

# دور المراجع في تقدير مدى قدرة المنشأة محل

## المراجعة على الاستمرار في العمل

دكتور عباس أحمد صوان

كلية التجارة - جامعة المنصورة

### مقدمة:

أدى ظهور وانتشار الشركات المساهمة الى تعزيز فرض استمرار حياة المشروع نظرا لما تتصف به هذه الشركات من مسئولية محدودة للمساهمين بقدر حصصهم في رأس مال الشركة، كما أن وجود واستمرار هذه الشركات في العمل لا يتوقف على حياة المساهمين واستمرارهم في الشركة، اذ يستطيع المساهم التصرف في اسهمه بالبيع او التنازل، دون ان يؤثر ذلك على حياة الشركة واستمرارها في العمل . وعلى الرغم من أن هناك الكثير من الاسباب التي قد تؤدي الى فشل المشروع وعدم قدرته على الاستمرار في العمل مثل :

- المنافسة الخارجية الشديدة التي قد يتعرض لها المشروع .
- انخفاض اسعار السلع التي يتعامل فيها المشروع بشكل ملحوظ .
- الادارة السيئة للمشروع .

الا أنه عندما يفشل المشروع بعد أن يكون المراجع قد قدم تقريرا نظيفاً عن قوائم المالية التي قام بمراجعتها، فان اصابع الاتهام انما تشير الى المراجع بالاعمال والتقصير وعدم بذل العناية المهنية الكافية عند قيامه بعملية المراجعة، حتى ولو كان هذا الفشل نتيجة احداث فجائية غير متوقعة وحدثت بعد اتمام عملية المراجعة .

ويناقش هذا البحث الدور المقترح للمراجع في تقييم مدى مقدرة المشروع محل  
المراجعة على الاستمرار في العمل لفترة زمنية مقبلة، و ذلك استرشادا بتقارير معايير  
المراجعة الصادرة عن اللجنة معايير المراجعة التابعة للمعهد الامريكي للمحاسبين .  
ولتحقيق الهدف من هذا البحث فقد تم تقسيمه الى ثلاث مباحث على النحو

التالى:

المبحث الاول : فرض الاستمرار في المراجعة .

المبحث الثانى : تقرير معايير المراجعة رقم (٣٤) وفرض الاستمرار .

المبحث الثالث : تقييم فرض الاستمرار في ظل تقرير معايير المراجعة رقم (٥٩) ثم

يختم البحث بالخلاصة والتوصيات والمراجع .

المبحث الاول  
فرص الاستثمار في المراجعة

مقدمة:

يعتبر مفهوم الاستثمار من المفاهيم الاساسية في المحاسبة سواء من الناحية النظرية او التطبيقية. وقد عرف تقرير لجنة المبادئ المحاسبة رقم (٤) هذا المفهوم على انه "خاصية اساسية للمحاسبة المالية"<sup>(١)</sup> بينما عرفته لجنة معايير المحاسبة الدولية على انه "احد الفروض المحاسبية الاساسية"<sup>(٢)</sup>. كما كان للكتاب المحاسبين باع في هذا المجال فقد عرف أحد الكتاب فرص الاستثمار على أنه "ذلك المفهوم الذي يتخلل ( بصفة عامة ) المبادئ المحاسبية المتعارف عليها"<sup>(٣)</sup> كما يعرفه كاتب اخر على أنه " فرض اساسي للمحاسبة"<sup>(٤)</sup>

وعلى الرغم من أن مفهوم الاستثمار يعتبر من الفروض المحاسبية الاساسية الا انه لم يلق الا القليل من الدراسة والمناقشة، كما ان الاشارة الى هذا المفهوم فى مجال المراجعة الخارجية لاتحدث الا نادرا. ولم يثور الحديث عن هذا المفهوم فى

- 
- 1- Accounting principle Board statement no.4, Basic concepts and Accounting principles Underlying Financial statements of Business Enterprises, AICPA, Oct. 1970.
  - 2- International Accounting standard committee, Disclosure of Accounting policies, International Accounting standard No.1. January 1975.
  - 3- Grady P., Inventory of General Accepted Accounting principles for Business enterprises, Accounting Research study.
  - 4- Moonitz M., The Basic postulates of Accounting, Research study No.,1, AICPA, 1961.

مجال المراجعة الا بعد صدور تقرير معايير المراجعة رقم ٣٤ من لجنة معايير المراجعة التابعة للمعهد الامريكى للمحاسبين عام ١٩٨١، حيث بدأ الكتاب المحاسبون يناقشون تأثير هذا المفهوم على عمل المراجع الخارجى ومسئوليته.

وناقش فى هذا المبحث أهمية واثار فرض الاستمرار فى مجال المراجعة الخارجية ومشاكل المراجعة فى ظل مفهوم لاستمرار.

### اولا : أهمية واثار فرض الاستمرار على عملية المراجعة:

لقد تم التوصل الى اتفاق حقيقى بخصوص معنى ودور فرض الاستمرار فى الفقه المحاسبى والتطبيقات المهنية ، وعلى الرغم من وجود اختلافات بسيطة حول هذا الفرض الا ان المضمون الاساسى يتمثل فى افتراضى مقدرة المنشأة على الاستمرار فى العمل لفترة مستقبلية يمكن التنبؤ بها، دون الحاجة الى الاهتمام بالتصفية، مالم يكن هناك ما يخالف ذلك.

(١)

ولقد كان لهذا الفرض اثار هامة على عملية المراجعة، فمثلا يذكر بعض الكتاب "أن أخدم مفهوم الاستمرار فى الحساب كأحد فروض المراجعة يعتبر امرا ضروريا، لانه سيوفر - مع الفروض الاخرى - الاساس المناسب لنظرية مراجعة منطقة ومكتملة".

ويضيف هؤلاء الكتاب انهم يرون مفهوم (فرض) الاستمرار - فان عملية المراجعة ستكون مستحيلة، حيث أن هذا المفهوم انما يوفر مرشدا للمراجعة فى تنفيذ جميع اعمال الفحص، كما انه يوفر حماية للمراجع ضد تغيرات العمل والتغيرات الاقتصادية خلال فترة تنفيذ عمليات الفحص والاختبار. فمثلا اذا ما تم شراء اصول ثابتة لتسهيل نوع معين

---

1- Mautz R. and Sharaf, the philosophy of Auditing, American Accounting Association, 1961.

Killough L. and Hian C; The Giong-concern concept, the CPA Journal, July 1986, PP. 25-26.

من النشاط ، فانه يمكن للمراجع ان يتوقع - في حالة عدم وجود دليل اثباتات شيناقض ذلك - استمرار ذلك النشاط، وان الاصول سوف تستخدم في الغرض الذى اشترت من اجله . ولذلك فان قبول مفهوم الاستمرار كاحد فروض نظرية المراجعة انما يوفر اساسا مناسباً لتحديد مدى التزام المراجع للتنبؤ بالمستقبل وتنفيذ عمله بناءً على هذا الاساس .

ويرى الباحث انه من وجهة نظر عملية المراجعة فان مفهوم الاستمرار انما يؤثر على كل من عملية تجميع ادلة الاثبات، و اشكال التقارير التى يعدها المراجع عن عمليات المراجعة التى قام بتنفيذها، واذا ما اكتشف المراجع دليل اثبات معاكس *Contrary evidence* فانه ربما يضطر الى تصميم اختبارات اضافية، وبالتالي يعدل تقريره عن القوائم المالية .

#### ثانياً: مشاكل المراجعة فى ظل مفهوم الاستمرار:

فى ظل الاستمرار فانه يفترض ان تكون المنشأة قائمة وقادرة على الاستمرار فقط فى حالة عدم وجود معلومات تفيد العكس. ولذلك فانه ربما تكون هناك ظروف تجعل من الصعب التمسك بافتراض ان المنشأة ستستمر كمنشأة قائمة *Going-concern* وبناءً عليه فان احد مشاكل المراجعة الاساسية انما تتمثل فى تحديد الظروف التى تخلق المعلومات المعاكسة "Information to the contrary" وكيفية تقييمها . فبعض الظروف التى تشير الى عدم مقدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة قائمة تكون واضحة المعالم نسبياً، ولا تشير الا القليل من ا لمشاكل للمراجع الخارجى. فمثلاً هناك افتراض مؤداه ان المنشأة تعتبر غير قادرة على الاستمرار فى العمل عندما تكون فى حالة افلاس ومع ذلك فان هناك بعض المنشآت يبدو عليها مشاكل الاستمرار، الا انها - رغم ذلك - تستمر فى العمل ، تحت مثل هذه الظروف ، مما يعنى انه

حالة استمرار المنشأة من عدمه تعتبر من الأمور غير المؤكدة التي يصعب التنبؤ بها (١).

ويقسم أحد الكتاب (٢) المعلومات التي يمكن ان تلغى فرض الاستمرار

الى مجموعتين :

(١) هدف (قصد) الادارة Management Intent

وتشير هذه المجموعة الى الظروف التي تجعل الادارة ترغب - لاسباب مشروعة تتعلق بالعمل - في ا لحد من الحياة المستقبلية للمنشأة ، وهذا يحدث في الحالات الاتية :

أ - عندما تقرر الادارة انها منشأة قامت لتحقيق غرض معين خلال فترة زمنية محددة .

ب - عندما تقترح الادارة بيع كل او بعض اصول المنشأة .

ج - عندما تخطط الادارة لمبيع المنشأة بالكامل .

ومثل هذه الظروف انما تحتاج من المراجع انه يفحص مدى مقدرة المنشأة على الاستمرار في العمل .

(٢) حالات عدم التأكد الاساسية Material Uncertainties

وهذه الحالات انما تمثل النوع الثاني من المعلومات المعاكسة، وهي اكثر شيوعا وصعوبة عند التعامل معها، فهي تتضمن ظروف غير مؤكدة ربما تلقى الشك في امكانية وجود المنشأة واستمرارها في العمل ، كما انها تختلف في درجة أهميتها النسبية

1- Killough L. and Hian C., Op. Cit., P.26. (١)

2- Miller R., Reporting and Auditing Problems under the going concern concept, the CPA Journal - August 1981, (٢)  
PP. 51-54.

وحالات عدم التأكد ا لاساسية تتضمن :

أ - الالتزامات المحتملة .

ب - امكانية استرداد (تحصيل) اصل معين .

ج - التقلبات اللارادية (القهرية)

د - خسائر التشغيل المستمرة .

ومثل هذه الظروف تتطلب من المراجع أيضا ان يفحص مدى مقدرة المنشأة

على الاستمرار في العمل ، كما هو الحال بالنسبة للظروف المتعلقة بقصد الادارة .

ومن سوء الحظ فانه حتى لو امكن تحديد الظروف التي تخلق المعلومات

المعاكسة، فمن الصعوبة بمكان توفير مرشحات مناسبة عن كيفية تقييمها . ففي دراسة

لعدد ١٩٨٦ شركة بريطانية فشلت خلال الفترة من عام ١٩٧٧ حتى عام ١٩٨٢ اتضح

ان عدد ٢١ شركة فقط اشارت التقارير التي اعدتها المراجعون الى عدم مقدرة هذه  
(١)

الشركات على الاستمرار في العمل بينما لم تشر بقية التقارير الى هذه الحقيقة الهامة .

وهكذا يتضح لنا أن أخذ مشاكل المراجعة في الحسبان التي تثور عند تقييم مدى

مقدرة المنشأة على الاستمرار في العمل ، قد اصبح محل خلاف . ففي مثل هذه الظروف

اصبح قرار المراجع فيما يتعلق بتحديد مدى مقدرة المنشأة على الاستمرار في غاية

الحساسية ، فرأى المراجع في مثل هذه الظروف انما يقوم على تنبؤ شخصي بحت .

ومن ناحية أخرى فانه اذا اصدر المراجع رأيا نظيفا عن القوائم المالية للمنشأة

محل المراجعة ، ثم حدث وفشلت هذه المنشأة لاي سبب من الأسباب ، فان الدائتين

والمستثمرين قد يطالبون بمحاكمة المراجع ، بحجة عدم بذله العناية المهنية الواجبة

حتى ولو لم يكن يقصد الاضرار بمصالحهم ، مما يضع المراجع في موقف لا يحسد عليه .

وقد أدت هذه المشكلة الى ازعاج المتهنين لمهنة المراجعة لعشرات السنين  
ما حدا بالمعهد الامريكى للمحاسبين الى اصدار تقرير معايير المراجعة رقم  
(٣٤) عام ١٩٨١ ، فى محاولة لتحديد موقف المراجع من هذه المشكلة، وسيكون  
هذا التقرير محل دراسة تفصيلية فى المبحث التالى.



## المبحث الثاني

تقرير معايير المراجعة رقم (٣٤) وفرض الاستمرار

مقدمة:

قبل عام ١٩٨١ لم يكن هناك أى مرشد مهني يمكن أن يساعد المراجع فى تقرير مدى مقدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار فى العمل، فى ظل ظروف عدم التآكد السائدة. وهذا مادفع المعهد الأمريكى للمحاسبين الى اصدار تقرير معايير المراجعة رقم (٣٤)<sup>(١)</sup> بهدف سد هذا الفراغ وتوفير المرشحات المناسبة للمراجع عندما يقوم بتقييم مدى مقدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار فى العمل.

ويناقد هذا المبحث المرشحات التى اوردتها التقرير رقم (٣٤) فيما يتعلق بتقييم مدى مقدرة المنشأة على الاستمرار، ثم يتبع ذلك تقييما للتقرير رقم (٣٤) وما انا كان قد حقق الغرض الذى صد من أجله. وفيما يلى نتناول النقاط السابقة بالتوضيح:

اولا: المرشحات التى اوردتها التقرير رقم ٣٤:

فى الظروف والاحوال العادية، فانه عندما يقوم المراجع بمراجعة القوائم المالية طبقا لمبادئ المراجعة المتعارف عليها، فانه لا يتم البحث عن ادلة اثبات تتعلق بتقييم مقدرة المنشأة على الاستمرار فى العمل، حيث ان استمرار المنشأة أمر مفترض، ولذلك فانه لا يكون هناك ضرورة للقيام بفحص واستقصاء اضافى، الا اذا ثار شك فى مقدرة المنشأة على الاستمرار فى العمل.

1- Statement on Auditing standards No. 34, The Auditor's Considerations when a Question Arises about an Entity's continued Existence, AICPA, Mach, 1981.

وناقش في هذا الجزء المعلومات التي تثير الشك في مقدرة المنشأة على الاستمرار، ثم نتعرض للعوامل المسكنة، ثم يتبع ذلك توضيح للخطط التي تتبعها الإدارة للتمشي مع الظروف التي تم ملاحظتها، ويتم مناقشة ذلك من خلال النقاط التالية:

- ١- المعلومات التي تثير الشك في مقدرة المنشأة على الاستمرار.
- ٢- العوامل المسكنة التي توادى الى التخفيف من اثار المعلومات المعاكسة.
- ٣- الاعتبارات المتعلقة بخطط الادارة.

وفيمايلي نتناول المرشدات السابقة بالتوضيح:

(١) العوامل التي تثير الشك في مقدرة المنشأة على الاستمرار (المعلومات المعاكسة)

هناك نوعان من المعلومات ربما تثير الشك في مقدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار في العمل، وهذان النوعان من المعلومات عادة ما يشار اليهما بالمعلومات المعاكسة *Contrary Information* والتي تصل الى علم المراجع لثبات قيامه بعمله. وفيمايلي نوضح المعلومات المعاكسة كماوردت بالتقرير رقم ٣٤ (١).

(١) المعلومات التي تتعلق بمشاكل القدرة على الوفاء بالديون:

تنقسم هذه المعلومات الى مجموعتين:

- ١- اتجاهات سلبية مثل:
  - خسائر التشغيل المتكررة.
  - التدفقات النقدية السالبة من العمليات.
  - انخفاض راس المال العامل.

٢- مؤشرات أخرى مثل :

- التأخر عن سداد القروض او مايشبه ذلك من الامور الانتفاقيه.
- رفقى سداد الديون التجاريين للموردين .
- عدم الالتزام بالمتطلبات القانونية لراس المال .
- ضرورة البحث عن مصادر او طرق جديدة للتمويل .

(ب) المعلومات التي تشير تساؤلات بخصوص المقدرة على الاستمرار ، ولا ترتبط

بالضرورة بمشاكل المقدرة على الوفاء بالديون ، وهذه تتضمن :

- ١- ١- امور داخلية مثل :
  - فقد الادارة الجيدة أو بعض موظفي التشغيل الاساسيين .
  - توقفات التشغيل المتكررة، اوغير ذلك من متاعب العمل .
  - الاعتماد بشكل اساسى على نجاح مشروع معين .
  - الالتزامات المالية طويلة الاجل الغير اقتصادية .
- ٢- ٢- امور خارجية مثل :
  - الاجراءات القانونية او التشريعات او الامور المشابهة التي قد تعرض
  - مقدرة المنشأة على العمل للخطر .
  - ضياع امتياز رئيسى او حق اختراع مفيد للمنشأة .
  - فقد عميل او مورد اساسى للمنشأة .
  - الكوارث الطبيعية غير المؤمن ضدها ، مثل الجفاف او الزلازل او الفيضانات

(٢) العوامل المسكنة (١) Mitigating Factors

على الرغم من ان المعلومات المعاكسة انما تشير الى الظروف التي ربما تهدد

استمرار المنشأة في العمل ، فان اهميتها قد تكون صغيرة بالنسبة لوجود وتأثير العوامل لمسكنة ، وهذه العوامل يمكن تبويبها في خمس مجموعات على النحو التالي :

(أ) عوامل الاصول ، وهذه وتشمل :

- امكانية التصرف في الاصول المستخدمة في التشغيل .
- امكانية تأخير استبدال الاصول المستهلكة ، او الاستئجار بدلا من الشراء بالنسبة لاصول معينة .
- امكانية تصنيع بعض الاصول داخليا ، او البيع التأجيري او امور مماثلة .

(ب) عوامل المديونية مثل :

- امكانية الحصول على قروض جديدة .
- امكانية تجديد او توسيع تواريخ الاستحقاق بالنسبة للقروض القائمة .
- امكانية تحسين شروط القروض سواء القائمة او الجديدة .

(ج) عوامل التكاليف مثل :

- امكانية فصل العمليات التي ينتج عنها تدفقات سالبة .
- امكانية تأخير الانفاق بالنسبة لبعض البنود مثل الصيانة او البحث والتطوير .
- امكانية تخفيض المصروفات غير المباشرة والادارية .

(د) عوامل حقوق الملكية ، وهذه تشمل :

- امكانية تغيير متطلبات العائد على راس المال .
- امكانية الحصول على راس مال اضافي .
- امكانية زيادة الحصص النقدية من الشركاء او مستثمرين آخرين .

ويلاحظ ان العوامل السابقة انما تعمل على التقليل من اهمية المعلومات المعاكسة المتعلقة بالمديونية .

(هـ) عوامل اخرى مثل :

- امكانية تأهيل الافراد، حتى يمكنهم ان يشغلوا مواقع رئيسية.
- احتمال الاحلال المناسب لمورد او عميل اساسى فقدته المنشأة.
- امكانية الاستبدال المناسب لاصول معتصبة او مدمرة.
- امكانية التشغيل عند مستويات منخفضة .

وهذه العوامل انما تميل الى تخفيض اهمية المعلومات المعاكسة الغيرمتعلقة

بالمديونية بالضرورة.

وبؤكد تقرير معايير المراجعة رقم (٣٤) على انه يجب على المراجع عند تقييمه للاهمية النسبية للمعلومات المعاكسة ان يأخذ غفى الحسان الظروف السائدة التى تسببت فى تلك المعلومات، وطبيعة نشاط المنشأة وخصائصها التشغيلية، وتصرفات الادارة والالتزامات القانونية المحتملة، كما يؤكد التقرير ايضا على ضرورة أن يأخذ المراجع فى اعتباره الخطط التى اتخذتها الادارة للتمشى مع الظروف الملحوظة التى تسببت فى وجود المعلومات المعاكسة، والجزء التالى يوضح الاعتبارات المتعلقة بخطط الادارة كما اوردها التقرير رقم (٣٤).

### (٣) الاعتبارات المتعلقة بخطط الادارة<sup>(١)</sup> Consideration of Management Plans

يقسم تقرير معايير المراجعة رقم (٣٤) خطط الادارة الى اربع مجموعات على

النحو التالى:

- (أ) خطط تصفية الاصول، وهذه تشمل :
  - التسويق المناسب للاصول التى تخطط الادارة لبيعها.
  - القيود المفروضة على التصرف فى الاصول.

- الآثار المباشرة أو غير المباشرة المحتملة للتصرف في الأصول .

(ب) خطط الاقتراض أو تقييد الديون مثل :

- إمكانية سداد الديون ، شاملة ترتيبات الديون الموجودة أو المحتملة

- الترتيبات الموجودة أو المحتملة لسداد دين أساسي ، أو تقديم الضمانات

اللازمة للقروض التي تحصل عليها المنشأة .

- الآثار المحتملة على خطط الإدارة للاقتراض ، في ظل القيود الموجودة على

الاقتراض الإضافي .

(ج) خطط تخفيض أو تأخير بعض النفقات مثل :

- إمكانية تخفيض مصروفات غير مباشرة وإدارية ، وتأجيل عمليات الصيانة

أو مشروعات البحث والتطوير ، أو لاستئجار بدلا من شوا \* الأصول .

- الآثار المباشرة وغير المباشرة المحتملة لتخفيض أو تأجيل بعض النفقات .

(د) خطط زيادة حقوق الملكية، وهذه تشمل :

- الخطط المناسبة لزيادة حقوق الملكية شاملة للترتيبات الموجودة أو

المنتظرة لرفع رأس المال الإضافي .

- الترتيبات الموجودة أو المنتظرة لتخفيض العائد الجاري ، أو للاسراع في

سداد الحصص النقدية من الشركاء أو مستثمرين آخرين .

ويطلب التقرير رقم ٣٤ من المراجع ان يقوم بمهمة تقييم مدى مناسبة خطط

الإدارة ومعقوليتها وتأثيرها ولتحقيق ذلك يجب على المراجع ان يقوم بالاتي :

١- ان يناقش مع الإدارة التوقعات والمشروعات والموازنات التخطيطية أو غيرها من

البيانات المستقبلية، ويجب على المراجع ان يأخذ في حسابه على وجه الخصوص

البيانات التالية :

- البيانات المتعلقة بالتدفقات النقدية .

- البيانات التي يمكن تطويرها بشكل معقول

١ - البيانات التي تعتبر متناسقة مع خطط الإدارة .

٢ - يجب على المراجع ان يفحص الفروض المتعلقة بالبيانات المستقبلية، خصوصا

الفروض التي تكون :

١ - هامة بالنسبة للتوقعات او المشروعات .

٢ - غير مؤكدة او حساسة للتغيرات .

٣ - مختلفة عن الاتجاهات التاريخية .

وبعد ان يأخذ المراجع في حسابه أهمية المعلومات المعاكسة والعوامل

المخفضة لاهمية المعلومات المعاكسة، ومناقشة خطط الإدارة والبيانات المستقبلية وغيرها

من الامور المناسبة مع الإدارة واجراء اي اختبارات للعمليات يرى المراجع ضرورتها

ومناسبتها لتقرير مثل هذه المعلومات فانه يجب ان يكون في موقف يمكنه من ان يقرر

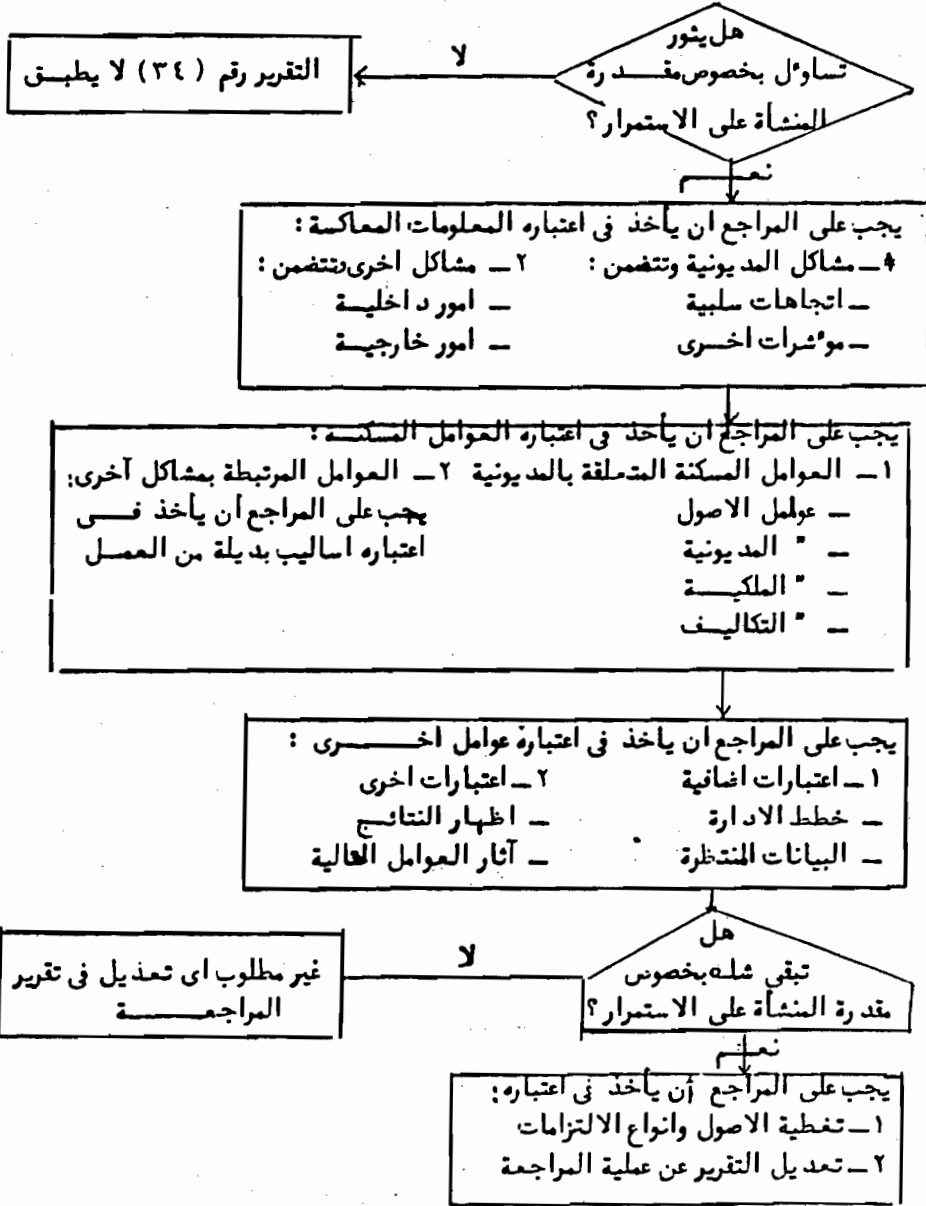
ما اذا كانت المنشأة محل المراجعة قادرة على الاستمرار من عدمه .

والشكل التالي يعطى ملخصا عن المرشحات التي اوردها تقرير معايير المراجعة

رقم (٣٤) لمساعدة المراجع في تقييم مدى مقدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار

في العمل .

خريطة تدفق تلخيص مرشدات التقرير رقم ٣٤





ثانياً : تقييم تقرير معايير المراجعة رقم (٣٤) :

على الرغم من أن تقرير معايير المراجعة رقم (٣٤) قد وفر بعض المرشحات التي يمكن ان يستعين بها المراجع في تحديد مدى مقدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار في العمل ، الا ان معظم هذه المرشحات جاءت عامقوامضة جدا لدرجة فقدت معا قيمتها . فعلى الرغم من ان التقرير يحدد العوامل التي يجب اخذها في الاعتبار عندما يثور شك بشأن مقدرة المنشأة على الاستمرار الا انه لايقترح على المراجع كيفية اخذ هذه العوامل في الحسبان مما يعنى انه لا توجد طريقة او اسلوب او نموذج عملي ومنظم مقترح فيالتقرير رقم ٠٣٤ وهذا مايجعل تقييم فرصة استمرار الوحدة المحاسبية - في ظل هذا التقرير- امرا في غاية الشخصية (١) .

وبناءً على ماسبق فانه باعطاء نفس المجموعات من المعلومات المعاكسة والعوامل المسكبة ( او المخففة ) لمراجعين مختلفين فمن المحتمل ان يستخدموا اساليب تقييم مختلفة والتي ربما تقود بالتالى الى نتائج مختلفة . وهذا يدل على النقص الواضح في تناسق الاتجاهات مما يؤدى الى انخفاض الانتفاع بتقارير المراجعة بالنسبة لصانعي القرارات، كما أن هذا الاسلوب الذى يعتمد على الناحية الشخصية بشكل كبير انما ينقصه دفاعا موضوعيا اذا ما ظهرت مشاكل قانونية في المستقبل .

وقد قام احد الكتاب (٢) بمقابلات شخصية مع ١٥ شريك في بعض مكاتب

المراجعة الامريكية عن بعض الاصدارات المختارة عن فرض الاستمرار وذلكفى عام ١٩٨٤ اي بعد ثلاث سنوات من صدور تقرير معايير المراجعة رقم (٣٤) وقد كانت هناك

1. Killough L. and Hian C., Op. Cit., P.32 (١)

2. Williams H., Practitioners' Perspectives on Going- (٢)

concern Issues, The CPA Journal, Dec. 1984. P.43.

نتيجة هامة لهذه المقابلات الشخصية مؤداها اتته بينما وافق الشركاء على ان عوامل المقدره على الوفاء بالديون في غاية الاهمية فانه ليس هناك موافقة على الاهمية النسبية لعوامل المقدره الشخصية على الوفاء بالديون الواردة بالتقرير رقم ٣٤. كما انه ليس هناك ذكر لاجراءات مراجعة معينة تم تصميمها لفحص مدى مقدره المنشأة محل المراجعة على الاستمرار في العمل ، وان هناك بعض الشركاء استخدموا طرق تقييم شخصية بصورة بحتة تعتمد فقط على معرفتهم الشخصية بالعمل وطبيعة نشاطه والصناعة التي ينتمى اليها .

وهكذا يتضح لنا أن تقرير معايير المراجعة رقم (٣٤) قد فشل في توفير مرشحات واضحة ومناسبة يستطيع المراجع من خلالها ان يقيم مدى مقدره المنشأة على الاستمرار ، حيث انه لم يوفر نمودجا عاما للتقييم ، وفي حالة غياب مثل هذا النمودج فانه لا يمكن أن تكون هناك نظامية او موضوعية في قرارات المراجعين المتعلقة بالحكم على امكانية استمرار المنشأة محل المراجعة من عدمه . ولذلك فان احد المشاكل الاساسية التي تواجه التقرير رقم (٣٤) انما تتمثل في فشله في توفير نمودج عام للتقييم

وبجانب مشكلة غياب نمودج التقييم فان هناك مشكلة اخرى تتمثل في ان بعض مرشحاته جاءت عامة جدا وغامضة لدرجة فقدت معها قيمتها . فمثلا بخصوص اعتبارات خطط الادارة فان التقرير يقترح على المراجع ان يفحص "الامكانيات المناسبة للخطط" "والاثار المباشرة وغير المباشرة المحتملة" ، و"البيانات التي يمكن تطويرها بشكل معقول. ولكن لالاف فان التقرير رقم (٣٤) لم يقترح معايير او طرقا محددة لتقييم "الامكانية المناسبة للتخطيط" كما انه لم يحدد مم تتكون "الاثار المباشرة وغير المباشرة المحتملة" (١)

وهكذا فإنه في ظل محددات التقرير رقم (٣٤) فإن مراجعين مختلفين يمكن ان يقوموا باجراءات مختلفة وبالتالي يصلوا الى نتائج مختلفة. وهذا يعنى انه من المحتمل ان يصل المراجعون الذين يطبقون اجراءات ومرشدات التقرير رقم (٣٤) ان يصلوا الى نتائج مختلفة نظرا لعمومية وعموض الاجراءات والمرشدات التى اقترحها التقرير.

وبناءً على ما سبق يرى الباحث أن هناك ضرورة لان يكون تقرير معايير المراجعة رقم (٣٤) اكثر تحديدا واطل عموضا حتى يمكن ان يستفيد منه المراجعون كمرشد فى الحكم على مدى مقدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار فى العمل وهذا مادفع لجنة معايير المراجعة التابعة للمعهد الامريكى للمحاسبين الى اصدار تقرير معايير المراجعة رقم (٥٩) فى محاولة لتفادى الاخطاء التى وقع فيها التقرير رقم (٣٤).

## المبحث الثالث

تقييم فرض الاستمرار في ظل تقرير معايير المراجعة رقم (٥٩)

مقدمة:

في عام ١٩٨٢ اصدرت لجنة معايير المراجعة التابعة للمعهد الامريكى للمحاسبين تسعة تقارير ، فى محاولة منها لسد - او تضيق الفجوة المتوقعة بين العملاء ومستخدمى القوائم المالية من ناحية، والمراجعين من ناحية اخرى. ويعتبر تقرير معايير المراجعة رقم (٥٩) احد هذه التقارير التسعة حيث اجابت فيه اللجنة على تساؤل موداه " هل افترض ا لمراجعون مسئولية كافية لمقابلة التوقعات العامة بخصوص تقييم مدى مقدرة المنشآت محل المراجعة على الاستمرار؟ " وقد زاد هذا التقييم الجديد من مسئولية المراجع بهذا الخصوص ووضح مالم يكن متوقعا من جانب المراجعين كما انه حل مكان التقرير رقم (٣٤) .

ويتناول هذا المبحث النقاط التالية:

- ١- مقارنة بين تقريرى معايير المراجعة رقم (٣٤) ، (٥٩)
  - ٢- فرض الاستمرار فى ظل التقرير رقم (٥٩) .
  - ٣- تحديد مدى مناسبة افصاح القوائم المالية بخصوص مقدرة المنشأة على الاستمرار
  - ٤- التقرير عن مدى مقدرة المنشأة على الاستمرار .
- وفىما يلى يوضح الباحث النقاط ا لسابقة:

اولا: مقارنة بين تقريرى معايير المراجعة رقم (٣٤) ، (٥٩):

يوضح الجدول التالى اهم اوجه الاختلاف بين تقريرى معايير المراجعة رقمى

(٣٤) ، (٥٩) :

التقرير رقم (٥٩)	التقرير رقم (٢٤)	اوجه المقارنة
ان مقدره المنشأة على الاستمرار في العمل انما تؤخذ في الحسبان في كل عطية مراجعة • والنتائج التي يحصل عليها المراجع من اجراءات المراجعة المطبقة انما تقيم لتحديد مدى مقدره المنشأة على الاستمرار •	ان مقدره المنشأة على الاستمرار في العمل انما تؤخذ في الاعتبار فقط عندما يكتشف المراجع ان هناك معلومات معاكسة •	١- المسؤولية العامة
عدم المقدره على الاستمرار في العمل كمنشأة قائمة • اساسي	الخلاف على استرداد الاصول وتقسيم الالتزامات • اساسي	٢- سبب تعديل التقرير •
لاتزيد عن سنة من تاريخ مراجعة القوائم المالية •	سنة واحدة تقريبا •	٣- مستوى الشك المطلوب لتعديل التقرير
الرأى غير معدل مع اضافة فقرة ايضاحية بعد فقرة الرأى بالتقرير	الرأى معدل	٤- الاطار الزمنى
		٥- التأثير على الرأى عن عملية المراجعة •

ثانياً: فرض الاستمرار في ظل التقرير رقم (٥٩):

يزيد تقرير معايير المراجعة رقم (٥٩) (١) من مسؤولية المراجع فيما يتعلق

1. Statement on Auditing Standards no.59, The Auditor's consideration of an Entity's ability to continue as a Going Concern, AICPA, 1987.

بفرض الاستمرار في العمل. ففي الوقت الحاضر اصبح المراجعون مطالبين بتحديد ما اذا كان هناك شك اساسى substantial doubt بخصوص مقدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار في العمل لفترة زمنية معقولة في كل عملية مراجعة.

اما في ظل تقرير معايير المراجعة رقم (٣٤) كما اتضح من المبحث السابق فان استمرار المنشأة في العمل كان مفترضا وان المراجعين مطالبون بالتأكد من مقدرة المنشأة على الاستمرار فقط عندما تظهر نتائج اجراءات المراجعة الاخرى معلومات متناقضة ( معاكسة ) وقد كان ذلك فرضا سلبيا في التقرير رقم (٣٤) بالنسبة للمراجع اما متطلبات التقرير رقم (٥٩) فانها تمثل فرضا ايجابيا ( تأكديا ) بالنسبة للمراجع. وعند شرح مسئولية المراجع لتقييم فرض الاستمرار فان التقرير رقم (٥٩) انما يستخدم ثلاثة مصطلحات هامة تستحق عناية خاصة وهي:

Substantial doubt	الشك الاساسى	( ١ )
Going Concern	استمرار الوحدة المحاسبية	( ٢ )
Resonable period of time	الفترة الزمنية المعقولة	( ٣ )

وفيما يلي يناقش الباحث هذه المصطلحات الثلاثة:

#### ( ١ ) الشك الاساسى:

لم يتم تعريف الشك الاساسى في ا لفقہ المحاسبة او فقہ المراجعة، فقد اکتفى كل من التقرير رقم (٣٤) والتقرير رقم (٥٩) بمجرد الاشارة الى هذا المفهوم دون التعرض لتعريف محدد له واعتبر محلا للتقدير الشخصى للمراجع. وفي هذا الخصوص يذكر أحد الكتاب مايتى: (١)

"Like beauty, it is intended to be in the eye of the auditor"

1. Ellingsen E. and Others, SAS no.59: How to Evaluate (١)  
Going concern, The Journal of Accountancy, Jan. 1989,  
 P.25

## (٢) مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية:

يعتبر هذا المفهوم من الفروض الاساسية للمحاسبة المالية منذ زمن طويل، ومع ذلك فان هناك القليل جدا من الارشاد في الفقه المحاسبي. كما ان هناك ايضا القليل جدا من الارشاد في فقه المراجعة حتى صدور تقرير معايير المراجعة رقم (٣٤) عام ١٩٨١.

ومن الوهلة الاولى يبدو ان مفهوم الاستمرار بسيط، وهو ان المنشأة اما ان تستمر في العمل او لاتستطيع الاستمرار. الا انه هذا الوضوح ربما لا يكون اساسا مناسباً لتحديد التأثير على تقرير المراجع عندما يقيم مدى مقدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار في العمل فمثلاً (١)

- هل المنشأة التي خططت لاعادة التنظيم ولكن متوقعا ان تستمر في العمل تعتبر منشأة قائمة؟

- هل المنشأة التي لم تخطط لاعادة التنظيم ولكنها تضعف تدريجيا بسبب خسائر التشغيل ا لسنوية تعتبر منشأة قائمة؟

- ماذا عن منشأة باعت ٩٥% من ممتلكاتها ومع ذلك ما زالت مستمرة في وظيفتها؟

ان الاجابة على كل هذه التساؤلات سوف تكون ربما maybe

ويجب على المراجعين ان يستخدموا تقديراتهم الشخصية في اخذ جميع العوامل التي لها علاقة بمقدرة المنشأة على الاستمرار في العمل.

ولذلك فانه بدلا من استخدام مفاهيم مثل التصفية او رقابة خسائر التشغيل من خلال عمل تنظيمي او قانوني لتعريف عدم مقدرة المنشأة على الاستمرار في العمل

فان التقرير الجديد - مثل رقم ٣٤- انما يعطى امثلقما يعبر عن عدم مقدرة الشركة على الاستمرار .

وعلى الرغم من ان التقرير رقم ٣٤ استخدم نفس الامثلة التى اوردها التقرير رقم ٥٩ لوصف المعلومات التى تخالف فرض الاستمرار، الا ان التقرير القديم استخدم مصطلح "الوجود المستمر" *continued existence* . وبهذا الشكل يجب التقرير اى توريط للمراجعين فى مسئولية تتعدى اعتبارات تغطية الاصول وتصنيف الالتزامات. اما التقرير الجديد (رقم ٥٩) فانه يطلب من المراجعين ان يحددوا ما كان هنالك شك اساسى بخصوص مقدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار فى العمل كشئة قائمة حتى عندما لا يثور تساؤل - بخصوص تغطية الاصول وتصنيف الالتزامات. ~~وذلك~~ فان مصطلح *going concern* قد حل محل المصطلح *continued existence* الذى استخدمه التقرير رقم ٣٤ .

### (٣) الفترة الزمنية المعقولة:

عرف تقرير معايير المراجعة رقم ٥٩ الفترة الزمنية المعقولة بانها " فترة ~~تقدر~~ عن سنة من تاريخ القوائم المالية" (١) .

وقد حددت لجنة معايير المراجعة التابعة للمعهد الامريكى للمحاسبين هذا الاطار الزمنى لتضمن تعامل المراجعين فى حدود الظروف السائدة التى يمكن ~~تحققها~~ بسهولة، وليس ان يتوقعوا احداثا مستقلة بعيدة يصعب التنبؤ بها بدقة كافية . يتفق الباحث مع ما ذهبت اليه اللجنة المذكورة، ويضيف ان تقدير ما يمكن ان يحدث لفترة ابعد من سنة واحدة انما يكتنفه الغموض، ويدخل المراجع فى تقديرات قد تبعد ~~كثيرا~~ عن الدقة والموضوعية، وهكذا فانه يجب على المراجعين ان يأخذوا فى اعتبارهم انما كان باستطاعته المنشأة محل المراجعة ان تستمر كوحدة قائمة لفترة سنة واحدة من



## تاريخ القوائم المالية •

وللتدليل على ان فترة السنة تعتبر كافية للحكم على مقدرة المنشأة على

الاستمرار اعطى التقرير رقم (٥٩) المثال الاتي:

افترض ان احدى المنشآت عليها التزام كبير يستحق بعد سنتين من تاريخ القوائم المالية، وان مراجع حسابات هذه المنشأة لديهم شك اساسي في مقدرة هذه المنشأة على الاستمرار كوحدة قائمة قبل استحقاق هذا الالتزام ومع ذلك فانه في فترة تلك السنتين فان ادارة الشركة سيكون لديها الوقت لتدبير هذا الالتزام او اتباع بدائل مالية اخرى، كما أن الظروف ربما تتحسن وحتى لو ظلت ظروف المنشأة سيئة فسيكون لدى المراجع فرصة اخرى لرفع الراية لـ **red flag** قبل تاريخ استحقاق الالتزام بسنة كاملة •

وبناءً على ماسبق فانه في ظل تقرير معايير المراجعة رقم ٥٩ لا يجب على

المراجع ان يضمن تقريره عن القوائم المالية فقرة ايضاحية بخصوص شكه في مقدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار في العمل الا في حدود الاطار الزمني الذي رسمه التقرير وهو سنة واحدة من تاريخ القوائم التي قام بمراجعتها •

الحالات والاحداث التي قد تدل على وجود مشكلة بخصوص مقدرة المنشأة على

الاستمرار:

قسم تقرير معايير المراجعة رقم ٥٩ الحالات والاحداث التي ربما تشير الى

وجود مشكلة بخصوص مقدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار في العمل الى اربع

مجموعات على النحو الاتي: (١)

(١) مؤشرات سلبية مثل :

- خسائر التشغيل المتكررة.
- عجز راس المال العامل .
- التدفقات النقدية السالبة من العمليات.
- المعدلات المالية الرئيسية المعاكسة (التشاؤمية)

(٢) مؤشرات اخرى متثل :

- التخلف عن سداد القروض او الاتفاقات المماثلة.
- رفض الالتزام بالنواحي القانونية والظامية لراس المال .
- الحاجة لمصادر او طرق جديدة للتمويل .
- الحاجة للتخلص من اصول هامة .

(٣) امور داخلية مثل :

- توقيات العمل المتكررة .
- صعوبات اخرى في العمل .
- الاعتماد بشكل اساسى على مشروع معين .
- الحاجة لتعديل العمليات بشكل اساسى .

(٤) امور خارجية مثل :

- المحاكمات القانونية .
- القوانين والتشريعات التى تصدر فى الدولة .
- فقدان امتياز او ترخيصى او حق اختراع رئيسى .
- فقد مورد او عميل اساسى .
- كارثة غير مؤمن عليها ، او مؤمن عليها باقل من اللازم .

وعند تقييم مقدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار في العمل، فإنه يجب على المراجع ان يأخذ في حسبانته الحالات والاحداث المناسبة بوجهتام. وأهمية حالات واحداث معينة سوف تعتمد على الظروف السائدة، وبعضها ربما يكون هاما فقط عندما يؤخذ في الاعتبار مع حالات واحداث اخرى.

والتأثير الاجمالي لهذه الحالات والاحداث ربما يجعل المراجع يعتقد ان هناك شك اساسيا بخصوص مقدرة المنشأة على الاستمرار في العمل. وفي حالة وجود الشك الاساسي فان التقرير رقم ٥٩ انما يطلب من المراجعين أن يأخذوا في اعتبارهم خطط الادارم لتعامل مع الظروف المعاكسة

ولم يطلب التقرير الجديد من المراجعين أن يأخذوا في اعتبارهم العوامل المخففة (المسكنة) mitigating factors تلك الخطوة التي يتطلبها التقرير رقم ٣٤. ويؤكد التقرير رقم ٥٩ على ان العوامل المخففة عادة لاتفصل عن خطط الادارتوان تحديدها يعتبر من مسئولية الادارة وليس المراجع (١)

وبأخذ خطط الادارة في الحسبان فإنه يجب على المراجع ان يبحث عن ادلة اثبات عمها اذا كانت الحالة او الحدث المعاكس سيكون مخففا mitigated في غضون فترة زمنية معقولة (لاتزيد عن سنة واحدة من تاريخ القوائم المالية). فمثلا اذا ما خططت الادارة لجعل الاصول سائلة في الوضع العادي للعمل على تحسين الظروف المعاكسة فيجب على المراجع ان يحصل على ادلة اثبات عن:

- (١) امكانية تسويق الاصول التي تخطط الادارم لتبييعها.
- (٢) القيود - ان وجدت - على التصرف في الاصول.
- (٣) اثار التصرف في الاصول.

اذا ظل لدى المراجع شك اساسى بخصوص مقدرة المنشأة على الاستمرار فى العمل بعد ان اخذ فى اعتباره خطط الادارة، فيجب عليهما يضمن تقريره عن القوائم المالية فقرة ايضاحية حتى ولو كانت تغطية الاصول وكمية وتصنيف الالتزامات ليست موضع تساؤل. وفى ذلك يختلف التقرير رقم ٥٩ عن التقرير رقم ٣٤ الذى لا يطلب تعديل التقرير عن القوائم المالية فى حالة وجود شك اساسى لدى المراجع طالما ان تغطية الاصول وتصنيف الالتزامات كانت مناسبة (١)

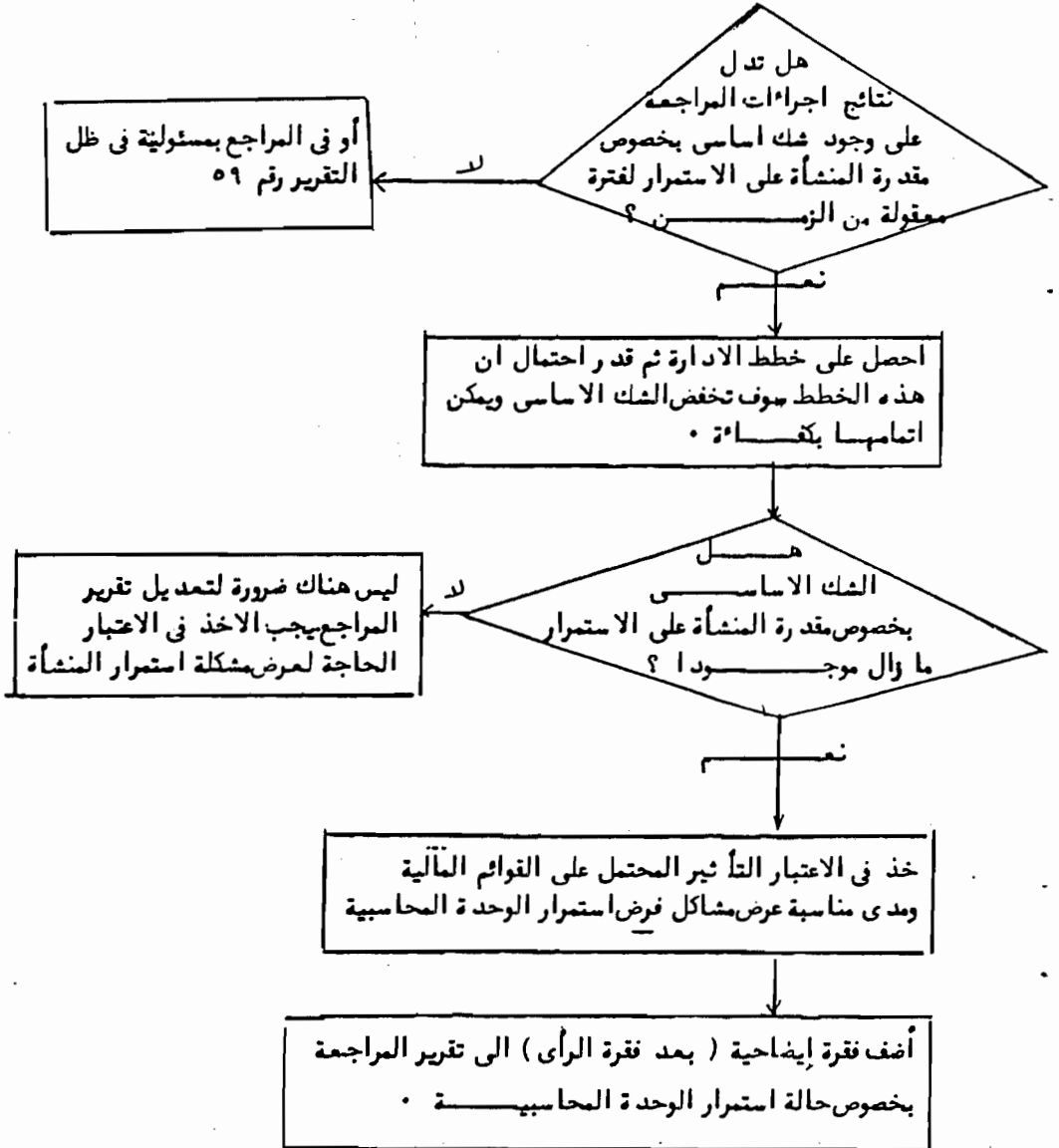
والمثال التالى يوضح الفرق بين تقريرى معايير المراجعة رقم ٥٩، ٣٤ فى هذا الخصوص:

يقوم احد المراجعين بمراجعة حسابات احدى الشركات التى تحصل على ٩٠٪ من ايراداتها من مصدر واحد. وقبل نهاية السنة المالية مباشرة فقدت الشركة ذلك المصدر الا ان حسابات المقبوضات الناتجة عن هذا المصدر قابلة للتحويل بالكامل.

فى ظل التقرير رقم ٣٤ فان هذا المراجع ليس بحاجة الى تعديل تقريره عن القوائم المالية لهذه الشركة حيث ان التقرير رقم ٣٤ انما يطلب التعديل فقط عندما يكون هناك شك اساسى بخصوص تغطية (استرداد) الاصول وكمية وتصنيف الالتزامات. اما فى ظل التقرير رقم ٥٩ فانه يجب على هذا المراجع أن يعدل تقريره عن القوائم المالية اذا ما كان هناك شك اساسى بخصوص مقدرة هذه الشركة على الاستمرار فى العمل فى ظل هذه الظروف الجديدة وذلك بصرف النظر عن وضع الاصول والالتزامات. وفى هذه الحالة فان المراجع قد يضطر الى اضافة فقرة ايضاحية بتقريره عن القوائم المالية، ويتوقف ذلك على خطط الإدارة فى هذا الخصوص.

وهكذا يتضح لنا أن تقرير معايير المراجعة رقم ٥٩ انما يوسع من الدور التقليدي للمراجع عند التقرير عن مدى مقدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار في العمل. وهناك بعض الجدل بخصوص هذا التوسيع لمسئولية المراجع. فالبعنى (١) يخشى ان يؤدي ذلك الى طلبات واستثناءات لامبرر لها بتعهدات اضافية للمراجعين قد تخرج عن تخصصهم المهني وخبرتهم العملية. الا ان غالبية اعضاء لجنة معايير المراجعة ويبلغ عددهم ٢١ عضوا يؤيدون هذا الدور الواسع للمراجع عند تقييم مدى مقدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار في العمل. ويتفق الباحث مع ما ذهبت اليه لجنة معايير المراجعة من ضرورة توسيع مسئولية المراجع بخصوص تقييم مقدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار في العمل لان ذلك يفي برغبات وتطلعات العملاء ومستخدمي القوائم المالية ويعمل على تضييق الفجوة المتوقعة بين المراجعين من ناحية والعملاء والمستفيدين من خدمة المراجعين من ناحية اخرى. الا ان الباحث يؤكد على ضرورة ان تكون هذه المسئولية الجديدة للمراجع في حدود النتائج التي يتوصل اليها من اجراءات المراجعة العادية التي تام بها دون الحاجة الى تصميم اجراءات مراجعة معينة لتحديد ما اذا كان هناك شك اساسي بخصوص مقدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار في العمل.

وفيما يلي خريطة تدقق توضح الاجراءات الرقابية الواردة بتقرير معايير المراجعة رقم (٥٩) وكيفية اتخاذ القرارات في ظل هذا التقرير.



ثالثا : مدى مناسبة افصاح القوائم المالية :

نظرا لاهمية العرض المناسب للقوائم المالية فان لجنة معايير المراجعة قد وفرت مرشحات عن بعض المعلومات التي ينبغي عرضها واطهارها بالقوائم المالية عندما تثار مشكلة بخصوص مقدرة المنشأة على الاستمرار في العمل . فتقرير معايير المراجعة رقم ٥٩ يطلب من المراجع ان يأخذ في اعتباره مدى مناسبة افصاح القوائم المالية عند هاتين النقطتين :

- (١) عندما يكون هناك شك أساسي بخصوص مقدرة المنشأة على الاستمرار في العمل .
  - (٢) عندما يكون التقليل من ذلك الشك بتقدير المراجع لخطط الإدارة .
- وفيما يلي نناقش هاتين النقطتين :

(١) الشك الاساسي :

عندما يستنتج المراجع ان هناك شك اساسيا بخصوص مقدرة العميل على الاستمرار في العمل ، فان التقرير رقم ٥٩ انا يطلب من المراجع ان يتساءل :

- كيف تأثرت القوائم المالية؟
  - هل افصاح القوائم المالية يعتبر مناسباً؟
- وقد اجاب التقرير رقم ٥٩ على هذه التساؤلات بان المعلومات المنشورة بالقوائم الماليـة يجب ان تتضمن :

- ١- الحالات والاحداث الاساسية مثل :
  - نقص راس المال العامل .
  - خسائر التشغيل المتكررة .
  - زيادة الالتزامات عن الاصول .
  - التخلف عن سداد الديون .

تلك الحالات والاحداث التي تجعل المراجع يشك في مقدرة المنشأة محل

المراجعة على الاستمرار في العمل لفترة معقولة من الزمن .

٢- التأثيرات المحتملة لهذه الحالات والاحداث مثل انخفاض حجم العمليات .

٣- تقييم الادارة لاهمية هذه الحالات والاحداث واي عوامل مخففة mitigating

اخرى .

٤- الانقطاع المحتمل عن التشغيل .

٥- خطط الادارة ، شاملة المعلومات المناسبة مثل خطط الديون لمنع التأخر عن

السداد وخطط وقف خسائر التشغيل عن طريق ايقاف المنتجات الخاسرة، أو

تخفيى النفقات .

٦- معلومات عن مدى تغطية الاصول وتصنيف الالتزامات. فمثلا عندما يثور شك

اساسى بخصوص مقدرة المنشأة على الاستمرار في العمل فانه قد يصبح من

الصعب بيع المخزون السلعى حتى بثمن التكلفة كما قد يصبح من الصعب

تحصيل حسابات المقبوضات كما ان الالتزامات طويلة الاجل قد تصبح واجبة

السداد فى الحال .

## (٢) خطط الادارة:

عندما يمكن تخفيى الشك الاساسى بخصوص مقدرة الشركة على الاستمرار عن طريق

تقدير المراجع لخطط الادارة فان تقرير معايير المراجعة رقم ٥٩ انما يطلب من

المراجع ان يأخذ ففى اعتباره الافصاح عن الحالات والاحداث الهامة التى سببت هذا

الشك الاساسى ويرى بعض الكتاب<sup>(١)</sup> انما اذا كان الافصاح يعتبر ضروريا واذ كان تخفيى

1. Ellingsen End Others, Op. Cit., PP. 30-31.



الشك الاساسى يعتمد على خطط الادارة التى يمكن تحقيقها فان القوائم المالية قد تحتاج الى:

- أ - تقرير ان مقدرة المنشأة على الاستمرار انما تعتمد على فهم خطط الادارة .  
ب - نكر خطط الادارة التى تم تحديدها .

وانا ما اقتنع المراجعان افصاح القوائم المالية عن مشكلة استمرار المنشأة فى العمل يعتبر غير مناسب، فان ذلك يعنى ان هناك ابتعاد عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهذا قد يتسبب فى رأى معدل او رأى معاكس عن القوائم المالية موضع الفحص .

#### رابعا: التقرير عن مدى مقدرة المنشأة على الاستمرار:

طبقا للتقرير معايير المراجعة رقم ٥٩ فانه عندما يستنتج المراجع ان هناك شكاً اساسيا بخصوص مقدرة العميل على الاستمرار فى العمل لفترة معقولة من الزمن فيجب عليه اضافة فقرة ايضاحية بتقريره عن القوائم المالية تلى فقرة الرأى فى التقرير لايضاح حالة عدم التأكد التى يعانى منها المراجع . وقد اعطى التقرير رقم ٥٩ نمونجا لهذه الفقرة الايضاحية على النحو الاتى: (١)

" لقد تم اعداد القوائم المالية المرافقة بافتراض ان الشركة سوف تستمر فى العمل . وكما نوقش فى المذكرة (س) المرفقة بالقوائم المالية والمرفوعة من مجلس الادارة فان الشركة تعاني من خسائر تشغيلية متكررة، كما أن راس المال العامل بها فى حالة تناقص مستمر، مما يزيد من الشك الاساسى بخصوص مقدرتها على الاستمرار كمنشأة قائمة . ان خطط الادارة فيما يتعلق بهذه الامور تم عرضها ايضا بالمذكرة (س) والقوائم المالية لاتتضمن اية تعديلات قد يترتب عليها التخفيف من حالة عدم التأكد هذه ."

ويرى الباحث انه يجب ان توضح هذه الفقرة الايضاحية بشكل كاف الشك  
الاساسى للمراجع واسبابه كما يجب ان تتضمن الاشارة الى ايضاحات بالقوائم المالية  
قد تساعد على الافصاح عن المشكلة بشكل مناسب.

وعلى الرغم من ان فقرة ايضاحية بتقرير ا لمراجع يمكن ان تكون كافية لاعلام  
مستخدمى القوائم المالية بشكل مناسب بخصوص شك المراجع فى مقدرة الشركة على الاستمرار  
فى العمل فان البعض<sup>(١)</sup> يرى أن المراجعين غير ممنوعين من التصل من الراى .

---

1. Ellingsen E. and Others, Op. Cit., P.31.

خلاصة البحث ونتائجه:

تناول هذا البحث فرض استمرار الوحدة المحاسبية — Going Concern في المراجعة ودور تقارير معايير المراجعة الصادرة في هذا الخصوص في توضيح حدود مسئولية المراجع عند تقييم مدى مقدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار في العمل .

ولتحقيق الغرض من هذا البحث فقد تم تقسيمه الى ثلاثة مباحث على النحو

الاتي:

المبحث الاول :

تناول فرض الاستمرار في المراجعة من حيث اهميته واثاره على عملية المراجعة والمشاكل التي يشهدها هذا الفرض للمراجعين .

المبحث الثاني:

وتعرض لفرض الاستمرار في ضوء تقرير معايير المراجعة رقم ٣٤ . وتناول بالتوضيح النقاط التالية:

( ١ ) المرشحات التي اوردها التقرير رقم ٣٤ والتي تتضمن :

— المعلومات المعاكسة .

— العوامل المسكنة .

— الاعتبارات المتعلقة بخطط الادارة .

( ٢ ) تقييم تقرير معايير المراجعة رقم ٣٤ .

المبحث الثالث:

وتناول فرض الاستمرار في ظل تقرير معايير المراجعة رقم ٥٩ . وقد تعرض هذا

المبحث للنقاط التالية :

- (١) مقارنة بين تقريرى المراجعة رقمى ٣٤ ، ٥٩ .
- (٢) توضيح الجوانب المختلفة لفرض الاستمرار فى ظل التقرير رقم ٥٩ .
- (٣) تحديد مدى مناسبة افصاح القوائم المالية بخصوص مقدرة المنشأة على الاستمرار .
- (٤) كيفية التقرير عن مدى مقدرة المنشأة على الاستمرار .

ويخرج الباحث من هذا البحث بالنتائج الآتية:

- (١) يفترض مفهوم استمرار الوحدة المحاسبة ان المنشأة قادرة وراغبة فى الاستمرار بالعمل فى المستقبل القريب دون ضرورة او اهتمام بالتصفية، مالم يكن هناك دليل يخالف ذلك . ويعتبر فرض الاستمرار من الفروض الهامة فى المراجعة، نظرا لانه يكون مع الفروض الاخرى الاساسى المناسب لنظرية مراجعة متكاملة، كما انه يوفر مرشدا للمراجع عند تنفيذ جميع اعمال الفحص والمراجعة، وبذلك يوفر له حماية ضد تغيرات العمل والتغيرات الاقتصادية خلال فترة تنفيذ عمليات الفحص والاختبار .
- (٢) على الرغم من أهمية فرض الاستمرار وتأثيره على عمل المراجع الخارجى ، الا أن الحديث عنه لم يثور الا بعد صدور تقرير معايير المراجعة رقم ٣٤ عام ١٩٨١ ، الذى صدر بهدف ملأء هذا الفراغ وتزويد المراجعين بمرشحات محددة تساعدهم على استبعاد عنصر عدم التأكد وتقييم مقدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار فى العمل .
- (٣) على الرغم من ان تقرير معايير المراجعة رقم ٣٤ قد جاء ببعض المرشحات التى يمكن ان يستعين بها المراجع فى الحكم على مدى مقدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار فى العمل، الا ان هذه المرشحات جاءت عامة جدا وغامضة . هذا بالاضافة الى فشل التقرير فى توفير نموذج عام للتقييم، مما يعنى عدم نظامية او موضوعية قرارات المراجعين المتعلقة بالحكم على إمكانية استمرار المنشأة فى العمل .

- (٤) لقد صدر تقرير معايير المراجعة رقم ٥٩ عام ١٩٨٧ بهدف تقديم خدمة افضل لمستخدمى القوائم المالية وذلك بمطالبة المراجعين بتقييم مدى مقدرة المنشآت محل المراجعة على الاستمرار فى كل عملية مراجعة وليس فقط عندما يكتشفون ان هناك معلومات معاكسة كما هو الحال مع التقرير رقم ٣٤ مما يعنى ان هذا التقرير الجديد قد وسع من مسئولية المراجع فى هذا الخصوص تمشيا مع رغبات وتطلعات المستفيدين من عملية المراجعة.
- (٥) هناك بعض الجدل حول المسئولية المتسعة للمراجع عند تقريره عن مدى مقدرة المنشأة على الاستمرار. وعلى الرغم من أن الباحث يويد هذه المسئولية الجديدة للمراجع إلا انه يؤكد على ضرورة ان يكون ذلك فى حدود النتائج التى يتوصل اليها المراجع من اجراءات المراجعة العادية التى قام بها دون اللجوء الى اجراءات مراجعة اضافية.

- Accounting Principle Board Statement no.4, Basic Concepts and Accounting principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises, AICPA, New York, Oct. 1970.
- Ellingsen E; and Others, SAS no. 59 : How to Evaluate Going concern, the Jurnal of Accountancy, AICPA, N.Y., Jan. 1989.
- Grady P., Inventory of General Accepted Accounting Principles for Business Enterprises, Accounting Research study no. 7, AICPA, N.Y., 1965.
- International Accounting standard No. 1, Disclosure of Accounting Policies, International Accounting Standard commiter, AICPA, N.Y., 1975.
- Killough L. and Hian C., The going - Concern Concept, the CPA Journal, the New York State Society of Certified Public Accountants, July, 1986.
- Mautz R. and Sharaf, The Philosophy of Auditing, American Accounting Association, N.Y., 1961.
- Miller R. Reporting and Auditing Problems under the going concern concept, The CPA Journal, The New York State Society of Certified Public Accounts, Aug.1981.

(۸۳)

- Moonitz M., The Basic Postulates of Accounting, Accounting Research Study No.1, AICPA, N.Y., 1961.
- Statement on Auditing Standards No.34, The Auditor's Considerations when a Question Arieses about an Entity's Continued Existence, AICPA, N.Y., 1981.
- Statment on Auditing Standards no.59, The Auditor's Consideration of an Entity's Ability to Continue as a Going concern, AICPA, New York, 1987.
- Williams H., Practitioners' perspectives on Going-concern Issues, the CPA Journal, The New York State Society of Certified Public Accountants, Dec. 1984.