مجلة العلوم الإنسانية لجامعة أم البواقي
ISSN 1112-9255
المجلد8، العدد 02 – جوان 2021
OEB Univ. Publish. Co.

آفاق مهنة محافظ الحسابات في ظل الإصدارات الجديثة

دراسة حالة تدقيق حسابات مؤسسة اقتصادية في الجزائر

Prospects for the profession of auditing in light of recent publications
A case study of auditing the accounts of an economic institution in Algeria

د.لياس قلاب دبيح*، مخبر التنمية الذاتية والحكم الراشد، جامعة قالمة، الجزائر.
kallab.lies@univ-guelma.dz

تاريخ التسليم:(2020/10/22)، تاريخ المراجعة:(2021/01/06)،تاريخ القبول:(2021/02/01)

ملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى عرض جانب آخر من إصلاح البيئة المحاسبية في الجزائر الممثل في تأطير مهنة محافظ الحسابات، بعد سّن قانون ينظم المهنة وإصدار معايير للتدقيق كمرجع يضبط أسس وقواعد المهنة، ثم تلاها خلق دليل يعتبر كنموذج عملي لأداء المهنة.

توصلنا من خلال دراسة الحالة التي قام بها مكتب محافظ حسابات بعد تبني الاصدارات الحديثة، أنه يمكن رفع جودة عمل مهنة التدقيق في الجزائر مستقبلا، بعد توفير البيئة الملائمة من شتى الجوانب وتأهيل كاف لممارسي المهنة.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، معايير التدقيق، الدليل العملي.

Abstract :

This study aims at presenting another aspect of reforming the accounting environment in Algeria, which is represented in framing the accounts auditing profession, after enacting a law regulating the profession and issuing auditing standards as a reference that controls the principles and rules of the profession, then creating a practical guide that is considered as a unified model for performing the auditing profession.

We also found through this study that is carried out by the accounts governor's office after the adoption of modern publications that the quality of the auditing profession work can be raised in Algeria, after providing the appropriate subsequent providing the appropriate environment in various aspects and adequate qualification for the practitioners the profession.

Keywords: Accounts governor, Auditing standards, Practical guide.

* المؤلف المراسل: د.لياس قلاب دبيح ،الإيميل: kallab.lies@univ-guelma.dz

مقدمة:

أدى اصلاح البيئة المحاسبية في الجزائر إلى التكيف مع متطلبات الاقتصاد الوطني ومواكبة البيئة المحاسبية الدولية، ومنه أصدر المشرع الجزائري قانون النظام المحاسبي المالي سنة 2007 ليطبق سنة 2010، للتفرغ بعدها لإصلاح مهنة المحاسبة التي تُوجت في نفس السنة بإصدار قانون يتعلق بمهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الذي أظهر عدة نصوص قانونية تضبط وتنظم مهنة المحاسبة من الناحيتين الهيكلية والفنية.

كما لمهنة التدقيق نصيب من هذه الإصلاحات الواسعة التي انحصرت مجملها في مهنة محافظ الحسابات، وكلف على أثرها المجلس الوطني للمحاسبة لجنة مراقبة الجودة التابعة له بتطوير مهنة التدقيق عن طريق إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق ابتداء من سنة 2016 وتلاها إصدار سنة 2019 دليل عملي لممارسة مهنة التدقيق كنموذج موحد لتعزيز الإطار المرجعي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

1.1 إشكالية الدراسة: بناء على ما سبق يمكننا عرض إشكالية الدراسة الممثلة فيما يلي:

كيف تصبح مهنة محافظ الحسابات في الجزائر بعد إصدار الإطار التشريعي والمرجعي للمهنة؟

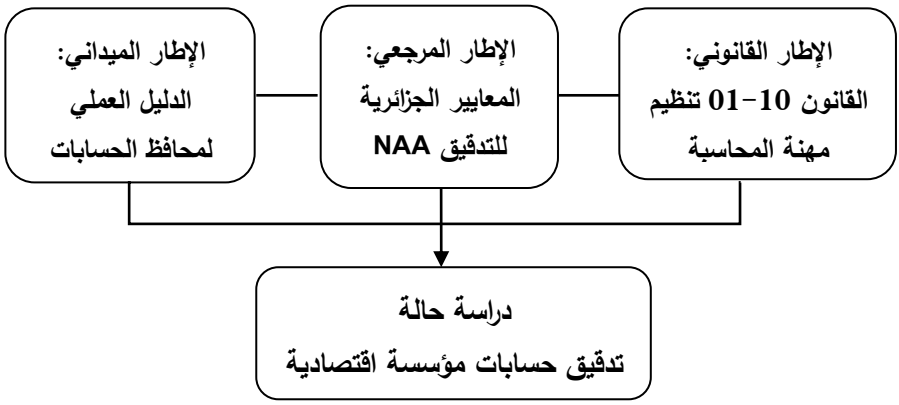
2.1 فرضية الدراسة: قد بنينا هذه الدراسة على أساس الفرضية التالية: الزامية تحسين جودة عمل مهنة محافظ الحسابات في الجزائر بعد خلق الأطر القانونية والفنية الملائمة.

3.1 أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى عرض سلسلة من المستجدات المطروحة تدريجيا على مهنة التدقيق في الجزائر بدءا بالقانون رقم 10-01 ثم إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق، وعرض نموذج الدليل العملي للمهنة لاسقاطها على واقع ممارسة المهنة في الجزائر.

4.1 منهج الدراسة: اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال عرض مختلف الأطر القانونية، التنظيمية والفنية الخاصة بمهنة محافظ الحسابات، مع تحليل المعلومات المجمعة من دراسة الحالة لاستخلاص النتائج والإجابة على اشكالية الدراسة.

5.1 محتوى الدراسة: تناولت الدراسة أربعة محاور، تتعلق بعرض الإطار التشريعي لمهنة تدقيق الحسابات، ثم ملخص عن إصدرات المعايير الجزائرية للتدقيق، وما تبعها من الدليل العملي للمهنة، مدعما بدراسة حالة تدقيق حسابات مؤسسة اقتصادية. لاستخلاص نتائج الدراسة من كيفية تحسين عمل المدقق في ظل توفر كل الأطر السابقة. والشكل التالي يوضح ذلك.

الشكل رقم 01: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر



المصدر: من إعداد الباحث

2. الإطار التشريعي لمهنة محافظ الحسابات:

أصدر المشرع الجزائري قانون المحاسب رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كونه المرجع القانوني لتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر، يمكننا الاعتماد عليه في عرض النصوص القانونية المرتبطة بمهنة التدقيق الممارسة من طرف محافظي الحسابات، الذين يقومون بمهام مستمرة حول التحقق وتقديم شهادة حول حسابات الشركة لإبداء الرأي واضفاء درجة الثقة عليها. (BELAIBOUD, 2011, p. 11)

1.2 تعريف محافظ الحسابات:

تنص المادة 22 من القانون 10-01 على ما يلي: " يُعد محافظ الحسابات (المدقق) كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها". (القانون رقم 10-01 ، 2010، صفحة 7). كما عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC مهنة التدقيق على انها: " الهدف من التدقيق هو تعزيز درجة الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية، ومن خلالها يبدي المدقق رأيه حول القوائم المالية المنجزة مدى توافقها مع المعايير المحاسبية المتفق عليها".(Mémento pratique, 2014, p. 515)

2.2 شروط الالتحاق بالمهنة:

لممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر يجب أن تتوفر فيه الشروط الآتية: (القانون رقم 10-01 ، 2010، ص5)

- أن يكون جزائري الجنسية،
- أن يكون حائزا على شهادة جزائرية ممارسة المهنة من معهد التعليم المختص التابع لوزارة المالية أو شهادة معترف بمعادلتها،

- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية،
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة،
- أن يكون معتمدا من وزير المالية ومسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات،
- بعد الاعتماد وقبل القيام بأي عمل يجب على محافظ الحسابات ان يؤدي اليمين أمام المجلس القضائي المختص اقليميا لمحل تواجد مكتبه.

3.2 واجبات محافظ الحسابات:

حددت لمحافظ الحسابات عدة واجبات تنحصر في المهام المسندة إليه وتخص فحص قيم وثائق الشركة أو الهيئة المراقبة ومطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير وتتمثل أهمها فيما يلي: (القانون رقم 10-01 ، 2010، ص7)

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات ال سنة المنصرمة وكذا الامر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات،
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص،
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير،
- يقدر شروط ابرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة،
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة.
- يصادق على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة بصورتها الصحيحة على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات للفروع أو الكيانات التابعة لها.
- كتم السر المهني تحت طائلة قانون العقوبات، إلا في الحالات المنصوص عليها في القانون لا سيما بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين، واجب إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة، بناء إرادة موكليه، أو استدعائه للشهادة امام لجنة الانضباط.
- إعداد تقرير المصادقة بتحفظ او بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو رفض المصادقة المبرر، أو تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة والمدمجة، أو تقارير خاصة أخرى حسب المهام المطلوبة في العقد.

4.2 حقوق محافظ الحسابات:

في مقابل الواجبات نجد حقوق يتمتع بها محافظ الحسابات تتمثل أهمها فيما يلي: (القانون رقم 10-01 ، 2010، ص8)

- الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والميزانيات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة او الهيئة،
- يطلب من القائمين بالادارة والأعوان التابعين للشركة تقديم كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بتفتيش كل ما يراها لازم؛
- يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛
- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق 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 والواجبات المهنية يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفية أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط؛
- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما استدعى للتداول على أساس تقريره ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته؛
- تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. كما لا يمكن تعين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات؛
- في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة خلال سنتين ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص اقليميا ولا يجرى تعديل العهدة؛
- تحدد الجمعية العامة او الهيئة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته، ولا يتلقى أي أجرة او امتياز باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة على مهمته؛
- لا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية؛
- يمكن أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه ان يلتزم بإشعار مسبق مدة ثلاثة (3) أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.
- لا يعفي وجود هياكل داخلية للمراجعة بالشركة من الزامية تعيين محافظ الحسابات؛
- يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة.

5.2 تنافي وموانع المهنة:

توجد أعمال تتنافي مع مهنة محافظ الحسابات كما يمنع أيضا من القيام بالأعمال التالية: (القانون رقم 10-01 ، 2010، ص11)

- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ حسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة؛
- لما يكون منتخب في عهدة برلمانية أو في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة؛
- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات المساهم فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أم بالمساهمة أو الانابة عن المسيرين؛
- قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير، أو مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة او الاشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة يراقب حساباتها؛
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث سنوات من انتهاء عهدته؛
- يمنع السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون طلب مهمة او وظيفة تدخل ضمن اختصاصاته.

6.2 مسؤوليات محافظ الحسابات:

تنبع مسؤولية محافظ الحسابات من خلال تصرفاته ومدى التزامه بالسلوك المهني واحترامه لمعايير التدقيق، مما قد يتم مساءلته من عدة أطراف حسب طبيعة وحجم الضرر المسبب للغير وتتمثل في: (القانون رقم 10-01 ، 2010، ص10)

- يتحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج؛
- يعد مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الاخطاء التي يرتكبها اثناء تأدية مهامه، ويعد متضامنا تجاه الكيان او تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون؛
- لا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت انه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وانه بلغ مجلس الادارة بالمخالفات؛
- يتحمل المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني؛
- يتحمل المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة او تقصير تقني أو اخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم. تتمثل العقوبات تصاعديا حسب خطورتها في: الانذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر، الشطب من الجدول.

3. الإطار المرجعي لمهنة التدقيق (المعايير الجزائرية للتدقيق):

مهنة التدقيق كغيرها من المهن الأخرى لها قواعدها وأصول ممارستها، بقيت إلى وقت قريب في حكم المتعارف عليها بين ممارسي هذه المهنة، تزامنا مع ظهور فكرة العولمة وتحرير التجارة الخارجية والخدمات بدأ التفكير جديا في ايجاد قواعد وأصول ممارسة مهنة التدقيق المتعارف عليها دوليا

لتحل محل المعمول بها اقليميا. إلى أن ظهرت اللجنة الدولية لمهنة التدقيق التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين من اهدافها تحسين جودة ووحدة ممارسة المهنة التي تجسدت فيما بعد إلى معايير التدقيق الدولية. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010، ص5)

تعتبر معايير التدقيق مستويات للأداء المهني، وضعت من قبل الجهات المنظمة للمهنة وتهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط التي تضبط عملية التدقيق وتحدد نوعا من الاطار الذي يعمل فيه المدقق ضمنه. (الذنيبات، 2015، ص51) كما تمثل مقياس للجودة من حيث أداء المدقق للإجراءات والأهداف التي يعمل على تحقيقها، وهي النموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم عن مدى جودة عمل المدقق وغالبا ما تمتاز بالثبات النسبي.

اجتهدت كل دولة فيما بعد بإصدار معايير التدقيق المحلية بما يُلائم البيئة المحاسبية المتواجدة فيها، والجزائر كباقي دول العالم قامت بإصدار معايير التدقيق الجزائرية بشكل تدريجي ابتداء من سنة 2016 من طرف المجلس الوطني للمحاسبة المكلف من طرف وزارة المالية.

1.3 الإصدار الأول:

بناء على مقرر وزارة المالية رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق صدرت أربعة معايير تهدف لتدقيق الكشوف المالية ومهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية. نلخصها فيما يلي: (المجلس الوطني للمحاسبة، 2016، ص3) .

1.1.3 المعيار الجزائري للتدقيق 210: اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق:

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق للاتفاق مع الادارة والمسؤولين حول أحكام مهمة التدقيق، كما يخص مهام تدقيق الكشوف المالية مع وجود بعض خصائص التدقيق المتكررة أو تدقيق الكيانات الصغيرة، تقديم نماذج رسائل المهمة المقترحة تعتبر أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة، كما يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات.

2.1.3 المعيار الجزائري للتدقيق 505: التأكيدات الخارجية :

يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة، كما نشير ان هدف المدقق الذي يلجأ إلى التأكيد الخارجي هو تصور ووضع حيز التنفيذ للحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.

3.1.3 المعيار الجزائري للتدقيق 560: أحداث تقع بعد اقفال الحسابات – الاحداث اللاحقة

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة بعد اقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية، يتعلق الأمر بالأحداث الواقعة بين تاريخ إعداد الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق، أي بعد تاريخ التقرير إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية من طرف المؤسسة.

4.1.3 المعيار الجزائري للتدقيق 580: التصريحات الكتابية :

يعالج هذا المعيار الزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في لإطار مراجعة الكشوف المالية، ويقصد بالتصريحات الكتابية هي كل المعلومات الضرورية المقدمة للمدقق في لإطار مراجعة الكشوف المالية وتعتبر عناصر مقنعة.

2.3 الإصدار الثاني:

بناء على مقرر وزارة المالية رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق صدرت أربعة معايير تهدف لتدقيق الكشوف المالية وجميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية. نلخصها فيما يلي: (المجلس الوطني للمحاسبة، 2016)

1.2.3 المعيار الجزائري للتدقيق 300: تخطيط تدقيق الكشوف المالية

يعالج المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية ويخص التدقيقات المتكررة، كما يستوجب تخطيط التدقيق إعداد استراتيجة عامة للتدقيق تتكيف مع المهمة المطلوبة، وعرض برنامج عمل يفيد التخطيط الملائم لتدقيق الكشوف المالية.

2.2.3 المعيار الجزائري للتدقيق 500: العناصر المقنعة

يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق الكشوف المالية، ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.

3.2.3 المعيار الجزائري للتدقيق 510 مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية التي تتضمن المبالغ الواردة في بداية فترة الكشوف المالية، على أساسها يجب تقديم معلومات مثل: الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة، أو مهمة التدقيق الأولية لم تكن موضوع التدقيق.

4.2.3 المعيار الجزائري للتدقيق 700 : تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية

يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية، شكل ومضمون تقرير المدقق ويكون قد أدى إلى ضياغة رأي غير معدل حين خلص إلى ان إعداد الكشوف المالية في كلجوانب المهمة قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق.

3.3 الإصدار الثالث:

بناء على مقرر وزارة المالية رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق صدرت أربعة معايير تهدف لتدقيق الكشوف المالية وجميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية. نلخصها فيما يلي: (المجلس الوطني للمحاسبة، 2017، ص3)

1.3.3 المعيار الجزائري للتدقيق 520: الإجراءات التحليلية

يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للاجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، كما تسمح بالتعرف على الكيان ومحيطه لاعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر، وهي تقنية رقابية تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية اخرى وغير مالية، تقوم بمقارناتها مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو كيانات مشابهة وفق أساليب احصائية.

2.3.3 المعيار الجزائري للتدقيق 570: استمرارية الاستغلال

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية بتطبيق فرضية استمرارية الاستغلال في نشاط الكيان مستقبلا، باستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة نية التصفية او وقف النشاط أو إذا لم يتاح لها أي حل بديل واقعي آخر.

3.3.3 المعيار الجزائري للتدقيق 610: استخدام أعمال المدققين الداخليين

يعالج هذا المعيار شروط فرصة انتفاع المدقق الخارجي من اعمال التدقيق الداخلي ذات دلالة للقيام بمهمته، كما لا يعالج الحالات التي يقدم فيها اعضاء التدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي لأداء عمله، ويوضح العلاقة بين وظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي.

4.3.3 المعيار الجزائري للتدقيق 620: استخدام أعمال خبير مُعين من طرف المدقق

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير. كما يساعده في جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة.

4.3 الإصدار الرابع:

بناء على مقرر وزارة المالية رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق صدرت أربعة معايير تهدف لتدقيق الكشوف المالية وجميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية. نلخصها فيما يلي: (المجلس الوطني للمحاسبة، 2018، ص3)

1.4.3 المعيار الجزائري للتدقيق 230: وثائق التدقيق

يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية، ويقصد بمصطلح التوثيق ملفات العمل التي يعدها المدقق أو تحصل عليها أو احتفظ بها في إطار أدائه

للتدقيق، قد تكون على شكل ورق أو شريط أو الكتروني أو أي دعامة أخرى تسمح بالمحافظة على كافة المعطيات القابلة للقراءة وواضحة أثناء المدة القانونية لحفظ الملف.

2.4.3 المعيار الجزائري للتدقيق 501: العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة

يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة، فيما يخص جوانب محددة تمس وجود المخزونات وحالتها، مع اكتمال احصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان، وتقديم المعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.

3.4.3 المعيار الجزائري للتدقيق 530: السّبر التدقيق

يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر (الاختبار) الاحصائي والغير احصائي لتحديد واختيار عينة ما، ووضع فحوص لاجراءات الاختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السّبر. كما يهدف المدقق الذي يستعين بالسبر للحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الاحصائي الذي اختار منه العيّنة.

4.4.3 المعيار الجزائري للتدقيق 540: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الإختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة.

4. الاطار الميداني لمهنة التدقيق (الدليل العملي):

الدليل العملي للتدقيق في كل ميدان يقدم للمدقق تحقيق الفحوصات والرقابة للحصول على ابداء رأيه في تقرير التدقيق، كما يساعده في سرعة التنفيذ لكل مراحل التحقيق لأن عملية التدقيق منهجية ومنظمة بشكل تصاعدي لتحليل وفحص المعلومات بفعالية(DRISSI, 2016, p. 5)

بعد صدور معايير التدقيق الجزائرية كلف المجلس الوطني للمحاسبة لجنة مراقبة الجودة التابعة لها، ان تقوم بإصدار نماذج لملفات العمل المتعلقة بمحافظي الحسابات لتكن مرجع مستندي لأداء مهامهم عبر عدة محاور أساسية في شكل بطاقات فنية تحدد طبيعة كل مهمة بناء على قواعد معايير التدقيق الجزائرية، النظام المحاسبي المالي، والقانون التجاري...

1.4 الملف الدائم (عموميات):

يمثل هذا الملف الدائم عموميات حول الشركة الخاضعة للتدقيق وقد يختلف حسب خصوصية الشركة المراقبة والتنظيم الداخلي لمكتب محافظ الحسابات وغالبا ما يحتوي على: (Commission contrôle qualité, 2019, p. 5)

- العموميات: تتعلق بمختلف المعلومات التي تُعرف بالشركة المراقبة وتنظيمها الهيكلي وتطورها التاريخي، كما تتضمن معلومات حول النشاط الممارس ودورات التسيير المعتمدة كما يمكن معرفة مكانة الشركة في السوق والسياسة التسويقية المتبعة مع الزبائن...
- الناحية القانونية: الاطلاع على كل من السجل التجاري، هيكل رأس المال التأسيسي، حصص المساهمين، أعضاء مجلس الإدارة والمدير ومجلس المراقبة، التعرف على محاضر جلسات الجمعيات العامة والتعاقدات القانونية والأسهم والسندات للإندماج.
- الناحية الجبائية: يتطلب فحص الوضعية والتصريحات الجبائية مع الاطلاع على المنازعات الجبائية الأخيرة والتسوية الجبائية في إطار التحقيق في المحاسبة.
- الناحية الاجتماعية: فحص التصريحات الشبه جبائية ذات الخاصية الاجتماعية كالضمان الاجتماعي، والصناديق الخاصة مع الاطلاع على المنازعات والتسويات الاجتماعية.
- العقود: الاطلاع على مختلف العقود ذات الأهمية من الايجار، التأمينات، الرخص والعلامات التجارية كما يتم فحص عقود القروض والايجار التمويلي والاعانات...
- المحاسبة: بناء على النصوص القانونية الخاصة بالنظام المحاسبي المالي يجب التأكد من احترام المبادئ المحاسبية وقواعد العرض والتقييم ، فحص الدليل المحاسبي المستخدم والإجراءات المحاسبية المتبعة، توزيع المهام والاطلاع على البرامج المحاسبية والمالية.
- تقارير المراقبات: فحص تقرير التدقيق التعاقدي، التقرير العام أو التقارير الأخرى لمحافظ الحسابات، تقرير على الرقابة الداخلية وتقرير التدقيق الداخلي المنجز من طرف الشركة.

2.4 الملفات الدائمة (التنظيم):

يتعلق هذا الملف الدائم من ناحية التنظيم بخصوصيات معينة على مستوى إجراءات التدقيق وتتمثل في: (Commission contrôle qualité, 2019, p. 12)

- التعرف على نظام الرقابة الداخلية والبيئة المحيطة بها مع الاطلاع على دليل الإجراءات والمستخدمين المكلفين، كما يتم التعرف على البيئة المعلوماتية؛
- تخطيط وتنظيم المهمة لمختلف الوظائف الممارسة كالمبيعات والزبائن، المشتريات والموردين، الإنتاج والتخزين، الخزينة، التثبيتات العينية والمالية، توظيف المستخدمين والمكافآت، رؤوس الأموال الخاصة، القروض والديون المالية وغيرها؛
- على المدقق أن يفحص كل الوظائف السابقة على شكل دورات من حيث: الوجود الفعلي، الشمولية، الدقة، التقييم، التصنيف والعرض، استقلالية الدورات.

3.4 الملف السنوي للمراجعة:

يتعلق هذا الملف بفحص نقاط القوة للإجراءات المتبعة ومعرفة مدى تأثيرها على تغطية المخاطر المحتملة، ويتأكد من المراقبة الفّعالة للفترة الخاضعة للفحص لاستخدام تقييم الرقابة الداخلية من حيث: (Commission contrôle qualité, 2019, p. 24)

- القوائم المالية الأولية والنهائية،
- التلخيص العام لمختلف الحسابات مثل المشتريات والموردين، المبيعات والزبائن، تغيرات المخزون، الخزينة، التثبيتات المعنوية، العينية والمالية، المستخدمين، القروض والديون المالية، رؤوس الأموال.

4.4 ملف محافظ الحسابات

على محافظ الحسابات ان يقدم ملف يمثل مختلف المراسلات والاستفسارات المحررة من طرفه والممثلة غالبا فيما يلي:(Commission contrôle qualité, 2019, p. 46)

- تقديم استفسارات للعهدة الجديدة، اتصال كتابي مع السابق، رسالة قبول العهدة (المهمة)؛
- رسالة المهمة، التبليغ بالعهدة، التصريح بالاستقلالية، استفسارات للمتهربين، وللخبير ؛
- تقديم خطة عمل المهمة وتقرير التعريف بالشركة؛
- استفسارات نسبة القبول، المؤشرات المفتاحية، مراقبة الملحق، تصريح للمديرية؛
- استفسارات نهاية المهمة واستفسارات التحضير للتقرير النهائي، وتحيين الملف الدائم.

5. دراسة حالة تدقيق حسابات مؤسسة اقتصادية:

بعد عرض مختلف الجوانب القانونية والتنظيمية لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر، يمكننا اسقاطها على دراسة حالة عملية قام بها محافظ حسابات، بعد صدور قانون المحاسب رقم 10-01 والمعايير الجزائرية للتدقيق بإحدى المؤسسات العمومية الكبرى ذات الطابع الاقتصادي.

1.5 المرحلة التحضيرية:

بعد التأكد من تعيين محافظ الحسابات تحدد المهام المطلوبة في الآجال المحددة قانونا، بهدف وضع برنامج عمل يساعده على تنفيذها، ومن المهام نجدها تنحصر فيما يلي:

- إعداد تقرير إبداء الرأي حول مدى صحة القوائم المالية والمقسم إلى جزئين، الأول تقرير عام حول القوائم المالية والثاني متعلق بالتحقق من تقرير التسيير لمجلس الإدارة.
- تقارير خاصة حول: الصفقات المبرمة قانونيا، تطور نتائج السنوات الخمس الاخيرة وكيفية توزيعها، امتيازات اتفاقية العمال، إجراءات الرقابة الداخلية، استمرارية الاستغلال.
- عرض مختلف القوائم المالية من الميزانية، حساب النتائج، قائمة التدفقات النقدية، تغيرات الأموال الخاصة المعنية بالسنة محل الفحص للمصادقة عليها.

2.5 المرحلة الميدانية:

يقوم محافظ الحسابات بلقاءات دورية مع المسؤولين وبمدير المحاسبة والمالية لجمع المعلومات اللازمة حول كيفية إعداد القوائم المالية بهدف فحص الحسابات والتحقق من سلامة معالجتها محاسبيا، عن طريق عرض مختلف الحسابات المستخدمة، دراسة حركتها خلال السنة، لتحديد الاعمال المطلوبة ثم عرض تعليقات حول النتائج المحققة لكل حساب، نلخصها فيما يلي:

1.2.5 تدقيق الحسابات:

بعد عرض الحسابات المستخرجة من الميزانية وحسابات النتائج، يتم دراسة حركة تغير الحسابات مقارنة بمعطيات السنة الماضية، بهدف توفر المعلومات المعبرة عن تصرفات المؤسسة، وبعدها يقوم محافظ الحسابات بالأعمال التالية حسب محتوى التقرير:

- التأكد من استمرارية تطبيق القواعد والمبادئ المحاسبية حسب SCF؛
- التأكد من صحة ودقة الحسابات المسجلة في الميزانية؛
- التحقق من أحقية المؤونات وتغطيتها للمخاطر المتوقعة مع احترامها للتشريع الجبائية؛
- تشكيل لجنة مختصة لمتابعة عملية الجرد المادي تنهي عملها بتحرير محضر معاينة؛
- التأكد من تحيين دفتر الجرد لاستخراج الفروق الناجمة بين الجرد المادي والجرد المحاسبي لمعرفة سبب الانحراف ومعالجته محاسبيا؛
- فحص وثائق اثبات حسابات التثبيتات كالفواتير، العقود... للتأكد من صحة ملكية الأصل؛
- التاكد من المعالجة المحاسبية السليمة لمختلف لتثبيتات المستغلة في المؤسسة؛
- التحقق من سلامة حساب اهتلاك التثبيتات والطرق المتبعة حسب التشريع الجبائي؛
- التأكد من تأمين وحماية التثبيتات المستغلة من المخاطر المعرضة لها؛
- مراقبة حركة تسيير المخزون من حيث التصنيف، التسجيل، عملية الجرد وغيرها؛
- التحقق من امكانية حساب خسارة القيمة لمختلف عناصر الأصول؛
- التأكد من مصداقية وثائق الاثبات الخاصة بالخسائر المنتظرة من عدم تحصيل الحقوق؛
- التحقق من رصيد ديون الزبائن ومقارنة بالحسابات الفردية والمسجلة في ميزان المراجعة؛
- التأكد من صحة تسجيل خسارة القيمة للديون المشكوك في تحصيلها، وموثوقية المصادر المعتمدة عليها في تحديد نسبة عدم التحصيل؛
- المقاربة بين التصريحات الجبائية وتصريحات الهيئات الاجتماعية، مع معالجتها محاسبيا؛
- التحقق من أحقية متابعة القيم المنقولة للتوظيف؛
- القيام بالمقاربة البنكية في الحساب الجاري ما بين الكشف المرسل من البنك ودفتر المتابعة، بهدف التسوية وتحليل الفروقات المسجلة؛
- القيام بإعداد محضر معاينة الصندوق ومقارنة بدفتر متابعة حساب الصندوق؛
- القيام بتحليل الحسابات الفرعية الخاصة بمختلف الوكالات لمقارنتها بالحسابات المجمعة؛

- التأكد من المصاريف المتعلقة بالدورة الجارية مسجلة محاسبيا وواقعية صرفها فعليا؛
- التحقق من الايرادات المحققة فعليا خلال السنة الجارية تمت معالجتها محاسبيا؛
- التأكد من الفصل ما بين العمليات الخاصة بالنشاط العادي والنشاط غير العادي.

2.2.5 التعليقات:

بعد القيام بالأعمال السابقة يستخرج محافظ الحسابات عدة نتائج الفحص يجب التعليق عليها، وعلى أساسها يقوم بتحرير التقرير وشهادته حول القوائم المالية، ومن التعليقات المسجلة في التقرير نجد من أهمها فيما يلي:

- تخصيص نتائج السنوات السابقة غير الموزعة إلى زيادة الاحتياطات الاختيارية بقيمة 143.447.682,85 دج بعد التأكد من كفاية الاحتياطات القانونية والتنظيمية؛
- المؤونة المخصصة لتعويضات الاحالة على التقاعد شهدت زيادة في السنة الجارية بقيمة 1.833.190,97 دج مما يطلب التفسير ؛
- المؤونة المخصصة للمنازعات القضائية بقيمة 364.387.400,00 دج تتعلق بنزاع حول قطع أراضي تم دعمها بوثائق اثبات لدى مصلحة الشؤون القانونية والمنازعات؛
- التثبيتات الظاهرة في الميزانية مسجلة بالتكلفة التاريخية، وخسارة القيمة المقررة من طرف SCF لم تطبق على هذه العناصر ولم تأخذ بعين الاعتبار ؛
- التثبيتات الجاري انجازها تم صرف مبلغ اضافي 5.397.308,00 دج مقارنة بالسنة الماضية بهدف انشاء مقر لوكالة فرعية تابعة للمؤسسة، تم التأكد من ذلك عن طريق محضر معاينة أعدته لجنة تابعة للمديرية العامة؛
- ايداعات الكفالات المدفوعة ارتفعت بقيمة 40.652.896,42 دج مقارنة بالسنة الماضية تم التفصيل فيها من طرف المصلحة المعنية؛
- أفرز لنا الجرد المادي انحرافات سجلت في المحضر المرفق بالنتائج التالية:
  - معدات تستغل خارج المؤسسة بقيمة 1.747.329,58 دج، سيارتين غير مسترجعتين من طرف مسؤول سابق بقيمة 3.092.307,70 دج وجهازين كومبيوتر محمول بقيمة 160.000.00 دج؛
  - بعض المخزونات لم تكمل العملية البيع كونها مازالت في نزاع قضائي، ولم تعالج محاسبيا بحيث قيمة المبيعات المفوترة فعليا 7.125.532,92 دج أما تقدير الخبراء والمختصين أن قيمتها السوقية 40.028.350,00 دج؛
  - الانتاج الجاري انجازه يتعلق بانجاز سكنات لم تكتمل بعد قيمتها 1.280.222.421,45 دج، والخدمات الجاري انجازها تتمثل في اعمال مكتب الدراسات التابعة للمؤسسة حددت قيمتها 52.533.511,12 دج؛

- أفرز الجرد المادي تموينات أخرى مثل: قطع الغيار، الأدوات مكتبية، ومعلوماتية..

- فحص حسابات الموردين وملحقاته المسجل على فترات زمنية 225.290.872,13 دج، مقارنة بفحص حسابات الزبائن وملحقاته بقيمة 501.299.729,68 دج مما يفسر ان حقوقها لدى الغير يمثل ضعف مستحقاتها؛
- التسبيقات المحصلة من الزبائن خلال السنة الجارية بقيمة 154.892.667,51 دج المدعمة بوثائق إثبات في التحصيل كالفواتير ، وصولات الدفع، عقود الصفقات...
- تحليل حسابات ديون الزبائن تبين أن نسبة 36,85% يتعلق بالسنة الجارية والباقي يتعلق بالسنوات السابقة، توجد صعوبة في التحصيل مما يطلب تكوين خسارة القيمة؛
- تم ترصيد ديون أحد الفروع بقيمة 2.474.578,08 دج حسب محضر مجلس الادارة؛
- تحويل 4 زبائن مهمين إلى ديون مشكوك في تحصيلها بقيمة 105.834.942,36 دج؛
- تكوين خسارة القيمة المحددة بنسبة 50 % للديون غير المحصلة قبل 4 سنوات (التقادم الرباعي) بقيمة قدرها 54.657.343,57 دج تم اعتمادها حسب قانون الضرائب؛
- أعباء المستخدمين بلغت قيمة 26.327.849,09 دج يتعلق بمكونات الأجور وملحقاتها كالاشتراكات الاجتماعية الملقاة على عاتق المؤسسة بقيمة 9.468.829,54 دج؛
- الضرائب والرسوم مستحقة الدفع بقيمة 198.875.341,43 دج تتكون من اقتطاعات الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور، ومختلف الضرائب والرسوم الأخرى؛
- حسابات المجمع والشركاء بقيمة 22.326.000,00 دج تمثل العوائد مستحقة الدفع خلال السنوات الماضية؛
- الحسابات المدينة الأخرى بقيمة 25.018.856,30 دج والحسابات الدائنة الأخرى بقيمة 188.508.994,24 دج تم التأكد منها عن طريق الاطلاع على وثائق الاثبات؛
- تحليل الحساب البنكي الجاري الممثل في 9 وكالات بنكية بالمناطق التابعة للمؤسسة اقليميا، وبعد المقاربة البنكية تبين صحة الرصيد 103.840.078,81 دج؛
- مراقبة الصناديق المتواجدة في 4 وكالات فرعية ومحاضر المعاينة تؤكد صحة الرصيد؛
- بلغت ايرادات النشاط العادي 806.186.827,30 دج الخاصة بالمبيعات وملحقاتها، والاعانات، تغيرات المخزون والنواتج العملياتية الاخرى والاسترجاعات؛
- بلغت أعباء النشاط العادي 742.291.857,36 دج حققت زيادة مقارنة بأعباء السنة الماضية بقيمة 457.650.609,04 دج والمتضمنة العناصر الخاصة بالاستغلال؛
- النشاط غير العادي المسجل خلال السنة ظهر به ايرادات غير عادية بقيمة 5.451.514,19 دج وأعباء غير عادية بقيمة 7.148.941,92 دج؛

- حققت المؤسسة نتيجة صافية للدورة بقيمة 62.197.542,21 دج انخفضت بقيمة 71.917.682,85 دج مقارنة بنتيجة السنة الماضية.

3.5 المرحلة الختامية:

بعد الانتهاء من العمل الميداني والتعليق على النتائج المحققة، على محافظ الحسابات تحرير تقرير شامل لابداء رأيه الفني المحايد المسمى بتقرير الشهادة حول صحة وصدق القوائم المالية ومدى تمثيلها للواقع، بعد الاطلاع على محتوى التقرير المكون من 43 صفحة والملحقات المرفقة بالتقرير نلخصها فيما يلي:

تقرير الشهادة

- بعد فحص القوائم المالية للسنة الجارية الممثلة في الميزانية، حساب النتائج، قائمة تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، تمت المصادقة عليها من طرف مجلس الادارة بعد التأكد احترام القواعد والمبادئ المحاسبية المشار اليها في القانون 07-11 الصادر في 25 نوفمبر 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.
- الفحص المسجل أثبت لنا معايير التدقيق عموما كانت مقبولة بالاعتماد على أسلوب العينات في المعالجة المحاسبية والاجراءات الأخرى الخاصة بنظام الرقابة الداخلية في ظل احترام أخلاقيات المهنة.
- الاحداث المتحفظ عليها لبعض العناصر المشار اليها سابقا في التوصيات، مما يجب تسويتها والتي قادتنا إلى رفض الشهادة حول دقة وصحة الحسابات السنوية للدورة الجارية حسب الوثائق المرفقة مع التقرير، وعليه لم أقدم صورة صادقة عن النتائج العمليات المحققة والوضعية المالية للشركة بتاريخ N/12/31.

الجزائر في: N+1/04/12

توقيع وختم محافظ الحسابات

6. تحليل نتائج الدراسة:

بعد عرض الجوانب المحيطة بمهنة محافظ الحسابات في الجزائر من الناحية التشريعية قدمها قانون المحاسب رقم 10-01، من ناحية أصول القياس ومبادئ المهنة لخصتها المعايير الجزائرية للتدقيق، وتلاتها الجانب العملي تجسدت في نموذج الدليل العملي، مع تقديم دراسة حالة حول تقرير محافظ الحسابات، تفيدنا في الإجابة على اشكالية الدراسة واختبار الفرضية:

- كانت مهنة التدقيق في الجزائر قبل صدور القانون 10-01 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة غير مؤطرة وغير منظمة بالشكل المطلوب والمعمول به دوليا.

- خلق هيكل إداري يترأسه المجلس الوطني للمحاسبة بلجانه الأربعة، مع وضع هيئات بأسماء مختلفة تنظم مهنة المحاسبة لكل مستوى، المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- سّن نصوص قانونية وتنظيمية تضبط مهنة المحاسبة والتدقيق على عدة مستويات من حيث المهام والشروط الالتحاق بالمهنة وغيرها من متطلبات المهنة بعد التفرغ من تطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحي من معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS.
- إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق المستوحاة بشكل كبير مع المعايير الدولية للتدقيق لتكون بمثابتة مرجع يلتزم به ممارسي مهنة تدقيق الحسابات، ويهدف من وراءها توفير مستوى معقول من الضوابط التي تحكم أصول المهنة ويقيس بها جودة العمل المطلوب.
- عرض لجنة مراقبة الجودة التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة دليل عملي يعتبر نموذج موحد لأداء مهنة تدقيق الحسابات على شكل بطاقات فنية تساعد ممارسي المهنة التحكم في الإجراءات والوصول إلى الأهداف المطلوبة في مهمة التدقيق.
- امكانية تحسين نوعية العمل المقدم من طرف محافظي الحسابات إذا أصدرت معايير الجودة وخدمات التأكيد الأخرى، نظرا لكثرة اهتمامات ممارسي المهنة على المستوى المحاسبي لعملائهم من جهة وتدقيق القوائم المالية لعملاء آخرين من جهة أخرى.

خاتمة:

بعد عرض كل ما سبق من نصوص قانونية وتعليمات تنظيمية وفنية حول مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر، خاصة في ظل الاصلاحات الكبرى التي تسعى إليها الدولة في خلق بيئة محاسبية ومالية ملائمة للنمط الاقتصادي المتبع والآفاق المرجوة منه مستقبلا، توصلنا إلى أن مهنة التدقيق كباقي المهن لها قواعد وأصول ممارستها، هدفها الأسمى إضفاء المزيد من المصداقية على البيانات المالية الصادرة من طرف مختلف الأعوان الاقتصاديين.

كما ساهم قانون تنظيم مهنة المحاسبة في خلق إطار قانوني يساعد على تنظيم ومراقبة مهنة المحاسبة والتدقيق بفئاتها الثلاثة خبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، أما المعايير الجزائرية للتدقيق قدمت مرجع في مبادئ وأصول المهنة المستمدة بشكل كبير من المعايير الدولية للتدقيق والقابلة للتحيين مستقبلا، أما الدليل العملي لمهنة محافظ الحسابات الصادر مؤخرا ساهم بشكل كبير في وضع نموذج موحد حول كيفية أداء المهنة على أحسن وجه.

نستخلص من نتائج الدراسة المتوصل إليها أن مهنة محافظ الحسابات تم تأطيرها من طرف المجلس الوطني للمحاسبة، بشكل يتماشى مع المعايير الدولية للتدقيق كي تسير نحو إصدار معايير مراقبة الجودة وخدمات التأكيد. وعليه يمكننا أن نختبر صحة الفرضية الممثلة في الزامية تحسين جودة عمل مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر بعد خلق بيئة ملائمة من النواحي القانونية والتنظيمية والفنية، بناءا

على عرض دراسة الحالة المقدمة من طرف محافظ الحسابات بعد الاصدارات السابقة التي تعتبر مرجع ودليل عملي للمهنة، كان تقرير الشهادة متحفظا على صحة القوائم المالية لعدم رضاه بصدقها مما يطلب تسويتها حسب التوصيات المقدمة.

كما نقترح على اللجنة المكلفة بتحسين جودة عمل مهنة محافظ الحسابات إلى الاسراع في وضع معايير مراقبة الجودة وخدمات التأكيد الاخرى المعمول بها في المعايير الدولية، لإضفاء مصداقية أكثر على صحة وصدق القوائم المالية المدققة والتأقلم مع البيئة المحاسبية الدولية.

قائمة المراجع:

أولا – المراجع باللغة العربية:

–الاتحاد الدولي للمحاسبين.(2010). المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة. عمان: الاتحاد العربي للمحاسبين.

– القانون رقم 10–01.(2010).المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. الجزائر: الجريدة الرسمية.

– المجلس الوطني للمحاسبة.(2016). المقرر رقم 002 المعايير الجزائرية للتدقيق . الجزائر: وزارة المالية.

– المجلس الوطني للمحاسبة.(2016). المقرر رقم 150 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق. الجزائر: وزارة المالية.

– المجلس الوطني للمحاسبة. (2017). المقرر رقم 23 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق. الجزائر: وزارة المالية.

– المجلس الوطني للمحاسبة.(2018). المقرر رقم 77 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق. الجزائر: وزارة المالية.

– علي عبد القادر الذنيبات. (2015). تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية. عمان: دار وائل.

ثانيا – المراجع باللغة الأجنبية:

-Commission contrôle qualité .(2019) .- Dossier type de travail du commissaire aux comptes .Alger: CNC.

-Fatima zohra DRISSI.(2016) .- Les guides d'audit de gestion d'entreoriseAlger: Edition BERTI

-Mémento pratique .(2014) .- Audit et commissariat aux comptes 2015/2016France: LEFEBVRE.

- Mokhtar BELAIBOUD .(2011) .Pratique de l'audit .Alger: edition BERTI.