المدقق، على وجود عدم تأكد جوهري قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على الاستمرار وإن القوائم المالية لا تفصح بشكل كافٍ عن هذا الأمر.
(SOCPA, ISAs, NO570, P480, 2020).

- حالة احتساب أساس الاستمرارية غير ملائم.

عندما تبدي الإدارة أنها قد أعداد قوائمها المالية باستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ولكن بحسب تقدير المدقق يعد استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في اعداد القوائم المالية غير ملائم مادياً، بناءً على الإجراءات والمعلومات التي حصل عليها، فيجب عليه أبداء رأي سلبي مع بيان في قسم أساس الرأي المؤهل (السلبي) في تقرير المدقق بأن هناك شكاً جوهرياً يلقي بظلاله على قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة وأن البيانات المالية لا تفصح بشكل كافٍ عن هذا الأمر.
(IAASB, 2015, P2)

وأجمالاً، عندما تكون هناك أي مؤشرات تثير الشكوك حول قدرة المنشأة على الاستمرار، فإنه يجب على المدقق إجراء اختبارات للتأكد من طبيعة المشكلة التي تثير مثل هذا الشك. وإذا ما توصل المدقق الى قناعة بعدم قدرة المنشأة على الاستمرار، فيجب على المدقق أن يأخذ الرأي المناسب في تقريره معرباً عن رأيه في البيانات المالية. ومع ذلك، فإن القيود المتأصلة لها آثار محتملة على قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تكون أكبر للأحداث أو الظروف المستقبلية التي قد تتسبب في توقف المنشأة عن الاستمرار. ولا يستطيع المدقق توقع مثل هذه الأحداث أو الظروف المستقبلية. ووفقاً لذلك، لا يمكن احتساب عدم وجود أي مؤشر على عدم تأكد جوهري حول قدرة المنشأة على الاستمرار في تقرير المدقق ضمناً لقدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة.

المحور الخامس

الجانب التطبيقي/ قياس انعكاس تبني معيار الإبلاغ المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم SMEs على

إجراءات المدقق في التحقق من استمرارية الشركات. وبرنامج التدقيق المقترح

5.1. تحليل مؤشرات الاستمرارية ونتائج الاختبار

غاية تحليل مؤشرات الاستمرارية قياس انعكاس تبني معيار الإبلاغ المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم على إجراءات المدقق في تدقيق استمرارية الشركات استخدم الباحثان نموذج Sherrod عن طريق تطبيق النموذج على البيانات المالية للشركة بموجب النظام المحاسبي الموحد والبيانات المالية للشركة بعد تطبيق معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم. وقد عمد الباحثان الى استخدام نموذج Sherrod في القياس لأنه يؤدي الى تحقيق هدفين رئيسيين هما:

- تقييم مخاطر الائتمان.
- التنبؤ بالفشل المالي.

إذ يستخدم الهدف الأول من قبل البنوك المانحة للقروض لتقييم المخاطر الائتمانية عند منح القروض الى الشركات. أما الهدف الثاني فهو يستخدم للتحقق من مدى إمكانية الشركات على الاستمرار وقدرة الشركة على مزاولة نشاطها ضمن المدى المنظور. وعن طريق هذه الأهداف يمكن للباحثين قياس انعكاس تبني معيار الإبلاغ المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم على إجراءات المدقق في تدقيق استمرارية الشركات عن طريق وجهتين: الأولى وجهة مخاطر الائتمان الضمنية عند التكليف الخاص للمدقق للتحقق من الجدارة الائتمانية للشركة محل التكليف الخاص. والثانية وجهة مسؤولية المدقق في التحقق من تقييم الإدارة للاستمرارية عند تدقيق البيانات المالية.

ولغرض قياس أثر التطبيق على نتائج النماذج إحصائياً واختبار الفرضية سيستخدم اختبار Wilcoxon وهو من الاختبارات اللامعلمية يستعمل مع القياسات القبلية/والبعديّة، لمقارنة عينتين مرتبطتين، أو قياسات متكررة في عينة واحدة. لاحتساب معنوية الفرق بين المتوسطات للعينات القبلية/والبعديّة، وباستخدام برنامج الحزمة الإحصائية الجاهزة للعلوم الاجتماعية SPSS. ويبين الجدول الآتي البيانات المستخدمة في تحليل النتائج.

جدول رقم (3) بيانات شركة (X) الصناعية كما في 2019/12/31.

اسم الحساب	قيمة الحساب بموجب النظام المحاسبي الموحد	قيمة الحساب بموجب معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم
الموجودات غير المتداولة	463,670,215	533,515,186
الموجودات المتداولة	1,025,828,207	1,025,828,207
اجمالي الموجودات	1,489,498,422	1,559,343,393
المطلوبات المتداولة	10,683,650	16,678,083
اجمالي المطلوبات	10,683,650	54,609,160
حقوق الملكية	1,478,814,772	1,504,734,233
صافي المبيعات	850,000,000	850,000,000
صافي الدخل قبل الفوائد والضرائب	57,891,000	57,943,307
صافي الدخل بعد الفوائد والضرائب	49,207,350	49,251,811
الأصول النقدية	980,437,707	980,437,707

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة.

تطبيق نموذج Sherrod:

بعد استخراج المؤشرات والتعويض في دالة النموذج يبين الجدول التالي قيمة دالة التنبؤ Z بموجب النموذج:

$$Z = 17X_1 + 9X_2 + 3.5X_3 + 20X_4 + 1.2X_5 + 0.10X_6$$

حيث أن:

X_1 = رأس المال العامل / إجمالي الأصول.

X_2 = الأصول النقدية / إجمالي الأصول.

X_3 = مجموع حقوق المساهمين / إجمالي الأصول.

X_4 = الأرباح قبل الفوائد والضرائب / إجمالي الأصول.

X_5 = إجمالي الأصول / إجمالي المطلوبات.

X_6 = مجموع حقوق المساهمين / إجمالي الأصول الثابتة.

وبناءً على قيمة (Z) يجري تصنيف الشركات الى خمس فئات حسب قدرتها على الاستمرارية وهذه الفئات هي:

الأولى الشركة غير معرضة لمخاطر الإفلاس $Z \geq 25$.

الثانية احتمال قليل للتعرض لمخاطر الإفلاس $20 < Z < 25$.

الثالثة يصعب التنبؤ بمخاطر الإفلاس $5 < Z < 20$.

الرابعة الشركة معرضة لمخاطر الإفلاس $5 < -Z < 5$.

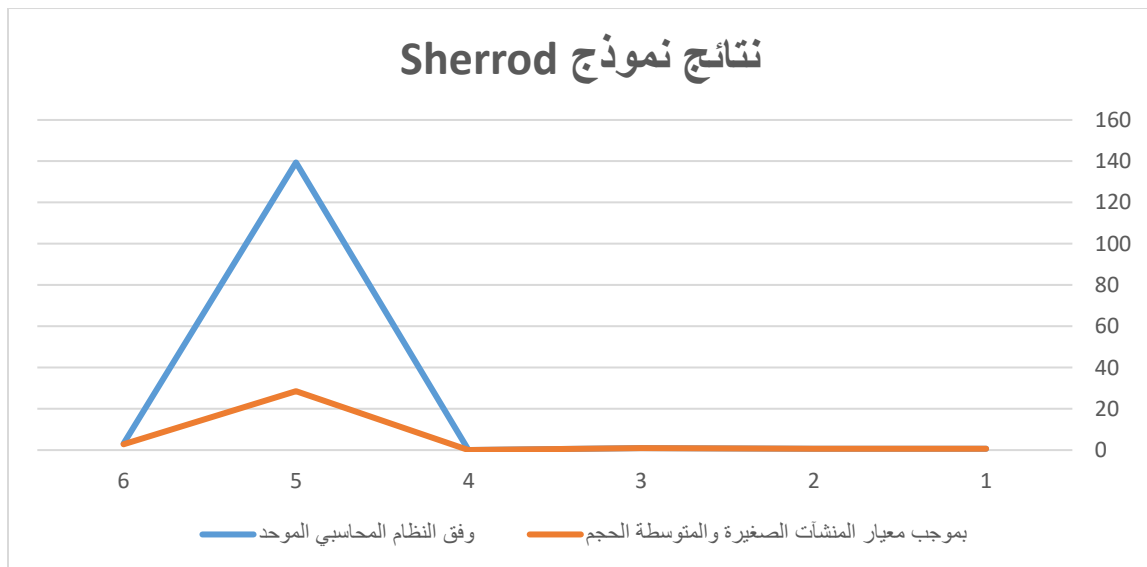
الخامسة الشركة معرضة بشكل كبير لمخاطر الإفلاس $-Z < 5$.

جدول رقم (4) قيمة دالة التنبؤ Z بموجب نموذج Sherrod

البند	قيمة البند بموجب النظام المحاسبي الموحد	قيمة البند بموجب معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم
X ₁	11.56	10.8
X ₂	5.85	5.58
X ₃	3.46	3.3
X ₄	0.8	0.6
X ₅	167.2	34.2
X ₆	0,31	0.28
Z	189.18	54.76

وتمثل نتائج الجدول أنف الذكر قيم متغيرات دالة التنبؤ بموجب أنموذج Sherrod بعد ادخال قيم المعادلات بموجب النظام المحاسبي الموحد ومعيار الإبلاغ المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم المدرجة في الجدول رقم (3).

ويبين المخطط الآتي اتجاه المتغيرات بموجب النظام المحاسبي الموحد والمتغيرات بعد تطبيق معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم: شكل رقم (2) اتجاه متغيرات دالة نموذج Sherrod



تحليل النتائج وفق نموذج Sherrod:

Descriptive Statistics					
	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
بموجب النظام المحاسبي الموحد	6	24.15667	56.467817	.040	139.400
بموجب معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم	6	5.60000	11.282721	.030	28.550

يبين الجدول أنف الذكر أن متوسط قيم X الستة بمقياس Sherrod للنتائج باستمرارية الشركة المحسوبة بموجب النظام المحاسبي الموحد بلغت 24.15667 وهي أكبر بكثير من متوسط القيم المقابلة لها بعد تطبيق معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة والبالغ 5.6، وكذلك يبين الجدول أن الانحراف المعياري لتلك القيم قد انخفض بعد تطبيق المعيار المذكور من 56.467817 الى 11.282721 وذلك يشير الى انخفاض مدى التشتت الإحصائي للقيم.

Wilcoxon Signed Ranks Test				
Ranks				
		N	Mean Rank	Sum of Ranks
بموجب معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة	Negative Ranks	6 ^a	3.50	21.00
	Positive Ranks	0 ^b	.00	.00
بموجب النظام المحاسبي الموحد	Ties	0 ^c		
	Total	6		
a. بموجب معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم < النظام المحاسبي الموحد بموجب				
b. بموجب معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم > بموجب النظام المحاسبي الموحد				
c. بموجب معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم = بموجب النظام المحاسبي الموحد				

ويبين الجدول أنف الذكر إن الرتب السلبية Negative Ranks بلغ 6 قيم، إذ إن هذه الرتب ناتجة عن طرح القيم المحسوبة بموجب النظام المحاسبي الموحد من القيم المحسوبة بموجب معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، وهذا يدل على أن جميع قيم X الستة بمقياس Sherrod للنتائج باستمرارية الشركة المحسوبة بموجب النظام المحاسبي الموحد هي أكبر من القيم المقابلة لها بعد تطبيق معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة، ولهذا السبب نلاحظ أن الرتب الموجبة Positive Ranks تساوي صفر، وكذلك ما يتعلق بالعلاقات Ties فهي مساوية للصفر أيضا لأنه لا توجد قيم لـ X متساوية بموجب النظام المحاسبي الموحد والمعيار الدولي SMEs.

ويبين الجدول كذلك أن متوسط الرتب Mean Rank السالبة بلغ 3.5، ومتوسط الرتب الموجبة بلغ صفر، مجموع الرتب Sum of Ranks السالبة بلغ 21، ومجموع الرتب الموجبة بلغ صفر.

Test Statistics ^b	
	-بموجب معيار المنشأة الصغيرة والمتوسطة الحجم - بموجب النظام المحاسبي الموحد
Z	-2.207 ^a
Asymp. Sig. (2-tailed)	.027
a. Based on positive ranks.	
b. Wilcoxon Signed Ranks Test	

ويلاحظ من الجدول أنّ الذكر أنّ قيمة (Z) بلغت -2.207 وبمستوى معنوية (Asymp. Sig. (2-tailed) بلغ 0.027 وهو اقل من مستوى الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفاً بمقدار 0.05، وهذا يدل على أن بيانات العينة أظهرت دليلاً مقنعاً على قبول فرضية البحث أي إنّ هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات قيم X المعتمدة في تقييم الاستمرارية المحسوبة وفق النظام المحاسبي الموحد عن مثيلاتها المحسوبة وفق معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة، وهذا يدل على أنّ تطبيق المعيار المذكور يؤثر بشكل دال من الناحية الإحصائية في نتائج تقييم استمرارية المنشأة. مما ينعكس على إجراءات المدقق في التحقق من استمرارية الشركات.

إنّ أثبات فرضية البحث المتمثلة بأن تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم SMEs يؤثر بشكل دال من الناحية الإحصائية في نتائج تقييم استمرارية المنشأة. مما ينعكس على إجراءات المدقق في التحقق من استمرارية الشركات. الأمر الذي يتطلب من المدقق أعداد مجموعة من الإجراءات الأساسية والاضافية للتحقق من تقييم الإدارة لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار ضمن المدى المنظور. لذلك عمد الباحثان عن طريق الجزئية الآتية من البحث الى تقديم نموذج برنامج تدقيق مقترح للتحقق من مدى قدرة المنشأة على الاستمرار. بهدف توفير مجموعة من الإجراءات التي يمكن أن يسترشد بها المدققون لأغراض الحصول على أدلة تدقيق مناسبة للوصول إلى استنتاج حول مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية عند إعداد البيانات المالية. وما إذا كان هناك عدم تأكد مادي متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير الشكوك حول قدرة المنشأة على الاستمرار.

5. 2. برنامج التدقيق المقترح للتحقق من أساس الاستمرارية

إجراءات التدقيق

يتخذ المدقق مجموعة من الإجراءات عند تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق عن طريق برنامج التدقيق، حيث يعمل المدقق على فهم طبيعة عمل المنشأة وتنفيذ اختبارات الرقابة الداخلية لتحديد طبيعة ومدى الاختبارات الأساسية والتفصيلية للعمليات، وفحص السجلات والمستندات، والحصول على الصادات الخارجية وجرد المخزون وبعد الانتهاء من الاختبارات الأساسية للعمليات والاختبارات التفصيلية للأرصدة أنفة الذكر، يعمل المدقق على تجميع ادلة التدقيق التي توصل إليها وبالإضافة الى الأدلة التي توصل إليها يتخذ المدقق مجموعة من الإجراءات لتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار ويتضمن برنامج التدقيق الآتي أهم إجراءات التدقيق الواجب أتباعها من قبل المدقق لتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار والمعدة على وفق معايير التدقيق الدولية والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة SMEs .

جدول رقم (5) نموذج برنامج تدقيق الاستمرارية المقترح

ت	إجراءات التدقيق	القائم بالعمل	رقم ورقة العمل
	الإجراءات العامة		
1	الإطلاع على القوانين والأنظمة والتعليمات كافة ذات العلاقة بالمنشأة والمتطلبات التنظيمية الصادرة من الجهات التشريعية لمتابعة التزام الإدارة بأسس أعداد البيانات المالية.		
2	فهم طبيعة المنشأة وبيئتها بما في ذلك: • عملياتها، تخصصها، حجمها صغيرة ام متوسطة. • هيكل الملكية. • الهيكل التنظيمي للمنشأة وطرق تمويلها.		
3	طرح الأسئلة الاتية على الإدارة للحصول على فكرة أولية عن مدى التزام الإدارة بأساس الاستمرارية: • هل جرى إعداد البيانات المالية على افتراض أن المؤسسة ستواصل عملياتها في المستقبل المنظور؟ • هل جرى إعداد البيانات المالية للأغراض المتعلقة بتخصصها او نوعها باستخدام مبدأ الاستمرارية المحاسبي، لذلك تم تسجيل الموجودات والمطلوبات على أساس أن المنشأة ستكون قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها في سياق النشاط الاعتيادي للمنشأة؟		
	إجراءات تقييم المخاطر		
1	تحديد المخاطر خلال عملية التوصل الى فهم المنشأة وبيئتها وتخصصها بما في ذلك أدوات الرقابة ذات الصلة والمتعلقة بالمخاطر التي قد تلحق بظلالها على قدرة المنشأة على الاستمرار.		
2	التحقق من اختيار المنشأة للسياسات المحاسبية وتطبيقاتها بما يلائم طبيعة حجمها وتخصصها بما في ذلك أسباب التغير فيها. وتقويم ما اذا كانت السياسات المحاسبية للمنشأة مناسبة لأعمالها ومتسقة مع أطار التقرير المالي المنطبق والسياسات المحاسبية المتخذة في الصناعة والتخصص ذات الصلة.		
3	التأكد من الإدارة ما اذا كانت هنالك أحداث او ظروف لبيئة تخصص المنشآت الصغيرة او المتوسطة كمؤشرات مالية أو تشغيلية قد تثير شكوكاً كبير حول قدرة المنشأة على الاستمرار.		
4	التحقق من قيام الإدارة بأجراء تقييماً مبدئياً لقدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة.		
5	مناقشة التقييم مع الإدارة في حالة اجراءه وتحديد ما اذا كانت الإدارة قد حددت أحداثاً او ظروف لبيئة تخصص المنشأة قد تثير منفردة أو مجموعها شكوكاً كبير حول قدرة المنشأة على الاستمرار ومناقشة خطط الإدارة للاستجابة للأحداث والظروف المحددة.		
6	في حال عدم اجراء تقييم، على المدقق مناقشة الإدارة أساس الاستخدام المرتقب لمبدأ الاستمرارية في المحاسبة كمسألة التمويل والائتمان وقدرة تسديد التزاماتها خصوصاً القصيرة الاجل. والاستفسار عما إذا كانت هناك أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً حول قدرة المنشأة على الاستمرار.		
7	الاستفسارات من الإدارة حول معرفتها بوجود أحداث أو ظروف تم تحديدها من قبل الإدارة بعد اجراء التقييم، والتي قد تؤدي إلى تكهنات سلبية حول قدرة المنشأة على الاستمرار.		
8	تقويم خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية فيما يتعلق بتقييمها للاستمرارية، وما إذا كان من المرجح أن تحسن نتيجة هذه الخطط من الوضع، وما اذا كانت خطط الإدارة مجدية في ظل الظروف القائمة لبيئة تخصصها.		
9	القيام بإجراء تدقيق بأثر رجعي للنتائج والتوقعات السابقة لمساعدته في قياس فعالية إجراءات الإدارة في تقييم استمرارية المنشأة.		
10	تقييم قدرة المدير المالك أو الأطراف ذات العلاقة الأخرى على: • تقديم الدعم الإضافي اللازم مثل القروض أو الكفالات. • تلبية الالتزامات بموجب اتفاقيات الدعم.		
11	تقدير أثر التغيرات الهامة على المنشأة مثل فقدان زبون أو مورد أو موظفين رئيسيين أو فقدان إيرادات المبيعات نتيجة التقدم التقني أو وجود منشأة منافسة جديدة وغيرها.		
	إجراءات الاستجابة للمخاطر		
	في حال تحديد أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً جوهرية حول قدرة المنشأة على الاستمرار، فيجب على المدقق الحصول على ما يكفي من ادلة الاثبات المناسبة لتأكيد أو نفي أي شك جوهرية عن طريق تنفيذ إجراءات التدقيق الإضافية بما في ذلك أخذ إجراءات الإدارة المخففة في الحسبان وتتضمن هذه الإجراءات ما يلي:		
1	مطالبة الإدارة بإجراء تقييم لقدرة المنشأة على الاستمرار في حال عدم قيامها بذلك. وكذلك معرفة اجراءاتها بعد فترة تقييم الإدارة اذا ظهرت أحداث او ظروف قد تؤثر بشكل سلبي على استمراريتها.		

2	يجب أن تغطي فترة تقييم المدقق لتقييم الإدارة حول استمرارية المنشأة نفس الفترة التي استخدمتها الإدارة على أن تكون وفقاً لما تتطلبه أطر أعداد التقارير المالية والأنظمة واللوائح.
3	عند قيام الإدارة بإعداد تنبؤ للتدفقات النقدية وكان تحليل التنبؤ عاملاً مهماً عند الأخذ في الاعتبار النتيجة المستقبلية للأحداث أو الظروف أثناء تقييم خطط الإدارة للتصرفات المستقبلية لذا يجب: <ul style="list-style-type: none"> • تقييم إمكانية الاعتماد على البيانات التي استندت إليها الإدارة بإعداد التنبؤات المستقبلية. • تحديد ما إذا كان هناك دعماً كافياً للافتراضات التي استند إليها التنبؤ.
4	دراسة ما إذا توفرت أي معلومات أو حقائق إضافية منذ تاريخ قيام الإدارة بالتقييم.
5	التحقق من صحة وأسباب إجراءات إدارة المنشآت الصغيرة أو المتوسطة عندما تقدم بيان واحد للدخل والارباح المحتجزة بدلاً من بيان الدخل الشامل الاخر وبيان التغيرات في حقوق الملكية السابقة، التي أجاز معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة SMEs لها ذلك. وهل لها آثار لعمليات إخفاء الإدارة لإجراءات التخفيف للأحداث التي قد تلقي بظلالها على إمكانية استمرار المنشأة.
6	التأكد من كفاية الإفصاحات في القوائم المالية عند تحديد أحداث أو ظروف تثير شك جوهري حول قدرة المنشأة على الاستمرار، وخطط الإدارة للتعامل مع هذه الأحداث والظروف.
7	تدقيق عمليات المنشأة عند تطبيق سياسة محاسبية بأثر رجعي أو عندما تعيد صياغة وتصنيف البنود بأثر رجعي في بياناتها المالية، وبيان أثر ذلك على البيانات المالية. وذلك لكون المنشأة التي تطبق معيار SMEs غير ملزمة أن تدرج مع بياناتها المالية بيان المركز المالي في بداية الفترة السابقة الذي تتطلبه المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية الكاملة عند تطبيق سياسة أو إعادة تصنيف بأثر رجعي.
8	تحليل ومناقشة التدفقات النقدية، والربحية مع الإدارة وقراءة المحاضر للإشارة إلى صعوبات التمويل.
9	تدقيق إجراءات إدارة المنشأة عند تنقيح تقديراتها للمدفوعات أو المقبوضات التي أوجب معيار SMEs على المنشأة أن تعدل المبلغ الدفترى للأصل المالي أو الالتزام المالي لتعكس التدفقات النقدية الفعلية والمنقحة المقدره. على أن يثبت التعديل على أنه دخل أو مصروف ضمن الربح أو الخسارة في تاريخ التنقيح. وبيان أثره المستقبلية على استمرارية المنشأة.
10	تدقيق القروض مستحقة السداد والمثبتة في تاريخ التقرير التي يكون هناك إخلال بشروطها أو تعثر في سداد المبلغ الأصلي أو الفائدة أو أحكام الاسترداد والتي لم تتم معالجتها بحلول تاريخ التقرير.
11	طلب إقرارات خطية من الإدارة، فيما يتعلق بخططهم المستقبلية ومدى جدوى هذه الخطط.
12	تحديد ومناقشة والحصول على أدلة للعوامل الأخرى والتي قد تؤثر في قدرة المنشأة على الاستمرار مثل: <ul style="list-style-type: none"> • ضعف نتائج التشغيل الأخيرة. • الانتهاكات في شروط سندات الدين واتفاقيات القروض. • وجود دعاوي أو مطالبات وتقديرات ذات آثار مالية. • وجود وشرعية وإنفاذ الترتيبات لتزويد أو الحفاظ على الدعم المالي مع الأطراف ذات العلاقة والأطراف الخارجية. • القدرة المالية للأطراف ذات العلاقة والأطراف الخارجية لتقديم أموال إضافية أو ضمانات قروض. • مؤشرات الاحتيال مثل تجاوزات الإدارة أو المعاملات الوهمية أو إخفاء الوقائع الجوهرية.
13	تدقيق المؤشرات المالية للشركة والاستفسار من الإدارة عن إجراءاتها عند زيادة المطلوبات المتداولة على الموجودات المتداولة.
14	التحقق من مواعيد تسديد القروض ذات الفترات المحددة وهل يوجد توقع حقيقي لتجديدها أو تسديدها.
15	التحقق من وجود نسب مالية سلبية ومدى تأثيرها على استمرارية الشركة.
16	التحقق من فقدان المدراء الأساسيين في الشركة وهل هنالك صعوبة لدى الشركة في تعويضهم.
17	التحقق من فقدان مورد أو سوق رئيسي لها تأثيرات جوهرية على استمرارية الشركة.
18	التحقق من عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال والمتطلبات القانونية الأخرى.
19	عمل الاستنتاجات على أساس أدلة التدقيق التي جرى الحصول عليها فيما إذا كان هناك عدم تأكد مادي يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكاً جوهرياً حول قدرة المنشأة على الاستمرار على أساس فرض الاستمرارية. لتحديد الآثار المترتبة على تقرير المدقق.

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات:

- عن طريق هذا البحث تم التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات أبرزها:
1. إن تبني معيار الإبلاغ المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم يؤثر بشكل دال من الناحية الإحصائية في نتائج تقييم استمرارية الشركة.
 2. أظهرت نتائج قيمة دالة التنبؤ Z بموجب نموذج Sherrod أن الشركة ناجحة وغير معرضة للفشل المالي بعد استخلاص النتائج، ولكن هناك فرق كبير في نتيجة النجاح، مما يتطلب من المدقق إعداد مجموعة من الإجراءات الأساسية والإضافية للتحقق من تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرار عند اعتماد المعايير.
 3. على الرغم من أن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق قد تبنى نهجاً جديداً يعتمد المعايير الدولية بدلاً من إصدار أدلة تدقيق وقواعد محاسبية محلية، إلا إنه لا توجد أي أدلة استرشادية تتضمن إجراءات تدقيقية موحدة للتحقق من مدى ملائمة فرض الاستمرارية.
 4. لا تفرق معايير التدقيق الدولية بين نهج التدقيق في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم والمؤسسات الكبيرة. مؤكداً على استخدام الحكم المهني لتحديد الإجراءات المطلوبة من المدقق وفقاً لحجم وتعقيد المنشأة التي يتم تدقيقها والمخاطر التي تنطوي عليها.
 5. إن عدم وجود برنامج تدقيق معد وفق معايير التدقيق الدولية للتحقق من قدرة المنشآت الصغيرة والمتوسطة على الاستمرار قد يؤدي الى أبداء رأي مخالف لحقيقة وعدالة القوائم المالية.

التوصيات:

في ضوء الاستنتاجات السابقة يوصي الباحثان ما يأتي:

1. ضرورة تطبيق معيار المراجعة الدولي (570) لتقييم الاستمرارية ووضع مبادئ توجيهية موحدة لدعم عمل مراقب الحسابات عند قياس استمرارية الشركات محل التدقيق.
2. ضرورة تأهيل المدقق فيما يتعلق بمعايير التدقيق الدولية ومعايير المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم بعدّها نشاط له خصوصية تتميز بها عن الشركات الأخرى.
3. ضرورة اعتماد برنامج التدقيق المقترح لتدقيق استمرارية المنشآت الصغيرة والمتوسطة من قبل مدققي الحسابات والعمل على تحديث البرنامج المقترح لمواكبة التطورات والتحديثات في معايير المحاسبة والتدقيق وما يطرأ على الأنظمة والقوانين التي تنظم عمل المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

مصادر البحث

المصادر العربية:

- 1- الطويل، سلمى محمد علي، أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة على الاستمرارية، رسالة ماجستير في كلية التجارة الجامعة الإسلامية، غزة، 2013.
- 2- الحوراني، محمد زكي، مدى التزام مدققي الحسابات القانونيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (570) تقييم استمرارية الشركات وأثره على جودة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية تحليلية)، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2013.
- 3- الشحنة، رزق أبو زيد، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري)، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2015.
- 4- الأخضر، لقيطي، مدى إمكانية تطبيق المعيار الدولي للمراجعة رقم (570) الخاص بالاستمرارية في الجزائر، جامعة زيان بن عاشور بالجلفة، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية - دراسات اقتصادية - (2) 2014.
- 5- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، دليل استخدام معايير التدقيق الدولية للتدقيق على المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، الجزء الأول المفاهيم الأساسية، الطبعة الثالثة، 2011 paulthompson@ifac.org.
- 6- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA)، المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، معيار التدقيق الدولي (570) الاستمرارية، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، الرياض، 2020.
- 7- أرينز وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل الجزء الأول، ترجمة الدسيطي، محمد عبد القادر، وحجاج، احمد حامد، دار المريخ للنشر، الرياض 2005.
- 8- المللي، قمر، المعوقات التمويلية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة في سوريا، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2015.
- 9- الوندوي، نشأت مجيد حسن، أهمية المشاريع الصغيرة والمتوسطة في التنمية الاقتصادية وسبل النهوض بها في العراق، مجلة جامعة كربلاء المجلد السادس، 2008.
- 10- العف، محمد محمود، مدى توفر مقومات تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (دراسة حالة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم في قطاع غزة) الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، 2012.
- 11- الجهاز المركزي للإحصاء، وزارة التخطيط، المجموعة الإحصائية السنوية، 2017.
- 12- الروابي، شيماء إبراهيم، أليات تطبيق معايير المراجعة المصرية على المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، المجلد التاسع، العدد الثاني الجزء الثاني، 2018.
- 13- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الرياض، طبعة 2019.
- 14- طبائبية، سليمة، النظرية المحاسبية، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، عمان الأردن، الطبعة الأولى 2016.
- 15- يحيى، عباس حميد وعبد الحليم، صفوان قصي، تكييف المعايير المحاسبية لمصالح المشروعات الصغيرة والمتوسطة الحجم ومدى إمكانية تطبيقها محلياً، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العدد 36 لسنة 2015.
- 16- كافي، مصطفى يوسف. بيئة وتكنولوجية إدارة المشروعات الصغيرة والمتوسطة، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع 2014.

- 17- ماهر الأمين، وهلا يوزباشي، إجراءات المراجعة المستخدمة في تقييم استمرارية المشروع (دراسة حالة على شركات مراجعة وطنية)، جامعة تشرين، 2015.
- 18- مؤسسة المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية، الوحدة الثالثة عرض البيانات المالية، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان الأردن، 2010.
- 19- مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، القاعدة المحاسبية رقم (6) الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية، ديوان الرقابة المالية، 1995.
- 20- عبد الجبار، صويلح وآخرون، تكييف المعيار المحاسبي الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة SMEs for IFRS لتطبيقه في الجزائر، ماستر أكاديمي كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2019.
- 21- عزيز، هبة عدنان، مدى إمكانية تطبيق الإجراءات المحاسبية والتدقيقية في الشركات الصغيرة والمتوسطة مع معيار الإبلاغ المالي الدولي، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، 2016.
- 22- شاهين، على عبد الله، النظرية المحاسبية أطار فكري تحليلي وتطبيقي، مكتبة افاق للطباعة والنشر، غزة الطبعة الأولى، 2011.
- 23- شريقي، عمر، التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة بين مسؤولية المدقق والإدارة في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 570 المنشأة المستمرة" والتشريع الجزائري، جامعة سطيف، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، العدد التاسع عشر، 2016.
- 24- KPMG، نظرة عامة للبدائل المتاحة للمعيار الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، المملكة العربية السعودية، الرياض، 2018. kpmg.com.sa

المصادر الأجنبية:

- 1- FASB, **Presentation of Financial Statements— Going Concern (Subtopic 205-40)**, August 2014.
- 2- H. Pinar KAYA & Şaban UZAY **The Risks That Will Threaten Going Concern and Control Recommendations Case Study On SMEs**, The Journal of Accounting and Finance, July 2017 Special Issue.
- 3- IAASB, **Auditor Reporting on Going Concern**, January 30, 2015, www.iaasb.org/auditor-reporting
- 4- IASB, **Comprehensive Review of the IFRS for SMEs Standard**, <https://www.ifrs.org/2020>
- 5- IASB, **IFRS for SMEs Basis for Conclusions**, is published by the International Accounting Standards Board (IASB), London, United Kingdom, 2009, Web: www.iasb.org.
- 6- IFAC, **Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities**, the fourth edition, www.ifac.org/Gateway, 2018.
- 7- KPMG, **ISA 570 (Ireland) Going Concern (Revised) What does it mean for**, Audit Committee Magazine, : www.kpmg.ie/aci.2020.
- 8- Lisette van der Hel & Robert Kamerling, **Company Management's and Auditor's Reporting on Going Concern: Discussion of the Current International Regulatory**

- Framework**, International Journal of Accounting and Financial Reporting, 2019, Vol. 9, No. 2.
- 9- Veronika Solilova & Danuse Nerudova, **Transfer Pricing in SMEs Critical Analysis and Practical Solutions**, Springer International Publishing AG 2018, <http://www.springer.com/series/1505>.
- 10- Veronica Poole, Laurence Rivat, and Jens Berger, **New Models of Financing and Financial Reporting for European SMEs**, Queen Mary University of London, UK, <https://doi.org/10.1007/978-3-030-02831-2>, 2019.
- 11- Doris K. Feltham, **The Adoption of International Accounting Standards for Small- and Medium-Sized Entities**, COLLEGE OF MANAGEMENT AND TECHNOLOGY, Walden University 2013.