مسؤولية محافظ الحسابات في الحرص على استمرارية الاستغلال

The responsibility of the Statutory auditor in ensuring exploitation continuity

بن يحي علي[1*]، لعمور رميلة[2]

[1] جامعة غرداية (الجزائر) المخبر: السياحة، الإقليم والمؤسسات، benyahia.ali@univ-ghardaia.dz

[2] جامعة غرداية (الجزائر) المخبر: السياحة، الإقليم والمؤسسات، lamoursohila@yahoo.fr

الاستلام: 2019/12/12 القبول: 2020/01/12 النشر: 2020/01/31

ملخص:

تُعدّ مسألة استمرارية استغلال المؤسسة الاقتصادية من أولويات اهتمام الادارة والمساهمين، أمّا الحرص على هذه الاستمرارية فمن مسؤوليات محافظ الحسابات، وذلك في إطار مهام التدقيق القانوني، إذ يلتزم بالسهر على ضمان استمرارية النشاط، من خلال الاعتماد على جملة من المؤشرات وتحليل معطيات وأحداث قد تؤثّر في إمكانية الاستمرار، في الأخير يُعِدّ تقريرا خاصاً يُرفع الى الجمعية العامة. في هذه الورقة البحثية سنحاول إعداد نموذج من هذا التقرير.

كلمات مفتاحية: محافظ الحسابات – استمرارية الاستغلال – معايير – إدارة – مؤسسة.

تصنيف JEL : M41 ؛M42

Abstract:

The continuity of the exploitation of the economic institution is one of the priorities of the management and shareholders. Nevertheless, the concern of this continuity is the responsibility of the portfolios within the framework of the legal audit tasks. He abides to guarantee the normal flowing of the activity, throughout a set of indications, data and events that can influence the possibility of continuation. Finally, a special report to be prepared and forwarded to the general assembly. In this paper we will try to prepare a sample of this report.

Key words: Account portfolios - Continuity of exploitation - Standards - Management - Organization.

Jel Classification Codes: M41 ; M42

***المؤلف المرسل:** بن يحي علي، **الإيميل: benyahia.ali@univ-ghardaia.dz**

1. مقدمة:

تُعدّ فضائح انهيار كبرى الشركات العالمية، مثل شركة انرون وشركة وورلدكوم، نقطة التحوّل وإعادة النظر في مهنة التدقيق، وأضحى من الضروري الاهتمام أكثر بهذا المجال لضمان مصداقية وسلامة القوائم المالية والتخفيف من حدة تخوف المساهمين والمستثمرين، وبالتالي بات من مهام المراجع الخارجي السهر والحرص على استمرارية استغلال المؤسسة، من خلال التحليل ومتابعة نتائج المؤشرات التي من شأنها التأثير على هذه الاستمرارية.

يقوم محافظ الحسابات في إطار تأدية مهمة التدقيق القانوني بتطبيق القوانين والنصوص التنظيمية وكذا المعايير المعنية خاصة المتعلّق باستمرارية الاستغلال، من أجل التأكّد من عدم وجود عناصر أو مؤشرات قد تحول دون الاستمرار في النشاط والاستغلال، ثم يُحرّر تبعا لذلك تقريرا خاصا، وفق معيار التقرير المتعلق باستمرارية الاستغلال.

1.1. إشكالية البحثية:

في هذه الورقة البحثية سنحاول إبراز مسؤولية محافظ الحسابات في الحرص على استمرارية الاستغلال في المؤسسات الاقتصادية، وفقا للنصوص التنظيمية وكذا المعايير المطلوبة، من خلال تحليل المعطيات بواسطة مؤشرات تقيس مدى تهديد استمرارية الشركة في الاستغلال. بناء على ما سبق، يمكن صياغة إشكالية الدراسة على النحو التالي:

ماهي مسؤولية محافظ الحسابات، وكيف يحرص على استمرارية استغلال المؤسسة الاقتصادية؟

2.1. أهمية البحث:

ترتبط أهمية الدراسة بأهمية الموضوع، حيث أن مسألة استمرارية الاستغلال تعتبر في الأهمية، وتُشكّل أهم انشغالات الادارة وخاصة المساهمين، وتتجسد أهمية الموضوع أكثر في درجة المسؤولية الملقاة على عاتق محافظ الحسابات وكذا الادارة، من أجل السهر والحرص على مراقبة استمرارية الاستغلال. وقد تم تخصيص معيار كامل (NAA 570) لموضوع استمرارية الاستغلال، اضافة الى معيار يخص شكل التقرير الخاص ومضمونه، وهذا ما يؤكد أهمية الموضوع.

3.1 . أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- ✓ التعرف على الاطار التنظيمي لمهنة التدقيق في الجزائر من خلال عرض أهم النصوص القانونية والتنظيمية؛
- ✓ دراسة مسؤولية محافظ الحسابات عامة، والتركيز على مسألة استمرارية الاستغلال في المؤسسة في ظل النصوص التشريعية والمعايير ذات الصلة؛
- ✓ التعرف على مختلف المؤشرات المستعملة في قياس استمرارية الاستغلال في المؤسسة؛
- ✓ محاولة وضع نموذج للتقرير الخاص الذي يعده محافظ الحسابات فيما يخص استمرارية الاستغلال.

2. الاطار التنظيمي لمهنة التدقيق في الجزائر:

تطورت أهمية التدقيق بالتوازي مع التطورات الاقتصادية التي يشهدها عالم المال في شتى أنحاء العالم، والجزائر كغيرها من الدول، خطت خطوات معتبرة في الآونة الأخيرة من أجل تطوير مهنة التدقيق وتحسين أداء محافظي الحسابات من خلال سنِّ جملة من القوانين والنصوص التنظيمية التي تهدف الى ضبط وتطوير مهنة التدقيق، وكذا أساليب الاداء المهني وفقا للمعايير المطلوبة. فيما يلي سنحاول عرض أهم ما جاء من هذه النصوص:

1.2 تعريف محافظ الحسابات:

عرف القانون 01/10 (القانون 10-01، 2010، ص06) محافظ الحسابات أنه كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

2.2 المرجعية القانونية والتنظيمية لمهنة التدقيق في الجزائر:

تُعد مهنة التدقيق من المهن ذات الاهمية في الجزائر لما لها من أثر على الساحة الاقتصادية، وهذا ما جعلها تحظى بجملةمن القوانين والنصوص التي تُنظمها. فيما يلي، سنعرض أهم النصوص التنظيمية التي تُشكل المرجعية القانونية للمهنة؛ تجدر الإشارة إلى أن مهنة محافظة الحسابات في الجزائر كان ينظمها القانون

08/91 الصادر سنة 1991، والذي تم إلغاؤه بصدور قانون 01/10 (القانون 10-01، 2010، ص.ص 03-11)، إضافة إلى هذا القانون، هناك بعض النصوص و المرجعيات ذات الصلة، نذكر منها ما يلي:

- ✓ **القانون التجاري الجزائري**: والذي يحدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة محافظة الحسابات في شركات المساهمة (SPA)، من خلال المواد 600 و 609 تحت قسم تأسيس شركات المساهمة، والمواد من 715 مكرر 4 إلى 715 مكرر 14 تحت قسم مراقبة شركات المساهمة (القانون التجاري، 2007، ص.ص 188-191)؛
- ✓ **الأمر رقم 05/05 (الأمر رقم 05-05، 2005، ص 04):** والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، يلزم الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL) في المادة 12 منه على تعيين محافظ الحسابات أو أكثر ابتداءً من سنة 2006، المعدل في المادة 44 من القانون رقم 09/09 الصادر في 30 ديسمبر 2009، والمتضمن قانون المالية لسنة2010، والمعدل بواسطة المادة 66 من قانون 13/10 الصادر في 29 ديسمبر 2010 المتضمن قانون المالية 2011؛
- ✓ **المرسوم التنفيذي رقم 354/06:** يحدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة محافظة الحسابات في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، حيث تم إسنادها إلى تلك المطبقة في شركات المساهمة والمبينة في القانون التجاري (المرسوم التنفيذي رقم 06-354، 2006، ص 04) ؛
- ✓ **قانون رقم 09/09:** الذي يعدل المادة 12 من الأمر رقم 05/05، في المادة 44 منه على أن الشركات ذات المسؤولية المحدودة والتي لم يتجاوز رقم أعمالها عشرة ملايين دينار غير ملزمة بتعيين محافظ الحسابات (القانون رقم 09-09، 2009، ص16)؛
- ✓ **المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011:** يتعلّق بتعيين محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية العدد 07 بتاريخ 02 فيفري 2011؛
- ✓ **المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011:** يحدد معايير تقاريير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها. الجريدة الرسمية عدد 30 بتاريخ 01 جوان 2011؛
- ✓ **المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013:** يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها. الجريدة الرسمية عدد 03 بتاريخ 16 جانفي 2013؛
- ✓ **قرار 24 يونيو 2013:** والمحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، والذي أتبع بقرار 12 يناير 2014، والمحدد لكيفيات تسليم هذه التقارير (قرار 24 يونيو 2013، 2014، ص.ص 10-19)؛

- ✓ **مقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016:** الصادر عن وزارة المالية، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق؛
- ✓ **مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016:** الصادر عن وزارة المالية، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق؛
- ✓ **مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017:** الصادر عن وزارة المالية، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق؛
- ✓ **مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018:** الصادر عن وزارة المالية، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق؛

3.2 تعيين محافظ الحسابات:

يتم تعيين محافظ الحسابات في القانون الأساسي للهيئة أو المؤسسة، وهذا ضمن الجمعية العامة التأسيسية، لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ويتم اختيارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (القانون التجاري، 2007، ص.ص 282-326)، وفي حالة عهدتين متتاليتين لايمكن تعيين نفس محافظ الحسابات إلاّ بعد مضي ثلاث سنوات (المرسوم التنفيذي رقم 06-354، 2006، ص 06). أما بالنسبة للتعيين البعدي يتم خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ الحسابات، حيث يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة العادية (المرسوم التنفيذي رقم 11-32، 2011، ص 20).

4.2- المؤسسة الخاضعة للتدقيق القانوني:

بعض المؤسسات ملزمة بتعيين محافظ الحسابات في إطار التدقيق القانوني، في حين، بعض المؤسسات لم يلزمها القانون، فالمؤسسات الملزمة قانونا نذكرها فيما يلي:(Elisabeth Bertin et al, 2013, P 533)

- ✓ شركات المساهمة (SPA)؛
- ✓ الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL) بشرط تجاوز رقم أعمالها عشرة ملايين دينار جزائري؛
- ✓ المؤسسات العمومية ذات طابع اقتصادي؛
- ✓ الجمعيات بجميع أنواعها: دينية، ذات طابع خاص، الأجنبية..(القانون رقم 12-06، 2012، ص 32).

يتضح من خلال هذا المحور أن المشرع الجزائري عمد إلى وضع حيز التنفيذ جملة من التشريعات والتنظيمات، ومؤخرا المعايير من أجل تنظيم مهنة التدقيق وتطويرها بشكل يتناسب مع التركيبة الاقتصادية ومناخ الأعمال في الجزائر.

5.2. فرضية استمرارية الاستغلال ومسؤولية الادارة:

تُعدّ استمرارية الاستغلال مسألة حسّاسة وذات أهمية بالغة في حياة المؤسسة الاقتصادية، ومن مسؤولية الأطراف الفاعلة : الادارة ومحافظ الحسابات، من أجل السهر على مراقبة استمرارية النشاط، لما للأمر من أثر في استقرار مناخ العمل بالنسبة للمؤسسة؛ وتتمثل مسؤولية الادارة فيما يلي: (المقرر رقم 23، 2017، ص.ص 3-5)

1.5.2.فرضية استمرارية الاستغلال:

حسب فرضية استمرارية الاستغلال، يُفترض بكيان ما أنّه مستمر في نشاطه في المستقبل، حيث يتمّ إعداد الكشوف المالية على أساس هذه الفرضية، باستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة فيها نية التصفية أو وقف النشاط، أو إذا لم يُتح لها أي حل بديل.

عند تأكيد تطبيق فرضية الاستمرارية يتم تسجيل العمليات على اعتبار أنّ الكيان سوف تكون لديه القدرة على تحصيل الأصول، ودفع ديونه أثناء السير العادي لأنشطته.

2.5.2. تقييم الإدارة لقدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال:

باعتبار فرضية استمرارية الاستغلال كمبدأ أساسي في اعداد الكشوف المالية، فإنه يستوجب على الإدارة تقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، وهذا يفترضه بشكل ضمني المرجع المحاسبي المطبق على الإدارة.

يقتضي تقييم الإدارة لقدرة الكيان على مواصلة الاستغلال، ممارسة حكم في مرحلة ما، على النتيجة اللاحقة للأحداث أو الظروف غير المؤكدة بطبيعتها.

6.2. مسؤولية محافظ الحسابات طبقا للقوانين والنصوص التشريعية والمعيار NAA570:

1.6.2.مسؤولية محافظ الحسابات طبقا للقوانين والنصوص التشريعية:

بناءً على القانون التجاري والقانون 10-01 وكذا المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013، والذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية، فإنه يتعيّن على محافظ الحسابات أداء مهمته بالعناية اللازمة، وتترتب عليه عدّة المسؤوليات؛ تتمثل في ما يلي:

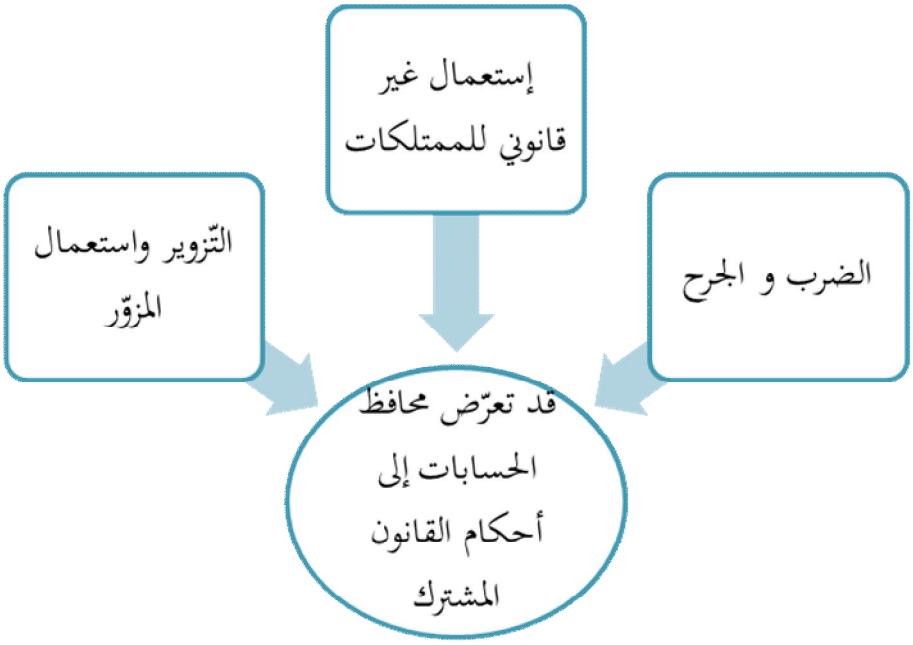
أ- **المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات:** وهي مسؤولية محافظ الحسابات تجاه زبائنهم أي المؤسسات التي يراقبها في إطار مهمة التدقيق القانوني، ومبدأ الأساس القانوني للمسؤولية المدنية يتجلى من خلال النصوص التالية:

- المادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري : "مندوبو الحسابات مسؤولون، سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير، عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي يكونون قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم...".
- المادة 61 من القانون 10-01: "يعد محافظ الحسابات مسؤولاً تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه ..."
- وجاء في المادة 19 من القانون 10-01 من واجبات المدقق أن يُعلِم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل ما من شأنه أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة" (القانون 10-01، 2010، ص.ص 3-7)؛

ب- **المسؤولية الجزائية (الجنائية) لمحافظ الحسابات:** تترتب المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالإلتزمات القانونية، وبالنسبة لمحافظ الحسابات فقد جاء في المادة 62 من القانون 10-01 : " يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني".

بالإضافة الى تقادم، يتحمل محافظ الحسابات كغيره المسؤوليات المترتبة عن الجرائم المتعلّقة بالقانون المشترك والتي يمكن توضيحها من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (01): الجرائم المتعلقة بالقانون المشترك



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على النصوص القانونية

ج- **المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات:** تكون في حالة التقصير في احترام القواعد والواجبات المهنية والأخلاقية، وكل إهمال يتسبّب فيه المهني وتُعالج حالاتها أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة، أمّا الاساس القانوني لها فيتمثل في:

- المادة 63 من قانون المهنة، حيث جاء فيها **:** " يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة...".
- المرسوم التنفيذي رقم 13- 10 المؤرخ في 13 جانفي 2013**:** الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف المهني، وكذا العقوبات التي تقابلها.

يعتبر الإجراء التأديبي مستقلاً عن الدعوى المدنية والدعوى الجنائية المرفوعة ضد المهني؛ كماتُعد لجنة الانضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة الهيئة الوحيدة المؤهلة للتحقيق في الشكاوى وتقدير درجة خطورة

الأخطاء المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم و إصدار العقوبات التأديبية.

الشكل رقم (01): تصنيف الأخطاء والعقوبات التأديبية

المصدر: من إعداد الباحثين، بالاعتماد على المرسوم التنفيذي رقم 13- 10

7.2. مسؤولية محافظ الحسابات عن استمرارية الاستغلال طبقا للمعيار NAA 570

تترتب على محافظ الحسابات، في إطار مراقبة استمرارية الاستغلال، عدة التزامات نص عليها المعيار NAA 570 (المقرر رقم 23، 2017، ص.ص 1-7)، نذكر منها:

- ✓ يجب على المدقق جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة، من أجل تقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال الموضوعة من طرف الإدارة أثناء إعداد وعرض الكشوف المالية؛
- ✓ على المدقق استنتاج وجود "عدم يقين" معتبر أو لا حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله؛

- ✓ على المدقق أن يُقدّر التقييم المنجز من قبل الإدارة بخصوص قدرة الكيان على مواصلة استغلاله خلال الاثني عشر شهرا على الأقل؛
- ✓ يجب على المدقق كذلك، طوال مرحلة التدقيق أن يظل منتبها للعناصر المقنعة التي قد تشير الى أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله؛
- ✓ على المدقق أن يستنتج بناء على حكمه الشخصي وجود "عدم يقين" مُعتبر أو لا، مرتبط بأحداث أو ظروف، من شأنها أن تثير شكا كبيرا حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله؛
- ✓ يجب على المدقق أن يجمع عناصر مقنعة كافية وملائمة، من أجل تحديد وجود "عدم يقين" مُعتبر أو لا، ذلك في حالة ما إذا تمّ الكشف عن أحداث أو ظروف من شأنها أن تثير شكا كبيرا حول قدرة الكيان على مواصلة الاستغلال، من خلال وضع حيز التنفيذ إجراءات تدقيق إضافية.

يُعدّ عدم اليقين معتبرا عندما يكون حجم تأثيره المتوقع واحتمالية حدوثه هي كذلك، بحسب حكم المدقق، في هذه الحالة، وجود معلومة مناسبة في الكشوف المالية حول طبيعة الآثار المترتبة على عدم اليقين يُصبح أمرا ضروريا من أجل ضمان مصداقية الكشوف المالية، وضمان مطابقتها.

لا يستطيع المدقق أن يتنبأ ببعض الاحداث أو الظروف المستقبلية، وعليه فإنّ عدم وجود أية ملاحظة في تقرير المدقق لعدم اليقين حول استمرارية الاستغلال، لا يمكن اعتباره كضمان لقدرة الكيان على مواصلة الاستغلال.

8.2. معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال: (قرار 24 يونيو 2013، 2014، ص.ص 18-19)

يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال، يمكن أن تكون :

- ✓ مؤشرات ذات طبيعة مالية (مثل النسب المالية الرئيسية غير الإيجابية)؛
- ✓ مؤشرات ذات الطبيعة العملية (مثل مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلافهم)؛
- ✓ مؤشرات أخرى (مثل الإجراءات القضائية الجارية ضد المؤسسة والتي يمكن أن تكون لها آثار مالية لا يمكن مواجهتها).

وعند تحديد الوقائع أو الأحداث من طرف محافظ الحسابات والتي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال فإنه يقوم بدراسة خطط عمل المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة بغية متابعة الاستغلال، وكذا جمع العناصر المقنعة

الكافية لتأكيد أو نفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال، كما يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل. يتخذ إجراء الإنذار المنصوص عليه في أحكام المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري (القانون التجاري، 2007، ص 327) عندما تؤكّد الوقائع والأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات وبناء ً على حكمه الخاص شكاً بليغا حول استمرارية الاستغلال.

9.2. مؤشرات قياس استمرارية الاستغلال:

تتمثل مؤشرات قياس استمرارية الاستغلال في: ***(قرار 24 يونيو 2013، 2014، ص.ص 18-19)***

1.9.2.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 امكانية التسديد؛
- اللجوء المبالغ فيه للقروض قصيرة الأجل قصد تمويل أصول طويلة الأجل؛
- مؤشرات سحب الدعم المالي من طرف المقرضين أو الدائنين؛
- القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي و المستمر؛
- النسب المالية الرئيسية غير الايجابية؛
- 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.

2.9.2.مؤشرات ذات طبيعة عملية:

- مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلافهم؛
- خسارة صفقة مهمة أو اعفاء أو رخصة أو ممول رئيسي؛
- نزاعات اجتماعية خطيرة؛
- نقص دائم في المواد الأولية الضرورية.

3.9.2.مؤشرات أخرى:

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

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

بناء على ما تم دراسته في هذا المحور يمكننا أن نستنتج أن مسالة استمرارية النشاط ترتكز على فرضية استمرارية الاستغلال التي تعتمد عليها المؤسسة من أجل تقييم مدى قدرة هذه الأخيرة على مواصلة الاستغلال، ويكمن دور المدقق في تقدير التقييم المنجز من قبل الادارة، وحساب مؤشرات قياس الاستمرارية، اضافة الى اجراءات اضافية واستنتاجات من أجل التأكد من مدى امكانية استمرار المؤسسة في النشاط.

3. تحليل ومناقشة النتائج:

في ما يتعلق بالجانب التطبيقي للدراسة، وإثراء ً للدراسات الاكاديمية، قمنا بحكم تجربتنا وخبرتنا في مجال المحاسبة والتدقيق لمد ّة عقدين من الزمن، إجراء دراسة الحالة في مؤسسة "ABI"، والتي حاولنا من خلالها أن نقترحوذجا للتقرير الذي يـُعد ّه محافظ الحسابات في إطار مهمة التدقيق على مستوى مؤسسة "ABI"، طبقا للقوانين والتنظيمات والمعايير المعنية، وذلك بهدف إعلام المساهمين عن مدى إمكانية استمرار مؤسستهم في الاستغلال من عدمها.

بعد تعيين محافظ الحسابات في مؤسسة "ABI"، في إطار مهمة تدقيق قانوني، ومباشرة مهامه وفقا للتنظيمات السارية المفعول والمعايير المطلوبة، حيث يتولى تحت مسؤوليته الحرص على مدى استمرارية الاستغلال لاحقا، عن طريق قياس وتحليل مؤشرات مختلفة وخاصة المذكورة في المعيار الجزائري للتدقيق "NAA270"، وذلك انطلاقا من معطيات مالية ومحاسبية وعناصر أخرى. في الأخير يتطلّب الأمر من محافظ الحسابات إعداد تقرير خاص باستمرارية الاستغلال، وذلك على غرار باقي التقارير.

فيما يلي سنحاول -بناء على تجربتنا وخبرتنا في الميدان- اقتراح نموذج للتقرير الخاص باستمرارية الاستغلال الذي يقوم محافظ الحسابات بإعداده عقب إتمام مهمة التدقيق القانوني.

السيد بن يحي علي

خبير محاسب - محافظ حسابات

رقم لاعتماد: 0341 - رقم التسجيل: 1055

وسط مدينة بني يزقن – غرداية

هاتف فاكس: 029269899

غرداية يوم: 2019/05/15

إلى السادة أعضاء الجمعية العامة لـ شركة "ABI"

التقرير الخاص حول استمرارية الاستغلال لسنة 2018

- ✓ بناء على أحكام المادة 676 و المادة 715 مكرر11 من الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، المعدل و المتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996، والقانون رقم 05-02 المؤرخ في 06 فيفري 2005؛
- ✓ وبناء على القانون رقم 07-11 المؤرخ 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل؛
- ✓ وبناء على المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ 26 ماي 2008؛ المتعلق بتطبيق أحكام قانون النظام المحاسبي المالي؛
- ✓ وبناء على المادة 25 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- ✓ وبناء على المرسوم التنفيذي رقم 11- 202 المؤرخ في 26 ماي 2011؛ المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات؛
- ✓ وبناء على القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات؛
- ✓ وبناء على المقرر المؤرخ في 15 مارس 2017 المتعلق بالمعايير الجزائرية للتدقيق.

في إطار إنجاز المهمة الموكلة إلينا طبقا لقرار التعيين المؤرخ في 29 جانفي 2017، وتطبيقا لأحكام المادة 23 من قانون المهنة رقم 10-01، يُشرفنا أن نوافيكم فيما يلي بالتقرير الخاص المتعلّق باستمرارية الاستغلال؛

يـُؤسفنا أن نعلمكم أننا لم نتحصل على تقييم الادارة بخصوص قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال، حسب ما ينص به المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570، رغم مطالبتنا لها بذلك من خلال المراسلة رقم 12-2019، لكن هذا لم يمنعنا من تأدية مهمتنا وذلك بجمع العناصر المقنعة والكافية والملائمة، ومباشرة إجراءات تدقيق إضافية، من أجل التأكّد من امكانية استمرارية النشاط. وبهدف تنفيد مهمتنا بالعناية المطلوبة، قمنا بالفحص اللازم وبحساب بعض المؤشرات المالية التي رأيناها ضرورية من أجل التأكد من موضوع استمرارية الاستغلال؛ كما هو مبيّن في الشكل الموالي:

الجدول رقم (01): المؤشرات المالية

نسبة أو المؤشّر	البيان	2017	2018
رأس المال العامل	الخصوم غير الجارية – الاصول غير	11 541 328	12 456 254
نسبة التحرّر المالي	الموارد الخاصة / مج الخصوم	71.65%	73.54%
نسبة الوفاء العامة	مج الأصول / الديون	2.69	3.76
نسبة المردودية المالية	النتيجة قبل الضريبة / رؤوس الأموال	3.06%	3.32%
نسبة المردودية	إجمالي فائض الاستغلال / الموارد الثابتة	4.54	5.12

بالإضافة الى المؤشرات المالية المذكورة أعلاه والتي يمكن اعتبار أنها مقبولة على العموم، قمنا بتحليل بعض المؤشرات العملياتية، لاختبارات امكانية الاستمرار في الاستغلال، حيث توصلنا الى ما يلي:

- عدم الوفاء بديون الموردين في الآجال المتفق عليها، وقد تترتّب عن هذا شكاوى متكرّرة من الموردين، مما قد يـُسبّب في تفاقم المشكل وبالتالي تدبدب في التوريد **!**
- ✓ العلاقات المتوترة مؤخرا مع زبونين يشكلون أكثر من **50%** من رقم أعمال، قد يـُسبب ضياع محتمل لحجم معتبر من محفظة الزبائن، والتأثير على سـُمعة المؤسسة**!**

بناء على ما سبق ورغم أنّ النسب والمؤشرات المالية المذكوة أعلاه مقبولة على العموم، إلاّ أنّ المؤشرات العملياتية قد تؤثر ولو نسبيا على استمرارية نشاط مؤسستكم، وبالتالي ندعوكم لأخذها بعين الاعتبار، والعمل على تسويتها في أقرب الآجال.

تقبلوا سادتنا أعضاء الجمعية العامة، تحياتنا الخالصة.

محافظ الحسابات

4. الخاتمة:

في ختام هذه الدراسة، ومن خلال ما تقدّم عرضه، يمكننا أن نستنتج أن موضوع استمرارية الاستغلال المؤسسة الاقتصادية، إضافة الى كونه من فرضياتومبادى المحاسبة، فهو يُشكّل أهمية بالغة في حياة المؤسسة، والسهر على مراقبته، من المسؤوليات الملقاة على عاتق الادارة من خلال تقييمها المستمر بخصوص قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال، وكذا على عاتق محافظ الحسابات من خلال تقدير تقييم الادارة تطبيق القوانين والنصوص التنظيمية والمعايير المطلوبة، في إطار الالتزام بالمسؤوليات المترتبة على الاداء المهني.

بالاعتماد على جملة من المؤشرات المالية، العملياتية، ومؤشرات أخرى، يقدّر محافظ الحسابات مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال، ويُعدّ في نهاية مهمة التدقيق تقريرا خاصا يرفعُه الى الجمعية العامة، يُبين فيه هذه المسألة، تحت مسؤوليته.

رغم ثقل هذه المسؤولية على الاطراف المذكورة، يبقى الحرص على استمرارية الاستغلال، مرتبط بمدى التزام الادارة ومحافظ الحسابات بالنصوص القانونية والمعايير ذات الصلة، لضمان ثقة المساهمين والحفاظ على بيئة الأعمال.ختاما لهذه الدراسة يُمكننا أن نخلص الى التوصيات التالية:

- ✓ على الادارة العمل من أجل إيجاد جو أعمال يحمي المؤسسة من الوقوع في مشكلة استمرارية الاستغلال؛
- ✓ من أجل ضمان السهر على استمرارية الاستغلال، على محافظ الحسابات الاطلاع الجيد على القوانين والمعايير ذات الصلة، كما عليه التأكّد من استعمال مختلف المؤشرات ذات الدلالة والتي تُساعده على اكتشاف ما يمكن أن يُؤثر في فرضية الاستمرار في الاستغلال.

5. المراجع:

1. Elisabeth Bertin et al., Manuel comptabilité et audit conforme au SCF – Applications et corrigés, Algerie: BERTI Editions, 2013.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، بتاريخ 11 جويلية 2010.

3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، القانون التجاري، سنة 2007.
4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الأمر رقم 05/05 الصادر في 25 جويلية 2005، المتضمن قانون المالية التكميلي 2005، العدد: 52، بتاريخ: 26 جويلية 2005، المادة 12.
5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 354/06 الصادر في 9 أكتوبر 2006 يحدد كيفيات تعيين محافظي الحسابات لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة، العدد: 64، بتاريخ: 11 أكتوبر 2006.
6. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون رقم 09/09 الصادر في 30 ديسمبر 2009 يتضمن قانون المالية 2009، العدد: 78، بتاريخ: 31 ديسمبر 2009، المادة: 44.
7. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار 24 يونيو 2013 والمحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، قرار 12 يناير 2014 والمحدد لكيفيات تسليم هذه التقارير، العدد: 24، بتاريخ: 30 أفريل 2014.
8. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 27 جانفي 2011، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، العدد: 07، بتاريخ: 02 فيفري 2011، المادة: 03.
9. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون رقم 12-06 مؤرخ 12 جانفي 2012 يتعلق بالجمعيات، العدد: 02، بتاريخ: 15 جانفي 2012، المادة 38.
10. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017: المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر عن وزارة المالية.
11. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 202/11 الصادر في 26 ماي 2011 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و آجال ارسالها، العدد: 24، بتاريخ: 30 أفريل 2014.