مسؤولية المدقق المالي عن التحقق من إستمرارية الإستغلال بإستخدام الإجراءات التحليلية

– دراسة تطبيقية لحالة شركة الجبس ومشتقاته غرداية "SPDG" –

Financial Auditor's Responsibility For Checking the Continuous Of Exploitation Using Analytical Procedures.
A Case Study Of Ghardaia Plaster & Derivatives' Company "SPDG".

مروان أولاد عبد النبي [*]، مخبر الإقتصاد الحديث والتنمية المستدامة، جامعة تيسمسيلت (الجزائر)،
m.ouledabdennebi@cuniv-tissemsilt.dz
محي الدين محمود عمر، مخبر الإقتصاد الحديث والتنمية المستدامة، جامعة تيسمسيلت (الجزائر)،
mahieddineomar@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2022/10/19 تاريخ القبول: 2023/03/09 تاريخ النشر: 2023/03/31

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على مهمة المدقق المالي بالجزائر، حول التأكد من تطبيق المؤسسة لفرضية إستمرارية الإستغلال إعتمادا على الإجراءات التحليلية في التدقيق، وذلك في إطار التقيد بتطبيق معيار التدقيق الجزائري رقم 570 الخاص بإستمرارية الإستغلال، وبمحتوى التقرير الخاص بالإستمرارية ، حيث تم الإعتماد على المنهج التحليلي وإجراء دراسة تطبيقية على شركة الجبس ومشتقاته غرداية "*SPDG*" ، وقد توصلنا إلى نتائج أهمها أن المدقق المالي يعتمد بشكل أساسي على الإجراءات التحليلية أثناء تأدية مهامه، كما أنه يتقيد بإعداد التقرير الخاص بالإستمرارية بما يتوافق مع المعايير والنصوص القانونية المعمول بها.

كلمات مفتاحية: إستمرارية، تدقيق ،تقرير، إجراءات تحليلية، معايير.

تصنيفات JEL : M41، M42 .

[*] **المؤلف المرسل.**

Abstract:

This study aims to shed light on the task of the financial auditor's responsibility in Algeria to ensure that the company applies the hypothesis of continuity of exploitation through emphasising on analytical procedures , within the framework of the commitment to apply the Algerian auditing standard No. 570 on "continuity of exploitation", and the content of the report on continuity.To study the case,the analytical approcah of specific reports on the "SPDG " company have been followed on its continuity .

To conclude, the financial auditor relies on analytical procedures in the performance of his duty to ensure the continuous of exploitation and in writing his special report laws related to the issue are taken in consideration.

Keywords: Continuity; audit; report; analytical procedures; standards.
Jel Classification Codes: M41, M42.

1. مقدمة

يعتبر المدقق المالي للحسابات الشخص المهني الذي له القدرة على الحكم عن مدى تعبير القوائم المالية على الواقع الفعلي لها، وذلك من خلال ما يعرف بالتقرير النهائي لعملية التدقيق، ومن أجل ذلك نجد أن هناك طلبا متزايدا من مستقبلي التقرير على محتواه من المعلومات ويتركز هذا المحتوى بصفة أساسية في التأكيد الذي يقدمه المدقق المالي، بشأن مدى إمكانية إعتماد الأطراف ذوي العلاقة على المعلومات الواردة في القوائم المالية للشركة ، وفق ما يندرج ضمن المهام الأساسية المنوطة للمدقق المالي القانوني، فضلا عن المصادقة على صحة وإنتظامية الحسابات السنوية للشركة ومدى تعبيرها الصادق عن مركزها المالي ونتيجة نشاطها، إضافة إلى مهمة التحقق من فرضية إستمرارية الإستغلال للشركة محل التدقيق و الإشارة إلى نتائج ذلك ضمن تقريره الخاص.

وبهذا فقد أصدر المشرع الجزائري مجموعة من المعايير التي يسترشد بها المدقق المالي، بما يتوافق و البيئة الجزائرية لاسيما المعيار الثامن " معيار التقرير حول إستمرارية الإستغلال" الصادر عن القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات ، والمعيار رقم 570 "إستمرارية

الإستغلال" الصادر عن المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، والذي يهدف إلى تأكد وتحقق المدقق المالي من تطبيق الإدارة لفرضية إستمرارية الإستغلال في إعداد الكشوف المالية ، وتعزيزا لعمل المدقق المالي بهذا الجانب ولنجاح عملية التدقيق والوصول إلى نتائج دقيقة فقد أصدر بذات المقرر رقم 23 المعيار رقم 520 الخاص "بالإجراءات التحليلية" والمتضمنة إستخدام العلاقات الرياضية وغير الرياضية وكذا إستخدام التحليل المالي عن طريق النسب المالية ، تحليل الإتجاه ...إلخ للحصول على أدلة إثبات أكبر وإكتشاف الأخطاء مبكرا وخاصة العمليات الخاصة بالإستمرارية.

1.1 إشكالية الدراسة

إنطلاقا مما سبق ذكره يمكن طرح إشكالية الدراسة من خلال السؤال الرئيسي التالي :

في ضوء المعايير الدولية والوطنية للتدقيق،**كيف يستخدم المدقق المالي المنهج الرياضي للتنبؤ بإستمرارية الإستغلال على حالة مؤسسة الجبس ومشتقاته غرداية** "SPDG" ؟

ومن أجل الإجابة على إشكالية الدراسة يتطلب الأمر الإجابة على التساؤلات الفرعية التالية :

- فيما تتمثل أهم المؤشرات التي يعتمد عليها المدقق المالي للتأكد من إستمرارية أو عدم إستمرارية الشركة محل الدراسة؟
- كيف يساهم تطبيق الإجراءات التحليلية في التنبؤ حول قدرة الشركة على الإستمرارية ؟
- ماهي الإجراءات الواجب إتخاذها من قبل المدقق المالي عند وجود مؤشرات تفيد بعدم قدرة الشركة على الإستمرارية ؟

2.1 فرضيات الدراسة

- يقوم المدقق المالي بجمع مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية بالمؤسسة قصد التحقق والتأكد من إستمرارية نشاط الشركة محل الدراسة من عدمه ؛
- يمكن للمدقق المالي التنبؤ بالفشل المالي للشركة بالإعتماد على أساليب ونماذج رياضية ملائمة ؛
- في حالة وجود شك بعدم قدرة الشركة محل الدراسة على الإستمرارية في نشاطها من خلال الأدلة والقرائن المتحصل عليها، يقوم المدقق المالي بإتخاذ إجراء الإنذار .

3.1 أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أنها تتناول موضوع ذو شق مالي ومحاسبي على حد سواء خاصة بعد إصدار المشرع الجزائري مجموعة من المعايير الخاصة بمهنة التدقيق ، والتي بدورها قد تعزز من جودة التدقيق وثقة الأطراف ذوي العلاقة نظرا لإستخدامهم للمنتج النهائي لعملية التدقيق، وهو تقرير المدقق المالي، فضلا عن التقرير الخاص بالإستمرارية الذي يفيد بقدرة أو عدم قدرة الشركات على البقاء والإستمرارية في نشاطها ، خاصة في ظل الظروف الإستثنائية (كالجائحة الصحية كوفيد-19)، ما يمكن مستخدمي هاته التقارير من إتخاذ القرارات المناسبة والملائمة.

4.1 أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق ما يلي :

- إلقاء الضوء على إستخدام أسلوب الإجراءات التحليلية في التدقيق لإكتشاف قدرة الشركات على الإستمرارية ؛
- إبراز طبيعة عمل ومسؤوليات المدقق المالي في ظل تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 الخاص بإستمرارية الإستغلال ؛
- التعرف على محتوى معيار تقرير المدقق المالي في الجزائر المتعلق بإستمرارية الإستغلال؛
- محاولة إعداد التقرير الخاص بإستمرارية الإستغلال للشركة محل الدراسة، وفق التنظيم المعمول به.

5.1 منهج وأدوات الدراسة

للإجابة على إشكالية الدراسة ، سوف نعتمد على المنهج الوصفي في الجوانب النظرية للموضوع من خلال تقديم مختلف المفاهيم النظرية والمتعلقة بمتغيرات الدراسة قصد الإحاطة بكل أجزاء الدراسة التي لا تقل أهمية عن بعضها ، كما سنستخدم في الجزء التطبيقي المنهج الإستقرائي والإستنباطي للتحليل، من خلال فحص مخرجات الشركة ومحاولة إعداد التقرير الخاص بالإستمرارية الشركة محل الدراسة .

أما عن الأدوات التي سوف يتم الاعتماد عليها لإنجاز هذه الدراسة فتمثلت في أهم الدراسات والأبحاث المتداولة لموضوع الدراسة ، القوانين والجرائد الرسمية ، أما فيما يخص الدراسة التطبيقية فاستعملنا أداة الملاحظة و المقابلة إضافة إلى الوثائق والسجلات المحاسبية، وتقارير التدقيق المالي القانوني .

2. الإطار المفاهيمي للإجراءات التحليلية

يطلق على الإجراءات التحليلية في الأدبيات المالية بالفحص التحليلي أو التدقيق التحليلي..إلخ، إلا أن المصطلح المعتمد في هذا البحث هو الإجراءات التحليلية، وذلك وفقا للتشريع الجزائري المعمول به.

1.2 الإجراءات التحليلية في التدقيق المالي

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

1.1.2 تعريف الإجراءات التحليلية

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

وتعرف الإجراءات التحليلية حسب معيار التدقيق الجزائري رقم 520 بأنها تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى و معلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات ،تتضمن الإجراءات التحليلية مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابهة، و ذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة باللجوء إلى تقنيات إحصائية تم إستحداثها لتحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات غير المتوقعة. **(المقرر رقم 23، 2017، صفحة 3)**

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

2.1.2 مضمون الإجراءات التحليلية للتدقيق

تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة المقارنات التالية :

- المعلومات المقارنة للفترة السابقة ،النتائج المتوقعة مثل الميزانية التقديرية أو توقعات المدقق ؛
- المعلومات المتماثلة للجهة القطاعية، ومقارنة نتائج المؤسسة مع مؤسسات أخرى من نفس القطاع ومع المؤسسات ذات الأحجام المتقاربة؛
- دراسة العلاقة بين عناصر المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات العلاقة؛
- دراسة العلاقات بين عناصر المعلومات المالية التي كان من المتوقع تحقيقها طبقا لتنبؤات المؤسسة على أساس الخبرة السابقة للمؤسسة. (**يرقي، 2015، الصفحات 98-99**)

2.2 أساليب الإجراءات التحليلية

يمكن للمدقق المالي إستخدام أساليب الإجراءات التحليلية وفق طبيعة مهمته، والتي أهمها:

1.2.2 أساليب التوصيف غير الكمي: وفقًا لهذه الأسلوب ، يستخدم المدقق رؤيته بناءً ا على خبرته الشخصية للحكم على مدى معقولية الأدلة التي تم الحصول عليها، وتشمل هذه الأساليب الملاحظة الشخصية ، المقابلة، المسح ، مراجعة المعلومات الداخلية والخارجية (غير الكمية)..إلخ. (LOUNIS & TOUMI, 2019, pp. 296-297)

2.2.2 أساليب التوصيف الكمي البسيطة: وفقًا لهذه الأسلوب ، يستخدم المدقق تحليل العلاقات بين البيانات إعتمادا على المعلومات الكمية ، وتشمل هذه الأساليب التحليل الأفقي والرأسي، الإختبار التنبؤي ، تحليل إنحراف الموازنة..إلخ. (**صحراوي و زعرور، 2021، صفحة 170**).

3. الإطار المرجعي لمعيار "إستمرارية الإستغلال" في الجزائر

بعد صدور قانون مهنة المحاسبة والتدقيق 10-01 في الجزائر، فقد صدر 15 معيار يتعلق بتقارير المدقق المالي (خاصة بالتدقيق الإلزامي)، إضافة إلى صدور 16 معيار جزائري للتدقيق من طرف المجلس الوطني للمحاسبة ،والتي قد خصصنا منها هذا المحور إلى عرض المعايير التي تناولت موضوع الإستمرارية.

1.3 معيار تقرير التدقيق حول إستمرارية الإستغلال

يتضمن هذا المعيار المؤشرات التي على أساسها يصدر المدقق رأيه حول وضعية إستمرارية المؤسسة.

1.1.3 الهدف من تطبيق المعيار :

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بدور المدقق المالي بالنسبة إلى الإتفاقية المحاسبية القاعدية حول إستمرارية الإستغلال لحسابات المؤسسة ، بما فيها التقييم الذي تم إعداده من طرفها حول قدرتها على متابعة الإستغلال وكذا محتوى التقرير الخاص بالمدقق المالي .

كما يتحقق من خلال مهامه من صحة مبدأ إستمرارية الإستغلال لإعداد الحسابات من طرف المؤسسة، ويحلل الأحداث التي تشكل له شكا حول ذلك. (ج ر 24، 2014، الصفحات 18-19).

2.1.3 مؤشرات فرضية إستمرارية الإستغلال:

توجد العديد من المؤشرات المتعددة التي تفيد المدقق أو المحلل المالي للحكم على تطبيق المؤسسة لفرضية إستمرارية الإستغلال من عدمها ، يمكن توضيح أهم تلك المؤشرات كما في الجدول التالي :

الجدول 1 : أهم مؤشرات فرضية إستمرارية الإستغلال

المؤشرات	التوضيح
مؤشرات ذات طبيعة مالية	رؤوس الأموال الخاصة السلبية، عدم القدرة على الدفع للدائنين عند الاستحقاق؛ قروض لأجل ثابت بلغت تاريخ إستحقاقها، دون آفاق حقيقية للتجديد أو إمكانية التسديد؛ اللجوء المبالغ فيه للقروض قصيرة الأجل قصد تمويل الأصول طويلة الأجل؛ القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي والمستمر؛ النسب المالية الرئيسية غير إيجابية؛ خسائر الإستغلال المكررة ..إلخ.
مؤشرات ذات طبيعة عملية	مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون إستخلافهم؛ خسارة صفقة مهمة أو إعفاء، أو رخصة أو ممول رئيسي؛ نزاعات إجتماعية خطيرة؛ نقص في المواد الأولية الضرورية.
مؤشرات أخرى	عدم إحترام الإلتزامات المتعلقة برأس المال الإجتماعي أو إلتزامات قانونية أساسية أخرى؛ الإجراءات القضائية الجارية ضد الكيان التي يمكن أن تكون لها آثار مالية لا يمكن للكيان مواجهتها ..إلخ.

المصدر : من إعداد الباحثان إعتمادا على (ج ر 24، 2014، الصفحات 18-19).

وبناءً ا على المؤشرات الموضحة في الجدول رقم (1) ، وعندما تحدد الوقائع أو الأحداث التي يمكن أن تؤثر على إستمرارية الإستغلال، فإن المدقق المالي ملزم بالقيام بما يلي :

- دراسة خطط عمل المؤسسة لمواجهة المشاكل الناتجة، بهدف متابعة الإستغلال؛
- جمع الأدلة والقرائن الكافية والملائمة لتأكيد أو لنفي وجود شك معتبر بشأن إستمرارية الإستغلال؛
- يحصل على تصريح كتابي من المؤسسة يتعلق بخطط عملها في المستقبل؛
- يتخذ إجراء الإنذار المنصوص عليه في أحكام المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري، عندما تؤكد الوقائع والأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات، بناءً على حكمه الخاص، شكا بليغا حول إستمرارية الإستغلال، وعندما يلاحظ تأخرا معتبرا وغير إعتيادي في ضبط الحسابات السنوية، لاسيما عند تطبيق أحكام المادة 676 من القانون التجاري ، فإنه يستفسر عن الأسباب التي أدت إلى ذلك. **(أقاسم، 2016، الصفحات 177–178)**

2.3 المعيار الجزائري للتدقيق -570- إستمرارية الإستغلال

يعد هذا المعيار الدليل الإرشادي في التدقيق للتحقق من تطبيق المؤسسة لفرضية الإستمرارية.

1.2.3 فرضية إستمرارية الإستغلال من منظور معيار التدقيق

حسب فرضية إستمرارية الإستغلال، يفترض بكيان ما أنه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع وبذلك يتم إعداد الكشوف المالية للإستخدام العام على أساس هذه الفرضية، بإستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة فيها نية تصفية الكيان أو وقف نشاطه، أو إذا لم يُتاح لها أي حل بديل واقعي آخر ، وعند تأكيد تطبيق هذه الفرضية يتم تسجيل الأصول و الخصوم على إعتبار أن المؤسسة سوف تكون لديها القدرة على تحصيل أصولها ودفع ديونها أثناء السير العادي لأنشطتها.

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

2.2.3 مسؤولية المدقق المالي حول إستمرارية الإستغلال

تكمن مسؤولية المدقق المالي وفق هذا المعيار على القيام بـ :

– جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة من أجل تقدير صحة فرضية الإستغلال الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة أثناء إعداد وعرض الكشوف المالية ؛

– إستنتاج وجود "عدم يقين" معتبر أولا ، حول قدرة المؤسسة على مواصلة إستغلالها ؛

– الإشارة إلى الآثار المحتملة للإختلالات المعتبرة عندما يتعلق الأمر بأحداث أو بظروف مستقبلية والتي من شأنها أن تؤدي بالمؤسسة إلى وقف الإستغلال .

كما أن عدم وجود أية ملاحظة في تقرير المدقق المالي لعدم اليقين حول إستمرارية الإستغلال، لا يمكن إعتباره كضمان لقدرة المؤسسة على مواصلة إستغلالها. **(المقرر رقم 23، 2017، صفحة 4)**

الجدول 2 : الحالات التي تواجه المدقق المالي حول إستمرارية الإستغلال

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

المصدر : من إعداد الباحثان إعتمادا على (سفاحلو، 2017، الصفحات 95-96)

يتبين لنا من خلال الجدول رقم (2) الذي يبين لنا ثلاث (03) حالات قد يواجهها المدقق المالي عند تدقيقيه الكشوف المالية للمؤسسة ، وأنه كلما كان إفصاح هاته الكشوف للواقع الإقتصادي والمالي ومصداقيتها، فإنه يشكل حجر أساس لبناءً رأيه حول إستمرارية الإستغلال.

4. الدراسة التطبيقية - حالة شركة الجبس ومشتقاته غرداية "SPDG"-

تعد شركة الجبس ومشتقاته غرداية **SPDG** شركة ذات أسهم مختصة بإنتاج وتسويق الجبس بكل أنواعه والتجارة في مختلف مواد البناءً الأخرى ، أنشئت برأسمال يقدر بـ 187.225.000,00 دج موزع على الشركاء بنسبة مساهمة كل واحد منهم، يقع مقرها بمتليلي الجديدة بغرداية، وستناول الفترة الزمنية (2017-2020) للدراسة، وسنحاول من خلالها التطرق إلى التقرير الخاص بالإستمرارية ، قصد التعرف على كيفية إعداد تقرير المدقق المالي، ومن ثم تحليله لإستخلاص النتائج ومناقشتها.

1.4 فحص الكشوف المالية للمؤسسة محل الدراسة

بناءً على الخطوات التي يقوم المدقق المالي بها في برنامج العمل والأهداف التي سيتوصل إليها من التدقيق سنحاول تطبيق هذا البرنامج بإستعمال الأدوات والوسائل المناسبة ، وبهذا فقد تم اللجوء إلى فحص وإستخدام المعلومات المتضمنة بالكشوف المالية للتأكد من مطابقة الأرصدة في نهاية الدورة.

1.1.4 تحليل تطور حركة الميزانية المالية.

من خلال تحليل حسابات الميزانية يتم إبراز حركات التغييرات الحاصلة في أحد حسابات الشركة، ما يسهل لمستخدمي التقارير المالية وتقارير التدقيق قراءتها و فهمها بكل سهولة.

وبهذا سنقوم بعرض الميزانية المالية المختصرة بجانبيها كما هي موضحة من خلال الجدولين التاليين :

الجدول 3 : جانب الأصول من الميزانية بالمبالغ الصافية للشركة للفترة (2017–2020) الوحدة: (دج)

السنة	2017	2018	2019	2020
الأصـــول الثابتة	242 546 005,33	243 493 950,78	243 348 121,33	243 024 726,39
الأصـــول الجارية	59 629 449,97	55 247 178,35	46 680 622,64	41 988 614,08
إجمالي الأصول	**302 175 455,3**	**298 741 129,13**	**290 028 743,97**	**285 013 340,47**

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

نلاحظ من خلال الجدول رقم (3) أعلاه الذي يبين لنا الميزانية المالية المختصرة للأصول كما في الفترة (2017-2020) أن المجموع العام للأصول في إنخفاض مستمر من 455,3 175 302 دج سنة 2017إلى340,47 013 285 دج سنة 2020، كما شهدت الأصول الجارية إنخفاضا تدريجيا من 449,97 629 59 دج سنة 2017 إلى 614,08 988 41 دج سنة 2020، أما بالنسبة للأصول الثابتة فقد عرفت تغيرات طفيفة من 005,33 546 242 دج سنة 2017، لترتفع إلى بـ 950,78 493 243 دج سنة 2018، ثم إنخفضت بعد ذلك إلى 121,33 348 243 دج 726,39 024 243 دج في سنتي 2019 و 2020 على التوالي ، وهذا ما يشير بصفة عامة إلى قدم الآلات والمعدات الصناعية ، والتي تطلبت مصاريف تشغيلية بشكل كبير ، تزامنا مع إبعاد بعض منها عن الخدمة ،إضافة إلى تراجع في قيمة المخزونات من منتجات الشركة .

الجدول 4 : جانب الخصوم من الميزانية المالية للشركة للفترة (2016–2020) الوحدة: (دج)

السنة	2017	2018	2019	2020
رؤوس الأموال الخاصة	154 896 214,56	146 302 908,87	140 070 273,44	136 557 418,12
الخصوم غير الجارية	100 254 163,55	100 254 163,55	100 254 163,55	100 254 163,55
الخصوم الجارية	47 025 077,19	52 184 056,71	49 704 306,98	48 201 758,80
إجمالي الخصوم	**302 175 455,3**	**298 741 129,13**	**290 028 743,97**	**285 013 340,47**

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

تبين لنا الميزانية المالية المختصرة للخصوم أعلاه للفترة محل الدراسة أن إجمالي الخصوم شهد كذلك إنخفاضا مستمرا من 455,3 175 302 دج سنة 2017إلى340,47 013 285 دج سنة 2020، حيث بلغت رؤوس الأموال الخاصة سنة 2017 ما قيمته 214,56 896 154دج والتي شهدت تراجعا في قيمتها وصولا إلى 418,12 557 136دج سنة 2020، أمّا الخصوم غير الجارية فقد بقيت ثابتة طيلة الفترة بمبلغ وقدره 163,55 254 100دج، في حين أن الخصوم الجارية عرفت إنخفاضا مستمرا بدءا

من سنة 2018 إلى 52 184 056,71 دج وصولا إلى مبلغ 48 201 758,80 دج في سنة 2020 ، وبهذا تعتبر أسباب التراجع المستمر لبنود الخصوم والإلتزامات كانت بسبب تراجع الأرباح المحققة ، فضلا عن التخفيض الجزئي لرأس مال الشركة .

2.1.4 تحليل المؤشرات والنسب المالية للمؤسسة

الجدول 5: المؤشرات المالية لسنتي للشركة للفترة (2017–2020) الوحدة:(1دج)

المؤشر	البيان	2017	2018	2019	2020
المردودية المالية	النتيجة الصافية.100 / الأموال الخاصة	% 6,98	% 5,15	% 0,94	% 0,80
المردودية الإقتصادية	النتيجة العملياتية .100 / إجمالي الأصول	% 5,81	% 2,77	% 0,57	% 0,50
المردودية التجارية	النتيجة الصافية .100 / رقم الأعمال	% 8,54	% 7,28	% 2,11	% 2,53
القدرة على السداد	الديون المالية .100 / القدرة على التمويل الذاتي	% 1,09	% 1,12	% 1,21	% 1,20

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

من خلال النتائج المحققة بالجدول رقم (5) أعلاه ، والمتضمنة مؤشرات التحليل المالي للشركة للفترة (2017-2020) يتضح لنا أن نسب المردودية المالية شهدت إنخفاضا تدريجيا من 6.98**%** سنة 2017 إلى 5.15**%** سنة 2018 ، ثم إنخفضت إنخفاضا حادا في السنتين المواليتين إلى 0.94**%** و0.80**%** في 2019 و 2020 على الترتيب ، كما شهدت نسب المردودية الإقتصادية مستويات ضعيفة جدا وبالأخص سنتي 2019-2020 والتي بلغت 0.57 **%** و0.50**%** على التوالي مما تعكس ضعف الوسائل المتاحة لدى الشركة في تحقيق النتائج المرجوة ، إضافة إلى ضعفها في تحقيق أرباح صافية مقارنة برقم أعمالها لاسيما في السنتين الأخيرتين ، أما من جهة قدرتها على التمويل الذاتي تعتبر كذلك ضعيفة جدا مقارنة إلى قيمة الديون المالية طويلة الأجل والتي بلغت قيمتها طيلة الفترة بـ 100254163,55دج ، مما يشير أيضا إلى صعوبة تغطية ديونها بإستخدام قدرتها على التمويل الذاتي.

3.1.4 التحليل بإستخدام نموذج Altman Z' Score

يعتبر هذا النموذج من الأساليب المستخدمة للتنبؤ بالفشل المالي للشركات الصناعية الخاصة ، وهو مبني على خمس متغيرات مستقلة من النسب والمؤشرات المالية ، ولكل مؤشر وزن ترجيحي معين، وقد تم صياغة هذا النموذج التمييزي للشركات غير المدرجة بالسوق المالي وذلك من خلال الإعتماد على القيمة الدفترية لأسهم الشركة كما هي بالمتغير الرابع X_4 من النموذج، (Mauricio , Fernando , & Leonardo , 2018, p. 24) ، وتحدد صيغة النموذج كما هي موضحة في الجدول أدناه :

الجدول 6 : متغيرات نموذج Altman Z' Score للشركات الصناعية الخاصة

متغيرات النموذج	X_1	X_2	X_3	X_4	X_5
الصيغة الحسابية	رأس المال العامل / إجمالي الأصول	الأرباح المحتجزة / إجمالي الأصول	النتيجة العملياتية / إجمالي الأصول	الأموال الخاصة / إجمالي الديون	المبيعات / إجمالي الأصول
الوزن النسبي	0,717	0,847	3,107	0,420	0,998
صيغة النموذج Z'	$Z' = 0.717\ X_1 + 0.847\ X_2 + 3.107\ X_3 + 0.420\ X_4 + 0.998\ X_5$				
مجال نتيجة النموذج Z'	إذا كانت : Z'-Score < 1.23 فهي تقع بالمنطقة الحمراء ، أي نتيجة سيئة ترجحها للإفلاس.				
	إذا كانت: 1.23 ≤ Z'-Score ≤ 2.90 فهي بالمنطقة الرمادية، نتيجة معتدلة وتتطلب الحذر.				
	إذا كانت : Z'-Score > 2.90 تقع بالمنطقة الخضراء، أي نتيجة جيدة تعكس الأمان المالي.				

المصدر : من إعداد الباحثان إعتمادا على (Altman Z Score)

بعد التطرق لنموذج **Altman Z' Score** للشركات الصناعية الخاصة ، سنقوم بتطبيق هذا النموذج على البيانات المالية للشركة محل الدراسة وذلك من خلال الجدول التالي :

الجدول 7 : البيانات الوصفية لنموذج Z' للشركة للفترة (2017–2020) **الوحدة:(1دج)**

البيان	2017	2018	2019	2020
الأصول الجارية	59 629 449,97	55 247 178,35	46 680 622,64	41 988 614,08
الخصوم الجارية	47 025 077,19	52 184 056,71	49 704 306,98	48 201 758,80
رأس المال العامل	12 604 372,78	3 063 121,64	(3 023 684,34)	(6 213 144,72)
إجمالي الأصول	302 175 455,3	298 741 129,13	290 028 743,97	285 013 340,47

الأرباح المحتجزة	22 259 650,19	16 932 654,42	16 932 654,42	16 932 654,42
النتيجة العملياتية	17 580 294,24	8 302 400,58	1 643 499,53	1 419 165,64
الأموال الخاصة	154 896 214,56	146 302 908,87	140 070 273,44	136 557 418,12
الخصوم طويلة وقصيرة الأجل	147 279 240,74	152 438 220,26	149 958 470,53	148 455 922,58
المبيعات	103 663 448,58	126 521 733,14	62 253 555,45	43 149 830,41

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

بعد تحديد العناصر الرئيسية المكونة لنموذج z' للشركة كما في الجدول رقم (7) أعلاه ، يتطلب في الخطوة الموالية تطبيقها من خلال تعويض النسب المالية للنموذج ، كما هي مبينة بالجدول التالي :

الجدول 8 : معادلة نموذجZ' –Score للشركة للفترة (2016–2020) الوحدة:(1دج)

المتغير	**السنوات**			
	2017	**2018**	**2019**	**2020**
X_1	0,030	0,007	(0,007)	(0,016)
X_2	0,062	0,048	0,049	0,050
X_3	0,181	0,086	0,018	0,015
X_4	0,442	0,403	0,392	0,386
X_5	0,343	0,423	0,214	0,151
Z'- Score	**1,057**	**0,978**	**0,666**	**0,588**
Z'- ZONE	المنطقة الحمراء	المنطقة الحمراء	المنطقة الحمراء	المنطقة الحمراء

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

بعد تطبيق القيم المتحصل عليها من خلال الجدولين رقم (07) و(08) السابقين لنموذج **Altman** المعدل نتحصل على مؤشر الإفلاس **Z'-Score** للسنوات محل التدقيق والتي كانت كل نتائجها ضعيفة جدا ، وتقع في المنطقة الحمراء حسب تصنيف **Altman** لهذا النوع من الشركات، وهي منطقة تشير إلى حالة من المرجح جدًا أن تتجه هاته الشركة نحو الإفلاس في السنوات القليلة القادمة

أي أنها في صحة مالية سيئة ، كما يتبين لنا أن الشركة في حالة الإنهيار طبقا للنتيجة المتحصل عليها، والتي شهدت بعدها إنخفاضا تدريجيا لنتيجة **Z'** والتي بلغت آخرها 0.588 سنة 2020 ، مما يعكس عدم وجود أمان وإستقرار مالي للشركة ، وهذا بطيعة الحال ماتوضحه متغيرات النموذج التي تعكس ضعف المؤشرات والنسب المالية والمحصل عليها من النموذج.

2.4 تقرير المدقق المالي حول إستمرارية الإستغلال

بعد إتمام المدقق المالي لمهمته المتمثلة في الفحص والتحقق الذي قام به طيلة فترة المهمة وحصوله على الأدلة والقرائن الملائمة، والتي تخص سير نشاط المؤسسة يشرع في كتابة تقرير مهمته، الذي يبدي فيه رأيه وتدخلاته التي يراها مهمة وضرورية حول إستمرارية الإستغلال .

1.2.4 التقرير الخاص بالإستمرارية لسنة 2020

بناءً على تقرير المدقق المالي (محافظ حسابات) الشركة، سنقوم بإعداد تقرير مقترح حول إستمرارية الإستغلال ،وذلك بما يتوافق ومعايير التدقيق ومعايير تقارير التدقيق المعمول بها في الجزائر.

السيد :المدقق المالي **غرداية يوم : 2021/03/20**

مكتب التدقيق المحاسبي والمالي

ص.ب : ..– 47000 غرداية

إلى السادة/ أعضاء الجمعية العامة لشركة الجبس ومشتقاته غرداية "SPDG"

الطريق الوطني رقم 01 متليلي الجديدة – غرداية.

التقرير الخاص حول إستمرارية الإستغلال لسنة 2020

– بناءً على أحكام المادة 676 والمادة 715 مكرر 11 من الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25

أفريل 1993، الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996، والقانون رقم 05-02 في 06 فيفري 2005؛

- بناءً على المادة 06 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل؛
- بناءً على المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، المتعلق بتطبيق أحكام قانون النظام المحاسبي المالي؛
- بناءً على المادة 25 من القانون رقم 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها ؛
- بناءً على القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات؛
- بناءً على المقرر المؤرخ في 15 مارس 2017 المتعلق بالمعايير الجزائرية للتدقيق.

في إطار تنفيذ مهام التدقيق الموكلة إلينا لأغراض التأكد من إستمرارية إستغلال الشركة ، لقد قمنا بفحص القوائم المالية للشركة وجمع المقنعة والملائمة بما تقتضيه طبيعة المهمة من العناية المهنية المطلوبة، تم حساب بعض المؤشرات المالية التي رأيناها ضرورية من أجل التأكد من موضوع إستمرارية الإستغلال، وهذا وفق ما جاء به المعيار الدولي للتدقيق (**ISA570**) والمعيار الجزائري للتدقيق (**NAA570**)، و التي هي موضحة كما في الجداول رقم (3) ، (4)، (5) ، (7) و(8) المرفقة.

بناءً على ما سبق، يؤسفنا إبلاغكم أننا لاحظنا تحقيق نتائج سلبية على المستوى قصير الأجل وذلك إعتمادا على مؤشر رأس المال العامل ، حيث أن النتائج السلبية المتوصل إليها في السنتين الأخيرتين تفيد إلى أن الشركة غير قادرة على مواجهة إستحقاقاتها المالية قصيرة الأجل بإستخدام أصولها الجارية عند تحولها إلى سيولة ، كما حققت من جهة أخرى معدلات ضعيفة جدا في المردودية المالية ،الإقتصادية ، والتجارية، نظرا لتحقيق نتيجة إستغلال ونتيجة صافية منخفضة ، ناهيك عن نتائج إستخدام نموذج **Z'-**

SCORE والتي ترجح بشكل كبير إمكانية وقوع الشركة في الفشل المالي للسنوات القادمة، وعليه نشير إلى ضرورة إعادة النظر في السياسة التشغيلية لتسيير المخزونات وآجال العملاء والموردين، وكذا السياسة المالية الإقتراض بإعتبار أنها لها إنعكاسات سلبية على إستمرارية الإستغلال لشركتكم .

الإمضاء والختم: المدقق المالي

2.2.4 تقييم التقرير الخاص حول إستمرارية الإستغلال

بعد ما تم عرض محتوى تقرير المدقق المالي الخاص بالإستمرارية لسنة 2020 تم التوصل إلى ما يلي:

حسب القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة المحاسبة والتدقيق يكلف المدقق المالي بـ " يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل إستمرار إستغلال المؤسسة.." (**قانون10-01، 2010، صفحة 7**) ، وتطبيقا لأحكام المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري ، فإذا تأكد المدقق المالي وبلغه شكا بليغا حول إستمرارية الإستغلال بناءً على حكمه الخاص ، فيقوم بإجراء الإنذار لموكليه. (**القانون التجاري، 2007**)

وبالإستناد إلى نص القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير التدقيق، في الفصل المتعلق بمعيار التقرير الخاص حول إمكانية إستمرارية الإستغلال على ضرورة إعتماد المدقق المالي فيما يخص مسألة إستمرارية الإستغلال على مؤشرات ذات طبيعة مالية، مؤشرات ذات طبيعة عملية، مؤشرات أخرى ". (ج ر 24، 2014، الصفحات 18-19)

وعليه، نلاحظ إعتماد هذا التقرير الخاص على مؤشرات مختلفة حيث إعتمد المدقق المالي في تقريره حول إستمرارية الإستغلال للسنة **2020** فقد تم الإعتماد على مؤشرات ونسب مالية، والتي أظهرت تحقيق الشركة لمؤشرات سلبية وأخرى ضعيفة جدا ، ما يمكن أن يؤثر بشكل مبالغ فيه على إستمرارية إستغلالها مستقبلا.

أما بالنسبة لجانب الإلتزام بالمعايير المهنية، نلاحظ إعتماد المدقق المالي في إعداده لتقريره على القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات

والمحاسب المعتمد، و المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها.

يمكن القول أن التقرير الخاص حول إستمرارية الإستغلال لسنة 2020 يستوفي المعايير المطلوبة لإنجاز تقارير التدقيق.

5. خاتمة

لقد قمنا في هذه الدراسة بمعالجة موضوع الإلتزامات والإجراءات الواجب على المدقق المالي إتخاذها في إطار تطبيق فرضية إستمرارية الإستغلال عند تدقيقه وصولا لإعداد التقرير الخاص بالإستمرارية في ظل معايير تقارير التدقيق، من خلال محاولة تطبيق هذا الموضوع على شركة الجبس ومشتقاته غرداية SPDG وذلك بعد تحليل التقارير الخاصة لهذه الشركة وفق ما تتطلبه المعايير المذكورة سالفا، بهدف إظهار ومعرفة الدور الذي يلعبه المدقق المالي في إستخدام نماذج التنبؤ بالفشل المالي، وإعداد التقارير الخاص في ظل الإسترشاد وتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ولتقارير التدقيق ،وبإستخدام الإجراءات التحليلية.

1.5 إختبار فرضيات الدراسة

لقد مكنتنا هاته الدراسة من إختبار الفرضيات التالية :

- **بالنسبة للفرضية الأولى** : إعتمد المدقق المالي على بعض المؤشرات والنماذج المالية وفق معيار تقرير إستمرارية الإستغلال أثناء أداء مهامه في التدقيق وإعداد التقرير الخاص، وبذلك كما قام في ذات الوقت بالإعتماد على مؤشرات المالية وغير مالية قصد التحقق والتأكد من إستمرارية نشاط الشركة محل الدراسة من عدمه **مما يؤكد صحة الفرضية الأولى** ؛
- **بالنسبة للفرضية الثانية** : من خلال إعتماد المدقق المالي على الإجراءات التحليلية بإستخدام الطرق الرياضية ، وذلك بتطبيقه لنموذج ألتمان Z'-Score للتنبؤ بالفشل المالي للشركة ، فقد قدم له تصورا ونتائج معقولة حول وضعية الإستمرارية ، فهو بذلك إستطاع التنبؤ بمسار الشركة مستقبلا والتي كانت في منطقة التوجه نحو الإفلاس ، **مما يؤكد صحة الفرضية الثانية** ؛

- **بالنسبة للفرضية الثالثة:** بعد حصول المدقق المالي على الأدلة والقرائن عند القيام بمهامه ، للفترة (2017-2018) فإن هذا الأمر شكل له أساسا للإستنتاج وإبداء رأيه حول قدرة الشركة محل الدراسة على الإستمرارية ، وبالتالي تم تبليغ موكليه بالعراقيل الموجودة والأحداث التي من شأنها أن تعرقل من سير نشاطها ، وذلك وفقا لإجراء الإنذار المنصوص عليه في القانون التجاري والنصوص التنظيمية المؤيدة لذلك، **مما يؤكد صحة الفرضية الثالثة.**

2.5 الإقتراحات

من خلال النتائج التي تم التوصل إليها، يمكن صياغة الإقتراحات التالية :

- من أجل تحقيق تقارير ذات جودة عالية، وجب على المدقق المالي عند تأديته لمهامه التقيد بالمعايير المهنية المحلية وحتى الإطلاع والإسترشاد بالمعايير الدولية للتدقيق ؛
- يتطلب من الجهات الوصية لتنظيم مهنة التدقيق في الجزائر العمل التطوير المستمر لمقومات المهنة وتدريب المدققين الماليين بشكل دوري بما يتوافق والتطورات العالمية في هذا المجال ؛
- ضرورة الإلتزام من طرف مسيري إدارة المؤسسة بالتوصيات والإقتراحات التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمدقق المالي حفاظا على إستمرارية المؤسسة وحماية لسمعتها.

6. قائمة المراجع:

1.6 المراجع باللغة العربية

1. أقاسم عمر. (2016). **التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر**. الجزائر: دار الكتاب العربي.
2. سفاحلو رشيد،(2017)، ***أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة (ISA) في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة (IFRS)***، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير: جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر.
3. عميروش إيمان،(2018)، **مدى إستخدام الإجراءات التحليلية من قبل المدقق الخارجي في عملية التدقيق الخارجي– دراسة تطبيقية لعينة من المدققين الخارجيين في فرنسا–**، مجلة *أبعاد إقتصادية*، *08*(01).

4. صحراوي فارس، و زعرور نعيمة. (2021). **إستخدام أساليب المراجعة التحليلية في تحسين عملية التدقيق دراسة حالة الشركة التابعة حبوب الزيبان –المركل الصنعي القنطرة–**. *مجلة أبحاث ودراسات التنمية، 08*(1).

5. يرقي كريم. (2015). **إجراءات المراجعة التحليلية وإستخداماتها في عملية المراجعة الخارجية في الجزائر–دراسة ميدانية–، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، *04*(02).**

6. ج ر 24 ، (2014)، قرار مؤرخ في 24 جوان 2013 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

7. المقرر رقم 23. (2017). يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق. المجلس الوطني للمحاسبة،الجزائر.

8. قانون10-01.(2010)، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، (ج ر العدد 42،الجزائر.

9. القانون التجاري،(2007)، *الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية*، تاريخ الإطلاع 2022/07/16 على : https://www.joradp.dz/

2.6 المراجع باللغة الأجنبية

10. LOUNIS, N., & TOUMI, M. (2019). **Application of Analytical Procedures in the Audit Process Case study of Biofarm Company for the period 2014-2017**. *Journal Of Economics And Human Development, 10*(2).

11. Mauricio , T., Fernando , H., & Leonardo , B. (2018). **Altman's Bankruptcy Prediction Model:Test on a Wide Out of Business Private Companies Sample.** *Journal of iBusiness, 10*(1), 21-39. doi: 10.4236/ib.2018.101002.

12. *Altman Z Score*. (s.d.). Consulté le 12 2022, 30, sur https://www.ztable.net/altman-z-score/