



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة غرداية



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر الأكاديمي
في ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص: محاسبة

بغنوان:

دور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة الاقتصادية
- دراسة حالة شركة (SARL SOTRAS) -
للسنة المالية 2023

تحت إشراف الأستاذ:

خبيطي خضير

من إعداد الطالبة:

أولاد سعيد نسرين

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2025/06/15

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
عجيلة محمد	أستاذ	جامعة غرداية	رئيساً
خبيطي خضير	أستاذ محاضر أ	جامعة غرداية	مشرفاً ومقرراً
سعداوي فريد	أستاذ	جامعة غرداية	مناقشاً

السنة الجامعية: 2025/ 2024



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة غرداية



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر الأكاديمي
في ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص: محاسبة

بغنوان:

دور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة الاقتصادية
- دراسة حالة شركة (SARL SOTRAS) -
للسنة المالية 2023

تحت إشراف الأستاذ:

خبيطي خضير

من إعداد الطالبة:

أولاد سعيد نسرين

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2025/06/15

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
عجيلة محمد	أستاذ	جامعة غرداية	رئيساً
خبيطي خضير	أستاذ محاضر أ	جامعة غرداية	مشرفاً ومقرراً
سعداوي فريد	أستاذ	جامعة غرداية	مناقشاً

السنة الجامعية: 2025/ 2024

إهداء

بعد مسيرة دامت سنوات حملت في طيلتها الكثير من الصعوبات والمشقة والتعب، ها أنا اليوم أقف على عتبة تخرجني أقطف ثمار تعبتي وأرفع قبعتي بكل فخر، فاللهم لك الحمد قبل أن ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا لأنك وفقّنتني على إتمام هذا العمل وتحقيق حلمي

أهدي هذا النجاح إلى الذي زين اسمي بأجمل الألقاب،

إلى فخري واعتزازي -والذي رحمه الله-.

إلى من جعل الجنة تحت أقدامها واحتضني قلبها قبل يدها وسهلت لي الشدائد بدعائها لي.

القلب الحنون والشمعة التي كانت لي في الليالي المظلمة س قوتي

ونجاحي و مصباح دربي الذي وهب حياتي - والدتي -

إلى خلعي الثابت وخيرة أيامي وقرة عيني

- أخواتي وصديقاتي -.

لكل من كان عوناً وسنداً لي في هذا الطريق أهدىكم هذا الإنجاز وثمرته

نجاحي الذي لطالما تمنيت، ها أنا اليوم أتممت أول ثمراته راجية من الله

تعالى أن ينفعني بما علمني وأن يعلمني ما أجهل ويجعله حبة لي لا علي.

نيسري

شكر وعرفان

قبل كل أحد، وبعد كل أحد، الشكر للواحد الأحد، الفرد الصمد، الذي
أمدنا بالقوة والعون والسدد لإنجاز هذا العمل، وندعوه عز وجل أن يجعله
خالصاً لوجهه الكريم.

كما نتقدم بالشكر الجزيل للأستاذ المشرف

خريطي خضير

الذي لم يبخل علينا بأي معلومة أو توضيح في شتى مراحل إعداد هذه
المذكرة.

كما نتوجه بالشكر لأعضاء لجنة المناقشة، وأساتذتنا بالقسم على المجهودات
المبذولة لإيصالنا إلى ما نحن عليه.

فيسري

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على موضوع تقييم استمرارية الاستغلال، من خلال التركيز على دور التدقيق الخارجي في الكشف عن مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار، وذلك في ظل المعايير المهنية للتدقيق. كما تسعى الدراسة إلى تقديم نموذج تطبيقي يقوم مدى استمرارية الاستغلال بالاعتماد على المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA 570)، من خلال دراسة حالة شركة (SARL SOTRAS) للسنة المالية 2023.

وقد اعتمدت الدراسة على تحليل التقارير المالية للمؤسسة، بالإضافة إلى استطلاع آراء المدققين حول موضوع الدراسة، وخلصت إلى أن الرأي المهني للمدقق يُعدّ عاملاً حاسماً في بناء ثقة المتعاملين تجاه الوضع المالي للمؤسسة. كما أظهرت النتائج أن التدقيق الخارجي المتوافق مع متطلبات المعايير المهنية يُعزز من مصداقية رأي المدقق، ويساهم في الإفصاح عن الوضع الحقيقي لاستمرارية المؤسسة الاقتصادية

الكلمات المفتاحية: تدقيق خارجي – استمرارية الاستغلال – مدقق خارجي – معيار التدقيق.

Résumé

Cette étude vise à mettre en lumière la problématique de l'évaluation de la continuité d'exploitation, en se concentrant sur le rôle de l'audit externe dans la détection de la capacité de l'entreprise à poursuivre ses activités, et ce, à la lumière des normes professionnelles d'audit. Elle cherche également à proposer un modèle d'évaluation pratique de la continuité d'exploitation basé sur la norme algérienne d'audit (NAA 570), à travers une étude de cas de l'entreprise SARL SOTRAS durant l'exercice 2025.

L'étude s'appuie sur l'analyse des états financiers de l'entreprise ainsi que sur une enquête menée auprès d'un échantillon d'auditeurs sur la problématique étudiée. Les résultats ont révélé que l'opinion professionnelle de l'auditeur constitue un facteur déterminant dans la construction de la confiance des parties prenantes à l'égard de la situation financière de l'entreprise. L'étude a également mis en évidence que la conformité de l'audit externe aux exigences des normes professionnelles renforce la crédibilité de l'opinion émise et contribue à une meilleure transparence sur la continuité de l'exploitation au sein de l'entité économique.

Mots-clés: Audit externe – Continuité d'exploitation – Auditeur externe – Normes d'audit.

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
--------	---------

I	إهداء
II	كلمة شكر وعرفان
III	ملخص الدراسة
IV	قائمة المحتويات
V	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال
أ-هـ	مقدمة
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة (SARL SOTRAS)	
07	تمهيد
08	المبحث الأول: الإطار النظري لدور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة الاقتصادية
08	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق الخارجي
20	المطلب الثاني: استمرارية الاستغلال في المؤسسة الاقتصادية
28	المطلب الثالث: المسؤوليات لتقييم قدرة المؤسسة على استمرارية الاستغلال
34	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية لدور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة الاقتصادية
34	المطلب الأول: الدراسات السابقة الوطنية

38	المطلب الثاني: دراسات سابقة أجنبية
41	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: دراسة حالة بالشركة الأشغال العمومية والباطنية (SARL SOTRAS)
44	تمهيد
44	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة
44	المطلب الأول: طريقة العمل
47	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة
57	المبحث الثاني: اقتراح نموذج التقرير الخاص باستمرارية الاستغلال لمؤسسة (SARL SOTRAS)
57	المطلب الأول: محتويات ملف شركة (SARL SOTRAS)
58	المطلب الثاني: عرض نموذج التقرير الخاص باستمرارية الاستغلال لشركة (SARL SOTRAS)
63	المبحث الثالث: استطلاع آراء المدققين حول موضوع استمرارية الاستغلال
63	المطلب الأول: وصف الدراسة الميدانية (المقابلة)
64	المطلب الثاني: عرض ومناقشة نتائج المقابلة
74	خلاصة الفصل
76	الخاتمة
81	قائمة المصادر والمراجع
84	الملاحق

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)	16
02	إجراءات تقييم إستمرارية الاستغلال	27
03	مراحل إصدار التقرير	33
04	الهيكل التنظيمي لمؤسسة (SARL SOTRAS)	46

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	بطاقة فنية للمؤسسة محل الدراسة	44
02	يوضح حساب نسب السيولة لشركة (SARL MAPEINE)	48
03	يوضح حساب نسب الربحية لشركة (SARL SOTRAS)	49
04	يوضح حساب نسب المديونية لشركة SARL SOTRAS	49
05	يوضح نسب التمويل لشركة (SARL SOTRAS)	50
06	يوضح حساب رأس المال العامل والخزينة لـ (SARL SOTRAS)	51
07	يوضح متغيرات نموذج (Altman Z Score) للشركات الصناعية	52
08	البيانات الوصفية لنموذج (ALTMAN Z' Score) لمؤسسة (SARL SOTRAS) للفترة (2023-2022)	53
09	أجوبة العينة على السؤال الأول	64
10	أجوبة العينة على السؤال الثاني	64
11	أجوبة العينة حول السؤال الثالث	67
12	أجوبة العينة على السؤال الرابع	68
13	أجوبة العينة على السؤال الخامس	69
14	أجوبة العينة على السؤال السادس	70
15	أجوبة العينة على السؤال السابع	71
16	أجوبة العينة على السؤال الثامن	72
17	أجوبة العينة على السؤال التاسع	73

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
01	ميزانية الأصول لشركة (Sarl Sotras)	85
02	ميزانية الخصوم لشركة (Sarl Sotras)	86
03	جدول النتائج لشركة (Sarl Sotras) (01)	87
04	جدول النتائج لشركة (Sarl Sotras) (02)	88

قائمة الاختصارات والرموز

الرمز	الدلالة باللغة الأصلية	الدلالة باللغة العربية
SARL	Sociétés à Responsabilité Limitée	شركات ذات مسؤولية محدودة
NAA	Norme Algérienne d'Audit	المعايير الجزائرية للتدقيق
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards	المعايير المتعارف عليها في التدقيق
CNC	Conseil National de la Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
ISA	International Standards on Auditing	المعايير الدولية للتدقيق
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences	برمجة الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

مقدمة

أ) توطئة:

يحظى التدقيق الخارجي في الوقت الراهن باهتمام متزايد نظراً لدوره المحوري في دعم التنمية الاقتصادية وتعزيز الثقة في المعلومات المالية. وقد أفرزت التحولات الاقتصادية وتنامي حجم المؤسسات وتعقيد أنشطتها، حاجة ملحة إلى نظام تدقيق فعال يضمن الشفافية والمصادقية في القوائم المالية، التي تُعد مرجعاً أساسياً لمختلف الأطراف في اتخاذ القرارات.

ويُعد محافظ الحسابات جزءاً مكماً لمنظومة التدقيق الخارجي، لما يضطلع به من مهام رقابية وضبط للامتثال للمعايير المحاسبية، وهو ما دفع بالعديد من الدول، ومنها الجزائر، إلى تقنين المهنة من خلال إصلاحات محاسبية متتالية.

ولا يقتصر التدقيق الخارجي فقط على التحقق من صدق وعدالة القوائم المالية، بل يتعدى ذلك إلى تقديم مؤشرات موضوعية حول السلامة المالية للمؤسسة ومدى التزامها بالمبادئ المحاسبية والمعايير القانونية. ومن هنا، تتجلى أهمية هذا البحث في دراسة وتحليل دور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة الاقتصادية، من خلال تبيان العلاقة بين نتائج التدقيق وتقييم المخاطر، وكيف يمكن للمدقق الخارجي أن يساهم في تعزيز ثقة المستثمرين والمتعاملين مع المؤسسة.

وقد توجت هذه الجهود بإصدار الجزائر لمجموعة من معايير التدقيق بداية من سنة 2013، وتحديداً المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) التي بلغ عددها 25 معيار بحلول سنة 2025، من بينها المعيار رقم 570 المتعلق باستمرارية الاستغلال، والذي يُعد من الركائز الأساسية في تقييم مدى قدرة المؤسسة على مواصلة نشاطها. وتتمحور هذه الدراسة حول تحليل هذا المعيار واستكشاف دوره في دعم جودة التقارير المالية وضمان استمرارية المؤسسات الاقتصادية.

ب) الإشكالية:

وتأسيسا على ما تقدم يمكن صياغة الإشكالية التالية:

ما دور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة في شركة (SARL SOTRAS)؟

ومن خلال الإشكالية الرئيسية يمكننا طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- إلى أي مدى يساهم التدقيق الخارجي في الكشف عن إستمرارية المؤسسة الاقتصادية ؟
- كيف يمكن للتدقيق الخارجي الكشف عن المؤشرات التي تهدد استمرارية المؤسسة؟
- ما دور تقرير المدقق الخارجي في توجيه قرارات المستثمرين وأصحاب المصلحة بخصوص المؤسسة؟

ج) الفرضيات:

- يساهم التدقيق الخارجي بشكل فعال في تقييم مدى قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار في نشاطها.
- يساعد التدقيق الخارجي في الكشف عن مؤشرات مالية وغير مالية تهدد استمرارية المؤسسة.
- يلعب تقرير المدقق الخارجي دورا مهما في توجيه قرارات المستثمرين و أصحاب المصالح بخصوص مستقبل المؤسسة.

د) مبررات اختيار الموضوع :

■ مبررات موضوعية:

- أهمية استمرارية المؤسسة في ظل البيئة الاقتصادية المتقلبة.
- تزايد الحاجة إلى التدقيق الخارجي كأداة رقابية مستقلة وفعالة لتقييم المؤسسة.
- تعزيز ثقة المستخدمين في المعلومات المالية التي تؤثر على قراراتهم المتعلقة بالمؤسسة.
- الفراغ البحثي لموضوع التدقيق في البيئة الجزائرية ذلك ما يمنح البحث قيمة علمية مضافة.
- تماشي الموضوع مع التحديات التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية حاليا، خاصة في ظل الأزمات الاقتصادية المتكررة.

مقدمة

■ مبررات ذاتية:

- تعزيز معارف النظرية والعلمية حول مهنة التدقيق الخارجي ودوره في البيئة الاقتصادية.
- الإسهام في إثراء تجربتي الأكاديمية بموضوع ذي صلة بالرغبة وبتوجهات سوق العمل.
- التعرف على كيفية تقييم المؤسسات على الاستمرار من منظور مهني ومعايير دولية.

هـ) أهداف الدراسة:

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

- التعرف على الجوانب النظرية والتطبيقية للتدقيق الخارجي.
- دراسة مفهوم معيار استمرارية الاستغلال بشكل أوسع.
- التطرق إلى المؤشرات التي تشكك في استمرارية المؤسسة.
- محاولة إعداد نموذج تقرير للمدقق خاص باستمرارية الاستغلال في المؤسسة محل الدراسة.

و) أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في الدور الحيوي الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تعزيز مصداقية المعلومات المالية و تحقيق الشفافية داخل المؤسسات الاقتصادية، وهو ما يعد عاملا أساسيا لضمان استمراريته. وتبرز الأهمية أيضا في العلاقة بين التدقيق الخارجي واستمرارية الاستغلال، ودوره في توجيه القرارات المالية. بالإضافة أيضا إلى توضيح الإطار المهني و المعياري الذي يعتمد عليه المدقق في تقييم استمرارية النشاط.

ي) حدود الدراسة :

من أجل الإحاطة بالموضوع و الإجابة على الإشكالية والإلمام بمختلف جوانبه حددنا مجال دراستنا في:

المجال الزمني: تعتمد الدراسة على بيانات وممارسات متعلقة بفترة زمنية محددة التي تمتد من 01-01-

2023 الى 2023-12-31.

مقدمة

المجال المكاني: تم إجراء هذه الدراسة على مستوى شركة (SARL SOTRAS) باعتبارها مؤسسة اقتصادية تنشط في السوق الجزائرية، مما يسمح بفهم واقع الاستمرارية من خلال تجربة ميدانية فعلية، كما تم دعم الجانب من خلال مقابلة مع الأستاذ علي بن يحيى أحد المتخصصين في مجال التدقيق.

(ن) منهج البحث والأدوات المستخدمة:

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في جانبها النظري، من خلال تقديم مجموعة التعاريف المتعلقة بالتدقيق الخارجي واستمرارية الاستغلال، وذلك بالاستناد إلى المصادر العلمية التي تتمثل في القوانين، الجرائد الرسمية والمجلات، مذكرات الدكتوراه والدراسات العليا، بالإضافة إلى المعلومات المتحصل عليها من شبكة الانترنت.

أما في الجانب التطبيقي، فقد تم تبني منهج دراسة الحالة، من خلال تحليل واقع، مؤسسة (SARL SOTRAS) وذلك بفحص مخرجات المؤسسة و إعداد أسئلة مقابلة لبعض المدققين حول موضوع الدراسة، ثم اقتراح نموذج للتقرير الخاص باستمرارية الاستغلال في المؤسسة.

(ر) هيكل البحث:

ينقسم هيكل البحث إلى مقدمة عامة يليها فصولان ثم خاتمة للدراسة، حيث تناولنا في الفصل الأول الأدبيات النظرية والتطبيقية المتعلقة بالتدقيق الخارجي وتقييم استمرارية الاستغلال في المؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال ثلاث مباحث خصصنا الأول للأدبيات النظرية، أما المبحث الثاني تطرقنا إلى مفهوم الاستمرارية وكذا مؤشرات مراقبتها في ظل المعايير المطبقة، إلا أن في المبحث الأخير من الفصل الأول فقد تناولنا الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع.

في الفصل الثاني المتعلق بالدراسة، قمنا بمحاولة إعداد تقرير خاص بالمؤسسة محل الدراسة بإسقاط الموضوع عليها ودرسته عبر قياس وحساب مؤشرات مراقبة الاستمرارية وخلصنا باقتراح نموذج تقرير خاص

مقدمة

باستمرارية استغلال المؤسسة محل الدراسة. ومن أجل تعزيز النتائج وتدعيم العمل قمنا بإجراء مقابلات مع مدققين خارجيين عن طريق طرح أسئلة عيهم بخصوص موضوع الدراسة.

ز) صعوبات الدراسة:

مرت فترة البحث وإعداد المذكرة بجملة من الصعوبات والتي تمثلت في:

- صعوبة الحصول على المعلومات سواء من عند المؤسسات أو من عند المدققين لانشغالهم هم الأخيرين بفترة إعداد القوائم.
- ارتباطات خاصة.
- ارتباطات العمل.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية

لدور التدقيق الخارجي

في تقييم استمرارية استغلال

المؤسسة (SARL SOTRAS)

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة (SARL SOTRAS)

تمهيد:

تُعد استمرارية استغلال المؤسسة من أهم المبادئ المحاسبية التي تقوم عليها إعداد القوائم المالية، لما لها من تأثير مباشر على تقييم الأداء المالي واتخاذ القرارات الاقتصادية. ومع تعدد البيئة الاقتصادية وتزايد المخاطر التي تهدد بقاء المؤسسات، برزت الحاجة إلى آليات رقابة فعالة تساهم في التأكد من مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار، وهنا يبرز دور التدقيق الخارجي بوصفه وظيفة مستقلة وموضوعية تهدف إلى فحص وتقييم القوائم المالية وكشف المؤشرات التي قد تهدد استقرار المؤسسة واستدامتها.

وفي هذا السياق، يسعى هذا الفصل إلى تقديم الإطار النظري والتطبيقي المرتبط بموضوع الدراسة، من خلال التطرق إلى المفاهيم الأساسية لموضوع الدراسة، واستعراض أبرز الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بينهما، كما يهدف الفصل إلى توضيح الأبعاد المختلفة التي تحكم تدخل المدقق الخارجي في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية، وفقاً للمعايير المهنية والدولية المعتمدة.

المبحث الأول: الإطار النظري لدور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة الاقتصادية .

سنتطرق في هذا المبحث إلى الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي، واستمرارية استغلال المؤسسة الاقتصادية، وقد قُسم المبحث إلى ثلاث مطالب: نوجز في المطلب الأول مفاهيم عامة حول التدقيق مجملًا والتدقيق الخارجي خاصة، والمطلب الثاني سنتطرق فيه لدراسة مفهوم استمرارية الاستغلال، أما المطلب الأخير يخصص للمسؤوليات التي تقوم على تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق الخارجي:

لقد تعددت تعريفات التدقيق الخارجي وتباينت وجهات نظر الباحثين حول مهنة التدقيق الخارجي والقوانين والمعايير التي تنظمه، ولهذا سوف نتطرق في هذا المطلب لإبراز ذلك، لكن قبل هذا سنتناول باختصار الإطار المفاهيمي للتدقيق.

الفرع الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي:

قبل أن نتطرق إلى خصوصية التدقيق الخارجي، يجب أن نعرض على مفهوم التدقيق إجمالاً من خلال إبراز تعاريفه ومختلف أنواعه وتصنيفاته وبيان أهدافه.¹

أولاً: مفهوم التدقيق:

ركزت التعاريف المختلفة للتدقيق على بيان أهدافها ومجالات عملها، وسنحاول تقديم أهم التعريف للتدقيق من بينها:

¹ علي بن يحيى، التدقيق المالي والمحاسبي الإطار النظري والعملي، دار نزهة الألباب، غرداية، 2023، ص 25

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة (SARL SOTRAS)

- 1- تعريف جمعية المحاسبين الأمريكية: بأنها عملية منظمة للحصول على الأدلة والقرائن الموضوعية المتعلقة بتأكد من الأحداث والأنشطة الاقتصادية، وتحديد مدى الاتساق بين هذه التأكيدات والمعايير الموضوعية، وتوصيل نتائجها للأطراف المستخدمة لهذه المعلومات.¹
 - 2- عرف كل من (Bernard Germond) و(René Bonnault) التدقيق أنه اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي معلل عن نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة.²
 - 3- تعريف الأستاذ خالد أمين عبد الله: يقصد بتدقيق الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية للبيانات المستندات و الحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقائيا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة من تلك الفترة.³
 - 4- التدقيق هو " فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المنشأة و الحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات.⁴
- من خلال التعاريف السابقة والتي رغم اختلافها إلا أنها تؤدي إلى نفس المعنى للتدقيق، وبالتالي يمكننا استنتاج النقاط التالية:

- يقصد بتدقيق الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والدفاتر الخاصة بالشركة.

¹ علي بن يحيى، مرجع سابق، ص 26

² نفس المرجع، ص 26/25

³ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الأردن، 2012، ص 13

⁴ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة (SARL SOTRAS)

- يقوم المدقق بالفحص بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك الشركة.
 - بلورة نتائج الفحص والتدقيق وإثباتها في تقرير يقدم إلى من يهمله الأمر داخل الشركة وخارجها.
 - يتم التدقيق وفق إتباع مجموعة من المعايير والمبادئ التي تنظم مهنة التدقيق.
 - مهنة التدقيق يقوم بها شخص مهني يتمتع بالنزاهة والاستقلالية و لبيدي رأي فني ومحايد.
- ثانياً: أنواع التدقيق.

هناك أنواع متعددة من التدقيق تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية التدقيق من خلالها. ولكن مستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع واحدة. وبوجه الإجمال، يصنف التدقيق حسب وجهات النظر المختلفة إلى ما يلي:

1- من حيث نطاق عملية التدقيق:

- أ) **التدقيق الكامل:** وهنا يقوم المدقق بفحص القيود والمستندات السجلات بقصد التوصل إلى رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ككل، وقد كان هذا النوع تدقيق كاملاً تفصيلياً أي يقوم المدقق بفحص القيود وغيرها 100% يوم كانت المشاريع التي تدقق حساباتها صغيرة الحجم، عملياتها قليلة العدد.
- ب) **التدقيق الجزئي:** وهنا يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات أو البنود دون غيرها كأن يعهد إليه بتدقيق النقدية فقط، أو جرد المخازن... الخ وفي هذه الحالة لا يمكنه الخروج برأي حول القوائم المالية ككل، وإنما يقتصر تقرير المدقق على ما حدد له من مواضع.¹

¹ محمد بوتين، مرجع سابق، ص 15

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة (SARL SOTRAS)

2- التدقيق من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق:

أ) **التدقيق النهائي:** ويكلف المدقق بالقيام بمثل هذا التدقيق بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب تدقيقها وبعد إجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي. وفي ذلك ضمان بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعدها لأن الحسابات تكون قد أقيمت مسبقاً.

ب) **التدقيق المستمر:** وهنا يقوم المدقق لتدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة حيث يقوم بزيارات متعددة للمنشأة موضوع التدقيق طوال الفترة التي يدققها، ثم يقوم في نهاية العام بتدقيق الحسابات الختامية والميزانية. ومن الواضح أن هذا النوع يصلح في تدقيق المنشآت الكبيرة حيث يصعب تدقيقها عن طريق التدقيق النهائي.

3- التدقيق من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق:

أ) **التدقيق الداخلي:** حسب المعهد الفرنسي للمحاسبين والمراقبين الداخليين: " التدقيق الداخلي هو فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مديرية قصد مراقبة و تسيير المؤسسة. هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة و مستقلة عن باقي المصالح الأخرى. إن الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين، في إطار النشاط الدوري هي إذن تدقيق فيما كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة الهياكل واضحة و مناسبة " ¹

ب) **التدقيق الخارجي:** يقوم به شخص محايد ومستقل عن إدارة الشركة، هدفه الرئيسي الوصول إلى تقرير حول عدالة تمثيل الميزانية للوضع المالي للشركة، وعدالة تمثيل الحسابات الختامية لنتائج أعمالها عن الفترة المالية المعنية. و يطلق عليه بالتدقيق المستقل و الذي سيكون موضوع دراستنا. ²

¹ خالد أمين عبدا لله، علم تدقيق الحسابات، نفس المرجع السابق، ص 30/29/28/27

² بوميسة حنان، دور إجراءات التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية الاستغلال، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراة، جامعة فرحات عباس سطيف 2023، ص 09

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة (SARL SOTRAS)

4- التدقيق من حيث الإلزام القانوني:

أ) **التدقيق الإلزامي:** هو ذلك التدقيق الذي نص عليه القانون بإلزام الشركات المساهمة، والشركات ذات المسؤولية المحدودة بتعيين محافظ حسابات أو أكثر تختارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لتدقيق حسابات المؤسسة. وهذا ما أشارت إليه المواد (609-715-12) من القانون التجاري الجزائري.

ب) **التدقيق الاختياري:** يتم بناء على رغبة الملاك للشركة، و يخدم مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين.¹

ثالثا: أهداف التدقيق:

يمكن بوجه الإجمال، حصر أهداف التدقيق في نواح عدة أهمها:

- التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المؤسسة وسجلاتها، وتقرير مدى الاعتماد عليها.
- الحصول على رأيي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر السجلات.
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش.
- تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجأة للمؤسسة وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه.
- مراقبة الخطط الموضوع ومتابعة تنفيذها.
- تقييم نتائج أعمال المؤسسة بالنسبة إلى الأهداف المرسومة.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي نشاط المشروع.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة.²

¹ أ. بن صالح بوجمعة، محاضرات في التدقيق المحاسبي، المقطع 2، جامعة تبسة، 2011، ص 03.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة (SARL SOTRAS)

الفرع الثاني: ماهية التدقيق الخارجي:

تحتاج العديد من الأطراف التي تتعامل مع الشركة إلى معلومات صادقة حول نتائج أعمال الشركة من أجل اتخاذ قرارات صحيحة ودقيقة، وفي هذه النقطة يبرز دور من يقوم بمهنة التدقيق الخارجي كطرف مستقل ومحيد و ذو تأهيل علمي وعلمي لإعطاء تقرير فني حول مدى عدالة القوائم المالية للشركة محل التدقيق.

أولاً: مفهوم التدقيق الخارجي.

1- تعريف:

تعددت الجوانب التي تم من خلالها تناول تعريف للتدقيق الخارجي نأتي على أهمها فيما يلي:
عرفه الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) "على أنه إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالقرارات الاقتصادية وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه القرارات بمقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين".¹

يعرف التدقيق الخارجي بأنه: "فحص دوري يتم بواسطة طرف مستقل عن إدارة المنشأة لتحديد مدى صدق وشفافية القوائم المالية، وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمعايير المهنية".

كما عرفته الهيئة الفرنسية للخبراء المحاسبين المعتمدين بأنه "فحص من قبل مهني مستقل لإبداء رأي حول انتظام ومصادقية المعلومات المالية و جداول حسابات النتائج الخاصة بالمنشأة".²

وبعد سرد هذه التعاريف يمكن صياغة تعريف شامل للتدقيق الخارجي: "هو عملية فحص ممنهجة، تنفذ من طرف شخص مهني مستقل يتمتع بالاحترافية، بهدف التحقق من صحة ومصادقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المنشأة بحيث يصدر المدقق رأياً مهنيًا مدعوماً بأدلة وإثباتات تعرض في تقريره النهائي".³

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، المرجع السابق، ص 14

¹ بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه - جامعة الجزائر 3، 2011، ص 22.

² Revue algérienne d'économie et gestion vol 15-n 02-2021.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة (SARL SOTRAS)

2- خصائص التدقيق الخارجي:

يتصف التدقيق الخارجي بمجموعة من الخصائص تميزه عن بقية الأنواع الأخرى للتدقيق نوجزها فيما يلي:

أ) **عملية هادفة:** يهدف التدقيق الخارجي إلى توفير ضمان مستقل وموضوعي لمستخدمي القوائم المالية الخارجيين، مثل المستثمرين والدائنين، حول مدى صدق وعدالة المعلومات المالية المقدمة من قبل إدارة المؤسسة. نظراً لأن هذه الأطراف لا تمتلك صلاحيات مباشرة للحصول على المعلومات الداخلية، فإنها تعتمد بشكل كبير على القوائم المالية المنشورة لتقييم الأداء واتخاذ القرارات. وفي ظل احتمال تعارض المصالح بين الإدارة والمستخدمين الخارجيين، قد تسعى الإدارة إلى تقديم معلومات مضللة. لذا، يُعتبر المدقق الخارجي جهة محايدة ومؤهلة للتحقق من مصداقية هذه القوائم، مما يعزز الثقة والشفافية في المعلومات المالية المتاحة للأطراف الخارجية.¹

أ) **عملية منظمة:** يُمارس التدقيق الخارجي ضمن إطار منهجي منظم، يستند إلى قوانين ومبادئ مهنية محددة. في الجزائر، يُنظم القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، موفراً إطاراً قانونياً شاملاً يحدد شروط الممارسة، الاعتماد، والالتزامات المهنية، مما يضمن استقلالية ونزاهة عمليات التدقيق.

ج) **استقلالية المدقق:** استقلال محافظ الحسابات تمكنه من تقديم رأي محايد وموثوق لمستخدمي القوائم المالية الذين يفتقرون للحصول المباشر على المعلومات.

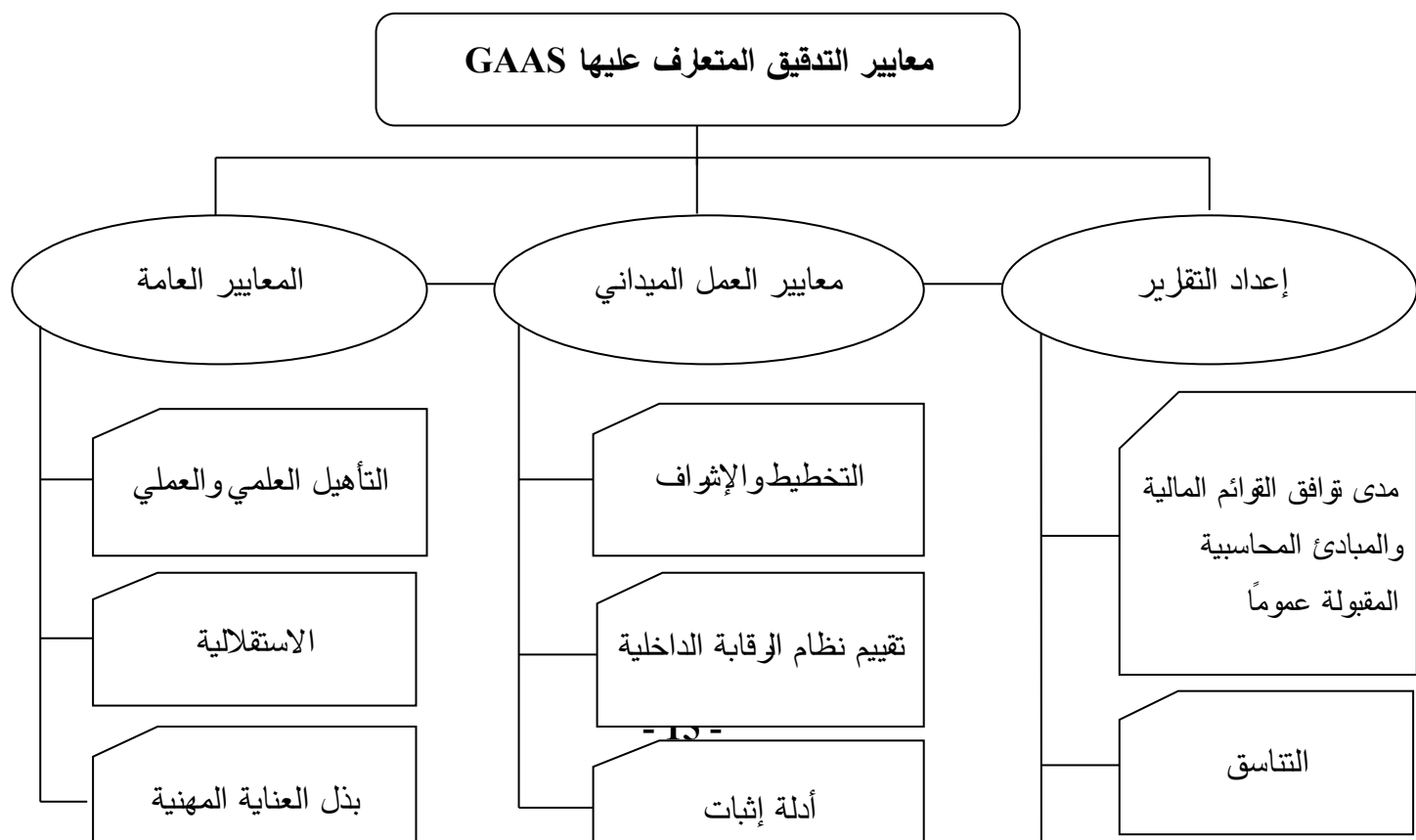
³ نقاز نور الهدى، التدقيق الخارجي ودوره في تعزيز تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، أطروحة دكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2021، ص 197.

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، المرجع السابق، ص 15

د) عملية اتصال متكاملة: يعتمد التدقيق الخارجي على منهجية منظمة لتقييم مصداقية القوائم المالية، ويختتم بتقرير مهني يعكس نتائج الفحص وتوصيات المدقق، في تكامل تام مع مهام محافظ الحسابات لضمان شمولية التقييم.

ثانياً: معايير التدقيق الخارجي

الشكل رقم (01): معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)



الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة (SARL SOTRAS)

المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على: محي الدين عبد الرزاق أحمد، الأصول مراجعة الحسابات (02)، دار الإعمار العلمي، عمان الأردن، 2017، ص 289

الفرع الثالث: المدقق الخارجي، مهامه ومسؤولياته

أولاً: مفهوم المدقق الخارجي

جاء القانون 10-01 من أجل أن يحدد الطريق الذي يمكن أن ينتهجه المدقق أثناء ممارسته للمهنة من خلال تبين شروطها و كيفية ممارستها.

1- تعريف:

"يعد المدقق الخارجي كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".¹

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون 01/10 المؤرخ في 2010/06/29، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، بتاريخ: 2010/07/11، المادة 22، ص 07.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة (SARL SOTRAS)

وعُرف أيضا: " يتم أداء التدقيق الخارجي من خلال محاسب معتمد ومستقل عن الوحدة الاقتصادية التي يدقق تأكيداتها أو بياناتها، ويعمل المدققون المستقلون لدى عملاء (شركة أو مجلس إدارة أو وكالة أو شخص آخر أو مجموعة معينة) الذي يحتفظ بالمراجع و يدفع أتعابه، أي أن عملية التدقيق تتم على أسس تعاقدية، ورغم أن المدققين المستقلين يمكنهم القيام بجميع أنواع التدقيق، إلا أن معظم عملهم يتركز في تدقيق القوائم المالية، وتجدر الإشارة إلى أنه يطلق عليهم مسميات مختلفة مثل المدقق الخارجي، والمدقق المستقل، والمحاسب القانوني.

2- مهامه:

يقوم لمدقق الخارجي بعدة مهام مذكورة في القانون 10-01 و تتمثل فيما يلي:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات الشركات والهيئات.¹
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- ينبغي على المدقق الخارجي أن يقيم ما إذا كان هناك شك جوهري بخصوص قدرة الكيان على الاستمرار كمشروع مستمر لفترة معقولة من الوقت لا تتجاوز عاما واحدا من تاريخ تدقيق القوائم المالية (أي تاريخ

¹ مرجع نفسه، ص 07.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة (SARL SOTRAS)

الميزانية). ومع ذلك فالمدقق ليس مطالبا بتصميم إجراءات تدقيق خصيصا للتعرف على الظروف التي تشير إلى وجود مشكلة.

- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو يطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

ثانيا: مسؤوليات المدقق الخارجي:

للمدقق الخارجي مسؤوليات أثناء ممارسة مهامهم نذكر منها:

- **المسؤولية المدنية :** حسب المادة 63 من القانون 01-10 "يعد محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه،¹ و يعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه 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 بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها. و في حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة".

- **المسؤولية الجزائية:** حسب المادة 62 من القانون 01-10 " يتحمل الخبير، المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني " أي هي المسؤولية الجزائية التي تترتب عن المدقق الخارجي أثناء أداء مهامه، وتتمثل في أغلب الحالات في قيام المدقق الخارجي بالاحتيال على أحد الأطراف من خلال إدراكه لوجود تزيف في القوائم المالية وعدم إبراز ذلك في التقرير، أو تقديم رأي مخالف.²

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، المادة 61، ص 10.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، المادة 62، ص 10.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة (SARL SOTRAS)

- **المسؤولية التأديبية:** حسب المادة 63 من القانون 10-01 " يتحمل الخبير، المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب 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

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

- الإنذار؛

- توبيخ؛

- التوقيف المؤقت لمدة 06 أشهر؛

- الشطب من الجدول.

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

المطلب الثاني: استمرارية الاستغلال في المؤسسة الاقتصادية.

يعتمد مستقبل المؤسسة واستمراريتها على وضعها المالي، ومدى قدرتها على مواجهة الأحداث في المستقبل، لذا فإن موضوع استمرارية المؤسسة من الأمور التي يهتم بها الأطراف المعنية في المؤسسة أو خارجها، ونظراً لهذه الأهمية اتجهت مختلف التنظيمات المهنية في مجال المحاسبة ومجال التدقيق خاصة، في معظم الدول إلى تقديم توصيات ومعايير لتنظم وتوضح ضرورة تقييم صحة الاستمرارية.

¹ مرجع سابق، المادة 63، ص 10.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة (SARL SOTRAS)

نتطرق في هذا المطلب إلى استمرارية الاستغلال في المؤسسة الاقتصادية، حيث تم تقسيمه إلى ثلاث فروع: نعرض مفهوم استمرارية الاستغلال في الأول، ثم المسؤوليات الواردة في تقييم المؤسسة على استمرارية الاستغلال في الفرع الثاني، وفي الأخير نبين العوامل المرتبطة باستمرارية الاستغلال والمدقق الخارجي.

الفرع الأول: مفهوم استمرارية الاستغلال

سنتطرق في هذا الفرع إلى ما يلي:

أولاً: تعريف استمرارية الاستغلال:

1- تعريف المجلس الوطني للمحاسبة (CNC): "تعد القوائم المالية على أساس فرضية استمرارية

الاستغلال، أي بافتراض أن المؤسسة ستواصل نشاطها في مستقبل يمكن التنبؤ به ما لم تكن هناك

أحداث أو قرارات حدثت قبل تاريخ نشر الحسابات تجعل من المحتمل في المستقبل القريب أن تتم

تصفية المؤسسة أو توقف نشاطها.¹

2- وعُرف أيضاً: "بأنه الفرضية التي تقوم عليها المحاسبة والتي تفترض أن المؤسسة ستستمر في نشاطها

بشكل طبيعي دون الحاجة إلى التقليل الجوهرية في نشاطها في المستقبل القريب".²

3- المعيار الجزائري (570NAA):

- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بدور محافظ

الحسابات بالنسبة إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند عليها إعداد

الحسابات، بما فيها التقييم الذي تم إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو

نشاطه وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المقرر 23 المؤرخ مارس 2017، المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق، ص 03.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية مرجع سابق، ص 04.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة (SARL SOTRAS)

- يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة، صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرار الاستغلال لإعداد الحسابات، من طرف المديرية، وفق ما تنص عليه أحكام المادة 6 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 وأحكام المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي.
- يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدى والتي تشكل مؤشرات تؤدي على التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال لاسيما¹.
- من خلال ما ورد في التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج أن :
- استمرارية الاستغلال هي فرضية يراعيها المدقق و التي على أساسها يتم إعداد القوائم المالية.
- تؤثر استمرارية الاستغلال بشكل مباشر على مصداقية القوائم المالية وعلى ثقة المستثمرين والممولين.
- الإفصاح عن قدرة استمرار استغلال المؤسسة أو عدمها يدخل في أخلاقيات المهنة وليس أمر محاسبي فقط.

ثانيا: فرضية استمرارية الاستغلال

- حسب فرضية استمرارية الاستغلال، يفترض بمنشأة ما أنها مستمرة في نشاطها في المستقبل المتوقع.
- حيث يتم إعداد القوائم المالية للاستخدام العام على أساس هذه الفرضية، باستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة فيها نية تصفية المنشأة أو توقيف نشاطها، أو إذا لم يتاح لها أي حل بديل آخر. وعند تأكيد تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال يتم تسجيل الأصول والخصوم على اعتبار أن المنشأة سوف تكون لديها القدرة على تحصيل أصولها ودفع ديونها أثناء السير العادي لأنشطتها.²

¹ د. محمد عجيبة وآخرون، متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق بين التعليم العالي وحاجيات الشغل، كتاب جماعي دولي، جامعة غرداية، الجزائر، 2022، ص 55.

² الجريدة الرسمية، المقرر رقم 23 المؤرخ في 25 مارس 2017، الجمهورية الجزائرية، المادة 01، ص 07.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة (SARL SOTRAS)

الفرع الثاني: مؤشرات مراقبة استمرارية الاستغلال

إن مؤشرات المخاطر التي يثار فيها التساؤل حول إمكانية تواصل استمرارية الكيان، قد تأتي من الكشف المالية أو من مصادر أخرى. وموضحا أدناه أمثلة حول هذه المؤشرات التي يجب أن يأخذها المدقق بعين الاعتبار. علما بأن هذه القائمة لا تشمل كافة المؤشرات، كما وأن وجود واحد أو أكثر من هذه المؤشرات لا يعني دائما بأن فرض الاستمرارية هو موضع تساؤل أو شك.

• مؤشرات مالية:

- زيادة الخصوم المتداولة على الأصول المتداولة.
- اقتراب موعد تسديد القروض ذات الفترات المحددة وعدم وجود توقع حقيقي لتجديدها أو تسديدها، أو الاعتماد بشكل كبير على القروض قصيرة الأجل لتمويل الأصول طويلة الأجل.
- ظهور النسب المالية الأساسية بشكل سلبي.
- خسائر تشغيلية ضخمة.
- تأخر توزيعات الأرباح أو توقفها.
- عدم القدرة على تسديد استحقاقات الدائنين في موعدها.
- الصعوبات في تطبيق شروط اتفاقيات القروض.
- تغيير طريقة السداد للموردين من السداد الآجل إلى طريقة الدفع عند التسليم.
- عدم القدرة على تمويل مشاريع تطوير منتجات ضرورية جديدة أو استثمارات ضرورية أخرى.

• مؤشرات تشغيلية:

- مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلافهم.
- خسارة صفقة مهمة أو إعفاء أو رخصة أو ممول رئيسي.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة (SARL SOTRAS)

– نزاعات اجتماعية خطيرة.

– نقص دائم في المواد الأولية الضرورية .

• مؤشرات أخرى :

– عدم احترام الالتزامات المتعلقة برأس المال الاجتماعي أو التزامات قانونية أساسية أخرى.

– الإجراءات القضائية الجارية ضد الكيان التي يمكن أن تكون لها آثار مالية لا يمكن للكيان مواجهتها.

– يطلع محافظ الحسابات على مستوى المديرية، على الوقائع أو الأحداث التي هي على دراية بها، والتي

يمكن أن تتدخل لاحقاً في الفترة التي شملها تقييمه، ويمكن أن تؤثر في استمرارية الاستغلال.

عندما تحدد الوقائع والأحداث التي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال، فإن محافظ الحسابات:

– يدرس خطط عمل المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة، وبهدف متابعة الاستغلال.¹

– يجمع العناصر الأساسية المقنعة الكافية والملائمة لتأكيد أو نفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية

الاستغلال.

– يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل.

– يتخذ إجراء إنذار 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

استمرارية الاستغلال.²

– عندما يلاحظ محافظ الحسابات تأخر معتبراً وغير اعتيادي في ضبط الحسابات السنوية، لاسيما عند

تطبيق المادة 676 من القانون التجاري، التي تنص على الطلب من الجهة القضائية، التي تبث بناء على

¹ د. محمد عجيلة وآخرون، المرجع السابق، ص 56.

² د. محمد عجيلة وآخرون، المرجع السابق، ص 57.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة (SARL SOTRAS)

عريضة موعد انعقاد الجمعية العادية والجهاز التداولي المؤهل فإنه يستفسر عن الأسباب التي أدت إلى ذلك.

الفرع الثالث: استمرارية الاستغلال في ظل المعيار الجزائري (NAA570).

أولاً : نطاق المعيار وأساس الاستمرارية في المحاسبة.

• المعيار:

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاستمرارية عند تدقيق القوائم المالية والآثار المترتبة على تقريره.

• أساس الاستمرارية في المحاسبة:

وفقاً لمبدأ الاستمرارية في المحاسبة، فإن القوائم المالية هي معدة على افتراض أن المؤسسة مستمرة وتداول استمرار عملياتها في المستقبل المتوقع، القوائم المالية ذات الغرض العام يتم إعدادها باستخدام أساس الاستمرارية، ما لم تكن الإدارة إما تنوي تصفية المؤسسة أو وقف عملياتها، أو ليس لديها بديل واقعي غير القيام بذلك. وعندما يكون استخدام أساس الاستمرارية مناسباً، يتم تسجيل الأصول والخصوم على أساس أن المؤسسة قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها في سياق الأعمال العادية.¹

ثانياً: الواجبات المطلوبة.

1- إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها:

عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، يجب على المدقق أن يأخذ في الاعتبار ما إذا كانت هناك أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً جوهرية حول قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال. عند القيام بذلك، يجب عليه تحديد ما إذا كانت الإدارة قد قامت بالفعل بتقييم أولي لقدرة المنشأة على الاستمرار، بحيث يجب أن

¹ د. بن قارة إيمان، معايير المراجعة الدولية، مطبوعة بيداغوجية في مقياس المراجعة الدولية، جامعة باجي مختار، عنابة، 2022، ص 84.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة (SARL SOTRAS)

يظل المدقق في يقظا طوال فترة التدقيق لأدلة الإثبات حول الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكا جوهرية حول قدرة المنشأة على الاستمرار في الاستغلال.

2- تقييم تقدير الإدارة:

يجب على المدقق أن يقيم تقييم الإدارة لقدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال، وأثناء هذا التقييم يجب على المدقق تغطية نفس الفترة التي استخدمتها الإدارة في تقييمها التي لا تقل عن اثني عشر شهر من ذلك التاريخ، بالإضافة إلى مراعاة ما إذا كان تقييم الإدارة شامل لجميع المعلومات ذات الصلة التي يكون المدقق على علم بها نتيجة التدقيق.

3- فترة ما بعد تقييم الإدارة:

يجب على المدقق أن يستفسر من الإدارة حول معرفتها بالأحداث أو الظروف التي بعد فترة التقييم، التي قد تثير شكوكا جوهرية حول قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال.

4- إجراءات تدقيق إضافية عند كشف الشكوك:

إذا تم تحديد أحداث أو ظروف التي قد تثير شكوكا جوهرية حول قدرة المنشأة على الاستمرار في الاستغلال، فيجب على المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية ملائمة لتحديد وجود عدم يقين معتبر أو لا.

5- تطبيق ملائمة فرضية استمرارية الاستغلال رغم وجود عدم يقين معتبر.

إذا توصل المدقق أن فرضية استمرارية الاستغلال ملائمة في الظروف رغم وجود عدم يقين معتبر، يجب عليه أن يحدد ما إذا كانت الكشوف المالية:

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة (SARL SOTRAS)

- تصف بصفة ملائمة 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 عدم يقين معتبر مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها أن تثير الشك حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله و، كنتيجة يمكن للكيان أن يكون غير قادر على تحصيل أصوله و تسديد ديونه من خلال دورة الاستغلال.

6- تطبيق غير ملائم لفرضية استمرارية الاستغلال:

إذا اعتبر المدقق استنادا إلى حكمه الشخصي أن تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال التي تتبناها الإدارة غير ملائمة، يجب عليه أن يعبر عن رأي بالرفض، كون أن الكشف المالية لم تعد على أساس فرضية استمرارية الاستغلال.¹

7- رفض الإدارة القيام بالتقييم أو إتمامه:

إذا كانت الإدارة لا ترغب في القيام بتقييم ما أو تكملة التقييم السابق عندما يطلب المدقق ذلك، على هذا الأخير أن ينظر في آثار هذه الوضعية على تقرير التدقيق.

8- التواصل مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة:

يجب على المدقق أن يتواصل مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، وأن يبلغهم عن الأحداث والظروف التي تثير شك كبير حول قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال.²

9- التأخير الكبير في المصادقة على الكشف المالية:

عندما يكون الأجل مهما بين تاريخ الكشف المالية و تاريخ المصادقة عليها من طرف الإدارة أو من طرف الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، على المدقق أن يستفسر عن أسباب هذا التأخير.³

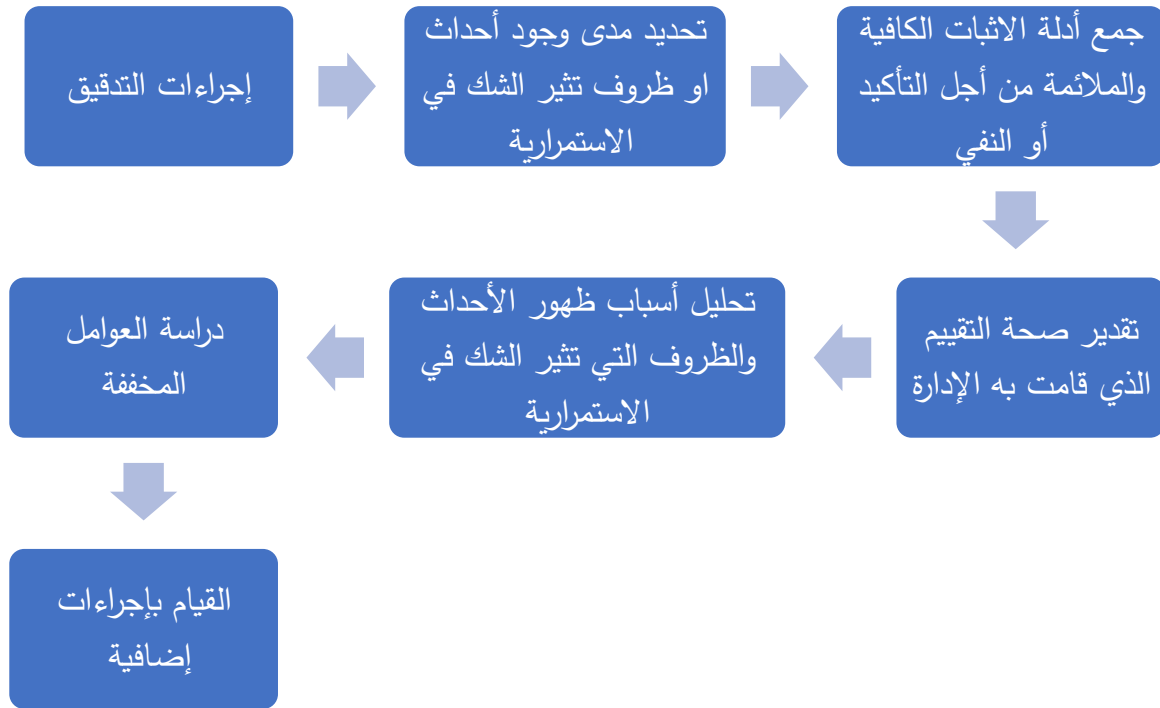
¹ الجريدة الرسمية، المقرر رقم 23 المؤرخ في، 15 مارس 2017، المرجع السابق، ص 4 .

² الجريدة الرسمية، مرجع سابق، ص 5.

³ مرجع نفسه، ص 6

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة (SARL SOTRAS)

الشكل رقم (02): إجراءات تقييم استمرارية الاستغلال



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معايير التدقيق المتعلقة باستمرارية الاستغلال

ثالثاً: الأهداف

يهدف المدقق أثناء أدائه للمهنة وفي حدود مسؤوليته حول استمرارية الاستغلال إلى :

1- جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال.

2- استخلاص النتائج حول وجود عدم يقين معتبر أو لا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث شك كبير في قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، وذلك انطلاقاً من العناصر المقنعة التي تم جمعها.

3- تحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق.¹

المطلب الثالث: المسؤوليات لتقييم قدرة المؤسسة على استمرارية الاستغلال

1 الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص 7.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة (SARL SOTRAS)

تُعد استمرارية الاستغلال أو المعيار 570 أحد الركائز الأساسية في المحاسبة والتدقيق، حيث يفترض أن المؤسسة ستستمر في نشاطها في المستقبل المنظور دون نية أو حاجة للتصفية أو تقليص حجم أعمالها بشكل جوهري. في الجزائر، تم اعتماد المعيار الجزائري رقم 570 بموجب القرار 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، و الذي يتضمن تحديد مسؤوليات المدقق في تقييم مدى ملائمة تطبيق الإدارة لفرضية الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية.

الفرع الأول: مسؤولية الإدارة في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار.

يتطلب إطار عمل التقارير المالية أن تقوم الإدارة بعمل تقييم لقدرة المؤسسة على الاستمرار في مزاولة نشاطها، كما يشتمل على معايير تتعلق بأمور يجب مراعاتها بالإضافة إلى أنه يتضمن وإفصاحات يجب القيام بها تجاه فرض الاستمرارية.

يتضمن تقرير الإدارة لفرض الاستمرارية القيام بإصدار أحكام مهنية عند نقطة زمنية معينة من خلال العائد المتوقع للأحداث أو الظروف التي تكون غير مؤكدة و يتأثر ذلك التقرير بالعوامل التالية:

- درجة عدم التأكد المتعلقة بنتيجة ظرف أو حدث معين تزيد بصورة كبيرة كلما تعلق الحكم على هذا الحدث أو الظرف بالمستقبل، و من أجل هذا السبب فإن معظم الأطراف المتعلقة بالتقارير المالية تتطلب من الإدارة مراعاة كافة المعلومات المتوفرة، أي الحكم المهني على استمرارية الاستغلال يعتمد على المعلومات المتوفرة وقت إصدار الحكم.

- أن أي حكم على المستقبل يعتمد على المعلومات المتوفرة وقت إصدار الحكم، ويمكن أن تتعارض الأحداث اللاحقة مع هذا الحكم والذي كان معقولا في وقت إصداره. أي أن أي حكم على المستقبل يتضمن عدم يقين. وقد تتغير الأحكام إذا ظهرت معلومات لاحقة حسب المعيار رقم 570 "ترتفع درجة

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة (SARL SOTRAS)

عدم اليقين 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 "

- يتأثر الحكم على ناتج الأحداث أو الظروف بحجم المؤسسة و درجة تعقد أعمالها و طبيعة و ظروف نشاطها. كما ورد في المعيار رقم 570 " يستند أي حكم مستقبلي على المعلومة المتوفرة وقت إصداره. قد تؤدي أحداث لاحقة إلى نتيجة لا تتطابق مع الأحكام التي كان من المعقول إصدارها في الفترة التي تمت فيها صياغتها".¹

والأحداث التي تشير إلى تشكل شك جوهري في استمرارية المؤسسة تتمثل في:

- أحداث مالية قد ذكرت في عنصر المؤشرات كتأخر أو توقف توزيعات الأرباح على المساهمين.
- أحداث تشغيلية كخسارة السوق الرئيسية أو الامتياز أو الترخيص أو المورد الرئيسي.
- أحداث أخرى كالتغيرات في القوانين والتشريعات أو السياسة الحكومية.
- حالة عندما تكون الإدارة غير راغبة في إجراء التوسع في تقديرها

عندما ترفض الإدارة إجراء توسع كافٍ في تقديراتها المستقبلية رغم الحاجة إلى ذلك، فإن المدقق مطالب بتقييم مدى كفاية هذه التقديرات للحصول على أدلة إثبات ملائمة وإذا تبين أن هذه التقديرات غير كافية، وجب على المدقق تقدير تأثير ذلك على تقريره، والذي قد يصل إلى إبداء تحفظ أو رأي سلبي خاصة إذا كانت شكوك استمرارية الاستغلال جوهريّة ولم تفصح عنها الإدارة بالشكل المناسب.

- حالة التأخير في التوقيع أو الموافقة على القوائم المالية

التأخير غير العادي من الإدارة في الموافقة على القوائم المالية، خصوصاً عندما لا تقدم أي مبررات كافية، قد يكون إشارة على وجود صعوبات مالية أو قرارات إستراتيجية مترددة مرتبطة بمستقبل المؤسسة.

¹ طارق عبد العال حمادة، عرض القوائم المالية، موسوعة معايير المحاسبة والتدقيق، دار الجامعية، ج1، ط2، الإسكندرية، مصر، 2008، ص ص 918/919

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة

(SARL SOTRAS)

وهذا يمكن أن يُعد مؤشرا على وجود مشاكل في استمرارية الاستغلال. لذلك يجب على المدقق أخذ هذا التأخير في عين الاعتبار و تقييم أثره على التقرير النهائي.¹

الفرع الثاني: مسؤولية المدقق في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار

تتمثل مسؤوليات المدقق في الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة والخروج باستنتاج حول مدى ملائمة استخدام الإدارة أساس الاستمرار في إعداد القوائم المالية والاستنتاج، بناء على أدلة الإثبات المجمعة، ما إذا كان هناك عدم تأكد شك جوهري حول قدرة المنشأة على الاستمرار في الاستغلال. ينبغي على المدقق أن يدرس ما إذا كانت نتائج إجراءات تدقيقه العادية تشير إلى إمكانية وجود شك جوهري يتعلق باستمرارية المؤسسة.

وطبقا للمعيار (NAA570) يترتب على المدقق الخارجي في إطار مراقبة استمرارية الاستغلال عدة التزامات نذكر منها:

- يجب على المدقق جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة، من أجل تقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال الموضوعة من طرف الإدارة أثناء إعداد وعرض القوائم المالية.
- على المدقق استنتاج وجود "عدم يقين" معتبر أو لا حول قدرة المنشأة على مواصلة الاستغلال.
- على المدقق أن يقدر التقييم المنجز من قبل الإدارة بخصوص قدرة المؤسسة على مواصلة استغلاله خلال اثني عشر شهر 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 المنشأة على الاستمرار.

¹ طارق عبد العالي، مرجع سابق، ص ص 930/931.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة (SARL SOTRAS)

- على المدقق أن يستنتج بناءً على حكمه الشخصي وجود عدم يقين معتبر أو لا، مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها أن تثير شكاً كبيراً حول قدرة المنشأة على الاستمرار.
- عند شك المدقق في قدرة المؤسسة على الاستمرار بسبب المؤشرات، فإنه لا يكفي بالإجراءات العادية بل يقوم بإجراءات إضافية للتحقق من واقعية الوضع.
- أولاً: الإجراءات الإضافية في حالة وجود شك جوهري يتعلق باستمرارية الاستغلال
 - الحصول على معلومات عن خطط الإدارة لتخفيف المشكلة.
 - التعرف على العناصر المهمة التي ترتبط بخطط الإدارة الخاصة بحل مشكلة الاستمرارية.
 - أداء إجراءات تدقيق للحصول على أدلة تدعم تلك العناصر.¹
 - طلب إقرارات كتابية من الإدارة من أجل الخطط المستقبلية. أي تحليل الخطط وتقييم مدى وأوقيتها بدرس تفاصيلها وتحليلها.

ثانياً: المعلومات المالية المستقبلية

- إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية مهمة بالنسبة لخطط الإدارة، ينبغي على المدقق أن يولي اهتماماً خاصاً بالافتراضات التي تكون:
- مرتبطة بشكل خاص بالمشكلة الحالية وتتعلق بالاستمرارية.
 - تكون قابلة للفحص والتحقق من خلال تدقيق الفرضيات التي بنيت عليها.
 - لا تكون مبنية على افتراضات غير منسجمة مع الاتجاهات التاريخية أو على معلومات غير واقعية.²

ثالثاً: تقييم تقدير الإدارة

- 1-مراجعة تقدير الإدارة: يتحقق المدقق مما إذا كانت الإدارة قد قامت بالفعل بتقدير قدرتها على الاستمرار.

¹ طارق عبد العالي، مرجع سابق، ص 895

² طارق عبد العالي، مرجع سابق، ص 896

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة (SARL SOTRAS)

2- فترة التقدير: يجب أن يغطي التقدير فترة لا تقل عن اثني عشر شهر من تاريخ الميزانية. إذا كانت أقل،

فإن على المدقق أن يطلب توسيع فترة تقديرها حتى تغطي المدة المطلوبة.

3- الافتراضات والخطط: يتأكد المدقق من واقعية الافتراضات التي أسندت إليها الإدارة، كما يدقق خططها

لمعالجة المخاطر التي قد تهدد الاستمرارية.

4- أهمية التقدير: يعد هذا التقدير عنصراً أساسياً في تكوين رأي المدقق حول فرض الاستمرارية، وهو ما

ينعكس لاحقاً على تقريره.

5- عدم كفاية الإفصاح: إذا خلص المدقق إلى أن فصاحات المؤسسة بخصوص قدرتها على الاستمرار غير

كافية، فإن تقريره يجب أن يكون متحفظاً أو سلبياً بسبب عدم الالتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.¹

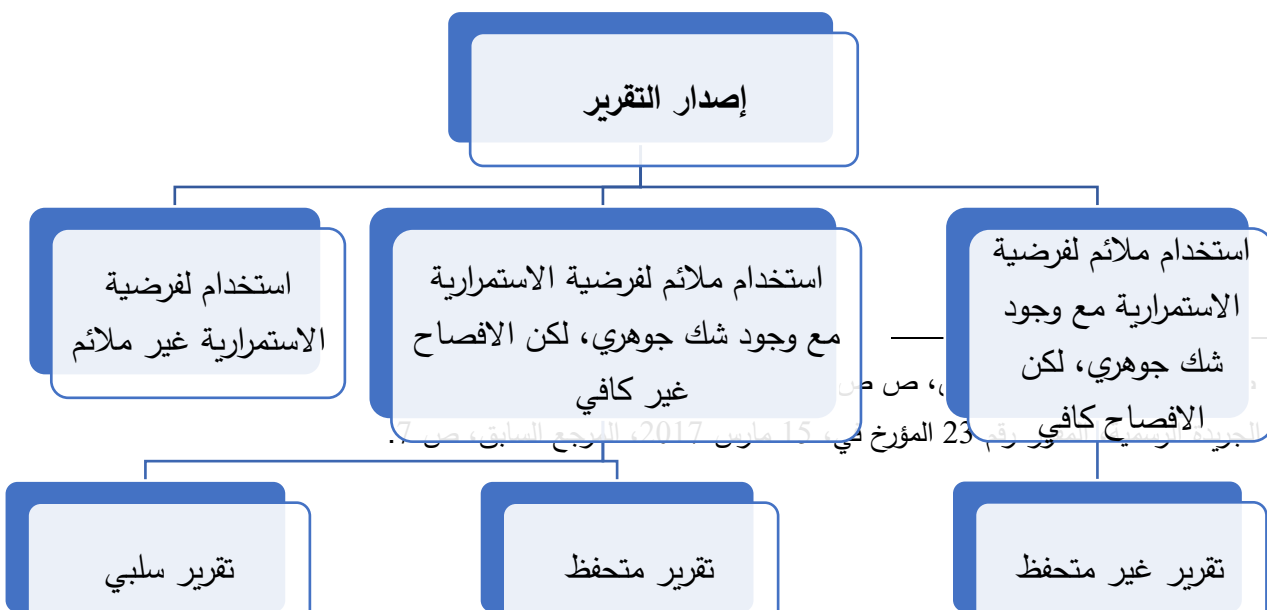
رابعاً: الاستنتاجات وتقرير التدقيق.

انطلاقاً من العناصر المقنعة المجمعة، على المدقق أن يستنتج و بناءً على حكمه الشخصي وجود عدم يقين معتبر أو لا، مرتبط بأحداث أو ظروف مأخوذة منعزلة أو في مجملها، والتي من شأنها أن تثير شكاً كبيراً حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، يُعد عدم اليقين معتبراً عندما يكون حجم تأثيره المتوقع واحتمالية حدوثه هي كذلك، بحسب حكم المدقق، فإن المعلومة المناسبة في الكشف المالية حول طبيعة الآثار المترتبة على عدم اليقين ضرورية من أجل:

- ضمان مصداقية الكشف المالية

- ضمان مطابقتها²

الشكل (03): مراحل إصدار التقرير



الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة (SARL SOTRAS)

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معايير التدقيق المتعلقة باستمرارية الاستغلال

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية لدور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة الاقتصادية

حاولنا في هذا المبحث التطرق إلى بعض الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع دراستنا، حيث تناولنا في المطلب الأول دراسات سابقة وطنية أي جزائري و في المطلب الثاني دراسات سابقة أجنبية، بغية التعمق أكثر في الموضوع و الإلمام أكثر بمختلف جوانبه.

المطلب الأول: الدراسات السابقة الوطنية

أولاً: دراسة د. عمر الشريفي "التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة بين مسؤولية المدقق والإدارة في ضوء معيار التدقيق الدولي 570 (المنشأة المستمرة) والتشريع الجزائري".¹

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. ونظراً للدور الذي يلعبه مدقق الحسابات خلال قيامه بمهمة التدقيق للمصادقة على صحة وانتظامية الحسابات السنوية للشركة ومدى تعبيرها الصادق عن مركزها المالي

¹ الدراسة عبارة عن مقال نشر في مجلة "أبحاث اقتصادية وإدارية" جامعة سطيف 1، الجزائر العدد 19، جوان 2016.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة (SARL SOTRAS)

ونتيجة نشاطها، فإن 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 الدراسة لمعرفة مدى مسؤولية كل من المدقق والإدارة عن التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 570 "المنشأة المستمرة" وبعد الاستخدام لنماذج التنبؤ بالفشل تم التوصل إلى بعض النتائج، منها أن التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة هو أمر ضروري لتجنب المخاطر المالية التي قد تخرج المؤسسة من النشاط، وأن أسلوب التحليل التمييزي المتعدد من أكثر الأساليب الإحصائية المستخدمة والموثوقة، وأن إدارة المؤسسة هي المسؤول الأول عند إعداد القوائم المالية بالإضافة إلى ضرورة قيام الإدارة بتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية وفقا لما ينص عليه معيار المحاسبة الدولي رقم 1 (عرض البيانات المالية) ولكن حسب المعيار الدولي للتدقيق رقم 570، فإن إعداد القوائم المالية يقتضي من الإدارة عمل تقييم لقدرة المؤسسة على الاستمرار حتى لو لم يشمل إطار إعداد القوائم المالية على متطلب صريح لذلك، بالإضافة إلى أن من مسؤولية المدقق التأكد من قيام الإدارة بعمل تقييم لقدرة المؤسسة على الاستمرار، كما يجب عليه تقييم ذلك التقييم.

ثانيا: دراسة د. تريش نجود وطالبة الدكتور بوميسة حنان "دور ومسؤولية المدقق الخارجي في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار حسب المعيار الدولي للتدقيق 570".¹

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على دور ومسؤولية المدقق الخارجي فيما يخص بتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط وذلك في ضوء المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 "المؤسسة المستمرة" وتوصلت الدراسة إلى أن التنبؤ باستمرارية المؤسسة أمر مهم و ضروري لتجنب أية نتائج وخيمة على المؤسسة وعلى الأطراف ذات العلاقة نتيجة توقفها المفاجئ دون سابق إنذار، واثّر ذلك تم إصدار

¹ الدراسة عبارة عن مقال نشر في مجلة "ريحان للنشر العلمي تصدر عن مركز فكر للدراسات والتطوير" العدد 11 ماي

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة (SARL SOTRAS)

المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 ويتضح من خلال المعيار إن المدقق مسؤول عن بذل العناية المهنية اللازمة وإن تقرير المدقق لا يعتبر ضمانا وتأكيدا بأن المؤسسة ستستمر في المستقبل.

وخلصت الدراسة ببعض الاقتراحات بناء على ما تم التوصل إليه من النتائج، منها إعطاء تصنيف معين لمؤشرات الشك في الاستمرارية وبيان كيفية التعامل مع كل مؤشر، حيث تختلف درجة تأثير وخطورة كل مؤشر. بالإضافة إلى السهر على إلزامية تطبيق المعيار لدرجة أهميته.

ثالثا: دراسة واكر حنان، قورين حاج قويدر "اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الخارجي وأثره على مهمة التدقيق".¹

تهدف هذه الورقة البحثية إلى تحديد مختلف المفاهيم المرتبطة بالتدقيق الداخلي والخارجي، مع إبراز كيفية تأثير اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي على مهمة التدقيق.

ومن أجل تحقيق الأهداف، تم تصميم استبانة، وزعت على عينة مكونة من 163 مدقق خارجي، ومن أهم النتائج المتوصل إليها ما يلي:

- يؤثر اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي على مهمة جمع أدلة الإثبات، وذلك من خلال إسناد أعمال التدقيق التفصيلي لبعض بنود القوائم المالية للمدقق الداخلي، وتقييم مدى كفاءة وملائمة أدلة الإثبات في دعم الاستنتاجات التي يستند إليها رأي المدقق الخارجي.

- يقلص المدقق الخارجي من الإجراءات الرقابية في المجالات التي يغطيها نشاط التدقيق الداخلي.

رابعا: دراسة نور الدين رافع "تقاطعات أهمية المؤشرات المالية والتشغيلية عند المدقق الخارجي في

تقييم قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار".

¹ الدراسة عبارة عن مقال نشر في مجلة "معهد العلوم الاقتصادية" جامعة الشلف، الجزائر، المجلد 25، العدد 01، مارس 2022

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة (SARL SOTRAS)

تهدف الدراسة استعراض تقاطعات أهمية المؤشرات المالية والتشغيلية عند المدقق الخارجي في تقييم المؤسسة الاقتصادية في الاستمرار، بعد طرح المعيار (NAA570)، ومن أجل تحقيق الهدف تم الاعتماد على المنهج الوصفي، في حين تم توظيف الاستبيان وتوجيهه للمدققين الخارجيين للإجابة على مدى إدراك المدقق الخارجي لأهمية استخدام المؤشرات المالية والتشغيلية عند تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار، وفي الأخير تم التوصل إلى النتائج التالية:

فرضية الاستمرارية هي أحد الفرضيات الأساسية التي تتأسس عليها الممارسة المحاسبية وإعداد القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية.

استمرارية المؤسسات الاقتصادية أحد الإشكاليات التي اهتم بها الاتحاد الدولي للمحاسبين بطرح معايير التدقيق الدولية (ISA).

معيار التدقيق الدولي (IAS570) أحد المعايير الذي شكلت استمرارية المؤسسات الاقتصادية جوهر مضامينه.

تعتبر مسؤولية المدقق عن تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية من المسؤوليات المستحدثة التي نظمها معيار التدقيق الدولي رقم 570 وأكدها معيار التدقيق الجزائري (NAA570) ضمن مضامينه. هناك إدراك للمدقق الخارجي في الجزائر لمدى أهمية المؤشرات المالية و التشغيلية في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار.¹

خامسا: دراسة د. محمد الأمين بخاوة، حمزة طيبي "دراسة و اختبار تأثير ادراك المدققين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال على تقرير التدقيق".

¹ الدراسة عبارة عن مقال نشر في مجلة " التكامل الاقتصادي"، المجلد10، العدد02، برج بوعرييج الجزائر، جوان 2022.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة (SARL SOTRAS)

تهدف الدراسة إلى الإجابة على الإشكالية التي تدور حول مدى إدراك المدققين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال، واستنادا على لطبيعة الإشكالية قام أعضاء الدراسة بتصميم استبانة للموضوع. وخلصت الدراسة بوضع بعض التوصيات منها:

- عقد دورات تكوينية من قبل الهيئات الوصية لفائدة ممارسي المهنة بهدف تنمية المهارات ذات العلاقة بموضوع الدراسة، كالعصف الذهني وتحليل البيانات وغيرها من التقنيات الحديثة
- مواكبة المستجدات والتحديات التي تمس الإصدارات السنوية للمعايير الدولية للتدقيق و بالأخص معيار التدقيق رقم 570.

المطلب الثاني: دراسات سابقة أجنبية

أولاً: دراسة د. ماهر الأمين، هلا يوزباشي " إجراءات المراجعة المستخدمة في تقييم استمرارية المشروع "¹ يهدف البحث إلى تحديد مؤشرات الشك التي تساعد مراجعي الحسابات في سوريا على التعرف في حالة وجود شك جوهري في قدرة المؤسسة على الاستمرار، و مدى ملائمة هذه المؤشرات مع المؤشرات المحددة في معيار المراجعة الدولي رقم 570.

والتعرف على إجراءات التدقيق الإضافية التي يتبعها مراجعو الحسابات في سوريا في حال وجود أحداث أو ظروف قد تؤثر على الاستمرارية، ومدى ملائمة هذه الإجراءات مع الإجراءات المحددة في معيار المراجعة الدولي رقم 570.

اعتمدت الباحثة على أسلوب دراسة الحالة، دراسة حالة شركة المراجعة الوطنية (شركة جواد ومكسور المهنية المحدودة المسؤولية محاسبون قانونيون)

¹ الدراسة عبارة عن مقال نشر في مجلة "جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية" سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 37، العدد 5، سوريا، أكتوبر 2015

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة (SARL SOTRAS)

ومن اجل التعرف على مشكلات البحث، استخدمت الباحثة أداتي الدراسة (المقابلة الشخصية) و الوثائق (تقرير المدقق الخارجي) و انتهت بمجموعة من النتائج من أهمها أن من أهم الإجراءات المراجعة الإضافية التي يقوم بها مراجعو الحسابات العاملين في الشركة في حال وجود شك جوهري في قدرة الشركة محل المراجعة على الاستمرار تحليل ومناقشة التدفقات النقدية والأرباح مع الإدارة ، وقامت الشركة أيضا بإصدار تقرير نظيف لأنه تم الإفصاح عن المؤشرات المالية التي قد تهدد من قدرة الشركة محل المراجعة على الاستمرار بالإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

وخلصت الدراسة لبعض التوصيات أهمها ضرورة بذل العناية المهنية الكافية من قبل مراجعي الحسابات في سوريا من اجل إعطاء التقرير المناسب عند وجود شك جوهري في قدرة المؤسسة على الاستمرار ، وكذلك دراسة الحلول الموضوعة من قبل إدارة الشركة لإزالة هذا الشك.

ثانيا: دراسة د. اسعد محمد علي وهاب و كرار سليم عبد الزهرة حميدي " تأثير الإبلاغ عن تعليقات الإدارة في استمرارية الشركة - دراسة عينة من الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية".¹

يهدف البحث إلى بيان التأثير الفكري والتطبيقي للإبلاغ عن تعليقات الإدارة في استمرارية الشركة، بالتطبيق على 109 مشاهدة للشركات المساهمة العراقية الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وتم تطوير مؤشر لتقييم مستوى الإبلاغ عن تعليقات الإدارة، وباستعمال برنامج (SPSS) تتم اختبار فرضيات البحث، وأهم ما توصل إليه من نتائج ما يلي:

- افتقار تقارير تعليقات الإدارة في الشركات العراقية إلى الإبلاغ عن المعلومات التطلعية ذات الطبيعة المستقبلية التي من شأنها أن تعطي المستخدمين تصوراً واضحاً عن أداء الشركة ومركزها المالي للفترات

¹ الدراسة عبارة عن مقال نشر في "مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية" المجلد 08، العدد 01، العراق، مارس 2021.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة (SARL SOTRAS)

اللاحقة، وافتقار الغالبية العظمى لتقارير تعليقات الإدارة في الشركات المساهمة الصناعية إلى الإشارة إلى ما يتعلق بقدرة الشركة على الاستمرار.

- افتقار تقارير التدقيق الخارجي للشركات المساهمة الصناعية عامة، والشركات الخاصة على وجه التحديد إلى الإشارة إلى رأي المدقق حول قدرة المؤسسة على الاستمرار لفترة مالية قادمة على الرغم من كون مؤشر تقييم الاستمرارية يشير إلى خلاف ذلك، وربما يعود السبب إلى عدم إلزام أدلة التدقيق المحلية للمدققين المحليين بضرورة ذلك.

ثالثاً: دراسة إيمان مفيد محمد شتات "دور استخدام التحليل المالي في تقييم استمرارية الشركات في الأردن من وجهة نظر مدققي الحسابات".¹

يهدف البحث إلى دراسة دور استخدام التحليل المالي في تقييم استمرارية الشركات في الأردن، باستخدام النسب المالية التحليل المالي في التقييم من وجهة نظر المدققين. ومن أجل التعرف على مشكلات البحث، استخدمت الباحثة في الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتكون مجتمع الدراسة من مدققي حسابات في الأردن.

اعتمدت الدراسة أيضاً على استبيان تم الإجابة عليه من قبل مدققي الحسابات في الأردن.

انتهت الدراسة بمجموعة من النتائج التي تتمثل في:

- أنه يوجد أثر إيجابي في استخدام نسب السيولة والنشاط والربحية والمديونية ونسب توقع السوق على تقييم استمرارية الشركات في الأردن وانتهت أيضاً بمجموعة من التوصيات نذكر منها:
- الاهتمام بالتحليل المالي باستخدام النسب المالية لأنها تفيد في تقييم استمرارية الشركات من قبل مدققي الحسابات ومستخدمي البيانات المالية من ملاك ومستثمرين ومقرضين.

¹ الدراسة عبارة رسالة استكمال لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، نشرت في "عمادة البحث العلمي والدراسات العليا" الأردن 2023.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة (SARL SOTRAS)

- توصي أيضا بالعمل على دراسة أسباب ضعف (نسب توقع السوق)، لأن ضعفها يؤثر على تقييم استمرارية الشركات في الأردن.

- إجراء المزيد من الدراسات والبحوث لمتغير استخدام التحليل المالي.

المطلب الثالث: مقارنة بين الدراسات السابقة والحالية

يركز هذا المطلب على المقارنة بين الدراسات الحالية مع الدراسات السابقة من خلال ذكر أهم أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بين دراستنا ودراسات السابقة التي تم ذكرها سابقا

الفرع الأول : المقارنة بين الدراسة الحالية مع الدراسات المحلية

يمكن تلخيص أهم الفروقات بين دراستنا والدراسات الوطنية والمحلية في الجدول التالي:

الجدول (1-): أوجه التشابه و الاختلاف بين الدراسة الحالية مع الدراسات الوطنية والمحلية

(SARL SOTRAS)

الدراسات	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
دراسة د. عمر الشريقي	استعمال نموذج ALTMAN للتنبؤ ان كانت المؤسسة لديها فشل مالي أم قادرة على الاستمرارية تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال في ضوء المعيار الدولي للتدقيق 570 حساب مؤشرات فرضية الاستمرارية بيان مسؤولية كل من المدقق و الادارة في تقييم الاستمرارية	الدراسة عبارة عن مقال جامعة سطيف 1 تمت الدراسة في سنة 2016 من حيث موضوع الدراسة : مسؤولية كل من المدقق والإدارة للتنبؤ بالفشل المالي الذي قد يؤدي الى الخروج من نشاطها .
دراسة د. تريش نجود وطالبة الدكتورة بوميسة حنان	الانطلاق من نفس الاطار المرجعي المعيار 570 وابراز اهمية دور المدقق في فحص المؤسسة في قدرتها على الاستمرار	الدراسة عبارة عن مقال تمت الدراسة سنة 2021 منهج تحليلي وثائقي التركيز على الجانب النظري والتنظيمي لدور المدقق
دراسة واكر حنان، قورين حاج قويدر	تحليل دور المدقق الخارجي ضمن إطار المهنة والمسؤولية،	الدراسة عبارة عن مقال تمت الدراسة في مارس 2022 استخدمت الدراسة منهجاً استقصائياً استبيانياً تضيف بُعداً عملياً وتقنياً حول كيفية توظيف المدقق الخارجي لتحقيق العمل الداخلي في أدائه
دراسة نور الدين رافع	تحليل نفس المعيار 570	الدراسة عبارة عن مقال جامعة برج بوعريريج توظيف المنهج الوصفي توزيع استبيانات على المدققين

(SARL SOTRAS)

دراسة د. محمد الأمين بخاوة، حمزة طيبي	كلتانا نتناول التدقيق الخارجي وعلاقته باستمرارية المؤسسة ،معتمدا على معيار ISA 570	الدراسة عبارة عن مقال تمت الدراسة سنة 2023 توزيع استبيانات لمدققين خارجيين عرض علاقة احصائية بين الادراك والمسؤولية وجودة الرأي
	تناول إدراك المدقق لمسؤولياته ضمن إطار التطابق مع المتطلبات المهنية والمعيارية	

- المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على معطيات الدراسة المقارنة

الفرع الثاني : المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات الأجنبية

يمكن تلخيص أهم الفروقات بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة باللغة الأجنبية من خلال الجدول التالي :

الجدول (2-): أوجه التشابه و الاختلاف بين الدراسة الحالية مع الدراسات الأجنبية

الدراسات	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
دراسة د. ماهر الأمين، هلا يوزباشي	دراسة حالة دراسة معيار 570 كشف المؤشرات عبر التحليل المالي	الدراسة عبارة عن مقال تمت الدراسة في سوريا سنة 2015 دراسة حالة على احدى شركات المراجعة الوطنية
: دراسة د. اسعد محمد علي وهاب و كزار سليم عبد الزهرة حميدي	كلاهما يبحث أثر التدقيق على الاستمرارية الاستناد الى معيار التدقيق ISA 570 اعتماد نموذج Z-Score لتقييم الاستمرارية	الدراسة عبارة عن مقال تمت الدراسة في العراق مارس 2021 تحليل باستخدام SPSS
دراسة إيمان مفيد محمد شتات	الاستناد الى معيار	رسالة ماجستير

تمت الدراسة في الأردن سنة 2023 منهج وصفي استبيانات موجهة الى مدققي حسابات	التدقيق ISA 570 استخدام منهج استقصائي عبر آراء مدققين محترفين كجزء من منهجية البحث التركيز على دور المدقق الخارجي في تقييم القدرة على الاستمرار باستخدام التحليل المالي	
--	--	--

- المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على معطيات الدراسات المقارنة

خلاصة الفصل:

في ختام هذا الفصل، يتضح من خلال ما تم عرضه أن التطور الذي شهدته مهنتا المحاسبة والتدقيق قد عزز من أهمية فرضية استمرارية الاستغلال، وكرّسها كمبدأ أساسي بالنسبة لمختلف الأطراف ذات العلاقة. فاستمرارية النشاط، إلى جانب كونها إحدى الفرضيات المحاسبية الأساسية، تُعد عنصراً حيوياً في حياة المؤسسة. وتقع على عاتق الإدارة مسؤولية كبيرة في هذا المجال، من خلال التقييم المستمر لقدرة المؤسسة على مواصلة نشاطها، كما يتحمل المدقق مسؤولية فحص هذا التقييم والتأكد من مدى واقعيته. ويستوجب التأكد من استمرارية الاستغلال الالتزام بالقوانين والتنظيمات والمعايير المعتمدة، مع الاستناد إلى مجموعة من المؤشرات المتنوعة، سواء كانت مالية، تشغيلية، أو من نوع آخر.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية استغلال المؤسسة
(SARL SOTRAS)

الفصل الثاني:
دراسة حالة بالشركة الأشغال
العمومية والباطنية
(SARL SOTRAS)

تمهيد:

يعالج هذا الفصل الجانب التطبيقي للدراسة، استناداً إلى ما تم عرضه نظرياً في الفصل الأول حول دور التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية الاستغلال، مع التركيز على المعيار الجزائري للتدقيق رقم (NAA570) والمؤشرات المعتمدة لتقييم هذه الفرضية.

في هذا الإطار، تم تنفيذ دراسة ميدانية شملت تدقيق شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL SOTRAS)، المختصة في الأشغال العمومية والباطنية، بالاعتماد على وثائق محاسبية وبيانات مالية لسنة 2023.

وقد قُسم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

المبحث الثاني: اقتراح نموذج التقرير الخاص باستمرارية الاستغلال لمؤسسة (SOTRAS SARL)

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

يتناول هذا المبحث تقديمًا شاملاً لشركة الأشغال العمومية والباطنية (SARL SOTRAS) من حيث النشأة، الهيكل التنظيمي ومهام المؤسسة، بالإضافة إلى الأدوات المستخدمة من تحليل و قراءة، وذلك بهدف وضع القارئ في سياق واقعي يُمكن من فهم البيئة العملية التي يدور حولها موضوع البحث.

المطلب الأول: طريقة العمل

الفرع الأول: التعريف بمؤسسة محل الدراسة.

يتمثل مجتمع الدراسة في ش.ذ.م.م (SARL SOTRAS) المتخصصة في الأشغال العمومية و الباطنية.

الجدول (01): بطاقة فنية للمؤسسة محل الدراسة

التسمية	شركة الأشغال العمومية والباطنية (SARL SOTRAS)
الموضوع	التهيئة الزراعية وأشغال الري وغيرها.
المقر الاجتماعي	نهج ديدوش مراد غرداية ولاية غرداية
الشركاء	خ. لخضر وعبد الله
المسير	خ. لخضر، ب. حرز الله
رأس مال الشركة	100.000.00
التعريف الجبائي للشركة	0001470390

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على الوثائق المتحصل عليها من المؤسسة

✓ التعديلات التي طرأت على المؤسسة:

- بموجب مداولة للشركة مؤرخة ليوم 24/11/1998 ومودعة بمكتب الأستاذ سيروكان الموثق ببني يزقن

غرداية بتاريخ 11/10/2000 رقم الفهرسة 2248/2000، تم تغيير المقر الاجتماعي للشركة إلى ضاية

بن ضحوة ولاية غرداية.¹

¹ وثيقة رسمية من طرف المؤسسة (SARL SOTRAS).

الفصل الثاني: دراسة حالة بالشركة الأشغال العمومية والباطنية (SARL SOTRAS)

- بموجب عقد تعديل القانون الأساسي الشركة محرر بمكتب الأستاذ سيروكان عمر الموثو ببنني يزقن
غرداية بتاريخ 23 أفريل و 31 ماي 2006 رقم الفهرسة 2489/2006، تم تعيين السيد بن خ. عبد
الحميد محافظ حسابات الشركة.

- بعد توفي الشريك خ. لخضر ودخول الورثة وزيادة عدد أسهم الشركة، ارتفع رأسمالها إلى
31.000.000.00 دج وذلك بموجب عقد تعديل القانون الأساسي للشركة المحرر بتاريخ:
2015-12-15، رقم الفهرسة 1077 / 2015.

الفرع الثاني: مهام المؤسسة وهيكلها التنظيمي

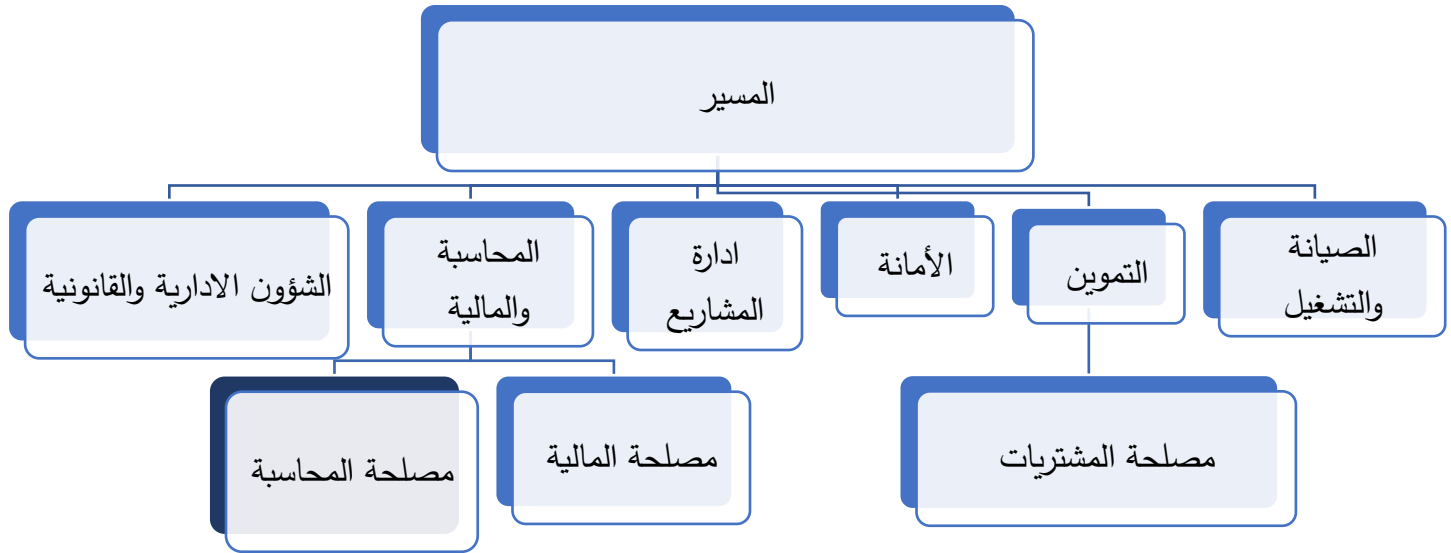
1- مهام المؤسسة:

- تهيئة المساحات المسقية وتصريف المياه؛
- حماية واستصلاح الأراضي؛
- أشغال البناء في مختلف مراحله؛
- الأشغال العمومية الكبرى والري؛
- الحفر والأشغال الريفية؛
- الأشغال الحضرية والنظافة العمومية؛
- تسيير شبكات الري.¹

¹ وثيقة رسمية من طرف المؤسسة (SARL SOTRAS).

2- الهيكل التنظيمي:

الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي لمؤسسة (SARL SOTRAS)¹



الفرع الثالث: مهمة تدقيق شركة (SARL SOTRAS)

إن مهمة تدقيق شركة (SARL SOTRAS) كانت متعلقة بالحسابات والكشوف المالية المعدة لسنة 2023 بذكر أن الحسابات المعنية مقفلة بتاريخ 31 ديسمبر 2023، استناد لمحضر الجمعية العامة المتعلق بتوقيف الحسابات المنعقد على مستوى الشركة بتاريخ 8 مارس 2024، ولقد مرت إجراءات التطبيق الميداني لهذه الدراسة بالمراحل التالية :

أولاً: 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، ووفق ما يقتضيه المعيار الجزائري للتدقيق (NAA

¹ وثيقة رسمية من طرف المؤسسة (SARL SOTRAS).

الفصل الثاني: دراسة حالة بالشركة الأشغال العمومية والباطنية (SARL SOTRAS)

(300)¹ تخطيط تدقيق الكشوف المالية، وعليه فقد أسند إلينا مدير المكتب مهمة تدقيق شركة (SARL SOTRAS) فيما يتعلق بجانب استمرارية 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 SOTRAS) والذي تضمن ما يلي:

- الملف الدائم؛

- ملف العمل.

ثالثا: التقارير الضرورية.

بناءا على موضوع الدراسة، قمنا بتدقيق جانب استمرارية الاستغلال ومحاولة وضع نموذج للتقرير الخاص.

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة.

تمت الإشارة في الجانب النظري إلى المؤشرات والأحداث التي يجب على محافظ الحسابات الانتباه لها والتي من الممكن أن تثير الشك والتساؤل حول مسألة الاستمرارية، حيث يجب قياسها وتقييمها وعليه تطرقنا في المؤسسة محل الدراسة إلى حساب المؤشرات التالية:

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المقرر 150 يتضمن المعايير الجزائرية لتدقيق المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، ص ص 4-5.

² المرجع نفسه، ص 3.

الفصل الثاني: دراسة حالة بالشركة الأشغال العمومية والباطنية (SARL SOTRAS)

الفرع الأول: مؤشرات ذات طبيعة مالية.

لقد قمنا بحساب بعض النسب المالية بالإضافة إلى رأس المال العامل والخزينة كالتالي:

أولاً: قياس التوازن المالي من خلال النسب المالية.

والتي أدرجت في الجداول الموالية:

الجدول رقم (02) يوضح حساب نسب السيولة لشركة (SARL MAPEINE)

النسبة	البيان	2022	2023
السيولة العامة	الأصول الجارية/الخصوم الجارية	2.01	2.12
السيولة المتناقصة	الأصول الجارية خارج المخزونات/ الخصوم الجارية	2.00	2.12
السيولة الفورية	خزينة الأصول/ الخصوم الجارية	0.26	0.22

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المتحصل عليها من (Bilan actif- billant passif)

من خلال الجدول السابق يمكن استنتاج ما يلي:

1- نسبة السيولة العامة: توضح النسبة أن المؤسسة تمتلك أكثر من ضعف التزاماتها الجارية على شكل

أصول متداولة، ما يعكس وضعاً مريحاً من حيث السيولة العامة. وبما أن النسبة أعلى من الحد الأدنى

المقبول (1.00) مما يطمئن على قدرة المؤسسة على تغطية التزاماتها القصيرة الأجل بشكل طبيعي.

2- نسبة السيولة المتناقصة: مماثلة لنسبة السيولة العامة نظراً لغياب المخزون من الأصول المتداولة. هذا

يدل على أن المؤسسة لا تعتمد على أصول بطيئة لتمويل التزاماتها الجارية، وهو مؤشر إيجابي

والتحسن من 2.00 إلى 2.12 يعزز الحكم.

3- نسبة السيولة الفورية: سجلت انخفاضاً من 0.26 إلى 0.22، رغم هذا التراجع فإن النسبة لا تزال

ضمن الحدود المقبولة، لكنها تظهر أن نسبة النقد المخصص لتغطية الالتزامات المتداولة قد تقلص

نسبياً. و هذا يعكس زيادة في الخصوم الجارية أو توظيف جزء من السيولة النقدية في استخدام آخر.

الفصل الثاني: دراسة حالة بالشركة الأشغال العمومية والباطنية (SARL SOTRAS)

لا توجد قيم منقولة للتوظيف (VMP) ضمن الأصول المتداولة، مما يعني أن السيولة الفورية تعتمد كلياً على الرصيد النقدي فقط.

الجدول رقم (03): يوضح حساب نسب الربحية لشركة (SARL SOTRAS)

النسبة	البيان	2022	2023
الربحية الاقتصادية	النتيجة الصافية/إجمالي الأصول	%1.14	%2.38
الربحية المالية	النتيجة الصافية/الأموال الخاصة	%1.98	%4.00

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المتحصل عليها من (Bilan actif- billant passif)

1- **الربحية الاقتصادية:** ارتفعت النسبة من 1.14% إلى 2.38% هذا يدل ان المؤسسة أصبحت تستغل أصولها بشكل أفضل في توليد الأرباح. رغم أن النسبة لا تزال منخفضة نسبياً مقارنة بالمعايير التي تتجاوز غالباً 5% إلا أن اتجاهها التصاعدي يُعد مؤشراً إيجابياً.

2- **الربحية المالية:** ارتفعت من 1.98% إلى 4.00% بين 2022 و2023 هذا يشير إلى تحسن في عائدات الشركاء، إلا أن النسبة منخفضة رغم تحسنها.

الجدول رقم (04): يوضح حساب نسب المديونية لشركة SARL SOTRAS

النسبة	البيان	2022	2023
المديونية العامة	إجمالي الديون/إجمالي الأصول	%42.32	%40.56
المديونية الكاملة	إجمالي الديون/الأموال الخاصة	%73.36	%68.22
المديونية طويلة الأجل	الخصوم غير الجارية/إجمالي الأصول	%1.81	%1.79

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المتحصل عليها من (Bilan actif- billant passif)

1- **المديونية العامة:** ما يشير إلى أن المؤسسة لا تعتمد بشكل مفرط على التمويل الخارجي، والانخفاض الطفيف يدل على تحسن في الاعتماد على التمويل الذاتي و تقليل الالتزامات الخارجية وهذا يقلل من مخاطر الإفلاس الناتجة عن الإفراط في الاستدانة.

الفصل الثاني: دراسة حالة بالشركة الأشغال العمومية والباطنية (SARL SOTRAS)

2- المديونية الكاملة: انخفاض هذه النسبة سنة 2023 دليل على أن المؤسسة حسنت هيكل تمويلها عبر تسديد بعض الديون.

3- المديونية طويلة الأجل: النسبة منخفضة مما يدل على أن المؤسسة تعتمد بشكل كلي على الديون قصيرة الأجل. من جهة تجنب المؤسسة أعباء فوائد طويلة المدى، ومن جهة أخرى قد تشير إلى مخاطر في السيولة إذا لم تكن لديها قدرة على الوفاء بالديون القصيرة في الآجال المحددة.

الجدول رقم (05): يوضح نسب التمويل لشركة (SARL SOTRAS)

النسبة	البيان	2022	2023
التمويل الذاتي	الأموال الخاصة/الأصول الثابتة	3.15	3.34
التمويل الدائم	الأموال الدائمة/الأصول الثابتة	3.24	3.44
الاستقلالية المالية	الأموال الخاصة/مجموع الديون	1.36	1.47

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المتحصل عليها من (Bilan actif- billant passif)

1- نسبة التمويل الذاتي: توضح هذه النسبة أن المؤسسة لا تعتمد على الاقتراض لتمويل أصولها الثابتة بل تستخدم أموالها الخاصة بشكل مريح، والنسبة تعكس قوة التمويل الداخلي و قدرة المؤسسة على تحمل تقلبات السوق دون الحاجة إلى دعم خارجي.

2- نسبة التمويل الدائم: يعني أن المؤسسة تعتمد بشكل كبير على الأموال الدائمة في تغطية أصولها الثابتة، مما يضمن استقرار هيكلها المالي ويقلل مخاطر إعادة التمويل.

3- نسبة الاستقلالية المالية: بما أنها تتجاوز 1 يعني ذلك أن تمويل المؤسسة يركز بدرجة كبيرة على الأموال الخاصة وليس على الاقتراض.

ثانيا: قياس التوازن المالي من خلال رأس مال العامل والخزينة.

والذي سنوضحه في الجدول التالي:

الفصل الثاني: دراسة حالة بالشركة الأشغال العمومية والباطنية (SARL SOTRAS)

الجدول رقم (06): يوضح حساب رأس المال العامل والخزينة لـ (SARL SOTRAS)

المؤشر	البيان	2022	2023
رأس المال العامل الإجمالي	الموارد الدائمة - الأصول الثابتة	71597409	76346584
احتياجات رأس مال العامل	(الأصول الجارية-النقدية) - (الخصوم الجارية- المساهمات البنكية الجارية)	53253340	61475353
الخزينة الصافية	خزينة الأصول - خزينة الخصوم	18344068	14871231

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المتحصل عليها من (Bilan actif- billant passif)

1- رأس المال العامل الإجمالي: ارتفع من 2022 إلى 2023 بزيادة قدرها 4749175 هذا يعكس تحسنا

في الهيكل المالي للمؤسسة وقدرتها على تمويل نشاطها على المدى القصير.

2- تحليل احتياجات رأس المال العامل: ارتفع من 2022 إلى 2023 بزيادة قدرها 8222013 بوتيرة أعلى

من رأس المال العامل يعني أن النشاط التشغيلي للمؤسسة أصبح أكثر استهلاكاً للتمويل، هذا الارتفاع

قد يمثل خطراً مستقبلياً خاصة إذا استمر في النمو.

3- تحليل الخزينة الصافية: رغم تحسن رأس المال إلا أن الخزينة الصافية تراجعت بـ -3472837 مما

يشير إلى تراجع في السيولة المتاحة نتيجة ارتفاع في احتياجات رأس المال العامل أكبر من تحسن رأس

المال العامل، والتراجع قد يشير إلى بداية ضغوط على السيولة.

ثالثاً: التحليل باستخدام نموذج (Altman Z Score)

يعتبر هذا النموذج أداة للتحليل المالي طور لتقييم احتمالية إفلاس المؤسسات خاصة الصناعية، يعتمد

على مجموعة من النسب المالية المستخرجة من الميزانية و حساب النتائج و يستقدم لتقييم استمرارية

الاستغلال. تحدد صيغة النموذج كما هي موضحة في الجدول أدناه:

الجدول رقم (07): يوضح متغيرات نموذج (Altman Z Score) للشركات الصناعية

الفصل الثاني: دراسة حالة بالشركة الأشغال العمومية والباطنية (SARL SOTRAS)

متغيرات النموذج	X1	X2	X3	X4	X5
الصيغة الحسابية	رأس المال العامل إجمالي الأصول	الأرباح المحتجزة إجمالي الأصول	النتيجة التشغيلية إجمالي الأصول	الخاصة بالإموال إجمالي الديون	المبيعات إجمالي الأصول
الوزن النسبي	0,717	0,847	3,107	0,420	0,998
صيغة النموذج Z'	$Z=0,717 X1 + 0,847 X2 + 3,107 X3 + 0,420 X4 + 0,99 X5$				
مجال نتيجة النموذج	إذا كانت: $Z' - \text{Score} > 1,23$ فهي تقع بالمنطقة الحمراء، أي نتيجة سيئة ترجحها للإفلاس				
	إذا كانت: $1,23 > Z' - \text{Score} > 2,90$ فهي بالمنطقة الرمادية، نتيجة معتدلة والتطلب الحذر				
	إذا كانت: $Z' - \text{Score} > 2,90$ فهي بالمنطقة الخضراء، أي نتيجة جيدة تعكس الأمان المالي				

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على (Altman Z Score)

بعد التطرق لنموذج للشركات الصناعية الخاصة، سنقوم بتطبيق هذا النموذج على البيانات المالية

للشركة محل الدراسة وذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول (08): البيانات الوصفية لنموذج (ALTMAN Z' Score) لمؤسسة (SARL SOTRAS) للفترة (2023-2022)

الوحدة: دينار جزائري

البيان	2022	2023
الأصول الجارية	142.036.501	144.459.854
الخصوم الجارية	70.439.092	68.113.270

الفصل الثاني: دراسة حالة بالشركة الأشغال العمومية والباطنية (SARL SOTRAS)

76.346.584	71.597.409	رأس المال العامل
175.715.496	173.866.043	إجمالي الأصول
34.211.700	30.236.468	الأرباح المحتجزة
4.391.299	2.203.714	النتيجة العملياتية
104.455.976	100.280.700	الأموال الخاصة
71.259.520	73.585.342	الخصوم الجارية وغير الجارية
41.455.141	36.415.301	المبيعات

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على المعطيات المتحصل عليها.

بعد تحديد العناصر الأساسية للنموذج 'Z' للمؤسسة كما في الجدول رقم (08) يتطلب في الخطوة

تطبيقها من خلال تعويض النسب المالية للنموذج كالتالي:

الجدول رقم (09): معادلة نموذج (Z' Score) للمؤسسة للفترة (2023-2022)

الوحدة: دينار جزائري

السنوات		المتغير
2023	2022	
0,4345	0,4195	X1
0,1947	0,1711	X2
0,0849	0,0676	X3

الفصل الثاني: دراسة حالة بالشركة الأشغال العمومية والباطنية (SARL SOTRAS)

1,4656	1,5057	X4
0,2360	0,2069	X5
2,918	1,4948	Z'Score
المنطقة الخضراء	المنطقة الرمادية	Z'-ZONE

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على المعطيات المتحصل عليها.

بعد تطبيق القيم المتحصل عليها من الجدولين 8 و 9 السابقين لنموذج (ALTMAN) نتحصل على مؤشر الإفلاس (Z'Score) للسنوات محل التدقيق والتي كانت نتائجها جيدة قادرة على مواصلة الاستغلال وبعيدة عن خطر الإفلاس وتقع في المنطقة الرمادية إلى الخضراء حسب تصنيف النموذج.

رابعاً: أسئلة ذات طبيعة مالية.

بالإضافة إلى التحليل السابق هناك أسئلة أخرى تساعد في تبيان استمرارية المؤسسة وهي كالتالي:

- 1- هل المؤسسة لديها القدرة على الدفع للدائنين عند الاستحقاق؟
- 2- هل تلجأ المؤسسة بشكل كبير للقروض قصيرة الأجل قصد تمويل الأصول طويلة الأجل؟
- 3- هل يمكن أن تسدد المؤسسة قروضها التي بلغت تاريخ استحقاقها بأريحية دون الحاجة للتمديد؟
- 4- هل للمؤسسة نية في توقيف سياسة توزيع أرباح الأسهم؟
- 5- هل للمؤسسة القدرة على الحصول على التمويل من أجل تطوير منتجات جديدة أو استثمارات حيوية أخرى؟

الأجوبة:

الجواب الأول:

نعم، نتمتع بقدرة جيدة على الوفاء بالتزاماتنا قصيرة الأجل، كما تعكسه نسب السيولة العامة والمتناقصة، ما يعكس توازناً مالياً في تسيير الديون المستحقة.

الجواب الثاني:

الفصل الثاني: دراسة حالة بالشركة الأشغال العمومية والباطنية (SARL SOTRAS)

لا، نعتمد أساسًا على مصادر تمويل دائمة وخاصة لتغطية أصولنا الثابتة، ما يضمن استقرارًا هيكليًا ويمكننا من تفادي المخاطر المرتبطة بعدم توافق الآجال

الجواب الثالث:

نعم، وضعيتنا المالية تسمح لنا بتسديد القروض المستحقة بأريحية، دون الحاجة إلى إعادة جدولتها، بفضل تحسن نتائجنا التشغيلية وتوفر سيولة مقبولة.

الجواب الرابع:

في الوقت الراهن، لا توجد نية لتوقيف سياسة توزيع الأرباح، ما دمنا قادرين على تحقيق نتائج إيجابية مع الحفاظ على توازننا المالي، مع مراعاة التغيرات المستقبلية في الأداء

الجواب الخامس:

نعم، بفضل انخفاض مستويات المديونية وتحسن مؤشرات الربحية، نملك القدرة على جذب تمويل جديد لدعم الابتكار والتوسع، سواء عبر مواردنا الذاتية أو من خلال مؤسسات التمويل

الفرع الثاني: مؤشرات ذات طبيعة تشغيلية

وفقا لما نص عليه معيار التدقيق الجزائري (NAA 570)، تعد المؤشرات التشغيلية من بين العناصر الأساسية التي يجب على المدقق أخذها بعين الاعتبار عند تقييم فرضية استمرارية الاستغلال. والتي كانت عبارة عن أسئلة مع مسير المؤسسة كالتالي:

• السؤال الأول: هل هناك استقرار وظيفي للعمال الرئيسيين في المؤسسة؟

- الإجابة: قدر الاستقرار الوظيفي للعمال الرئيسيين للمؤسسة بـ 100%

• السؤال الثاني: كيف تقدر عدد الصفقات المهمة التي خسرتها المؤسسة؟

- الإجابة: المؤسسة لم تخسر صفقات مهمة خلال السنة المالية 2023

• السؤال الثالث: هل سبق وخسرت المؤسسة سوق رئيسي أو زبائن مهمين؟

- الإجابة: قدر عدد خسارة المؤسسة لزبائن مهمين بنسبة 2%

• السؤال الرابع: خلال عام 2022 إلى 2023 هل خسرت المؤسسة مورد رئيسي؟

- الإجابة: خلال الفترة 2022-2023 لم تخسر المؤسسة أي مورد رئيسي من مورديها

الفصل الثاني: دراسة حالة بالشركة الأشغال العمومية والباطنية (SARL SOTRAS)

- السؤال الخامس: كم تقدر نسبة النقص أو الصعوبة في المواد الأولية الضرورية؟

- الإجابة: المؤسسة تحقق الاكتفاء في المواد الأولية الضرورية

بالإضافة إلى مؤشرات أخرى لخصت في السؤالين التاليين:

- كيف تحترم المؤسسة الالتزامات المتعلقة برأس المال سواء في التحرير أو العمليات الجبائية إلى غير

ذلك؟

- الجواب: تحترم المؤسسة التزاماتها المتعلقة بنقل المال من خلال تطبيق الإجراءات القانونية والتنظيمية

المعمول بها بما في ذلك توثيق العمليات المالية بدقة، واستعمال وسائل الدفع الرسمية، والامتثال للأجال

الجبائية، إضافة إلى إعداد التصريحات الجبائية والمالية بشكل دوري. كما تعتمد المؤسسة نظام رقابة

داخلية يضمن الشفافية وتتبع جميع العمليات المالية.

- هل تواجه المؤسسة صعوبة مع الإجراءات القضائية الجارية عليها التي لها آثار مالية كبيرة؟

- الجواب: لا تواجه المؤسسة أي صعوبات مع الإجراءات القضائية، حيث أنها لا توجد لديها أية قضايا

جارية أو نزاعات من شأنها أن تؤثر على وضعيتها المالية.

المبحث الثاني: اقتراح نموذج التقرير الخاص باستمرارية الاستغلال لمؤسسة (SARL SOTRAS)

إضافة إلى التقرير العام الذي قام به محافظ الحسابات على مستوى المكتب وفقا لمتطلبات معايير تقارير محافظ الحسابات وكذا المعايير الجزائية للتدقيق (NAA)، في هذا المبحث سنحاول اقتراح نموذج تقرير محافظ الحسابات حول استمرارية الاستغلال للمؤسسة محل الدراسة، وفق ما تتطلبه المعايير وخاصة المعيار (NAA570) والمعيار الخاص بالتقرير الخاص باستمرارية الاستغلال، متبعين في ذلك الخطوات التالية :

المطلب الأول: محتويات ملف شركة (SARL SOTRAS).

على مستوى المكتب تمكنا من الاطلاع على ملف شركة (SARL SOTRAS) فوجدنا أنه يتضمن كلا مما يلي:

الفرع الأول: الملف الدائم.

يحتوي 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؛

الفصل الثاني: دراسة حالة بالشركة الأشغال العمومية والباطنية (SARL SOTRAS)

- رسالة طلب التعيين ورسالة قبول المهمة؛
- محضر الجمعية العامة الاستثنائية للتعيين؛
- رسالة التأكيد ورسالة المهمة؛
- معلومات مالية ومحاسبية تخص السنوات المالية السابقة، وتقرير محافظ الحسابات السابق؛
- وثائق أخرى ضرورية لتأكيد المعلومات المالية مثل: (G50،CNAS) .

الفرع الثاني: الملف الجاري.

- بشمل هذا الملف الوثائق الثبوتية والبيانات التالية:
- الكشف 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؛
 - 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 SOTRAS).

سنقوم في هذا المطلب بعرض هذا التقرير وللتذكير فإن الفترة المعنية بهذا الأخير هي السنة المالية

الممتدة من 01/01/2023 إلى غاية 31/12/2023

الفصل الثاني: دراسة حالة بالشركة الأشغال العمومية والباطنية (SARL SOTRAS)

مكتب التدقيق والخبرة المحاسبية

.....

رقم لاعتماد: - رقم التسجيل:

تقرير محافظة الحسابات

ش ذ م م سوتراس

للسنة المالية المقفلة في 2023/12/31

ماي 2023

..... العنوان:

هاتف / فاكس رقم :

الفصل الثاني: دراسة حالة بالشركة الأشغال العمومية والباطنية (SARL SOTRAS)

السيد:

محافظ حسابات

العنوان:

إلى السادة أعضاء الجمعية العامة ل ش ذ م سوتراس

الموضوع: التقرير حول استمرارية الاستغلال

المرجع: تقرير محافظة الحسابات للسنة 2023

في إطار مهمة محافظة الحسابات لشركتكم (SARL SOTRAS)، التي يقع مقرها في ولاية غرداية، يشرفنا أن نوافيكم بالتقرير الخاص باستمرارية الاستغلال للسنة المالية التي تم إقفالها بتاريخ 31 ديسمبر 2023.

حيث يحتوي هذا التقرير على ثلاث محاور طبقا للقرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، وكذا المعيار (NAA570).

حتى يكون التعبير عن رأينا مدعما، قد قمنا بحساب وقياس بعض المؤشرات التي رأيناها ضرورية بناء على المعطيات الواردة في القوائم بالإضافة إلى مختلف الوثائق المالية المتحصل عليها، مما 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) مما يمكن حسب تقديرنا أن تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأينا حول استمرارية شركتكم في الاستغلال.

غرداية يوم 12 ماي 2024

محافظ الحسابات

الفصل الثاني: دراسة حالة بالشركة الأشغال العمومية والباطنية (SARL SOTRAS)

بناءً على أحكام المادة 676 و المادة 715 مكرر 11 من الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، المعدل والتّم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 9 ديسمبر 1996، والقانون رقم 05-02 المؤرخ في 6 فيفري 2005؛ وبناءً على المادة 6 من القانون رقم 07-11 المؤرخ 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل؛

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

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

وبناءً على المرسوم التنفيذي رقم 202-11 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ لحسابات وأشكال وأجال إرسالها؛

وبناءً على القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات؛ وبناءً على المقرر 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن الدفعة الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية؛ وبناءً على المقرر 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن الدفعة الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية؛

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

فإنه وفي إطار المهمة الموكلة إلينا وبهدف تنفيذها بالعناية المطلوبة، وتطبيقاً لأحكام المادة 23 من قانون المهنة رقم 01-10، وتنفيذاً 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؛ في إطار تنفيذ مهام التدقيق الموكلة إلينا لأغراض التأكد من استمرارية استغلال الشركة، لقد قمنا بفحص القوائم المالية للشركة وجمع المقنعة والملائمة بما تقتضيه طبيعة المهمة من العناية المهنية المطلوبة، تم حساب بعض

الفصل الثاني: دراسة حالة بالشركة الأشغال العمومية والباطنية (SARL SOTRAS)

المؤشرات المالية التي رأيناها ضرورية من أجل التأكد من موضوع استمرارية الاستغلال، والتي هي موضحة كما في الجداول رقم: (2) (3) (4) (5) (6) (7) المرفقة. وفي ظل المؤشرات المحسوبة، نعتبر أن المؤسسة تحافظ على مبدأ الاستمرارية ولا توجد مؤشرات خطر جوهرية تتطلب تعديلات على هذا الأساس في التقرير النهائي للتدقيق.

بناءً على ما سبق، لم نلاحظ وجود مؤشرات تدعو للشك في قدرة المؤسسة على الاستمرارية في النشاط، خلال مدة 12 شهرًا القادمة على الأقل بعد تاريخ اختتام السنة المالية. وبالتالي، نعتبر أن فرضية استمرارية الاستغلال المعتمدة من طرف الإدارة في إعداد القوائم المالية تعد مناسبة، ولا تتطلب تحفظًا أو تعديلًا خاصًا في تقرير التدقيق.

الفصل الثاني: دراسة حالة بالشركة الأشغال العمومية والباطنية (SARL SOTRAS)

المبحث الثالث: استطلاع آراء المدققين حول موضوع استمرارية الاستغلال.

بالإضافة إلى الدراسة الميدانية التي تطرقنا إليها في المبحث الأول، و دعما لها سنعرض من خلال هذا المبحث الدراسة الميدانية الثانية التي أردناها أن تكون بشكل مقابلة مع بعض المدققين، والتي اختيرت عناصرها بناء على ملائمتها مع موضوع الدراسة.

المطلب الأول: وصف الدراسة الميدانية (المقابلة).

أولاً: أداة الدراسة.

تعد أداة المقابلة في الدراسة الميدانية ذات أهمية بالغة كمصدر هام و رئيسي للحصول على المعلومات، حيث قمنا بإجراء مقابلات تمحورت حول متغيرات موضوع البحث وكذا المجالات التي تتعلق به مهنة التدقيق وواقعها في الميدان في ظل التغيرات التي شهدتها المهنة.

ثانياً: مجتمع الدراسة.

نظراً لأهمية البحث حاولنا أن يكون مجتمع الدراسة بدرجة أهمية الموضوع من ناحية الخبرة، فقررنا أن يتشكل من مدققين خارجيين مرخص لهم بمزاولة مهنة التدقيق والذين هم في وضعية قانونية. تمثل مجتمع الدراسة في المدققين الذين يمارسون المهنة في الجزائر، الذين يبلغ عددهم طبقاً للقرار رقم 18 المؤرخ في 31 جانفي 2019 كما يلي:

- 318 محافظ حسابات مسجل في جدول المصف الوطني للخبرة المحاسبين كشخص طبيعي.

- 5 مكاتب خبرة مسجلة في الجداول تمارس نشاطها في شكل شركة.

ثالثاً: عينة الدراسة.

نظراً لأهمية البحث وأمام صغر حجم مجتمع الدراسة حاولنا بالتوفيق من الله مقابلة واستجواب عينة من المدققين، فكانت عينة دراستنا تتكون من 5 محافظي حسابات.

الفصل الثاني: دراسة حالة بالشركة الأشغال العمومية والباطنية (SARL SOTRAS)

المطلب الثاني: عرض ومناقشة نتائج المقابلة

للإلمام بمتغيرات الدراسة، ولتحقيق الأهداف المرجوة وصولاً إلى النتائج المرجوة، تم صياغة مضمون المقابلة التي تضمنت 9 أسئلة، من خلال إسقاط أهم جوانب الدراسة النظرية لموضوع البحث على الجانب التطبيقي، بخصوص استطلاع رأي مدققي الحسابات في تقييم استمرارية الاستغلال، وماهي مسؤولياتهم اتجاه المؤسسة وعلاقته بالمؤسسة محل التدقيق.

الفرع الأول: مضمون المقابلة

تضمنت المقابلة 9 أسئلة وسؤال مفتوح لإضافة المدقق لاقتراحاته وتوصياته، كانت المقابلة بمثابة فضاء للمدققين لإبداء آرائهم في المجال عامة وعلى متغيرات الدراسة بوجه الخصوص. وفيما يلي الأسئلة التي تضمنتها المقابلة:

- السؤال الأول: كيف تعرفون أو ما هو منظروكم لمفهوم استمرارية الاستغلال لمؤسسة اقتصادية ما ؟
- السؤال الثاني: ما هي المؤشرات أو العلامات التحذيرية (Red Flags) التي تدفع المدقق للتشكيك في استمرارية المؤسسة ؟
- السؤال الثالث: ماهي الإجراءات والمقارنات التي تعتمدونها كمحافظي حسابات لتقييم استمرارية الاستغلال؟
- السؤال الرابع: كيف يتعامل محافظ الحسابات مع معيار التدقيق الجزائري 570 في تطبيقه؟
- السؤال الخامس: كيف تؤثر نتائج التقرير على مستخدمي القوائم المالية؟
- السؤال السادس: كيف تتعاملون مع الضغط المحتمل من الإدارة لإخفاء مؤشرات التدهور المالي؟
- السؤال السابع: ما مدى مسؤولية المدقق إذا استمرت المؤسسة في العمل لفترة قصيرة ثم أعلنت إفلاسها رغم صدور تقرير "بدون تحفظ" أي عدم وجود مشاكل جوهرية بشأن استمراريتهما ثم تبين بعد فترة وجيزة أنها غير قادرة على الاستمرار؟

الفصل الثاني: دراسة حالة بالشركة الأشغال العمومية والباطنية (SARL SOTRAS)

- السؤال الثامن: برأيكم، كيف يمكن تطوير ممارسات التدقيق في الجزائر لتحسين تقييم استمرارية الاستغلال؟

- السؤال التاسع: ماهي النصائح و التوصيات التي تقدمونها في هذا المجال؟

الجدول رقم: أجوبة العينة على السؤال الثاني

1- عرض أجوبة السؤال الثاني: كما هو موضح فيما يلي:

الجدول رقم (09) : أجوبة العينة على السؤال الأول

السؤال الأول: كيف تعرفون أو ما هو منظروكم لمفهوم استمرارية الاستغلال لمؤسسة اقتصادية ما ؟	
رقم الإجابة	الجواب
M1	تتمثل استمراريه استغلال مؤسسة اقتصادية ما في قدرة المؤسسة على تسديد ديونها قصيرة الأجل دون بيع أصولها.
M2	يمكن تعريف مفهوم استمراريه استغلال المؤسسة الاقتصادية لأنه اعتبار ان المؤسسة تستمر في نشاطها في المستقبل دون إكمانيه توقفها عن العمل أو تصفيتها.
M3	من منظور المدقق يكون بتحقيقه من إعداد الإدارة للقوائم المالية على أساس الاستمرارية ومدى ملائمته.
M4	تحديد المؤشرات المالية السلبية التي تشكل في قدرة المؤسسة على الاستمرار.
M5	المعلومة الخاطئة من حيث البيئة الاقتصادية.
M5	نقص حماية المعطيات من جانب الإعلام الآلي، ونقص الوسائل المادية، ما يؤدي إلى تغيير المعطيات دون الشعور بالتغيرات في النتيجة وبالتالي الرجوع في بعض الحالات إلى النظام الكلاسيكي وتضييع الوقت من أجل البحث عن النتيجة.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الأجوبة المدونة في استمارة المقابلة

التعليق: تعددت الأجوبة حول مفهوم استمرارية المؤسسة الاقتصادية لكن كلها تدل على أنها فرضية تقوم عليها المؤسسة من أجل الاستمرار.

الفصل الثاني: دراسة حالة بالشركة الأشغال العمومية والباطنية (SARL SOTRAS)

2- عرض أجوبة السؤال الثاني: كما هو موضح فيما يلي:

الجدول رقم (10) : أجوبة العينة على السؤال الثاني

السؤال الثاني: ما هي المؤشرات أو العلامات التحذيرية التي تدفع المدقق للتشكيك في استمرارية المؤسسة؟	
رقم الإجابة	الجواب
M1	- خسائر متكررة أو متراكمة. - صعوبات في سداد الديون. - فقدان زبائن أو موردين رئيسيين. - نزاعات قانونية كبيرة. - عجز في السيولة. - تغيرات تنظيمية أو تشريعية.
M2	- التأخر في الدفع للموردين. - صعوبة في الحصول على التمويل. - نقص السيولة النقدية لتغطية الالتزامات الجارية. - عدم وجود خطة واضحة للهيكل المالية. - خسائر مالية متكررة لفترات متتالية. - مشاكل إدارية أو نزاعات بين المساهمين.
M3	- وجود ديون قصيرة الأجل تفوق الأصول المتداولة. - وجود قيود مالية من المقرضين. - إفلاس أو نزاع مع الدائنين. - عدم القدرة على تجديد التسهيلات الائتمانية. - غياب الشفافية أو عدم تقديم معلومات كافية من الإدارة.

الفصل الثاني: دراسة حالة بالشركة الأشغال العمومية والباطنية (SARL SOTRAS)

M4	- توقف خطوط الإنتاج أو خسارتها. - فقدان زبائن رئيسيين أو عقود رئيسية. - تراجع ملحوظ في المبيعات والإيرادات. - بيئة اقتصادية أو سياسية غير مستقرة تؤثر على النشاط.
M5	- ضعف في قدرة الإدارة على التعامل مع التحديات التشغيلية - اضطرابات في سلسلة التوريد أو فقدان موردين أساسيين - عجز متكرر في تحقيق أرباح تشغيلية - تدهور كبير في الموقف المالي العام - دعاوى قضائية كبيرة قد تؤدي إلى أعباء مالية أو إيقاف النشاط.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الأجوبة المدونة في المقابلة

التعليق: كل الأجوبة تظهر تغطية شاملة لأغلب المؤشرات التي تعالجها المعايير الدولية للتدقيق (ISA 570)

3- عرض أجوبة السؤال الثالث: وهي موضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (11): أجوبة العينة حول السؤال الثالث

السؤال الثالث: ماهي الإجراءات والمقارنات التي تعتمدونها كمحافظي حسابات لتقييم استمرارية الاستغلال؟	
رقم الإجابة	الجواب
M1	نقوم أولاً بتحليل القوائم المالية لثلاث سنوات متتالية، مركز على المؤشرات المالية ثم تتم مقارنتها بمؤسسات مماثلة في نفس القطاع لمعرفة ان كان هناك تدهور نسبي في الوضعية المالية.
M2	التركيز على تحليل التدفقات النقدية خصوصاً النشاط التشغيلي، وفحص قدرة المؤسسة على توليد النقد بنفسها، بالإضافة إلى التحقق من مصادر التمويل المتاحة. وإذا لوحظ عجز متوقع يمكن الطلب من الإدارة خطة مفصلة لتغطية احتياجات التمويل.

الفصل الثاني: دراسة حالة بالشركة الأشغال العمومية والباطنية (SARL SOTRAS)

M3	يمكن لمحافظ الحسابات ان يقيم استمراريه الاستغلال لمؤسسه اقتصاديه ما من خلال دراسة وتحليل المؤشرات المالية وغير المالية كما يأخذ في عين الاعتبار الخطط المستقبلية للإدارة، بالإضافة إلى دراسة قدره المؤسسة على الاستمرار لما يقارب 12 شهر بعد إعداد القوائم المالية.
M4	تحليل النسب المالية قصيرة الأجل. مقارنة الالتزامات القصيرة مع الأصول السائلة. التحقق من وجود دعم مالي مؤكد.
M5	تحليل نقاط القوة والضعف، الفرص والتهديدات. مراجعة العقود والزيائن الاستراتيجيين. مراجعة الملفات القضائية والطعون الجبائية.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الأجوبة المدونة في استمارة المقابلة

التعليق: تظهر الأجوبة الخمسة تكاملا منهجيا ومهنيا يعكس الفهم المتعدد الأبعاد لمفهوم استمرارية

الاستغلال، وكل مدقق ركز على زاوية مختلفة مما يعكس واقع الممارسة الفعلية.

4- عرض أجوبة السؤال الرابع: موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (12): أجوبة العينة على السؤال الرابع

السؤال الرابع: كيف يتعامل محافظ الحسابات مع معيار التدقيق الجزائري 570 في تطبيقه؟	
رقم الإجابة	الجواب
M1	لا توجد إجابة
M2	يكون التطبيق من خلال جمع الأدلة الكافية وتقييم قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها
M3	يلزم تطبيق المعيار تقييم ما اذا كانت الافصاحات في القوائم المالية كافية بشأن الشكوك الجوهرية المتعلقة باستمرارية الاستغلال

الفصل الثاني: دراسة حالة بالشركة الأشغال العمومية والباطنية (SARL SOTRAS)

M4	يطبق المعيار من خلال البحث في المؤشرات المالية و تحليل خطط الطوارئ.
M5	لأعداد التقرير يجب تحديد شكله النهائي من خلال المعيار 570

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الأجوبة المدونة في استمارة لمقابلة

التعليق: تبرز الأجوبة تطبيقا متوازنا لمعيار التدقيق الجزائري رقم 570

5- عرض أجوبة السؤال الخامس: كما هي موضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (13): أجوبة العينة على السؤال الخامس

السؤال الخامس: كيف تؤثر نتائج التقرير على مستخدمي القوائم المالية؟	
رقم الإجابة	الجواب
M1	نتائج تقرير التدقيق تؤثر مباشرة في قرارات المستثمرين الحاليين أو المحتملين ووجود رأي معدل يعزز في ثقتهم في مصداقية المعلومات المالية، في حين الرأي المعارض قد يدفعهم لإعادة تقييم مخاطر الاستثمار أو صرف النظر عن التمويل.
M2	بالنسبة للمؤسسات المالية، فإن رأي المدقق هو عنصر أساسي لتقييم الملائمة المالية للمؤسسة، ففي حال وجود شكوك جوهرية حول الاستمرارية، فإن البنوك قد تجمد التمويلات أو تطلب ضمانات إضافية. وبالتالي فإن تقرير المدقق يعتبر أداة لتقييم المخاطر الائتمانية.
M3	تستخدم الإدارات الجبائية نتائج تقرير التدقيق كمرجع لتحديد مدى احترام المؤسسة للقوانين المالية والمحاسبية. الرأي المعدل قد يدفع هذه الجهة إلى اتخاذ إجراءات إضافية أو حتى فتح تحقيقات معمقة، خاصة إذا تعلق الأمر بتضخيم النتائج أو الإخفاء.
M4	بالنسبة للمساهمين، تقرير التدقيق يمثل مصدرا خارجيا محايدا لتأكيد أو دحض ما تقدمه الإدارة. الرأي المتحفظ أو الملاحظات الجوهرية يمكن أن تخلق توترا بين المساهمين والإدارة، وتدفع لمساءلة المسؤولين أو حتى تغيير الخطط الاستراتيجية.

الفصل الثاني: دراسة حالة بالشركة الأشغال العمومية والباطنية (SARL SOTRAS)

M5	من جهة الموردون والعملاء يهتمون كذلك بتقرير التدقيق، خصوصا عند التعاقدات طويلة الأجل أو ذات المخاطر العالية. الرأي المعدل قد يجعلهم يترددون في تجديد العقود أو يطالبون بشروط دفع أكثر صرامة لضمان حقوقهم.
----	---

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الأجوبة المدونة في استمارة المقابلة

التعليق: التدقيق لا ينتج فقط لغرض قانوني، بل له تأثير فعلي ومباشر على مختلفة فئات مستخدمي القوائم المالية.

6- عرض أجوبة السؤال السادس: كما هي موضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (14): أجوبة العينة على السؤال السادس

السؤال السادس: كيف تتعاملون مع الضغط المحتمل من الإدارة لإخفاء مؤشرات التدهور المالي ؟	
رقم الإجابة	الجواب
M1	من منطلق الاستقلالية المهنية، لا يمكن أن السماح لأطراف أخرى مهما كانت سلطته المهنية بالتأثير على الحكم المهني.
M2	عند الشعور بوجود ضغط لإخفاء مؤشرات التدهور، يمكن تكثيف إجراءات التدقيق التفصيلية
M3	يمكن اللجوء إلى المراسلة الرسمية، كالطلب من الإدارة تأكيدات خطية عن سلامة المعلومات المقدمة. و إضافة فقرة لفت الانتباه أو فقرة الرأي المتحفظ.
M4	يمكن لمحافظ الحسابات ان يتعامل مع ضغطه المحتملة من الإدارة لإخفاء مؤشرات التظاهر المالي من خلال الالتزام بالنزاهة وعدم الامتثال كما يقوم بتوثيق هذه الضغوطات والاتصال بالسلطات المعنية ان لزم الأمر.
M5	اللجوء إلى تطبيق المعيار الجزائري 240 (مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالغش)

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الأجوبة المدونة في استمارة المقابلة.

التعليق: تظهر الإجابات كيفية تعامل كل مدقق على حدى كيفية التعامل مع الضغط من الإدارة. يمكن

الإشارة إلى أن كل مدقق تطرق في جوابه أن هذا قد يؤدي إلى قطع.

الفصل الثاني: دراسة حالة بالشركة الأشغال العمومية والباطنية (SARL SOTRAS)

7- عرض أجوبة السؤال السابع: كما هي موضحة في الجدول:

جدول رقم (15): أجوبة العينة على السؤال السابع

السؤال السابع: ما مدى مسؤولية المدقق اذا استمرت المؤسسة في العمل لفترة قصيرة ثم أعلنت إفلاسها رغم صدور تقرير "بدون تحفظ" أي عدم وجود مشاكل جوهرية بشأن استمراريته ثم تبين بعد فترة وجيزة أنها غير قادرة على الاستمرار؟	رقم الإجابة
الجواب مسؤولية المدقق تنحصر في تقييم مدى ملائمة فرضية الاستمرارية التي تعتمد عليها المؤسسة الإدارة عند إعداد القوائم المالية، فإذا قام المدقق بتطبيق إجراءات تقييم المخاطر وتحليل الخطط المستقبلية، والاطلاع على التدفقات النقدية والتزامات المؤسسة، وخلص إلى عدم وجود شك جوهري استنادا إلى الأدلة المتوفرة عند تاريخ التدقيق فهو غير مسؤول عن الأحداث اللاحقة غير المتوقعة.	M1
المدقق غير مسؤول عن الأحداث اللاحقة .	M2
لا يسأل المدقق عن نتيجة غير متوقعة ما لم تكن هناك إهمال جسيم أو تجاهل مؤشرات واضحة عن ضعف مالي.	M3
يجب تقييم مسؤولية المدقق دائما في ضوء المعلومات المتاحة في تاريخ اعداد التقرير. أي تطورات سلبية حدثت بعد ذلك لا تعني بالضرورة وجود تقصير، ما لم يثبت أن هذه المؤشرات كانت قائمة و تم تجاهلها أو التقليل من شأنها.	M4
عند إصدار تقرير بدون تحفظ، يكون المدقق قد تأكد من عدم وجود شك جوهري في استمرارية المؤسسة خلال 12 شهرا بعد تاريخ الميزانية أو أن الإفصاحات المرتبطة بالاستمرارية كانت كافية. اذا حدث الإفلاس لاحقا، فان تقييم الإفصاحات والتقارير يظل المرجع، و اذا كانت الإفصاحات ضعيفة ولم يطلب المدقق تحسينها أو لفت الانتباه لها فقد يكون هذا مدعاة لتقييم أدائه بشكل نقدي.	M5

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الأجوبة المدونة في استمارة المقابلة.

التعليق: المدقق ليس ضامنا لاستمرارية المؤسسة، بل يقيم فقط الوضعية بناء على المعلومات المتوفرة في

تاريخ التدقيق.

الفصل الثاني: دراسة حالة بالشركة الأشغال العمومية والباطنية (SARL SOTRAS)

8- عرض أجوبة السؤال الثامن: كما يوضحها الجدول الآتي:

جدول رقم (16): أجوبة العينة على السؤال الثامن

السؤال الثامن: برأيكم، كيف يمكن تطوير ممارسات التدقيق في الجزائر لتحسين تقييم استمرارية الاستغلال؟	
رقم الإجابة	الجواب
M1	ويشمل ذلك تحديث المعايير المحاسبية بما يتماشى مع المعايير الدولية، وتطوير كفاءة المدققين من خلال التدريب واستخدام أدوات تحليل متقدمة، مع تحسين جودة المعلومات المالية وتعزيز الرقابة الداخلية. كما يجب الاعتماد على مؤشرات مالية وغير مالية لتقييم الاستمرارية، وتحسين التنسيق بين المدققين والهيئات الرقابية. بالإضافة إلى ذلك، يُوصى بتبني التكنولوجيا الحديثة، وتعزيز ثقافة تقييم المخاطر داخل المؤسسات، مع مراجعة فرضية الاستمرارية بشكل دوري.
M2	إدماج برمجيات تحليل البيانات وأدوات الذكاء الاصطناعي لتحديد مؤشرات المالي.
M3	تعديل قانون الخبرة المحاسبية لتقوية ضمانات الاستقلالية.
M4	الزام القوانين الجزائرية للشركات الخاصة والعمومية بتقديم ملاحق تفصيلية عن المخاطر الجوهرية.
M5	يجب إنشاء قواعد بيانات مركزية ومالية وطنية تتيح للمدققين الاطلاع على مؤشرات الخطر.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الأجوبة المدونة في استمارة المقابلة

التعليق: عرض المدققين لأسلوب التحسين و التطوير لممارسات التدقيق في الجزائر.

9- عرض أجوبة السؤال التاسع: كما يوضحها الجدول اللاتي:

الجدول رقم (17): أجوبة العينة على السؤال التاسع

الفصل الثاني: دراسة حالة بالشركة الأشغال العمومية والباطنية (SARL SOTRAS)

السؤال التاسع: ماهي النصائح والتوصيات التي تقدمونها في هذا المجال؟	
رقم الإجابة	الجواب
M1	رقمنة التدقيق، الاعتماد على كل المؤشرات التي تخص استغلال المؤسسة. ربط النتائج المتحصل عليها للفترة المعنية بالتدقيق مع الفترات السابقة.
M2	لا يمكن الحكم على الاستمرارية دون أدوات تحليل مالي عميق.
M3	إصلاح الإطار القانوني والتنظيمي يعزز من جودة عمل المدقق.
M4	إعداد خطة مالية واقعية تتضمن توقعات 12 شهرا قادمة على الأقل تعديل القانون المهني لحماية استقلالية المدقق وتحسينه من الضغوط مقارنة الأداء المالي بالفترات السابقة والقطاع الصناعي عدم الاكتفاء بتأكيدات الإدارة بل طلب أدلة موضوعية كافية
M5	توضيح نقاط القوة والضعف في الوضع المالي في الملاحق. ممارسة الشك المهني بدرجة عالية عند تقييم فرضية الاستمرارية.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الأجوبة المدونة في استمارة المقابلة

التعليق: تشكل هذه التوصيات إطارا عمليا لتطوير وظيفة التدقيق في الجزائر، وتحسين جودة القرارات المتعلقة باستمرارية الاستغلال.

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة التطبيقية التي أجريت لشركة (SARL SOTRAS) وذلك استنادًا إلى الوثائق والمعلومات التي حصلنا عليها سمحت من توظيف مختلف المعارف التي رأيناها في الجانب النظري

الفصل الثاني: دراسة حالة بالشركة الأشغال العمومية والباطنية (SARL SOTRAS)

وإسقاطها على الجانب التطبيقي والتعرف أكثر على مجريات العملية في الميدان، لإبداء رأينا في مسألة استمرارية الاستغلال للشركة محل الدراسة، وذلك عن طريق محاولة اقتراح نموذج للتقرير الخاص حول استمرارية الاستغلال وفقا لما تقتضيه المعايير المطبقة في الجزائر.

وتجدر الإشارة على أنه تم إعداد التقرير العام الذي قد تم ذكر ما يحتويه سابقا. بالإضافة إلى استطلاع آراء المدققين حول موضوع استمرارية الاستغلال.

الخاتمة

الخاتمة

بالاعتماد على ما توصلنا إليه من نتائج من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية لهذا الموضوع، وفي ضوء أهم المفاهيم التي تناولناها، مدعومة بالمعينة الميدانية التي أفضت إلى الاستنتاجات التالية، يتضح لنا أن موضوع استمرارية النشاط والاستغلال يُعد من المسائل الجوهرية التي تستوجب اهتمامًا بالغًا وعناية خاصة من طرف كل من الإدارة ومحافظ الحسابات، كلٌّ في نطاق مسؤولياته وصلاحياته التي تفرض عليه الالتزام بضمان تلك الاستمرارية.

لقد سعينا من خلال هذه الدراسة إلى إبراز دور ومسؤولية كل طرف وفقًا للمعايير المعتمدة في الجزائر، وعلى وجه الخصوص المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 570) "استمرارية الاستغلال"، الذي شكل محور بحثنا. ومن خلال الدراسة الميدانية التي أنجزناها لتتبع كيفية تنفيذ مهمة التدقيق المتعلقة بهذا الموضوع، تبين لنا حجم المسؤولية الملقاة على عاتق محافظ الحسابات في تقييم مدى استمرارية استغلال المؤسسة، وهو ما تُوج بإعداد تقرير خاص حاولنا صياغته بما يتوافق مع متطلبات هذا المعيار، الذي تم اعتماده ضمن الإصلاحات التي تباشرها الدولة الجزائرية، في إطار جهودها الرامية إلى تطوير مهنة التدقيق وتنظيمها لمواكبة التطورات الاقتصادية الراهنة.

كما أضفنا إلى هذه الدراسة آراء بعض المدققين المعتمدين الذين شاركوا وجهات نظرهم حول الموضوع، حيث أجمع أغلبهم على أن تطبيق معيار (NAA 570) لا يزال يواجه تحديات ميدانية عدة، من بينها نقص الوعي الكافي لدى بعض الإدارات بمتطلبات الاستمرارية، وضعف التنسيق أحيانًا بين المدققين والإدارة في تبادل المعلومات الجوهرية. وأكد بعضهم أن الدور الفعلي لمحافظ الحسابات لا يُمارس بالشكل الأمثل دائمًا، إما بسبب قيود مهنية أو لغياب إطار تنظيمي فعال يُلزم المؤسسات بتوفير بيانات دقيقة وشفافة.

وأشار آخرون إلى أن التطبيق العملي للمعيار لا يرقى في كثير من الحالات إلى مستوى النصوص والتنظيمات، مما يُضعف فعالية التقييم المهني ويؤثر على جودة التقارير المعدة بهذا الخصوص. وقد خلص

الخاتمة

بعضهم إلى ضرورة تعزيز التكوين المستمر للمدققين، وتحديث النصوص التنظيمية، وتكثيف المراقبة على تطبيق المعايير، بما يضمن تحسين أداء مهمة التدقيق وتعزيز مصداقية التقارير المالية.

أولاً: اختبار نتائج الفرضيات:

✓ أثبتت نتائج الفرضية الأولى أن:

التدقيق الخارجي يلعب دوراً أساسياً في تقييم استمرارية المؤسسة من خلال مراجعة القوائم المالية واختبار فرضية الاستمرارية. كما يسمح بتحليل قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها وكشف المخاطر التي قد تهدد بقاءها، مما يجعل رأي المدقق مؤشراً مهماً لوضعها المالي.

✓ أثبتت نتائج الفرضية الثانية أن:

دور التدقيق الخارجي لا يقتصر على كشف المؤشرات المالية كضعف السيولة والربحية، بل يشمل أيضاً مؤشرات غير مالية مثل ضعف الرقابة الداخلية أو مشاكل التسيير، ما يسمح بتقييم شامل للمخاطر التي قد تهدد استمرارية المؤسسة.

✓ أثبتت نتائج الفرضية الثالثة أن:

تقرير المدقق الخارجي يعتبر مرجعاً موثقاً يُعتمد عليه في توجيه قرارات المستثمرين وأصحاب المصالح. فمضمون التقرير، سواء كان مطمئناً أو متحفظاً، يؤثر مباشرة على الثقة في المؤسسة واستقرار علاقاتها المالية.

ثانياً: نتائج الدراسة

بعد معالجتنا لمختلف جوانب الموضوع في فصيله النظري والتطبيقي توصلنا إلى النتائج التالية:

- أثبتت الدراسة أن التدقيق الخارجي يلعب دوراً محورياً في التحقق من مصداقية المعلومات المحاسبية وشفافية القوائم المالية، مما يعزز ثقة مستخدميها.

الخاتمة

- أكد المعيار الجزائري للتدقيق (NAA570) على مسؤولية محافظ الحسابات في حالة ظهور مؤشرات أو ظروف قد تثير الشكوك بشأن قدرة المؤسسة على الاستمرار، حيث أوجب عليه القيام بإجراءات تدقيق إضافية للتحقق من مدى تأثير تلك الظروف على استمرارية الاستغلال. كما وسع المعيار من نطاق مسؤولية الإدارة، ملزما إياها بتقديم معلومات و خطط واضحة تدعم فرضية الاستمرارية. وهو ما خلصت اليه أيضا دراسة الدكتور عمر شريقي (2016)، التي أبرزت أهمية تعزيز دون الطرفين في التعامل مع مؤشرات ضعف الاستمرارية، وفقا لمتطلبات المعيار.

- توصلت الدراسة إلى أن التدقيق الخارجي يمكن أن يساهم بفعالية في الكشف المبكر عن مؤشرات مالية وغير مالية تهدد استمرارية المؤسسة، مثل تراجع السيولة، انخفاض الأرباح، مشاكل التمويل، أو ضعف في الإدارة. هو ما خلصت اليه دراسة الدكتور نور الدين رافع (2022).

- أثبتت نتائج الدراسة أن عملية تقييم الاستمرارية تتم وفقا لمعايير مهنية وتنظيمية معتمدة، أهمها المعيار الجزائري للتدقيق (NAA570)، إضافة إلى القوانين والتشريعات الوطنية ذات الصلة.

- رغم الأهمية البالغة، إلا أن الدراسة سجلت وجود ثغرات في التطبيق الميداني للمعيار نتيجة ضعف التنسيق بين المدققين والإدارة، ونقص التكوين المستمر للمهنيين، إضافة إلى بعض التحديات التنظيمية. وهو ما وصلت اليه دراسة الدكتور محمد الأمين بخاوة (2022)، وأوصت بعقد الدورات التكوينية ومواكبة المستجدات.

ثالثا: المقترحات.

- اعتماد نماذج إحصائية ورياضية متقدمة، مثل التحليل التمييزي المتعدد ونماذج (ALTMAN)، لتحسين القدرة على التنبؤ المبكر بالمخاطر المالية.

- يجب على الإدارة إجراء تقييم دوري وشامل لقدرتها على الاستمرارية، وفقا لما نص عليه معيار المحاسبة الدولي رقم (01)، مع توثيق هذا التقييم ضمن القوائم المالية.

الخاتمة

- ضرورة قيام المؤسسات بالإفصاح الكامل والواضح عن الشكوك الجوهرية المتعلقة بالاستمرارية، سواء في التقارير المالية أو في الإيضاحات المرفقة بها.

- تعزيز ثقة إدارة المخاطر داخل المؤسسات وثقافة التحليل القبلي للمخاطر، والعمل على دمج آليات التقييم المستمر ضمن خططها الاستراتيجية.

رابعاً: آفاق الدراسة.

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

- يمكن مستقبلاً إجراء دراسة مقارنة بين المعيار الجزائري للتدقيق (NAA570)، والمعيار الدولي (ISA570)، من حيث الشمولية، الدقة، والفعالية التطبيقية في بيئة المؤسسات الجزائرية.

- من الآفاق المهمة دراسة مدى تأثير جودة مهام التدقيق الخارجي (من حيث الكفاءة، الاستقلالية، الموقت المخصص للتدقيق...).

- من الممكن تطوير نماذج بحثية تجمع بين التحليل المالي الكمي وأساليب التدقيق التقليدية، ما يعزز قدرة المدقق على إصدار حكم مهني أكثر دقة بشأن استمرارية الاستغلال.

- دراسة إمكانية توظيف الذكاء الاصطناعي وتحليل البيانات الضخمة في تقييم استمرارية المؤسسات، وكيف يمكن للمدقق الاستفادة منها في تعزيز عمله المهني.

الخاتمة

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

أ) المصادر:

- 1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون 01/10 المؤرخ في 29/06/2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، بتاريخ: 2010/07/11، المادة 22.
- 2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المقرر 23 المؤرخ مارس 2017، المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق.
- 3- الجريدة الرسمية، المقرر رقم 23 المؤرخ في 25 مارس 2017، الجمهورية الجزائرية، المادة 01.

ب) المراجع اللغة العربية:

• كتب:

- 4- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الأردن، 2012.
- 5- د. محمد عجيلة وآخرون، متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق بين التعليم العالي وحاجيات الشغل، كتاب جماعي دولي، جامعة غرداية، الجزائر، 2022.
- 6- علي بن يحيى، التدقيق المالي والمحاسبي الإطار النظري والعملي، دار نزهة الألباب، غرداية، 2023.
- 7- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

• الرسائل الجامعية:

- 8- بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه - جامعة الجزائر 3، 2011.
- 9- بوميسة حنان، دور إجراءات التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية الاستغلال، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف 2023، 1.
- 10- نغاز نور الهدى، التدقيق الخارجي ودوره في تعزيز تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، أطروحة دكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2021.

• المقالات:

- 11- بن صالح بوجمعة، محاضرات في التدقيق المحاسبي، المقطع 2، جامعة تبسة، 2011.

قائمة المصادر والمراجع

- 12- د. بن قارة إيمان، معايير المراجعة الدولية، مطبوعة بيداغوجية في مقياس المراجعة الدولية، جامعة باجي مختار، عنابة، 2022.
 - 13- طارق عبد العال حمادة، عرض القوائم المالية، موسوعة معايير المحاسبة والتدقيق، دار الجامعية، ج1، ط2، الإسكندرية، مصر، 2008.
 - 14- الدراسة عبارة عن مقال نشر في مجلة "أبحاث اقتصادية وإدارية" جامعة سطيف 1، الجزائر العدد 19، جوان 2016.
 - 15- الدراسة عبارة عن مقال نشر في مجلة "ريحان للنشر العلمي تصدر عن مركز فكر للدراسات والتطوير" العدد 11 ماي 2021.
 - 16- الدراسة عبارة عن مقال نشر في مجلة "معهد العلوم الاقتصادية" جامعة الشلف، الجزائر، المجلد 25، العدد 01، مارس 2022.
 - 17- الدراسة عبارة عن مقال نشر في مجلة "التكامل الاقتصادي"، المجلد 10، العدد 02، برج بوعريش الجزائر، جوان 2022.
 - 18- الدراسة عبارة عن مقال نشر في مجلة "جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية" سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 37، العدد 5، سوريا، أكتوبر 2015.
 - 19- الدراسة عبارة عن مقال نشر في "مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية" المجلد 08، العدد 01، العراق، مارس 2021.
- (ج) مراجع باللغة الأجنبية:
- 20- Revue algérienne d'économie et gestion vol 15-n 02-2021.

الملاحق

الملاحق

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 1 4 7 0 3 9 0 0 0 7 4 8

Désignation de l'entreprise: S.A.R.L SOTRAS

Activité: TRAVAUX HYDRAULIQUE

Adresse: B.P 39 DAYA BEN DAHOUA DAYA BEN DAHOUA W GHARDA

Exercice clos le 31/12/2023

BILAN (ACTIF)

ACTIF	2023			2022
	Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	142 800	114 866	27 933	48 333
Immobilisations corporelles				
Terrains	980 000		980 000	980 000
Bâtiments	18 735 997	9 390 095	9 345 902	9 700 424
Autres immobilisations corporelles	133 839 532	133 797 733	41 798	1 086 911
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	20 860 008		20 860 008	20 013 871
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	174 558 337	143 302 695	31 255 642	31 829 541
ACTIF COURANT				
Stocks et encours				1 365 993
Créances et emplois assimilés				
Clients	99 912 727	6 428 799	93 483 928	86 792 918
Autres débiteurs	31 815 130		31 815 130	31 127 599
Impôts et assimilés	4 289 563		4 289 563	4 405 922
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	14 871 231		14 871 231	18 344 068
TOTAL ACTIF COURANT	150 888 653	6 428 799	144 459 854	142 036 501
TOTAL GENERAL ACTIF	325 446 991	149 731 494	175 715 496	173 866 043

الملاحق

Désignation de l'entreprise: S.A.R.L. SUTRAS

Activité: TRAVAUX HYDRAULIQUE

Adresse: B.P 39 DAYA BEN DAHOUA DAYA BEN DAHOUA W GHARDAIA

Exercice clos le

31/12/2023

BILAN (PASSIF)

	2023	2022
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	31 000 000	31 000 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	19 661 000	19 661 000
Ecart de réévaluation	15 408 000	15 408 000
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	4 175 275	3 975 232
Autres capitaux propres - Report à nouveau	34 211 700	30 236 468
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	104 455 976	100 280 700
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	3 146 250	3 146 250
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II	3 146 250	3 146 250
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	39 460 663	41 983 956
Impôts	13 727 297	13 419 418
Autres dettes	14 925 308	15 035 718
Trésorerie passif		
TOTAL III	68 113 270	70 439 092
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	175 715 496	173 866 043

(1) À utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

الملاحق

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 1 4 7 0 3 9 0 0 0 7 4 8

Désignation de l'entreprise: S.A.R.L SOTRAS

Activité: TRAVAUX HYDRAULIQUE

Adresse: B.P 39 DAYA BEN DAHOUA DAYA BEN DAHOUA W GHARDAIA

Exercice du 01/01/2023 au 31/12/2023

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES		2023		2022	
		DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises					
Production vendue	Produits fabriqués				
	Prestations de services				
	Vente de travaux		41 455 141		36 415 301
Produits annexes					
Rabais, remises, ristournes accordés					
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes			41 455 141		36 415 301
Production stockée ou déstockée					
Production immobilisée					
Subventions d'exploitation					
I-Production de l'exercice			41 455 141		36 415 301
Achats de marchandises vendues					
Matières premières		17 820 838		17 591 196	
Autres approvisionnements		2 945 273		2 674 636	
Variations des stocks					
Achats d'études et de prestations de services					
Autres consommations		110 511		119 713	
Rabais; remises, ristournes obtenus sur achats					
Services extérieurs	Sous-traitance générale				
	Locations				
	Entretien, réparations et maintenance	5 323 418		299 999	
	Primes d'assurances	248 241		183 901	
	Personnel extérieur à l'entreprise				
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	25 800		127 815	
	Publicité	30 110		51 118	
Déplacements, missions et réceptions					
Autres services		35 409		14 681	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs					
II-Consommations de l'exercice		26 539 601		21 063 061	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)			14 915 539		15 352 239

... la suite sur la page suivante

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 1 4 7 0 3 9 0 0 0 7 4 8

Désignation de l'entreprise: S.A.R.L SOTRAS

Activité:

TRAVAUX HYDRAULIQUE

Adresse:

B.P 39 DAYA BEN DAHOUA DAYA BEN DAHOUA W GHARDAIA

Exercice du 01/01/2023 au 31/12/2023

COMPTE DE RESULTAT ..I..

RUBRIQUES	2023		2022	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Charges de personnel	8 474 991		10 497 963	
Impôts et taxes et versements assimilés	629 213		894 003	
IV-Excédent brut d'exploitation		5 811 335		3 960 272
Autres produits opérationnels				
Autres charges opérationnelles				
Dotations aux amortissements	1 420 035		1 756 558	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat opérationnel		4 391 299		2 203 714
Produits financiers				
Charges financières	216 024		220 190	
VI-Résultat financier	216 024		220 190	
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		4 175 275		1 983 523
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats				
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire				
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		4 175 275		1 983 523

(*) A détailler sur état annexe à joindre