جامعة بلحاج بوشعيب عين تموشنت

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

القسم: العلوم المالية و المحاسبة

تخصص: محاسبة و جباية معمقة

بعنوان

دور الخبير المحاسبي في التدقيق

دراسة حالة في مكتب للخبرة المحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم المالية و المحاسبة

إعداد الطالبين:

- رحو جمال الدين
- سيدي علي شريف حسين

إشراف الأستاذ:

د بوطوبة محمد

مقدمة أمام لجنة المناقشة المكونة من :

كوديد سفيان	–جامعة بلحاج بوشعيب عين تموشنت	رئيسا
بوطوبة محمد	– جامعة بلحاج بوشعيب عين تموشنت	مشرفا
درويش عمار	– جامعة بلحاج بوشعيب عين تموشنت	ممتحنا

السنة الجامعية:2021/2020

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر و تقدير

إن الحمد والشكر لله نحمده ونشكره الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل، راجين أن يتقبله منا قبولا حسنا، ونسأل الله العظيم رب العرش العظيم خير العمل وخير العلم ينفعنا وينفع غيرنا به.

في البداية وعلى قاعدة من شكر الله شكر العبد وللعرفان بالجميل يطيب لنا أن نتوجه بأفضل الامتنان والتقدير وأسمى عبارات الشكر والثناء إلى الأستاذ المشرف "**بوطوبة محمد**" الذي تكرم بقبول الإشراف على تأطيرنا، ولما قدمه لنا من توجيهات وملاحظات ونصائح علمية قيمة، وكذا حرصه الدائم والدؤوب على إتمام هذا العمل.

كما نتقدم لجزيل الشكر وعظيم الامتنان للسادة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الموقرين، وإننا على يقين أنهم سيضيفوا من علمهم الوافر ليزيدوا من قيمة هذه المذكرة من خلال خبراتهم وملاحظاتهم القيمة.

كما لا يفوتنا بالذكر، شكر وتقدير كل من قدم لنا مساعدة خلال مرحلة إعداد هذهالمذكرة، ونتوجه أيضا بالتحية والشكر إلى كافة الاساتذة قسم العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم جامعة بلحاج بوشعيب، وكذلك ندين بالشكر لكل الموظفين وعمال المؤسسات التي كانت محل الدراسة الميدانية

فلجميع هؤولاء خالص التحية والعرفان الشكر والحمد لله من قبل ومن بعد وبفضله تتم الصالحات.

إهداء

الحمد لله رب العالمين و الصلاة و السلام على خاتم الأنبياء و المرسلين

أهدي ثمرة جهدي إلى عائلتي الصغيرة زوجتي وأولادي"سعاد""ملاك""ريهام"

إلى أمي و إخوتي ، الى كل الاحباء و الاقارب ،إلى كل من أعاننا وساهم من قريب أو بعيد في انجاز هذا العمل.

حسين

إهداء

الحمد لله حمدا كثيرا، والصلاة والسلام على من لا شفيع سواه المصطفى الكريم السراج المنير وعلى اله وأصحابه أبرار، عليه أزكى الصلاة والتسليم.

أهدي ثمرة جهدي إلى من بها أكبر وعليها أعتمد إلى شمعة موقدة تنيرظلمة حياتي، إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني، إلى بسمة الحياة وسر الوجود إلى من كان دعاؤها سر نجاحي والتي لا تسعها كل عبارات الشكر والثناء والتقدير والاحترام " **أمي حفظها الله" أسيا** ".

إلى من علمني العطاء بدون انتظار، إلى من حملت اسمه بكل افتخار، إلى من لايمكن للكلمات أن توفي حقه إلى من عمل بكد في سبيلي وعلمني معنى الكفاح وأوصلني إلى ما أنا عليه **"أبي حفظه الله "مجاهد"**.

جمال الدين

الفهرس

الفهرس العام

بسملة	
شكر وتقدير	
إهداءات	
الفهرس العام	
قائمة الجداول	
مقدمة	ب
الفصل الاول : الإطار النظري لدور الخبير المحاسبي في التدقيق	
مقدمة الفصل الأول	02
المبحث الأول : التدقيق وتدقيق الحسابات ماهيته ودوره	03
المطلب الأول : ماهية تدقيق الحسابات	03
المطلب الثاني : قياس آثار جودة التدقيق	05
المبطلب الثالث : إرشادات رقابة جودة التدقيق	11
المبحث الثاني :الخبير المحاسبي و مبدأ عمله في افيطار القانوني	16
المطلب الأول : ماهية و مهام الخبير المحاسبي	16
المطلب الثاني : شروط ممارسة مهمة الخبير المحاسبي	22
المطلب الثالث : مسؤوليات الخبير المحاسبي و محافظالحسابات و المحاسب المعتمد	25
المبحث الثالث : دراسات السابقة	27
المطلب الأول : دراسات سابقة عربية	27
المطلب الثاني : دراسات سابقة أجنبية	28
خلاصة الفصل الأول	30
الفصل الثاني : الإطار التطبيقي دراسة حالة لتدقيق حسابات المؤسسة س	
مقدمة الفصل الثاني	35
المبحث الأول : تقديم المكتب محل الدراسة الميدانية	36

المطلب الأول: التعريف بالمكتب .	36
المطلب الثاني: الخدمات التي يقوم بها المكتب .	37
المبحث الثاني: الإجراءات التي يقوم بها الخبير المحاسبي حسب القانون التجاري ومهنةالمحاسبة .	39
المطلب الأول: الإجراءات المبدئية لخبير المحاسبي في إطار قبول التوكيل أو رفضه .	39
المطلب الثاني: الاجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل .	41
المطلب الثالث :الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها الخبير المحاسبي	45
المبحث الثالث: إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات .	50
المطلب الأول: تقرير المصادقة على الحسابات السنوية	50
المطلب الثاني: عرض حسابات المؤسسة (س) و تحليلها.	51
خلاصة الفصل الثاني	61
خاتمة	63
المراجع	66

قائمة

الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
الجدولرقم1	أصول ميزانية المؤسسة في 2009/12/31	52
الجدول رقم 2	خصوم ميزانية المؤسسة في 2009/12/31	53
الجدول رقم3	جدول حسابات النتائج للمؤسسة في 2009/12/31	54
الجدول رقم 4	التغيرات في حساب الاستثمارات مقارنة بالسنة السابقة	55
الجدو ل رقم 5	التغير في حساب المخزون	56
الجدول رقم 6	المدينون	57
الجدول رقم 7	حسابات النقدية	58
الجدول رقم 8	كشوفات الحسابات البنكية	58
الجدول رقم 9	الفرق بين ميزان الحسابات و الكشوفات البنكية	59
الجدول رقم 10	الحسابات الفرعية للأموال الخاصة	59
الجدول رقم 11	الديون	60

مـــقـدمة

مقدمة:

لقد ظهر التدقيق منذ القديم وتطور مفهومها مع تطور النشاط الاقتصادي وتعقده حيث كان الإنسان يزاول ويدير نشاطه الاقتصادي والتجاري بنفسه ، وبكبر حجم أعماله لجأ إلي تفويض إدارتها إلى أشخاص آخرين بما فيها تسجيل العمليات المالية ،وبذلك ظهرت الحاجة إلى رقابة من وكلت لهم إدارة نشاطاته . حيث أن المتتبع لتاريخ تطور مهنة تدقيق الحسابات في العديد من دول العالم يجد أنها نمت وتطورت في ظل فكرة إنفصال الملكية عن الإدارة ، وذلك لحاجة ملاك المنشاة إلى رأي فني مستقل عن مدى كفاءة إدارة المنشأة في استخدام مواردها المتاحة .

بحيث تنال هذه المهنة اهتماما متزايدا في كافة الأوساط المالية والقانونية والاقتصادية المعاصرة ، نظرا لما لرأى المدقق من أهمية أساسية ، عند اتخاذ القرارات من الأطراف المختلفة المستفيدة من القوائم المالية المنشورة ، ومن الجهات الحكومية المختصة في وحدات المحاسبية الحكومية أو شركات القطاع العام . ويمكن لها أن تقدم تأكيد عن ما إذا كانت المعلومات المتوافرة يمكن الوثوق فيها تعد مادة التدقيق المالي والمحاسبي أحد أهم المواد الأساسية في شعبة العلوم المالية والمحاسبية وقد شهد عدة تطورات متلاحقة نتيجة الأهداف المتوخاة منها من جهة، ومن جهة أخرى نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري وذلك لتلبية احتياجات الطالبين لتقاريرها في جميع الميادين بالإضافة إلى توسع مسؤوليات المدقق فعلاقة التدقيق بالميدان الأكاديمي وطيدة وهذا ما عمل عليه النظريات العلمية مثل نظرية الوكالة ومنه يأتي تصميم هذه المطبوعة بهدف التعريف بنمط التدقيق المحاسبي المالي وفق أسلوب علمي أكاديمي يحاكي واقع المهنة في الجزائر،

الإشكالية:

من خلال كل ما سبق يمكن أن نطرح الإشكالية التالية:

ما هو دور الخبير المحاسبي في التدقيق ؟

أن هذا التساؤل الرئيسي يقودنا إلى طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو التدقيق؟

- ماهية الخبير المحاسبي ؟

- كيف يساهم الخبير المحاسبي في تدقيق حسابات المؤسسات ؟

فرضيات البحث:

تنطلق الدراسة من الفرضيات الأساسية والمتمثلة في:

- اتباع الخبير المحاسبي منهجية واضحة تمكنه من ابداء رايه الفني.

- يقيم الخبير المحاسبيبتحليل الميزانية بالمؤسسة من خلال طرق وأساليب معينة.

- للخبير المحاسبيدور في تأكيد الثقة في المعلومة المحاسبية في تحليل الميزانية

أسباب اختيار الموضوع:

ان اختيارنا لهذا الموضوع كان لعدة أسباب منها:

الأسباب الموضوعية:

- تعتبر دراسة التدقيق بمثابة المرحلة النهائية في مجال الدراسة المحاسبية.

- المؤسسة مليئة بالمخاطر مما أدى الى الاهتمام بالمعلومة من حيث دقتها، وهذا لايتحقق الا من خلال تحليل الميزانية حيث يعمل الخبير المحاسبي على التأكد من سلامة و دقة البيانات المالية.

ب/ الأسباب الذاتية:

- الرغبة في اكتساب معارف جديدة والتخصص في مجالات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق.

- الرغبة في التعرف أكثر على عمل الخبير المحاسبي و تحليل ميزانية المؤسسة.

- الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال تخصص "محاسبة و جباية ".

أهداف البحث :

• التأكيد على تذكر الطالب واستيعابه فيما درسه من قبل في مواد شعبة العلوم المالية والمحاسبية.

• أن يربط الطالب بين ما درسه من تقنيات محاسبية وبين التدقيق ؛ : محاولة الإلمام ببعض المصطلحات المتداخلة: الرقابة، التدقيق، الرقابة الداخلية، الرقابة الخارجي...، كأدوات ضبط أساسية في عملية الرقابة الداخلية.

• محاولة معرفة أهداف نظام الرقابة الداخلية وأساليب الرقابة الإدارية والمحاسبية . إمكانية توضيح معالم ومحددات نظام الرقابة الداخلية السليم في المؤسسات .

• الإطلاع على مهن التدقيق في الجزائر.

• برمجة المبادئ الأساسية للتدقيق .

توضيح الأسباب الرئيسية التي تجبر المؤسسات بمختلف أنواعها على القيام بتقييم نظام الرقابةالداخلية والإفصاح عن القوائم المالية .

التعرف على المواضيع الحديثة في التدقيق المالي والمحاسبي مثل التدقيق ، جودة التدقيق.

أهمية البحث:

تتمثل الأهداف المتوخاة من دراسة هذا الموضوع في:

- ابراز الدور الذي يلعبه الخبير المحاسبيفي تدقيق حسابات المؤسسات .

- بيان مدى مسؤولية الخبير المحاسبي في تحليل الميزانية.

- المساهمة الإيجابية الى يقوم بها الخبير المحاسبي في الوقوف على القوائم المالية.

المنهج المستخدم:

من اجل الإجابة على التساؤلات يتم الاعتماد على المنهج الوصفي للدراسة إضافة إلى المنهج التحليلي لكونه من اكثر المناهج استخداما من خلال وصف مهنة الخبير المحاسبي، كما سنعتمد على منهج دراسة حالة من اجل اسقاط ما تم التطرق اليه في الجانب النظري على مكتب الخبير المحاسبي للمؤسسة x .

أدوات البحث:

لكي نتناول هذه الدراسة، قمنا باستخدام بعض الأدوات المهمة ولعل أبرز هذه الأدوات الاستعانة بالكتب المتخصصة في مجال التدقيق (عربية)، الرسائل المرتبطة بالموضوع، وكذا القوانين والنصوص التشريعية التي تنظم مهنة الخبير المحاسبي، بالإضافة إلى ذلك اجراء تربص في مكتب الخبير المحاسبي.

الفصل الأول:

الإطار النظري لدور الخبير المحاسبي في التدقيق

مقدمة الفصل الأول:

يعتبر التدقيق المحاسبي من المواضيع التي شكلت حيزا كبير في جانب المالي والمحاسبي والذي يلعب دوراً بارز في الإدارة الاقتصادية للوحدات والموارد المملوكة للمجتمع، توجيه قرارات تخطيط الموارد والقرارات الاقتصادية، ولها تأثير كبير في مجتمع الأعمال بالدولة وتزداد أهميته كلما زادت معايير الشفافية للشركات الخاصة والعامة ومن هنا نجد أن مهنة المحاسبة والتدقيق قد تصدرت قائمة الخدمات الصادرة عن منظمة التجارة العالمية باعتبارها مرآة الأداء المالي والاقتصادي وعصب الحياة للشركات، ويساعد التدقيق المحاسبي على زيادة دعم الثقة في القوائم المالية،وبالتالي فهي تعتبر عاملاً هاما ،حيث يساهم التدقيق المحاسبي في حماية من مخاطر سوء بعرض القوائم المالية،ومخاطر الغش والتلاعب في تلك القوائم المالية وخاصة قائمة الدخل.

في هذا الفصل سوف نتطرق إلى :

المبحث الأول: التدقيق وتدقيق الحسابات ماهيته ودوره

المبحث الثاني: الخبير المحاسب و مبدأ عمله في الإطار القانوني

المبحث الأول: التدقيق وتدقيق الحسابات ماهيته ودوره

تدقيق الحسابات هي مجموعة من الإجراءات التي يقوم بها شخص أو مجموعة من الأشخاص بهدف إعطاء رأي مهني محايد بخصوص القضية المطروحة ، و لابد من توافر المعرفة عند المدقق بالأمور المتعلقة بالتدقيق حيث يتوجب عليها لإلمام بجميع ما تطلبه قواعد التدقيق سواء القواعد العامة للتدقيق أو قواعد التدقيق المرتبطة بالعمل الميداني حيث لابد من أن يأخذ مدقق الحسابات هذه القواعد بالحسبان قبل إعطاء رأيه .

المطلب الأول: ماهية تدقيق الحسابات

تدقيق الحسابات يعني فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات والمستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحص االنتقاديا منظما بقصد الخروج براي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فتره زمنية معلومة و مدى تصويره النتائج اعمال المشروع من ربح و خسارة عن تلك الفترة , فعملية التدقيق اذا تشمل الفحص و التحقيق و التقرير .

1- التدقيق كمفهوم و أداء : يوجد العديد من التعاريف للتدقيق لكن سنحاول تقديم أهم التعاريف التي قدمت للتدقيق حيث" وعرف Bonnault et germond" التدقيق على أنها اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل ،بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية وجودة المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة[1] "

2- تدقيق الحسابات:هو عملية منتظمة ومنهجية لجميع الأدلة وتقوميها بشكل موضوعي التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل ذلك الى الأطراف المعينة .

بناء على تعريف مصف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسي ، فإن التدقيق " فحص من مهني مؤهل و مستقل ، لإبداء رأي حول إنتظام ومصداقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ما "

بناء على التعريفين الثالث والرابع يمكن إستخلاص ما يلي:

التدقيق هو فحص إنتقادي بناء للمعلومات المالية ؛

[1] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي ، المراجعة والتدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية،بنعكنون،الجزائر 2003، ص 199

إضافة إلى عنصر الكفاءة ، يشترط في شخص المدقق عنصر الإستقلالية ؛

رأي هذا المدقق يكون معللا ، أي أن يتضمن مجموعة من الأدلة ؛

أن يتأكد المدقق من التقيد بالقوانين والمبادئ المحاسبية.

تبعا إلى ماتم سرده في التعاريف السابقة ، نلاحظ بأن هذه التعاريف ركزت على النقاط التي تتمحور حولها التدقيق والتي تشكل أبعاد وهي :

- الفحص : و يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية وكل أدلة الإثبات ومسار المعالجة للتأكد من صحة وسلامة وحقيقة العمليات التي تم تسيجلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة .

- التحقيق : يعبر التحقيق عن الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقة للمؤسسة في فترة زمنية معينة ، بمعنى التأكد من الوجود الفعلي والميداني لعناصر الذمة على أرض الواقع.

وبما أن مخرجات النظام المحاسبي تتواجد بالقوائم المالية الختامية للمؤسسة، فإن أي خلل في النظام المولد لها يؤدي حتما إلى خلل في القوائم المالية الختامية بصفة أوتوماتيكية، لذلك فالتدقيق بإمكانها اكتشاف الخلل من خلال تقويم هذا النظام والتأكد من الاستمرارية في تطبيق الطرق المحاسبية والالتزام بمعايير النظام المحاسبي في ظل التقيد بميعايير التدقيق النتفق عليها .

- التقرير : يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المستخدمة لرأي المدقق سواء كانت داخل أو خارج المؤسسة، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرتها وبالتالي يبرز فيه جميع الجهود المبذولة من قبل المدقق و المؤطرة بالمعايير الكفيلة باستصدار الرأي الفني المحايد.

3- خصائص جودة المعلومات المحاسبية : يمكن تحديد الخصائص على النحو التالي :

- الملائمة : يمكن تحقيق الملائمة من خلال تحقيق التأثير المباشرة لاستخدام المعلومات على اتخاد القرار، ويمكن وصف المعلومات بالملائمة إذا كان القرار المتخذ على أساس يكون أكثر رشدا من القرار من القرار المتخذ بدونها وتستند الملائمة على ثلاثة دعائم هي :

- ✓ التوقيت المعلومة : يقصد بذلك أن تكون متاحة لمتخذ القرار عند الطلب وقبل أن تفقد قيمتها ؛
- ✓ التغذية العكسية : يقصد بذلك قدرة المعلومات على التقويم والتصحيح أي يجب أن تكون صالحة للاستخدام في تقييم الأعمال التاريخية .
- ✓ القدرة على التنبؤ : يقصد بذلك أن تكون المعلومات صالحة ومفيدة عند استخدامها في تقييم نماذج التنبؤ بالأحداث الاقتصادية قصيرة الأجل [1].

- الثقة في المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها : وتتحقق الثقة بخلو المعلومات المستخدمة من الأخطاء الجوهرية والهامة وأنها غير متحيزة في عرض الحقائق أو الظواهر والأنشطة الاقتصادية، أي أنها تمثل بصدق الموضوع الذي تتناوله وبما يجعلها صالحة للاستخدام .

- القابلة للمقارنة : ويقصد بذلك قابلية المعلومات المحاسبية لإجراء المقارنات بين الأنشطة المتماثلة من جهة، ومن عام لأخر من جهة أخرى، حتى يمكن الحكم من خلال تلك المقارنات على أهمية ماحققه تجاه الأخر أو من سنة لأخرى .

- الثبات النسبي من فترة زمنية لأخرى : ويقصد بذلك الثبات في القياس وعرض المعلومات المحاسبية من فترة زمنية لأخرى، بما يمكن من إتمام عملية المقارنة بكفاءة وفعالية، ولا يعني ذلك الثبات في إتباع طريقة أو سياسة معنية .

المطلب الثاني : قياس آثار جودة التدقيق

و بناء على ماتقدم زاد الاهتمام بجودة قياس جودة التدقيق كمطلب أساسي للعديد من الأطراف، حيث ترغب إدارة الشركات في إضفاء الثقة على قوائمها المالية لمالها من آثار على جذب مزيد من الاستثمارات و دعم القدرات التنافسية للشركات ،

بالإضافة الى ان الاهتمام بجودة التدقيق ذو فائدة للمستثمرين الأفراد و المحللين في تقييم المخاطر المحتملة عند الاعتمادعلى جودة القوائم المالية ، كما ترى المنظمات المهنية ان تحقيق الجودة عند تنفيذ مهام التدقيق يضمن وفاء مهنة التدقيق بمسؤوليته اتجاه كافة الأطراف المعنية ، منهنا جاءت أهمية موضوع جودة التدقيق و اثرها على تكلفة حقوق الملكية منها نظاًر لاستخدام تكلفة حقوق الملكية في أغراض مختلفة اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمارات الرأسمالية ، و تحديد هيكل رأس المال الأمثل و على الرغم من أن دراسة تأثير جودة

[1] عبد الفتاح الصحن و احمد عبيد ، وآخرون ، أسس المراجعة الخارجية ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر ، 2007،ص 369.

التدقيق على تكلفة حقوق الملكية حظيت باهتمام العديد من الدراسات ، إلا أنه مازال هناك عدم اتفاق حول أثر جودة التدقيق على تكلفة حقوق الملكية ، كما أنه نا كمقاييس لجودة التدقيق تم دراستها في المجتمعات الغربية و لم يتم دراستها في المجتمعات العربية عموماً و المجتمع الأردني على وجه الخصوص .

قياس جودة التدقيق: أن عدم وجود مفهوم أو تعريف موحد ومقبول لجودة التدقيق من جميع الإطراف ذات المصلحة أكسبها مزيدا" من الغموض وجعل من الصعب إثباتها أو حتى قياسها بصورة مباشرة، ويعود صعوبة قياس جودة التدقيق إلى أن المنتج الوحيد لعملية التدقيق والمرئي هو (تقرير المدقق) والذي هو عبارة عن قالب عام، وغالبية هذه التقارير التي يصدرها المدقق هي تقارير نمطية تحمل أراء غير متحفظة (نظيفة)، ويرى كل من (Krishan & Schaur, 2000, P.18) أن لقياس جودة أي منتج هنالك طريقتين، أحدهما مباشرة والأخرى غير مباشرة عن طريق استخدام وسائل بديلة (كشهرة المنتج أو شهرة المصنع) ، وفيما يتعلق بجودة التدقيق هنالك منهجان شائعان لقياس جودة التدقيق وكما يلي :

المنهج الأول : قياس جودة التدقيق بطريقة غير مباشرة (عن طريق استخدام وسائل بديلة) من خلال بحث العلاقات التي تتعلق بجودة التدقيق ، وقد شملت الوسائل البديلة حجم مكتب التدقيق وسمعة المدقق وفترة التعاقد مع الزبون وتقديم الخدمات الأخرى خلاف عملية التدقيق ونسبة معدلات الدعاوى القضائية ذات العلاقة بعمل المدقق والخبرة في الصناعة وغيرها .

المنهج الثاني : قياس جودة التدقيق بطريقة مباشرة (المنهج السلوكي)، ويقوم هذا المنهج على افتراض أن احتمالية الكشف والتبليغ عن أي اختراقات تتعلق بعقد التدقيق سوف ينعكس في مخرجات العملية التدقيقية مثل الأخطاء التي يرتكبها المدققين .

2- العوامل المؤثرة بقياس جودة التدقيق : هنا سيتم تناول بعض العوامل مثل (حجم مكتب التدقيق وسمعته، المنافسة بين مكاتب التدقيق، إتعاب العملية التدقيقية واستقلالية مدقق الحسابات) وكما يلي :

1/2- حجم مكتب التدقيق : أن المكاتب الكبيرة لها دوافعها لأداء تدقيق أفضل لأنها تملك سمعة مهنية عالية ولا ترغب المخاطرة بفقدان سمعتها ، كما أنها تملك موارد مادية وبشرية كبيرة تمكنها من جذب كادر أكثر مهارة ،وان المكاتب ذات الحجم الكبير تحقق إيرادات أكثر بسبب تقليلها من تعرض زبائنها إلى الادعاء القضائي نتيجة لامتلاكها الخبرة الأكثر. ويعد حجم مكتب التدقيق من أهم العوامل بقياس جودة التدقيق ، اذ أنه يرتبط بشكل طردي (موجب) بجودة التدقيق ، حيث غالبا" ما تقدم مكاتب التدقيق الكبرى جودة

تدقيق أعلى من غيرها ، ويقوم هذا التحديد لحجم مكتب التدقيق كبديل لقياس جودة التدقيق على افتراضين رئيسيين هما :

– مكتب التدقيق يقدم مستوى واحد لجودة التدقيق لمختلف الزبائن ، وفي مختلف الفترات الزمنية .

– جودة التدقيق غير متجانسة بين مجموعة واحدة من مكاتب التدقيق الكبرى ، أو بقية مكاتب التدقيق الأخرى[1].

أما فيرى أنه رغم أن مكاتب التدقيق الكبيرة الحجم تمتلك موارد مادية وبشرية عالية تمكنها من جذب الكفاءات الأكثر مهارة ولها القدرة على مواصلة تدريب كوادرها باستمرار، ألا أن ذلك لم يعد مبررا" على وجود اختلاف حقيقي في جودة التدقيق مقارنة بالمكاتب الصغيرة، ولعل انهيار الكثير من المكاتب التي كانت تعد كبيرة الحجم والتي كان أخرها Andersen دليلا" على ذلك، ويضيف (حسن) في الوقت نفسه نجد ان هناك علاقة ما بين حجم مكتب التدقيق وجودة التدقيق، والتي يمكن قياس تأثير هذا المتغير من خلال ما يلي :

– حجم مبلغ الإيرادات المستحصلة من الزبائن الخاضعين للتدقيق .

– عدد العاملين كمدققين بمكتب التدقيق ، فالمكتب الذي يضم أقل من (10) أشخاص يعد مكتب صغير الحجم ، والمكتب الذي يضم من (10-20) شخص يعد مكتب تدقيق متوسط، والمكتب الذي يضم أكثر من (20) شخص يعد مكتب تدقيق كبير .

– تبعية مكتب التدقيق إلى إحدى مكاتب التدقيق العالمية .

ويرى الباحثون أن جودة التدقيق لا ترتبط فقط بالمكاتب الكبيرة وإنما ترتبط أيضا" بالمكاتب الصغيرة، لأنه من غير المنطقي أن تكون مكاتب التدقيق الصغيرة عديمة الجودة ، كما أن قلة عدد زبائن المكاتب الصغيرة قد يكون راجعا" إلى تمسك تلك المكاتب بمعيار الاستقلالية ، وحرصها وعنايتها عند قبول زبائن جدد .

2/2- سمعة مكتب التدقيق : يرى Teoh & Wong أن سمعة مكتب التدقيق يقصد بها تداول اسم مكتب التدقيق في محيط سوق العمل وأنه يقدم خدمات تدقيقية ذات جودة مميزة من خلال إعطاءه مصداقية للتقارير المالية التي خضعت لتدقيقه، ويجب أن يتصرف مدقق الحسابات بطريقة تتوافق مع سمعة المهنة

[1] زلاسي رياض،اسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية،مذكرة ماجستير تخصص محاسبية وجباية كلية العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2009،ص32.

ويمتنع عن أي سلوك يسئ إليها، وأن مقياس أو مؤشر سمعة مكتب التدقيق يعبر عنها من خلال زيادة عدد الزبائن وكبر حجم مكتب التدقيق . ويضيف لذلك كل من أن سمعة مكتب التدقيق (شهرته) تعد أحدى الأصول المعنوية الخاصة بالمكتب والتي يتم اكتسابها من خلال الممارسة والقدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية، ويقصد بسمعة مكتب التدقيق هو تداول اسم مكتب التدقيق بين الزبائن على أنه يقدم خدمات ذات جودة مميزة ، أن سمعة مكتب التدقيق لا تتوقف على حجم وعدد الزبائن المنتمين إليه أو نوع ذلك المكتب فقط ، وألا اعتبرت مكاتب التدقيق الصغيرة عديمة السمعة، إذ هناك مكاتب صغيرة وغير منتمية إلى أحد المكاتب الكبيرة تتمتع بسمعة كبيرة داخل وخارج بلادها،كما يضيف (قطب وحسنين) أن سمعة مكتب التدقيق هي عبارة عن تضافر العديد من العوامل المتداخلة مع بعضها البعض والمتمثلة في (الالتزام بالمعايير المهنية وبقواعد سلوك وآداب المهنة، والخبرة المهنية لأعضاء مكتب التدقيق، والخبرة في نشاط الزبون، والاتصالات الجيدة بين أعضاء مكتب التدقيق والزبائن، والصدى الإعلامي للتقارير التي يصدرها مكتب التدقيق، ومدة عمل مكتب التدقيق المهنية، وحجم مكتب التدقيق، والارتباط بإحدى مكاتب التدقيق العالمية، وتقييم مدى قبول الزبون والاستمرار معه في عملية التدقيق، والدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق .

ويشير الباحثون من خلال ما تم التطرق إليه أن مكاتب التدقيق الكبيرة تكون عادة ذات سمعة عالية ، وذلك يعود إلى قلة أخطائها بالمقارنة مع مكاتب التدقيق الصغيرة ولأنها تقدم خدمات تدقيقية ذات جودة عالية ، وتعد السمعة الجيدة لمكاتب التدقيق من المؤشرات المهمة التي تؤثر على نصيب وحصة مكاتب التدقيق في السوق ومن ثم زيادة إتعاب مكاتب التدقيق .

3/2- الاستقلالية : عرف الاستقلالية بأنها ((إمكانية قيام مدقق الحسابات من تغطية واكتشاف الفساد وإعمال الغش بدون أية ضغوطات خارجية تؤثر عليه))، ويضيف (مجاهد) أن كل من بريلف وقلودمن Barlev & Goldmanعام 1974 بين كل منهما أن مصادر القوة التي تضغط بها الشركة محل التدقيق على المدقق الخارجي (مكاتب التدقيق) تأتي من الطبيعة التنافسية لمهنة التدقيق الخارجي في حد ذاتها، حيث تختار الشركة (محل التدقيق) مدققها من بين عدد كبير من مكاتب التدقيق المتنافسة فضلا" عن تحديد إتعابه وتوفير التسهيلات اللازمة لتأدية مهامه، كما أن لها القدرة على عزله وإحلال مدقق أخر بدله، مما يؤثر على جودة التقرير الذي يصدره المدقق نتيجة للضغوطات التي تمارسها الإدارة على هذا المدقق من اجل إعداده لتقرير نظيف، وهذا بدوره يوثر على جودة التدقيق.

تعد استقلالية مدقق الحسابات من الركائز الجوهرية التي ترتبط بشكل وثيق بجودة التدقيق، وهذا بدوره يتطلب من مكاتب التدقيق بتحسين الأداء المهني، ويمكن النظر إلى مبدأ استقلالية المدقق من الناحية الفكرية أو الذهنية بمعنى أن المدقق يجب أن يكون مستقلا" في تفكيره وفي أبداء رأيه على القوائم المالية، ويجب عليه إبداء رأيه على القوائم المالية بنزاهة وأمانة، وان لا يسمح لأي اعتبارات مهما بلغ شأنها في التأثير على رأيه .

يرى أن مفهوم استقلالية مدقق الحسابات يمكن أن نحددها في مجالين هما :

– الاستقلالية بمعنى تجنب المدقق أي مصالح مع الشركة التي يدقق حساباتها ، وأن لا يكون احد المساهمين أو الشركاء في الشركة أو أن يكون بين العاملين بها .

– الاستقلال الذاتي أو الذهني، بمعنى استقلال المدقق ذهنيا" ومهنيا" من خلال عدم وجود أي ضغوط أو تدخل من قبل سلطة عليا أو جهة معينة على الدور الذي يقوم به المدقق بشأن التحقق من سلامة الدفاتر ودقة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي والتدفقات النقدية للشركة محل التدقيق.

ولكي تحافظ مهنة التدقيق على دورها داخل المجتمع، يجب أن يتحقق الاستقلال الكامل للمدقق الخارجي بمجاليه الأول والثاني دون فصل بينهما، لان فقدان أحدهما يؤدي إلى ضعف أو قد يلغي المجال الثاني ومن ثم يلغي الاستقلالية ككل[1].

4/2- أتعاب مدقق الحسابات: تعرف أتعاب مدقق الحسابات على أنها المبالغ والأجور أو الرسوم التي يتقاضاها المدقق نتيجة قيامه بعملية التدقيق لحسابات شركة ما، حيث تحدد حجم الإتعاب بناء" على الاتفاق الذي يتم بين الزبون والمدقق ويكون ذلك وفقا" للزمن الذي ستستغرقه العملية التدقيقية، ونوع الخدمات المطلوبة وحجم هذه العمليات، وهناك عدد من الأمور التي يجب على مدقق الحسابات أخذها بنظر الاعتبار عند تحديد إتعاب عملية التدقيق،وهذه الأمور هي(الوقت المطلوب للتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، عدد المدققين والمساعدين الذين يقومون بعملية التدقيق، حجم الشركة الخاضعة للتدقيق، مدى صعوبة عملية التدقيق ودرجة التعقيدات المصاحبة لها، سمعة الشركة محل التدقيق وقدرتها على تسديد الإتعاب، حجم مكتب التدقيق وشهرته، عدد التقارير المطلوبة للزبون، طبيعة عمل الشركة محل التدقيق ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة.

[1] رأفت سلامة محمود و أخرون ، علم تدقيق الحسابات، دار المسيرة ، عمان، الأردن، 2011، ص 79

يعد تحديد إتعاب العملية التدقيقية مسألة ذات أهمية كبيرة للمدقق من جهة والزبون من جهة أخرى، وذلك لان كل طرف يريد أن تتعادل قيمة الخدمات المقدمة للزبون مع قيمة الإتعاب التي يتقاضاها المدقق، إلا أنه لا توجد هناك طريقة علمية لتحديد إتعاب مدقق الحسابات بشكل عادل، بما يحقق للمدقق إتعابا" معقولة مقابل الخدمات التي يقدمها، ويحقق في نفس الوقت للزبون ما يطلبه من خدمات لقاء ما تحمله من إتعاب، وتزداد صعوبة تحديد إتعاب عملية التدقيق في بداية التعاقد بين المدقق والزبون، وذلك بسبب عدم معرفة المدقق بطبيعة الشركة محل التدقيق والظروف الخاصة بها وحجم العمليات التدقيقية، ومدى إجراءات التدقيق الواجب أدائها، والوقت والجهد المطلوب أدائه.[1]

وفي هذا المجال يلاحظ أن انخفاض إتعاب التدقيق تعد من التحديات المعاصرة التي تواجه مهنة التدقيق، حيث أن زبائن مكاتب التدقيق لا ينظرون إلى طبيعة وجودة التدقيق التي يقدمها مدقق الحسابات وبالتالي يلجؤون إلى تغيير مدقق الحسابات بمدقق آخر يتقاضى إتعابا" أقل من اجل التوفير في الإتعاب، مما يشير إلى أن مثل هذه الفئة من الزبائن ينظرون إلى التدقيق كمتطلب قانوني إلزامي أو كمتطلب شكلي أكثر من حماية لكيان واستمرارية الشركة .

حرصا" من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على عدم تأثر استقلالية مدقق الحسابات بالإتعاب التي يتقاضاها، فقد وضعت بعض المعايير الخاصة بذلك والتي من أهمها أن لا تزيد قيمة الإتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات من الزبون عن (15%) من مجموع الإتعاب الكلية لمكتبه، وأن لا يعرض مدقق الحسابات رأيه حول عدالة القوائم المالية قبل حصوله على الإتعاب المستحقة له عن العام السابق (مطر، 1994، ص343). يشير (عبيد، 2007، ص18) نظرا" لأهمية هذا العامل فقد تناولت العديد من الدراسات أثره على جودة التدقيق، وتوصلت تلك الدراسات إلى نتائج متضاربة، فبعض الدراسات أوضحت إلى أن هناك علاقة طردية بين جودة التدقيق وإتعاب عملية التدقيق، في حين توصل البعض الأخر إلى وجود علاقة عكسية بين جودة التدقيق وإتعاب عملية التدقيق، ويضيف (عبيد) أن من الدراسات التي توصلت إلى وجود علاقة طردية بين جودة التدقيق وإتعاب عملية التدقيق هي دراسة (Copley et al) والتي أشارت إلى أن لجنة Cohen ولجنة Tread way اقترحتا أن الإتعاب المنخفضة تعد احد أسباب انخفاض جودة التدقيق .

5/2-المنافسة بين مكاتب التدقيق : تعمل مهنة التدقيق في سوق مفتوحة حالها كحال بقية المهن تقوم على المنافسة بين أعضائها لجذب الزبائن خصوصا" مع زيادة عدد مكاتب التدقيق، وعدد المدققين المرخص لهم

[1] عزة الأزهر، عرض و مراجعة القوائم المالية في ضل معايير المحاسبية و المراجعة الدولية، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق (غير منشور)، جامعة سعد دحلب البليدة 2009،ص369.

مزاولة المهنة، وتعد المنافسة الشريفة بين مكاتب التدقيق أحدى مقومات نجاح ممارسي المهنة، ونظرا" لأهمية المنافسة بين مكاتب التدقيق وأثرها على جودة التدقيق ، فقد نالت اهتماما" واسعا" من قبل المنظمات المهنية، حيث أشارت لجنة Cohen إلى أن المنافسة تعد إحدى المشكلات التي تواجه مكاتب التدقيق في الوقت الحاضر، وذلك لما لها من تأثير على ساعات التدقيق وموازنة الوقت

لقد لقي اثر ارتفاع مستوى المنافسة بين مكاتب التدقيق على جودة التدقيق اهتماما" كبيرا" في الأبحاث والدراسات، ويرى أصحاب هذا الرأي أنه كلما ازداد التنافس بين المدققين في الحصول على الزبائن كلما ازدادت رغبة ومقدرة الزبون على تغير المدقق، وأن من أسباب تغيير المدقق والبحث عن مدقق آخر تعود إلى محاولة لتخفيض قيمة الإتعاب، وكلما شعر المدقق بأن هناك مدقق أخر يحاول أن يحل محله في تدقيق حسابات الزبون كلما ازداد اعتماده على الزبون وهذا بدوره يؤثر على جودة تدقيق الحسابات نحو الأفضل وبشكل ايجابي ، وتعد جودة التدقيق أحدى مجالات التمايز بين مكاتب التدقيق، حيث أن المنافسة على أساس جودة التدقيق كبديل للمنافسة السعرية تؤدي إلى زيادة جذب الزبائن وتدعم مصداقية تقارير التدقيق ودرجة الاعتماد عليها .

أما فيرى عكس ذلك حيث يرى أن جودة التدقيق تزداد كلما قل مستوى المنافسة بين مكاتب التدقيق، وان المنافسة بين مكاتب التدقيق تكون أما منافسة بناءا" على جودة التدقيق أو منافسة على أتعاب وأجور التدقيق، ويضيف (طلبة) أن المنافسة على أتعاب وأجور التدقيق تعد احد المخاطر التي تهدد مهنة التدقيق، وذلك لما لها من تأثير سلبي على استقلالية مدققي الحسابات، ونطاق إجراءات التدقيق ومن ثم جودة التدقيق. بينما يرى باحثون آخرون أن للمنافسة تأثيران متناقضان على جودة التدقيق، وهذا بدوره يعتمد على طريقة استغلالها من قبل مكاتب التدقيق، فإذا كانت المنافسة تدفع مكاتب التدقيق إلى تحقيق مزيد من التخصص والكفاءة والالتزام بمعايير وأخلاقيات المهنة للمحافظة على السمعة الطيبة فان ذلك سيؤدي إلى ارتفاع جودة التدقيق، أما إذا كانت المنافسة تدفع مكاتب التدقيق إلى مزيد من التنازلات وتحقيق رغبات الزبائن دون الإشارة إلى تحفظاتهم عن أداء الزبائن أو استعدادهم إلى تخفيض أجور التدقيق عن مستوى الكلفة الكلية هذا بدوره سيكون بالتأكيد له تأثير سلبي على جودة التدقيق.

المطلب الثالث : إرشادات رقابة جودة التدقيق

يتكون معيار التدقيق الدولي رقم 220 من مجموعة إرشادات وإجراءات يتعين على مدققي الحسابات الالتزام بها خلال قيامهم بأعمال التدقيق التي تهدف إلى إضفاء الثقة على المهنة والقائمين بمهامها ومن أهم إرشادات معيار التدقيق الدولي رقم (220) ما يلي :

1- المتطلبات المهنية لجودة التدقيق المالي : تتمثل في ما يلي :

-السياسة : ينبغي على موظفي المؤسسة الالتزام بمبادئ الاستقلالية والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني[1].

-الإجراءات : وتتمثل بما يلي :

– تكليف فرد أو مجموعة أفراد لتقديم التوجيهات والحلول بالمسائل المتعلقة (بالأمانة والموضوعية والاستقلالية والسرية) وإبلاغ أفراد المؤسسة بالسياسات والإجراءات المتعلقة بها .

- مراقبة الالتزام بتلك السياسات والإجراءات والتأكيد على الاستقلال الذهني في برامج التدريب وفي الإشراف والمتابعة لعمليات التدقيق.

– إناطة : مهمة الحصول على إقراراتخطية ومتابعة إنجاز ملفات الالتزام بالاستقلالية إلى أشخاص يتمتعون بصلاحية مناسبة.

- المتابعة الدورية لعلاقة مكاتب التدقيق مع الزبائن للتأكد فيما إذا كانت هناك مجالات تضعف استقلالية المكتب.

2- المهارات والكفاءة : وتتمثل في ما يلي :

- السياسة : على مكاتب التدقيق أن تكون مزودة بأفراد حصلوا وحافظوا على المعايير الفنية والكفاءة المهنية المطلوبة للقيام بانجاز مهامهم بالعناية اللازمة.

3- الإجراءات : تتمثل بالتوظيف و التطوير المهني والترقية الوظيفية.

- التوظيف : تخطيط عدد الموظفين الذين تحتاجهم مكاتب التدقيق والاحتفاظ ببرنامج مصمم لحصول تلك المكاتب على موظفين مؤهلين يتمتعون بالمهارات والكفاءات المناسبة التي تساعدهم في أداء الأعمال المكلفين

[1] زلاسي رياض، اسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير تخصص محاسبية و جباية كلية العلوم التجارية ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2009

بها بكفاءة وفاعلية نظراً للعلاقة الطردية بين نجاح مكاتب التدقيق وكفاءة الأشخاص العاملين فيها، ووضع الإرشادات المطلوبة لتقييم الموظفين بشكل دوري لكل مستوى مهني.

- التطوير المهني :وتتمثل في ما يلي :

- يجب على مكاتب التدقيق وضع إرشادات و برامج تضمن التطوير المهني المستمر وإناطة مهمة التطوير المهني الى شخص أو مجموعة أشخاص يتمتعون بصلاحية مناسبة[1] .

- متابعة البرامج التي تضعها مؤسسة التدقيق والخاصة بالأهداف والمتطلبات الأساسية للتعليم أو الخبرة فضلاً عن إعداد برنامج توجيهي خاص بالأفراد الجدد.

- تشجيع الأفراد على إعداد المقالات والمشاركة في الأنشطة المهنية الأخرى .

- إيصال المعلومات إلى العاملين حول التطورات الجارية في المعايير المهنية والفنية المنظمة للمهنة .

- تحديث برامج التدريب حسب الحاجة وعلى ضوء التطورات الجديدة والظروف المتغيرة والاحتفاظ بمكتبة تحتوي على المطبوعات المهنية والدورية ومطبوعات المكتب المتعلقة بالأمور الفنية والمهنية .

- الترقية الوظيفية:وتتمثل في ما يلي :

- وضع الإرشادات التي تصف المسؤوليات والأداء المطلوب تنفيذه لكل مستوى وظيفي داخل مؤسسة التدقيق والمؤهلات الضرورية للترقية.

- تحديد المعايير التي تؤخذ بعين الاعتبار عند تقييم الأداء الشخصي (المعرفة الفنية، القدرة على التحليل والاجتهاد، مهارات التخاطب، مهارات القيادة والتدريب، العلاقة مع العملاء ...الخ) .

- تقييم أداء الأفراد دورياً من خلال جمع المعلومات الخاصة بأدائهم واستخدام نماذج معينة لهذا الغرض والتحقق من انجاز التقييم بالوقت المحدد له.

- التشاور مع الأفراد بشكل دوري حول تقدمهم الوظيفي والفرص المهنية المتاحة لهم مع الأخذ بعين الاعتبار (الأهداف المستقبلية، المهمات المفضلة، الفرص المهنية) .

[1] مؤيد محمد الفضل، المحاسبة الإدارية،دار الميسرة للنشر والتوزيع،عمان،الأردن،2008، ص 66

- إناطة مهمة اتخاذ قرارات الترقية الوظيفية إلى أشخاص محددين وإجراء المقابلات لتقييم المرشحين للترقية وتوثيق نتائج المقابلات والاحتفاظ بسجلات مناسبة لهذا الغرض[1].

4 - توزيع المهام : تتمثل توزيع المهام بما يلي:

- السياسة: يجب أن تعهد أعمال التدقيق إلى أفراد ممن يمتلكون درجات من التدريب الفني والكفاءة المهنية المطلوبة.

- الإجراءات : تتمثل الاجراءات بما يلي:

يجب مراعاة العوامل التالية في تحقيق التوازن بين متطلبات القوى العاملة للتدقيق والمهارات الشخصية وتطوير الأفراد والاستفادة منهم مثل (حجم عملية التدقيق، توافر الموظفين ممن يتمتعون بالمهارات والكفاءة اللازمة للأعمال المكلفين بها، توقيت العمل المراد تنفيذه).

تكليف شخص أو مجموعة أشخاص مناسبين في توزيع الموظفين على المهام و يراعى في ذلك(الوقت المقدر والمتاح للموظفين المكلفين بمهمة التدقيق، الحالات التي يوجد فيها تضارب في المصالح أو الاستقلالية كتكليف احد الموظفين بتدقيق حسابات رب العمل السابق له أو تدقيق البيانات المالية لأحد أقاربه، تخطيط الأشراف ومشاركة الأفراد المشرفين).

5 - التوجيه و الأشراف: وتتمثل في ما يلي:

- السياسة : ينبغي ان يكون هناك توجيه وإشراف ومتابعة للأعمال على المستويات كافة وذلك لتوفير قناعة معقولة بان العمل المنجز يفي بمعايير الجودة المناسبة.

- الإجراءات :

توفير اجراءات لتخطيط عمليات التدقيق بالرجوع للمعلومات الخاصة بعمليات تدقيق سابقة وتحديثها حسب الظروف والمتغيرات .

[1] زلاسي رياض، اسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير تخصص محاسبية و جباية كلية العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2009، ص 52

توفير اجراءات للمحافظة على معايير الجودة الخاصة بمكاتب التدقيق ولكل عمل منجز من خلال (توفير إشراف ملائم على المستويات التنظيمية كافة، تطوير الإرشادات حول شكل ومضمون أوراق العمل، استخدام النماذج الموحدة وقوائم الاستبانة في الحدود المناسبة للمساعدة على انجاز عمليات التدقيق).

الاهتمام بالتدريب العملي خلال تنفيذ أعمال التدقيق بوصفه جزءاً مهماً لتطوير الأفراد.

6- التشاور : وتتمثل في ما يلي:

-السياسة: يجب التشاور مع ذوي الخبرة من داخل المؤسسة أو خارجها عند الضرورة[1].

- الإجراءات: ومنها:

تحديد الحالات والمجالات التي تحتاج إلى التشاور وتشجيع الأفراد على الالتزام بها من خلال المصادر الرسمية المحددة و إعلام الأفراد بالسياسات والإجراءات الاستشارية للمؤسسة .

تسمية أشخاص من ذوي الخبرة والاختصاص كمصادر رسمية يرجع إليها عند التشاور.

توثيق نتائج الاستشارات وتحديد الجهة التي عليها الاحتفاظ بتلك النتائج.

7- القبول والمحافظة على العملاء : تتمثل بما يلي

- السياسة: يجب قيام مكاتب التدقيق بأجراء تقييم لزبائنها المحتملين ومتابعة علاقتها مع الزبائن الحاليين باستمرار، و يجب عليها عند اتخاذ قرار بقبول أحد الزبائن أو الاستمرار معه أن تأخذ بعين الاعتبار استقلالية مكتب التدقيق وقابليتها لخدمة الزبون بشكل ملائم فضلاً عن الأمانة التي تتمتع بها إدارة الزبون .

- الإجراءات: وتتمثل في ما يلي:

وضع الإجراءات الخاصة بتقييم الزبائن المحتملين لغرض الموافقة عليهم كزبائن لمكتب التدقيق مثل(الحصول على البيانات المالية للزبون ، الاستفسار من جهات خارجية مثل المصارف التي يتعامل معها الزبون ، المدقق السابق).

[1] عوض ليب و محمدالفيومي، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الأزاريطة، الإسكندرية 1998، ص 54

تسمية شخص أو مجموعة أشخاص بمستويات إدارية ملاءمة لتقييم المعلومات التي تم الحصول عليها لاتخاذ قرارات قبول أو المحافظة على الزبائن.

ومن الأمور التي يجب أن تؤخذ في الحسبان عند تقييم الزبائن الحاليين والمتوقعين ما يأتي:طبيعة عمل الزبون و سمعة مديري الزبون؛ الوضع الشرعي للدعاوى القانونية و استقرار نظام الإدارة[1]؛ الوضع المالي للزبون؛ نطاق المهمة وهدف عملية التدقيق؛ كفاءة نظام الرقابة الداخلية للزبون.

8 - المراقبة : وتتمثل في ما يلي:

- السياسة: يجب على مكاتب التدقيق أن تراقب باستمرار ملاءمة وفعالية تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة.

- الإجراءات: وتشمل الاتي:

التحقق من فعالية عمل سياسات وإجراءات رقابة الجودة ومتابعة البرامج المستخدمة في تنفيذ اجراءات المراقبة.

متابعة الالتزام بسياسات وإجراءات رقابة الجودة للمكاتب التدقيق.

اتخاذ الإجراءات لإبلاغ نتائج المراقبة إلى المستويات الإدارية المناسبة.

اتخاذ القرار بشأن تعديل سياسات وإجراءات رقابة الجودة في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها .ذكر المرجع

المبحث الثاني : الخبير المحاسب ومبدأ عمله في الإطار القانوني

إن مهنة محافظة الحسابات هي المراقبة التي تمارس من طرف حرفي مؤهل للقيام بعملية الشهادة1 على انتظامية و مصداقية الحسابات السنوية للشركة، و يسمى هذا الحرفي بمحافظ الحسابات.

و بالتالي يكون مندوب الحسابات شخصا مهنيا محترفا يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة المصادقة على حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به .

المطلب الأول : ماهية ومهام الخبير المحاسب

[1] مجدي محمد سامي، دور لجان المراجعة في حكومت الشركات و أثرها في على جودة القوائم المالية، مجلة جامعة الإسكندرية مصر، العدد 2 ،المجلة رقم 46، يوليو 2009.، ص 42

1- تعريف بمهام الخبير المحاسبي : لقد عرفت المادة 18 من القانون 10-01 المؤرخ في 2010/07/11 الخبير المحاسب " كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة، ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون، والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات، ويقوم الخبير المحاسب أيضا بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل" .

يعد خبيرا محاسبا كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة تنظيم و فحص و تقويم و تحليل المحاسبة، ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات و الهيئات في الحالات التي نص عليها القانون، و التي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات.

و يقوم الخبير المحاسب أيضا بمسك و مركزة و فتح و ضبط و مراقبة و تجميع محاسبة المؤسسات و الهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل[1].

2- مهام الخبير المحاسب : يتكفل الخبير المحاسب بالمهام التالية :

- تنظيم و فحص و تقويم و تحليل المحاسبة؛
- مسك و مركزة و فتح و ضبط و مراقبة و تجميع محاسبة المؤسسات؛
- التدقيق المالي و المحاسبي للشركات و الهيئات و هو المؤهل الوحيد للقيام بذلك؛
- تقديم استشارات للشركات و الهيئات في الميدان المالي و الاجتماعي و الاقتصادي؛
- إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم و التصرفات الإدارية و التسيير التي لها علاقة بمهمته.

1/2- مهمة محافظ الحسابات :

1/1/2- تعريف مهمة محافظ الحسابات: حسب المادة 22 من القانون 10-01 محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص و تحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به[2].

2/1/2- مهام محافظ الحسابات:

القانون بين مهام و وظائف محافظي الحسابات لا سيما في المواد 23، 24، 25 منه، وتتمثل هذه المهام في النقاط التالية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و مطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، و كذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات الشركات و الهيئات؛

[1] الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42 ،الصادرة في2010/07/11 ، ص04.

[2] الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42 ،الصادرة في2010/07/11 ، ص05

•يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛

•يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة و مجلس المديرين أو المسير؛

•يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات و الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

•يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛

•بالإضافة إلى ما سبق فعندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات على صحة و انتظام الحسابات المدمجة و المدعمة و صورتها الصحيحة، و ذلك على أساس الوثائق المحاسبية و تقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار[1].

و يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد التقارير التالية:

•تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام و صحة الوثائق السنوية و صورتها 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، و النتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛

•تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛

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

3/1/2- شروط و كيفية تعيين وعمل محافظي الحسابات:يتم تعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين و المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، و لا يعفي وجود هياكل داخلية للمراجعة، الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ حسابات.

[1] وزارة التجارة. (2018) السجل التجاري مؤشرات و إحصائيات. الجزائر: المركز الوطني للسجل التجاري، ص 74

تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، و لا يمكن تعيين نفس المحافظ بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (03) سنوات.

في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة محافظ الحسابات.

عندما تعين شركة أو هيئة، شركة محافظة الحسابات بصفة محافظ حسابات فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف باسمها، و يتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي حسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعينه بصفة محافظ حسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر يوما.

يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، و يجب أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاث أشهر، و يقدم تقريرا عن المراقبات و الإثباتات الحاصلة.

ويمارس محافظ الحسابات مهامه بالطرق و الكيفية الآتية:

•يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت و في عين المكان على السجلات المحاسبية و الموازنات والمراسلات و المحاضر، وبصفة عامة كل الوثائق و الكتابات التابعة للهيئة أو الشركة؛

•يمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة و الأعوان و التابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات، و أن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛

•يمكنه أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛[1]

•يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (06) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة و الوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛

•يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛

•مع مراعاة معايير التدقيق و الواجبات المهنية الموافق عليها من طرف الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى و كيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات و سيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه؛

[1] وزارة التجارة. (2018) السجل التجاري مؤشرات و إحصائيات. الجزائر: المركز الوطني للسجل التجاري، ص 75

•يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره، و يحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته؛

•يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة.

2/2-المحاسب المعتمد:

1/2/2- تعريف:جاء فيالمادة(41) من القانون 10-01 تعريف المحاسب المعتمد على أنه المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته، مهمة مسك و ضبط محاسبات و حسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطب خدماته.

2/2/2- مهام المحاسب المعتمد: يمكن تلخيص أهم مهام المحاسب المعتمد في النقاط الآتية:

•مسك و فتح و ضبط المحاسبات و الحسابات؛

•عرض الكتابات المحاسبية و تطور عناصر ممتلكات التاجر و الشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسبتها، و ذلك على أساس الوثائق و الأوراق المحاسبية المقدمة إليه، وتحت مسؤوليته؛

•يمكن للمحاسب المعتمد أن يعد جميع التصريحات الإجتماعية و الجبائية و الإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها؛[1]

•يمكنه أيضا أن يساعد زبونه لدى مختلف الإدارات المعنية؛

•يمكن للزبون أن يلتمس من المحاسب المعتمد القيام بالمهام المساعدة في إعداد الجداول المالية.

3/2-شركات الخبرة المحاسبية و محافظة الحسابات والمحاسبة:

1/3/2- تعاريف: طبقا لأحكام القانون 10-01 لا سيما المادتين (12) ، (46) منه، يمكن للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة، أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة، باستثناء الأشكال الأخرى للشركات، لممارسة مهنهم كل على حدى، شريطة أن يحمل كل الشركاء الجنسية الجزائرية، و تكون هذه الشركات على الشكل التالي:

أ- شركات الخبرة المحاسبية: هي شركات الأسهم و الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات المذكورة سابقا المؤهلة لممارسة مهنة الخبير المحاسب، عندما يشكل أعضاء المصف المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة خبراء محاسبين ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل، و يمتلكون على الأقل ثلثي (3/2) رأس المال، و يشترط في الثلث الشريك غير المعتمد و غير المسجل في الجدول أن يكون جزائري الجنسية، وحاملا لشهادة جامعية و له صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة.

[1] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، المرجعة و التدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر 2003، ص 96

ب- شركات محافظة الحسابات: هي شركات الأسهم و الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات المذكورة سابقا المؤهلة لممارسة مهنة محافظ حسابات، عندما يشكل الأعضاء في الغرفة الوطنية المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة محافظي حسابات ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل، و يمتلكون على الأقل ثلثي (3/2) رأس المال، و يشترط في الثلث الشريك غير المعتمد و غير المسجل في الجدول أن يكون جزائري الجنسية، و حاملا لشهادة جامعية و له صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة.

ج- شركات المحاسبة: هي شركات الأسهم و الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات المذكورة سابقا المؤهلة لممارسة مهنة محاسب معتمد، عندما يشكل الأعضاء في المنظمة الوطنية المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة محاسب معتمد ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل، و يمتلكون على الأقل ثلثي (3/2) رأس المال، و يشترط في الثلث الشريك غير المعتمد و غير المسجل في الجدول أن يكون جزائري الجنسية، وحاملا لشهادة جامعية و له صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة.

عندما يختار الخبراء المحاسبون أو محافظو الحسابات أو المحاسبين المعتمدين شكل الشركة المدنية، فإن هذه الأخيرة لا تضم إلا أعضاء المصف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية، إلا أنه يمكن أن يكون القانونيون و الاقتصاديون أو أي شخص حامل لشهادة التعليم العالي. يساهم نظرا لتأهيله في تحقيق هدف الشركة المدنية، شركاء غير معتمدين و غير مسجلين في الجدول في حدود ربع (4/1) الشركاء شريطة أن يكون جزائريي الجنسية[1].

2/3/2- شروط الاعتماد:بالإضافة إلى ما سبق و للحصول على الاعتماد، يجب على الشركات و التجمعات السابقة الذكر و المشكلة لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات، أو مهنة محاسب معتمد، أن تتوفر فيها الشروط الآتية:

•أن تهدف لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد؛

•أن يسيرها أو يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط؛

•أن يرتبط انخراط أي شريك جديد أو أي عضو جديد فيها، بالموافقة القبلية إما للجهاز الاجتماعي المؤهل لذلك و إما لحاملي الحصص الاجتماعية، بغض النظر عن أي حكم مخالف؛

•أن لا تكون بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة؛

•أن لا تمتلك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو البنكية أو في الشركات المدنية، غير أنه إذا ارتبط نشاط هذه المؤسسات بمهنة الخبير المحاسب أو بمهنة محافظة الحسابات، يمكن للمجلس المعني الترخيص بأخذ مساهمة.

[1] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، المرجعة و التدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر 2003، ص 109

3/3/2- تنظيم عمل الشركات:حدد القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الإطار القانوني لتسيير و عمل شركات الخبرة المحاسبية و شركات محافظة الحسابات وشركات المحاسبة، و الذي نلخص أهم ما جاء به في النقاط الآتية:

•لا يمكن تعيين الأجهزة المسيرة لشركات الأسهم و الشركات ذات المسؤولية المحدودة و الشركات المدنية والتجمعات ذات المنفعة المشتركة، الممارسة لمهن الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، إلا من بين المهنيين المسجلين في الجدول؛

•لا يمكن أن تعين الأجهزة المسيرة السالفة الذكر في أكثر من شركة أو تجمع؛

•لا يحق للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، الشركاء في إطار الشركات و التجمعات التي تكلمنا عنها، أن ينفذوا باسمهم الخاص مهام أو عهدات يكونون قد كلفوا بها جراء تسجيلهم في الجدول، و ينبغي أن توكل هذه المهام أو العهدات إلى الشركات أو التجمعات؛

•تنجز أعمال الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين تحت أسمائهم الخاصة، و تحت مسؤولياتهم حتى و إن كانوا ضمن شركة، و لا تقبل أية أسماء مستعارة؛

•تشمل حقوق و واجبات أعضاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين و أعضاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و أعضاء المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، شركات الخبرة المحاسبية و شركات محافظة الحسابات و شركات المحاسبة ما عدا حق التصويت و الترشح[1].

المطلب الثاني : شروط ممارسة مهن الخبير المحاسب

من المسؤوليات الناجمة عن محافظ الحسابات- المحاسب المعتمد نجد:

لضمان تحقيق الغاية من ممارسة مهن الخبرة المحاسبية و محافظة الحسابات و المحاسبة، و ضع المشرع الجزائري مجموعة من الشروط التي يجب توافرها في الشخص الذي يرغب في ممارسة هذه المهن، بالإضافة إلى أنه حدد المسؤوليات التي يتحملها كل مهني أثناء مزاولته لمهنته.

1- شروط ممارسة المهنة : حددت المادة (08) من القانون 10-01 الشروط التي يجب توافرها لممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، وهي كالآتي[2]:

أن يكون جزائري الجنسية؛

أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:

[1] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، المرجعة و التدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر 2003، ص 56

[2] الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42 ،الصادرة في2010/07/11 ، ص04.

•بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب: أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها؛

•بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات: أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛

•بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد: أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة.

أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية؛أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية و أن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وفق الشروط المنصوص عليها في القانون؛أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد و قبل التسجيل في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية أمام المجلس القضائي المختص اقليليميا لمحل تواجد مكاتبهم، بالعبارات الآتية: " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي و أن أكتم السر المهني و أسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، و الله على ما أقول شهيد."

2- حالات التنافي و الموانع:حدد القانون حالات التنافي و الموانع، و ذلك لتحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب و مهنة محافظ الحسابات و مهنة المحاسب المعتمد بكل استقلالية فكرية و أخلاقية، ففي المادة (64) منه تم تحديد الحالات التي تعتبر متنافية مع هذه المهن، وهي:

•كل نشاط تجاري لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية و المهنية؛

•كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛

•كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة (46) من هذا القانون؛

•الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب 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 من تاريخ مباشرة عهدته، و يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته.

لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

و نصت المادة (65) على منع محافظ الحسابات من:

•القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛

•القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو بالإنابة عن المسيرين؛

•قبول و لو 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 خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛

•شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (03) سنوات من انتهاء عهدته؛

•توسع نفس حالات التنافي و المنع السابقة الذكر إلى أعضاء شركات محافظة الحسابات[1].

إضافة إلى ذلك[2]:

•حالات التنافي و الموانع في المادة (715) مكرر (6) من القانون التجاري و التي تنص على أنه لا يجوز أن يعين مندوبا للحسابات في شركة المساهمة:

الأقرباء و الأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين و مجلس مراقبة الشركة؛

القائمون بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة و أزواج القائمين بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (10/1) رأس مال الشركة، أو إذا كانت الشركة نفسها تمتلك عشر (10/1) رأسمال هذه الشركات؛أزواج الأشخاص الذين يتحصلون على أجرة أو مرتبا بحكم نشاط دائم، إما من القائمين بالإدارة أو من أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة؛الأشخاص الذين منحتهم الشركة 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؛

[1] وزارة التجارة. (2018) السجل التجاري مؤشرات وإحصائيات. الجزائر: المركز الوطني للسجل التجاري

[2] خالد أمين عبد الله،علم تدقيق الحسابات ، دار وائل للنشر والطباعة ،عمان الاردن 1999

•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 سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة؛

•إذا استقدمت شركة أو هيئة محافظين اثنين (02) للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة، و ألا تربطهم أية مصلحة، و ألا يكونوا منتمين إلى نفس شركة محافظة الحسابات؛

•يمنع الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

•إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة، يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في اجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بداية نشاطه، و تمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة؛

•يمنع الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب 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، و كذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور، و تطبق هذه الموانع أيضا على الشركات و التجمعات الممارسة للمهنة؛

•يتعين على الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات، و يخضع لنفس الالتزامات الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المتربصون، و كذا مستخدمو الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسب المعتمد، و كذا الشركاء في الشركات المنصوص عليها في المواد 47، 48، 49 و 52 من القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، و لا يتقيد الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد بالسر المني في الحالات المنصوص عليها قانونا ولا سيما الحالات التالية:

-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؛

•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 و الذي يمارس أو يواصل في أداء العمليات المنصوص عليها في القانون المتعلق بهاته المهن؛

-كل من ينتحل صفة خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد، 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 و التسميات.[1]

المطلب الثالث : مسؤوليات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

حدد القانون 10-01 مسؤوليات الخبير المحاسب و محافظ الحسابات في الفصل الثامن منه كالآتي:

•يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته و يلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج؛

•يعد الخبير المحاسب و المحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامهما مسؤولين مدنيا تجاه زبائنهما في الحدود التعاقدية؛

•يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، و يعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون؛

•لا يتبرأ محافظ الحسابات من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها، إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته و انه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، و إن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها، و في حالة معاينة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة؛

•يتحمل الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني؛

•يتحمل الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة، حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم؛

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

-الإنذار؛

-التوبيخ؛

-التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (06) أشهر؛

-الشطب من الجدول.

[1] عبد القادر قادري. (2020) ضرورة التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي لمواجهة مخاطرالتحريف المالي في المؤسسة الإقتصادية كأحد مقومات حوكمة الشركات. سامي للطباعة والنشروالتوزيع

و نصت المادة (73) من القانون المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، على أنه يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، بطريقة غير شرعية بغرامة مالية تتراوح بين 500.000 دج إلى 2000.000 دج، و في حالة العود يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة (06) أشهر إلى سنة واحدة، و بضعف الغرامة[1].

- عدو توفير الإدارة للمعلومات الضرورية لعمل المدقق .
- عدم كفاية تأهيل مدقق الحسابات
- عدم تطبيق كل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية.
- عدم الالتزام بالمبادئ المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية .

المبحث الثالث : دراسات سابقة

من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة نجد أن الدراسات المتعلقة بالموضوع شحيحة إلى حد ما، وفيما يلي عرض لبعض الدراسات السابقة وذات العلاقة بالموضوع:

المطلب الأول : الدراسات السابقة باللغة العربية

1- دراسة وائل إبراهيم الراشد2001 بعنوان مشاكل مهنة المحاسبة و المراجعة بدول الكويت ، مقالة بمجلة الاقتصاد و الإدارة بجامعة الملك عبد العزيز السعودية .

تهدف هذه الدراسة إلي التعرف علي أبرز المشاكل والمعوقات التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات بدولة الكويت وسبل التغلب عليها وزيادة كفاءة مكاتب التدقيق نحو تطوير المهنة، وقد تبين من خلال نتائج الدراسة بأن أبرز مشاكل المهنة تتمثل في عدم وجود ميثاق شرفي للمهنة وغياب الالتزام القانوني بضوابط ومعايير المهنة، غياب الدور المهني لجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية، غياب القواعد المنظمة للسلوك المهني، وتنتهي الدراسة ببيان أهم السبل الكفيلة بالقضاء علي تلك المشاكل والنهوض بالمهنة بضرورة تبني ميثاق شرفي للمهنة ودور اكبر لجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية وزيادة تأهيل المنتسبين للمهنة.

2- دراسة ريم محمد العمرو وحسام عبد المحسن العنقري2002 " بعنوان تنظيم تدقيق الحسابات" مقالة بمجلة الاقتصاد و الإدارة بجامعة الملك عبد العزيز السعودية .

تهدف هذه الدراسة إلي تقييم مرتكزات تنظيم تدقيق الحسابات في المملكة العربية السعودية و التي تشمل (المعايير المهنية وقواعد السلوك المهني، برامج التعليم المهني المستمر وبرامج مراقبة جودة الأداء المهني،

[1] عبد القادر قادري. (2020) ضرورة التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي لمواجهة مخاطرالتحريف المالي في المؤسسة الإقتصادية كأحد مقومات حوكمة الشركات. سامي للطباعة والنشر و التوزيع

قنوات الاتصال التي تكفل إيصال الأنظمة والتعليمات المهنية لممارسي المهنة واجملتمع بصفة عامة)من خلال قياس مدى فاعلية مثل هذه المرتكزات في التعامل مع المشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة التدقيق في المملكة والحد من آثارها السلبية .وتوصلت نتائج الدراسة إلي إلي عدم وجود اتفاق
مطلق بين أعضاء المهنة الممارسين من جهة وبين الأطراف ذات العلاقة بالمهنة من جانب آخر حول مدى معرفتهم بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة التدقيق في المملكة والتي شملت(محدودية الالتزام بالمعايير و قواعد السلوك المهني وغيرها من الأنظمة المهنية، واستمرار ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية، ووجود هيئات مهنية عربية وخليجية وانضمام السعودية لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية .)وفي ختام الدراسة أوصي الباحثان بجملة من التوصيات منها إشراك الأكاديميين فيى تعديل القوانين التي تمس مهنة المحاسبة والتدقيق، والعمل علي تقنين أتعاب التدقيق بحيث تتناسب مع الجهد المبذول، واعتماد الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التعديلات اللازمة.

3- قليل الهادي، "دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية وإضفاء الثقة على القوائم المالية دراسة ميدانية لأراء المهنيين وأكاديميين"، مذكرة ماستر، جامعة محمد بوضياف، السنة الجامعية 2012/2013 .

حيث اهتم الباحث من خلال دراسته للموضوع في التعرف على واقع الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية، قيام محافظ الحسابات بمراجعة القوائم المالية يعزز الثقة والمصداقية ا، وكذا مدى اعتماد المدققين على نظام الرقابة الداخلية أثناء أدائهم لمهامهم ، وكانت النتائج المتوصل إليها أن لمحافظ الحسابات دور كبير في زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية والحصول على معلومات ذات مصداقية تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة الاقتصادية.

04- سالم رمزي، "دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات بورقلة"، مذكرة لاستكمال متطلبات ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، السنة الجامعية 2015/2014.

كان هدف هذه الدراسة إبراز أهمية نظام الرقابة الداخلية في السير الحسن للأنشطة، و كذا إبراز الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، بيان مدى مسؤولية محافظ الحسابات من حيث إبداء رأيه في نظام الرقابة الداخلية ، ومن بين ما توصل إليه الباحث أن للمراجع الخارجي دور مهم فالمؤسسة، وله أهمية بالغة في تقييم نظام الرقابة الداخلية، و أن كلا من المراجع الداخلي والخارجي يكملان بعضهما البعض في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

05- بونقاب زكية، "أثر المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة دراسة حالة مؤسسة رغوة الجنوب-تقرت-"، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، السنة الجامعية 2015/2014 .

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مهنة المراجعة وكيفية القيام ا وإبراز تأثير المراجعة الخارجية على تقييم الرقابة الداخلية ،و بعد الدراسة توصلت الباحثة إلى أهم النتائج أن النظام الضعيف يتمثل على عدم وجود تقييم كاف للعمل، وأن المراجعة الخارجية تقوم بدور كبير في تطوير نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

1- نور الدين بربار, دور ممارسي المهن المحاسبية في الحد من تطبيقات المحاسبة الإبداعية ومكافحة التهرب الضريبي جامعة البليدة ،سنة 2017 . مجلة الدراسات الجبائية على موقع ASPJ .

الهدف من هذه الورقة البحثية هو تحديد الدور الذي يلعبه ممارسي المهن المحاسبية في الجزائر (الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد) في الحد من التطبيقات المعاصرة للمحاسبة الإبداعية من خلال كبح كل إجراء غير قانوني تقوم به المؤسسات. سواء لتعظيم أرباحها قصد الدخول في استثمارات معينة أو قصد التهرب الضريبي، وهذا في سياق مسكهم وتنظيمهم لمحاسبة المؤسسات من جهة، ومصادقتهم على الحسابات الاجتماعية للشركات في نهاية كل سنة من جهة أخرى. إن المهنيين في مجال المحاسبة يعملون على تطبيق القوانين والتنظيمات التي تنظم مهنة المحاسبة والتي تصدر عن المجلس الوطني للمحاسبة، كون أن المحاسب مطالب بتطبيق القانون وليس له حرية الابتكار والإبداع ، الأمر الذي يمكن مصالح الضرائب من مكافحة التهرب الضريبي نتيجة وجود مستندات محاسبية صادقة تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسات .

2- زياني عبد الحق ، مجدوب خيرة ، التدقيق الداخلي - التدقيق الخارجي: ما هو المكمل؟ ، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان ،لسنة 2016 . مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبية على موقع ASPJ

بعد الفضائح المالية التي عصفت باقتصاديات الولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا و اليابان أصبح كل من التدقيق الخارجي المعروف بـ: "التدقيق المحاسبي و المالي" و التدقيق الداخلي آليتان أساسيتان للرقابة على مستوى المؤسسة، فقد أظهرت جل الدراسات الحديثة مدى قوة و إيجابية العلاقة بينهما .

كما أن إتباع المؤسسة لنظام جيد و فعال للتدقيق الداخلي يؤدي إلى توفير في الجهد و في كمية الاختبارات على المدقق الخارجي عند قيامه بالفحص، و عليه يمكن القول بأن التكامل بين وظيفة التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي بات ضرورة ملحة من أجل تحسين نوعية المعلومات المالية و هذا ما تأكده المعايير الدولية للتدقيق .

خلاصة الفصل الأول:

نظرا لأهمية مهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد بالنسبة للدولة، فإن هذه الأخيرة حريصة كل الحرص على التنظيم الجيد لها، ليكون أداؤها جيدا، و هذا ما جعلها تلغي القانون 91-08 الصادر سنة 1991 المتعلق بالمهن محل الدراسة، و تعوضه بالقانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010.

و لعل أهم ما جاء به القانون الجديد هو حل المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات والمحاسب المعتمد، و انشاء مجلس و طني للمحاسبة يعمل تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، كما يتم انتخاب مجلس وطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، ومجلس وطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ومجلس وطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، و الهدف من هذا التغيير هو فرض رقابة الدولة على المهنيين، و كذا تحسين الأداء من خلال متابعة المهنيين لتكوين نظري في معاهد خاصة وتربص مهني على مستوى مكاتب المحاسبة.

أما عن المهنيين فيمارسون مهامهم بصفة عادية و باسمهم الخاص و تحت مسؤوليتهم، حيث أن أهم مهمة للخبير الحاسب هي تنظيم و فحص و تقويم وتحليل المحاسبة و مختلف أنواع الحسابات للمؤسسات ، أما

محافظ الحسابات فمهمته الأساسية المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع، و بالنسبة للمحاسب المعتمد فمهمته مسك و فتح وضبط محاسبات و حسابات التجار و الشركات التي تطلب خدماته.

و حدد هذا القانون كيفيات و شروط اعتماد و عمل شركات الخبرة المحاسبية و شركات محافظة الحسابات و شركات المحاسبة، على عكس القانون السابق – قانون رقم 91-08 – الذي لم يتعرض لها، حيث تخضع هذه الشركات لشروط معينة لاعتمادها، أما عن حقوقها و واجباتها فهي نفسها حقوق و واجبات المهنيين ما عدا حق الترشح و التصويت.

و لكي يمارس شخص ما إحدى هذه المهن، يجب أن تتوافر فيه جملة من الشروط محددة في القانون في المادة (08) منه، و هذا لتحقيق جودة في النتائج الناجمة عن عملهم، كأن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمهنة المرغوب ممارستها، أن يكون غير مسبوق قضائيا و متمتعا بحقوقه المدنية والسياسية، كما حدد القانون حالات التنافي و الموانع التي من شأنها أن تمس باستقلالية و حياد المهنيين.

و في الفصل الثامن من القانون 10-01 تطرق المشرع إلى المسؤوليات التي يتحملها المهني، نتيجة خطأ أو مخالفة، كما بين العقوبات التأديبية التي قد يتعرض لها ، و ذلك من باب الردع و فرض الصرامة في العمل و احترام القانون

الفصل الثاني

الإطار التطبيقي دراسة حالة لتدقيق حسابات المؤسسة س

مقدمة الفصل الثاني:

من أجل تدارك أي نقص قد يلحق بالبحث، عند عرض النتائج الموصل إليها من خلال البحث مع الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة في إشكالية الدراسة، حيث قمنا بإجراء دراسة ميدانية بمكتب خبير محاسبي للوقوف على مختلف مراحل التدقيق، وبما أن تقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم المراحل التي يقوم بها الخبير المحاسبي من خلال إعداد التقرير النهائي الذي يمكن من تبيان الدور الذي يقوم به الخبيرفي تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة .

ولتحقيق ذلك يتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث تتمثل في :

المبحث الأول : تقديم المكتب محل الدراسة الميدانية .

المبحث الثاني : الإجراءات التي يقوم بها الخبير المحاسبي حسب القانون التجاري ومهنةالمحاسبة .

المبحث الثالث : إعداد التقرير النهائي لخبير المحاسبي .

المبحث الأول: تقديم المكتب محل الدراسة الميدانية

سوف نقوم في هذا المبحث بالتطرق إلى المكتب محل الدراسة والمتمثل في مصلحة المحاسبة لمقاولة بن عمر من خلال تعريفه، تقديم الهيكل التنظيمي لهذا المكتب، والخدمات التي يقوم بها .

المطلب الأول : التعريف بالمكتب .

إن مصلحة المحاسبة محل الدراسة عبارة عن مكتب للخبرة المحاسبية بولاية وهرانالذي يتمتع صاحبه بالاعتمادات التالية :

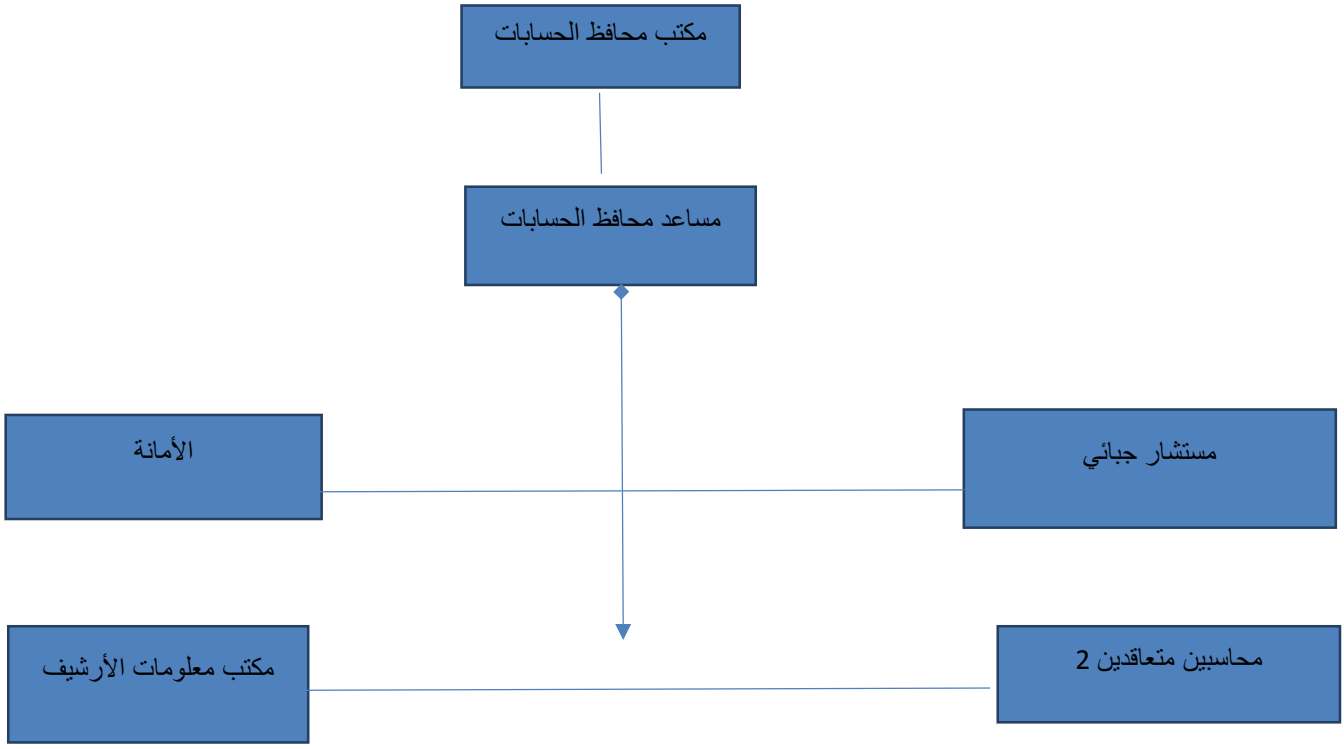
محافظ الحسابات ومحاسب معتمد وفقا للاعتماد رقم 864/03 المؤرخ في 2004/06/22 الصادر عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بالجزائر.

خبير محاسب قضائي وفق شهادة التنصيب لدى المجلس بتاريخ 2009/09/21

يقوم الخبير المحاسبي تأدية اليمين بالمحكمة المختصة إقليميا (محكمة وهران)، كما يسجل لدى مفتشية الضرائب بهدف بداية عمله بصورة قانونية من خلال إصدار رئيس مفتشية الضرائب، حيث يمثل الرقم الجبائي 197231010098430 ،ورقم المادة 31017111415 ،حيث ويقوم بتسديد مبلغ الاشتراك السنوي المقدر بـ 12000.00دج لدى الغرفة ومن هنا يصبح مسجل في جدول الغرفة الوطنية كما يتميز المكتب بالجدية والانضباط والالتزام في الخدمات التي قدمها ويقدمها لزبائنه وهي ذات جودة عالية، كما قام صاحب المكتب بالتربص الميداني لدى رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين .

وفيما يلي نبين تقديم الهيكل التنظيمي لمكتب الخبير المحاسبي

الشكل رقم 2 :الهيكل التنظيمي لمكتب الخبير المحاسبي



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على بيانات مكتب الخبير المحاسبي .

المطلب الثاني : الخدمات التي يقوم بها المكتب

إن المكتب ينشط في مجال الميدان المالي والمحاسبي بحيث يقوم بما يلي :

- مسك المحاسبة والمتابعة الجبائية والمحاسبية للأشخاص الطبيعيين كالمحامي والصيدلي، والأشخاص

المعنويين كالمؤسسات، والتصريحات الجبائية الشهريةإعداد الميزانيات الختامية والقوائم المالية وكل الأعمال الدورية لزبائنه .

- تقديم خدمات تتمثل في استشارات جبائية كما تتضمن عمليات الطعن لدى مختلف اللجان (دائرة، ولاية، وطنية) .

- يقوم المكتب بالمصادقة على حسابات المؤسسات سواء كانت مؤسسة ذات مسؤولية محدودة أو مؤسسة

مساهمة أو جمعيات ثقافية، اجتماعية، أو مهرجانات ولائية .

- يقوم بإعداد خبرات قضائية في مجال محاسبة وهذا بناءا على حكم قضائي صادر من المحكمة أو المجلس يتم من خلاله تعيين خبير في قضية ما .

- كما يقوم بعملية الرقابة القانونية المستقلة وذلك بالإدلاء بشهادته على صحة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الإدارة الخاص بالتسيير، وذلك دون التدخل في تسيير المؤسسة، بالإضافة إلى خدمات التصفية للمؤسسات التي أنهت نشاطها إداريا أو ألسباب أخرى كالإفلاس مثالا .

المبحث الثاني: الإجراءات التي يقوم بها الخبير المحاسبي حسب القانون التجاري ومهنةالمحاسبة

يقوم الخبير المحاسبي بتدقيق مؤسسة معينة وذلك بتوكيل ولقبول هذا التوكيل أو رفضه هناك اجتهادات

يبذلها الخبير المحاسبي وهذا ما سوف نتطرق له في هذا المبحث وذلك في حالة قبوله التوكيل والدخول إلى الوظيفة و في حالة رفضه للتوكيل وبعد ذلك إلى الاجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل ومن ثم إلى الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها الخبير المحاسبي .

المطلب الأول: الإجراءات المبدئية لخبير المحاسبي في إطار قبول التوكيل أو رفضه

أولا: قبول التوكيل

يجب أن تكون طريقة عمل الخبير المحاسبي حذرة وترتكز على منهجية منذ قبول التوكيل حتى إعدادتقرير مصادقة الحسابات السنوية .

عند الاستشعار بالتوكيل وقبل البدء في الوظيفة، على الخبير المحاسبي أن يمتنع من إبداء قبوله

بسهولة وهذا قبل أن يضع مسبقا بعض الاجتهادات حيز التنفيذ التي تسمح له بما يلي :

- تجنب السقوط تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية .

- التأكد من إمكانية القيام بالمهمة ال سيما الإمكانيات التقنية والبشرية لمكتبه .

- التأكد من أن التوكيل المقترح ال تشويه مخالفات ومن ثم تجنب المؤسسة المراقبة أخطار بطلانمداولات جمعيتها للمساهمين .

إن هذه التوصية تدرس على ضوء القوانين والتنظيمات السارية المفعول، الاجتهادات الدنيا الخبير المحاسبي قبل قبول التوكيل والبدء في الوظيفة، حيث يجب على الخبير المحاسبي قبل إبداء قبوله للتوكيل الذي يستشعر به، أن يضع حيز التنفيذ الاجتهادات التالية :

- يتأكد الخبير المحاسبي من عدم وقوعه تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية.

- يطالب الخبير المحاسبي القائمة الحالية للمتصرفين الإداريين أو أعضاء مجلس المديرين ومجلس الرقابة للمؤسسة المراقبة والمؤسسات المنسوبة و إذا اقتضى الأمرقائمة المساهمين بالأموال العينية .

- وفي حالة استشعار بتبديل الخبير المحاسبي معزول عليه أن يتأكد أمام المؤسسة والزميل المعزول أن قرارعزله لم يكن تعسفيا .

- وفي حالة ما إذا خلف الخبير المحاسبي الذي رفض تجديد توكيله، عليه الاتصال بالزميل المغادر الاستعلام عن أسباب عدم قبول تجديد توكيله .

- يجب على الخبير المحاسبي أن يتأكد من أن كفاءات مكتبه تسمح له بالتكفل وبتنفيذ التوكيل بطريقة صحيحة .

- كما يجب عليه أيضا أن يتأكد من أنه بإمكانه تلبية مهمته بكل حرية ال سيما إزاء مسيري المؤسسة .

ثانيا: الدخول إلى الوظيفة

بعد تلبية الاجتهادات الأولية وقبول التوكيل :

- يجب على الخبير المحاسبي أن يتأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة من طرف المجلس العام العادي أو المجلس التأسيسي وفي حالة حضوره في المجلس التأسيسي الذي يعينه، يمضي القوانين العامة إما إذا تم تعيينه من طرف مجلس عام عادي يمضي المحضر مع الملاحظة "قبول التوكيل" و"إذا لم يحضر للمجلس يدلي بقبوله للمؤسسة كتابيا" .

- في كل أشكال التعيين يجب على الخبير المحاسبي عند قبوله التوكيل، الإعلان كتابيا أنه ليس في وضعية التنافي وال في حالة مخالفة شرعية أو تنظيمية .

- يجب على الخبير المحاسبي أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل الإيداع الجهة التي قامت بتعينه في ظرف 15 يوما التالية لقبوله التوكيل .

- قبل البداية في تنفيذ التوكيل يجب على الخبير المحاسبي أن يرسل إلى المؤسسة المراقبة رسالة تشير إلىإجراءات تطبيق توكيل الخبير المحاسبي .

هذه الرسالة تشير إلى: مسؤولية المهمة، المتدخلين، طرق العمل المستعملة، فترات التدخل والآجال القانونية التي يجب احترامها، الآجال القانونية الإيداع التقارير، الأتعاب .

- عند تنفيذ توكيله يجب على الخبير المحاسبي الذي تم تعيينه حديثا أن يتصل بسلفه للحصول على كل معلومة تفيده في التكفل بتوكيله بطريقة صحيحة وشرعية.

- يجب على الخبير المحاسبي المغادر أن يسهل لخلفه الدخول إلى الوظيفة وهذا عمال بمبدأ التضامن بينالزملاء .

- وفي حالة تعدد الخبير المحاسبي يلتزم كل واحد من هؤلاء احترام الإجراءات المشار إليها أعاله وكأنه يتصرف لمفرده .

ثالثا: حالة رفض القبول

إذا تم استشعار الخبير المحاسبي بالتكفل بتوكيل أو يحاط علما بتعيينه، رغم وقوعه تحت طائلة التنافي أو الممنوعات القانونية أو التنظيمية، عليه بإعلام المؤسسة بعدم اكتسابه للكفاءة القانونية لقبول هذا التوكيل(رفض مبرر) بواسطة رسالة مضمونة مع مثبت استلام وهذا في ظرف 15 يوما من تاريخ عمله بهذا الأمر، إذا لم يكن الخبير المحاسبي في حالة التنافي أو امتناع قانوني أو تنظيمي يرفض قبول التوكيل عليه بإتباع الإجراء المنصوص في القانون التجاري، ن قامت المؤسسة بإجراء الإشهار القانونية والتنظيمية عليه أيضا أن يطلب في رسالة رفضه لقبول التوكيل .

المطلب الثاني: الاجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل

إن الطابع الدائم لمهمة الخبير المحاسبي تفرض علية مسك مستندين أساسين إن لم نقل إجباريين في تنفيذ اجتهاداته، ملف دائم، ملف سنوي حيث مسك هذه المستندات يسمح للخبير المحاسبي بما يلي :

- اتباع طريقة للمراقبة والتأكد من جمع كل العناصر الضرورية للتعبير عن رأي مبرر حول الحسابات السنوية المعروضة لفحصه .

- أن تكون في حوزته معلومات ذات طابع دائم حول المؤسسة المراقبة طوال مدة التوكيل ومع احتمال تجديده .

- الاحتفاظ وتوفير إذا اقتضى الأمر بدليل عن الأعمال التي أجريت الاجتهادات والوسائل المستعملة للوصول إلى إبداء رأي حول مدى شرعية ومصداقية الحسابات السنوية .

- أن تكون طريقة عمله مطابقة للكيفيات المهنية المقبولة على الصعيد الوطني والدولي .

- الإشراف على العمل الذي أجري من طرف المساعدين.

أولا: الملف الدائم

1) الشكل والمضمون: طريقة الترتيب ومضمون الملف الدائم متوقفة على خصائص المؤسسة المراقبة والنظام الداخلي لمكتب الخبير المحاسبي ، إلا أنه يمكنه التمحور حول الفصول الآتية :

أ) العموميات الخاصة بالمؤسسة المراقبة: التي تشير إلى مؤسسة ووحداتها .

ب) المراقبة الداخلية: يمكن أن يحتوي هذا الفصل على كل سند يسمح بتقييم بصفة عامة صحة الرقابة (الداخلية، والمخاطر العامة) وصف المهام، مجموع أسئلة تخص الرقابة الداخلية، البيانات .

ج) معلومات محاسبية ومالية: النظام المالي والمحاسبي المستعمل، إجراءات محاسبية، مخطط مصالح المحاسبة، حجم العمليات وفقا لطبيعتها، السياسة المالية، طرق اجراءات تقدير وعرض الحسابات، الحسابات السنوية لنشاطات الثالث سنوات الأخيرة، حالة الخزينة والتمويل .

د) معلومات قانونية، ضريبية واجتماعية: قوانين ومراجع أخرى ذات طابع قانوني، قرار تعيين الخبير المحاسبي و الأدلة على أن كل الواجبات القانونية المتعلقة بتعيينه تم ملاحظتها، قائمة المساهمين مع عدد الأسهم التي هي في حوزة كل واحد منهم، الوثيقة الخاصة بالنظام الضريبي والاجتماعي للمؤسسة، محاضر الجمعيات والمجالس، تقرير الخبير المحاسبي السابقة، العقود الهامة والمراجع القانونية الأخرى .

هـ) الخصائص الاقتصادية والتجارية: قطاع النشاط، وصف الدورات الأساسية، وصف المؤسسة في الفرع وكذا على مستوى السوق، الزبائن والسياسة التجارية .

و) معلومات حول الإعلام الآلي: مخطط مصلحة الإعلام الآلي، التجهيزات والنظم المستعملة، برامج ومراجع منشورة .

2) يمكن للملف الدائم أن ينظم على شكل ملف فرعي يسهل ترتيب المراجع وفحصها، وهكذا يجب فتح ملف فرعي لكل فصل من الفصول المذكورة أعلاه .

3) يمكن إضافة لكل ملف فرعي ملخص المضمون مطبوعا مسبقا .

4) مسك الملف الدائم .

حتى يشكل الملف الدائم مجموعة معلومات مفيدة ذات الطابع الدائم حول المؤسسة المراقبة يستوجب:

- تعيين الملف الدائم بانتظام كلما طرأ تعديلا على عنصر دائم .

- اقتضاء المعلومات القديمة والتي لم يعد لها أية فائدة .

- القيام بتلخيص المراجع ذات الحجم الضخم .

ثانيا: الملف السنوي

1) على عكس الملف الدائم الذي يستعمل طيلة مدة التوكيل وتجديده المحتمل، يتضمن هذا الملف كل العناصر المرتبطة بالمهمة والتي ال يتجاوز استعمالها نشاط المراقبة .

2) يجب أن يحتوي هذا الملف على مجموعة الأعمال المنفذة، المنهجية المتبعة لتنفيذ المهمة والملخص

وعناصر المعلومات التي سمحت للخبير المحاسبي بإبداء رأيه حول درجة الشرعية ومصداقية الحسابات السنوية

3) يعد هذا الملف ضروري من أجل: تحكم أفضل في المهمة، تدوين الأعمال التي أجريت والاختبارات المعمول بها، التأكد من التنفيذ الكلي للبرنامج بدون إهمال، تبرير الرأي المبدئي وتسهيل تحرير التقرير.

4) بالتالي، يعتبر ذلك دليل إثبات لكل الاجتهادات المطبقة والجدية التي اتصفت بها هذه المهمة أثناء أدائها .

5) الشكل والمضمون: يدور الملف السنوي حول الفواصل الآتية :

أ) تنظيم وتخطيط المهمة: برنامج عام، قائمة المتدخلين، ميزانية الوقت ومتابعة الأعمال، يومية المتدخلين، تاريخ ومدة الزيارات، مكان التدخل، تاريخ ايداع التقارير.

ب) تقييم المراقبة الداخلية: وصف الأنظمة والمخطط المسير ومجموعة الأسئلة الخاصة بالمراقبة الداخلية، تقييم المراقبة الداخلية، قوة و ضعف الأنظمة واجراءات الشركة المراقبة، أوراق العمل، استنتاج مدى الثقة الممنوحة للأنظمة و الإجراءات المعمول بها وأثرها على برنامج مراقبة الحسابات .

ج) مراقبة الحسابات السنوية: برنامج العمل المكيف مع خصوصيات وأخطار المؤسسة، تفاصيل الأعمال التي أجريت، مراجع أو نسخة من المراجع المتحصل عليها من طرف المؤسسة أو الآخرين مبررة الأرقام والحسابات المفحوصة، تلخيص الأعمال المنفذة والتعقيب عليها إضافة إلى النقائص التي تم اكتشافها، خالصة عامة للشهادة .

د) المراقبات الخاصة أو الشرعية: فحص الاتفاقيات القانونية، الكشف عن المخالفات لدى وكيل الدولة،

التدخلات، جمع مراجع الأعمال المتعلقة بالوجبات الخاصة المشار إليها أعاله، فحص الأحداث اللاحقة عند إنهاء النشاط .

ه) المراجع العامة: المراسلات المتبادلة مع المؤسسة، معلومات حول اجتماعات مجلس الإدارة وجمعية

المساهمين و بالأخص القرارات التي تؤثر على حسابات النشاط، التأكيدات المتحصل عليها من الغير، نسخ من المحاضر.

6) كما هو الحال بالنسبة للملف الدائم، يستحسن تحضير ملفات فرعية تسهل استعمال وفحص الملف السنوي .

ثالثا: الاحتفاظ بملفات العمل

1) إن الطابع السري للمعلومات التي تتضمنها هذه الملفات تجبر الخبير المحاسبي على المحافظة على هذاالطابع خارج المكتب وهذا طبقا لأحكام المادة 301 من قانون العقوبات .

2) إن الملفات السنوية والملف الدائم بالإضافة إلى المراجع المتعلقة بالمؤسسة المراقبة، يجب الاحتفاظ بها مدة 10 سنوات حتى بعد انتهاء مدة الوكالة (المادة 12 من القانون التجاري) .

رابعا: حالة تعدد الخبراء المحاسبين

1) في حالة تعدد الخبراء المحاسبين كل واحد من الخبراء مجبر على مسك ملفات العمل المشار إليها

أعلاه .

2) وفي حالة تقسيم العمل بين مساعدي الخبراء يجب أن يتضمن ملف كل واحد منهم على نسخ مستنداتعمل زميله .

3) تبقى مسؤولية كل واحد منهم كاملة لتنفيذ المهمة على أحسن وجه .

المطلب الثالث : الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها الخبير المحاسبي

تتمحور مهام الخبير المحاسبي حول ثلاث واجبات شرعية :

1)مراقبة انتظام ومصداقية الحسابات السنوية .

2)التأكد من احترام الإجراءات الشرعية والقانونية التي تسير حياة المؤسسة المراقبة.

3)المهام الخاصة بالتعريف برأيها و ملاحظته لأجهزة المؤسسة المراقبة و في بعض الأحيان للسلطات المعينة .

4) لبلوغ الأهداف المسطرة على الخبير المحاسبي أن يتعرف ويقدر في أجل محدود جدا لكتلة المعلومات التي هي جد مهمة ومختلفة .

5) حجم وتعقد لكتلة المعلومات، وضيق الوقت المحدد لها كنتيجة لذلك يلزم المهنيين الحذرين وينذر باتخاذ طريقة عقلانية، والتي تسمح له بجمع أكبر عدد ممكن من الأدلة اللازمة للتعبير عن رأيه .

هذه الطريقة تتركز على الإجراءاتالآتية :

أ) إجراءات الدخول إلى المهنة .

ب) التعرف على المؤسسة المراقبة بصفة عامة .

ج) فحص وتقييم المراقبة الداخلية .

د) مراقبة الحسابات .

أولا: التعرف على المؤسسة المراقبة بصفة عامة

قبل بداية مراقبة الحسابات على الخبير المحاسبي معرفة الوقائع الاقتصادية والمالية والقانونية المحاسبية للمؤسسة المراقبة و الهدف من هذه المرحلة هو الحصول على المفاهيم الكافية لخصوصيات المؤسسة المراقبة بـ:

- تحديد الأخطار العامة المتعلقة بخصوصيات المؤسسة المراقبة التي بإمكانها التأثر على الحسابات أو على اتجاه وتخطيط المهمة .

- على الخبير المحاسبي أن يبحث عن المعلومات التي تخص المجالات التالية: طبيعة النشاط، قطاع النشاط، هيكلة المؤسسة، التنظيم العام، السياسات، التنظيم الإداري والمحاسبي، والاطلاع على القانون الأساسي .

- تقديم المؤسسة بصفة عامة: التسمية الاجتماعية، المراجع، الهيكلة العامة، عنوان الوحدات، لمحة تاريخية، المسيرين والأشخاص التي يتصل بها في المؤسسة.

ثانيا: فحص وتقييم المراقبة الداخلية :

إن إمكانيات الخبير المحاسبي محدودة ماديا نظرا لعدد الأحداث التي من الواجب أن يضمن شرعيتها ومصداقيتها، يجب أن يتحقق مسبقا من كفاءات الجهاز المحاسبي للمؤسسة المراقبة وقدرتها على القيام بأحوال مالية ناجحة، للحصول على ضمانات كافية من الجهاز المحاسبي (أو منظمات محاسبية وإدارية) فيما يخص شرعية ومصداقية الحسابات من واجب الخبير المحاسبي التركيز على النقاط التالية: احترام الأشكال الشرعية والقانونية، مستوى نوعية المراقبة الداخلية.

1) احترام الأشكال الشرعية والقانونية :

- على الخبير المحاسبي أن يتحقق من مسك التوقيعات والتحديث المستمر للدفاتر والسجلات الشرعية والقانونية منها: اليومية العامة، دفتر الجرد، دفتر الأجور، اليومية، سجل تداول المجالس العامة، سجل تداولات مجلسالإدارة أو الحراسة، كل السجلات المفروضة من طرف القانون المعمول به، يتحقق من المسك المنتظم لسجل الحضور لمجلس الإدارة أو الحراسة حسب الحالات .

- يتحقق من احترام قو اعد التقديم والتقييم المنشورة في النظام المحاسبي المالي والمخططات المهنية.

- يتحقق من احترام القواعد الأساسية المنصوص عليها سواء من طرف النظام المحاسبي المالي أو القانون التجاري لاسيما: دوام الطرق، استقلالية النشاطات، استمرارية الاستغلال، التكلفة التاريخية، عدم التعويض، الحذر.

2) الفحص وتقدير المراقبة الداخلية :

- يقدر الخبير المحاسبي إمكانية الأنظمة واجراءات المؤسسة المراقبة التي يتولد منها أحوال مالية التي تقدم مستوى عالي من المصداقية .

- الحتميات التي تخضع لها المراقبة الداخلية تتمثل في أمرين: يرتبط البعض بمبادئ التحقيق عن طريق الأنظمة والإجراءات التي بدورها تأخذ من تسجيلاتها واستراداتهاالخاصة ، البعض الآخر لقواعد التعريف وفصل المهام والمسؤوليات التي ستبث للتطبيق والتقنية الإدارية وهي مكيفة بحجم المؤسسات .

- إن تقدير المراقبة الداخلية يجب أن يسمح للخبير المحاسبي: تعريف المراقبات الداخلية التي يرتكز عليها، الكشف عن نسبة الغلطات في معالجة المعطيات من أجل تقليص برنامج مراقبة الحسابات المناسبة.

- إن دراسة وتقييم المراقبة الداخلية يرتكز على المكونات الأساسيةالآتية: نظام التنظيم، نظام التوثيق

والإعلام، نظام الأدلة، الوسائل المادية للحماية، الموظفين، نظام المراقبة.

أ) نظام التنظيم: يتمثل في: تعريفات المسؤوليات، تفرقة المهام التي يجب أن تقوم على أساس التنفيذ المتبادل للمهمة، تفرقة المهن التي تقوم على عدم الإجماع بين العملي مثل المصلحة التجارية و مصلحة الإنتاج و الإشهار، الحماية أو الاحتفاظ مثل أمين الصندوق، أمين المخزن، الحارس الصيانة، التسجيل، وصف المهن التي تتمثل في الدقة مكتوبة على مستوى التنفيذ كل من مصدر المعلومات المستوجب معالجتها، كيفية معالجتها، مدة المعالجة

ب) نظام الإعلام والتوثيق: لكي يكون نظام التوثيق والإعلام مقنعا يجب عليه أن يتضمن ما يلي: إجراءات مكتوبة مستحدثة يوميا والتي تحدد بوضوح، الوثائق دعائم الإعلام، وثائق الإجراءات .

ج) نظام الأدلة: يجب على هذا النظام أن يسمح بالتأكد من أن ال يسمح بتجنيد، وتنفيذ وتسجيل إلا الصفقات التنظيمية والمناسبة، كل صفقات الانطلاق والتنفيذ أو التسجيل مكشوفة في أحسن الآجال .

إن العناصر التالية تكون من نظام الأدلة نظاما مقنعا: المراقبة المتبادلة للمهام (فصل المهام)، تنظيم المحاسبة، وسائل الإعلام الآلي، شبه ترقيم ومراقبة المقتطفات، المراقبة التلقائية للنسب، التقاربات، ترتيب الوثائق .

د) الوسائل المادية للحماية : تتمثل في : الجدران، الأبواب، الحواجز، الخزائن المخصصة للسهولة الدخول المحمي تكون وسائل مباشرة للحماية ضد السرقة، الخسائر، التبذير ...

إذن كل الوسائل التي تهدف مباشرة أو غير مباشرة إلى الحماية: الوسائل الجسدية، الوسائل المادية، الوثائق، بطاقات، قاعات الإعلام الآلي .

هـ)- الموظفين: الموظفين ذوي الكفاءة والمكونين للقيام بالمهام المكلفين بها، ذوي الضمير المهني يزيد من ثقةالخبير المحاسبي حول الأحوال المالية التي تعرض عليه للفحص، للتأكد من كفاءات الموظفين، يجب على الخبير المحاسبي تقييم ما يلي: إجراءات التجديد، التكوين الأولي والمستمر، سياسة الأجور، المراقبة والتقييم الدوري للنشاط .

و) نظام الإشراف على المراقبة .

- تقييم المراقبة الداخلية يمر على الأحوال الآتية : فهم ووصف الأنظمة المهمة، تأكيد الفهم بواسطة تحليلات، إبراز نقاط قوى و ضعف الأنظمة، التحقق من سير ودوامالنقاط القوية، التقييم النهائي والتأثر حول مهمة التخليص .

- يشير التلخيص حول تقييم المراقبة الداخلية إلى ما يلي: النقائص الملحوظة على السير (حول الإدراك إذا ما اقتضى الأمر) للأنظمة والإجراءات، التأثيرات الممكنة حول الحسابات السنوية، التأثير حول برنامج مراقبة الحسابات .

- يجب أن تكون نتائج دراسة وتقييم المراقبة الداخلية مسجلة في ملفات العمل، وفي تقرير موجه إلى مسيري المؤسسة المراقبة .

- يجبعلى التقرير حول المراقبة الداخلية الموجه إلى مسيري المؤسسة المراقبة أن يبرز انحلال والنقائص الملحوظة بالإضافة إلى اقتراحات التحسين والنصائح، كلما كان ذلك ضروريا .

- يجب أن يعالج وصف نقاط الضعف، نتيجة وتأثير هذا الضعف على الحسابات السنوية، رأي ونصائح تسمح التغلب عليها، مرفق محتمل، المكان والتاريخ والإمضاء .

- قد يجد الخبير المحاسبي نفسه يستخلص عند وصوله إلى هذا المستوى من المهمة إلى رفض شهادة

الحسابات إذا كانت المراقبة الداخلية تحتوي على نقائص من الأحوال المالية المنتجة عديمة المصداقية .

ثالثا: مراقبة الحسابات

- إن الهدف من هذه المرحلة المهمة هو جمع عناصر مقنعة كافية لإبداء رأي حول الحسابات السنوية .

- إن امتداد طبيعة المراقبات المستعملة في الحسابات تعود للمرحلتين السابقتين المعرفة العامة للمؤسسة

وتقييم نظام الرقابة الداخلية .

- يجب على برنامج مراقبة الحسابات أن يكون مخففا أو ممتدا حسب درجة الثقة التي يمنحها الخبير المحاسبي إلى آلة المحاسب، و الى الأنظمة والإجراءات المعمول بها .

- يمكن تحرير برنامج المراقبة على ورقة عمل خاصة ومنظمة كما يلي: قائمة المراقبات للإنجاز يجب أنتكون هذه المراقبات معالجة بالتفصيل حتى يتمكن المساعدين بتنفيذها، امتداد النموذج مع مراعاة عتبةالمفهوم، الإشارة إلى انجاز المراقبة، مرجع في ورقة العمل أين تم اسناده إلى المراقبة، المشاكل المتعرض لها الاشارة إليها ضرورية أثناء المراقبة.

- للحصول على العناصر والأدلة الضرورية للتعبير عن الرأي، بحوزة محاسبة الحسابات مختلف التقنيات و التي يجب عليه أن يتركها أو يوحدها حسب الحسابات أو الجزء المراقب تتمثل في: المفتشية الماديةوالملاحظة والتي تقوم بفحص الأصول والحسابات أو مراقبة طريقة تنفيذ الإجراء، فحص المستندات، المراقبات الجبرية العددية، التحليلات، تقييمات، تقارب وتقسيمات، الفحص التحليلي .

- يجب أن تسمح مراقبة الحسابات من التأكد على أن كل العناصر صحيحة ودقيقة ومطبقة حسب المبادئ المتعارف عليها .

- حتى يتمكن من إبداء رأيه، يجب على الخبير المحاسبي التأكد من أن الحسابات السنوية موافقة مع خلاصاته ومعرفته بالمؤسسة، وانها تبرز بطريقة صحيحة قرارات المسيرين وتعطي صورة مخلصة لنشاطه وحالته المالية .

- إن الميزانية، حسابات النتيجة والمرافق تتطابق مع معطيات المحاسبة، وهي مقدمة حسب مبادئ المحاسبة والقانون الساري المفعول مع الأخذ بعين الاعتبار الأحداث السابقة لتاريخ انتهاء النشاط .

المبحث الثالث: إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات

بعد انتهائنا من الإجراءات القانونية التي يتبعها الخبير المحاسبي حسب القانون التجاري ومهنة المحاسبة، سوف نقوم في هذه المرحلة بإجراءات تدقيق الدفاتر والعمليات المحاسبية حيث ننفذ البرنامج الذي سطرناه مسبقا وذلك لتمكيننا من إبداء رأي سليم حول مدى صحة البيانات المثبتة في القوائم المالية .

يتضمن تقديم تقرير الخبير المحاسبي إلى مسير المؤسسة، وبالتالي محتويات التقرير تحتوي على مايلي :

1) تقرير المصادقة على الحسابات السنوية .

2) عرض حسابات المؤسسة (س) و تحليلها .

المطلب الأول: تقرير المصادقة على الحسابات السنوية

في إطار مهمة التدقيق المحاسبي لقد قمنا بفحص ومراقبة القوائم المالية الملحقة بهذا التقرير للمؤسسة

والموقعة بتاريخ 2009/12/31 ،ويتضمن الميزانية المحاسبية وجدول حسابات النتائج والجداول الملحقة.

إن عمليات المراقبة والفحص التي قمنا بها تمت وفق قواعد الخبير المحاسبي المقبولة عموما، والتي

تعتمد على الإجراءات المراقبة الأخرى التي نعتبرها ضرورية بالنظر إلى القواعد التي تحكم عمليات المراقبة القانونية، وحسب رأينا فإنه يمكن تقديم التحفظات التالية :

1) عدم تطبيق أحكام القانون الأساسي للمؤسسة فيما يتعلق بتكوين الاحتياطات القانونية والنظامية .

2) غياب بعض الدفاتر المحاسبية النظامية المبررة للتسجيلات المحاسبية وخاصة لسنة 2009 .

3) غياب دفتر الجرد الذي يجب أن يكون مرقما ومؤشرا من طرف العدالة .

4) عدم مسك بطاقات المخزونات .

5) نقص في التسيير المحاسبي ناتج عن نقص في مسك بعض الدفاتر المحاسبية .

6) عدم تطابق الأرصدة المحاسبية لحسابات البنك مع الأرصدةالحقيقية .

7) عدم القيام بتحليل وتفصيل بعض حسابات الموردين .

8) غياب وثيقة حالة المقاربة لبعض الحسابات البنكية .

9) عدم تطابق رصيد الرسم على القيمة المضافة الموجودة في ج50 مع الرصيد الظاهر في الميزانية .

المطلب الثاني : عرض حسابات المؤسسة (س) و تحليلها

عند التدقيق على حسابات المؤسسة الإنتاجية (س) تم ملاحظة بعض التغيرات في الحسابات للمؤسسة و قد تم عرض تحليل هذه التغيرات وفقا للقوائم المالية الخاصة بالمؤسسة (س) .

1/ عرض حسابات المؤسسة (القوائم المالية)

عرض القوائم المالية في الجداول التالية :

الجدول رقم1 : أصول ميزانية المؤسسة في 2009/12/31

رقم الحساب	الأصول	المبلغ الإجمالي	الإهتلاك	المبلغ الصافي
2	**الاستثمارات**			
20	مصاريف إعدادية	-	-	-
21	القيم المعنوية	-	-	-
22	الأراضي	-	-	-
24	تجهيزات الإنتاج	172422305.11	50234491.00	122187814.11
25	تجهيزات المؤسسة	-	-	-
28	تجهيزات قيد التنفيذ	-	-	-
مجموع الاستثمارات		**172422305.11**	**50234491.00**	**122187814.11**
3	**المخزونات**			
31	مواد أولية و لوازم	30111822.00	-	30111822.00
مجموع المخزونات		**30111822.00**	**-**	**30111822.00**
4	**المدينون**			
42	مدينو الاستثمارات	51079962.5	-	51079962.55
43	مدينو المخزونات	5	-	3000000.00
44	مدينو الشركاء	3000000.00	-	-
45	سلفات على الحساب	-	-	8273161.38
46	سلفات الاستغلال	8273161.38	-	1155567.86
47	الزبائن	1155567.86	-	3131240.40
48	حسابات بنكية	3131240.40	-	3193942.85

		3193942.85	
مجموع المدينون	**69833875.04**	**-**	**69833875.04**
مجموع الأصول	**272368002.15**	**50234491.00**	**222133511.15**

المصدر: وثائق داخلية لمكتب الخبير المحاسبي .

الجدول رقم2 : خصوم ميزانية المؤسسة في 2009/12/31

رقم الحساب	الخصوم	المبلغ
1	**الأموال الخاصة**	
10	الأموال الجماعية	50000000.00
12	علاوات المساهمات	-
13	الإحتياطات	-
مجموع الأموال الخاصة		**50000000.00**
5	**الديون**	
50	الحسابات الدائنة للأصول	11602851.68
52	ديون الإستثمارات	-
53	ديون المخزونات	130850148.63
54	مبالغ محتفظ بها في الحساب	-
55	ديون إتجاه الشركاء	-
56	ديون الإستغلال	-
مجموع الديون		**142453000.31**
المجموع		**192453000.31**
نتيجة السنة المالية		**29680510.84**
مجموع الخصوم		**222133511.15**

المصدر: وثائق داخلية لمكتب الخبير المحاسبي .

الجدول رقم3 : جدول حسابات النتائج للمؤسسة في 2009/12/31

رقم الحساب	بيان الحساب	مبلغ مدين	مبلغ دائن
71	إنتاج مباع	-	367585494.36
61	مواد و لوازم مستهلكة	285315427.42	-
62	خدمات	16367665.39	-
81	**القيمة المضافة**	**65902401.55**	
81	القيمة المضافة	-	65902401.55
63	مصاريف المستخدمين	8142591.91	-
64	الضرائب و الرسوم	2063019.62	-
65	مصاريف مالية	720672.14	-
66	مصاريف مختلفة	534638.92	-
68	مخصصات الإهتلاك	24000847.00	-
83	**نتيجة الإستغلال**	-	**30440631.96**
79	منتوجات خارج الإستغلال	-	-
69	تكاليف خارج الإستغلال	760121.12	-
84	**نتيجة خارج الإستغلال**	**760121.12**	
84	نتيجة خارج الإستغلال	760121.12	-
83	نتيجة الإستغلال	-	30440631.96
88	**نتيجة السنة المالية**		**29680510.84**

المصدر: وثائق داخلية لمكتب الخبير المحاسبي .

2/ التعليق على القوائم المالية (الملاحظات) .

حسابات الأصول :

أ)الاستثمارات :

1) تقديم الإستثمارات : القيمة الصافية للإستثمارات للمؤسسة إرتفع في 2009/12/31 إلى 172422305.11 مقابل 132068954.60 دج في سنة 2008 .

الجدول رقم 4 : التغيرات في حساب الاستثمارات مقارنة بالسنة السابقة

رقم الحساب	البيان	السنة		الإختلاف
		2006	2005	
24	تجهيزات الإنتاج	172422305.11	132068954.60	40353350.51
	المجموع الإجمالي للإستثمارات	172422305.11	132068954.60	40353350.51
29	الإهتلاكات	50234491.00	46519971.00	3714520.00
	المجموع الصافي للإستثمارات	122187814.11	85548983.60	36638830.51

المصدر: وثائق داخلية لمكتب الخبير المحاسبي .

2) أهداف المراقبة التي قمنا:

- تقريب الحيازات الجديدة للاستثمارات معا لوثائق المبررة بها: الفحوصات التي قمنا بها حول حساب الاستثمارات من أجل تحقيق الأهداف التالية لها والتأكد من تطابق التسجيلات المحاسبية .

- التأكد أن إهتلاكات الاستثمارات محسوبة بطريقة صحيحة و مدققة .

- التأكد من المتابعة الجيدة للاستثمارات الجارية ونقل ملكيتها إلى حساباتها الخاصة و المناسبة .

3) خالصةالمراقبة: إن المراقبة التي قمنا بها تستدعي التعليقات التالية :

أ) التغيرات : إن استثمارات المؤسسة عرفت ارتفاعا بقيمة 40353350.51دج أي تغير بنسبة 23.40 مقارنة بسنة 2008، و ترجع هذه التغيرات إلى تدعيم الحضيرة لحساب تجهيزات الإنتاج لسنة 2009، و هي مفصلة كمايلي :

شراء تجهيزات الإنتاج كمايلي : 40353350.51 دج

المجموع: 40353350.51 دج

ب) الحيازات:حيازات لسنة 2009 مبينين كمايلي :

تجهيزات الإنتاج: 12671512.90دج

معدات نقل : 27681837.61دج

المجموع : 40353350.51دج

و بالتالي هذه الحيازات تم تبريرها و حسابها بدقة .

ج) الإهتلاكات : حساب لإهتلاك المجمع عرف هو الآخر ارتفاعا بحوالي 47 % مقارنة بسنة 2008 و تقدر قيمته ب 24000847.00دج ، و يتعلق الأمر بإهتلاك الاستثمارات الجديدة لتجهيزات الإنتاج المقدرة ب 40353350.51دج

د)الجرد المادي للاستثمارات : إن مقارنة الجرد المادي للاستثمارات في 2009/12/31 بالجرد المحاسبي لا يبرر أي فروقات .

ب)المخزونات :

1) تقديم حساب المخزونات : إن مخزون المواد و اللوازم الأولية للمؤسسة في 2009/12/31 مقدمة كمايلي :

الجدول رقم 5 : التغير في حساب المخزون

رقم الحساب	البيان	السنة		الإختلاف
		2006	2005	
31	مواد أولية و لوازم	30111822.00	لا شيء	30111822.00
	المجموع	30111822.00	لا شيء	30111822.00

المصدر: وثائق داخلية لمكتب الخبير المحاسبي .

2) أهداف المراقبات التي قمنا بها : إن المراقبة التي أجريناها تهدف إلى تحقيق مايلي :
تقريب الجردالمادي والمحاسبي للمخزونات في 2009/12/31 .
فحص فواتير مشتريات المخزونات .

تقريب المشتريات مع الوثائق المبررة لها و التحقق من تحليلها محاسبيا و في حساباتها المناسبة .

3) **خلاصة المراقبات:** نقصان بطاقات المخزون و دفتر الجرد المادي للمواد و اللوازم، كما و جدنا مشكل التقريب في قيمة المخزونات بين الجرد المادي و الجرد المحاسبي و ذلك لإستنتاج الفروقات الحقيقية .

ج) المدينون : إجمالي المدينون بلغت في 2009/12/31 إلى ما قيمته 69833875.04دج .

الجدول رقم 6 : المدينون

رقم الحساب	البيان	السنة		التطور
		2006	2005	
42	مدينو الإستثمارات	51079962.55	-	51079962.55
43	تسبيقات للموردين	3000000.00	-	3000000.00
45	تسبيقات على الحساب	8273161.38	-	8273161.38
46	تسبيقات الإستغلال	1155567.86	-	1155567.86
47	الزبائن	3131240.40	-	3131240.40
48	النقديات	3193942.85	-	3193942.85
المجموع		69833875.04	-	69833875.04

المصدر: وثائق داخلية لمكتب الخبير المحاسبي .

تعليق على حسابات المدينون :

1) مدينو الاستثمارات : إن رصيد هذا الحساب (كفالات) لصالح الأشغال المنجزة خلال سنة 2009 ، و تستعاد في سنة 2010 .

2) تسبيقات للموردين : الرصيد يتمثل في تسبيقات على مشتريات للمواد و اللوازم المتعلقة بالموردين و تسوى في سنة 2010 .

تسبيقات على الحساب : الرصيد الحسابي للرسم على القيمة المضافة المسترد على المشتريات و الخدمات بلغ في 2009/12/31 ، و الذي لا يتطابق مع ما هو مسجل على وثيقة ج50 لشهر ديسمبر 2009 .

المبلغ المسجل في ج 50 هو 198240.00

المبلغ المسجل في الميزانية هو 8273161.38

الفارق= 8074921.38 يجب أن يسوى خلال سنة 2010 .

4) تسبيقات الاستغلال : الرصيدفي 2009/12/31 لحساب 464 تسبيقات الضرائب و الرسوم ب 1055887.00دج ، و حساب 469 مصاريف في انتظار التحميل بـ 99680.86 دج، ويجب أن توضح في سنة 2010 .

5) الزبائن : نستنتج في الأغلب رصيد الزبائن قدتم تحصيله خلال سنة 2009، و هو ما يعني أن المؤسسة استخدمت مجهودات كبيرة لتحصيل الزبائن مقارنة برقم الأعمال المحقق طيلة هذه السنة و هو 367585494.36دج .

6) النقديات: النقديات الظاهرة في الميزانية بتاريخ 2009/12/31 ارتفعت إلى مبلغ 3193942.85دج و الملخصة في الجدول .

الجدول رقم 7 : حسابات النقدية

وهرانCpa	-
وهران BNA	-
وهران BDL	351220.89
صندوق التسيير	2842721.96
المجموع	3193942.85

المصدر: وثائق داخلية لمكتب الخبير المحاسبي .

النقديات الظاهرة على كشوفات الحسابات البنكية في تاريخ 2009/12/31 ارتفعت إلى مبلغ 4495218.38دج ، و هي ملخصة كمايلي :

الجدول رقم 8 : كشوفات الحسابات البنكية

وهرانCpa	3996.56
وهران BNA	4374703.18
وهران BDL	116518.64
المجموع	4495218.38

المصدر: وثائق داخلية لمكتب الخبير المحاسبي .

لحسابات النقدية : تحليل الحسابات النقدية للمؤسسة يبرز الفروقات بين ميزان الحسابات و الكشوفات البنكية و التي يجب تسويتها في سنة 2010 .

الجدول رقم 9 : الفرق بين ميزان الحسابات و الكشوفات البنكية

الحساب	التغيرات		ملاحظات
	ميزان الحسابات	كشوفات بنكية	
وهرانCpa	لا شيء	3996.56	3996.56-
وهران BNA	لا شيء	4374703.18	4374703.18-
وهران BDL	351220.89	116518.44	234702.45+

المصدر: وثائق داخلية لمكتب الخبير المحاسبي .

من خلال فحص الحسابات النقدية الموقوفة بتاريخ 2009/12/31، فقد توصلنا إلى النتائج التالية :

1) عدم تطابق أرصدة الحسابات الموقوفة بتاريخ 2009/12/31 مع أرصدة ميزان المراجعة الموقوف بنفس التاريخ .

2) غياب و نقص كشوف المقاربة للحسابات البنكية و التي تظهر فروقات صغيرة بين الأرصدة الحقيقية و المحاسبية .

3) غياب متابعة و تسجيل العمليات الظاهرة على كشف الحساب البنكي للمؤسسة .

4) غياب محضر حساب الصندوق و الذي يبرر رصيد الصندوق الموقوف في 2009/12/31.

حسابات الخصوم :

أ) مراقبة الأموال الخاصة : يتكون حساب الأموال الخاصة الموقوف في 2009/12/31 من الحسابت الفرعية الموضحة في الجدول .

الجدول رقم 10 : الحسابات الفرعية للأموال الخاصة

رقم الحساب	البيان	السنة	التطور

		2006	2005	
10	أموال جماعية	50190000.00	190000.00	50000000.00
13	الإحتياطات	لا شيء	-	-
		لا شيء	-	-
المجموع		50190000.00	190000.00	50000000.00

المصدر: وثائق داخلية لمكتب الخبير المحاسبي .

إن حساب الأموال الخاصة عرف تطورا مهما خلال سنة 2009 و ذلك ناتج عن رفع رأسمال المؤسسة بالأسهم المقدمة من المساهمين ب 5000 سهم وفقا لعقد التوثيقي المحرر بتاريخ 11/04 و 2009/11/24 .

هـ) الديون : بلغت الديون الموقوفة بتاريخ 2009/12/31 ما قيمته 142453000.31دج .

الجدول رقم 11 : الديون

رقم الحساب	البيان	السنة		التطور
		2006	2005	
50	الحسابات الدائنة للأصول	11602851.68	0.00	11602851.68
53	ديون الموردون	130850148.63	0.00	130850148.63
المجموع		142453000.31	0.00	142453000.31

المصدر: وثائق داخلية لمكتب الخبير المحاسبي .

بعد الفحص و المراقبة نؤكد على أن مبلغ الديون يرجع بصفة أساسية إلى وضعية الحسابات الدائنة للأصول و كذا حساب دائنو الموردون، و لم تقدم المؤسسة أي تفصيلات لهذه الحسابات و التي يجب أن تسوى خلال سنة 2010 .

1) الحسابات الدائنة للأصول : يظهر غياب الوثائق التبريرية للعمليات المسجلة على هذا الحساب، و تبعا للمراقبة التي قمنا بها نؤكد أنه لم نتحصل على أي توضيحات بخصوص المبالغ المسجلة على هذا الحساب .

2) ديون الموردون : إن المبالغ المسجلة في هذا الحساب يجب أن تكون مفصلة بما فيه الكفاية، أي يجب

تقديم كشف تفصيلي لمكونات هذا الحساب.

خلاصة الفصل الثاني

من خلال قيامنا بإجراء الدراسة الميدانية في مكتب الخبير المحاسبي ساعدنا في التعرف على طريقة عمله و كيفية إعداد القوائم المالية و تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل تحقيق الأهداف المسطرة، و وجود مكتب الخبير الذي ساعد المؤسسة في تقييمها لنظام الرقابة الداخلية و هذا ما حاولنا التطرق إليه من خلال طرح الأسئلة للاستفادة أكثر من معرفة ضوابط الرقابة الداخلية و كذا حصولنا على التقرير حول الرقابة الداخلية حيث ساعدنا في معرفة كيفية إعداد التقارير للمؤسسة .

ومنه قد تم تحديد أهم الملاحظات في النقاط التالية :

1) غياب بعض الدفاتر المحاسبية النظامية المبررة للتسجيلات المحاسبية وخاصة لسنة 2009 .

2) غياب دفتر الجرد الذي يجب أن يكون مرقما ومؤشرا من طرف العدالة .

3) عدم مسك بطاقات المخزونات .

4) نقص في التسيير المحاسبي ناتج عن نقص في مسك بعض الدفاتر المحاسبية .

خاتمة

الخاتمة

إن دور الخبير المحاسبي في تدقيق حسابات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة"، حيث سعينا إلى الإحاطة ب "حسابات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة" والتركيز على "دور الخبير المحاسبي " الذي يؤدي دورا فعالا في تقييمها وهذا بالتعرف على مختلف العناصر التي يركز عليها الخبير المحاسبي ، وكانت هذه الدراسة محاولة للتوافق بين الإطارين والتساؤلات المرفقة لها.

حيث الجزء النظري حاولنا الإلمام بإشكالية البحث بتناول الفصل الأول الذي يتمثل في الإطار المفاهيمي الخبير المحاسبي الذي تناولنا فيه التطور التاريخي للتدقيق، ومختلف التعاريف واهميته، الأهداف والانواع للتدقيق وكذا التطرق للجانب القانوني لمهنه الخبير المحاسبي خصوصا ما يتعلق منه شروط ممارسة المهنة، تعيين وموانع تعيينه، مهامه ومسؤولياته، بالإضافة إلى التعرف على تقارير الخبير المحاسبي ، أهميته ومضمونه أما الفصل الثاني يتمثل في دراسة ميدانية بمكتب الخبير المحاسبي، قمنا بالتعرف على مختلف الإجراءات التي يقوم بها، واعداد التقرير النهائي .

ومن النتائج المتوصل إليها نجد:

- مراجعة الحسابات للمؤسسة ما تشتمل على دراسة اعمالها والنظم المتبعة في القيام بعمليات ذات المغزى المالي وطريقة الرقابة والاشراف عليه وفحص سجلاتها والقيود المحاسبية

- يمر الخبير المحاسبي بمراحل أولا وهو التعرف بالمهمة واتجاهها العام والثنائية تتمثل في فحص مراقبة الحسابات وكتابة التقرير.

وبعد تناولنا لموضوع البحث توصلنا إلى الإجابة على التساؤلات المطروحة مسبقا ، بالرغم من أن الحكم على الواقع العملي للوصول إلى تأكيد أو نفي فرضيات البحث و التعمق أكثر، إلا أنه بالاعتماد على المعطيات التي جمعناها بخصوص هذا الموضوع تمكنا من التحقق من صحة الفرضيات السالفة الذكر.

- ✓ بالنسبة للفرضية الأولى التي مفادها أن الخبير المحاسبي يتبع منهجية واضحة تمكنه من ابداء رايه الفني و ذلك حسب ما ينص عليه التشريع و أيضا بإتباع الإجراءات التي يقوم بها الخبير المحاسبي حسب القانون التجاري ومهنةالمحاسبة .
- ✓ أما الفرضية الثانية التي تتمثل في قيام الخبير المحاسبي بتحليل الميزانية بالمؤسسة من خلال طرق وأساليب معينة و ذلك من خلال تدقيق الدفاتر و العمليات المحاسبية .

- ✓ أما بالنسبة للفرضية الثالثة التي تشير إلى أن للخبير المحاسبي دور في تأكيد الثقة في المعلومة المحاسبية في تحليل الميزانية وهذا ما تم توضيحه في التقرير النهائي

فيما يتعلق بأهم الاستنتاجات التي توصلنا إليها فقد تمثلت في الآتي:

1- تم ابراز الدور الذي لعبه الخبير المحاسبي في تدقيق حسابات المؤسسات و مدى مسؤوليته في تحليل الميزانية .

2- يهدف التدقيق الخارجي على اكتشاف نقاط ضعف وقوة نظام الرقابة الداخلية وبالتالي مدى فعاليتها، وهذا ما يؤدي إلى تحديد درجة الدقة على البيانات المالية، وتحديد االختبارات والفحوصات التي يجرها الخبير المحاسبي بالدفاتر والسجالت والقيام باإلجراءات للتأكد من صحة القوائم المالية.

ونقترح بعض التوصيات التالية:

1- الإهتمام بالتقارير التي يعدها الخبير المحاسبي خاصة التقرير الخاص بنظام الرقابة الداخلية.
2- التركيز على منهج التعليم العالي وخاصة منها التدقيق المحاسبي.
3- توظيف مدققين داخليين لكل مؤسسة يكون بشكل إجباري مما يساعد الخبير المحاسبي على أداءه الجيد.
4- زيادة مسؤولية الخبير المحاسبي خاصة في إكتشاف الغش و الأخطاء .

آفاق البحث

يعتبر موضوع دور الخبير المحاسبي في التدقيق ، ذات أهمية بالغة كما تم أهم قواعد مهمة الخبير المحاسبي التي تؤثر في تقييم نظام الرقابة الداخلية مما يجعل هناك ضرورة لوجوده في المؤسسة لمنع أنواع الغش و الأخطاء بالدفاتر والسجلات المحاسبية، لذا نقترح بعض االقتراحات منها :

1- إلى أي مدى قد يساعد التدقيق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية ؟
2- مساهمة التدقيق الخارجي في اكتشاف نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية.

قائمة المراجع

الكتب :

1- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات ،دار وائل للنشر و الطباعة، عمان الأردن 1999

2- رأفت سلامة محمود و أخرون، علم تدقيق الحسابات، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2011، ص 79

3- عبد الفتاح الصحن و احمد عبيد، و آخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007،ص 369.

4- عبد القادر قادري. (2020) ضرورة التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي لمواجهة مخاطر التحريف المالي في المؤسسة الاقتصادية كأحد مقومات حوكمةالشركات. سامي للطباعة و النشر و التوزيع .

5- عوض ليب و محمد الفيومي، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الأزاريطة، الإسكندرية 1998، ص 54

6- مؤيد محمد الفضل، المحاسبة الإدارية، دار الميسرة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 66

المجلات و الجرائد :

7- الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 42، الصادرة في 2010/07/11 ، ص04. 05.

8- دراسة ريم محمد العمرو وحسام عبد المحسن العنقري2002 " بعنوان تنظيم تدقيق الحسابات" مقالة بمجلة الاقتصاد و الإدارة بجامعة الملك عبد العزيز السعودية .

9- دراسة وائل إبراهيم الراشد2001 بعنوان مشاكل مهنة المحاسبة و المراجعة بدول الكويت ، مقالة بمجلة الاقتصاد و الإدارة بجامعة الملك عبد العزيز السعودية .

10-مجدي محمد سامي، دور لجان المراجعة في حكومت الشركات و أثرها على جودة القوائم المالية، مجلة جامعة الإسكندرية مصر، العدد 2، المجلة رقم 46، يوليو 2009.، ص 42

11-وزارة التجارة. (2018) السجل التجاري مؤشرات و إحصائيات. الجزائر: المركز الوطني للسجل التجاري، ص 74. 75 .

المذكرات :

12-بونقاب زكية، "أثر المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة دراسة حالة مؤسسة رغوة الجنوب-تقرت-"، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، السنة الجامعية 2015/2014 .

13-زلاسي رياض، اسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير تخصص محاسبية و جباية كلية العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2009، ص32. 52.

14-سالم رمزي، "دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات بورقلة"، مذكرة لاستكمال متطلبات ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، السنة الجامعية 2015/2014.

15-عزة الأزهر، عرض و مراجعة القوائم المالية في ضل معايير المحاسبية و المراجعة الدولية، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة و تدقيق (غير منشور)، جامعة سعد دحلب البليدة 2009، ص369.

16-قليل الهادي، "دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية وإضفاء الثقة على القوائم المالية دراسة ميدانية لأراء المهنيين وأكاديميين"، مذكرة ماستر، جامعة محمد بوضياف، السنة الجامعية 2012/2013 .

17-محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي ، المراجعة و التدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر 2003،ص 199. 96. 109. 56.

المراجع باللغة الأجنبية

18- نور الدين بربار , دور ممارسي المهن المحاسبية في الحد من تطبيقات المحاسبة الإبداعية ومكافحة التهرب الضريبي جامعة البليدة ،سنة 2017 . مجلة الدراسات الجبائية على موقع ASPJ .

19-زياني عبد الحق ، مجدوب خيرة ، التدقيق الداخلي - التدقيق الخارجي: ما هو المكمل؟ ، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان ،لسنة 2016 . مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبية على موقع ASPJ