الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر – بسكرة-
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية و محاسبية

الموضوع:

دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى شركات المساهمة في الجزائر

- دراسة حالة مؤسسة EPE-SPA CAZDA COSIDER

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في شعبة علوم المالية و محاسبية

تخصص: محاسبة و تدقيق

من إعداد الطلبة (ة):

- نايلي مريم
- باشا كمال

الأستاذ المشرف

- بن عيشي بشير

لجنة المناقشة

أعضاء اللجـنة	الرتبة	الصـفـة	الجامعة
- العابدي دلال	- أستاذة دكتورة	رئيسا	بسكرة
- **بن عيشي بشير**	- أستاذ دكتور	مشرفا	بسكرة
- حمدي فلة	- أستاذة دكتورة	مناقشا	بسكرة

الموسم الجامعي: 2023-2024

كلمة شكر وعرفان

في نهاية هذا العمل نشكر كل من مد إلينا يد المساعدة ونخص بالشكر الأستاذ المشرف **بن عيشي بشير** على توجيهاته البناءة و نصائحه السديدة

كما نشكر مسبقا لجنة المناقشة على مجهوداتهم

ولا ننسى كل الطاقم الإداري والتدريسي لقسم علوم المالية و محاسبية على رأسهم السيد رئيس القسم عقبي حمزة والأساتذة العابدي دلال ،حمدي فلة ، العمري أصيلة ، مرزوقي عبد الله ، نوبلي نجلاء، شحتاني عبد العالي .....

ملخص الدراسة

يتناول هذا البحث المسؤوليات،التي من شأنها جعل المدقق الخارجي قادرا على القيام بتقويم قدرة شركات المساهمة في الجزائر على الاستمرارية بالإضافة إلى المؤشرات التي يمكن أن تسلط الضوء على الحالات التي قد لا تكون فيها المنشأة منشأة مستمرة، وجوانب إعداد التقارير المتعلقة بالاستمرارية.

إن مفهوم الاستمرارية هو افتراض أساسي في إعداد البيانات المالية، ومن ثم يفترض أن المنشأة ليس لديها النية أو الحاجة إلى تصفية أو تقليص حجم عملياتها بشكل جوهري. إذا خلصت الإدارة إلى أنه ليس لدى المنشأة بديل سوى تصفية أو تقليص حجم عملياتها بشكل جوهري، فلا يمكن استخدام أساس الاستمرارية ويجب إعداد البيانات المالية على أساس مختلف (مثل أساس "التقسيم")

يعد مفهوم الاستمرارية ذا أهمية خاصة في أوقات الصعوبات الاقتصادية وفي بعض المواقف قد تحدد الإدارة أن الشركة المربحة قد لا تكون منشأة مستمرة، على سبيل المثال بسبب صعوبات كبيرة في التدفق النقدي. ومن المهم أن يفهم المرشحون أنه تقع على عاتق الإدارة مسؤولية إجراء تقييم حول ما إذا كان استخدام أساس الاستمرارية المحاسبي مناسبًا أم لا، عند إعداد البيانات المالية.

ليس من مسؤولية المدقق تحديد ما إذا كان بإمكان المنشأة إعداد بياناتها المالية باستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة أم لا؛ هذه هي مسؤولية الإدارة. تتمثل مسؤولية المدقق بموجب معيار المراجعة المصري 570 في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول مدى ملائمة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية المحاسبي في إعداد البيانات المالية، والتوصل إلى ما إذا كان هناك عدم يقين جوهري حول قدرة المنشأة على الاستمرار .

الكلمات المفتاحية : استمرارية الاستغلال، المدقق الخارجي، محافظ الحسابات، المعايير الدولية للتدقيق، المعايير الجزائرية للتدقيق.

Summary

This research discusses these responsibilities, as well as the indicators that could highlight where an entity may not be a going concern, and the reporting aspects relating to going concern..

The concept of going concern is an underlying assumption in the preparation of financial statements, hence it is assumed that the entity has neither the intention, nor the need, to liquidate or curtail materially the scale of its operations. If management conclude that the entity has no alternative but to liquidate or curtail materially the scale of its operations, the going concern basis cannot be used and the financial statements must be prepared on a different basis (such as the 'break-up' basis).

The concept of going concern is particularly relevant in times of economic difficulties and in some situations management may determine that a profitable company may not be a going concern, for example because of significant cash flow difficulties. It is important that candidates understand that it is the responsibility of management to make an assessment of whether the use of the going concern basis of accounting is appropriate, or not, when they are preparing the financial statements.

it is not the auditor's responsibility to determine whether, or not, an entity can prepare its financial statements using the going concern basis of accounting; this is the responsibility of management. The auditor's responsibility under NAA 570 is to obtain sufficient appropriate audit evidence about the appropriateness of management's use of the going concern basis of accounting in the preparation of the financial statements, and to conclude whether there is a material uncertainty about the entity's ability to continue as a going concern

keywords :

going concern , extern oditor, audit office, international standards of auditing, Algerian standards of auditing

.

فهرس المحتويات

مقدمة .....أ

الفصل الأول : الجانب النظري لفرضية إستمرارية الاستغلال ودور مدقق الكشوف المالية في التحقق منها 1

المبحث الأول: : مفهوم الاستمرارية ، أهميتها ودور الإدارة في تقييمها 2

المطلب الأول: مفهوم الإستمرارية و أهميتها : 2

تعد فرضية استمرارية الاستغلال من أهم الفرضيات التي يتم على أساسها اعداد القوائم المالية للمنشأة وسنتطرق في هذا المطلب لمفهومها وأهميتها ودور الادارة في تقييمها بشكل مفصل. 2

الفرع الأول : مفهوم الاستمرارية : 2

الفرع الثاني الإستمرارية من منظور المحاسبة و آثارها في الفكر المحاسبي:..... 3

الفرع الثالث: أهمية فرض الاستمرارية..... 5

المطلب الثاني :الاستمرارية في المعايير المحاسبية. 5

الفرع الأول :استمرارية الاستغلال في الاطار المفاهيمي لاعداد المعايير المحاسبية الدولية: 5

الفرع الثاني استمرارية الاستغلال في المعيار الدولي IAS1 6

الفرع الثالث :استمرارية الاستغلال في النظام المحاسبي والمالي :..... 6

المطلب الثالث تقييم الادارة لقدرة المنشأة على الاستمرار 7

المبحث الثاني : عموميات حول التدقيق ومعاييره وفرضية استمرارية الاستغلال في تدقيق الكشوف المالية.....8

المطلب الاول: عموميات حول التدقيق 8

الفرع الأول: تعريف وأهمية التتدقيق..... 8

الفرع الثاني: أنواع التدقيق..... 9
الفرع الثالث تدقيق الكشوف المالية 13
المطلب الثاني معايير تدقيق الكشوف المالية 14
الفرع الاول: ماهية معايير التدقيق.....14
الفرع الثاني: المعايير الدولية للتدقيق.....17
الفرع الثالث: المعايير الجزائرية للتدقيق 20
الفرع الرابع: المقارنة بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية: 22
المطلب الثالث؛: فرضية إستمرارية الاستغلال على ضوء معايير التدقيق.....25
الفرع الأول: فرضية إستمرارية الاستغلال في المعيار الدولي ISA570.....26
الفرع الثاني :المعيارالجزائري للتدقيق NAA 570.....49
الفرع الثالث: المقارنة بين المعيارين.....57
المبحث الثالث : استمرارية الاستغلال في مهمة محافظة الحسابات 58
المطلب الأول:مهنة محافظة الحسابات:.....58
الفرع الأول :ماهية محافظ الحسابات 58
الفرع الثاني: مهام محافظ الحسابات : 60
الفرع الثالث: مسؤوليات حقوق وواجبات محافظ الحسابات 61
المطلب الثاني : مهمة محافظ الحسابات 70
الفرع الأول: تعيين، عهدة، استقالة وانهاء مهام محافظ الحسابات.....70
الفرع الثاني: تقارير واتعاب محافظ الحسابات 74
الفرع الثالث: احكام قانونية مختلفة متعلقة بمهمة محافظ الحسابات والسر المهني:.....76

المطلب الثالث: النصوص التشريعية الخاصة بدور محافظ الحسابات فيما يتعلق ب استمرارية الاستغلال ومعيار التقرير الخاص بالاستمرارية 78
الفرع الأول: النصوص التشريعية الخاصة بدور محافظ الحسابات فيما يتعلق ب استمرارية الاستغلال ..78
الفرع الثاني : معيار تقرير محافظ الحسابات الخاص حول استمرارية الاستغلال 80
المبحث الأول : تقديم المؤسسة بالمؤسسة 86
المطلب الاول التعريف بالمؤسسة وانتشارها الجغرافي 86
الفرع الأول : التعريف بالمؤسسة: 86
الفرع الثاني : الانتشار الجغرافي للمؤسسة 86
المطلب الثاني:نشاط المؤسسة و هيكلها التنظيمي 86
الفرع الأول: نشاط المؤسسة: 86
الفرع الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة: 87
المبحث الثاني : عرض تقارير محافظ الحسابات الخاص باستمرارية الاستغلال للدورات 2020، 2021 و2022. و الإجراءات المتخذة من طرف الإدارة..... 88
المطلب الأول: عرض تقرير محافظ الحسابات للدورات.....88
الفرع الأول: التقرير الخاص باستمرارية الاستغلال لسنة 2020: 89
الفرع الثاني: التقرير الخاص باستمرارية الاستغلال لسنة 2021:.....90
الفرع الثالث: التقرير الخاص باستمرارية الاستغلال لسنة 2022: 91
المطلب الثاني: الإجراءات المتخذة من طرف الإدارة بعد تقرير محافظ الحسابات. 92

المبحث الثالث : دراسة مدى تطبيق محافظ الحسابات للمعايير المتعلقة بالتقرير الخاص باستمرارية الاستغلال 93

الخاتمة 99

قائمة الجداول

الجدول 01: أوجه الاختلاف بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية من حيث الشكل ص 23

الجدول02: أوجه الاختلاف بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية من حيث المضمون ص 24

الجدول 03: مدى تطبيق محافظ حسابات شركة كازدا كوسيدار لمتطلبات معيار استمرارية الاستغلال ص95

قائمة الأشكال

– الشكل "أ": هيكل البحث .ص "ز"

– الشكل"ب": اختبار مدى إلزامية قيام الإدارة **بتقييم قدرة المنشاة على الاستمرار كمنشأة مستمرة** ص 29

–الشكل"ج": آثار نتائج إجراءات التدقيق على رأي المدقق في التقرير .ص37

–الشكل "د" الهيكل التنظيمي لمؤسسة كازدا كوسيدار ص88

قائمة المختصرات

IASB :INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD

IAS : INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD

ISA : INTERNATIONAL STANDARD OF AUDITING

NAA : NORME ALGERIENNE D'AUDIT

IFAC : INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS

قائمة الملاحق

الملحق الأول: تقرير محافظ الحسابات الخاص باستمرارية الاستغلال لمؤسسة EPE-SPA CAZDA COSIDER لسنة 2020

الملحق الثاني: تقرير محافظ الحسابات الخاص باستمرارية الاستغلال لمؤسسة EPE-SPA CAZDA COSIDER لسنة 2021

الملحق الثالث: تقرير محافظ الحسابات الخاص باستمرارية الاستغلال لمؤسسة EPE-SPA CAZDA COSIDER لسنة 2022

الملحق الرابع :الكشوف المالية لمؤسسة EPE-SPA CAZDA COSIDER لسنة 2020

الملحق الخامس :الكشوف المالية لمؤسسة EPE-SPA CAZDA COSIDER لسنة 2021

الملحق السادس: الكشوف المالية لمؤسسة EPE-SPA CAZDA COSIDER لسنة 2022

الملحق السابع : محضر الجمعية العامة الاستثنائية بتاريخ 26/04/2022

الملحق الثامن: محضر اجتماع مجلس الإدارة بتاريخ 06/04/2023

مقدمة:

للمحاسبة ارتباط وثيق بالنشاط الاقتصادي الجزئي والكلي، والتطور المستمر لهذا الأخير حتم على منظري المحاسبة والقائمين على صياغة معاييرها التماشي مع هذا التطور ،وهذا ما يمكن رؤيته بوضوح من خلال ملاحظة المعايير المحاسبية الدولية التي كان من أهداف إيجادها جعل المحاسبة قادرة على مرافقة التطور الذي عرفته النشاطات الاقتصادية في بداية السبعينات وخاصة في ما يخص العولمة الاقتصادية واتساع رقعة التبادلات التجارية والمالية والتي فرضت وجود معايير موحدة تضمن إمكانية المقارنة في الزمان والمكان .

وأيضا في ما يخص تطور الأسواق المالية والذي أثار الانتباه إلى أهمية المعلومة المالية مما أدى إلى اهتمام المحاسبة بمستعملي هذه المعلومة وعلى رأسهم أصحاب رؤوس الأموال والمستثمرين.

وتكمن أهمية القوائم المالية وما تحويه من معلومات بالنسبة لمستعمليها في أنها تشكل أساسا مهما من الأسس التي يبني عليها هؤلاء قراراتهم القصيرة وطويلة الأجل ،ومن أجل ضمان قيام القوائم المالية بهذا الدور وهو تقديم معلومة مالية مجدية وذات موثوقية يعتمد عليها مستعملوها في اتخاذ القرارات، أصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية والذي يعتبر بمثابة دستور يضبط المبادئ العامة الواجب احترامها عند إعداد أي معيار محاسبي دولي ، هذا الإطار في باب المبادئ العامة للمعايير المحاسبية الدولية إضافة إلى الخصائص الكيفية للقوائم المالية حدد الفرضيات الأساسية التي تبنى عليها القوائم المالية ولخصها في فرضيتين الأولى وهي محاسبة الالتزام أو الاستحقاق والثانية المتمثلة في استمرارية الاستغلال.

هذه الأخيرة والتي هي موضوع هذا البحث يجب الانطلاق منها عند إعداد القوائم المالية ن كما يجب قراءة هذه القوائم على ضوئها من طرف المستعملين ، وهي من الأهمية بحيث أن معد القوائم المالية ملزم في حالة عدم انطلاقه من هذه الفرضية بذكر ذلك في القوائم المالية وبذكر كل القواعد الأخرى التي اعتمد عليها كحالة التصفية مثلا.

لم تقتصر أهمية فرضية استمرارية الاستغلال على جانب إعداد القوائم المالية ، بل إن التدقيق في هذه القوائم ومن خلال المعايير الدولية والمحلية للتدقيق ، أولى عناية بالغة لمراقبة احترام هذه الفرضية وتحققها في الواقع

وهذا من خلال إصدار المعيار الدولي ISA 570 من طرف المنظمة الدولية للمحاسبين IFAC والمعيار الجزائري للتدقيق NAA 570.

أما فيما يخص مهمة محافظ الحسابات فالموضوع اكتسى أهمية أكبر بسبب الطبيعة القانونية لهذه المهمة كون محافظ الحسابات ومن خلال مهمته وتقريره يجب أن يكون يقضا لاستشعار أي تهديد لاستمرارية الاستغلال والقيام بالواجبات المتعلقة بالمراقبة والتبليغ إذا تطلب الأمر ،لذا وبالإضافة إلى الاجتهادات والمتطلبات المنصوص عليها في معايير التدقيق فان المشرع الجزائري من خلال القانون التجاري وغيره من النصوص التشريعية ألقى على عاتق محافظ الحسابات مسؤولية الحرص على مراقبة تطبيق الفرضية و القيام بإجراءات تخص اكتشاف المؤشرات بأنها مهددة وإجراءات أخرى تخص التبليغ بأنواعه وكذا كيفية إعداد التقرير الخاص باستمرارية الاستغلال.

إشكالية الدراسة:

ومن هذا المنطلق يتم صياغة الإشكالية الرئيسية للبحث والتي تتمحور حول :

"ما هو دور مدقق الكشوف المالية الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى شركات المساهمة في الجزائر"

ومن اجل التحكم الجيد في موضوع الدراسة تم صياغة ثلاث أسئلة رئيسية لها :

- هل لفرضية استمرارية الاستغلال أثر في إعداد القوائم المالية ؟
- هل يضمن تطبيق المدقق لمعايير التدقيق اكتشاف التهديدات المحيطة باستمرارية المنشأة ؟
- هل أولى المشرع الجزائري أهمية لفرضية استمرارية الاستغلال في إطار مهمة محافظ الحسابات ؟
- ماهي مؤشرات التنبؤ التي يستدل من خلالها محافظ الحسابات في الجزائر في حال وجود أحداث أو ظروف تؤثر على استمرارية المنشاة وإجراءات التدقيق الإضافية عند وجود هذه المؤشرات ؟
- هل تم إعداد تقرير محافظ حسابات شركة EPE-SPA CAZDA COSIDER لسنة 2022 وفق مانصت عليه متطلبات المعايير ذات الصلة؟

فرضيات الدراسة :

- تؤثر فرضية استمرارية الاستغلال على إعداد القوائم المالية.
- يضمن تطبيق المدقق لمعايير التدقيق اكتشاف التهديدات المحيطة باستمرارية المنشأة.
- أولى المشرع الجزائري أهمية كبيرة لفرضية استمرارية الاستغلال في إطار مهمة محافظ الحسابات.
- يعتمد محافظ الحسابات في الجزائر على المؤشرات المذكورة في معيار التقرير الخاص باستمرارية الاستغلال ويقوم بتطبيق إجراءات التدقيق الإضافية المذكورة في المعيار الجزائري للتدقيق 570
- تم إعداد تقرير محافظ حسابات شركة EPE-SPA CAZDA COSIDER لسنة 2022 وفق ما نصت عليه متطلبات المعايير ذات الصلة.

مبررات اختيار الموضوع:

تم اختيار موضوع الدراسة الحالي " فرضية إستمرارية الاستغلال ودور مدقق الكشوف المالية الجزائري في التحقق منها " من أجل الأهمية التي تكتسيها هذه الفرضية في عكس صورة وفية للحالة المالية للمنشأة والدور البارز للمدقق في اكتشاف المؤشرات حول أي تهديد يحيط بها. خاصة في ظل الظروف الاقتصادية والاجتماعية الراهنة التي تجعل مستعملي القوائم المالية في حاجة إلى تأكيد من معدي القوائم المالية من جهة ومدققي القوائم المالية من جهة أخرى أن المنشاة عازمة وقادرة في نفس الوقت على الاستمرار في نشاطها في مستقبل قابل للتوقع ومناسب كقاعدة للاتخاذ القرارات الاستثمارية وغيرها.

أهداف الدراسة:

- الوقوف على مدى إسهام فرضية استمرارية الاستغلال في تحسين جودة المعلومة المالية.
- عرض ما أولته معايير التدقيق من أهمية للتأكد من تقييم الإدارة الجيد لفرضية استمرارية الاستغلال من جهة ومن خلو الظروف والأحداث المتعلقة بالمنشاة من أي مؤشر بوجود تهديد لهذه الاستمرارية.
- دراسة واجبات ومسؤوليات محافظ الحسابات على ضوء النصوص التشريعية فيما يخص فضية استمرارية الاستغلال من حيث الاجتهادات المطلوبة في المراقبة ، التبليغ وإعداد التقارير.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في دور مدقق الحسابات في التحقق من فرضية استمرارية الاستغلال للمنشاة والإفصاح عنها .

حدود الدراسة:

للإجابة عن الإشكالية المطروحة وللتوصل إلى النتائج المرجوة ، نلتزم في بحثنا هذا بحدود مكانية و زمانية:

الحدود المكانية: تمت الدراسة بجانبها الميداني والتطبيقي في مؤسسة EPE-SPA CAZDA COSIDER الواقع مقررها في أوماش بسكرة

الحدود الزمانية: امتدت فترة هذه الدراسة طيلة مدة التربص التي قمنا بها في مؤسسة EPE-SPA CAZDA COSIDER وذلك في الفترة الممتدة من 16 افريل 2024 إلى 15 ماي 2024.

منهج الدراسة:

حيث استخدم الباحثين المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة لكونه أكثر المناهج لقياس الظواهر الاجتماعية وتم تجميع المعلومات الخاصة بالإطار النظري للدراسة من خلال المراجع السابقة التي تناولت نفس الموضوع سواء المحلية أو المشرقية أو باللغة الأجنبية (اللاتينية) والنشرات العلمية والدوريات المنشورة في حين اعتمد الجانب التطبيقي للبحث على منهج دراسة حالة EPE-SPA CAZDA COSIDER

الدراسات السابقة:

خلال قيامنا بهذه الدراسة تبين لنا أن هذا الموضوع قد حظي باهتمام العديد من الباحثين نذكر منهم:

دراسة الأمين، ماهر وهلا يوزباشي 2016 إجراءات المراجعة المستخدمة في تقييم استمرارية المشروع دراسة حالة على شركات مراجعة وطنية: هدفت الدراسة الى تحديد مؤشرات الشك التي تساعد مراجعي الحسابات في

سوريا للتعرف على وجود شك جوهري في قدرة الشركة على الاستمرار ومدى ملاءمة هذه المؤشرات مع المؤشرات المحددة في معيار التدقيق الدولي رقم 570 والتعرف على إجراءات التدقيق الإضافية التي يتبعها مراجعي الحسابات في سوريا، في حال وجود أحداث أو ظروف قد تؤثر على الاستمرارية ومدى ملائمة هذه الإجراءات وتوصلت الدراسة الى أن وجود خسائر مالية متكررة وزيادة المطلوبات المتداولة على الموجوداتالمتداولة هو من أهم المؤشرات التي تساعد مراجعي الحسابات العاملين في شركات التدقيق محل الدراسة في تقييم الاستمرارية.

و دراسة.Doris Feltham 2013

The Adoption of International Accounting Standards for Small- and Medium-Sized Entities

هدفت الدراسة الى تحديد ما إذا كان اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم سيؤثر على الشركات الخاصة التي تستخدم المبادئ المحاسبية الامريكية المقبولة قبولاً عاماً في أعداد البيانات المالية. مؤكدا على الدور الذي تلعبه التقارير المالية في عملية صنع القرار للمنشآت ومن ثم فإن الشركات التي تفكر في اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة بحاجة الى فهم كيفية يؤثر التغيير في المعايير المحاسبية على التقارير المالية. وقد اعتمدت الدراسة على مجموعة من التقارير المالية قبل وبعد التطبيق المتاحة لدراسة التأثيرات التي طرأت على البيانات المالية. وقد توصلت الدراسة الى أن اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة من قبل الشركات الخاصة الأمريكية لها تأثير إيجابي حيث سيؤدي التطبيق إلى بيانات مالية عالية الجودة وتفصح عن المعاملات المالية بطريقة مماثلة للمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة وإنَّ الاعتماد سيقلل العبء الإجمالي لإعداد التقارير المالية. نظرًا لأن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم ليست معقدة مثل مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة. وقد أوصت الدراسة على أن تقوم جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين وغيرها من منظمات التعليم المهني المحاسبي بزيادة تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمواد التعليمية والتطبيقية الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

بالاضافة الى مذكرة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي من إعداد الطالبتين كوديا كنزة وبن حدة هناء تحت عنوان "واقع

تطبيق معيار التدقيق الجزائري 570 استمرارية الاستغلال من وجهة نظر محافظي الحسابات" حيث تم مناقشة هذه المذكرة بجامعة قاصدي مرباح ورقلة.

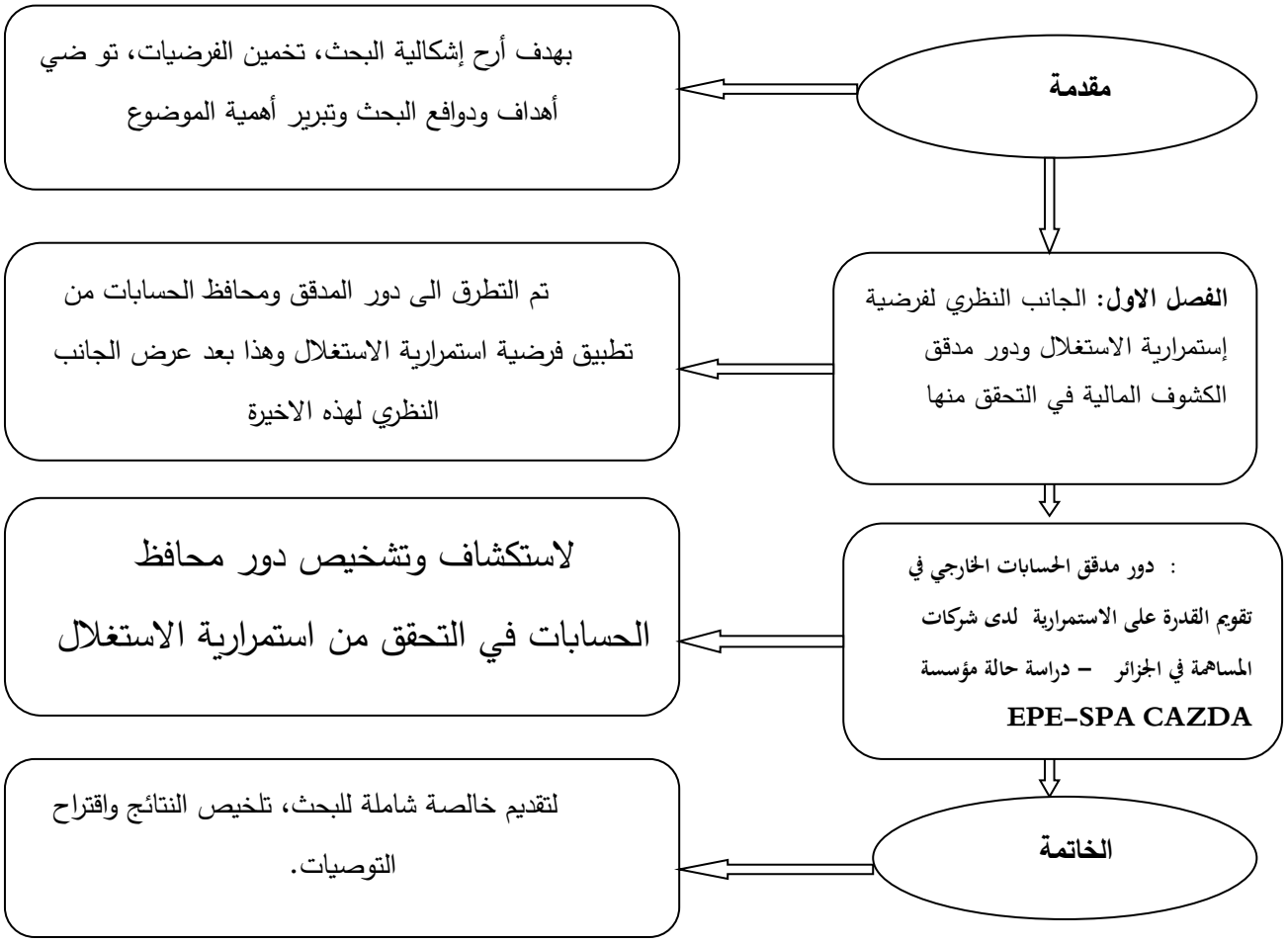
ومذكرة أخرى لنيل نفس الشهادة نوقشت جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة من إعداد الطالبتين بلالي فاطمة وبن شعبان أميرة تحت عنوان "دور محافظ الحسابات في التأكد من استمرارية استغلال المؤسسة وفق المعيار الجزائري للتدقيق 570"

ومذكرة تحت "عنوان دور محافظ الحسابات في ضمان استمرارية المؤسسات الاقتصادية في ظل المعيار NAA 570 " من إعداد الطالب ميم عبد الرؤوف.

وبالاطلاع على محتوى هذه الدراسات اتضح لنا أن بعض جوانب هذا الموضوع لم تحظى بالقدر الكافي من البحث وهذا ماجعلنا نركز عليها في بحثنا هذا لاسيما التطرق إلى فرضية استمرارية الاستغلال كأساس محاسبي والدراسة الميدانية لمدى تطبيق محافظي الحسابات لمتطلبات معايير التدقيق.

هيكل الدراسة : تم هيكلة وتنظيم البحث في فصلين تسبقهم مقدمة وتليهم خاتمة، **الشكل "أ"** الموالي يوضحها وفق ترتيبها مع توضيح الهدف من كل عنصر من عناصر هيكل البحث.

الشكل "1": هيكل البحث



المصدر:من إعداد الطالبين استنادا الى الخطة

الفصل الأول : الجانب النظري لفرضية إستمرارية الاستغلال ودور مدقق الكشوف المالية في التحقق منها

تمهيد

لكل علم فرضيات يقوم عليها ولكل مهنة معايير تضمن القيام بها بالجودة المطلوبة، وهذا ما نجده في إعداد القوائم المالية الذي يرتكز على فرضيات ومبادئ تضمن معلومة مالية ذات مصداقية وقابلة للمقارنة في الزمان والمكان، ومن أهم هذه الفرضيات نجد فرضية استمرارية الاستغلال والتي لا تقتصر على كونها أساسا محاسبيا ينطلق منه معد القوائم المالية فحسب بل هي مصدر للعديد من المبادئ المحاسبية الأخرى.

وكذلك حال مهنة التدقيق التي من أهدافها الكبرى التأكد من أن القوائم المالية صحيحة ومنتظمة وتعكس الصورة الحقيقية لوضعية المنشأة ونشاطها فإنها تطلبت إيجاد معايير يرجع إليها المهنيون للقيام بالمهام المنوطة بهم على أكمل وجه ممكن. وهذا ما سيتم التطرق إليه في هذا الفصل والمعنون بالجانب النظري لفرضية إستمرارية الاستغلال ودور مدقق الكشوف المالية في التحقق منها ، والمقسم إلى المباحث الآتية:

المبحث الأول : مفهوم الاستمرارية ، أهميتها ودور الإدارة في تقييمها

المبحث الثاني: عموميات حول التدقيق ومعاييره وفرضية استمرارية الاستغلال في تدقيق الكشوف المالية

المبحث الثالث: استمرارية الاستغلال في مهمة محافظة الحسابات

المبحث الأول: : مفهوم الاستمرارية ، أهميتها ودور الإدارة في تقييمها

المطلب الأول: مفهوم الإستمرارية و أهميتها :

تعد فرضية استمرارية الاستغلال من أهم الفرضيات التي يتم على أساسها اعداد القوائم المالية للمنشأة وسنتطرق في هذا المطلب لمفهومها وأهميتها ودور الادارة في تقييمها بشكل مفصل.

الفرع الأول: مفهوم الاستمرارية :

"يمثل فرض الاستمرارية التوقع الطبيعي من الوحدة المحاسبية ، فهو يعكس توقعات الاطراف كافة المهتمة بأمور المنشأة بوصف احتمال التصفية أو التوقف عن مزاولة النشاط يمثل حالة استثنائية ومن ناحية ثانية فان فرض الاستمار يتفق مع المعايير القانونية التي تعمل في ظلها الوحدات الاقتصادية الكبيرة، فظهور شركات المساهمة العامة يؤيد فرض الاستمرارية نظرا لما تتمتع به هذه الشركات من حياة اعتبارية مستمة ونمو وتوسع مستمر في حجم اعمالها لذلك فان بناء نظرية المحاسبة ينبغي ان يقوم على التوقع الطبيعي وهو افتراض الاستمرارية وليس على الحالة الاستثنائية وهي تصفية الشركة" (علاء فريد عبد الاحد و أحمد غازي محمد، صفحة 279)

تنشأ المؤسسة الإقتصادية بغرض ممارسة نشاطها لفترة غير محددة من الزمن، وعليه فان قوائمها المالية يتم إعدادها على أساس مجموعة من الفروض الأساسية أهمها فرض الإستمرارية، وهو مصطلح يرتبط به معنى محاسبي وآخر له علاقة بالتدقيق، وللاستمرارية مؤشرات مالية وتشغيلية متعددة وتستفيد منها عدة أطراف. (د. رحيم، 2021، صفحة 628)

كما يعتبر فرض الاستمرارية الأساس المنطقي والركيزة الأساسية لبناء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كما ذكره العديد من الرواد الأوائل في الفكر المحاسبي مثل Paten & Littleton و Hendrickson ، كما أن فرض الاستمرارية هو الأساس الذي يبنى عليه فرض الدورية والذي يتطلب تقسيم الحياة الاقتصادية إلى فترات زمنية قصيرة نسبيا يتم فيها إعداد القوائم المالية لقياس الدخل والمركز المالي والتدفقات النقدية، ويرون

أيضا إن إتباع أساس الاستحقاق والتفرقة بين النفقات، والمحاسبة عن اندثار الأصول الثابتة وتكوين المخصصات والاحتياطات... الخ يعني التسليم بفرض الاستمرارية ويرى بعض الباحثين إن الاستمرارية تخضع لحكم الشخصي لمدقق الحسابات,فالمدقق يجب عليه أن يبحث أولا عن أدلة تشير إلى عدم الاستمرارية فان لم يجد يمكنه أن:

يستنتج أن الوحدة المحاسبية مستمرة في أعمالها في المستقبل المنظور, وعلى ذلك فان الاستمرارية هي نتيجة وليست فرضا علميا أو بديهة يجب التسليم بها .

كما أن فرض الاستمرار لا يعني بقاء المشروع بصفة دائمة، وإنما يعني أن المشروع سيضل موجود الفترة كافية لتنفيذ أعماله الحالية والمستقبلية ومقابلة إرتباطاته القادمة، بحيث يقوم على قاعدة عدم التصفية .

من خلال ما سبق يرى الباحثان أن الاستمرارية أمر طبيعي وبديهي بالنسبة للشركات الاقتصادية، وأن أي شركة لا تسعى للتصفية عند إنشائها وإنما قد تعترضها ظروف أو عقبات تسبب ذلك، ويعد ذلك إستثناء ينبغي البحث عن أسبابه (حمدي و خيراني، أثر تطبيق معيار التدقيق الجزائري 570 الخاص باستمرارية الاستغلال في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية، 2023، الصفحات 226-227)

الفرع الثاني الإستمرارية من منظور المحاسبة و آثارها في الفكر المحاسبي:

تمثل فرضية استمرارية الاستغلال حجر الأساس للمحاسبة لأنها تؤثر بعمق على الطريقة التي يتم بها إعداد الحسابات وتسييرها من منطلق أن تقييم الأصول، مخصصات الإهلاك و تكوين المؤونات على سبيل المثال لا الحصر لا يمكن القيام بها الا بتوقع نشاط مستمر.

اولا: الإستمرارية من منظور المحاسبة :(رحيم، 2021، صفحة 628)

"يتم إعداد القوائم المالية للمؤسسة بافتراض أنها مستمرة وستبقى عاملة في المستقبل، وذلك بعد فترة اثني عشر شهرا من تاريخ نهاية السنة المالية الحالية، وليس للمؤسسة النية للتصفية في الأجل المنظور. أي يتم تسجيل

عناصر ميزانيتها على أساس أنها قادرة على تحقيق قيم اصولها وسداد التزاماتها من خلال نشاطها العادى ،أي أن حياة المؤسسة سوف تستمر لوقت طويل يكفي لتحقيق خططها وتعهداتها و أنشطتها المختلفة، وأنه لا يتوقع تصفيتها في المستقبل المنظور، ويوفر هذا الفرض استقرارا لكل الأطراف التي تتعامل مع المنشأة ،ووفقا لهذا الفرض، فان نشاط المؤسسة لا يتم ربطه بعمر ملاكها، وعليه تُعد ميزانيتها في نهايةكل فترة مالية، وذلك ما لم تظهر قرينة أو شك في عدم ملاءمة هذا الفرض، إذ في حال ظهور أي شك في صحة هذا الفرض يتوجب حينئذ إعداد ميزانية تصفية نية بدلاً من ميزا الإستمرارية فاستمرارية المؤسسة تنتهي بتصفيتها أو بدمجها بأخرى".
ثانيا : آثار فرض الإستمرارية في الفكر المحاسبي: للاستمرارية آثار مهمة على الفكر والعمل المحاسبيين، فهي تشكل أساسا لاغلب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها التي تُستخدم في إعداد القوائم المالية، ويُعتمد عليها من طرف جهات مختلفة في إتخاذ قراراتها، فعلى سبيل المثال نجدها مرتبطة ب:

أ.مبدأ التكلفة التاريخية: وتصنيف عناصر الميزانية على أساسي السيولة للاصول وعلى الاستحقاق للخصوم.

ب.مبدأ استقلالية الدورات: يوفر فرض الإستمرارية الأساس المنطقي لاستهلاك الأصول، وتسجيل المصروفات المدفوعة مقدما، والمنافع الإقتصادية المتوقع الحصول عليها مستقبلاً؛
ج.كذلك يترتب على فرض الإستمرارية تبويب الأصول والإلتزامات إلى طويلة وقصيرة الأجل، إذ أنه في حالة عدم تطبيق مفهوم الإستمرار فإن هذا التطبيق سوف يفقد أهميته، ويكون الأساس المناسب لتبويب تلك الأصول والإلتزامات هو أولوية التخلص منها.) د .رحيم(629 .p ,2021 ,

د.مبدا ثبات الطرق: وهو مبدا محاسبي اخر تنخرط معه فرضية استمرارية الاستغلال بهدف ضمان الانسجام وقابلية المقارنة .

وكخلاصة هي تضمن تقييم واقعي للاصول والالتزامات وتتجنب المقاربة قصيرة الاجل والتي قد تتسبب في عرض مغلوط للحالة المالية للكيان.) مكتب خبرة محاسبية ,L-EXPERT COMPTABLE 2024)

الفرع الثالث: أهمية فرض الاستمرارية (حمدي و خيراني، أثر تطبيق معيار التدقيق الجزائري 570 الخاص باستمرارية الاستغلال في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية، 2023) قدرة الشركة على الإستمرار أصبح يمثل أهمية بالغة لكافة الأطراف المرتبطة مع الشركة بعلاقة مباشرة، خاصة وأن هدف الربح لم يعد هو المقياس الأمثل للحكم على كفاءة أداء المؤسسة بل تحول الاهتمام إلى التدفقات النقدية المستمرة التي على أساسها يتم تقييم قدرة المؤسسة على الوفاء بإلتزاماتها ، كما يعتبر فرض الاستمرارية من أهم الفرضيات في التدقيق لتكوينه مع باقي الفروض قاعدة لنظرية متكاملة للمراجعة تكون أساسا للمدقق في أعماله كما توفر له حماية نوعية ضد تغيرات العمل خلال فترات تنفيذه لعمليات الفحص والاختبار، فقد يصدر المدقق الخارجي تقريرا نظيفا دون الإشارة إلى مسألة . عدم الإستمرارية عند تدقيقه للقوائم المالية للشركة نهاية السنة، ولكن بعد فترة قصيرة يمكن أن تتعرض الشركة لتعثر مالي بل قد تنهار تماما ويتم اشهار افلاسها وهنا تكمن أهمية الاهتمام بفرض الاستمرارية لكونه المطلب الأبرز للأطراف التي لها علاقة بالشركة.

المطلب الثاني :الاستمرارية في المعايير المحاسبية.

الفرع الأول :استمرارية الاستغلال في الاطار المفاهيمي لاعداد المعايير المحاسبية الدولية:

تعرف فرضية استمرارية الاستغلال حسب الاطار المفاهيمي لاعداد وعرض القوائم المالية الصادر عن IASB في الباب الثالث الخاص بالقوائم المالة والوحدة المحاسبية فقرة 3.9 على "انها رضية معتمدة في اعداد القوائم المالية حيث أن هذه الأخيرة من المفروض أن يتم اعدادها تحت فرضية أن الكيان المحاسبي في حالة استمرارية الاستغلال وسيواصل نشاطاته في مستقبل قابل للتوقع وبالتالي من المفروض أن الكيان ليست لديه نية الالزامية للتصفية أو ايقاف نشاطاته و أنه في حالة وجود نية الزامية من هذا النوع يجب على الكيان اعداد قوائمه المالية وفقا لفرضية اخرى يجب ذكرها".1 الاطر المفاهيمي لاعداد وعرض القوائم المالية. (IASB, 2018)

الفرع الثاني استمرارية الاستغلال في المعيار الدولي IAS1

عند إعداد البيانات المالية، يجب على الإدارة إجراء تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة. كما يجب على الكيان إعداد البيانات المالية على أساس الاستمرارية إلا اذا كانت الادارة تنوي تصفية المنشأة أو وقف النشاط، أو انه ليس أمامها بديل واقعي سوى القيام بذلك. عندما تكون الإدارة على علم بذلك، في تقييمها للشكوك المادية المتعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكاً كبيراً حول قدرة المنشأة على ذلك الاستمرار كمنشأة مستمرة، يجب على المنشأة الإفصاح عن ذلك الشك . عندما لا تقوم المنشأة بإعداد بيانات مالية على أساس الاستمرارية، يجب أن تكشف عن هذه الحقيقة، بالإضافة إلى الأساس الذي قامت بإعداد البيانات المالية عليه وسبب عدم اعتبار المنشأة كمنشأة مستمرة.

عند تقييم ما إذا كان افتراض الاستمرارية مناسباً،تأخذ الإدارة في الاعتبار جميع المعلومات المتاحة حول المستقبل،والتي لا تقل عن اثني عشر شهرًا من نهاية العام،دون ان تكون هذه الفترة محدودة باثنتي عشر شهرا فقط. وتعتمد درجة الاخذ بعين الاعتبار على الحقائق في كل حالة من الحالات. عندما يكون لدى الكيان ماضي من العمليات المربحة وسهولة الوصول إلى الموارد المالية، فقد تتوصل المنشأة إلى نتيجة مفادها أن اساس المنشأة المستمرة في المحاسبة مناسب دون الحاجة الى تحليل مفصل. في حالات أخرى،

قد تحتاج الإدارة إلى النظر في مجموعة واسعة من العوامل المتعلقة بالربحية الحالية و المتوقعة وجداول سداد الديون والمصادر البديلة المحتملة للتمويل قبل أن تتمكن من اعتبار ان أساس استمرارية المنشاة لائق. (IASB)

الفرع الثالث :استمرارية الاستغلال في النظام المحاسبي والمالي :

نص المرسوم التنفيذي رقم 08/156 المؤرخ في 2008/05/26 المتضمن تطبيق احكام القانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المالي والمحاسبي في مادته 07 على اعداد الكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال بافتراض متابعة الكيان في نشاطاته في مستقبل متوقع الا اذا طرات احداث قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن ان تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب، واذا لم يتم

اعداد الكشوف المالية على هذا الاساس فان الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبينة ومبررة و يحدد الاساس المستند عليه في ضبطها في ملحق . (الجريدة الرسمية رقم27 ، 2008، صفحة 11)

المطلب الثالث تقييم الادارة لقدرة المنشأة على الاستمرار

انطلاقا من المبدأ القائل ان مسؤلية إعداد الكشوف المالية يقع على عاتق الادارة بمفهوم التدقيق، فان هذه الاخيرة مسؤةلة ايضا على اجراء تقييم لقدرة المنشأة على الاستمرار ، حيث نجد في المعيار الدولي للتدقيق ISA 570 ان بعض أطر إعداد التقارير المالية تشتمل على متطلب صريح يقتضي من الإدارة إجراء تقييم محدد لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، وعلى معايير معينة تخص المسائل التي سيتم أخذها بعين الإعتبار والإفصاحات التي سيتم تقديمها فيما يتعلق بالمنشأة المستمرة. على سبيل المثال، يتطلب معيار المحاسبة الدولي 1 من الإدارة إجراء تقييم لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. يمكن أيضا دمج المتطلبات التفصيلية فيما يخص مسؤولية الإدارة لتقييم قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة وإفصاحات البيانات المالية ذات العلاقة في قانون أو نظام معين.

كما نص نفس المعيار على انه في حالة أطر إعداد التقارير المالية التي لا تحتوي غلى متطلب صريح يقتضي من الإدارة إجراء
تقييم محدد لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. ومع ذلك، وحيث يكون الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة هو مبدأ أساسي في إعداد البيانات المالية ، يتطلب إعداد البيانات المالية من الإدارة تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة حتى لو لم يشتمل إطار إعداد التقارير المالية على متطلب صريح للقيام بذلك.

وقد حذا المعيار الجزائري للتدقيق NAA570 حذو نظيره الدولي في مسالة مسؤولية تقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله حتى وان اغفل وجوب تقييم الادارة لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة في حالة الاطر التي لا تتضمن متطلبا صؤيحا بذلك.

حيث نص انه يفرض و بشكل ضمني المرجع المحاسبي المطبق على الإدارة القيام بعمل تقييم خاص لقدرة

الكيان على مواصلة استغلاله حيث وباعتبار فرضية استمرارية الاستغلال كمبدأ أساسي في إعداد الكشوف المالية، فإنه يستوجب على الإدارة تقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله
كما يقتضي تقييم الإدارة لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله، ممارسة حكم في مرحلة ما، على النتيجة اللاحقة للأحداث أو الظروف الغير مؤكدة بطبيعتها.تعتبر العوامل التالية دالة في ممارسة هذا الحكم

- ترتفع درجة عدم اليقين المرتبطة بنتيجة حدث أو ظرف ما ،كلما كانت الفترة التي وقع أوسيقع فيها الحدث أو الظرف أو التي ستحدث فيها النتيجة المترتبة عنه ، طويلة؛
-حجم و تعقيدات الكيان طبيعة و حالة نشاطاته وكذلك الكيفية التي تؤثر بها عوامل خارجية عليها؛
-يستند أي حكم مستقبلي على المعلومة المتوفرة وقت اصداره قد تؤدي أحداث لاحقة إلى نتيجة لا تتطابق مع الأحكام التي كان من المعقول اصدارها في الفترة التي تمت فيها صياغتها.

المبحث الثاني : عموميات حول التدقيق ومعاييره وفرضية استمرارية الاستغلال في تدقيق الكشوف المالية

سنتطرق في هذا المبحث الى مفهوم التدقيق وانواعه من عدة معايير وكذا مغاييره الدولية والجزائرية، معالتركيز على المعيار الخاص باستمرارية الاستغلال.

المطلب الاول: عموميات حول التدقيق

الفرع الأول: تعريف وأهمية التتدقيق

أولا : مفهوم التدقيق:

أ- لغة: "يرجع اصل تسمية التدقيق "Audit" الى الكلمة اللاتينية "audir" والتي تعني يستمع فالاستماع هو الوسيلة الاولى التي كان يعتمد عليها المدقق في اداء مهامه. حيث ظهر هذا المصطلح ا في القرن

الثالث بعد الميلاد، وكان الرومان رواد تطوير قواعد التدقيق حيث قاموا بتعيين مدققين لمراجعة دفاتر التسجيلات المحاسبية في الولايات التي تخضع لهم. وفي تلك المرحلة ظهر التدقيق كمصطلح وأصبح متداولا في مجال المال والأعمال". (زايدة، 2019-2020)

ب- اصطلاحا: "يعرف التدقيق بأنه عبارة عن تحقيق وبحث بهدف تقييم الإجراءات المحاسبية والإدارية وغيرها السارية داخل المؤسسة وذلك لتقديم ضمانات لكل من يهمه الأمر من مسيرين شركاء، نقابة وبنوك...الخ حول صحة ومصداقية المعلومات الموضوعة تحت تصرفهم والتي تمثل واقع المؤسسة. بالتالي فإن عملية التدقيق تشمل الفحص، التحقيق والتقرير:

- الفحص:التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع.

- التحقيق: ويقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم الحالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشروع عن فترة مالية معينة وكدلالة على وضعه المالي في نهاية تلك الفترة.

وهكذا فإن الفحص والتحقيق وظيفتان مترابطتان يقصد بهما تمكين المدقق منإبداء رأيه الفني المحايد فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أفضت إلىإثبات صورة عادلة لنتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي.

.- التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتهما في تقرير يقدم إلىمن يهمه الأمر داخل المؤسسة وخارجها، وهو ختام عملية التدقيق حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز المؤسسة المالي وبيان عملياته بصورة سليمة وعادلة. وتعني عبارة التعبير بـ عدالة توافق البيانات الواردة في القوائم المالية من واقع المؤسسة، وهذا يتطلب من هذه البيانات أن تكون سليمة محاسبياووافية أي لم يحذف شيء منها" (أحمد ڤايد، 2015)

الفرع الثاني: أنواع التدقيق

يصنف التدقيق حسب عدة معايير تصنيف نذكر منها الاتي:

1- من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق:

*تدقيق نهائي: حيث يكلف به المدقق بعد نهاية الفترة المالية المطلوب تدقيقها وذلك بعد اجراء جميع التسويات والحسابات الختامية وقائمة المركز المالي.

*التدقيق المستمر: ويكلف به المدقق بصفة مستمرة من خلال القيام بزيارات متعددة للمؤسسة طوال فترة التدقيق مع القيام بتدقيق الحسابات الختامية في نهاية الدورة.

2- من حيث نطاق عملية التدقيق ينقسم إلى:

* تدقيق كامل : وتقوم به عادة المؤسسات الصغيرة، حيث يقوم المدقق بالفحص والتدقيق الكامل والمفصل لكل القيود والمستندات للتأكد من صحة القوائم المالية ككل.

*تدقيق جزئي : وذلك بفحص وتدقيق بعض العمليات كالدقيق في النقدية مثلا(وبذلك فتقريره يقتصر على العنصر الذي قام بتدقيقه.

3-من حيث الهيئة التي تقوم بالتدقيق، وينقسم إلى:

* تدقيق داخلي : وتكلف بها هيئة داخلية تابعة للمؤسسة، لتحقيق أهداف الإدارة وتشجيع الإلتزام بالإجراءات الداخلية.

*تدقيق خارجي و يكلف بها شخص خارجي مستقل عن إدارة المؤسسة للوصول إلى تحديد المركز المالي للمؤسسة محل التدقيق

4-من حيث درجة الإلزام وينقسم إلى:

* تدقيق إلزامي: ويمثل تدقيق قانونيا واجب القيام به ويكون فحصا (تدقيق)تفصيليا وكاملا.

*تدقيق إختياري : ويطلبه أصحاب المؤسسة حسب العقد المبرم بين المدقق والعميل دون إلزام قانوني للقيام به، وقد يكون كاملا أو جزئيا.

5-من حيث درجة شموله أو المسؤولية في تنفيذه وينقسم إلى:

*تدقيق عادي : وذلك بفحص التسجيلات المثبتة في دفاتر والتأكد من صحة القوائم المالية في المؤسسة، وتنتهي بتقرير يعبر عن الرأي المحايد للمدقق حول ذلك.

*تدقيق لغرض ما : حيث يستهدف الفحص الوصول إلى حقيقة أو نتيجة معينة مثل فحص الدفاتر والسجلات لاكتشاف اختلاس أو غش معين (رقايقية، 2021، الصفحات 29-30)

6-**حسب طبيعة التدقيق** (عمر علي، التدقيق المحاسبي بين التاصيل العلمي والتطبيق العملي ، 2018، الصفحات 22-23-24)

حسب هذا التقسيم نجد هناك عدد كبير من الأنواع حيث يعتبر هذا التقسيم من أهم التقسيمات وأكثرها استخداما ، ويمكن تبيين أهمها كما يلي:

* تدقيق الكشوف المالية: يركز هذا النوع من التدقيق على الوظيفة المالية للمؤسسة أي العمليات المالية، المعلومات المالية، نظام الرقابة الداخلية، نظام المعلومات المحاسبي من خلال فحص انتقادي منظم يرتكز على أدلة وقرائن الإثبات لما تحويه دفاتر وسجلات المؤسسة وفق الإطار النظري للمحاسبة ومعاييرها بهدف إبداء رأي فني محايد عن صدق وشرعية التقارير المالية.

*التدقيق الإداري : عبارة عن أداة تختبر وتفحص بصورة بنّاءة الهيكل التنظيمي للمشروع وفروعه أو أحد الأقسام أو الإدارات داخل الهيكل التنظيمي نفسه، ويشمل الفحص والاختبار الخطط الموضوعة بما تحققه من أهداف وطرق وأساليب تنفيذ العمليات واستخدام الموارد البشرية والمادية وذلك بقصد ترشيد قرارات المؤسسة عن طريق كشف نواحي القصور وما يترتب عليها من أخطاء في العناصر محل الفحص، ثم اقتراح الإجراءات التصحيحية المناسبة والتي يمكن القيام بها بشكل يساعد الإدارة على أداء مسؤوليتها بكفاءة وفعالية.

*التدقيق الجبائي : في هذا النوع من التدقيق نميز بين نوعين من الجهات التي تقوم بعميلة التدقيق الجبائي: تدقيق تقوم به مصلحة الضرائب إذ أنها تعمل على فحص السجلات المحاسبية للمؤسسة وما يظهر عليها من معلومات وتستند في ذلك إلى التشريعات الجبائية المختلفة.

أما النوع الثاني من التدقيق الجبائي فهو التدقيق الذي تطلبه المؤسسة من المدقق داخلي أو خارجي) من أجل التسيير الجبائي الخاص بها، فهو عبارة عن عملية فحص انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة إذ يعمل على تكليف إما جهة خارجية أو جهة داخلية كخلية التدقيق الداخلي بالاشتراك مع مستشار جبائي تعتمد عليه، وهذا من أجل دراسة الوعاء الجبائي والمخاطر الجبائية للمؤسسة وتبيين ما يخدم مصالح المؤسسة.

*التدقيق الاجتماعي : هو عبارة عن فحص وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات، وذلك بغرض التحقق من مدى سلامة تعبير القوائم والتقارير الاجتماعية عن مدى التزام المؤسسة بمتطلبات المسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقها، ومدى مساهمتها في الرفاهية العامة للمجتمع، وذلك مع مراعاة أن يتم هذا في ضوء مجموعة من المعايير المتعارف عليها لضمان جدية وسلامة الأداء من جانب القائمين على هذا النوع من أنواع التدقيق

*تدقيق الإعلام الآلي : وهو التدقيق الذي يهتم بالجانب التقني للعمليات التسييرية ونخص بالذكر هنا هو تدقيق الإعلام الآلي ومستويات الخدمات التي تستفيد منها المؤسسة كتدقيق البرامج التسييرية المستخدمة والبرامج الخبيرة، وبرامج دعم القرار.

*التدقيق الإستراتيجي: ويدرس هذا النوع الإستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة وما هي التغيرات التي يجب إدخالها فيها قصد مواجهة المحيط المعقد والمسيطر والغامض، رغبة في التطور أو البقاء على الأقل.

*تدقيق الجودة : هو عبارة عن فحص منهجي مستقل لنشاط ونتائج المؤسسة وهذا بالاعتماد على معايير جودة معينة ليتم إبداء رأي حول ما إذا كانت هذه النتائج والنشاطات قد تم انجازها بفعالية ووفق تلك المعايير، كمعايير 10011180)تدقيق الجودة)، (10) 9000 تسيير الجودة

*التدقيق البيئي : هو عبارة عن جزء متكامل من نظام الإدارة البيئية من خلاله وبواسطته تحدد إدارة المؤسسة ما إذا كانت نظم الرقابة البيئية بها كافية وملائمة وتضمن الالتزام بالمتطلبات القانونية والتشريعية بالإضافة إلى

متطلبات السياسة الداخلية.

*تدقيق الالتزام تدقيق التنفيذ: يعني تحديد ما إذا كانت المؤسسة قد تصرفت أو تقوم بالتصرف طبقاً للقوانين واللوائح التي أقرتها السلطات المعنية، بتشخيص مدى تنفيذ أو الالتزام بقوانين معينة لوائح تعليمات أو قيود. يتم ذلك بالمقارنة بين ما هو عليه الشيء وما يجب أن يكون عليه وفقاً لتلك القوانين أو اللوائح، وينفذ عن طريق مدققين تابعين للجهة المصدرة لتلك القوانين واللوائح ويوفر التدقيق الجبائي مثالا جيدا لتدقيق الالتزام، إذ يبين المدقق الجبائي الحكومي مدى التزام الشركة بالنظام الجبائي ومدى صحة تصريحاتها، بالإضافة لتأكد بعض الهيئات الحكومية من تنفيذ القوانين والأنظمة كتدقيق الالتزام بقانون العمل من طرف مفتشية العمل تدقيق مدى التزام الشركات المصنعة بمعايير الجودة تدقيق الجودة)، أو معايير حماية البيئة التدقيق البيئي.(

*الخبرة القضائية : يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة، وتهدف إلى إعلام العدالة بالأوضاع المالية والمحاسبية للمؤسسة وتقديم مؤشرات بالأرقام ترسل التقارير إلى القاضي المكلف بالقضية، والخبير يجب أن يكون مسجل في قائمة الخبراء القضائيين لدى مجلس القضاء وطريقة عمله تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة.

الفرع الثالث تدقيق الكشوف المالية

1-تعريف تدقيق الكشوف المالية: "ويطلق عليه ايضا بالتدقيق المحاسبي ويعرفه مجلس معايير التدقيق الدولية التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين على أنه عملية يبدي فيها الممارس استنتاجا مصمما لرفع درجة ثقة المستخدمين بشأن تقييم أي موضوع مقابل المقاييس الموضوعية مع الأخذ بعين الاعتبار لدف عملية التأكيد المعقولة، ولو تقليل مخاطر عملية التأكيد إلى المستوى المقبول " (حلمي جمعة، 2009، صفحة 25)

كما نجد من يعرف التدقيق المحاسبي على" أنه عملية جمع وتقييم أدلة الإثبات بطريقة منهجية وموضوعية عن طريق شخص كفء ومستقل، للتحديد مدى توافق المعلومات المعدة عن الأحداث الاقتصادية مع المعايير المقررة عن النتائج وذلك للأطراف ذات المصلحة" (امين، 2005)

2- أهمية تدقيق الكشوف المالية: (الحوراني، 2013، صفحة 28)

يعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في الشركة وخارجها ولا يعتبر غاية بحد ذاتها حيث إن القيام بعملية التدقيق يجب أن تخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للشركة ومن هذا الأطراف:

1 -إدارة الشركة: يعتبر التدقيق مهما لإدارة المشروع حيث إن اعتماد الإدارة في عملية التدقيق وإتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حافزا للقيام بهذه المهام ، كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار الأمثل للشركة.

2 -المؤسسات المالية والصناعية والتجارية: يعتبر التدقيق ذا أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب الزبون قرض معين أو تمويل المشروع حيث إن تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدققة ، بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل.

3 -الجهات الحكومية: تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط ، فرض الضرائب ،منح القروض والدعم لبعض النشاطات، بالإضافة إلى الاتحادات والنقابات تعتمد على القوائم المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين الشركة وأي طرف آخر.

المطلب الثاني معايير تدقيق الكشوف المالية

الفرع الاول: ماهية معايير التدقيق

1- تعريف معايير التدقيق المحاسبي (عمر علي، التدقيق المحاسبي بين التاصيل العلمي والتطبيق العملي، 2018، صفحة 86)

من أهم الركائز الأساسية لأي مهنة وجود معايير أو مستويات أداء معينة، وإذا تكلمنا عن مهنة التدقيق

فإن المعايير "عبارة عن الأنماط التي يجب أن يقتدي بها المدقق أثناء أداءه لمهمته، والتي تستنتج منطقياً من الفروض والمفاهيم التي تدعمها. كما يعتمد التدقيق المحاسبي كمهنة على مجموعة من المعايير التي تصدرها المنظمات المهنية، والتي تنعكس على الإجراءات التي يتبعها عند القيام بواجباته المهنية.

فقد عرف إبراهيم شاهين (1995) معايير التدقيق على أنها : "مقاييس للأداء يتم وضعها بواسطة السلطات المهنية أو عن طريق الإتفاق العام بين أعضاء المهنة لتكون مرشداً عاماً يوضح طريقة العمل وتمثل مقياساً للأداء. كما يقصد بها الإرشادات والتوجيهات الواجب الالتزام بها عند تنفيذ عمليات التدقيق وإبداء الرأي الفني المحايد عن أمر معين، كما تعتبر مقياساً لتقويم الأداء المهني وأساساً لتحديد المسؤولية ومرجعاً عند التحكيم في حالة الاختلاف بين المدقق والغير من خلال ما سبق فمعايير التدقيق هي عبارة عن مقاييس تبين آليات عمل مدقق الحسابات الخارجي صادرة عن المنظمات المهنية، وهي إطار مرجعي يرجع إليها من أجل التأكد وقياس مدى تطبيق تلك المعايير."

2-أهمية وأهداف معايير التدقيق المحاسبي: (عمر علي، التدقيق المحاسبي بين التاصيل العلمي والتطبيق العملي، 2018، صفحة 86)

تكتسي معايير التدقيق أهمية في أنها المرشد والموجه الذي يسترشد به المدقق عند ممارسة المهنة، حيث يصعب على المدقق عند ممارسة مهامه الاعتماد على الإطار النظري للتدقيق فقط، فهي عبارة عن مجموعة من الإرشادات التي تساعد المدقق في عمله.

كما تحقق معايير التدقيق العديد من الأهداف تعود بالنفع على المدقق وعلى مهنة التدقيق ذاتها، وعلى مستخدمى تقارير المدقق، نجملها في الآتي:

-تحدد معايير التدقيق المواصفات الواجب توافرها في المدقق، وذلك الحماية المهنة ممن لا يجيدونها، وهذا بدوره يرفع من مستوى جودة الأداء المهني.

-تقوم معايير التدقيق بتبيين كيفية قيام المدققين بمهامهم الميدانية.

-تعتبر معايير التدقيق وسيلة رقابة لقياس مدى قيام المدقق بمهامهوفق معايير التدقيق وكذا تطويره إلى الأفضل.

-تعمل معايير التدقيق على إضفاء الثقة لدى أفراد المجتمع المالي من خلال إدراكهم أن عمل المدقق يرتكز

على إطار مرجعي بعمل على تحقيق اهداف التدقيق.

-تحقق معايير التدقيق للمهنة الثقة والاحترام والتقدير من قبل المهن الأخرى ومن الجهات الحكومية المعنية بها، وكذلك من المنظمات المهنية العالمية.

-تساعد في تحقيق التعاون والتنسيق بين المنظمات المهنية العالمية المعنية بالتدقيق، وهذا بدوره يسهل وجود معايير تدقيق دولية وهذا مطلب في ظل نظام العولمة الجديد.

-تعتبر معايير التدقيق من الموضوعات التعليمية على مستوى الجامعة والتي تساعد على تخريج إطارات ملمين بالجانب المفاهيمي و بإجراءات التدقيق.

-تعتبر معايير التدقيق من أساسيات التدريب المهني، كما تفصح لهم عن حجم ونطاق المسؤولية المهنية.

3- معايير التدقيق المقبولة عموماً : (عمر علي، التدقيق المحاسبي بين التاصيل العلمي والتطبيق العملي، 2018، صفحة 87)

لقد كان للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الفضل في صياغة هذه المعايير بصورة شاملة، حيث تم اجتماع المعهد في سبتمبر سنة 1948وتم إقرار تسعة معايير، وفي نوفمبر سنة 1949 تم إقرار المعيار العاشر والأخير وهو الرابع ضمن معايير إعداد التقرير، وصدر في 1954 كتيب للمعهد تحت عنوان: "معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) وقد قسمت المعايير إلى ثلاث مجموعات كما يلي:

-معايير عامة أو شخصية : وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي للذين يزاولون مهنة التدقيق.

-معايير العمل الميداني: وهي مجموعة من المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ مهمة التدقيق.

-معايير إعداد التقرير : وهي مجموعة من المعايير المتعلقة بإعداد التقرير النهائي وشروط ذلك التقرير.

الفرع الثاني: المعايير الدولية للتدقيق

1-تعريف المعايير الدولية للتدقيق: (عمر علي، التدقيق المحاسبي بين التاصيل العلمي والتطبيق العملي، 2018، صفحة 94) يمكن تعريفها على" أنها مقاييس تبين آليات عمل مدقق الحسابات الخارجي صادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) ، وهي إطار مرجعي يرجع إليها من أجل التأكد وقياس مدى تطبيق تلك المعايير

تحتوي هذه المعايير على المبادئ والإجراءات الجوهرية الإرشادات والإيضاحات المتعلقة بتدقيق القوائم المالية. فالمعايير الدولية للتدقيق هي قرائن أو قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية وبالتالي فإن المعايير الدولية للتدقيق تمثل أنماطاً لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسي المهنة عبر العالم"..

2–أهمية المعايير الدولية للتدقيق: (عمر علي، التدقيق المحاسبي بين التاصيل العلمي والتطبيق العملي، 2018، صفحة 94)

تكتسي المعايير الدولية أهمية كبيرة بالنسبة للمدققين ومستخدمي تقاريرهم على حد السواء، حيث تزيد هذه المعايير من ثقة المجتمع في مهنة التدقيق وسد حاجاتهم من جهة، وسد الحاجة الملحة والمستمرة من قبل الممارسين لوجود معايير تغطي كافة الجوانب المختلفة لعملهم من جهة أخرى وتستفيد عدة جهات من هذه المعايير كالجمعيات المهنيين والمنظمات المحلية والإقليمية التي تضم المحاسبين والمدققين والنقابات، والجامعات والمعاهد ومختلف المؤسسات التكوينية المحللون الماليون الصحف والمجلات المهنية المتخصصة، الباحثون والطلبة في مجال المحاسبة والتدقيق أقسام التدقيق الداخلية في مختلف المؤسسات، ومصالح الضرائب....الخ.

ونتيجة للأهمية الكبيرة للمعايير الدولية للتدقيق، فإن أكثر من 50 دولة تبنّت هذه المعايير أو استخدمتها كأساس لمعايير التدقيق المحلية.

3–أهداف المعايير الدولية للتدقيق (عمر علي، 2018، صفحة 95)

تسعى المعايير الدولية إلى تحقيق الأهداف التالية:

-معالجة احتمال حدوث مشاكل عند إعداد وتدقيق القوائم المالية للشركات.

-جعل القوائم المالية ذات موثوقية وصالحة للمقارنة والتحليل المالي.

-زيادة فعالية تقرير المدقق وجودته لكون المعايير الدولية للتدقيق غير خاضعة لأي مؤثرات سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية.

-وجود المعايير الدولية للتدقيق جنبا إلى جنب مع معايير المحاسبة الدولية يفيد المستثمرين الذين يتخذون قراراتهم على الاعتبارات الدولية أكثر من اعتمادهم ظروف البيئة المحلية.

4-اصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين**IFAC** من المعايير الدولية للتدقيق : قام الاتحاد الدولي للمحاسبين **IFAC** باصدار 36 معيارا وهي:

*المعيار 200: الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.

*المعيار 210 الموافقة على شروط عمليات المراجعة.

* المعيار 220 مراقبة الجودة لتدقيق البيانات المالية.

*المعيار :230: توثيق التدقيق.

*المعيار 240 مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في تدقيق البيانات المالية.

*المعيار 250 مراعاة القوانين والأنظمة في تدقيق البيانات المالية.

* المعيار :260 التواصل مع المكلفين بالحوكمة.

*المعيار :265 الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة.

* المعيار 300: التخطيط لمراجعة البيانات المالية.

* المعيار 315 تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري من خلال فهم الكيان وبيئته.

*المعيار 320 الأهمية النسبية في التخطيط وإجراء التدقيق.

*المعيار 330 ردود المدقق على المخاطر المقدرة.

*المعيار 402 اعتبارات التدقيق المتعلقة بكيان يستخدم منظمة خدمية.

*المعيار 450 تقييم التحريفات التي تم تحديدها أثناء التدقيق.

*المعيار 500: أدلة المراجعة.

*المعيار 501 اعتبارات خاصة بأدلة التدقيق لبنود مختارة.

*المعيار 505 : التأكيدات الخارجية.

*المعيار :510 عمليات المراجعة الأولية، الأرصدة الافتتاحية.

* المعيار 520 الإجراءات التحليلية.

* المعيار 530: تدقيق العينات.

*المعيار :540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك تقديرات محاسبة القيمة العادلة والإفصاحات ذات الصلة.

*المعيار 550 الأطراف ذات العلاقة.

*المعيار 560: الأحداث اللاحقة.

*المعيار 570 الاهتمام.

*المعيار 580 الإقرارات المكتوبة.

* المعيار 600 اعتبارات خاصة؛ عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي المكونات.(

*المعيار 610: استخدام عمل المدققين الداخليين.

*المعيار :620 استخدام عمل خبير المراجع.

*المعيار 700 تكوين رأي وإعداد تقارير حول البيانات المالية.

* المعيار 705 تعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل.

*المعيار 706: فقرات التوكيد وفقرات أخرى في تقرير المدقق المستقل.

*المعيار 710 المعلومات المقارنة والأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة.

*المعيار 720 مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة.

*المعيار 800 اعتبارات خاصة؛ عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقاً لأطر الأغراض الخاصة.

*المعيار :805 اعتبارات خاصة؛ عمليات تدقيق بيانات مالية واحدة وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي.

*المعيار 810 عمليات الإبلاغ عن ملخص البيانات المالية.)مزيد رفاعة(

الفرع الثالث: المعايير الجزائرية للتدقيق

قامت الجزائر تماشيا مع التطورات العالمية في ما يخص التقييس المهني وبغية احتلال مكانة في عالم وحدته العولمة وسعيا منها لمواكبة الخطوات التي عرفتها المهن المحاسبية بإصلاحات على مهنة التدقيق كامتداد للإصلاحات المحاسبية من خلال إصدار القانون 10-101 المعدل للقانون 91-08 المتعلق بمهن خبير محاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، سعت من خلاله إلى إيجاد توافق دولي مع معايير التدقيق الدولية.

كما قامت من خلال هذا القانون بإعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة واستحداث لجان على غرار لجنة المعايرة والتي تعنى بإصدار معايير المحاسبة والتدقيق المحلية، حيث قام المجلس بإصدار 8 معايير للتدقيق سنة 2016 و 4 معايير أخرى سنة 2017،

اصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق: قامت لجنة المعايرة باصدار المعايير الجزائرية للتدقيق الآتية:

الإصدار الاول للمعايير الجزائرية للتدقيق :طبقا للمقرر رقم 775 المؤرخ في 72 فيفري 5712 الصادر عن وزارة المالية المتضمن أول إصدارات 1المعايير الجزائرية للتدقيق، تضمن هذا المقر ر أربع معايير جزائر ية للتدقيق و هي :

- المعيار 210 " NAA إتفاق حول مهمة التدقيق
- المعيار 505 " NAA التأكيدات الخارجية"

المعيار " NAA560 ألحداث الالحقة

- المعيار 580 " NAA التصريحات الكتابية

الاصدار الثاني للمعايير الجزائرية للتدقيق :طبقا للمقرر رقم 127 المؤرخ في 11 أكتوبر 5712 الصادر عن وزارة المالية المتضمن اإلصدار الثاني لمعايير الجزائرية للتدقيق، تضمن هذا المقر ر أربع معايير جزائرية للتدقيق و هي1 :

- المعيار 300 " NAA تخطيط تدقيق الكشوفات المالية"
- المعيار 500 " NAA العناصر المقنعة "
- المعيار " NAA510 مهام التدقيق ألولية –ألرصدة إلفتتاحية"
- المعيار 700 " NAA تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوفات المالية"

الاصدار الثالث للمعايير الجزائرية للتدقيق: طبقا للمقرر رقم 51 المؤرخ في 71 مارس 5710 الصادر عن وزارة المالية، المتضمن ثالث إصدارات 1المعايير الجزائرية للتدقيق ، تضمن هذا المقرر أربع معايير جزائرية للتدقيق وهي

المعيار 520 " NAA الاجراءات التحليلية

المعيار 570 " NAA استمرارية الاستغلال

المعيار " NAA610 استخدام أعمال المدققين الداخليين"

المعيار 620 " NAA استخدام أعمال خبير معين من قبل المدقق"

الإصدار الرابع للمعايير الجزائرية للتدقيق :طبقا للمقرر رقم 00 المؤرخ في 52 سبتمبر 5712 الصادر عن وزارة المالية، المتضمن رابع إصدارات 1المعايير الجزائرية للتدقيق تم وضع حيز التنفيذ أربع معايير جديدة هي:

المعيار 230 " NAA وثائق التدقيق ["

المعيار 501 " NAA العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة

المعيار 530 " NAA السبر في التدقيق"

المعيار 540 " NAA تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به

الفرع الرابع: المقارنة بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية:

هناك عدة فروقات بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية صنفت حسب الشكل والمضمون كالتالي:

1-أوجه الاختلاف من حيث الشكل:

الجدول 01: أوجه الاختلاف بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية من حيث الشكل

المعيار / وجه المقارنة	معايير التدقيق الدولية	معايير التدقيق الجزائرية
عنوان المعيار 210	شروط التكليف بالتدقيق	اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق
عنوان المعيار 510	التكليف بالتدقيق لأول مرة، الأ الافتتاحية	مهام التدقيق الأولية، الأرصدة الافتتا
عنوان المعيار 580	الاقرارات الخطية	التصريحات الكتابية
المصطلحات في المعيار (	• كتب التكليف بالتدقيق. • يعبر عن المؤسسة محل التدقيق بالعميل • إعادة التكليف. • الموافقة على تغيير التكليف. • المحتويات الرئيسية.	• رسالة مهمة. • يعبر عن المؤسسة محل التدقيق بالكيان • التدقيقات المتكررة. • تعديل أحكام المهمة في إطار

	• ذكر الخصوصيات الأخرى كنقطة تظهر في كتاب التكليف.	مهمة التدقيق التعاقدية. • الاحكام الأساسية لرسالة المهمة. • الخصوصيات الأخرى ظهرت في هذا المعيار كعنصر منفصل وذكرت بالتفصيل.
المصطلحات في المعيار (	• المحتويات. • نطاق معيار التدقيق الدولي. • الاقرارات الخطية كأدلة تدقيق. • المتطلبات.	• الفهرس • مجال التطبيق • التصريحات الكتابية كعنصر مقنع • الواجبات المطلوبة
الملاحق في المعيار 580	ملحقين	ملحق واحد

المصدر: (رقايقية، التدقيق المحاسبي دروس وتطبيقات، (2021)، صفحة 104)

أوجه الاختلاف من حيث المضمون:

الجدول 2: أوجه الاختلاف بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية من حيث المضمون

المعيار / وجه المقارنة	معايير التدقيق الدولية	معايير التدقيق الجزائرية
نموذج الرسالة في المعيار	• كتاب التكليف موجه الى مجلس الإدارة	• رسالة المهمة موجهة لإدارة الكيان

	أو الممثل المناسب للإدارة العليا ● بداية كتاب التكليف بعبارة كنتم قد طلبتم منا أن نقوم بتدقيق الميزانية... عدم احتواء النموذج على عبارة المجاملة في كتاب التكليف	● بداية رسالة المهمة بعبارة في إطار عهدة محافظ الحسابات لكيانكم ● احتواء نموذج رسالة المهمة على عبارة المجاملة في اخر رسالة المهمة.
معيار التدقيق 300	**برنامج التدقيق:** يشتمل برنامج التدقيق على البينات التالية: – طبيعة ورزنامة ونطاق لإجراءات المخطط لها لتقييم المخاطر. – طبيعة ورزنامة ومدى إجراءات التدقيق التكميلية التي تم التخطيط لها على مستوى التأكيدات المحددة وفق المعيار الجزائري للتدقيق 330 – إجراء التدقيق المخططة الأخرى المطلوب وضعها بغية انجاز المهمة وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق. على المدقق عند تصميم برنامج التدقيق مراعاة حدود و نطاق الفحص , حيث يختلف نطاق التدقيق الكامل عن نطاق	**برنامج التدقيق:** حسب المعيار الدولي يشتمل ب التدقيق على البينات التالية: – تحديد القائم بعملية التدقيق والمشرف والمسئول عن الأداء. – تحديد حجم العينة المرغوب فحصها وحجم الاختبارات المطلوبة وتوقيتها. –وصف وإجراءات مهام عملية التدقيق

	التدقيق الجزئي	والاختبارات التفصيلية لأرصدة الحسابات والإجراءات التحليلية التي يتم من خلالها جمع الأدلة للتوصل الى مخاطر التدقيق المقبولة. –تحديد أهداف التدقيق المرتبطة بكل من العمليات المالية وأرصدة الحسابات.
المعيار 580	– نطاق معيار التدقيق الدولي هذا: – يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق في الحصول على اقرارات خطية من الإدارة حيثما كان ملائما من أولئك المك بالحوكمة في عملية تدقيق البيانات المالية.	– مجال التطبيق: يعالج إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من الإدارة (يقصد بها الإدارة والمسيرين الاجتماعيين) في إطار مراجعة الكش المالية.

المصدر: (رقايقية، التدقيق المحاسبي دروس وتطبيقات، 2021، صفحة 105)

المطلب الثالث؛: فرضية إستمرارية الاستغلال على ضوء معايير التدقيق

كانت فرضية استمرارية الاستغلال موضوعا للمعيار الدولي للتدقيق رقم 570 والمعيار الجزائري الذي يحمل نفس الرقم

الفرع الأول: فرضية إستمرارية الاستغلال في المعيار الدولي 570 ISA : (المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2018، الصفحات 581-600)

ككل المعايير التي اصدرتها IFAC فانه يتضمن النطاق،تاريخ النفاذ، أهداف المدقق، مسؤوليات المدقق و إجراءات التدقيق. ويلاحظ ان الترجمة العربية لهذا المعيار التي اوكلت إلى المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين تضمنت مصطلح المنشأة المستمرة عوض استمرارية الاستغلال المستخدمة في المعيار الجزائري والتي تمثل ترجمة حرفية للمصطلح الفرنسي continuité d'exploitation

1-نطاق هذا المعيار: جاء في الفقرة الخاصة بنطاق المعيار ان هذا الاخير يتناول مسؤوليات المدقق في تدقيق البيانات المالية المتعلقة بالمنشأة المستمرة والآثار المترتبة على تقرير المدقق.

2-الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة: في هذه الفقرة تطرق هذا المعيار إلى مفهوم المنشأة المستمرة كأساس محاسبي حيث جاء فيها انه

- بموجب الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة، يتم إعداد البيانات المالية على افتراض أن المنشأة منشأة هي مستمرة وسوف تستمر في عملياتها في المستقبل المنظور.

- يتم التفريق بين ما اذا كان إعداد البيانات المالية يخص بيانات ذات غرض عام او غرض خاص حيث ان الاولى يتم إعدادها باستخدام الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة، ما لم تكن الإدارة تنوي تصفية المنشأة أو وقف عملياتها، أو إذا لم يكن يوجد لديها بديل واقعي سوى القيام بذلك. اما الثانية فانه قد يتم أو لا يتم إعداد البيانات المالية وفقا لإطار إعداد التقارير المالية الذي يرتبط به الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة (على سبيل المثال لا يكون الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة ملائما لبعض البيانات المالية المعدة على أساس الضريبة في اختصاصات معينة)

– وعندما يكون استخدام الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة مناسباً، يتم تسجيل الأصول والالتزامات على أساس أن المنشأة سوف تكون قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها في سياق الأعمال الاعتيادية.

3–مسؤولية تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة:

قبل ان يتطرق المعيار لمسؤوليات المدقق في ما يخص فرضية المنشأة المستمرة أفرد فقرة تخص مسؤولية الإدارة في تقييم هذه الفرضية، ونص على حالتين رئيسيتين وهما:

حالة اشتمال اطر إعداد التقارير المالية تشتمل على متطلب صريح يقتضي من الإدارة إجراء تقييم محدد لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة:

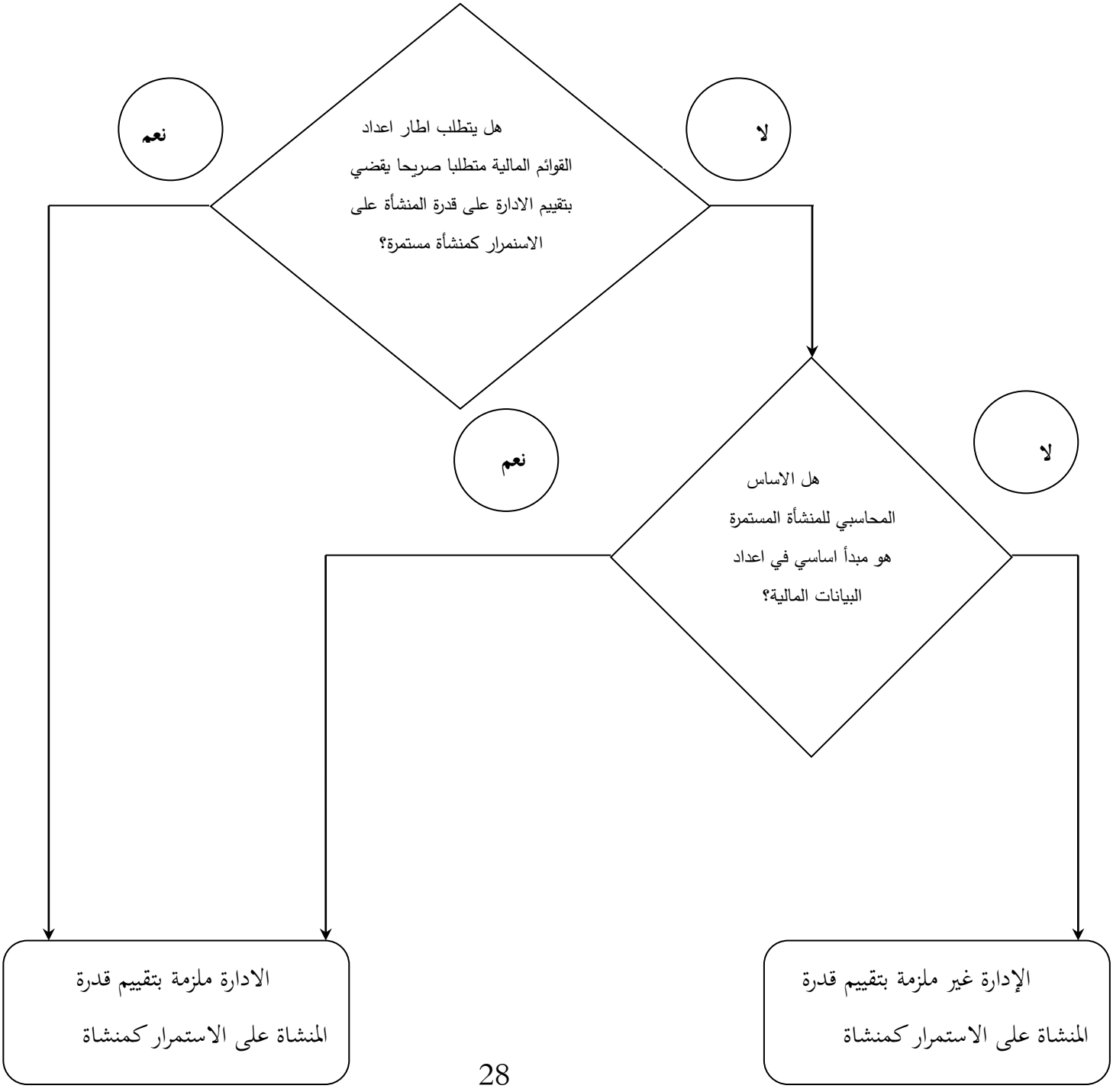
بعض أطر إعداد التقارير المالية تشتمل على متطلب صريح يقتضي من الإدارة إجراء تقييم محدد لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، وعلى معايير معينة تخص المسائل التي سيتم أخذها بعين الإعتبار والإفصاحات التي سيتم تقديمها فيما يتعلق بالمنشأة المستمرة. على سبيل المثال: يتطلب معيار المحاسبة الدولي من الإدارة إجراء تقييم لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. يمكن أيضا دمج المتطلبات التفصيلية فيما يخص مسؤولية الإدارة لتقييم قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة وإفصاحات البيانات المالية ذات العلاقة في قانون أو نظام معين.

حالة عدم اشتمال اطر إعداد التقارير المالية تشتمل على متطلب صريح يقتضي من الإدارة إجراء تقييم محدد لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة:

في بعض الحالات قد لا يكون هناك متطلب صريح يقتضي من الإدارة إجراء تقييم محدد لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. ومع ذلك، وحيث يكون الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة هو مبدأ أساسي في إعداد البيانات المالية يتطلب إعداد البيانات المالية من الإدارة تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة حتى لو لم يشتمل إطار إعداد التقارير المالية على متطلب صريح للقيام بذلك.

ويمكن تلخيص هذه الحالات في الشكل الآتي:

الشكل"2": اختبار مدى الزامية قيام الادارة
بتقييم قدرة المنشاة على الاستمرار كمنشأة مستمرة



المصدر: من إعداد الطالبين استنادا الى (المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2018)

ثم صرح هذا المعيار ان تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة يشتمل على إصدار الأحكام، عند نقطة زمنية محددة، حول النتائج المستقبلية غير المؤكدة للأحداث أو الظروف. وعدد ثلاث عوامل تعتبر العوامل ذات صلة بتلك الأحكام.

– **العامل الزمني:** تزداد درجة الشكوك المرتبطة بنتيجة حدث أو ظرف ما بشكل كبير كلما كان وقوع الحدث أو الظرف أبعد في المستقبل. لهذا السبب، فإن معظم أطر إعداد التقارير المالية التي تتطلب تقييماً صريحاً من قبل الإدارة تحدد الفترة التي يتوجب على الإدارة خلالها أن تأخذ بعين الاعتبار جميع المعلومات المتاحة

– **عامل حجم وتعقيد المنشأة،**: ويشتمل ذلك ايضا على طبيعة وظروف عملها وإلى أي درجة تتأثر بعوامل خارجية تؤثر على الأحكام المتعلقة بنتيجة الأحداث أو الظروف.

-**عامل الاحداث اللاحقة** :تستند أي أحكام بشأن المستقبل إلى المعلومات المتاحة في وقت صدور الأحكام. ويمكن أن تؤدي الأحداث اللاحقة إلى نتائج تتضارب مع الأحكام التي كانت معقولة في وقت صدورها.

4–مسؤوليات المدقق:

تتلخص مسؤوليات المدقق حسب هذا المعيار في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يخص :

أ. مدى ملائمة استخدام الإدارة للأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية وتكوين استنتاج خاص بذلك،

ب. إستنتاج ما إذا توجد شكوك كبيرة حول قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة،بناءا على أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها.

وتكون هذه المسؤوليات قائمة حتى لو لم يشتمل إطار إعداد التقارير المالية المستخدم في إعداد البيانات المالية على متطلب صريح يقتضي من الإدارة إجراء تقييم محدد لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.

ثم نوه المعيار إلى نقطة هامة الا وهي قدرة المدقق على اكتشاف شكوك كبيرة تحوم حول قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة حيث نص على انه و كما هو مبين في معيار التدقيق الدولي 200 تكون الآثار المحتملة للقيود المتأصلة على قدرة المدقق للكشف عن الأخطاء الجوهرية أكبر بالنسبة للأحداث أو الظروف المستقبلية التي قد تدفع المنشأة إلى وقف إستمرار أعمالها كمنشأة مستمرة وليس بإمكان المدقق التنبؤ بمثل هذه الأحداث أو الظروف المستقبلية. وتبعاً لذلك، فإن غياب أي إشارة إلى الشكوك الكبيرة حول قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة في تقرير المدقق لا يمكن أن يعتبر كضمانة لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.

5–تاريخ النفاذ : اصبح هذا المعيار نافذ المفعول فيما يخص عمليات تدقيق البيانات المالية للفترات المنتهية بتاريخ 15 ديسمبر 2016 أو بعد ذلك.

6 –اهداف المدقق:

تتلخص أهداف المدقق حسب هذا المعيار في ما يخص فرضية المنشأة المستمرة فيما يلي:

(أ) الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يخص مدى ملائمة استخدام الإدارة للأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية وتكوين استنتاج خاص بذلك؛

(ب) إستنتاج ما إذا توجد شكوك كبيرة تتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تشكك في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، بناء على أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها؛

(ج) إعداد التقارير وفقا لهذا المعيار.

7 المتطلبات:

أ. إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة

عند تأدية إجراءات تقييم المخاطر كما هو مطلوب بموجب معيار التدقيق الدولي 315 (المنقح)،يجب على المدقق أن يأخذ بعين الإعتبار ما إذا كانت توجد أحداث أو ظروف تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على

الإستمرار كمنشأة مستمرة. وعند القيام بذلك، يجب على المدقق أن يحدد ما إذا كانت الإدارة قد أنجزت بالفعل تقييماً أولياً لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.

- إذا تم إجراء مثل هذا التقييم، يجب على المدقق مناقشة التقييم مع الإدارة وتحديد ما إذا كانت الإدارة قد حددت الأحداث أو الظروف التي تشكك بشكل كبير، سواء منفردة أو مجتمعة في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، وإن كان كذلك، خطط الإدارة لمعالجتها.

- إذا لم يتم إجراء هذا التقييم بعد، يجب أن يناقش المدقق مع الإدارة أساس الاستخدام المقصود للأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة، وأن يستفسر من الإدارة عما إذا كانت توجد أحداث أو ظروف يمكن تشكك بشكل كبير، سواء منفردة أو مجتمعة، في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة

ينبغي أن يتنبه المدقق طوال عملية التدقيق للحصول على أدلة تدقيق بخصوص الأحداث أو الظروف التي يمكن أن تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.

ب. تقويم التقييم الخاص بالإدارة.

وفي هذا الموضوع اشار المعيار إلى هذه النقاط:

-ينبغي أن يقوم المدقق تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.

-لدى تقويم التقييم الخاص بالإدارة لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، ينبغي أن يغطي المدقق نفس الفترة التي استخدمتها الإدارة لإجراء التقييم على النحو المطلوب وفق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به أو بموجب القوانين أو الأنظمة إذا كانت تنص على فترة أطول.

- إذا كان تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة يغطي أقل من إثني عشر شهرا من تاريخ البيانات المالية حسبما هو محدد في معيار التدقيق الدولي 560 فإن على المدقق أن يطلب من الإدارة تمديد فترة التقييم لمدة اثني عشر شهرا على الأقل بدءاً من ذلك التاريخ.

-لدى تقويم التقييم الخاص بالإدارة، ينبغي على المدقق أن يأخذ بعين الإعتبار ما إذا كان تقييم الإدارة يتضمن جميع المعلومات ذات العلاقة التي كان قد اطلع عليها نتيجة التدقيق.

- في ما يخص فترة ما بعد تقييم الإدارة ينبغي أن يستفسر المدقق من الإدارة بشأن معرفتها بالأحداث أو

الظروف التي تقع بعد فترة تقييم الإدارة والتي يمكن أن تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.

ج.إجراءات التدقيق الإضافية عند تحديد الأحداث أو الظروف

إذا تم تحديد الأحداث أو الظروف التي يمكن أن تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشاة مستمرة، فإنه يتعين على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتحديد ما إذا يوجد أو لا يوجد شكوك كبيرة تتعلق بالأحداث أو الظروف التي يمكن أن تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة المشار إليها فيما بعد بـ الشكوك الكبيرة من خلال تنفيذ إجراءات تدقيق إضافية، بما في ذلك دراسة العوامل التي تسهم في تقليص الشكوك. وتتضمن هذه الإجراءات ما يلي:

– إذا لم تقم الإدارة بعد بإجراء تقييم لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، يُطلب من الإدارة إجراء التقييم الخاص بها.

– تقييم خطط الإدارة بخصوص الإجراءات المستقبلية فيما يتعلق بقييمها للمنشأة المستمرة، وما إذا كانت نتائج هذه الخطط من المرجح أن تحسن الوضع وما إذا كانت خطط الإدارة مجدية في ظل الظروف المحددة.

– حين تقوم المنشأة بإعداد توقعات التدفق النقدي، ويكون تحليل التوقعات عاملا هاما في بحث النتائج المستقبلية للأحداث أو الظروف في تقييم خطط الإدارة بخصوص الإجراءات المستقبلية :

* تقييم موثوقية البيانات الأساسية المعدة لإعداد التوقعات؛ و

*تحديد ما إذا كان هناك دعم كافي للفرضيات التي تستند إليها التوقعات.

– بحث ما إذا كانت أي حقائق أو معلومات إضافية قد أصبحت متاحة منذ التاريخ الذي أجرت فيه الإدارة تقييمها.

– طلب إقرارات خطية من الإدارة، وحيث يكون مناسباً، أولئك المكلفين بالحوكمة، فيما يتعلق بخططهم للإجراءات المستقبلية وجدوى هذه الخطط.

د.إستنتاجات المدقق:

ينبغي أن يقيم المدقق ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يخص مدى ملائمة استخدام الإدارة للأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية وأن يكون استنتاج خاص بذلك.
بناء على أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها، يتعين على المدقق أن يستنتج ما إذا كانت توجد شكوك كبيرة، وفق تقدير المدقق، تتعلق بأحداث أو ظروف يمكن أن تشكك بشكل كبير، سواء منفردة أو مجتمعة، في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. تكون الشكوك الكبيرة قائمة عندما يكون حجم تأثيرها المحتمل وإمكانية حدوثها يستلزم بالضرورة، وفق تقدير المدقق، إجراء إفصاح ملائم عن طبيعة وآثار الشكوك فيما يخص التالي:

-في حال إطار إعداد التقارير المالية الذي ينطوي على عرض عادل، العرض العادل للبيانات المالية، أو
- في حال إطار الامتثال أن لا تكون البيانات المالية مضللة.

وهنا حدد المعيار حالتين

الحالة الاولى :كفاية الإفصاح عند تحديد الأحداث أو الظروف ووجود شكوك كبيرة

إذا استنتج المدقق أن استخدام الإدارة للأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة هو استخدام مناسب في الظروف المحددة لكن مع وجود شكوك كبيرة، فإن على المدقق أن يحدد ما إذا كانت البيانات المالية

(أ) تفصح بشكل كافي عن الأحداث أو الظروف الرئيسية التي قد تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة وخطط الإدارة للتعامل مع هذه الأحداث أو

(ب) تفصح بوضوح عن وجود شكوك كبيرة تتعلق بالأحداث أو الظروف التي يمكن أن تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة، وتكون بالتالي غير قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها في سياق الأعمال الاعتيادية.

الحالة الثانية: كفاية الإفصاحات عند تحديد الأحداث أو الظروف لكن مع عدم وجود شكوك كبيرة

إذا تم تحديد الأحداث أو الظروف التي يمكن أن تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على

الإستمرار كمنشأة مستمرة، لكن المدقق استنتج بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها بأنه لا توجد شكوك كبيرة، فإنه يتعين على المدقق أن يقيم ما إذا كانت البيانات المالية، في ضوء متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به توفر إفصاحات كافية حول هذه الأحداث أو الظروف

هـ.الآثار على تقرير المدقق:

رأي المدقق المذكور في التقرير يتاثر حسب الحالات المذكورة ادناه:

هـ-1-استخدام الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة هو استخدام غير ملائم

إذا تم إعداد البيانات المالية باستخدام الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة، لكن استخدام الإدارة للأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية، وفق تقدير المدقق، هو استخدام غير ملائم، فإنه يتعين على المدقق أن يعبر عن رأي سلبي.

هـ-2-استخدام الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة هو استخدام ملائم لكن مع وجود شكوك كبيرة

هـ-2-1-الإفصاح الكافي عن الشكوك الكبيرة في البيانات المالية

- إذا تم الإفصاح بشكل كافي عن الشكوك الكبيرة في البيانات المالية، فإنه يتعين على المدقق أن يعبر عن رأي غير معدل وينبغي أن يشمل تقرير المدقق قسماً منفصلاً تحت عنوان الشكوك الكبيرة المتعلقة بالمنشأة المستمرة" من أجل

(أ) لفت الانتباه إلى الإيضاح الذي يفصح عن الأمور الواردة في الفترة 19 من المعيار ضمن البيانات المالية و

)ب) بيان أن هذه الأحداث أو الظروف تشير إلى وجود شكوك كبيرة يمكن أن تشكك في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة وأنه لا يتم تعديل رأي المدقق فيما يتعلق بالمسألة المحددة.

هـ-2-2-لا يتم الإفصاح بشكل كافي عن الشكوك الكبيرة في البيانات المالية

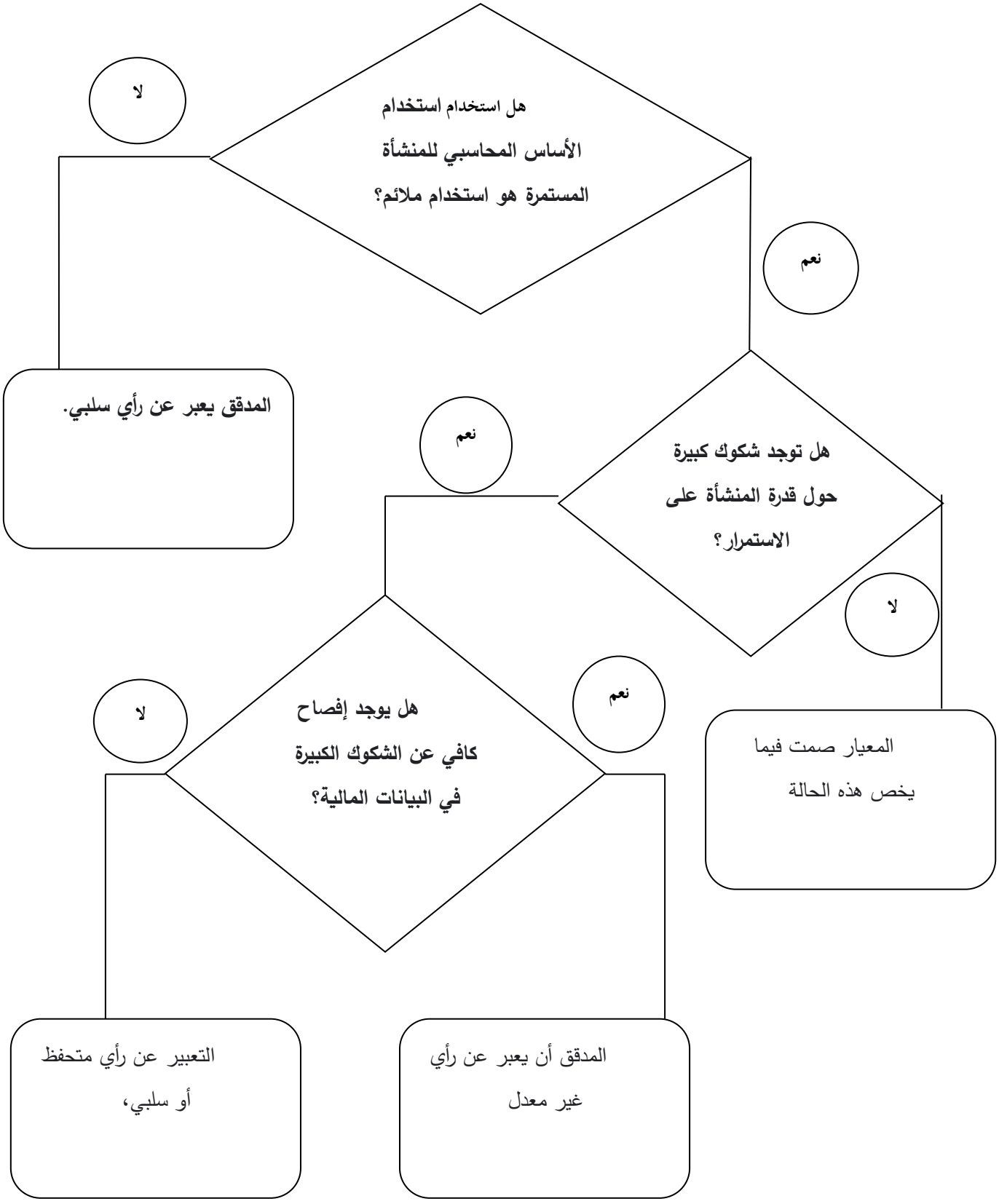
- إذا لم يتم الإفصاح بشكل كافي عن الشكوك الكبيرة في البيانات المالية، فإنه يتعين على المدقق القيام بما يلي:

(أ) التعبير عن رأي متحفظ أو سلبي، حسبما يكون مناسباً، وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 705 (المنقح) و (ب) في قسم الرأي المتحفظ (السلبي) من تقرير المدقق، بيان وجود شكوك كبيرة يمكن أن تشكك في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة وأن البيانات المالية لا تفصح بصورة كافية عن هذه المسألة.

-الإدارة غير مستعدة لإجراء تقييمها أو تمديده

إذا كانت الإدارة غير مستعدة لإجراء أو تمديد تقييمها عندما يطلب المدقق منها ذلك، فإنه ينبغي على المدقق أن يأخذ باعتباره الآثار المترتبة على تقرير المدقق.

الشكل "3": آثار نتائج إجراءات التدقيق على رأي المدقق في التقرير



المصدر: من إعداد الطالبين استنادا الى (المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2018)

8.الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة

ما لم يشارك جميع أولئك المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة"، يتعين على المدقق إبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة بالأحداث أو الظروف المحددة التي يمكن أن تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. ويشمل هذا الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة مايلي:

(أ) ما إذا كانت الأحداث أو الظروف تمثل شكوكا كبيرة.

(ب) ما إذا كان استخدام الإدارة للأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة هو استخدام ملائم في إعداد البيانات المالية؛

(ج) كفاية الإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية؛ و

)د) حيث أمكن الآثار المترتبة على تقرير المدقق.

التأخير الكبير في المصادقة على البيانات المالية

في حال حدوث تأخير كبير في المصادقة على البيانات المالية من قبل الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة بعد تاريخ البيانات المالية، اوجب المعيار 570 على المدقق الاستفسار عن أسباب التأخير. إذا اعتقد المدقق أن التأخير قد يكون له علاقة بالأحداث أو الظروف المرتبطة بتقييم المنشأة المستمرة، فإنه يتعين عليه تأدية إجراءات التدقيق الإضافية اللازمة، كما هو موضح في الفقرة 16 من المعيار، وبحث التأثير المترتب على إستنتاج المدقق فيما يخص وجود الشكوك الكبيرة، كما هو موضح في الفقرة 18 من نفس المعيار.

9. مواد التطبيق والمواد الإيضاحية الأخرى

بالاضافة إلى الفقرات الاساسية للمعيار تضمن المعيار ISAعلى نقاط توضيحية ومواد تساعد على تطبيق النقاط الاساسية وهي:

أ.نطاق هذا المعيار: .يتناول معيار التدقيق الدولي 701 مسؤولية المدقق عن الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق. وينص ذلك المعيار على أنه عند تطبيق معيار التدقيق الدولي 701، يمكن تحديد الأمور المتعلقة بالمنشأة المستمرة على أنها أمور تدقيق رئيسية، ويوضح أن الشكوك الكبيرة المتعلقة بالأحداث

أو الظروف التي يمكن أن تشكك في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة هي، بطبيعتها، من أمور التدقيق الرئيسية.

ب.الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة

1-الاعتبارات الخاصة بمنشآت القطاع العام

- يعتبر استخدام الإدارة للأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة ملائماً أيضا بالنسبة لمنشآت القطاع العام. على سبيل المثال، يتناول معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1 مسألة قدرة منشآت القطاع العام على الإستمرار كمنشأة مستمرة. يمكن أن تنشأ مخاطر المنشأة المستمرة في الحالات التي تعمل فيها منشآت القطاع العام بهدف الربح، حيث قد يتم تخفيض الدعم الحكومي أو سحبه، أو في حال الخصخصة، لكنها لا تقتصر على تلك الحالات. يمكن أن تشمل الأحداث أو الظروف التي قد تشكك في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة في القطاع العام الحالات التي تفتقر فيها منشأة القطاع العام إلى التمويل الإستمرار وجودها أو الحالات التي تتخذ فيها قرارات سياسية تؤثر على الخدمات التي تقدمها منشأة القطاع العام.

2-إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة

الأحداث أو الظروف التي قد تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة أ. وفيما يلي أمثلة على الأحداث أو الظروف التي يمكن أن تشكك بشكل كبير، سواء منفردة أو مجتمعة، في قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة. ولا تعتبر هذه القائمة شاملة كما أن وجود واحد أو أكثر من البنود يشير دوماً إلى وجود شكوك كبيرة.

- مؤشرات مالية:

.المركز الصافي للالتزام أو الالتزام المتداول.

.الاقتراضات محددة الأجل القريبة من الاستحقاق دون توقعات حقيقية بالتجديد أو المداد؛ أو الاعتماد المفرط على الاقتراضات قصيرة الأجل للتمويل الأصول طويلة الأجل.

مؤشرات على سحب الدعم المالي من قبل الدائنين.

التدفقات النقدية التشغيلية السلبية المشار إليها في البيانات المالية التاريخية أو المستقبلية.

.النسب المالية الرئيسية السلبية.

.الخسائر التشغيلية الكبيرة أو التدهور الكبير في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد التدفقات النقدية.

المبالغ متأخرة السداد أو وقف أرباح الأسهم.

.عدم القدرة على سداد الدائنين في تواريخ الإستحقاق.

.عدم القدرة على الإمتثال لشروط اتفاقيات القروض.

.التغير من معاملات الإئتمان إلى معاملات النقد عند التسليم مع الموردين.

.عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير منتجات جديدة أساسية أو للإستثمارات الضرورية الأخرى.

-مؤشرات تشغيلية:

.نوايا الإدارة للتصفية المنشأة أو وقف عملياتها.

.فقدان الإدارة الرئيسية دون وجود بديل.

.فقدان سوق رئيسية أو عميل رئيسي (عملاء) رئيسيون أو امتياز أو ترخيص أو مورد رئيسي (موردون) رئيسيون.

.صعوبات العمل.

.نقص المستلزمات الهامة.

.ظهور منافس ناجح للغاية.

-مؤشرات أخرى:

عدم الامتثال للمتطلبات الرأسمالية أو القانونية أو التنظيمية الأخرى، مثل متطلبات الملاءة أو السيولة للمؤسسات المالية.

.الإجراءات القانونية أو التنظيمية غير المبتوت بها ضد المنشأة التي يمكن أن تؤدي، في حال نجاحها، إلى مطالبات من غير المحتمل أن تكون المنشأة قادرة على الوفاء بها.

.التغييرات في القوانين أو الأنظمة أو سياسة الحكومة المتوقع أن تؤثر سلبا على المنشأة.

.الكوارث غير المؤمن عليها أو المؤمن عليها بأقل من المستوى المطلوب عند وقوعها.

يمكن التخفيف من أهمية هذه الأحداث أو الظروف في كثير من الأحيان عبر عوامل أخرى. على سبيل المثال، يمكن معادلة التأثير المترتب على عدم قدرة المنشأة على سداد ديونها العادية عبر خطط الإدارة للحفاظ على تدفقات نقدية كافية من خلال وسائل بديلة، مثل التصرف بالأصول أو إعادة جدولة سداد القروض أو الحصول على رأسمال إضافي. وعلى نحو مماثل، يمكن التخفيف من أثر فقدان مورد رئيسي عن طريق توفر مصدر بديل مناسب للإمداد.

تساعد إجراءات تقييم المخاطر المطلوبة بموجب الفترة 10 المدقق على تحديد ما إذا كان استخدام الإدارة للأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة من المرجح أن يكون قضية مهمة وتأثيره على التخطيط العملية التدقيق. تسمح هذه الإجراءات أيضا بإجراء المزيد من المناقشات في الوقت المناسب معالإدارة، بما في ذلك مناقشة خطط الإدارة وحل أي قضايا محددة تخص المنشأة المستمرة.

3-الاعتبارات الخاصة بالمنشات الصغيرة

. يمكن أن يؤثر حجم المنشأة على قدرتها على تحمل الظروف السلبية. وقد تكون المنشآت الصغيرة قادرة على الاستجابة بشكل سريع لاستغلال الفرص، لكنها قد تفتقر إلى احتياطات للحفاظ على إستمرار العمليات.

. تشمل الظروف الملائمة بشكل خاص للمنشآت الصغيرة مخاطرة أن تتوقف البنوك والمقرضين الآخرين عن دعم المنشأة، فضلا عن احتمال فقدان مورد رئيسي أو عميل رئيسي أو موظف رئيسي، أو فقدان الحق في العمل بموجب ترخيص أو إمتياز أو اتفاق قانوني آخر.

4-توخي الحذر خلال التدقيق للحصول على أدلة تدقيق حول الأحداث أو الظروف

يتطلب معيار التدقيق الدولي (٣١٥ (المنقح) من المدقق تنقيح تقييم المخاطر الخاص به وتعديل إجراءات التدقيق الإضافية المخطط لها وفقا لذلك عند الحصول على أدلة تدقيق إضافية أثناء سير التدقيق تؤثر على

تقييم المدقق للمخاطر . إذا تم تحديد الأحداث أو الظروف التي قد تشكك في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة بعد تقييم المدقق للمخاطر، بالإضافة إلى تنفيذ الإجراءات الواردة في الفقرة 16، فقد تكون هنالك حاجة لتتقيح تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية. ويؤثر وجود مثل هذه الأحداث أو الظروف أيضا على طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات الإضافية التي يتخذها المدقق إستجابة للمخاطر التي يتم تقييمها. ينص معيار التدقيق الدولي 330على متطلبات وإرشادات معينة بشأن هذه المسألة.

ب.تقويم التقييم الخاص بالإدارة

1-تقبيم الإدارة ودعم التحليل وتقييم المدقق

-يعتبر تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة جزءاً رئيسياً من دراسة المدقق لاستخدام الإدارة للأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة.

- ليس من مسؤولية المدقق تصحيح الوضع المتمثل في عدم وجود تحليلات من قبل الإدارة. لكن في بعض الظروف، قد لا يمنع غياب التحليل المفصل من قبل الإدارة لدعم تقييمها المدقق من إستنتاج ما إذا كان استخدام الإدارة للأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة هو استخدام ملائم في الظروف المحددة. على سبيل المثال، في حال وجود تاريخ سابق من العمليات المربحة بالإضافة إلى سهولة الحصول على الموارد المالية، يمكن أن تجري الإدارة تقييمها دون تحليل مفصل. في هذه الحالة، يمكن أن يقوم المدقق مدى ملائمة تقييم الإدارة دون تنفيذ إجراءات تقييم مفصلة إذا كانت إجراءات التدقيق الأخرى للمدقق كافية لمساعدته على استنتاج ما إذا كان استخدام الإدارة للأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية هو استخدام ملائم في الظروف المحددة.

-في ظروف أخرى، يمكن أن يشمل تقويم التقييم الذي تجريه الإدارة لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، حسبما هو مطلوب بموجب الفترة ،12، تقييما للعملية التي تتبعها الإدارة في إجراء تقييمها، والفرضيات التي يستند إليها التقييم، وخطط الإدارة لاتخاذ الإجراءات المستقبلية وما إذا كانت خطط الإدارة مجدية في الظروف المحددة.

2-فترة تقييم الإدارة

تتطلب معظم أطر إعداد التقارير المالية تقييم صريح من قبل الإدارة يحدد الفترة التي يتوجب فيها على الإدارة أن تأخذ بعين الاعتبار جميع المعلومات المتاحة."

3-الاعتبارات الخاصة بالمنشآت الصغيرة

في كثير من الحالات لا تقوم إدارة المنشآت الصغيرة بإعداد تقييم مفصل لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، بل تعتمد بدلا من ذلك على المعرفة المتعمقة بالعمل والآفاق المستقبلية المتوقعة. ومع ذلك، ووفقا لمتطلبات هذا المعيار، يحتاج المدقق لتقويم تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. وبالنسبة للمنشآت الصغيرة، قد يكون من المناسب مناقشة التمويل متوسط وطويل الأجل للمنشأة مع الإدارة، شريطة أنه من الممكن إثبات مزاعم الإدارة بأدلة موثقة كافية وألا تتعارض مع فهم المدقق للمنشأة. وبالتالي، يمكن استيفاء المتطلب الوارد في الفقرة 13 الذي يقتضي بأن يطلب المدقق من الإدارة تمديد تقييمها، مثلاً، عبر المناقشة والاستفسار وفحص الوثائق المساندة كالأوامر التي يتم تلقيها للتوريد المستقبلي أو تقييم جدواها أو إثباتها بطريقة أخرى.

-غالباً ما يكون الدعم المستمر من قبل المدراء المالكين مهم بالنسبة لقدرة المنشآت الصغيرة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. وحين يتم تمويل المنشأة الصغيرة بشكل كبير بواسطة قرض من المدير المالك، قد يكون من المهم ألا يتم سحب هذه الأموال. على سبيل المثال، يمكن أن يعتمد إستمرار المنشأة الصغيرة التي تواجه صعوبات مالية على تقديم المدير المالك لقرض إلى المنشأة لصالح البنوك أو الدائنين الآخرين، أو دعم المدير المالك لقرض مقدم للمنشأة من خلال توفير ضمانه مع ممتلكاته الشخصية. وفي مثل هذه الظروف، يمكن أن يحصل المدقق على أدلة ملائمة من الوثائق بشأن تقديم المدير المالك للقرض أو للضمانة. وحيث تعتمد المنشأة على دعم إضافي من المدير المالك، يمكن أن يقيم المدقق قدرة المدير المالك على تلبية الإلتزام بموجب ترتيب الدعم.

بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن يطلب المدقق تأكيد خطي على الأحكام والشروط المرفقة بذلك الدعم وعلى نية أو فهم المدير المالك.

4–فترة ما بعد تقييم الإدارة

حسبما تقتضي الفقرة ،11، ينبغي أن ينتبه المدقق لاحتمالية وقوع أحداث، سواء مجدولة أو غير ذلك، أو ظروف معلومة بعد فترة التقييم المستخدم من قبل الإدارة والتي قد تشكك في مدى ملائمة استخدام الإدارة للأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية. ومع ازدياد درجة الشكوك المرتبطة بنتيجة حدث أو ظرف ما كلما كان احتمال وقوعه أبعد في المستقبل، عند الأخذ بعين الإعتبار الأحداث أو الظروف المستقبلية، ينبغي أن تكون مؤشرات قضايا المنشأة المستمرة هي مؤشرات كبيرة وهامة قبل أن يبحث المدقق مسألة اتخاذ المزيد من الإجراءات. إذا تم تحديد هذه الأحداث أو الظروف، قد يحتاج المدقق إلى أن يطلب من الإدارة تقييم الأهمية المحتملة لحدث أو ظرف معين على تقييمها لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. وفي هذه الحالات، تطبق الإجراءات المنصوص عليها في الفقرة 16.

.عدا عن طرح الاستفسارات على الإدارة، لا يتحمل المدقق أي مسؤولية لتنفيذ أي إجراءات تدقيق أخرى لتحديد الأحداث أو الظروف التي قد تشكك بصورة كبيرة في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة إلى ما بعد الفترة التي تقيمها الإدارة، والتي تمتد كما نوقش في الفقرة 13 لفترة إثني عشر شهراً على الأقل من تاريخ البيانات المالية.

5–إجراءات التدقيق الإضافية عند تحديد الأحداث أو الظروف

يمكن أن تشمل إجراءات التدقيق التي تعتبر ذات صلة بالمتطلبات الواردة في الفقرة 16 ما يلي:

تحليل ومناقشة التدفقات النقدية والأرباح والتوقعات الأخرى ذات الصلة مع الإدارة.
تحليل ومناقشة أحدث البيانات المالية المرحلية المتاحة للمنشأة.

قراءة شروط وأحكام سندات الدين غير المضمونة واتفاقيات القروض وتحديد ما إذا كان تم انتهاك أي منها.

قراءة محاضر اجتماعات المساهمين وأولئك المكلفين بالحوكمة واللجان ذات العلاقة للإشارة إلى صعوبات التمويل.

الاستفسار من المستشار القانوني للمنشأة بخصوص وجود دعاوى قضائية ومطالبات ومعقولية تقييم الإدارة لنتائجها وتقدير آثارها المالية.

التأكيد على وجود وشرعية وإنفاذ الترتيبات اللازمة لتوفير الدعم المالي أو الحفاظ عليه مع الأطراف ذات العلاقة والأطراف الأخرى وتقييم القدرة المالية لهذه الأطراف على تقديم أموال إضافية.

تقييم خطط المنشأة للتعامل مع طلبات العملاء غير المنفذة.

تأدية إجراءات التدقيق بشأن الأحداث اللاحقة لتحديد تلك الأحداث التي تؤثر على أو تقلص من قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.

التأكيد على وجود وشروط وكفاية تسهيلات الاقتراض.

الحصول على تقارير الإجراءات التنظيمية ومراجعتها.

تحديد مدى كفاية الدعم فيما يخص أي عمليات مقررة للتصرف بالأصول.

تقييم خطط الإدارة بخصوص الإجراءات المستقبلية

يمكن أن يشمل تقييم خطط الإدارة بخصوص الإجراءات المستقبلية طرح استفسارات على الإدارة بشأن خططها لاتخاذ الإجراءات المستقبلية، بما في ذلك مثلا، خططها لتصفية الأصول أو اقتراض الأموال أو إعادة هيكلة الديون، وخفض أو تأخير النفقات أو زيادة رأس المال.

6-فترة تقييم الإدارة

بالإضافة إلى الإجراءات المطلوبة في الفقرة 16. يمكن أن يقارن المدقق:

المعلومات المالية المستقبلية للفترات السابقة الأخيرة مع النتائج التاريخية؛ او

المعلومات المالية المستقبلية للفترة الحالية مع النتائج المتحققة حتى تاريخه.

حيث تشمل فرضيات الإدارة إستمرار الدعم من قبل أطراف ثالثة، سواء من خلال تقديم القروض أو التزامات تقديم تمويل إضافي أو الحفاظ عليه أو الضمانات وكان هذا الدعم مهما لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، قد يحتاج المدقق إلى طلب تأكيد خطي (بما في ذلك الشروط والأحكام) من تلك الأطراف

الثالثة والحصول على أدلة تثبت قدرتها على تقديم مثل هذا الدعم.

ج–الإقرارات الخطية

قد يعتبر المدقق أنه من المناسب الحصول على إقرارات خطية محددة غير تلك المطلوبة في الفقرة 16 دعما لأدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها بشأن خطط الإدارة حول الإجراءات المستقبلية المتعلقة بتقييمها للمنشأة المستمرة وجدوى تلك الخطط.

د.إستنتاجات المدقق

1–الشكوك الكبيرة المتعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الاستمرار

كمنشاء مستمرة

تستخدم عبارة "الشكوك الكبيرة في معيار المحاسبة الدولي 1 عند مناقشة الشكوك المتعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة والتي ينبغي الإفصاح عنها في البيانات المالية. في بعض الأطر الأخرى لإعداد التقارير المالية،تستخدم عبارة الشكوك الكبيرة" في ظروف مماثلة.

2–كفاية الإفصاح عند تحديد الأحداث أو الظروف ووجود شكوك كبيرة

توضح الفترة 19 بأن الشكوك الكبيرة تكون قائمة عندما يكون حجم التأثير المحتمل للأحداث أو الظروف وإمكانية وقوعها يستلزم بالضرورة إجراء إفصاح ملائم لتحقيق عرض عادل (أطر العرض العادل) أو لضمان ألا تكون البيانات المالية مضللة (أطر الامتثال). يتوجب على المدقق وفقا للفترة 18 أن يستنتج ما إذا كانت هذه الشكوك قائمة بغض النظر عما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية المعمول به يعرف الشكوك الكبيرة أو بغض النظر عن كيفية تعريف الإطار لهذه الشكوك.

.تتطلب الفترة 19 من المدقق تحديد ما إذا كانت إفصاحات البيانات المالية تعالج الأمور المنصوص عليها في تلك الفقرة. ويعتبر هذا التحديد بالإضافة إلى قيام المدقق بتحديد ما إذا كانت الإفصاحات عن الشكوك الكبيرة، التي يقتضيها إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، تحديدا ملائما. وقد تشمل الإفصاحات التي تتطلبها

بعض أطر إعداد التقارير المالية بالإضافة إلى الأمور المنصوص عليها في الفقرة 19 الإفصاح عما يلي:
-تقييم الإدارة لأهمية الأحداث أو الظروف المتعلقة بقدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها؛ أو

-الأحكام الهامة التي تصدرها الإدارة كجزء من تقييمها لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.

قد توفر بعض أطر إعداد التقارير المالية إرشادات إضافية بخصوص بحث الإدارة للإفصاحات المتعلقة بحجم التأثير المحتمل الأحداث أو الظروف الرئيسية، واحتمال وتوقيت وقوعها.

3-كفاية الإفصاحات عند تحديد الأحداث أو الظروف مع عدم وجود شكوك كبيرة

حتى في حال عدم وجود شكوك كبيرة، تتطلب الفقرة 20 من المدقق تقييم ما إذا كانت البيانات المالية توفر في ضوء متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، إفصاحا كافيا عن الأحداث أو الظروف التي قد تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.

يمكن لبعض أطر إعداد التقارير المالية أن تعالج الإفصاحات عن:

-الأحداث أو الظروف الرئيسية

-تقييم الإدارة لأهمية تلك الأحداث أو الظروف فيما يتعلق بقدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها ؛

-خطط الإدارة الرامية إلى تخفيف حدة تأثير هذه الأحداث أو الظروف؛ أو

-الأحكام الهامة التي تصدرها الإدارة كجزء من تقييمها لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.

عند إعداد البيانات المالية وفقا لإطار العرض العادل، يشمل تقييم المدقق لما إذا كانت البيانات المالية تحقق عرضاً عادلاً دراسة العرض العام للبيانات المالية وبنيتها ومحتواها، وما إذا كانت البيانات المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة، تمثل المعاملات والأحداث الأساسية بطريقة تحقق عرضا عادلا". وتبعاً للحقائق والظروف، يمكن أن يحدد المدقق أن الإفصاحات الإضافية ضرورية لتحقيق العرض العادل. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عند تحديد الأحداث أو الظروف التي قد تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، لكن بناء على أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها، يستنتج المدقق بأنه لا توجد شكوك كبيرة، وأنه لا يتوجب صراحة تقديم إفصاحات معينة وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول فيما يخص هذه الظروف.

هـ.الآثار المترتبة على تقرير المدقق

هـ1-استخدام الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة هو استخدام غير ملائم

إذا تم إعداد البيانات المالية باستخدام الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة، لكن استخدام الإدارة لذلك الأساس في البيانات المالية هو استخدام غير ملائم وفق تقدير المدقق، يُطبق المتطلب الوارد في الفترة 21 والذي يقتضي من المدقق التعبير عن رأي سلبي بغض النظر عما إذا كانت البيانات المالية تشتمل أو لا تشتمل على إفصاح بخصوص عدم ملائمة استخدام الإدارة للأساس المحاسبي للمنشاة المستمرة.

عندما يكون استخدام الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة غير ملائم في الظروف المحددة، قد يُطلب من الإدارة، أو قد تختار، إعداد البيانات المالية وفق أساس آخر (على سبيل المثال، أساس التصفية). وقد يكون المدقق قادرا على تدقيق تلك البيانات المالية شريطة أن يحدد بأن الأساس المحاسبي الآخر هو أساس مقبول في الظروف المحددة. قد يكون المدقق قادرا على إبداء رأي غير معدل حول تلك البيانات المالية، شريطة أن يكون هناك إفصاح كافي عن الأساس المحاسبي الذي تم بناء عليه إعداد البيانات المالية، لكنه قد يعتبر أنه من المناسب أو من الضروري تضمين فترة تأكيد لمسألة ما وفقا لمعيار التدقيق الدولي 706 (المنقح) في تقرير المدقق من أجل لفت انتباه المستخدم لذلك الأساس المحاسبي البديل وأسباب استخدامه.

هـ2-استخدام الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة هو استخدام ملائم لكن مع وجود شكوك كبيرة

إن تحديد الشكوك الكبيرة هي مسألة مهمة بالنسبة لفهم المستخدمين للبيانات المالية. كما أن استخدام قسم منفصل مع عنوان يتضمن إشارة إلى وجود شكوك كبيرة متعلقة بالمنشأة المستمرة إنما ينبه المستخدمين لهذا الظرف.

يوفر ملحق هذا المعيار توضيحات للإقرارات المطلوب إدراجها في تقرير المدقق حول البيانات المالية عندما تكون المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي إطار إعداد التقارير المالية المعمول به. وفي حال استخدام إطار معين غير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، قد تكون هناك حاجة لتعديل البيانات التوضيحية المعروضة في الملحق بحيث تعكس تطبيق إطار آخر لإعداد

التقارير المالية في الظروف المحددة.

تنص الفقرة 22 على الحد الأدنى من المعلومات المطلوب عرضها في تقرير المدقق في كل حالة من الحالات المبينة. قد يوفر المدقق معلومات إضافية لاستكمال البيانات المطلوبة، على سبيل المثال لتوضيح ما يلي:

-أن وجود شكوك كبيرة هو أمر أساسي لفهم المستخدمين للبيانات المالية، أو

-كيف تم معالجة المسألة في عملية التدقيق.

هـ3-الإفصاح الكافي عن الشكوك الكبيرة في البيانات المالية

يعتبر التوضيح 1 الوارد في ملحق هذا المعيار مثالا على تقرير المدقق عندما يحصل المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بشأن مدى ملائمة استخدام الإدارة للأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة مع وجود شكوك كبيرة ويكون الإفصاح كافيا في البيانات المالية. يتضمن أيضا الملحق في معيار التدقيق الدولي 700(المنقح) صياغة توضيحية ينبغي تضمينها في تقرير المدقق لجميع المنشآت فيما يتعلق بالمنشأة المستمرة لوصف مسؤوليات كل من أولئك المسؤولين عن البيانات المالية والمدقق فيما يتعلق بالمنشأة المستمرة.

هـ4-غياب الإفصاح الكافي عن الشكوك الكبيرة في البيانات المالية

يعتبر التوضيحان 2 و 3 في ملحق هذا المعيار من الأمثلة على تقرير المدقق الذي يحتوي على آراء متحفظة وسلبية على التوالي، عندما يحصل المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بشأن مدى ملائمة استخدام الإدارة للأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة لكن لا يتم الإفصاح بشكل كافي عن الشكوك الكبيرة في البيانات المالية.
في الحالات التي تنطوي على شكوك متعددة تعتبر هامة للبيانات المالية ككل، قد يعتبر المدقق أنه من المناسب في حالات نادرة جدا أن يتم حجب الرأي بدلا من إدراج البيانات المطلوبة بموجب الفترة 23. ينص معيار التدقيق الدولي 705 (المنفح على إرشادات معينة حول هذا الموضوع."

الإتصال مع الجهات التنظمية

عندما يعتبر مدقق إحدى المنشآت المنظمة أنه قد يكون من الضروري إدراج إشارة إلى قضايا المنشأة المستمرة ضم تقرير المدقق، فإنه قد يتوجب على المدقق الإتصال مع السلطات التنظيمية أو الإنفاذية أو الرقابية المختصة.

هـ5-الإدارة غير مستعدة لإجراء تقييمها أو تمديده

قد يعتقد المدقق، في ظروف معينة، أنه من الضروري أن يطلب من الإدارة إجراء أو تمديد تقييمها.وإذا كانت الإدارة لا ترغب في القيام بذلك، فإنه قد يكون من المناسب إبداء رأي متحفظ أو حجب الرأى في تقرير المدقق، لأنه قد لا يكون بإمكان المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق باستخدام الإدارة للأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية، مثل أدلة التدقيق المتعلقة بوجود خطط وضعتها الإدارة أو وجود عوامل مخففة أخرى .

الفرع الثاني :المعيارالجزائري للتدقيق NAA 570 (وزارة المالية ، 2017)

رغم ان محتوى هذا المعيار يتطابق مع نظيره الدولي بنسبة كبيرة ارتاينا ان نغرض محتوى هذا المعيار كما جاء في المقرر . وهذا لالزاميته القانونية بالنسبة لمدقق الكشوف المالية الجزائري مع فرع اخر للمقانة بين المعيارين

المعيار الجزائري للتدقيق 570 استمرارية الاستغلال يعالج التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرار الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.

أولا :أهداف المدفق:

تتلخص هذه الأهداف فيما لي:

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

ب -استخلاص النتائج حول وجود (عدم يقين) معتبر او غير مرتبط

بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة

استغلاله، وذلك انطلاقاً من العناصر المقنعة التي تم جمعها.

ج -تحديد تأثير ذلك على المدقق.

ثانيا:مجال التطبيق

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

ثالثا :فرضية استمرارية الاستغلال:

حسب فرضية استمرارية الاستغلال، يفترض بكيان ما أنه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع.

يتم إعداد الكشوف المالية للاستخدام العام على أساس هذه الفرضية، باستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة فيها نية تصفية الكيان أو وقف نشاطه، أو إذا لم يُتاح لها أي حل بديل واقعي آخر.

عند تأكيد تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال يتم تسجيل الأصول والخصوم على اعتبار أن الكيان سوف تكون لديه القدرة على تحصيل أصوله و دفع ديونه أثناء السير العادي لأنشطته.

استخدام الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال ينطبق أيضا على كيانات القطاع العام التي لا تخضع الأحكام القانون التجاري.

يمكن للمخاطر المرتبطة باستمرارية الاستغلال و هذا دون أن تقتصر عليها فقط، أن تنجم عن حالات تمارس فيها كيانات القطاع العمومي أنشطة ربحية، أو في حالات قد يكون فيها دعم الدولة منخفض أو منعدم، أو كذلك في حالات الخوصصة.

رابعا :مسؤولية تقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله

-يفرض و بشكل ضمني المرجع المحاسبي المطبق على الإدارة القيام بعمل تقييم خاص لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله حيث وباعتبار فرضية استمرارية الاستغلال كمبدأ أساسي في إعداد الكشوف المالية، فإنه يستوجب على الإدارة تقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله

يقتضي تقييم الإدارة لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله، ممارسة حكم في مرحلة ما، على النتيجة اللاحقة للأحداث أو الظروف الغير مؤكدة بطبيعتها.تعتبر العوامل التالية دالة في ممارسة هذا الحكم

– ترتفع درجة عدم اليقين المرتبطة بنتيجة حدث أو ظرف ما ، كلما كانت الفترة التي وقع أوسيقع فيها الحدث أو الظرف أو التي ستحدث فيها النتيجة المترتبة عنه ، طويلة؛

–حجم و تعقيدات الكيان طبيعة و حالة نشاطاته وكذلك الكيفية التي تؤثر بها عوامل خارجية عليها؛

–يستند أي حكم مستقبلي على المعلومة المتوفرة وقت اصداره قد تؤدي أحداث لاحقة إلى نتيجة لا تتطابق مع الأحكام التي كان من المعقول اصدارها في الفترة التي تمت فيها صياغتها.

خامسا :مسؤولية المدقق

يجب على المدقق :

–جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة من أجل تقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال الموضوعة من طرف الإدارة أثناء إعداد و عرض الكشوف المالية؛

–استنتاج وجود عدم يقين معتبر ،أو لا، حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

مع. ذلك، و كما هو وارد في الم.ج.ت 200 ، الآثار المحتملة للحدود الملازمة لقدرة المدقق في كشف الاختلالات المعتبرة هي أكثر أهمية عندما يتعلق الأمر بأحداث أو بظروف مستقبلية و التي من شأنها أن تؤدي بالكيان إلى وقف الاستغلال.

لا يستطيع المدقق أن يتنبأ بمثل هذه الأحداث أو الظروف المستقبلية. وعليه، فإن عدم وجود أية ملاحظة في تقرير المدقق لعدم اليقين حول استمرارية الاستغلال لا يمكن اعتباره كضمان لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله

سادسا: الأهداف

أهداف المدقق تتلخص في ما يلي:

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

ب استخلاص النتائج حول وجود «عدم يقين» معتبر أو لا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنهابعث شك

كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله؛ وذلك انطلاقا من العناصر المقنعة التيتم جمعها، و

ج. تحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق.

ثامنا: الواجبات المطلوبة

أ.إجراءات تقييم المخاطر و إجراءات أخرى مرتبطة

أ.عند أداء إجراءات تقييم المخاطر المطلوبة وفقا ل م.ج.ت ،315 ، يجب على المدقق أن يحدد إن كانت هناك أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك معتبر حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله. هنا، عليه أن يحدد إذا سبق للإدارة و أن أجرت تقييما مبدئيا لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله و

1. إذا كان الأمر كذلك، أن يناقش هذا التقييم مع الإدارة و يحدد إن كانت هذه الأخيرة قد حددت أحداث أو ظروف، مأخوذة منعزلة أو في مجملها، من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله . و في هذه الحالة أن يناقش خطط العمل للتصدي لها أو

2. في حالة إذا لم يتم التقييم ،بعد على المدقق أن يتناقش مع الإدارة حول الأسباب التي من خلال تعتزم تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال و يتحرى لديها عن وجود أحداث أو ظروف مأخوذ منعزلة أو في مجملها، من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله

طوال مرحلة التدقيق، يجب على المدقق أن يظل متنبها للعناصر المقنعة التي قد تشير إلى أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

في هذه الحالة، بالإضافة إلى تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في الفقرة 17، يجب عليه مراجعة تقييمه.

تاسعا:تقدير التقييم المنجز من قبل الإدارة

على المدقق أن يقدر التقييم المنجز من قبل الإدارة بخصوص قدرة الكيان على مواصلة استغلاله بما في ذلك الإجراء الذي اتبعته لإنجاز تقييمها.

أ.حالة الكيانات الصغيرة

قد لا تقوم الإدارة في الكيانات الصغيرة بتقييم مفصل لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله لكن و في المقابل، قد تستند على معرفة معمقة للنشاط و إلى آفاق مستقبلية مسبقة.

عندما يكون جزء معتبر من تمويل الكيان عن طريق قرض من المالكين، فإنَّه من المهم أن لا يتم سحب هذه الأموال. في هذه الحالة يستطيع المدقق أن يقدر قدرة هؤلاء في ضمان الدعم المالي.بالإضافة، يمكن للمدقق أن يطالب بتصريح كتابي يؤكد الأحكام والشروط المرتبطة بهذا الدعم المالي و كذلك نية المالك المسير أو فهمه لتلك الأحكام والشروط.

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

ب.الفترة اللاحقة لتلك المحددة من قبل الإدارة في تقييمها

.15يجب أن يستفسر المدقق من الإدارة حول معرفتها بأحداث أو ظروف، يمكن أن تقع بعد الفترة التي قام بتقييمها و التي من شأنها إثارة شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

.16عدا طلبات المعلومات الموجهة للإدارة، لا يلزم المدقق بتنفيذ أي إجراء تدقيق أخر قصد تحديد أحداث أو ظروف من شأنها إثارة شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله في فترة ما بعد تلك المحددة من قبل الإدارة للقيام بتقييمها، وهي اثني عشر شهرا على الأقل بدءا من تاريخ الكشوف المالية.

عاشرا: إجراءات تدقيق إضافية عند الكشف عن الأحداث أو الظروف

إذا ما تم الكشف عن أحداث أو ظروف من شأنها أن تثير شك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، يجب على المدقق أن يجمع عناصر مقنعة كافية وملائمة من أجل تحديد وجود «عدم يقين« معتبر أو لا، من خلال وضع حيز التنفيذ إجراءات تدقيق إضافية مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل القادرة على تخفيف عدم اليقين هذه الإجراءات يجب أن تتضمن:

أ. مطالبة الإدارة بتقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله في حال ما لم يتم القيام به بعد؛

ب. تقدير خطط العمل المستقبلية للإدارة لمواجهة المشاكل التي حددتها خلال تقييمها و تحديد إذا كان تنفيذها كفيلا بتحسين الوضعية، و ما إذا كانت هذه الخطط قابلة للتنفيذ في مختلف الظروف؛

ت. تحديد إذا ما ظهرت حقائق أو عناصر جديدة بعد تاريخ إجراء الإدارة لتقييمها؛

ث. مطالبة الإدارة بتصريحات كتابية و عند الاقتضاء، من الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، فيما يخص خطط عملهم المستقبلية و قابلية تنفيذ مثل تلك الخطط.

في حالة إعداد الكيان لتقديرات تدفقات الخزينة، واعتبر تحليل هذه الأخيرة كعامل مهم في تحديد النتيجة المستقبلية للأحداث أو الظروف المحددة في تقييم خطط العمل المستقبلية للإدارة، ينبغي أن تشمل هذه الإجراءات أيضا:

ا. تقييم موثوقية المعطيات الكامنة المستعملة في إعداد التقديرات؛ و

ب تحديد إذا كان هناك مبرر ملائم لدعم الفرضيات المستخدمة كأساس للتقديرات.

حادي عشر: الاستنتاجات و تقرير التدقيق

انطلاقا من العناصر المقنعة المجمعة على المدقق أن يستنتج، بناءا على حكمه الشخصي وجود »عدم يقين« معتبر أو لا، مرتبط بأحداث أو ظروف مأخوذة منعزلة أو في مجملها، و التي من شأنها أن تثير شكا كبيرا حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، يُعد عدم اليقين معتبرا عندما يكون حجم تأثيره المتوقع واحتمالية حدوثه هي : كذلك بحسب حكم المدقق، فإن معلومة مناسبة في الكشوف المالية حول طبيعة الآثار المترتبة على عدم اليقين ضرورية من أجل:

-ضمان مصداقية الكشوف المالية؛ و

-ضمان مطابقتها.

أ.**تطبيق ملائمة فرضية استمرارية الاستغلال رغم وجود «عدم يقين» معتبر** .إذا خلص المدقق أن فرضية استمرارية الاستغلال ملائمة في الظروف رغم وجود «عدم يقين« معتبر، يجب عليه أن يحدد ما إذا كانت الكشوف المالية:

1. 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؛ و
2. 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 السياق العادي لأنشطته.

إذا توفرت معلومة ذات دلالة في الكشوف المالية، ينبغي على المدقق أن يعبر عن رأي غير معدل و يتضمن فقرة الملاحظات في تقرير التدقيق من أجل:

3. تسليط الضوء على وجود «عدم يقين» معتبر مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها أن تثير شكا كبيرا حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله؛ و
4. لفت الانتباه إلى الملاحظة في الكشوف المالية التي تصف النقاط الواردة في الفقرة 20.

إذا لم تتوفر المعلومة ذات الدلالة في الكشوف المالية، ينبغي على المدقق أن يعبر عن رأي بتحفظ رأي بالرفض، بحسب الحالة، وفقا للمعيار 705.

ينبغي على المدقق أن يشير في تقريره للتدقيق إلى وجود "عدم" يقين" معتبر من شأنه أن يثير شكا كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله

ب.تطبيق غير ملائم لفرضية استمرارية الاستغلال

إذا تم إعداد الكشوف المالية للكيان على أساس فرضية استمرارية الاستغلال لكن المدقق، و بالاستناد إلى حكمه الشخصي يعتبر بأن تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال التي تتبناها الإدارة غير ملائم، يجب عليه أن يعبر عن رأي بالرفض، بأن الكشوف المالية تقدم أو لا، معلومة حول عدم ،تطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال ..إذا فرض على الإدارة أو اختارت إعداد الكشوف المالية غير أن تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال غير ملائم في هذا الظرف تعد الكشوف المالية إذن حسب طريقة أخرى (على سبيل المثال، على أساس قيم التصفية).

ج. رفض الإدارة القيام بالتقييم أو إتمامه

اذا 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.

الثاني عشر:التواصل مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة

ما لم يكن كل الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة معنيين بإدارة الكيان، على المدقق أن يبلغهم عن الأحداث و الظروف المكتشفة التي من شأنها أن تثير شك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

وينبغي أن يشمل هذا التواصل النقاط التالية:

أ. عما إذا كانت الأحداث أو الظروف تشكل « عدم يقين» معتبر من عدمه؛

ب ملائمة أو عدم ملائمة، تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال لإعداد و عرض الكشوف المالية؛ و

ج. دلالة المعلومات الواردة في الكشوف المالية المتعلقة بالأحداث و الظروف المكتشفة.

الثالث عشر :التأخير الكبير في المصادقة على الكشوف المالية

عندما يكون الأجل مهما بين تاريخ الكشوف 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.

إذا قدر أن هذا التأخير يمكن أن يكون ناتجا عن أحداث أو ظروف مرتبطة بفرضية استمرارية الاستغلال، عليه أن يضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق الإضافية التي يعتبرها ضرورية، مثلما هو مبين في الفقرة ،17، كما يجب عليه أن ينظر في تأثير هذه الاستنتاجات في وجود «عدم يقين» معتبر، كما هو موضح في الفقرة 19

الفرع الثالث: المقارنة بين المعيارين (نجوم و عميرش، 2020، صفحة 622)

من خلال التمعن في المعيارين الدولي والجزائري يمكن استخلاص الفروقات الأتية:

-تناول المعيار الجزائري مسؤولية المدقق عند تقييمه لفرضية استمرارية الاستغلال، كما تناول اجراءات تقييم المخاطر

والاجراءات الأخرى المرتبطة، هذا ما لم يتطرق إليه المعيار الدولي.

-فصل المعيار الدولي مؤشرات المخاطر التي تهدد إمكانية تواصل المنشأة كمؤسسة مستمرة وقسم هذه المؤشرات إلى:

مؤشرات مالية، مؤشرات تشغيلية، مؤشرات أخرى، هذا ما لا نجده في المعيار الجزائري.

-تطرق المعيار الدولي إلى أدلة الاثبات الواجب على المدقق جمعها في حالة وجود شكوك حول فرض الاستمرارية، كما

تطرق في حالة عدم إزالة هذه الشكوك من طرف المدقق إلى الاجراءات الواجب اتباعها، هذا ما لم يتناوله المعيار الدولي.

-تطرق المعيار الجزائري إلى ضرورة تواصل المدقق مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة حول الأحداث

والظروف المكتشفة، التي من شأنها أن تثير شكوك حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، هذا ما لم يتطرق إليه

المبحث الثالث : استمرارية الاستغلال في مهمة محافظة الحسابات

المطلب الأول:مهنة محافظة الحسابات:

ان مهمة محافظة الحسابات وان كانت تعتبر "مهمة تدقيق وهذا ما نجده في بعض معايير التدقيق الجزائرية التي تذكرها ، الا ان هذه المهمة تمتاز بكونها مهمة قانونية وهذا ما جعل المشرع الجزائري يخصها بنصوص قانونية".

الفرع الأول :ماهية محافظ الحسابات

اولا : تعريف مهنة محافظ الحسابات:" تعد مهنة محافظ الحسابات من المهن القديمة، نظمها القانون الفرنسي الصادر عام 1867 ، ولكن محافظي الحسابات في ذلك الوقت لم يتمتعوا باستقلالية وسلطة حقيقية و بنفوذ لان القانون كان ينظر إليهم على أنهم مجرد أتباع للجمعيات العمومية وهذا لا يتطلب منهم امتلاك مؤهلات عملية لممارسة مهنتهم ، وبصدور قانون 1966صححت هذه الوضعية ومهد الطريق لمحافظي الحسابات للقيام بمهامهم على أحسن وجه" (عمورة، 2000، صفحة 199)

في الجزائر يعد محافظ حسابات في مفهوم القانون رقم 10- 01 مؤرّخ في 16 رجب عام 1431 الوافق 29يونيو سنة 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد " كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به". (الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 7)

ثانيا: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات : نظرا للأهمية البالغة لمهنة محافظ الحسابات وما تنطوي عليه من مهمة قانونية كان لزاما على المشرع الجزائري وضع ضوابط وشروط لممارستها ضمانا لتوفر عناصر الكفاءة والنزاهة في ممارسيها، هذه الشروط تضمنتها المادة 08 من القانون رقم 10- 01 مؤرّخ في 16 رجب عام

1431 الوافق 29يونيو سنة 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد التي تنص على ما يلي:

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية

1. أن يكون جزائري الجنسية
2. أن يحوز شهادة لممارسة المهنة أي أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.
3. أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية
4. أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة
5. أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
6. أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 من القانون رقم 10- 01 مؤرّخ في 16 رجب عام 1431 الوافق 29يونيو سنة 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد" (الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 5)

بالعبارات الآتية:

"***أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد***." (الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 5)

يحرر محضر بذلك طبقا للأحكام السارية المفعول.

ولمحاربة الممارسة غير الشرعية لهذه المهنة قام القانون رقم 10- 01 مؤرّخ في 16 رجب عام 1431 الوافق 29يونيو سنة 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بتعريف

الممارسة غير الشرعية كما يلي: "يعد ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، كل شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيف مؤقت لتسجيله أو شطبه من الجدول والذي يمارس أو يواصل في أداء العمليات المنصوص عليها في أحكام هذا القانون.

ويعد كذلك ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كل من ينتحل إحدى هذه الصفات أو تسميات شركة خبرة في المحاسبة أو شركة محافظة الحسابات أو شركة محاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات والتسميات" (الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 12)

كما نص نفس القانون على عقوبات لمن يثبت انه مارس بطريقة غير شرعية هذه المهنة حيث جاء فيه:

"يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بطريقة غير شرعية بغرامة من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج.وفي حالة العود، يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة (6) أشهر إلى سنة واحدة، وبضعف الغرامة." (الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 12)

الفرع الثاني: مهام محافظ الحسابات :

تتمثل مهمة محافظي الحسابات الدائمة حسب القانون التجاري ، باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها. كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها.ويصدقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة، وصحة ذلك.ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدا المساواة بين المساهمين.

ويجوز لهم أن يجروا طيلة السنة التحقيقات أو الرقابات التي يرونها مناسبة.كما يمكنهم إستدعاء الجمعية العامة للإنعقاد في حالة الإستعجال. (حسين، 2006، صفحة 440)

أما حسب القانون رقم 10- 01 مؤرّخ في 16 رجب عام 1431 الوافق 29يونيو سنة 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

"يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية

1. يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات
2. يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص
3. يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير
4. يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بالشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بـ المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائم بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة
5. يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة .وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير" (الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 7)

الفرع الثالث: مسؤوليات حقوق وواجبات محافظ الحسابات

اولا: مسؤوليات محافظ الحسابات:

حدد القانون التجاري مسؤولية محافظ الحسابات بالشكل الآتي "مندوبو الحسابات مسؤولون، سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير، عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي يكونون قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم. ولا يكونون مسؤولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين، حسب الحالة،

إلا إذا لم يكشفو عنها في تقريرهم للجمعية العامة و/أو لوكيل الجمهورية رغم إطلاعهم عليها" (حسين، 2006، صفحة 442)

اما في القانون رقم 10- 01 مؤرّخ في 16 رجب عام 1431 الوافق 29يونيو سنة 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في مادته 59 تطرق لمسؤوليات محافظ الحسابات بشكل اكثر تفصيلا حيث نص:

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج .(الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 10)

يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه .(الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 10)

ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا 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. وفي حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني .(الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 10)

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامه عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفه..

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

-الإنذار.

-التوبيخ

-التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر.

-الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم .(الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 10)

ثانيا: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

نص القانون التجاري و القانون رقم 10- 01 مؤرّخ في 16 رجب عام 1431 الوافق 29يونيو سنة 2010المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على الحقوق والواجبات الآتية:

يطلع مندوبو الحسابات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة، حسب الحالة، بما يلي:

- 1عمليات المراقبة والتحقيق التي قاموا بها ومختلف عمليات السبر التي أدوها.

- 2مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرون ضرورة إدخال تغييرات عليها بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في إعداد هذه الوثائق.

- 3المخالفات والأخطاء التي قد يكتشفونها.

– 4النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات أعلاه والخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة (حسين، 2006، صفحة 441)

-يمكن محافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة.ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة. (الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 8)

يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته. (الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 8)

يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة. (الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 8)

-تقرر الجمعية العامة غير العادية تخفيض رأس المال، التي يجوز لها أن تفوض لمجلس الإدارة أو لمجلس المديرين حسب الحالة كل الصلاحيات لتحقيقه. غير أنه لا يجوز لها بأي حال من الأحوال أن تمس بمبدأ المساواة بين المساهمين. ويبلغ مشروع تخفيض رأس المال إلى مندوب الحسابات قبل خمسة وأربعين يوما على الأقل" من انعقاد الجمعية. وعندما يحقق مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة العملية بناء على تفويض الجمعية العامة، يحرر محضرا بذلك يقدم للنشر، ويقوم بإجراء التعديل المناسب للقانون الأساسي. (حسين، 2006، الصفحات 438-439)

-يقدم مجلس الإدارة أو القائمون بالإدارة، حسب الأحوال، مشروع الإدماج أو الإنفصال وملحقاته لمندوبي الحسابات إن وجدوا لكل واحدة من الشركات المساهمة في العملية قبل خمسة وأربعين يوما على الأقل، من انعقاد جمعية الشركاء أو المساهمين المدعوين للنظر في هذا المشروع. (حسين، 2006، صفحة 496)

-يتخذ قرار التحويل بناء على تقرير مندوبي الحسابات الذين يشهدون أن رؤوس الأصول تساوي على الأقل رأس مال الشركة.يعرض التحويل، عند الاقتضاء"، لموافقة جمعيات أصحاب السندات. ويخضع قرار التحويل لشروط الإشهار المنصوص عليها قانونا. (حسين، 2006، صفحة 442)

-يتم إستدعاء مندوبي الحسابات لإجتماع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، الذي يقفل حسابات السنة المالية المنتهية وكذا لكل جمعيات المساهمين (حسين، 2006، صفحة 442)

-يضع ويقدم مندوبو الحسابات لكل شركة، ويساعدهم عند الاقتضاء خبراء يختارونهم، تقريرا عن طرق الإدماج وخاصة عن مكافأة الحصص المقدمة للشركة المدمجة. ولأجل ذلك يسوغ لمندوبي الحسابات الإطلاع على كافة المستندات المفيدة، لدى كل شركة معنية (حسين، 2006، صفحة 496)

-يوضع تقرير مندوب الحسابات في المقر الرئيسي ويجعل تحت تصرف الشركاء أو المساهمين في ظرف الخمسة عشر يوما السابقة لإنعقاد الجمعية المدعوة للنظر في مشروع الإدماج أو الإنفصال .وفي حالة الإستشارة الكتابية، يوجه هذا التقرير للشركاء مع مشروع القرار المعروض عليهم. (حسين، 2006، صفحة 496)

-يعرض مندوبو الحسابات على أقرب جمعية عامة مقبلة المخالفات والأخطاء التي لاحظوها أثناء ممارسة مهامهم. ويطلعون، علاوة على ذلك، وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي اطلعوا عليها . ومع مراعاة أحكام الفقرات السابقة، فإن مندوبي الحسابات ومساعديهم ملزمون بإحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال والأعمال والمعلومات التي اطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم. (حسين، 2006، صفحة 442)

-عند قفل كل سنة مالية، يضع مجلس الإدارة أو القائمون بالإدارة، جردا بمختلف عناصر الأصول والديون الموجودة في ذلك التاريخ. ويضعون أيضا حساب الإستغلال العام وحساب النتائج والميزانية.
ويضعون تقريرا مكتوبا عن حالة الشركة ونشاطها أثناء السنة المالية المنصرمة.
وتوضع المستندات المشار إليها في هذه المادة تحت تصرف مندوبي الحسابات خلال الأربعة أشهر على الأكثر والتالية لقفل السنة المالية.
-يتم حساب الإستغلال العام وحساب الخسائر والأرباح والميزانية في كل سنة مالية حسب نفس الأشكال ونفس الطرق التقديرية المستعملة في السنين السابقة. غير أنه في حال عرض تعديل، تبت الجمعية العامة في التعديلات المعروضة، بعد الإطلاع على الحسابات الموضوعة حسب الأشكال والطرق القديمة والجديدة وبناء على تقرير مجلس الإدارة أو القائمين بالإدارة، حسب الحال وتقرير مندوبي الحسابات. (حسين، 2006، صفحة 479)

يمكن محافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها. (الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 8)
يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (6) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون. (الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 8)

-يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري. (الجريدة الرسمية رقم 42، 2010) مع مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه. (الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 8)

-تطبق في حالة إدماج أو إنفصال الشركات ذات المسؤولية المحدودة لصالح شركات من نفس الشكل المواد 756 و 760 و 761 الفقرة 1 و 2 وتطبق المادة 751 في حالة وجود مندوبين للحسابات.
-أما إذا وجب تحقيق الإنفصال بتقديم حصص إلى الشركات الجديدة ذات المسؤولية المحدودة، فإن كلا من هذه الشركات يمكن أن تتكون من حصة دون حصة أخرى غير التي قدمت من الشركة المنفصلة. وفي هذه الحالة يجوز لشركاء هذه الأخيرة أن يعملوا بحكم القانون كمؤسسين لكل من الشركات الناتجة عن الإنفصال وتتبع الإجراءات طبقا للأحكام المنظمة لتأسيس الشركات ذات المسؤولية المحدودة. وتسند حصص الشركاء التي تمثل رأس مال الشركات الجديدة مباشرة إلى شركاء الشركة المنفصلة. (حسين، 2006، صفحة 497)

باستثناء إتفاق كافة الشركاء فإن إحالة كل أو جزء من مال الشركة في حالة التصفية إلى شخص كانت له في الشركة صفة الشريك المتضامن أو المسير أو القائم بالإدارة أو المدير العام أو مندوب حسابات أو مراقب، لا يجوز أن تتم إلا برخصة من المحكمة وكذلك المصفى ومندوب الحسابات إن وجد أو المراقب بعد الإستماع إليهم قانونا . (حسين، 2006، صفحة 498)

ثالثا: حالات التنافي والموانع

ضمانا لاستقلالية محافظ الحسابات وسعيا لحيادية رايه اقرت مختلف النصوص التشريعية مجموعة من الموانع وحالات التنافي التي تمنع تعيين محافظ الحسابات حيث نص القانون التجاري على 5 حالات لا يجوز معها تعيين محافظ الحسابات الذي تنطبق عليه احداها او اكثر وهي :

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالادارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (1/10) رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر (1/10) رأسمال هذه الشركات.
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات على أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة.
- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

اضافة إلى حالات التنافي السابقة جاء القانون رقم 10- 01 مؤرّخ في 16 رجب عام 1431 الوافق 29يونيو سنة 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ليفصل ويضيف فيها حالات التنافي الآتية:

كل نشاط تجاري، لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية قانوني.

كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع .

كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 من القانون رقم 10- 01 مؤرّخ في 16 رجب عام 1431 الوافق 29 يونيو سنة 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة

كل عهدة برلمانية

كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد (1(من تاريخ مباشرة عهدته.

يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته، طبقا لأحكام المادة 76. من القانون رقم 10- 01 مؤرّخ في 16 رجب عام 1431 الوافق 29يونيو سنة 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية طبقا للتشريع الساري المفعول وكذا الحالات المذكورة في المادتين 46 و 52 من القانون رقم 10- 01 مؤرّخ في 16 رجب عام 1431 الوافق 29يونيو سنة 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. (الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، الصفحات 10-11)

كما حدد نفس القانون بعض الموانع وهي:

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين
- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها،
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها،

-شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من انتهاء عهدته. (الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 11)

-زيادة على حالات التنافي والموانع المنصوص عليها خصوصا في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري، لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث (3(سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة .توسع نفس حالات التنافي والموانع إلى أعضاء شركات محافظة الحسابات (الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 11)

- يمنع الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة. (الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 11)
- إذا استقدمت شركة أو هيئة محافظين (2) للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة وألا تربطهم أية مصلحة وألا يكونوا منتمين إلى نفس شركة محافظة الحسابات. (الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 11)

-يمنع الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية. كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.تطبق هذه الموانع أيضا على الشركات والتجمعات الممارسة للمهنة. (الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 11)

إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة كما هو منصوص عليه في المواد أعلاه، يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر (1) واحد من تاريخ بداية نشاطه. وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة (الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 11)

المطلب الثاني : مهمة محافظ الحسابات

الفرع الأول: تعيين، عهدة، استقالة وانهاء مهام محافظ الحسابات

أولا: : تعيين محافظ الحسابات : يخضع تعيين محافظ الحسابات إلى قواعد و وشروط نصت عليها عدة نصوص تنظيمية وهذا ان دل على شيء فانما يدل على المكانة القوية التي يحتلها محافظ الحسابات لا سيما في الشركات التجارية.

ففي شركات المساهمة التي تلجا إلى الادخار العلني يتم في الجمعية التأسيسية بالاظافة إلى تعين القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس المراقبة تعيين واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات كما يجب أن يتضمن محضر الجلسة الخاص بالجمعية عند الإقتضاء إثبات قبول مندوبي الحسابات وظائفهم. (حسين، 2006، صفحة 408)

اما في شركات المساهمة التي لا تلجا إلى الادخار العلني فتعيين محافظ او محافظي الحسابات يتم في القوانين الاساسية. (حسين، 2006، صفحة 419)

اما في شركات الاسهم بالتوصية فتعين الجمعية العامة العادية مندوبا واحدا للحسابات أو أكثر (حسين، 2006، صفحة 440)

ثم اسهبت المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري في تعيين محافظ الحسابات في شركات المساهمة حيث نصت :"

تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني،.....وإذا لم يتم تعين الجمعية العامة مندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو إستبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس

المديرين. يمكن أن يقدم هذا الطلب كل معني وفي الشركات التي تلجأ علنيا للإدخار بواسطة السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها."

كما تطرق القانون رقم 10- 01 مؤرّخ في 16 رجب عام 1431 الوافق 29يونيو سنة 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد إلى تعين محافظ الحسابات في مادته 26 ناصا : "تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ لحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية.تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم." (الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 7)

كما يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (1/10) رأسمال الشركة، في الشركات التي تلجأ علنية للإدخار، أن يطلبوا من العدالة، وبناء على سبب مبرر، رفض مندوب، أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة.

وإذا تمت تلبية الطلب، تعين العدالة مندوبا جديدا للحسابات ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة (حسين، 2006، صفحة 441)

الا انه في ما يخص الشركات القابضة فانه وحسب القانون التجاري يجب ان يقوم محافظان للحسابات على الأقل بمراقبة الحسابات. (حسين، 2006، صفحة 485)

وعندما تعين شركة أو هيئة شركة محافظة الحسابات بصفة محافظ الحسابات فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف باسمها. (الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 8)

لا يعفي وجود هياكل داخلية للمراجعة،الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ حسابات (الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 8).

وعندما تقرر شركة أو هيئة تعيين أكثر من محافظ حسابات، فإن كل واحد منهم يمارس مهمته طبقا لأحكام هذا القانون.تحدد ممارسة هذه المهمة عن طريق التنظيم. (الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 8)

يتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي حسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه بصفة محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر (15(يوما. (الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 8)

إذا لم يوجد مندوبون الحسابات، ولو في الشركات غير الملتزمة بتعيينهم، يجوز تعيين مراقب واحد أو أكثر من طرف الشركات طبقا للشروط المنصوص عليها في الفقرة الأولى من المادة 781 وفي حالة إنعدام ذلك يمكن تعيينهم من رئيس المحكمة حالة فصله وبعد إجراء بحث بناء على طلب المصفي، أو عن طريق دعوى مستعجلة بطلب كل من يهمه الأمر ، وذلك بعد إستدعاء المصفى قانونيا.
يحدد في أمر تسمية المراقبين سلطاتهم وواجباتهم وأجورهم وكذلك مدة مهامهم وتجري عليهم نفس المسؤولية الملقاة على عاتق مندوبي الحسابات. وفي جميع الأحوال ينشر هذا الأمر بنفس الشروط والأجال الخاصة بالمصفين والمنصوص عليها في المادة 767 (حسين، 2006، صفحة 500)

ثانيا: عهدة محافظ الحسابات : لضمان رقابة مستقلة من طرف محافظ الحسابات فان لعهدة هذا الاخير احكام قانونية يجب احترامها حيث تم : تحديد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3(سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.و لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات. في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) ماليتين متتاليتين يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك. وفي هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة محافظ الحسابات. (الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 7)

اما القانون الثجاري فقد نص على ما يلي "يعين مندوبو الحسابات لثلاث سنوات مالية، وتنتهي مهامهم بعد اجتماع الجمعية العامة العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة. يبقى مندوب

الحسابات المعين من الجمعية بدل مندوب آخر، يمارس وظيفته حتى إنتهاء مهمة المندوب الذي استخلفه. وإذا أغفلت الجمعية تعيين مندوب للحسابات يجوز لكل مساهم أن يطلب من العدالة تعيين مندوب الحسابات، ويبلغ قانونا بالحضور رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين. وتنتهي المهمة الممنوحة عندما تقوم الجمعية العامة بتعيين مندوب أو مندوبي الحسابات" (حسين، 2006، صفحة 441)

ثالثا: استقالة وانهاء مهام محافظ الحسابات: نص القانون رقم 10- 01 مؤرّخ في 16 رجب عام 1431 الوافق 29يونيو سنة 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في مادته 38 على انه: يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية. ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (3) أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة. (الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 8)

اما اذا بقي إلى نهاية العهدة فإن محافظ الحسابات ملزم بالاشارة في تقريره المعروض في الجمعية العامة إلى نهاية مهمتهم (حسين، 2006، صفحة 430)، كما يمكنه ان يقترح امام الجمعية العامة عدم تجديد عهدته وعليها سماعه (حسين، 2006، صفحة 440)

انهاء مهام محافظ الحسابات: في حالة حدوث خطأ أو مانع، يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر (1/10) رأس مال الشركة أو الجمعية العامة إنهاء مهام مندوبي الحسابات قبل الإنتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة (حسين، 2006، صفحة 441) كما انه لا تنهى مهام مندوبي الحسابات بانحلال الشركة (حسين، 2006، صفحة 500)

الفرع الثاني: تقارير واتعاب محافظ الحسابات

أولا: تقارير محافظ الحسابات: ان مهمة محافظة الحسابات كونها مهمة تدقيق فان الاعمال المرتبطة بها يجب ان تكلل إعداد تقارير، هذه التقارير تم تقنينها من خلال العديد من النصوص التشريعية تبين محتواها، أهدافها، ظروفها واجال تسليمها

حيث جاء في القانون رقم 10- 01 مؤرّخ في 16 رجب عام 1431 الوافق 29يونيو سنة 2010المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في مادته 25 (الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 7)انه يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:

-تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر

-تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء

-تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة

-تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات

-تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين

-تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية

-تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية

-تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

و تم تحديد معايير التقرير وأشكال وأجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق مرسوم تنفيذي رقم 11 - 202مؤرّخ في 23جمادى الثانية عام 1432Jموافق 26مايو سنة 2011 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها والذي اتبع بالقرار مؤرخ في

15شعبان عام 1434الموافق 24يونيو سنة 2013يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات. حيث تضمن ملحق هذا القرار معايير ومحتويات 15 تقريرا يقوم محافظ الحسابات باعدادها وهي:

تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية.

تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة.

التقرير حول الاتفاقيات المنظمة.

التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة (5) أو عشرة (10) تعويضات.

التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم

التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية

التقرير حول استمرارية الاستغلال

التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان.

التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال.

التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال.

التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى...

التقرير بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم.

التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم

التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة

وحدد القـر ار المؤرّخ في 10ربيع الأوّل عـام 1435الموافق 12 يناير سنة 2014ي كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات في مادته 02على الشكل الاتي :

التقارير المنصوص عليها في القرار المؤرخ في 24 يونيو سنة 2013 والمذكور أعلاه، يجب أن يسلمها محافظ الحسابات على الأقل قبل خمسة عشر (15) يوما من انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية أو غير العادية أو هيئة التداول المؤهلة، وذلك في مقر الكيان موضوع المراقبة مقابل وصل استلام .(الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 4)

-يجب أن توضع مختلف الوثائق الضرورية لإعداد تقارير محافظ الحسابات تحت تصرف هذا الأخير قبل خمسة وأربعين (45) يوما على الأقل من تاريخ انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية أو هيئة التداول المؤهلة . (الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 4)

ثانيا: اتعاب محافظ الحسابات: تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية بمهمته.لا يمكن محافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أوامتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته. ولا يمكن احتساب الأتعاب، في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية. (الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 8)

الفرع الثالث: احكام قانونية مختلفة متعلقة بمهمة محافظ الحسابات والسر المهني:

أولا: احكام قانونية مختلفة متغلقة بمهمة محافظ الحسابات

-لا يمكن أي محافظ حسابات أن يسجل في الجدول ما لم يكن له عنوان مهني خاص. (الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 6)

-يمارس محافظ الحسابات نشاطه في كامل الإقليم الوطني. (الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 6)

-يسند لمحافظ الحسابات مكتب واحد يتولى تسييره لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته ويمكن أن يسير في شكل شركة أو تجمع. يجب أن يكون المكتب خاضعا لشروط ومقاييس خاصة تحدد عن طريق التنظيم. يمكن الوزير المكلف بالمالية الترخيص بفتح فروع لبعض مكاتب المحاسبة. (الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 6)

– يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليتهم المدنية التي من الممكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهنتهم.

–يضمن عقد التأمين الذي يكتتبه المصف الوطني والغرفة الوطنية والمنظمة الوطنية، النتائج المالية للمسؤولية المدنية التي يتحملها الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون وغير المشمولة بعقد تأمين. (الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 12)

–لكل مساهم في شركة المساهمة الحق في الاطلاع على تقرير محافظ الحسابات 15 يوما قبل انعقاد الجمعية العامة . (حسين، 2006، صفحة 430)

–في حالة وفاة أو شطب أو إيقاف الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أو أية حالة أخرى بما فيها حالات حل الشركات أو شهر إفلاسها، يعين الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح من رئيس مجلس المصف الوطني أو رئيس مجلس الغرفة الوطنية أو رئيس مجلس المنظمة الوطنية مهنيا مؤهلا لتسيير المكتب الذي تنتهي مهامه مع نهاية إجراء التصفية أو مع زوال المانع. ويخضع المهني المعين لحالات التنافي والموانع المنصوص عليها في هذا القانون. (الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 12)

ثانيا :السر المهني : يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات.ويخضع لنفس الالتزامات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المتربصون وكذا مستخدمو الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وكذا الشركاء في الشركات المنصوص عليها في المواد 47 و 48 و 49 و 52 من هذا القانون رقم 10- 01 مؤرّخ في 16 رجب عام 1431 الوافق 29يونيو سنة 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد (الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 11)

لا يتقيد الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها في القانون ولا سيما:

-بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين

-بمقتضى واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة بناء على إرادة موكليهم

-عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم. (الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 12)

المطلب الثالث: النصوص التشريعية الخاصة بدور محافظ الحسابات فيما يتعلق ب استمرارية الاستغلال ومعيار التقرير الخاص بالاستمرارية

الفرع الأول: النصوص التشريعية الخاصة بدور محافظ الحسابات فيما يتعلق ب استمرارية الاستغلال

إن المشرع الجزائري وانطلاقا من دور محافظ الحسابات في ضمان صحة صدق وانتظام الكشوف المالية من جهة و من اهمية تحقق فرضية استمرارية الاستغلال من جهة أخرى ، اولى عناية كبيرة في نصوص قانونية مختلفة لهذا الجانب الا وهو فرضية إستمرارية الإستغلال وواجبات محافظ الحسابات المتعلقة بها

ويتضح ذلك جليا من خلال المادة 715 مكرر 11 من المرسوم التشريعي رقم 93-208 المؤرخ في 25 أبريل (1993 المعدل للقانون التجاري والتي تنص انه " يجوز لمندوب الحسابات أن يطلب توضيحات من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين الذي يتعين عليه أن يرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل إستمرار الإستغلال والتي اكتشفها أثناء ممارسة مهامه.

في حالة انعدام الرد أو إذا كان هذا الرد ناقصا يطلب مندوب الحسابات من الرئيس أو مجلس المديرين إستدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة للمداولة في الوقائع الملاحظة، ويتم إستدعاء مندوب الحسابات في هذه الجلسة.

وفي حالة عدم احترام هذه الأحكام، أو إذا لاحظ مندوب الحسابات أنه رغم اتخاذ هذه القرارات بقيت مواصلة الإستغلال معرقلة فإنه يقوم حينئذ بإعداد تقرير خاص يقدمه لأقرب جمعية عامة مقبلة أو لجمعية عامة غير عادية،في حالة الإستعجال، يقوم هو نفسه بإستدعائها لتقديم خلاصاته" (حسين، 2006، صفحة 442)

وبما ان الركيزة المادية للشخصية المعنوية لاي شركة أموال هي رأسمالها فان المشرع شدد على اتخاذ اجراءات استعجالية عندما تفقد شركات الاسهم ثلاثة ارباع راس المال وهذا من خلال المادة 715 مكرر 20: المرسوم التشريعي رقم 93-208 المؤرخ في 25 أبريل (1993) التي تنص على " إذا كان الأصل الصافي للشركة قد خفض بفعل الخسائر الثابتة في وثائق الحسابات إلى أقل من ربع رأس مال الشركة، فإن مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، ملزم في خلال الأشهر الأربعة التالية للمصادقة على الحسابات التي كشفت عن هذه الخسائر،بإستدعاء الجمعية العامة غير العادية للنظر فيما إذا كان يجب اتخاذ قرار حل الشركة قبل حلول الأجل. وإذا لم يتقرر الحل، فإن الشركة تلزم في هذه الحالة، بعد قفل السنة المالية الثانية على الأكثر التي تلي السنة التي تم فيها التحقق من الخسائر ومع مراعاة أحكام المادة 594 أعلاه، بتخفيض رأس مالها بقدر يساوي على الأقل مبلغ الخسائر التي لم تخصم من الإحتياطي، إذا لم يجدد في هذا الأجل الأصل الصافي بقدر يساوي على الأقل ربع رأسمال الشركة.وفي كلتا الحالتين تنشر اللائحة المصادق عليها من الجمعية العامة حسب الكيفيات المقررة عن طريق التنظيم.

وإذا لم يعقد اجتماع الجمعية العامة ولم تعقد هذه الجمعية اجتماعا صحيحا بعد إستدعاء أخير، فإنه يجوز لكل معني

أن يطالب أمام العدالة بحل الشركة. (حسين، 2006، صفحة 443)

ولم يقتضر الامر على شركات المساهمة بل تعداه إلى الشركات ذات المسؤولية المحدودة حيث نص القانون التجاري في المادة 589 على مايلي ".....وفي حالة خسارة ثلاثة أرباع رأس مال الشركة يجب على المديرين استشارة الشركاء للنظر فيما إذا كان يتعين إصدار قرار بحل الشركة، ويلزم في جميع الحالات إشهار قرار الشركاء في صحيفة معتمدة لتلقى الإعلانات القانونية في الولاية التي يكون مركز الشركة الرئيسي تابعا لها وإيداعه بكتابة ضبط المحكمة التي يكون هذا المركز تابعا لها

وقيده بالسجل التجاري.وإذا لم يستشر المديرون الشركاء أو لم يتمكن الشركاء من المداولة على الوجه الصحيح، جاز لكل من يهمه الأمر أن يطلب حل الشركة أمام القضاء." (حسين، 2006، صفحة 397)

ثم جاء القانون رقم 10- 01 مؤرّخ في 16 رجب عام 1431 الوافق 29يونيو سنة 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ليؤكد على دور محافظ الحسابات في مراقبة تحقق فرضية إستمرارية الإستغلال اولا من خلال المادة 23 التي حددت مهام محافظ الحسابات وبالتحديد في نقطتها الخامسة التي نصت على ان محافظ الحسابات يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة .وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير (الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 7)،

وثانيا من خلال الزام ومحافظ الحسابات باعداد تقرير حول تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال في المادة 25 من نفس القانون.

هذه المادة نصت كذلك على ان معايير إعداد هذا التقرير وغيره من التقارير المذكورة في ..... من هذا البحث وأشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن تحدد عن طريق التنظيم. (الجريدة الرسمية رقم 42، 2010، صفحة 7)

وهو ما حدث من خلال مرسوم تنفيذي رقم 11 - 202مؤرّخ في 23جمادى الثانية عام 1432Jموافق 26مايو سنة 2011 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها والذي اتبع بالقرار مؤرخ في 15شعبان عام 1434Iوافق 24يونيو سنة 2013يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات الذي اسهب في ملحقه وبالتحديد في الفصل الثامن في معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال

الفرع الثاني : معيار تقرير محافظ الحسابات الخاص حول استمرارية الاستغلال (الجريدة الرسمية رقم 24، 2014، الصفحات 18-19)

1-يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند إليها 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.

2-يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة، صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال لإعداد الحسابات، من طرف المديرية، وفق ما تنص عليه أحكام المادة 6 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007

وأحكام المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 156/ 08المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 والمتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي.

3- يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدى والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال لا سيما:

1-مؤشرات ذات طبيعة مالية

-رؤوس الأموال الخاصة السلبية

-عدم القدرة على الدفع للدائنين عند الاستحقاق

-قروض لأجل ثابت بلغت تاريخ استحقاقها، دون آفاق حقيقية للتجديد أو إمكانية التسديد

اللجوء المبالغ فيه للقروض قصيرة الأجل قصد تمويل الأصول طويلة الأجل،

-مؤشرات سحب الدعم المالي من طرف المقرضين أو الدائنين

-القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي والمستمر،

-النسب المالية الرئيسية غير الإيجابية

-خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبر لقيمة أصول الاستغلال،

-توقيف سياسة توزيع أرباح الأسهم،

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

2-مؤشرات ذات طبيعة عملية:

-مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلافهم

-خسارة صفقة مهمة أو إعفاء، أو رخصة أو ممول رئيسي،

-نزاعات اجتماعية خطيرة،

-نقص دائم في المواد الأولية الضرورية.

3-مؤشرات أخرى:

-عدم احترام الالتزامات المتعلقة برأسمال الشركة أو التزامات قانونية أساسية أخرى،

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

4- يطلع محافظ الحسابات على مستوى المديرية، على الوقائع أو الأحداث التي هي على دراية بها، والتي يمكن أن تتدخل لاحقا في الفترة التي شملها تقييمه، ويمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال.

5-عندما تحدد الوقائع أو الأحداث التي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال، فإن محافظ الحسابات:

-يدرس خطط عمل المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة، بهدف متابعة الاستغلال،

-يجمع العناصر الأساسية المقنعة الكافية والملائمة لتأكيد أو لنفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال،

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

6-يتخذ إجراء الإنذار المنصوص عليه لا سيما في أحكام المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري عندما تؤكد الوقائع والأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات، بناء على حكمه الخاص، شكا بليغا حول استمرارية الاستغلال.

7-عندما يلاحظ محافظ الحسابات تأخرا معتبرا وغير اعتيادي في ضبط الحسابات السنوية، لا سيما عند تطبيق أحكام المادة 676 من القانون التجاري التي تنص على الطلب من الجهة القضائية المختصة التي تبت

بناء على عريضة لتأجيل موعد انعقاد الجمعية العامة العادية والجهاز التداولي المؤهل، فإنه يستفسر عن الأسباب التي أدت إلى ذلك.

خلاصة الفصل

تحتل فرضية استمرارية الاستغلال مكانة اساسية في إعداد القوائم المالية. لانها تشكل اساسا مهما يضفي الثقة لدى مستعملي القوائم المالية من جهة و مصدرا للعديد من المبادئ المحاسبية من جهة أخرى ، وهذا ما جعلها موضوعا رئيسيا لمهام التدقيق بصفة عامة ومهمة محافظ الحسابات بصفة خاصة.

ولكون التدقيق عملية ضرورية للمراقبة كان لزاما على الهيئات الدولية والوطنية استحداث معايير للقيام به بطريقة منهجية وموحدة، وهنا تظهر أهمية معايير التدقيق الدولية للتدقيق الا وهي الحاجة الملحة والمستمرة من ممارسي المهنة للمعايير التي تعنى بجوانب مختلفة لمهنة التدقيق الخارجي .والجزائر واكبت هذه الموجة العالمية للتقييس من خالل إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق التي تكاد تتطابق مع نظيراتها الدولية ، وهو ما تم القيام به في ما يخص المعيار الدولي للتدقيق ISA 570 حيث تم اصدار المعيار الجزائري 570 المعنون باستمرارية الاستغلال والذي على غرار نظيره الدولي تناول هذه الفرضية وواجبات المدقق تجاهها.

الفصل الثاني: دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى شركات المساهمة في الجزائر – دراسة حالة مؤسسة EPE-SPA CAZDA COSIDER

تمهيد

المشرع الجزائري لم يفرق بين المؤسسات الوطنية الاقتصادية وسائر المؤسسات الاقتصادية من حيث مسك المحاسبة وإجراءات الرقابة المنصوص عليها في القانون التجاري، ومؤسسة كازدا بصفتها مؤسسة اقتصادية معنية بتطبيق ما جاء في النصوص التشريعية الخاصة بمسك المحاسبة المالية لا سيما القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي والمالي ومعنية كذلك باحكام القانون التجاري كونها شركة تجارية.

ونظرا لمرور المؤسسة بصعوبات مالية ارتأينا أنها الأنسب لاختيارها لدراسة الحالة الخاصة بهذا البحث لا سيما من جانب تقرير محافظ الحسابات الخاص باستمرارية الاستغلال وهذا من خلال اسقاط ماتم التطرق اليه في الجانب النظري على حالة مؤسسة EPE-SPA CAZDA COSIDER لاسيما للدوة المحاسبية 2022.

هذا الفصل المعنون بدراسة حالة EPE-SPA CAZDA COSIDER ينقسم إلى ثلاثة مباحث وهي:

المبحث الأول : التعريف بالمؤسسة

المبحث الثاني : عرض القوائم المالية و تقرير محافظ الحسابات الخاص باستمرارية الاستغلال لدورة 2022

المبحث الثالث : دراسة مدى تطبيق محافظ الحسابات للمعايير المتعلقة باستمرارية الاستغلال

المبحث الأول : تقديم المؤسسة بالمؤسسة

المطلب الاول التعريف بالمؤسسة وانتشارها الجغرافي

الفرع الأول : التعريف بالمؤسسة:

مؤسسة *EPE-SPA CAZDA COSIDER* هي شركة مساهمة براسمال قدره 1000100000 دج مملوك بنسبة70 % من طرف شركة كوسيدار و 30% من شركة الفيار، تم تاسيسها تطبيقا للمرسوم التنفيذي رقم 11-06 المؤرخ بـ 10 جانفي 2011 ، مقرها الاجتماعي يوجد في مزرعة دريس عمر ببسكرة

الفرع الثاني : الانتشار الجغرافي للمؤسسة

رغم ان المقر الاجتماعي للمؤسسة في ولاية بسكرة الا ان للشركة انتشار في عدة ولايات من خلال مزارع نموذجية وهي

- *المزرعة النموذجية دريس عمر بسكرة*
- *المزرعة النموذجية تادميت الجلفة*
- *المزرعة النموذجية تاجموت الاغواط*

المطلب الثاني:نشاط المؤسسة و هيكلها التنظيمي

الفرع الأول: نشاط المؤسسة:

يندرج نشاط المؤسسة في المجال الفلاحي من خلال:

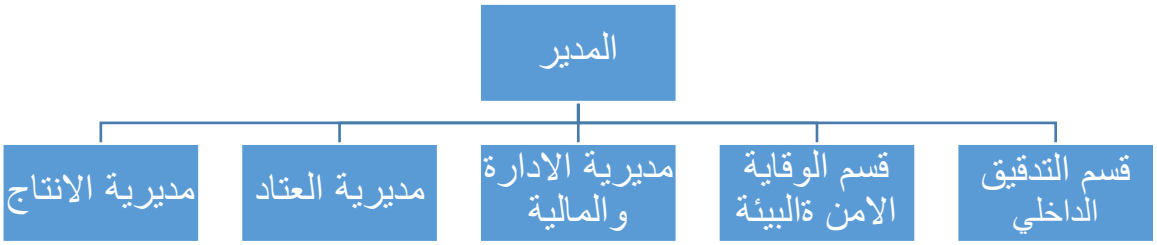
- *تربية المواشي(ابقاراغنام ماعز)*
- *تسمين العجول*

- *الانتاج الزراعي والحيواني*
- *بيع المنتجات الزراعية والحيوانية*

الفرع الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

الوظائف الرئيسية للمؤسسة متمركزة في المديرية العامة وهي ملخصة في هذا الهيكل التنظيمي:

الشكل "4": الهيكل التنظيمي لمؤسسة EPE-SPA CAZDA COSIDER



المصدر : من إعداد الطلبة استنادا الى البطاقة التقنية التي قدمت لهم من طرف المؤسسة

المبحث الثاني : عرض تقارير محافظ الحسابات الخاص باستمرارية الاستغلال للدورات 2020، 2021 و2022. و الإجراءات المتخذة من طرف الإدارة

المطلب الأول: عرض تقرير محافظ الحسابات للدورات

من اجل دراسة مدى تطبيق محافظ الحسابات لما جاء في المعيار الخص باعداد التقرير الخاص باستمرارية الاستغلال والتي تناولها المبحث الثالث من هذا الفصل سنعرض تقارير محافظ الحسابات الخاصة باستمرارية الاستغلال للسنوات 2020،2021 و2022

الفرع الأول: التقرير الخاص باستمرارية الاستغلال لسنة 2020:

الجزائر في : 2021/07/05

إلى السيد: الرئيس والسادة أعضاء الجمعية العامة للمؤسسة
العمومية الاقتصادية الشكة ذات المساهمة CAZDA
BISKRA

السيد: ....محافظ حسابات مسجل بالجدول تحت رقم .....

الموضوع: التقرير الخاص باستمرارية الاستغلال

مراقبة المؤشرات المالية الرئيسية سمحت بالتأكد من أن استمرارية الاستغلال للشركة مضمونة .

الاصول الصافية ل 2020/12/31 تقدر ب 122076924 دج ، وهو مايمثل 16.34 % من رأس المال الاجتماعي المطلوب والذي يقد ب: 746909450دج ومما سبق فان شركتكم تجد نفسها في الوضعية التي نصت عليها المادة 715 مكرر 20 من القانون التجاري.

محافظ الحسابات

الامضاء

الفرع الثاني: التقرير الخاص باستمرارية الاستغلال لسنة 2021:

الجزائر في : 2022/04/15

إلى السيد: الرئيس والسادة أعضاء الجمعية

العامة للمؤسسة العمومية الاقتصادية الشكة ذات المساهمة CAZDA BISKRA

السيد: ....محافظ حسابات مسجل بالجدول تحت رقم .....

الموضوع: التقرير الخاص باستمرارية الاستغلال

حسابات شركتكم CAZDA BISKRA تشير في 2021/12/31 إلى أصول صافية سالبة بقيمة 14955028.52 دج ، وعليه فان شركتكم تجد نفسها في الوضعية التي نصت عليها المادة 715 مكرر 20 من القانون التجاري.

محافظ الحسابات

الامضاء

الفرع الثالث: التقرير الخاص باستمرارية الاستغلال لسنة 2022:

الجزائر في : 2023/04/25

إلى السيد: الرئيس والسادة أعضاء الجمعية العامة

للمؤسسة العمومية الاقتصادية الشكة ذات المساهمة CAZDA BISKRA

السيد: ....محافظ حسابات مسجل بالجدول تحت رقم .....

الموضوع: التقرير الخاص باستمرارية الاستغلال

حسابات شركتكم CAZDA BISKRA تشير في 2022/12/31 إلى أصول صافية سالبة بقيمة 348239589.70 دج ، وعليه فان شركتكم تجد نفسها في الوضعية التي نصت عليها المادة 715 مكرر 20 من القانون التجاري.

وجب التذكير أنه وفي اطار تطبيق المادة 715 مكرر20 فيما يخص المستوى الذي وصلت اليه الاصول الصافية للشركة في 2021/12/31

فان الجمعية العامة الاستثنائية اتخذت في جلستها المنعقدة بتاريخ : 2022/04/26 القرارات الآتية:

-القرار رقم 01: الجمعية العامة الاستثنائية لشركة كازدا بعد دراسة الملف المقدم من طرف الشركة وبعد الاطلاع على التقرير الخاص لمحافظ الحسابات والاستماع إلى المعلومات التكميلية المقدمة من طرف مجلس الادارة قررت السماح للشركة في الاستمرار في نشاطها .

-القرار رقم02: الجمعية العامة الاستثنائية ونتيجة للقرار 01 ويهدف إلى رسملة محتملة للشركة توكل إلى مجلس الإدارة المهام الآتية :

-تحضير مخطط خماسي بالارقام لكل العمليات والتدابير الداخلية والتي تسمح للشركة بتسوية الوضعية في المدى المتوسط.

-تقديم هذا المخطط في اجل أقصاه 6 أشهر من هذه المدة إلى جمعية عامة استثنائية تم استدعاؤها لهذا الغرض.

محافظ الحسابات

الامضاء

المطلب الثاني: الإجراءات المتخذة من طرف الإدارة بعد تقرير محافظ الحسابات.

بعد تقرير محافظ الحسابات لسنة 2021 الذي ذكر فيه باحكام المادة 715 مكرر 20

تم عقد جمعية عامة استثنائية بتاريخ 2022/04/26 والتي كان جدول اعمالها متمثلا في اتخاذ قرار استمرارية النشاط من عدمه والاجلراءات الواجب اتخاذها في حالة قرار الاستمرار وقد خرجت هذه الجمعية بالقرارين الاتيين:

-القرار رقم 01: *الجمعية العامة الاستثنائية لشركة كازدا بعد دراسة الملف المقدم من طرف الشركة وبعد الاطلاع على التقرير الخاص لمحافظ الحسابات والاستماع إلى المعلومات التكميلية المقدمة من طرف مجلس الادارةقررت السماح للشركة في الاستمرار في نشاطها .*

-القرار رقم02: *الجمعية العامة الاستثنائية ونتيجة للقرار 01 ويهدف إلى رسملة محتملة للشركة توكل إلى مجلس الإدارة المهام الآتية :*

-تحضير مخطط خماسي بالارقام لكل العمليات والتدابير الداخلية والتي تسمح للشركة بتسوية الوضعية في المدى المتوسط.

-تقديم هذا المخطط في اجل أقصاه 6 أشهر من هذه المدة إلى جمعية عامة استثنائية تم استدعاؤها لهذا الغرض.

وفي القرار رقم 04 لاجتماع مجلس الإدارة بتاريخ 06 أفريل 2023 اقترح مجلس الإدارة حلين لهذه الوضعية وهما:

– رفع راس المال بمبلغ 1643239589.70دج

– رفع راس المال بمبلغ 1828239589.70دج

المبحث الثالث : دراسة مدى تطبيق محافظ الحسابات للمعايير المتعلقة بالتقرير الخاص باستمرارية الاستغلال

عرف هذا المعيار المبادئ الأساسية وحدد كيفيات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند إليها 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.

سيتم في هذا المطلب الوقوف على مدى تطبيق محافظ حسابات شركة كازدا كوسيدار لمتطلبات هذا المعيار عن طريق الجدول:

الجدول 03: مدى تطبيق محافظ حسابات شركة كازدا كوسيدار لمتطلبات معيار استمرارية الاستغلال

المتطلب	المصدر	التعليق
أ- التأكد من عدم خسارة الشركة ل ¾ من رأسمالها	المادة 589 من القانون التجاري	-تم القيام بهذا المتطلب وتاكد وجود هذه الحالة وذكر ذلك في تقريره الخاص باستمرارية الاستغلال.للسنوات 2020، 2021 و2022
ب- التقدير عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة، صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال لإعداد الحسابات، من طرف المديرية،	المادة 6 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 - المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 156/ 08 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 والمتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي.	عدم التطرق لملاءمة الاتفاقية المحاسبية القاعدية واستعمالها من طرف الإدارة.
ت- التحليل في إطار المهمة بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدى والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال		

مؤشرات ذات طبيعة مالية		
1- رؤوس الأموال الخاصة السلبية **2**- عدم القدرة على الدفع للدائنين عند الاستحقاق **3**-قروض لأجل ثابت بلغت تاريخ استحقاقها، دون آفاق حقيقية للتجديد أو إمكانية التسديد **4**-اللجوء المبالغ فيه للقروض قصيرة الأجل قصد تمويل الأصول طويلة الأجل، **5**-مؤشرات سحب الدعم المالي من طرف المقرضين أو الدائنين **6**-القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي والمستمر، **7**- النسب المالية الرئيسية غير الإيجابية **8**-خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبر لقيمة أصول الاستغلال، **9**-توقيف سياسة توزيع أرباح الأسهم، **10**- عدم القدرة في الحصول على التمويل من أجل تطوير منتجات جديدة أو استثمارات حيوية أخرى	بالقرار مؤرخ في 15شعبان عام 1434Iالموافق 24يونيو سنة 2013يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات الذي اسهب في ملحقه وبالتحديد في الفصل الثامن في معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال	-في تقريره الخاص باستمرارية الاستغلال لسنة 2020 اشار محافظ الحسابات إلى قيامه بملاحظة المؤشرات المالية وهي حسب رايه تؤكد ان استمرارية الاستغلال مضمونة. -وفي نفس التقرير اشار إلى ان الاصول الصافية لا تمثل الا 16.34%من رؤوس الاموال المطلوبة وذكر باحكام المادة 715 مكرر 20 من القانون التجاري. اما في تقريره الخاص بسنة 2021 فقد اكتفى بمؤشر رؤوس الاموال السلبية التي بلغت 14955028.52 دج واعاد التذكير بما تنص

		عليه المادة 715 مكرر 20 من القانون التجاري. وفي التقرير الخاص بسنة 2022 نجد اشارة إلى رؤس اموال سلبية بمبلغ 348239589.70 دج
مؤشرات ذات طبيعة عملية: **1-**مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلافهم 2خسارة صفقة مهمة أو إعفاء، أو رخصة أو ممول رئيسي، 3 نزاعات اجتماعية خطيرة، 4 نقص دائم في المواد الأولية الضرورية. **مؤشرات أخرى:** 1عدم احترام الالتزامات المتعلقة برأسمال الشركة أو التزامات قانونية أساسية أخرى، 2الإجراءات القضائية الجارية ضد الكيان التي يمكن أن تكون لها آثار مالية لا يمكن للكيان مواجهتها.		عدم اشارة محافظ الحسابات إلى الاجرءات القضائية المتخذة من طرف الدائنين وحصولهم على احكام لصالحهم وتاثيرها على استمرارية الاستغلال.
ج-الاطلاع على مستوى المديرية، على الوقائع أو الأحداث التي هي على دراية بها، والتي يمكن أن تتدخل		

لاحقا في الفترة التي شملها تقييمه، ويمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال. عندما تحدد الوقائع أو الأحداث التي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال		
1-دراسة خطط عمل المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة، به 2-جمع العناصر الأساسية المقنعة الكافية والملائمة لتأكيد أو لنفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال، دف متابعة الاستغلال، 3-الحصول على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل.	القرار مؤرخ في 15شعبان عام 1434Iالموافق 24يونيو سنة 2013يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات الذي اسهب في ملحقه وبالتحديد في الفصل الثامن في معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال	عدم ذكر ما اذا كانت الإدارة قد قامت بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار. -عدم طلب تصريح كتابي من الإدارة حول خططها لمواجهة الشكوك المعتبرة الموجودة والتى اكتشفها محافظ الحسابات.
د-إتخاذ إجراء الإنذار عندما تؤكد الوقائع والأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات، بناء على حكمه الخاص، شكا بليغا حول استمرارية الاستغلال	**المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري** القرار مؤرخ في 15شعبان عام 1434Iالموافق 24يونيو سنة 2013يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات الذي اسهب	-لم يقم باجراءات الانذار واكتفى بذكر الوقائع والاحداث في التقارير.

	في ملحقه وبالتحديد في الفصل الثامن في معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال	
هـ-الاستفسار عن الاسباب التي أدت إلى تأخر معتبر وغير اعتيادي في ضبط الحسابات السنوية، لا سيما عند تطبيق أحكام المادة 676 من القانون التجاري التي تنص على الطلب من الجهة القضائية المختصة التي تبت بناء على عريضة لتأجيل موعد انعقاد الجمعية العامة العادية والجهاز التداولي المؤهل.	المادة 676 من القانون التجاري القرار مؤرخ في 15شعبان عام 1434Iوافق 24يونيو سنة 2013يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات الذي اسهب في ملحقه وبالتحديد في الفصل الثامن في معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال	هذه الحالة غير موجودة ولم يحصل أي تاخير

المصدر: من اعداد الطالبين استنادا الى المتطلبات المذكورة في معيار اغداد تقرير محافظ الحسابات الخاص باستمرارية الاستغلال الجريدة الرسمية رقم 24 لسنة 2014

الخاتمة

في نهاية هذه الدراسة التي حاولنا فيه الإجابة على إشكالية دور مدقق الكشوف المالية الجزائري في التحقق من فرضية استمرارية الاستغلال وهذا على ضوء النصوص التشريعية ومعايير إعداد القوائم المالية والتدقيق، والتي طبقت على مؤسسة كوسيدار كازدا كدراسة حالة يمكننا استخلاص النتائج الآتية:

- دور مدقق الكشوف المالية الجزائري في التحقق من فرضية استمرارية الاستغلال"
- تؤثر فرضية استمرارية الاستغلال على إعداد القوائم المالية، في محورين الاول انها تشكل اساسا لاعداد هذه الاخيرة وتمكن من تطبيق مبادئ محاسبية أخرى والثاني يتعلق بجودة المعلومة المالية وما تمنحه لمستعمليها من وضوح يسمح له باتخاذ القرارات ولا سيما الاستثمارية منها.
- يضمن تطبيق المدقق لمعايير التدقيق اكتشاف التهديدات المحيطة باستمرارية المنشأة في حالة احترامه الصارم لمتطلبات هذه المعايير وباستحضار تقديره المهني وتوظيف استشعاره للاخطار المحيطة باستمرار المنشأة في نشاطها.
- أولى المشرع الجزائري أهمية كبيرة لفرضية استمرارية الاستغلال في إطار مهمة محافظ الحسابات، ولهذا تبين لنا جليا من خلال الكمية الهامة من النصوص التشريعية ذات العلاقة، ابتداءا من القانون التجاري في مواد عدة والقانون 10-01 المنظم للمهن المحاسبية وصولا الى معايير التدقيق ومعايير اعداد تقارير محافظ الحسابات، حيث ركزت كل هذه النصوص على اهمية تحقق فرضية استمرارية الاستغلال كاساس محاسبي و كوضعية للمنشأة في مستقبل متوقع، واوكلت الى المدقق بصفة عامة ومحافظ الحسابات بصفة خاصة مسؤولية الحرص على تحققها من خلال متطلبات اجراءات التدقيق، اعداد التقارير ومختلف الابلاغات الضرورية.
- يعتمد محافظ الحسابات في الجزائر على المؤشرات المذكورة في معيار التقرير الخاص باستمرارية الاستغلال ويقوم بتطبيق اجراءات التدقيق الاضافية المذكورة في المعيار الجزائري للتدقيق 570

- استنادا الى تقارير محافظ حسابات شركة CAZDA COSIDER لسنة 2020 ، سنة 2021 وسنة 2022 وبالتمعن في مانصت عليه متطلبات المعايير ذات الصلة يمكن القول ان اعداد هذه التقارير في جزء منه لم يطبق بعض المتطلبات المنصوص عليها في معايير التدقيق واعداد التقارير.

وكخلاصة عامة تبين لنا من خلال هذه الدراسة الدور المحوري والجوهري الذي يلعبه مدقق الكشوف المالية الجزائري في في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى شركات المساهمة في الجزائر كأساس محاسبي وكواقع تعيشه المنشأة في مستقبل متوقع.

التوصيات:

بالنسبة لمؤسسة كازدا كوسيدار:

-تطبيقا لما جاء في المرسوم التنفيذي رقم 08/156 المؤرخ في 2008/05/26 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المالي والمحاسبي المتضمن النظام المحاسبي والمالي فان مسؤولية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في النشاط ملقاة في الأساس على عاتق إدارة مؤسسة كازدا كوسيدار. وهذا التقييم لا وجود له في الوقت الراهن لذا نوصي بالقيام به.

- يجب احترام الآجال المنصوص غليها في القانون التجاري فيما يخص استدعاء الجمعية العامة الاستثنائية بعد اكتشاف وقائع تثير الشكوك المعتبرة حول قدرة المنشأة على الاستمرارية في النشاط (4 أشهر حسب المادة 715 مكرر 20) وفيما يخص تسوية وضعية رأس المال (سنة واحدة منذ انعقاد الجمعية العامة الاستثنائية) .

بالنسبة لتقرير محافظ الحسابات الخاص حول استمرارية الاستغلال:

- يجب أن يتضمن التقرير تقييما لتقدير الإدارة لقدرة المنشاة على استمرارية الاستغلال إن وجد وتذكيرا بوجوب قيامها به إن لم يوجد.
- يجب أن يقوم محافظ الحسابات بإجراءات الإنذار المنصوص عليها في القانون التجاري.
- يجب على محافظ الحسابات عدم إهمال أي مؤشر يؤدي إلى شكوك في قدرة المنشأة على الاستمرار في نشاطها.
- يجب على محافظ الحسابات طلب التصريحات الكتابية اللازمة عند وجود مؤشرات تثير شكوك حول قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها.

قائمة المراجع:

1-كتب:

– أحمد حلمي جمعة. (2009). *المدخل إلى التدقيق والتأكيدالحديث*. عمان،الأردن: دارصفاءللنشروالتوزيع.

– احمد زكي الحوراني. (2013). مدى التزام محافظي الحسابات بتطبيق معيار التدقيق الدولي – 570 تقييم استمرارية الشركات وأثره على جودة المعلومات المحاسبية ،مذكرة مقدمة لنيل شهادةالماجستر، عمادة الدراسات العليا ،كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل . الجامعة الإسلامية غزة .

– السيدأحمدلطفي امين. (2005). *المراجعةالدوليةوعولمة أسواق رأس المال*. الإسكندرية،مصر: الدارالجامعية.

– سعيد د. رحيم. (01 ديسمبر, 2021). تطبيق معيار التدقيق الدولي 570لتحقيق فرض الإستمرارية باستخدام الوظيفة التنبؤية. *مجلة البشائر الاقتصادية* ، الصفحات 628-629.

– عبد الصمد عمر علي. (2018). *التدقيق المحاسبي بين التاصيل العلمي والتطبيق العملي* . الجزائر : دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع.

– مبروك حسين. (2006). *القانون التجاري الجزائري*. الجزائر: دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع.

– عمار عمورة. (2000). *الوجيز في شرح القانون التجاري الجزائري*. الجزائر: دار المعرفة.

– فاطمة الزهراء رقايقية. (2021). *التدقيق المحاسبي دروس وتطبيقات*. تلمسان ، الجزائر: النشر الجامعي الجديد.

– نورالدين أحمد قايد. (2015). *التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية الطبعة الاولى ص.* عمان الاردن: دار الجنان للنشر والتوزيع.

– المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين. (2018). *اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التاكيد الاخرى والخدمات ذات العلاقة.* المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين.

2–معايير دولية

–IASB. تم الاسترداد من المعيار المحاسبي الدولي رقم 01.

–IASB. (2018). *الاطار المفاهيمي لاعداد وعرض القوائم المالية .*

3–نصوص تشريعية:

–الجريدة الرسمية رقم 24. (30 04, 2014).

–الجريدة الرسمية رقم 42. (29 يونيو, 2010). القانون رقم 10- 01 مؤرّخ في 16 رجب عام 1431 الوافق 29 يونيو سنة 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. *القانون رقم 10- 01 مؤرّخ في 16 رجب عام 1431 الوافق 29 يونيو سنة 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد .* الجزائر.

–الجريدة الرسمية رقم27 . (2008). المرسوم التنفيذي رقم 08/156 المؤرخ في 2008/05/26 المتضمن تطبيق احكام القانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25.

– وزارة المالية . (17 مارس, 2017). للمقرر رقم 51 المؤرخ في 15 مارس 2017. *المعيار الجزائري للتدقيق 570 إستمرارية الاستغلال .* الجزائر.

4-مجلات ودوريات:

- بطو علاء فريد عبد الاحد، و البهادلي أحمد غازي محمد.2018. مدى التزام مراقب الحسابات بالمعيارين 520 و570. *مجلة دورية لكلية الادارة والاقتصاد لجامعة البصرة* .

- عبد القادر حمدي، و العيد خيراني. (01 اكتوبر, 2023). أثر تطبيق معيار التدقيق الجزائري 570 الخاص باستمرارية الاستغلال في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية. *مجلة الاصيل للبحوث الاقتصادية والادارية* .

- قمازي نجوم، و ايمان عميرش. (2020). معايير التدقيق الجزائرية ومدى تو افقها مع المعايير الدولية للتدقيق. *مجلة معهد العلوم الاقتصادية* ، صفحة 622.

5-محاضرات ودوس:

- حسام زايدة. (2019-2020). محاضرات في مقياس التدقيق ونظم المعلومات مقدمة لطلبة السنة الاولى ماستر تخصص محاسبة جامعة الجزائر3 قسم العلوم التجارية.

6-مواقع انترنيت:

- مكتب خبرة محاسبية L-EXPERT COMPTABLE. (28 03, 2024). *https://www.l-expert-comptable.com/*. تاريخ الاسترداد 2024

- تامر مزيد رفاعة.. تم الاسترداد من https://mail.almerja.com.

الملاحق

الملحق الأول :تقرير محافظ الحسابات الخاص باستمرارية الاستغلال لمؤسسة EPE-SPA CAZDA COSIDER لسنة 2020

SENEINA LAKHDAR
EXPERT COMPTABLE & COMMISSAIRE AUX COMPTES
Inscrit au tableau : CNCC : 0213

ALGER, le 05/07/021

Monsieur Le Président
Messieurs Les Membres de l'Assemblée
Générale de l'EPE SPA CAZDA
BISKRA

Objet : Rapport spécial sur la continuité d'exploitation.

L'examen des principaux indicateurs financiers nous permet de confirmer que la continuité d'exploitation de votre société est assurée.

L'Actif net au 31/12/2020 est de **122 076 924 DA** représentant **16.34 %** du capital social appelé qui est de **746 909 450 DA**.
Par conséquent votre société se trouve dans la situation prévue par l'article 715 bis 20 du code de commerce.

Le Commissaire aux Comptes

SENEINA LAKHDAR
EXPERT COMPTABLE & COMMISSAIRE AUX COMPTES
Inscrit au tableau : CNCC : 0213

ALGER, le 15/04/2022

Monsieur Le Président
Messieurs Les Membres de l'Assemblée
Générale de l'EPE SPA CAZDA
BISKRA

Objet : Rapport spécial sur la continuité d'exploitation.

Les comptes de votre société CAZDA affiche au 31/12/2021 un actif net **négatif** de **14 955 028.52 DA.**
Par conséquent votre société se trouve dans la situation prévue par l'article 715 bis 20 du code de commerce.

Le Commissaire aux Comptes

الملحق الثالث: تقرير محافظ الحسابات الخاص باستمرارية الاستغلال لمؤسسة EPE-SPA CAZDA COSIDER لسنة 2022

SENEINA LAKHDAR
EXPERT COMPTABLE & COMMISSAIRE AUX COMPTES
Inscrit au tableau : CNCC : 0213

ALGER, le 25/04/2023

Monsieur Le Président
Messieurs Les Membres de l'Assemblée
Générale de l'EPE SPA CAZDA
BISKRA

Objet : Rapport spécial sur la continuité d'exploitation.

Les comptes de votre société CAZDA affiche au 31/12/2022 un **actif net négatif de 348 239 589.70 DA.** Par conséquent votre société se trouve dans la situation prévue par l'article 715 bis 20 du code de commerce.

Il est à rappeler que dans le cadre de la mise en œuvre de l'article 715 bis 20 du code de commerce au regard du niveau de l'actif net de la société au 31.12.2021, l'Assemblée Générale Extraordinaire de la société tenue le 26/04/2022 a pris notamment les résolutions suivantes :

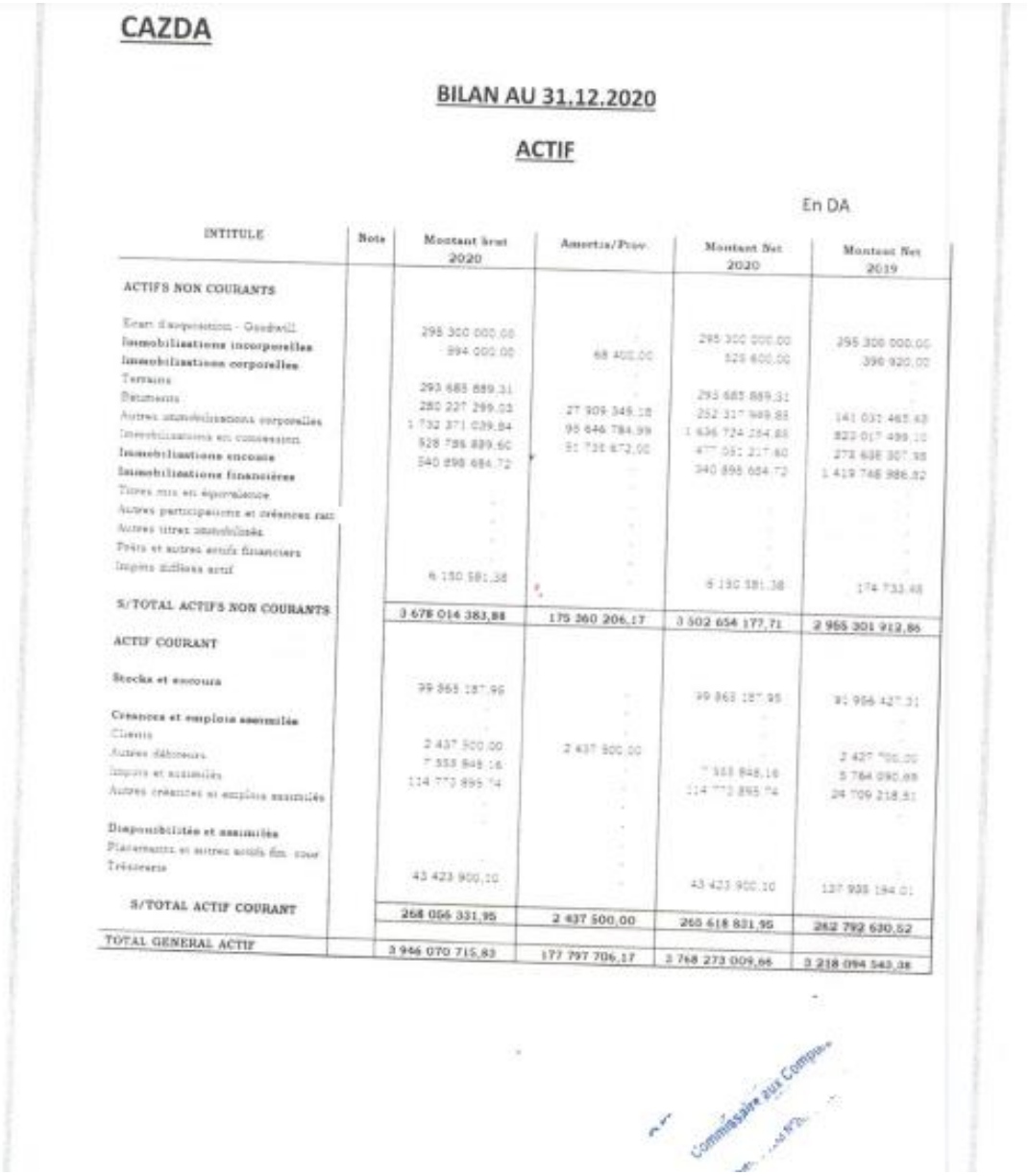
Résolution 01 « *L'Assemblée générale Extraordinaire de CAZDA Spa, après avoir examiné le dossier présenté par la société, pris connaissance du rapport spécial de Monsieur le Commissaire Aux Comptes et entendu le complément d'informations communiqué par le Président du Conseil d'Administration, décide de permettre à la société à la poursuite de son activité* ».

Résolution 02 « *l'Assemblée Générale Extraordinaire, conséquemment à la résolution ci-dessus, et en vue d'éventuelle recapitalisation de la société mande le conseil d'administration :*

- *De préparer un plan quinquennal chiffré étayé de toutes les actions et de toutes les mesures internes à même de permettre à la société un redressement à moyen terme ;*
- *De le présenter à l'Assemblée Générale, à convoquer en séance extraordinaire, dans un délai qui ne saurait dépasser les six mois à compter de la tenue de la présente assemblée* ».

Le Commissaire aux Comp

الملحق الرابع:الكشوف المالية لمؤسسة EPE-SPA CAZDA COSIDER لسنة 2020



CAZDA

BILAN AU 31.12.2020

ACTIF

En DA

INTITULE	Note	Montant brut 2020	Amortis/Prov.	Montant Net 2020	Montant Net 2019
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition - Goodwill		295 300 000,00		295 300 000,00	295 300 000,00
Immobilisations incorporelles		894 000,00	68 400,00	825 600,00	396 920,00
Immobilisations corporelles					
Terrains		293 685 889,31		293 685 889,31	
Bâtiments		280 227 299,03	27 909 349,18	252 317 949,85	141 031 465,43
Autres immobilisations corporelles		1 732 371 039,84	95 646 784,99	1 636 724 254,85	822 017 499,10
Immobilisations en concession		928 736 889,60	51 735 672,00	877 001 217,60	278 638 307,98
Immobilisations encours		340 898 684,72		340 898 684,72	1 419 748 986,82
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rat					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers					
Impots différes actif		6 130 581,38		6 130 581,38	174 733,48
S/TOTAL ACTIFS NON COURANTS		3 678 014 383,88	175 360 206,17	3 502 654 177,71	2 955 301 912,86
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		99 865 187,95		99 865 187,95	91 966 427,31
Creances et emplois assimilés					
Clients		2 437 500,00	2 437 500,00		2 427 700,00
Autres débiteurs		7 333 848,16		7 333 848,16	5 784 090,69
Impots et assimilés		114 772 895,74		114 772 895,74	24 709 218,51
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilées					
Placements et autres actifs fin. cour					
Trésorerie		43 423 900,10		43 423 900,10	127 938 194,01
S/TOTAL ACTIF COURANT		268 056 331,95	2 437 500,00	265 618 831,95	262 792 630,52
TOTAL GENERAL ACTIF		3 946 070 715,83	177 797 706,17	3 768 273 009,66	3 218 094 543,38

CAZDA

BILAN AU 31.12.2020

PASSIF

En DA

INTITULE	Note	(N) 2020	(N-1) 2019
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		1 001 000 000,00	1 001 000 000,00
Capital non appelé		- 254 090 550,00	- 254 090 550,00
Primes et Réserves			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence			
Résultat de l'exercice		- 323 037 367,07	- 338 951 854,05
Autres capitaux propres- report à nouveau		- 301 795 158,41	- 81 867 136,38
		0,00	
S/T CAPITAUX PROPRES		**122 076 924,52**	**326 090 459,57**
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		1 860 773 668,52	1 142 875 564,12
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes		477 051 217,60	437 298 300,92
Provisions et produits constatés d'avance		21 737 739,63	919 649,85
S/TOTAL PASSIFS NON COURANTS		**2 359 562 625,75**	**1 581 093 514,89**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 169 032 499,86	1 220 843 720,63
Impots		2 723 328,13	580 249,20
Autres dettes		114 877 631,40	89 486 599,09
Trésorerie Passif			
S/TOTAL PASSIFS COURANTS		**1 286 633 459,39**	**1 310 910 568,92**
TOTAL GENERAL PASSIF		**3 768 273 009,66**	**3 218 094 543,38**

CAZDA

COMPTE DE RESULTATS
Période du 01/01/2020 au 31/12/2020

En DA

INTITULE	Notes	Montant 2020	Montant 2019
Ventes et produits annexes		77 902 553,81	18 147 152,83
Variations stocks produits finis et en cours		14 047 384,47	13 597 937,00
Production immobilisée		37 360 000,00	-
Subventions d'exploitation		-	-
Biens et prestations de services échangés entre établissements (produits)		-	-
PRODUCTION DE L'EXERCICE		101 015 169,34	31 745 089,83
Achats consommés		112 689 768,76	58 825 574,76
Services extérieurs et autres consommations		93 753 337,73	57 953 958,54
Biens et prestations de services échangés entre établissements (charges)		-	-
CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE		206 443 106,49	116 779 533,30
VALEUR AJOUTEE		- 105 429 937,15	- 85 034 443,47
Charges de personnel		151 880 526,18	61 144 815,19
Impôts taxes et versements assimilés		2 344 699,04	955 999,08
EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 259 855 162,37	- 147 135 257,74
Autres produits opérationnels		22 829 734,63	2 328 730,17
Autres charges opérationnelles		9 216 990,10	10 389 011,03
Dotations aux amortissements, prov et P.V		107 801 725,39	174 209 794,76
Reprise sur pertes de valeur et provisions		919 649,85	-
RESULTAT OPERATIONNEL		- 353 124 493,38	- 329 405 333,36
Produits financiers		-	-
Charges financières		3 797 892,06	3 423 123,41
RESULTAT FINANCIER		- 3 797 892,06	- 3 423 123,41
RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT		- 356 922 385,44	- 332 828 456,77
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		10 000,00	-
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		33 895 018,37	6 123 397,28
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		124 764 553,82	34 073 820,00
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		447 801 920,89	373 025 674,05
RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 323 037 367,07	- 338 951 854,05
Eléments extraordinaires (produits) à préciser		-	-
Eléments extraordinaires (charges) à préciser		-	-
RESULTAT EXTRAORDINAIRE		-	-
RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 323 037 367,07	- 338 951 854,05

Lakhdar SENEINA

CAZDA

Tableau des Flux de trésorerie 2020

En DA

LIBELLE	NOTE	2020	2019
Flux de trésorerie provenant des acitivités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		71 034 406,62	18 158 730,23
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-328 884 873,04	-122 953 693,03
Intérêts et autres frais financiers payés		-160 282,87	-11 146 291,51
Impôts sur les résultats payés			
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		-258 010 749,29	-115 941 254,31
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		652 129,49	-844 279,61
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)	23	**-257 358 619,80**	**-116 785 533,92**
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-176 973 990,21	-1 432 595 759,65
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		0,00	271 434 450,00
Interêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et qoute-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)	24	**-176 973 990,21**	**-1 161 161 309,65**
Flux de trésorerie provenant des activités de financements			
Encaissements suite à l'émission d'actions			143 915 520,00
Dividendes et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant d'emprunts		831 366 045,14	1 173 918 351,15
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-491 544 729,04	-56 816 239,50
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)	25	**339 821 316,10**	**1 261 215 631,27**
Incidences des variations des taux de change sur liquidites et quasiliquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		**94 511 293,91**	**-16 731 212,30**
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		137 935 194,01	154 666 406,31
Tresorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		43 423 900,10	137 935 194,01
Variation de trésorerie de la période		- 94 511 293,91	**16 731 212,30**
Rapprochement avec le résultat comptable avant Impôts			

Commissaire aux Comptes

CAZDA

Tableau de variation des capitaux propres 2020

En DA

	Note	Capital social	Prime d'emission	Réserve de réévaluation	Réserves et résultats
Solde au 31/12/2018 (n-2)		475 475 000.00	-	-	48 555 870.08
Capital non appelé		371 434 450.00	-	-	
Correction d'erreurs significatives		-	-	-	
Réévaluation des immobilisations		-	-	-	
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat		-	-	-	
Dividendes payés		-	-	-	
Autres distributions (tantièmes, part de de bénéfice aux travailleurs)		-	-	-	
Augmentation de capital		-	-	-	
Résultat net de l'exercice		-	-	-	338 951 854.05
Solde au 31/12/2019 (n-1)		746 909 450.00	-	-	387 507 724.13
Capital non appelé		-	-	-	
Correction d'erreurs significatives		-	-	-	
Réévaluation des immobilisations		-	-	-	85 712 565.72
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat		-	-	-	
Dividendes payés		-	-	-	
Autres distributions (tantièmes, part de de bénéfice aux travailleurs)		-	-	-	
Augmentation de capital		-	-	-	
Résultat net de l'exercice		-	-	-	323 037 367.07
Solde au 31 /12 / 2020 (n)		746 909 450.00	-	-	624 832 525.48

Expert Comptable
Commissaire aux Comptes

الملحق الخامس:الكشوف المالية لمؤسسة EPE-SPA CAZDA COSIDER لسنة 2021

CAZDA

BILAN AU 31.12.2021

ACTIF

En DA

INTITULE	Montant brut 2021	Amortis/Prov.	Montant Net 2021	Montant Net 2020
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition - Goodwill	295 300 000,00	-	295 300 000,00	295 300 000,00
Immobilisations incorporelles	749 000,00	166 550,00	582 450,00	525 600,00
Immobilisations corporelles			-	-
Terrains	293 685 889,31		293 685 889,31	293 685 889,31
Bâtiments	280 227 299,03	47 151 504,48	233 075 794,55	252 317 949,85
Autres immobilisations corporelles	1 737 065 689,84	166 822 006,82	1 570 243 683,02	1 636 724 254,85
Immobilisations en concession	528 786 089,60	64 954 872,00	463 832 017,60	477 051 217,60
Immobilisations encours	548 526 698,80	-	548 526 698,80	540 998 684,72
Immobilisations financières		-	-	-
Titres mis en équivalence	-	-	-	-
Autres participations et créances rat.	-	-	-	-
Autres titres immobilisés	-	-	-	-
Prêts et autres actifs financiers	-	-	-	-
Impôts différés actif	3 633 451,55	-	3 633 451,55	6 150 581,38
S/TOTAL ACTIFS NON COURANTS	**3 687 974 918,13**	**279 094 993,30**	**3 408 879 924,83**	**3 502 654 177,71**
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	99 972 539,40	-	99 972 539,40	99 865 187,93
	-	-	-	-
Créances et emplois assimilés	-	-	-	-
Clients	2 437 500,00	2 437 500,00		-
Autres débiteurs	6 372 609,02	-	6 372 609,02	7 555 848,16
Impôts et assimilés	164 025 262,88	-	164 025 262,88	114 773 895,74
Autres créances et emplois assimilés	-	-	-	-
	-	-	-	-
Disponibilités et assimilés		-	-	-
Placements et autres actifs fin. cour.	-	-	-	-
Trésorerie	9 659 288,60	-	9 659 288,52	43 423 900,10
S/TOTAL ACTIF COURANT	**282 467 199,80**	**2 437 500,00**	**280 029 699,80**	**265 618 831,95**
TOTAL GENERAL ACTIF	**3 970 442 117,93**	**281 532 493,30**	**3 688 909 624,63**	**3 768 273 009,66**

CAZDA

BILAN AU 31.12.2021

PASSIF

En DA

INTITULE	(N) 2021	(N-1) 2020
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	1 001 000 000,00	1 001 000 000,00
Capital non appelé	-	- 254 090 550,00
Primes et Réserves	-	-
Ecart de réévaluation	-	-
Ecart d'équivalence	-	-
Résultat de l'exercice	- 377 688 844,88	- 323 037 367,07
Autres capitaux propres- report à nouveau	- 638 266 183,64	- 301 795 158,41
	- 0,00	0,00
S/T CAPITAUX PROPRES	**- 14 955 028,52**	**122 076 924,52**
PASSIFS NON COURANTS		
Emprunts et dettes financières	1 732 434 588,62	1 860 773 668,52
Impôts (différés et provisionnés)		-
Autres dettes non courantes	463 832 017,60	477 051 217,60
Provisions et produits constatés d'avance	1 867 570,98	21 737 739,63
S/TOTAL PASSIFS NON COURANTS	**2 198 134 177,20**	**2 359 562 625,75**
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	1 360 504 696,75	1 169 032 499,86
Impôts	4 103 083,13	2 723 328,13
Autres dettes	141 122 696,07	114 877 631,40
Trésorerie Passif	-	
S/TOTAL PASSIFS COURANTS	**1 505 730 475,95**	**1 286 633 459,39**
TOTAL GENERAL PASSIF	**3 688 909 624,63**	**3 768 273 009,66**

COMPTE DE RESULTATS
Période du 01/01/2021 au 31/12/2021

INTITULE	Montant 2021	Montant 2020
Ventes et produits annexes	100 011 988,24	77 502 583,81
Variations stocks produits finis et en cours	7 925 247,47	- 14 047 384,47
Production immobilisée		37 560 000,00
Subventions d'exploitation		-
Biens et prestations de services échangés entre établissements (produits)		
PRODUCTION DE L'EXERCICE	**107 937 235,71**	**101 015 169,34**
Achats consommés	128 549 188,38	112 689 768,76
Services extérieurs et autres consommations	119 773 383,36	93 755 337,73
Biens et prestations de services échangés entre établissements (charges)		
CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE	**248 322 571,74**	**206 445 106,49**
VALEUR AJOUTEE	**- 140 385 336,03**	**- 105 429 937,15**
Charges de personnel	140 431 021,94	181 850 526,18
Impôts taxes et versements assimilés	2 388 167,48	2 844 699,04
EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	**- 283 204 525,48**	**- 289 855 162,37**
Autres produits opérationnels	3 565 073,76	22 829 734,63
Autres charges opérationnelles	13 535 733,90	9 216 990,10
Dotations aux amortissements, prov et P.V	94 820 658,11	107 801 725,39
Reprises sur pertes de valeur et provisions	24 175 239,63	919 649,85
RESULTAT OPERATIONNEL	**- 263 817 604,07**	**- 383 124 493,38**
Produits financiers	-	-
Charges financières	11 344 110,98	3 797 892,06
RESULTAT FINANCIER	**- 11 344 110,98**	**- 3 797 892,06**
RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT	**- 375 161 715,05**	**- 386 922 385,44**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	10 000,00	10 000,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	- 3 517 129,83	33 895 018,37
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	**135 680 849,10**	**124 764 553,83**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	**513 369 393,98**	**447 801 920,89**
RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	**- 377 688 544,88**	**- 323 037 367,07**
Eléments extraordinaires (produits) à préciser	-	-
Eléments extraordinaires (charges) à préciser	-	-
RESULTAT EXTRAORDINAIRE	-	-
RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**- 377 688 544,88**	**- 323 037 367,07**

CAZDA

Tableau des Flux de trésorerie 2021

En DA

LIBELLE	2021	2020
Flux de trésorerie provenant des acitivités opérationnelles		
Encaissements reçus des clients	100 011 988,24	71 034 406,62
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel	-138 491 270,95	-328 884 873,04
Intérêts et autres frais financiers payés	-160 282,87	-160 282,87
Impôts sur les résultats payés		
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires	-38 639 565,58	-258 010 749,29
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		652 129,49
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)	**-38 639 565,58**	**-257 358 619,80**
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement		
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles	-4 026 906,00	-176 973 990,21
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières		
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières	0,00	0,00
Intérêts encaissés sur placements financiers		
Dividendes et qoute-part de résultats reçus		
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)	**-4 026 906,00**	**-176 973 990,21**
Flux de trésorerie provenant des activités de financements		
Encaissements suite à l'émission d'actions		
Dividendes et autres distributions effectuées		
Encaissements provenant d'emprunts	89 431 083,18	831 366 045,14
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées	-13 000 000,00	-491 544 729,04
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)	**76 431 083,18**	**339 821 316,10**
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités		
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)	**33 764 611,60**	**-94 511 293,91**
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice	43 423 900,10	137 935 194,01
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice	9 659 288,50	43 423 900,10
Variation de trésorerie de la période	**- 33 764 611,60**	**94 511 293,91**
Rapprochement avec le résultat comptable avant Impôts		-

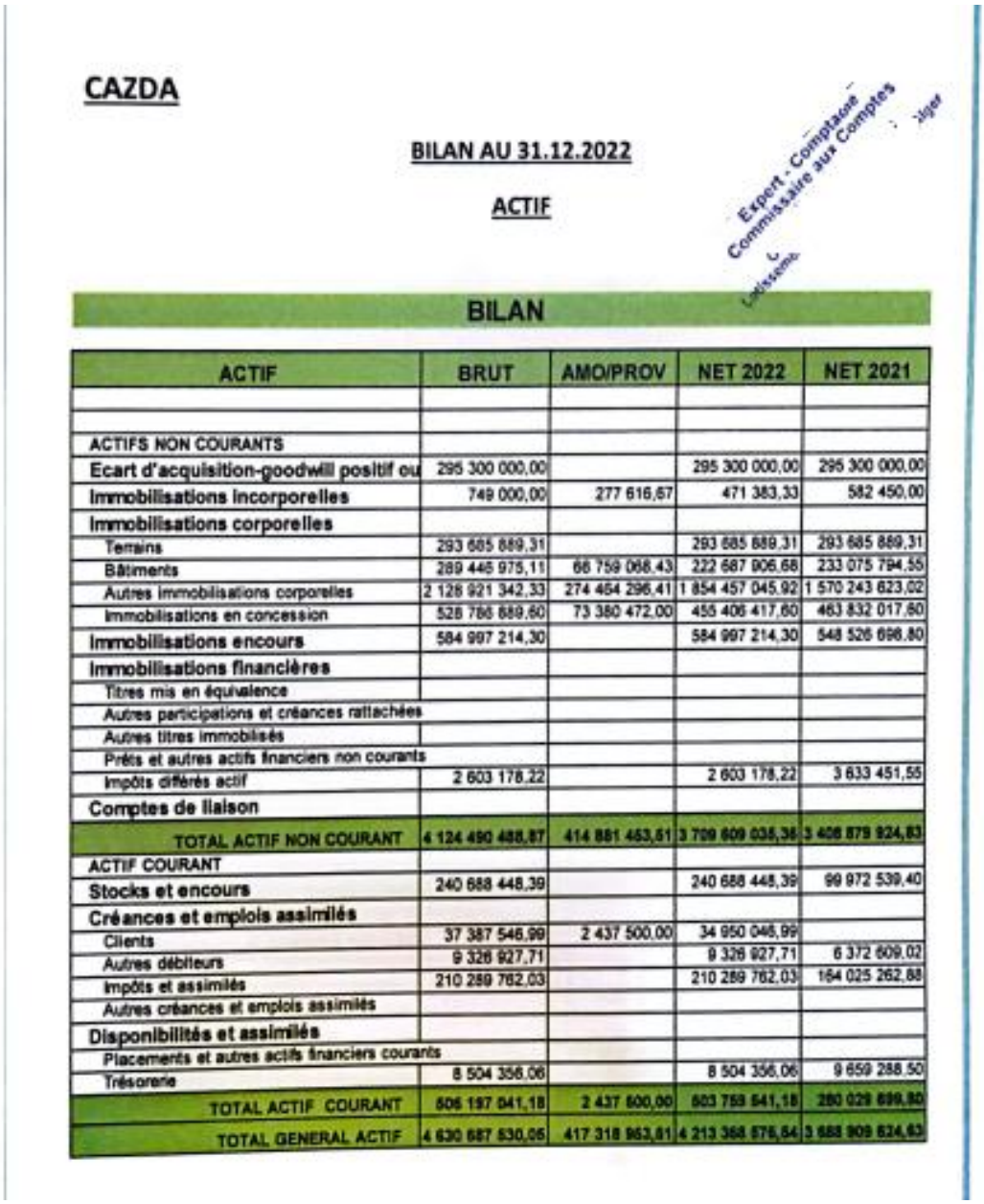
CAZDA

Tableau de variation des capitaux propres 2021

En DA

	Capital social	Prime d'émission	Réserve de réévaluation	Réserves et résultats	Capitaux propres
Solde au 31/12/2019 (n-2)	746 909 450,00	-	-	- 387 507 724,13	359 401 725,87
Capital non appelé					
Corrective d'erreurs significatives		-	-	85 712 565,72	85 712 565,72
Réévaluation des immobilisations	-	-	-		
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat	-	-		-	
Dividendes payés	-	-	-	-	
Autres distributions (taxations, part de de bénéfice aux travailleurs)	-	-	-		
Augmentation de capital	-	-	-		
Résultat net de l'exercice		-	-	- 323 037 367,07	- 323 037 367,07
	-	-	-		
Solde au 31/12/2020 (n-1)	746 909 450,00	-	-	- 624 832 525,48	122 076 924,52
Capital non appelé	254 090 550,00	-	-		254 090 550,00
Correction d'erreurs significatives	-	-	-	- 13 433 658,16	-13 433 658,16
Réévaluation des immobilisations	-	-		-	
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat	-	-	-	-	
Dividendes payés	-	-	-		
Autres distributions (taxations, part de de bénéfice aux travailleurs)	-	-	-		
Augmentation de capital		-	-		
Résultat net de l'exercice	-	-	-	- 377 688 844,00	-377 688 844,00
Solde au 31 /12 / 2021 (n)	1 001 000 000,00	-	-	- 1 015 955 028,52	- 14 955 028,52

الملحق السادس :الكشوف المالية لمؤسسة EPE-SPA CAZDA COSIDER لسنة 2022



CAZDA

BILAN AU 31.12.2022

ACTIF

Expert - Comptable
Commissaire aux Comptes

BILAN

ACTIF	BRUT	AMO/PROV	NET 2022	NET 2021
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou	295 300 000,00		295 300 000,00	295 300 000,00
Immobilisations incorporelles	749 000,00	277 616,67	471 383,33	582 450,00
Immobilisations corporelles				
Terrains	293 685 889,31		293 685 889,31	293 685 889,31
Bâtiments	289 446 975,11	66 759 068,43	222 687 906,68	233 075 794,55
Autres immobilisations corporelles	2 128 921 342,33	274 464 296,41	1 854 457 045,92	1 570 243 623,02
Immobilisations en concession	528 786 889,60	73 380 472,00	455 406 417,60	463 832 017,60
Immobilisations encours	584 997 214,30		584 997 214,30	548 526 696,80
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants				
Impôts différés actif	2 603 178,22		2 603 178,22	3 633 451,55
Comptes de liaison				
TOTAL ACTIF NON COURANT	4 124 490 488,87	414 881 453,51	3 709 609 035,36	3 408 879 924,83
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	240 688 448,39		240 688 448,39	99 972 539,40
Créances et emplois assimilés				
Clients	37 387 546,99	2 437 500,00	34 950 046,99	
Autres débiteurs	9 326 927,71		9 326 927,71	6 372 609,02
Impôts et assimilés	210 289 762,03		210 289 762,03	164 025 262,88
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	8 504 356,06		8 504 356,06	9 659 288,50
TOTAL ACTIF COURANT	506 197 041,18	2 437 500,00	503 759 541,18	280 029 699,80
TOTAL GENERAL ACTIF	4 630 687 530,05	417 318 953,51	4 213 368 576,54	3 688 909 624,63

CAZDA

BILAN AU 31.12.2022

PASSIF

Expert - Comptable
Commissaire aux Comptes

BILAN

PASSIF	2022	2021
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	1 001 000 000,00	1 001 000 000,00
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	-333 264 561,18	-377 688 844,88
Autres capitaux propores - Report à nouveau	-1 015 955 028,52	-638 266 183,64
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	**-348 239 589,70**	**-14 955 028,52**
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	2 598 111 096,32	1 732 434 588,62
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes	455 406 417,60	463 832 017,60
Provisions et produits constatés d'avance	4 590 183,92	1 867 570,98
TOTAL II	**3 058 107 697,84**	**2 198 134 177,20**
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	994 253 136,76	1 360 504 696,75
Impôts	9 864 957,50	4 103 083,13
Autres dettes	499 382 374,14	141 122 696,07
Trésorerie passif		
TOTAL III	**1 503 500 468,40**	**1 506 730 475,95**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	**4 213 368 576,54**	**3 688 909 624,63**

CAZDA

COMPTE DE RESULTATS
Période du 01/01/2022 au 31/12/2022

LIBELLE	2022	2021
Ventes et produits annexes	135 986 687,86	100 011 988,24
Variation stocks produits finis et en cours	122 400 722,54	7 925 247,47
Production immobilisée	28 440 220,82	
Subventions d'exploitation	12 646 098,77	
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	**297 473 729,99**	**107 937 235,71**
Achats consommés	206 323 072,96	128 549 188,38
Services extérieurs et autres consommations	65 139 865,45	119 773 383,36
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	**271 462 958,41**	**248 322 571,74**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	**26 010 771,58**	**-140 386 336,03**
Charges de personnel	173 638 187,59	140 431 021,94
Impôts, taxes et versements assimilés	4 390 693,19	2 388 167,48
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	**-152 218 109,20**	**-283 204 525,45**
Autres produits opérationnels	32 060,03	3 568 073,76
Autres charges opérationnelles	10 245 598,49	13 535 733,90
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs	144 796 596,56	94 620 658,11
Reprise sur pertes de valeur et provisions	2 437 500,00	24 175 239,63
V- RESULTAT OPERATIONNEL	**-310 791 742,22**	**-383 817 604,07**
Produits financiers		
Charges financières	21 452 545,63	11 344 110,98
VI-RESULTAT FINANCIER	**- 21 452 545,63**	**- 11 344 110,98**
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)	**-332 244 287,88**	**-375 161 715,05**
Participation des travailleurs aux bénéfices		
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	10 000,00	10 000,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	1 030 273,33	2 517 129,83
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	**299 843 290,02**	**135 680 549,10**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	**633 227 851,20**	**513 369 393,98**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	**-327 280 910,05**	**-377 688 844,88**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**-333 284 681,18**	**-377 688 844,88**

CAZDA

Tableau des Flux de trésorerie

Période au 01-01-2022 au 31-12-2022

LIBELLE	2022	2021
Flux de trésorerie provenant des acitivités opérationnelles		
Encaissements reçus des clients	38 930 147,93	5 278 300,00
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel	-345 387 263,14	-52 192 286,75
Intérêts et autres frais financiers payés	-9 207 520,17	-153 909,57
Impôts sur les résultats payés		
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires	-315 664 635,38	-47 067 896,32
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires	-11 800,61	654 105,15
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)	**-315 676 436,99**	**-46 413 791,17**
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement		
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles	-824 474 917,28	-4 026 906,00
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières		
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		
Intérêts encaissés sur placements financiers		
Dividendes et goute-part de résultats reçus		
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)	**-824 474 917,28**	**-4 026 906,00**
Flux de trésorerie provenant des activités de financements		
Encaissements suite à l'émission d'actions		
Dividendes et autres distributions effectuées		
Encaissements provenant d'emprunts	1 140 752 745,13	503 420 671,69
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées	-40 198 500,00	-469 181 804,59
Subventions (74;131;132)	273 000,00	
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)	**1 100 827 245,13**	**34 238 867,10**
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités		
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)	**-39 324 108,14**	**-16 201 830,07**
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période	**9 659 288,50**	**43 423 900,10**
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période	**8 504 356,06**	**9 659 288,50**
Variation de la trésorerie de la période	**-1 154 932,44**	**-33 764 611,60**
Rapprochement avec le résultat comptable	**332 129 828,74**	**343 924 233,28**

CAZDA

Tableau de variation des capitaux propres 2022

TABLEAU DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

LIBELLE	Capital social	Prime d'emission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et résultat
Solde au 31 décembre 2020	**1 901 000 000,00**	**-**	**-**	**-**	**- 624 832 825,48**
Changement méthode comptable	-	-	-	-	-
Correction d'erreurs significatives	-	-	-	-	- 13 433 658,16
Réévaluation des immobilisations	-	-	-	-	-
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat	-	-	-	-	-
Dividendes payés	-	-	-	-	
Augmentation de capital	-	-	-	-	-
Résultat net de l'exercice	-	-	-	-	- 377 668 844,88
Solde au 31 décembre 2021	**1 901 000 000,00**	**-**	**-**	**-**	**-1 016 935 328,52**
Changement méthode comptable	-	-	-	-	-
Correction d'erreurs significatives	-	-	-	-	-
Réévaluation des immobilisations	-	-	-	-	-
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat	-	-	-	-	-
Dividendes payés	-	-	-	-	-
Augmentation de capital	-	-	-	-	-
Résultat net de l'exercice	-	-	-	-	- 333 284 561,18
Solde au 31 décembre 2022	**1 901 000 000,00**	**-**	**-**	**-**	**-1 040 239 889,70**

الملحق السابع : محضر الجمعية العامة الاستثنائية بتاريخ 26/04/2022

Aucune observation n'étant faite, l'ordre du jour est adopté comme suit :

1. **Mise en œuvre des dispositions de l'article 715 bis 20 du code du commerce au regard du niveau de l'actif net de la société au 31.12.2021.**

Le Président souligne, en outre, que l'ensemble des documents ont été communiqués au propriétaire conformément aux règles et usages.

La parole est ensuite donnée au Président du Conseil d'Administration, puis au Commissaire Aux Comptes pour présenter leurs rapports respectifs.

Aux termes des observations et questions soulevées, des explications échangées concernant le point inscrit à l'ordre du jour et du large débat qui s'en est suivi, l'Assemblée Générale Extraordinaire de CAZDA Spa a arrêté les résolutions suivantes :

Résolution n° 1

L'Assemblée Générale Extraordinaire de CAZDA Spa, après avoir examiné le dossier présenté par la société, pris connaissance du rapport spécial de Monsieur le Commissaire Aux Comptes et entendu le complément d'informations communiqué par le Président du Conseil d'Administration, décide de permettre à la société la poursuite de son activité.

Cette résolution est adoptée à l'unanimité

Résolution n° 2

L'Assemblée Générale Extraordinaire, conséquemment à la résolution ci-dessus, et en vue d'une éventuelle recapitalisation de la société mande le Conseil d'administration :

- De préparer un plan quinquennal chiffré étayé de toutes les actions et de toutes les mesures internes à même de permettre à la société un redressement à moyen terme ;
- De le présenter à l'Assemblée Générale, à convoquer en séance extraordinaire, dans un délai qui ne saurait dépasser les six mois à compter de la tenue de la présente séance.

Cette résolution est adoptée à l'unanimité

CAZDA SPA CONSEIL D'Administration COSIDER - ALVIAR

Résolution n° 3

L'Assemblée Générale Extraordinaire, mande le Conseil d'Administration à l'effet de déposer auprès du greffe du tribunal copie du présent procès-verbal, d'inscrire au registre de commerce la décision prise par l'Assemblée générale extraordinaire et d'effectuer toutes les formalités de publicité légale requises.

Cette résolution est adoptée à l'unanimité.

Plus rien n'étant à l'ordre du jour, et plus personne ne demandant la parole, le Président lève la séance à 14 Heures.

LE PRESIDENT **LES ASSESSEURS** **LE SECRETAIRE**

Cette résolution est adoptée à l'unanimité des membres présents.

Résolution N° 04 :

Le Conseil d'Administration, après examen du dossier recapitalisation présenté par la société et entendu le complément d'informations communiqué par le Président, estime que sur les trois propositions, la décision finale est laissée à la discrétion de l'Assemblée Générale Extraordinaire pour les deux propositions retenues suivantes :

- Une augmentation du capital de **1 643 239 589.70 DA**, soit un actif net de **1 295 MDA** ;
- Une augmentation du capital de **1 828 239 589.70 DA**, soit un actif net de **1 480 MDA**.

Cette résolution est adoptée à l'unanimité des membres présents.

Résolution N° 05 :

Le Conseil d'Administration, après examen du dossier présenté par la société et entendu le complément d'informations communiqué par le Président, valide la bilan d'activités de l'audit interne pour l'exercice 2022 et prend acte de la nette amélioration des travaux de l'audit et mande le Président à l'effet de prendre en charge les recommandations contenues dans le bilan de l'activité de l'audit interne.

Cette résolution est adoptée à l'unanimité des membres présents.

Résolution N° 06 :

Le Conseil d'Administration, après avoir examiné la fiche de notation de la partie variable de la rémunération du cadre dirigeant principal basée sur les différents paramètres de l'activité 2022 et compte tenu de la situation difficile de la société CAZDA propose d'attribuer au cadre dirigeant principal le taux maximum de la note soit 75 points sur les 78 prévus.

Cette résolution est adoptée à l'unanimité des membres présents.