جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل

شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم المالية والمحاسبة **التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير**

المدقق الخارجي وقواعد السلوك المهني في ظل معايير التدقيق الجزائرية NAA

- **مقدمة من طرف الطالبتين :**
- **سطال فريال فاطيمة الزهرة**
- **وقــواق كـنزة**

تحث اشراف الأستاذ:

أ. نور الدين اسماعيل

- **أعضاء لجنة المناقشة:**

-

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	إسماعيل نورالدين	أستاذ باحث دكتراه	مستغانم
مناقش	**مقراد عبد الله**	أستاذة محاضر "ب"	مستغانم
مقررا	برينيس عبد القادر	أستاذ تعليم العالي	مستغانم

السنة الجامعية 2022/2021

جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل

شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم المالية والمحاسبة التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

المدقق الخارجي وقواعد السلوك المهني في ظل معايير التدقيق الجزائرية NAA

- مقدمة من طرف الطالبتين :
- سطال فريال فاطيمة الزهرة
- وقـواق كـنزة

تحث اشراف الأستاذ:

أ. نور الدين اسماعيل

- أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	إسماعيل نورالدين	أستاذ باحث دكتراه	مستغانم
مناقش	**مقراد عبد الله**	أستاذة محاضر "ب"	مستغانم
مقررا	برينيس عبد القادر	أستاذ تعليم العالي	مستغانم

السنة الجامعية 2022/2021

إهداء

نهدي عملنا هدا

إلى القلوب الذي برحمتها و النبع الجميل الذي سقانا ما شئنا من فيض الحنان كلا من

أمهاتنا الغاليات أطال الله في عمرهما

إلى الرجلان العظيمان اللذان أعطونا دروس الفضائل وعلمونا أن الدنيا صمود ومشاكلها بلا

حدود إلى والدينا العزيزان.

وإلى إخواتنا 'سماح ' و'فاطمة'

وإلى أعز و أغلى صديقات : " أحلام ،غزلان ،أميرة ،حنان،زينب،إيمان،إشراق "

وأتمنى لهما كل الخير والنجاح

وإلى كل من ذكرهم قلبي ونسيهم قلبي إلى الأهل والأحياء خاصة عائلتي "سطال و وقواق"

أهدي ثمرة هذا الجهد.

الشكر

الحمد الله سبحان وتعالى على نعمته علينا و صلى الله على سيدنا الأولين

و الأخرين محمد عليه أزكى الصلاة والسلام

نقدم بجزيل الشكر لمن أحاطنا بتوجيهاته وسقانا من بحار علمه

إلى جميع أساتذة ودكاترة قسم المالية والمحاسبة تخصص تدقيق محاسبي

ومراقبة التسيير خاصة الأستاذ المؤطر "إسماعيل نوردين "

كما لا يسعنا بعد إتمام هدا العمل إلى أن نتوجه بجزيل الشكر والامتنان

لعائلتنا على دعمهم لنا وتوجيهنا نحو طريق العلم

دون أن ننسى كل من قدما لنا يد العون وكل من سئدنا من قريب أو بعيد في

إنجازا هدا العمل.

ملخص الدراسة

الهدف الرئيسي لهذه الدراسة هو التعرف على أهم أخلاقيات المهنة الواجب الإلتزام بها من قبل مدققي الحسابات والتي لها أثر إيجابي على تدقيق النظام المحاسبي المالي، واستجابة للهدف المنشود من هذه الدراسة تضمنت هذه الأخيرة مجموعة من أخلاقيات المهنة لمدققي الحسابات المتعارف عليها في مهنة التدقيق مرتبة حسب أهميتها وتأثيرها على تدقيق 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 الأخلاقية لمدققي الحسابات في الجزائر للمساهمة بشكل فعال في تدقيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، هذا الميثاق يتضمن، مجموعة أخلاقيات المهنة الواجب توافرها في مدقق الحسابات الخارجي، التهديدات المؤثرة على نهج الإلتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق، آلية تحديد تلك التهديدات وتقييم أهميتها، وأدوات الحماية لمواجهة تلك التهديدات وأساليب تطبيقه

. Abstract: The main objective of this

study is to identify the most important Professional ethics should commitment by the auditors which have a positive effect on the audit of accounting system of financial, and in response to the objective target of this study, this latter included set of Professional ethics of auditors which generally accepted in the audit profession arranged by relevance and impact on the audit of financial accounting system, the Integrity, objectivity, Professional Competence and Due Care, Confidentiality and Professional Behavior. The in-depth study of the previous ethics made the researcher come to an important result states need to prepare a charter of Professional ethics of auditors in Algeria to contribute effectively in the audit of accounting system of financial Algerian economic enterprises, this Charter contains a set of Professional ethics should be available in the external auditor, the threats affecting commitment approach to the Professional ethics, a mechanism to identify the threats and assess their relevance, and security tools to meet those threats and methods of their application.

الكلمات المفتاحية

أخلاقيات مهنة التدقيق، مدقق حسابات محافظ الحسابات

قائمة الأشكال

الرقم	اسم الشكل	الصفحة
01	أنواع تدقيق الحسابات	12
02	معايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها	21
03	مصادر سلوك الأخلاقي	39
04	الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق المحاسبة والتدقيق في الجزائر	52
05	أسباب وأهمية صدور معايير التدقيق	69

قائمة الجداول

الرقم	اسم الجدول	الصفحة
01	مقارنة بين أنواع التدقيق الخارجي	19
02	التمييز بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	22
03	سلم أتعاب محافظ الحسابات	58
04	: مقارنة إصدارات معايير التدقيق الجزائرية مع الدولية	73
05	مقارنة إصدارات معايير التدقيق الجزائرية مع الدولية.	75

جدول المختصرات

الاختصارات / الرمز	الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الفرنسية
NAA	معايير التدقيق الجزائرية	LES NORME ALGERIE D'AUDIT
IAS	معايير المراجعة الدولية	Norme Internationale d'Audit
CNAS	الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية للعمال الأجراء	La Caisse Nationale des Assurances Sociales des travailleurs salariés
CNC	المجلس الوطني للمحاسبة	conseil national de la comptabilite
CNCC	الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات	Compagnie Nationale des commissaire aux compte

فهرس المحتويات

البيان	رقم الصفحة
الإهداء	
الشكر والتقدير	
الملخص	
قائمة الأشكال و الجداول	
فهرس المحتويات	
المقدمة العامة	01
الفصل الأول: التدقيق و المدقق الخارجي	
.تمهيد	04
المبحث الأول: عموميات حول التدقيق.	05
المطلب الأول: ماهية التدقيق - الفرع الأول: نبذة تاريخية عن التدقيق - الفرع الثاني: تعريف التدقيق	05 05 06
المطلب الثاني: أهمية واهداف التدقيق	07
المطلب الثالث: مبادئ وأنواع التدقيق	09
المطلب الرابع: مقارنة بين التدقيق والمحاسبة	13
المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي	15
المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي	15
المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الخارجي .	15
المطلب الثالث: أنواع ومعايير التدقيق الخارجي	18
المطلب الرابع: مقارنة بين التدقيق الخارجي و التدقيق الداخلي.	19
المبحث الثالث: إيطار النظري المدقق الخارجي	23
المطلب الأول: مفهوم المدقق المستقل (الخارجي).	23
المطلب الثاني: تعيين وعزل المدقق	23

المطلب الثالث: الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي - الفرع الأول: الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي - الفرع الثاني: ملفات عمل المدقق الخارجي	24 24 26
المطلب الرابع: تقرير المدقق الخارجي	27
خلاصة الفصل الأول	29
الفصل الثاني: السلوك المهني وتنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر	
تمهيد.	30
المبحث الأول: سلوك وآداب مهنة التدقيق	31
المطلب الأول: أخلاقيات مهنة التدقيق	31
المطلب الثاني: السلوك القانوني لمهنة التدقيق	36
المطلب الثالث: مصادر السلو الاخلاقي لمدقق الحسابات	38
المطلب الرابع: العوامل المؤثرة في السلوك الاخلاقي	39
المبحث الثاني: تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر	41
المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر	41
المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على التدقيق الخارجي في الجزائر.	43
المطلب الثالث: شروط العامة للممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر - الفرع الاول: محافظ الحسابات في الجزائر - الفرع الثاني: شروط ممارسة المهنة وتحديد الاتعاب	52 52 55
المطلب الرابع: جزاء اخلال المدققين بمهامهم في الجزائر - الفرع الاول : مسؤوليات التي يتحملها المدقق - الفرع الثاني: الاخطاء التأديبية و عقوبتها في الجزائر - الفرع الثالث: الجرائم المتعلقة بالمهنة ومخالفتها الت	59 59 61 63
المبحث الثالث: معايير التدقيق الجزائريةNAA .	65
المطلب الأول: معايير التدقيق الجزائرية . - الفرع الاول: قرارات معيار الجزائري - الفرع الثاني: أهمية وأسباب ظهور المعايير الجزائرية	65 65 69
المطلب الثاني: الهيئات المنظمة لمعايير التدقيق في الجزائر	69
المطلب الثالث: المحفزات و الانتقادات الموجهة للمعايير التدقيق في الجزائر	71
المطلب الرابع: مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAAومعايير التدقيق الدولية ISA	72

خلاصة الفصل	75
الفصل الثالث: دراسة حالة بمكاتب محافظي الحسابات في مستغانم وهران وتلمسان حول مدى التزام محافظي الحسابات بالقواعد السلوكية لمهنة التدقيق	
تمهيد:	76
المبحث الاول: التعريف بمكتب محل الدراسة	77
المطلب الأول: تقديم المكتب	77
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمكتي محافظ الحسابات	77
المطلب الثالث: الخدمات التي يقدمها المكتب	78
المبحث الثاني: منهجية الدراسة	79
المطلب الأول: مجتمع الدراسة	79
المطلب الثاني: طريقة جمع البيانات	79
المطلب الثالث: المعالجة الإحصائية	79
المطلب الرابع: افتراح فرضيات	79
المبحث الثالث: الجانب التطبيقي لعينة من الهنيين حول التزام بالقواعد الاخلاقية لمهنة التدقيق	81
المطلب الأول: تحليل خصائص الدراسة المطلب الثاني: تحليل نتائج الفرضيات المطلب الثالث: النتائج المطلب الرابع: التوصيات	81 80 83 84
خلاصة الفصل	85
خاتمة عامة	89

المقدمة

المقدمة العامة:

إن ما تشهده مهنة التدقيق بل قطاع الأعمال بأسره هذه الأيام بأزمة ثقة عميقة يمكن أن نعتبرها بدرجة كبيرة من الدقة ازمة أخلاقيات نابعة من سيطرة الجشع والمصالح الخاصة الضيقة بصورة واضحة على جزء كبير من هذا القطاع في مختلف دول انحاء العالم وهذه الأزمة كانت قد ظهرت بصورة واضحة في الولايات المتحدة الأمريكية، إلا أنها لا تنحصر في ذلك البلد فقط بل يمكن أن نقول انها امتدت لتشمل معظم الدول منها الجزائر بدرجات متفاوتة.

من هنا يلعب سلوك المدقق دورا هاما في زيادة ثقة مستخدمي البيانات المالية هذا وقد ساهمت الجمعيات المهنية بشكل فاعل في إصدار معايير تم تبينها من قبل المدققين، حيث حسنت مع مرور الوقت من مستوى سلوكهم المهني، إلا أنه وبالرغم من هذه التحسينات فغنها لا تزال عاجزة عن تعديله بشكل كاف يرتقي إلى المستوى المطلوب نتيجة لتزايد عدد القضايا القانونية المقامة على مكاتب تدقيق عالمية، نتيجة لتطورها في قضايا اخلاقية مهنية ولعدة سنوات تسببت انهيار شركات عالمية عملاقة كشركة انرون للطاقة ENRON وشركة آرثر أندرسون arther anderson لتدقيق الحسابات وحصلت اختلاسات كبيرة في شركة ورلد كوم WORLD COM للاتصالات ، وقد كان سبب البعض من تلك الانهيارات هو ضعف السياسات المحاسبية وغياب الأخلاق وسلوكيات المهنة المراجعة عند المتلاعبون والذين تسببوا الاضرار بالغة للاقتصاد : فقد ظهرت الحاجة غلى تدعيم ثقة المجتمع في نوعية التدقيق، أصبح من اللازم الاستقلالية و الحيادية التامة من خلال تطبيق روح القوانين وعدم الاكتفاء بالالتزام بالسلوك المهني .

في هذا البحث نثري الحديث عن التدقيق وخاصة التدقيق الخارجي والمسؤول عن هذه العملية من خلال مفاهيم .

- **الإشكالية المطروحة:**

إن هذه الدراسة تتمحور على الإجابة على السؤال الاتي:

من هو المدقق الخارجي وما هي اخلاقيات مهنة التدقيق ومامدى إلتزام المهنيين بالجزائر بقواعد السلوك المهني في ظل معايير التدقيق الجزائرية ؟

و يتفرع هذا السؤال إلى:

- ما هو التدقيق؟ و ما هي أنواعه؟
- من المسؤول عن عملية التدقيق الخارجي؟
- ما هي أخلاقيات و قواعد سلوك مهنة التدقيق؟
- كيف يتم تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر؟

- ما هي معايير التدقيق الجزائرية والفرق بينها وبين معايير التدقيق الدولية؟

- **فرضيات الدراسة:**

- **فرضيات رئيسية:**

لمحاولة إعطاء إجابة أولية عن الاشكالية المذكورة سابقا نصيغ الفرضيات التالية

- تجاهل وعدم إدراك القواعد السلوك من طرف المهنيين في الجزائر.
- وجود إدراك وتقيد بقواعد السلوك المهني من طرف المهنيين في الجزائر والتزام بها

- **فرضيات إضافية:**

- التدقيق هو المحاسبة المالية وكذا المراجعة المالية
- التدقيق والمحاسبة مختلفان ومن هنا فإن للتدقيق مفهوم خاص
- المدقق الخارجي هو المسؤول عن مهنة التدقيق
- بخصوص أخلاقيات المهنة ومهنة السلوك في الجزائر في الجزائر فهي تصرفات المدقق اتجاه زملائه وعملائه في العمل.
- يوجد اختلاف كبير بين المعايير التدقيق الجزائرية والمعايير الدولية.
- معايير التدقيق الجزائرية هي فقط نسخة مترجمة من المعايير الدولية للتدقيق.

- **أهمية البحث:**

تتجلى أهمية البحث من أهمية الدور التي تلعبه الأخلاق بصفة عامة، مبادئ ومعايير السلوك المهني بصورة خاصة في دعم و كفاءة العمل المحاسبي ذلك على مهنة التدقيق، كما وتتجلى ايضا أهمية البحث في التعرف على مجمل المسؤوليات التي يتحلى بها المدقق، ومدى الترابط بين أخلاقيات المهنة في ظل توفر شروط التأديب.

- **أهداف البحث:**

يسعى البحث إلى تحقيق الاهداف التالية:

- **معرفة ماهية التدقيق والتدقيق الخارجي ;**
- **التعرف على محافظ الحسابات ;**
- **كيفية تنظيم المهنة في الجزائر ;**
- **التعرف على مختلف مسؤوليات التي يتحملها المدقق ;**
- **التعرف على أخلاقيات وقواعد سولك المهني الخاصة بالتدقيق ;**
- **التعرف على الجرائم والأخطاء المتعلقة بمهنة التدقيق ومخافتها وكذا معاقبات ;**
- **معرفة مدى التزام المدققين في الجزائر بقواعد سلوك المهني.**

- **أسباب إختيار الموضوع:**
  - **أسباب ذاتية:**
- **الميول الذاتي لمهنة محاسبة والتدقيق.**
- **توافق الموضوع وتخصص دراستنا.**
  - **أسباب موضوعية.**
- **أهمية مهنة التدقيق والمحاسبة في وقت الراهن.**
- **الإصلاح المحاسبي الذي تمر به الجزائر والتوجه إلى المعايير الدولية.**
- **التغيرات التي طرأت على تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر لا سيما القانون 01/10**
- **حدود الدراسة:**
  - **حدود زمنية: إن هذا العمل ليس وليد الأمس وإنما إنطلق مع إنطلاق تحضيرنا لهذه الشهادة ومن خلال المقاييس التي تطرقنا إليها والتي لها صلة بالتدقيق ومعايير التدقيق.**
  - **حدود مكانية**: إن دراستنا الميدانية والتطبيقية شملت 3 ولايات مختلفة لعينة من خبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات لكل من مستغانم ، وهران وتلمسان.
- **منهج البحث:**

اعتمد في انجاز هذا البحث منهجين اثنين الا وهما المنهج الوصفي والمنهج التحليلي استنادا غلى طبيعة الموضوع الذي يعتمد على وصف المعلومات وتحليل النتائج المتحصل عليها من الجانب التطبيقي.

- **صعوبات الدراسة:**

خلال إنجازنا لهذا العمل إعترضتنا مجموعة من الصعوبات التي إنحصرت في:

- نقص الدراسات السابقة في هذا الموضوع من جهة.وصعوبة تجسيد دراستنا التطبيقية من جهة أخرى والتي تم تحقيقها بفضل مساعد ووساطة الخير القضائي ومحافظ الحسابات السيد تكارلي محمد.

الفصل الأول: التدقيق والمدقق الخارجي

تمهيد:

إن ظهور عملية التدقيق وتطوها كتن أمر حتميا نظرا للمتطورات التي عرفتها المؤسسات والتي يمكن أن تضم عدد كبير من المساهمين، ومع توسع نشاط هذه المؤسسات وتشعب وظائفها زادت صعوبة مراقبة الملاك لأعمال الإدارة فضلا عن ذلك زادت حاجة الأطراف للبيانات المالية التي تصدرها هذه المؤسسات، فعملية التدقيق تعتبر الأداة الفعالة التي لجأ إليها الملاك لمراقبة أعمال من أوكلت ’ليهم الإدارة من جهة وللتأكد من صحة وسلامة البيانات المالية، والاطمئنان على الوضعية المالية للمؤسسة ونتيجة نشاطها من جهة أخرى.

ومن هذا المنطق فإن هذا الفصل سيتناول في إطار مفاهيم متعلقة بعملية التدقيق من خلال التطرق إلى أهم الجوانب الملمة بهذه المهنة، كما يتناول هذا الفصل كذلك أنواع التدقيق حسل التصنيفات المختلفة لها انطلاقا من الزوايا التي ينظر منها لهذه العملية، وسنركز على نوع من أنواع التدقيق الخارجي بالإضافة إلى القائم بهذه الاخيرة .

وتحقيقا لما سبق سيتناول هذا الفصل النقاط الاساسية الآتية :

❖ **المبحث الأول: عموميات حول التدقيق**

تمهيد: لقد تطور التدقيق بتطور العصور، بحيث ظهر ليعطي اختلاف حاجات أفراد مجتمع إليه من جميع المؤسسات وهيئات حكومية، لأنه يعد العين الساهرة داخل المؤسسة وهو ما سوف نتطرق إلية في مبحثنا هذا.

- **المطلب الأول: ماهية التدقيق**
- **الفرع الأول: نبذة تاريخية عن تدقيق**

التدقيق كلمة مشتقة من لغة اللاتينية تعني: الشخص الذي يقول بصوت عال, وقد نشأت هدي المهنة من القدم إذ إن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانت تتحقق من حصة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في السحبات العامة حول الارادات والمصروفات, كما وأن الخليفة عمر بن الخطاب (رضي الله عنه) قد جعل مواسم الحج فرص لعرض حسابات الولاة وتدقيقها، علما أن التدقيق كان يشمل المراجعة الكاملة 100%.وكان عرضه الرئيسي اكتشاف الغش. والخطأ والمحاسبة المسؤولين عنها .وقد لخصت أهداف التدقيق في ذلك الوقت وهو لأجل التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية[1].

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان الى تحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك بيانات للواقع. وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات،حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المدقق وقتها يستمع إلى اليود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها وهكذا نجد أن كلمة تدقيق مشتقة من كلمة اللاتينية ومعناها "يستمع"

ثم اتسع نطاق التدقيق فشمل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشات مختلفة، خصوصا بعد تطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج كما ورد في موسوعة لوقا باميليو تحت عنوان somma arithmétisa، géométrie،proportion et proportioalita . فقد أدت سهولة استعمال النظام إلى انتشار تطبيقية ،ذلك انتشار الذي ساعد في تطور المحاسبة والتدقيق، فقد نشأة حاجة صاحب أو أصحاب المشروع الى التأكد من الدقة المحاسبية للسجلات، ومطابقة ذلك لواقع حال المشروع. وقد زادت الحاجة نتيجة اتساع حجم المنشات وظهور شركات الأموال ،وما تضمنه ذلك من فصل بين ملكية المشروع وإرادته، مما دعا المساهمين الى تعيين مدققي الحسابات كوكلاء بأجر عنهم للقيام بمراقبة أعمال الادارة.

ولقد ظهرت أول مهنية في ميدان التدقيق في فينسيا بايطاليا عام 1581 حيث تأسست كلية roxonati وكانت تتطلب ست سنوات تمرينيه بجانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة.

وقد أصبحت عضوية هذه كلية في عام 1669 شرط من شروط مزاولة مهنة التدقيق.ثم اتجهت دول أخرى دول أخر ألى تنظيم هذه المهنة. وقد كان لبريطانيا فضل سبق في هذا التنظيم المهني، حيث أصبحت

[1] د هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية دار وائل للنشر الصبعة الثانية ص13.

عملية التدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشئت جمعية محاسبين القانونيين بأدنبرة عام 1854 بالرغم من أن المهنة نشأت هناك قبل بكثير 1773 .[1]

كما نشر مجلس معايير التدقيق التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبيين، مسودة بحث تضمنت مقترحات لتطوير معايير أداء التدقيق والاتصالات المدققين، وقد أشار المجلس إلى أن مستخدمي المعلومات المهتمون بالمعلومات المالية التي روجعت يرغبون في أن يكون إيصالها لهم أكثر وضوحا[2].

وان تطور المهنة في كل من البلدان أنفة الذكر مدين للسياسات المالية للدولة وأخذها بأسلوب فرض الضرائب، ومن أدواتها التدقيق الضريبي على الدخل قد أظهر نوعا جديدا من الرقابة وهو الرقابة الضريبية ومن أدواتها التدقيق الضريبي والذي خلق الحاجة إلى خدمات مدققي الحسابات. وكذالك فان التوسع في ملكية الأسهم والسندات، وما استدعاه ذلك من إنشاء الأسواق المالية.[3]

الفرع الثاني: تعريف التدقيق:

يقصد بتدقيق الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية البيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقادينا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.

وهكذا فإن عملية التدقيق تشمل الفحص examinationوالتحقي verification والتقريرreporting ، ويقصد بالفحص التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها أي فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع. أما التحقيق فيقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتغيير سليم لأعمال المشروع عن فترة مالية معينة، وكدلالة على وضعه المالي في نهاية تلك الفترة.أما التقرير فهو بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم إلى من يهمه الامر داخل المشروع وخارجه وهو ختام عملية التدقيق، حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز المشروع المالي وبيانها عملياته بصورة سليمة وعادلة.[4]

تعني كلمة تغيير بعدالة توافق البيانات الواردة في القوائم المالية مع واقع المشروع، وهذا يتطلب من هذه البيانات ان تكون سليمة محاسبيا، ووافية أي لم يحدف شيء منها، وأن المدقق يشهد بذلك كله.

التدقيق هو عملية يبدي فيها الممارس استنتاجا مصمما لرفع درجة ثقة المستخدم المقصود عدا عن الجهة المسؤولة بشأن قياس أو تقييم موضوع معين مقابل المقاييس، وتكون نتيجة القياس أو التقييم هي المعلومات التي تنجم عن تطبيق المقاييس، بهدف تخفيض مخاطر العملية أدني مستوى بشكل مقبول في ظروف العملية، وكأساس لشكل سلبي من التعبير عن استنتاج الممارس.[5]

---

[1] خالد أمين عبد الله علم التدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية، دار وائل للطباعة و النشر الطبعة 2000ص ص 18،17

[2] أحمد حلمي جمعة **مدخل** إلى تدقيق و التأكيد ،دار صفاء للنشر و التوزيع عمان ،طبعة الثانية 2015،ص30

[3] خالد أمين عبد الله ،مرجع سبق ذكره ص 18

[4] د.هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية،الطبعة الثانية، دار وائل للنشر الطبعة الثانية،2004،ص13

[5] د احمد حلمي جمعة التدقيق والتاكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق الطبعة الثانية 2015 م 1436 ه

يرى الباحث ان التدقيق هو القيام بأنشطة من شأنها أن تساعد الإدارة في التحقق من العمليات والقيود التي تتم داخل الشركة وبشكل دائم ومستمر، ويؤدي هذه الوظيفة فئة من المدققين هدفهم العمل على حماية اصول الشركة وممتلكاتها، بهدف خدمة الإدارة العليا ومساعدتها في الوصول إلى الكفاءة الانتاجية القصوى، والعمل على قياس صلاحية النظام المحاسبي المطبق في الشركة[1].

- **المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق**
- **الفرع الأول : اهمية التدقيق:**

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها ومن الامثلة على هذه الطوائف والفئات الطائفة المديرين، والمستثمرين الحاليين والمستقبلين والبنوك ورجال الأعمال والاقتصاد والهيئات الحكومية المختلفة و نقابات العمال وغيرها.

إن ادارة المشروع تعتمد اعتماداً كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط، ومراقبة الاداء وتقييمه، ومن هذا تحرص ان تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة، كذلك نجد طائفة المستثمرين تعتمد القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة.

اما البنوك التجارية والصناعية فتعتمد القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات انتمائية منها. كذلك نجد رجال الاقتصاد يعتمدون هذه القوائم في تقديرهم للدخل القومي وفي التخطيط الاقتصادي.

اما الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة فتعتمد القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتحديد الاسعار ، وتقرير الاعانات لبعض الصناعات .... الخ كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضتها مع الإدارة بشأن الاجور والمشاركة في الارباح وما شابه.

ومجمل القول ان المحاسبة قد اصبحت علما اجتماعيا يخدم فئات المجتمع المختلفة، حيث تعتمد تلك الفئات في قراراتها الاقتصادية على البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر او الظاهرة في القوائم المالية الصادرة عن المشروعات المختلفة.

ولكن لن تتسنى الخدمة الحقيقية الا ادا عهدنا الى هيئة خارجية مستقلة او شخص طبيعي محايد، بفحص تلك البيانات فحصا انتقاديا منظما ودقيقا، وابداء رأي حايد حول مدى صحة تلك البيانات ودرجة الاعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية من حيث عدالة تصويرها لوضع المشروع وصحة تبيانها لنتيجة العمل من ربح او خسارة .[2]

يلعب التدقيق دورا مهما في الأوساط المالية والحكومية وفي الاقتصاد المعلومات المالية التي تعتمد عليها وتثق بها ضرورية لأي مجتمع والمستثمر يتخذ قرارات الشراء والبيع لاستثماره والبنوك تتخذ قرارات إعطاء

[1] عبد الرحمن مخلد سلطان، عريج المطيري، قواعد سلوك وأداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عمليات التدقيق في الشركات الصناعية الكوتية: كلية أعمال الشرق الاوسط ،سنة 2012

[2] خالد أمين عبد الله علم التدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلميةنفس المرجع السايق،ص16،15

القروض والسلطات الضريبية تقوم بالاحتساب الدخل الخاضع للضريبة ومبلغ الضريبة ودخول وخروج شريك في شركات التضامن ومعرفة مبلغ الشركات وضريبة الارث في حالة الوفاة.

كل هذه الأمور وغيرها تعتمد على معلومات تجهزت أو حضرت من قبل الآخرين، هذه الجهات ربما تتضارب مصالحها مع مصالح الجهات المستفيدة من هذه المعلومات ولهذا نشأت الحاجة إلى خدمة المدقق المستقل والمحايد هذا الشخص سيقوم بإعلام الأطراف الأخرى إن كانت هذه المعلومات والبيانات المالية تمثل باعتدال أو بوضوح من جميع جوانبها المادية المكرز المالي كما هو بتاريخ نشاط معين ونشاط السنة أو فترة منتهية بذلك التاريخ.[1]

- **الفرع الثاني: أهداف التدقيق:**
- **أهداف التدقيق:**

يستطيع الباحث في التطور التاريخي لأهداف التدقيق و مضمونها المهني ان يلاحظ التغيير الهائل الذي طرأ على الاهداف وبالتالي المضمون. فقديما كانت عملية التدقيق مجرد وسيلة لاكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من اخطاء او كان هدف التدقيق قاصرا على التأكد من الدقة الحسابية الدفاتر وسجلات وما من بيانات، ومطابقة القوائم المالية مع تلك الدفاتر والسجلات دون إبداء الرأي فني محايد حول اكثر من ذلك. ولكن هذا الهدف أيضا قد تغير حيث أصبح من واجب المدقق القيام بمراجعة انتقادية المنظمة الدفاتر والسجلات. وإصدار رأي فني محايد يضمنه في تقريره الذي يقدمه للمساهمين (أو من قام بتعيينه) نتيجة فحصه.

ويمكن بوجه الاجمال، حصر الأهداف التقليدية للتدقيق أهمها:

- التأكد من الدقة والصحة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر المشروع و سجلاته، وتقرير مدى اعتماد عليها.
- حصول على رأي فني محايد مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات.
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء ال غش.
- تقليل أرض الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق مفاجئة للمشروع تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية مستخدمة لديه.

اما يوم، فقد تعدت عملية التدقيق هذه الأهداف إلى أهداف وأغراض أخرى اهمها:

- مراقبة الخطط الموضوعة ومتابعة تنفيذها.
- تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة إلى الأهداف المرسومة.

[1] د.هادي التميمي،مدخل إلى التدقيق، نفس المرجع السابق،ص20

- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق محو الاشراف في جميع نواحي نشاط المشروع.[1]

- **المطلب الثالث: مبادئ وأنواع التدقيق:**
- **الفرع الأول: مبادئ التدقيق**

تنقسم مبادئ التدقيق إلى مجموعتين كما يلي:

1- المبادئ المرتبطة بركن الفحص: وتتمثل هذه المبادئ فيما يلي:

- مبدأ الادراك الرقابي: ويعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وأثارها الفعلية والمحتملة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى.
- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري: ويعني هذا أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وأيضا جميع التقارير المالية، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف والتقارير.
- مبدأ الموضوعية في الفحص: يقصد به ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد على العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه.
- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية :ويشير إلى وجود فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة وهذه الكفاية مؤشر للمناخ السلوكي للمؤسسة الذي يعبر عن ما تحتويه من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

- مبدأ كفاية الاتصال: ويشير إلى أن يكون تقرير المدقق أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية.
- مبدأ الإفصاح: وهو أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ أهداف المؤسسة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها، وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية والدفاتر والسجلات.
- مبدأ الإنصاف: ويعني أن تكون محتويات تقرير المدقق وكذلك التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخليا أو خارجيا.
- المبدأ السببية : يعني مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

[1] خالد أمين عبد الله علم التدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلميةنفس المرجع السابق،ص13،14

- **الفرع الثاني: أنواع التدقيق**

هناك أنواع عديدة من التدقيق، تختلف الزاوية التي ينظر إليها منه، إلا أن ذلك لا يغير من جوهر عملية التدقيق وسنقوم بدراسة أنواع التدقيق على النحو التالي:

1- التدقيق من حيث الإلزام :

حيث ينقسم من حيث الإلزام إلى نوعين:[1]

- التدقيق الإلزامي:

تلزم القوانين الشركات والمؤسسات أن يكون لها مدقق خارجي، حيث يتم تعيينه من قبل أعضاء الجمعية العامة التي تحدد واجباته وحقوقه، وأن تعطيه كامل الصلاحيات المهنية.

- التدقيق الاختياري:

هي عملية غير ملزمة بالقانون وخاصة في الشركات الأشخاص، فالتدقيق هنا يكون اختياريا ويتم تعيين المدقق بالاتفاق مع الشركات أو أصحاب المشروع وفي هذه الحالة يفضل أن يكون عقد بين المدقق والمنشأة.

2- التدقيق من حيث حدوده:

ينقسم إلى نوعين:[2]

- التدقيق الكلي:

هذا النوع من التدقيق يعتمد في المؤسسات الصغيرة أو تلك التي يعتمد نظامها على الرقابة الداخلية، فالتدقيق الكلي هو الذي يخول للمدقق إطار غير محدد للعمل .

- التدقيق الجزئي:

يقتصر التدقيق الجزئي العمليات المعينة أي يتضمن وضع قيود على النطاق، فهو يتطلب وجود اتفاق كتابي بين كل من المدقق والجهات المعنية له والاتفاق على حدود التدقيق والهدف منه.

3- التدقيق من حيث مدى الفحص:

وينقسم إلى قسمين :[3]

- التدقيق التفصيلي:

و هو التدقيق الذي يقوم فيه المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من ان جميع العمليات صحيحة كما أنها خالية من التلاعبات والأخطاء.

- التدقيق الاختباري :

يعتمد فيه المدقق على قوة وصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية ويتم هذا التدقيق باتباع المدقق أحد الاساليب التالية : التقدير الشخصي، العينات الإحصائية.

4- التدقيق من حيث التوقيت:

وينقسم إلى نوعين:[4]

---

[1] محمد سمير الصبان ،أسس العلمية لمراجعة الحسابات ،الدار الجامعية ،الإسكندرية ،مصر ،2005، ص 41.

[2] محمد سمير الصبان ،نظرية المراجعة وآليات التدقيق ،الدار الجامعية ،2003، ص 30.

[3] يوسف محمد جربوع ،مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ،عمان ، الاردن، 2007 ،ص 18.

[4] نواف محمد عباس الرمحي ،مراجعة المعلومات المالية ،دار صفاء للنشر و التوزيع ،عمان ،2009، ص 26.

- التدقيق النهائي:

يعد التدقيق النهائي مناسبا للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم ، وذلك لأن المدقق يبدأ عمله بعد إقفال الدفاتر وتوحيد الحسابات وفي هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديلات على البيانات بعد تدقيقها.

- التدقيق المستمر:

يعد التدقيق المستمر، التدقيق الذي يتم أول خلال السنة المالية. وهذا النوع يعد مناسبا لشركات الأموال والمنشآت التي تحتاج لوقت طويل لفحص سجلاتها ودفاترها وفقا لبرنامج زمني محدد سواء بطريقة منتظمة أو غير منتظمة.

5- التدقيق من حيث الاستقلال:

و ينقسم إلى نوعين :[1]

- التدقيق الداخلي:

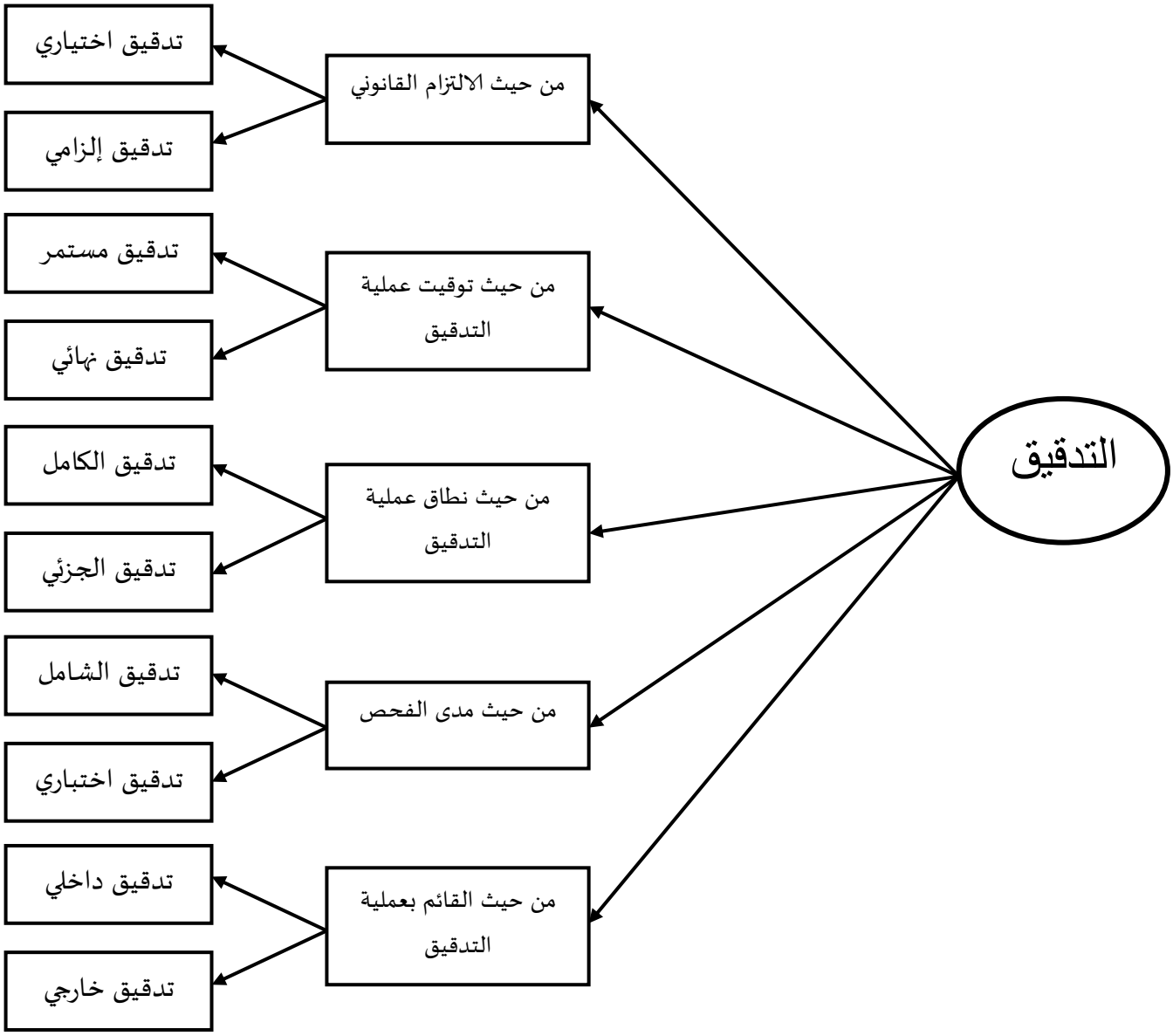
يعرف معيار التدقيق الدولي رقم(610) على أنه تقويم الأنشطة المتعارف عليها داخل النشأة كخدمة للمنشاة وتتمثل وظائفه من بين أشياء أخرى الفحص والتقييم، مراقبة مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

- التدقيق الخارجي:

هو التدقيق الذي يتم من طرف عنصر من خارج المؤسسة بغية فحص والتأكد من سلامة وصحة السجلات والدفاتر الداخلية من خلال إبداء رأي فني محايد.

[1] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر، عمان، 2009، ص 26.

الشكل رقم (1): أنواع تدقيق الحسابات



المصدر: من إعداد الطالب عاشوري عبد الناصر على محمد سمير الصيان وعبد الوهاب نصر على، المراجعة الخارجية الدار الجامعية للنشر الاسكندرية، مصر، ص 38 .

- **المطلب الرابع: الفرق بين المحاسبة والتدقيق:**[1]

يمكن تعريف علم المحاسبة على أنه مجموعة النظريات والمبادئ التي تحكم تسجيل العمليات المختلفة التي يجريها المشروع وتبويبها، ويكون على مركزه المالي في صورة نقدية، ثم عرض نتائج في هذه العمليات في قوائم مالية تبين نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة خلال فترة معينة، ومركزه المالي في نهاية هذه الفترة.

اما علم تدقيق الحسابات فهو عبارة عن مجموعة النظريات والمبادئ التي تنظم فحص البيانات ودرجة الاعتماد عليها ،ومدى دلالة القوائم المالية على نتيجة الأعمال المشروع ومركزه المالي.

وهكذا يبدأ المحاسب بتسجيل العمليات المحاسبية بالدفتر اليومية أو دفاتر اليومية المساعدة معتمدا على المستندات المؤيدة لتلك العمليات، ثم يقوم بترحيل تلك القيود اليومية إلى حساباتها بدفتر الأستاذ أو دفاتر الأستاذ المساعدة فيكون بذلك قد قام بالتحليل ولتبويب، ثم تأتي عملية ترصيد تلك الحسابات وإجراء التسويات الجردية اللازمة ليصار إلى عرض نتائج تلك العمليات في القوائم المالية المعنية وأهمها القائمة نتيجة الأعمال والتي تبين نتيجة عمل المشروع من ربح أو خسارة عن فترة معينة، وقائمة المركز المالي والتي تبين الوضع المالي للمشروع في نهاية تلك الفترة التي اتخذت اساسا لإعداد تلك القوائم.

اما المدقق فيبدأ عمله بتحليل ما حوته تلك القوائم المالية من بيانات للتأكد من صحتها وعدالة تصويرها للواقع. ومن أجل هذا، يعود بالمطابقة تلك البيانات مع الدفاتر والسجلات، وبما يؤدي الأمر بالمدقق إلى تعدي نطاق المشروع بحثا وراء دليل أو قرينة.

وهكذا يتضح لنا ان المدقق يبدأ علمه من حيث ينتهي المحاسب كما يتضح لنا أيضا أن علم المحاسبة علم إنشائي CONSTRUCTIVE يبدأ بالعديد من العمليات التي يجريها المشروع ليخلص منها بقوائم مالية تحوي نتائج تلك العمليات العديدة وخلاصتها، بينما علم التدقيق علم تحليلي ANALYTICALيبدأ بقوائم مالية ويعود بما حوته من البيانات إلى الدفاتر والسجلات والمستندات المؤدية لها، وذلك في سبيل التأكد من صحتها.

وثمة فارق هام بين المحاسب والمدقق وهو ان المحاسب موظف لدى المشروع خاضع بالتبعية لإدارته، تنحصر مهمته في تسجيل العمليات وتبويبها ومن ثم عرضها في قوائم مالية وفق إدارة القائمين على المشروع. اما المدقق فلا تربطه بالمشروع رابطة التبعية، بل هو شخص فني مستقل، وخبير مهني محايد، لا يخضع لسلطان أي سلطة إدارية بالمشروع، وتنحصر مهمته في فحص ما حوته القوائم المالية من بيانات للتأكد من صحتها، وإبداء رأيه فيما إذا كانت هذه القوائم المالية تظهر بصدق نتيجة أعمال المشروع عن فترة المالية المعنية، وتبين بعدالة حقيقة مركزه المالي في نهاية تلك الفترة.

و يمكن تشبيه العلاقة ما بين المدقق والمحاسب بتلك القائمة بين القاضي والمحامي إذ يشترط في كل فريق الخلفية العلمية المتساوية ولكن يضاف إلى المدقق والقاضي الحياد والاستقلال والحكم الشخصي.

[1] خالد أمين عبد الله،علم التدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره،ص16

وقد كشفت بعض الأحكام الصادرة من المحاكم البريطانية عن التباين الحاصل في وجبات المدقق والمحاسب، وأهمها قضية "أبفل ضد أننن دكستر وشركاها " وهم محاسبون قانونيون حيث أقيمت الدعوى ضدهم بطلب تعويض 28600 جنيها لضرر زعم أنه تسبب عن إهمال المدققين، ويمثل هذا المبلغ اختلاسا حصل من قبل ولدي صاحبة الشركة المدعوة أبفل، وقد رد المتهمون بأنهم لم يكلفوا بتدقيق حسابات ال شركة وإنما طلب إليهم إعداد الحسابات اللازمة لغرض تقديمها إلى مصلحة الضرائب بدليل ان شهادتهم على الميزانية العامة للشركة نصت على ما يلي: "أعدت الميزانية العامة من دفاتر السيدة أبفل وهي مطابقة لها " وقد ادعوا أيضا أن هذه الشركة وقد ادعوا أيضا أن هذه شهادة قد أوضحت موقفهم بأنهم لم يقوموا بأي عمل من أعمال التدقيق في هذه القضية. وقد صدى الحكم لصالحهم إذ اعتبرتهم المحكمة غير مسؤولين لانهم ليسوا مدققين .

وهكذا نستطيع وصف المدقق بالناقد المستقل، وإذا ما قام ببعض الاعمال المحاسبية كإعداد القوائم المالية في نهاية المدة فإنه يقوم عندها بعمل المحاسب وليس بصفته مدققا.

❖ **المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي**

وسنتناول في هذا المبحث وظيفة التدقيق الخارجي، وذلك بإبراز بعض التعاريف الخاصة هذه الوظيفة، وكذا الأهداف الأساسية لهذه الوظيفة، بإضافة إلى أهم أنواعها.

- **المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي**
- **مفهوم التدقيق الخارجي**

التدقيق خارجي تعريفات عديدة ومختلفة، حيث عرفه بعض أنه:

"عملية منظمة يقوم بها شخص مستقل بغرض إبداء الرأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة الاقتصادية مع توصيل النتائج المستخدمون ذوي الاهتمام".

وعرف أيضا على انه: "عملية الفحص القوائم المالية، يشمل هذا الفحص على بحث وتقييم التحليلي للسجلات والإجراءات ونواحي الرقابة المحاسبة للشركة ،مع التحليل ألانتقادي الأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة والتقرير عنها في القوائم المالية[1]، وينتهي الفحص الذي يقوم به المدقق التقرير مكتوب يوضع تحت تصرف الجهات التي تعمد القائم المالية التي يعطي المدقق رأيه الفني فيها.

ويطلق عليه أحيانا مصطلح التدقيق المستقل، وهو الفحص الانتقادي المنظم المنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والمفردات القوائم المالية لإعداد تقرير يحتوي رأيا فنيا محايدا من صحة القائم المالية ومدى الاعتماد عليها لدلالة على مركز المالي للمنشأة.[2]

هو المراجعة التي تتم بواسطة طرف من الخارج المنشأة أو الشركة، حيث يكون مستقل عن الإدارة المنشأة. بهدف فحص الأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والدفاتر الخاصة فحصا انتقاديا منظما يقصد الخروج بالرأي فني المحايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن وضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية و مدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة.[3]

- **المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الخارجي:**
- **الفرع الأول: أهمية التدقيق الخارجي**

تعود أهمية إلى كونه وسيلة لا غاية ولهذه وسيلة اهمية كبيرة هذا بالنظر إلى خدمة التي تقدمها لمختلف الجهات التي تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاد قراراتها ورسم سياساتها[4]. تتمثل في:

1- اهمية التدقيق بالنسبة الإدارة الشركة والمساهمين:

- **أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة الإدارة الشركة:** عند قيام إدارة الشركة بالتخطيط تعتمد بالدرجة كبيرة على المعلومات التي يشترط فيها الصحة والدقة، وهذا لتحقيق الأهداف المسطرة للشركة، ولا يمكن الوثوق في هذه المعلومات بالصفة مطلقة إلا اذا كانت معتمدة ومصادق عليها من طرف شخص محايد وذلك بالإعطاء رأي محايد حول صدق البيانات والقوائم المالية التي تساعد على اتخاذ القرارات المالية بالكل دقة وموضوعية.

---

[1] سليمان محمد مصطفى الأسس العلمية لمراجعة الحسابات، دون طبعة،دار الجامعة الاسكندرية،ص25

[2] هادي التميمي،مدخل إلى التدقيق، نفس المرجع السابق،ص134

[3]

[4] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي،الطبعة الأولى،دار المستقل للنشر والتوزيع،عمان،2009،ص12،13ص

- **اهمية التدقيق الخارجي بالنسبة للمساهمين:** بالنسبة للمساهمين التدقيق الخارجي يمكنهم من الوقوف على ممتلكاتهم ،و ضمان استخدام الموارد متاحا استخداما أمثلة. بكفاءة عالية، فالمدقق الخارجي يقوم بالإعداد تقرير يتضمن رأيا سليما حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للشركة ونتائج الدورة المالية.

2- **أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة الإدارة الضرائب والموردين:**

- **اهمية التدقيق الخارجي بالنسبة الإدارة الضرائب** : تعمد الإدارة الضرائب على التدقيق الخارجي في تحديد الوعاء الضريبي واحتساب الضريبة التي تحصل عليها من إدارة الشركة. فإن إدارة الضرائب لا يمكنها التعرف على ذلك إلا اذا قام بشخص موثوق فيه وبفحص عملياتها ونتائجها، مما يعطي الإدارة الضرائب صورة واضحة عن المركز المالي للشركة ونتائجها.
- **اهمية التدقيق الخارجي بالنسبة لموردين:** يسمح التدقيق الخارجي للموردين بالإطلاق على الوضعية المالية الحقيقية للشركة، مما يحدد درجة التعامل، فإذا اتضح للمورد ان الوضعية المالية جيدة بالنسبة للشركة وانها قادرة على وفاء بالتزاماتها في اجال استحقاقها. يصبح اكثر ثقة وليونة في التعامل معها.

3- **اهمية التدقيق الخارجي بالنسبة النقابة العمال والتسيير الموارد المتاحة:**

- **اهمية التدقيق الخارجي بالنسبة النقابة العمال:** يعطي التدقيق الخارجي صورة الحقيقية عن الوضعية المالية للشركة، مما يساعد النقابة العمال على مطالبة بحقوق العمال، الحالة تمتع الشركة بمركز مالي جيد .وينعكس ذلك بالمقابل قيمة الأجور للعمال.
- **اهمية التدقيق الخارجي بالنسبة التسيير الموارد المتاحة:** يتوصل مدقق خارجي أثناء القيام عملية الفحص والتدقيق إلى نقاط الضعف في التسيير ويقوم بتحديدها والعمل على تقليل منها. ولتحسين التسيير وهذا من خلال تقديم توصيات واقتراحات من شأنها رافع من درجة كفاءة واستخدام الموارد المتاحة والفعالية.[1]

- **الفرع الثاني: الأهداف التدقيق الخارجي:**

تتمثل الأهداف التدقيق فيما يلي:

- تحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة في الدفات، والتأكد من مدى الإمكانية الاعتماد عليها.
- اكتشاف قد ما يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء وغش.
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش يوضع إجراءات وضوابط تحول دون ذلك.
- اعتماد الإدارة على التدقيق في تقرير ورسم السياسات إلا دارية واتخاذ القرارات في الحاضر أو المستقبل.
- مساعدة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- تقديم التقارير المختلفة وملأ الاستثمارات للهيئات الحكومية بالمساعدة المدقق.

[1] خالد أمين عبد الله، علم التدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعلمية، مرجع سبق ذكره ،ص15.

- مراقبة الخطط موضوعة ومتابعة تنفيذها، ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق علاجها.
- تقييم النتائج أعمال المؤسسة بالنسبة إلى الأهداف المرسومة .
- تدقيق كثافة الأحداث والوقائع المالية وغير المالية أي النظام المحاسبي المالي والإداري.
- لتحقيق أقصى قدر ممكن من كفاية الإنتاجية عن طريق منع الاسراف في جميع النواحي نشاط المؤسسة.
- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية الأفراد المجتمع التي تعمل فيه المؤسسة.
- إبداء رأي فني محايد يستند إلى ادلة وقرائن قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية التي تعدها الإدارة المؤسسة لما هو مفيد بالدفاتر والسجلات ومدى الدلالة تلك القوائم على نتائج أعمال المؤسسة من ربح وخسارة خلال فترة زمنية وحقيقة مركزها المالي في نهاية تلك فترة.[1]

بالإضافة إلى الأهداف السابقة هناك مجموعة الأخرى يسعى مدقق دائما للتأكد من تحققها عند قيمه بعمله في المؤسسة، تتمثل هذه الأهداف في:

- **الوجود:**

يسعى مدقق إلى تحقيق هذا الهدف من خلال التأكد من الوجود المادي الملموس العناصر الثابتة الملموسة، اما بالنسبة العناصر الأخرى غير الملموسة، مثل الالتزامات فيتحقق هذا الهدف من خلال التأكد من تسجيل الفعلي وصحيح في الدفاتر وسجلات المؤسسة، وهذا بغرض التحقق من انها ليست وهمية.

- **الملكية:**

يجب على مدقق ان يتحقق عن ملكية العديد من الاصول، وعلى رغم من ان الخسارة قد تكون دليلا مقبولا عن ملكية بعض الأصول، الا ان المدقق يجب أن يعتمد على بعض الإجراءات الأخرى التي تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر تملكها المؤسسة فعلا، ولعل الإجراء المتبع غالبا للتأكد من هذه الملكية انما يكون بفحص المستندات الدالة على ملكية، فعلى سبيل المثال عقود الايجار وسيلة مناسبة لتحقق من الملكية في الأصول المشترات عن طريق عقود الايجار التمويلية.

اما فيما يتعلق بالالتزامات فإنه يجب على المدقق بالتحقق من صدق هذه الالتزامات المسجلة بالدفاتر، فعلى سبيل المثال بتحقق من ان الحسابات الدائنين بالدفاتر تمثل مطالبات الدائنين حقيقين، وهذا يتحقق من خلال ما يعرف بالمصادقات.

- **استقلالية الفترة المالية:**

يمثل هذا الهدف في التحقق من ان الإيرادات والتكاليف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية، وهذا يتطلب من المدقق التحقق من ان كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة، ويجب ان يتحقق المدقق من ان كل العمليات المالية التي تخص الفترة التالية لم تدرج ضمن الفترة الحالية موضع التدقيق.

[1] نواف محمد عباس الرمحي، مراجعة المعاملات المالية،دار صفاء للنشر والتوزيع الأردن، 2009،ص20،ص21

- **التقييم والتقويم:**

يجب على المدقق ان يتأكد من صحة التقييم سواء بالنسبة الأصول أو بالنسبة الخصوم، وأن هذا التقييم كان حسب ما نص عليه المبادئ المحاسبية التعارف عليها، وذلك من خلال فحص ادلة الإثبات كالعقود والفواتير بيع وشراء.....الخ.

- **الشمولية:**

يتحقق المدقق من هذا الهدف من خلال التأكد من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة، تعكس بشكل صحيح وفعال تغيرات في موارد والالتزامات المؤسسة خلال هذه الفترة، وكذلك من خلال التأكد من وجود تأيد مستندي ملائم للعمليات المالية التي تنتج عنها أرصدة الحسابات.

- **الافصاح:**

يجب التأكد المدقق من أن عناصر ومكونات القوائم المالية قد تم ترتيبها والافصاح عنها حسب مبادئ المحاسبة متعارف عليها.[1]

- **المطلب الثالث: أنواع ومعايير التدقيق الخارجي:**
- **الفرع الأول: أنواع التدقيق الخارجي**

بالإضافة إلى التمييز بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي .توجد الأنواع والتقسيمات الأخرى للتدقيق التي ينص كل منها للتدقيق من جانب مختلف وأهم هذه انواع:[2]

- **التدقيق القانوني:** الذي يفرضه القانون، ويتمثل في الأعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات.
- **التدقيق التعاقدي (الاختياري):** الذي يقوم به المحترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة والذي يمكن تحديده سنويا.
- **الخبرة القضائية:** الذي يقوم بها محترف خارجي بطلب من محكمة.[3]

[1] ويليم توماس،أمر سونهنكي ، ترجمة أحمد حامد، حجاج،كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، مصر كتاب الأول،2003،ص309،ص310.

[2] عبد الفتاح محمد الصحن والآخرون،اصول المراجعة،دون طبعةندار الجامعة للطبع والنشر والتوزيع، القاهرة،2000،ص13

[3] محمد بوتين، المراجعة والمراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة2،ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر،2003ّ،ص27

الجدول رقم 1: مقارنة بين انواع التدقيق الخارجي

المميزات	التدقيق القانوني	التدقيق التعاقدي	لخبرة القضائية
1- طبيعة المهمة	مؤسساتية ذات طابع حكومي	تعاقدية.	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة.
2- التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة.	من طرف المحكمة.
3- الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات، تدقيق معلومات مجلس الإدارة	تحسين الدورة الإدارية اقتراح شروط تحسين التنظيم.	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقويم مؤشرات بالأرقام.
4- إرسال التقارير	مجلس الإدارة الجمعية العامة (عادية، غير عادية)	المديرية العامة، مجلس الإدارة.	إلى القاضي المكلف بالقضية.
5- شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية.	التسجي في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء.
6- المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية.	مدنية، جزائية، تأديبية	مدنية، جزائية، تأديبية
7- التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب من المؤسسة.	محددة في العقد.	من طرف القاضي المشرف على الخبراء.
8- الأتعاب	قانون رسمي.	محددة في العقد	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي.
9- طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة ثانوية.	تقييم الإجراءات، تقديم المراقبة	طريقة تتماشى وحاجة الخبير القضائية المطلوبة.

المصدر: محمد بوتين، المراجعة والمراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق،المرجع سبق ذكره،ص27

- **الفرع الثاني: معايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها:**

لقد تم وضع المعايير المتعارف عليها للتدقيق من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1945 في كتيب تحت عنوان "معايير تدقيق متعارف عليها " حيث قسمت هذه معايير إلى ثلاث مجموعات رئيسية:

1- **لمعايير العامة (الشخصية):تتخلص في نقاط تالية:**

- **ضرورة** توافر التأهيل العلمي والكفاءة المهنية في مراجع الحسابات.
- **بالاستقلال**(الحياد).
- يبذل العناية المهنية الازمة في نواحي المتعلقة بالمراجعة أو إعداد تقرير عنها.

2- **المعايير العمل الميداني:**

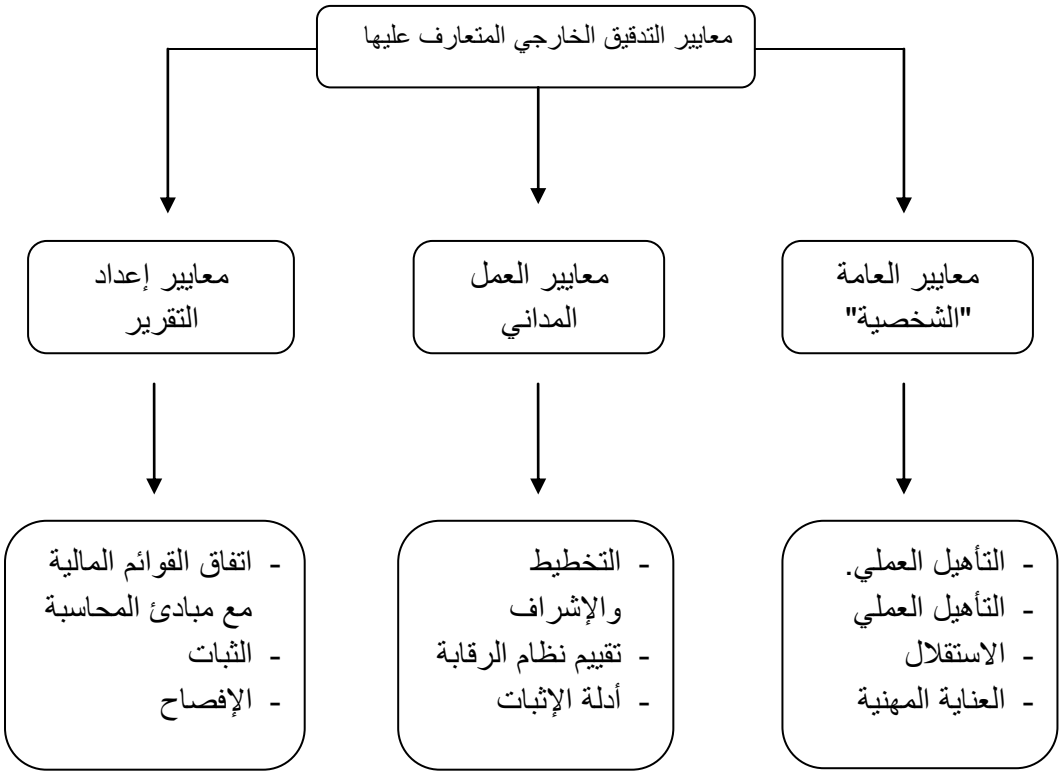
- **التخطيط** والإشراف المناسب على المساعدين.
- الفهم **الكاف** لهيكل الرقابة الداخلية وذلك من أجل تخطيط عملية المراجعة وتحديد طبيعة ومدى توقيت الاختيارات التي يجب القيام بها.
- **الحصول** على ادلة كافية ملائمة وذلك لتوفير الاساس للرأي الذي توصل إليه حول القوائم المالية.

3- **المعايير التقرير:**

- يجب أن يحدد التقرير ما اذا كانت القوائم المالية يتم إعدادها بشكل يتفق مع المبادئ المحاسبية متعارف عليها.
- يجب أن يوضح تقرير ظروف عدم الاتساق والثبات في التطبيق المعايير المحاسبية.
- يجب أن يحتوي التقرير على معلومات إضافية في حالة عدم احتواء القوائم المالية على معلومات كافية، أي ضرورة التحقق من كفاية وملائمة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.
- يجب **أن** يتم إبداء الرأي في القوائم المالية لوحدة واحدة ويجب ان يتم توضيح السبب في حالة التوضيح عدم إبداء الرأي.[1]

[1] امين السيد احمد لطفي ،المحاسبة و المراجعة الدولية ،الطبعة 1 ،دار الجامعية ،الاسكندرية ،2010،ص412

الشكل رقم2: معايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها.



المصدر: عبد الرحمن بابنات، ناصر دادي عدون التدقيق الايداري وتأهيل المؤسسات الصغير والمتوسطة في الجزائر،دار محمدي العامة 2008، الجزائر 2008،ص24 .

- **المطلب الرابع: الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:**
- **التدقيق الداخلي:**

- اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والانحراف عن السياسات المطبوعة.
- الشخص موظف من داخل مشروع ويعين من طرف الإدارة.
- يتمتع بالاستقلال الجزئي.
- يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار ايام السنة.
- مسؤول أمام ملاك.
- المدقق الداخلي يستفيد الأطراف الداخلية.

- **التدقيق الخارجي:**

- التأكد من مدى الصحة والصدق وانتظام القوائم المالية.
- شخص مهني مستقل من خارج مشروع يعين بواسطة الملاك.

- يتمتع بالاستقلال التام عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.
- يتم الفحص غالبا مرة واحدة في السنة أو في النهاية الفصل.
- مسؤول أمام الإدارة.
- المدقق الخارجي يستفيد من الأطراف الداخلية و الأطراف الخارجية[1].

الجدول رقم (2) يمثل التمييز بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

المميزات	التدقيق داخلي	التدقيق الخارجي
الأهداف الرئيسية	- خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن نظام المعلومات المحاسبي فعال ويقدم معلومات سليمة ودقيقة للإدارة، وسلامة نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي اكتشاف أخطاء وانحرافات عن السياسات الموضوعة والعمل على الحد منها. - تقيم النشطة للمؤسسة وتقديم الحلول المناسبة.	- خدمة المساهمين والملاك عن طريق إبداء الرأي في مدى سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتائج الأعمال والمركز المالي. - اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تأثر به التقارير القوائم المالية النهائية. - المصادقة على صحة ومصداقية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية الختامية للمؤسسة.
نوعية من يقوم بالتدقيق	شخص موظف داخل الهيكل ال-تنظيمي للمشروع يعين من طرف الإدارة.*	- شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين من طرف المساهمين.

[1] أحمد بن مومن، المدقق الخارجي وعلاقته بالمدقق الداخلي في ظل معايرر المحاسبة الدولية،، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجتستير،سنة 2016/2015،ص14.

❖ **المبحث الثالث: المدقق الخارجي**

- **المطلب الاول: المدقق الخارجي:**
- **الفرع الأول: مفهوم المدقق المستقل (الخارجي):**

هو ذلك الشخص المؤهل والمستقل والمجاز لإنجاز تدقيق البيانات المالية وتقديم تقريره حولها إلى الجهة أو الجهات التي عينته. وعلى سبيل المثال مدقق حسابات الشركات المساهمة العامة والذي يقدم تقريره إلى الهيئة العامة التي عينته أو إلى مجلس الإدارة والمساهمون[1].

المدقق الخارجي هو وكيل المساهمين الذين يعتمدون البيانات المالية المدققة. وعلى المدقق الخارجية التحقق اذا كانت كقوة في إدارة أموالهم. و على مدقق أو من ينوب عنه حضور اجتماع الهيئة العامة وتلاوة تقريره والاجابة عن استفسارات الاعضاء الجمعية العامة(المساهمين).[2]

المدقق الخارجي هو طرف خارجي يزاول مهنة المراجعة من خلال مكتب خاص. ويفترض منه صفة الاستقلال وعادة ما يقوم بالمراجعة القوائم المالية المنشورة للشركات سواء كانت شركات تجارية أو خدمية ويتم مزاولة هذه مهنة بترخيص خاص معتمد وفقا لقوانين مزاولة المهنة. وبالإضافة الى مراجعة القوائم المالية للشركة. فإن المدقق الخارجي يمكنه أيضا القيام بمهام مراجعة الالتزام والمراجعة التشغيلية لنفس الشركة. كما يمكنه مزاولة المهنة كفرد أو من خلال عضويته منشأة (مكتب)مراجعة وتتطلب المعايير المنظمة للمهنة ان يتصف المدقق الخارجي بالاستقلال الحياد حتى يمكنه أداء مهمته بموضوعية ودون تحيز.[3]

- **المطلب الثاني: تعيين وعزل مدقق**

سنختص في هذا المطلب بعملية تعيين وعزل مدقق الخارجي على نحو التالي:[4]

- **الفرع الأول: تعيين المدقق**

يخضع تعيين مدقق الخارجي في الشركات الفردية لصاحب الشركة أو الشريك أو المدير، في الشركات الأشخاص ،اما الشركات المساهمة عن طريق الجمعية العامة التأسيسية، والجمعية العامة للمساهمين.

- بالنسبة للمنشآت الفردية:

"يعتبر مدقق وكيلا عن أصحاب الشركة و تربطه علاقة الوكيل بالموكل، وبصفته هذه يجب أن يعرف على وجه الدقة موضوع العمل الموكل إليه؛ و لهذا يجب أن يكون كتابة تحدد فيها حدود عمله على وجه الدقة، حتى لا يسأل مستقبلا عن أي خطأ أو غش لم يكشفه نتيجة قيامه بعملية التدقيق "

- بالنسبة للشركة الأموال :

"يعين المدقق بالنسبة لهذا نوع من الشركات يكون اما بواسطة الجمعية العامة التأسيسية أو بواسطة الجمعية العامة للمساهمين ،فأما التعيين بواسطة الجمعية العامة التأسيسية، والتي تتكون

---

[1] هادي التميمي،مذخل غلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، مصدر سبق ذكره،ص25.

[2] [2] هادي التميمي، نفس المرجع السابق30.

[3] عبد الفتاح محمد صحن والآخرون أسس المراجعة الخارجية دون طبعة، مكتب جامعي حديث، القاهرة،2007،ص22،23.

[4]أحمد بلمومن، المدقق الخارجي وعلاقته بالمدقق في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة ،تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، 2

من المؤسسون الذين هم مجموعة الأشخاص الذين قاموا بالتفكير في انشاء الشركة المساهمة تمارس أحد الأنشطة الاقتصاد، وقاموا بجميع الدراسات "والتصرفات، وتقوم بانتخاب مجلس الإدارة الأول للشركة، في نفس وقت تعين المدقق الخارجي في حدود الشروط المنصوص عليها قانونيا. اما الجمعية العامة للمساهمين والتي تتمثل في المجموعة الأشخاص المكتتبين في أسهم الشركة بما فيهم المؤسسين والتي تعقد جلستها السنوية العادية و غير العادية خلال حياة الشركة، فيقوم أعضاءها في اجتماعها العادي السنوي بتعيين مدقق الخارجي .طبقا للمادة 715 مكرر (المرسوم التشريعي رقم 93_08 المؤرخ في 27 أفريل 1993)تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر. لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني ".

- **الفرع الثاني: عزل المدقق**

يتم عزل المدقق من قبل الهيئة العامة للمساهمين كون ان المدقق يعتبر الوكيل عن المساهمين، ويحق لهذه الهيئة عزله أو إعادة تعيينه ،ومن الممكن أن يتم العمل عزل المدقق اما بسبب الوفاة أو الاستقالة أو فقدان الأهلية القانونية. كما يجب على شركة توضيح أسباب العزل وإعطاء الحق للمدقق لدفاع عن نفسه أمام الجمعية العامة. و قد اتفقت عدد من الدراسات الميدانية على أن تغيير المدقق يمكن ارجاعه إلى واحد أو أكثر من الأسباب التالية:

- أسباب مرتبطة بالشركة: كالحاجة إلى الخدمات إضافية وكبر حجم الشركة وكذا حالة التعثر المالي ...الخ
- الأسباب مرتبطة بتطبيق قواعد تدقيق :متحفظ مدقق في تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية ،والخلاف حول النطاق عملية التدقيق وتخفيض الاتعاب، أو خلاف حول التقدير الدخل الخاضع الضريبة ...الخ
- أسباب مرتبطة بالمدقق: كرغبة في استخدام مدقق ذات صمعة وشهرة،أو عدم رضا إدارة عن أداء المدقق.

ومما سبق ذكره نجد أن هناك عديد من الأسباب التي يمكن أن تؤدي إلى عزل مدقق الحسابات، ومما تم تطرق إليه لا يعتبر سوى جزء من هذه الأسباب

- **المطلب الثالث: الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي وملفاته عمله:**
- **الفرع الأول: الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي.**

الخدمات التي يقدمها المدقق القانوني بتقديم تقرير حولها يبين رأيه حول عدالة أو عدم عدالة البيانات المالية المحضرة والمقدمة من قبل طرف آخر ومن هذه الخدمات ما يلي:[1]

- فحص البيانات المالية
- الاطلاع
- لإجراءات متفق عليها

[1] هادي التميمي ،مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية ، نفس المرع السابق ص_ص25-26

1- **الفحص البيانات المالية:** ويمثل تدقيق البيانات المالية، لأجل إعطاء الرأي حول عدالتها وهذا النوع من التدقيق يشمل الحصول والتقييم القرائن حول البيانات المالية والتاريخية التي تحتوي على الإقرارات الإدارة.

2- **الاطلاع:** ويشمل الاستفسارات من الإدارة المؤسسة والتحاليل البيانات المالية.الاطلاع هو أقل درجة من التدقيق. تقرير التدقيق يشمل العبارة التالية" البيانات المالية تمثل بعدالة وحسب المبادئ المحاسبية متعارف عليها (المبادئ المحاسبية الدولية)" اما تقرير اطلاع ينص: "لم يأتي إلى عملنا أية معلومات مادية تتطلب التعديلات في البيانات المالية لأجل أن تطابق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها".

هذا نوع من الخدمات تقوم بها المؤسسات التي لا تقوم بالتدقيق، لانه اكثر كلفة، أو تقوم بها المؤسسات بالنسبة إلى البيانات المالية المرحلية.

3- **الإجراءات متفق عليها:** هي خدمة يتفق عليها العميل المدقق، ومثال على ذلك القيام بتدقيق حساب الارباح والخسائر فقط، وتقديم تقرير حوله.

اما الخدمات أخرى التي يقوم بتقديمها المدقق القانوني بحكم تأهيله العلمي والعملي والتي لا يقدم تقريرا بشأنها فهي:

- خدمات مسك الدفاتر.
- الاستشارات الضريبية.
- الاستشارات الإدارية.

4- **خدمات مسك الدفاتر:** المدقق القانوني ربما يطلب منه العميل القيام بخدمات مسك الدفاتر، أي تسجيل في اليومية العامة أو اليوميات المساعدة وترحيلها إلى سجل الأستاذ العام، أو السجلات الأستاذ المساعدة ولغاية تحضير البيانات المحاسبية، وعلما ان بعض المؤسسات الحكومية أو الجمعيات المهنية تمنع المدقق القانوني من القيام بهذه الخدمة، وعلى سبيل مثال، هيئة الأوراق المالية في الولايات المتحدة.

5- **الاستشارات الضريبية:** الأشخاص والمؤسسات والشركات عليها تقديم كشوفات إلى هيئات ضريبة لأجل دفع الضريبة وحسب القانون، المدققون القانونيون مؤهلون بقيام هذه الخدمة، وفي بعض الأقطار تمثل هذه الخدمات النشاط الأكبر مقارنة بالخدمات الأخرى، لان القانون هذه البلدان تسمح للمدقق تمثيل العميل أمام السلطات الضريبة.

6- **الاستشارات الإدارية:** ان المدقق القانوني يستعمل مؤهلته الأكاديمية والعملية للقيام بهذه المهمة، ولكن السؤال المطروح: هل المدقق القانوني سيفقد بعض استقلاليته ،بعد القيام بهذه الخدمات؟

ان الأحداث الماضية وخصوصا في الولايات المتحدة تبين أن مؤسسة المدقق القانوني عندما يقوم بالخدمات الأخرى غير التدقيق فإنه سيفقد بعض استقلاليته، وان الجمعيات المهنية العالمية سوف تمنع إعطاء بعض استثمارات من العميل تحت التدقيق.[1]

- **الفرع الثاني: ملفات عمل المدقق الخارجي:**

ان الطابع الدائم لمهمة المدقق الخارجي تفرض عليه مسك مستندين أساسيين واجباريين في تنفيذ اجتهاداته وهما كالآتي:

1- **الملف الدائم:** طريقة ترتيب والمضمون الملف الدائم، متوقفة على الخصائص المؤسسة المراقبة والنظام الداخلي لمكتب محافظ الحسابات، ويرتكز على المحاور التالية:

- العموميات الخاصة بالشركة المراقبة.
- الرقابة الداخلية .
- معلومات محاسبية ومالية.
- معلومات قانونية، ضريبية واجتماعية.
- معلومات حول الاعلام الآلي .

حتى يشكل الملف الدائم المجموعة معلومات مفيدة ذات الطابع الدائم حول الشركة المراقبة يستوجب:

- تعيين الملف الدائم بانتظام كلما طرأ تعديل على عنصر دائم.
- اقتضاء المعلومات القديمة، والتي لم يعد لها أية فائدة.
- القيام بتلخيص المدقق الحجم الضخم.

2- **الملف السنوي والمراقبة:**

على عكس الملف الدائم الذي يستعمل طيلة مدة التوكيل وتجديده المحتمل، يتضمن هذا الملف كل العناصر المرتبطة بالمهمة والتي لا يتجاوز استعمالها نشاط مراقبة.[2]

يجب أن يحتوي هذا الملف على مجموعة الأعمال المنفذة، المنهجية المتبعة لتنفيذ المهمة، والملخص والعناصر المعلومات التي سمحت لمحافظ الحسابات إبداء رأيه حول درجة الشرعية والمصداقية الحسابات السنوية.

3- **الاحتفاظ بملفات العمل** :

- ان الطابع السري للمعلومات التي تتضمنها هذه الملفات تجبر محافظ الحسابات على المحافظة على هذا الطابع خارج المكتب ،هذا طبقا لأحكام المادة 301 من قانون العقوبات .
- ان الملفات السنوية والملف الدائم بالإضافة الى المدقق المتعلق بالشركة المراقبة، يجب الاحتفاظ بها لمدة 10 سنوات حتى بعد انتهاء مدة الوكالة (المادة 12 من القانون التجاري).[1]

[1] هادي التميمي ،مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية ، نفس المرجع السابق ص_ص25-26.
[2] محمد بوتين ،المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق ،نفس المرجع السابق ،ص45.

- **المطلب الرابع: تقرير مدقق الخارجي:**
- **الفرع الاول: مفهوم تقرير المدقق الخارجي:**

1- مفهوم تقرير المدقق الخارجي

هو عبارة عن" وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص توافرت فيه مقومات عملية وعلمية وشخصية معينة، وتوفرت له ضمانات تجعله اهلا لإبداء الرأي فني محايد يعتمد عليه، ويتضمن تقريره بإيجاز اجمال ما قام به من عمل، ورأيه في انتظام الدفاتر والسجلات، ومدى دقة ما تحتويه من بيانات محاسبية ومدى تعبير القوائم الختامية عن نتيجة النشاط المركز المالي".[2]

ومن جهة أخرى يقصد به "المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية، وهو وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي الفني محايد لمراجع الحسابات على القوائم المالية محل المراجعة".[3]

2- النواحي الشكلية لتقرير المدقق الخارجي:

تقرير المدقق الخارجي _شأنه شأن أي تقرير آخر_ يجب أن تتوافر فيه شروط معينة حتى يحقق الغرض منه، وبعض هذه الشروط يتعلق بالنواحي الشكلية، والبعض الآخر يتعلق لمحتويات التقرير، وعلى كل حال ينبغي أن يتضمن التقرير حد أدنى من المعلومات والبيانات، وبعضها ينصب على العمل الذي قام به مدقق الحسابات، والبعض الآخر يتضمن خلاصة موجزة لرأيه الفني.

ويمكن إيجاز نواحي الشكلية في تقرير مدقق الحسابات في الآتي:[4]

- ان يتضمن التقرير تاريخ إعداده، حتى تتحدد مسؤولية مدقق حسابات، في العمليات التي تقع بين تاريخ الميزانية الخاضعة للمراجعة والتاريخ تقرير.
- ان يتم توجيه التقرير إلى المنشأة أو المؤسسة باعتبار مدقق حسابات وكيلا عنها، مع ذكر اسم المنشأة بدقة، كما هي مسجلة به.
- ان يراع توخي الدقة والوضوح في اختيار العبارات والمصطلحات، والتي لا تحمل اكثر من معنى واحد ومتعارف عليها بين الجميع.
- ينبغي ان يتضمن التقرير الإشارة إلى المستويات المهنية المطالب مدقق الحسابات بضرورة التقيد والالتزام بها.
- ان يوضح رأيه في تحفظات المتضمنة في تقريره بشكل واضح ومباشر، لعدم اللبس أو التغير المقصود منها.

---

[1] محمد بوتين ،المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق ،نفس المرجع السابق ،ص45.

[2] سامي محمد الوقاد ،لؤي محمد الوديان ،تدقيق الحسابات (01)،دون طبعة ،مكتب المجتمع العربي للنشر والتوزيع عمان،ص27.243

[3] نوال صالح بن عمارة ،المراجعة والرقابة في المصاريف الاسلامية،طبعة 03،دار وائل للنشر،الجزائر،2013،ص264.0

[4] سامي محمد الوقاد ،لؤي محمد الوديان ،تدقيق الحسابات (01)،نفس المرجع السابق ص244.

- يجب ان يوقع مدقق الحسابات على تقريره بشخصه، وليس بمعرفة أحد مندوبية أو مساعديه، ويوضح بجانب التوقيع رقمه في سجل للمحاسبين ومدقق حسابات، وكتابة اسمه بالكامل فوق التوقيع .
- تجدر الإشارة إلى أن تقرير مدقق الحسابات ينبغي أن يكون مكتوبا لا مشافهة، وتحكم هدا تقرير اعتبارات قانونية تتضمنها التشريعات القانونية السارية في الدولة، واعتبارات مهنية تخرج من الهيئات المهنية.

ويمكن للجنة التدقيق المساهمة بدور فعال في تحسين جودة التقارير المالية للمنشآت عن طريق الممارسة أنشطة المعينة والإفصاح عنها في تقاريرها السنوية، وتتعلق تلك الأنشطة بما يلي :[1]

- تدعيم استقلال المراجعين الخارجيين.
- فحص نظم الرقابة الداخلية والعلاقة مع المراجعين الداخليين.
- فحص التقارير المالية

- **الفرع الثاني: الأنواع التقارير:**

ان الرأي الذي يتم التعبير عنه في التقرير المراجعة قد يكون واحد من بين الأنواع التالية:[2]

1- **تقرير المدقق بدون تحفظ:** يجب أن يتم التعبير عن رأي غير متحفظ للمدقق عندما يستنتج ان القوائم المالية تعطي صورة صادقة وعادلة (أو تعرض بعدالة كافة النواحي المادية)طبقا الإطار محدد للتقرير المالي. قد يشير تقرير المدقق المتضمن رأي غير متحفظ أيضا بشكل ضمني إلى أن أي تغيرات في المبادئ المحاسبية أو في طرق تطبيقها وآثارها يتم تحديدها والإفصاح عنها على نحو صحيح في القوائم المالية.

2- **التقرير المدقق المتضمن الرأي متحفظ:** ان تقرير مدقق المتضمن رأي متحفظ يتم إصداره عندما يستنتج المدقق ان الرأي غير متحفظ لا يمكن أن يتم التعبير عنه إلا ان أثر اختلاف أو تعارض مع إدارة أو قيد في النطاق ليس ماديا للدرجة التي تتطلب إصدار رأي عكسي أو الامتناع عن إبداء الرأي.

ان الرأي المتحفظ يجب أن يتم تعبير عندما يتم عرض القوائم المالية بعدالة باستثناء أو فيما عدا أثار الأمر التي يرتبط به التحفظ .

3- **تقرير المدقق الذي يتضمن الامتناع عن إبداء الرأي:** ان تقرير المدقق الذي يتضمن الامتناع عن إبداء الرأي يجب أن يتم التعبير عنه عندما يكون الأثر المحتمل للقيد في النطاق المادي ومقنع جدا للدرجة التي معها لا يمكن للمدقق ان يكون قادرا على الحصول على دليل إثبات تدقيق كاف وملائم ولذلك فإنه لن يكون قادرا على تعبير رأي عن القوائم المالية.

[1] مراد حسين العالي ، معايير التدقيق الدولية ،ط1،دار غبداء لنشر و التوزيع ،2015،ص149.
[2] امين السيد احمد لطفي،التطورات الحديثة في المراجعة ،دار الجامعية ،الاسكندرية ،2007،ص654.

خلاصة الفصل:

لقد ناقشنا في هذا الفصل عدة جوانب تعلقت بالإطار المفاهيمي للتدقيق بصفة عامة والتدقيق الخارجي يصفة خاصة. ولاحظنا أن للتدقيق الخارجي أهمية بالغة في حياة المؤسسة الإقتصادية فهو يهتم بإكتشاف الأخطاء والإنحرافات على القيام بمهمة التدقيق بشرط أن تتوفر لديه الكفأة والعناية المهنية المناسبة. إضافة إلا هذا نجد أن مهنة التدقيق مهنة حساساة ومهمة جدا لذا يجب إعطاءها أهمية خاصة سواء تتعلق بممارسيها أي مدقق الخارجي أو البيئة والمحيط الذي يمارس فيه.

الفصل الثاني:السلوك المنهي وتنظيم مهنة محافظ الحسابات

تمهيد:

تعبر الأخلاق عن مجموعة من قواعد والمبادئ التي تحدد ما هو سلوك الصحيح والسلوك الخاطئ، وبالتالي فإن أخلاقيات المحاسبة ماهي إلا مجموعة من المعايير والمبادئ التي تهيمن على السلوك المحاسبي، والمتعلقة بما هو صحيح أو خطأ، وفي هذا الفصل سنتحدث عن اهذه الأخلاقيات المهنة المتعلقة بمهنة التدقيق وكذا عن هذه الاخيرة بخصوص تنظيمها في الجزائر والهيئات المشرفة عليها... الخ، وأيضا عن معايير التدقيق في الجزائر من خلال ثلاث مباحث الأتية

- المبحث الأول: سلوك وآداب مهنة التدقيق
- المبحث الثاني: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر
- المبحث الثالث: معايير التدقيق الجزائرية

❖ **المبحث الأول: سلوك وأداب مهنة التدقيق**

- **المطلب الأول: أخلاقيات مهنة التدقيق:**

يعتبر الجانب الأخلاقي جانبا مهما في بنية الشخصية وأي نقص او قصور في هذا الجانب يعد أحد أكبر اسباب المشكلات التي نعيشها، ولا يمكن المبالغة إذ قيل ان معظم المشكلات الراهنة في المجتمع هي مشكلات اخلاقية.

1- مفهوم اخلاقيات التدقيق:

1-1 **تعريف الاخلاق:**

تعددت تعريفات الاخلاق اصطلاحا لتعدد الثقافات، لكن سيتم التركيز على تعريف واحد هو للشيخ الغزالي اذ انه" يقول ان الخلق عبارة عن هيئة في النفس راسخة عنها تصدر الافعال بسهولة من غير حاجة الى الفكر او الرؤية ،فان كانت الهيئة بحيث تصدر عنها الافعال الجميلة المحمودة عقلا وشرعا ،سميت تلك الهيئة خلقا حسنا .وان كان الصادر عنها الافعال القبيحة سميت الهيئة التي هس مصدر خلقا سيئا "،[1] ومنه فان الاخلاق تبحث في الخير والشر ،والحسن والسيئ والانسان الخلوق هو الانسان هو الانسان الخير في حياته الخاصة والعامة ،الظاهرة والباطنة.[2]

1-2 أهمية الاخلاق:

ان ما يشهده العالم من تحول الى قرية صغيرة بالا حواجز تحول دون امتزاج الثقافات بما فيها الايجابية والسلبية وتداخلها ،اضافة الى التطور السريع للتكنولوجيا ووسائل الاتصال ونقلها للخبيث والطيب، والمفيد والضار، الامر الذي يؤدي الى تسرب سلوكيات سلبية او ضارة تؤثر على بناء المجتمع الاخلاقي،وهنا يأتي دور الاخلاق في حفظ المجتمع ككل من المظاهر السلوكية الفاسدة، فهي تجعله مجتمعا قويا تسوده القيم الحق والاحسان والفضيلة ،وتجرده من قيم الفساد والشر.

وتظهر اهمية بالغة للأخلاق في ارتقاء الامم والشعوب، وانهيارها ينجر عن تدني مستوى الاخلاق، وذلك لان الاخلاق الفاضلة تعد المعاقد الثابتة التي تعقد بها العلاقات او الروابط الاجتماعية، [3] كما تبرز اهمية الاخلاق كونها افضل العلوم على الاطلاق اذ تبين الحسن من السيء والصالح من غيره، وإنها احسن والتقدم نحو الامام.[4]

- **الفرع الأول: أخلاقيات مهنة التدقيق**

لمزاولة مهنة محافظ الحسابات لبد من التقيد بـ السلوكيات والقواعد تكون بمثابة مبادئ ومعايير اساسية لمزاولة المهنة .

---

[1] اميرة عاصي عبدعلي الربيعي ،العلاقة بين الجودة والاخلاقيات ومعايير الاداء و اثرها في جودة الاداء، جزء من متطلبات نيل درجة الدبلوم العالي ،جاكعة بغداد ، العراق،2008،ص4.

[2] ميسون محمد عبد القادر مشرف ، التفكير الاخلاقي و علاقته بالمسؤولية الاجتماعية و بعض المتغيرات لدى طلبة الجامعة الاسلامية بغزة،رسالة ماجستير ،الجامعة الاسلامية غزة،2009،ص14.

[3] ميسون محمد عبد القادر مشرف، نفس المرجع السابق ،ص17.

[4] صدام محمد محمود و اخرون ، اثرمعايير الاخلاق للمحاسب الاداري في جودة معلومات التقارير المالية ،دراسة حالة على عينة من المحاسبين في مدينة تكريت ،مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية و الادارية ،المجلد4، العدد7 ،2011،ص413.

1- مبادئ السلوك الاخلاقي للمحاسب :

- الامانة: تتجلى الامانة في الصدق والنزاهة والصراحة، اي ان الفرد يجب الا يكذب او يغش ولا يخادع.[1]
- العدالة: يجب ان يستطيع الفرد على الاعتراف بالأخطاء المكتشفة معتمدا على الادلة و البراهين كما يجب ان يلتزم بالعدالة عند التعامل مع الغير على النحو متكافئ مع تقبل الاختلاف.[2]
- الولاء والاخلاص: يجب ان يعم اخلاص الفرد على كل من حوله، كما يجب ان يميز بين المعلومات التي لا تمثل اسرار و التي تمثل إسرار بحيث لا يفصح عن هذه الاخيرة مع الحفاظ على قدرة التوصل الى الحكم النهائي المحايد.
- الاستقامة : يجب ان يتسم الرد بالشجاعة وصاحب قرار ان يكون مقتنع بما يصرح به ولا يعمل بمبدأ الغاية تبرر الوسيلة.
- حفظ الوعد: يجب ان يحفظ الفرد العهد اي لا يكون محلا للثقة باحترام الاتفاقات وتنفيد الالتزامات وعدم ايجاد تبريرات واعذار لخرق اي تعهدات.
- المسؤولية: يجب ان يتحمل الفرد مسؤولية القرارات المتخذة من طرفه والمتعلقة بنتائج الاعمال المستقبلية سواء كانت خاطئة او صحيحة، وان يكون قدوة للآخرين لتأكيد السمعة الطيبة .[3]
- احترام الاخرين والاهتمام بهم: يجب ان يتميز الفرد باليونة اي يكون كريما وعطوفا لديه القدرة على العطاء بتقديم الخدمة للآخرين في حدود الإمكان دون التورط في متابعهم و عدم الحط من قدراتهم .[4]
- المثابرة والسعي نحو التفوق: يجب ان يجتهد الفرد بكافة مسؤولياته الشخصية والمهنية لكي يكون مثابرا وساعيا للتفوق في كامل المجالات حيث يجب ان يتميز بالجد والالتزام لكي يكون محل الاعتماد من الغير.
- الالتزام بالمواطنة والقوانين: يجب ان يكون الفرد ذو ضمير اجتماعي بمشاركته في الخدمة العامة ويجب ان يلتزم ب القوانين والتعليمات واللوائح ويتمتع ويمارس حقوقه الديمقراطية وامتيازها .[5]

---

[1] احمد حلمي جمعة ،تطنورمعايير التدقيق و التاكيد الدولية و قواعد اخلاقيات المهنة ، سلسلة الكتب المهنية،الكتاب الخامس ،دار الصفاء للنشر والتوزيع ،الطبعة الاولى ،عمان ،الاردن ،2009،ص100.

[2] صدام محمد محمود واخرون ،نفس المرجع السابق ،ص 409.

[3] مفيد عبد اللاوي ن اليات و طرق تضييق فجوة بين مستخدمي القوائم المالية و تقارير محافظي الحسابات ن اطروحة دكتوراه في العلوم تخصص إدارة العلوم الأعمال ،جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2014 ،ص 76.

[4] امين السيد احمد لطفي ،معايير أخلاقيات المحاسبين المهنيين ،الدار الجامعية ،الطبعة 1، مصر ،2008، ص 13.

[5] صدام محمد محمود و اخرون ،نفس المرجع السابق ،ص 409.

2- معايير السلوك المهني للمحاسب:

تتمثل معايير السلوك المهني في مجموعة من القواعد يجب ان يطبقها المحاسب المهني او يتحلى بها وقد فصل فيها الاتحاد الدولي للمحاسبين.

- النزاهة: تعني النزاهة _تضمنها القسم 110_ التزام المحاسب المهني بالأمانة والاستقامة والتعامل العادل والصادق، بحيث لا يكون له علاقة بالتقارير والقوائم والمراسلات او معلومات اخرى عندما يعتقد بان المعلومات:

3تحتوي على عبارات او ايضاحات معدة بشكل مهمل او بها قصور،تخفي او تحجب او تحذف المعلومات التي يطلب شملها حيث يكون هذا الاخفاء او الحجب أو الحذف مضللا، تحتوي على عبارات خاطئة أو مضللة بشكل كبير.[1]

- الموضوعية: تضمنها القسم 120 وهي تفرض التزاما على المحاسبين المهنين بأن لا يتهاونوا في حكمهم المهني و ما يتعلق به بسبب تضارب المصالح او التحيز أو التأثير غير الملائم للآخرين،كما يجب ان يتجنب العلاقات التي تؤثر على حكمه .[2]
- السر المهني: تصمن القسم 140 مبدأ السرية بفرض التزاما على المحاسبين المهنيين لامتناع عن استعمال أي معلومة تم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية أو مرتبطة بأعمال لتحقيق مصلحة شخصية او مصلحة لطرف ثالث، وعن 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.[3]

لذا يجب أن يكون المحاسب المهني يقضا لإمكانية الإفشاء الغير المقصود أي يجب أن يكون حريصا حتى في البيئة الاجتماعية لاسيما الظروف المرتبطة مطولا مع أعمال ذات صلة أو مع عضو عائلي قريب أو مباشر، وينبغي أن يدرس المحاسب أيضا الحاجة إلى الحفاظ على سرية المعلومات ضمن الشركة.[4] كما يجب أن يستمر الالتزام بمبدئ السرية حتى بعد إنهاء العلاقات بين المحاسب المهني والعميل أو صاحب العمل وإذا غير المحاسب المهني مهنته فإنه يبقى محافظ على سرية المعلومات ولا يفصح عنها إلا في بعض الحالات الخاصة.

- 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 كفؤة،العمل بكل عناية واجتهاد طبقا للمعايير المهنية عند أداء الخدمة،ويتطلب أداء الخدمة ذات الكفاية الفنية ممارسة الحكم الصائب عند تطبيق المهارات الفنية والمعرفة،

[1] www.icaew.com\ethics.

[2] Code of ethics for professional accountants www.ifac.org.p1111.

[3] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2009، ص 80.

[4] الاتحاد الدولي للمحاسبين ،دليل قواعد السلوك الأخلاقي لمحاسبيين المهنيين، 2010، ص 18.

وتنقسم هذه الكفاءة المهنية إلى قسمين :محاولة الحصول عليها ثم محاولة الحفاظ عليها ويستلزم ذلك وعيا مستمرا وفهم التطورات المهنية ذات الصلة حيث يؤذي ذلك إلى تطوير القدرات المهنية بالإضافة إلى الكد والاجتهاد وتحمل مسؤولية التصرف وفقا لمتطلبات المهنة بعناية وشمولية وفي الوقت المناسب.[1]

- السلوك المهني: تضمن القسم 150 معيار سلوك المهني وهو يفرض على المحاسب المهني أن يكون أمين وصادق ويتقيد بالقوانين والأنظمة واجبة التطبيق ويتجنب أي تصرف قد يتعارض أو يسئ إلى سمعة المهنة، وأيضا عندما يقوم المحاسب بترويج أو التسويق بنفسه أو أعماله يجب أن لا يسئ إلى زملائه المحاسبين كأن يقوم بإبداء إشارات ومسيئة أو مقارنات غير مؤكدة مع أعمال الأخرين أو يقوم بإبداء ادعاءات مبالغ فيها حول الخدمات التي يمكنهم تقديمها، او المؤهلات التي يملكوها أو حتى الخبرات التي اكتسبوها، فذلك يؤثر على سمعة المهنة.[2]

- **الفرع الثاني: المبادئ الأخلاقية للمدقق من منظور المشرع الجزائري:**

اهتم المشرع الجزائري بالجانب الأخلاقي للمدقق إذ خصص له قانون رقم 96_136 المؤرخ في 17 ابريل1996، وتضمن هذا الأخير واجبات وحقوق المهني ولم يتطرق سوى لبعض المعايير أو قواعد السلوك المهني التي هي متضمنة في الواجبات:

1- **النزاهة:** حيث اشار المشرع الجزائري إلى هذا المعيار وذلك مضمون المادة 02 :

- يجب على عضو النقابة أن يتحلى 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.[3]

2- **الموضوعية**: أشار إليها المشرع الجزائري في المادتين 04 و05 إذ يجب على المهني أن ينفذ بعناية، طبقا للمقاييس المهنية، كل العمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد المهنية.[4]

كما يجب على المهني، عند ممارسته مهامه المتعلقة بمسك المحاسبة وإعداد الحصيلة والتفتيش والرقابة الحسابية والتصريحات الجبائي وتصريحات الشركات وفي مجلس التسيير، أن يعلم الزبون، وأن ينفذ الخدمات المطلوبة منه بعناية، وأن يحترم الآجال المتفق عليها، وأخيرا يجب عليه أن يتابع في مجال رقابة الحسابات كل التحريات الضرورية التي من شأنها أن تكون لديه رأيا معللا ومؤسسا ،ويسهر ،فيما يخص التصريحات الجبائي والتصريحات الشركات،على احترام زبائنه التشريعات المعمول بها في هذا

[1] أمين السيد أحمد اللطفي، نفس المرجع السابق، ص، ص 46،47.
[2] احمد حلمي جمعة ،نفس المرجع السابق ،ص 109.
[3] المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 96_136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 المتضمن قانون اخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد ،جريدة الرسمية العدد 24 المؤرخة في 17-04-1996.
[4] المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المشار إليه سابقا.

المجال ، مع أخد الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده واستقلاله وتحمله المسؤولية .[1]

3- **السر المهني** :ذكر هذا المعيار في المادة رقم 06 يجب على أعضاء النقابة الالتزام بسر المهنة في اداء مهنتهم، غير أنهم لا يتقيدون بسر المهنة في الحالات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمل بها ،و لاسيما بموجب إلزامية إطلاع الإدارة الجبائي على الوثائق المقررة، أو بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم ،أو عندما يدعون للإدارة بشاهدتهم أمام غرفة المصلحة والتأديب والتحكيم ،كما يسهر المهنيون على احترام موظفيهم والمتدربين لديهم واجب السر المهني .[2]

بالإضافة إلى ذلك نجد أيضا شرحا أخر وإضافات إلى أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق أنه قد حدد المجتمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أخلاقيات مهنة محاسبة والتدقيق الصادرة عن اللجنة المجتمع الخاصة بالمعايير السلوك المهني والدستور الأخلاقي مهنة المحاسبة والتدقيق ذي يحتوي على ما يلي:[3]

- معايير السلوك المهني: هي تمثل القيم الأخلاقية العامة المطلوبة لمهنة التدقيق، مع ربطها بالالتزامات ومسؤوليات أعضاء نحو عملائهم و زملائهم والجمهور عامة، وهذه معايير هي:

- الموضوعية والاستقلال: ويعني بها التحرر من أية مؤثرات غير مهنية في أداء المدقق لعمله ومراعاة التوازن المصالح و لا يحيد عن الحق و ان يكون صادقا.
- الامانة و النزاهة: بصفتها قيمة أخلاقية أساسيا يتميز بها العضو و يستمد الجمهور ثقته من اتصاف العضو بها ، وترتبط الأمانة والنزاهة بالتجرد من الانحياز للمصلحة الشخصية و ان يكون العضو محل الثقة العميل و يحفظ أسراره.
- العناية الواجبة : وترتبط بتحسين العمل وإتقانه، وما يتطلبه من الاستمرار في التنمية كفاءته المهنية، وأداء العمل على وجه الاكمل، أي ترتبط بقيمة "إتقان العمل وكيفية تجويده" .
- مدى و طبيعة الخدمات التي يقدمها: ويرتبط ذلك بقيمة كفاءة العمل والموازنة بين المصالح خاصة للطرف الثالث أو الجمهور.
- قواعد السلوك: و هي الإرشادات التفصيلية التي يجب أن يسير عليها المدقق في عمله حتى يكون ملتزما بالمعايير الأخلاقية العامة، ومن أهمها ما يلي:
- مراعاة زملاء المهنة، فلا ينافسهم من خلال إعلانات أو دفع سمسرة أو عمولة للحصول عل. عملاء. ،وأن لا يشارك أو يستخدم أشخاصا من غير أعضاء مجمع المحاسبين والمدققين.
- ان يتأكد من اتباع المبادئ المحاسبية موضوعة في صورة معايير معتمد في تطبيق المحاسبي .

[1] المادة 05من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المشار إليه سابقا.
[2] المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المشار إليه سابقا.
[3] عادل، أحمد، نموذج مقترح لقياس الدور الحكومي لمدقق الحسابات وأثره فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية، أطروحة دكتراه، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن،2011،ص22

- ان لا يسلك في تحديد أتباعه لأساليب تؤثر على استقلاله،مثلا أتعاب مشروطة أو محتملة.
- مراعاة كرامة المهنة، فيحظر على عضو قيام بأي عمل يسئ لسمعة مهنة.

- سبل تحقيق و تدعيم التزام بالدستور أخلاقي:

- الالتزام الذاتي :من قبل أعضاء المجمع قائم على فهم وادراك وضمير مهني.
- الالتزام الخارجي: من خلال أعضاء مجمع وزملاء في المهنة والرأي العام في المجتمع، الذي يتابع مدى التزام عضو بالقواعد والمعايير المقررة ورصد الحالات الخروج عليها.
- العقوبات: ممثلة في إجراءات التأديبية التي يوقعها المجمع على مخالفته للمعايير والقواعد.

- دراسات ترى أن البشر يمكن تقسيمهم من حيث الالتزام الاخلاقي إلى ثلاث فئات:

- الفئة الخيريين من الملتزمين بأخلاقيات على دوام.
- الفئة الأشرار غير الملتزمين بأخلاقيات على دوام.
- الفئة التي يكون التزامها الأخلاقي على قدر البيئة والظروف.

- من الضروري ان يتم توفير بيئة تقود الناس إلى الالتزام بأخلاقيات، و هذه البيئة لا يمكن أن تتوفر إلا بتوفر ثلاثة عناصر هي:

- وجود إرشادات واضحة لأخلاقيات .
- مكافأة الملتزم بالأخلاقيات.
- معاقبة مخالف الاخلاقيات.

ويرى الباحث أنه كلما حدث خلل أو قصور في أحد هذه العناصر كلما اختل ميزان الالتزام بالأخلاقيات، وأدى ذلك إلى خلل من النوع الذي يشهده العالم حاليا في مهنة التدقيق وفي قطاع الأعمال عموما .

- **المطلب الثاني:السلوك القانوني لمهنة التدقيق:**

- **الفرع الأول: مفهوم السلوك القانوني لمهنة التدقيق**

إن المسؤولية المهنية للمدقق تنظمها قواعد آداب سلوك مهني ملزم لجميع المزاولين للمهنة، إذ جرت محاولات لوضع هذه القواعد في دليل عمل أو دستور متفق عليه، و يلقى القبول الذي يعكس مسؤولية الشخص الذي يزاول هذه المهنة، اتجاه المجتمع والعملاء وزملاء العمل ولشخصه، ومن هنا فإنه يمكن القول بأن مهنة المدقق لها آداب وتقاليد وسلوك يتوجب على مزاولي المهنة الالتزام بها، إذ أنها تبين الواجبات التي يتطلب القيام بها وتنظيم العلاقة بين مزاولي المهنة بعضهم ببعض، ولعل المحاولات التي بذلها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والمجموعات المهنية الأخرى للمحاسبين، أصدرت على ضوءها

دليلا لقواعد السلوك المهني، إذ تم تطوير هذا الدليل ليضاف إليه قسم خاص بمفاهيم وقواعد وآداب وسلوك المهنة في عام 1973 التي تتضمن خمسة مبادئ ومفاهيم أخلاقية هي:[1]

- **الفرع الثاني: مبادئ ومفاهيم أخلاقية:**
- **الاستقلال والنزاهة والموضوعية:** ويعني ضرورة تمتع المدقق بالاستقلال عند إبداء الرأي عن القوائم المالية، أما النزاهة والموضوعية توجب عليه إبداء رأيه ويقدم الدليل المقبول لوجهة نظره ولا يخضع للآخرين.
- **القدرة والمعايير الفنية:** القدرة تستوجب من المدقق عدم قبول مراجعة حسابات إحدى المؤسسات، التي يشعر بأنه لا يستطيع إكمال العمليات المدققة وإبداء الرأي بالكفاءة المهنية المناسبة، فيما تتعلق المعايير المدققة بعدم السماح باقتران اسمه بالقوائم المالية لإحدى المؤسسات إلا إذا كانت متماشية مع المعايير المدققة المتعارف عليها و الممكن تطبيقها والمبادئ المحاسبية، توجب على المدقق ألا يبدي الرأي عما إذا كانت القوائم المالية المتاحة قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها إذا كانت تلك القوائم متضمنة لها، كذلك الامير فإنه يتوجب على المدقق أن لا يقرم اسمه بأي تنبؤ بعمليات مستقبلية بطريقة تجعل غيره يعتقد بأن المدقق يؤكد بإمكانية تحقيق ذلك التنبؤ.
- **المسؤوليات اتجاه العملاء:** يجب المحافظة على سرية بيانات العميل وعدم الإفصاح عن المعلومات إلا بموافقة العميل ورضاه وكذلك ضرورة الاتفاق على الأتعاب بحيث لا تؤدي الخدمات المهنية إلا بعد التوصل إلى نتائج معينة.
- **المسؤوليات اتجاه الزملاء:** يتوجب على المدقق الخارجي عدم التنافس والتعدي على حقوق غيره، إذا يقتضي هذا المبدأ عدم قيام المدقق بمنافسة الزميل الآخر الذي يقدم خدمة لعميل هو حاليا يحصل على نفس الخدمة من الزميل، كما يقتضي هذا المبدأ عدم القيام بتقديم عروض بطريقة مباشرة أو غير مباشرة لتوظيف أحد أو أكثر من العاملين بمكتب زميل آخر بدون إخباره أولا.
- المسؤوليات **والأعمال الأخرى:** ويتضمن هذا المبدأ الأعمال الآتية:

- أعمال المخلة بقواعد السلوك المهني التي تضر المهنة.
- الإعلان إذ لا يجوز لمزاول المهنة الإعلان للحصول على المزيد من العملاء.
- العمولات ينبغي أن لا يحصل على عمولات لأي غرض.
- الوظائف المتناقضة أو المتعارضة إذ يتطلب من المزاولين للمهنة عدم قبول أي عمل أو إرتباط بأي وظيفة في أي مشروع قد يؤدي إلى إضعاف قدرته في تقديم الخدمات المهنية وتفقده الموضوعية.

[1] الصبان محمد سمير، عبد الوهاب نصر،علي، المدققة الخارجية: المفاهيم الاساسية وآليات التطبيق وفقا للمعليير المتعارف عليها والمعايير الدولية،الاسكندرية:دار الجامعية.2008،ص141،142،143

- **المطلب الثالث:مصادر السلوك الأخلاقي لمدقق الحسابات:**

يستمد الفرد سلوكه الأخلاقي متأثرا بثلاثة عناصر أساسية مهمة وهي المدقق نفسه والشركة التي يعمل بها والبيئة الخارجية، كما يلي:[1]

- **الفرع الأول:المدقق:**

يتأثر السلوك الأخلاقي للمدقق بمجموعة من العوامل ترتبط بتكوينه العائلي والشخصي، فالقيم الدينية والمعايير الشخصية والحاجات الفردية وتأثير العائلة والمتطلبات المالية وغيرها تدفع الأفراد إلى نوع آخر من السلوك، فالفرد الذي ليس لديه قاعدة قوية من الأخلاق المكتسبة من العائلة والدين وغيرها، تكون أعماله تتأرجح في المواقف المختلفة في ضوء تعظيم مصلحته الشخصية فقط، أما الذين يستندون على قاعدة أخلاقية قوية فإن ثقتهم بنفسهم تكون أكبر وهناك تجانس سلوكي في قراراتهم، فالقيم الأخلاقية التي تعطي الأولوية للنزاهة والعدالة والكرامة والاستقامة واحترام النفس توفر دعائم للمديرين تسندهم في عملية اتخاذ القرار وتجعله أكثر صوابا حتى لو كانت الظروف المحيطة به غير واضحة، أو غامضة والضغوطات كثيرة.

- **الفرع الثاني:الشركة التي يعمل بها المدقق:**

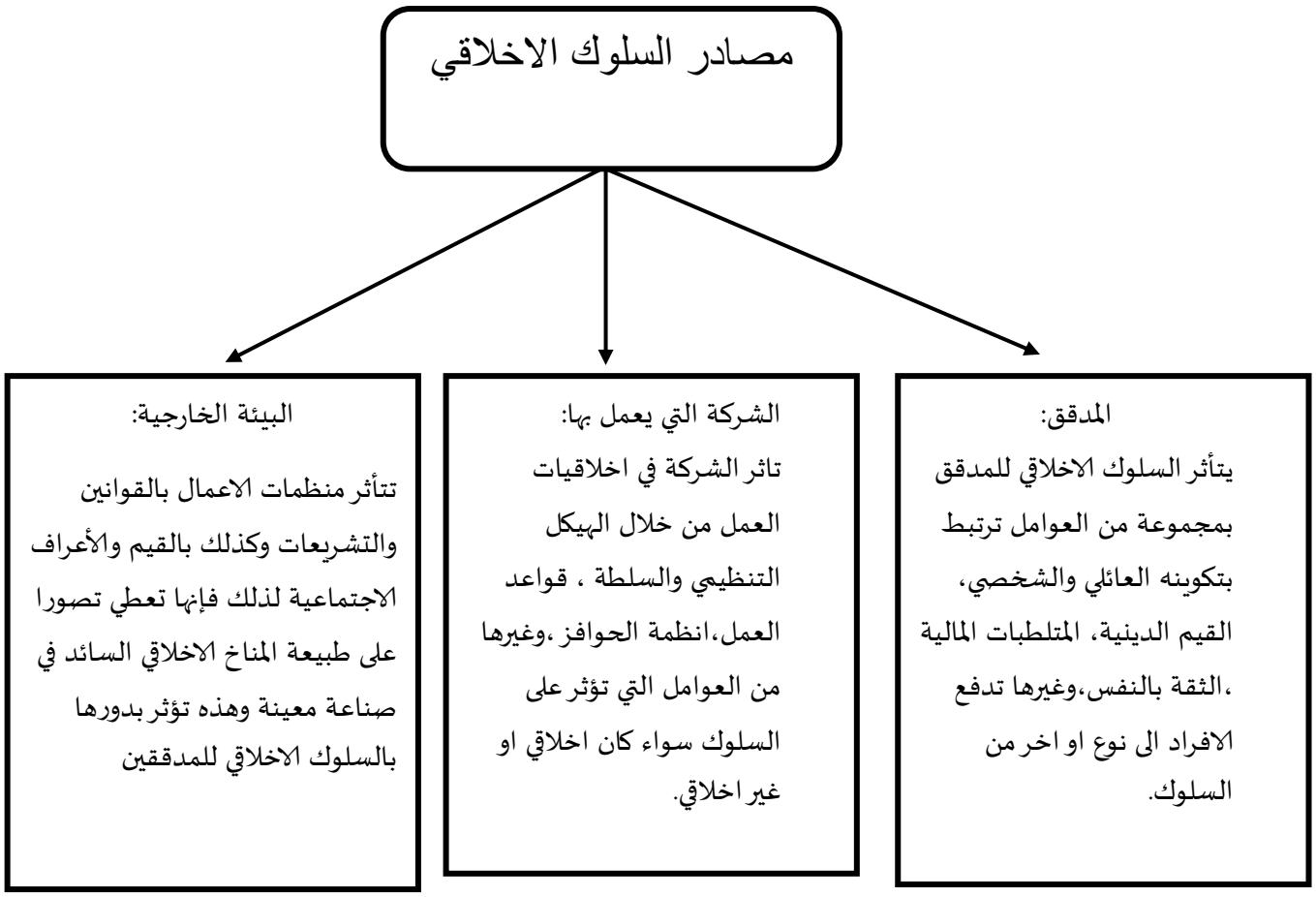
تؤثر الشركة في أخلاقيات مكان العمل من خلال الهيكل التنظيمي وخطوط السلطة، وكذلك قواعد العمل والإجراءات وأنظمة الحوافز وغيرها، كذلك فإن المجاميع والتنظيمات غير الرسمية الموجودة لها أثر في سلوكيات الأفراد، ولعل الثقافة التنظيمية السائدة والتي تعني مجموعة القيم والأعراف المشتركة التي تتحكم بالتفاعلات بين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

- **الفرع الثالث:البيئة الخارجية:**

تعمل منظمات الأعمال في بيئة تنافسية تتأثر بقوانين الحكومة وتشريعاتها، وكذلك بالقيم والأعراف الاجتماعية السائدة، فالقوانين تلزم المنظمات بسلوكيات معينة وتضع معايير لتصرفاتها وبحدود معينة، في حين أن التشريعات تساعد بسن تشريعات جديدة بناء على حصول خرق للقوانين أو عدم الالتزام بها، ولذلك فإن مجمل التشريعات والقوانين وكذلك الأعراف والقيم الاجتماعية تعطي تصورا عن طبيعة المناخ الأخلاقي للمدققين. أما مظاهر السلوك الأخلاقي والمعروفة بسلوكيات ومظاهر الفساد الإداري فمن الممكن أن نجدها في بيئة العمل مثل: الرشوة، الوساطة، المحسوبية، السرقة، الاختلاس، التزوير، الغش، التدليس، العمولات مقابل الصفقات، المنح والعطايا دون وجه حق، الابتزاز، سوء استخدام السلطة، انتحال الشخصيات، التحيز و المحاباة وغيرها.

[1] العامري،صالح مهدي و غالي، طاهر محسن،الادارة والأعمال، الطبعة الثانية،دار وائل للنشر نعمان،2008،ص86

الشكل رقم(3): مصادر السلوك الاخلاقي



المصدر: عبد الرحمن مخلد سلطان قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق واثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2012، ص 23 .

- **المطلب الرابع: العوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي:**

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

- **الفرع الاول: التشريعات**

والمقصود بالتشريعات دستور الدولة وكافة القوانين المنبثقة عنه، ونظام الخدمة المدنية، الأنظمة بالدوام والتقيد بقواعد الجدارة و الإستحقاق، وتقديم المصلحة العامة على المصلحة الخاصة عدم قبول الرشوة ونحوها، ولهذه التشريعات دور كبير في سلوكيات المدقق، حيث أنها توضح ما هو صحيح وما هو خاطئ، وما هي السلوكيات الواجب على المدقق أن يسلكها تجاه العمل الذي يؤديه، كذلك لقانون العمل والعمال التي يتم وضعها من قبل وزارة العمل الدور الكبير في توعية المدقق بالسلوكيات الواجبة له أو

[1] عادل، أحمد، نموذج مقترح لقياس الدور الحكومي لمدقق الحسابات وأثره فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية،نفس المرجع السابق،ص25

عليه كذلك لصاحب العمل للسير على نهج واضح في التعاملات بناءا على أسس واضحة ومعروفة، وتعد التشريعات من أهم المصادر التي تتحكم في تسيير الإدارة في الوظيفة العامة وتصريف المعاملات وتنفيذ الأوامر، ويشار إلى أن اللوائح والأنظمة والقوانين التي تصدرها إدارات الخدمة المدينة ومكاتب العمل في دول العالم تشكل مصدرا مهما من مصادر الاخلاق في العمل الوظيفي، وذلك من خلال الضوابط الأخلاقية والقوانين التي تحدد على عمل المدقق وسلوكه وحثه على التمسك بالأخلاق الفاضلة والعمل على الارتقاء بالعمل وتقديم خدمة جليلة.

- البيئة الاجتماعية: تؤثر البيئة الاجتماعية التي يعيش فيها المدقق بدءا من المنزل مرورا بالأصحاب والعمل على سلوكياته واتجاهاته وفي قراراته السلوكية، حيث أنها هي البيئة التي تجمع بين المنزل والحي والعمل والمجتمع الذي يعيش فيه، وما يسودها من عادات وتقاليد ومعتقدات وأحاول اقتصادية واجتماعية وسياسية، والتي تساهم وبشكل كبير في تشكيل سلوك الفرد تكوين اتجاهاته، إذ تنمو هذه الاتجاهات والممارسات السلوكية، وكذلك تتطور بتطور مراحل النمو التي يمر بها المدقق.
- البيئة الاقتصادية: تلعب الأوضاع الاقتصادية ومستويات المعيشة للمدقق دورا كبيرا في تشكيل وتكوين الأخلاقيات التي يعمل بها المدقق، حيث أنها تؤدي إلى نشوء طبقات اجتماعية واقتصادية متعددة في المجتمع، الأمر الذي يجعل كل فرد أو مجموعة من الأفراد يتخذون سلوكا ونهجا معينا للوصول إلى الأهداف الفردية أو الجماعية المنشودة.

❖ **المبحث الثاني: تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر**

ان أهم ما ميزة مهنة التدقيق في الوقت الحالي تعرضها لعدة هزات أدت إلى فقدان الثقة في منتجاتها، وذلك بعد تباث تواطؤ بعض مكاتب التدقيق العالمية في عمليات غش واحتيالات مع شركات التي تتعامل معها، خلفت خسائر معتبرة، مست عديد من شركات العالمية ومختلف الأطراف التي تربطها علاقة بها، الأمر الذي دفع بالعديد من المنظمات والدول إلى مراجعة السياسات

– والتشريعات والقواعد التي تحكم ممارسة هذه المهنة، ومحاولة ربطها ببعض مبادئ والمعايير العملية والأخلاقية للضمان جودتها وتحقيق أهدافها ورغبة مختلف الأطراف مستفيدة منها.

ان الجزائر وبهدف النهوض بمهنة التدقيق الخارجي، وجعلها تواكب هذه التطورات الحاصلة، الخاصة في الظل سياسة الانفتاح الاقتصادي التي تبنتها ور أيتها في الإصلاح المنظومة الاقتصادية للبلاد، قامت بمجموعة من الإصلاحات مست الأطر التشريعية والتنظيمية والأخلاقية التي تحكم وتنظم ممارستها هذه المهنة، والتي سوف تحاول تناولها من خلال هذا المبحث. ولكن قبل ذلك سنقوم بتقديم عرض موجز حول مهنة التدقيق في الجزائر، من التعريف محافظ الحسابات وتحديد مهامه، وذلك حقوقه و واجباته ومختلف المراحل التي مرت بها المهنة التدقيق الخارجي منذ الاستقلال وأيضا حول محافظ الحسابات في الجزائر ... إلخ .

- **المطلب الأول:التطور التاريخي في المهنة التدقيق في الجزائر:**

لقد عرفت الجزائر منذ الاستقلال عدة تحولات الاقتصادية، وخلال هذه المراحل التي مرت بها قامت بسن مجموعة من القوانين والتشريعات تتماشى مع سياستها الاقتصادية التي ميزت كل مرحلة، حيث ركزت هذه التشريعات بشكل كبير على تنظيم عمل الشركات وكيفية التحكم والسيطرة وممارسة الرقابة عليها، ومن بين تلك القوانين، القوانين الخاصة بتنظيم مهنة التدقيق الحسابات مثل القانون الرقم 68\107 الذي دعا المؤسسات الوطنية ذات طابع الصناعي ولتجاري إلى تعيين محافظي الحسابات قصد التأكد من سلامة ومصداقية حساباتها و غيرها من قوانين، التي تنصب في مجملها حول تنظيم مهنة التدقيق وهيكلتها، ويمكن أن تلخص أهم مراحل التي مرت بها هذه المهنة في الجزائر من خلال ما يلي:

- المرحلة **الأولى (1969-1980):**أهم ما ميزة هذه المرحلة صدور ألامر رقم 107-96 بتاريخ 1969-12-31 متعلق بقانون المالية لسنة 197، والذي حدد مهام واجبات محافظي الحسابات في التأكد من سلامة و مصداقية حسابات و أصول الشركات والمؤسسات العمومية،[1] والصدور المرسوم الرقم 70-173 المؤرخ في 16-11-1970 الذي جاء بكيفية تحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية و شبه العمومية ، والذي كرس مهنة المحافظ الحسابات ومراقب دائم التسيير في هذه المنظمات ،مسندا مهنة محافظي الحسابات إلى موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم

[1] مقراني عبد الكريم والآخرون مداخلة تحت عنوان، اهمية إصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق إشراف والمراقبة في تجسيد التطبيق المحاسبي المالي،مقدمة إلى الملتقى الدولي، حول نظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية والمعايير الدولية للمراجعة، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة سعد دكتور حلب، البليدة الجزائر،14/13 دسيمبر 2011،ص07

من الطرف وزير المالية، وبالتالي اعتبر محافظ الحسابات موظفا لدى الدولة، وهذا ما ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي السائد في تلك فترة، ومتمثل في النمط التسيير موجه، ليليه بعد ذلك صدور الأمر الرئاسي رقم 82-71 بتاريخ 1971-12-29 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب ، حيث تطرق إلى تحديد اختصاص كل منهما في المواد من المادة رقم 4 الى غاية مادة رقم 9 ، و شروط مزاولتها من المادة رقم 10 حتى مادة رقم 12، و كيفية ممارستها من المادة رقم 13 إلى غاية مادة رقم 21 وتطرق كذلك إلى كيفية تشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة وكيفية تسييره من خلال المواد من 22 إلى غاية مادة 66.

- المرحلة **الثانية (1980-1988):** مع الاعادة تنظيم الاقتصاد الوطني والهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي شرعت فيه السلطات العمومية منذ 1980 بعد الضعف التسييري الذي ميز المرحلة السابقة، أجبر المشروع الجزائري على إعادة النظر في الوظيفة الرقابية، من خلال التخلي عن مفهوم تعدد الرقابة والعودة ثانية لصالح الفعالية والنوعية، وذلك قصد الحد من الاختلالات وسوء التسيير، وكان ذلك مع الصدور القانون الرقم 80/05 المؤرخ في 1980-10-30 من أجل إرساء آليات رقابية فعالة لمؤسساتنا الوطنية، حيث أعطى هذا القانون بمجلس المحاسبة كافة الصلاحيات المتعلقة بممارسة الرقابة الداخلية و الخارجية على منظمات ذات الرأي المال العمومي، الأمر الذي الادخل مهنة التدقيق في فراغ القانوني ، من حيث الشروط التعيين والمهام والواجبات والمسؤوليات، خاصة بعد إلغاء المادة 39 من الأمر 107-69 وضمنيا مرسوم 173-70 والذي استمر حتى السنة 1984 تاريخ إصدار القانون المالية لسنة 1985، والذي جاء ليعيد تكييف المهنة، إلا أن هذا القانون بقية حبرا على ورق، ولم يتم تطبقه على أرض واقع لعدة أسباب، منها عدم توفر الأرضية مناسبة لذلك خاصة في ظل النقص الحاد في عدد المدققين المؤهلين لممارسة المهنة، والظروف الاقتصادية السائدة في تلك المرحلة، والتي كانت تفرض احتياجات أخرى، والضعف التنظيم المهني واستمر هذا أمر إلى حاله حتى الى سنة 1988 بتاريخ صدور قانون المتعلق بالاستقلال المؤسسات العمومية.
- المرحلة **الثالثة:(ما بعد 1988):** يمكن القول بأن الانطلاقة الفعالية الاهتمام بمهنة التدقيق في الجزائر جاءت مع الصدور القانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، أين تحررت هذه الأخيرة من القيود مفروضة عليها، ونالت استقلالها المالية وأصبحت خاضعة لأحكام والقواعد القانون التجاري، وأصبحت معرضة الافلاس والتصفية مما تطلب ضرورة التدقيق حساباتها والمصادقة عليها من قبل أطراف خارجيين متخصصين كمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، الأمر الذي الازم على جهات مسؤولة في الجزائر العمل على النهوض بمهنة التدقيق الخارجي وتأهيلها، بما يمكنها من مواكبة هذا التغيير الحاصل في الحياة الاقتصادية، وبما و يمسح بـ:

مزاولة الرقابة على هذه المؤسسات و هو ما نتج عنه صدور قانون رقم 08\91 في 1991-04- 27، ومتعلق بإعادة تنظيم مهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد، والذي تم اعتماده في 1991-05-01 ، حيث اعتبر بمثابة منعرج حاسم في تاريخ التنظيم هذه المهنة في الجزائر، اين تم جمع ثلاثة تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمصف الوطني للخبراء المحاسبي والمحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وأصبحت بذلك مهنة التدقيق في الجزائر مهنة حرة مفتوحة لجميع من تتوفر فيه شروط ممارستها دون رجوع إلى وزارة الوصية، وهي بذلك قفزت قفزة نوعية، حيث تحقق فيها أحد أهم شروط ممارستها الا هو شرط الاستقلالية والحياد، يليه بعد ذلك صدور عدة قوانين وتشريعات تصب في مجملها حول تنظيم المهنة وهيكلتها، ومن تلك قوانين مرسوم التنفيدي رقم 96\136 الذي صدر السنة 1996 المتعلق بالقانون أخلاقيات المهنة خبير المحاسبة والمحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد والمؤرخ في 1996-04-15، حيث بموجب المادة الأولى منه تتضح طبيعة المرسوم على أنه يحدد القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية لخبراء المحاسبة والمحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ليتم بعد ذلك انشاء المجلس الوطني للمحاسبة كهيئة استشارية لدى وزارة مالية يهتم بشؤون البحث والتطوير و وضع المعايير المتعلقة بالمهنة المحاسبة والتدقيق من خلال المرسوم التنفيدي رقم 96\318 المؤرخ في 1996-09-25 وفي السنة 2010 والنتيجة لعملية إصلاح النظام المحاسبي الذي باشرته الجزائر ادخلت تعديلات على مهنة التدقيق حتى تتمكن من تكييفها مع نظام محاسبي المالي الجديد وضمان حسن تطبيقه، وذلك من خلال القانون 10\01 المؤرخ في 20-19- 06-29 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي والمحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي يمنح صلاحيات أوسع للسلطات العمومية من خلال استعادة وزارة مالية.

- **المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر.**

لقد جاء القانون 10_01 المنظم لمهنة التدقيق في الجزائر بثلاث هيئات مهنية تشمل المصف الوطني للخبراء المحاسبين والمنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات والغرفة الوطنية للمحاسبين، تحت وصاية وزارة المالية عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة.

ومما سبق ذكره سوف نتطرق في هذا المطلب إلى كل هذه الهيئات وتشكيلها بالإضافة إلى وزارة المالية الوصية عليها.

كبداية للمطلب سوف نقوم بعرض موجز لوزارة المالية وإبراز صلاحيات الوزير المكلف بالمالية.

- **وزارة المالية**

أنشأت أول وزارة المالية في الجزائر في 27 سبتمبر 1967 تهدف إلى تنظيم وتأمين الشؤون المالية والنقدية للدول ومراقبة إيرادات واقتراح السياسات المالية في مجال الإيراد والإنفاق وإعداد الموازنات

السنوية وتنفيذها في نطاق السياسة العامة للدولة وكذا المساهمة الفعالة في بحث وإعداد خطة التنمية الاقتصادية والسياسية النقدية.[1]

- **صلاحيات الوزير المالية**

يتمتع وزير المالية بعدة صلاحيات في مجالات متعددة نذكر منها:

- يقترح إصلاحيات جبائية.
- يدرس ويقترح ويتخذ كل التدابير المتعلقة بأساس الضريبة والحقوق والرسوم المختلفة.
- يطبق وسائل المراقبة الضرورية للممارسة المهام المسندة لمصالح الجمركية.
- يطبق الأحكام التشريعية والتنظيمية والاجراءات اللازمة كجرد الممتلكات العمومية وتقويمها وحمايتها.
- يطبق التدابير و الاعمال المتعلقة بتحضير ميزانية الدولة وتقديمها والتصويت عليها.
- يقوم بأي دراسة ترمي إلى تطوير المحاسبة العمومية وتجديدها.
- يقوم إجراء أو عمل ضروريين لتسيير شبكة المحاسبين العمومين .
- يطبق عمليات الرقابة على الأعمال المحاسبين العموميين.
- يبادر بالاتصال مع الهياكل أو الهيئات المختصة المعنية بأي نص تشريعي أو تنظيمي يتعلق بشروط ممارسة مهنة الخبير المحاسب ، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد .2
- مراقبة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين، محافظي المحاسبين والمحاسبين المعتمدين من طرف مؤسسة تعليم خاصة تابعة للوزارة.
- وله صلاحية منح الاعتماد لممارسة المهنة .[3]

1- **المجلس الوطني للمحاسبة**

انشئ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي الجديد للمهنة رقم 69- 381 بصفته جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك، يقوم بمهنة التنسيق في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها، حيث انه يمكنه الاطلاع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو يطلب من الوزير المكلف بالمالية، كما يمكن أن تستشيره لجان المجاس المنتخبة والهيئات والشركات أو الأشخاص الذين يهمهم أشغاله.

---

[1] داود سهيلة ،حمداش شريفة، أهمية معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية و المحاسبة ،تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة أكلي محند أو لحاج، البويرة ، 2017- 2018 ،ص 46 .

[2] الجريدة الرسمية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية ،العدد 15 ، المرسوم التنفيذي رقم 95 – 54 المؤرخ في 15 -17 -1995- يحدد صلاحيات وزير المالية ، ص 16 08 .

[3] زهروي جليلة ،صالح الياس ، مداخلة بعنون واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الاصلاحات المحاسبية المالية و معايير التدقيق الدولية ،مجلة الابتكار و التسويق ، العدد الثاني ، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة سيدي بلعباس ، ص ص 61 60.

ويعتبر المجلس الوطني للمحاسبة في إطار التنظيم الجديد للمهنة تابعا لسلطة وزير المالية ورأسه هذا الأخير أو ممثله. ويتشكل من:

- ممثل وزير المكلف بالطاقة.
- ممثل مكلف بالإحصاء .
- ممثل وزير المكلف بالتربية الوطنية.
- ممثل وزير المكلف بالتجارة.
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي .
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني .
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة .
- رئيس المفتشية العامة للمالية.
- المدير العام للضرائب.
- المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية.
- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة.
- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة.
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- ثلاثة أشخاص يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.

- **الفرع الثاني :** لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر هيئات تنظمها مفروضة حسب التشريع الجزائري، تتمثل هاته الهيئات في المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، والمجلس الوطني الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ، يوضحهما المرسومين التنفيذين رقم 25-11 المؤرخ في 27 يناير سنة 2011 ، و رقم 26-11 المؤرخ في 27 يناير سنة 2011.[1]

1- المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.

يشرح المرسوم التنفيذي 25-11 المؤرخ في 27 يناير سنة 2011 في ثلاث أبواب تشكيلية وصلاحيات وقواعد السير المجلس الوطني للخبراء المحاسبين، حيث يتضمن الباب الأول تشكيلة المجلس، اما الباب الثاني يتضمن صلاحيات المجلس، اما الباب الثالث فيتضمن قواعد السير المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.

[1] طيب باي خيرة ، سماعين بن صابرينة ، مساهمة التدقيق الخارجي وفق معيار التدقيق الجزائري 210 في المؤسسة الاقتصادية ،مذكرة تخرج ضمن متطلبات شهادة الماستر اكاديمي ، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس ،مستغانم ،2020 -2021 ، ص 12

- **الباب الأول**: التشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين

تتضمن المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي رقم 25-11 المؤرخ في 27 يناير سنة 2011 تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين المتمثلة في تسع أعضاء منتخبين عن طريق الاقتراع السري حسب المادة 11 من نفس المرسوم الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في الجدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، يصف هؤلاء الأعضاء التسعة حسب العدد الأصوات المعلن عنها و التي تحصلوا بحيث يعين الصاحب الأكبر العدد من الأصوات هو الرئيس يليه الأمين العام ثم الأمين الخزينة، ويوزع الستة الأعضاء الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها وفي حالة التساوي العدد الأصوات يعتبر فائزا المترشح الاقدم في المهنة، و يعين ثلاثة الأعضاء من هؤلاء الاعضاء التسع في المجلس الوطني المحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على الاقتراح رئيس المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.

- **الباب الثاني** : الصلاحيات المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين

تنص المادة الرابعة من المرسوم التنفيذي رقم 25-11 المؤرخ في يناير سنة 2011 على مهام التي يتكلف بها المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والمتمثلة في:

- الإدارة الأملاك المنقولة و غير المنقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين و تسيرها.
- اقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل السنة المالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية المرفقة بكشف تنفيد الميزانية السنة والمشروع الميزانية السنة المالية الموالية.
- تحصيل اشتراكات المهنية المقررة من الطرف الجمعية العامة.
- ضمان التعميم النتائج الأشغال المتعلقة بمجال التي تغطيه المهنة و نشرها و توزيعها.
- تنظيم الملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- الانخراط في كل المنظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.
- التمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة.
- إعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبين .[1]

كما يكلف كل من رئيس المجلس و الأمين العام للمجلس وأمين الخزينة بمهام تخص كل واحد منهم بحيث يقوم رئيس بتمثيل المجلس في جميع أعمال الحياة المدنية وأمام الدولة، كما يضمن التنفيذ القرارات المجلس الوطني المحاسبة و السير المنتظم للمجلس، وأيضا يرسل للممثل الوزير المكلف بالمالية مشروع الجدول الأعمال وكذا كل الوثائق المتعلقة به خمسة عشر يوما قبل تاريخ انعقاد اجتماع المجلس، و في حالة غياب رئيس أو حدوث المانع له فانه يتولى مهامه عضو المجلس الذي له الأقدمية في المهنة؛

[11] طيب باي خيرة ، سماعين بن صابرينة ، مساهمة التدقيق الخارجي وفق معيار التدقيق الجزائري 210 في المؤسسة الاقتصادية ،نفس المرجع السابق ص 12 -18 .

اما عن المهام الأمين العام فهي تتمثل في تحرير محضر الاجتماع المجلس الذي يوقعه رئيس الجلسة وممثل الوزير المكلف بالمالية، بحيث تسجل القرارات الموصي بها في المحضر و المتضمنة اسماء الاعضاء الحاضرين أو ممثليهم في اجتماع في سجل المداولات مرقم و مؤشر من طرف المجلس الوطني للمحاسبة، تتمثل مهام أمين الخزينة الذي يعتبر المؤتمن على جميع الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمجلس تتمثل فإنه يضمن تحصيل الاشتراكات وكل مبلغ مستحق للمجلس ويحرر وصال بذلك، كما يقوم الأمين العام بعد المشاريع الحسابات السنوية و كذا المشروع الميزانية، ويقوم في نهاية كل ثلاثي بعرض الوضعية المالية على المجلس مرفقا بكشف حول تنفيد الميزانية، على أن توقع العمليات الدفع من الطرف الأمين الخزينة والرئيس، وفي حالة غياب أمين الخزينة يوقعها رئيس والأمين العام، كما يقوم أمين الخزينة بالإعداد التقرير المالي و العرض الحسابات المصف الوطني للخبراء المحاسبين في نهاية كل السنة على المجلس الذي يقوم لإقرارها و عرضها على الجمعية العامة السنوية المرفقة بالميزانية .

نصت المادة الثامنة من المرسوم التنفيذي 25-11 المؤرخ في 27 يناير في السنة 2011 على أنه توقع كل الوثائق الصادرة عن المجلس وكل الوثائق المتعلقة بتسييره اليومي من الرئيس والأمين العام، وفي حالة غياب أحدهما، يتم تعويضه بالأمين الخزينة.

- **الباب الثالث** : القواعد سير مجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين

تشرح المواد من المادة التاسعة إلى مادة رقم اثنان وعشرون من المرسوم التنفيذي 25-11 المؤرخ في 27 يناير في السنة 2011 قواعد السير المجلس الوطني المصف الوطني للخبراء المحاسبين، في المادة التاسعة تنص على أنه يجب على كل مترشح الانتخابات المجلس أنه يكون مستوفي للشروط القانونية وأن يودع طلبا بالترشح يتضمن بالخط الواضح اللقب والاسم والتاريخ ومكان الميلاد ورقم والتاريخ الشهادة التسجيل في الجدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين مرفقة بنسخة مصادر عليها من هذه الشهادة لدى المجلس لا يقبل سحبه كما يمنع يوم الاقتراع تعويض اي مترشح متوفي أو حصل له مانع فقد الأهلية بعد العملية الإيداع، و توضح المادة العاشرة من نفس المرسوم التنفيذي على أنه لا يمكن لمترشح الانتخاب في المجلس ان يكون في نفس الوقت مترشحا الانتخاب في المجلس الوطني الغرفة الوطنية المحافظي الحسابات أو في المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

ينتخب أعضاء المجلس لمدة ثلاثة سنوات قابلة لتجديد وتنتهي عهدتهم يوم الانتخاب المجلس الجديد, ولا يمكن للمنتخب في المجلس ان يقدم ترشيحه عند نهاية عهدته ثانية الا بعد انقضاء المدة ثالثة سنوات حسب ما نصت عليه المادة الثانية عشر من نفس المرسوم التنفيذي وفي حالة شعور المنصب في المجلس بأي سبب كان، يقوم الباقي الأعضاء بتعويضه بالمترشح الاحسن ترتيبا في الانتخاب الأخير، وأن كان الشغور يخص المنصب الرئيس المجلس، ينتخب الأعضاء المجلس الرئيس الجديد من بينهم، اما اذا كان هناك شغور متزامن لمناصب ثلاث أعضاء على أقل فانه يستدعي الأعضاء الآخرون في مجلس الجمعية العامة انتخابية لاستبدالهم.

لا تصح مداولات مجلس الا بحضور أغلبية أعضائه وأن لم يكن ذلك فإنه يجري تصويت في الجلسة لاحقة تتضمن نفس الجدول الأعمال ويكون موضوع استدعاء، تعتبر الأغلبية تصويت الأعضاء الحاضرين في هذه الحالة الكافية، وفي حالة التساوي عدد الأصوات يكون رئيس الجلسة مرجحا، وتؤخذ القرارات المجلس بأغلبية الأصوات الأعضاء الحاضرين ففي حالة تساوي العدد الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا.

نصت المادة الخامسة عشر من نفس المرسوم التنفيذي على أنه لا يمكن لعضو ان يمثل اكثر من عضو في نفس الجلسة 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 المداولات مما يؤدي ذلك إلى استحالة سير المجلس، أو عندما لا يقدم أي ترشح قانوني عند انتخابات، تمارس صلاحيات المجلس من طرف متصرف مؤقت يعينه الوزير المكلف بالمالية لمدة محددة بحيث لا يمكن المتصرف المؤقت القيام بالا عمال الإدارية التحفظية و لا يمكنه الالتزام بالنفقات التي تتجاوز الأموال المتوفرة كما لا يمكنه اتخاد القرارات النهائية تتعلق لمستخدمي المجلس وعند انقضاء المدة، يتم وضع اللجنة خاصة بالتكلف تنظيم الانتخابات تحدد تشكيلتها بقرار من الوزير المكلف بالمالية.

تغطى نفقات المجلس بواسطة اشتراكات يتحملها المهنيون سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو المعنويين مسجلين في الجدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، على أن تحدد مبلغ الاشتراكات الجمعية العامة سنويا بالاقتراح من المجلس. يعتبر مبلغ الاشتراك المبلغ الإلزامي تسديد تحت طائلة عقوبة التوقيف أو الشطب. وحسب المادة الثامنة عشر من نفس المرسوم التنفيذي تمارس وظائف أعضاء المجلس مجانا غير أنه يرخص بتعويضهم عن المصاريف التي أنفقوها بمناسبة أداء مهامهم.

تنص المادة التاسعة عشر من المرسوم على أنه يستدعى المهنيون المسجلون في الجدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين لحضور الجمعية العامة العادية على الأقل المرة في السنة، ويكون ذلك شهر أكتوبر باستدعاء من رئيس المجلس أو بطلب من ثلثي أعضاء مجلس و ذلك اسبوعين على أقل قبل تاريخ المحدد الاجتماع، يمكن أن يستدعي جمعيات العامة استثنائية، بطلب من رئيس أو من ثلثي أعضاء المجلس أو بالتماس المكتوب من خمس أعضاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين على أقل. ولحضور الجمعيات العامة العادية وغير عادية ترسل استدعاءات إلى المهنيين المسجلين في الجدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين تتضمن التاريخ عقد الجمعيات وجداول أعمالها، بحيث ترسل هذه استدعاءات بصفة الفردية عن طريق الرسالة موصى عليها مع وصل استلام و تبليغ عن طريق إعلان في ثالثة يوميات الوطنية، باللغتين العربية والفرنسية، قبل خمسة عشر يوما على الأقل من تاريخ التصويت، ولا تصح المداولات الجمعية العامة الا بحضور نصف الأعضاء الممارسين المسجلين في الجدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين على الاقل، واذا يكتمل النصاب المطلوب يستدعى اجتماع الثاني، للجمعية العامة الذي يستوجب انعقاده في الاجل ثلاثين يوما ابتداء من التاريخ انعقاد الاجتماع الأول بنفس الجدول الأعمال وتصح مداولاتها مهام يكن عدد الأعضاء الحاضرين، على أن يمثل كل عضو صوت واحد الا في

حالة حدوث المانع يمكن تمثيلها بوكالة. معدة قانونا تمنع لعضو أخر حسب ما نصت عليه المادة الواحدة والعشرون من نفس المرسوم التنفيذي، يجب على الجمعية العامة حسب المادة الثانية والعشرون من نفس المرسوم التنفيذي ان تنتخب ناظرا من بين الأعضاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين يكلف هذا ناظرا بالإعداد تقرير للجمعية العامة حول التسيير المالي للسنة المالية المقفلة، لا يمكن للناظر ان تكون له عضوية بالمجلس ولا يمكن له أن يحصل على تعويضات المصاريف التي تم عرضها بمناسبة قيام بمهمته.

2- **المجلس الوطني للغرفة الوطنية المحافظي الحسابات**

يشرح المرسوم التنفيذي رقم 26-11 المؤرخ في 27 يناير في السنة 2011 في ثلاثة أبواب تشكيلة وصلاحيات وقواعد سير المجلس الوطني للغرفة الوطنية المحافظي الحسابات، حيث يتضمن الباب الأول التشكيلة المجلس، اما الباب الثالث فيتضمن قواعد السير المجلس الوطني للغرفة الوطنية المحافظي الحسابات .

- **الباب الأول**: تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية المحافظي الحسابات

يتضمن الباب الأول في المادة الثالثة من مرسوم التنفيذي رقم 26-11 المؤرخ في 27 يناير في السنة 2011 تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية المحافظي الحسابات متمثلة في تسعة الأعضاء منتخبين عن طريق الاقتراع السري حسب المادة 11 من نفس التنفيذي من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في الجدول الغرفة الوطنية المحافظي الحسابات، يصنف هؤلاء الأعضاء التسعة حسب عدد الأصوات المعلن عنها والتي تحصلوا، بحيث يعين صاحب اكبر العدد من الأصوات هو الرئيس يليه الأمين العام ثم الأمين الخزينة، ويوزع ست الأعضاء الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها وفي حالة التساوي عدد الأصوات يعتبر فائزا لمترشح الاقدم في المهنة، ويعين ثلاثة الأعضاء من هؤلاء الاعضاء التسع في المجلس الوطني المحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية المحافظي الحسابات .

- **الباب الثاني**: صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية المحافظي الحسابات

حسب المادة الرابعة من المرسوم التنفيذي رقم 26-11 المؤرخ في 27 يناير في السنة 2011 يكلف المجلس الوطني للغرفة الوطنية المحافظي الحسابات في مجموعة مهام تتمثل في:

- الإدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية المحافظي الحسابات وتسييرها
- اقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل السنة المالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية المرفقة بكشف تنفيد الميزانية السنة والمشروع الميزانية السنة المالية الموالية.
- تحصيل اشتراكات المهنية المقررة من الطرف الجمعية العامة.
- ضمان تعميم النتائج الأشغال المتعلقة بمجال التي تغطيه المهنة ونشرها و توزيعها.
- -تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.

- الانخراط في كل المنظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية .
- التمثيل الغرفة الوطنية المحافظي الحسابات لدى هيئات العمومية وجميع سلطات وكذا الغير.
- -تمثيل الغرفة الوطنية المحافظي الحسابات لمنظمات الدولية المماثلة .
- اعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية المحافظي الحسابات.

كما يتكلف كل من رئيس المجلس والأمين العام للمجلس وأمين الخزينة المجلس بمهام خاصة حيث تتمثل المهام رئيس مجلس في التمثيل المجلس في جميع أعمال الحياة المدنية وأمام العدالة، وأيضا ضمان تنفيد القرارات المجلس الوطني المحاسبة والسير المنتظم للمجلس، كما يقوم بإرسال مشروع الجدول الأعمال و كذا كل الوثائق المتعلقة به خمسة عشر يوما قبل تاريخ انعقاد اجتماع المجلس إلى ممثل الوزير المكلف بالمالية، اما عن المهام الأمين للمجلس الوطني للغرفة الوطنية المحافظي الحسابات وتتمثل في تحرير محضر الاجتماع المجلس الذي يوقعه رئيس الجلسة وممثل الوزير المكلف بالمالية، وأيضا تسجل القرارات الموصى بها في المحضر و متضمنة اسماء الاعضاء الحاضرين أو ممثليهم في الاجتماع فيسجل مداولات مرقم و مؤشر من طرف المجلس الوطني للمحاسبة.

- **الباب الثالث**: قواعد السير المجلس الوطني للغرفة الوطنية المحافظي الحسابات

يتضمن الباب الثالث من المرسوم التنفيذي رقم 26-11 المؤرخ في 27 يناير في السنة 2011 القواعد السير المجلس الوطني للغرفة الوطنية المحافظي الحسابات، المادة التاسعة منه تنص على أنه يجب على كل مترشح الانتخابات المجلس المستوفي للشروط القانونية ان يودع لدى مجلس خلال خمسة عشر يوما على الأقل قبل التاريخ المحدد الانتخابات طلبا بالترشح يتضمن بالخط الواضح اللقب والاسم ولتاريخ الشهادة التسجيل في الغرفة الوطنية المحافظي الحسابات مرفقة بنسخة مصادق عليها من هذه الشهادة، ولا يقبل سحب أي ترشح بعد إيداعه .

ينتخب أعضاء المجلس لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد وتنتهي عهدتهم يوم الانتخاب المجلس الجديد، ولا يمكن للمنتخب في المجلس ان يقدم ترشيحه عند نهاية عهدته ثانية الا بعد انقضاء المدة ثالثة سنوات حسب ما نصت عليه المادة الثانية عشر من نفس المرسوم التنفيذي، وفي حالة الشغور المنصب في المجلس بأي سبب كان، يقوم الباقي الأعضاء بتعويضه بالمترشح الاحسن ترتيبا في الانتخاب الأخير، وأن كان الشغور يخص المنصب الرئيس المجلس الوطني ينتخب أعضاء المجلس الرئيس الجديد من بينهم، اما اذا كان هناك شغور متزامن المناصب ثلاث أعضاء على أقل.

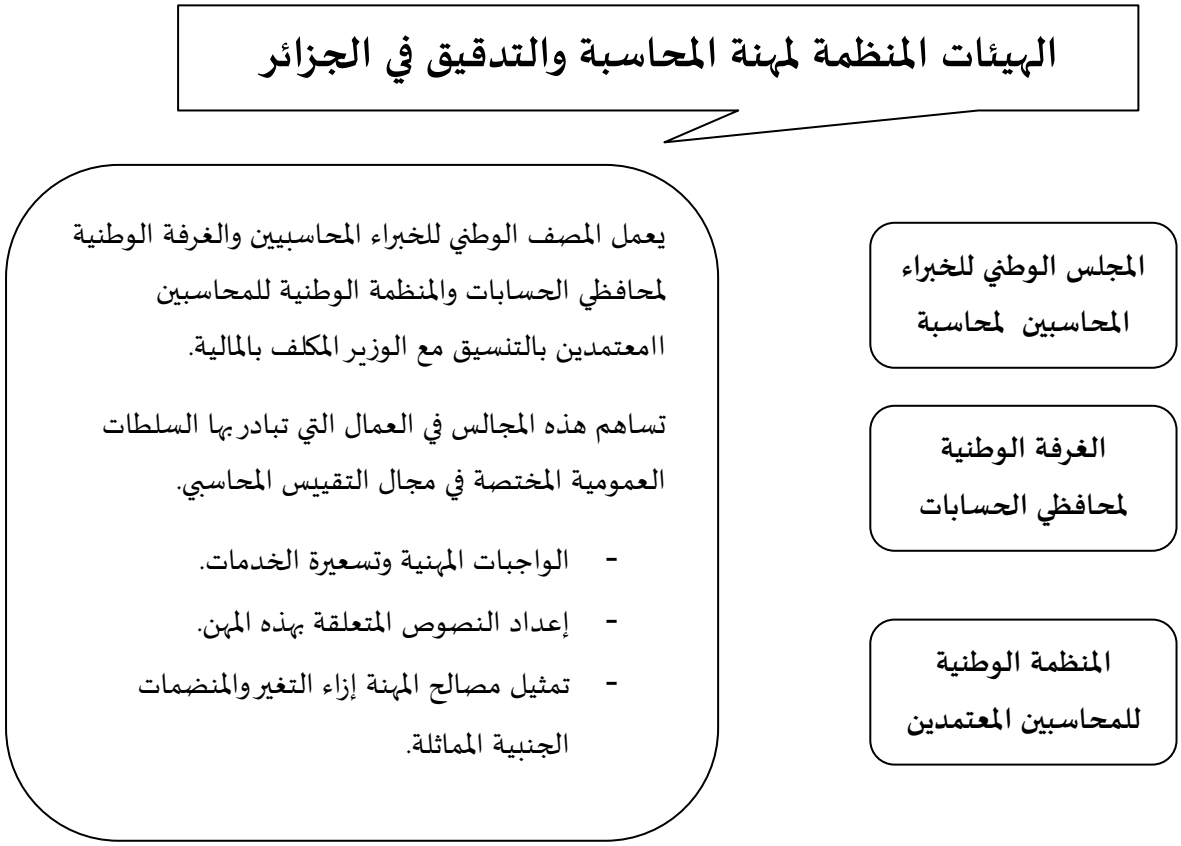
لا تصح مداولات مجلس الوطني للغرفة الوطنية المحافظي الحسابات الا بحضور أغلبية أعضائه وأن لم يكن ذلك فإنه يجرى تصويت الثان في جلسة لاحقة تتضمن نفس جدول الأعمال ويكون موضوع استدعاء الثان ، تعتبر الأغلبية تصويت الأعضاء الحاضرين في هذه الحالة الكافية، وفي حالة التساوي عدد الأصوات يكون رئيس الجلسة مرجحا.

نصت المادة الخامسة عشر من نفس المرسوم التنفيذي على أنه لا يمكن لعضو ان يمثل اكثر من عضو في نفس الجلسة 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 المداولات مما يؤدي ذلك إلى استحالة سير المجلس، أو عندما لا يقدم أي ترشح قانوني عند انتخابات، تمارس صلاحيات المجلس من طرف متصرف مؤقت يعينه الوزير المكلف بالمالية لمدة محددة بحيث لا يمكن المتصرف المؤقت القيام بالأعمال الإدارية تحفظية.

تغطى نفقات المجلس بواسطة اشتراكات يتحملها المهنيون سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو المعنويين مسجلين في الجدول الغرفة الوطنية المحافظي الحسابات، على أن تحدد مبلغ الاشتراكات الجمعية العامة سنويا بالاقتراح من المجلس، يعتبر مبلغ الاشتراك مبلغ الإلزامي تسديد طائلة عقوبة التوقيف أو الشطب وحسب المادة الثامنة عشر من نفس المرسوم التنفيذي.

يجب على الجمعية العامة حسب المادة الثانية عشرون من نفس المرسوم التنفيذي ان تنتخب ناظرا من بين أعضاء الغرفة الوطنية المحافظي الحسابات، يكلف هذا ناظرا بالإعداد تقرير للجمعية العامة حول التسيير المالي للسنة المالية المقفلة، لا يمكن للناظر ان تكون له عضوية بالمجلس ولا يمكن له أن يحصل على تعويضات المصاريف التي تم عرضها بمناسبة قيام بمهمته.

الشكل رقم: يمثل الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق



أستاد قارة، بالإعتماد على الموقع الرسمي المجلس الوطني، معايير التدقيق المحلية، قسم العلوم المالية، جامعة باجي مختار عنابة

- **المطلب الثالث: شروط العامة لممارسة مهنة التدقيق في الجزائر:**
- **الفرع الأول: محافظ الحسابات في الجزائر**

1- **تعريف محافظ الحسابات:**

محافظ الحسابات هو "كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحث مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة الحسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها الأحكام التشريع المعمول به"[1].

كما تعرفه المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري بأن :"المراجع القانوني أو مندوب الحسابات هو الشخص الذي تتمثل مهمته الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير في التحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة (أو مجلس المدريين) وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية لشركة

[1] القانون رقم10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بالخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

وحسابتها. ويصادق على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة والصحة ذلك كما يتحقق إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين.[1]

2- مهام محافظ الحسابات:[2]

يقوم محافظ الحسابات بتأدية المهام التالية حسب نص المادة 23 من القانون 10_01 بما يلي

- يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركات 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 الإتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات والهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات أو الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه زمن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة او الهيئة .
- وتخص هذه المهام فحص قيم وثائق الشركة او الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.
- حسب نص المادة 25 من القانون 10_01 يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد :
- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند اقتضاء رفض المصادقة المبررة.
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تخفيضات.3
- تقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

[1] سفاحلو رشيد، مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد لجامعة حسيبة بن بوعلي شلف، العدد 16، المجلد 01 - 2017، ص 87.

[2] مندیلي صالح، بوغزالة محمد البشير، زبدي رضا، معايير التدقيق الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالجزائر، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستلر اكاديمي في العلوم المالية و المحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة الشهيد حمه لخضر ، الوادي ،2019_ 2020 ،ص 27

[3] مندیلي صالح ،وآخرون ، معايير التدقيق الدولية و مدى امكانية استخدامها في تنظيم الممارسة في الجزائر، نفس المرجع السابق ،ص28.

- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال .
- تحدد معايير التقرير واشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الاطراف المعنية عن طريق التنظيم

3- **حقوق و واجبات محافظي الحسابات حسب القانون الجزائري**

- **حقوق المدقق:**

ان المشرع الجزائري قد حدد المحافظي الحسابات مجموعة من الحقوق تتناسب مع متطلبات اهل المهنة التي يمارسها ، و فيما يلي سوف نستعرض بعض منها :

- الحق في الاطلاع على أية وثيقة يراها مفيدة الأداء عمله، وفي وقت الذي يناسبه دون أي أخطار مسبق للشركة محل التدقيق وهذا حسب المادة 35 من القانون 08-91 .
- الحق التقصي عن البيانات وايضاحات والقيام بكل تفشيات التي يراها لازمة .
- حق القيام بالاستدعاء الجمعية العامة في الحالات الطارئة، وهذا حسب المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري .
- الحق الحصول على صور من البيانات المرسلة إلى مساهمين وهذا حسب المادة 35 من القانون 08-91 .
- الحق المشاركة في اجتماعات مجلس إدارة.

- **واجبات المدقق** :

كما حدد مشرع الجزائري لمحافظ الحسابات المجموعة من الواجبات، والزمه بالوفاء بها من بين هذه الوجبات نذكر:

- التحلي بدرجة عالية من الرصانة والعناية المهنية عند أدائه لمهامه، وتجنب كل تصرف من شأنه أن يمس بكرامة المهنة وشرفها.
- تنفيذه بعناية وطبقا للمقاييس المهنية كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد الاخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية والمهنية .
- يتحمل واجب ومسؤولية دراسة الحلول الأكثر ملاءمة واقتراحها حسب طبيعة مهمة في ظل احترام الشرعية.

- في حالة تعيين اكثر من محافظ الحسابات يتحمل كل واحد منهم مسؤوليته الشخصية عند القيام بمهمته.
- -يلتزم بسر مهنة في أداء مهنته الا في بعض الحالات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها.
- أن يقوم عند ممارسته لمهامه المتعلقة بإمساك المحاسبة وإعداد الحصيلة والتفتيش والرقابة الحسابية والمحاسبة والتصريحات الجبائية وتصريحات الشركات وفي مجلس التسيير بما يأتي:
  - ينفد الخدمات المطلوبة بعناية,
  - يحترم الآجال المتفق عليها.
  - يعلم الزبون.
  - يتابع في مجال رقابة الحسابات كل التحريات الضرورية التي من شأنها أن تكون لديه رأيا معللا ومؤسسا.
  - تكون علاقته بزبائنه أو موكليه مستندة غلى الأمانة والاستقلال وإلى واجب القيام بمهانه بشرف وضمير مهني.[1]

- **الفرع الثاني: شروط ممارسة المهنة وتحديد الأتعاب**

1- شروط ممارسة المهنة

ممارسة مهنة محافظ الحسابات بجب أن تتوفر في الشخص القائم بالمهمة الشروط والمؤهلات الكافية، والتمتع بالاستقلالية لأداء مهمته على اكمل وجه،والتي تتخلص فيما يلي:

- **الشروط العامة**: نصت المادة 08 من القانون 10_01 السابق الذكر وجوب توفر الشروط التالية:

- أن يكون جزائري الجنسية.
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جنحة أو جناية عمدية مخلة بشرف المهنة.
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسة.
- أن يجوز لممارسة المهنة على النحو التالي:

- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسبي، أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها.
- النسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.

[1] الجريمة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم :96_136 المتضمن لقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 24، الصادر في 15 افريل 1996، ص ص 5 – 6.

- أن يكون معتمدا من طرف الوزير المكلف بالمالية وان يكون مسجل في المصف الوطني للخبراء المحاسبي أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.
- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية أوفي المنظمة الوطنية وقبل القيام باي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية :

" **اقسم بالله العلي العظيم ان أقوم بعملي أحسن قيام واتعهد ان أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الامور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد**".

- **المؤهلات العلمية والعملية**: إضافة للشروط السابقة فإنه يمكن إن يسجل كمحافظ حسابات الاشخاص الذين تتوفر فيهم المقاييس التالية :[1]

- المؤهلات العلمية المتمثلة في حيازة شهادة التعليم العالي في العلوم المالية، شهادة المدرسة العليا للتجارة (رفع مالية ومحاسبة) او فرع التدقيق، الجزء الأول والثاني من الامتحان الاولي في الخبرة المحاسبية.
- أما المؤهلات المهنية تتمثل في متابعة تدريب مهني مدته سنتان يتوج بشهادة نهائية للتدريب القانوني، أو اتباث خبرة قدرها عشر سنوات في الميدان المحاسبي و المالي و متابعة تدريب مهني مدة ستة أشهر، كذلك بالنسبة لأعوان المفتشية العامة المالية للمتحصلين على رتبة مفتش المالية من الدرجة الثانية أو عام للمالية على الاقل والممتعون للخبرة قدرها عشر (10) سنوات ضمن الهيئة.

- الاستقلالية: يقصد بها محافظ الحسابات عدم وقوعه ضمن حالات التنافي والموانع التي نص عليها القانون، والتي من بينها :

- ممارسة نشاط تجاري، لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية او المهنية.
- القيام بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة التي يراقب حساباتها.
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى نفس المؤسسة التي يراقبها.
- الجمع بين ممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد لنفس المؤسسة.
- البحث عن الزبائن بتخفيض الاتعاب أو من التعويضات أو استعمال أي شكل من اشكال الاشهار لدى الجمهور.

2- أتعاب محافظ الحسابات:

[1] عبد الصمد نجوى، تدقيق و مراقبة الحسابات، جامعة باتنة، 2012 ، ص ص 11-12.

بالرجوع إلى المادة 37 من القانون 10_01 يتبين لنا ان محافظ الحسابات لا يمكن في أي حال من الأحوال أن يتلقى أجرا أو أي امتياز مهما كان نوعه وإنما يتلقى :[1]

- أتعاب مقابل المهمة التي يقوم بها و تكون محددة مسبقا من طرف الجمعية العامة او هيئة المداولات.
- تعويضات على المصاريف التي ينفقها محافظ الحسابات في إطار تأدية مهمته.
- و يجب مراعات النقاط التالية عند تحديد أتعاب محافظ الحسابات:
- الوقت المطلوب للتخطيط و تنفيد برنامج التدقيق.
- عدد المساعدين الذين يقومون بعملية التدقيق.
- حجم المؤسسة الخاضعة للتدقيق.
- عدد التقارير المطلوبة للعميل.
- طبيعة عمل المؤسسة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة.

تنص المادة 02 من القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات على أن يتقاضى محافظو الحسابات اتعابا عن الاعمال التي ينجزونها خلال السنة المالية في إطار المهام العادية ومع احترام العناية المهنية ويحسب مبلغها حسب السلم الملحق، والسلم موضح في الجدول أدناه:[2]

[1] القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ،نفس المرجع السابق ،ص 8 .س

[2] القرار المؤرخ في 1994/11/07 يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات ، الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 14 لسنة 1995 ،ص 33.

الموازنة عن الخام الإجمالي المبالغ	العدد العادي لساعات العمل	الأتعاب حسب كلم/دج (*)
حتى أقل من 100 مليون دج	من 160 على أقل من 240 دج	من 80 على أقل من 120 دج
من 100 على أقل من 200 دج	من 240 على أقل من 340 دج	من 120 على أقل من 170 دج
من 200 إلى أقل من 400 دج	من 340 على أقل من 460 دج	من 170 على أقل من 230 دج
من 400 إلى أق من 800 دج	من 460 على أقل من 600 دج	من 230 على أقل من 300 دج
من 800 إلى أقل من 1600 دج	من 600 على أقل من 760 دج	من 300 على أقل من 380 دج
من 1600 إلى أقل من 320 دج	من 760 على أقل من 1030 دج	من 380 على أقل من 515 دج
من 3200 إلى من 6400 دج	من 1030 على أقل من 400 دج	من 515 على أقل من 700 دج
من 6400 إلى من 12800 دج	من 1400 إلى من 800 دج	من 700 إلى من 900 دج
من 12800 إلى من 25600 دج	من 1800 إلى من 800 دج	من 900 إلى من 200 دج
أكثر من 25600 مليون دج يضاف إلى 2400 ساعة نسبة 2 من 2.8 سا لكل حصة إضافية ب .5000 دج حتى الحد الأقصى 4500 سا	حد أقصى 4500 ساعة	حد أقصى 2250

المصدر: قرار مؤرخ في 1994/11/07 يتعلق يسلم أتعاب محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 14 لسنة 1995، ص 35.

ساعات في المعدل الساعات ضرب عدد الساعات (*) نحصل عليها بمبلغ 500 دج. يطبق سلم الاتعاب، على المهام العادية لمحافظ الحسابات التي يحددها القانون باستثناء المهام الخاصة الدقيقة التي توكلها الجمعية العامة للمساهمين مثل :

- ادماج انقسام المؤسسة .
- انشاء شركات فرعية للإسهام الجزئي في الأصول.
- مهام محدودة وظرفية في مراقبة الحسابات.
- أداء مهام خاصة في رقابة حسابات الشركات الفرعية أو شركات المساهمة.

تحدد الجمعية التي تنمح لمحافظي الحسابات عن هذه المهام الخاصة باتفاق مشترك بين الاطراف المعدن لمساهمي ومحافظي الحسابات و حسب نص المادة 37 من القانون 10-01 فإنه :

- تحدد الجمعية العامة او الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات اتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته.

- لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يلتقى أي أجرة او امتياز مهما كان شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته.
- لا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على اساس النتائج المالية المحققة من المؤسسة.

نشير إلى أن صدور القانون 10-01 المشار إليه أعلاه، أصبحت الأتعاب التي يتقاضاها محافظ الحسابات قابلة للتفاوض.

تدفع أتعاب محافظ الحسابات حسب المادة 08 من القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994 عن مهامه العادية و بناء على تقديم بيانات الأتعاب كما يلي:

- **المطلب الرابع : جزاء إخلال المدققين بمهامهم في الجزائر**
- **الفرع الأول: المسؤوليات التي يتحملها المدقق في الجزائر**

تنجز عن المهام المنوطة بالمدققين مسؤوليات تثقل كاهلهم إذ أنها قد تصل غلى حد سلب الحرية، فقد المدقق يقف أمام المسائلة التأديبية أمام الهيئة المختصة عن كل خطا تأديبي ارتكبه :كما أنه قد يسأل مدنيا عن كل ضرر سببه للغير و يبقى المدقق محمل بالمسؤولية الأثقل وهي المسؤولية الجنائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.[1]

1- **المسؤولية القانونية**: قدم مهنة المحاسبة والتدقيق منافع اقتصادية للمجتمع وينبغي على ممارسي المهنة أداء مسؤولياتهم بمستوى عالي من العناية المهنية و تنقسم مسؤولية قانونية إلى

1-1 المسؤولية المدنية (العقدية): من خلال ضرر أصاب الأشخاص نتيجة خطأ أو إهمال يصدر من المدقق وجزاؤها تعويض مضرور عما أصابه من ضرر مادي وكذلك الضرر الأدبي وتنقسم مسؤولية الأدبية بدورها الى:

- المسؤولية مدقق الاتجاه العميل:

- مسؤولية العقدية وأساسها إخلال المدقق بالالتزام بالعقد الخاص بالتدقيق المبرم مع العملاء.

- المسؤولية المدقق الاتجاه الغير:

لقد عرف القضاء الطرف الثالث فإنه يشتمل على الأطراف المتوقع اعتمادها على البيانات التي فحصها المدقق. ان المدقق الحسابات الخارجي المستقل يعتبر مسؤولا في حالة وقوع أضرار مادية ناتجة عن إهمال و تقصير منه اتجاه الطرف الثالث المستفيد والمستخدم القوائم المالية بالرغم من عدم وجود بينه وفي معظم الحالات التي يتعرض فيها المدققون للمحاكمة نتيجة عدم اكتشاف التلاعب و الاختلاس في عملية التدقيق فإن السبب. الرئيسي هو فشل المدقق في بدل العناية المهنية المعقولة للقيام بالمهام الموكلة إليه.

وفيما يلي بعض الحالات التي تتمثل فيها مسؤولية المدقق اتجاه الطرف الثالث:

[1] عدنان مصطفى حمود، تقديم دور مدقق الخارجي الحكومي في الحد من حالات الفساد المالي و الإداري في الوحدات الحكومية ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ،جامعة النيلين ، العراق ، 2018 ،ص ص 44 – 45 .

- إهمال المدقق في قيامه بأداء عمله. وعدم العناية المهنية المعقولة.
- وقوع المدقق في بعض الأخطاء أثناء تدقيقه .
- مسؤولية المدقق عن مدى صحة وصدق المعلومات المالية خلال فترة لاحقة وهي فترة ما بين التاريخ إعداد القوائم المالية و تاريخ صدورها و نشرها .

2- مسؤولية الأدبية:

ان الدور المهم الملقى على عاتق المدقق الخارجي ،جعله يمثل ضمير المجتمع والحارس الواقعي من الرشوة والفساد أو الإساءة الاستعمال وبالتالي فإن سكوته من مخالفات أو سرقات أو عدم الإشارة إليها في تقريره أو موافقته على توزيع أرباح وهمية لأعراض الإدارة. إنما بعرضه إلى فقدان المركز الأدبي الذي يتمتع به هذا المدقق الخارجي.فهذه المسؤولية لا تقوم إلا بتوفر ركنين:

2-1 الركن المادي: يتمثل في العامل الإيجابي أو سلبي الذي يصدر من المدقق فإذا لم يوجد خطأ ولم يتبث إخلاله بواجبه الوظيفي والمهني وان لم يقع ضرر فعلي يترتب عليه مسؤولية الأدبية وعلى ذلك فإن الضرر ليس ركن في المسؤولية التأديبية بخلاف المسؤولية المدنية.

2-2 الركن المعنوي: لا يكفي صدور الخطأ من المدقق حتى يحاكم تأديبيا بل لابد أن يصدر الفعل الخاطئ عن إرادة ولا يعني أن الخطأ التأديبي يكون دائما متعمدا فهو قد يكون عمديا أو غير عمدي كما أنه إذا تبث التعمد أصبح طرفا مشددا عند تقدير العقوبة .[1]

3- المسؤولية المهنية:

ان قبول الاجتماعي لدور المدققين وضخامة المسؤولية الاجتماعية ملقاة على دفعهم إلى تنظيم أنفسهم في منظمات مهنية في معظم دول العالم و قد قامت هذه المنظمات لوضع دليل سلوك مهني الذي يتوجب على الاعضاء الالتزام به حرصا على كرامة مهنة.

4- المسؤولية الجنائية :

هي مسؤولية ناتجة عن الفعل مجرما بموجب نص قانوني ساري يقوم به مدقق الحسابات أثناء ممارسة عمله بموجب دعوى عامة تحركها النيابة العامة و ليس متضررين كذا في المسؤولية المدنية، إذ أن فعل الإجرامي يؤدي إلى الإلحاق الأضرار بالمجتمع و ليست الأضرار فردية محدودة.

وهي التي تتمثل في ارتكاب مدقق الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة الشركة عن عمد ومن هذه التصرفات نجد

- اتفاق مدقق الحسابات مع الإدارة على توزيع أرباح على مساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والاهمال في إدارة الشركة .
- تأمر مدقق الحسابات مع مجلس الإدارة في مجال اتخاد القرارات في ظاهرها انها مصلحة الشركة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر في مصلحة الشركة أو المساهمين.

[1] قانة الزهرة ،المدقق الخارجي وأدائه في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ،نفس المرجع السابق ، ص 12 .

- تغاضي مدقق الحسابات عن بعض انحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في الشركة و عدم ذكرها في تقريره خوفا من مصلحته الشخصية دون مصلحة في باقي الأطراف الشركة .
- تقديم المدقق شهادة كاذبة أمام الجمعية العامة للمساهمين أو احتواء تقريره على أمور غير صحيحة و ذلك عند مناقشته جوانب هامة وخطيرة بالنسبة للنشاط الشركة و مصالح المساهمين .
- الارتكاب الأخطاء ومخلفات بما يضر بمصالح الشركة ومن ذلك إفشاء بعض أسرار الشركة في مجالات مختلفة إلى الشركة المتنافسة لغرض يخص مدقق الحسابات شخصيا.

و لاشك ان مثل تصرفات تعرض مدقق حسابات للمسائلة جنائية واتخاد الإجراءات القانونية عند اكتشاف هذه التصرفات والتأكد من انها ارتكبت عن عمد من قبل مدقق الحسابات.[1]

الفرع الثاني : الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف محافظ الحسابات وكذا العقوبات التي تقابلها

يشكل خطأ مهنيا يعرض لعقوبة تأديبية ، كل تقصير في احترام قواعد الواجبات المهنية والاخلاقية ،وكل إهمال صادر عن خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، عن شخص طبيعي أو شركة مسجلة في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين . المادة 02

تعرض الأخطاء المهنية أمام لجنة الانضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة المنصوص عليها في المادة 05 من القانون رقم 10_01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 .

يعتبر الإجراء التأديبي مستقلا عن دعوى المسؤولية المدنية والدعوى الجنائية المرفوعة ضد خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد .المادة 03

تعد لجنة الانضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة الهيئة الوحيدة المؤهلة للتحقيق في الشكاوى وتقدير درجة خطورة الأخطاء المرتبكة من طرف عن خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وإصدار العقوبات التأديبية.

تصنف الأخطاء المهنية ويعاقب عليها كما يأتي :

1- خطأ من الدرجة الأولى: الإنذار.
2- خطأ من الدرجة الثانية: التوبيخ.
3- خطأ من الدرجة الثالثة : التوقيف لمدة أقصاها ستة (06) أشهر.
4- خطأ من الدرجة الرابعة : الشطب من الجدول.

- تعد من الدرجة الأولى، على الخصوص، الأخطاء المهنية الآتية:

1- تصريح بمراجع كاذبة،
2- تصريح بالانتماء إلى مصف المجلس أو الغرفة أو المنظمة خلال ممارسة وظيفتهم،

[1] قانة الزهرة ،المدقق الخارجي وأدائه في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ،نفس المرجع السابق ، ص 13.

3- الانتقادات غير المؤسسة الصادرة عن المهني كتابيا أو شفهيا أو بأي شكل آخر بغرض الاخلال بالثقة المبنية بين الزبائن و زملائه قصد إزاحتهم،

4- نقص الاحترام اتجاه أحد زملائه خلال ممارسة نشاطه.

- تعد من الدرجة الثانية على الخصوص، الأخطاء المهنية الآتية:

1- في حالة تكرار خطأ من الدرجة الأولى.

2- رفض التكفل بالمتربصين الموجهين من المجلس الوطني للمحاسبة طبقا للمادتين 5 و 6 من المرسوم التنفيذي رقم 11 -393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 والمذكور أعلاه.

3- فتح مكتب لا يتطابق مع التنظيم المعمول به.

4- الغياب المهني من حضور اجتماعين (2) متتاليين للجمعيات العامة وللانتخابات أو عدم تمثيله.

عدم دفع مصاريف المشاركة في كل تظاهر ينظمها المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والتي قام بحضورها.

- تعد من الدرجة الثالثة، على الخصوص ،الأخطاء المهنية التالية:

1- في حالة تكرار خطأ من الدرجة الثانية.

2- خطأ في الاحتفاظ بالأرشيف.

3- استعمال الختم المهني في أعمال غير منجزة تحت مسؤولياته

4- عدم دفع الاشتراك المهني.

5- عدم اكتتاب تأمين مهني.

6- مقاولة الأعمال المتعلقة بالمهنة من المهني مع أشخاص معنويين أو طبيعيين غير مسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين .

7- استعمال ختم غير مطابق للنموذج الذي تمنحه المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

- تعد من الدرجة الرابعة، على الخصوص، الأخطاء المهنية الآتية:

8- في حالة تكرار خطأ من الدرجة الثالثة.

9- إفشاء السر المهني.

10- إصدار إجازات خاطئة أو مزورة أو مبالغ فيها.

11- تصرفات متعمدة مكررة تمس بقواعد أخلاقيات المهنة .

12- ممارسة المهنة دون مكتب مهني.

يفرض الشطب تسليم المجلس الوطني للمحاسبة الختم الرطب وشهادة التسجيل والبطاقة المهنية بعد أن يقوم هذا المجلس بتبليغ قرار التوقيف المؤقت.

- تقوم لجنة التأديب والتحكيم بتحيين ملف المهنيين الذين تعرضوا لعقوبات تأديبية من الدرجتين الثالثة والرابعة، مع الإشارة إلى هذه العقوبات .[1]

- **الفرع الثالث: الجرائم المتعلقة بمهنة المدقق ومخالفتها:**

1- الجرائم المتعلقة بالمهنة:

تعتبر مهنة المدقق مهنة مضبوطة قانونا لا يستطيع أن يمارسها أي كان إلا بتوفر شروط وبالتالي فإن كل من يخاف هذه الأحكام يعتبر مرتكبا لمخلفة الممارسة غير القانونية للمهنة، لذلك وضع المشرع الجزائري ضوابط للمهنة و صنف جرائمها والعقوبات الموافقة لها

- جريمة **الممارسة غير الشرعية لمهنة المدقق:**

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 2000000 دج. وفي حالة العود، يعاقب مرتكب هذه المخافة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة ،وبضعف الغرامة "[2]. نستخلص من هذه المادة أنه لا يمكن ممارسة مهنة المدقق إلا من قبل أشخاص طبيعيين ومعنويين مسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين او في جدول الغرفة مع توفر الشروط المنصوص عليها في المادة رقم 08 من القانون 10_01.

- **جريمة انتحال المدقق:**

تولت المادة 74 من القانون 10_01 في الجزء الثاني لها بشرح هذه الجريمة أذ نصت على أنه :"يعد كذلك ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كل من ينتحل إحدى هذه الصفات أو تسميات شركة خبيرة في المحاسبة أو شركة محافظة الحسابات أو شركة محاسبة أو بأي صفة أخرى ترمي إلى أي خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات والتسميات ".[3] تعتبر هذه الجريمة متضمنة في الجريمة الممارسة غير الشرعية لكنها يطبق عليها ايضا نص المادة 243 من قانون العقوبات الذي في مضمونها :" كل من استعمل لقبا متصلا بمهنة منظمة قانونا أو شهادة رسمية او صفة حددت السلطة العمومية شروط منحها أو ادعى لنفسه شيئا من ذلك بغير ان يستوفي الشروط

[1] الجريدة الرسمية ،الجمهورية الجزائرية الديمقراطية ، اتفاقات دولية قوانين ومراسيم قرارات وأراء مقررات مناشير واعلانات ،العدد 03 ،16 يناير 2013 ،ص 18 .

[2] المادة رقم 63 من القانون 10_01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحسب المعتمد ، الجريدة الرسمية عدد 42 المؤرخة في 11-06-2010 .

[3] المادة رقم 74 من القانون 10_01، نفس المرجع السابق .

المفروضة لحملها يعاقب بـ الحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 500 غلى 5.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين ."[1]

1- مخالفة المدقق لقواعد مهنته:

فيما يلي مجموعة من الجرائم التي قد يرتكبها المدقق عند أداء لمهامه:[2]

- **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 ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و302 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 للأطباء وجميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع او المهنة او الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدلى بها إليهم وأفشو في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشائها و يصرح لهم بذلك ".[3] 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 أجانب أو إلى جزائريين يقيمون في بلاد أجنبية بأسرار المؤسسة التي يعمل فيها دون أن يكون ذلك مخولا له، وغذا أدلى بهذه الأسرار إلى جزائريين يقيمون في الجزائر فتكون العقوبة الحبس من ثلاثة اشهر إلى سنتين وبغرامة من 500 إلى 1.500 دج.[4]

حسب المادة 72 من القانون 10_01 هناك بعض الحالات التي لا تلزم المدقق التقيد بما جاء به القانون حول هذه الجريمة بعدم كتم السر المهني لا سيما بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين ،وعند اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة ،وبناء على إرادة موكليهم،

وعندما يتم استدعائهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم.[5]

- **جريمة إعطاء معلومات الكاذبة:**

لقد تكفل القانون التجاري بهذه الجريمة ولم ينص عليها القانون 10_01، وكان نص المادة 830:" يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج او 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، كما أن الجريمة تقوم على

---

[1] بن جميلة محمد مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة ،رسالة ماجستير تخصص قانون الأعمال ،جامعة متوري قسنطينة ،الجزائر 2011 ،ص 139 .

[2] بن جميلة محمد ننفس المرجع السابق نص 139.

[3] المادة 301 من قانون العقوبات ،الباب الثاني ،الفصل الأول ،القسم الخامس .

[4] بن جميلة محمد ،نفس المرجع السابق ،ص ص 146 ،145.

[5] شريقي عمر، مسؤولية محافظ الحسابات :دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس و المملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ،العدد 12 ،2012، ص 103.

المعلومات المتصلة بمهمة المدقق في الشركة وليس على غير ذلك .لكن المشرع الجزائري لم يوضح الطريقة التي قد تعطى بها المعلومات الكاذبة شفهية أو مكتوبة ولم يحددها تلك الموجودة في التقرير العام أو التقرير الخاص، لكن في الغالب من الناحية العملية ان إعطاء المعلومات يتم عن طريق الكتابة لأن المدققون ملزمون بتقديم تقارير مكتوبة ،وفي غالب الاحيان يكون وراء تقديم المعلومات الكاذبة إخفاء جرائم ارتكب من طرف المدراء أو تقديم ميزانية غير صحيحة .[1]

- **جريمة عدم الكشف عن الوقائع الجناحية لوكيل الجمهورية :**

هناك بعض الحالات ترتب على المدقق مسؤولية و ذلك عند سكوته عن ما يحدث أمامه من وقائع إجرامية ،لكنه يكون ملزما بالكشف عنها لوكيل الجمهورية و باطلاعه على ما لا حظه حتى لا يعد مرتبكا 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 المحافظ مجرد مبلغ مما يسلب له الجانب الودي ويجعله غير محبوب عند الغير.[2]

- **المبحث الثالث: معايير التدقيق الجزائرية NAA**

اجتهدت كل دولة فيما بعد بإصدار معايير التدقيق المحلية بما يتلاءم مع البيئة المحاسبية والمالية المتواجدة فيها ،اما الجزائر كباقي دول العالم قامت بإصدار معايير تدقيق الجزائرية، بشكل تدريجي ابتداء منذ عام 2016 إلى غاية عام 2019 في أربعة مقررات من طرف المجلس الوطني المحاسبة كونه مكلف الرسمي من طرف وزارة المالية.

- **المطلب الأول: معايير التدقيق الجزائرية**
- **الفرع الأول: مقررات معايير التدقيق الجزائري**
- **المقرر الأول: المعايير. 580 .560 . 210.505 .**

بناء على مقرر وزارة المالية رقم 002 المؤرخ في 04\02\2016 المتضمن المعايير الجزائري للتدقيق صدرت، أربعة معايير تهدف للتدقيق الكشوف المالية وجميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية. نلخصها فيما يلي :

- المعيار الجزائري للتدقيق 210: اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق:

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة والمسؤولين حول أحكام مهمة التدقيق، كما يخص مهام التدقيق الكشوف المالية مع وجود بعض خصائص التدقيق المتكررة أو تدقيق الكيانات

[1] بن جميلة محمد ،نفس المرجع السابق ،ص ص 146 145.
[2] بن جميلة محمد ننفس المرجع السابق ص ص 142 143.

الصغيرة، وتقديم النماذج رسائل مهمة المقترحة تعتبر أمثلة يجب تكييفها مع متطلبات والشروط الخاصة بالمهمة، كما يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتقاعد وفق الحالة.

- المعيار الجزائري للتدقيق 505: التأكيدات الخارجية

يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة ،كما نشير أن هدف المدقق الذي يلجأ إلى التأكيد الخارجي هو تصور وضع حيز التنفيذ للحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 : أحداث تقع بعد اقفال الحسابات -الاحداث اللاحقة

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة بعد اقفال الحسابات في إطار تدقيق المراجعة الكشوف، ويتعلق الأمر بالأحداث الواقعة بين التاريخ إعداد الكشوف المالية والتاريخ تقرير المدقق، وبعد التاريخ التقرير إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية من الطرف الهيئة المتداولة.

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580: التصريحات الكتابية

يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المدقق على تصريحات كتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية، و يقصد به تصريحات الكتابية هي كل معلومات ضرورية مقدمة للمدقق في إطار مراجعة الكشوف المالية ز تعتبر عناصر مقنعة.

- **المقرر الثاني: المعايير.700. 510.500.300**

بناء على مقرر. وزارة المالية رقم 150 المؤرخ 11\10\2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق صدرت أربعة معايير تهدف لتدقيق كشوف المالية وجميع أشكال مهام التدقيق القانونية كانت أو تعاقدية.نلخصها فيما يلي:

- المعيار الجزائري للتدقيق 300: تخطيط تدقيق الكشوف المالية

يعالج معيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط التدقيق الكشوف المالية ويخص التدقيق المتكررة،كما يستوجب تخطيط تدقيق إعداد استراتيجية عامة للتدقيق تتكيف مع مهمة، وعرض برنامج العمل يفيد. تخطيط ملائم لتدقيق كشوف المالية .

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500: العناصر يوضح هذا معيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق كشوف المالية ، و يعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور و وضع حيز التنفيذ الإجراءات التدقيق ، قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية و مناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.

- المعيار الجزائري للتدقيق 510 مهام التدقيق الأولية- الأرصدة الافتتاحية

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية التي تتضمن المبالغ الواردة في بداية الفترة الكشوف المالية و على أساسها يجب تقديم معلومات مثل: الطرق المحاسبية في عرض

حسابات سنوات سابقة ، أو مهمة التدقيق الأولية لم تكن الموضوع التدقيق او تم تدقيقها من طرف المدقق السابق.

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700: تأسيس راي و تقرير تدقيق على كشوف المالية

يعالج هذا معيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول كشوف مالية ،شكل ومضمون تقرير المدقق ويكون قد أدى إلى غير معدل حين خلص إلى أن إعداد الكشوف المالية في كل جوانب مهمة قد تم وفق مرجع المحاسبي المدقق.

- **المقرر الثالث: المعايير 620.610.570.520.**

بناء على مقرر الوزارة المالية رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 متضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، صدرت أربعة معايير تهدف للتدقيق الكشوف المالية وجميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية. نلخصها في ما يلي:

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520: الإجراءات التحليلية

يعالج هذا المعيار استخدام المدقق الإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، كما تسمح بالتعرف على كيان ومحيطه لاعتبارها إجراءات لتقييم مخاطر، وتعرف على انها تقنية مراقبة تتمثل في التقدير المعلومات من خلال تربطها مع معلومات مالية أخرى معلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات، كما تقوم المقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو الكيانات المشابهة باستخدام عدة طرق و تقنيات احصائية .

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570: استمرارية الاستغلال

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في التدقيق الكشوف المالية بتطبيق فرضية استمرارية استغلال في نشاط كيان مستقبلا، باستثناء حالات التي قد تكون الإدارة نية تصفية أو وقف النشاط أو إذا لم يتاح لها أي حل بديل واقعي آخر.

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 : استخدام أعمال مدققين الداخليين

يعالج هذا معيار شروط فرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي اذا تبين له أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته، كما لا يعالج الحالات التي يقدم فيها أعضاء فرديين لتدقيق داخلي مساعدة مباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق ويوضح العلاقة بين وظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي .

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق

يعالج هذا معيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير محاسبة و التدقيق، إضافة إلى كيفيات أخد باستنتاجات الخبير.كما يساعده في جمع العناصر المقنعة كافية و ملائمة.

4- المقرر الرابع: المعايير 540.530.501.230

بناء على مقرر وزارة مالية رقم 77 مؤرخ في 24\09\2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق صدرت أربعة معايير تهدف للتدقيق الكشوف المالية و جميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية لخصنها فيما يلي :

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230: وثائق التدقيق

يعالج هذا المعيار مسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق التدقيق الكشوف المالية، ويقصد بمصطلح التوثيق الملفات العمل التي يعدها المدقق أو تلك التي تحصل عليها أو احتفظ بها في كل إطار أدائه، قد تكون على ورق أو شريط أو تقرير الكتروني أو أي دعامة أخرى تسمح بالمحافظة على كافة المعطيات القابلة للقراءة واضحة أثناء المدة القانونية للحفظ.

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 501 : العناصر المقنعة – اعتبارات الخاصة

يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة، فيما يخص الجوانب محددة تمس وجود المخزونات وحالتها، اكتمال احصاء قضايا والنزعات التي تلزم الكيان والتقديم، المعلومات القطاعية في إطار التدقيق الكشوف المالية.

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530: السبر التدقيق

يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر (الاختبار) الإحصائي والغير الإحصائي لتحديد واختيار العينة ما، ووضع الفحوص واجراءات الاختيار والمراجعات التفصيلية والتقييم نتائج السبر، كما يهدف المدقق الذي يستعين بالسبر الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة .

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540 : تدقيق تقديرات المحاسبية

بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية للمعلومات واردة المتعلقة بها يعالج هذا المعيار الواجبات المدقق المرتبطة لتقديرات المحاسبية المتعلقة بها في إطار التدقيق الكشوف المالية، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة التقديرات المحاسبية وتقدم المؤشرات تحيز المحتملة أدخلتها الإدارة.

- **الفرع الثاني: أهمية وأسباب ظهور معايير التدقيق الجزائرية.**

شكل رقم 06: أسباب وأهمية صدور معايير التدقيق

- توحيد ممارسات مهنة التدقيق ووضع الضوابط التي تحكم الأداء المهني بالجزائر.
- إيجاد المستويات والإرشادات المهنية لتدقيق الحسابات وما يرتبط بها من خدمات.
- ممارسة المهنة وفق إطار محدد يكون أداء اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات التدقيق ووسيلة لتقييم الأداء المهني.
- تقليل التفاوت في تقارير المدققين أي تحقيق الأهداف العامة للمدقق المستقل.

- لتكون مرجعا لمهنة التدقيق في الجزائر
- لتكون بمثابة مقاييس لحكم على جودة أداء العمل.
- إضفاء ميد من الثقة على مصداقية القوائم المالية المنشورة.
- توضيح الكيفية التي تم بها فحص القوائم المالية من قبل المدقق لمستخدمي التقارير والمعلومات المالية، وإبراز المسؤولية المهنية التي يتحملها المدقق.
- تحسين الأداء والارتقاء به لتلبية رغبات المجتمع من هذه المهنة.

- **المطلب الثاني: اللجان المشرفة على إصدار المعايير في الجزائر**

يضم المجلس الوطني للمحاسبة لجان ممثلة عن منظمات تساهم وبشكل كبير في عملية إصدار القوانين المالية والمعايير المنتهجة في الاقتصاد الوطني منها:

- **الفرع الأول: لجنة مراقبة الجودة**

وهي لجنة تمثل المركز الوطني لمراقبة النوعية والرزم الذي هو مؤسسة عمومية ذات طابع إداري وموضوع تحت وصاية وزارة التجارة، تم انشاء بموجب مرسوم تنفيذي رقم 31_03 المؤرخ في 30 سبتمبر 2003 العدل والمتمم والمكمل للمرسوم التنفيذي رقم 89-147 المؤرخ في 1989 كحيز وسيط لأجل تدعيم الجهاز الذي وضعه في إطار السياسة الوطنية لمرقبة وترقية الجودة وهي لجنة تلعب إلى حد كبير وأساسي على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة من خلال مساهمتها في :[1]

- تطوير الأساليب المستخدمة لضمان جودة ،
- تقديم مشورات و اقتراح مسودات تنظيمية للجودة على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة،

[1] عماد مرجانة، دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر ،مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية ، تخصص ومالية، 2016- 2017 ،ص 53 .

- تساهم في تطوير ضمان جودة عمليات التدقيق،
- تساهم في وضع معايير موحدة و محددة وواضحة لأجل تحسين جودة التنظيم وتطوير الممارسة المهنية ،
- تساهم في وضع إجراءات خصة لضمان مراقبة الجودة في الشركات وخاصة الخدمية،
- تساهم في الرقابة على المهنيين من خلال امتثالهم للمعايير المهنية (الاستقلالية، الذاتية، النزاهة)،
- تساهم في اقتراح إنشاء قائمة مختارة من المهنيين التي تتحكم البعثات التي توجه لمراقبة الجودة،
- **تساهم** في تنظيم أيام دراسية حول كيفية الوصول إلى الجودة الفنية في العمل و الإجراءات الواجب اتخاذها من قبل المتخصصين في العلاقات الاستشارية من أجل تطوير خدمة العملاء.

- **الفرع الثاني: لجنة توحيد الممارسات المحاسبية**

هي لجنة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات أو المهنين من أجل الوصول إلى تطوير الجودة الفنية في العمل وتتشكل هذه اللجنة من ممثلين عن المهنيين الاخصائيين أو من ممثلين عن الأسواق والنشاطات المالية على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة وهي لديها العديد من النشاطات داخل المجلس ومن مهامها :[1]

- إنشاء طرق في الممارسات المحاسبية والعناية المهنية،
- إعداد مشاريع الأداء على متطلبات المحاسبة الوطنية التي تتطبق على أي شخص طبيعي أو اعتباري ملزم قانونيا للحفاظ على الحسابات.
- أداء جميع الدراسات و التحليلات في مجال تطوير و استخدام الأدوات والعمليات المحاسبية،
- اقتراح التدابير اللازمة لتوحيد ممارسة المحاسبة،
- مراجعة وتقديم المشورة و التوصيات بشأن جميع مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة،
- ضمان التنسيق و تجميع البحوث النظرية والمنهجية في مختلف مجالات المحاسبة،
- التعاون مع جميع ومختلف المؤسسات والجهات حول المعايير التي سيتم انتهاجها.

- **الفرع الثالث: اللجنة المتخصصة**

وهي لجنة داخلية على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة متكونة من لجان عبارة من مؤسسات تشارك بالرأي في تطوير اللوائح الفنية وهي تتضمن لجنة المبادئ والمعايير المحاسبية، ولجنة المحاسبة العامة والمحاسبة الوطنية وتعمل وفق مجموعة من المواد وهي:

- المادة 23: ان تشمل كل لجنة على (4) اعضاء من المجلس،
- المادة 24: كل لجنة يجب أن ترأس من قبل عضو واحد وشخص معين من قبل المجلس،

[1] عماد مرجانة، دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر، نفس المرجع السابق ، ص55.

- المادة 25: رئيس اللجنة مسؤول عن تنظيم الخلافات بين الأعضاء وإعداد مدونة حول مختلف الآراء المقدمة،
- المادة 26: القواعد العامة التي تحكم الأخلاقيات وتبادل الآراء بين الأعضاء يجب أن يطبقوا على مستوى انعقاد اللجنة،
- المادة 27: النواتج الفنية والمشاريع التي وضعتها اللجان تتم مراجعتها قبل تقديمها إلى الجلسة العامة أو الفحص الثاني.

- **المطلب الثالث : المحفزات الانتقادات الموجهة إلى المعيار الجزائري**
- **الفرع الأول : محفزات معايير التدقيق الجزائرية**

يساهم تبني المعايير الدولية لتدقيق في تغيير طبيعة ممارسة المهنة في الجزائ، حيث سينعكس ايجابيا على ممارسة المهنة وعلى بيئة أعمال بصفة عامة، حيث الاعتماد على معايير الدولية عند الإعداد التقارير المالية من شأنه أن يزيد في ثقة القرار الاستثماري المبني على اساس هذه القوائم المالية، نظرا لدقة المعلومات التي توفرها، كما كيفية القبول المهمة والاتفاق حول الأحكام المهمة التدقيق من بين العناصر التي تؤثر على نتائج التدقيق، ومن هنا يمكن أن ندرج بعض عناصر والتي من شأنها مساهمة في تفعيل تطبيق المعيار التدقيق الجزائري 210 كما يلي :

- لابد من اللجنة المعايير المنبثقة عن المجلس الوطني المحاسبة من عقد الاجتماعات تجمع من المهنيين والأكاديميين مثل ما يقوم به مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية وهذا للتشاور حول المعيار رقم 210 محل الصدور من الاجل إلى صيغة الملائمة تأخذ بعين الاعتبار الجانب الشكلي و المحتوى بما يتلاءم مع المعايير التدقيق الدولية والبيئة الاعمال الجزائرية، كما تقوم بإصدار إرشادات وتفسيرات الخاصة معيار رقم 210 حتى يسهل فهمها وتطبيقها في الميدان.
- التفعيل اللجنة التكوين المنبثقة عن المجلس الوطني المحاسبة من الاجل القيام بدورات المهنيين وتبيين كيفية التطبيق العلمي المعيار رقم 210.
- ضرورة عقد الدورات تدريبية، الندوات متخصصة وكذا مؤتمرات علمية وهذا فيما يخص المعيار 210 يحضرها كل من المهنيين و الأكاديميين.

- **الفرع الثاني : الانتقادات الموجهة للمعيار**

- عند الاطلاع على رسالة المهمة التكليف نفهم من خلالها أن المدقق هو من يعرض على المؤسسة أو الكيان وليس العكس و هذا ما ينافي استقلالية المدقق .
- من خلال المعيار لم يتطرق إلى من يقوم بتعيين المحافظ الحسابات في الجزائر وتركه مبهم حيث يوجه المدقق الرسالة إلى إدارة الكيان والتي يمكن أن يكون المجلس الإدارة أو المسير الذي سيقوم المدقق بإعطاء رأيه حول قوائمه المالية و هذا ما يتنافى مع استقلالية المدقق.
- من خلال معيار لم نجد أنه يتطرق إلى إمكانية إعادة التكليف المدقق بالمهمة العهدة الثانية وهذا نجده في القانون رقم 01-10 المتعلق بمهنة المحافظي الحسابات.

- الاتفاق على الاتعاب المدقق من خلال رسالة مهمة التكليف قبل الشروع في العمل وتحديد الكيفية تسديدها يؤثر على القواعد السلوك المهني المدقق وإبداء العناية من طرفه خصوصا اذا وجد أن مؤسسة ذات حجم كبير.
- فيما يخص الاتعاب فإنه يتم تعيين محافظ الحسابات حسب دفتر الشروط الذي يحتوي على اتعاب التي لا يجب أن يتجاوزها مقدم العرض و هذا نجد أن الاتفاق يبقى شكلي أنه قد عرفت الاتعاب في الأول و تم اختيار المدقق نظرا لكونه قدم احسن عرض من حيث الاتعاب.
- هذا المعيار لم يتطرق إلى الحالات التي يرفض فيها تعيين المدقق وهي حالات التنافي والموانع التي ذكرت في القانون 01-10.[1]

- **المطلب الرابع: مقارنة بين المعايير التدقيق الجزائرية والمعايير التدقيق الدولية.**

تجدر الإشارة إلى أن هناك مجموعة من المعايير الجزائرية لم تصدر بعد من طرف المجلس الوطني للمحاسبة، ومن خلال إجراء الدراسات لمختلف الإصدارات الدولية والجزائرية اعتمد نفس الترقيم للمعايير الجزائرية وهو ما يوضحه الجدول التالي:

[1]طيب باي خيرة ، مساهمة التدقيق الخارجي وفق المعيار التدقيق الجزائري في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص التدقيق و مراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم ، 2020 – 2021 ،ص 55.

الجدول رقم 03: مقارنة إصدارات معايير التدقيق الجزائرية مع الدولية.

معايير التدقيق الجزائرية NAA		رقم المعيار	معايير التدقيق الدولية ISA
المجال	إسم المعيار		إسم المعيار
المسؤوليات	اتفاق حول أحكام مهما التدقيق	201	الاتفاق على شروط التكليف بالتدقيق
	وثائق التدقيق	230	وثائق التدقيق
التخطيط	تخطيط تدقيق الكشوف المالية	300	التخطيط لتدقيق القوائم المالية
أدلة الإثبات	العناصر المقنعة	500	أدلة التدقيق
	مهام التدقيق الأولية-الأرصدة-الافتتاحية.	510	عملية التدقيق الأولية- الأرصدة الافتتاحية
	التأكيدات الخارجية	505	المصادقات الخارجية
	الأحداث اللاحقة	560	الأحداث اللاحقة
	التصريحات الكاذبة	850	الإفادات الكتوبة
	الإجراءات التحليلية	520	الإجراءات التحليلية
	استمرارية الاستغلال	570	الاستمرارية
	العناصر المقنعة- اعتبارات خاصة.	501	أدلة التدقيق":اعتبارات محددة لبنود مختارة.
	السير في التدقيق.	530	عينات التدقيق
	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به.	540	مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من افصاحات.
الاستفادة من عمل الآخرون	استخدام أعمال المدققين الداخلين	610	استخدام عمل المدققين الداخليين
	استخدام أعمال المدققين الداخلين	620	الاستفادة من عمل خبير
استنتاجات التدقيق وإصدار التقارير		700	المعلومات المقارنة-الرقام المقابلة والقوائم المالية للمقارنة.

من خلال الجدول يتضح لدينا أن اعتماد الجزائر ل 16 معيار تتطابق بشكل كبير جدا معا المعايير الدولية للتدقيق رغم أن هذه الأخيرة شهدت تطورا وإعادة مراجعة حسب إصدار 2018 وقد اعتمدنا في الجدول (1-7) الترتيب الزمني لإصدارات معايير التدقيق الجزائرية، مما يوضح الرؤية لدينا أن مختلف الهيئات أو اللجان لم تراع التطابق الترتيبي للمعايير الدولية بالرغم من أهميتها مثل:

رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية المعيار الدولي(220)، ومعيار الأهداف العامة للمدقق المعيار الدولي (200) وما يشير له الأهمية في معيار تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها المعيار الدولي (315). ومن خلال ما ذكرناه سابقا يتوضح لدينا أيضا أن الجزائر لم تتبن الكثير من المعايير كونها تعود للأسباب التالية :[1]

حدثه المشروع في الجزائر ،وبالنظر إلى طريقة إصدار المعايير نستطيع القول أن مشروع التوافق مع المعايير الدولية في الطريق الصحيح كون أن الهيئة المكلفة بالمشروع اخدت في الحسبان خصوصيات الاقتصاد المحلي وهي تتبنى معايير التدقيق الدولية واعتمدت استراتيجية التدرج في تبني المعايير الدولية، وبالرجوع غلى عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى نظام محاسبة مالية مبني على معايير المحاسبية الدولية، وتحسبا لما شهده هذا الانتقال جملة من الصعوبات راجعة لكون عملية الانتقال كانت دفعة واحدة باعتماد حل المعايير المحاسبة الدولية، الشيء الذي أدركته الهيئة المشرفة على مشروع المعايير الجزائرية للتدقيق، إذ لا يوجد معيار تدقيق جزائري يهتم بالرقابة على جودة أعمال التدقيق، رغم ما يكتسبه حاليا هذا الجانب من أهمية بعد الفضائح المالية التي مست كبرى الشركات العالمية و المحلية و التساؤلات التي باتت تطرح حول مصداقية التدقيق، ويعتبر أول معيار صدر من قبل لجنة معايير التدقيق الدولية وهو مقدمة تمهيدية عن المعايير الدولية للتدقيق والخدمات ذات علاقة، الشيء الذي لم تتبع في المعايير الجزائرية بالرغم من الأهمية البالغة التي تكتسبها هذه المرحلة من أجل التعريف بالمشروع، ولهذا يرجع سبب بقاء هذا المشروع مجهول عند فئة كبيرة من المهنين.

[1] هامل عبد المالك، واقع وآفاق ممارسة

- خلاصة الفصل:

في هذا الفصل تم الحديث عن أخلاقيات السلوك المهني للتدقيق وتنظيم هذا الأخير في الجزائر وقد اتضح أن المشرع الجزائري اهتم بمهنة التدقيق، ويظهر ذلك من خلال القوانين والمراسيم التي سنها من بينها قانون 10_01 المتعلق بمهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والمرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 يناير الذي يحدد درجة الاخطاء التأديبية المرتكبة خلال ممارستهم وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، وتم دكر أيضا الجرائم المتعلقة بالمهنة ومخالفتها، وجاء هذا الأخير بعد تحديد مسؤوليات المدقق الخارجي وشروط عمله حسب التشريع الجزائري وفي الفصل الثالث سنرى مدى التزام محافظ الحسابات بهذه قواعد السلوك المهني .

الفصل الثالث: دراسة بمكتب محافظ الحسابات

تمهيد:

يلعب سلوك المدقق دورا هاما في زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، لهذا سنقوم في هذا الفصل إلى قياس مدى التزام مدققي الحسابات في الجزائر أو بصفة خاصة في ولاية مستغانم، وهران وتلمسان بقواعد السلوك المهني، ومن اجل التعرف على اهم العوامل التي تعزز من التزام المدقق بها، تناولت هذه الورقة البحثية دراسة تطبيقية لمجموعة من المهنيين المتمثلين فب محافظي حسابات في كل من الولايات المذكورة سابقا من خلال مبحثين أولهما تقديم مكتب محل الدراسة ومبحث الثاني الذي سيكون عبارة عن الدراسة التطبيقية وما جاءت به من اقتراحات وتحليلات ونتائج .

❖ **المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة محل التربص:**

- **المطلب الأول: تقديم المكتب**

مكتب محافظ الحسابات ومعتمد وخبير قضائي الإستاد تكارلي محمد الكائن مقره بشارع .....مستغانم والذي ينشط منذ سنة 2010.

تم فتح المكتب بعد الحصول على الاعتماد الخاص بممارسة مهنة المحافظ الحسابات وفقا ما ينص عليه القانون.

- **المطلب الثاني: هيكل التنظيمي للمكتب**

ينص الهيكل التنظيمي للمكتب مجموعة من الوظائف والتي تلخص وفق الشكل التالي

1- المكتب الرئيسي لمحافظ الحسابات:

وهو مكتب الرئيسي الذي توكل إليه مهام مراقبة جميع الأعمال المنجزة من طرف الأعوان المكلفين وتأشيرها والمصادقة عليها حيث يعتبر هو المسير الرئيسي.

2- **مكتب السكرتارية:**

وتوكل له المهام الخاصة بحفظ البيانات وتسير الرسائل الايدارية (الوارد و الصادر) وترتيب المواعيد مع الزبائن المكتب.

3- **مكلف بمحافظة الحسابات :**

هو مكتب يتكون من موظف ذو مؤهل علمي مستوى ماستر في التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير, توكل إليه مهام مرافقة محافظ الحسابات في مهمات مراجعة الحسابات حيث يقوم بالمشاركة في عملية التدقيق والمراجعة مع المشاركة في إعداد التقارير.

4- مكلف بمسك المحاسبة:

هو مكتب يتكون من عونين ذاوي خبرة في المجال المحاسبي حيث توكل إليهما المهام التالية.

- التسجيلات المحاسبة.
- إعداد صحيفة ج.50
- اعداد التصريحات الخاصة بالضمان الاجتماعي.(cnas)
- اعداد التصريحات الخاصة بالضمان الغير الأجراء.(csns)
- اعداد التصريحات الخاصة...
- اعداد القوائم المالية (جدول الأصول, جدول الخصوم وحساب النتائج.

5- مكلف بالشؤون القانونية:

وهو مكتب حديث النشا تم استحداثه بعد الحصول على اعتماد خبير قضائي محاسب لدى المحكمة حيث يشارك في مهام وإعداد تقرير الخبرة القضائية.

6- مكلف بالتربصات المهنية:

هو مكتب خاص بالإشراف على التربصات في مجلات المحاسبة والتدقيق بالنسبة للطلبة الجامعين خاصة طلبة ماستر كما يتولى تقديم دروس محاسبة الخاصة للأقسام النهائية

خلال مدة تربصنا بالمكتب كان لنا الشرف مرافقة محافظ الحسابات في مهمة لديوان تربية الدواجن والأنعام وحدة مستغانم وذلك بعد تلقينا لكل المعلومات المتعلقة بالمهمة و كيفية تنفيذها حيث كانت المؤسسة محل التربص كالآتي.

- **المطلب الثالث: الخدمات التي يقوم بها المكتب**
  - يقوم المدقق الخارجي في إيطار تادية مهامه لعدة خدمات، تجعله يمسك المحاسبة من أجل المصادقة على الحسابات وإبداء الرأي، وإعداد الخبرات القضائية والرقابة القانونية.
- الفرع الأول: مسك المحاسبة والمصادقة على الحسابات

ينشط المكتب في مجال الميدان المالي والمحاسبي بحيث يقوم بما يلي :

- مسك المحاسبة والمتابعة الجبائية ومحاسبة للأشخاص طبيعيين كالمحامي و صيدلي وأشخاص المعنويين كالمؤسسات والتصريحات الجبائية الشهرية وإعداد الميزانيات الختامية والقوائم المالية .
- تقديم الخدمات تتمتل في الإستشارات الجبائية كما تتضمن الطعن لدى مختلف اللجان (الدائرة، الولاية)
- يقةوم المكتب بمصادقة على حسابات المؤسسة سواء كانت مؤسسة دات مسؤولية محدودة أو مؤسسة المساهمة أو جمعيات التقافية إجتماعية

- **الفرع** التاني :إعداد الخبرات القضائية و الرقابة القانونية

- يقوم بإعداد الخبرات القضائية في مجال المحاسبة و هذا بنء على لحكم القضائي الصادر من المحكمة أو المجلس يتم من خلاله تعيين خبيير في قضية ما
- كما يقوم بعملية الرقابة القانونية المستقلة و ذلك بإدلاء بشهادته على صحة الحسابات السنوية وتحقق من المعلومات المعطاة لتقرير مجلس الإدارة الخاصة بتسيير بالإضافة إلى خدمات التصفية للمؤسسات التي أنهت نشاطها إداريا أو لإسباب أخرى كإفلاس متلا.

- **المبحث الثاني: منهجية الدراسة**
- **المطلب الأول: مجتمع الدراسة:**

يتكون مجتمع الدراسة من خبير محاسب ومحافظي الحسابات في كل من مستغانم ،وهران،وتلمسان لثلاثون (30) مهني.

- **المطلب الثاني: طريقة جمع البيانات:**

تم تصميم استمارة استبيان كأداة للدراسة من أجل استطلاع اراء مراجعي الحسابات في كل من مستغانم، وهران، وتلمسان ومعرفة مدى إدراك المهنيين لقواعد السلوك المهني اتجاه زملائهم،حيث تم تقسيم الى قسمين:

- القسم **الأول:**تضمن المؤهل العلمي، الوظيفة والخبرة المهنية.
- القسم **الثاني:** فقد تضمن مجموعة من الأسئلة المتعلقة بقواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المدقق اتجاه زملائه.

- **المطلب الثالث: المعالجة الإحصائية:**

بعد تطبيق أداة الدراسة،جمعت استجابات أفراد عينة الدراسة ،وحولت استجابتهم إلى درجات خام، ثم وجدت التكرارات النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية .كما استخدم اختبار (T) لإيجاد الفروق بين التقديرات أفراد لفقرات الاستبانة، حيث أخد بمستوى الدلالة الإحصائية (α=0.05).

- **المطلب الرابع: اقتراح فرضيات**
  - لا يدرك المهنيين في ولايات الثلاث لقواعد السلوك المهني اتجاه زملائهم في المهنة
  - لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوي (اما اكبرأويساوي 5) بين الاتجاهات أفراد العينة حول مدى إدراك المهنيين في الجزائر لقواعد السلوك المهني اتجاه زملائهم في المهنة تعزى إلى تغيرات الشخصية (المؤهل، الوظيفة، الخبرة).

❖ **المبحث الثالث: الجانب التطبيقي لعينة من المهنيين حول التزام بالقواعد الاخلاقية لمهنة التدقيق:**

- **المطلب الأول: تحليل خصائص عينة الدراسة:**

بغية التأكد من مصداقية أداة الدراسة، تم اختبار ثبات هذه الأداة من خلال استخدام معامل ألفا كرونباخ.

تضمن الجزء الأول من الاستمارة ثلاث متغيرات يوضحها الجدول رقم (01)، وفيما يلي تحليل خصائص المتغيرات عينة الدراسة:

- **المؤهل العلمي :** يبين الجدول رقم (01) أن 63 % من عينة الدراسة متحصلين على شهادة ليسانس، و 30% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي ماجستير ،و7% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي دكتوراه.

- المسمى **الوظيفي:** يبين الجدول رقم (01) أن 57% من عينة الدراسة يمارسون مهنة محافظي الحسابات ،و30% من عينة الدراسة يمارسون مهنة خبير محاسبي ،و باقي عينة يمارسون مهنة مساعد مدقق .
- الخبرة **المهنية:** يبين الجدول رقم (01) أن 6% من عينة الدراسة بلغ عدد سنوات الخبرة لديهم أقل من 5 سنوات و 17% من عينة الدراسة بلغ عدد سنوات الخبرة من 10 غلى 15 سنة ،و16% من عينة الدراسة بلغ عدد سنوات الخبرة أكثر من 15 سنة .

الجدول رقم (01): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغيرات الديموغرافية

المؤهل العلمي	ليسانس	19	63%
	ماجستير	09	30%
	دكتوراه	02	07%
المسمى الوظيفي	محافظ الحسابات	17	57%
	خبير محاسبي	09	30%
	مساعد مدقق	04	13%
الخبرة المهنية	أقل من 5سنوات	02	06%
	من 5-10سنوات	06	20%
	أكثر من10- 15سنة	05	17%
	أكثر من 15 سنة	17	57%

المصدر: من إعداد الباحتين اعتماد على معطيات الدراسة.

- **المطلب الثاني: تحليل نتائج الفرضيات:**
- يظهر الجدول رقم (02) تحليل الأسئلة الواردة في الاستبيان و ذلك بالاعتماد على برنامج التحليل الإحصائي SPSS (Stistical package for science social). حيث احتسب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للإجابات المهنيين ،وقد تم تحديد مستوى أهمية لهذه الفقرات بالنسبة لبعضها البعض استنادا لمتوسط الآراء و من الجدول يمكن أن نستدل عل ما يلي :
- **الفرع الأول: نتائج الفرضية الأولى :** تنص الفرضية على أنه لا يدرك المهنيين في كل من مستغانم ووهران وتلمسان لقواعد السلوك المهني اتجاه زملائهم في المهنة . وقد تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على أسئلة من استمارة الاستبيان و يوضح الجدول رقم (02) الإجابات على أسئلة المتغير الأول. قيم كل من الوسط الحسابي ،الانحراف المعياري ، ومن أجل تحقيق هذا الغرض تم اختيار

المتوسط الحسابي الافتراضي (3.4) الذي يمثل الحد الأدنى لدرجة القبول حسب مقياس ليكارت الخماسي للحكم على متوسطات الحسابية

الجدول رقم (02): نتائج اختبار الفرضية الأولى

العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
يحرص المراجع على:		
- خلق علاقات إيجابية مع زملائه.	3.90	0.885
- تنمية روح التعاون مع زملائه وتوثيقها.	4.10	0.923
- يأخذ المراجع موافقة مجلس إدارة جمعية المحاسبين القانونيين مسبقا إذا طلب منه إبداء رأيه في عمل مهني قام به زميله.	3.70	1.179
يمتنع المراجع عن منافسة زميله للحصول على عمل مهني بطريقة مخلة بكرامة المهنة من خلال:		
- الدخول في مناقصات على الأتعاب.	3.93	1.1285
- عرض أو قبول أتعاب أقل.	4.13	1.167
- انتقاد أعمال زميله بصورة تلحق الضرر بسمعته.	4.13	1.358

المصدر: من إعداد الباحتين اعتماد على معطيات الدراسة.

يتبين من الجدول رقم (02) بان المتوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات المحور وخاصة بفرضية إدراك المهنيين في كل من مستغانم وهران تلمسان لقواعد السلوك المهني اتجاه زملائهم في المهنة أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي والمقدر ب 3.40 كما أن قيمة المتوسط الحسابي لجمع فقرات والذي يمثل 3.9152 أكبر من المتوسط الافتراضي المقدر ب 3.40، وقيمة الدلالة المعنوية لجميع العبارات والمقدرة بـ 0.000 أقل من قيمة الدلالة الافتراضية وهي 0.05، وبالتالي نقوم برفض الفرضية ونقبل الفرضية البديلة التي تؤكد على إدراك المهنيين في كل من مستغانم، وهران وتلمسان لقواعد السلوك المهني اتجاه زملائهم في المهنة.

- **الفرع الثاني: نتائج اختبار الفرضية الثانية:**

تنص الفرضية الثانية على أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (الغا أكبر أو يساوي 5 بالمئة) بين اتجاهات أفراد العينة حول مدى إدراك المهنيين لقواعد السلوك المهني اتجاه زملائهم في المهنة تعزى إلى متغيرات الشخصية (المؤهل ،الوظيفة ،الخبرة)،ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار التباين الأحادي (one way anova)بين محاور الدراسة من جهة والخصائص

الشخصية لأفرد الفئة التي تنتمي إليها أفراد العينة تبعا لكل من : المؤهل العلمي والمسمى الوظيفي والخبرة المهنية كما يعتمد هذا النوع من التحليل على اختبار F والذي يعتمد على تحليل التباين والمتمثل في متوسطات مربعات انحرافات القيم عن وسطها الحسابي والجدول رقم (03) يبين هذا الاختبار.

الجدول رقم (03) نتائج F اختبار للفروقات التي تعزى إلى المؤهل العلمي

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F قيمة	القيمة الاحتمالية
المؤهل العلمي	بين المجموعات	0.23	2	0.012	0.649	0.525
	داخل المجموعات	1.379	77	0.18		
	المجموع	1.402	79			

المصدر: من إعداد الباحتين اعتماد على معطيات الدراسة.

يتضح من الجدول (03) أن قيمة F المحسوبة تساوي 1.323 وهي أقل من قيمة F الجدولية التي تساوي 2.87 ،كما أن مستوى الدلالة تساوي 0.272 وهي أكبر من 5/ مما يدل على عدم وجود فروقات بين إجابات المهنيين في كل من مستغانم ووهران وتلمسان لقواعد السلوك المهني اتجاه زملائهم في المهنة تعزى إلى المؤهل العلمي.

الجدول رقم (04) نتائج F اختبار للفروقات التي تعزى إلى المسمى الوظيفي

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F قيمة	القيمة الاحتمالية
المسمى الوظيفي	بين المجموعات	0.245	2	0.123	3.167	0.048
	داخل المجموعات	3.754	77	0.049		
	المجموع	3.786	79			

المصدر: من إعداد الباحتين اعتماد على معطيات SPSS

من خلال الجدول رقم (04) يتبين أن قيمة Fالمحسوبة تساوي 0.330 وهي أقل من قيمة الجدولية التي تساوي 2.87 كما ان مستوى الدلالة تساوي 0.720 وهي أكبر من 5/ مما يدل على عدم وجود فروقات بين إجابات الباحثون حول مدى إدراك المهنيين في كل من مستغانم ووهران وتلمسان لقواعد السلوك المهني اتجاه زملائهم في المهنة تعزى إلى المسمى الوظيفي.

الجدول رقم (05) نتائج F اختبار للفروقات التي تعزى إلى المسمى الوظيفي

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F قيمة	القيمة الاحتمالية
المسمى الوظيفي	بين المجموعات	0.008	2	0.004	0.154	0.858
	داخل المجموعات	1.878	77	0.024		
	المجموع	1.886	79			

المصدر: من إعداد الباحتين اعتماد على معطيات SPSS

من الجدول رقم (05) يتضح أن قيمة F المحسوبة تساوي 0.330 وهي أقل من قيمة F الجدولية التي تساوي 2.87 ، كما أن مستوى الدلالة تساوي 0.720 وهي أكبر من 5/ مما يدل على عدم وجود فروقات بين إجابات الباحثين حول مدى إدراك المهنيين في كل من مستغانم ووهران وتلمسان لقواعد السلوك المهني اتجاه زملائهم في المهنة تعزى إلى عدد سنوات الخبرة .

- **المطلب الثالث: النتائج**

- أن هناك إدراكا ووعيا لدى المهنيين في كل من مستغانم ووهران وتلمسان لأهمية قواعد السلوك المهني بدرجة عالية .
- هناك التزام من قبل المهنيين بقواعد السلوك المهني، وإن كان هناك تفاوت في مدى الالتزام بتلك القواعد.
- كذلك هناك التزام كبير جدا من طرف محافظي الحسابات فيما يتعلق بعلاقتهم بعملائهم وذلك من أجل زيادة الثقة و إعطاء صورة جيدة لهاته الهيئة.
- الالتزام بقواعد السلوك المهني اتجاه الزملاء يساعد على تنمية روح التعاون بين المهنيين .
- أظهرت نتائج الدراسة إلى أن المهنيين يلتزمون بشكل كبير بقواعد السلوك المهني وهو مؤشر جيد وتدل على مدى رغبتهم في تعزيز المهنة و كذلك زيادة الثقة في مهنتهم. وأن هناك أثر كبير للقوانين المنظمة لهاته المهنة جعلتهم يتقيدون بقواعد السلوك المهني.
- عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (الفا اكبر او يساوي 5/) بين اتجاهات أفراد العينة حول أهمية قياس جودة التدقيق في كل من مستغانم ووهران وتلمسان تعزى إلى متغيرات الشخصية (المؤهل،الوظيفة،الخبرة).

- **المطلب الرابع: التوصيات:** تقدم هذه الدراسة التوصيات التالية:
- إعطاء موضوع أخلاقيات وسلوكيات مهنة محافظ الحسابات المزيد من العناية والاهتمام من كافة الجهات الرسمية، والعديد من الندوات والمؤتمرات للحديث عنها.
- ربط المبادئ الأخلاقية التي تحول دون وقوع الغش والاختلاس بمبادئ الإسلام لأنه المانع من الوقوع في الأعمال الغير شرعية.
- زيادة في تكوين المهنيين وتطوير كفاءتهم المهنية والعلمية.
- قيام جهات الرقابة والإشراف على المهنة بعقد ندوات متخصصة يتم فيها مناقشة القوانين المنظمة لمهنة محافظ الحسابات وما تتضمنه من قواعد للسلوك المهني، وهذا يساعد في تعزيز التزام محافظي الحسابات بتلك القواعد عند أدائهم لخدماتهم المهنية.

خلاصة الفصل :

تناولت **في هذا الفصل دراسة تطبيقية لمجموعة من المهنيين المثمثلين في خبراء المحاسبين ومحافظي في كل من الولايات التالية: مستغانم وهران وتلمسان وذلك بهدف تحديد مدى التزامهم بأخلاقيات المهنة والتي خلصت حزمة من الاقتراحات والتوصيات لإعطاء موضوع الاخلاقيات المزيد من العناية والاهتمام من كافة الجهات الرسمية الاكاديمية والمهنية.**

الخاتمة

الخاتمة:

من خلال دراستنا لموضوع "المدقق الخارجي وقواعد السلوك المهني في ظل معايير التدقيق الجزائرية" في مكتب محافظ الحسابات ،تعرفنا أولا عن ماهية التدقيق الخارجي وأنواعه وفي هذه الاخيرة تخصصنا في التدقيق الخارجي و مقوماته وعن الشخص المسؤول عن القيام به، هذه العملية تتم بعد تنظيم وشروط قد تعرفنا عليها من خلال المفصل الثاني الذي قد تحدث عن تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر بالخصوص وشروط العامة لممارسة المهنة وكذا أخلاقيات السلوك المهني ومن هنا تبين أن الاهتمام بموضوع أخلاقيات السلوك المهني أصبح أمرا ضروريا لنجاح مهمة محافظ الحسابات وأن أخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر تتمثل في مبادئ ومعايير من خلالها تدعم وتوفر درجة عالية من الثقة في تقارير المدقق الخارجي، ففيما سبق كان ينظر إلى المدقق الخارجي على أنه مجرد شخص يقوم بالمراقبة وفحص القوائم المالية ن ولكن حاليا أصبح للمدقق الخارجي دورا كبيرا ومهم فيما يخص تطوير وتحسين الأداء في المؤسسة وحقيق الفعالية، ومع هذا فله عدة مسؤوليات وقواعد يعاقب عند مخالفتها، وقد تم الخوض في النهاية على جملة من النتائج والتوصيات بعد دراسة حالة في مكتب محافظ الحسابات تمثلت في دراسة تطبيقية لمعرفة مدى التزام المدقق بتلك القواعد السلوكية المهنية. وقد تم الخوض في النهاية إلى جملة من النتائج والتوصيات التي يمكن أن تكون إشكاليات لدراسات في المستقبل.

نتائج اختبار الفرضيات:

- الفرضية الأولى: تجاهل من طرف محافظي الحسابات في الجزائر لقواعد السلوك المهني

تنص هذه الفرضية على أنه لا يدرك المهنيين في الجزائر(لا يمكن اعتبار هذا التحليل كنتيجة تشمل الجميع لأن تمت الدراسة فقط في ثلاث ولايات: مستغانم وهران وتلمسان وبهذا فهذه النتائج تخص فقط هذه الولايات) لقواعد السلوك المهني، لقد تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على أسئلة استمارة الاستبيان، والنتائج تم ذكرها في الجزء التطبيقي من هذا البحث . وهذه الاخيرة تقودنا إلى رفض هذه الفرضية.

- لفرضية الثانية : لا بد من وجود ادراك والتزام بقواعد المهنية نظرا لمدى أهميتها في تحقيق الفعالية

تنص هذه الفرضية على وجود ادراك المهنيين في الجزائر (لا يمكن اعتبار هذا التحليل كنتيجة تشمل الجميع لأن تمت الدراسة فقط في ثلاث ولايات : مستغانم وهران وتلمسان وبهذا فهذه النتائج تخص فقط هذه الولايات) لقواعد السلوك المهني وقد تم اختبارها من خلال الدراسات والأسئلة استمارة الاستبيان مثلا: وجود قبول على خلق تنمية روح التعاون مع زملائه و توثيقها وامتناع عن انتقاد أعمال زميله بصورة تلحق الضرر بسمعته ....الخ و من هذا نلاحظ أن المدققين يدركون أهمية الالتزام بالقواعد المهنية نظرا لأهميتها التي تعود على المدقق بذاته بالإيجاب مثل زيادة ثقة عملائه به والاحتفاظ بشخصية حسنة. ومن هنا يتم قبول هذه الفرضية .

- **نتائج الدراسة :**

أظهرت نتائج الدراسة إلى أن المهنيين يلتزمون بشكل كبير بقواعد السلوك المهني وهو مؤشر جيد وتدل على مدى رغبتهم في تعزيز المهنة و كذلك زيادة الثقة في مهنتهم. وأن هناك أثر كبير للقوانين المنظمة لهاته المهنة جعلتهم يتقيدون بقواعد السلوك المهني.

- **التوصيات :**

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة، نقدم مجموعة من التوصيات :

- وضع وتعزيز أخلاقيات الأعمال، وضرورة أن تقوم هيئات المنظمة لتدقيق بتحديد السياسات الأخلاقية وتوزيعها عبر فروعها، وتدريب العاملين فيها على تعزيز قدرتهم لمواجهة المشاكل الأخلاقية الصعبة.
- قيام الهيئات بالتأكد من مدى التزام المدقق الحسابات باستقلال تفكيره وحيادته والتحقق من مدى قيام مدقق الحسابات بالعمل بنزاهة وموضوعية.
- الاهتمام والتأكد من عدل مدقق الحسابات في تقديم المعلومات إلى أصحاب المصالح في الشركة بما يضمن استمرارها وعدم تصفيتها.

المصادر والمراجع

قائمة المراجع:

- **الكتب:**

-

- أحمد حلمي جمعة مدخل إلى تدقيق و التأكيد ،دار صفاء للنشر والتوزيع عمان ،طبعة الثانية 2015 - 1439 هـ.
- أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، سلسلة الكتب المهنية، الكتاب الخامس، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009.
- أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة والمراجعة الدولية، الطبعة الاولى، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2010.
- أمين السيد احمد، معايير أخلاقيات المحاسبين المهنيين، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، مصر،2008.
- خالد أمين عبد الله علم التدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للطباعة والنشر الطبعة 2000 .
- خالد خطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي، الطبعة الأولى، دار المستقل للنشر و التوزيع، عمان، 2009.
- د.هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر الطبعة الثانية ،2004.
- سامي محمد الوقاد، لؤي محمد الوديان، تدقيق الحسابات ، الجزء الأول، دون طبعة، مكتب المجتمع العربي للنشر و التوزيع، عمان.
- سليمان محمد مصطفى، الأسس العلمية لمراجعة الحسابات، دون طبعة، الدار الجامعي، الإسكندرية، مصر.
- عبد الحمن بابنات، ناصر دادي عدون ، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار محمدي العامة، الجزائر، 2008.
- عبد الفتاح ، محمد الصحن، أصول المراجعة، دون طبعة، دار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2000.
- عبد الفتاح، محمد الصحن والآخرون ن أسس المراجعة الخارجية، دون طبعة، مكتب الجامعي الحديث، القاهرة، مصر، 2007.
- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر، عمان، 2009.

- محمد بوتين، المراجعة والمراقبة الحسابات من النظرية غلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- محمد سمير الصبان، أسس العلمية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر، علي ، المدققة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، 2008.
- محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التدقيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.
- مراد حسين العالي، معايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، غبداء لنشر و التوزيع، 2015.
- نواف محمد عباس الرمحي، مراجعة المعلومات المالية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- نوال صالح بن عمارة، المراجعة والرقابة في المصاريف الإسلامية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الجزائر، 2013.
- ويليم توماس، أمر سونهنكي ، ترجمة أحمد حامد، حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، مصر كتاب الأول، 2003.
- يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.

- **مذكرات تخرج:**

- الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل قواعد السلوك الأخلاقي لمحاسبين المهنيين، 2010.
- أحمد بن مومن، المدقق الخارجي وعلاقته بالمدقق الداخلي في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير ، جامعة الجزائر. ، 2015 – 2016 .
- أميرة عاصي عبد علي الربيعي، العلاقة بين الجودة والأخلاقيات ومعايير الاداء وأثرها في جودة الاداء، جزء من مذكرة ضمن متطلبات نيل درجة الديبلوم العالي، جامعة بغداد، العراق، 2008.
- بن جميلة محمد مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة ،رسالة ماجستير تخصص قانون الأعمال ،جامعة متوري قسنطينة ،الجزائر 2011 .
- القوانين والمراسيم والقرارات:

- الجريدة الرسمية ،الجمهورية الجزائرية الديمقراطية ، اتفاقات دولية قوانين ومراسيم قرارات وأراء مقررات مناشير واعلانات ،العدد 03 ،16 يناير 2013 .
- الجريدة الرسمية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية ،العدد 15، المرسوم التنفيذي رقم 95 – 54 المؤرخ في 15 -17 -1995- يحدد صلاحيات وزير المالية.

- داود سهيلة ،حمداش شريفة، أهمية معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية و المحاسبة ،تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة أكلي محند أو لحاج، البويرة ، 2017- 2018 .

- زهروي جليلة ،صالح الياس، مداخلة بعنون واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الاصلاحات المحاسبية المالية و معايير التدقيق الدولية،مجلة الابتكار والتسويق، العدد الثاني، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة سيدي بلعباس .
- سفاحلو رشيد، م هام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد لجامعة حسيبة بن بوعلي شلف، العدد 16، المجلد 01 -2017.
- شريقي عمر، مسؤولية محافظ الحسابات :دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ،العدد 12 ،2012.
- صدام محمد محمود و اخرون ، أثر معايير الاخلاق للمحاسب الاداري في جودة معلومات التقارير المالية ،دراسة حالة على عينة من المحاسبين في مدينة تكريت ،مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية ،المجلد 4، العدد 7 ،2011.
- طيب باي خيرة، سماعين بن صابرينة ، مساهمة التدقيق الخارجي وفق معيار التدقيق الجزائري 210 في المؤسسة الاقتصادية ،مذكرة تخرج ضمن متطلبات شهادة الماستر اكاديمي ، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس ،مستغانم ،2020 -2021.
- عادل، أحمد، نموذج مقترح لقياس الدور الحكومي لمدقق الحسابات وأثره في فجوة المعلومات المحاسبية، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن، 2011.
- عبد الرحمن مخلد سلطان، عريج المطيري، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عمليات التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، كلية أعمال الشرق الأوس، سنة 2012.
- عبد الصمد نجوى، تدقيق و مراقبة الحسابات، جامعة باتنة، 2012 .

- عدنان مصطفى حمود، تقديم دور مدقق الخارجي الحكومي في الحد من حالات الفساد المالي و الإداري في الوحدات الحكومية ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ،جامعة النيلين ، العراق، 2018.
- عماد مرجانة، دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر ،مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية ، تخصص ومالية، 2016- 2017.

- القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بالخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد
- المادة رقم 63 من القانون 10_01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحسب المعتمد ، الجريدة الرسمية عدد 42 المؤرخة في 11-06-2010.

- **مجالات و الجرائد:**

- المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 24، المؤرخة في 14 -04- 1996.
- مفيد عبد اللاوي، آليات وطرق تضييق فجوة بين مستخدمي القوائم المالية وتقارير محافظي الحسابات، أطروحة دكتوراه في العلوم، تخصص إدارة العلوم الأعمال، جامعة الجزائر 3 ، الجزائر، 2004.
- مقراني عبد الكريم والآخرون مداخلة تحت عنوان، اهمية إصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق إشراف والمراقبة في تجسيد التطبيق المحاسبي المالي، مقدمة إلى الملتقى الدولي، حول نظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية والمعايير الدولية للمراجعة، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دكتور حلب، البليدة الجزائر، 14/13 ، دسيمبر 2011.
- منديلي صالح، بوغزالة محمد البشير، زبدي رضا، معايير التدقيق الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالجزائر، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر اكاديمي في العلوم المالية و المحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الشهيد حمه لخضر ، الوادي ،2019_ 2020 .
- ميسون محمد عبد القادر مشرف، التفكير الاخلاقي وعلاقته بالمسؤولية الاجتماعية وبعض المتغيرات، لدى طلبة الجامعة الاسلامية بغزة، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة ،2009 .

- **مواقع الأنترنيت:**

- www.icaew.com/ethics
- Code of ethics for professional accountants www.ifac.org.p1111