

# دور المدقق المالي في تطبيق الإجراءات التحليلية للتأكد من إستمرارية إستغلال المؤسسات الإقتصادية -دراسة تطبيقية لشركة الجبس ومشتقاته "SPDG" غرداية

Financial Auditor's Role In Applying Analytical Procedures To Ensure The Continuity Of The Exploitation Of Companies  
- A Case Study On SPDG Company (Plaster & Derivatives' Company Ghardaia).

الحاج أحمد فوزي

جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي - الجزائر

[faouzi-elhadjahmed@univ-eloued.dz](mailto:faouzi-elhadjahmed@univ-eloued.dz)

تاريخ النشر: 2023/06/07

مروان أولاد عبد النبي\*

مخبر الاقتصاد الحديث والتنمية المستدامة، جامعة تيسمسيلت-الجزائر

[m.ouledabdennebi@cuniv-tissemsilt.dz](mailto:m.ouledabdennebi@cuniv-tissemsilt.dz)

تاريخ القبول للنشر: 2023/04/19

تاريخ الاستلام: 2023/03/08

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على مهام التدقيق المالي في الجزائر، وبالأخص مهمة التأكد من تطبيق المؤسسة لفرضية إستمرارية الإستغلال إعتقادا على الإجراءات التحليلية في التدقيق، وذلك في إطار التقييد بمعيار التدقيق الجزائري رقم 570 "إستمرارية الإستغلال"، وبمحتوى التقرير الخاص بالإستمرارية، ولهذا الغرض تم الإعتداد على المنهج التحليلي وإجراء دراسة تطبيقية على شركة الجبس ومشتقاته غرداية "SPDG"، وتحليل تقارير المدقق المالي القانوني لهاته المؤسسة من جانب الإستمرارية، وبهذا فقد توصلت نتائج الدراسة إلى أن المدقق المالي يستند في مهامه بشكل أساسي على الإجراءات التحليلية خاصة المؤشرات والنسب المالية الدورية، كما أنه يتقيد بإعداد التقرير الخاص بالإستمرارية بما يتوافق مع المعايير والنصوص القانونية المعمول بها.  
الكلمات المفتاحية: تدقيق مالي، إستمرارية، إجراءات تحليلية، مؤشرات، تقرير.  
تصنيفات JEL: M42، M41.

**Abstract:**

This study aims to shed light on the tasks of financial auditing in Algeria, and in particular the task of ensuring that companies apply the hypothesis of continuity based on analytical procedures in auditing, within the framework of compliance with the Algerian auditing standard No. 570 "continuity of exploitation", and the content of the continuity report. The purpose was to rely on the analytical approach and conduct an applied study on the plaster and its derivatives company Ghardaia "SPDG", and analyze the reports of the legal auditor of this company from the continuity side. Thus, the results of the study concluded that the financial auditor bases his duties mainly on analytical procedures, especially periodic financial indicators and ratios, and he adheres to the preparation of the continuity report in accordance with the applicable standards and legal texts.

**Keywords:** Financial Audit; Continuity; Analytical Procedures; Indicators; Report.

**Jel Classification Codes:** M42, M41.

\* المؤلف المراسل.

## 1. مقدمة:

يعتبر المدقق المالي والمحاسبي الشخص المهني الذي له القدرة على الحكم عن مدى تعبير القوائم المالية على الواقع الفعلي لها وذلك من خلال ما يعرف بالتقرير النهائي لعملية التدقيق، ومن أجل ذلك نجد أن هناك طلبا متزايدا من مستقبلي التقرير نظرا لما يحتويه من معلومات هامة، ويتركز هذا المحتوى بصفة أساسية في التأكيد الذي يقدمه المدقق المالي بشأن مدى إمكانية إتماد الأطراف ذوي العلاقة على المعلومات الواردة في القوائم المالية للمؤسسة وتعزيزا لثقة ومصداقية الكشوف المالية، وذلك بما يندرج ضمن المهام الرئيسية المنوطة للمدقق المالي القانوني فضلا عن المصادقة على صحة وانتظامية الحسابات السنوية للمؤسسة ومدى تعبيرها الصادق عن مركزها المالي وأدائها، إضافة إلى التحقق من فرضية إستمرارية الإستغلال للمؤسسة محل التدقيق وذلك بأن يتضمن تقريره الخاص إشارة صريحة إلى إمكانية إستمرار المؤسسة أو عدم قدرتها على الإستمرار في نشاطها مستقبلا.

وبهذا فقد أصدر المشرع الجزائري مجموعة من المعايير التي يسترشد بها المدقق المالي بما يتوافق والبيئة الجزائرية لاسيما المعيار الثامن "معيار التقرير حول إستمرارية الإستغلال" الصادر عن القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، والمعياري رقم 570 "إستمرارية الإستغلال" الصادر عن المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق والتي من بينها الذي يعالج مسؤولية المدقق عند تدقيقه للكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية إستمرارية الإستغلال في إعداد الكشوف المالية، وتعزيزا لعمل المدقق المالي بهذا الجانب ولنجاح عملية التدقيق والوصول إلى نتائج دقيقة فقد أصدر بذات المقرر رقم 23 المعيار رقم 520 الخاص بالإجراءات التحليلية والمتضمنة إستخدام العلاقات الرياضية وغير الرياضية وكذا إستخدام التحليل المالي عن طريق النسب المالية تحليل الإتجاه... إلخ، للحصول على أدلة إثبات أكبر وإكتشاف الأخطاء مبكرا وخاصة العمليات الخاصة بالإستمرارية.

**1.1 إشكالية الدراسة:** إنطلاقا مما سبق ذكره يمكن طرح إشكالية الدراسة من خلال السؤال الرئيسي التالي: كيف تساهم معايير التدقيق وتقارير التدقيق الجزائرية في تعزيز مهمة التحقق من إستمرارية الإستغلال من طرف المدقق المالي القانوني بالمؤسسة محل التدقيق؟

**2.1 الأسئلة الفرعية:** من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة يتطلب الأمر الإجابة على التساؤلات الفرعية التالية:

- كيف يساهم إستخدام الإجراءات التحليلية في تحليل وضعية المؤسسة التدقيق القدرة على الإستمرار؟
- فيما تتمثل المؤشرات التي يعتمد عليها المدقق المالي للتأكد من فرضية إستمرارية إستغلال المؤسسة من عدمها؟
- ما هو الإجراء الذي يقوم به المدقق المالي عند وجود مؤشرات تفيد بعدم قدرة المؤسسة على الإستمرار؟
- كيف يتم عرض إستنتاجات المدقق المالي حول قدرة المؤسسة على الإستمرار؟

**3.1 فرضيات الدراسة:**

- إتماد المدقق المالي على مؤشرات التحليل المالي كأسلوب لإكتشاف مدى قدرة المؤسسة على الإستمرار؛
- يقوم المدقق المالي بجمع مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية بالمؤسسة قصد التحقق والتأكد من إستمرارية نشاط المؤسسة محل الدراسة من عدمه؛
- في حالة وجود شك بعدم قدرة المؤسسة محل الدراسة على الإستمرار في نشاطها يقوم المدقق المالي بإجراء الإنذار المنصوص عليه في القانون التجاري؛

- إنطلاقاً من الأدلة والقرائن التي تحصل عليها المدقق المالي عند القيام بمهامه، فإن هذا الأمر يشكل له أساساً للإستنتاج وإبداء رأيه حول قدرة المؤسسة محل الدراسة على الإستمرار.

4.1 أهمية الدراسة: تستمد هذه الدراسة أهميتها كون أنها تتناول موضوع ذو شق مالي ومحاسبي على حد سواء خاصة بعد إصدار المشرع الجزائري مجموعة من المعايير الخاصة بمهنة التدقيق، وذلك من خلال الإهتمام بتعزيز الثقة ما بين المدقق المالي والأطراف ذوي العلاقة نتيجة مصادقته على الكشوف المالية السنوية للمؤسسة جراء إستخدامه لأساليب وأدوات دقيقة أثناء تأدية مهامه، إضافة إلى إعتقاد الأطراف ذوي العلاقة على المنتج النهائي لعملية التدقيق وهو تقرير التدقيق فضلاً عن التقرير الخاص بالإستمرارية الذي يفيد بقدرة أو عدم قدرة المؤسسة على البقاء والإستمرارية في نشاطها، ما يمكن مستخدميها من إتخاذ القرارات المناسبة والملائمة .

5.1 أهداف الدراسة: تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق ما يلي :

- إلقاء الضوء على إستخدام أسلوب الإجراءات التحليلية في التدقيق لإكتشاف قدرة المؤسسة على الإستمرارية؛  
- إبراز طبيعة عمل ومسؤوليات المدقق المالي في ظل تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 الخاص بالإستمرارية الإستغلال؛

- التعرف على محتوى معيار تقرير المدقق المالي في الجزائر المتعلق بالإستمرارية الإستغلال؛

- محاولة إعداد ودراسة التقرير الخاص بالإستمرارية الإستغلال للشركة محل الدراسة، وفق التشريع المعمول به.

6.1 منهج وأدوات الدراسة: للإجابة على إشكالية الدراسة، سوف نعتد على منهجين بحثيين وفق ما تقتضيه طبيعة وعناصر الدراسة، وذلك بالإعتماد على المنهج الوصفي في الجوانب النظرية للموضوع من خلال تقديم مختلف المفاهيم والتعاريف المتعلقة بمتغيرات الدراسة، كما سنستخدم المنهج التحليلي قصد الإحاطة بكل أجزاء الموضوع التي لا تقل أهمية عن بعضها البعض، وقد تطلب الأمر في الجانب التطبيقي إستخدام منهج دراسة الحالة من خلال فحص مخرجات المؤسسة ومحاولة دراسة وإعداد التقارير الخاصة في المؤسسة محل الدراسة.

أما عن الأدوات التي سوف يتم الإعتماد عليها لإنجاز هذه الدراسة فتمثلت في: المسح المكتبي بهدف التعرف على مختلف المراجع والكتب المتداولة لموضوع الدراسة، القوانين والجرائد الرسمية، أما فيما يخص الدراسة التطبيقية فاستعملنا أداة الملاحظة والمقابلة إضافة إلى الوثائق والسجلات المحاسبية، كما تم الإعتماد على برنامج الجداول Excel 2010.

2. مفاهيم أساسية حول المدقق المالي:

سننطلق من خلال هذا المحور إلى أهم المفاهيم الخاصة بالمدقق ومهامه في إطار قيامه بالتدقيق القانوني من جهة ومعيار إستمرارية الإستغلال والتقارير المنجزة عن هذا المعيار وفق التشريع الجزائري المعمول به.

1.2. تعريف المدقق المالي:

يصطلح على المدقق المالي وفق التشريع الجزائري المعمول به بالخبير المحاسب أو محافظ الحسابات، ويقصد به المدقق الخارجي القانوني أو التعاقدية على المؤسسات، وسنتناول المفاهيم ذات صلة بهذا المفهوم.

• التعريف الأول: المدقق هو شخص أو شركة مكلفة لإجراء تدقيق على مؤسسة ما، ومن المنظور المالي هو الفحص الذي يقوم به المدقق المالي للتأكد من أن جميع التقارير دقيقة وأن المستندات خالية من الأخطاء، أو قد توجد بها تحريفات عند البيانات المالية غير صحيحة بسبب الإحتيال أو الخطأ. (CFI Team , 2020).

- **التعريف الثاني:** المدقق المالي وهو ذلك الشخص المهني المحترف، الكفاء والمستقل الذي يقوم بإختبار لجودة المعلومة المالية بغرض إبداء رأي فني محايد لغرض ما حول إحترام المعايير ومصداقية القوائم المالية والمستندات ووفق الأطر القانونية، ويتم ذلك من خلال مهمتين أساسيتين للتدقيق وهما تدقيق مالي تعاقدية: وهو تدقيق إختياري وحسب الطلب الذي تقوم إدارة المؤسسة بطلب خدمات المدقق وفق عقد يتضمن شروط مسبقة، والنوع الأخر تدقيق مالي قانوني (محافظة الحسابات): وهذا النوع إجباري على نوع محدد من المؤسسات التي تضمنها القانون صراحة لإقرار مصداقية معلوماتها المالية. (عيساوي، 2018، صفحة 18).
- **التعريف الثالث:** يعرف القانون التجاري المدقق المالي في مادته 715 مكرر 4 كما يلي: تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوظيفي وتتمثل مهمتهم الدائمة بإستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية، للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها" (القانون التجاري، 2015، صفحة 188).
- **التعريف الرابع:** المدقق المالي حسب المادة 22 من القانون المهني رقم 01-10 والتي نصت على أنه "يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وإنتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به" (الجريدة الرسمية 42، 2010 صفحة 07).
- **التعريف الخامس:** وتعرف المادة 18 من القانون رقم 01-10 بأنه يعد في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات، ويؤهل مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون لممارسة وظيفة محافظ الحسابات (الجريدة الرسمية 24، 2014، صفحة 06).
- كما أجاز المشرع الجزائري من خلال القانون المهني رقم 01-10 للمهنيين المسجلين المعتمدين (الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات) أن يقوموا بإنشاء شركات للخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات من الشكل شركات ذات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة (عمر علي، 2018، صفحة 258).
- من خلال التعاريف السابقة يتضح لنا أن المدقق المالي كل شخص يمارس مهنة التدقيق بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته، وذلك من خلال القيام بالفحص والتأكد من صحة الحسابات والقوائم المالية السنوية، للخروج برأي فني محايد حول صدق وشرعية بياناتها المالية في شكل تقرير ختامي.
- كما تجدر الإشارة إلى أن المدقق المالي في هاته الدراسة يقتصر على التدقيق القانوني الذي يقوم به محافظ الحسابات أو الخبير المحاسب على المؤسسات المحددة قانونا.

## 2.2. صفات المدقق المالي:

تعتبر صفات المدقق المالي على مجموعة الأسس المحددة في الموثيق المهنية الدولية أو المحلية التي يجب أن تتوفر في كل شخص مهني قائم بالتدقيق المالي، مهما كان إطار عمله سواء تدقيق قانوني أو تدقيق تعاقدية (شريقي، 2013، صفحة 80) ويمكن إيجازها كما في الجدول التالي:

الجدول رقم 1: صفات المدقق المالي

رقم	الصفة	التوضيح
1.	الأمانة	بذل العناية المهنية المطلوبة بكل ضمير مهني وأن يقوم بإيصال النتائج المتوصل إليها بدقة دون مجاملة أو تحريف.
2.	الحيادية والإستقلال	الإستقلال الذهني والفكري عند تأدية مهامه، والإبتعاد عن أي علاقة من شأنها أن تؤثر على حكمه المهني الخاص.
3.	الكفاءة المهنية والفنية	توفر مستوى عال من الخبرات المهنية والفنية التي تساعد على أداء عمله والإشراف على متبوعيه بجودة عالية وبما يتسق مع المواصفات التي وضعتها المنظمات المهنية.
4.	الكرامة الشخصية والمهنية	ضرورة النزاهة والمحافظة على كرامته وكرامة المهنة التي ينتهي إليها، وألا يقوم بالأعمال التي تسيء إليه وإلى المهنة.
5.	السرية	وجوب اليقظة لإمكانية الكشف غير المقصود عن بعض المعلومات السرية للغير، والمحافظة على السرية التي تخص العملاء أو أصحاب العمل المحتملين.

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على (نشوان، 2019، صفحة 353).

3.2. مهام المدقق المالي:

حسب نص المادة 23 من القانون 10-01، يكلف المدقق المالي القانوني بالمهام التالية:

- الشهادة بصحة وإنتظامية الحسابات السنوية ومطابقة نتائجها بالسنة المنصرمة؛
- فحص مطابقة صحة هذه الحسابات بالمعلومات المبينة في تقرير الذي تعده الإدارة؛
- إبداء رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من إدارة المؤسسة؛
- تقدير شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها لموكلية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- إعلام موكلية، بكل الأحداث أو العمليات التي قد تعرقل إستمرار إستغلال المؤسسة؛
- فحص قيم ووثائق المؤسسة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير؛
- المصادقة على صحة وإنتظام الحسابات المدعمة والمدمجة. (الجريدة الرسمية 42، 2010، صفحة 07).

3. مفهوم الإجراءات التحليلية في التدقيق:

يستخدم المدقق المالي الإجراءات التحليلية في التدقيق كونها من أهم وسائل الحصول على أدلة الإثبات، حتى يتمكن من تحديد العناصر التي تتطلب إختبارات إضافية أو تفصيلية.

1.3. تعريف الإجراءات التحليلية:

● **التعريف الأول:** تعرف الإجراءات التحليلية بأنها إختبار من إختبارات عملية التدقيق يستخدم من خلاله إجراء المقارنات وتحليل العلاقات، لتحديد ما إذا كانت أرصدة الحسابات والبيانات الأخرى تظهر بمقادير معقولة. (عميروش، 2018، صفحة 224).

● **التعريف الثاني:** تعرف الإجراءات التحليلية حسب معيار التدقيق الجزائري رقم 520 بأنها تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات تتضمن الإجراءات التحليلية مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابهة، وذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة وهذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية تم استحداثها لتحديد وتحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات الغير متوقعة. (المقرر رقم 23، 2017، صفحة 03).

من خلال التعاريف السابقة والمقدمة حول الإجراءات التحليلية نستخلص أن الإجراءات التحليلية هي عملية تحليل العلاقة بين المؤشرات المالية وغير المالية لنشاط المؤسسة بناء على معايير محددة مسبقا من قبل المدقق للتوصل إلى تحليل العلاقة التي تربط البيانات المتاحة والتحقق من صحتها.

### 2.3. مراحل تطبيق الإجراءات التحليلية في التدقيق:

سنقوم بعرض مراحل تطبيق الإجراءات التحليلية من طرف المدقق المالي والتي يقوم بالإستعانة بها في مختلف مراحل

مهمته، والشكل التالي يوضح ذلك:

#### الشكل رقم 1: مراحل تطبيق الإجراءات التحليلية في التدقيق

مرحلة التخطيط للمهمة: يكون الغرض من تطبيق الإجراءات التحليلية تحديد نطاق وطبيعة وتوقيت الإجراءات المستخدمة من طرف المدقق المالي، حيث أن تطبيقها خلال مرحلة التخطيط يمكن للمدقق من التعرف على العمليات غير العادية، بالإضافة إلى تقييم إمكانية احتواء الأرصدة المكونة للقوائم المالية على مخاطر جوهرية، وبناء على هذا التقييم يقرر المدقق توسيع أو تقليص الحالات المراد فحصها بالإضافة إلى أداء إجراءات إضافية، أو يقرر تطبيق الإجراءات التحليلية عند نهاية عملية التدقيق أو في مرحلة مبكرة.

مرحلة تنفيذ المهمة: يمكن تطبيق الإجراءات التحليلية خلال هذه المرحلة من تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تنتشر على مستوى القوائم المالية ككل، بالإضافة إلى تلك المخاطر التي توجد على مستوى الإثبات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، بناء على هذا التقييم يتمكن المدقق المالي من تحديد أدلة التدقيق

المرحلة النهائية للمهمة: تمكن الإجراءات التحليلية المدقق المالي من فحص صحة تقييمه لمخاطر الأخطاء الجوهرية وتحديد المناطق التي تحتاج إلى أدلة إضافية، بالإضافة إلى أن تطبيقها في هذه المرحلة يعطي للمدقق نظرة شاملة عن القوائم المالية محل التدقيق، وبالتالي تساعده على إبداء رأيه حولها.

المصدر: (عميرش، 2017، صفحة 21).

يتضح لنا من الشكل رقم (1) أن الإجراءات التحليلية في مجال التدقيق تتخذ مسارا يتشكل من ثلاث (03) مراحل رئيسية بدءا من التخطيط للمهمة وتحديد نطاقها ثم تنفيذ مهمته باستخدام الأدوات المناسبة وصولا إلى مرحلة إستخلاصه للنتائج وبلورتها في تقريره.

### 3.3. مضمون الإجراءات التحليلية للتدقيق:

تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة المقارنات التالية:

- المعلومات المقارنة للفترة السابقة؛
- النتائج المتوقعة، مثل الميزانية التقديرية أو توقعات المدقق؛
- المعلومات المتماثلة للجهة القطاعية، ومقارنة نتائج المؤسسة مع مؤسسات أخرى من نفس القطاع ومع المؤسسات ذات الأحجام المتقاربة؛
- دراسة العلاقة بين عناصر المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات العلاقة.

- دراسة العلاقات بين عناصر المعلومات المالية التي كان من المتوقع تحقيقها طبقا لتنبؤات المؤسسة على أساس الخبرة السابقة للمؤسسة. (يرقي، 2015، صفحة 98\_99).

#### 4. إستمرارية الإستغلال في التشريع الجزائري:

بعد صدور قانون مهنة المحاسبة والتدقيق 10-01، كما أصدرت الجزائر بعدها 15 معيار تتعلق بتقارير المدقق المالي (محافظ الحسابات)، وبعدها صدور 16 معيار جزائري للتدقيق، والتي قد خصصنا منها هذا المحور إلى عرض المعايير التي تناولت موضوع إستمرارية الإستغلال.

#### 1.4. معيار التقرير حول إستمرارية الاستغلال:

يتناول هذا العنصر من الدراسة معيار تقرير المدقق المالي حول إستمرارية الإستغلال المؤشرات التي على أساسها يبني المدقق رأيه حول وضعية المؤسسة.

#### ❖ الهدف من تطبيق المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بدور المدقق المالي بالنسبة إلى الإتفاقية المحاسبية القاعدية حول إستمرارية الإستغلال التي يستند عليها عند إعداد الحسابات، بما فيها التقييم الذي تم إعداده من طرف المديرية حول قدرة المؤسسة على متابعة إستغلالها أو نشاطها وكذا محتوى التقرير الخاص للمدقق المالي.

يقدر المدقق المالي عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة، صحة إستعمال الإتفاقية المحاسبية القاعدية حول إستمرارية الإستغلال لإعداد الحسابات، من طرف المؤسسة، وفق ما تنص عليه أحكام المادة 06 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 وأحكام المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي.

يحلل المدقق المالي في إطار مهمته، بعض الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدى والتي تشكل مؤشرات مؤدية للتساؤل حول إمكانية إستمرارية الإستغلال. (الجريدة الرسمية 24، 2014، صفحة 18\_19).

#### 2.4. مؤشرات فرضية إستمرارية الإستغلال:

ويمكن توضيح أهم المؤشرات التي يستدل بها للتحقق من تطبيق فرضية إستمرارية الإستغلال كما في الجدول التالي:

#### الجدول رقم 2: أهم مؤشرات فرضية إستمرارية الإستغلال

المؤشرات	التوضيح
مؤشرات ذات طبيعة مالية	رؤوس الأموال الخاصة السلبية، عدم القدرة على الدفع للدائنين عند الاستحقاق؛ قروض لأجل ثابت بلغت تاريخ استحقاقها، دون آفاق حقيقية للتجديد أو إمكانية التسديد؛ اللجوء المبالغ فيه للقروض قصيرة الأجل قصد تمويل الأصول طويلة الأجل؛ القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي والمستمر؛ النسب المالية الرئيسية غير إيجابية؛ خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبر لقيمة أصول الاستغلال؛ توقيف سياسة توزيع أرباح الأسهم.
مؤشرات ذات طبيعة عملية	مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون إستخلافهم؛ خسارة صفقة مهمة أو إعفاء، أو رخصة أو ممول رئيسي؛ نزاعات إجتماعية خطيرة؛ نقص في المواد الأولية الضرورية.
مؤشرات أخرى	عدم احترام الالتزامات المتعلقة برأس المال الاجتماعي أو التزامات قانونية أساسية أخرى؛ الإجراءات القضائية الجارية ضد المؤسسة التي يمكن أن تكون لها آثار مالية لا يمكن للكيان مواجهتها؛ يطلع على مستوى المديرية، على الوقائع أو الأحداث التي هي على دراية بها، والتي يمكن أن تتدخل لاحقا في الفترة التي شملها تقييمه، ويمكن أن تؤثر على إستمرارية الاستغلال.

المصدر: من إعداد الباحثان اعتماد على (الجريدة الرسمية 24، 2014، صفحة 18\_19).

وبناء على المؤشرات الموضحة في الجدول رقم (2) أعلاه، وعندما تحدد الوقائع أو الأحداث التي يمكن أن تؤثر على

إستمرارية الإستغلال، فإن المدقق المالي يقوم بما يلي:

- يدرس خطط عمل المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة، بهدف متابعة الاستغلال؛
- يجمع العناصر الأساسية المقدمة الكافية والملائمة لتأكيد أو لنفي وجود شك معتبر بشأن إستمرارية الاستغلال؛
- يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل.
- يتخذ إجراء الإنذار المنصوص عليه في أحكام المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري، عندما تؤكد الوقائع والأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات، بناء على حكمه الخاص، شكاً بليغاً حول إستمرارية الإستغلال، وعندما يلاحظ تأخراً معتبراً وغير إعتيادي في ضبط الحسابات السنوية، لاسيما عند تطبيق أحكام المادة 676 من القانون التجاري، فإنه يستفسر عن الأسباب التي أدت إلى ذلك. (أقاسم، 2016، صفحة 177\_178).

### 3.4. المعيار الجزائري للتدقيق -570-إستمرارية الإستغلال:

بالنظر إلى هذا المعيار، فإنه حسب فرضية إستمرارية الإستغلال، يفترض بمؤسسة ما أنها مستمرة في نشاطها في المستقبل المتوقع وبذلك يتم إعداد الكشوف المالية للإستخدام العام على أساس هذه الفرضية، بإستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة فيها نية تصفية المؤسسة أو وقف نشاطها، أو إذا لم يتاح لها أي حل بديل واقعي آخر، وعند تأكيد تطبيق هذه الفرضية يتم تسجيل الأصول والخصوم على إعتبار أن المؤسسة سوف تكون لديها القدرة على تحصيل أصولها ودفع ديونها أثناء السير العادي لأنشطته، وتنطبق هذه الفرضية أيضاً على مؤسسات القطاع العام التي لا تخضع لأحكام القانون التجاري.

#### ❖ مجال تطبيق المعيار:

يعالج هذا المعيار الإلتزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية إستمرارية الإستغلال في إعداد الكشوف المالية. (المقرر رقم 23، 2017، صفحة 3).

#### ❖ مسؤولية المدقق:

تكمن مسؤولية المدقق المالي أو القائم بعملية تدقيق الحسابات وفق هذا المعيار على القيام بـ:

- جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة من أجل تقدير صحة فرضية الإستغلال الموضوعية من طرف الإدارة أثناء إعداد وعرض الكشوف المالية؛

- إستنتاج وجود "عدم يقين" معتبر أولاً، حول قدرة المؤسسة على مواصلة إستغلالها؛

مع ذلك يجب الإشارة إلى الآثار المحتملة للحدود الملازمة لقدرة المدقق في كشف الإختلالات المعتبرة هي أكثر أهمية ندما يتلق الأمر بأحداث أو بطروف مستقبلية والتي من شأنها أن تؤدي بالمؤسسة إلى وقف الإستغلال.

كما أنه لا يستطيع المدقق أن يتنبأ بمثل هذه الأحداث أو الظروف المستقبلية، وعليه فإن عدم وجود أية ملاحظة في تقرير المدقق لعدم اليقين حول إستمرارية الإستغلال، لا يمكن إعتباره كضمان لقدرة الكيان على مواصلة إستغلاله. (المقرر رقم

23، 2017، ص 04)

الجدول رقم 3: الحالات التي تواجه المدقق المالي حول إستمرارية الإستغلال

التوضيح	الحالة
لا يقوم المدقق في هذه الحالة بتعديل تقريره وفي حالة ملائمة فرض الإستمرارية بناء على خطط الإدارة للأعمال المستقبلية، على المدقق التأكد من الإفصاح المناسب لها في الكشوف المالية وفي حالة عدم وجود إفصاح مناسب فعليه إبداء رأيا متحفظا أو رأيا عكسيا.	الحالة الأولى إعتبار فرض الإستمرارية ملائم
في هذه الحالة على المدقق دراسة فيما إذا كانت الكشوف المالية تفصح بشكل ملائم عن الظروف الأساسية التي أثارت الشك وتبين بأن هناك عدم تأكد يدل على أن المؤسسة سوف تستطيع التواصل كمؤسسة مستمرة وإذا رأى المدقق بأن هذا الإفصاح كاف فإنه يبدي رأيا غير متحفظ ويضيف فقرة تأكيدية لمشكلة الإستمرارية وفي حالة عد وجود إفصاح مناسب في الكشوف المالية يجب على المدقق إبداء رأي سلبي حلب قناعته.	الحالة الثانية عدم إزالة الشك حول فرض الإستمرارية
في هذه الحالة يقرر المدقق بأن فرض الإستمرارية المستخدم في إعداد القوائم المالية غير ملائم وفي حالة كون نتيجة الفرض غير الملائم جوهرية وشاملة بحيث تؤدي إلى جعل الكشوف المالية مضللة على المدقق إبداء رأي عكسي.	الحالة الثالثة إعتبار فرض الإستمرارية غير ملائم

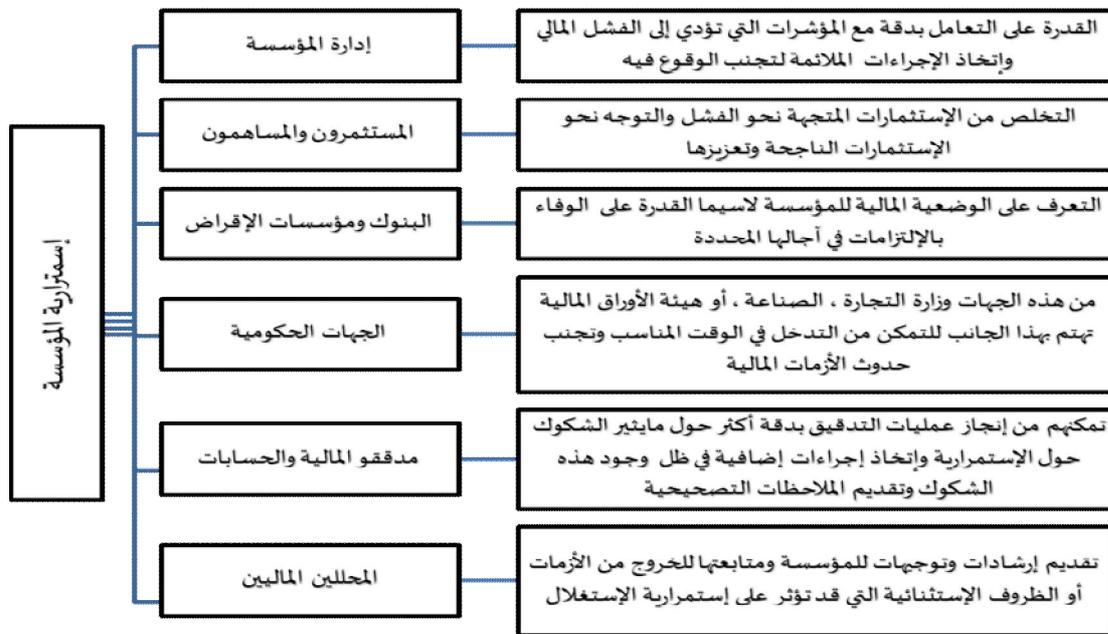
المصدر: من إعداد الباحثان إعتقادا على (سفاخلو، 2017، صفحة 95\_96).

يتبين لنا من خلال الجدول أعلاه الذي يبين لنا ثلاث (3) حالات قد يواجهها المدقق المالي عند تدقيقه الكشوف المالية للمؤسسة، فإن إفصاح هاته الكشوف للواقع الإقتصادي والمالي ومصداقيتها يشكل أساس بناء رأيه حول إستمرارية الإستغلال.

4.4. الجهات المستفيدة من إستمرارية الإستغلال:

تنشط المؤسسة ضمن بيئة منفتحة على أطراف خارجية عديدة، كما أن هاته الأخيرة تتعامل شكل دائم أو دوري مع المؤسسة، وبهذا فقد تنبع أهمية التقارير المالية المختلفة التي تعدها المؤسسة من المعلومات المتضمنة فيها، بإعتبار أن هاته الأطراف تستفيد من معلومة تقدير إمكانية إستمرار (أو عدم استمرار) المؤسسة مستقبلا، الشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم 2: الجهات المستفيدة من فرضية إستمرارية الإستغلال



المصدر: من إعداد الباحثان إعتقادا على (رحيم، 2021، صفحة 623).

## دور المدقق المالي في تطبيق الإجراءات التحليلية للتأكد من إستمرارية إستغلال المؤسسات الإقتصادية -دراسة تطبيقية لشركة الجبس ومشتقاته "SPDG" غرداية

يتضح من خلال الشكل أعلاه أن أهمية تطبيق إدارة المؤسسة لفرضية إستمرارية المؤسسة في إعدادها لكشوفها المالية تخدم فئات عديدة لاسيما بعد الإعتماد على التقرير الذي يقدمه المدقق المالي إلى الأطراف ذوي العلاقة وذلك لتلبية إحتياجاتهم المختلفة وغير المتجانسة من المعلومات والتي تختلف حسب مصالحهم وأهدافهم لإتخاذ القرارات المناسبة.

5. الإطار التطبيقي للدراسة:

سنحاول من خلال هذا الجانب من الدراسة إعداد و عرض التقرير الخاص بإستمرارية الإستغلال للمؤسسة محل الدراسة والممثلة في شركة الجبس ومشتقاته غرداية " SPDG " وهي شركة ذات أسهم مختصة بإنتاج وتسويق الجبس بكل أنواعه والتجارة في مختلف مواد البناء الأخرى، أنشئت برأسمال يقدر بـ 187.225.000,00 دج موزع على الشركاء بنسبة مساهمة كل واحد منهم، يقع مقرها بمتمليي الجديدة الطريق الوطني رقم 01 بغرداية، وستتناول الدراسة الفترة الزمنية (2019-2020)، قصد التعرف على كيفية إعداد تقرير المدقق المالي ومن ثم تحليله من أجل إستخلاص النتائج ومناقشتها.

1.5. فحص الكشوف المالية للمؤسسة:

بناء على ما قام المدقق المالي بتحديدته في برنامج العمل والأهداف التي سيتوصل إليها من التدقيق بعد تطبيقه لهذا البرنامج والفحص التحليلي إعتيادا على بعض الأدوات والوسائل التي يراها مناسبة لتحقيق الغرض المطلوب، وللتوصل إلى ذلك تم إستخدام المعلومات المتضمنة بالكشوف المالية والتأكد من مطابقة الأرصدة في نهاية الدورة.

❖ عرض الميزانية المالية لشركة الجبس ومشتقاته غرداية "SPDG": قبل القيام بعرض بدراسة وتقييم وعرض إعداد التقارير، سوف نتناول الميزانية المالية المختصرة لشركة الجبس ومشتقاته غرداية "SPDG"، لسنة 2020، وسنقوم بتحليلها، تتكون الميزانية من شقين هما جانب الأصول وجانب الخصوم وسوف نقوم بعرض الميزانية المالية المختصرة (2019-2020) كما هي موضحة من خلال الجدولين التاليين:

الجدول رقم 4: جانب الأصول بالمبالغ الصافية في 2020/12/31 الوحدة: (1) دج

البيان	2020	2019
مجموع الأصول غير الجارية	243 024 726,39	243 348 121,33
مجموع الأصول الجارية	41 988 614,08	46 680 622,64
المجموع العام للأصول	285 013 340,47	290 028 743,97

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على معطيات من المؤسسة محل الدراسة (2021).

نلاحظ من خلال الجدول رقم (4) أعلاه الذي يبين لنا الميزانية المالية المختصرة للأصول في 2020/12/31 أن المجموع العام للأصول قد إنخفض من 290 028 743,97 دج سنة 2019 إلى 285 013 340,47 دج سنة 2020، حيث إنخفضت الأصول غير الجارية من 243 348 121,33 دج سنة 2019 إلى 243 024 726,39 دج سنة 2020، أما بالنسبة للأصول الجارية فقد إنخفضت إلى 41 988 614,08 دج سنة 2020، مقارنة بـ 46 680 622,64 دج سنة 2019، وهذا الإنخفاض يعود إلى ضعف حركة ودوران المخزونات.

الجدول رقم 5: جانب الخصوم في 2020/12/31 الوحدة: (1) دج

البيان	2020	2019
مجموع رؤوس الأموال الخاصة	136 557 418,12	140 070 273,44
مجموع الخصوم غير الجارية	100 254 163,55	100 254 163,55
مجموع الخصوم الجارية	048 201 758,8	49 704 306,98
المجموع العام للخصوم	285 013 340,47	290 028 743,97

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على معطيات من المؤسسة محل الدراسة (2021).

نلاحظ من خلال جدول الميزانية المالية المختصرة للخصوم في 2020/12/31 كما هي موضحة بالجدول أعلاه أن المجموع العام للخصوم قد إنخفض من 290 028 743,97 دج سنة 2019 إلى 285 013 340,47 دج سنة 2020، حيث بلغت رؤوس الأموال الخاصة سنة 2019 ما قيمته 140 070 273,44 دج في حين بلغت 136 557 418,12 دج سنة 2020 أما الخصوم غير الجارية فقد بقيت ثابتة، حيث بلغت 100 254 163,55 دج في كلا السنتين (2019، 2020)، كما نلاحظ إنخفاض الخصوم الجارية من 49 704 306,98 دج سنة 2019 إلى 48 201 758,80 دج في سنة 2020.

## 2.5. الإجراءات التحليلية لبنود الميزانية المالية:

يستخدم المدقق المالي أساليب التحليل المالي كنوع من أنواع الإجراءات التحليلية وذلك من أجل تقديم صورة واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة وأدائها المالي خلال فترة أو فترات محددة من الزمن، لذلك سوف نعتمد أسلوب المقارنات البسيطة (التحليل المتحرك) من خلال مقارنة بعض بنود الميزانية المالية بسنة أساس لمعرفة حركة هذا البند خلال الفترة المدروسة، كما سنعتمد على بعض النسب المالية ذات دلالة بتحليل وضعية نشاط المؤسسة.

❖ تحليلات حول تطور حسابات الأصول: يتمثل دور التعليقات والتحليلات في إبراز الحركة الحاصلة في أحد حسابات الأصول، كما أنها توضح المبالغ الواردة في الحسابات عند إرفاقها بتفسيرات وملاحظات.

- الأصول غير الجارية: القيمة الإجمالية للأصول غير الجارية الظاهرة في الميزانية المالية للمؤسسة محل الدراسة والمقفلة بتاريخ 2020/12/31 بلغت 243 024 726,39 دج.

ويوضح لنا الجدول أدناه حركة تطور قيم الأصول غير الجارية خلال السنتين الأخيرتين:

### الجدول رقم 6: تطور الأصول غير الجارية خلال سنتي 2020-2019 الوحدة: (1) دج

التغير	2019	2020	البيان
0	8 166,67	8 166,67	تثبيبات معنوية
94,943 332-	234 067 035,49	233 743 640,55	تثبيبات عينية
0	9 272 919,17	9 272 919,17	تثبيبات مالية
94,943 332-	243 348 121,33	243 024 726,39	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على معطيات من المؤسسة محل الدراسة (2021).

- الأصول الجارية: بلغت القيمة الإجمالية للأصول الجارية الظاهرة في الميزانية لشركة الجبس ومشتقاته غرداية "SPDG" والمقفلة في 2020/12/31 بلغت 41 988 614,08 دج، ويمكن توضيحها أكثر كما في الجدول التالي:

### الجدول رقم 7: تطور الأصول الجارية خلال سنتي 2020-2019 الوحدة: (1) دج

التغير	2019	2020	البيان
-377 019,06	34 935 518,05	34 558 498,99	المخزونات والمنتوجات قيد الإنجاز
-5 966 212,78	8 258 729,78	2 292 517,75	المدينون الآخرون
1 651 222,53	3 486 374,81	5 137 597,34	الخزينة
-4 692 008,56	46 680 622,64	41 988 614,08	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على معطيات من المؤسسة محل الدراسة (2021).

- المخزونات: من خلال التحقق من المخزون ومقارنته مع ما ورد في الدفاتر المحاسبية يكشف عن تطابق الأرصدة وعمليات التسجيل المحاسبي لها، وفيما يلي توضيح لمخزونات المؤسسة كما في الجدول الموالي:

دور المدقق المالي في تطبيق الإجراءات التحليلية للتأكد من إستمرارية إستغلال المؤسسات الإقتصادية  
-دراسة تطبيقية لشركة الجبس ومشتقاته "SPDG" غرداية

الجدول رقم 8: تفصيل مخزونات المؤسسة في 2020/12/31 الوحدة: (1) دج

المبالغ	إسم الحساب	رقم الحساب
5 529 359,84	مواد ولوازم	38xxx
29 029 139, 15	منتجات نصف نهائية من الجبس	35xxx
34 558 498,99	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على معطيات من المؤسسة محل الدراسة (2021).

- المدينون الآخرون: إنخفض رصيد حساب المدينون الآخرون في 2020/12/31، إلى 2 292 517,75 دج، أي بنسبة نقصان تقدر بـ 72.24% مقارنة بسنة 2019.

- الخزينة: الأموال الموجودة تحت تصرف المؤسسة في 2020/12/31 أظهرت رصيد يقدر بـ 5 137 597,34 دج، أي بنسبة زيادة تقدر بـ 47.36% مقارنة بسنة 2019.

❖ تحليلات حول تطور حسابات الخصوم:

- الأموال الخاصة: أظهرت الأموال الخاصة رصيد يقدر بـ 135 588 دج، والجدول التالي يظهر تطورها خلال السنتين الأخرتين 2019، 2020.

الجدول رقم 9: تطور الأموال الخاصة للمؤسسة في 2020/12/31 الوحدة: (1) دج

التغير	2019	2020	البيان
-3 286 800,00	120 516 000	117 229 200	رأس المال الصادر
0	1 305 309,11	1 305 309,11	العلاوات والاحتياطات
-226 055,32	1 316 309,91	1 090 254,59	النتيجة الصافية
0	16 932 654,42	16 932 654,42	الترحيل من جديد
-3 512 855,32	140 070 273,44	136 557 418,12	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على معطيات من المؤسسة محل الدراسة (2021).

نلاحظ انخفاض النتيجة الصافية بمقدار 226 055,32 دج ما أثر على انخفاض الأموال الخاصة سنة 2020، وإلى

إنخفاض مستوى الإنتاج، ما يدل على تذبذب نشاط المؤسسة.

- الخصوم غير الجارية: نلاحظ أن الخصوم الجارية بقيت كما هي خلال سنتي 2019 و2020 حيث قدرت بـ 100 254 163,55 دج.

- الخصوم الجارية: بلغت الخصوم الجارية سنة 2020: 201 758 ,80 دج، أي أنها إنخفضت بنسبة 3,02% مقارنة بسنة 2019.

6. تقرير المدقق المالي حول إستمرارية الإستغلال:

بعد إتمام المدقق المالي لمهمته المتمثلة في الفحص والتحقق الذي قام به طيلة فترة المهمة للدفاتر والسجلات

المحاسبية، وبنود الكشوف المالية، وبعد حصوله عن أجوبة لتساؤلات حول أحداث أو عمليات تخص سير نشاط المؤسسة يشرع في كتابة تقرير مهمته الذي يبدي فيه رأيه وتدخلاته التي يراها مهمة وضرورية حول إستمرارية الإستغلال.

1.6. التقرير الخاص حول إستمرارية الإستغلال لسنة 2020:

التقرير الخاص حول إستمرارية الإستغلال لسنة 2020

مكتب التدقيق المالي

رقم الإعتماد : xxxxxxxxxx

رقم التسجيل : xxxxxxxxxx

العنوان : xxxxxxxxxxxxxxxx

الهاتف : xxxxxxxxxxxxxxxx

إلى السادة أعضاء الجمعية العامة في شركة الجبس ومشتقاته غرداية "SPDG"،

• بناء على أحكام المادة 676 والمادة 715 مكرر 11 من الأمر رقم 59-75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 08-93 المؤرخ في 25 أفريل 1993، الأمر رقم 27-96 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996؛

• بناء على المادة 06 من القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل؛

• بناء على المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 26 ماي 2008، المتعلق بتطبيق أحكام قانون النظام المحاسبي المالي؛

• بناء على المادة 25 من القانون رقم 01-10، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

• طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 202-11 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها؛

• بناء على القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات؛

• بناء على القرار المؤرخ في 15 مارس 2017 المتعلق بالمعايير الجزائرية للتدقيق.

فإنه ويهدف تنفيذ مهمتنا بالعبارة المطلوبة، تم الإعتماد على حساب بعض المؤشرات المالية التي رأيناها ضرورية أجل التأكد من موضوع إستمرارية الإستغلال، وهذا وفق ما جاء به المعيار الجزائري للتدقيق (NAA570)، والجدول التالي يوضح أهم تلك المؤشرات:

الجدول رقم 10: المؤشرات المالية لسنتي 2019-2020 (الوحدة (دج))

النسبة أو المؤشر	البيان	2019	2020
رأس المال العامل	الأصول الجارية - الخصوم الجارية	-3 023 684,34	6 213 144,72-
نسبة التداول	الأصول الجارية الخصوم الجارية	0,93	0,87
المردودية المالية	النتيجة الصافية 100. الأموال الخاصة	% 0,94	% 0,80
المردودية الاقتصادية	النتيجة العملياتية 100. مجموع الأصول	% 0,57	% 0,50
المردودية التجارية	النتيجة الصافية 100. رقم الأعمال	% 2,11	% 2,53
معدل الإدماج	القيمة المضافة 100. رقم الأعمال	% 69,38	% 80,36

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على معطيات من المؤسسة محل الدراسة (2021).

## دور المدقق المالي في تطبيق الإجراءات التحليلية للتأكد من إستمرارية إستغلال المؤسسات الإقتصادية -دراسة تطبيقية لشركة الجبس ومشتقاته "SPDG" غرداية

بناء على ما سبق، يؤسفنا إبلاغكم أننا لاحظنا تحقيق نتائج سلبية على المستوى قصير الأجل وذلك اعتمادا على مؤشر رأس المال العامل، حيث أن النتائج السلبية المتوصل إليها في السنتين الأخيرتين تفيد إلى أن المؤسسة غير قادرة على مواجهة إستحقاقاتها المالية قصيرة الأجل بإستخدام أصولها الجارية عند تحولها إلى سيولة، كما حققت من جهة أخرى معدلات ضعيفة جدا في المردودية المالية الإقتصادية، والتجارية، نظرا لتحقيق نتيجة استغلال ونتيجة صافية منخفضة وعليه نشير إلى ضرورة النظر في سياسة تسيير المخزونات وأجال العملاء والموردين، بإعتبار أنها تشكل خطر على إستمرارية الإستغلال على مؤسستكم .

غرداية يوم: 2021/03/20.

ختم وتوقيع المدقق المالي.

2.6. تقييم التقرير الخاص حول إستمرارية الإستغلال: بعد ما تم عرض محتوى تقرير المدقق المالي الخاص بالإستمرارية لسنة 2020 تم التوصل إلى ما يلي:

ينص القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، في الفصل المتعلق بمعيار التقرير الخاص حول استمرارية الاستغلال على أنه: «يحلل المدقق المالي في إطار مهمته، بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدى والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية إستمرارية الاستغلال لاسيما: مؤشرات ذات طبيعة مالية، مؤشرات ذات طبيعة عملية، مؤشرات أخرى".

وعليه، نلاحظ إعتقاد هذا التقرير الخاص على مؤشرات مختلفة حيث إعتد المدقق المالي في تقريره (2020) على معدلات المردودية للمؤسسة أي مدى تحقيق المؤسسة للعوائد، إلا أن هذه الأخيرة في انخفاض حيث لاحظنا تحقيق معدلات ضعيفة جدا وهو ما إحتواه التقرير المعد من طرف المدقق المالي.

أما بالنسبة للتقرير الخاص حول إستمرارية الإستغلال للسنة 2020 فقد تم الإعتداد على مؤشرات ونسب مالية والتي أظهرت تحقيق الشركة لمؤشرات سلبية وأخرى ضعيفة جدا، ما يمكن أن يؤثر على إستمرارية إستغلالها مستقبلا.

وأیضا نلاحظ إعتداد المدقق المالي في تقديمه لتقريره على القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والمرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها.

يمكن القول أن التقرير الخاص حول إستمرارية الإستغلال لسنة 2019، 2020 يستوفي المعايير المطلوبة لإنجاز التقارير، ويوضح وضعية المؤسسة محل الدراسة حول إستمرارية الإستغلال لهاته الفترة المدروسة.

7. تحليل نتائج التدقيق المالي على المؤسسة محل الدراسة:

لقد مكنتنا هاته الدراسة من إختبار الفرضيات البحثية، وتم التوصل إلى النتائج التالية:

- بالنسبة للفرضية الأولى: من خلال دراسة وتحليل محتوى القوائم المالية بإستخدام مؤشرات التوازن المالي للسنتين (2019-2020) والتي قدمت لنا نتائج معقولة حول إستمرارية الإستغلال فهي بذلك دلالة على إعتداد المدقق المالي على مؤشرات التحليل المالي كأسلوب من أساليب الإجراءات التحليلية لإكتشاف مدى قدرة المؤسسة على الإستمرار، مما يؤكد صحة الفرضية الأولى:

- بالنسبة للفرضية الثانية: وجب على المدقق المالي إعماده على بعض المؤشرات المتنوعة والمحددة وفق معيار تقرير إستمرارية الإستغلال أثناء أداء مهامه في التدقيق وإعداد التقرير الخاص، وبذلك فهو يقوم بجمع مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية بالمؤسسة قصد التحقق والتأكد من إستمرارية نشاط المؤسسة محل الدراسة من عدمه، مما يؤكد صحة الفرضية الثانية؛

- بالنسبة للفرضية الثالثة: يلتزم المدقق المالي قانونا بتبليغ موكله أو إدارة المؤسسة بالعراقيل الموجودة والأحداث التي من شأنها أن تعرقل من سير النشاط أو تؤدي إلى عدم الإستمرار، وذلك في حالة وجود شك بعدم قدرة المؤسسة على الإستمرار في نشاطها يقوم المدقق المالي بإجراء الإنذار المنصوص عليه في القانون التجاري، مما يؤكد صحة الفرضية الثالثة؛

بالنسبة للفرضية الرابعة: بعد حصول المدقق المالي على الأدلة والقرائن عند القيام بمهامه، فإن هذا الأمر يشكل له أساسا للإستنتاج وإبداء رأيه حول قدرة المؤسسة محل الدراسة على الإستمرار على شكل تقرير خاص حول إستمرارية الإستغلال وفق المعايير المهنية المحلية للتدقيق، حيث يبدي فيه المدقق رأيه وملاحظاته حول ما توصل إليه بعد تطبيقه لإختبارات التدقيق. مما يؤكد صحة الفرضية الرابعة.

#### 8. خاتمة:

لقد أتاحت لنا هذه الدراسة التعرف على الدور الذي يلعبه المدقق المالي في الجزائر، بمهمة المصادقة على الحسابات السنوية والكشوف المالية للمؤسسات الإقتصادية في إطار التدقيق الإلزامي لها، وذلك بالإستناد على التقنيات والأدوات التي تقوده إلى الوصول لأدلة الإثبات خاصة عند إعماده على الإجراءات التحليلية في التدقيق ونتائجها الدقيقة.

كما ساهم المشرع الجزائري في تطوير مهنة التدقيق والمحاسبة من خلال إصداره لمجموعة من المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) والتي من أهمها المجموعة الثالثة للمعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة في 23 مارس 2017 والتي تضمنت المعيار رقم "520" الإجراءات التحليلية والمعياري رقم "570" إستمرارية الإستغلال، فضلا عن القرار المتعلق بمعايير تقارير محافظ الحسابات الصادر في 24 جوان 2013، الذي يهدف إلى تحسين جودة التقارير التي يعدها المدقق المالي ختاماً لمهمته حيث ساهمت هذه المعايير في تعزيز عمل المدقق والتي نجدها قد تناولت متغير إستمرارية الإستغلال بكل جوانبه والحالات التي يمكن يواجهها المدقق بما فيها الإجراءات المتبعة عند كل حالة معينة بإستمرارية أو عدم القدرة على إستمرارية الإستغلال للمؤسسة؛

وقد قمنا في هذه الدراسة بمعالجة موضوع الإلتزامات والإجراءات الواجب على المدقق المالي إتخاذها في إطار تطبيق فرضية إستمرارية الإستغلال عند تدقيقه وصولاً لإعداد التقرير الخاص بالإستمرارية في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات، من خلال محاولة تطبيق هذا الموضوع على مؤسسة إقتصادية وهي شركة الجبس ومشتقاته غرداية SPDG من خلال إعداد ودراسة التقارير الخاصة لهذه المؤسسة وفق ما تتطلبه المعايير المذكورة سالفاً، وذلك بهدف إظهار ومعرفة الدور الذي يلعبه المدقق المالي في إعداد التقارير الخاص في ظل الإسترشاد وتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ولتقارير التدقيق وإستخدام الإجراءات التحليلية، ومن خلال النتائج التي تم التوصل إليها، يمكن صياغة الإقتراحات التالية:

- من أجل تحقيق تقارير ذات جودة، وجب على المدقق المالي عند تأديته لمهمته الإلتزام بالمعايير المتعلقة بالمهنة؛
- ضرورة تقييد وإلتزام المدقق المالي بما ورد في القوانين والنصوص التنظيمية والمعايير المتعلقة بمجال التدقيق؛
- ضرورة إعداد المدقق المالي لمختلف التقارير الخاصة وفق ما تقتضيه معايير تقارير محافظي الحسابات؛

## دور المدقق المالي في تطبيق الإجراءات التحليلية للتأكد من إستمرارية إستغلال المؤسسات الإقتصادية -دراسة تطبيقية لشركة الجبس ومشتقاته "SPDG" غرداية

- على الجهات الوصية لتنظيم مهنة التدقيق في الجزائر العمل على تطوير وتدريب المدققين الماليين بشكل مستمر بما يتوافق والتطورات العالمية في هذا المجال؛
- ضرورة الإلتزام من طرف مسيري إدارة المؤسسة الإقتصادية بالتوصيات والإقتراحات التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمدقق المالي للحفاظ على إستمرارية المؤسسة بفعالية.

### 9. قائمة المراجع :

1. أقاسم عمر، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، دار الكتاب العربي، الجزائر، (2016).
2. عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، (2018).
3. عيساوي نصر الدين، التدقيق المالي وفقا للمعايير الدولية للتدقيق ISA والمعايير الجزائرية للتدقيق NAA والمعايير الجزائرية لتقارير محافظ الحسابات NARCC، مؤسسة نوميديا جراف للنشر والإشهار، قسنطينة، الجزائر، (2018).
4. سفاحلو رشيد، أهمية تكيف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة (ISA) في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة (IFRS)، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف الجزائر، (2017).
5. شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة -دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، (2013).
6. عميرش إيمان، مدى إستخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي -دراسة مقارنة بين كل من فرنسا والجزائر أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، (2017).
7. رحيم سعيد، تطبيق معيار التدقيق الدولي 570 لتحقيق فرض الإستمرارية باستخدام الوظيفة التنبؤية للمعلومات المحاسبية، دراسة حالة شركة الإسمنت بسور الغزلان، مجلة البشائر الإقتصادية، 07(03)، (2021).
8. إسكندر محمود نشوان، الصفات الشخصية وتأثيرها على جودة الأحكام المهنية لمدقق الحسابات الخارجي، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال 15(3)، (2019).
9. كريم يرقى، إجراءات المراجعة التحليلية وإستخداماتها في عملية المراجعة الخارجية في الجزائر-دراسة ميدانية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، 04(02)، (2015).
10. عميرش إيمان، مدى إستخدام الإجراءات التحليلية من قبل المدقق الخارجي في عملية التدقيق الخارجي-دراسة تطبيقية لعينة من المدققين الخارجيين في فرنسا-، مجلة أبعاد إقتصادية، 08(01)، (2018).
11. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، (2015).
12. الجريدة الرسمية 42، قانون يتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، (2010).
13. الجريدة الرسمية 24، القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، (2014).
14. المقرر رقم 23، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق. (المجلس الوطني للمحاسبة)، وزارة المالية، الجزائر، (2017).
15. CFI Team. (2020). What is an Auditor?, sur: <https://corporatefinanceinstitute.com/resources/knowledge/finance/auditor/> Consulté le 16/07/2022.