

# جامعة أحمد دراية أدرار



كلية: العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير

أطروحة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه ل.م.د

ميدان: العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

شعبة: علوم التسيير

تخصص: تسيير محاسبي وتدقيق

**فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة**

**معلومات تقرير الهدق**

**- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-**

إشراف الأستاذ:

د. الشيخ ساوس

إعداد:

آسيا هيري

## أعضاء لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة أدرار	أستاذ التعليم العالي	أ.د. يوسفات علي
مقررا ومشرفا	جامعة أدرار	أستاذ محاضر _ أ _	د. ساوس الشيخ
ممتحنا	جامعة أدرار	أستاذ محاضر _ أ _	د. قالون جيلالي
ممتحنا	جامعة بشار	أستاذ محاضر _ أ _	د. بن عبد العزيز سفيان
ممتحنا	جامعة أدرار	أستاذ محاضر _ أ _	د. حروشي جلول
ممتحنا	جامعة أدرار	أستاذ محاضر _ أ _	د. بن مسعود محمد

السنة الجامعية: 2017/2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# شكر وعرفان

أولا وقبل كل شيء، أشكر الله الذي وفقني إلى ما كنت أطمح إليه

ثم أتوجه بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف الشيخ سائوس الذي أرشدني وتحمل معي مشقة إنجاز هذا العمل إلى غاية اكتماله.

إلى والديا وبالخصوص الوالدة وإلى سندي في الحياة وكل من قدم لي يد المساعدة في سبيل إنجاز وإتمام هذا العمل في أحسن وجه

إلى كل الزملاء والأصدقاء

# إهداء

إلى أهل العلم وإلى كل من يفتح هذه الأطروحة  
لمطالعتها أو الاستفادة منها

## الفهرس

الصفحة	العنوان
أ	مقدمة عامة
01	الفصل الأول: ماهية التدقيق الخارجي
03	المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق الخارجي
03	المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق الخارجي
03	الفرع الأول: الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 م
03	الفرع الثاني: الفترة من 1500 حتى 1850 م
04	الفرع الثالث: الفترة من 1850 حتى 1905 م
04	الفرع الرابع: الفترة من 1905 م إلى يومنا هذا
05	المطلب الثاني: مفهوم التدقيق الخارجي
07	المطلب الثالث: أهداف التدقيق الخارجي وأهميته
07	الفرع الأول: أهداف التدقيق الخارجي
09	الفرع الثاني: أهمية التدقيق الخارجي
10	المطلب الرابع: أنواع التدقيق الخارجي
13	المبحث الثاني: فروض ومعايير التدقيق الخارجي والتزامات المدقق
13	المطلب الأول: فروض التدقيق الخارجي
14	المطلب الثاني: معايير التدقيق المتعارف عليها
15	الفرع الأول: المعايير العامة أو الشخصية
17	الفرع الثاني: معايير العمل الميداني
19	الفرع الثالث: معايير التقرير
21	المطلب الثالث: حقوق وواجبات المدقق الخارجي
21	الفرع الأول: حقوق المدقق الخارجي
22	الفرع الثاني: واجبات المدقق الخارجي
24	المبحث الثالث: الملفات والوسائل الفنية المستعملة في التدقيق الخارجي
24	المطلب الأول: أوراق عمل المدقق الخارجي
24	الفرع الأول: تعريف أوراق العمل

24	الفرع الثاني: أنواع أوراق العمل
27	المطلب الثاني: أدلة الإثبات
27	الفرع الأول: تعريف أدلة الإثبات
28	الفرع الثاني: مواصفات أدلة الإثبات
29	الفرع الثالث: أنواع أدلة الإثبات
33	الفرع الرابع: خصائص أدلة الإثبات
34	المطلب الثالث: المبادئ العامة للإثبات وركائز التقييم
34	الفرع الأول: مبادئ الإثبات
36	الفرع الثاني: تقييم أدلة الإثبات
38	المبحث الرابع: مسار تنفيذ عملية التدقيق الخارجي
38	المطلب الأول: قبول المهمة والتخطيط لعملية التدقيق
38	الفرع الأول: الخطوات التمهيديّة
39	الفرع الثاني: التخطيط لعملية التدقيق
41	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية
41	الفرع الأول: فحص هيكل نظام الرقابة الداخلية
42	الفرع الثاني: دراسة فعالية نظام الرقابة الداخلية
42	الفرع الثالث: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية
43	المطلب الثالث: جمع أدلة الإثبات الكافية
44	المطلب الرابع: إعداد التقرير
45	خلاصة الفصل
46	الفصل الثاني: أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي
48	المبحث الأول: أخلاقيات المهنة
48	المطلب الأول: مفهوم الأخلاق
48	الفرع الأول: تعريف الأخلاق
50	الفرع الثاني: مصادر الأخلاق وأهميتها
52	المطلب الثاني: مفهوم أخلاقيات المهنة
53	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في أخلاقيات المهنة
56	المبحث الثاني: مبادئ وقواعد سلوك مهنة التدقيق الخارجي
56	المطلب الأول: المبادئ الأخلاقية

58	المطلب الثاني: قواعد سلوك مهنة التدقيق الخارجي
61	المطلب الثالث: الالتزامات الأخلاقية
61	الفرع الأول: تعريف الالتزامات الأخلاقية
62	الفرع الثاني: أهداف الالتزامات الأخلاقية
63	الفرع الثالث: متطلبات الالتزامات الأخلاقية
64	المطلب الرابع: ميثاق أخلاقيات مهنة المدقق الصادر عن هيئة المحاسبة والمراجعة المالية الإسلامية
64	الفرع الأول: الأسس الشرعية لأخلاقيات المدقق
65	الفرع الثاني: المبادئ الأخلاقية للمدقق
66	الفرع الثالث: قواعد السلوك الأخلاقي للمدقق
68	المبحث الثالث: مسؤوليات المدقق الخارجي
69	المطلب الأول: المسؤولية التأديبية (الأخلاقية)
70	المطلب الثاني: المسؤولية المدنية
70	الفرع الأول: مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه العميل
71	الفرع الثاني: مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه طرف ثالث
72	المطلب الثالث: المسؤولية الجنائية
76	المبحث الرابع: نتائج عدم تجسيد أخلاقيات المهنة (شركة انرون)
76	المطلب الأول: شركة "انرون" والمشكلة التي وقعت فيها
77	المطلب الثاني: أسباب انهيار شركة "انرون"
80	المطلب الثالث: الدروس المستفادة والنتائج المستخلصة
83	خلاصة الفصل
84	الفصل الثالث: تقرير المدقق الخارجي
86	المبحث الأول: ماهية تقرير المدقق الخارجي
86	المطلب الأول: مفهوم تقرير المدقق الخارجي
86	الفرع الأول: تعريف تقرير المدقق الخارجي
87	الفرع الثاني: خصائص تقرير المدقق الخارجي
87	الفرع الثالث: العناصر الأساسية المكونة لتقرير المدقق الخارجي
89	المطلب الثاني: القواعد التنفيذية لإعداد تقرير المدقق الخارجي
90	الفرع الأول: القواعد الشكلية

91	الفرع الثاني: القواعد الموضوعية
94	المطلب الثالث: الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العامة
94	الفرع الأول: مفهوم الأحداث اللاحقة
95	الفرع الثاني: مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه الأحداث اللاحقة
96	الفرع الثالث: أثر تدقيق الأحداث اللاحقة على تقرير المدقق الخارجي
96	المطلب الرابع: أنواع تقارير المدقق الخارجي
97	الفرع الأول: التقرير العام والتقرير الخاص
97	الفرع الثاني: التقرير المطول والتقرير المختصر
98	الفرع الثالث: التقرير النظيف، المتحفظ، المعارض وتقرير الامتناع
100	المبحث الثاني: مفهوم جودة معلومات تقرير المدقق الخارجي
101	المطلب الأول: مفهوم البيانات والمعلومات
101	الفرع الأول: تعريف البيانات
101	الفرع الثاني: تعريف المعلومات
103	الفرع الثالث: التفرقة بين المعلومات والبيانات
105	المطلب الثاني: مفهوم جودة المعلومات
106	المطلب الثالث: الخصائص النوعية للمعلومات
107	الفرع الأول: خاصية الملاءمة
108	الفرع الثاني: خاصية الموثوقية
109	الفرع الثالث: خاصية قابلية المقارنة
111	المبحث الثالث: أنواع التقارير التي يعدها المدقق الخارجي في الجزائر
128	خلاصة الفصل
129	الفصل الرابع: تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر
131	المبحث الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر
131	المطلب الأول: مرحلة ما بعد الاستقلال إلى غاية 1980
133	المطلب الثاني: مرحلة من 1980 إلى غاية 1990
134	المطلب الثالث: مرحلة من 1991 إلى غاية 2009
135	المطلب الرابع: مرحلة 2010 وما بعدها
137	المبحث الثاني: الهيئات المنظمة للتدقيق الخارجي في الجزائر
137	المطلب الأول: المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين



- 137 الفرع الأول: تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين
- 138 الفرع الثاني: صلاحيات المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين
- 139 الفرع الثالث: قواعد سير المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين
- 141 المطلب الثاني: المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
- 142 الفرع الأول: تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
- 142 الفرع الثاني: صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
- 143 الفرع الثالث: قواعد سير المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
- 147 المبحث الثالث: منهجية عمل المدقق الخارجي بالجزائر
- 147 المطلب الأول: الإجراءات الأولية للمدقق الخارجي في إطار قبول التوكيل أو رفضه
- 147 الفرع الأول: قبل قبول التوكيل
- 148 الفرع الثاني: قبول التوكيل والدخول إلى الوظيفة
- 149 الفرع الثالث: حالة رفض قبول التوكيل
- 149 المطلب الثاني: الاجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل
- 150 الفرع الأول: الملف الدائم
- 151 الفرع الثاني: الملف السنوي
- 153 المطلب الثالث: مهام المدقق الخارجي
- 154 المطلب الرابع: الإجراءات المتبعة أثناء أداء المهمة
- 154 الفرع الأول: التعرف على المؤسسة المراقبة بصفة عامة
- 155 الفرع الثاني: فحص وتقييم المراقبة الداخلية
- 158 الفرع الثالث: مراقبة الحسابات
- 159 الفرع الرابع: الإجراءات المتبعة عند الاتصال بمجلس الإدارة
- 161 المبحث الرابع: دستور وآداب مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر
- 161 المطلب الأول: قواعد السلوك المهني
- 161 الفرع الأول: النزاهة
- 162 الفرع الثاني: الموضوعية
- 163 الفرع الثالث: السر المهني
- 163 المطلب الثاني: مسؤوليات المدقق الخارجي الجزائري
- 163 الفرع الأول: المسؤولية التأديبية
- 165 الفرع الثاني: المسؤولية المدنية

166	الفرع الثالث: المسؤولية الجنائية
170	خلاصة الفصل
171	الفصل الخامس: الفصل التطبيقي
171	المبحث الأول: عرض وتحليل الاستبيان
171	المطلب الأول: تحليل أداة الدراسة
175	المطلب الثاني: التحليل الوصفي لعينة الدراسة
177	المطلب الثالث: التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة
177	الفرع الأول: التحليل الوصفي لمحور فعالية التدقيق الخارجي
179	الفرع الثاني: التحليل الوصفي لمحور أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي
182	الفرع الثالث: التحليل الوصفي لمحور جودة المعلومات
184	المطلب الرابع: اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة
184	الفرع الأول: اختبار التوزيع الطبيعي للمتغير المستقل
186	الفرع الثاني: اختبار التوزيع الطبيعي للمتغير الوسيط
188	الفرع الثالث: اختبار التوزيع الطبيعي للمتغير التابع
191	المبحث الثاني: تحليل المسار
191	المطلب الأول: اختبار صدق مقياس متغيرات الدراسة
191	الفرع الأول: اختبار صدق مقياس متغير فعالية التدقيق الخارجي
194	الفرع الثاني: اختبار صدق مقياس متغير أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي
197	الفرع الثالث: اختبار صدق مقياس متغير جودة المعلومات
199	المطلب الثاني: اختبار صدق التمايز لمتغيرات الدراسة
200	الفرع الأول: اختبار صدق التمايز حسب معيار فورنل لاركر
201	الفرع الثاني: تحليل معاملات التحميل التقاطعية
205	المطلب الثالث: اختبار الفروض
205	الفرع الأول: نموذج الدراسة
208	الفرع الثاني: اختبار فروض الدراسة
215	خلاصة الفصل
ك	خاتمة عامة
223	المراجع

## قائمة الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	مراحل تطور أهداف التدقيق الخارجي	08
02	أنواع التدقيق الخارجي	11
03	جدول ليكارت الخماسي	175
04	توزيع أفراد عينة البحث حسب المستوى العلمي	175
05	توزيع أفراد عينة البحث حسب الوظيفة التي يشغلها	176
06	توزيع أفراد عينة البحث حسب الخبرة المهنية	176
07	التحليل الوصفي لعبارات محور فعالية التدقيق الخارجي	177
08	التحليل الوصفي لعبارات محور أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي	179
09	التحليل الوصفي لعبارات محور جودة المعلومات	182
10	اختبار التوزيع الطبيعي لبنود المتغير المستقل	185
11	اختبار التوزيع الطبيعي لبنود المتغير الوسيط	186
12	اختبار التوزيع الطبيعي لبنود المتغير التابع	189
13	نتائج اختبار صدق المقياس لمتغير فعالية التدقيق الخارجي	192
14	نتائج اختبار صدق المقياس لمتغير أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي	194
15	نتائج اختبار صدق المقياس لمتغير جودة المعلومات	197
16	اختبار صدق التمايز حسب معيار فورنل لاركر	200
17	معاملات التحميل النقطية لمتغيرات النموذج	201
18	معاملات التحديد في النموذج الهيكلي	207
19	نتائج اختبار الفرضية الأولى	208
20	نتائج اختبار معنوية الأثر المباشر للمتغيرات الكامنة لنموذج الدراسة	209
21	نتائج اختبار الفرضية الثانية	210
22	نتائج اختبار معنوية الأثر المباشر للمتغيرات الكامنة لنموذج الدراسة	210
23	نتائج اختبار الفرضية الثالثة	211
24	نتائج اختبار معنوية الأثر المباشر للمتغيرات الكامنة لنموذج الدراسة	212
25	نتائج اختبار الفرضية الرابعة	213

## قائمة الأشكال:

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	معايير التدقيق المتعارف عليها	14
02	القواعد التنفيذية لإعداد تقرير التدقيق الخارجي	89
03	معاملات التحميل التقاطعية للنموذج	203
04	تغيرات التحميل (التشبعات) لمتغيرات النموذج	204
05	النموذج الهيكلي المقترح	206
06	النموذج البنائي للدراسة	206

# مقدمة عامة

## توطئة

مما لا شك فيه أن أي مؤسسة سواء كانت تجارية أو صناعية أو خدمية أو غيرها، لابد أن يكون لها ممتلكات تتمثل في أصول ثابتة أو متداولة تساعد في بلوغ الأهداف المرجوة من نشاط المؤسسة، كما ولابد أن يكون لهذه المؤسسة عملاء ومتعاملين تنشأ بينهم وبين المؤسسة حقوق والتزامات ينتج عنها إيرادات ومصاريف، ويدير نشاط هذه المؤسسة شخص واحد ويكون بذلك مشروع فردي أو عدة أشخاص عبارة عن شركاء أو مساهمين أو غيرها.

ومن خلال إدارة هذه المؤسسة يظهر أدائها الجيد إن كان كذلك أو العكس، بحيث ينعكس هذا على نتيجة المؤسسة التي قد تكون خسارة كبيرة أو متوسطة أو قليلة أو ربح كبير أو متوسط أو قليل، وما يدخل ضمن الإدارة عدة عمليات منها تسجيل ما تم من أعمال في سجلات ودفاتر من إدخال عليه مجموعة من العمليات من تبويب وتحويل وغيرها محاولة للوصول إلى النتائج النهائية، فهذا قد يتعرض إلى أخطاء قد تكون متعمدة أو غير متعمدة، مما يؤثر على النتيجة إما بالزيادة أو النقصان، فمثل هذه الأخطاء قد يكتشفه نظام الرقابة الداخلية وقد لا يتمكن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة من اكتشافها.

ثم إن أغلب المؤسسات يديرها أفراد مهنيون يتقاضون مرتبات مقابل ما يقومون به من أعمال إدارية، وذلك نيابة عن أصحاب رأس المال الذين لا يقومون بذلك ربما لأنهم لا يكسبون المهارات الإدارية أو ليس لديهم الوقت لذلك أو غيرها من الأسباب، مما يجعلهم بعيدين عن هذه الإدارة وهذا الأمر يحتمهم اللجوء إلى طرف ثالث ومحايد يطمئنهم عن سلامة ما يجري بمؤسستهم من تصرفات من وُكِّلوا بإدارتها، وأيضا يطمئنهم على سلامة رؤوس أموالهم وسلامة الطريقة المتبعة في إدارة تلك الأموال.

من هنا جاءت الحاجة إلى المدقق الخارجي الذي يقوم بمهمة التدقيق الخارجي من أجل طمأننة أصحاب رأس المال عن أموالهم وما يجري عليها من عمليات والظروف الاقتصادية التي تعيشها. وبذلك فإن التدقيق الخارجي يعتبر مهنة محايدة تعمل على اطمئنان أصحاب رؤوس الأموال على أموالهم كما تعمل على اطمئنان حتى العاملين بالمؤسسة، ولا يقتصر عملها عليهم فقط بل أصبح لمهنة التدقيق الخارجي عدة مستفيدين من مستثمرين وخبراء وكل من يهمه أمر المؤسسات الاقتصادية خصوصا التي تُدار بصورة سليمة ويكون تأثيرها على الاقتصاد تأثيرا إيجابيا ونافعا.

ولكي يكون للتدقيق الخارجي أثر كبير على مستخدميه يجب أن يتميز بالفعالية لأنها ترمي إلى مقاصد عدة حسب التعريفات التي صرح بها العلماء عنها، فهناك من عرف الفعالية بأنها " قدرة المنظمة على

تحقيق أهدافها، وتعتمد هذه القدرة والمعايير المستخدمة في قياسها على النموذج المستخدم في دراسة المنظمات، وغالبا ما يستخدم هذا المتغير بوصفه متغيرا تابعا لمتغيرات مستقلة أخرى، مثل بناء السلطة وأنماط الاتصال وأساليب الاشراف والروح المعنوية والإنتاجية<sup>1</sup>

ومعنى الفعالية " المدى الذي تصل إليه في تحقيق الأهداف، إنها تعني بتعبير بعض الباحثين أن يكون الذين يتولون الأعمال التنفيذية شيئا أكثر من ممارسين للسلطة ". والأهداف المقصودة في هذا التعريف ليس فقط الأهداف المادية بزيادة الإنتاج وحسب وإنما المقصود أهداف أخرى كالرضا والافتتاح ورفع الروح المعنوية، كذلك القيادة بما يحس به الفرد من تحد ونمو<sup>2</sup>.

ويرى الباحثان "كان" و"هاتز" أن الفعالية " تعني القدرة على البقاء والاستثمار والتحكم في البيئة"، ويرى الباحثون "كاست" و"روز" و"تيجاندي" أن الفعالية " تعني قدرة المنظمة على تحقيق أهداف وتحقيق رضا العملاء والعاملين بها وتنمية الموارد البشرية بالإضافة إلى النمو والربحية"، أما الباحثون "ماهوني" و"ستيرز" وآخرون يرون أن الفعالية تعني " الإنتاجية المرتفعة والمرونة وقدرة المنظمة على التكيف من البيئة فضلا عن القدرة على الاستقرار والابتكار"، ويرى الباحثون ياشتمان وسيشور وآخرون أن الفعالية " تعني قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها التشغيلية، وتعتبر الأهداف التشغيلية عن الناتج النهائي الذي يرتبط بالسياسات التي تتبعها المنظمة، أي ما تحاول المنظمة تحقيقه في الواقع العملي وعلى ضوء متغيرات البيئة الداخلية والخارجية المحيطة بها، كما أن استخدام الأهداف التشغيلية في قياس الفعالية يحقق المرونة بما يتلاءم مع الهيكل التنظيمي والبيئة"<sup>3</sup>.

والمدقق الخارجي له عدة ضوابط تضبط مهنته من بينها الأخلاقيات التي يجب أن يتسم بها ليتمكن من أداء مهنته على أحسن وجه، فكل مدقق مسؤول عن أي تصرف أخلاقي يقوم به سواء كان بنية صادقة أو عكس ذلك، لأن مهنة التدقيق الخارجي يشترط في امتهاتها احترام أخلاقيات وقواعد سلوك المهنة، من أجل الخلوص في نهاية أية مهمة تدقيق بتقرير نهائي يقدمه المدقق الخارجي وهو يعتبر زبدة عمله، كما أنه يترجم أدائه ومدى التفاني في العمل الذي تمكن من تحقيقه.

ويعتبر التقرير النهائي الذي يقدمه المدقق الخارجي عبارة عن مجموعة من المعلومات التي تمكن المدقق الخارجي من الوصول إليها، بعد القيام بمهمة التدقيق لمؤسسة ما، فكلما كانت المعلومات المتضمنة في التقرير ذات جودة كلما زاد ذلك من قيمته وأهميته، حيث أن جودة المعلومات لكي تتحقق يجب توفر

<sup>1</sup> صالح بن نوار، فعالية التنظيم في المؤسسات الاقتصادية، مخبر علم اجتماع الاتصال للبحث والترجمة، الجزائر، 2006، ص 196.

<sup>2</sup> أحمد ماهر البقري، القيادة وفعاليتها في ضوء الإسلام، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1984، ص 20.

<sup>3</sup> ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 75.

مجموعة من الخصائص في المعلومة، واختلف الإخصائيون في عدد ونوع الخصائص الواجب توفرها في المعلومة، هناك من حصرها في ثلاث خصائص أساسية والباقي ثانوي، وهناك من حصرها في سبعة خصائص عامة.

### الإشكالية:

تعتبر مهنة التدقيق الخارجي مهنة حساسة لأنها تعتبر تطبيق أخلاقياتها وقواعد سلوكها شرط أساسي لامتهانها من أجل الوصول إلى تقرير نهائي ذو قيمة ويحتوي على معلومات ذات جودة، فهل لفعالية مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بعد تطبيق مختلف أخلاقياتها وقواعد سلوكها دور في تحسين جودة معلومات التقرير النهائي للمدقق؟

### الأسئلة الفرعية:

- ما هو مفهوم التدقيق الخارجي؟
- فيما تتمثل أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي بصفة عامة وأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بصفة خاصة؟
- ما هو مفهوم جودة معلومات؟
- هل هناك أثر لأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي على جودة معلومات تقرير المدقق الخارجي في الجزائر؟

### الفرضيات:

من أجل التوصل إلى الإجابة على الإشكالية المطروحة يتم اقراح أربع فرضيات تتمثل في:

- يوجد أثر لفعالية التدقيق الخارجي على أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي.
- يوجد أثر لفعالية التدقيق الخارجي على جودة المعلومات
- يوجد أثر لأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي على جودة المعلومات.
- يوجد أثر لفعالية التدقيق الخارجي على جودة المعلومات في ظل أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي.



## المجتمع الإحصائي:

المجتمع الإحصائي المستهدف يتمثل في جميع الأفراد أو الأشخاص الذين يستعملون أو يعتمدون على نتائج المنتج النهائي للمدقق الخارجي والمتمثل في التقرير، وهؤلاء فئة كبيرة لا يمكن حصرها لكن يمكن تحديد بعض المستفيدين كالمستثمرين، البنوك، المدينون، عمال المؤسسة محل التدقيق، المديرين ورؤساء المصالح بالمؤسسة محل التدقيق، الجهات الحكومية وغيرهم من المستفيدين.

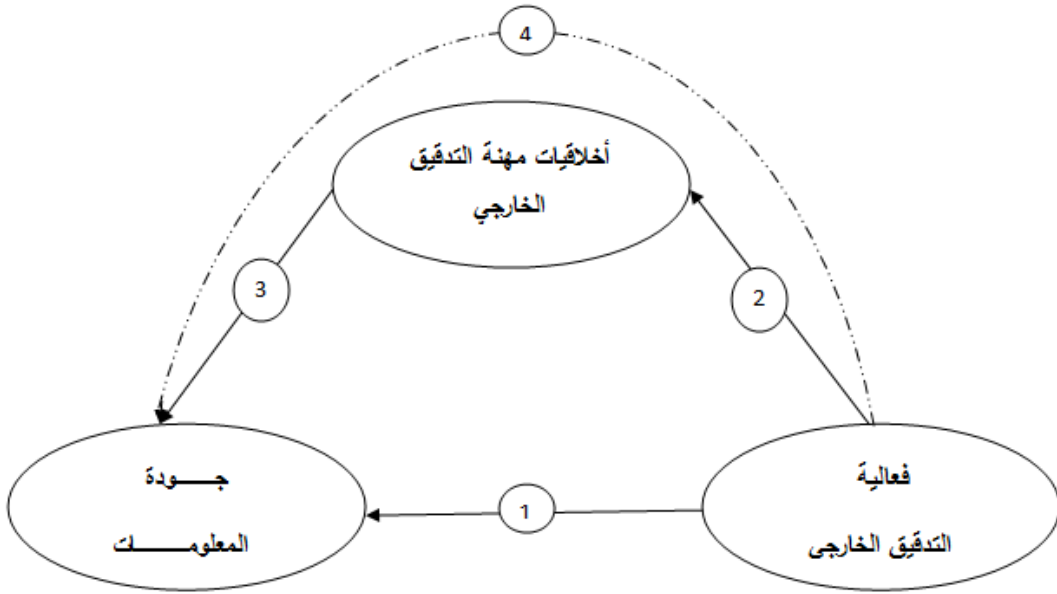
## عينة الدراسة:

تتمثل عينة الدراسة في جزء من المجتمع تم اختيارها اعتمادا على أسلوب العينة الحصصية، نظرا للواقع المعاش في الجزائر حيث لاحظت الباحثة بأنه هناك نقص في ثقافة استقراء أو الاعتماد على التقرير، أو نقص الحاجة إلى نتائج تقرير المدقق بسبب النظام الاقتصادي المتبع في الجزائر، وبالتالي تم حصر العينة المختارة في ثلاث فئات فئة المديرين وفئة المحاسبين، وفئة مساعدي المحاسبين للمؤسسات التي تطبق التدقيق الخارجي، سواء كانت المؤسسات خاصة أو عامة.

## وحدة المعاينة:

تمثل وحدة المعاينة أفراد العينة المستقصاة وهم مقسمين إلى ثلاث فئات إما مديرين وإما محاسبين وإما مساعدي المحاسبين.

## نموذج الدراسة:



المصدر: إعداد الباحثة

يمثل الشكل نموذج الدراسة المقترح، حيث يمثل فعالية التدقيق الخارجي المتغير المستقل ويمثل أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي المتغير الوسيط، ويمثل جودة المعلومات المتغير التابع، يشير السهم رقم (1) إلى دراسة مدى تأثير فعالية التدقيق الخارجي على جودة المعلومات، كما يشير السهم رقم (2) إلى دراسة مدى تأثير فعالية التدقيق الخارجي على أخلاقيات مهنة التدقيق، ويشير السهم (3) إلى دراسة مدى تأثير أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي على جودة المعلومات، ويشير السهم رقم (4) إلى دراسة التأثير غير المباشر لفعالية التدقيق الخارجي على جودة المعلومات في ظل أخلاقيات المهنة.

الدراسات السابقة:

(1) شريقي عمر (2013)، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية.

هدفت الدراسة إلى إجراء مقارنة للتنظيم المهني للمراجعة في ثلاث بلدان وهي الجزائر وتونس والمملكة المغربية في مجال التنظيم المهني للمراجعة، وخلص الباحث إلى أن التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر لا يتوفر على العديد من الخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة.

2) عبد الرحمان مخد (2012)، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية.

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، وزع الباحث استبيان على العينة المستقصاة التي بلغت 72 وحدة، وتوصل إلى أنه يوجد تأثير للموضوعية والاستقلالية، الأمانة والاستقامة، المصداقية، النزاهة والشفافية، السرية، الكفاءة المهنية على جودة عملية التدقيق من وجهة نظر المديرين الماليين والمدققين الداخليين والخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.

3) عبد الكريم محمد سلمان (2012)، مدى دور مراقبي الحسابات في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى مسؤولية مراقبي الحسابات في التحقق من التزام الشركة بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية عند إعدادها للقوائم المالية، والتعرف على القواعد التي توجب على مراقبي الحسابات التحقق من ذلك، والمسؤولية التي تقع على عاتقه عند عدم تحققها أو ضعفها. بعد أن أجرى دراسته على مجموعة من الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية توصل إلى أن هناك تباين في مدى توافر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وينبغي أن يكون لمراقبي الحسابات دور فعال في التحقق من مدى توافر الخصائص النوعية باعتبار أن توافرها ضرورة موجبة بحق مستخدمي القوائم المالية، وباعتبارها مصدر رئيسي للمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية الصائبة والناجحة.

4) Hassan Flayyeh Al qtaish and other (2014), The ethical rules of auditing and the impact of compliance with the ethical rules on auditing quality.

هدفت الرسالة إلى تحديد مفهوم القواعد الأخلاقية لمهنة التدقيق ومفهوم جودة التدقيق، وتحليل تأثير الالتزام بتلك القواعد على جودة التدقيق، بلغت العينة المستقصاة (54)، توصل الباحثون إلى أن هناك تأثير للالتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق على جودة التدقيق، لكن بدرجات متفاوتة بحيث كان في المرتبة الأولى الاستقلالية تليها الاستقامة والنزاهة ثم الكفاءة المهنية فالسرية.

**5) وسن قاسم قاصد الديراوي (2010)، مدى التزام مراقبي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق.**

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى التزام مراقبي الحسابات الخارجيين في المحافظة على أخلاقيات مهنة التدقيق، وكذلك بيان آلية تعزيز عمل مراقب الحسابات والوسائل التي تشجعه على الالتزام بالقواعد السلوكية والأخلاقيات المهنية في عمله، أعدت الباحثة استبانة ووزعتها على العينة المستقصاة، وخلصت إلى أن مراقبي الحسابات الخارجيين في القطاعين الخاص والعام يلتزمون بشكل عام تقريبا بقواعد السلوك المهني الصادرة من نقابة المحاسبين والمدققين العراقية، وأن التزام مراقبي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق أحد الوسائل المهمة في رفع مستوى المهنة، وأن معايير التدقيق العامة وقواعد السلوك المهني في ضوء التعليم المستمر تدفع مراقبي الحسابات بالالتزام بأخلاقيات المهنة، وأن المسؤولية القانونية تؤثر في التزام مراقبي الحسابات بأخلاقيات المهنة.

**6) وليد خالد حميد (2012)، أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي.**

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، شمل مجتمع الدراسة بيت الزكاة الكويتي وفروعه وتم اختيار عينة مكونة من 66 مستجيب، وقد توصل الباحث إلى وجود أثر لمدقق الحسابات الخارجي من حيث الكفاءة المهنية، الاستقلالية والموضوعية، النزاهة والشفافية، الالتزام بقواعد السلوك المهني، في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المديرين الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين.

**7) نوي الحاج (2013)، مقارنة جودة المعلومة المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري.**

تعتبر المحاسبة وسيلة وليست غاية لأنها تقدم معلومات تستخدم من جميع الأطراف التي لها علاقة المؤسسة في اتخاذ قراراتها، والمعلومة المحاسبية هي مخرجات النظام المحاسبي، وحتى تكون مفيدة يجب أن تتصف بمجموعة من الخصائص الأساسية وهي القابلية للفهم، الملاءمة، الموثوقية والقابلية للمقارنة. إن جودة المعلومات المالية لا تتحقق إلا بتجسيد هذه الخصائص.

8) صدام محمد محمود وآخرون (2011)، أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات التقارير المالية دراسة حالة على عينة من المحاسبين في مدينة تكريت.

هدفت الدراسة إلى معرفة الدور الذي تلعبه معايير أخلاقيات أعمال المحاسب الإداري في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وانعكاسها في تحقيق دقة وجودة تلك التقارير، بلغت العينة (36) وحدة معاينة وخلصت الدراسة إلى أنه توجد علاقة ارتباط معنوية بين معايير أخلاقيات أعمال المحاسب الإداري وجودة معلومات التقارير المالية الداخلية بصورة إجمالية، ولكل متغير أيضا من متغيرات جودة المعلومات بتناسب طردي، وأن لمعايير أخلاقيات المحاسب الإداري أثر إيجابي في رفع جودة معلومات التقارير المالية.

### أهمية البحث:

أهمية البحث من أهمية متغيرات الدراسة المتمثلة في التدقيق الخارجي وأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي وجودة معلومات تقرير المدقق الخارجي، وأهمية العلاقة التي تربط بين هاته المتغيرات، رغم أن المتغير الوسيط المتمثل في أخلاقيات مهنة التدقيق يعتبر متغير متضمن في المتغير المستقل المتمثل في التدقيق الخارجي بحد ذاته. والتدقيق الخارجي يعتبر وسيلة رقابية إضافة إلى أنه يساعد في تحسين التسيير بالمؤسسات، من خلال اكتشاف مواطن الخلل والأخطاء والتتويه على تجنب الوقوع فيها في المستقبل، ومن خلال معالجة الضعف الذي تعاني منه أنظمة الرقابة الداخلية.

كما تكمن أهمية البحث في كونه يعالج أحد أهم المواضيع، بحيث يدرس مدى مساهمة أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي في تحسين جودة معلومات التقرير النهائي الذي يخلص ويختم به المدقق الخارجي مهمته، فمن خلال نتائج الدراسة التطبيقية للبحث يمكننا التعرف على مدى اتسام المدققين الخارجيين الجزائريين بأخلاقيات المهنة، كما يمكننا التعرف على مدى تميز المعلومات المتضمنة في التقارير النهائية للمدققين الخارجيين بالجودة من خلال إجابات العينة المستقصات. كما يعتبر البحث في ميدان التدقيق الخارجي نقطة وصل بين الدراسات العلمية والممارسة المهنية، وهذا ما يزيد من أهمية الموضوع لدى الجهات الأكاديمية والهيئات المهنية، ويبعث على محاولة البحث في مختلف حثياته من أجل دعم الممارسة المهنية للتدقيق الخارجي.

## أهداف البحث:

يرمي هذا البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:

- التعرف إلى مفاهيم كل من التدقيق الخارجي وأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي وجودة المعلومات.
- معرفة العلاقة التي تربط بين كل من مهنة التدقيق الخارجي وأخلاقياتها وجودة معلومات تقرير المدقق الخارجي.
- معرفة دور المتغير المستقل المتمثل في التدقيق الخارجي في التأثير على المتغير التابع المتمثل في جودة معلومات تقرير المدقق الخارجي بواسطة متغير وسيط متمثل في أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي.
- معرفة مدى تميز معلومات تقرير المدقق الخارجي الجزائري بالجودة.
- معرفة مدى تمسك المدققين الخارجيين الجزائريين بأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي.

## حدود البحث:

بالنسبة للحدود الزمنية فالبحث معني بالفترة التي أجريت بها الدراسة التطبيقية 2018/2017، أما الحدود المكانية فهي متمثلة في دولة الجزائر بحيث تم اختيار مجموعة من المؤسسات الموزعة عبر الولايات بطريقة حصصية، وتم توزيع الاستبيان بها، على أساس أن تلك الولايات المختارة تمثل الجزائر.

## صعوبات البحث:

- جل الصعوبات التي واجهتها الباحثة كانت في الفصل التطبيقي، فأهم الصعوبات تتمثل في:
  - صغر العينة المعنية في البحث بالمقارنة مع ما تم دراسته الجانب النظري، وانحصارها على فئات معينة.
  - نقص ثقافة استقراء تقرير المدقق الخارجي في الجزائر.

## تقسيمات البحث:

قسم البحث إلى خمسة فصول، كان الفصل الأول عن ماهية التدقيق الخارجي وفيه تم التعرف على مفهوم التدقيق الخارجي ومعاييره وفروضة وأهدافه، ومختلف الملفات والوسائل المستعملة فيه مرورا بمسار تنفيذ عملية التدقيق الخارجي، أما الفصل الثاني فكان حول أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي وتضمن هذا الفصل مفهوم أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي ومبادئ قواعد سلوك مهنة التدقيق الخارجي،

وأيضاً مسؤوليات المدقق الخارجي ثم نتائج عدم تجسيد أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي، وتمحور الفصل الثالث حول تقرير المدقق الخارجي بداية بماهية تقرير المدقق الخارجي ثم مفهوم جودة المعلومات فأشواق تقرير المدقق الخارجي في الجزائر، وخصص الفصل الرابع عن واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بداية بالتطور التاريخي في الجزائر مروراً بالهيئات المنظمة للتدقيق الخارجي في الجزائر ثم منهجية عمل المدقق الخارجي في الجزائر انتهاءً بدستور وآداب مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، أما الفصل الخامس فهو الفصل التطبيقي الذي قسم إلى مبحثين اثنين وهما المبحث الأول عرض وتحليل الاستبيان، ومبحث ثان تحليل المسار.

# الفصل الأول

## ماهية التدقيق الخارجي



## تمهيد:

لقد مر التدقيق الخارجي عبر مراحل عديدة جعلته يتطور وزادت من أهميته إلى أن أصبح علما مستقلا بذاته، لا يمكن الاستغناء عنه نظرا لقيمة المنفعة التي أصبح يقدمها، فالحصول على معلومات صحيحة وصادقة لم يعد سهلا إن لم يتم تأكيده من طرف مدقق خارجي باعتباره شخص مؤهل علميا وعمليا لذلك، يتمتع بالاستقلالية والحياد ومختلف الصفات التي تطلبها أداء مهنة التدقيق الخارجي، من أجل فحص القوائم المالية للمؤسسة وإبداء رأي فني محايد حول مدى تمثيل تلك القوائم المالية للمؤسسة ومدى صحة المركز المالي لها، فهذا الأخير يعتبر بدوره الهدف الرئيسي للتدقيق الخارجي بالإضافة إلى العديد من الأهداف والتي منها مساعدة مختلف مستعملي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم. هذا من جهة، ومن جهة أخرى لقد كان لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من تنظيمها وعملها، وظهر هذا جليا من جراء انفصال الملكية عن التسيير خلافا لما كان في السابق، فلم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة سواء في تسييرها أو مراقبتها من أجل التطلع بصفة مباشرة على واقع المؤسسة الحقيقي وأيضا ما يجري برأسماله الذي ساهم به في المؤسسة، مما جعل من الضروري وجود طرف ثالث محايد يكون كوسيط بينه وبين مسيري المؤسسة، يتمثل هذا الطرف الثالث في المدقق الخارجي.

وقد أخذت مهنة التدقيق الخارجي حيزا كبيرا من الاهتمام في وقتنا هذا، نظرا لما لها من ادوار على عدة مستويات، فعلى الرغم من انه حتى وقت قريب كان ينظر إليها على أنها مهنة تكتسب بالممارسة والمران فقط، إلا أنها وبحكم تشعبها كنتيجة لتوسع النشاط الاقتصادي، وكبير حجم المؤسسات تزايدت الحاجة إليها. وكان لابد من إطار نظري يحكمها، فأصدرت مختلف الهيئات الحكومية والمهنية والأكاديمية جملة من المفاهيم والأهداف والمعايير والفروض محاولة منها حصر الجانب النظري فيها.

ومن أجل توضيح أكثر حول التدقيق الخارجي سيتم التوسع في مفهومه من خلال ما يتم التطرق إليه في المباحث التالية، حيث سيكون المبحث الأول كمدخل مفاهيمي للتدقيق الخارجي، وسنتناول في المبحث الثاني فروض ومعايير التدقيق الخارجي والتزامات المدقق، أما المبحث الثالث سيكون عن الملفات والوسائل المستعملة في التدقيق الخارجي، وسندرس في المبحث الرابع مسار تنفيذ عملية التدقيق الخارجي.

## المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق الخارجي

تأثرت مهنة التدقيق الخارجي بمختلف الظروف التي عايشتها على مر العصور وبتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية، والمتتبع للتطورات التي شهدتها يمكنه أن يلاحظ حجم الاهتمام المتزايد الذي حظيت به، نظرا للدور الكبير الذي لعبته وتلعبه في تحقيق التقدم والنمو لكل الوحدات الاقتصادية والمجتمع، ومد الأطراف المختلفة بالآراء التي تعتبر مدخلا أساسيا للقرارات المراد اتخاذها.

### المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق الخارجي

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، حيث كان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها<sup>1</sup>، وبالتالي نجد أن كلمة تدقيق Audit مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire، ومعناها يستمع<sup>2</sup>.

### الفرع الأول: الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 م

ما يعرف عن المحاسبة في هذه الفترة أنها كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية وكذا المشروعات العائلية، وكان الهدف من خلالها هو الوصول إلى الدقة، ومنع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر المحاسبية. قد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، كما ظهرت لأول مرة نظام لحماية المحاسبة العمومية لوقف اختلاس الأموال، وذلك بالفصل بين مسؤوليتي من يرخص بالإيرادات والنفقات، ومن يقوم بتحصيل الإيرادات وتسديد النفقات، وحتى في التاريخ الصيني كانت بدايات قديمة للتدقيق من خلال وضع أنظمة الرقابة المتبادلة من أجل الفصل في الوظائف<sup>3</sup>.

### الفرع الثاني: الفترة من 1500 حتى 1850 م

لا تختلف هذه الفترة كثيرا عن الفترة السابقة لها إذ لم يتغير هدف التدقيق خلال هذه الفترة واقتصر على اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، التزوير في الدفاتر المحاسبية، وكانت مهمة مراقب الحسابات

<sup>1</sup> خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، الأردن، 2004، ص 20.  
<sup>2</sup> سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصادقية المعلومات المحاسبية دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم ALGAL بالمسيلة، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2004، ص 23.  
<sup>3</sup> شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، الجزائر، 2013، ص 7.

مقتصرة فقط على تعقب تلك الأخطاء والتلاعبات واكتشافها<sup>1</sup>. غير أن هذه الفترة شهدت ما يسمى بانفصال الملكية، وهو ما زاد من الحاجة إلى المدققين، ورغم ذلك بقيت ممارسة التدقيق بصفة تفصيلية. كما شهدت هذه الفترة استعمال وتطبيق نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى وإن لم يكن بشكل متطور كما هو عليه الحال مؤخرًا، وظهر شبه رقابة داخلية عن المشاريع<sup>2</sup>.

### الفرع الثالث: الفترة من 1850 حتى 1905 م

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنًا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، وبالتالي الانفصال التام بين الملاك والإدارة، ما زاد من إلحاح المساهمين في الطلب على المدققين حفاظًا على أموالهم المستثمرة. وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862، الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل.

أما أهداف التدقيق خلال هذه الفترة فكانت كالتالي:

- اكتشاف الغش والخطأ؛

- اكتشاف ومنع الأخطاء الفنية؛

- اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية<sup>3</sup>.

ومما ميز هذه الفترة ما قرره القضاء الإنجليزي في بعض أحكامه الصادرة سنة 1897 أن الهدف الرئيسي للتدقيق ليس اكتشاف الأخطاء والغش الملاحظ في دفاتر المحاسبة ولا يستجوب على مراقب الحسابات أن يتحول إلى جاسوس أو شرطي سري أو يقوم بعمله وهو متبني فكرة الشك في كل ما يقدم له. يرجع السبب في إصدار هذا القرار إلى كبر حجم المؤسسات وتفرع عملياتها، وظهور الشخصية المعنوية في الفكر المحاسبي، وصعوبة إجراء التدقيق التفصيلي الذي زاد من مسؤولية مراقب الحسابات ليس فقط أمام عميله ولكن حتى أمام الغير، نظرًا للاهتمام المتزايد بفحص حركة الأموال<sup>4</sup>.

### الفرع الرابع: الفترة من 1905 م إلى يومنا هذا

أهم ما ميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى وكذا الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق، بالإضافة إلى استعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي. أما فيما

<sup>1</sup> محمود السيد ناغي، المراجعة إطار النظرية والممارسة، مكتبة الجلاء الجديدة بالمنصورة، الطبعة 2، مصر، 1996، ص 16.

<sup>2</sup> بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا بسطيف، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، الجزائر، 2011، ص 4.

<sup>3</sup> محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية

وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011، ص 04

<sup>4</sup> محمود السيد ناغي، المراجعة إطار النظرية والممارسة، مرجع سبق ذكره، ص 17

يخص الهدف من عملية التدقيق، فلم يعد اكتشاف الغش والخطأ، فاكتشاف مثل هذه الحالات هو من مسؤولية الإدارة. بل إن غرض التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل والمحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: مفهوم التدقيق الخارجي

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعريف التدقيق وهذا باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها تأتي على أهم هذه التعارف.

يعرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق الخارجي على أنه إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالقرارات أو بالأرصدة الاقتصادية وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه القرارات بمقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين<sup>2</sup>.

كما عرف التدقيق الخارجي بأنه: "تتمثل المراجعات الخارجية في عمليات المراجعة المؤداة لأطراف خارج المنشأة محل المراجعة عن طريق خبراء متخصصين مستقلين عن المنشأة محل المراجعة أو موظفيها التابعين يطلق عليهم بالمراجعين الخارجيين، ويتميز هؤلاء المراجعون بالتأهيل والاستقلال، ومجال تلك المراجعة تتمثل بوجه عام في المراجعة المالية أو مراجعة القوائم المالية، ويقوم المراجع الخارجي بأداء عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها، ولعل أكثر عمليات المراجعة الخارجية المؤداة بشكل أكثر شيوعاً المراجعة الإلزامية، حيث تلتزم منشآت الأعمال بتعيين مراقب حسابات من خلال الجمعية العامة مقابل أتعاب معينة تطبيقاً لأحكام القانون"<sup>3</sup>.

وعرف التدقيق الخارجي على أنه "الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية ومن ناحية أخرى فإن المراجعة الخارجية بمعناها المتطور والحديث والشامل ما هي إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة موضوع المراجعة"<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص 4.

<sup>2</sup> محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 7.

<sup>3</sup> أمين السيد أحمد لظفي، المراجعة لأغراض مختلفة، بدون دار نشر، مصر، 2004، ص 15.

<sup>4</sup> محمد السيد السرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 41.

وعرفت منظمة العمل الفرنسي التدقيق على أنه " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف معني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استناد على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"<sup>1</sup>.

كما عرف التدقيق الخارجي على أنه " عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم العميل، بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تمشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية، أصحاب المصلحة في المشروع"<sup>2</sup>.

وعرف التدقيق الخارجي على أنه فحص منظم ومنهجي لمؤسسة ما، يقوم به شخص مستقل ومختص، والذي يقوم بالمصادقة على العمليات المهمة التي قام بمراجعتها، كما يتحقق من تطبيق المعايير والقواعد الأساسية في المؤسسة، ويتحقق من إجراءات نظام المراقبة الداخلية، بهدف أن يصل إلى إعداد تقرير نهائي يتضمن رأيه المحايد عن وضعية المؤسسة التي قام بتدقيقها"<sup>3</sup>.

بعد سرد هذه التعاريف يمكن صياغة تعريف بسيط وشامل للتدقيق الخارجي،

**التدقيق الخارجي:** هو فحص انتقائي مخطط، يقوم به شخص محترف ومستقل للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وكذا النظام المحاسبي، يدلي من خلاله المدقق برأي فني محايد وموضوعي مدعم بأدلة وقرائن إثبات في التقرير.

وبالتالي يمكن استنتاج ما يلي:

- 1- عملية التدقيق منظمة وبالتالي فهي قائمة على مخطط مسبق؛
- 2- يشترط في عملية التدقيق جمع أدلة وقرائن إثبات يبين المدقق رأيه من خلالها حول عدالة ونزاهة القوائم المالية من عدمها؛
- 3- أن يلتزم المدقق الحياد في جمعه للأدلة أي أن تتم بصفة موضوعية بعيدة عن كل تحيز؛
- 4- إيصال المدقق لتقرير يتضمن رأيه حول مصداقية القوائم المالية لصالح الأطراف الطالبة له.

<sup>1</sup> مسعود صديقي، أحمد نزار، المراجعة الداخلية، ط1، مطبعة مزوار، الجزائر، 2010، ص 11.

<sup>2</sup> عبد الوهاب نصر وآخرون، أساسيات المراجعة الخارجية وفقا لمعايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، دار العلوم الأكاديمية للنشر والتوزيع، مصر، 2013، ص 9.

<sup>3</sup> Pascal Dumontier et autre, **La qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises: un étude empirique menée dans le context tunisien**, association francophone de comptabilité, Tunis, 2006, p 4.  
<https://halshs.archives-ouvertes.fr>

من التعاريف السابقة نلاحظ مصطلحات ومفاهيم أكثر تداولاً.

- **الفحص:** يقصد به فحص البيانات والسجلات للتأكد من صحة وسلامة العمليات المحاسبية أي التأكد من القياس المحاسبي الذي تم لمختلف العمليات المحاسبية بحيث يكون هذا القياس بصورة كمية ونقدية للأحداث المالية<sup>1</sup>.
- **التحقيق:** يقصد به الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية لنظام الإداري كأداة للتعبير السليم لواقع المؤسسة في فترة زمنية معينة.
- **التقرير:** يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء، كانت داخل المؤسسة أو خارجها، ونستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرته<sup>2</sup>.

### المطلب الثالث: أهداف التدقيق الخارجي وأهميته

يرجى من تطبيق التدقيق الخارجي بلوغ وتحقيق العديد من الأهداف، يمكن الوقوف على بعضها، وهذا ما يزيد من أهميته في مختلف المجالات، وعند فئة كبيرة من المجتمع.

### الفرع الأول: أهداف التدقيق الخارجي

قد صاحب تطور الأهداف تطور التدقيق في حد ذاته وذلك على مستوى التحقق والفحص إضافة إلى درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، حيث ارتقى الهدف من التدقيق من اكتشاف الغش والاختلاس إلى مراقبة الخطط تقييم نتائج الأعمال تحديد عدالة المركز المالي، واكتسبت الرقابة الداخلية أهمية بالغة لانطلاق عملية التدقيق<sup>3</sup>. عموماً فإن هدف مدقق الحسابات هو إعطاء رأي فني محايد عن كون التقارير المالية تعبر بصدق عن المركز المالي لمؤسسة محل التدقيق. ويظهر ذلك جلياً في الجدول التالي:

<sup>1</sup> عبد الفتاح صح، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة، مصر، 2001، ص 200.  
<sup>2</sup> عبد الفتاح صحن، سمير كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، 2001، ص 230.  
<sup>3</sup> محمد النهامي طواهر، مرجع سبق ذكره، ص 7.

الجدول رقم (01): مراحل تطور أهداف التدقيق الخارجي

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقيق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1850	اكتشاف الغش والاختلاس	تفصيلي	غير مهمة
1850-1905	اكتشاف الغش والأخطاء والاختلاس	تحديد الاختبارات تفصيل مبدئي	غير مهمة
1905-1933	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	اختباري	درجة اهتمام بسيطة
1933-1940	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	اختباري	بداية الاهتمام
1940-1960	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	اختباري	اهتمام قوي وجوهري
1960 حتى الآن	مراقبة التخطيط، تقييم نتائج الأعمال تحقيق الرفاهية الاجتماعية وغيرها	اختباري	اهتمام جوهري للبدء بعملية التدقيق

المصدر: غسان فلاح المطارفة، تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2006، ص18.  
انطلاقاً من التطور التاريخي للتدقيق يظهر لنا جلياً تطور أهداف هذه الأخيرة من حقبة زمنية إلى أخرى نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة لذلك سنسرد الأهداف من التدقيق الخارجي في النقاط التالية:

➤ الوجود والتحقق، وذلك بالتأكد من أن جميع الأصول والخصوم والعناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية موجودة فعلاً؛

- الشمولية وهي تعني أن كل العمليات قد تم تسجيلها من قبل المؤسسة وقت حدوثها دون استثناءات، وحتى يتأكد المدقق من ذلك عليه الاطلاع على كل الدفاتر والسجلات، (وهي من الخصائص الواجب توفرها في المعلومة المحاسبية)؛
- الملكية والمديونية ويتم ذلك بالتأكد من ملكية المؤسسة لكل الأصول الواردة في الميزانية وأن الديون مستحقة فعلا لأطراف أخرى؛
- التقييم أي التأكد من كون أن كل العمليات المحاسبية تم تقييمها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل الاهتلاك؛
- العرض والإفصاح، حيث تسعى الأطراف الطالبة للمعلومة المحاسبية إلى الحصول على معلومة معبرة وذات مصداقية تعطي صورة وافية لوضعية المؤسسة؛
- إبداء رأي فني وهو الهدف الأساسي لمدقق الحسابات أي إعطاء رأي فني محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات حول عدالة تمثيل القوائم المالية المحددة للمركز المالي ونتيجة الأعمال.

### الفرع الثاني: أهمية التدقيق الخارجي

إن أهمية التدقيق الخارجي تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت طرفا داخليا أو خارجيا، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية، فرغم تعارض مصالح مستخدمي القوائم المالية وعدم قدرتهم على التحقق من مصداقية المعلومات بأنفسهم، فإن ذلك يزيد من أهمية التدقيق الخارجي نتيجة العوائد الناتجة منه والتي يستفيد منها مختلف مستعمليه، فالأهمية الأساسية للتدقيق الخارجي تتمثل في القيمة المضافة من المعلومات التي تعمل على تعزيز الثقة وزيادة مصداقية وجودة تقارير التدقيق التي تكون بمثابة دليل يعتمد عليه في اتخاذ قرارات بناءة ومدروسة ذات نتائج مستقبلية باهرة، ومن بين المستفيدين من التدقيق الخارجي نجد:

1- إدارة المؤسسة: مصادقة المدقق الخارجي على قوائمها يمنحها درجة كبيرة من الثقة ويزيد من نسبة الاعتماد عليها، فكلما كان المدقق الخارجي يتميز بالحيادية والموضوعية وكلما كان مؤهلا وذو خبرة معتبرة، كلما زاد الحمل عليه في المكانة التي يوضع فيها ويصبح رأيه القاعدة الأساسية في بناء العديد من الأسس الإدارية كتطوير المعلومات المحاسبية والإدارية والتخطيط الاستثماري والضريبي والمالي، فكلما زادت ثقة



إدارة المؤسسة المعنية بالتدقيق بالمدقق الخارجي كلما اعتمدت النصائح المقدمة من طرفه، مع أن يحرص المدقق على استقلاله وحياده وعدم انحيازه لأي طرف على حساب الأطراف الأخرى<sup>1</sup>.

2- **المساهمون:** يعتبر التدقيق كضمانة للمساهمين لمنع حدوث اختلاس وتلاعبات، كما أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد.

3- **الدائنون:** يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق حيث يقومون بتحليل القوائم المالية بعد فحصها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام، لأنهم يهتمون بالمعلومات التي تساعدهم على معرفة ما إذا كانت قروضهم بالإضافة إلى الفوائد، سيتم تسديدها في مواعيد استحقاقها<sup>2</sup>.

4- **العاملون:** يفيد التدقيق الخارجي العاملين أو المستخدمين من عدة جوانب فهو يقدم لهم المعلومة المتعلقة باستقرار وربحية المؤسسة من جهة، ومن جهة أخرى فمجرد علمهم بأن عملهم سوف يخضع إلى تدقيق ومراقبة من طرف خارج عن المؤسسة، فإن ذلك يدفعهم إلى الحرص وتقديم العناية التامة لما يقومون به من عمل، وسيكون التدقيق الخارجي سببا في تقليل من الأخطاء أو منعها من الحدوث أصلا. ومن جهة أخرى إذا اكتشف المدقق الخارجي وجود أخطاء جوهرية ونبه الإدارة بذلك ولم تقم بتصحيح تلك الأخطاء الجوهرية، فإنه يلزم على المدقق الخارجي أن يبين ذلك في تقريره ويوضح في رأيه أن المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة لا يمكن أن يعتمد عليها<sup>3</sup>.

5- **المجتمع:** يتمثل المجتمع في باقي المستفيدين الذين لم يتم ذكرهم، فأى شخص طبيعي أو معنوي يتأثر بقرارات المؤسسة محل التدقيق فإنه يدخل ضمن المستفيدين، وكلما زاد حجم المؤسسة وتعاطم حجم رأس مالها كلما زاد حجم المجتمع المستفيد من القوائم المالية للمؤسسة وتقرير المدقق الخارجي لها خصوصا إذا كانت المؤسسة متعددة الجنسيات، فإن المسؤولية تزيد ثقلا على المدقق الخارجي الذي ينظر إليه على أنه الفرد المتكامل الذي يعتمد عليه في اتخاذ القرار.

## المطلب الرابع: أنواع التدقيق الخارجي

يصنف التدقيق الخارجي إلى ثلاث أنواع، التدقيق القانوني والتدقيق التعاقدية والخبرة القضائية، ويمكن تعريف كل نوع على حدا وتوضيح الفروق بين هاته الأنواع الثلاثة في جدول موالى.

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة لأغراض مختلفة، مرجع سبق ذكره، ص 25.

<sup>2</sup> أحمد طرطار وعبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة، ط1، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص 199.

<sup>3</sup> أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة لأغراض مختلفة، مرجع سبق ذكره، ص ص 23، 24.

**التدقيق القانوني:** هو تدقيق إجباري تلتزم به كل مؤسسة تجارية بتعيين محافظ حسابات يقوم بأعمال المراقبة السنوية، فهذا النوع يفرض بقوة القانون.

**التدقيق التعاقدى:** هو تدقيق يتم بطلب من أحد الأطراف المتعاملة مع المؤسسة بهدف التحقق من قوائم معينة، يمارس هذا النوع من التدقيق مدقق مهني محترف في إطار تعاقدى.

**الخبرة القضائية:** هي عبارة عن تدقيق خاص يقوم بها مدقق خارجي محترف بناء على طلب من المحكمة.

والجدول التالي يوضح الفروق بين هاته الأنواع الثلاثة:

### الجدول رقم (02): أنواع التدقيق الخارجي

المميزات	تدقيق قانوني	تدقيق تعاقدى	خبرة قضائية
طبيعة المهمة	مؤسسة ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على مشروعية وصدق الحسابات، وتدقيق معلومات مجلس الإدارة	المصادقات على شرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة اتجاه الأطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا، يمكنه تقديم إرشادات التسيير	ينبغي احترامه
إرسال تقرير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة (عادية وغير عادية)	المديرية العامة، مجلس الإدارة	القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة المحاسبة لدى المجلس القضائي

إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير المشروعة	نعم	لا	غير مهم
الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو النتائج، حسب نوعية المهمة	بحسب النتائج مبدئياً
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية
التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من القضاء طرف بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الأتعاب	حسب قانون رسمي	محددة في العقد	اقترح من الخبير، يحدد من طرف القاضي
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات والمراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات والمراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى مع حاجة الخبرة القضائية المطلوبة

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة،

الجزائر، 2008، ص 28.

## المبحث الثاني: فروض ومعايير التدقيق الخارجي والتزامات المدقق

إن عملية التدقيق تقوم على أساس جملة من الفروض تبنى قوامها الأفكار التي تسبق عملية التحليل، ولا تخلو هي أيضا من المعايير تحكم الكيفية التي تمارس بها هذه الوظيفة، وتعتبر وسيلة للحكم على مستوى الأداء المهني للمدقق، كون هذا الأخير مؤهل ومستقل ويتمتع بمجموعة من الحقوق، فإن عليه واجبات في حدود ما يفرضه القانون والعقد المبرم ففي هذا المبحث سنتطرق إلى فروض ومعايير التدقيق وحقوق وواجبات المدقق.

### المطلب الأول: فروض التدقيق الخارجي

الفروض هي عبارة عن معتقدات مسبقة تبنى على أساسها الأفكار في إطار عملية التحليل حتى تكون ممنهجة ومبسطة، وفي إطار حل مشكلة التدقيق، هي الأخيرة يجب أن تتوفر على مجموعة من الافتراضات لإيجاد نظرية شاملة لها، هي كالاتي:<sup>1</sup>

- قابلية البيانات للفحص؛
- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المدقق والإدارة؛
- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية؛
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية، يلغي احتمال حدوث الأخطاء؛
- التطبيق الأنسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال؛
- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل، ما لم يوجد الدليل على عكس ذلك؛
- عند فحص البيانات المالية لغرض إبداء الرأي الفني المحايد، فإن المدقق عليه أن يتصرف ويعمل كمدقق فقط؛
- القوانين المهنية تفرض على المدقق بالتزامات مهنية عليه أن يلتزم بها.

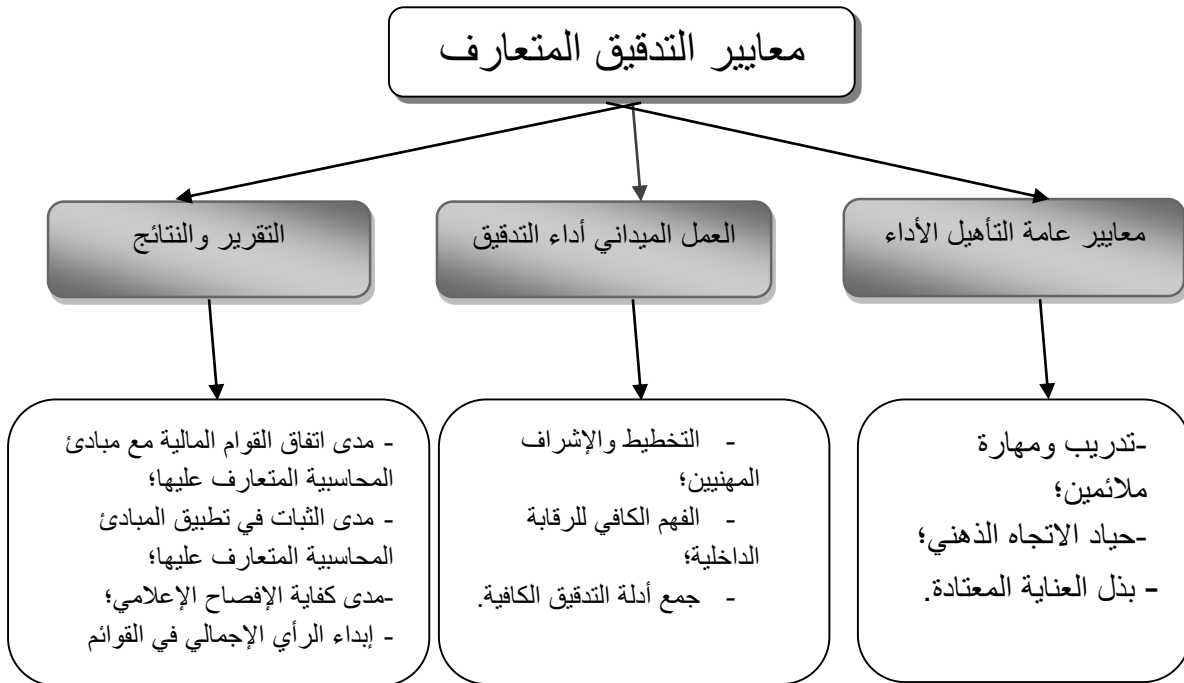
<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن، محمد سمي الصبان، وآخرون، أسس المراجعة (الأسس العملية والعلمية)، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 25، 26.

## المطلب الثاني: معايير التدقيق المتعارف عليها

مما يميز تدقيق الحسابات كمهنة، أنها تؤدي بمعرفة شخص مؤهل ومدرب، مستقل ومحيد، والسبيل إلى ضمان ذلك هو معايير التدقيق المتعارف عليها. هذه المعايير هي مستويات مهنية لضمان التزام مدقق الحساب ووفائه بمسؤولياته المهنية في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق وإعداد التقرير بكفاءة، وتشمل هذه المعايير مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية والاستقلال ومتطلبات التقرير والأدلة.

كان للمعهد الأمريكي للمحاسبين الفضل في صياغة المعايير بصورة شاملة، وإن جاءت موجزة، حيث تم في اجتماع المعهد في سبتمبر عام 1948 إقرار تسعة معايير، وفي نوفمبر عام 1949 تم إقرار المعيار العاشر والأخير وهو الرابع ضمن معايير إعداد التقرير وصدرت في كتيب للمعهد سنة 1954<sup>1</sup>. تقسيم المعايير العشرة المتعارف عليها إلى ثلاثة مجموعات، معايير متعلقة بالشخص المدقق (عامة)، معايير متعلقة بالعمل الميداني ومعايير إعداد التقرير والتي يمكن توضيحها في الشكل التالي:<sup>2</sup>

### الشكل رقم (01): معايير التدقيق المتعارف عليها



<sup>1</sup> محمود السيد ناغي، المراجعة (إطار النظرية والممارسة)، الجزء الثاني، مكتبة الجلاء الجديد للنشر، المنصورة، مصر، 1992، ص37.  
<sup>2</sup> أرينز ألفن، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، تعريب محمد عبد القادر الديسبي، أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 2005، ص42.

## الفرع الأول: المعايير العامة أو الشخصية

سميت بهذه التسمية كونها مرتبطة مباشرة بالتكوين الذاتي للمدقق الخارجي، فهي تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها، وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لكونها مطالب أساسية تدعم باقي معايير التدقيق ويمكن حصرها في الآتي:

### المعيار الأول: التأهيل العلمي والعملية للمدقق

يشترط هذا المعيار أن تتم عملية الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لهم قدر كافي من التأهيل العلمي والعملية، وينص هذا المعيار على أن عملية التدقيق يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والخبرة العملية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمدقق من أجل كسب ثقة الأطراف المتعددة التي تعتمد على رأيه<sup>1</sup>.

#### - التأهيل العلمي أو الفني:

أي حصول المدقق على شهادات تثبت تأهيله الفني في مجال المحاسبة والتدقيق وباقي المجالات والتي تمكن المدقق من إبداء الرأي في مختلف نقاط القوائم والتقارير المالية، لكن لا يقتصر التأهيل فقط على الشهادات التي يتم الحصول عليها قبل مزاوله المهنة، إذ يجب على المدقق الاستمرار في الدراسة لتحديث ما لديه من معلومات ودعمها<sup>2</sup>.

#### - التأهيل العملي أو الخبرة المهنية:

تتطلب مهنة التدقيق الخارجي كغيرها من المهن من أعضائها ضرورة قضاء فترة زمنية محددة في التدريب المهني عند أحد مزاولي المهنة، إذ يترتب على هذا الأخير أن يحيط المدقق المتدرب بالعناية والإشراف التام من أجل إيصال ما يمكن إيصاله له خلال فترة التدريب المحدودة.

### المعيار الثاني: استقلال المدقق

يتطلب هذا المعيار أن يتوفر لدى المدقق عنصري الحياد والاستقلال، تتمثل أهمية هذا المعيار في كونه درجة مصداقية رأي المدقق في تقريره النهائي مرتبط بمدى حياد المدقق عن المؤسسة محل التدقيق،

<sup>1</sup> وجدي حامد حجازي، أصول المراجعة الداخلية، دار التعليم الجامعي، مصر، 2010، ص 37.  
<sup>2</sup> رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة، الجزائر، 2013، ص 89.

لأنه غالبا ما تتعارض مصالح مستدمي القوائم المالية، وبالتالي على المدقق أن يتجنب المواقف الحرج التي قد تثير الشك أو تقلل من درجة الحياد والاستقلال الواجب توافرها لديه، ويقصد بالاستقلال هو عدم وجود أية ضغوط من أي جانب سواء العميل أو غيره يمكن أن تؤثر على المدقق أو تؤثر على رأيه الفني المحايد وذلك خلال كامل فترة أداء مهنته إلى غاية إعداد تقرير النهائي، إضافة إلى ذلك يجب أن لا تكون للمدقق مصالح مادية مع أحد أطراف المؤسسة محل التدقيق، وحتى أفراد أسرته يجب أن لا تكون لهم مصالح مادية اتجاه أحد أطراف المؤسسة محل التدقيق.

### لاستقلال المدقق ثلاث أبعاد ألا وهي:

- الاستقلال أثناء إعداد برنامج التدقيق: ويعني ذلك أن يتمتع المدقق بالحرية التامة في إعداد برنامج التدقيق من مختلف جوانبه تحديد المراحل التي تتم عبرها عملية التدقيق أو تحديد الحجم المطلوب للعمل دون الخروج عن الإطار العام المتفق عليه.

- الاستقلال أثناء أداء المهنة: يجب أن يتجنب المدقق أية ضغوط أو أية تدخل في عمله أثناء ممارسة المهنة كاختيار المجالات التي يتم فحصها، أو الملفات التي يتم انتقائها لعملية الفحص، فللمدقق الحق الكامل في الاطلاع وفحص جميع سجلات ودفاتر مختلف مكاتب وفروع المؤسسة.

- الاستقلال أثناء إعداد التقرير: أي عدم وجود تدخلات أو ضغوط قد تمنع المدقق من إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال مرحلة الفحص، أو قد تدفعه إلى استبعاد عناصر مهمة من تقريره النهائي<sup>1</sup>.

### المعيار الثالث: بذل العناية المهنية اللازمة والالتزام بقواعد السلوك المهني

يتطلب هذا أن يبذل المدقق عناية مهنية خاصة غير المعتادة في عمله وكذلك في إعداد التقرير، أي أن تفوق عنايته الحد الأدنى من العناية المهنية المطلوبة منه، كذلك يجب أن يحرص على أن يبقى في المستوى العال والمميز الذي يصل إليه، وهذا أكيد سيرجع عليه بالإيجاب وأيضا على سمعة مهنة التدقيق. فيوجب بذلك هذا المعيار على المدقق ضرورة التزامه بالمعايير الفنية والأخلاقية المهنية للتدقيق، كما أنه مطالب بتحسين جودة خدماته، وأن يعطي الاهتمام الكافي لجميع خطوات عملية التدقيق، فتوفر

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد صحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص - ص، 66-86.

عنصري الكفاية والاستقلال غير كافي، وبالتالي يشترط توفر جدية في العمل ترفع من مستوى جودة أدائه المهني. يمكن ترجمة العناية المهنية في النقاط التالية<sup>1</sup>:

- المحاولة باستمرار الحصول على أي نوع من أنواع المعرفة التي تمكنه من التنبؤ بالأخطار المتوقعة مستقبلاً،
- يجب توخي الحذر والأخذ بعين الاعتبار الحالات غير العادية أو غير الطبيعية عند التخطيط لعملية التدقيق أو أثناء تنفيذ المهمة،
- يجب الاهتمام بالأخطار التي تظهرها له الخبرة المهنية مع العميل ومحاولة التعامل معها بحنكة تمنعه من الوقوع في أخطاء أو تلاعبات،
- العمل على تجنب أية شكوك قد تؤثر في ابداء رأيه النهائي،
- العمل باستمرار على تطوير مجال خبرته، إضافة إلى تطوير معرفته خصوصاً في مجال اكتشاف الأخطاء والتلاعب،
- الاهتمام بمراجعة عمل المساعدين.

وبالتالي فإن هذا المعيار يتطلب من المدقق أن يدرس جيداً مسؤولياته القانونية والمهنية، ويتعرف جيداً على الأطراف التي يساءل أمامها، وأيضاً آداب سلوك المهنة.

### الفرع الثاني: معايير العمل الميداني

إن توفر الكفاءة الاستقلال لدى الشخص المدقق بقدر ما هو ضروري فإنه غير كافي للخروج برأي صحيح حول مصداقية الحسابات، فحتى يقوم المدقق بعمله على أحسن وجه عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بمرحلة الفحص الميداني.

تشمل هذه المعايير تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، كما أنها توضح المراحل التي مر بها المدقق خلال أدلة لمهمته إضافة إلى الوظائف الموكلة إليه، رغم صعوبة تحديد معايير تتطابق مع مختلف المؤسسات على اختلاف عملياتها ونظامها، إلا أنه يمكن تحديد مجموعة من المعايير قد تتناسب مع أغلب المؤسسات يمكن حصرها فيما يلي:

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد صحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص-ص، 75-77.



## المعيار الأول: التخطيط والإشراف الملائمين

يعني ذلك أن المدقق يقوم بتنفيذ أعمال التدقيق وفقا لخطة ملائمة وأن يحسن الإشراف على مساعديه الذين يختارهم بنفسه بناء على خبراتهم ومهاراتهم ومؤهلاتهم المطلوبة، ويتابع مدى تقدمهم في الأعمال الموكلة إليهم؛ فالتخطيط الجيد لعملية التدقيق يحتاج إلى دراسة مسبقة لبيئة العمل خصوصا نظام الرقاب الداخلي له، للوصول إلى رسم خطة مبدئية غير مفصلة ملائمة تتوافق مع بيئة العمل بحيث تكون خطة مرنة تتماشى مع مراحل وإجراءات التدقيق ويمكن إضافة تخطيط تفاصيل العمل في حينه في ضوء الإطار العام للمهمة، فنجاح عمل المدقق من نجاح الخطة التي يرسمها والأداء الجيد الذي يقوم به<sup>1</sup>.

من جهة أخرى فإن المدقق مسؤول على تقسيم العمل على المساعدين والإشراف عليهم، وكيفية توجيه إمكاناتهم لبلوغ الأهداف المرجوة من الفحص ومن مهنة التدقيق ككل، وتقييم أدائهم من خلال ما تم تحقيقه من أهداف مع الأخذ بعين الاعتبار درجة تعقد وصعوبة المهمة والمؤهلات التي يتمتع بها المساعدين، رغم أن مسؤولية تقسيم وتعريف المسؤولين بمهامهم والأهداف المبتغاة منها تقع على المدقق بحد ذاته، فيجب عليه أن يضع أسس لحل الخلافات في وجهات النظر بينه وبينهم إن وجدت، وأن يرسم طريقة للإجابة عن أية استفسار أو تساؤل قد يظهر أثناء عملية الفحص<sup>2</sup>.

## المعيار الثاني: تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

ويقصد به أنه يجب على المدقق أن يدرس ويقيم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة محل التدقيق كأساس حق يتمكن من الاعتماد عليه لتحديد المدى المطلوب من الاختبارات لوضع إجراءات التدقيق الملائمة لها؛ فمن وجهة نظر المدقق أن الرقابة الداخلية تشتمل على الرقابة الإدارية المتخصصة في اتخاذ مختلف القرارات بما فيها الترخيص بالعمليات المالية، فتطبيق هذا المعيار يمكن المدقق من استخراج نقاط القوة ونقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلي- الذي يتمثل في نظر المدقق في التسجيل الجيد للعمليات والاجراءات التي تستخدمها المؤسسة لحماية أصولها- من خلال الفحوص الاختبارية التي يقوم بها والعناية المهنية التي يدلها المدقق لهذا الجانب.

<sup>1</sup> محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998، ص ص 41، 40.

<sup>2</sup> عوض لبيب، شحاتة السيد شحاتة، أصول المراجعة الخارجية، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2013، ص ص، 45 46.

## المعيار الثالث: كفاية الأدلة

ويقصد بهذا المعيار أن يقوم المدقق بتجميع الأدلة الكافية والملائمة التي يمكن أن يستند إليها في إبداء رأيه في القوائم المالية، وذلك من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات حتى يتوفر لديه أساسا معقولا لرأيه في القوائم المالية موضوع الفحص، فعمل المدقق يستوجب منه جمع وتقييم العديد من أنواع الأدلة واختيار الأنسب والأصلح لدعم رأيه النهائي<sup>1</sup>، فالأمر يرجع له في اختيار الأدلة المناسبة والكافية لتوثيق رأيه.

وأدلة الإثبات حسب المعيار التدقيق رقم 31 تتمثل في أية معلومات متاحة أمام المدقق وترتبط بالمؤسسة الخاضعة للتدقيق يمكن أن يتحصل عليها من خلال عمليات الاستفسار والملاحظة وغيرها من العمليات<sup>2</sup>.

## الفرع الثالث: معايير التقرير

تشتمل معايير التقرير على أربعة معايير هي كالآتي:

### المعيار الأول: معيار العرض

ويعني هذا المعيار أن المدقق يجب أن يبين في تقريره ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها طبقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها، ومدى قبول الطرق والأساليب المختلفة التي بها تطبق هاته المبادئ، فهاته المبادئ تمثل أساسا للحكم على مدى صدق وعدالة عرض القوائم المالية مدى تعبيرها الصادق على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، وبصفة عامة يتلخص هذا المعيار في<sup>3</sup>:

- التحقق من أن إعداد القوائم المالية كان وفقا لمبادئ وقواعد المحاسبة المتعارف عليها،
- التحقق من أن القوائم معروض بشكل مقبول وصادق،
- التحقق من أن القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مطبقة بشكل سليم وصحيح.

### المعيار الثاني: معيار الثبات

يتطلب هذا المعيار إلى مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومدى التجانس في تطبيقها، أي يجب أن يحدد التقرير تلك الظروف التي أدت إلى الخروج عن معيار التجانس في تطبيق

<sup>1</sup> صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، مطبعة مزوار، ط1، الجزائر، 2010، ص 45.

<sup>2</sup> وجدي حامد حجازي، معايير الدولية للمراجعة شرح وتحليل، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2010، ص 49.

<sup>3</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 350.

المبادئ المحاسبية المعمول بها في الفترة الحالية وذلك بالنسبة للمعايير التي كانت مطبقة في الفترة السابقة. ويمكن من خلال هذا المعيار الإشارة إلى ضرورة توفر العناصر التالية<sup>1</sup>:

- قابلية القوائم المالية للمقارنة لفترات متوالية،
- عدم تأثر القوائم المالية تأثراً ضمنيًا بالتغيرات في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية من فترة لأخرى،
- عدم التلاعب ببعض المبادئ المحاسبية بغية إظهار نتيجة معينة،
- عدم إجراء أي تغيير أو تعديل في تقرير التدقيق بسبب حدوث تغييرات في المبادئ المحاسبية.

### المعيار الثالث: معيار كفاية الإفصاح

يلزم هذا المعيار المدقق ضرورة الإشارة في تقريره إلى أية معلومات مهمة تخص صدق وعدالة عرض القوائم المالية، لأن الإفصاح المناسب لها هو القاعدة والأساس، ويعني هذا المعيار أنه يفترض كفاية وملائمة الإفصاح من القوائم المالية ما لم ينص التقرير على خلاف ذلك، وتبعاً لهذا المعيار فعلى المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- الغاية المثلى المرجوة من الإفصاح المناسب هي الصالح العام الأطراف المستفيدة من القوائم المالية،
- تعدد القوائم المالية من أحد أطراف العميل، إذن فالأمر يرجع للعميل حول المعلومات التي يجب أو لا يجب أن تتضمنها تلك القوائم،
- ليس للمدقق الحق في إجبار العميل بتعديل القوائم المالية لتعكس إفصاح مناسب في حال رأى أنه الإفصاح غير مناسب أو غير كفاً لا يتواءم مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها،
- يتمثل الإفصاح السليم لأية قوائم مالية بأن تكون لا تحمل إلا معنى واحد، وأن تكون كامل وغير منقوصة، وأن تكون ظاهرة بشكل صريح وواضح،
- في بعض الحالات الخاصة في حالة تضارب المصالح، قد يكون عدم الإفصاح عن بعض المعلومات بمبرر أكبر من الفائدة التي يعود بها عند الإفصاح، لو ترتب عن الإفصاح ضرر معين على المؤسسة،
- هناك بعض الأحداث قد تقع بعد الانتهاء من إعداد الميزانية وقبل إعداد التقرير، منها ما يؤثر على أحد أرقام القوائم المالية وهاته يجب أخذها بعين الاعتبار عند إعداد القوائم، ومنها ما لا يؤثر في أرقام القوائم المالية لكنها هامة بالنسبة للعمليات المالية فيستوجب الإفصاح عنها، ومنها أحداث ليس لها طبيعة محاسبية وهاته لا يستوجب إفصاحها.

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 351.

## المعيار الرابع: معيار التعبير عن رأي المدقق

حسب هذا المعيار يجب أن يشتمل التقرير على رأي المدقق في القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي حالة عدم استطاعة المدقق أن يعبر عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة يجب أن توضح الأسباب التي أدت إلى ذلك، في جميع الحالات التي يوقع فيها المدقق على القوائم المالية، يجب أن يبين التقرير بشكل واضح وقاطع طبيعة الفحص الذي قام به المدقق ودرجة المسؤولية التي تقع على عاتقه<sup>1</sup>، فهذا المعيار يعتبر أكثر المعايير تعقيدا وأصعبها، بسبب الموقف الذي يوضع فيه المدقق عند إبداء رأيه خصوصا إذا كانت هناك تحفظات معينة يقتضي الأمر أخذها بعين الاعتبار.

الحالات الأربع لرأي المدقق في تقريره هي

- رأي نظيف وهو إبداء رأي دون تحفظات.
- رأي متحفظ أي إبداء رأي بتحفظات.
- رأي معارض أي إبداء رأي معاكس أو مخالف لما وجد عليه.
- الامتناع عن إبداء الرأي.

## المطلب الثالث: حقوق وواجبات المدقق الخارجي

لكي يؤدي المدقق عمله بكفاءة وفاعلية ينبغي أن يكون على دراية كافية بكل ماله وما عليه من حقوق وواجبات حسب ما تقتضيه مبادئ المراجعة ولما جرى عليه العرف من ناحية أخرى.

## الفرع الأول: حقوق المدقق الخارجي

يمكن تحديد بعض الحقوق الرئيسية للمدقق فيما يلي:<sup>2</sup>

- حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات والاطلاع عليها للحصول على بيان معين أو معلومة أو تفسير نتيجة معينة، وحق الاطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل نشاط المؤسسة؛
- حق طلب أي تقارير أو استفسار معين حول عملية حول عملية معينة من أي مسؤول في المؤسسة في أي مستوى لتوضيح أمر ما لم يصل المدقق إلى تفسير مرضي له؛

<sup>1</sup> أليفين أرنز وآخرون، المراجعة المحاسبية وخدمات التأكيد، تعريب ومراجعة، محمد عبد الفتاح، غريب جبر غريب، الكتاب الثاني، دار المريخ للنشر، السعودية، 2013، ص 1264.

<sup>2</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009، ص 211.

- للمدقق الحق في فحص وتدقيق الحسابات المختلفة السجلات وفقا للقوانين واللوائح من ناحية ووفقا لما تقضي به القواعد والمبادئ المحلية المتعارف عليها من خلال المراجعة الحسابية إلى جانب ذلك فحص وتدقيق المجموعة المستتدة من خلال المراجعة المستتدية؛
- المدقق له الحق في الجرد المختلفة في الشركة عند الحاجة إلى ذلك التأكد؛
- حق مراجعة وفحص باقي أصول المؤسسة وحق الاتصال بدائني المؤسسة للتأكد من صحة أرصدة هذه الالتزامات؛
- حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين بالانعقاد في بعض الحالات التي لا تتحمل التأجيل أو التأخير أي في حالات الاستعجالات؛
- حق حضور الجمعية العامة للمساهمين بصفة الشخصية.

### الفرع الثاني: واجبات المدقق الخارجي

- ويقصد بها ما على المدقق من التزامات لإنجاز عمله بشكل جيد: <sup>1</sup>
- يجب عليه أن يقوم بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات المؤسسة ودفاتها وما تحتويه من قيود يومية، وحسابات أستاذ بغرض التحقق من صحتها وسلامتها، وكشف أي أخطاء والعمل على تصحيحها والتعاون مع محاسبي المؤسسة؛
- يجب على المراجع التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والالتزامات المختلفة بأي طريق تحقق التي يرها مناسبة لكل عنصر من هذه العناصر؛
- يجب على المدقق أن يتأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه، حتى يستطيع اختبار عينات المراجعة بشكل ملائم وسليم ويغطي معظم عمليات المؤسسة؛
- يجب على المدقق أن يقدم التوصيات والاقتراحات الملائمة لما يلي:
  - معالجة وتوضيح الأخطاء التي تم اكتشافها،
  - عدم الوقوع في الأخطاء مستقبلا ما أمكن ذلك،
  - حسن سير العمل في أقسام وإدارات المؤسسة.

<sup>1</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص212.

➤ يجب على المدقق التأكد إلى جانب الفحص والمراجعة الدفترية بأن المؤسسة تقوم بتطبيق القوانين واللوائح والأنظمة المختلفة وتلتزم بها بطريقة سليمة، كما تلتزم بنصوص بنود العقود المختلفة التي قبلتها ووقعت عليها؛

➤ القيام بعمل تسويات الجرد اللازمة لعناصر المصروفات والإيرادات وفقاً للقواعد المتعارف عليها؛

➤ على المدقق فحص عناصر قائمة المركز المالي للتحقق من أنها تعبر تعبيراً صحيحاً عن القيم الحقيقية لعناصر الأصول والالتزامات، وبالتالي عن المركز المالي للمؤسسة في نهاية السنة المالية؛

➤ يجب على المدقق أن يحظر هو أو أحد مساعديه اجتماع الجمعية العامة للمساهمين في الشركة لمناقشة تقريره؛

➤ على المدقق عند حضوره اجتماع الجمعية العامة للمساهمين أو اجتماع مجلس الإدارة في غير شركات المساهمة، أن يقدم تقريره إلى الأعضاء ويتلوه عليهم بحيث يكون تقريراً شاملاً على جميع البيانات الهامة واللازمة.

## المبحث الثالث: الملفات والوسائل الفنية المستعملة في التدقيق الخارجي

تعتبر أدلة الإثبات وملفات العمل من أهم الوسائل التي يعتمد عليها المدقق الخارجي لأداء مهمة التدقيق، فهو يحتاجها أثناء قبل أداء المهمة وعند أداء المهمة وحتى عند الانتهاء من مهمة التدقيق.

### المطلب الأول: أوراق عمل المدقق الخارجي

نظرا لأن عمل المدقق الخارجي دائم ومستمر خصوصا إذا جدد العمل مع نفس المؤسسة فإنه يحتاج إلى مسك ملفات تساعده في تنفيذ مهامه وتنظيم نشاطه، وتبقى هذه الملفات لدى المدقق حتى بعد الانتهاء من مهمة التدقيق.

### الفرع الأول: تعريف أوراق العمل

تمثل أوراق العمل ترجمة فعلية ودليل مادي عن الوقت المستغرق في عملية التدقيق الخارجي، كما تعتبر أوراق العمل الركيزة الأساسية لكتابة التقرير<sup>1</sup>، وهناك من يعرف أوراق العمل على أنها مجموعة من الإجراءات التي يتبناها المدقق الخارجي قبل إتمام عملية التدقيق، ومجموعة من الاختبارات التي يقوم بها المدقق لإتمام عملية التدقيق، ومجموعة من المعلومات التي يحصل عليها المراجع أثناء عملية التدقيق، وأيضا مجموعة الخلاصات التي يخلص إليها المدقق بعد الانتهاء من عملية التدقيق<sup>2</sup>. وعرفت أوراق العمل على أنها مجموعة الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها من طرف المدقق والطرق والإجراءات التي اتبناها والنتائج التي توصل إليها، للاعتماد عليها في إعداد التقرير والاستناد إليها لإثبات اتباع العناية المهنية أثناء عمليات الفحص<sup>3</sup>.

### الفرع الثاني: أنواع أوراق العمل

تضم أوراق العمل على جميع البيانات التي يحتاجها المدقق لإنجاز مهمته التي يكلف بها ويختتمها بتقرير نهائي، فهي تنقسم إلى نوعين من ملفات، النوع الأول يدعى الملف الدائم أما النوع الثاني يدعى الملف المؤقت أو الجاري للتدقيق.

<sup>1</sup> طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 125.

<sup>2</sup> ثناء القباني، المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 155.

<sup>3</sup> طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 126.

## أولاً: الملف الدائم

يحتوى الملف الدائم على مستندات وجداول وأي بيانات لها علاقة بعملية التدقيق حتى ولو كان ذلك لعدة سنوات، فقد تختلف محتويات الملفات الدائمة للمؤسسات محل التدقيق إلا أنها تشترك في احتوائها على المعلومات الآتية:

- معلومات عامة حول المؤسسة محل التدقيق: وتشتمل هاته المعلومات على كافة الأوراق المتعلقة بالتأسيس كعقد التأسيس وعدد الأسهم وكيفية توزيعها بين المساهمين، وبيان حصة كل مساهم، إضافة إلى تبيان النظام الداخلي للمؤسسة وكل ما يتعلق بأنشطتها والمخطط التنظيمي لها، بالإضافة إلى أسماء مسؤولي المصالح وأهم العملاء وجميع الوسائل المستعملة لتنفيذ الخطة الإنتاجية والوصول إلى الأهداف المرجوة. يبذل المدقق الخارجي مجهود مضاعف في جمع هذا النوع من المعلومات فقط في العام الأول الذي يمسك فيه ملفات المؤسسة من أجل التدقيق، بحيث إذا قامت المؤسسة بتجديد العقد مع نفس المدقق فإنه يستنسر فقط عن المستجدات الطارئة والتغيرات الحادثة فيما تتضمنه هاته المعلومات.

- معلومات تخص نظام الرقابة الداخلي: تتضمن هاته المعلومات مختلف التقارير والوثائق المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للسنوات الماضية، خصوصا رأي المدقق حول مدى سلامة النظام ومدى الالتزام مختلف إجراءاته على جميع مستوياته<sup>1</sup>.

- معلومات تخص التحليل الدائم للحسابات: يتمثل التحليل الدائم للحسابات في مجموعة الجداول التي تحوي بيانات مستمرة وتراكمية تتعلق بحسابات معينة، تسهل هاته الجداول في مقارنة أرصدة الحسابات بين السنة المعنية والسنوات الماضية، تفيد هاته الجداول في أنها تنقص على المدقق عناء إعدادها سنويا في الملف السنوي للتدقيق. غالبا ما تعد هاته الجداول بالحسابات المتعلقة بالأسهم، القروض، الديون الطويلة، المؤونات وإلى غير ذلك من الحسابات التي يرى المدقق أهميتها انطلاقا من طبيعة نشاط المؤسسة<sup>2</sup>.

- معلومات تتعلق بالجانب الجبائي والاجتماعي والقانوني: من الضروري على المدقق أن يدرج ضمن ملفه الدائم الوثائق الخاصة بالمؤسسة المتعلقة بالجانب الضريبي، وكل ما يتعلق بالرقابة الجبائية وشبه

<sup>1</sup> طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 129.

<sup>2</sup> ثناء القباني، المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 158.



الجبائية والاشتراكات بالضمان الاجتماعي، وأيضا الوثائق المتعلقة بالجانب القانوني للمؤسسة كعقود التأمين وعقود الصفقات ومحاضر الاجتماع لمجلس الإدارة وأي تقارير ذات الطابع القانوني<sup>1</sup>.

- معلومات أخرى: يجب أن يحتوي الملف الدائم للمدقق على صور من خطط اختيار الأسهم وعقود العمالة، وخطط التعاقد والاتفاقيات ذات الأهمية المتعلقة بالعمليات الطويلة الأجل وعقود السندات واتفاقيات القروض وغيرها من الوثائق التي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر في عمليات المؤسسة أو في القوائم المالية للمؤسسة، والتي يجدر على المدقق أن يحصل عليها من أجل إتمام عمليات الفحص.

- معلومات تخص برنامج التدقيق: على المدقق الخارجي أن يدرج ضمن ملفه الدائم نسخة من برنامج التدقيق الذي اعتمده، وجميع الوثائق التي تبين أي تعديل في البرنامج السنوي<sup>2</sup>.

- نماذج لإمضاءات المسؤولين في المؤسسة<sup>3</sup>.

ويمكن تلخيص أهم مكونات الملف الدائم في النقاط التالية<sup>4</sup>:

- اسم العميل وعنوانه وعناوين فروع ومصانعه إن وجدت،
- نوع المؤسسة أو الشركة القانوني وتاريخ التأسيس ونوع النشاط الممارس، وفي حالة وجود شراكة مع مؤسسات أجنبية يجب تبيان اسم وعنوان الشريك،
- توضيح رأسمال المؤسسة ومختلف السندات وملخص الأصول الثابتة،
- النظام الإداري للمؤسسة والهيكل التنظيمي لها مع برنامج التسيير فيها،
- النظام الداخلي للمؤسسة وعقد التأسيس وكل ما يتعلق بالتأسيس،
- صورة من قرارات ومحاضر اجتماعات مجلس الإدارة خصوصا التي لها علاقة بعملية التدقيق،
- جميع الحسابات الختامية لسنوات الأخيرة السابقة.

## ثانيا: الملف الجاري

يحتوي الملف الجاري على جميع البيانات والمعلومات المتعلقة بمهمة التدقيق للعام الحالي أو الدورة

الحالية، ويمكن القول أن الملف الجاري يحتوي على<sup>5</sup>:

<sup>1</sup> طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 130.

<sup>2</sup> ثناء القباني، المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 159.

<sup>3</sup> عبد الرسول عبد الهادي عبد الرسول، مبادئ وأصول المراجعة، بدون دار نشر، مصر، 1996، ص 106

<sup>4</sup> إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الجانب النظري، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2012، ص 125.

<sup>5</sup> طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 131.

- برنامج تفصيلي لعملية التدقيق،
- التحليلات المدعمة لأرصدة المؤسسة والحسابات السنوية لها،
- التقارير العامة والخاصة المتعلقة بالسنة أو الدورة محل المراجعة،
- تقرير المدقق الخارجي عن نتائج فحصه لنظام الرقابة الداخلي،
- الملاحظات المدونة بعد عملية الفحص وعمليات التسوية،
- محاضر الجرد المختلفة،
- جميع المراسلات التي قام بها المدقق الخارجي مع أطراف خارج المؤسسة لها علاقة تربطها بها كالبنوك والموردون،
- المشاكل التي واجهت المدقق الخارجي أثناء أدائه لمهمة التدقيق الخارجي،
- صورة عن التقرير النهائي.

### المطلب الثاني: أدلة الإثبات

لا يمكن لأي مدقق خارجي أن يقوم بمهام التدقيق دون أن يستعين بأدلة يثبت بها عمله وجميع الخطوات التي يقوم بها خصوصا التقرير النهائي الذي يختم به عمله مع رأيه الفني الذي يبديه، حيث خصص المعيار الدولي رقم 500 فقط عن أدلة الإثبات كما ان هذه الأخير تمثل محور المعيار الثالث من معايير العمل الميداني ألا وهو ضرورة حصول المدقق الخارجي على أدلة الإثبات الكافية.

### الفرع الأول: تعريف أدلة الإثبات

رغم تعدد تعاريف أدلة الإثبات إلا أن كلها ترمي إلى أنها كل ما يعتمد عليه الشخص للوصول إلى رأي معين حول مسألة ما، فأدلة الإثبات تكون كبرهان تساعد في إصدار الحكم المناسب والقائم على أسباب موضوعية، بخلاف ما يعتمد على التنبؤات في اتخاذ القرار.

من التعاريف أدلة الإثبات: هي جميع الحقائق التي يلمسها المدقق أو تصل إلى عمله أو تقع تحت بصره وتمكنه من استخلاص رأي فني سليم في مسألة من المسائل التي تعرض عليه وتقنه إقناعا تاما. ومنها أن الدليل هو "أي معلومات يستخدمها المراجع ليحدد ما إذا كانت المعلومات التي تتم مراجعتها، قد تم تسجيلها تبعا للمعيار المستخدم"<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Alvin A. Arens and all, **Auditing and Assurance Services**, prentice hall, USA, 2008, p 05.

وعرفت أدلة الإثبات على أنها: المعلومات التي يحصل عليها المدقق للوصول إلى استنتاجات يعتمد عليها في تكوين رأيه عن القوائم المالية<sup>1</sup>.

كما عرفت أدلة الإثبات على أنها: أي معلومة يستخدمها المدقق لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم تدقيقها معدة حسب المقياس المحدد، وتختلف الدلالة بشكل واضح في مدى إقناعها للمدقق أن القوائم المالية معدة حسب المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، ويحتوي الدليل على معلومات موثوق فيها، كأن قوم المدقق بالعد الفعلي للأوراق المالية المملوكة<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: مواصفات أدلة الإثبات

يعتبر الهدف الأساسي الذي يرمى إليه المدقق الخارجي من خلال مهمة التدقيق التي يؤديها هو الوصول إلى إبداء رأي فني محايد حول سلامة وعدالة القوائم المالية، لكن وللوصول إلى هذا الرأي يجب على المدقق أن يلم بأكثر عدد من الأدلة والبراهين المقنعة والكافية من خلال الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات. فبعد أن يقوم المدقق الخارجي بجمع أدلة الإثبات الكافية يقوم بفحصها وفرزها من الأدلة الصالحة والأدلة غير الصالحة للإثبات، وما له علاقة وطيدة بمهمة التدقيق وما هو غير ذلك، وأيضاً تتوقف قوة حجية أدلة الإثبات على توقيت الحصول عليها ومصدر الحصول عليها ومدى تناسب الدليل مع الظروف التي في ظلها تم الحصول عليها، ومن هنا يمكن الوقوف على بعض النقاط التي يمكن أن تكون كمعيار للحكم على مدى حجية أدلة الإثبات:

- عندما يتمكن المدقق الخارجي من الحصول على المعلومات بطريقة مباشرة بعد عملية الفحص أو المعاينة أو الملاحظة فإن ذلك يكون له أثر كبير في الإقناع بخلاف ما يتم الحصول عليه بطرق غير مباشرة،
- تعتبر الأدلة التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية عن المؤسسة محل التدقيق أدلة قوية مقارنة مع الأدلة التي يتم الحصول عليها من طرف المؤسسة محل التدقيق،
- إذا كانت المؤسسة تعتمد على نظام رقابة داخلي فعال فإن ذلك يزيد في فعالية أدلة الإثبات أو البيانات أو المعلومات التي يتحصل عليها المدقق الخارجي من المؤسسة، عكس أدلة الإثبات والمعلومات التي يتحصل عليها المدقق الخارجي من مؤسسة ذات نظام رقابة داخلي غير فعال،

<sup>1</sup> محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2014، ص 143.  
<sup>2</sup> ثناء القباني، المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 103.

- يبقى حجم أدلة الإثبات وكميتها على عاتق المدقق الخارجي فهو المستفيد الأحق بها الذي يحدد ذلك من أجل الإدلاء برأي فني ومحايد،
- ترتبط قيمة دليل الإثبات بمدى أهميته النسبية فكلما كان الدليل ذا أهمية نسبية كبيرة كلما ساعد ذلك المدقق الخارجي على الإدلال برأي فني محايد<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: أنواع أدلة الإثبات

عند أداء المدقق الخارجي لمهامه فإنه يحاول جمع أكبر عدد من أدلة الإثبات الفعالة والملائمة والمتنوعة ليكتسب الثقة الكافية من أجل إبداء رأيه النهائي، فقد يتبدل شكل ونوع أدلة الإثبات من دليل لآخر، ويمكن الوقوف على أهم أنواع أدلة الإثبات فيما يلي:

#### 1. الوجود الفعلي:

يعد الوجود الفعلي أهم أدلة الإثبات لكنه غير كاف لوحده لأنه فقط يثبت الوجود الفعلي للأصل، ولا يعبر بشكل نهائي عن ملكية المؤسسة لتلك الموجودات بالذات ولا صحة سلامتها، فالوجود الفعلي للأصل هو وجوده بشكل ملموس يمكن حسابه أو قياسه، ولا يقتصر الجرد الفعلي على الأصول المتداولة فقط كالنقود بالخزينة أو البنك أو أوراق القبض... بل حتى الأصول الملموسة سواء كانت ثابتة أو متداولة، فالوجود الفعلي لا يكفي لإثبات الملكية والتقييم معا وإنما يحتاج إلى التدقيق المستندي ويحتاج إلى الحكم على حالة الأصل، وبالتالي على المدقق الخارجي أن يلم بجميع النواحي الفنية الخاصة بأنواع الأصول التي ينطبق عليها الجرد الفعلي، وأن يكون المدقق الخارجي قادرا على التمييز بين درجات الجودة بين عناصرها<sup>2</sup>، ومن هنا قد يزداد حمل المسؤولية على المدقق الخارجي لأن مهنة التدقيق تطلب منه أن يقوم بجميع الإجراءات التي يتطلبها الموقف، وفي الحالات الخاصة يمكنه الاستعانة بمختصين في المجال وهو تكفيه الشهادة التي يتحصل عليها من عند المتخصص بشرط أن يكون مشهود له بالكفاءة المهنية والسمعة الطيبة.

يحتاج الوجود الفعلي إلى الفحص الفعلي الذي يقوم به المدقق الخارجي فيما يتعلق بالمستندات والسجلات المحاسبية وغير المحاسبية، وهو ينقسم إلى ثلاثة أنواع:

<sup>1</sup> محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص-ص، 144-146.

<sup>2</sup> عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 142.

- **الفحص المستندي:** وهو فحص خاص بالسجلات والسندات والأصول الملموسة، وتكون درجة الاثبات في هذا النوع من الفحص حسب طبيعة المستندات أو السجلات أو مصدر الحصول عليها ومدى فاعليتها في نظام الرقابة الداخلية، ويمكن ترتيب الأدلة الأساسية حسب درجة الثقة كما يلي، فأدلة الاثبات المستندية التي يصدرها طرف ثالث ويحتفظ بها تتسم بأعلى درجة من الثقة، تليها في الترتيب أدلة الاثبات التي يصدرها طرف ثالث ولكن يحتفظ بها المؤسسة محل التدقيق، تليها في الترتيب أدلة الاثبات المستندية التي تصدرها المؤسسة محل التدقيق وتحتفظ بها هي.

يعتبر التدقيق المستندي أكثر الأدلة والبراهين أهمية بالنسبة للتدقيق لأن المستندات تعتبر الأكثر من حيث الكمية والأهمية ولأنها بدورها تغطي الجزء الأكبر من عملية التدقيق الخارجي وبالتالي فإن المدقق الخارجي يعتمد على المستندات بنسبة كبيرة مقارنة مع أي دليل آخر، ومنه يشترط أن يحتوي الدليل الذي هو على شكل مستند على كافة البيانات الضرورية للعملية التي يتعلق بها، من جهة أخرى يجب توخي الحذر من مصداقية المستند لأنه معرض بدرجة كبيرة للتزوير أو التقليد أو تكون ذات مصدر مجهول أو مصدر وهمي، وفي حالة الوقوع في هذا النوع من المستندات يجب على المدقق الخارجي أن يبحث عن مستندات أخرى ذات مصداقية التي من شروطها أن يكون المستند باسم المؤسسة أو موجه إليها أو خاص بأعمالها لا بأعمال موظفيها الشخصية أو ما شابه ذلك، وأن يكون المستند مستوفى لكافة شروطه القانونية، وأن يكون مرتبط بالفترة الزمنية الخاضعة للتدقيق، كما يجب أن يكون المستند أصلي وليس صورة طبق الأصل فقط.

- **الفحص المحاسبي:** يقصد بالفحص المحاسبي تدقيق الحسابات المعنية بالتدقيق والتأكد من صحة المعالجة المحاسبية لمختلف العمليات، ومن أهم إجراءات الفحص المحاسبي التأكد من المعالجة المحاسبية الصحيحة للأرباح والخسائر الناتجة، التأكد من صحة التسجيل المحاسبي لمختلف العمليات المتعلقة بالاستثمارات وغيرها وأيضاً صحة التقييم بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، اختبار طرق تقييم الأصول الثابتة والتأكد من أنها غير مرهونة، التأكد من سلامة المعالجة المحاسبية لمختلف الإيرادات ومن تحققها الفعلي ومن الوجود الفعلي للديون، التأكد من مراعاة الفصل بين السنوات المالية بخصوص العمليات النقدية خصوصاً تلك العمليات التي تحدث في نهاية السنة المالية، التأكد من التبريد السليم للحسابات وعدم وجود حسابات مبهمه أو وهمية، التأكد من مدى التفريق بين المصاريف المتعلقة بالنشاط العادي والمصاريف الخاصة بالنشاط غير العادي.

- **الفحص الحسابي:** يتمثل الفحص الحسابي في التدقيق الرقمي للكميات والقيم والتأكد من العمليات الحسابية وسلامة نقل الأرقام من جدول لآخر أو من صفحة لأخرى أو من سجل محاسبي لآخر أو من السجلات إلى الكشوفات وغيرها، والتدقيق الحسابي ضروري في عملية التدقيق الخارجي خصوصا تدقيق عملية نقل الأرصدة إلى الميزانية الافتتاحية في السجلات ومطابقتها مع أرقام الميزانية الختامية للسنة السابقة، وتدقيق العمليات الحسابية المتضمنة في المستندات<sup>1</sup>.

**2. المصادقات:** تعتبر المصادقة الخارجية من أدلة الاثبات المعتمدة في التدقيق الخارجي، يتم الحصول عليها عبر طرف ثالث من خلال ما يقدمه من معلومات تؤكد ما تقوم به الإدارة حول عملية معينة، فالمدقق الخارجي يعتبر المصادقات دليل قوي وبناء، لكن من جهة أخرى تعتبر المصادقات مكلفة نوعا ما ولا يمكن للمدقق الخارجي إجبار الطرف الثالث تسليمها له، بل يكتفي فقط بالاستجابة الكتابية لأنها أسهل للفحص من أجل الاعتماد عليها كدليل للإثبات. هناك ثلاثة أنواع من المصادقات المصادقة الإيجابية والمصادقة السلبية والمصادقة العمياء<sup>2</sup>، تختلف المصادقة الإيجابية عن المصادقة السلبية في أن في المصادقة الأولى يطلب المدقق الخارجي من المدين بشكل مباشر من صحة الرصيد أي بموافقة الرصيد المتضمن في مراسلة المدقق من عدمه، عادة ما يرتبط هذا النوع من المصادقات بالمدينين ذوي الأرصدة الكبيرة، أما في المصادقة الثانية يطلب المدقق الخارجي من المدين الرد على مراسلته في حالة عدم الموافقة على الرصيد المتضمن في مراسلته، يفضل المدقق الخارجي هذا في حالة وجود عدد كبير من المدينين ذوي الأرصدة الصغيرة، وعادة ما يعتمدها عندما يطمئن على سلامة نظام الرقابة الداخلية، لكن هذا النوع من المصادقات معاب لأنه في حالة عدم ليس بالضرورة أن الرصيد صحيح وبالتالي لا يمكن للمدقق الخارجي معرفة سبب عدم الرد، رغم أن المصادقات السلبية أقل تكلفة مقارنة بالمصادقات الإيجابية، وفي كلا الحالتين فإنه يرجع الأمر للمدقق الخارجي في تحديد نوع المصادقة التي سيعتمدها في كل حالة. أما عن المصادقة العمياء فهي مصادقة عادة ما ترسل لدائنين لا يذكر فيها قيمة الرصيد المراد المصادقة عليه وإنما يطلب من المرسل إليه عن طريق إقرار كتابي تقديم أية بيانات أو معلومات تخص المؤسسة محل التدقيق أو يطلب المدقق الخارجي كشف حساب المؤسسة محل التدقيق، فجميع المصادقات تعتبر أدلة قوية يعتمدها المدقق الخارجي بشرط أن يضمن عدم التلاعب بها قبل الوصول إليه، ولتجنب ذلك على المدقق الخارجي أن يأخذ بالنقاط التالية وهي أولا أن تحوى طلبات المصادقة على توقيع المؤسسة محل

<sup>1</sup> محمود محمد عيد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، منشأة المعارف، مصر، 2003، ص 187.

<sup>2</sup> أيمن محمد صبري، مراجعة الحسابات في بيئة التجارة الالكترونية، دار التعليم الجامعي، مصر، 2010، ص 130

التدقيق لأن المدقق لا يمكن أن يرسل الجهات الخارجية باسمه لأنه لا توجد علاقة مباشرة بينه وبين الجهات الخارجية. ثانياً قبل أن يرسل المدقق الخارجي طلبات المصادقة عليه أن يتأكد من صحة عناوين المدينين ومن وجودهم الفعلي وذلك بطريقة الخاصة في التحقق. ثالثاً يجب على المدقق الخارجي أن يقوم بإرسال طلبات المصادقة أو استلام الرد عليها بنفسه أو بأحد من أعوانه الخاصين ولا يعتمد في ذلك على طرف آخر مهما كان الأمر. رابعاً يجب أن يوضح المدقق الخارجي في طلباته بأن ترسل الردود بعنوانه مكتبه وليس بعنوان المؤسسة محل التدقيق. خامساً قبل أن يقوم المدقق الخارجي بإرسال طلبات مصادقة عليه أن يضعها في أطرف تحوي اسمه وعنوانه، حتى تقوم مصلح البريد بإرجاعها له في حالة عدم العثور على أصحابها. سادساً بعد أن يتحصل المدقق الخارجي على ردود الموافقة من عدم الموافقة يجب عليه أن يتحقق من ردود عدم الموافقة ومناقشتها مع مسؤولي المؤسسة محل التدقيق.

**3. التوثيق:** يتمثل التوثيق في كافة السجلات والوثائق التي تستخدمها المؤسسة محل التدقيق من أجل تبرير جودة العمل المؤدى من طرفها، وبالتالي فعلى المدقق الخارجي فحصها رغم ضخامة حجمها بسبب أن كل عملية تحتاج إلى وثيقة واحدة على الأقل. تنقسم الوثائق إلى نوعين وثائق داخلية ووثائق خارجية أي ذات مصدر خارج المؤسسة محل التدقيق، وتتمثل الوثائق الداخلية في أي وثيقة أو مستند يعد داخل المؤسسة وعليه معلوماتها وختمها<sup>1</sup>، وتبقى قيمة الوثائق الداخلية مرتبطة بمدى نجاعة نظام الرقابة الداخلية مما يزيد من أهمية الاستدلال بها من عدمه، لكن المدقق الخارجي قد يميل إلى الاستدلال بالوثائق والمستندات الخارجية أكثر من الوثائق والمستندات الداخلية لكونها تعد بعناية أكبر ويمكن أن يتم فحصها حتى من أطراف أخرى ليس لها علاقة بالمدقق الخارجي.

**4. الملاحظة:** كثيراً ما يعتمد المدقق الخارجي في عمله على الملاحظة لأنها تعتبر عنصر مهم ودليل قوي يعتمد عليه لتقييم على المباشر الأمور والحالات التي تحتاج إلى ذلك، فبالملاحظة يمكن للمدقق الخارجي أن يعرف حالة آلة مثلاً إن هي في حالة جيدة أم فيها عطب وأيضاً يمكنه بالملاحظة أن يميز بين الوسائل الجديدة من القديمة، وبالتالي تعتبر الملاحظة أحد أدلة الإثبات القوية التي تدعم باقي الأدلة<sup>2</sup>.

**5. المقابلة والاستفسار:** تواجه المدقق الخارجي عند أدائه لمهامه مواقف أو حالات تحتاج إلى الاستفسار أو إلى توضيح، تستدعي من المدقق الخارجي القيام بمقابلة مع الأفراد المعنيين بالنقطة أو المسألة التي تحتاج إلى توضيح، قد يكون الاستفسار عن طريق توجيه أسئلة شفوية مباشرة والحصول على

<sup>1</sup> أيمن محمد صبري، مرجع سبق ذكره، ص 131.

<sup>2</sup> Pierre Schick et all, **Audit interne et referentiels de risques**, dunod, france, 2010, p179.

أجوبة شفوية مباشرة يدونها المدقق الخارجي في سجلاته الخاصة، وقد تكون أسئلة كتابية، من هنا تصبح المقابلة والاستفسار وسيلة تدعم باقي أدلة الإثبات لكنها ليست وسيلة نهائية بل تحتاج في بعض الأحيان إلى التأكيد وهذه المهمة ترجع إلى المدقق الخارجي.

#### الفرع الرابع: خصائص أدلة الإثبات

لكي تكون أدلة الإثبات مقبولة وذات أهمية يجب أن تتوفر فيها مجموعة من الخصائص يمكن اختصارها في النقاط التالية<sup>1</sup>:

- أن تكون أدلة واقعية: تتأني أدلة الإثبات غالبا من الحقائق التي تعيشها المؤسسة محل التدقيق والاستدلالات المؤثرة على عمل المدقق الخارجي، هناك بعض الأدلة واقعية وهناك البعض الآخر يستتجها المدقق من خلال خبرته في المجال، فالأدلة الواقعية أقوى من الأدلة الاستنتاجية فهذه الأخيرة تبقى ناقصة وتحتاج بدورها إلى اثباتات حقيقية.

- كفاية ومناسبة الأدلة: يشترط في أدلة التدقيق الخارجي أن تكون كافية وتفي بالغرض المرجو منها، لكن شرط الكفاية يتحقق حسب الأهمية النسبية لأن معايير التدقيق لم تعطي إرشادات واضحة ومحددة للحكم على كفاية أدلة الإثبات، وأرجعت الأمر إلى المدقق الخارجي من أجل التقدير والحكم، ورغم ذلك فالمدقق الخارجي يحاول أن يجمع أكبر قدر من الأدلة ليضمن توفر شرط الكفاية، أما عن مناسبة الأدلة يعني ذلك أن تكون أدلة الإثبات مرتبطة ارتباط وثيق بالعملية التي تخصها وتحقق أهداف التدقيق المرجوة منها وتكون سليمة ومستوفية للشروط اللازمة، منها أن تكون من مصدر موثوق لأن حسب المعيار رقم 500 "أدلة إثبات التدقيق" تتعلق مصداقية أدلة إثبات التدقيق بمصدرها، كما أوضح المعيار أن الدليل ذو المصدر الخارجي أكبر مصداقية من الدليل ذو المصدر الداخلي وأن أدلة الإثبات المكتوبة أكثر مصداقية من أدلة الإثبات الشفهية. أيضا يجب مراعاة الظروف التي يتم فيها الحصول على الدليل، المقصود هنا هو حالة نظام الرقابة الداخلية الذي تطبقه المؤسسة محل التدقيق. وتتأثر ملاءمة دليل الإثبات بالطريقة التي بها الحصول عليه، فالدليل الذي يستلمه المدقق بنفسه أنسب من الدليل الذي يتحصل عليه بطريقة غير مباشرة.

- صلاحية أدلة الإثبات: تتمثل خاصية صلاحية أدلة الإثبات في مدى إمكانية الاعتماد على أدلة الإثبات من خلال توفرها على الصفات الثلاثة المتمثلة في الفعالية والملاءمة والموضوعية، حيث

<sup>1</sup> محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 147.



يتلخص مفهوم فعالية أدلة الإثبات بأن يتمتع الدليل بجميع المواصفات التي تجعله يحافظ على جودته، من خلال النوعية الجيدة التي يكتسبها تجعله يزيد من ثقة المدقق الخارجي فيه. أما مفهوم ملاءمة أدلة الإثبات فيتلخص في أن يكون للدليل علاقة بأهداف التدقيق الخارجي<sup>1</sup>، ومفهوم موضوعية أدلة الإثبات يعني أن تكون طريقة الحصول على الدليل طريقة حيادية دون أن يتحيز المدقق الخارجي لأي طرف من أجل الحصول على دليل.

### المطلب الثالث: المبادئ العامة للإثبات وركائز التقييم

#### الفرع الأول: مبادئ الإثبات

##### 1. مبدأ الموضوعية:

تعتبر كل مؤسسة مقيدة بقانون الدولة التي توجد بها وبالتالي فهي ملزمة بالتقيد بالأدلة التي يطلبها القانون الوضعي لتلك الدولة لإثبات بعض الحقوق والالتزامات، كذلك المدقق الخارجي عليه أن يلتزم بالقانون الوضعي للدولة التي ينتمي إليها، وبالتالي تكون هناك مشروعية قانونية للدليل، فأغلب المعاملات التجارية تخضع في أغلب القوانين لمبدأ حرية الإثبات لأنها أصل عام للقواعد التفصيلية التي تشتق منه، لذلك فإن مبدأ الموضوعية لا يتوافق مع مبدأ حرية الإثبات في بعض المسائل من أجل استيفاء الدليل القانوني الذي يعتمد عليه بلد ما.

كما أن المشرع قد ينهي عن القيام ببعض الإجراءات مثلا التي قد تكون بالنسبة للمدقق الخارجي كحاجز يمنعه من الوصول إلى الدليل الأحسن والقيم، وبالتالي فإن مبدأ الشمولية ينقسم إلى شقين، أولهما مرتبط بالقواعد الموضوعية والآخر مرتبط بالإجراءات وسلامتها من العيوب التي تؤثر فيها، فالهدف الأساسي من أدلة الإثبات هو الوصول إلى الحقيق الواقعية والحقيقة المحاسبية، فإذا كان هناك تطابق بين القيم المحاسبية وكان هناك صدق محاسبي وواقعي فينتج عن ذلك قوائم مالية صادقة وأمانة في دلالتها على مركز مالي فعلي. فمبدأ الموضوعية ضروري لإتمام الإثبات الذي يعطي صورة حقيقية وصادقة عن المركز المالي الحقيقي، ومنه فإن الإثبات السليم يشترط توفر مبدأ الموضوعية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> أيمن محمد صبري، مرجع سبق ذكره، ص 122.

<sup>2</sup> أبو الفتوح على فضالة، أساسيات المحاسبة المالية والتكاليف والمراجعة، سلسلة الكتب العلمية في المحاسبة وإدارة الأموال، دار الكتاب العلمية، مصر، 1996، ص 210.

## 2. مبدأ الشمول:

يعني مبدأ الشمول أن تشمل الدفاتر المحاسبية والقوائم المالية الختامية على كل جميع العمليات التي تمت بالمؤسسة أو خارجها مع توفر الدليل عن كل عملية حدثت فعلا ونتائجها وليس فقط ما هو مسجل بالدفاتر، يكفي أن يشمل الدليل المدة المعنية بالتدقيق والعينة المعنية بالتدقيق، وعليه يجب على المدقق الخارجي أن يطلب الأدلة الكافية لأي عملية جرت ولا يكتفي بما تتضمنه الدفاتر من حقائق، وإذا لزم الأمر على المدقق الخارجي أن يعتمد على الدفاتر والمستندات كدليل عليه أن يقارن هاته المستندات مع الحقائق الواقعية كاملة دون نقص أو زيادة في القيمة أو الكمية ودون استبعاد أو إضافة عمدا أو بغير عمد نتيجة إهمال أو تقصير أو خطأ. فأى إخفاء لأي عملية صغيرة أو كبيرة كانت قد ينجر عنه إخفاء لحقائق تؤدي إلى نتائج غير صادقة<sup>1</sup>.

## 3. مبدأ اثبات الحقيقة الواقعية والحقيقة المحاسبية:

يفسر مصطلح الحقيقة الواقعية جميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة خارجية كانت أم داخلية والتي يمكن التحقق منها أو اختبار نتائجها في الواقع، أما الحقيقة المحاسبية فهي تفسر بما يجري لتلك العمليات من تحليل وتسجيل في الدفاتر المحاسبية وتطبيق المبادئ المحاسبية اللازمة وتبويب البيانات في حسابات خاصة، ثم تجمع وتعرض نتائجها عبر القوائم المالية بعد إجراء جميع التعديلات وأخذ الاحتياطات الواجبة في الحسابان، فيجب على المدقق الخارجي أن يثبت جميع العمليات الحقيقية التي حدثت في الواقع بأدلة موضوعية ومقبولة، فإذا وجد المدقق عمليات قد سجلت بصورة وهمية عليه أن يكشفها ويستبعدا إذا لم يجد لها إثبات واقعي وحقيقي خاص بها، فالقيود التي تمت بين المؤسسة والغير وهي تفتقر لدليل موضوعي لا تعتبر حقائق واقعية وعلى المدقق الخارجي أن يعيرها اهتمام كبير وعناية فائقة في إثبات واقعيته وحقيقتها من عكس ذلك.

فالمدقق الخارجي عليه أن يعالج الوقائع التي بالمؤسسة أو ما يتصل بها قبل إثباتها باعتبارها قضايا قد تكون صادقة أو كاذبة، ويجب أن تكون هاته الوقائع المعالجة ضمن المدة المعنية بالتدقيق.

أما عن إثبات الحقيقة المحاسبية فإنه لا يقتصر على المطابقة المحاسبية وإنما يلزم على المدقق الخارجي إثبات دقة البيانات من دفتر لآخر وسلامة العمليات الحسابية من خلال الاختبارات التي يقوم بها المدقق

<sup>1</sup> أبو الفتوح على فضالة، مرجع سبق ذكره، ص 211.

حسب خبرته في المجال، وأيضا ملاءمة النظم والمبادئ والإجراءات المحاسبية المستخدمة ومدى سلامة تطبيقها.

#### 4. مبدأ الإثبات بالدليل الأحسن:

يقصد بالدليل الأحسن الدليل الأفضل وهو الدليل الأكثر موضوعية والأكثر وضوحا حيث لا يختلف في تفسيره اثنان، فأقصى درجات الموضوعية والتحقيق المستندي هي المستند أو الدليل الخارجي كفاتير الشراء مثلا أو بيان العمليات البنكية، وهناك اعتبارات خاصة تجعل المدقق لا يعتمد كثيرا هذا المبدأ مثل عنصر الوقت أو عنصر التكلفة أو الجهد المبذول، أو الخطر النسبي الذي قد يتعرض له العنصر أو الأهمية النسبية، فعلى المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار كل هذه العناصر من أجل الوصول إلى دليل أفضل.

يمكن التنويه أنه لا يمكن للمدقق الخارجي أن يعتمد على الثقة التي قد تبنى بينه وبين إدارة المؤسسة المعنية بالتدقيق نتيجة خبرته عن السنوات الماضية، حيث تعتبر كل سنة مالية وحدة مالية مستقلة بذاتها، وعليه على المدقق الخارجي أي يطلب في كل مهمة جديدة الأدلة الكافية والمتعلقة بتلك المدة من أجل القيام بالإثبات اللازم<sup>1</sup>.

#### الفرع الثاني: تقييم أدلة الإثبات

عند تقييم أدلة الإثبات يجب على المدقق الخارجي أن يراعي ثلاث جوانب في الدليل لكي يتمكن من الحصول على دليل فعال.

- الجانب الأول: في أن يتمتع المدقق الخارجي بدرجة عالية من اليقين عند اعتماده على دليل معين بحيث إذا لم يكن الدليل مقنع فإنه لا يكون له أثر قوي على عمل المدقق، مما ينجر عنه تبعات تجعل المدقق يبحث عن أدلة أخرى تفي بالغرض.

- الجانب الثاني: يتمثل في اتساق أدلة الإثبات ويعني الاتساق أن يتوفر تناسق وترباط بين أدلة الإثبات التي يتحصل عليها المدقق الخارجي من مصادر مختلفة قد تكون داخلية أو خارجية من أجل تبرير عملية معينة.

<sup>1</sup> أبو الفتوح على فضالة، مرجع سبق ذكره، ص 215.

- **الجانب الثالث:** في استقلال أدلة الاثبات أي على المدقق الخارجي أن لا يعتمد على الأدلة ذات المصدر الوحيد بل عليه أن يجمع أكبر قدر من الأدلة ومن مصادر مختلفة، حتى عند تقييمه لإجراءات نظام الرقابة الداخلية فإنه لا يركز على جانب دون باقي الجوانب.

## المبحث الرابع: مسار تنفيذ عملية التدقيق الخارجي

تتطلب أي عملية تدقيق خارجي تصميم منهجية ذات معالم واضحة تتمثل في التخطيط لبرنامج يتم اتباعه لتنفيذ عملية التدقيق الخارجي، على الأقل من أجل تجنب الوقوع في أخطار كبيرة وأيضاً من أجل رسم خطوات مرحلية تمكن المدقق الخارجي من دراسة مختلف إمكانياته المتاحة كالوقت وعدد المساعدين... وتمكنه من دراسة حجم العملية ومدى قدرته على تنفيذها في الوقت المتاح له بمستوى مهني رفيع يمنح الثقة لمتخذي القرار.

### المطلب الأول: قبول المهمة والتخطيط لعملية التدقيق

قبل أن يقوم المدقق الخارجي بالتخطيط لعملية تدقيق جديدة عليه أن يقوم بمجموعة خطوات تمهيدية لذلك، فعلى المدقق الخارجي أن يكون جاهز لتنفيذ عملية التدقيق وتكون له نية صادقة في القيام بها، كما يجب على المدقق الخارجي أن يتوفر جميع الشروط التي تخول له قبول المهمة، وأن يتوفر على كل ما يحتاجه لتنفيذ العملية كأن يكون بحوزته الوقت الكافي لذلك وأن يكون له أعوان أكفاء يعتمد عليهم في تنفيذ العملية<sup>1</sup>.

### الفرع الأول: الخطوات التمهيدية

نظراً لأهمية التدقيق وصعوبة تنفيذه أو قبول أية مهمة تدقيق ببساطة، فإنه يجب على المدقق الخارجي أن يراعي بعض النقاط المهمة قبل الشروع في التخطيط لعملية التدقيق الجديدة، تتمثل هاته النقاط فيما يلي<sup>2</sup>:

- التحقق من صحة تعيينه وفقاً للشكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق،
- الاتصال بالمدقق السابق في حالة وجوده، فهذا الأمر يعد من آداب سلوك مهنة التدقيق، ويكون الاتصال بأن يتحرى عن عدم تجديد تعيينه أو عزله أو استقالته، فربما يجد أسباب مقنعة تؤدي به إلى رفض المهمة،
- التأكد من نطاق عملية التدقيق، من خلال الحصول على نظرة عامة وشاملة عن المؤسسة المراد تدقيقها،

<sup>1</sup> MokhtarBelaiboud, *Pratique de l'audit*, berti editions, alger, 2011, p 140.

<sup>2</sup> محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص-ص، 28-30.

- الاتصال بالمؤسسة محل التدقيق من أجل التعرف على مسؤولي ومسيري مختلف مصالح وفروع هذه المؤسسة، وذلك بأن يقوم بإجراء حوار مباشر معهم ومع من يشتغل معهم، وأن يقوم بزيارات ميدانية إلى المؤسسة وإلى فروعها إن وجدت وإن أمكن ذلك، لكي يتعرف على نشاطها،
- فحص وتقييم للنظام المحاسبي المطبق في المؤسسة محل التدقيق من خلال أخذ لمحة بسيطة وشاملة حول أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة، دقة السجلات وكفائتها، كيفية ترحيل الحسابات، التعرف على طرق الاهتلاك المطبقة وطرق تقييم المخزون، كيفية التعامل مع العملة الصعبة إن وجدت،
- الاطلاع على القوائم المالية لسنوات سابقة، والاطلاع على الحسابات الختامية والميزانيات المعدة، والاطلاع على تقرير المدقق السابق مع فحص التحفظات إن وجدت، وأيضا الاطلاع على تقرير مجلس الإدارة،
- فحص الهيكل الإداري من خلال التعرف على الصلاحيات الممنوحة لمختلف المسؤولين والموظفين، بطلب الكشف عن أسمائهم والمهام الممنوحة لكل منهم، وأيضا أخذ صورة عن توقيعاتهم،
- فحص النظام الضريبي المتبع في المؤسسة محل التدقيق رغم أن هذا لا يعتبر ملزما على المدقق الخارجي إجراءه، مع معاينة التقارير الضريبية للسنوات السابقة، والتأكد من تسديد الضرائب المستحقة.

### الفرع الثاني: التخطيط لعملية التدقيق

يقصد بالتخطيط لعملية التدقيق "وضع استراتيجية عامة ومعالجات تفصيلية تتفق وطبيعة الأعمال المتوقع أداؤها والتوقيت المناسب لإنائها، وأيضا متطلبات الاتفاق مع العميل بشأنها"<sup>1</sup>. وبناء على ذلك فالمدقق الخارجي ملزم بالتخطيط لأداء عملية التدقيق بكفاءة مع مراعاة التوقيت المحدد لإنائها طبقا لحجم ودرجة صعوبة عملية التدقيق، بما يتوافق مع خبرته في المجال.

على المدقق أن يعد خطة شاملة ومكتوبة عن مختلف إجراءات مهمة التدقيق التي كلف بها، وذلك بمراعاة شروط الاتفاقية الممضاة بينه وبين الطرف المتعاقد معه ومسؤوليته القانونية اتجاه عملائه، وطبيعة التقارير

<sup>1</sup> وجدي حامد حجازي، معايير الدولية للمراجعة شرح وتحليل، مرجع سبق ذكره، ص 73.

المطلوب إعدادها ومواعيد تقديمها، والسياسات المحاسبية المطبقة ومتخلف التغييرات التي طرأت عليها، وتحديد مناطق التدقيق الهامة ومستويات الأهمية النسبية لها، وتحديد درجة الثقة المكتسبة حول سلامة نظام الرقابة الداخلية ومدى الاعتماد عليها، وطبيعة ومدى أدلة الإثبات الممكن والواجب الحصول عليها<sup>1</sup>.

تتضمن هاته الخطة الوقت المتوقع استغلاله لإنجاز المهمة وكيفية تنفيذها خطوة بخطوة دون التطرق إلى التفاصيل المملة، لأن هناك بعض المواقف والظروف تجعله يطرأ بعض التغييرات البسيطة على الخطة وبالتالي يجب أن تتميز الخطة بالمرونة قد تتحمل الزيادة أو النقصان في حدود الإمكانيات والقدرات المتوفرة لدى المدقق أثناء أداءه لمهمة التدقيق، كما يجب أن تتضمن الخطة الأعوان الذين اختارهم المدقق الخارجي لمساعدته في أداء المهمة ومختلف المهام التي كلفهم بها ويستعين بهم كوسيلة للرقابة على التنفيذ السليم للعمل، ويمكن للمدقق الخارجي أن يدرج في خطته الأهداف المرجوة من تدقيق كل عملية، ولا ينسى المدقق الخارجي أن يسجل في خطته المخاطر الكامنة التي قد يتعرض لها ومخاطر الرقابة، ودرجة التأكد الممكنة لتنفيذ إجراءات التحقق.

من مزايا إعداد الخطة تنظيم عملية التدقيق والتسطير لتحقيق الأهداف المرجوة من عملية التدقيق في أقل وقت ممكن وبأكبر قدر من الثقة، من أجل الخلاص عند إتمامها إلى تقرير نهائي يضم رأي محايد وفني للمدقق الخارجي، وأيضاً من مزاياها تخفيف العبء على المشرفين على عملية التدقيق وتسهيل وتلخيص عملهم من خلال تحديد واجبات كل واحد منهم وواجبات المساعدين<sup>2</sup>.

وفيما يلي يمكن سرد بعض التعليمات التي يستوجب على المدقق الخارجي اتباعها هو ومساعديه من أجل تنفيذ خطة العمل<sup>3</sup>:

- تقييد عدد ساعات العمل التي المدقق أو أحد مساعديه في المؤسسة محل التدقيق في كشف خاص.
- استعمال سجل الملاحظات والتوقيع على برنامج التدقيق نقطة بنقطة.
- العمل على حصول التفاهم المشترك مع موظفي المؤسسة محل التدقيق، والحرص على ألا تكون مهمة التدقيق سبباً في تعطيل أعمال الموظفين.
- المحافظة على سرية معلومات المؤسسة محل التدقيق.

<sup>1</sup> محمود محمد عيد السلام، مرجع سبق ذكره، ص 169.

<sup>2</sup> وجدي حامد حجازي، معايير الدولية للمراجعة شرح وتحليل، مرجع سبق ذكره، ص 78.

<sup>3</sup> متولي محمد الجمل، محمد السيد الجزار، أصول المراجعة، مطابع سجل العرب، الجزء الأول، مصر، 1969، ص 60.

- التأشير بشكل واضح على المستندات التي تم فحصها لكي لا يستغلها الموظفون كمبرر لعملية أخرى.  
- استعمال العلامات المختلفة للدلالة والتفرقة بين مختلف خطوات مهمة التدقيق، وذلك بتخصيص علامة معينة لكل خطوة.

- عند البدا بتدقيق قسم معين من العمليات، وجب إنهائه وتسويته تماما ثم الانتقال إلى قسم آخر، لأنه إن ترك جزء من القسم الأول دون إتمام قد يؤدي ذلك إلى إهماله أو نسيانه.  
- يجب أن ينبه المدقق الخارجي مسؤولي المؤسسة محل التدقيق بأن تكون جميع الأرقام مدونة بالحبر بالدفاتر قبل تدقيقها، لتفادي أي تغييرات في تلك الأرقام سواء بسوء النية أو بحسنها.  
- يستحسن أن يترك مساعدو المدقق الخارجي أمر مناقشة المواضيع الهامة مع المختصين له، خصوصا النقاط التي تحتاج إلى إيضاح من مجلس الإدارة.

### المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم المراحل التي يجب على المدقق الخارجي أدائها، لأنها سوف تساعده كثيرا في مهمته وتوفر عليه جزء معتبر من عناء الفحص والمراقبة، وليتمكن من ذلك عليه أن يقوم بمجموعة إجراءات يمكن تلخيصها في المراحل التالية:

### الفرع الأول: فحص هيكل نظام الرقابة الداخلية

في المرحلة الأولى من مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية يجب على المدقق الخارجي أن يقوم بفحص هيكل نظام الرقابة الداخلية من خلال فحص المستندات والوثائق المؤيدة لتقرير الإدارة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية، ومن خلال إجراء مجموعة من الاستفسارات حول سلامة النظام، ومن خلال فحص القوائم المالية المرحلية للمؤسسة مع الأخذ بالاعتبار وجود إدارة للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الذي يدعم وجود متابعة لهيكل نظام الرقابة الداخلي الذي من شأنه تأكيد فعالية وكفاءة النظام<sup>1</sup>. وما يجدر على المدقق الخارجي الحصول عليه في هذه المرحلة فهم كامل لهيكل نظام الرقابة الداخلية عن طريق الحصول على معلومات شبه تفصيلية وشبه كاملة للنظام الداخلي المطبق بما يتضمن كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية، وتحديد مدى ملاءمة النظام مع طبيعة نشاط المؤسسة وأهدافها<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Mohamed Hamzaoui, *Audit Gestion des risques et controle interne*, Pearson education, france, 2005, p 133.

<sup>2</sup> أحمد محمد نور وآخرون، *مراجعة الحسابات*، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص-ص، 115-113.



ومن العمليات التي تدخل في هذه المرحلة أن يقوم المدقق الخارجي من أجل التعرف على نظام الرقابة الداخلية بجمع الإجراءات المكتوبة ويدون ملخصات عن الإجراءات غير المكتوبة، كما يرسم خرائط وبيانات تترجم المراحل التي تمر بها العمليات مع جمع كل الوثائق التي تدخل في تلك العمليات والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها، كما يمكن للمدقق الخارجي أن يقوم باختبارات الفهم والتطابق ليتأكد من أنه قد فهم مختلف أجزاء وإجراءات نظام الرقابة الداخلية وتمكن من تلخيص مختلف عملياتها.

### الفرع الثاني: دراسة فعالية نظام الرقابة الداخلية

بعد أن يقوم المدقق الخارجي بفحص هيكل نظام الرقابة الداخلية تأتي المرحلة الثانية وهي دراسة فعالية نظام الرقابة الداخلية وفيها يدرس المدقق ما إن تم تصميم نظام الرقابة الداخلية في شكل جيد يجعله يحقق الأهداف المرجوة منه والتقليل من المخاطر التي تواجه تحقيق تلك الأهداف، كما يدرس بيئة الرقابة عن طريق تقييم المخاطر وأنشطة الرقابة والتعرف على وسائل الاتصال المستعملة، ويمكن للمدقق الخارجي دراسة فعالية النظام من خلال تقييم السياسات والإجراءات المتعلقة ببيئة الرقابة وتقييم المخاطر على تلك السياسات بالتأكد من عدم وجود معاملات لم يتم تسجيلها في الدفاتر، وتقييم أساليب تحديد المعاملات ذات الخطر المرتفع والتي تؤثر على مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن نشاط المؤسسة ومركزها المالي، وتقييم النظام من خلال دراسة مدى الفصل بين أعمال الإدارة وأعمال الرقابة والتحقق من توصيل المعلومات بصورة سليمة في الوقت المناسب بما يسمح بإفصاح سليم عنها في القوائم المالية<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

بعد أن يقوم المدقق الخارجي بفحص هيكل نظام الرقابة الداخلية، ودراسة فعالية نظام الرقابة الداخلية فإنه يخلص إلى آخر مرحلة ألا وهي التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية التي فيها يتمكن من الوقوف على نقاط القوة ونقاط الضعف في النظام واكتشاف سوء الاستغلال نقاط القوة وأسباب عدم تحسين نقاط الضعف، وهناك اختبارات يمكن للمدقق الخارجي أن يعتمد عليها ألا وهي اختبارات الاستمرارية التي تمكنه من التأكد من نقاط القوة المتوصل إليها ما إن كانت مطبقة فعلا في الواقع وبصفة مستمرة، وأن الإجراءات التي راقبها المدقق الخارجي هي إجراءات مطبقة باستمرار دون أي خلل وتعتبر كدليل إثبات على حسن السير<sup>2</sup>. واعتمادا على ذلك يقدم المدقق الخارجي حوصلة شاملة يبين فيها النقاط المقترحة من

<sup>1</sup> أحمد محمد نور، مرجع سبق ذكره، ص-ص، 116-118.

<sup>2</sup> محمد بوتئين، مرجع سبق ذكره، ص 74.

طرفه قصد تحسين الإجراءات، تكون هذه الحوصلة في شكل تقرير يقدمه المدقق للإدارة دون أن ينسى ذكر الجوانب الإيجابية التي تم ملاحظتها عن نظام الرقابة الداخلية<sup>1</sup>، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال كلما سهل ذلك على المدقق الخارجي تنفيذ مهمة تقييم نظام الرقابة الداخلية وتنفيذ مهمة التدقيق ككل.

من مميزات نظام الرقابة الداخلية الجيد<sup>2</sup>:

- تفرد كل فرد في المؤسسة محل التدقيق بوظيفة ومسؤولية محددة بشكل واضح ومفهوم لكل العاملين بالمؤسسة محل التدقيق.

- يتميز نظام الرقابة الداخلية بمخطط يوضح مختلف الإجراءات والطرق التي ينبغي اتباعها عند انجاز كل عملية من العمليات الواجبة التنفيذ في المؤسسة محل التدقيق، كما يوضح المخطط كيفية إدخال أي عملية في نظام المعلومات الذي يمثل صورة عن النظام الحقيقي المتمثل في المؤسسة.

- وجود موظفين أكفاء ومخلصين في العمل، واثقين بأنهم قادرين على تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية ومن ثم تحقيق أهداف المؤسسة محل التدقيق، وبذلك يتم تحقيق أهدافهم الخاصة في الحياة.

### المطلب الثالث: جمع أدلة الإثبات الكافية

بعد أن يقوم المدقق الخارجي بقبول مهمة التدقيق وأثناء التخطيط لها وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق، عليه أن يهتم بجمع مختلف أدلة الإثبات الكافية التي تساعده على تنفيذ جميع الإجراءات الواجب اتخاذها من أجل الوصول في النهاية إلى رأي فني ومحايد عن مدى سلامة القوائم المالية والتمثيل الصادق لمركزها المالي، ويشترط في الأدلة أن تكون مناسبة وفعالة يمكن الاعتماد عليها في إعداد التقرير النهائي، ويمكن الحصول على أدلة الإثبات بمختلف الطرق كاختبارات الرقابة التي يقوم بها المدقق الخارجي أثناء تقييم نظام الرقابة الداخلية، وإجراءات التحقق، وغيرها. فمن المهم أن يكون الدليل كافيا وذو درجة عالية من الكفاءة ليكسب المدقق الخارجي الثقة الكافية حول البيانات أو المعلومات التي هو بصدد تدقيقها، لذلك على المدقق الخارجي اختيار الأدلة الكافية والمقنعة والمتعلقة بالعنصر المدقق والتي تتناسب مع أهداف التدقيق الخارجي، وأيضا على المدقق ألا يهمل أثناء فحصه أي عنصر يمكن أن يكون له تأثير على نتيجة نشاط المؤسسة ومركزها المالي، كما على المدقق الخارجي أن يراعي عند اختياره

<sup>1</sup> محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص 36

<sup>2</sup> محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 75.

لدليل الإثبات الأقل تكلفة دون المساس بباقي مواصفات الدليل كالأهمية أو قوة حجية الدليل أي يجب على المدقق الخارجي مراعاة الأهمية النسبية للعناصر وعلاقتها المتبادلة ومدى تأثيرها على نتيجة النشاط والمركز المالي للمؤسسة محل التدقيق<sup>1</sup>.

ولتجنب تكرار المعلومات قد تم التفصيل في أدلة الإثبات في المبحث السابق بذكر كل ما يتعلق بأدلة الإثبات من أنواع وخصائص ومواصفات وغيرها.

### المطلب الرابع: إعداد التقرير

تعد خطوة إعداد التقرير النهائي أهم خطوة يقوم بها المدقق الخارجي، لأنه يعتبر الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها متخذو القرار، ولأنه يمثل خلاصة عمله ككل وهو المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة ووسيلة اتصال يتم عبرها توصيل نتائج الفحص والتقييم بالاعتماد على أدلة الإثبات التي تم جمعها من خلال الرأي الفني والمحايد عن سلامة القوائم المالية ومدى التمثيل الحقيقي للمركز المالي.

أهم دور تلعبه تقارير المدققين هو تقديم معلومات تفيد في اتخاذ قرارات الأعمال والقرارات الاقتصادية خصوصا القرارات التي يبني عليها تكوين رأس المال، فالمستثمرين والدائنين وغيرهم هم المسؤولون على قراراتهم التي يتخذونها ولا يعود الأمر إلى التقارير المعدة من طرف المدققين في تحديد نتيجة تلك القرارات، فهدف التقارير هو تقديم معلومات عادلة ومحايدة أو غير متحيزة ومفهومة ويمكن استخدامها من طرف الجميع سواء المتخصصين أو غير المتخصصين الذين يرغبون في تعلم استخدامها بشكل مناسب أو تكون لهم الحاج إلى زيادة فهم المعلومات<sup>2</sup>.

هناك شروط ومبادئ يجب اتباعها عند إعداد التقرير سيتم التطرق إليها في المباحث الموالية تجنبا للتكرار بالإضافة إلى ذكر أنواع التقارير التي يعدها المدقق الخارجي وكل ما يتعلق بها.

<sup>1</sup> محمد فضل، خالد الخطيب، دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2009، ص 162.

<sup>2</sup> طارق عبد العال حماد، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 42.

## خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل نستنتج أن التدقيق الخارجي يتمثل في فحص انتقائي يقوم به شخص محترف ومستقل للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة، يدلي من خلاله المدقق الخارجي برأي فني ومحايد وموضوعي مدعم بأدلة وقرائن إثبات في تقرير نهائي، كما نستنتج أن أنواعه إما أن يكون قانوني أو تعاقدية أو على شكل خبرة قضائية، وأن له فروض ومعايير تمثل القاعدة الأساسية له، كما أن ممارس هذه المهنة يتمتع بحقوق وعليه واجبات.

وتطرقنا أيضا في هذا الفصل إلى مختلف الملفات والوسائل الفنية التي يحتاجها المدقق الخارجي لأداء مهمته المتمثلة في لأوراق العمل بنوعها الملف الدائم والملف الجاري، وأدلة الإثبات بمختلف أنواعها، وآخر مبحث في هذا الفصل كان عن المسار الذي يجب المدقق الخارجي أن ينتهجه من أجل تنفيذ عملياته على أحسن وجه، وهو التخطيط لمهمة التدقيق بعد قبولها ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية فجمع أدلة الإثبات المستحقة وصولا إلى إعداد تقرير نهائي.

الفصل الثاني  
أخلاقيات مهنة  
التدقيق الخارجي

## تمهيد

تتطوي مهنة التدقيق الخارجي على طبيعة خاصة وهي التأكد والتحقق مما ترمي إليه مؤسسة ما من أجل حماية أي فرد من الأفراد الذين توجه إليهم نتائج التحقق، ومن أجل الحد في التلاعب في أموالهم واستغلالها بعكس ما جعلت له خصوصاً أموال المساهمين الذين يضعون كل ثقتهم في المدقق الخارجي، فهو بمثابة الملجأ الوحيد ربما لمختلف مستخدمي نتائج التدقيق الخارجي، لذا من الواجب على أي مدقق خارجي أن يكون عند حسن ظن جمهوره، وذلك بأن يتحلى بأخلاقيات عالية وسلوك مميز ليرفع أولاً من سمعة مهنة التدقيق الخارجي وثانياً يعزز في مكانته بين زملائه من المدققين، فالأخلاق عنصر مهم وضروري لأي مهنة ترمي إلى الاستمرار في الوجود والتطور والتي من بينها مهنة التدقيق الخارجي.

ومن خلال هذا الفصل حاولت الباحثة الإلمام بموضوع أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي وعرضه بشكل يخدم منهجية البحث، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث، يتضمن المبحث الأول أخلاقيات المهنة، أما الثاني مبادئ وقواعد سلوك مهنة التدقيق الخارجي، والثالث مسؤوليات المدقق الخارجي، والرابع نتائج عدم تجسيد أخلاقيات المهنة

## المبحث الأول: أخلاقيات المهنة

يعتبر الجانب الأخلاقي جانباً مهماً في بيئة الشخصية، وأي نقص أو قصور في هذا الجانب يعد أحد أكبر أسباب المشكلات التي نعيشها، ولا نبالغ إذا قلنا أن معظم المشكلات الراهنة في المجتمع هي مشكلات أخلاقية.

### المطلب الأول: مفهوم الأخلاق

تعتبر الأخلاق أساس تقدم أي أمة، ورمز حضارتها وثمرتها عقيدتها ومبادئها، حيث جاءت مختلف الرسالات السماوية لتحث الناس على الالتزام بالأخلاق، إذ يعتبر الإسلام الأخلاق الحجر الأساسي له، لما جاء في قول رسولنا محمد صلى الله عليه وسلم: "إنما بعثت لأتمم مكارم الأخلاق"<sup>1</sup>، كما وصفه المولى تعالى بأنه على خلق عظيم، بقوله: "وَإِنَّكَ لَعَلَى خُلُقٍ عَظِيمٍ"<sup>2</sup>، ويأتي اهتمام الباحثين بدراسة الأخلاق كونها العنصر الأساسي لوجود المجتمع، فلا يمكن لأي مجتمع أن يبقى أو يستمر دون أن تحكمه قواعد وضوابط تنظم علاقات الأفراد ببعضهم البعض، وتكون لهم بمثابة معايير أخلاقية يعتمدونها في توجيه سلوكهم وتقويم انحرافاتهم.

### الفرع الأول: تعريف الأخلاق

#### أولاً: تعريف الأخلاق لغة

هناك من عرف الأخلاق على أنها علم يوضح معنى الخير والشر، ويبين ما ينبغي أن تكون عليه معاملة الناس بعضهم بعضاً، ويشرح الغاية التي ينبغي أن يقصدها الناس في أعمالهم، وينير السبيل لعمل ما ينبغي<sup>3</sup>، ويقال أن الأخلاق لغة هي جمع خُلُق الذي يعني الدين والطبع والسجية<sup>4</sup>، سواء كان الطبع حميداً أم غير حميد وهذا الأخير يسمى الخُلُق المذموم أما الخُلُق الحميد يوصف بالخُلُق الممدوح<sup>5</sup>،

<sup>1</sup> الحديث الشريف، عن أبي هريرة رضي الله عنه.

<sup>2</sup> الآية رقم 4، سورة القلم، القرآن الكريم.

<sup>3</sup> إشراق إحسان يوسف نبع، البعد الأخلاقي للمحاسبين الإداريين وانعكاساته على الأساليب الإدارية الحديثة: دراسة ميدانية، اطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، الجامعة المستنصرية، 2007، ص 17.

<sup>4</sup> قدرية محمد البشري، أخلاقيات مهنة التعليم، دار الخليج للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 19.

<sup>5</sup> ميسون محمد عبد القادر، التفكير الأخلاقي وعلاقته بالمسؤولية الاجتماعية وبعض المتغيرات لدى طلبة الجامعة الإسلامية بغزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص 12.

والأخلاق تأتي من الخلق الذي يعرف بأنه هيئة راسخة في النفس تنتج عنها أفعال إرادية واختيارية قد تكون جميلة أو قبيحة وحسنة أو سيئة<sup>1</sup>.

ومن هذا العرض اللغوي نستنتج أن:

- الخلق يدل على كل الصفات الطبيعية في الإنسان وهي فطرية،
- للأخلاق جانبين: جانب سلوكي ظاهري وجانب نفسي باطني،
- تدل الأخلاق على الصفات المكتسبة والتي تظهر وكأنها خلقت فيه وهي جزء من طبعه.

### ثانياً: تعريف الأخلاق اصطلاحاً

عرف الفيلسوف "كانت KANT" الأخلاق اصطلاحاً بأنها من الخلق و" أن الخلق هو طبيعة الإرادة"، وأن الخلق اصطلاحاً في قاموس المحيط هو " صفة مستقرة في النفس ذات آثار في السلوك محمودة أو مذمومة"<sup>2</sup>. كما عرفها "هاردفيلد HARFIELD" بأن: هناك معنيان عريضان لمصطلح الأخلاق أحدهما الامتثال لقيم المجتمع وعاداته، والمعنى الآخر هو اتباع الغايات والأهداف الصحيحة<sup>3</sup>،

وعرفت الأخلاق على أنها "المبادئ والمعايير التي تحكم سلوك الأفراد والجماعات وتساعدهم في تحديد الشيء الصحيح والخطيء، ومن ثم تحديد الكيفية التي يتم بها إنجاز الأشياء الصحيحة"<sup>4</sup>.

كما عرفت الأخلاق "مجموعة القواعد والمبادئ المجردة، التي يخضع لها الإنسان في تصرفاته ويحتكم إليها في تقييم سلوكه".

فالخلق صفة مستقرة في الإنسان لها آثار سلوكية، أي أن السلوك ليس هو الخلق بل هو أثره وشكله الظاهر، فقد يظهر أحيانا بصفات غير ثابتة كالكرم، أو الخوف أو غيرها في حين إذا رجع إلى حاته الطبيعية فإنه يظهر على صفاته الحقيقية التي قد تخالف تلك الصفات الظرفية.

<sup>1</sup> محمد عبد الحليم عمر، ندوة القيم الأخلاقية الإسلامية والاقتصاد، 15-16 أبريل 2000، جامعة الأزهر مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي، القاهرة، مصر، ص3.

<sup>2</sup> عصام عبد المحسن الحميدان، أخلاقيات المهنة في الإسلام، العبيكان للنشر، الطبعة 3، السعودية، 2014، ص 21.

<sup>3</sup> أميرة عاصي عبد علي الربيعي، العلاقة بين الجودة والأخلاقيات ومعايير الأداء وأثرها في جودة الأداء، جزء من متطلبات نيل درجة الدبلوم العالي، جامعة بغداد، العراق، 2008، ص 4.

<sup>4</sup> صدام محمود وآخرون، أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات التقارير المالية دراسة حالة على عينة من المحاسبين في مدينة تكريت، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد 7، 2011، ص407.



والأخلاقيات من الأخلاق وهي تمثل تلك المعايير والمبادئ التي يتم بها تحديد ما هو صواب وما هو خطأ وبين الجيد والسيئ بالنسبة للتفكير والسلوك، والأخلاقي هو ما يتفق وقواعد السلوك المقررة في المجتمع، وعكسه لا أخلاقي<sup>1</sup>.

نلاحظ اختلاف وجهات النظر حول تعريف الأخلاق وبالتالي تعدد مفاهيمه، وعلى العموم فإن الأخلاق تبحث في الخير والشر، والحسن والسيئ، والإنسان الخلق هو الإنسان الخيّر في حياته الخاصة والعامة، الظاهرة والباطنة.

## الفرع الثاني: مصادر الأخلاق وأهميتها

### أولاً: مصادر الأخلاق

تستمد الأخلاق من ثلاث مصادر أساسية وهي:

1- المعتقدات الدينية التي تحدد من خلالها المعايير المرتبطة بسلوك الإنسان وحرية في التصرف المناسب<sup>2</sup>، وبالنسبة للدين الإسلامي فإن مصادر الأخلاق أربع تتمثل في القرآن الكريم الذي يعتبر أول مرجع ديني فهو يحتوى على الكثير من الآيات التي تأمر بمكارم الأخلاق وتدعو إلى التمسك بالقيم الخلقية العظيمة، يليه السنة الشريفة وهي تجمع بين السنة القولية المتمثلة في أحاديث الرسول (ص) والسنة الفعلية له أي سلوكه وأفعاله التي تعتبر منهاجاً كاملاً للحياة الإنسانية، ثم أخلاق الصحابة وهذا المصدر يتمثل في أفعال الصحابة وأخلاقهم، وآخر مصدر يتمثل في العادات والتقاليد الإسلامية وهو الصالح من أعراف المسلمين وعاداتهم وتقاليدهم التي يتوارثونها بتعاقب الأجيال<sup>3</sup>.

2- العمليات والمبادئ الاجتماعية العرفية التي تستند على القيم المشتركة والمتبادلة بين الأفراد، وهي تلك الالتزامات التي يكون مصدرها العرف السائد في المجتمع، ويؤدي مخالفتها إلى الخروج عما هو معروف من عادات وتقاليد. حكومية فهي عبارة عن معايير تعدها سلطات خاصة لتحديد الممارسات المقبولة وغير المقبولة

<sup>1</sup> عبد القادر الشبخلي، أخلاقيات الوظيفة العامة، دار المجدلوي للنشر والتوزيع، الأردن، 2003، ص 11.

<sup>2</sup> صدام محمد محمود وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 408.

<sup>3</sup> يعقوب المليجي، مرجع سبق ذكره، ص 30.

3- القوانين والتشريعات المتمثلة في المعايير القانونية الموثقة التي تحدد سلوكيات الأفراد والمنظمات والقيم الأخلاقية بتطبيق القوانين والتشريعات<sup>1</sup>. فالقانون يوضح ويحدد المعايير المشروعة في مجالات الأعمال، والتي تساعد على توجيه المسؤولين عند اتخاذ قراراتهم، وبالتالي فإن القانون يميز ما هو مقبول عما هو مرفوض، وذلك حتى يلتزم الأفراد والمجتمع بما هو مقبول، ومنه يتضح أن الأثر الأخلاقي هو صورة تبين مدى جودة القوانين وفسادها، أما التشريعات التي تمثل لوائحاً، وإلزام الفرد على اتباع الممارسات المقبولة<sup>2</sup>.

### ثانياً: أهمية الأخلاق

تمثل الأخلاق الجانب النفسي في حياة الإنسان فهي بمثابة الركن المعنوي لكل ما يقوم به وهي الأساس لكل بناء إنساني<sup>3</sup>، فما يشهده العالم اليوم من تحول إلى قرية صغيرة بلا حواجز تحول دون امتزاج الثقافات بما فيها الايجابية والسلبية وتداخلها، إضافة إلى التطور السريع للتكنولوجيا ووسائل الاتصال ونقلها للخبيث والطيب، والمفيد والضار، الأمر الذي يؤدي إلى تسرب سلوكيات سلبية أو ضارة تؤثر على بناء المجتمع الأخلاقي، وهنا يأتي دور الأخلاق في حفظ المجتمع ككل من المظاهر السلوكية الفاسدة، فهي تجعله مجتمعاً قوياً تسوده قيم الحق والإحسان والفضيلة، وتجرده من قيم الفساد والشر<sup>4</sup>.

وتظهر أهمية بالغة للأخلاق في ارتقاء الأمم والشعوب، وانهارها ينجر عن تدنى مستوى الأخلاق، وذلك لأن الأخلاق الفاضلة تعد المعاهد الثابتة التي تعقد بها العلاقات أو الروابط الاجتماعية، كما أن الأخلاق تعطي نمطاً معيناً للشخصيات الانسانية القادرة على التكيف الإيجابي في المجتمع. فمثلاً الأخلاق الاجتماعية تحدد للمجتمع أهدافه ومبادئه وتساعد على مواجهة التغيرات التي تحدث فيه<sup>5</sup>.

وتتجلى أهمية الأخلاق أيضاً في ترشيد سلوك الإنسان إذ أن السلوك يرتبط بالضرورة بعلاقات مع آخرين وأن كل طرف من أطراف هذه العلاقات يسعى نحو تعظيم منفعته مما يحدث تعارضاً بين هذه

<sup>1</sup> مصطفى محمود أبو بكر، أخلاقيات وقيم العمل في المنظمات المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2010، ص 114.

<sup>2</sup> يعقوب المليجي، الأخلاق في الإسلام، مؤسسة الثقافة الجامعية، مصر، 2003، ص 30.

<sup>3</sup> يعقوب المليجي، المرجع نفسه، ص 75.

<sup>4</sup> هيري آسيا وآخرون، دور أخلاقيات مهنة التدقيق في الالتزام بالمسؤوليات في ضوء شروط التأديب دراسة ميدانية لعينة من المدققين في

الجزائر، مجلة الحقيقة، العدد 39، الجزائر، 2017، ص 513.

<sup>5</sup> ميسون محمد عبد القادر مشرف، مرجع سبق ذكره، ص 17.

المنافع، وعدم وجود ضوابط أخلاقية يؤدي إلى أضرار بأطراف العلاقة الآخرين، مما يلزم معه وجود موازين تعمل على تحقيق التوازن بين المصالح المتعارضة وتتمثل هذه الموازين في القيم الأخلاقية<sup>1</sup>.

كما تبرز أهمية الأخلاق كونها أفضل العلوم على الإطلاق إذ تبين الحسن من السيئ والصالح من غيره، وأنها وسيلة للنجاح والتقدم نحو الأمام، فكل إنسان يتمتع بأخلاق عالية ولا يغش ولا يخادع يصبح مقبولا من الكل ويحقق النجاح والسعادة والرفاهية على مستواه الفردي وعلى المستوى الكلي وينتج عن ذلك استمرار وبقاء المجتمعات، فكلما كان المجتمع متخلفا كلما تفشى الأمن والسلام وانتشر الخير<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني: مفهوم أخلاقيات المهنة

يتكون مصطلح أخلاقيات المهنة من مفردتين، مفرد الأخلاقيات ومفرد المهنة، فالأخلاقيات من الأخلاق وهي تعني "مجموعة الأسس والقواعد والضوابط التي تتشكل من مصادر محددة، وتصبح إطارا مرجعيا من المعايير، تحكم منهج تفكير وتصرف وسلوك الأفراد في المنظمة للتمييز بين ما هو مقبول وما غير مقبول، وما هو صحيح وما هو غير صحيح، وما هو مشروع وما هو غير مشروع، بما يترتب عليه السلوك الوظيفي والإداري والقيادي والمؤسسي المنضبط أخلاقيا وقيميا من وجهة نظر المؤسسة والمجتمع"<sup>3</sup>، وإذا أضيف إليها مفرد المهنة فإنه يقصد بها الأخلاقيات الواجب توفرها عند أداء المهنة، وبالتالي فإنه يقصد بأخلاقيات المهنة " أنها مجموعة المبادئ والقيم التي يلتزم بها الأفراد والجماعات خلال أدائهم لمسؤولياتهم وواجباتهم وهي إحدى مقومات المهنة سواء في استقلالها المهني عن المهن الأخرى أو تنظيم سلوك أعضائها المهني في الممارسة"<sup>4</sup>، وعرفت الأخلاقيات "على أنها مجموعة من المبادئ أو القيم...وتتمثل أمثلة هذه المبادئ أو القيم في القوانين، القواعد التنظيمية، المواظ الدينية، موثيق العمل للجماعات المهنية مثل المحاسبين، وموئيق السلوك في المنظمات المختلفة"<sup>5</sup>، كما عرفت أخلاقيات المهنة بأنها: " مجموعة من المعايير والمبادئ التي تهيمن على السلوك الإداري وتمثل خطوط

<sup>1</sup> محمد عبد الحلیم عمر، مرجع سبق ذكره، ص5.

<sup>2</sup> صدام محمد محمود وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 413.

<sup>3</sup> مصطفى محمود أبو بكر، مرجع سبق ذكره، ص 111.

<sup>4</sup> طارق حماد المبيضين وآخرون، تأثير أخلاقيات مهنة المحاسبة في الالتزام المهني للمحاسب، الفكر المحاسبي، العدد 4، المجلد رقم 18، مصر، 2014، ص 63.

<sup>5</sup> أليفين أرنز وآخرون، المراجعة المحاسبية وخدمات التأكيد، تعريب ومراجعة، محمد عبد الفتاح، غريب جبر غريب، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، السعودية، 2013، ص 148.

توجيهية للمديرين في صنع القرار البديل الأخلاقي بين البدائل المتاحة والذي يرضي كافة أصحاب المصالح<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في أخلاقيات المهنة

نظرا إلى أن أي مهنة مرتبطة بالعالم الخارجي، وأن ممارس تلك المهنة ضروري أن يحتك بالآخرين من أجل انجازها وتنفيذها وبالتالي فإنه ينتج عن ذلك تأثيرات متبادلة، فمن ذلك يمكن القول أن الأخلاق تعتبر مكتسبة بالنسبة للفرد وليست وراثية أي أنه يحصل عليها مع مرور الزمن من علاقاته مع الآخرين -سواء كانوا أسرته الصغيرة أم زملائه أم بيئته التي يعيش فيها أم مختلف الأشخاص الذين يحتك بهم لكسب الخبرات -أو من الأحداث والمواقف التي تواجهه خلال حياته<sup>2</sup>.

هناك العديد من العوامل التي تؤثر على أخلاقيات المهنة والتي لا يمكن حصرها أهمها:

البيئة الاجتماعية: تتمثل البيئة الاجتماعية المحيط الاجتماعي الذي يعيش فيه الفرد بداية من المنزل إلى الحي ومكان العمل إلى المدينة، وكل ما يسودها من تقاليد وعادات ومعتقدات وأحوال اجتماعية واقتصادية وسياسية وغيرها، التي قد تساهم بشكل مباشر أو غير مباشر في تشكيل وتكوين سلوك الفرد وتطوير نفسه، إذ تنمو هذه الممارسات السلوكية وتتطور مع تطور مراحل النمو التي يمر بها الفرد<sup>3</sup>.

فالبينة الاجتماعية تساهم بشكل مباشر وغير مباشر من خلال تنمية وتطوير السلوك المهني، لكن الفرد في الدول العربية يتبع مبادئ اجتماعية خاصة، كالأخذ بالاعتبار صلة القرابة أو الصداقة وهذا الأمر يمس السلوك الأخلاقي للفرد وهنا يرجع الأمر إلى الأسرة أو المحيط الذي ينتمي إليه الفرد، فهو يتعلم من خلال هذا الانتماء بأن الولاء في المقام الأول للأسرة والأصدقاء وليس المصلحة العامة.

البيئة الاقتصادية: تتمثل البيئة الاقتصادية في الأوضاع الاقتصادية التي تسود المجتمع الذي يعيش فيه الفرد على سبيل المثال لا الحصر الغنى، الفقر، ارتفاع مستوى المعيشة، تدني مستوى الرواتب والأجور، ويمكنها أن تلعب دورا كبيرا في تكوين أخلاقيات الفرد كما أنها قد تؤدي إلى نشوء طبقات اقتصادية متعددة داخل المجتمع الواحد، وهذا الأمر قد يؤدي بطريقة غير مباشرة إلى تكون جماعات كل جماعة لها مبادئ واتجاهات وسلوك تتبعه يختلف على الجماعة الأخرى، خصوصا في الدول النامية إذ أن الفرد

<sup>1</sup> ميدون إيمان، البعد الأخلاقي في التسويق، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 119.

<sup>2</sup> غانم فنجان موسى، فاطمة فالح أحمد، أخلاقيات التفاوض في المنهج الإسلامي، دار الكندي للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2008، ص 226.

<sup>3</sup> <http://www.kitabat.info/print.php?id=55196> شوهد يوم 2018/02/08 على الساعة 09:24.

في الدول النامية له متطلبات وطموحات كبيرة لا تتناسب مع إمكانيات الدولة في توفير ما تستطيع من خدمات و سلع، وأيضا يسعى الأفراد إلى تحقيق جميع آمالهم وتطلعاتهم في تحسين أوضاعهم المعيشية لكن رواتبهم قليلة بالمقارنة مع ذلك، وهذا ما يسبب في تزايد نسب الانحراف ولو كان عن غير عمد.

البيئة السياسية: تمثل البيئة السياسية المناخ الذي يعيشه المجتمع في شكل نظام سياسي، ومدى تمتع الأفراد بحرية التعبير تحت الرقابة بأنواعها الإدارية والتشريعية والسياسية والشعبية، يتأثر الأفراد بالبيئة السياسية لأنهم بمثابة العضو الأساسي فيها، فيمكن للبيئة السياسية بطبيعتها وخصائصها التأثير في تكوين اتجاهات وأنماط الأفراد، إما بتحفيز الأفراد من خلال السلوك الأخلاقي الحسن له أو ردع ومعاينة الأفراد ذوي السلوك اللاأخلاقي. الفرد قد يقوم أحيانا بسلوك تنظيمي يهدف إلى تحقيق رغبات السلطات التنفيذية لكن على حساب المصلحة العامة، وربما يعود السبب إلى الخوف من المسؤولين أو من عدم الترقية أو الطرد، وهذا في ظل غياب الرقابة بأنواعها، وغياب الرقابة يسبب أيضا في فساد السياسيين وزيادة الانحراف في سلوك العاملين في مجال خرق القوانين، كما تسهل التخلص من العقاب<sup>1</sup>.

وهناك عوامل أخرى يمكنها التأثير في أخلاقيات المهنة على العموم وأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي على الخصوص تتمثل في:

- الجانب الأخلاقي للمجتمع ومدى انعكاسه على كل جوانب الحياة بما فيها الجانب المهني.
- العادات الشائعة في المؤسسة وأثرها على تثبيت ودعم أخلاقيات المهنة أو العكس.
- الأثر البالغ للاحتياجات المالية في تحديد مدى الالتزام بأخلاقيات المهنة.
- العقوبات المفروضة على المخالفين لهذه العقوبات وأثرها في تحديد مدى الالتزام بها<sup>2</sup>.
- الغياب المتزايد لمعيار الاستقلالية يمثل أهم صور ضعف الأداء في مهنة التدقيق الذي يؤثر مباشرة على مهنة المحاسبة انطلاقا من أن مخرجات هذه الأخيرة هي بمثابة مدخلات المهنة الأولى.

- عدم تطابق المعايير المحاسبية لمتطلبات مختلف الأسواق - خصوصا المالية منها- تفتح مجال للتلاعب في المعلومات المحاسبية.

<sup>1</sup> أسامة محمد خليل الزيناتي، دور أخلاقيات المهنة في تعزيز المسؤولية الاجتماعية في المستشفيات الحكومية الفلسطينية، رسالة ماجستير، جامعة الأقصى، فلسطين، 2014، ص 19.

<sup>2</sup> صدام محمد محمود وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 410.

- عدم قدرة المحاسبة على تمثيل أو ترجمة نشاط المؤسسة بصورة دقيقة خاصة ما يتعلق بالتحويلات المالية الكبيرة التي تنتج عنها صعوبات في معالجة بعض المسائل المالية كالمشتقات المالية.

- وأيضاً هناك مجموعة من الأسباب المؤثرة المتمثلة في<sup>1</sup>:

- ضعف قدرات التحقق لمستخدمي المعلومات المحاسبية،
- تعارض المفاهيم المحاسبية،
- التغيير والتطور المستمر لدستور أخلاقيات المهنة،
- تعارض المصالح المادية،
- تعارض الإجراءات والواجبات الفنية،
- التغيير والتطور المستمر لمعايير التدقيق،
- تعارض خصائص المعلومات المحاسبية،
- فجوة التوقعات،
- التغيير والتطور المستمر في معايير المحاسبة لمواكبة متطلبات العولمة والبيئة التنافسية.

---

<sup>1</sup>صدام محمد محمود وآخرون، المرجع نفسه، ص 413

## المبحث الثاني: مبادئ وقواعد سلوك مهنة التدقيق الخارجي

قسم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب الأول عن المبادئ الأخلاقية والثاني عن قواعد سلوك مهنة التدقيق الخارجي والثالث عن الالتزامات الأخلاقية، مع العلم أنه هناك تداخل كبير ومعتبر بين هاتين المطالب الثلاث لأنها كلها تصب في اتجاه واحد وذات مغزى واحد، فلا يمكن ممارسة مهنة التدقيق الخارجي بدونها، وهي بمثابة المحور الرئيسي لممارسة المهنة من قبل بداية أي مهمة تدقيق إلى ما بعد الإنهاء من تلك المهمة.

### المطلب الأول: المبادئ الأخلاقية

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

#### 1- الأمانة:

تتجلى الأمانة في الصدق والنزاهة والصراحة، أي أن الفرد يجب أن لا يكذب ولا يغش ولا يخادع<sup>1</sup>.

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

#### 2- العدالة:

يجب أن يستطيع الفرد على الاعتراف بالأخطاء المكتشفة معتمداً على الأدلة والبراهين كما يجب أن يلتزم العدالة عند التعامل مع الغير على نحو متكافئ مع تقبل الاختلاف<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، سلسلة الكتب المهنية، الكتاب الخامس، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009، ص 100.  
<sup>2</sup> صدام محمد محمود وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 409.

### 3- الولاء والإخلاص:

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

### 4- الاستقامة:

يجب أن يتسم الرد بالشجاعة ويكون صاحب القرار مقتنع بما يصرح به ولا يعمل بمبدأ الغاية تبرر الوسيلة<sup>1</sup>.

### 5- حفظ الوعد:

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

### 6- المسؤولية:

يجب أن يتحمل الفرد مسؤولية القرارات المتخذة من طرفه والمتعلقة بنتائج الأعمال المستقبلية سواء كانت خاطئة أو صحيحة، وأن يكون قدوة للآخرين لتأكيد السمعة الطيبة مع ضرورة اتخاذ التصرفات اللازمة لضبط السلوكيات غير المناسبة من الآخرين<sup>2</sup>.

### 7- احترام الآخرين والاهتمام بهم:

يجب أن يتميز الفرد بالليونة أي يكون كريما وعطوفا لديه القدرة على العطاء بتقديم الخدمة للآخرين في حدود الإمكان دون التورط في متاعبهم وعدم الحط من قدرتهم<sup>3</sup>.

### 8- المثابرة والسعي نحو التفوق:

يجب أن يجتهد الفرد بكافة مسؤولياته الشخصية والمهنية لكي يكون مثابرا وساعيا للتفوق في كامل المجالات حيث يجب أن يتميز بالجد والالتزام لكي يكون محل الاعتماد من طرف الآخرين، مع أهمية الاستمرار في الحفاظ على تطوير الكفاءات.

<sup>1</sup> أمين السيد محمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 210.  
<sup>2</sup> مفيد عبد اللاوي، أليات وطرق تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية وتقارير محافظي الحسابات، أطروحة دكتوراه في العلوم تخصص إدارة الأعمال، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2014، ص 76.  
<sup>3</sup> أمين السيد أحمد لطفي، معايير أخلاقيات المحاسبين المهنيين، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، مصر، 2008، ص 13.



## 9- الالتزام بالمواطنة والقوانين:

يجب أن يكون الفرد ذو ضمير اجتماعي بمشاركته في الخدمة العامة ويجب أن يلتزم بالقوانين والتعليمات واللوائح ويتمتع ويمارس حقوقه الديمقراطية وامتيازاتها<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: قواعد سلوك مهنة التدقيق الخارجي

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

#### 1. النزاهة:

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

- تحتوي على عبارات أو إيضاحات معدة بشكل مهمل أو بها قصور،
- تخفي أو تحجب أو تحذف المعلومات التي يطلب شملها حيث يكون هذا الإخفاء أو الحجب أو الحذف مضللاً،
- تحتوي على عبارات خاطئة أو مضللة بشكل كبير<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>صدام محمد محمود وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 409.

<sup>2</sup>الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، 2010، ص15.

وتعني النزاهة أيضا أن يتحلى المدقق بالعرفة والموضوعية ويلتزم بالسلوك الحسن أثناء العمل وخارج أوقات العمل أيضا ولا يضع نفسه في المواقف التي قد تؤثر على حياده<sup>1</sup>.

## 2. الموضوعية:

تضمنها القسم 120 وهي تفرض التزاما على المهنيين بأن لا يتهاونوا في حكمهم المهني وما يتعلق به بسبب تضارب المصالح أو التحيز أو التأثير غير الملائم للآخرين، كما يمكن أن يتعرض المهني لمواقف قد تضعف من موضوعيته، لذا يجب تجنب العلاقات التي تؤثر على حكمه<sup>2</sup>.

## 3. السر المهني:

تضمن القسم 140 مبدأ السرية بفرض التزاما على المهنيين للامتناع عن:

- استعمال أي معلومة تم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية أو مرتبطة بالأعمال لتحقيق مصلحة شخصية أو مصلحة لطرف ثالث، مالم تكن هناك سلطة قانونية تفرض عليه ذلك.
- تسريب معلومات سرية يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية دون ترخيص أو تفويض محدد إذا لم يكون هناك حق أو واجب قانوني أو مهني للإفصاح عنه<sup>3</sup>.

لذا يجب أن يكون المهني يقضا لإمكانية الإفشاء غير المقصود أي يجب أن يكون حريصا حتى في البيئة الاجتماعية لا سيما الظروف المرتبطة مطولا مع الأعمال ذات الصلة أو مع عضو عائلي قريب أو مباشر، كما يجب أن يحافظ المهني أيضا على سرية المعلومات التي يفصح عنها أحد العملاء أو أصحاب العمل المحتملين، وينبغي أن يدرس المهني أيضا الحاجة إلى الحفاظ على سرية المعلومات ضمن المؤسسة، كما يجب أن يتخذ المهني كامل الخطوات المعقولة للتأكد من توفر الاحترام بينه وبين الموظفين الخاضعين لسيطرته وآخرون الذين يتم الحصول منهم على النصيحة والمساعدة تجاه سرية المعلومات<sup>4</sup>. كما يجب أن يستمر الالتزام بمبدأ السرية حتى بعد انتهاء العلاقات بين المهني والعميل أو صاحب العمل، وإذا غير المهني مهنته فإنه يبقى محافظ على سرية المعلومات ولا يفصح عنها إلا في بعض الحالات الخاصة وهي عندما يسمح له أو يطلب منه القانون ذلك (كالإفصاح عن معلومات

<sup>1</sup> صالح محمد، التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، الأردن، 2016، ص 35.

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، مرجع سبق ذكره، ص 105.

<sup>3</sup> أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، المرجع نفسه، ص 107.

<sup>4</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص 18.

تفيد في دعوى قانونية)، أو يرخص له العميل أو مسؤولي المؤسسة محل التدقيق ذلك، أو يكون هناك واجب قانوني يفرض عليه بموجب القانون الإفصاح عن معلومات استجابة لاستفسارات مصدرها عضو أو جهة تنظيمية، أو لحماية مصالحه في حال دخوله في دعوى قانونية<sup>1</sup>.

#### 4. الكفاءة والعناية المهنية:

احتواها القسم 130 ويعني هذا المعيار أو المبدأ فرض الالتزامات التالية:

- الاحتفاظ بالمهارات والمعرفة المهنية بالمستوى المطلوب للتأكد من حصول العملاء أو أصحاب العمل على خدمة مهنية كُفأه.
- العمل بكل عناية واجتهاد طبقاً للمعايير المهنية عند أداء الخدمة.

ويتطلب أداء الخدمة المهنية ذات الكفاءة الفنية ممارسة الحكم الصائب عند تطبيق المهارات الفنية والمعرفة، وتنقسم هذه الكفاءة المهنية إلى قسمين: محاولة الحصول عليها ثم محاولة الحفاظ عليها، ويستلزم ذلك وعياً مستمراً وفهم التطورات المهنية ذات الصلة حيث يؤدي ذلك إلى تطوير القدرات المهنية بالإضافة إلى الكد والاجتهاد وتحمل مسؤولية التصرف وفقاً لمتطلبات المهنة بعناية وشمولية وفي الوقت المناسب، لذا ينبغي على المهني أن يرسم خطوات للتأكد من أن أولئك الذين يعملون تحت سلطته هم تحت الإشراف والمتابعة والتدريب الملائم، فكلما كان ذلك ملائماً فإن المهني قادر على أن يجعل العملاء ومختلف مستعملي معلوماته على علم بجميع القيود التي يتعرض لها من أجل تجنب أي تفسير سلبي عن رأيه<sup>2</sup>. وتعني الكفاءة المهنية أيضاً اكتساب المهني لمجموعة من القيم المتمثلة في الولاء والحياد والشفافية والاجتهاد والالتزام بالمواعيد وغيرها<sup>3</sup>.

كما تتطلب الكفاءة المهنية توفر المدقق الخارجي على معرفة كبيرة وكافية بأمر عديدة منها<sup>4</sup>:

<sup>1</sup> Hasan flayyeh Alqtaish and all, **The ethical rules of auditing and the impact of compliance with the ethical rules on auditing quality**, IJRRAS 18 (3) mars 2014, p 251.

<sup>2</sup> أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص ص 46 47.

<sup>3</sup> David K.W.Ssonko, **Ethique, responsabilité, transparence, integrite, et professionalism dans la fonction publique: le cas de l'Ouganda**, atelier à l'intention du personnel chargé des ressources humaines en afrique sur le "Renforcement des capacités des ressources humaines pour la realization des objectifs du millénaire pour le déveloepement de l'Afrique", Cotonou, République de Bénin, du 12 au 16 avril 2010, p 7.

<sup>4</sup> جورج دانيال غالي، **تطوير مهنة المراجعة**، الدار الجامعية، مصر، 2001، ص 258.

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

تضمن القسم 150 معيار السلوك المهني وهو يفرض على المهني أن يكون أمين وصادق ويتقيد بالقوانين والأنظمة واجبة التطبيق وتجنب أي تصرف قد يتعارض أو يسيء إلى سمعة المهنة، وأيضاً عندما يقوم المهني بالترويج أو التسويق إلى نفسه أو أعماله يجب أن لا يسيء إلى زملائه في نفس المهنة كأن يقوم بإبداء إشارات مسيئة أو مقارنات غير مؤكدة مع أعمال الآخرين أو يقوم بإبداء ادعاءات مبالغ فيها حول الخدمات التي يمكنهم تقديمها، أو المؤهلات التي يملكوها أو حتى الخبرات التي اكتسبوها، فذلك يؤثر على سمعة المهنة<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: الالتزامات الأخلاقية

قد حظيت الالتزامات الأخلاقية مؤخراً اهتمام بالغ من قبل العديد كالباحثين والمنظمات والهيئات المهنية مثلها مثل قواعد سلوك المهنة والمبادئ الأخلاقية، وهذا الاهتمام ناجم من الوعي بالآثار التي تعود بها على المهنة.

### الفرع الأول: تعريف الالتزامات الأخلاقية

تعرف الالتزامات الأخلاقية بأنها مجموعة من القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب مهنة المحاسبة أو مهنة التدقيق، فهي تتطلب من المحاسب أو المدقق أن يتقيد بسلوك معين يقوم على الالتزام من أجل المحافظة على المهنة بحد ذاتها وبشرفها وعدم الإخلال به، وهناك من يطلق مصطلح الالتزامات الأخلاقية على قواعد السلوك المهني لأنهما يتحدان في نفس المغزى، وهو الوصول إلى

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، مرجع سبق ذكره، ص 109.

السلوك المثالي والحصول على مستوى عال من الأداء من خلال التأكيد على الاستمرار على النشاط الإيجابي.

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الالتزامات الأخلاقية بأنها: "مجموعة المبادئ والقواعد والتغيرات والأحكام التي تمثل نصوصا تعبر عن المسؤولية التي تشكل إطارا عاما للقواعد والتغييرات والتي تعد توجيهات حول نطاق تطبيق القواعد من دون أن تحد منها كذلك تلخص تطبيقات التغييرات والأوضاع والحالات الحقيقية"<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: أهداف الالتزامات الأخلاقية

إن تطبيق الالتزامات المهنية يكون من ورائه السعي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:

- بث روح الطمأنينة في نفوس المجتمع المعني بخدمات المدقق الخارجي سواء كانوا داخل المؤسسة محل التدقيق أو خارجها.
- رفع مستوى مهنة التدقيق الخارجي والمحافظة على كرامتها، وتعزيز مكانتها من بين مختلف المهن.
- تنمية روح العمل وروح التعاون بين المدققين وأعاونهم من أجل بلوغ الأهداف المرجوة من أداء مهمتهم.
- الحصول على التأهيل العلمي والعملية المستمر في مجال التدقيق الخارجي والحفاظ على الحيادية عند أداء مهمة التدقيق.
- تحديد المبادئ الأخلاقية الواجب التخلق بها والمسؤوليات المهنية الواجب تحملها عند أداء مهنة التدقيق.
- ضرورة توفر ميثاق أو دليل يفصح عن الآداب والسلوك الأخلاقية الواجب التحلي بها من أجل أداء المهمة على أحسن وجه.
- وضع معايير محددة لسلوك أعضاء مهنة التدقيق لكي تكون كحد أدنى لمتطلبات استمرارهم في مزاولة عملهم.

<sup>1</sup> تغريد سالم اللبلة، دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحسين أداء الإدارات المحاسبية دراسة حالة في جامعة الموصل، تنمية الرافدين، العدد 98 مجلد رقم 32، العراق، 2010، ص 89.

وتتجلى أهمية الالتزامات الأخلاقية للمدققين الخارجيين في قبولهم لأداء مهمتهم مع تحمل جميع المسؤوليات التي تفرضها عليهم متطلبات المهنة اتجاه أفراد المجتمع، فمسؤولية المدقق الخارجي لا تقتصر فقط على تلبية خدمات عملائه أو تطبيق معايير التدقيق، بل أكثر من ذلك بكثير مهني تحقيق المصلحة العامة، لأن أي نتائج أو آراء أو توصيات يقدمها المدقق الخارجي لها تأثير كبير وواسع على مختلف متخذي القرار، وبالتالي فإن على المدقق الخارجي دوما السعي إلى مستوى راق في مهنته ومحاولة المحافظة على ذلك المستوى من خلال الخدمات المتميزة التي يحاول أن يقدمها.

### الفرع الثالث: متطلبات الالتزامات الأخلاقية

تسعى الالتزامات الأخلاقية إلى الوصول إلى أعلى مستويات الأداء وتلبية متطلبات أساسية في المهنة تتمثل في:

#### 1. المصادقية:

تعني المصادقية وجود درجة عالية من التطابق والتوافق بين المعلومات وبين الظواهر المراد التقرير عنها، والمصادقية من الصدق أي تمثيل جوهر الشيء وليس فقط تمثيل الشكل، كما يقصد بالمصادقية الوصول إلى يقين تام ينفي محاولة الشك، وتعتبر المصادقية إحدى الركائز التي تبنى عليها الموثوقية، وهذه الأخيرة من الضروري توفرها في المعلومات لكي تعبر بصدق عن العمليات والأهداف التي تمثلها أو ممكن أن تمثلها والمقصود هنا الأحداث المحتملة والمتوقعة الحدوث أو غير المؤكدة.

#### 2. المهنية:

يسعى أي مهني إلى الحفاظ على وظيفته من خلال البحث المستمر عن المعرفة أو المهارات المهنية المطلوبة لأداء المهمة على أحسن وجه، وبالتالي لا يمكن لأي مهني قبول عملية لا يستطيع إتقانها بدرجة عالية من الكفاية المهنية، إلا إذا استعان باستشارة خبراء في نفس المجال معه أو إذا استعان بزملاء يساعده في القيام بعمله بكفاءة.

### 3. جودة الخدمات:

لكي يقوم أي مهني بتقديم خدمات ذات جودة عالية عليه أن يلتزم بمختلف القوانين والأنظمة التي لها علاقة بمهنته، ويتجنب أي فعل يسيء لسمعته وسمعة مهنته، فالسمعة الجيدة تشترط توفر الأمانة والصدق والشرف والحياد والاستقلال والموضوعية والدقة.

### 4. الثقة:

تعني الثقة قدرة المعلومات على التعبير عن المغزى الأساسي للأهداف أو العمليات التي تمثلها، وبالتالي تمكن مستخدمها من الاعتماد عليها في بناء قراراته المختلفة، ويمكن القول أن أي معلومات مفيدة تكون محل ثقة مستخدمها، ولا تعني الثقة توفر الدقة المطلقة لأن هناك معلومات قد تكون تقديرية أو تقريبية ومع ذلك يمكن أن تكون موثوقة، لأن الهدف الأساسي هو تقديم معلومات تكسب ثقة أكبر عدد من المستخدمين<sup>1</sup>.

### المطلب الرابع: ميثاق أخلاقيات مهنة المدقق الصادر عن هيئة المحاسبة والمراجعة المالية الإسلامية

يعتبر ميثاق أخلاقيات مهنة المدقق الصادر عن هيئة المحاسبة والمراجعة المالية الإسلامية بمثابة مرشد للمدققين لمزاولة مهنتهم، مبني على أحكام العقيدة والشريعة الإسلامية التي تعطي قوة اعتبارية للمبادئ والأسس التي يتكون منها الميثاق.

يهدف هذا الميثاق إلى وضع إطار لأخلاقيات المدقق مستمد من أحكام ومبادئ إسلامية يساعده في تنمية الوعي الأخلاقي له، وإمكانية التفريق بين ما يعتبر وما لا يعتبر سلوكاً أخلاقياً مقبولاً على أسس شرعية، سنتطرق في المطلب إلى المحاور الأساسية لهذا الميثاق في شكل مختصر<sup>2</sup>.

### الفرع الأول: الأسس الشرعية لأخلاقيات المدقق

تعد الأخلاق محور أساسي للشريعة الإسلامية، حيث أعطاه الإسلام مكانة رفيعة واعتبرها من مقاصد التشريع، وخير دليل لذلك قول رسول الله صلى الله عليه وسلم " إنما بعثت لأتمم مكارم الأخلاق"، ومن أهم الأسس الشرعية لأخلاقيات المدقق:

<sup>1</sup> تغريد سالم اللبيلة، مرجع سبق ذكره، ص 93.

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، سلسلة الكتب التعليمية، الكتاب الأول، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2009، ص 505.

- الأمانة: لقد أعطى الدين الإسلامي الأمانة كل حقها وجعلها تحكم جميع التصرفات، مما يستلزم على المدققين وغيرهم أن يكونوا أمناء ويتحملون المسؤولية التامة أثناء أدائهم لمهامهم، وتوضح الأمانة في قول الله تعالى " إن خير من استأجرت القوي الأمين "1، وفي قول رسول الله صلى الله عليه وسلم " كلكم راع وكل راع مسؤول عن رعيته"2.
- الإخلاص: يكون المدقق مخلصا إذا كان صادقا في نيته، ولا يستهدف الرياء أو المدح من الغير أو التفاخر والتباهي، وأيضا لا يخضع للمؤثرات والضغوط الخارجية، بل يكون مثالا يقتدى به الالتزام وأداء الواجب المهني.
- إتقان العمل: يجب أن لا تكون أهداف المدقق تقتصر على أداء الواجبات المهنية فقط، بل يجب أن يسعى المدقق إلى تحقيق أعلى درجات الاتقان في أداء مهامه، وذلك بأداء المهام على أحسن وجه ممكن بالاعتماد على التأهيل العلمي والعملية والتفقه الديني.

### الفرع الثاني: المبادئ الأخلاقية للمدقق

- يمكن استخلاص المبادئ الأخلاقية للمدقق استنادا من الأسس الشرعية لأخلاقيات المدقق، فهي تحكم أدائه وتساعده في مزاوله مهنته نذكر منها<sup>3</sup>:
- الثقة: لكي يكون المدقق موثوقا به عليه أن يكون أمينا أثناء أدائه لمهامه وواجباته المهنية، وعليه أن يتصف بالنزاهة والصدق والأمانة والاستقامة وأيضا يحافظ على سرية المعلومات.
  - المشروعية: يقصد بمبدأ المشروعية إثبات مشروعية أي عمل أو أي واجب أو أداء أي خدمة في ضوء أحكام مبادئ الشريعة الإسلامية.
  - الموضوعية: لكي يكون المدقق موضوعيا عليه أن يكون عادلا ومحايدي أي غير متحيز لأي طرف أو جانب، ويحرص على أن لا يضع نفسه في موقف تعارض مصلحته مع مصالح من يقدم لهم الخدمة، وأن لا ينقاد لتأثير الآخرين عند تكوينه لأحكامه المهنية وتأديته لواجباته المهنية.
  - العناية المهنية: تستلزم العناية المهنية من المدقق أن يكون قادرا على أداء مهامه وواجباته على أكمل وجه من الاتقان، وأن يستغل كل جهده في الوفاء بمسؤولياته اتجاه نفسه واتجاه الغير.

<sup>1</sup> الآية رقم 26، سورة القصص، القرآن الكريم.

<sup>2</sup> أخرجه البخاري ومسلم في صحيحه.

<sup>3</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 511.



## الفرع الثالث: قواعد السلوك الأخلاقي للمدقق

يمكن استخلاص قواعد السلوك الأخلاقي للمدقق من المبادئ الأخلاقية للمدقق، بحيث تعتبر هاته القواعد الحد الأدنى للسلوك الأخلاقي للمدقق أثناء أدائه لواجباته وخدماته المهنية. من أهم القواعد نذكر<sup>1</sup>:

- قواعد السلوك الأخلاقي المترجمة لمبدأ الثقة: لكي يتمكن المدقق من أداء واجباته بأعلى ومستوى من الثقة والنزاهة والصدق والأمانة والاستقامة عليه أن يقوم ب:
  - عرض وتقديم المعلومات والأحكام والآراء المهنية بأمانة وصدق وشفافية تامة، سواء كان المضمون سلبياً أم إيجابياً.
  - المحافظة على سرية المعلومات أثناء تأديته لمهامه، وعدم الكشف عنها إلا في حدود متطلبات الإفصاح وفقاً لمعايير التدقيق.
  - تجنب استغلال معلومات المؤسسة محل التدقيق لمصلحة شخصية أو مصلحة الغير.
- قواعد السلوك الأخلاقي المترجمة لمبدأ المشروعية: يعتبر المدقق مسؤولاً على التحقق من مشروعية كل ما يقوم به من واجبات وخدمات مهنية، لذلك عليه أن يقوم ب:
  - أن يتأكد من مشروعية الأعمال التي يقوم بمراجعتها في ضوء أحكام الشريعة الإسلامية، وأن يتحرى الالتزام بها في كل ما يصدر منه من أفعال وأقوال حين أدائه لمهنته.
  - أن يكون على دراية تامة حول أحكام الشريعة الإسلامية بخصوص المعاملات المالية.
  - أن يتأكد من مشروعية المعاملات والأفعال والسلوكيات التي لها علاقة بمهمة التدقيق التي يقوم بها.
- قواعد السلوك الأخلاقي المترجمة لمبدأ الموضوعية: على المدقق أن يحرص على استقلاليته في الظاهر والباطن، لكي لا يقع في مواقف قد تدفعه للتحيز أو عدم إقامة العدل، فهذا العمل يهدد موضوعيته وموضوعية رأيه النهائي الذي يخلص به، لذلك على المدقق أن يقوم ب:
  - عدم قبول أي هدايا أو هبات تقدم له لأن ذلك قد يمس ويهدد موضوعيته واستقلاليته.
  - عدم تقديم خدمات أخرى خارجة عن العمل المتعلق بمهمة التدقيق للمؤسسة محل التدقيق.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 513.

- عدم ربط أتعاب المدقق ومكافآته في مهمة التدقيق بمقدار ربح المؤسسة محل التدقيق.
- قواعد السلوك الأخلاقي المترجمة لمبدأ العناية المهنية: من أجل أن يثبت المدقق العناية المهنية التي يقدمها أثناء تأديته لمهامه عليه أن يقوم بـ:
  - عدم قبول أية مهمة تدقيق إن لم تكن له القدرة الكافية لأدائها بمستوى ملائم من الكفاية والالتقان.
  - يكون ذا مستوى رفيع من التأهيل العلمي والعملي، ويحافظ على مستواه من خلال التأهيل والتدريب الجيد والمتواصل الذي يقوم به لتنمية معارفه خصوصا ما يستجد في مجال التدقيق.
  - تكون له خبرة مهنية في مجال التدقيق بصفة عامة.
  - يضع خطة محكمة ومنكاملة للمهمة التدقيق التي يقوم بها
  - يؤدي مهام التدقيق بإتقان بما يتوافق مع مبادئ الشريعة الإسلامية.
  - مراعاة وضوح التقارير التي يعدها مع الحرص على اتصافها بالدقة والموثوقية الكافية.

## المبحث الثالث: مسؤوليات المدقق الخارجي

يتمتع مزاولو مهنة التدقيق الخارجي كغيرها من المهن بمجموعة من الصلاحيات بالإضافة إلى تحملهم لمجموعة من المسؤوليات التي تقع عليهم، ويستوجب على المدقق الخارجي أدائها على أحسن وجه ليعطي لمهنة التدقيق مكانتها ويعزز ثقة مستخدمي القوائم المالية فيه. فمهنة التدقيق الخارجي تعتبر وظيفة قانونية تهدف إلى الخلاص برأي فني حول مدى صحة القوائم المالية لمؤسسة ما ومعرفة مدى تمثيل تلك القوائم لمركزها المالي الحقيقي، فهذا الهدف يجعل المدقق الخارجي يتحمل مجموعة من المسؤوليات نظرا لمجموعة من الاعتبارات أهمها<sup>1</sup>:

- القوانين المتعلقة بمهنة التدقيق أعطت المدقق الخارجي امتيازات وحقوق تجعله صاحب رأي مستقل وصاحب إرادة مستقلة.
- يعتبر المدقق الخارجي من أهم وسائل المراقبة على أعمال المؤسسات المعنية به، فهو بمثابة عين للجهات التي عينته كالمساهمين أو الجهات الحكومية...
- بما أنه يعتبر لمدقق الخارجي أداة من أدوات المراقبة فبذلك يعتبر أيضا من أدوات الاستقرار الاقتصادي.
- يعتبر المدقق الخارجي كأداة لحماية المؤسسات وموظفيها والمساهمين فيها ومختلف الفئات التي تعتمد على رأيه الفني.

تنوعت المسؤوليات التي تقع على عاتق المدقق الخارجي وتعددت مؤخرا مقارنة مع الزمن الذي ظهرت فيه مهنة التدقيق لأول مرة، نتيجة تزايد المخاطر الأمر الذي أدى اشتراط توفر أخلاقيات المهنة التي تحدد المسؤولية عن اكتشاف التلاعب والغش، فالمدقق الخارجي ملزم بمعرفة مختلف المسؤوليات التي تقع عليه منذ بداية مهمة التدقيق إلى غاية إنهاؤها كاملة، سواء اتجاه العميل أو اتجاه الجهات الخارجية، والمدقق الخارجي غير ملزم بإجراء التدقيق التفصيلي وإنما يعتمد على التدقيق الحديث الذي يعتمد على أسلوب العينة وهذا الأخير يقلل الحمل نوعا ما على المدقق الخارجي، لكن من جهة أخرى ربما يزيد من احتمال وجود تحايلا أو تلاعبات في وثائق أو عمليات المؤسسة محل التدقيق وقد لا يكتشفها المدقق الخارجي. لذلك يستوجب على هذا الأخير بذل العناية المهنية الكافية والقيام بالتخطيط الجيد لعمية التدقيق قبل بدايتها وحتى قبل قبول أدائها.

<sup>1</sup> محمد فضل، خالد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص ص، 172، 173.

## المطلب الأول: المسؤولية التأديبية (الأخلاقية)

تتعلق هذه المسؤولية بالجانب الأخلاقي للمدقق الخارجي أي أنها مسؤولية عن كل الأعمال المخلة بأمانة وكرامة المهنة، فمهمة التدقيق الخارجي كغيرها من المهن لها قواعد وآداب أخلاقية تنظمها، فأي خروج عن هاته القواعد أو المبادئ فإنه يمس من الدرجة الأولى المهنة، وقد يكون الإخلال بهاته المسؤولية بأي شكل من الأشكال مثلاً<sup>1</sup>:

- تقديم بيانات أو معلومات غير حقيقية أي مضللة،
- مجرد التكاسل عن العمل أو إهماله،
- إخفاء وثائق أو سجلات أو سندات مهمة، أو التلاعب بها أو تحريفها،
- إبداء رأي غير حقيقي نزولاً عند رغبة أحد المسؤولين بغرض المصالح الخاصة،
- التغافل عن الانحرافات المكشوفة أثناء أداء المدقق الخارجي لمهنته وعدم إدراجها في تقريره،
- إخفاء أية حقائق مادية قد يتعرف عليها المدقق أثناء أداء مهام التدقيق.

اهتم المعهد الأمريكي للمحاسبين والمدققين بالمسؤولية التأديبية بحيث قام بإعداد دليل أخلاقيات المهنة وقامت لجنة أخلاقيات المهنة المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين بإعطاء مختلف التفسيرات عن هذه الأخلاقيات، قسم دليل الأخلاقيات إلى أربعة مجموعات للمعايير الأخلاقية وهي<sup>2</sup>:

- تتكون مفاهيم أخلاقية المهنة من نقاط إرشادية لسلوك المدقق الخارجي.
- تتكون القواعد التي يمكن استخراجها من دليل الأخلاقيات على بعض التصرفات الممنوعة.
- تعمل اللجنة التنفيذية لأخلاقيات المهنة بإصدار تفسيرات تخص القواعد المذكورة في دليل الأخلاقيات، وذلك بهدف إضافة معالم إرشادية عن مدى وحدود تلك القواعد.
- يجب اعتماد تلك القواعد الأخلاقية على أساس أنها قرارات محكمة ويجب تفسيرها على أنها من الظروف الواقعية.

يمكن القول أن المسؤولية الأخلاقية تشمل جميع المسؤوليات التي يجب أن يتحملها المدقق الخارجي أو بطريقة أخرى لا يمكن تحمل باقي أنواع المسؤوليات إن لم يكن الاهتمام الأول بالمسؤولية الأخلاقية.

<sup>1</sup> كمال الدين الدهراوي، محمد السيد السرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009، ص 216.  
<sup>2</sup> ثناء القباني، المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 54.

يتعرض أي مدقق خارجي لم يتحمل هاته المسؤولية ويقوم بأعمال مخلة بقواعد وأخلاقيات المهنة، إلى عقوبات تأديبية تتمثل في اللوم أو التأنيب أو تعليق العضوية لفترة محدودة أو الحرمان من مزاوله المهنة، من طرف منظمة مهنية مختصة<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: المسؤولية المدنية

يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية المدنية خصوصا عندما يقصر في عمله بأي شكل من الأشكال كأن يهمل عمله ولا يؤديه على أحسن وجه أو يقلل من العناية المهنية اللازمة، أو يقع في أخطاء أثناء قيامه بمهامه دون أن ينتبه لها، أو لا يقوم بمهام التدقيق أصلا، وعلى المدقق الخارجي تعويض الضرر المعنوي أو المادي في حالة ارتكاب أخطاء أو تقصير، لكن بعد أن يثبت الضرر الناتج عن ذلك الخطأ أو التقصير سواء كان بصفة مباشرة أو غير مباشرة<sup>2</sup>.

تنقسم المسؤولية المدنية للمدقق الخارجي إلى قسمين المسؤولية المدنية اتجاه العميل، والمسؤولية المدنية اتجاه طرف ثالث، ويتمثل العقاب في حال الإخلال بهاته المسؤولية بتعويض مادي.

### الفرع الأول: مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه العميل

ترتكز المسؤولية المدنية في حصول المدقق الخارجي على كل المعلومات الموثوقة التي تخص العميل، وتزداد مسؤوليته في حالة اكتشافه بأن العميل قد انتهك بعض القوانين، لذلك تلزم المسؤولية المدنية المدقق الخارجي اتباع أخلاقيات المهنة عند تخطيط العمل وإتمامه وتفسير النتائج وفي طلبه لأتباعه، كما تلزمه اتجاه عميله بالحرص على مجموعة من النقاط ألا وهي:

- ضرورة الالتزام بنصوص العقد المبرم بين المدقق والعميل وتنفيذ جميع بنوده، حيث يعتبر هذا العقد الوسيلة الأساسية التي يمكن أن يحاسب بها العميل المدقق في حال امتناع هذا الأخير عن تنفيذ أي خدمات مذكورة في العقد.
- حسب المعيار الثالث من المعايير العامة يشترط إلزامية بذل العناية المهنية المطلوبة وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها، فأبي إهمال بسيط أو عادي في نظر المدقق يمكن أن يعرضه إلى المساءلة، ويحتاج هذا الأمر تعيين وتحديد مستوى العناية المطلوبة وتحديد الأهداف المرجوة وراء

<sup>1</sup> أقاسم عمر، مرجع سبق ذكره، ص 15.

<sup>2</sup> محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 57.

هذا المستوى المطلوب سواء من حيث الأخطاء الواجب اكتشافها أو من حيث المهارة والخبرة المطلوبة لأداء المهمة على أحسن وجه، وبالتالي فإنه على المدقق الخارجي أن يوظف جميع خبراته ومهاراته وحكمه الشخصية لكي يكون حكيم وحذر في نفس الوقت، لأنه كلما كان المدقق الخارجي يبذل العناية المهنية فإن ذلك يدل على أنه حكيم وحذر، ولكي تقع مسؤولية الإهمال على المدقق يجب أن تكون هناك علاقة سببية بين الإهمال والضرر المتحقق، وأن يتعرض الطرف الآخر إلى ضرر فعلي أو خسائر، وأن لا يكون هناك عمل مرتبط بمعيار السلوك، وأخيرا أن يفشل المدقق في الأداء وفقا لهذا العمل.

- يجب أن لا يعتمد المدقق الخارجي على أية معلومات لا يعلم مصدرها، أو يعلم أنها غير حقيقية، كما تزمه هاتاه المسؤولية اكتشاف أي تلاعب والتصريح بأية حقائق قد تؤثر على الإفصاح عن الحقيقة.

- قد يؤدي الإهمال المتراكم إلى حدوث تلاعب يرتب على المدقق تحمل مسؤولية عدم بذل العناية المهنية الكافية، وبالتالي فإن المدقق الخارجي يكون مسؤولا عن أية إهمال سواء كان عاديا أو جسيما أو تلاعبا<sup>1</sup>.

ومن الأعمال التي تمثل مسؤولية على المدقق الخارجي اتجاه العميل: عدم القدرة على إكمال عملية التدقيق، أو عدم القدرة على اكتشاف التلاعبات والاختلاسات، أو عدم حفظ السر بتسريب معلومات تخص العميل.

### الفرع الثاني: مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه طرف ثالث

يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية المدنية اتجاه الطرف الثالث رغم أن هذا الأخير ليس طرفا في العقد المبرم بين المدقق الخارجي والعميل، وذلك في حال وقوع ضرر مادي ناتج عن إهمال أو تقصير من المدقق الخارجي اتجاه الطرف الثالث المتمثل في جميع الأطراف التي تعتمد على رأي المدقق الخارجي بخلاف العميل المعني بمهمة التدقيق، لأن تلك الأطراف تعتمد كل الاعتماد على رأي المدقق حول مدى صدق القوائم المالية ومدى تمثيلها للنشاط والمركز المالي الحقيقي للمؤسسة. فقديما كانت تقف مسؤولية المدقق الخارجي فقط على الأطراف الموقعة في العقد، لكنها اتسعت دائرة المسؤولية وأصبحت

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد صحن وآخرون، أسس المراجعة الأساس العلمية والعملية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2004، ص-ص 131-133.

تضم كل مستفيد من القوائم والتقارير المالية، مع ذلك تبقى مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه الغير محدودة مقارنة مع مسؤوليته اتجاه العميل نظرا لعدم وجود اتفاق تعاقدى بين المدقق الخارجي والغير<sup>1</sup>.

هناك مسؤوليات أخرى لا تقل أهمية على المسؤوليات التي ذكرت كالمسؤولية اتجاه الزملاء التي تتمثل في حرص المدقق الخارجي على مكانته ومكانة مهنة التدقيق الخارجي، وذلك بالامتناع عن أي سلوك قد يهين سمعة المدققين، والامتناع عن أي تصرف قد يسيء إليه وإلى مهنته ككل. وأيضا الامتناع عن القيام بأي إعلان عن خدماته في الجرائد العامة من أجل الحصول على أكبر عدد من العملاء، بحيث يؤدي ذلك إلى وجود جيل من المدققين غير جدير بالاحترام، مع العلم أن العمل الجيد هو المقياس الأجدر للمدقق الكفاء، وأيضا الامتناع عن الحصول على عمولات لا تدخل ضمن الأتعاب المتفق عليها سلفا<sup>2</sup>.

### المطلب الثالث: المسؤولية الجنائية

تختلف المسؤولية الجنائية عن المسؤولية المدنية في كون أن المسؤولية المدنية تقف عند الطرف الثالث أما المسؤولية الجنائية فإنه يصل مداها إلى كل من يتعرض لضرر نتيجة اعتماده على رأي المدقق الخارجي حول المعلومات والبيانات التي تم تدقيقها، فالمسؤولية الجنائية عبارة عن مسؤولية شخصية جزاء من لم تحملها إما غرامة مالية أو السجن أو كلاهما<sup>3</sup>، وبالتالي فإن نطاق المسؤولية الجنائية يفوق الطرف الذي اعتمد على المعلومات التي تم تدقيقها إلى المجتمع ككل فالمدقق الخارجي يكون مسؤولا جنائيا إذا كان الضرر لا يصيب شخص واحد ولكن يصيب المجتمع ككل، ولكن بعد تحديد مجالات المساءلة الجنائية التي يتعرض لها المدقق الخارجي من خلال التشريعات المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي ومختلف القوانين المتعلقة بها.

وتتميز أيضا المسؤولية الجنائية عن المسؤولية المدنية بأنها مسؤولية شخصية أي أن مقترف الأفعال غير القانونية هو من يعاقب حتى ولو لم يكن المدقق الخارجي بحد ذاته أي أحد معاونيه أو أحد موظفي مكتبه<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2002، ص ص 131، 132.

<sup>2</sup> ثناء القباني، المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 57.

<sup>3</sup> أقاسم عمر، مرجع سبق ذكره، ص 17.

<sup>4</sup> عبد الفتاح محمد صحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 135.

تتعد الحالات التي يمكن التي يترتب عندها تحمل المسؤولية الجنائية منها<sup>1</sup>:

- تغافل المدقق الخارجي عن بعض الانحرافات التي يرتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة، نزولاً عند تحقيق مصالحه الشخصية دون مصلحة باقي الأطراف في المؤسسة.
- عدم اهتمام المدقق الخارجي بمصلحة المؤسسة وتعمد ارتكاب اخطاء ومخالفات جسيمة، كإفشاء أسرار مهمة للمؤسسة إلى مؤسسة أخرى قد تكون منافسة لها.
- اتفاق المدقق الخارجي مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين لإخفاء جوانب القصور في ميزانية المؤسسة.
- تستر المدقق الخارجي على جوانب مهمة وعدم الإدلاء بالحقيقة أثناء المناقشات التي تتم مع الجمعية العامة للمساهمين.
- تأمر مجلس الإدارة مع المدقق الخارجي باتخاذ قرارات معينة هي في الظاهر تكون في مصلحة المؤسسة محل التدقيق، أما في الحقيقة قد تكون مضرّة بها أو المساهمين أو كلاهما.

إن فعل أي تصرف من أحد التصرفات المذكورة قد تعرض المدقق الخارجي إلى المساءلة الجنائية، وتلزمه باتخاذ كافة الإجراءات القانونية في حال اكتشافه والتأكد من أنه قد تعمد ارتكاب الأخطاء أو كانت نتيجة إهمال جسيم، ولكن قبل الوقوف أمام القضاء فإن المدقق الخارجي يستعمل كل الأساليب والطرق التي تمكنه من تجنبه ذلك أهمها<sup>2</sup>:

- الحفاظ على الموضوعية والتمسك بالأمانة وجميع مبادئ وقواعد السلوك المهني، من أجل تحقيق مصلحته ومصلحة جميع الأطراف وتجنب تعارض المصالح، وعدم التحريف المتعمد للحقائق.
- إعطاء اهتمام كبير وقدر معتبر من الجهود المبذولة في مهنة التدقيق في العمليات ذات المخاطر العالية.
- التأكد من أن العميل قد أخذ بنصائحه وقام بتصحيح الأخطاء الجوهرية والهامة التي تم اكتشافها، لكيلا يتم إلحاق الضرر بالطرف الثالث نتيجة اعتماد هذا الأخير على معلومات مضللة.
- أن يقوم المدقق الخارجي بالإشراف الجيد والمنظم على الأعوان والمساعدين، ومتابعتهم من خلال الفحص المتعمق لأعمالهم.

<sup>1</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد السرايا، مرجع سبق ذكره، ص 218، 217.

<sup>2</sup> عوض لبيب فتح الله، شحاته السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، ص 122.



- الاستعانة بلجنة التدقيق التابعة لمجلس الإدارة إن وجدت وكلما أمكن ذلك، فهذه اللجنة قد تساعده كثيرا في الجانب الداخلي للمؤسسة محل التدقيق خصوصا نظام الرقابة الداخلي لها.
- أخذ الوقت الكامل لأداء مهنة التدقيق وتجنب ضغط العميل من أجل إنهاء مهام التدقيق في وقت مبكر عما تتطلبه الظروف القائمة، لأن ذلك قد يقلل من التكاليف على المؤسسة محل التدقيق لكن قد يسبب في عدم اكتشاف أخطاء هامة بسبب عدم تطبيق جميع إجراءات التدقيق الخارجي الضرورية.
- إذا كان المدقق الخارجي أمام عملية أو مهمة تدقيق جديدة، فإنه يقوم بالاتصال بالمدقق الخارجي السابق واستشارته حول الوضعية العامة للمؤسسة محل التدقيق قبل قبول المهمة وقبل الشروع في تنفيذها.

رغم كل الإجراءات والاحتياطات التي يستعين بها المدقق الخارجي، ورغم العناية المهنية الفائقة التي يتبناها المدقق الخارجي، إلا أن ذلك لا يجله متأكد بشكل مطلق بأنه قد قام باكتشاف جميع الأخطاء أو حالات الغش الموجودة، لأن التدقيق يبنى في حد ذاته على أسس اختبارية وبالتالي هناك احتمالية وجود أخطاء لم يتم اكتشافها، وهذا الأخير يكون بمثابة دليل قوي يستعين به المدقق الخارجي في وقوفه أما القضاء إذا تمت مقاضاته بسبب طرف ثالث قد تعرض لضرر نتيجة اعتماده على معلومات مضللة، وبالإضافة إلى هذا الدليل القوي يمكن للمدقق الخارجي أن يستعين أيضا بالعناية المهنية الواجبة التي قدمها أثناء أدائه لمهامه من خلال توثيق أي عملية أو إجراء قام به، وأيضا باستعانتة بأوراق العمل ومختلف أدلة الإثبات من بينها: توثيق جميع مواطن الضعف التي تم اكتشافها في نظام الرقابة الداخلية وكيفية تعديلها، توثيق تقديرات المدقق الخارجي لمواضع حدوث غش والإجراءات المتخذة في ضوءها، توثيق مراحل فحص المساعدين والخطوات والمسائل التي تمت بإحكام بين المدقق الخارجي وأعوانه<sup>1</sup>.

وهناك مسؤولية أخرى لم يذكرها الكثير ألا وهي المسؤولية الفنية، حيث تلخص المسؤولية الفنية أهم واجبات المدقق الخارجي وهي تنقسم إلى جزئين:

أولا: مسؤولية المدقق الخارجي في التحقق من أن جميع الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة المؤسسة سواء كانت عقودا أو لوائح أو أنظمة أو نصوص قانونية أو غيرها، قد تم التعامل معها بشكل سليم.

<sup>1</sup> عوض لبيب فتح الله، شحاته السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، ص 124

ثانيا: مسؤولية المدقق الخارجي في التحقق من مدى التطبيق السليم للقواعد والمبادئ المحاسبية الأساسية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> أقاسم عمر، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، دار الكتاب العربي، الجزائر، 2016، ص 15.

## المبحث الرابع: نتائج عدم تجسيد أخلاقيات المهنة (شركة انرون)

إن تحسين وتطوير مبادئ وقواعد سلوك المهنة ناتج عن محاولة السلطات الرقابية والتشريعية وضع قواعد تحد من حدوث الأزمات أو تمنع تكرارها، فبعد الأزمة المالية التي حلت باقتصاديات دول آسيا 1998، قامت العديد من الدول بوضع أسس أخلاقية<sup>1</sup> لتجنب ما وقعت فيه شركة "انرون" للطاقة بالتحديد في مجال تسويق الكهرباء والغاز الطبيعي في ولاية تكساس بالولايات المتحدة الأمريكية بعد انهيارها سنة 2001، حيث أفلست هذه الشركة بأصول تقدر بـ 63,4 مليار دولار<sup>2</sup>.

### المطلب الأول: شركة "انرون" والمشكلة التي وقعت فيها

تعتبر شركة "انرون" من إحدى كبريات شركات الطاقة الأمريكية حينها، حيث احتلت المركز السابع من بين 500 شركة كبرى، تأسست هذه الشركة الكبيرة التي أحدثت ضجة عالمية سنة 1985 إثر عملية اندماج بين شركتين، تبنت مشروع نقل الغاز في منطقة الشرق الأوسط الذي كان يعد أول مشروع لخط الأنابيب عبر الحدود، تضمن المشروع تطوير منشآت التنقيب وإنتاج الغاز، كما تبنت مشروع آخر ضخم شيده على ساحل بحر العرب الذي كلفها 2.9 مليار دولار، وحاولت شركة "انرون" تبني مشروع الطاقة الكهربائية في قطاع غزة بقيمة 140 مليون دولار، تبلغ طاقته 136 ميغاوات من أجل توفير مورد الكهرباء، لكن مع اقتراب بداية القرن 21 شهدت الشركة تصرفات غريبة من مسؤوليها إذ قام مديرها المالي ببيع أكثر من مليون سهم، وقام رئيس لجنة مكافآت المدراء التنفيذيين ببيع 2 مليون سهم في ماي 2001 كما باع رئيس لجنة مكافآت مكتب التدقيق ما يقارب 841 سهم، وحصل رئيس لجنة سياسات الشركة على 12 مليون كمكافأة سنة 2000 وضارب في أسهم بقيمة 123 مليون، ثم حصل على مكافأة أخرى سنة 2001 بقيمة 10.6 مليون وباع أسهم بقيمة 50 مليون في نفس السنة، كما حصل كبير المدراء التنفيذيين على مكافأة قدرها 6.5 مليون دولار سنة 2001 مع العلم أنه باع أسهم بقيمة 62 مليون دولار سنة 2000، كما قام عضو بلجنة التعويضات ببيع 1.7 مليون سهم سنة 2000، كل هذه الأعمال بالإضافة إلى ما قام به رئيس مجلس إدارة الشركة حيث أعلن استقالته بعد ستة أشهر فقط من وصوله إلى ذلك المنصب في 15 أغسطس 2001، حيث لاحظ المراقبون أنه باع على الأقل 450

<sup>1</sup> خالد ذيب، الأزمات المالية... وتطور الحوكمة، مجلة التنفيذي، مصر، أبريل 2009، ص 26.

<sup>2</sup> إحصان بن صالح المعتاز، أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها: انهيار شركة انرون والدروس المستفادة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، م 22، ع 1، السعودية، 2008، ص 263.

ألف سهم من أسهم الشركة قدرت قيمتها 33 مليون دولار وذلك في الأشهر التي سبقت خروجه، كما قام المدير التنفيذي لشركة "انرون" بطمأنة المحللين بأن الاستقالة لا علاقة لها بالمحاسبة ولا التجارة ولا الاحتياطات. لكن ما إن حل شهر نوفمبر سنة 2001 فإذا بالشركة تعلن إفلاسها الذي نتج عنه إحباط كبير في ثقة المحاسبين القانونيين وباقي المتعاملين معها.

كانت تعاني شركة "انرون" من خلل في هيكلها التنظيمي ونظام التسيير فيها، حيث لم يكن لديها تقسيم واضح للمهام ومسؤوليات المدراء وكانت تعاني من تضارب في مصالحها، ولم يكن لديها فصل بين وظيفتي التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي إذ كان يقوم بهما نفس مكتب التدقيق التي تتعامل معه الشركة، كانت تحتوي الشركة على ميثاق شرف أخلاقي لكنه مطروح ومنبوذ في الخزائن ولم يكن قيد التنفيذ، بالنسبة للجنة التدقيق لم تكن فعالة نظرا لوجود تعارض بين المصالح.

نفذت شركة "انرون" جل معاملاتها عبر شبكة معقدة من اتفاقيات الشراكة مع شركات حقيقية وصورية بهدف تضخيم الأصول، وإخفاء حقيقة التزاماتها المالية اتجاه الغير وعدم إظهار خسائرها لإعطاء صورة حسنة ولبقة عن الشكل المالي للشركة، فمن بين التلاعبات التي قامت بها الشركة تضخيم الأرباح بمبلغ 586 مليون دولار وإخفاء ديون بمبلغ 2.6 بليون دولار، عندها اهتزت مكانة شركة "انرون" لدى المحللين الماليين والمستثمرين عن حقيقة الشركات التي تتعامل معها شركة "انرون" وطبيعة التعامل معهم، أدى ذلك إلى ظهور خسائر ووجود التزامات لم يتم الإعلان عنها إلى حدوث الانهيار فعليا وهو إفلاس الشركة<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: أسباب انهيار شركة "انرون"

كان انهيار شركة "انرون" حدثا عظيما حينها حيث أحدث ضجة كبيرة لكبر حجم الشركة، وتجلت بوادر الانهيار في فقدان الثقة في نزاهة وكفاءة الشركة في صحة قوائمها المالية مما أدى ذلك إلى بيع المساهمين لأسهمهم ووقف البنوك والدائنون عن دعم الشركة<sup>2</sup>، ولعل أهم أسباب انهيار الشركة ما يلي:

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر 2005، ص 224.

<sup>2</sup> أمين السيد أحمد لطفي، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، مرجع سبق ذكره، ص 225

- قيام مكتب التدقيق لـ " ارثر اندرسون " الذي كان أحد المكاتب الخمس الكبرى بمهنتين في نفس الوقت وتمثلت تلك المهنتين في التكلفة بتدقيق حسابات شركة " انرون " مقابل 25 مليون دولار كأتعاب لمهنة تدقيق الحسابات في عام 2000، والقيام في نفس العام بأعمال استشارية لنفس الشركة " انرون " مقابل 27 مليون دولار، وهذا يتناقض مع مبدأ استقلالية المدقق وحياده<sup>1</sup>.
- بالإضافة إلى مهنة التدقيق الخارجي التي قام بها مكتب " ارثر اندرسون"، قام بمهمة التدقيق الداخلي لشركة "انرون"، وهذا يرجع بالسلب على شركة التدقيق " ارثر اندرسون" لأنها لا تستطيع الإدلاء برأي صادق وعادل بسبب ضعف المبادئ والمعايير الأخلاقية المهنية لديها، وهذا ما أدى بها إلى الانهيار هي الأخرى مباشرة بعد انهيار شركة "انرون"<sup>2</sup>.
- كان يوجد بشركة "انرون" شكل صوري فقط لميثاقها الأخلاقي ولجنة التدقيق، ولم يكن له أي أثر حقيقي على أرض الواقع<sup>3</sup>.
- قام بعض الموظفين من إدارة شركة "انرون" وهم أعضاء بمجلس الإدارة وفي نفس الوقت أعضاء من لجنة التدقيق، ببيع 17.3 مليون سهم تبلغ قيمتها 1.1 مليار دولار ولا تمثل الرواتب والمكافآت وما تبقى من الدفعات النقدية، في الوقت الذي كانت الشركة ستلقى مصيرها المؤلم قبل إصرار القوائم المالية التي أظهرت الحقيقة المرة لمساهمي الشركة.
- عدم قيام لجنة التدقيق بمهامها الضرورية، حيث لم تقم بدورها في الإشراف على مراقبي الحسابات وعدم مناقشتهم في البرامج المعدة من طرفهم والتقارير المتوقعة منهم ومدى التزامهم بقواعد الاستقلالية، واعتمدت فقط على البيانات والقوائم المالية المعدة من طرف إدارة الشركة.
- قبل الإفلاس بمدة قصيرة تعمد مجلس إدارة شركة "انرون" إخفاء خسائرها والتزاماتها بتضخيم أرباح الشركة، ومحاولة إظهار صورة خادعة عن حقيقة نتائج الشركة وعن وضعها المالي، وذلك بدفع عشرات الملايين من الدولارات لمؤسسات تمويلية ومالية مقابل استشارات تمكنها إخفاء جل التزاماتها اتجاه الغير وتضخيم أرباحها، بشكل يبدو سليم من الناحية الشكلية لكنه غير سليم في جوهره<sup>4</sup>.
- لم يهتم مجلس إدارة شركة "انرون" بتدقيق الصفقات التي تقوم بها الشركة، وأوكل هذه المهمة للجنة فرعية داخل الشركة، إذ لم تعطيهما هذه الأخيرة قدرها من الاهتمام، أي أنها لم تقم إلا

<sup>1</sup> ظهر شاهر القشي وآخرون، دراسات في المحاسبة، انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2010، ص 171.

<sup>2</sup> إحسان بن صالح المعزاز، مرجع سبق ذكره، ص ص 264، 265.

<sup>3</sup> كريمة نسرين، أثر الالتزام الأخلاقي للمراجعين على تفعيل حوكمة الشركات -دراسة استبائية-، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2010، ص 58.

<sup>4</sup> أمين السيد أحمد لطفي، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، مرجع سبق ذكره، ص 225.

بمراجعة خاطفة وسريعة لتلك الصفقات، بالإضافة إلى أن مجلس الإدارة قام بإخفاء معلومات ضرورية ومهمة.

- قبل انهيار شركة "انرون" بمدة قصيرة قامت الشركة بتضخيم أرباحها إلى حوالي مليار دولار، ولم تستطع الرقابة الداخلية بإعلان الخلل نظرا لفشلها من الناحيتين الأخلاقية والمالية نتيجة الخداع المستمر.

- على غير العادة كان المدققون الداخليون والخارجيون يرفعون تقاريرهم إلى مجلس الإدارة بدل من تقديمها إلى لجنة المراجعة، سبب هذا في نشوء مشكلة التعارض في المصالح بين المساهمين والإدارة جعلت هذه الأخيرة تنفرد بالمعلومات الصحيحة دون بقية الجهات.

- كان يحاول كل من إدارة شركة "انرون" وأعضاء لجنة التدقيق إرضاء الآخر بهدف تحقيق المصالح الشخصية، وهذا يدل على تناقضها مع بعضها البعض<sup>1</sup>.

لم تكن شركة "انرون" الشركة الوحيدة التي انهارت بسبب عدم تطبيق أخلاقيات المهنة، بل كان هناك بنك "ليمان برذر" الذي تعرض هو الآخر لانهايار وإفلاس مالي، بسبب ما قامت به شركة التدقيق "ارنست يونج" التي كانت مكلفة بمهام التدقيق لبنك "ليمان برذر"، وهو إخفاء المخاطر التي كانت تواجه إدارة هذا المصرف، وقد كشف ذلك المدقق "أنطون فالكوس" الذي عين من طرف القضاء الأمريكي للتدقيق في حسابات البنك، واحتوى تقرير المدقق " أنطون فالكوس" المتكون من 2200 صفحة على مجموعة من الانتقادات لشركة "ارنست يونج" تدور حول عدم تقديم هذه الأخيرة لبيان يوضح المخاطر التي كانت تواجه بنك "ليمان برذر"، وكان هذا السبب كفيل بانهايار البنك. بالإضافة إلى ما قامت به شركة "ارنست يونج" من خدع تمثلت في شطب 50 مليار دولار أصول متعثرة للبنك من ميزانيته، وهذا الأخير جعل البنك يبدو في وضعية مالية جيدة.

من جهة أخرى أمرت سلطة مركز دبي المالي العالمي شركة "داماس" المدرجة في نازدك دبي بوقف التعامل مع شركة "ارنست يونج"، وإحالة مهام التدقيق الخارجي إلى شركة أخرى متخصص في التدقيق، بسبب أن المعلومات والبيانات المالية الخاصة بشركة "داماس" كانت تتضمن أخطاء وعيوب محاسبية ولم يتم إقرارها من طرف شركة "ارنست يونج"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> هيري آسيا، تيقاوي العربي، دور أخلاقيات مهنة التدقيق في حوكمة الشركات بالإشارة إلى حالة شركة "انرون"، الملتقى الوطني الثالث: الحوكمة والترشيد الاقتصادي رهان استراتيجي لتحقيق التنمية في الجزائر يومي 20/19 أبريل 2016، جامعة أدرار، ص16.  
<sup>2</sup> أسامة عبد المنعم، عمر اقبال المشهداني، الأزمة المالية العالمية هل هي أزمة معايير محاسبية وتدقيقية أم أخلاقية، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 8، الجزائر، 2010، ص ص، 210، 209.

## المطلب الثالث: الدروس المستفادة والنتائج المستخلصة

لقد أظهر انهيار شركة "انرون" وغيرها من الشركات العالمية العديد من النتائج المستخلصة والدروس المستفادة منها:

- قررت باقي المكاتب الكبرى في التدقيق بعد حادثة شركة "انرون" التوقف عن الجمع بين خدمتي التدقيق والاستشراف لنفس العميل، وهو ما أقره قانون "سارينس اوكسلي" عام 2002، حيث أصبح من أهم التشريعات المؤثرة في حوكمة الشركات ومهنة التدقيق.
- أثارت فضيحة شركة " انرون" المخاوف حول دور مكاتب ولجان التدقيق ومجالس الإدارة في متابعة ومراقبة العمليات المالية، هذا ما جعل حوكمة الشركات أمام العديد من الشكوك في صحة إجراءاتها الرقابية.
- كانت تعاني شركة "انرون" من وجود خلل في النظام الداخلي لها يرجع إلى فشل نظام الرقابة.
- تورط بعض الأشخاص الذين كان يفترض فيهم حماية حقوق المساهمين وبقية المتعاملين مع شركة "انرون" في استلام مكافآت ضخمة من الشركة، بسبب عدم قيامهم بواجباتهم.
- تبين أن المشكلة الكبيرة التي وقعت فيها شركة "انرون" لم ترجع إلى وجود خلل في القوانين ومتطلبات نظامية وفي معايير المحاسبة أو معايير التدقيق، بل كانت قضية تبدو أخلاقية وهذا راجع إلى عدم تطبيق قواعد أخلاقيات المهنة وعدم ضبطها وترسيخها.
- بعد الأزمة المالية لشركة "انرون" وغيرها من الشركات اهتمت الجامعات الأمريكية بدعم أخلاقيات المهنة والأعمال، وضعت جامعة "وارتون" سنة 2004 برنامجا للدكتوراه في الأخلاقيات والدراسات القانونية في مجال المشروعات والأعمال، وقامت جامعة كولومبيا بإنشاء مركز لأخلاقيات الأعمال من أهدافه حل المشكلات التي تواجه مهنة المحاسبة.
- يجب أن تتوفر في كل أعضاء مجلس الإدارة الأخلاق الرفيعة والولاء للشركة للتأكد من السير الحسن لها، من أجل تحصين قواعد الحوكمة بحماية المستثمرين وكل من له علاقة بالشركة<sup>1</sup>.
- اهتزت صورة شركة "انرون" أمام المستثمرين والمحللين الماليين، خصوصا بعد اعتراف إدارة الشركة بتضخيم أرباحها إلى 586 مليون دولار، وإخفاء ما يقارب 2.6 مليون دولار من الديون،

<sup>1</sup> خالد ذيب، مرجع سبق ذكره، ص 26.

- إخفاء العديد من الخسائر والالتزامات، فتح هذا المجال للعديد من التساؤلات عن حقيقة الشركات التي تتعامل معها شركة "انرون"، وطبيعة ونوع تلك المعاملات.
- كان من الضروري أن يعتمد موظفو مكتب "آرثر أندرسون" على تبني نظرة الشك المهنية، وعدم قبول كل توجيهات الإدارة في القضايا والصفقات المالية.
  - كشف انهيار شركة "انرون" حقيقة أعضاء مجلس إدارتها وأعضاء لجنة التدقيق بأنه كانوا يتبعون مطامعهم الشخصية بسبب المكافآت والتعويضات التي كانوا يحصلون عليها.
  - لم يكن انهيار الاقتصاد العالمي وحدث الأزمة العالمية بسبب ضعف معايير المحاسبة أو ضعف معايير التدقيق، بل بسبب ضعف أخلاقيات القائمين على مهنة التدقيق والمدراء التنفيذيين المرتبطين بذلك.
  - كشف انهيار شركة "انرون" الستار عن شركة "آرثر أندرسون" بثبوت إدانتها بتضليلها في عملها وعدم عدلها، والسبب الرئيس في ذلك هو تزايد نسبة الخدمات الاستشارية التي كانت تقوم بها أكبر مكاتب التدقيق نتيجة فشل هاته المكاتب في كشف الغش الاختلاسات المالية، إلى أن أصبحوا بذلك يتقاضون مبالغ أكبر عند تقديم الخدمات الاستشارية.
  - من النتائج المستخلصة من انهيار شركة "انرون" وغيرها من الشركات الكبرى أن فشلها لم يكن بوجود خلل في النظام بل السبب هو فشل في الرقابة فشل في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وحل مثل هذه الأنواع من المشكلات لا يكون بتقديم المكافآت أو استعمال نظام الحوافز.
  - لم تكن شركة "انرون" هي الوحيدة التي وقعت في هذه الحالة بل شهدت العديد من الشركات نفس الوضع ومثال ذلك شركة جنرال إلكتريك، والتي كان سبب انهيارها هو إخفاء المسؤولين لبعض البيانات والمعلومات المالية وتغطية الخسائر من الاحتياطات والمخصصات التي تخص صندوق معاشات الموظفين.
  - اكتشف أن المحاسبة كمهنة ليست قادرة وحدها على حل جميع المشاكل التي تواجهها الشركات بل هي جزء من نظام العدالة في المجتمع.



- أصبح من الضروري وضع ضوابط أخلاقية لعمل المدققين الخارجيين تقوم بمتابعة عملهم، مع التشديد على تطبيق الميثاق الأخلاقي المهني<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> أسامة عبد المنعم، عمر اقبال المشهداني، مرجع سبق ذكره، ص 211.

## خلاصة الفصل:

تم في هذا الفصل التطرق إلى شرح مفهوم أخلاقيات المهنة بصفة عامة وشرح أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي من خلال ذكر مختلف مبادئ وقواعد سلوك مهنة التدقيق الخارجي والتزاماتها الأخلاقية ومختلف مسؤوليات المدقق الخارجي، والوقوف على أحد أهم النقاط التي يحتويها ميثاق أخلاقيات مهنة المدقق الصادر عن هيئة المحاسبة والمراجعة المالية الإسلامية، كما تم الوقوف على المشكلة التي وقعت فيها شركة "انرون" نتيجة عدم تجسيد أخلاقيات المهنة، حيث كانت هذه الأخيرة أحد أهم الأحداث الواقعية التي بينت أهمية أخلاقيات المهنة وأكدت على ضرورة تطبيقها.

## الفصل الثالث

# تقرير المدقق الخارجي

## تمهيد:

إن آخر ما يختم به المدقق الخارجي عمل أي مهمة تدقيق هو إنجاز التقرير النهائي، والذي يضم رأيه المحايد حول مدى صدق للقوائم المالية ومدى تعبيرها الصادق عن الوضع المالي الحقيقي الذي تعيشه المؤسسة محل التدقيق، فتقرير المدقق الخارجي رغم أنه يعد لثبوت صحة معلومات إلا أنه هو أيضا يتكون من معلومات يمكن قياس جودتها من خلال توفر خصائص الجودة فيها، بحث سيضم هذا الفصل تعريف تقرير المدقق الخارجي وخصائصه وقواعده ومكوناته وأنواعه، كما سيضم تعريف المعلومات وخصائص الجودة المتعلقة بها، ويضم أيضا أنواع التقارير التي يعدها المدقق الخارجي الجزائري.

## المبحث الأول: ماهية تقرير المدقق الخارجي

تعتبر التقارير المنشورة للمؤسسات وسيلة أساسية يتم من خلال الإفصاح عن نتائج أعمالها لمدة مالية محددة وإظهار مركزها المالي عند نهاية تلك الفترة، حيث أن جل المستخدمين لتلك التقارير خارجيين كانوا أو داخليين يعتمد بدرجة كبيرة على محتواها ومضمونها من أجل اتخاذ قراراتهم المختلفة وتوقعاتهم المستقبلية حول مستقبل المؤسسة، وبالتالي فإن التقارير تلعب دورا مهما وجوهريا في قرارات المستخدمين<sup>1</sup> وهذا ما يجعل المدقق ملزم بإعطاء معلومات منظمة ومرتبطة تمتاز بخواص تزيد من مصداقيتها وتكسب ثقة مستخدميها، لكي تلبي حاجاتهم المختلفة والمتنوعة.

### المطلب الأول: مفهوم تقرير المدقق الخارجي

تضمن معيار التدقيق الدولي رقم 700 حول تكوين رأي وإعداد تقرير حول البيانات المالية ومعيار التدقيق الدولي رقم 700 المعدل مختلف الإرشادات المتعلقة بتقرير المدقق الخارجي، خصوصا مكونات التقرير ومسؤولية المدقق الخارجي اتجاه التقرير في إبداء رأي واضح ومحايد، وفي هذا المطلب سيتم شرح تلك المكونات.

### الفرع الأول: تعريف تقرير المدقق الخارجي

رغم أن التقرير عبارة عن مجموعة معلومات مرتبة بشكل قانوني، إلا أن هاته المعلومات تمثل زيدة عمل المدقق، فالتقرير الوسيلة الوحيدة للمدقق للتعبير عن رأيه المحايد والفني عن مدى دلالة القوائم المالية للمؤسسة لوضعيتها المالية الحقيقية، لغرض الاستعانة به في اتخاذ القرارات من قبل الجهات التي وجه إليها هذا التقرير.

عرف تقرير المدقق الخارجي على أنه " الوسيلة التي يعبر بها المراجع عن رأيه في القوائم المالية أو عند اللزوم يمتنع عن إبداء الرأي في القوائم المالية"، يعتبر هذا تعريف مختصر عن التقرير

وعرف أيضا بأنه " خلاصة ما توصل إليه مراجع الحسابات ومن خلال مراجعته والتعرف على أنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع"

<sup>1</sup> مجيد عبد زيد حمد، دور التقارير المالية المنشورة في تحسين قرارات الاستثمار في أسهم الشركات - من وجهة نظر المستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 12، العدد 4، 2010، ص 192.

كما عرف بأنه " المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للمؤسسة. وهو وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد لمراجع الحسابات على القوائم المالية مجال المراجعة الخارجية"، يمكن القول بأن هذا التعريف هو الأشمل.

من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج أن التقرير عبارة عن وسيلة يختم بها المدقق مهمته في التدقيق لتوصيل معلومة أو مجموعة من المعلومات لمستحقيها تتمثل في الرأي الفني المحايد عن القوائم المالية، والذي يخرج به المدقق بعد إتمام إجراءات الفحص والتدقيق التي كلف بها، وجمع كافة الأدلة والبراهين التي تمثل له كحجج ملموسة.

### الفرع الثاني: خصائص تقرير المدقق الخارجي

بعد التطرق إلى تعريف تقرير التدقيق الخارجي سندرج مجموعة من الخصائص التي يتصف بها التقرير ألا وهي:

- يعد تقرير المدقق الخارجي أداة الاتصال الرئيسية بينه وبين مختلف مستخدميهِ.
- يجب ألا يحتوي تقرير المدقق الخارجي على معلومات غامضة، أو معلومات تحتاج إلى توضيح، إنما يجب أن يكون التقرير عبارة عن مجموعة عبارات شاملة ومختصرة.
- يجب أن ينطوي تقرير المدقق الخارجي على خصائص هامة ومفيدة ليتم عرضه بطريقة سليمة ومنظمة.
- يجب أن تدعم عبارات تقرير المدقق الخارجي بأوراق التدقيق التي يحتفظ بها المدقق، بحيث تعرض هاته العبارات بشكل يمنع أي تحريف غير مقصود أو أي تأويل.
- يستحسن أن يعد المدقق الخارجي تقريره وفي وقت مبكر مباشرة بعد إقفال حسابات المؤسسة.

### الفرع الثالث: العناصر الأساسية المكونة لتقرير المدقق الخارجي

إن مراعاة شكل ومضمون التقرير أمر ضروري على المدقق أن يهتم به ليتمكن من إيصال رأيه إلى مستحقيه على أحسن وجه، فالعناصر التي يستجوب التقرير توفرها حسب معيار التدقيق الدولي رقم

700 هي ثمانية أجزاء، لكل جزء من هاته الأجزاء دوره الخاص في المعلومة التي يهدف توصيلها إلى مستخدمي التقرير، مسؤولية المدقق نحو كل جزء منها؛ تتمثل تلك الأجزاء فيما يلي<sup>1</sup>:

- **عنوان التقرير:** يجب أن يحوي تقرير المدقق على عنوان يبين بأنه "تقرير مدقق مستقل".
- **الجهة التي يوجه لها التقرير:** يجب أن يوضح المدقق في تقريره الجهة المعنية بهذا التقرير وعادة ما تكون المؤسسة أو المساهمين أو مجلس الإدارة، وفي أغلب الأحيان يكون موجه إلى المساهمين لأنه قد عين من طرف الجمعية العامة للمساهمين.
- **فقرة تمهيدية:** في هذه الفقرة يتم تحديد القوائم المالية التي يغطيها التقرير، والتميز بين مسؤولية الإدارة في إعداد القوائم المالية ومسؤولية المدقق في تدقيق تلك القوائم وإبداء الرأي الفني فيها، ومسؤولية الإدارة مسؤولية مباشرة على عكس مسؤولية المدقق التي تكون غير مباشرة لأنه يبدل العناية اللازمة عند القيام بأعمال التدقيق وإبداء الرأي في القوائم المالية.
- **فقرة المدى أو النطاق:** يبين المدقق في هاته الفقرة بصفة عامة دون تفصيل ما إن كانت عملية التدقيق قد تمت بشكل مقبول وفقاً لمبادئ التدقيق المقبولة قبولاً عاماً، ويؤكد على أن القوائم المالية تخلو من أية تحريف جوهري، ويذكر القيود التي واجهته أثناء ممارسته لمهنته في حال وجودها على أن يوضحها بصورة أوسع في فقرة أخرى تلي هاته الفقرة تسمى الفقرة الوسطية.
- **فقرة الرأي:** تتضمن هاته الفقرة استنتاجات المدقق حول القوائم المالية التي قام بفحصها بدعم بمجموعة من أدلة وإثباتات التدقيق التي ألم بها أثناء أدائه لمهمة التدقيق.
- **فقرة توضيحية:** يختلف ترتيب هذه الفقرة باختلاف نوع رأي المدقق الخارجي، فإذا كان رأيه نظيف فإن ترتيبها كما هي عليه الآن بعد فقرة الرأي، أما إذا كان رأي المدقق متحفظ أو معارض فإن ترتيبها بعد فقرة المدى أو النطاق وقبل فقرة الرأي، أما إذا امتنع المدقق عن الإدلاء برأيه فإنها تأتي بعد الفقرة التمهيدية، وبذلك هي فقرة يتم فيها توضيح سبب تبنيه الرأي الذي اختاره، ويشير فيها المدقق إلى ما إذا كانت المؤسسة قادرة على الاستمرار أم لا، وأيضاً هل هناك عدم اتساق المبادئ أم لا، وإدراج العمليات المهمة التي تم الإفصاح عنها للفت انتباه مستخدمي التقرير نظراً لأهميتها.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، سلسلة الكتب المهنية، الكتاب الثاني، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2009، ص-ص، 21-32.

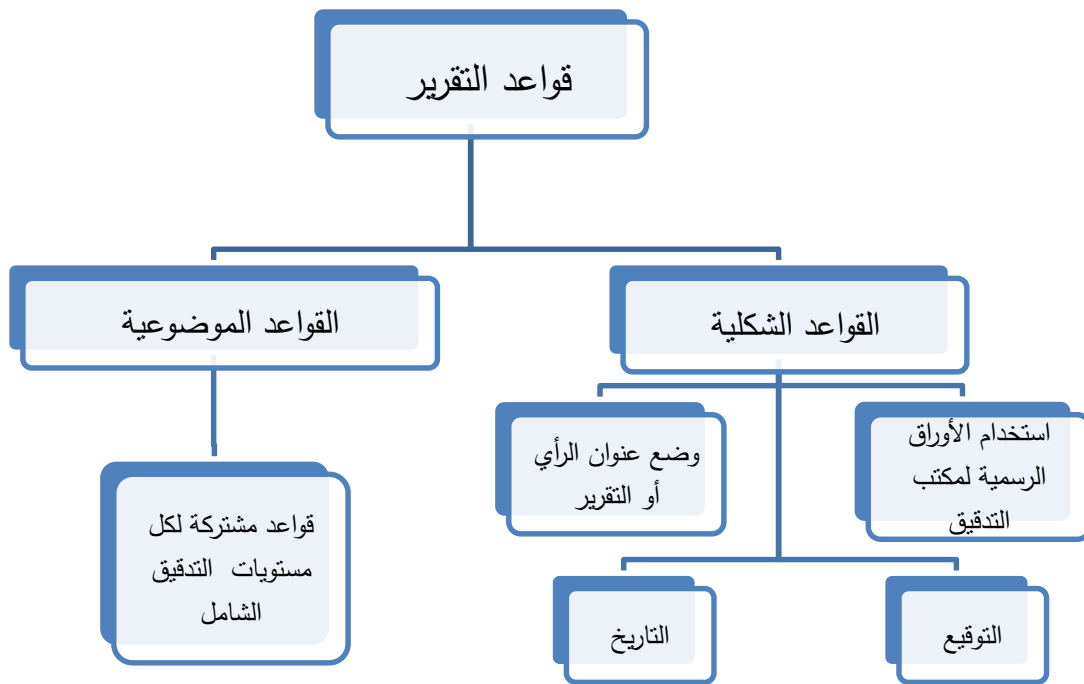
- توقيع المدقق: ضروري أن يوقع المدقق على تقريره ليثبت تحمل كامل مسؤولياته التي تقع على عاتقه نحوه.

- تاريخ التقرير: يعتبر التاريخ عنصرا مهما في التقرير لأنه يبين الحدود الزمنية لمسؤولية المدقق، فالمدقق ليس مسؤولا عن أي فصح أو أي إجراء من إجراءات التدقيق قام به بعد التاريخ المدون في التقرير، ويجب أن يؤرخ التقرير في اليوم الذي ينهي فيه المدقق إجراءات الفحص.

### المطلب الثاني: القواعد التنفيذية لإعداد تقرير المدقق الخارجي

تتضمن هاته القواعد الإجراءات العملية اللازمة لإعداد تقارير التدقيق بشكل لائق يتفق مع ما جاءت به معايير إعداد التقرير الأربع، فهذه القواعد تشرح الجوانب الشكلية والموضوعية لإعداد التقرير، وتبين مدى الالتزام بالقوانين ومدى تحقيق الفعالية والكفاءة منذ بداية مهمة التدقيق إلى غاية إبداء الرأي النهائي في التقارير<sup>1</sup>.

### الشكل رقم (02): القواعد التنفيذية لإعداد تقرير التدقيق الخارجي



المصدر: إعداد الباحثة

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، مرجع سبق ذكره، ص 357.



## الفرع الأول: القواعد الشكلية

تتمثل القواعد الشكلية كما يظهر الشكل السابق في أربعة قواعد وهي: استخدام الأوراق الرسمية لمكتب التدقيق، وضع عنوان للتقرير، التوقيع، التاريخ.

### القاعدة الأولى: استخدام الأوراق الرسمية لمكتب التدقيق

تقتضي هاته القاعدة أن يحرر المدقق رأيه على أوراق رسمية خاصة بمكتبه أو بمؤسسة التدقيق التابع لها، والحد الأدنى للبيانات التي يجب أن يتوفر عليها تقرير المدقق ما يلي:

اسم المكتب أو المؤسسة واسم المدقق، ترخيص المدقق كمحاسب ومدقق قانوني، رقم القيد في جداول المحاسبين والمدققين، العنوان ورقم الهاتف والفاكس.

يجب أن تكون هذه البيانات واضحة في جميع مراسلاته ومطبوعاته وتقاريره التي يصدرها والقوائم المالية والأوراق التي يدققها أو يوقع عليها.

### القاعدة الثانية: عنوان الرأي أو التقرير

تتشرط هاته القاعدة أن يكون للتقرير عنوان محدد، ويترك اختيار العنوان للمدقق حسب طبيعة العمل الذي يقوم به في نطاق عملية المراجعة، ومن العناوين التي يمكن أن يختارها: تقرير مدقق الحسابات أو تقرير مدقق قانوني أو تقرير مراقب حسابات. وإذا كانت مهمة التدقيق تتضمن عناصر الكفاءة والفعالية يجب على المدقق أن يختار يتناسب وطبيعة التدقيق، فيكون عنوان التقرير مثلا: تقرير الكفاءة والفاعلية أو تقرير عن النتائج والأهداف<sup>1</sup>.

أيضا تستوجب هاته القاعدة على المدقق عند اختيار العنوان المناسب لرأيه أو تقريره مراعاة جوانب تتعلق بمضمون التقرير ألا وهي:

- يجب استعمال ألفاظ وصياغة معروفة في مجال المهنة،
- يجب تجنب التكرار وعدم زيادة الكلمات التي لا معنى لها في التقرير،
- يجب الإيجاز في نتائج التقيق وتكون واضحة ودقيقة،

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 360.

- يجب أن يذكر اسم المؤسسة محل التدقيق،
- يجب تجنب ذكر الأسماء الشخصية للمسؤولين أو مناصبهم أو مراكزهم الإدارية،
- يجب تجنب إفشاء أي سر من أسرار المؤسسة محل التدقيق.

### القاعدة الثالثة: توقيع التقرير

تفرض هاته القاعدة على المدقق التوقيع على التقرير بعد أن يكون مرخص له بممارسة المهنة ويكون مسجل بجداول المدققين القانونيين، ولا يمكن لأي أحد أن ينوب عنه في التوقيع إلا إذا كان مقيدا في جداول المدققين القانونيين ويكون مكلفا بذلك بتوكيل خاص من المدقق. وأيضا على المدقق الموقع أن يذكر عند توقيعه على التقرير انتسابه لأية مؤسسة أو عضويته لأي هيئة علمية.

هناك بعض المدققين لهم خاتم خاص بالتوقيع على التقرير يتضمن توقيعاً معروفاً لهم، لكن يفضل إلى جانب ذلك أي يوقع بيده على التقرير حتى يعطيه الثقة المطلوبة.

### القاعدة الرابعة: تاريخ التقرير

يجب على المدقق حسب هاته القاعدة أن يوضح في تقريره الزمنية التي غطاها خلال أدائه لمهنة التدقيق للمؤسسة محل التدقيق، فمن المعروف أن تكون مدة هاته الفترة الزمنية سنة مالية، وأن يذكر تاريخ انتهاء إجراءات الفحص والتدقيق مع مراعاة الأحداث التي تقع بعد إعداد الميزانية، فالمدقق مسؤولاً عن تدقيق جميع الأحداث التي تتم بعد إعداد الميزانية إلى غاية انتهاء إجراءات التدقيق وهو ما يعرف بعمليات الفترة اللاحقة<sup>1</sup>.

ولا يمكن للمدقق إجراء أي تغيير أو تعديل في التاريخ الحقيقي للتقرير، ولا يمكنه أيضا إجراء أي تعديلات جديدة على التقرير، وإلا اعتبر المدقق مسؤولاً عن التغييرات التي أحدثها بين التاريخ الأصلي والتاريخ الجديد للتقرير، حينئذ يلزم عليه القيام بإجراءات التدقيق اللازمة خلال الفترة الجديدة، من أجل تبرير التاريخ الجديد.

### الفرع الثاني: القواعد الموضوعية

تتضمن القواعد الموضوعية على ثلاث مجموعات كما في الشكل السابق تتمثل هذه المجموعات في:

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 362.

- قواعد مشتركة لكافة مستويات التدقيق الشامل،
- قواعد خاصة بالتدقيق المالي،
- قواعد خاصة بتدقيق الكفاءة والفعالية.

### أولاً: قواعد مشتركة لكافة التدقيق الشامل

تحتوي هاته المجموعة على ست قواعد سيتم شرحها في ما يلي قاعدة بقاعدة:

#### القاعدة الأولى: القيود المفروضة على المدقق

تتطلب هاته القاعدة أن يدرج المدقق في تقريره جميع القيود التي فرضها على نفسه أو القيود التي فُرضت عليه طبقاً لظروف معينة، كما يجب عليه أن يوضح مدى تأثير هاته القيود على عمله الذي قام به، وأمثلة تلك القيود هي الفترة الزمنية لعملية التدقيق، أو المكان الذي سيركز عليه المدقق، أو امتناع المؤسسة محل التدقيق عن التعاون مع المدقق في تسهيل تنفيذ إجراءاته.

#### القاعدة الثانية: تحديد موضوع التقرير

على المدقق أن يذكر في تقريره عن التدقيق الشامل كامل مستويات التدقيق التي قام بها الموضوع الذي تتضمنه إجراءات وعمليات ومراحل تدقيقه، وما قام به فعلاً من أعمال ومهام فيجب عليه أن يذكر: الحسابات الختامية مع توضيح تاريخ بداية ونهاية المدة المالية التي تغطيها هذه الحسابات، وعليه عرض هاته الحسابات في أوراق رسمية له وكتابة اسم كل حساب، وإن كان للمؤسسة محل التدقيق فروع يجب أن يوضح الحسابات الختامية لكل فرع على حدة، وأيضاً على المدقق أن يوضح في تقريره الأهداف المطلوبة من التدقيق، والموضوعات المطلوب مراجعتها، وأيضاً تحديد القيود المفروضة إن وجدت، وأن يحدد الأعمال والعمليات التي قام بها من أجل تحقيق أهدافه، كما يجب عليه أن يوضح الموضوعات التي تستحق التركيز والموضوعات المستبعدة من عملية التدقيق، وأخيراً عليه أن يبين في تقريره نوع ومستوى التدقيق<sup>1</sup>.

#### القاعدة الثالثة: الوقت المناسب لإصدار التقرير

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 368.

يستحسن على المدقق أن يقدم تقريره في الوقت المناسب والمحدد في عقد تكليفه، وفقا لما تقتضيه القواعد المتعارف عليها في المهنة، وفي حالات خاصة يحدد المدقق الطرف المعني بالتقرير كأن يكتب العبارة التالية: " التقرير استعمال الادارة فقط " .

فلو كان التقرير موجه إلى جمعية المساهمين، على المدقق أن يقدم التقرير قبل انعقاد الجمعية العامة للمساهمين بمدة تمكنها من أن تدرس وتستفيد من النتائج التي يحتويها التقرير .

#### **القاعدة الرابعة: إبداء الرأي حول أية مخالفات للقوانين**

تلزم هذه القاعدة المدقق بأن يبلغ المؤسسة محل التدقيق عن أية مخالفات نظامية تمت سواء على النظام الداخلي للمؤسسة أو على القوانين العامة، وعليه أن يقيم تلك المخالفات ويوضح نسبة تأثيرها على مهام عملية التدقيق وعلى المؤسسة نفسها، وإن كانت هاته النسبة تقتضي التحفظ أم لا، لأنه من حقه أن يتغاضى عن بعض الإجراءات التي لا تؤثر جوهريا على تطبيق أي لوائح ولا تمثل خروجاً عليها.

#### **القاعدة الخامسة: إبداء الرأي حول نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلي**

من المهام الأساسية الواجبة على المدقق الخارجي القيام بها تقييم نظام الرقابة الداخلي واستخراج نقاط الضعف فيه، فعلى المدقق أن يحدد على حد حكمته وخبرته مدى تأثير نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلي على رأيه بشأن القوائم المالية. في حالات معينة يطلب من المدقق تقديم تقرير عن نظام الرقابة الداخلي مستقل عن تقريره النهائي، وبذلك عليه أن يوضح تاريخ التقرير وتاريخ بداية وتاريخ نهاية مهمة تقييم نظام الرقابة الداخلي، ويبين فيه نقاط الضعف المكتشفة، يوجه خطاب التقييم للجهة التي طلبت منه ذلك إن كان كذلك.

#### **القاعدة السادسة: المتطلبات اللغوية في التقرير**

تعتبر هذه القاعدة من أهم القواعد بالنسبة لتقرير المدقق، فهي تقتضي ضرورة مراعاة المتطلبات اللغوية اللازمة لكتابة التقرير وإبداء الرأي من خلال تحقيق ما يلي<sup>1</sup>:

- يجب أن تكون الكتابة واضحة وجيدة بلغة مفهومة وغير معقدة،

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 373.

- يجب الكتابة بإيجاز غير مضر لموضوع التقرير،
- يجب الالتزام بالموضوعية في عرض كافة محتويات التقرير،
- يجب دعم أية نتيجة يحتويها التقرير بأدلة إثبات حقيقية،
- يجب مراعاة مستوى ثقافة المستفيد من التقرير، بحيث لا يفترضه جاهل بالحد الأدنى من المعرفة ولا يفترض فيه المعرفة الكاملة،
- يجب أن تكون لغة التقرير واضحة ولا تحتل التأويل لأكثر من مفهوم،
- يجب استعمال المصطلحات الفنية السليمة والمعروفة، سهلة الفهم ولا تحتاج إلى تفسير.

### المطلب الثالث: الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العامة

هناك معيار دولي للتدقيق رقم 560 يشير في فقرته الثانية إلى أهمية مراعاة تأثير الأحداث اللاحقة على البيانات المالية وعلى تقرير المدقق، وفيما يلي سنعرف الأحداث اللاحقة ونبين مسؤولية المدقق الخارجي بشأنها وأثر تدقيقها على تقريره.

#### الفرع الأول: مفهوم الأحداث اللاحقة

تعرف الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية بأنها: "الأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية وتاريخ تقرير المراجع، والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير المراجع"، أو أنها: " تلك الأحداث المرغوبة أو غير المرغوبة التي قد تقع بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ المصادقة على إصدار القوائم المالية (تاريخ تقرير المراجع) ونشرها"، أي أنها أي حدث يقع بين تاريخ الميزانية والتاريخ المؤرخ به تقرير المدقق الخارجي، فهذه الأحداث قد تحدث تغييرا أو تعديلا في الأصول والخصوم، وتلزم الإفصاح عنها منها:

- من الأصول والخصوم التي يستوجب تعديلها عن وقوعها ضمن الأحداث اللاحقة، إذا توفر لها الأدلة الكافية التي تساعد في تقدير المبالغ المتعلقة بها، أو إذا أشارت إلى حدوث خلل في استمرارية المؤسسة أو أحد فروعها، ومثال ذلك إجراء تعديل على رصيد أحد العملاء نتيجة خسارة تم تأكيدها تؤدي إلى إفلاسه بعد تاريخ الميزانية العامة.
- كما يجب تعديل ما يتعلق بأرباح الأسهم في الفترة التي تغطيها القوائم المالية أو الإفصاح عنها إذا تم إعلانها أو اقتراحها بعد تاريخ الميزانية العامة وقبل التاريخ الذي يعد فيه المدقق تقريره.

- هناك بعض الأحداث تعد لاحقة لكنها تظهر في القوائم المالية بسبب متطلبات قانونية أو بسبب طبيعتها الخاصة في بعض البلدان، كما توجد أحداث لاحقة لا تحتاج إلى تعديل وهي أحداث تخص ظروف لم تكن موجودة أصلا في تاريخ إعداد الميزانية العامة كإصدار أسهم أو سندات جديدة.

- هناك أصول وخصوم لأحداث لاحقة لا يجب تعديلها ما لم تؤثر أحداث هاته الأصول أو الخصوم بتاريخ الميزانية العامة، إذ يجب الإفصاح عنها فقط في الحالة التي ترجع فيها فائدة الإفصاح على قرارات مستخدمي القوائم المالية أكبر من فائدة عدم الإفصاح عنها، وعادة ما تكون هذه الأحداث غير عادية مثل القضاء على مصنع بفعل الحريق بعد تاريخ الميزانية العامة.

وبالتالي فإن تعديل الأحداث اللاحقة يتوقف على طبيعة الحدث وعلى أهمية إفصاحه، فهناك حقائق تحتاج إلى تعديل ولا تتطلب إلى الإفصاح عنها وهناك حقائق لا تتطلب تعديل لكن يجب الإفصاح عنها<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه الأحداث اللاحقة

بعد أن تنتهي المؤسسة من إعداد قوائمها المالية وإلى حين نشرها تمر فترة بين هاتين العمليتين تحدث فيها أحداث تدخل ضمن الأحداث اللاحقة، وتنشأ بذلك مسؤولية للمدقق الخارجي حول تلك الأحداث اللاحقة تنقسم حسب لجنة إجراءات التدقيق التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين إلى ثلاث أقسام<sup>2</sup>:

#### - مسؤولية المدقق الخارجي نحو الأحداث اللاحقة التي لها علاقة مباشرة بالحسابات:

يكون المدقق الخارجي مسؤول عن الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية والتي لها تأثير مباشر على الحسابات، فيجدر به أن يطلب من إدارة المؤسسة إحداث التغييرات اللازمة وتعديل الحسابات التي يمكن تعديلها كأن يطلب منها تعديل حساب مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها إذا كان مبلغ الديون المشكوك فيها كبير، بعد تحصيل مبالغ كبيرة من المدينين وإجراء التسويات اللازمة.

#### - مسؤولية المدقق الخارجي نحو الأحداث اللاحقة التي ليس لها علاقة مباشرة بالحسابات:

<sup>1</sup> محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص-ص، 295-297.

<sup>2</sup> محمد مصطفى سليمان، المرجع نفسه، ص ص، 297-298.

مثلاً يكون المدقق الخارجي مسؤول عن الأحداث اللاحقة التي لها علاقة مباشرة بالحسابات فإنه مسؤول أيضاً عن الأحداث اللاحقة التي ليس لها علاقة مباشرة بالحسابات لكن فقط في جانب الإفصاح خصوصاً إذا كان لهاته الأحداث اللاحقة أثر واضح على قرارات مستخدمي القوائم المالية، كاندماج المؤسسة مع مؤسسة أخرى أو شراء نسبة كبيرة من الأسهم والسندات.

#### - مسؤولية المدقق الخارجي نحو الأحداث اللاحقة التي ليس لها طبيعة محاسبية:

ترجع مسؤولية الإفصاح عن الأحداث اللاحقة التي ليس لها طبيعة محاسبية أو عدم الإفصاح عنها إلى المدقق الخارجي، فالمدقق الخارجي هو من يقدر مدى أهمية الإفصاح عن الأحداث اللاحقة التي ليس لها طبيعة محاسبية.

#### الفرع الثالث: أثر تدقيق الأحداث اللاحقة على تقرير المدقق الخارجي

كما يكون للأحداث اللاحقة أثر الحسابات فإن لها أثر حتى على تقرير المدقق الخارجي، فبعدما تكون هناك أحداث لاحقة خلال الفترة ما بين تاريخ التقرير وتاريخ إصدار البيانات لها أثر مباشر على الحسابات وبعد أن يعلم المدقق الخارجي الإدارة عن تلك الوقائع والحقائق المكتشفة ويأمر بإجراء التعديلات اللازمة، فإن مسؤولية الإعلام عن تلك الأحداث تقع على عاتق إدارة المؤسسة، ففي حالة عدم قيام إدارة المؤسسة بالتعديلات اللازمة التي أمر بها المدقق، يجب على المدقق الخارجي أن يبدي رأياً متحفظاً أو رأياً سلبياً في تقريره. أما في حالة قيام إدارة المؤسسة بالتعديلات اللازمة يقوم المدقق الخارجي بإعداد تقرير جديد يتضمن تلك الأحداث اللاحقة المدعمة بالمراجع والأدلة على أن يضيف فقرة توضيحية يشرح فيها المدقق التعديل المشار إليه في البيانات المالية وأسباب حدوثه.

#### المطلب الرابع: أنواع تقارير المدقق الخارجي

يمكن تصنيف التقارير التي يعدها المدقق الخارجي إلى ثلاثة تقسيمات، فأول تقسيم حسب الغرض من التقرير إذ يمكن التمييز بين التقرير العام والتقرير الخاص، أما ثاني تقسيم فحسب التفاصيل التي يتضمنها التقرير حيث يتم التمييز بين تقرير مطول وتقرير مختصر، وثالث تقسيم وهو الشائع ينبنى الموقف الذي يأخذه المدقق في رأيه إذ يمكن التمييز بين أربعة أنواع تقرير نظيف، تقرير متحفظ، تقرير معارض وتقرير التحي أو الامتناع عن إبداء الرأي. سنتطرق إلى شرح التقسيمات بالتفصيل فيما يلي:

## الفرع الأول: التقرير العام والتقرير الخاص

التقرير العام هو ذلك التقرير الشامل الذي يعده المدقق ويكون موجه إلى كافة مستخدمي القوائم المالية أي إلى كافة الأطراف الخارجية من ذوي المصلحة في المؤسسة المعنية بهذا التقرير، ويحتوي هذا التقرير على رأي عام حول القوائم المالية للمؤسسة، وينشر نشرا واسعا؛ أما التقرير الخاص هو ذلك التقرير الذي يبدي فيه المدقق رأيه في مجال خاص أو جانب معين، إذ لا يخضع هذا النوع من التقارير إلى قواعد النشر العام كما في حالة التقرير العام، من أمثلته التقارير التي تعد لأغراض معينة<sup>1</sup>.

## الفرع الثاني: التقرير المطول والتقرير المختصر

التقرير المطول هو ذلك التقرير الذي يوجه إلى الإدارة يحتوي تفاصيل تحليلية عن القوائم المالية وبيانات إحصائية ومعلومات توضيحية منها ما يكون ذو طبيعة محاسبية ومنها ما يكون غير ذلك، فالمدقق يبدي برأيه في هذا التقرير بصورة تفصيلية عن مهمة التدقيق التي كلف بها، إذ يجب القيام بالفحص الأساسي الذي يمكن المدقق من تكوين رأيه حول القوائم المالية، وعليه توضيح مصدر المعلومات التي يحصل عليها ومدى المسؤولية التي يتحملها وكذلك نطاق الفحص الذي يقوم به، كما يجب على المدقق أي يوضح أن البيانات التفصيلية التي يحتويها التقرير المطول لا تعتبر ضرورية للحكم على المركز المالي للمؤسسة وإثبات صحة قوائمها وإنما هي لغرض التوضيح الإضافي للقوائم فقط، وبالتالي فإنه لا يمكن أن يحتوي التقرير المطول على بيانات جديدة لا يحتويها التقرير المختصر وإلا أصبح التقرير المختصر ناقص ومضلل بسبب عدم كفاية المعلومات فيه.

أما التقرير المختصر هو ذلك التقرير الذي يعده المدقق ويبين فيه بشكل مختصر نطاق الفحص الذي اعتمده والمسؤوليات التي تحملها عند أدائه لمهمته ورأيه في القوائم المالية، لذلك حددت المهنة نموذجا معيناً للتقرير المختصر يعتمد عليه جميع المدققين بغية تجنب سوء الفهم في تفسير تقارير المدققين، ومنه يمكن القول أن التقرير المختصر عبارة عن تقرير نمطي<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> عبد الفتاح صحن، مرجع سبق ذكره، ص 392.

<sup>2</sup> عبد الفتاح صحن، المرجع نفسه، ص 393.



### الفرع الثالث: التقرير النظيف، المتحفظ، المعارض وتقرير الامتناع

تم تقسيم هذا الصنف على أساس رأي المدقق الخارجي الذي يخلص به في نهاية مهمته، فقد يكون له رأي نظيف أو رأي متحفظ أو رأي معاكس أو معارض وأخيرا يمكنه أيضا عدم إبداء رأي، وسنشرح هاته الحالات الأربع فيما يلي:

**التقرير النظيف:** يعد هذا النوع من التقارير الأكثر انتشارا أو الأكثر استعمالا، ولكن لاستخدامه يجب توفر الشروط التالية:

- أن يضم تقرير المدقق الخارجي كافة القوائم المالية للمؤسسة بالإضافة إلى الملاحق لتلك القوائم المالية،
- يشترط التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق العامة خاصة المعايير المرتبطة بالعمل الميداني لعملية التدقيق،
- يجب توفر الأدلة التدقيق الكافية والمناسبة التي تم جمعها أثناء أداء المدقق الخارجي لمهمة التدقيق،
- يجب أن يكون قد تم إعداد القوائم المالية بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأيضا يجب توفر الإفصاح الكافي في عرض القوائم المالية وما يرافقها من ملاحظات وبيانات،
- يجب أن تكون هناك حالات تستدعي إضافة فقرة توضيحية للتقرير.

تجدر الإشارة إن للتقرير النظيف بدوره أنواع منها التقرير النظيف المشترك، والذي يعده مجموعة من المدققين بصورة مشتركة فقط بتغيير بسيط ألا وهو تغيير صيغة الكتابة المفرد إلى صيغة الجمع<sup>1</sup>.

**التقرير المتحفظ:** هناك من يسميه التقرير المقيد وفيه يوضح المدقق الخارجي أن هناك نتائج مرضية حول عدالة القوائم المالية، لكنه يتحفظ فقط عن وجود نقائص يجب الإشارة إليها، أو وجود معلومات تحتاج إلى شرح، وهناك أربع حالات تستجيب على المدقق إضافة فقرة توضيحية في التقرير تتمثل في:

- حالة نقص في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها: في هذه الحالة يرى المدقق الخارجي أن المؤسسة قامت مثلا بتغيير طريقة احتساب المخزون أو قامت بتغيير طريقة حساب الاهتلاك، أو هناك أخطاء تتعلق بتطبيق المبادئ المحاسبية.

<sup>1</sup> محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 289.

- حالة الشك في عدم استمرار المؤسسة: عندما يرى المدقق الخارجي أن هناك أسباب أو ملاحظات تبين أن المؤسسة غير قادرة على الاستمرار كأن تكون هناك خسائر تشغيلية أو وجود عجز في رأس المال العامل، أو يرى أن المؤسسة غير قادرة على دفع التزاماتها في مواعيد استحقاقها، أو تتعرض المؤسسة لخسارة عدد كبير من الزبائن، أو تتعرض لحوادث طبيعية كالزلازل أو الفيضانات، أو دعاوي قضائية مرفوعة ضد المؤسسة.

- حالة التركيز على الأهمية: يقصد بهذه الحالة وجود ظروف مهمة تستوجب التحفظ مثل عند وقوع أحداث مهمة بعد تاريخ إعداد القوائم المالية أو وجود أمور محاسبية مهمة تؤثر على قابلية مقارنة القوائم المالية مع القوائم السابقة تحتاج إلى وصف أو وجود افصاحات مادية غير مؤكدة في الهوامش.

- حالة موافقة المدققين على تقارير المدققين الآخرين: يقصد بهذا عندما لم يحصل المدقق الخارجي الحالي على أية مراجع يرجع إليها، أو عندما يحصل على مراجع لكن يكون له نفس الرأي في التقرير، وأيضا إعطاء الرأي يلزم أن يعتمد على الأهمية النسبية إذا كان المدقق غير مستعد لافتراض أية مسؤولية للمدقق السابق<sup>1</sup>.

**التقرير السلبي:** يعد المدقق الخارجي تقريرا سلبيا عندما يعتقد أن كل القوائم المالية تتسم بالتضليل والتحريف ولا تعبر إطلاقا على الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة أو نتائج العمليات التشغيلية والتدفقات النقدية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ويجب أن يدعم هذا الرأي بمراجع وأدلة تم جمعها أثناء عملية الفحص تثبت عدم وجود اتفاق مع المبادئ المحاسبية بشكل واضح يؤثر على عدالة القوائم<sup>2</sup>.

**تقرير الامتناع عن ابداء الرأي:** عندما لا يقدر المدقق الخارجي على الاقتناع بصدق القوائم المالية، فبإمكانه الامتناع عن الإدلاء برأيه حول القوائم المالية وذلك لعدة أسباب كوجود حدود تمنعه من أداء مهمته في التدقيق، ويتجلى الفرق بين هذا النوع من التقارير والتقرير السلبي أن تقرير الامتناع عن ابداء الرأي يحرره المدقق الخارجي في حال عدم توفر المراجع الكافية لأداء المهمة أما التقرير السلبي يحرره المدقق الخارجي عند توفر المراجع تثبت عدم عدالة القوائم المالية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الجانب النظري، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2012، ص ص 86، 87.

<sup>2</sup> محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 293.

<sup>3</sup> محمد مصطفى سليمان، المرجع نفسه، ص 294.

## المبحث الثاني: مفهوم جودة معلومات تقرير المدقق الخارجي

زادت أهمية المعلومات مؤخرًا وأصبحت هي السمة المميزة للعقود الأخيرة التي نعيشها، حيث يعيش العالم ثورة من المعلومات من أجل الوصول إلى معلومات ملائمة وسليمة تؤدي إلى قرارات سليمة تؤثر إيجابًا على موارد المجتمعات، ولعل المؤسسات الاقتصادية هي الأكثر تأثيرًا بهذه الثورة نظرًا لحاجتها الماسة إلى بيانات دقيقة ومعالجة صحيحة لها، من أجل الوصول إلى تقارير تتضمن معلومات سليمة وفعالة وتكتسب جميع خصائص جودتها.

### المطلب الأول: مفهوم البيانات والمعلومات

غالبًا ما يتم استخدام البيانات والمعلومات كمصطلحات مترادفة من أجل الدلالة على معنى واحد رغم الاختلاف الجلي بينهما، فالعديد من الباحثين يرى أنه يجب التمييز بين هاذين المفهومين من أجل توضيح معنى كل منهما وتبيان مجال استعمال كل مصطلح.

### الفرع الأول: تعريف البيانات

لمصطلح البيانات العديد من التعريفات نذكر منها:

أنها "عبارة عن الأعداد والأحرف الأبجدية والرموز التي تقوم بتمثيل الحقائق والمفاهيم بشكل ملائم يمكن من إيصالها وترجمتها ومعالجتها من قبل الإنسان أو الأجهزة لتتحول إلى نتائج، أي هي عبارة عن حقائق أو أرقام محدودة المعنى بالنسبة لمستعملها في اتخاذ القرارات"<sup>1</sup>.

وأنها "مجموعة من الحقائق والرموز والأرقام ذات دلالات غير مبوبة لا يستفيد منها متخذ القرارات إلا بعد معالجتها بغرض إنتاج المعلومات، وقد تأخذ شكل أرقام أو حقائق تاريخية عن أنشطة وفعاليات المنشأة"<sup>2</sup>.

وهناك من عرف البيانات على أنها "مجموعة حقائق وأرقام غير مرتبة يتم جمعها، أو الحصول عليها لاحتمال استخدامها في المستقبل لإنتاج المعلومات"،

<sup>1</sup> بن فرج زويينة، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2014، ص 29.

<sup>2</sup> أنور عدنان نجم، مدى إدراك المستثمرين في سوق فلسطين للأوراق المالية لأهمية استخدام المعلومات المحاسبية لترشيد قراراتهم الاستثمارية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2006، ص 27.

كما عرف الكاتب عادل طه فايد في كتابه نظم المعلومات المحاسبية أن البيانات " مجموعة من الحقائق الخام غير المرتبة ولا يمكن استخدامها على حالتها لحل مشكلة معينة، أو اتخاذ قرار معين، مما يعني ضرورة تحويلها من صورتها الخام غير المرتبة إلى صورة يمكن الاستفادة منها"<sup>1</sup>.

كما عرفت البيانات على أنها " اللغة، أو الرياضيات، أو الرموز البديلة التي عليها اتفاق عام على أنها تمثل الناس، الأهداف، والمفاهيم".

وعرفت البيانات بأنها " حقائق خام وقد تكون أرقاما أو حتى رموزا"<sup>2</sup>.

من خلال مختلف التعاريف السابقة نستنتج أن مفهوم البيانات يضم كل ما هو خام من رموز أو حقائق أو أعداد أو أرقام...، في شكل غير مرتب وغير مبوب وغير معالج ولا يمكنه توصيل أفكار أو معطيات ذات معنى واضح.

### الفرع الثاني: تعريف المعلومات

لقد تنوعت التعريفات الخاصة بالمعلومات ويمكن الوقوف على بعضها محاولة للوصول إلى مفهوم شامل عن المعلومات،

فقد عرف أحد الكتاب المعلومات على أنها " المخرجات الناتجة من تشغيل نظام المعلومات، والتي تعبر عن معاني محدودة لمستخدمي المعلومات في المنظمة"،

وعرفها الكاتب الدكتور أحمد فؤاد عبد الخالق على أنها "مجموعة بيانات مرتبة ومعدة للاستخدام في غرض معين بواسطة شخص معين وفي وقت محدد"<sup>3</sup>،

وعرفت المعلومات بأنها " نتائج عمليات النماذج، التكوين، التنظيم، أو تحويل البيانات بطريقة تؤدي إلى زيادة مستوى المعرفة للمستقبل، ذلك أن قيمة المعلومات تقاس بطريقة نسبية وفقا لمدى مساهمتها في الإضافة إلى مستوى المعرفة"،

كما عرفت المعلومات على أنها " المعرفة التي لها معنى ومفيدة في تحقيق الأهداف"<sup>4</sup>،

<sup>1</sup> فياض حمزة رملي، نظم المعلومات المحاسبية المحسوبة، الأباي للنشر والتوزيع، السودان، 2011، ص 11.

<sup>2</sup> ثناء علي القباني، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص 9.

<sup>3</sup> فياض حمزة رملي، مرجع سبق ذكره، ص 9.

<sup>4</sup> ثناء علي القباني، نظم المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص 9.

وعرفت المعلومات بأنها " المنتج النهائي للبيانات، حيث يستخدم لفظ المعلومات للدلالة على بيانات تم تشغيلها لكي تصبح ذات منفعة لمستخدميها في مجال التخطيط والرقابة"<sup>1</sup>،

وعرف " ديمسكي" المعلومات بأنها " البيانات التي يمكن أن تغير من تقديرات متخذ القرارات"<sup>2</sup>،

كما عرفها " ماكديف" بأنها " مقياس لقيمة رسالة معينة لمتخذ قرار معين في موقف محدد"،

وقد ربط " ديفز" تعريف المعلومات بحالة عدم التأكد حيث قال " أنها تخفض عدم التأكد، فهي تؤثر على القيمة في عملية القرار"،

وعرفها " ستون" بأنها " معرفة مشتقة من تنظيم وتحليل البيانات، أي أنها بيانات ذات منفعة في تحقيق أهداف المنشأة"<sup>3</sup>،

بعد التطرق إلى تلك التعاريف حول المعلومات يمكن استخلاص أن المعلومات "هي مجموعة من المدخلات المتمثلة في البيانات الخام والمبهمه التي تمت معالجتها بشكل معين لكي تتحول إلى المخرجات المتمثلة في معلومات صافية يمكن قراءتها ويمكن على أساسها اتخاذ قرارات صائبة".

والمعلومات في رأي بعض الكتاب يمكن التفريق بين ثلاث مستويات لها<sup>4</sup>:

**المستوى الأول:** وهو المستوى الفني حيث يفسر هذا المستوى أنه لا يوجد معنى ومعين للمعلومات وإنما يمكن قياسها فقط من خلال كمية المعلومات المنقولة خلال قنوات الاتصال.

**المستوى الثاني:** وهو مستوى المعاني حيث يقوم هذا المستوى على استخدام المعلومات بتفسير وتحليل المعنى الذي تتضمنه المعلومات.

**المستوى الثالث:** وهو المستوى التأثيري حيث يقاس هذا المستوى بمدى تأثير المعلومات على تحفيز مستخدم المعلومات لاتخاذ قرارات أو القيام بأنشطة معينة بناء على المعرفة المحصلة من هذه المعلومات.

<sup>1</sup> محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر علي، المحاسبة المالية مدخل نظم المعلومات، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2008، ص 12.

<sup>2</sup> صلاح الدين عيد المنعم مبارك، اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2008، ص 23.

<sup>3</sup> صلاح الدين عيد المنعم مبارك، المرجع نفسه، ص 23.

<sup>4</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، مصر، 1998، ص 23.

ركزت نظرية المعلومات على المستوى الأول للمعلومات لأنها اهتمت بقياس كمية المعلومات المنقولة خلال قنوات الاتصال في نظام المعلومات، حيث تقاس كمية المعلومات بدرجة الأنتروبي أو عدم التأكد المرتبطة بوقوع حدث أو أحداث معينة<sup>1</sup>.

### الفرق الثالث: التفرقة بين المعلومات والبيانات

كثيرا ما يكون هناك خلط بين البيانات والمعلومات، وكثيرا ما يعتبر أن البيانات والمعلومات شيء واحد أو يصبان في معنى واحد، فقد ترد البيانات مكان المعلومات أو العكس، لكن الفرق جلي وواضح بينهما لأن البيانات هي مكون للمعلومات وأن البيانات وحدها لا تفي بغرض متخذي القرار لأنها عبارة عن مادة خام، فبعد أن تحلل تلك المادة الخام وتجرى عليها سلسلة من المعالجات تنتج في الأخير معلومات مفيدة صالحة للاستعمال من طرف متخذي القرار.

يرى الكاتب Burch وآخرون في مجال التفرقة بين البيانات والمعلومات أن البيانات عبارة عن إثبات بأي طريقة سواء حساب أو تجميع أو غيره من الوسائل المتفق عليها لتمثيل أحداث، مفاهيم،...، أما المعلومات فهي عبارة عن نتاج لما تم من تغيير على البيانات، كما أن البيانات تعبر عن حقائق وهي تعتبر موضوعية بطبيعتها أما البيانات تعتبر شخصية لأنها تكون ملائمة لشخص دون الآخر، فمثلا طلبات عميل في وقت معين ستختلف أهميتها بالنسبة للمحاسب عن أهميتها للمدير، لأن تلك الطلبات تعتبر قليلة الأهمية بالنسبة للمحاسب إلى أن يتم تحرير فواتير البيع، أما بالنسبة للمدير فإن الطلبات ذات أهمية كبيرة وتحتوي على معلومات هامة، فبناء عليها يصدر الأمر بالقيام بمجموعة من الإجراءات من أجل توفير البضاعة للعميل<sup>2</sup>.

ويرى باحث آخر أن الفرق بين البيانات والمعلومات يتجلى في أن البيانات يتم تجميعها بشكل متكرر ووفق مراحل وإجراءات معينة ولا يمكن الاستفادة منها فورا ويمكن تخزينها ليتم الاستفادة منها مستقبلا، أما المعلومات تكون لها علاقة بأحداث غير متكررة ويصعب برمجتها ويتم الاستفادة منها فور الحصول عليها لأنها ترتبط بالموقف الذي تم إعدادها من أجله، وأيضا لا يمكن تخزين المعلومات فربما تفقد قيمتها لأن الموقف قد يتغير.

<sup>1</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص 24.

<sup>2</sup> فياض حمزة رملي، مرجع سبق ذكره، ص ص، 10.9.

هناك من يرى أن البيانات هي عبارة عن مواد أولية لنظام المعلومات المحاسبي ومنها يتم استخراج المنتج النهائي لهذا النظام المتمثل في المعلومات، فالبيانات هي مجموعة من الرموز والكلمات التي تم تجميعها من داخل وخارج المؤسسة، أما المعلومات فهي المعرفة المحصلة من البيانات المجمع بعد تشغيلها وإعادة ترتيبها وإجراء بعض العمليات عليها، كأن يتم تجميع عدد الوحدات التي تم بيعها من منتج معين خلال ثلاث السنوات الأخيرة في مناطق توزيع مختلفة، وإجراء تشغيل هذه البيانات في نظام المعلومات المحاسبي وإعدادها في شكل توزيع احتمالي أو متوسط حسابي أو انحراف معياري أو غيره، لتتحول إلى معلومات تستخدم في إعداد ميزانية المبيعات مثلا، فبذلك قد تم الحصول على معلومات مفيدة في اتخاذ القرارات<sup>1</sup>.

بين الكاتب فياض حمزة بعض النقاط التي من خلالها يمكن التفريق بين البيانات والمعلومات وهي<sup>2</sup>:

- تتمثل البيانات في مجموعة أرقام، أو أعداد غير مفسرة وغير محللة ولا تمد بمعنى واضح لقارئها، إذا لم يجرى عليها مجموعة عمليات لمعالجتها تتوفر على خصائص وصفات تجعلها منطقية ومقبولة، أما المعلومات فهي عبارة عن بيانات تم معالجتها بطريقة معينة فأصبحت لها فائدة وأصبحت صالحة للاستخدام من أجل اتخاذ القرارات. كما تعتبر البيانات التي هي عبارة عن مادة خام مدخلات لنظام المعلومات، أما المعلومات فهي مخرجات له.
- يمكن التمييز بين البيانات والمعلومات على أساس المنفعة المستحقة، فالمعلومات عبارة عن بيانات مرتبة بشكل يصبح لها معنى ويمكن أن يستفاد منها.
- رغم اختلاف البيانات عن المعلومات إلا أنه يجب أن يتسم كلاهما بالموضوعية والدقة والملاءمة وقابلية التحقق والمرونة، فهذا يزيد من كفاءة استخدام المعلومات في اتخاذ القرارات المثلى للوصول إلى الأهداف المرجوة.
- يتمثل دور المعلومات في التقليل من البدائل المقترحة والتخفيض من حالة عدم التأكد التي تتضمنها تلك البدائل، وليس توجيه متخذ القرار إلى ما يجب عمله، لأنه في الحقيقة يصعب تحديد قيمة المعلومات، فذلك يكون عادة بشكل تقديري وغير موضوعي، وإنما حسب وجهة نظر مستخدمها بقدر المنفعة والمعرفة التي تقدمها المعلومة له.

<sup>1</sup> كمال مصطفى الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص 22، 23.

<sup>2</sup> فياض حمزة رملي، مرجع سبق ذكره، ص-ص، 12-15.

- قيمة البيانات لها علاقة بخصائصها الذاتية وما تحويه من حقائق، أما قيمة المعلومات لها علاقة بمستخدمها وما تقدمه له من فوائد.
- تعتبر البيانات حقائق صالحة للاستخدام في مختلف الأزمنة، أما المعلومات فهي حقائق تعد لغرض معين وفي زمن محدد، ويمكن أيضا الحكم على المعلومات بعد تخزينها حسب حاجة مستخدمها الجديد، فإذا كان الهدف من وراء استخدام تلك المعلومات في الترتيب لخطة جديدة أو بلوغ أهداف جديدة تخلف عما سبق، فإن تلك المعلومات تتطلب إلى إجراء عمليات تشغيل جديدة عليها وبذلك تصبح بيانات نظرا لخضوعها لعملية معالجة جديدة وبصورة مختلفة عن الأولى. وقد يرى المستخدم الجديد أن تلك المعلومات المخزنة التي تحولت إلى بيانات نتيجة التخزين ملائمة لموقف معين دون أن تحتاج إلى معالجة، فإنه يعتبرها معلومات طالما لم يجرى عليها أي تغيير، فهذا يتلاءم مع طبيعتها قبل تخزينها، ولها اسم آخر فهي المعلومات المتكررة لأنها تخدم القرارات المتكررة.
- يعتبر معيار الزمن من أمر مهم في التفرقة بين البيانات والمعلومات، ذلك أن مخرجات أي نظام في زمن معين قد تكون مدخلات لنظام آخر في زمن آخر، ويكون ذلك في حالة استرجاع المعلومات لإعادة تشغيلها، فهي بذلك تفي بمتطلبات مستخدم جديد في زمن جديد.

### المطلب الثاني: مفهوم جودة المعلومات

يقصد بجودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المفيدة، بحيث يكون الهدف الأساسي من هاته المعلومات هو أن تعود بفائدتها على جل أو أكبر نسبة من مستخدميها من أجل مساعدتهم في ترشيد قراراتهم.

وعرف المعهد القومي للمقاييس والتكنولوجيا الأمريكي جودة المعلومات بأنها " مصطلح يحمل في طياته أبعاد المنفعة، والموضوعية، والنزاهة"، وهناك من عرفها "بأنها درجة الإيفاء بالاحتياجات والتوقعات من قبل مقدمي المعلومات أو منتجي المعرفة عند قيامهم بأعمالهم"<sup>1</sup>.

وعرفت جودة المعلومات على أنها " ما تحققه المعلومات من منفعة للمستخدمين، وذلك من خلال خلوها من التزييف والتضليل وأن تكون معدة في ضوء مجموعة المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> مؤيد الساعدي وسلمان عبود زبار، جودة المعلومات وتأثيرها في القرارات الاستراتيجية دراسة ميدانية في عينة من المصارف العراقية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 15، العدد 3، 2013، ص 13

<sup>2</sup> العائدي دلال، حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة شركة أيايس للتأمينات الجزائرية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، بسكرة، الجزائر، 2016، ص 66.



وقد يرجع الأمر في جودة المعلومات إلى جودة البيانات المكونة منها، فإذا توفر البيانات على خصائص وصفات تعبر عن صحتها ومقبوليتها كأن تتوفر بالحجم الكافي وبدرجة من الدقة والجودة المناسبة وفي الوقت المناسب، فهذا يمكن من إعدادها وتجهيزها بالطريقة المثلى والصحيحة للوصول إلى معلومات منطقية وتتميز بالثقة ومختلف الخصائص التي تجعلها تتميز بالجودة، ومن ثم الوصول إلى قرارات حكيمة وبناءة.

هناك من يرى أن جودة المعلومات تركز على بعدين يتمثلان في الدقة والتوقيت، وهناك من يراها تركز على ثلاثة أبعاد تتمثل في المنفعة، الموضوعية، النزاهة، وهناك من يراها تركز على سبعة أبعاد تتمثل في النطاق، الشكل، التنسيق، التفرد، الصلاحية، الدقة الآنية وقابلية الوصول<sup>1</sup>. لكن على العموم هذه الأبعاد عبارة وصف آخر أو وجه آخر لخصائص المعلومات التي من خلالها تقاس الجودة.

ولو تعمقنا قليلا في مفهوم جودة المعلومات لوجدنا أنه هناك علاقة وطيدة بين جودة المعلومات وتكلفتها وقيمة المنفعة التي تقدمها المعلومات، ففي هذا الصدد يرى الكاتب صلاح الدين عبد المنعم في كتابه اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والإدارية أن جودة المعلومات في علاقة طردية مع قيمة المنفعة التي تقدمها تلك المعلومات، وأيضا جودة المعلومات في علاقة طردية مع تكلفتها.

### المطلب الثالث: الخصائص النوعية للمعلومات

ترتبط الخصائص النوعية بالمعلومة بحد ذاتها فهي تجعلها مفيدة وتكسيبها المنفعة المرجوة من طرف مستخدميها، فالمعلومات هي القاعدة الأساسية التي تعتمد عليها مختلف القرارات بما فيها قرارات الاستثمار وقرارات الانتماء والقرارات المشابهة التي تندرج خلف التقارير المالية، لذا يجب أن تكون المعلومات ذات منفعة ولا يمكن لها أن تكون كذلك إلا باكتسابها لخصائص تتسم بها تجعلها سلعة مرغوبة تحقق الأهداف المرجوة منها، وتنقسم الخصائص النوعية للمعلومات إلى خصائص نوعية أساسية وخصائص نوعية ثانوية، لكن دراستنا تقتصر فقط على الخصائص النوعية الأساسية التي تتمثل حسب لجنة معايير المحاسبة الدولية في الملاءمة، الموثوقية وقابلية المقارنة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> مؤيد الساعدي وسلمان عبود زبار، مرجع سبق ذكره، ص 14.

<sup>2</sup> نوي الحاج، مقارنة جودة المعلومة المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 9، 2013، ص 36.

## الفرع الأول: خاصية الملاءمة

تعد خاصية الملاءمة من الخصائص الأساسية والمهمة التي تعطي المعلومة القيمة بحيث تكون هاته الأخيرة مؤثرة في القرار لأنه إذا لم تتوفر خاصية الملاءمة فإنه لا تكون للمعلومة قيمة حتى لو توفرت فيها باقي الخصائص، والهدف من هاته الخاصية هو تبيان كيفية الإفصاح الذي يساعد على اتخاذ القرار، فإذا كان الحكم الخاص بمتخذ القرار لا يتأثر بالمعلومة فإنها لا تكون ملائمة وبالتالي غير مفيدة، لذلك فإن خاصية الملاءمة هي أن تحدث المعلومة فرق فقد تؤدي إلى تأكيد التوقعات أو إلى نفيها أو تغييرها<sup>1</sup>، من جهة أخرى فسرت خاصية الملاءمة بمدى تلائم المعلومة مع الغرض الذي أعدت من أجله ويمكن حساب درجة الملاءمة بمدى تأثير المعلومة على سلوك مستخدمها أي كلما كانت ملائمة كلما كانت ذات تأثير كبير على سلوك متخذ القرار لدرجة تجعله يغير من قراراته في غياب تلك المعلومة<sup>2</sup>. كما فسرت خاصية الملاءمة بأن تكون المعلومة قابلة للاستخدام من قبل الإدارة الاستراتيجية والتكتيكية والتشغيلية وحتى تكون المعلومة ملائمة فيشترط أن تؤدي بمستخدمها إلى اتخاذ قرار أقل خطأ وأكثر نفعاً في الوقت نفسه<sup>3</sup>، ولتحقيق الملاءمة يجب أن تكون للمعلومة قيمة تنبؤية وقيمة استرجاعية وأن تقدم في وقت المناسب والملائم، حيث تساعد المعلومة الملائمة مستخدمها على التنبؤ عن نتائج الأحداث السابقة والأحداث الحالية والأحداث المستقبلية، وذلك بتأكيد أو تصحيح التوقعات السابقة والتنبؤ لتوقعات مستقبلية<sup>4</sup>، وعادة ما تقدم المعلومة الملائمة تغذية عكسية المتمثلة في القيمة الاسترجاعية وقيمة تنبؤية في نفس الوقت، لأن المعرفة بالتغذية العكسية تؤدي إلى تحسين قدرات متخذي القرار على توقع النتائج المستقبلية المماثلة، ويمكن القول أنه بدون المعرفة الماضية يكون التنبؤ بالمعرفة المستقبل ناقصاً، كما أنه بدون الاهتمام بالمستقبل يجعل معرفة الماضي عقيمة<sup>5</sup>. أما الصفة الثالثة التي يجب توفرها في خاصية الملائمة هي التوقيت المناسب أي أن تقدم المعلومة لمستحقيها في الوقت الذي يحتاجونها هم<sup>6</sup>، وإلا تفقد الملاءمة وتفقد المعلومة قدرتها على التأثير على قرارات مستحقيها.

1 كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، الدار الجامعية الجديدة، القاهرة، مصر، 2001، ص 38.

2 أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 26.

3 عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2004، ص 26.

4 أمين السيد أحمد لطفى، نظرية المحاسبة، ج2، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 14.

5 طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 49.

6 رائد محمد العضايلة، مروة خضر أبو سميذانة، جودة المعلومات وأثرها في القيادة الإبداعية من وجهة نظر العاملين في البنك الإسلامي

الأردني للاستثمار والتمويل في محافظات إقليم الجنوب، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 10، العدد 3، 2014، ص 413.

وبالتالي لكي تصف المعلومة بخاصية الملاءمة يجب أن تكون أداة فعالة تساهم في إنتاج قرارات مفيدة، سواء كانت تتعلق بالماضي أو الحاضر أو المستقبل، ويكون للمعلومة أثر قوي يمكنه أن يحدث تغييرا في اتجاه القرار أو في تأكيده أو إلغاء نتائج تم توقعها مسبقا<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: خاصية الموثوقية

الموثوقية من الثقة، أي درجة الثقة التي يمكن أن تمنحها المعلومة لمستخدمها ليتمكن من الاعتماد عليها لتوضيح الحالة الاقتصادية التي تعيشها المؤسسة والأحداث الخاصة بها، فالثقة لا يقصد بها الدقة المطلقة لأنه هناك معلومات تتبني على الحكم الشخصي وبعضها الآخر يعتمد على التقدير والتقريب، لكن الهدف المرجو من المعلومة الموثوقة أن تقترب كثيرا من الدقة المطلقة لتجلب أكبر عدد من مستخدميها<sup>2</sup>، ولكي تكون كذلك يجب أن تكون المعلومة قابلة للتحقق وتعبّر عن الصدق في العرض وأن تتميز بالحياد<sup>3</sup>.

فقابلية التحقق تعني اتباع طرق وأساليب القياس التي يكون لها اجماع في الرأي، ويمكن الوصول إلى نفس النتائج إذا تم القياس من طرف أشخاص مستقلين باستخدام نفس طرق القياس<sup>4</sup>، أما الصدق في العرض أي تترجم المعلومة الأحداث الاقتصادية الحقيقية للمؤسسة، أي يكون هناك تماثل واتفاق بين المعلومة الصادرة وبين الأحداث التي تم التعبير عنها<sup>5</sup>، أما الحياد وعدم التحيز يعني أنه لا يمكن تقديم المعلومة بشكل يسمح بتفضيل إحدى الأطراف المستفيدة منها على حساب باقي الأطراف، وقد يكون هذا معارضا لخاصية الملاءمة، لكن يجب أن تقضي المعلومة بحاجات أكبر عدد من مستخدميها، والتحيز الممكن حدوثه للمعلومة نوعان، التحيز الشخصي أي تحيز القائم بالقياس وتحيز القياس نفسه وهو مرتبط بعملية القياس، فقابلية التحقق تحمي من الوقوع في التحيز الشخصي.

<sup>1</sup> عبد الرحمان بن إبراهيم الحميد، نظرية المحاسبة، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، السعودية، 2009، ص 115.

<sup>2</sup> كمال الدين، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، مرجع سبق ذكره، ص 39.

<sup>3</sup> زلاسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية " دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات

الجزائرية"، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، ورقلة، الجزائر، 2012، ص 38.

<sup>4</sup> هوام جمعة، لعشوري نوال، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة

(واقع، رهنات وأفاق)، أم البواقي، الجزائر، ص 16.

<sup>5</sup> عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الكويت، 1990، ص 110.

وللتوضيح أكثر عن خاصية موثوقية المعلومات فإن هذه الأخيرة يجب أن تتصف ب<sup>1</sup>:

1- **التمثيل الصادق**: وهو أن تمثل المعلومة بصدق العمليات والأحداث المتعلقة بها وأن تعبر عنها بشكل معقول وصريح، فالمعلومات بحد ذاتها معرضة لمخاطر التمثيل الصادق المفروض حدوثه بسبب الصعوبات الكامنة في التعرف على طريقة الحصول عليها والأحداث التي لها علاقة بها أو في وسائل القياس أو العرض المستعملة في إيصالها، وقد يكون هناك أثر متعلق بأحداث غير مؤكدة ومثال ذلك شهرة محل، فمن الصعب قياس شهرة المحل أو التعرف عليها بموثوقية.

2- **المضمون قبل الشكل**: يقصد بصفة المضمون قبل الشكل أن المعلومة يجب أن تقدم طبقاً لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس فقط شكلها القانوني، ليتوفر التمثيل الصادق للأحداث والعمليات الواقعية المتعلقة بها، فجوهر العملية يجب أن يتطابق مع الشكل القانوني للعملية.

3- **الحيادية**: يجب أن تكون المعلومة محايدة وخالية من التحيز لكي تكون موثوقة.

4- **الحذر**: يجب على معدي البيانات أن يحاولوا التقليل قدر المستطاع من حالة عدم التأكد الملازمة للأحداث والظروف مثل الديون المشكوك في تحصيلها، فيجب الإفصاح عن طبيعتها ومداهما عند إعداد البيانات. والحذر هنا يعني أيضاً أخذ الحيطة والاحتراس في اتخاذ الأحكام المهمة المتعلقة بالتقديرات تحت ظروف عدم التأكد وتجنب تضخيم الأصول أو التقليل من الالتزامات أو العكس.

5- **الاكتمال**: تشترط خاصية الموثوقية في المعلومة أن تكون هذه الأخيرة كاملة ضمن حدود المادية والتكلفة، أي أن نقص أي معلومة يمكن أن يجعلها مضللة أو خاطئة وبالتالي تصبح ضعيفة وغير ملائمة وغير موثوقة.

### الفرع الثالث: خاصية قابلية المقارنة

تتميز المعلومات بأنها تتأثر كأبي ظاهرة بالزمان والمكان فأهميتها لا تتوقف على أهمية نتائجها، بل في مدى الاستفادة منها، وبالتالي فإن تفحصها لوحدها لا يكفي من أجل اتخاذ أي نوع من القرارات، لذلك يجب أن تتسم المعلومة بخاصية قابلية المقارنة في اتجاهين الطولي والعرضي، يتمثل الاتجاه الطولي في إمكانية مقارنة المعلومات الماضية مع المعلومات الحاضرة وأيضاً مع ما تم تقديره

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، الريادية في المحاسبة والتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص-ص، 92-94.

مستقبلا، وأيضا إمكانية مقارنتها بوحدة محاسبية أخرى مع ثبات الوقت، وإمكانية مقارنتها بأساليب أخرى جغرافيا مثلا وغيرها من أساليب المقارنة مع ثبات صمام أسلوب المقارنة ألا وهو ثبات السياسات المحاسبية المطبقة. أما الاتجاه العرضي فيتمثل في توحيد وتجانس أساليب القياس حسب معايير المحاسبة المتعارف عليها<sup>1</sup>.

أغلبية الباحثين يصنفون خاصية قابلية المقارنة من الخصائص الثانوية لكن هناك من يعتبرها خاصية أساسية في المعلومة وعلى العموم فإن قابلية المقارنة يقصد بها إمكانية مقارنة معلومات خاصة بمؤسسة ما مع معلومات مماثلة لها تتعلق بمؤسسات أخرى أو بمعلومات مماثلة لها لنفس المؤسسة لكن لسنوات سابقة أو فترات سابقة، وإمكانية المقارنة بين معلومات المؤسسات والتماثل في تطبيق الطرق المطبقة بينها لمدة معتبرة يرفع من القيمة المعلوماتية للمقارنة الخاصة بالفرص الاقتصادية المناسبة أو الأداء المتميز، وترجع أهمية المعلومة في قدرة مستعملها في تحويلها إلى طرق وأساليب تساعده استنباط الفروق الموجودة عند إجراء المقارنة.

وتعد المعلومات قابلة للمقارنة إذا أمكن قياسها التقرير عنها بشكل متماثل فيما بين مختلف المؤسسات، فهذه الخاصية تهدف إلى تمكين المستخدمين من تحديد مواطن الاتفاق ومواطن الاختلاف الأساسية في ظل الظواهر الاقتصادية التي تعيشها المؤسسة، فذلك لا يمكن إجراء تقييم دقيق وحاسم للبدائل الممكنة بعدم توفر خاصية قابلية المقارنة في المعلومات<sup>2</sup>. ومن شروط تحقق خاصية قابلية المقارنة في المعلومات توفرها على شرط الثبات وهو تطبيق نفس الإجراءات لمعالجة أحداث معينة متماثلة لفترات مختلفة لنفس المؤسسة<sup>3</sup> أو تطبيق نفس الإجراءات لمعالجة أحداث معينة متماثلة بين مؤسسة مختلفة.

أهم ما يمكن أن توضحه خاصية قابلية المقارنة هي إخبار المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المؤسسة في إعداد المعلومات، وأيضا توضح ما إن كان هناك تغيير في هذه السياسات المطبقة والآثار الناجمة عن هذا التغيير، وهذا يساعد المستخدمين على تحديد الاختلافات بين السياسات المطبقة من فترة لأخرى<sup>4</sup>.

1 عبد الرحمان بن إبراهيم الحميد، مرجع سبق ذكره، ص 113.  
2 أمين السيد أحمد لطفى، نظرية المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 15.  
3 نوي الحاج، مرجع سبق ذكره، ص 37.  
4 أحمد حلمي جمعة، الريادية في المحاسبة التدقيق، مرجع سبق ذكره، ص 96.

## المبحث الثالث: أنواع التقارير التي يعدها المدقق الخارجي في الجزائر

يبلغ عدد التقارير التي يعدها المدقق الخارجي في الجزائر خمسة عشر تقرير، شرحها المشرع الجزائري كل نوع على حدا خمسة عشر معيار مفصلة كما يلي:

### المعيار الأول: معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية

يوضح هذا المعيار مجموعة نقاط تتعلق بتقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية تتمثل هاته النقاط فيما يلي<sup>1</sup>:

- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتبيان كيفية التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي المدقق الخارجي.
- يعد المدقق الخارجي تقرير عام للتعبير عن الرأي يبين فيه أداء مهمته، ثم يرسله إلى الجمعية العامة العادية، على أن ينتهي هذا التقرير بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية وأيضا صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء يتم رفض المصادقة لكن بمبرر.
- يجب أن يعبر المدقق الخارجي من خلال رأيه أدائه الجيد لمهنته طبقا لمعاييرها، وأنه تحصل على الثبات الكافي المتمثل في الضمان بأن الحسابات السنوية لا تتضمن اختلالات واضحة من شأنها المساس بالحسابات السنوية.
- يجب أن يقوم المدقق الخارجي بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها، ليتمكن بذلك من تقدير الأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها والطابع المعترف للاختلالات التي اكتشفها، ليكون التعبير عن الرأي مؤسسا.
- على المدقق الخارجي تحديد ما إذا كانت الحسابات السنوية قد تم إعدادها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي المعدل والنصوص المتعلقة به.
- تتمثل الحسابات السنوية التي يعبر المدقق الخارجي عن رأيه فيها في الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيير رؤوس الأموال الخاصة والملحق. يتم توقيع القوائم

<sup>1</sup> الفصل الأول من القرار المؤرخ في 24 يوليو 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية رقم 24.

المالية من قبل مسؤول جهاز التسيير المؤهل، ويتم تأشيرها من قبل المدقق الخارجي وتتضمن هذه التأشيرة توقيعها بالحروف الأولى تسمح بالتعرف على القوائم المالية المدققة.

- يكون رأي المدقق الخارجي حول حسابات السنة المالية المعنية فقط، حتى وإن كانت تتضمن إشارة إلى رقم السنة المالية السابقة، بالنسبة لكل قسم، كما نص عليه القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.
- يجب أن يحوي التقرير العام للتعبير عن رأي المدقق الخارجي حول الحسابات الفردية اسم وعنوان المدقق ورقم اعتماده ورقم تسجيله الجدول، وعنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير التدقيق لكيان محدد بوضوح وأنه يخص سنة مالية مغلقة بتاريخ إقفال دقيق.
- يتضمن تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية قسمين قسم التقرير العام للتعبير عن الرأي وقسم المراجعات والمعلومات الخاصة، يوضح هذين القسمين الجانب الشكلي للتقرير كما في الشرح الموالي:

#### القسم الأول: مكونات التقرير العام للتعبير عن الرأي

- **مقدمة:** يوضح فيها المدقق الخارجي المعلومات الأتية: طريقة وتاريخ تعيينه، يعرف بالكيان المعني، يذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية، يشير إلى أنه تم وقف القوائم المالية من طرف الجهاز المؤهل في الكيان، يُذكر بمسؤولية المسيرين الاجتماعيين عند إعداد القوائم المالية، يُذكر بمسؤوليته في التعبير عن رأيه اتجاه القوائم المالية وأخيرا يحدد ما إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة جدول تغيرات رأس المال والملحق، عند الاقتضاء.
- **الرأي حول القوائم المالية:** قبل أن يعبر المدقق الخارجي عن رأيه يجب أن يشير إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة ويوضح أن الأشغال التي قام بها قد تمت طبقا لمعايير المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية.

يأخذ رأي المدقق الخارجي أحد الحالات الثلاث الأتية:

- **رأي بالقبول:** ويكون التعبير بهذا الرأي من خلال مصادقة المدقق الخارجي على القوائم المالية بأنها منظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة، وطبقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة للوضع المالية ووضعية الذمة والنجاعة وخزينة الكيان عند نهاية الدورة، وأيضا

تطابق المعلومات الواردة في ملحق القوائم المالية مع القوائم المالية المعدة التي تفسرها. يمكن أن يرفق هذا الرأي بملاحظات ومعاينات ذات طابع حيادي تهدف إلى تنوير قارئ الحسابات السنوية.

○ رأي بتحفظ (أو بتحفظات): ويكون التعبير بهذا الرأي من خلال مصادقة المدقق الخارجي على القوائم المالية بأنها منظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتمدة، وطبقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها والسارية المفعول، كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وأيضاً الوضعية المالية وممتلكات الكيان في نهاية السنة المالية، لكن على المدقق الخارجي أن يضيف فقرة توضيحية تسبق التعبير عن رأيه تضم التحفظات المعبر عنها، مع تكميمها إن أمكن بغية إبراز تأثيرها حول النتيجة والوضعية المالية للكيان.

○ رأي بالرفض: يكون التعبير بهذا الرأي من خلال رفض المصادقة على القوائم المالية وأنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتمدة وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها من طرف المدقق الخارجي، ويكون هذا الرفض مبرراً، كما يبين المدقق في فقرة يضيفها قبل التعبير عن رأيه يوضح فيها الأسباب والتحفظات التي أدت به إلى رفض المصادقة، مع تكميمها إن أمكن بغية إبراز تأثيرها حول النتيجة والوضعية المالية للكيان.

- **فقرة الملاحظات:** هي فقرة تهدف إلى لفت انتباه القارئ إلى نقطة أو مجموعة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في رأي المدقق، أما في حالة وجود شكوك معتبرة بشكل وجيه في الملحق يرتبط حلها بأحداث مستقبلية قد تؤثر على الحسابات السنوية، يلزم على المدقق الخارجي إبداء الملاحظات الضرورية، يكون ترتيب هذه الفقرة بعد التعبير عن الرأي.

#### القسم الثاني: المراجعة والمعلومات الخاصة

- يضم هذا القسم ثلاث فقرات منفصلة وهي فقرة الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة، فقرة المخالفات والشكوك التي لا تؤثر على الحسابات السنوية وفقرة المعلومات التي يوجب القانون على المدقق الخارجي الإشارة إليها.

- يؤدي المدقق الخارجي مهمته المتعلقة بالحسابات السنوية وإعداده للتقرير العام المتعلق بالتعبير عن الرأي في أجل قدره خمسة وأربعين 45 يوماً ابتداءً من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل. بشرط أن يطابق تاريخ التقرير تاريخ الانتهاء الفعلي من مهمة الرقابة.



- إذا تعلق الأمر بشركة المدققين، يجب أن يتم التوقيع في التقرير من طرف ممثل الشركة ومن طرف ممثل أو ممثلي المدققين أو الشركاء أو المساهمين لهذه الشركة الذين شاركوا في إعداد هذا التقرير.
- يتم إعداد وتوقيع مشترك في التقرير في حال تعدد المدققين الممارسين، وفي حالة اختلاف آرائهم يدلي كل مدقق برأيه ضمن تقرير مشترك.

### المعيار الثاني: معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة

يوضح هذا المعيار مجموعة نقاط تتعلق بتقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة، تتمثل هاته النقاط فيما يلي<sup>1</sup>:

- يهدف هذا معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة المنصوص عليها في المواد من 31 إلى 36 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد طرق التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير للتعبير عن رأي المدقق الخارجي.
- يجب أن تطبق أحكام المادة رقم 732 مكرر 4 من القانون التجاري وأحكام النقاط المذكورة سلفا في معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية من النقطة الثانية إلى النقطة السابعة، على إجراء التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والمدمجة.
- يجب أن يعد المدقق الخارجي تقرير التعبير عن رأيه حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة وفق المبادئ الأساسية وكيفية تطبيقها المنصوص عليها في المعيار المتعلق بتقرير المصادقة على الحسابات الفردية.
- يتطابق تقرير التعبير عن الرأي على الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة مع التقرير العام في جزئه الأول، ولا يختلف عنه إلا في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة لدراسة المدقق الخارجي.
- يكون التقرير العام حول الحسابات الفردية والتقرير حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة اللذان يستجيبان إلى التزامين مختلفين، موضوع تقريرين منفصلين بهدف تسهيل نشر المعلومة.

<sup>1</sup> الفصل الثاني من القرار المؤرخ في 24 يوليو 2013، المشار إليه سابقا.

## المعيار الثالث: معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة

يوضح هذا المعيار مجموعة نقاط تتعلق بالتقرير حول الاتفاقيات الخاصة وهي<sup>1</sup>:

- يهدف معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة إلى تعريف المبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل المدقق الخارجي بخصوص الاتفاقيات المنظمة وأيضا محتوى التقرير الخاص للمدقق الخارجي.
- يستوجب على المدقق الخارجي تذكير المسيرين الاجتماعيين، لا سيما عند إعداد رسالة مهمته، بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها له حول الاتفاقية المنظمة، قصد السماح له بإعداد تقريره الخاص، حسب مفهوم أحكام المادة 628 من القانون التجاري. ويتحقق عند تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الأساسية التي استخرجت منها.
- تدخل ضمن الاتفاقيات المنظمة كل الاتفاقيات، عدا الاتفاقيات المتعلقة بالعمليات الجارية والمبرمة في ظروف عادية على نحو مباشر أو غير مباشر أو عن طريق وسيط بين الشركة والأشخاص المعنيين التاليين: رئيس مجلس إدارة الشركة، الرئيس المدير العام للشركة، أحد متصرفي الشركة، عضو من أعضاء المكتب المسير أو من مجلس المراقبة، ممثلون عن الأشخاص المعنويين المتصرفين، الأشخاص المعنويون المتصرفون، المسيرين والمسيرين المتضامنون، المساهمون أو الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة.
- يرتبط تدخل المدقق الخارجي المتعلق بالاتفاقيات المنظمة بالتدخلات الخاصة الأخرى التي تهدف إلى ضمان إطلاع المساهمين والمشاركين والغير، على الوقائع والوضعيات والمعلومات التي يجب الإشارة إليها من أجل فهم القوائم المالية بصورة أفضل.
- بعد أن يقوم المسير الرئيسي للكيان بالتبليغ الإيجابي للأجهزة الاجتماعية وللمدقق الخارجي عن قائمة وموضوع الاتفاقيات المتضمنة عمليات جارية ومبرمة في ظروف عادية، فإن هذا التبليغ يعد مصدر معلومات يمكن للمدقق عند الاقتضاء تحديد الاتفاقيات التي يكون موضوعها غير جاري ظاهريا، بالنظر إلى معرفته العامة حول الكيان وأنشطته.
- عند دراسة المعلومات المتقدمة من طرف المديرية المكلفة بتحديد الأطراف المرتبطة والعمليات المنجزة معها، يمكن للمدقق الخارجي أن يطلع على المعلومات المنجزة أيضا مع الأشخاص المعنويين

<sup>1</sup> الفصل الثالث من القرار المؤرخ في 24 يوليو 2013، المشار إليه سابقا.

ويمكنه تشكيل اتفاقية منظمة، كما يقوم بالمقاربات التي تعد مفيدة لتسمح له بالمقارنة بينها حول المعلومات التي قدمت له.

- في حال ما تم إخطار المدقق الخارجي باتفاقيات أو قم باكتشافها بنفسه، يحصل على المعلومات اللازمة لتقديمها في تقريره الخاص، طبقاً لأحكام المادة 628 من القانون التجاري أو القوانين الأساسية، تتمثل المعلومات في:

○ عد الاتفاقيات الخاضعة لموافقة الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل؛  
○ أسماء أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين العامين المعنيين أو أعضاء المكتب المسير أو مجلس المراقبة، حسب الحالة، والمسيرين أو الشركاء في الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو أي شخص من الأشخاص المعنيين الآخرين المنصوص عليهم في القانون أو الأنظمة أو القوانين الأساسية؛

○ موضوع وطبيعة هذه الاتفاقية؛  
○ الظروف التي ابرمت فيها هاته الاتفاقية، مع الإشارة إلى الأسعار أو التعريفات المطبقة والرسومات والعمولات المقدمة، وأجال الدفع الممنوحة، والفوائد المشترطة والضمانات الممنوحة، وعند الاقتضاء، كل المؤشرات الأخرى التي تسمح للمساهمين والشركاء أو المنخرطين بتقدير قيمة الفائدة التي تنتج عن إبرام اتفاقيات تم تحليلها؛

- يقدم المدقق الخارجي تقريراً خاصاً حول الاتفاقيات المنظمة، لإعلام أعضاء الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل الذي تم استدعاؤه للموافقة أو الفصل في تقريره، طبقاً لا سيما لأحكام المادة 628 من القانون التجاري والأنظمة الأساسية، حيث يتضمن هذا التقرير الخاص بالاتفاقيات التي إخطار المدقق الخارجي بها أو التي اكتشفها بمناسبة أداء مهام الرقابة المكلف بها، لكن يجب ألا يتضمن هذا التقرير بأي حال من الأحوال رأي المدقق حول جدوى أو صحة أو ملاءمة الاتفاقيات.

- يجب على المدقق الخارجي أن يذكر في تقريره الخاص بوجود الاتفاقيات الموافق عنها في السنوات السابقة من طرف الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، والتي لا تزال سارية المفعول، وذلك بناء على المعلومات المقدمة من طرف جهاز التسيير المؤهل. وإذا لم يتم إبلاغ المدقق الخارجي بأية اتفاقية، فإنه يعد تقريراً خاصاً يشرح فيه هذه الوضعية.

- يجب أن يشير المدقق الخارجي في تقريره الخاص ما إن تم إبلاغه باتفاقية غير مرخص بها من طرف جهاز التسيير المؤهل، الذي يقرر عرضها على الجمعية العامة وعلى الجهاز التداولي المؤهل

لضمان إلغائها، إلى الظروف التي أدت به إلى عدم تطبيق إجراء الترخيص. ويعرض المدقق الخارجي ضمن تقريره التفسيرات المقدمة بهذا الصدد من طرف المسيرين في الشركة.

- في حال ما اكتشف المدقق الخارجي اتفاقية غير مرخصة أثناء أداء مهمته، فإنه يقدر طابعها المتعلق بالعملية الجارية التي تمت ضمن شروط عادية بغرض تحديد ما إذا تعلق الأمر باتفاقية منظمة أم لا. أما في حال ما إذا كان يجب أن تكون الاتفاقية مرخصة، فإنه يقوم بإعلام الأشخاص المشكلين لإدارة المؤسسة، مع احترام التزاماته المتعلقة بتبليغ الجهاز المختص حسب ما تنص عليه أحكام المادة 628 من القانون التجاري، كما يقوم بإعداد التقرير الخاص نتيجة لذلك ويرسله إلى الجمعية العامة العادية.

#### المعيار الرابع: معيار تقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس أو عشر تعويضات

يوضح هذا المعيار نقطتين تتعلق بالتقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (05) أو عشر (10) تعويضات، تتمثل هاتين النقطتين فيما يلي<sup>1</sup>:

- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات ومحتوى التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس أو عشر تعويضات.

- يعتبر من مسؤولية الجهاز المسير للكيان إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمس أو عشرة أشخاص الأعلى أجرا الذي يتم تسليمه إلى المدقق الخارجي، يتضمن هذا الكشف التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات والتعويضات المحصلة، مهما كان شكلها وصفتها باستثناء تسديد المصاريف غير الجزافية، وأيضا التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية ودائمة في الكيان المعني والأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي والأجراء العاملين في فروع في الخارج. وعلى المدقق الخارجي أن يتأكد من أن المبلغ المفصل للتعويضات يتطابق مع المعلومات التي تحصل عليها ودققها مسبقا، ويعد هذا الأساس للتقرير الخاص بالمصادقة لإثبات التعويضات المنصوص عليها في الأحكام القانونية المذكورة سلفا.

<sup>1</sup> الفصل الرابع من القرار المؤرخ في 24 يوليو 2013، المشار إليه سابقا.

## المعيار الخامس: معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين

يوضح هذا المعيار مجموعة نقاط تتعلق بالتقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين،

تتمثل هاته النقاط فيما يلي<sup>1</sup>:

- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق التي تخص تدخل المدقق الخارجي المتعلق بالامتيازات الخاصة الممنوحة لمستخدمي الكيان، وكذا محتوى التقرير الخاص للمدقق الخارجي.
- يفحص المدقق الخارجي جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعني، في إطار تنفيذ مهمته المتعلقة بإبداء الرأي حول الحسابات السنوية وفي إطار تطبيق الواجبات المهنية.
- تتمثل الامتيازات الخاصة النقدية أو العينية، الممنوحة لمستخدمي الكيان في التعويضات التي لا تتعلق بالتعويض المعتاد أو العادي للخدمات المقدمة. يعد الكيان كشفا سنويا اسميا للامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين، ويتم المصادقة على مبلغها الإجمالي من طرف المدقق الخارجي، استنادا إلى المعلومات المقدمة والمعلومات المحتمل ارتباطها خلال مهمته.
- يحصل المدقق الخارجي من الجهاز المسير للكيان عند بداية مهمة الرقابة على حسابات الكيان، على قائمة المستخدمين الذين استفادوا من الامتيازات الخاصة المنصوص عليها أو غير المنصوص عليها في عقد العمل.

## المعيار السادس: معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الاجتماعية

يوضح هذا المعيار مجموعة نقاط تتعلق بالتقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس (05)

الأخيرة والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الاجتماعية، تتمثل هاته النقاط فيما يلي<sup>2</sup>:

- يهدف هذا المعيار طبقا لأحكام المادة 678 فقرة رقم 6 من القانون التجاري إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل المدقق الخارجي فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة، للسنوات الخمس (05) الأخيرة أو كل دورة

<sup>1</sup> الفصل الخامس من القرار المؤرخ في 24 يوليو 2013، المشار إليه سابقا.

<sup>2</sup> الفصل السادس من القرار المؤرخ في 24 يوليو 2013، المشار إليه سابقا.

مقفلة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في شركة أخرى في حال ما إذا كان العدد أقل من خمسة ويهدف أيضا إلى تحديد محتوى التقرير الخاص بالمدقق الخارجي.

- يقوم المدقق الخارجي بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاعة للكيان التي تكون مدقق، في تقريره الخاص نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتمدة.
- يجب إعداد تطور النتيجة في شكل جدول على مدى الخمس سنوات الأخيرة، يعرض فيه العناصر التالية: النتيجة قبل الضريبة، الضريبة على الأرباح، النتيجة الصافية، عدد الأسهم أو حصص الشركة المكونة لرأس مال الشركة، النتيجة حسب السهم أو حصة الشركة، مساهمات العمال في النتيجة.

### المعيار السابع: معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية

يوضح هذا المعيار مجموعة نقاط تتعلق بالتقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية وهي<sup>1</sup>:

- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف المدقق الخارجي، وأيضاً يهدف إلى محتوى تقريره الخاص.
- يطلع المدقق الخارجي في إطار مهمته العامة على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتمدة في مجمل الحسابات، وأيضاً الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة، وأرصدة حسابات نهاية الفترة، وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات.
- عندما يتم بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية بموجب الاحكام التنظيمية التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومات المالية والمحاسبية من طرف الكيان، يقوم المدقق الخارجي بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل استناداً للأشغال المنجزة من طرفه، يتضمن هذا التقرير تقييمه لصدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان وليس حول الإجراءات في حد ذاتها.
- يحتوي التقرير الخاصة للمدقق الخارجي حول إجراءات الرقابة الداخلية، الذي يتم إرساله إلى الجمعية العامة: عنوان التقرير والمرسل إليه وتاريخ وأهداف تدخلاته، كما يتضمن فقرة يصف فيها الواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.

<sup>1</sup> الفصل السابع من القرار المؤرخ في 24 يوليو 2013، المشار إليه سابقاً.

## المعيار الثامن: معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال

يوضح هذا المعيار مجموعة نقاط تتعلق بالتقرير حول إجراءات استمرارية وهي<sup>1</sup>:

- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفيات التطبيق المتعلقة بدور المدقق الخارجي بالنسبة إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند عليها عند اعداد الحسابات، بما فيها التقييم الذي تم إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو نشاطه وأيضا محتوى التقرير الخاص للمدقق الخارجي.
- يقدر المدقق الخارجي عند التخطيط وأداء مهمة الرقابة، صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال لأعداد الحسابات، من طرف المديرية، وفق ما تنص عليه أحكام المادة 6 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 المذكور أعلاه وأحكام المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي
- يحلل المدقق الخارجي في إطار مهمته، بعض الوقائع والاحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدى والتي تشكل مؤشرات تؤدي الى التساؤل حول إمكانية استمرار الاستغلال لا سيما:  
مؤشرات ذات طبيعة مالية:
  - رؤوس أموال الخاصة السلبية،
  - عدم القدرة على الدفع للدائنين عن الاستحقاق،
  - قروض لأجل ثابت بلغت تاريخ استحقاقها، دون آفاق حقيقية للتجديد أو إمكانية التسديد،
  - اللجوء المبالغ فيه للقروض قصيرة الأجل قصد تمويل أصول طويلة الأجل،
  - مؤشرات سحب الدعم المالي من طرف المقرضين أو الدائنين،
  - القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي والمستمر،
  - النسب المالية الرئيسية غير الإيجابية،
  - خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبر لقيمة أصول الاستغلال،
  - توقيف سياسة توزيع أرباح الأسهم،
  - عدم القدرة في الحصول على التمويل من أجل تطوير منتجات جديدة أو استثمارات حيوية أخرى.

<sup>1</sup> الفصل الثامن من القرار المؤرخ في 24 يوليو 2013، المشار إليه سابقا.

## مؤشرات ذات طبيعة عملية:

- مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلافهم،
- خسارة صفقة مهمة أو إعفاء أو رخصة أو ممول رئيسي،
- نزاعات اجتماعية خطيرة،
- نقص دائم في المواد الأولية الضرورية.

## مؤشرات أخرى:

- عدم احترام الالتزامات المتعلقة برأس المال الاجتماعي أو التزامات قانونية أساسية أخرى،
- الإجراءات القضائية الجارية ضد الكيان التي يمكن أن تكون آثار مالية لا يمكن للكيان مواجهتها.
- يطلع المدقق الخارجي على مستوى المديرية، على الأحداث أو الوقائع التي هي على دراية بها، والتي يمكن أن تتدخل لاحقاً في الفترة التي شملها تقييمه، ويمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال
- عندما تحدد الوقائع أو الأحداث التي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال فان المدقق الخارجي يقوم بما يلي:
- يدرس خطط عمل المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة، يهدف متابعة الاستغلال،
- يجمع العناصر الأساسية المنفعة الكافية والملائمة لتأكيد أو لنفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال
- يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل.
- يتخذ اجراء الإنذار المنصوص عليه في الاحكام المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري، عندما تؤكد الوقائع والاحداث المحللة من طرف المدقق الخارجي، بناء على حكمه الخاص، شكاً بليغا حول استمرارية الاستغلال.
- عندما يلاحظ المدقق الخارجي تأخراً معتبراً وغير اعتيادي في ضبط الحسابات السنوية، لا سيما عند تطبيق أحكام المادة 676 من القانون التجاري التي تنص على الطلب من الجهة القضائية المختصة، التي تثبت بناء على عريضة لتأجيل موعد انعقاد الجمعية العامة العادية والجهاز التداولي المؤهل، فانه يستفسر عن الأسباب التي أدت الى ذلك.



## المعيار التاسع: معيار التقرير المتعلق بحياسة أسهم الضمان

يوضح هذا المعيار مجموعة نقاط تتعلق بالتقرير المتعلق بحياسة أسهم الضمان، وهي<sup>1</sup>:

- يهدف المعيار التاسع إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق التي تخص تدخل المدقق الخارجي المتعلق بأسهم الضمان التي يلزم أن يحوز عليها أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة لشركات الأسهم وأيضاً محتوى تقرير المدقق الخارجي.
- يفصح المدقق الخارجي وهو متحمل لكامل مسؤوليته، احترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يحوز عليها أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجلس المراقبة، ويجب أن تمثل هذه الأسهم على الأقل 20 بالمئة من رأسمال الشركة، وفقاً لأحكام المادة 619 من القانون التجاري، كما يشير عند الاقتضاء إلى المخالفات المكتشفة في أقرب جمعية عامة وجهاز تداولي مؤهل.
- لا يمكن للمدقق الخارجي أن يصيغ خلاصات حول أشغاله إلا عندما يستخرج اختلالات يجب أن يبلغها إلى الأجهزة المؤهلة وإلى الجمعية العامة. حيث يؤدي غياب الإشارة للاختلالات إلى اعتبار ضمني أن المدقق الخارجي لم يكتشفها أثناء القيام بواجباته.
- عندما يرى المدقق الخارجي مخالفات مرتبطة بحياسة الأسهم من طرف أعضاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة بذلك، حسب الحالة. مع العلم أنه يحق للمجلس إجراء التسويات الملائمة.
- يشير المدقق الخارجي عند الاقتضاء إلى المخالفة في شكل تقرير في أقرب اجتماع للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل وذلك حسب أحكام المادة 660 من القانون التجاري على الخصوص.
- لا تطبق أحكام هذا المعيار في حال كان رأس المال الاجتماعي للكيان كلياً أو بالأغلبية من حياسة الدولة، ويعفى المدقق الخارجي من تقديم تقرير.

## المعيار العاشر: معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال

يوضح هذا المعيار مجموعة نقاط تتعلق بالتقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال، وهي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> الفصل التاسع من القرار المؤرخ في 24 يوليو 2013، المشار إليه سابقاً.  
<sup>2</sup> الفصل العاشر من القرار المؤرخ في 24 يوليو 2013، المشار إليه سابقاً.

- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل المدقق الخارجي كما هو منصوص عليه، لا سيما أحكام المادة 700 في الفقرة الثالثة من القانون التجاري عند رفع رأسمال الشركة، وأيضاً محتوى التقرير الخاص للمدقق الخارجي.
- يتأكد المدقق الخارجي من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال، بأنها تشمل على الخصوص مبلغ وأسباب الرفع المقترح، وأسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب، بالإضافة إلى كفاءات تحديد سعر الإصدار.
- يتضمن تقرير المدقق الخارجي المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص رفع رأس المال، على الخصوص على المعلومات الآتية: التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة، فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة ولا سيما حول كفاءات تثبيت سعر الإصدار وحول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب. حيث لا يمكن للمدقق الخارجي أن يصرح بمدى ملاءمة عملية رفع رأس المال.

#### المعيار الحادي عشر: معيار التقرير بعملية تخفيض رأس المال

يوضح هذا المعيار مجموعة نقاط تتعلق بالتقرير المتعلق بتخفيض رأس المال، وهي<sup>1</sup>:

- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل المدقق الخارجي كما هو منصوص عليها على الخصوص في المادة 712 في الفقرة الثانية من القانون التجاري عند تخفيض رأس المال وكذا محتوى التقرير الخاص للمدقق الخارجي.
- يدرس المدقق الخارجي ما إذا كانت أسباب وشروط تخفيض رأس المال المقرر تستند إلى القانون ويتأكد بالتحديد أن عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد الأدنى، وأن احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين، وأنه تم احترام جميع الأحكام القانونية والتنظيمية بصفة عامة.
- يتضمن تقرير المدقق الخارجي المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص تخفيض رأس المال، على الخصوص المعلومات الآتية: التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة، فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة، وخلاصات تشير إلى ملاحظات أو غياب ملاحظات حول عملية تخفيض رأس المال. حيث لا يمكن للمدقق الخارجي أن يصرح بمدى ملاءمة عملية تخفيض رأس المال.

<sup>1</sup> الفصل الحادي عشر من القرار المؤرخ في 24 يوليو 2013، المشار إليه سابقاً.

- عندما يقوم مجلس الإدارة وجهاز التسيير المؤهل بتخفيض رأس المال غير المسبب بالخسائر، يتأكد المدقق من أن هذه العملية قد تم ترخيصها من طرف الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل.
- في حالة سماح الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، لمجلس الإدارة أو جهاز التسيير المؤهل حسب الحالة، بشراء عدد قليل من الأسهم الخاصة قصد إلغائها، لتسهيل رفع رأس المال أو إصدار سندات قابلة للتحويل إلى أسهم أو الدمج أو الانقسام، يصرح المدقق بنظامية العملية المقررة.
- في حالة ما إذا نتج تخفيض لرأس المال عن إلغاء الأسهم المكتسبة تبعاً لنقل الذمة المالية بصفة شاملة أو تبعاً لقرار قضائي، يحدد المدقق الخارجي ضمن تقريره أسباب العملية المرتقبة ويشير فيما إذا لم تكن من النوع يمس بالمساواة بين المساهمين.

### المعيار الثاني عشر: معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى

يوضح هذا المعيار مجموعة نقاط تتعلق بالتقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى، وهي<sup>1</sup>:

- يهدف المعيار الثاني عشر إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل المدقق الخارجي عند إصدار قيم منقولة أخرى وكذا محتوى تقرير المدقق الخارجي.
- إذا طلب من الجمعية العامة غير العادية أن تفوض للهيئة المختصة سلطات تحديد كفاءات إصدار القيم المنقولة أو سندات الاكتتاب، يتحقق المدقق الخارجي من أن المعلومات الضرورية والكافية قد تم إدراجها في تقرير الهيئة المختصة، ويقدر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية المقترحة للمساهمين، وأيضا حول أسباب اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب عند الاقتضاء.
- يقوم المدقق الخارجي بإعداد تقرير أول يبعثه إلى الجمعية العامة غير العادية وإلى الجهاز التداولي المؤهل، يحتوى على ملاحظاته حول كفاءات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها ويعبر عند الاقتضاء، عن استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقا.
- يفحص المدقق الخارجي مدى احتواء تقرير الجهاز المختص على كل البيانات المفيدة حول سير شؤون الشركة منذ بداية السنة المالية الجارية، وكذا إذا لم تعقد بعد الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل المستدعى للبت في الحسابات خلال السنة المالية السابقة.

<sup>1</sup> الفصل الثاني عشر من القرار المؤرخ في 24 يوليو 2013، المشار إليه سابقا.

- يفحص المدقق الخارجي مدى احترام الأحكام المنصوص عليها في النصوص التشريعية والتنظيمية ويتأكد من أن التقرير واضح بشكل كاف، خصوصا حول أسباب الإصدار، وعند الاقتضاء، حول اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب وكذا حول كفاءات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها. كما يتأكد المدقق الخارجي في حالة وجود اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب، من أنه يتطابق مع العملية الخاضعة لمصادقة المساهمين وأنه لا يمس بالمساواة بين المساهمين.
- يتضمن التقرير الأول للمدقق الخارجي الذي يقدمه للجمعية العامة غير العادية والجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص الإصدار المفوض للهيئة المختصة، على المعلومات الآتية:
  - التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة، وقرة تتضمن الفحوصات المنجزة،
  - إشارة تبين أن الواجبات قد تمتثلت في التحقق من كفاءات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها، ومثلما هي مبينة في التقرير المنجز من طرف الهيئة المختصة.
  - استنتاجات مرفقة في حالة الضرورة، بملاحظات حول كفاءات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها،
  - الإشارة إلى استحالة إبداء رأي حول الشروط النهائية للإصدار وأنه سيتم تقرير تكميلي عند تحقيق الإصدار،
  - يحرر خلاصة حول مدى صدق المعلومات المقدمة بالأرقام المأخوذة من حسابات الشركة والواردة في تقرير الجهاز المختص،
  - يقدم ملاحظات لا سيما عند نقص المعلومات في تقرير الجهاز المختص حول عناصر حساب سعر سندات رأس المال الواجب إصدارها أو حول مبلغه.
- يحرر المدقق الخارجي عند الانتهاء من العملية تقريرا تكميليا من خلاله: يقدر المعلومات المقدمة في تقرير الجهاز المختص للجمعية العامة، ويبين فيه ما إذا وجدت ملاحظات حول مطابقة شكل العملية بالنظر إلى التصريح الممنوح من قبل الجمعية والبيانات المقدمة لها، ويدلي فيه برأيه بالنظر إلى الشروط النهائية للإصدار، حول المبلغ النهائي وكذا حول تأثير الإصدار على وضعية أصحاب السندات والقيم المنقولة التي تسمح بدخول رأس المال، المقدر مقارنة برؤوس الأموال الخاصة.

## المعيار الثالث عشر: معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسيبقات على أرباح الأسهم

يوضح هذا المعيار مجموعة النقاط بالتقرير المتعلق بتوزيع التسيبقات على أرباح الأسهم، وهي<sup>1</sup>:

- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل المدقق الخارجي بخصوص توزيع التسيبقات على أرباح الأسهم من قبل مؤسسة تجارية، وأيضاً محتوى تقرير المدقق الخارجي.
- يتأكد المدقق الخارجي من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسيبقات على أرباح الأسهم، تظهر احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع، كما هو محدد في القانون وتكفي للسماح بتوزيعها.
- يحرر المدقق الخارجي تقريراً يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسيبقات على أرباح الأسهم المقررة للنقطة السابقة لهاته النقطة.
- يقوم المدقق الخارجي بإعداد تقرير بمناسبة قرار مرتقب لدفع التسيبقات على أرباح الأسهم، يتضمن على الخصوص على البيانات: أهداف تدخل المدقق الخارجي، والجهاز المختص لضبط الحسابات قصد إجراء توزيع الأرباح على الأسهم وتحديد مبلغ هذه التسيبقات، وخلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة. كما يجب أن ترفق القوائم المالية المنجزة بهذه المناسبة بالتقرير.

## المعيار الرابع عشر: معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم

يوضح هذا المعيار مجموعة نقاط تتعلق بالتقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم، وهي<sup>2</sup>:

- يهدف المعيار الرابع عشر إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل المدقق الخارجي بخصوص تحويل شركة ذات أسهم إلى شركة من شكل آخر وكذا محتوى تقرير المدقق الخارجي.
- إذا تمت عملية التحويل خلال السنة المالية، يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص للكيان، تكون هذه الحسابات موضوع تقرير المدقق الخارجي.
- يعد المدقق الخارجي تقريراً حول تحويل الشركات ذات الأسهم يقدم إلى الجمعية العامة غير العادية يتضمن على الخصوص فقرة حول الواجبات المنجزة، وخلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم

<sup>1</sup> الفصل الثالث عشر من القرار المؤرخ في 24 يوليو 2013، المشار إليه سابقاً.

<sup>2</sup> الفصل الرابع عشر من القرار المؤرخ في 24 يوليو 2013، المشار إليه سابقاً.

وجود ملاحظات معبر عنها، مع التأكيد على الخصوص من أن مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأسمال الشركة المطلوب للشكل الجديد للشركة.

### المعيار الخامس عشر: معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة

يوضح هذا المعيار مجموعة نقاط تتعلق بالتقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة، تتمثل هاته النقاط فيما يلي<sup>1</sup>:

- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بواجبات المدقق الخارجي حول تحديد الفروع والمساهمات والشركات والمراقبة حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 80-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، والعمليات المرتبطة بها، وكذا حول المعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتعلق بالنظام المحاسبي المالي.

- يجب على المدقق الخارجي على أن يلحق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر من نصف رأسمال الشركة، خلال السنة المالية، وذلك توضيح البيانات التالية: اسم ومقر الشركة، رأسمال الشركة، الحصة المكتسبة من رأسمال الكيان، تكلفة الاكتساب بالعملة الصعبة عند الاقتضاء.

يتم تسليم أي نوع أنواع تقرير المدقق الخارجي حسب ما وضعه القرار المؤرخ في 12 يناير 2014 المتضمن كفاءات تسليم تقارير المدقق الخارجي على الأقل قبل خمسة عشر يوما من انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية أو غير العادية أو هيئة التداول المؤهلة، وذلك في مقر الكيان موضوع المراقبة مقابل وصل استلام. كما يجب أن توضع مختلف الوثائق الضرورية لإعداد تقرير المدقق الخارجي تحت تصرف هذا الأخير قبل خمسة وأربعين يوما من تاريخ انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية وهيئة التداول المؤهلة.

<sup>1</sup> الفصل الخامس عشر من القرار المؤرخ في 24 يوليو 2013، المشار إليه سابقا.

## خلاصة الفصل:

تناول هذا الفصل التقرير النهائي الذي يعده المدقق الخارجي من حيث المفهوم والخصائص والمكونات، والقواعد التي يتم على أساسها إعدادها، كما ضم هذا الفصل أنواع التقارير التي يمكن أن يعدها المدقق في مبحث أول، وأيضا تناول في المبحث الثاني مفهوم جودة المعلومات والتفرقة بين البيانات والمعلومات، والخصائص الواجب توفرها في المعلومة لكي تكون ذات جودة. أما المبحث الثالث ضم أنواع التقارير التي يعدها المدقق الخارجي الجزائري كما شرحها المشرع الجزائري في القرار المؤرخ في 24 يوليو 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

الفصل الرابع  
تنظيم مهنة التدقيق  
الخارجي في الجزائر



## تمهيد:

لاقت مهنة التدقيق مؤخرًا اهتمامًا كبيرًا من عدة جوانب سواء من الجانب العلمي أو من الجانب التطبيقي أو من الجانب القانوني، لاسيما القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الذي أحدث تغييرًا جذريًا في مهنة التدقيق الخارجي، بالإضافة إلى القانون 10-13 الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.

وعلى إثر ذلك سوف ندرس في المبحث الأول التطور التاريخي لمهنة التدقيق الخارجي من خلال الوقوف على أهم القوانين والمراسيم التنفيذية والأوامر التي اهتمت بمهنة التدقيق الخارجي أو ما يتعلق بها، أما في المبحث الثاني سيتم التفصيل الهيئات التي تنظم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، أما المبحث الثالث سيخصص إلى منهجية العمل التي على المدقق الخارجي أن يتبعها من أجل أداء مهامه بكل عناية، وسيتضمن المبحث الرابع دستور وآداب مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من خلال الوقوف على أهم قواعد سلوك مهنة التدقيق بالجزائر، والتطرق إلى مختلف المسؤوليات التي تقع على عاتق المدقق الخارجي ومختلف العقوبات التي يستحقها في حال عدم تحمل إحدى تلك المسؤوليات.

## المبحث الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

مرت مهنة التدقيق في الجزائر عبر عدة مراحل وشهدت تغيرات وتطورات مختلفة وذلك منذ استقلال الجزائر إلى يومنا هذا، حيث شهد واقع هذه المهنة من الناحية القانونية عدم استقرار بصدور قوانين ومراسيم أعاد ترتيبها في كل مرة، أما من ناحية المعايير والقواعد العامة المعتمدة فكانت مهنة التدقيق الخارجي دائما تحت ظل المرجعية المحاسبية، حيث ظهر هذا جليا عند تبني المعايير الدولية للتدقيق اثر تبني المعايير الدولية للمحاسبة، أما من ناحية الإجراءات فلم تتغير مهنة التدقيق الخارجي كثيرا من مرحلة التخطيط إلى غاية مرحلة إعداد التقرير النهائي، ولم يكن لها تأثير بمرجعية محاسبية<sup>1</sup>.

### المطلب الأول: مرحلة ما بعد الاستقلال إلى غاية 1980

بعد خروج الاستعمار من الجزائر ترك له عدة بصمات من بينها الأسس والمبادئ التي اعتمدت في مهنة التدقيق الخارجي وفقا لقوانين فرنسية، وبقيت معتمدة إلى غاية سنة 1969، في سنة 1970 تناول قانون المالية الجزائري ولأول مرة مهنة التدقيق الجزائري في المادة رقم 39، وذلك بأن يكون وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط مسؤول عن تعيين مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري من أجل ضمان سلامة ودقة حساباتها وتحليل وضعية أصولها وخصومها. كما جاء المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 16/11/1970 ليبين واجبات ومهام مندوبي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية المتمثلة في المراقبة الدائمة لتسيير هذه المؤسسات، ويتكلف وزير المالية بتعيين مندوبي الحسابات من بين المراقبين العاملين للمالية ومراقبي المالية ومفتشي المالية، وعند الحاجة يمكن اختيارهم من بين موظفي وزارة المالية ذوي الكفاءة. وتتمثل تلك المهام والواجبات في:

- مراقبة ما سيأتي من شروط التحقيق والعمليات التي يمكن أن يكون لها بصفة مباشرة وغير مباشرة تأثيرات اقتصادية أو مالية على تسيير الهيئة الخاضعة لمراقبتهم.
- متابعة تنفيذ الحسابات والميزانيات والجداول التقديرية للمؤسسة طبقا لأحكام المخطط.
- فحص شروط تطبيق الأحكام التشريعية أو القانونية التي لها علاقة اقتصادية أو مالية.

<sup>1</sup> زوهري جليبة، صالح إلياس، واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية، مجلة الابتكار والتسويق، العدد 2، ص ص 94، 95.

- التأكد من صحة وتحقيق إحصاءات وحسابات النتيجة المدرجة في المحاسبات العامة والتحليلية لكل مؤسسة.
- ذكر المخالفات وأخطاء التسيير أو الغش الملاحظة والتقويمات والإجراءات التي لوحظ ضرورتها.
- ذكر نوع التسيير المالي والتجاري للهيئة المراقبة.
- ذكر تطور الحالة المالية والمشاريع الاقتصادية المالية المرجوة للمؤسسة الخاضعة للمراقبة.
- المشاركة بصفة استشارية في كل اجتماعات المجالس الجماعية، مع اكتساب حق المشاركة في اجتماعات اللجان الخاصة التي يمكن أن تحدث داخل المؤسسة الخاضعة للمراقبة والتي لها علاقة بتسييرها.
- يمكن بصفة استثنائية بأمر من وزير المالية القيام بمراقبة خاصة لبعض نشاطات التسيير ولا سيما ما يخص تنفيذ مخططات الدعم المالي.

بحيث يملك مندوبو الحسابات عند ممارسة مهنتهم كل إمكانيات البحث في المستندات وفي عين المكان، ويستطيعون بصفة خاصة العمل على تدقيق الدفاتر أو وثائق المحاسبة والصندوق والسندات على حالة أوراق تجارية، وعلى أثر تدخلاتهم يقيدون في تقارير خاصة ملاحظاتهم المتعلقة بمظهر خاص لتسيير الهيئة الخاضعة لمراقبتهم<sup>1</sup>.

تميزت هذه المرحلة بوجود عدم توازن بين خصائص المهنة وبين صفات القائمين عليها والمهام الموكلة لهم، فالمهنة تشترط استقلالية المدقق الخارجي وهنا نلاحظ أن المكلفين بها لم يتوفر فيهم هذا الشرط، إضافة إلى عدم تكيف المهنة مع الواقع الاقتصادي الحاصل الذي شهد تطبيق مخطط التسيير الاشتراكي للمؤسسات، هذا مما سبب في وجود ثغرات ضمنية تميزت بها هذه المرحلة منها:

- كانت تعيش هذه المرحلة تعدد المؤسسات التي تستحق المراقبة وعدم توفر الإمكانيات البشرية المؤهلة في مجال التدقيق الكافية<sup>2</sup>.
- عدم وضوح المعايير التي بنيت عليها حيثيات المهنة، وكان أغلبها يحدد من طرف الإدارة العمومية وفق الأهداف المسطرة.
- عدم وجود قانون خاص يشرح مهنة التدقيق الخارجي وفقا للمعايير الدولية.

<sup>1</sup> المواد 7،3،2،8، من المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 16/11/1970 والمتعلق بواجبات ومهام مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه عمومية، الجريدة الرسمية رقم 97،  
<sup>2</sup> شرقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 115.

- لم تحدد مدة الوكالة الممنوحة للمدققين.
- تحدد مجالات المراقبة، وتراكم المهام وعدم توافرها مع معايير مهنة التدقيق الدولية والإقليمية، حيث أن المهام الموكلة للمدقق الخارجي أُنذاك لم تقتصر فقط على مراقبة صحة وانتظامية الحسابات، بل امتدت إلى حضور المجالس الخاصة للمؤسسة المراقبة وإمكانية الاستشارة في أمور لها علاقة بالتسيير.

وفي سنة 1971 صدر الأمر رقم 71-82 المؤرخ سنة 1971 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، وامتد إلى غاية سنة 1991، قسم إلى ثلاث أقسام تضمن القسم الأول اختصاص الخبراء المحاسبين والمحاسبين أما القسم الثاني شرح شروط الدخول للمهنة، ووضح القسم الثالث كيفية ممارسة المهنة. وجاء في المادة السادسة من هذا الأمر أنه "يجوز للمحاسبين والخبراء المحاسبين المرخصين ان يمارسوا مهام مندوبي الحسابات لدى الشركات طبقا للتشريع الجاري به العمل"<sup>1</sup>. من هنا يلاحظ أن هذا الأمر رقم 71-82 لم يهتم بكيفية ممارسة وتنظيم مهنة التدقيق الخارجي قدر اهتمامه بمهنة المحاسب والخبير المحاسب، بل فقط فتح إمكانية ممارسة مهنة التدقيق الخارجي من طرف المحاسب والخبير المحاسب.

### المطلب الثاني: مرحلة من 1980 إلى غاية 1990

تميزت هذه المرحلة بصدر قانونين مهمين صدرا في 13 يناير سنة 1988 يتعلق الأول رقم 88-01 بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية والاقتصادية، أما الثاني رقم 88-04 فيتعلق بالقواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية، حيث أصبحت المؤسسات العمومية الاقتصادية بموجب هذين القانونين شركات تجارية تتمتع بشخصية معنوية، ويتم تنظيمها بمقتضى قواعد القانون التجاري، وأيضا تم تحرير المؤسسات العمومية من القيود الإدارية التي كانت تعاني منها وإعادة تنظيم مهام الرقابة التي تنطبق لها المؤسسات العمومية الاقتصادية، حيث تم الفصل التام بين التدقيق الداخلي الذي يكون تحت سلطة مجلس الإدارة والتدقيق الخارجي الذي كلف به المدققون الخارجيون باسم مندوبو الحسابات.

<sup>1</sup> المادة رقم 06، الأمر 71-82 المؤرخ في 1971/12/29 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، الجريدة الرسمية رقم 107.

كما صدر في هذه الفترة القانون رقم 90-32 المتعلق بمجلس المحاسبة وسيره، نصت المادة الرابعة منه على أنه تنحصر المهمة العامة لمجلس المحاسبة في القيام بالرقابة اللاحقة لمالية الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية وكل هيئة تخضع لقواعد القانون الإداري والمحاسبة العمومية، كما نصت المادة الرابعة منه على لا تدخل ضمن اختصاصات مجلس المحاسبة العمليات الخاصة بالأموال التي تتداولها طبقا للقانون المدني والقانون التجاري، المؤسسات العمومية الاقتصادية<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: مرحلة من 1991 إلى غاية 2009

شهدت هذه المرحلة تغيرات كبيرة وصدرت العديد من القوانين والمراسيم التي لها علاقة بالتدقيق الخارجي، ونقف هنا على أهمها ونذكر القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث جاء هذا القانون لينظم مهنة التدقيق في الجزائر ونشأت بموجبه المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين حسب ما ورد في المادة الخامسة منه. كما صدر المرسوم التشريعي رقم 93-08 سنة 1993 ليعدل ويتم الأمر 75-59 المتضمن القانون التجاري ليصبح متماشيا مع التوجه الاقتصادي الجديد اتجاه اقتصاد السوق.

وفي سنة 1995 صدر الأمر رقم 95-20 الذي جاء ليعدل ويلغي بعض أحكام القانون رقم 90-32 المتعلق بمجلس المحاسبة، حيث جاء في المادة الثانية منه أنه يعتبر مجلس المحاسبة المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية، وهذه الصفة تخول له مهام التدقيق في شروط استعمال الهيئات الموارد والوسائل المادية والأموال العامة التي تدخل في نطاق اختصاصه، ويقيم تسييرها ويتأكد من مطابقة عمليات هذه الهيئات المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات المعمول بها، والهدف من هذه الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة هو تشجيع الاستعمال الفعال والصارم للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية، وترقية إجبارية تقديم الحسابات وتطوير شفافية تسيير المالية العمومية<sup>2</sup>.

وفي سنة 1996 صدر المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أبريل 1996 المتضمن أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، فصل هذا المرسوم في واجبات

<sup>1</sup> المادتان 3، 4 من القانون 90-32 المؤرخ في 4 ديسمبر 1990 والمتعلق بمجلس المحاسبة وسيره، الجريدة الرسمية رقم 53.

<sup>2</sup> المادة 2، الأمر 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية رقم 39.

المهني في أداء مهنته وفي علاقته مع زبنة وموكليه، وواجبات المهني في علاقته مع الرقابة وواجبات المهني في علاقته مع زملائه وواجبات تتعلق بتأطير المتدربين، كما تضمن هذا المرسوم حقوق المهني في ممارسة مهامه المتمثل في الحق في التعاون والحق في الحصول على مقابل الأتعاب<sup>1</sup>. ثم صدر قرار آخر سنة 1999 يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وعدل هذا القرار سنة 2002 ثم عدل وتم بالمقرر المؤرخ في 13 ماي سنة 2006<sup>2</sup> وذلك بالموافقة على شهادات أخرى تعطي الحق في ممارسة المهنة.

### المطلب الرابع: مرحلة 2010 وما بعدها

صدر سنة 2010 القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وقد أحدث تغييرا واضحا في تنظيم مهنة التدقيق الخارجي وأول تلك التغييرات إلغاء القانون رقم 91-08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الذي كان ينضم مهنة التدقيق الخارجي قبل أن يصدر القانون رقم 10-01، نشأ بموجب هذا القانون المصنف الوطني الخاص بالخبراء المحاسبين، كما نشأت الغرفة الوطنية الخاصة بمحافظي الحسابات، كما نشأت المنظمة الوطنية الخاصة بالمحاسبين المعتمدين<sup>3</sup>.

فصل القانون 10-01 كثيرا في مهنة التدقيق الخارجي حيث شرح كيفية ممارسة مهنة الخبير المحاسب، كما شرح كيفية ممارسة مهنة محافظ الحسابات سمح بإمكانية إنشاء شركات الخبرة المحاسبية ومحافظات الحسابات والمحاسبة، كما فصل في مسؤوليات كل من الخبراء المحاسبين والمحافظي الحسابات وحدد الأنشطة والأعمال التي يتنافى أدائها مع ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في وقت واحد والعقوبات المقررة في حال مخالفة ذلك أو في حال مخالفة قانون ممارسة المهنة.

بعد صدور القانون 10-01 سنة 2010 صدرت العديد من النصوص التطبيقية له ابتداء من سنة 2011 منها:

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أبريل 1995 والمتضمن أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية رقم 24.

<sup>2</sup> قانون المحاسبة، بيرتي للنشر، الجزائر، 2011، ص 332.

<sup>3</sup> القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية رقم 42.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في 27 يناير سنة 2011 الذي يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يتعلق بتعيين محافظي الحسابات.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات سير التريص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين.
- المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 يناير 2013 الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.
- قرار مؤرخ في 24 جوان 2013 الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.
- قرار مؤرخ في 12 يناير 2014 الذي يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات.
- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 7 مارس 2017 الذي يحدد كيفية سير التكوين وكذا برنامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات.

## المبحث الثاني: الهيئات المنظمة للتدقيق الخارجي في الجزائر

لمهنة التدقيق الخارجي بالجزائر هيئات تنظمها مفروضة حسب التشريع الجزائري، تتمثل هاته الهيئات في المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، يوضحهما المرسومين التنفيذييين رقم 11-25 المؤرخ في 27 يناير سنة 2011، ورقم 11-26 المؤرخ في 27 يناير سنة 2011.

### المطلب الأول: المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين

يشرح المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 يناير سنة 2011 في ثلاثة أبواب تشكيلة وصلاحيات وقواعد سير المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، حيث يتضمن الباب الأول تشكيلة المجلس وسيتم التطرق إليه في الفرع الأول، أما الباب الثاني يتضمن صلاحيات المجلس وسيتم شرحها في الفرع الثاني من هذا المطلب، أما الباب الثالث فيتضمن قواعد سير المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وسيتم التطرق إليها بالتفصيل في الفرع الثالث من هذا المطلب.

### الفرع الأول: تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين

تتضمن المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 يناير 2011 تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين المتمثلة في تسعة أعضاء منتخبين عن طريق الاقتراع السري حسب المادة 11 من نفس التنفيذي من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، يصنف هؤلاء الأعضاء التسعة حسب عدد الأصوات المعلن عنها والتي تحصلوا، بحيث يعين صاحب أكبر عدد من الأصوات هو الرئيس يليه الأمين العام ثم أمين الخزينة، ويوزع الست الأعضاء الباقون حسب العد التنزلي للأصوات المتحصل عليها وفي حالة تساوي عدد الأصوات يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة، ويعين ثلاثة أعضاء من هؤلاء الأعضاء التسع في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> المادة الثالثة، المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره.



## الفرع الثاني: صلاحيات المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين

تنص المادة الرابعة من المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 يناير 2011 على المهام التي يتكلف بها المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والمتمثلة في<sup>1</sup>:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها،
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية،
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة،
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها،
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة،
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية،
- تمثيل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة،
- إعداد النظام الداخلي للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

كما يكلف كل من رئيس المجلس والأمين العام للمجلس وأمين الخزينة بمهام تخص كل واحد منهم بحيث يقوم الرئيس بتمثيل المجلس في جميع أعمال الحياة المدنية وأمام الدولة، كما يضمن تنفيذ قرارات المجلس الوطني للمحاسبة والسير المنتظم للمجلس، وأيضا يرسل لممثل الوزير المكلف بالمالية مشروع جدول الأعمال وكذا كل الوثائق المتعلقة به خمسة عشر يوما قبل تاريخ انعقاد اجتماع المجلس، وفي حالة غياب الرئيس أو حدوث مانع له فإنه يتولى مهامه عضو المجلس الذي له الأقدمية في المهنة؛ أما عن مهام الأمين العام فهي تتمثل في تحرير محضر اجتماع المجلس الذي يوقعه رئيس الجلسة وممثل الوزير المكلف بالمالية، بحيث تسجل القرارات الموصى بها في المحضر والمتضمنة أسماء الأعضاء الحاضرين أو ممثليهم في الاجتماع في سجل مداوات مرقم ومؤشر من طرف المجلس الوطني للمحاسبة؛ وتتمثل مهام أمين الخزينة الذي يعتبر المؤتمن على جميع الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمجلس تتمثل في أنه يضمن تحصيل الاشتراكات وكل مبلغ مستحق للمجلس ويحرر وصلا بذلك، كما يقوم الأمين العام بعد مشاريع الحسابات السنوية وكذا مشروع الميزانية، ويقوم في نهاية كل ثلاثي بعرض الوضعية المالية على المجلس مرفقا بكشف حول تنفيذ الميزانية، على أن توقع عمليات

<sup>1</sup> المادة الرابعة، نفس المرسوم التنفيذي رقم 11-25.

الدفع من طرف أمين الخزينة والرئيس، وفي حالة غياب أمين الخزينة يوقعها الرئيس والأمين العام. كما يقوم أمين الخزينة بإعداد التقرير المالي وعرض حسابات المصنف الوطني للخبراء المحاسبين في نهاية كل سنة على المجلس الذي يقوم بإقرارها وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بالميزانية.

نصت المادة الثامنة من نفس المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 يناير 2011 على أنه توقع كل الوثائق الصادرة عن المجلس وكل الوثائق المتعلقة بتسييره اليومي من الرئيس والأمين العام، وفي حالة غياب أحدهما، يتم تعويضه بأمين الخزينة<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: قواعد سير المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين

تشرح المواد من المادة التاسعة إلى المادة رقم اثنان وعشرون من المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 يناير 2011 قواعد سير المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، فالمادة التاسعة تنص على أنه يجب على كل مترشح لانتخابات المجلس أن يكون مستوفي للشروط القانونية وأن يودع طلبا بالترشح يتضمن بالخط الواضح اللقب والاسم وتاريخ ومكان الميلاد ورقم وتاريخ شهادة التسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين مرفقة بنسخة مصادق عليها من هذه الشهادة لدى المجلس خلال خمسة عشر يوما على الأقل قبل التاريخ المحدد للانتخابات، فبعد إيداع الترشح لدى المجلس لا يقبل سحبه كما يمنع يوم الاقتراع تعويض أي مترشح متوفى أو حصل له مانع فقد الأهلية بعد عملية الإيداع. وتوضح المادة العاشرة من نفس المرسوم التنفيذي على أنه لا يمكن لمترشح للانتخاب في المجلس أن يكون في نفس الوقت مترشحا للانتخاب في المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

ينتخب أعضاء المجلس لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد وتنتهي عهدهم يوم انتخاب المجلس الجديد، ولا يمكن لمنتخب في المجلس أن يقدم ترشيحه عند نهاية عهده الثانية إلا بعد انقضاء مدة ثلاث سنوات حسب ما نصت عليه المادة الثانية عشر من نفس المرسوم التنفيذي، وفي حالة شغور منصب في المجلس لأي سبب كان، يقوم باقي الأعضاء بتعويضه بالمترشح الأحسن ترتيبا في الانتخاب الأخير، وإن كان الشغور يخص منصب رئيس المجلس، ينتخب أعضاء المجلس الرئيس الجديد من بينهم. أما إذا

<sup>1</sup> المادة الثامنة، المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المشار إليه سابقا.

كان هناك شعور متزامن لمناصب ثلاثة أعضاء على الأقل فإنه يستدعي الأعضاء الآخرون في المجلس جمعية عامة انتخابية لاستبدالهم.

لا تصح مداوات المجلس إلا بحضور أغلبية أعضائه وإن لم يكن ذلك فإنه يجري تصويت ثان في جلسة لاحقة تتضمن نفس جدول الأعمال ويكون موضوع استدعاء ثان، تعتبر أغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين في هذه الحالة كافية. وفي حالة تساوي عدد الأصوات يكون رئيس الجلسة مرجحاً، وتؤخذ قرارات المجلس بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين ففي حالة تساوي عدد الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحاً.

نصت المادة الخامسة عشر من نفس المرسوم التنفيذي على أنه لا يمكن لعضو أن يمثل أكثر من عضو في نفس جلسة اجتماعات المجلس، أو في كل جلسة لاحقة تتضمن نفس جدول الأعمال، كما نصت المادة السادسة عشر على أنه في حالة استقالة أعضاء المجلس أو رفضهم الاجتماع أو المشاركة في المداوات مما يؤدي ذلك إلى استحالة سير المجلس، أو عندما لا يقدم أي ترشح قانوني عند الانتخابات، تمارس صلاحيات المجلس من طرف متصرف مؤقت يعينه الوزير المكلف بالمالية لمدة محددة بحيث لا يمكن للمتصرف المؤقت القيام إلا بالأعمال الإدارية التحفظية ولا يمكنه الالتزام بالنفقات التي تتجاوز الأموال المتوفرة كما لا يمكنه اتخاذ قرارات نهائية تتعلق بمستخدمي المجلس. وعند انقضاء المدة، يتم وضع لجنة خاصة تكلف بتنظيم الانتخابات تحدد تشكيلتها بقرار من الوزير المكلف بالمالية.

تغطي نفقات المجلس بواسطة اشتراكات يتحملها المهنيون سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو معنويين مسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، على أن تحدد مبلغ الاشتراكات الجمعية العامة سنوياً باقتراح من المجلس. يعتبر مبلغ الاشتراك مبلغ إلزامي التسديد تحت طائلة عقوبة التوقيف أو الشطب. وحسب المادة الثامنة عشر من نفس المرسوم التنفيذي تمارس وظائف أعضاء المجلس مجاناً غير أنه يرخص بتعويضهم عن المصاريف التي أنفقوها بمناسبة أداء مهامهم.

تنص المادة التاسعة عشر من نفس المرسوم على أنه يستدعي المهنيون المسجلون في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين لحضور جمعية عامة عادية على الأقل مرة في السنة، ويكون ذلك شهر أكتوبر باستدعاء من رئيس المجلس أو بطلب من ثلثي أعضاء المجلس وذلك أسبوعين على الأقل قبل التاريخ المحدد للاجتماع، يمكن أن تستدعي جمعيات عامة استثنائية بطلب من

الرئيس أو من تثلي أعضاء المجلس أو بالتماس مكتوب من خمس أعضاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين على الأقل<sup>1</sup>. ولحضور الجمعيات العامة العادية وغير العادية ترسل استدعاءات إلى المهنيين المسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين تتضمن تاريخ عقد الجمعيات وجداول أعمالها، بحيث ترسل هاته الاستدعاءات بصفة فردية عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل استلام وتبلغ عن طريق إعلان في ثلاثة يوميات وطنية، باللغتين العربية والفرنسية، قبل خمسة عشر يوما على الأقل من تاريخ التصويت، ولا تصح مداوات الجمعية العامة إلا بحضور نصف الأعضاء الممارسين المسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين على الأقل، وإذا لم يكتمل النصاب المطلوب، يستدعى اجتماع ثان للجمعية العامة الذي يستوجب انعقاده في أجل ثلاثين يوما ابتداء من تاريخ انعقاد الاجتماع الأول بنفس جدول الأعمال وتصح مداواتها مهما يكن عدد الأعضاء الحاضرين. على أن يمثل كل عضو صوت واحد إلا في حالة حدوث مانع يمكن تمثيله بوكالة معدة قانونا تمنح لعضو آخر حسب ما نصت عليه المادة الواحد والعشرون من نفس المرسوم التنفيذي.

يجب على الجمعية العامة حسب المادة الثانية والعشرون من نفس المرسوم التنفيذي أن تنتخب ناظرا من بين أعضاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين، يكلف هذا الناظر بإعداد تقرير للجمعية العامة حول التسيير المالي للسنة المالية المقفلة. لا يمكن للناظر أن تكون له عضوية بالمجلس ولا يمكن له أن يحصل على تعويضات المصاريف التي تم عرضها بمناسبة القيام بمهمته.

### **المطلب الثاني: المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات**

يشرح المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 يناير سنة 2011 في ثلاثة أبواب تشكيلة وصلاحيات وقواعد سير المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، حيث يتضمن الباب الأول تشكيلة المجلس وسيتم التطرق إليه في الفرع الأول، أما الباب الثاني يتضمن صلاحيات المجلس وسيتم شرحها في الفرع الثاني من هذا المطلب، أما الباب الثالث فيتضمن قواعد سير المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وسيتم التطرق إليها بالتفصيل في الفرع الثالث من هذا المطلب.

<sup>1</sup> المادة التاسعة، المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المشار إليه سابقا.

## الفرع الأول: تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يتضمن الباب الأول في المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 يناير 2011 تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات المتمثلة في تسعة أعضاء<sup>1</sup> منتخبين عن طريق الاقتراع السري حسب المادة 11 من نفس التنفيذ من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، يصنف هؤلاء الأعضاء التسعة حسب عدد الأصوات المعلن عنها والتي تحصلوا، بحيث يعين صاحب أكبر عدد من الأصوات هو الرئيس يليه الأمين العام ثم أمين الخزانة، ويوزع الست الأعضاء الباقون حسب العد التنزلي للأصوات المتحصل عليها وفي حالة تساوي عدد الأصوات يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة، ويعين ثلاثة أعضاء من هؤلاء الأعضاء التسع في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

## الفرع الثاني: صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

حسب المادة الرابعة من المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 يناير 2011 يكلف المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في مجموعة مهام تتمثل في<sup>2</sup>:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها،
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية،
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة،
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها،
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة،
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية،
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير،
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة،
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

<sup>1</sup> المادة الثالثة، المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 يناير 2011، الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.

<sup>2</sup> المادة الرابعة، المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المشار إليه سابقا.

كما يتكلف كل من رئيس المجلس والأمين العام للمجلس وأمين خزانة المجلس بمهام خاصة حيث تتمثل مهام رئيس المجلس في تمثيل المجلس في جميع أعمال الحياة المدنية وأمام العدالة، وأيضاً ضمان تنفيذ قرارات المجلس الوطني للمحاسبة والسير المنتظم للمجلس، كما يقوم بإرسال مشروع جدول الأعمال وكذا كل الوثائق المتعلقة به، خمسة عشر يوماً قبل تاريخ انعقاد اجتماع المجلس إلى ممثل الوزير المكلف بالمالية، أما عن مهام الأمين العام للمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات فتمثل في تحرير محضر اجتماع المجلس الذي يوقعه رئيس الجلسة وممثل الوزير المكلف بالمالية، وأيضاً تسجيل القرارات الموصى بها في المحضر والمتضمنة أسماء الأعضاء الحاضرين أو ممثليهم في الاجتماع فيسجل مداوات مرقم ومؤشر من طرف المجلس الوطني للمحاسبة.

يمثل أمين خزانة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات المؤتمن على جميع الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمجلس، فهو يضمن تحصيل الاشتراكات وكل مبلغ مستحق للمجلس ويحرر وصلاً بذلك، كما يعد مشاريع الحسابات السنوية وكذا مشروع الميزانية ويقوم في نهاية كل ثلاثي بعرض الوضعية المالية على المجلس مرفقاً بكشف حول تنفيذ الميزانية، على أن توقع كل عمليات الدفع من طرف أمين الخزانة والرئيس، وفي حالة غياب أمين الخزانة يوقعها الرئيس والأمين العام. كما يقوم أمين الخزانة بإعداد التقرير المالي وعرض حسابات الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في نهاية كل سنة على المجلس الذي يقوم بإقرارها وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بالميزانية.

توقع جميع الوثائق الصادرة عن المجلس وكل تلك المتعلقة بتسييره اليومي بصفة مشتركة من طرف الرئيس والأمين العام، وفي حالة غياب أحدهما يعوضه أمين الخزانة.

### الفرع الثالث: قواعد سير المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يتضمن الباب الثالث من المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 يناير 2011 قواعد سير المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، فالمادة التاسعة منه تنص على أنه يجب على كل مترشح لانتخابات المجلس المستوفي للشروط القانونية أن يودع لدى المجلس خلال خمسة عشر يوماً على الأقل قبل التاريخ المحدد للانتخابات طلباً بالترشح يتضمن بالخط الواضح اللقب والاسم وتاريخ ومكان الميلاد ورقم وتاريخ شهادة التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مرفقة بنسخة مصادق عليها من هذه الشهادة، ولا يقبل سحب أي ترشح بعد إيداعه لدى المجلس، ويمنع يوم الاقتراع تعويض

أي مترشح متوفى أو حصل له مانع فقد الأهلية بعد عملية الإيداع. وتتص المادة العاشرة من نفس المرسوم التنفيذي على أنه لا يمكن للمترشح للانتخاب في المجلس أن يكون في نفس الوقت مترشحا للانتخاب في المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين<sup>1</sup>.

ينتخب أعضاء المجلس لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد وتنتهي عهدهم يوم انتخاب المجلس الجديد، ولا يمكن لمنتخب في المجلس أن يقدم ترشيحه عند نهاية عهده الثانية إلا بعد انقضاء مدة ثلاث سنوات حسب ما نصت عليه المادة الثانية عشر من نفس المرسوم التنفيذي، وفي حالة شغور منصب في المجلس لأي سبب كان، يقوم باقي الأعضاء بتعويضه بالمترشح الأحسن ترتيبا في الانتخاب الأخير، وإن كان الشغور يخص منصب رئيس المجلس، ينتخب أعضاء المجلس الرئيس الجديد من بينهم. أما إذا كان هناك شغور متزامن لمنصب ثلاثة أعضاء على الأقل فإنه يستدعي الأعضاء الآخرون في المجلس جمعية عامة انتخابية لاستبدالهم.

لا تصح مداوات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات إلا بحضور أغلبية أعضائه وإن لم يكن ذلك فإنه يجري تصويت ثان في جلسة لاحقة تتضمن نفس جدول الأعمال ويكون موضوع استدعاء ثان، تعتبر أغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين في هذه الحالة كافية. وفي حالة تساوي عدد الأصوات يكون رئيس الجلسة مرجحا، وتؤخذ قرارات المجلس بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين ففي حالة تساوي عدد الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا.

نصت المادة الخامسة عشر من نفس المرسوم التنفيذي على أنه لا يمكن لعضو أن يمثل أكثر من عضو في نفس جلسة اجتماعات المجلس، أو في كل جلسة لاحقة تتضمن نفس جدول الأعمال، كما نصت المادة السادسة عشر على أنه في حالة استقالة أعضاء المجلس أو رفضهم الاجتماع أو المشاركة في المداوات مما يؤدي ذلك إلى استحالة سير المجلس، أو عندما لا يقدم أي ترشح قانوني عند الانتخابات، تمارس صلاحيات المجلس من طرف متصرف مؤقت يعينه الوزير المكلف بالمالية لمدة محددة بحيث لا يمكن للمتصرف المؤقت القيام إلا بالأعمال الإدارية التحفظية ولا يمكنه الالتزام بالنفقات التي تتجاوز الأموال المتوفرة كما لا يمكنه اتخاذ قرارات نهائية تتعلق بمستخدمي المجلس. وعند انقضاء المدة، يتم وضع لجنة خاصة تكلف بتنظيم الانتخابات تحدد تشكيلتها بقرار من الوزير المكلف بالمالية.

<sup>1</sup> المادتين 9 و10، المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المشار إليه سابقا.

تغطي نفقات المجلس بواسطة اشتراكات يتحملها المهنيون سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين مسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، على أن تحدد مبلغ الاشتراكات الجمعية العامة سنويا باقتراح من المجلس. يعتبر مبلغ الاشتراك مبلغ إلزامي التسديد تحت طائلة عقوبة التوقيف أو الشطب. وحسب المادة الثامنة عشر من نفس المرسوم التنفيذي تمارس وظائف أعضاء المجلس مجانا غير أنه يرخّص بتعويضهم عن المصاريف التي أنفقوها بمناسبة أداء مهامهم.

تنص المادة التاسعة عشر من نفس المرسوم على أنه يستدعى المهنيون المسجلون في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لحضور جمعية عامة عادية على الأقل مرة في السنة، ويكون ذلك شهر أكتوبر باستدعاء من رئيس المجلس أو بطلب من ثلثي أعضاء المجلس وذلك أسبوعين على الأقل قبل التاريخ المحدد للاجتماع، يمكن أن تستدعى جمعيات عامة استثنائية بطلب من الرئيس أو من ثلثي أعضاء المجلس أو بالتماس مكتوب من خمس أعضاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على الأقل. ولحضور الجمعيات العامة العادية وغير العادية ترسل استدعاءات إلى المهنيين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات تتضمن تاريخ عقد الجمعيات وجداول أعمالها، بحيث ترسل هاته الاستدعاءات بصفة فردية عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل استلام وتبلغ عن طريق إعلان في ثلاثة يوميات وطنية، باللغتين العربية والفرنسية، قبل خمسة عشر يوما على الأقل من تاريخ التصويت، ولا تصح مداوات الجمعية العامة إلا بحضور نصف الأعضاء الممارسين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على الأقل، وإذا لم يكتمل النصاب المطلوب، يستدعى اجتماع ثان للجمعية العامة الذي يستوجب انعقاده في أجل ثلاثين يوما ابتداء من تاريخ انعقاد الاجتماع الأول بنفس جدول الأعمال وتصح مداواتها مهما يكن عدد الأعضاء الحاضرين. على أن يمثل كل عضو صوت واحد إلا في حالة حدوث مانع يمكن تمثيله بوكالة معدة قانونا تمنح لعضو آخر حسب ما نصت عليه المادة الواحد والعشرون من نفس المرسوم التنفيذي<sup>1</sup>.

يجب على الجمعية العامة حسب المادة الثانية والعشرون من نفس المرسوم التنفيذي أن تنتخب ناظرا من بين أعضاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، يكلف هذا الناظر بإعداد تقرير للجمعية العامة

<sup>1</sup> المادتين 19، 21، المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المشار إليه سابقا.



حول التسيير المالي للسنة المالية المقفلة. لا يمكن للناظر أن تكون له عضوية بالمجلس ولا يمكن له أن يحصل على تعويضات المصاريف التي تم عرضها بمناسبة القيام بمهمته.

## المبحث الثالث: منهجية عمل المدقق الخارجي بالجزائر

لكي يمارس المدقق الخارجي مهام التدقيق الخارجي في الجزائر عليه أن يتبع إجراءات معينة وأن يقوم بمهام خاصة يملئها عليه المشرع الجزائري، وذلك منذ قبل أن يوقع على التوكيل وحين أداء مهمة التدقيق إلى أن يخلص إلى تحرير التقرير النهائي، وحتى عند رفضه للتوكيل فإن لديه إجراءات خاصة عليه تنفيذها لتجسيد ذلك الرفض.

### المطلب الأول: الإجراءات الأولية للمدقق الخارجي في إطار قبول التوكيل أو رفضه

يشترط على المدقق الخارجي في عمله أن يكون حذر ويرتكز على منهجية موحدة منذ قبول التوكيل إلى حين إعداد التقرير النهائي، لذلك على المدقق الخارجي عند استنعاؤه بالتوكيل وقبل بدئه في مهمته أن يمتنع عن إبداء قبوله ببساطة قبل أن يقوم مسبقا ببعض الاجتهادات التي يضعها تحت حيز التنفيذ وتسمح له بما يلي:

- تجنب الوقوع تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية،
- التأكد من إمكانية القيام بالمهمة لا سيما الإمكانيات التقنية والبشرية لمكتبه،
- التأكد من أن التوكيل المقترح لا تشوبه مخالفات، ومن ثم تجنب المؤسسة المراقبة لأخطار بطلان مداوات جمعيتها للمساهمين.

تدرس هاته التوصية على ضوء القوانين والتنظيمات السارية المفعول، الاجتهادات الدنيا التي يقوم بها المدقق الخارجي قبل قبول التوكيل والبدء في الوظيفة، حيث على المدقق الخارجي قبل إبداء قبوله للتوكيل الذي يستشعر به، أن يضع حيز التنفيذ الاجتهادات التالية<sup>1</sup>:

### الفرع الأول: قبل قبول التوكيل

- التأكد من عدم الوقوع تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية،
- على المدقق الخارجي أن يطالب بالقائمة الحالية للمتصرفين الإداريين أو مجلس المديرين ومجلس الرقابة للمؤسسة المراقبة والمؤسسات المنسوبة وإذا اقتضى الأمر قائمة المساهمين بالأموال العينية،

<sup>1</sup> أقاسم عمر، مرجع سبق ذكره، ص-ص، 100-104.

- في حالة استشعار بتبديل مدقق معزول عليه أن يتأكد أمام المؤسسة والزميل المعزول أن قرار عزله لم يكن تعسفياً،
- في حالة ما إذا خلف مدقق خارجي الذي رفض تجديد توكيله، عليه الاتصال بالزميل المغادر لاستعلام عن أسباب عدم قبول تجديد توكيله،
- يستوجب على المدقق الخارجي التأكد من كفاءات مكتبه بحيث تسمح له بالتكفل وبتنفيذ التوكيل بطريقة صحيحة،
- يجب على المدقق الخارجي التأكد من أنه بإمكانه تلبية مهمته بكل حرية لا سيما إزاء مسيري المؤسسة.

### الفرع الثاني: قبول التوكيل والدخول إلى الوظيفة

- بعد قبول المدقق الخارجي للتوكيل وبعد تلبية الاجتهادات الأولية، عليه أن يقوم بما يلي:
- التأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة من طرف المجلس العام العادي أو المجلس التأسيسي، وفي حالة حضوره في المجلس التأسيسي الذي يعينه يمضي القوانين العامة، أما إذا تم تعيينه من طرف مجلس عام عادي عليه أن يمضي المحضر مع الملاحظة "قبول التوكيل"، وإذا لم يحضر للمجلس يدلي بقبوله للمؤسسة كتابياً،
- في كل أشكال التعيين يجب على المدقق الخارجي عند قبوله للتوكيل، الإعلان كتابياً أنه ليس في وضعية التنافي ولا في حالة مخالفة شرعية أو تنظيمية،
- أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل الإيداع الجهة التي قامت بتعيينه في ظرف خمسة عشر 15 يوماً التالية لقبوله للتوكيل،
- قبل بداية تنفيذ التوكيل على المدقق لخارجي أن يرسل إلى المؤسسة المراقبة رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل المدقق الخارجي، تتمثل هاته الإجراءات في مسؤولية المهمة، المتدخلين، طرق العمل المستعملة، فترات التدخل والآجال القانونية التي يجب احترامها، الآجال القانونية لإيداع التقارير، الأتعاب،
- يجب على المدقق الخارجي الذي تم تعيينه عند تنفيذ توكيله، أن يتصل بسلفه للحصول على كل معلومة تنفيذه في التكفل بتوكيله بطريقة صحيحة وشرعية،

- يجب على المدقق الخارجي المغادر أن يسهل لخلفه الدخول في الوظيفة، وهذا عملاً بمبدأ التضامن بين الزملاء،
- في حالة تعدد المدققين الخارجيين يجب أن يلتزم كل واحد منهم باحترام الإجراءات المشار إليها سلفاً وكأنه يتصرف لمفرده.

### الفرع الثالث: حالة رفض قبول التوكيل

- إذا تم استشعار المدقق الخارجي بالتكفل بتوكيل أو يحاط علماً بتعيينه، رغم وقوعه تحت طائلة من التنافي أو الممنوعات القانونية أو التنظيمية، عليه أن يقوم بما يلي:
- إعلام المؤسسة بعدم اكتسابه الكفاءة القانونية لقبول هذا التوكيل (رفض مبرر) بواسطة رسالة مضمونة مع مثبت استلام، وهذا في ظرف خمسة عشر 15 يوماً من تاريخ علمه بهذا الأمر،
  - إذا لم يكن المدقق الخارجي في حالة التنافي أو امتناع قانوني أو تنظيمي، ويرفض قبول التوكيل عليه اتباع الإجراءات المنصوص عليها في القانون التجاري.
  - وإذا سبق وإن قامت المؤسسة بإجراءات الإشهار القانونية والتنظيمية على المدقق الخارجي أن يطلب رسالة رفضه لقبول التوكيل.

### المطلب الثاني: الاجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل

- يفرض الطابع العام لمهمة التدقيق الخارجي على المدقق الخارجي مسك مستنديين أساسيين إن لم نقل إجباريين وهما:
- ملف دائم،
  - ملف سنوي.

حيث أن مسك هاذين المستنديين يتطلب من المدقق الخارجي:

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

- أن تكون بحوزته معلومات ذات طابع دائم حول المؤسسة المراقبة طوال مدة التوكيل ومع احتمال تجديده،
- الاحتفاظ وتوفير إذا اقتضى الأمر بدليل عن الأعمال التي أجريت، والاجتهادات والوسائل المستعملة للوصول إلى إبداء رأي حول مدى شرعية ومصداقية الحسابات السنوية،
- أن تكون طريقة عمله مطابقة للكيفيات المقبولة على الصعيد الوطني والدولي،
- الإشراف على العمل الذي أجري من طرف المساعدين.

### الفرع الأول: الملف الدائم

يجب أن يتكون الملف الدائم من المعلومات الوثائق التالية مع احترام الخصائص المشروطة<sup>1</sup>:

- 1) الشكل والمضمون: يجب أن تكون طريقة الترتيب ومضمون الملف متوقف على خصائص المؤسسة المراقبة والنظام الداخلي لمكتب المدقق الخارجي، بحيث يتمحور الملف حول الفصول التالية:
  - العموميات الخاصة بالمؤسسة المراقبة: تحتوي العموميات الخاصة بالمؤسسة المراقبة على القائمة التي تشير إلى المؤسسة ووحداتها، وعلى التنظيم العام لها، وعلى المراجعة العامة لها.
  - المراقبة الداخلية: يمكن أن يحتوي هذا الفصل على كل سند يسمح بتقييم صفة عامة صحة الرقابة الداخلية، والمخاطر العامة (وصف المهام، مجموعة أسئلة تخص الرقابة الداخلية، البيانات...).
  - معلومات محاسبية ومالية: تتمثل المعلومات المحاسبية والمالية في النظام المالي والمحاسبي المستعمل، إجراءات محاسبية، مخطط مصالح المحاسبة، حجم العينات وفقاً لطبيعتها، السياسة المالية، طرق وإجراءات تقدير وعرض الحسابات، الحسابات السنوية لنشاط السنوات الثلاث الأخيرة، حالة الخزينة والتمويل، نسب الهيكلية والتسيير المعنوي.
  - معلومات قانونية، ضريبية واجتماعية: قوانين وأي مراجع أخرى ذات طابع قانوني، قرار تعيين المدقق الخارجي والأدلة على أن كل الواجبات القانونية المتعلقة بتعيينه تم ملاحظتها، قائمة المساهمين مع عدد الأسهم التي هي في حوزة كل واحد منهم، الوثائق الخاصة بالنظام الضريبي

<sup>1</sup> محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 44، 45.

والاجتماعي للمؤسسة، محاضر الجمعيات والمجالس، تقارير المدققين الخارجيين السابقة، العقود الهامة والمراجع القانونية الأخرى.

- الخصائص الاقتصادية والتجارية: قطاع النشاط، وصف الدورات الأساسية، وصف وضع المؤسسة في الفرع وكذا على مستوى السوق، الزبائن والسياسة التجارية.
- معلومات حول الإعلام الآلي: مخطط مصلحة الإعلام الآلي، التجهيزات والنظم المستعملة، برامج ومراجع منشورة.

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

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

(4) مسك الملف الدائم.

لكي يشكل الملف الدائم مجموعة من المعلومات المفيدة ذات الطابع الدائم حول المؤسسة المراقبة يستوجب:

- تحيين الملف الدائم بانتظام كلما طرأ تعديلا على عنصر دائم،
- اقتضاء المعلومات القديمة والتي لم يعد لها أية فائدة،
- القيام بتلخيص المراجع ذات الحجم الضخم.

### الفرع الثاني: الملف السنوي

لكي يعتبر الملف السنوي كدليل إثبات لكل الاجتهادات المطبقة والجدية التي اتصفت بها مهمة التدقيق أثناء أدائها، يجب أن يتميز بما يلي:

- يتضمن الملف السنوي على عكس الملف الدائم الذي يستعمل طيلة مدة التوكيل وتجديده المحتمل، كل العناصر المرتبطة بالمهمة والتي لا يتجاوز استعمالها نشاط المراقبة.
- يجب أن يحتوي الملف السنوي على مجموعة من الأعمال المنفذة، المنهجية المتبعة لتنفيذ المهمة والملخص وعناصر المعلومات التي سمحت للمدقق الخارجي بإبداء رأيه حول درجة الشرعية ومصداقية الحسابات السنوية.

- يعتبر الملف السنوي ضروري من أجل ضمان تحكم جيد في المهمة، وتدوين الأعمال التي أجريت والاختبارات المعمول بها، ومن أجل التأكد من التنفيذ الكلي للبرنامج بدون إهمال، وتبرير الرأي المبدي وتسهيل تحرير التقرير.
- يحتوي شكل ومضمون الملف السنوي العناصر التالية<sup>1</sup>:
  - 1) تنظيم وتخطيط المهمة: برنامج عام، قائمة المتدخلين، ميزانية الوقت ومتابعة الأعمال، يومية المتدخلين، تاريخ ومدة الزيارات، مكان التدخل، تاريخ إيداع التقارير.
  - 2) تقييم الرقابة الداخلية: وصف الأنظمة والمخطط المسير ومجموعة الأسئلة الخاصة بالمراقبة الداخلية، تقييم المراقبة الداخلية (نظام، إجراءات، الطرق المحاسبية،...)، تبيان قوة وضعف الأنظمة وإجراءات المؤسسة المراقبة (وثيقة التقييم)، أوراق العمل (السبر الذي أجري حول الإجراءات والشذوذ الملاحظة)، استنتاج مدى الثقة الممنوحة للأنظمة والإجراءات المعمول بها وأثرها على برنامج مراقبة الحسابات.
  - 3) مراقبة الحسابات السنوية: برنامج العمل المكيف مع خصوصيات وأخطار المؤسسة، تفاصيل الأعمال التي أجريت (تحليل، تفتيش الموجودات، الفحص المستندي،...)، مراجع أو نسخة من المراجع المتحصل عليها من طرف المؤسسة أو الآخرين مبررة بالأرقام والحسابات، تلخيص الأعمال المنفذة والتعقيب عليها إضافة إلى النقائص التي تم اكتشافها، خلاصة عامة للشهادة.
  - 4) المراقبات الخاصة أو الشرعية: تكون المراقبة الخاصة أو الشرعية بفحص الاتفاقيات القانوني، وبالكشف عن المخالفات لدى وكيل الدولة، والتدخلات، وجمع مراجع الأعمال المتعلقة بالواجبات الخاصة المشار إليها أعلاه، وبفحص الأحداث اللاحقة عند إنهاء النشاط.
  - 5) المراجع العامة: تتلخص المراجع العامة في المراسلات المتبادلة مع المؤسسة، معلومات حول اجتماعات مجلس الإدارة وجمعية المساهمين وبالأخص القرارات التي تؤثر على حسابات النشاط، التأكيدات المتحصل عليها من الغير، نسخ من المحاضر.
  - 6) يستحسن أن تحضر ملفات فرعية تسهل استعمال وفحص الملف السنوي، مثل ما يجري عليه الأمر بالنسبة للملف الدائم.

<sup>1</sup> محمد بورتين، مرجع سبق ذكره، ص ص، 46، 47.

## ملاحظات مهمة:

- يجبر الطابع السري للمعلومات التي يتضمنها كلا من الملفين الدائم والسري على المدقق الخارجي المحافظة على هذا الطابع خارج المكتب وهذا طبقاً لأحكام المادة 301 من قانون العقوبات.
- يجب الاحتفاظ بالملفات السنوية والملف الدائم بالإضافة إلى المراجع المتعلقة بالمؤسسة المراقبة مدة عشر 10 سنوات حتى بعد انتهاء مدة الوكالة حسب ما نصت عليه المادة رقم 12 من القانون التجاري.
- في حالة تعدد المدققين الخارجيين يجبر كل واحد منهم على مسك ملفات العمل المشار إليها سلفاً.
- في حالة تقسيم العمل بين مساعدي المدققين الخارجيين، يجب أن يتضمن ملف كل واحد منهم، على نسخ من مستندات زميله.
- في حالة تعدد المدققين الخارجيين تبقى مسؤولية كل واحد منهم كاملة لتنفيذ المهمة على أحسن وجه.

## المطلب الثالث: مهام المدقق الخارجي

- نصت المادة 23 من القانون 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه يكلف المدقق الخارجي بالمهام الآتية:
- يشهد بأن الحسابات السنوية المنتظمة وصحيحة ومطابقة تماماً لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات الشركات والهيئات،
  - يفحص مدى صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات البينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرين للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص،
  - يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير،
  - يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة،



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

تخص هذه المهام فحص قيم ووثائق المؤسسة أو الهيئة ومراقبة مدى تطابق المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير<sup>1</sup>.

### المطلب الرابع: الإجراءات المتبعة أثناء أداء المهمة

لكي يبلغ المدقق الخارجي أهدافه المسطرة عليه اتباع مجموعة من الإجراءات تمكنه في أجل محدود من جمع كم هائل من المعلومات المفيدة بطريقة عقلانية والاستدلال بأكبر عدد ممكن من أدلة الإثبات اللازمة للتعبير عن رأيه، تتمثل تلك الإجراءات في المحاور التالية:

### الفرع الأول: التعرف على المؤسسة المراقبة بصفة عامة

قبل أن يبدأ المدقق الخارجي في مهام مراقبة الحسابات عليه أن يتعرف على المؤسسة المراقبة من مختلف الجوانب الاقتصادية، المالية، القانونية، والمحاسبية من أجل الحصول على الفهم الكافي لخصوصيات المؤسسة محل التدقيق، وذلك بـ:

- تحديد الأخطار العامة المتعلقة بخصوصيات المؤسسة المراقبة التي بإمكانها التأثير على الحسابات أو على اتجاه وتخطيط المهمة.
- تكوين الملف الدائم.
- تعيين الميادين والأنظمة المعنية بالمهمة.
- إعداد مخطط المهمة أو برنامج عمل عام يضم الأعمال التي يجب اتخاذها، الوسائل المطبقة، تاريخ التدخلات ومدة الزيارات، القرارات الواجب إعدادها، الساعات والتكاليف المتعهد بها.
- البحث عن مختلف المعلومات التي تخص المجالات الآتية: طبيعة النشاط، قطاع النشاط، هيكل المؤسسة، التنظيم العام، السياسات المتبعة، التنظيم الإداري والمحاسبي، القانون الأساسي للمؤسسة المراقبة، تدخل المجالس الخارجية (خبير محاسب، مجلس أخرى).
- ترتيب وتنظيم المعلومات في مخطط المهمة على النحو الآتي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> المادة 23، القانون 01-10 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، ص 7.

<sup>2</sup> أقاسم عمر، مرجع سبق ذكره، ص 119

- المؤسسة: يتم تقديم المؤسسة المراقبة بصفة عامة بذكر التسمية الاجتماعية لها، المراجع، الهيكل العامة، عنوان الوحدات، لمحة تاريخية، المسيرين والأطراف التي تتصل بها المؤسسة،...
- الحسابات: التنظيم وطبقات المحاسبة، حسابات المؤونات، المقارنة المتعددة السنوات للميزانيات وحسابات النتائج، تاريخ قفل النشاط.
- الأنظمة والمجالات الهامة: تعيين عتبة المدلول، تعريف المهام والحسابات الهامة، تقديم مناطق الخطر، تعريف النقاط القوية للنظام وحساسية المسيرين بالنسبة لبيئة المراقبة الداخلية.
- طبيعة المهمة: الشهادة على الحسابات السنوية، الحسابات المدعمة، الشهادات أو التقارير الخاصة الواجب الإدلاء بها، المحاور الأساسية لأعمال المراقبة، المراجع الواجب الحصول عليها، تقييم المراقبة الداخلية، تاريخ الجرد المادي، الحصول على تأكيدات خارجية والحصول على حالات وسطية، التدخلات وعمليات المراقبة الخاصة، اللجوء إلى خبراء أخصاء، آجال إيداع التقارير وقائمة التقارير للإرسال مع تاريخها، تقرير حول المراقبة الداخلية، تقرير حول شهادة الحسابات السنوية، التقارير الخاصة.
- تنظيم المهمة: مستوى المساعدين وتكوين فرقة التدخل، استعمال أعمال المراقبين الداخليين بمراجعة الحسابات والخبير ومتدخلين خارجيين آخرين، رزنامة التدخلات.
- الميزانية: تحديد الساعات اللازمة وفقا لطبيعة العمل، حساب التكاليف المقدرة وفقا لتجربة المساعدين والخبراء المحتملين، حساب الأتعاب، تنسيق الأعمال مع مساعد المدقق إذا اقتضى الأمر.

## الفرع الثاني: فحص وتقييم المراقبة الداخلية

تعد إمكانيات المدقق الخارجي محدودة بالمقارنة مع عدد الأحداث الواجب ضمان شرعيتها ومصداقيتها، فالمدقق الخارجي مطالب بالتحقق مسبقا من كفاءات الجهاز المحاسبي للمؤسسة المراقبة ومدى قدرتها على القيام بأحوال مالية ناجعة، للحصول على ضمانات كافية من الجهاز المحاسبي، من خلال التركيز على نقطتين مهمتين ألا وهما: احترام الأشكال الشرعية والقانونية، وفحص وتقييم المراقبة الداخلية.

## 1) احترام الأشكال الشرعية والقانونية:

يستوجب على المدقق الخارجي التحقق،

- من مسك التوقيعات، والتحديث المستمر للدفاتر والسجلات الشرعية والقانونية منها: اليومية العامة، دفتر الجرد، دفتر الأجور، اليومية، سجل تداول المجالس العامة، سجل تداولات مجلس الإدارة أو الحراسة، كل السجلات المفروضة من طرف القانون المعمول به.
- من المسك المنتظم لسجل الحضور لمجلس الإدارة أو الحراسة حسب الحالات.
- من احترام قواعد التقديم والتقييم المنشورة في النظام المحاسبي المالي والمخططات المهنية.
- من احترام القواعد الأساسية المنصوص عليها سواء من طرف النظام المحاسبي المالي أو القانون التجاري لا سيما: استمرار الطرق، استقلالية النشاطات، استمرارية الاستغلال، التكلفة التاريخية، عدم التعويض، الحذر.

## 2) فحص وتقدير المراقبة الداخلية:

عند قيام المدقق الخارجي بفحص وتقدير المراقبة الداخلية عليه أن يقوم بما يلي،

- تقدير إمكانية الأنظمة وإجراءات المؤسسة المراقبة التي يتولد منها أحوال مالية التي تقدم مستوى عال من المصادقية.
- يلتزم بالاحتميات التي تخضع لها المراقبة الداخلية والمتمثلة في جانبين، يرتبط الجانب الأول بمبادئ التحقيق عن طريق الأنظمة والإجراءات التي بدورها تأخذ من تسجيلاتها واستردادتها الخاصة، أما الجانب الثاني فيرتبط بقواعد التعريف وفصل المهام والمسؤوليات التي ستنبئ للتطبيق والتقنية الإدارية وهي مكيفة بحجم المؤسسات.
- تقدير المراقبة الداخلية من خلال تعريف المراقبات الداخلية التي يركز عليها، والكشف عن نسبة الغلطات في معالجة المعطيات من أجل تقليص برنامج مراقبة الحسابات المناسبة.
- التركيز عند تقييم المراقبة الداخلية على المكونات الأساسية الآتية:
  - نظام التنظيم: ويشمل على تعريفات المسؤولين، تفرقة المهام على أساس التنفيذ المتبادل للمهمة، تفرقة المهن، وصف المهن التي تتمثل في تنفيذ المعلومات المستوجب معالجتها وكيفية معالجتها ومدة معالجتها، مستويات المصادقة الملتزمة حسب نوعية التجنيد،

نظام التسريح المتمثل في الإجراءات التي يبين قائمة الأشخاص الذين يستطيعون تجديد المؤسسة ومقاييس الموافقة اللازمة حسب أنواع الالتزامات.

- نظام الإعلام والتوثيق: يتكون نظام الإعلام والتوثيق من إجراءات مكتوبة مستحدثة يوميا تحدد وتوضح كفاءات التداول، معالجة وترتيب المعلومات، طرق التسجيل، دورة التحليلات والدراسات ذات الطابع المالي أو العملي المستخلص منه، المراقبات التي تسمح تجنب المخالفات المترتبة عن الإهمال، الوثائق التي تمثل دعائم للإعلام التي يشترط أن تكون مطبوعة بشكل باستغلالها وترتيبها ومراقبة بشكل تسلسلي يسمح بمتابعة استعمالها وترتيبها، وثائق الإجراءات.

- نظام الأدلة: يساعد نظام الأدلة على التأكد من تجديد، تنفيذ وتسجيل الصفقات التنظيمية والمناسبة فقط، وتتمثل العناصر التي يتكون منها نظام الأدلة في المراقبة المتبادلة للمهام، تنظيم المحاسبة، وسائل الإعلام الآلي، المراقبة التلقائية للنسب، التقارير، ترتيب الوثائق.

- الوسائل المادية للحماية: تتمثل وسائل الحماية المادية في الجدران، الأبواب، الحواجز، الخزائن، وكل الوسائل التي تهدف إلى الحماية بطريقة مباشرة أو غير مباشرة سواء كانت وسائل مادية أو جسدية أو وثائق أو بطاقات أو قاعات...

- الموظفين: يقصد بالموظفين ذوي الكفاءة والمكونين للقيام بالمهام التي يكلفون بها، وذوي الضمير المهني، فهذا يزيد من ثقة المدقق الخارجي خصوصا بعد أن يقيم إجراءات التجديد، التكوين الأولي والمستمر، سياسة الأجور، المراقبة الدورية للنشاط.

- نظام المراقبة: يركز نظام المراقبة على أربع نقاط تتمثل النقطة الأولى في تقييم المراقبة الداخلية من خلال فهم ووصف الأنظمة المهمة، تأكيد الفهم بواسطة تحليلات، إبراز نقاط قوة ونقاط ضعف الأنظمة، التحقق من استمرار الإبقاء على نقاط القوة، التقييم النهائي. أما النقطة الثانية فتتمثل في تلخيص مراحل تقييم المراقبة الداخلية واستخلاص النقائص الملحوظة على سير الأنظمة والإجراءات، التأثيرات الممكنة حول حسابات السنوية، التأثيرات حول برنامج مراقبة الحسابات، توضيح ما إن كانت نتائج دراسة وتقييم المراقبة الداخلية مسجلة في ملفات العمل وكذلك في التقرير الموجه إلى مسيري المؤسسة المراقبة الذي يجب أن يبرز النقائص الملحوظة بالإضافة إلى اقتراحات التحسين

والنصائح، أما النقطة الثالثة فتتمثل في الأبواب التي يجب أن يحتويه هيكل التقرير عن المراقبة الداخلية وهي تذكير مستعجل للمهمة ومكان تقييم المراقبة الداخلية مع استيفاء شروط التنفيذ والمنهجية المتبعة، الفهرسة، النقااص التي تستدعي معالجتها، مرفق محتمل، مكان وتاريخ الإمضاء. وآخر نقطة توضح أنه يمكن للمدقق الخارجي أن يرفض شهادة الحسابات في حال وجد أن المراقبة الداخلية نقص في الأحوال المالية المنتجة وعديمة المصادقية.

### الفرع الثالث: مراقبة الحسابات

تتكون مرحلة مراقبة الحسابات على مجموعة من النقاط تتمثل في:

- تهدف هذه المرحلة إلى جمع العناصر المقنعة الكافية لإبداء رأي حول الحسابات السنوية.
- يعود امتداد هذه المرحلة إلى المرحلتين السابقتين المتمثلتين في المعرفة العامة بالمؤسسة المراقبة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- يعد برنامج مراقبة الحسابات برنامجا مخففا حسب درجة الثقة التي يمنحها المدقق الخارجي إلى الأنظمة والإجراءات المعمول بها وإلى آلة المحاسب.
- يمكن تحرير برنامج لمراقبة الحسابات على وثيقة عمل خاصة تتضمن قائمة المراقبات للإنجاز مفصلة بحيث تمكن المساعدين بتنفيذها، امتداد النموذج مع مراعاة عتبة المفهوم، الإشارة إلى إنجاز المراقبة، مرجع في ورق العمل أين تم اسناده إلى المراقبة، المشاكل المتعرض لها.
- للحصول على العناصر والأدلة الضرورية للتعبير عن الرأي، بحوزة المدقق الخارجي مختلف التقنيات والتي يجب عليه أن يتركها أو يوحدتها حسب الحسابات أو الجزء المراقب تتمثل في: المفتشية المادية والملاحظة التي تقوم بفحص الأصول والحسابات أو مراقبة طريقة تنفيذ الإجراء، فحص المستندات، المراقبات الجبرية العددية، التحليلات، تقييمات، تقارب وتقسيمات، الفحص التحليلي، المعلومات المصرحة والمتحصل عليها من طرف المسيرين ذوي الأجرور للمؤسسة المراقبة.
- يتم تطبيق المراقبات عن طريق امتحانات سبر قد يكون إحصائي أو تجريبي يقوم على التجربة المهنية للمدقق الخارجي، ويكون الاختيار بين النوعين من السبر حسب الكم المهني للمدقق الخارجي وحسب درجة الدقة في الخلاصات العامة.

- تسمح مراقبة الحسابات من التأكد على أن كل العناصر صحيحة ودقيقة، وأن المراقبة تمت بالمرحل التالية: مراقبة الحسابات، تقرير الحسابات، ملاحظة النقائص أو المخالفات و خلاصة المراقبة.
- حتى يتمكن المدقق الخارجي من إبداء رأيه يجب أن يتأكد من أن الحسابات السنوية موافقة لخلاصته ومعرفته بالمؤسسة، وإنها تبين بشكل واضح وصحيح قرارات المسيرين وتعطي صورة ملخصة عن النشاط وحالته المالية.
- يجب أن تتطابق الميزانية، حسابات النتائج، المرافق مع معطيات المحاسبة وتكون مقدمة حسب مبادئ المحاسبة والقانون الساري المفعول مع الأخذ بعين الاعتبار الأحداث السابقة لتاريخ انتهاء النشاط.

#### الفرع الرابع: الإجراءات المتبعة عند الاتصال بمجلس الإدارة

على المدقق الخارجي عند اتصاله بمجلس الإدارة القيام بالإجراءات التالية<sup>1</sup>:

- يجب أن يستدعى المدقق الخارجي إلى مجلس الإدارة أو المراقبة التي تضبط حسابات النشاط.
- عند حضور المدقق الخارجي لمجلس الإدارة عليه تقديم تقرير حول الاجتهادات المبذولة وكذا إبراز النقائص الملحوظة والخاصة بالمراقبة الداخلية في الحسابات والتعديلات التي تطرأ على مراجع الحسابات قبل عرضها على المساهمين.
- يجب أن يعطي المدقق الخارجي الأولوية للشكل الكتابي أكثر مما يعطيه للشكل الشفهي، حتى ولو لم يحدد نوع التقرير من طرف القانون، وهذا من أجل الاحتفاظ بأثر خاص بإجراءاته.
- في حالة تعدد المدققين الخارجيين يمكن لهؤلاء تحرير تقرير الاتصال سواء جماعي أو فردي، مع تغطية كل أبعاد المهمة الآتية:

- الإجراءات المطبقة والطرق والتقنيات المستعملة والوسائل المعمول بها،
- نقاط ضعف المراقبة الداخلية الملحوظة من طرف المدقق الخارجي،
- حسابات ومناصب الأحوال المالية التي تحتاج إلى تغييرات،
- الملاحظات حول طرق التقييم المستعملة وعرض الأحوال المالية للمؤسسة،
- الشذوذ والغلطات المكتشفة،

<sup>1</sup> أقاسم عمر، مرجع سبق ذكره، ص112.

- المشاكل والعراقيل التي يصادفها عند تنفيذ المهمة،
- النتائج المستخلصة من الملاحظات المشار إليها أعلاه وأثرها على النتيجة،
- لا يجوز للمدقق الخارجي إخفاء الشذوذ والغلطات الملاحظة في التقرير العام بحجة أن مجلس الإدارة أو المراقبة قد أنذر عدة مرات.
- يقوم المدقق الخارجي بالعرض الكامل في التبليغ وهذا طيلة المهمة في كل وقت، وفقا للظروف مع مسيري المؤسسة المراقبة لا سيما لفحص المشاكل التي تصادف أثناء تنفيذ المهمة والشروط التي يجب توفيرها لتنفيذ المهام.
- يعتبر المحضر الموجه إلى المجلس والتي من شأنها ضبط الحسابات، حوصلة لنتائج الإجراءات المبذولة التي تم البحث فيها.

## المبحث الرابع: دستور وآداب مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

لم يفصل المشرع الجزائري بصفة مباشرة في قواعد السلوك المهني للمدقق الخارجي، بل كانت متضمنة ضمن عناصر أخرى تمثلت في واجبات وحقوق المدقق، ويبقى على المسؤول عنها استنتاجها وتطبيقها في عمله، أما المسؤوليات التي تقع المدقق الخارجي والتي تنقل كاهلهم إذ أنها قد تصل إلى حد سلب الحرية، فقد خص المشرع الجزائري المدقق الخارجي باهتمام كبير، إذ أنه قد يقف أمام المسائلة التأديبية أمام الهيئة المختصة عن كل خطأ تأديبي ارتكبه، كما أنه قد يساءل مدنيا عن كل ضرر سببه للغير ويبقى المدقق الخارجي محمل بالمسؤولية الأثقل وهي المسؤولية الجنائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني<sup>1</sup>.

سندرج في هذا المبحث أربعة مطالب يتضمن الأول قواعد السلوك المهني للمدقق الخارجي في الجزائر، أما المطالب الثلاثة المتبقية ستفصل في أنواع المسؤوليات التي على المدقق الخارجي تحملها حين ممارسته لمهنته.

### المطلب الأول: قواعد السلوك المهني

اهتم المشرع الجزائري بالجانب الأخلاقي للمدقق الخارجي إذ خصص له قانون رقم 96-136 المؤرخ في 17 أبريل 1996، وتضمن هذا الأخير واجبات وحقوق المهني ولم يتطرق سوى لبعض المعايير أو قواعد السلوك المهني التي هي متضمنة في الواجبات:

### الفرع الأول: النزاهة

أشار المشرع الجزائري إلى النزاهة وذلك بمضمون المادة 02 من القانون 96-136:

- يجب على عضو النقابة أن يتحلّى بدرجة عالية من الرصانة في أداء مهامه وأن يحرص في حياته الخاصة والمهنية على تجنب كل تصرف من شأنه المساس بكرامة المهنة وشرفها. ويجب عليه خاصة أن يؤدي مهمته بصرامة وهدوء<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر، دفاتر السياسة والقانون، العدد التاسع، 2013، ص43.  
<sup>2</sup> المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أبريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، ج.ر: عدد 24 المؤرخة في 17-04-1996.



- كما يجب أن تستند الإجراءات إلى المقاييس التي تنشرها النقابة أو القواعد المتعارف عليها عموماً.

من هذا نستنتج أن النزاهة تتمثل في الصرامة والرصانة في أداء المهنة، وعلى المدقق الخارجي أن يهتم بشرف وكرامة مهنته ويتجنب أي تصرف من شأنه المساس بها.

### الفرع الثاني: الموضوعية

تطرق المشرع الجزائري إلى الموضوعية في المادتين 04 و 05 من نفس القانون 96-136:

- يجب على المهني أن ينفذ بعناية، طبقاً للمقاييس المهنية، كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية<sup>1</sup>.
- يجب على المهني، عند ممارسته مهامه المتعلقة بمسك المحاسبة وإعداد الحصيلة والتفتيش والرقابة الحسابية والمحاسبية والتصريحات الجبائية وتصريحات الشركات وفي مجلس التسيير، أن يقوم بما يأتي:

- ينفذ الخدمات المطلوبة بعناية،
- يحترم الآجال المنفق عليها،
- يعلم الزبون،
- يتابع في مجال رقابة الحسابات كل التحريات الضرورية التي من شأنها أن تكون لديه رأياً معللاً ومؤسساً،
- يسهر، فيما يخص التصريحات الجبائية وتصريحات الشركات، على احترام زبائنه التشريعات المعمول بها في هذا المجال، مع أخذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده واستقلاله وتحمله المسؤولية<sup>2</sup>.

نستنتج أن الموضوعية تتمثل في الحياد والإخلاص واحترام باقي قواعد السلوك المهني، وفي بعض المهام التي يشترطها منه مجلس التسيير.

<sup>1</sup>المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المشار إليه سابقاً.  
<sup>2</sup>المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المشار إليه سابقاً.

## الفرع الثالث: السر المهني

ذكر معيار السر المهني في المادة 06 من القانون 96-136:

- يجب على أعضاء النقابة الالتزام بسر المهنة في أداء مهنتهم. غير أنهم لا يتقيدون بسر المهنة في الحالات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها، ولا سيما:
  - بموجب إلزامية إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة،
  - بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم،
  - عندما يدعون للإدلاء بشهادتهم أمام غرفة المصالحة والتأديب والتحكيم.

كما يسهر المهنيون على احترام موظفيهم والمتدربين لديهم واجب السر المهني<sup>1</sup>.

يعتبر عدم افشاء السر المهني من أهم قواعد السلوك المهني التي يستوجب تطبيقها عند أداء مهنة التدقيق الخارجي، فالمدقق الخارجي ملزم بكنم أسرار مهنته وكل ما يتعلق بها وعدم إفشائها إلا في حالات ثلاث وهي بموجب إلزامية إطلاع الإدارة الجبائية أو بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين، أو عندما يدعى المدقق الخارجي للإدلاء بشهادته أمام غرفة المصالحة والتأديب والتحكيم.

## المطلب الثاني: مسؤوليات المدقق الخارجي الجزائري

يفرض المشرع الجزائري على المدقق الخارجي تحمل ثلاث أنواع من المسؤوليات ألا وهي المسؤولية التأديبية، المسؤولية المدنية والمسؤولية الجنائية.

## الفرع الأول: المسؤولية التأديبية

قد أشار القانون المنظم للمهنة إلى المسؤولية الانضباطية لمدققين الخارجيين عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية، وتمتد المسؤولية التأديبية حتى بعد استقالته من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارستهم وظائفهم<sup>2</sup>، وحسب المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 يناير سنة 2013 الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي

<sup>1</sup>المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المشار إليه سابقا.

<sup>2</sup>المادة رقم 63 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر: عدد 42 المؤرخة في 11-06-2010.

تقابلها، فإنه يعتبر خطأ مهنيًا يعرض لعقوبة تأديبية كل تقصير في احترام قواعد الواجبات المهنية والأخلاقية، وكل إهمال صادر عن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، سواء ارتكب الخطأ من شخص طبيعي أو شركة مسجلة في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، كما تعرض هذه الأخطاء المهنية أمام لجنة الانضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة.

أما المادة رقم 5 من نفس المرسوم عرض فيها تصنيف الأخطاء المهنية والعقوبة الموافقة لها فإذا كان نوع الخطأ من الدرجة الأولى وهو إما أن يكون:

- تصريح بمراجع كاذبة،
- تصريح بالانتماء إلى مصف المجلس أو الغرفة أو المنظمة خلال ممارسة وظيفتهم،
- إصدار المهني لانتقادات كتابية أو شفوية أو بأي شكل آخر بغرض الإخلال بالثقة المبنية بين الزبائن وزملائه قصد إزاحتهم،
- نقص الاحترام اتجاه زملائه خلال ممارسة نشاطه<sup>1</sup>.

تكون عقوبته في شكل إنذار، أما إذا كان الخطأ من الدرجة الثانية أي إما أن يكون:

- في حالة تكرار خطأ من الدرجة الأولى،
- عند رفض التكفل المتربصين الموجهين من المجلس الوطني للمحاسبة طبقاً للمادتين 5 و6 من المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر سنة 2011،
- فتح مكتب لا يتطابق مع التنظيم المعمول به،
- الغياب المهني عن حضور اجتماعين متتاليين للجمعيات العامة وللاتخابات أو عدم تمثيله،
- عدم دفع مصاريف المشاركة في كل تظاهرة ينظمها المصنف الوطني للخبراء أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والتي قام بحضورها<sup>2</sup>.

تكون عقوبته في شكل توبيخ، وإذا كان الخطأ من الدرجة الثالثة أي يكون:

<sup>1</sup> المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 يناير 2013، الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، ج.ر: العدد 03 المؤرخ في 16 يناير 2013.

<sup>2</sup> المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 يناير 2013، المشار إليه سابقاً.

- في حالة تكرار خطأ من الدرجة الثانية، أو خطأ بالاحتفاظ بالأرشيف،
- استعمال الختم المهني في أعمال غير منجزة تحت مسؤوليته،
- عدم دفع الاشتراك المهني، أو عدم اكتتاب تأمين مهني،
- القيام بمقاولة الأعمال المتعلقة بالمهنة من المهني مع أشخاص معنويين أو طبيعيين غير مسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين،
- استعمال ختم غير مطابق للنموذج الذي تمنحه المجالس الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين<sup>1</sup>.

توافق عقوبة التوقيف المؤقت وذلك لمدة أقصاها ستة أشهر، وإذا كان الخطأ من الدرجة الرابعة إما أن يكون:

- تكرار الخطأ من الدرجة الثالثة، أو إفشاء السر المهني،
- إصدار إجازات خاطئة أو مزورة أو مبالغ فيها،
- تصرفات متعمدة مكررة تمس بقواعد أخلاقيات المهنة،
- ممارسة المهنة خلال مدة التوقيف، أو دون مكتب مهني.

فيستحق عقوبة الشطب من الجدول وينجر عن هذا الشطب سحب الختم وشهادة التسجيل والبطاقة المهنية بعد أن يقوم هذا المجلس بتبليغ قرار التوقيف المؤقت<sup>2</sup>.

وقد أعطت القوانين المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي الحق في الطعن في العقوبات التأديبية والتي بإمكانها أن تؤثر في المسار المهني للمدقق الخارجي<sup>3</sup>.

## الفرع الثاني: المسؤولية المدنية

بالرجوع إلى نص المادة 60 من القانون المنظم للمهنة نجد أن المشرع قد أقر بالمسؤولية المدنية للمدققين الخارجيين اتجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية، كما أكد على ذلك الفقرة الأولى من نص المادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري.

<sup>1</sup>المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 10-13 المؤرخ في 13 يناير 2013، المشار إليه سابقا.

<sup>2</sup>المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 10-13 المؤرخ في 13 يناير 2013، المشار إليه سابقا.

<sup>3</sup> طيطوس فتحي، مرجع سبق ذكره، ص 44.

لكي تقوم المسؤولية المدنية على المدقق الخارجي يجب توفر ثلاث عناصر ألا وهي حصول إهمال وتقصير أثناء أداء الواجبات المهنية، وقوع ضرر أمس بالغير نتيجة إهمال أو تقصير المدقق الخارجي، ووجود علاقة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير المدقق الخارجي<sup>1</sup>. ويجب على العميل إثبات أحد العناصر الثلاث:

- إما الخطأ العمدي من المدقق الخارجي،
- وإما التقصير، حيث لا يمكن تقييم هذا العنصر إلا من خلال مقارنة ما قام به المدقق الخارجي وما يجب أن يقوم به،
- وإما الضرر الذي ينتج عن تقصير أو إهمال المدقق، لكن يجب التأكد من وقوع الضرر ويكون فيه تعدي مباشر على حق مكتسب، وفي غالب الأحيان يكون الضرر عبارة عن خسارة مالية يتعرض لها العميل أو الغير.

فمن وجهة نظر المؤسسة محل التدقيق ينتج الخطأ عندما يتخلى المدقق الخارجي على إحدى التزاماته كعدم كشف بعض الحقائق المتعلقة بأعمال الغش أو عدم كفاية الرقابة التي مارسها أو غيابها، أو عندما لا يتولى المدقق أداء مهمته<sup>2</sup>.

فبالنسبة إلى الجهة القضائية المختصة بالدعوى ضد المدقق الخارجي عن المسؤولية المدنية، ليس هناك حكم خاص في القانون المنظم للمهنة وبالتالي ترفع الدعوى ضد المدقق أمام الجهة القضائية التي يقع إقامته في دائرة اختصاصها<sup>3</sup>.

### الفرع الثالث: المسؤولية الجنائية

تتميز المسؤولية الجنائية عن المسؤوليةيتين التأديبية والمدنية بشرط توفر الركن الشرعي وفق نص المادة رقم 01 من قانون العقوبات: " لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون"، أي لا يكون المدقق الخارجي مسؤولاً عن الأخطاء المنسوبة إليه إلا بتوفر هذا الركن، حيث أقر المشرع الجزائري المسؤولية الجنائية للمدقق الخارجي في القانون 10-01 المادة رقم 62: " يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني".

<sup>1</sup>خدير أحمد، النظام القانوني لمهنة محافظ الحسابات في إطار القانون رقم 10-01، ملتقى وطني: مهنة المحاسبة والتدقيق وواقع تطبيقها في الجزائر، يوم 04 ديسمبر 2014، جامعة أدرار، الجزائر، ص 6.  
<sup>2</sup>شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 55.  
<sup>3</sup>طيطوس فتحي، مرجع سبق ذكره، ص 45.

## أولاً: الجرائم الخاصة بالمدقق الخارجي

تعتبر مهنة التدقيق الخارجي مهنة مضبوطة قانوناً لا يستطيع أن يمارسها أي كان إلا بتوفر شروط وبالتالي فإن كل من يخالف هذه الأحكام يعتبر مرتكباً لمخالفة الممارسة غير القانونية للمهنة، لذلك وضع المشرع الجزائري ضوابط للمهنة وصنف جرائمها والعقوبات الموافقة لها.

### 1. جريمة الممارسة غير الشرعية لمهنة التدقيق الخارجي:

نصت المادة رقم 73 من القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد " يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بطريقة غير شرعية بغرامة من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج. وفي حالة العود، يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة، وبضعف الغرامة<sup>1</sup>، نستخلص من هذه المادة أنه لا يمكن ممارسة مهنة التدقيق الخارجي إلا من قبل أشخاص طبيعيين ومعنويين مسجلين في جدول الغرفة الوطنية أو في المصف الوطني مع توفر الشروط المنصوص عليها في المادة رقم 08 من القانون 10-01.

### 2. جريمة انتحال صفة المدقق الخارجي:

تولت المادة 74 من القانون 10-01 في الجزء الثاني لها بشرح جريمة انتحال صفة المدقق الخارجي إذ نصت على أنه : " يعد كذلك ممارساً غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، كل من ينتحل إحدى هذه الصفات أو تسميات شركة خبرة في المحاسبة أو شركة محافظة الحسابات أو شركة محاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات والتسميات<sup>2</sup>، تعتبر هذه الجريمة متضمنة في جريمة الممارسة غير الشرعية لكنها يطبق عليها أيضاً نص المادة 243 من قانون العقوبات الذي في مضمونها: " كل من استعمل لقباً متصلاً بمهنة منظمة قانوناً أو شهادة رسمية أو صفة حددت السلطة العمومية شروط منحها أو ادعى لنفسه شيئاً من ذلك بغير

<sup>1</sup>المادة رقم 63 من القانون 10-01، المشار إليه سابقاً.

<sup>2</sup>المادة رقم 74 من القانون 10-01، المشار إليه سابقاً.

أن يستوفي الشروط المفروضة لحملها يعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 500 إلى 5.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين<sup>1</sup>.

## ثانيا: مخالفة المدقق الخارجي لقواعد مهنته

سنستعرض فيما يلي مجموعة من الجرائم التي قد يرتكبها المدقق الخارجي عند أدائه لمهامه<sup>2</sup>:

### 1. جريمة إفشاء السر المهني:

يعتبر المحافظة على السر المهني من أخلاقيات المهنة لذلك نص المشرع الجزائري عليها في القانون التجاري في المادة 715 مكرر وفي المادة 71 من القانون 10-01: " يتعين على الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات "، كما نص قانون العقوبات في المادة 301 على أنه: " يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 500 إلى 5.000 دج الأطباء و.....وجميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدلى بها إليهم وأفشو في غير الحالات التي يوجب عليهم في—ها القانون إفشائها ويصرح لهم بذلك"<sup>3</sup>. أما المادة 302 من نفس القانون أدلت بأن يعاقب بالحبس من سنتين إلى خمس سنوات وبغرامة من 500 إلى 10.000 دج كل من أدلى أو شرع في الإدلاء إلى أجنب أو إلى جزائريين يقيمون في بلاد أجنبية بأسرار المؤسسة التي يعمل فيها دون أن يكون ذلك مخولا له، وإذا أدلى بهذه الأسرار إلى جزائريين يقيمون في الجزائر فتكون العقوبة الحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 500 إلى 1.500 دينار<sup>4</sup>.

حسب المادة 72 من القانون 10-01 هناك بعض الحالات التي لا تلزم المدقق الخارجي التقيد بما جاء به القانون حول هذه الجريمة بعدم كتم السر المهني لاسيما بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين، وعند اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة، وبناء على إرادة موكلهم، وعندما يتم استدعائهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم<sup>5</sup>.

<sup>1</sup>بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، رسالة ماجستير تخصص قانون الأعمال، جامعة متوري قسنطينة، الجزائر، 2011، ص137.

<sup>2</sup>بن جميلة محمد، المرجع نفسه، ص 139.

<sup>3</sup>المادة 301 من قانون العقوبات، الباب الثاني، الفصل الأول، القسم الخامس.

<sup>4</sup>بن جميلة محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 139، 140.

<sup>5</sup>شريقي عمر، مسؤولية محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، 2012، ص103.

## 2. جريمة إعطاء معلومات كاذبة:

لقد تكفل القانون التجاري بهذه الجريمة ولم ينص عليها القانون 10-01، وكان نص المادة 830 من القانون التجاري: " 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 عن حالة الشركة..."، حيث يكون الكذب متعلق بمعلومات دقيقة وواضحة وليس بتقديرات قام بها المدقق الخارجي، كما أن الجريمة تقوم على المعلومات المتصلة بمهمة المدقق الخارجي في المؤسسة محل التدقيق وليس على غير ذلك. لكن المشرع الجزائري لم يوضح الطريقة التي قد تعطى بها المعلومات الكاذبة شفوية أو مكتوبة ولم يحددها تلك الموجودة في التقرير العام أو التقرير الخاص، لكن في الغالب من الناحية العملية أن إعطاء المعلومات يتم عن طريق الكتابة لأن المدققون الخارجيون ملزمون بتقديم تقارير مكتوبة، وفي غالب الأحيان يكون وراء تقديم المعلومات الكاذبة إخفاء جرائم ارتكبت من طرف المدراء أو تقديم ميزانية غير صحيحة<sup>1</sup>.

## 3. جريمة عدم الكشف عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية

هناك بعض الحالات ترتب على المدقق الخارجي تحمل مسؤولية جنائية، وذلك عند سكوته عن ما يحدث أمامه من وقائع إجرامية، لكنه يكون ملزما بالكشف عنها لوكيل الجمهورية وباطلاعه على ما لاحظته حتى لا يعد مرتكبا للجريمة وهو ما تضمنته المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري، وعاقب المشرع مرتكب هذه الجريمة بما نصت عليه المادة 830 من القانون التجاري: " يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل مندوب حسابات ....أو الذي لم يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها". لكن هذه الجريمة قد تعرضت إلى مجموعة من الانتقادات الشديدة لأنها جعلت من المدقق الخارجي مجرد مبلغ مما يسلب له الجانب الودي ويجعله غير محبوب عند الغير<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>بن جميلة محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 146، 145.

<sup>2</sup>بن جميلة محمد، المرجع نفسه، ص ص 142، 143.



## خلاصة الفصل:

مر التدقيق الخارجي في الجزائر بعدة مراحل وذلك منذ خروج المستعمر بعد أن ترك آثار له متمثلة في الأسس والمبادئ التي يعتمد عليها لممارسة مهنة التدقيق، بعدها بسنوات بدأت الدولة الجزائرية بإصدار قوانين ومراسيم تخص مهنة التدقيق أهمها القانون رقم 08-91 والقانون رقم 10-01 المتعلقان بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وخصصت هيئتان تنظم المهنة وهما المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

يبدأ المدقق الخارجي أي مهمة تدقيق بمجموعة إجراءات قبل قبول التوكيل، وبعد قبول التوكيل يُلزم بمسك مستنديين اثنين ملف دائم وملف سنوي والقيام بمجموعة إجراءات أخرى منذ قبول التوكيل إلى غاية إعداد التقرير النهائي.

لا يمكن للمدقق الخارجي ممارسة مهنته في الجزائر إلا بتطبيق أخلاقيات المهنة المتمثلة في قواعد السلوك المهني، والتي حصرها المشرع الجزائري في النزاهة، الموضوعية، السر المهني. كما أن المدقق الخارجي عند ممارسته لمهنته يتحمل ثلاث مسؤوليات وهي المسؤولية التأديبية، المسؤولية المدنية والمسؤولية الجنائية.

الفصل الخامس

الفصل التطبيقي

## تمهيد:

يتضمن هذا الفصل الجانب التطبيقي للدراسة بحيث قسم إلى مبحثين، المبحث الأول يتم فيه عرض وتحليل الاستبيان من خلال تحليل أداة الدراسة والتحليل لعينة الدراسة والتحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة، وأيضا اختبار التبعية للتوزيع الطبيعي باستخدام اختبار ليفورس كرومقلوف-سيمرنوف Lilliefors (Kolmogorov-Smirnov) واختبار شابيرو ويلك Shapiro-Wilk، أما المبحث الثاني يتضمن تحليل المسار من خلال اختبار صدق مقياس متغيرات الدراسة واختبار صدق التمايز لمتغيرات الدراسة، ثم نمذجة المسار بطريقة المربعات الصغرى واختبار فروض الدراسة بعد عرض نموذج الدراسة.

## المبحث الأول: عرض وتحليل الاستبيان

يحتوي هذا المبحث على ثلاث مطالب يتضمن المطلب الأول شرح لمكونات أداة الدراسة، أما المطلب الثاني فيتضمن التحليل الوصفي لعينة الدراسة والمطلب الثالث حول التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة البحث، لكن قبل ذلك يتم شرح المجتمع الاحصائي المستهدف في بحثنا هذا والعينة المختارة وكيفية اختيارها.

### المطلب الأول: تحليل أداة الدراسة

بعد دراسة الموضوع جيدا ومراجعة الدراسات السابقة التي تقترب كثيرا من موضوع البحث، تبين للباحثة ضرورة اللجوء إلى تصميم استبيان من أجل جمع المعلومات اللازمة من أفراد عينة البحث، وبعد الاطلاع على الدراسات السابقة للموضوع، والدراسات السابقة التي تتضمن التدقيق الخارجي، والدراسات السابقة التي تتضمن أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي، والدراسات السابقة التي تتضمن جودة المعلومات، تم تصميم استبيان البحث والذي قسم إلى أربعة محاور رئيسية متمثلة في:

- 1) المحور الأول: يتعلق ببيانات عامة للمستقصى،
- 2) المحور الثاني: يتعلق بفعالية التدقيق الخارجي،
- 3) المحور الثالث: يتعلق بأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي،
- 4) المحور الرابع: يتعلق بجودة المعلومات.

#### 1- المحور الأول: بيانات عامة

تضمن هذا المحور بيانات عامة حول المستقصى تتمثل في المستوى العلمي له والوظيفة التي يشغلها والخبرة التي تحصل عليها من خلال العمل، كما تضمن هذا المحور على سؤال مباشر عن التدقيق الخارجي لمعرفة مدى دراية العينة المدروسة بهذا المجال.

#### 2- المحور الثاني: فعالية التدقيق الخارجي

قسم المحور الثاني المتمثل في فعالية التدقيق الخارجي إلى ثلاثة محاور فرعية، المحور الفرعي الأول يتضمن أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة للمؤسسة متمثلة في خمس عبارات تم استنباطها من مجمل تعاريف التدقيق الخارجي التي تتضمن أهميته، أما المحور الفرعي الثاني يتضمن فعالية إجراءات المدقق

الخارجي في المؤسسة مفصلة في تسع عبارات تمثل أهم الإجراءات الواجب على المدقق الخارجي القيام بها، حيث تم بلورت هذه العبارات من مجمل الإجراءات التي على المدقق الخارجي القيام بها خلال فترة أدائه لمهمة التدقيق، أما المحور الفرعي الثالث تمثل في الوسائل التي تساهم في فعالية التدقيق الخارجي، احتوى هذا المحور على سبع عبارات تم تشكيلها من خلال اللجوء إلى استبيانات الدراسات السابقة.

### 3- المحور الثالث: أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي

قسم المحور الثالث المتمثل في أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي إلى خمس محاور فرعية تم استنباطها من أهم الأخلاقيات الواجب على المدقق الخارجي التحلي بها، بعض هذه العبارات مأخوذ من استبيانات لدراسات سابقة وبعضها مأخوذ من المفاهيم الأساسية لأخلاقيات المدقق الخارجي، كما تم الاستعانة باستبيان خاص بمقال قامت الباحثة وآخرون بنشره تحت عنوان "دور أخلاقيات مهنة التدقيق في الالتزام بالمسؤوليات في ضوء شروط التأديب"<sup>1</sup>، يتمثل المحور الفرعي الأول في الاستقلالية والموضوعية يحتوي على تسع عبارات، أما المحور الفرعي الثاني في الأمانة والاستقامة ويحتوي على تسع عبارات، أما المحور الفرعي الثالث فيتمثل في النزاهة والشفافية ويحتوي على سبع عبارات، أما المحور الفرعي الرابع يتمثل في الكفاءة المهنية ويحتوي على تسع عبارات، أما المحور الفرعي الأخير يتمثل في السرية ويحتوي على ست عبارات.

### 4- المحور الرابع: جودة المعلومات

قسم المحور الرابع المتمثل في جودة المعلومات إلى ثلاث محاور فرعية تم انشائها من أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومة لكي تتسم هذه الأخيرة بالجودة، تم تركيب عباراتها اعتماداً على استبيانات لدراسات سابقة واعتماداً على المفاهيم الأساسية لخصائص جودة المعلومات، يتمثل المحور الفرعي الأول في خاصية الملاءمة ويحتوي على ست عبارات، أما المحور الفرعي الثاني فيختص حول خاصية الموثوقية وتضمن سبع عبارات، أما المحور الفرعي الثالث فيختص بخاصية قابلية المقارنة وتضمن خمس عبارات.

كما تم اعتماد تقسيم جدول ليكارت الخماسي كما هو موضح في الجدول:

<sup>1</sup> هيري آسيا وآخرون، مرجع سبق ذكره.

### الجدول رقم (03): جدول ليكارت الخماسي

الدرجة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
الرمز	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الباحثة

حيث يرمز إلى درجة موافق تماما بالرقم 1 ويرمز إلى درجة موافق بالرقم 2 كما يرمز إلى درجة محايد بالرقم 3، ويرمز إلى درجة غير موافق بالرقم 4 كما يرمز إلى درجة غير موافق تماما بالرقم 5.

### المطلب الثاني: التحليل الوصفي لعينة الدراسة

سيتم في هذا المطلب تحليل بيانات المحور الأول بيانات عامة من خلال تحليل كل عنصر على حدة، مع العلم أنه وزع حوالي (200) استبيان، (56) استبيان منها ما هو مفقود ومنها ما هو ملغى، والباقي أي (144) استبيان مقبول وصالح للدراسة.

### أولاً: المستوى العلمي

يوضح الجدول الموالي نتائج التحليل الوصفي للبيانات الشخصية لأفراد العينة بمتغير المستوى العلمي.

### الجدول رقم (04): توزيع أفراد عينة البحث حسب المستوى العلمي

المستوى العلمي	مستوى متوسط	مستوى ثانوي	مستوى جامعي	المجموع
التكرار	1	39	104	144
النسبة المئوية	0.7%	27.1%	72.2%	100%

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على R Commander

يلاحظ من الجدول أن أغلب أفراد العينة المدروسة ذو مستوى جامعي حيث بلغت نسبتهم 72.2% وكانت نسبة الأفراد ذو المستوى الثانوي 27.1%، بينما كانت نسبة الأفراد ذو المستوى المتوسط 0.7%، مما يدل على أن أفراد عينة الدراسة من طبقة مثقفة وهذا يساعد كثيرا في الوصول إلى نتائج واقعية وحقيقية.

## ثانيا: الوظيفة

يوضح الجدول الموالي نتائج التحليل الوصفي للبيانات الشخصية لأفراد العينة بمتغير الوظيفة.

الجدول رقم (05): توزيع أفراد عينة البحث حسب الوظيفة التي يشغلها

الوظيفة	موظف	محاسب	مدير	المجموع
التكرار	83	57	4	144
النسبة المئوية	%57.6	%39.6	%2.8	%100

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على R Commander

يلاحظ من جدول نتائج التحليل الوصفي للموقع الوظيفي أن أكثر من نصف العينة هم من الموظفين العاديين الذي هم بمثابة مساعدين للمحاسبين، حيث بلغت نسبتهم 57.6 %، وبلغت نسبة المديرين 2.8 % وهي نسبة ضعيفة جدا بالمقارنة مع نسبتي المحاسبين والموظفين العاديين، ويلاحظ أيضا من الجدول أن نسبة المحاسبين بلغت 39.6 % وهي نسبة معتبرة تفي بالغرض.

## ثالثا: الخبرة المهنية

يوضح الجدول الموالي نتائج التحليل الوصفي للبيانات الشخصية لأفراد العينة بمتغير الخبرة

المهنية

الجدول رقم (06): توزيع أفراد عينة البحث حسب الخبرة المهنية

الخبرة	أقل من 3 سنوات	من 3 إلى 5 سنوات	من 6 إلى 10 سنوات	أكثر من 10 سنوات	المجموع
التكرار	71	34	18	21	144
النسبة المئوية	%49.3	%23.6	%12.5	%14.6	%100

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على R Commander

يلاحظ من جدول التحليل الوصفي للخبرة المهنية أن نسبة الأفراد ذو الخبرة أقل من ثلاث سنوات بلغت 49.3 % بينما بلغت الأفراد ذو الخبرة، بينما كانت نسبة الأفراد ذو الخبرة من ثلاث سنوات إلى خمس سنوات 23.6 %، وبلغت نسبة الأفراد ذو الخبرة من ست سنوات إلى عشر سنوات 12.5 %، وكانت نسبة الأفراد ذو من الخبرة أكثر من عشر سنوات 14.6 %، أي أن نسبة الأفراد ذو الخبرة أقل من

ثلاث سنوات بلغت 49.3% بينما بلغت الأفراد ذو الخبرة أكثر من ثلاث سنوات 50.7% وهذا يدل على أن إجابات جل أفراد العينة كانت مبنية على خبرة مهنية مسبقة.

### المطلب الثالث: التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة

يتضمن هذا المطلب التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة البحث وذلك لكل محور على حدا.

#### الفرع الأول: التحليل الوصفي لمحور فعالية التدقيق الخارجي

يوضح الجدول الموالي التحليل الوصفي لعبارات المحور الثاني فعالية التدقيق الخارجي من خلال توضيح الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لكل عبارة، وأيضاً ترتيب هذه العبارات على أساس معامل الاختلاف، مع العلم أنه يرمز لجميع عبارات هذا المحور بالرمز (X).

#### الجدول رقم (07): التحليل الوصفي لعبارات محور فعالية التدقيق الخارجي

الرقم	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	الترتيب
	<b>أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة للمؤسسة</b>				
X11	يعد اهتمام المدقق الخارجي بمهنته بمثابة محفز يزيد من عدد العملاء	2.020	0.864	42.77	8
X12	يؤدي التدقيق الخارجي الفعال إلى زيادة الثقة في تقرير المدقق	1.680	0.744	44.28	12
X13	يؤدي التدقيق الخارجي الفعال إلى تحسين نوعية الخدمات المقدمة للعميل	1.763	0.793	44.98	16
X14	يزداد الاهتمام بالتدقيق الخارجي عند تقديم أداء أفضل	1.840	0.763	41.46	2
X15	يساعد التدقيق الخارجي الفعال في فحص مدى قدرة العميل الخاضع للتدقيق على الاستمرار	1.909	0.810	42.43	6
	<b>فعالية إجراءات المدقق الخارجي في المؤسسة</b>				
X21	تعتبر الدقة أمر ضروري في تنفيذ إجراءات عملية التدقيق الخارجي	1.437	0.622	43.28	9
X22	يعد احترام الوقت امراً مهماً بالنسبة للمدقق الخارجي أثناء تنفيذه لمهامه	1.763	0.996	56.49	20
X23	تتجلى فعالية التدقيق الخارجي في قدرة المدقق على تحديد المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة	1.840	0.890	48.36	18



5	42.08	0.859	2.041	تتمثل فعالية التدقيق الخارجي في قدرة اجابة المدقق عن الاستفسارات الموجهة إليه من طرف مجلس الإدارة	X24
13	44.65	1.045	2.340	يساهم المدقق الخارجي في التخطيط والاشراف على المساعدين أثناء العمل	X25
11	44.25	0.848	1.916	تعتمد فعالية التدقيق الخارجي على وضع برنامج فعال له	X26
10	43.63	0.830	1.902	يعمل المدقق الخارجي على تقديم توصيات للمؤسسة حول فحص نظام الرقابة الداخلية	X27
2	41.46	0.763	1.840	يعتبر التدقيق المستندي أحد المقومات التي يعتمدها المدقق الخارجي	X28
17	46.97	0.972	2.069	يعتمد المدقق الخارجي على الجرد المفاجئ والدوري عند مطابقة الأصول	X29
				<b>الوسائل التي تساهم في فعالية التدقيق الخارجي</b>	
1	41.36	0.850	2.055	يحتاج المدقق الخارجي عند ابداء رأي فني محايد إلى بدل العناية الكافية	X31
7	42.56	0.727	1.708	متابعة المستندات العلمية في مجال تطوير النظم المحاسبية وأنظمة الرقابة الداخلية أمر مهم للمدقق الخارجي	X32
19	50.31	0.964	1.916	كلما تمتع التدقيق الداخلي بالاستقلالية التامة كلما زاد ذلك في فعالية التدقيق الخارجي	X33
14	44.85	0.925	2.062	يتمثل التدقيق الخارجي الفعال في أداء كامل الإجراءات طبقاً لمعايير التدقيق الدولية	X34
4	42.07	0.786	1.868	يعتبر التخطيط والتوجيه امران مهمان لتحقيق فعالية في التدقيق الخارجي	X35
15	44.93	0.777	1.729	يعد الاحتفاظ بملفات العمل مهم بالنسبة للتدقيق الخارجي الفعال	X36
3	41.79	0.685	1.639	تكنولوجيا المعلومات من الوسائل الضرورية التي تساهم في فعالية التدقيق الخارجي	X37

#### المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على R Commander

يلاحظ من الجدول على العموم أن أغلب أجوبة أفراد عينة البحث كانت تميل إلى درجة موافق وما يبرر ذلك هو أن الوسط الحسابي للعبارات المحصور بين قيمتي (1.437) الممثل للعبارة رقم x21 (يؤدي التدقيق الخارجي الفعال إلى زيادة الثقة في تقرير المدقق) بانحراف معياري يساوي (0.622)، و(2.340) الممثل للعبارة رقم x25 (يساهم المدقق الخارجي في التخطيط والاشراف على المساعدين أثناء العمل) بانحراف معياري (1.045)، وهو أصغر تماماً من الوسط الحسابي النظري (3.00)، وهذا يدل على شبه الاتفاق العام بين أجوبة أفراد عينة البحث حول فعالية التدقيق الخارجي بصفة عامة.

كما يلاحظ من نفس الجدول أن نسب معامل الاختلاف كانت محصورة بين قيمة (41.36) التي تقابل العبارة رقم x31 (يحتاج المدقق الخارجي عند ابداء رأي فني محايد إلى بدل العناية الكافية)، وقيمة

(56.49) التي تقابل العبارة رقم X22 (يعد احترام الوقت امرا مهما بالنسبة للمدقق الخارجي أثناء تنفيذه لمهامه)، مما يدل على وجود توافق معتبر بين أجوبة أفراد عينة البحث.

ويلاحظ من الجدول أيضا أن أقل معامل اختلاف يقابل العبارة رقم X31 (يحتاج المدقق الخارجي عند ابداء رأي فني محايد إلى بدل العناية الكافية)، وهذا يدل على أن أغلب أفراد عينة البحث يتفقون على ضرورة توفر العناية الكافية لدى المدقق الخارجي أثناء أداءه لمهمة التدقيق، يليه معامل الاختلاف الذي يقابل العبارة رقم X28 (يعتبر التدقيق المستندي أحد المقومات التي يعتمدها المدقق الخارجي)، وهذا ما يؤكد محتوى العبارة بأن التدقيق المستندي أحد أهم المقومات التي يعتمدها المدقق الخارجي، يليه معامل الاختلاف الذي يقابل العبارة رقم X37 (تكنولوجيا المعلومات من الوسائل الضرورية التي تساهم في فعالية التدقيق الخارجي)، وهذا ما يبين أهمية توفر تكنولوجيا المعلومات لدى المدقق الخارجي.

### الفرع الثاني: التحليل الوصفي لمحور أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي

يوضح الجدول الموالي التحليل الوصفي لعبارات المحور الثالث أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي من خلال توضيح الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لكل عبارة، وأيضا ترتيب هذه العبارات على أساس معامل الاختلاف، مع العلم أنه يرمز لجميع عبارات هذا المحور بالرمز (Y).

### الجدول رقم (08): التحليل الوصفي لعبارات محور أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي

الرقم	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	الترتيب
	<b>الاستقلالية والموضوعية</b>				
Y11	قدرة المدقق الخارجي على تفضيل مصلحة العميل وتغليبها على مصالحه الشخصية	2.090	0.907	43.39	9
Y12	التزام المدقق الخارجي بالتجرد وعدم تحيزه	1.812	0.810	44.70	11
Y13	مقاومة المدقق الخارجي للتأثيرات الجانبية أثناء قيامه بمهامه	1.805	0.813	45.04	13
Y14	قدرة المدقق الخارجي على تجنب العلاقات مع أطراف أخرى أثناء تأديته لمهامه	2.027	0.930	45.88	16
Y15	استقلال وحياد المدقق الخارجي في التفكير	2.131	1.025	48.09	24
Y16	عدم وجود علاقات تخص أقارب مباشرين بين موظفي المؤسسة والمدقق الخارجي	2.173	1.350	62.12	37

23	46.86	1.077	2.298	عدم وجود علاقات شخصية بين المدقق الخارجي وموظفي المؤسسة	Y17
36	57.20	1,124	1.965	لا يقبل المدقق الخارجي هدايا مقدمة من المؤسسة أثناء أداء مهام التدقيق	Y18
30	49.88	0.873	1.750	عدل المدقق الخارجي في تقديم المعلومات للعميل محل التدقيق	Y19
				<b>الأمانة والاستقامة</b>	
19	46.15	0.708	1.534	اتسام المدقق الخارجي بالاستقامة في عمله	Y21
6	42.02	0.706	1.680	قدرة المدقق الخارجي على تأكيد المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها	Y22
1	37.60	0.638	1.611	تميز المدقق الخارجي بقدرته على تحسين عمله واتقانه	Y23
8	42.49	0.702	1.652	اعتماد المدقق الخارجي المبادئ المحاسبية الموضوعية في شكل معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي	Y24
5	41.11	0.768	1.868	قدرة المدقق الخارجي على التحرر من المؤثرات غير المهنية أثناء تأديته مهامه	Y25
28	48.64	0.770	1.583	اهتمام المدقق الخارجي بسمعة مهنته وعدم القيام بأي أعمال تسيء لها	Y26
22	46.61	0.825	1.770	قدرة المدقق الخارجي على تحديد الانحرافات وأسبابها وكيفية معالجتها	Y27
32	50.11	0.894	1.784	قدرة المدقق الخارجي على تقديم معلومات محايدة وخالية من التحيز	Y28
4	40.84	0.587	1.437	اتسام المدقق الخارجي بالكفاءة المهنية	Y29
				<b>النزاهة والشفافية</b>	
7	42.17	0.612	1.451	اتسام المدقق الخارجي بالنزاهة في عمله	Y31
18	46.13	0.740	1.604	تميز المدقق الخارجي بالشفافية عند القيام بعملية التدقيق	Y32
17	45.90	0.746	1.625	تميز المدقق الخارجي بالشفافية عند تقديم التقرير	Y33
14	45.14	0.799	1.770	اتسام المدقق الخارجي بالنزاهة عند تقديم معلومات تخص أعضاء مجلس الإدارة	Y34
15	45.19	0.706	1.562	صدق وأمانة المدقق الخارجي في تأديته عمله	Y35
31	49.79	0.840	1.687	مصادقية المدقق الخارجي في المعلومات الواردة في القوائم المالية	Y36
28	48.78	0.860	1.763	التزام المدقق الخارجي بالعدل في تقديم المعلومات المهمة	Y37
				<b>الكفاءة المهنية</b>	
12	44.85	0.797	1.777	قدرة المدقق الخارجي على تطوير عمله	Y41
26	48.36	0.890	1.840	مشاركة المدقق الخارجي في دورات منتظمة تهتم بتطوير قدراته	Y42
3	39.97	0.680	1.701	توفر الكفاءة المهنية المناسبة لقيام المدقق الخارجي بعمله	Y43

21	46.51	0.775	1.666	توفر المدقق الخارجي على المؤهل العلمي المناسب للقيام بأعماله	Y44
38	70.46	0.983	1.395	قدرة المدقق الخارجي على التنبؤ المستقبلي	Y45
10	43.40	0.862	1.986	قدرة المدقق الخارجي على تقديم معلومات مهمة في الوقت المناسب	Y46
20	46.50	0.804	1.729	توفر المدقق الخارجي على الخبرة المناسبة للقيام بأعماله	Y47
33	50.93	0.845	1.659	دراية المدقق الخارجي وإلمامه بالمعرفة التامة بأعمال التدقيق	Y48
2	39.73	0.797	2.006	قدرة المدقق الخارجي على تقديم خدمات مهنية استشارية	Y49
				<b>السرية</b>	
39	76.35	1.140	1.493	قدرة المدقق الخارجي على حفظ الأسرار المهنية	Y51
12	44.85	0.850	1.895	قدرة المدقق الخارجي على كسب ثقة العميل ومتخذي القرار	Y52
27	48.38	0.719	1.486	قدرة المدقق الخارجي على احترام سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء قيامه بمهامه	Y53
34	52.24	0.838	1.604	حرص المدقق الخارجي على عدم استغلال المعلومات السرية لمنفعته الشخصية	Y54
35	53.15	0.867	1.631	حرص المدقق الخارجي على عدم استغلال المعلومات السرية لمنفعة طرف ثالث	Y55
25	48.16	0.789	1.638	حرص المدقق الخارجي على عدم افشاء معلومات توصل إليها إلا بموافقة محددة من أصحابها	Y56

#### المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على R Commander

يلاحظ من الجدول على العموم أن أغلب أجوبة أفراد عينة البحث كانت تميل إلى درجة موافق، ودليل ذلك أن الوسط الحسابي للعبارات كان محصور بين قيمتي (1.395) الممثل للعبارة رقم y45 (قدرة المدقق الخارجي على التنبؤ المستقبلي) بانحراف معياري يساوي (0.983)، و(2.298) الممثل للعبارة رقم y17 (عدم وجود علاقات شخصية بين المدقق الخارجي وموظفي المؤسسة) بانحراف معياري (1.077)، وهو أصغر تماما من الوسط الحسابي النظري (3.00)، وهذا يدل على شبه الاتفاق العام بين أجوبة أفراد عينة البحث حول أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي بصفة عامة.

كما يلاحظ من نفس الجدول أن نسب معامل الاختلاف كانت محصورة بين قيمة (37.60) التي تقابل العبارة رقم y23 وقيمة (76.35) التي تقابل العبارة رقم y51، حيث يلاحظ أن معامل الاختلاف لأغلب العبارات كان محصور بين قيمتي (37.60) و (76.35)، مما يدل على وجود شبه اتفاق عام بين أجوبة أفراد عينة البحث، حيث كان أقل معامل اختلاف يقابل العبارة رقم y23 (تميز المدقق الخارجي بقدرته على تحسين عمله واتقانه)، وهذا يدل على حقيقة تميز المدقق الخارجي في الجزائر

بامتلاكه على قدرات تمكنه من تحسين عمله واتقانه على أحسن وجه، يليه معامل الاختلاف الذي يقابل العبارة رقم y49 (قدرة المدقق الخارجي على تقديم خدمات مهنية استشارية)، وهذا ما يؤكد على قدرة المدقق الخارجي الجزائري على تقديم خدمات مهنية استشارية، يليه معامل الاختلاف الذي يقابل العبارة رقم y43 (توفر الكفاءة المهنية المناسبة لقيام المدقق الخارجي بعمله)، وهذا ما يوضح مدى توفر الكفاءة المهنية لدى المدققين الخارجيين الجزائريين، أما العبارات رقم (y28، y47، y54، y55، y18، y16، y45، y51) بهذا الترتيب فاق معامل الاختلاف لها قيمة (50) وهذا يدل على عدم وجود اتفاق بين أفراد العينة حول حرص المدقق الخارجي على عدم استغلال المعلومات السرية لمنفعته الشخصية ولمنفعة طرف ثالث، وحول عدم قبول المدقق الخارجي لهدايا مقدمة من المؤسسة أثناء أداء مهام التدقيق، وحول عدم وجود علاقات تخص أقارب مباشرين بين موظفي المؤسسة والمدقق الخارجي، وحول قدرة المدقق الخارجي على التنبؤ المستقبلي، وحول قدرة المدقق الخارجي على حفظ الأسرار المهنية.

#### الفرع الثالث: التحليل الوصفي لمحور جودة المعلومات

يوضح الجدول الموالي التحليل الوصفي لعبارات المحور الرابع جودة المعلومات من خلال توضيح الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لكل عبارة، وأيضاً ترتيب هذه العبارات على أساس معامل الاختلاف، مع العلم أنه يرمز لجميع عبارات هذا المحور بالرمز (Z).

#### الجدول رقم (09): التحليل الوصفي لعبارات محور جودة المعلومات

الرقم	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	الترتيب
	<b>الملائمة</b>				
Z11	يتضمن تقرير المدقق الخارجي على معلومات ملائمة	1.805	0.741	41.05	10
Z12	يتوفر تقرير المدقق الخارجي على معلومات لها قيمة تنبؤية	2.340	0.894	38.20	3
Z13	يتضمن تقرير المدقق الخارجي على معلومات تساعد على تقييم التنبؤات السابقة وتصحيحها	2.076	0.828	39.88	8
Z14	يحصل مستخدموا معلومات تقرير المدقق الخارجي عليها في الوقت المناسب	2.104	0.874	41.53	12
Z15	تأبى المعلومات التي يتضمنها تقرير المدقق الخارجي حاجيات مستخدميها في وقت إصدارها	2.187	0.844	38.59	4

1	37.51	1.115	2.972	يتم توفير معلومات ملائمة حتى ولو على حساب موثوقيتها	Z16
				<b>الموثوقية</b>	
13	41.87	0.753	1.798	يتضمن تقرير المدقق الخارجي على معلومات ذات موثوقية	Z21
5	39.07	0.765	1.958	تعبر غالبا المعلومات التي يتضمنها تقرير المدقق الخارجي على صدق الأحداث الاقتصادية التي تمت خلال الفترة	Z22
17	42.72	0.860	2.013	يتوفر تقرير المدقق الخارجي على معلومات موضوعية يمكن التحقق من صحتها	Z23
14	42.16	0.928	2.201	تتميز المعلومات المتضمنة في تقرير المدقق الخارجي بالبعد عن التمييز	Z24
18	47.32	0.956	2.020	تتميز المعلومات المتضمنة في تقرير المدقق الخارجي بالحياد	Z25
16	42.34	0.835	1.972	غالبا ما يؤدي تقرير المدقق الخارجي في زيادة ثقة المستفيدين في المعلومات التي يتضمنها	Z26
7	39.85	1.068	2.680	في حالة تعارض خاصيتي الملائمة والموثوقية يفضل تقديم الملاءمة عن الموثوقية للمعلومات	Z27
				<b>قابلية المقارنة</b>	
9	40.05	0.876	2.187	تتميز المعلومات المتضمنة في تقرير المدقق الخارجي بقابلية المقارنة	Z31
11	41.25	1.083	2.625	تسمح المعلومات المتضمنة في تقرير المدقق الخارجي بمقارنتها مع معلومات مماثلة لها خاصة بمؤسسة أخرى	Z32
15	42.28	0.916	2.166	تسمح المعلومات المتضمنة في تقرير المدقق الخارجي بمقارنتها مع معلومات مماثلة لها لسنوات سابقة	Z33
2	37.94	0.864	2.277	يتم عرض وترتيب المعلومة في تقرير المدقق الخارجي بشكل يسمح بمقارنتها مع مثيلاتها	Z34
6	39.77	0.779	2.118	يؤدي توفير خاصية قابلية المقارنة في المعلومات إلى زيادة كفاءتها وفعاليتها	Z35

#### المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على R Commander

يلاحظ من الجدول على العموم أن أغلب أجوبة أفراد عينة البحث كانت تميل إلى الموافقة بدليل الوسط الحسابي للعبارات المحصور بين قيمتي (1.798) الممثل للعبارة رقم z21 (يتضمن تقرير المدقق الخارجي على معلومات ذات موثوقية) بانحراف معياري يساوي (0.753)، و(2.972) الممثل للعبارة رقم z16 (يتم توفير معلومات ملائمة حتى ولو على حساب موثوقيتها) بانحراف معياري (1.115)، وهو أصغر تماما من الوسط الحسابي النظري (3.00)، وهذا يدل على شبه الاتفاق العام بين أجوبة أفراد عينة البحث حول الصفات الممثلة لجودة المعلومات.

كما يلاحظ من نفس الجدول أن نسب معامل الاختلاف كانت محصورة بين قيمة (37.51) التي تقابل العبارة رقم z16 (يتم توفير معلومات ملائمة حتى ولو على حساب موثوقيتها) وقيمة (47.32)

التي تقابل العبارة رقم z25 (تتميز المعلومات المتضمنة في تقرير المدقق الخارجي بالحياد)، مما يدل على وجود توافق معتبر بين أجوبة أفراد عينة البحث.

ويلاحظ من الجدول أن أقل معامل اختلاف كان يقابل العبارة رقم z16 (يتم توفير معلومات ملائمة حتى ولو على حساب موثوقيتها) وهذا ما يؤكد اتفاق أفراد عينة البحث على ضرورة توفر معلومات تقرير المدقق الخارجي على خاصية الملاءمة حتى ولو كان ذلك على حساب موثوقيتها، يليه معامل الاختلاف الذي يقابل العبارة رقم z34 (يتم عرض وترتيب المعلومة في تقرير المدقق الخارجي بشكل يسمح بمقارنتها مع مثيلاتها)، وهذا ما يبين أن أفراد عينة البحث على اتفاق حول ضرورة توفر معلومات تقرير المدقق الخارجي على خاصية قابلية المقارنة، يليه معامل الاختلاف الذي يقابل العبارة رقم z12 (يتوفر تقرير المدقق الخارجي على معلومات لها قيمة تنبؤية) مما يدل على الاتفاق الشبه العام لأفراد عينة البحث على أن معلومات تقرير المدقق الخارجي لها قيمة تنبؤية وهي أحد الشروط الأساسية في توفر خاصية الملاءمة.

#### المطلب الرابع: اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة

بالرغم من كبر حجم العينة وأن القاعدة التي تنص على أن حجم العينة الكافي يتعدى 30 مفردة والذي يتعلق بتبرير تبعية متوسط العينة للتوزيع الطبيعي، إلا أن ذلك لا يقتصر على متغيرات الدراسة، وبالتالي سيتم اختبار التبعية للتوزيع الطبيعي باستخدام اختبار ليفورس كرومقوف-سيمرنوف Lilliefors (Kolmogorov-Smirnov) واختبار شابيرو ويلك Shapiro-Wilk وذلك لاستخدام الاختبار المناسب في اختبار فروض الدراسة.

#### الفرع الأول: اختبار التوزيع الطبيعي للمتغير المستقل

يوضح الجدول الموالي اختبارات التوزيع الطبيعي للمتغير المستقل (فعالية التدقيق الخارجي) كما

يلي:

الجدول رقم (10): اختبار التوزيع الطبيعي لنبود المتغير المستقل

اختبار الاعتدالية Lilliefors (Kolmogorov-Smirnov)		اختبار الاعتدالية Shapiro-Wilk		
الاحصاءة w	المعنوية	الاحصاءة D	المعنوية	
أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة للمؤسسة				
0,322	0,000	0,800	0,000	x11
0,265	0,000	0,712	0,000	x12
0,265	0,000	0,770	0,000	x13
0,278	0,000	0,792	0,000	x14
0,310	0,000	0,780	0,000	x15
فعالية إجراءات المدقق الخارجي في المؤسسة				
0,384	0,000	0,679	0,000	x21
0,299	0,000	0,750	0,000	x22
0,269	0,000	0,780	0,000	x23
0,290	0,000	0,835	0,000	x24
0,273	0,000	0,871	0,000	x25
0,287	0,000	0,807	0,000	x26
0,301	0,000	0,791	0,000	x27
0,237	0,000	0,817	0,000	x28
0,244	0,000	0,853	0,000	x29
الوسائل التي تساهم في فعالية التدقيق الخارجي				
0,248	0,000	0,852	0,000	x31
0,258	0,000	0,770	0,000	x32



0,232	0,000	0,817	0,000	x33
0,242	0,000	0,856	0,000	x34
0,274	0,000	0,805	0,000	x35
0,256	0,000	0,770	0,000	x36
0,297	0,000	0,767	0,000	x37

**المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على R Commander**

يتبين من جدول اختبار التوزيع الطبيعي للمتغير المستقل (فعالية التدقيق الخارجي) أن كل بنود المتغيرات الفرعية للمتغير المستقل جاءت معنوية لأن كل من احصاءة اختبار Shapiro-Wilk واحصاءة اختبار Lilliefors (Kolmogorov-Smirnov) لجميع البنود بدون استثناء كانت درجة المعنوية لها أقل من 0.05، وبالتالي يمكن الحكم على أن بيانات هذا المتغير لا تتبع التوزيع الطبيعي.

**الفرع الثاني: اختبار التوزيع الطبيعي للمتغير الوسيط**

يوضح الجدول الموالي اختبارات التوزيع الطبيعي للمتغير الوسيط (أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي) كما يلي:

**الجدول رقم (11): اختبار التوزيع الطبيعي لبنود المتغير الوسيط**

اختبار الاعتدالية		اختبار الاعتدالية		
Lilliefors (Kolmogorov-Smirnov)		Shapiro-Wilk		
الاحصاءة w	المعنوية	الاحصاءة D	المعنوية	
الاستقلالية والموضوعية				
0,255	0,000	0,858	0,000	y11
0,245	0,000	0,809	0,000	y12
0,256	0,000	0,810	0,000	y13
0,255	0,000	0,839	0,000	y14
0,260	0,000	0,852	0,000	y15

0,239	0,000	0,719	0,000	y16
0,213	0,000	0,879	0,000	y17
0,245	0,000	0,792	0,000	y18
0,263	0,000	0,768	0,000	y19
<b>الأمانة والاستقامة</b>				
0,344	0,000	0,714	0,000	y21
0,284	0,000	0,780	0,000	y22
0,296	0,000	0,750	0,000	y23
0,296	0,000	0,772	0,000	y24
0,251	0,000	0,819	0,000	y25
0,338	0,000	0,729	0,000	y26
0,262	0,000	0,794	0,000	y27
0,266	0,000	0,764	0,000	y28
0,383	0,000	0,683	0,000	y29
<b>النزاهة والشفافية</b>				
0,381	0,000	0,688	0,000	y31
0,327	0,000	0,750	0,000	y32
0,306	0,000	0,748	0,000	y33
0,256	0,000	0,797	0,000	y34
0,336	0,000	0,735	0,000	y35
0,293	0,000	0,759	0,000	y36
0,253	0,000	0,769	0,000	y37
<b>الكفاءة المهنية</b>				
0,252	0,000	0,799	0,000	y41

0,244	0,000	0,806	0,000	y42
0,272	0,000	0,777	0,000	y43
0,284	0,000	0,755	0,000	y44
0,253	0,000	0,880	0,000	y45
0,278	0,000	0,827	0,000	y46
0,269	0,000	0,782	0,000	y47
0,310	0,000	0,743	0,000	y48
0,302	0,000	0,819	0,000	y49
السرية				
0,341	0,000	0,428	0,000	y51
0,285	0,000	0,789	0,000	y52
0,368	0,000	0,678	0,000	y53
0,341	0,000	0,722	0,000	y54
0,316	0,000	0,712	0,000	y55
0,305	0,000	0,738	0,000	y56

**المصدر : اعداد الباحثة بالاعتماد على R Commander**

يتبين من جدول اختبار التوزيع الطبيعي للمتغير الوسيطى (أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجى) أن بنود المتغيرات الفرعية للمتغير الوسيطى كلها جاءت معنوية لأن كل من احصاءة اختبار Shapiro-Wilk واحصاءة اختبار Lilliefors (Kolmogorov-Smirnov) لجميع البنود بدون استثناء كانت درجة معنويتها أقل من 0.05، وبالتالي يمكن الحكم على أن بيانات المتغير الوسيطى لا تتبع التوزيع الطبيعى.

**الفرع الثالث: اختبار التوزيع الطبيعى للمتغير التابع**

يوضح الجدول الموالى اختبارات التوزيع الطبيعى للمتغير التابع (جودة المعلومات) كما يلي:

الجدول رقم (12): اختبار التوزيع الطبيعي لنبود المتغير التابع

اختبار الاعتدالية Lilliefors (Kolmogorov-Smirnov)		اختبار الاعتدالية Shapiro-Wilk		
الاحصاءة w	المعنوية	الاحصاءة D	المعنوية	
الملاءمة				
0,251	0,000	0,796	0,000	Z11
0,214	0,000	0,874	0,000	Z12
0,266	0,000	0,850	0,000	Z13
0,249	0,000	0,857	0,000	Z14
0,275	0,000	0,853	0,000	Z15
0,212	0,000	0,908	0,000	Z16
الموثوقية				
0,249	0,000	0,801	0,000	Z21
0,277	0,000	0,826	0,000	Z22
0,291	0,000	0,816	0,000	Z23
0,266	0,000	0,862	0,000	Z24
0,259	0,000	0,837	0,000	Z25
0,258	0,000	0,838	0,000	Z26
0,189	0,000	0,910	0,000	Z27
قابلية المقارنة				

0,244	0,000	0,864	0,000	Z31
0,232	0,000	0,897	0,000	Z32
0,239	0,000	0,868	0,000	Z33
0,272	0,000	0,865	0,000	Z34
0,282	0,000	0,842	0,000	Z35

**المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على R Commander**

يتبين من جدول اختبار التوزيع الطبيعي للمتغير التابع (جودة المعلومات) أن بنود المتغيرات الفرعية للمتغير التابع كلها جاءت معنوية لأن كل من احصاء اختبار Shapiro-Wilk واحصاء اختبار Lilliefors (Kolmogorov-Smirnov) لجميع البنود بدون استثناء كانت درجة معنويتها أقل من 0.05، وبالتالي يمكن الحكم على أن بيانات المتغير التابع لا تتبع التوزيع الطبيعي.

## المبحث الثاني: تحليل المسار

يتم تحليل المسار بالاعتماد على معايير الباحثين Ravand.H و Baghaei.P<sup>1</sup>، بحيث سيتم تقييم النموذج بعملية مكونة من خطوتين وهما تقييم نموذج القياس ثم اختبار النموذج البنائي، والخطوة الأولى تتم عبر ثلاث مراحل تحديد المؤشرات أحادية الأبعاد مع اختبار صدق المتغيرات الكامنة واختبار الصدق التمييزي للبناء.

### المطلب الأول: اختبار صدق مقياس متغيرات الدراسة

يمكن تقييم المؤشرات أحادية البعد عن طريق التحقق من مؤشر ألفا كرونباخ الذي يمثل متوسط الارتباط بين المؤشرات البناء، إذا كانت قيمته أكبر من 0.7 فإن ذلك يعني أن المؤشرات متجانسة مع بعضها البعض، لكن يعتبر مؤشر Dillon-Goldstein's rho أفضل من مؤشر ألفا كرونباخ وهو أيضا إذا كانت قيمته أعلى من 0.7 فإنها تشير إلى أحادية البعد، كما يمكن فحص أحادية البعد من خلال تحليل المكونات الرئيسية للبناءات، ولكي تكون كتلة المتغيرات أحادية البعد، يجب أن تكون القيمة الذاتية الأولى أكبر من الواحد بينما القيمة الذاتية الثانية تكون أقل من الواحد.

ويمكن التحقق من جودة النموذج أيضا من خلال قياس مقدار متوسط التباين المستخرج لمؤشرات البناء الذي يشترط أن يكون أكبر من 0.5 لكي يفسر على الأقل نصف التباين في المتغيرات المشاهدة، وأيضا قياس مقدار التباين المشترك من خلال الصدق التقاربي، إذ يتم رفض معاملات التحميل الأقل من 0.4، ومعاملات التحميل المحصورة بين 0.4 و 0.7 يستدعي كل مرة الحذف مع إعادة تحليل الأثر لمختلف المؤشرات، ويتم قبول جميع معاملات التحميل الأكبر من 0.7.

### الفرع الأول: اختبار صدق مقياس متغير فعالية التدقيق الخارجي

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار صدق مقياس متغير فعالية التدقيق الخارجي، الذي يبين نسب معامل التحميل وقيمة معامل ألفا كرونباخ وقيمة مؤشر DG.rho ومتوسط نسبة التباين المستخرج.

<sup>1</sup> Ravand, H., & Baghaei, P. (2016). Partial least squares structural equation modeling with R. *Practical Assessment, Research & Evaluation*, 21(11), 1-16.

الجدول رقم (13): نتائج اختبار صدق المقياس لمتغير فعالية التدقيق الخارجي

الرمز	المتغير	معامل التحميل loading
<b>أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة للمؤسسة</b>		
x11	يعد اهتمام المدقق الخارجي بمهنته بمثابة محفز يزيد من عدد العملاء	0.349
x12	يؤدي التدقيق الخارجي الفعال إلى زيادة الثقة في تقرير المدقق	0.563
x13	يؤدي التدقيق الخارجي الفعال إلى تحسين نوعية الخدمات المقدمة للعميل	0.474
x14	يزداد الاهتمام بالتدقيق الخارجي عند تقديم أداء أفضل	0.455
x15	يساعد التدقيق الخارجي الفعال في فحص مدى قدرة العميل الخاضع للتدقيق على الاستمرار	0.573
<b>فعالية إجراءات المدقق الخارجي في المؤسسة</b>		
x21	تعتبر الدقة أمر ضروري في تنفيذ إجراءات عملية التدقيق الخارجي	0.503
x22	يعد احترام الوقت أمرا مهما بالنسبة للمدقق الخارجي أثناء تنفيذه لمهامه	0.486
x23	تتجلى فعالية التدقيق الخارجي في قدرة المدقق على تحديد المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة	0.456
x24	تتمثل فعالية التدقيق الخارجي في قدرة اجابة المدقق عن الاستفسارات الموجهة إليه من طرف مجلس الإدارة	0.469
x25	يساهم المدقق الخارجي في التخطيط والاشراف على المساعدين أثناء العمل	0.551
x26	تعتمد فعالية التدقيق الخارجي على وضع برنامج فعال له	0.415
x27	يعمل المدقق الخارجي على تقديم توصيات للمؤسسة حول فحص نظام الرقابة الداخلية	0.590
x28	يعتبر التدقيق المستندي أحد المقومات التي يعتمدها المدقق الخارجي	0.547
x29	يعتمد المدقق الخارجي على الجرد المفاجئ والدوري عند مطابقة الأصول	0.497
<b>الوسائل التي تساهم في فعالية التدقيق الخارجي</b>		
x31	يحتاج المدقق الخارجي عند ابداء رأي فني محايد إلى بدل العناية الكافية	0.592
x32	متابعة المستجدات العلمية في مجال تطوير النظم المحاسبية وأنظمة الرقابة الداخلية أمر مهم للمدقق الخارجي	0.617

0.432	كلما تمتع التدقيق الداخلي بالاستقلالية التامة كلما زاد ذلك في فعالية التدقيق الخارجي	x33
0.475	يتمثل التدقيق الخارجي الفعال في أداء كامل الإجراءات طبقا لمعايير التدقيق الدولية	x34
0.521	يعتبر التخطيط والتوجيه امران مهمان لتحقيق فعالية في التدقيق الخارجي	x35
0.552	يعد الاحتفاظ بملفات العمل مهم بالنسبة للتدقيق الخارجي الفعال	x36
0.363	تكنولوجيا المعلومات من الوسائل الضرورية التي تساهم في فعالية التدقيق الخارجي	x37
الفا كرونباخ C.alpha : 0.852		
مؤشر DG.rho : 0.876		
متوسط نسبة التباين المستخرج AVE : 0.254		

### المصدر: إعداد الباحثة باستخدام تجميع حزمة plspm مع R 3.5.1

يعرض الجدول أعلاه نتائج صدق متغيرات الدراسة، حيث يتضح أن المتغير المتعلق ب أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة للمؤسسة جاءت مؤشراته غير مرضية حيث أن معامل تحميل البند x11 ( يعد اهتمام المدقق الخارجي بمهنته بمثابة محفز يزيد من عدد العملاء) بلغ 0.349 وهو أقل من 0.4، وعليه يتم استبعاد هذا البند، أما معاملات تحميل البنود المحصورة بين 0.4 و 0.7 يستدعي تحليل الاثر على متوسط نسبة التباين المستخرج الذي يتأثر بالزيادة بعد حذف البند x13 والبند x14 والاحتفاظ بالبندين X12 (يؤدي التدقيق الخارجي الفعال إلى زيادة الثقة في تقرير المدقق) و X15 (يساعد التدقيق الخارجي الفعال في فحص مدى قدرة العميل الخاضع للتدقيق على الاستمرار).

أما بخصوص المتغير المتعلق ب فعالية إجراءات المدقق الخارجي في المؤسسة جاءت مؤشراته كلها غير مرضية حيث يلاحظ أن معاملات تحميل البنود كلها محصورة بين 0.415 و 0.590، أي أنها تقع في المجال 0.4 و 0.7، مما يستدعي تحليل الاثر على متوسط نسبة التباين المستخرج الذي جاء ضعيف حيث بلغ 0.254 وهو أقل من 0.5 والذي يتأثر بالزيادة فوق العتبة 0.5 بعد حذف البنود x21، x22، x23، x24، x25، x26 و x29 والاحتفاظ بالبندين x27 و x28 .

أما بالنسبة لمتغير الوسائل التي تساهم في فعالية التدقيق الخارجي فان البنود التي تقيسه سجلت معاملات تحميل كذلك غير مرضية حيث سجل البند x37 (يعد الاحتفاظ بملفات العمل مهم بالنسبة للتدقيق الخارجي الفعال) قيمة معامل تحميل بلغت 0.363 وهي أقل من 0.4 مما يستوجب حذفه



مباشرة، أما البنود ذات معاملات تحميل محصورة بين 0.4 و0.7 يتم تحليل تأثير متوسط التباين المستخرج والذي لم يتحسن ولم يتعدى قيمة العتبة 0.5 إلا بعد حذف جميع البنود.

ويلاحظ أيضا أن كلا القيمتين الذاتية الأولى والثانية أكبر من الواحد<sup>1</sup>، لكن بعد حذف البنود غير الصالحة أصبحت القيمة الذاتية الأولى أكبر من الواحد (2.12) والقيمة الذاتية الثانية أقل من الواحد<sup>2</sup> (0.787).

### الفرع الثاني: اختبار صدق مقياس متغير أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار صدق مقياس متغير أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي:  
الجدول رقم (14): نتائج اختبار صدق مقياس متغير أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي

الرمز	المتغير	معامل التحميل Loading
<b>الاستقلالية والموضوعية</b>		
y11	قدرة المدقق الخارجي على تفضيل مصلحة العميل وتغليبها على مصالحه الشخصية	0.438
y12	التزام المدقق الخارجي بالتجرد وعدم تحيزه	0.605
y13	مقاومة المدقق الخارجي للتأثيرات الجانبية أثناء قيامه بمهامه	0.683
y14	قدرة المدقق الخارجي على تجنب العلاقات مع أطراف أخرى أثناء تأديته لمهامه	0.302
y15	استقلال وحياد المدقق الخارجي في التفكير	0.364
y16	عدم وجود علاقات تخص أقارب مباشرين بين موظفي المؤسسة والمدقق الخارجي	0.222
y17	عدم وجود علاقات شخصية بين المدقق الخارجي وموظفي المؤسسة	0.253
y18	لا يقبل المدقق الخارجي هدايا مقدمة من المؤسسة أثناء أداء مهام التدقيق	0.394
y19	عدل المدقق الخارجي في تقديم المعلومات للعميل محل التدقيق	0.699
<b>الأمانة والاستقامة</b>		
y21	اتسام المدقق الخارجي بالاستقامة في عمله	0.692

<sup>1</sup> أنظر الملحق رقم 1

<sup>2</sup> أنظر الملحق رقم 2.

0.639	قدرة المدقق الخارجي على تأكيد المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها	y22
0.585	تميز المدقق الخارجي بقدرته على تحسين عمله واتقانه	y23
0.606	اعتماد المدقق الخارجي المبادئ المحاسبية الموضوعية في شكل معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي	y24
0.612	قدرة المدقق الخارجي على التحرر من المؤثرات غير المهنية أثناء تأديته مهامه	y25
0.729	اهتمام المدقق الخارجي بسمعة مهنته وعدم القيام بأي أعمال تسيء لها	y26
0.612	قدرة المدقق الخارجي على تحديد الانحرافات وأسبابها وكيفية معالجتها	y27
0.684	قدرة المدقق الخارجي على تقديم معلومات محايدة وخالية من التحيز	y28
0.675	اتسام المدقق الخارجي بالكفاءة المهنية	y29
<b>النزاهة والشفافية</b>		
0.671	اتسام المدقق الخارجي بالنزاهة في عمله	y31
0.794	تميز المدقق الخارجي بالشفافية عند القيام بعملية التدقيق	y32
0.667	تميز المدقق الخارجي بالشفافية عند تقديم التقرير	y33
0.779	اتسام المدقق الخارجي بالنزاهة عند تقديم معلومات تخص أعضاء مجلس الإدارة	y34
0.828	صدق وأمانة المدقق الخارجي في تأديته عمله	y35
0.789	مصادقية المدقق الخارجي في المعلومات الواردة في القوائم المالية	y36
0.746	التزام المدقق الخارجي بالعدل في تقديم المعلومات المهمة	y37
<b>الكفاءة المهنية</b>		
0.667	قدرة المدقق الخارجي على تطوير عمله	y41
0.599	مشاركة المدقق الخارجي في دورات منتظمة تهتم بتطوير قدراته	y42
0.680	توفر الكفاءة المهنية المناسبة لقيام المدقق الخارجي بعمله	y43
0.653	توفر المدقق الخارجي على المؤهل العلمي المناسب للقيام بأعماله	y44
0.416	قدرة المدقق الخارجي على التنبؤ المستقبلي	y45
0.614	قدرة المدقق الخارجي على تقديم معلومات مهمة في الوقت المناسب	y46
0.645	توفر المدقق الخارجي على الخبرة المناسبة للقيام بأعماله	y47
0.763	دراية المدقق الخارجي وإلمامه بالمعرفة التامة بأعمال التدقيق	y48
0.586	قدرة المدقق الخارجي على تقديم خدمات مهنية استشارية	y49

السرية	
0.438	Y51 قدرة المدقق الخارجي على حفظ الأسرار المهنية
0.675	Y52 قدرة المدقق الخارجي على كسب ثقة العميل ومتخذي القرار
0.785	Y53 قدرة المدقق الخارجي على احترام سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء قيامه بمهامه
0.760	Y54 حرص المدقق الخارجي على عدم استغلال المعلومات السرية لمنفعته الشخصية
0.797	Y55 حرص المدقق الخارجي على عدم استغلال المعلومات السرية لمنفعة طرف ثالث
0.687	Y56 حرص المدقق الخارجي على عدم افشاء معلومات توصل إليها إلا بموافقة محددة من أصحابها
الفا كرونباخ C.alpha : 0.959	
مؤشر DG.rho : 0.963	
متوسط نسبة التباين المستخرج AVE : 0.408	

### المصدر: إعداد الباحثة باستخدام تجميع حزمة plspm مع R 3.5.1

يعرض الجدول أعلاه نتائج صدق متغير أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي، حيث يتضح أن المتغير المتعلق بالاستقلالية والموضوعية جاءت مؤشراته غير مرضية، حيث يلاحظ أن معاملات تحميل البنود y14 و y15 و y16 و y17 و y18 كانت أقل من 0.4 وعليه يتم استبعاد هذه البنود، بينما جاءت معاملات تحميل البنود المتبقية محصورة بين 0.4 و 0.7 مما يستدعي تحليل الأثر على متوسط نسبة التباين المستخرج والذي يتأثر بالزيادة بعد حذف جميع البنود والاحتفاظ بالبنود y19.

أما بخصوص المتغير المتعلق بالأمانة والاستقامة جاءت مؤشراته كلها غير مرضية، إذ تم حذف البنود y22، y23، y24، y25، y27، y28، y29 وتم الاحتفاظ بالبنود y21 (اتسام المدقق الخارجي بالاستقامة في عمله) و y26 (اهتمام المدقق الخارجي بسمعة مهنته وعدم القيام بأي أعمال تسيء لها)، أما بخصوص المتغير المتعلق النزاهة والشفافية جاءت مؤشراته كلها مرضية، حيث لم يتم حذف إلا البنود y33 إذ يلاحظ أن معاملات تحميل البنود كلها تفوق 0.6، مما لا يستدعي تحليل الأثر على متوسط نسبة التباين المستخرج لأن نسبته كانت جيدة.

أما بخصوص المتغير المتعلق بالكفاءة المهنية فإن البنود التي تقيسه سجلت معاملات تحميل شبه مرضية، لكن رغم ذلك تم حذف البنود y42، y43، y44، y45، y46، y47 بعد تحليل الأثر على

متوسط نسبة التباين المستخرج والذي فاق العتبة 0.5 والاحتفاظ بباقي البنود. أما بخصوص المتغير المتعلق بالسرية فإن البنود التي تقيسه سجلت معاملات تحميل كلها مرضية، عدا البند y51 الذي كان معامل التحميل له يساوي (0.438) وتم حذفه والإبقاء على باقي البنود.

ويلاحظ أيضا أن كلا القيمتين الذاتية الأولى والثانية أكبر من الواحد<sup>1</sup>، لكن بعد حذف البنود غير الصالحة أصبحت القيمة الذاتية الأولى أكبر من الواحد (9.53) والقيمة الذاتية الثانية أقل من الواحد<sup>2</sup> (0.828).

### الفرع الثالث: اختبار صدق مقياس متغير جودة المعلومات

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار صدق مقياس متغير جودة المعلومات:

الجدول رقم (15): نتائج اختبار صدق مقياس متغير جودة المعلومات

الرمز	المتغير	معامل التحميل Loading
<b>الملائمة</b>		
z11	يتضمن تقرير المدقق الخارجي على معلومات ملائمة	0.557
z12	يتوفر تقرير المدقق الخارجي على معلومات لها قيمة تنبؤية	0.670
z13	يتضمن تقرير المدقق الخارجي على معلومات تساعد على تقييم التنبؤات السابقة وتصحيحها	0.656
z14	يحصل مستخدموا معلومات تقرير المدقق الخارجي عليها في الوقت المناسب	0.768
z15	تلبى المعلومات التي يتضمنها تقرير المدقق الخارجي حاجيات مستخدميها في وقت اصدارها	0.669
z16	يتم توفير معلومات ملائمة حتى ولو على حساب موثوقيتها	0.194
<b>الموثوقية</b>		
Z21	يتضمن تقرير المدقق الخارجي على معلومات ذات موثوقية	0.697
Z22	تعتبر غالبا المعلومات التي يتضمنها تقرير المدقق الخارجي على صدق الأحداث الاقتصادية التي تمت خلال الفترة المالية	0.722

<sup>1</sup> أنظر الملحق رقم 1

<sup>2</sup> أنظر الملحق رقم 2.

0.646	يتوفر تقرير المدقق الخارجي على معلومات موضوعية يمكن التحقق من صحتها	Z23
0.591	تتميز المعلومات المتضمنة في تقرير المدقق الخارجي بالبعد عن التمييز	Z24
0.539	تتميز المعلومات المتضمنة في تقرير المدقق الخارجي بالحياد	Z25
0.675	غالبا ما يؤدي تقرير المدقق الخارجي في زيادة ثقة المستفيدين في المعلومات التي يتضمنها	Z26
0.340	في حالة تعارض خاصيتي الملائمة والموثوقية يفضل تقديم الملائمة عن الموثوقية للمعلومات	Z27
<b>قابلية المقارنة</b>		
0.464	تتميز المعلومات المتضمنة في تقرير المدقق الخارجي بقابلية المقارنة	Z31
0.386	تسمح المعلومات المتضمنة في تقرير المدقق الخارجي بمقارنتها مع معلومات مماثلة لها خاصة بمؤسسة أخرى	Z32
0.546	تسمح المعلومات المتضمنة في تقرير المدقق الخارجي بمقارنتها مع معلومات مماثلة لها لسنوات سابقة	Z33
0.523	يتم عرض وترتيب المعلومة في تقرير المدقق الخارجي بشكل يسمح بمقارنتها مع مثيلاتها	Z34
0.626	يؤدي توفير خاصية قابلية المقارنة في المعلومات إلى زيادة كفاءتها وفعاليتها	Z35
<b>الفا كرونباخ C.alpha : 0.884</b>		
<b>مؤشر DG.rho : 0.902</b>		
<b>متوسط نسبة التباين المستخرج AVE : 0.346</b>		

### المصدر : إعداد الباحثة باستخدام تجميع حزمة plspm مع R 3.5.1

يعرض الجدول أعلاه نتائج صدق متغير جودة المعلومات، حيث يتضح أن المتغير المتعلق بـ بالملاءمة، جاءت مؤشراتته شبه مرضية حيث أن معامل تحميل البند z16 (يتم توفير معلومات ملائمة حتى ولو على حساب موثوقيتها) بلغ 0.194 وهو أقل بكثير من 0.4 وعليه يتم استبعاد هذا البند من متغير الملاءمة، وأيضا تم حذف البنود z13 و z15 والاحتفاظ بباقي البنود من أجل تحسين نسبة متوسط التباين المستخرجة.

أما بخصوص متغير الموثوقية فإننا نلاحظ من الجدول أن كل معاملات تحميل هذا المتغير كانت شبه مرضية لأنها كانت تفوق العتبة 0.5، عدا البند z27 (في حالة تعارض خاصيتي الملاءمة والموثوقية يفضل تقديم الملاءمة عن الموثوقية للمعلومات) الذي سجل معامل تحميل بقيمة 0.340 وهي قيمة أقل من 0.4، وبذلك يستوجب حذف هذا البند بالإضافة إلى البنود z24 و z25 و z26 والاحتفاظ بباقي البنود.

أما بخصوص متغير قابلية المقارنة فإن البنود التي تقيسه سجلت معاملات تحميل كذلك غير مرضية حيث سجل البند z32 (تسمح المعلومات المتضمنة في تقرير المدقق الخارجي بمقارنتها مع معلومات مماثلة لها خاصة بمؤسسة أخرى) قيمة معامل تحميل بلغت 0.386 وهي أقل من 0.4 مما يستوجب حذفه مباشرة، أما البنود المتبقية فقد سجلت معاملات تحميل محصورة بين 0.464 و 0.626، مما يستوجب تحليل تأثير متوسط التباين المستخرج والذي لم يتحسن ولم يتعدى قيمة العتبة 0.5 إلا بعد حذف جميع البنود.

ويلاحظ أيضا أن كلا القيمتين الذاتية الأولى والثانية أكبر من الواحد<sup>1</sup>، لكن بعد حذف البنود غير الصالحة أصبحت القيمة الذاتية الأولى أكبر من الواحد (3.16) والقيمة الذاتية الثانية أقل من الواحد<sup>2</sup> (0.844).

### المطلب الثاني: اختبار صدق التمايز لمتغيرات الدراسة

الصدق التمييزي هو أداة تبين مدى التمييز بين المتغيرات في بناء معين، ويمكن التحقق من الصدق التمييزي حسب معيار Fornell-Larcker والذي ينص على أن الجذر التربيعي للتباين المستخرج يجب أن يكون أعلى من الارتباطات ما بين المتغيرات الكامنة الداخلة في النموذج<sup>3</sup>، ويمكن أيضا التحقق من الصدق التمييزي بحساب معاملات التحميل التقاطعية للمتغيرات المشاهدة والتي تستوجب أن تكون معاملات التحميل الخاصة ببناء متغير ما أعلى من معاملات التحميل الخاصة بها في بناء آخر

<sup>1</sup> أنظر الملحق رقم 1

<sup>2</sup> أنظر الملحق رقم 2.

<sup>3</sup> Ravand, H., & Baghaei, P. (2016). Partial least squares structural equation modeling with R. *Practical Assessment, Research & Evaluation*, 21(11), 1-16.

## الفرع الأول: اختبار صدق التمايز حسب معيار فورنل لاركر

يتم اختبار صدق التمايز لنموذج المسار من خلال معيار Fornell-Larcker والموضح في

الجدول رقم (16) التالي:

### الجدول رقم (16): اختبار صدق التمايز حسب معيار فورنل لاركر

جودة المعلومات	أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي	فعالية التدقيق الخارجي	
		0.723	فعالية التدقيق الخارجي
	0.771	0.448	أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي
0.725	0.709	0.501	جودة المعلومات

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام جميع حزمة plspm مع R 3.5.1

يوضح الجدول أعلاه اختبار صدق التمايز حسب معيار فورنل - لاركر Fornell-Larcker criterion لنموذج المسار بعد إجراء التعديلات الناتجة عن اختبار صدق مقياس متغيرات هذا المعيار، إذ يلاحظ من الجدول أعلاه ارتفاع القيم المتعلقة بالارتباطات بين المتغيرات الكامنة بعضها البعض والتي تمثل الجذر التربيعي لمتوسط التباين المستخرج عند كل متغير كامن مع معاملات الارتباط بين المتغيرات الكامنة المختلفة والتي تمثل البناءات المختلفة الممكنة، ومثال ذلك من الجدول نلاحظ أن معامل الارتباط بين المتغير الكامن فعالية التدقيق الخارجي والمتغير الكامن أخلاقيات مهنة التدقيق يساوي (0.448) أما الجذر التربيعي لمتوسط التباين المستخرج يساوي (0.723) وهو أكبر من معامل الارتباط، وعليه فإن نموذج المسار الناتج يعتبر الاحسن وله صلاحية تمايز أفضل مقارنة بالبناءات الأخرى الممكنة.

### الفرع الثاني: تحليل معاملات التحميل التقاطعية

بالإضافة إلى اختبار صدق التمايز حسب معيار فورنل لاركر فإنه يمكن كذلك تحليل معاملات التحميل التقاطعية مع معاملات التحميل الخارجية لكل متغير من المتغيرات الكامنة، والموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (17): معاملات التحميل التقاطعية لمتغيرات النموذج

جودة المعلومات Z	اخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي y	التدقيق الخارجي x	المتغيرات الكامنة البنود
0.387	0.348	(0.785)	x12
0.402	0.400	(0.701)	x15
0.315	0.283	(0.724)	x27
0.326	0.227	(0.678)	x28
0,583	(0,723)	0,358	y19
0,447	(0,727)	0,195	y21
0,464	(0,702)	0,250	y26
0,431	(0,698)	0,296	y31
0,551	(0,852)	0,402	y32
0,584	(0,804)	0,397	y34
0,577	(0,864)	0,346	y35
0,591	(0,806)	0,383	y36
0,533	(0,722)	0,407	y37
0,509	(0,678)	0,412	y41
0,607	(0,733)	0,424	y48
0,514	(0,727)	0,339	y52
0,604	(0,842)	0,304	y53



0,529	(0,801)	0,239	y54
0,614	(0,853)	0,342	y55
0,529	(0,722)	0,318	y56
(0,638)	0,424	0,383	z11
(0,670)	0,456	0,368	z12
(0,793)	0,591	0,305	z14
(0,790)	0,585	0,410	z21
(0,769)	0,531	0,351	z22
(0,675)	0,478	0,363	z23

#### المصدر : إعداد الباحثة باستخدام جميع حزمة plspm مع R 3.5.1

يلاحظ من الجدول أعلاه من خلال مقارنة معاملات التحميل التقاطعية مع معاملات التحميل الخارجية لكل متغير كامن، أن معاملات التحميل الخارجية لمتغير كامن، أعلى مقارنة مع معاملات التحميل التقاطعية المقابلة للبناءات الأخرى، والمتمثلة في معاملات التحميل الخارجية لمتغير أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي ومعاملات التحميل الخارجية لمتغير جودة المعلومات، وذلك بعد مقارنة كل بند من بنود متغير فعالية التدقيق الخارجي مع بنود المتغيرات الكامنة المتبقية، كما يلاحظ أن معاملات التحميل الخارجية لمتغير أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي سجل قيم أعلى مقارنة مع معاملات التحميل التقاطعية المقابلة للبناءات الأخرى، والمتمثلة في معاملات التحميل الخارجية لمتغير فعالية التدقيق الخارجي ومعاملات التحميل الخارجية لمتغير جودة المعلومات، وذلك بعد مقارنة كل بند من بنود متغير أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي مع بنود المتغيرات الكامنة المتبقية، كذلك يلاحظ أن معاملات التحميل الخارجية لمتغير جودة المعلومات سجل قيم أعلى مقارنة مع معاملات التحميل التقاطعية المقابلة للبناءات الأخرى، والمتمثلة في معاملات التحميل الخارجية لمتغير أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي ومعاملات التحميل الخارجية لمتغير فعالية التدقيق الخارجي، وذلك بعد مقارنة كل بند من بنود متغير جودة المعلومات مع بنود المتغيرات الكامنة المتبقية.

والشكل البياني الموالي يوضح جيدا معاملات التحميل التقاطعية:

الشكل رقم (03): معاملات التحميل التقاطعية للنموذج

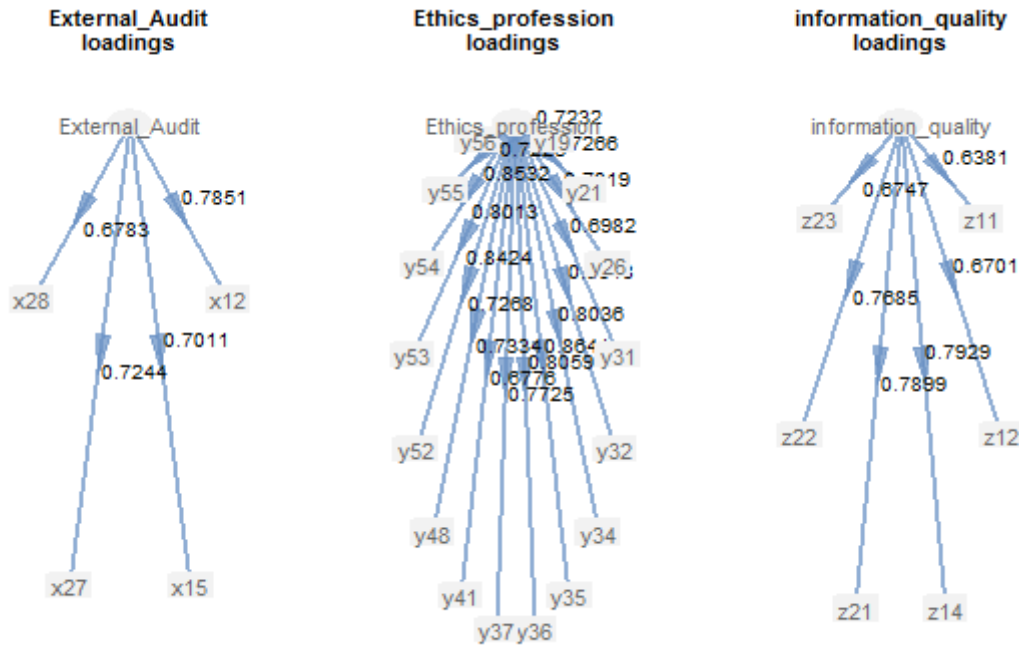


### المصدر : إعداد الباحثة باستخدام حزمة plspm مع R 3.5.1

كما يوضح الشكل اللون الأحمر يمثل متغير فعالية التدقيق الخارجي أما اللون الأخضر فهو يمثل متغير أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي، أما اللون الأزرق فهو يمثل متغير جودة المعلومات، حيث يظهر فقط اللون الأحمر في الجزء الأعلى من الشكل، وهو مجال تقاطع بنود متغير فعالية التدقيق الخارجي مع المتغيرات الكامنة المتبقية، أي أن معاملات التحميل الخارجية لمتغير فعالية التدقيق الخارجي كانت أعلى من معاملات التحميل التقاطعية لباقي المتغيرات، كما يظهر فقط اللون الأخضر في الجزء الأوسط من الشكل، وهو مجال تقاطع بنود متغير أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي مع المتغيرات الكامنة المتبقية، أي أن معاملات التحميل الخارجية لمتغير أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي كانت أعلى من معاملات التحميل التقاطعية لباقي المتغيرات، كما يظهر فقط اللون الأزرق في الجزء الأسفل من الشكل، وهو مجال تقاطع بنود متغير جودة المعلومات مع المتغيرات الكامنة المتبقية، أي أن معاملات

التحميل الخارجية لمتغير جودة المعلومات كانت أعلى من معاملات التحميل التقاطعية لباقي المتغيرات، وعليه يمكن اعتماد مقياس المتغيرات الداخلة في البحث والموضحة في الشكل التالي :

الشكل رقم (04): تغيرات التحميل (التشبعات) لمتغيرات النموذج



### المصدر : إعداد الباحثة باستخدام حزمة plspm مع R 3.5.1

يوضح الشكل أعلاه تغيرات التحميل أو التشبعات المتعلقة بمتغيرات الدراسة، حيث نلاحظ أن المتغير الكامن المتمثل في فعالية التدقيق الخارجي سجل تشبعات بالبند رقم x12 (يؤدي التدقيق الخارجي الفعال إلى زيادة الثقة في تقرير المدقق) بقيمة (0.785)، ورقم x15 (يساعد التدقيق الخارجي الفعال في فحص مدى قدرة العميل الخاضع للتدقيق على الاستمرار) بقيمة (0.701)، ورقم x27 (يعمل المدقق الخارجي على تقديم توصيات للمؤسسة حول فحص نظام الرقابة الداخلية) بقيمة (0.724)، ورقم x28 (يعتبر التدقيق المستندي أحد المقومات التي يعتمدها المدقق الخارجي) بقيمة (0.678)، وهذا ما يعكس جليا بروز فعالية التدقيق الخارجي من خلال رفع ثقة الجمهور بتقرير المدقق الخارجي، والفائدة التي يقدمها التدقيق الخارجي لمعرفة قدرة العميل الخاضع للتدقيق على الاستمرار، ومن جانب آخر تظهر الفعالية في التدقيق المستندي الذي يقوم به المدقق الخارجي وفي التوصيات التي يقدمها حول نظام الرقابة الداخلية. ويلاحظ أيضا من الشكل أن المتغير الكامن المتمثل في أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي قد سجل تشبعات بالبند المتعلقة بالمتغير الجزئي المتمثل في الاستقلالية والموضوعية رقم y19 (عدل المدقق الخارجي في تقديم المعلومات للعميل محل التدقيق) بقيمة (0.723) أي أن المدقق الخارجي في

الجزائر عادل في تقديم المعلومات لعملائه؛ وسجل تشبعات بالبنود المتعلقة بالمتغير الجزئي المتمثل في الأمانة والاستقامة رقم y21 بقيمة (0.727) و y26 بقيمة (0.702)، وهذا يبين أن المدقق الخارجي الجزائري يتميز بالاستقامة ويهتم بسمعة مهنته بحيث لا يقوم بأعمال تسيء لها؛ وسجل تشبعات بكل البنود المتعلقة بالمتغير الجزئي المتمثل في النزاهة والشفافية عدا البند y33، وهذا ما يبين أن المدقق الخارجي الجزائري نزيه ويتميز بالشفافية ويتميز بالصدق والأمانة أثناء تأديته لمهامه؛ ولم يسجل تشبعات بالبنود المتعلقة بالمتغير الجزئي المتمثل في الكفاءة المهنية عدا البندين y41 و y48 وهذا يبين أن المدقق الخارجي بالجزائر يتميز بالكفاءة المهنية إلى حد ما من خلال توفره على المؤهل العلمي المناسب والخبرة المهنية المناسبة وقدرته على تطوير عمله؛ وسجل تشبعات بكل البنود المتعلقة بالمتغير الجزئي المتمثل في السرية عدا البند y51 وهذا ما يبين أن المدقق الخارجي الجزائري حسب آراء عينة البحث قادر على الاحتفاظ بسرية المعلومات كما أنه قادر على كسب ثقة العميل. كما يلاحظ من الشكل أن المتغير الكامن المتمثل في جودة المعلومات قد سجل تشبعات بالبنود رقم z11 بقيمة (0.638) و z12 بقيمة (0.670) و z14 بقيمة (0.793) و z21 بقيمة (0.790) و z22 بقيمة (0.769) و z23 بقيمة (0.675) وهذا يعني أن معلومات تقرير المدقق الخارجي بالجزائر تتوفر على خاصيتي الملاءمة والموثوقية.

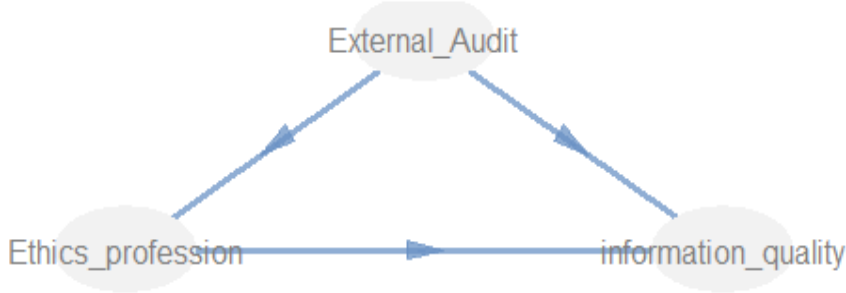
### المطلب الثالث: اختبار الفروض

قبل أن يتم اختبار الفروض يتم عرض نموذج الدراسة المقترح.

#### الفرع الأول: نموذج الدراسة

يتكون نموذج الدراسة من ثلاث متغيرات وهي متغير المستقل ومتغير وسيطي ومتغير تابع.

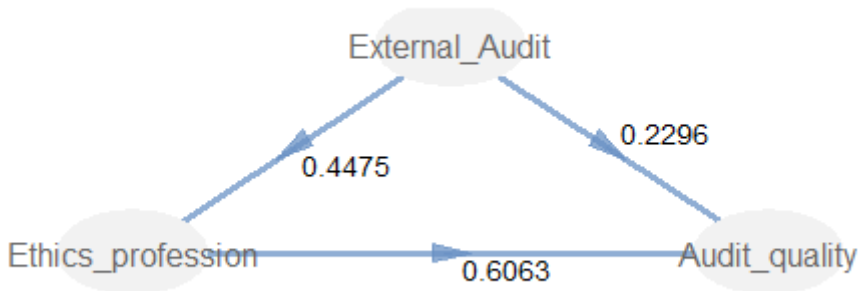
### الشكل رقم (05): النموذج الهيكلي المقترح



### المصدر : إعداد الباحثة باستخدام حزمة plspm مع R 3.5.1

يهدف نموذج الدراسة إلى قياس تأثير مباشر للمتغير المستقل فعالية التدقيق الخارجي External Audit والذي تم قياسه بثلاث أبعاد؛ أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة للمؤسسة، فعالية إجراءات المدقق الخارجي في المؤسسة، الوسائل التي تساهم في فعالية التدقيق الخارجي على المتغير التابع جودة المعلومات Information Quality، والذي تم قياسه بثلاث أبعاد هي؛ الملائمة، الموثوقية، قابلية المقارنة. وتأثير غير مباشر للمتغير المستقل فعالية التدقيق الخارجي على المتغير التابع جودة المعلومات، في ظل الدور الوسيط للمتغير أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي Ethics Profession، والذي تم قياسه بخمس أبعاد؛ الاستقلالية والموضوعية، الأمانة والاستقامة، النزاهة والشفافية، الكفاءة المهنية، السرية. يوضح الشكل رقم (06) الآثار المباشرة بين المتغيرات الكامنة.

### الشكل رقم (06): النموذج البنائي للدراسة



### المصدر : إعداد الباحثة باستخدام تجميع حزمة plspm مع R 3.5.1

من خلال الشكل أعلاه يتضح أن الأثر المباشر بين فعالية التدقيق نحو جود المعلومات سجل أقل أثر مباشر بلغ (0.229)، بينما الأثر المباشر الأكبر سجل بين أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي نحو جودة المعلومات حيث بلغ (0.606)، في حين سجل الأثر المباشر بين فعالية التدقيق الخارجي نحو أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي (0.447).

بلغت جودة النموذج (0.460)<sup>1</sup> وهي قيمة تقترب من 0.5 أي أنه يمكن القول أن النموذج متوسط الجودة، كما يمكن تقييم النموذج البنائي من خلال معامل التحديد عند المتغيرات الداخلية والموضح في ما يلي:

#### الجدول رقم (18): معاملات التحديد في النموذج الهيكلي

معامل التحديد	نوع المتغير	
	خارجي	فعالية التدقيق الخارجي
0,200	داخلي	أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي
0,545	داخلي	جودة المعلومات

### المصدر : إعداد الباحثة باستخدام تجميع حزمة plspm مع R 3.5.1

من خلال قراءة الجدول أعلاه يتبين أن معامل التحديد عند المتغير الداخلي أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي جاء أقل من 0.3 حيث سجل قيمة 0.200 وهي قيمة ضعيفة أي أن فعالية التدقيق الخارجي يفسر نسبة ضعيفة جدا من التغير في أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي وبالتالي هناك عوامل أخرى يمكن أن تفسر النسبة المتبقية الكبيرة، بينما جاء معامل التحديد عند المتغير الداخلي جودة المعلومات قريب من 0.6 وهو بذلك سجل قيمة قوية أي أن فعالية التدقيق الخارجي تفسر نسبة كبيرة من التغير في جودة المعلومات.

<sup>1</sup> أنظر الملحق رقم 2.

## الفرع الثاني: اختبار فروض الدراسة

سيتم في هذا البحث اختبار أربع فرضيات، ثلاث فرضيات تدرس الأثر المباشر بين المتغيرات أما الفرضية الرابعة تدرس الأثر غير المباشر بين المتغيرات.

### أولاً: اختبار الفرضية الأولى

الفرضية الأولى تنص على أنه: " يوجد أثر لفعالية التدقيق الخارجي على أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي " لاختبار هذا الفرضية يتم الاعتماد على اختبار ستودنت والموضحة نتائجه في الجدول التالي:

#### الجدول رقم (19): نتائج اختبار الفرضية الأولى

المؤشر	التقدير	الانحراف المعياري	قيمة احصاء ستودنت	القيمة الاحتمالية
الأثر المباشر	0,448	0.075	5.96	0.000
فعالية التدقيق الخارجي -<				
اخلاقيات مهنة التدقيق				

المصدر : إعداد الباحثة باستخدام جميع حزمة plspm مع R 3.5.1

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن احصاء ستودنت بلغت 5.96 للتأثير المباشر لفعالية التدقيق الخارجي نحو أخلاقيات مهنة التدقيق الذي بلغ 0.448 وهو تأثير معنوي وعليه يمكن قبول الفرضية التي تنص على أنه: " يوجد أثر لفعالية التدقيق الخارجي على أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي".

كما تأكد ذلك بطريقة بوتسراب لتحليل الأثر المباشر حيث كانت النتائج المتعلقة به موضحة في

الجدول التالي:

الجدول رقم (20): نتائج اختبار معنوية الأثر المباشر للمتغيرات الكامنة لنموذج الدراسة

المؤشر	العينه الأصلية	متوسط البوتسراب	الانحراف المعياري	قيمة مجال الثقة الدنيا	قيمة مجال الثقة العليا
الأثر المباشر	0,447	0,456	0,057	0,346	0,567
فعالية التدقيق الخارجي - أخلاقيات مهنة التدقيق					

المصدر : إعداد الباحثة باستخدام جميع حزمة plspm مع R 3.5.1

حيث يتبين من الجدول أعلاه أن مجال الثقة من 0.346 إلى 0.567 لقيمة البوتسراب تتضمن كل من القيمة في العينة الاصلية والتي تساوي 0.447، وقيمة متوسط البوتسراب والتي تساوي 0.456، مما يؤكد على قبول الفرضية الأولى والتي تنص على أنه: " يوجد أثر لفعالية التدقيق الخارجي على أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي".

ثانيا: اختبار الفرضية الثانية

الفرضية الثانية تنص على أنه: " يوجد أثر لفعالية التدقيق الخارجي على جودة المعلومات" لاختبار هذا الفرضية يتم الاعتماد على اختبار ستودنت والموضحة نتائجه في الجدول التالي:



الجدول رقم (21): نتائج اختبار الفرضية الثانية

المؤشر	التقدير	الانحراف المعياري	قيمة احصاء ستودنت	القيمة الاحتمالية
الأثر المباشر				
فعالية التدقيق الخارجي->	0.230	0.063	3.62	0.000
جودة المعلومات				

المصدر : إعداد الباحثة باستخدام جميع حزمة plspm مع R 3.5.1

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن احصاء ستودنت بلغت 3.62 للتأثير المباشر لفعالية التدقيق الخارجي نحو جودة المعلومات الذي بلغ 0.230 وهو تأثير معنوي وعليه يمكن قبول الفرضية التي تنص على أنه: " يوجد أثر لفعالية التدقيق الخارجي على جودة المعلومات " .

كما يمكن اختبار ذلك أيضا من خلال طريقة البوتسراب لتحليل الأثر المباشر، بحيث كانت نتائجه موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (22): نتائج اختبار معنوية الأثر المباشر للمتغيرات الكامنة لنموذج الدراسة

المؤشر	العينة الأصلية	متوسط البوتسراب	الانحراف المعياري	قيمة مجال الثقة الدنيا	قيمة مجال الثقة العليا
الأثر المباشر					
فعالية التدقيق الخارجي->	0,229	0,234	0,063	0,122	0,344
جودة المعلومات					

المصدر : إعداد الباحثة باستخدام جميع حزمة plspm مع R 3.5.1

حيث يتبين من الجدول أعلاه أن مجال الثقة لقيمة البوتسراب {0.122 - 0.344} يتضمن قيمة العينة الاصلية التي بلغت 0.229 وقيمة متوسط البوتسراب التي بلغت 0.234، مما يؤكد على قبول الفرضية الثانية والتي تنص على أنه: " يوجد أثر لفعالية التدقيق الخارجي على جودة المعلومات".

### ثالثاً: اختبار الفرضية الثالثة

الفرضية الثالثة تنص على أنه: " يوجد أثر لأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي على جودة المعلومات" لاختبار هذا الفرضية يتم الاعتماد على اختبار ستودنت والموضحة نتائجها في الجدول التالي:

#### الجدول رقم (23): نتائج اختبار الفرضية الثالثة

القيمة الاحتمالية	قيمة احصاء ستودنت	الانحراف المعياري	التقدير	المؤشر الأثر المباشر
0.000	9.55	0.063	0.606	اخلاقيات مهنة التدقيق-> جودة المعلومات

المصدر : إعداد الباحثة باستخدام جميع حزمة plspm مع R 3.5.1

من خلال الجدول اعلاه يتبين ان احصاء ستودنت بلغت 9.55 للتأثير المباشر لأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي نحو جودة المعلومات الذي بلغ 0.606 وهو تأثير معنوي وعليه يمكن قبول الفرضية التي تنص على أنه: " يوجد أثر لأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي على جودة المعلومات".

كما يمكن اختبار ذلك أيضا من خلال طريقة البوتسراب لتحليل الأثر المباشر، بحيث كانت نتائجها موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (24): نتائج اختبار معنوية الأثر المباشر للمتغيرات الكامنة لنموذج الدراسة

قيمة مجال الثقة العليا	قيمة مجال الثقة الدنيا	الانحراف المعياري	متوسط البوتسراب	العينة الأصلية	المؤشر الأثر المباشر
0,710	0,485	0,059	0,607	0,606	أخلاقيات مهنة التدقيق-> جودة المعلومات

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام تجميع حزمة plspm مع R 3.5.1

حيث يتبين من الجدول أعلاه أن مجال الثقة لقيمة البوتسراب {0.485 - 0.710} يتضمن قيمة العينة الاصلية التي بلغت 0.606 وقيمة متوسط البوتسراب التي بلغت 0.607، مما يؤكد على قبول الفرضية الثالثة والتي تنص على أنه: " يوجد أثر لأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي على جودة المعلومات".

رابعاً: اختبار الفرضية الرابعة

الفرضية الرابعة تتعلق بفرضية اختبار المتغير الوسيط والتي تنص على أنه: " يوجد أثر لفعالية التدقيق الخارجي على جودة المعلومات في ظل أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي"

لاختبار هذه الفرضية يمكن استخدام اختبار معنوية احصاء سوبل والجدول التالي يعرض نتائج اختبار معنوية احصاء سوبل من خلال اختبار المتغير الوسيط بتوضيح كل من الأثر المباشر والأثر غير المباشر والأثر الكلي:

الجدول رقم (25): نتائج اختبار الفرضية الرابعة

اختبار المتغير الوسيط		الأثر الكلي	الأثر غير المباشر	الأثر المباشر		
المعنوية	احصاء اختبار سوبل Sobel test statistic					
0.000	5.063	0.501	0.271	0.230	المتغير المستقل	فعالية التدقيق الخارجي
					المتغير الوسيط	أخلاقية مهنة التدقيق الخارجي
					المتغير التابع	جودة المعلومات

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على

- مخرجات حزمة plspm المتضمنة في بيئة برنامج R

- موقع <https://www.danielsoper.com/statcalc/calculator.aspx?id=31>

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن الأثر غير المباشر ما بين فعالية التدقيق الخارجي وجودة المعلومات والذي يمر على (بتوسطه) أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي والذي بلغت نسبته (0.271)، وأن إحصاء سوبل بلغ (5.063) وهي قيمة أكبر بالمقارنة مع القيمة الحرجة 1.96 للتوزيع الطبيعي عند مستوى معنوية 0.05، وحيث أن القيمة الاحتمالية أو معنوية احصاء سوبل بلغت (0.000) وهي أقل من 0.05، فبذلك يمكن قبول الفرضية الرابعة والتي تنص على أنه: " يوجد أثر لفعالية التدقيق الخارجي على جودة المعلومات في ظل أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي".

كما يمكن الاعتماد على معنوية اختبار ستودنت للتأثير المباشر بين فعالية التدقيق الخارجي نحو أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي الذي جاء معنوي، والأثر المباشر بين أخلاقية مهنة التدقيق الخارجي نحو جودة المعلومات الذي جاء معنوي أيضا، وعليه يمكن القول أن الأثر غير المباشر بين فعالية التدقيق الخارجي نحو جودة المعلومات في ظل أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي هو تأثير معنوي.

## خلاصة الفصل:

تم في هذا الفصل اجراء مجموعة من الاختبارات وتحليل النتائج المتوصل إليها، أهمها أن العينة المدروسة كانت من الطبقة المثقفة وهذا ما يزيد من قيمة إجابات العينة المدروسة ويساعد كثيرا في الوصول إلى نتائج واقعية، ومن النتائج المستخلصة أن بيانات الدراسة لا تتبع التوزيع الطبيعي، وأيضا تم استخلاص أن التدقيق الخارجي بالجزائر يتميز بالفعالية وأن المدقق الخارجي الجزائري يحترم معظم أخلاقيات مهنته ويطبقها، كما أن معلومات تقرير المدقق الجزائري تكتسب خاصيتين أساسيتين ألا وهما خاصية الملاءمة وخاصية الموثوقية، لكنها تفتقد ربما إلى خاصية قابلية المقارنة، وهذا ما يجعل المعلومات تتميز بجودة معتبرة.

وأيضا تم في هذا الفصل عرض نتائج اختبار الفروض وتم التوصل إلى أنه يوجد أثر لفعالية التدقيق الخارجي على أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي، ويوجد أثر لفعالية التدقيق الخارجي على جودة المعلومات، ويوجد أثر لأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي على جودة المعلومات، كما أنه يوجد أثر لفعالية التدقيق الخارجي على جودة المعلومات في ظل أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي.

خاتمة عامة

## خاتمة عامة

في ظل التغيرات التي تعيشها الجزائر في فتح مجال المنافسة الحرة، أصبح من الضروري الاستعانة بالتدقيق الخارجي كمهنة ضرورية تفيد وتستجيب لمتطلبات الوضع، الذي لا يقل أهمية عن الجانب الخاص بأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي رغم أنه جزء منه، وأيضا الجانب الذي يخص أهمية المعلومة وجودتها، فهذه الجوانب الثلاث رفعت من القيمة البحث وأعطته قيمة علمية جدير بدراستها.

من خلال تناول موضوع فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة المعلومات، فقد كانت في هذه الدراسة محاولة التوفيق بين الجانب النظري الذي يخص كل من التدقيق الخارجي من تعريف وأنواع وأهداف، وأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي من تعريفها وتفصيلها، وجودة المعلومات من تعريف وذكر الخصائص الواجب توفرها في المعلومة لكي تكون ذات جودة، والجانب التطبيقي الذي تم فيه دراسة الأثر المباشر وغير المباشر لفعالية التدقيق الخارجي على جودة المعلومات بالاعتماد على مجموعة من الاختبارات والاستعانة بالبرنامج الحر R والحزمة PLSPM، من أجل تحليل النتائج التي خلصت لها الدراسة من عينة حصرية بلغت 144. وفيما يلي أهم النتائج المتوصل إليها من خلال هذا البحث:

### النتائج النظرية:

- يعرف التدقيق الخارجي على أنه فحص انتقائي يقوم به شخص محترف ومستقل، للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة، يدلي من خلاله المدقق الخارجي برأي فني ومحايد وموضوعي مدعم بأدلة وقرائن إثبات في تقرير نهائي.
- تتلخص أنواع التدقيق الخارجي في ثلاث أشكال إما قانوني أو تعاقدية أو يكون على شكل خبرة قضائية.
- يبني التدقيق الخارجي على فروض ومعايير تمثل القاعدة الأساسية له، كما أن ممارسة مهنة التدقيق الخارجي يتمتع بحقوق وعليه واجبات.
- تتلخص الملفات والوسائل التي يحتاجها المدقق الخارجي في أوراق العمل المقسمة إلى نوعين الملف الدائم والملف الجاري، وأدلة الإثبات بمختلف أنواعها.
- تمر المهمة التي يقوم بها المدقق الخارجي بعدة مراحل بداية بالتخطيط ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية فجمع أدلة الإثبات اللازمة ختاماً بإعداد التقرير النهائي.



- تعرف أخلاقيات المهنة على أنها مجموعة المبادئ والقيم التي يلتزم بها الأفراد والجماعات خلال أدائهم لمسؤولياتهم وواجباتهم المهنية.
- تتلخص قواعد سلوك مهنة التدقيق الخارجي في النزاهة، الموضوعية، السر المهني، الكفاءة والعناية المهنية، السلوك المهني.
- يتحمل المدقق الخارجي مجموعة من المسؤوليات وهي المسؤولية الفنية، المسؤولية التأديبية، المسؤولية المدنية والمسؤولية الجنائية.
- التقرير النهائي عبارة عن وسيلة يختم بها المدقق مهمة التدقيق الخارجي، لتوصيل مجموعة من المعلومات لمستحقيها تتمثل في الرأي المحايد والفني عن القوائم المالية ووضعية المركز المالي للمؤسسة محل التدقيق.
- لكي تتحقق الجودة في المعلومات عليها أن تكتسب مجموعة من الخصائص النوعية أهمها: الملاءمة، الموثوقية، قابلية المقارنة.
- يبلغ عدد التقارير التي يفرضها المشرع الجزائري على المدقق الخارجي خمسة عشر نوع وهي مذكورة ومفصلة في القرار المؤرخ في 24 يوليو 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.
- من أهم القوانين والمراسيم التي أحدثت تغييرا في كيفية ممارسة مهنة التدقيق الخارجي القانون رقم 08-91 والقانون رقم 10-01 المتعلقان بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر هيئتان تنظمها وتسيرها، وهما المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- تفرض مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر على المدقق الالتزام بتطبيق قواعد السلوك المهني المتعلقة بالتدقيق، وهي النزاهة، الموضوعية، السر المهني.
- يتحمل المدقق الخارجي الجزائري عند ممارسته لمهنته ثلاث مسؤوليات وهي المسؤولية التأديبية، المسؤولية المدنية والمسؤولية الجنائية.

### النتائج التطبيقية:

- تؤكد نتائج البحث على ضرورة توفر العناية الكافية لدى المدقق الخارجي عند أدائه للمهنة التدقيق الخارجي.

- كما تؤكد نتائج البحث أن التدقيق المستندي واستعمال تكنولوجيا المعلومات يعتبر أحد أهم مقومات التدقيق الخارجي.
- خلصت نتائج البحث إلى أن المدقق الخارجي بالجزائر يتميز بالكفاءة المهنية، ويتمتع بقدرات تمكنه من تحسين واتقان عمله على أكمل وجه.
- كما خلصت النتائج إلى أن المدقق الخارجي الجزائري بإمكانه تقديم خدمات استشارية، لكنه لا يهتم كثيرا بما يتعلق بالتنبؤ المستقبلي للمؤسسات محل التدقيق.
- خلصت نتائج البحث إلى أن المعلومات المتضمنة في التقرير لها قيمة تنبؤية وهي أحد أهم الشروط في توفر خاصية الملاءمة.
- يتميز نموذج مسار الدراسة بالصلاحية، كما أنه يتميز بالجودة بنسبة قريبة من المتوسط بلغت (0.460).
- يساعد التدقيق الخارجي الفعال في فحص مدى قدرة العميل الخاضع للتدقيق على الاستمرار، كما يرفع من ثقة المستفيدين من تقرير المدقق الخارجي.
- يحترم المدقق الخارجي الجزائري عملاءه ويعدل بينهم في تقديم المعلومات، كما أنه يحترم سرية معلوماتهم أي أنه لا يستغلها لمنفعته الشخصية أو منفعة طرف ثالث، ولا يفشي أي معلومة توصل إليها إلا بموافقة صاحبها.
- يتسم المدقق الخارجي الجزائري بالاستقامة في عمله، كما أنه يهتم بسمعة مهنته ولا يقوم بأي أعمال تسيء لها.
- يتضمن تقرير المدقق الخارجي الجزائري على معلومات لها قيمة تنبؤية.
- يتحصل مستخدمو تقرير المدقق الخارجي الجزائري على المعلومات في الوقت المناسب.
- تتميز المعلومات المتضمنة في تقرير المدقق الخارجي الجزائري بالملاءمة.
- تعبر المعلومات المتضمنة في تقرير المدقق الخارجي الجزائري على صدق الأحداث التي تمثلها.
- يتوفر تقرير المدقق الخارجي الجزائري على معلومات تتميز بالموضوعية ويمكن التحقق من صحتها.
- تتميز المعلومات المتضمنة في تقرير المدقق الخارجي الجزائري بالموثوقية.
- تتميز متغيرات الدراسة المتمثلة في فعالية التدقيق الخارجي، أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي، جودة المعلومات بصدق مقاييسها.

- تتميز متغيرات الدراسة الثلاث (المستقل، الوسيط، التابع) بالصدق التمايز فيما بينها.
- تفسر فعالية التدقيق الخارجي نسبة ضئيلة من التغيير في أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي بلغت (0.2)، لكنها تفسر نسبة كبيرة من التغيير في جودة المعلومات بلغت (0.545).
- يوجد أثر لفعالية التدقيق الخارجي على أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي بلغ (0.447).
- يوجد أثر لأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات بلغ (0.606).
- كان لفعالية التدقيق الخارجي على تحسين جودة المعلومات أثر غير مباشر أقوى من الأثر المباشر بحيث بلغ الأثر المباشر بلغ (0.229) أما الأثر غير المباشر أي في ظل أخلاقيات المهنة بلغ (0.271).

### التوصيات:

خلص البحث إلى مجموعة من التوصيات تتمثل في:

- ✓ نشر ثقافة استقراء تقرير المدقق الخارجي وزيادة الاهتمام به، من أجل تعزيزه وتعزيز المنفعة التي يقدمها للغير.
- ✓ زيادة الوعي بأهمية التدقيق الخارجي من خلال الندوات والملتقيات التي تعدها الجامعات.
- ✓ زيادة الوعي بأهمية أخلاقيات مهنة التدقيق وأهمية الدور التي تقوم به من خلال الندوات والملتقيات التي تعدها الجامعات.
- ✓ انشاء المشاريع والاستثمارات التي تهتم بتقرير المدقق الخارجي.
- ✓ نشر ثقافة التدقيق الخارجي بأنه وسيلة تقدم العديد من الفوائد بدل من أنها وسيلة رقابية فقط.
- ✓ انشاء هيئة أو مجلس خاص يهتم بأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي.
- ✓ الرفع من قيمة أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي وذلك بتكثيف الدورات التكوينية والتدريبية التي تخص هذا المجال.
- ✓ إعطاء المعلومة قيمة أكثر والاهتمام بتحسين جودتها.

### أفاق البحث:

- يندرج خلف هذا البحث مواضيع كثيرة وأبحاث كثيرة لم يتطرق لها في هذه الدراسة، تفتح المجال للباحثين من أجل دراستها منها:
- ✓ تم في هذا البحث دراسة فعالية التدقيق الخارجي على تحسين جودة المعلومات، فيمكن فتح المجال لدراسة فعالية التدقيق الداخلي في تحسين فعالية التدقيق الخارجي.

- ✓ دراسة فعالية التدقيق الخارجي في تحسين عمل المحاسبين المتعلقين بالمؤسسات محل التدقيق.
- ✓ دراسة الجانب الأخلاقي للمدقق الخارجي المتعلق بمكتبه ومدى تأثيره على فعالية التدقيق الخارجي.
- ✓ التعمق كثيرا في خصائص جودة المعلومات الأساسية والثانوية وتحليلها وتبيان الأثر الفعلي لكل خاصية على حدا.
- ✓ دراسة أثر مختلف المسؤوليات التي يتحملها المدقق الخارجي على جودة التدقيق الخارجي.

# قائمة المراجع

## المراجع:

القرآن الكريم.

الحديث الشريف.

## المراجع العربية:

### الكتب:

- أبو الفتوح على فضالة، أساسيات المحاسبة المالية والتكاليف والمراجعة، سلسلة الكتب العلمية في المحاسبة وإدارة الأموال، دار الكتاب العلمية، مصر، 1996.
- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، سلسلة الكتب التعليمية، الكتاب الأول، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2009.
- أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، سلسلة الكتب المهنية، الكتاب الثاني، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2009.
- أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، سلسلة الكتب المهنية، الكتاب الخامس، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009.
- أحمد حلمي جمعة، الريادية في المحاسبة والتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
- أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، مصر، 2003.
- أحمد طرطار وعبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة، ط1، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015.
- أحمد ماهر البقري، القيادة وفعاليتها في ضوء الإسلام، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1984.
- أحمد محمد نور وآخرون، مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- أرينز ألفن، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، تعريب محمد عبد القادر الديسبي، أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 2005.
- أقاسم عمر، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، دار الكتاب العربي، الجزائر، 2016.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، 2010.

- أليفين أرنز وآخرون، المراجعة المحاسبية وخدمات التأكيد، تعريب ومراجعة، محمد عبد الفتاح، غريب جبر غريب، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، السعودية، 2013.
- أليفين أرنز وآخرون، المراجعة المحاسبية وخدمات التأكيد، تعريب ومراجعة، محمد عبد الفتاح، غريب جبر غريب، الكتاب الثاني، دار المريخ للنشر، السعودية، 2013.
- أمين السيد أحمد لطفي، معايير أخلاقيات المحاسبين المهنيين، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، مصر، 2008.
- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة لأغراض مختلفة، بدون دار نشر، مصر، 2004.
- أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- أمين السيد أحمد لطفي، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر 2005.
- أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
- أيمن محمد صبري، مراجعة الحسابات في بيئة التجارة الالكترونية، دار التعليم الجامعي، مصر، 2010.
- إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الجانب النظري، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2012.
- ثناء علي القباني، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، مصر، 2008.
- ثناء علي القباني، المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2001.
- خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، الأردن، 2004.
- رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة، الجزائر، 2013.
- صالح محمد، التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، الأردن، 2016.
- صالح بن نوار، فعالية التنظيم في المؤسسات الاقتصادية، مخبر علم اجتماع الاتصال للبحث والترجمة، الجزائر، 2006.
- صديقي مسعود، محمد النهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، مطبعة مزوار، ط1، الجزائر، 2010.

- صلاح الدين عبد المنعم مبارك، اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2008.
- طارق عبد العال حماد، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، مصر، 2000.
- طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الكويت، 1990.
- عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2004.
- عبد الرحمان بن إبراهيم الحميد، نظرية المحاسبة، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، السعودية، 2009.
- عبد الرسول عبد الهادي عبد الرسول، مبادئ وأصول المراجعة، بدون دار نشر، مصر، 1996.
- عبد القادر الشخيلي، أخلاقيات الوظيفة العامة، دار المجدلوي للنشر والتوزيع، الأردن، 2003.
- عبد الفتاح صحن، سمير كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، 2001.
- عبد الفتاح صحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة، مصر، 2001.
- عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، وآخرون، أسس المراجعة (الأسس العملية والعلمية)، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- عبد الفتاح محمد صحن وآخرون، أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2004.
- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000.
- عبد الوهاب نصر وآخرون، أساسيات المراجعة الخارجية وفقا لمعايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، دار العلوم الأكاديمية للنشر والتوزيع، مصر، 2013.
- عصام عبد المحسن الحميدان، أخلاقيات المهنة في الإسلام، العبيكان للنشر، الطبعة 3، السعودية، 2014.



- عوض لبيب، شحاتة السيد شحاتة، أصول المراجعة الخارجية، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2013.
- غانم فنجان موسى، فاطمة فالح أحمد، أخلاقيات التفاوض في المنهج الإسلامي، دار الكندي للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2008.
- غسان فلاح المطارفة، تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2006.
- فياض حمزة رملي، نظم المعلومات المحاسبية المحسوبة، الأباي للنشر والتوزيع، السودان، 2011.
- قانون المحاسبة، بيرتي للنشر، الجزائر، 2011.
- قدرية محمد البشري، أخلاقيات مهنة التعليم، دار الخليج للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
- كمال الدين مصطفى الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، مصر، 1998.
- كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، الدار الجامعية الجديدة، القاهرة، مصر، 2001.
- كمال الدين الدهراوي، محمد السيد السرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009.
- متولي محمد الجمل، محمد السيد الجزائر، أصول المراجعة، مطابع سجل العرب، الجزء الأول، مصر، 1969.
- محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
- محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998.
- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2008.
- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2002.
- محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر علي، المحاسبة المالية مدخل نظم المعلومات، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2008.

- محمد فضل، خالد الخطيب، دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2009.
- محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2014.
- محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، منشأة المعارف، مصر، 2003.
- محمود السيد ناغي، المراجعة (إطار النظرية والممارسة)، الجزء الثاني، مكتبة الجلاء الجديد للنشر، المنصورة، مصر، 1992.
- محمود السيد ناغي، المراجعة إطار النظرية والممارسة، مكتبة الجلاء الجديدة بالمنصورة، الطبعة 2، مصر، 1996.
- مصطفى محمود أبو بكر، أخلاقيات وقيم العمل في المنظمات المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2010.
- مسعود صديقي، أحمد نقار، المراجعة الداخلية، ط1، مطبعة مزوار، الجزائر، 2010.
- ميدون إيمان، البعد الأخلاقي في التسويق، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
- وجدي حامد حجازي، أصول المراجعة الداخلية، دار التعليم الجامعي، مصر، 2010.
- وجدي حامد حجازي، معايير الدولية للمراجعة شرح وتحليل، دار التعليم الجامعي، مصر، 2010.
- يعقوب المليجي، الأخلاق في الإسلام، مؤسسة الثقافة الجامعية، مصر، 2003.

#### المجلات:

- إحسان بن صالح المعتاز، أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها: انهيار شركة انرون والدروس المستفادة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، م22، ع1، السعودية، 2008.
- أسامة عبد المنعم، عمر اقبال المشهداني، الأزمة المالية العالمية هل هي أزمة معايير محاسبية وتدقيقية أم أخلاقية، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 8، الجزائر، 2010.
- أميرة عاصي عبد علي الربيعي، العلاقة بين الجودة والأخلاقيات ومعايير الأداء وأثرها في جودة الأداء، جزء من متطلبات نيل درجة الدبلوم العالي، جامعة بغداد، العراق، 2008.
- تغريد سالم الليلة، دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحسين أداء الإدارات المحاسبية دراسة حالة في جامعة الموصل، تنمية الرافدين، العدد 98 مجلد رقم 32، العراق، 2010.

- خالد ذيب، الأزمات المالية... وتطور الحوكمة، مجلة التنفيذي، مصر، أبريل 2009.
- رائد محمد العضائيلة، مروة خضر أبو سمهدانة، جودة المعلومات وأثرها في القيادة الإبداعية من وجهة نظر العاملين في البنك الإسلامي الأردني للاستثمار والتمويل في محافظات إقليم الجنوب، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 10، العدد 3، 2014.
- زوهري جلييلة، صالح إلياس، واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية، مجلة الابتكار والتسويق، العدد 2.
- شريقي عمر، مسؤولية محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، 2012.
- صدام محمد محمود وآخرون، أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات التقارير المالية دراسة حالة على عينة من المحاسبين في مدينة تكريت، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد 7، 2011.
- طارق حماد المبيضين وآخرون، تأثير أخلاقيات مهنة المحاسبة في الالتزام المهني للمحاسب، الفكر المحاسبي، العدد 4، المجلد رقم 18، مصر، 2014.
- طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر، دفاتر السياسة والقانون، العدد التاسع، 2013.
- ظاهر شاهر القشي وآخرون، دراسات في المحاسبة، انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2010.
- مجيد عبد زيد حمد، دور التقارير المالية المنشورة في تحسين قرارات الاستثمار في أسهم الشركات - من وجهة نظر المستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 12، العدد 4، 2010.
- مؤيد الساعدي وسلمان عبود زيار، جودة المعلومات وتأثيرها في القرارات الاستراتيجية دراسة ميدانية في عينة من المصارف العراقية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 15، العدد 3، 2013.
- نوي الحاج، مقارنة جودة المعلومة المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 9، 2013.
- هيري آسيا وآخرون، دور أخلاقيات مهنة التدقيق في الالتزام بالمسؤوليات في ضوء شروط التأديب دراسة ميدانية لعينة من المدققين في الجزائر، مجلة الحقيقة، العدد 39، الجزائر، 2017.

#### القوانين والمراسيم:

- قانون العقوبات.

- القانون التجاري.
- القانون 90-32 المؤرخ في 4 ديسمبر 1990 والمتعلق بمجلس المحاسبة وسيره، الجريدة الرسمية رقم 53.
- القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية رقم 42.
- المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 16 نوفمبر 1970 والمتعلق بواجبات ومهام مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه عمومية، الجريدة الرسمية رقم 97،
- المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أبريل 1995 والمتضمن أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية رقم 24.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 يناير 2011، الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.
- المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أبريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، ج.ر: عدد 24 المؤرخة في 17-04-1996.
- المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 يناير 2013، الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، ج.ر: العدد 03 المؤرخ في 16 يناير 2013.
- الأمر 71-82 المؤرخ في 29/12/1971 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، الجريدة الرسمية رقم 107.
- الأمر 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية رقم 39.
- القرار المؤرخ في 24 يوليو 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية رقم 24.

#### الأطروحات والرسائل:

- أسامة محمد خليل الزيناتي، دور أخلاقيات المهنة في تعزيز المسؤولية الاجتماعية في المستشفيات الحكومية الفلسطينية، رسالة ماجستير، جامعة الأقصى، فلسطين، 2014.

- إشراق إحسان يوسف نبعة، البعد الأخلاقي للمحاسبين الإداريين وانعكاساته على الأساليب الإدارية الحديثة: دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه في الفلسفة في المحاسبة، الجامعة المستنصرية، 2007.
- العابدي دلال، حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة شركة أيانس للتأمينات الجزائرية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، بسكرة، الجزائر، 2016.
- أنور عدنان نجم، مدى إدراك المستثمرين في سوق فلسطين للأوراق المالية لأهمية استخدام المعلومات المحاسبية لترشيد قراراتهم الاستثمارية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2006.
- بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، رسالة ماجستير تخصص قانون الأعمال، جامعة متوري قسنطينة، الجزائر، 2011.
- بن فرج زويينة، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2014.
- بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا بسطيف، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، الجزائر، 2011.
- زلاسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية " دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية"، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، ورقلة، الجزائر، 2012.
- سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم ALGAL بالمسيلة، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2004.
- شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، الجزائر، 2013.
- كرمية نسرين، أثر الالتزام الأخلاقي للمراجعين على تفعيل حوكمة الشركات -دراسة استثنائية-، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2010.
- محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011.
- مفيد عبد اللاوي، آليات وطرق تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية وتقارير محافظي الحسابات، أطروحة دكتوراه في العلوم تخصص إدارة الأعمال، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2014.

- ميسون محمد عبد القادر، التفكير الأخلاقي وعلاقته بالمسؤولية الاجتماعية وبعض المتغيرات لدى طلبة الجامعة الإسلامية بغزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.

#### الملتقيات:

- خدير أحمد، النظام القانوني لمهنة محافظ الحسابات في إطار القانون رقم 10-01، ملتقى وطني: مهنة المحاسبة والتدقيق وواقع تطبيقها في الجزائر، يوم 04 ديسمبر 2014، جامعة أدرار، الجزائر.
- محمد عبد الحليم عمر، ندوة القيم الأخلاقية الإسلامية والاقتصاد، 15-16 أبريل 2000، جامعة الأزهر مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي، القاهرة، مصر.
- هوام جمعة، لعشوري نوال، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وآفاق)، أم البواقي، الجزائر.
- هيري آسيا، تيقاوي العربي، دور أخلاقيات مهنة التدقيق في حوكمة الشركات بالإشارة إلى حالة شركة "انرون"، الملتقى الوطني الثالث: الحوكمة والترشيد الاقتصادي رهان استراتيجي لتحقيق التنمية في الجزائر يومي 19/20 أبريل 2016.

#### المراجع الأجنبية:

- Alvin A. Arens and all, Auditing and Assurance Services, prentice hall, USA, 2008.
- Pascal Dumontier et autre, La qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises: un étude empirique menée dans le context tunisien, association francophone de comptabilité, Tunis, 2006, <https://halshs.archives-ouvertes.fr>
- Mokhtar Belaiboud, Pratique de l'audit, berti editions, alger, 2011.
- Mohamed Hamzaoui, Audit Gestion des risques et controle interne, Pearson education, france, 2005.
- David K.W.Ssonko, Ethique, responsabilité, transparence, integrite, et professionalism dans la fonction publique: le cas de l'Ouganda, atelier à l'intention du personnel chargé des ressources humaines en afrique sur le "Renforcement des capacités des ressources humaines pour la realization des objectifs du millénaire pour le dévelpoement de l'Afrique", Cotonou, République de Bénin, du 12 au 16 avril 2010.
- Pierre Schick et all, Audit interne et referentiels de risques, dunod, france, 2010.
- Ravand, H., & Baghaei, P. (2016). Partial least squares structural equation modeling with R. *Practical Assessment, Research & Evaluation*.
- Hasan flayyeh Alqtaish and all, The ethical rules of auditing and the impact of compliance with the ethical rules on auditing quality, IJRRAS 18 (3) mars 2014.

الأنترنت:

<http://www.kitabat.info/print.php?id=55196>

الملاحق



```

> library(plspm)
> hrss <- read.csv("D:/hrss.csv", sep=";")
> External_Audit=c(0, 0, 0)
> Ethics_profession=c(1, 0, 0)
> information_quality=c(1, 1, 0)
> hrss_path = rbind(External_Audit, Ethics_profession, information_quality)
> colnames(hrss_path) = rownames(hrss_path)
> innerplot(hrss_path)
> hrss_blocks= list(1:21, 22:61, 62:79)
> hrss_modes = c("A", "A", "A")
> hrss_pls = plspm(hrss, hrss_path, hrss_blocks, modes = hrss_modes)
> hrss_pls

```

Partial Least Squares Path Modeling (PLS-PM)

```

-----
      NAME                DESCRIPTION
1  $outer_model          outer model
2  $inner_model          inner model
3  $path_coefs           path coefficients matrix
4  $scores               latent variable scores
5  $crossloadings        cross-loadings
6  $inner_summary        summary inner model
7  $effects              total effects
8  $unidim               unidimensionality
9  $gof                  goodness-of-fit
10 $boot                 bootstrap results
11 $data                 data matrix
-----

```

You can also use the function 'summary'

```

> summary(hrss_pls)
PARTIAL LEAST SQUARES PATH MODELING (PLS-PM)

```

#### MODEL SPECIFICATION

```

-----
1  Number of Cases      144
2  Latent Variables     3
3  Manifest Variables   79
4  Scale of Data        Standardized Data
5  Non-Metric PLS       FALSE
6  weighting scheme     centroid
7  Tolerance Crit       1e-06
8  Max Num Iters        100
9  Convergence Iters    5
10 Bootstrapping        FALSE
11 Bootstrap samples    NULL
-----

```

#### BLOCKS DEFINITION

```

-----
      Block      Type      Size      Mode
1  External_Audit  Exogenous  21      A
2  Ethics_profession  Endogenous  40      A
3  information_quality  Endogenous  18      A
-----

```

#### BLOCKS UNIDIMENSIONALITY

```

-----
      Mode  MVs  C.alpha  DG.rho  eig.1st  eig.2nd
External_Audit  A   21   0.852   0.876   5.38   1.61
Ethics_profession  A   40   0.959   0.963  16.37   2.45
information_quality  A   18   0.884   0.902   6.28   1.99
-----

```

#### OUTER MODEL

	weight	loading	communality	redundancy
External_Audit				
1 x11	0.0738	0.349	0.1215	0.0000
1 x12	0.1149	0.563	0.3166	0.0000
1 x13	0.0826	0.474	0.2242	0.0000
1 x14	0.0641	0.455	0.2068	0.0000
1 x15	0.1194	0.573	0.3287	0.0000
1 x21	0.0941	0.503	0.2532	0.0000
1 x22	0.0730	0.486	0.2363	0.0000
1 x23	0.1085	0.456	0.2083	0.0000
1 x24	0.0733	0.469	0.2203	0.0000
1 x25	0.0802	0.551	0.3034	0.0000
1 x26	0.0590	0.415	0.1725	0.0000
1 x27	0.0942	0.590	0.3482	0.0000
1 x28	0.0922	0.547	0.2990	0.0000
1 x29	0.0776	0.497	0.2471	0.0000
1 x31	0.1293	0.592	0.3510	0.0000
1 x32	0.1606	0.617	0.3810	0.0000
1 x33	0.0968	0.432	0.1864	0.0000
1 x34	0.0782	0.475	0.2254	0.0000
1 x35	0.1043	0.521	0.2710	0.0000
1 x36	0.1073	0.552	0.3045	0.0000
1 x37	0.0680	0.363	0.1319	0.0000
Ethics_profession				
2 y11	0.0372	0.438	0.1917	0.0856
2 y12	0.0392	0.605	0.3659	0.1633
2 y13	0.0464	0.683	0.4664	0.2082
2 y14	0.0161	0.302	0.0914	0.0408
2 y15	0.0334	0.364	0.1327	0.0592
2 y16	0.0137	0.222	0.0491	0.0219
2 y17	0.0204	0.253	0.0639	0.0285
2 y18	0.0255	0.394	0.1549	0.0692
2 y19	0.0434	0.699	0.4888	0.2182
2 y21	0.0323	0.692	0.4793	0.2139
2 y22	0.0382	0.639	0.4089	0.1825
2 y23	0.0409	0.585	0.3425	0.1529
2 y24	0.0403	0.606	0.3674	0.1640
2 y25	0.0409	0.612	0.3749	0.1673
2 y26	0.0383	0.729	0.5310	0.2370
2 y27	0.0446	0.612	0.3746	0.1672
2 y28	0.0471	0.684	0.4681	0.2089
2 y29	0.0369	0.675	0.4556	0.2033
2 y31	0.0347	0.671	0.4503	0.2010
2 y32	0.0419	0.794	0.6299	0.2812
2 y33	0.0443	0.667	0.4446	0.1984
2 y34	0.0459	0.779	0.6065	0.2707
2 y35	0.0452	0.828	0.6863	0.3063
2 y36	0.0449	0.789	0.6218	0.2775
2 y37	0.0466	0.746	0.5569	0.2486
2 y41	0.0400	0.667	0.4451	0.1987
2 y42	0.0388	0.599	0.3583	0.1599
2 y43	0.0496	0.680	0.4618	0.2061
2 y44	0.0356	0.653	0.4261	0.1902
2 y45	0.0333	0.416	0.1734	0.0774
2 y46	0.0532	0.614	0.3769	0.1682
2 y47	0.0390	0.645	0.4166	0.1859
2 y48	0.0472	0.763	0.5828	0.2601
2 y49	0.0384	0.586	0.3429	0.1531
2 y51	0.0187	0.438	0.1915	0.0855
2 y52	0.0422	0.675	0.4550	0.2031
2 y53	0.0414	0.785	0.6155	0.2747
2 y54	0.0395	0.760	0.5779	0.2580

2 y55	0.0455	0.797	0.6349	0.2834
2 y56	0.0408	0.687	0.4720	0.2107
information_quality				
3 z11	0.1109	0.557	0.3106	0.1914
3 z12	0.1190	0.670	0.4490	0.2768
3 z13	0.1004	0.656	0.4302	0.2652
3 z14	0.1283	0.768	0.5896	0.3635
3 z15	0.0989	0.669	0.4469	0.2755
3 z16	0.0189	0.194	0.0377	0.0232
3 z21	0.1300	0.697	0.4864	0.2998
3 z22	0.1244	0.722	0.5206	0.3209
3 z23	0.1082	0.646	0.4172	0.2572
3 z24	0.0967	0.591	0.3492	0.2153
3 z25	0.0956	0.539	0.2901	0.1789
3 z26	0.1208	0.675	0.4551	0.2806
3 z27	0.0502	0.340	0.1154	0.0712
3 z31	0.0404	0.464	0.2156	0.1329
3 z32	0.0434	0.386	0.1487	0.0917
3 z33	0.0681	0.546	0.2985	0.1840
3 z34	0.0736	0.523	0.2736	0.1686
3 z35	0.0887	0.626	0.3923	0.2419

-----  
CROSSLOADINGS

	External_Audit	Ethics_profession	information_quality
External_Audit			
1 x11	0.3486	0.2146	0.289
1 x12	0.5626	0.3891	0.395
1 x13	0.4735	0.2859	0.278
1 x14	0.4548	0.2334	0.204
1 x15	0.5733	0.4289	0.386
1 x21	0.5032	0.3139	0.328
1 x22	0.4861	0.3125	0.185
1 x23	0.4564	0.3822	0.358
1 x24	0.4693	0.2868	0.213
1 x25	0.5508	0.2380	0.309
1 x26	0.4153	0.1458	0.257
1 x27	0.5901	0.3413	0.302
1 x28	0.5468	0.2944	0.335
1 x29	0.4971	0.2294	0.300
1 x31	0.5925	0.4272	0.455
1 x32	0.6173	0.6016	0.495
1 x33	0.4318	0.3267	0.334
1 x34	0.4747	0.2704	0.263
1 x35	0.5206	0.3791	0.333
1 x36	0.5518	0.3800	0.353
1 x37	0.3632	0.1938	0.270
Ethics_profession			
2 y11	0.4296	0.4378	0.422
2 y12	0.4319	0.6049	0.465
2 y13	0.5014	0.6829	0.559
2 y14	0.1940	0.3023	0.174
2 y15	0.4103	0.3642	0.354
2 y16	0.1563	0.2215	0.156
2 y17	0.2621	0.2528	0.205
2 y18	0.2855	0.3936	0.298
2 y19	0.4295	0.6991	0.563
2 y21	0.3210	0.6923	0.417
2 y22	0.3586	0.6395	0.514
2 y23	0.4471	0.5852	0.488
2 y24	0.5108	0.6061	0.410
2 y25	0.4778	0.6123	0.458

2 y26	0.4122	0.7287	0.464
2 y27	0.5210	0.6120	0.498
2 y28	0.5166	0.6842	0.560
2 y29	0.4019	0.6750	0.442
2 y31	0.3514	0.6710	0.442
2 y32	0.4168	0.7937	0.542
2 y33	0.4832	0.6668	0.529
2 y34	0.4525	0.7788	0.598
2 y35	0.4867	0.8284	0.548
2 y36	0.4643	0.7885	0.563
2 y37	0.5097	0.7463	0.556
2 y41	0.3877	0.6672	0.526
2 y42	0.3728	0.5986	0.514
2 y43	0.5123	0.6796	0.622
2 y44	0.3498	0.6528	0.465
2 y45	0.3464	0.4164	0.416
2 y46	0.5620	0.6139	0.654
2 y47	0.4650	0.6454	0.425
2 y48	0.5327	0.7634	0.547
2 y49	0.4691	0.5856	0.409
2 y51	0.1938	0.4377	0.234
2 y52	0.4543	0.6745	0.511
2 y53	0.4038	0.7845	0.543
2 y54	0.3657	0.7602	0.536
2 y55	0.4266	0.7968	0.613
2 y56	0.4537	0.6871	0.479
information_quality			
3 z11	0.4638	0.4903	0.557
3 z12	0.5027	0.5213	0.670
3 z13	0.3990	0.4650	0.656
3 z14	0.4891	0.6143	0.768
3 z15	0.4141	0.4370	0.669
3 z16	0.0711	0.0918	0.194
3 z21	0.5035	0.6149	0.697
3 z22	0.4835	0.5865	0.722
3 z23	0.4093	0.5216	0.646
3 z24	0.3635	0.4685	0.591
3 z25	0.3944	0.4284	0.539
3 z26	0.4595	0.5797	0.675
3 z27	0.2458	0.1858	0.340
3 z31	0.1650	0.1829	0.464
3 z32	0.2737	0.0997	0.386
3 z33	0.2513	0.3348	0.546
3 z34	0.3053	0.3279	0.523
3 z35	0.3076	0.4559	0.626

-----  
INNER MODEL

\$`Ethics\_profession`

	Estimate	Std. Error	t value	Pr(> t )
Intercept	6.78e-17	0.0624	1.09e-15	1.00e+00
External_Audit	6.68e-01	0.0624	1.07e+01	5.84e-20

\$information\_quality

	Estimate	Std. Error	t value	Pr(> t )
Intercept	1.02e-16	0.0522	1.96e-15	1.00e+00
External_Audit	2.60e-01	0.0701	3.71e+00	2.96e-04
Ethics_profession	5.87e-01	0.0701	8.38e+00	4.94e-14

-----  
CORRELATIONS BETWEEN LVS

External\_Audit Ethics\_profession information\_quality

External_Audit	1.000	0.668	0.652
Ethics_profession	0.668	1.000	0.761
information_quality	0.652	0.761	1.000

-----  
SUMMARY INNER MODEL

	Type	R2	Block_Community	Mean_Redundancy	AVE
External_Audit	Exogenous	0.000	0.254	0.000	0.254
Ethics_profession	Endogenous	0.446	0.408	0.182	0.408
information_quality	Endogenous	0.616	0.346	0.213	0.346

-----  
GOODNESS-OF-FIT

[1] 0.4332

-----  
TOTAL EFFECTS

	relationships	direct	indirect	total
1	External_Audit -> Ethics_profession	0.668	0.000	0.668
2	External_Audit -> information_quality	0.260	0.392	0.652
3	Ethics_profession -> information_quality	0.587	0.000	0.587

```

> library(plspm)
> hrss <- read.csv("D:/hrss.csv", sep=";")
> External_Audit=c(0, 0, 0)
> Ethics_profession=c(1, 0, 0)
> information_quality=c(1, 1, 0)
> hrss_path = rbind(External_Audit, Ethics_profession, information_quality)
> colnames(hrss_path) = rownames(hrss_path)
> innerplot(hrss_path)
> hrss_blocks= list(1:4, 5:20, 21:26)
> hrss_modes = c("A", "A", "A")
> hrss_pls = plspm(hrss, hrss_path, hrss_blocks, modes = hrss_modes)
> hrss_pls

```

Partial Least Squares Path Modeling (PLS-PM)

```

-----
NAME                DESCRIPTION
1 $outer_model      outer model
2 $inner_model      inner model
3 $path_coefs       path coefficients matrix
4 $scores           latent variable scores
5 $crossloadings    cross-loadings
6 $inner_summary    summary inner model
7 $effects          total effects
8 $unidim           unidimensionality
9 $gof              goodness-of-fit
10 $boot            bootstrap results
11 $data            data matrix
-----

```

You can also use the function 'summary'

```

> summary(hrss_pls)
PARTIAL LEAST SQUARES PATH MODELING (PLS-PM)

```

```

-----
MODEL SPECIFICATION
1  Number of Cases      144
2  Latent Variables     3
3  Manifest Variables   26
4  Scale of Data        Standardized Data
5  Non-Metric PLS      FALSE
6  weighting scheme     centroid
7  Tolerance Crit      1e-06
8  Max Num Iters       100
9  Convergence Iters   4
10 Bootstrapping       FALSE
11 Bootstrap samples   NULL
-----

```

```

-----
BLOCKS DEFINITION

```

	Block	Type	Size	Mode
1	External_Audit	Exogenous	4	A
2	Ethics_profession	Endogenous	16	A
3	information_quality	Endogenous	6	A

```

-----
BLOCKS UNIDIMENSIONALITY

```

	Mode	MVs	C.alpha	DG.rho	eig.1st	eig.2nd
External_Audit	A	4	0.699	0.817	2.12	0.787
Ethics_profession	A	16	0.954	0.959	9.53	0.828
information_quality	A	6	0.817	0.868	3.16	0.844

```

-----
OUTER MODEL

```

	weight	loading	communality	redundancy
External_Audit				
1 x12	0.3774	0.785	0.616	0.0000
1 x15	0.4116	0.701	0.492	0.0000
1 x27	0.3070	0.724	0.525	0.0000
1 x28	0.2841	0.678	0.460	0.0000
Ethics_profession				
2 y19	0.0866	0.723	0.523	0.1047
2 y21	0.0590	0.727	0.528	0.1057
2 y26	0.0657	0.702	0.493	0.0987
2 y31	0.0669	0.698	0.487	0.0976
2 y32	0.0877	0.852	0.726	0.1453
2 y34	0.0902	0.804	0.646	0.1293
2 y35	0.0850	0.864	0.747	0.1495
2 y36	0.0896	0.806	0.650	0.1301
2 y37	0.0864	0.772	0.597	0.1195
2 y41	0.0847	0.678	0.459	0.0919
2 y48	0.0949	0.733	0.538	0.1077
2 y52	0.0785	0.727	0.528	0.1058
2 y53	0.0835	0.842	0.710	0.1421
2 y54	0.0706	0.801	0.642	0.1286
2 y55	0.0879	0.853	0.728	0.1458
2 y56	0.0779	0.722	0.522	0.1045
information_quality				
3 z11	0.2118	0.638	0.407	0.2219
3 z12	0.2164	0.670	0.449	0.2447
3 z14	0.2351	0.793	0.629	0.3426
3 z21	0.2614	0.790	0.624	0.3401
3 z22	0.2317	0.769	0.591	0.3219
3 z23	0.2207	0.675	0.455	0.2481

-----  
CROSSLOADINGS

	External_Audit	Ethics_profession	information_quality
External_Audit			
1 x12	0.785	0.348	0.387
1 x15	0.701	0.400	0.402
1 x27	0.724	0.283	0.315
1 x28	0.678	0.227	0.326
Ethics_profession			
2 y19	0.358	0.723	0.583
2 y21	0.195	0.727	0.447
2 y26	0.250	0.702	0.464
2 y31	0.296	0.698	0.431
2 y32	0.402	0.852	0.551
2 y34	0.397	0.804	0.584
2 y35	0.346	0.864	0.577
2 y36	0.383	0.806	0.591
2 y37	0.407	0.772	0.533
2 y41	0.412	0.678	0.509
2 y48	0.424	0.733	0.607
2 y52	0.339	0.727	0.514
2 y53	0.304	0.842	0.604
2 y54	0.239	0.801	0.529
2 y55	0.342	0.853	0.614
2 y56	0.318	0.722	0.529
information_quality			
3 z11	0.383	0.424	0.638
3 z12	0.368	0.456	0.670
3 z14	0.305	0.591	0.793
3 z21	0.410	0.585	0.790
3 z22	0.351	0.531	0.769

3 z23

0.363

0.478

0.675

-----  
INNER MODEL

\$`Ethics\_profession`

	Estimate	Std. Error	t value	Pr(> t )
Intercept	1.35e-16	0.075	1.79e-15	1.00e+00
External_Audit	4.48e-01	0.075	5.96e+00	1.87e-08

\$information\_quality

	Estimate	Std. Error	t value	Pr(> t )
Intercept	1.44e-17	0.0568	2.53e-16	1.00e+00
External_Audit	2.30e-01	0.0635	3.62e+00	4.17e-04
Ethics_profession	6.06e-01	0.0635	9.55e+00	5.78e-17

-----  
CORRELATIONS BETWEEN LVs

	External_Audit	Ethics_profession	information_quality
External_Audit	1.000	0.448	0.501
Ethics_profession	0.448	1.000	0.709
information_quality	0.501	0.709	1.000

-----  
SUMMARY INNER MODEL

	Type	R2	Block_Community	Mean_Redundancy	AVE
External_Audit	Exogenous	0.000	0.523	0.000	0.523
Ethics_profession	Endogenous	0.200	0.595	0.119	0.595
information_quality	Endogenous	0.545	0.526	0.287	0.526

-----  
GOODNESS-OF-FIT

[1] 0.4601

-----  
TOTAL EFFECTS

	relationships	direct	indirect	total
1	External_Audit -> Ethics_profession	0.448	0.000	0.448
2	External_Audit -> information_quality	0.230	0.271	0.501
3	Ethics_profession -> information_quality	0.606	0.000	0.606

\$paths

	Original	Mean.Boot	Std.Error	perc.025	perc.975
External_Audit -> Ethics_profession	0.4475127	0.4560815	0.05787164	0.3463287	0.5677597
External_Audit -> information_quality	0.2296367	0.2347132	0.06342516	0.1227010	0.3440543
Ethics_profession -> information_quality	0.6063489	0.6075689	0.05960985	0.4851137	0.7106654



## كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

## قسم علوم التسيير

يشرف الباحثة تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، بكلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير بجامعة أدرار أن تضع بين أيديكم هذا الاستبيان، بهدف الحصول على آرائكم فيما يتضمنه من محاور لاستيفاء المعلومات المتعلقة بالجانب الميداني لبحث التخرج لنيل درجة الدكتوراه، والذي يحمل عنوان:

## فعالية مهنة التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق

لذا ترحو الباحثة الإجابة عن محاور الاستبيان، ومما لا شك فيه أن توخي الدقة في اختيار الإجابة المناسبة سيكون له أثر كبير في إنجاز ونجاح هذه الدراسة، والوصول إلى نتائج واقعية ومفيدة.

ضع العلامة (x) في المكان المناسب:

### 1. المحور الأول: بيانات عامة

المستوى العلمي:  مستوى المتوسط  مستوى ثانوي  مستوى جامعي

الوظيفة:  موظف  محاسب  مدير

الخبرة:

أقل من 3 سنوات  من 3 إلى 5 سنوات  من 6 إلى 10 سنوات  أكثر من 10 سنوات

## 2. المحور الثاني: فعالية التدقيق الخارجي

رقم العبارة	العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
<b>أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة للمؤسسة</b>						
01	يعد اهتمام المدقق الخارجي بمهنته بمثابة محفز يزيد من عدد العملاء					
02	يؤدي التدقيق الخارجي الفعال إلى زيادة الثقة في تقرير المدقق					
03	يؤدي التدقيق الخارجي الفعال إلى تحسين نوعية الخدمات المقدمة للعميل					
04	يزداد الاهتمام بالتدقيق الخارجي عند تقديم أداء أفضل					
05	يساعد التدقيق الخارجي الفعال في فحص مدى قدرة العميل الخاضع للتدقيق على الاستمرار					
<b>فعالية إجراءات المدقق الخارجي في المؤسسة</b>						
06	تعتبر الدقة أمر ضروري في تنفيذ إجراءات عملية التدقيق الخارجي					
07	يعد احترام الوقت امرا مهما بالنسبة للمدقق الخارجي أثناء تنفيذه لمهامه					
08	تتجلى فعالية التدقيق الخارجي في قدرة المدقق على تحديد المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة					
09	تتمثل فعالية التدقيق الخارجي في قدرة اجابة المدقق عن الاستفسارات الموجهة إليه من طرف مجلس الإدارة					
10	يساهم المدقق الخارجي في التخطيط والاشراف على المساعدين أثناء العمل					
11	تعتمد فعالية التدقيق الخارجي على وضع برنامج فعال له					
12	يعمل المدقق الخارجي على تقديم توصيات للمؤسسة حول فحص نظام الرقابة الداخلية					
13	يعتبر التدقيق المستندي أحد المقومات التي يعتمدها المدقق الخارجي					
14	يعتمد المدقق الخارجي على الجرد المفاجئ والدوري عند مطابقة الأصول					
<b>الوسائل التي تساهم في فعالية التدقيق الخارجي</b>						
15	يحتاج المدقق الخارجي عند ابداء رأي فني محايد إلى بدل العناية الكافية					
16	متابعة المستجدات العلمية في مجال تطوير النظم المحاسبية وأنظمة الرقابة الداخلية أمر مهم للمدقق الخارجي					
17	كلما تمنع التدقيق الداخلي بالاستقلالية التامة كلما زاد ذلك في فعالية التدقيق الخارجي					
18	يتمثل التدقيق الخارجي الفعال في أداء كامل الإجراءات طبقا لمعايير التدقيق الدولية					
19	يعتبر التخطيط والتوجيه امران مهمان لتحقيق فعالية في					

ملاحظة: يرجى الإجابة على جميع العبارات

					التدقيق الخارجي
					يعد الاحتفاظ بملفات العمل مهم بالنسبة للتدقيق الخارجي الفعال
					تكنولوجيا المعلومات من الوسائل الضرورية التي تساهم في فعالية التدقيق الخارجي

### 3. المحور الثالث: أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي

رقم العبرة	العبرة	درجة عالية جدا	درجة عالية	درجة متوسطة	درجة منخفضة	درجة منخفضة جدا
<b>الاستقلالية والموضوعية</b>						
01	قدرة المدقق الخارجي على تفضيل مصلحة العميل وتغليبها على مصالحه الشخصية					
02	التزام المدقق الخارجي بالتجرد وعدم تحيزه					
03	مقاومة المدقق الخارجي للتأثيرات الجانبية أثناء قيامه بمهامه					
04	قدرة المدقق الخارجي على تجنب العلاقات مع أطراف أخرى أثناء تأديته لمهامه					
05	استقلال وحياد المدقق الخارجي في التفكير					
06	عدم وجود علاقات تخص أقارب مباشرين بين موظفي المؤسسة والمدقق الخارجي					
07	عدم وجود علاقات شخصية بين المدقق الخارجي وموظفي المؤسسة					
08	لا يقبل المدقق الخارجي هدايا مقدمة من المؤسسة أثناء أداء مهام التدقيق					
09	عدل المدقق الخارجي في تقديم المعلومات للعميل محل التدقيق					
<b>الأمانة والاستقامة</b>						
10	اتسام المدقق الخارجي بالاستقامة في عمله					
11	قدرة المدقق الخارجي على تأكيد المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها					
12	تميز المدقق الخارجي بقدرته على تحسين عمله واتقانه					
13	اعتماد المدقق الخارجي المبادئ المحاسبية الموضوعية في شكل معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي					
14	قدرة المدقق الخارجي على التحرر من المؤثرات غير المهنية أثناء تأديته مهامه					
15	اهتمام المدقق الخارجي بسمعة مهنته وعدم القيام بأي أعمال تسيء لها					
16	قدرة المدقق الخارجي على تحديد الانحرافات وأسبابها وكيفية معالجتها					
17	قدرة المدقق الخارجي على تقديم معلومات محايدة وخالية من التحيز					

ملاحظة: يرجى الإجابة على جميع العبارات

					18	اتسام المدقق الخارجي بالكفاءة المهنية
<b>النزاهة والشفافية</b>						
					19	اتسام المدقق الخارجي بالنزاهة في عمله
					20	تميز المدقق الخارجي بالشفافية عند القيام بعملية التدقيق
					21	تميز المدقق الخارجي بالشفافية عند تقديم التقرير
					22	اتسام المدقق الخارجي بالنزاهة عند تقديم معلومات تخص أعضاء مجلس الإدارة
					23	صدق وأمانة المدقق الخارجي في تأديته عمله
					24	مصداقية المدقق الخارجي في المعلومات الواردة في القوائم المالية
					25	التزام المدقق الخارجي بالعدل في تقديم المعلومات المهمة
<b>الكفاءة المهنية</b>						
					26	قدرة المدقق الخارجي على تطوير عمله
					27	مشاركة المدقق الخارجي في دورات منتظمة تهتم بتطوير قدراته
					28	توفر الكفاءة المهنية المناسبة لقيام المدقق الخارجي بعمله
					29	توفر المدقق الخارجي على المؤهل العلمي المناسب للقيام بأعماله
					30	قدرة المدقق الخارجي على التنبؤ المستقبلي
					31	قدرة المدقق الخارجي على تقديم معلومات مهمة في الوقت المناسب
					32	توفر المدقق الخارجي على الخبرة المناسبة للقيام بأعماله
					33	دراية المدقق الخارجي وإلمامه بالمعرفة التامة بأعمال التدقيق
					34	قدرة المدقق الخارجي على تقديم خدمات مهنية استشارية
<b>السرية</b>						
					35	قدرة المدقق الخارجي على حفظ الأسرار المهنية
					36	قدرة المدقق الخارجي على كسب ثقة العميل ومتخذي القرار
					37	قدرة المدقق الخارجي على احترام سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء قيامه بمهامه
					38	حرص المدقق الخارجي على عدم استغلال المعلومات السرية لمنفعته الشخصية
					39	حرص المدقق الخارجي على عدم استغلال المعلومات السرية لمنفعة طرف ثالث
					40	حرص المدقق الخارجي على عدم افشاء معلومات توصل إليها إلا بموافقة محددة من أصحابها

ملاحظة: يرجى الإجابة على جميع العبارات

#### 4. المحور الرابع: جودة المعلومات

رقم العبارة	العبارة	درجة عالية جدا	درجة عالية	درجة متوسطة	درجة منخفضة	درجة منخفضة جدا
<b>الملائمة</b>						
01	يتضمن تقرير المدقق الخارجي على معلومات ملائمة					
02	يتوفر تقرير المدقق الخارجي على معلومات لها قيمة تنبؤية					
03	يتضمن تقرير المدقق الخارجي على معلومات تساعد على تقييم التنبؤات السابقة وتصحيحها					
04	يحصل مستخدموا معلومات تقرير المدقق الخارجي عليها في الوقت المناسب					
05	تلي المعلومات التي يتضمنها تقرير المدقق الخارجي حاجيات مستخدميها في وقت اصدارها					
06	يتم توفير معلومات ملائمة حتى ولو على حساب موثوقيتها					
<b>الموثوقية</b>						
07	يتضمن تقرير المدقق الخارجي على معلومات ذات موثوقية					
08	تعتبر غالبا المعلومات التي يتضمنها تقرير المدقق الخارجي على صدق الأحداث الاقتصادية التي تمت خلال الفترة المالية					
09	يتوفر تقرير المدقق الخارجي على معلومات موضوعية يمكن التحقق من صحتها					
10	تتميز المعلومات المتضمنة في تقرير المدقق الخارجي بالبعد عن التمييز					
11	تتميز المعلومات المتضمنة في تقرير المدقق الخارجي بالحياد					
12	غالبا ما يؤدي تقرير المدقق الخارجي في زيادة ثقة المستفيدين في المعلومات التي يتضمنها					
13	في حالة تعارض خاصيتي الملائمة والثقة يفضل تقديم الملاءمة عن الموثوقية للمعلومات					
<b>قابلية المقارنة</b>						
14	تتميز المعلومات المتضمنة في تقرير المدقق الخارجي بقابلية المقارنة					
15	تسمح المعلومات المتضمنة في تقرير المدقق الخارجي بمقارنتها مع معلومات مماثلة لها خاصة بمؤسسة اخرى					
16	تسمح المعلومات المتضمنة في تقرير المدقق الخارجي بمقارنتها مع معلومات مماثلة لها لسنوات سابقة					
17	يتم عرض وترتيب المعلومة في تقرير المدقق الخارجي بشكل يسمح بمقارنتها مع مثيلاتها					
18	يؤدي توفير خاصية قابلية المقارنة في المعلومات إلى زيادة كفاءتها وفعاليتها					

ملاحظة: يرجى الإجابة على جميع العبارات

## ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة الدور الوسيط لأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي في العلاقة بين فعالية التدقيق الخارجي وجودة المعلومات، بالاعتماد على طريقة نمذجة المعادلات البنائية باستخدام طريقة المربعات الصغرى الجزئية نظرا لعدم اعتدالية البيانات، لأجل ذلك تم اختيار عينة حصصية بلغت (144) وإجراء التحليل باستخدام البرنامج الحر R والحزمة PLSPM. خلصت الدراسة إلى أنه يوجد أثر لفعالية التدقيق الخارجي على أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي، كما يوجد أثر لأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي على جودة المعلومات، ويوجد أثر غير مباشر أي في ظل أخلاقيات المهنة أقوى من الأثر المباشر لفعالية التدقيق الخارجي على جودة المعلومات، وهذا ما يبين أن التدقيق الخارجي في الجزائر يلعب دور فعال في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق في ظل أخلاقيات المهنة.

**الكلمات المفتاحية:** التدقيق الخارجي، أخلاقيات المهنة، جودة المعلومات، الجزائر.

## Abstract

This study aims to identify the role of the external audit ethics in the relationship between the effectiveness of external audit and the quality of information through the method of structural equation modeling that uses the Partial Least Square Method because of having to deal with non-normal data. For that matter, a 144 sized quota sample was chosen and analyzed using Free R software and PLSPM package. The study concluded that there is an effect of the external audit on the external audit ethics, an effect of the external audit ethics on the quality of information, as well as an indirect impact under the ethics profession, which is stronger than the direct impact of audit effectiveness on the quality of information. This clarifies that the external audit in Algeria plays a crucial role in improving the quality of the auditor report information in light of the ethics of this profession.

**Keywords:** External Audit, professional ethics, quality of information, Algeria.

## Résumé :

L'objectif de cette étude est de déterminer le rôle intermédiaire de l'éthique de profession de l'audit externe dans la relation entre l'efficacité de l'audit externe et la qualité des informations selon la méthode de modélisation des équations structurelles, qui utilise la méthode des moindres carrés partiels en raison du traitement des données non normales, pour cela nous avons sélectionné et analysé un échantillon de (quota) de 144 en utilisant le programme libre (R) et le paquet (plsmp). L'étude a conclu qu'il y a un effet de l'audit externe sur les éthiques de profession de l'audit externe, et aussi un effet des éthiques de profession de l'audit externe sur la qualité d'information, en plus un effet indirect sous les éthiques de profession plus fort que l'effet direct de l'efficacité de la qualité d'information, et cela montre que l'audit externe en Algérie joue un rôle efficace dans l'amélioration de qualité d'information du rapport de l'auditeur au regard des éthiques professionnelle.

**Mot clés :** Audit externe, éthiques de profession, qualité de l'information, Algérie.