

## الاستمرارية وواجبات المدقق وأثرها على التقرير

يعتبر مبدأ المنشأة المستمرة (Going concern) من المبادئ المحاسبية التي ما فتئت تحظى بأهمية بالغة بالنظر إلى ما تمثله من تحصيل لمصالح الأطراف ذات العلاقة في محيط اقتصادي يتسم بتعدد المعاملات المالية والتطور التكنولوجي المضطرب وما يصاحبه من تحديات وضغوطات محلية وإقليمية لها انعكاساتها على تغير حجم أنشطة المقاولات والمنشآت وعلى قدرتها على البقاء. وينص في هذا الصدد المعيار الدولي للمحاسبة رقم 1 بشأن عرض القوائم المالية<sup>1</sup> على أن إعداد البيانات المالية يتم وفق فرضية أن المشروع مستمر في المستقبل المنظور مع غياب أية نية أو حاجة للتصفية أو لتقليص حجم عمليات المنشأة بشكل هام. وفي حالة فرضية معاكسة لذلك، فإن البيانات المالية يجب أن تعد على أساس مختلف مع الإفصاح عن الأساس المستخدم.

وهذا المبدأ له أهمية خاصة في القطاع العام. فرغم كون الأجهزة العمومية لا تواجه، بحكم القوانين، خطر الإفلاس، إلا أنها لا تستطيع دائما الحصول بسهولة على قروض وتمويلات وقد تواجه صعوبات سيولة أو إكراهات لتسديد ديونها والوفاء بالتزاماتها. وهذا المعطى مرتبط بحجم اقتصاد الدول وقدرتها على الرفع من موارد تحصيل الضرائب وقيمة عملاتها. كما أن بعض الحكومات تعتمد على إعانات دول أخرى غير قارة لتغطية بعض حاجياتها المالية. لهذه الأسباب، نص المعيار ISA1570 على أن مدققي القطاع العام، حين يقومون بالتدقيق المالي، يطبقون متطلبات وتوجيهات وإرشادات المعيار ISA570 الخاص بالمنشأة المستمرة<sup>2</sup>.

في هذه الورقة، نعرض لمسؤولية المدقق في شأن قدرة المنشأة على مواصلة نشاطها وأثر تلك المسؤولية على رأيه وتقريره.

### أولا. مسؤولية المدقق

مع اعتماد المعيار ISA1570، لم تعد مسؤولية المدقق في القطاع العام مقتصرة على التدقيق الشكلي للقوائم المالية فقط، وإنما تعدتها إلى توقع الفشل المالي للمنشأة عبر دراسة وتقييم قدرتها على تحقيق الأرباح والاحتفاظ بسيولة ملائمة وكافية لتغطية التزاماتها وتسديد ديونها. وبغض النظر عن الجدل النظري القائم حول مدى مسؤولية المدقق في هذا الشأن وحدودها، فإنه أصبحت إجراء هذه المسؤولية من الناحية العملية من الجوانب التي يجب أن يوليها المدقق في القطاع العام العناية اللازمة.

فمسؤولية المدقق بخصوص المنشأة المستمرة تتمثل أساسا في الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة واستنتاج الخلاصات بخصوص مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لمبدأ الاستمرارية المحاسبي عند إعدادها للقوائم المالية وبناء على ذلك استنتاج وجود شك مهم أو عدمه بخصوص قدرة المنشأة على مواصلة نشاطها. وتبقى مسؤولية المدقق في هذا الباب قائمة ولو لم يُلزم المرجع المحاسبي (المُعتمد

1 على اعتبار أهمية الاستمرارية في المرافق والمنشآت العامة فإن المبدأ منصوص عليه كذلك في المعيار 1 من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS).

2 يعطي المعيار إرشادات لفحص مدى ملاءمة استمرارية المنشأة ويضع إطارا عاما لمسؤولية المدقق في هذا الشأن عند افتتاح القوائم المالية ومدى ملاءمتها لفرضية الاستمرارية عند إعدادها من طرف الإدارة. كما يعطي كذلك للمدقق بعض المؤشرات للمخاطر المالية والتشغيلية التي من شأنها أن تثير شكوكه حول قدرة المنشأة المدققة حساباتها على الاستمرارية.

للإفصاح المالي) الإدارة صراحة بالقيام بتقييم خاص لقدرة المنشأة على مواصلة نشاطها.

وكما يشير إلى ذلك المعيار ISA200، الآثار المحتملة لمحدودية قدرة المدقق على الكشف على الأشياء غير الطبيعية ذات الأهمية النسبية تبقى أكثر حدة بالنسبة للأحداث والوضعيات التي قد تقع في المستقبل والتي من شأنها أن تجعل المنشأة توقف أنشطتها. فالمدقق لا يمكنه توقعها وكنتيجة لذلك، غياب الإشارة في تقرير التدقيق إلى وجود شك كبير في قدرة المنشأة على مواصلة نشاطها لا يمكن أن يعتبر بمثابة ضمانة لاستمراريتها.

في هذا الصدد، المدقق في القطاع العام مطالب بتقييم الإجراءات التدبيرية والإدارية التي قامت بها المنشأة العامة للحفاظ على وضعها المالي كما يجب عليه اعتبار وتقييم المخاطر المتعلقة بالتغييرات الطارئة على السياسات العامة (في حال تغيير الحكومة) والتي من شأنها أن تؤثر على مواصلة المنشأة نشاطها في نفس المستوى.

ويمكن القول هنا إن خصوصية واجبات المدقق بخصوص المنشأة المستمرة تتمثل في أنه مطالب بالحد من مخاطر عدم اطلاعه على التغييرات في السياسات العامة التي ترخي بظلال الشك في قدرة المؤسسة على الاستمرار وصحة فرضياتها بخصوص ذلك. فيتعين على المدقق في القطاع العام التأكد:

- من عدم تصريح السلطات الحكومية بتغيير في سياسات تهم المنشأة بشكل مباشر أو غير مباشر؛
- من تصريحها بتغييرات قد تكون في طور التنزيل؛
- مما إذا كانت مراجعة السياسة قد تقضي إلى تخفيض هام في أنشطة المؤسسة أو ما إذا كان التفكير جار في وقفها؛
- من وجود سياسة لخصخصة المنشأة.

## ثانيا. الأثر على تقرير المدقق

يشكل تقرير المدقق دعامة رأيه في القوائم المالية المعروضة عليه من حيث صدقيتها. وبالإضافة إلى العناصر المتعارف عليها المضمنة في تقارير التدقيق، والتي تعتمد عليها الأطراف ذات العلاقة والمصلحة في اتخاذ قراراتها، أحدث المعيار ISA570 إلزامية إبداء المدقق رأيه في إمكانية الاستمرارية المالية للمؤسسة على المدى القريب أخذا بعين الاعتبار كل الأحداث والمعلومات التي تصله والتي تعبر على مخاطر الفشل المالي للمؤسسة المدققة قوائمها.

فحسب الحالات، يتوقف رأي المدقق على ما ثبت لديه من مخاطر وشك بخصوص الاستمرارية وقد يجب عليه تعديل تقريره بإضافة فقرة إما لتأكيد الشك أو إبراز مشكلة الاستمرار وجذب الاهتمام إلى الإيضاحات المفصّل عنها في القوائم المالية. ففي هذا الصدد، حدد المعيار ISA570 أثر إجراءات التدقيق والتقييم التي يقوم بها المدقق في هذا الشأن على تقريره ونوع الرأي الذي يبديه في الحالات التالية:

### في حالة التطبيق غير الملائم لمبدأ الاستمرارية

إذا أعدت القوائم المالية وفق مبدأ الاستمرارية وتبين للمدقق أن تطبيق الإدارة له غير ملائم وجب عليه إعطاء رأي معاكس/سلبى.

## في حالة التطبيق الملائم لمبدأ الاستمرارية رغم وجود شك

إذا تضمنت القوائم المالية معلومات ملائمة حول شك مهم لا يتوجب على المدقق تغيير رأيه، ولكن تعين عليه تضمين تقريره فقرة مستقلة تحت البند "شك مهم متعلق بالاستمرارية" بحيث:

- تثير الفقرة الانتباه إلى مذكرة القوائم المالية التي تعطي المعلومات المنصوص عليها في الفقرة 19 من المعيار ISA570؛
- تحدد الفقرة الأحداث والوضعيات والظروف المعنية التي تشير إلى وجود شك مهم من شأنه أن يضع قدرة المنشأة على مواصلة نشاطها موضع شك كبير كما تعبر بوضوح على أن المدقق لم يغير رأيه بهذا الخصوص.

وإذا لم تتضمن القوائم المالية أية معلومات ملائمة حول الشك يتوجب على المدقق أن:

- يبدي رأياً متحفظاً أو معاكساً/سلبياً حسب الحالات وفق المعيار ISA570 كما تم تعديله؛
- يشير في الفقرة «أساس الرأي المتحفظ أو المعاكس» من تقريره إلى وجود شك مهم من شأنه أن يضع قدرة المنشأة على مواصلة نشاطها موضع شك كبير وإلى أن هذه الأخيرة لم تُضمّن قوائمها المالية المعلومات الملائمة في هذا الشأن.

وإذا رفضت الإدارة، متى طلب منها المدقق ذلك، القيام بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار أو رفضت تمديد التقييم الذي قامت به سابقاً، وجب عليه اعتبار الآثار المترتبة عن ذلك في تقريره.