

## المسؤوليات الشخصية كأحد الأركان الأساسية لنجاح مهمة مدقق الحسابات الخارجي في

### تفعيل تطبيق النظام المحاسبي المالي

أ. قادري عبد القادر

أستاذ مساعد أ، جامعة مستغانم.

#### الملخص:

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على أهم المسؤوليات الشخصية الواجب الالتزام بها من قبل مدققي الحسابات والتي لها أثر إيجابي على تفعيل تطبيق النظام المحاسبي المالي، واستجابة للهدف المنشود من هذه الدراسة تضمنت هذه الأخيرة مجموعة من المسؤوليات الشخصية لمدققي الحسابات المتعارف عليها في مهنة التدقيق مرتبة حسب أهميتها وتأثيرها على تفعيل تطبيق النظام المحاسبي المالي ، وهي النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة ، السرية وأخيرا السلوك المهني.

إن الدراسة المعمقة للمسؤوليات السابقة جعلت الباحث يتوصل إلى نتيجة هامة تنص على ضرورة إعداد ميثاق للمسؤوليات الشخصية لمدققي الحسابات في الجزائر للمساهمة بشكل فعال في تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، هذا الميثاق يتضمن ، مجموعة المسؤوليات الشخصية الواجب توافرها في مدقق الحسابات الخارجي، التهديدات المؤثرة على نصح الإلتزام بالمسؤوليات الشخصية، آلية تحديد تلك التهديدات وتقييم أهميتها، وأدوات الحماية لمواجهة تلك التهديدات وأساليب تطبيقها.

**الكلمات المفتاحية:** مدققي الحسابات ، النظام المحاسبي المالي ، النزاهة، الموضوعية.

#### Abstract:

The main objective of this study is to identify the most important Personal responsibilities should commitment by the auditors which have a positive effect on the activation of the application of the accounting system of financial, and in response to the objective target of this study, this latter included set of Personal responsibilities of auditors which generally accepted in the audit profession arranged by relevance and impact on the activation of the application of financial accounting system, the Integrity,

objectivity, Professional Competence and Due Care, Confidentiality and Professional Behavior.

The in-depth study of the previous responsibilities made the researcher come to an important result states need to prepare a charter of personal responsibilities of auditors in Algeria to contribute effectively in the application of the accounting system of financial Algerian economic enterprises, this Charter contains a set of personal responsibilities should be available in the external auditor, the threats affecting commitment approach to the personal responsibilities, a mechanism to identify the threats and assess their relevance, and security tools to meet those threats and methods of their application.

**Mots-Clés :** auditors, of the accounting system of financial, the Integrity, objectivity.

### المقدمة :

لقدت عرفت الجزائر في العقود الأخيرة إصلاحات هامة بغرض تحقيق أهداف اقتصادية تخدم مصالحها ونموها الإقتصادي، ويعتبر إصلاح النظام المحاسبي من أهم الإصلاحات التي خاضت فيها الجزائر لما له من دور هام في المنظومة الإقتصادية لأي دولة تسعى إلى النمو والتنمية، كون أن هذا الأخير يعتبر الممون الرئيسي بالمعلومات المالية و الإقتصادية التي يركز عليها أي قرار إقتصادي، ووعيا منها بأن أي قرار مناسب يمس الإقتصاد الوطني يجب أن يركز على معلومات مالية و إقتصادية نوعية، قامت الجزائر بإصدار نظام محاسبي مالي يتواءم والتطورات الحالية والمستقبلية من حيث نوعية المعلومات التي يجب أن يستند عليها أي قرار إقتصادي.

ونظرا لأن المنافع الإقتصادية تشترك فيها عدة أطراف أو متعاملين إقتصاديين ( مؤسسات، بنوك، مستثمرين، موردون.....إلخ)، تلك الأطراف تتعامل مع بعضها البعض مما ينتج عنه تعارض مصالح، فإذا افترضنا مثلا أن إدارة إحدى الشركات تجري مفاوضات مع إحدى البنوك للحصول على قرض تحتاجه الشركة للإستمرار في عملها، يرغب مدير الائتمان بالبنك دراسة أحدث قوائم مالية قامت الشركة بإصدارها قبل اتخاذ قرار بمنح القرض كما أنه مهتما بصفة خاصة بنسبة التداول وغيرها من مقاييس السيولة ( هذه المعلومات ستستخدم لاتخاذ قرار بمنح القرض من عدمه) ، ولاشك أن مدير الشركة يفهم أن ارتفاع نسبة التداول في الميزانية يعتبر أمرا ضروريا للحصول على القرض وللاحتفاظ بوظيفته كمدير ( هذا تعارضا بين مصالح مدير الشركة ومدير

منح الائتمان والذي قد ينتج عنه قوائم مالية متحيزة )، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى خدمات مدقق حسابات خارجي يتمتع بجميع مسؤولياته الشخصية من استقلالية وكفاءة مهنية... إلخ، للقيام بدور فعال في مراقبة تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية. ومن خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما هي أهم المسؤوليات الشخصية الواجب الإلتزام بها من قبل مدقق الحسابات الخارجي والتي تكفل له القيام بدور أساسي في تفعيل تطبيق النظام المحاسبي المالي؟

ولإجابة على الإشكالية السابقة تم تناول البحث في المحاور التالية :

المحور الأول : المسؤوليات الشخصية لمدقق الحسابات الخارجي

المحور الثاني : التهديدات المؤثرة على نهج إلتزام المدقق الخارجي بمسؤولياته الشخصية

المحور الثالث: مسار الإلتزام بالمسؤوليات الشخصية بمعرفة مدقق الحسابات الخارجي

### أهمية البحث:

بشكل عام يستمد البحث أهميته مما يلي :

- زيادة حجم الأزمات المالية العالمية بسبب ضعف الرقابة على النظم المحاسبية.
- تعرض العديد من المؤسسات والشركات الكبرى للإفلاس بسبب عدم إلتزام مدققي الحسابات بمسؤولياتهم الشخصية.
- الإهتمام الدولي المتزايد وعلى رأسه الإتحاد الدولي للمحاسبين بالمسؤوليات الشخصية للمدققين، وهذا يدل على الوعي المتزايد بالأثر الإيجابي للإلتزام المدقق بتلك المسؤوليات في ازدهار مهنة التدقيق.

وبشكل خاص يستمد البحث أهميته من التغيرات التي حدثت في البيئة المحاسبية الجزائرية بصدور نظام محاسبي مالي يعوض المخطط المحاسبي الوطني والذي يحتاج إلى تغيير في المتطلبات الشخصية للمدقق المحاسبي نفسه باعتباره أحد الفاعلين الرئيسيين في تفعيل تطبيق هذا النظام المحاسبي الجديد في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

**أهداف البحث:**

- التعرف على أهم المسؤوليات الشخصية الواجب الإلتزام بها من قبل مدققي الحسابات والتي لها أثر إيجابي على تفعيل تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- التعرف على أهم العوامل التي تعزز من إلتزام مدققي الحسابات بمسؤولياتهم الشخصية التي تتطلبها مهنة التدقيق.
- التعرف على القوانين المنظمة لمهنة التدقيق والتي تلزم مدققي الحسابات بالإلتزام بالمسؤوليات الشخصية التي تتطلبها مهنة التدقيق .

**أولاً: المسؤوليات الشخصية لمدقق الحسابات الخارجي**

من أجل تحقيق أهداف مهنة تدقيق الحسابات، يجب على أعضائها أن يلتزموا بعدد من المسؤوليات الأساسية ، هذه المسؤوليات الأساسية هي:

(أ) النزاهة

(ب) الموضوعية

(ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة

(د) السرية

(هـ) السلوك المهني

**أ- النزاهة:**

يفرض مبدأ النزاهة إلتزاما على كافة المدققين بأن يتصفوا بالإستقامة والأمانة في كافة علاقاتهم العملية والمهنية، وتعني النزاهة ضمنا التعامل العادل والصدق<sup>1</sup>، وتطبيقا لهذا المبدأ، يتعين على

<sup>1</sup>International Ethics Standards Board of Accountants(IESBA), Code de Déontologie des Professionnels Comptables(en ligne), New York : the International Federation of Accountants (IFAC),2009, disponible sur: <[http://www.cncc.fr/download/traduction\\_francaise\\_code\\_of\\_ethics\\_ifac\\_revised\\_july2009\\_v01072010.ok.ka.2608.pdf](http://www.cncc.fr/download/traduction_francaise_code_of_ethics_ifac_revised_july2009_v01072010.ok.ka.2608.pdf)> (08/10/2013),p12.

المدقق عدم الاشتراك في أي تقارير أو إقرارات أو مكاتبات أو غيرها من المعلومات إذا كانت هذه المعلومات:<sup>2</sup>

- (1) تتضمن بيانات كاذبة أو مضللة بصورة جوهرية.
- أو (2) تتضمن بيانات تم تقديمها بصورة تنسم بالإهمال و اللامبالاة.
- أو (3) محذوف منها معلومات يتعين إدراجها إذا كان هذا الحذف يؤدي إلى التضليل.

### ب- الموضوعية:

يفرض مبدأ الموضوعية إلزاماً على جميع المدققين بعدم التخلي عن الحكم المهني السليم بسبب أي تحيز أو تعارض مصالح أو تأثير من الغير لا مبرر له<sup>3</sup>.

وبالتالي يشترط على المدقق الذي يقدم خدمة التدقيق أن يتمتع بالاستقلالية عن عميل التدقيق، حيث أن استقلالية المدقق عن العميل تحمي قدرته على تكوين رأي دون أن يتأثر بتأثيرات قد تضعف ذلك الرأي.<sup>4</sup>

وتنقسم الإستقلالية إلى استقلالية من حيث الجوهر واستقلالية من حيث الشكل، حيث يقصد بالاستقلالية من حيث الجوهر بأنها: حالة من صفاء الذهن تسمح بإبداء رأي بدون أية ضغوط قد تؤثر على الحكم الشخصي المهني للفرد و تسمح له بالعمل بنزاهة و موضوعية و ممارسة الشك المهني ، أما الاستقلالية من حيث الشكل : فيقصد بها الابتعاد عن الوقائع و الظروف الجوهرية التي قد يستخلص منها طرف خارجي - موضوعي و على دراية بكل المعلومات

<sup>2</sup> الميثاق العام المصري لأداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة(على الخط)، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، متاح على:

<[http://www.esaaegypt.com/esaa/page.asp?page\\_type=the\\_ge\\_covenant](http://www.esaaegypt.com/esaa/page.asp?page_type=the_ge_covenant)>(2013/10/09)، ص 4،5.

<sup>3</sup> سلوى حلمي، معايير المراجعة والسلوك المهني(على الخط)، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، متاح على:

<<http://www.esaaegypt.com>>(2013/10/09)، ص3.

<sup>4</sup> الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة(على الخط)، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، نيويورك: الإتحاد الدولي للمحاسبين، 2010، متاح على:

<<http://www.ascjordan.org/UploadFiles/Audit/Audit%20Part%20I.pdf>>(2013/10/09)، لجزء

الأول، ص84.

ذات العلاقة بما فيها أدوات الحماية المطبقة - أنه قد تم التأثير على نزاهة وموضوعية و الشك المهني للمدقق أو مؤسسة التدقيق أو لعضو من أعضاء فريق تنفيذ خدمة التدقيق.<sup>5</sup>

قد يفهم من مصطلح الإستقلالية في حد ذاته أن يتنزه المدقق للحكم الشخصي عن كل المنافع الإقتصادية والمالية وأية علاقات أخرى، وبالطبع فإن هذا غير واقعي حيث أن كل فرد في المجتمع له علاقات ترتبط بالأطراف الأخرى، ولذلك يجب تقييم مدى جوهرية هذه المنافع الإقتصادية أو المالية أو العلاقات الأخرى وذلك في ضوء ما قد يعتقد طرف خارجي-موضوعي وعلى دراية بكل المعلومات ذات العلاقة-بأنه غير مقبول.<sup>6</sup>

### ج- الكفاءة المهنية والعناية الواجبة

يتعين على المدقق أن يقوم بالخدمات المهنية بالعناية الواجبة والكفاءة والدقة والمثابرة ، كما يتعين عليه أن يلتزم بالاستمرار في اكتساب المعلومات والمهارات المهنية والحفاظ عليها على المستوى المطلوب للتأكد من أن العميل يتلقى خدمات مهنية بكفاءة متميزة تواكب أحدث التطورات والتشريعات و أساليب الممارسة المهنية ، و يتعين على المدقق التصرف بالعناية الواجبة وفقاً للمعايير المهنية و الفنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية.<sup>7</sup>

### ج-1-الكفاءة المهنية:

تتطلب الخدمات المهنية التي تتسم بالكفاءة إصدار أحكام سليمة عند تطبيق المعرفة و المهارات المهنية أثناء أداء هذه الخدمات، و يمكن تقسيم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين مستقلتين:<sup>8</sup>

<sup>5</sup> محمد يحيى، الإستقلالية كأحد أركان آداب وسلوكيات مزاوولي مهنة المحاسبة والمراجعة(على الخط)، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، متاح على: <<http://www.esaaegypt.com>> (2013/10/15)، ص5.

<sup>6</sup> محمد يحيى، مرجع سابق، ص1.

<sup>7</sup> نفس المكان.

<sup>8</sup> مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولي للمحاسبين المهنيين، دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين(على الخط)، ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، نيويورك: الإتحاد الدولي للمحاسبين، 2010، متاح على:

<[http://www.ascajordan.org/UploadFiles/Audit/Code%20Ethics\\_.pdf](http://www.ascajordan.org/UploadFiles/Audit/Code%20Ethics_.pdf)>(2013/10/20)،

(أ) الحصول على الكفاءة المهنية:

يمكن الحصول على الكفاءة بطرق متنوعة من بينها:<sup>9</sup>

- التعليم المهني.
- التطور المهني المستمر، بما في ذلك التدريب.
- الخبرة العملية.
- التدريب على أيدي كادر عمل أكثر خبرة، مثل الأعضاء الآخرين في فريق العملية.
- التعليم في مجال الإستقلالية للموظفين الذين يتعين عليهم أن يكونوا مستقلين.

(ب) المحافظة على الكفاءة المهنية:

تتطلب المحافظة على الكفاءة المهنية وعيا وفهما مستمر للتطورات المهنية والعملية الفنية ذات العلاقة، حيث أن التطوير المهني المستمر يساعد على تنمية والمحافظة على قابلية الأداء بشكل كفؤ ضمن البيئة المهنية.

**ج-2- العناية الواجبة:**

تتطلب العناية المهنية الواجبة إلتزاما بأداء الخدمات المهنية على أكمل وجه يستطيع المدقق تقديمه مع الإهتمام بمصالح العملاء أفضل اهتمام وبما يتفق مع مسؤولية المهنة تجاه المجتمع بصفة عامة، ويجب أن يتفانى المدققين في الوفاء بمسؤولياتهم تجاه العملاء، وأصحاب العمل، والمجتمع، والتفاني في العمل يفرض مسؤولية أداء الخدمات في وقتها وبطريقة متقنة والإلتزام بالمعايير الفنية والأخلاقية الواجبة التطبيق<sup>10</sup>.

والعناية الواجبة تتطلب من العضو التخطيط والإشراف بطريقة كافية على أي نشاط مهني هو مسئول عنه.

<sup>9</sup> International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance, and related services Pronouncements(on line), New York : the International Federation of Accountants (IFAC),2010, available on: <<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2010-handbook-of-internatio-3.pdf>> (08/10/2013),part 1, p58.

<sup>10</sup> الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، قواعد سلوك وآداب المهنة(على الخط)، لا يوجد تاريخ النشر، متاح على <<http://www.socpa.org.sa>> (05/10/2013). ص15.

## د- السرية

يجب على المدقق أن يحافظ على سرية المعلومات التي يحصل عليها من خلال أدائه لعمله المهني ، كما يجب عليه ألا يستخدم أو يكشف عن أي من هذه المعلومات دون ترخيص صريح ومحدد أو عندما يكون هناك حق قانوني أو مهني أو واجب يعطيه الحق بالكشف عنها، ويجب عدم استخدام المعلومات السرية التي تم الحصول عليها نتيجة لعلاقات مهنية أو علاقات عمل لتحقيق مزايا شخصية للمدقق أو الغير<sup>11</sup>.

وحتى يفني المدقق بقدر كاف من السرية عليه مراعاة ما يلي:<sup>12</sup>

- يتعين على المدقق الحفاظ على السرية حتى في أي بيئة اجتماعية و عليه الانتباه إلى إمكانية الإفصاح غير المتعمد و خاصة في الأحوال التي تنطوي على ارتباط لمدة طويلة
- مع زميل عمل أو أحد الأقارب أو أحد أفراد الأسرة .
- يتعين على المدقق أيضاً الحفاظ على سرية المعلومات التي أفصح عنها عميل مرتقب.
- يتعين على المدقق أيضاً دراسة الحاجة إلى الحفاظ على سرية المعلومات داخل المؤسسة.
- يتعين على المدقق اتخاذ كافة الخطوات المعقولة لضمان أن فريق العمل التابع له و الأشخاص الذين يحصل منهم على المشورة و المساعدة يحترمون الواجب المنوط بالمدقق بشأن الحفاظ على السرية.
- يجب على المدقق أن يراعى باستمرار المحافظة على مبدأ السرية حتى بعد انتهاء علاقته بالعميل ، و عندما يحصل على عميل جديد فله الحق في استخدام الخبرة السابقة إلا أنه لا يجب استخدام أو الإفصاح عن المعلومات السرية التي تم الحصول عليها نتيجة لعلاقة مهنية سابقة .

<sup>11</sup> محمد يحيى، مرجع سابق، ص1.

<sup>12</sup> الميثاق العام المصري لأداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة، مرجع سابق، ص5،6.



واستثناء لما سبق، قد يسمح للمدقق الإفصاح عن معلومات سرية في الأحوال التالية:<sup>13</sup>

(أ) أن يسمح القانون بالإفصاح مع تفويض العميل بذلك.

(ب) أن يكون الإفصاح مطلباً قانونياً، على سبيل المثال:

- لإنتاج مستندات أو احتياطات أخرى للأدلة في سياق دعاوى قانونية.

- الإفصاح للسلطات العامة المختصة عن تعديلات القانون التي تظهر.

(ج) وجود واجب أو حق مهني للإفصاح مع عدم حظر القانون لذلك في الأحوال

التالية:

(1) الالتزام بمراجعة الجودة لهيئة عضو أو هيئة مهنية.

(2) الاستجابة إلى استفسار أو تحقيق تجريه هيئة عضو أو جهة تنظيمية.

(3) لحماية المصالح المهنية للمدقق في الدعاوى القانونية.

أو (4) أو بغرض الالتزام بالمعايير الفنية و المتطلبات الأخلاقية.

### هـ- السلوك المهني:

يفرض مبدأ السلوك المهني إلتزاما على المدققين للتقيد بالقوانين و الأنظمة ذات الصلة وتجنب أي عمل يعرف المدقق أو ينبغي أن يعرف أنه قد يسئ إلى سمعة المهنة، وهذا يتضمن الأعمال التي يعتبرها طرف ثالث عاقل ومطلع بعد تقييم كافة الحقائق والظروف المحددة المتوفرة للمدقق في ذلك الوقت، أنه تؤثر بشكل سلبي على السمعة الجيدة للمهنة<sup>14</sup>.

وعليه عند قيام المدقق بالتسويق و الترويج لنفسه ولأعماله عليه ألا يسئ لسمعة المهنة ، و عليه أن يتحلى بالأمانة و الصدق ، مع تجنب ما يلي:<sup>15</sup>

<sup>13</sup> International Ethics Standards Board for Accountants(IESBA), Handbook of The Code of Ethics for Professional Accountants(on line), New York : the International Federation of Accountants (IFAC),2013, available on:  
<<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2013-IESBA-Handbook.pdf>> (08/10/2013),p20,21.

<sup>14</sup> مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين المهنيين، مرجع سابق، ص20.

<sup>15</sup> International Ethics Standards Board of Accountants(IESBA), handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants(on line), New York : the International Federation of Accountants (IFAC) the International Federation of Accountants (IFAC),2010, available on: <<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2010-handbook-of-the-code-o.pdf>>(08/10/2013),p20.

(أ) القيام بادعاءات مبالغ فيها عن الخدمات القادرين على تقديمها أو المؤهلات التي يمتلكونها والخبرات التي يكتسبونها.

(ب) القيام بالمح استنقاصي أو عمل مقارنات لا أساس لها من الصحة مع أعمال الغير

### ثانيا: التهديدات المؤثرة على نهج إلتزام المدقق الخارجي بمسؤولياته الشخصية

هناك نهج عام للإلتزام بالمسؤوليات الشخصية ، هذا النهج قد يواجه تهديدات في ظروف متعددة و يمكن تصنيف هذه التهديدات على النحو التالي :

(أ) وجود مصلحة شخصية للمدقق

(ب) القيام بتدقيق ما تم إعداده بمعرفة نفس المدقق

(ج) الدفاع عن مصالح العميل أمام الغير

(د) التآلف غير المهني مع العميل

(هـ) الضغوط التي يفرضها العميل

وقد يجد المدقق أن هناك حالات تنشأ عنها تهديدات فريدة من نوعها بشأن الإلتزام بواحد أو أكثر من المسؤوليات الشخصية، وهذه التهديدات لا يمكن تصنيفها إلى أنه يتعين على المدقق توخي الحذر بشأن هذه الحالات و التهديدات في علاقاته المهنية و العملية .

(أ) وجود مصلحة شخصية للمدقق :

نتيجة لتأثير مصالح مالية أو غيرها من المصالح على حكم أو سلوك المدقق على نحو غير

ملائم<sup>16</sup>.

من أمثلة الحالات التي قد تنشأ عنها تهديدات بسبب المصلحة الشخصية للمدقق ما يلي

على سبيل

المثال وليس الحصر:<sup>17</sup>

— وجود مصلحة مالية مباشرة لدى العميل أو الإشتراك مع العميل في مصلحة.

<sup>16</sup> International Ethics Standards Board of Accountants(IESBA), handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants(on line), op.cit, p12.

<sup>17</sup> محمد يحيى، مرجع سابق، ص2.

- الإعتداف بصورة غير مناسبة على إجمالى الأتعاف من عميل واحد.
- وجود علاقة عمل وثيقة مع العميل.
- القلق الناتج عن إمكانية فقدان العميل.
- احتمال وجود فرصة عمل مستقبلية لدى العميل.
- ربط الأتعاف بتحقيق شروط معينة.
- وجود قرض أو ضمان مقدم من أو ممنوح إلى العميل أو أي مدير أو مسئول عنه.

### (ب) القيام بتدقيق ما تم إعداده بمعرفة نفس المدقق :

يتمثل هذا التهديد في إمكانية عدم قيام المدقق بشكل ملائم بتقييم نتائج حكم سابق اتخذه أو خدمة منجزة من قبله أو زميله في مؤسسة التدقيق، حيث يعتمد المدقق على تقييمه لذلك الحكم أو تلك الخدمة السابقة عند تكوين رأيه كجزء من توفير الخدمة الحالية<sup>18</sup>. من أمثلة الحالات التي تنشأ فيها تهديدات ناتجة عن تدقيق ما تم إعداده بمعرفة نفس المدقق على سبيل المثال و ليس الحصر ما يلي<sup>19</sup>:

- اكتشاف خطأ هام أثناء إعادة تقييم أعمال المدقق.
- إعداد تقارير عن تشغيل النظم المالية بعد المشاركة في تصميمها أو تنفيذها .
- إعداد البيانات الأساسية التي تستخدم في إعداد القوائم المالية أو إعداد سجلات أخرى تكون هي نفسها موضوع عملية الخدمة المهنية المؤداة .
- أن يكون أحد أعضاء فريق خدمة التدقيق قد إلتحق حالياً كمدير أو مسئول لدى عميل خدمة التدقيق أو إنه كان كذلك خلال فترة وجيزة سابقة .
- أن يكون أحد أعضاء فريق خدمة التدقيق قد إلتحق حالياً كموظف لدى عميل خدمة التدقيق في موقع يسمح له بممارسة نفوذ مباشر و جوهري على موضوع عملية خدمة التدقيق ، أو إنه كان كذلك خلال فترة وجيزة سابقة .
- القيام بخدمات أخرى للعميل تؤثر بشكل مباشر على موضوع عملية خدمة التأكد.

<sup>18</sup> International Ethics Standards Board of Accountants(IESBA), handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants(on line), op.cit, p12.

<sup>19</sup> الميثاق العام المصري لأداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة، مرجع سابق، ص8.

## (ج) الدفاع عن مصالح العميل أمام الغير:

أي مساندة العميل في موقفه إلى الدرجة التي تؤثر قد على موضوعيته<sup>20</sup>، و من أمثلة الحالات التي تنشأ فيها التهديدات الناتجة عن الدفاع عن مصالح العميل أمام الغير ما يلي على سبيل المثال و ليس الحصر: <sup>21</sup>

- الترويج للأسهم أو الأوراق المالية الخاصة بشركة مقيدة عندما تكون هذه الشركة عميل تدقيق للقوائم المالية .
- القيام بدور المحامي نيابة عن عميل التدقيق في القضايا و حل المنازعات مع الغير .

## (د) التآلف غير المهني مع العميل :

و يحدث هذا في حالة وجود علاقة طويلة الأمد أو علاقة وثيقة مع العميل بحيث يتعاطف المدقق مع مصالح العميل أو يوافق على أعماله<sup>22</sup>.

و من أمثلة الحالات التي تنشأ فيها تهديدات ناتجة عن التآلف غير المهني مع العميل ما يلي على سبيل المثال و ليس الحصر: <sup>23</sup>

- عندما يكون لأحد أعضاء فريق التدقيق واحداً من أفراد عائلته المقربين يعمل كمديراً أو مسئولاً لدى العميل.
- عندما يكون لأحد أعضاء فريق العمل قريباً من أفراد أسرته أو أحد أفراد عائلته المقربين يعمل كموظفاً لدى العميل في موقع يسمح له بممارسة نفوذ مباشر جوهري بشأن موضوع المهمة.
- وجود شريك سابق بالمؤسسة يعمل مديراً أو مسئولاً لدى العميل أو يعمل موظفاً لديه في موقع يسمح له بممارسة نفوذ مباشر و جوهري على موضوع المهمة .
- قبول هدايا أو محاباة من عميل ما لم تكن قيمة الهدية ضئيلة للغاية .
- ارتباط المسؤولين عن فريق العمل لفترة طويلة بالعميل .

<sup>20</sup> سلوى حلمي، مرجع سابق، ص3.

<sup>21</sup> أمين السيد لطفي، فلسفة المراجعة، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2009، ص223.

<sup>22</sup> International Ethics Standards Board of Accountants(IESBA), handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants(on line), op.cit, p12.

<sup>23</sup> محمد يحيى، مرجع سابق، ص2.

- عندما يكون للمدقق أو لأحد أعضاء فريق العمل قريباً من أفراد أسرته أو أحد أفراد عائلته المقربين يعمل كموظف لدى العميل في موقع يسمح له بممارسة نفوذ مباشر جوهرى بشأن موضوع المهمة.
- قبول هدايا من عميل ما لم تكن قيمة الهدية ضئيلة للغاية.

#### (هـ) الضغوط التي يفرضها العميل :

- أي يُمنع المدقق من التصرف بموضوعية عن طريق التهديدات الفعلية أو المتوقعة<sup>24</sup> من العميل، ومن الأمثلة عن الحالات التي تنشأ فيها التهديدات الناتجة عن الضغوط التي يفرضها العميل على المحاسب المدقق ما يلي على سبيل المثال و ليس الحصر:<sup>25</sup>
- التهديد باستبداله أو الاستغناء عنه.
  - التهديد بمقاضاته.
  - ممارسة ضغوط عليه لتقليل نطاق العمل بغرض خفض الأتعاب .

#### ثالثاً: مسار الإلتزام بالمسؤوليات الشخصية بمعرفة مدقق الحسابات الخارجي

إن المسار الأمثل لمدقق الحسابات سعياً وراء الإلتزام بمسؤولياته الشخصية يختلف باختلاف الظروف والوقائع المحيطة والتي يمكن أن يصادفها المدقق أثناء التعيين المهني، أو أثناء التغييرات في التعيين المهني، أو عند القيام بعمل تكميلي أو إضافي.

#### (1) التعيين المهني

##### 1-1- قبول العميل

قبل قبول علاقة جديدة مع عميل يتعين على المدقق أن يتدبر ما إذا كان قبول العميل سينتج عنه تهديدات لنهج الإلتزام بالمبادئ الشخصية، و تنشأ التهديدات المستقبلية التي تواجه النزاهة والسلوك المهني على سبيل المثال من القضايا الشائكة المرتبطة بالعميل ( أو أصحاب حقوق ملكيته أو إدارته أو أنشطته)<sup>26</sup>.

<sup>24</sup> سلوى حلمي، مرجع سابق، ص3.

<sup>25</sup> أمين السيد لطفي، مرجع سابق، ص224.

<sup>26</sup> محمد يحيى، مرجع سابق، ص4.

وتشمل قضايا العميل التي إن علمت يمكن أن تهدد الإلتزام بالمبادئ الشخصية، تورط العميل في نشاطات غير قانونية (مثل غسيل الأموال) أو عدم الأمانة أو ممارسات إعداد التقارير المالية المشكوك فيها<sup>27</sup>.

ولهذا يتعين على المدقق تقييم مدى أهمية أية تهديدات وتطبيق أدوات الحماية عند الضرورة للتخلص من هذه التهديدات أو تخفيضها إلى مستوى مقبول<sup>28</sup>، ومن الممكن أن تتضمن أدوات الحماية المناسبة:<sup>29</sup>

- الحصول على معرفة و فهم عن العميل و مالكه و مديره و المسئولين عن الحوكمة لديه و أنشطة أعماله.
- الحصول على إلتزام العميل بتحسين ممارسات الحوكمة و الرقابة الداخلية لديه .
- ومن الممكن أن ينشأ التهديد الخاص بالمصلحة الشخصية و الذي يؤثر على النزاهة الموضوعية إذا كان أحد أعضاء فريق العمل لديه مصلحة مالية أو غيرها من المصالح مع عميل التدقيق، في هذه الحالة يمكن أن تتضمن أدوات الحماية المناسبة ما يلي:
- التخلص من المصلحة بأكملها.
- التخلص من القدر الذي لا يسمح لما تبقى من تلك المصلحة بأن يكون له تأثير هام.
- نقل عضو فريق التدقيق.
- أما في حالة عدم إمكانية تخفيض التهديدات إلى حد مقبول يتعين على المدقق التراجع عن الدخول في علاقة مع هذا لعميل، كما يتعين عليه مراجعة قرارات قبول العميل بصفة دورية بالنسبة للأعمال و المهام المتكررة التي تقدم للعميل<sup>30</sup>.

## 1-2- قبول العملية

يجب ألا يقبل المدقق سوى الخدمات التي يستطيع تنفيذها بكفاءة، وقبل قبول أي عملية محددة يتعين على المدقق أن يتدبر ما إذا كانت هذه العملية سينشأ عنها ما يهدد إلتزامه

<sup>27</sup> مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين المهنيين، مرجع سابق، ص27.

<sup>28</sup> International Ethics Standards Board of Accountants (IESBA), handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants (on line), op.cit, p27.

<sup>29</sup> International Ethics Standards Board of Accountants (IESBA), Code de Déontologie des Professionnels Comptables (en ligne), op.cit, p24.

<sup>30</sup> الميثاق العام المصري لأداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة، مرجع سابق، ص10.

بالمسؤوليات الشخصية ، فعلى سبيل المثال ينشأ التهديد الخاص بالمصلحة الشخصية و الذي يؤثر على الكفاءة المهنية و العناية الواجبة إذا كان فريق العمل ليس لديه - ولن يستطيع اكتساب- الكفاءات الضرورية لتنفيذ العملية على نحو سليم<sup>31</sup>.

يتعين على المدقق تقييم مدى أهمية أية تهديدات وتطبيق أدوات الحماية عند الضرورة للتخلص من هذه التهديدات أو تخفيضها إلى مستوى مقبول، وتتضمن أدوات الحماية المشار إليها ما يلي<sup>32</sup>:

- اكتساب فهم مناسب لطبيعة أعمال العميل، وتعقيد عملياته، والمتطلبات المحددة للعملية وهدفها، وطبيعة ونطاق العمل الواجب إنجازه.
- الحصول على معلومات عن القطاعات ذات الصلة أو الموضوعات التابعة<sup>33</sup>.
- امتلاك أو الحصول على الخبرة فيما يخص المتطلبات التنظيمية أو متطلبات إعداد التقارير ذات الصلة.
- تعيين عدد كاف من الموظفين ذوي الكفاءات اللازمة.
- الإستعانة بالخبراء متى لزم الأمر.
- الإتفاق على إطار زمني واقعي لأداء العملية.
- الإلتزام بسياسات وإجراءات مراقبة الجودة المصممة لتوفير تأكيد معقول بأنه يتم قبول عمليات محددة فقط عندما يكون من الممكن إنجازها بكفاءة.

### التغييرات في التعيين المهني

يتعين على المدقق الذي يطلب منه أن يحل محل مدقق آخر أو الذي يقوم بتقديم عرض للقيام بعملية يتولاها مدقق آخر ، أن يحدد ما إذا كانت هناك أسباب مهنية أو غير مهنية لعدم قبول العملية مثل الظروف و الأحوال التي تهدد نصح الإلتزام بالمسؤوليات الشخصية ، فقد يكون هناك مثلاً تهديداً يؤثر على الكفاءة المهنية و العناية الواجبة إذا وافق المدقق على العملية قبل العلم بكافة الحقائق المرتبطة بها<sup>34</sup>.

<sup>31</sup> محمد يحيى، مرجع سابق، ص 4.

<sup>32</sup> مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين المهنيين، مرجع سابق، ص 28.

<sup>33</sup> International Ethics Standards Board of Accountants (IESBA), handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants (on line), op.cit, p28.

<sup>34</sup> محمد يحيى، مرجع سابق، ص 4.

يتعين تقييم مدى أهمية التهديدات، و بناء على طبيعة العملية فإن الأمر قد يتطلب الاتصال بالمدقق الحالي القائم بالعملية حالياً لتحديد الحقائق و الملابس التي تقف وراء هذا التغيير المقترح، و بالتالي يتسنى للمدقق أن يقرر قبول العملية من عدمه، فقد لا تعكس مثلاً الأسباب الظاهرة لتغيير مدقق و استبداله بآخر على نحو كامل كافة الحقائق، وقد تبين وجود خلافات مع المدقق القائم بالعملية (المدقق الحالي) قد تؤثر على قرار قبول التعيين من عدمه<sup>35</sup>.

يلتزم المدقق الحالي بمبدأ الحفاظ على السرية ، ويتعين على المدقق الحالي عدم التطوع بتقديم معلومات عن العميل، إلا في الحالات التي يجوز فيها الإفصاح عن المعلومات السرية الخاصة بالعميل في الأحوال التالية:<sup>36</sup>

- (أ) أن يسمح القانون بالإفصاح مع تفويض العميل بذلك.
- (ب) أن يكون الإفصاح مطلباً قانونياً ، على سبيل المثال :
  - لإنتاج مستندات أو احتياطات أخرى للأدلة في سياق دعاوى قانونية .
  - الإفصاح للسلطات العامة المختصة عن تعديات القانون التي تظهر.
- (ج) وجود واجب أو حق مهني للإفصاح مع عدم حظر القانون لذلك في الأحوال التالية :

- (1) الالتزام بمراجعة الجودة لهيئة عضو أو هيئة مهنية.
  - (2) أو الاستجابة إلى استفسار أو تحقيق تجريه هيئة عضو أو جهة تنظيمية.
  - (3) أو لحماية المصالح المهنية للمدقق في الدعاوى القانونية.
  - (4) أو بغرض الالتزام بالمعايير الفنية و المتطلبات الأخلاقية.
- إذا كانت التهديدات المحددة هامة وجوهرية ، عندئذ يتعين النظر بعين الاعتبار إلى أدوات الحماية و تطبيقها عند الضرورة للتخلص من هذه التهديدات أو التقليل منها إلى حد مقبول .
- قد تتضمن أدوات الحماية المشار إليها ما يلي:<sup>37</sup>
- مناقشة أمور العميل بشكل تام و بحرية تامة مع المدقق الحالي .

<sup>35</sup>الميثاق العام المصري لأداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة، مرجع سابق، ص11.

<sup>36</sup> International Ethics Standards Board for Accountants(IESBA), Handbook of The Code of Ethics for Professional Accountants(on line), op.cit, pp20,21.

<sup>37</sup>الميثاق العام المصري لأداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة، مرجع سابق، ص12.



- مطالبة المدقق الحالي بتقديم معلومات عن أي حقائق أو ظروف يرى المدقق الحالي أنه يتعين على المدقق المقترح الإحاطة بها قبل أن يقرر قبول أو عدم قبول العملية.
- عند التقدم بعرض رداً على أي طلب خاص بتقديم عرض خدمات يجب على المدقق المقترح أن يتصل بالمدقق الحالي قبل قبول العملية للتعرف منه على أي أسباب مهنية أو غير مهنية تستدعي رفض العملية .

من المعتاد أن يحتاج المدقق إلى الحصول على موافقة العميل ، ويجبذ أن تكون هذه الموافقة كتابة للبدء في مناقشة المدقق الحالي ، و بمجرد الحصول على هذه الموافقة يتعين على المدقق الحالي الالتزام بالقوانين و اللوائح ذات الصلة التي تنظم ذلك ، و عند قيام المدقق الحالي بتقديم معلومات يجب أن يتم ذلك بأمانة ودون غموض ، و إذا لم يستطع المدقق المقترح الاتصال بالمدقق الحالي ، عليه أن يحاول الحصول على المعلومات الخاصة بأية تهديدات من أي مصدر آخر أو بأي وسيلة أخرى، على سبيل المثال من خلال الاستفسار من الغير أو عمل الاستفسارات عن الإدارة العليا أو المسؤولين عن الحكومة لدى العميل<sup>38</sup>.

و في حالة عدم التخلص من التهديدات أو تخفيضها إلى حد مقبول من خلال تطبيق أدوات الحماية

يتعين على المحاسب الاعتذار عن العملية ، إلا إذا كانت هناك قناعة بحقائق ضرورية عن طريق وسائل أخرى<sup>39</sup>.

## (2) القيام بعمل تكميلي أو إضافي:

قد يطلب من المدقق القيام بعمل تكميلي أو إضافي إلى عمل المدقق الحالي، مثل هذه الظروف قد تؤدي إلى تهديدات مستقبلية تؤثر على الكفاءة المهنية و العناية الواجبة تنشأ على سبيل المثال من عدم وجود معلومات أو عدم كفايتها ، ويتم تقييم أهمية أية تهديدات وتطبيق أدوات الحماية عن الضرورة للتخلص من التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول، و من أمثلة

<sup>38</sup> نفس المكان.

<sup>39</sup> مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين المهنيين، مرجع سابق، ص29.

أدوات الحماية إحاطة المدقق الحالي بالعمل المقترح، مما يتيح للمدقق الحالي فرصة لتوفير أي معلومات ذات صلة تكون لازمة للأداء السليم لذلك العمل<sup>40</sup>.

### الخاتمة:

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

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

وفي الأخير نستخلص النتائج والتوصيات التالية:

### أولاً- النتائج:

1. تعتبر المسؤوليات الشخصية لمدقق الحسابات كأحد الأركان الأساسية في تفعيل تطبيق النظام المحاسبي المالي من قبل شخص المدقق نفسه.
2. تعتبر الموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة من أهم المسؤوليات الشخصية لمدقق الحسابات التي يمكن أن تؤثر في تفعيل تطبيق النظام المحاسبي المالي.

<sup>40</sup> International Ethics Standards Board for Accountants(IESBA), Handbook of The Code of Ethics for Professional Accountants(on line), op.cit, p29.

3. افتقار مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر إلى أدوات حماية من شأنها المساهمة في إلتزام مدققي الحسابات بمسؤولياتهم الشخصية.

### ثانيا- التوصيات:

وتتمثل أساساً في ضرورة إعداد ميثاق للمسؤوليات الشخصية لمدققي الحسابات في الجزائر، ولذي يتضمن:

- مجموعة المسؤوليات الشخصية الواجب توافرها في مدقق الحسابات الخارجي.
- التهديدات المؤثرة على نصح الالتزام بالمسؤوليات الشخصية.
- آلية تحديد تلك التهديدات وتقييم أهميتها.
- أدوات الحماية لمواجهة تلك التهديدات وأساليب تطبيقها.

## قائمة المراجع :

### المراجع باللغة العربية :

1. أمين السيد لطفي، فلسفة المراجعة، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2009.
2. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، قواعد سلوك وآداب المهنة (على الخط)، لا يوجد تاريخ النشر، متاح على: <http://www.socpa.org.sa> < (2013/10/05).
3. الميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة (على الخط)، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، متاح على: <http://www.esaaegypt.com/esaa/page.asp?page> < (2013/10/09) <\_type=the\_ge\_covenant.
4. الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة (على الخط)، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، نيويورك: الإتحاد الدولي للمحاسبين، 2010، متاح على: <http://www.ascajordan.org/UploadFiles/Audit/Audit%20Part%20I.pdf> < (2013/10/09)، الجزء الأول.
5. مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين المهنيين، دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين (على الخط)، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، نيويورك: الإتحاد الدولي للمحاسبين، 2010، متاح على: [http://www.ascajordan.org/UploadFiles/Audit/Code%20of%20Ethics\\_.pdf](http://www.ascajordan.org/UploadFiles/Audit/Code%20of%20Ethics_.pdf) < (2013/10/20).
6. محمد يحيى، الإستقلالية كأحد أركان آداب وسلوكيات مزاوي مهنة المحاسبة والمراجعة (على الخط)، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، متاح على: <http://www.esaaegypt.com> < (2013/10/15).
7. سلوى حلمى، معايير المراجعة والسلوك المهني (على الخط)، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، متاح على: <http://www.esaaegypt.com> < (2013/10/09).

### المراجع باللغة الأجنبية :

1. International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), **Handbook of The Code of Ethics for Professional Accountants** (on line), New York : the International Federation of

- Accountants (IFAC),2013, available on:  
<<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2013-IESBA-Handbook.pdf>> (08/10/2013).
2. International Ethics Standards Board of Accountants(IESBA), **handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants**(on line), New York : the International Federation of Accountants (IFAC) the International Federation of Accountants (IFAC),2010, available on:  
<<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2010-handbook-of-the-code-o.pdf>>(08/10/2013).
3. International Ethics Standards Board of Accountants(IESBA), **Code de Déontologie des Professionnels Comptables**(en ligne), New York : the International Federation of Accountants (IFAC),2009, disponible sur: <[http://www.cncf.fr/download/traduction\\_francaise\\_code\\_of\\_ethics\\_ifac\\_revised\\_july2009\\_v01072010.ok.ka.2608.pdf](http://www.cncf.fr/download/traduction_francaise_code_of_ethics_ifac_revised_july2009_v01072010.ok.ka.2608.pdf)> (08/10/2013).
4. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance, and related services Pronouncements**(on line), New York : the International Federation of Accountants (IFAC),2010, available on:  
<<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2010-handbook-of-internatio-3.pdf>> (08/10/2013),part 1.

#### القوانين:

1. الجزائر. قانون رقم 10-01 مؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد(على الخط).الجريدة الرسمية عدد 42، 2010/07/11. متاح على<[www.JORADP.DZ](http://www.JORADP.DZ)>(2013/10/09).