

## معيار التدقيق الدولي ٥٧٠

### المنشأة المستمرة

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ  
إعتباراً من ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك)

### المحتويات

الفقرة	
	<b>المقدمة</b>
١	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....
٢	إفترض المنشأة المستمرة.....
٧-٣	مسؤولية تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.....
٨	تاريخ النفاذ.....
٩	الأهداف.....
	<b>المتطلبات</b>
١١-١٠	إجراءات تقييم المخاطر والنشاطات ذات العلاقة.....
١٤-١٢	تقدير تقييم الإدارة.....
١٥	الفترة ما بعد تقييم الإدارة.....
١٦	إجراءات التدقيق الإضافية عند تحديد الأحداث أو الظروف.....
١٧	إستنتاجات التدقيق وإعداد التقارير بها.....
٢٠-١٨	إستخدام إفترض المنشأة المستمرة بشكل ملائم مع وجود شكوك جوهرية.....
٢١	إستخدام إفترض المنشأة المستمرة بشكل غير ملائم.....
٢٢	عدم رغبة الإدارة في القيام بتقييمها أو توسيعه.....
٢٣	الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة.....
٢٤	التأخير الجوهري في المصادقة على البيانات المالية.....
	<b>التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى</b>
١أ	إفترض المنشأة المستمرة.....
٦أ-٢أ	إجراءات تقييم المخاطر والنشاطات ذات العلاقة.....
١٢أ-٧أ	تقدير تقييم الإدارة.....
١٤أ-١٣أ	الفترة ما بعد تقييم الإدارة.....

١٨أ-١٥أ	..... إجراءات التدقيق الإضافية عند تحديد الأحداث أو الظروف
١٩أ	..... إستنتاجات التدقيق وإعداد التقارير بها
٢٤أ-٢٠أ	..... إستخدام إفتراض المنشأة المستمرة بشكل ملائم مع وجود شكوك جوهرية
٢٦أ-٢٥أ	..... إستخدام إفتراض المنشأة المستمرة بشكل غير ملائم
٢٧أ	..... عدم رغبة الإدارة في القيام بتقييمها أو توسيعه

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ " المنشأة المستمرة" في سياق معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

## المقدمة

## نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

١. يتناول معيار التدقيق الدولي هذا مسؤوليات المدقق في تدقيق البيانات المالية المتعلقة باستخدام الإدارة لإفترض المنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية.

## إفترض المنشأة المستمرة

٢. بموجب إفترض المنشأة المستمرة، ينظر إلى المنشأة على أنها مستمرة في الأعمال إلى المدى المنظور. ويتم إعداد البيانات المالية للأهداف العامة على أساس المنشأة المستمرة، ما لم تنوي الإدارة تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات أو لم يكن لديها بديل واقعي غير القيام بذلك. ويمكن أن يتم أو لا يتم إعداد البيانات المالية للأهداف الخاصة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية الذي يتعلق به أساس المنشأة المستمرة (مثلاً، أن يكون أساس المنشأة المستمرة غير ذا علاقة ببعض البيانات المالية التي تم إعدادها على أساس الضريبة في بعض نطاقات الإختصاص). وعندما يكون من الملائم استخدام إفترض المنشأة المستمرة، يتم تسجيل الأصول والالتزامات على أساس أن المنشأة ستكون قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها في سياق الأعمال الطبيعي. (المرجع: الفقرة ١١)

## مسؤولية تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة

٣. تحتوي بعض أطر إعداد التقارير المالية على متطلب صريح للإدارة لعمل تقييم محدد لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، وعلى معايير تتعلق بالمسائل التي سيتم دراستها والإفصاحات التي سيتم عملها فيما يخص المنشأة المستمرة. فعلى سبيل المثال، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١ من الإدارة عمل تقييم لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة<sup>١</sup>. يمكن أيضاً تحديد المتطلبات التفصيلية المتعلقة بمسؤولية الإدارة عن تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة وإفصاحات البيانات المالية ذات العلاقة في القانون أو النظام.

٤. قد لا يوجد في أطر إعداد التقارير المالية الأخرى متطلب صريح يقتضي من الإدارة عمل تقييم محدد لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. لكن، وبما أن إفترض المنشأة المستمرة يعتبر مبدأ أساسياً في إعداد البيانات المالية كما هو وارد في الفقرة ٢، فإن إعداد البيانات المالية يقتضي من الإدارة عمل تقييم لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة حتى لو لم يشمل إطار إعداد التقارير المالية على متطلب صريح للقيام بذلك.

٥. يشمل قيام الإدارة بعمل تقييم محدد لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة عمل

<sup>١</sup> معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" كما في ١ يناير ٢٠٠٩، الفقرات ٢٥-٢٦.

تقديرات، في مرحلة معينة من الوقت، حول النتائج المستقبلية المشكوك فيها المتأصلة للأحداث أو الظروف. وتعتبر العوامل التالية ذات علاقة بالتقدير:

- تزداد درجة الشك المرافقة لنتائج حدث أو ظرف بشكل جوهري كلما كان وقت حدوث الحدث أو الظرف أو الناتج أبعد في المستقبل. ولهذا السبب، تحدد معظم أطر إعداد التقارير المالية التي تقتضي تقييم إدارة صريح الفترة التي يتعين على الإدارة فيها أخذ كافة المعلومات المتوفرة بالحسبان.
- حجم ومدى تعقيد المنشأة وطبيعة وظروف أعمالها ودرجة التي يؤثر فيها تأثرها بالعوامل الخارجية على التقدير المتعلق بنتائج الأحداث أو الظروف.
- أي تقدير حول المستقبل يستند إلى المعلومات المتوفرة في وقت عمل التقدير. ويمكن أن تؤدي الأحداث اللاحقة إلى نتائج غير منسجمة مع التقديرات التي كانت معقولة في وقت عملها.

### مسؤوليات المدقق

٦. تتلخص مسؤولية المدقق في الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حول مدى ملائمة استخدام الإدارة لإفترض المنشأة المستمرة في إعداد وعرض البيانات المالية وإستنتاج ما إذا كان هناك شك جوهري حول قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. وتوجد هذه المسؤولية حتى لو لم يشمل إطار إعداد التقارير المالية على متطلب صريح لقيام الإدارة بعمل تقييم محدد لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.

٧. لكن، وكما هو وارد في معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، فإن الآثار المحتملة للضوابط المتأصلة على قدرة المدقق على كشف البيانات الخاطئة الجوهرية تكون أكبر بالنسبة للأحداث أو الظروف المستقبلية التي يمكن أن تؤدي إلى توقف المنشأة عن كونها منشأة مستمرة. ولا يستطيع المدقق بأن يتنبأ بهذه الأحداث أو الظروف المستقبلية. وعليه، لا يمكن إعتبار عدم وجود إشارة إلى شكوك المنشأة المستمرة في تقرير المدقق على أنه ضمانة حول قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.

### تاريخ النفاذ

٨. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك.

<sup>٢</sup> معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"، الفقرات ٥١١-٥٢١.

## الأهداف

٩. إن أهداف المدقق هي:
- (أ) الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة فيما يتعلق بمدى ملائمة إستخدام الإدارة لإفترض المنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية؛
- (ب) إستنتاج إمكانية وجود شكوك جوهرية، بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، تتعلق بأحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة؛ و
- (ج) تحديد دلالات تقرير المدقق.

## المتطلبات

### إجراءات تقييم المخاطر والنشاطات ذات العلاقة

١٠. عند القيام بإجراءات تقييم المخاطر المطلوبة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣١٥<sup>٣</sup>، ينبغي أن يدرس المدقق إمكانية وجود أحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. وبالقيام بذلك، يجدد المدقق ما إذا قامت الإدارة الفعل بعمل تقييم أولي لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، و (المرجع: الفقرة ٢٠-٥١)
- (أ) إذا تم القيام بهذا التقييم، ينبغي أن يناقش المدقق التقييم مع الإدارة ويحدد ما إذا حددت الإدارة أحداثاً أو ظروفًا يمكنها، منفردة أو مجتمعة، أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، وإن كان الأمر كذلك، خطط الإدارة لمعالجتها؛ أو
- (ب) إذا لم يتم القيام بهذا التقييم، فينبغي أن يناقش المدقق مع الإدارة أساس الإستخدام المقصود لإفترض المنشأة المستمرة ويستفسر من الإدارة ما إذا كان هناك أحداث أو ظروف يمكنها، منفردة أو مجتمعة، أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.

١١. يجب أن يظل المدقق متنبهاً خلال التدقيق لأدلة التدقيق بشأن الأحداث أو الظروف التي يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. (المرجع: الفقرة ٦١)

### تقدير تقييم الإدارة

١٢. ينبغي أن يقدر المدقق تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. (المرجع: الفقرات ٧-٩١؛ ١١١-١٢٤)

<sup>٣</sup>معيار التدقيق الدولي ٣١٥، "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، الفقرة ٥.

١٣. عند تقدير تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، فعلى المدقق أن يغطي نفس الفترة التي استخدمتها الإدارة لعمل تقييمها كما هو مطلوب وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق أو وفقاً للقانون أو النظام إن كان يحدد فترة أطول. وإذا كان تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة يغطي فترة أقل من إثني عشر شهراً من تاريخ البيانات المالية كما هو محدد في معيار التدقيق الدولي ٥٦٠<sup>٤</sup>. فعلى المدقق أن يطلب من الإدارة تمديد فترة تقييمها إلى إثني عشرة شهراً على الأقل من ذلك التاريخ. (المرجع: الفقرات أ١٠-١٢١)

١٤. عند تقدير تقييم الإدارة، يأخذ المدقق بعين الإعتبار ما إذا لكن تقييم الإدارة يشمل كافة المعلومات ذات العلاقة التي يدرك المدقق أنها نتيجة للتدقيق.

### الفترة ما بعد تقييم الإدارة

١٥. ينبغي أن يستفسر المدقق من الإدارة حول معرفتها بالأحداث أو الظروف ما بعد فترة التقييم الإدارة الذي يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. (المرجع: الفقرات أ١٣-١٤١)

### إجراءات التدقيق الإضافية عند تحديد الأحداث أو الظروف

١٦. إذا تم تحديد أحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، فينبغي على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة لتحديد إمكانية وجود شك جوهري من خلال القيام بإجراءات تدقيق إضافية، بما فيها أخذ عوامل التخفيف بعين الإعتبار. وتشمل هذه الإجراءات: (المرجع: الفقرة أ١٥)

(أ) عند عدم قيام الإدارة بعد بتقييم قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، الطلب من الإدارة عمل تقييمها.

(ب) تقييم خطط المنشأة للتصرفات المستقبلية فيما يتعلق بتقييمها للمنشأة المستمرة، سواء كان من المرجح أن يحسن ناتج هذه الخطط من الوضع وما إذا كانت هذه الخطط كجدية في مختلف الظروف.

(ج) عند إعداد المنشأة تكهنات تدفقات نقدية ويعتبر تحليل التكهنات عاملاً هاماً في دراسة الناتج المستقبلي للأحداث أو الظروف في تقييم خطط الإدارة للتصرفات المستقبلية: (المرجع: الفقرات أ١٧-١٨١)

(١) تقييم موثوقية البيانات الأساسية المتولدة لإعداد التكهنات؛ و

<sup>٤</sup> معيار التدقيق الدولي ٥٦٠، "الأحداث اللاحقة" الفقرة ٥(أ).

- (٢) تحديد ما إذا كان هناك دعم كافي لإفترضات التي تتضمن التكهّنات.
- (د) دراسة ما إذا توفرت أي معلومات أو حقائق إضافية منذ تاريخ قيام الإدارة بالتقييم.
- (هـ) طلب إقرارات خطية من الإدارة، وإذا أمكن، من المكلفين بالحوكمة، فيما يتعلق بخططهم للتصرفات المستقبلية ومدى جدوى هذه الخطط.

### إستنتاجات التدقيق وإعداد التقارير بها

١٧. بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، ينبغي أن يستنتج المدقق، حسب تقديره، إمكانية وجود شكوك جوهرية تتعلق بأحداث أو ظروف يمكنها، منفردة أو مجتمعة، أن تلقي بتكهّنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. وتوجد الشكوك الجوهرية عندما يكون حجم أثرها المحتمل وإحتمالية حدوثها بمكان، حسب تقدير المدقق، بحيث يصبح الإفصاح الملائم عن طبيعة ودلالات الشكوك أمراً ضرورياً من أجل: (المرجع: الفقرة ١٩)
- (أ) في حالة إطار عرض بيانات مالية عادل، العرض العادل للبيانات المالية؛ أو
- (ب) في حالة إطار الإلتزام، أن لا تكون البيانات المالية مضللة.

### إستخدام إفترضات المنشأة المستمرة بشكل ملائم مع وجود شكوك جوهرية

١٨. إذا استنتج المدقق أن إستخدام إفترضات المنشأة بالمستمرّة ملائم في مختلف الظروف مع وجود شكوك جوهرية، ينبغي أن يحدد المدقق ما إذا كانت البيانات المالية:
- (أ) تصف بشكل كافي الأحداث أو الظروف الرئيسية التي يمكنها أن تلقي بتكهّنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة و خطة الإدارة للتعامل مع هذه الأحداث أو الظروف؛ و
- (ب) تفصح أن هناك شكوكاً جوهرية تتعلق بالأحداث أو الظروف الرئيسية التي يمكنها أن تلقي بتكهّنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة؛ ولذلك، يمكن أن تكون غير قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها في سياق الأعمال الطبيعي.
- (المرجع: الفقرة ٢٠)

١٩. في حال تقديم إفصاحات كافية في البيانات المالية، ينبغي على المدقق أن يعبر عن رأي غير معدل ويضم فقرة التأكيد المسألة في تقرير المدقق من أجل:
- (أ) إبراز وجود شكوك جوهرية تتعلق بالأحداث أو الظروف التي يمكنها أن تلقي بتكهّنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة؛ و

(ب) لفت الإنتباه إلى الملاحظة في البيانات المالية التي تفصح عن المسائل الواردة في الفقرة ١٨. ° (المرجع: الفقرات ٢١١-٢٢١)

٢٠. إذا لم يتم عمل إفصاح كافي في البيانات المالية، فينبغي على المدقق التعبير عن رأي متحفظ أو رأي سلبي، حسبما هو ملائم، وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥. ويذكر المدقق في التقرير أن هناك شكوكاً جوهرية يمكنها أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. (المرجع: الفقرات ٢٣١-٢٤١)

### إستخدام إفتراض المنشأة المستمرة بشكل غير ملائم

٢١. إذا تم إعداد البيانات المالية على أساس المنشأة المستمرة ولكن، بتقدير المدقق، كان إستخدام الإدارة لإفتراض المنشأة المستمرة في البيانات المالية غير ملائم، فعلى المدقق التعبير عن رأي سلبي. (المرجع: الفقرات ٢٥١-٢٦١)

### عدم رغبة الإدارة بعمل تقييمها أو توسيعه

٢٢. إذا كانت الإدارة غير راغبة في عمل أو توسيع تقييمها عند طلب المدقق لذلك، فعلى المدقق أن يأخذ بعين الإعتبار الدلالات في تقرير المدقق. (المرجع: الفقرة ٢٧١)

### الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة

٢٣. ما لم يكن المكلفون بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة<sup>٧</sup>، فيجب على المدقق أن يبلغ عن المكلفين بالحوكمة عن الأحداث أو الظروف الرئيسية التي يمكنها أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. ويشمل الإتصال مع المكلفين بالحوكمة ما يلي:

(أ) ما إذا كانت الظروف أو الأحداث تشكل شكوكاً جوهرية؛

(ب) ما إذا كان إستخدام إفتراض المنشأة المستمرة ملائماً في إعداد البيانات المالية وعرضها؛ و

(ج) كفاية الإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية.

### التأخير الجوهري في المصادقة على البيانات المالية

٢٤. إذا كان هناك تأخير جوهري في المصادقة على البيانات المالية من قبل الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة بعد تاريخ البيانات المالية، فعلى المدقق الإستفسار عن أسباب التأخير. وإذا اعتقد المدقق أن التأخير يمكن أن يرتبط بالأحداث أو الظروف المتعلقة بتقييم المنشأة

<sup>٥</sup> معيار التدقيق الدولي ٧٠٦، " فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل".

<sup>٦</sup> معيار التدقيق الدولي ٧٠٥، " التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل".

<sup>٧</sup> معيار التدقيق الدولي ٢٦٠، "الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة".



المستمرة، فعلى المدقق القيام بإجراءات التدقيق الإضافية الضرورية، كما هي واردة في الفقرة ١٦، إلى جانب دراسة تأثير إستنتاج المدقق المتعلق بوجود شك جوهري، كما هو وارد في الفقرة ١٧.

\*\*\*

## التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

إفترض المنشأة المستمرة (المرجع: الفقرة ٢)

إعتبرات محددة بمنشآت القطاع العام

١١. يتعلق استخدام الإدارة بإفترض المنشأة المستمرة بمنشآت القطاع العام. فعلى سبيل المثال، يتناول معيار المحاسبة الدولية للقطاع العام ١ قضية قدرة القطاع العام على الإستمرار كمنشأة مستمرة<sup>٨</sup>. ويمكن أن تنشأ مخاطر المنشأة المستمرة، لكنها ليست مقتصرة على، الحالات التي تعمل فيها منشآت القطاع العام على أساس غير ربحي، أو عند تقليل دعم الحكومة أو سحبه، أو في حالة الخصخصة. ويمكن أن تشمل الأحداث أو الظروف التي يمكنها أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة في القطاع العام الحالات التي تفقر فيها منشآت القطاع العام إلى التمويل من أجل وجودها المستمر أو عندما إتخاذ قرارات سياسة تؤثر على الخدمات التي تقدمها منشآت القطاع العام.

## إجراءات تقييم المخاطر والنشاطات ذات العلاقة

الأحداث أو الظروف التي يمكنها أن تلقي بتكهنات سلبية حول إفترض المنشأة المستمرة (المرجع: الفقرة ١٠)

٢١. فيما يلي أمثلة على أحداث أو ظروف يمكنها، منفردة أو مجتمعة، أن تلقي بتكهنات سلبية على إفترض المنشأة المستمرة. وهذه القائمة ليست شاملة ولا يشير وجود بند أو أكثر دائماً إلى وجود شكوك جوهريّة.

### المالية

- صافي الإلتزام أو مركز الإلتزام الحالي.
- الإقتراضات ثابتة المدة التي تقترب من تاريخ الاستحقاق دون احتمالات واقعية بالتجديد أو التسديد؛ أو الإعتماد الزائد على الإقتراضات قصيرة الأجل لتمويل الأصول طويلة الأجل.
- التدفقات النقدية التشغيلية السلبية التي يشار إليها في البيانات المالية التاريخية أو المستقبلية.

<sup>٨</sup> معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ١، "عرض البيانات المالية" كما في ١ يناير ٢٠٠٩، الفقرات ٣٨-٤١.

- النسبة المالية الرئيسية السلبية.
- الخسائر التشغيلية الجوهرية أو التدهور الحاد في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد التدفقات النقدية.
- تقطع أو عدم إستمرار أرباح الأسهم.
- عدم القدرة على سداد الدائنين في المواعيد المستحقة.
- عدم القدرة على الإمتثال لبنود إتفاقيات القروض.
- التحول من المعاملات النقدية إلى معاملات النقد عند التسليم مع الموردين.
- عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير المنتجات الجديدة الأساسية أو الإستثمارات الأساسية الأخرى.

#### التشغيلية

- نية الإدارة تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات.
- خسارة الإدارة الرئيسية دون بديل عنها.
- خسارة سوق رئيسي أو عملاء رئيسيين أو حق إمتياز أو رخصة أو موردين رئيسيين.
- صعوبات العمل.
- نقص الموردين المهمين.
- ظهور منافس ناجح جداً.

#### أخرى

- عدم الإلتزام مع متطلبات رأس المال أو المتطلبات القانونية الأخرى.
- تعليق الإجراءات القانونية أو التنظيمية الأخرى ضد المنشأة والتي، إذا نجحت، ستؤدي إلى مطالب من المرجح أن لا تكون المنشأة فدارة على الوفاء بها.
- التغييرات في القانون أو النظام أو سياسة الحكومة المتوقع أن تؤثر سلباً على المنشأة.
- الكوارث غير المؤمنة أو المؤمنة بأقل مما تستحق عند حدوثها.

يمكن التخفيف عادة من أهمية هذه الظروف أو الأحداث عن طريق عوامل أخرى. فعلى سبيل المثال، يمكن موازنة تأثير عدم قدرة المنشأة على سداد ديونها المعتادة عن طريق خطة الإدارة في المحافظة على تدفقات نقدية كافية من خلال وسائل بديلة مثل التصرف بالأصول أو إعادة جدولة دفعات السداد أو الحصول على رأس مال إضافي. وعلى نحو مماثل، يمكن التخفيف من أثر فقدان المورد الرئيسي من خلال توفر مصدر توريد بديل وملائم.

٣٤. تساعد إجراءات تقييم المخاطر التي تقتضيها الفقرة ١٠ المدقق في تحديد ما إذا كان المرجح أن يكون استخدام الإدارة لإفترض المنشأة المستمرة قضية هامة وما هو أثره على التخطيط للتدقيق. وتتيح هذه الإجراءات أيضاً المزيد من النقاشات مع الإدارة في الوقت المناسب، بما فيها مناقشات خطط الإدارة وحل أية قضايا تم تحديدها بالنسبة للمنشأة المستمرة.

#### إعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر حجماً

٤٤. يمكن أن يؤثر حجم أي منشأة على قدرتها على تحمل الظروف السلبية. ويمكن أن تكون المنشآت الأصغر حجماً أكثر قدرة على التجاوب بشكل سريع مع فرص الإستغلال غير أنها قد تفتقر إلى الاحتياطات للمحافظة على العمليات.

٥٥. تشمل الظروف ذات العلاقة الخاصة بالمنشآت الأصغر حجماً مخاطر توقف البنوك والمقرضين الآخرين عن دعم المنشأة بالإضافة إلى الخسارة المحتملة للموردين الرئيسيين أو العملاء الرئيسيين أو الموظفين الرئيسيين أو الحق في العمل بموجب ترخيص أو حق إمتياز أو إتفاق قانوني آخر.

البقاء متنبهين خلال عملية التدقيق لأدلة تدقيق حول الأحداث أو الظروف (المرجع: الفقرة ١١)

٦٤. يقتضي معيار التدقيق الدولي ٣١٥ من المدقق مراجعة تقييم المخاطر الذي قام به وتعديل إجراءات التدقيق الإضافية المخطط لها عند الحصول على أدلة تدقيق إضافية خلال سير عملية التدقيق التي تؤثر على تقييم المدقق للمخاطر<sup>٩</sup>. حتى لو تم تحديد أحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة بعد عمل تقييمات المدقق للمخاطر، إضافة إلى القيام بالإجراءات الواردة في الفقرة ١٦، فقد يحتاج تقييم المدقق لمخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية إلى المراجعة. وقد يؤثر وجود مثل هذه الأحداث أو الظروف على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المدقق الإضافية في الرد على المخاطر المقيّمة. ويحدد معيار التدقيق الدولي ٣٣٠<sup>١٠</sup> المتطلبات ويوفر إرشادات حول هذه القضية.

#### تقدير تقييم الإدارة

تقييم الإدارة والتحليل المساند وتقييم المدقق (المرجع: الفقرة ١٢)

٧٤. يعتبر تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة جزء رئيسياً من إعتبارات المدقق لإستخدام الإدارة لإفترض المنشأة المستمرة.

٨٤. لا يعتبر تصحيح النقص في تحليل الإدارة من مسؤوليات المدقق. لكن وفي بعض الظروف، قد لا يمنع الافتقار إلى تحليل مفصل من قبل الإدارة لدعم تقييمها المدقق من الإستنتاج ما إذا

<sup>٩</sup> معيار التدقيق الدولي ٣١٥، الفقرة ٣١.

<sup>١٠</sup> معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، " إستجابة المدقق للمخاطر المقيّمة".

كان استخدام الإدارة لإفترض المنشأة المستمرة ملائماً في مختلف الظروف. فعلى سبيل المثال، عندما يكون هناك تاريخ من العمليات المربحة ووسيلة وصول جاهزة للموارد المالية، فإن الإدارة تقوم بعمل تقييماتها دون تحليل مفصل. وفي هذه الحالة، يمكن عمل تقدير المدقق لمدى ملائمة تقييم الإدارة دون عمل إجراءات تقييم مفصلة إذا كان إجراءات التدقيق الأخرى التي قام بها المدقق كافية لتمكنه من الاستنتاج ما إذا كان استخدام الإدارة لإفترض المنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية ملائمة في مختلف الظروف.

٩٠. في ظروف أخرى، يمكن أن يشمل تقدير تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، كما هو مطلوب وفقاً للفقرة ١٢، تقييم العملية التي اتبعتها الإدارة في عملية تقييمها وإفترضات التي استندت إليها وخططها للتصرفات المستقبلية وما إذا كانت خطط الإدارة مجدية في مختلف الظروف.

#### فترة تقييم الإدارة (المرجع: الفقرة ١٣)

١٠٠. تحدد معظم أطر إعداد التقارير المالية التي تقتضي تقييماً صريحاً من الإدارة الفترة التي يتعين على الإدارة خلالها أن تأخذ بعين الاعتبار كافة المعلومات المتوفرة<sup>١١</sup>.

#### الإعتبرات الخاصة بالمنشآت الأصغر حجماً (المرجع: الفقرات ١٢-١٣)

١١١. في العديد من الحالات، يمكن أن لا تكون إدارة المنشآت الأصغر حجماً قد أعدت تقييماً مفصلاً لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة ولكن بدلاً من ذلك تعتمد على المعرفة العميقة بالأعمال والتطلعات المستقبلية المتوقعة. ومع ذلك، ووفقاً لمتطلبات هذا المعيار، يحتاج المدقق إلى تقدير تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. وبالنسبة للمنشآت الأصغر حجماً، فقد يكون من الملائم مناقشة التمويل المتوسط وطويل الأجل للمنشأة مع الإدارة، شريطة دعم مزاعم الإدارة بأدلة توثيقية كافية وان تكون منسجمة مع فهم المدقق للمنشأة. لذلك، يمكن تلبية المتطلب الوارد في الفقرة ١٣ بالنسبة للمدقق بأن يطلب من المنشأة توسيع تقييمها، مثلاً، من خلال مناقشة الوثائق المساندة والإستفسار عنها والتحقق منها، مثل الطلبات المستلمة للتوريد المستقبلي، التي تم تقييمها بالنسبة لجودتها أو خلافاً لذلك إثباتها.

١٢٠. يعتبر الدعم المستمر الذي يقدمه المالك-المدير على الأغلب مهماً بالنسبة لقدرة المنشآت الأصغر حجماً على الإستمرار كمنشآت مستمرة. وحيث يتم تمويل المنشأة الأصغر حجماً بشكل كبير من خلال القروض من المالكين-المدراء، فقد يكون من المهم أن لا يتم سحب هذه الأموال. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يعتمد إستمرار المنشأة خلال الصعوبات المالية على

<sup>١١</sup> على سبيل المثال، يعرف معيار المحاسبة الدولي ١ هذا الأمر على أنه فترة يجب أن تكون على الأقل، دون حصر، ١٢ شهراً من نهاية فترة إعداد التقارير.

تقليل المالكين-المدراء لأهمية قرض أخذته المنشأة لصالح بنوك أو دائنين آخرين، أو دعم المالك-المدير لقرض للمنشأة من خلال تقديم ضمان بأصوله الشخصية كضمان إضافي. وفي هذه الظروف، يمكن أن يحصل المدقق على أدلة توثيقة ملائمة حول تقليل المالك-المدير لقيمة القرض أو حول الضمانة. وعندما تعتمد المنشأة على دعم إضافي من المالك-المدير، يمكن يقيم المدقق قدرة المالك-المدير على الوفاء بالالتزام بموجب ترتيب الدعم. إضافة لذلك، يمكن أن يطلب المدقق مصادقة خطية على الشروط والبنود المرفقة بهذا الدعم ونية المالك-المدير أو فهمه.

#### الفترة ما بعد تقييم الإدارة (المرجع: الفقرة ١٥)

١٣١. حسب ما هو مطلوب وفقاً للفقرة ١١، يبقى المدقق متنبها لإحتمالية أن هناك أحداث معروفة، مجدولة أو غير ذلك، أو ظروف ستحدث ما بعد فترة التقييم المستخدمة من قبل الإدارة والتي يمكن أن تطرح مسألة مدى ملائمة استخدام الإدارة لإفترض المنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية. وما أن درجة الشكوك المصاحبة لنتائج الحدث أو الظرف تزداد كلما كان حصول الحدث أو الظرف مستقبلياً، وعند دراسة الأحداث أو الظروف التي تقع في المستقبل، فإن المؤشرات على قضايا المنشأة المستمرة تحتاج لأن تكون هامة قبل أن يحتاج المدقق إلى أن يأخذ القيام بعين الاعتبار بإجراءات إضافية. وإذا تم تحديد هذه الظروف أو الأحداث، فقد يحتاج المدقق إلى أن يطلب من الإدارة تقييم الأهمية المحتملة للحدث أو الظرف على تقييمه لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. وفي هذه الظروف، تنطبق الإجراءات الواردة في الفقرة ١٦.

١٤٤. عدا عن الإستفسار من الإدارة، لا يتحمل المدقق مسؤولية القيام بأي إجراءات تدقيق إضافية لتحديد الأحداث أو الظروف التي يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة ما بعد الفترة التي قيمتها الإدارة والتي، كما هو وارد في الفقرة ١٣، تكون على الأقل ١٢ شهراً من تاريخ البيانات المالية.

#### إجراءات التدقيق الإضافية عند تحديد الأحداث أو الظروف (المرجع: الفقرة ١٦)

١٥١. يمكن أن تشمل إجراءات التدقيق ذات العلاقة بالمتطلب الوارد في الفقرة ١٦ ما يلي:

- تحليل ومناقشة التدفق النقدي والربح والتوقعات ذات العلاقة مع الإدارة.
- تحليل ومناقشة البيانات المالية المرحلية الأخير للمنشأة.
- قراءة بنود سندات الدين وإتفاقيات القروض وتحديد ما إذا تم خرقها.
- قراءة محاضر إجتماعات المساهمين والمكلفين بالحوكمة واللجان ذات العلاقة للرجوع إلى المصاعب المالية.

- الإستفسار عن الإستشارات القانونية للمنشأة فيما يخص التقاضي والمطالبات ومعقولية تقييم الإدارة لنتاجها وتقدير دلالاتها المالية.
- مصادقة وجود وشرعية وإمكانية تطبيق الترتيبات لتوفير دعم مالي أو المحافظة عليه مع الأطراف ذات العلاقة أو الأطراف الثالثة وتقييم القدرة المالية لهذه الأطراف على توفير أموال إضافية.
- تقييم خطط المنشأة للتعامل مع طلبات العملاء غير المعبئة.
- القيام بإجراءات التدقيق المتعلقة بالأحداث اللاحقة لتحديد تلك التي تخفيف أو خلافاً لذلك تؤثر على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.
- مصادقة وجود وبنود وكفاية تسهيلات الإقتراض.
- الحصول على تقارير الأعمال التنظيمية ومراجعتها.
- تحديد كفاية الدعم المقدم لأي عمليات تصرف بالأصول تم التخطيط لها.

#### تقييم خطط الإدارة للأعمال المستقبلية (المرجع: الفقرة ١٦ (ب))

١٦. يمكن أن يشمل تقييم خطط الإدارة للأعمال المستقبلية إستفسارات للإدارة حول خططها للأعمال المستقبلية، بما فيها على سبيل المثال خططها لتصفية الأصول أو إقتراض المال أو إعادة هيكلة الديون أو تقليل أو تأخير النفقات أو زيادة رأس المال.

#### فترة تقييم الإدارة (المرجع: الفقرة ٦ (ج))

١٧. إضافة إلى الإجراءات المطلوبة في الفقرة ١٦ (ج)، يمكن أن يقارن المدقق:

- المعلومات المالية المستقبلية للفترة السابقة الأخيرة مع النتائج التاريخية؛ و
- المعلومات المالية المستقبلية للفترة الحالية مع النتائج المتحققة حتى تاريخه.

١٨. حيث تشمل إفتراضات الإدارة الدعم المقدم من الأطراف الثالثة، سواءً من خلال تقليل أهمية القروض أو الإلتزام بالمحافظة على التمويل الإضافي أو تقديمه أو الضمانات، وحيث أن هذا الدعم مهم لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، قد يحتاج المدقق إلى دراسة طلب مصادقة خطية (تشمل البنود والشروط) من تلك الأطراف الثالثة والحصول على أدلة على قدرتها على توفير هذا الدعم.

#### إستنتاجات التدقيق وإعداد التقارير بها

١٩. تستخدم عبارة "الشكوك الجوهرية" في معيار المحاسبة الدولي ١ في مناقشة الشكوك المتعلقة بالأحداث أو الظروف التي تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة والتي ينبغي الإفصاح عنها في البيانات المالية. وفي بعض اطر إعداد التقارير المالية تستخدم عبارة "الشكوك الجوهرية" في ظروف مشابهة.

## إستخدام إفتراض المنشأة المستمرة بشكل ملائم مع وجود شكوك جوهرية

كفاية الإفصاح عن الشكوك الجوهرية (المرجع: الفقرة ١٨)

٢٠٠. يمكن أن يشمل تحديد كفاية إفصاح البيانات المالية تحديد ما إذا كانت المعلومات تلقت إنتباه القراءة صراحة إلى إتمالية عدم قدرة المنشأة على الإستمرار في تحقيق أصولها الوفاء بالالتزاماتها في سياق الأعمال الطبيعي.

إعداد تقارير التدقيق عندما يكون الإفصاح عن الشكوك الجوهرية غير كافي (المرجع: الفقرة ٢٠)

٢١١. فيما يلي توضيح لفقرة التأكيد عندما يقتنع المدقق بكفاية إفصاح الملاحظات

### فقرة التأكيد

دون أن يكون رأينا متحفظاً، فإننا نلقت الإنتباه إلى الملاحظة X في البيانات المالية والتي تشير إلى أن الشركة تكبدت صافي خسارة مقدارها ZZZ خلال السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، ومن ذلك التاريخ، تجاوزت إلتزامات الشركة الحالية إجمالي أصولها بقيمة YYY. هذه الظروف، إلى جانب المسائل الأخرى المحددة في الملاحظة X، تشير إلى وجود شكوك جوهرية يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة الشركة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.

٢٢٠. في الحالات التي تشمل العديد من الشكوك الجوهرية التي تعتبر هامة بالنسبة للبيانات المالية ككل، يمكن أن يعتبر المدقق ملائمة في الحالات النادرة جداً أنه من الملائم التعبير عن حجب الرأي بدلاً من إضافة فقرة التأكيد. ويقدم معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ إرشادات حول هذه المسألة.

إعداد تقارير التدقيق عندما يكون الإفصاح عن الشكوك الجوهرية غير كافي (المرجع: الفقرة ٢٠)

٢٣١. فيما يلي توضيح لل فقرات ذات العلاقة عند التعبير عن رأي متحفظ:

### أساس الرأي المتحفظ

تنتهي إتفاقيات تمويل الشركة وتكون المبالغ غير المسددة مستحقة الدفع في ١٩ مارس ٢٠X١. وكانت الشركة غير قادرة على إعادة التفاوض بشأن الشكوك الجوهرية التي يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة الشركة على الإستمرار كمنشأة مستمرة ولذلك يمكن أن تكون الشركة غير قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالالتزاماتها في سياق الأعمال الطبيعي. ولا تفصح البيانات المالية (والملاحظات عليها) بالكامل عن هذه الحقيقة.

### الرأي المتحفظ

برأينا، بإستثناء الإفصاح غير الكامل للمعلومات المشار إليها في فقرة أساس الرأي المتحفظ، تعرض البيانات المالية بشكل عادل، من كافة النواحي الجوهرية (أو تعطي صورة حقيقة

وعادلة عن") المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X٠ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في تاريخه وفقاً لـ ....

٢٤١. فيما يلي توضيح لل فقرات ذات العلاقة عند التعبير عن رأي سلبي:

#### أساس الرأي السلبي

تنتهي إتفاقيات تمويل الشركة وكانت المبالغ غير المسددة مستحقة الدفع في ٣١ ديسمبر ٢٠X١. وكانت الشركة غير قادرة على إعادة التفاوض أو الحصول على تمويل بديل وتدرس إعلان إفلاسها. تشير هذه الأحداث إلى شكوك جوهرية التي يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة الشركة على الإستمرار كمنشأة مستمرة ولذلك يمكن أن تكون الشركة غير قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها في سياق الأعمال الطبيعي. ولا تفصح البيانات المالية (والملاحظات عليها) بالكامل عن هذه الحقيقة.

#### الرأي السلبي

برأينا، بسبب الخطأ في المعلومات الواردة في فقرة أساس الرأي السلبي، لا تعرض البيانات المالية بشكل عادل (أو "تعطي صورة حقيقة وعادلة عن") المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X٠ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في تاريخه وفقاً لـ ....

#### إستخدام إفتراض المنشأة المستمرة بشكل غير ملائم (المرجع: الفقرة ٢١)

٢٥١. إذا تم إعداد البيانات المالية على أساس المنشأة المستمرة ولكن، في تقدير المدقق، كان إستخدام الإدارة لإفتراض المنشأة المستمرة في البيانات المالية غير ملائم، ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة ٢١ الذي يقتضي من المدقق التعبير عن رأي سلبي بغض النظر عما إذا شملت البيانات المالية أم لم تشمل إفصاحاً عن مدى ملاءمة إستخدام الإدارة لإفتراض المنشأة المستمرة.

٢٦١. إذا كان مطلوباً من إدارة المنشأة أو إختارت الإدارة إعداد البيانات المالية عندما يكون إستخدام إفتراض المنشأة المستمرة غير ملائم في مختلف الظروف، يتم إعداد البيانات المالية على أساس بديل (مثلاً، أساس التصفية). ويمكن أن يكون المدقق قادراً على القيام بتدقيق البيانات المالية شريطة أن يقرر المدقق أن الأساس البديل عبارة عن إطار إعداد تقارير مالية مقبول في مختلف الظروف. وقد يكون المدقق قادراً على التعبير عن رأي غير معدل حول البيانات المالية شريطة وجود إفصاح كافي فيها، غير أنه يمكن أن يعتبر أنه من الملائم أو الضروري تضمين فقرة التأكيد في تقرير المدقق للفت إنتباه المستخدم إلى ذلك الأساس البديل والأسباب وراء إستخدامه.



## عدم رغبة الإدارة في القيام بتقييمها أو توسيعه (المرجع: الفقرة ٢٢)

٢٧١. في ظروف محددة، يمكن أن يعتقد المدقق بأنه من الضروري أن يطلب من الإدارة عمل تقييمها أو توسيعه. وإذا لم تكن الإدارة راغبة في القيام بذلك، فقد يكون الرأي المتحفظ أو حجب الرأي في تقرير المدقق ملائماً لأنه قد لا يكون من الممكن بالنسبة للمدقق الحصول على أدلة تدقيق ملائمة وكافية فيما يخص استخدام افتراض المنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية، مثل أدلة التدقيق المتعلقة بوجود خطط وضعتها الإدارة قيد التنفيذ أو وجود عوامل تخفيف أخرى.