جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

من إعداد الطالبين : درمون رستم و دودو عبد الوهاب

بعنوان:

نموذج مقترح للتقرير الخاص حول إستمرارية الإستغلال في الشركات ذات المسؤولية المحدودة في ظل معيار التدقيق الجزائري NAA 570

-دراسة حالة شركة SARL ROSABD سطيف -

للسنة المالية 2017

نوقشت وأجيزت علنا يوم السبت: **18** شعبان **1439** هـ | **05** ماي **2018** م.

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتورة	شرع مريم	أستاذة محاضر أ. جامعة غرداية	رئيسا
الأستاذ	خبيطي خضير	أستاذ مساعد ب. جامعة غرداية	مشرفا
الدكتور	رواني بوحفص	أستاذ محاضر أ. جامعة غرداية	مناقشا
الأستاذ	بن العربي محمد	أستاذ مساعد ب. جامعة غرداية	مناقشا
الأستاذ	بن يحي علي بن صالح	أستاذ مساعد ب جامعة غرداية	مساعد مشرف

الموسم الجامعي: **2017-2018**

الإهداء

إلى كل من علمني حرفا إلى جميع أساتذتي الأعزاء

إلى الذين اشترط الله مرضاته برضاهما وأودع الحب والرحمة فيهما:

إلى من جرع الكأس فارغا ليسقيني قطرة حب

إلى من عمل بكد في سبيلي وعلمني معنى الكفاح وأوصلني إلى ما أنا فيه

إلى القلب الكبير والدي العزيز

إلى من ربتني وأعانتني بالصلوات والدعاء

إلى من أرضعتني الحب والحنان

إلى رمز الحب وبلسم الشفاء

إلى القلب الناصع بالبياض والدتي العزيزة

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة

أريد أن اشكركم على مواقفكم النبيلة

إلى من تطلعتم لنجاحي بنظرات الأمل إخوتي وأخواتي الأعزاء

إلى من سكنت روحها روحي إلى من أهدت إلي أغلى ما أملك زوجتي العزيزة

إلى جميع أصدقاء الدرب

إلى كل من ساهم في وصولي لهذه الدرجة

يوم 29 أفريل 2018

وبه عبد الوهاب بن عيسى دودو

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار، إلى من علمني العطاء بدون انتظار، إلى من أحمل أسمه بكل افتخار، أدعوا الله أن يتغمده برحمته ويكون هذا العمل المتواضع صدقة جارية وعلما ينتفع به...والدي العزيز رحمه الله.

إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني ... إلى بسمة الحياة وسر الوجود إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب...أمي الحبيبة.

إلى من كانت معي في ا لسراء والضراء، وتعينني على تربية الأبناء، إلى من ساندتني ووقفت إلى جانبي في دراستي ...زوجتي الغالية.

إلى قرة عيني وملاكي ، وموهبة الله لي وبسمة الحياة...إبني الحبيب إبراهم الخليل.

إلى من أعتز وأفتخر بهم، وأحملهم في قلبي نقشا أبديا، إخوتي وأخواتي رعاهم الله.

إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء إلى ينابيع الصدق الصافي إلى من معهم سعدت، وبرفقتهم في دروب الحياة الحلوة والحزينة سرت إلى من كانوا معي على طريق النجاح والخير إلى من عرفت كيف أجدهم وعلموني ألا أضيعهم كل أصدقائي ...وبالخصوص توفيق رحمه الله.

يوم 29 أفريل 2018

وبه رستم بن ابراهيم درمون

كلمة شكر وعرفان بالجميل

بمناسبة إتمامنا لهذا العمل المتواضع لا يسعنا إلّا أن نتقدّم بجزيل الشكر والثناء إلى :

- الأستاذ المشرف خضير بن عمر خبيطي الذي ساعدنا على إتمام هذا البحث وقدم لنا العون ومد لنا يد المساعدة وزودنا بالمعلومات اللازمة لإتمام هذا البحث.

- الأستاذ والخبير المحاسبي علي بن صالح بن يحى الذي زرع التفاؤل في دربنا وقدم لنا المساعدات وكل التسهيلات والأفكار والمعلومات، وتجاوب معنا بكل نية واخلاص طيلة فترة التربص ربما دون أن يشعر بدوره بذلك فله منا كل الشكر.

- زملائي في المكتب لصبرهم وتحمّلهم عناء المذكرة: سليم – صبرينة.

- اساتذتنا الكرام الذين قدموا لنا الكثير باذلين الجهود الكبيرة في ذلك ومهدوا لنا طريق العلم والمعرفة.

- حضرة الاساتذة الذين تفضلوا بتخصيص جزء من وقتهم لمناقشة مذكرتنا هذه.

ملخص :

تعد استمرارية الاستغلال مسألة أساسية وجوهرية في حياة المؤسسة الاقتصادية، فهي تنعكس على عمل ودور الأطراف الفاعلة (الإدارة والمدقق) من أجل السهر على مراقبة استمرارية النشاط، تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على موضوع استمرارية الاستغلال ومعرفة الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات للكشف عن قدر المؤسسة على الاستمرار في ظل المعايير المطبقة. في الجانب التطبيقي لهذه الدراسة قمنا بمحاولة إقتراح نموذج للتقرير الخاص باستمرارية الاستغلال الذي يعده محافظ الحسابات في إطار مهمة التدقيق للشركة محل الدراسة، محاولين احترام متطلبات المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 570) " إستمرارية الاستغلال " واتباع الخطوات الضرورية في مثل هذه المهمة. في الأخير توصلنا إلى بعض النتائج أهمها أن إلتزام محافظ الحسابات بمتطلبات المعايير المطلوبة، وخاصة معيار استمرارية الاستغلال (NAA 570) أثناء أدائه لمهمة التدقيق وتقيده بمختلف التنظيمات، يضفي الثقة على رأيه ويزيد من مصداقيته، ويجعله الضمان المهم والأساس الجوهري الذي يعتمد عليه العديد من المساهمين والأطراف ذوي العلاقة.

الكلمات المفتاحية: تدقيق- استمرارية الاستغلال- محافظ الحسابات- معيار- تقرير خاص.

Résumé :

La continuité de l'exploitation est une question pertinente et fondamentale dans la vie d'économique de l'entreprise, qui se reflète par le travail et le rôle des particuliers (l'administration et l'auditeur), afin de veiller à la continuité de l'exploitation. Cette étude consiste à découvrir le rôle du commissaire aux comptes dans le cadre du suivi de la continuité de l'exploitation. Ensuite, dans la partie pratique de cette étude, nous avons essayé de proposer un modèle de rapport spécial sur la continuité d'exploitation, qui doit se préparer par un commissaire aux comptes, tout d'audit de l'entreprise en essayant de respecter les exigences de la norme (NAA570), relative à continuité de l'exploitation. L'engagement du Gouverneur aux exigences de la continuité de la norme d'exploitation dans l'accomplissement de sa tâche et lié par les diverses réglementations pour conférer confiance dans son opinion et accroître sa crédibilité, en fait la garantie importante et la base fondamentale dont dépendent beaucoup d'actionnaires et de partis. A la fin de cette étude, nous somme arrivé à plusieurs résultats entre autres, la nécessité de respecter par les concernés les normes relatives à la continuité de l'exploitation, notament la norme (NAA570) la continuité de l'exploitation, et ce dans le cadre de la réalisation de la mission d'audit, l'auditeur doit se conformer ausse à la réglementation vigueur, afin d'attindre la confiance et la certitude qui cherche les parties concernes.

Mots-clés : Audit - Continuité d'exploitation - Commissaire aux comptes – Norme Rapport spécial.

فهرس المحتويات

الإهداء	III
شكر وتقدير	IV
ملخص	VIII
فهرس المحتويات	X
قائمة الجداول والأشكال	X
قائمة الملاحق	XI
قائمة الإختصارات والرموز	XII
المقدمة	أ
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور محافظ الحسابات في مراقبة استمرارية الاستغلال في الشركات ذات المسؤولية المحدودة	5
تمهيد	7
المبحث الأول: الأدبيات النظرية لدور محافظ الحسابات في مراقبة استمرارية الاستغلال	8
المطلب الأول: مفاهيم عامة حول محافظ الحسابات	8
المطلب الثاني: استمرارية الاستغلال في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية	17
المطلب الثالث: مسؤولية تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في ظل المعيار 570 إستمرارية الاستغلال	26
المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية لدور محافظ الحسابات في مراقبة استمرارية الاستغلال	31
المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية	31
المطلب الثاني الدراسات السابقة باللغة الأجنبية	34
المطلب الثالث: مقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية	35
خلاصة الفصل الأول:	37

الفصل الثاني: تقييم استمرارية الاستغلال واقتراح نموذج للتقرير الخاص في إطار تدقيق شركة SARL ROSABD	38
تمهيد:	39
المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة.....	40
المطلب الأول: إجراءات تنفيذ الدراسة.....	40
المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة	43
المبحث الثاني: تقييم استمرارية الاستغلال واقتراح نموذج للتقرير الخاص في إطار تدقيق شركة SARL ROSABD	46
المطلب الأول: محتويات ملف الشركة.....	46
المطلب الثاني: عرض نموذج التقرير.....	47
خلاصة الفصل الثاني:	54
الخاتمة	56
المصادر والمراجع.....	59
الملاحق.....	63

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول 1.2	يوضح حساب النسب المالية لشركة SARL ROSABD.....	43
الجدول 2.2	يوضح حساب رأس المال العامل لشركة SARL ROSABD	44

قائمة الأشكال البيانية

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل 1.1	يوضح مسوؤلية الإدارة والمدقق بخصوص مسألة إستمرارية الاستغلال ومراحل اتباعها.....	30
الشكل 1.2	يوضح الهيكل التنظيمي لشركة SARL ROSABD	41

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
الملحق رقم 01	ميزانية الأصول لشركة SARL ROSABD	63
الملحق رقم 02	ميزانية الخصوم لشركة SARL ROSABD	64
الملحق رقم 03	حساب النتائج لشركة SARL ROSABD	65
الملحق رقم 04	جدول تدفقات الخزينة لشركة SARL ROSABD	66
الملحق رقم 05	ميزان المراجعة لشركة SARL ROSABD	67

قائمة الإختصارات والرموز

الرمز	الدلالة باللغة الأصلية	الدلالة باللغة العربية
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبين الأمريكيين
CACOBATPH	Caisse Nationale des Congés Payes et du Chômage Intempéries des Secteurs du Bâtiment, travaux publics et Hydraulique	الصندوق الوطني للعطل المدفوعة الأجر والبطالة الناجمة عن سوء الأحوال الجوية، لقطاعات البناء والأشغال العمومية والري
CNAS	Caisse Nationale des Assurances Sociales	الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعي
CNC	Conseil National de la Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
IFAC	International Federation of Accountants	الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين
ISA	International Standards on Auditing	المعايير الدولية للتدقيق
NAA	Norme Algérienne D'Audit	المعايير الجزائرية للتدقيق
SARL	Sociétés à Responsabilité Limitée	شركة ذات مسؤولية محدودة
UEC	Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers	الاتحاد الأوروبي للخبراء المحاسبين الاقتصاديين والماليين

مقـدمــة

أ. توطئة :

تعرف مهنة التدقيق الكثير من الاهتمام في وقتنا الحالي، نظرا لما لها من أدوار على عدة مستويات، وبحكم تشعبها كنتيجة لتوسع النشاط الاقتصادي وكبر حجم الشركات تزايدت الحاجة إليها، فأصبح من الضروري الاعتناء بها أكثر من أجل تطويرها وتحسينها، لأنها تساهم في ضمان نوعية المعلومات ومصداقية القوائم المالية التي تصدرها هذه الشركات، وتزيد من فرص الاستمرار في النشاط، كما تعزّز ثقة المساهمين والمستثمرين، لدى كان لا بد من إطار نظري ينظمها. أصدرت مختلف الهيئات الحكومية والمهنية والأكاديمية جملة من المفاهيم والأهداف والمعايير في مجال التدقيق محاولة منها تحسين وتطوير هذه المهنة.

مع تزايد الاهتمام بالتدقيق بات بالمقابل الاهتمام بمهنة محافظ الحسابات حتمية لا غنى عنها، إذ تعتبر هذه الأخير بمثابة وسيلة لتطوير الشركة وضمان حقوق المتعاملين معها، من هنا يظهر دور هذا الجهاز والذي أولته التشريعات العالمية أهمية كبيرة على غرار تشريعنا. فالجزائر لم تتخلف عن باقي الدول في تنظيم ممارسة المهنة، حيث عملت على تنظيمها والسهر عليها لإعطائها الشكل الذي تستحقه والاحتفاظ بالمستوى اللائق بها، حيث قامت بإصدار قوانين وتشريعات مختلفة الهدف من ورائها هو تنظيم هذه المهنة، ومنها القانون 10-01 [1] ، الذي تحاول الدولة من خلاله إرساء تنظيم مهني قوي يسمح برفع مستوى الأداء المهني في مجال المحاسبة والتدقيق، وبالتالي زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقارير التدقيق الصادرة عنهم.

في ظل الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر، وعلى اعتبار ما وصلت إليه المهنة من مكانة واهتمام كان لابد من تطويرها وتنظيمها من خلال إصدار معايير تؤطر مهنة التدقيق وذلك ابتداء من سنة 2013 أين أصدرت معايير تقارير محافظ الحسابات [2]، ثم المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) بداية من فيفري 2016، والتي بلغ عددها 12 معيار إلى غاية 15 مارس 2017 ومن ضمن هذه المعايير يوجد المعيار 570 المتعلق باستمرارية الاستغلال والذي سيكون موضوع هذه الدراسة.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، بتاريخ 11 جويلية 2010، ص 03-11.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قرار 24 يونيو 2013 والمحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، قرار 12 يناير 2014 والمحدد لكيفيات تسليم هذه التقارير، العدد 24، بتاريخ 30 أفريل 2014، ص10-19.

ب. الإشكالية :

على ضوء ما سبق تتبين لنا إشكالية هذه الدراسة والتي يمكن طرحها على النحو التالي:

إلى أي مدى يمكن إقتراح نموذج للتقرير الخاص حول إستمرارية الإستغلال في الشركات ذات المسؤولية المحدودة في ظل معيار التدقيق الجزائري NAA 570 ؟

من خلال الإشكالية الرئيسية يمكننا طرح الأسئلة الفرعية الآتية:

- ما مدى تطور مهنة محافظ الحسابات في الجزائر؟
- ما دور الإدارة في تقييم استمرارية الاستغلال في ظل مهمة محافظ الحسابات؟
- ما مضمون التقرير الخاص باستمرارية الاستغلال في ظل إحترام المعايير المطلوبة؟
- إلى أي مستوى يساهم التقرير الخاص بمراقبة استمرارية الاستغلال لشركة SARL ROSABD في السهر على استمرارية النشاط؟

ت. الفرضيات :

- إن التطور الحاصل لمهنة محافظ الحسابات كان لمواكبة الاصلاحات التي قامت بها الحكومة الجزائرية من خلال إصدار القانون الجديد الذي ينظم المهنة وما تبعه نصوص وقوانين تنظيمية أخرى.

- إن استمرارية المؤسسة في الاستغلال والنشاط مسألة في غاية الأهمية، ومسؤولية بالغة تقع على عاتق كل من الإدارة والمدقق كل بحسب دوره ومسؤوليته في ذلك.

- يقوم محافظ الحسابات باعداد التقرير الخاص وفقا لمتطلبات المعايير المطبقة وتقيدا بمعيار استمرارية الاستغلال (NAA570) بالاعتماد على مؤشرات لقياس الاستمرارية.

- تتزايد ثقة المساهمين والأطراف ذوي العلاقة بشأن مقدرة الشركة على الاستمرار عن طريق التقرير الخاص الذي يعده محافظ الحسابات، والذي سنحاول نمذجته في الجانب التطبيقي لشركة SARL ROSABD.

ث. مبررات اختيار الموضوع :

✓ **مبررات موضوعية:**

- الموضوع ذو صلة مباشرة بالتخصص الذي ندرسه؛
- إثراء المكتبة الاقتصادية بمواضيع في مجال مهنة التدقيق ودور محافظ الحسابات؛
- الموضوع يتميز بالحداثة، كونه يتعلق بدراسة معيار تمّ مؤخرا إصداره في الجزائر (المعيار 570 إستمرارية الاستغلال) ضمن المجموعة الثالثة التي تتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة بتاريخ 15 مارس 2017.

✓ **مبررات ذاتية:**

- الميول الشخصية للمواضيع ذات الصلة بمهنة التدقيق بصفة عامة، وعلى وجه الخصوص ما يتعلق بعمل محافظ الحسابات والخبير المحاسبي، والتغيرات التي شهدتها الجزائر في الآونة الاخير في هذا المجال (القرار الصادر بتاريخ 07 مارس2017)؛
- علاقة الموضوع بمهنتنا والمجال الذي نشتغل فيه؛
- زيادة معارفنا في مجال مهنة التدقيق وذلك للتمكن من المشاركة في المسابقة الوطنية للالتحاق بالمعهد المتخصص (معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب).

ج. أهداف الدراسة :

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف من بينها:

- التعرف على أهم الجوانب النظرية والتطبيقية بخصوص عمل محافظ الحسابات؛
- محاولة تسليط الضوء على مفهوم استمرارية الاستغلال؛
- التطرق إلى مؤشرات مراقبة استمرارية الاستغلال في ظل المعيار (NAA570)؛
- محاولة إعداد تقرير نموذجي خاص باستمرارية الاستغلال في المؤسسة محل الدراسة.

ح. أهمية الدراسة :

من خلال البحث في الدراسات السابقة خاصة الجزائرية منها تبين لنا في حدود ما توصلنا إليه قلة الدراسات الأكاديمية المهتمة بمجال استمرارية الاستغلال، من هنا تتجلى أهمية البحث، من خلال التطرق إلى معيار جديد صدر مؤخرا في الجزائر ضمن المجموعة الثالثة المتعلقة بالمعايير الجزائرية للتدقيق والذي يخص استمرارية الاستغلال. كما تكمن أهمية البحث في إضافة علمية جديدة تتمثل في دراسة نظرية وعملية لمهنة محافظ الحسابات والاطلاع على مسؤولياته وواجباته مع بيان دوره بخصوص ما جاء به المعيار الجزائري للتدقيق (NAA570) الصادر مؤخرا.

خ. حدود الدراسة :

من أجل الإحاطة بالموضوع والاجابة على إشكالية البحث والإلمام بمختلف جوانبه، حددنا مجال دراستنا في :

✓ **المجال الزماني:**

من أجل الإلمام بمختلف الجوانب العلمية والعملية للدراسة، فضلنا اختيار الفترة الزمنية التي تمتد من 2017/01/01 إلى 2017/12/31، حيث تعتبر هذه الفترة آخر دورة مالية تدقَّقُ حاليا، أما فترة التربص في المؤسسة كانت مباشرة بعد توقيف حسابات سنة 2017 حيث امتدت من 04 مارس 2018 إلى غاية 12 أفريل 2018.

✓ **المجال المكاني:**

قمنا بإجراء الدراسة الميدانية على مستوى مكتب الخبرة المحاسبية والتدقيق للأستاذ: علي صالح بن يحى، واختيار عينة الدراسة والمتمثلة في شركة SARL ROSABD التي يتواجد مقرها في ولاية سطيف، من أجل إعداد التقرير الخاص باستمرارية الاستغلال لسنة 2017.

د. منهج البحث والأدوات المستخدمة:

إستدعت طبيعة الدراسة استخدام المنهج الوصفي في بعض الأجزاء المرتبطة بالجانب النظري من خلال تقديم مختلف المفاهيم والتعاريف، بالإضافة إلى استخدام أسلوب دراسة الحالة في الجانب التطبيقي من خلال محاولة فحص مخرجات المؤسسة ثم تقييم استمرارية الاستغلال ومحاولة إقتراح نموذج للتقرير الخاص في ظل عملية تدقيق الشركة محل دراسة الحالة.

ذ. أدوات جمع المعلومات ومعالجة البيانات:

فيما يخص الأدوات المستعملة اعتمدنا على القوانين، الجرائد الرسمية، الكتب، المقالات، المجلات، مذكرات الدراسات العليا إضافة إلى المعلومات المتحصل عليها من شبكة الأنترنيت، أما فيما يخص دراسة الحالة فاستعملنا ملاحظة الوثائق والسجلات، الاطلاع على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي المستعمل من طرف المؤسسة محل دراسة الحالة (DLG)، إضافة الى برامج Word 2010 & Excel 2010.

ذ. هيكل البحث :

ينقسم هيكل البحث إلى مقدمة عامة يليها فصلان ثم خاتمة الدراسة، حيث تناولنا في الفصل الأول الأدبيات النظرية والتطبيقية المتعلقة بمحافظ الحسابات ومراقبة استمرارية الاستغلال في المؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال ثلاث مباحث خصصنا الأول للأدبيات النظرية للإطار القانوني والتنظيمي لمحافظة الحسابات في الجزائر، أما المبحث الثاني تطرقنا إلى مفهوم الاستمرارية وكذا مؤشرات مراقبتها في ظل المعايير المطبقة، في المبحث الثالث فقد تناول الدراسات السابقة والتي لها علاقة بالموضوع.

في الفصل الثاني المتعلق بدراسة الحالة، قمنا بمحاولة تطبيق المعايير المطلوبة على الشركة محل دراسة الحالة من خلال قياس وحساب مؤشرات مراقبة الاستمرارية، وخلصنا إلى إقتراح نموذج للتقرير الخاص باستمرارية الاستغلال للشركة محل دراسة الحالة.

ر. صعوبات الدراسة:

لقد مرّت فترة البحث وإعداد هذه المذكرة ببعض الصعوبات أهمها ارتباطات العمل، إلا أنه قد تم تدارك الأمر عن طريق وضع خطة عمل متوازنة تضمن سير العمل وتقدم الأشغال لاتمام المذكرة.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور محافظ الحسابات في مراقبة استمرارية الاستغلال في شركة SARL ROSABD

تمهيد :

إن المتتبع لمهنة محافظة الحسابات عبر العصور يتبين له أهمية هذه المهنة في الرقابة على المؤسسة، وتظهر هذه الأهمية من خلال المهام الموكلة لمحافظ الحسابات والدور الذي يلعبه في إضفاء الثقة على المعلومات المالية التي تنشرها المؤسسة، وذلك من خلال تقريره الذي يبدي فيه رأيه الفني المحايد حول مدى صحة وانتظامية الحسابات السنوية ومدى صدقها في التعبير عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ونتائج نشاطها.

بطبيعة الحال يعتبر تقرير محافظ الحسابات الوسيلة الأساسية التي من خلالها تتأكد المعلومات للمساهمين ولمستخدمي القوائم المالية، وحتى يتسنى لمحافظ الحسابات تحقيق الهدف من عملية التدقيق فإن عمله ينطوي بالضرورة على سلسلة من القواعد والسلوكيات المهنية وفقاً لمجموعة من المعايير والإرشادات والتوجيهات، ولعل من بينها المعايير الجزائرية للتدقيق «NAA» وبالتحديد المعيار 570 المتعلق باستمرارية الاستغلال.

ومن هذا المنطلق سنتطرّق في هذا الفصل إلى:

- مبحث أولي نتناول فيه الإطار النظري لمحافظ الحسابات واستمرارية الاستغلال.
- أما المبحث الثاني فقد خصصناه للدراسات السابقة التي لها علاقة بهذا الموضوع.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية لدور محافظ الحسابات في مراقبة استمرارية الاستغلال

نتطرق في هذا المبحث إلى الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات، واستمرارية الإستغلال في المؤسسة حيث قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب: نتطرق في الأول إلى مفاهيم حول محافظ الحسابات، أما الثاني فقد خصصناه لدراسة مفهوم استمرارية الاستغلال ثم تطرقنا إلى مسؤولية تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في ظل المعيار 570 إستمرارية الاستغلال في المبحث الثالث.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول محافظ الحسابات

لقد تعددت واختلفت تعاريف محافظ الحسابات من مرجع لآخر وتباينت وجهات نظر الباحثين والأكاديميين حول موضوع مهنة محافظ الحسابات والقوانين والمعايير التي تنظمها، لدى سنحاول في هذا المطلب إبراز أهم التعاريف حول ذلك وعرض مختصر لمعايير تقارير محافظ الحسابات لكن بعد التطرق إلى إطار مفاهيمي للتدقيق.

الفرع الأول: إطار مفاهيمي للتدقيق

لقد كان من الضروري قبل التطرق لمحافظة الحسابات أن نعرج على مفهوم التدقيق من خلال إبراز أهم تعاريفه ومختلف أنواعه وبينان أهميته قصد الإحاطة بالموضوع من كل جوانبه كما يلي:

أولا: مفهوم التدقيق

إختلفت التعاريف وتنوعت بحسب المنضمات والهيئات المهنية الصادرة عنها فنذكر من أهما مايلي:

1- تعريف الاتحاد الأوروبي للخبراء المحاسبين الاقتصاديين والماليين UEC :

الذي عرف التدقيق بأنه: " مدى قدرة المدقق على إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صدق وصحة الوضعية المالية للمؤسسة عند تاريخ إعدادها للقوائم المالية الختامية، مع التأكد من مدى احترام المؤسسة للقوانين والقواعد المنصوص عليها في البلد الذي تنشط فيه ".[1]

2- تعريف معهد المحاسبة الأمريكي: (AAA)

" التدقيق عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق".[2]

[1] Bernard GERMOND, Audit financier guide pour l'audit de l'information financière des entreprises, Dunod, Paris, 1991, p28.

[2] عبد الرحمان توفيق، " منهج المهارات المالية والمحاسبية المتقدمة الرقابة المالية والتدقيق الداخلي "، مركز الخبرات المهنية للإدارة، مصر، الطبعة 3، 2004، ص 2.

3- تعريف مصف الخبراء المحاسبين الفرنسي: التدقيق هو" فحص من مهني مؤهل ومستقل، لإبداء رأيه حول انتظام القوائم المالية ومصداقيتها (الميزانية وجدول حسابات النتائج) لمؤسسة ما "[1].

4- تعريف الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين: (IFAC)

التدقيق عبارة عن: " مراقبة المعلومة المالية الصادرة عن المؤسسة وذلك من خلال إبداء الرأي حول صحة وصدق هذه المعلومة ".[2]

5- تعريف René Bonnault et Bernard Germond: "إختبار تقني صارم وبناء بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة".[3]

من خلال التعاريف السابقة الذكر والتي رغم اختلافها إلا أنها تؤدي إلى نفس المعنى والمفهوم للتدقيق الذي هو في تطور مستمر ومتسارع، بالتالي وبالتبع يمكننا أن نستنتج النقاط التالية:

- ✓ التدقيق عملية يقوم بها مهني متمرس يتمتع بالاستقلالية والنزاهة ليبدي رأيه الفني والمحايد حول صدق وعدالة القوائم المالية؛
- ✓ يتم التدقيق وفق اتباع إجراءات وقواعد مهنية تستند إلى مجموعة من المعايير والمبادئ على أساسها يتم إعداد تقرير عن نتائج عملية التدقيق؛
- ✓ يقصد بالتدقيق التأكد من صحة وصدق البيانات المحاسبية المسجلة والمستخدمة في إعداد القوائم المالية، واعتمادها كمدخلات لعملية التدقيق بغية إعداد التقرير من طرف المدقق الذي على أساسه تقوم الإدارة والأطراف ذوي العلاقة باتخاذ القرارات المناسبة؛
- ✓ يتم على أساس التدقيق فحص كل المستندات الضرورية والحسابات الخاصة بالمؤسسة فحصا دقيقا انتقاديا، للكشف عن الأخطاء ومحاولة تصحيحها وعدم تكرارها، والغش والتلاعب الذي قد يحدث ومنع وقوعه في الوقت المناسب.

ثانيا: أنواع التدقيق

إن التدقيق يختلف في جوانبه باختلاف الهدف الذي يرمي إلى تحقيقه المدقق، والإطار القانوني الذي يمارس فيه، وعليه فيمكن أن نركز في هذا الجانب على تصنيف التدقيق من ناحية الإلزام القانوني:[4]

---

[1] محمد الأمين مازون،" التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر "، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011، ص5.

[2] Bernard GERMOND, ibid, p28.

[3] LIONNEL.C & GERARD.V, Audit et control interne, Dallos, paris 1992, page 21.

[4] غوالي محمد البشير، " مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط "، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011، ص29.

1- التدقيق القانوني (Audit légal): يلزم القانون المؤسسات بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها والمصادقة على القوائم المالية الختامية لتلك المؤسسات، من خلال تقارير يصدرها بعد عملية التدقيق وهذا بإحترام المعايير المتعارف عليها والملزمة قانونا.

2- التدقيق التعاقدي (Audit contractuel): يتم حسب الطلب من طرف المؤسسة وهي غير ملزمة قانونا، ففي المؤسسات الفردية وشركات الاشخاص قد يتم الإستعانة بخدمات المدقق الخارجي بغرض الإطمئنان على صحة ودقة المعلومات المحاسبية الممثلة للمركز المالي للمؤسسة.

3- الخبرة القضائية (Expertise judiciaire): يقوم بها محترف خارجي، بطلب من المحكمة [1]، وقد تخصّ عدّة مجالات، على غرار مجال المالية والمحاسبة وكل ما يتعلّق بالمؤسسة وعلاقاتها مع مختلف الأطراف.

ثالثا: أهمية التدقيق

تعود أهمية التدقيق إلى كونها وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها، خصوصا إذا تم اعتماد البيانات المحاسبية من قبل جهة محايدة ومستقلة عن إدارة المؤسسة مما يدعم الثقة فيها من قبل تلك الجهات، ومن الأمثلة على هذه الأطراف والفئات نجد بالدرجة الأولى المؤسسة وذلك من أجل وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه، المديرين والمستثمرين لأجل معرفة المركز المالي، البنوك والزبائن والموردون لمعرفة قدرة المؤسسة على تسديد التزاماتها، مؤسسات الإقراض الأخرى والهيئات الحكومية المختلفة، ونقابات العمال وغيرها، وتكمن أهميته أيضا في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاءة ممكنة لإنتاج السلع، والاقتصاد الوطني ككل.

إن إدارة المشروع تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه، ومن هنا تحرص أن تكون تلك البيانات مدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه الاستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة. [2]

الفرع الثاني: ماهية محافظ الحسابات

تعد مهنة محافظة الحسابات Commissariat aux comptes من أهم أشكال التدقيق الذي يعد إلزاميا بقوة القانون (التدقيق القانوني) بالنسبة لبعض المؤسسات التي يحددها المشرع في كل بلد، وتعدّ الجزائر من بين الدول التي خطت خطوات معتبرة في الآونة الأخيرة من أجل تطوير مهنة التدقيق وتحسين أداء محافظي الحسابات من خلال تكثيف الدورات التكوينية وسنِّ جملة من القوانين والنصوص التنظيمية.

[1] محمد بوتين، " المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق "، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص27.

[2] خالد أمين عبد الله،" علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية "، دار وائل للنشر، الطبعة السادسة، عمان، الأردن، 2012 ، ص 15.

أولا: الإطار القانوني والتنظيمي لمحافظة الحسابات في الجزائر

لقد شهدت مهنة محافظة الحسابات في الجزائر عدة إصلالحات وعرفت تطورات كبيرة قصد تطويرها وتنظيمها من قبل الجهات المعنية، وذلك من خلال إصدار عدة قوانين وتنظيمات كان أهمها القانون 10-01 [1] المؤرخ في 29 جوان 2010 الذي يهدف إلى تنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، إذ بصدوره تم إلغاء القانون 91-08 الصادر سنة 1991 الذي كان ينظم المهنة سابقا، والجدير بالذكر أن تلك التطوات ظلت مستمرة حتى بعد صدور قانون 10-01، حيث يمكن عرض وتلخيص تلك التطورات والاصلاحات كما يلي:

1- الفترة ما قبل سنة 1991 :

ظلت مهنة التدقيق في الجزائر بعد الاستقلال تخضع للقوانين الفرنسية إلى غاية سنة 1969، أين صدر

- المرسوم رقم 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969 [2] الذي تطرق لمهنة المراجعة لأول مرة في الجزائر المادة 39؛

- المرسوم 70-173 المؤرخ في 16 نوفمبر 1970 [3] الذي يعتبر محافظ الحسابات مراقب دائم لتسيير المؤسسات العمومية، وحدد الأشخاص الذين يحق لهم ممارسة المهنة وبين مهامهم المواد من 01 إلى 09 ؛

- القانون رقم 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980 [4]، حيث ألغى المادة 39 من قانون المالية لسنة 1970، و ضمنيا المرسوم 70-173 من خلال المادة 05، و أقر بإنشاء هيئة مهنية لتنظم المهنة والمتمثلة في مجلس المحاسبة؛

القانون 90-32 المؤرخ في 04 ديسمبر 1990 [5]، يتعلق بمجلس المحاسبة وسيره.

2- الفترة ما بين سنة 1991 إلى نهاية سنة 2010 :

حيث تميزت هذه الفترة بصدور عدة تشريعات ونصوص قانونية تتعلق بإعادة تنظيم المهنة وأبرزها:

- القانون 91-08 المؤرخ بتاريخ 27 أفريل 1991 [6]، الذي يعتبر القانون الأول الذي ينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، بتاريخ 11 جويلية 2010، ص 03-11.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المرسوم رقم 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969، المتعلق بقانون المالية لسنة 1970، العدد 110، ص 5.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المرسوم 70-173 المؤرخ في 16 نوفمبر 1970، يتعلق بواجبات ومهمة مندوبي الحسابات للمؤسسات العمومية أو شبه العمومية، العدد 97 الصادر بتاريخ 20 نوفمبر 1970، ص 7- 8.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، القانون رقم 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980، يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، العدد 10، الصادر بتاريخ 04 مارس 1980، ص 8 - 19.

[5] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، القانون 90-32 المؤرخ في 04 ديسمبر 1990، يتعلق بمجلس المحاسبة وسيره، العدد 53 الصادر بتاريخ 5 ديسمبر 1990، ص 6 - 13.

[6] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، القانون 91-08 المؤرخ بتاريخ 27 أفريل 1991، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 20 الصادر بتاريخ 01 ماي 1991.

- المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ بتاريخ 15 أفريل 1996 [1]، يتضمن أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

- القانون التجاري الجزائري، والذي يحدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة محافظة الحسابات في شركات المساهمة (SPA)، من خلال المواد 600 و 609 تحت قسم تأسيس شركات المساهمة، والمواد من 715 مكرر 4 إلى 715 مكرر 14 تحت قسم مراقبة شركات المساهمة؛[2]

- الأمر رقم 05-05 الصادر في 25 جويلية 2005، والذي يلزم الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL) في المادة 12 منه على تعيين محافظ الحسابات أو أكثر ابتداءً من سنة 2006؛[3]

- المرسوم التنفيذي رقم 06-354 الصادر في 9 أكتوبر 2006، والذي يحدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة محافظة الحسابات في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، حيث تم إسنادها إلى تلك المطبقة في شركات المساهمة والمبينة في القانون التجاري؛[4]

- قانون رقم 09-09 الصادر في 30 ديسمبر 2009، والذي يعدل المادة 12 من الأمر رقم 05-05، في المادة 44 منه على أن الشركات ذات المسؤولية المحدودة والتي لم يتجاوز رقم أعمالها عشرة ملايين دينار غير ملزمة بتعيين محافظ الحسابات[5]؛

- القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 [6]، الذي يهدف إلى تنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي بموجبه تم إلغاء القانون 91-08.

3- الفترة من نهاية سنة 2010 إلى يومنا:

ومن أهم ماصدر خلال هذه الفترة :

- المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يتعلّق بتعيين محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية العدد 07 بتاريخ 02 فيفري 2011.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011، يحدد معايير تقاريير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها. الجريدة الرسمية عدد 30 بتاريخ 01 جوان 2011.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ بتاريخ 15 أفريل 1996، يتضمن أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 24 الصادر يوم 17 أفريل 1996.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، القانون التجاري، سنة 2007، ص 188-191.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الأمر رقم 05-05 الصادر في 25 جويلية 2005، المتضمن قانون المالية التكميلي 2005، العدد 52، بتاريخ 26 جويلية 2005، المادة 12، ص04.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المرسوم التنفيذي رقم 06-354 الصادر في 9 أكتوبر 2006 يحددكيفيات تعيين محافظي الحسابات لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة، العدد 64، بتاريخ 11 أكتوبر 2006، ص04.

[5] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، مرجع سبق ذكره.

[6] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الأمر رقم 05-05 الصادر في 25 جويلية 2005، المتضمن قانون المالية التكميلي 2005، العدد 52، بتاريخ 26 جويلية 2005، المادة 12، ص04.

- المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013 يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، الجريدة الرسمية عدد 03 بتاريخ 16 جانفي 2013.

- قرار 24 جوان 2013 والمحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، والذي أتبع بقرار 12 يناير 2014 والمحدد لكيفيات تسليم هذه التقارير؛ [1]

- المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر عن وزارة المالية؛

- المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر عن وزارة المالية؛

- القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 7 مارس 2017 يحدد كيفية سير التكوين وكدا برامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات؛[2]

- المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر عن وزارة المالية.

مما سبق يمكننا أن نقول أن مهنة محافظة الحسابات قد حضيت باهتمام كبير من كل الجهات المعنية وكدا العديد من الأكاديميين والمهنيين، وهذا قصد الرقي بالمهنة وتحسين جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات كونها تلعب دورا هاما في مختلف خطوات ومراحل أداء المهنة، كما أن الالتزام بالمعايير والنصوص التنظيمية المختلفة يرفع من كفاءة العمل الذي يقوم به محافظ الحسابات ويضفي المزيد من الثقة لمستخدمي القوائم المالية.

ثانيا : مفهوم محافظ الحسابات

جاء القانون 10-01 من أجل أن يرسم المسار أوالطريق الذي يمكن أن ينتهجه المدقق أثناء ممارسته لمهنة التدقيق، فنظم هذه المهنة وأعطى شروطا وكيفيات لممارستها ومفهوما لمحافظ الحسابات وطريقة تعينه، ومسؤولياته والتقارير اللازم إعدادها...الخ.

1 - تعريف :

" هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به ".[3]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قرار 24 يونيو 2013 والمحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، قرار 12 يناير 2014 والمحدد لكيفيات تسليم هذه التقارير، العدد 24، بتاريخ 30 أفريل 2014، ص10-19.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قرار 7 مارس 2017 المحدد لكيفية سيربرامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات، العدد 45، بتاريخ 30 يوليو 2017، ص 17.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 22، ص07.

و يمكن تعريفه حسب المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري على أنه " ذلك الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الادارة، وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها ".[1]

2 - تعيين محافظ الحسابات :

يتم تعيين محافظ الحسابات في القانون الأساسي للهيئة أو المؤسسة وهذا ضمن الجمعية العامة التأسيسية، لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة يتم اختياره من بين المهنيين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات[2]، وفي حالة عهدتين متتاليتين لايمكن تعيين نفس محافظ الحسابات إلاّ بعد مضي ثلاث سنوات (المادة 27 من القانون 10-01)، أما بالنسبة للتعيين البعدي يتم خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ الحسابات، حيث يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة العادية [3].

3 - مسؤوليات محافظ الحسابات :

لمحافظ الحسابات عدة مسؤوليات نذكر منها :[4]

✓ **المسؤولية المدنية:** حسب المادة 61 من القانون 10-01 "يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، و يعد متضامنا تجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون. ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلّغ مجلس الادارة بالمخالفات، وإن لم تتم معاجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها، وفي حالة معاينة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهرية لدى المحكمة المختصة ".

✓ **المسؤولية الجزائية:** حسب المادة 62 من قانون 10-01 "يتحمل الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المسؤولية الجزائية عن كل تقصير بالتزام قانوني".

✓ **المسؤولية التأديبية:** حسب المادة 63 من قانون 10-01 "يتحمل الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم ".

---

[1] القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، المادة 715 مكرر 4، ص 188.

[2] نفس المرجع السابق، المواد 600 و715 مكرر 7، ص 282-326.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 27 جانفي 2011، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، العدد 07، بتاريخ 02 فيفري 2011، المادة 03، ص20.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المواد 62،61 و63، ص10.

تتمثل القواعد التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:

الإندار؛

التوبيخ؛

التوقيف المؤقت لمدة ستة (06) أشهر؛

الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها، وتحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.

الفرع الثالث: معايير تقارير محافظ الحسابات

أصدرت وزارة المالية القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 [1] الذي يحدد محتوى معايير التقارير التي يتعين على محافظ الحسابات التقيد بها في إطار ممارسة مهامه، والتي سنتطرق إليها باختصار تتمة لما ورد خلال هذا المطلب.

1 - معيار التعبير عن الرأي حول القوائم المالية؛

2 - معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعّمة والحسابات المدمجة؛

3 - معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة؛

4 - معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة أو عشرة تعويضات؛

5 - معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛

6 - معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمسة الأخيرة؛

7 - معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية؛

8 - معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال؛ والذي ستم التفصيل فيه لاحقا.

9 - معيار التقرير حول حيازة أسهم الضمان؛

10 - معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال؛

11 - معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال؛

12 - معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى؛

13 - معيار التقرير المتعلق بتوزيع تسبيقات على أرباح الأسهم؛

14 - معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم؛

15 - معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

1 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار 24 يوليو 2013، مرجع سبق ذكره، ص 10-19.

كما لا يفوتنا بالذكر أن المشرع الجزائري عن طريق وزارة المالية قد أصدر في الآونة الأخير المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA)، والتي قد بلغ عددها حاليا 12 معيارا في ثلاث مقررات وهي: [1]

1- المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير التالية:

- المعيار 210 " اتفاق حول أحكام مهام التدقيق "؛
- المعيار 505 " التأكيدات الخارجية "؛
- المعيار 560 " أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة "؛
- المعيار 580 " التصريحات الكتابية ".

2- المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 ويتضمن:

- المعيار 300 " تخطيط تدقيق الكشوف المالية "؛
- المعيار 500 " العناصر المقنعة "؛
- المعيار 510 " مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية "؛
- المعيار 700 " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية ".

3- المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير التالية:

- المعيار 520 " الإجراءات التحليلية "؛
- المعيار 570 " استمرارية الاستغلال " والذي يشكل موضوع بحثا وسيتم تفصيله لاحقا؛
- المعيار 610 " إستخدام أعمال المدققين الداخليين "؛
- المعيار 620 " إستخدام أعمال خبير معين من قبل المدقق ".

[1] المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، التي تتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة عن وزراة المالية.

المطلب الثاني: استمرارية الاستغلال في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

تعتبر استمرارية الاستغلال مسألة أساسية في حياة المؤسسة الاقتصادية ومبدأ من مبادئ المحاسبة، الذي مفاده أن المؤسسة مستمرة في نشاطها لفترة غير محددة حتى تنفيذ أهدافها والخطط المرسومة لها، وأي تطور لمهنتي المحاسبة والتدقيق لا يتعارض مع وجود فرض الاستمرارية كأساس لهما، وعليه يتم إعداد القوائم المالية طبقا لهذه الفرضية.

نتطرق في هذا المطلب إلى استمرارية الاستغلال في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، حيث تمّ تقسيمه إلى ثلاث فروع : نتطرق إلى مفهوم استمرارية الاستغلال في الأول، وفي الثاني إلى مؤشرات مراقبة استمرارية الاستغلال ضمن معايير المراجعة الدولية (ISA)، أما الثالث فقد خصص لدراسة استمرارية الاستغلال في ظل المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 570) "إستمرارية الاستغلال".

الفرع الأول: مفهوم استمرارية الاستغلال

سنتناول في هذا الفرع مايلي:

أولا : تعريف استمرارية الاستغلال

تعدّدت التعاريف واختلفت بتعدد الباحثين والأكادمين واختلاف آرائهم ووجهات نظرهم، إلا أنها تصب في نفس المعنى، ومن أهم هذه التعاريف نذكر مايلي:

1- تعريف د.رأفت حسين الحناوي : " فرض الاستمرارية يعني أن الشركة تنشأ لتستمر من فترة إلى أخرى مع القدرة على مقابلة التزاماتها عندما يحل أجل السداد دون الحاجة إلى تخلص جوهري من موجودها، أو تغيير هيكل ديونها، أو الاضطرار إلى تخفيض حجم عملياتها **".**[1]

2- تعريف الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين IFAC : " بموجب إفتراض المنشأة المستمرة، ينظر إلى المنشأة على أنها مستمرة في الأعمال إلى المدى المنظور، ويتم إعداد البيانات المالية للأغراض العامة على أساس المنشأة المستمرة، ما لم تنوي الإدارة تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات أو لم يكن لديها بديل واقعي غير القيام بذلك **".**[2]

3- تعريف المجلس الوطني للمحاسبة CNC : " حسب فرضية استمرارية الاستغلال، يفترض بكيان ما أنه مستمر في نشاطه في المستقبل، حيث يتم إعداد الكشوف المالية على أساس هذه الفرضية، باستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة فيها نية التصفية أو وقف النشاط، أو إذا لم يتح لها أي حل واقعي آخر **".**[3]

---

[1] رأفت حسين الحناوي " مسؤولية وموقف المراجع وأساليبه في التقرير فيما يتعلق باستمرارية العميل في النشاط"، مجلة الإدارة العامة معهد الإدارة العامة، الرياض، العدد 48 ديسمبر1985، ص 142-143.

[2] International Federation Of Automatic Control, "Handbook of international Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services" Pronouncements 2014 Edition – ISBN 978-1-60815-185-1
(ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مارس 2015، ص 553)

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،" المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017"، مرجع سبق ذكره، ص 3.

عند تأكيد تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال يتم تسجيل الأصول والخصوم على اعتبار أن المؤسسة سوف تكون لديها القدرة على تحصيل الأصول، ودفع ديونها أثناء السير العادي لأنشطتها".[1]

من خلال ما ورد في التعاريف السابقة وفي نفس السياق الذي ذهبت إليه يمكن أن نستنتج مايلي:

- ✓ فرض استمرارية الاستغلال تعد فرضية أساسية لكل العمليات المحاسبية وإعداد القوائم المالية.
- ✓ بموجب فرض استمرارية الاستغلال تنشأ المؤسسة وتقوم بممارسة نشاطها وتحقق أهدافها في المستقبل.
- ✓ تظهر أهمية فرض استمرارية الاستغلال في قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها، وتحصيل حقوقها والاستمرار في عملياتها.
- ✓ استمرارية الاستغلال مسألة في غاية الأهمية ومسؤولية تقع على عاتق الادارة ومحافظ الحسابات.

ثانيا: متطلبات تحقيق فرض الاستمرارية

بالنسبة لمتطلبات تحقيق فرض الاستمرارية فيمكن توضيحها من خلال المحاور التالية : [2]

- ✓ يجب على الإدارة عند إعدادها التقرير السنوي الافصاح عن المشاكل والمعوقات التي تواجهها والتي يمكن أن تؤثر على استمراريتها؛
- ✓ يجب على ادارة المؤسسة القيام بتقويم دوري لنشاطها وتحديد نقاط الضعف أو الخلل في نشاطها والعمل على تصحيح ذلك في المستقبل؛
- ✓ يجب على الإدارة عند إعداد بياناتها المالية أن تكون تلك البيانات مستندة في الأساس إلى فرض الاستمرارية، أي أن المؤسسة مستمرة في أعمالها ما لم يثبت وجود أي مؤشرات تشير إلى توقفها لسبب من الأسباب؛
- ✓ القيام بدراسة الظروف البيئية المحيطة بالمؤسسة و بالخصوص المؤسسات المنافسة لها من أجل المحافظة على حصتها في السوق وضمان استمراريتها.

الفرع الثاني: مؤشرات مراقبة استمرارية الاستغلال في معايير التدقيق الدولية (ISA)

لابد من وجود مؤشرات وأحداث وظروف يجب على محافظ الحسابات الانتباه لها يمكن أن تثير الشك و التساؤل حول تحقق فرض الاستمرارية، إذ أن حالات التعثر التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية لا تحدث فجأة وإنما تسبقها هذه المؤشرات، وقد تكون متواجدة بصفة فردية أو مجتمعة والتي ورد معظمها في كل من معيار التدقيق الدولي (ISA570)، كما أشار إليها المشرع الجزائري في سياق ذكر محتوى معايير تقارير

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،" المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، مرجع سبق ذكره، ص 3.

[2] د. جليلة عيدان حليحل، حسين صالح كريم، " دور اجراءات المدقق الخارجي في بيان قدرة الشركات على الاستمرارية بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي "، مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية والتدقيقية، العراق، المجلد 23 العدد 45، سبتمبر 2016، ص 143.

محافظ الحسابات ضمن الفصل الثامن "معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال" [1] ويمكن إجمالها كما يأتي:

أولا: المؤشرات المالية : (Financial Indicators)

تتمثل هذه المؤشرات التي تعتمد على المعلومات المالية في ما يلي:

1 - زيادة الخصوم المتداولة على الأصول المتداولة : عندما تكون الخصوم المتداولة أكثر من الأصول المتداولة فإن ذلك يؤدي إلى مشاكل تتعلق بقدرة الشركة على الوفاء بالالتزامات، ولاسيما المتداولة وبالتالي توفر السيولة يعد شيئا ضروريا كي تستمر الشركة في عملياتها وتسديد التزاماتها والمحافظة على سمعتها عند دائنيها. [2]

2 - القروض التي بلغ تاريخ استحقاقها دون احتمالات حقيقية للتجديد أو امكانية التسديد : قد يؤدي عجز السيولة ونقص إمكانيات التمويل الذاتي إلى لجوء المؤسسة للمزيد من الاقتراض، سواء لتمويل الالتزامات الجارية أو الأنشطة الاستثمارية وبالتالي سيؤدي ذلك إلى تحميل الشركة أعباء الديون التي قد تفوق أرباحها، وهذا يعد مؤشرا على عدم قدرتها على الاستمرار. [3]

3 - النسب المالية الرئيسية السالبة : وهي النسب المالية المستخدمة للتنبؤ بوضع الشركات، فبعضها تستخدم في التحليل المالي بشكل عام وبعضها الآخر لتحليل ظروف وأحداث معينة في مجال الصناعة، كما تعد هذه النسب المالية إحدى أهم الطرق للحكم على استمرارية الشركة في المستقبل. [4]

وفي نفس السياق يمكن أن نذكر على سبيل المثال بعض هذه النسب : نسبة السيولة العامة، نسبة الخزينة العامة، نسبة الخزينة السريعة، نسبة التحرر المالي، نسبة المديونية، نسبة المردودية المالية،...الخ.

تقوم إدارة الشركة بحساب نسب التحليل المالي لتحقيق الأهداف التالية :

- ✓ قياس سيولة الشركة ومركزها المالي؛
- ✓ قياس الربحية؛
- ✓ تقويم كفاءة الشركة وإدارة أصولها وخصومها؛
- ✓ اكتشاف الانحرافات السلبية في الوقت المناسب ومعالجتها؛
- ✓ المساعدة في وضع السياسات والبرامج المستقبلة للشركة وتوفير أرضية مناسبة لاتخاذ القرارت؛
- ✓ معرفة المركز المالي للشركة ومكانتها بشكل عام بين منافسيها.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قرار 24 يونيو 2013، مرجع سبق ذكره، ص 18.

[2] علي عباس كريم، " فرض الاستمرارية وإمكانية استخدام بعض المؤشرات المالية للابلاغ عن التعثر المالي في الشركات العامة دراسة تطبيقية في الشركة العامة للاسمنت الجنوبية "، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة المثنى، المجلد 6، العدد 2، العراق، ص 50.

[3] عبدالرحمن ، عاطف عبد المجيد ، " تطوير المحتوى الاخبارى لتقرير مراجع الحسابات الخارجى مدخل تحسين الافصاح المحاسبى لشركات قطاع الاعمال المصرية، دراسه نظريه تطبيقية"، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد 21، مصر، ص 159.

[4] فهمي مصطفى الشيخ، " التحليل المالي "، SME للطباعة والنشر، فلسطين، الطبعة الأولى،2008، ص 78.

4 - خسائر الاستغلال المتكررة أو التدهور الحاد في قيمة أصول الاستغلال : تعد الخسائر التشغيلية من بين مؤشرات الشك المهمة حول استمرارية العملاء وقد صنفت في المرتبة الثانية من حيث الأهمية من قبل المدققين، بعبارة أخرى التراجع الكبير في حجم المبيعات حتما سيؤدي إلى الانخفاض في حجم الأرباح وبالتالي يؤثر على استمرارية الاستغلال.[1]

5 - توقيف سياسة توزيع أرباح الاسهم : عند وجود أرباح قابلة للتوزيع ولم تقم الإدارة بتوزيعها يشير ذلك إلى وجود مشاكل في السيولة لدى الشركة أو قيام الإدارة بتوزيع أسهم بدلا من توزيع السيولة دون وجود مبرر، هنا يجب على المدقق أن يأخذ ذلك بعين الاعتبار لأنه يعد مؤشرا على عدم قدرة الشركة على الاستمرار في الاستغلال.

6 - عدم القدرة على الدفع للدائنين عند الاستحقاق : إن عدم قدرة الشركة على دفع التزاماتها المستحقة للدائنين ينتج في الدرجة الأولى عن نقص في السيولة، أي نقص التدفقات الداخلة للمؤسسة.

7 - مؤشرات سحب الدعم المالي من طرف المقرضين أو الدائنين : هذا وفي نفس الوقت مواجهة الشركة لمشاكل في تمويل مستلزماتها نقدا يشير إلى ضعف في السيولة، فحتما سيؤدي إلى ضعف ثقة الموردين.

8 - عدم القدرة على الحصول على التمويل من أجل تطوير منتجات جديدة أو استثمارات أخرى : يؤدي عجز السيولة ونقص التمويل الداخلي إلى لجوء الشركة للتمويل الخارجي أوالاستدانة وبالتالي تتحمل المؤسسة أعباء إضافية والمتمثلة في مصاريف الديون (الفوائد) والتي قد تفوق أرباحها، ومن ثم فلن تستطيع الحصول على تمويل آخر لتطوير منتج جديد.[2]

9 - اللجوء المبالغ فيه للقروض قصيرة الأجل قصد تمويل أصول طويلة الأجل : يستعمل التمويل القصير الأجل بشكل رئيسي لأجل الاستثمار في الأصول المتداولة، وذلك لتناسب طبيعة هذه الأخيرة من حيث سرعة تحويلها الى نقد وطبيعة القروض القصيرة الأجل التي يفترض أن يتم تسديدها خلال فترة قصيرة، إلا أنه قد تنشأ الحاجة للاقتراض القصير الأجل إذا كانت المصادر الطويلة الأجل غير كافية لتمويل الاستثمارات الطويلة الأجل في المؤسسة، لكن من غير المناسب أن يكون هذا بصفة دائمة ومبالغا فيه انطلاقا من مبدأ الملاءمة بين طبيعة المصدر والاستخدام ومنه فإن هذا يؤثر سلبا على الخزينة كون أن أجل استحقاق الديون القصيرة الأجل قصير مقارنة بتحول الأصول الطويلة إلى سيولة، وبالتالي عدم القدرة على التسديد.

10 - القدرة على التمويل الذاتي غير الكافية والمستمرة : فعندما يكون التمويل الذاتي غير كافي لتمويل مختلف احتياجات المؤسسة، يؤدي إلى تباطؤ في نموها بسبب عدم استغلال مختلف الفرص الاستثمارية المربحة، بل يمكن أن ينتج عنه استثمارات ضعيفة المردودية بسبب كونه مصدر تمويل غير كافي.

11 - رؤوس الأموال الخاصة السالبة : فرؤوس الأموال السالبة قد تؤدي إلى حل الشركة ناهيك عن كونها أحد مؤشرات الشك حول استمرارية الشركة في الاستغلال، وهذا ما نصت عليه المادة 715 مكرر 20 من

[1] محمد مطر ، " طبيعة وأهمية مؤشرات الفشل المالي للشركات دراسة تحليلة مقارنة بين آراء المدققين والمحللين الماليين في الأردن "، مجلة البصائر، جامعة البتراء، المجلد 5، العدد 1، مارس 2001، ص 7.

[2] علي عباس كريم، مرجع سبق ذكره، ص 51.

القانون التجاري الجزائري " إذا كان الأصل الصافي للشركة قد خفض بفعل الخسائر الثابتة في وثائق الحسابات إلى أقل من ربع رأس مال الشركة، فإن مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، ملزم في خلال الأشهر الأربعة التالية للمصادقة على الحسابات التي كشفت عن هذه الخسائر، باستدعاء الجمعية العامة غير العادية للنظر فيما إذا كان يجب اتخاذ قرار حل الشركة قبل حلول الأجل. وإذا لم يتقرر الحل فإن الشركة تلزم في هذه الحالة بعد قفل السنة المالية الثانية على الأكثر التي تلي السنة التي تم فيها التحقق من الخسائر ومع مراعاة أحكام المادة 594 بتخفيض رأس المال بقدر يساوي على الأقل مبلغ الخسائر التي تخصم من الاحتياطي إذا لم يجدد في هذا الأجل الصافي بقدر يساوي على الأقل ربع رأس مال الشركة ".[1]

ثانيا المؤشرات التشغيلية : (Operating Indicators)

وتتمثل فيما يلي:[2]

1 - فقدان مدراء مهمين دون إيجاد من يحل محلهم : عندما تواجه الشركة هذه المشكلة فإن ذلك يؤثر وبشكل كبير على استمرارية الشركة في المستقبل، ولا سيما في حالة جذب هؤلاء المدراء من قبل شركات أخرى في ظل المنافسة.

2 - صعوبات لها علاقة باليد العاملة : هناك العديد من الصعوبات قد تتعرض لها الشركة تتعلق باليد العاملة، سواء كانت مباشرة مع العاملين وتتعلق بالرواتب والامتيازات وغيرها، أو من خلال النقابات العمالية التي تدافع عنها، إذ أن تغيير العاملين من فترة لأخرى يجعل الشركة غير مستقرة في مواردها البشرية التي تقوم بتدريبها، إذا فلابد لمدقق الحسابات أن يلاحظ ذلك من خلال سجلات العاملين على مستوى مصلحة شؤون الموظفين لما لها من أثر سلبي على استمرارية الشركة.

3 - خسارة سوق رئيسي أو حق امتياز أو رخصة أو عملاء و موردين رئيسيين : قد تواجه الشركة مشاكل في تسويق انتاجها محليا أو خارجيا بفعل المنافسة وارتفاع الأسعار، أو عدم تناسبها مع مستوى الجودة لنقص الاطارات الفنية المدربة التي تؤثر على تسويق المنتج، أو عدم وجود إدارة تعمل على دراسة العوامل المؤثرة على أذواق المستهلكين ومن ثم عدم قدرتها على إيجاد حلول مناسبة وفعالة للمشاكل التسويقية التي تواجهها، جميع هذه الأسباب قد تؤدي إلى فقدان أسواق رئيسة أو امتياز أو موردين رئيسيين لها لعدم قدرتها على تلبية الاحتياجات، و بالتالي يكون له أثر سلبي على استمرارية الشركة في المستقبل.

4 - نقص دائم في المواد الأولية الضرورية : أو بعبارة أخرى نقص أو فقدان موردين مهمين وهذا ناتج إما عن سوء التسيير على مستوى إدارة المخزونات (مصلحة التموين)، وإما عن طريق عدم الوفاء بالالتزامات اتجاه الموردين عند حلول آجال استحقاقها مما يفقد ثقة الموردين وهذا راجع بالدرجة الأولى لنقص أو ضعف السيولة بسبب سوء تسيير كل من الأصول المتداولة والقيم الجاهزة مما يؤثر سلبا على الاستمرارية.

---

[1] عن الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، " القانون التجاري "، الجزائر، 2007، ص 193.

[2] خرابشة عبد، السعايدة منصور " تعثر بعض الشركات المساهمة العامة الأردنية، الأسباب وأساليب إعادة التأهيل "، جامعة آل البيت، المجلد 5، العدد 1، 2000، ص 259.

5 - ظهور منافس ناجح : يندرج ظهور المنافسين الجدد ضمن دراسة البيئة والمحيط الخارجي للشركة بحيث أصبح من الضروري على الشركات التعرف أكثر على بيئتها الخارجية ودراستها حتي يمكن التأثير فيها وتحديد آثارها السلبية، و كذا معرفة قدرتها التنافسية والتي هي عبارة عن مجموعة المهارات والتقنيات والمزايا التي تستطيع الادارة تنسيقها واستثمارها لتحقيق أمرين، الأول إنتاج قيم ومنافع أكبر للعميل والثاني الاختلاف عن المنافسين، و يمكن القول أن دراسة البيئة الخارجية هو التحدي الأكبر للإدارة المعاصرة والوسيلة الوحيدة لضمان الاستمرارية والبقاء في الاسواق.

6 - نية الإدارة في تصفية المؤسسة أو إيقاف العمليات : تعمل الادارة بكل جد وبما تمليه عليها مسؤوليتها القانونية والوظيفية للمحافظة على استمرارية الشركة وحماية حقوق المساهمين وصون مصالحهم، ونحن على يقين أن الشركات قد وجدت لتبقى ولتستمر ولتساهم في نمو الاقتصاد، وعليه فنية الإدارة في تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات يعتبر عكس مبدأ الاستمرارية وبالتالي فهو أحد مؤشرات الشك التي يجب على محافظ الحسابات أن يأخذها بعين الاعتبار، وتجدر الاشارة أن اللجوء إلى التصفية يعد في بعض الأحيان ضرورة لمواجهة الضعف المالي والاداري والتشغيلي للشركات باعتباره الحل الأخير للتعامل معها.[1]

ثالثا مؤشرات أخرى : (Other Indicators)

ويمكن ذكرها كما يلي :[2]

1 - عدم احترام الالتزامات المتعلقة برأسمال الشركة أو التزامات قانونية أساسية أخرى : تتكون الأموال المستثمرة في الشركة من رأس المال المدفوع والديون التي تتحصل عليها الشركة عن طريق الاقتراض بالإضافة إلى السندات، فإذا اختل التوازن بسبب زيادة الديون وانخفاض رأس المال المدفوع تتحمل الشركة أعباء مصاريف الديون المتمثلة في الفوائد إضافة إلى أقساط القروض، وحتى تستمر الشركة يجب أن لا تزيد نسبة القروض إلى حقوق الملكية وذلك من أجل تحقيق النجاح ودوام الاستمرار.

2 - الاجراءات القضائية الجارية ضد المؤسسة التي يمكن أن تكون لها آثار مالية لا يمكن مواجهتها : وهذا عند وجود دعاوي قضائية مرفوعة ضد الشركة مع وجود احتمال كبير بخسارتها وصدور الحكم القضائي ضدها، مما يؤدي بها إلى دفع حقوق أو التزامات وتسديد تعويضات ليس لديها القدرة الكافية للوفاء بها، وهذا قد ينجر عنه احتمال حجز ممتلكاتها أو اللجوء لتصفيتها قصد تسديد تلك الالتزامات إذا فهو يعتبر مؤشر على عدم مقدرة الشركة على الاستمرار.

3 - التغيرات في القانون أو النظام أو سياسة الحكومة المتوقع أن تؤثر سلباً على المنشأة : باعتبار المؤسسة كنظام مفتوح يؤثر ويتأثر بالبيئة الخارجية كما أشرنا سابقا والقوانين والسياسات التي تتبعها الحكومة والتي تتميز بعدم الاستقرار والثبات غالبا من ضمن هذا المجال، إذا فبالتبع فهي حتما ستؤثر على

---

[1] رمزي نزهة، " مقال للكاتب على موقع صحيفة الرأي حول تصفية الشركات "، الأردن، 10 جانفي 2018، 11:05 المتوفر على الرابط : http://alrai.com/article/10420605

[2] المومني منذر، وزياد شويات " قدرة المدقق على اكتشاف مؤشرات الشك باستمرارية العملاء "، مجلة المنارة للبحوث والدراسات، المجلد 14، العدد 1، الأردن، 2007، ص 149.

المؤسسة فمثلا استحداث القوانين المتعلقة بالاستراد والنظم الجمركية والأخرى الخاصة بالنظم الجبائية، أو الرفع من بعض المعدلات الضريبية والزيادة المستمرة في بعض الضرائب والرسوم والغرامات...الخ، هذه وغيرها ستؤدي طبعا إلى رفع سعر تكلفة المواد الأولية والمنتجات وهذا يستلزم ارتفاع الأسعار وبالتالي سيؤثر على استمرارية النشاط والاستغلال في المستقبل.

4 - الكوارث غير المؤمنة أو المؤمنة بأقل مما تستحق عند حدوثها : مما يستلزم من المؤسسة الحذر عند تقديرها لمؤونة الأعباء والتكاليف لبعض الظروف والاحداث المحتملة وغير متوقع حدوثها وكدا عند تكوين بعض الاحتياطات غير الاحتياطي القانوني الالزامي، من شأنه يحمي المؤسسة ويخفف عنها الأضرار والتكاليف ويرفع عنها الخطر وإلا وقعت في مشكلة العجز المالي الذي يعتبر مؤشرا على عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار.

يمكن التخفيف عادة من حدة 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 توفير مصدر توريد بديل وملائم. [1]

الفرع الثالث: استمرارية الاستغلال في ظل المعيار الجزائري (NAA 570)

تمارس المؤسسة الاقتصادية نشاطها ضمن بيئة خارجية تتميز بكثير من المخاطر والتقلبات من شأنها زيادة احتمالية عدم قدرتها على الاستمرار، لدى جاء الاهتمام بهذه المسألة من قبل العديد من الهيئات والمنظمات سواء الدولية أو الوطنية من خلال إصدار معايير إرشادية لتحقيق ذلك، في نفس السياق فقد أصدرت الجزائر المعيار 570 المتعلق باستمرارية الاستغلال في المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، بهدف بيان ومعرفة مسؤولية كل من الادارة ومحافظ الحسابات حول مسالة استمرارية المؤسسة في الاستغلال، وعليه سنقوم وبايجاز بعرض محتوى المعيار وفقا لهذا المقرر، محاولين التطرق إلى كل من: نطاق المعيار، والأهداف ثم المتطلبات.

أولا : نطاق المعيار وفرضية الاستمرار [2]

1 – نطاق المعيار

يعالج هذا المعيار التزامات ومسؤوليات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، " إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة "،ج الأول، طبعة 2010، ص 552.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، ص 3.

2 – فرضية استمرارية الاستغلال

حسب فرضية استمرارية الاستغلال يتم إعداد الكشوف المالية للاستخدام العام باستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة فيها نية تصفية المؤسسة أو وقف نشاطها.

عند تأكيد تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال يتم تسجيل الأصول و الخصوم على اعتبار أن المؤسسة سوف تكون لديها القدرة على تحصيل أصولها و دفع ديونها أثناء السير العادي للأنشطة.

تنطبق فرضية استمرارية الاستغلال أيضا على مؤسسات القطاع العام التي لا تخضع لأحكام القانون التجاري، خصوصا إذا كانت تمارس أنشطة ربحية، أو في حالات قد يكون فيها دعم الدولة منخفض أو منعدم، أو في حالات الخوصصة.

ثانيا : الأهداف

يهدف المدقق أثناء أدائه لمهنة التدقيق وفي حدود دائرة مسؤولياته حول الاستمرارية في الاستغلال إلى: [1]

1 - جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال؛

2 - إستخلاص النتائج حول وجود شكوك معتبرة مرتبط بأحداث أو ظروف، وانطلاقا من العناصر المقنعة التي تم جمعها من شأنها أن تثير التساءل حول قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال؛

3 - تحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق.

وهذا يدعم ما ورد في معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال [2] في الفقرة 3و8، إذ يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدى والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال.

ثالثا : المتطلبات [3]

1- إجراءات تقييم المخاطر و إجراءات أخرى مرتبطة

يجب على المدقق طوال مرحلة التدقيق أن يظل منتبها ويحدد ما إذا كانت هناك أحداث أو ظروف أو عناصر مقنعة من شأنها أن تبعث بشك معتبر حول قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال جملة أوكل على حدى، وأن يأخذ بعين الاعتبار التقييم المبدئي للإدارة بشأن ذلك ويدرس ويناقش معها خطط العمل التي وضعتها للتصدي لتلك الظروف والأحداث ومواجهتها لمواصلة الاستغلال.

2- الفترة اللاحقة لتقييم الادارة

يجب أن يستفسر المدقق من الإدارة حول معرفتها بأحداث أو ظروف، يمكن أن تقع بعد الفترة التي قام بتقييمها و التي من شأنها إثارة شك كبير في قدرة المؤسسة على مواصلت الاستغلال.

---

[1] المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، مرجع سبق ذكره، ص 4.
[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 24، مرجع سبق ذكره، ص 18.
[3] المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، نفس المرجع السابق، ص 4-7.

عدا طلب المعلومات الموجه للإدارة، لا يلزم المدقق بتنفيذ أي إجراء تدقيق آخر قصد تحديد أحداث أو ظروف من شأنها إثارة شك كبير في قدرة المؤسسة على مواصلت استغلالها في فترة ما بعد تلك المحددة من قبل الإدارة للقيام بتقييمها، وهي اثني عشر شهرا على الأقل بدءا من تاريخ الكشوف المالية.

3- تطبيق ملائمة فرضية استمرارية الاستغلال رغم وجود شكوك جوهرية

إذا استنتج المدقق أن فرضية استمرارية الاستغلال ملائمة في مختلف الظروف رغم وجود شكوك جوهرية، يجب عليه أن يحدد ما إذا كانت الكشوف المالية :

- تصف بشكل كافي الأحداث الرئيسية و الظروف التي من شأنها أن تثير الشك حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله و كذلك بالنسبة لخطط عمل الإدارة من أجل مواجهتها.

- تشير بوضوح إلى وجود شكوك جوهرية مرتبطة بأحداث أو ظروف من شأنها أن تثير التساءل حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، وكنتيجة يمكن أن تكون غير قادرة على تحصيل أصولها و تسديد ديونها من خلال دورة الاستغلال.

4- تطبيق غير ملائم لفرضية استمرارية الاستغلال

إذا اكتشف المدقق إستنادا إلى حكمه الشخصي بأن تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال غير ملائم عند إعداد المؤسسة للكشوف المالية، يجب عليه أن يعبر عن رأيه بالرفض كون أن الكشوف المالية لم تعد على أساس فرضية استمرارية الاستغلال، بل أعدت حسب طريقة أخرى.

5- التواصل مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة

يجب على المدقق أن يتواصل مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة وأن يبلغهم عن الأحداث و الظروف المكتشفة التي من شأنها أن تثير شك كبير حول قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال إضافة إلى العناصر المقنعة، وأن الكشوف المالية تم إعدادها على أساس فرضية استمرارية الاستغلال.

6- التأخير الكبير في المصادقة على الكشوف المالية

عندما يلاحظ المدقق وجود تأخر كبير بين تاريخ الكشوف المالية و تاريخ المصادقة عليها من طرف الإدارة أو من طرف الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة عليه أن يستفسر عن الأسباب، وإذا تيقن أن هذا التأخير يمكن أن يكون ناتجا عن أحداث أو ظروف مرتبطة بفرضية استمرارية الاستغلال، عليه أن يقوم بتنفيذ إجراءات التدقيق الإضافية التي يعتبرها ضرورية، مثلما هو مبين سابقا (إجراءات تدقيق إضافية عند الكشف عن الأحداث أو الظروف).

المطلب الثالث: مسؤولية تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في ظل المعيار 570 " استمرارية الاستغلال "

تُعدّ استمرارية الاستغلال مسألة أساسية في حياة المؤسسة الاقتصادية ومسؤولية الأطراف الفاعلة، من أجل السهر على مراقبة استمرارية النشاط لما للأمر من أثر في استقرار مناخ العمل بالنسبة للمؤسسة، فمن جهة يقتضي تقييم الإدارة لقدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال ممارسة حكم في مرحلة ما، على النتيجة اللاحقة للأحداث أو الظروف التي تثير الشك على الاستمرارية، ومن جهة أخرى أن مسؤولية محافظ الحسابات لم تتوقف عند ر أيه عن القوائم المالية فحسب بل تعدت ذلك فأصبح دوره إبداء الرأي حول التنبؤ بقدرة الشركة على الاستمرار.

الفرع الأول : مسؤولية الإدارة في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار

يتطلب من الادارة عند اعداد التقارير المالية ضرورة القيام بأجراء تقويم لقدرتها على الاستمرار ويجب إعداد القوائم المالية على أساس استمرارية الاستغلال، وعندما تكون على علم عند قيامها بالتقويم بوجود شكوك مادية تتعلق بالاحداث او الظروف التي قد تثير شكاً كبيرا فيما يتعلق بقدرة المؤسسة على الاستمرار، فانه ينبغي الافصاح عن هذه الشكوك، وعندما لايتم اعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية فأنه يجب الافصاح عن الأساس الذي تم عليه إعداد القوائم المالية وأسباب عدم اعتبار المؤسسة مستمرة. [1]

بحسب ما ورد في المعيار 570 " استمرارية الاستغلال " [2]

يفترض وبشكل ضمني المرجع المحاسبي المطبق على الإدارة القيام بعمل تقييم خاص لقدرة المؤسسة على الاستمرار، حيث و باعتبار فرضية استمرارية الاستغلال كمبدأ أساسي في إعداد الكشوف المالية، فإنه يستوجب على الإدارة تقييم قدرة المؤسسة على ذلك.

يقتضي تقييم الإدارة لقدرة المؤسسة على الاستمرار، ممارسة حكم في مرحلة ما على النتيجة اللاحقة للأحداث أو الظروف الغير مؤكدة بطبيعتها.

تعتبر العوامل التالية دالة في ممارسة هذا الحكم :

- ترتفع درجة الشك الجوهري المرتبطة بنتيجة حدث أو ظرف ما، كلما كانت الفترة التي وقع أو سيقع فيها الحدث أو الظرف أو التي ستحدث فيها النتيجة المترتبة عنه طويلة؛
- حجم وتعقيدات المؤسسة وطبيعة نشاطاتها وكذلك الكيفية التي تؤثر بها العوامل الخارجية؛
- يستند أي حكم مستقبلي على المعلومة المتوفرة وقت إصداره قد تؤدي أحداث لاحقة إلى نتيجة لا تتطابق مع الأحكام التي كان من المعقول اصدارها في الفترة التي تمت فيها صياغتها.

[1] دحدوح حسين احمد، القاضي حسين يوسف، " مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية "، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص 227.

[2] المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، ص 3.

وكذلك يتطلب من الإدارة عند إعدادها لقرير التقييم أن يشمل بيانات أكثر أهمية خاصة تلك التي تتعلق بالاستمرار وينبغي أن يجزأ تقرير الادارة إلى عدة أجزاء تتفق مع مقومات استمرار المؤسسة وإمكانية نموها، وقد يشمل ذلك عدة أجزاء أهمها : [1]

الربحية، السيولة، المخاطر المتوقعة وتحليل مناخ الاستثمار، وأيضا كفاءة وفاعلية الرقابة الداخلية، اليد العاملة، الاداء الفعلي في الفترة السابقة، الاداء الفعلي الحالي، و التنبؤ بما يتوقع أن يحدث في المستقبل.

رفض الإدارة القيام بالتقييم أو إتمامه

إذا كانت الإدارة لا ترغب في القيام بتقييم ما أو استكماله يجب على المدقق أن يصرح بذلك في تقريره إضافة إلى الآثار المترتبة عن دلك. [2]

الفرع الثاني : مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار

طبقا للمعيار NAA 570 يترتب على محافظ الحسابات في إطار مراقبة استمرارية الاستغلال عدة التزامات نذكر منها: [3]

✓ يجب على المدقق جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة، من أجل تقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال الموضوعة من طرف الإدارة أثناء إعداد وعرض الكشوف المالية؛

✓ على المدقق استنتاج وجود شكوك جوهرية حول قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال؛

✓ على المدقق أن يُقدّر التقييم المنجز من قبل الإدارة بخصوص قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال خلال الاثني عشر شهرا على الأقل؛

✓ يجب على المدقق كذلك طوال مرحلة التدقيق أن يظل منتبها للعناصر المقنعة التي قد تشير إلى أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة المؤسسة على الاستمرار؛

✓ على المدقق أن يستنتج بناء على حكمه الشخصي وجود شكوك جوهرية ، مرتبط بأحداث أو ظروف، من شأنها أن تثتير تساءلا كبيرا حول قدرة المؤسسة على الاستمرار؛

✓ يجب على المدقق أن يجمع عناصر مقنعة كافية وملائمة، من أجل تحديد وجود شكوك جوهرية ، وذلك في حالة ما إذا تمّ الكشف عن أحداث أو ظروف من شأنها أن تثتير التساءل الكبير حول قدرة المؤسسة على الاستمرار من خلال وضع حيز التنفيذ إجراءات تدقيق إضافية.

[1] حماد طارق عبد العال، " موسوعة معايير المراجعة شرح معايير المراجعة الدولية والامريكية والعربية "، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 663.

[2] المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، ص 7.

[3] المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، نفس المرجع السابق، ص 4-6.

أولا- إجراءات تدقيق إضافية عند الكشف عن الأحداث أو الظروف

يجب على المدقق أن يجمع عناصر مقنعة كافية و ملائمة من أجل تحديد وجود شكوك جوهرية عند اكتشاف أحداث أو ظروف من شأنها أن تثير التساءل حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، ويتبع إجراءات تدقيق إضافية و الأخذ بعين الاعتبار العوامل القادرة على تخفيف تلك الشكوك.

هذه الإجراءات يجب أن تتضمن :

1 - مطالبة الإدارة بتقييم قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال؛

2 – تحديد ودراسة ما إذا كان تنفيذ خطط العمل التي وضعتها الإدارة لمواجهة المشاكل التي حددتها خلال تقييمها كفيلا بتحسين الوضعية في مختلف الظروف؛

3 - تحديد إذا ما ظهرت حقائق أو عناصر جديدة بعد تاريخ إجراء الإدارة لتقييمها؛

4 - مطالبة الإدارة والأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة بتصريح كتابي يتعلق بخطط عملها المستقبلية؛

5 – الإطلاع على تقدير الادارة لتدفقات الخزينة، و دراسة وتقييم المعطيات المستعملة في إعداده.

ثانيا- تقدير التقييم المنجز من قبل الإدارة

على المدقق أن يقدر التقييم المنجز من قبل الإدارة بخصوص قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، بما في ذلك الإجراء الذي اتبعته لإنجاز تقييمها، وفي حال المؤسسات الصغيرة فإن الادارة لا تقوم بالتقييم المفصل بل تعتمد على دراسات أخرى مثل : الدراسات المتعلقة بالسوق ودراسات الجدوى الاقتصادية للمشاريع.

عند تقدير المدقق للتقييم المنجز من قبل الإدارة لقدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال، عليه أن يأخذ بعين الاعتبار، من أجل تقييمه الشخصي نفس الفترة المحددة من قبل الإدارة إلا إذا كانت هذه الفترة أقل من سنة، في هذه الحالة على المدقق أن يطلب من الإدارة تمديد هذه الفترة على الأقل إلى سنة.

ثالثا- الاستنتاجات و تقرير التدقيق

بعد عملية جمع العناصر المقنعة وتحليل الأحداث أوالظروف على المدقق أن يستنتج بناءا على حكمه الشخصي وجود الشكوك الجوهية التي تثير التساءل بخصوص قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها.

تعتبر معرفة طبيعة الآثار المترتبة على عدم اليقين ضرورية من أجل ضمان مصداقية الكشوف المالية ومطابقتها، ويعد عدم اليقين معتبرا بحسب حكم المدقق عندما يكون حجم تأثيره المتوقع واحتمالية حدوثه بليغا على المعلومات الواردة في الكشوف المالية.

وعليه فإن أي شك للمدقق بعدم إمكانية المؤسسة التي يقوم بتدقيقها على الاستمرار وتعرضها للفشل المالي والإفلاس في المستقبل القريب ولا يظهر ذلك في القوائم المالية، يعني أن القيم الواردة في القوائم المالية بعيدة كل البعد عن المعايير المتعارف عليها، ولذلك فإنه يتوجب على المدقق عند التخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق وعند تقييم النتائج أن يكون يقظا لإمكانية عدم ملاءمة فرض الاستمرا رية في المؤسسة، حيث أنه إذا كان

لديه شك في عدم قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال وتعرضها للفشل المالي، فإنه يجب أن يجمع الأدلة الكافية والمناسبة لتأكيد أو تبديد ذلك الشك ولمدة لا تزيد عن سنة مالية واحدة من تاريخ إعداد الميزانية.[1]

رابعا- معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال [2]

يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدى والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الإستغلال، المتمثلة في:

✓ **مؤشرات ذات طبيعة مالية :**

رؤوس الأموال الخاصة السالبة.

عدم القدرة على الدفع للدائنين عند الاستحقاق.

القروض التي بلغ تاريخ استحقاقها دون احتمالات حقيقية للتجديد أو امكانية التسديد.

اللجوء المبالغ فيه للقروض قصيرة الأجل قصد تمويل أصول طويلة الأجل.

مؤشرات سحب الدعم المالي من طرف المقرضين أو الدائنين.

القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي والمستمر.

النسب المالية الرئيسية السالبة.

خسائر الاستغلال المتكررة أو التدهور المعتبر في قيمة أصول الاستغلال.

توقيف سياسة توزيع أرباح الاسهم.

عدم القدرة على الحصول على التمويل من أجل تطوير منتجات جديدة أو استثمارات حيوية أخرى.

✓ **مؤشرات ذات طبيعة عملية :**

مغادرة مستخدمين رئيسين دون إستخلافهم.

خسارة صفقة مهمة أو اعفاء أو رخصة أو ممول رئيسي.

نزاعات اجتماعية خطيرة.

نقص دائم في المواد الأولية الضرورية.

✓ **مؤشرات أخرى :**

عدم احترام الالتزامات المتعلقة برأس المال أو التزامات أساسية أخرى.

الاجراءات القضائية الجارية ضد الكيان التي يمكن أن يكون لها آثار مالية لا يمكن للكيان مواجهتها.

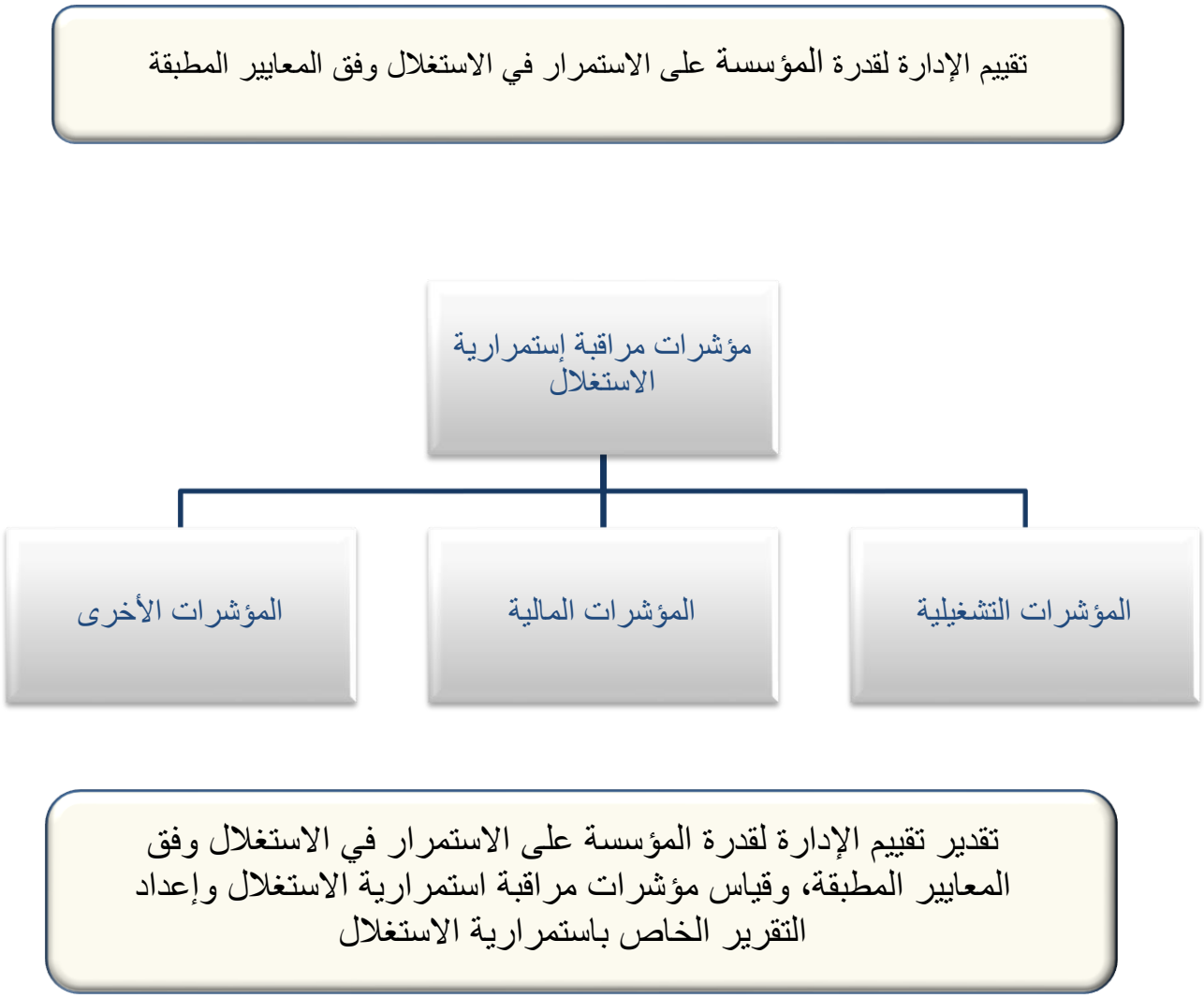
وعند تحديد الوقائع أو الأحداث من طرف محافظ الحسابات والتي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال فإنه يقوم بدراسة خطط عمل الادارة لمواجهة المشاكل الناتجة بغية متابعة الاستغلال، و يجمع العناصر الأساسية المقنعة الكافية والملائمة لتأكيد أو نفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال، كما يحصل

[1] د. عمر شريقي، " التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة بين مسؤولية المدقق والإدارة في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 570 المنشأة المستمرة والتشريع الجزائري "، مقال نشر في مجلة " أبحاث اقتصادية وإدارية "، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 19، جوان 2016، ص 234.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 24، مرجع سبق ذكره، ص 18-19.

على تصريح كتابي من الادارة يتعلق بخطط عملها في المستقبل، و يتخذ إجراء الإنذار المنصوص عليه في أحكام المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري.[1]

الشكل رقم 1.1 : يوضح مسوؤلية الإدارة والمدقق بخصوص مسألة إستمرارية الاستغلال ومراحل اتباعها



المصدر : من إعداد الطلبة بناءا على ما تقدم

[1] القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، المادة 715 مكرر 11، ص 190.

المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية لدور محافظ الحسابات في مراقبة استمرارية الاستغلال

في هذا المبحث حاولنا التطرّق إلى بعض الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع باللغة العربية وأخرى باللغة بالأجنبية، بغية التعمق أكثر في الموضوع والالمام أكثر بمختلف جوانبه، ومحاولة إضافة معلومات وعناصر لم يتم التطرق إليها سابقا، ولقد قمنا بتقسم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب بحيث صنفنا الدراسات السابقة في مطلبين، و في المطلب الثالث حاولنا مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية.

المطلب الأول : الدراسات السابقة باللغة العربية

الفرع الأول : دراسة عمر شريقي " التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة بين مسؤولية المدقق والإدارة في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 570 (المنشأة المستمرة) والتشريع الجزائري ".

الدراسة عبارة عن مقال نشر في مجلة " أبحاث اقتصادية وإدارية "، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 19، جوان 2016.

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الفشل المالي الذي قد يؤدي بالمؤسسة إلى الخروج من النشاط وبالتالي الزوال، خاصة في حالة عدم التنبؤ به في وقت مبكر، ومعرفة مسؤولية كل من المدقق والإدارة في التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة. ونظرا للدور الذي يلعبه مدقق الحسابات خلال قيامه بمهمة التدقيق للمصادقة على صحة وانتظامية الحسابات السنوية للشركة ومدى تعبيرها الصادق عن مركزها المالي ونتيجة نشاطها، و أضافة الدراسة أن المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 أوجب على المدقق القيام بمجموعة من الإجراءات الخاصة للتأكد من أن القوائم المالية تم إعدادها من طرف الإدارة على ضوء فرض الاستمرارية.

كما تطرقت إلى نظرة المشرع الجزائري لدور ومسؤولية كل من المدقق والإدارة إلى التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة ومدى قدرتها على الاستمرار في الاستغلال، وقد توصلت الدراسة إلى بعض النتائج منها أن التنبؤ بالفشل المالي أمر ضروري لتجنب المخاطر المالية التي قد تخرج المؤسسة من النشاط، وأن تقييم الادارة لقدرة المؤسسة على الاستمرار أمر ضروري ومسألة بالغة الأهمية، وأن مسؤولية المدقق فيما يخص الاستمرارية تتلخص في الحصول على أدلة كافية ومقنعة واستنتاج ما إذا كان هناك شك جوهري حول قدرة المؤسسة على الاستمرار وفق ما جاء في المعيار 570 المنشأة المستمرة.

الفرع الثاني : دراسة علي عباس كريم " فرض الاستمرارية وإمكانية استخدام بعض المؤشرات المالية للإبلاغ عن التعثر المالي في الشركات العامة ".

الدراسة عبارة عن مقال نشر في مجلة " المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية "، جامعة المثنى العراق، المجلد 06، العدد 02، 2016.

جاءت هذه الدراسة لتسلط الضوء على الآلية التي يجب أن يعتمد عليها محافظ الحسابات للكشف عن قدرة الشركة على الاستمرار، بالإضافة تحديد المخاطر التي تواجه الإدارة في التحقق من قدرة المنشأة على الاستمرار بنشاطها في المستقبل المنظور وفقا لمعايير التدقيق والتشريعات، واقتراح مجموعة من المؤشرات للتحقق من فرض الاستمرارية.

أجريت هذه الدراسة في الشركة العامة لصناعة الاسمنت الجنوبية وذكرت أن الالتزام بتطبيق متطلبات معيار التدقيق الدولي 570 على الشركات العامة يزود متخذ القرار بمعلومات مفيدة في استمرارية أو عدم استمرارية شركات القطاع العام في العراق. وانتهت إلى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها أهمية استخدام ديوان الرقابة المالية لمؤشرات التحليل المالي التي تفيد في التنبؤ في التعثر المالي أو حالات الإفلاس لأجل الحكم على مقدرة الشركة، وعدم توفر دليل تدقيق محلي لفرض الاستمرارية تتوفر فيه الارشادات والإجراءات الواجب اتباعها عند توفر الشكوك أو المؤشرات التي تثير التساؤل حول مقدرة الشركة على الاستمرار، وتضمين ذلك في التقارير المرفقة بالبيانات المالية.

وخلصت الدراسة لبعض التوصيات أهمها توفر دليل تدقيق محلي لفرض الاستمرارية تتوفر فيه الارشادات والإجراءات الواجب اتباعها عند توفر الشكوك أو المؤشرات التي تثير التساؤل حول مقدرة الشركة على الاستمرار.

الفرع الثالث : دراسة جليلة عيدان حليل و حسين صالح كريم "دور اجراءات المدقق الخارجي في بيان قدرة الشركات على الاستمرارية بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي".

الدراسة عبارة عن مقال نشر في مجلة " المحاسب للعلوم المحاسبية والتدقيقية"، مجلة فصلية علمية محكمة تصدر عن نقابة المحاسبين والمدققين المركز العام، جمهورية العراق، المجلد 23، العدد 45، سبتمبر 2016.

يهدف البحث الى تحديد دور المدققين الخارجيين في التحقق من قدرة الشركات على الاستمرار وما هي الاجراءات المعمول بها من قبلهم في هذا الجانب وكيفية تحقيق التكامل بين اجراءات التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بهذا الخصوص، إضافة الى بيان دور ادارات الشركات نفسها في تقويم مدى قدرتها على الاستمرارية من خلال تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وتفعيل نظام الرقابة الداخلية لتحقيق التكامل في العمل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، وقد توصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات كان أهمها أن فرض الاستمرارية يعتبر حجر الزاوية في بناء نظرية المحاسبة، وأيضا أن الاستمرارية في التدقيق تعني أن يبدي المدقق الخارجي رأيه عما إذا كانت الوحدة الاقتصادية قادرة على الاستمرارية في نشاطها من عدمه، إذ يرى

المدقق الخارجي بأن مستقبل الوحدة الاقتصادية مجهول وغير منظور ولا يمكن الجزم بما سوف يحدث ولكن استمرار عمل الوحدة الاقتصادية هو أمر مفترض إلا إذا ظهرت معلومات مغايرة، أما أهم التوصيات التي جاءت بها هي ضرورة اعادة تفسير فرض الاستمرارية في ضوء ظاهرة التضخم التي تعاني منها اقتصاديات العالم والتي تنعكس على الوحدات الاقتصادية فضلاً عن تزايد حوادث الافلاس التي تتعرض لها ، وضرورة العمل على إصدار معايير محاسبية خاصة من قبل الهيئات المهنية و دراسة وتحليل مجموعة من المؤشرات التي تبين استمرارية أو عدم استمرارية الوحدة الاقتصادية والتي منها مؤشرات مالية ومؤشرات إضافة إلى مؤشرات أخرى.

الفرع الرابع : دراسة حسني الخولي، " مسؤولية مراقب الحسابات عن فرض الاستمرارية "

الدراسة عبارة عن مقال نشر في مجلة " المحاسبة "، نشرة نصف سنوية تصدر عن الجمعية السعودية للمحاسبة، السعودية، العدد 55، 2016.

أشارت الدراسة أن مسؤولية مراقب الحسابات لم تتوقف عند ر أيه عن القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها بأنها تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية، بل تعدت ذلك فأصبح من دور محافظ الحسابات إبداء الرأي عن التنبؤ بقدرة المنشأة على الاستمرار، وهو ما يبن ضخامة المسؤولية الملقاة على عاتقه.

و أضافة الدراسة أن فرض الاستمرارية يعتبر أساسا ضمنيا يتم على أساسه إعداد القوائم المالية ما لم يكن هناك مؤشرات وأحداث وظروف بصفة فردية أو مجتمعة تفيد عدم مناسبته، وتتمثل هذه المؤشرات في أحداث وظروف مالية، و أحداث وظروف تشغيلية، و أحداث وظروف أخرى، وخلصت الدراسة أنه يجب على محافظ الحسابات أن يدرس مدى وجود تلك الظروف التي من شأنها تثير الشكوك حول استمرارية المنشأة في الاستغلال وأن يراجع تقييم الإدارة لذلك، وأن يقوم بفحص خطة الإدارة لإجراءاتها المستقبلية بناء على تقييمها لفرض الاستمرارية وفحص الاحداث اللاحقة لإعداد المركز المالي للتعرف على الأحداث التي قد تسهم أو تؤثر على قدرة الشركة على الاستمرار.

الفرع الخامس : دراسة ماهر الأمين، هلا يوزباشي، " إجراءات المراجعة المستخدمة في تقييم استمرارية المشروع دراسة حالة على شركة مراجعة وطنية "

الدراسة عبارة عن مقال نشر في مجلة " جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية "، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 37، العدد 05، سوريا، أكتوبر 2015.

تهدف الدراسة إلى تحديد مؤشرات الشك التي تساعد مراجعي الحسابات في سورية على التعرف على وجود شك جوهري في قدرة الشركة على الاستمرار، والتعرف على إجراءات المراجعة الإضافية التي يتبعونها في حال وجود أحداث أو ظروف قد تؤثر على الاستمرارية ومدى ملاءمة هذه المؤشرات والاجراءات مع المؤشرات المحددة في معيار المراجعة الدولي رقم 570 " المنشأة المستمرة ".

توصلت الدراسة إلى أن وجود خسائر مالية متكررة وزيادة الخصوم المتداولة على الأصول المتداولة هو من أهم المؤشرات التي تساعد مراجعي الحسابات العاملين في شركة المراجعة محل الدراسة في تقييم الاستمرارية، وضرورة معرفة وتحديد جميع الإجراءات الإضافية التي يجب أن ينفذها محافظ الحسابات في حال وجود شك جوهري حول الاستمرارية، وأيضا إلى ضرورة بذل العناية المهنية الكافية من أجل إعطاء التقرير المناسب ودراسة الحلول الموضوعة من قبل إدارة الشركة.

المطلب الثاني : الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

الفرع الأول : دراسة

Adela Socol « Significant Doubt About The Going Concern Assumption In Audit » Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, Romania, 2010.

" الشك الجوهري حول إفترض الاستمرارية "

التي تهدف إلى دراسة مسؤولية محافظ الحسابات في مراجعة البيانات المالية المرتبطة باستخدام الإدارة لفرض الاستمرارية عند إعداد البيانات المالية، وتحليل الحوادث والشروط التي ربما تسبب شكاً جوهرياً في قدرة المنشأة على الاستمرار.

توصلت الدراسة إلى تطوير وتفسير القواعد والأسس فيما يتعلق بتقرير محافظ الحسابات عندما يقيم مبدأ الاستمرارية، فهي توضح فترة التقييم والإجراءات المتبعة من قبل محافظ الحسابات وكذا الأحداث والضروف المحتملة التي ربما تسبب شكاً جوهريا في عدم قدرة المنشأة على الاستمرار وأثر الاستمرارية على تقرير المراجعة.

الفرع الثاني : دراسة

Alain Burlaud « L'auditeur et la question de la continuit e de l'exploitation en période de crise economique ».

محافظ الحسابات ومسألة استمرارية الاستغلال خلال الأزمة الاقتصادية "، مقال منشور في مجلة "

Accounting and Management Information Systems, Jun 2009, Bucarest, Roumanie. <halshs-00410155>

تهدف هذه الدراسة إلى معالجة موضوع المدقق واستمرارية الاستغلال في فترة الأزمة الاقتصادية، حيث استهل الباحث دراسته بعرض مختلف مبادئ استمرارية الاستغلال من منطلق القانون المحاسبي الدولي والاوروبي ثم الفرنسي، كما تطرقت الدراسة إلى تاثيرات هذه المبادئ على مهمة تدقيق الحسابات السنوية للمؤسسات الاقتصادية في الدول التي شهدت الأزمة الاقتصادية، موضحة المخاطر والعقبات التي تواجه المراجع في هذه الفترة التي شهدت إفلاس العديد من المؤسسات. وبينت الدراسة كذلك ضرورة التوسع في دور ومهمة المدقق في حالة الأزمات المالية للوقاية من خطر إفلاس الشركات.

وخلصت الدراسة إلى ان إجراءات الطوارئ التي يتخذها محافظ الحسابات في حالة الازمات المالية والتي تقتضي:

- إعلام رئيس مجلس الإدارة.
- إعلام المساهمين.
- إعلام المحكمة التجارية.

هذه الإجراءات كانت كفيلة باتخاذ بعض المؤسسات التدابير اللازمة في وقتها.

الفرع الثالث : دراسة

Bian.H and Mazlack.L, Fuzzy-Rough, «Nearest-reighbor classification approach», china, 2003.

تهدف الدراسة إلى التنبؤ بفشل الشركات واستخدمت أسلوب التحليل بالنسب المالية، حيث استخدمت 24 نسبة من أصل 56 مستخرجة من الدراسات السابقة وقد أجريت الدراسة على قطاع الاتصالات وقطاع صناعة الكمبيوتر في الصين، وتم تحليل ودراسة البيانات المستخرجة من القوائم المالية للشركات.

وقد توصلت الدراسة إلى أهم النسب التي يمكن استخدامها للتنبؤ بفشل الشركات وعدم قدرتها على الاستمرارية وهي: نسبة التداول، صافي الدخل إلى إجمالي الأصول، التدفقات النقدية إلى إجمالي الديون، المبيعات أو رقم الأعمال إلى إجمالي الأصول، صافي الدخل إلى حقوق المساهمين، و الخصوم المتداولة إلى إجمالي الديون.

المطلب الثالث : مقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

من أجل إعطاء الدراسة الحالية أهمية أكثر وبعد قيامنا بعرض الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع هذه الدراسة. وسنحاول فيما يلي تحليل الدراسات المذكورة والوقوف على مايميز دراستنا عنها.

أولا : تحليل الدراسات السابقة

- من خلال استعراض الدراسات السابقة تبين أن معضمها إهتمت بدراسة استمرارية المؤسسة من عدة جوانب، فمنها من اهتم بالدراسة النظرية للمؤشرات التي تبعث الشك بوجودها (د.جسني الخولي)، ومنها التي اهتمت بدراسة النسب المالية فقط واستعمال التحليل المالي (د.ماهر الأمين)، ومنها ما ركز على مسؤولية الإدارة ومحافظ الحسابات في تقييم الاستمرارية.
- معظم الدراسات السابقة اهتمت بدراسة ظاهرة الفشل المالي للمنشأة ووضع نمادج للتنبؤ به مستخدمة في ذلك بعض النسب المالية مما يدل أنها ركزت على المؤشرات المالية فقط وأهملت المؤشرات التشغيلية والمؤشرات الاخرى (H.Bian).
- أغلب الدراسات السابقة إن لم نقل مجملها أجمعت أن تقييم استمرارية المنشأة في الاستغلال مسألة بالغة الأهمية تقع مسؤوليتها على عاتق الإدارة والمدقق كل بحسب مهمته وتخصصه.

- نلمس من خلال معظم الدراسات السابقة قلة الاهتمام بمعيار التدقيق الدولي الخاص باستمرارية الاستغلال 570 "المنشأة المستمرة" رغم كونه المرجع الأساسي لعملية التدقيق هذه.

- صحيح أن الدراسات السابقة اهتمت بدراسة المؤشرات التي تبعث الشك بمقدرة المؤسسة على الاستمرار والإجراءات التي ينبغي على محافظ الحسابات أن يتبعها للكشف عن ذلك، لكن من الناحية النظرية إذ أن أغلبية الدراسات لم تعتمد على أسلوب دراسة حالة، في حين أن مثل هذه المواضيع يستلزم القيام بدراسة تطبيقية والمتمثلة في إعداد التقرير الخاص بالاستمرارية في نهاية عملية التدقيق، وتقديمه للجمعية العامة والأطراف ذوي العلاقة.

ثانيا : ما يميز هذه الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تتفق الدراسات السابقة والدراسة الحالية في موضوع معالجة تقييم استمرارية الاستغلال، إلا أن ما يميز الدراسة الحالية ويختلف عن الدراسات السابقة أن :

- الدراسة الحالية حاولت تسليط الضوء على دور الإدارة في تقييم الاستمرارية، وركزت على محافظ الحسابات وكل مايتعلق به في هذا الجانب ومدى مساهمته في مراقبة استمرارية استغلال المؤسسة في المستقبل المنظور، بحكم أن دوره في إبداء رأيه حول عدالة ومصداقية الحسابات قد تعدى ذلك لإبداء رأيه حول الاستمراية في الاستغلال والنشاط.

- تناولت الدراسة الحالية على العموم المعيار الدولي للتدقيق 570 إستمرارية الاستغلال، وعلى وجه الخوص المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 570) " إستمرارية الاستغلال "، الذي صدر مؤخرا في العام المنصرم، باعتبارهما المرجع الذي يستند إليه محافظ الحاسابات أثناء أداءه لمهمته.

- الدراسة الحالية من حيث الناحية التطبيقية كانت مختلفة عن غالبية الدراسات السابقة التي لم تعتمد على أسلوب دراسة حالة، وهذا الاختلاف كان في تقييم استمرارية الاستغلال للشركة محل الدراسة واقتراح نموذج للتقرير الخاص بشأن ذلك في ظل المعيار الجزائري للتدقيق 570 " استمرارية الاستغلال ".

خلاصة الفصل الأول:

في ختام هذا الفصل ومن خلال ما تقدّم عرضه يتضح لنا أن التطور الحاصل لمهنتي المحاسبة والتدقيق عزز من وجوب فرض الاستمرارية في الاستغلال واعتبره كمبدأ جوهري للأطراف ذوي العلاقة، كما أن موضوع استمرارية الاستغلال والنشاط إضافة إلى كونه من فرضيات المحاسبة، فهو يُشكّل أهمية بالغة في حياة المؤسسة، و السهر على مراقبته من المسؤوليات الملقاة على عاتق الادارة من خلال تقييمها المستمر بخصوص قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال، وكذا على عاتق المدقّق من خلال تقدير تقييم الادارة، و الحرص على مسألة الاستمرارية في الاستغلال تطبيقا للقوانين والنصوص التنظيمية والمعايير المطلوبة، بالاعتماد على جملة من المؤشرات المالية، التشغيلية، ومؤشرات أخرى.

الفصل الثاني

تقييم استمرارية الاستغلال واقتراح نموذج للتقرير الخاص

في إطار تدقيق شركة SARL ROSABD

تمهيد :

بعد عرض الإطار النظري للدراسة والذي يهيئ الأرضية لإشكالية الدراسة عن طريق فصله الأول الذي تطرقنا فيه إلى دور محافظ الحسابات في مراقبة استمرارية الاستغلال، من خلال عرض الإطار المفاهيمي لكل من التدقيق ومحافظ الحسابات، وكذا مفهوم استمرارية الاستغلال وتسليط الضوء على معيار التقرير الخاص باستمرارية الاستغلال والمعيار الجزائري للتدقيق (NAA570)، وأيضا بيان مؤشرات قياس الاستمرارية وفق ما يتطلبه المعيار. يأتي الجانب التطبيقي والميداني للدراسة الذي سنحاول فيه إسقاط المفاهيم النظرية على الواقع، من خلال محاولة إقتراح نموذج للتقرير الخاص حول استمرارية الاستغلال للشركة محل دراسة الحالة، وذلك بعد عرض الإجراءات التي يتوجّب على محافظ الحسابات إتباعها أثناء أداء مهمة التدقيق، وخاصة في جانبها المتعلق بمراقبة استمرارية الاستغلال، وبتوجيه وتأطير ميداني من طرف الأستاذ علي صالح بن يحى الخبير المحاسب وصاحب مكتب للتدقيق، حيث قمنا على مستوى مكتبه بتدقيق نشاط شركة ذات مسوؤلية محدودة (ش.ذ.م.م رو زا بد) SARL ROSABD المتخصصة في الترقية العقارية، معتمدين في ذلك على مختلف الوثائق والمعلومات وكذا الكشوف المالية لسنة 2017، المتحصل عليها على مستوى مكتب الخبرة والتدقيق للأستاذ.

ونظرا للالتزام بالسر المهني الذي تنص عليه القوانين لاسيما أحكام المادة 715 مكرر 13 والمادة 830 من القانون التجاري، والمادة 71 من القانون 10-01، والمادة 301، 302 من قانون العقوبات، إضافة للتنظيمات المتعلقة بأخلاقيات المهنة، فإنه توجّب منا إخفاء بعض التفاصيل وتغيير اسم الشركة باسم آخر حتى نتمكن من القيام بالدراسة التطبيقية على أحسن وجه.

وعليه بناء على ما تقدم سابقا ومن أجل معالجة الجانب التطبيقي للدراسة، قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين هما:

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة.

المبحث الثاني: إعداد نموذج للتقرير الخاص باستمرارية الاستغلال.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

بهدف تعميق الفهم وتدعيم الجانب النظري وإعطائه تصورا واضحا، قمنا بإجراء تربص على مستوى مكتب الخبرة والتدقيق للأستاذ علي صالح بن يحى، للفترة الممتدة من 11 مارس 2018 إلى غاية 12 أفريل 2018، بهدف إعداد التقرير الخاص باستمرارية الاستغلال، وعليه سنحاول في هذا المبحث شرح وبيان مراحل هذه الدراسة الميدانية بدءا بوصف إجراءات تنفيذ الدراسة ثم الأدوات المستخدمة وذلك من خلال ما يلي:

المطلب الأول : إجراءات تنفيذ الدراسة

الفرع الأول : تقييم عام حول المؤسسة محل الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في ش.ذ.م.م رو زا بد SARL ROSABD المتخصصة في الترقية العقارية.

تتواجد الشركة ذات المسؤولية المحدودة ش.ذ.م.م رو زا بد SARL ROSABD على مستوى تراب ولاية سطيف بالتحديد في منطقة النشاطات، حيث أنشأة في سنة 2013 برأس مال قدره 10 000 000.00دج تضم ثلاث شركاء بنسب مساهمة متفاوتة ومسير يتولى الشؤون الإدارية، وتنشط في ولاية سطيف وحاليا لديها مشروع في ولاية الجزائر. تختص الشركة في تهيئة الأراضي والبناء حسب طلب سواء بالنسبة للقطاع العام أوالخاص، إضافة إلى نشاطات ثانوية أخرى (نقل، كراء معدات،....الخ).

تم تجهيز الشركة بآلات ذات مهارة صينية لكن بيد عاملة جزائرية تبلغ حوالي 55 عاملا إضافة إلى الطاقم الاداري، وتحقق أرقام أعمال ونتائج جد معتبرة نظرا لسمعتها ومكانتها في السوق، ولقد قامت مؤخرا برفع رأس مالها الذي يبلغ حاليا 20 000 000.00 دج، وتوسيع حجم أصولها، وزيادة عدد عمالها ليصل إلى 67 عاملا مع بداية المشروع الجديد، حيث أن ثلث العمال مصرح باسم الوكالة الوطنية للتشغيل ANEM لتستفيد من الامتيازات المتعلقة بعقد العمل المدعم، والتخفيضات بخصوص أعباء أصحاب العمل التي يمنحها الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية CNAS، بالإضافة إلى أنها تقوم بإيداع تصريحاتها على مستوى الصندوق الوطني للعطل المدفوعة الأجر والبطالة الناجمة عن سوء الأحوال الجوية لقطاعات البناء والأشغال العمومية والري CACOBATPH.

الشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

الشكل رقم 1.2 : يوضح الهيكل التنظيمي لشركة SARL ROSABD

المصدر : من إعداد الطلبة بناء على المعلومات المتحصل عليها

الفرع الثاني: مهمة تدقيق شركة SARL ROSABD

إن مهمة تدقيق شركة SARL ROSABD كانت متعلقة بالحسابات والكشوف المالية المعدة لسنة 2017 بذكر أن الحسابات المعنية مقفلة بتاريخ 31 ديسمبر 2017، استناد لمحضر الجمعية العامة المتعلق بتوقيف الحسابات المنعقد على مستوى الشركة بتاريخ 8 مارس 2018، ولقد مرت إجراءات التطبيق الميداني لهذه الدراسة بالمراحل التالية :

أولا – إسناد المهمة

إن وضع استراتيجية عامة وطرق وتوقيت لعملية التدقيق يساعد في إنجاح العمل الميداني، ويعمل على التأكد من أنه قد تم التركيز على الأمور المهمة وتوزيع وتنسيق العمل مع المساعدين بشكل ملائم، وبطريقة تكفل تحقيق مستوى مرضي من جودة التدقيق، و وفق ما يقتضيه المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 300) [1] تخطيط تدقيق الكشوف المالية، وعليه فقد أسند إلينا مدير المكتب مهمة تدقيق شركة SARL ROSABD فيما يتعلق بجانب استمراية الاستغلال.

ثانيا- الاطلاع على الملف والوثائق الضرورية

حتى يقوم محافظ الحسابات بأداء مهمته لابد أن يحصل على معلومات تدعم رأيه الفني والمحايد من خلال جمع الوثائق الضرورية وأدلة محاسبية وعناصر مقنعة باتباع الإجراءات المناسبة لذلك، وهذا بحسب ما ورد في المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 500) [2] المتعلق بجمع العناصر المقنعة، وبناءا على هذا قمنا على مستوى مكتب الخبرة والتدقيق بالاطلاع على الملف الخاص بشركة SARL ROSABD والذي تضمن ما يلي:

- الملف الدائم؛
- ملف العمل.

ثالثا- التقارير الضرورية

بناءا على موضوع الدراسة كلفنا مدير المكتب بتدقيق جانب استمرارية الاستغلال ومحاولة وضع نموذج للتقرير الخاص، على أن يقوم بالتكفل بباقي التقارير الأخرى والتي تتمثل في:

1- تقرير التعبير عن رأي حول القوائم المالية : ويضم

- التقرير العام للتعبير عن الرأي؛
- المراجعات والمعلومات الخاصة.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر رقم 150، **يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، ص 4-5.

[2] نفس المرجع السابق، ص 3.

2 - أهم التقارير الخاصة : وهي

- التقرير حول الاتفاقيات المنظمة؛
- التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس أو عشر تعويضات؛
- التقرير حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة؛
- التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية؛

المطلب الثاني : الأدوات المستخدمة

تم الإشارة في الجانب النظري إلى المؤشرات والأحداث والظروف التي يجب على محافظ الحسابات الانتباه لها والتي من الممكن أن تثير الشك و التساؤل حول مسألة استمرارية الاستغلال، حيث يجب قياسها وتقييم أثرها وعليه عمدنا إلى حساب وقياس المؤشرات الموالية في الشركة محل الدراسة:

الفرع الأول: مؤشرات ذات طبيعة مالية:

قمنا بحساب بعض النسب المالية الضرورية بالضافة إلى رأس المال العامل والخزينة كالتالي:

أولا – قياس التوازن المالي من خلال النسب المالية

والتي أدرجناها في الجدول الموالي:

الجدول رقم 1.2 : جدول يوضح حساب النسب المالية لشركة SARL ROSABD

النسبة أو المؤشر	البيان	2016	2017
نسبة التمويل الذاتي	الأموال الخاصة / الأصول الثابتة	2.44	3.77
نسبة التمويل الدائم	الأموال الدائمة / الأصول الثابتة	3.44	5.17
نسبة القابلية للسداد (نسبة الوفاء العامة)	مجموع الصول / مجموع الديون	1.77	2.11
نسبة المردودية المالية	النتيجة الصافية / الأموال الخاصة X 100	43.01%	45.91%
نسبة الاستقلالية المالية	الأموال الخاصة / مجموع الديون	0.77	1.11

المصدر : من إعداد الطلبة بناء على المعلومات المتحصل عليها من القوائم المالية الملحق رقم 1 و 2

من خلال الجدول السابق يمكن أن نستنتج ما يلي:

1- نسبة التمويل الذاتي : توضح هذه النسبة مدى اعتماد المؤسسة في تمويل استثماراتها بإمكانياتها الخاصة، و نلاحظ أن هذه النسبة أكبر من الواحد وأنها تحسنت من سنة 2016 إلى 2017، مما يدل على أن المؤسسة استطاعت تمويل أصولها الثابتة بواسطة أموالها الخاصة، وهذه الوضعية جيدة تبين أن قاعدة التوازن الهيكلي محققة.

2- نسبة التمويل الدائم : تشير هذه النسبة إلى مستوى تغطية الأصول الثابتة بالأموال الدائمة، ويمكن ملاحظة أن هذه النسبة أكبر من الواحد وقد تحسنت من سنة 2016 إلى 2017، وبالتالي فهي تعتبر كمؤشر إيجابي للمؤسسة و يمكن القول أنها استطاعت تمويل أصولها الثابة بالاموال الدائمة دون اللجوء إلى التمويل القصير الأجل.

3- نسبة القابلية للسداد (نسبة الوفاء العامة) : تقيس هذه النسبة مدى تمويل المؤسسة لأصولها من خلال الاقتراض، نلاحظ أن هذه النسبة قد من سنة 2016 إلى 2017، وهي مقبولة وهذا ينعكس على قدرة المؤسسة في تسديد ديونها، وتعبر عن ضمان لديون الغير لدى المؤسسة، ويمكن القول أن المؤسسة قادرة على تسديد التزاماتها.

4- نسبة المردودية المالية : تمثل هذه النسبة الربح المتحصل عليه مقابل كل وحدة نقدية من الأموال الخاصة، تمثل نتيجة هذه النسبة ما تقدمه الوحدة الواحدة المستثمرة من أموال المساهمين من ربح صافي، و هي من أهم النسب المالية لأنه كلما كانت هذه النسبة مرتفعة كلما زاد التأكد من قوة المؤسسة من ناحية الأداء والذي هو انعكاس لكل سياستها و قراراتها وقدرتها على الاستمرار والعكس صحيح.

5- نسبة الاستقلالية المالية : تقيس هذه النسبة درجة استقلالية المؤسسة عن دائنيها، نلاحظ أن هذه النسبة أقل من الواحد في سنة 2016 و هذا ما تشير إليه الميزانية حيث أن الشركة اعتمدت على القرض لتمويل دورة الاستغلال ولكن سرعان ما ارتفعت لتصل سنة 2017 إلى 1.11، حيث عادة ما يفضل بعض الماليون أن تكون هذه النسبة محصورة بين 1و2.

ثانيا – قياس التوازن المالي من خلال رأس المال العامل والخزينة

وهي مبينة في الجدول كما يلي:

الجدول رقم 2.2 : جدول يوضح حساب رأس المال العامل والخزينة SARL ROSABD

المؤشر	البيان	2016	2017
رأس المال العامل الاجمالي	الموارد الدائمة – الأصول غير جارية	121 844 644.63	149 664 344.33
رأس المال العامل الخاص	الأموال الخاصة – الأصول الثابتة	71 844 644.63	99 664 344.33
الخزينة الصافية	خزينة الأصول – خزينة الخصوم	32 368 219.14	7 005 779.35

المصدر : من إعداد الطلبة بناء على المعلومات المتحصل عليها من القوائم المالية الملحق رقم 1 و 2

من خلال الجدول السابق يمكن أن نستنتج ما يلي:

1- رأس المال العامل الاجمالي : يمثل الفائض المالي الناتج عن تمويل الاحتياجات المالية الدائمة باستخدام الموارد الدائمة.

2- رأس المال العامل الخاص : يبين مدى تغطية الأموال الخاصة للأصول الثابتة، في هذه الحالة يمكن القول ان المؤسسة إكتفت بتمويل أصولها الثابتة بالاموال الخاصة دون الحاجة إلى أموال أجنبية.

3- الخزينة الصافية : نلاحظ أن الشركة حققت خزينة موجبة مما يعني أن المؤسسة تمكنت من تغطية احتياجات الاستغلال دون اللجوء إلى السلفات البنكية وهو ما حقق للمؤسسة مبالغ تستطيع التصرف فيها لمواجهة التزامتها في المستقبل .

بناءا على المؤشرات المالية السابقة وغيرها، والتي يلجأ إليها محافظ الحسابات من أجل التأكد من سلامة الاستمرارية في الاستغلال، يمكننا القول أنه على العموم المؤشرات المالية لسنة 2017 لا تشكل خطرا على استمرارية الاستغلال لشركة SARL ROSABD.

للإشارة فإن النسب المستعملة في هذه الدراسة ليست الوحيدة بل توجد نسب ومؤشرات أخرى يمكن استعمالها، وإنما اكتفينا بأهم النسب.

الفرع الثاني: مؤشرات تشغيلية:

إضافة إلى المؤشرات المالية، توجد مؤشرات تشغيلية أو عملية قد تتعلق بالموارد البشرية، الموردين، الزبائن، وأخرى بخصوص المخزونات المهمة المرتبطة بنشاط شركة SARL ROSABD والتي سنوردها في مضمون التقرير الخاص لاحقا.

الفرع الثالث: مؤشرات أخرى:

والتي سنوضحها لاحقا في التقرير.

المبحث الثاني: تقييم استمرارية الاستغلال واقتراح نموذج للتقرير الخاص لشركة SARL ROSABD

إضافة إلى التقرير العام الذي قام محافظ الحسابات باعداده على مستوى المكتب وفقا لمتطلّبات معايير تقارير محافظ الحسابات وكذا المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA)، في هذا المبحث سنحاول إقتراح نموذج لتقرير محافظ الحسابات حول استمرارية الاستغلال للشركة محل الدراسة، وفق ما تتطلّبه المعايير وخاصة المعيار(NAA570)، والمعيار الخاص بالتقرير الخاص باستمرارية الاستغلال، متبعين في ذلك الخطوات التالية :

المطلب الأول : محتويات ملف شركة SARL ROSABD

على مستوى مكتب التدقيق والخبرة تمكنا من الاطلاع على ملف شركة SARL ROSABD فوجدنا أنه يتضمن كلا مما يلي :

الفرع الأول : الملف الدائم

يحتوى هذا الملف على ما يلي :

- نسخة من القانون الأساسي، نسخة من السجل التجاري، الشهادة الجبائية لإثبات الوجود (C20)، مختلف محاضر الجمعيات العامة، ملف الضمان الاجتماعي، ...الخ؛
- رسالة طلب التعيين ورسالة قبول المهمة؛
- محضر الجمعية العامة الاستثنائية للتعيين؛
- رسالة التأكيد ورسالة المهمة؛
- محضر الجمعية العامة الاستثنائية بخصوص قرار رفع رأس المال؛
- معلومات مالية ومحاسبية تخص السنوات المالية السابقة، وتقرير محافظ الحسابات السابق؛
- وثائق أخرى ضرورية لتأكيد المعلومات المالية (مثل G50، CNAS، وCACOBATH...).

الفرع الثاني : الملف الجاري

يشمل هذا الملف الوثائق الثبوتية والبيانات التالية :

- الكشوف المالية للسنة المعنية (ملحقة بالتقرير)؛
- نسخ من اليومية العامة ودفتر الجرد، إضافة إلى الدفتر الكبير، يكون ملحقا بتحليل أرصدة.
- ميزان المراجعة بعد الجرد يضم كل الحسابات المستعملة (ملحق رقم 05)؛
- ملف التثبيتات، وجداول الاهتلاكات؛
- محضر الجرد للتثبيتات؛
- محضر جرد المخزونات؛

- محضر جرد الصندوق؛
- حالة التقارب البنكي.

المطلب الثاني: عرض نموذج التقرير الخاص باستمرارية الاستغلال لشركة SARL ROSABD

سنقوم في هذا المطلب بعرض هذا التقرير وللتذكير فإن الفترة المعنية بهذا الأخير هي السنة المالية الممتدة من 2017/01/01 إلى غاية 2017/12/31، وهو يضم المحاور التالية :

المحور الأول : التقرير بخصوص المؤشرات المالية؛

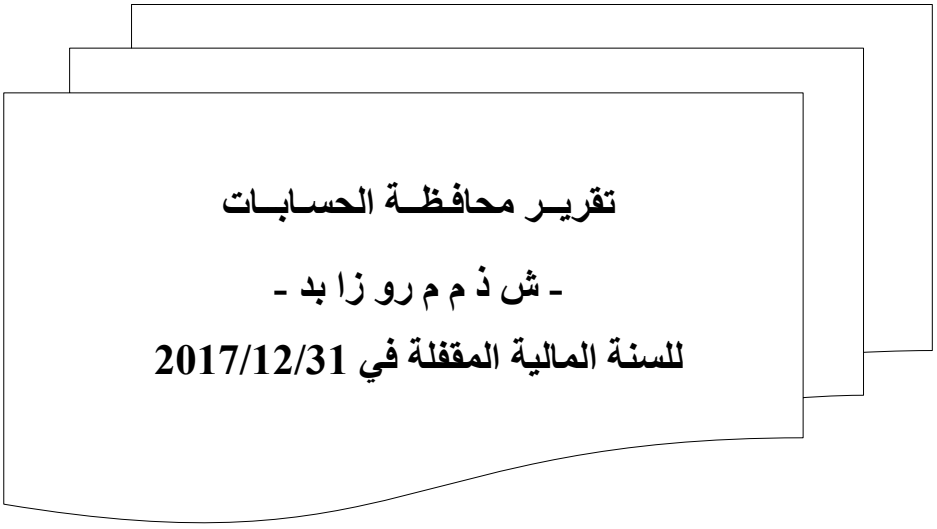
المحور الثاني : التقرير بخصوص المؤشرات التشغيلية؛

المحور الثاني : التقرير بخصوص المؤشرات الأخرى؛

مكتب التدقيق والخبرة المحاسبية

.....

رقم لاعتماد :..... - رقم التسجيل:.....



تقريـر محافظـة الحسـابـات

- ش ذ م م رو زا بد -

للسنـة المالية المقفلة في 2017/12/31

أفريل **2018**

العنوان: .....

هاتف / فاكس رقم : .....

السيد :.....

محافظ حسابات

العنوان: .....

إلى السادة أعضاء الجمعية العامة لـ ش ذ م م رو.زا.بد

الموضوع : التقرير حول إستمرارية الإستغلال

المرجع : تقرير محافظة الحسابات للسنة 2017

في إطار مهمة محافظة الحسابات لشركتكم SARL ROSABD، التي يقع مقرها في ولاية سطيف، يشرّفنا أن نوافيكم بالتقرير الخاص باستمرارية الاستغلال للسنة المالية التي تم إقفالها بتاريخ 31 ديسمبر 2017.

حيث يحتوي هذا التقرير على ثلاث محاور طبقا للقرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، وكدا المعيار (NAA570)، وتتمثل هذه المحاور في مايلي:

أولا: المؤشرات المالية؛

ثانيا: المؤشرات التشغيلية؛

ثالثا: المؤشرات الأخرى.

حتى يكون التعبير عن رأينا مدعما، قد قمنا بحساب وقياس بعض المؤشرات التي رأيناها ضرورية بناءا على المعطيات الواردة في القوائم بالضافة إلى مختلف الوثائق المالية المتحصل عليها، ممّا سمح لنا باكتشاف وجمع الأدلة التي قد تثير الشك حول مسألة استمرارية شركتكم في النشاط والاستغلال. وهذا ما سمح لنا بالوقوف على بعض النقائص والملاحظات التي سنفصلها في هذا التقرير.

إنّ مهمة التدقيق التي قمنا بها قد تمّت بالعناية اللازمة ووفقا للمعايير المطلوبة، خاصة متطلبات المعيار الجزائري للتدقيق (NAA570) التي تتوافق مع معيار التدقيق الدولي (ISA570) ممّا يمكن حسب تقديرنا أن تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأينا حول استمرارية شركتكم في الاستغلال.

غرداية يوم 12 أفريل 2018

محافظ الحسابات

بناء على أحكام المادة 676 و المادة 715 مكرر11 من الأمر رقم 75-59 المؤرّخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمّن القانون التجاري، المعدّل والتمّم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرّخ في 25 أفريل 1993، الأمر رقم96-27 المؤرّخ في 9 ديسمبر 1996، والقانون رقم 05-02 المؤرّخ في 6 فيفري 2005؛

وبناءا على لمادة 6 من القانون رقم 07-11 المؤرخ 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل؛

وبناءا على المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ 26 ماي 2008 المتعلق بتطبيق أحكام قانون النظام المحاسبي المالي؛

وبناءا على المادة 25 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

وبناءا على المرسوم التنفيذي رقم 11- 202 المؤرّخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها؛

وبناءا على القرار المؤرّخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات؛

وبناءا على المقرر 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن الدفعة الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية؛

وبناءا على المقرر 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن الدفعة الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية؛

وبناءا على المقرر 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن الدفعة الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية.

فإنه وفي إطار المهمة الموكلة إلينا وبهدف تنفيذها بالعناية المطلوبة، وتطبيقا لأحكام المادة 23 من قانون المهنة رقم 10-01، وتنفيذا لأحكام الفقرة رقم 6،8،9 والفقرة رقم 26 من المعيار الجزائري للتدقيق 570 استمرارية الاستغلال يشرفنا أن نوافيكم فيما يأتي بالتقرير الخاص حول استمرارية الاستغلال؛

بادئ ذي بدء يُؤسفنا أن نعلمكم بأننا لم نتحصل على تقييم الإدارة بخصوص قدرة الشركة على الاستمرارية، رغم مطالبتنا بذلك تنفيذا لأحكام الفقرة رقم 17 من المعيار الجزائري للتدقيق 570 استمرارية الاستغلال، لكن هذا لم يمنعنا من تأدية مهمتنا وذلك بجمع العناصر المقنعة والكافية والملائمة، ومباشرة إجراءات تدقيق إضافية من أجل التأكد من قدرة الشركة من الاستمرارية في الاستغلال والنشاط، موضحة كالآتي:

أولا- قياس المؤشرات المالية

باعتماد قواعد التحليل المالي قمنا بحساب بعض النسب والمقاييس التي رأينا من شأنها أن تدعم رأينا بخوص قدرة شركتم على الاستمرارية ملخصة في الجدول أدناه:

النسبة	البيان	2016	2017
نسبة التمويل الذاتي	الأموال الخاصة / الأصول الثابتة	2.44	3.77
نسبة التمويل الدائم	الأموال الدائمة / الأصول الثابتة	3.44	5.17
نسبة القابلية للسداد (نسبة الوفاء العامة)	مجموع الصول / مجموع الديون	1.77	2.11
نسبة المردودية المالية	النتيجة الصافية / الأموال الخاصة 100 X	43.01%	45.91%
نسبة الاستقلالية المالية	الأموال الخاصة / مجموع الديون	0.77	1.11

المقياس	البيان	2016	2017
رأس المال العامل الاجمالي	الموارد الدائمة – الأصول غير جارية	121 844 644.63	149 664 344.33
رأس المال العامل الخاص	الأموال الخاصة – الأصول الثابتة	71 844 644.63	99 664 344.33
الخزينة الصافية	خزينة الأصول – خزينة الخصوم	32 368 219.14	7 005 779.35

بناءا على ما سبق ونظرا لكون النسب والمؤشرات المذكورة أعلاه مقبولة على العموم، فقط فيما يخص نسبة الاستقلالية المالية فتجدر الإشارة أنه يفضل أن تكون هذه النسبة محصورة بين 1و2، غير هذا فإنه يشرفنا أن نبلغكم بأننا لم نلحظ وجود أي مؤشر مالي آخر يثير الشك أو يشكل خطرا على استمرارية الاستغلال لشركتكم.

ثانيا- قياس المؤشرات التشغيلية

في إطار المهمة المطلوب منا تأديتها بخصوص استمرارية الاستغلال توصلنا إلى المؤشرات التشغيلية التي يمكن أن تثير مجتمعة أو منفصلة شكا معتبرا حول مقدرة شركتكم على الاستمرار، تتمثل هذه المؤشرات في:

1- مؤشر يخص الموارد البشرية وفقدان مدراء مهمين:

- لاحظنا عدم وجود نظام داخلي محكم لشركتكم فيما يخص تنظيم الموارد البشرية، ولا وجود لأي نقابة عمالية ولا ممثل يمثل العمال، رغم أن عدد العمال معتبر نوعا ما (67 عاملا) طبقا للتنظيمات المعمول بها.

- النزاع القائم مع أحد العمال الذي يشغل منصب رئيس ورشة حيث بحسب الوثائق المتحصل عليها من محامي الشركة، فإن شركتكم قد تتحمل خسارة القضية، وبالتالي تعويض العامل بمبلغ يفوق 6 000 000.00 دج، كما أننا لاحظنا عدم تشكيل مؤونة لهذا الخطر المحتمل، وهذا يؤثر في مصداقية النتائج المحققة كما هو مبين في التقرير العام للتعبير عن الرأي.

- فقدان إطار مهم رئيس قسم إدارة المشاريع، حيث أن هذا الأخير لم يتم اسخلافه لحد الآن رغم أنه قدم استقالته مند حوالي 9 أشهر لأسباب واعتبارات شخصية لم يذكرها في الاستقالة بحسب اطلاعنا، وتجدر الإشارة أن هذا القسم الحيوي يعتبر من أهم وأبرز الأقسام على مستوى شركتكم ويديره حاليا بصفة مؤقتة موظف من نفس القسم.

يؤسفنا أن نبلغكم أن هذه المؤشرات مجتمعة أو بصفة فردية تثير شكا حول مقدرة شركتم على الاستمرارية.

2- مؤشر يخص خسارة مورد مهم مم قد يسبب نقص في التموين:

- وجود نزاع قائم مع أحد أهم الموردين الذي تتعامل معه شركتكم حيث تتراوح نسبة المشتريات من هذا المورد بـ % 88، وتبين لنا بعد الاطلاع على الوثائق (محضر تقدم الاشغال) أن النزاع كان بسبب التأخر في إنجاز المشروع المتعلق بسنة 2016، والذي كانت من بين أهم أسبابه نذرة مادة (الخزف الصحي) المستوردة من اسبانيا بسبب الاجراءات الأخيرة المتعلقة بمنع الاستراد، وهذا المشكل قد يسبب مشاكل ونزاعات مع عملائكم بطبيعة الحال كون شركتكم قد اتفقت معهم بتجهيز المساكن بمثل هذا النوع من الخزف الصحي الغير موجود حاليا في الاسواق.

مما يدعونا إلى اعتبار هذا مؤشرا يثير القلق على مقدرة شركتكم على الاستمرار ومواجهة مثل هذه الالتزامات.

أما بخصوص الموشرات الأخرى فإننا وبحسب المعلومات المتوفرة والوثائق التي تم الاطلاع عليها، لم نسجل وجود أي مؤشرات غير التي ذكرت سابقا.

ختامًا لمهمتنا، وبعد الاتمام من مهمة فحص حسابات شركة (SARL ROSABD) المقفلة بتاريخ 31 ديسمبر2017 وفقاً للمعايير المتعلّقة بالتدقيق، وانطلاقا من العناصر المقنعة والأحداث والضروف المأخوذة، وبناءا على حكمنا الشخصي فإننا نعلمكم عن وجود عدم يقين معتبر مرتتبط بالأحداث والضروف التي ذكرت في هذا التقرير مجتمعة أو بصفة فردية، والتي من شأنها أن تثير الشك حول استمرارية شركتكم في الاستغلال والنشاط في المستقبل.

غرداية يوم 12 أفريل 2018

محافظ الحسابات

خلاصة الفصل

من خلال الدراسة التطبيقية التي أجريناها لشركة SARL ROSABD وذلك استنادا إلى الوثائق والمعلومات التي تحصلنا عليها من مكتب الخبرة والتدقيق، سمحت من توظيف مختلف المعارف التي رأيناها في الجانب النظري واسقاطها على الجانب التطبيقي والتعرف أكثر على مجريات العملية في الميدان، وذلك في إطار أداء المهمة الموكلة إلينا من قبل رئيس المكتب بخصوص الحكم وإبداء الرأي فيما يتعلق بمسألة استمرارية الاستغلال للشركة محل الدراسة، وذلك عن طريق محاولة إقتراح نموذج للتقرير الخاص حول استمرارية الاستغلال وفقا لما تقتظيه المعايير المطبقة في الجزائر.

وتجدر الإشارة على أنه تم إعداد التقرير العام الذي قد تم ذكر ما يحتويه آنفا والذي لم نتطرق إليه بالتوازي مع التقرير الخاص وهذا تقيدا بموضوع دراستنا من جهة وبالمهمة الموكلة والمسندة إلينا من جهة أخرى.

الخـاتمـة

بعد اتمامنا من الدراسة النظرية والعملية لهذا الموضوع وذلك في ضوء أهم المفاهيم التي تم التطرق إليها، ودعمها بالدراسة الميدانية التي في ظلها وضعت تلك الاستنتاجات اللاحقة، يتبين لنا أن موضوع الاستمرارية في النشاط والاستغلال مسألة بالغة الأهمية يجب أن تولى بالعناية اللازمة والضرورية من قبل كل من الإدارة ومحافظ الحسابات، كل بحسب دوره والمسؤولية المنوطة إليه والملقاة على عاتقه والتي تكفل تلك العناية، لقد قمنا من خلال هذه الدراسة بتوضيح ذلك الدور وتلك المسؤولية وفقا للمعايير المطبقة في الجزائر، وخاصة المعيار الجزائري للتدقيق NAA 570 "استمرارية الاستغلال" الذي شكل موضوع بحثنا، ومن خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها لتتبع مجريات سير مهمة التدقيق في الميدان بخوص موضوع الدراسة تبين لنا مسؤولية ودور محافظ الحسابات في تقييم رأيه حول مسألة استمرارية الاستغلال للشركة، والذي كان من نتاجه التقرير الخاص الذي قمنا بمحاولة وضعه وصياغته وفقا للمعيار المطلوبة والتي صدرت مؤخرا في الجزائر، وهذا في سياق الإصلاحات التي تقوم بها الدولة الجزائرية والجهد الذي تبدله في سبيل خدمة مهنة التدقيق وتنظيمها وتطويرها لمسايرة ومواكبة الظروف والأوضاع الاقتصادية الراهنة.

لكن رغم ثقل هذه المسؤولية على الاطراف المذكورة، إلاّ أن تطبيق النصوص التنظيمية والمعايير وكذا تفعيل الإجراءات المطلوبة ميدانيا من أجل السهر على مراقبة الاستمرارية في الاستغلال والنشاط يبقى دون المستوى المطلوب، وعليه فإنه من الضروري العمل وتكثيف الجهود أكثر من أجل ضمان تنفيذ هذه المهمة، وتطبيق النصوص التنظيمية، نظرا لأهمية الموضوع وما له من أثر على حياة المؤسسة وثقة المساهمين والأطراف ذوي العلاقة والاقتصاد ككل.

أولا : نتائج الدراسة

بعد معالجتنا لمختلف جوانب الموضوع في فصليه النظري والميداني توصلنا إلى النتائج الآتية:

- ✓ لقد أكد المعيار الجزائري للتدقيق (NAA570) مسؤولية محافظ الحسابات، من خلال إجراءات التدقيق الاضافية عند اكتشاف أحداث أوظروف من شأنها تثير الشك بقدرة الشركة على الاستمرارية، ووسع من مسؤولية الادارة في ذلك، وهذا ماتوصلت إليه دراسة (د.عمر شريقي 2016)؛
- ✓ يكمن دور الادارة بخصوص مسألة استمرارية الاستغلال في التقييم الذي تقوم به، ثم يأتي دور ومسؤولية محافظ الحسابات في تقدير ذلك التقييم، وتحليل المعطيات وقياس المؤشرات ومن ثم إعداد التقرير الخاص، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية وما توصلت إليه أيضا دراسة (د.حسني الخولي 2016)؛
- ✓ إن إلتزام محافظ الحسابات بمتطلبات معيار استمرارية الاستغلال أثناء أدائه لمهمته وتقيده بمختلف التنظيمات يضفي الثقة على رأيه ويزيد من جوذة التقرير، وهذا إثبات لصحة الفرضية الثالثة؛

- ✓ يعتبر التقرير الخاص الذي يعدّه محافظ الحسابات بخصوص الاستمرارية في الاستغلال والنشاط غاية في الأهمية كونه ضمان يعتمد عليه المساهمون والأطراف ذوي العلاقة، مما يتوجب على المدقق الالتزام بالمعايير المطلوبة والتي تمت دراستها في هذه المذكرة، وهو ما يثبت صحة الفرضية الأخيرة.
- ✓ بالنسبة للمؤشرات التشغيلية التي ذكرت في التقرير الخاص باستمرارية الاستغلال للشركة محل الدراسة، فإنه إن يتم تداركها وإصلاحها في المدى القصير سوف تأثر على المؤشرات المالية المذكورة، وبالتالي ينعكس ذلك سلبا على استمرارية الشركة في المستقبل.

ثانيا: التوصيات

في ضوء ما تم طرحه من استنتاجات يمكننا صياغة التوصيات التالية:

- ☜ يتوجب على محافظ الحسابات الالتزام بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق (NAA570) والتقيد بمختلف القوانين والنصوص التنظيمية الأخرى؛
- ☜ينبغي على محافظ الحسابات أن يطالب الادارة بتقييم قدرة الشركة على الاستمرارية، كما يجب عليه تقدير ذلك التقييم من خلال جمع الأدلة المقنعة وإتباع إجراءات تدقيق إضافية بشأن ذلك؛
- ☜على محافظ الحسابات عند إعداده للتقرير الخاص أن يأخذ بعين الاعتبار جميع المؤشرات التي من شأنها تثير الشك حول استمرارية الاستغلال مجتمعة أو بصفة فردية والتي قد تم التطرق إلى أهمها في هذه المذكرة؛
- ☜ يجب على الادارة أن تجد حلولا وخطط لمواجهة الأحداث أو الظروف المكتشفة للقيام بتصحيحها أو تجنبها في المستقبل وذلك لضمان الاستمرارية في الاستغلال والنشاط.
- ☜ إجراء دورات تكوينية حول معايير التدقيق لضمان تطبيقها على أرض الواقع.

ثالثا: آفاق الدراسة

لقد أعطيت أهمية بالغة لمهنة التدقيق ولموضوع استمرارية المؤسسة في الاستغلال، و هذا ما ظهر جليا في الآونة الأخيرة من خلال إصدار مختلف المعايير والقوانين التنظيمية، ما جعلنا بعد طرحنا لهذا الموضوع أن نقترح على زملائنا الطلبة المزيد من البحث في هذا المجال، ولعلّ من بين المواضيع الجديرة بالبحث مستقبلا ما يلي:

- دور الأساليب الاحصائية والرياضية في تقييم استمرارية الاستغلال في المؤسسة؛
- دراسة أثر تطبيق لمعايير الجزائرية للتدقيق NAA في المؤسسة الاقتصادية؛
- إجراءات تدقيق الكشوف المالية في ظل المعيار الجزائري للتدقيق NAA 300؛
- مدى تقيد محافظ الحسبات بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق NAA للقيام بالتدقيق في المؤسسة الاقتصادية.

المصادر والمراجع

أولا: المصادر والمراجع باللغة العربية

I. الكتب :

1. عبد الرحمان توفيق، " منهج المهارات المالية والمحاسبية التقدمة الرقابة المالية والتدقيق الداخلي "، مركز الخبرات المهنية للإدارة، مصر، الطبعة 3، 2004.
2. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005
3. خالد أمين عبد الله،" علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية "، دار وائل للنشر، الطبعة السادسة، عمان، الأردن، 2012.
4. دحدوح حسين أحمد، القاضي حسين يوسف، " مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية "، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
5. حماد طارق عبد العال، " موسوعة معايير المراجعة شرح معايير المراجعة الدولية والامريكية والعربية "، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
6. فهمي مصطفى الشيخ، " التحليل المالي "، SME للطباعة والنشر، فلسطين، الطبعة الأولى،2008.

II. البحوث العلمية :

7. محمد الأمين مازون،" التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر "، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011.
8. غوالي محمد البشير، " مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط "، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011.

III. القرارات، القوانين والمراسيم :

9. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، بتاريخ 11 جويلية 2010.
10. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الأمر رقم 05-05 الصادر في 25 جويلية 2005، المتضمن قانون المالية التكميلي 2005، العدد 52، بتاريخ 26 جويلية 2005، المادة 12.
11. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المرسوم التنفيذي رقم 06-354 الصادر في 9 أكتوبر 2006 يحدد كيفيات تعيين محافظي الحسابات لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة، العدد 64، بتاريخ 11 أكتوبر 2006.

12. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قانون رقم 09-09 الصادر في 30 ديسمبر 2009 يتضمن قانون المالية 2009، العدد 78، بتاريخ 31 ديسمبر 2009، المادة 44.
13. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قرار 24 يونيو 2013 والمحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، قرار 12 يناير 2014 والمحدد لكيفيات تسليم هذه التقارير، العدد 24، بتاريخ 30 أفريل 2014.
14. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 27 جانفي 2011، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، العدد 07، بتاريخ 02 فيفري 2011، المادة 20.
15. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قرار 7 مارس 2017 والمحدد لكيفية سير التكوين وكدا برامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات، العدد 45، بتاريخ 30 يوليو 2017.
16. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، القانون التجاري، سنة 2007.
17. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر رقم 02، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المؤرخ في 04 فيفري 2016.
18. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر رقم 150، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016.
19. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر رقم 23، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المؤرخ في 15 مارس 2017.

IV. الدوريات العلمية المحكمة :

20. رأفت حسين الحناوي " مسؤولية وموقف المراجع وأساليبه في التقرير فيما يتعلق باستمرارية العميل في النشاط"، مجلة الإدارة العامة معهد الإدارة العامة، الرياض، العدد 48 ديسمبر1985.
21. جليلة عيدان حليحل، حسين صالح كريم، " دور اجراءات المدقق الخارجي في بيان قدرة الشركات على الاستمرارية بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي "، مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية والتدقيقية، العراق، المجلد 23 العدد 45، سبتمبر 2016.
22. حسني الخولي،" مسؤولية مراقب الحسابات عن فرض الاستمرارية "، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد 58، السعودية، 2015.
23. عمر شريقي، التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة بين مسؤولية المدقق والإدارة في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 570 "المنشأة المستمرة"، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، سطيف، العدد 19، جوان 2016.

24. ماهر الأمين، هلا يوزباشي، " إجراءات المراجعة المستخدمة في تقييم استمرارية المشروع دراسة حالة على شركة مراجعة وطنية "،مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 37، العدد 5، سوريا، 2015.

25. علي عباس كريم، " فرض الاستمرارية وإمكانية استخدام بعض المؤشرات المالية للابلاغ عن التعثر المالي في الشركات العامة دراسة تطبيقية في الشركة العامة للاسمنت الحنوبية "، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة المثنى، المجلد 6، العدد 2، العراق،2016.

26. عبدالرحمن ، عاطف عبد المجيد ، " تطوير المحتوى الاخبارى لتقرير مراجع الحسابات الخارجى مدخل تحسين الافصاح المحاسبى لشركات قطاع الاعمال المصرية، دراسه نظريه تطبيقيه"، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد 21، مصر.

27. خرابشة عبد، السعايدة منصور " تعثر بعض الشركات المساهمة العامة الأردنية، الأسباب وأساليب إعادة التأهيل "، جامعة آل البيت، المجلد 5، العدد 1، 2000.

28. المومني منذر، وزياد شويات " قدرة المدقق على اكتشاف مؤشرات الشك باستمرارية العملاء "، مجلة المنارة للبحوث والدراسات، المجلد 14، العدد 1، الأردن، 2007.

29. الاتحاد الدولي للمحاسبين، " إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة "،ج الأول، طبعة 2010.

ثانيا : المصادر والمراجع باللغة الأجنبية

30. Bernard GERMOND, Audit financier guide pour l'audit de l'information financière des entreprises, Dunod, Paris, 1991.

31. International Federation Of Automatic Control, "Handbook of international Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services" Pronouncements 2014 Edition – ISBN 978-1-60815-185-1

32. IFAC, Guide sur le contrôle qualité pour les cabinets de petite et moyenne taille, Deuxième édition, 2010.

33. LIONNEL.C & GERARD.V, Audit et control interne, Dallos, paris 1992.

ثالثا : مواقع الأنترنات

34. رمزي نزهة، " مقال للكاتب على موقع صحيفة الرأي حول تصفية الشركات "، الأردن، 10 جانفي 2018، 11:05 المتوفر على الرابط: http://alrai.com/article/10420605

35. المصف الوطني للخبراء المحاسبين/http://www.cn-onec.dz

36. الغرفة الوطنية لمحافظي الحساباتhttp://www.cn-oncc.dz/

37. https://www.mothakirat-takharoj.com

38. https://fmalaa.wordpress.com/2011/07/17/boo/

الملاحق

الملحق رقم 01: ميزانية الأصول لشركة (SARL ROSABD)

SARL ROSABD

Z A SETIF EXERCICE: **01/01/17 AU 31/12/17**

N° D'IDENTIFICATION:001219113506268

BILAN (ACTIF)					
LIBELLE	**NOTE**	**BRUT**	**AMO/PROV**	**NET**	**NET 2016**
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou r					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains					
Bâtiments		4 095 000,00	1 501 500,00	2 593 500,00	3 003 000,00
Autres immobilisations corporelles		67 578 547,01	34 254 243,59	33 324 303,42	46 824 116,79
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances ratta					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non co					
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		**71 673 547,01**	**35 755 743,59**	**35 917 803,42**	**49 827 116,79**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		199 202 496,61		199 202 496,61	186 853 056,30
Créances et emplois assimilés					
Clients		9 372 029,03		9 372 029,03	
Autres débiteurs		5 985 433,94		5 985 433,94	
Impôts et assimilés					9 881 128,45
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers					
Trésorerie		7 005 779,35		7 005 779,35	32 368 219,14
TOTAL ACTIF COURANT		**221 565 738,93**		**221 565 738,93**	**229 102 403,89**
TOTAL GENERAL ACTIF		**293 239 285,94**	**35 755 743,59**	**257 483 542,35**	**278 929 520,68**

الملحق رقم 02: ميزانية الخصوم لشركة (SARL ROSABD)

SARL ROSABD

Z A SETIF EXERCICE: **01/01/17 AU 31/12/17**

N° D'IDENTIFICATION:001219113506268

BILAN (PASSIF)			
LIBELLE	**NOTE**	**2017**	**2016**
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		20 000 000,00	10 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		53 331 202,79	1 000 000,00
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		62 250 944,96	52 331 202,79
Autres capitaux propores - Report à nouveau			58 340 558,63
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**135 582 147,75**	**121 671 761,42**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		50 000 000,00	50 000 000,00
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL II		**50 000 000,00**	**50 000 000,00**
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés			
Impôts		5 715 755,72	7 150 309,39
Autres dettes		66 185 638,88	100 107 449,87
Trésorerie passif			
TOTAL III		**71 901 394,60**	**107 257 759,26**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**257 483 542,35**	**278 929 520,68**

الملحق رقم 03: حساب النتائج لشركة (SARL ROSABD)

SARL ROSABD

Z A SETIF EXERCICE: **01/01/17 AU 31/12/17**

N° D'IDENTIFICATION:001219113506268

COMPTE DE RESULTAT/NATURE			
LIBELLE	**NOTE**	**2017**	**2016**
Ventes et produits annexes		280 860 000,00	90 860 000,00
Variation stocks produits finis et en cours		10 000 000,00	165 000 000,00
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**290 860 000,00**	**255 860 000,00**
Achats consommés		-159 490 759,26	-145 000 200,00
Services extérieurs et autres consommati		-3 987 206,00	-4 285 206,00
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-163 477 965,26**	**-149 285 406,00**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II		**127 382 034,74**	**106 574 594,00**
Charges de personnel		-27 010 138,31	-24 308 814,33
Impôts, taxes et versements assimilés		-5 617 200,00	-1 817 200,00
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**94 754 696,43**	**80 448 579,67**
Autres produits opérationnels			
Autres charges opérationnelles			
Dotations aux amortissements, provision		-13 909 313,37	-12 485 978,64
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**80 845 383,06**	**67 962 601,03**
Produits financiers			
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER			
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS		**80 845 383,06**	**67 962 601,03**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-18 594 438,10	-15 631 398,24
Impôts différés (Variations) sur résultat			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES OR		**290 860 000,00**	**255 860 000,00**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORI		**-228 609 055,04**	**-203 528 797,21**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDIN		**62 250 944,96**	**52 331 202,79**
Eléments extraordinaires (produits) (à pr			
Eléments extraordinaires (charges) (à pré			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**62 250 944,96**	**52 331 202,79**

الملحق رقم 04: جدول تدفقات الخزينة لشركة (SARL ROSABD)

SARL ROSABD

Z A SETIF EXERCICE: **01/01/17 AU 31/12/17**

N° D'IDENTIFICATION:001219113506268

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE			
LIBELLE	**NOTE**	**2017**	**2016**
Flux de trésorerie provenant des acitivités opération			
Encaissements reçus des clients		292 351 370,97	215 227 170,97
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-245 536 892,68	-202 658 800,42
Intérêts et autres frais financiers payés			
Impôts sur les résultats payés		-20 860 808,00	-22 829 098,55
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		25 953 670,29	-10 260 728,00
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires			
Flux de trésorerie net provenant des activités opéra		**25 953 670,29**	**-10 260 728,00**
Flux de trésorerie net provenant des activités d'inves			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations c			-25 749 440,00
Encaissements sur cessions d'immobilisations corpo			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations f			
Encaissements sur cessions d'immobilisations finan			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et qoute-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'inv			**-25 749 440,00**
Flux de trésorerie provenant des activités de finance			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant d'emprunts			50 000 000,00
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes ass		-51 316 110,08	
Flux de trésorerie net provenant des activités de fi		**-51 316 110,08**	**50 000 000,00**
Incidences des variations des taux de change sur liq			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		**-25 362 439,79**	**13 989 832,00**
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la		**32 368 219,14**	**18 378 387,14**
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la p		**7 005 779,35**	**32 368 219,14**
Variation de la trésorerie de la période		**-25 362 439,79**	**13 989 832,00**
Rapprochement avec le résultat comptable		**-87 613 384,75**	**-38 341 370,79**

الملحق رقم 05: ميزان المراجعة لشركة لشركة (SARL ROSABD)

SARL ROSABD

Z A SETIF

EXERCICE: **01/01/17 AU 31/12/17**

N° D'IDENTIFICATION:001219113506268

BALANCE GENERALE

COMPTE	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/01/17 AU 31/12/17		SOLDE AU 31/12/17	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
10100	CAPITAL SOCIAL	0,00	10 000 000,00	0,00	10 000 000,00	0,00	20 000 000,00
10600	RESERVES LEGALE	0,00	1 000 000,00	0,00	0,00	0,00	1 000 000,00
10620	RESERVES REGLEMENTAIRES	0,00	0,00	0,00	52 331 202,79	0,00	52 331 202,79
11014	REPORT A NOUVEAU EXERCICE 2014	0,00	7 927 114,70	7 927 114,70	0,00	0,00	0,00
11015	REPORT A NOUVEAU EXERCICE 2015	0,00	50 413 443,93	50 413 443,93	0,00	0,00	0,00
11016	REPORT A NOUVEAU EXERCICE 2016	0,00	0,00	52 331 202,79	52 331 202,79	0,00	0,00
12000	RESULTAT DE L'EXERCICE	0,00	52 331 202,79	52 331 202,79	0,00	0,00	0,00
16410	CREDITS "CPA"	0,00	50 000 000,00	0,00	0,00	0,00	50 000 000,00
1*******	**CLASSE 1- COMPTES DE CAPITA**	**0,00**	**171 671 761,42**	**163 002 964,21**	**114 662 405,58**	**0,00**	**123 331 202,79**
21310	LOCAUX ADMINISTRATIFE	4 095 000,00	0,00	0,00	0,00	4 095 000,00	0,00
21820	MATERIEL DE TRANSPORT	11 999 914,53	0,00	0,00	0,00	11 999 914,53	0,00
21825	MATERIEL DE CHARGEMENT	55 500 000,00	0,00	0,00	0,00	55 500 000,00	0,00
21850	MATERIEL DE PRODUCTION	78 632,48	0,00	0,00	0,00	78 632,48	0,00
28131	AMOR . LOCAUX COMMIRCIAUX	0,00	1 092 000,00	0,00	409 500,00	0,00	1 501 500,00
28182	AMOR . MATERIEL DE TRANSPORT	0,00	20 726 613,98	0,00	13 489 984,31	0,00	34 216 598,29
28185	AMOR.MATERIEL DE PRODUCTION	0,00	27 816,24	0,00	9 829,06	0,00	37 645,30
2*******	**CLASSE 2- COMPTES D'IMMOBIL**	**49 827 116,79**	**0,00**	**0,00**	**13 909 313,37**	**35 917 803,42**	**0,00**
31100	MATIERES PREMIERES ET FOURNITU	21 853 056,30	0,00	161 840 199,57	159 490 759,26	24 202 496,61	0,00
33500	PRODUITS EN COURS	165 000 000,00	0,00	175 000 000,00	165 000 000,00	175 000 000,00	0,00
38100	ACHAT MATIERES PREMI ET FOURNI	0,00	0,00	161 840 199,57	161 840 199,57	0,00	0,00
3*******	**CLASSE 3- COMPTES DE STOCKS**	**186 853 056,30**	**0,00**	**498 680 399,14**	**486 330 958,83**	**199 202 496,61**	**0,00**
40130	FOURNISSEURS DE STOCKS	0,00	0,00	192 589 837,49	192 589 837,49	0,00	0,00
40160	FOURNISSEURS DE SERVICES	0,00	0,00	3 987 206,00	3 987 206,00	0,00	0,00
41100	CLIENTS	0,00	0,00	334 223 400,00	324 851 370,97	9 372 029,03	0,00
41910	ACOMPTES & AVANCES CLIENTS	0,00	97 700 000,00	57 500 000,00	25 000 000,00	0,00	65 200 000,00
42100	NET A PAYER	0,00	0,00	16 792 357,69	16 792 357,69	0,00	0,00
43110	SECURITE SOCIALE 09%	0,00	109 455,56	1 384 130,07	1 394 756,43	0,00	120 081,92
43111	COTISATION CACOBAT 0.375%	0,00	4 560,65	36 422,08	58 114,85	0,00	26 253,42
43180	ORGANISMES SOCIAUX "CNAS"	0,00	316 204,94	5 211 931,32	5 424 052,77	0,00	528 326,39
43181	COTISATION CACOBATH DUE 12.585	0,00	153 055,35	2 255 270,12	2 413 191,92	0,00	310 977,15

44220	I R G 10% SUR ASSOCIES	0,00	0,00	4 834 055,86	4 834 055,86	0,00	0,00
444017	ACOMPTE IBS 2017	0,00	0,00	13 996 439,07	13 996 439,07	0,00	0,00
444116	IBS 2016 A PAYER	0,00	6 864 368,93	6 864 368,93	0,00	0,00	0,00
444117	IBS 2017 A PAYER	0,00	0,00	0,00	4 597 999,03	0,00	4 597 999,03
44510	TVA A PAYER	0,00	0,00	11 985 701,55	12 732 633,63	0,00	746 932,08
44560	TVA RECUPERABLES	0,00	0,00	30 749 637,92	30 749 637,92	0,00	0,00
44567	PRECOMPTE TVA	9 881 128,45	0,00	0,00	9 881 128,45	0,00	0,00
44570	TVA COLLECTEE	0,00	0,00	53 363 400,00	53 363 400,00	0,00	0,00
44700	TAP A PAYER	0,00	211 727,28	5 542 468,50	5 617 200,00	0,00	286 458,78
44710	I R G SUR SALAIRE A PAYER	0,00	74 213,18	917 512,00	927 664,65	0,00	84 365,83
45500	ASSOCIES.COMPTES COURANTES	0,00	1 824 173,37	51 316 110,08	43 506 502,77	5 985 433,94	0,00
4*****:**	**CLASSE 4 - COMPTES DE TIERS**	**0,00**	**97 376 630,81**	**793 550 248,68**	**752 717 549,50**	**0,00**	**56 543 931,63**
51200	BNA 482 0300000419 07	31 675 444,10	0,00	292 351 370,97	318 921 453,07	5 105 362,00	0,00
53000	CAISSE	692 775,04	0,00	18 000 000,00	16 792 357,69	1 900 417,35	0,00
58100	VIREMENT DE FONDS	0,00	0,00	18 000 000,00	18 000 000,00	0,00	0,00
5*****:**	**CLASSE 5 - COMPTES FINANCIERS**	**32 368 219,14**	**0,00**	**328 351 370,97**	**353 713 810,76**	**7 005 779,35**	**0,00**
60170	MATIERES ET FOURNITURES CONSOM	0,00	0,00	159 490 759,26	0,00	159 490 759,26	0,00
62410	TRANSPORTS DE BIENS	0,00	0,00	3 987 206,00	0,00	3 987 206,00	0,00
63110	SALAIRE DE BASE	0,00	0,00	14 472 000,00	188 171,26	14 283 828,74	0,00
63112	I . E . P	0,00	0,00	320 029,06	0,00	320 029,06	0,00
63115	NUISANCE	0,00	0,00	893 435,82	0,00	893 435,82	0,00
63130	PANIER	0,00	0,00	3 135 600,00	0,00	3 135 600,00	0,00
63148	SALAIRE UNIQUE	0,00	0,00	540 000,00	0,00	540 000,00	0,00
63510	COTISATIONS SOCIALES	0,00	0,00	5 424 052,77	0,00	5 424 052,77	0,00
63511	CHARGES PATRONAL CACOBATH	0,00	0,00	2 413 191,92	0,00	2 413 191,92	0,00
64210	TAXE SUR ACTIV.PROFESSIONNELLE	0,00	0,00	5 617 200,00	0,00	5 617 200,00	0,00
68100	DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	0,00	0,00	13 909 313,37	0,00	13 909 313,37	0,00
69500	IMPOTS SUR LES BENEFICES	0,00	0,00	18 594 438,10	0,00	18 594 438,10	0,00
6*****:**	**CLASSE 6 : COMPTES DE CHARGES**	**0,00**	**0,00**	**228 797 226,30**	**188 171,26**	**228 609 055,04**	**0,00**
70400	VENTES DE TRAVAUX	0,00	0,00	0,00	280 860 000,00	0,00	280 860 000,00
72300	VARITION DE STOCKS D'EN-COURS	0,00	0,00	165 000 000,00	175 000 000,00	0,00	10 000 000,00
7*****:**	**CLASSE 7 - COMPTES DE PRODUITS**	**0,00**	**0,00**	**165 000 000,00**	**455 860 000,00**	**0,00**	**290 860 000,00**
	TOTAL GENERAL	**300 775 950,90**	**300 775 950,90**	**2 177 382 209,30**	**2 177 382 209,30**	**521 848 340,98**	**521 848 340,98**