جامعة أحمد دراية ادرار – الجزائر

كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية ، وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

جامعة أحمد دراية - أدرار
Université Ahmed Draia Adrar- alger

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

ميدان علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

شعبة التسيير

تخصص تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان:

أخلاقيات مهنة التدقيق ودورها في تحقيق جودة عملية التدقيق

دراسة ميدانية بالوكالة العقارية ادرار

إعداد الطالبتين :

_ غنيم حليمة

-ماسيني وهيبة

إشراف الأستاذ :

د.تيقاوي العربي

لجنة المناقشة

01	د.بن مسعود	أستاذ محاضر –ب-	رئيسا
02	د.تيقاوي العربي	أستاذ محاضر –ا-	مشرفا ومقرارا
03	ا.مسعودي عبد الكريم	أستاذ مساعد –أ-	مناقشا

الموسم الجامعي :2017/2016م

بعنوان:

أخلاقيات مهنة التدقيق ودورها في تحقيق جودة عملية التدقيق

دراسة ميدانية بالوكالة العقارية ادرار

إهداء

بسم الله الرحمان الرحيم

((يرفع الله الذين امنوا منكم والذين أوتوا العلم درجات))

صدق الله العظيم

اهدي ثمرة نجاحي إلى:

روح والدتي الطاهرة رحمها الله .

إلى قدوتي في الحياة والديأطال الله في عمره .

إلى من لهم الفضل في نجاحي إخوتي كل واحد باسمه وزوجات أخواتي وأبنائهم، إلى زوجة أبي رعاها الله .

إلى نبع الأخوة صديقاتي:كلثوم، حسناء، سعاد، فاطمة الزهراء،حنان، سعيدة.

إلى من جمعتني بها دروب الوفاء والعمل:وهيبة ماسيني.

وأخيراً إلى كل من دعمني من بعيد أوقريب.

إهداء

"كن عالما فان لم تستطيع فكن متعلما فان لم تستطيع فلا تبتغضهم"

اهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع

إلى من كان رضاها مرادي وطموحي,,,,,,,فأعطتني الكثير ولم تنتظر الشكر,,,

" أمي الحبيبة "

إلى المنهج الذي علمني كيف يكون الصبر طريقا للنجاح,,,,,السند و القدوة,,

" أبي الغالي "

إلى رفقائي في البيت الطاهر إخواني وأخواتي وزوجة أخي,,,,أبناء أختي,,

" وبالأخص أختي الكتكوتة شيماء "

إلى من جمعني الله بمافي الدنيا،،،و ارجومنه أن يجمعني بما في الآخرة ,,,

"توأم هناي حليمة غنيم"

إلى اعز أحبابي,,,, حنان,,,,,,سمية,,,يمينة,,,كلتوم,,,

"والى كل من تحملهم ذاكرتي،،، ولم تحملهم مذكرتي"

إلى زميلتي وزملائي ,,,,,,,,,,,,,,,,,في الدراسة,,,,,,,,,,,,,وبالأخص,,,,,,,,,

" فاطمة الزهراء,,,سعاد"

"وفي الأخير,,,,,,نسأل الله العفو والعافية,,,,,,,,,في الدنيا والآخرة"""""""""

"أمين"

وهيبة

الشكر و التقدير

الحمد والشكر لله أولا وقبل كل شي الذي ألهمنا الطموح والصبر والقدرة على إتمام الجهد المتواضع، ويسرنا أن نتقدم بعظيم الشكر والامتنان الدكتور المشرف"تيقاوي العربي "الذي اشرف على هذا الجهد ولم يبخل علينا بمعلوماته وتوجيهاته القيمة النيرة.

كما نتقدم بالامتنان والعرفان،للأستاذة الكريمين الأستاذة "هيري آسيا" التي كانت لها بصمة كبيرة ومنهجا نيرا في مذكرتنا و"الأستاذ باخويا عبد الرحمان"،المساهم في انجاز هذا الموضوع على تفضله لنا بقبول التربص.

ولا يفتونا توجيه الشكر والتقدير الخالص الى مكتب الدراسات وخدمات الاعلام الالي "الاستاذ فاني مبروك" وإلى كافة الأساتذة الكرام والعاملين في الإدارة على انجاز هذا العمل المتواضع سواء بالتشجيع أو المساعدة

وفي الختام تقبلوا منا ارقي التحية

وهيبة ,, حليمة ,,

الفهرس

العنوان	الصفحة
الملخص	
قائمة المحتويات	
قائمة الجداول	
الملاحق	
المقدمة العامة	أ–ه
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لتدقيق الحسابات	
تمهيد	7
المبحث الأول: مدخل مفاهيمي لتدقيق الحسابات	8
المطلب الأول: التطور التاريخي لتدقيق الحسابات	8
المطلب الثاني: مفهوم وأنواع تدقيق الحسابات	10
المطلب الثالث: أهداف وأهمية تدقيق الحسابات	15
المبحث الثاني: فروض ومبادئ ومعايير التدقيق	15
المطلب الأول: فروض التدقيق	17
المطلب الثاني: مبادئ التدقيق	18
المطلب الثالث: معايير التدقيق	18
المبحث الثالث: قواعد وآداب السلوك المهني لمهنة التدقيق	19
المطلب الأول: مفهوم أخلاقيات المهنة	20
المطلب الثاني: قواعد ومبادئ السلوك الأخلاقي وأهميتها	20
المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي	22
خلاصة الفصل	24
الفصل الثاني: الضوابط المهنية لمهنة التدقيق في الجزائر	
تمهيد	26
المبحث الأول: عموميات حول مدقق الحسابات في الجزائر	27
المطلب الأول: تعريف مدقق الحسابات	27
المطلب الثاني: مؤهلات مدقق الحسابات	27
المطلب الثالث: تعيين وعزل مدقق الحسابات	35
المطلب الرابع: مهام مدقق الحسابات	36

المبحث الثاني: حقوق وواجبات مدقق الحسابات	38
المطلب الأول: تحديد أتعاب مدقق الحسابات	38
المطلب الثاني: حقوق مدقق الحسابات	41
المطلب الثالث: واجبات مدقق الحسابات	43
المطلب الرابع: مسؤوليات مدقق الحسابات	46
المبحث الثالث: عموميات حول جودة التدقيق	48
المطلب الأول: تعريف جودة التدقيق	48
المطلب الثاني: أهمية جودة التدقيق	50
المطلب الثالث: ضوابط ومزايا جودة التدقيق	50
المطلب الرابع: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق والمخاطر الناجمة عنها.	55
خلاصة الفصل	56
الفصل الثالث: مدى مساهمة أخلاقيات المدقق في تحقيق جودة عملية التدقيق (دراسة حالة الوكالة العقارية بادرار)	
تمهيد	58
المبحث الأول: تقديم عام للوكالة العقارية بادرار	59
المطلب الأول: لمحة تاريخية عن الوكالة العقارية	59
المطلب الثاني: فروع وادوار الوكالة العقارية	60
المطلب الثالث: أهداف الوكالة العقارية	61
المبحث الثاني: واقع جودة التدقيق في الوكالة العقارية	61
المطلب الأول: محددات جودة التدقيق	62
المطلب الثاني: مراحل ومظاهر جودة عملية التدقيق في الوكالة العقارية	64
المبحث الثالث: علاقة أخلاقيات المدقق بتحقيق جودة عملية التدقيق(الاستبيان)	64
المطلب الأول: تفريغ البيانات	69
المطلب الثاني: تحليل الفرضيات.	74
المطلب الثالث: علاقة أخلاقيات المدقق بتحقيق جودة العملية التدقيقية	74
خلاصة الفصل	75
الخاتمة	77
قائمة المصادر والمراجع	80
الملاحق	
الملخص	

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01-1	المراحل التاريخية لتدقيق الحسابات	9
01-2	سلم أتعاب محافظ الحسابات	38
02-2	ضوابط رقابة الجودة	50
01-3	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	64
02-3	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	64
03-3	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	65
04-3	نتائج تحليل الإحصائي لمتطلبات التزام المدقق بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني	66
05-3	نتائج التحليل الإحصائي لمتطلبات كفاءة المدقق ودورها في تحقيق جودة عملة التدقيق	68
06-3	نتائج تحليل التباين الأحادي ANOUVA تبعاً لمتغير المؤهل العلمي	69
07-3	نتائج تحليل التباين الأحادي ANOUVA تبعاً لمتغير الخبرة المهنية	70
08-3	نتائج تحليل التباين الأحادي ANOUVA تبعاً لمتغير المؤهل العلمي والخبرة المهنية	70
09-3	جدول تحليل تباين تبعاً لمتغير المؤهل العلمي (كفاءة مدقق الحسابات ودوره في تحقيق الجودة)	71
10-3	جدول تحليل تباين لمتغير الخبرة(كفاءة مدقق الحسابات ودوره في تحقيق الجودة)	72
11-3	نتائج تحليل التباين الأحادي ANOUVA تبعاً لمتغير المؤهل العلمي والخبرة المهنية	72
12-3	نتائج الانحدار الخطي تبعاً(التزام المدقق بأخلاقيات وكفاءة المدقق ودوره في تحقيق الجودة)	73

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق
1	استبانة الدراسة
2	مرسوم تنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 يناير 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات المواد 4-15

مقدمة

تمهيد

تعد مهنة تدقيق الحسابات مهنة اجتماعية تخدم عدة فئات اجتماعية، وازداد الاهتمام بها بزيادة ممارسة الأعمال الاقتصادية المختلفة، كونها الوسيلة الوحيدة لقياس نتائج الأعمال الاقتصادية ومدى صدق دلالة القوائم المالية وعدالة المركز المالي للمؤسسة، وفي الآونة الأخيرة شهدت الجزائر تطورا كبير في ازدياد أعداد مكاتب التدقيق ومراجعي الحسابات، وقد تفاوتت مهاراتهم وخبراتهم ومؤهلاتهم بالإضافة إلى نوعية الخدمات التي يقدمونها.

إلا أن هذا التفاوت أدى إلى اختلاف أراء الجمهور وثقتهم في نوعية هذه الخدمات التي يقدمها كل منهم وهذا ناتج عن السلوك الأخلاقي لكل مدقق، وباعتبا ر عمل المدقق يكون بدايةً من عملية الفحص والتحقق لإبداء رأي فني محايد كأساس لاتخاذ القرار، مما زاد حرص متخذي القرار على ضرورة مصداقية تلك التقارير ومدى الالتزام بالمعايير المحاسبية، ولم يقتصر دور مدققي الحسابات على انجاز الأعمال المنوطة لهم فقط، بل تجاوز ذالك إلى الامتثال بالسلوك الأخلاقي للمهنة، من خلال بذل العناية المهنية اللازمة لتحقيق مهامهم بكل موضوعية واستقلالية.

يلعب سلوك المدقق دورا أساسيا في زيادة ثقة مستخدمي البيانات المالية، والتي بدورها تؤدي الى دعم رأي المدقق وتحقيق الكفاءة والفاعلية للمهنة والمساهمة في تحقيق جودة التدقيق من خلال الارتقاء بالرأي الذي يصدره المدقق، وهي كشرط أساسي لتقديم تقارير مالية بالشكل الذي يمكن الإدارة من القيام بوظائفها على أكمل وجه وتقليل مخاطر عدم التأكد لضمان بقاء واستمرار المؤسسة، فالقصور في أخلاقيات المهنة ومبادئها يمكن أن يخفق جهود المؤسسة نحو النجاح والتقدم.

إشكالية الدراسة:

إن ضعف الثقة في الخدمات التي يقدمها بعض المدققين من طرف الجمهور أدى الى ضرورة حث المدققين للالتزام بقواعد وآداب السلوك الأخلاقي للمهنة ضمان للحصول على معلومات ذات جودة عالية، وفي هذا الإطار جاء هذا العمل للإجابة على الإشكالية التالية:

ما مدى مساهمة أخلاقيات مهنة مدققي حسابات الوكالة العقارية بادرار في تحقيق جودة عملية التدقيق؟

الأسئلة الفرعية: وبناء على هذه الإشكالية تطرح الأسئلة التالية:

- هل توجد فروقات جوهرية حول متطلبات التزام المدقق بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني، تعزى لمتغير المؤهل العلمي والخبرة المهنية؟
- هل توجد فروقات جوهرية حول متطلبات كفاءة المدقق ودوره في تحقيق جودة عملية التدقيق، تعزى لمتغير المؤهل العلمي والخبرة المهنية؟
- هل توجد علاقة ارتباط بين التزام المدقق بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني وكفاءة المدقق ودوره في تحقيق جودة عملية التدقيق ؟

– هل توجد فروقات جوهرية حول متطلبات التزام المدقق بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني ودوره في تحقيق جودة عملية التدقيق، تعزى لمتغير المؤهل العلمي ؟

فرضيات الدراسة:

وللإجابة على الإشكالية والأسئلة الفرعية تم وضع الفرضيات التالية:

- لا توجد فروقات جوهرية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0,05$ بين أراء العينة حول متطلبات التزام المدقق بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني، تعزى لمتغيرات (المؤهل العلمي، الخبرة المهنية).
- لا توجد فروقات جوهرية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0,05$ بين أراء العينة حول متطلبات كفاءة المدقق ودوره في تحقيق جودة عملية التدقيق، تعزى لمتغيري (المؤهل العلمي، الخبرة المهنية).
- لا توجد علاقة إرتباط بين التزام المدقق بأخلاقيات و قواعد السلوك المهني و كفاءة المدقق ودوره في تحقيق جودة عملية التدقيق عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0,05$).
- لا توجد فروقات جوهرية حول متطلبات التزام المدقق بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني تعزى لمتغير المؤهل ا لعلمي.

أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في معرفة كيفية مساهمة مدققي الحسابات بالسلوك الأخلاقي ومدى تحقيقه لجودة عملية التدقيق، بالإضافة إلى مدى التزام هذه الأخلاقيات والعمل بها في المؤسسات الجزائرية، باعتبار أن أخلاقيات مدققي الحسابات شاهدت اهتماماً كبيراً نظراً لما واجهته بعض المؤسسات من تلاعب وغش في الأوراق والوثائق المالية.

أهداف الدراسة:

من الأهداف التي سعت إليها الدراسة:

- محاولة إبراز مدى التزام و دور الأخلاقيات في تحقيق جودة التدقيق.
- التعرف على مدى تأثير أخلاقيات المدقق لارتقاء بالعمل المحاسبي.
- توضيح مدى مساهمة الأخلاقيات في إضفاء المصداقية على تقارير المدقق.
- التعرف على مدى تطبيق أخلاقيات من قبل المدققين.

أسباب اختيار الموضوع:

تكمن أسباب اختيار الموضوع:

- أهمية الموضوع .
- الميول الى موضوع التدقيق وارتباطه بالأخلاقيات.

حدود الدراسة:

الحدود المكانية: تتعلق هذه الدراسة بالجزائر، حيث تم تخصيص الدراسة لمعرفة أخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر، وذلك من خلال دراسة ميدانية تمثلت في مدى مساهمة أخلاقيات المدقق في تحقيق جودة عملية التدقيق حالة الوكالة العقارية بادرار، التي يشرف عليها مدقق خارجي يعمل على تدقيق جميع حساباتها، وتمثلت الدراسة في عينة من عمال الوكالة العقارية.

الحدود الزمنية:

تمثلت حدود الدراسة من خلال مقابلة مع مدقق الحسابات بتاريخ 15جانفي2017، وذلك بالاعتماد على الإستبانة التي تخص أخلاقيات المدقق ابتداء من ممارسته لعمله لقياس تراكم السلوك الأخلاقي له.

منهج وأدوات الدراسة:

تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري للإلمام بجوانب الدراسة من خلال الاعتماد على المصادر العلمية التي لها علاقة بالموضوع، والمنهج التحليلي في الجانب التطبيقي وذلك من خلال وضع الاستبيان وتحليل معطياته بالاعتماد على نظام (20)spss.

صعوبات الدراسة:

- قلة المراجع التي تدرس جودة التدقيق، ومساهمة الأخلاقيات في تحقيقها.
- عدم الجدية في الرد على الاستبيان.

1. الدراسات السابقة: دراسة محمد يوسف سالم العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة–دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة والمحاسبة بسلطنة عمان. 1994 المجلة العلمية للبحوث والدراسات والتجارة العدد الثاني السنة الثامنة.

قام الباحث في هذه الدراسة باستعراض بعض محددات أو العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة وقام بجمعها وتحديد أهميتها النسبية حيث تمثلت هذه العوامل في(حجم المكتب، عدد السنوات التي يراجع فيها المراجع حسابات لنفس المنشأة ، سمعة مكتب المراجعة ، درجة الخبرة واستقلال المراجع في المؤسسة محل المراجعة عدد قضايا التعويضات المرفوعة ضد المكتب) ولتحديد هذه العوامل استخدم الباحث مقياس "ليكرث" لقياس اتجاهات المستقصيين، حيث توصلت الدراسة الى:

أن هناك علاقة ايجابية بين حجم المكتب وجودة عملية التدقيق، وأن الأتعاب لم تعد المحدد الرئيسي لانتقال العميل من مكتب المراجعة الى آخر، بل بدأ يظهر عامل جديد يمكن أن تكون له الأولوية ألا وهو جودة الخدمة المؤداة للعميل.

2. دراسة عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري 2012 "قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية" قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة.

هدفت هذه الدراسة إلى أثر قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بإعداد استبانة شملت (53) فقرة، وتم تحليلها باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية SPSS.

كما توصل الباحث إلى عدد من النتائج أبرزها أنه يوجد تأثير(للموضوعية، الاستقلالية، الأمانة الاستقامة، المصداقية، النزاهة والشفافية، السرية، الكفاءة المهنية) على جودة التدقيق من وجهة نظر المديرين الماليين والمدققين الداخليين والخارجيين لشركات المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.

3. **دراسة العيد خيراني 2013، مدى مساهمة عوامل جودة الاداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة. مذكرة مقدمة للاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص مالية ومحاسبة.**

تعالج هذه الدراسة موضوع العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات ودوروها في ضبط مخاطر المراجعة، وبالتالي التقليل من حدوث عمليات الغش والأخطاء الجوهرية، حيث قام الطالب في الجانب النظري بمناقشة مزايا وأهمية جودة المراجعة للإطراف ذات صلة بها ، وتحليل العوامل التي تؤثر على ممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر، حيث صنفها إلى عوامل ترتبط بمكتب المراجعة وأخرى بعملية المراجعة وعوامل خارجية، كما اعتمد الطالب على دراسة إحصائية ككتلة للموضوع من خلال مقابلات شخصية واستقصاء لعينة من محافظي الحسابات للوقوف على آرائهم وتوجهاتهم ووجهات نظرهم حول مشكلة الدراسة، ومن خلال الدراسة توصل الطالب الى مجموعة من النتائج أهمها:

-أن هناك عوامل تهدد استقلال المدقق على غرار التهديد، الأتعاب، مراجعة الذات، الدعاوى القضائية، المصلحة الشخصية، الصداقة والألفة.

-إن للعوامل الخاصة بتخطيط وإجراءات عملية المراجعة، أثر بالغ على جودة أداء محافظي الحسابات.

-يمتلك محافظي الحسابات في الجزائر مؤهل علمي وخبرة مهنية و كافية وهذا راجع إلى كبر سن أغلب مزاولي المهنة

-أغلب محافظي الجزائر أبدوا عدم رضاهم على الأتعاب التي يتحصلون عليها أثناء قيامهم بهمام محافظة الحسابات و رأوا أن لها تأثير سلبي على جودة أدائهم، ورغم أن قانون إصلاح المهنة أدرج طريقة المناقصة في تحديد الأتعاب إلا أنها يمكن أن تكون سببا في زيادة المنافسة وبالتالي تخفيض الأتعاب.

-حسب المقابلة التي أجراها الطالب مع بعض المحافظين كشفت إلى أن جلهم يفضلون تقديم خدمات استشارية على قبولهم لعهدة محافظي الحسابات.

4. **دراسة محمد بكر خليل عبد العال 2015" مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهنية " قدمت هذه الدراسة استكمالاً لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة.**

" هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات العاملين بشركات ومكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني التي تنظم وتحكم وتضبط

سلوكيات المراجعين، ولتحقيق أهدافها تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي نظرا للائمته لطبيعة الدراسة، وتم تصميم استبانة وتوزيعها على مجتمع الدراسة بشكل كامل وبلغ عددها (63)مراجع حسابات باستخدام طريقة الحصر الشامل وتم استرداد (54) استبانة بنسبة %(85,7).

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن مراجع الحسابات يلتزمون بدرجة كبيرة جداً بمبادئ الأساسية لسلوك الأخلاقي، وقواعد السلوك المهني التي أوصت بها جمعية مدققي الحسابات القانونية الفلسطينية ونقابة المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، كما يؤثر الالتزام والوعي الديني لمراجعي الحسابات بدرجة كبيرة على سلوكهم المهني والأخلاقي والتزامهم بقواعد السلوك المهني، كذالك فإن القوانين والأنظمة المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات تؤثر بدرجة كبيرة على التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني.

وما يميز دراستنا عن سابقتها أنها هدفت إلى إبراز مدى مساهمة أخلاقيات المدقق في تحقيق جودة عملية التدقيق في الجزائر، حيث أن معظم الدراسات السابقة ركزت على الجانب الأخلاقي للمدقق بغض النظر عن مدى تحقيقها لجودة عملية التدقيق.

هيكل البحث:

من أجل الإحاطة بجوانب الدراسة تم الاعتماد على خطة متمثلة في مقدمة وثلاثة فصول ضمن كل فصل ثلاثة مباحث، وخاتمة.

الفصل الأول، الإطار المفاهيمي لتدقيق الحسابات ويحتوي على ثلاثة مباحث، المبحث الأول مدخل مفاهيمي لتدقيق الحسابات، والمبحث الثاني فروض ومبادئ ومعايير تدقيق الحسابات، أما المبحث الثالث قواعد وآداب السلوك المهني لمهنة التدقيق.

الفصل الثاني تمثل في الضوابط المهنية لمهنة التدقيق في الجزائر ويضم ثلاثة مباحث، المبحث الأول عموميات حول مدقق الحسابات، والمبحث الثاني حقوق وواجبات مدقق الحسابات، أما المبحث الثالث عموميات حول جودة التدقيق.

الفصل الثالث دراسة مدى مساهمة أخلاقيات المدقق في تحقيق جودة عملية التدقيق (دراسة حالة الوكالة العقارية بادرار)، يضم ثلاثة مباحث، المبحث الأول تقديم عام للوكالة العقارية بادرار، والمبحث الثاني واقع جودة التدقيق في الوكالة العقارية، أما المبحث الثالث مراحل ومظاهر جودة عملية التدقيق في الوكالة العقارية بادرار.

الفصل الأول :
الإطار المفاهيمي لتدقيق الحسابات

تمهيد:

تعد مهنة التدقيق من إحدى أهم المهن في المجتمع الاقتصادي والسياسي، وقد صاحبها تطور ملحوظ نظر للأهداف التي تحققها وقبل بلوغ هذه الأهداف لابد لأية مهنة أن تلتزم بأخلاق لضمان السير الحسن لها، ومهنة التدقيق كغيرها من المهن لها أخلاقيات توجب على المدققين والممارسين لهاته المهنة الالتزام بها لتبين الواجبات التي يتطلب القيام بها وتنظيم العلاقة بين مزاولي المهنة.
فالتدقيق نشأ لتحقيق أهداف عصرية ولا يمكن أن تتحقق هذه الأهداف إلا بالسلوك الأخلاقي للمدقق.

ومن خلال هذا الفصل سنتطرق إلى الجانب النظري لمهنة التدقيق والأخلاقيات الواجبة على ممارسي مهنة التدقيق من خلال تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث.

- ❖ المبحث الأول: مدخل مفاهيمي لتدقيق.
- ❖ المبحث الثاني: فروض ومبادئ ومعايير التدقيق.
- ❖ المبحث الثالث: قواعد وآداب السلوك المهني لمهنة التدقيق.

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي لتدقيق الحسابات.

تعتبر مهنة التدقيق عملية منتظمة للحصول على أدلة إثبات كافية دالة على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة بإتباع أسلوب منهجي واستخدام أدوات كفيلة للوصول الى رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة والمركز المالي الحقيقي لها.

وسنحاول من خلال هذا المبحث تقديم إطار نظري حول تدقيق الحسابات، نستسهله في بداية الأمر بالتطور التاريخي لتدقيق الحسابات، ثم تعريف تدقيق الحسابات وأنواعه في المطلب الثاني، كما تطرقنا للأهداف وأهمية التدقيق في المطلب الثالث.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق الحسابات.

يرجع أصل كلمة التدقيق أو المراجعة "Audit " الى العصور الوسطى و المستمد من الكلمة اللاتينية "Audire "ومعناها يستمع، حيث كانوا قدامى المصرين يقومون بتعين شخصا لتسجيل الأموال الأميرية الواردة، ويقوم شخص أخر بعملية التدقيق لما قام به هؤلاء الأشخاص من تسجيل، أما قدامى اليونان كانوا يعينون موظف لتدقيق وحفظ سلامة الحسابات العامة بعد الانتهاء من عملية التسجيل، كذلك الرومان قاموا بوضع نظام يفصل بين الشخص المسؤول عن المصروفات والشخص المسؤول عن المقبوضات.

نلاحظ مما سبق أن مهنة تدقيق الحسابات قديمة منذ عصر الفراعنة واليونان والرومان كذلك في العصور اللاحقة كان هناك دور لتدقيق الحسابات عندما عين سيدنا يوسف عليه السلام.[1]

[1] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ط2، 2009، ص 13.

الجدول رقم1-01: يوضح فيه مختلف المراحل التاريخية للتدقيق .

المدة	الأمر بالمراجعة	المرجع	أهداف المراجعة
من 2000قبل المسيح الى 1700ميلادي	الملك، إمبراطور، الكنيسة، الحكومة.	رجل الدين، كاتب .	معاقبة السراق على اختلاس الأموال، حماية الأموال.
من 1700الى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين.	المحاسب.	منع الغش، ومعاقبة فاعليه، حماية الأصول.
من 1850الى1900	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
1900الى 1940	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة.	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم التاريخية.
1940الى 1970	الحكومة، البنوك، المساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة.	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.
1970الى 1990	الحكومة، هيئات اخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة.
ابتداء من 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ضل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات- الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 02-2003، ص ص 7 8.

المطلب الثاني: مفهوم وأنواع تدقيق الحسابات.

سيتم في هذا المطلب تقديم عام لتدقيق والتطرق لأنواع التدقيق التي تختلف باختلاف الزاوية التي تنظر الى عملية التدقيق.

الفرع الأول: مفهوم تدقيق الحسابات.

يمكن إيجاز تعريف المراجعة في التعريفات التالية:

عرفت لجنة مفاهيم المراجعة التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية المراجعة، تعريفا عاما "بأنها عملية منظمة، تعتمد على الموضوعية، لتجميع وتقييم الأدلة المتعلقة بنتائج العمليات والأحداث الاقتصادية للمشروع، وذلك للتحقق من مدى تطابق تلك النتائج مع المعايير الموضوعة والمقبولة قبولا عاماً، وتوصيل النتائج للأطراف المعنية."[1]

وعرف كذالك بأنه "عملية منهجية منظمة للحصول والتقييم بموضوعية على أدلة إثبات تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات اقتصادية وأحداث من اجل تأكيد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة وتوصيل النتائج إلى المستخدمين المعنيين."[2]

كما عرف بأنه "فحص لسجلات وقوائم المالية ومستندات المؤسسة لتمكن المدقق التحقق بأن ميزانية العمومية للمؤسسة تعبر بصورة صادقة وصحيحة عن الوضعية المالية للمؤسسة. [3]

وفي تعريف أخر"هي فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومة المقدمة من طرف المؤسسة على العمليات التي أنتجت تلك المعلومات.[4]

عرف التدقيق أيضاً على "أنه فحص انتقادي معد للتحقق من أن نشاط المؤسسة مترجم بمصداقية في القوائم السنوية ومطابق لمتانة التنظيم وهو مجموعة الإجراءات القانونية المراقبة لأداء أهداف المشروع"[5].

ومن خلال التعاريف السابقة نستخلص تعريف شامل للتدقيق هو عملية الفحص الشامل للبيانات وسجلات ومستندات وأنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بالمنشأة من طرف شخص ذو خبرة وكفاءة مهنية واستقلالية، قصد الخروج برأي فني محايد حول مدى صدق وسلامة القوائم المالية والوضعية المالية للمؤسسة.

---

[1] محمد فيومي، عوض لبيب، **أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث الازاريطة، إسكندرية، 1998، ص ص 10 11.

[2] أيمن محمد صبري شعبان، **مراجعة الحسابات في بيئة التجارة الالكترونية**، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2010، ص 195.

[3] أيمن محمد نمر الشنطي، **دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة تدقيق الحسابات (دراسة تطبيقية على مكاتب التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية)**، جامعة البلقاء التطبيقية، كلية عمان الجامعية للعلوم المالية والإدارية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد السابع والعشرون، 2011، ص 332.

[4] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 10-2003، ص 6.

[5]- Reda Khalassi, **L'AUDIT INTERNE –AUDIT OPERATIONNEL**- Technique ,Méthodologie ,Contrôle interne, 3éme, Houma édition, Alger, p22.

الفرع الثاني: أنواع تدقيق الحسابات.

للمراجعة أنواع عديدة تؤثر على جوهر عملية المراجعة والمهنة المخولة لها وسوف نحاول التطرق إلى أنواع المراجعة.

أولاً: من حيث القائم بعملية المراجعة: [1]

يمكن تقسيم المراجعة من حيث القائم بالمراجعة إلى نوعين أساسيين هما:

-المراجعة الخارجية.

-المراجعة الداخلية.

1) المراجعة الخارجية:

وهي المراجعة التي تتم بواسطة شخص مؤهل علمياً وعملياً من خارج المؤسسة، حيث يكون مستقلا عن إدارة المؤسسة.

2) المراجعة الداخلية:[2]

نشأت المراجعة الداخلية بناء على احتياجات الإدارة لإحكام عملية الرقابة على مستويات التنفيذية حيث يمكننا القول بأن المراجعة الداخلية تمثل أحد حلقات الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بالنواحي الأتية :

-دقة أنظمة الرقابة؛

-الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المشروع؛

-كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي.

ثانياً: من حيث الإلزام: تنقسم المراجعة من حيث الالتزام القانوني إلى نوعين هما:[3]

1 - المراجعة الإلزامية:

مراجعة البيانات المحاسبية ليست اختيارية في جميع الأحوال، ويقع الإلزام بالمراجعة بموجب تشريعات تصدرها الدولة بما لها من سلطة السيادة، وهذا أكثر ما يكون وضوحا في القوانين الخاصة بشركات الأموال؛

2 - المراجعة الاختيارية:

الأصل في المراجعة أن تكون اختيارية، فأمر تقرير القيام بعملية مراجعة حسابات المشروع يرجع بالدرجة الأولى الى أصحاب المشروع وغيرهم من أصحاب المصلحة فيه، ولذلك فإن تعيين المراجع للمؤسسة ما يترك الاختيار لصاحب المشروع وشركائه.

---

[1] محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة واليات التطبيق**، الدار الجامعية طبع- نشر- توزيع، مصر، الإسكندرية، 2003، ص29 30.

[2] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية** ،الدار الجامعية، 2002، ص ص 30 31.

[3] إبراهيم علي عشماوي، **أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية**، دار النشر طوخى مطر للطباعة، عمان، بدون سنة، ص ص 22 25.

ثالثاً: من حيث مجال أو نطاق المراجعة:[1]

وتنقسم المراجعة من حيث نطاق المراجعة إلى نوعين:

1. **المراجعة الكاملة:**

تحقق هذه المراجعة إذ لم توضع حدود أو قيود على عملية المراجعة، أي يحق للمراجع أن يقوم بمراجعة جميع العمليات والبيانات المحاسبية دون استثناء.

2. **المراجعة الجزئية:**

إذا ما وضعت حدود أو قيود كانت مراجعة جزئية، وفي هذه الحالة يتعين على المراجع بمراجعة عمليات وبيانات محاسبية معينة لغرض ما، وتقريره ينصب على نتيجة مراجعته للعمليات المحددة له ومسؤوليته تكون في إطار ما حدد له، لذا يجب أن يتعين نطاق عملية المراجعة بكل دقة ووضوح.

رابعًا: من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات:[2]

يمكن تقسيم المراجعة من زاوية مدى الفحص الذي يقوم به المراجع إلى نوعين:

1 -**المراجعة الشاملة:**

تتم من خلال مراجعة كافة العمليات محل الفحص، وتكون أكثر انتشاراً مع صورة المراجعة الجزئية، حيث يصعب تطبيقها مع صورة المراجعة الكاملة؛

2 -**المراجعة الإختبارية:**

يتم فيها فحص عينة من العمليات بناءاً على دراسة وفحص لنظام الرقابة الداخلية المتبعة، ومن ثمّ تعميم حكمه على المجتمع على ضوء نتيجة فحصه للعينة.

خامساً: من حيث موعد القيام بالمراجعة:[3]

تنقسم المراجعة من حيث موعد القيام بها إلى:

1 -**مراجعة مستمرة:**

أي تتم على مدار السنة المالية وغالبا ما تتم وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا وهذه المراجعة مناسبة لشركات الأموال؛

2 -**مراجعة نهائية:**

يكلف المراجع بالقيام بهذا النوع من المراجعة بعد إنهاء السنة المالية للمؤسسة الواجب مراجعتها، لضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد مراجعتها، لان الحسابات قد تكون قد أقفلت مسبقاً.

---

[1] إبراهيم علي عشماوي، نفس المرجع،ص ص 24 25.

[2] محمود السيد الناغي، **المراجعة إطار النظرية والممارسة**، لوتس للطباعة والنشر والتوزيع، الناشر مكتبة الجلاء الجديدة، ط2، المنصورة، 1992، ص 20.

[3] الأخضر لقليطي، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر(دراسة حالة من خلال الاستبيان)** ، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008-2009 ص ص 24 25.

المطلب الثالث: أهداف وأهمية تدقيق الحسابات.

سنحاول من خلال هذا المطلب تبيان كل من أهداف وأهمية التدقيق.

الفرع الأول: أهداف تدقيق الحسابات.

لقد صاحب تطور مهنة التدقيق تطور ملحوظ في أهدافها ومدى التحقق والفحص وكذلك درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية ويتمثل ذلك في العرض التالي: [1]

1. قبل عام 1900كان الهدف من التدقيق اكتشاف التلاعبات والاختلاس و
2. الأخطاء، ولذلك كان التدقيق تفصيلي، ولا يوجد أي وجود لنظام الرقابة الداخلية؛
3. من1905حتى1940كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء ولذلك بدء الاهتمام بالرقابة الداخلية؛
4. من1940الى1960 كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي، وتم التحول نحو التدقيق الاختباري الذي يعتمد على مكانة وقوة نظام الرقابة الداخلية؛
5. من 1960وحتى الآن أضيف أهداف عديدة منها:

أ. مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة؛

ب. تقييم نتائج الاعمال بالنسبة إلى مكان مستهدفا منها؛

ج. القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط؛

د. تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع؛

ه. تخفيض خطر التدقيق.

و. تقييم مدى مطابقة البيانات المالية للمعايير المتعارف عليها[2].

الهدف الأساسي من عملية تدقيق الحسابات هو التحقق من المستندات وسجلات وعناصر حسابات النتيجة والميزانية للمؤسسة، مع العمل بأقصى جهد لاكتشاف أي غش أو أية أخطاء معتمدة وغير معتمدة محاسبية أو حسابية.[3]

الفرع الثاني: أهمية تدقيق الحسابات.

يلعب التدقيق دوراً مهما في الأوساط المالية والأوساط الحكومية الاقتصادية، و المعلومات المالية التي تعتمد عليها وتثق بها ضرورية لأي مجتمع والمستثمر يتخذ قرارات إعطاء القروض والسلطات الضريبية تقوم باحتساب الدخل الخاضع للضريبة ومبلغها ودخول وخروج شريك في شركات التضامن ومعرفة مبلغ الشركات وضريبة الإرث في حالة الوفاة، كل هذه الأمور وغيرها تعتمد على معلومات قد حضرت من قبل الاخرين هذه الجهات ربما تتضارب مصالحها مع مصالح الجهات المستفيدة من هذه المعلومات، ولهذا

---

[1] احمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2000، ص ص 8 9.

[2] - **Bahram Soltani, Auditing an International Approach, First published, 2007, p5**

[3] أبو الفتوح علي الفضالة، **أساسيات المحاسبة المالية والتكاليف والمراجعة**، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2006، ص 202.

نشأت الحاجة الى خدمة المدقق المستقل والمحايد الذي يقوم بإعلام الأطراف الأخرى إن كانت هذه البيانات والمعلومات المالية تمثل بوضوح، ومن جميع جوانبها المادية للمركز المالي كما هو بتاريخ معين أو نشاط للسنة أو الفقرة المنتهية بذلك التاريخ،[1] حيث تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، وتهدف إلى خدمة عدة طوائف وفئات (والمستثمرين الحاليين والمستقبلين والبنوك ورجال الاعمال والاقتصاد والهيئات الحكومية المختلفة ونقابات العمال...وغيرها)، إن إدارة المشروع تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية تستخدم القوائم المالية المدققة لاتخاذ قراراتها ورسم سياستها المحاسبية المختلفة في وضع الخطط، ومراقبة وتقييمه ومن هنا تحرص إن تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة، كذلك نجد طائفة من المستثمرين تعتمد القوائم المالية المدققة عند أي اتخاذ قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث تحقق لهم اكبر عائد ممكن مع الأخذ بعين الاعتبار عنصر الحماية الممكنة.[2]

[1] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، دار وائل لنشر، الطبعة الثالثة، 2006، ص 20.

[2] يوسف محمود جربوع، **مراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2000، ص 15.

المبحث الثاني: فروض ومبادئ ومعايير التدقيق

تمثل فروض التدقيق نقطة بداية لتفكير منظم بغية الوصول الى النتائج من خلال أسس ومبادئ التدقيق استنادا بمعايير التدقيق التي تعد كوسيلة للحكم على أداء المدقق لعمل محدد، وسنقوم في هذا المبحث الى التطرق لكل من فروض ومبادئ ومعايير التدقيق.

المطلب الاول: فروض المراجعة.

تعرف الفروض على أنها معتقدات ومتطلبات سابقة وأساسية تعتمد عليها الأفكار والمقترحات والقواعد الأخرى.

1 – ليس هناك تعارض محتمل في المصالح بين المراجع ومعدي المعلومات المالية؛

2 – يتصرف المراجع في أداء عمله كمراجع؛

3 – التزام المراجع بالسلوك وقواعد المهنة المتعارف عليها والتي يتم استحداثها مطلقاً؛

4 – النتائج الاقتصادية التي تزعم المؤسسة تحقيقها يمكن فحصها ومراجعتها والتحقق من مدى صدقها؛

5 – توفر نظم رقابة داخلية جيدة يعني إمكانية أكبر في الاعتماد على البيانات والمعلومات المالية المتاحة؛

6 – ما حدث في الماضي سيحدث في المستقبل ما لم يكن هناك العكس؛

7 – إن العرض الصادق والعادل للقوائم المالية يعني ضمنيا استخدم المبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاماً أو أية معايير أخرى مقررة.[1]

8 – عند مزاولة مراقب الحسابات لعمله فيما يتعلق بإبداء الرأي عن البيانات المالية، فهو يقوم بعمله بصفته فقط؛

9 – يفرض المركز المهني لمراقب الحسابات، الالتزامات المهنية تتناسب مع هذا المركز.[2]

كما أشار LEE فان فروض المراجعة ترتبط بجوانب أساسية ثلاثة على النحو التالي:[3]

1. الفروض المتعلقة بتبرير عملية المراجعة:

–إن جودة المعلومات المحاسبية المقررة عنها في القوائم المالية تفتقد إلى المصداقية الكافية بدون القيام بالتحقيق والتصديق الرسمي الذي يتم استخدامه بثقة تامة عن طريق المساهمين والمستخدمين الآخرين للتقرير كجزء من عملية المسائلة المحاسبية للشركة.

–تعتبر عملية التحقق والتصديق على جودة القوائم المالية التي يتم التقرير عنها المساهمين الآخرين أكثر عمليات المراجعة المرغوبة في تعميم مواقف الشركة عند استخدام وظيفة المراجعة كجزء من عملية المسائلة المحاسبية للشركة.

---

[1] محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص 32.

[2] عبد الفتاح صبان وآخرون، **أسس المراجعة** الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 26.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، **فلسفة المراجعة**، الدار الجامعية، القاهرة، 2009 ص 130.

-إن التحقق والتصديق على جودة القوائم المالية المقرر عنها للمساهمين والمستخدمين الآخرين تمثل أفضل ما يتم تحقيقه عن طريق اللوائح عند تعميم الموافق المرتبطة للشركة؛

-يمكن التصديق على جودة القوائم المالية المقررة عنها للمساهمين والمستخدمين الآخرين بشكل مقنع من خلال عملية التحقق والتصديق التي يتم القيام بها عن طريق أداء عملية المراجعة الخارجية؛

2. الفروض السلوكية للمراجعة:

-ليس هناك أية تعارض في المصلحة فيما بين المراجع وإدارة المؤسسة والتي قد تعوق القيام بعملية التحقق والتصديق على جودة القيام بالعمليات المالية المقرر عنها للمساهمين والمستخدمين الآخرين؛

-ليس هناك أية قيود قانونية أو تنظيمية غير معقولة موضوعية على مراجعي المؤسسة من شأنها إعاقتهم من التحقق والتصديق على جودة القوائم المالية المقررة عنها للمساهمين والمستخدمين المعنيين الآخرين؛

-يتعين أن يكون المراجع في حالة استقلال وحياد ذهنياً ومادياً من أجل التحقق والتصديق بموضوعية كافية على جودة القوائم المالية المقرر عنها إلى المساهمين والمستخدمين المعنيين الآخرين؛

-يجب أن يكون المراجع ذو مهارة وخبرة كافية تمكنه من أداء وظيفة المراجعة الأمر الذي من شأنه يمكنه من التحقق والتصديق بكفاية فنية كافية على جودة القوائم المالية المقررة عنها للمساهمين والمستخدمين المعنيين الآخرين؛

3. الفروض الوظيفية:

- لأغراض عملية المراجعة يتم تفسير الجودة القوائم المالية المقرر عنها بشكل رئيسي في ضوء ملائمتها وإمكانية الاعتماد عليها بالإضافة إلى وجود معايير على أساس بالتقرير عن مثل تلك الجودة؛

-توجد أدلة إثبات كافية وصالحة وملائمة ومتاحة من شأنها تسمح للمراجع بإبداء رأي عملية المراجعة عن جودة القوائم المالية المقرر عنها للمساهمين وللمستخدمين المعنيين ألآخرين ويمكن للمراجع أن يقوم بجمع وتقييم تلك الأدلة الضرورية داخل مدى زمني معقول وعند تكلفة معقولة؛

-تخلو المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية المقررة عنها للمساهمين والمستخدمين المعنيين الآخرين من الغش والأخطاء الجوهرية.

-يمكن تقرير المراجع بشكل ومغزى ووضوح من تحديد مدى ملائمة وإمكانية الاعتماد على القوائم المالية المقرر عنها للمساهمين والمستخدمين الآخرين للتقرير.[1]

[1] أمين السيد أحمد لطفي، نفس المرجع، ص ص 131 135.

المطلب الثاني: مبادئ التدقيق.

ينص على المبادئ التي يجب أن يتحلى بها المدقق أثناء ممارسته لنشاط التدقيق بمراحله الثلاثة (الفحص، التحقق، التقرير) إلا أن مرحلتي الفحص والتحقيق تتسمان بنفس المبادئ، أما مرحلة التقرير فلها خصوصيتها، وفيما يلي المبادئ المتعلقة بكل مرحلة:

1 -المبادئ المرتبطة بركن الفحص وهي كالآتي: [1]

أ -مبدأ التكامل أو الإدراك الرقابي: ويعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وأثارها الفعلية والمحتملة على كيانها وعلاقاتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى؛

ب -مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري : يعني أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذالك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير؛

د -مبدأ الموضوعية في الفحص: نشير إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء القيام بعملية الفحص وذالك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا؛

ذ -مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: ويشير إلى وجود فحص مدى كفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها وهوى تعبير عن ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة؛

2 -المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

أ -مبدأ كفاية الاتصال: ويشير إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير؛

ب -مبدأ الإفصاح: يشير إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمؤسسة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف-إن وجدت-في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات؛

ج -مبدأ الإنصاف: ويشير إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.

[1] عمر أقاسم، **مطبوعة مقياس التدقيق الداخلي**، جامعة ادرار، الجزائر، ص19.

ح -مبدأ السببية: يشير إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.[1]

المطلب الثالث: معايير تدقيق الحسابات.

يتعين على هذه المعايير، أن تحوي عن مدى سلامة القوائم المالية محل الفحص، وتضمين هذا الرأي في تقرير تتوفر فيه الشروط والاعتبارات الشكلية والموضوعية.

وتتجلى المعايير المتعارف عليها عموماً فيما يلي:

1 -معايير عامة: [2]

- يجب أن يتم الفحص عن طريق شخص أو أشخاص لديهم تدريب فني وكفاءة كافية كمراجع؛
- يجب أن يكون لدى المراجع اتجاه فكري وعقلي حيادي ومستقل، ويحافظ عليه في كافة الأمور المتعلقة بعملية الفحص؛
- يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة عند تخطيط وأداء عملية المراجعة وإعداد التقرير.

2 -معايير متعلقة بالعمل الميداني:

- يجب تخطيط العمل بدرجة كافية، و الإشراف الملائم والمباشر على المساعدين أثناء وجودهم؛
- يلزم على المدقق القيام بدراسة وتقييم ملائمين لأساليب الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للاعتماد عليها، ولتحديد مدى الاختبارات المطلوبة والتي إطار إجراءات المراجعة؛
- يجب الحصول على أدلة كافية وملائمة من خلال الفحص والملاحظة والاستعلام والمصادقات، لتكوين أساس لإبداء الرأي في القوائم المالية موضوع البحث.[3]

إن توفر الكفاءة والاستقلالية لدى مراجع الحسابات غير كاف إذ للقيام بمهمته على أحسن وجه وإعطاء الرأي الصحيح حول شرعية وصدق الحسابات عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بأعماله، وهي مقاييس يستند إليها من أجل تقييم العمل الذي قام به، لذا يجب على المراجع تبني معايير من خلال:

- وضع خطة عمل كافية لأعمال مراجعة ومراقبة الحسابات والإشراف على أعمال مساعديه؛
- جمع أدلة وقرائن إثبات تبرر الرأي الفني المحايد وتكون في ملفين (الملف الدائم، الملف الجاري)؛
- تقييم نظام المراقبة الداخلية : على المراقب الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة ثم تقييم نظام مراقبتها؛
- كتابة التقرير.[4]

---

[1] عمر أقاسم، نفس المرجع، ص19.
[2] أمين السيد احمد لطفي، **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة**، الدار الجامعية، 2005، ص44.
[3] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية الجديدة طبع-نشر-توزيع، القاهرة، الإسكندرية، 2000، ص 25.
[4] محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره، ص ص 26 27.

3 -معايير التقرير: [1]

- ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها حسب المبادئ المحاسبية المقبولة عموما؛
- أن يوضح التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة هذه العام هي نفسها التي تم تطبيقها في الأعوام السابقة.
- أن يذكر التقرير إن الإفصاح مناسب في القوائم المالية وبدرجة مناسبة ومعقولة؛
- أن يحوي التقرير إما التعبير عن الرأي المراجع عن القوائم المالية بشكل عام، أو بالتصريح بأنه لا يمكن التعبير عن رأي القوائم المالية وفي هذه الحالة يجب إن يوضع المراجع أسباب ذلك، وفي جميع الحالات يجب أن يحوي التقرير طبيعة الفحص الذي قام به المراجع ودرجة مسؤوليته عن ذلك.

[1] ثناء القباني، **المراجعة**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2007، ص22.

المبحث الثالث: قواعد وآداب السلوك المهني لمهنة التدقيق.

تعد أخلاقيات مهنة التدقيق عنصرا مهاً لضمان نجاح واستمرار ثقة الخدمات التي يقدمها المدققين للعملاء وقد تم إصدار قواعد ومبادئ من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين تلزم على ممارسي مهنة التدقيق بالالتزام بها وهذا لحماية المصلحة العامة و الارتقاء بمهنة التدقيق.

المطلب الأول:مفهوم أخلاقيات مهنة التدقيق.

تعرف على أنها" مجموعة عامة من المعتقدات والقيم والمبادئ التي تحكم سلوك المدققين في اتخاذ القرارات وتتميز بين ماهو صواب أو خطا، جيدا أو سيئ، حلال أو حرام ولا يمكن فصلها عن الأخلاق العامة للفرد بل يجب على المدقق أن يتعامل مع مشاكل العمل من منطق المعايير الأخلاقية العامة التي يؤمن بها.[1]

وتعرف أيضاً بأنها"بيان شامل للقيم والمبادئ التي ينبغي أن توجه العمل اليومي الذي يقوم به المدقق.[2]

كما يقصد بها "مجموعة من القيم أو المبادئ الأخلاقية، والتي تمثل في القوانين والقواعد التنظيمية والمواعظ الدينية وكذا مواثيق العمل للجماعات المهنية مثل المحاسبين، ومواثيق السلوك في المنظمات المختلفة.[3]

وبالتالي فإن أخلاق مهنة التدقيق هي مجموعة المبادئ التي تحكم سلوك المدقق وعليه الالتزام بها لضمان وفائه بالمسؤولية لتأدية مهنته والحفاظ على السير الحسن لها، وهي لا تقتصر على الالتزام بها أثناء مزاولة المهنة فقط، بل يسري ذالك حتى بعد الانتهاء من مزاولتها.

المطلب الثاني: قواعد ومبادئ السلوك المهني.

حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين المتطلبات الأخلاقية للمحاسبين المهنيين لضمان الإمتثال للمبادئ الرئيسية، وعلى مزاولي مهنة التدقيق ليس خدمة العميل وإنما تحقيق الصالح العام إلزاما بالميثاق الأخلاقي لهذه المهنة، ومن اجل تحقيق أهداف مهنة التدقيق يجب على المدققين أن يتقيدوا بالمبادئ والقواعد الأساسية.

الفرع الأول: مبادئ السلوك الأخلاقي وتتمثل في الآتي:

1. **النزاهة:** وتعني انه يجب أن يكون المدقق مستقيم وأمين عند أداء الخدمات المهنية، وتتضمن أنواع تلك الخدمات المهنية، خدمات المحاسبية والمراجعة والضرائب والاستشارات الإدارية وخدمات الإدارة المالية؛

[1] بلال خلف السكارنة،**أخلاقيات العمل**، دارا لمسيرة لنشر والتوزيع ، الطبعة الثانية، عمان-الأردن، 2011، ص 21.
[2] أخلاقيات المهنة، **إصدار لجنة المعايير الرقابية** في مؤتمر الإنتوساي ال16سنة 1998،مونتيفيديو، الاوروغواي، ص 8.
[3] أمين السيد أحمد لطفي، **دراسة متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد**، الدار الجامعية لنشر، مصر، الإسكندرية، 2007، ص 210.

2. الموضوعية: يفرض مبدأ الموضوعية التزام كافة المدققين بأن يكونوا صادقين وعادلين وأمناء ذهنيا بالإضافة إلى تحررهم من أي تعارض في المصلحة.[1]

3. الكفاءة المهنية والعناية اللازمة: يفرض على جميع مدققي الحسابات بأن يلتزموا بالمحافظة على المعرفة والمهارة المهنية بالمستوى المطلوب وتأدية المهام باجتهاد وفقاً للمعايير المهنية والفنية المطبقة عند تأدية الخدمة، بالإضافة الى بذل العناية المهنية اللازمة عند أداء مهامهم ومسؤولياتهم تجاه كل من العملاء وأصحاب العمل والمستخدمين الآخرين ؛

4. السلوك المهني: التزام المدقق للتقيد بالقوانين والأنظمة ذات الصلة وتجنب أي عمل قد يسيء الى سمعة المهنة، لذالك ينبغي على المدققين عند تسويق أو ترويج أنفسهم وأعمالهم بألا يسيئوا إلى سمعة المهنة بل يجب أن يتمتعوا بالصدق والأمانة وألا يقدموا ادعاءات مبالغ فيها حول الخدمات التي يمكن تقديمها.[2]

5. السرية: ينبغي على المحاسب عدم كشف المعلومات والبيانات المهمة الخاصة بالعميل التي تحصل عليها أثناء تنفيذ المهمة، ويستمر واجب السرية حتى بعد انتهاء العلاقة بين المحاسب المهني والعميل إلا انه يمكن للمحاسب المهني الكشف عن هذه المعلومات أو البيانات إذا كان هناك واجب قانونيا مهني يبرر ذالك، ويسري مبدأ السرية على جميع العاملين بالإضافة للمحاسب المهني، وتوجد بعض النقاط ينبغي أن تؤخذ بالاعتبار عند تحديد إمكانية الإفصاح عن المعلومات السرية:[3]

أ. أن الإفصاح مسموحا به عندما يتقدم تفويضا بالإفصاح من العميل؛

ب. يكون الإفصاح مطلوب بموجب القانون.

الفرع الثاني: قواعد السلوك الأخلاقي.

أما القواعد التي يجب أن يتحلى بها المدقق للقيام بمهمته فتتمثل في:

1. الموضوعية و الاستقلالية:

وتعني تحرر المدقق من أية مؤثرات غير مهنية في أداء المدقق لعمله ومراعاة توازن المصالح ولا يحيد الحق ويكون صادقا، وتتضمن الاستقلالية الفكرية واستقلالية المظهر، ويقصد بالاستقلالية الفكرية الحالة الذهنية التي تسمح بإبداء نتيجة دون الخضوع لأي من التأثيرات التي تضعف الحكم المهني، بحيث تتيح للمراجع التصرف بنزاهة وموضوعية، أما استقلالية المظهر فهي تجنب الحقائق والظروف الهامة؛

---

[1] محمد بشير غوالي، **دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية** (دراسة عينة عن ممارسي مهنة المحاسبة بولايات الجنوب الشرقي الجزائري)، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، العدد 12،2013 ص 130.

[2] السيد علي أسامة عبد المنعم، **مدى التزام مدققي الحسابات بالميثاق الأخلاقي للمؤسسات المالية الإسلامية(دراسة ميدانية لعينة من مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن)**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثلاثون، 2012 ص 317.

[3] دحوح حسين دحوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، الإطار النظري والإجراءات العملية، دار الثقافة لنشر والتوزيع،عمان، 2009 ص 87.

2. **العناية الواجبة:**

وترتبط بتحسين العمل وإتقانه، وما يتطلبه من الاستمرار في تنمية كفاءته المهنية، وأداء العمل على الوجه الأكمل والمحافظة على المعرفة بالمستوى المطلوب مع وجود وعي مستمر وفهم لتطورات الفنية والمهنية.[1]

3. **الكفاءة المهنية:**

يتوجب على المدقق أن يكون مؤهلاً لكل ما يقوم به من مهام، وأن يؤدي واجباته وخدماته الوظيفية والمهنية على الوجه الأكمل من حيث العناية والإتقان، ولا يدخر أي جهد في سبيل وفائه بمسؤولياته تجاه مهنته والمحافظة على مستوى ملائم من الجدارة من خلال التطوير المستمر للمعارف والمهارات ومتابعة كل ماهو جديد في مجال التخصص وأداء الواجبات المهنية طبقاً للقوانين و التعليمات الصادرة من الجهات الرسمية.[2]

الفرع الثالث: الأهمية الخاصة للأخلاقيات مهنة التدقيق.

يستخدم مصطلح المهنة عموما لوصف مجموعة من الأفراد يزاولون عملاً فنيا بهدف خدمة مصالح الجمهور في الوقت الذي يسعون فيه كذالك إلى تحقيق مصالحهم الخاصة وهي كسب احتياجاتهم المعيشية. وعلى ذالك فحتى يكون مزاولو مهنة المحاسبة والمراجعة سواء بالمكاتب الخاصة أو المراجعون بالمؤسسات الاقتصادية وغير الاقتصادية مهنيين وغالبا مايكون هؤلاء المهنيون فخورون بانتمائهم لمهنتهم ومن ثم فإنهم يسعون دائما إلى التحكم في أمورهم الخاصة من خلال وضع والالتزام بالقيود التي تحدد واجباتهم ومسؤولياتهم؛

من هنا يمكن القول بان مصطلح المهنة تحمل ضمنيا المسؤولية على أداء العمل الجيد وفق مقومات لا تتعلق فقط بالقوانين والقواعد التنظيمية المختلفة،وإنما إلى مدى أبعد لتحقيق الرضا عن النفس ،ويعلم المحاسب أو المراجع انه يتحمل المسؤولية يتحتم عليه أن يتصرف على نحو أمين بغض النظر عما يمكن أن يقدمه من تضحيات شخصية؛

ويتمثل السبب الرئيسي وراء السلوك المهني رفيع المستوى في أهمية توافر ثقة الرأي العام في جودة الخدمة المؤداة من خلال المهنة، بغض النظر عن الفرد الذي يقدم الخدمة. [3]

---

[1] عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري، **قواعد وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الكويتية** ، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2012ص17 .

[2] صدام محمود و آخرون، **أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات التقارير المالية(دراسة حالة على عينة من المحاسبين في مدينة الكويت)**، مجلة جامعة الانبار الاقتصادية والإدارية ، المجلد4العدد7، 2011 ص411.

[3] أمين السيد احمد لطفي، **معايير أخلاقيات المحاسبين المهنيين**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 13.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي.

هناك عدد من المتغيرات والعوامل التي تؤثر في السلوك الأخلاقي لدى المدقق هي: [1]

1 -**التشريعات:**

وتعني دستور الدولة وكافة القوانين الأخرى المنبثقة عنه، بالإضافة أنظمة الخدمة المدنية والأنظمة واللوائح المعمول بها على اختلافها والتي تبحث في أخلاقيات، من حيث الانتظام بالدوام والالتزام بالقواعد وعدم قبول الرشاوى، وهذه التشريعات لها دورا كبير في توجيه سلوك مدقق الحسابات كونها توضح ما هو صحيح وما هو خاطئ.

2 -**البيئة الاقتصادية:**

إن مستوى المعيشة والأوضاع الاقتصادية يساهم بشكل كبير في تشكيل الاتجاهات السلوكية والأخلاقية التي يتحلى بها مدقق الحسابات، حيث أنها تؤدي إلى ظهور طبقات اجتماعية واقتصادية متعددة في المجتمع، مما يجعل كل فرد أو مجموعة من الأفراد يتخذون سلوكاً معينا للوصول إلى الأهداف الفردية أو الجماعية المنشودة؛

3 -**البيئة الاجتماعية:**

إن البيئة الاجتماعية التي يعيش فيها مدقق الحسابات بدءاً من المنزل مروراً بالأصدقاء والعمل تؤثر بشكل كبير على سلوكيات مدقق الحسابات واتجاهاته في قراراته وتصرفاته السلوكية، باعتباره هي البيئة التي تجمع بين المنزل والحي والعمل والمجتمع الذي يعيش فيه، وما يسوده من عادات وتقاليد ومعتقدات وأحوال اجتماعية واقتصادية وسياسية، والتي تساهم بشكل كبير في تشكيل سلوك مدقق الحسابات وتكوين اتجاهاته، حيث أن هذه الاتجاهات والممارسات السلوكية تنمو وتتطور مع تطور مدقق الحسابات في مسيرته المهنية.[2]

4 -المنظمة:

إن للمنظمة تأثيراً مهماً في أخلاقيات مكان العمل من خلال الهيكل التنظيمي الموجود وخطوط السلطة وكذالك قواعد العمل والإجراءات وأنظمة الحوافز وغيرها كذالك فان المجاميع والتنظيمات غير الرسمية الموجودة لها اثر في سلوكيات الأفراد.[3]

---

[1] محمد بكر خليل عبد العال، **مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني(دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة قطاع غزة)**، مذكرة مقدمة للاستكمال الحصول على درجة الماجيستر في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015 ص 36.

[2] محمد بكر خليل عبد العال، نفس المرجع، ص 36.

[3] صالح مهدي محسن العامري، طاهر محسن منصور الغالبي، **الإدارة والأعمال**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، طبعة الثانية 2008، ص 86.

خلاصة الفصل:

مما سبق يتضح بأن التدقيق مهنة موجودة منذ القدم وهي عمل انتقادي يبدأ المدقق مهنته عند انتهاء المحاسب من المهام الموكلة له في المؤسسة، والهدف الأساسي لهذه المهنة هو اكتشاف الأخطاء والتلاعبات والحكم على مدى صدق وسلامة القوائم المالية لعرضها في نتائج التقرير الذي يعده للإبداء رأي فني محايد،

وللمراجعة أنواع عديدة تختلف من حيث من يقوم بممارستها والمؤسسة محل التدقيق، إلا أن تطبيقها يخضع لفروض ومبادئ ومعايير يجب الالتزام بها ، ولبلوغ أهداف هذه المهنة والارتقاء بها لا بد على مزاوليها الخضوع لقواعد السلوك الأخلاقي لها، باعتبارها عنصرا مهما لمهنة التدقيق.

ولا تقتصر الأخلاقيات المهنية على مدققي الحسابات أثناء مزاولتهم للمهنة فقط، بل يسري ذلك على سلوكهم خارج المهنة، وهذا ما تم إبرازه في هذا الفصل.

الفصل الثاني
الضوابط المهنية لمهنة التدقيق في الجزائر

تمهيد:

في ظل الإصلاحات والتطورات التي شهدتها مهنة التدقيق في الجزائر لتطوير النظام المحاسبي، جاء إصلاح منظومة التدقيق الذي نتج عنه إصدار قانون 01/10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، سيتم في هذا الفصل دراسة الضوابط المهنية لمهنة التدقيق في الجزائر، إلا انه سيتم التركيز على المهنيين المسؤولين عن القيام بعملية التدقيق وهم الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات، وبالأخص محافظ الحسابات باعتباره المؤهل للقيام بالمصادقة على صحة حسابات الشركات والمنظمات والهيئات وانتظامها ومطابقتها للأحكام التشريع المعمول بها، ومهمة المدقق مرتبطة بمدى تحقيقه لجودة عملية التدقيق والتي تتمثل في مدى قيام المدقق بأداء خدمته بكفاءة وفعالية والإفصاح عن المخالفات والأخطاء لتحقيق هدف عملية التدقيق.

ولذلك تم تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث للإلمام بمختلف الضوابط المهنية للمدقق و دوره في تحقيق جودة عملية التدقيق.

- ❖ المبحث الأول: عموميات حول مدقق الحسابات.
- ❖ المبحث الثاني: حقوق وواجبات المدقق.
- ❖ المبحث الثالث: دور المدقق في جودة عملية التدقيق.

المبحث الأول: عموميات حول مدقق الحسابات في الجزائر.

تهدف معظم المؤسسات إلى الارتقاء بأنشطتها وتحسينها ولا يتأتى ذلك إلا من خلال مدققين ذو كفاءة والتزام أخلاقي يتم اختيارهم من طرف المؤسسة محل المراجعة وسيتم في هذا المبحث التعرف على المهنيين المكلفين بعملية التدقيق.

المطلب الأول: تعريف مدقق الحسابات.

الفرع الأول: تعريف الخبير المحاسبي.

نصت المادة 18من قانون 10-01 "يعد خبيرا محاسبا، في مفهوم هذا القانون، 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."

الفرع الثاني: تعريف محافظ الحسابات.

نصت المادة 22 من قانون 10-01 "يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة الحساب حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها للأحكام التشريع المعمول به."[1]

المطلب الثاني: مؤهلات مدقق الحسابات.

اشترط قانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد شروط لممارسة مهنة التدقيق، ولا يمكن الموافق على هاته الشروط إلا من خلال اعتماد المهني من طرف وزير المالية.

الفرع الأول: شروط ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات.

حدد القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد في مواده شروط لممارسة المهنة كما يلي: [2]

1. لايمكن أي خبير محاسب أو محافظ حسابات، التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين ما لم يعتمد مسبقا من الوزير المكلف؛
2. تحدد شروط وكيفيات الاعتماد عن طريق التنظيم؛
3. أن يكون جزائري الجنسية.

[1] المادة18 والمادة 22 من قانون 10 -01 الصادر في 29 يونيو 2010 **المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد** .

[2] المادتان 7-8 من قانون 10-01 **المشار إليه سابقا**.

4. أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي: [1]

أ. بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائز شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها؛

ب. بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛

5. أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛

6. أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلفة بشرف المهنة؛

7. أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أوفي الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛

8. أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة 6 من قانون 10-01أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم، بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية وقبل القيام بأي عمل.

يؤدي اليمين بالعبارة التالية:

"أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف.والله على ما أقول شهيد"

-تمنح الشهادات والإجازات المذكورة في البندين" أ" و "ب" أعلاه من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه؛

-لايمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم؛

-تمنح الشهادة والإجازة المذكورة في البند "ج" أعلاه من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني أو من طرف مؤسسات التعليم العالي، ترسل عن طريق رسالة موصى عليها أو تودع مقابل وصل استلام، طلبات الاعتماد بصفة خبير محاسب أو محافظ الحسابات؛

-يقدر المجلس الوطني للمحاسبة الصلاحية المهنية لشهادات وإجازات كل مترشح يطلب اعتماده في صنف مهني أو صنف مهني أخر، ثم يدرس طلب الاعتماد ويتعلق لاسيما من مطابقته للأحكام المنصوص عليها في المادتين7و8 من القانون السابق.

[1] المواد 7- 8 -9 من قانون10-01 **المشار إليه سابقا**.

الفرع الثاني: إجراءات اعتماد وتسجيل الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات.

حدد المرسوم التنفيذي 11-30 إجراءات اعتماد وتسجيل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات في مواده كالآتي: [1]

-يلزم الشخص الطبيعي المترشح لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد بإرسال طلب الاعتماد، بواسطة رسالة موصى عليها إلى المجلس الوطني للمحاسبة، مرفقا بالوثائق الإدارية الأتية:

1. شهادة الجنسية الجزائرية؛
2. مستخرج من سجلات شهادة الميلاد رقم 12؛
3. نسخة طبق الأصل مصادق عليها للشهادة التي تمنح الحق في ممارسة المهنة؛
4. مستخرج من صحيفة السوابق القضائية رقم3؛

-تقوم أمانة المجلس الوطني للمحاسبة، بعد فحص مادي للوثائق، بمنح وصل إيداع للمعني يكون مؤرخا ومرقما وموقعا، يسلم له شخصيا مقابل وصل استلام أو يرسل له بواسطة رسالة موصى عليها؛

-كما يلزم الشخص المعنوي، المترشح لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد بإرسال طلب الاعتماد، بواسطة رسالة موصى عليها إلى المجلس الوطني للمحاسبة أو يودع مقابل وصل استلام مرفقا بالوثائق الإدارية الآتية:

1. نسخة من التصريح بالاكتتاب وإيداع رأسمال الشركة قيد التكوين؛
2. نسخة من مشروع القانون الأساسي للشخص المعنوي يعده الموثق المكلف بتحرير العقد؛
3. نسخة من اعتماد كل شريك يكون اعتماده مفروضا؛
4. نسخة من العهدة الممنوحة للشخص المؤهل للقيام بالإجراءات الإدارية المتعلقة بطلب الاعتماد من قبل الشخص المعنوي؛
5. تقوم أمانة المجلس الوطني للمحاسبة بعد فحص مادي للوثائق بتسليم وصل إيداع للمعني شخصيا يكون مؤرخا ومرقما وموقعا مقابل وصل استلام أو يرسل له بواسطة رسالة موصى عليها؛

-يعتبر طلب الاعتماد مودعاً ابتداء من تاريخ استلام الطالب وصل إيداع الملف من أمانة المجلس الوطني للمحاسبة، وتعاد الملفات غير الكاملة أو غير المقبولة شكلا، إلى مرسليها مرفقة بمذكرة توضح أسباب عدم القبول؛

-تفصل لجنة الاعتماد وفقا لأحكام نظامها الداخلي، بعد دراسة ملفات الطالبين سواء كانوا أشخاصا طبيعيين معنويين وتحرر محضر بذالك يتضمن الآراء حول الموافقة أو رفض منح الاعتماد، ثم ترسل لجنة الاعتماد عن طريق أمانة المجلس الوطني للمحاسبة، محضر الاجتماع مرفقا بالاعتمادات قصد إمضائها من الوزير المكلف بالمالية.

[1] المادتان 02-03 من المرسوم التنفيذي رقم 11-30 مؤرخ في 22صفر 1432الموافق 27 يناير 2011، **يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**

– يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بإبلاغ قرار الاعتماد أو الرفض المعلل للطلب، وتجتمع لجنة الاعتماد حسبما يقتضيه عدد طلبات الاعتماد؛

–يمنح الاعتماد للمعني، في نسخة واحدة مقابل مخالصة، ويلزم الأشخاص الطبيعيون والمعنويون المترشحون لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات للتسجيل في الجدول، بإرسال الوثائق الآتية إلى أمانة المجلس الوطني للمحاسبة:

1.بالنسبة للأشخاص الطبيعيين:

يلزم الأشخاص الطبيعيين المترشحون لممارسة مهنة الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات بإحضار الوثائق الآتية:

–نسخة مصادق عليها من الاعتماد؛

–شهادة الجنسية الجزائرية؛

–مستخرج من سجلات شهادة الميلاد رقم 12؛

–نسخة مصادق عليها مطابقة للشهادة التي تمنح الحق لممارسة المهنة؛

–مستخرج من صحيفة السوابق القضائية رقم 3؛

–نسخة مصادق عليها من عقد الملكية أو عقد الإيجار للمقرر المهني؛

–النسخة الأصلية لمحضر المعاينة يعده المحضر القضائي الذي يشهد على وجود المحل المهني والشروط المادية لممارسة المهنة؛

–نسخة مصادق عليها عن شهادة الوجود تسلمها مفتيشية الضرائب لمقر الممارسة الواجب تقديمها خلال شهرين (2) بعد تاريخ التسجيل في الجدول؛

–نسخة مصادق عليها من عقد أداء اليمين؛

–ست (6) صور شمسية على خلفية بيضاء؛

–تصريح شرفي بعدم تقاضي أجرا تحت أية صفة كانت؛

–وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بالأهلية، قصد التأكد من حسن سلوك المترشح لممارسة مهنة المحاسبة.[1]

2.بالنسبة للأشخاص المعنويين: [2]

أما الوثائق الملزم إحضارها بالنسبة للأشخاص المعنويين المترشحين لممارسة مهنة الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات، هي كما يلي:

–نسخة مصادق عليها من الاعتماد؛

–نسخة من الاعتماد لكل شريك يفرض اعتماده؛

–نسخة من التصريح بالاكتتاب ودفع رأس مال الشركة قيد التكوين؛

–نسخة من مشروع القانون الأساسي للشخص المعنوي يعدها الموثق المكلف بتحرير العقد.

[1] المواد03- 04-06-07 من المرسوم التنفيذي 11-30 **المشار إليه سابقا**.

[2] المادتان 08 - 09 من المرسوم التنفيذي 11-30 **المشار إليه سابقا**.

-نسخة من الوكالة الممنوحة للشخص المؤهل لإتمام الإجراءات الإدارية المتعلقة بطلب تسجيل الشخص المعنوي في الجدول؛

-النسخة الأصلية لمحضر المعاينة يعده المحضر القضائي الذي يشهد على وجود المحل المهني والشروط المادية لممارسة المهنة؛

-نسخة مصادق عليها من عقد أداء اليمين لكل شريك؛

-ست(6) صور شمسية على خلفية بيضاء لكل شريك؛

-نسخة مصادق عليها من مستخرج السجل التجاري بالنسبة للشركات التجارية الواجب تقديمها خلال شهرين (2) بعد تاريخ التسجيل في الجدول؛

-نسخة مصادق عليها من القوانين الأساسية الواجب تقديمها خلال شهرين (2) بعد تاريخ التسجيل في الجدول؛

-نسخة مصادق عليها من بطاقة القيد الجبائي والرقم التعريفي الإحصائي الواجب تقديمها خلال شهرين (2) بعد تاريخ التسجيل في الجدول؛

-وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بأهلية الشركاء؛

-يسجل المترشح سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا في الجدول، وتمنح له بطاقة مهنية تحدد اللقب والاسم أو عنوان الشركة والمهنة أو المهن الذي رخص بممارستها؛

كما يلزم المترشحون لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات الحاصلون على إجازة أو شهادة غير تلك التي يسلمها المعهد المتخصص لمهنة المحاسبة بتقديم طلب المعادلة لدى وزارة التعليم العالي والبحث العلمي.[1]

المطلب الثالث: تعيين وعزل مدقق الحسابات.

نظرا لكون مهنة التدقيق مهنة ضرورية، فقد حدد هيئات مختصة في تعيين أو عزل مدققي الحسابات، وهذا يرجع إلى الحالة أو الظروف التي يمكن أن تطرأ على المدقق.

الفرع الأول: تعيين مدقق الحسابات.

أولاً: التعيين من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات.

تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، وتحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث(3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بمضي ثلاث سنوات (3)، أما في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذالك، وفي هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة محافظ الحسابات.[2]

[1] المادتان 08 - 09 من المرسوم التنفيذي 11-30 **المشار إليه سابقا**.
[2] المادة 26-27 من قانون 10-01 **المشار إليه سابقا**.

ثالثًا: التعيين عن طريق المحكمة.

حدد القانون التجاري الحالات التي يتم فيها تعين مدقق الحسابات عن طريق المحكمة في مواده كالأتي:[1]

– إذا لم يتم تعيين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعيينهم من أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، ويعين مندوبو الحسابات لثلاث سنوات مالية، وتنتهي مهامهم بعد اجتماع الجمعية العامة العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية؛

–يبقى مندوب الحسابات المعين من الجمعية بدل مندوب أخر، يمارس وظيفته حتى انتهاء مهمة المندوب الذي استخلفه، وإذا أغفلت الجمعية تعيين مندوب الحسابات يجوز لكل مساهم أن يطلب من العدالة تعيين مندوب الحسابات، ويبلغ قانوناً بالحضور رئيس الإدارة أو مجلس المديرين، وتنتهي المهمة الممنوحة عندما تقوم الجمعية بتعيين مندوب أو مندوبي الحسابات؛

يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأس مال الشركة، في الشركات التي تلجأ علنية الادخار، أن يطلبوا من العدالة، وبناء على سبب مبرر، رفض مندوب، أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة، وإذا تمت تلبية الطلب، تعين العدالة مندوبا جديدا للحسابات ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة.

ثانياً: التعيين من طرف الهيئة أو الشركة.

تعين شركة أو هيئة، شركة محافظة الحسابات بصفة محافظ الحسابات فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف باسمها، و إذا قررت شركة أو هيئة تعيين أكثر من محافظي حسابات، فإن كل واحد منهم يمارس مهمته طبقا لأحكام هذا القانون، وتحدد ممارسة هذه المهمة عن طريق التنظيم، وفي حالة ما إذا قررت شركة أو هيئة تعيين أكثر من محافظ حسابات فإن كل واحد منهم يمارس مهمته طبقا للأحكام هذا القانون وتحدد ممارسة هذه المهمة عن طريق التنظيم. [2]

رابعاً: التعيين لوجود مانع عن طريق وزير المالية.

في حالة وفاة أو الشطب أو إيقاف الخبير أو محافظ الحسابات أو أية حالة أخرى بما فيها حالات حل الشركات أو شهر إفلاسها، يعين الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح من رئيس مجلس المصف الوطني أو رئيس مجلس الغرفة الوطنية أو رئيس مجلس المنظمة الوطنية، مهنيا مؤهلا لتسيير المكتب الذي تنتهي مهامه مع نهاية إجراء التصفية أو مع زوال المانع.[3]

[1] المواد 715 مكرر 4-7-8 من **القانون التجاري**.
[2] المادتان 28 -29من قانون 10-01 **المشار إليه سابقا**.
[3] المادة 76 من قانون10-01 **المشار إليه سابقا**.

خامساً: إجراءات تعيين محافظ الحسابات وفق دفتر الشروط.

حددت المواد من 2..15 من المرسوم التنفيذي 11-32 على أنه يتم تعيين محافظ أو أكثر من محافظ حسابات الأوائل عند تأسيس الهيئة أو المؤسسة معفى من طرف الجمعية العامة، وخلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال أخر دورة لعهدة محافظي الحسابات، يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو الهيئة المؤهلة للإعداد دفتر الشروط بغيت تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة.[1]

أما فيما ما يجب أن يتضمنه دفتر الشروط فيحدد في المواد 4-15 من المرسوم التنفيذي 11-32 بالعودة إلى الملحق.

الفرع الثاني: حالات تنافي وموانع تعيين محافظ الحسابات.

لحماية مهنة التدقيق وتجنب العلاقات التي تفقد المدقق الموضوعية والاستقلالية عند تقديم خدمته حدد القانون التجاري موانع تعيين مدقق الحسابات بالنسبة للأشخاص الذين يكونون في الوضعيات التالية:[2]

1. الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين و مجلس مراقبة الشركة؛
2. القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك (10/1) رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر(10/1) رأسمال هذه الشركات؛
3. أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات على أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة؛
4. الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛
5. الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

أما الحالات التي تتنافى مع ممارسة مهنة التدقيق، حددها القانون 10-01، لتحقيق ممارسة مهنة الخبير ومحافظ الحسابات بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، يعتبر متنافيا مع هذه المهن في مفهوم هذا القانون كل من الأنشطة الآتية:[3]

-كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛

-كل محل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛

-كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 من نفس القانون.

---

[1] المواد2-3-4 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة2011، **يتعلق بتعيين محافظي الحسابات**.

[2] المادة 715 مكرر6 من **القانون التجاري**.

[3] المادة 64 من قانون 10-01 **المشار إليه سابقا**.

-الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛

-كل عهدة برلمانية؛

-كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة؛

-يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد(1) من تاريخ مباشرة عهدته؛

-يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته، طبقا لأحكام المادة 76 أدناه؛

-لا تتنافي مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو محاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية، طبقا للتشريع الساري المفعول وكذا الحالات المذكورة في المادتين 46 و52 من هذا القانون.[1]

كما حدد القانون السابق حالات يمنع فيها محافظ الحسابات بممارسة بعض الأنشطة والتي تشكل حالات تنافي والمتمثلة في:[2]

-القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛

-القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة من المسيرين؛

-قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛

-قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛

-ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛

-شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث(3) سنوات من انتهاء عهدته.

-زيادة على حالات التنافي والموانع المنصوص عليها خصوصا في المادة 715مكرر6 من القانون التجاري، حددت المادة 66 من القانون 10-01 على أنه لايمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث(3) سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة، وتوسع نفس حالات التنافي والموانع وتلك المذكورة في المادتين 64 و 65 أعلاه إلى أعضاء شركات محافظة الحسابات؛

-يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

[1] المادة 64من قانون 10-01 **المشار إليه سابقا**.

[2] المواد 65-66-67-68-69 - 70من قانون 10-01 **المشار إليه سابقا**.

– إذا استقدمت شركة أو هيئة محافظين (2) للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة وألا تربطهم أية مصلحة وألا يكونوا منتمين إلى نفس شركة محافظة الحسابات، وفي حالة ما إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة كما هو منصوص عليه في المواد أعلاه، يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر(1) واحد من تاريخ بداية نشاطه، وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة؛

يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية، كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور، وتطبق هذه الموانع أيضا على الشركات والتجمعات الممارسة للمهنة.[1]

الفرع الثالث: عزل مدقق الحسابات.

حدد القانون التجاري 715 وقانون 10-01 كيفيات عزل مدقق الحسابات.

أولاً: عزل محافظ الحسابات عن طريق تقديم استقالته.

يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (3) أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.[2]

ثانياً: عزل محافظ الحسابات من طرف القضاء.

يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأسمال الشركة، في الشركات التي تلجأ علنية للإدخار، أن يطلبوا من العدالة، وبناء على سبب مبرر، رفض مندوب، أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة، وإذا تمت تلبية الطلب، تعين العدالة مندوبا جديدا للحسابات ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة.[3]

ثالثاً: عزل محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة أو العادية.

في حالة حدوث خطأ أو مانع، يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر(10/1) رأسمال الشركة أو الجمعية العامة، إنهاء مهام مندوبي الحسابات قبل الانتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة.[4]

[1] المادة 70 من قانون 10-01 **المشار إليه سابقا**.
[2] المادة 38 من القانون 10-01 **المشار إليه سابقا**.
[3] المادة 715 مكرر8 من **القانون التجاري**.
[4] المادة 715 مكرر 9 من **القانون التجاري**.

المطلب الرابع: مهام مدقق الحسابات.

يقوم نشاط التدقيق على عدة مهام نص عليها القانون 10-01 ويلتزم بها المدقق أثناء مزاولة لمهمته بمراحلها الثلاث (الفحص، التحقيق، التقرير).

يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية:[1]

1. يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛

2. يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛

3. يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛

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

5. يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة، وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون تدخل في التسيير، وفي حالة ما إذا أعدت الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

[1] المادتان 23-24 من قانون 10-01 **المشار إليه سابقا**.

يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد: [1]

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبررة؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء؛
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال؛
- تحدد معايير التقرير وأشكال وأجال إرسال التقارير الى الجمعية العامة إلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.

[1] المادة 25 من قانون10-01 **المشار إليه سابقا**.

المبحث الثاني: حقوق وواجبات مدقق الحسابات.

بعد استلام مهمة التدقيق لابد من المهني المكلف بعملية التدقيق الامتثال بالحقوق والواجبات المحددة في القانون واستلام الأتعاب وكذا الالتزام بالمسؤوليات التي حددت في القانون المنظم لهاته المهنة.

المطلب الأول: تحديد أتعاب مدقق الحسابات.

1. أتعاب المهام العادية.

حسب القرار المؤرخ 7 نوفمبر 1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظ الحسابات وحسب نص المادة 2 من القرار: يتقاضى محافظ الحسابات أتعابا عن الأعمال التي ينجزها خلال السنة المالية في إطار المهام العادية و مع احترام العناية المهنية ويحسب مبلغها حسب السلم الملحق، الموضح في الجدول التالي :

جدول رقم2-01: سلم أتعاب محافظ الحسابات

المبلغ الإجمالي الخام من الموازنة السنوية (الاستثمارات غير معادة التقويم) وعائدات الاستغلال	ا لعدد العادي لساعات العمل	الأتعاب كلم/دج
حتى أقل من50 مليون دج	من 80إلى أقل من 160	من40إلى أقل من 80
من 50إلى أقل من100مليون دج	من 160 إلى أقل من 240	من 80إلى أقل 120
من 100إلى أقل من 200 مليون دج	من 240 إلى أقل من 340	من 120إلى أقل من170
من 200إلى أقل من 400مليون دج	من340 إلى أقل من 460	من170إلى أقل من 230
من400إلى أقل من800 مليون دج	من460 إلى أقل من 600	من 230 إلى أقل من 300
من800إلى أقل من 1600 مليون دج	من 600 إلى أقل من 760	من 300 إلى أقل من 380
من 600إلى أقل من3200 مليون دج	من 760 إلى أقل من 1030	من 380 إلى أقل من 515
من3200إلى أقل من6400 مليون دج	من 1030 إلى أقل من 1400	من 515 إلى أقل من 700
من 6400إلى أقل من12800مليون دج	من 1400 إلى أقل من 1800	من 700 إلى أقل من 900
من 12800إلى أقل من25600 مليون دج	من 1800 إلى أقل من 2400	من 900 إلى أقل من 1200
أكثر من 25600مليون دج يضاف إلى 2400 ساعة نسبة 2% أي 48 ساعة لكل حصة مليون دج حتى الحد الأقصى4500	حد أقصى 4500 ساعة	حد أقصى 2250

يحصل عليها بضرب عدد ساعات العمل في معدل الساعات بمبلغ 500 دج

المصدر: الجريدة الرسمية الرسمية العدد 07 المؤرخة في 14 جانفي 2007.

أولاً: تحديد أتعاب محافظ الحسابات.

حددت أتعاب محافظ الحسابات في القرار المؤرخ في 7 نوفمبر 1994 في المواد (03-04-05-06) كما يلي: [1]

1 -يطبق سلم الأتعاب المذكور في المادة 2من هذا القرار على المهام العادية لمحافظ الحسابات باستثناء المهام الخاصة الدقيقة التي توكلها الجمعية العامة للمساهمين مثل (إدماج وانقسام مؤسسة، إنشاء شركات فرعية لإسهام جزئي في الأصول، مهام محدودة وظرفية في مراقبة الحسابات، أداء مهام خاصة في رقابة حسابات الشركات الفرعية أو المساهمة)؛

2 -تحدد الأتعاب التي تمنح لمحافظي الحسابات عن هذه المهام الخاصة بالاتفاق المشترك بين الأطراف المعنية (المساهمين ومحافظي الحسابات)؛

3 -يحدد سلم الأتعاب العناصر التالية:

-المجموع الخام للموازنة السنوية ماعدا إعادة تقويم الاستثمارات مع زيادة مجموع عائدات الاستغلال كما حدد المخطط الوطني للمحاسبة باستثناء حسابات تحويل الأعباء، لا تتضمن الاستثمارات الخاصة المدرجة في الموازنة التي طرأت أو التي يمكن أن تطرأ لاحقا.

-عدد الساعات الضروري المقدر لأداء مهمة محافظ الحسابات كما ينص عليه القانون واعتمادا على الفقرة الأولى السابقة.

-مبلغ الأتعاب المطابق للجزء المحصل بحساب ناتج عدد الساعات في الجزء المحدد في الفقرة 2 مضروبا في تكاليف التوقيت المحدد بمبلغ 500دج ابتداء من 1994.

4 -يحدد الجهاز أو المؤسسة المؤهلة عدد الساعات المخصص لمحافظ الحسابات في إطار المهام العادية، وضمن سلم الساعات الملحق بهذا القرار، وحسب التوزيع الجغرافي وعدد الوحدات الاقتصادية أو المراكز المحاسبية الواجب التدقيق فيها.

5 -يحدد الجدول المطابق على محافظ الحسابات عند تدخله سواء باسم المؤسسة الأم أو المؤسسة الفرعية مبلغ الأتعاب كما يلي:

-عندما يكون محافظين أو أكثر للحسابات يعملون لنفس المؤسسة فإن مبلغ أتعاب هؤلاء يساوي أتعاب محافظ واحد مع زيادة 20%، يتم الحصول على أتعاب كل محافظ حسابات بقسمة هذا المبلغ على عدد المتدخلين.

-عندما يكون محافظ الحسابات أو محافظون في مؤسسة ما وهو كذالك محافظ حسابات أو محافظون في مؤسسة فرعية فهو يتقاضى أو هم يتقاضون زيادة على أتعابهم باسم المؤسسة الأم 70% من الأتعاب الناتجة عن السلم المطبق على المؤسسة الفرعية.

[1] وزارة المالية، مجموعة النصوص التشريعية، منشورات الساحل 2002، ص24.

-الأتعاب المحددة في السلم لا تتضمن الرسوم، وحدها الأقصى البالغ 2250000 دج يطابق عدد 4500 ساعة.[1]

ثانياً: دفع الأتعاب.

تدفع أتعاب محافظ الحسابات حسب المادة 8-9-10-11 من قرار 7 نوفمبر1994 عن مهامه العادية وبناء على تقديم بيانات الأتعاب كما يلي:

1. 30% عند بداية الأعمال؛
2. 20% بعد تقديم التقرير المتعلق بالأعمال المؤقتة؛
3. 30% عند انتهاء الأعمال التي تتوج بتسليم تقرير إثبات صحة الحسابات؛
4. 40% بعد اجتماع الجمعية العادية؛
5. المصاريف التي ينفقها محافظو الحسابات في إطار مهامهم كما تقتضيها العناية وبرنامج العمل الذي تستخلص منه، يتم بها التكفل ابتداء من السنة المالية 1994 كمايلي:

-ترد مصاريف النقل بناء على تقديم الأوراق الثبوتية، وفي حالة استعمال السيارة الشخصية ترد هذه المصاريف على أساس تعويض كيلومتري قدره 3دج عن كلم الواحد؛

-مصاريف الإيواء والإطعام حين لا تستطيع المؤسسة توفيرها بوسائلها الخاصة ترد بناء على تقديم بيانات النفقات مدعمة بالوثائق الثبوتية المطابقة في حدود ما يأتي:(1500 دج على الأكثر في اليوم عن الشخص الواحد 80% من مجموع الساعات المخصصة) لا تدفع المصاريف المذكورة أعلاه إلا في الحالات التي برزها قانونا بعد المسافة التي تبعد أكثر من 50 كلم عن مراكز المراقبة ومقر محافظ الحسابات؛

6. الأعمال التي أنجزها محافظو الحسابات، قبل تاريخ نشر هذا القرار وتقاضوا عنها تسبيقات تكون محل تسوية أتعاب حسب المقاييس الآتية:

-المجموع الخام للموازنة السنوية مع زيادة عائدات الاستغلال لكل سنة من السنوات المالية المعينة كما وردت في المادة4 من هذا القرار؛

-عدد الساعات المحددة حسب قاعدة التناسب لإدخال حصة التوقيت المطابقة لمجموع الموازنة وعائدات الاستغلال كما هي محددة مسبقا.[2]

-تحدد تكاليف الساعات التي يجب تطبيقها على عدد الساعات كما يلي:[3]

-315دج عن السنوات المالية من 1988إلى 1990؛

-360دج عن السموات المالية من 1991إلى 1993.

[1] المادة 7من نفس القرار المشار إليه ص24.
[2] المواد 8-9 –10من نفس القرارص25.
[3] المادتان 10-11 من **القرار المشار إليه سابقا**.

-في حالة إذا تبين أن التسبيقات الممنوحة تفوق مبلغ الأتعاب المحصل عليه بتطبيق أحكام الفقرتين الأولى والثانية أعلاه، تعتبر هذه التسبيقات مكتسبة؛

-لا يطبق السلم المنصوص في المادة 2 على المؤسسات التابعة للأنصاف التالية: (المؤسسات المتخصصة في القرض، شركات الاستثمار، شركات البورصة، صناديق المساهمة، المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري)؛

-يحدد لها الصنف مبلغ الأتعاب باتفاق مشترك بين محافظ الحسابات والأجهزة المؤهلة في المؤسسة أو الهيئة ويبلغ هذا المبلغ إلى مجلس النقابة التي يكون محافظ الحسابات عضوا فيها.[1]

الأتعاب الخاصة

وهناك أتعاب أخرى حددها القانون 10-01 في المادة 37 منه:[2]

6 - تحدد الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته؛

7 -لايمكن محافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما كان شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته؛

8 -ولايمكن احتساب الأتعاب، في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.

المطلب الثاني: حقوق مدقق الحسابات.

نص التشريع الجزائري نصوصًا قانونية تهتم بحقوق المدقق أثناء ممارسته لنشاط عملية التدقيق.

1.حق الاطلاع والتقصي على البيانات:

نص قانون 10-01 على أنه: [3]

1 -يمكن محافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمرسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة؛

2 -ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛

3 -يمكن محافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على المعلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛

4 -يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (6) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.

[1] لمادتان 10-11 من **القرار المشار إليه سابقا** .
[2] لمادة 37من قانون10-01 **المشار إليه سابقا**.
[3] المواد من 31إلى 36 من قانون 10-01 **المشار إليه سابقا**.

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

6 -مع مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفيات أداء مهمته الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه؛

7 -يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.[1]

2. الحق في استدعاء الجمعية العامة:

حدد القانون التجاري في المادة 715 مكرر 4 ومكرر 11 بأنه يحق لمحافظ الحسابات الحق في استدعاء الجمعية للانعقاد في حالة الاستعجال، ويجوز له طلب توضيحات من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين الذي يتعين عليه أن يرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار الاستغلال والتي اكتشفها أثناء ممارسة مهامه، وفي حالة انعدام الرد أو إذا كان هذا الرد ناقصا، يطلب مندوب الحسابات من الرئيس أو مجلس المديرين استدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة للمداولة في الوقائع الملاحظة، ويتم استدعاء مندوب الحسابات في هذه الجلسة، وفي حالة عدم احترام هذه الأحكام، أو إذا لاحظ مندوب الحسابات أنه رغم اتخاذ هذه القرارات بقيت مواصلة الاستغلال معرقلة فإنه يقوم حينئذ بإعداد تقرير خاص يقدمه لأقرب جمعية عامة مقبلة أو لجمعية عامة غير عادية، في حالة الاستعجال، يقوم هو نفسه باستدعائها لتقديم خلاصته.[2]

3. حق المشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة:

يحق لمحافظ الحسابات حضور اجتماعات المساهمين بصفته الشخصية أو من ينوب عنه من مساعديه، وذالك لتقديم تقرير المراجعة وعرضه وحضور مناقشته والرد على أي استفسارات قد تثيرها الأعضاء حول بعض نقاط أو جوانب التقرير.[3]

ولضمان حقوق محافظ الحسابات في المؤسسة، عمل المشرع على إخضاع مدراء المؤسسة لعقوبات تأديبية في حالة اعتراضهم على هذه الحقوق بموجب أحكام القانون التجاري المنصوص عليها في مواد القانون التجاري" كمايلي:[4]

1 -يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط: رئيس شركة المساهمة أو القانون بإرادتها والذين لم يعلموا على تعيين مندوبي الحسابات للشركة أو على استدعائهم إلى كل اجتماع لجمعية المساهمين.

---

[1] المواد من 31إلى 36 من قانون 10-01 **المشار إليه سابقا.**

[2] المادة715 مكرر 4 ومكرر11 من **القانون التجاري**.

[3] إبراهيم منانة، **دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي** ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، في التدقيق المحاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر،الوادي، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015، ص26.

[4] المواد828، 829، 830، 831، 832 **من القانون التجاري**.

2 -يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر وبغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل شخص يقبل عمدا أو يمارس أو يحتفظ بوظائف مندوبي الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية؛

3 -يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل مندوب للحسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو الذي لم يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها؛

4 -يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، رئيس الشركة والقائمون بإدارتها ومديروها العاملون أو كل شخص في خدمة الشركة يتعمد وضع عائق لمراجعة الحسابات أو مراقبات مندوبي الحسابات أو مراقبات مندوبي الحسابات أو يمتنع عن تقديم كل الوثائق اللازمة للإطلاع عليها في عين المكان أثناء ممارسة مهامهم خاصة فيما يتعلق بالاتفاقات والدفاتر المستندية وسجلات المحاضر.[1]

المطلب الثالث: واجبات مدقق الحسابات.

ونص أيضا المشرع الجزائري واجبات على المدقق القيام بها.

حسب ما ترمي إليه المادة 23 من قانون 10-01 :[2]

يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات والشركات والهيئات؛

1. يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛

2. يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛

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

4. يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

[1] المادة 832من **القانون التجاري**.
[2] المادة 23 من قانون 10-01 **المشار إليه سابقا**.

يطلع مندوبو الحسابات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة،حسب الحالات بما يلي:[1]

1. عمليات المراقبة والتحقيق التي قاموا بها ومختلف عمليات السير التي أدوها؛
2. مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرون ضرورة إدخال تغييرات عليها بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في إعداد هذه الوثائق؛
3. المخالفات والأخطاء التي قد يكتشفونها؛
4. النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات أعلاه والخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة.

وهناك ضوابط حددها قانون 10-01 على مدققي الحسابات الالتزام بها وهي:[2]

1.يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات، و يخضع لنفس الالتزامات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المتربصون وكذا مستخدمو الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وكذا الشركاء في الشركات المنصوص عليها في المواد 47 و 48 و 49 و 52 من هذا القانون، و مهمته تكمن في فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير؛

2.يتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي الحسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه بصفة محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشرة (15) يوما.

كما تنص المواد 46 و47 و 48 و 49 و 22 و 23 و 59 و 35 و 40 من قانون 10-01 على ما يلي: [3]

طبقا لأحكام المادة 12 أعلاه، يمكن الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات، لممارسة مهنهم كل على حدة، شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية؛

1. تؤهل شركات الأسهم والشركات ذات مسؤولية المحددة أو التجمعات المذكورة 46 أعلاه، لممارسة مهنة الخبير المحاسب عندما يشكل أعضاء المصف المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة خبراء محاسبين، ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل ويمتلكون على الأقل ثلثي (3/2) رأس المال؛
2. تدعى الشركات أو التجمعات المذكورة في الفقرة السابقة "شركات الخبرة المحاسبية".

[1] المادة 715 مكرر10 من **القانون التجاري**.
[2] المواد 30-31- 71 من قانون 10-01 **المشار إليه سابقا**.
[3] المواد المذكورة أعلاه في **قانون 10-01.المشار إليه سابقا**.

3. تؤهل شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات المذكورة في المادة 46 أعلاه، لممارسة مهنة محافظ الحسابات عندما يشكل الأعضاء في الغرفة الوطنية المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة محافظي حسابات ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل ويمتلكون على الأقل ثلثي (3/2) رأس المال؛

4. تدعى الشركات الأسهم والشركات أو التجمعات المذكورة في الفقرة السابقة "شركات محافظة الحسابات"؛

5. تؤهل شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات المذكورة في المادة أعلاه، لممارسة مهنة محاسب معتمد عندما يشكل الأعضاء في المنظمة الوطنية المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة محاسب معتمد ثلثي (3/2) الشركاء ويمتلكون على الأقل (2/3) رأس المال؛

6. تدعى الشركات أو التجمعات المذكورة في الفقرة السابقة " شركات محاسبية؛

7. يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة الحساب حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها للأحكام التشريع المعمول به؛

8. يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات والشركات والهيئات.[1]

10. يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛

11. يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛

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

13. يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛

14. وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير؛

15. يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.[2]

[1] المواد المذكورة أعلاه من **10-01.المشار إليه سابقا**.

[2] المواد 23 -35-40-59من قانون10-01 **المشار إليه سابقا.**

16.مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه؛

17.يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر(10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة المالية للعهدة.[1]

المطلب الرابع: مسؤوليات محافظ الحسابات.

تتمخض عن المهام المنوطة بمحافظي الحسابات مسؤوليات ثقيلة قد تصل الى حد سلب الحرية، فقد خص المشرع الجزائري على غرار نظيره الفرنسي مسؤولية محافظي الحسابات باهتمام كبير إذ قد يساءل محافظ الحسابات تأديبيا أمام الوصية، كما قد يساءل مدنيا عن كل ضرر سببه للغير، ويبقى محافظ الحسابات محاط بمسؤولية غليظة تلك المتعلقة بالمسؤولية الجزائية وهذه المسؤوليات تتمثل في:[2]

أولاً: المسؤولية التأديبية

بالرجوع الى المادة 53 من القانون المنظم للمهنة نجدها قد أشارت الى المسؤولية الانضباطية لمحافظي الحسابات في مواجهة المنظمة الوطنية عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية.

و حدد المشرع الجزائري الجهاز المخول له سلطة البت في المسؤولية التأديبية لمحافظي الحسابات، إذ عهد الى غرفة المصالحة، الانضباط والتحكيم سلطة البت في كل إخلال بالواجبات المهنية أو عدم احترام النظام الداخلي للنقابة، فيما يخص العقوبات التأديبية تتمثل في:

- الإنذار؛
- التوبيخ؛
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاه6أشهر؛
- الإقصاء النهائي، أي الشطب من الجدول؛

وقد أعطت القوانين المنظمة للمهنة لمحافظي الحسابات الحق في الطعن في العقوبات التأديبية والتي من شأنها أن تتأثر في المسار المهني لأي محافظ الحسابات.

ثانياً: المسؤولية المدنية

يعد محافظ الحسابات مسؤولاً عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويتحمل بالتضامن في حالة تعدد محافظي الحسابات سواء تجاه الشركة أو الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام نظام المهنة.

وقيام المسؤولية المدنية يكون وفق الأركان التالية:[3]

- حصول إهمال وتقصير من جانب محافظ الحسابات في أداء وجباته؛
- وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير محافظ الحسابات.

---

[1] المواد 23 -35-40-59من قانون10-01 **المشار إليه سابقا.**

[2] فتحي طيطوس، **محافظ الحسابات في الجزائر**، دفاتر السياسة والقانون، العدد التاسع،سعيدة-الجزائر، جوان 2013، ص 44.

[3] نور الهدى عليوة، **دور مدونة أخلاقيات المهنة في الارتقاء بالعمل المحاسبي في الجزائر(دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين)** ، مذكرة مقدمة للاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم مالية ومحاسبية، دراسات محاسبية وجباية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015، ص 26.

– علاقة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير المراجع؛

ولتامين عن هذه المسؤولية نص القانون المنظم للمهنة على وجوب كتابة عقد تأمين لضمان المسؤولية المدنية، التي يمكن أن يتحملها أثناء ممارسة مهنته.[1]

ثالثًا:المسؤولية الجزائية

يساءل محافظ الحسابات عن الأفعال الجرمية التي يرتكبها أثناء أو بمناسبة القيام بالمهام المنوطة به، وفقاً للأحكام المادة 62 من قانون 10-01 فإن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية الجزائية طبقا لقانون الإجراءات الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالتزام قانوني، وتتمثل هذه المسؤولية في ارتكاب المدقق جريمة تتعدى منها الشخص الطبيعي أو المعنوي إلى الإضرار بالمجتمع وتنتهي بعقوبة يحددها قانون العقوبات في الحالات التالية:[2]

1 –الممارسة الغير الشرعية لمهنة محافظ الحسابات؛

2 –تدوين بيانات كاذبة في تقارير أو حسابات أو وثائق قام بإعدادها في سياق ممارسة المهن؛

3 –المصادقة على وقائع مغايرة للتحقيق في أية وثيقة يتوجب إصدارها قانونا أو بحكم قواعد ممارسة المهنة؛

4 –عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية إذا تم اكتشافها؛

5 –عدم احترام سر المهنة في حالة تسرب أسرار خاصة بالمؤسسة؛

كما حدد القانون التجاري حالات يعاقب عليها محافظ الحسابات في مواده 825، 829، 830، وهذا حسب نوع المخالفة.

[1] نور الهدى عليوة، نفس المرجع، ص 26.

[2] عمرأقاسم، **التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر** ، دار الكتاب العربي، الجزائر، 2016 ص ص 87 88.

المبحث الثالث: عموميات حول جودة التدقيق.

للارتقاء بعملية التدقيق وضمان الأداء المهني للمدققين لابد من التأكد من تحقيق مجموعة من المجالات وهذه المجالات تشكل جودة التدقيق، وفي هذا المبحث سيتم التعرف على جودة التدقيق ومحدداتها بالإضافة إلى العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق.

المطلب الأول: تعريف جودة التدقيق.

لم يرد تعريف واضح وشامل ومتفق عليه من قبل الباحثين لمفهوم جودة التدقيق على الرغم من أهميتها، ويرجع ذالك إلى النظر إليها من جهات نظر متعددة ومختلفة.

عرفها(De Angelo) بأنها "احتمالية شرط قيام المحاسب القانوني باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل، والقيام بتسجيل ذالك في التقرير الذي يصدره".[1]

وتعرف كذلك بأنها " أداء خدمات المراجعة بكفاءة وفعالية عالية، وفق المعايير والأحكام المهنية، مع الاستقلالية في الإفصاح والتقرير عن الأخطاء والغش المكتشف، وهذا من أجل تلبية توقعات واحتياجات جميع الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة." [2]

كما عرفها أحد الباحثين بأنها" أداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية للمعايير المهنية للتدقيق وقواعد وآداب السلوك المهني الصادرة عن المنظمات المهنية وضوابط رقابة الجودة مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات بما يحقق للأطراف ذات الصلة الأهداف المتوقعة من عملية التدقيق. "[3]

وبالتالي فإن جودة التدقيق هي القيام بأداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية وفق المعايير المحاسبية المقبولة قبولا عام والإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة أثناء القيام بعملية التدقيق مع تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية.

المطلب الثاني:أهمية جودة التدقيق.

واجهت مهنة التدقيق ضغوطا متزايدة وانتقادات مستمرة في الآونة الأخيرة ، بسبب وجود حالات مسببة لذلك مثل الغش والتلاعب والتحريف جوهرية في القوائم المالية، وتزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المدققين وللتغلب والسيطرة التامة على تلك الضغوطات يجب الاهتمام بجودة التدقيق، التي تعد مطلبا ضروريا لكافة أطراف عملية التدقيق(المدقق، الشركة محل التدقيق، المستفيدون خدمات التدقيق، المنظمات المهنية).[4]

---

[1] جعفر عثمان الشريف عبد العزيز، **مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة** مجلة العلوم الاقتصادية، العدد(1)17، كلية العلوم و الدراسات الإنسانية، جامعة المجمعة، المملكة العربية السعودية، 2016، ص 46.

[2] موسى رحماني، فاتح سردوك، **مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة**، مجلة العلوم الإنسانية، العدد35/34، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014، ص191.

[3] مرشد عيدر المصدر، **أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق(دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة)** ، دراسة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجيستر في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2013، ص42.

[4] أحمد برير، **جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات(حالة الجزائر)** ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلو م التسيير-قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، 2014/01/08، ص6.

وتنبع أهمية جودة التدقيق من خلال المجالات الآتية:[1]

1 – **تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية** : تعد المعايير المهنية إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات التدقيق، وتحتوي هذه المعايير وخصوصا معايير رقابة الجودة سياسات وإجراءات تهدف إلى تحسين أداء كل من الأفراد ومكاتب التدقيق، كما إن أداء عملية التدقيق بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المدققين بالمعايير المهنية؛

2 –**الإسهام في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق:** تمثل فجوة الجودة أحد المكونات الفرعية لفجوة التوقعات في التدقيق، وقد عرف أحد الباحثين فجوة الجودة بأنها (الاختلافات بين توقعات كل من المستخدمين والمدققين تجاه جودة خدمات التدقيق المؤداة، وعوامل تكوين وتشكيل تلك الجودة)، وأكد على أن السبب الرئيسي ولجودها هو انخفاض الأداء الفعلي للمدقق عن معايير التدقيق ومعايير الجودة المتعارف عليها ولذلك يعد تحسين جودة الخدمات التدقيق أحد أساليب تضيق فجوة التوقعات؛

3 – **تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية:** حظي هذا الهدف اهتماماً كبيراً من المنظمات المهنية والعديد من الباحثين في مدة الثمانينيات والتسعينيات من القرن الماضي خصوصا بعد فشل العديد من الشركات الكبرى وذلك على اعتبار أن المدققين ذو الجودة المنخفضة؛

4 -تخفيض صراعات الوكالة: يفترض أنه كلما زاد التعارض في المصالح بين (الوكيل والإدارة) والأصيل (المساهمين)كلما زادت تكلفة الوكالة، وزادت الحاجة إلى مكاتب التدقيق التي تقدم خدمات ذات جودة عالية، بعكس الشركات التي تكون درجة التعارض في المصالح ضئيلة، وبالتالي تنخفض فيها تكاليف الوكالة، وأنه كلما اشتدت حدة الصراعات كلما كانت الحاجة ماسة إلى تدقيق ذات جودة عالية، أي أن هناك علاقة طردية بين صراعات الوكالة والطلب على المستويات العليا لجودة التدقيق.

5 -الإسهام في تدعيم مفهوم (حوكمة) الشركات: يتضمن مفهوم حوكمة الشركات مجموعة من المبادئ تهدف إلى توفير إجراءات رقابة داخلية فعالة، وأدوات فعالة، وأدوات ضبط وتشريع خارجية صارمة، وهناك بعدان لمفهوم حوكمة الشركات يتمثلان في الأداء والالتزام:

1. **الالتزام:** حيث تكون الغاية، هي التحقق من مواجهة وتنفيذ المتطلبات والالتزامات والسياسات التشريعية والقانونية والإدارية، فضلا عن تلبية توقعات المساهمين وأصحاب المصلحة بأكبر قدر من الأمانة؛
2. **الأداء:** وذلك باستخدام الوسائل المتاحة كافية لرفع مستوى الأداء الشامل للمنظمة، والسعي إلى الاستغلال الفرص الايجابية للمخاطر الفعلية والمتوقعة وتقليل الآثار السلبية لهذه المخاطر.

6 – أداة تنافسية جيدة: تعد على الأتعاب أحد المخاطر التي تهدد مهنة التدقيق، وذلك لما لها تأثير سلبي على استقلال المدققين، ومن ثم على جودة التدقيق .

[1] إسراء كاظم عبيد حسن اللهيبي، صلاح نوري خلف، **نموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق** ، المجلد الثامن، العدد23، الفصل الثاني، 2013، ص 265.

لذلك تعتبر جودة التدقيق أداة إستراتيجية جيدة لتحقيق ميزة تنافسية في سوق الخدمة، ووسيلة لتنمية الحصة السوقية، وتحسين معدلات الربحية وتحقيق رضاء وولاء العملاء، وفي سوق خدمات التدقيق، كما تعد هدف كل ممارس، وأحد مجالات التمايز بين مكاتب التدقيق؛[1]

7 زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصداقية القوائم المالية: يعد الاهتمام بجودة التدقيق مهم لتدعيم الثقة بتقارير التدقيق، وذلك للدور المهم الذي تلعبه هذه التقارير في إضفاء المصداقية على القوائم المالية والتي تستخدم في اتخاذ القرارات من جانب العديد من الأطراف المهتمة بعملية التدقيق.

المطلب الثالث: ضوابط ومزايا جودة التدقيق.

لتحقيق جودة التدقيق لابد من وجود ضوابط يجب أن تتوفر في المدقق من أجل الوصول إلى جودة عالية وتحقيق عدة مزايا لذا سيتم في هذا المطلب تحديد ضوابط ومزايا جودة العملية التدقيقية.

الفرع الأول: ضوابط جودة عملية التدقيق.

الجدول رقم 2-02 يوضح ضوابط رقابة الجودة.

الرقم	ضوابط رقابة الجودة وفق معيار التدقيق الدولي 220.	ضوابط رقابة الجودة وفق معايير الأمريكية معيار رقم (SQCS No.2).	ضوابط رقابة الجودة وفق إرشادات المعهد السعودي للمحاسبين القانونيين قرار1994/3/3.	ضوابط رقابة الجودة وفق إرشادات المعهد المصري للمحاسبين القانونيين المعيار رقم(7).
1	المتطلبات المهنية.	الاستقلالية والنزاهة والموضوعية.	الاستقلال.	المتطلبات المهنية.
2	**الكفاءة والجدارة** تعيين فريق المهمة. التطوير المهني. الترقية.	**إدارة الأفراد** التعيين (التوظيف) التطوير المهني. الترقية.	التوظيف التطوير المهني تقييم أداء الموظفين وترقيتهم.	المهارات والكفاءة.
3	تفويض الأعمال. الإشراف. الاستشارات.	توزيع المهام. التطوير المهني. الترقية.	تخصيص المساعدات للعمليات. الإشراف. المشورة.	التكليف بالمهام. التوجيه والإشراف. الاستشارات.
4	قبول العملاء والمحافظة عليهم.	قبول واستمرار العملاء.	قبول العملاء واستمرارية العلاقة بهم.	قبول أو الاحتفاظ بالعملاء.
5	التفتيش والمتابعة.	التفتيش.	الالتزام بأحكام النظام ولوائحه.	المراقبة.

المصدر: أمير جمال القيق، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الحسابات في قطاع غزة(دراسة ميدانية)، رسالة لاستكمال لمتطلبات الحصول على درجة الماجيستر في المحاسبة والتمويل، قسم محاسبة والتمويل، فلسطين، 2012 ص 42..

[1] إسراء كاظم عبيد حسن اللهيبي، صلاح نوري خلف، نفس المرجع، ص ص 265 266 .

الفرع الثاني: مزايا جودة التدقيق.

هناك عدة مزايا تتمتع بها جودة التدقيق يمكن إجمالها بالنقاط الآتية:[1]

-إعطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمة الأعمال التي يؤديها مكتب التدقيق تتماشى تماما مع المتطلبات المهنية، مع العمل على تقليل فرص ارتكاب الأخطاء في عملية التدقيق؛

-تحسين برنامج عمل مدققي الحسابات من خلال تطبيق الإرشادات والمعايير الصادرة من الجمعية بخصوص الرقابة على جودة التدقيق؛

-يمكن في بعض الحالات اعتبار جودة التدقيق جزء مهم من نظام رقابة أصحاب المؤسسة؛

-تعد أساليب الجودة في التدقيق من الوسائل المقنعة في استقطاب واكتساب عملاء جدد لمكتب التدقيق؛

-يعد موضوع جودة التدقيق من الموضوعات المهمة والتي تؤدي إلى تقدم مهنة المراجع مع ارتقاء مهنة المراجعة و كذا ارتقاء مستوى الأداء المهني لمكاتب التدقيق.

وتتمثل أهم ميزة لجودة التدقيق الخارجي كونه نظاما يؤكد أن الشركة إما التزمت أو خالفت دستور المحاسبة، وبالتالي كأنها حارس أمين يراقب الأمور بدقة ويبلغ عن أية مخالفات، مما يحفزهم على الاعتماد على المعلومات المراقبة بشكل مهني مخصص مما يجعل القرارات المبنية على تلك المعلومات قرارات ناجعة.[2]

[1] سعود جايد مشكور، حيدر عباس عبد ،**علاقة نظام الحوكمة بجودة التدقيق وأثرها في محاربة الفساد المالي والإداري (دراسة عملية في عينة مختارة من المدققين)**، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المثنى، مجلة الكوث للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد الرابع والعشرون 2016، ص 12.

[2] فيصل دبيان، عوض المطيري، **أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة التدقيق ومعوقات استخدامها من وجهة نظر مدققي الحسابات في دولة الكويت**، رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم محاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012/11/12، ص 12.

المطلب الرابع: العوامل المؤثرة في جودة عملية التدقيق وأثر مخاطر التدقيق على جودة التدقيق.

تم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين كل على حدا حيث تطرقنا إلى العوامل المؤثرة على جودة التدقيق في الفرع الأول واثر المخاطر التدقيق على جودة التدقيق في الفرع الثاني.

الفرع الأول: العوامل المؤثرة في جودة عملية التدقيق.

تتأثر جودة عملية التدقيق بمجموعة من العوام منها عوامل مرتبطة بمكتب التدقيق وعوامل مرتبطة بعملية التدقيق وعوامل مرتبطة بالأطراف الخارجية.

أولا: عوامل مرتبطة بمكتب التدقيق:

1 خصائص فريق التدقيق:

1 01 **استقلال مراجع الحسابات** : يعد استقلال المراجع أحد أهم معايير المراجعة، حيث يوجد بعدين لاستقلال المراجع أولهما الشق الظاهري يتعلق بعدم وجود مصالح مادية للمراجع بخلاف أتعابه في المؤسسة محل المراجعة، وثانيهما الشق الحقيقي أو الذهني والذي يتعلق بعدم استجابة المراجع لأي ضغوطات قد تفقد من استقلاليته.[1]

1 02 **التأهيل العلمي والخبرة المهنية**: يعتبر هذا العامل من بين العوامل التي تؤثر على كفاءة وفعالية المدقق، وله دور بارز في انجاز مهنة التدقيق بشكل أدق وفعال،[2] وتعرف الخبرة المهنية بأنها المقدرة على الأداء الكفء للمهام المعقدة اعتمادا على المعرفة الكافية في المجالات المحاسبية والمراجعة،[3] حيث أن ضعف التأهيل العلمي والعملي لعمال المكتب من العوامل التي تؤدي إلى تغيير مدققي الحسابات الخارجي، [4] لذا يجب على المدقق أن ينتظم في دورات تدريبية باستمرار ليواكب التطور في مجال عمله.[5]

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاته، **قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2008، ص 60.

[2] بلخادم حنان،**اثر جودة التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات (دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان قنطرة)**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016/2015، ص 31.

[3] عبد الله ممتاز محمود، **العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي (دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة والشركات المساهمة العامة في فلسطين)**، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 215/08/24، ص 67.

[4] محمد مفلح ، محمد الجعافره، **مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية**، رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008، ص46.

[5] عدي صفاء الدين فاضل، فيحاء عبد الخالق محمود، **قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية**، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، مجلة دورية نصف سنوية تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد / المجلد السابع/ العدد الرابع عشر/ ايار 2015، ص 22.

1 -خصائص مكتب التدقيق:

2 01 حجم مؤسسة التدقيق:

إن حجم أعمال مكتب التدقيق وطبيعته له أثر كبير على نظام رقابة الجودة حيث كلما زاد حجم أعمال المكتب كلما تطلب ذلك زيادة تطبيق إجراءات نظام الرقابة الجودة والعكس، [1]وأنه كلما كبر حجم مكتب التدقيق كلما كان له علاقة قوية بجودة التدقيق.[2]

2 02 شهرة المكتب:

ترغب بعض المؤسسات في التعامل مع مكاتب التدقيق المشهورة وذات السمعة الطبية وتسعى للإبقاء في التعامل معها لأنه مجرد التعامل مع هذا المكتب يعطي المصداقية ويعزز الثقة بالشركة وإدارتها وبالتالي يعطي مصداقية للقوائم المالية الخاصة بالشركة في سوق المال.[3]

2 03 أتعاب التدقيق:

تعرف أتعاب المدقق بأنها المبالغ والأجور التي يتقاضها المدقق مقابل الخدمة عملية التدقيق لحسابات مؤسسة ما، إذ يتم تحديد الأتعاب بناءًا على الاتفاق الذي يتم بين العميل والمدقق ووفقا للزمن الذي تستغرقه عملية التدقيق وحجمها ونوع الخدمة المطلوبة، ونظراً لأهمية هذا العامل فقد تناولت العديد من الدراسات إلى أن هناك علاقة طردية بين أتعاب عملية التدقيق ومستوى جودة التدقيق.[4]

2 04 المنافسة بين مكاتب المراجع:

تعمل مهنة التدقيق كأية مهنة أخرى في سوق مفتوحة تقوم على المنافسة بين أعضائها لجذب العملاء خصوصا مع تعدد مكاتب التدقيق، وعدد المدققين المرخص لهم بمزاولة المهنة، كما تعتبر المنافسة السمة المميزة لسوق خدمات التدقيق عند الارتباط المبدئي بخدمة التدقيق.[5]

2 05 عدد الدعاوى القضائية المرفوعة:

يعتبر تصاعد عدد الدعاوى القضائية مؤشراً واضحاً على عدم القدرة على اكتشاف التحريفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية، كما تؤدي بالمكتب إلى تحمل خسائر مادية كبيرة ومسائلة قانونية وفقدان ثقة الجمهور.[6]

---

[1]سالم قاسم حسين النعيمي، سنان سالم قاسم، **نحو تطبيق المعايير الدولية لجودة التدقيق(دراسة تحليلية لبعض مكاتب التدقيق الحسابات المجازة)**، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، كلية الصيدلة، الجامعة المستنصرية، مجلة الجامعة العراقية، العدد (27/3)، ص12.

[2]محمد يوسف سالم، **العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة**، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، الزمالك، المجلة العلمية للبحوث والدراسات والتجارة، العدد الثاني، السنة الثامنة، 1994، ص72.

[3]هاشم حسن حسين، **تحليل العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العراقية(دراسة ميدانية)**، كلية دجلة الجامعة الأهلية، بدون سنة، ص 18.

[4]صفاء احمد محمد العاني، رائد فاضل حمد القيسي، **إستراتيجية مخاطر الأعمال ودورها في جودة أعمال التدقيق(بحث تحليلي على عينة من مراقبي الحسابات ومكاتب التدقيق الخارجي في بغداد)**، بحث مستل من رسالة ماجستير، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية- المجلد 22- العدد 87، بدون سنة ص 16.

[5]عبد السلام سليمان قاسم الاهدل، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجهورية اليمنية(دراسة ميدانية)**، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة الحديده، 2008، ص13،22،23.

[6]العيد خيراني، **مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط المراجعة(دراسة حالة الجزائر)**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، 2013/03/18، ص 28.

ثانيا: عوامل مرتبطة بعملية التدقيق.

1 **تخطيط عملية التدقيق:**

هو تقييم لمخاطر عملية لتدقيق الشاملة، التي يتعين القيام بها من فريق التدقيق من أجل الحصول على أدلة كافية للحد من مخاطر التدقيق الى مستوى منخفض، ويشير مجلس معايير التدقيق وتم التأكيد معيار (300)، أن التخطيط ليس مرحلة منفصلة عن التدقيق، إذ يبدأ بعد وقت قصير من إكمال عملية التدقيق السابقة، ويستمر حتى إنهاء عملية التدقيق الحالية وتختلف إجراءات التخطيط حسب حجم المؤسسة وخبرة المدقق السابقة في المؤسسة والتغيرات في الظروف التي تحدث أثناء عملية التدقيق.

2 **تقييم مخاطر التدقيق:**

تنشأ مخاطر التدقيق عند إصدار المدقق تقريرا نظيفا يعبر عن عدالة القوائم المالية، في الوقت الذي تحتوي فيه تلك القوائم على أخطاء جوهرية، وبالتالي فانه سيكون هناك استمرار بعض المخاطر المحيطة بعملية التدقيق، والعكس صحيح.[1]

3 **كفاية أدلة الإثبات:**

هي أن تكون الأدلة التي يحصل عليها المدقق بالقدر الكافي والضروري لدعم رأيه الفني عن عدالة القوائم المالية المقدمة.[2]

ثالثا: عوامل مرتبطة الإطراف الخارجية وتشمل:[3]

1 **حجم المؤسسة محل المراجعة:**

يقصد به أنه كلما زاد حجم المؤسسة كلما زادت حاجتها الخدمة مراجعة جودة عالية، وذلك لطمأنة الملاك والدائنين بأن القوائم المالية تعكس فعلا المركز المالي السليم للمؤسسة، ويتضح انه هناك علاقة ايجابية بين جودة التدقيق وحجم المؤسسة وقوتها المالية؛

2 **هيكل الرقابة الداخلية:**

إن وجود هيكل رقابة داخلية فعال قائم على مقومات الرقابة الداخلية، يعتبر من أهم المحددات المؤثرة على جودة التدقيق من خلال القدرة على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية أن وجدت.

3 **المتطلبات المهنية:**

يقصد بها التزام العاملين بمكتب التدقيق بمبادئ الاستقلال، الأمانة، الموضوعية، الحفاظ على السرية وأخلاقيات المهنة.[1]

---

[1] إياد طاهر محمد، ياسر سعد عبد الأمير، **انعكاس بعض مصادر ضغوط العمل التنظيمية على جودة التدقيق الهيئات الرقابية**، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد 36/ 2015، ص185.

[2] بلعيد وردة، **مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية(دراسة عينة من المراجعين والمحاسبين)** ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، تخصص العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية،جامعة محمد بوضياف المسيلة، الاثنين/24/ 2014/11، ص 48.

[3] جواهر السبيعي، **اثر استخدام التكنولوجيا المعلومات على جودة المراجعة الخارجية(دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية)، مذكرة لنيل شهادة ماجستير**،كلية إدارة الأعمال، قسم محاسبة، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 2011، ص ص 27 28.

الفرع الثاني: أثر مخاطر التدقيق على جودة التدقيق.

يرتبط مفهوم جودة التدقيق بموضوع خطر التدقيق وذلك لان الحد من مخاطر التدقيق يؤدي إلى زيادة جودة عملية التدقيق، مما يترتب عنهما زيادة القيمة المضافة التي تتمثل في إضفاء الثقة بتقارير التدقيق وزيادة درجة الاعتماد على القوائم المالية المراقبة من طرف المدقق، ورفع من مستوى جودة التدقيق في عملية توجيه الاستثمارات وتخصيصها مما يساهم في تحقيق الاستغلال الأمثل لها والارتقاء بجودة عملية التدقيق، إن التحول إلى التدقيق المستند إلى المخاطر يعد جذرياً ومهما في عملية التدقيق إذا كان المدققون في التدقيق المستند إلى الرقابة يحصلون على فهم لنظم الرقابة ثم لا يقومون بتقييم المخاطر، ثانيا ففي هذا المدخل يتعين على المدقق أن يقوم بدراسة المؤسسة محل التدقيق من حيث طبيعة نشاطها ونظامها المحاسبي وإجراءات التدقيق الداخلي، أما في التدقيق المستند إلى المخاطر تحدد أولا المخاطر ثم يتم بعد ذلك تحديد كيفية التخفيف من الخاطر الرئيسية، وان يراعي المدقق مخاطر التدقيق خلال عمله والعمل على تخفيضيها إلى أدنى مستوى مقبول وفق متطلبات معايير التدقيق الدولية و المحلية، لضمان سلامة الرأي الذي يبديه بخصوص عدالة ومصداقية البيانات المالية للمؤسسة.[2]

[1] محمد علي جبران،الندوة الثانية عاشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، **مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونين في اليمن،** كلية إدارة الأعمال، قسم محاسبة، جامعة الملك سعود، الرياض، 18-19/ 5/ 2010، ص 20.

[2] سعود جايد مشكور، حيدر عباس عبد، مرجع سبق ذكره، ص 12.

خلاصة الفصل:

على ضوء ما قدم في هذا الفصل يستخلص بأن مهنة التدقيق هي مهنة تخضع لشروط قانونية يجب على المهني الممارس لها أن تتوفر فيه لتمكن من القيام بها، وهاته المهنة تحدد أيضا كيفية عزله و حالات تنافي وموانع تتعارض مع أداء مهمة التدقيق، كما تحدد مسؤولياته وأتعابه.

ومن أجل التأكد من الأداء الفعال لعملية التدقيق يجب أن تكون الخدمات المقدمة من طرف المدقق ذات جودة وكفاءة عالية، كما تعد جودة التدقيق أداة إستراتيجية جيدة لتحقيق الميزة التنافسية والرفع من معدل الربحية وهي احد سمات التمايز بين المكاتب، ولتحقيقها لابد من تحديد ضوابط جودة التدقيق لما لها من أهمية، وينتج عن الجودة التدقيق عوامل تؤثر فيها سلباً أو إيجابًا، حيث أن الهدف الأساسي للمهنة هو حث المدققين على تدقيق الحسابات لتأكد من صحتها ومصداقيتها والالتزام بالمعايير التدقيق المتعارف عليها للإسهام في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق والحد من مخاطر التدقيق لتحسين جودة عملية التدقيق والارتقاء بها، لذا اعتبرت جودة التدقيق من أهم العناصر التي تبرز أداء وظيفة التدقيق.

الفصل الثالث

مدى مساهمة أخلاقيات المدقق لتحقيق جودة التدقيق في الوكالة العقارية بادرار

تمهيد

في هذا الفصل سيتم التعرف على الوكالة العقارية بادرار من خلال التطرق إلى مدخل عام للوكالة ومعرفة أهدافها وأدوارها ومختلف فروعها من أجل إسقاط الجانب الدراسي لهذا البحث، وهذا بالاعتماد على المدقق المكلف بعملية المراجعة للوكالة الذي بدوره سيوضح كيفية القيام بعملية التدقيق والمحددات الواجب توفرها بالإضافة إلى الاعتماد على الاستبيان لدراسة الجانب الأخلاقي للمدقق، من خلال توزيعه على فئة من الأفراد في الوكالة والجمعيات التي يقوم المدقق بمراجعة حساباتها بغية معرفة مدى ارتباط الجانب الأخلاقي لمهنة المدقق بتحقق جودة عملية التدقيق.

وهذا من خلال تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث:

- المبحث الأول: تقديم عام للوكالة العقارية بادرار.
- المبحث الثاني: واقع جودة التدقيق في الوكالة العقارية.
- المبحث الثالث:إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة.

المبحث الأول: تقديم عام للوكالة العقارية بادرار.

تسعى الوكالة العقارية لخدمة أفراد المجتمع، باعتبارها مؤسسة عمومية و في هذا المبحث سنحاول تقديم نظرة عامة عن الوكالة العقارية بادرار والتعرف على أهدافها وأدوارها بالإضافة إلى فروعها.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن الوكالة العقارية.

أولاً: تعريف الوكالة العقارية.

الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاري الحضري لولاية ادرار هي مؤسسة عمومية ذات طابع تجاري واقتصادي مقيدة في السجل التجاري في إطار العقارات من أجل تسهيل مهمة الحصول على قطع أرضية ومباني للأغراض السكنية والتجارية، ولها صلاحية بيع الأراضي المهيأة وغير المهيأة في أي مرحلة وبمقدرتها أيضا بيع بنايات ومجمعات سكنية وتجارية.

ثانياً: نشأة الوكالة العقارية.

نشأة الوكالة العقارية لولاية ادرار حديثا للأهداف وادوار تسعى لتحقيقها بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 408/03 المؤرخ في 05-11-2003، الذي يعدل ويتمم أحكام المرسوم التنفيذي رقم 405/90 المؤرخ في 22-12-1990، المحدد قواعد إحداث وكالات محلية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين.

وبناءاً على القرار الوزاري المشترك المتضمن إحداث الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاري الحضري لولاية ادرار المؤرخ في 14-12-2004.

وأنشأت الوكالة العقارية لولاية ادرار لغرض تجاري، حيث تسهل على المواطن الحصول على قطع أراضي مسجلة باسمه دون أن ينازعه فيها شخص أخر.

وقد عرفت هذه الوكالة تطورا ملحوظا منذ نشأتها في مجال التسيير، من خلال تركيز أهميتها أكثر على تحديد الأدوار للأفراد العاملين فيها وكذلك المصالح القائمة عليها.

المطلب الثاني: ادوار وفروع الوكالة.

أولاً: ادوار الوكالة العقارية.

1 -تسيير وتنظيم السندات العقارية للجماعات المحلية، وجعلها أكثر قانونية وأكثر تنظيمية.

2 -نقل ملكية العقارات لصالح الأشخاص سواء أكانت ملكا لبلدية ادرار أو ملكا لها.

3 -تمكين الأفراد من حيازة العقارات واستخراج عقود الملكية لهم.

4 -تسوية وضعية الأشخاص تجاه العقارات التي يملكونها أي في حالة كون شخص يملك وثيقة عرفية فقط كإثبات للملكية فإنها تساهم في استخراج عقد ملكية الشخص لتكون حالته نظامية قانونية.

5 -تقديم مقرر الاستفادة للأشخاص الذين يطلبونه للتمتع بالملكية إلى حين تكملة الإجراءات.

6 -تمكين مالكي الأراضي والمستفيدين منها ليكونوا في وضعية قانونية وذلك بتقديم الوثائق الخاصة بهم.[1]

[1] مدير الوكالة العقارية، مقابلة شخصية ، بتاريخ 10جانفي 2017.

ثانياً: فروع الوكالة العقارية.

تنقسم الوكالة العقارية إلى خمسة فروع كل فرع حسب مهمته وهي:[1]

1. فرع المستخدمين:

يعتبر من أهم الفروع في الوكالة العقارية باعتبار أن وظيفة المستخدمين من الوظائف اللوجستيكية للمؤسسة فمهمتها تكمن في تزويد الوظائف الأخرى بالمعلومات، حيث تقوم بتوظيف الإطارات والأعوان وتتابع حياتهم المهنية الفردية، كالترسيم والتقدم في الدرجات والترقية إلى مناصب أعلى وكذا تنقيطهم ومنحهم مختلف ا لإجازات ووضعهم في الحالات القانونية التي تحيزها القوانين والتنظيمات السارية المفعول، كما تقوم مصلحة المستخدمين بتحضير ومتابعة تنفيذ الميزانية المتعلقة بتعـــــداد الموظفين.

2. مصلحة الموارد البشرية:

مكلفة بالمستخدمين وشؤونهم، وخص الجانب الاجتماعي الذي يهتم من انخراط هؤلاء في صندوق الضمان الاجتماعي والمركز الوطني للتقاعد وحمايتهم المدنية والجزائية إذا اقتضى الأمر.

3. مصلحة المحاسبة و المالية:

تخص الجانب المالي الذي يتعلق بتسديد الأجور والمنح الشهرية للعاملين والأمور الاجتماعية للعمال وإعداد الميزانية المالية.

4. مصلحة العقود:

مكلفة بإعداد العقود للمستفيدين من خدمات الوكالة واستخراج الدفاتر العقارية وتسليمها ومتابعة مكاتب التوثيق.

5.مصلحة العمليات التقنية:

مكلفة بعمليات مكاتب الدراسات التقنية ومتابعتها والإشراف على الملفات مع مصالح التعمير والمصالح المعنية الأخرى.

المطلب الثالث: أهداف الوكالة العقارية.

1.حيازة العقارات لغرض بيعها للأشخاص سواء كانوا طبيعيين أو معنويين.

2.تقوم بعمليات الحيازة لحسابها الخاص للأغراض التجارية.

3.تمكن الأفراد من الحصول على قطع أراضي خالية من المشاكل التي تواجه المالك مع مؤسسات عقارية أخرى.

4.الحفاظ على مواردها المالية وذلك بوضع إستراتجية لبيع أكبر عدد ممكن من الأراضي، وجلب مستحقاتها في أقل وقت ممكن وذلك بوضع آجال للتسديد في ما يخص القيمة الكلية للأراضي.

[1] مدير الوكالة العقارية، مقابلة شخصية، بتاريخ 10جانفي 2017.

5. الحفاظ على الوضعية القانونية لها مع المؤسسات الأخرى وهذا بالتزامها بدفع الفواتير المستحقة في أوانها كفاتورة الكهرباء والهاتف وأموال حيازة العقارات من مديرية أملاك الدولة، كما تطالب لها بالمثل.

المبحث الثاني: واقع جودة التدقيق في الوكالة العقارية.

في هذا المبحث سنقوم بدراسة واقع ومحددات جودة التدقيق في الوكالة العقارية.

المطلب الأول: محددات جودة التدقيق.

تتمثل محددات جودة التدقيق في المعلومات التي تسمح للمدقق والتي خولت له ممارسة هاته المهنة و يمكن حصر محددات جودة التدقيق والقائم بها في المؤسسات محل المراجعة: [1]

- يمتلك المدقق شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية وخبرة لمدة خمس سنوات؛
- المدقق مسجل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- يمتلك المدقق رقم الاعتماد/ 1743 سنة2008؛
- يتلقى المدقق تعليم وتكوين مستمر من أجل تنمية معارفه ومهاراته؛
- استقلال المدقق في أداء مهامه وتحديد نطاق المراجعة؛
- يلتزم المدقق ببذل العناية المهنية الواجبة عند مزاولته للمهنة؛
- يؤدي المدقق مهمة التدقيق بنزاهة وتجرد من أي تحيز وتعارض في المصالح؛
- عدم وجود اتصال مباشر بين المدقق والمؤسسة محل التدقيق؛
- لا توجد أي ضغوطات على المدقق أثناء ممارسته للمهنة؛
- يقوم المدقق في نهاية المهمة بإعداد تقرير عن نتائج مهمة التدقيق لكل مصلحة.

[1] عبد الرحمان باخويا، محافظ حسابات، مقابلة شخصية، 2017/02/9، سا 15:00

المطلب الثاني: مراحل عملية التدقيق ومظاهر جودة عملية التدقيق في الوكالة.

الفرع الأول: مراحل عملية التدقيق.

للقيام بعملية لابد من المرور بالمراحل الآتية:[1]

1 -مرحلة الجرد:

تعتبر أول مرحلة للقيام بمهمة التدقيق، بحيث يقوم المدقق بجرد وثائق الوكالة من خلال التأكد من سلامة الوثائق الإدارية والوثائق المالية ثم فحص الملف الدائم وملف الدورة؛

2 -مرحلة قبول أو امتناع عن القيام بعملية التدقيق:

بعد القيام بجرد الوثائق تأتي مرحلة القبول أو الامتناع للقيام بعملية التدقيق، مثلا في حالة ماإذا ثبت للمدقق تكرار نفس الأخطاء من طرف نفس المدير المكلف و المسؤول عن الوكالة فإنه يرفض ويمتنع عن القيام بعملية التدقيق بها؛

أما إذا وجد العكس فإنه يقوم بقبول الاتفاقية و تحرر وكالة من طرف المحافظ بقبوله بعملية التدقيق في الوكالة ويثبت في تصريح شرفي بأنه ليس له حالات أو مانع يتنافى مع ممارسة هاته المهمة وفق لدفتر الشروط ويتم إعداد الملف الدائم؛

3 -مرحلة إعداد ملف الدورة:

بعد إعداد الملف الدائم يتم إعداد ملف الدورة ابتداء من **1-1-2015** إلى **31-12-2016** بحيث يقوم المدقق بطلب الجداول المالية والكشوف من الوكالة وأهمها:

– سجلات المحاسبية ويومية الجرد و جدول حسابات النتائج بالإضافة إلى جدول تغيرات رأس المال، وحركة الخزينة ومراقبة حركة هاته الوثاق ومقارنتها مع حركتها بالسنة الحالية والسنة الماضية؛

-فواتير المشتريات لتأكد من أنها قانونية وأن المحاسب المعتمد في الوكالة يسجل بشكل صحيح مختلف عمليات التي قامت بها الوكالة، بحيث في حالة ما إذا وجد المدقق خطأ أو شك في هاته الفواتير فإنه يأخذ نسبة معينة فقط ويقوم بفحصها مثلا يأخذ العينة المشكوك فيها كحالة إيجاد نقص مبالغ فيه أو زيادة، وفي حالة اكتشافه بوجد خطا يقوم باستدعاء المسؤول عن عملية الرقابة بالوكالة ويتحاور معه ويرى مدى استجابته وتفاعله مع الخطأ وبناء عليه يقوم بوضع احتمالية عن وجود أخطاء في كافة الفواتير، أما في حالة عدم اكتشاف أي خطا في العينة المأخوذة فإنه يثبت صحة كل الفواتير؛

-فواتير المبيعات يتأكد من خلال ماهو محرر في الفواتير وما هو موجود في المخازن ويتأكد أيضا من أعمال نهاية السنة و المؤونات بالإضافة إلى تدقيق ميزانية التثبيتا ت، هل هي موجودة في الوكالة مسجلة حقا في الميزانية، أما في حالة الشك يأمرهم بالإتيان بالتثبيتات باستعمال الفحص المادي؛

[1] عبد الرحمان باخويا، محافظ حسابات، مقابلة شخصية، 2017/02/9، سا 15:00

-كما يقوم بفحص المخزونات باستعمال الملاحظة المادية و التأكد من أوراقها الثبوتية.

-الديون وحقوق الغير: من خلال إرسال بطلب المدينين من الوكالة، مثلا القروض يتوجه إلى البنك والتأكد ماإذا كان الديون المكتوبة صحيحة كما هي مثبة في الوثائق ويحتفظ المدقق بالوثائق التي تثبت هذا الدين، وفي حالة الشك له الحق بالإبلاغ نظرا لضبطية القضائية الممنوحة له قانون من طرف وكيل الجمهورية؛

4- مرحلة إعداد التقرير:

- يقوم المدقق في هذا التقرير بالتأكد من الحسابات المدمجة (حسابات المؤسسة وفروعها) والمدعمة ويكتب التقرير ومن خلال هذا التقرير يحدد المدقق ما إذا كانت المؤسسة ستواصل نشاطها أم يصدر الأمر بإيقافها و يتضمن التقرير:

-اتفاقيات الوكالة هل لديها اتفاقيات مع الخارج، وهذه الاتفاقيات هل هي قانونية أم لا؛

-التعويضات بالنسبة للأشخاص الذين يتقاضون أكبر راتب في الوكالة؛

-الامتيازات الممنوحة للعمال وسبب منحها يجب أن تكون مصادق عليها من طرف الجمعية؛

-إجراءات التقرير ومطابقتها مع نتيجة السنوات الأخيرة؛

-معيار رقابة داخلية، بحيث أن هناك فصل بين المهام ولا نجد شخص واحد يقوم بعدة مهام؛

-وكل زيادة في رأس مال أو تخفيضه يتم بطريقة قانونية؛

وبعد كل هذه الملاحظات يرى المدقق بأن الوكالة في وضعية جيدة ويخول لها إمكانية استمرار نشاطها، ثم يقوم بكتابة هذا التقرير وتقوم الجمعية العامة بإعداده.[1]

الفرع الثاني: مظاهر جودة عملية التدقيق في الوكالة العقارية.

بعد التعرف على مراحل عملية التدقيق والعناصر التي قام المدقق بفحصها للوكالة العقارية فإن مظاهر الجودة تتضح من خلال أن المدقق استطاع أن يقوم بكل كفاءة وفعالية بفحص مختلف عمليات المؤسسة والتأكد منها بصفة شخصية، وذلك من خلال الملاحظة المادية لبعض المخزونات والتواصل مع الأطراف المقرضة للمؤسسة بالإضافة إلى ممارسة أسلوب الحوار مع المسؤول عن فحص نظام الرقاب ة الداخلية، والحرص على مراجعة مختلف العمليات التي قامت بها المؤسسة وبالتالي إعطاء المؤسسة الصلاحية لممارسة نشاطها.

[1] عبد الرحمان باخويا، محافظ حسابات، مقابلة شخصية، 2017/02/9، سا 15:00

المبحث الثالث: علاقة أخلاقيات المدقق بتحقيق بجودة عملية التدقيق(الاستبيان).

من أجل التعرف على درجة إرتباط أخلاقيات المدقق بتحقيق جودة العملية التدقيقية سيتم في هذا البحث إجراء دراسة تحليلية لتحليل نتائج الاستبيان المتمثلة في عينة من الجمعيات التي يشرف المدقق الخارجي على تدقيقها بالإضافة إلى عمال الوكالة بغية التأكد من السلوك الأخلاقي للمدقق وعلاقته بتحقيق جودة العملية التدقيقية.

المطلب الأول: تفريغ البيانات.

سيتم الاعتماد على التحليل الوصفي الإحصائي في تفريغ البيانات ودراسة النتائج، أما تحليل الفرضيات فسيتم الاعتماد على تحليل التباين الثنائي (ANOVA) بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS(20).

1 - التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة.

من خلال تحليل الجزء الأول والمتمثل في المعلومات الشخصية.

- **التحليل الوصفي لخصائص العينة حسب الجنس:**

الجدول3-01: توزيع أفراد العينة حسب الجنس.

البيان	التكرار	النسبة%
ذكر	14	46,7
أنثى	16	53,3

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نظام SPSS(20).

يوضح الجدول أعلاه توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس، ومنه يلاحظ أن نسبة الإناث تفوق نسبة الذكور بفارق (6,6%)، حيث تبلغ نسبة الإناث (53,3%) مايعادل 16 أنثى، وبلغ نسبة الذكور(46,7%) مايعادل 14ذكر.

- **التحليل الوصفي لخصائص العينة حسب المؤهل العلمي.**

الجدول رقم3-02: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.

البيان	العدد	النسبة%
تقني سامي	10	33,3
ليسانس	10	33,3
ماستر	8	26,7
دراسات عليا	2	6,7
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المخرجات نظام spss(20)

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن اغلب الأشخاص الذين أجريت عليهم الدراسة هم حملة لشهادة تقني سامي وليسانس والتي تمثل نسبة (33,3) من إجمالي العينة المدروسة، حيث أن الشهادات الأخرى قد تعبر عن حاملي شهادة ماستر والتي تقدر ب(26,7) أما نسبة (6,7) فهي للأشخاص الذين يحملون شهادة دراسات عليا من إجمالي العينة المدروسة.

التحليل الوصفي لخصائص العينة حسب الخبرة المهنية:

الجدول رقم3-03: توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.

البيان	العدد	النسبة"%
أقل من 5سنوات	18	60
من5الى10	10	33,3
من10الى15	1	3,3
أكثر من 15	10	3,3
المجموع	30	100

المصدر من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نظام(20)spss.

يبين الجدول أعلاه أن الأشخاص ذوي الخبرة الأقل من 5سنوات هم أعلى نسبة في الدراسة حيث أن نسبتهم تمثل(60) من إجمالي العينة المدروسة ثم تليها نسبة الأشخاص ذوي الخبرة من تتراوح مابين 5 إلى 10 سنوات بنسبة(33,3) وأخيرا الأشخاص الذين تتراوح خبراتهم مابين 10 إلى 15 وأكثر من 15 سنة بنسبة 3,3.

2 - التحليل الإحصائي لمتغيرات الدراسة:

من خلال تحليل مجموعة الأسئلة المطروحة على العينة المدروسة في الاستبيان.

2- 1نتائج التحليل الإحصائي لمتطلبات التزام المدقق بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.

2-2الجدول رقم 3-04: نتائج التحليل الإحصائي لمتطلبات التزام المدقق بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.

الرقم	التساؤل	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
01	تثق المؤسسة بما يقوم به المدقق الخارجي.	4,2667	0,78492	10
02	تعكس إجراءات التدقيق السلوك المهني الواجب إتباعه من قبل المدقق.	3,8667	0,73030	21
03	يتحصل المدقق على هدايا في المؤسسة.	2,0000	0,83045	27
04	يتصف المدقق بأخلاقيات التعاون.	3,5333	1,07425	23
05	المدقق مخلص للمهنة والوطن.	4,2667	0,78492	11
06	تهتم المؤسسة بتحسين علاقتها مع المدقق.	4,1333	0,93710	15
07	يوجد احترام متبادل بين المدقق والعملاء.	4,1667	0,59209	14
08	يحافظ المدقق على أسرار المؤسسة.	4,5667	0,56832	02
09	يصرح المدقق بالأخطاء المرتكبة ويعترف بها.	4,4000	1,03724	06
10	يفي المدقق بكامل التزامات وعهود المؤسسة.	4,1000	0,88474	16
11	يتعرض المدقق لضغوطات تمنعه من الكشف عن أخطاء المؤسسة.	2,2667	1,22990	26
12	يلتزم المدقق بالموضوعية أثناء ممارسة مهنته.	4,4000	0,77013	07
13	يهتم المدقق بإتقان عمله أثناء ممارسته لمهنته.	4,4333	0,67891	04
14	تساهم العقوبات والإجراءات التأديبية في حث المدقق للالتزام بأخلاقيات مهنته.	3,8000	0,80516	22
15	يقدم المدقق معلومات عن المؤسسة إلى الغير بدون تفويض منها.	1,6667	0,95893	28
16	يتعين على المدقق أن يكون عادلا وقادرا على الاعتراف بالخطأ.	4,4333	0,50401	05
17	يتمتع المدقق بسلوك القدوة الحسنة.	4,4667	0,68145	03
18	يؤدي المدقق المسؤولية المهنية بأعلى قدر من الاستقامة.	4,2667	0,63968	12
19	لا يقلل المدقق من قدرة الآخرين مهما كانت.	4,3667	0,61495	09
20	ينتج عن الالتزام بالأخلاقيات والسلوك الحسن خلق معلومات ذات المصداقية.	4,1333	0,81931	19
21	يتوفر في المدقق مبدأ الكرامة تمكنه من القدرة على العطاء.	4,1000	0,71197	17
22	المدقق ذو ضمير اجتماعي مشاركا في الخدمة.	4,0333	0,76489	18
23	يحافظ المدقق على تطوير كفاءته بشكل مستمر.	4,6667	0,66089	01
24	يتحمل المدقق مسؤوليات نتائج الأعمال المستقبلية.	3,2000	1,21485	24
25	يتحلى المدقق بالأمانة في كافة علاقاته المهنية.	3,9667	0,99943	20
26	يعمل في المؤسسة احد أقرباء المدقق.	3,1000	1,32222	25
27	يؤدي المدقق خدماته المهنية بالعناية المطلوبة وبدقة ومثابرة.	4,4000	0,56324	08
28	يوضح المدقق للمؤسسة أن المسؤولية الجبائية تقع بالدرجة الأولى على عاتقها.	4,2000	0,80516	13

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام (SPSS(20.

يلاحظ من خلال الجدول أن المتوسط الحسابي للعبارات يفوق الوسط الحسابي النظري3.00، وهذا يدل على وجود اتفاق تام بين أفراد العينة المدروسة، ويزداد هذا الاتفاق في العديد من الفقرات مثل الفقرات (22،28،17،01،05،06،07،08) بمتوسط حسابي محصور بين أصغر قيمة(4,0333) و أكبر قيمة (4,6667) وانحراف معياري (0,50401) و(0,93710). وهذا يدل على أن أراء العينة يتفقون تماماً على أن المدقق يتحلى بسلوك أخلاقي حسن وكفاءة مهنية عالية أثراء بشكل ايجابي على المهنة من جهة، وساهما في تحقيق الجودة في عملية التدقيق المنجزة، ويعتبرون أن المدقق يتصف بمبادئ أخلاقيات المهنة والتي من شأنها تدعم الثقة والمصداقية في المعلومات المنتجة، كما أن أفراد العينة متفقون تماماً على أن المدقق يلتزم بقواعد السلوك المهني بما يساهم في تنفيذ مسؤوليته بموضوعية وبأعلى قدر من الاستقامة.

أما في الفقرات (02)، (04)، (14)، (24) تقترب من الوسط الحسابي النظري، التي بلغت متوسطاتها الحسابية(3,2000)، (3,5333)، (3,8000)، (3,8667)، وانحراف معياري يقدر(0,73030)، (1,07425)، (0,80516)، (1,21485) على التوالي أيضا، مما يدل على وجود اتفاق متدني على أن المدقق يتصف بالتعاون وأن الإجراءات التأديبية والعقوبات تحث المدقق على الالتزام بأخلاقيات المهنة.

أما إجابات أفراد العينة حول فقرات(3)، (11)، (15) فقد تميزت بحالة عدم الاتفاق بمتوسط حسابي (2,0000)، (2,2667)، (1,6667) وانحراف معياري (0,83045)، (1,22990)، (0,95893) وهذا يعني أن أفراد العينة لا يتفقون على أن مدقق الوكالة العقارية يتحصل على هدايا لقاء ما يقدمه، ولا يتفقون على أنه يقدم معلومات إلى الغير دون تفويض منها، ولا يتعرض لضغوطات.

نتائج التحليل الإحصائي لمتطلبات كفاءة المدقق ودورها في تحقيق جودة عملية التدقيق.

جدول رقم3-05: نتائج التحليل الإحصائي لمتطلبات كفاءة المدقق ودورها في تحقيق جودة عملية التدقيق.

الرقم	التساؤل	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
01	في حالة عدم توفر خبرة كافية ومناسبة تؤثر سلبا على جودة أداء المدقق.	4,0000	0,90972	04
02	تخفيض المدقق لأتعابه وحصوله على عدد كبير من العملاء يؤثر إيجابا على عمل المدقق.	2,6667	1,12444	10
03	حجم المؤسسة له تأثير على تحقيق جودة عملية التدقيق.	2,4333	1,30472	11
04	يمتلك مدقق الحسابات قدرة عالية تساعده على الوصول إلى الأخطاء والتلاعبات التي قد تتم في المؤسسة.	4,2333	0,62606	02
05	يساعد عمل المدقق على اكتشاف الأخطاء في المؤسسة.	4,5333	0,57135	01
06	عمل المدقق يمكن المؤسسة من استمرار نشاطها.	3,9667	0,69431	05
07	يلتزم المدقق بالمعايير المهنية في القيام بمهمة التدقيق.	4,0333	0,88992	03
08	يتوجه المدقق للمؤسسة لمراقبة المخزونات ماديا.	3,6667	0,84418	07
09	يناقش المدقق العمليات مع المسؤول عن الرقابة في المؤسسة.	3,7667	1,00630	06
10	يلجئ المدقق إلى الجهة المقرضة في حالة وجود دين على المؤسسة.	3,2333	1,22287	08
11	يفصح المدقق عن المعلومات غير الموثوقة والمخالفات المكتشفة في القوائم المالية.	2,8621	1,59741	09

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام (SPSS(20.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المتوسطات الحسابية للفقرات يفوق المتوسط الحسابي النظري حيث تحتل الفقرة(05) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4,5333) وانحراف معياري (0,57531) ثم تليها الفقرة (04) بمتوسط حسابي 4,2333 وانحراف معياري 0,62606 ثم تليها الفقرتان (01) ، (07) بمتوسط حسابي(4,0333)، (4,0000) وانحراف معياري قدره (0,88992)، (0,909072) على التوالي و يدل على أن أفراد العينة، متفقون على أن المدقق لديه القدرة على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تحدث، وهذا يدل على امتلاك المدقق لخبرة عالية والتزام قوي بالمعايير المهنية.

وانخفض مستوى اتفاق أفراد العينة في الفقرات (06)، (09)، (08)، (10) بأوساط حسابية (3,9667)، (3,76667)، (3,6667)، (3,2333)على التوالي وانحراف معياري يقترب(0,69431)، (1,00630)، (0,84418)، (1,22287)على التوالي أيضاً وهذا يدل على أن ما يقوم به المدقق من إجراءات التدقيق مُجدي، حيث يمكن المؤسسة من استمرارية نشاطها.

ويزداد وضوحاً في باقي الفقرات(02)، (11)، (03) بأوساط حسابية(2,8621)، (2,6667)، (2,2333)على التوالي وانحراف معياري(1,59741)، (1,12444)، (1,30472)على التوالي أيضاً.

مما يدل على أن أفراد العينة غير متفقون حول أن تخفيض المدقق للاتعابه وحصوله على عدد كبير من العملاء يؤثر إيجاباً على عمل المدقق وأن حجم المؤسسة يؤثر على تحقيق جودة عملية التدقيق.

المطلب الثاني: تحليل الفرضيات.

لغرض تحليل الفرضيات تم استعمال اختبار التباين الثنائي(ANOVA) بالاعتماد على نظام SPSS (20) لمعرفة مدى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في أراء العينة المدروسة.

أولاً: تحليل الفرضيات وفقاً لمتطلبات التزام المدقق بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.

اختبار الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى على أنه: لا توجد فروقات جوهرية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0,05$ بين أراء العينة حول متطلبات التزام المدقق بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني، تعزى لمتغيرات (المؤهل العلمي، الخبرة المهنية).

سيتم اختبار هذه الفرضية وذلك باستخدام تحليل التباين الثنائي(ANOVA)، حول وجود فروقات بين أراء العينة حول متطلبات التزام المدقق بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني، حيث أن مستوى الدلالة (SIG) أقل من مستوى 0,05 والعكس صحيح، مما يعني وجود فروقات جوهرية حول متطلبات التزام المدقق بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني في إجابات أفراد العينة المدروسة، وللاختبار صحة هذه الفرضية تم اللجوء إلى اختبار التباين االثنائي ANOVA وبالاستناد إلى البرنامج الإحصائي SPSS التي كانت أهم نتائجه موضحة في الآتي:

1 - اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

تنص هذه الفرضية على أنه: لا توجد فروقات جوهرية حول متطلبات التزام المدقق بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني تعزى إلى متغير المؤهل العلمي.

الجدول رقم3-06: نتائج تحليل التباين الثنائي(ANOVA) تبعاً لمتغير المؤهل العلمي.

البيان	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة
بين المجموعات	0,299	3	0,100	1,426	0,258
خارج المجموعات	1,819	26	0,070		
المجموع	2,118	29			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام (20) SPSS.

يوضح الجدول أعلاه أن مجموع المربعات بين المجموعات يبلغ (0,299) وقيمة F التي بلغت (1,426) ومستوى المعنوية (0,258) وهو يزيد عن (0,05)، أي أن هذه النتائج تشير إلى أنه لا توجد فروقات جوهرية بين أراء العينة حول توفير المتطلبات لبيئة مناسبة للالتزام المدقق بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني، تعزى لمتغير المؤهل العلمي، وبالتالي يتم قبول الفرضية الفرعية الأولى.

2 - اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

تنص هذه الفرضية على أنه لا توجد فروقات جوهرية حول متطلبات التزام المدقق بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني تعزى لمتغير الخبرة المهنية.

الجدول رقم3-07: نتائج تحليل التباين الثنائي(ANOVA) تبعاً لمتغير الخبرة المهنية.

البيان	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة
بين المجموعات	0,299	3	0,100	1,426	0,258
خارج المجموعات	1,819	26	0,070		
المجموع	2,118	29			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام(20) SPSS.

من خلال الجدول يظهر أن مجموع المربعات بين المجموعات يبلغ (0,299) وقيمةF بلغت (1,426) عند مستوى معنوية (0,258)، وهو مايزيد عن (0,05)، وهذا يشير إلى أنه لا توجد فروقات جوهرية حول متطلبات التزام المدقق بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني تعزى لمتغير الخبرة المهنية. يعني ذلك قبول الفرضية الفرعية.

3 - اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

تنص على أنه لا توجد فروقات جوهرية حول متطلبات التزام المدقق بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني تعزى لمتغيرين المؤهل العلمي والخبرة المهنية.

الجدول رقم 3-08: نتائج تحليل التباين الثنائي(ANOVA) تبعاً لمتغيرين المؤهل العلمي والخبرة المهنية.

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة	الدلالة
متطلبات التزام المدقق بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني	المؤهل العلمي	0,053	2	0,026	0,330	0,723	غير معنوية (لا توجد فروق)
	الخبرة المهنية	0,236	2	0,118	1,476	0,250	
	التفاعل	0,015	2	0,007	0,92	0,913	
	الخطأ	1,756	22	0,80			
	المجموع المصحح	2,118	29				

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام(20) SPSS.

يوضح الجدول أن قيمة fالمحسوبة لفقرات المتطلبات التزام المدقق بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني التي بلغت (0,92) بدرجة حرية (2، 22) ومستوى معنوي (0,913) وهو يزيد عن (0,05)، أي أن هذه النتائج تشير إلى انه لا توجد فروقات جوهرية حول المتطلبات التزام المدقق بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني تعزي لمتغيري الخبرة المهنية والمؤهل العلمي.

ثانيا: تحليل الفرضيات وفقاً لمتطلبات كفاءة المدقق ودوره في تحقيق جودة عملية التدقيق.

- **اختبار الفرضية الثانية:**

نصت الفرضية الثانية على أنه: لا توجد فروقات جوهرية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0,05$ بين أراء العينة حول متطلبات كفاءة المدقق ودوره في تحقيق جودة عملية التدقيق، تعزى لمتغيري (المؤهل العلمي، الخبرة المهنية).

تم اختبار هذه الفرضية وذلك باستخدام تحليل التباين الثنائي (ANOVA).

1 - اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

تنص هذه الفرضية على أنه: لا توجد فروقات جوهرية حول متطلبات كفاءة المدقق ودوره في تحقيق عملية التدقيق تعزى إلى متغير المؤهل العلمي.

الجدول رقم3-09: نتائج تحليل التباين الثنائي(ANOVA) تبعاً لمتغير المؤهل العلمي.

البيان	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة
بين المجموعات	0,908	3	0,303	2,884	0,055
خارج المجموعات	2,729	26	0,105		
المجموع	3,637	29			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام(20) SPSS.

يوضح الجدول أعلاه أن مجموع المربعات بين المجموعات يبلغ (0,908) وقيمة F التي بلغت(2,884) ومستوى الدلالة(0,055) وهو يزيد عن (0,05)، أي أن هذه النتائج تشير إلى أنه لا توجد فروقات جوهرية حول توفير لمتطلبات كفاءة المدقق ودوره في تحقيق عملية التدقيق، تعزى لمتغير المؤهل العلمي، وبالتالي يتم قبول الفرضية الفرعية الأولى.

1 - اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

تنص هذه الفرضية على أنه لا توجد فروقات جوهرية حول متطلبات كفاءة المدقق ودوره في جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير الخبرة المهنية.

الجدول رقم3-10: نتائج تحليل التباين الثنائي (ANOVA) تبعاً لمتغير الخبرة المهنية.

البيان	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة
بين المجموعات	0,189	3	0,063	0,474	0,703
خارج المجموعات	3,448	26	0,133		
المجموع	3,637	29			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام(20) SPSS.

من خلال الجدول يظهر أن مجموع المربعات بين المجموعات يبلغ (0,189) وقيمةF بلغت (0,474) عند مستوى معنوية (0,703)، وهو ما يزيد عن (0,05)، وهذا يشير إلى أنه لا توجد فروقات جوهرية حول متطلبات كفاءة المدقق ودوره في تحقيق جودة عملية التدقيق تعزى لمتغير الخبرة المهنية، يعني ذالك قبول الفرضية الفرعية.

4 - اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

تنص على أنه لا توجد فروقات جوهرية حول متطلبات كفاءة المدقق ودوره في تحقيق جودة عملية التدقيق تعزى لمتغيري المؤهل العلمي والخبرة المهنية.

الجدول رقم 3-11: نتائج تحليل التباين الأثنائي (ANOVA) تبعاً لمتغيري المؤهل العلمي والخبرة المهنية.

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة	الدلالة
متطلبات التزام المدقق بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني	المؤهل العلمي	0.710	2	0,355	3,185	0,061	غير معنوية (لا توجد فروق)
	الخبرة المهنية	0,155	2	0,077	0,695	0,510	
	التفاعل	0,120	2	0,060	0,540	0,590	
	الخطأ	2,452	22	0,111			
	المجموع المصحح	2,118	29				

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام(20) SPSS.

يوضح الجدول أن قيمة fالمحسوبة لفقرات المتطلبات كفاءة المدقق ودوره في تحقيق جودة التدقيق التي بلغت (0,540) بدرجة حرية (2، 22) ومستوى معنوي (0,590) وهو يزيد عن (0,05)، أي أن هذه النتائج تشير إلى انه لا توجد فروقات جوهرية حول المتطلبات تعزي لمتغيري الخبرة المهنية والمؤهل العلمي.

ثالثاً: اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة:

للاختبار الفرضية الرئيسية الثالثة تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط، وذالك لمعرفة العلاقة بين التزام المدقق بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني كمتغير مستقل، وكفاءة المدقق ودوره في تحقيق جودة عملية التدقيق كمتغير تابع، حيث تعد العلاقة ذات دلالة إحصائية إذا كانت قيمة مستوى الدلالة **(sig)**، أقل من مستوى (0,05)، والعكس صحيح، مما يعني أن علاقة التأثير ليست ذات دلالة إحصائية.

1 - الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد علاقة إرتباط بين التزام المدقق بأخلاقيات و قواعد السلوك المهني و كفاءة المدقق ودوره في تحقيق جودة عملية التدقيق عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0,05$).

الجدول رقم 3-12: نتائج الانحدار الخطي البسيط بين المتغير المستقل " التزام المدقق بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني" والمتغير التابع "كفاءة المدقق ودوره في تحقيق جودة عملية التدقيق"

المتغيرات	متطلبات التزام المدقق بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني						
كفاءة مدقق الحسابات ودره في تحقيق جودة عملية التدقيق	معامل الثبات	معامل الانحدار B	معامل الارتباط R	معامل التحديد	T المحسوبة	F المحسوبة	مستوى الدلالة Slg
	1.409	0.558	0.426	0.181	2.491	6.207	0.019

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام (20)SPSS.

من خلال الجدول أعلاه يتبين وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0,05$) بين كفاءة المدقق ودوره في جودة عملية التدقيق ومتطلبات التزام المدقق بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني، خلال فترة الدراسة، فقد بلغ معامل الانحدار (0,558) وهذا يعني أن كفاءة المدقق ودوره في جودة عملية التدقيق، تساهم بنسبة (55,8%)، في تحقيق المتطلبات الأخلاقية للالتزام المدقق بقواعد السلوك المهني، وهذا الأثر له دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0,05) أو أقل.

أما قابلية التفسيرية للنموذج والمتمثلة في معامل التحديد R^2 فقد بلغت (0,181)، وهذا يعني أن (1,18%) من التغيرات التي حدثت على المتغير التابع، كفاءة المدقق ودوره في جودة عملية التدقيق خلال فترة الدراسة يعود إلى التزام المدقق بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني خلال أداء مهامه داخل المؤسسة محل التدقيق، وهذا ما أكدته قيمة معامل الارتباط بين المتغيرين الذي بلغ نحو (42,6%)، والتي تبين العلاقة طردية ضعيفة بين المتغيرين.

في حين أن مستوى الدلالة قد بلغ (0,019) وهي قيمة أكبر من مستوى المعنوية (0,05)، وبهذه النتائج يتم قبول الفرضية والتي تنص على أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \geq 0,05$) بين كفاءة ودور المدقق في تحقيق جودة عملية التدقيق والتزام المدقق بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.

المطلب الثالث: علاقة أخلاقيات المدقق بتحقيق جودة عملية التدقيق في الوكالة.

إن أخلاقيات مهنة التدقيق تعتبر دافعاً وموجها رئيسياً لجودة التدقيق، ومن خلال نتائج الدراسة يتضح أن الأخلاقيات وقواعد السلوك التي يتمتع بها المدقق أثناء العمل وخارجه تؤثر بدرجة عالية على جودة التدقيق، حيث إن توفر الأخلاقيات في المدقق وكذا معرفته التامة بأعمال التدقيق إضافة إلى درايته الجيدة بمعايير مهنة التدقيق من شأنها تزيد من رقي بمستوى جودة التدقيق وهو الهدف الأساسي الذي يسعى إليه المدقق، كما أشارت نتائج الدراسة إلى أن أخلاقيات المدقق تؤثر بشكل ايجابي على جودة عملية التدقيق في الوكالة العقارية، إضافة إلى ذالك فإن هناك علاقة طردية بين التزام المدقق بأخلاقيات المهنة وجودة التقارير المالية، حيث أنه كلما كان التزام المدقق بأخلاقيات كلما عزز ذلك بتحقيق الجودة المطلوبة في عملية التدقيق.

كما بينت نتائج الدراسة أن قواعد وآداب السلوك المهني للمدقق ساهمت بشكل كبير في تحسين وتطوير نوعية المعلومات المعدة بصورة حقيقية تبعث الثقة لجميع مستخدميها، لأنها تعتبر الركيزة الأساسية لاتخاذ قراراتهم المناسبة واستمرار نشاط المؤسسة ونجاحها.

خلاصة الفصل

بغية التوصل إلى أهم العوامل التي تتحكم في تحقيق جودة التدقيق والمتمثلة في أخلاقيات المدقق أجريت الدراسة على الوكالة العقارية بادرار وإجراء الدراسة على عينة من عمالها من خلال الاستبيان باعتبار أن هذه الوكالة تمكنت من العمل على استمرار نشاطها، ويعود ذلك إلى الحرص على الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي من طرف المدقق و أتباعه للمعايير المهنية، وهذا يظهر من خلال أراء أفراد العينة باعتبار أن معظم إجاباتها تؤيد السلوك المهني الجيد للمدقق الذي ساهم في تحقيق جودة العملية التدقيقية، كما اتفقت أفراد العينة على أن المدقق له خبرة في معرفة المشاكل التي قد تواجهها الوكالة، وهذا من خلال حرصه على تنمية خبراته، مما نتج عنه إضفاء الثقة على الوثائق التي يشرف المدقق على معالجتها للاكتشاف الأخطاء، بالإضافة المحافظة على أسرار المؤسسة كمؤشراً عن نزاهة وأمانة المدقق.

خاتمة

تعدُ الأخلاق المهنية عنصراً أساسياً في مهنة التدقيق للإنجاز مهمة المدقق، ومن خلال دراستنا لموضوع أخلاقيات مهنة التدقيق ودورها في تحقيق جودة عملية التدقيق، حاولنا معالجة إشكالية الدراسة التي تدور حول ما مدى مساهمة أخلاقيات مدققي الحسابات في تحقيق جودة عملية التدقيق، وسعيًا منا لدراسة هذا الموضوع حاولنا توضيح دور أخلاقيات مهنة التدقيق في تحقيق الجودة للعملية التدقيقية، ومن أجل معالجة مشكلة الموضوع تم الجمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى، و ذالك من خلال التعرض الى فصلين في الدراسة النظرية، في الفصل الأول تعرضنا إلى الإطار العام للتدقيق ممهدين بدايةً من الإطار النظري لتدقيق ثُم الى قواعد وأخلاقيات السلوك المهني، التي بإمكانها إحداث مساهمة فعالة في دعم عملية التدقيق لتحقيق الجودة المطلوبة التي تعني تحقيق التوازن بين مصالح ثلاث (المؤسسة ومعامليها والمراجع)، والفصل الثاني يتمحور حول الضوابط المهنية للمدقق الحسابات في الجزائر، حيث تطرقنا في المبحثين الأول والثاني إلى عموميات حول مدقق الحسابات والمبحث الثالث عموميات حول جودة التدقيق لدراسة أهم مكونات هذه العملية والمتمثلة في مفهومها وأهميتها ومزاياها وأثر المخاطر عليها إضافةً إلى العوامل المؤثرة في هذه العملية وضوابطها، بغية إعطاء أكثر فعالية لهذه العملية، أما الدراسة الميدانية فقد اعتمدت على استبانة موجهة إلى المؤسسات محل التدقيق وقد اختيرت عينة منها لاستكمال إجراءات الدراسة التطبيقية.

نتائج الدراسة:

- إن التدقيق هو عملية فحص وجمع وتقيم أدلة الإثبات وتكوين رأي فني حول صحتها ومصداقيتها من أجل إعداد تقرير.
- يلتزم المدقق الحسابات بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي، خاصة فيما يتعلق بالمحافظة على سرية المعلومات.
- جودة التدقيق هي قيام عملية التدقيق بكفاءة وفعالية عالية وفقا للمعايير والأحكام المهنية من أجل تلبية متطلبات مستخدمي القوائم المالية.
- تم قبول الفرض الذي نص على أنه لا توجد فروقات جوهرية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0,05$ بين أراء العينة حول متطلبات كفاءة المدقق ودوره في تحقيق جودة عملية التدقيق تعزى لمتغيري المؤهل العلمي و الخبرة المهنية.
- وتم تأكيد الفرض الذي ينص على أنه علاقة ارتباط بين التزام المدقق بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني وكفاءة المدقق ودوره في تحقيق جودة عملية التدقيق عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0,05$).
- وتم قبول الفرض الذي ينص على أنه لا توجد فروقات جوهرية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0,05$ بين أراء العينة حول متطلبات التزام المدقق بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني، تعزى لمتغيرات (المؤهل العلمي، الخبرة المهنية).

- تم قبول الفرض الذي نص على أنه لا توجد فروقات جوهرية حول متطلبات التزام المدقق بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني تعزى لمتغير المؤهل العلمي.
- حسب أراء العينة يتضح أن المؤسسة تثق بعمل المدقق الخارجي نظرا لكونه يؤدي عمله بدقة ويحافظ على تطوير مهاراته.
- بينت نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الشخصية أن أغلب إجابات أفراد العينة كانت من فئة الإناث أكثر من الذكور، وأغلبهم من حاملي شهادة ليسانس أو تقني سامي وفي بداية الطور المهني لتنمية خبراتهم.
- معظم أفراد العينة تتفق على أن المدقق يحافظ على أسرار المؤسسة وعمله ساعد على اكتشاف الأخطاء وهذا دليل على التزامه بالسلوك الأخلاقي وجودة عمله.
- أغلب إجابات أفراد العينة ترى بأن تخفيض المدقق للأتعابه يؤثر سلبا على أداء المؤسسة وتحقيق جودتها.
- أتفق جل أفراد العينة على أن عمل المدقق ساهم في استمرار نشاط المؤسسة، من خلال التزام المدقق بالمعايير المهنية والسلوك الأخلاقي التي يتحلى به.

توصيات:

- حث المدققين على إتباع القانون بما يخص بتحديد الأتعاب باعتبار أن تخفيض الأتعاب للحصول على عدد كبير من العملاء يؤثر على قيام المدقق بمهامه.
- العمل على تنظيم مؤتمرات أو ندوات متخصصة تهتم بأخلاقيات المهنة من أجل تعزيز التزام مدققي الحسابات بالسلوك الأخلاقي.
- غياب وعي بعض الفئات فيما يتعلق بأخلاقيات التدقيق، لدى نوصي بضرورة تدريب القيم الخلقية والسلوكية لمهنة التدقيق في أقسام المحاسبة في الجامعات والمعاهد الجزائرية لتعرف على أهميتها وتأثيرها على المهنة.
- إعطاء وتكريس المزيد من الاهتمام بأخلاقيات مهنة التدقيق والعمل على إنشاء المزيد من الجمعيات الرقابية لتحقق من أداء عمل المدقق والتزامه بالسلوك الأخلاقي دورياً.
- ضرورة إجراء المزيد من الأبحاث والدراسات في جامعة ادرار والمتعلقة بموضوع أخلاقيات المدقق و تحقيقه لجودة عملية التدقيق للإضفاء المزيد من الاهتمام بالموضوع.

قائمة المراجع

الكتب:

1 -المطارنة غسان فلاح، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ط2، 2009.

2 -أقاسم عمر، **التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر**، دار الكتاب العربي، الجزائر، 2016.

3 -أقاسم عمر، **مطبوعة في مقياس التدقيق الداخلي**، جامعة ادرار، الجزائر، بدون سنة.

4 -بوتين محمد، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق** ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 10-2003.

5 -بوتين محمد، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق** ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 10-2003.

6 -التميمي هادي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية** ، دار وائل لنشر، الطبعة الثالثة، 2006.

7 -جربوع يوسف محمود، **مراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق** ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2000.

8 -جمعة احمد حلمي، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2000.

9 - دحوح حسين دحوح، القاضي حسين يوسف، **مراجعة الحسابات المتقدمة**،الإطار النظري والإجراءات العملية، دار الثقافة لنشر والتوزيع،عمان، 2009.

10 -سرايا محمد السيد ، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.

11 -السكارنة بلال خلف، **أخلاقيات العمل**، دارا لمسيرة لنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان-الأردن، 2011.

12 -شعبان أيمن محمد صبري، **مراجعة الحسابات في بيئة التجارة الالكترونية**، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2010.

13 -صبان عبد الفتاح وآخرون، **أسس المراجعة** الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

14 -الصبان محمد سمير، علي عبد الوهاب نصر، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، 2002.

15 -الصبان محمد سمير، **نظرية المراجعة واليات التطبيق**، الدار الجامعية طبع- نشر- توزيع، مصر، الإسكندرية، 2003.

16 -الصحن عبد الفتاح محمد وآخرون، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية الجديدة طبع-نشر-توزيع، القاهرة، الإسكندرية، 2000.

17 -طواهر محمد التهامي، **مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات- الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 02-2003.

18 -العامري صالح مهدي محسن، الغالبي طاهر محسن منصور، **الإدارة والأعمال**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، طبعة الثانية، 2008.

19 -عشماوي إبراهيم علي، **أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية**، دار النشر طوخى مطر للطباعة، عمان، بدون سنة.

20 -علي عبد الوهاب نصر، شحاته شحاتة السيد، **قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2008.

21 -فضالة أبو الفتوح علي، **أساسيات المحاسبة المالية والتكاليف والمراجعة**، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2006.

22 -فيومي محمد، لبيب عوض، **أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث الازاريطة، إسكندرية، 1998.

23 -القباني ثناء، **المراجعة**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2007.

24 - لطفي أمين السيد أحمد، **دراسة متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد**، الدار الجامعية لنشر، مصر، الإسكندرية، 2007.

25 -لطفي أمين السيد أحمد، **فلسفة المراجعة**، الدار الجامعية، القاهرة، 2009.

26 -لطفي أمين السيد احمد، **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة**، الدار الجامعية، 2005.

27 -لطفي أمين السيد احمد، **معايير أخلاقيات المحاسبين المهنيين**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.

28 -الناغي محمود السيد، **المراجعة إطار النظرية والممارسة**، لوتس للطباعة والنشر والتوزيع، الناشر مكتبة الجلاء الجديدة، ط2، المنصورة، 1992.

كتب باللغة الأجنبية

1- Reda Khalassi، **L'AUDIT INTERNE –AUDIT OPERATIONNEL**- Technique، Méthodologie، Contrôle interne، 3éme، Houma édition، Alger.

2- Bahram Soltani، **Auditing an International Approach**، First published، 2007.

المجلات:

1 -رحماني موسى، سردوك فاتح، **مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة**، مجلة العلوم الإنسانية، العدد35/34، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014.

2 -سالم محمد يوسف، **العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة**، كلية التجارة وإدارة الاعمال، جامعة حلوان، الزمالك، المجلة العلمية للبحوث والدراسات والتجارة، العدد الثاني، السنة الثامنة، 1994.

3 -السيد علي عبد المنعم أسامة، **مدى التزام مدققي الحسابات بالميثاق الأخلاقي للمؤسسات المالية الإسلامية(دراسة ميدانية لعينة من مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن)** ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثلاثون، 2012.

4 -الشريف عبد العزيز جعفر عثمان، **مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة** ، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد(1)17، كلية العلوم و الدراسات الإنسانية، جامعة المجمعة، المملكة العربية السعودية، 2016.

5 - الشنطي أيمن محمد نمر، **دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة تدقيق الحسابات (دراسة تحليلية لبعض مكاتب تدقيق الحسابات المجازة)** ، دراسة تطبيقية على مكاتب التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية، جامعة البلقاء التطبيقية، كلية عمان الجامعية للعلوم المالية والإدارية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد السابع والعشرون2011.

6 -طيطوس فتحي، **محافظ الحسابات في الجزائر** ، دفاتر السياسة والقانون، العدد التاسع، سعيدة – الجزائر، جوان 2013.

7 -العاني صفاء احمد محمد، القيسي رائد فاضل حمد، **إستراتيجية مخاطر الأعمال ودورها في جودة أعمال التدقيق(بحث تحليلي على عينة من مراقبي الحسابات ومكاتب التدقيق الخارجي في بغداد)** ، بحث مستل من رسالة ماجستير، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية- المجلد22- العدد 87.

8 -غوالي محمد بشير، **دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية (دراسة عينة عن ممارسي مهنة المحاسبة بولايات الجنوب الشرقي الجزائري)**، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، العدد 12،2013.

9 -اللهيبي إسراء كاظم عبيد حسن، خلف صلاح نوري، **نموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق**، المجلد الثامن، العدد23، الفصل الثاني، 2013.

10 - محمد إياد طاهر، عبد الأمير ياسر سعد، **انعكاس بعض مصادر ضغوط العمل التنظيمية على جودة التدقيق الهيئات الرقابية (بحث ميداني في ديوان الرقابة المالية الاتحادي)**، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد 36/ 2015.

11 - محمود صدام و آخرون، **أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات التقارير المالية(دراسة حالة على عينة من المحاسبين في مدينة الكويت)**، مجلة جامعة الانبار الاقتصادية والإدارية، المجلد4العدد7، 2011.

12 – مشكور سعود جايد، عبد حيدر عباس، **علاقة نظام الحوكمة بجودة التدقيق وأثرها في محاربة الفساد المالي والإداري(دراسة عملية في عينة مختارة من المدققين)**، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المثنى، مجلة الكوث للعلوم الاقتصادية والإدارية العدد الرابع والعشرون2016.

13 – النعيمي سالم قاسم حسين، قاسم سنان سالم، **نحو تطبيق المعايير الدولية لجودة التدقيق**، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، كلية الصيدلة، الجامعة المستنصرية، مجلة الجامعة العراقية، العدد (27/3).

14 – هاشم حسن حسين ، **تحليل العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العراقية**، كلية دجلة الجامعة الأهلية، بدون سنة.

الإصدارات والندوات

1 –أخلاقيات المهنة، **إصدار لجنة المعايير الرقابية** في مؤتمر الإنتوساي ال 16سنة، مونتيفيديو الاوروغواي، 1998.

2 –جبران محمد علي، الندوة الثانية عاشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة ، **مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونين في اليمن**، كلية إدارة الأعمال، قسم محاسبة، جامعة الملك سعود، الرياض، 18–19/ 5/ 2010.

الرسائل الجامعية

1 – الاهدل عبد السلام سليمان قاسم، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجهورية اليمنية(دراسة نظرية ميدانية)**، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة الحديده، 2008.

2 –برير أحمد، **جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات(حالة الجزائر)**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير–قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح– ورقلة، 2014.

3 –بلخادم حنان، **اثر جودة التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات –دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016/2015.

4 –بلعيد وردة، **مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة عينة من المراجعين المحاسبين)** ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، تخصص العلوم التجارية، كلية العلوم

الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الاثنين/24/ 2014/11.

5 -خيراني العيد، **مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط المراجعة(دراسة حالة الجزائر)** ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، 2013/03/18.

6 - دبيان فيصل، المطيري عوض ، **أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة التدقيق ومعوقات استخدامها من وجهة نظر مدققي الحسابات في دولة الكويت**، رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم محاسبة، كلية الاعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012/11/12.

7 -السبيعي جواهر، **اثر استخدام التكنولوجيا على جودة المراجعة الخارجية(دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية)، مذكرة لنيل شهادة ماجستير**، كلية إدارة الاعمال، قسم محاسبة، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 2011.

8 -عبد العال محمد بكر خليل، **مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني (دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة قطاع غزة)** مذكرة مقدمة للاستكمال الحصول على درجة الماجيستر في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية –غزة، 2015.

9 -عبد الله ممتاز محمود، **العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي**، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة 20أوت2015.

10 -عليوة نور الهدى، **دور مدونة أخلاقيات المهنة في الارتقاء بالعمل المحاسبي في الجزائر** (دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين)، مذكرة مقدمة للاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم مالية ومحاسبية، دراسات محاسبية وجباية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015.

11 -القيق أمير جمال، **مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الحسابات في قطاع غزة (دراسة ميدانية)**، رسالة لاستكمال لمتطلبات الحصول على درجة الماجيستر في المحاسبة والتمويل، قسم محاسبة والتمويل، فلسطين، 2012.

12 -قليطي الأخضر، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر** – دراسة حالة من خلال استبيان، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة 2008-2009.

13 -محمود عبد الله ممتاز، **العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي (دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة وشركات المساهمة العامة في فلسطين)**، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015/08/24.

14 -المصدر مرشد عيدر ، **أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق (دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة)** ، دراسة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجيستر في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة،الجامعة الإسلامية غزة، 2013.

15 -المطيري عبد الرحمان مخلد سلطان عريج، **قواعد وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الكويتية**، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2012.

16 – مفلح محمد، الجعافره محمد، **مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية** ، رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008.

17 – منانة إبراهيم، **دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، في التدقيق المحاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015.

المراسيم والقرارات:

1 -القانون التجاري الصادر في 2007.

2 -القرار المؤرخ في 1994/11/7 **والمتعلق بسلم أتعاب محافظ الحسابات** الذي تم تعديله بالقرار المؤرخ في 06 ديسمبر سنة 2006، الجريدة الرسمية العدد07المؤرخة في 14 جانفي2007.

3 -القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، **المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد** .الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42المؤرخة في 11يوليو2010.

4 -المرسوم التنفيذي رقم11-30 المؤرخ في 22صفر1434الموافق 27 يناير سنة2011، **يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد** .الجريدة الرسمية، العدد07 المؤرخة في 02 فبراير سنة 2011.

5 -المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، **يتعلق بتعيين محافظي الحسابات** .الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07 المؤرخة في 02 فبراير سنة 2011.

المقابلات الشخصية :

1 -مقابلة شخصية مع محافظ حسابات، الأستاذ باخويا عبد الرحمان.

الملحقات

جامعة احمد دراية ادرار

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

إستمارة إستبيان

أخي الكريم/ أختي الكريمة.

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته.

نرجو منكم التكرم بمساعدتنا في الإجابة الدقيقة والصريحة على أسئلة الاستبيان باعتبار أن هذا الاستبيان يشكل جزء من الدراسة التي سنجريها في إطار إعداد مذكرة ماستر تخصص تدقيق ومراقبة التسيير بعنوان:

"أخلاقيات مهنة التدقيق ودورها في تحقيق جودة عملية التدقيق "

(دراسة ميدانية من وجهة نظر المؤسسات الخاضعة لتدقيق)

وتهدف هذه الدراسة إلى إبراز ادوار أخلاقيات مهنة التدقيق ومساهمتها في تحقيق جودة التدقيق، وعليه نأمل منكم الإجابة المناسبة بدقة وعناية عن هذه الاستمارة لما لها من تأثير كبير في تحقيق أهداف الدراسة، مع العلم أن المعلومات التي سيتم الحصول عليها لن تستخدم إلا للأغراض البحث العلمي فقط.

شكرا لكم على تعاونكم.

أولا: المعلومات الشخصية:

نرجو منكم وضع (×) علامة في الخانة المناسبة

الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

المؤهل العلمي: تقني سامي ☐ ليسانس ☐ ماستر ☐ دراسات عليا ☐

سنوات الخبرة: أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10سنوات ☐ من10 إلى 15 ☐ أكثر من 15 ☐

أسئلة الدراسة:

ثانياَ:أثر الالتزام بالأخلاقيات وقواعد السلوك المهني على مهنة التدقيق الممارسة من طرف المدقق.

نحاول أن نقيس في هذا المحور مدى تواجد ممارسة أخلاقيات مهنة التدقيق.

الرقم	العبارات	موافق تماما	موافق	غير متأكدا	غير موافق	غير موافق تماما
1	تثق المؤسسة بما يقوم به المدقق الخارجي.					
2	تعكس إجراءات التدقيق السلوك المهني الواجب إتباعه من قبل المدقق.					
3	يتحصل المدقق على هدايا في المؤسسة.					
4	يتصف المدقق بأخلاقيات التعاون.					
5	المدقق مخلص للمهنة والوطن.					
6	تهتم المؤسسة بتحسين علاقتها مع المدقق.					
7	يوجد احترام متبادل بين المدقق والعملاء.					
8	يحافظ المدقق على أسرار المؤسسة.					
9	يصرح المدقق بالأخطاء المرتكبة ويعترف بها.					
10	يفي المدقق بكامل التزامات وعهود المؤسسة.					
11	يتعرض المدقق لضغوطات تمنعه من الكشف عن أخطاء المؤسسة.					
12	يلتزم المدقق بالموضوعية أثناء ممارسة مهنته.					
13	يهتم المدقق بإتقان عمله أثناء ممارسته لمهنته.					
14	تساهم العقوبات والإجراءات التأديبية في حث المدقق					

	للالتزام بأخلاقيات مهنته.					
15	يقدم المدقق معلومات عن المؤسسة إلى الغير بدون تفويض منها.					
16	يتعين على المدقق أن يكون عادلا وقادرا على الاعتراف بالخطأ.					
17	يتمتع المدقق بسلوك القدوة الحسنة.					
18	يؤدي المدقق المسؤولية المهنية بأعلى قدر من الاستقامة.					
19	لا يقلل المدقق من قدرة الاخرين مهما كانت.					
20	ينتج عن الالتزام بالأخلاقيات والسلوك الحسن خلق معلومات ذات المصداقية .					
21	يتوفر في المدقق مبدأ الكرامة تمكنه من القدرة على العطاء.					
22	المدقق ذو ضمير اجتماعي مشاركا في الخدمة.					
23	يحافظ المدقق على تطوير كفاءته بشكل مستمر.					
24	يتحمل المدقق مسؤوليات نتائج الاعمال المستقبلية.					
25	يتحلى المدقق بالأمانة في كافة علاقاته المهنية.					
26	يعمل في المؤسسة احد أقرباء المدقق.					
27	يؤدي المدقق خدماته المهنية بالعناية المطلوبة وبدقة ومثابرة.					
28	يوضح المدقق للمؤسسة أن المسؤولية الجبائية تقع بالدرجة الأولى على عاتقها.					

ثالثا: أسئلة متعلقة بكفاءة المدقق ودوره في تحقيق الجودة.

في هذا المحور سنقيس مدى قدرة المدقق على تحقيق الجودة في المؤسسة.

الرقم	العبارات	موافق تماما	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق تماما
1	في حالة توفر خبرة غير كافية ومناسبة يؤثر سلبا جودة أداء المدقق.					
2	تخفيض المدقق لأتعابه وحصوله على عدد كبير من العملاء يؤثر إيجابا على عمل المدقق.					
3	حجم المؤسسة له تأثير على تحقيق جودة عملية التدقيق.					
4	يمتلك مدقق الحسابات قدرة عالية تساعده على الوصول إلى الأخطاء والتلاعبات التي قد تتم في المؤسسة					
5	يساعد عمل المدقق على اكتشاف الأخطاء في المؤسسة.					
6	عمل المدقق يمكن المؤسسة من استمرارية نشاطها.					
7	يلتزم المدقق بالمعايير المهنية في القيام بمهمة التدقيق.					
8	يتوجه المدقق للمؤسسة لمراقبة المخزونات ماديا.					
9	يناقش المدقق العمليات مع المسؤول عن الرقابة في المؤسسة.					
10	يلجئ المدقق إلى الجهة المقرضة في حالة وجود دين على المؤسسة.					
11	يفحص المدقق عن المعلومات غير الموثوقة والمخالفات المكتشفة في القوائم المالية.					

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام المدققين المحاسبين لولاية ادرار بأخلاقيات وقواعد السلوك الأخلاقي ومدى مساهمتها في تحقيق جودة عملية التدقيق، من خلال إتباع المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، في الجانب النظري تم التطرق إلى عموميات عن التدقيق ومفهوم أخلاقيات المهنة وأهميتها، أما الجانب التطبيقي تم توزيع استبانة على عملاء الوكالة العقارية بادرار لمعرفة مدى تطبيق أخلاقيات المهنة من قبل المدققين وتحقيق جودة عملية التدقيق وتحليلها باستخدام نظام spss لتوصل إلى مجموعة من النتائج والتي ساهمت في تحقيق أهداف الدراسة، ومن أهم هاته النتائج، للحكم على سلوك المدقق واتسامه بالسلوك الأخلاقي يجب أن يتحلى المدقق بالموضوعية والكفاءة، النزاهة والعناية المهنية والحفاظ على السر المهني.

الكلمات المفتاحية

أخلاقيات المهنة، جودة عملية التدقيق.

Abstract

The objective of this study is to identify the degree to which Adrar auditors' are committing to theprofession ethics and their contribution to the quality of the audit process. In this study the descriptive andanalytical approach were undertaken. This study was divided into two main parts. The first part contains a general concepts about auditing, profession ethics and its importance. As for the practical part a questionnaire was distributed to a real estate agency costumersto determine the extent to which the ethics of the profession were applied by the auditorsthrough using the SPSS software to analyze the inputs and set results. The most important result which was reached through this research is: in order to judge the auditor and his ethical behavior,the auditor must be objective, efficient, impartial, professional and maintain professional confidentiality.

Key words: Profession ethics, quality of the audit process