

جامعة أحمد دراية أدرار

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

الموضوع:

واقع تطبيق أخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر

—دراسة حالة ولاية أدرار—

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التسيير

تخصص: تدقيق و مراقبة التسيير

إشراف الأستاذ:

د. أقاسم عمر

من إعداد الطالبات :

✓ سعدوني نصيرة

✓ لكال عيدة

✓ مسعودي مبروكة

لجنة المناقشة:

د/قالون جيلالي أستاذ محاضر —أ— رئيسا

د/ أقاسم عمر أستاذ محاضر —ب— مشرفا

ا/ بن مسعود محمد أستاذ مساعد —أ— مناقشا

الموسم الجامعي: 2015/2014

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قال تعالى :

" قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا

إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ "

صدق الله العظيم

(سورة البقرة الآية 32)



إهداء

إلى والدي الحبيين

إلى زوجي الغالي

إلى إخوتي و أخواتي كل واحد باسمه

إلى أبناء أخواتي إلى أهل زوجي

إلى جدتاي و جدي

عيدة



إهداء

إلى والدتي الحبيبة و روح والدي رحمة الله عليه

إلى كل إخوتي و أخواتي

إلى أبناء أخواتي

إلى خالاتي و أخوالي

إلى كل الأصدقاء

مبروكة



إهداء

إلى والدي الحبيين

إلى زوجي الغالي

إلى أخوتي و أخواتي كل واحد باسمه

إلى أهل زوجي

نصيرة

شكر و تقدير

الحمد لله الذي تستفتح بحمده كل كتاب و بذكره يصدر كل خطاب

نتقدم بالشكر و التقدير الجزيل إلى الذي صبر معنا و إعطانا من وقته الثمين

الأستاذ المشرف :

أقاسم عمر

كما نتقدم بالشكر إلى من ساعدنا في انجاز هذا البحث

ولكل من له صلة من قريب أو بعيد

نصيرة , عبدة و مبروكة

الفهرس

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	إهداء
	شكر و عرفان
I	الفهرس
II	فهرس الجداول و الأشكال
III	فهرس الملاحق
ا-1	مقدمة عامة
1	الفصل الأول: الإطار النظري لمهنة التدقيق
2	تمهيد
2	المبحث الأول: ماهية التدقيق
2	المطلب الأول: مفهوم التدقيق والتطور التاريخي له
2	الفرع الأول: تعريف التدقيق
3	الفرع الثاني: التطور التاريخي للتدقيق
5	المطلب الثاني: أنواع التدقيق
6	المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق
7	الفرع الأول: أهداف التدقيق
7	الفرع الثاني: أهمية التدقيق
8	المبحث الثاني: معايير و إجراءات التدقيق
8	المطلب الأول: معايير التدقيق
10	المطلب الثاني: الإجراءات العملية للتدقيق
12	المطلب الثالث: مخاطر التدقيق
17	المبحث الثالث: منهجية التدقيق
16	المطلب الأول: التخطيط للمهمة التدقيق
20	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية
21	المطلب الثالث: إعداد التقرير
24	خلاصة
25	الفصل الثاني: أخلاقيات ممارسة مهنة التدقيق وفق المعايير الدولية التدقيق و النصوص التشريعية في الجزائر

26	تمهيد
26	المبحث الأول: ماهية و أهمية أخلاقيات المهنة
26	المطلب الأول : مفهوم أخلاقيات مهنة التدقيق
27	المطلب الثاني :المبادئ الأخلاقية
27	المطلب الثالث:العوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي
29	المبحث الثاني:المعايير الدولية لأخلاقيات مهنة التدقيق
29	المطلب الأول :تعريف مراجع الحسابات
30	المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات مراجع الحسابات
30	الفرع الأول:مهام مراجع الحسابات
31	الفرع الثاني :مسؤوليات مراجع الحسابات
32	المطلب الثالث: حقوق وواجبات مراجع الحسابات
32	الفرع الأول:حقوق مراجع الحسابات
33	الفرع الثاني :واجبات مراجع الحسابات
34	المبحث الثالث : ضوابط أخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر
34	المطلب الأول: واجبات المهني
34	الفرع الأول:واجبات المهني في أداء مهنته وفي علاقاته مع زبائنه و موكله
36	الفرع الثاني:واجبات المهني في علاقته بالنقابة
36	الفرع الثالث:واجبات المهني في علاقته بزملائه
37	الفرع الرابع: واجبات تتعلق بتأطير المتدربين
38	المطلب الثاني:حقوق المهني في ممارسة مهامه
38	الفرع الأول:الحق في التعاون
38	الفرع الثاني: الحق في الحصول على مقابل الأتعاب
39	الفرع الثالث :أحكام مختلفة
40	المطلب الثالث:الهيئات التنظيمية لمهنة التدقيق
40	الفرع الأول:المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين
42	الفرع الثاني: مجلس النقابة الوطنية الأعضاء المهنة
42	الفرع الثالث:المجلس الوطني للمحاسبة
44	خلاصة
45	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية
46	تمهيد

46	المبحث الأول:مكونات ومنهجية الدراسة الميدانية
46	المطلب الأول :مجتمع الدراسة
46	المطلب الثاني :عينة الدراسة
47	المطلب الثالث:حدود وصعوبات الدراسة
47	الفرع الأول:حدود الدراسة
47	الفرع الثاني :صعوبات الدراسة
48	المبحث الثاني :إعداد الاستبيان و تقرير بياناته
48	المطلب الأول:إعداد الاستبيان
48	المطلب الثاني: هيكل الاستبيان
49	المطلب الثالث:تقرير بيانات الاستبيان
49	الفرع الأول:معالجة نتائج الاستبيان
50	الفرع الثاني :عرض خصائص عينة الدراسة
55	المبحث الثالث:تحليل نتائج الاستبيان
55	المطلب الأول :أهمية ضوابط المهنة بالنسبة للمدققين
56	المطلب الثاني:فعالية ضوابط المهنة بالنسبة للمؤسسات
57	المطلب الثالث:دور ضوابط المهنة في حماية حقوق المؤسسات
57	المطلب الرابع:تحليل نتائج اختبار الانحدار
66	خلاصة
68	خاتمة
71	قائمة المراجع
73	الملحقات

اولا :قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
47	عينة الدراسة	(1-3)
49	مقياس ليكارت الخماسي	(2.3)
50	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	(3.3)
51	توزيع أفراد العينة حسب العمر	(4-3)
52	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	(5.3)
53	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية	(6.3)
54	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	(7-3)
55	نتائج الاستبيان المتعلقة بأهمية ضوابط المهنة بالنسبة للمدققين	(8-3)
56	نتائج الاستبيان المتعلقة بفعالية ضوابط المهنة بالنسبة للمؤسسات	(9-3)
57	نتائج الاستبيان المتعلقة بدور ضوابط المهنة في حماية حقوق المؤسسات	(10-3)
58	نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط للمتغير Y على X	(11-3)
58	تحليل تباين نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط للمتغير Y على X	(12-3)
59	نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط للمتغير Z على المتغير X	(13-3)
59	تحليل تباين نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط للمتغير Z على المتغير X	(14-3)
60	نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط للمتغير Z على المتغير y	(15-3)
61	تحليل تباين نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط للمتغير Z على المتغير y	(16-3)
61	نتائج اختبار الانحدار الخطي المتعدد للمتغير X على z و y	(17-3)
62	تحليل تباين نتائج اختبار الانحدار الخطي المتعدد X على z و y	(18-3)
63	نتائج اختبار الانحدار الخطي المتعدد للمتغير Y على y و x	(19-3)
63	تحليل تباين نتائج اختبار الانحدار الخطي المتعدد للمتغير Y على y و x	(20-3)
65	نتائج اختبار الانحدار الخطي المتعدد للمتغير y على z و x	(21-3)
65	تحليل تباين نتائج اختبار الانحدار الخطي المتعدد y على z و x	(22-3)

ثانيا :قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1-1)	أنواع التدقيق	6
(2-1)	مخاطر التدقيق	23
(1-3)	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	50
(2-3)	توزيع أفراد العينة حسب العمر	51
(3-3)	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	52
(4-3)	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية	53
(5-3)	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	54

ثالثا:فهرس الملحقات

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
الملحق رقم 1	استمارة استبيان حول اخلاقيات ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر	74
الملحق رقم2	مخرجات برنامج spss	77

مقدمة عامة

إن التغيير الذي عرفته المؤسسة من حيث حجم نشاطها وتعدد وظائفها وأهدافها ,وباعتبارها الخلية الأساسية والنشطة للنسيج الاقتصادي مما يجبرها على ضمان حسن التسيير وفعالية نشاطاتها والاهتمام بالعمليات والإجراءات التنظيمية داخل أقسامها,وحسن اختيار القرارات سواء كانت هذه الأخيرة إستراتيجية أو إدارية أو تشغيلية والتي تمكنها من استغلال مختلف وسائلها المادية والبشرية استغلال امثل.

ولكي تتحكم المؤسسة في ترشيد نشاطاتها بات من الضروري عليها اتخاذ وسائل أو تقنيات تساعدها على ذلك,ومن بين هذه الوسائل التدقيق أو المراجعة,التي ظهرت بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته,ومع تطور النشاطات الاقتصادية وكبر حجم المؤسسة وارتفاع رؤوس أموالها وجب الفصل بين الملكية والتسيير,وبذلك ظهر تخوف صاحب المال من عدم تطبيق المسير تعليمات الإدارة كما لوحظ مع مرور الزمن انه من المستحيل إن يشارك المساهمين في التسيير وخطى في حالة انتخاب وتعيين البعض منهم للقيام بتلك المهمة المتمثلة في مختلف الوظائف الحقيقية غير ممكن في الغالب,لما قد تتطلبه تلك الوظائف من كفاءات متخصصة ينبغي اقتناؤها من سوق العمل ,إضافة إلى تدخل الدولة الكبير في مختلف المجالات وتوسع أجهزتها,فظهر المراجعة التي يقوم بها شخص محترف محايد ومستقل دليل يطمئن أصحاب رؤوس الأموال عن نتيجة ما استثمروه.

وتعد مهنة التدقيق من المهن التي تحكمها سلوكيات وقواعد معينة,والتي قامت بوضعها جمعيات ومنظمات مهنية,لذا يتوجب على الممتهين لهذه المهنة الالتزام بها بدرجة تتعدى المسؤولية الشخصية وينبغي التقيد بالقوانين والتشريعات التي تنظم المهنة .

إشكالية البحث:

من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما هو واقع تطبيق أخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر "دراسة حالة ولاية أدرار"؟

ولتبسيط الإجابة عن هذه الإشكالية يتم تجزئتها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

ما هو مفهوم التدقيق؟

ماهي الأخلاق والسلوكيات المهنية للمدققين؟

ما هي الضوابط التي تحكم مهنة التدقيق في الجزائر؟

الفرضيات:

وكإجابة مبدئية عن هاته الأسئلة يمكن صياغة الفرضيات التالية:

- إن أخلاقيات المهنة تعد منهاجا أخلاقيا لتنظيم و توجيه المدققين ؛
- تعتبر ضوابط المهنة مهمة بالنسبة للمدققين و المؤسسات؛
- ان لضوابط المهنة دور فعال في حماية حقوق المؤسسات .

أسباب اختيار الموضوع: تعود أسباب اختيار الموضوع إلى ما يلي :

- قلة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع؛
- ميل الباحثات للتعرف أكثر على مهنة التدقيق والقوانين والنصوص التي تنظمها؛
- معرفة مدى تأثير أخلاقيات مهنة التدقيق على أداء المدققين.

أهمية الدراسة:

تعود أهمية هذه الدراسة إلى طبيعة الأهداف المرجوة من تطبيق أخلاقيات ممارسة المهنة وتأثيرها على حماية حقوق المؤسسات.

أهداف الدراسة:

ومن الاهداف التي تسعى اليها الدراسة نجد:

- محاولة تشخيص الواقع العملي لضوابط المهنة في الجزائر؛
- معرفة المشاكل التي تواجه ضوابط المهنة في الجزائر؛
- محاولة تقريب وجهة النظر بين الأطراف المهتمة بأخلاقيات المهنة.

الصعوبات:

تبعاً لخصوصية الموضوع المتعلق بأخلاقيات ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر وجدنا أماناً صعوبات عديدة من أهمها ما يلي:

- قلة الدراسات الأكاديمية المتخصصة التي عالجت الموضوع خاصة منها أطروحات الدكتوراه ومذكرات الماجستير التي تقتقد إليها الجامعة الجزائرية؛
- عدم الجدية في الرد على الاستبيان.

المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة:

تستدعي طبيعة البحث استخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع الذي يدخل ضمن الدراسات الاقتصادية, لهذا اعتمدنا على المنهج الوصفي في بعض الأجزاء المرتبطة بمفهوم التدقيق وأخلاقياته, والمنهج التاريخي في الأجزاء المتعلقة بالتطور التاريخي لمهنة التدقيق إضافة إلى المنهج الإحصائي في تحليل نتائج الاستبيان المستخرجة من خلال الدراسة الميدانية. وقد اعتمدنا في الدراسة على مجموعة من الأدوات هي :

- 1- الكتب الخاصة بالموضوع؛
- 2- القانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي في الجزائر؛
- 3- المذكرات؛
- 4- المسح من خلال شبكة الانترنت؛
- 5- الاستبيان والمقابلة؛

6_أدوات التحليل الإحصائي.

خطة البحث:

انطلاقاً من الموضوع الذي نتناوله ارتأينا أن نقسم هذا البحث إلى ثلاث فصول شملت الفصل الأول: بعنوان الإطار النظري لمهنة التدقيق يضم ثلاث مباحث حول ماهية التدقيق,معاييره وتقنياته,منهجية التدقيق؛

أما الفصل الثاني: والمعنون بأخلاقيات ممارسة مهنة التدقيق وفقاً للمعايير والنصوص التشريعية في الجزائر,والذي بدوره ينقسم إلى ثلاث مباحث كما يلي: ماهية وأهمية أخلاقيات المهنة,المعايير الدولية لأخلاقيات مهنة التدقيق,ضوابط أخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر؛ وأخيراً الفصل الثالث المعنون بالدراسة الميدانية

خطة البحث:

الفصل الأول: الإطار النظري لمهنة التدقيق

المبحث الأول: ماهية التدقيق

المبحث الثاني: معايير و إجراءات التدقيق

المبحث الثالث: منهجية التدقيق

الفصل الثاني : أخلاقيات ممارسة مهنة التدقيق وفق المعايير الدولية التدقيق و النصوص التشريعية في الجزائر

المبحث الأول : ماهية و أهمية أخلاقيات المهنة

المبحث الثاني:المعايير الدولية لأخلاقيات مهنة التدقيق

المبحث الثالث : ضوابط أخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر

الفصل الثالث:الدراسة الميدانية

المبحث الأول:مكونات ومنهجية الدراسة الميدانية

المبحث الثاني:إعداد الاستبيان وتفرغ بياناته

المبحث الثالث:تحليل نتائج الاستبيان

الفصل الأول

الإطار النظري لمهنة التدقيق

- ماهية التدقيق
- معايير و إجراءات التدقيق
- منهجية التدقيق

تمهيد:

يعتبر التدقيق نشاط رئيسي لا يمكن الاستغناء عنه من خلال الخدمات التي يقدمها المدقق، فالهدف من التدقيق يتمثل في التحقق من مدى صحة البيانات المحاسبية و المالية المقدمة من طرف المؤسسة، ومستوى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي و مدى تطبيق الاجراءات الموضوعية لتفادي الاخطاء المحتملة و الوقوف وراء حالات الغش و التلاعب.

فالتدقيق يعتمد على جملة من المعايير التي توجه و تعطي الاطار العام الذي تمارس فيه مهامه، كما انه يعمل على توجيه المدقق اثناء قيامه بواجبه، فهذا الاخير يعتمد على منهجية عمل لتنفيذ مهمته.

المبحث الأول: ماهية التدقيق

يضم هذا المبحث ثلاث مطالب الأول يتحدث عن مفهوم التدقيق وتطوره، والثاني عن أنواعه أما الثالث فيتحدث عن أهداف التدقيق وأهميته.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق والتطور التاريخي له

من خلال هذا المطلب يتم الوقوف على تعريف التدقيق والتطور التاريخي له

الفرع الأول: تعريف التدقيق

تعريف التدقيق: تعددت الجوانب التي تم التطرق من خلالها إلى تعريف التدقيق، وهذا باختلاف الهيئات والأطراف التي صدر عنها إلا أن هذا الاختلاف يعد شكلي كونها تصب في نفس الهدف، وفيما يلي أهم التعاريف :

تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية¹ التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة¹

تعريف خالد أمين: يقصد بتدقيق الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا ومنظما بغرض إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة القوائم

¹ محمد أمين مازون، "التدقيق المحاسبي من منظورا لمعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"، مذكرة ماجستير (غير منشورة) في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2011، ص4.

المالية للمشروع محل المراجعة، وعليه فان عملية المراجعة تشمل الفحص والتحقيق والتقرير مع العلم إن كل منها يعني:

الفحص: التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها من حيث التسجيل والتحليل والتبويب،

التحقيق: يقصد به إمكانية الحكم على مدى صلاحية القوائم المالية النهائية للفترة المعنية،

التقرير: يعد نهاية نظام المعلومات المحاسبي للمنشأة¹.

تعريف اتحاد المحاسبين الأمريكيين: «التدقيق عبارة عن إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج الى المستفيدين²»

تعريف مصف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسي "التدقيق فحص من مهني مؤهل ومستقل، لإبداء رأي حول انتظام ومصادقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ما"³

تعريف رضا خلاصي: "التدقيق هو فحص انتقادي يهدف إلى التحقق من أن نشاط المؤسسة ينعكس بصدق في القوائم المالية وفقا للأنظمة المعمول بها، وحكم مسيرين الإدارة عن إجراءات الرقابة التي تحقق أهداف المؤسسة"⁴

من خلال التعاريف يتم صياغة تعريف التدقيق بالشكل التالي: هو فحص انتقادي يقوم به شخص ذو كفاءة علمية وعملية للقوائم المالية الخاصة بالمشروع المدروس لإبداء رأيه المحايد حول مصداقيتها وعدالتها، ليكون الاعتماد عليها من طرف مستخدميها خال من أي أخطار او على الأقل التقليل من خطر استخدام القوائم المالية.

الفرع الثاني: التطور التاريخي لمهنة التدقيق

تستمد مهنة المراجعة نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة البيانات في الواقع، ولقد ظهرت هذه الحاجة لدى الحكام القدامى، حيث تدل

¹ د. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية) دار وائل للنشر، الطبعة الخامسة، الأردن، 2010، ص 13.

² د. هادي التميمي، مدخل الى التدقيق (الناحية النظرية والعملية)، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان، 2006، ص 20.

³ محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص 5.

⁴ RedaKhelassi, L'audit Interne (audit Operationnel), Editions Houma, 3ème édition, Alger, 2010, page 22-23.

الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة وفيما يلي تطور مفهومها عبر العصور .

أولا : قبل 1500 ميلادي : كان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة في الدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها، وهكذا نجد كلمة تدقيق Audit مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire ومعناها يستمع¹ إلا أن مهنة المراجعة كانت تقتصر على الحكام والمشروعات العائلية والتي كانت تهتم خاصة بجرد المخزون السلعي حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة، والهدف منها هو الوصول إلى الدقة لمنع أي تلاعب أو غش للدفاتر .

ثانيا : الفترة الممتدة ما بين 1500-1850: أهم ما ميز هذه الفترة بزوغ بوادر ظهور الثورة الصناعية التي أحدثت تغيرا جذريا في شتى المجالات حيث ظهر الانفصال الفعلي لملكية المؤسسة عن الإدارة وزيادة الحاجة للمراجعة والمراجعين، كما تميزت هذه الفترة بظهور تطبيق و استعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى ولو لم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حاليا، وظهر نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع.

ثالثا: الفترة ما بين 1805_1905: بعد ظهور الثورة الصناعية ، حصل تغيير شامل للمجتمع وبالتالي ظهرت الحاجة إلى تكوين وحدات اقتصادية ، و من هنا بدأ اهتمام المحاسبة بتسجيل عمليات الوحدة الاقتصادية وليس الاهتمام بتسجيل عمليات صاحب الوحدة فبعد هذه التطورات أصبح المجال مفتوحا أمام المراجعة لتصبح كمهنة مهمة لا يستهان بها.²

رابعا : الفترة الممتدة ما بين 1905 إلى يومنا هذا: ما ميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى ذات الفروع وتباعدا وانتشار الجغرافي عن الإدارة والمركز الرئيسي أدى إلى الحاجة الضرورية لمعرفة ما يتم من معاملات في الفروع التابعة و التأكد من أن العمل يتم وفقا للسياسات والقواعد الموضوعة بواسطة المركز الرئيسي، وبالتالي تحتاج الإدارة إلى الاطمئنان على سلامة العمل في تلك الفروع عن طريق إيجاد نظام للمراجعة الداخلية يغطي فروع المنشآت المنتشرة ويساعد الإدارة في ضمان فرض رقابتها على تلك الفروع كما تميزت هذه الفترة أيضا بظهور المنشآت المالية الكبيرة كالبنوك وشركات التأمين وما يتطلبه ذلك النوع من منشآت إلى مراجعة مستمرة ودقيقة أولا بأول وقبل وبعد حدوث العمليات

¹ محمود محمد عبدا لسلام البيومي، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير والإفصاح في القوائم المالية .شركة الجلال للطباعة، دون ذكر الطبعة ورقمها، الإسكندرية، 2003، ص24.

² عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة-)، مذكرة ماجستير (غير منشورة) تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة سكيكدة، 2007، ص 3_4.

للتأكد من سلامتها ودقتها فإن الأمر يحتاج إلى تخصيص إدارة مستقلة للمراجعة للتأكد من سلامة العمليات خصوصا وأن الوقوع في أية أخطاء أو تلاعب في مثل هذه المنشآت يؤثر على سمعتها.

حسب ما سبق يعود سبب تطور التدقيق إلى:

-زيادة حجم المشروعات من حيث العمل فيها ونشاطاتها،

-ظهور شركات الأموال مما أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة،

-صدور بعض القوانين والتشريعات كقانون الضرائب والسوق المالية وغيرها مما دعا إلى توظيف المدققين وازدياد الطلب على خدماتهم.

المطلب الثاني: أنواع التدقيق

تعددت أنواع التدقيق وذلك حسب الزاوية التي ينظر إليه منها وفيما يلي سرد لبعض الأنواع:

1-التدقيق من حيث حدوده: وينقسم إلى تدقيق كامل وجزئي حيث أن الأول يخول للمدقق إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا يعني فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة، وإنما يخضع التدقيق للمعايير أو المستويات المتعارف عليها¹، أما الثاني فيعني أن عمل المراجع يقتصر على بعض العمليات المعينة أو هو بمثابة ذلك النوع من المراجعة التي توضع فيها بعض القيود على نطاق فحص المراجع للعمليات المالية.²

2-التدقيق من حيث مدى الفحص (من حيث حجم الاختبارات): ويقسم إلى تدقيق تفصيلي (شامل) وتدقيق اختبائي حيث يقصد بالتدقيق الشامل انه يشمل كل الأعمال التي تمت خلال السنة المالية، لذا يجب فحص جميع البيانات المسجلة في الدفاتر والسجلات والتأكد من عدالة القوائم المالية، إلا أن هذا النوع يعتبر غير اقتصادي لأنه يحتاج إلى وقت وجهد كبيرين، بينما التدقيق الاختبائي يقوم على انتقاء عينة من العمليات وفحصها وتعميم نتائج الفحص على مجتمع الدراسة، وحجم العينة يتوقف على قوة ومثانة الرقابة الداخلية الموجودة في المنشأة.³

¹د احمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكد الحديث (الإطارالدولي أدلة ونتائج التدقيق) دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى الجزء الأول، عمان، 2009، ص 42.

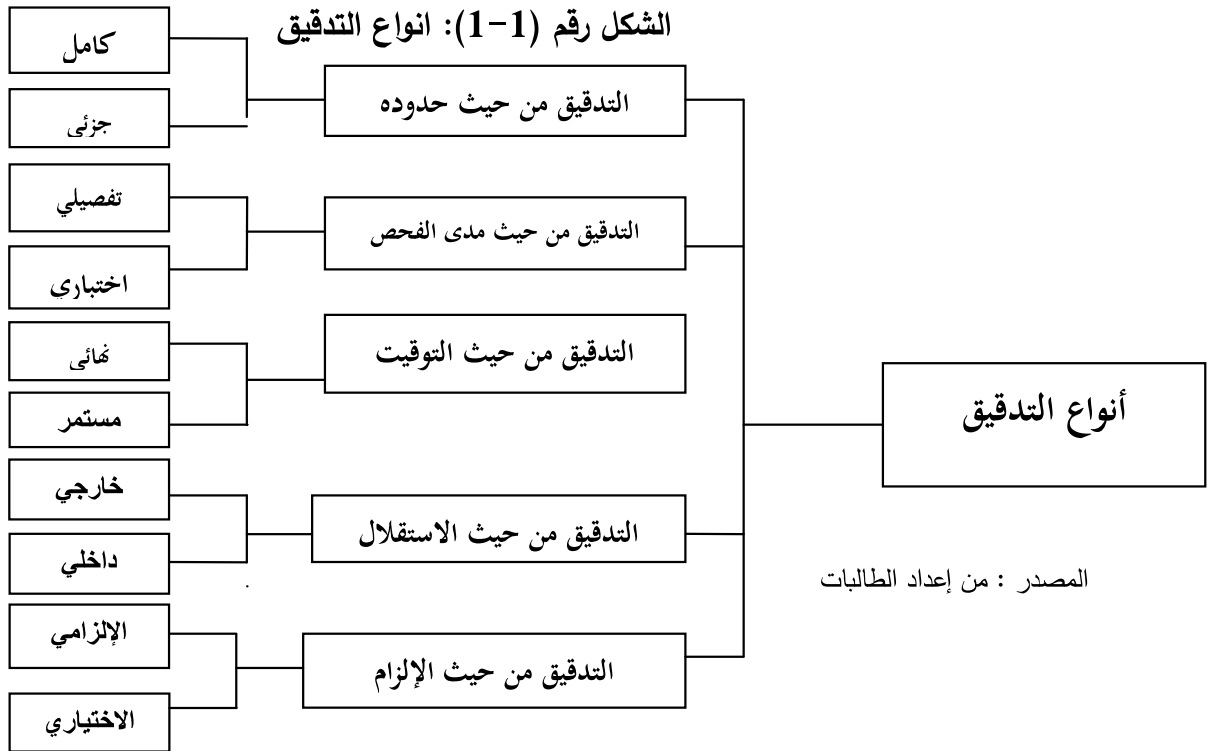
²د يوسف محمود جريوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2000، ص 15.

³د حسين احمد دحود ود حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)، دار الثقافة، الطبعة الأولى (الجزء الأول)، عمان، 2009، ص 50.

3-التدقيق من حيث التوقيت:يتكون من تدقيق نهائي وآخر مستمر,فالنهائي يكلف فيه المدقق بالقيام بعمله بعد انتهاء الفترة المراد مراجعتها وغالبا ما يطلق عليه تدقيق الميزانية¹, أما التدقيق المستمر فالمراجع يقوم بعمله بصفة مستمرة,حيث يزور المنشأة موضوع التدقيق طوال الفترة التي يدققها لينتهي في آخر الفترة بتدقيق الحسابات الختامية.

4-التدقيق من حيث الاستقلال:وتنقسم إلى نوعين هما التدقيق الخارجي الذي يتم من طرف خارج المنشأة ويكون مستقلا عن إدارتها وهدفه الأساسي إعطاء رأي فني حول عدالة القوائم المالية ,والتدقيق الداخلي الذي يعد نشاط تقويمي مستقل داخل المنشأة, مع العلم أن المراجع الداخلي هو موظف بها ولا يتمتع بالاستقلال الذي يتمتع به المراجع الخارجي لأنه في تبعية وظيفية لإدارة المنشأة .

5-التدقيق من حيث الإلزام(من حيث المصدر الذي ينص عليه):هناك الإلزامي وغير الإلزامي(الاختياري) حيث أن الأول ينص عليه القانون ويلزم بعض المنشآت باستخدامه لمراجعة حساباتها خصوصا شركات الأموال,أما الثاني فيكون دون التزام قانوني وإنما بناء على اتفاق بين الشركاء للقيام به بواسطة مراجع خارجي ويحدث هذا النوع غالبا في شركات الأشخاص او المؤسسات الفردية.



¹ .خالد أمين عبد الله, "علم تدقيق الحسابات(الناحية العملية)" ,دار وائل للنشر, الطبعة الأولى, عمان, 1999, ص 428.

المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق

في هذا المطلب يتم التحدث عن أهداف التدقيق وأهميته

الفرع الاول :أهداف التدقيق: هناك مجموعة من الأهداف نذكر أهمها:¹

- ✓ إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً,
- ✓ إمداد إدارة الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية وبيان أوجه القصور فيه وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها،
- ✓ إمداد مستخدمي القوائم المالية من مستثمرين والدائنين والبنوك والدوائر الحكومية المعنية بالبيانات المالية وذلك لتقرير ما إذا كانوا يرغبون في منح تسهيلات للشركة أم لا.

الفرع الثاني: أهمية التدقيق: يمكن التحدث عن أهمية التدقيق بشيء من التفصيل كما يلي:²

- بالنسبة لإدارة المشروع: تعطي إدارة المشروع عناية كبيرة للبيانات المحاسبية إذ أنها تعتمد عليها في رسم السياسات ومتابعة تنفيذها وتقييم أداء العاملين فيه، واتخاذ القرارات المناسبة في الحالات المختلفة،
- بالنسبة لأصحاب رأس المال: يعتمدون عليها بشكل كبير خصوصاً شركات الأموال التي تعذر عليها إدارة المشروع إدارة فعلية واقتصر ذلك على مجلس الإدارة للقيام برسم سياستها والإشراف على تنفيذها وتقديم تقرير سنوي، وهو ما اضطر أصحاب رأس المال إلى أن يعهدوا إلى شخص فني محايد من خارج الشركة ليطمئنهم على صحة ومصداقية القوائم المالية،

بالنسبة للأجهزة الحكومية: يعد اهتمامها بما يجري في الوحدات الاقتصادية أمر ضروري فالوحدات الاقتصادية التابعة للقطاع العام يجب أن تعمل في تناسق مع غيرها من الوحدات في إطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية وإن تكون موضع عناية لأجهزة التخطيط ومتابعة التنفيذ والإشراف وتقييم الأداء،

جهات أخرى: يستفيد من القوائم المالية التي تمت مراجعتها جهات أخرى كثيرة تربطها بالمشروع بشكل مباشر أو غير مباشر مصالح متعددة ومتنوعة ومن أمثلتها:

مصلحة الضرائب: في تحديد العناصر التي تحدد وعاء الضريبة ونوعيتها،

¹ د. يوسف محمود جريوع، مرجع سبق ذكره، ص 7_8.

² إبراهيم علي عشاوي، أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية، طوخي مطر، بدون ذكر الطبع وتورقها، عمان، ص 21.

البنوك والدائنون: في الحكم على سلامة المركز المالي للمشروع وعلى درجة السيولة فيه واحتمالات الربحية في المستقبل وذلك تمهيدا لإقراضه،

المستثمرون: للحكم على معدلات الربحية واحتمالات تحققها في المستقبل ومتانة المركز المالي وذلك بهدف تقرير وحدود الاشتراك أو الإسهام في رأس مال المشروع،

العاملون: للاطمئنان على نتيجة المشروع ونصيبيهم في أرباحه¹.

المبحث الثاني: منهجية التدقيق

إن التدقيق من الناحية المهنية هو عملية فحص مستندات وسجلات ودفاتر المنشأة فحصا فنيا انتقاديا محايدا لتحقيق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة البيانات المالية للمنشأة اعتمادا على قوة نظام الرقابة الداخلية، وليقوم المراجع بمهمة التدقيق عليه بإتباع مجموعة من المراحل هي:

المطلب الأول: التخطيط لعملية التدقيق

يعتبر تخطيط عملية التدقيق والإشراف على المساعدين المعيار الأول من معايير العمل الميداني، ويتطلب هذا الأخير ضرورة تنفيذ عملية المراجعة وفقا لخطة ملائمة، كما يتطلب التخصيص السليم للوظائف الفنية والإدارية بالمكتب، والقادرة على إنجاز عملية التدقيق بمستوى مهني من الثقة، مع حل جميع المشاكل العالقة مع مساعديه وإدارة المنشأة، والاطمئنان لأدائهم المهام الموكلة إليهم حسب الخطة الموضوعية².

و ليتم تخطيط عملية التدقيق تخطيطا سليما وكافيا يتوجب على مراجع الحسابات القيام بالخطوات التالية: الاتصال بمراجع الحسابات الخارجي السابق.

جمع المعلومات عن المشروع وفهم طبيعة أعماله، والصناعة التي ينتمي إليها وذلك:

لأن بعض الصناعات تحتاج إلى احتياجات محاسبية متخصصة، يجب أن يفهمها المراجع لتقييم ما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما،

لأنه في الغالب ما يستطيع المراجع تحديد مخاطر الصناعة والتي تؤثر على حكم المراجع مثل خطر المراجعة المقبول ، أنه يوجد الخطر الملازم الذي يعتبر عاما لكل العملاء في بعض الصناعات ويؤدي الفهم الجيد لهذه المخاطر إلى فهم الخطر الملازم للتعامل وتشمل الأمثلة على الخطر الملازم لتقادم المخزون، مثل الخطر الملازم لتحصيل حسابات المدينين في مجال المشروعات التجارية³.

¹ إبراهيم علي عشاوي، نفس المرجع السابق، ص 21.

² يوسف محمود جريوع ، مرجع سبق ذكره ، ص 57

³ د ثناء علي القباني، المراجعة، نفس المرجع السابق، ص 152

إجراء تقويم مبدئي لأنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية التي ينوي المراجع الاعتماد عليها:

لقد أصدر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي معيار التدقيق الدولي (315)، بهدف الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، وبشأن تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في عملية تدقيق بيانات مالية، سواء كانت بسبب الغش أو الخطأ، وبما يكفي لتصميم وأداء مزيد من إجراءات التدقيق، مع التأكيد على أن الحصول على هذا الفهم عملية مستمرة وديناميكية لجمع وتحديث وتحليل المعلومات خلال عملية التدقيق¹،

فالرقابة الداخلية حسب مجلس معايير التدقيق الدولي في المعيار رقم 315 "هي عملية تنفيذ من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بما يلي:

- ✓ موثوقية تقديم البيانات المالية،
- ✓ فعالية وكفاءة العمليات،
- ✓ الامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة.

إجراء تقديرات مبدئية لمستويات الأهمية النسبية لأغراض عملية التدقيق: حيث أن المجلس معايير المحاسبة المالية 2 (FASB) عرف الأهمية النسبية على أنها: "أهمية استبعاد أو تحريف المعلومات المالية بما يؤدي إلى جعل الشخص العادي الذي يعتمد على هذه المعلومات يختلف رأيه أو يتأثر بهذا النقص" فالمراجع مسؤول عن تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تحمل أخطاء هامة، ففي حالة وجود أخطاء يجب على المراجع أن يواجه عناية العميل إلى التصحيح المناسب، فإذا رفض العميل التصحيح يصدر المراجع رأياً متحفظاً².

طبيعة التقارير المتوقع تقديمها: يتوقع المراجع أن يكون تقريره مهما للجهات الخارجية عن المشروع والتي تتعامل معه وتطمئننها حول مدى قوة مركزه المالي والمساهمون والمستثمرون للاطمئنان على نتيجة النشاط كذلك كما يكون التقرير مهما للجهات الداخلية في المشروع مثل إدارته لاتخاذ القرارات الإدارية السليمة، مع العلم أن هناك مميزات معينة للتقرير السليم نجلها في الآتي :

- يجب أن يكون التقرير مكتوباً في وثيقة،
- يجب أن يكون موجهاً إلى المساهمين جميعاً وليس إلى مساهم واحد فالمراجع وكيل عن جميع المساهمين،

¹د أحمد حلمي جمعة ، المدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث(الإطارالدولي أدلة ونتائج التدقيق) ،مرجع سبق ذكره ، ص 194

²د ثناء علي القباني ، المراجعة ، الدار الجامعية ، 2007 ، ص189

- يجب أن يكون موقعا من المراجع ذاته مع الإشارة إلى الجمعية التي ينتمي إليها،
- أن يكون مؤرخا حتى يتسنى تحديد الأفق الزمني للمسؤولية فلا تثار مسؤولية المراجع إلا عن أحداث مالية التي شملتها فترة المراجعة،
- أن يكتب بلغة واضحة،
- أن يكون شاملا لمختلف البيانات والمعلومات التي يتطلبها القانون الخاص بالمشروع محل المراجعة، وكذلك البيانات الخاصة بالقانون النظامي للشركة.¹
- دراسة مسؤوليته القانونية اتجاه العميل الذي يراجع حساباته،
- دراسة مسؤوليته المهنية من أجل رفعة شأن المهنة وزيادة احترام المجتمع لها،
- تحديد بنود القوائم المالية التي من المنتظر أن تحتاج إلى تسوية،
- الظروف التي قد تحتاج إلى زيادة أو تعديل في حالة وجود عمليات مع أطراف ذات مصلحة مشتركة،
- الحصول على معلومات عن النظام المحاسبي والسياسات والإجراءات الحاسبية.

المطلب الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يقع على عاتق إدارة المنشأة إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية، كما أن من مسؤوليتها المحافظة على هذا النظام والتأكد من سلامة تطبيقه، حيث أن هناك التزاما قانونيا يقع على عاتق المنشأة بإمساك حسابات منتظمة، فوجودها دال على وجود نظام سليم للرقابة الداخلية، فهذه الأخيرة تعتبر نقطة الانطلاق الذي يركز عليها مراجع الحسابات الخارجي المستقل عند إعداد برنامج المراجعة، وتحديد الاختبارات التي سيقوم بها، ففوة أو ضعف النظام لا يحدد فقط طبيعة الحصول على أدلة الإثبات في عملية المراجعة، وإنما يحدد أيضا العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة، ويوضح أيضا الوقت الملائم للقيام بإجراءات المراجعة، كما يتوجب على المراجع أن يستمر في فحص النظام حتى يمكنه من الإلمام بالأساليب والإجراءات التي تستخدمها المنشأة، والى أي مدى يمكنه إزالة أي شك أو تساؤل في ذهنه عن فعالية وكفاءة النظام.²

وفحص الرقابة الداخلية في المشروع، وبخاصة تلك الرقابة المالية يعتبر واجبا على المراجع أن يقوم به، فهي تمثل مستوى أساسي من مستويات عمله الميداني، وفي فحصه يقوم باستطلاع وسائل وإجراءات الرقابة الداخلية الإدارية لمساعدته في تكوين رأيه عن الرقابة كوحدة واحدة وعلى هذا فإن المراجع يهيمه: معرفة واجبات أعضاء المشروع وحدود اختصاصاتهم، اكتشاف إمكانية حدوث الخطأ ومدى إمكانية إخفائه وكشفه،

¹د أبو الفتوح على فضالة، المراجعة العامة، دار الكتب العلمية لنشر، القاهرة، الطبعة الثانية، 1995، ص ص 25 26

²د يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات، نفس المرجع السابق، ص ص 105 106

ولكي يدرس المراجع الرقابة الداخلية عليه أن:

يحصل على وصف تفصيلي بالرقابة الداخلية المتبعة بتقديم تقرير إليه من المشروع،

استخدام أدوات الاستقصاء للحكم على فاعلية الرقابة،

اختبار التطبيق الفعلي للرقابة.

و باعتبار الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية التي تساعد على التحكم في المؤسسة، فلا بد على المدقق أن

يحكم على مدى سلامة هذا النظام، كون عملية الفحص التي يقوم بها تقتصر على مجموعة من العينات

باعتبار استحالة تدقيقه لكل الحسابات، وتحدد نطاق هذه العينات وفقا لمدى سلامة نظام الرقابة الداخلية،

كما أنه يعتمد عليه كونه من غير الممكن إثبات أن التسجيلات المحاسبية وكذلك المستندات تعكس كل

العمليات التي قامت بها المؤسسة في إطار مهمته المتمثلة في التقييم والحكم على نظام الرقابة

الداخلية، وعليه يلتزم المدقق بجملة من الخطوات ملخصة فيما يلي 1:

جمع الإجراءات: سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة: (القوانين المختلفة ، طرق العمل ..)، ومعرفة اكبر

قدر ممكن من المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، لتكوين بعض الآراء عنه أو مقارنته ببعض

المعايير،

اختبارات التطابق: تبيين الأدبيات المحاسبية طريقة عمل كتابها الخبراء و المسؤولين لمعرفة سهولة أو

صعوبة تطبيق الإجراءات،

تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية: لاستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف هناك طريقتين :

الأولى تكمن في فحص نظام الرقابة الداخلية والبحث عن نقاط قوتها وضعفها.

والثانية أكثر شكلية وتتمثل في طرح بعض الأسئلة مجمعة في قوائم تدعى قوائم استقصاء الرقابة

الداخلية.

اختبارات الاستمرارية : يتأكد المدقق من خلال هذا النوع بان نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي

نقاط قوة فعلا، أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة،

تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية : بالاعتماد على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر، يتمكن المدقق

واعتمادا على النتائج المتوصل إليها من إعداد تقريره حول الرقابة الداخلية في وثيقة شاملة مبينا اثر ذلك

على المعلومات المالية مع تقديم الاقتراحات المناسبة، ويتميز النظام الجيد للرقابة بتنظيم داخلي جيد

والمحدد كما يلي:

وظيفة ومسؤولية كل فرد في المؤسسة في شكل مكتوب إن كان ذلك ممكنا،

¹أحمد امين مازون " التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص ص 34 37

نظام يعطي الرخص اللازمة ويراقب كل العمليات في شكل إجراءات وطرق العمل التي ينبغي إتباعها عند إنجاز كل عملية من العمليات التي تقوم به المؤسسة، لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وتطبيق محتواه وجود موظفين ذوي كفاءات عالية و إخلاص في العمل. ولتقييم نظام الرقابة الداخلية يقوم المراجع باستخدام مجموعة من الأساليب نجلها فيما يلي:

قائمة الاستقصاء النموذجية.

التقرير الوصفي للنظام :يستخدم المراجع عدة أساليب وأدوات لدراسة إجراءات نظام الرقابة الداخلية والتعرف عليها بهدف الحكم على فعالية وأداء النظام في إنتاج البيانات المحاسبية السليمة والمحافظة على أصول المؤسسة ومن بين هذه الأساليب:

-الملخص التذكيري

-خرائط التدفق.

المطلب الثالث: إعداد التقارير

لقد عدل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي معيار التدقيق الدولي (700)، وأكد على إن غرضه توفير الإرشادات بشأن تقرير المدقق المستقل الصادر نتيحة لتدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الغرض العام التي أعدت حسب إطار لإعداد التقارير المالية مصمم لتحقيق الغرض العادل , كما أنه يوفر الإرشادات بشأن الأمور التي يأخذها المدقق بعين الاعتبار عند تكوين رأي حول هذه البيانات المالية. ونظرا لأهمية موضوع تقرير المدقق اعتمدت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير التدقيق الدولية كأساس لإعداد وتدقيق البيانات المالية.

أولا: طبيعة تقرير المراجع وأهميته:¹ إن الهدف النهائي لخدمات المراجعة يتمثل بإبداء رأي حول عدالة عرض القوائم وتمثيلها نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي والتدفقات النقدية، أو بمعنى آخر إن مسؤولية المراجع في هذا الشأن تتحدد فقط بحدود ما جاء في رأيه الذي عبر عنه في صور تقرير المراجعة. ولا بد من الإشارة إلى إن المسؤولية الرئيسية عن إعداد القوائم المالية وتصويرها تقع على عاتق إدارة المشروع، وبالتالي لا يجوز أن يقوم المراجع بتعديل بياناتها أو تغييرها دون موافقة إدارة المشروع، وفي مجال احتواء القوائم المالية على مخالفات مادية تقتضي تعديل بعض بياناتها طبقا لبعض لقناعة المراجع، فقد جرى العرف أن يقوم المراجع بإبلاغ إدارة الشركة بوجه نظره، وعليه إذا اقتنعت إدارة الشركة بملاحظات المراجع ووافقت على إجراء التعديلات المقترحة فإن الأمر يكون منتهيا، أما في حالة عدم موافقة الشركة على وجه

¹ حسين احمد دحدوح _ حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية) ، الجزء الاول، دار الثقافة لنشر ، عمان، 2009، ص 112 .

نظره فإنه لا يملك حق تعديل القوائم المالية إطلاقاً ولكنه في الوقت نفسه يملك الحق بأن يتحفظ في تقريره وأن يشير إلى هذا المخالفات.¹

يعد التقرير نهاية نظام المعلومات المحاسبي للمنشأة، ويعد في ظل ظروف تتسم بالثبات والاستقرار، أي يتجنب المدقق الآثار الناتجة عن التضخم، ومن أهم التعديلات في معيار التدقيق الدولي (700) هي:
01 - عناصر تقرير المدقق وفقاً لمعايير التدقيق والتأكيد الدولية²

يشير المعيار 700 المعدل إلى أن الاتساق في تقرير المدقق عندما يتم إجراء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق والتأكيد الدولية يزيد من المصداقية في السوق العالمي، وذلك بجعل عمليات التدقيق التي يتم أدائها وفق معايير معترف بها عالمياً أكثر سهولة في التحديد كما أنه يساعد في زيادة فهم القارئ وتحديد الحالات غير العادية عند حدوثها، لذلك فقد عدل في محتوى معيار التدقيق الدولي، والذي تضمن المتطلبات الخاصة بالعناصر التالية:

○ العنوان

يجب أن يكون لتقرير المدقق عنوان يدل بشكل واضح على أنه تقرير مدقق مستقل، على سبيل المثال تقرير المدقق المستقل يؤكد أن المدقق حقق جميع المتطلبات الأخلاقية المناسبة الخاصة بالاستقلالية، ولذلك فهو يميز تقرير المدقق المستقل عن التقارير التي يصدرها الآخرون.

المرسل إليه: يجب أن يوجه تقرير المدقق حسبما تتطلبه ظروف العملية، وكثيراً ما تحدد القوانين والأنظمة الوطنية لمن يجب تقرير المدقق حول البيانات المالية ذات الغرض العام في ذلك الاختصاص المعين، وعادة يوجه هذا الأخير إلى أولئك الذين أعد من أجلهم، والممثلون في المساهمين أو المكلفين برقابة المنشأة الذين يتم تدقيق بياناتهم المالية.

الفقرة التمهيدية: يجب أن تحدد الفقرة التمهيدية في تقرير مدقق المنشأة التي تم تدقيق بياناتها المالية، ويجب أن تتضمن الفقرة التمهيدية ما يلي:

تحديد عنوان كل عنصر من البيانات المالية التي تشمل المجموعة الكاملة من البيانات المالية، الإشارة إلى ملخص للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى، تحديد الفترة التي تغطيها البيانات المالية.

¹ نفس المرجع السابق، ص 112

² د احمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية _ وقواعد أخلاقيات المهنة ، دار صفاء لنشر، عمان، ص 21

مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية: يجب أن يبين رأي المدقق أن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل للبيانات المالية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق، وأن هذه المسؤولية تشمل ما يلي: تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بالإعداد والعرض العادل للبيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ، اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الهامة، عمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف.

مع الأخذ بعين الاعتبار أن البيانات المالية، هي إقرارات الإدارة، فالإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل للبيانات المالية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق، وفي حالة البيانات المالية المعدة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فإن الإدارة مسؤولة عن إعداد التقارير المالية التي تعرض بعدالة المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولتحقيق هذه المسؤولية على الإدارة تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية لمنع واكتشاف وتصحيح الأخطاء بسبب الغش أو الخطأ من أجل ضمان موثوقية التقارير المالية للمنشأة ويتطلب إعداد التقارير المالية أن تمارس الإدارة الحكم عند إجراء تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف وكذلك اختيار وتطبيق سياسات محاسبية مناسبة وتتم هذه الأحكام في نطاق إطار إعداد التقارير المالية المطبق. وقد تكون هناك حالات يكون فيها من المناسب بالنسبة للمدقق إن يضيف إلى بيان مسؤوليات الإدارة ليعكس المسؤوليات الإضافية التي تتعلق بإعداد وعرض البيانات المالية في نطاق اختصاص معين أو طبيعة المنشأة.

- مسؤولية المدقق: يجب أن يبين تقرير المدقق أن مسؤولية المدقق هي إبداء رأي حول البيانات المالية بناء على التدقيق من أجل مقارنته مع مسؤوليات الإدارة الخاصة بالإعداد والعرض العادل للبيانات المالية، كما يجب أن يبين تقرير المدقق أنه تم إجراء التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية. إضافة لذلك أن يوضح تقرير المدقق كذلك أن هذه المعايير تتطلب أن يمتثل المدقق للمتطلبات الأخلاقية، وأن على المدقق تخطيط وأداء التدقيق للحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، حيث أن الإشارة إلى المعايير المستخدمة تبلغ القارئ أنه تم أداء التدقيق حسب المعايير الموضوعية، مع ملاحظة أن المدقق لا يستطيع وصف عملية التدقيق بأنها تم أدائها حسب المعايير الدولية للتدقيق إلا إذا أمتثل المدقق بشكل كامل لجميع معايير التدقيق الدولية الخاصة بعملية التدقيق¹.

¹ نفس المرجع السابق، ص 22.

02 أنواع تقارير المدقق¹:

2-1-التقرير النظيف:

يوضح هذا التقرير الرأي الايجابي للمراجع حول المعلومات المحاسبية كونه يعبر عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي تمثيلا عادلا طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذ يقوم هذا التقرير على أساس تبني نظام سليم للرقابة الداخلية بكل مقوماته وإجراءاته، وكذلك على أساس سلامة المعالجة المحاسبية وقد يمتنع المراجع عن إصدار التقرير النظيف للاعتبارات التالية:

2-2- التقرير النظيف مع إضافة فقرة شرح: في حالات معينة يقوم المدقق بإعطاء رأي نظيف ولكنه يضيف شرح إلى تقريره لأجل جلب انتباه المستعمل أو المستفيد من البيانات المالية لحالة معينة، ويتم إعطاء هذا النوع من التقارير في الحالات التالية:

عدم التماثل (الثبات) في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها [أو الطرق المبادئ المحاسبية الدولية] أو طرق تطبيقها، فإن المعيار الثاني من معايير التقرير [المعيار الثامن من المعايير الأمريكية] تتطلب بيان الأسباب التي لم يتم فيها إتباع نفس المبادئ المحاسبية التي كانت مستعملة في السنة السابقة، إي تم التغيير من مبدأ محاسبي مقبول إلى مبدأ آخر مقبول، وعلى سبيل المثال تم تغيير الاستهلاكات من مبدأ القسط الثابت إلى القسط المتناقص أو تم تغيير تقييم البضاعة، وبيان تأثير هذا التغيير على البيانات المالية ويكون هذا النوع من التقارير كالتالي: المقدمة [لا تغيير عليها]، النطاق [لا تغيير عليه]، الرأي [لا تغيير عليه].

ويتم إضافة فقرة شرح بعد فقرة الرأي من أجل عدم إعطاء الانطباع للقارئ أو المستفيد من البيانات المالية من أن فقرة الشرح هو تحفظ على البيانات المالية.

2-3 - التقرير التحفظي: حيث هنا يشير المراجع إلى بعض التحفظات التي لا يمكنه تحمل مسؤوليتها ويحدد لها تأثيرها على المركز المالي لها.

بمجرد توضيح أسباب تلك التحفظات يصبح التقرير نظيف يعبر على مصداقية المعلومات المحاسبية والمالية.

¹ نفس المرجع، ص 23.

2-4. التقرير السلبي: بعد تنفيذ برنامج المراجعة وفقا للمعايير المتفق عليها لوحظ خلل في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية ,حيث لم يتم إعدادها وفق المبادئ المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً ويجب عليه إصدار الحكم السلبي وإخطار مستخدمي تلك المعلومات لأنه يعتبر مسؤولاً مسؤولية كاملة إذا قام بخلاف ذلك.

المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

- مبدأ كفاية الاتصال: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير او تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل اثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير .
- مبدأ الإفصاح: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة ومدى التطبيق للمبادئ و الإجراءات المحاسبية و التغيير فيها و إظهار المعلومة التي تؤثر على دلالة التقارير المالية و إبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية و المستندات و الدفاتر و السجلات.
- مبدأ السببية: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسير واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه به المدقق وان تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية.
- مبدأ الإنصاف: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق والتقارير المالية مصنفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية او خارجية.

المبحث الثالث: معايير و إجراءات التدقيق

يعتمد التدقيق كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها، التي تصدرها الهيئات المهنية والتي تنعكس على الإجراءات التي تتبع بصدد القيام بواجبات هذه المهنة فمعايير التدقيق تتصل بطبيعة و أهداف التدقيق، بحيث تعبر عن مدى الجودة المطلوب من مراقب الحسابات عند أدائه لمختلف المهام الموكولة إليه، أما الإجراءات فتشمل الوظائف الواجب القيام بها لتحقيق أهداف التدقيق المرجوة و التي تختلف من اختبار الى آخر.

المطلب الأول : معايير التدقيق

يتعين على هذه المعايير أن تحوي كل ما يتعلق بالنواحي الشخصية المرتبطة بمزاولة المهنة، وإجراءات العمل الميداني لغرض التوصل الى رأي محايد عن مدى سلامة القوائم المالية محل الفحص ،ولقد اصدر مجمع المحاسبين و المراجعين الأمريكيين قائمة بمعايير التدقيق حيث تم تبويبها في ثلاثة مجموعات .

1- الفرع الاول : المعايير العامة او الشخصية

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي للفئات بعملية التدقيق ،وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية تحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني و إعداد التقرير بصورة ملائمة وتعتبر شخصية لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المراجع الخارجي،وتتكون المعايير العامة او الشخصية من :

*معيار التأهيل العلمي و العملي للمراجع:تتبع أهمية هذا المعيار من وجود أطراف متعددة تعتمد

على رأي المرجع الخارجي عن القوائم المالية الختامية للمشروع .مما يتطلب منه ضرورة توافر الثقة لدى هؤلاء الأطراف في مدى كفاءة و حياد القائمين بعملية التدقيق ، وينص هذا المعيار على ضرورة توافر عاملين أساسيين في المراجع هما 1:

ا-التأهيل العلمي او الفني :يعني ذلك ضرورة أن يكون لدى المراجع درجة التأهيل الفني في مجال المواد المحاسبية و التدقيق ،ويتم الحصول على هذا التأهيل من خلال الدراسة في المعاهد و الكليات التي تقدم مثل هذه المواد.

ب-التأهيل العملي او الخبرة المهنية :فكما هو الحال في جميع المهن مهنة المحاسبة و التدقيق أيضا تتطلب من أعضائها ضرورة قضاء فترة زمنية محددة للتدريب العملي في المهنة قبل البدء في مزاولتها. *معيار استقلال المراجع : في هذا المعيار يجب على المراجع أن يبتعد عن تلك المواقف التي تثير الشكوك في درجة الحياد او الاستقلال الواجب توافرها،ومن ثم التأثير على درجة الثقة و مدى الاعتماد على الرأي الذي يصدره .ويمكن أن نميز بين مفهومين لاستقلال المراجع² :

-استقلال مادي :بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمراجع ،او احد أفراد أسرته في المؤسسة التي يقوم بتدقيق عملياتها .

¹محمد سمير الصبان ،عبد الوهاب نصر علي "المراجعة الخارجية ،المفاهيم الاساسية و آليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية "الدار الجامعية ،الاسكندرية ،2002، ص 50.

²نفس المرجع ، ص 62.

- الاستقلال الذاتي او الذهني :بمعنى عدم وجود ضغوط او تدخل من جانب العميل او سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المراجع بشأن التحقق من سلامة الدفاتر و دقة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال و المركز المالي للمشروع.
- فلقد أمكن تحديد ثلاثة أبعاد لاستقلال المراجع وهي :
- الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة: تتضح من خلال الحرية التي يتمتع بها المراجع عند إعداد برنامج المراجعة ،من ناحية تحديد خطوات العمل و حجم العمل المطلوب أدائه.
- الاستقلال في مجال الفحص :يعني بعد المراجع عن أية ضغوط او تدخل في عملية اختيار المجالات و المفردات التي تخضع للفحص.
- الاستقلال في مجال إعداد التقرير: يعني ذلك عدم وجود تدخل او ضغوط للتأثير على طبيعة الرأي النهائي عن القوائم المالية الختامية محل الدراسة.
- *معيار بذل العناية المهنية المناسبة و الالتزام بقواعد السلوك المهني :يحدد مفهوم العناية المهنية من خلال زاويتين ، الأولى تحديد مضمون المراجع الحكيم او الحذر ، و الثانية الإفصاح عن العناية التي عن طريقها سوف تؤدي المهام المطلوبة من المراجع في ظل الظروف البيئية المتعددة،فهذا المعيار يتطلب دراسة مسؤولية المراجع سواء القانونية او المهنية.
- ### 2-الفرع الثاني : معايير الفحص الميداني
- تهتم بوضع إرشادات عامة للكيفية التي يمكن أن يتم بها تنفيذ عملية التدقيق ،فهي تشمل ثلاثة معايير :
- *معيار التخطيط السليم للعمل و الإشراف الملائم على المساعدين :يقضي تخطيط العمل بدرجة كافية ، ويجب مباشرة الإشراف الملائم على المساعدين في حالة وجودهم ،و يتطلب هذا المعيار انجاز الأنشطة الثلاثة التالية¹:
- ا -اكتشاف بيئة المراجعة ووضع خطة العمل :تتمثل بيئة المراجعة في العوامل المحيطة بمنشأة المراجعة خارجيا وداخليا ، وتؤثر بصورة او بأخرى على تخطي و تنفيذ عملية التدقيق.
 - ب -تخصيص المساعدين على مهام الفحص :يتطلب قيام مراجع الحسابات بتخصيص مساعديه على مهام الفحص التي اشتملت عليها خطة التدقيق ،وان يحدد احتياجات العمل من العنصر البشري للمساعدين الموجودين فعلا بالمكتب للوفاء بمتطلبات خطة و برنامج التدقيق.

¹ عبد الفتاح الصحن وآخرون "اصول المراجعة"الدارالجامعية ،الاسكندرية،2000، ص ص 37-39.

ج-الإشراف الملائم على المساعدين و تقييم أدائهم :لا تنتهي مهمة تخطيط عملية المراجعة بمجرد تخصيص المساعدين على مهام الفحص ،ولكن يتطلب الأمر متابعة هؤلاء المساعدين و الإشراف عليهم بصورة ملائمة للتأكد من تنفيذهم للمهام الموكولة لهم.

*معيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية :فهنا يجب دراسة و تقييم أساليب الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للاعتماد عليها ،ولتحديد مدى الاختبارات المطلوبة ،والتي سوف تحد إطار التدقيق .وعلى ضوء نتيجة التقييم الذي يجريه مراجع الحسابات لنظام الرقابة الداخلية يتحدد نطاق الفحص الذي يجريه ،ومدى و نوع الإجراءات التي يجب إتباعها ،وطبيعة و مدى عمق أدلة التدقيق الواجب جمعها .وحتى يمكن ترشيد حكم مراجع الحسابات في هذا المجال يمكن مراعاة الاعتبارات التالية¹ :

-الانطلاق من برنامج مبدئي للتدقيق يعكس أعمال التدقيق التي يجب القيام بها بافتراض وجود نظام امثل للرقابة الداخلية.

-يفضل انجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال فريق عمل من المراجعين .

-يفضل قيام المراجعون الذي يكونون فريق العمل بفحص أحكام بعضهم بعضا ،وذلك حتى يمكن تحقيق اكبر قدر ممكن من التقارب بين أحكامهم .

*معيار حصول المراجع على الأدلة الكافية و الملائمة :يقضي بأنه يجب المراجع الحصول على أدلة كافية و ملائمة من خلال الفحص و الملاحظة و الاستعلام و المصادقات ،لتكوين أساس معقول لإبداء الرأي في القوائم المالية موضع الفحص ودليل المراجعة عبارة عن معلومات يتم الحصول عليها عن طريق الفحص و الملاحظة و الاستعلام و المصادقات لتوفير قرينة على سلامة او عدم سلامة التصرفات و الإجراءات بمنشأة العميل و ذلك بهدف تكوين أساس معقول لإبداء الرأي المهني في مدى صدق و سلامة القوائم المالية محل الفحص² .

3-الفرع الثالث: معايير التقرير

يعتبر مبدأ إبداء الرأي من طرف المراجع القائم بعملية التدقيق آخر معيار يجب الالتزام به ،اذ ينبغي أن يوضح و يشير في التقرير المقدم و بكل صراحة عن رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة،وفي الواقع أن يقوم المراجع بإبداء رأيه الفني حول المعلومات الناتجة عن المعلومات المحاسبية كوحدة واحدة ، وذلك باستعمال احد أنواع التقارير التالية:

¹ نفس المرجع ،ص 40.

² مرجع سبق ذكره ،ص 41.

-التقرير النظيف: يعبر عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال السنة و مركزها المالي تمثيلا عادلا طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، اذ يقوم هذا التقرير على أساس تبني نظام سليم للرقابة الداخلية بكل مقوماته و إجراءاته،وقد يمتنع المراجع عن إصدار التقرير النظيف نظرا للاعتبارات التالية¹:

* عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كليا او جزئيا،

* عدم تماثل الطرق المحاسبية من فترة الى أخرى ،

* عدم كافية الأدلة و الإيضاحات الضرورية للمعالجة المحاسبية،

غياب معايير المراجعة المتعارف عليها كعدم استقلالية المراجع بالنسبة للمؤسسة او عدم سلامة نظام الرقابة الداخلية بالشكل الذي يسمح للمراجع بأداء مهمته في حدود الوقت المناسب.

-التقرير التحفظي: يشير المراجع الى بعض التحفظات التي يراها ضرورية للوصول الى معلومات معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

-التقرير السالب: يصدر المراجع هذا التقرير إذا قام بعملية التدقيق وفقا لمعاييرها ورأى بأن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها لم يتم إعدادها وفقا لمعالجة سليمة ،ولم يراع في معالجتها و عرضها تطبيق المبادئ المحاسبية.

-تقرير عدم إبداء الرأي: يصدره المراجع عند استحالة تطبيق إجراءات التدقيق التي يراها ضرورية ،كاستحالة حصوله على الأدلة و البراهين التي تساعد على إبداء رأيه او عدم كفاية نطاق الفحص بسبب القيود التي تضعها إدارة المؤسسة على نطاق عملية التدقيق.

المطلب الثاني : الإجراءات العملية للتدقيق

تعتبر الإجراءات العملية أسلوب فعال يمكن المراجع من تحقيق الأهداف المستوحاة من عملية التدقيق ،فهي مجموعة الممارسات أو الخطوات التي يجب على المراجع القيام بها لتحقيق أهداف التدقيق ، وتنقسم هذه الإجراءات إلى:

1-أوراق العمل: تمثل كل الأدلة و القرائن التي يتم تجميعها بواسطة المراجع لإظهار ما قام به من عمل ،و الطرق و الإجراءات التي اتبعها و النتائج التي توصل إليها ،فهي تعتبر من الأسس التي يستند عليها في إعداد التقرير ،والقرائن لمدى الفحص الذي قام به و الدليل على إتباع العناية المهنية أثناء عملية الفحص².

¹محمد التهامي طواهر ،مسعود صديقي "المراجعة و تدقيق الحسابات ،الاطار النظري و الممارسات التطبيقية "ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،2003،ص ،ص (54-57).

²محمد التهامي طواهر ،مسعود صديقي "المراجعة و تدقيق الحسابات ،الاطار النظري و الممارسات التطبيقية "نفس المرجع السابق ،ص 125.

2-الإثبات في المراجعة: يعني قيام المراجع بفحص البيانات المحاسبية و المستندات و التحقق من المعلومات المحاسبية المقدمة بعد المعالجة بغية التقرير عليها و إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى تعبير نتيجة أعمال المؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها.

3-الأخطاء و الغش: يعتبر حدوث الأخطاء أمرا محتملا للغاية في المستندات و السجلات و الدفاتر المحاسبية نظرا لتعدد عمليات المؤسسة ولخطوات المعالجة المحاسبية. أما الغش فيكون عند توفر النية لدى القائم به او هو الخطأ العمدي لذلك سنميز بين العنصرين التاليين¹:

*الأخطاء: هي عبارة عن القيام بعملية او جزء منها تخرج عن القواعد و التعليمات او إسقاط عملية بكاملها بحسن نية أي عن غير قصد، إن هذه الأخطاء قد تسئ الى مصداقية المعلومات المحاسبية انطلاقا من عدم تمثيلها للحقيقة و عدم ملاءمتها لاتخاذ القرارات المناسبة .

*الغش: يعتبر خطأ عن قصد ، فهي كل التصرفات التي تقع عن قصد و عمد لتحقيق منفعة غير مشروعة على حساب الغير .كما يمكن التطرق الى الغش من المنظور المحاسبي على انه التلاعب في البيانات المحاسبية التي تتضمنها المستندات و السجلات او المعلومات التي تحتويها القوائم المالية بهدف تحقيق غرض معين غير مشروع.

4-مراجعة عناصر القوائم المالية : بغية الوقوف على معلومات ذات مصداقية و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال قوائم مالية ختامية تعكس وضعيتها عناصر حسابات الأصول و الخصوم و جدول حسابات النتائج، ينبغي على كل عنصر أن يعكس الآتي :

الكمال: يعني كل العمليات المتعلقة به قدم تم تسجيلها محاسبيا .

الوجود: يعني الوجود الفعلي للعناصر المادية.

الملكية: يعني حق المؤسسة في كل عناصر الأصول و التزامها بالنسبة لعناصر الخصوم.

التقييم: أي كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر التي تم تقييمها بشكل سليم .

التسجيل المحاسبي: يعني كل العمليات تم تسجيلها محاسبيا بشكل سليم .

المطلب الثالث : مخاطر التدقيق

يشير مصطلح مخاطر عملية التدقيق الى مخاطر قيام المدقق بالتعبير عن استنتاج غير مناسب عندما تكون معلومات الموضوع مبينة جوهريا بشكل غير صحيح، فالإدارة تعتبر مسؤولة عن تحديد هذه المخاطر

¹المرجع نفسه، ص،ص 144،140.

و الاستجابة لها ، غير انه لا تتعلق كافة المخاطر بإعداد البيانات المالية و المدقق في النهاية معني فقط بالمخاطر التي قد تؤثر على القوائم المالية . و هذه المخاطر لها صورتين هما:

-مخاطر الفا:هي المخاطر الخاصة بان المراجع يصدر رأي متحفظ عن القوائم المالية غير المحرفة جوهريا.

-مخاطر بيتا :هي المخاطر الخاصة بان المراجع يصدر رأي غير متحفظ عن القوائم المالية المحرفة ماديا.

مكونات مخاطر التدقيق :تتضمن مخاطر التدقيق مكونين رئيسيين هما :

1-مخاطر ان الخطأ المادي يكون موجودا في القوائم: وتنشأ هذه المخاطر نتيجة و جود مخاطر كامنة او وجود مخاطر رقابة داخلية.

1-1-المخاطر الكامنة:تمثل احتمال وجود خطأ مادي في القوائم المالية في ظل غياب ضوابط الرقابة الداخلية و المخاطر الكامنة تشتق من ثلاثة مصادر رئيسية على النحو الآتي¹ :

-نزاهة او استقامة الادارة :ان الاحتمال الخاص بوجود خطأ مادي في القوائم المالية يتأثر بدرجة قوية بمدى نزاهة ادارة المؤسسة محل التدقيق ،تلك النزاهة ذات جانبين هما :

*النزاهة الكامنة :بمعنى الموقف الأخلاقي و المعنوي للإدارة و ميلها الطبيعي تجاه ان تكون امنية او غير امنية .

*النزاهة الموقفية:بمعنى قدرة الإدارة على مواجهة الاغراء نحو تحريف المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها من ارباح او خسائر في ظل تعرضها لمواقف الضغوط.

-مخاطر الحساب :قد يحدث هذا النوع من المخاطر عند تعرض ارصدة حساب ما الى التحريف .

-مخاطر الاعمال: ان احتمال حدوث هذا النوع من الاخطاء يحدث عندما تكون بعض الاعمال غير قابلة للتغيير في حالة الاقتصاد و المنافسة او التطورات التكنولوجية فان العكس يعتبر صحيح .فمخاطر الاعمال قد تنتج موقف من خلاله تكون نزاهة الادارة موضوعة تحت ضغط هائل² .

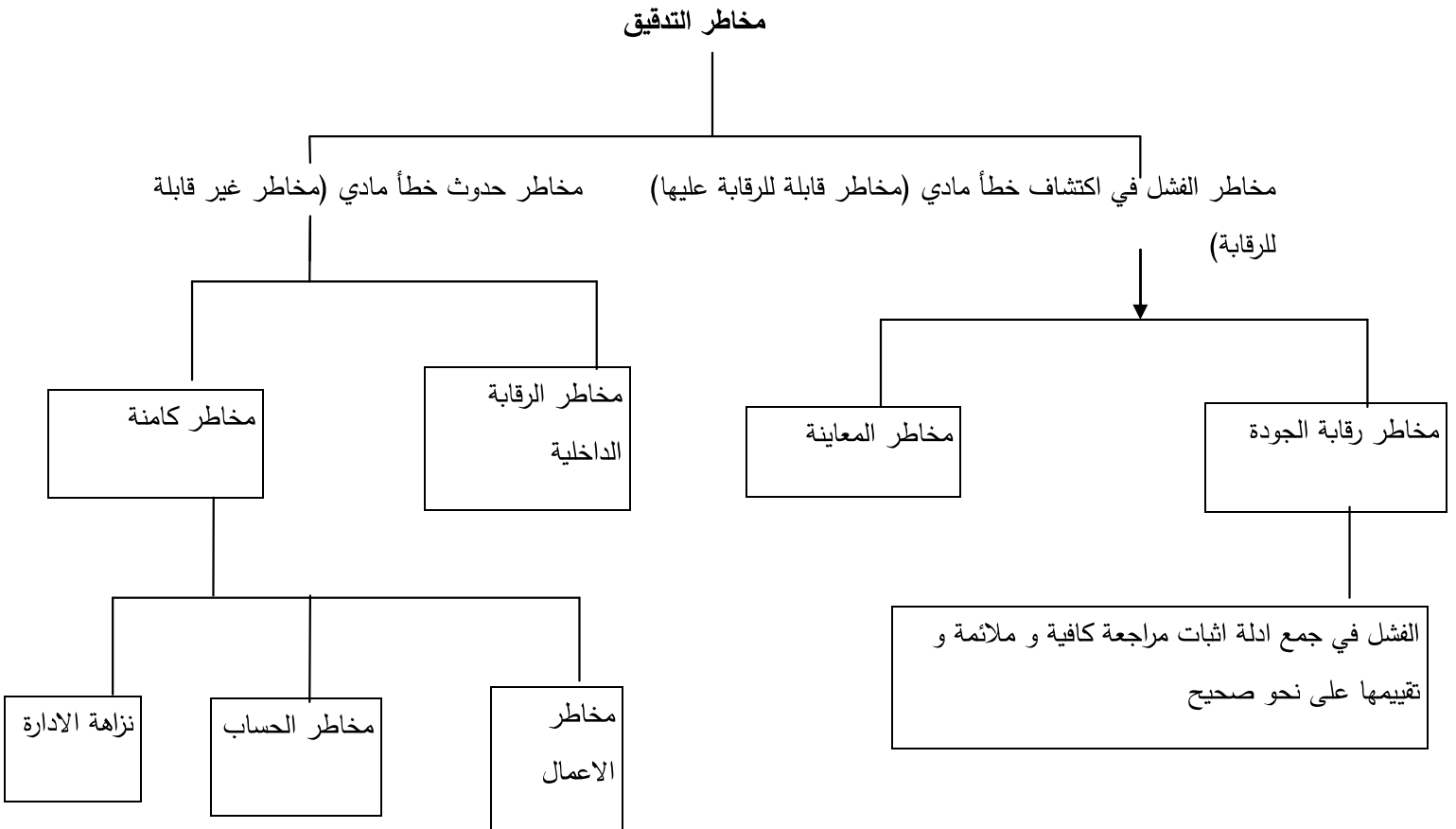
¹أمين السيد احمد لطفي "فلسفة الراجعة"الدار الجامعية ،الاسكندرية ،2009،ص ص،165،166.

²أمين السيد احمد لطفي "نفس المرجع السابق"ص 167.

1-2-مخاطر الرقابة الداخلية:وهذه المخاطر تعني احتمال حدوث خطأ لم يتم اكتشافه و تصحيحه في الوقت المناسب من قبل الرقابة الداخلية للمؤسسة ،وتتعلق هذه المخاطر بفاعلية تصميم و عمل الرقابة الداخلية لتحقيق أهداف المؤسسة المتعلقة بإعداد القوائم المالية¹.

2-مخاطر ان المراجع سوف يفشل في اكتشاف خطأ مادي يكون موجودا في القوائم المالية:ذلك المكون يشار إليه بانه مخاطر الاكتشاف وهذه الاخيرة تعني ان لا يكتشف المدقق خطأ موجودا في إثبات قد يكون جوهريا ،سواء فرديا او عند تجميعه مع أخطاء أخرى .وهذه المخاطر تتعلق بفاعلية إجراءات التدقيق وتطبيق المدقق لها ،بحيث لا يمكن تقليل هذه المخاطر لان المدقق لا يفحص جميع فئات المعاملات او أرصدة الحساب او الإفصاحات. ومخاطر الاكتشاف تتضمن مخاطر المعاينة و مخاطر رقابة الجودة.

الشكل رقم (1-2):مخاطر التدقيق



المصدر: أمين السيد احمد لطفي "فلسفة المراجعة"الدار الجامعية ،الاسكندرية ،2009،ص166.

¹احمد حلمي جمعة "نفس المرجع السابق" ص،139.

خلاصة الفصل :

من خلال هذا الفصل توصلنا الى ان التدقيق كعلم عرف عدة تطورات ،فهو يهتم بفحص الدفاتر و السجلات لغرض التأكد من صحة القوائم المالية و مدى مطابقتها لنتائج المتواصل اليها من طرف المدقق ،وهذا الاخير يتوجب عليها احترام المعايير المتعارف عليها للتدقيق أثناء تأديته لمهامه،للوصل إلى إقناع الأطراف الأخرى بوضعية المؤسسة الحقيقية .

ونظرا للدور الذي تلعبه مهنة التدقيق في الاقتصاد المعاصر ،واجب على المدقق التمسك بأخلاقيات مهنة التدقيق و قواعد السلوك المهني و هو موضوع الفصل الموالي.

الفصل الثاني

أخلاقيات ممارسة مهنة التدقيق وفق المعايير الدولية
التدقيق و النصوص التشريعية في الجزائر

- ماهية و أهمية أخلاقيات المهنة
- المعايير الدولية لأخلاقيات مهنة التدقيق
- ضوابط أخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر

تمهيد:

تعد النزاهة من أهم الصفات التي يجب أن يتحلى بها مدققوا الحسابات، فالعملاء يعتمدون على المحاسبين في تقديم الخدمات لهم و بدرجة عالية من الدقة و المعايير الأخلاقية ، فمن الواجب أن يتحلى أعضاء مهنة التدقيق بأخلاقيات عالية و سلوك متميز لضمان ديمومة المهنة كون الأخلاق عنصرا مهما لأي مهنة تروم الاستمرار في الوجود و خدمة المجتمع ،ولإضافة طابع الثقة و النزاهة و المكانة المرموقة لمهنة التدقيق و لأعضائها كافة.

المبحث الأول : ماهية و أهمية أخلاقيات المهنة

تعتبر الأخلاق عن مجموعة القواعد و المبادئ التي تحدد ما هو السلوك الصحيح و السلوك الخاطئ ،فأخلاقيات المحاسبة تمثل مجموعة من المعايير و المبادئ التي تهيمن على السلوك المحاسبي ،فهي تمثل خطوطا توجيهية للمحاسبين في أداء أعمالهم المهنية ،وأهميتها تزداد بالتناسب مع آثار و نتائج العمل

المطلب الأول : مفهوم أخلاقيات مهنة التدقيق

حساسية أخلاقيات المدقق تترجم حسب كفاءته الفكرية التي تعمل على تحفيز الفوائد العامة التي تكون واجهة لكل الضغوطات التي تؤدي به إلى إبداء راية الصحيح.¹

التعريف الأول: الأخلاقيات هي مجموعة من الاعتقادات الشخصية و الاحترافية التي تؤدي بالمدقق إلى أن بعض الأفعال قد تزيل الهدفية و التكامل الضروري من اجل حماية المصالح العامة.

التعريف الثاني: الأخلاقيات هي عبارة عن مجموعة من القيم والمبادئ الأخلاقية و التي يمتلكها كل فرد و التي تمثل الخصائص التي يتعين أن تتوافر في السلوك الأخلاقي لهم.²

وبصفة عامة تعني الأخلاق "بأنها مجموعة من القيم و الخصائص أو المبادئ التي يجب أن تتوفر في السلوك الأخلاقي لأي فرد مثل الأمانة و العدالة و الالتزام بالقوانين و المعايير و الاستقامة و بذل العناية

¹ عزوز ميلود "دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية،دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية" مرجع سبق ذكره،ص29.

² أمين السيد احمد لطفي "معايير اخلاقيات المحاسبين المهنيين" الدار الجامعية، الاسكندرية، 2008، ص 14

المهنية و الإحساس بالمسؤولية و لابد من ضرورة التزام المحاسبين و المراجعين بالقواعد الأخلاقية بخلاف المتطلبات القانونية أو المعايير التي تفرضها الدولة¹.

المطلب الثاني : المبادئ الأخلاقية

وتتمثل هذه المبادئ فيما يلي²:

-**الأمانة** : تعبر عن الصدق و الصراحة ،بمعنى أن المدقق يجب أن يكون صريحا لا يغش و لا يكذب.

-**الاستقامة** :بمعنى أن يكون المدقق صاحب مبدأ و أمين ويعمل بما يقتنع به بحيث لا يعمل بمبدأ الغاية تبرر الوسيلة.

حفظ الوعد: بحيث يكون المدقق محلا للثقة .

الولاء و الإخلاص : يجب على المدقق أن يكون مخلص للأسرة و الوطن والمهنة ،بحيث لا يفصح عن معلومات تمثل أسراراً ،ويحافظ على القدرة الخاصة بالتوصل إلى الحكم المهني المحايد مع تجنب أية تأثيرات غير ملائمة أو تعارض المصالح .

العدالة : يتعين على المدقق أن يكون عادلا و لديه القدرة على الاعتراف بالأخطاء.

الاهتمام و احترام الآخرين: يجب على المدقق أن يكون عطوفا كريما لديه القدرة على العطاء وان يكون في خدمة الآخرين.

الالتزام بالمواطنة و القوانين: يجب على المدقق الالتزام بالقوانين و اللوائح و التعليمات ،حتى إذا كانت تتضمن بنود غير عادلة.

المثابر و السعي نحو التفوق :يجب على المدقق أن يكون مثابرا و ساعيا للتفوق في كافة الأمور،وان يجتهد عند الوفاء بكافة مسؤوليته الشخصية و المهنية.

المسؤولية : على المدقق أن يكون جديرا بالثقة ،متحملا لمسؤوليات القرارات المتعلقة بنتائج الأعمال المستقبلية الصحيحة أو الخاطئة و تقديم المثل و القدوة للآخرين لتعزيز و تأكيد الاستقامة و السمعة الطيبة.

¹ عبد الوهاب نصر علي ،شحاتة السيد شحاتة "قواعد اخلاقيات و سلوكيات مهنة المحاسبة و المراجعة في مواجهة الازمات المالية " (مدخل مصري وعربي و دولي مقارن) ،الدار الجامعية ،الاسكندرية ،2009،ص 41.

² امين السيد احمد لطفي "معايير اخلاقيات المحاسبين المهنيين "،مرجع سبق ذكره،ص :15.

المطلب الثالث : العوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي

هناك عدد من المتغيرات و العوامل التي تؤثر في السلوك الأخلاقي لدى المدقق هي¹ :

- **التشريعات** : وتعني دستور الدولة و كافة القوانين المنبثقة عنه،و نظام الخدمة المدنية و الأنظمة و اللوائح الأخرى التي تبحث في أخلاقيات العمل ،ولهذه التشريعات دور كبير في سلوكيات المدقق ،حيث أنها توضح ما هو صحيح و ما هو خاطئ، و ما هي السلوكيات الواجب على المدقق أن يسلكها اتجاه العمل الذي يؤديه،وهذه التشريعات تشكل مصدرا مهما من م صادر الأخلاق في العمل الوظيفي ،وذلك من خلال الضوابط الأخلاقية و القوانين التي تحدد عمل المدقق و سلوكه وحثه على التمسك بالأخلاق الفاضلة و العمل على الارتقاء بالعمل و تقديم خدمة جلية.

- **البيئة الاجتماعية** : تؤثر على سلوكيات المدقق و اتجاهاته و في قراراته السلوكية ، فهي البيئة التي تجمع بين المنزل و الحي و العمل و المجتمع الذي يعيش فيه،وما يسودها من عادات و تقاليد و معتقدات و أحوال اقتصادية و اجتماعية و سياسية ،والتي تساهم و بشكل كبير في تشكيل سلوك الفرد و تكوين اتجاهاته.

- **البيئة الاقتصادية** : تلعب الأوضاع الاقتصادية و مستويات المعيشة للمدقق دور كبيرا في تشكيل و تكوين الأخلاقيات التي يعمل بها ،فهي تؤدي إلى نشوء طبقات اجتماعية و اقتصادية متعددة في المجتمع ،الأمر الذي يجعل كل فرد أو مجموعة من الأفراد يتخذون سلوكا و نهجا معينا للوصول إلى الأهداف الفردية أو الجماعية المنشودة

المبحث الثاني:المعايير الدولية لأخلاقيات مهنة التدقيق

زاد الانتفاع بخدمات وخبرات المحاسبين والمراجعين،وهو ما أدى إلى زيادة أهمية المراجعة و إلى تكوين تنظيمات مهنية تضم المحاسبين والمراجعين تعمل على رعاية مصالحهم ورفع شان المهنة عن طريق فرض شروط معينة يجب توافرها فيمن يزاول المهنة وتحديد مستويات عالية للأداء المهني ،مما كان له الأثر في إرساء ودعم قواعد المهنة ولكثرة عدد شركات المساهمة وخطورة وأهمية الدور الذي تلعبه في الاقتصاد القومي استدعى تدخل المشرع لتنظيم قيامها وتحقيق الرقابة على أعمالها بتعيين مراقب حسابات أو أكثر لمراجعة حساباتها وتقديم تقرير فني انتقادي محايد على صحة ما تحتويه دفاتر وسجلاتها من بيانات

¹ عبد الرحمان مخلد سلطان عريخ المطيري "قواعد سلوك واداب مهنة التدقيق واثرا على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية" قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير (غير منشورة) في المحاسبة ، قسم المحاسبة كلية الأعمال جامعة الشرق الأوسط ،2012، صص(21,22).

محاسبية وعن مدى تعبير قوائمها المالية الختامية عن نتيجة نشاطها وعن المركز المالي للجمعية العامة ومن خلال هذا المبحث يتم الوقوف على مفهوم مراجع الحسابات بدقة مهامه ومسؤوليته وكذا الحقوق التي يتمتع بها والواجبات التي عليه والهيئات التنظيمية والنصوص التشريعية المنظمة للمهن الثلاث .

المطلب الأول : مفهوم مراجع الحسابات

بوجه عام فان المراجع قد يكون خارجيا أو داخليا ويقوم كل منهما بالمراجعة المالية(مراجعة القوائم المالية) أو مراجعة الالتزام أو المراجعة التشغيلية ويجب أن يتصف كل منهما بالحياد والاستقلال سواء في المظهر أو في الحقيقة, أما تعبير مراقب الحسابات فهو يماثل تعبير المراجع الخارجي ويقوم بأداء نفس الوظيفة وذلك الاصطلاح هو المستخدم في قانون الشركات المصري وعليه فان مراقب الحسابات يعد اصطلاح اقل من المراجع على أساس انه يقوم بوظيفة المراجع الخارجي وليس الداخلي.

فوظيفة مراقب الحسابات تقابل وظيفة المراقب الخارجي الذي تقتصر خدماته فقط على مراجعة القوائم المالية أو ما يعرف بالمراجعة المالية حيث تنحصر وظيفته فقط في إبداء رأيه عن عدالة عرض القوائم المالية للمنشأة-دون أن تمتد إلى أي من المراجعة الداخلية أو التشغيلية أو الإدارية¹.

1. تعريف مراقب الحسابات

أولاً: يعرف مراقب الحسابات أو المراجع الخارجي أو المحاسب القانوني على انه :شخص مؤهل ومدرب ومستقل ومحاييد و مسؤول عن إبداء رأي فني محايد على القوائم المالية لمنشأة العميل ورغم انه يحصل على أتعابه من إدارة الشركة إلا أن الجمعية العامة للمساهمين هي التي تعينه أو تجدد تعيينه أو تعزله وتحدد أتعابه ولذلك فهو يقدم تقريره لها وسواء كان مراقب الحسابات يعمل بمفردها و من خلال منشأة أو مكتب محاسبة فهو يحتفظ بصفته كمهني مؤهل ومدرب ومستقل ومحاييد.²

كما يعرف مراقب الحسابات بأنه:خبير محاسبي مستقل عن المشروع يعينه الملاك وكيلا عنهم مقابل اجر دوري متفق عليه لتدقيق أعمال الإدارة التي تظهر نتائج أعمالها في القوائم المالية الختامية التي تعدها ويرفع تقريره عن عملية الفحص لهذه البيانات والمعلومات والقوائم المالية للمالكين وأصحاب العمل ,وبالتالي هو لا يخضع لسلطة الإدارة وهو ما يعطيه صفة الحيادية والاستقلالية في أداء مهنته ويجب أن تتوفر فيه

¹ د.امين السيد احمد لطفي ,مراجعات مختلفة لاغراض مختلفة ,الدار الجامعية,الاسكندرية,2005,ص ص 24-25.

² د.د.عيد الوهاب نصر علي ,خدمات مراقب الحسابات لسوق المال-المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية, في المراجعات الحديثة لحسابات الشركات المقيدة بالبورصة وفقا لمدخل الاهمية وخطر المراجعة ودوران العمليات , ا الدار الجامعية,الجزء الاول ,الاسكندرية,دون ذكر سنة النشر,ص.22.

المؤهلات العلمية والعملية المطلوبة للقيام بعمل الرقابة والتدقيق وان يكون ملما بجميع فروع المحاسبة وأنواعها.¹

وحسب القانون الجزائري يعد خبيرا محاسبيا كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات، وهو مؤهل لممارسة وظيفة محافظ الحسابات كما انه الوحيد المؤهل للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات وتتميز مهمته بالظرفية(مهمة مؤقتة).²

المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات مراجع الحسابات

إن مهنة مراجعة الحسابات شأنها شأن أي مهنة أخرى، يترتب لمزاويلها مهام وعليهم مسؤوليات يجب الالتزام وأدائها على أكمل وجه، حتى تحقق المراجعة رسالتها من تعزيز الثقة فيها لدى مستخدمي القوائم المالية، وفيما يلي عرض لتلك المسؤوليات والمهام، وذلك حسب قانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان سنة 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

الفرع الأول: مهام مراجع الحسابات: حسب المادة 23 يطلع محافظ الحسابات بالمهام التالية:

- ✓ يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
- ✓ فحص الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- ✓ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس المديرين أو المسير.
- ✓ يعلم المديرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو يطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
- ✓ تخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.³

²قانون المحاسبة(مجموعة نصوص تشريعية وتنظيمية متعلقة بقانون المحاسبة) برني للنشر، طبعة خاصة الجزائر، 2011، ص 314_315.

³ القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية

لجمهورية الجزائرية، العدد 42، الموافق ل 11 جويلية 2010

الفرع الثاني: مسؤوليات مراجع الحسابات

يعتبر المراجع على العموم مسئولاً مسؤولياً بحسب الوسائل وليس بحسب النتائج، ولكي يلتزم مراجع الحسابات بمعيار بذل العناية المهنية الكافية يجب عليه الوفاء بمسؤولياته القانونية والمهنية، وان تكون لديه آليات توفير أدلة نفي في حالة تعرضه لدعاوي الإخلال بالمسؤولية القانونية.

ومن هذا الأساس سنعرض مسؤوليات المراجع كما يلي:

أ) **المسؤولية المدنية:** أن المراجع مسئولاً تجاه الشركة وتجاه الغير وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بهؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء وتقصير، غير أنه لا بد من إثبات أن الضرر ناتج بصفة مباشرة أو غير مباشرة، من تلك الأخطاء وذلك التقصير.

أ-1) **مسؤولية المراجع اتجاه العميل:** أن مسؤوليات المراجع تجاه عميله قد تكون مسؤوليات ظاهرة أو مسؤوليات ضمنية، فإذا أخل المراجع بأحكام العقد الذي بينه وبين عميله فإنه يتحمل مسؤولية ذلك الإخلال، كما أنه يعرض نفسه للمساءلة عن الإهمال في أداء المهام المطلوبة إذا لم يبذل العناية المهنية المعقولة وفق لمعايير المراجعة المتعارف عليها، ومن الأعمال التي تمثل مسؤولية المراجع تجاه عميله ما يلي¹:

✓ الفشل في إكمال عملية المراجعة؛

✓ الفشل في اكتشاف الاختلاسات أو التلاعبات؛

✓ الإفشاء لأسرار العميل.

أ-2) **مسؤولية المراجع تجاه الطرف الثالث:** أي أن مراجع الحسابات الخارجي يعتبر مسؤولاً في حالة وقوع أضرار مادية ناتجة عن إهمال منه أو تقصير تجاه الطرف الثالث المستفيد والمستخدم للقوائم المالية، بالرغم من عدم وجود عقد بينه وبين المراجع، ومن العمال التي تمثل مسؤولية تجاه الطرف الثالث:

* إهمال المراجع في قيامه بأداء عمله، وعدم بذل العناية المهنية؛

* وقوع المراجع في بعض الأخطاء أثناء مراجعته؛

مسؤولية المراجع عن مدى صحة وصدق المعلومات المالية خلال الفترة اللاحقة (الفترة ما بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ صدورها ونشرها).

¹ يوسف محمود جريوع، مرجع سابق، ص 236

ب- **المسؤولية الجنائية:** قد يجد المراجع نفسه مسؤولاً جنائياً، عند مخالفته بعض نصوص قانون العقوبات، فالمسؤولية الجنائية هي مسؤولية شخصية، يتعرض فيها من يقترف أي من المخالفات التي تنشأها إلى الغرامة المادية أو السجن أو كلاهما،¹ وتكون في الحالات التالية:

- ✓ تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة،
- ✓ عدم احترام أسرار المهنة،

باستثناء حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية.

ج- **المسؤولية التأديبية:** إذا اخل المراجع، باعتباره كعضو، بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية، التي ينتسب إليها، فقد يتلقى المعنى بالأمر إنذاراً، بالتوقيف المؤقت عن مزولة المهنة وذلك بشطب الاسم من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزولة المهنة.²

المطلب الثالث: حقوق وواجبات مراجع الحسابات:

نظراً للاستقلال الذي يتمتع به المدقق الخارجي في أداء عمله إلا أن المشرع أوكل له جملة من الحقوق والواجبات.

الفرع الأول: حقوق مراجع الحسابات

ليتمكن المدقق الخارجي من أداء واجباته فإنه يحق للمدقق الخارجي أن يطلب ويطلع على كافة المعلومات اللازمة من المنشأة لإكمال إجراءات الفحص وإصدار تقرير حيث يتمتع المدقق بالحقوق التي تسمح له بالقيام بالفحص الشامل لدفاتر والسجلات، وتختلف هذه الحقوق بناء على طبيعة المهنة الموكلة له في إطار العقد المبرم بينه وبين المنشأة.

- ✓ حق الاطلاع في أي وقت على دفاتر وسجلات ومستندات الشركة سواء منها الإلزامية أو الاختيارية، التي تملكها الشركة وكذلك محاضر الجلسات لمجلس الإدارة والهيئة العامة للمساهمين،
- ✓ حق طلب البيانات والإيضاحات التي يرى المراجع ضرورتها للمساعدة على القيام بعمله، وعلى مجلس الإدارة تزويده بذلك،
- ✓ حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين،
- ✓ حق الحصول على نسخة من الاستفسارات والبيانات التي يوجهها مجلس الإدارة للمساهمين لحضور اجتماعات الهيئة العامة بالإضافة إلى القوائم المالية المرفقة،

¹ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 67
² محمد بوتين، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 02، 2008، ص 58.

- ✓ حق مناقشة اقتراح عزله وذلك بالرد على هذا الاقتراح بعد ثلاثة أيام من اجتماع الهيئة العامة للمساهمين لأن مثل هذا الحق يحول دون العزل التعسفي للمراجع،
- ✓ حق حبس المستندات والأوراق، أي المحافظة على مصلحة المراجع في الحصول على كامل أتعابه من موكله.¹

الفرع الثاني: واجبات مراجع الحسابات

تعتبر مهنة التدقيق الخارجي مهنة عالمية وهي في تطور مستمر يواكب التطور الذي حصل في العلوم والفنون الأخرى، حيث كان الهدف الرئيسي لعملية التدقيق مقتصرًا على اكتشاف الغش والتلاعب وأعمال الاختلاس، ثم تطورت أهداف المدقق وواجباته، فأصبح مسؤولًا عن اكتشاف الأخطاء بمختلف أنواعها، كما أصبحت واجباته الأساسية تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي ومدى تمثيله لحقيقة الوضع المالي لها؛

حيث تتبع واجبات المدقق الخارجي من أهداف التدقيق الخارجي وهي كما يلي:

- ✓ مراقبة أعمال المنشأة؛
- ✓ تدقيق حساباتها وفقًا لقواعد التدقيق المعتمدة ومتطلبات المهنة وأصولها العلمية والفنية؛
- ✓ فحص الأنظمة المالية والإدارية للمنشأة، وأنظمة الرقابة الداخلية والتأكد من سلامتها لحسن سير أعمال المنشأة والمحافظة على أموالها؛
- ✓ الفحص والتفتيش الدوري وفق أساليب المحاسبة والتدقيق المتعارف عليها على أعمال المنشأة ودوائرها؛
- ✓ التحقق من موجودات المنشأة وملكيته لها والتأكد من قانونية الالتزامات المترتبة على المنشأة وصحتها؛
- ✓ الاطلاع على قرارات مجلس الإدارة والهيئة العامة والتعليمات الصادرة عن المنشأة وأية بيانات يتطلب العمل ضرورة الحصول عليها والتحدث عنها؛
- ✓ التقيد بقواعد السلوك المهني الواردة في قانون مهنة تدقيق الحسابات ونظام وتعليمات الجمعيات والمؤسسات المعنية بالمهنة؛
- ✓ متابعة تطوير وتأهيل مهاراته الفنية ومواكبة التطورات التي تطرأ على المهنة وذلك من خلال الدورات التدريبية والمستمرة التي تنظمها الجمعيات والمؤسسات المعنية بالمهنة.²

¹ د يوسف محمود جريوع، مرجع سبق ذكره، ص 248

² رغبة إبراهيم المدون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصاريف وأثرها على تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، (غير منشورة)، عمادة الدراسات العليا كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2014 ص 41.

المبحث الثالث : ضوابط أخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر

لقد شهد العالم عدة أزمات أدت إلى انهيار كبرى الشركات ,وتورط مكاتب التدقيق في هذه القضايا فادى هذا إلى الحديث عن الأخلاقيات ,والجزائر بدورها وضعت تشريعات تنظم المهنة وأخرى تحدد الأخلاقيات الخاصة بها .وهذا ما سنوضحه في هذا المبحث.

المطلب الأول : واجبات المهني

حتى يؤدي المهني مهمته على أكمل وجه خول له القانون ،إضافة على التصديق على انتظام وصحة الحسابات ،عدة واجبات من أهمها:

الفرع الأول : واجبات المهني في أداء مهنته وفي علاقاته مع زبائنه و موكلية¹

1-العناية المهنية الواجبة : يجب على العضو أن يلتزم بمعايير المهنة الفنية و الأخلاقية ,وان يسعى على الدوام لتحسين كفاءته و جودة خدماته ,وان يؤدي مسؤوليته المهنية على أكمل وجه ممكن ,وبكفاءة و إخلاص ".وقد جاء في المرسوم التنفيذي رقم 96/136 المتعلقة بالقواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين في المواد (2,4,5,7,13) بما يتعلق بالعناية المهنية فيما يلي :

من واجب المهني أن :

*يتحلى بدرجة عالية من الرصانة في أداء مهامه بدون المساس بكرامة المهنة و شرفها ،

*ينتقد بعناية طبقا للمقاييس المهنية كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد و الإخلاص و الشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية ،

*يقوم عند ممارسته مهامه مسك المحاسبة ,وإعداد الحصيلة و التفتيش و الرقابة الحسابية و المحاسبية و التصريحات الجبائية و تصريحات الشركات وفي مجلس التسيير أن يقوم بما يأتي :

-ينفذ الخدمات المطلوبة بعناية ،

¹المجلس الوطني للمحاسبة "مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط المحاسبة" منشورات الساحل ,2002,ص (32).

-يحترم الأجل المتفق عليها ،

-يعلم الزبون ،

-يتابع في مجال رقابة الحسابات كل التحريات الضرورية التي من شأنها أن تكون لديه رأيا معطلا و مؤسسا ،

*يتحمل واجب و مسؤولية دراسة الحلول الأكثر ملائمة و اقتراحها حسب طبيعة المهمة في ظل احترام الشرعية ،

*في حالة تعيين أكثر من محافظ للحسابات يتحمل كل واحد مسؤوليته شخصا عند القيام بمهمته.

2-الموضوعية و الاستقلالية : "تعطي الموضوعية و الاستقلالية قيمة لخدمات المهني وهي إحدى العلامات المميزة للمهنة ,وتتطلب الموضوعية من المهني أن يكون محايدا يتمتع باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بخدماته المهنية و ألا يكون له مصالح متعارضة ,وان يتجنب أي علاقات قد تبدو وإنها تفقده موضوعيته و استقلاله عند تقديم خدماته المهنية ".كما تنص المادتين 3و5 من المرسوم التنفيذي السابق من واجب المهني أن :

*تكون علاقته بزبائنه أو موكله مستندة إلى الأمانة و الاستقلال و إلى واجب القيام بمهامه بشرف و ضمير مهني ،

*يسهر فيما يخص التصريحات الجبائية وتصريحات الشركات على احترام زبائنه التشريعات المعمول بها في هذا المجال مع اخذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده و استقلاله و تحمله المسؤولية .

3-السر المهني :يتطلب السر المهني من العضو أن يكون نزيها ،عفيفا،صادقا ،مراعيا مصلحة المجتمع و قيمة الأخلاقية .دقيقا في تفسير المعايير و محافظا على سرية أعمال عملائه ،و قد تضمنته المادة 6 من المرسوم التنفيذي

*يلتزم بسر المهنة في أداء مهنته إلا في بعض الحالات المنصوص عليها في القوانين و التنظيمات المعمول بها و لاسيما :

-بموجب إلزامية اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة،

-بعد فتح بحث أو تحقيق قضائين بشأنهم ،

- عندما يدعون للدلاء بشهاداتهم أمام غرفة المصالحة و التأديب و التحكيم ،
- بناءا على إرادة موكلهم.

الفرع الثاني : واجبات المهني في علاقته بالنقابة¹

ويتضح ذلك من خلال المواد (14,15,16,17) المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 96/136

* يجب على المهني أن يعلم مجلس النقابة الوطنية في اجل شهر واحد برسالة موصى عليها مع وصل استلام بأي حدث هام طرأ على حياته المهنية و لاسيما بما يأتي :

-المتابعات الإدارية و القضائية ،

-النزاعات الخطيرة مع زملائه أو زبائنه أو موكله،

-التعليق الإداري لنشاطاته ،

-توقف نشاطاته نهائيا ،

-تغيير محل ممارسة المهنة،

* إذا حدث مانع لخبير المحاسبة أو المحاسب المعتمد حال دون ممارسة نشاطه ،يعين مجلس النقابة من ينوبه من زملائه مؤقتا مع مراعاة قبول الزبون و الزملاء الذين وقع عليهم الاختيار ،

* يجب على خبير المحاسبة أو المحاسب المعتمد الموقع على الاتفاقية لاستئناف التكفل بالزبون إن يعلم النقابة بذلك في 30يوما التي تلي تاريخ التوقيع.

* يجب على محافظ الحسابات أن يبلغ النقابة بتعيينه بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل استلام في اجل عشرة أيام ابتداء من تاريخ قبول كل توكيل .

الفرع الثالث : واجبات المهني في علاقته بزملائه

ويتضح ذلك من خلال المواد (18,20,21) المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي كما يلي :

¹ المجلس الوطني للمحاسبة "نفس المرجع السابق" ص (34).

* يجب على عضو النقابة الذي يطلب منه زبون أو موكل إن يحل محل زميل له أن لا يقبل المهمة إلا بشروط ،

* يجب أن يعبر تصرف الزملاء فيما بينهم عن روح الزمالة و التضامن ،

* يجب على أعضاء النقابة إذا ظهر خلاف مهني بينهم أن يحاولوا حله فيما بينهم وديا أو يعرضوه على رئيس مجلس النقابة أو يحضروا غرفة المصالحة و الانضباط و التحكيم ،

* يعتبر خطأ كل تشهير غير مؤسس من شأنه أن يلحق ضررا بأحد الزملاء .

الفرع الرابع : واجبات تتعلق بتأطير المتدربين¹

ويمكن ابرز ذلك من خلال المواد(22,23,24,25)من المرسوم التنفيذي السابق

* يجب على أعضاء النقابة أن يتكفلوا بالخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المتدربين الذين تعينهم النقابة و يضمنوا لهم التأطير و التكوين المهنيين مع الدفع لهم تعويضا يتصل بالمهام المسندة إليهم ،

* يجب على أستاذ التدريب أن يمنح المتدربين كل التسهيلات من اجل ما يأتي :

-متابعة الدروس التحضيرية للامتحانات التي تقضي إلى هذه المهنة،

-المشاركة في حصص الأعمال التطبيقية و الأنشطة التكوينية ،

-التقدم إلى الاختبارات ،

-التمتع بإجازة خاصة غير مدفوعة الأجر ،

* لا يجوز لعضو في النقابة أن يقبل أثناء السنة التي تلي تسجيله في قائمة النقابة مهمة يقترحها زبون أو موكل احد أساتذة تدريبه القدامى إلا بعد موافقة مكتوبة من الأستاذ،

* يحدد نظام التدريب الذي يوافق عليه مجلس النقابة قانونا , كليات إجراء التدريب و القواعد الأخلاقية المطبقة على المتدربين .

¹ المجلس الوطني للمحاسبة "نفس المرجع السابق" ص (35).

المطلب الثاني : حقوق المهني في ممارسة مهامه

مثلاً تترتب على المهني واجبات تترتب عليه أيضاً حقوق نوضحها فيما يلي:

الفرع الأول : الحق في التعاون¹

وحسب ما تنص عليه المادتين (26,27) من المرسوم

*يحق لعضو النقابة أن يطلب من زيونه أو موكله أن يتعاون معه قصد القيام بمهمته و يمكنه أن يطلب على الخصوص ما يأتي :

- أن تقدم له كل الوثائق اللازمة لتكوين ملف دائم،

- أن يسهل له دخول المصالح من اجل الحاجات التي تتطلبها مهمته ،

- أن تجمع كل الوثائق اللازمة و ترتب و توضع تحت تصرفه ،

*على المهني الذي يلاحظ تجاهل واجبات التعاون أو قصورا يعرقلان مهمته أن يبلغ بذلك مسيري المؤسسة كتابيا و يطلب منهم تدراك ذلك ,تحت طائلة وجوده في وضعية الشريك السلبي .

*أن تنفذ المهام المسندة إلى المؤسسة في الوقت المناسب من اجل تسهيل مهمته،

*أن يطلع على كل الوقائع التي من شأنها تغيير الكيفيات و الواجبات التعاقدية المحددة في الاتفاقية او رسالة التكليف بمهمته تغييرا جوهريا.

الفرع الثاني : الحق في الحصول على مقابل الأتعاب

وذلك حسب المواد (28,29,31,32) الواردة في المرسوم التنفيذي

*يتقاضى أعضاء النقابة مقابل الأتعاب بمناسبة أداء مهمتهم ،إذ:

- لا يمكن أن يدفع مقابل الأتعاب في شكل منافع عينية أو مسترجعات أو عملات أو مساهمات سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة ،

- لا يمكن أن يبرز عدم كفاية مقابل الأتعاب بالمقارنة مع المهمة المقبولة بأي صفة كانت .

¹ "نفس المرجع السابق" ص (36).

*يحدد الجهاز القانوني المؤهل مقابل أتعاب محافظ الحسابات بالاتفاق معه في بداية توكليه ,وفق التعريفات التي تقررها السلطات العمومية المختصة بمشاركة النقابة في إطار التشريع الجاري به العمل ,وفي حالة تعدد محافظي الحسابات تدفع أتعاب كل واحد منهم بنقسي المبلغ الإجمالي على عددهم،

*في حالة حدوث نزاع حول مبلغ مقابل الأتعاب المستحقة لأعضاء النقابة أو كفييات دفعه يجوز أن يطلب أطراف النزاع بناء على اتفاق مشترك بينهم تحكيم مجلس النقابة ,وفي حالة عدم حصول مصالح ودية بينهم يمكنهم رفع دعوى لدى الهيئات القضائية ،

*لا يمكن لمحافظي الحسابات أن يعهدوا بالمهام المسندة إليهم إلى غيرهم إلا إلى الأشخاص المسجلين في قائمة النقابة ا وان يستعينوا بأي خبير مهني آخر على نفقتهم وتحت مسؤوليتهم،

الفرع الثالث : أحكام مختلفة¹

ويمكن توضيح ذلك من المواد (35،37،38) من المرسوم

*يجب على أعضاء النقابة أن يؤدوا اليمين أمام المحكمة التي يتبعها مقر إقامتهم المهنية في ظرف الأشهر الثلاثة التي تلي تاريخ تبليغ تسجيلهم في جدول النقابة أو تاريخ بداية نشاطهم ،

*لا يجوز لأعضاء النقابة بعمليات إشهار بأي شكل كان بهدف السعي تشجيع جلب الزبائن بغير حق .ويمنع على الخصوص ما يأتي :

- الإعلانات أو النشرات أو عرض الأسعار المخفضة ،

- المناشير و المطبوعات الاشهارية و الإعلانات المطبوعة ،

- استعمال شهادات لا تطابق مؤهلات المهني ،

غير انه يمكن للمهني الذي يعمل لحسابه بصفة استثنائية أن ينظر في الصحافة ثلاث إعلانات متتالية في الأشهر الثلاثة التي تلي شروعه في العمل لحسابه و تتضمن هذه الإعلانات الأسهم و اللقب أو اسم الشركة و العنوان و رقم الهاتف أو الفاكس و الصفة المهنية .ويتم تعريف المهني بواسطة لوحة تثبت في مدخل البناية التي يمارس فيها نشاطه كما يمكنه وضع لوحة ثابتة على باب مدخل المحل المهني ،ويمكن أن يبين فيها وظائفهم و شهاداتهم وصفتهم ،

¹ "نفس المرجع السابق" ص (38).

*يمكن أن ينجر عن كل مخالفة أو تقصير من أعضاء النقابة لحكم من أحكام المرسوم تطبيق العقوبات التأديبية المنصوص عليها في النظام الداخلي للنقابة الوطنية.

المطلب الثالث: الهيئات التنظيمية لمهنة التدقيق

كانت في السابق توجد هيئة وحيد تنظم المهن الثلاث(حسب قانون 08/91) إلى أن جاء القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29/06/2010 الذي قام بالفصل بين المهام الثلاث وذلك بإنشاء منظمات مهنية مع تحديد مهام كل منها(المادة 14 من قانون 01/10).

تعرف الجمعيات المهنية للمراجعة على أنها "تلك الجمعيات التي تقوم على خدمة مجتمع المهنة الواحد و إصدار النشرات الدورية و إقامة الندوات العملية ,وتقوم على تنمية مهارات المراجعين من خلال جلب كل جديد في المهنة ,كما تعمل على تقديم العون للمهنيين و حمايتهم تجاه أي أطراف خارجية¹ ".
سوف نتناول هذه الهيئات انطلاقا من تلازم التدقيق و المحاسبة فيها :

الفرع الأول : المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين

نصت المادة 05 من القانون 08/91 المؤرخ في 27 افريل 1991 على انه "تتأس المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين ،تتمتع بالشخصية المدنية و تضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب و محافظ الحسابات و محاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون و يدير المنظمة الوطنية مجلس يكون مقره في الجزائر ،ويحدد تشكيل المنظمة و صلاحيتها و قواعد سيرها عن طريق التنظيم"²

وحسب القانون رقم 10-10 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بالمهن الثلاث تم الفصل بين المهام للمهن الثلاث بإنشاء منظمات مهنية نوضح ذلك فيما يلي

المصنف الوطني للخبراء المحاسبين : هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين ،والمؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب.

¹ شريقي عمر "التنظيم المهني للمراجعة،دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المملكة المغربية " اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه(غير منشورة) في العلوم الاقتصادية،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير،جامعة سطيف ، 2012،ص: 58.

² بوبكر عميروش "دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة ،دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا "مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير (غير منشورة)في العلوم التجارية تخصص دراسات مالية و محاسبة معقدة ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية ،قسم العلوم التجارية ،جامعة فرحات عباس ،سطيف ،2010/2011،ص

الفصل الثاني: أخلاقيات ممارسة مهنة التدقيق وفق المعايير الدولية

وحسب المادة 18 من القانون 10-10 مهام الخبير المحاسب تتمثل فيما يلي:

*تنظيم و تقويم وفحص وتحليل المحاسبة ،

*مسك ومركزة وفتح وضبط و مراقبة و تجميع محاسبة المؤسسات،

*التدقيق المالي و المحاسبي للشركات و الهيئات ،

*تقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي و الاجتماعي و الاقتصادي،

*إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم و التصرفات الإدارية و التسيير التي لها علاقة بمهمته.

الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات : هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين ،والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات.

وحسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 مهام محافظ الحسابات تتمثل في الآتي:

*يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة ،وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية و ممتلكات الشركات و الهيئات،

*يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيريون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص،

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

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

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

المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين : هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين ،والمؤهلين لممارسة مهنة محاسب معتمد.

وحسب المادة 41 من القانون رقم 10-01 أهم مهام المحاسب المعتمد ندرجها في النقاط التالية:

*مسك و فتح و ضبط المحاسبات و الحسابات،

*عرض الكتابات المحاسبية وتطور عناصر ممتلكات التاجر و الشركة أو الهيئة التي اسند تاليه مسك محاسبتها ،وذلك على أساس الوثائق و الأوراق المحاسبية المقدمة إليه و تحت مسؤوليته،

*يمكن للمحاسب المعتمد أن يعد جميع التصريحات الاجتماعية و الجبائية و الإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها،

*يمكنه مساعدة زبونه لدى مختلف الإدارات المعنية،

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

الفرع الثاني : مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة

تم تأسيس مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في 13/01/1992 المعدل و المتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 01/12/1997 و الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة وبضبط اختصاصه و فوائده عمله¹.

وتتمثل اختصاصات المجلس في :

* حماية المصالح المعنوية و المادية لأعضاء النقابة،

* تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية و تجاه الغير و المنظمات الأجنبية المماثلة،

* إعداد و مراجعة و نشر قائمة الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين ،

* الوقاية من كل النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة و تسويتها ،

* تحصيل الاشتراكات المهنية التي تقررها الجمعية العامة،

الفرع الثالث :المجلس الوطني للمحاسبة

لقد تم الإعلان عن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بفعول المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 25/09/1996 و طبقا للمادة 02 من هذا المرسوم يعتبر هذا المجلس جهازا استشاريا ذو طابع وزاري

¹ بوبكر عميروش " مرجع السابق " ص :123.

الفصل الثاني: أخلاقيات ممارسة مهنة التدقيق وفق المعايير الدولية

مشترك و مهني مشترك ويقوم بمهمة التنسيق و التلخيص في مجال البحث و ضبط مقاييس المحاسبة و التطبيقات المرتبطة بها ,وبهذه الصفة يمكن للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية¹ .

وتتمثل صلاحياته طبقا للمادة الثالثة من نفس المرسوم فيما يلي:

*يجمع ويستغل كل المعلومات و الوثائق المتعلقة بالمحاسبة و بتعليمها ،

*يقترح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية و استغلالها العقلاني ،

*يفصح و يبدي رأيه و توصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة،

*يشارك في تطوير أنظمة التكوين و برامجه و تحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية ،

*يتابع تطور المناهج و التنظيمات و الأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي ،

*ينظم كل التظاهرات و اللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه.

¹ نفس المرجع "ص: 124.

خلاصة الفصل :

من خلال هذا الفصل توصلنا إلى أن أخلاقيات المهنة هي عبارة عن مجموعة من القيم أو المبادئ الأخلاقية التي تهيمن على السلوك المحاسبي، كما أنها تتمثل في المعايير و المقاييس الأخلاقية التي تستخدم لتمييز الصواب من الخطأ.

وعلى الشخص الممارس لمهنة التدقيق الالتزام بمجموعة من القواعد السلوكية التي تركز على مجموعة من القيم الأخلاقية المتمثلة في الاستقلالية و الموضوعية، العناية المهنية والكفاءة المهنية.

فأخلاقيات المهنة تعتبر مكملة و مفسرة لما قد يرد من أحكام عامة في المعايير المهنية، فسلوك المدقق المهني يلعب دورا رئيسيا في زيادة ثقة مستخدمي البيانات المالية و دقة القوائم المالية وهذا ما أدى بالجمعيات المهنية المحاسبية بشكل فاعل في إصدار معايير يتم تبنيها من قبل المدققين من اجل تحسين سلوكهم المهني.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

- مكونات ومنهجية الدراسة الميدانية
- إعداد الاستبيان وتفرغ بياناته
- تحليل نتائج الاستبيان

تمهيد

بغرض تدعيم الدراسة النظرية وإضفاء جانب تطبيقي على الموضوع، قمنا بإعداد استمارة استبيان تعكس رؤى المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق في الجزائر، والتي تضمنتها ثلاث محاور أساسية تخص كلا من أهمية ضوابط المهنة بالنسبة للمدققين وبالنسبة للمؤسسة ومحاولة إسقاطها على الواقع الجزائري.

وباعتبار أخلاقيات المهنة هي عبارة عن مجموعة من المعايير والمبادئ التي تسيطر على السلوك المحاسبي، فإن الفئة المعنية بهذه التغيرات هي فئة المهنيين (المدققين)، الأمر الذي استوجب اعتماد منهج المسح عن طريق استمارة الاستبيان بغية عدم إغفال آراء هذه الفئة، من خلال تخصيص جزء لا بأس به من الاستثمارات الموزعة إلى الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في الجزائر.

المبحث الأول: مكونات ومنهجية الدراسة التطبيقية

نستعرض من خلال هذا المبحث عناصر الدراسة التي اختيرت بناء على ملاءمتها مع الموضوع ممثلة في مجتمع الدراسة أو الجزء محل الدراسة والمتمثل في العينة، إضافة إلى توضيح حدود الدراسة والمشاكل التي اعترضت السير الحسن لها.

المطلب الأول: مجتمع الدراسة

عند اختيارنا لمجتمع الدراسة وضعنا كشرط أساسي المؤهل العلمي والعملية (شهادة علمية في المحاسبة والتدقيق والخبرة وكذلك الشهادة ذات العلاقة بالنسبة للمهنيين)، فكان مجتمع الدراسة ممثلاً في أربع فئات كما يلي:

الفئة الأولى: أساتذة جامعيين؛

الفئة الثانية: خبراء محاسبين؛

الفئة الثالثة: محافظي الحسابات؛

الفئة الرابعة: أخرى (مؤسسة محاسب معتمد).

كان الغرض من مجتمع الدراسة للمهنيين وكذا الأكاديميين، هو المزوجة بين آراء الاثنين كون الموضوع يتعلق بأخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر وبالتالي وجوب الفهم النظري لها قبل الوصول إلى الاقتناع والتمسك بها.

المطلب الثاني: عينة الدراسة

قمنا بتوزيع 40 استمارة لتحصيل أكبر نسبة تمثيل ممكنة نظراً للمشاكل التي واجهتنا أثناء مرحلة تجميع الاستثمارات ويمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم(3-1):عينة الدراسة

النسبة %	التكرار	البيان
100%	40	الاستثمارات الموزعة
90%	36	الاستثمارات المسترجعة
10%	4	الاستثمارات المفقودة
80%	32	الاستثمارات الصالحة
10%	4	الاستثمارات الملغاة

من إعداد الطالبات اعتمادا على الاستبيان

المطلب الثالث:حدود وصعوبات الدراسة

الفرع الأول:حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

الحدود المكانية:الغرض من هذه الدراسة هو استبيان مدى تمسك ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة والتدقيق بضوابط المهنة،فانحصرت الدراسة في الحدود الجغرافية للجمهورية الجزائرية واعتمادا على ولاية ادرار؛

الحدود الزمنية:امتدت هذه الدراسة ما بين جانفي2015الى ابريل من نفس السنة؛

الحدود البشرية:شملت الدراسة أكاديميين ومهنيين حائزين على شهادات علمية في المحاسبة والتدقيق أو امتلاكهم لخبرة مهنية في نفس المجال؛

الحدود الموضوعية:اهتمت هذه الدراسة بالمحاور المرتبطة بأهمية ضوابط المهنة بالنسبة للمدققين وفعالية ضوابط المهنة بالنسبة للمؤسسات ودور ضوابط المهنة في حماية حقوق هذه المؤسسات.

الفرع الثاني:صعوبات الدراسة

رغم أهمية الموضوع وحدثته وتزامنه كإطار زمني مع التطورات التي تشهدها الجزائر في الميدان،ورغم بذل مجهود لتحصيل نتائج موضوعية لم تخلوا الدراسة من بعض الصعوبات،والتي يمكن توضيح أهمها في الآتي:

_ عدم تجاوب العديد من أفراد العينة مع الدراسة،خاصة المهنيين؛

_ تزامن الدراسة مع فترة العطل ما خلق صعوبة في الاتصال المباشر مع أفراد مجتمع الدراسة؛

_ حداثة الموضوع وصعوبة الحصول على أفراد لهم اطلاع جيد عليه.

المبحث الثاني: إعداد الاستبيان وتفريغ بياناته

سنتطرق في هذا المبحث إلى أهم العناصر التي تمت مراعاتها عند إعداد استمارة الاستبيان، بالإضافة إلى مكوناته، طريقة تبويب الأسئلة، طرق التفرغ والمعالجة المنتهجة، فضلا عن الوسائل المستعملة للتحليل بعد استرجاع الاستمارات من أفراد العينة.

المطلب الأول: إعداد الاستبيان

هناك جملة من النقاط التي حاولنا مراعاتها عند إعداد استمارة الاستبيان أهمها:

- 1_ اعتمدنا في إعداد أسئلة الاستبيان على الأسلوب البسيط واللغة المفهومة؛
- 2_ توافق الترتيب والتدرج في الاستبيان مع الإطار النظري في الفصول؛
- 3_ اعتماد طريقة الإجابة المغلقة لعدة أسباب من بينها:
 - كون طرح عدة أسئلة يزيد من حجم الاستبيان، هو ما يؤدي إلى الملل لدى المستجوبين ويخلق نوعا من التكليف ما يجعل إجاباتهم عشوائية؛
 - محاولة طرح أكبر عدد ممكن من الأسئلة؛
 - حداثة الموضوع وصعوبة الحصول على أفراد لهم معرفة جيدة به.
- 4_ إحداث بعض التعديلات على الاستبيان (إضافة، حذف، تغيير) بعد عرضه على الأستاذ المشرف واستشارته.

المطلب الثاني: هيكل الاستبيان

تم تقسيم الاستبيان إلى جزئين أساسيين هما:

- الجزء الأول:** شمل هذا الجزء المعلومات الشخصية لعينة الدراسة من جنس، عمر، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية
- الجزء الثاني:** تم تقسيم هذا الجزء تماشيا مع طبيعة الموضوع إلى ثلاث محاور تشكل في مجملها 21 سؤالاً وهي مفصلة كما يلي:

المحور الأول: يضم سبع (07) أسئلة حول أهمية ضوابط المهنة بالنسبة للمدققين؛

المحور الثاني: يضم أيضا سبع (07) أسئلة حول فعالية ضوابط المهنة بالنسبة للمؤسسات؛

المحور الثالث: يضم سبع (07) أسئلة أيضا حول دور ضوابط المهنة في حماية حقوق المؤسسات.

وتم إعداد الاستبيان وفق مقياس ليكارت الخماسي LIKERT SCALE لتحديد آراء أفراد العينة في الأسئلة التي تضمنتها محاور الاستبيان كما هو موضح في الجدول أدناه:

جدول رقم (2.3): مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
الدرجة	5	4	3	2	1
المتوسط الحسابي المرجح	من (4,5 الى اقل من 5)	الى اقل من 4,5 من 3,75	من 3 الى اقل من 3,75	من 2 الى اقل من 3	اقل من 2

المصدر: عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي-الدليل التطبيقي للباحثين- الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص 115.

للتأكد من صدق الاستبيان وقدرته على تحقيق الهدف من ورائه، استخدمنا معامل الثبات ALPHA CRONBACH فكان المعامل المقابل للدراسة هو 0,687 ما يدل على مستوى عال من ثبات أداة القياس كونها تقترب من الواحد، فمعامل الثبات ALPHA CRONBACH ينحصر عادة بين الصفر والواحد وكلما اقترب من الواحد دل ذلك على وجود ثبات عال يطمئن إلى صدق أداة الدراسة

المطلب الثالث: تفرغ البيانات

الفرع الأول: معالجة نتائج الاستبيان

بغية تسهيل عملية التحليل وعقب التحصيل النهائي لاستمارات الاستبيان، قمنا بتجميع البيانات المحصلة وتفرغها في كل من برنامج EXEL وبرنامج FOR SOCIAL SCIENCES STATISTICAL PACKAGE-SPSS20 حسب طبيعة المعلومات

وفيما يخص جمع وتبويب المعلومات التي تخص عينة الدراسة، تم إعداد مجموعة جداول تم استخلاصها بالاعتماد على برنامج EXEL ولتسهيل عمليتي الملاحظة والتحليل تم إفراغ البيانات في جداول وتمثيلها بيانياً وبنفس البرنامج .

بالنسبة لمحاور الاستبيان الثلاث تم تجميع وتبويب إجابات أفراد العينة في برنامج SPSS20 الذي يتيح جملة من الأساليب الإحصائية المساعدة على التحليل الجيد والموضوعي لمخرجات الاستبيان ومن بين هذه الأساليب التكرارات، النسب المئوية، المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية... الخ، وهي الأساليب التي استخدمتها الطالبات وفق ما يلي:

التكرارات والنسب المئوية: بغية التفريق بين فئات العينة، بناء على المعلومات الشخصية لأفرادها ومعرفة توجه إجابات أفراد العينة إلى إجمالي العينة؛

المتوسطات الحسابية: كونها احد مقاييس النزعة المركزية تم استعمال المتوسط الحسابي لمعرفة الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة، فتم احتساب المتوسط الحسابي لكل عبارات المحاور الثلاث والمتوسط الحسابي لكل محور؛

الانحرافات المعيارية: لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي تم احتساب الانحراف المعياري لكل عبارة من المحاور الثلاث والانحراف الإجمالي للمحور.

الفرع الثاني: عرض خصائص عينة الدراسة

1-الجنس:

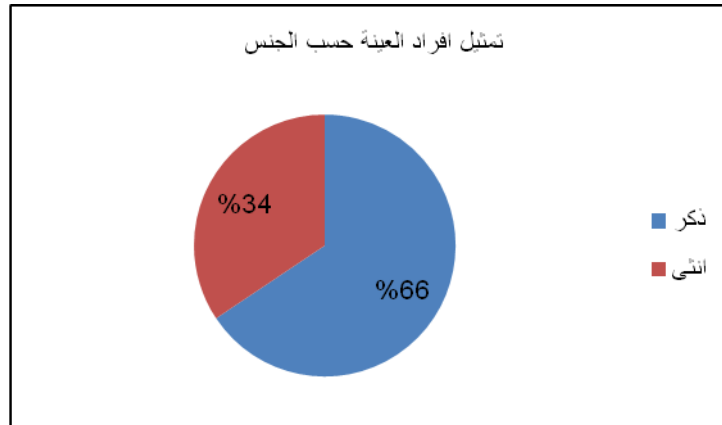
التكرارات والنسب المئوية الخاصة بعرض خصائص عينة الدراسة حسب الجنس موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم(3.3): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة
ذكر	21	65,625
أنثى	11	34,37
المجموع	32	100

مستنبط من الاستبيان

الشكل رقم (3-1): توزيع أفراد العينة حسب الجنس



مستنبط من الاستبيان

يوضح لنا الجدول رقم (3.3) أفراد عينة الدراسة حسب الجنس، فنلاحظ أن نسبة الذكور تفوق نسبة الإناث حيث بلغت نسبة الذكور 65,625 وهو ما يعادل 21 ذكراً أما بالنسبة للإناث فقد بلغت نسبتها 34,375 أي ما يعادل 11 أنثى.

تؤكد هذه النسب أن غالبية الممتهين لهذه المهنة هم من الذكور

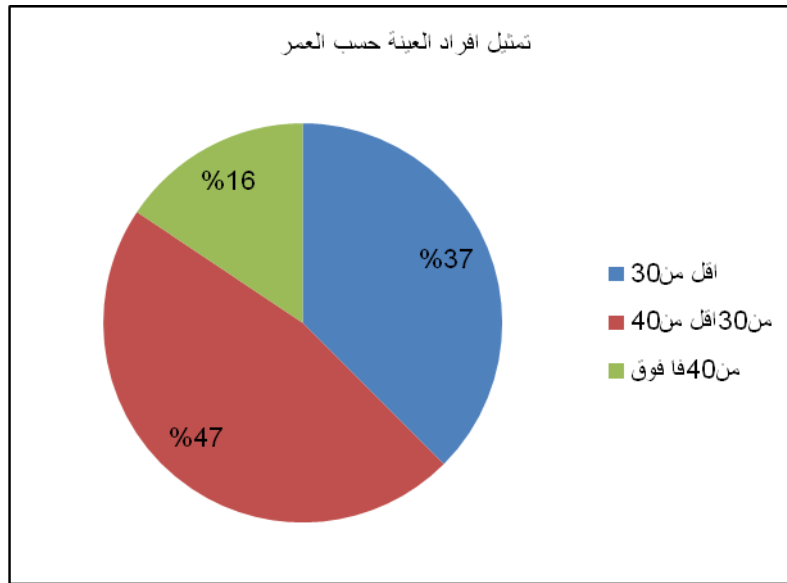
العمر: من خلال هذه التقسيمات المتبعة بالنسبة لتحديد فئات العمر تحصلنا على التكرارات التالية(انظر الجدول أدناه).

جدول رقم(4.3): توزيع افراد العينة حسب العمر

العمر	التكرار	النسبية
اقل من 30 سنة	12	37,5
من 30 الى اقل من 40 سنة	15	46,875
من 40 سنة فما فوق	5	15,625
المجموع	32	100

مستنبط من الاستبيان

الشكل رقم(3-2): توزيع افراد العينة حسب العمر



مستنبط من الاستبيان

يوضح الجدول رقم(4.3) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الفئات العمرية ومن خلاله يمكن ملاحظة ما يلي:

_ نسبة الأفراد الذين يقل عمرهم عن 30 سنة يمثلون نسبة 37,5اي ما يعادل 12 فرداً؛

_ أما نسبة الأفراد الذين تتراوح أعمارهم ما بين 30 و40سنة يمثلون ما نسبته 46,875اي ما يعادل 15 فرداً؛

_ أما الفئة الأخيرة والمتعلقة بذوي الأعمار من 40فما فوق فهي تمثل اقل نسبة أي مايعادل 15,625.

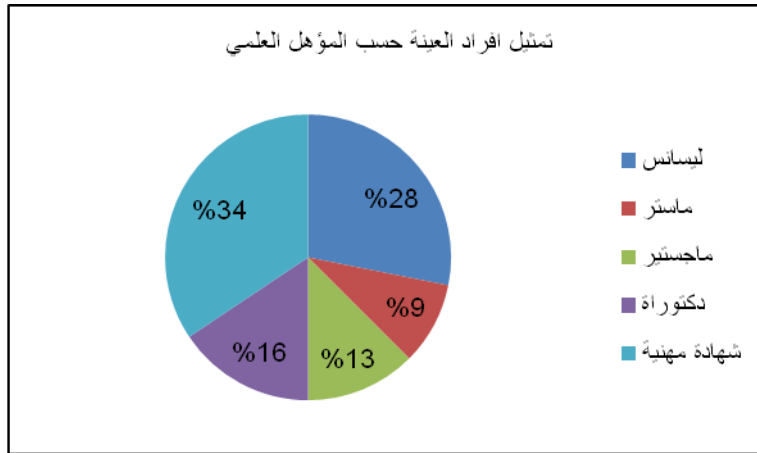
المؤهل العلمي:كانت التكرارات والنسب التي تتعلق بالمؤهل العلمي وفقاً للجدول المبين ادناه:

الجدول رقم(5.3):توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي

النسبية	التكرار	المؤهل العلمي
28,125	9	ليسانس
9,375	3	ماستر
12,5	4	ماجستير
15,625	5	دكتوراة
34,375	11	شهادة مهنية
100	32	المجموع

مستنبط من الاستبيان

الشكل رقم (3-3): توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي



يوضح لنا الجدول رقم(5.3) الدرجات العلمية والشهادات المتوفرة لدى أفراد العينة، فكانت نسبة الحاصلين على شهادات موزعة كما يلي:

_ الحاصلين على شهادة مهنية 34,375

_ الحاصلين على شهادة ليسانس 28,125

_ الحاصلين على شهادة الدكتوراه 15,625

_ الحاصلين على شهادة الماجستير 12,5

_ الحاصلين على شهادة الماستر 9,375

من خلال هاته النسب نلاحظ أن الذين يحملون شهادات مهنية هم غالبية الممتهنين لهذه المهنة تليها الحاصلين على شهادة ليسانس.

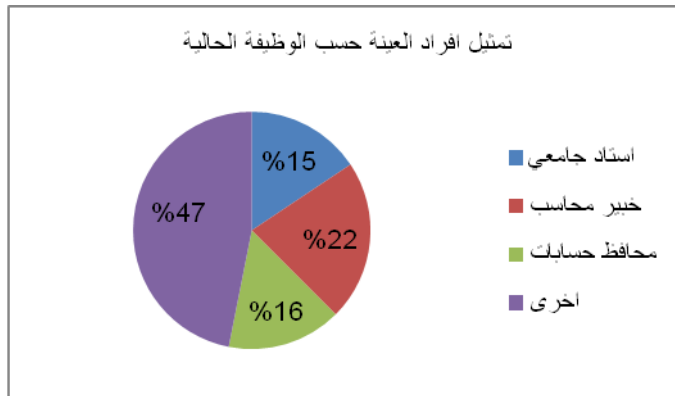
الوظيفة الحالية:

جدول رقم(6.3):توزيع افراد العينة حسب الوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية	التكرار	النسبية
أستاذ جامعي	5	15,626
خبير محاسب	7	21,875
محافظ حسابات	5	15,626
أخرى	15	46,875
المجموع	32	100

مستنتب من الاستبيان

الشكل رقم(3-4): توزيع افراد العينة حسب الوظيفة الحالية



مستنتب من الاستبيان

يوضح الجدول رقم (6.3) توزيع أفراد العينة وفقاً للوظيفة الحالية، فكانت نسبة الخبراء المحاسبين في المرتبة الأولى بعد أصحاب المهن الأخرى (46,875)، أما الأساتذة الجامعيين ومحافظي الحسابات فكانت نسبتهما متعادلة.

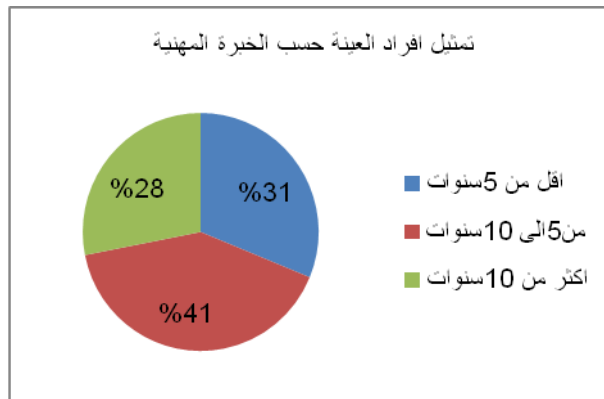
الخبرة المهنية:

جدول رقم(7.3):توزيع افراد العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبية
اقل من 5 سنوات	10	31,25
من 5 الى 10 سنوات	13	40,625
اكثر من 10 سنوات	9	28,125
المجموع	32	100

مستنبط من الاستبيان

الشكل رقم(3-5): توزيع افراد العينة حسب الخبرة المهنية



مستنبط من الاستبيان

يوضح لنا الجدول رقم(7.3) افراد عينة الدراسة وفق الخبرة المهنية المتوفرة لديهم،وعليه ومن خلال هذا التوزيع نجد:

- _سريقا الأفراد الذين تتحصر خبرتهم بين 5 سنوات الى 10 سنوات تمثل اكبر نسبة وهو سبب رئيسي لاختيار هذه الفئة كون غالبيتهم ممن مارس المهنة لسنوات عديدة وهو ما يعطي إجاباتهم صبغة من المصادقية
- _أما الفئة التي تليها فهم الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات وهم الطلبة(ليسانس, ماستر ,ماجستير)
- _وأخيرا الفئة التي تزيد خبرتهم عن 10 سنوات.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان

بغرض تحليل نتائج المستخلصة من الاستبيان، تم الاعتماد على بعض الطرق الإحصائية المنتقاة من برنامج Spss بناء على الحاجة إلى دلائلها، والمتمثلة في التكرارات، النسب المئوية، المتوسط الحسابي وكذا الانحراف المعياري والمقابلة لكل عبارة في الاستبيان، لتحليل كل محور من هذه المحاور.

المطلب الأول: أهمية ضوابط المهنة بالنسبة للمدققين

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص أهمية ضوابط المهنة بالنسبة للمدققين كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (3-8): نتائج الاستبيان المتعلقة بأهمية ضوابط المهنة بالنسبة للمدققين.

المؤشرات الاحصائية		المتوسط الحسابي	الاتجاه العام
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي		
0.56	4.5	ان التزام اي عضو من اعضاء النقابة بمعايير المهنة الفنية و الاخلاقية له دور في تحسين كفاءته و جودة خدماته،	موافق تماما
0.50	4.43	عند تأدية المراجع لمهامه يجب ان يتقيد بعدة شروط او مبادئ منها مسك المحاسبة و التفتيش و الرقابة المحاسبيةالخ،	موافق تماما
0.65	4.37	ان حياد و استغلال المراجع في عمله يجنبه الوقوع في اخطاء قد تشوه سمعة المهنة ،	موافق تماما
0.65	4.21	عند قيام المراجع بمهامه عليه مراعاة مصلحة المجتمع و قيمه الاخلاقية مبتعد عن الاعتبارات الشخصية،	موافق تماما
0.60	4.34	اتعاب المراجع تحدد بالاتفاق مع المؤسسة في بداية توكليه و حسب الشروط المتفق عليها في العقد ،	موافق تماما
0.71	4.5	يتطلب السلوك المهني الالتزام بمعايير اخلاقية عالية و الخاصة بمعايير المحاسبة و التدقيق عند تأديته لواجباته ،	موافق تماما
0.75	4.21	وضع ضوابط للمهنة ينظم علاقة المراجع بعملائه و زملائه ،والمجتمع ،	موافق تماما
0.53	3.75	المتوسط العام للمحور 1	

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج Spss

من الجدول رقم (3-8) نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة على كل العبارات التي تصب حول أهمية ضوابط المهنة بالنسبة للمدققين، فكان المتوسط الحسابي 3,72 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي 3,75 إلى أقل من 4,5 والتي تشير إلى درجة إجابة موافق بالإضافة إلى انحراف معياري 0,53 وهي قيمة صغيرة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة.

المطلب الثاني: فعالية ضوابط المهنة بالنسبة للمؤسسات

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص فعالية ضوابط المهنة بالنسبة للمؤسسات كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-9): نتائج الاستبيان المتعلقة فعالية ضوابط المهنة بالنسبة للمؤسسات

الاتجاه العام	المؤشرات الاحصائية		
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
موافق	1.02	3.81	ان المعلومات التي يقدمها المراجع الى اصحاب المصالح تضمن استمرارية المؤسسة و عدم تصفيتها،
موافق	0.70	4.21	تسهم ضوابط اخلاقيات المهنة في الجزائر الى تحسين جودة عملية التدقيق ،
موافق تماما	0.55	4.59	التزام المراجع بأخلاقيات المهنة يزيد من الثقة في المعلومات التي يقدمها في تقاريره،
موافق	0.88	4.34	تقيد المراجع بضوابط المهنة يقلل من المخاطر التي يمكن ان تتعرض لها المؤسسة ،
موافق	0.61	4.06	ينبغي على المراجع حماية استقلاليته و ان يتجنب كل تضارب في المصالح التي من شأنها ان تؤثر على مهامه داخل المؤسسة،
موافق تماما	0.62	4.46	المراجع ملزم امام المؤسسة محل المراجعة بأداء واجبه المهني بأعلى مستويات من الكفاءة،
موافق	1.13	3.50	يرفض المراجع تدقيق حسابات المؤسسة لا تعود لاحد اقربائه او له مصلحة جوهرية فيها،
	0.77	4.14	المتوسط العام للمحور 1

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPS

من الجدول رقم (3-9) نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة حول الموافقة حول فعالية ضوابط المهنة بالنسبة للمؤسسات، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل 4,14 وهو يندرج ضمن الفئة الثانية، 3,75 إلى أقل من 4,5 من مقياس ليكارت الخماسي والتي تشير إلى درجة إجابة موافق بالإضافة إلى انحراف معياري بقيمة 0,77 دلالة على تشتت ضعيف الإجابات أي رضا غالبية أفراد العينة.

المطلب الثالث: دور ضوابط المهنة في حماية حقوق المؤسسات

كانت إجابات أفراد العينة الدراسة على الأسئلة التي تخص دور ضوابط المهنة في حماية حقوق المؤسسات كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم(3-10): نتائج الاستبيان المتعلقة دور ضوابط المهنة في حماية حقوق المؤسسات

الاتجاه العام	المؤشرات الاحصائية		
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
موافق تماما	0.70	4.62	ينبغي على المراجع التمسك بقواعد السلوك المهني الخاصة بالسرية حتى في حالة تصفية المؤسسة ،
موافق تماما	0.67	4.53	يجب توفر الامكانيات اللازمة لتنفيذ ضوابط المهنة ليسهل عمل المراجع داخل المؤسسة ،
موافق	0.65	4.12	من الضروري ملائمة ضوابط المهنة مع معايير التدقيق المحلية ببيئة التدقيق في الجزائر ،
محايد	1.07	3.40	لا يلتزم المراجع بضوابط المهنة في الجزائر بسبب عدم وضوح التشريعات و القوانين التي تحكمها ،
محايد	1.36	3.37	تدني الاتعاب التي يتقاضاها المراجع في الجزائر تعد سببا لإخلاله بضوابط المهنة،
موافق	1.06	3.96	تشجع معايير التدقيق الدولية و تفسيراتها المراجع على الالتزام بضوابط المهنة ،
موافق	0.53	4.18	يجب الزام مكاتب التدقيق في الجزائر بتخصيص نسبة معينة من ارباحها للتعليم المهني المستمر للمراجعين العاملين فيها.
	0.86	4.02	المتوسط العام للمحور 1

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على نتائج الاستبيان

من خلال الجدول رقم (3-10) نلاحظ أن غالبية إجابات أفراد عينة الدراسة كانت بموافق ما عدى الفقرة 4 و 5 فإجابات بعض أفراد عينة الدراسة كانت بمحايد فيما يخص ضوابط المهنة في حماية حقوق المؤسسات، فكان الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول هذه الأسئلة بناءا على المتوسط الإجمالي 4,02 بموافق كونه يدخل ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي 3,75 إلى أقل من 4,5 وانحراف معياري 0,86 يدل على توافق مقبول بين إجابات أفراد العينة ما يعني رضا غالبية أفراد الدراسة.

المطلب الرابع: تحليل نتائج اختبار الانحدار

من خلال هذا المطلب نحاول معرفة العلاقة التي تربط بين متغيرات الدراسة من خلال مايلي:

بحيث نرسم للمحور الأول ب X و المحور الثاني ب Y والمحور الثالث ب Z

الفرع الأول : تحليل نتائج الانحدار الخطي البسيط

1 تأثير المتغير X على المتغير Y

الجدول رقم (3-11) : نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط للمتغير X على Y

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.574 ^a	.330	.308	2.17473

a. Valeurs prédites : (constantes), y

يتضح من الجدول انه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 للمتغير X على المتغير Y، كما تشير إلى ان معامل الارتباط R و معامل التحديد R² في تأثير المتغير X على المتغير Y يفسر ما نسبته 0.330 وهي قيمة منخفضة، وهو ما يدل على ان الارتباط ضعيف .

الجدول رقم (3-12) : تحليل التباين

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	69.835	1	69.835	14.766	.001 ^b
1 Résidu	141.884	30	4.729		
Total	211.719	31			

a. Variable dépendante : x

b. Valeurs prédites : (constantes), y

والجدول أعلاه يوضح تحليل التباين حيث ان المتغير المستقل هو X والمتغير التابع هو Y وكانت قيمة sig 0.001 وهي اقل من 0.5 وهذا يعني ان المتغير المقابل لهذه القيم له اثر كبير ذو دلالة احصائية.

ومن خلال الجدول ادناه يمكن كتابة معادلة الانحدار كمايلي:

$$X=0.537y+15.015$$

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	15.015	4.072		3.687	.001
y	.537	.140	.574	3.843	.001

a. Variable dépendante : x

2- تأثير المتغير X على المتغير z

الجدول رقم (3-13) : نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط للمتغير X على المتغير z

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.074 ^a	.005	-.028-	2.64929

a. Valeurs prédites : (constantes), z

يتضح من الجدول انه يوجد تأثير ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة 0.05 للمتغير X على المتغير z، كما تشير الى ان معامل الارتباط R و معامل التحديد R² في تأثير المتغير X على المتغير z يفسر ما نسبته 0.005 وهي قيمة منخفضة، وهو ما يدل على ان الارتباط ضعيف .

الجدول رقم (3-14) : تحليل التباين

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	1.156	1	1.156	.165	.688 ^b
Résidu	210.563	30	7.019		
Total	211.719	31			

a. Variable dépendante : x

b. Valeurs prédites : (constantes), z

والجدول اعلاه يوضح تحليل التباين حيث ان المتغير المستقل هو X والمتغير التابع هو z وكانت قيمة Sig 0.688 وهي اكبر من 0.5 وهذا يعني ان المتغير المقابل لهذه القيم له اثر صغير ذو دلالة احصائية.

ومن خلال الجدول ادناه يمكن كتابة معادلة الانحدار كما يلي:

$$X=0.065z+28.766$$

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	28.766	4.529		6.352	.000
z	.065	.160	.074	.406	.688

a. Variable dépendante : x

3- تأثير المتغير y على المتغير z

الجدول رقم (3-15) : نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط للمتغير y على المتغير z

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.469 ^a	.220	.194	2.50899

a. Valeurs prédites : (constantes), z

يتضح من الجدول انه يوجد تأثير ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة 0.05 للمتغير y على المتغير z، كما تشير الى ان معامل الارتباط R و معامل التحديد R² في تأثير المتغير y على المتغير z يفسر ما نسبته 0.220 وهي قيمة منخفضة، وهو ما يدل على ان الارتباط ضعيف .

الجدول رقم (3-16) : تحليل التباين

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	53.149	1	53.149	8.443	.007 ^b
Résidu	188.851	30	6.295		
Total	242.000	31			

a. Variable dépendante : y

b. Valeurs prédites : (constantes), z

والجدول اعلاه يوضح تحليل التباين حيث ان المتغير المستقل هو لوالمتغير التابع هو z وكانت قيمة sig 0.007 وهي اقل من 0.5 وهذا يعني أن المتغير المقابل لهذه القيم له اثر كبير ذو دلالة إحصائية.

ومن خلال الجدول أدناه يمكن كتابة معادلة الانحدار كمايلي:

$$Y=0.439z+16.605$$

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	16.605	4.289		3.872	.001
z	.439	.151	.469	2.906	.007

a. Variable dépendante : y

الفرع الثاني: تحليل نتائج الانحدار الخطي المتعدد

1-تأثير المتغير X على المتغيرين Y و Z

الجدول رقم (3-17): نتائج اختبار الانحدار الخطي المتعدد للمتغير X على المتغيرين Y و Z

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.615 ^a	.379	.336	2.12975

a. Valeurs prédites : (constantes), z, y

يتضح من الجدول انه يوجد تأثير ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة 0.05 للمتغير X على المتغيرين Y و Z، كما تشير الى ان معامل الارتباط R و معامل التحديد R² في تأثير المتغير X على المتغيرين Y و Z يفسر ما نسبته 0.379 وهي قيمة منخفضة، وهو ما يدل على ان الارتباط ضعيف .

الجدول رقم (3-18): تحليل التباين

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	80.179	2	40.090	8.838	.001 ^b
Résidu	131.540	29	4.536		
Total	211.719	31			

a. Variable dépendante : x

b. Valeurs prédites : (constantes), z, y

الجدول اعلاه يبين تحليل الانحدار الذي من خلاله يتم اختيار دلالة R^2 ونلاحظ ان قيمة $\text{sig}=0.001$ وهي اقل من 0.05 وهو ما يدل على ان معادلة الانحدار جيدة، والمتغيرات المستقلة التي دخلت المعادلة تفسر نسبة قليلة من تباين المتغير التابع، أي لا يمكن الاعتماد على هذه المتغيرات للتنبؤ بقيم المتغير التابع.

من خلال الجدول ادناه يمكن كتابة معادلة الانحدار كما يلي:

$$X=0.647y-0.219z+18.025$$

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
(Constante)	18.025	4.458		4.043	.000
1 y	.647	.155	.692	4.174	.000
z	-.219	.145	-.250	-1.510	.142

a. Variable dépendante : x

2- تأثير المتغير y على المتغيرين X و Z

الجدول رقم (3-19): نتائج اختبار الانحدار الخطي المتعدد للمتغير Y على المتغيرين X و Z

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.716 ^a	.512	.479	2.01696

a. Valeurs prédites : (constantes), z, x

يتضح من الجدول انه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 للمتغير Y على المتغيرين X و Z، كما تشير إلى أن معامل الارتباط R و معامل التحديد R^2 في تأثير المتغير X على المتغيرين X و Z يفسر ما نسبته 0.512 وهي قيمة مرتفعة، وهو ما يدل على ان الارتباط قوي .

الجدول رقم (3-20): تحليل التباين

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	124.024	2	62.012	15.243	.000 ^b
Résidu	117.976	29	4.068		
Total	242.000	31			

a. Variable dépendante : y

b. Valeurs prédites : (constantes), z, x

الجدول اعلاه يبين تحليل الانحدار الذي من خلاله يتم اختيار دلالة R^2 ونلاحظ ان قيمة $\text{sig}=0.000$ وهي اقل من 0.05 وهو ما يدل على ان معادلة الانحدار جيدة، والمتغيرات المستقلة التي دخلت المعادلة تفسر نسبة قليلة من تباين المتغير التابع، أي لا يمكن الاعتماد على هذه المتغيرات للتنبؤ بقيم المتغير التابع.

ومن خلال الجدول ادناه يمكن كتابة معادلة الانحدار كمايلي:

$$Y=0.580x+0.402z-0.084$$

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	-.084	5.280		-.016	.987
X	.580	.139	.543	4.174	.000
Z	.402	.122	.429	3.296	.003

a. Variable dépendante : y

3-تأثير المتغير z على المتغيرين X و y

الجدول رقم (3-21): نتائج اختبار الانحدار الخطي المتعدد للمتغير z على المتغيرين X و y

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.526 ^a	.277	.227	2.62150

a. Valeurs prédites : (constantes), y, x

يتضح من الجدول انه يوجد تأثير ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة 0.05 للمتغير z على المتغيرين X و y، كما تشير الى ان معامل الارتباط R و معامل التحديد R² في تأثير المتغير z على المتغيرين X و y يفسر ما نسبته 0.277 وهي قيمة منخفضة، وهو ما يدل على ان الارتباط ضعيف .

الجدول رقم (3-22): تحليل التباين

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	76.173	2	38.086	5.542	.009 ^b
1 Résidu	199.296	29	6.872		
Total	275.469	31			

a. Variable dépendante : z

b. Valeurs prédites : (constantes), y, x

الجدول اعلاه يبين تحليل الانحدار الذي من خلاله يتم اختيار دلالة R² ونلاحظ ان قيمة sig=0.009 وهي اقل من 0.05 وهو ما يدل على ان معادلة الانحدار جيدة، والمتغيرات المستقلة التي دخلت المعادلة تفسر نسبة قليلة من تباين المتغير التابع، أي لا يمكن الاعتماد على هذه المتغيرات للتنبؤ بقيمة المتغير التابع.

من خلال الجدول ادناه يمكن كتابة معادلة الانحدار كما يلي:

$$Z = -0.332x + 0.679y + 18.709$$

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
(Constante)	18.709	5.918		3.162	.004
1 x	-.332-	.220	-.291-	-1.510-	.142
y	.679	.206	.636	3.296	.003

a. Variable dépendante : z

خلاصة

الملاحظ مما سبق أن الدراسة التطبيقية ممثلة في استمارة الاستبيان شملت عينة المجتمع من أكاديميين ومهنيين ذوي الاختصاص في المحاسبة والتدقيق على اختلاف أعمارهم ومؤهلاتهم وخبراتهم فأخلاقيات المهنة تهدف إلى رفع مستوى المهنة وتحسين أداء أعضائها واكتساب ثقة المجتمع , وتعزيز وجود المهنة وزيادة مصداقيتها فهي بمثابة دليل يتقيد به المدقق عند القيام بمهامه,وأظهرت الدراسة أهمية ودور أخلاقيات مهنة التدقيق لكل من المدققين والمؤسسات.

خاتمة عامة

قد سعت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق أخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر، والكشف عن الوسائل التي تشجعهم على الالتزام بالسلوك المهني وذلك من وجهة نظر فئة الدراسة، وقد تمكنا وبعد اطلاعنا على جميع الأدبيات العلمية الخاصة بموضوع الدراسة، ومن خلال إجراء دراستنا الميدانية بالخروج بالاستنتاجات التالية:

_ افتقار المدققين في الجزائر إلى ضروريات أساسية لها دور بالغ في تشجيع مراقب الحسابات للالتزام بأخلاقيات المهنة؛

_ تعد قواعد السلوك المهني منهاجا أخلاقيا في تنظيم وتوجيه سلوك مهنة التدقيق وان الالتزام بها من قبلهم يعد احد السبل للارتقاء بمستوى المهنة ؛

_ تعد القواعد والمعايير الأخلاقية عاملا أساسيا في رسم السلوك السليم للمدققين في أدائهم لمهامهم؛

_ إن عدم التزام المدققين بقواعد السلوك المهني ومعايير التدقيق الدولية والمحلية له تأثير كبير في المعلومات التي تظهرها القوائم المالية التي قام بتدقيقها؛

_ إن إخفاق المدققين في إبلاغ المؤسسات الخاضعة للتدقيق عن حالات الغش والتلاعب المكتشف قد يؤثر سلبا على رأيه من ناحية ويحرمها فرصة تجاوز مشاكلها المالية من ناحية أخرى؛

_ عدم تقيد المدققين في الجزائر من وجهة نظر عينة الدراسة بأخلاقيات المهنة؛

_ أكدت نتائج الدراسة الميدانية على أن المسؤولية القانونية تلزم المدقق بالتمسك بأخلاقيات المهنة؛

_ اتفقت أغلبية فئة العينة على إن كل من قواعد السلوك المهني معايير التدقيق الدولية والمحلية لها تأثير كبير في التزام المدققين بأخلاقيات المهنة.

التوصيات

بناء على ما تقدم من استنتاجات ارتأينا تقديم التوصيات التالية:

_ توعية المدققين بأخلاقيات ممارسة مهنة التدقيق وحثهم المستمر على مراعاتها والتمسك بها، وذلك من خلال عقد الدورات التدريبية و ورشات العمل التي تبصرهم بمزايا تلك القواعد وبعواقب عدم الالتزام بها؛

_حث مكاتب التدقيق على توفير الفرص لتنمية وتطوير مهارات ومعارف المدققين من خلال برامج التعليم المهني المستمر؛

_وضع القوانين والمعايير بشكل مستمر وان يتم مراجعتها للتأكد من مواكبتها للتغيرات في احتياجات التدقيق ؛

_العمل على إنشاء لجان تدقيق في الشركات بأعضاء مستقلين؛

_تفعيل عملية الفحص الدوري لممارسات مكاتب التدقيق للوقوف على المخالفين لأخلاقيات المهنة ومعايبتهم؛

_توجيه المدققين على الالتزام بقواعد السلوك المهني والمعايير الأخلاقية وتوعيتهم بمزايا تلك القواعد و المعايير وعواقب عدم الالتزام بها؛

_التوسع في إعداد الدراسات والمنشورات والبحوث المستقبلية حول موضوع أخلاقيات المهنة، لأهمية هذا الموضوع في تجاوز نقاط الخلل التي تعاني منها مهنة التدقيق وزرع الوعي الأخلاقي بين مزاولي المهنة؛

_ دعم وتحفيز الاستقلال المادي والمعنوي للمدققين في جميع مجالات التدقيق؛

_ نوصي بأن يتمتع المدققين عن الدخول في أعمال أو نشاطات تقده الموضوعية والنزاهة والاستقلالية أو بما يضر بسمعة المهنة؛

_من الضروري خضوع مراقب الحسابات إلى برنامج تعليمي مهني مستمر خاص بعملية التدقيق يضمن له المعرفة الكاملة بأصول ومبادئ المهنة.

آفاق البحث:

يمكننا ان نطرح مجموعة من المواضيع القابلة للدراسة ولعل من بينها:

- معايير التدقيق الدولية و اثرها على جودة عملية التدقيق الخارجي.
- اهمية اخلاقيات مهنة التدقيق في الحد من الفساد الادراي.
- مدى تقيد مراجع الحسابات بقواعد السلوك المهني في الجزائر.

قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية

1. الكتب

1. إبراهيم علي عشاوي، أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية، طوخي مطر، بدون ذكر الطبعة ورقمها، عمان؛
 2. د. أبو الفتوح علي فضالة، المراجعة العامة، دار الكتب العلمية لنشر، القاهرة، الطبعة الثانية، 1995؛
 3. د. احمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث (الإطار الدولي أدلة ونتائج التدقيق)، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى الجزء الأول، عمان، 2009؛
 4. د. احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية _ وقواعد أخلاقيات المهنة، دار صفاء لنشر، عمان؛
 5. د. أمين السيد احمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005؛
 6. أمين السيد احمد لطفي "معايير أخلاقيات المحاسبين المهنيين" الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008؛
 7. د. ثناء علي القباني، المراجعة، الدار الجامعية، 2007؛
 8. د. حسين احمد دحدوح و د. حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)، دار الثقافة، الطبعة الأولى (الجزء الأول)، عمان، 2009؛
 9. د. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، دار وائل للنشر، الطبعة الخامسة، الأردن، 2010؛
 10. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية العملية)، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 1999؛
 11. عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي - الدليل التطبيقي للباحثين - الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2006.
 12. د. عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال - المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الدار الجامعية، الجزء الأول في المراجعات الحديثة لحسابات الشركات المقيدة بالبورصة وفقاً لمدخل الأهمية وخطر المراجعة ودوران العمليات، الإسكندرية، بدون ذكر سنة النشر.
 13. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة "قواعد أخلاقيات و سلوكيات مهنة المحاسبة و المراجعة في مواجهة الأزمات المالية" (مدخل مصري وعربي و دولي مقارنة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009؛
 14. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007؛
 15. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط02، 2008؛
 16. محمود محمد عبدا لسلام البيومي، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير والإفصاح في القوائم المالية. شركة الجلال للطباعة، بدون ذكر الطبعة ورقمها، الإسكندرية، 2003؛
 17. د. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق (الناحية النظرية والعملية)، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان، 2006؛
 18. د. يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2000.
- 2- الرسائل والأطروحات
19. بوبكر عميروش "دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا" (مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص دراسات مالية و محاسبة معمقة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية) (غير منشورة) جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011؛

قائمة المراجع

20. رغدة إبراهيم المدهون, "العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصاريف وأثرها على تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي", عمادة الدراسات العليا كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل؛ الجامعة الإسلامية غزة، 2014.
21. شريقي عمر "التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المملكة المغربية"، طروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه (غير منشورة) في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة سطيف؛ 2012.
22. عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيوي "قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية" قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير (غير منشورة) في المحاسبة، قسم المحاسبة كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012؛
23. عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة، مذكرة ماجستير (غير منشورة) تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة سكيكدة، 2007؛
24. محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظورا لمعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير (غير منشورة) في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2011.
- 3- المراسيم والقوانين**
25. قانون المحاسبة (مجموعة نصوص تشريعية وتنظيمية متعلقة بقانون المحاسبة) برتي للنشر، طبعة خاصة، الجزائر، 2011
26. القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الموافق ل 11 جويلية 2010.
27. المجلس الوطني للمحاسبة "مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط المحاسبة" منشورات الساحل، 2002، ثانياً باللغة الأجنبية:
- 1- الكتب:**

18. Reda Khelassi, L'audit Interne (audit Operationnel), Editions Houma, 3ème édition, Alger, 2010

الملاحقات

الملحق رقم 01

جامعة ادرار

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

تخصص تدقيق و مراقبة التسيير

استمارة استبيان

في إطار تحضير مذكرة ماستر تحت عنوان " أخلاقيات ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر "، تهدف هذه الدراسة إلى معرفة الأخلاق التي يجب أن يمتاز بها الممارس لمهنة التدقيق في الجزائر، وسوف تساعدنا المعلومات التي تزودنا بها في تحقيق أهداف البحث .

يسعدنا سيدي سيدي اختياركم ضمن عينة الدراسة للمشاركة في إثراء هذا الموضوع كأكاديميين و مهنيين، قناعة منا بموضوعيتكم ستولون كل الاهتمام لهذه الاسئلة.

ومع شكرنا المسبق، نتعهد لكم ان تحاط مساهماتكم بالسرية التامة، وانها لن تستخدم سوى لأغراض البحث العلمي.

تحت اشراف الاستاذ

د.اقاسم عمر

الطالبات:

مسعودي مبروكة

لكال عيدة

سعدوني نصيرة

معلومات عامة عن عينة الدراسة :

يرجى وضع العلامة (X) في المكان المناسب

الجنس : ذكر انثى

العمر : اقل من 30 من 30 الى اقل من 40 سنة

من 40 سنة فما فوق

المؤهل العلمي : ليسانس ماجستير دكتوراه

ماستر شهادة مهنية

الوظيفة الحالية : استاذ جامعي خبير محاسب محافظ الحسابات

اخرى

الخبرة المهنية : اقل من 5 سنوات من 5 الى 10 سنوات

اكثر من 10 سنوات

المحور الاول : اهمية ضوابط المهنة بالنسبة للمدققين

الرقم	الفقرة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق اطلاقا
1	ان التزام اي عضو من اعضاء النقابة بمعايير المهنة الفنية و الاخلاقية له دور في تحسين كفاءته و جودة خدماته،					
2	عند تأدية المراجع لمهامه يجب ان يتقيد بعدة شروط او مبادئ منها مسك المحاسبة و التفتيش و الرقابة المحاسبية.....الخ،					
3	ان حياد و استغلال المراجع في عمله يجنبه الوقوع في اخطاء قد تشوه سمعة المهنة ،					
4	عند قيام المراجع بمهامه عليه مراعاة مصلحة المجتمع و قيمه الاخلاقية مبتعد عن الاعتبارات الشخصية،					
5	اتعاب المراجع تحدد بالاتفاق مع المؤسسة في بداية توكليه و حسب الشروط المتفق عليها في العقد ،					
6	يتطلب السلوك المهني الالتزام بمعايير اخلاقية عالية و الخاصة بمعايير المحاسبة و التدقيق عند تأديته لواجباته ،					
7	وضع ضوابط للمهنة ينظم علاقة المراجع بعملائه و زملائه ،والمجتمع،					

المحور الثاني : فعالية ضوابط المهنة بالنسبة للمؤسسات

الرقم	الفقرة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق اطلاقا
1	ان المعلومات التي يقدمها المراجع الى اصحاب المصالح تضمن استمرارية المؤسسة و عدم تصفيتها،					
2	تسهم ضوابط اخلاقيات المهنة في الجزائر الى تحسين جودة عملية التدقيق ،					
3	التزام المراجع بأخلاقيات المهنة يزيد من الثقة في المعلومات التي يقدمها في تقاريره،					
4	تقيد المراجع بضوابط المهنة يقلل من المخاطر التي يمكن ان تتعرض لها المؤسسة ،					
5	ينبغي على المراجع حماية استقلاليته و ان يتجنب كل تضارب في المصالح التي من شأنها ان تؤثر على مهامه داخل المؤسسة،					
6	المراجع ملزم امام المؤسسة محل المراجعة بأداء واجبه المهني بأعلى مستويات من الكفاءة،					
7	يرفض المراجع تدقيق حسابات المؤسسة لا تعود لاحد اقربائه او له مصلحة جوهرية فيها،					

المحور الثالث : دور ضوابط المهنة في حماية حقوق المؤسسات

الرقم	الفقرة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق اطلاقا
1	ينبغي على المراجع التمسك بقواعد السلوك المهني الخاصة بالسرية حتى في حالة تصفية المؤسسة ،					
2	يجب توفر الامكانيات اللازمة لتنفيذ ضوابط المهنة ليسهل عمل المراجع داخل المؤسسة ،					
3	من الضروري ملائمة ضوابط المهنة مع معايير التدقيق المحلية ببيئة التدقيق في الجزائر ،					
4	لا يلتزم المراجع بضوابط المهنة في الجزائر بسبب عدم وضوح التشريعات و القوانين التي تحكمها ،					
5	تدني الاتعاب التي يتقاضاها المراجع في الجزائر تعد سببا لإخلاله بضوابط المهنة،					
6	تشجع معايير التدقيق الدولية و تفسيراتها المراجع على الالتزام بضوابط المهنة ،					
7	يجب الزام مكاتب التدقيق في الجزائر بتخصيص نسبة معينة من ارباحها للتعليم المهني المستمر للمراجعين العاملين فيها.					

الملحق رقم 2: نتائج برنامج الاستبيان

Statistiques descriptives

	N	Minimu m	Maximu m	Moyen ne	Ecart type
b1	32	3.00	5.00	4.5000	.56796
b2	32	4.00	5.00	4.4375	.50402
b3	32	3.00	5.00	4.3750	.65991
b4	32	3.00	5.00	4.2188	.65915
b5	32	3.00	5.00	4.3438	.60158
b6	32	2.00	5.00	4.5000	.71842
b7	32	2.00	5.00	4.2188	.75067
N valide (listwise)	32				

Statistiques descriptives

	N	Minimu m	Maximu m	Moyen ne	Ecart type
c1	32	2.00	5.00	3.8125	1.02980
c2	32	2.00	5.00	4.2187	.70639
c3	32	3.00	5.00	4.5937	.55992
c4	32	2.00	5.00	4.3437	.78738
c5	32	2.00	5.00	4.0625	.61892
c6	32	3.00	5.00	4.4688	.62136
c7	32	1.00	5.00	3.5000	1.13592
N valide (listwise)	32				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
d1	32	2.00	5.00	4.6250	.70711
d2	32	2.00	5.00	4.5312	.67127
d3	32	3.00	5.00	4.1250	.65991
d4	32	1.00	5.00	3.4062	1.0734 1
d5	32	1.00	5.00	3.3750	1.3619 2
d6	32	3.00	5.00	4.1875	.53506
d7	32	2.00	5.00	3.9687	1.0620 8
N valide (listwise)	32				

Régression

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.526 ^a	.277	.227	2.62150

a. Valeurs prédites : (constantes), y, x

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	76.173	2	38.086	5.542	.009 ^b
Résidu	199.296	29	6.872		
Total	275.469	31			

a. Variable dépendante : z

b. Valeurs prédites : (constantes), y, x

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.716 ^a	.512	.479	2.01696

a. Valeurs prédites : (constantes), z, x

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	69.835	1	69.835	14.766	.001 ^b
Résidu	141.884	30	4.729		
Total	211.719	31			

a. Variable dépendante : x

b. Valeurs prédites : (constantes), y

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.074 ^a	.005	-.028-	2.64929

a. Valeurs prédites : (constantes), z

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	1.156	1	1.156	.165	.688 ^b
Résidu	210.563	30	7.019		
Total	211.719	31			

a. Variable dépendante : x

b. Valeurs prédites : (constantes), z

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.469 ^a	.220	.194	2.50899

a. Valeurs prédites : (constantes), z

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	53.149	1	53.149	8.443	.007 ^b
Résidu	188.851	30	6.295		
Total	242.000	31			

a. Variable dépendante : y

b. Valeurs prédites : (constantes), z

المـلـخـص



جامعة أحمد دراية أدرار

كلية العلوم الاقتصادية،التجارية،وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

عنوان المذكرة :واقع تطبيق أخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر (دراسة حالة ولاية أدرار)

ملخص :

تهدف الدراسة إلى التعرف على ماهية أخلاقيات مهنة التدقيق و بيان واقع تطبيقها من قبل مكاتب الخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانته وزعت باليد على مكاتب الخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين و محافظي الحسابات والمؤسسات التي خاضعة للتدقيق من طرف مزاولي المهنة ,حيث تم توزيع 40 استبيان اعتمد منها لغاية التحليل 32 استبيان أي ما نسبته 80 من الاستبيانات الموزعة .

وقد تبين من نتائج الدراسة وحسب آراء عينة الدراسة إن ضوابط المهنة تعد منهاجا أخلاقيا في تنظيم و توجيه سلوك مهنة التدقيق ,وعاملا أساسيا في رسم السلوك السليم للمدققين في أدائهم لمهامهم .
الكلمات المفتاحية : التدقيق ,مراقب الحسابات ,أخلاقيات مهنة التدقيق.

Memoir title : the counterfactual of the application of the ethics of the audit profession in Algeria.

Summary: this study aims to identify the nature of the ethics of the audit profession and the reality of application by the adopted governors of experts and accountants ,accountants ,accredited offices.

To achieve the objectives of this study questionnaires were designed and distributed to the offices of the accountant experts ,accredited accountant and accredited accountants institutions.40 questionnaires were distributed among them 30 of them adopted as a result 80% of them has been shown that the controls of this job can be considered as a main moral approach in organizing and directing the behavior of the profession and a key factor in shaping the best and suitable behavior of accountants while a loving their tasks and duties .

Key words: the auditing ,the ethics of the audit profession.