

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العملي

جامعة عبد الحميد بن باديس

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

مدقق الحسابات وأخلاقيات المهنة: تصورات وردود الأفعال

لرأسة ميدانية على مستوى مكتب محافظ الحسابات لولاية مستغانم

إشراف الأستاذ:

إعداد الطالبة:

- د. بن زيدان الحاج

- بن محمد رشيدة

أعضاء لجنة المناقشة

أستاذ مساعد	رئيسا	جامعة مستغانم	أ / بن شهيدة عبد الله
أستاذ محاضر	ممتحنا	جامعة مستغانم	أ / بن زيدان الحاج
أستاذ مساعد	مناقش	جامعة مستغانم	أ / شارف بن عطية سفيان

السنة الجامعية: 2014 - 2015

الإهداء

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك، ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك، ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك، ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك يا الله جل جلالك إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة، ونصح الأمة، إلى نبي الرحمة ونور العالمين سيدنا محمد رسول الله صلى الله عليه وسلم.

إلى ملاكي في الحياة، إلى معنى الحنان والتفاني، إلى بسملة الحياة وسر الوجود إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب... أُمِّي الغالية أطل الله في عمرها.

إلى من كلله الله بالهبة والوقار، إلى من علمني العطاء بدون انتظار، إلى من أحمل اسمه بكل افتخار، أرجو من الله أن يمد في عمرك لتري ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار وستبقى كلماتك نجوم أهتدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد...والذي العزيز.

إلى من كبرت معهم وعليهم أعتد، إلى من بوجودهم أكتسب قوة ومحبة لا حدود لها، إلى من عرفت معهم معنى الحياة، إلى ... إخوتي.

إلى من أرى التفاؤل بعينهم، والسعادة في ضحكتهم، إلى الإخوة التي لم تلدهم أُمِّي، إلى من تميزوا بالوفاء والعطاء... إلى صديقاتي أدامهم الله لي.

كلمة شكر

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة، وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا إلى إنجاز هذا العمل

نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد على إنجاز هذا العمل وفي تذليل ما واجهنا من صعوبات، ونخص بالذكر الأستاذ والدكتور المشرف بن زيدان الحاج الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة التي كانت عوناً لنا في إتمام هذا البحث.

وقبل أن نمضي أقدم أسمى آيات الشكر والامتنان والتقدير والمحبة إلى الذين حملوا أقدس رسالة في الحياة، إلى الذين مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة، إلى جميع أساتذتنا الأفاضل.

أما الشكر الذي من النوع الخاص فنحن نتوجه بالشكر الخاص أيضاً إلى كل من لم يقف بجانبنا، ومن وفق في طريقنا وعرقل مسيرة بحثنا، وزرع الشوك في طريق بحثنا فلولا وجودهم لما أحسسنا بمتعة البحث، ولا حلاوة المنافسة الإيجابية، فلولاهم لما وصلنا إليه فلهم منا كل الشكر.

الفهرس

-	إهداء
-	كلمة شكر
-	الفهرس
-	قائمة الجداول
-	قائمة المختصرات والرموز
أ - ب - ج - د	المقدمة العامة
	الفصل الأول: دراسة نظرية لتدقيق الحسابات وقواعد السلوك المهني
	مقدمة الفصل الأول
	المبحث الأول: ماهية تدقيق الحسابات
	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن تدقيق الحسابات
	المطلب الثاني: تعريف تدقيق الحسابات
	المطلب الثالث: أهداف تدقيق الحسابات
	المطلب الرابع: أنواع تدقيق الحسابات
	المبحث الثاني: معايير تدقيق الحسابات
	المطلب الأول: المعايير العامة
	المطلب الثاني: معايير العمل الميداني
	المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير
	المبحث الثالث: قواعد السلوك المهني
	المطلب الأول: تعريف قواعد السلوك المهني
	المطلب الثاني: أنواع قواعد السلوك المهني
	المطلب الثالث: أهداف قواعد السلوك المهني
	خلاصة
	الفصل الثاني: دراسة نظرية لمدقق الحسابات وأخلاقيات المهنة
	مقدمة الفصل الثاني
	المبحث الأول: ماهية مدقق الحسابات
	المطلب الأول: تعريف مدقق الحسابات

	المطلب الثاني: مهام مدقق الحسابات
	المطلب الثالث: صفات مدقق الحسابات
	المبحث الثاني: أخلاقيات مهنة تدقيق الحسابات
	المطلب الأول: مفهوم أخلاقيات مهنة تدقيق الحسابات
	المطلب الثاني: السلوك الأخلاقي لمهنة تدقيق الحسابات
	المطلب الثالث: مصادر السلوك الأخلاقي لمدقق الحسابات
	المبحث الثالث: الوضعية القانونية لمدقق الحسابات
	المطلب الأول: العوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي
	المطلب الثاني: حقوق وواجبات مدقق الحسابات
	المطلب الثالث: تعيين مدقق الحسابات وأسباب إنهائه مهامه
	خلاصة
	الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب مدقق الحسابات
	مقدمة الفصل الثالث
	المبحث الأول: تقديم المكتب محل الدراسة
	المطلب الأول: التعريف بالمكتب
	المطلب الثاني: الخدمات التي يقوم بها المكتب
	المبحث الثاني: الإجراءات التي يقوم بها مدقق الحسابات حسب القانون التجاري ومهنة المحاسبة
	المطلب الأول: الإجراءات المبدئية لمدقق الحسابات في إطار قبول التوكيل أو رفضه
	المطلب الثاني: ملف العمل
	المطلب الثالث: الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها مدقق الحسابات
	المبحث الثالث: عرض الاستبيان وتحليله
	المطلب الأول: عرض الاستبيان
	المطلب الثاني: تحليل الاستبيان
	خلاصة
	الخاتمة العامة
	قائمة المراجع
	الملاحق

الجدول رقم 01 : التطور التاريخي لأهداف التدقيق

أهمية الرقابة الداخلية	مستوى التحقق أو الفحص	الهدف من التدقيق	الفترة
غير مهمة	تفصيلي	اكتشاف الغش والاختلاس	قبل 1850
غير مهمة	بعض الاختبارات تفصيل مبدئي	اكتشاف الغش والخطأ والاختلاس	1850 – 1905
درجة إهتمام بسيطة	فحص اختباري تفصيلي	تحديد عدالة المركز المالي وإكتشاف الغش والخطأ	1905 – 1933
بداية الإهتمام	اختباري	تحديد عدالة المركز المالي وإكتشاف الغش والخطأ	1933 – 1940
إهتمام قوي وجوهري	اختباري	تحديد عدالة المركز المالي وإكتشاف الغش والخطأ	1940 – 1960
أهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق	اختباري	مراقبة الخطط ، تقييم نتائج الأعمال، تحقيق الرفاهية الاجتماعية وغيرها	1960 حتى الآن

المصدر: غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2006 ، ص01.

الجدول رقم 02: مهام أعضاء فريق العمل المهنيين على مستوى مكاتب التدقيق الدولية

التدرج الوظيفي للمدقق:	سنوات الخبرة:	المهام الموكلة إليه:
مساعد مدقق	صفر - سنتين	<ul style="list-style-type: none"> - أداء الأعمال الموكلة إليه ومعظمها أعمال تدقيق تفصيلية - إعداد أوراق المدقق - اختبارات الدقة الحسابية - يخبر المدقق المسؤول بأي مشكل يتعلق بالحاسبة أو التدقيق قد يقابله
المدقق المسؤول	سنتين - 5 سنوات	<ul style="list-style-type: none"> - المساعدة في عملية تخطيط التدقيق - توزيع المهام على فريق التدقيق - الإشراف على عمل مساعدي المدقق
المدير	5 سنوات - 10 سنوات	<ul style="list-style-type: none"> - التأكد من وضع خطة التدقيق - الإشراف على إعداد ومراجعة برنامج التدقيق - مراجعة تقرير المدقق - قد يكون المدير مسؤولاً عن أكثر من عملية تدقيق في نفس الوقت
الشريك	أكثر من 10 سنوات	<ul style="list-style-type: none"> - التوصل إلى اتفاق مع العميل على نطاق الخدمة المؤداة - التأكد من التخطيط الجيد لعملية التدقيق - التأكد من توافر الخبرات والمهارات الكافية لدى فريق التدقيق - الإشراف على فريق التدقيق - التوقيع على التقرير النهائي للتدقيق - اتخاذ القرارات الهامة المتعلقة بعملية التدقيق

المصدر: حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة مدخل معاصر، المكتبة العصرية، مصر، 2007، ص71.

الجدول رقم 03 : الإطار ثلاثي الأجزاء لدليل أخلاقيات الإتحاد الدولي للمحاسبين

الجزء الأول: الواجب التطبيق على كافة المحاسبين المهنيين	الجزء الثاني: الواجب التطبيق على المحاسبين المهنيين في كافة المزاولة العامة	الجزء الثالث: الواجب التطبيق على المحاسبين المهنيين المستخدمين
النزاهة والموضوعية	الاستقلالية الخاصة بمهام التأكد	تعارض الولاء
حل النزاعات الأخلاقية	الكفاية المهنية والمسؤوليات المرتبطة باستخدام غير المحاسبين	دعم زملاء المهنة
الكفاءة المهنية	الأنعاب والعمولات	الكفاءة المهنية
السرية	الأنشطة غير المتوقعة مع الممارسة العامة للتدقيق	عرض المعلومات
مزاولة الضرائب	أموال العملاء	-
الأنشطة عبر الحدود الخارجية	العلاقات مع المدققين الآخرين في المزاولة العامة	-
النشر	الإعلان والترويج	-

المصدر: أمين السيد أحمد لطفى، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص65.

قائمة الجداول

الصفحة	اسم الجدول	الرقم
	التطور التاريخي لأهداف التدقيق	01
	مهام أعضاء فريق العمل المهنيين على مستوى مكاتب التدقيق الدولية	02
	الإطار ثلاثي الأجزاء لدليل أخلاقيات الإتحاد الدولي للمحاسبين	03

قائمة المختصرات

الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الأصلية	الاختصار / الرمز
جمعية المحاسبة الأمريكية	American Accounting Association	AAA
المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	American Institute of Certified Public Accountants	AICPA
هيئة الأوراق المالية الأمريكية	Securities and Exchange Commission	SEC

المقدمة

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها.

ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه ووجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر، وعلى هذا الأساس نشأ تدقيق الحسابات لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات. لقد لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها وعملها بحيث يظهر هذا

جليا من خلال انفصال الملكية عن التسيير على خلاف ما كان سابقا، وبالتالي لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية تسييرها ومراقبته، بحيث جعله لا يتطلع بشكل مباشر وكافي على واقع المؤسسة الحقيقي وكذا وجهة رأس ماله المساهم به في المؤسسة، ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد كواسطة بينه وبين المؤسسة يطلع من خلالها المتعاملين على حالة المؤسسة وفي نفس الوقت يقدم النصح للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث وهذا عن طريق التدقيق الذي يقوم به في المؤسسة المعنية بالاعتماد على وسائل وإجراءات خاصة.

إذ يعد التدقيق المحاسبي من أهم الوسائل التي يعتمد عليها المسيرين في اتخاذ القرارات المناسبة، وكذا الدولة في تحديد الوعاء الضريبي للمكلفين بالضريبة، وتمارس المحاسبة داخل المؤسسات من خلال قسم المحاسبة والمالية، لكن هناك أشخاص يمارسونها باستقلالية في مكاتب خاصة بهم تدعى مكاتب المحاسبة، وهؤلاء الأشخاص هم الخبير المحاسبي، ومدقق الحسابات والمحاسب المعتمد، واختيارنا لمهن الخبير المحاسبي ومدقق الحسابات والمحاسب المعتمد جاء تزامنا مع القانون الجديد المنظم لهذه المهن، وهو القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1432 هجري الموافق ل 29 جوان سنة 2010 ميلادي، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومدقق الحسابات والمحاسب المعتمد، بالإضافة إلى كون هؤلاء المهنيين يلعبون دورا إيجابيا على مستوى الدولة والمؤسسات، حيث تستفيد هذه الأخيرة المتعاقدة معهم من خلال تقديم النصائح والمشورة، واكتشاف الأخطاء والمخالفات وتصحيحها، كما أنهم يمارسون الرقابة على مدى تطبيق القوانين.

ويتم تناول هذه المهن من الناحية القانونية التنظيمية المحضة، حيث يجب معرفة الهيئة أو الهيئات التي يخضع لها، وهذا هو الجانب الذي عرف تغييرا مهما في القانون الجديد مقارنة بالقانون القديم (قانون رقم 91-08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 هجري الموافق ل 27 أبريل 1991 ميلادي المتعلق بنفس المهن)، محاولا التعريف بكل مهنة على حدا مع توضيح مهامه، ثم بيان الشروط القانونية التي يجب توفرها في الشخص الذي يرغب في ممارسة إحدى هذه المهن، وهذه الشروط وضعت حرصا على تحقيق الغاية من نشاط هذا المهني، وبطبيعة الحال

فإن أي شخص يقوم بفعل أو تصرف ينجر عنه مسؤولية، لذلك يتم التعرض للمسؤوليات التي يتحملها كل مهني أثناء مزاولته لنشاطه.

بناءً على ما سبق فإن مفهوم تدقيق الحسابات من المفاهيم التي حظيت باهتمام علمي كبير على الصعيد الدولي لما تشكله من أهمية كبيرة، وخاصة في ظل التطورات التي تحدث للمهنة بشكل مستمر. لذلك ستحاول الطالبة تسليط الضوء على مدقق الحسابات ومدى التزامه بسلوكيات وأخلاقيات المهنة.

أهمية الدراسة:

إن مهنة التدقيق تتطلب من المدقق أن يضيف الثقة على القوائم والتقارير المالية والبيانات والمعلومات المرفقة بها، وهذه الثقة تحتاج إليها جهات عديدة في المجتمع لأجل ذلك فإن أخلاقيات وسلوكيات هذه المهنة وقواعدها مهمة جدا للمدقق وبدونها فإن المدقق مهما عمل لا يستطيع المستفيد من القوائم المالية أن يحصل على الثقة المطلوبة ومن هنا تأتي أهمية دراسة موضوع بحث الطالبة "الالتزامات الأخلاقية وقواعد السلوك المهني لمدققي الحسابات".

أسباب اختيار الموضوع:

تم اختيار الطالبة لهذا الموضوع لحدائته بالنسبة للشركات والمؤسسات الجزائرية، وموقعه الحساس الذي يحتله في الاقتصاد، وذلك نظرا للنزعة التوسعية للشركات كما يندرج ضمن الميول الشخصية للطالبة واختصاصها الدراسي، بالإضافة إلى محاولة إشباع الفضول الشخصي لمعرفة خفايا الدراسة.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى توضيح وبيان أهمية معرفة المدققين بأخلاقيات وسلوكيات وقواعد هذه المهنة وكذا أهمية مراعاتها عند مزاولتهم للمهنة وكذلك أهمية الالتزام بها، ومحاولة كشف الغموض عن هذا الموضوع، وأيضا لتزويد المكتبة الجامعية بمرجع حول هذا الموضوع، وحتى يتسنى لما فهم الموضوع بشكل واضح لا بد من التطرق إلى الإشكالية التالية:

الإشكالية:

- على أي أساس يعتمد مدقق الحسابات في القيام بمهمته؟ وما هي المعايير التي تتماشى مع أخلاقيات هذه المهنة؟

ولتوضيح الإشكالية أكثر قامت الطالبة بطرح هذه الأسئلة المساعدة:

الأسئلة الفرعية:

- من هو مدقق الحسابات؟
- ما هي الصفات الشخصية وأسس السلوك المهني لمدقق الحسابات؟
- ما هي أخلاقيات مهنة تدقيق الحسابات؟

الفرضيات:

- لا يتقيد مدقق الحسابات دائما بقواعد السلوك المهني.
- تدقيق الحسابات ما هي إلا مهنة عادية يقوم بها الأفراد العاديون.
- لا تشجع قواعد السلوك المهني المقررة من قبل جمعية المحاسبين القانونيين، مدقق الحسابات على الالتزام بالسلوك المهني.
- إن التزام المدققين بأخلاقيات وسلوكيات المهنة وقواعدها يؤدي إلى عرض أفضل ونتائج أحسن لعملية التدقيق.

منهج الدراسة:

لإعداد هذه الدراسة تم الاعتماد على الأسلوب الوصفي في وصف التدقيق، والتاريخي وذلك من خلال إعداد التطور التاريخي والقانوني من خلال القانون الذي يحكم التدقيق، ثم منهج الاستبيان كأداة لجمع المعلومات والبيانات والإطلاع على مختلف الوثائق الداخلية التي لها علاقة بالدراسة.

تقديم الخطة:

بغرض تحصيل الهدف من الدراسة بالإجابة على التساؤلات المطروحة/ ومن خلال محاولة الإحاطة بجميع جوانب الدراسة، اعتمدنا خطة البحث التالية: مقدمة، ثلاث فصول من ثلاث مباحث لكل فصل، وخاتمة. مقدمة عامة

الفصل الأول: دراسة نظرية لتدقيق الحسابات وقواعد السلوك المهني

تم تضمين هذا الفصل ثلاث مباحث رئيسية:

- فكان المبحث الأول عبء عن مدخل مفاهيمي لتدقيق الحسابات، بالتطرق لمختلف جوانبه من تطوره التاريخي، مفهومه، أهميته وأهدافه.
- كما تعرضنا في المبحث الثاني إلى معايير التدقيق من معايير عامة، معايير العمل الميداني وأيضا معايير إعداد التقرير.

➤ أما المبحث الثالث فقد اشتمل على قواعد السلوك المهني من تعريف وأنواع وأهداف.

الفصل الثاني: دراسة نظرية لمدقق الحسابات وأخلاقيات المهنة

تم تضمين هذا الفصل ثلاث مباحث رئيسية:

- في المبحث الأول تم التطرق إلى ماهية مدقق الحسابات وذلك بتعريفه مع ذكر أهم المهام التي يقوم بها، وأيضا الصفات التي يتحلى بها مدقق الحسابات.
- كما تعرضنا في المبحث الثاني إلى أخلاقيات مهنة تدقيق الحسابات من مفهوم ومصادر للسلوك الأخلاقي لمدقق الحسابات.

➤ أما فيما يخص المبحث الثالث فقد درسنا الوضعية القانونية لمدقق الحسابات والعوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي من حقوق وواجبات التي يتعين على المدقق الالتزام بها، وأيضا أسباب تعيين وإنهاء مهامه.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

تم تضمين هذا الفصل ثلاث مباحث رئيسية:

➤ تناول المبحث الأول تقديم المكتب محل الدراسة عن طريق التعريف بالمكتب والخدمات التي يقوم بتقديمها.

➤ أما المبحث الثاني فتضمن الإجراءات التي يقوم المدقق باتخاذها عند القيام بعملية التدقيق من قبول التوكيل إلى ملف العمل.

➤ في حين تضمن المبحث الثالث مراحل الاستبيان من مرحلة التحضير لإعداد الاستمارة مروراً بالمقاييس المكونة لهيكل الاستبيان، ووصولاً إلى تفرغ النتائج التي تلت عملية التوزيع، وأخيراً تحليل هذه النتائج واستخراج أهم الاستنتاجات وتقديم التوصيات الموافقة لهذه النتائج.

خاتمة عامة.

الفصل الأول: دراسة نظرية لتدقيق الحسابات وقواعد السلوك المهني

مقدمة الفصل الأول:

منذ نشأة مهنة المحاسبة، يلاحظ أنها بدأت كنظام لمسك السجلات والدفاتر هدفه الأساسي تحقيق الحماية لأصول الملاك، وانتهت في عصرنا الحاضر لتصبح نظاما للمعلومات هدفه توفير معلومات اقتصادية تخدم رجال الأعمال في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، وتمثل مهنة تدقيق الحسابات الوجه الآخر للمهنة، وقد تطورت هذه الأخيرة في مسار مواز للتطور الوظيفي للمهنة المحاسبية وفي نفس الاتجاه¹.

للتدقيق أنواع مختلفة ويدور بحث الطالبة حول تدقيق الحسابات الممثل في شخص المدقق، حيث أن توفر الاستقلال والحياد لديه يعزز الثقة في الرأي الذي يديه في تقريره على القوائم المالية².

من خلال هذا الفصل حاولت الطالبة أن تسلط الضوء على بعض العموميات المتعارف عليها، وذلك من أجل تحديد الإطار العام لتدقيق الحسابات وقواعد السلوك المهني، وتناول جوانبها المختلفة في ثلاث مباحث كالآتي:

المبحث الأول : ماهية تدقيق الحسابات

المبحث الثاني : معايير تدقيق الحسابات

المبحث الثالث : قواعد السلوك المهني

¹ خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص 03.

² مولاي نصيرة، دور المراجع الخارجي في تأكيد الثقة بالمعلومة المحاسبية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2011 - 2012، ص 26.

المبحث الأول : ماهية تدقيق الحسابات

يعتبر تدقيق الحسابات عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية، فهي بذلك عملية انتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية والأدلة المدعمة للتسجيلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة، وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع الفعلي لها، إن هذه العملية تمكن المدقق من إبداء رأي في محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها ومدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها¹.

وفي هذا المبحث ستستعرض الطالبة لمحة تاريخية عن تدقيق الحسابات مع بعض التعاريف، بالإضافة إلى أنواع وأهداف مهنة تدقيق الحسابات.

المطلب الأول : لمحة تاريخية عن تدقيق الحسابات

نشأت مهنة تدقيق الحسابات كنتيجة طبيعية لحاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد دلت الوثائق التاريخية على أن قدماء المصريين واليونان هم أول من وجدوا مهنة تدقيق الحسابات للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكلمة تدقيق الحسابات Auditing مشتقة من التعبير اللاتيني Audire والذي يعني الاستماع، وقد كانت عملية تدقيق الحسابات في بدايتها تتم عن طريق استماع المدقق إلى ما يجري من قيود لإثبات صحة البيانات المحاسبية الخاصة بالأنشطة الحكومية، ثم اتسعت بعد ذلك لتشمل المشروعات المختلفة في القطاع الخاص بالإضافة إلى القطاع الحكومي، وكان لمهنة تدقيق الحسابات أهميتها فكانت عقوبة الجلد جزاء لمن يكتشف له مدقق الحسابات قيوداً غير سليمة ولا يمكن تبريرها². إن تدقيق الحسابات قدم قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة من أجل إشباع حاجاته، عكس المحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام واختيار النقود وحدة قياس قيم السلع والخدمات المتبادلة³، إلا أن الأمر يختلف بالنسبة لمراجعة وتدقيق الحسابات، إذ أن هذه الأخيرة لم تظهر إلا بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته، لفحص حسابات النظام من حيث مدى تطبيق تلك القواعد والنظريات عند التسجيل فيها، لقد صاحب تطور تدقيق الحسابات والمراقبة تطور النشاط التجاري والاقتصادي، فمنذ النهضة التجارية بإيطاليا في القرنين 15 و 16 والتطور مستمر الذي تبع تطور المنشآت والمؤسسات، فلم تكن الحاجة إلى المراقبة الخارجية

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسات التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 2003، ص 01.

² ديوان المحاسبة، مهنة تدقيق الحسابات بين أمس واليوم في المملكة الأردنية الهاشمية، عمان، 2001، ص 19.

³ حمدي السقا، أصول المراجعة، الجزء الأول، مطبعة ابن حيان، دمشق، 1979 - 1978، ص 13.

قوية في المؤسسات، فلم تكن الحاجة إلى المراقبة قوية في المؤسسات الفردية الصغيرة إذ كان الملك مالكا ومسيرا في نفس الوقت¹.

وقد ظهرت أول منظمة مهنية في مجال تدقيق الحسابات في فينسيا عام 1581 حيث تأسست كلية Roxonati وكانت هذه الكلية تتطلب النجاح في الامتحان الخاص بالمهنة بالإضافة إلى ست سنوات تدريبية ليصبح الشخص خبيرا في مهنة المحاسبة، وفي عام 1669 أصبحت عضوية هذه الكلية شرطا من شروط ممارسة مهنة تدقيق الحسابات، ومن ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم مهنة تدقيق الحسابات².

وكانت بريطانيا الثانية بعد إيطاليا في تنظيم المهنة، حيث ظهرت المهنة في بريطانيا حوالي عام 1773 وقد أصبحت مهنة مستقلة فيها عندما أنشأت جمعية المحاسبين القانونيين بأدنبرة عام 1854، وكان لصدور قانون الشركات البريطاني عام 1862 والذي نص على وجوب التدقيق بهدف حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم، أن ساهم بزيادة الاهتمام بمهنة تدقيق الحسابات وانتشارها، وبعد بريطانيا تبعتها فرنسا عام 1881 والولايات المتحدة الأمريكية عام 1882 وألمانيا عام 1896 وكندا عام 1902 وأستراليا عام 1904 وفنلندا عام 1911، وتابعت بعد ذلك معظم دول العالم حتى لا يكاد يخلو بلد في العالم اليوم من تنظيم لمهنة تدقيق الحسابات³.

المطلب الثاني : تعريف تدقيق الحسابات

هنا يمكن التفرقة بين كل من المراجعة والتدقيق وذلك بسبب استخدام لفظ المراجعة أو المراجع في بعض الدول العربية كما هو الحال في مصر، وانتشار استخدام مسمى التدقيق أو المدقق في دول أخرى كما هو الحال في لبنان وسوريا والمملكة العربية السعودية وغيرها من الدول، وفي هذا المجال فقد صدر عن معهد المحاسبين المعتمدين في الولايات المتحدة الأمريكية سن 1978 بيانا حول قواعد المحاسبة وخدمات المراجعة يوضح الفرق بين كل من المراجعة والتدقيق، على أساس أن المراجعة تتمثل في مجموعة من الاستفسارات من العاملين في الوحدة موضوع المراجعة والتدقيق إضافة إلى إمكانية فحص وتحليل المعلومات التي تحتويها القوائم والتقارير المالية في إطار يقل في مضمونه عن إطار التدقيق وخاصة فيما يتعلق بأمر معين، ومنها مثلا أن المراجعة لا تتضمن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ولا تتضمن أيضا فحص وتحليل السجلات والدفاتر المحاسبية ولكن تتضمن الاطلاع عليها⁴.

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص 08.

² محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 08.

³ ديوان المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 19.

⁴ محمد السيد سراي، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل - الإطار النظري - المعايير والقواعد - مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص 07.

وفي هذا المجال يمكن القول أن عملية التدقيق أوسع نطاقاً وأعمق تحليلاً من المراجعة، ولذلك فهذه الدراسة الحالية سوف تتبنى مصطلح التدقيق بدلاً من المراجعة.

أولاً: المعنى اللغوي

التدقيق بمعناه اللفظي Audire وهي مشتقة من الكلمة اللاتينية Audit ومعناها " يستمع " لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق¹.

ثانياً: المعنى الاصطلاحي

هناك عدة تعاريف قدمت لوظيفة التدقيق نذكر منها:

- تعريف عبد الفتاح الصحن الذي يرى بأن التدقيق يقصد به " فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمنشأة فحصاً دقيقاً، حتى يطمئن المدقق من أن التقارير المالية، سواء أكانت تقريراً عن نتيجة المشروع خلال فترة زمنية أو تقرير عن المركز المالي في نهاية فترة زمنية أو أي تقرير آخر يظهر وتنطبع فيه صورة واضحة وحقيقية ودقيقة الغرض الذي من أجله أعد هذا التقرير² ."

من خلال التعريف المقدم من طرف الكاتب نرى بأن وظيفة التدقيق تشمل الفحص، التحقيق والتقرير.

كما عرفت منظمة العمل الفرنسية التدقيق على أنه " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل استناداً على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم³ ."

عرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية كما يلي " التدقيق هو عملية نظامية ومنهجية systématique لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق⁴ ."

من خلال التعريف الأخير يتضح لنا بأن عملية التدقيق هي:

- عبارة عن إجراءات منظمة، تعني الخطوات والإجراءات التي يقوم بها المدقق؛
- الحصول وتقييم الأدلة، يعني فحص الإقرارات وتقييم النتائج بدون تحيز ضد أو مع الجهة التي يقوم بتدقيقها والتي حضرت هذه الإقرارات؛
- الإقرارات والأحداث الاقتصادية، وهي تمثل ما تقدمه إدارة الشركات أو الأشخاص وهذه الإقرارات هي موضوع التدقيق؛

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2005، ص 06 .

² الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاً، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1994 ، ص 04.

³ حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق وفق المعايير الدولية، دار الرواق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999 ، ص 13.

⁴ محمد السيد سراي، مرجع سبق ذكره، ص 29.

- درجة العلاقة وتشير إلى العلاقة التي بالإمكان معرفة الإقرارات وعلاقتها مع مقياس معين، وعلى سبيل المثال أن البيانات المالية تمثل باعتدال المركز المالي؛
- مقياس معين، وهي الجهة التي بإمكان المدقق قياس إقرارات الإدارة بواسطتها، هذا المقياس ربما مصدره الدولة أو الجمعيات المهنية ذات الاختصاص أو الموازنات المالية، وفي هذه الحالة فإن المقياس هو المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً؛
- إيصال النتائج، ويكون ذلك بواسطة تقرير مكتوب، يبين درجة الملائمة بين الإقرارات، هذا المقياس وهذا التقرير يبين العلاقة إما جيدة أو غير جيدة، أي لا تتطابق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.
- المستفيدون، وهم أشخاص أو مؤسسات يتخذون قرارهم بناء على تقرير المدقق ومنهم على سبيل المثال المساهمون والإدارة والدائنون والدوائر الحكومية ذات العلاقة، وعلى سبيل المثال دائرة ضريبة الدخل أو البنك المركزي وكذلك الرأي العام.

المطلب الثالث : أهداف التدقيق

كما أسلفنا الذكر في إطار التطور التاريخي للتدقيق، فقد صاحب هذا التطور تطور في الأهداف وكذا على مستوى التحقيقي والفحص¹، إضافة إلى درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر، الأردن، ص01.

الجدول رقم 1 : التطور التاريخي لأهداف التدقيق

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1850	اكتشاف الغش والاختلاس	تفصيلي	غير مهمة
1850 – 1905	اكتشاف الغش والخطأ والاختلاس	بعض الاختبارات تفصيل مبدئي	غير مهمة
1905 – 1933	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	فحص اختباري تفصيلي	درجة إهتمام بسيطة
1933 – 1940	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	اختباري	بداية الإهتمام
1940 – 1960	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	اختباري	إهتمام قوي وجوهري
1960 حتى الآن	مراقبة الخطط ، تقييم نتائج الأعمال، تحقيق الرفاهية الاجتماعية وغيرها	اختباري	أهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق

المصدر: غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2006 ، ص01.

من الملاحظ أن الفترة التي صاحبته تطورات على مستوى الهدف من التدقيق هي الفترة التي أعقبت الثورة الصناعية، والتي كانت بمثابة نقطة التحول التي انبثق عنها ظهور شركات كبرى تغير نشاطها عن سابقاتها من ذلك النشاط البسيط إلى شركات ذات نشاطات متنوعة ووسائل مختلفة وملكية منفصلة عن الإدارة. كما كان للقضاء الإنجليزي في تلك الفترة دور هام في تطور أهداف التدقيق، ولعل الدليل على في قضية حلج القطن سن 1896، والتي وصف فيها LOPASE ذلك العبارة المشهورة للقاضي المدقق بأنه كلب حراسة وليس كلب ذو حاسة شم قوية لاقتفاء أثر المجرمين¹ والمغزى من هذه العبارة أن الهدف الأساسي من عملية التدقيق ليس اكتشاف الأخطاء أو الغش، وإنما يظهر ذلك كنتيجة ثانوية لعملية التدقيق².

¹ احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء، الأردن، الطبعة الأولى، 2000، ص 09.

² محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر ، مذكرة تخرج منشورة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2010-2011، ص 07.

عموماً، إن هدف تدقيق الحسابات هو إعطاء رأي فني محايد عن كون التقارير المالية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي ونتائج أعمال الفترة للمؤسسة محل التدقيق¹، كما يمكن تحديد أهداف التدقيق بمجموعتين أساسيتين، التقليدية، والحديثة²:

أولاً : الأهداف التقليدية:

- أهداف رئيسية:
 - التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر، ومدى الاعتماد عليها؛
 - إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.
- أهداف فرعية³:

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش؛
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش، بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك؛
- اعتماد الإدارة عليه في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضراً أو مستقبلاً؛
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم؛
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة؛
- تقدير التقارير المختلفة وملء الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق.

ثانياً : الأهداف الحديثة

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف، وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛
- تقييم نتائج الأعمال وفقاً للأهداف المرسومة؛
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة، عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

¹ Philippe Laurent et Piere Tcherkwsy, **pratique de l'audit opérationnel**, Les édition d'organisation, Paris, 1992, p 29.

² خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، دار المستقبل، الأردن، 1998، ص 10.

³ محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص 08.

المطلب الرابع: أنواع التدقيق

• تقسيم مهنة التدقيق طبقاً للجهة التي تقوم بها¹:

تقسيم مهنة التدقيق تبعاً للجهة التي ينتمي لها من يقوم بعملية التدقيق كما يلي :

1 -التدقيق الخارجي :المدقق الخارجي هو شخص يتمتع بالاستقلالية عن الوحدة التي يقوم بتدقيق

حساباتها فهو يقدم لها على أساس تعاقدية ومعظم الخدمات التي يقدمها تتركز في اتجاه تكون رأي مهني

محايد عن مدى عدالة القوائم المالية المعدة من قبل الوحدة وينقسم التدقيق الخارجي إلى نوعين وهما:

✓ تدقيق خارجي كامل :حيث يقوم المدقق بتدقيق القوائم المالية وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها دون

وجود قيود علي نطاق عملية التدقيق حتى يقدم رأيه المهني المحايد في تقريره النهائي حول مدى عدالة

القوائم المالية المعدة من قبل الوحدة؛

✓ تدقيق جزئي: وفي هذا النوع يقوم المدقق بتدقيق عنصر واحد من عناصر القوائم المالية ومن ثم يقدم

المدقق رأياً محايداً محدداً الجزء الذي قام بتدقيقه².

2 -التدقيق الداخلي: عرف التدقيق الداخلي بأنه " هو عبارة عن نشاط تقييمي مستقل يوجد في داخل

الوحدة لفحص وتقييم أنشطتها كخدمة للتنظيم ذاته"؛

وهنا يظهر الاختلاف بين المدقق الخارجي والداخلي فالمدقق الداخلي موظف لدي الشركة محل التدقيق ولا يتمتع

بالاستقلال عن الوحدة مثل المدقق الخارجي ولكن يمكن منح المدقق الداخلي درجة من الاستقلالية بمنحه

صلاحية رفع تقريره إلى نائب الرئيس للشؤون المالية أو إلى لجنة التدقيق التابعة لمجلس الإدارة.

3 -التدقيق الحكومي: في هذا النوع من التدقيق تقوم بعملية التدقيق جهة حكومية، إذ تحتفظ الحكومة

بقسم مستقل ومنفصل يقوم بتدقيق مختلف حسابات أقسامها وعادة يكون هذا القسم مرئوساً من قبل

مراقب النفقات والحسابات ومدقق خاص ولكن لم يتم تعريف واجبات ومسؤوليات هذا المدقق من قبل

القانون وذلك بسبب عدم اعتبار القانون لهم بأنهم مدققوا حسابات عامة لأنهم يعملون في أقسام

حكومية كموظفين وعلى أساس ذلك فإن عملهم يكون على أساس قوانين وتعليمات الأقسام

الحكومية³.

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 1999-2000، ص: 35-36.

² سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2010، ص: 34.

³ خالد الخطيب، خليل الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص: 27.

● تقسيم مهنة التدقيق من زاوية مجال أو نطاق التدقيق¹:

- 1 -التدقيق الكامل : في هذا النوع من التدقيق يخول للمدقق إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، إذ يقوم بفحص البيانات والسجلات والقيود المثبتة بقصد إبداء رأي فني محايد حول صحة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية ككل، فعملية التدقيق لا بد أن تتقيد بمعايير ومستويات التدقيق المتعارف عليها؛ وفي ظل التصنيفات العديدة للمؤسسات وكبر حجم أصناف منها، بات من الضروري تبني أسلوب العينة في اختيار المفردات التي يقوم المدقق بفحصها بغية إصدار رأي فني محايد حول جميع المفردات مما يعكس صراحة مسؤولية المراجع على جميع المفردات لا على العينة التي شملتها اختبارات؛
 - 2 -التدقيق الجزئي: يعتبر التدقيق الجزئي من بين الأنواع الأكثر تطبيقاً في التدقيق الخارجي، كأن يوكل إلى المدقق الخارجي تدقيق بند معين من مجموع البنود كتدقيق النقدية أو الحقوق أو المخزون دون غيره، وسبب انتشار هذا النوع يكمن في الشكوك في البند المراد تدقيقه سواء من الجهة المسيرة أو الشركاء في وجود أخطاء أو غش أو تلاعب يظهر في عدم دقة وصراحة المعلومات الناتجة عن النظام المولد للبند.
- تقسيم مهنة التدقيق من زاوية التوقيت²:

- يمكن أن ننظر من هذه الزاوية إلى أنواع التدقيق ونميز بين نوعين هما التدقيق المستمر والذي هو غير محدود بالوقت والتدقيق النهائي والذي هو محدود بالوقت وعادة ما يكون عند نهاية الدورة المحاسبية:
- 1 -التدقيق المستمر : يقوم المدقق في هذا النوع من التدقيق بفحص وإجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة، إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقاً لبرنامج زمني مضبوط مسبقاً ويستجيب إلى الإمكانيات المتاحة، والواقع أن هذا النوع من التدقيق يصلح إلى المؤسسات كبيرة الحجم إذ يصعب في ظلها على التدقيق النهائي من تحقيق الأهداف المطلوبة؛
 - 2 -التدقيق النهائي : يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية، إذ يعين المدقق في ظل هذا النوع بعد انتهاء من المستويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، والواقع أن هذا النوع يكون في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل ويستطيع المدقق التحكم في الوضعية في ظل محدودية مدة التدقيق.

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 22-29.

² عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الاقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة سكيكدة، 2006-2007، ص18.

● تقسيم مهنة التدقيق من زاوية مدى الفحص أو حجم الاختبارات¹:

- 1 -التدقيق الشامل: أو التفصيلي يعتبر التدقيق الشامل نوعا تفصيليا إذ يقوم المدقق في ظلّه بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات والبيانات المحاسبية، والواقع أن هذا النوع قد يكون شامل بالنسبة إلى بند معين وقد يكون شامل بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة على حسب ما يقتضيه العقد المبرم ما بين المراجع وأصحاب المؤسسة الذي يوضح طبيعة وشكل التدقيق والبند أو الكل المراد تدقيقه؛
- 2 -التدقيق الاختياري: يستند هذا النوع على الاختبار لجزء من المفردات من الكل مع تعميم نتائج هذا الفحص للمفردات المختارة على كل أو مجموع المفردات، بيد أن هذا النوع يتجلى خاصة في المؤسسات كبيرة الحجم والمتعددة العمليات التي يصعب فيها التدقيق الشامل لكل العمليات، لذلك يظهر لنا وبجلاء أهمية نظام الرقابة الداخلية في تحديد حجم العينة من خلال تقييم هذا النظام واكتشاف مواطن الضعف والقوة في الأجزاء المكونة له من ناحية ومن ناحية أخرى إمكانية تطبيق هذا النوع من التدقيق².

¹ إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات (الإطار النظري)، الأردن، الطبعة الأولى، 2012، ص 25.

² إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سبق ذكره، ص 25.

المبحث الثاني : معايير تدقيق الحسابات

في البداية يجب التفريق بين معايير التدقيق وإجراءات التدقيق، حيث أن المعيار يقصد به النمط أو المقياس الذي يمكن بواسطته فحص النوعيات المطلوبة من أي شيء والمستوى المطلوب لهذه النوعيات، كذلك المعايير مرتبطة بطبيعة التدقيق وأهدافه، وتهدف إلى مستوى الجودة المطلوبة من طرف مدقق الحسابات أثناء أدائه للمهام الموكلة إليه¹.

أما الإجراءات فهي الخطوات التي يقوم بها المدقق خلال عملية التدقيق للمؤسسة، وبالرغم من الاختلاف في المعنى إلا أنهما مرتبطان ومتكاملين لبعضهما البعض².

حيث أنه للقيام بالإجراءات اللازمة لعمل المدقق لا بد أن يلتزم بالمعايير المهنية والموضوعية والملائمة. يعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من وضع معايير أداء معنية ضمن كتاب بعنوان "معايير التدقيق المتعارف عليها" وقد تضمن هذا الكتاب على معايير التدقيق المتعارف عليها مقسمة إلى ثلاث مجموعات رئيسية سنتناولها في هذا المبحث وهي³:

- المعايير العامة
- معايير العمل الميداني
- معايير إعداد التقرير

المطلب الأول: المعايير العامة

تتعلق المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية يحتاج إليها المدقق لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير، وتعتبر شخصية كذلك لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها مدقق الحسابات، وتنقسم المعايير العامة إلى⁴:

- معيار التدريب والكفاءة
- معيار الاستقلال
- بذل العناية المهنية اللازمة

● معيار التدريب والكفاءة:

يعني هذا المعيار أن الشخص الذي يقوم بفحص القوائم المالية يجب أن يكون لديه كفاءة معنية، وتتوفر لديه مواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة، ولكي تعطي هذه المواصفات أثرها لا بد أن يتمتع صاحبها بالتدريب العلمي

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 74.

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 37.

³ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 55.

⁴ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 60.

والعملي المناسبين، وحتى تكون هناك ثقة لدى الأطراف المستعملة لآراء المدقق يجب أن يتوافر لديه شروط التأهيل العلمي والعملي والاستقلال عند إبداء الرأي.

ولتحديد معيار الكفاءة لابد من تحديد القدر المناسب من التأهيل العلمي والتأهيل العملي والتكوين المهني المستمر¹.

1 - **التأهيل العلمي** : معنى هذا أن يكون لدى المدقق مؤهلاً جامعياً في المحاسبة والتدقيق، كذلك الحصول

على قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى، كالإلمام بالجوانب السلوكية والإدارة مثل الاقتصاد والإحصاء؛

2 - **التأهيل العملي** : معنى هذا المعيار أنه يجب على الشخص الذي يرغب في أن يكون مدققاً قضاء فترة من الزمن للتدريب العملي ومعرفة أصول المهنة تحت إشراف شخص مهني ذو خبرة؛

3 - **التكوين المهني المستمر** : على المدقق أن يلتحق بصفة إجبارية أو اختيارية بمختلف برامج التكوين المستمر عن طريق المنتديات وفرض التكوين المختلفة، هذا حتى يقوم بتحديث معلوماته ومعرفة العلمية والعملية، وهذا ما يتيح كذلك له مواكبة آخر مستجدات المهنة.

● معيار الاستقلال:

الاستقلال أحد أهم المفاهيم في مهنة التدقيق، وهو يعني قدرة المدقق على أداء مهامه بنزاهة وموضوعية دون التحيز إلى طرف من الأطراف².

يمكن تعريف الاستقلال بأنه " أن يكون المدقق أميناً ونزيهاً وصادقاً، ويكشف عن كل الحقائق في تقريره للمالكين، حيث لا يتأثر بمصلحة شخصية أو قرابة أو نفوذ، ولا يغير قراره رأيه نتيجة خصومه، وإنما يجب عليه أن يبدي رأيه الفني والموضوعي عن قناعاته الشخصية وبناءً على استخدامه للمعايير المهنية، وعليه أن لا يكتفم أو يحرف ما يصل إلى علمه من وقائع أو مخالفات"³.

يرتكز معيار استقلال المدقق على جانبين هما⁴:

- الاستقلال المالي:

بمعنى عدم وجود مصالح مادية أو أحد أفراد أسرته في المؤسسة التي يقوم بتدقيقها وذلك خلال الفترة التي سيدلي برأيه عن مدى صحة وصدق المعلومات المالية المعدة، ومعنى هذا أن المدقق لا يمكن أن يكون من المساهمين أو الشركاء في المؤسسة التي يدقق حساباتها أو أن يكون من العاملين بها؛

¹ محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، القاهرة، 2002، ص 06.

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 40.

³ صادق حسني، استقلال المدقق، دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهنة، مجلة دراسة العلوم، الأردن، 1999، ص 12.

⁴ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص 60.

- الاستقلال الذاتي أو الذهني:

بمعنى تجرد المدقق من أي دوافع وضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، أي أ يحافظ المدقق على اتجاه غير متحيز عند عملية التدقيق في كل مراحلها. بالإضافة إلى ما سبق أصدرت هيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEF) قرار يقضي بضرورة الإفصاح عن الأسباب من وراء تغيير المدقق، وتحديد أية اختلافات في الرأي بين المدقق وإدارة المؤسسة، وللحكم على مدى استقلالية المدقق، حددت دراسة لجمعية المحاسبة الأمريكية لثلاث جوانب هي¹:

- الاستقلال عند وضع برنامج التدقيق؛

- الاستقلال عند القيام بالفحص؛

- الاستقلال عند إعداد التقرير.

● معيار بذل العناية المهنية اللازمة:

يعني إعطاء الاهتمام الكافي لجميع مراحل عملية التدقيق، أي لا يكفي المدقق أن يكون مؤهلاً ومستقلاً حتى ينجز عملية التدقيق، وما يلاحظ من هذا المعيار هو صعوبة القياس بطريقة مباشرة لذلك يتم قياس هذه العناية عن طريق التعرف على مدى الوفاء بمسؤوليته.

فمعيار العناية المهنية يتحدد عن طريق عدة عوامل فمنها ما تنص عليه التشريعات والقوانين المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المطلوبة من المدقق، كما يجب إضافة المعايير والقواعد التي تصدرها الهيئات المهنية من أجل الحفاظ على مستوى معين ومميز لمن يعمل ويعمل وينشط في هذه المهنة عند القيام بإبداء الرأي عن القوائم المالية، والسجلات المحاسبية وإعداد التقارير.

هناك اتجاهان لمفهوم العناية المهنية الاتجاه الأول يذهب نحو مضمون المدقق الحكيم أو الحذر، أما الاتجاه

الثاني فيتجه نحو الإعلان والإفصاح عن العناية التي عن طريقها تؤدي المهام المطلوبة من المدقق².

حتى يتحلى المدقق بالحكمة والحذر يجب عليه أن يحاول الحصول على كل الأنواع دائماً بإزالة كل الشكوك وطلب كل الاستفسارات الخاصة بالعناصر والقوائم المالية التي من خلالها سيبيدي المعلومات التي يمكن لها أن تجعله يتنبأ بالأخطار التي يمكن لها أن تلحق الضرر بالمؤسسة محل التدقيق، كما يجب أن يعطي درجة عالية من الحذر عند فحصه للعناصر التي تظهر له غير عادية وكذلك أهمية متزايدة للخطر عند قيامه بتدقيق الأقسام التي يحدث فيها التلاعب وتكثر فيها الأخطاء، كما يعطي المدقق رأيه، على أن يكون على دراية ومتابع للعمل الذي يقوم به مساعديه.

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص41.

² عبد الفتاح الصحن، درويش محمد ناجي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص198.

- إن معيار بذل العناية المهنية اللازمة يستوجب تحمل المسؤولية عند أداء مهمة فيؤدي ذلك بكل إخلاص وأمانة وهناك من يرى بأنه يجب توفر شروط عامة في المدقق منها¹ :
- أن يبذل المدقق جهده لتطوير نفسه عن طريق الحصول على أنواع المعرفة المتاحة والتي ترتبط بالتدقيق والتنبؤ بالأخطار التي من الممكن أن تلحق بالعميل مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
 - أن يأخذ بعين الاعتبار الظروف التي من الممكن أن تحدث أن تحدث عند قيامه بعملية التخطيط لعملية التدقيق أو أثناء القيام بعملية التدقيق؛
 - إعطاء أهمية أكبر للمخاطر التي تظهر من خلال خبرته السابقة في التعامل مع العميل؛
 - إزالة أي شكوك أو استفسارات تتعلق بالعناصر المهمة في إبداء الرأي؛
 - أن يعمل المدقق دائما على تطوير خبرته المهنية؛
 - الاهتمام بتدقيق عمل مساعديه².

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

- إن هذه المعايير تهتم بوضع مجموعة من التوجيهات التي يجب على المدقق أن يأخذ بها عند قيامه بعملية التدقيق وتنفيذه لها، كما تجدر الإشارة إلى هذه المعايير أكثر دقة مقارنة مع المعايير العامة للتدقيق، فمعايير الفحص الميداني تشمل ثلاثة معايير أساسية والتي يمكن ذكرها كالتالي:
- وضع خطة عمل ملائمة والتخطيط السليم والإشراف المستمر على عمل المساعدين؛
 - تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية؛
 - عمل المدقق على الحصول على الأدلة الكافية والملائمة والتي تكون له مهمة عند إبداء رأيه.

1 - معيار وضع الخطة والتخطيط السليم والإشراف على المساعدين

إن برنامج التدقيق المستعمل لتنفيذ إجراءاته وعملياته يجب أن يكون له شكل خطة مكتوبة، والتي تتضمن الدفاتر والسجلات المحاسبية الواجب فحصها وكذلك الوقت المحدد لذلك، مع اتصاف هذا البرنامج بالمرونة بحيث يكون الهدف الأساسي من التدقيق هو القيام بفحص سليم وليس مجرد استكمال وإنهاء برنامج التدقيق وتنفيذه بالكامل.

ولتحقيق هذا المعيار يجب إنجاز الأنشطة الثلاثة التالية³:

1.1 وضع خطة سليمة للعمل مع اكتشاف بيئة التدقيق التي ينشط فيها المدقق.

1.2 تخصيص المساعدين على مهام الفحص.

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 42.

² دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة تخرج للحصول على شهادة ماجستير، ص 18.

³ عبد الفتاح الصحن، درويش محمد ناجي، مرجع سبق ذكره، ص 38.

1.3 الإشراف على عمل المساعدين وتقييم أدائهم.

فوضع خطة سليمة هي بمثابة خطوة تلي اكتشاف المدقق للبيئة التي سيقوم بتدقيقها، فبيئة المدقق هي العوامل المحيطة بالتدقيق داخلية كانت أم خارجية والتي تؤثر بصورة أو بأخرى على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق. أما فيما يخص تخصيص المساعدين على الفحص، فيعني تخصيص المدقق لمساعديه على المهام التي اشتملت عليها خطة التدقيق وتحديد احتياجات العمل من العنصر البشري حتى لا يقع المدقق في حالة عجز من المساعدين أو من الكفاءة المهنية المطلوبة، بمتطلبات خطة وبرنامج التدقيق.

أما بالنسبة للإشراف على المساعدين وتقييم أدائهم فتأتي بعد تخصيصهم على مهام الفحص أي لا تنتهي عملية تخطيط التدقيق بعد تخصيص مساعدين فيجب متابعتهم والإطلاع على عملهم للتأكد من أنهم يقومون بالعمل الذي كلف إليهم على أحسن وجه وتقييم أدائهم ومتابعة مدى تقدمهم في تنفيذ المهام. فمما سبق ذكره يمكن استخراج مجموعة من الأهداف لتخطيط ووضع برنامج للتدقيق، هو أنها تبين مجال الفحص والاختبارات المراد القيام بها وكذلك العناصر الخاضعة لهذه الاختبارات والفحص، وخطوات الفحص الضرورية والتوقيت كذلك، كما أن هذا البرنامج يستخدم للدلالة على العمل المنجز ومراقبته. نجد أن تخطيط مهمة التدقيق تتضمن تحديد الإستراتيجية الشاملة للمهمة المتوقعة فضلا عن نطاق الفحص، أما الإشراف فإنه يتضمن توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ وتحقيق أهداف الفحص وتحديد ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت في النهاية أم لا.

ونلاحظ أن معيار الإشراف والتخطيط قد ازدادت أهميته في الوقت الحاضر نظرا للأسباب التالية¹:

- أن المدقق يعتمد بدرجة أكبر في الوقت الحالي على نظام الرقابة الداخلية عند قيامه بعملية التدقيق.
- الاعتماد المتزايد على استخدام طرق المعاينة الإحصائية.
- تغيير أساليب ومفاهيم التدقيق عما كانت عليه في السابق مثل استخدام التدقيق المستمر.
- بسبب التغيير في نظم تشغيل البيانات المستخدمة في المؤسسات محل التدقيق.

2 -دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

يتعلق هذا النظام بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل ويتوجب على المدقق الحصول على المعلومات العامة حول النظام ثم تقييمه في مرحلة ثانية وفحص الحسابات في مرحلة ثالثة " حيث أظهرت الدراسات التحليلية بأن الحالات المتعلقة بالخسائر كان يمكن تجنبها لو توفرت أنظمة رقابة فعالة"².

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 43.

² الرعي زاهر، تطوير أسلوب التدقيق المبني على المخاطر، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية، الأردن، 2004، ص 82.

غير أن أهم هذه المراحل هي تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، المتمثل في مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في العميل، وتمثل أهمية هذه المرحلة في أنها تساعد المدقق على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات التدقيق لأرصدة القوائم المالية.

وهذا يتمثل في أن نظام الرقابة الداخلية الجيد ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، فلكون معظم أرصدة القوائم المالية تكون النتيجة لآلاف العمليات المالية، فإنه يكون من غير الممكن أو غير الاقتصادي تدقيق كافة هذه العمليات المالية 100%، ومن ثم فإن المدقق وبناءً على نتائج دراسة وتقييم الرقابة الداخلية بشكل ملائم، يمكن أن يحدد نطاق إجراء الفحص بدقة ثم اللجوء إلى أسلوب العينات الإحصائية، والقيام بعملية الاختبار والتحقق من مدى صحة نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبالطبع فإن استخدام أسلوب العينات الإحصائية يجعل هناك دائما مخاطرة، أو احتمال عدم اكتشاف التحريف والتغير في القوائم المالية نظرا لعدة أسباب يمكن إرجاعها إلى المدقق أو إلى الإجراءات المتبعة في القيام بعملية الاختبار.

3 - معيار جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة:

تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه، فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية، بعكس الأحكام التي تعتمد على ميول وتنبؤات من يتخذ القرار، وكلها عناصر شخصية تختلف من شخص إلى آخر. وهذا المعيار يتطلب من المدقق ضرورة جمع أدلة الإثبات الكافية والتي تمثل أساسا معقولا لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، أي أن أدلة الإثبات توفر الأساس المنطقي والرشيد لتقديرات المدقق حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية.

ويعتمد مفهوم أدلة الإثبات على فرض القابلية للتدقيق والتحقق، فما لم تكن البيانات المالية قابلة للتدقيق والتدقيق فإن عملية التدقيق لا يكون لوجودها أي معنى أو سبب¹.

ومن ثم فإن فرض أن المدقق يحاول أن يفحص أو يختبر يجب أن يدعمها بكفاية أدلة الإثبات.

المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير

يعتبر تقرير مدقق الحسابات المنتج النهائي الذي يتم من خلاله توصيل نتائج عملية التدقيق إلى مستخدم القوائم المالية، حيث أن تقرير مدقق الحسابات يلعب دورا أساسيا عند اتخاذ مستخدم القوائم المالية القرارات، لذلك تم تقسيم معايير إعداد تقرير الحسابات إلى أربعة معايير هي كالتالي²:

1 يجب أن ينص تقرير المدقق عند إبداء رأيه عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية؛

¹ محمد سمير الصبان ، محمد مصطفى، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2005 ، ص 166.

² خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 81 .

- 2 يجب أن ينص تقرير المدقق عن ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة عند القيام بعملية التدقيق لم تختلف عن المبادئ التي طبقت عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالسنوات السابقة؛
- 3 يجب أن تكون القوائم المالية المستعملة لإبداء الرأي تحتوي على الإفصاح الكاف؛
- 4 يجب أن يكون تقرير المدقق ملم بكل القوائم المالية بكونها وحدة واحدة عند إبداء رأيه وفي حالة استحالة ذلك يجب على المدقق أن يذكر الأسباب التي أدت غلى عدم إبداء الرأي.

أولاً: إبداء الرأي عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

نص هذا المعيار على انه يجب أن يبين تقرير مدقق الحسابات ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموماً.

ويتطلب هذا المعيار التحقق ليس فقط من مدى قبول المبادئ المحاسبية ولكنه يتطلب التحقق من مدى قبول الطرق التي تطبق بها تلك المبادئ، كذلك يرى البعض أنه عند قيام المدقق بتحديد ما إذا تم إعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية فإنه يجب أن تحقق هذه المبادئ هدفين¹:

- أ. أن هذه المبادئ تعمل على تحديد تأثير العمليات داخل المؤسسة كما حدثت فعلاً، وتستخدم الأساس الملائم لتحقيق الإيرادات، بشكل يربط التكاليف بالإيرادات وتخصيصها على الفترات المحاسبية.
- ب. أن الإجراءات المتبعة لعرض الميزانية والقوائم المالية تخلو من التحيز وتعبر بصدق عن البيانات والطرق المحاسبية لكل من له مصلحة في المؤسسة.

وبعد قيام المدقق بتدقيق القوائم المالية، وتقوم النتائج التي توصل إليها عن طريق الأدلة المتوفرة لديه، يتعين عليه إبداء رأيه في ما إذا كانت المعلومات المالية تم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة على أن يكون رأيه كنتيجة شاملة².

أما في حالة اختلاف المدقق مع إدارة المؤسسة حول تطبيق المبادئ المحاسبية، فعلى المدقق أن يبدي رأياً متحفظاً أو رأياً معارضاً خاصة إذا كان لهذا التطبيق تأثير مادي على البيانات المالية.

ثانياً: إبداء الرأي في مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

ويهدف هذا المعيار إلى التنسيق في تطبيق المبادئ المحاسبية، وذلك لضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة على مدار الفترات أو السنوات المالية وبالتالي التأثيرات التي أدت إليها هذه القوائم المالية لأن عدم الثبات في تطبيق هذه المبادئ يؤدي إلى تداخل بين عناصر الإيرادات والمصاريف للفترات المالية السابقة وبالتالي النتائج المالية المتوصل إليها تكون غير صحيحة.

¹ توماس وويليام وإمرسن هنكي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، ترجمة وتعريب أحمد حامد حجاج كمال الدين سعيد وسلطان محمد علي السلطان، دار المريخ، الرياض، 1986، ص62.

² عبد الحامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية و مدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية في المملكة العربية السعودية، الإدارة العامة، 1994، ص93.

والهدف من هذا المعيار هو¹:

أ - قابلية القوائم المالية للمقارنة؛

ب - توضيح طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية وأثرها على القوائم المالية وقابليتها للمقارنة، ففي هذه الحالة يجب على مدقق الحسابات الإشارة إلى ذلك بطريقة ملائمة في تقريره.

ثالثا: الإفصاح الكافي

لا يقصد بالإفصاح الكافي فقط نوع المعلومات في القوائم المالية، وإنما يتضمن كذلك أسلوب عرض هذه المعلومات وتبويبها وتصنيفها في القوائم المالية، كذلك المصطلحات المستخدمة للتعبير عن العناصر الموجودة في القوائم المالية، كما أن الإفصاحات المرفقة بالقوائم المالية هامة جدا للإفصاح عن كثير من المعلومات وتعتبر جزءا من القوائم المالية وتدخل ضمن مسؤولية الإدارة حتى لو ساعد المدقق في إعدادها.

وتتمثل أهمية الحكم على ملائمة الإفصاح في النقاط التالية:

أ. أن الإفصاح الملائم يخدم المصلحة العامة للجمهور؛

ب. أن عامل الأهمية يلعب دورا أساسيا في عملية الإفصاح كونه مرتبط بالمصلحة العامة؛

ت. كذلك أن الإفصاح الملائم يعبر عن محتويات القوائم المالية بشكل صريح ولا يحتمل التأويل أو الشك؛

ث. أن عدم الإفصاح في بعض الأحيان يعتبر مبررا خاصة في حالة تضارب المصالح؛

ج. أن الإفصاح يعود بالضرر على المؤسسة ولا يعود بالفائدة الكافية على الغير.

وما لم يرد في تقرير المدقق عكس المعيارين الأولين من معايير إعداد التقرير فإن الإفصاح عن القوائم المالية يعد كافيا.

رابعا: إمام تقرير المدقق بجميع القوائم المالية (وحدة الرأي)

ويتضمن هذا المعيار أن رأي المدقق يلم بجميع القوائم المالية حتى يمكن التحقق من مدى صدق وصحة

المركز المالي بالمؤسسة ووضوح القوائم المالية بأجملها حتى تشمل الميزانية الخاصة بالمؤسسة، كما أن هذا المعيار لا يعني أن على المدقق إعطاء موافقة تامة أو رفض على كل القوائم المالية، ففي أغلب الحالات التي لا يمكن للمدقق إعطاء موافقة تامة عليها، فلا يقوم برفضها بصفة حتمية وعلى المدقق أن يتضمن تقريره رأي في محايد عن القوائم المالية كوحدة واحدة، أو امتناعه عن إبداء الرأي في الحالات التي يتعذر فيها الرأي والإشارة إلى العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي².

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 46 .

² عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، المتطلبات المهنية و مشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية الأمريكية، الجزء الأول، 2001، ص 26.

يجب على المدقق كذلك في حالة امتناعه عن إبداء الرأي أن يذكر بالتقرير الأسباب من وراء وقد يتضمن أسباب الامتناع عن إبداء الرأي كما يلي¹:

- أ - تحديد نطاق عمل المدقق بطريقة تؤثر جوهريا على إجراءات الفحص بشكل كاف؛
 ب - حالة عدم التأكد والتي تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية، والتي تجعل المدقق يعتبر إبداء الرأي متحفظ لا يعد مناسباً بسبب عدم التأكد؛
 ت - عدم استقلال المدقق عن العميل والذي يؤدي إلى عدم تمكنه من إبداء الرأي.

المبحث الثالث: قواعد السلوك المهني

إن اتجاه وسلوك المحاسبين المهنيين في توفير خدمات التدقيق والتأكد له تأثير واضح على الاقتصاد الجيد والمجتمع الجيد، في أي بلد من البلدان²، حيث يعتبر مدققوا الحسابات من أهم الوسائل الهادفة إلى نهضة البلاد اقتصاديا وماليا، لذلك حاول المشرع في معظم أنحاء العالم، وكذلك المنظمات المهنية نفسها وضع دستور سلوكي يحكم تصرفات المدققين ويضع لهم مبادئ يسيرون عليها ومعايير يسترشدون بها يطلق عليها عادة قواعد السلوك المهني أو مبادئ وآداب المهنة³.

ومن أبرز الأمور التي تميز أي مهنة هو التزام أعضائها بقواعد ومبادئ سلوكية تحكم تصرفاتهم المهنية، وذلك اعترافاً منهم بأهمية الدور الذي يلعبونه ومسؤوليتهم نحو جمهور المواطنين أو المتلقين والمستفيدين من هذه المهن⁴.

وهذا ما سيتم توضيحه من خلال هذا المبحث عن طريق تعريف معنى قواعد السلوك المهني مع ذكر أنواعه وأهم أهدافه.

المطلب الأول: تعريف قواعد السلوك المهني

يمكن تعريف قواعد السلوك المهني بأنها "عبارة عن مبادئ ومثل عامة للسلوك المثالي يشجع على مستوى عال من الأداء من خلال تأكيدها على النشاط الإيجابي، ولكن هذه المبادئ لا تمتلك صفة الإلزام، كما تتكون من قواعد تمثل الحدود الدنيا للسلوك والأداء والمحددة من المؤسسات المهنية التي أصدرتها، ويؤيد الباحث ما جاء عن المعهد الأميركي للمحاسبين AICPA تركيبة قواعد السلوك المهني والتي عرفها بأنها مبادئ وتفسيرات وأحكام، المبادئ تمثل نصوص تعبر عن المسؤولية التي تشكل إطاراً عاماً للقواعد التي تحكم السلوك، وقواعد واسعة وتعطي وصفاً دقيقاً للسلوك الذي يخل بالمسؤوليات المذكورة ضمن المبادئ والشروح والتفسيرات والتي توفر توجيهات حول

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 49.

² لطفي أمين السيد أحمد، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 88.

³ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 108.

⁴ لقليطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة باتنة، ص 37.

نطاق وتطبيق القواعد من دون أن تحد منها وأحكاما تلخص تطبيقات القواعد والتفسيرات على مجموعة من الأوضاع والحالات الحقيقية¹.

وتعتبر قواعد السلوك تمثل الإرشادات التفصيلية التي يجب أن يسير عليها المدقق في عمله حتى يكون ملتزماً بالمعايير الأخلاقية العامة، ولقد تضمن السلوك المهني خمس قواعد رئيسية مهمة هي²:

1- **النزاهة**: يجب على المدقق والمحاسب المهني أن يكون أميناً وصادقاً في جميع العلاقات المهنية والتجارية ولذا يجب ألا يكون للمحاسب المهني أو المدقق علاقة مع التقارير أو القوائم أو المعلومات حيث يعتقد أن هذه المعلومات:

أ- تحتوي على عبارات خاطئة أو مضللة بشكل كبير؛

ب- تحتوي على عبارات أو معلومات مقدمة بطريقة غير مسؤولة؛

ج- تحذف أو تخفي المعلومات التي يطلب شملها حيث يكون هذا الحذف أو الإخفاء مضللاً.

2- **الموضوعية**: هي التي يفترض إلزاماً على جميع المحاسبين بان لا يتعاونوا في حكمهم المهني أو التجاري بسبب التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير غير المفرد للآخرين كما يمكن أن يتعرض المحاسب المهني لحالات قد تضعف من موضوعيته.

3- **الكفاءة والعناية المهنية**: ينبغي على المحاسب أن يؤدي مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية وتتضمن:

أ- المحافظة على المهارات والمعرفة الفنية بالمستوى المطلوب؛

ب- تأدية المهام بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها.

4- **السرية**: هي التي يفترض إلزام المحاسبين والمدققين بالامتناع عن:

أ- كشف معلومات سرية خارج الشركة، والتي يمكن الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية؛

ب- استعمال المعلومات السرية التي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية لمصلحتهم الشخصية أو أطراف أخرى.

5- **السلوك المهني**³: هو التزام المدققين والمهنيين بالقوانين والأنظمة ذات الصلة وتجنب أي عمل قد يسيء إلى

سمعة المهنة وعلى المدققين والمهنيين أن لا يسيئوا إلى المهنة بل يكونوا أمناء وصادقين وينبغي أن لا يقوموا بـ:

أ - إبداء ادعاءات مُبالغ فيها حول الخدمات التي يمكن تقديمها؛

ب - إبداء إشارات مسيئة أو مقارنات غير مؤكدة مع أعمال الآخرين.

¹ طه أحمد حسن أردبني، التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة، قسم المحاسبة، جامعة الموصل، تنمية الرافدين، 2007، ص 158.

² الالتزامات الأخلاقية وقواعد السلوك المهني لمدققي الحسابات، بحث تخرج مقدم إلى مجلس قسم المحاسبة في كلية الإدارة والاقتصاد لنيل

شهادة البكالوريوس في علم المحاسبة، 2012، ص.ص: 18-19.

³ الالتزامات الأخلاقية وقواعد السلوك المهني لمدققي الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص.ص: 18-19.

المطلب الثاني: أنواع قواعد السلوك المهني

أولاً: من حيث السلطة أو الجهة التي وضعها¹

وتقسم إلى نوعين:

1 - **قواعد قانونية:** ويقصد بها تلك القواعد التي يضعها المشرع التي تتضمن عليها القوانين المنظمة للمهنة أو

التي تحكم الرقابة على حسابات الوحدات ، ومن أمثلتها: لا يجوز للمدقق أن يحاول الحصول على

عمل من الأعمال المتعلقة بمهنته عن طريق الإعلان أو بأي طريق يعتبر مخالفاً بكرامة المهنة.

2 - **قواعد تنظيمية:** ويقصد بها تلك القواعد التي تصدر من المنظمات المهنية لحث المحاسبين والمدققين على

الالتزام بأداب المهنة وسلوكها.

ثانياً: من حيث شكل صدورها ووسيلة إثباتها²:

تقسم إلى نوعين:

1 - **قواعد مكتوبة:** هي التي دونت كتابة في وثيقة مكتوبة سواء قانون يصدر من سلطة تشريعية أو قرار من

السلطة التنفيذية أو توصيات من منظمات مهنية؛

2 - **قواعد عرفية:** تعني بها تلك القواعد والمبادئ التي لا تضمنها وثيقة مكتوبة وإنما يتعارف عليها المدققين

على إتباعها وينظرون إليها على أنها دستور جامع ومجموعة من الآداب والتقاليد التي يعمل على توفيرها

الوعي المهني بين المزاويلن للمهنة.

المطلب الثالث: أهداف قواعد السلوك المهني

لقد أسهمت المنظمات المهنية سعياً منها نحو تأدية رسالتها وتحقيق أغراضها في وضع معايير لمستويات

أداء المهنة، يسترشد بها أعضاؤها في إتمام مهامهم، كما وضعت هذه المنظمات قواعد السلوك بهدف رفع مستوى

المهنة والمحافظة على كرامة أعضائها³.

وتهدف قواعد السلوك المهني إلى تحقيق أغراض عدة تكاد تكون الأغراض الآتية أهمها، لأنها ضمن معظم

دستور قواعد السلوك المهني وهي كالتالي⁴:

1 - رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من

المهن الحرة؛

2 - تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمدققين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية؛

¹ دور محافظ الحسابات في ترشيد القرارات الصادرة عن حوكمة المؤسسات الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، ص 57.

² الالتزامات الأخلاقية وقواعد السلوك المهني للمدققين الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 23.

³ إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سبق ذكره، ص 71.

⁴ طه أحمد حسن أردبني، مرجع سبق ذكره، ص 158.

- 3 تدعيم وتكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأ الكفاية في التأصيل العلمي والعملية للمدقق وحياد مدقق الحسابات في عمله والشروط التي يسنها للاشتغال بالمهنة؛
- 4 بث روح الطمأنينة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمدققين من عملاء وغيرهم من الجهات والفئات المتعددة، بأنهم سيحافظون فيما يقدمونه من خدمات وما يؤدونه من أعمال توكل على التزام معايير فنية ومستويات علمية ومهنية رفيعة¹.
- ومما سبق يتضح أن قواعد السلوك المهني تهدف أساساً إلى تحديد الواجبات والمسؤوليات المهنية والأخلاقية التي يجب أن يلتزم بها أعضاء مهنة المحاسبة.

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2000، ص74.

خلاصة:

يمر التأسيس للإطار النظري لتدقيق الحسابات عبر تحديد معالمها النظرية ومرجعية الحدود التطبيقية لها وعبر تبني سياسات التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي، وانتقاء أفضل الأنواع والأدوات للوضعية المعينة للمؤسسة الاقتصادية المراد تدقيقها، في إطار ذلك يمكن القول أو وظيفة التدقيق عملية منظمة تهتم بإضفاء الثقة والمصدقية على القوائم المالية المتعلقة بأحداث والتصرفات الاقتصادية من طرف شخص مستقل ومؤهل لإبداء رأيه الفني المحايد وتقديم هذا الرأي على شكل تقرير لتوصيل النتائج إلى الأطراف ذات المصلحة، أي أن الغرض من التدقيق يتمثل أساساً في إظهار نتائج المؤسسة بصورة سليمة، وإبراز المركز المالي السليم لها. وهو ما سنتطرق إليه في الفصل الثاني عن طريق دراسة نظرية لمصدق الحسابات وكل ما يتعلق بأخلاقيات مهنة تدقيق الحسابات.

الفصل الثاني: دراسة نظرية لمدقق الحسابات وأخلاقيات المهنة

مقدمة الفصل الثاني:

كان لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها وعملها، بحيث يظهر هذا جلياً من خلال انفصال الملكية عن الإدارة على خلاف ما كان سابقاً وبالتالي لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية إدارتها ومراقبتها، بحيث جعله لا يتطلع بشكل مباشر وكافي على واقع المؤسسة الحقيقي، وعليه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد بينه وبين المؤسسة يطلع من خلالها المتعاملين على حالة المؤسسة ونفس الوقت يقدم النصيحة للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث وهذا عن طريق التدقيق الذي يقوم به في المؤسسة المعنية بالاعتماد على وسائل وإجراءات خاصة¹.

وهذا ما ستتطرق إليه الطالبة من خلال هذا الفصل وذلك عن طريق المباحث الثلاثة التالية:

المبحث الأول : ماهية مدقق الحسابات

المبحث الثاني : أخلاقيات تدقيق الحسابات

المبحث الثالث : الناحية القانونية لمدقق الحسابات

¹ إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات (الإطار النظري)، الأردن، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2012، ص31.

المبحث الأول: ماهية مدقق الحسابات

مدقق الحسابات هو الشخص الذي يقوم بتدقيق ومراجعة حسابات المنشآت المتعددة التي تختلف في طبيعة نشاطها وحجمها وشكلها القانوني، وقد يقوم في كثير من الأحيان بتكليف من إدارة المشروع بإجراء دراسات أو أبحاث مختلفة لبعض الأنشطة بهدف مساعدة الإدارة في اتخاذ بعض القرارات المبنية على توصياته، ويسمى مدقق الحسابات بمراقب الحسابات أو محاسب قانوني¹.

وهو ما سنتعرف عليه من خلال تعريف من هو مدقق الحسابات وما هي مهامه والصفات التي يتميز بها في عمله.

المطلب الأول: تعريف مدقق الحسابات

تعتبر مهنة تدقيق الحسابات مهنة مقننة ولا يستطيع القيام بها إلا الأشخاص المسجلين في قائمة المدققين التي تقوم بإعدادها الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وهناك مهن تتنافى مع مهنة مدقق الحسابات حيث أنه²:

- يجب أن لا يمارس مدقق الحسابات أي مهنة أخرى باستثناء مهنة التعليم أو مع مدقق حسابات آخر³.
- كذلك مهنة مدقق الحسابات تتنافى مع كل الأنشطة التي تمس حرية المدقق.
- لا يمكن لمدقق الحسابات أن يمارس مهنة التجارة⁴.
- يمارس مدقق الحسابات نشاطه في كامل التراب الوطني.

حيث يعرف مدقق الحسابات في التشريع الجزائري حسب المادة 22 من القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب سنة 1431 الموافق ل 29 جويلية سنة 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومدقق الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه:

"كل شخص يمارس بصفة عادية، وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها"⁵.

كما عرف أيضا على أنه: "كل شخص يتولى باسمه الخاص وتحت مسؤوليته الخاصة إثبات صدق وصحة حسابات مؤسسات مختلفة، على أن يزاول هذه المهنة بشكل مستمر ومعتاد"⁶.

إن مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر كان ينظمها القانون 91-08 الصادر سنة 1991، والذي لم يعدل إلى غاية إلغائه بصدر قانون جديد في جويلية 2010، لينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات (مدقق الحسابات) والمحاسب المعتمد.

¹ خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص 119.

² دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في التدقيق المحاسبي، 2012-2013، ص 03.

³ Jacky mailler, **initiation au control comptable**, édition économie et humanisme, 1974, p61.

⁴ Jacques Podevin, **le commissaire aux comptes**, édition Dalloz, paris, France, 1996, p.p: 11-12.

⁵ الجريدة الرسمية، القانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 جويلية، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومدقق الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 42، المادة 22، 2010، ص 07.

⁶ Djebbar Abdelmadjid, **pratique de l'audit comptable et financier en Algérie dans le cadre des nouvelles orientations économiques**, école supérieure de commerce, Alger, p 88.

هذا ولقد جاء تعريف آخر لتدقيق الحسابات الخارجي الذي يمثله مدقق الحسابات بأنه: "عملية فحص لمجموعة من المعلومات تقدم بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية، وذلك وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعية تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم، مع ضرورة إيصال رأي المدقق إلى الأطراف المعنية لمساعدتهم في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم"¹.

ولهذا يمكن القول أنه من خلال هذه التعاريف أن مهمة مدقق الحسابات تتركز على التدقيق المحاسبي والمالي للمؤسسة، التي يصادق عليها بمثابة ممثل للشركاء والمساهمين والبنوك والهيئات العمومية.

وللممارسة مهنة تدقيق الحسابات لا بد من أن تتوفر شروط معينة وهذا ما نصت عليه المادة 08 من القانون 01-10 وهي²:

- 1 أن يكون جزائري الجنسية؛
 - 2 أن يجوز على شهادة لممارسة مهنة التدقيق، بأن يكون حائز على شهادة جزائرية لمحافظة الحسابات، أو شهادة معترف بمعادلتها؛
 - 3 أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
 - 4 أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جنائية، أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
 - 5 أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية، وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها؛
 - 6 أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة 06 من القانون 01-10، حيث يؤدي مدقق الحسابات بعد الاعتماد وقبل التسجيل في الغرفة الوطنية، وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا محل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية: " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام، وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتف سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد"، ويحضر محضر بذلك طبقا للأحكام السارية³.
- ويتم منح الشهادة بمعهد التعليم المختص أم المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمرشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.
- لا يمكن لمدقق الحسابات التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ما لم يعتمد مسبقا من الوزير المكلف بالمالية، بحيث تحدد شروط وكيفيات الاعتماد عن طريق التنظيم⁴.

¹ محمد سمير الصبان وعبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1998، ص21.

² الجريدة الرسمية، القانون رقم 01-10 مرجع سبق ذكره، ص05.

³ الجريدة الرسمية، القانون رقم 01-10، المادة رقم 06، مرجع سبق ذكره، ص05.

⁴ الجريدة الرسمية، القانون رقم 01-10، مرجع سبق ذكره، ص05.

المطلب الثاني: مهام مدقق الحسابات

يتوجب على مدقق الحسابات القيام بمجموعة من المهام التي تضمن السير الحسن لمهنته، وهذا في مقابل تمتعه بجملة من الصلاحيات، لزيادة الفاعلية في أداء مهامه.

إن مهمة مدقق الحسابات تركز على التدقيق المحاسبي والمالي للمؤسسة التي يصادق عليها بمثابة ممثل للشركاء والمساهمين والبنوك والهيئات العمومية، فمهمة مدقق الحسابات تخضع إلى قواعد قانونية لكي يتمكن من ممارسة مهامه، إذ يجب عليه أن يكون ضمن قائمة المنظمة الوطنية لمدققي الحسابات ونظرا إلى أهمية وتعدد المهام المخولة إلى مدقق الحسابات فإن المواد القانونية المؤطرة لهذه المهنة تؤكد على أن مدقق الحسابات يعمل للمصالح العامة وليس لصالح الشركاء، فهو ملزم بالقيام بمهامه بموجب القانون.

مهمة مدقق الحسابات تتضمن إلقاء نظرة ثانية على حسابات الشركات التي قام بها المحاسب أو الخبير المحاسبي، فبعد تنصيبه من طرف الجمعية العامة يقوم مدقق الحسابات بمهام دائمة ومهام خاصة كما يلي¹:

1 المهام الدائمة:

- تتمثل المهام الدائمة لمدقق الحسابات دون أي تدخل في التسيير، في فحص وتقييم وثائق الشركة أو الهيئة محل التدقيق ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها وتشمل هذه المهام ما يلي²:
- المصادقة على صحة وانتظامية الحسابات السنوية للشركة، وأنها تعطي الصورة الصادقة للوضع المالية وممتلكات الشركة في نهاية السنة المنصرمة؛
- الفحص والتحقق من صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسكرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- قيام مدقق الحسابات بإبداء رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من قبل مجلس الإدارة أو المسير بحيث يكون هذا التقرير بمثابة شهادة مكتوبة يتحمل مسؤوليتها الشخص الممضي ويكون هذا التقرير مفهوم خال من الغموض؛
- يتحقق مدقق الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين؛
- الوقاية من الصعوبات التي تواجهها المؤسسات في إطار إجراء الإنذار؛
- الكشف لوكيل الجمهورية عن الأفعال غير الشرعية التي يعلم بها؛
- على مدقق الحسابات أن يعلم أن هذه المخالفات في اقرب اجتماع للجمعية العامة للمساهمين بصفته ضامن لمصالحهم؛

¹ La compagnie national des commissaires aux comptes (cncc), les atouts du commissaires aux comptes, paris, janvier 2008, p05.

² الجريدة الرسمية، القانون 10-01، المادة 23-24، مرجع سبق ذكره، ص07.

- مدقق الحسابات لا يجوز له تشخيص المخالفة، فهذا من اختصاص وكيل الجمهورية، فما عليه إلا أن يعلم بالوقائع التي يمكن أن تكون مخالفة؛
- إصدار شهادات وتقارير عن مختلف الأحداث التي قد تعيشها المؤسسة؛
- مدقق الحسابات لا يستطيع في أي حال من الأحوال أن يكون كطرف مدني "الطرف المتضرر"، فمهمته تكون في التبليغ فقط، فالقضية تحرك من طرف المؤسسة؛
- تخص هذه المهام فخص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقتها المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير؛
- من مهامه أيضا أي يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- هذا من جهة ومن جهة أخرى حالة إعداد الشركة أو الهيئة حسابات مدججة أو حسابات مدعمة، فإن مدقق الحسابات يشهد أيضا بأن الحسابات المدعمة صحيحة بناء على وثائق محاسبية أو تقارير لمدققي الحسابات في المؤسسات التي تملك فيها الشركة أسهما.

2 المهام الخاصة:

- بالإضافة إلى المهام الدائمة التي سبق ذكرها، يقوم مدقق الحسابات بمهام أخرى خاصة ومؤقتة، وسميت كذلك لأنها مرتبطة بأحداث قد تحدث أو لا تحدث خلال وكالة مدقق الحسابات، وعليه التدخل في حالة حدوثها وإعداد تقرير خاص بشأنها ونلخصها فيما يلي¹:
- قرار الشركة بزيادة أو تخفيض رأس المال؛
 - الإصدار عن طريق اللجوء العلني للادخار، خاصة فيما يتعلق بتحديد سعر الإصدار؛
 - إنشاء شهادات الاستثمار وشهادات الحق في التصويت؛
 - إصدار قيم منقولة؛
 - إصدار سندات استحقاقات قابلة للتحويل إلى أسهم؛
 - عرض تعديل حساب الاستغلال وقائمة حساب النتائج والميزانية؛
 - تحويل الشركة؛
 - مشروع الإدماج la fusion أو الانفصال la scission.

¹ الجريدة الرسمية، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره.

- أعضاء فريق العمل الميداني:

يقوم الشركاء بتعيين أعضاء فريق عمل لمساعدتهم في أداء عملهم، والشكل الهرمي التنظيمي في مكاتب التدقيق الدولية يوضحه الشكل البياني اللاحق والذي يتضمن الشركاء، المديرين المشرفين، والمدققين الأوائل أو المدققين المسؤولين، والمحاسبين التنفيذيين، وتجدر الإشارة إلى أن نماذج الموارد البشرية سوف تتباين في مكاتب التدقيق، ويصف الجدول التالي الأعمال الشائعة ذات الصلة بكل فئة في ذلك التصنيف.

الجدول: مهام أعضاء فريق العمل المهنيين على مستوى مكاتب التدقيق الدولية

التدرج الوظيفي للمدقق:	سنوات الخبرة:	المهام الموكلة إليه:
مساعد مدقق	صفر - سنتين	- أداء الأعمال الموكلة إليه ومعظمها أعمال تدقيق تفصيلية - إعداد أوراق المدقق - اختبارات الدقة الحسابية - يخبر المدقق المسؤول بأي مشكل يتعلق بالحاسبة أو التدقيق قد يقابله
المدقق المسؤول	سنتين - 5 سنوات	- المساعدة في عملية تخطيط التدقيق - توزيع المهام على فريق التدقيق - الإشراف على عمل مساعدي المدقق
المدير	5 سنوات - 10 سنوات	- التأكد من وضع خطة التدقيق - الإشراف على إعداد ومراجعة برنامج التدقيق - مراجعة تقرير المدقق - قد يكون المدير مسؤولاً عن أكثر من عملية تدقيق في نفس الوقت
الشريك	أكثر من 10 سنوات	- التوصل إلى اتفاق مع العميل على نطاق الخدمة المؤداة - التأكد من التخطيط الجيد لعملية التدقيق - التأكد من توافر الخبرات والمهارات الكافية لدى

فريق التدقيق		
- الإشراف على فريق التدقيق		
- التوقيع على التقرير النهائي للتدقيق		
- اتخاذ القرارات الهامة المتعلقة بعملية التدقيق		

المصدر: حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة مدخل معاصر، المكتبة العصرية، مصر، 2007، ص71.

المطلب الثالث: صفات مدقق الحسابات

على مدقق الحسابات أن يتحلى ببعض الصفات الجوهرية والمؤهلات الفنية والتي نذكرها كالاتي¹:

أولاً : المؤهلات العلمية لمدقق الحسابات

- 1 أن يكون حاصلًا على مؤهل علمي مناسب في المحاسبة أو التدقيق، وأن يكون على علم تام بالأصول العلمية والتطبيقات لعلم التدقيق ومن إمساك السجلات، وأن يكون حريصًا على تتبع الاتجاهات الحديثة في حقل اختصاصه، وأن يتفهم طبيعة وأساس كل حدث مالي مسجل في دفاتر الشركة، ويجب على المدقق أن يتعمق بالمعالجات المحاسبية والأساس الذي اتبعته الشركة، وإلا أصبحت عملية التدقيق التي يقوم بها عملية سطحية لا يتمكن من خلالها بلوغ أهداف التدقيق؛
- 2 أن يكون قد عمل محاسبًا تحت التمرين تحت إشراف شخص مجاز بممارسة المهنة مدة لا تقل عن سنتين من تاريخ حصوله على التأهيل العلمي والعملية.

ثانياً : الخصائص الذاتية لمدقق الحسابات

تعتبر طريقة البيان النفسي أو سيكوجراف الوظيفة الأساس الذي يبني عليه حل مشكلة تحديد الخصائص أو السمات الذاتية للمدقق، وقد أخذ بهذه الطريقة مكتب الوظيفة الأمريكي، وتتلخص هذه الطريقة في الخطوات التالية:

- 1 إعداد خريطة بيانية تتضمن كل الصفات الإنسانية التي تلزم كل وظيفة؛
- 2 عمل سلم خماسي التدرج لتعزيز الأهمية النسبية لكل صفة لأداء الوظيفة المراد تحليلها؛
- 3 يتم التأشير أمام الصفة والتدرج وفقا للوظيفة؛
- 4 يرسم خط انسيابي يمر بالصفات والتدرج المعطى كي يتضح بيانها الخصائص اللازمة للوظيفة وأهميتها.

ثالثاً : الصفات الشخصية والقانونية

- 1 أن يكون قوي الشخصية وأن يتمتع بضبط النفس وسعة المهارة واللباقة والدقة في الحكم وعزة النفس والذكاء وحضور البديهة وحسن معاملة الأفراد في الشركة من موظفين ومديرين؛

¹ عبد الرحمان مخلد، سلطان عريج المطيري، قواعد السلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، جامعة الشرق الأوسط، 2012، ص.ص: 52-53.

- 2 أن يكون ملما بالإضافة إلى إلمامه بعلم التدقيق بأحكام القوانين والتشريعات التي لها علاقة بعلمه كالقانون التجاري، قانون الشركات، التشريع الضريبي؛
- 3 أن يكون ملما بمحاسبة التكاليف وقادر على الاستفادة من أسسها العلمية وتطبيقاتها العلمية في أعمال المدققة، وملما بالموازنات التخطيطية، وأن يكون لديه إلمام معقول في مبادئ إدارة الأعمال وأسس وضع أنظمة الرقابة الداخلية للوحدة؛
- 4 أن يكون مستوعبا لأصول علم التدقيق ومبادئه العلمية ومشاكله العلمية ومطلعا على الأساليب والاتجاهات الحديثة في التدقيق؛
- 5 أن يكون متمسكا بأداب وسلوك المهنة ولا يتسامح في مخالفتها تحت أي ضغط وأن يكون صبورا.
- 6 أن يكون متمكنا من لغته قادرا على التحدث بشكل جيد والكتابة بوضوح وبأسلوب جيد وفي عبارات سلسلة لا غموض فيها ولا التواء؛
- 7 أن يكون واسع الإطلاع وأن يتتبع التطورات والاتجاهات الحديثة في العلوم التي تخصص فيها، وأن يتتبع التعديلات التي تطرأ على التشريعات والقوانين المتصلة بعمله المحاسبي؛
- 8 لا يحص أي يدعي المدقق علما بكل شيء فلا يقوم بالاستفسار عن مسألة يصعب عليه فهمها من المسؤولين أو موظفي الشركة مهما صغر شأنهم، إذ المفروض أنه شخص له تأهيل علمي وعملي خاص ولا يستطيع أن يحيط بكل شيء علما، ويجب أن يكون لديه إدراك أن استفساراته وإيضاحاته لازمة لأداء مهمته وتدوينها لإتمام أعمال التدقيق على الوجه الأكمل؛
- 9 إن حسن قيام المدقق بمهمته وبلوغ أهداف التدقيق رغبة بإلمامه بما يلزم من معلومات فنية عن الشركة التي يعمل بها؛
- 10 أن يكون مشبعا في عمله بالروح العملية سواء من حيث التفكير أو طلب البيانات أو الحصول على المعلومات والاستفسارات أو توجيه الأسئلة¹.
- 11 - أن يكون أساس رأي مدقق الحسابات الدراسة والتحليل².

¹ عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري، مرجع سبق ذكره، ص 54.

² سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، مرجع سبق ذكره، ص 113.

المبحث الثاني: أخلاقيات مهنة تدقيق الحسابات

لقد كون المجتمع فكرة خاصة عن المهنيين وإيمانهم بضرورة الالتزام بالسلوك المهني، وأن مسؤولية المهنيين تتعدى المسؤولية الشخصية والالتزام بمتطلبات التشريعات والقوانين لتصل إلى المسؤولية تجاه العملاء والزلاء الممارسين للمهنة والمجتمع، مع التمسك بأخلاقيات المهنة وحتى لو كان ذلك على حساب مصلحتهم الشخصية. من هنا يلعب سلوك المدقق المهني دوراً أساسياً في زيادة ثقة مستخدمي البيانات المالية في دقة القوائم المالية، وقد ساهمت الجمعيات المهنية المحاسبية بشكل فاعل في إصدار معايير تم تبنيها من قبل المدققين، حيث مع مرور الوقت من مستوى سلوكهم المهني، إلا أنه بالرغم من هذا التحسين فإنها لا تزال عاجزة عن تحسين هذا السلوك بشكل كاف يرتقي إلى المستوى المطلوب¹.

ولدراسة أكثر تفصيلاً سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم أخلاقيات مهنة التدقيق والسلوك المهني لهذه المهنة، وأيضاً إلى مصادر هذا السلوك الأخلاقي.

المطلب الأول: مفهوم أخلاقيات مهنة تدقيق الحسابات

تم اشتقاق كلمة "أخلاقيات" من الكلمة الإغريقية "ethos" وتعني "character"، وهناك مصطلح مرادف للأخلاقيات هو "moralities" والمشتق من الكلمة الإغريقية "mores" وتعني العادات، حيث تركز الأخلاقيات على السلوك البشري "الصحيح" و "الخطأ"، لذلك فإن الأخلاقيات تعالج السؤال التالي: كيف يتصرف الناس تجاه بعضهم البعض؟ ويواجه الناس عادة مجموعة من الخيارات ليختاروا بينها، وإذا قاموا باختيار أي بديل فإنه سيؤثر عليهم وعلى الآخرين، وعندها يحدث ما يسمى بالأزمة الأخلاقية حيث يكون لاختيار بديل معين تأثير إيجابي على طرف معين وتأثير سلبي على طرف آخر بنفس الوقت، وعليه فإنه على الشخص أن يسأل نفسه السؤال التالي: ما هي المنفعة التي أبحث عنها؟ وما هي الالتزامات المترتبة على نتيجة الظروف؟².

لذلك يحاول المهتمون بموضوع الأخلاقيات العامة الإجابة على هذه الأسئلة وتحديد المنفعة لكل من الأفراد والمجتمع، ومحاولة تحديد الالتزامات والواجبات التي تترتب على الأفراد تجاه أنفسهم وتجاه الآخرين، ونتيجة لعدم الاتفاق على تحديد مفهوم كل من المنفعة والالتزامات فقد قسم الفلاسفة الأخلاقيات العامة إلى مجتمعتين، تدعى المجموعة الأولى بالأخلاقيات الإيجابية "ethical absolutists" وهي تدعو إلى وجود معايير دولية لا تتغير مع مرور الوقت وتطبق على كل الأفراد، أما المجموعة الثانية فتدعى بالأخلاقيات النسبية "ethical relativists" وتقوم على فكرة أن القواعد والقيم الأخلاقية تتغير بتغير عادات وتقاليدها المجتمعات التي يعيشون

¹ عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري، مرجع سبق ذكره، ص 14.

² William, Boynton Raymond, Johnson, and Walter, Kell, **modern auditing**, 7th, New York, John Wiley & Sons, 2001, p 84.

فيها، لكن فئة جديدة من الفلاسفة تعتقد بأن هناك مجموعة من القيم يجب أن تحكمها معايير عالمية لا تتغير، بينما هناك قيم أخرى تضع لأخلاقيات المجتمع المتغيرة¹.

وتعتبر الأخلاقيات عن مجموعة من القيم والمبادئ الأخلاقية التي تحكم تصرفات الأفراد، ولذا فكل فرد لديه مثل هذه القيم حتى لو أنها لم تكن محددة بشكل واضح.

أما الأخلاقيات المهنية فيجب أن تتعدى المبادئ والقواعد الأخلاقية للفرد العادي، بحيث تصمم مجموعة من القواعد بحيث تصبح قواعد مهنية تحث على تشجيع السلوك السوي للشخص المهني، وتكون واقعية وقابلة للتطبيق في آن واحد.

ويترب على المهنيين الالتزام بالسلوك الأخلاقي الذي يحقق المنفعة للمجتمع، انطلاقاً من حقيقة أن قواعد السلوك المهني تؤثر بشكل مباشر على المهنة ودرجة الوثوق بها، فإن تلك القواعد تجعل أعضاء المهنة يتقبلون معايير السلوك الأخلاقي بشكل أكثر فاعلية من تلك القوانين الإلزامية.

وتهتم الأخلاق بشكل أساسي بمبادئ السلوك المنسوبة للشخص المهني في سلوكه وعلاقته مع الجمهور والعملاء وزملائه المهنيين، وتهتم كذلك بقواعد محددة يمكن الاسترشاد بها في الحالات العملية، وهذه القواعد مصممة أصلاً للحفاظ على المهنة بالمستوى المهني الرفيع، وللتأكيد بأن المهنة تقدم خدماتها بمستوى عال من الأداء، وتعتمد في ذلك على البناء الأخلاقي الذي يشق من القيم الأساسية كالعدالة التي تمثل قمة عالم الأخلاق، فإن علماء النفس والسلوك اهتموا بدراسة القيم جنباً إلى جنب مع دراسة الأدوار والأعراف المحددة للسلوك التي تعبر عن مسائل متوقعة بصدد أداء المهمة ومستوى القيم التي ترتبط بتحقيق أعلى المتطلبات الأخلاقية، كما أنها ترتبط بحالة الارتقاء إلى مستوى أخلاقي رفيع يبرر حاجة المهن لهذا المستوى الأخلاقي الذي يعبر عن أهم ركائزها، والتي تشكل مسؤولية المهنة بشكل أساسي، وتشكل القيم على شكل منظمة للسلوك المهني مشتق من الفكرة العامة للسلوك الأخلاقي، فعند حاجة أي إنسان لإنسان آخر في تأدية خدمة معينة، فإنه يبحث عن شخص يثق به في تأدية عمله للناس، وهم يثقون به عندما لا يستطيعون التشكيك بنوعية خدماته².

وتعد النزاهة والاستقلالية والموضوعية أركان أساسية للمفهوم الأخلاقي للمهنة ولمفهوم العدالة بشكل أساسي، وهي بمثابة القيم التي تعطي المعنى الحقيقي لوظيفة التدقيق التي يصفها البعض بأنها ما ينجز طبقاً لنظام نزيه وشريف يضع السلوك الأخلاقي في الطليعة، وذلك من خلال مراعاة قواعد السلوك المهني للتدقيق باعتبارها الأساس لتصحيح التجاوزات التي تحدث أثناء ممارسة النشاط والتي قد تحدث بسبب المصالح المتعارضة للأطراف ذات العلاقة بمهنة التدقيق.

¹ William, Boynton, p84.

² كريمة الجوهر ومحمد الشجيري، مفهوم العدالة في التدقيق، دراسة تحليلية، العدد 70، 2002، ص255.

المطلب الثاني: السلوك الأخلاقي لمهنة تدقيق الحسابات

وضع الإتحاد الدولي للمحاسبين دليلاً للسلوك الأخلاقي سنة 1990 و عدل في عدة مرات كان آخرها في سنة 1998 بالرغم من أن مسألة السلوك الأخلاقي ترتبط بالنظام المطبق في كل مجتمع من المجتمعات الأمر الذي يجعل التباين في المواقف الأخلاقية بين مجتمع وآخر أمراً لا مفر منه، وقد انطلق الإتحاد الدولي للمحاسبين عند إعداد الدليل الأخلاقي من عمومية المبادئ الأخلاقية وقوة نظام الإعلام المعاصر وتشابك المصالح الاقتصادية على الصعيد الدولي، ويهدف إلى تعزيز وجود المهنة وزيادة مصداقيتها على الصعيد الدولي¹.

يحتوي هذا الدليل على ما يلي:

- 1 - أهداف عامة لممارسة مهنة التدقيق؛
- 2 - المبادئ والقواعد الأساسية التي يجب إتباعها من قبل الأعضاء الممارسين للمهنة، والتي تحقق الأهداف العامة للمهنة².

انطلق الدليل من ضرورة تمتع المدقق بالمهارات الفكرية التي يكتسبها عن طريق التعليم والتدريب بما يسمح له بتحمل المسؤوليات الاجتماعية الملقاة على عاتقه بالإضافة على مسؤولياته تجاه عميله أو مستخدم تقريره، وأشار إلى أن المدقق المستقل يحافظ من خلال عمله على سلامة وفعالية البيانات المالية، كما دعا مدققي الحسابات إلى تقديم الخدمات التي يطلبها الجمهور من أجل المحافظة على مركزهم المهني في المجتمع³.

تعترف معايير السلوك الأخلاقي بأن من أهداف مهنة التدقيق أن تسعى نحو تحقيق أعلى المعايير المهنية للحصول على أعلى مستويات الأداء، وبشكل عام تلبية متطلبات الرأي العام.

تتطلب الأهداف أربعة احتياجات رئيسية هي:

- 1 - **المصدقية:** هناك حاجة في المجتمع لمصدقية ونظم المعلومات؛
- 2 - **المهنية:** هناك حاجة لأفراد يمكن تحديدهم بوضوح من قبل العملاء وأصحاب العمل والفئات المهتمة الأخرى كأفراد مهنيين في مجال التدقيق؛
- 3 - **جودة الخدمات:** يجب أن يتمكن مستعملو هذه الخدمات التي يقدمها المدققون المهنيون تتم على أعلى مستويات الأداء؛

¹ محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2010-2011.

² حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص85.

³ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، الطبعة الأولى، 1999، ص48.

4 - **الثقة:** يجب أن يتمكن مستعملو هذه الخدمة من الشعور بالثقة بوجود إطار من الأخلاق المهنية التي تحكم شروط هذا العمل.

ولتحقيق أهداف مهنة التدقيق، على المدققين أن يأخذوا في الاعتبار عددا من المتطلبات أو المبادئ الأساسية أهمها¹:

- 1 - **النزاهة:** ويقصد بها أن يكون المدقق أميناً في أداء خدماته المهنية؛
- 2 - **الموضوعية:** ينبغي على المدقق أن يكون عادلاً لا يسمح بالتحيز والإجحاف وتعارض المصالح أو تأثير الآخرين لتجاوز الموضوعية؛
- 3 - **الكفاءة المهنية والعناية اللازمة:** ينبغي على المدقق أن يؤدي الخدمات بكل عناية وكفاءة، ومن واجبه الاستمرار في المحافظة على معرفته المهنية ومهارته بمستوى يثبت أن العميل سيستفيد من خدماته المهنية ذات الكفاءة القائمة على أحدث تطورات هذه الممارسة وتشريعها وأساليبها؛
- 4 - **السرية:** ينبغي على المدقق أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء واجباته المهنية، ويجب أن لا يستعمل أو يفصح عن أي من هذه المعلومات بدون تفويض صريح ومحدد، أو أن يكون لديه تشريع أو حق مهني أو واجب بالإعلان عنها؛
- 5 - **السلوك المهني:** يجب على المدقق أن يتصرف بطريقة تتوافق مع سمعة المهنة ويمتنع عن أي سلوك يسيء إليها، ولتحقيق ذلك ينبغي عليه أن يلتزم بالقواعد الصادرة عن المنظمة المهنية؛
- 6 - **المعايير الفنية:** يجب على المدقق أن ينفذ خدماته المهنية ذات العلاقة، وأن ينفذ عمله بكل حرص بما يتفق مع متطلبات النزاهة والموضوعية وكذلك الاستقلالية، بالإضافة إلى ذلك يجب أن يتم التنفيذ بما يتفق مع المعايير الفنية والمهنية.

تنقسم قواعد السلوك الأخلاقي إلى ثلاثة أجزاء²:

- **الجزء الأول:** ينطبق على كافة المحاسبين المهنيين³؛
- **الجزء الثاني:** ينطبق فقط على المحاسبين المهنيين العاملين في المزاولة العامة⁴؛
- **الجزء الثالث:** ينطبق على المحاسبين المهنيين المستخدمين⁵.

¹ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 86.

² محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص 60.

³ كخدمة التدقيق أو المحاسبة أو الضرائب أو تقديم الاستشارات أو أية خدمات مهنية أخرى مشابهة.

⁴ المحاسب المهني العامل في الممارسة العامة هو الشخص الذي يقدم خدمات مهنية للعميل بغض النظر عن تصنيفه.

⁵ المحاسب المهني الخاص هو الشخص الموظف في الصناعة أو التجارة أو القطاع الخاص أو التعليم.

ويمكن توضيح قواعد السلوك الأخلاقي للأجزاء الثلاثة السابقة الذكر في الجدول التالي:

الجدول : الإطار ثلاثي الأجزاء لدليل أخلاقيات الإتحاد الدولي للمحاسبين

الجزء الأول: الواجب التطبيق على كافة المحاسبين المهنيين	الجزء الثاني: الواجب التطبيق على المحاسبين المهنيين في كافة المزاولة العامة	الجزء الثالث: الواجب التطبيق على المحاسبين المهنيين المستخدمين
النزاهة والموضوعية	الاستقلالية الخاصة بمهام التأكد	تعارض الولاء
حل النزاعات الأخلاقية	الكفاية المهنية والمسؤوليات المرتبطة باستخدام غير المحاسبين	دعم زملاء المهنة
الكفاءة المهنية	الأتعاب والعمولات	الكفاءة المهنية
السرية	الأنشطة غير المتوقعة مع الممارسة العامة للتدقيق	عرض المعلومات
مزاولة الضرائب	أموال العملاء	-
الأنشطة عبر الحدود الخارجية	العلاقات مع المدققين الآخرين في المزاولة العامة	-
النشر	الإعلان والترويج	-

المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 65.

المطلب الثالث: مصادر السلوك الأخلاقي لمدقق الحسابات

يستمد الفرد سلوكه الأخلاقي متأثراً بثلاثة عناصر أساسية مهمة وهي المدقق نفسه والشركة التي يعمل بها والبيئة الخارجية، كما يلي¹:

1 - المدقق:

يتأثر السلوك الأخلاقي بمجموعة من العوامل ترتبط بتكوينه العائلي والشخصي، فالقيم الدينية والمعايير الشخصية والحاجات الفردية وتأثير العائلة والمتطلبات المالية وغيرها تدفع الأفراد إلى نوع أو آخر من السلوك، فالفرد 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 إلى قاعدة أخلاقية قوية فإن ثقتهم بأنفسهم تكون أكبر وهناك تجانس سلوكي في قراراتهم، فالقيم الأخلاقية التي تعطي الأولوية للنزاهة

¹ عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري، مرجع سبق ذكره، ص.ص: 23-24.

والعدالة والكرامة والاستقامة واحترام النفس توفر دعائم للمديرين تسندهم في عملية اتخاذ القرار وتجعله أكثر صوابا حتى لو كانت الظروف المحيطة غير واضحة، أو غامضة والضعف والضعف كبير.

2 - 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 هي مؤثر كبير وفاعل في السلوك سواء كان أخلاقيا من خلال اعتماد الفرد العامل أو الإداري على هذه الأعراف والقيم ومدى تأكيدها على الالتزام بسلوكيات معينة.

3 - 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 السائد في صناعة معينة وهذه تؤثر بدورها بالسلوك الأخلاقي للمدققين، أما مظاهر السلوك الأخلاقي والمعروفة بسلوكيات ومظاهر الفساد الإداري فمن الممكن أن نجدها في بيئة العمل مثل الرشوة، الوساطة والمحسوبية، السرقة والاختلاس، التزوير والغش والتدليس، والعمولات مقابل الصفقات، والمنح والعطايا دون وجه حق والابتزاز وإساءة استخدام السلطة وانتحال الشخصيات والتحيز والمحاباة وغيرها...

المبحث الثالث: الوضعية القانونية لمدقق الحسابات

ستتطرق في هذا المبحث إلى السلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق، من عوامل المؤثرة فيه إلى حقوق وواجبات المدقق وكذا كيفية تعيين المدقق وإنهاء مهامه.

المطلب الأول: العوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي

هناك عدد من المتغيرات والعوامل التي تؤثر في السلوك الأخلاقي لدى مدقق الحسابات أهمها:

- 1- **التشريعات:** والمقصود بالتشريعات دستور الدولة وكافة القوانين المنبثقة عنه، ونظام الخدمة المدنية، والأنظمة واللوائح الأخرى على مختلف أنواعها التي تبحث في أخلاقيات العمل، من حيث الانتظام بالدوام والتقييد بقواعد الجدارة والاستحقاق، وتقديم المصلحة العامة على المصلحة الخاصة وعدم قبول الرشوة ونحوها، ولهذا للتشريعات 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 عليه كذلك لصاحب العمل للسير على نهج واضح في التعاملات بناء 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 المدنية ومكاتب العمل في دول العالم تشكل مصدرا مهما من مصادر الأخلاق في العمل الوظيفي، وذلك من خلال الضوابط الأخلاقية والقوانين التي تحدد عمل المدقق وسلوكه وحثه على التمسك بالأخلاق الفاضلة والعمل على الارتقاء بالعمل وتقديم خدمة جلييلة.
- 2- **البيئة الاجتماعية:** تؤثر البيئة الاجتماعية التي يعيش فيها المدقق بدءا من المنزل مروراً بالأصحاب والعمل على سلوكيات المدقق واتجاهاته وفي قراراته السلوكية، حيث أنها هي البيئة التي تجمع بين المنزل والحلي والعمل والمجتمع الذي يعيش فيه، وما يسودها من عادات وتقاليد ومعتقدات وأحوال اقتصادية واجتماعية وسياسية، والتي تساهم وبشكل كبير في تشكيل سلوك الفرد وتكوين اتجاهاته، إذ تنمو هذه الاتجاهات والممارسات السلوكية، كذلك تتطور بتطور مراحل النمو التي يمر بها المدقق.
- 3- **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 ونمجا معيناً للوصول إلى الأهداف الفردية أو الجماعية المنشودة¹.

¹ عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري، مرجع سبق ذكره، ص.ص: 22-23.

المطلب الثاني: حقوق وواجبات مدقق الحسابات

● حقوق مدقق الحسابات:

بعد أن تطورت مهنة تدقيق الحسابات من الفحص الشامل للدفاتر والسجلات إلى الفحص الإنتقادي المنظم لإبداء الرأي الفني المحايد لنتائج الفحص للحكم على مدى سلامة أداء الإدارة لكونه المدقق الرقيب والراعي لحقوق الأطراف المعنية بالمؤسسة، وللقيام بتلك المهمة يجب أن يتمتع مدقق الحسابات ببعض الحقوق التي تمكنه من القيام بذلك، وقد تم التطرق لبعض حقوق المدقق في المادة 193 من قانون الشركات رقم 22 لسنة 1997 ويمكن ذكر أهم تلك الحقوق على النحو التالي¹:

1 حق الإطلاع:

يجق لمدقق الحسابات الخارجي الإطلاع على دفاتر المؤسسة وسجلاتها ومستنداتها في أي وقت، ويشمل ذلك جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية وغير المحاسبية ومحاضر جلسات مجلس الإدارة والهيئة العامة للتأكد من مدى التقيد بنظام المؤسسة ومتطلبات قانون الشركات، كذلك يعني هذا أنه من حق المدقق زيارة المؤسسة للإطلاع على دفاترها ومستنداتها في أي وقت ودون إخطار مسبق خاصة إذا كانت هناك شكوك لدى المدقق عن حالات تلاعب أو غش ورأى أنه من الضروري القيام بزيارة مفاجئة، أما في حالة عدم وجود الشك فيقوم مدقق الحسابات بإبلاغ المؤسسة مسبقاً والاتفاق على موعد زيارته لاختيار الوقت الملائم حتى لا يعطل أعمال المؤسسة، وليتمكن الموظفون من تجهيز الدفاتر والمستندات اللازمة لعملية الفحص. وفي حالة عدم تمكن المدقق من ممارسة هذا الحق بسبب قيام المؤسسة بوضع العراقيل مثل سرية الأوراق أو عدم وجود الوقت الكافي لتجهيزها فإنه يجب على المدقق في هذه الحالة رفع تقريره بهذا الأمر إلى مجلس الإدارة وإلى الجمعية العمومية للمساهمين.

2 حق طلب البيانات والإيضاحات:

يجق لمدققي الحسابات طلب البيانات والإيضاحات من إدارة المؤسسة التي يقومون بفحص حساباتها، للقيام بمهامهم بالشكل المناسب، ويعتمد الحكم على مدى ضرورة البيانات والإيضاحات لتقرير المدقق الشخصي، ومدى ارتباطها بعملية التدقيق. وفي حالة رفض إدارة المؤسسة توفير البيانات والإيضاحات الضرورية لمدقق الحسابات فإنه يحق له إبلاغ مجلس الإدارة عن امتناع الموظفين عن توفير هذه البيانات، وذلك لأن المدقق يذكر في تقريره صراحة عما إذا تمكن من الحصول على المعلومات والبيانات الضرورية لأداء مهمته أم لا.

¹ رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص.ص: 113-114.

3 حق مناقشة اقتراح عزله:

يجق لمدقق الحسابات مناقشة اقتراح عزله عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المؤسسة، كذلك يجق له مناقشة اقتراح عزله والرد والدفاع عن موقفه أما الجمعية العمومية للمساهمين، ويعتبر هذا الحق أحد الضوابط التي تحول دون عزل مدقق الحسابات عزلا تعسفيا أو استخدام هذا الحق للتأثير على مدقق الحسابات. لا يجق لمدقق الحسابات قانونا أن يحتجز الأوراق والمستندات للمطالبة بأتعابه والحصول عليها كاملة.

4 تحديد وقت الجرد:

يجق لمدقق الحسابات تحديد وقت الجرد لممتلكات المؤسسة والتزامها حتى يتحقق من عدالة تصوير القوائم المالية لواقع المؤسسة، وأن يتم هذا الجرد تحت إشرافه أو بحضور من ينوب عنه وإن من حقه أن لا يعتمد على كشوف الجرد التي تمت دون أن تكون تحت إشرافه.

تقديم تقرير وعدم الاحتفاظ بالتقرير في حالة حدوث خلاف بين المدقق وإدارة الشركة، وفي حالة رد الاستفسارات تكون المخاطبات رسمية.

• واجبات مدقق الحسابات:

هناك عدد من الواجبات الأساسية لمدقق الحسابات الخارجي، ويمكن ذكر أهمها فيما يلي¹:

- 1 - مراقبة أعمال الشركة؛
- 2 - تدقيق حساباتها وفقا لقواعد التدقيق المستمدة ومتطلبات المهنة وأصولها العلمية والفنية؛
- 3 - الفحص والتفتيش الدوري وفق أساليب المحاسبية والتدقيق المتعارف عليه على أعمال المنظمة ودوائرها للتأكد من:

- أ - أنها متماشية مع القوانين والأنظمة والتعليمات النافذة؛
- ب - أن الدفاتر المستعملة محفوظة بشكل مناسب وتلائم أعمال المنظمة؛
- ت - أن تسجيل الحسابات تم قيده في الدفاتر بشكل أصولي وصحيح؛
- ث - صحة الحسابات المدونة والنتائج المستخرجة منها؛
- ج - مدى التقيد بالخطط والبرامج المقررة وأن أموال المؤسسة مصنونة من العبث وأنها تستعمل في حدود مصلحة المنظمة وأن عنصر الاقتصاد متوفر في كافة الإجراءات المالية ويشمل التفتيش، التفتيش المادي لموجودات المنظمة ودوائرها إجراء جرد لها وفحص وتدقيق الحسابات والبيانات المالية والمراقبة الإدارية المتعلقة بسير الأعمال وتقديم تقارير بذلك.

¹ عاهد عيد سرحان، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، 2007، ص.ص: 33-34.

- 4 - فحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة وأنظمة المراقبة المالية الداخلية لها والتأكد من ملائمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها؛
- 5 - التحقق من موجودات الشركة وملكيتهما لها والتأكد من قانونية الالتزامات المترتبة على الشركة وصحتها؛
- 6 - الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة والهيئة العامة والتعليمات الصادرة عن الشركة وأية بيانات يتطلب عملهم ضرورة الحصول عليها والتحقق منها؛
- 7 - أية واجبات أخرى يترتب على مدقق الحسابات القيام بها بموجب القانون المحلي وقانون مهنة تدقيق الحسابات والأنظمة الأخرى ذات العلاقة؛
- 8 - يقدم مدقق الحسابات تقريراً خطياً موجهاً للهيئة العامة وعليهم أو على من يتدبون أنه يتلو التقرير أمام الهيئة العامة؛
- 9 - التقيد بقواعد السلوك المهني الواردة في قانون مهنة تدقيق الحسابات ونظام وتعليمات الجمعيات والمؤسسات المعنية بالمهنة؛
- 10 متابعة تطوير وتأهيل مهاراته الفنية ومواكبة التطورات التي تطرأ على المهنة وذلك من خلال الدورات التدريبية المستمرة التي تنظمها الجمعيات والمؤسسات المعنية بالمهنة.

المطلب الثالث: تعيين مدقق الحسابات وأسباب إنهائه مهامه

بعد تسجيل مدقق الحسابات في الجدول، يتم تعيينه للقيام بمهامه ويمكن أن يتوقف عن أدائه عمله إذا كان هناك دوافع أو أسباب تحول دون تحقيق ذلك.

إن تعيين مدقق الحسابات من مهام وصلاحيات الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات وهذا حسب ما جاءت به المادة 26 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010: "تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابياً، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية"، بحيث تحدد كفاءات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

أما في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليمياً بذلك، وفي هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات.

كما يمكن التعيين عن طريق العدالة في الحالة في الحالات التالية:

- في حالة فشل من قبل الجمعية العامة لتعيين محافظ الحسابات؛
- في حالة رفض أو عجز محافظ الحسابات عن العمل وهذا ما هو منصوص عليه في المادة 678 من القانون التجاري.

عندما تقرر شركة أو هيئة تعيين أكثر من مدقق حسابات، فإن كل واحد منهم يمارس مهنته طبقاً لأحكام هذا القانون وتحدد ممارسة هذه المهمة عن طريق التنظيم.

يتعين على مدقق الحسابات أو مسير الشركة أو تجمع مدققي الحسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه بصفة مدقق حسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشرة يوماً¹.

● شروط تعيين مدقق الحسابات²:

- ✓ تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداورات مدققي الحسابات بعد موافقتهم من بين المحترفين المسجلين في الغرفة الوطنية لمدققي الحسابات؛
- ✓ تدوم وكالة مدققي الحسابات ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ولا يمكن بعد وكالتين تعيين نفس مدقق الحسابات إلا بعد ثلاث سنوات؛
- ✓ عندما تعين شركة محافظة حسابات كمدقق حسابات لدى مؤسسة أو شركة أو هيئة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول المنظمة الوطنية لمدققي الحسابات يعملون باسمها، ولا يمكن لهؤلاء الأشخاص أن يمارسوا مهنتهم بصفة شريك أو أجير إلا في شركة واحدة.

● المتطلبات اللازمة لقبول فترة عمل مدقق الحسابات والشروع في المهام:

1 - طرح الأسباب:

لا يجب على مدقق الحسابات قبول التوكيل بالمهنة ببساطة، عليه التأكد من وجود بعض المتطلبات التي تسمح له ب:

- ✓ تجنب وقوعه في حالة الممنوعات الشرعية؛
- ✓ التأكد من إمكانية القيام بالمهام المخولة له مع الأخذ بعين الاعتبار كل الإمكانيات بشرعية وبتقنية؛
- ✓ التأكد من أن الفترة المقدمة له ليست فيها إختلالات لكي يجنب الشركة المراقبة الوصول إلى نتائج غير مقبولة من طرف الجمعية العامة للشركاء.

2 - قبول الفكرة:

على مدقق الحسابات قبل أن يعطي موافقته على الفترة المرشح لها، يجب أن يتحقق من وجود بعض المتطلبات ألا وهي:

- ✓ طلب قائمة المدراء وأعضاء المجلس الإداري، ومجلس المراقبة الخاص بالشركة المراد مراقبتها وقوائم الشركات التابعة لها؛
- ✓ إذا كان المرشح أخذ مكان مدقق حسابات قد تم توقيفه، عليه التأكد من أن هذا التوقيف ليس تعسفياً؛

¹ الجريدة الرسمية، القانون 10-01، المادة: 26، 29، 30، مرجع سبق ذكره، ص.ص: 07 - 08.

² مريم بوشناق، دور مراقبي الحسابات في الارتقاء بجودة المراجعة، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية المحاسبية، منشورة، جامعة بسكرة، ص.32.

- ✓ إذا كان المرشح لخلافة زميل آخر، عليه معرفة أسباب ذهاب هذا الزميل؛
 - ✓ إذا كان المرشح لخلافة زميل آخر لم تقبل الشركة تمديد فترته، عليه الاتصال بالزميل لمعرفة أسباب عدم التمديد؛
 - ✓ على مدقق الحسابات التأكد من إمكانية مكتبه وقدراته، لأخذ هذه المهمة على عاتقه للوصول إلى أحسن النتائج؛
 - ✓ يجب عليه أيضا التأكد من إمكانية القيام بمهامه بكل استقلالية خاصة من جهة المسؤولين.
- 3 - بداية المهمة:
- بعد التأكد من وجود المتطلبات السابقة الذكر وقبول الفترة هناك شروط لبداية المهمة وهي¹:
- ✓ على مدقق الحسابات التأكد من صحة تعيينه سواء عن طريق الجمعية العامة العادية بإمضاء محضر الجمعية وإشارته كتابيا "قبول الفكرة" أو عن طريق الجمعية التأسيسية في حالة ما إذا كان حاضرا في الجمعية التأسيسية التي عينته فعليه بالإمضاء الأساسي (القانوني)، ولكن في حالة عدم حضوره عليه بعث رسالة قبول؛
 - ✓ يجب على مدقق الحسابات التصريح كتابيا على عدم وجوده في أية حالة من حالات المخافة للقانون وحالات عدم التوافق مع مهنته وهذا في حالة التعيين؛
 - ✓ يجب على مدقق الحسابات في مدة لا تتجاوز خمسة عشرة يوما بعد قبوله الفترة، إبلاغ المجلس الوطني بتعيينه لمدقق حسابات كتابيا عن طريق البريد؛
 - ✓ على مدقق الحسابات تذكير مسؤولي الشركة المراد تدقيقها بإجراءات الاشهارات القانونية التي تكون على عاتق الشركة؛
 - ✓ قبل بداية الفترة على مدقق الحسابات إرسال رسالة تتضمن تفاصيل حول مهامه، إلى الشركة المراد تدقيقها؛
 - ✓ في إطار قيامه بمهامه خلال الفترة، على مدقق الحسابات الجديد الاتصال بالزميل الذي سبقه لجمع كل المعلومات التي يرى أنها تساعد في أداء مهامه؛
 - ✓ على مدقق الحسابات السابق تسهيل المهمة لخليفته بإعطائه كل المعلومات الأساسية.

¹ قرار وزاري صادر عن وزير المالية، قانون 2007 المؤرخ في 06 ديسمبر، المتتم والمعدل للقرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994، المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، رقم 04، ص.ص: 18 - 19.

● أسباب إنهاء مهام مدقق الحسابات:

- إن أسباب وقف وظيفة مدقق الحسابات، والتي ينص عليها القانون، هي ذات شقين¹:
- ✓ أسباب طبيعية: فالتوقف الطبيعي لمهمة مدقق تكون بنهاية ولايته التي تنتهي عامة بعد اجتماع الجمعية العامة، التي تقرر فيه حسابات الفترة الثالثة؛
- ✓ أسباب استثنائية أو غير متوقعة: إن إنهاء مهام مدقق الحسابات في هذا الشق، قد يكون أساسا على مجموعة من الحالات، هي كالاتي:
- فقدان الأهلية المدنية؛
 - حكم بجناية أو جريمة أخلاقية مخلة بشرف المهنة؛
 - القيام بتصرف مخل بالمسؤوليات المنطوية به؛
 - إفشاء أسرار الشركة التي دققها.
- كما يمكن لمدقق الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية ولكن عليه أن يحترم إشعار مسبقا مدة ثلاثة أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة².

¹ خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر، عمان، 1998، ص 132.

² الجريدة الرسمية، القانون 10-01 المادة 31-40، مرجع سبق ذكره، ص 08.

خلاصة:

من خلال ما تقدم لنا جليا أن مهنة تدقيق الحسابات هي مهنة كباقي المهن لديها قانون يحكمها، كما أنه لا يقوم بها أي شخص فلا بد من توفر بعض الشروط في شخص المدقق مثلا: التعلم، الحكمة، القدرة على التعامل مع الناس، الذكاء وبعض القدرات والمهارات الفردية، الأخلاق، كما أنه هناك بعض المعايير الدولية التي تحاول تنظيم مهنة التدقيق في دول العالم. إلا أن المعايير السابقة لم تحقق التأثير الإيجابي المفترض على جودة التدقيق، وذلك لعدة أسباب منها عدم وضوح وتحديد بعض المعايير مما يصعب معه الحكم على مدى الالتزام بها، وعدم وجود عقوبات يمكن فرضها على مدقق الحسابات لمخالفته المعايير في بعض الحالات، أو وجود عقوبات غير رادعة في حالات أخرى، أو عدم التطابق بين إدراك المراقبين ومستخدمي القوائم المالية لمستويات الأداء التي حددتها المعايير.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات

مقدمة الفصل الثالث

بعد استيفائنا للجزء الأول من الدراسة والمتمثل في الجانب النظري، سنحاول في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على الواقع عن طريق تصميم استمارة استبيان تتضمن محاورها قواعد السلوك المهني وأخلاقيات مهنة تدقيق الحسابات.

يعد تدقيق الحسابات من بين المهن التي يمكن أن يمارسها شخص لحسابه الخاص، قد يكون محاسباً أو خبير محاسب أو مدقق حسابات ضمن إطار المهن الحرة، وعلى خلاف التاجر الذي يتوجب عليه التسجيل في السجل التجاري، فإن المحاسب أو المدقق الذي يرغب في العمل لحسابه الخاص ملزم بالحصول على الاعتماد من طرف الهيئة المختصة، وهي المجلس الوطني لمصنف الخبراء المحاسبين محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين وفقاً للقوانين السارية.

ولذا سوف نتطرق في هذا الفصل إلى تقديم عام للميدان التي تمت فيه الدراسة، وبعدها نستعرض دراسة استبيان للمحاولة التوصل إلى نتائج مقبولة تسير الواقع، ومن ثم الخروج بالتوصيات التي تساعد على حل الإشكالية المطروحة.

المبحث الأول: تقديم المكتب محل الدراسة الميدانية

المطلب الأول: التعريف بالمكتب

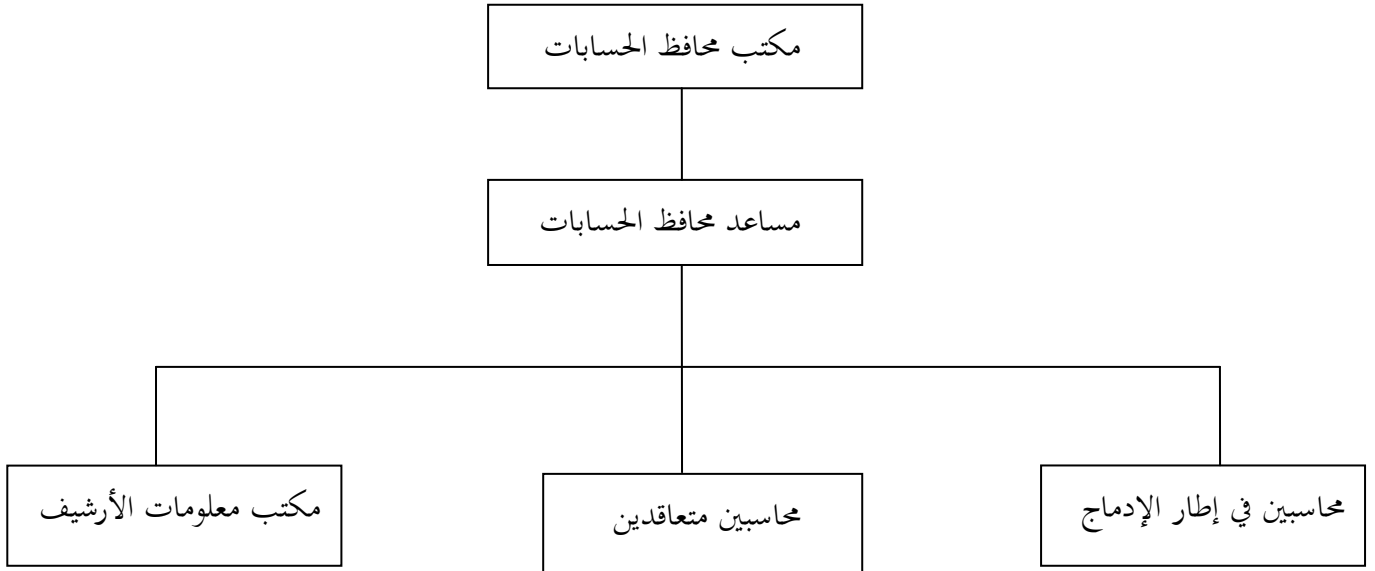
إن مصلحة المحاسبة محل الدراسة عبارة عن مكتب للخبرة المحاسبية بولاية مستغانم الذي يتمتع صاحبه بالاعتمادات التالية:

- مدقق حسابات ومحاسب معتمد وفقاً للاعتماد رقم 419/99

يقوم محافظ الحسابات بتأدية اليمين بالمحكمة المختصة إقليمياً، كما يسجل لدى الضرائب بهدف بداية عمله بصورة قانونية من خلال إصدار رئيس مفتشية الضرائب، حيث يقوم محافظ الحسابات بإيداع الملف المتكون من وثائق لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالجزائر، ويقوم بتسديد مبلغ الاشتراك السنوي لدى الغرفة ومن هنا يصبح مسجلاً في جدول الغرفة الوطنية.

كما يتميز المكتب بالجدية والانضباط والالتزام في الخدمات التي قدمها ويقدمها لزيائنه وهي ذات جودة عالية وفيما يلي نبين تقديم الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات:

شكل رقم 1: الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات



المصدر: من إعداد الطالبة.

المطلب الثاني: الخدمات التي يقوم بها المكتب

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

- 1) مسك المحاسبة والمتابعة الجبائية والمحاسبية للأشخاص الطبيعيين كالحامي والصيدلي والمقاولين، والأشخاص المعنويين كالمؤسسات، والتصريحات الجبائية الشهرية، وإعداد الميزانيات الختامية والقوائم المالية وكل الأعمال الدورية لزيائته.
- 2) تقديم خدمات تتمثل في استشارات جبائية كما تتضمن عمليات الطعن لدى مختلف اللجان (دائرة، ولاية، وطنية).
- 3) يقوم المكتب بالمصادقة على حسابات المؤسسات سواء كانت مؤسسة ذات مسؤولية محدودة أو مؤسسة مساهمة أو جمعيات ثقافية، اجتماعية.
- 4) يقوم بإعداد خبرات قضائية في مجال محاسبة وهذا بناء على حكم قضائي صادر من المحكمة أو المجلس يتم من خلاله تعيين خبير في قضية ما.
- 5) كما يقوم بعملية الرقابة القانونية المستقلة وذلك بالإدلاء بشهادته على صحة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الإدارة الخاص بالتسيير، وذلك دون التدخل في تسيير المؤسسة، بالإضافة إلى خدمات التصفية للمؤسسات التي أنهت نشاطها إداريا أو لأسباب أخرى كالإفلاس مثلا.

المبحث الثاني: الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات حسب القانون التجاري ومهنة المحاسبة
المطلب الأول: الإجراءات المبدئية لمحافظ الحسابات في إطار قبول التوكيل أو رفضه
1- قبول التوكيل:

يجب أن تكون طريقة عمل محافظ الحسابات حذرة وترتكز على منهجية منذ قبول التوكيل حتى إعداد تقرير مصادقة الحسابات السنوية.

عند الاستشعار بالتوكيل وقبل البدء في الوظيفة، يجب على محافظ الحسابات قبل إبداء قبوله للتوكيل الذي يستشعر به، أن يضع حيز التنفيذ الاجتهادات التالية:

- يتأكد محافظ الحسابات من عدم وقوعه تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية؛
- يطالب محافظ الحسابات بالقائمة الحالية للمتصرفين الإداريين أو أعضاء مجلس المديرين ومجلس الرقابة للمؤسسة المراقبة؛
- وفي حالة استشعار بتبديل محافظ الحسابات معزول عليه أن يتأكد أمام المؤسسة والزميل المعزول أن قرار عزله لم يكن تعسفيا؛
- وفي حالة ما إذا خلف محافظ الحسابات الذي رفض تجديد توكيله، عليه الاتصال بالزميل المغادر لاستعلام عن أسباب عدم قبول تجديد توكيله؛
- يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من أن كفاءات مكتبه تسمح له بالتكفل بتنفيذ التوكيل بطريقة صحيحة؛
- كما يجب عليه أيضا أن يتأكد من أنه بإمكانه تلبية مهمته بكل حرية لاسيما إزاء مسيري المؤسسة.

2- الدخول إلى الوظيفة:

بعد تلبية الاجتهادات الأولية وقبول التوكيل:

- يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة من طرف المجلس العام العادي أو المجلس التأسيسي وفي حالة حضوره في المجلس التأسيسي الذي يعينه، يمضي القوانين العامة إما إذا تم تعيينه من طرف مجلس عام عادي يمضي المحضر مع الملاحظة "قبول التوكيل" وإذا لم يحضر للمجلس يدلي بقبوله للمؤسسة كتابيا؛
- في كل أشكال التعيين يجب على محافظ الحسابات عند قبوله التوكيل الإعلان كتابيا أنه ليس في وضعية التنافي ولا في حالة مخالفة شرعية أو تنظيمية؛
- يجب على محافظ الحسابات أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل الإيداع الجهة التي قامت بتعيينه في ظرف 15 يوما التالية لقبوله للتوكيل؛

- قبل البداية في تنفيذ التوكيل يجب على محافظ الحسابات أن يرسل إلى المؤسسة المراقبة رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات، هذه الرسالة تشير إلى : مسؤولية المهمة، المتدخلين، طرق العمل المستعملة، فترات التدخل والآجال القانونية التي يجب احترامها، الآجال القانونية لإيداع التقارير، الأتعاب؛
- عند تنفيذ توكيله يجب على محافظ الحسابات الذي تم تعيينه حديثاً أن يتصل بسلفه للحصول على كل معلومة تفيد في التكفل بتوكيله بطريقة صحيحة وشرعية؛
- يجب على محافظ الحسابات المغادر أن يسهل لخلفه الدخول إلى الوظيفة وهذا عملاً بمبدأ التضامن بين الزملاء، وفي حالة تعدد محافظي الحسابات يلتزم كل واحد من هؤلاء احترام الإجراءات المشار إليها أعلاه وكأنه يتصرف بمفرده.

3- حالة رفض القبول:

إذا تم استشعار محافظ الحسابات بالتكفل بتوكيل أو يحاط علماً بتعيينه، رغم وقوعه تحت طائلة التنافي أو الممنوعات القانونية أو التنظيمية، عليه بإعلام المؤسسة بعدم اكتسابه للكفاءة القانونية لقبول هذا التوكيل (رفض مبرر) بواسطة رسالة مضمونة مع مثبت استلام وهذا في ظرف 15 يوماً من تاريخ عمله بهذا الأمر، إذا لم يكن محافظ الحسابات في حالة التنافي أو امتناع قانوني أو تنظيمي يرفض قبول التوكيل عليه بإتباع الإجراءات المنصوص في القانون التجاري، وإذا سبق وإن قامت المؤسسة بإجراء الإشهار القانوني والتنظيمي عليه أيضاً أن يطلب في رسالة رفضه لقبول التوكيل.

المطلب الثاني: ملف العمل

إن الطابع الدائم لمهمة محافظ الحسابات تفرض عليه مسك مستندين أساسيين إن لم نقل إجباريين في تنفيذ اجتهاداته، ملف دائم، ملف سنوي.

أولاً : الملف الدائم

- 1 - الشكل والمضمون: طريقة الترتيب ومضمون الملف الدائم متوقفة على خصائص المؤسسة المراقبة والنظام الداخلي لمكتب محافظ الحسابات، إلا أنه يمكنه التمحور حول الفصول التالية:
 - العموميات الخاصة بالمؤسسة المراقبة: التي تشير إلى المؤسسة ووحداتها؛
 - المراقبة الداخلية: يمكن أن يحتوي هذا الفصل على كل سند يسمح بتقييم بصفة عامة صحة الرقابة الداخلية، والمخاطر العامة (وصف المهام، مجموع أسئلة تخص الرقابة الداخلية، البيانات...)
 - معلومات محاسبية ومالية: النظام المالي والمحاسبي المستعمل، إجراءات محاسبية، مخطط مصالح المحاسبة، حجم العمليات وفقاً لطبيعتها، السياسة المالية، طرق وإجراءات تقدير وعرض الحسابات، الحسابات السنوية لنشاطات الثلاث سنوات الأخيرة، حالة الخزينة والتمويل؛

- معلومات قانونية، ضريبية واجتماعية: قوانين ومراجع أخرى ذات طابع قانوني، قرار تعيين محافظ الحسابات والأدلة على أن كل الواجبات القانونية المتعلقة بتعيينه تم ملاحظتها، قائمة المساهمين مع عدد الأسهم التي هي في حوزة كل واحد منهم، الوثيقة الخاصة بالنظام الضريبي والاجتماعي للمؤسسة، محاضر الجمعيات والمجالس، تقرير محافظي الحسابات السابقة، العقود الهامة والمراجع القانونية الأخرى؛
- الخصائص الاقتصادية والتجارية: قطاع النشاط، وصف الدورات الأساسية، وصف المؤسسة في الفرع وكذا على مستوى السوق، الزبائن والسياسة التجارية؛
- معلومات حول الإعلام الآلي: مخطط مصلحة الإعلام الآلي، التجهيزات والنظم المستعملة، برامج ومراجع منشورة؛

- 2 - يمكن للملف الدائم أن ينظم على شكل ملف فرعي يسهل ترتيب المراجع وفحصها، وهكذا يجب فتح ملف فرعي لكل فصل من الفصول المذكورة أعلاه؛
- 3 - يمكن إضافة لكل ملف فرعي ملخص المضمون مطبوعا مسبقا؛
- 4 - مسك الملف الدائم.

ثانيا: الملف السنوي

- 1 - على عكس الملف الدائم الذي يستعمل طيلة مدة التوكيل وتجديده المحتمل، يتضمن هذا الملف كل العناصر المرتبطة بالمهمة والتي لا يجوز استعمالها نشاط المراقبة؛
- 2 - يجب أن يحتوي هذا الملف على مجموعة الأعمال المنفذة، المنهجية المتبعة لتنفيذ المهمة والملخص وعناصر المعلومات التي سمحت لمحافظ الحسابات بإبداء رأيه حول درجة الشرعية ومصداقية الحسابات السنوية؛
- 3 - يعد هذا الملف ضروري من أجل تحكم أفضل في المهمة، تدوين الأعمال التي أجريت والاختبارات المعمول بها، التأكد من التنفيذ الكلي للبرنامج بدون إهمال، تبرير الرأي المبدي وتسهيل تحرير التقرير؛ بالتالي يعتبر ذلك دليل إثبات لكل الاجتهادات المطبقة والجدية التي اتصفت بها هذه المهمة أثناء أدائها؛
- 4 - الشكل والمضمون: يدور الملف السنوي حول الفواصل التالية:

- تنظيم وتخطيط المهمة: برنامج عام، قائمة المتدخلين، ميزانية الوقت ومتابعة الأعمال، يومية المتدخلين، تاريخ ومدة الزيارات، مكان التدخل، تاريخ إيداع التقارير؛
- تقييم المراقبة الداخلية: وصف الأنظمة والمخطط المسير ومجموعة الأسئلة الخاصة بالمراقبة الداخلية، تقييم المراقبة الداخلية قوة وضعف الأنظمة وإجراءات الشركة المراقبة، أوراق العمل، استنتاج مدى الثقة الممنوحة للأنظمة والإجراءات المعمول بها وأثرها على برنامج مراقبة الحسابات؛

- مراقبة الحسابات السنوية: برنامج العمل المكيف مع خصوصيات وأخطار المؤسسة، تفاصيل الأعمال التي أجريت، مراجع أو نسخة من المراجع المتحصل عليها من طرف المؤسسة أو الآخرين مبررة الأرقام والحسابات والمفحوصة، تلخيص الأعمال المنفذة والتعقيب عليها إضافة إلى النقائص التي تم اكتشافها، خلاصة عامة للشهادة؛
- المراقبات الخاصة أو الشرعية: فحص الاتفاقيات القانونية، الكشف عن المخالفات لدى وكيل الدولة، التدخلات، جمع مراجع الأعمال المتعلقة بالواجبات الخاصة المشار إليها أعلاه، فحص الأحداث اللاحقة عند إنهاء النشاط؛
- المراجع العامة: المراسلات المتبادلة مع المؤسسة، معلومات حول اجتماعات مجلس الإدارة وجمعية المساهمين خاصة القرارات التي تؤثر على حسابات النشاط، التأكيدات المتحصل عليها من الغير، نسخ من المحاضر؛ - كما هو الحال بالنسبة للملف الدائم، يستحسن تحضير ملفات فرعية تسهل استعمال وفحص الملف السنوي.

المطلب الثالث: الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها محافظ الحسابات

1 - التعرف على المؤسسة المراقبة بصفة عامة:

- قبل بداية مراقبة الحسابات على محافظ الحسابات معرفة الوقائع الاقتصادية والمالية والقانونية المحاسبية للمؤسسة المراقبة والهدف من هذه المرحلة هو الحصول على المفاهيم الكافية لخصوصيات المؤسسة المراقبة ب:
- تحديد الأخطار العامة المتعلقة بخصوصيات المؤسسة المراقبة التي بإمكانها التأثير على الحسابات أو على اتجاه وتخطيط المهمة؛
 - على محافظ الحسابات أن يبحث عن المعلومات التي تخص المجالات التالية: طبيعة النشاط، هيكل المؤسسة، التنظيم العام، السياسات، التنظيم الإداري والمحاسبي، الإطلاع على القانون الأساسي
 - تقديم المؤسسة بصفة عامة: التسمية الاجتماعية، المراجع، الهيكل العامة، عنوان الوحدات، لمحة تاريخية، المسيرين والأشخاص التي يتصل بها في المؤسسة.

2 - فحص وتقييم المراقبة الداخلية:

- إن إمكانية محافظ الحسابات محدودة ماديا نظرا لعدد الأحداث التي من الواجب أن يضمن شرعيتها ومصداقيتها، يجب أن يتحقق مسبقا من كفاءات الجهاز المحاسبي للمؤسسة المراقبة وقدرتها على القيام بأحوال مالية ناجحة، للحصول على ضمانات كافية من الجهاز المحاسبي (أو منظمات محاسبية وإدارية)، فيما يخص شرعية ومصداقية الحسابات من واجب محافظ الحسابات التركيز على النقاط التالية: احترام الأشكال الشرعية والقانونية، مستوى نوعية المراقبة الداخلية.

أ - احترام الأشكال الشرعية والقانونية:

- على محافظ الحسابات أن يتحقق من مسك التوقيعات والتحديث المستمر للدفاتر والسجلات الشرعية والقانونية منها: اليومية العامة، دفتر الجرد، دفتر الأجور، اليومية، سجل تداول المجالس العامة، سجل تداولات جلس الإدارة أو الحراسة، كل السجلات المفروضة من طرف القانون المعمول به، يتحقق من المسك المنتظم لسجل الحضور لمجلس الإدارة أو الحراسة حسب الحالات؛
- يتحقق من احترام قواعد التقسيم والتقييم المنشورة في النظام المحاسبي المالي والمخططات المهنية؛
- يتحقق من احترام القواعد الأساسية المنصوص عليها سواء من طرف النظام المحاسبي المالي أو القانون التجاري لاسيما: دوام الطرق، استقلالية النشاطات، استمرارية الاستغلال، التكلفة التاريخية، عدم التعويض، الحذر؛

ب - الفحص وتقدير المراقبة الداخلية:

- يقدر محافظ الحسابات إمكانية الأنظمة وإجراءات المؤسسة المراقبة التي يتولد منها أحوال مالية التي تقدم مستوى عالي من المصادقية؛
- احتميات التي تخضع لها المراقبة الداخلية تتمثل في أمرين: يرتبط البعض بمبادئ التحقيق عن طريق الأنظمة والإجراءات التي بدورها تأخذ من تسجيلاتها واسترداداتها الخاصة، البعض الآخر لقواعد التعريف وفصل المهام والمسؤوليات التي ستبث للتطبيق والتقنية الإدارية وهي كيفية بحجم المؤسسات؛
- إن تقدير المراقبة الداخلية يجب أن يسمح لمحافظ الحسابات: تعريف المراقبات الداخلية التي يركز عليها، الكشف عن نسبة الأخطاء في معالجة المعطيات من أجل تقليص برنامج مراقبة الحسابات المناسبة؛
- إن دراسة وتقييم المراقبة الداخلية يركز على المكونات الأساسية التالية: نظام التنظيم، نظام التوثيق والإعلام، نظام الأدلة، الوسائل المادية للحماية، الموظفين، نظام المراقبة.

ج- مراقبة الحسابات:

- إن الهدف من هذه المرحلة المهمة هو جمع عناصر مقنعة كافية لإبداء رأي حول الحسابات السنوية؛
- إن امتداد طبيعة المراقبات المستعملة في الحسابات تعود لمرحلتين سابقتين المعرفة العامة للمؤسسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- يجب على برنامج مراقبة الحسابات أن يكون مخففا أو ممتدا حسب درجة الثقة التي يمنحها محافظ الحسابات إلى آلة الحاسب، وإلى الأنظمة والإجراءات المعمول بها؛
- يمكن تحرير برنامج المراقبة على ورقة عمل خاصة ومنظمة كما يلي: قائمة المراقبات للإنجاز يجب أن تكون هذه المراقبات معالجة بالتفصيل حتى يتمكن المساعدين بتنفيذها، الإشارة إلى انجاز التدقيق، مرجع في ورقة العمل أين تم إسناده إلى التدقيق، المشاكل المتعرض لها إذ أن الإشارة إليها ضرورية أثناء التدقيق؛

- يجب أن يسمح تدقيق الحسابات من التأكد من أن كل العناصر صحيحة ودقيقة ومطبقة حسب المبادئ المتعارف عليها؛

- حتى يتمكن من إبداء رأيه، يجب على محافظ الحسابات التأكد من أن الحسابات السنوية متوافقة مع خلاصته ومعرفته بالمؤسسة، وأنها تبرز بطريقة صحيحة قرارات المسيرين وتعطي صورة ملخصة لنشاطه وحالته المالية؛

- إن الميزانية، حسابات النتيجة والمرافق تتطابق مع معطيات المحاسبة، وهي مقدمة حسب مبادئ المحاسبة والقانون الساري المفعول مع الأخذ بعين الاعتبار الأحداث السابقة لتاريخ انتهاء النشاط.

المبحث الثالث: عرض الاستبيان وتحليله

قبل القيام بتحليل الاستبيان سنقوم مبدئياً بعرضه وذلك من خلال التعرف على العينة المدروسة، والحدود الزمنية والمكانية، ثم طريقة جمع الاستبيان.

المطلب الأول: عرض الاستبيان

● الهدف من الاستبيان:

إن الهدف من هذا البحث هو تقديم مهنة تدقيق الحسابات لولاية مستغانم، وهذا من خلال دراسة الالتزام بقواعد وأخلاقيات السلوك المهني، والدور الذي يلعبه مدقق الحسابات في الارتقاء بجودة هذه المهنة والعوامل التي تؤثر عليها.

● العينة المقصودة:

يتمثل مجتمع الدراسة في مكاتب مدققي الحسابات لولاية مستغانم، وتم توزيع الاستبيان بالطريقة المباشرة (من اليد إلى اليد)، صمم لأغراض هذه الدراسة على عينة من مدققي الحسابات لهذه المنطقة، هذا نظراً لقيود التكلفة والوقت، وبلغ حجم العينة 15 شخص، وقد تم استخدام العينة العشوائية أي توزيع الاستبيانات بطريقة عشوائية، وقد تم استرجاع 10 منها فقط.

● الحدود الزمنية والمكانية:

اشتمل الاستبيان على عينة من مدققي الحسابات لمدينة مستغانم، بينما امتد هذا الاستبيان من 10 أبريل إلى غاية 26 ماي 2015.

● جمع الاستبيان:

تعد خطوة جمع الاستبيان من بين أهم وأصعب الخطوات كونها ترتبط مباشرة بطبيعة النتائج المتوصل إليها من خلال هذا الاستبيان، وفضلاً عن توزيع أفراد العينة على مناطق متفرقة من مكان الدراسة، وزيادة على ذلك فإن معظم من وفقنا في التوصل إليهم رفضوا التعامل معنا لضيق الوقت لديهم وكثرة مشاغلهم على حد قولهم، إشارة إلى أن المدة التي وزع فيها الاستبيان تتوافق من نهاية السنة المالية، وقد عمدنا إلى جمع الاستبيان

عن طريق الاستلام المباشر من أفراد العينة ثم بعد الحصول عليه بدأنا عملية التحليل من خلال فرز هذا الاستبيان كل على حدا.

المطلب الثاني: تحليل الاستبيان

بعد تحصنا على النتائج من الاستبيان قمنا بتحليلها.

1 - يقوم مدقق الحسابات بالتخطيط لعملية التدقيق

الجدول رقم 01: تقييم عملية التخطيط بمكاتب الولاية



الإجابة	التكرار	النسبة المئوية %
نعم	08	80
لا	01	10
أحيانا	01	10
المجموع	10	100

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

أقر أغلب المجيبين (80%) أن التخطيط لعملية التدقيق أمر ضروري حتى يتمكن مدقق الحسابات من كسب الوقت بينما أقر البعض (10%) أن هناك بعض الشركات التي يكون فيها التسيير ضعيف فإنه من المستحيل أن يكون هناك تخطيط لعملية التدقيق في هذه الحالة، أما البعض الآخر (10%) فكان رأيهم أن مدقق الحسابات لا بد وأن يقوم بعملية التخطيط لأعمال التدقيق في بعض الأحيان فقط عندما تكون الشؤون الداخلية للمؤسسة بأحسن حال أما إذا كان التسيير ضعيف كما سبق ذكره لا يقوم بعملية التخطيط.

2 - مدى التزام المدقق بقواعد السلوك المهني

الجدول رقم 02: تقييم الالتزام بقواعد السلوك المهني



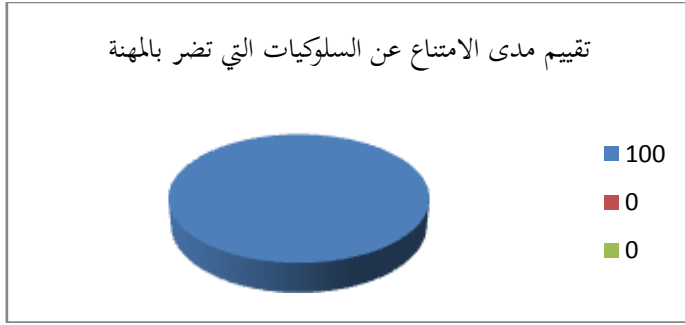
البيان	التكرار	النسبة المئوية %
نعم	10	100
لا	-	00
أحيانا	-	00
المجموع	10	100

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان

نلاحظ من خلال تحليل هذا الجدول أن الجميع وافقوا على أن الالتزام بقواعد السلوك المهني أمر واجب وحتمي، واعتبروه قانون واجب التطبيق لا نقاش فيه.

3 - امتناع مدقق الحسابات عن القيام بالأعمال الممنوعة وغير الأخلاقية التي تضر بسمعة المهنة

الجدول رقم 03: تقييم مدى الامتناع عن السلوكيات الأخلاقية والتي تضر بالمهنة



البيان	التكرار	النسبة المئوية %
نعم	10	100
لا	-	00
أحيانا	-	00
المجموع	10	100

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان

أجمع كل مدققي ولاية مستغانم على أنهم يمتنعون عن القيام بالأعمال الممنوعة وغير الأخلاقية التي تضر بسمعة المهنة والتي تخدش كرامتها واعتبروه واجب.

4 - هل مدقق الحسابات مستقل بما يكفي لإبداء رأيه

الجدول رقم 04: تقييم استقلالية المدقق



البيان	التكرار	النسبة المئوية %
نعم	09	90
لا	-	00
أحيانا	01	10
المجموع	10	100

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان

يتبين من الجدول رقم 04 أن معظم أفراد العينة يرون أن مدقق الحسابات مستقل بما يكفي لإبداء رأيه الفني المحايد بينما القلة منهم رأوا أن مدقق الحسابات أحيانا يعاني من بعض الضغوط التي لا تجعله مستقل بما يكفي.

5 - كيفية متابعة مكتب التدقيق لأعضاء فريقه

الجدول رقم 05: تقييم عملية متابعة فريق العمل



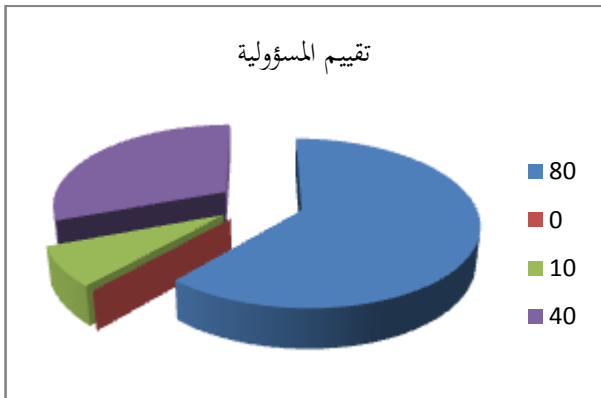
النسبة المئوية %	التكرار	البيان
50	05	الإشراف عليهم
30	03	المراقبة
00	00	تقديم النصائح لهم
20	02	إجابة أخرى
100	10	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان

من خلال الجدول يتضح لنا أن نسبة 50% من المحييين يعتمدون الإشراف على فريق العمل لديهم وأن نسبة 30% من المحييين يقومون بمراقبة أعمال فريقهم بعد أن الانتهاء من الأعمال الموكلة لهم، أما نسبة 20% منهم أجابوا بإجابات أخرى فمنهم من اعتبر أن عملية تقديم النصائح لفريق العمل هي المرحلة الأولى ثم تليها مرحلة الإشراف عليهم وفي الأخير مرحلة الرقابة على الأعمال التي يقومون بها، والبعض الآخر أجاب بأنهم يقومون بمراقبة الأشغال التي ينجزها فريق العمل ومطابقتها مع المهام المسندة إليهم.

6 - مدقق الحسابات مسؤول عن الرأي الذي يبديه

الجدول رقم 06: تقييم المسؤولية



النسبة المئوية %	التكرار	البيان
80	08	نعم
00	-	لا
10	01	أحيانا
40	04	إجابات أخرى
100	10	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان

أفاد أغلب العينة أن مدقق الحسابات مسؤول مسؤولية مباشرة عن الرأي الذي يبديه، بينما نسبة النفي معدومة، وأفاد البعض الآخر أنه في بعض الأحيان مدقق الحسابات ليس مسؤول عن رأيه، فيما فضل البعض الآخر اعتمد إجابات أخرى.

7 - على أي أساس يختار المكتب موظفيه

الجدول رقم 07: كيفية اختيار الموظفين في مكتب التدقيق



النسبة المئوية %	التكرار	البيان
20	02	الشهادات المهنية
20	02	عدد سنوات الخبرة
20	02	اعتبارات أخرى
40	04	إجابة أخرى
100	10	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان

أجاب 20% من أفراد العينة بأنهم يقومون باختيار الموظفين في المكتب على أساس الشهادات المهنية فيما أجاب ما يعادل 20% من أفراد العينة بأنهم يختارون فريق العمل لديهم من خلال عدد سنوات الخبرة في رأيهم هم عامل مهم في اختيار الأفراد الذين يعملون لديهم، وهناك أيضا نفس النسبة من أفراد العينة أجابت باعتبارات أخرى مضاف إليها إجابة أخرى موضحة كما يلي:

- الاعتماد على الشهادات المهنية والتقييم التطبيقي والشفوي؛
- يتم التقويم على أساس الخبرة ثم بعد ذلك الشهادة.
- أما ما يقارب 40% من أفراد العينة فقد اعتمدوا إجابات أخرى موضحة كما يلي:
- الخبرة الإيجابية، المسؤولية، الأخلاق الحميدة، القدرة على التعامل؛
- الشهادات المهنية والقدرات الفردية؛
- على أساس الشهادة العلمية والتدريب في المكتب؛
- يتم الاختيار على أساس الشهادة العلمية زائد الخبرة.

خلاصة:

في هذا الفصل تم التطرق إلى التحليل الوصفي للخصائص الديموغرافية لأفراد العينة وتحليل نتائج الاستبيان من أجل معرفة آراء أفراد العينة المتكونة من مجموعة من مدققي الحسابات وذلك من أجل معرفة آراء العينة حول مجموعة من النقاط المتمثلة في التزام المدقق بقواعد السلوك المهني وأخلاقيات المهنة وكذا تحمل المدقق مسؤولياته في اكتشاف الخطأ والارتباطات غير القانونية للتقليل من تأثير مخاطر التدقيق على القوائم المالية.

الخاتمة العامة

تناولنا في بحثنا من خلال التحليل لأهم جوانب الإطار الفكري للتدقيق وأهم ومعايير، والإجابة عن الإشكالية المطروحة، كما يمكن تلخيص ما تم ذكره في أن مهنة تدقيق الحسابات مهنة صعبة وحساسة للغاية، وأي خطأ صغير قد يضر بأحد أطراف العملية على الأقل، ولتفادي وقوع الخطأ أو للحد منها يجب أن يكون القائم على العملية شخص محترف، مؤهل ومستقل قادر على التعامل مع الوقائع واكتشاف الحقائق. إن تعيين مدقق الحسابات إجباري على الشركات التجارية، وبالتالي قبل البدء بعملية التدقيق عليه إجراء خطوات وإتباع القوانين الأخلاقية وكذا التقييد بقواعد السلوك المهني للتدقيق، وعليه قد توصلت الطالبة من خلال إجراء دراسة حول هذا الموضوع بالاستنتاجات والتوصيات التالية:

• نتائج اختبار الفرضيات:

انطلاقاً من الجانب النظري والدراسة التطبيقية توصلت الطالبة بعد اختبار الفروض إلى ما يلي:

ففي ما يخص الفرضية الأولى التي تتضمن أن مدقق الحسابات لا يتقيد دائماً بقواعد السلوك المهني، تعتبر فرضية خاطئة فحسب الدراسة التي قامت بها الطالبة أثبتت أن المدقق يقوم بعمله وفق قواعد السلوك المتعارف عليها ومدى التزامه بها.

أما الفرضية الثانية التي تقول بأن تدقيق الحسابات ما هي إلا مهنة عادية يقوم بها الأفراد العاديون، فإن الدراسة بينت أنها عكس ذلك تماماً فهي ليست مهمة سهلة كما يظنها البعض، إنما تحتاج إلى دقة وجودة عالية للوصول إلى الهدف المطلوب.

بينما الفرضية الثالثة التي لا تشجع المدقق على الالتزام بقواعد السلوك المهني، فهي فرضية غير صحيحة إطلاقاً إذ أن جميع القوانين والتشريعات تنص على إلزامية إتباع القواعد الخاصة بسلوك مهنة التدقيق، وهو ما يؤدي إلى صحة الفرضية الرابعة التي تدل على أن التزام المدققين بأخلاقيات وسلوكيات هذه المهنة وقواعدها يؤدي إلى عرض أفضل ونتائج أحسن لعملية التدقيق.

● الاستنتاجات:

- من خلال ما تم تداوله في الجوانب النظرية والميدانية للبحث توصلت الطالبة إلى الاستنتاجات التالية:
- أن المدقق يلعب دورا مهما في تعزيز صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسات من خلال إبداء رأيه الفني المحايد بنتائج النشاط والمركز المالي التي تتضمنها هذه القوائم وبالتالي اعتماد الأطراف المختلفة عليها في عملية اتخاذ القرارات؛
- اتفقت الإدارة المالية للشركات والمدققين على أن العوامل المرتبطة بتطبيق معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني لها تأثير على تغيير مدقق الحسابات؛
- يعتبر كل من التأهيل العلمي والعملية من أهم العوامل التي تؤثر على جودة أداء مدققي الحسابات، حيث لها دور كبير في تقليل مخاطر التدقيق، إلا أن جانب التأهيل العلمي بحاجة إلى تطوير مستمر نظرا بيئة التدقيق باستمرار؛
- إن استقلالية مدقق الحسابات، من العوامل المؤثرة إيجابيا على جودة تدقيق الحسابات، حيث يعتبر استقلال مدقق الحسابات بمثابة العمود الفقري لمهنة التدقيق بصفة عامة، وبالتالي أصبحت الحاجة ماسة لتدعيم هذا الحياد وحمايته؛
- يجب الالتزام من قبل مدققي الحسابات بالعمل على تبني قواعد وآداب وسلوكيات المهنة لتكون أساسا يتم الاسترشاد به عند إتمام عملية التدقيق، وتبني إجراءات رقابة الجودة على أعمال التدقيق في مكاتبهم.

● التوصيات:

- ضرورة توفير الحماية القانونية اللازمة للمدقق للحفاظ على حياده واستقلاله، لذلك لابد من إدخال بعض النصوص القانونية تنظم عمل المدقق ومنها حق المدقق في مناقشة قرار عزله وتغييره وضرورة بيان أسباب التغيير؛
- ضرورة تفعيل دور جمعية مدققي الحسابات في مراقبة عمل المدققين والعمل على إقامة الدورات التدريبية للمدققين لرفع المستوى المهني وتحسين الكفاءة العلمية والعملية لهم؛
- التأكيد على مكاتب التدقيق بضرورة الالتزام بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني التي تم إصدارها من قبل مجلس مهنة مراقبة الحسابات استنادا إلى نظام ممارسة مهنة مراقبة الحسابات؛
- فيما يخص المجال التعليمي ضرورة زيادة الاهتمام من قبل الجامعات والمعاهد للقيام بإدماج الجوانب الأخلاقية في المقررات الدراسية الأساسية للتدقيق الحسابات وربط الأخلاقيات بدور ومسؤولية المهنيين؛
- ضرورة الأخذ بعين الاعتبار عند الإعلان عن الخدمات المهنية من قبل مدققي الحسابات، التصرف بشكل مناسب والحفاظ على السمعة الجيدة للمهنة، والامتناع عن أي سلوك يمكن أن يقلل من شأن هذه المهنة، فضلا عن ضرورة عدم المبالغة في إدعاء مقدرتهم على تقديم الخدمات أو وصف المؤهلات

التي يمتلكونها، وعدم تشويه عمل المدققين الآخرين عند الإعلان عن خدماتهم، وهذا ما يتطلبه السلوك المهني، وهو أحد القواعد الأخلاقية التي يجب أن يتمتع بها المدقق؛

- عدم قبول مكاتب التدقيق لأي عملية تدقيق إلا بعد التأكد من أنها لا تتعارض مع استقلاليتها ويكون له القدرة على القيام بعملية التدقيق من ناحية توفر الإمكانيات والوقت؛

- على المنظمات المهنية متابعة تطوير أداء المدققين الممارسين للمهنة وإطلاعهم على كل جديد بخصوص مهنة التدقيق، وخاصة فيما يتعلق بقواعد السلوك المهني وأخلاقيات مهنة التدقيق، وذلك ليبقى المستفيدون من هذه القواعد على إطلاع على أهم التعديلات التي تحدث؛

- الاهتمام بالمدقق والمحاسب في الجزائر وإعطائه أهمية أكثر.

ومن خلال دراستنا لواقع التدقيق وجد أنها مهنة لا تزال تحتاج إلى المزيد من التطور، إذ أن القوانين والتشريعات التي تنظم المهنة لا تستجيب لمتطلبات الممارسة المهنية، بالإضافة إلى أن الهيئات والنقابات لا تقوم بدورها كما يجب وهذا على أغلب المدققين،

وفي الأخير نأمل أن يساهم بحثنا هذا ولو بالشيء القليل في تدعيم البحث العلمي، خاصة أن الجامعة الجزائرية تفتقد إلى هذا النوع من البحوث، ولذا عاجلت دراستنا هذه جانب مهم من جوانب التدقيق على أمل أن تفتح المجال لبحوث أخرى في المستقبل تعالج جوانب أخرى من هذا النوع، وأن تلقى هذا المهنة الاهتمام الواسع من قبل الباحثين لإبرازها للرأي العام وإظهار أهميتها في دفع عجلة التنمية الاقتصادية، وفي الأخير نرجو من الله أن نكون قد وفقنا في معالج هذا الموضوع.

آفاق الدراسة:

نوصي الباحث باستمرار إجراء الدراسات والبحوث في هذا المجال والتي تأخذ بالاعتبار العديد من الجوانب والمتغيرات التي لم يتم تغطيتها في هذا البحث والتي يمكن أن تلقي مزيدا من الضوء على التفاوت في أخلاقيات المدققين، لذلك يمكن إجراء الدراسات التالية:

- أثر تكنولوجيا عملية التدقيق على تأثير في أخلاقيات المدقق.
- مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني والأخلاقي لمدقق الحسابات في ضبط مخاطر التدقيق.

أولاً: المراجع باللغة العربية

● الكتب:

- خالد الخطيب، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي ، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص03.
- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسات التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 2003، ص01.
- حمدي السقا، أصول المراجعة، الجزء الأول، مطبعة ابن حيان، دمشق، 1979-1978، ص13.
- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص08.
- محمد السيد سراي، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل (الإطار النظري- المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العملي)، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص07.
- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2005، ص06.
- الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا ، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1994، ص04.
- حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق وفق المعايير الدولية ، دار الرواق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص13.
- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر، الأردن، ص01.
- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، دار المستقبل، الأردن، 1998، ص10.
- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 1999-2000، ص: 35-36.
- سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2010، ص34.

- إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات (الإطار النظري)، الأردن، الطبعة الأولى، 2010، ص25.
- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، القاهرة، 2002، ص06.
- عبد الفتاح الصحن، درويش محمد ناجي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص198.
- محمد سمير الصبان، محمد مصطفى، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص166.
- توماس ويليام، إمرسن هنكي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، ترجمة وتعريب أحمد حامد حجاج كمال الدين سعيد، سلطان محمد علي السلطان، دار المريخ، الرياض، 1986، ص62.
- عبد الحامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية، الملكة السعودية، الإدارة العامة، 1994، ص93.
- عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء المراجعة المصرية الأمريكية، الجزء الأول، 2001، ص26.
- لطفي أمين السيد أحمد، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص88.
- طه أحمد حسن أرديني، التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة، قسم المحاسبة، جامعة الموصل، تنمية الرافدين، 2007، ص158.
- إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات (الإطار النظري)، الأردن، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2012، ص31.
- عبد الله هلال، محمد سمير الصبان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1998، ص21.
- حاتم محمد الشيشني، أساسيات المراجعة مدخل معاصر، المكتبة العصرية، مصر، 2007، ص71.
- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص85.

- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، الطبعة الأولى، 1999، ص48.
- أمين السيد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص65.
- رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات ، علم تدقيق الحسابات النظري ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، الطبعة الأولى، 2011، صص: 113-114.
- الرسائل الجامعية
- مولاي نصيرة، دور المراجع الخارجي في تأكيد الثقة بالمعلومة المحاسبية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2011 - 2012، ص26.
- محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة تخرج منشورة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2010 - 2011، ص07.
- عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في الاقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة سكيكدة، 2006 - 2007، ص18.
- دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، ص18.
- الرمحي زاهر ، تطوير أسلوب التدقيق المبني على المخاطر ، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية، الأردن، 2004، ص82.
- لقليطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة باتنة، ص37.
- أسامة سالم شاكر قيس، حسام عبد الجبار، الالتزامات الأخلاقية وقواعد السلوك المهني لمدققي الحسابات ، مذكرة تخرج مقدم إلى مجلس قسم المحاسبة لنيل شهادة البكالوريوس في المحاسبة، 2012، صص: 18-19.
- بلخير بوهايشة، دور محافظ الحسابات في ترشيد القرارات الصادرة عن حوكمة المؤسسات الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، ص57.
- دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في التدقيق المحاسبي، 2012-2013، ص03.

- عبد الرحمان مخلد، سلطان عريج المطيري، قواعد السلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية ، مذكرة لتخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2012، ص، ص: 52-53.

- عاهد عيد سرحان، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى شركات المساهمة العامة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، 2007، ص، ص: 33 - 34.

- مريم بوشناق، دور مراقبي الحسابات في الارتقاء بجودة المراجعة، مذكرة منشورة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية المحاسبية، جامعة بسكرة، ص32.

● المجالات

- صادق حسني، استقلال المدقق، دراسة تحليلية في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهنة، مجلة دراسة العلوم، الأردن، 1999، ص12.

- كريمة الجوهر، محمد الشجيري، مفهوم العدالة في التدقيق، دراسة تحليلية، العدد 70، 2002، ص255.

- ديوان المحاسبة، مهنة تدقيق الحسابات بين الأمس واليوم في المملكة الأردنية الهاشمية ، عمان، 2001، ص19.

● القوانين

- الجريدة الرسمية، القانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 جويلية، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومدقق الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 42، المادة 06، 22، 23، 24، 29، 30، 31، 40، 2010، ص07.

- قرار وزاري صادر عن وزير المالية، قانون 2007 المؤرخ في 06 ديسمبر، المتمم والمعدل للقرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994، المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، رقم 04، ص، ص: 18 - 19.

- Philippe Laurent et Piere Tcherkwsy, **pratique de l'audit opérationnel**, Les édition d'organisation, Paris, 1992, p 29.
- Jacky mailler, **initiation au control comptable**, édition économie et humanisme, 1974, p61.
- Jacques Podevin, **le commissaire aux comptes**, édition Dalloz, paris, France, 1996, p.p: 11-12.
- Djebarra Abdelmadjid, **pratique de l'audit comptable et financier en Algérie dans le cadre des nouvelles orientation économiques**, école supérieure de commerce, Alger, p 88.
- La compagnie national des commissaires aux comptes (cncc), **les atouts du commissaires aux comptes**, paris, janvier 2008, p05.
- William, Boynton Raymond, Johnson, and Walter, kell, **modern auditing**, 7th, new York, john Wiley & sons, 2001, p 84.

استبيان

جامعة عبد الحميد بن باديس
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
أخي المجيب

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تقوم الباحثة بإعداد دراسة تحت عنوان: "مدقق الحسابات: أخلاقيات المهنة وردود الأفعال دراسة حالة"، لذا أضع بين أيديكم هذا الاستبيان آمليين من حضرتكم الإجابة على الخيارات الموضوعية لكل فقرة بكل موضوعية، وهذا ما سيؤدي بالباحثة إلى الحصول على نتائج مقبولة وتساير الواقع، ومن ثم الخروج بالتوصيات التي تساعد على حل الإشكالية المطروحة. كما أود إعلامكم، أن هذا الاستبيان مجرد أداة بحثية للحصول على معلومات ميدانية، كما أن المعلومات ستحاط بكامل السرية وتستخدم لأغراض البحث العلمي ليس أكثر. تقبلوا مني فائق التقدير والاحترام وشكرا على تعاونكم.

أولاً : بيانات عامة

الرجاء وضع علامة (×) على الخيارات المقبولة من طرفكم

- الجنس : ذكر أنثى
- سنوات الخبرة : أقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 سنوات أكثر من 10 سنوات
- المؤهل العلمي : ليسانس ماستر ماجستير شهادة أخرى
- طبيعة المهنة : خبير محاسبي محافظ حسابات محاسب معتمد متربص
- المؤسسات التي تتعامل معها بشكل كبير :
- من ناحية شكل الملكية : مؤسسات عمومية مؤسسات خاصة
 - من ناحية الشكل القانوني : شركات أموال شركات أشخاص

ثانياً : فقرات الاستبيان

- ضع علامة (×) في الخانة المناسبة :

خطأ	صح	الفقرة
		الهدف الأساسي من التدقيق هو اكتشاف أي غش أو خطأ في الحسابات
		يجوز للمدقق أو مساعديه قبول هدايا من العملاء لأنها لا تؤثر على أدائه لعمله
		يجب على المدقق دفع عمولات مقابل الحصول على عملائه
		يجوز للمدقق ممارسة الأعمال المهنية المكتملة لطبيعة عمله مثل الاستشارات بشرط عدم الجمع بينها والقيام بتدقيق الحسابات لعميل واحد في نفس الوقت

- ضع علامة (×) أمام الإجابة الصحيحة "

- 1 - للمدقق أن يزاوّل الأعمال التي لا تتعارض مع قواعد سلوك وأداب المهنة شرط "
- أن تكون هذه الأعمال من النشاطات الاقتصادية غير المهنية ولو أدارها شخصياً
 - أن تكون هذه الأعمال من الأعمال المهنية المكتملة لطبيعة عمله
 - أن تكون هذه الأعمال من الأعمال المهنية المكتملة لطبيعة عمله وألا يجمع بينها وبين عملية التدقيق لعميل واحد في نفس الوقت
- 2 - عند اختيار إجراءات التدقيق يجب على المدقق أن يأخذ في عين الاعتبار بعض الأمور منها :
- نطاق عملية التدقيق
 - طبيعة ونشاط وتنظيم المنشأة موضوع التدقيق
 - خبرته السابقة فيما يتعلق بدرجة الاعتماد على إدارة المنشأة وموظفيها

3 -يجوز للمدقق التقاعد لمراجعة القوائم المالية لمنشأة معينة:

- إذا رأى وفقا لتقريره المهني أن في استطاعته الحصول على درجة كافية من التأهيل المهني عن طريق الدراسة أو الالتحاق بدورات تدريبية ملائمة أثناء تنفيذ عملية التدقيق
- إذا رأى وفقا لتقديره المهني أن في استطاعته الحصول على درجة كافية من التأهيل المهني عن طريق الدراسة أو الالتحاق بدورات تدريبية قبل تنفيذ عملية التدقيق
- إذا رأى وفقا لتقديره المهني أن في استطاعته الحصول على درجة كافية من التأهيل المهني عن طريق الدراسة أو الالتحاق بدورات تدريبية بعد تنفيذ عملية التدقيق
- جميع الإجابات خاطئة

4 -عند اختيار إجراءات التدقيق يجب على المدقق أن يأخذ في الاعتبار بعض الأمور منها:

- نطاق عملية التدقيق
- طبيعة ونشاط وتنظيم المنشأة موضوع التدقيق
- خبرته السابقة فيما يتعلق بدرجة الاعتماد على إدارة المنشأة وموظفيها
- جميع ما ذكر

5 -للمدقق أن يزاوّل الأعمال التي لا تتعارض مع قواعد سلوك وآداب المهنة شرط :

- أن تكون هذه الأعمال من النشاطات الاقتصادية غير المهنية ولو أدارها شخصيا
- أن تكون هذه الأعمال من الأعمال المهنية المكتملة لطبيعة عمله
- أن تكون هذه الأعمال من الأعمال المهنية المكتملة لطبيعة عمله وألا يجمع بينها وبين عملية التدقيق لعميل واحد في نفس الوقت
- الإجابتين 2+1

الرجاء وضع علامة (×) أمام درجة الالتزام المناسبة والتي تعكس أهمية ومستوى الالتزام بقواعد السلوك المهني

الرقم	الفقرة	درجة الالتزام			
		دائما	غالبا	أحيانا	أبدا
1	امتنال مدقق الحسابات لقواعد السلوك الأخلاقي تجعله يقدم معلومات شاملة وفعالة				
2	تساهم قواعد السلوك الأخلاقي للمهنة في تحسين جودة المعلومات المقدمة للمستخدمين				
3	يحرص مدقق الحسابات على التصرف بشكل نزيه وغير متحيز عند أداء مهامه				
4	يتصف المدقق بالاستقامة والأمانة في كافة علاقاته المهنية والتجارية				
5	يتعرض المدقق عند أداء مهمته إلى حالات قد تضعف من حكمه المهني أو التجاري				
6	يتمتع مدقق الحسابات عن إلحاق الضرر بسمعة مدقق مهني آخر				
7	يعمل المدقق على اكتساب المعرفة والمهارة المهنية اللازمة لضمان حصول أصحاب العمل على خدمة مهنية بكفاءة				
8	يؤدي المدقق مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقا للمعايير المهنية				
9	يحافظ مدقق الحسابات على سرية المعلومات التي يفصح عنها صاحب العمل				
10	يتمتع مدقق الحسابات عن استعمال معلومات تخص مؤسسة أخرى سبق وقدم خدمة لها لصالح المؤسسة الحالية				
11	يقوم المدقق بالإفصاح عن المعلومات السرية بقوة القانون				

غير موافق	محايد	موافق	العبارة
			هل التدقيق القانوني هو الذي يفرضه القانون والذي يتمثل في مراقبة الأعمال السنوية التي يقوم بها مدقق الحسابات؟
			مدقق الحسابات هو شخص مستقل، كفاء يقوم بمهام التدقيق القانونية وتتوفر فيه صفات كالنزاهة والأمانة
			هل الهدف من التدقيق هو تقرير مدى عدالة القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة والتغيرات في مركزها المالي؟
			هل يحرص المدقق على كتمان الأسرار والمعلومات التي يطلع خلال عمله، ولا يصرح بها أي طرف عدا الجهات التي يوجب القانون تقديمها لها؟
			هل تبني فكرة التدقيق واعتبارها وسيلة تساعد المسيرين المسؤولين على التحكم في تسيير الأمور؟
			التدقيق المستمر للمدقق يساعد على الفهم الجيد لمحيط الشركة التي يقوم بالعمل فيها
			ضغط الوقت والأتعاب تقوي احتمال الوقوع في الخطأ
			لا يستجيب مدقق الحسابات لضغوط الممارسة عليه من إدارة المؤسسة
			يملك مدقق الحسابات القدرة على تأكيد استمرارية المؤسسة
			يمكن من خلال عمل المدقق تقييم مدى كفاءة الأداء بالمؤسسة

الملخص

نظرا لاعتبار استقلال المدقق من أهم الموضوعات التي حظيت باهتمام مهنة التدقيق، فإن هدف هذا البحث هو معرفة مدى تقييد مدقق الحسابات بقواعد السلوك المهني، وأخلاقيات مهنته للوصول إلى الغاية المطلوبة بشكل أفضل، ولمعالجة هذه الإشكالية اقتضت الباحثة إلى دراسة الجانب القانوني والأخلاقي لهذه المهنة، ولتعزيز هذا التصور تم توزيع استبيان على مجموعة من المدققين، خبراء محاسبين، وأساتذة أكاديميين بولاية مستغانم لمعرفة وجهة نظرهم حول إشكالية الدراسة، وهذا ما أوصلنا إلى أن عمل المدقق مبني مجموعة من المعايير والقواعد القانونية التي تتحكم بعملية التدقيق.

المقدمة العامة

الفصل الأول

الفصل الثاني

الفصل الثالث

الخبائمه العامه

المرجع

الملاحق