

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: مالية ومحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: مالية ومحاسبة

رقم:

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تحت عنوان:

مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك

المهني في الجزائر

دراسة آراء عينة من أصحاب المهنة

تحت إشراف:

- رزيقات بوبكر

من إعداد:

- طيوب دراجي

- ربيعي نبيل

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
		جامعة محمد بوضياف المسيلة	رئيسا
رزيقات بوبكر		جامعة محمد بوضياف المسيلة	مشرفا ومقررا
		جامعة محمد بوضياف المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية : 2020-2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

"ربي أوزعني أن أشكر نعمتك عليّ وعلى والدي وأن أعمل صالحاً ترضاه وأدخلني
برحمتك في عبادك الصالحين"

سورة النمل الآية 19

أولاً نحمد الله تعالى ونشكره على نعمه وحسن عونه ونسلم على خاتم
الأنبياء والمرسلين، صلوات ربي وسلامه عليه، ثم نتقدم بخالص عبارات الشكر
والتقدير التي كل من ساعدنا وشجعنا على إنجاز هذه المذاكرة ومد لنا يد
العون من قريب أو من بعيد في سبيل إنجاز هذا العمل المتواضع ونخص بالذكر
الدكتور رزيقات بوبكر جزاه الله خيراً.



الإهداء

إلى الوالدين الكرمين

إلى الأهل والعائلة

إلى كل الأصدقاء والأصدقاء

إلى كل من عمل معي

فهرس المحتويات

شكر وعرفان

الإهداء

فهرس المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

أ مقدمة

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي

6 تمهيد:

7 المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي

7 المطلب الأول: تعريف التدقيق الخارجي

8 المطلب الثاني: أنواع التدقيق الخارجي وخصائصه

10 المطلب الثاني: أهداف ومبادئ التدقيق الخارجي

6 المبحث الثاني: التدقيق الخارجي في الجزائر

6 المطلب الأول: تطور التدقيق الخارجي في الجزائر

9 المطلب الثاني: تعريف ومهام أصحاب المهنة

12 المطلب الثالث: حقوق وواجبات أصحاب مهنة التدقيق ومسؤولياتهم

16 المطلب الرابع: خطوات ووسائل التدقيق الخارجي

26 خلاصة:

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لقواعد السلوك المهني للمدققين الخارجيين

28 تمهيد:

29 المبحث الأول: أخلاقيات مهنة تدقيق الحسابات

29 المطلب الأول: أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي

32 المطلب الثاني: مداخل التصرف الأخلاقي لمدققي الحسابات

34 المطلب الثالث: معايير التدقيق الجزائري للسلوك المهني

37 المطلب الثالث: معايير الأخلاقية لمدققي الحسابات

39	المبحث الثاني: قواعد السلوك المهني.....
39	المطلب الأول: تعريف قواعد السلوك المهني وخصائصه.....
41	المطلب الثاني: أهمية وأهداف قواعد السلوك المهني.....
43	المطلب الثالث: مبادئ قواعد السلوك المهني وأنواعه.....
48	خلاصة:.....

الفصل الثالث: الإطار التطبيقي

50	المبحث الأول: عرض وتحليل النتائج.....
53	المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الفرضيات.....
57	خلاصة:.....
59	خاتمة:.....
62	قائمة المصادر والمراجع:.....
68	الملاحق.....

الملخص

قائمة الجداول

- جدول رقم 1: أنواع التدقيق الخارجي 9
- جدول رقم 2: الفوارق بين مهن التدقيق الخارجي في الجزائر 12
- جدول رقم 3: المخالفات المرتكبة من طرف المدقق والعقوبات المقررة لها 15
- جدول رقم 4: يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي 50
- جدول رقم 5: يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الشهادة المهنية 51
- جدول رقم 6: يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية 52
- جدول رقم 7: يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات بعد الكفاءة والسلوك المهني 53
- جدول رقم 8: يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات بعد الالتزام بأخلاقيات المهنة 55

فائمة الأشكال

- شكل رقم 1: مسؤوليات المدقق الخارجي 16
- شكل رقم 2: العوامل المؤثرة في أخلاقيات مهنة تدقيق الحسابات 31
- شكل رقم 3: يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي 50
- شكل رقم 4: يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب الشهادة المهنية 51
- شكل رقم 5: يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية 52
- شكل رقم 6: يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات بعد الكفاءة والسلوك المهني 54
- شكل رقم 7: يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات بعد الالتزام بأخلاقيات المهنة 56

مقدمة

إن توسيع النشاط الاقتصادي إلى ظهور شركات كبيرة صحابها انفصال ملكية هذه الشركات عن إدارتها حيث إن أغلبها يسير من طرف أفراد مهنيين يتقاضون مرتبات مقابل ما يقومون به من أعمال إدارية نيابة عن أصحاب رأس المال نظرا لعدم اكتسابهم المهارات الإدارية اللازمة أو لسبب الوقت أو غيرها من الأسباب ومن أجل الحصول على قوائم مالية صادقة تتميز بالدقة والشفافية وتساعد المستخدمين لها في اتخاذ قراراتهم الرشيدة في مجال التسيير أو الاستثمار أو تمويل وتكون خالية من جميع إشكال في الغش أو الخطأ والتي قد لا تكتشف من قبل نظام الرقابة الداخلية ظهرت الحاجة إلى طرف ثالث يتميز بل الكفاءة والاستقلالية والموضوعية يقوم بمهمة التدقيق الخارجي وفق القوانين والمعايير الخاصة بها غير أن المتتبع لمهنة التدقيق الخارجي على المستوى العالمي يلاحظ تورط مكاتب تدقيق عالمية في قضية أخلاقية مهنية وعلى مدار عدة سنوات متتالية مثل ما حدث مع شركة انرون للطاقة وشركة وورد كوم Word com للاتصالات وشركة زيروكس zerox المتخصصة في آلات النسخ وأصابع الاتهام كلها موجهة نحو أعظم شركات تدقيق في العالم هي اثير اندريون arther anderson التي انهارت فيها بعد والسؤال الذي يطرح نفسه انه إذا كان هذا حال أعظم شركات التدقيق في أمريكا فما هو حال باقي شركات التدقيق في العالم؟ إن المسؤولية الملقاة على مدققي الحسابات الخارجيين تتعدى كوزنها مسؤولية شخصية تتوقف على الالتزام بالتشريعات والقوانين المنظمة للمهنة إلى مسؤولية أكبر تجاه العملاء والزلاء وكذا المجتمع مع التمسك بقواعد السلوك المهني ولو كان ذلك على حساب المصلحة الشخصية وحجم الإخطار التي يتعرض لها المدقق، وهذا ما يعزز ثقة مستخدمي البيانات المالية في تقرير المدقق الخارجي وفي مصداقية القوائم المالية.

الإشكالية:

ما مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الجزائر؟

للإجابة على هذه الإشكالية نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل أخذت مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر حقها من الاهتمام من خلال القوانين والتنظيم؟
- ما مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بأخلاقيات المهنة؟
- هل يعتبر تقييد مدقق الحسابات الخارجي بقواعد السلوك المهني كافيا لنيل الثقة في تقريره من طرف المستخدمين للقوائم المالية ويعفيه من المسؤولية تجاههم؟

فرضيات البحث:

- مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر واكبت التطور والاهتمام الذي عرفته المهنة في العالم من ناحية القوانين والتنظيم.
- تقييد مدقق الحسابات الخارجي بقواعد السلوك المهني يرفع عنه أي مسؤولية ويكسبه ثقة العملاء والمجتمع.
- تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بأخلاقيات المهنة يبقى نسبيا.

أهمية الموضوع:

- التعرف على مهن التدقيق الخارجي في الجزائر.
- التعرف على مدى مساهمة المدقق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية وترشيد قرارات مختلف الأطراف المستخدمة لها.
- بيان مدى تأثير الالتزام بقواعد السلوك المهني على المدقق الخارجي واعتبار ذلك من العناصر المساعدة على كسب ثقة المجتمع والعملاء.

أسباب اختيار الموضوع:

- تم اختيارنا الموضوع لهذا الموضوع لعدة أسباب موضوعية وذاتية:
- ارتباط الموضوع بالتخصص الذي ندرسه في المرحلة الحالية.
- توجه شخصي لمهنة التدقيق.
- محاولة إثراء الموضوع وجعله قاعدة يعتمد عليها في دراسات مستقبلية.
- كسر حواجز تخص أصحاب مهنة التدقيق الخارجي من خلال معرفة مدى التزامهم بقواعد السلوك المهني أثناء تأدية مهامهم.
- قلة الدراسات التي تناولت مثل هذا الموضوع.

المنهج المتبع في البحث:

- للإحاطة أكثر بالموضوع، وللإجابة عن الأسئلة المطروحة، اعتمدنا في الجانب النظري على المنهج الوصفي التحليلي.
- أما الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على المنهج الاستقرائي باستخدام الأدوات والأساليب الكمية الإحصائية لبرنامج SPSS في معالجة البيانات.

خطة وهيكل البحث:

من أجل معالجة إشكالية موضوع الدراسة ارتأينا تقسيم العمل إلى جزأين، جزء نظري يحتوي على فصلين وجزء تطبيقي يحتوي على فصل واحد.

الفصل الأول: عنوانه الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي، تضمن مبحثين:

المبحث الأول: تناولنا فيه أهم التعاريف للتدقيق الخارجي ثم تطرقنا إلى مختلف الأنواع والخصائص التي تميزه وفي الأخير بينا الأهداف والمبادئ التي تقوم عليها.

المبحث الثاني: قمنا بتلخيص التطور التاريخي للتدقيق الخارجي في الجزائر، بعدها أعطينا تعريفا لأصحاب المهنة ومهامهم كل على حدا حسب ما جاء في القانون 10_01، لنتناول بعدها حقوقهم وواجباتهم وأنواع المسؤوليات الملقاة عنهم، وفي الأخير فصلنا في خطوات ووسائل تنفيذ التدقيق الخارجي.

الفصل الثاني: عنوانه الإطار المفاهيمي لقواعد السلوك المهني للمدققين الخارجيين.

ويتضمن مبحثين.

المبحث الأول: تناولنا فيه أخلاقيات مهنة التدقيق ثم انتقلنا إلى دراسة مداخل التصرف الأخلاقي لمدققي الحسابات بعدها تطرقنا إلى معايير التدقيق الجزائرية للسلوك المهني.

المبحث الثاني: قمنا بإعطاء تعريف لقواعد السلوك المهني وخصائصه وأهميته وأهدافه ثم وضحنا أهم الأنواع والمبادئ التي يقوم عليها.

أما الفصل الأخير وهو الجزء التطبيقي، هو عبارة عن استبيان يعكس الدراسة المراد إنجازها من خلال هذا الموضوع.

الدراسات السابقة:

هناك بعض المواضيع التي أشارت للدراسة في مضمونها الجزائرية والأجنبية.

ونظرا لقلتها باعتبار المعايير الجزائرية للتدقيق حديثة النشأة فإننا اعتمدنا على الدراسات التي تشابهها أو القريبة منها ونذكر ما يلي:

الدراسات الجزائرية:

- حسام بوظفارة وعقي حربي " الالتزام بأخلاقيات المهنة ودوره في تحسين جودة خدمات مراجعي الحسابات " مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية (2015). وتهدف الدراسة إلى التعرف على التدقيق الخارجي وكذلك قواعد السلوك المهني المرتبطة بهذه المهنة ثم إبراز دور هذه القواعد في تحسين الخدمات التي يقدمها أصحاب مهنة التدقيق الخارجي.

- آسيا هدى " فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق " أطروحة دكتوراه 2018. وتهدف على معرفة العلاقة التي تربط كلا من مهنة التدقيق الخارجي وأخلاقيات وجودة معلومات تقرير المدقق الخارجي، وكذلك إبراز مدى تمسك المدققين الخارجيين الجزائريين بأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي.

الدراسات الأجنبية:

- أشرف عبد الحليم محمود كراجه "مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها " رسالة دكتوراه 2004. وتهدف الدراسة إلى قياس مدى تقييد المدققين الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والتعرف على الوسائل التي تشجعهم على الالتزام بالسلوك المهني ومن ثم تقديم بعض الاقتراحات التي يمكن أن تساهم في تطوير تلك الوسائل.

- عبد العال محمود بكر خليل " مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني " 2015 دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة، وتهدف الدراسة إلى التعرف على مدى تقييد والالتزام مراجعي الحسابات العاملين بشركات ومكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني التي تنظم وتحكم سلوكيات المراجعين.

الفصل الأول:

الإطار النظري للتدقيق الخارجي

تمهيد:

لقد شهد العالم تطورا كبيرا في المجال الاقتصادي، أدى إلى توسع الشركات وظهور شركات الأموال (المساهمة) التي تتميز بكثرة العمليات المنجزة والمعلومات المتدفقة والأطراف المتعاملة، حيث تم انفصال الملكية عن التسيير ولم يعد للمالك أو الملاك دخل في المؤسسة من ناحية تسييرها، ومن أجل إزالة أي تعارض بين الإدارة والملاك من جهة، ومنع جميع حالات الغش أو الأخطاء من جهة ثانية، ظهرت الحاجة إلى مهنة التدقيق الخارجي الذي يمنح رأيا فنيا محايدا وموضوعيا يخطى بثقة جميع الأطراف المستخدمة للمعلومات المالية التي تعكس صورة صادمة ومطابقة للواقع الاقتصادي للمؤسسة.

وفي الجزائر مرت مهنة التدقيق بعدة مراحل لخصت مجملها في النصوص القانونية المنظمة للمهنة وفقا للقانون 91- 08 وما تبعه من مراسيم وقرارات، والقانون 10 . 01 وما تبعه من مراسيم وقرارات، ومن أجل التعرف

أكثر على التدقيق الخارجي في الجزائر قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين:

➤ المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي.

➤ المبحث الثاني: التدقيق الخارجي في الجزائر.

المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي

يمكن تعريف النظرية بشكل عام بأنها بيان منظم للأفكار الأساسية والمبادئ والقواعد العامة التي تترابط مع بعضها البعض في إطار منطوق متماسك، فهي إطار عام متسق للعناصر الفكرية الخاصة بالظواهر موضوع الدراسة، وأن نظرية التدقيق تساعد على وصف وشرح وتحديد أو تشخيص قرارات المدقق التي يجب أن يتخذها عند قيامه بمهمة التدقيق الخارجي، كما أنهما توفر الأساس لتنظيم أفكاره وتحقيق وضبط ما يتبع هذا من تصرفات وممارسات.

المطلب الأول: تعريف التدقيق الخارجي

للتدقيق الخارجي عدة تعريفات تختلف باختلاف المدارس التي تنتمي إليها أو الزاوية التي ينظر من خلالها للتدقيق وفيما يلي نذكر بعض منها:

التعريف الأول: عرف خالد أمين التدقيق على أنه " فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً، قصد الخروج برأي فني محايد على مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة"¹.

التعريف الثاني: تدقيق الحسابات في معناها (المبسط) لا تعدو أن تكون (فحص) عمل قام به شخص آخر (آخرون) للتأكد من صحة (الأداء) الذي تم تنفيذه في ضوء أسس وقواعد معينة وبشكل معين وتوسيع هذا المفهوم على (الحسابات) بمفهومها المحاسبي يكون المقصود (بتدقيق الحسابات) باعتبارها عملاً يقوم به (أشخاص) أن يتم الفحص الفني الدقيق لجميع الحسابات والبيانات المالية التي تتضمنها دفاتر وسجلات الوحدة الاقتصادية وقوائمها المالية للتأكد من (صحتها) وسلامة ما بها من (قيود) وبيانات ومدى (دقتها) في التعبير عن نتيجة نشاط المنشأة وصحة وعدالة مركزها المالي².

التعريف الثالث: وهو تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية AAA حيث عرفت التدقيق على أنه "إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالقرارات (الأرصدة) الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه القرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستخدمين"³.

¹ - محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن 2016، ص: 27 .

² - خالد راغب الخطيب ومحمد فضل سعد، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع الأردن 2009، ص: 16 .

³ - هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر 2006، ص: 20 .

التعريف الرابع: التدقيق الخارجي اختبار تقني صادر من طرف مدقق مهني مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وعل مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام المبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة¹.

من خلال هذه التعاريف لمهنة التدقيق الخارجي يمكننا استنتاج التعريف الثاني: التدقيق الخارجي عملية منظمة تعتمد على أدلة وقرائن إثبات موضوعية، ومن مصادر مختلفة يقوم بها شخص مؤهل مستقل وموضوعي يبدى من خلالها رأيه المحايد في مدى نزاهة وعدالة القوائم المالية للمؤسسة قيد التدقيق خلال فترة محددة، وتوصيل هذا الرأي والنتائج للأطراف ذات الصلة.

المطلب الثاني: أنواع التدقيق الخارجي وخصائصه

أولاً: أنواع التدقيق الخارجي

يصنف التدقيق الخارجي إلى ثلاثة أنواع: التدقيق القانوني، والتدقيق التعاقدية، والخبرة القضائية، وفيما يلي تعريف لكل نوع على حدا²:

1. **التدقيق القانوني:** أي الذي يفرضه القانون ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية التي يقوم بها محافظ الحسابات.
 2. **التدقيق التعاقدية:** الذي يقوم به محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية والخارجية) المتعاملة مع المؤسسة، والذي يمكن تجديده سنويا.
 3. **الخبرة القضائية:** التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.
- والجدول التالي يبين الفرق بين الأنواع الثلاثة للتدقيق الخارجي

¹ - بو بكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص دراسات مالية ومحاسبة معمقة، جامعة فرحات عباس سطيف الجزائر 2011، ص: 4 .

² - شاشور مختارية، تأثير التدقيق الخارجي على معاينة المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة النسيير، جامعة مستغانم، الجزائر 2017، ص: 16 .

جدول رقم 1: أنواع التدقيق الخارجي

المميزات	تدقيق قانوني	تدقيق تعاقدي	خبرة قضائية
طبيعة المهمة	مؤسسة ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على مشروعية وصدق الحسابات وتدقيق معلومات مجلس الإدارة	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا، يمكن تقديم إرشادات التسيير	ينبغي احترامه
إرسال تقرير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة العادية وغير العادية	المديرية العامة مجلس الإدارة	القاضي المكلف بالقضية
إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير المشروعة	نعم	لا	غير مهم
الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو النتائج، بحسب نوعية المهمة	حسب النتائج مبدئيا
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية
التسريح	مهمة تأسيسية عادة من القضاء بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الأتعاب	حسب قانون رسمي	محددة في العقد	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات والمراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات والمراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى مع حاجز الخبرة القضائية المطلوبة

المصدر: آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق، أطروحة

دكتوراه، جامعة أدرار الجزائر 2018، ص 18.

ثانيا: خصائص التدقيق الخارجي

- للتدقيق الخارجي عدة خصائص نذكرها فيما يلي:¹
1. مهنة: تضمن كل شروط المهنة المحددة للشخص المهني.
 2. حرية: حرية القبول من الرفض خالية من الالتزامات الشخصية.
 3. منظمة: لها قاعدة أو هيكل ينظم سير المهنة.
 4. مستقلة: عدم التبعية لجهة معينة لها حماية قانونية.
 5. مسؤولية: عن أعمالها لها نصيب من القانون الجزئي والمدني والعقوبات عند الإخلال.
 6. معتمدة: من طرف أعلى سلطة مالية في الدولة (وزارة المالية).
 7. ممارسة: يمارسها أشخاص مهنيون تتوفر فيهم شروط الممارسة.
 8. مؤطرة: تخضع المهني قبل الاعتماد لتأطير نظري وتطبيقي.
 9. مرحلية: تحدد بمدة زمنية.
 10. إلزامية: ملزمة للمهنيين بالمصادقية والشفافية والنصوص القانونية الصادرة في شأنها.
 11. قانونية: لها قانون خاص بها يحمها.
 12. حيادية: تضطلع بالشق المهني دون الاعتبارات الأخرى

المطلب الثاني: أهداف ومبادئ التدقيق الخارجي

أولا: أهداف التدقيق الخارجي

إن تطور التدقيق صاحبه تطور الأهداف المراد الوصول إليها من خلاله، فبعد ما كان اكتشاف الغش والأخطاء هي الغاية؛ أصبحت مراقبة الخطط وتقييم النتائج هي ما تسعى إلى تحقيقه عملية التدقيق، ولذلك يمكن تقسيم الأهداف إلى أهداف تقليدية، وأخرى حديثة².

1. الأهداف التقليدية: وهي نوعان أهداف رئيسة، وأهداف ثانوية.

أ. الأهداف الرئيسية، وتشمل ما يلي:

¹ - محمد أمين لونية، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحيين جودة المعلومة المالية، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف المسبلة، الجزائر 2017، ص: 8 .

² - إباد رشيد القريشي، التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا، الطبعة الأولى، دار المغرب للطباعة والنشر، المغرب/ بغداد 2011، ص ص: 13 - 14 .

- التحقق من صدق وصحة المعلومات المحاسبية المثبتة في السجلات، ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء الرأي الفني المحايد الذي يستند إلى أدلة كافية ومناسبة على مدى عدالة القوائم المالية وتعبيرها على المركز المالي ونتائج النشاط لفترة زمنية محددة.
- ب. الأهداف الثانوية، وتشمل ما يلي:
 - اكتشاف ما قد يوجد بالسجلات المالية من أخطاء وتلاعبات.
 - تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والتلاعبات بوضع الضوابط والإجراءات اللازمة والتي تحول دون ذلك.
 - اطمئنان مستخدمي القوائم المالية على سلامة إدارة المؤسسة الاقتصادية وسلامة أموالهم المستثمرة وإمكانية اتخاذهم للقرارات الاقتصادية المناسبة.

2. الأهداف الحديثة: وتشمل النواحي التالية:

- أ- مراقبة خطط الإدارة ومتابعة تنفيذها، ومدى تحقق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- ب- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف الموضوعية.
- ج- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع التبذير والإسراف في جميع نواحي النشاط.
- د- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي يعمل فيه المشروع.
- هـ- التحقق من العرض والأوضاع للقوائم المالية

ثانيا: مبادئ التدقيق الخارجي

إن مبادئ تدقيق الحسابات تتطلب عنصرين هامين يعدان بمثابة ركائز له، وهما: الفحص، والتقرير، لذلك تقسم مبادئ تدقيق الحسابات إلى مجموعتين نبينهما فيما يلي:

1. مبادئ التدقيق الخاصة بالفحص، وتمثل فيما يلي:¹

- أ- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: ويعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وآثارها الفعلية والمختلفة على المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى.

¹ - حسام بوظفارة وعقبي خري، الالتزام بأخلاقيات المهنة ودوره في تحسين جودة خدمات مراجعي الحسابات، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة محمد صديق بن يحيى، جيجل، الجزائر 2015، ص: 15 .

ب- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري: ويعني أن يشتمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية، وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف والتقارير.

ج- مبدأ الموضوعية في الفحص: ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة التقليل إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص، وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المراجع وتدعمه خصوصاً اتجاه العناصر التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

د- مبدأ فحص مدى الكفاءة الإنسانية: أي وجوب فحص مدى الكفاءة الإنسانية بجانب فحص الكفاءة الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة.

2. مبادئ التدقيق الخاصة بالتقرير:

وتتمثل فيما يلي:¹

أ- مبدأ تحقيق الاتصال: وذلك بتنفيذ قنوت الاتصال الرأسي أو الأفقي كأداة لنقل مسار العمليات الاقتصادية بالمؤسسة، لجميع الأطراف ذات العلاقة في صورة شفافة حقيقة تبعث على الثقة لتحقيق الهدف من إعداد التقارير.

ب- مبدأ الإفصاح: مراعاة للمستوى المناسب من إفصاح مدقق الحسابات لكل شاردة وواردة من شأنها توضيح مدى تنفيذ أهداف المؤسسة محل التدقيق من (التزام بتدقيق المبادئ، تفعيل الإجراءات المحاسبية ونسبة التغيير فيها، مصداقية المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية)

ج- مبدأ الإنصاف: حيث تكون محتويات تقري المدقق في الكم المعلوماتي منصفة لجميع المتعاملين داخلين أو خارجيين عن المؤسسة.

د- مبدأ السببية: باعتماد الأسباب والتقارير للوصول إل تفسير واضح لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق لتبني تحفظاته ومقترحاته على أسباب موضوعية حقيقة.

إن ما تم التعرض له من مبادئ عامة للتدقيق تعد نسبية لاحترام، ذلك أن المدققين الممارسين للمهنة ملزمين باتباع القواعد والمبادئ التي نصت عليها المعايير الدولية للتدقيق لا سيما المعيار 200 المحدد للمبادئ المعروضة في النقاط التالية:

- الاستقلالية: عدم تابعيته لأي جهة تؤثر على عمله.

- الأمانة: تحري الصدق والمصداقية في أداء عمله.

¹ - محمد أمين لونيس، مرجع سبق ذكره، ص: 16 .

- الموضوعية: اتباع الأسباب الحقيقية دون تحيز.
- الكفاءة والعناية المهنية في احترام النصوص والتشريعات أثناء تأدية المهمة.
- السلوك المهني في الالتزام بالحقوق واحترام المسؤوليات.
- السرية: عدم إفشاء المعلومات وصونها في إطار حماية المنافسة لاقتصادية.
- المعايير الفنية في إعداد التقارير وتنفيذ المهمة.

المبحث الثاني: التدقيق الخارجي في الجزائر

عرف التدقيق الخارجي في الجزائر في بداية الأمر نوعاً من التنظيم، بسبب عدم وجود ضوابط تحكم ممارسة المهنة، والدليل على ذلك أنه لم يعد النظر في النصوص التشريعية المتعلقة بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد التي تضمنها القانون 91 - 08 المؤرخ في 1991/04/27 إلى غاية 2010، أين صدر القانون 10 - 01 المؤرخ في 1010/06/29 الذي عرف كل مهنة على حدا، وبين الحقوق والواجبات وحدد المهام وشروط ممارسة كل مهنة.

المطلب الأول: تطور التدقيق الخارجي في الجزائر

عرفت مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر تطوراً نتيجة لعدة تحولات سياسية واقتصادية واجتماعية مرت بها البلاد منذ الاستقلال، وسنتطرق إلى هذا التطور حسب مجمل النصوص القانونية والتشريعية المنظمة للمهنة بداية من 1962 إلى يومنا هذا.

الفترة الأولى: الفترة من 1962 إلى 1969

كان التدقيق الخارجي يتم من طرف وزارة المالية للوقوف على صحة الحسابات واستمدت إطارها التشريعي من اتفاقيات إيفيان والقوانين الفرنسية، تميزت هذه المرحلة بفراغ كبير وضعف في المهنة نظراً للتخطيط المركزي والتبعية للقوانين ونقص التنظيم والكفاءات¹.

الفترة الثانية: الفترة من 1969 إلى 1980

بدأ تنظيم التدقيق في الجزائر سنة 1969 بموجب الأمر 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون تنظيم التدقيق بقانون المالية 1970 حيث أشار إلى الرقابة الواجب أخذها على المؤسسات العمومية الاقتصادية، بغية تأمين حق الدولة فيها، ثم جاء مرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 الذي يحدد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية والمختلفة².

الفترة الثالثة: 1980-1988

بعد الصدمة البترولية التي أصابت أسعار البترول انكشفت عيوب وأساليب الاقتصاد الوطني، وبدأ التفكير جدياً في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلاً ومضموناً، وهكذا أصبحت المؤسسة العمومية تأخذ في

¹ - زينب براهيم، أهمية التدقيق الخارجي في ترشيد قرارات المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف المسيلة الجزائر 2019، ص: 02.

² - أشرف بن صغير، دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص محاسبة مالية، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي الجزائر 2017، ص: 37.

الغالب شكل شركة بالأسهم، أو شركة ذات مسؤولية محدودة ومن ثم يمكن أن تخضع للإفلاس إذا تعرضت لعسر مالي وقد ترتبت على ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة مما يعني إعادة الاعتبار لمهنة التدقيق، وكان ذلك بفعل صدور القانون 80-05 المؤرخ في 1980/03/01 المتعلق بنشاط وطبيعة المراقب من طرف مجلس المحاسبة، حيث ألغى هذا القانون الأمر 69-107 كما ألغى المرسوم 70-173، إلا أن إلغاء هذه القوانين لم يكن كافياً لتعديل محتوى النصوص القانونية المنظمة للمهنة فيما يتعلق بشرط تعيين مدققي الحسابات، ومهامهم ومسئولياتهم، وبقي الحال إلى صدور المادة 196 من قانون المالية سنة 1985، حيث نص على أنه يتم تعيين محافظي حسابات بالنسبة للمؤسسات العمومية والمؤسسات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عمومية حصصاً في رأسمالها الاجتماعي.¹

الفترة الرابعة: 1988-1991

بموجب القانون 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية والقانون 88-04 المتعلق بالقواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية تم الفصل بين التدقيق الخارجي لحسابات المؤسسات الاقتصادية التي يمارسها محافظي الحسابات وتقييم طرق تسييرها التي يتولاها التدقيق الداخلي تحت سلطة مجلس إدارة المؤسسة، ثم جاء القانون 90-32 المتعلق بمجلس المحاسبة ليراعي التغيرات الجديدة في المؤسسات العمومية، حيث أصبحت العمليات التي تتناولها المؤسسات العمومية الاقتصادية ليست من اختصاص مجلس المحاسبة بل تنحصر مهمته في الرقابة اللاحقة لمالية الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية وكل هيئة خاضعة لقواعد القانون الإداري.²

الفترة الخامسة: من 1991 إلى 1996³

خلال هذه الفترة صدر القانون 08-91 المؤرخ في 1991/04/27، والذي يحدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقاً لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات، وقد تبع هذا القانون عدة مراسيم تنفيذية وقرارات أهمها:

1. المرسوم التنفيذي رقم 20-92 المؤرخ في 1992/01/13 يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وبضبط اختصاصية وقواعد عمله.

¹ - أشرف بن صغير، مرجع سبق ذكره، ص 38 - 39 .

² - المرجع نفسه، ص 40 .

³ - براهيم زينب، مرجع سابق، ص ص: 02-03 .

2. القرار المؤرخ في 1994/11/07 المتعلق بتسليم محافظي الحسابات.
 3. المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 1996/04/15 والمتضمن أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- وبالتالي أصبحت مهنة التدقيق في الجزائر مستقلة بعد ما كان يمارسها المراقبون الماليون التابعون لوزارة المالية، حيث تم جمع ثلاث تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المعتمدين.

الفترة السادسة: من 1997 إلى 2009¹

تميزت بصدور عدة مراسيم تنفيذية وقرارات نذكر منها:

1. المرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 1997/12/01 يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 1992/01/13 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وبضبط اختصاصاته وقواعد عمله.
2. قرار مؤرخ في 1998/03/28 يحدد كيفية نشر مقاييس تقرير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي تم الموافقة عليه في المقرر في 1999/03/24.
3. المادة 12 من الأمر رقم 05-05 المؤرخ في 2005/07/25 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، والذي ينص " يتعين على الجمعيات العامة للشركات ذ م م أن تعين ابتداء من السنة المالية 2006، ولمدة ثلاث سنوات مالية، محافظ حسابات أو أكثر يتم اختيارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات ".

الفترة السابعة: من 2010 إلى يومنا هذا

من أهم ما يميز هذه الفترة هو إعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحياتها من المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية، وذلك بصدور القانون 10-01 المؤرخ في 2010/01/29 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي يهدف إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وقد تلى بعد صدور هذا القانون

¹ - إبراهيم زينب، مرجع سبق ذكره، ص: 2.

عدة مراسيم تنفيذية لتنظيم مهنة التدقيق، نصب في إطار توزيع وتوضيح الصلاحيات حيث صدرت هذه المراسيم في الجريدة الرسمية رقم 07 بتاريخ 02/02/2011.¹

المطلب الثاني: تعريف ومهام أصحاب المهنة

أولاً: تعاريف أصحاب المهنة

1. الخبير المحاسب:

حسب نص المادة 18 من القانون 10-01 فإنه يعد خبيراً محاسبياً كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقييم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيكل في الحالات التي نص عليها القانون، والتي تكلفه بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات، ويقوم الخبير المحاسب أيضاً بمسك ومركز وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيكل التي لا يربطه بها عقد عمل.²

2. محافظ الحسابات:

حسب المادة 22 من القانون 10-01 فإن محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.³

3. المحاسب المعتمد:

حسب المادة 41 من القانون 10-01 التي عرفت المحاسب المعتمد على أنه المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة ممسك وضبط محاسبات حسابات التجار والشركات والهيئات التي تطلب خدماته.⁴

ثانياً: المهام

1. مهام الخبير المحاسب:

يتكفل الخبير المحاسب بالمهام التالية:⁵

¹ - إبراهيم زينب، مرجع سبق ذكره، ص 2 .

² - المادة 18 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 42، ص: 6 .

³ - سبتي إسماعيل، محاضرات في تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، حاص بطلبة أولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة المسيلة الجزائر 2020، ص: 16 .

⁴ - المادة 41 من القانون 10 - 01 مرجع سبق ذكره، ص: 8 .

⁵ - سبتي إسماعيل، مرجع سبق ذكره، ص: 15 .

- أ- مسك ومركز وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيآت التي لا يربطه بها عقد عمل.
 - ب- تنظيم وفحص وتقويم وتحليل مختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيآت.
 - ج- التدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيآت.
 - د- تقديم استشارات للشركات والهيآت في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي.
 - هـ- إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم، والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهنته.
2. مهام محافظ الحسابات:

القانون بين مهام ووظائف محافظ الحسابات لا سيما في المواد 23، 24، 25 منه، وتمثل هذه المهام في النقاط التالية:¹

أ. مهام الفحص والمصادقة:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات الشركات والهيآت.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو المسير.
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيآت الثابتة لها، أو بين المؤسسات والهيآت التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشر أو غير مباشر.
- بالإضافة إلى ما سبق فعندما تعد الشركة أو الهيآت حسابات مدججة أو مدعمة، يصادق محافظ الحسابات على صحة وانتظام هذه الحسابات، وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدي الفروع أو الكيانات الثابتة لنفس مركز القرار.

ب. مهام إعلامية:

- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو أطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
- يعلم السيد وكيل الجمهورية لدى محكمة دائرة الاختصاص عن كل الأفعال التي تشكل جرما في نظر القانون، وكذا عن حالة عدم المصادقة على القوائم المالية.

¹ - بوحنة علي وزعيتير خير الدين، مهنة محافظ الحسابات بين الواقع والالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية NAA، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص محاسبة وتطبيق، جامعة محمد بوضياف المسيلة الجزائر 2019، ص: 17، (بتصرف) .

ج. مهام إقرارية:

- يترتب على مهنة محافظ الحسابات إعداد التقارير التالية:
- تقرير المصادقة بتحفظ أو دون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدجة عند الاقتضاء.
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
- تقرير خاص حول أعلى خمس تعويضات.
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصص الاجتماعية.
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

3. مهام المحاسب المعتمد:

- يمكن تلخيص أهم مهام المحاسب المعتمد في النقاط التالية:¹
- مسك وفتح وضبط الحسابات والحسابات.
- عرض الكتابات المحاسبية وتطور عناصر ممتلكات التاجر أو الشركة أو الهيئة التي أسندت إليه المهمة (مسك محاسبتها)، وذلك على أساس الوثائق والأوراق المحاسبية لمقدمة إليه وتحت مسؤوليته.
- يمكن للمحاسب المعتمد أن يعد جميع التصريحات الاجتماعية والجبائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها.
- يمكنه أيضا أن يساعد زبونه لدى مختلف الإدارات المعنية.
- يمكن للزبون أن يلتمس من المحاسب المعتمد القيام بالمهام المساعدة في إعداد الجداول المالية.

❖ التفرقة بين مهن التدقيق الخارجي في الجزائر

يمكن تلخيص أهم الفوارق بين مختلف مهن التدقيق الخارجي في الجزائر في الجدول التالي

¹ - المواد 42، 43، 44 من القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص 08 - 09، (بتصرف) .

جدول رقم 2: الفوارق بين مهن التدقيق الخارجي في الجزائر

محنة	خبير محاسب	محافظ حسابات	محاسب معتمد
مهنة	شخص مهني	شخص مهني	شخص مهني
حرّة	نعم	نعم	نعم
منظمة	مصنف وطني	غرفة وطنية	منظمة وطنية
مستقلة	نعم	نعم	نعم
مسؤولة	نعم	نعم	نعم
معتمدة	وزارة المالية	وزارة المالية	وزارة المالية
ممارسة	خبير محاسبي	الخبير، محافظ الحسابات	الخبير + المحافظ + محاسب معتمد
مؤطرة	أربع سنوات	أربع سنوات	18 شهر
عملية	نسب وقيود محاسبية واستشارات مالية	محاسبية ومالية	محاسبية
مرحلية	تعاقدية	قانونية	زمنية
إلزامية	نعم	نعم	نعم
قانونية	نعم	نعم	نعم
حيادية	نعم	واجب	استشارية

المصدر: محمد أمين لونيسة، تطور مهنة التدقيق وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية، أطروحة دكتوراه، تخصص

مالية ومحاسبة، جامعة المسيلة، 2017، ص 80.

المطلب الثالث: حقوق وواجبات أصحاب مهنة التدقيق ومسؤولياتهم

أولاً: الحقوق

يمكن تحديد بعض الحقوق الرئيسية للمدقق الخارجي فيما يلي:¹

1. حق الاطلاع وطلب البيانات والإيضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها لأداء المهنة في كل وقت على

جميع دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها.

¹ - محمد نصر الهواري و محمد توفيق محمد، أصول المراجعة والرقابة الداخلية التأصيل العلمي والممارسة العملية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص: 57.

2. الحق في تحقيق موجودات الشركة والتزاماتها ويتعين على مجلس الإدارة تمكين المدقق من ذلك.
3. الحق في حضور اجتماعات الجمعية العامة وإبداء رأيه في كل ما يتعلق بعمله وبوجه خاص في الموافقة على الميزانية بتحفظ أو بغير تحفظ، أو في إعادتها إلى مجلس الإدارة.
4. حق دعوة الجمعية للانعقاد.
5. للمدقق الخارجي أن يجس لديه مستندات الشركة حتى يستوفي حقوقه الخاصة مثل أتعابه.

ثانيا: الواجبات

- ويقصد بها التزامات المدقق لإنجاز عمله بشكل جيد وهي كما يلي:¹
1. يجب عليه القيام بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات المؤسسة ودفاترها وما تحتويه من قيود يومية وحسابات أستاذ، بغرض التحقق من صحتها وسلامتها وكشف أي أخطاء والعمل على تصحيحها والتعاون مع محاسبي المؤسسة.
 2. يجب عليه التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والالتزامات المختلفة بأي طريقة تحقق ما يريد الوصول إليه.
 3. يجب عليه التأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية لتقييمه، حتى يستطيع إختيار عينات المراجعة بشكل ملائم، ويغطي معظم عمليات المؤسسة.
 4. يجب على المدقق أن يقدم التوصيات والاقتراحات الملائمة فيما يخص معالجة وتوضيح الأخطاء التي تم اكتشافها، وكذلك عدم الوقوع في الأخطاء مستقبلا ما أمكن ذلك بالإضافة إلى حسن سير العمل في أقسام وإدارات المؤسسة.
 5. يجب على المدقق التأكد إلى جانب الفحص والمراجعة الدفترية بأن المؤسسة تقوم بتطبيق القوانين واللوائح والأنظمة المختلفة وتلتزم بها بطريقة كما تلتزم بنصوص بنود العقود المختلفة التي قبلتها ووقعت عليها.
 6. القيام بعمل تسويات الجرد اللازمة لعناصر المصروفات والإيرادات وفقا للقواعد المتعارف عليها.
 7. على المدقق فحص قائمة المركز المالي للتحقق من أنها تعتبر تعبيرا صحيحا عن القيم الحقيقية لعناصر الأصول والالتزامات.
 8. يجب على المدقق أن يحضر هو أو أحد مساعديه اجتماع الجمعية العامة للمساهمين.
 9. يجب على أن يقدم تقريره إلى الأعضاء، ويتلوه عليهم حيث يكون تقريرا شاملا.

¹ - آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2018، ص: 23.

10. الرد على استفسارات المساهمين حيث يسأل عن صحة البيانات الواردة في تقريره، كما عليه الحفاظ على أسرار الشركة فلا يجوز له أن يذيع على المساهمين في مقر الجمعية العامة أو في غيرهم ما وقف عليه من أسرار الشركة بسبب قيامه بعمله وإلا وجب عزله.¹

ثالثاً: مسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي

لاشك أن إخلال المدقق الخارجي لواجباته ومسؤولياته المهنية أو عدم وفائه بما على الوجه الذي يتوقعه مجتمع المال والأعمال يترتب عليه عدة أنواع من المسؤولية التي يمكن تلخيصها فيما يلي:²

1. المسؤولية الأدبية:

إن الدور الملقى على المدقق الخارجي جعله يمثل ضمير المجتمع والحارس الواقعي من الرشوة والفساد وإساءة الاستعمال، وبالتالي فإن كوته على مخالفات أو سرقات أو عدم الإشارة إليها في تقريره يعرضه إلى فقدان مركزه الأدبي الذي يتمتع به بالإضافة إلى شعور المجتمع بخيبة أمل تجاهه، ولا يخفى على أحد ما لهذا الأمر من آثار سلبية على الاقتصاد نتيجة لغياب الرادع الأخلاقي الذي يحمي مهنة تدقيق الحسابات.

2. المسؤولية المهنية:

إن القبول الاجتماعي لدور المدققين وضخامة المسؤولية دفعهم إلى تنظيم أنفسهم في منظمات، والتي قامت بوضع دليل للسلوك المهني يتوجب على الأعضاء الالتزام به وإلا تعرضوا للمساءلة المهنية التي قد تتراوح بين التنبيه والإنذار أو تخميد العضوية أو الحرمان من ممارسة المهنة.

3. المسؤولية المدنية:

يعد مدقق الحسابات مسؤولاً عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأديته لمهامه، ويتحمل بالتضامن سواء تجاه الشركة أو الهيئة أو الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون المنظم للمهنة، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته، وأنه أبلغ مجلس الإدارة بالمخالفات وإن لم يتم معالجتها يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة، ويتعين على مدقق الحسابات اكتساب عقد تأمين لضمان مسؤوليته المدنية التي من الممكن أن يتحملها عند ممارسة مهامه.³

¹ - محمد نصر الهواري، مرجع سبق ذكره، ص: 60 .

² - ثامر مزيد رفاعة، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان الأردن 2017، ص: 27 - 28 .

³ - حسام بوظفارة وعقبي خريقي، مرجع سبق ذكره، ص: 45 .

4/ المسؤولية الجنائية:

عندما يرتقي الخطأ الذي يرتكبه مراقب الحسابات إلى درجة الجرم فإن المسؤولية الجنائية على مدقق الحسابات تنشأ ويتولى الادعاء وفي هذه الحالة النيابية المختصة، ومن أمثلة الأخطاء التي ترتقي إلى مستوى التجريم خيانة الأمانة أو التزوير أو التدليس، وهي أمور يطبق عليها قانون العقوبات.¹

جدول رقم 3: المخالفات المرتكبة من طرف المدقق والعقوبات المقررة لها

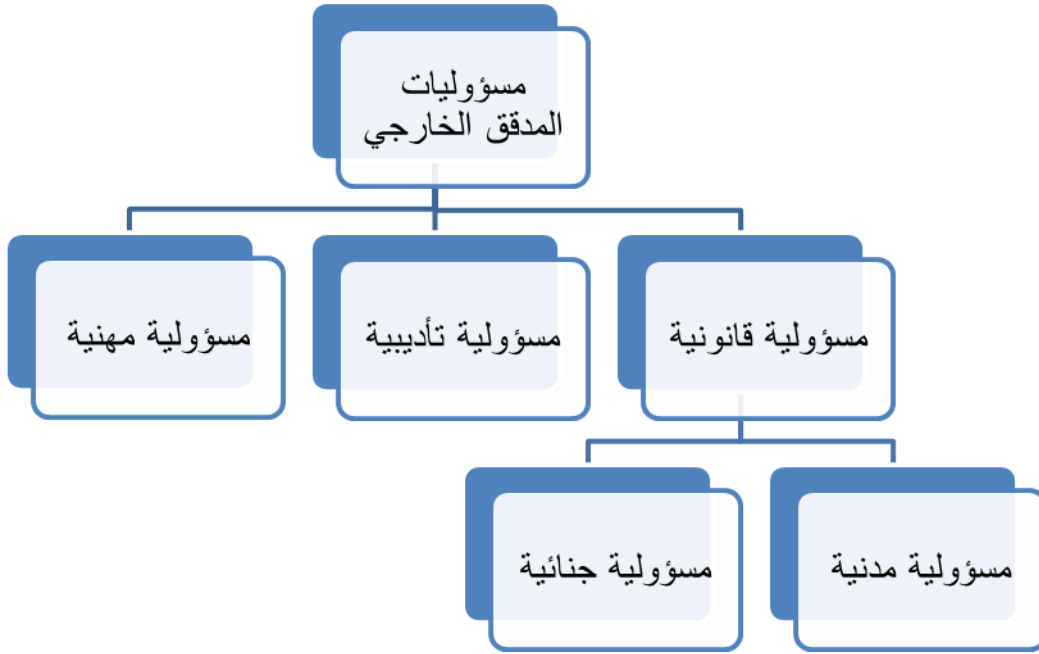
العقوبة		النص القانوني	المخالفات المرتكبة من طرف مدقق الحسابات
السجن	الغرامة (دج)		
في حالة العودة من 6 أشهر إلى سنة	من 500,000 إلى 2000,000 في حالة العودة تضاعف الغرامة	المادة 73 من القانون 01-10	ممارسة بصفة غير قانونية مهنة محافظ حسابات
من شهرين إلى 6 أشهر	من 20,000 إلى 200,000	المادة 829 من القانون التجاري	المنح عمداً أو الموافقة على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعومة للبت في إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين
من سنة إلى 5 سنوات	من 20,000 إلى 500,000	المادة 830 من القانون التجاري	تعمد محافظ الحسابات إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو الذي لم يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها
من شهر إلى 6 أشهر	من 500 إلى 5000	71 من القانون 01-10 المادتين 302، 301 من قانون العقوبات	إفشاء أسرار المهنة

المصدر: حسام بوظفارة وعقبي خرفي، الالتزام بأخلاقيات المهنة ودوره في تحسين جودة خدمات مراجعي

الحسابات، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة جامعة جيجل 2015، ص: 46.

¹ - محمد نصر الهواري ومحمد توفيق محمد، مرجع سبق ذكره، ص: 66.

شكل رقم 1: مسؤوليات المدقق الخارجي



المصدر: من إعداد الطالبين.

المطلب الرابع: خطوات ووسائل التدقيق الخارجي

من أجل القيام بعملية التدقيق الخارجي والحصول على رأي فني محايد، وموضوعي يجب على المدقق اتباع خطوات محددة في عمله، ويعتمد في ذلك على وسائل تساعد وتسهل عليه المهمة التي أوكلت إليه.

أولاً: خطوات التدقيق الخارجي

المرحلة الأولى: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

في هذه المرحلة خطوتان رئيسيتان يتبعهما المدقق هما:

1. أنشطة تمهيدية؛ وبدورها تتضمن عدة خطوات:¹

أ- التأكد من أمانة وسمعة الجهة المتوقع تدقيقها.

ب- الاتصال بالمدقق الخارجي السابق لغرض المساعدة على تقييم ما إذا كان سيقبل القيام بمهمة التدقيق أم لا، وطبقاً لمبدأ السرية في ميثاق السلوك المهني يجب أن يحصل المدقق على ترخيص من الجهة محل التدقيق قبل بدأ الاتصال.

ج- يتعين على المدقق الخارجي أن يتأكد من أن تعيينه قد تم وفقاً للضوابط القانونية خاصة بالنسبة لشركات المساهمة.

¹ - إيباد رشيد القرشي، مرجع سبق ذكره، ص: 164 .

د- التعرف على المستخدمين المحتملين للبيانات المالية والغرض من استخدام تلك البيانات لأنهما يؤثران في تحديد خطر التدقيق الممكن قبله.

هـ- تحديد شروط التعاقد بين الجهة محل التدقيق والمدقق الخارجي ويجب أن تكتب هذه الشروط.

و- يعد اختيار فريق التدقيق الملائم أمراً هاماً لمقابلة معايير التدقيق المعتمدة وتعزيز التدقيق.

2. التعرف الشامل على المؤسسة¹

وهي مرحلة متكاملة مع مرحلة التشخيص، إذا كانت مهنته هي الأولى في المؤسسة، أما بالنسبة للسنوات اللاحقة فإنه يقوم فقط بتحديث البيانات التي جمعها في السنة الأولى.

إن الهدف الأساسي من هذه المرحلة هو السماح للمدقق بفهم شامل وكاف من أجل توجيه مهنته وفقاً لخصوصيات المؤسسة، ويقوم المدقق بالبحث عن معلومات تخص المجالات التالية:

أ- قطاع نشاط المؤسسة: ويضم معلومات تتعلق بنوع النشاط، المحيط الاقتصادي... إلخ.

ب- البنية العامة للمؤسسة: وتشمل التنظيم العام للمؤسسة، التنظيم الإداري، النظام التجاري والمحاسبي، نظام الميزانية وفعالية الرقابة الداخلية.

ج- تدفقات المعلومات: حيث يركز المدقق على النقاط التالية:

- تحديد التدفقات التي لها تأثير على الحسابات وتحديد طبيعتها.

- آجال الحصول على المعلومات التي المالية ومعلومات التسيير.

- تصنيف المعلومات المالية المعبرة حسب أصلها.

كل هذه المعلومات التي يجمعها المدقق يجب أن ترتب في ملف دائم يفتحه المدقق للمؤسسة كما يمكنه في نهاية هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخله المسطر.

المرحلة الثانية: تقييم نظام الرقابة الداخلية

يقوم المدقق في هذه المرحلة بتقييم مدى قدرة الأنظمة والإجراءات الموجودة في المؤسسة على إعطاء قوائم مالية موثوق بها، وذلك لعدة اعتبارات أهمها:

1. يسمح له ذلك بتحديد مدى الاعتماد على الرقابة الداخلية وتحديد مخاطر الأخطاء في معالجة المعطيات.

2. التأكد من نوعية وفعالية وكفاءة الأنظمة وأنشطة الرقابة الموضوعية من طرف المسيرين والمطبق من طرف الموظفين في المؤسسة.

¹ - عريوة محاد، محاضرات في التدقيق المحاسبي والمالي، سنة أولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة المسيلة 2019، ص: 10.

3. التحكم في المعلومات المالية والمحاسبية وتحديد نطاق مجال تدخله في فحص القوائم المالية والمحاسبية.

❖ مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

لتقييم نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة لابد للمدقق من اتباع خمس خطوات هي:¹

1. جمع الإجراءات:

يتعرف المدقق على نظام الرقابة من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة وتدوين الملخصات لها (المكتوبة وغير المكتوبة).

2. اختبار الفهم:

يحاول المدقق فهم النظام المتبع وعليه أن يتأكد من فهمه، وذلك بالقيام باختبارات الفهم والتطابق أي أن يتأكد بأنه فهم كل أجزائها ؛ إن القيام بهذا الاختبار يعتبر ذا أهمية محدودة الهدف منه هو تأكيد من أن الإجراءات موجود وليس التأكد من حسن تطبيقه.

3. التقييم الأولي للرقابة الداخلية:

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين يتمكن المدقق من إعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية باستخراجه مبدئياً لنقاط القوة ونقاط الضعف، تستعمل هذه الخطوة غالباً استثمارات مختلفة تتضمن أسئلة تكون الإجابة عليها بـ " نعم " أو " لا " .

4. اختبارات الاستمرارية:

يتأكد المدقق أن نقاط القوة المتول إليها في التقييم الأولي هي فعلاً نقاط قوة مطبقة في الواقع وبصفة دائمة، يحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار التي يحمل وقوعها عند دراسة الخطوات السابقة، كما تعتبر دليل إثبات على حسن السير خلال الدورة.

5. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

باعتماده على اختبارات الاستمرارية يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء تسييره عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي، وعلى ضوء ما تقدم تتضح التدخلات والفحوص التي سيقوم بها المدقق أثناء تنفيذ تحقيقات التدقيق، فلكما كانت الرقابة الداخلية مرضية كلما ضبط المدقق مجال بحثه، والعكس؛ إن رحلة المعرفة العامة للمؤسسة وتقييم نظام الرقابة

¹ - أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص: 62 -

الداخلية تدعى المرحلة الأولية لمهمة التدقيق حيث تتوجه من خلالها التحقيقات والفحوص إلى ما هو أساسي ومهم، كما تحدد الأهداف المنتظرة من التدقيق.

هذا ويمكن حصر نتائج المرحلة الأولية فيما يلي:

أ- تحديد العمليات الأكثر عرضة للخطر.

ب- تقييم درجة أهمية هذه المخاطر.

ج- إعداد برنامج وخطة للتحقيق والتدقيق.

وهكذا يتم التقارب بين المؤسسة والمدقق بشكل صحيح وديناميكي مما يؤدي إلى إعداد خطة موازنة وفعالة

تجنب المدقق الوقت، وتخفيض تكاليف مهمة التدقيق.

المرحلة الثالثة: فحص الحسابات والقوائم المالية

وتشمل هذه المرحلة فحص حسابات المؤسسة حسب الأهمية النسبية لكل حساب، وكذلك فحص القوائم

المالية كوحدة واحدة من حيث الشكل والمضمون.¹

1. فحص الحسابات:

الهدف من هذه المرحلة هو جمع أدلة وقرائن كافية تسمح للمدقق بإبداء رأيه حول الحسابات السنوية حيث

أن مراقبة الحسابات يجب أن تسمح بالتأكد من أن كل العناصر التي تكون الحسابات هي مبررة.

للإشارة أن مراقبة أي حساب يجب أن يتم كما يلي:

أ- تحليل الحساب.

ب- تبرير الحساب.

ج- إظهار الانحرافات والمخالفات.

د- نتيجة المراقبة.

ثم تجسد في أوراق وعمل الملف السنوي وقد خصص لها المشرع الجزائري التوصية رقم 6 من المقرر 94

SPM / 103 المتعلقة بالاجتهادات الدنيا الخاصة بمراقبة الحسابات.

2. القوائم المالية:

بغية الوقوف على معلومات ذات مصداقية، ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، يجب على كل عناصر

القوائم المالية أن تستجيب للمعايير المختلفة التي تضمن جودتها بذلك للمدقق بالمصادقة عليها

¹ - عريوة محاد، مرجع سبق ذكره، ص: 21 - 22 .

ونلخص هذه المعايير في الآتي:

أولاً: الكمال

أي أن كل العمليات التي قامت بها المؤسسة تظهر في القوائم المالية وذلك باحترام مما يلي:

1. تسجيل العمليات منذ نشأتها.
2. تسجيل كل العمليات.
3. احترام استقلالية الدورات.

ثانياً: الوجود

يعبر هذا المعيار على:

1. الوجود الفعلي لعناصر المادية مثل الاستثمارات، المخزونات.
2. ترجمة العمليات الحقيقية للمؤسسة أي لا نجد عمليات وهمية.
3. عمليات الدورة فقط هي التي تظهر في القوائم المالية.

ثالثاً: الملكية

يعبر هذا المعيار أن عناصر الأصول تعود ملكيتها فعلاً للمؤسسة، وأ، عناصر الخصوم تعتبر التزامات فعلية

للمؤسسة.

رابعاً: التقييم

أي أن العمليات المسجلة في محاسبة المؤسسة تم تقييمها وفق المبادئ المحاسبية.

خامساً: التسجيل المحاسبي

يعبر هذا المعيار أن كل العمليات التي قامت بها المؤسسة سجلت وفق المبادئ المحاسبية ويقوم هذا المدقق

بمراجعة عناصر القوائم المالية من خلال:

1. التحقق من حسابات الأصول غير الجارية.
2. التحقق من الأصول الجارية.
3. التحقق من حسابات الأصول الخاصة.
4. التحقق من حسابات الخصوم غير الجارية.
5. التحقق من حسابات الخصوم الجارية.
6. التحقق من حسابات النواتج والأعباء.

المرحلة الرابعة: أعمال نهاية المهمة وتحضير التدقيق النهائي¹

قبل إصدار التقرير النهائي يقوم المدقق بعدة أعمال خاصة بنهاية المهمة والتي تسمح له بالتأكد من أنه لم يغفل أي مرحلة أثناء عمله، وبدها يقوم بتجميع نتائج التدقيق الذي قام به، وفي الأخير يقرر طبيعة الرأي الذي يصدره على القوائم المالية كوحدة واحدة، وتلخص أعمال نهاية المهنة في نقاط رئيسية:

أولاً: الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية

يقصد لها تلك الأحداث التي تقع بعد إقفال القوائم المالية وحتى تاريخ اعتمادها من طرف الشركاء أو الجمعية وقد تؤثر هذه الأحداث على القوائم المالية مما يستدعي تعديلها وقد لا تستدعي التعديل ولكن على المدقق الإفصاح عنها في تقريره.

ثانياً: استقصاء نهاية المهمة

لكي يتأكد المدقق في قيامه بجميع الأعمال التي تسمح له بإعطاء رأي فني محايد حول الحسابات السنوية يستعمل استقصاء نهاية المهنة ويرفق ذلك بمذكرة تجميع.

ثالثاً: تحرير تقرير عملية التدقيق

وتعد هذه آخر خطوة عملية في التدقيق، ويجب أن التقرير العناصر التالية:²

1. عنوان التقرير، وذلك لتمييزه عن باقي التقارير التي تصدر من طرف الآخرين.
2. الموجه إليهم التقرير.
3. اسم المدقق.
4. تاريخ التقرير.
5. توقيع المدقق.

للإشارة هناك عدة أنواع لتقارير عملية التدقيق نوجزها فيما يلي:³

1. تقرير نظيف: يشير إلى عدم وجود تحفظات أي هناك عدالة في تمثيل القوائم المالية.
2. تقرير غير نظيف جزئياً: يشير إلى وجود تحفظات بسبب وجود بعض الاعتراضات، ويجب على المدقق أن يذكر هذه التحفظات وأثرها على القوائم المالية.

¹ - عريوة محاد، مرجع سبق ذكره، ص: 23 .

² - حسام بوظفارة وعقبي خرفي، مرجع سبق ذكره ص: 34 .

³ - بو بكر عميروش، مرجع سبق ذكره، ص: 47 .

3. تقرير غير نظيف كلياً: ويشير إلى عدم التمثيل للقوائم المالية للصورة الحقيقية للوضع المالي للمؤسسة وطبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

4. تقرير سلبي أو الامتناع عن ابداء الرأي: ويكون في حالة عدم تمكنه من الحصول على أدلة إثبات كافية وسلامة، وقد يمتنع بسبب قيود كبيرة مدى الفحص الذي يقوم به.

ثانياً: وسائل تنفيذ التدقيق الخارجي¹

تعتبر أدلة الإثبات وملفات العمل من أهم الوسائل التي يعمل عليها المدقق الخارجي لأداء مهمته فهو يحتاجها أثناء وقبل بدء المهمة وعند آدائها، وحتى عند الانتهاء منها:

1. أوراق عمل المدقق الخارجي:

نظراً لأن عمل المدقق الخارجي دائم ومستمر خصوصاً إذا جدد العمل مع نفس المؤسسة فإنه يحتاج إلى ممسك ملفات تساعده في تنفيذ مهامه وتنظيم نشاطه، وتنقسم أوراق العمل إلى نوعين من الملفات:

أ. الملف الدائم

يحتوي على مستندات وجداول وأي بيانات لها علاقة بعملية التدقيق حتى ولو كان ذلك لدة سنوات، وتحتوي على المعلومات التالية:

- معلومات عامة حول المؤسسة محل التدقيق.
- معلومات تخص نظام الرقابة الداخلي.
- معلومات تخص التحليل الدائم للحسابات.
- معلومات تعلق بالجانب الجبائي والاجتماعي والقانوني.
- معلومات أخرى (صور من خطط اختيار الأسهم، خطط التعاقد والاتفاقيات...).
- معلومات تخص برنامج التدقيق.
- نماذج لإمضاء المسؤولين في المؤسسة.

ويمكن تلخيص أهم مكونات الملف الدائم في النقاط التالية:

- اسم العميل وعنوانه وعناوين فروع ومصانعه أن وجدت.
- نوع الشركة والشكل القانوني وتاريخ التأسيس ونوع النشاط.
- توضيح رأس مال المؤسسة وملخص الأصول الثابتة.

¹ - آسيا هيري، مرجع سبق ذكره، ص: 25 - 26 .

- النظام الإداري والهيكلي التنظيمي للمؤسسة.
- صورة من قرارات وحاضر اجتماعات مجلس الإدارة.
- جميع الحسابات الختامية للسنوات الأخيرة السابقة.

ب/ الملف الجاري

ويحتوي على:

- برنامج تنظيم لعملية التدقيق.
- التحليلات المدعمة لأرضية المؤسسة والحسابات السنوية لها.
- التقارير العامة والخاصة المتعلقة بالسنة محل التدقيق.
- تقرير المدقق الخارجي عن نتائج فحصه لنظام الرقابة الداخلي.
- الملاحظات المدونة بعد عملية الفحص.
- محاضر الجرد المختلفة.
- جميع المراسلات التي قام بها المرفق من أطراف خارج المؤسسة كالبنوك.
- المشاكل التي واجهت المدقق أثناء أدائه لمهامه.
- صورة عن التقرير النهائي.

2/ أدلة الإثبات:

ويمكن تقسيمها إلى الأنواع التالية:¹

أولاً: الفحص الفعلي

يشمل قيام المدقق بفحص الأصول الملموسة ومطابقة ذلك مع السجلات ومن خلال الجرد يمكن أن نتوصل إلى دليل إثبات حول وجود الأصول، كما أن فحص المستندات ذات القيمة يعتبر نوعاً من الفحص الفعلي؛ أما التدقيق المستندي فهو فحص الفواتير والشيكات الملغاة أو الكمبيلات الملغاة وما شابهها. إن الفحص المستندي يكون بتدقيق الدفاتير والسجلات والوثائق الأخرى التي يكون مصدرها من داخل المؤسسة أو من خارجها، حيث يكون الهدف الأساسي من هذا النوع من التدقيق هو التحقق من أن جميع العمليات قد حدثت في المؤسسة وتخصها وسجلت بالكامل.

¹ - عريوة محاد، مرجع سبق ذكره، ص ص: 26 - 27 .

ثانياً: المصادقات

هي إجابات مكتوبة أو شفوية يحصل عليه المدقق من أطراف خارجية وغالباً ما تكون المصادقة مكتوبة حيث يقوم العميل بكتابتها على أوراق خاصة بناء على طلب المدقق، وترسل تحت إشراف هذا الأخير، وتنقسم المصادقات إلى:

1/ المصادقات الإيجابية:

يطلب من الطرف الآخر بيان الرصيد لديه أو المصادقة على الرصيد المكتوب في الرسالة المرسلة، وإعادة الجواب إلى المدقق، ويفضل استخدام هذا النوع من المصادقات عندما تكون الرقابة الداخلية ضعيفة، أو تكون الأرصدة ذات أهمية نسبية، وهناك نوعان من المصادقات الإيجابية:

النوع الأول: يسمى المصادقات العمياء، إذا يطلب من الطرف الآخر كتابة الرصيد الذي لديه دون أن يكون هذا الرصيد مذكوراً في الرسالة المرسلة له، وغالباً ما يستخدم هذا النوع في مصادقة الذمم الدائمة.

النوع الثاني: فيطلب من الطرف الآخر بيان مدى مطابقة الرصيد المذكور في الرسالة مع الرصيد لدى الطرف الآخر.

2/ المصادقات السلبية:

يطلب من الطرف الآخر إعادة الجواب للمدقق إذا كان الرصيد المكتوب في الرسالة المرسلة إليه لا يتطابق مع الرصيد في دفاتره، ويستخدم هذا النوع عندما تكون الرقابة الداخلية قوية أو تكون ليست ذات أهمية مادية.

3/ المصادقات على شكل فراغ:

لا يثبت الرصيد في كتاب التأكيد، وإنما يترك فراغاً ويثبت من الجهة الخارجية تبييث الرصيد في الفراغ الموجود، ويعتبر من أكفأ أنواع المصادقات.

ثالثاً: الشهادات:

يتم الحصول عليها من داخل وخارج المؤسسة ومن خلالها يتم الحصول على دليل إثبات على حوث بعض الحقائق وصحتها.

رابعاً: الملاحظة:

يحصل المدقق على المعلومات من العميل وموظفيه سواء مكتوبة أو شفوية حول عدة مواضيع مختلفة يرى أنها تخدم مهنته.

خامسا: إعادة التشغيل:

أي إعادة ما قام به المحاسب.

سادسا: إعادة الاحتساب

يقوم بالتأكد من عملية الاحتساب رياضيا كالجمع، الطرح... للتأكد من الدقة الحسابية.

سابعا: الفحص التحليلي:

أي استخدام أدوات التحليل المالي، كالنسب المالية والتحليل الأفقي والعمودي.

خلاصة:

للتدقيق الخارجي عدة تعارف تتقاطع كلها في أنها عملية منظمة، يقوم بها شخص مؤهل ومستقل، تختتم بإبداء رأي فني محايد وموضوعي حول الوضعية المالية للمؤسسة في فتر معينة.

وفي الجزائر عرفت مهنة التدقيق الخارجي تأخرا في تنظيمها أي إلى غاية صدور القانون 10 - 01 المؤرخ في 29/01/2010 تلاه بعد ذلك القرار رقم 02 المؤرخ في 04/02/2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، أين تم الاهتمام بمهنة التدقيق الخارجي وذلك بالتمييز بين أصحاب المهنة، من خلال التعريف والمهام وتحديد المسؤوليات والحقوق والواجبات، وبذلك اكتسبت هذه المهنة أهمية كبيرة ومنحت الثقة لدى مستخدمي المعلومة المالية، وفي رأي المدقق الذي يبيده في تقريره الختامي.

إن القوانين والمعايير التي جاءت لتنظم التدقيق الخارجي لا تكفي لوحدها إذا لم تراعى قواعد السلوك المهني في ممارسة هذه المهنة، وهذا ما سنتطرق إليه في الفصل الموالي.

الفصل الثاني

الإطار المفاهيمي لقواعد السلوك الطلابي للمدققين

الخارجيين

تمهيد:

يتمثل الهدف الرئيس للتدقيق في إضفاء الثقة على المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية، وتعتبر هذه المعلومات بمثابة الضوء الأخضر لمتخذي القرار في استثماراتهم ومعرفة العوائد المتوقعة والتكاليف والمخاطر الأمر الذي يساهم في تعزيز الاستثمارات سواء على المستوى الفردي أو على مستوى الدخل الإجمالي.

كما تعد الأخلاق المهنية عنصراً مهماً للمهنة التي تنشأ النجاح والاستمرار وخدمة المجتمع، وهذا بالتأكيد ينطبق على مهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات، إذ تعتبر ثقة الجمهور في نوعية الخدمات التي تقدمها مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات عاملاً مهماً في نجاحها، كما أن ثقة الجمهور بمراجع الحسابات لها أهمية خاصة، إذ إن زعزعة هذه الثقة تجعل رأي مدقق الحسابات حول عدالة القوائم المالية غير مجد وتصبح المسؤولية الموكلة إليه في إبداء الرأي خالية من معناها الحقيقي.

وقد اهتمت العديد من البلدان بتطوير أداء مهنة المحاسبة والتدقيق من خلال إصدار العديد من القوانين والأنظمة المهنية التي تعمل على تنظيم أداء المهنة ورفع مستواها، بالإضافة إلى جهود المؤسسات المهنية في تلك البلدان في إصدار المعايير والإرشادات التي تحكم العمل المهني، وقد حاز البعد الأخلاقي والسلوكي في أداء مدقق الحسابات على النصيب الأوفر من هذا الاهتمام، وهو ما ألقى على كاهل مدققي الحسابات عدة مسؤوليات يتعين عليهم الانتباه إليها ومراعاتها أثناء مزاولتهم أعمالهم. وقد تم التطرق إلى هذا الفصل من خلال

➤ المبحث الأول: أخلاقيات مهنة تدقيق الحسابات.

➤ المبحث الثاني: قواعد السلوك المهني.

المبحث الأول: أخلاقيات مهنة تدقيق الحسابات

من أجل تحقيق أهداف مهنة تدقيق الحسابات، يجب على أعضائها أن يلتزموا بعدد من المسؤوليات الأساسية من أجل تحقيق المستوى المطلوب من ممارسي مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر.

المطلب الأول: أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي

يعتبر موضوع الأخلاق من المواضيع الأكثر شيوعاً بسبب الضغوط والفضائح التي شهدها العالم في الآونة الأخيرة، بسبب التلاعبات التي قامت بها إدارات الشركات أدت بها إلى الانهيار، وهو الأمر الذي أدى في النهاية إلى الإعلان عن إفلاس هذه الشركات بسبب إتباع الحيل وأساليب مضللة وعدم الالتزام بأخلاقية المهنة.

الفرع الأول: مفهوم أخلاقيات مهنة تدقيق الحسابات

يمكن تعريف أخلاقيات المهنة من خلال ما يلي:

كما عرفت الأخلاقيات على أنها وثيقة تحديد المعايير الأخلاقية والسلوكية المهنية المطلوب أن يتبعها أفراد مؤسسة معينة، وبأنها ذلك البيان بالمعايير المثالية لمهنة من المهن تتبناه جماعة أو مؤسسة لتوجيه أعضائها لتحمل مسؤوليتهم المهنية¹.

وقد عرفت أخلاقيات المهنة بأنها مقاييس ومعايير للقيم والسلوكيات الأخلاقية التي تحكم العمل المحاسبي الذي يتم تنفيذه في بيئة العمل، وتعبر الأخلاق عن مجموعة من القواعد والمبادئ التي تحدد ما هو سلوك الصحيح والسلوك المهني والمتعلقة بما هو صحيح وما هو خطأ².

عرفت الأخلاق بأنها مجموعة من القيم والمعايير التي يعتمد عليها أفراد المجتمع في التمييز بين ما هو جيد وما هو سيئ وبين ما هو صواب وما هو خطأ، فهي إذا تركزت في مفهوم الصواب والخطأ في السلوك³.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة على أخلاقيات المهنة

هناك عدد من المتغيرات والعوامل التي تؤثر في السلوك الأخلاقي لدى محقق الحسابات، هي⁴:

¹ - سوسن أحمد سعيد، عبد الواحد غازي محمد، دراسة مقارنة لأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق الدولية والإسلامية، مجلة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 04، العدد 02، العراق، 2014، ص: 165.

² - عبد الوهاب موسى الجعلي محمد، عبد الرحمان عمر أحمد محمد، أثر التزام مراجع الحسابات الخارجي بأخلاقيات المهنة في الحد من التلاعب بالقوائم المالية، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية والقانونية، المجلد 01، العدد 03، جامعة الجوف، السعودية، 2017، ص: 03.

³ - طه أحمد حسين أرديني، التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق-دراسة لأراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل، مجلة تنمية الوافدين، المجلد 29، العدد 85، جامعة الموصل، العراق، 2007، ص: 157.

⁴ - عادل ، أحمد، نموذج مقترح لقياس الدور الحوكمي لمدقق الحسابات وأثره على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية، أطروحة دكتوراة، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن، 2011، ص: 25.

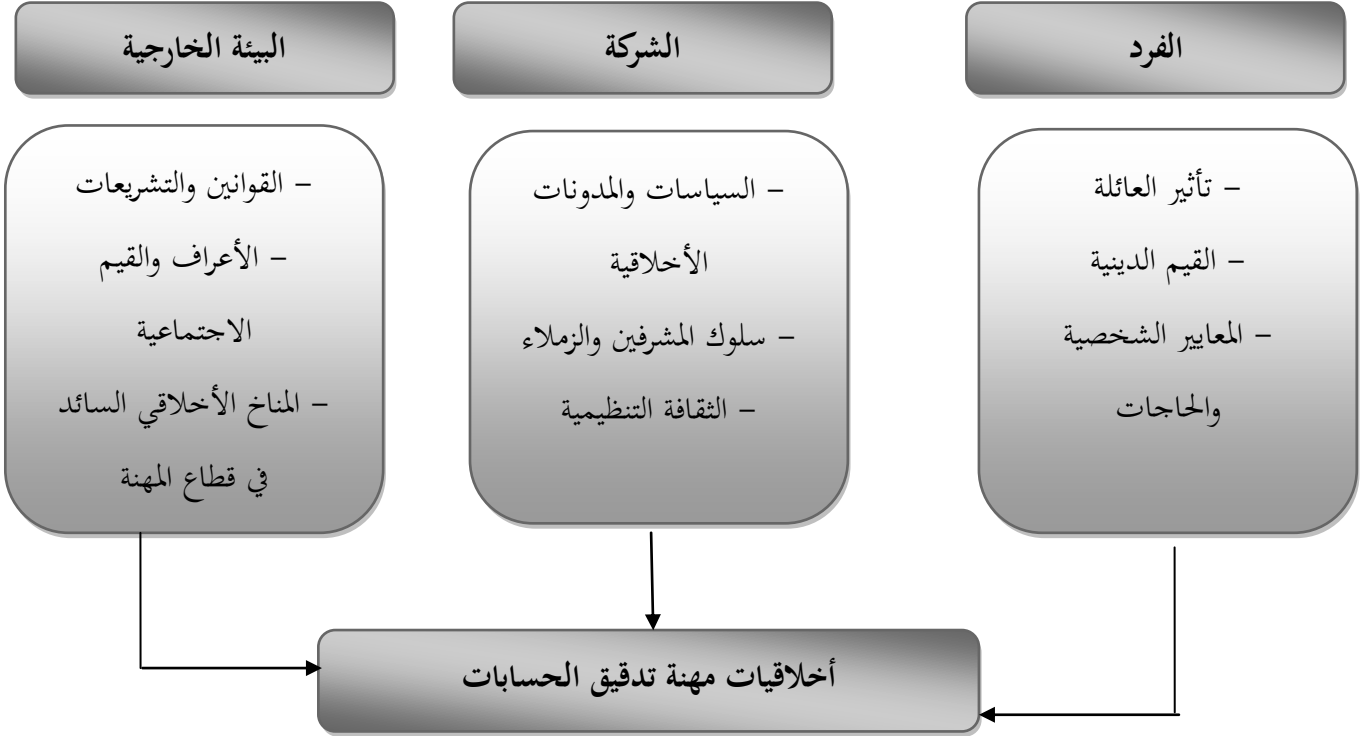
أولاً- التشريعات: والمقصود بالتشريعات دستور الدولة وكافة القوانين المنبثقة عنه، ونظام الخدمة المدنية، والأنظمة واللوائح الأخرى على مختلف أنواعها التي تبحث في أخلاقيات العمل، من حيث الانتظام بالدوام والتقيّد بقواعد الجدارة والاستحقاق، وتقديم المصلحة العامة على المصلحة الخاصة وعدم قبول الرشوة ونحوها، ولهذا التشريعات دور كبير في سلوكيات المدقق، حيث أنّها توضح ما هو صحيح وما هو خاطئ، وما هي السلوكيات الواجب على المدقق أن يسلكها تجاه العمل الذي يؤديه، كذلك لقانون العمل والعمال التي يتم وضعها في من قبل وزارة العمل الدور الكبير في توعية المحقق بالسلوكيات الواجبة له أو عليه كذلك لصاحب العمل للسير على نهج واضح في التعاملات بناء على أسس واضحة ومعروفة، وتعد التشريعات من أهم المصادر التي تتحكم في تسيير الإدارة في الوظيفة العامة وتصريف المعاملات وتنفيذ الأوامر، ويشار إلى أن اللوائح والأنظمة والقوانين التي تصدرها إدارات الخدمة المدنية ومكاتب العمل في دول العالم تشكل مصدرا مهما من مصادر الأخلاق في العمل الوظيفي، وذلك من خلال الضوابط الأخلاقية والقوانين التي تحدد عمل المحقق وسلوكه وحثه على التمسك بالأخلاق الفاضلة والعمل على الارتقاء بالعمل وتقديم خدمة جليّة.

ثانياً- البيئة الاجتماعية: تؤثر البيئة الاجتماعية التي يعيش فيها المدقق بدءاً من المنزل مروراً بالأصحاب والعمل على سلوكيات المدقق واتجاهاته وفي قراراته السلوكية، حيث أنّها هي البيئة التي تجمع بين المنزل والحياة والعمل والمجتمع الذي يعيش فيه، وما يسودها من عادات وتقاليد ومعتقدات وأحوال اقتصادية واجتماعية وسياسية، والتي تساهم وبشكل كبير في تشكيل سلوك الفرد وتكوين اتجاهاته، إذ تنمو هذه الاتجاهات والممارسات السلوكية، وكذلك تتطور بتطور مراحل النمو التي يمر بها المدقق.

ثالثاً- البيئة الاقتصادية: تلعب الأوضاع الاقتصادية ومستويات المعيشة للمدقق دوراً كبيراً في تشكيل وتكوين الأخلاقيات التي يعمل بها المدقق، حيث أنّها تؤدي إلى نشوء طبقات اجتماعية واقتصادية متعددة في المجتمع، الأمر الذي يجعل كل فرد أو مجموعة من الأفراد يتخذون سلوكاً ونهجاً معيناً للوصول إلى الأهداف الفردية أو الجماعية المنشودة.

ويمكن تلخيص العوامل المؤثرة على السلوك الأخلاقي للمهنة تدقيق الحسابات كما يلي:

شكل رقم 2: العوامل المؤثرة في أخلاقيات مهنة تدقيق الحسابات



المصدر: محمود بكر خليل عبد العال، مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني، دراسة تطبيقية

على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، 2015 ص: 24.

الفرع الثالث: مصادر السلوك الأخلاقي لمدقق الحسابات

يستمد الفرد سلوكه الأخلاقي متأثرة بثلاثة عناصر أساسية مهمة وهي المدقق نفسه والشركة التي يعمل بها

والبيئة الخارجية، وكما يلي¹:

أولاً- المدقق: يتأثر السلوك الأخلاقي للمدقق بمجموعة من العوامل ترتبط بتكوينه العائلي والشخصي، فالقيم الدينية والمعايير الشخصية والحاجات الفردية وتأثير العائلة والمتطلبات المالية وغيرها تدفع الأفراد إلى نوع أو آخر من السلوك، فالفرد الذي ليس لديه قاعدة قوية من الأخلاق المكتسبة من العائلة والدين وغيرها، تكون أعماله تتأرجح في المواقف المختلفة في ضوء تعظيم مصلحته الشخصية فقط، أما الذين يستندون إلى قاعدة أخلاقية قوية فإن ثقتهم بأنفسهم تكون أكبر وهناك تجانس سلوكي في قراراتهم، فالقيم الأخلاقية التي تعطي الأولوية للنزاهة

¹ - عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري، قواعد وأداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة

ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012، ص ص: 23-24.

والعدالة والكرامة والاستقامة واحترام النفس توفر دعائم للمديرين تسندهم في عملية اتخاذ القرار وتجعله أكثر صوابا حتى لو كانت الظروف المحيطة غير واضحة، أو غامضة والضغطات كبيرة.

ثانيا- الشركة التي يعمل بها المدقق: تؤثر الشركة في أخلاقيات مكان العمل من خلال الهيكل التنظيمي وخطوط السلطة، وكذلك قواعد العمل والإجراءات وأنظمة الحوافز وغيرها. كذلك فإن المجاميع والتنظيمات غير الرسمية الموجودة لها أثر في سلوكيات الأفراد. ولعل الثقافة التنظيمية السائدة والتي تعني مجموعة القيم والأعراف المشتركة التي تتحكم بالتفاعلات بين أعضاء الشركة بعضهم مع بعض ومع الجهات الأخرى خارج الشركة هي مؤثر كبير وفاعل في السلوك سواء كان أخلاقيا أو غير أخلاقي من خلال اعتماد الفرد العامل أو الإداري على هذه الأعراف والقيم ومدى تأكيدها على الالتزام بسلوكيات معينة.

ثالثا- البيئة الخارجية: تعمل منظمات الأعمال في بيئة تنافسية تتأثر بقوانين الحكومة وتشريعاتها، وكذلك بالقيم والأعراف الاجتماعية السائدة، فالقوانين تلزم المنظمات بسلوكيات معينة وتضع معايير لتصرفاتها وبحدود معينة، في حين أن التشريعات تساعد بسن تشريعات جديدة بناء على حصول خرق للقوانين أو عدم الالتزام بها، ولذلك فإن مجمل التشريعات والقوانين وكذلك الأعراف والقيم الاجتماعية تعطي تصوره عن طبيعة المناخ الأخلاقي السائد في صناعة معينة وهذه تؤثر بدورها بالسلوك الأخلاقي للمدققين. أما مظاهر السلوك للأخلاقي والمعروفة بسلوكيات ومظاهر الفساد الإداري فمن الممكن أن تجدها في بيئة العمل مثل الرشوة، والوساطة والمحسوبية، والسرقه والاختلاس، والتزوير، والغش والتدليس، والعمولات مقابل الصفقات، والمنح والعطايا دون وجه حق والابتزاز وإساءة استخدام السلطة وانتحال الشخصيات والتحيز والمحاباة وغيرها.

المطلب الثاني: مداخل التصرف الأخلاقي لمدققي الحسابات

يواجه الفرد أثناء أدائه لعمله مشكلات أخلاقية تتضمن صراعا بين احتياجات الجزء مع احتياجات الكل، فهناك إختلافات هامة حول مكونات السلوكيات الأخلاقية، كيف يجب أن تتخذ القرارات وتنفذ الأعمال بشكل أخلاقي، وإنطلاقا من ذلك فإن هناك أكثر من مدخل للتصرف الأخلاقي نذكر منها ما يلي¹:

أولا- مدخل النفع العام: وفقا لهذا المنهج فإن مفهوم الأخلاق يتمثل بالسلوك الأخلاقي والذي ينتج المنفعة القصوى لأكبر عدد ممكن من الأفراد، ووفقا لهذا المنهج يتوقع لمتخذي القرار تجاه عمل معين، أن يهتم بتأثير كل بديل من بدائل القرار على كل الأطراف وبالتالي اختبار القرار الذي يعطي أفضل حالة رضا لأكبر عدد

¹ - بن قارة إيمان، واقع أخلاقيات مزاوله مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر-دراسة استقصائية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عنابة، 2014، ص ص: 28-30.

ممكن من الأفراد، كذلك فإنه يمكن اتخاذ القرار الذي يعني فقط هؤلاء الأفراد الذين يتأثرون بشكل مباشر بذلك القرار وليس أولئك الذين يتأثرون به بشكل غير مباشر.

ثانيا المدخل الشخصي أو الفردي: يفترض هذا المدخل أن مفهوم الأخلاق يدل على العمل الذي يشجع ويدعم المصالح الفضلي على المدى البعيد بالنسبة للفرد، بذلك فإن الأفراد يقيمون الميزة أو المنفعة الفضلي على المدى البعيد لأنفسهم وذلك بوصفها المقياس لجودة القرار تجاه أي عمل. إن الفعل الذي يقصد بتعمد لإعطاء أفضل نسبة من الجيد / الرديء) أو أكبرها بالنسبة للفرد المعني، فهو الذي يتم مقارنته ببدائل أخرى وهو الذي سيعيد القرار الأفضل، كذلك فإن الفردية تؤدي في النهاية إلى سلوك معين تجاه الآخرين يتطابق مع المعايير والسلوك التي يطلبها الآخرون تجاه أنفسهم.

ثالثا- مدخل الحقوق المهنية: في ظل هذا المدخل يتمثل مفهوم الأخلاق بالعمل الذي يحفظ للأفراد المتأثرين به حقوقهم الإنسانية، يؤكد هذا المدخل على أن للبشر حقوقا أساسية وهي حقوق عامة لا تكتسب بقرار وعليه فإن أي قرار أخلاقي بشأن أي عمل هو ذلك القرار الذي يصون وبالشكل الأفضل تلك الحقوق الإنسانية وجرى توثيقها بوثائق لها مكانة مقدسة يفترض أن تصان كوثيقة حقوق الإنسان في الأمم المتحدة.

رابعا- مدخل العدالة: وفقا لهذا المدخل فإن مفهوم الأخلاق يعبر عن الأعمال والقرارات المستندة على معايير العدالة، المساواة، عدم الانحياز والنزاهة، وإن هذا المدخل يرى الأفراد على أنهم يجب أن يعاملوا على أساس ألم بشر دون تمييز، على أساس الجنس أو العرق أو اللون وغيرها، واستنادا إلى القوانين التوجيهية وأن أي خروج عن هذه القوانين يعد تصرفا لا أخلاقيا.

خامسا مدخل الصفات الجيدة المشتركة: يفترض هذا المدخل بأن المجتمع مكون من أفراد تربطهم مصالح مشتركة وعليه فإن ما هو جيد للمجتمع هو جيد لأي فرد منهم ولن أعضاء هذا المجتمع مرتبطون بأواصر تعتبر هي القيم والأهداف العامة الشائعة ، ويعتبر المجتمع مجموعة متجانسة من الأعضاء الذين يشتركون في غايات وقيم معينة مشتركة وأن هذا المجتمع يضم أفرادا لا تتعارض مصالحهم الشخصية مع المصالح العامة، بل أن مصالحهم الشخصية تدور في حدود المصلحة العامة للمجتمع ومحلى مجموعها المنفعة للجميع. وبذلك فإن المصلحة المشتركة إنما تكون من مجموعة من المصالح والتي تنتج أصلا من خلال التعاون الواسع الأفراد المجتمع، هذه المصلحة ذات منفعة لكل فرد في المجتمع بشكل مباشر أو غير مباشر.

سادسا- مدخل السمات الأخلاقية: هذا المدخل يقوم على أساس أن المدير الجيد وكذلك العمل من الناحية الأخلاقية يمتلك خصائص وممات أخلاقية عالية عن غيره من المدراء، وبالتالي فإن جذور الموقف الأخلاقي في هذا النوع من الأفراد تكمن في شخصياتهم المميزة أو سماتهم الموجهة نحو الأخلاق.

سابعا- مدخل الالتزام بالمبدأ الرسمي: يحاول هذا المدخل أن يبحث عن المبدأ الرسمي الذي يساعد على تحقيق الإعتدال والتوازن بين طرفي المصلحة في كل قرار أو تصرفي، فأساس هذا المدخل هو أن هناك حدين من المصالح، الأول يتمثل في الأنانية أي تحقيق أقصى المصالح الشخصية والثاني هو الإيثار بالغير أي تحقيق أقصى المنافع الإجتماعية وفق مبدأ أقصى سعادة الأكبر عدد وأن كلا الحدين يمثلان حالة التطرف، لذا فإن المبدأ الرسمي الأكثر قبولاً هو تحقيق مصلحة الاثنين عند نقطة التوازن بينهما.

المطلب الثالث: معايير التدقيق الجزائري للسلوك المهني

يعرف Alvin Arens السلوك اللاأخلاقي بأنه "السلوك الذي يتعارض مع معتقدات الفرد ومفهومه للسلوك المناسب ضمن ظروف معينة، وكل فرد يحدد لنفسه ولغيره ما هو السلوك غير الأخلاقي، كما أنه من الضروري للفرد أن يفهم ما الذي يجعل الناس يتصرفون بطريقة يعتبرها غير أخلاقية".
هناك سببان رئيسيان يجعلان الفرد يتصرف بطريقة لا أخلاقية وهما¹:

1. اختلاف المعايير الأخلاقية للشخص عن المعايير الأخلاقية للمجتمع بشكل عام.
2. أن يختار الشخص التصرف بطريقة أنانية.

وفي كثير من الحالات يجتمع السببان معا. وقد يكون من أبرز الأمثلة على اختلاف المعايير الأخلاقية للفرد عن المعايير الأخلاقية للمجتمع بشكل عام هو تاجر المخدرات ولص البنوك، حيث لا يشعر مثل هؤلاء بالندم على أعمالهم بسبب اختلاف معاييرهم الخاصة عن معايير المجتمع بشكل عام. وهناك أمثلة أقل تطرفاً للخروج عن القيم الأخلاقية منها مثلاً محاولة الناس التلاعب في رديات الضريبة، أو الكذب في إعطاء المعلومات عند تعبئة طلب التوظيف، أو العمل بكفاءة منخفضة كموظفين، حيث تعد هذه الأعمال غير أخلاقية لمعظم الناس، ولكن إذا قرر الآخرون بأن مثل هذه أخلاقية ومقبولة عندها يبدأ التضارب في القيم الأخلاقية والذي لا يحل غالباً².

¹ - أشرف عبد الحليم محمود كراجة، مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها-دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، قسم المحاسبة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2004، ص: 55.

² - أشرف عبد الحليم محمود كراجة، مرجع سابق، ص: 55-56.

وفي أغلب الأحيان ينتج التصرف غير الأخلاقي عن التصرف الأناني، حيث يكون الشخص على معرفة بأن التصرف الذي يختاره غير صحيح، ولكنه يقوم به على أي حال لأن التصرف الأخلاقي سيكلفه التضحية بمصلحة ذاتية خاصة. وتستخدم المبررات التالية عادة في تبرير السلوك غير الأخلاقي¹:

أولاً- الجميع يقوم بذلك: إن المبدأ الذي يعتمد عليه الناس الذين يتلاعبون في رديات الضريبة، والغش في الامتحان، وبيع المنتجات المعيبة مثلاً هو أن الجميع يقوم بذلك ولذلك فإنه يعد مقبولاً.

ثانياً- إذا كانت قانونية فإنها أخلاقية: إن الاعتماد على هذه المقولة حتى تكون صحيحة يحتاج إلى أن تكون القوانين مثالية، وباستخدام هذه الفلسفة فإن أي شخص أن يقوم بإرجاع الأشياء المفقودة إلا إذا اثبت الطرف المقابل بأنه يمتلك ذلك الشيء.

ثالثاً- احتمالية الاكتشاف وتقدير النتائج: تعتمد هذه الحجة على إمكانية اكتشاف الآخرين للسلوك، ومن ثم فإن الشخص سيقدر العقوبة في حال تم اكتشافه، فمثلاً إذا قام بائع ببيع بضاعة إلى زبون وقبض قيمتها نقداً، واكتشف فيما بعد أنه قد كتب فاتورة بأكثر من قيمتها، فإن البائع سيقدر إمكانية اكتشاف المشتري للخطأ بالفاتورة، فإذا كان البائع يعتقد بأن المشتري قد يكتشف الأمر وأنه لن يعود للشراء منه مرة ثانية، فإنه سيقوم بإخبار المشتري بحدوث الخطأ، أما إذا اعتقد بأن المشتري لن يكشف الخطأ فإنه سينتظر ردود فعل المشتري أو تدمره في المستقبل.

ومن هنا بعد السلوك الأخلاقي أمراً هاماً جداً إلى درجة جعلت القيم الأخلاقية جزءاً من القوانين، لكن هناك بعض القيم الأخلاقية التي قد لا تكون موجودة في القوانين بسبب طبيعة هذه القيم والتي تعتمد على الحكم الشخصي، كأن يكون الشخص جديراً بالثقة، والاحترام، والمسؤولية، والعدالة، والاهتمام والمواطنة. لكن هذا لا يعني أن المبادئ أقل أهمية لجعل المجتمع منظماً بشكل جيد. ويمكن القول بأن الأخلاقيات تعد الغراء الذي يجعل المجتمع متماسكاً مع بعضه البعض. فلو تخيلنا ماذا سيحدث إذا كنا لا نستطيع أن نعتمد على الناس الذين نتعامل معهم لأنهم غير صادقين، وإذا كان الأهل، والمدرسون، وأصحاب العمل، والأصدقاء جميعهم يكذبون، فإنه سيكون من المستحيل التواصل معهم بشكل فعال.

يتحمل المحاسب كمهني واجبات أخلاقية أكثر من المواطن العادي، ويتحمل مدقق الحسابات مسؤولية تجاه العميل والمجتمع وزملاء المهنة. وللمحافظة على هذه المسؤولية فإن على مدقق الحسابات الالتزام العالي بقواعد السلوك المهني. وقد منح المجتمع جزءاً كبيراً من المهنيين الاستقلالية والحكم الذاتي كميزة لهم، وبالمقابل فإنه على

¹ أشرف عبد الحليم محمود كراجه، مرجع سابق، ص: 56-59.

المهنيين تشجيع الالتزام بمعايير عالية من السلوك الأخلاقي فيما بينهم، وإلا فإن المستفيدين من خدماتهم سيقومون بالشك في استقلاليتهم كما تندي الثقة فيهم.

ومن جانب آخر هناك ستة أسباب تدعو مكاتب التدقيق إلى التمسك بالسلوك المهني:

1. احتمالية مقاضاتها قضائيا والابتعاد عن أصابع الاتهام: قد تنجرف مكاتب التدقيق بسهولة نحو هوة القضايا بدون القيم الأخلاقية القوية، حيث أن خرق القانون يؤدي إلى إقامة القضايا على المكاتب واتهامها.

2. القبول العام للمدقق: إن الممارسات غير الأخلاقية لمكتب التدقيق في عالمنا الذي يدعو إلى الشفافية، قد تؤدي إلى معاقبته ومقاطعته وطرده من السوق.

3. ثقة المجتمع: يتجنب المستثمرون في هذه الأيام الشركات التي لا تتصرف بشكل أخلاقي ولا تتحمل المسؤولية، وقد كان القلق حول الممارسات المحاسبية غير الأخلاقية هو السبب في الانخفاض الأخير في أسواق المال.

4. ثقة العميل: لا تعد النوعية والتكلفة وتوفر الخدمة العوامل الوحيدة المؤثرة فقط على الاحتفاظ بولاء العميل لمكتب التدقيق، فالعملاء اليوم ينظرون أيضا إلى سمعة المكتب أيضا.

5. الفخر بالنفس: يفتخر القادة والموظفون بأنفسهم وبإنجازاتهم عندما يعلمون بأنهم لم يستخدموا أساليب ملتوية لتحقيق أهدافهم.

6. القيام بالأمر الصحيح: هناك اعتقاد سائد لدى منظري الأخلاقيات والقادة العظماء في تاريخ البشرية، ومن هنا يرى الباحث أهمية التنبيه لموضع السلوك المهني ومدققي الحسابات الخارجيين؛ نتيجة للأزمات الأخلاقية التي يتعرض لها في كثير من الأحيان، وما ينتج عنها من ممارسات غير أخلاقية أدت إلى زعزعة ثقة المستثمرين بنزاهة واستقلالية مدققي الحسابات الخارجيين وانحياز كثير من الشركات، أهمها انحياز شركة آرثر أندرسون للتدقيق والتي تعد من كبرى شركات التدقيق في أمريكا، فإذا كان هذا حال أكثر الدول تقدما فما هو حال مهنة تدقيق الحسابات في الأردن، ومن هنا لا بد من بذل الجهود الكافية للمحافظة على سمعة مهنة تدقيق الحسابات في الأردن ودراسة الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.

المطلب الثالث: معايير الأخلاقية لمدققي الحسابات

ويمكن تصنيف أخلاقيات الأعمال لمدققي الحسابات إلى مجموعتين¹:

المجموعة الأولى: أخلاقيات العمل المهنية

أولاً-النزاهة: تعد أساساً مهماً وواجب التحلي بها من قبل مدققي الحسابات، لأن توفرها يؤدي إلى ترسيخ الثقة بهم، اذ يجب عليهم الالتزام بي:

1. الالتزام بالقوانين الصادرة عن المهنة ومتابعة جميع التطورات الحديثة المتعلقة ما.

2. أداء الأعمال بكل مصداقية ونزاهة مطلقة.

3. بذل الجهد في تحقيق المسؤوليات الملقاة عليهم عند تأدية أعمالهم.

4. تجنب الأنشطة غير القانونية والأعمال التي تضر بسمعة المهنة.

ثانياً الموضوعية: يجب على محافظ الحسابات التمتع بالعدالة والنزاهة الفكرية وتجنب تضارب المصالح والضغوطات التي تمارسها إدارة المؤسسة، كما يجب عليه الابتعاد عن العلاقات التي تؤثر على رأيه المحايد أو التي تؤدي به إلى التحيز أو التأثر بالآخرين لإخراجه من موضوعيتها.

ثالثاً- الاحتفاظ على السر المهني: أن الاحتفاظ بسر المهنة يعتبر ميزة أساسية للتعامل مع المؤسسات، هذا يتحمل محافظ الحسابات المسؤوليات التالية:

1. الامتناع عن الإفصاح عن أية معلومات يحصلون عليها من خلال العمل إلا في حالة وجود التزام قانوني بذلك.

2. حماية المعلومات التي يحصل عليها أثناء تأدية مهامه.

3. الامتناع عن استخدام المعلومات السرية التي تتاح من خلال العمل، وذلك للحصول على ميزة غير

4. أخلاقية أو غير قانونية.

رابعاً الكفاءة والعناية المهنية: تستمد الكفاءة من خلال التعليم المتواصل والحيرة والتكوين المستمر، إذ يجب على محافظ الحسابات أن يسعى دائماً لتحسين كفاءته وجودة أعماله ملتزماً بالمعايير المهنية والفنية والأخلاقية، فعليه تأدية مسؤوليته المهنية على أكمل وجه، وبكفاءة وإخلاص، وتتطلب العناية المهنية الواجبة التزاماً بأداء الخدمات المهنية على أكمل وجه ممكن مع الاهتمام بمصالح الزبائن أفضل اهتمام وبما يتفق مع مسؤولية المهنة تجاه

¹- مصباح ياقوت، الالتزامات الأخلاقية المهنية لمحافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الانسان والمجتمع، جامعة تلمسان، العدد 08، 2014، ص ص: 261-263.

المجتمع بصفة عامة، وتنص المادة 49 من القانون 91-08 على « أن يتحمل محافظو الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج»، أي على محافظ الحسابات أن يبذل العناية المهنية الكافية عند قيامه بمراجعة حسابات المؤسسة وإعداده للتقرير التخطيطي للمراجعة والإشراف على مساعديه، والتأكد من الأدلة والبراهين المتحصل عليها، إعداده لأوراق عمل التدقيق، تقييمه للقوائم المالية، رأيه الفني المحايد، مع الالتزام بمقاييس الفحص والواجبات المهنية.

خامسا- الاستقلالية: تتمثل الاستقلالية في التمتع بكامل الحرية تجاه أعضاء المؤسسة موضوع المراقبة، اذا تحب عليه عدم مشاركتهم في أعمالهم ولا يربطه أي عقد عمل بالمؤسسة، ولقد كان المشرع الجزائري صار ما بإصدار مجموعة من النصوص للمحافظة على استقلالية محافظ الحسابات، اذ يشترط في محافظ حسابات مؤسسة ما أن:

1. لا تربطه صلة قرابة حتى الدرجة الرابعة بالمسؤولين وأزواجهم، وهذا ما نصت عليه المادة رقم 36 من القانون رقم 96-136 التي تنص في أحد بنودها « بعدم تجانس مهام محافظ الحسابات في مؤسسة أين يكون الأقارب، إلى الدرجة الرابعة، يساهمون في جزء من رأس المال أو لهم مصالح مهما كانت.

2. لا يتقاضى أية تعويضات ، أتعاب، أو أجر يدفعها له المسؤولون أو أزواجهم، أو من طرف المؤسسة التي يراجعها، ما عدا أتعابه، بصفته كمحافظ حسابات المحددة قانونا، ويضيف القانون رقم 91 08 أنه لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يكون مستشارا ضريبيا أو خبيرا فضائيا لنفس المؤسسة وفي نفس الوقت، ولا القيام بمهام تسييرية بصفة مباشرة أو غير مباشرة أو فيول ولو بصفة مؤقتة، مهام التنظيم والإشراف على المحاسبة فأويه يقتصر على إصدار حكم وإعطاء رأي بخصوص مصداقية القوائم المالية.

المجموعة الثانية: أخلاقيات العمل الذاتية

وتتمثل هذه الأخلاقيات في مفهوم نسبي داخل الإنسان وهو الإيمان الذي ينبثق عنه مجموعة مبادئ ذهنية كالانضباط أي إتباع السلوك الأخلاقي والصحيح والنزاهة أي تجنب كل التصرفات التي من شأنها أن تولد حقيقية لكل ما يحدث والإحساس بالمسؤولية والحفاظ على السرية التامة للمعلومات، وهذه المبادئ الأخلاقية تعزز أو تضعف داخل الشخص بحسب درجة الإيمان الذي بداخله بكل من هذه المبادئ، وتتكون القاعدة المنبثقة عن هذا الإيمان حسب الدين والعرف والحالة الاجتماعية.

المبحث الثاني: قواعد السلوك المهني

تعتبر قواعد السلوك المهني بمثابة البوصلة التي توجه جميع ممارسي المهنة، حيث أنها تحدد جميع الممارسات التي يجب على الجميع إتباعها.

المطلب الأول: تعريف قواعد السلوك المهني وخصائصه

لا يقتصر السلوك الأخلاقي على مراجعي الحسابات أثناء مزاولتهم لمهنتهم، بل يسري على سلوكهم خارج المهنة، كما يسري على غيرهم من الناس لأن مسألة الأخلاق كل لا يتجزأ تملّي على الإنسان منطلقات مهنية يترجمها إلى مواقف تنسجم مع طبيعة المشكلات التي يواجهها¹.

ونظرا لكبر عدد مراجعي الحسابات وتفاوت مؤهلاتهم العلمية وقدراتهم العملية، فإن ثقة المجتمع بهم وخدماتهم لا تتعزز إلا بوجود المعايير والأسس التي تحكم المهنة، وهذه المعايير والأسس تتمثل في قواعد السلوك المهني وآدابها أو كما يطلق عليها أخلاقيات المهنة، والتي تشير إلى أن أهداف المهنة العمل وفق أعلى المعايير المهنية وتحقيق أعلى مستويات الأداء، وبشكل عام مقابلة متطلبات المصلحة العامة².

ويضع الباحثون تعاريف عديدة لقواعد السلوك المهني، نذكر منها³:

1. مجموعة القواعد التي يجب أن يلتزم بها المحاسبون القانونيون عند أداء مهامهم المهنية.

2. المبادئ والمعايير التي تعتبر أساسا لسلوك أفراد المهنة، والتي يتعهد أفراد المهنة بالتزامها.

ويعد دليل السلوك المهني الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين قابلا للتطبيق على أعضاء المعهد جميعا ويتكون هذا الدليل من أربعة أجزاء هي: المبادئ، قواعد السلوك، التفسيرات، الأحكام الأخلاقية. وتؤدي قواعد السلوك المهني إلى وضع أنماط ومعايير للسلوك والتصرفات المتوقعة من أعضاء المهنة واللازمة كحد أدنى للاستمرار مزاولتهم لعملهم المهني، إضافة إلى تعريف الجمهور وكافة المهتمين بهذه القواعد التي تحكم تصرفات أعضائهم، وبالتالي ترفع مكانة المهنة وأعضائها وتكون تقاريرهم ونتائج أعمالهم موضع ثقة عالية، بجانب إتاحة الفرصة لهم لأداء مهمتهم بكفاءة مرتفعة⁴.

¹ - حسين قاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 1999، ص: 43.

² - كمال زواق، المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2010، ص: 23.

³ - وليد زكرياء، محود فؤاد فارس، مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، ملة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والادارة، السعودية، مجلد 20، العدد 02، 2006، ص: 204-206.

⁴ - المرجع نفسه، ص: 205.

الفرع الثاني: أنواع قواعد السلوك المهني

يعتبر القانون أحد الوسائل الرئيسية لضمان الالتزام بالأخلاقيات ، حيث يتسم بالسلطة وفرض عقوبات وذلك لضمان عدم الخروج عن السلوك الحسن فهو رادع لكل من تسول له نفسه التعامل بصورة غير أخلاقية لذلك فإن الباحث في قواعد السلوك المهني يجدها عدة أنواع تبعا للزاوية التي ينظر منها وسنذكر هذه الأنواع فيما يلي¹:

أولاً- من حيث السلطة أو الجهة التي وضعتها:

ويمكننا هنا أن نجد نوعين متباينين هما:

1. قواعد قانونية: والمقصود ها تلك القواعد التي يضعها المقتن، وتلك المبادئ التي تنص عليها القوانين

المنظمة للمهنة أو التي تحكم الرقابة الخارجية على حسابات الشركات.

2. قواعد تنظيمية: والمقصود ها تلك المبادئ والأحكام التي تصدرها المنظمات المهنية من نقابات ومعاهد

وجمعيات تحت أعضائها على التمسك بأداب وقواعد سلوك المهنة.

ثانياً- من حيث شكل صدورها ووسيلة إثباتها: ويمكن هنا أيضا أن نتبين نوعين متميزين من قواعد السلوك المهني هما:

1. قواعد مكتوبة: وهي تلك المثبتة كتابة سواء كانت الوثيقة المكتوبة صادرة عن السلطة التشريعية أو السلطة

التنفيذية في البلد أو كانت نشرات من المنظمة المهنية.

2. قواعد عرفية: والمقصود ها تلك القواعد والمبادئ التي يتعارف المراجعون والمحاسبون عليها ويلتزمون بإتباعها

والتمسك ها واحترامها، ويعتبروها دستوراً أخلاقياً من الآداب والتقاليد التي يجب أن يعمل كل الممارسين للمهنة على الإبقاء عليها دون ما حاجة إلى إصدارها في وثيقة كتابية.

الفرع الثالث: خصائص السلوك المهني

تنحصر خصائص السلوك المهني فيما يلي:

أولاً- سلوك هادف: تدل هذه الخاصية بمعنى أنه سلوك الأخلاقي يسعى إلى تحقيق غاية معينة أو إشباع حاجة

معينة.

ثانياً- سلوك متنوع: يظهر في صور متعددة ومتنوعة حتى يتوافق مع المواقف التي يواجهها.

¹- مسلم ريمة، أخلاقيات الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات في المنظور الشرعي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، ص ص: 70-71.

ثالثاً- سلوك يفترض به المرونة: بمعنى أنه يتعدل طبقاً للظروف والمواقف المختلفة التي تواجه الفرد

المطلب الثاني: أهمية وأهداف قواعد السلوك المهني

سوف نتطرق من خلال المطلب إلى أهمية وأهداف قواعد السلوك المهني من خلال:

الفرع الأول: أهمية قواعد السلوك المهني

إن وضع أنظمة وقواعد لممارسة المهن المختلفة خاصة مهنة المحاسبة والمراجعة بات ضرورة ملحة خاصة في ظل ما يقع من فضائح مالية وما يتبعها من قيود على أعمال وأنشطة شركات الأعمال، حيث تتضمن هذه الأنظمة والقواعد كل من الأنشطة والأسس والحقوق والواجبات التي يجب الالتزام بها عند ممارسة عمل مهني معين، مما جعل القائمين على شركات الأعمال لا ينظرون إلى الأخلاقيات على أنها مجرد قواعد وأنظمة جامدة، بل قاموا ببذل مزيد من الجهد للاهتمام بهذه القواعد والمبادئ مما أدى إلى اعتماد هذه المبادئ والقواعد مشجع أساسي للموظفين والمدراء وأعضاء مجلس الإدارة على التفكير واتخاذ القرارات من خلال منظومة من القيم المشتركة¹.

كما أن آداب وأخلاقيات المهنة ضرورية لقيام المجتمعات واستمرارها وتماسكها ونجاحها في عملية البناء، حيث إن انعدام القيم يؤدي إلى الخداع والغش وانعدام الثقة وتغليب المصلحة الخاصة على المصلحة العامة، لذلك قامت العديد من الجهات المنظمة للمهن المختلفة بسن تشريعات ومبادئ وقواعد السلوك المهني من أجل ضبط السلوك المهني وتحسين الخدمات المهنية المقدمة، وحيث إن مراجعي الحسابات كغيرهم من المهنيين بحاجة ماسة إلى المبادئ والآداب والقيم الأخلاقية، بل قد تكون مهنة المحاسبة والمراجعة بحاجة بشكل أكبر من غيرها من المهن إلى هذه القواعد والمبادئ، وذلك لأن نتائج أعمالهم تؤثر بشكل كبير على عملائهم وعلى ذوي العلاقة ومن ثم المجتمع².

كما أنه يجب أن تكون لأي مهنة قواعد ومبادئ تحكم تصرفات أصحابها تجاه المجتمع الذي يتواجدون به والبيئة التي يعملون بها، وفيما يتعلق بمراجعي الحسابات تعتبر قواعد السلوك المهني الخاصة بهم بمثابة الإرشاد الذي

¹ - الصوري، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2013، ص: 23.

² - الذنيبات، علي عبد القادر، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية والتطبيق، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص: 109

يجب أن يلتزم به مراجع الحسابات بما تتضمنه من مبادئ وقواعد تحكم عمله وعلاقاته مع زملاء المهنة ومع العملاء وأصحاب العلاقة الآخرين¹.

الفرع الثاني: أهداف قواعد السلوك المهني

تعتبر الوظيفة الأساسية لمهنة المراجعة هي إضفاء الثقة على المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية والتي بدورها تساعد متخذي القرار وذوي العلاقة بمعرفة العوائد المتوقعة والتكاليف والمخاطر وما يترتب عليه من قرارات هامة تتعلق بتعزيز الاستثمارات بناء على المعلومات الموثوق بها، وبالتالي فإن الالتزام بمجموعة ضوابط وقواعد سلوك مهنية تحكم عمل مراجعي الحسابات تهدف بشكل أساسي إلى رفع مستوى المهنة وتحسين أداء أعضائها واكتساب ثقة المجتمع².

كما أن ما يميز مهنة المحاسبة والمراجعة هو قبولها المسؤولية العمل لخدمة المصلحة العامة، لذلك فإن مسؤولية المحاسب والمراجع لا تنحصر فقط في تلبية احتياجات العميل أو صاحب العمل بل يجب عليه أن يراعي المصلحة العامة من خلال الامتثال للمتطلبات الأخلاقية وقواعد السلوك³.

كما أن ما يبرر وجود قواعد السلوك المهني هو الحصول على ثقة الجمهور والحاجة إلى رفع مستوى المهنة أسوة بالمهن الأخرى وكذلك تنمية روح التعاون بين أعضاء المهنة، وهو ما ذهب إليه (جربوع) حيث أكد أن قواعد السلوك المهني تهدف إلى تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمراجعين ورعاية مصالحهم المعنوية والمادية والأدبية، وكذلك تدعيم الأحكام والنصوص القانونية التي وضعها المشرع لتوفير الكفاية في التأهيل المهني والعلمي للمراجعين، كذلك طمأنة الأطراف ذوي العلاقة بأنه سيتم الالتزام بالمعايير الفنية والمهنية في الأعمال والخدمات التي يحتاجونها⁴.

إن قواعد السلوك المهني تهدف إلى تحقيق عدة أغراض منها⁵:

¹ - المطارنة، غسان فاح، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2009، ص: 55.

² - محمود بكر خليل عبد العال، مدى التزام مراجع الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني-دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015، ص: 27.

³ - الحمود، تركي راجي، قواعد السلوك لمهنة تدقيق الحسابات في الأردن بين الحاضر والمستقبل، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، جامعة قطر، مجلد 05، العدد 17، 1994، ص: 325.

⁴ - يوسف محمد جربوع، أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات، الطبعة الثانية، مكتبة الطالب الجامعي، غزة، 2003، ص: 198.

⁵ - عبد الرؤوف جابر، الرقابة والمراقب المالي من الناحية النظرية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 2004، ص ص: 78-79.

1. رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الحرة.
2. تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمراجعين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.
3. تدعيم وتكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدئي الكفاية في التأهيل العلمي والعملية للمراجع وحياده في عمله.
4. بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمدققين من العملاء وغيرهم من الطوائف والفئات المتعددة بأنهم سيحافظون فيما يقدمونه من خدمات وما يؤدونه من أعمال توكل إليهم على الالتزام بمعايير فنية ومستويات علمية ومهنية رفيعة.

المطلب الثالث: مبادئ قواعد السلوك المهني وأنواعه

إن مهنة التدقيق الخارجي بحاجة ماسة إلى ما يرفع مستواها المهني من خلال ممارستها والمسؤولين عنها، مما يستلزم الالتزام بمبادئ وقواعد المهنة وأخلاقياتها، مما يستوجب على المدقق الخارجي التحلي بتلك المبادئ والقواعد، لأنه إذا فرط في تطبيق آداب وأخلاقيات وسلوكيات مهنته سيعود ذلك بالسلب عليه وعلى سمعة مهنة التدقيق الخارجي ككل، ولن يتمكن في أداء مهمته ولن يتمكن من الاستمرار فيها. وفيما يلي سنقف على أهم المبادئ التي يجب على المدقق الخارجي أن يتحلى بها.

الفرع الأول: مبادئ قواعد السلوك المهني

أولاً- الأمانة:

تتجلى الأمانة في الصدق والنزاهة والصراحة، أي أن الفرد يجب أن لا يكذب ولا يغش ولا يخادع. وتتجلى الأمانة في حقيقة المهنة بالحفاظ على خصوصية العلاقة بين أطراف المهنة بحسب طبيعتها، بما يعرف عند العامة بنقض العهد أو إفشاء الأسرار، أما ما يخص التصرف في المهنة هو الحفاظ على مصالح المهنة الحقيقية، لا للمصلحة الشخصية على حساب المهنة ولا يكون إسراف في الإنفاق، وأن يكون الحفاظ على مال وأملاك المؤسسة التي يعمل بها، ومن جانب وسيلة المهنة فيجب أن تكون مشروعة سواء في الوصول إليها أو في أدائها¹.

¹ - أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، سلسلة الكتب المهنية، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص: 100.

ثانيا- العدالة: يجب أن يستطيع الفرد على الاعتراف بالأخطاء المكتشفة معتمدا على الأدلة والبراهين كما يجب أن يلتزم العدالة عند التعامل مع الغير على نحو متكافئ مع تقبل الاختلاف¹.

ثالثا - الولاء والإخلاص: يجب أن يعم إخلاص الفرد على كل من حوله كأن يكون مخلصا لوطنه أو لأسرته أو عمله..، كما يجب أن يميز بين المعلومات التي لا تمثل أسرار والتي تمثل أسرار بحيث لا يفصح عن هذه الأخيرة مع الحفاظ على قدرة التوصل إلى الحكم النهائي المحايد.

رابعا- الاستقامة: يجب أن يتم الرد بالشجاعة ويكون صاحب القرار مقتنع بما يصرح به ولا يعمل بمبدأ الغاية تبرر الوسيلة².

خامسا- حفظ الوعد: يجب أن يحفظ الفرد العهد أي يكون محلا للثقة باحترام الاتفاقات وتنفيذ الالتزامات وعدم إيجاد تبريرات وأعدار لخرق أي تعهدات.

سادسا- المسؤولية: يجب أن يتحمل الفرد مسؤولية القرارات المتخذة من طرفه والمتعلقة بنتائج الأعمال المستقبلية سواء كانت خاطئة أو صحيحة، وأن يكون قدوة للآخرين لتأكيد السمعة الطيبة مع ضرورة اتخاذ التصرفات اللازمة لضبط السلوكيات غير المناسبة من الآخرين³.

سابعا- احترام الآخرين والاهتمام بهم: يجب أن يتميز الفرد بالليونة أي يكون كريما وعطوفا لديه القدرة على العطاء بتقديم الخدمة للآخرين في حدود الإمكان دون التورط في متاعبهم وعدم الحط من قدرتهم⁴.

ثامنا- المثابرة والسعي نحو التفوق: يجب أن يجتهد الفرد بكافة مسؤولياته الشخصية والمهنية لكي يكون مثابرا وساعيا للتفوق في كامل المجالات حيث يجب أن يتميز بالجد والالتزام لكي يكون محل اعتماد من طرف الآخرين، مع أهمية الاستمرار في الحفاظ على تطوير الكفاءات.

تاسعا- الالتزام بالمواطنة والقوانين: يجب أن يكون الفرد ذو ضمير اجتماعي بمشاركته في الخدمة العامة ويجب أن يلتزم بالقوانين والتعليمات واللوائح ويتمتع ويمارس حقوقه الديمقراطية وامتيازاتها⁵.

¹ - صدام محمد محمود وآخرون، أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات التقارير المالية-دراسة حالة على عينة من

المحاسبين في مدينة تكريت، مجلة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 04، العدد 07، 2011، ص: 409

² - أمين السيد محمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص: 210.

³ - مفيد عبد اللاوي، آليات وطرق تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية وتقارير محافظي الحسابات، أطروحة دكتوراه، كلية

العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2014، ص: 76.

⁴ - أمين السيد أحمد لطفي، معايير أخلاقيات المحاسبين المهنيين، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، مصر، 2008، ص: 13.

⁵ - صدام محمد محمود وآخرون، مرجع سابق، ص: 409.

الفرع الثاني: قواعد سلوك مهنة التدقيق الخارجي

تعتبر القواعد العامة للسلوك مرشد للفرد تساعد على تحديد نوعية السلوك الشخصي المناسب، فالقواعد العامة تتضمن لوازم والقيود التي يفرضها المجتمع وتأخذ بعين الاعتبار الواجبات الأخلاقية وتأثر أعمال الفرد بغيره، فقواعد وسلوك المهنة تدخل ضمن القواعد العامة حيث يتحدد مزاول المهنة بمؤشرات تقيد عمله وأدائه وينعكس ذلك على المسؤوليات التي يتحملها اتجاه الغير، فالمدقق الخارجي يعتبر مسؤولاً أمام العديد من مستخدمي القوائم المالية الذين يمنحونه ومهنة التدقيق الخارجي الثقة عند الأخذ برأيه حول صحة القوائم المالية، فعلى المدققين الخارجيين أن يهتموا بمهنتهم ويؤدوها على أحسن وجه ليكونوا عند حسن ظن زبائنهم لكي يقابلوا تلك الثقة التي منحت إليهم، وعليه يجب عليهم أن يلتزموا بأداب وقواعد سلوك مهنة التدقيق التي تلخص في خمسة عناصر ألا وهي النزاهة، الموضوعية، السر المهني، الكفاءة والعناية المهنية، السلوك المهني، سيتم شرح هذه العناصر عصر بعصر.

أولاً- النزاهة: تعني النزاهة (تضمنها القسم 110) التزام المهني بالأمانة والاستقامة والتعامل العادل والصادق، بحيث لا يكون له علاقة بالتقارير والقوائم والمراسلات أو معلومات أخرى عندما يعتقد بأن المعلومات¹:

1. تحتوي على عبارات أو إيضاحات معدة بشكل مهمل أو بها قصور.
2. تخفي أو تحجب أو تحذف المعلومات التي يطلب شملها حيث يكون هذا الإخفاء أو الحجب أو الحذف مضللاً.
3. تحتوي على عبارات خاطئة أو مضللة بشكل كبير.

وتعني النزاهة أيضاً أن يتحلى المدقق بالعفة والموضوعية ويلتزم بالسلوك الحسن أثناء العمل وخارج أوقات العمل أيضاً ولا يضع نفسه في المواقف التي قد تؤثر على حيادها².

ثانياً- الموضوعية: تضمنها القسم 120 وهي تفرض التزاما على المهنيين بأن لا يتهاونوا في حكمهم المهني وما يتعلق به بسبب تضارب المصالح أو التحيز أو التأثير غير الملائم للآخرين، كما يمكن أن يتعرض المهني لمواقف قد تضعف من موضوعيته، لذا يجب تجنب العلاقات التي تؤثر على حكمه³.

ثالثاً- السر المهني: تضمن القسم 140 مبدأ السرية بفرض التزاما على المهنيين للامتناع عن⁴:

¹ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، 2010، ص: 15.

² - صالح محمد، التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من التنافسية المؤسسة، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، الأردن، 2016، ص: 35.

³ - أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، مرجع سابق، ص: 105.

⁴ - المرجع نفسه، ص: 107.

1. استعمال أي معلومة تم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية أو مرتبطة بالأعمال التحقيق مصلحة شخصية أو مصلحة لطرف ثالث، ما لم تكن هناك سلطة قانونية تفرض عليه ذلك.
 2. تسريب معلومات سرية يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية دون ترخيص أو تفويض محدد إذا لم يكون هناك حق أو واجب قانوني أو مهني للإفصاح عنها.
- لذا يجب أن يكون المهني يقضا لإمكانية الإفشاء غير المقصود أي يجب أن يكون حريصا حتى في البيئة الاجتماعية لا سيما الظروف المرتبطة مطولا مع الأعمال ذات الصلة أو مع عضو عائلي قريب أو مباشر، كما يجب أن يحافظ المهني أيضا على سرية المعلومات التي يفصح عنها أحد العملاء أو أصحاب العمل المحتملين، وينبغي أن يدرس المهني أيضا الحاجة إلى الحفاظ على سرية المعلومات ضمن المؤسسة، كما يجب أن يتخذ المهني كامل الخطوات المعقولة للتأكد من توفر الاحترام بينه وبين الموظفين الخاضعين لسيطرته وآخرون الذين يتم الحصول منهم على النصيحة والمساعدة تجاه سرية المعلومات، كما يجب أن يستمر الالتزام بمبدأ السرية حتى بعد انتهاء العلاقات بين المهني والعميل أو صاحب العمل، وإذا غير المهني مهنته فإنه يبقى محافظ على سرية المعلومات ولا يفصح عنها إلا في بعض الحالات الخاصة وهي عندما يسمح له أو يطلب منه القانون ذلك (كالإفصاح عن معلومات تفيد في دعوى قانونية)، أو يرخص له العميل أو مسؤولي المؤسسة محل التدقيق ذلك، أو يكون هناك واجب قانوني يفرض عليه بموجب القانون الإفصاح عن معلومات استجابة الاستفسارات مصدرها عضو أو جهة تنظيمية، أو لحماية مصالحه في حال دخوله في دعوى قانونية¹.

رابعاً- الكفاءة والعناية المهنية: احتواها القسم 130 ويعني هذا المعيار أو المبدأ فرض الالتزامات التالية²:

1. الاحتفاظ بالمهارات والمعرفة المهنية بالمستوى المطلوب للتأكد من حصول العملاء أو أصحاب العمل على خدمة مهنية.
 2. العمل بكل عناية واجتهاد طبقاً للمعايير المهنية عند أداء الخدمة.
- ويتطلب أداء الخدمة المهنية ذات الكفاية الفنية ممارسة الحكم الصائب عند تطبيق المهارات الفنية والمعرفة، وتنقسم هذه الكفاءة المهنية إلى قسمين: محاولة الحصول عليها ثم محاولة الحفاظ عليها، ويستلزم ذلك وعياً مستمرا وفهم التطورات المهنية ذات الصلة حيث يؤدي ذلك إلى تطوير القدرات المهنية بالإضافة إلى الكد والاجتهاد وتحمل مسؤولية التصرف وفقاً لمتطلبات المهنة بعناية وشمولية وفي الوقت المناسب، لذا ينبغي على المهني أن يرسم

¹ - أسيا هبري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق-دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار، 2018، ص: 60.

² - نفس المرجع والصفحة.

خطوات للتأكد من أن أولئك الذين يعملون تحت سلطته هم تحت الإشراف والمتابعة والتدريب الملائم، فكلما كان ذلك ملائماً فإن المهني قادر على أن يجعل العملاء ومختلف مستعملي معلوماته على علم بجميع القيود التي يتعرض لها من أجل تجنب أي تفسير سلبي عن رأيه"، وتعني الكفاءة المهنية أيضاً اكتساب المهني لمجموعة من القيم المتمثلة في الولاء والحياد والشفافية والاجتهاد والالتزام بالمواعيد وغيرها.

كما تتطلب الكفاءة المهنية توفر المدقق الخارجي على معرفة كبيرة وكافية بأمر عديدة منها¹:

1. التعرف على المبادئ المحاسبية ومعايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً، وقواعد السلوك المهني، ومختلف التطورات المتعلقة بها.
2. التعرف على الممارسات الملائمة التي تتوافق مع تلك المبادئ والقواعد والمعايير.
3. التعرف على مختلف القوانين التي تؤثر أو لها علاقة بمهنة التدقيق.
4. التعرف على التطورات الحاصلة في الحاسبات الآلية وأثرها على مهنته.
5. معرفة مدى احتياجات مستخدميه تقريره النهائي ومدى تأثير ذلك على مهنته.

خامساً- السلوك المهني: تضمن القسم 150 معيار السلوك المهني وهو يفرض على المهني أن يكون أمين وصادق ويتقيد بالقوانين والأنظمة واجبة التطبيق وتجنب أي تصرف قد يتعارض أو يسيء إلى سمعة المهنة وأيضاً عندما يقوم المهني بالترويج أو التسويق إلى نفسه أو أعماله يجب أن لا يسيء إلى زملائه في نفس المهنة كان يقوم بإبداء إشارات مسيئة أو مقارنات غير مؤكدة مع أعمال الآخرين أو يقوم بإبداء ادعاءات مبالغ فيها حول الخدمات التي يمكنهم تقديمها، أو المؤهلات التي يملكوها أو حتى الخبرات التي اكتسبوها، فذلك يؤثر على سمعة المهنة².

¹ - جورج دانيال عالي، تطوير مهنة المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2001، ص: 285.

² - أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقية المهنة، مرجع سابق، ص: 109.

خلاصة:

من أجل قيام مهنة التدقيق الحسابات بدور هام في تفعيل تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية، يجب على مدققي الحسابات أن يلتزموا بعدد من المسؤوليات الأخلاقية المتعارف عليها والتي تشمل كل من النزاهة الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، السرية والسلوك المهني.

إلا أنه قد ينتج عن العلاقات أو الظروف التي يعمل في ظلها مدقق الحسابات مدنيات محددة يمكن أن تقابله في طريقه نحو إلتزامه بمسؤولياته الأخلاقية أو بأي من تلك المسؤوليات، وبناء على ذلك فإن على المدقق تحديد وتقييم ومواجهة التهديدات التي تؤثر على حجج إلتزامه بمسؤولياته الأخلاقية، وعندما تكون هذه التهديدات على درجة واضحة من الأهمية والجوهرية عندئذ يتعين على المدقق تطبيق أدوات حماية للتخلص من هذه التهديدات أو تقليلها إلى مستوى مقبول عندما يكون هذا الأمر مناسب، كما يتعين على المدقق أن يدرس العوامل النوعية والكمية عند تقدير مدى أهمية أي تهديد، وفي حالة عدم استطاعة المدقق تطبيق أدوات الحماية المناسبة، عندئذ عليه عدم الإستمرار والإعتذار عن تقديم الخدمة.

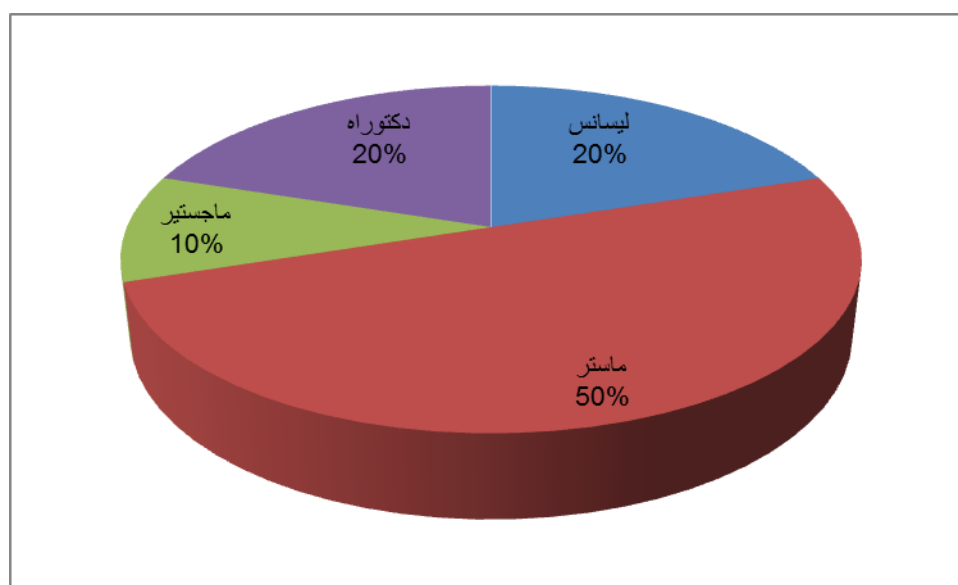
الفصل الثالث:
الإطار التطبيقي

المبحث الأول: عرض وتحليل النتائج

المحور الأول: البيانات الشخصية

جدول رقم 4: يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرارات	المؤهل العلمي
20%	2	ليسانس
50%	5	ماستر
10%	1	ماجستير
20%	2	دكتوراه
100%	10	الإجمالي

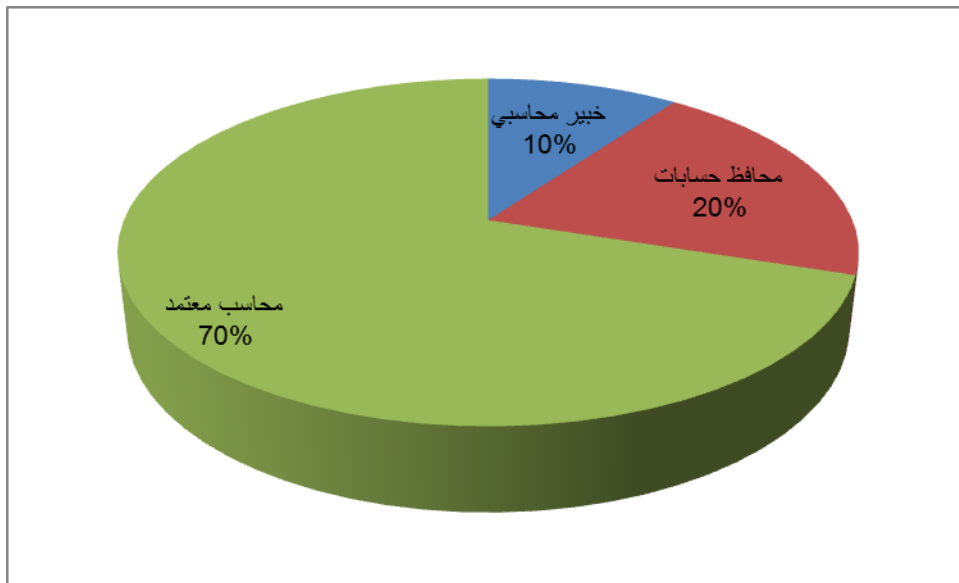


شكل رقم 3: يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 10 أفراد، نلاحظ أن عدد الأفراد الذين مؤهلهم العلمي ليسانس قدر بـ فردين بنسبة 20%، ونفس النسبة السابقة تمثل الأفراد الذين مؤهلهم دكتوراه، في حين نلاحظ أن عدد الأفراد ذوي المؤهل العلمي ماستر قدر بـ 05 أفراد بنسبة 50%، أما الأفراد الذين مؤهلهم العلمي ماجستير فقد قدر عددهم بفرد واحد فقط بنسبة 10%.

جدول رقم 5: يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الشهادة المهنية

النسبة المئوية	التكرارات	الشهادة المهنية
10%	1	خبير محاسبي
20%	2	محافظ حسابات
70%	7	محاسب معتمد
100%	10	الإجمالي

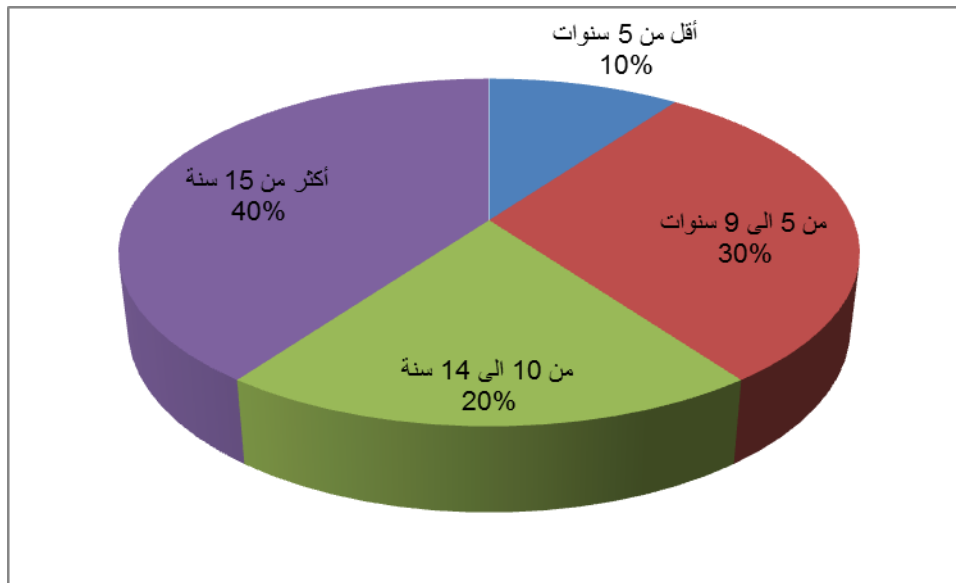


شكل رقم 4: يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب الشهادة المهنية

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 10 أفراد، نلاحظ أن هناك خبير محاسبي واحد بنسبة 10%، في حين نلاحظ أن عدد محافظي الحسابات قدر بـ 02 فرد أي ما نسبته 20%، أما عدد المحاسبين المعتمدين فقد قدر بـ 07 أفراد أي ما نسبته 70% وهم الأعلى نسبة.

جدول رقم 6: يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

النسبة المئوية	التكرارات	الخبرة المهنية
10%	1	أقل من 5 سنوات
30%	3	من 5 إلى 9 سنوات
20%	2	من 10 إلى 14 سنة
40%	4	أكثر من 15 سنة
100%	10	الإجمالي



شكل رقم 5: يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 10 أفراد، نلاحظ أن عدد الأفراد الذين تقل الخبرة المهنية لديهم عن 5 سنوات قدر بـ فرد واحد فقط بنسبة 10%، في حين عدد الأفراد الذين تتراوح الخبرة لديهم بين 5 إلى 9 سنوات قدر بـ 3 أفراد بنسبة 30%، أما الأفراد الذين تتراوح الخبرة لديهم بين 10 إلى 14 سنة فقد قدر عددهم بـ فردين بنسبة 20%، وفي الأخير الأفراد الذين تفوق الخبرة لديهم 15 سنة والمقدر عددهم بـ 4 أفراد بنسبة 40% وهم الأعلى نسبة.

المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الفرضيات

الفرضية الأولى: مستوى الكفاءة والسلوك المهني لدى مدققي الحسابات الخارجيين مرتفع.

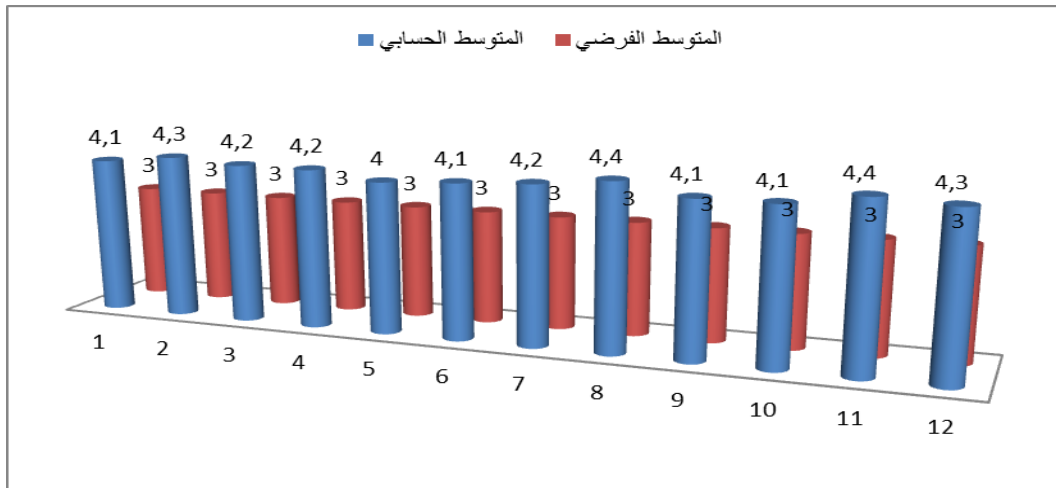
H_0 : مستوى الكفاءة والسلوك المهني لدى مدققي الحسابات الخارجيين منخفض.

H_1 : مستوى الكفاءة والسلوك المهني لدى مدققي الحسابات الخارجيين مرتفع.

و النتائج موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم 7: يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات بعد الكفاءة والسلوك المهني

الرقم في الاستبيان	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	المستوى
01	تتوفر في المدقق الكفاءة المناسبة للقيام بعمله	4.10	.316	11.00	.000	عالية
02	يهتم المدقق بتطوير أداء عمله	4.30	.483	8.51	.000	عالية
03	يتمتع المدقق بالاستقلالية في التفكير وحيادته عند مزاولته عمله	4.20	.421	9.00	.000	عالية
04	لا يقوم المدقق بمزاولة أعمال أخرى تتعارض مع قواعد واداب سلوك المهنة	4.20	.421	9.00	.000	عالية
05	قدرة المدقق على تجنب العلاقات تربطهم اهيمنة أطراف اخرى عند مزاولته مهنته	4.00	.666	4.74	.001	عالية
06	قدرة المدقق أثناء تأدية عمله التقليل من خطر وجود أخطاء في القوائم المالية	4.10	.567	6.12	.000	عالية
07	يعمل المدقق على تقديم معلومات ذات مصداقية المرتبطة بعمله	4.20	.421	9.00	.000	عالية
08	الالتزام بقواعد السلوك المهني يؤدي الى رفع الاداء المهني	4.40	.699	6.33	.000	عالية
09	يلتزم المدقق بقواعد السلوك المهني بالرغم من المنافسة السائدة في سوق العمل	4.10	.567	6.12	.000	عالية
10	تساهم العقوبات الواردة في القانون 10-01 الى دفع المهنيين للالتزام بشكل أكبر بقواعد السلوك المهني	4.10	.737	4.71	.001	عالية
11	تشجع معايير التدقيق الجزائرية وتفسيراتها مدقق الحسابات الخارجي على الالتزام بالسلوك المهني	4.40	.516	8.57	.000	عالية
12	عند قيام المدقق بتقديم خدمة استشارية ل احد العملاء فانه يلتزم بقواعد السلوك المهني المنصوص عليها في هذا الشأن	4.30	.483	8.51	.000	عالية



شكل رقم 6: يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات بعد الكفاءة والسلوك المهني

من خلال الجدول رقم (7) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم إجمالاً (10) أفراد على بعد الكفاءة والسلوك المهني نلاحظ أن جميع متوسطات هذا البعد جاءت مرتفعة كما أن جميع قيم اختبار الدلالة الاحصائية T-Test جاءت دالة احصائية عند مستوى الدلالة (0.05) ولصالح المتوسطات الحسابية وليست الفرضية.

التفسير: نستنتج من خلال ما سبق أن مستوى الكفاءة والسلوك المهني لدى مدققي الحسابات الخارجيين مرتفع.

الفرضية الثانية: مستوى الالتزام بأخلاقيات المهنة لدى مدققي الحسابات الخارجيين مرتفع.

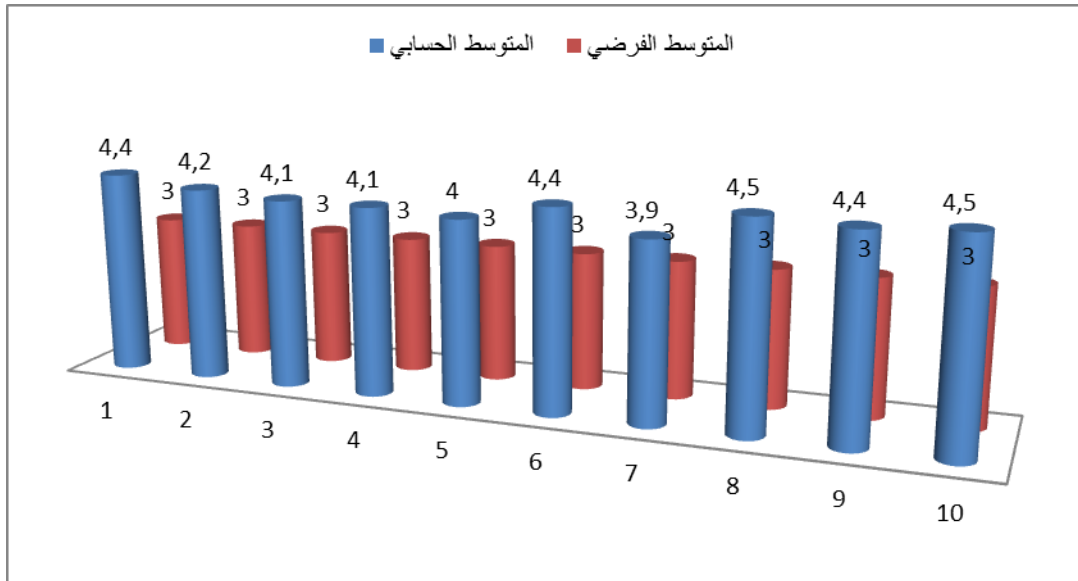
H_0 : مستوى الالتزام بأخلاقيات المهنة لدى مدققي الحسابات الخارجيين منخفض.

H_1 : مستوى الالتزام بأخلاقيات المهنة لدى مدققي الحسابات الخارجيين مرتفع.

و النتائج موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم 8: يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات بعد الالتزام بأخلاقيات المهنة

الرقم في الاستبيان	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	المستوى
01	يوجد احترام لدى المدقق الخارجي للمعايير والقوانين المتعلقة بأخلاقيات المهنة	4.40	.516	8.57	.000	عالية
02	نزاهة المدقق الخارجي أثناء تأدية عمله	4.20	.421	9.00	.000	عالية
03	يتمتع المدقق بالشفافية أثناء القيام بعملية التدقيق	4.10	.567	6.12	.000	عالية
04	يتمتع المدقق بالشفافية أثناء تقديم التقارير المالية	4.10	.316	11.0	.000	عالية
05	نزاهة المدقق عند تقديم معلومات المتعلقة بأعضاء مجلس الإدارة	4.00	.816	3.87	.004	عالية
06	صدق المدقق الخارجي وعدله عند تقديمه للمعلومات الهامة	4.40	.516	8.57	.000	عالية
07	قدرة المدقق الخارجي على تقديم المعلومات الهامة في الوقت المناسب ودون تأخير	3.90	.737	3.85	.004	عالية
08	يلتزم المدقق الخارجي باحترام سرية المعلومات التي يحصل عليها من العملاء	4.50	.527	9.00	.000	عالية
09	خلال القيام بمهام التدقيق يتجنب المدقق الخارجي القيام بأعمال تسيء لسمعته وسمعة المهنة وعلاقته	4.40	.516	8.57	.000	عالية
10	لا يلجأ المدقق للحصول على عمل مهني بواسطة الاعلان أو بأي شكل اخر غير اخلاقي لاجتذاب	4.50	.527	9.00	.000	عالية



شكل رقم 7: يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات بعد الالتزام بأخلاقيات المهنة

من خلال الجدول رقم (8) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم إجمالاً (10) أفراد على بعد الالتزام بأخلاقيات المهنة نلاحظ أن جميع متوسطات هذا البعد جاءت مرتفعة كما أن جميع قيم اختبار الدلالة الاحصائية T-Test جاءت دالة احصائية عند مستوى الدلالة (0.05) ولصالح المتوسطات الحسابية وليست الفرضية.

التفسير: نستنتج من خلال ما سبق أن مستوى الالتزام بأخلاقيات المهنة لدى مدققي الحسابات الخارجيين مرتفع.

خلاصة:

هذا الفصل هو الجانب التطبيقي لدراستنا حيث حاولنا من خلاله الإجابة على الإشكالية المطروحة ما مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الجزائر. إذا قمنا بتوزيع لأداة الدراسة المتمثلة في الاستبيان على عينة من مدققي الحسابات الخارجيين (خبير محاسبة، محافظ حسابات، محاسب معتمد) وباستعمال البرنامج الإحصائي SPSS ومجموعة من الأساليب الإحصائية ثم تحليل نتائج الدراسة حيث تم استخلاص ما يلي:

- يتقيد المدققين الخارجيين في الجزائر بقواعد السلوك المهني.
- يتقيد المدققين الخارجيين في الجزائر بأخلاقيات المهنة.

خاتمة

يعتبر موضوع تقييد المدققين الخارجيين بقواعد السلوك المهني من المواضيع التي لم تنل حظها من الاهتمام والدراسة في الجزائر وذلك نظرا لحدائتها من جهة وخصوصية المهن من جهة أخرى.

ومن خلال دراستنا هذه حاولنا إبراز في فصلين نظريين الإطار المفاهيمي لكل من التدقيق الخارجي في الجزائر وكذلك قواعد السلوك المهني للمدققين الخارجيين، ثم قمنا في الفصل التطبيقي بإجراء دراسة في شكل استبيان تضمنت اختبارا لعينة من أصحاب مهنة التدقيق الخارجي لمعالجة الاشكالية المطروحة في مدى تقييد المدققين الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الجزائر، وتوصلنا في الأخير إلى النتائج التالية:
فيما يخص الفرضية الأولى:

مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر عرفت نوعا من اللاتنظيم في بداية الأمر ولم تواكب التطور والاهتمام الذي عرفته المهنة في الدول المتطورة لكنها استدركت ذلك مؤخرا خاصة بعد صدور القانون 10-01 والمعايير الجزائرية للتدقيق.

أما الفرضية الثانية:

فإن تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بأخلاقيات المهنة يكون بشكل مطلق لما لذلك من تأثير على مهنة التدقيق بصفة عامة وشخص المدقق بصفة خاصة.

أما الفرضية الثالثة:

فإن تقييد مدقق الحسابات الخارجي بقواعد السلوك المهني يرفع عنه أي مسؤولية ويكسبه ثقة العملاء والمجتمع مع الالتزام بأخلاقيات المهنة.

نتائج البحث:

لقد توصلنا من خلال بحثنا إلى عدة نتائج نلخصها فيما يلي:

- التدقيق الخارجي مهنة يقوم بها شخص مستقل بهدف الخروج برأي فني محايد وموضوعي عن مدى صحة وشفافية القوائم المالية التي تصدرها المؤسسة.
- عرفت مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر عدة تطورات أهمها صور القانون 10-01 المؤرخ في 29.01.2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد تلاه بعد ذلك صدور المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA)
- في الجزائر تم التمييز بين مختلف أنواع مهن التدقيق الخارجي من حيث الحقوق والواجبات والمسؤوليات.

- يمر عمل المدقق الخارجي بعده مراحل من أجل إعداد التقرير النهائي أهمها مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- هناك مبادئ أخلاقية وقواعد سلوك مهني يجب على مدقق الحسابات الخارجي أن يتحلى بها عند قيامه بعمله.
- تساهم قواعد السلوك المهني التي يتقيد بها المدقق الخارجي وكذا أخلاقيات المهنة في تقديم معلومات صادقة خالية من التحيز وتجعل تقريره يحظى بثقة مستخدمي القوائم المالية.

توصيات واقتراحات الدراسة:

- المحافظة على استقلالية المدقق الخارجي ودعمها قدر الإمكان.
- الرفع من مستوى أداء وجودة عملية التدقيق عن طريق عقد ندوات ومحاضرات خاصة في مجال أخلاقيات المهنة.
- الاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني لمدققي الحسابات الخارجيين وتطوير أدائهم بشكل مستمر.
- ضرورة القضاء على مدققي الحسابات الخارجيين غير القانونيين وتفعيل آليات الرقابة في هذا المجال.
- إصدار المزيد من معايير التدقيق الجزائرية ومواكبة معايير التدقيق الدولية.
- ربط مهنة التدقيق الخارجي بالجامعة.
- إعطاء موضوع أخلاقيات وسلوكيات مهنة التدقيق الخارجي مزيدا من العناية والاهتمام من كافة الجهات الرسمية والأكاديمية والمهنية.
- نشر ثقافة استغراء تقرير المدقق الخارجي وإبراز أهميته ومدى موثوقيته.
- الرفع من قيمة أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي.

آفاق البحث:

- يندرج خلف هذا البحث مواضيع عدة، يمكن للباحثين دراستها:
- يمكن دراسة مدى تقيد مدققي الحسابات الداخليين بقواعد السلوك المهني.
- دراسة أثر مختلف المسؤوليات التي يتحملها المدقق الخارجي على جودة التدقيق الخارجي.
- دور معايير الجزائرية للتدقيق في تفعيل مهن التدقيق الخارجي.

قائمة المصادر والمراجع

1. أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، سلسلة الكتب المهنية، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
2. أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.
3. أمين السيد أحمد لطفي، معايير أخلاقيات المحاسبين المهنيين، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، مصر، 2008.
4. أمين السيد محمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، مصر، 2007.
5. إياد رشيد القريشي، التدقيق الخارجي منهج علمي نظرياً وتطبيقياً، الطبعة الأولى، دار المغرب للطباعة والنشر، المغرب/ بغداد 2011.
6. ثامر مزيد رفاعة، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان الأردن 2017.
7. جورج دانيال عالي، تطوير مهنة المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2001.
8. حسين قاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 1999.
9. خالد راغب الخطيب ومحمد فضل سعد، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع الأردن 2009.
10. الذنبيات، علي عبد القادر، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية والتطبيق، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
11. صالح محمد، التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من التنافسية المؤسسة، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، الأردن، 2016.
12. عبد الرؤوف جابر، الرقابة والمراقب المالي من الناحية النظرية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 2004.

13. محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن 2016.
14. محمد نصر الهواري ومحمد توفيق محمد، أصول المراجعة والرقابة الداخلية التأصيل العلمي والممارسة العملية، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
15. المطارنة، غسان فاح، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2009.
16. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر 2006.
17. يوسف محمد جربوع، أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات، الطبعة الثانية، مكتبة الطالب الجامعي، غزة، 2003.
- ثانيا: الرسائل الجامعية
18. آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق-دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار، 2018.
19. آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2018.
20. أشرف بن صغير، دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص محاسبة مالية، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي الجزائر 2017.
21. أشرف عبد الحليم محمود كراجة، مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها-دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات الادارية والمالية العليا، قسم المحاسبة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2004.
22. بن قارة إيمان، واقع أخلاقيات مزاولة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر-دراسة استقصائية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عنابة، 2014.

23. بو بكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص دراسات مالية ومحاسبة معمقة، جامعة فرحات عباس سطيف الجزائر 2011.
24. بوحتة علي وزعيتر خير الدين، مهنة محافظ الحسابات بين الواقع والالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية NAA، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص محاسبة وتطبيق، جامعة محمد بوضياف المسيلة الجزائر 2019.
25. حسام بوطفارة وعقي خري، الالتزام بأخلاقيات المهنة ودوره في تحسين جودة خدمات مراجعي الحسابات، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة محمد صديق بن يحي، جيجل، الجزائر 2015.
26. زينب براهيم، أهمية التدقيق الخارجي في ترشيد قرارات المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف المسيلة الجزائر 2019.
27. شاشور مختارية، تأثير التدقيق الخارجي على معاينة المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة النسيير، جامعة مستغانم، الجزائر 2017.
28. الصوري، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2013.
29. عادل ، أحمد، نموذج مقترح لقياس الدور الحكومي لمدقق الحسابات وأثره على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية، أطروحة دكتوراة، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن، 2011.
30. عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري، قواعد وأداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012.
31. كمال زواق، المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2010.
32. محمد أمين لونيسة، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحيين جودة المعلومة المالية، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر 2017.

33. محمود بكر خليل عبد العال، مدى التزام مراجع الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني-دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015.
34. مسلم ريمة، أخلاقيات الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات في المنظور الشرعي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03.
35. مفيد عبد اللاوي، آليات وطرق تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية وتقارير محافظي الحسابات، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2014.

ثالثاً: المجالات والملتقيات

36. الحمود، تركي راجي، قواعد السلوك لمهنة تدقيق الحسابات في الأردن بين الحاضر والمستقبل، المجلة العلمية لكلية الادارة والاقتصاد، جامعة قطر، مجلد 05، العدد 17، 1994.
37. سوسن أحمد سعيد، عبد الواحد غازي محمد، دراسة مقارنة لأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق الدولية والإسلامية، مجلة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 04، العدد 02، العراق، 2014.
38. صدام محمد محمود وآخرون، أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات التقارير المالية-دراسة حالة على عينة من المحاسبين في مدينة تكريت، مجلة الأنبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 04، العدد 07، 2011.
39. طه أحمد حسين أرديني، التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق-دراسة لأراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل، مجلة تنمية الوافدين، المجلد 29، العدد 85، جامعة الموصل، العراق، 2007.
40. عبد الوهاب موسى الجعلي محمد، عبد الرحمان عمر أحمد محمد، أثر التزام مراجع الحسابات الخارجي بأخلاقيات المهنة في الحد من التلاعب بالقوائم المالية، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية والقانونية، المجلد 01، العدد 03، جامعة الجوف، السعودية، 2017.
41. مصباح ياقوت، الالتزامات الأخلاقية المهنية لمحافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الانسان والمجتمع، جامعة تلمسان، العدد 08، 2014.

42. وليد زكرياء، محود فؤاد فارس، مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والادارة، السعودية، مجلد 20، العدد 02، 2006.

رابعاً: المراسيم والقوانين

43. المادة 18 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 42.

خامساً: المحاضرات والدوريات

44. الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، 2010.

45. سبتي إسماعيل، محاضرات في تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، حاص بطلبة أولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة المسيلة الجزائر 2020.

46. عريوة محاد، محاضرات في التدقيق المحاسبي والمالي، سنة أولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة المسيلة 2019.

اطلاحو

ملحق رقم 01: الإختيار



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة



استمارة اختيار

تحية طيبة وبعد:

الاختيار الذي بحوزتكم، يتضمن مجموعة من الحوار المتعلقة بموضوع بحث يدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق تحت عنوان:

مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الجزائر
(دراسة آراء عينة من أصحاب المهنة)

تهدف هذه الدراسة للتعرف على المحاسبة السلوكية في تحسين الإفصاح المحاسبي والدور الذي تلعبه في تبيان سلوكيات المحاسب ومساهمتها للحد من ظهور أساليب تظليله لمستخدم المعلومة المحاسبية.

- الاستمارة مخصصة للبحث العلمي.
- لذا نرجو من سيادتكم التكرم بتعبئة الاستمارة المرفقة، التي تهدف إلى استطلاع آرائكم مع العلم ان كافة المعلومات التي سيتم الحصول عليها سوف تعامل بسرية.

الأستاذ المشرف الدكتور

رزقات بوكير

الطالبين

- رعي نبيل
- طيوب الدراجي

السنة الجامعية 2021/2020

المحور الأول: البيانات العامة

يرجى التكرم بوضع إشارة (x) في المكان المناسب

المؤهل العلمي:

ليسانس ماستر ماجستير دكتوراه اخرى

الشهادة المهنية:

خبير محاسبي محافظ حسابات محاسب معتمد

عدد سنوات الخبرة المهنية في التدقيق :

أقل من 5 سنوات من 5 الى 9 سنوات
من 10 الى 14 أكثر من 15 سنة

المحور الاول: الكفاءة والسلوك المهني للمدقق						
الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق بشدة
01	تتوفر في المدقق الكفاءة المناسبة للقيام بعمله					
02	يهتم المدقق بتطوير أداء عمله					
03	يتمتع المدقق بالاستقلالية في التفكير وحياديته عند مزاوله عمله					
04	لا يقوم المدقق بمزاولة أعمال اخرى تتعارض مع قواعد وآداب سلوك المهنة.					
05	قدرة المدقق على تجنب العلاقات التي تربطهم لهيمنة أطراف أخرى عند مزاوله مهنته					
06	قدرة المدقق أثناء تأدية عمله التقليل من خطر وجود أخطاء في القوائم المالية					
07	يعمل المدقق على تقديم معلومات ذات مصداقية المرتبطة بعمله					
08	الالتزام بقواعد السلوك المهني يؤدي الى رفع الأداء المهني					
09	يلتزم المدقق بقواعد السلوك المهني بالرغم من المنافسة السائدة في سوق العمل.					
10	تساهم العقوبات الواردة في القانون 10-01 الى دفع المهنيين للالتزام بشكل اكبر بقواعد السلوك المهني					
11	تشجع معايير التدقيق الجزائرية (NAA) وتفسيراتها مدقق الحسابات الخارجي على الالتزام بالسلوك المهني					
12	عند قيام المدقق بتقديم خدمة استشارية لأحد العملاء فإنه يلتزم بقواعد السلوك المهني المنصوص عليها في هذا الشأن.					

المحور الاول: الالتزام بأخلاقيات المهنة						
الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يوجد احترام لدى المدقق الخارجي للمعايير والقوانين المتعلقة بأخلاقيات المهنة					
02	نزاهة المدقق الخارجي أثناء تأدية عمله.					
03	يتمتع المدقق بالشفافية أثناء القيام بعملية التدقيق					
04	يتمتع المدقق بالشفافية أثناء تقديم التقارير المالية					
05	نزاهة المدقق عند تقديم معلومات المتعلقة بأعضاء مجلس الإدارة					
06	صدق المدقق الخارجي وعدله عند تقديمه للمعلومات الهامة					
07	قدرة المدقق الخارجي على تقديم المعلومات الهامة في الوقت المناسب ودون تأخير.					
08	يلتزم المدقق الخارجي باحترام سرية المعلومات التي يحصل عليها من العملاء					
09	خلال القيام بمهام التدقيق يتجنب المدقق الخارجي القيام بأعمال تسيء لسمعته وسمعة المهنة وعلاقته بزملائه في المهنة					
10	لا يلجأ المدقق للحصول على عمل مهني بواسطة الإعلان او بأي شكل آخر غير أخلاقي لاجتذاب العملاء					

مع خالص شكرنا وتقديرنا لشخصكم الكريم

الملحق رقم 02: مخرجات SPSS

المؤهل العلمي					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	2	20.0	20.0	20.0
	ماستر	5	50.0	50.0	70.0
	ماجستير	1	10.0	10.0	80.0
	دكتوراه	2	20.0	20.0	100.0
	Total	10	100.0	100.0	

الشهادة المهنية					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	خبير محاسبي	1	10.0	10.0	10.0
	محاظ حسابات	2	20.0	20.0	30.0
	محاسب معتمد	7	70.0	70.0	100.0
	Total	10	100.0	100.0	

سنوات الخبرة					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	1	10.0	10.0	10.0
	من 5 الى 9 سنوات	3	30.0	30.0	40.0
	من 10 الى 14 سنة	2	20.0	20.0	60.0
	أكثر من 15 سنة	4	40.0	40.0	100.0
	Total	10	100.0	100.0	

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
س1	10	4.1000	.31623	.10000
س2	10	4.3000	.48305	.15275
س3	10	4.2000	.42164	.13333
س4	10	4.2000	.42164	.13333
س5	10	4.0000	.66667	.21082
س6	10	4.1000	.56765	.17951
س7	10	4.2000	.42164	.13333
س8	10	4.4000	.69921	.22111
س9	10	4.1000	.56765	.17951
س10	10	4.1000	.73786	.23333
س11	10	4.4000	.51640	.16330
س12	10	4.3000	.48305	.15275

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
1س	11.000	9	.000	1.10000	.8738	1.3262
2س	8.510	9	.000	1.30000	.9544	1.6456
3س	9.000	9	.000	1.20000	.8984	1.5016
4س	9.000	9	.000	1.20000	.8984	1.5016
5س	4.743	9	.001	1.00000	.5231	1.4769
6س	6.128	9	.000	1.10000	.6939	1.5061
7س	9.000	9	.000	1.20000	.8984	1.5016
8س	6.332	9	.000	1.40000	.8998	1.9002
9س	6.128	9	.000	1.10000	.6939	1.5061
10س	4.714	9	.001	1.10000	.5722	1.6278
11س	8.573	9	.000	1.40000	1.0306	1.7694
12س	8.510	9	.000	1.30000	.9544	1.6456

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
1س	10	4.4000	.51640	.16330
2س	10	4.2000	.42164	.13333
3س	10	4.1000	.56765	.17951
4س	10	4.1000	.31623	.10000
5س	10	4.0000	.81650	.25820
6س	10	4.4000	.51640	.16330
7س	10	3.9000	.73786	.23333
8س	10	4.5000	.52705	.16667
9س	10	4.4000	.51640	.16330
10س	10	4.5000	.52705	.16667

One-Sample Test						
Test Value = 3						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
س1.	8.573	9	.000	1.40000	1.0306	1.7694
س2	9.000	9	.000	1.20000	.8984	1.5016
س3	6.128	9	.000	1.10000	.6939	1.5061
س4	11.000	9	.000	1.10000	.8738	1.3262
س5	3.873	9	.004	1.00000	.4159	1.5841
س6	8.573	9	.000	1.40000	1.0306	1.7694
س7	3.857	9	.004	.90000	.3722	1.4278
س8	9.000	9	.000	1.50000	1.1230	1.8770
س9	8.573	9	.000	1.40000	1.0306	1.7694
س10..	9.000	9	.000	1.50000	1.1230	1.8770

الملخص:

في الأونة الأخيرة إتجهت الجزائر لتحسين وتطوير مهنة التدقيق الخارجي حيث قامت بعدة تدابير أهمها إصدار القانون 10-01 المنظم لمهنة خبير محاسب، محافظ الحسابات ومحاسب معتمد، وقد تم دعم هذا القانون بعدة مراسيم تنفيذية، تلاها بعد ذلك إصدار عدد من المعايير تحت مسمى "معايير التدقيق الجزائرية NAA" تنظم وتضبط مهنة التدقيق في الجزائر ويعتمد عليها كإطار مرجعي للمهنة بدلا عن معايير التدقيق الدولية التي كانت تشكل إطارا عاما لمزاولة المهنة في الجزائر .

ومن أجل قيام مهنة تدقيق الحسابات بدور هام يجب على مدققي الحسابات الالتزام بعدد من المسؤوليات الأخلاقية المتعارف عليها والتي تشمل كل من النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، العناية الواجبة، السرية والسلوك المهني. وقد تم تسليط الضوء في دراستنا هذه على أخلاقيات وقواعد السلوك المهني وربطها بمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، قواعد السلوك المهني، أخلاقيات المهنة.

Abstract:

Recently, Algeria has tended to improve and develop the profession of external audit, as it has taken several measures, the most important of which is the issuance of Law 10-01 regulating the profession of an accountant, accountant and certified accountant. This law was supported by several executive decrees, followed by the issuance of a number of standards under the name "Standards". The Algerian Audit NAA "regulates and controls the audit profession in Algeria and relies on it as a frame of reference for the profession instead of the international auditing standards that formed a general framework for practicing the profession in Algeria.

In order for the audit profession to play an important role, auditors must abide by a number of recognized ethical responsibilities, which include integrity, objectivity, professional competence, due diligence, confidentiality and professional conduct.

In this study, we highlight the ethics and rules of professional conduct and link them to the profession of external audit in Algeria.

Keywords: external audit, code of professional conduct, professional ethics.



تصريح شرقي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسقله:

الطالب (ة): يحيى نيل المولود(ة) بتاريخ: 14.02.1979 بـ: مسيف
الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أورس): رقم: 203738218 الصادرة بتاريخ: 19.11.2018 عن: مدينة مسيف
المسجل بالسنة الثانية ماستر شعية: المالية والمحاسبة تخصص: محاسبة ترميمية خلال السنة الجامعية: 2020 / 2021
والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان: عدي تقيد مدقق الحسابات الخاضعين لقواعد السلوك المهني في الجزائر
دراسة اراء عينه من أصحاب المهنة

أصريح بشرقي أنني إلتزمت بمراعاة معايير الأمانة و النزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 2021 / 06 / 21

التوقيع والبصمة



تصريح شرقي

بالالتزام بمعايير الأمانة والنزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسقله:

الطالب (ة) المولود(ة) بتاريخ: 1993 / 06 / 20 ب. المسالك
الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أور.س.) رقم: 200311201 الصادرة بتاريخ: 2004 / 04 / 20 من:
المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: ماجستير تخصص: ماجستير في خلال السنة الجامعية: 2021 - 2021
والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان: "
يقوم السيد في الجزائر
"دراسة عنية من تأليف لجنهته"

أصرح بشرقي أي إلتمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 2021 / 06 / 21

التوقيع والبصمة