

مدى ملائمة تقرير المراجعة بصيغته الحالية للمحاسبة على أساس فرض الاستمرار

د. محمد علي حماد

أستاذ مساعد محاسبة

كلية التجارة - جامعة المنصورة

طبيعة المشكلة :

الحمد لله والصلاة والسلام على رسوله ومصطفاه ... وبعد فإن فرص الاستمرار - Going Concern Assumption يعد أحد الفروض الأساسية في المحاسبة ، ولهذا فإن له الكثير من الآثار على الممارسة المحاسبية وهذا الفرض يتفق مع الظروف الاقتصادية الحالية حيث نشأت الشركات المساهمة الضخمة والشركات الدولية التي ينعدم فيها تأثير حياة المساهمين على حياة الشركة ، ومن ثم فإن تم تعضيته هذا الفرض في الواقع العملي ، وعلاوة على ذلك ، فإن هناك مبرر محاسبي لفرص الاستمرار وهو أن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما GAAP تتسق معه .

ولقد أثير - في الفترة الأخيرة - موضوع مسؤولية المراجع عن تقييم مدى قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار في المستقبل ، خاصة بعد سلسلة الانهيارات والأفلاس التي شهدتها العديد من المنشآت دون تحفظ من المراجعين في تقاريرهم عن القوائم المالية لتلك المنشآت - في السنوات السابقة على حدوث الفشل أو الإفلاس - عن عدم قدرة هذه المنشآت على الاستمرار ويرى البعض أن ذلك مؤشر بأن مهنة المحاسبة والمراجعة قد فشلت في تحديد الدور الذي يتوقع

المجتمع منها أن تلعبه^(١) وهذا ما يشار إليه "بفجوة التوقع" والتي تمثل الفجوة القائمة بين ما يعتقد الجمهور ومستخدموا القوائم المالية أنه من مسؤوليات المراجع من جانب وحقيقة تلك المسؤوليات القانونية والمهنية من جانب آخر.^(٢) ويقول البعض في هذا الصدد "إنه ليس من الصعب أن نؤكد أنه توجد مشكلة مع تقرير المراجعة الحالي. إن فجوة التوقع المشهورة للمراجع هي المقدمة المنطقية في ملاحظة أن مهنتنا لا توصل أدوارها ومسئولياتها بكفاءة وفي عام ١٩٧٧ قامت "لجنة مسؤولية المراجع" ببحث فعالية الاتصال من خلال التقرير النمطي للمراجع وانتهت في تقريرها إلى أنه: الدلائل تشير إلى أن الاتصال بين المراجع ومستخدم أعماله - خصوصا من خلال التقرير النمطي للمراجع - ليس مرضيا... ويرى أن كثيرا من المستخدمين يسيئون فهم دور المراجع ومسئوليته، وأن التقرير النمطي الحالي يضيف إلى هذا الارتباك^(٣) وقد لاحظ Louis Harris من النتائج مسح أجراه عام ١٩٨٦ عن المواقف الهامة تجاه المحاسبين القانونيين أعد للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن: "تقريبا كل الجمهور العام، بما فيهم أولئك الذين يعرفون المحاسبة ويمتلكون أسهما، لا يفهمون ببساطة ما هو الرأي "النظيف" في الحقيقة.... وإذا لم يصحح هذا الفهم، فستكون مكاتب المحاسبة العامة ومهنته المحاسبة عرضة إلى درجة كبيرة للمسئولية تقريبا عن أي خطر تتعرض له الشركة التي حضرت على رأي "نظيف"..... وهكذا فإنه ليس من المغالاة أن يقول ٨٠٪ من جميع المجموعات محل المسح، "إن مهنته المحاسبية والمراجعة يتطلب الأمر أن تفهم على نحو أفضل".^(٤)

ويرى البعض أن فرض الاستمرارية في الوحدات الاقتصادية لم يزل العناية في مجال المراجعة، بمعنى أن على المراجع أن يشير إلى درجة عدم التأكد في تقريره في صورة تحفظات مترتبة

(١) د. ساسي وهبة متولى - فجوة التوقعات في المراجعة: أسبابها وسبل تصنيفها - المجلة العلمية لكلية التجارة - العدد العاشر -

١٩٩٣ ص ١٧٦ ، ١٧٧ .

(٢) د. عبده حسين شطا - مسؤولية المراجع عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار - مجلة العلوم الإدارية - السنة الرابعة - العدد السابع

- ١٩٩٤ ص ١

(٣) David L . Landsittle , "The Auditor's Standard Report : The Last work Or In Need of Change ? Journal of Accountancy, February, 1987, P.80.

(٤) Ibid., P.80

على تطبيق هذا الفرض سواء كان عدم التأكد متعلق بالرصيد العام أو خسائر التشغيل والتي لها تأثير واضح على دلالة القوائم المالية .^(٥)

ولقد زاد في أهمية وحيوية هذا الموضوع - في رأى البعض - قيام الدولة بتطبيق برنامج الإصلاح الإقتصادي عام ١٩٩١ ، والذي يشير الى عملية الخصخصة ، بمعنى تحويل شركات قطاع الأعمال العام الى ملكية القطاع الخاص عن طريق طرح أسهم هذه الشركات للبيع فى بورصة الأوراق المالية ، حيث أن العرض المحاسبي الحالى لشركات قطاع الأعمال ضعيف ولا يقدم للمستثمرين والمقرضين الحاليين أو المرتقبين أية معلومات يمكن الاعتماد عليها فى اتخاذ قرار توظيف أموالهم ، ومن ثم يمثل عائقا كبيرا فى سبيل تحقيق الخصخصة بنجاح .^(٦)

هذا ، وقد أصدر المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين فى هذا الخصوص المعيارين ٣٤ ، ٥٩ (سنناقشهما تفصيلا فى المبحث الأول) .

وهذا مادفع الباحث الى تناول هذا الموضوع الذى اعتبرته المجمع المهنية للمحاسبين وكذا بعض الكتاب المحاسبين أمرا حيويا وحديثا .

فروض البحث : تتمثل أهم فروض البحث فى :

الفرض الأول : أن المعيار "٥٩" يصلح للتطبيق فى البيئة الأمريكية ، ولا يصلح للتطبيق فى البيئة المصرية - فى المرحلة الحالية .

الفرض الثانى : لا بد من توافر اعتبارات معينة - يراها الباحث - ليصلح المعيار "٥٩" للتطبيق فى البيئة المصرية .

خطة البحث :

سيتناول الباحث هذا الموضوع من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول : تطور مسئولية المراجع عن تقييم قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار .

المبحث الثانى : تحليل الآراء والمقترحات حول مسئولية المراجع بشأن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار وآثار ذلك على تقرير المراجعة .

المبحث الثالث : رأى الباحث ومقترحاته حول مسئولية المراجع بشأن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار .

(٥) د. محمود السيد النافى ، المراجعة ، اطار النظرية والممارسة ، مكتبة الجلاء ، المنصورة ، ١٩٨٤ ، ص ٣٤٧ .

(٦) د. محمد شريف توفيق ، دور معايير المحاسبة فى تطوير قطاع الأعمال واصلاح المسار المحاسبي المصرى ، المؤتمر العلمى السنوى التاسع ، القاهرة ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، ابريل ، ١٩٩٢ ، ص ٥٢ .

المبحث الأول

تطور مسئولية المراجع عن تقييم قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار .

سنتناول هذا التطور من خلال تسلسل تاريخي كما يلي :

* قبل عام ١٩٦٢ : كان دور المراجع يتمثل في ابداء رأى فنى محايد يستهدف تكوين الثقة فى القوائم المالية ومدى الاعتماد عليها واستخدامها فى اتخاذ القرارات .^(٧)

* فى عام ١٩٦٢ : كان بداية الاهتمام الحقيقى بفرض الاستمرار فى مجال المراجعة ، حيث أصدرت لجنة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) نشرتها رقم " ٩٠ " والتي تضمنت أنه من المناسب إصدار تقرير بتحفظ عن وجود أمر أو عملية أو حدث معين لايمكن تقرير أهميته المحاسبية فى تاريخ التقرير .^(٨)

* فى عام ١٩٦٣ : واستجابة للنشرة السابقة أصدر المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA) نشرته رقم " ٣٣ " والتي نصحت المراجعين بلفت الانتباه فى تقاريرهم لعدم التأكد غير العادى عندما لا يمكن تحديد تأثيره المتوقع بطريقة معقولة فى وقت نشر القوائم المالية^(٩)

* فى عام ١٩٧٤ : اصدر المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين قائمته الثانية حول معايير المراجعة ، والتي تعتبر اول اشارة رسمية من مهنة المراجعة فى الولايات المتحدة حول ابداء المراجع رأيه بخصوص مدى امكانية المنشأة

^(٧) د . أمين السيد أحمد لطفى ، المراجعة المتقدمة ، مكتبة شادى ، القاهرة ، ١٩٩١ ، ص ٤٦،٤٥ .

^(٨) د. عبده حسن شطا ، مرجع سابق ، ص ٤ ، ٣ .

^(٩) المرجع السابق - ص ٥

في الاستمرار ، وتوجب هذه القائمة على المراجع عند نظره في احتمال عدم استمرارية المنشأة في الوجود ان يهتم بإمكانية استرداد وتصنيف الأصول والالتزامات المسجلة ، وعلاوة على ذلك نصحت القائمة المذكورة المراجعين في حالة وجود عدم تأكد مؤثران يراعوا التحفظ في تقريرهم او يمتنعوا عن ابداء رأى في تقريرهم^(١٠)

وقد قام Altman في عام ١٩٧٤ بدراسة فرص الاستمرار ومسئولية مراقبي الحسابات في ضوء عدم التأكد ، واسفرت تلك الدراسة عن وجود مشاكل تعد بمثابة مؤشرات للحد من قدرة المنشأة على الاستمرار ، ويمكن ايجازها فيما يلي:^(١١)

- مشاكل تمويل تتمثل في عجز في السيولة ، مما يترتب عليه عجز في الوفاء بالديون و الالتزامات قصيرة الأجل ، وكذلك نقص في حقوق الملكية .
- استمرار تحقق خسائر تشغيل .

ورغم موقف مهنة المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية ، والسابق ايضا ، لم يافق كل المراجعين بها في ذلك الوقت على تحمل مسؤولية التقرير بالإفصاح عن عدم التاكيد من قدرة المنشأة على الاستمرار ، وتساءلت لجنة مسؤولية المراجع (Commission on Auditors Responsibilities) في سنة ١٩٧٨ حول فائدة القائمة الثانية فيما يتعلق بمتطلبات التقرير عن عدم التأكد، حيث رأت اللجنة المذكورة أنه حتى في حالة أقصى درجات عدم التأكد من قدرة المنشأة على الاستمرار في نشاطها، فإنه يمكن توصيله بطريقة أكثر فعالية وذلك من خلال الإفصاح في القوائم المالية او تعديلها افضل من اللجوء الى أى متطلبات في تقرير المراجعة.^(١٢)

^(١٠) Willim F.& Biping A., " The auditor s Going - Concern Opinion Decision : a Review and Implication for Future Research " Journal of Accounting literature Volume 1 1990 p. 40 .

^(١١) Altman I.E. & Thomas P.M. "Evaluation Of A Company As A Going - Concern " The Journal Of Accountancy December 1974 .

^(١٢) د. عبده حسين شطا - مرجع سابق - ص ٦

في عام ١٩٨١ : اصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين القائمة رقم "٣٤" لمعايير المراجعة بهدف توفير المرشحات المناسبة للمراجع عند تقييم مدى قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار في النشاط وذلك عملا على أن يكون هناك مرشدا مهنيا للمراجع في ظل ظروف عدم التأكد.^(١٣)

وفيما يلي نورد المرشحات التي أوردتها التقرير رقم (٣٤) : في الظروف والأحوال العادية فإن المراجع الذي يقوم بمراجعة القوائم المالية - طبقا لمبادئ المراجعة المتعارف عليها - لا يبحث عن أدلة إثبات تتعلق بتقييم مقدرة المنشأة على الاستمرار في العمل حيث أن استمرار المنشأة أمر مفترض، لذلك لا تكون هناك ضرورة للقيام بفحص إضافي إلا إذا اثير شك في مقدرة المنشأة على الاستمرار . وقد ناقشت هذه القائمة العوامل التي تثير الشك في مقدرة المنشأة على الاستمرار و العوامل المخففة من اثر تلك العوامل المشككة والخطط التي تضعها الادارة لمواجهة تلك الظروف ، وهذا ما سنوضحه باختصار فيما يلي :-

أولاً : العوامل التي تثير الشك في مقدرة المنشأة على الاستمرار (العوامل المعاكسة)
وتنقسم تلك العوامل الى نوعين : **الأول** يتعلق بمشاكل القدرة على الوفاء بالديون ، **والثاني** يتعلق بالأمور الداخلية و الخارجية التي لاترتبط بالضرورة بمشاكل القدرة على الوفاء بالديون .

١. العوامل التي تتعلق بمشاكل القدرة على الوفاء بالديون:

وتتمثل تلك العوامل في الاتجاهات السلبية مثل خسائر التشغيل المتكررة ، والتدفقات النقدية السالبة من العمليات وانخفاض رأس المال العامل . كما تشمل مؤشرات أخرى كالتأخر عن سداد الديون في مواعيدها ، وضرورة البحث عن مصادر أو طرق أخرى للتمويل .

^(١٣) Statement On Auditing Standards No. 34, The Auditor's consideration when a question arises About An Entity's Continued Existence , (AICPA), March ,1981.,

ب- العوامل التي لا ترتبط بمشاكل القدرة على الوفاء بالديون :

وتتضمن تلك العوامل أمورا داخلية مثل : فقد الإدارة الجيدة أو بعض موظفي التشغيل الأساسيين ، توقيفات التشغيل المتكررة ، الاعتماد بشكل أساسى على نجاح مشروع معين ، الالتزامات المالية غير الاقتصادية طويلة الأجل .

كما تتضمن أمورا خارجية مثل الاجراءات القانونية أو التشريعات التي قد تعرض مقدرة المنشأة على الاستمرار للخطر ، ضياع امتياز رئيسى أو حق اختراع مقيد للمنشأة ، فقد عميل أو مورد أساسى ، الكوارث الطبيعية غير المؤمن ضدها كالجفاف أو الزلازل أو الفيضانات .

ثانيا : العوامل المخففة لأثر العوامل المشككة :

ويمكن تبويب تلك العوامل فى خمس مجموعات على النحو التالى :

أ - عوامل الأصول : وتشمل إمكانية التصرف فى الأصول المستخدمة فى التشغيل ، إمكانية

تأخير استبدال الأصول المستهلكة أو الاستثمار بدلا من الشراء ، إمكانية تصنيع بعض الأصول داخليا أو البيع التأجيري الخ .

ب- عوامل المديونية : وتشمل إمكانية الحصول على قروض جديدة ، إمكانية تجديد تواريخ

الاستحقاق للقروض القائمة وإمكانية تحسين شروط القروض القائمة أو الجديدة .

ج - عوامل التكاليف : وتشمل إمكانية فصل العمليات التي ينتج عنها تدفقات سالبة ،

إمكانية تأخير الانفاق لبعض بنود الانفاق ، إمكانية تخفيض المصروفات غير المباشرة والادارية .

د - عوامل حقوق الملكية : وتشمل إمكانية تغيير متطلبات العائد على رأس المال وإمكانية

الحصول على رأس مال إضافى ، إمكانية زيادة الحصص النقدية من الشركاء أو مستثمرين آخرين .

هـ- عوامل أخرى : مثل إمكانية تأهيل الأفراد حتى يمكنهم أن يشغلوا مواقع رئيسية

، احتمال الاحلال المناسب لمورد أو عميل أساسى فقدته المنشأة ، إمكانية

الاستبدال المناسب لأصول هالكة ، إمكانية التشغيل عند مستويات منخفضة .

والملاحظ أن العوامل الأربعة الأولى تتعلق بتخفيض أهمية المعلومات أو العوامل المشككة المتعلقة بالمديونية ، بينما العوامل الأخيرة تميل نحو تخفيض أهمية العوامل المشككة غير المتعلقة بالمديونية .

ثالثا : الاعتبارات المتعلقة بخطط الادارة :

بعد تقييم الأهمية النسبية للمعلومات المشككة والعوامل المخففة من أثرها في ضوء الظروف السائدة وطبيعة نشاط المنشأة وخصائصها التشغيلية ، فإن على المراجع أن يأخذ في اعتباره الخطط التي أتخذتها الادارة للتمشي مع الظروف التي تسببت في وجود العوامل المشككة .

وتقسم خطط الادارة الى أربع مجموعات على النحو التالي :-

أ - **خطط تصفية الأصول** : وتشمل التسويق المناسب للأصول التي تخطط الادارة لبيعها ، القيود المفروضة على التصرفات في الأصول ، والآثار المباشرة أو غير المباشرة المحتملة للتصرف في الأصول .

ب- **خطط الاقتراض** : وتشتمل على ترتيبات سداد الديون الموجودة أو المحتملة أو الترتيبات الخاصة بتقديم ضمانات القروض التي تحصل عليها المنشأة والآثار المحتملة على خطط الادارة للاقتراض في ظل القيود الموجودة على الاقتراض الاضافي.

ج - **خطط تخفيض أو تأخير بعض النفقات** : مثل إمكانية تخفيض المسحوبات غير المباشرة وتأجيل عمليات الصيانة أو استئجار الأصول بدلا من شرائها أو الآثار المباشرة وغير المباشرة المحتملة لتخفيض النفقات .

د - **خطط زيادة حقوق الملكية** : وتشتمل الترتيبات الموجودة أو المنتظرة لزيادة رأس المال الاضافي ، الترتيبات الموجودة أو المنتظرة لتخفيض العائد الجارى أو للاسراع في سداد الحصص النقدية من الشركاء . أو المستثمرين .

وبعد دراسة العوامل التي تثير الشك في مقدرة المنشأة على الاستمرار والعوامل المخففة لآثار العوامل المشككة ومناقشة خطط الادارة والبيانات المستقبلية وإجراء أى اختبارات يرى ضرورتها ومناسبتها ، فإنه يكون في موقف يمكنه من تقييم مدى قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار . وإذا تبقى لديه شك بخصوص ذلك ، فإن عليه أن يأخذ في اعتباره تغطية الأصول وتصنيف الالتزامات كما أن عليه في هذه الحالة أن يعدل تقريره .

وتقييما لهذه القائمة يرى البعض أن المؤشرات التي أوردتها لا يمكن اعتبارها مؤشرات علمية أو مهنية أو استخدامها كمعيار بواسطة المراقب للحكم والتنبؤ بمدى قدرة المنشأة على الاستمرار في السنة أو السنوات القادمة ، فبالنسبة للمؤشرات الخاصة بالوفاء بالديون فإنه لا يمكن استخدامها كمؤشرات للحكم والتنبؤ بمقدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار وإن أمكن استخدامها الى حد ما في الحكم والتنبؤ بمشاكل العصر المالى والمشاكل الخاصة بالسيولة قصيرة الأجل ، بينما بالنسبة للمؤشرات الخاصة بأمور داخلية وخارجية تثير الشك في مقدرة المنشأة على الاستمرار ، فإنها قد تعبر عن أزمة طارئة تمر بها الوحدة الاقتصادية ، ويمكن تسميتها بالعسر الادارى .^(١٤)

كما يرى البعض الآخر أنه يحسب لهذه القائمة أنها وفرت - لأول مرة - بعض المرشحات التي يمكن أن يستعين بها المراجع في تحديد مدى قدرة المنشأة على الاستمرار في العمل ، لهذا جاءت تلك القائمة متفوقة على ما سبقها من الاصدارات الخاصة بهذا الموضوع .

ثم يستطرد قائلا : الا أنه من الملاحظ أن هذه المرشحات جاءت عامة وغامضة جدا لدرجة فقدت معها قيمتها . فرغم أنه تمت الإشارة الى العوامل المشككة والعوامل المخففة الواجب أخذها في الحسبان ، الا أنه لم يتم توفير طريقة أو أسلوب أو نموذج عملى ومنظم وعام للتقييم ، مما

^(١٤) د. زكريا محمد الصادق اسماعيل - استخدام مراقب الحسابات لنماذج الافلاس للحكم والتنبؤ بمدى استمرارية الوحدة الاقتصادية ،

يجعل هذه العملية تعتمد على الحكم الشخصي للمراجع . وفي حالة غياب النموذج العام فلن تكون هناك طريقة نظامية وموضوعية للتقييم . (١٥)

كما يرى البعض أيضا أن مرشدهات هذه القائمة جاءت عامة وغامضة خاصة من حيث الإجراءات التي يجب أن يتبعها المراجع . فالقائمة تقترح على المراجع فحص " الامكانيات المناسبة للخطط " والآثار المباشرة وغير المباشرة المحتملة " والبيانات التي يمكن تطويرها بشكل معقول " ولكنها - للأسف - لم تقترح طرقا محددة لتقييم الامكانية المناسبة للتخطيط ، كما أنها لم تحدد مم تتكون الآثار المباشرة وغير المباشرة المحتملة . (١٦)

وهذا يعنى القيام بإجراءات مختلفة من جانب المراجعين مما يصيبهم الى تقييمات مختلفة . ولعل ماوجه لهذه القائمة من انتقادات هو الذى دفع المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين الى اصدار القائمة رقم " ٥٩ " فى محاولة لعلاج بعض الأخطاء التى وقعت فيها القائمة رقم " ٣٤ " .

* فى عام ١٩٨٧ : أصدرت لجنة معايير المراجعة التابعة للمعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين التقرير رقم " ٥٩ " . (١٧)

ويرى البعض أن هذا التقرير فرضوا مهمة جديدة على عاتق المراجع تتمثل فى الاشارة الى وجود أو عدم وجود شك جوهرى فيما يتعلق بمقدرة الوحدة على الاستمرار كمنشأة مستمرة خلال عام واحد من تاريخ اعداد الميزانية ، حيث يطلب من المراجعين أن يقيموا صلاحية حالة عملهم كجزء من كل فحص أو مراجعة ، ويوفر مرشدا للمراجع عن الخطوات التى ينبغى اتباعها فى اتخاذ مثل هذه القرارات . والمراجع يجب عليه أن يلتمس ويقيم المعلومات المعاكسة ، وكذلك العوامل التى تتجه نحو تخفيف تلك

(١٥) د. عباس أحمد رضوان ، دور المراجع فى تقدير مدى قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار فى العمل ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد الثالث عشر ، العدد الثالث ، ١٩٨٩ ، ص ٦١ ، ٦٢ .

(١٦) المرجع السابق ، ص ٦٢ .

نقلا عن :

Killough L. and Hian C., " The Going - Concern Concept " , The CPA Journal , July , 1986 , P.32 .

(١٧) Statement on Auditing Standards , No. 59 , " The Auditor's Considerations of ability to continue as going - Concern " , (AICPA) , 1987 .

الحالات وخطط الإدارة لمعالجة المشكلات الأساسية . وإذا استخلص المراجع أن شكاً جوهرياً موجوداً فيما يتعلق بالوجود المستمر للعمليات ، فإن تقرير المراجعة لا بد أن يعكس ذلك الاستنتاج . (١٨)

* وأخيراً في عام ١٩٩٠ : صدر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين القائمة رقم "٦٤" بخصوص دور المراجع في تقييم مدى إمكانية استمرار المنشأة في العمل ، وذلك استجابةً للاهتمام الذي أبداه الكونجرس و الصحافة المالية بالولايات المتحدة الأمريكية بالدور المحدد للمراجع في توفير تحذير كاف عن المنشأة التي على وشك الفشل . (١٩)

وقد أوجز البعض ما جاء بالتقريرين الآخرين فيما يلي : (٢٠)

- ١- أصبحت مسئولية المراجع عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار جزء من كل عملية مراجعة للقوائم المالية و ذلك لفترة لاتزيد عن سنة واحدة من تاريخ القوائم المالية .
- ٢- المراجع غير مكلف بأى إجراء موجه خصيصاً و فقط للبحث عن الأحوال و الأحداث التي تدل على مشاكل الاستمرارية .
- ٣- يعدل المراجع تقريره عندما يكون لديه شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار وحتى إذا لم يكن استرداد الأصول و تصنيف الالتزامات موضع تساؤل . وفي ذلك اختلاف كبير عما ورد بالمعيار "٣٤" و الذي يجعل تعديل التقرير متوقف على عدم التأكد من استرداد الأصول و تصنيف الالتزامات .

(١٨) Stephen K. Asare , " The Auditor's Going - Concern Decision : Interaction of Task Variables and the Sequential Processing of Evidence " , The Accounting Review , Vol . 67. No .2, April 1992 , P.380 .

(١٩) د . عبده حسين شطا _ مرجع سابق . ص ٦ .

(٢٠) المرجع السابق - ص ٦ ، ٧ .

٤- يتم التعديل فى تقرير المراجعة من خلال إضافة فقرة إيضاحية ، أى يظل التقرير نظيفاً أو غير مشروط ، و يتم الإفصاح به عن عدم التأكد من الاستمرارية غى فقرة إيضاحية تلى فقرة الرأى.

و يرى الباحث أنه من خلال التحليل السابق يمكن أن نستنتج فرقين جوهريين بين القائمتين "٣٤" و "٥٩" وهما :

الأول : أن مقدرة المنشأة على الاستمرار تؤخذ فى الحسبان عندما يثار الشك لدى المراجع فى هذه المقدرة بسبب وجود عوامل معاكسة (القائمة ٣٤) . بينما تؤخذ هذه المقدرة فى الحسبان فى كل عملية مراجعة (القائمة ٥٩) .

الثانى : أن رأى المراجع لابد أن يعدل فى حالة الشك الجوهري فى مقدرة المنشأة على الاستمرار (القائمة ٣٤) . بينما الرأى لا يعدل وإنما تضاف فقرة إيضاحية بعد فقرة الرأى بالتقرير (القائمة ٥٩) .

و بعد أن تناولنا التطور التاريخى لمسئولية المراجع عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار ، نتناول الآراء و المقترحات المختلفة حول تلك المسئولية و آثارها على تقرير المراجعة ، وذلك فى المبحث التالى .

المبحث الثاني

تحليل الآراء والمقترحات حول مسؤولية المراجع بشأن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار وأثار ذلك على تقرير المراجعة

لقد تعددت الآراء و المقترحات في هذا الصدد وحاول الكثير من الباحثين مد يد العون للمراجع لكي يستطيع الإطلاع بأعباء هذه المسؤولية ، كما حاول البعض تقديم نموذج للتقرير في حالة الشك الجوهرى في قدرة المنشأة على الاستمرار الخ . وهذا ما سنتناوله بشيء من التفصيل فيما يلى :

* لخص البعض آراء ومقترحات "لجنة مسؤولية المراجع " الصادرة عام ١٩٧٨ فيما يتعلق بموضوعنا في ثلاث نقاط : (٢١)

- ١- أن عدم التأكيدات ينبغى أن تخلق المراجع و تؤثر على تقريره فقط عندما تكون شائعة بدرجة كافية لاثارة الشك في ملاءمة المحاسبة على أساس فرض الاستمرار .
- ٢- أن المراجعين المستقلين ليست لديهم مقدرة أفضل من أى شخص آخر على التنبؤ بنجاح أو فشل المنشأة المستمرة أو بنتائج عدم التأكيدات .
- ٣- عدم إجراء أى تعديلات أو إضافات في تقرير المراجعة .

* يرى البعض أن هناك بعض القواعد التى تحكم دور المراجع فيما يختص بالتنبؤ باستمرارية المنشأة ، و منها تنشأ المجالات التى يمكن مساعدة المراجع عنها وذلك كما يلى : (٢٢)

(٢١) Jams B . Alfano , "Making Aditor's Reports Pure and Simple " Journal of Accountancy , June - 1979, PP. 37 , 38 .

(٢٢) د. حامد طلبة عماد - الإطار العام لمسئولية مراجع الحسابات عن التنبؤ بقدرة المشروع على الاستمرار - مجلة الدراسات و البحوث التجارية - العدد الثانى - ١٩٨٨ - ص ٤٦ .

أولاً : القواعد التي تحكم دور المراجع بخصوص تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار :

- ١- يعتبر فرض استمرار المنشأة من الفروض الأساسية لنظرية المحاسبة ، لذلك فإنه لا يحتاج إلى إفصاح خاص مادامت أعمال وظروف المنشأة تسير في الاتجاه الطبيعي ، لكن إذا ما وجد ما يهدد المنشأة من حيث استمرارها فيجب أن يفحص ذلك بعناية .
- ٢- ينبغى على المراجع عند فحصه لما يهدد استمرار المشروع أن يكون على بينة بالعوامل التي تهدد المنشأة ويكون قادرا على الربط بينها وبين الظواهر الناتجة عنها .
- ٣- بعد أن يتوصل المراجع لرأى عن مدى امكانية استمرار المنشأة في نشاطها يتم الإفصاح عن ذلك الرأى في تقريره .

ثانيا : المجالات التي يمكن مساءلة المراجع عنها فهي ظل القواعد السابقة :

١- الإهمال :

- بعدم ملاحظة وجود ما يهدد المشروع واستمراره في المستقبل .
- في التعامل مع المظاهر التي تنبئ بعدم استمرارية المشروع رغم تأهيله وخبرته .
- الإهمال في القيام بعملية المراجعة طبقا لمعايير المراجعة .

٢- التقصير :

- لعدم الربط بين مظاهر المشكلات التي يواجهها المشروع وبين مقومات استمرار المشروع في المستقبل .
- لعدم توسيع نطاق فحصه و مراجعته رغم أن الظروف و الملابس كانت تستدعي ذلك .
- في قبوله للقيود التي توضع على حقه في تحديد نطاق فحصه دون الإشارة لذلك في تقريره .
- في تقييم مدى كفاية الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية .
- في عدم افصاحه بالشكل الملائم وبالقدر الذي يتناسب مع خطورة الموضوع .

٣ - الغش و الخداع :

- فى اتفاقه مع الإدارة على عدم الإفصاح عن عدم قدرة المنشأة على الاستمرار .
- فى اثبات بيانات كاذبة أو فى وضع تقرير مضلل يعطى انطبعا لمستخدمى التقرير باستمرارية المشروع بما يخاف الواقع .
- مساعدة الإدارة فى تزييف أوضاع المشروع للإيحاء بأن استمرار المشروع ليس محل شك .

٤ - السلوك المهنى المعيب :

- فى تعدد افشاء الأسرار المهنية لعملائه كى يحقق لنفسه أو لغيره منفعة من وراء ذلك فى غير الأحوال التى يلزم القانون فيها بذلك .
- فى افشاء الأسرار المهنية التى حصل عليها بحكم عمله نتيجة لإعماله فى المحافظة على الأسرار .

ثم ذكر أن المجالات السابقة يمكن أن تندرج تحت واحد أو أكثر من المسئوليات القانونية للمراجعين (التأديبية - الجنائية - المدنية) .

ولايقوت الباحث أن يشير هنا إلى أنه نظرا لخطورة المجال الأخير ، فقد أفرد له الميثاق العام لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة فرعاً مستقلاً وهو الفرع الرابع بعنوان "المحافظة على السرية"^(٢٣)

و يقترح البعض أنه يمكن استخدام نماذج التنبؤ بالافلاس كمؤشر أداء للحكم والتنبؤ بمدى مقدرة الوحدة الإقتصادية على الاستمرار .

وأن نماذج التنبؤ بالافلاس تعتمد على الأساليب الاحصائية و الرياضية ، و تشمل على الأقل على ثلاث مجموعات :^(٢٤)

^(٢٣) للتفصيل يرجى الرجوع إلى :

الميثاق العام لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة الذى أصدره المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين فى فبراير عام ١٩٩٣ - الفرع الرابع ص ٢٠،١٩ .

^(٢٤) للتفصيل يرجى الرجوع إلى :

د. زكريا محمد الصادق اسماعيل - بحوث فى :مراجعة الحسابات - بدون ناشر - ١٩٨٩ - ص ٣٣٤ - ٣٣٩ .

المجموعة الأولى : وقد استخدمت الأسلوب الاحصائي الفردي . ويكاد يكون نموذج Bearer هو النموذج الوحيد الذى طبق هذا الأسلوب . و لقد قام Bearer بحساب المتوسط الحسابى لثلاثين نسبة محاسبية لتسعة وسبعين وحدة اقتصادية أعلنت الإفلاس خلال الفترة من العام ١٩٥٤ حتى ١٩٦٤ . كما قام بحساب التسبب المحاسبية لعدد مماثل من الوحدات الاقتصادية التى لم تعلن الإفلاس لمدة خمس سنوات . و انتهى من تحليله وتجربته إلى أن أفضل نسبة للتنبؤ بالإفلاس هى نسبة التدفق النقدى إلى مجموع الخصوم .

والقصور فى هذا النموذج هو قياسه لخاصية واحدة من خصائص الوحدة الاقتصادية وهى علاقة الخصوم بالتدفق النقدى واهمال بقية الخصائص مثل قياس الربحية وأوجه النشاط وقياس السيولة قصيرة الأجل وقياس السيولة طويلة الأجل .

المجموعة الثانية : وقد استخدمت سلاسل ماركوف ، والنموذج الوحيد الذى اعتمد على هذا الأسلوب هو نموذج Ismail .

المجموعة الثالثة : وقد استخدمت الأسلوب الاحصائى المتعدد المتغيرات . وتمتاز هذه المجموعة من النماذج بشمولها على جميع الخصائص المالية للوحدات الاقتصادية .

* اقترح البعض إطارا يمكن للمراجع من خلاله أن يبدي رأيه فى مدى إمكانية استمرار المنشأة فى نشاطها وأثر ذلك على القوائم المالية وتقرير المراجعة ويشمل عدة اجراءات اضافية وهى :
(٢٥)

- ١ - دراسة الظروف المحيطة بالمنشأة .
- ٢ - الفحص التحليلي .
- ٣ - التأكد من الرأى الذى توصل اليه .

(٢٥) للتفصيل يرجى الرجوع إلى :

د. عبدالله محمود سالم - ابداء رأى مراجع الحسابات عن مقدرة المنشأة على الاستمرار فى نشاطها واجب تحتم الاعتبارات الاقتصادية - مجلة البحوث التجارية - كلية التجارة جامعة الزقازيق - المجلد العاشر - العدد الثانى عشر - ١٩٨٨ - ص١٤٣-١٨٩

٤ - الإفصاح عما توصل إليه .

ونتناول تلك الإجراءات الإضافية باختصار كالاتى :

١ - دراسة الظروف المحيطة بالمنشأة .

حيث يتعرف المراجع من خلالها على المتغيرات الرئيسية فى البيئة المحيطة بمنشأة العميل والتي قد يكون لها تأثير على القوائم المالية . ويجب على المراجع دراسة الظروف الاقتصادية العامة والظروف الاقتصادية الخاصة بالصناعة أو النشاط ، ودراسة خصائص هيكل المنشأة .

لذا يجب على المراجع دراسة وابداء الرأى فيما يلى :

- طبيعة نشاط المنشأة والقطاعات التابعة له .
- الظروف الاقتصادية العامة ومدى تأثيرها على المنشأة .
- القوانين والقرارات والسياسات الصادرة من الوحدات الحكومية .
- مدى متانة المركز المالى .
- مدى كفاءة النظام المحاسبى ونظام التكاليف الخ .

٢ - الفحص التحليلى : يمثل مجموعة الإجراءات الإضافية التى يقوم بها المراقب للحصول على

درجة ثقة من خلال توفير أدلة اثبات مكملة للأدلة التى حصل عليها من الإجراءات الأخرى^(٢١) وتتضمن اجراءات الفحص التحليلى استخدام النسب المالية والموازنات التخطيطية ومقارنة نتائج وبيانات السنة الحالية بنتائج وبيانات السنوات السابقة .

وينقسم الفحص التحليلى الى فحص تحليلى عام وآخر خاص . ويستخدم الفحص التحليلى

العام فى مرحلة التخطيط المبدئى لعملية المراجعة . ويستخدم الفحص التحليلى الخاص (التفصيلى) فى مرحلة الاعداد لبرنامج المراجعة حيث تتم مقارنة القوائم المالية لفترة المراجعة بالموازنات التخطيطية والفترات السابقة باستخدام النسب المالية .

(٢١) د. عمود السيد الناعى - المراجعة : إطار النظرية والمحاسبة - مكتبة الجلاء الجديدة - المنصورة - الطبعة الثانية - ١٩٩٢ - ص ١٦ .

٣- **التأكد من الرأى :** يجب أن يحصل المراجع على أدلة اثبات سواء من الداخل أو من الخارج تؤكد رأيه بعدم قدرة المنشأة على الاستمرار أو تؤدي الى اقتاعه بإمكانية استمرارها ، ومن هذه الأدلة مايلى :

- الاستفسارات.

- مقارنة التدفق النقدى المتوقع للمنشأة مع السحب على المكشوف أو القروض أو كليهما معا . وإذا لم يقتنع المراجع بقدرة المنشأة على الاستمرار فى نشاطها يجب أن يفصح عن ذلك فى تقريره .

٤- **التصوير :** ويتم التعبير عن عدم قدرة المنشأة على الاستمرار كما يلى :

- الإفصاح المعلن على شرط : حيث يبدى المراجع رأيه عن قدرة المنشأة على الاستمرار فى حالة حدوث ، أو عدم حدوث ، أمور معينة .

- الإفصاح المباشر عن عدم قدرة المنشأة على الاستمرار .

- الرأى المعزز بقوائم اضافية للتصفية .

* يرى البعض أنه آن الأوان فى مصر وخاصة بعد قطع شوط كبير فى تحرير الاقتصاد المصرى والمحاولات الجادة لاعادة الحيوية لسوق الأوراق المالية ورغبة فى مساندة التطور فى نواحي الحياة المعاصرة أن يتم مواكبة التوسع فى نطاق مسئوليات المراجع وخاصة مسئوليته عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار من أجل حماية حقوق الأطراف المختلفة من مساهمين ومستثمرين وموردين وغيرهم ، وذلك عن طريق جعل هذه المسئولية إلزامية ، ولذا يلزم تطوير مواد دستور مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر عن نقابة المحاسبين والمراجعين ليواكب التطور فى مسئوليات المراجع وبصفة خاصة مسئوليته تجاه قدرة المنشأة على الاستمرارية ، كما يلزم إضافة فقرة فى التشريع بالمسئوليات الجديدة للمراجع ومنها مسئوليته عن مدى استمرارية المنشأة وحتى تكون هذه المسئولية إلزامية .^(٢٧)

* يرى البعض أن من أهم الوسائل المستخدمة في معرفة مدى قدرة المنشأة على الاستمرار مائلى :

أولاً : النسب المالية :^(٢٨) وتشمل :

- أ - نسبة الربحية : ومنها :
 - نسبة صافى الربح الى إجمالى الأصول .
 - نسبة صافى الدخل الى حقوق ملكية الأسهم العادية .
 - نسبة صافى الدخل الى صافى المبيعات .
- ب - نسب السيولة : وأهمها :
 - نسبة التداول .
 - نسبة التداول السريعة .
 - صافى رأس المال العامل .
- ج - نسب القدرة على سداد الديون : وأهمها :
 - نسبة الاقتراض
 - معدل تغطية الفوائد .
- د - نسب كفاءة استخدام الأصول : وأهمها :
 - معدل دوران المخزون .
 - معدل دوران العملاء .
 - متوسط فترة التحصيل .
 - متوسط مهلة الدفع .
 - معدل دوران الأصول .

(٢٨) د. هشام أحمد حسبو - الاتجاهات الحديثة فى التحليل المالى والمحاسبى - مكتبة عين شمس - القاهرة - ١٩٨٠ - ص ٢٧ .

ثانيا : النماذج التنبؤية^(٣٩) :

وأهمها نموذج " Altman " وهو عبارة عن اثنتين وعشرين نسبة محاسبية . وقسمت هذه المتغيرات الى خمس مجموعات تشمل عناصر الربحية والنشاط والمخاطر ، وهى الخصائص الرئيسية للوحدات الاقتصادية . وتم اختيار نسبة من كل مجموعة لتعبر عنها بصورة تحقق أكبر قدرة تنبؤية . والنموذج هو :

$$ف = ١,٢ من ١ + ١,٤ من ٢ + ٣,٣ من ٣ + ٠,٦ من ٤ + ٠,٥ من ٥$$

حيث: ف = مؤشر الفشل المالى

- ١ من = نسبة رأس المال العامل الى مجموعة الأصول .
- ٢ من = نسبة الأرباح المحتجزة الى مجموعة الأصول .
- ٣ من = نسبة صافى الربح قبل احتساب الفوائد والضرائب الدخلية الى مجموعة الأصول .
- ٤ من = نسبة القيمة السوقية للأسهم الى اجمالى الديون .
- ٥ من = معدل دوران اجمالى الأصول (المبيعات الى اجمالى الأصول) .

والقيمة التمييزية (ف) التى تميز بين المنشآت التى يحتمل أن تعلن إفلاسها أو التى لا يحتمل أن تعلن إفلاسها هى ٢,٦٧٥ . فإذا كانت قيمة (ف) تقل عن ٢,٦٧٥ (محسوبة بالطبع على أساس النموذج السابق وباستخدام نفس البيانات) فإن هناك احتمال أن تعلن تلك للمنشأة إفلاسها أو فشلها فى السنة المالية القادمة والعكس صحيح .

* أجرى البعض دراسة لاختبار العلاقة بين تقنين المراجعة وجوانب الخطر الذى تتعرض له المنشأة محل المراجعة من خلال ابداء الرأى بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار ، واستخدام أسلوبها كليا وهو " اختبارات القروض الاحصائية " واستنتج وجود أربع علاقات هامة وهى:^(٣٠)

^(٣٩) المرجع السابق - ص ١٣٦ .

^(٣٠) للتفصيل يرجى الرجوع الى :

- ١ - وجود ارتباط ايجابي هام بين تقنين المراجعة وبين نسبة الآراء التي يصدرها المراجعون بشأن مدى قدرة المنشأة على الاستمرار .
- ٢ - وجود ارتباط ايجابي هام بين جوانب الخطر الذي قد تتعرض له المنشأة وبين النص بالتقرير النهائي للمراجع عن مدى قدرة المنشأة على الاستمرار .
- ٣ - لا يوجد اختلاف في الرأي بين شركات المراجعة الثمانية والتي تمثل أكبر مكاتب للمحاسبة والمراجعة بأمريكا عند التقرير عن مدى قدرة المنشأة على الاستمرار .
- ٤ - وجود ارتباط ايجابي بين تقنين المراجعة والدقة في اتخاذ القرار بشأن ابداء الرأي عن مدى قدرة المنشأة على الاستمرار .

* أجرى البعض الآخر دراسة اشترك فيها مائة شريك مراجعة في شركة محاسبة عامة ، قدم فيها دليلا على أن أسلوب تقديم بيانات أوراق المراجعة الموثقة يؤثر على استخلاص قرارات استمرارية المنشأة محل المراجعة حيث أبرزت النتائج أن التلاعب في الترتيب أثر على قرارات المشاركين الخاص بالاستمرارية ولكن دون التأثير على ثقتهم في تلك القرارات .

وقد قرر المشاركون أن هناك شكاً جوهرياً أكثر غالباً فيما يتعلق بالعمل عندما كانت أقوى الأدلة المساندة لهذا القرار قد قرئت في ترتيب سببي وبالعكس أقل غالباً عندما كانت أقوى الأدلة المساندة قد قرئت في ترتيب أوراق المراجعة للشركة . وآثار الترتيب الموثقة في هذه الدراسة لها أبعاد هامة لتصميم أوراق المراجعة خصوصاً في حالات القرار المعقد غير المهيكل مثل قرار الاستمرارية .^(٣١)

ويرى الباحث أن وصف قرار الاستمرارية بأنه معقد وغير مهيكل يعتبر وصفاً دقيقاً إلى حد بعيد ، حيث أن أحداثاً فجائية غير متوقعة قد تحدث بعد إتمام عملية المراجعة .

^(٣١) للتفصيل يرجى الرجوع إلى :

* كما أجرى البعض أيضا دراسة تشمل سبعين من مديري مراجعة وشركاء ممثلون من ست شركات محاسبة عامة كبرى، في ولاية لوس أنجلوس الأمريكية ، والفترض في هذه الدراسة أن المعالجة التسلسلية للأدلة تؤدي الى حداثة التأثير في آراء الاستمرارية للمراجعين . وهذا التأثير سيقود المراجعين الذين يقيمون معلومات معاكسة متبوعة بعوامل مسكنة أن يصدرُوا قرارات قاطعة أكثر نسبيًا من هؤلاء الذين يقيمون نفس الأدلة في ترتيب عكسي . وألنتائج تؤيد وجود حداثة تأثيرات في كل من تعديلات الثقة واختيارات تقرير المراجعة . والمراجعون الذين قيموا معلومات معاكسة متبوعة بعوامل مسكنة أصدرُوا آراء أكثر قطعًا من هؤلاء الذين قيموا نفس الأدلة في الترتيب العكسي .^(٣٢)

* ويرى البعض أن من بين الاضافات الى التقرير النمطي والتي اقترحت مايسمى " بمعلومات التحذير المبكر " وهذه ستحتاج الى فقرة جديدة .
وتقدم معلومات التحذير المبكر لاذار المستثمرين عن مشكلات مالية وشبكة الحدوث ستواجهها شركة ما . فهي معلومات عن السلامة المالية المستقبلية للشركة . واذا أصبح المراجع مسئولا عن تقديم مثل هذه المعلومات كجانب روتيني في المراجعة ، فإن هذا سيغير بشكل واضح الغرض من التقرير النمطي . وتقريرخال من معلومات التحذير المبكر سوف يفسر على أنه إقرار على أن الشركة ذات مركز مالي سليم ، ومؤشرعن مستوى مخاطرة الاستثمار المرتبطة بامتلاك أسهم الشركة . بيد أن التقرير النمطي لم يقصد منه أبدا نقل مثل هذه المعلومات ... إن الالتزام بتقديم معلومات التحذير المبكر سوف يغير ليس فقط الغرض من التقرير النمطي ، ولكنه أيضا مسئوليات المراجع وطبيعة وظيفة المراجعة .

وقد ذكر رئيس المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين Philip B. Chenok عام ١٩٨٥ أن " دور المراجع ليس نصيحة مستخدمى القوائم المالية عن جاذبية الاستثمار في أو اقراض شركة ما ... "

ويستطرد قائلا :

^(٣٢) للتفصيل يرجى الرجوع الى :

والمراجع لا يستطيع أن يقدم تحذيرا مبكرا فعلا عن الإفلاس لأن أحدا لا يستطيع ذلك..... فالأسباب المباشرة للإفلاس لا يمكن التنبؤ بها. (٣٣)

* ويرى آخر أنه لكي يقدم المراجع ضمانات جلية عن السلامة المالية وامكانية الحياة أوالنمو لمشروع ما ، سوف يفرض على المراجع دور المرشد الاستثمارى وبهذا يطمس الفارق الجوهرى بين دور الإدارة فى توفير المعلومات المناسبة للمستثمرين ودور المراجع فى التصديق على صحة المعلومات. وبذلك، فإن فجوة التوقع يحتمل أن تفتح بدرجة أوسع. (٣٤)

* اقترح البعض مكونات جديدة للتقرير عندما يكون لدى المراجع تحفظات بخصوص عدم التأكد المتعلق باستمرارية المنشأة محل المراجعة كالاتى: (٣٥)

- **فقرة المجال أوالهدف** : تظل كما فى حالة عدم وجود تحفظات .

- **الفقرة الوسطى** : والقوائم المالية المشار إليها أعلاه قد أعدت عل أساس فرض الاستمرار الذى يتوقع استمرارية العمليات ، وتحقق الأصول وتصفية الالتزامات فى الدورة العادية للمنشأة وفى.....سنة..... تتجاوز التزامات الشركة الكلية الأصول بحوالى.....دولار. وهذا الوضع سوف يعوق استمرارية المنشأة ، فتحقق الأصول وترتيب استحقاق الالتزامات قد يتأثر .

- **فقرة الرأى** : وفى رأينا ، أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه والمأخوذة كوحدة واحدة تعرض المركز المالى للشركة (س) فى ...سنة وسنة... ونتائج عملياتها والتغيرات فى مركزها المالى عن السنتين المنتهيتين فى التاريخين المذكورين طبقا للمبادئ المحاسبية العامة المتعارف عليها للمنشأة المستمرة. ومع ذلك ، فلا نستطيع أن نقرر أن عرض القوائم المالية للشركة (س) فى...سنة... على أساس فرض الاستمرار يعد ملائما بسبب الآثار المحتملة للظروف التى نوقشت فى الفقرة السابقة .

(٣٣) Robert K. Elliot & Peter D. Jacobson , " The Auditor's Standard Report : The Last Word Or In Need of Change ? " , Journal of Accountancy . February , 1987 ,P.76.

(٣٤)David L . Landsittel , Op . Cit . , P . 83 .

(٣٥)James B . Alfano , op . Cit . , P . 40 .

* أخيووا ، فإن نموذج الفقرة الايضاحية المقترح إضافتها بعد فقرة الرأى بتقرير المراجع طبقاً لـ (SAS No.59:1988) والسابق الإشارة اليه تفصيلاً - فى حالة الشك الجوهري فى مقدرة المنشأة على الاستمرار - هى :

"لقد تم إعداد القوائم المالية المرفقة بإفتراض أن الشركة سوف تستمر فى العمل . وكما نوقش فى المذكرة المرفقة بالقوائم المالية والمرفوعة من مجلس الادارة فإن الشركة تعاني من خسائر تشغيلية متكررة ، كما أن رأس المال العامل بها فى حالة تناقص مستمر ، مما يزيد من الشك الأساسى بخصوص مقدرتها على الاستمرار كمنشأة قائمة . كما أن خطط الادارة فيما يتعلق بهذه الأمور تم عرضها أيضاً بالمذكرة . والقوائم المالية لا تتضمن أية تعديلات قد يترتب عليها التخفيف من حالة عدم التأكيد هذه " .

وبعد العرض فى المبحثين السابقين يبقى أن يعرض الباحث رأيه ومقترحاته فيما يتعلق بهذا الموضوع الهام . وهذا ماسنتناوله فى المبحث الثالث .

المبحث الثالث

رأى الباحث ومقترحاته حول مسئولية المراجع بشأن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار

يمكن للباحث أن يعرض رأيه ومقترحاته بخصوص مسئولية المراجع عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في ظل ظروف البيئة المصرية وذلك كالاتي :

أولاً : لا يستطيع أحد أن ينكر أننا في سبيلنا لاعادة بناء الاقتصاد المصري والاعتماد على آليات البورصة التي تمثل مؤشرا للأداء الاقتصادي العام ، والتي نعمل جاهدين على تنميتها ، لكن في ظل قلة الوعي الغالب على معظم المستثمرين وغيرهم ممن يهتمهم دراسة المراكز المالية للمنشآت ، قد يكون من الأفضل أن يتم اعفاء المراجع من تطبيق متطلبات المعيار رقم " ٥٩ " - في هذه المرحلة وذلك حفاظا على الشركات التي تمثل لبنة من لبنات الاقتصاد القومي من الانهيار نتيجة للفهم الخطأ من جانب المستثمرين وغيرهم لتقرير المراجع بخصوص الاستمرارية والذي قد يجبرها على اغلاق أبوابها وتشريد عمالها وخسارة جزء من الدخل القومي ، وبالتالي فقد يترتب على هذا الاصلاح في التقرير كارثة اقتصادية لا يحمد عقبائها (حيث يندفع المساهمون لبيع أسهمهم والموردون بالمطالبة بمستحققاتهم والإججام عن استمرار التعامل مع تلك الشركات ، ويزداد الأمر خطورة بالنسبة للبنوك حيث يندفع العملاء لسحب ودائعهم....)

ولذلك يرى الباحث أن منافع عدم التقرير عن الاستمرارية تفوق تكاليف أو مساوئ التقرير عنها.

وعلى ذلك يرى الباحث عدم التقرير عن الاستمرارية -في المرحلة الحالية- تطبيقا للقاعدة الفقهية الأصولية :

" درء المفاسد مقدم على جلب المنافع "

ثانياً : يجب ألا يفهم مما سبق أن الباحث يعارض قيام المراجع بواجباته المهنية مع بذل العناية المعقولة ، فكل ما في الأمر أن الباحث يطالب بالتمهل والتروي في الالتزام بالتقرير عن

قدرة المنشأة على الاستمرار ، وأن يكون ذلك التقرير - عندما تكون الظروف مؤاتية فيما بعد - هو آخر السبل المتاحة أمام المراجع بعد دراسة للعوامل المشككة والعوامل المسكنة وخطط الإدارة..... مع استخدام نماذج التنبؤ الرياضية التي تساعد في حكمه على مقدرة المنشأة على الاستمرار مثل نموذج Altman - والذي سبقت الإشارة إليه - وعلى أن تكون ملاحظاته في التقرير يغلب عليها طابع الحكمة لدرء المسؤولية عن كاهله وفي نفس الوقت للمحافظة على بقاء المنشأة ولتحفيز الإدارة على وضع الخطط الكفيلة بالمحافظة على استمرار المنشأة .

ثالثا : أنه من الواقع العملي - في الوقت الحالي - نجد أن معظم المستثمرين لا يلجأون إلى التعامل في البورصة بأنفسهم، وذلك نظرا لنقص خبرتهم ومعرفتهم بنظام البورصة ، وإنما يلجأون في العادة إلى صناديق الاستثمار في الأوراق المالية ، وتلك الصناديق بحكم احترافها وما يتوفر لديها من خبراء ومحللين ماليين قادرة على التنبؤ بمقدرة المنشآت التي تتعامل في أوراقها على الاستمرار دون الحاجة إلى الاعتماد على رأي المراجع في تقريره . وعلى ذلك، يرى الباحث أنه ليس هناك مبرر عملي -في الوقت الحالي- للمطالبة بتوسيع مسؤوليات المراجع .

رابعا : أنه لا توجد ضغوط على المراجع -حاليا- من جانب نقابة المحاسبين والمراجعين أو من جانب جموع المستفيدين من التقرير في مصر لاجباره على تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار والتقرير عن ذلك ، كما أن قانون الشركات لا يلزم المراجع بتقييم القدرة على الاستمرارية ، وهكذا، فإن المراجع المصري في الوقت الحالي لا يتعرض للمساءلة القانونية (الجنائية والمدنية والتأديبية) في حالة عدم التقرير عن قدرة المنشأة على الاستمرار . لذلك يرى الباحث أن المراجع لا يعد مسئولا إلى في حالة عدم بذل العناية الكافية عندما يكون هناك عقد خاص مع الغير (بنك مثلا) أو الإدارة وبأنتعاب خاصة ويكون الغرض المحدد في العقد هو تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار .

خامسا : أن تقرير مدى استمرارية المنشأة موضوع يتعلق بالمستقبل ، والمستقبل أمر غيبى لا يعلمه إلا الله سبحانه وتعالى ، حيث يقول في كتابه العزيز -على سبيل المثال - في سورة الأنعام (الآية ٥٩) :

" وعنده مفاتيح الغيب لا يعلمها إلا هو ويعلم ما في البر والبحر وما تسقط من ورقة إلا يعلمها ولا حبة في ظلمات الأرض ولا رطب ولا يابس إلا في كتاب مبين "

ويقول في سورة الجن (الآيات من ٢٦-٢٨) :

" عالم الغيب فلا يظهر على غيبه أحدا . إلا من ارتضى من رسول فإنه يسلك من بين يديه ومن خلفه رصدا . ليعلم أن قد أبلغوا رسالات ربهم وأحاط بما لديهم وأحصى كل شيء عددا "

علاوة على أن المراجع يعتمد على بيانات تاريخية أصلا للتنبؤ بالمستقبل .

لذلك يرى الباحث أنه مهما استخدم المراجع من أساليب علمية و نماذج إحصائية في التنبؤ ، فإنه ينبغي ألا يذكر عبارة يجزم فيها بعدم قدرة المنشأة على الاستمرار ، وإنما ينبغي عليه دائما أن يشير إلى أن هذا أمر محتمل الحدوث إلا إذا كانت المنشأة دخلت بالفعل مرحلة الافلاس أو الفشل .

سادسا : يتساءل الباحث هل فترة المراجعة كافية للقيام بهذا التقييم للقدرة على الاستمرارية مع قصرها وجسامة الهدف والمسئولية ؟

وهل الأتعاب في هذه البيئة التنافسية القاسية تتناسب مع هذه المسئولية الجديدة ؟

سابعها : يمكن للباحث أن يستخلص مما سبق أن زيادة مسئوليات المراجع في دولة متقدمة مثل

الولايات المتحدة الأمريكية أمر يتناسب مع واقع الظروف البيئية في تلك الدولة .

أما من حيث الظروف البيئية المصرية ، فإن الأمر يتطلب مزيدا من التمهّل والتروى مع

العمل على :

١- زيادة درجة الوعي لدى المستثمرين وغيرهم من المهتمين بدراسة المراكز المالية للمنشآت ، وذلك من خلال وسائل الاعلام المقروءة والمسموعة والمرئية

٢- تأهيل المراجع بما يتناسب مع المسئوليات الجديدة ، وإعادة النظر فى الأتعاب لتتماشى مع جسامه المسئولية الجديدة .

وفى هذا الصدد يود الباحث الاشارة إلى أنه يحسب للميثاق العام لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة أنه ألزم المراجع أن يكون مؤهلا تأهيلا كافيا عند القيام بأية مهمة أو الاستمرار فيها أو أن يستعين بذوى الخبرة

كما ألزمه بالمحافظة على كفاءته المهنية ، حيث ذكر فى الفرع الثانى (الكفاءة المهنية) فى النقطة الأولى: (٣٦)

"يتعين على المحاسب الامتناع عن القيام بأية مهمة أو الاستمرار فيها ما لم يكن كفاء للقيام بها إلا إذا تسنى له الحصول على معاونة ومساعدة تتميز بالكفاءة بصورة تمكنه من أداء المهمة على أكمل وجه ، وإذا لم يتوافر فى المحاسب القانونى أوفى أى موظف آخر يعمل لديه الكفاءة المهنية المطلوبة للقيام بدور محدد فى المهمة يمكنه الحصول على مشورة فنية من الخبراء مثل محاسبين قانونيين آخرين ، محامين ، خبراء اكتوبريين ، جيولوجيين أو مئنين "

كما ذكر فى (ب) من النقطة الثانية بشأن المحافظة على الكفاءة المهنية فى (١) :

" تتطلب المحافظة على الكفاءة المهنية وعى ودراية مستمرة بالتطورات فى مهنة المحاسبة بما فى ذلك التوصيات القومية والعلمية فى مجال المحاسبة والمراجعة والقواعد والقرارات التنظيمية الأخرى المتصلة بالمهنة والمتطلبات القانونية "

كما يحسب له ما ذكره فى الفرع السابع (الأتعاب والعمولات) عن الأتعاب فى النقطة الثانية حيث ذكر : (٣٧)

(٣٦) الميثاق العام لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة ، مرجع سابق ص ٤١٥

(٣٧) المرجع السابق ص ٢٩ .

" يجب أن تكون الأتعاب إنعكاسا عادلا لقيمة العمل الذى تم لحساب العميل مع الأخذ فى الاعتبار العوامل التالية :

- أ- المهارة والمعرفة اللامتان لنوع العمل الذى يتم القيام به .
- ب- مستوى التدريب والخبرة للفرد الذى يجب أن يقوم بالمهمة .
- ج- الوقت الضرورى لكل فرد مشترك فى المهمة .
- د- درجة المسؤولية الذى ينطوى عليها العمل الذى يتم القيام به .

٣- تعديل مواد التشريع - بعد تحقق المتطلبين السابقين - بإضافة مادة ملزمة للمراجع بالتقرير عن استمرارية المنشأة وذلك فى قانون الشركات عملا على زيادة الثقة لدى المساهمين والمستثمرين المرتقبين وغيرهم .

٤- استخدام المنهج الذى اقترحه الباحث لاستخدام نظم الخبرة فى مجال المراجعة فى بحث آخر بعنوان : "منهج مقترح لاستخدام نظم الخبرة فى مجال المراجعة " للاطلاع بهذه المسؤولية الجديدة ، فهو خير أسلوب - من وجهة نظر الباحث - للاطلاع بهذه المهمة الصعبة والخطيرة فى نفس الوقت .

" وما توفيقى إلا بالله ، عليه توكلت وإليه أنيب "

الخلاصة والتوصيات

يعتبر فرض الاستمرار من الفروض المحاسبية الأساسية ، وله آثار هامة على الممارسة المحاسبية وعلى عملية المراجعة .

ولقد أثير في الفترة الأخيرة - موضوع مسئولية المراجع عن تقييم مدى قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار في المستقبل ، خصوصا بعد سلسلة الانهيارات والافلاس التي شهدتها العديد من المنشآت ، دون تحفظ من المراجعين في تقاريرهم عن القوائم المالية لتلك المنشآت - في السنوات السابقة على حدوث الفشل أو الافلاس - عن عدم قدرة هذه المنشآت على الاستمرار.

ولقد زاد في أهمية هذا الموضوع وحيويته قيام الدولة بتطبيق برنامج الإصلاح الاقتصادي في عام ١٩٩١ ، والذي يشير إلى عملية الخصخصة .
ولقد تطورت مسئولية المراجع بخصوص التقييم عن مدى قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار في العمل بدءا من عام ١٩٦٢ ، وحتى صدور قوائم المراجعة أرقام ٣٤ ، ٥٩ ، ٦٤ ، في الأعوام ١٩٨١ ، ١٩٨٧ ، ١٩٩٠ على التوالي .

ولقد وفرت القائمة رقم ٣٤ بعض المرشحات التي توجه المراجع في عمله بخصوص تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار ، لكنها جاءت عامة وغامضة وتفقر لوجود نموذج عام للتقييم بما يعرض عملية التقييم للاعتبارات الشخصية . أما القائمة رقم ٥٩ فقد سعت نحو توسيع مسئوليات المراجع لتشمل مسئوليته عن تقييم مدى قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار في كل عملية مراجعة ، وألزمته بإضافة فقرة إضافية في التقرير - دون اللجوء إلى تعديله كما تطلب القائمة رقم "٣٤" - عند وجود شك أساسي في مقدرة المنشأة على الاستمرار .

هذا وقد تعددت الآراء والمقترحات في هذا الصدد ، حيث رأى البعض أنه ينبغي عدم إجراء أية تعديلات أو إضافات في التقرير ، بينما رأى أكثر الباحثين أن المراجع مسئول عن التقرير عن قدرة المنشأة على الاستمرار تمثيا مع ما جاء بالقائمتين ٣٤ ، ٥٩ .

واقترح بعضهم استخدام نماذج التنبؤ بالافلاس - والتي تعتمد على الأساليب الرياضية والاحصائية - كمؤشر أداء للحكم والتنبؤ بمدى مقدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار ، وتشمل على الأقل ثلاث مجموعات :

المجموعة الأولى : وقد استخدمت الاسلوب الاحصائي الفردي .

المجموعة الثانية : وقد استخدمت سلاسل ماركوف .

المجموعة الثالثة : وقد استخدمت الاسلوب الاحصائي المتعدد المتغيرات .

ورأى البعض الآخر أن من أهم الوسائل المستخدمة في معرفة مدى قدرة المنشأة على الاستمرار النسب المالية والنماذج التنبؤية وأهمها نموذج Altman .
هذا، وقد أجرى البعض دراسات عملية في هذا الصدد ، وتوصل إلى نتائج هامة .

كما إقترح البعض مكونات جديدة للتقرير عندما تكون لدى المراجع تحفظات بخصوص عدم التأكد المتعلق باستمرارية المنشأة محل المراجعة ، كما عرض الباحث نموذج الفقرة الايضاحية المقترح إضافتها بعد فقرة الرأي طبقاً للقائمة ٥٩ .

وأخيرا عرض الباحث رأيه ومقترحاته في هذا الخصوص وتتلخص فيما يلي :-

أولاً : أنه بسبب قلة الوعي الغالب على معظم المستثمرين وغيرهم ممن يهمهم دراسة المراكز المالية للمنشآت ، يرى الباحث أن منافع عدم التقرير عن الاستمرارية تفوق تكاليف أو مساوئ التقرير عنها ، وعلى ذلك يرى الباحث عدم التقرير عن الاستمرارية - في المرحلة الحالية - تطبيقاً للقاعدة الفقهية الأصولية :

" درء المفاسد مقدم عن جلب المنافع "

ثانياً : يطالب الباحث بالتمهل والتروي في الالتزام بالتقرير عن قدرة المنشأة عن الاستمرار وأن يكون ذلك التقرير - عندما تكون الظروف مؤاتية - هو آخر السبل المتاحة أمام المراجع بعد الدراسة المستفيضة واستخدام نماذج التنبؤ الرياضية ، على أن يغلب على ملاحظاته طابع الحكمة.

ثالثاً : أنه ليس هناك مبرر عملي - في الوقت الحالى - للمطالبة بتوسيع مسئوليات المراجع ، حيث يلجأ معظم المستثمرين إلى صناديق الاستثمار فى الأوراق المالية، وتلك الصناديق ذات قدرة على التنبؤ باستمرارية المنشآت التى تتعامل فى أوراقها .

رابعاً : أنه لا توجد ضغوط على المراجع -حاليا- من جانب نقابة المحاسبين والمراجعين أو من جانب جموع المستفيدين من التقرير أو من جانب قانون الشركات . ولذلك فالمراجع لا يتعرض حالياً للمساءلة القانونية فى حالة عدم التقرير عن قدرة المنشأة على الاستمرار .

خامساً : أن التقرير عن مدى استمرارية المنشأة أمر غيبى لا يعلمه الا الله سبحانه وتعالى ، ولذلك ينبغى ألا يجزم المراجع بعدم قدرة المنشأة على الاستمرار ، وإنما ينبغى أن يشير دائما الى أن هذا أمر محتمل الحدوث، الا إذا كانت المنشأة دخلت بالفعل فى مرحلة الإفلاس .

سادساً : يتساءل الباحث : هل فترة المراجعة كافية للقيام بهذا التقييم مع قصرها وجسامته الهدف؟ وهل الأتعاب فى هذه البيئة التنافسية القاسية تتناسب مع المسئولية الجديدة ؟ .

سابعاً : يستخلص الباحث أن زيادة مسئوليات المراجع فى دولة متقدمة مثل أمريكا أمر يتناسب مع واقع الظروف البيئية فيها . أما من حيث الظروف البيئية فى مصر ، فإن الأمر يتطلب مزيداً من التروي والتمهل ، مع العمل على :

- ١ - زيادة درجة الوعي لدى المستثمرين وغيرهم .
- ٢ - تأهيل المراجع للاطلاع بالمسئولية الجديدة واعادة النظر في الأتعاب .
- ٣ - تطوير التشريعات الحاكمة لعمل المراجع لتأخذ في اعتبارها المسئوليات الجديدة ، وذلك بعد تحقق المطلبين السابقين .
- ٤ - استخدام المنهج المقترح لاستخدام نظم الخبرة في المراجعة ، والذي اقترحه الباحث في بحث آخر .

والله ولي التوفيق ،،،

البوامش

المراجع مرتبة حسب ترتيب ورودها في البحث :

(١) د. سامي وهبة متولى - فجوة التوقعات في المراجعة : أسبابها وسبل تصنيقها - المجلد

العلمية لكلية التجارة - العدد العاشر - ١٩٩٣ .

(٢) د. عبده حسين شطا - مسئولية المراجع عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار - مجلة العلوم

الإدارية - السنة الرابعة - العدد السابع - ١٩٩٤ .

David L. Landsittle , "The Auditor's Standard Report : The Last work Or (٣)
In Need of Change? Journal of Accountancy, February, 1987

(٤) د. محمود السيد الناصي ، المراجعة : اطار النظرية والممارسة ، مكتبة الجلاء ، المنصورة ،

١٩٨٤ .

(٥) د. محمد شريف توفيق ، دور معايير المحاسبة في تطوير قطاع الأعمال واصلاح المسار المحاسبي

المصري ، المؤتمر العلمي السنوى التاسع ، القاهرة ، كلية التجارة ،

جامعة المنصورة ، ابريل ، ١٩٩٢ .

(٦) د. أمين السيد احمد لطفي ، المراجعة المتقدمة ، مكتبة شادى ، القاهرة ، ١٩٩١ .

Walljam F. & Biping A, " The Auditor' s Going - Concern Opinion (٧)

Decision : Areview and Implication for Future Research "
Journal of Accounting literature ,Volume 1 , 1990 .

Altman I. E & Thomas P.M. , " Evaluation of a Company as (٨)

a going - concern " ,The Journal of Accountancy ,
December , 1974 .

- (٩) *Statement on Auditing Standards No. 34 , The Auditor's Consideration when a question arises about an Entity's continued Existence , (AICPA) , March , 1981 .*
- (١٠) *Killough L. and Hian C. , " The Going - Concern Concept " , the CPA Journal , July,1986.*
- (١١) د. زكريا محمد الصادق اسماعيل - استخدام مراقب الحسابات لنماذج الإفلاس للحكم والتنبؤ بمدى استمرارية الوحدة الاقتصادية - مجلة التجارة والتمويل - العدد الأول - ١٩٨٥ .
- (١٢) د. عباس أحمد رضوان - دور المراجع في تقدير مدى قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار في العمل - المجلة المصرية للدراسات التجارية - المجلد الثالث عشر - العدد الثالث - ١٩٨٩ .
- (١٣) *Statèment on Auditing Standards No. 59 , " The Auditor 's Considerations of ability to continue as agoing - concern " , (AICPA) ,1987 .*
- (١٤) *Stephen K. Asare , " The Auditor 's Going - Concern Dacision : Intereaction of Task Variables and the Sequential Processing of Evidenc " , The Accounting Review , Vol . No . 2 , April , 1992.*
- (١٥) *James B . Alfano , " Making Auditor's Reports Pure and Simple " , Journal of Accountancy ,1979 .*
- (١٦) د. حامد طلبه محمد - الاطار العام لمسئولية مراجع الحسابات عن التنبؤ بمقدرة المشروع على السمرار - مجلة الدراسات والبحوث التجارية - العدد الثاني . ١٩٨٨ .
- (١٧) *الميثاق العام لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة الذى أصدره المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين فى فبراير عام ١٩٩٣ .*

- (١٨) د. زكريا محمد صادق اسماعيل - بحوث في مراجعة الحسابات - بدون ناشر - ١٩٨٩ .
- (١٩) د. عبدالله محمد سالم - ابداء رأى مراجع الحسابات عن مقدرة المنشأة على الاستمرار في نشاطها واجب تحتمه الاعتبارات الاقتصادية - مجلة البحوث التجارية - كلية التجارة جامعة الزقازيق - المجلد العاشر - العدد الثاني عشر - ١٩٨٨ .
- (٢٠) د. محمود السيد النافى - المراجعة : اطار النظرية والممارسة - مكتبة الجلاء الجديدة - المنصورة - الطبعة الثانية - ١٩٩٢ .
- (٢١) د. هشام أحمد حسبو - الاتجاهات الحديثة في التحليل المالى والمحاسبى - مكتبة عين شمس - القاهرة - ١٩٨٠ .
- (٢٢) *Mucher J . F , & David W . , " The relationship between audit technology , client risk profist and going - concern opinion decision " , Journal of practice and theory , Vol . 1 , N. 3 , 1990 .*
- (٢٣) *David N . Ricchiute , " Working - Paper Order Effects and Auditors Going - Concern Dedisions " , The Accounting Review , Vol. , 67 , No.1 , January 1992 .*
- (٢٤) *Rebort K . Elliott & Peter D . Jacobson " The Auditor's Standard Report : The Last Word Or In Need of Change ? " Journal of Accountancy , Fabruary , 1970 .*

تم بحمد الله ..