



بن باديس - مستغانم -

جامعة عبد الحميد

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: مالية ومحاسبة التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

مدى تقييد مدقيقي الحسابات الخارجيين بقواعد سلوك مهني

دراسة الحالة محافظ حسابات مستغانم

مقدمة من طرف الطالب:

بن حراث عفيف

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن جامعة
رئيسا	بوظراف جيلالي	أستاذ	جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم
مقررا	بوشيخي بحوص	أستاذ	جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم
مناقشا	يسعد عبد الرحمان	أستاذ	جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم

كلمة شكر وتقدير

أشكر الله تعالى وأحمده كثير كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه الذي وفقني لإنجاز هذا العمل.

أتقدم الشكر الجزيل وبكل فخر واعتزاز إلى للأستاذ المحترم "بوشيخي" الذي تفضل مشكورا بالإشراف على هذه

المذكرة وقدم لنا جميع التسهيلات لإتمام ما بدأناه ولم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة.

وأتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى من أناروا لنا درب العلم وأثرى رصيدنا بالمعرفة "أساتدتنا الكرام".

أشكر محافظ الحسابات "بوشلاغم سامي" الذي ساعدني برحابة صدر لإتمام البحث وأختم شكري إلى

"نورالهدى" التي ساعدتني في إنجاز هذه المذكرة.

تقبلوا مني فائق عبارات التقدير والاحترام.

* إهداء *

الحمد لله الذي أنعم علينا بنعمة العقل وأعطانا القدرة على التدبر في هذا الكون لنرسم غايتنا للنجاح والتفوق.

أهدي ثمرة عملي إلى من كانت سندي في السراء والضراء، إلى نبع الحنان، هبة الرحمان إلى من قدمت لي كل الدعم لأجتهد وتراني متفوق، إلى من يعجز اللسان على الثناء عليها والقلم عن وصف فضيها إلى من تحت أقدامها الحنان "أمي الغالية".

إلى من أنار لي العينين، إلى من أشعل مصباح الأمل وأطفأ ظلمة جهلي، إلى من تعب لراحتي وسهر لنجاحي ، إلى من علمني أن الحياة صبر وعطاء، إلى خير قدوة في الحياة "أبي الغالي".

إلى من أتقاسم معهم أجواء السعادة الأسرية إخوتي، أتمنى لهم التوفيق.

إلى كل الأهل والأقارب.

إلى صديقتي نور الهدى التي ساعدتني في كتابة المذكرة.

إلى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي.

بن حراث عفيف

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	شكر وعرفان
	المخصص
	قائمة المحتويات
	قائمة الأشكال والجداول
أ-د	المقدمة العامة
27-07	الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي
07	تمهيد
08	المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق الخارجي
08	المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق الخارجي
09	المطلب الثاني: مفهوم التدقيق الخارجي
14	المطلب الثالث: المنظمات المهيمنة التي تؤثر على مهنة التدقيق
15	المطلب الرابع: القوانين والتشريعات التي تنظم مهنة التدقيق في الجزائر
19	المبحث الثاني: أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي
19	المطلب الأول: تعريف أخلاقيات المهنة
20	المطلب الثاني: أسباب الإهتمام بأخلاقيات مهنة التدقيق في الآونة الأخيرة
22	المطلب الثالث: أهمية ومنطلقات السلوك الأخلاقي
25	المطلب الرابع: قواعد السلوك الأخلاقي
28	خلاصة الفصل الأول
65-30	الفصل الثاني: الوسائل التي تشجع المدقق الخارجي على التصرف وفق السلوك المهني
30	تمهيد
31	المبحث الأول: أهم الوسائل المشجعة على التصرف وفق السلوك المهني
31	المطلب الأول: معايير التدقيق الدولية
34	المطلب الثاني: ميثاق السلوك المهني

50	المطلب الثالث: الرقابة على جودة أعمال التدقيق
54	المطلب الرابع: عملية مراجعة النظير
54	المطلب الخامس: إمتحان التأهيل لمزاولة مهنة التدقيق
55	المطلب السادس: التعليم المهني المستمر
57	المطلب السابع: المسؤولية القانونية
59	المطلب الثامن: التعليمات الصادرة عن هيئة الأوراق المالية
60	المبحث الثاني: تعليم الأخلاقيات المهنية للمدققين
60	المطلب الأول: التحديات التعليمية للأخلاقيات للمدققين المهنيين
61	المطلب الثاني: تنفيذ وفرض المتطلبات الأخلاقية
62	المطلب الثالث: التطبيق في بيئة العمل
63	المطلب الرابع: التعليم المهني المستمر للأخلاقيات
63	خلاصة الفصل الثاني
64	الفصل الثالث : دراسة ميدانية لمكتب محافظ حسابات بحجاج
65	تمهيد
66	المحور الأول : التعريف بالمكتب وهيكله التنظيمي
69	المحور الثاني : استمارة تبين محتوى المقابلة التي أجريت بمكتب تريض مع نتائجها
70	خلاصة الفصل الثالث
73-71	خاتمة عامة
78-74	قائمة المراجع
	الملاحق

أولا: قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01-02	أقسام قواعد السلوك الأخلاقي حسب ميثاق الإتحاد الدولي للمحاسبين	43

ثانيا: قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01-01	قواعد السلوك حسب ميثاق المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	26
02-01	قواعد السلوك حسب المرسوم التنفيذي الجزائري 96/136	27
01-02	ميثاق السلوك المهني الصادر عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين	35
02-02	تفسيرات قواعد السلوك حسب ميثاق المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين	40
03	هيكل تنظيمي للمكتب	66

يتمثل الهدف الرئيسي للتدقيق في إضفاء الثقة على المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية، وخدمة العديد من الجهات ذات المصلحة مع المؤسسة سواء كانوا أطراف داخلين أو خارجيين، كالمساهمين، والموردين والزبائن، وغيرهم من الأطراف الذين يعتمدون على البيانات المالية لإتخاذ قراراتهم ورسم خططهم المستقبلية.

ومن الملاحظ في الآونة الأخيرة، إزدیاد عدد القضايا المقدمة ضد مكاتب تدقيق عالمية تسببت في إنهيار شركات عالمية، كشركة انرون العالمية التي خرجت بأكبر فضيحة في الإقتصاد العالمي، والتي تبعها إنهيار أعظم شركة تدقيق في العالم والتي تسمى بـ "آرثر أندرسون" نتيجة لثبوت تورطها في إنهيار شركات عالمية، ومساهمتها في تظليل العدالة.

ولقد أدى ظهور تلك المشاكل والفضائح المالية التي تعرضت لها العديد من كبرى الشركات في العالم، إلى المطالبة بضرورة الإهتمام بما يسمى بـ «خلاقيات المهنة» وذلك لتعزيز الثقة والمصدقية في المعلومات الواردة في القوائم المالية، التي يعتمد عليها العديد من الأطراف.

وقد تنبهت العديد من المنظمات المهنية المعنية بتنظيم المهنة إلى أهمية السلوك المهني للعاملين فيها حرصا على الحفاظ على كرامة المهنة ومكانتها في المجتمع، لذلك قامت هذه المنظمات المهنية بوضع قواعد للسلوك الأخلاقي تحكم تصرفات المدققين، ووضع مبادئ ومعايير يسيرون عليها ويسترشدون بها.

مشكلة الدراسة:

من خلال ما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة بالسؤال التالي:

ما مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الجزائر وكيف يمكن تشجيعهم على الإلتزام بها؟

الأسئلة الفرعية:

للإجابة على هذه الإشكالية، تم تقسيمها إلى التساؤلات التالية:

- هل يتقيد مدققي الحسابات الخارجيين في الجزائر بقواعد السلوك المهني؟
- هل الوسائل التي حددتها جمعية المحاسبين الأمريكيين والمنظمات الأخرى تشجع المدقق الخارجي في الجزائر على الإلتزام بالسلوك المهني؟

الفرضيات:

في سبيل الإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية السابقة الذكر، نقوم بصياغة الفرضيات التالية:

- يتقيد مدققي الحسابات الخارجيين في الجزائر بقواعد السلوك المهني .
- تشجع الوسائل التي حددتها جمعية المحاسبين الأمريكيين والمنظمات الأخرى المدقق الخارجي في الجزائر على الإلتزام بالسلوك المهني.

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية هذه الدراسة من خلال قياس مدى إلتزام مدققي الحسابات الخارجيين في الجزائر بقواعد السلوك المهني، والوسائل التي تشجعهم على الإلتزام بها.

كما يعزز من أهمية الدراسة ما ينتج عن إلتزام المدققين الخارجيين بقواعد وأخلاقيات المهنة من آثار إيجابية تعزز من مكانة مهنة التدقيق في المجتمع.

وتأتي أهمية هذه الدراسة أيضا من الفضائح والإنهيارات الإقتصادية لبعض الشركات نتيجة لتلاعبات محاسبية مقصودة ومدعمة من قبل المدققين الذين على علم مسبق بهذه التلاعبات، أي أن هذه الفضائح إرتبطت بفقدان ما يسمى « أخلاقيات المهنة ».

أهداف الدراسة:

نهدف من خلال دراستنا إلى التعرف على مدى إلتزام المدققين الخارجيين في الجزائر (ولاية مستغانم)، بقواعد السلوك المهني، والوسائل التي تشجعهم على الإلتزام بها. وذلك بالإعتماد على مجتمع دراسة يتكون من فئة محافظي الحسابات، وفئة المؤسسات الإقتصادية (العملاء).

أسباب إختيار الموضوع:

إن إختيارنا لهذا الموضوع يعود لجملة من الأسباب الموضوعية والذاتية أهمها:

- شعورنا بأهمية موضوع الأخلاقيات خاصة وأن العديد من الفضائح المالية التي تعرضت لها كبرى الشركات في العالم، إرتبطت بفقدان الأخلاقيات.
- للدراسة قلة الدراسات السابقة التي تناولت موضوع أخلاقيات المهنة.
- الميول الشخصي للطالبة للمواضيع التي تتناول الأخلاقيات.

صعوبات الدراسة:

- قلة المراجع المتعلقة بالموضوع.

منهجية الدراسة:

في ضوء طبيعة الدراسة والأهداف التي نسعى إلى تحقيقها فإن منهج الدراسة سيكون وصفيًا تحليليًا لكونه من أكثر المناهج استخداماً في العلوم الإنسانية والاجتماعية، ولكي نتوصل إلى نتائج منطقية تدعم الفرضيات الواردة في الدراسة.

كما سننعمد على المنهج الإستنباطي وذلك بالرجوع لدراسات سابقة من الدوريات والرسائل العلمية والكتب.

خطة وهيكل الدراسة:

تبعاً للأهداف المتوخاة من البحث و معالجة الإشكالية والإجابة على الأسئلة الفرعية ولاختبار الفرضيات تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول حيث أن:

- الفصل الأول: تم التركيز فيه على موضوع التدقيق الخارجي وأخلاقياته .
- الفصل الثاني: فقد تطرقنا فيه إلى أهم الوسائل التي تشجع مدقي الحسابات على الإلتزام بالسلوك المهني.
- وأخيراً الفصل الثالث: وقد خصصناه التطبيقية بالإعتماد على المقابلة.

الدراسات السابقة:

أ. دراسة محمد مطر (2004)

وتهدف هذه الدراسة إلى قياس مدى تقيد مدقي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن، والتعرف على الوسائل التي تشجعهم على الإلتزام بالسلوك المهني، ومن ثم تقديم بعض الإقتراحات التي يمكن أن تساهم في تطوير تلك الوسائل.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- يتقيد مدقي الحسابات الخارجيين في الأردن غالباً بقواعد السلوك المهني الصادر عن جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين.
- جميع فئات الدراسة اتفقت على أن جميع الوسائل المذكورة في الدراسة تشجع مدقي الحسابات على الإلتزام بالسلوك المهني.
- هناك تضارباً في وجهة نظر فئات الدراسة حول مستوى أهمية الوسائل التي تشجع مدقي الحسابات الخارجيين على الإلتزام بالسلوك المهني.
- أجمعت فئات الدراسة على أن كلا من معايير التدقيق الدولية، وقواعد السلوك المهني، تعدان من أهم الوسائل التي تشجع مدقي الحسابات الخارجيين على الإلتزام بالسلوك المهني.
- هناك تضارباً بين وجهة نظر المدققين من جهة، وبين وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف من جهة أخرى، فيما يخص إلتزام المدققين بقاعدة الإلتصال بالمدقق السابق، حيث يرى المدققون بأنهم ملتزمون بتلك القاعدة، بينما ترى جهات الرقابة والإشراف، ومستخدمو البيانات المالية عكس ذلك .

ب. دراسة وليد زكريا صيام ومحمود فؤاد فارس أبو احمد (2006) :

• هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إلتزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، والتي تم تصنيفها إلى قواعد عامة، وقواعد تتعلق بعلاقة المراجع مع عملائه، وقواعد تتعلق بعلاقة المراجع مع زملائه، وقواعد تتعلق بتدعيم إستقلالية المراجع، وقواعد تتعلق بمحافظه المراجع على أدائه المهني. وقد أظهرت نتائج الدراسة أن هناك إلتزاما من قبل مدقي الحسابات بقواعد السلوك المهني، حيث تم ترتيبها على النحو التالي :

- قواعد السلوك المهني المتعلقة بالمحافظة على الأداء المهني للمدقق.
- قواعد السلوك المهني المتعلقة بتعزيز إستقلالية المراجع .
- قواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المراجع مع عملائه .
- قواعد العامة للسلوك المهني .
- قواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المراجع مع زملائه.

ج. دراسة عبد المنعم السيد علي (2012) :

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من هدف رئيسي يتمثل في قياس مدى إلتزام مدقي الحسابات الخارجيين بالميثاق الأخلاقي والخاص بالمؤسسات المالية الإسلامية. وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- تأكيد معايير التدقيق للمؤسسات المالية الإسلامية على إستخدام الميثاق الإسلامي والذي ينعكس على أخلاقية وسلوكية المدقق بينما تختلف معايير التدقيق الدولية بإعتمادها على ما إتفقت عليه العقول البشرية في صياغتها.
- يعتبر إلتزام مدقق الحسابات في المؤسسات المالية الإسلامية بالقيم الإيمانية والأخلاقية إنعكاساً لما أكدت عليه السنة النبوية الشريفة والقرآن الكريم، لكن هذا الشيء لا يتوفر في معايير التدقيق الدولية.
- أظهرت الدراسة تفهم وإلتزام مدقي الحسابات بالمواثيق الأخلاقية المطبقة في المؤسسات المالية الإسلامية والتي أكدت عليها معايير التدقيق الخاصة بها وذلك من حيث الإلتزام بالأسس الشرعية ومبادئ الأخلاق والقواعد السلوكية الأخلاقية الخاصة بالميثاق الأخلاقي بالمؤسسات المالية الإسلامية.

د. دراسة إحسان بن صالح المعتاز (2016):

إستهدفت هذه الدراسة تحليلاً لقضية إنهيار شركة انرون الأمريكية كبرى شركات الطاقة في العالم بإعتباره من الأحداث التي لها تأثير كبير على مهنة المحاسبة والمراجعة مما يلقي الضوء على موضوع الأخلاقيات بإعتباره مانعاً ووقائياً من حدوث الإنهيارات والفضائح المالية. وقد تم تبني المنهج التحليلي الوصفي في هذه الدراسة لتحليل أسباب الإنهيار ومعرفة الدروس المستفادة منه وكيفية تلافي مثل هذه الفضائح المالية. وجاء ضمن التوصيات المقترحة ضرورة إعطاء موضوع الأخلاقيات المزيد من العناية والإهتمام من كافة الجهات الرسمية والأكاديمية والمهنية، لما لها من تأثير مباشر على سلوكية كل من المراجعين الخارجيين وسلوكيات أصحاب الشركات .

تمهيد :

يلعب التدقيق الخارجي دوراً كبيراً في الحياة الاقتصادية، حيث يهدف هذا الأخير إلى التأكد من سلامة ودقة البيانات المالية، ومساعدة مختلف الأطراف على اتخاذ قراراتها ورسم خططهم المستقبلية.

ولقد أدت الفضائح المالية التي تعرضت لها العديد من كبرى الشركات في العالم وتورط العديد من مكاتب التدقيق في قضايا أخلاقية إلى المطالبة بضرورة وجود مجموعة من الضوابط والمبادئ الأخلاقية والمهنية لتحقيق الثقة في المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية.

لذلك سيتم التركيز من خلال هذا الفصل على التدقيق الخارجي وأخلاقياته من خلال التطرق إلى مبحثين أساسيين:

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق الخارجي.

المبحث الثاني: أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي.

المبحث الأول : مدخل مفاهيم للتدقيق الخارجي

يلعب التدقيق الخارجي دورا كبيرا في الحياة الاقتصادية، حيث يعتبر هذا الأخير مصدرا هاما لتزويد مختلف الأطراف بالمعلومات التي تعتبر مدخلا هاما وأساسيا للقرارات المراد اتخاذها، لذلك سيتم التركيز من خلال هذا المبحث على التدقيق الخارجي وأخلاقياته.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات حيث تدل الوثائق التاريخية أن حكومات قدماء المصريين و اليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، ويرجع أصل كلمة "Audit" إلى الكلمة اللاتينية "Auditus" التي تعني الاستماع "Audition" والتدقيق يشير إلى ممر التفتيش واستجواب طرف آخر أو الاستماع لأجل التقييم، فهو فحص انتقادي يهدف إلى تقييم الأعمال المتحققة، حيث كان المدقق يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها. و مع التطور الذي شهده النشاط التجاري والاقتصادي اتسع نطاق تدقيق الحسابات بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع" مبدأ القيد المزدوج" كما ورد في موسوعة" لوكا باشيليو "تحت عنوان Summade Arithmetica Geometria Proportioni et Proportionalita سنة 1494 م، فقد أدت سهولة استعمال مبدأ القيد المزدوج إلى انتشار تطبيقه وهذا ما ساعد على تطور مهنتي المحاسبة و التدقيق، كما أن اتساع حجم المؤسسات وما صاحبها من انفصال للملكية عن الإدارة أدى بالمساهمين إلى تعيين مدققي الحسابات كوكلاء عنهم للقيام بمراقبة أعمال الإدارة، حيث ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في " فينيسيا " بإيطاليا عام 1581، ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة وكان لبريطانيا فضل السبق في هذا التنظيم المهني إذ أصبحت عملية تدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما تم إنشاء " جمعية المحاسبين القانونيين" عام 854م، ومع صدور قانون الشركات عام 1862 م – الذي ينص على إلزامية التدقيق بغرض حماية المستثمرين من تلاعب المؤسسات بأموالهم – خطت مهنة التدقيق خطوات هامة إلى الأمام، حيث ساعد صدور هذا القانون على الاهتمام بمهنة التدقيق وانتشارها في العديد من الدول كالتالي :فرنسا سنة 1881 م، الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1882 م والتي تم بعدها إنشاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 1912 م، ألمانيا سنة 1896 م، كندا سنة 1902 م، استراليا سنة 1904 م، وفرنندا في سنة 1911 م.

و مع بداية العشرينيات من القرن الماضي عرف التدقيق انتشارا خاصة في الولايات المتحدة نتيجة للتطور الكبير الذي عرفته المعاملات في السوق المالي وكنتيجة حتمية للأزمة الاقتصادية العالمية لسنة 29م، حيث أصبح التدقيق وسيلة وأداة للرقابة.

أما على المستوى العربي، فكانت مصر أول بلد ينظم مهنة التدقيق بصدور القانون رقم (1) سنة 1909 المنظم لمهنة تدقيق الحسابات والذي أدخلت عليه عدة تعديلات فيما بعد، و في سنة 1946 م أنشأت "جمعية المحاسبين والمدققين المصرية" التي تحولت فيما بعد إلى نقابة بمقتضى القانون رقم (394) لسنة 1955 م حيث أصدرت هذه النقابة سنة 1957 م دستورا لمهنة المحاسبة والتدقيق ينظم أعمال آداب سلوك المهنة وواجبات وحقوق ومسؤوليات المحاسبين لها.¹

أما الجزائر فقد تأخرت في تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق إذا ما قورنت بالدول سالفة الذكر، حيث مرت بخمس مراحل أساسية نوجزها فيما يلي²:

1. قبل الاستقلال: كانت المهنة خاضعة لقوانين المستعمر الفرنسي.
2. غداة الاستقلال: كما هو الحال بالنسبة لجميع الهيئات والمؤسسات التي خلفها الاستعمار عانت فراغا كبيرا والعديد من المشاكل إن على مستوى التنظيم أو على مستوى التأطير والكفاءات، و ظلت مهنة المحاسبة والتدقيق خاضعة لنصوص المستمدة من اتفاقيات إيفيان والقانون الأساسي (Les accords D'évian et la Loi Fondamentale).
3. المرحلة ما بين 1971-1991: عرفت هذه المرحلة إنشاء المجلس الأعلى للتقنيات المحاسبية (CSTC) تحت سلطة ووصاية وزارة المالية، كانت من بين مهامه تحضير المخطط الوطني للمحاسبة وضمان تنظيم مهنة المحاسبة.
4. المرحلة ما بين 1992-2001: عرفت هذه المرحلة بإنشاء المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، تم انتخابه من طرف المهنيين المحاسبين، وبالتالي اعتبرت هذه المرحلة بداية الممارسة الحرة للمهنة.
5. ابتداء من سنة 2002: إنشاء المجالس الجهوية، حيث عرفت هذه المرحلة الكثير من الإضرابات على مستوى المهنة مما أدى إلى وضع حد للطابع الحر لممارسة المهنة وإعادة إخضاعها لوزارة المالية.

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق الخارجي

يلعب التدقيق الخارجي دورا كبيرا في الحياة الاقتصادية، حيث يهدف هذا الأخير إلى تزويد مختلف الأطراف ذوي المصالح بمعلومات حول الوضعية الحقيقية للمؤسسة، يستفيدون منها في اتخاذ مختلف قراراتهم ورسم خططهم المستقبلية

¹ - حمزة بوسنة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2012، ص ص 3-4.

² - WWW.Kantakji.com ,01/02/2019 ,15 :00 .

أولاً: تعريف التدقيق الخارجي

عرف التدقيق الخارجي من قبل العديد من الباحثين والجهات و فيما يلي بعض هذه التعاريف:

(1) عرف Porter التدقيق الخارجي بأنه "عملية الفحص الحيادي المستقل، والذي يتم وفقاً لمتطلبات

الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المدقق، والذي ينتهي إلى إبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة من طرف مدقق حيادي"¹

(2) كما عرفه Lionelet Gérard بأنه "عبارة عن الاختبار والفحص الذي يقوم به مهني كفاء ومستقل، من أجل

إبداء رأيه المعلل على دقة وعدالة ومصداقية الميزانية وحسابات النتائج بالنسبة للمنشأة المعنية بالتدقيق"²

(3) أما الدكتور يوسف الجربوع فقد عرفه على أنه "فحص القوائم المالية، وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية"³

(4) عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية التدقيق الخارجي بأنه "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة عن الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مساهمة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"⁴.

(5) عرف أيضاً على أنه "عملية فحص لمجموعة من المعلومات يقوم على الاستقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وفقاً للمعايير المتعارف عليها، والتي تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم مع ضرورة إيصال هذا الرأي للأطراف المعنية لمساعدتهم في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم"⁵.

بالاعتماد على التعاريف السابقة، يمكن أن نعرف التدقيق الخارجي بأنه عبارة عن الاختبار والفحص الذي يقوم به مهني كفاء ومستقل، يقوم على الاستقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وفق للمعايير المتعارف

¹-عبد السلام عبد لله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2010، ص52.

²-فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف - المسيلة -، 2004، ص27.

³-فاتح سردوك، مرجع سابق، ص2.

⁴-منصور بن أعمارة ومحمد حوي، معايير المراجعة الدولية، الملتقى العلمي الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة باجي مختار -عناينة-، يومي 13-14/12/2011، ص3.

⁵-محمد سفير وإسماعيل رزقي، مسؤولية ودور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني حول: واقع و آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، يومي 05-06/05/2013، ص3.

عليها، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية لمساعدتهم في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم نستخلص مما سبق أن التدقيق الخارجي يركز على ثلاثة عناصر أساسية وهي¹:

- الفحص
 - التحقيق
 - التقرير
1. الفحص

ويقصد به فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية الخاصة بنشاط المؤسسة، أي فحص السجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتسويتها، وهذا بالرجوع إلى أدلة وقرائن الإثبات المختلفة للتأكد من سلامة القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية.

2. التحقيق

يقصد بالتحقيق إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المؤسسة وعلى مدى تمثيل المركز المالي لوضع المؤسسة الحقيقية في فترة زمنية محددة، وبصورة صحيحة وصادقة.

3. التقرير

يقوم المدقق بإبداء رأيه من خلال التقرير، والذي هو عبارة عن عملية بلورة لرأي مدقق الحسابات في شكل تقرير مكتوب للجهات المعنية حول مصداقية القوائم المالية وتمثيلها العادل لوضع المؤسسة وهذا استناداً إلى نتائج الفحص والتحقيق من طرف المدقق.

ثانياً: أنواع التدقيق الخارجي

ينقسم التدقيق الخارجي من حيث الالتزام القانوني إلى نوعين: التدقيق الإلزامي والتدقيق الخارجي.

أ- التدقيق الإلزامي

وهو التدقيق الذي تفرضه التشريعات والأنظمة السارية في البلد، و يكون مقروناً في حال عدم إجرائه بعقوبات²، ففي هذا الصدد تنص المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري على أنه "تعين الجمعية العامة

¹ - فاتح سردوك، مرجع سابق، ص 2.

² - زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار البداية، عمان، الأردن، 2010، ص 28.

العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاثة سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطن.....¹

ب- التدقيق الاختياري

هو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني وإنما بناء على اتفاق بين الشركاء للقيام به بواسطة مدقق خارجي² والمؤسسة تطلب هذا التدقيق لزيادة الثقة بالقوائم المالية واطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المالية المعبرة عن نتائج الأعمال والمركز المالي، كما يستعمل خاصة في حالات انفصال أو انضمام شريك جديد وكذلك لتحديد حقوق الشركاء³ ويمكن أن يكون هذا التدقيق إما كاملاً وذلك بفحص وتدقيق جميع العمليات التي تمت في المؤسسة خلال الفترة المحاسبية⁴ أو جزئياً وهو الذي يقتصر على بعض العمليات أو جزء محدد من النشاط لغرض معين.⁵

ثالثاً : أهمية التدقيق الخارجي

للتدقيق الخارجي أهمية كبيرة، فهو يعتبر بمثابة الضوء الأخضر للعديد من الأطراف، إذ يعتمدون على مخرجاته والمتمثلة في تقرير التدقيق لاتخاذ قراراتهم ورسم خططهم المستقبلية، و من هذه الأطراف المستفيدة نجد كل من مسيري المؤسسات، المساهمون وملاك المؤسسة الدائنون والموردون، المستثمرون، الهيئات الحكومية وإدارة الضرائب، و عموماً يمكن تلخيص أهمية التدقيق الخارجي في النقاط التالية⁶:

- التدقيق الخارجي عملية منهجية وموضوعية، فعمل المدقق الخارجي ليس هدف ذاتي بل هو هدف موضوعي، والمتمثل في إعطاء صورة حقيقية وصادقة عن عمل إدارة الشركة.
- إن تجميع وتقديم الأدلة هو جوهر عملية التدقيق وهو الأساس الذي يعتمد عليه المدقق الخارجي لإبداء رأيه حول القوائم المالية للشركة فهذه الأدلة تستخدم للتحقق من مدى تطابق نتائج العمليات والأحداث الاقتصادية التي حدثت خلال الفترة وأثرت على نتائج عمليات الشركة ومركزها المالي و المعايير الموضوعية.
- يقوم المدقق الخارجي بتوصيل نتائج التدقيق للأطراف المعنية ويتحقق هذا الاتصال من خلال التقرير الذي يعده المدقق في نهاية عملية التدقيق، و الذي يقوم فيه بتقييم القوائم المالية المعدة من قبل إدارة الشركة في ضوء تماشيها مع المعايير الموضوعية وهي مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً.

¹ - محمد سفير و إسماعيل رزقي ، مرجع سابق ، ص 3-4

² - أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة: الإطار النظري و الإجراءات العملية ، الجزء الأول ، الطبعة الأولى ، دار الثقافة، عمان ، الأردن، 2009 ، ص 50

³ - محمد سفير و إسماعيل رزقي ، مرجع سابق ، ص 4.

⁴ - كمال الدين مصطفى الدهراوي و محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في : المحاسبة و المراجعة ، المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية، مصر، 2006 ، ص 188- 189.

⁵ - حسام إبراهيم ، تدقيق الحسابات بين النظرية و التطبيق ، الجزء الأول ، الطبعة الأولى ، دار البداية، عمان ، الأردن ، 2010 ، ص 25

⁶ - محمد سفير و إسماعيل رزقي ، مرجع سابق ، ص 4.

- العمل على زيادة الثقة و التأكد من سلامة المعلومات وكفايتها حتى يتسنى لمستعملها اتخاذ أنجع القرارات وتخفيض مخاطر اتخاذ القرارات غير السليمة.

رابعاً: أهداف التدقيق الخارجي

يمكن تصنيف أهداف التدقيق الخارجي إلى أهداف رئيسية وأهداف فرعية¹:

أ- أهداف رئيسية

حيث تتمثل الأهداف الرئيسية للتدقيق الخارجي في الآتي:

- إن الهدف الأساسي من عملية التدقيق الخارجي هو إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي، وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.
- إمداد إدارة المؤسسة أو الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، وبيان أوجه القصور فيه، وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المدقق في تقريره من أجل تحسين أداء هذا النظام.
- إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين والبنوك والدوائر الحكومية المعنية وغيرهم بالبيانات المالية الموثوقة، لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة.

ب- أهداف فرعية

- تعتبر الأهداف التي سبق ذكرها هي الأهداف الرئيسية للتدقيق الخارجي، و في سبيل تحقيق المدقق لتلك لأهداف، فإن هناك أهداف فرعية عليه أولاً أن يحققها، فهي تستخدم كأهداف وسيطة، وتعتبر حلقة وصل بين معايير التدقيق وإجراءاتها، وتتمثل هذه الأهداف الفرعية في الآتي:
- التحقق من الوجود: أي أن الأصول والخصوم موجودة فعلاً في تاريخ معين.
 - التحقق من الاكتمال: بمعنى أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم الدفاتر والسجلات كاملة، وأنه لا يوجد عمليات غير مسجلة.
 - التحقق من الملكية: يعني كافة الأصول والممتلكات مملوكة للمؤسسة في تاريخ معين، و أن الخصوم أو الالتزامات تمثل التزاماً حقيقياً على المؤسسة في تاريخ معين.
 - التحقق من التقييم: أي أن الأصول والخصوم قد تم تقييمها وقيدها بقيمتها الملائمة.
 - التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة: أي أن كافة مكونات القوائم المالية قد تم الإفصاح عنها و عرضها بصورة سليمة، وفقاً للمتطلبات القانونية والمهنية ذات الصلة.

1- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص 59.

- التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية: أي أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم احتساب قيمتها بدقة، و تم اعتمادها من السلطة المختصة قانونا وفقا للمتطلبات القوانين واللوائح والنظم الناقدة وتمت في الأغراض و الأعمال الرسمية التي تحقق أهدافها.

المطلب الثالث : المنظمات المهنية التي تؤثر على مهنة التدقيق

توجد معظم المنظمات التي أثرت على مهنة التدقيق في الدول المتقدمة وذلك لنمو وتطور المهن المختلفة في هذه الدول نتيجة للتطور الاقتصادي فيها.

بالنسبة للولايات المتحدة الأمريكية نجد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين، ومعظم المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية ينتمون إلى هذا المجمع، يتمثل هدف المجمع في التطوير والمحافظة على معايير أداء التدقيق، لتحقيق هذا الهدف.

يشتمل المجمع على عدد من الأقسام (قسم معايير التدقيق، قسم شؤون شركات ومكاتب المحاسبين القانونيين، قسم الرقابة على جودة الأداء، قسم آداب وسلوك المهنة).

و من المنظمات أيضا مجلس معايير المحاسبة المالية وهو منظمة هدفها وضع وتفسير مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها، وقد انفصل هذا المجلس عن مجلس المبادئ المحاسبية والذي أنشأه المجمع، كما أن هناك عدد من مجالس المحاسبة القانونية في كل ولاية كما أنشأت الحكومة (الكونغرس الأمريكي) هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية في عام 1934 م، مهمتها إصدار المعايير الفنية التي تحكم طرق إعداد التقارير المالية في الأسواق المالية وقد تركت الهيئة دور إصدار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، ثم أخيرا لمجلس المحاسبة المالية، ولكنها أصدرت سلسلة من المتطلبات المحاسبية.

أما في إنجلترا وويلز فإن مهنة المحاسبة والتدقيق ت نظم بواسطة معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز وكذلك الحال في دول كثير ومثل فرنسا وألمانيا الغربية وهولندا.

و فيما يتعلق بدول العالم الثالث فنجد التدقيق يعاني مما تعانيه العلوم الاجتماعية الأخرى من التخلف على المستويين النظري والتطبيقي، حيث أن الممارسات في معظم هذه العلوم تتم على أساس معايير ومبادئ مستوردة لا تناسب بيئة هذه الدول، كما يلاحظ تأثير قوانين الضرائب والشركات على طرق قياس وعرض المعلومات المالية، ولكن هناك اتجاهات حديثة في هذه الدول لتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق بما يتناسب وأوضاعها الاقتصادية ومعتقداتها الدينية، حيث تم إنشاء هيئة المحاسبية والتدقيق للمؤسسات المالية الإسلامية والتي أصدرت عدد من

المعايير المحاسبية ومعايير مهنة التدقيق بالإضافة لميثاق أخلاقيات المحاسب، كما توجد بعض الجمعيات المهنية والاتحادات والتي أثرت في الأونة الأخيرة بصورة واضحة على سير المهنيين في كثير من دول العالم الثالث¹.

المطلب الرابع: القوانين و التشريعات التي تنظم مهنة التدقيق في الجزائر

1- النصوص القانونية المنظمة للمهنة قبل صدور القانون 01-10

إن أهم النصوص المنظمة للمهنة يمكن حصرها فيما يلي²:

- الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29/12/1971 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسبي:

الملاحظ أن هذا القانون يتعلق بالمحاسبين الخبراء المحاسبين، أما بخصوص محافظة الحسابات فأعهد بها (IGF) للمفتشية العامة للمالية مديرية تابعة لوزارة المالية.

- الأمر رقم 75-25 الأمر رقم 29/04/1975 المتعلق بالمخطط المحاسبي الوطني (PCN)
- القانون رقم 80-50 المتعلق بممارسة وظيفة المراقب من طرف مجلس المحاسبة: من أجل إرساء آليات رقابية فعالة لمؤسساتنا الوطنية بفعل إعادة الهيكلة والحد من الإختلالات و سوء التسيير، بادرت السلطات سنة 1980 إلى إصدار هذا القانون، حيث نصت المادة الخامسة منه على " يراقب مجلس المحاسبة مختلف الحسابات التي تتضمن العمليات المالية والمحاسبية، ويتم التحقق من دقتها وصحتها ونزاهتها."
- القانون 91-08 المؤرخ في 27/04/1994 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظة الحسابات والمحاسب المعتمد:

سبق وأن ذكرنا أن مهنة التدقيق في الجزائر عرفت فراغا وغيابا كبيرين في الفترة الممتدة من 1962 إلى غاية نهاية الثمانينات بسبب احتكار الدولة للنشاط الاقتصادي وإعطاء مجلس المحاسبة دورا كبيرا وصلاحيات كثيرة للرقابة على المؤسسات العمومية، إلى أن صدر القانون رقم 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية أين تحررت هذه الأخيرة من القيود المفروضة عليها ونالت استقلاليتها المالية وأصبحت خاضعة للأحكام وقواعد القانون التجاري وأصبحت معرضة للإفلاس والتصفية، مما تطلب تدقيق حساباتها والمصادقة عليها من قبل أطراف مختصين كمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين.

فمن أجل ذلك تم إصدار القانون رقم 91-08 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظة الحسابات والمحاسب المعتمد وهذا سنة 1991، واعتبر هذا القانون بمثابة منعرجا حاسما في تاريخ تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، حيث تم جمع ثلاث تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمصرف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وأصبحت بذلك مهنة التدقيق في الجزائر مهنة حرة مفتوحة لجميع من تتوفر

¹- زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص ص55-56.

²- WWW. Kantakji. com, 16/01/2019, 13:1-

فيه شروط ممارستها دون الرجوع إلى الوزارة الوصية، وهي بذلك قفزت قفزة نوعية حيث تحقق فيها أحد أهم شروط ممارسة المهنة ألا وهو شرط الاستقلالية والحياد، علما أن مهنة التدقيق كان يعهد بها قبل صدور هذا القانون للمراقبين الماليين التابعين لوزارة المالية.

- **المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13/01/1992:** إنشاء مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- **تحديد أتعاب محافظي الحسابات:** عن طريق سلم الأتعاب من خلال القرار المؤرخ في 07/11/1994 والمتعلق بسلم أتعاب محافظ الحسابات، الذي تم تعديله سنة 2006.
- **إصدار قانون أخلاقيات مهنة التدقيق والمحاسبة:** من خلال المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15/04/1996.
- **إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة (CMC):** كهيئة استشارية لدى وزارة المالية يهتم بشؤون البحث والتطوير والمعايرة في مهنة المحاسبة من خلال المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25/09/1996.
- **المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30 نوفمبر 1996:** كليات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة.
- **المرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 01/12/1997 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20 (إضافة ممثل للدولة من وزارة المالية).**
- **قرار مؤرخ في 28/03/1998:** يحد كيفية نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- **قرار مؤرخ في 24/03/1999:** الموافقة على الشهادات وشروط الخبرة لممارسة المهنة.
- **المرسوم التنفيذي رقم 01-421:** المؤرخ في 20/12/2001 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.
- **القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 (المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد):**

الملاحظ أن هذا القانون جاء نتيجة الإصلاح المحاسبي الذي باشرته الجزائر وبالتالي تفكيك الهيئة الوحيدة التي كانت تمثل الناشطين في هذا القطاع، وإعادة الكثير من الصلاحيات لوزارة المالية التي كانت فقدتها منذ صدور القانون رقم 91-08، وأهم ما جاء به هذا القانون ما يلي¹:

¹ - 13:13 / 16/01/2019 Kantakji.com

- إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية مهمتها منح الاعتماد والمعايرة المحاسبية وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية (المادة 04 من القانون 01-10).
- إنشاء لدى المجلس خمس لجان متخصصة (المادة 05 من القانون 01-10):
 - لجنة معايرة الممارسات المحاسبية والاجتهادات المهنية، Une commission de Professionnelles Normalisation des Pratiques Comptables et des Diligences
 - لجنة التكوين Une Commission de Formation.
 - لجنة التأديب و التحكيم Une Commission de Discipline et D'arbitrage.
 - لجنة مراقبة النوعية Une commission Contrôle de Qualité.
- تحديد شروط ممارسة المهنة بالنسبة للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وضرورة التسجيل في جدول المصنف أو الغرفة أو المنظمة التي ينتمي إليها (المادة 08 من القانون 01-10).
- التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من قبل معهد متخصص تابع لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من قبل مؤسسات تابعة لوزارة التكوين المهني (المادة 08 من القانون 01-10).
- الفصل بين المهام الثلاث بإنشاء ثلاث منظمات مهنية مع تحديد مهام كل هيئة وهي: (المادة 14 من القانون 01-10).
 - المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، L'ordre Nationale des Experts – Comptable.
 - الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، La Chambre Nationale des CAC.
 - المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، L'organisation des Comptables Agrées.
- كيفية إعداد التقرير وأنواعه وإبداء الرأي (المادة 25 من القانون 01-10):
 - تقرير المصادقة على الحسابات التجميعية.
 - تقرير خاص حول الاتفاقيات القانونية.
 - تقرير خاص حول تفاصيل خمس أجراء الأكثر أجرا.
 - تقرير خاص حول تطور نتائج الخمس السنوات الأخيرة و نتيجة السهم الواحد أو الحصص الاجتماعية.
 - تقرير خاص حول إجراءات المراقبة الداخلية.
 - تقرير خاص حول التهديد المحتمل لاستمرارية نشاط المؤسسة.
- كيفية تعيين محافظ الحسابات والمدة التي يمكن أن يقضها في المؤسسة، حيث ركزت المادة 26 من القانون رقم 01-10 على أن التعيين يتم من طرف الجمعية العامة أو الهيئة المخول لها ذلك على أساس دفتر الشروط (Cahier des Charges).

- تحديد مهام المدقق الأساسي أو المسير (المسؤول الأول) والمدقق الثانوي وتحديد المسؤوليات في حالة ما إذا كانت مكاتب التدقيق عبارة عن مؤسسة (شركات ذات أسهم، شركات ذات مسؤولية محدودة، شركات مدنية، أو مجتمعات ذات منفعة مشتركة)، وأن يبلغ تعيينه لدى لجنة مراقبة النوعية (المواد 30-46-47-48-49 من القانون 10-01).
 - تحديد مجال وأساليب سير عملية التدقيق القانوني المكلف بها والتي تم الاتفاق عليها في دفتر الشروط ووجوب الالتزام بها (المادة 35 من القانون 10-01).
 - تحديد حقوق وواجبات المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والمسؤوليات وحالات التنافي.
- و من أجل تفسير وشرح محتوى هذا القانون وتدعيمه أصدر المشرع مجموعة من المراسيم التنفيذية تمثلت فيما يلي :
- المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.
 - المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره.
 - المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.
 - المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره.
 - المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها.
 - المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية لمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم.
 - المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
 - المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات.

المبحث الثاني: أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي

إن ثقة المجتمع بمهنة التدقيق الخارجي لا تتعزز، إذا كانت هذه المهنة لا تحكمها قواعد وأسس تحدد واجبات وأخلاقيات المدقق الخارجي أثناء تأدية وتقديم خدماته المهنية، لذلك سيتم التركيز من خلال هذا المبحث على أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي من خلال التطرق أولاً لتعريف أخلاقيات المهنة، ثم أسباب الاهتمام بأخلاقيات مهنة التدقيق في الآونة الأخيرة، فأهمية ومنطلقات السلوك الأخلاقي، وأخيراً قواعد السلوك الأخلاقي.

المطلب الأول: تعريف أخلاقيات المهنة

1. تعريف الأخلاق:

تشير القراءات اللغوية لمصطلح الأخلاقيات بأنها الخلق، والخلق هو الدين والطبع والسجايا وهي المعبر عن الصورة المعلنة للإنسان والصورة الباطنة له، وقد عرفها البعض على أنها مجموعة من المبادئ والمعايير التي تحكم سلوك الأفراد والجماعات وتساعدهم في تحديد الشيء الصحيح والخاطئ، ومن ثم تحديد الكيفية التي يتم بها إنجاز الأشياء الصحيحة، كما عُرفت على أنها مبادئ تتعلق بخصائص مثل الأمانة والنزاهة والاعتمادية والمسؤولية وجوانب أخرى في السلوك القويم مقابل السلوك الخاطئ، أو هي معايير للتصرف والسلوك التي يتوقع أن يتبعها الناس وتتعلق الأخلاق الشخصية بفعاليات الفرد اليومية، والأخلاقيات من دراسة فلسفة السلوك البشري مع التركيز على تحديد ما هو الخطأ والصواب، وهي أحد العلوم المعيارية (معايير أدبية أو أخلاقية لمهنة معينة أو لوظيفة محددة أو لمؤسسة أو لمجموعة داخل المجتمع)، وهي جملة المبادئ النظرية، والقواعد العلمية التي تؤلف كلا متماسكا، ولفظها من المنظور النظري عادة ما يكون لفظاً مضافاً إليه كأخلاقيات الأعمال¹

2. تعريف أخلاقيات المهنة:

عُرفت أخلاقيات المهنة من قبل العديد من الباحثين، نذكر منها:²

- عرفها Hermanson et Al على أنها "مجموعة القواعد التي تحدد السلوك المهني المقبول وغير المقبول".

- وقد عرفها الباحث شركس على أنها "مجموعة القواعد التي يجب أن يلتزم بها المحاسبون القانونيون عند أداء مهامهم المهنية".

¹ - صدام محمد محمود وآخرون، أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات التقارير المالية، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد 7، الصادرة في سنة 2011، ص 407.

² - وليد زكريا صيام ومحمود فؤاد فارس أبو احمد، مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 20، العدد 2، الصادرة سنة 2006، ص 205.

- وقد عُرفت أيضا على أنها " مجموعة من القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب مهنة واحدة، التي تستلزم من الممارس سلوكا معيناً يقوم على الالتزام بحيث تكون مراعاتها محافظة على المهنة وشرفها¹". بالاعتماد على التعاريف السابقة يمكن تعريف أخلاقيات المهنة بأنها مجموعة القواعد والأسس المتعارف عليها عند أصحاب مهنة واحدة، تستلزم من المهني التمسك بها وعدم مخالفتها عند أداء مهامه المهنية، ليكون ناجحا في تعامله مع الناس، وقادرا على كسب ثقة عملائه وزملائه ورؤسائه.

المطلب الثاني : أسباب الاهتمام بأخلاقيات مهنة التدقيق في الآونة الأخيرة

تعتبر كلمة " مهني " عن المسؤولية التي يتحملها الفرد اتجاه كل من يستفيدون من خدماته وذلك من خلال الالتزام بالسلوك الشريف حتى لو كان ذلك على حساب مصالحه الخاصة، من هنا فمدقق الحسابات كمهني يتحمل المسؤولية تجاه العميل والملاء والمجتمع من خلال الالتزام ببذل العناية المهنية الواجبة خلال قيامه بتنفيذ مهمة التدقيق.

لكن ازدياد حدة المنافسة بين مدققي الحسابات في وقتنا الحالي وما أدى إلى تزايد اهتمام المدقق نحو الحفاظ على العميل أكثر من اهتمامه بالحفاظ على جودة الخدمات المالية التي يقدمها له، اثر كثيرا على حرص البعض منهم على الالتزام بالسلوك الأخلاقي وذلك من قبيل الحرص على إرضاء مدراء الشركات الذين يتعرضون لضغوط كبيرة تُمارس عليهم من قبل المساهمين والدائنين والأطراف الأخرى التي تتأثر بالأداء المالي لتلك الشركات، و لعل أفضل مثال على تلك الضغوط، الفضائح المالية التي حدثت مؤخرا، حيث ثبت تورط شركات تدقيق عملاقة كشركة آرثر أندرسون بالتلاعبات المحاسبية التي قامت بها إدارات الشركات التي انهارت مثل شركة انرون ووردكوم وكويست وجلوبال كروسينج وتيكو والتي طعنت تداعياتها مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في الصميم بعد أن تكبد المستثمرون ما يقارب 460 مليار دولار من الخسائر نتيجة الاستثمار في هذه الشركات.

والفضائح التي تمس أخلاقيات المهنة المشار إليها أعلاه ليست جديدة العهد، فشركة آرثر اندرسون Arthur Andersen مثلا غرمت بمبلغ 90 مليار دولار إثر إدانتها في قضية خسارة شركة كولونيال ريالتي Colonial Realty التي كانت قد أفلست عام 1990 ، كذلك وفي عام 2000 وافق المدير المالي روبرت هيندون Robert Herndon (شريك سابق Arthur Andersen) على دفع مبلغ 75000 دولار تعويضا بسبب إخفائه مبلغ 20 مليون دولار في الخسائر عن إدارة وحملة أسهم الشركة التي يعمل فيها، وفي عام 2001 أدانت هيئة الأوراق المالية الأمريكية المدير التنفيذي السابق لشركة Sunbeam والمتورط مع شركة Arthur Andersen في إقامة مشاريع وهمية كلفت الأسهم بلايين الدولارات، و في العام نفسه تم إدانة شركة Arthur Andersen من قبل هيئة الأوراق المالية الأمريكية لارتكابها أخطاء

¹ - رضا جاوحدو وإيمان بن قارة، حقائق حول أخلاقيات ممارسة مهنة التدقيق، الملتقى الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق في ظل المستجدات العالمية، جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة-، يومي 11-12/2010، ص 212.

جسيمة، وإصدار تقارير تدقيق مضللة، وغرمتها مبلغ 7 مليون دولار عقوبة مدنية، وانهارت مؤخرًا عملاق الطاقة شركة Enron وهي الفضيحة الأعظم في تاريخ الاقتصاد العالمي، ثم جاءت فضيحة شركة Worldcom لتليها بعد ذلك الفضيحة الأحدث والتي لن تكون الأخيرة لشركة Zerox المتخصصة في آلات النسخ، و تشير أصابع الاتهام في أسباب تلك الفضائح إلى شركة آرثر أندرسون¹.

ومن الأسباب التي أدت أيضاً إلى الاهتمام بموضوع أخلاقيات مهنة التدقيق اندفاع العديد من مكاتب التدقيق لتقديم خدمات استشارية لعملائهم، حيث أثر ذلك على استقلاليتهم، ففي سنة 1981 كانت الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب التدقيق تشكل (15 %) فقط من دخلها، فأصبح نصف إيراداتها السنوي عام 1999 م يأتي من خلال الخدمات الاستشارية خاصة في المكاتب الكبرى، ومع هذا الاندفاع الكبير نحو الخدمات الاستشارية خسر المستثمرون في أمريكا نحو 88 مليار دولار بسبب فشل مكاتب التدقيق من اكتشاف الغش والاختلاسات المالية، بل لقد اكتشفت بورصة الأوراق المالية الأمريكية أثناء تحرياتها في قضية تلاعب شركة النفايات العملاقة Waste Management أن شركة آرثر أندرسون كانت تتقاضى عن الاستشارات المالية لهذه الشركة خمسة أضعاف ما تدفعه لها شركة النفايات مقابل خدمات التدقيق، ومن ذلك ما ذكره الباحث Tackett من أن مكتب Pricewaterhouse Coopers الشهير كان يتقاضى عن خدمات التدقيق لشركة Disney حوالي 8.7 مليون دولاراً، في حين كانت تقدم لها خدمات استشارية في نفس العام بمبلغ 32 مليون دولاراً

وقريبا من ذلك ما أورده Dellaporats et Al بأنه خلال الفترة من عامي 1992-2002م ارتفعت المبالغ المدفوعة من الشركات الكبرى المائة المسجلة في بورصة الأوراق المالية الأسترالية لمكاتب التدقيق من خدمات التدقيق بنسبة (99 %) ، في حين ارتفعت المبالغ المدفوعة عن خدمات غير التدقيق لنفس مكاتب التدقيق بنسبة (5.1%)².

وهناك مجموعة من العوامل الأخرى التي أدت إلي الاهتمام بالأخلاقيات، منها عولمة الاقتصاد التي أدت إلى مزيج من الثقافات والأنظمة، بحيث لم تعد الشركات تستطيع أن تحكم على ما إذا كانت ممارساتها المهنية في موطن الشركة الأم مقبولة أم غير مقبولة في أسواق شركاتها التابعة أو الزميلة، وقد ساعدت التكنولوجيا على انتشار العولمة، وأصبح تأثير القرارات غير الأخلاقية للشركات أكثر شفافية، وأدت الزيادة في المنافسة إلى منع الاحتكار وأصبحت الشركات تبحث للحصول على الميزة التنافسية، وزاد وعي الناس بالممارسات غير الأخلاقية للشركات وكيفية استخدام القوانين في مقاضاة الشركات على تصرفاتها غير الأخلاقية، مما أدى إلى زيادة المسؤولية القانونية المترتبة عليها، فعلى سبيل المثال أظهرت إحدى التقديرات بأن تكلفة الممارسات غير الأخلاقية للشركات في أمريكا الشمالية وحدها وصلت إلى 100 مليار دولار في السنة³.

¹ - WWW.acc4arab.com 20/03/2019,15:30

² - إحسان بن صالح المعتاز، أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها: انهيار شركة إنرون والدروس المستفادة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 22، العدد 1، الصادرة في سنة 2008، ص ص 273-274.

³ - WWW.acc4arab.com 20/03/2019,15:30

المطلب الثالث : أهمية ومنطلقات السلوك الأخلاقي

أولا : أهمية السلوك الأخلاقي

يلصق المجتمع مغزى خاص بمصطلح المهني، ويتوقع من المهني أن يعمل وفق مستوى أعلى من الآخرين، ويعني هذا المصطلح تحمل المسؤولية على أداء العمل الجيد وفق مقومات لا تتعلق فقط بالقوانين والقواعد التنظيمية المختلفة، وإنما إلى مدى أبعاد تحقيق الرضا عن النفس، ويعلم المحاسب القانوني أنه يتحمل المسؤولية أمام الرأي العام، العميل، والممارسين الآخرين، و للوفاء بهذه المسؤولية يتحتم عليه أن يتصرف على نحو أمين بغض النظر عما يمكن أن يقدمه من تضحيات شخصية.

ويتمثل السبب الرئيسي وراء السلوك المهني رفيع المستوى في أي مهنة في أهمية توافر ثقة الرأي العام في جودة الخدمة المؤداة من خلال المهنة، بغض النظر عن الفرد الذي يقدم الخدمة، و فيما يتعلق بالمحاسب المهني من الضروري أن يثق كل من العميل ومستخدمي القوائم المالية في الخدمات التي يؤديها بما فيها خدمة التدقيق، فإذا لم يثق مستخدموا الخدمة في المحاسب القانوني ستتضاءل قدرة هذه المهنة على خدمة العملاء والرأي العام بفعالية.

ومن الأمور الصعبة من الوجهة العملية أن يتمكن المستخدمين من تقييم جودة الأداء في معظم الخدمات المهنية لتعقدها الشديد فلا يستطيع مستخدم القوائم المالية أن يقيم أداء التدقيق، حيث لا يتمتع معظم المستخدمين بالكفاءة أو أن ليس لديهم الوقت لإجراء هذا التقييم، و بالتالي تزداد ثقة الرأي العام في جودة الخدمات المهنية عندما يهتم القائمون عليها بوضع معايير للأداء والسلوك لكافة الممارسين.

و بسبب ازدياد المنافسة عمدت معظم منشآت المحاسبة العامة إلى إتباع فلسفات وممارسات يُشار إليها عادة بممارسات تحسين العمل Improved Business Practices وتشمل هذه الممارسات تحسين ممارسة تعيين الأفراد والتعامل معهم، إرادة العمل على نحو أفضل، إتباع وسائل أكثر فعالية في الإعلان و الترويج، وتحاول منشآت المحاسبة أيضا أن تكون أكثر كفاءة في أداء التدقيق من خلال إتباع العديد من الأساليب، وعلى سبيل المثال تحسين الكفاءة داخل منشآت المحاسبة من خلال استخدام الحاسب الالكتروني، التخطيط الفعال للتدقيق وتعيين الأفراد المتأني لمهام التدقيق.

و يرى معظم الأفراد بما في ذلك المدققون أن هذه التغيرات تمثل أمرا محمودا لمصلحة المجتمع طالما لم تتعارض مع السلوك المهني للمدققين، حيث يمكن لمنشأة المحاسبة العامة أن تعمل من خلال ممارسات فعالة وتحافظ في ذات الوقت بالسلوك المهني المرتفع¹.

ثانيا : منطلقات السلوك الأخلاقي

¹- أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة و خدمات التأكيد، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2007، ص ص 214-216.

لا يقتصر السلوك الأخلاقي على مدقي الحسابات أثناء مزاولتهم، بل يسري على سلوكهم خارج المهنة، كما يسري على غيرهم من الناس لأن مسألة الأخلاق كل لا يتجزأ تملئ على الإنسان منطلقات مهنية يترجمها إلى مواقف تنسجم مع طبيعة المشكلات التي يواجهها، أي أن مفهوم السلوك الأخلاقي يوجه السلوك الإنساني بشكل عام، هذا المفهوم الأخلاقي الذي كان موضوعاً لاهتمام الفلاسفة منذ بداية الأفكار المكتوبة، حتى أن المدرسة المثالية في الفلسفة التي من روادها سقراط وأفلاطون وكانط، كانت أخلاقية بطبيعتها، ويمكن عرض منطلقات السلوك الأخلاقي على النحو التالي¹:

1. مشكلة أخلاقية
2. مبادئ أخلاقية
3. اتخاذ القرار الأخلاقي

أما المشكلة الأخلاقية فهي تلك التي تظهر عندما يكون على المرء أن يختار عدة بدائل والقرار الصحيح ليس واضحاً أو وضوحاً مطلقاً، أي أن المشكلة الأخلاقية يمكن وصفها كواحدة من الخيارات البديلة التي تؤثر في الآخرين. عند مواجهة المشكلة لا بد للإنسان من العودة إلى المبادئ الأخلاقية التي يؤمن بها، وهذه المبادئ يجب أن تكون مرشداً للقرارات، وقد يعفي الإنسان نفسه من البحث المباشر في هذه المبادئ إذا قامت منظمته المهنية التي ينتمي إليها بوضع هذه المبادئ وترشيدها عمل أعضائها، مع أن الاعتماد على رأي المهنة أو قواعدهما قد لا يكون كافياً في كثير من الحالات، وإن القاعدة العامة في هذا المجال هي: إن التقيد الأعلى بالأعراف أو بمجموعة من المبادئ التي وضعتها المهنة أو المجتمع هو تنازل عن المسؤولية الفردية، بمعنى أن كل فرد قادر على اتخاذ قرار أخلاقي وأنه مسؤول عن قراراته الخاصة، وعلى ذلك فإن مهمات المبادئ أو قواعد السلوك المهني هي مهمات إرشادية بالدرجة الأولى. أما المبادئ الأخلاقية فنجد في الواقع العملي نوعين منها تمثل خلفية نظرية لكل سلوك:

النوع الأول: المبادئ الإلزامية وهي التي تقود متخذ القرار للعمل حسب متطلبات قواعد السلوك المهني دون الموازنة بين الخير والشر، وفي حال الأخذ بهذه القواعد أو عدم الأخذ بها، حيث أن الأخلاق بحسب هذا المفهوم هي تطبيق القواعد أو عدم الأخذ بها، أو بكلمات أخرى هي تطبيق القواعد والمبادئ الأخلاقية وليست عملية حساب للموازنة بين الخير والشر، إذ عن طريق العمل بالمبدأ أو القاعدة السلوكية بشكل دائم يتحول هذا المبدأ إلى قانون عام، فإذا كان المبدأ العام يقول إن الكذب خطأ، فإن الإنسان يجب أن لا يكذب أبداً، كذبة بيضاء ولا سوداء، وإذا لمس المدقق مثلاً أن هناك نقصاً طفيفاً في الصندوق وأن أمين الصندوق سوف يعوض هذا النقص عندما يقبض راتبه بعد يوم أو يومين، فإن سكوته عن هذا الأمر يعد كذباً، حتى ولو كان الكلام في هذا الموضوع سيلحق ضرراً بأمين الصندوق وأسرته وسمعة الشركة.... إلخ، وبحسب هذا المبدأ لا يهم إذا كانت الظروف مختلفة، فالذي يسرق

¹ - حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 77-79.

عشرة ليرات كالذي يسرق مليون ليرة، إذ الواجب هو الذي يحدد كون العمل أخلاقياً وليست نتائج العمل والموازنة بين الخير والشر الناتجة عن تطبيقها، إن الأخذ بالمبدأ الإلزامي يضع متخذ القرارات في معضلة في حال الواجبات المتعارضة، فمدقق الحسابات الذي يعين عضواً في الإلزامي يضع متخذ القرارات في معضلة في حال الواجبات المتعارضة، فمدقق الحسابات الذي يعين عضواً في الشركة مقبلة على الإفلاس، وتقتضي المبادئ الإلزامية ألا يفشي المدقق أسرار عميله.

وتقتضي القواعد نفسها أن يعلم إدارة البنك بحقيقة يعلمها وتهدد مصلحة البنك وإن الالتزام بإحدى القاعدتين يعني هدم الأخرى.

النوع الثاني: المبادئ النفعية والمعياري الأساسي في هذه المبادئ هي نتائج الموازنة بين الخير والشر الناتجة عن كل قرار، وإن القرار الذي يؤدي على الخير الأعظم هو لقرار الأحسن، وإن أية قاعدة أخلاقية يجب أن تكون نافعة للناس، أما إذا كانت هذه القاعدة ضارة فلا يجوز تطبيقها عليهم.

أما اتخاذ القرار الأخلاقي فيمر بالخطوات التالية:

1. فحص الأعمال البديلة و توضيحها، والتعرف على الإمكانيات المناسبة للعمل في هذه الظروف والبحث عن كل الأعمال البديلة المتاحة.
2. التركيز على التفكير بنتائج كل عمل أو كل قرار يمكن أن يتخذ عن طريق التنبؤ بوضع مستقبلي مفترض للإجراءات التي تنتج عن كل بديل.
3. يفترض أن يتمكن متخذ القرار من أن يقيم الحالة المترتبة على اتخاذ هذا القرار.
4. ينبغي على متخذ القرار أن يأخذ بعين الاعتبار وجهات نظر المتأثرين المفترضين بالقرار المتخذ، وذلك بأن يفترض متخذ القرار نفسه مكانهم، مما يمكنه من اتخاذ القرار.

و المعيار العام الذي يمكن الاعتماد عليه هو تعميم القرار الممكن اتخاذه، أي افتراض أن جميع الناس يفعلونه أو يستفيدون منه مما يمكن المدقق من اتخاذ القرار المناسب بالاستناد إلى مبدأ أخلاقي مناسب.

المطلب الرابع: قواعد السلوك الأخلاقي

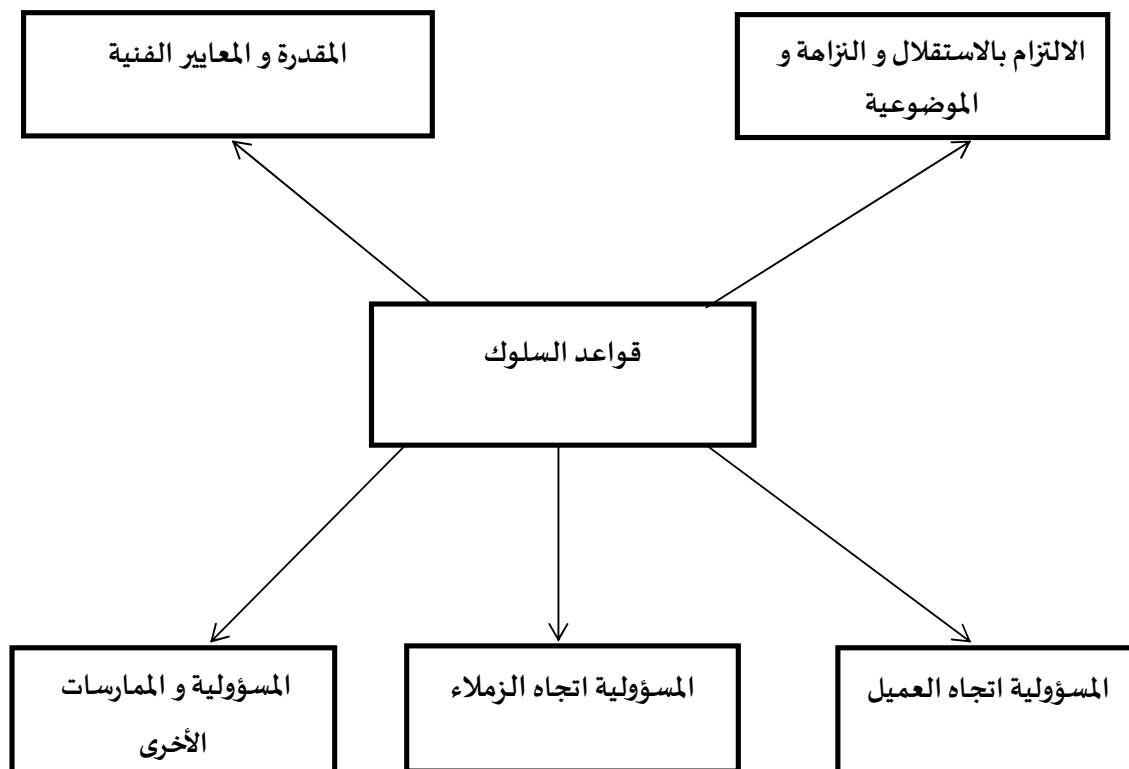
تمثل قواعد السلوك الإرشادات التفصيلية التي يجب أن يسير عليها المدقق في عمله حتى يكون ملتزماً بالمعايير الأخلاقية العامة، ومن أهمها مايلي¹:

¹- وليد خالد حميد العازمي، أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط - الكويت، 2012، ص 32.

1. عدم تشويه أو تحريف الحقائق أو التلاعب بها وعدم التأثير بالآخرين، أو البعد عن الحق عند إصدار قراراته، وترتبط هذه القاعدة بمعيار الأمانة و النزاهة و الموضوعية.
 2. بذل العناية الواجبة عن طريق التخطيط والإشراف والحصول على البيانات الكافية والملائمة، وترتبط هذه القاعدة بمعيار العناية الواجبة.
 3. أن يتأكد من إتباع المبادئ المحاسبية الموضوعية في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي.
 4. حفظ الأسرار الخاصة بالعملاء وعدم إفشائها، ويرتبط ذلك بمعيار النزاهة والأمانة.
 5. أن لا يسلك في تحديد أتعابه أساليب تؤثر على استقلاله، مثل الأتعاب المشروطة أو المحتملة.
 6. مراعاة كرامة المهنة، فيحضر على العضو القيام بأي عمل يسيء لسمعة المهنة.
 7. مراعاة زملاء المهنة، فلا ينافسهم من خلال الإعلانات أو دفع سمرة أو عمولة للحصول على العملاء، و أن لا يشارك أو يستخدم أشخاصاً من غير أعضاء مجمع المحاسبين والمدققين.
- ونظراً لأهمية قواعد السلوك الأخلاقي، فقد قامت العديد من الجهات المعنية بالمهنة سواء على المستوى الدولي أو المحلي بوضع قواعد السلوك.
- فعلى المستوى الدولي قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بوضع أول دليل لقواعد السلوك الخاصة بمهنة المحاسبة والتدقيق، يتضمن قسم خاص بقواعد السلوك¹.

¹ - وليد زكريا صيام ومحمود فؤاد فارس أبو أحمد، مرجع سابق، ص ص 200-201.

الشكل 01-01: قواعد السلوك حسب ميثاق المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين



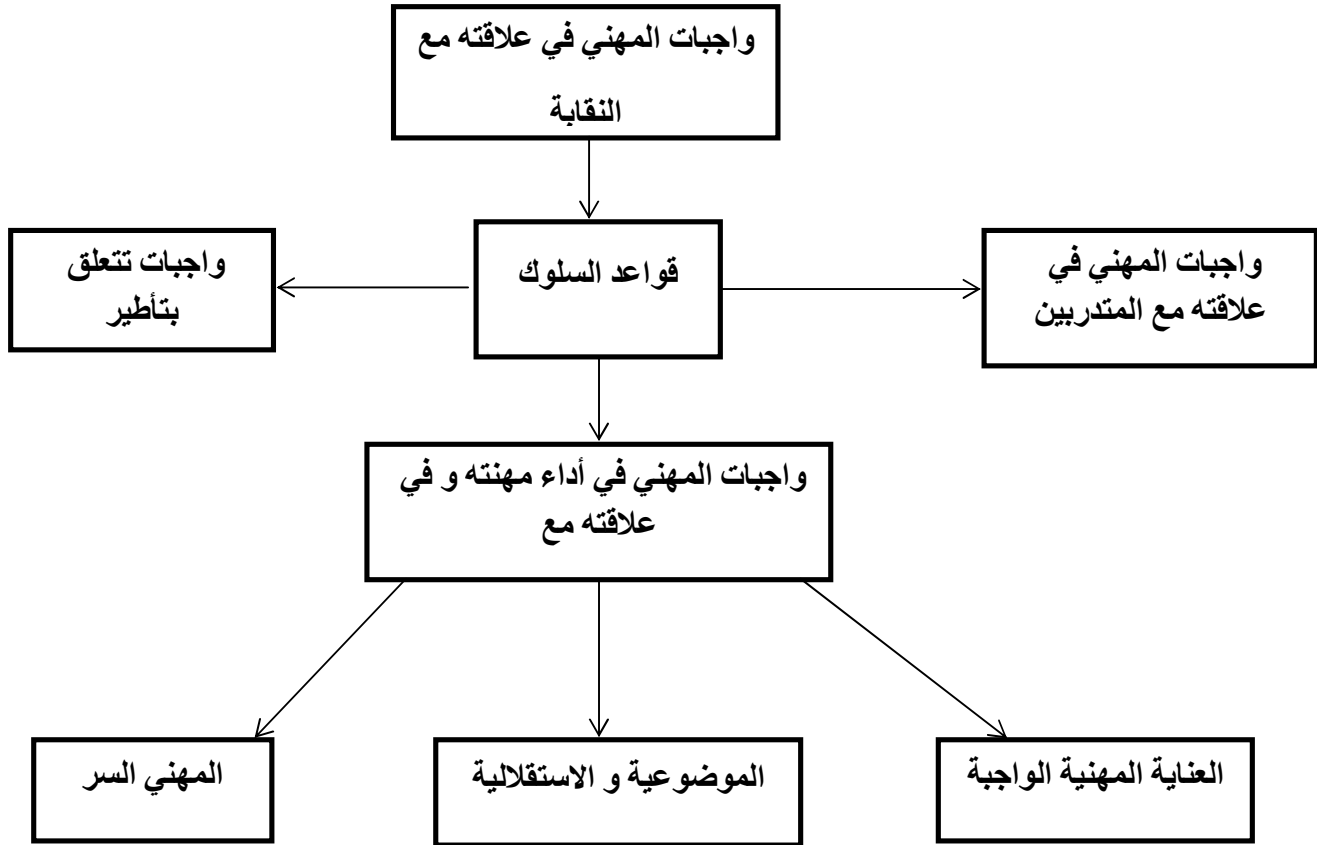
المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على كتاب لحسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة: الإطار النظري و الإجراءات العملية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان الأردن، 2009 ، ص ص 81-83.

كما أن هناك جهود حثيثة للإتحاد الدولي للمحاسبين في وضع قواعد سلوك خاصة بالمحاسبة والتدقيق، حيث قُسمت هذه القواعد إلى ثلاثة أجزاء، حيث أن الجزء الأول ينطبق على المحاسبين المهنيين، والجزء الثاني ينطبق على المحاسبين العاملين في الممارسة العامة، أما الجزء الثالث فينطبق على المهنيين الموظفين¹.

أما على المستوى المحلي، فقد وردت قواعد السلوك في المرسوم التنفيذي الجزائري 136/96 ويمكن عرض هذه القواعد في الشكل رقم 02-01.

¹ - وليد زكريا صيام ومحمود فؤاد فارس أبو أحمد، مرجع سابق، ص ص 201-202.

الشكل رقم 02-01: قواعد السلوك حسب المرسوم التنفيذي الجزائري 136/96



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الموقع WWW.tomohn.net, 20/03/2019, 00:011

و تجدر الإشارة هنا إلى أنه سيتم التطرق لما سبق بالتفصيل من خلال الفصل الثاني.

خلاصة:

يعتبر التدقيق الخارجي عملية منهجية وموضوعية يهدف إلى إعطاء صورة حقيقية وصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، وإيصال النتائج للأطراف المستفيدة من عملية التدقيق، ونظرا لتعرض العديد من مكاتب التدقيق العالمية لفضائح مالية زعزعت الثقة في مهنة التدقيق الخارجي أصبح من الضروري على المدقق تحليله بالسلوك الأخلاقي ليثبت للمجتمع أنه قادر على إنجاز مهامه بكفاءة وأمانة وإخلاص.

تمهيد:

إن الفضائح المالية وعدم التزام العديد من مكاتب التدقيق بقواعد وأخلاقيات المهنة، كان له أثراً مباشراً في إضعاف الثقة في مهنة التدقيق، لذلك فقد تنبّهت العديد من المنظمات المهنية المعنية بتنظيم المهنة، إلى أهمية السلوك المهني للعاملين فيها وضرورة الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية حرصاً على الحفاظ على شرف المهنة وجعلها قادرة على خدمة المجتمع.

كما قامت جمعية المحاسبين والمنظمات الأخرى بتحديد أهم العوامل التي تشجع المدققين الخارجيين على التصرف وفق السلوك المهني وبالتالي الالتزام بأخلاقيات المهنة، لذلك سيتم التركيز من خلال هذا الفصل على دراسة أهم هذه الوسائل و دورها في دفع المدققين الخارجيين على التمسك بالسلوك المهني.

و قد قمنا بتقسيم هذا الفصل الى مبحثين:

المبحث الأول: أهم الوسائل المشجعة على التصرف وفق السلوك المهني.

المبحث الثاني: تعليم الأخلاقيات المهنية للمدققين.

المبحث الأول: أهم الوسائل المشجعة على التصرف وفق السلوك المهني

إن عدم التزام مدققي الحسابات بقواعد السلوك الأخلاقي يؤدي إلى فقدان ثقة المجتمع بنوعية الخدمات التي يقدمونها، ومن ثم ستدنى مكانة المهنة في أعين المجتمع، لذلك سيتم التركيز من خلال هذا المبحث على أهم المسائل التي تشجع مدققي الحسابات على الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي، والتي تتمثل في : معايير التدقيق الدولية، ميثاق السلوك المهني، الرقابة على جودة أعمال التدقيق، عملية مراجعة النظير، امتحان التأهيل لمزاولة مهنة التدقيق، التعليم المهني المستمر، المسؤولية القانونية، وأخيرا التعليمات الصادرة عن هيئة الأوراق المالية .

المطلب الأول : معايير التدقيق الدولية

لمهنة تدقيق الحسابات حالها حال باقي المهن مسؤوليتها وواجباتها ومحددات توظرها وتحدد عمل مراقبي الحسابات، ولعل المعايير هي التي تحدد المسؤوليات والواجبات في أية مهنة مهما كانت، وفي التدقيق نجد بأن الحسابات، ولعل المعايير هي التي تحدد المسؤوليات والواجبات في أية مهنة مهما كانت، وفي التدقيق نجد بأن معايير التدقيق المتعارف عليها أو المقبولة قبولاً عاماً والتي يرمز لها بـ (GAAS) * هي التي تحدد وتبين مواصفات ومسؤوليات وواجبات مراقبي الحسابات وتعد المرشد للقضاء وللمحاكم وللممارسين لمهنة التدقيق وكذلك الدارسين والمدرسين لعلم تدقيق الحسابات، وللمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) السبق في هذا المجال كونه أول من عمل على وضع معايير أداء عام 1954 ضمن كتيب صادر بعنوان « معايير التدقيق المتعارف عليها » والذي تضمن معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (GAAS)¹.

أولاً : تصنيف المعايير الدولية للتدقيق

صنفت معايير التدقيق الدولية إلى ثلاثة مجموعات رئيسية يمكن تلخيصها كالآتي:

1.1) المعايير العامة أو الشخصية

تهتم المعايير العامة بالتأهيل والصفات الشخصية للمدقق وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب، ومن ثم فإنه يجب على المدقق قبل التعاقد على مهمة التدقيق أن يقرر ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها،

واستيفائها عند أداء هذه المهمة²، وعموماً تتضمن هذه المعايير كل من الآتي³:

* GAAS هي اختصار لكلمة Genrally Accepted Auditing Standards والتي تعني باللغة العربية معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً.

¹ - عمر علي كامل الدوري، دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع، مجلة المنصور، العدد 14، 2010، ص 128.

² - أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل " المعايير الدولية للمراجعة الداخلية " في البنوك التجارية الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ص 20.21.

³ - عمر علي كامل، مرجع نفسه، ص 129.

- (1.1) التدريب والكفاءة أو التأهيل العلمي والعملية: أي يكون المدقق على مستوى مناسب من الكفاءة العلمية والعملية التي تأمله للقيام بمهامه وعمله على أكمل وجه، كما أنه ينبغي أن يخضع للتدريب والتطوير المستمر لكي يتمكن من القيام بواجباته المتزايدة والمتطورة باستمرار.
- (2.1) الاستقلال أو الحياد: إذ يعد الاستقلال أو الحياد من واجبات مراقب الحسابات الأساسية ويكون الاستقلال في تفكير وفي عمل مراقب الحسابات، كما ينبغي أن يكون الاستقلال ظاهرياً وواقعياً في نفس الوقت إذ يعد مراقب الحسابات خبيراً مستقلاً محايداً.
- (3.1) العناية المهنية اللازمة أو الواجبة: إذ أنه من واجبات مراقب الحسابات التي يسأل عليها هي بذله العناية المهنية الواجبة في عملية التدقيق برمتها وفي إعداد ووضع تقرير التدقيق.

(2) معايير العمل الميداني

وتتضمن هذه المعايير كل من الآتي:

- (1.2) التخطيط والإشراف: أي أن يقوم المدقق بتخطيط العمل الذي سيقوم به، ويخصص المهام على المساعدين، في سبيل تنفيذ عملية التدقيق بطريقة فعالة¹.
- (2.2) دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية: أي يجب على المدقق القيام بدراسة كافية وتقييم لنظام الرقابة الداخلية كأساس للاعتماد عليه، لتحديد مدى الاختبارات الناجمة عن ذلك والتي سيقصر عليها التدقيق².
- (3.2) الاثباتات: إذ أن من واجبات المدقق الأساسية جمع الاثباتات- التي قد تسمى بالأدلة و القرائن التي تعد الأساس التي تقوم عليه عملية التدقيق إذ يستند عليها مراقب الحسابات في تكوين وبناء رأيه النهائي لذا يجب أن تكون الاثباتات ملائمة وكافية للاعتماد عليها³.

(3) معايير إعداد أو وضع التقرير

و تتضمن هذه المعايير كل من الآتي⁴:

- (1.3) المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً: إذ أنه من واجبات مراقب الحسابات أن يبين في تقريره ما إذا كانت البيانات المالية موضع التدقيق قد أعدت وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP)*.

¹- زياد ماشم السقا، متطلبات التدقيق في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (GASS)، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد 7، الصادرة في 2011، ص 304.

²- عمر توفيق المشهداني، تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 2، الصادرة في 2012، ص 237.

³- عمر علي كامل الدوري، مرجع سابق، ص 129.

⁴- عمر علي كامل الدوري، مرجع سابق، ص ص 129-130.

* GAAP هي اختصار لكلمة Generally Accepted Accounting والتي تعني باللغة العربية المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

2.3) إذ يعد من واجب مراقب الحسابات وفي إطار مسؤوليته أن يبين في تقريره ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة في المنشأة موضع التدقيق وفي الفترة المالية موضع التدقيق هي نفسها المطبقة في الفترة المالية السابقة أي (أنه لم يتم تغييرها وهنالك استمرارية وثبات في تطبيقها من سنة لأخرى) من عدمه، إذ ينبغي على مراقب الحسابات أن يذكر أي تغيير يطرأ في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى في تقريره مع ذكر الآثار الجوهرية لهذا التغيير، إذ يكون مثل هذا التحفظ في تقرير التدقيق واجبا ضروريا على مراقب الحسابات.

3.3) كفاية المعلومات أو إظهار الواقع في التقارير: إذ يقع على عاتق مراقب الحسابات واجب

إذ يقع على عاتق مراقب الحسابات واجب على مراقب الحسابات الإفصاح عن عدم إتباعه لمعايير التدقيق المتعارف عليها ضمن فقرة النطاق في تقريره إذا اضطر لذلك، وإذا لم يتيسر له القيام بأحد الإجراءات المطلوبة منه يقتضي أن يدرج في فقرة الرأي في تقريره تحفظا بهذا الصدد، إذ يقع في إطار مسؤوليات مراقب الحسابات.

4. إبداء الرأي

إذ يتمثل الواجب الأساسي لمراقب الحسابات في أن يصدر تقريراً يبين فيه رأيه الفني المحايد المستقل بشأن مدى صحة البيانات المالية ككل، أو أن يمتنع من إبداء الرأي ضمن تقريره على أن يتضمن هذا التقرير الأسباب التي أدت به إلى ذلك الامتناع، ويجسد رأي مراقب الحسابات النهائي في تقريره مسؤوليته الكاملة عن عملية التدقيق ككل.

ثانياً: مجالات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق

يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق عند تدقيق البيانات المالية الأخرى، كذلك يتم تطبيقها بعد تكييفها حسب الضرورة عند تدقيق المعلومات والخدمات ذات العلاقة، وتحتوي المعايير الدولية للتدقيق على المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية، وعلى الإرشادات ذات العلاقة على شكل شروح وإيضاحات ومعلومات أخرى، كما أن المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية يجب أن تفسر وتؤول حسب سياق الكلام الوارد في الشرح والتفسير والتي توفر إرشادات لغرض تطبيقها، في الظروف الاستثنائية، قد يرتئي مدقق الحسابات بأنه من الضروري أن يتخلى عن المعيار الدولي للتدقيق لكي يتمكن من تحقيق الهدف من التدقيق بشكل أكثر فاعلية، وفي مثل هذه الحالات فإن على المدقق أن يكون مستعداً لتبرير هذا التخلي، ويُفضل أن يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الأمور الهامة والأساسية فقط.

كما أن المعايير الدولية للتدقيق لا تلغي التعليمات المحلية، والتي تتحكم بتدقيق المعلومات المالية الأخرى في بلد معين، وفي حالة مطابقة المعايير الدولية للتدقيق مع التعليمات المحلية في موضوع معين، فإن تدقيق المعلومات المالية أو المعلومات الأخرى في ذلك القطر وفقاً للتعليمات المحلية سوف يتطابق تلقائياً مع المعايير الدولية للتدقيق بما يتعلق بذلك الموضوع، أما في حالة اختلاف التعليمات المحلية، أو تعارضها مع المعايير الدولية للتدقيق في موضوع معين، فإن على الهيئات الأعضاء الالتزام بمسؤوليات العضوية المبنية في النظام الأساسي للإتحاد الدولي للمحاسبين والمتعلق بتلك المعايير الدولية للتدقيق.

وتقوم اللجنة الدولية لممارسة التدقيق بدورها في صياغة وتعميم المعايير الدولية للتدقيق بموجب آلية تتضمن مجموعة معقدة من الإجراءات الهادفة إلى تحقيق سمّي الملائمة والقبول العام من قبل الدول والمنظمات التي تتمتع بعضوية اللجنة.¹

من الواضح من خلال ما سبق أن معايير التدقيق الدولية لها أهمية كبيرة في التشجيع على التصرف وفق السلوك المهني، وذلك بما تحتويه معايير التدقيق على مبادئ وإرشادات في شكل شروح وإيضاحات، كما تحدد أيضا مسؤوليات وواجبات المدققين أثناء تأدية مهامهم وهذا يساعدهم ويمكنهم من أداء خدماتهم بكفاءة وجودة عالية والتصرف وفق أخلاقيات المهنة.

المطلب الثاني: ميثاق السلوك المهني

يعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من قام بإصدار دليل ميثاق السلوك الأخلاقي، والذي عرف تحسينات وتطورات على مدار عدد من السنوات لكي يعكس المزيد من المسؤولية الملقاة على عاتق الأفراد المهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق.²

كما وضع الاتحاد الدولي للمحاسبين الامركيين بدوره دليلا للسلوك الأخلاقي في عام 1990 وعُدّل عدة مرات كان آخرها 1998 ، وقد انطلق الاتحاد الدولي للمحاسبين عند إعداد الدليل الأخلاقي من عمومية المبادئ الأخلاقية، و قوة نظام الإعلام المعاصر، وتشابك المصالح الاقتصادية على الصعيد الدولي ويهدف إلى تعزيز الأخلاقية، و قوة نظام الإعلام المعاصر، وتشابك المصالح الاقتصادية على الصعيد الدولي ويهدف إلى تعزيز أقل أهمية.³

وقد اهتمت الجزائر هي الأخرى بموضوع الأخلاقيات من خلال إصدار تشريعات تحدد الأخلاقيات الخاصة بها، حيث يحدد المرسوم التنفيذي رقم 96/136 القواعد المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الذين يدعون بالمهنيين أو أعضاء النقابة.⁴

¹ - WWW.acc4arab.com، 20/03/2019، 00:01.

² - حمزة بوسنة، مرجع سابق، ص48.

³ - حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 85

⁴ - WWW.tomohna.net، 22/03/2019، 10:44.

أولاً: ميثاق السلوك المهني الصادر عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين

ينقسم الميثاق الصادر عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين إلى أربعة أجزاء هي¹:

أ. المبادئ وهي تعتبر معايير مثالية للسلوك.

ب. قواعد السلوك وهي تعتبر عبارات شديدة التحديد.

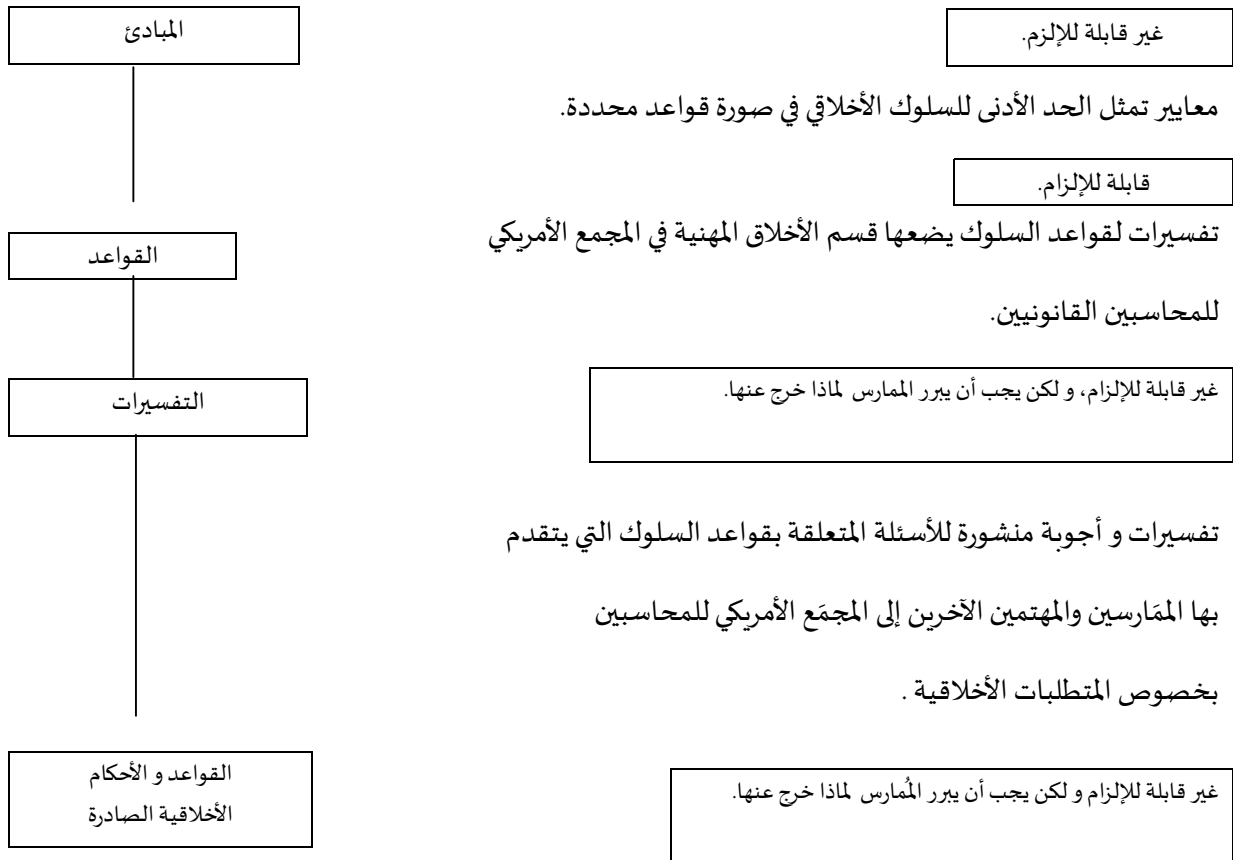
ج. التفسيرات.

د. القواعد و الأحكام الأخلاقية الصادرة.

و الشكل 1-2 يوضح هذه الأجزاء الأربعة.

الشكل رقم 1-2: ميثاق السلوك المهني الصادر عن المجمع الأمريكي للمحاسبين

معايير مثالية عن السلوك الأخلاقي في شكل مصطلحات فلسفية.



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة و خدمات التأكيد، الدار الجامعية،

الإسكندرية، مصر، 2007، ص 221.

¹ - حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 79-80.

و في ما يلي شرح للأجزاء الأربعة:

(01) مبادئ السلوك المهني Principles of Professional Conduct :

تمثل المبادئ معايير مثالية للسلوك ينبغي أن تتوفر في المدقق، و يندرج تحتها ما يلي:

- **المسؤولية:** يجب على المدقق عند تحمل مسؤولياته المهنية أن يمارس الحكم الأخلاقي وأن يتسم بالحساسية المهنية في كافة الأنشطة التي يؤديها¹.
- **الصالح العام:** يجب على المدقق أداء عمله بالطريقة التي تحافظ على مصلحة المجتمع وشرف المهنة والثقة الموضوعية فيه، وأن يسعى بصفة مستمرة لإظهار تفانية في تقديم أفضل أداء مهني².
- **الاستقامة:** ينبغي على مدقق الحسابات أن يكون مستقيماً ومخلصاً وأميناً أثناء تأدية مهمته المكلف بها³.
- **الموضوعية والحياد:** يفرض مبدأ الموضوعية التزاماً على جميع المدققين المهنيين بأن لا يتهاونوا في حكمهم المهني أو التجاري بسبب التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير غير المفرد للآخرين⁴.
- **العناية المهنية:** يجب على المدقق بدل العناية المهنية الكافية عند تنفيذه لعملية التدقيق وإعداده للتقرير وإجرائه لجميع الاختبارات الضرورية، وبذل العناية المهنية يتمثل في التزام المدقق بمعايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها، كالتخطيط لعملية التدقيق والإشراف على مساعديه، اختبار الأدلة والبراهين المتحصل عليها، إعداده لأوراق التدقيق، تقييمه للأوراق المالية وإعداده لتقريره الذي يحتوي على رأيه الفني المحايد⁵.
- **مجال وطبيعة الخدمة:** يجب أن يتابع المدقق ميثاق السلوك المهني عند تحديد مجال الخدمات التي يؤديها وطبيعتها⁶.

(02) قواعد السلوك Rules of Conduct

قواعد السلوك المهني هي معايير تمثل الحد الأدنى للسلوك الأخلاقي الذي يجب على المدققين الالتزام بها أثناء الممارسة المهنية، ونظراً للطبيعة الإلزامية لقواعد السلوك المهني يشير العديد من ممارسي المهنة إلى أنها تمثل ميثاق السلوك المهني⁷.

1- حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 81.

2- أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة و خدمات التأكيد، مرجع سابق، ص 49.

3- محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، دراسات متقدمة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة، عمان، الأردن، 2009، ص 109.

4- أسامة عبد المنعم السيد علي، مدى التزام مدققي الحسابات بالميثاق الأخلاقي للمؤسسات المالية الإسلامية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 30، الصادرة في 2012، ص 317.

5- زاهر توفيق سواد، مرجع سابق، ص 165.

6- حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 81.

7- حمزة بوسنة، مرجع سابق، ص 49.

وتتمثل قواعد السلوك المهني حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) فيما يلي:

- الالتزام بالاستقلال والموضوعية
 - المقدرة والمعايير الفنية
 - المسؤولية اتجاه العميل
 - المسؤوليات والممارسات الأخرى
- (1.2) الاستقلال و الموضوعية:

أ. الاستقلال: يعني استقلال مدقق الحسابات الخارجي أن يكون مستقلاً عند إبداء رأيه في القوائم المالية للمؤسسة محل الفحص¹.

وهناك أمور مهمة يجب أن يأخذها المدقق بعين الاعتبار للحفاظ على استقلاليتها وهي²:

- يجب أن لا يكون له أدنى مصلحة مادية مباشرة أو غير مباشرة داخل المؤسسة محل التدقيق.
- يجب أن لا يكون على علاقة تعاقدية مع المؤسسة التي يدقق حساباتها كأن يكون أحد العاملين بها.

- الأتعاب: يجب أن تكون أتعاب المدقق متناسبة مع الوقت والجهد المبذول.

- الخدمات الاستشارية: يمكن للمدقق تقديم خدمات مكملة لطبيعة عمله مثل الاستشارات

المالية والمحاسبية بشرط أن لا يجمع بين هذه الخدمات وتدقيق حسابات نفس العميل وفي وقت واحد.

ب. الموضوعية: يمكن أن يتعرض المدقق لمواقف قد تضعف من موضوعيته، لدى ينبغي عليه تجنب

العلاقات التي تؤثر بشكل كبير على الحكم المهني له، كما لا يجوز للمدقق أن يقوم عمداً بتحريف الحقائق عند ممارسته لمهنة التدقيق بما في ذلك تقديم الخدمات الاستشارية للعميل مهما كانت وأن لا يكون متحيزاً لأي جهة، كما لا يجب أن تخضع أحكامه المهنية للأراء الآخرين.³

(2.2) المقدرة والمعايير الفنية:

تتضمن هذه القاعدة مايلي⁴:

- يجب على المدقق عند تدقيق القوائم المالية للمؤسسة الالتزام بمعايير التدقيق والمعايير المهنية المنشورة بواسطة مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي (AICPA) أو الأجهزة التي يعينها المجلس.
- يجب أن لا يقبل المدقق أية عملية تدقيق لا يستطيع إتقانها بدرجة معقولة من الكفاية المهنية المناسبة.

¹ - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار المسيرة، عمان، الأردن، ص 55.

2- حمزة بوسنة، مرجع سابق، ص 50.

3- حمزة بوسنة، مرجع سابق، ص 50.

4- حمزة بوسنة، مرجع سابق، ص 50-51.

- يجب على المدقق أن يبدي رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة مع الإشارة إلى حالات خروج المؤسسة عن المبادئ المحاسبية المقبولة عمومًا، مع تبيان المخالفات في تقريره والآثار المترتبة عن ذلك والأسباب التي تجعل تطبيق المبادئ المحاسبية يؤدي إلى عدم تعبير القوائم المالية عن المركز المالي ونتائج الأعمال بصورة عادلة وصادقة.

(3.2) المسؤولية اتجاه العميل:

يتطلب تحقيق هذه القاعدة ضرورة التزام مدقق الحسابات بمعايير السلوك المهني التي تشمل:

- الأمانة: تعني أن يكون المدقق صادقًا صريحًا مباشرًا نزيها لا يسرق ولا يغش ولا يكذب ولا يراوغ¹.
- النزاهة: تعني أن رغبة مدقق الحسابات في تقديم خدمات مثالية لعميله تفوق رغبته في تحقيق مصلحته الشخصية، والنزاهة ضمنية تعني التعامل العادل والصدق في العلاقات المهنية².
- سرية البيانات: 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 عنها³.
- الأتعاب الشرطية: بغرض المحافظة على الموضوعية خلال أداء عملية التدقيق لا يجب على المدقق ربط و تحديد الأتعاب وفقًا لنتائج الخدمات المقدمة⁴.

(4.2) المسؤولية اتجاه الزملاء:

و تتضمن هذه القاعدة القواعد التالية⁵:

- أ. المزاحمة أو التعدي على حقوق زملائه: ويقصد بذلك قيام المدقق بمزاحمة زميل له يقدم خدمة لعميل يحصل حاليا على الخدمة نفسها من هذا الزميل، ذلك فيما يلي:
 - قد يستجيب لأداء خدمات مهنية عندما يطلب منه ذلك، ولكن عندما يطلب منه أداء خدمة مهنية في موضوعات محاسبية أو مشاكل تدقيق الحسابات من أحد عملاء زميل له في المهنة فعليه أولاً الاتصال بهذا الزميل لكي يتأكد من أن هذا الزميل على إلمام بكل هذه الحقائق ثم بعد ذلك يقرر قبول أو عدم القبول في ضوء ذلك.

1- صدام محمد محمود وآخرون، مرجع سابق، ص 409.

2- حمزة بوسنة، مرجع سابق، ص 51.

3- محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير غ م، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، ص 59.

4- حمزة بوسنة، مرجع سابق، ص 51.

5- حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 83.

• إذا طلب منه إبداء الرأي في قوائم مالية مجمعة تشتمل على قوائم الفروع أو شركات أخرى تم تدقيقها بواسطة آخرين فإنه قد يُصر على تدقيق أي من هذه القوائم الفرعية والتي تكون في اعتقاده ضرورية لضمان إبداء الرأي في القوائم المجمعة.

• وإذا قبل المدقق أداء خدمات مهنية محددة من خلال توصية زميل له، فإنه سوف لا يقبل أداء خدمات أخرى خلاف تلك المحددة في الاتفاق الأول إلا بعد الرجوع إلى هذا الزميل، وكذلك فإنه يتعين عليه أن لا يسعى من خلال مناقشاته مع العميل إلى الحصول على اتفاق لتأدية خدمات أخرى إضافية خلاف ما ورد في الاتفاق الأول.

ب. عروض التوظيف: و يقصد بذلك عدم قيام المدقق بتقديم أية عروض بطريق مباشر أو غير مباشر لتوظيف واحد أو أكثر من العاملين بمكتب زميل له بدون إخبار هذا الزميل أولاً، وهذه القاعدة لا تطبق إذا كان ذلك من خلال الشعور الذاتي من الموظف ومن خلال التقدم لشغل تلك الوظائف بناءً على إعلان عام.

5.2) المسؤوليات و الممارسات الأخرى:

تتضمن هذه القاعدة ما يلي¹:

- الأعمال المخلة والمعيبة: يجب على المدقق أن لا يقوم بأي عمل يخل بقواعد السلوك المهني ويضر بسمعة المهنة ككل.
- العمولات: يجب على المدقق ألا يدفع أية عمولات بغرض الحصول على العملاء.
- الإعلان: لا يحق لمزاوول المهنة أن يحصل على العملاء من خلال الإعلان.
- الوظائف المتعارضة: يجب على المدقق عدم الارتباط بأية وظيفة في أي مؤسسة لأن ذلك يضعف من موضوعيته و حياده عند تقديم الخدمات المهنية.
- شكل مكتب التدقيق واسمه: يمكن للمدقق أن يزاول مهنته كمالك أو كأحد العاملين في مكتب التدقيق بشرط أن يتخذ المكتب شكل المؤسسة الفردية أو شركة الأشخاص أو الأموال حسب الشروط والتشريعات المحددة لخصائصها، كما يجب على المدقق ألا يزاول المهنة تحت اسم وهمي.

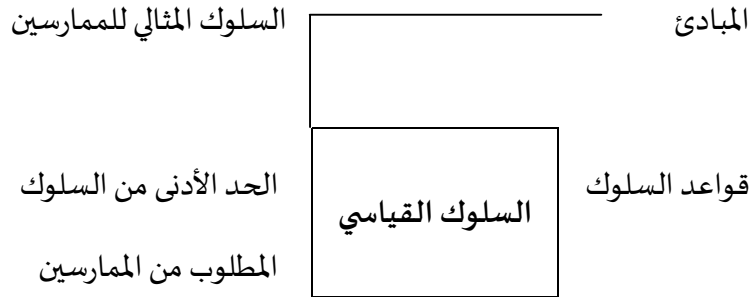
3) تفسيرات قواعد السلوك Interpretation of Rules of Conduct

تنبع أهمية وجود تفسيرات منشورة لقواعد السلوك عندما تثار أسئلة متكررة من الممارسين عن قاعدة محددة، وقد أعد قسم الأخلاق في المجمع الأمريكي للمحاسبين المعتمدين التفسيرات بناء على إجماع لجنة شكلت أساساً من المحاسبين العاملين في مجال المحاسبة العامة، وقبل أن تأخذ التفسيرات شكلها النهائي، تم إرسالها إلى عدد كبير من الأفراد المؤثرين في المهنة لإبداء الرأي فيها، وهذه التفسيرات غير قابلة رسمياً للالتزام

1- حمزة بوسنة، مرجع سابق، ص ص 51-52.

ولكن يعد الخروج منها صعبا و إن لم يكن مستحيلا وعلى الممارس أن يبرر لماذا خرج عنها في جلسة استماع نظامية¹، والشكل رقم 02-02 يوضح هذه التفسيرات.

الشكل رقم 02-02 : تفسيرات قواعد السلوك حسب المجمع الأمريكي للمحاسبين



المصدر : أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، الدار

الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 24

أ. القواعد و الأحكام الأخلاقية الصادرة Ethical Rulings .

تمثل هذه القواعد والأحكام شرحا صادرا عن اللجنة التنفيذية لقسم السلوك المهني للحالات الواقعية المحددة، وتم نشر العديد من هذه القواعد في نسخة موسعة من ميثاق السلوك المهني الخاص بالمعهد الأمريكي وفيما يلي مثال على ذلك²:

سؤال: يعمل العضو المدقق في مجلس إدارة نادي اجتماعي لا يهدف إلى الربح، هل تم انتهاك استقلال المنشأة التي يعمل العضو المدقق عند تعاملها مع النادي؟

الإجابة: تم انتهاك استقلال منشأة المحاسبة التي يعمل المدقق فيها للمسؤوليات الكبيرة التي على مجلس الإدارة القيام بها عند إدارة شؤون النادي المختلفة، و يوجد استثناء لذلك التفسير، يتمثل بأن العضو المدقق يتعامل مع النادي دون أن يتحمل لأية مسؤولية إدارية و مالية.

ثانيا: الميثاق الصادر عن الاتحاد الدولي لمحاسبين:

يحتوي الدليل الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين على ما يلي:

1. أهداف عامة لممارسة مهنة التدقيق.

2. المبادئ و القواعد.

1- الأهداف العامة لممارسة مهنة التدقيق:

تتطلب الأهداف أربعة احتياجات رئيسية هي¹:

1- أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، مرجع سابق، ص ص 223-224.
2- حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 85

- المصداقية: حيث أن هناك حاجة في المجتمع لمصداقية المعلومة و نظم المعلومات.
 - المهنية: حيث أن هناك حاجة لأفراد يمكن تحديدهم بوضوح من قبل العملاء وأصحاب العمل والفئات المهتمة الأخرى كأفراد مهنيين في مجال المحاسبة.
 - جودة الخدمات: حيث أن هناك حاجة للتأكيد على أن الخدمات التي يقدمها المحاسبون المهنيون تتم على أعلى مستويات الأداء.
 - الثقة: يجب أن يتمكن مستعملو هذه الخدمة من الشعور بالثقة بوجود إطار من الأخلاق المهنية التي تحكم شروط هذا العمل.
- 2- المبادئ:

لتحقيق أهداف مهنة التدقيق على المدققين أن يأخذوا في الاعتبار عددًا من المتطلبات الأساسية أهمها:

- النزاهة: وتعني أن يتصف مدقق الحسابات بالعدل وأن يتحلى عند قيامه بعمله المهني بالأمانة والصدق والاستقامة في أداء واجبات المهني².
 - الموضوعية: يجب على المدقق أن يؤدي عمله دون أي تأثيرات أو تحيز لطرف على حساب طرف آخر ويتحرى الاستقامة والعدل عند إصدار التقرير.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 يستفيد من خدماته المهنية.⁴
 - السرية: أي ينبغي أن لا يفشي المدقق المعلومات التي يحصل عليها أثناء العملية الرقابية لطرف ثالث سواء كان ذلك كتابيا أو شفويا، إلا إذا كان الهدف من هذا الإفشاء الاستجابة إلى المسؤوليات القانونية.⁵
 - السلوك المهني: يجب على المدقق أن يتصرف بطريقة تتوافق مع سمعة المهنة و يمتنع عن أي سلوك يسيء إلى سمعة المهنة، ولتحقيق ذلك ينبغي على المدقق أن يلتزم بالقواعد الصادرة عن المنظمة المهنية.⁶
 - المعايير الفنية: يجب على المدقق أن ينفذ خدماته المهنية حسب المعايير الفنية ذات العلاقة، وأن ينفذ بكل حرص عمله بما يتفق مع متطلبات النزاهة والموضوعية وكذلك النزاهة، بالإضافة إلى ذلك يجب أن يتم التنفيذ بما يتفق مع المعايير الفنية والمهنية.⁷
- 3- قواعد السلوك الأخلاقي:

تنقسم إل ثلاثة أجزاء و تتمثل في¹:

1- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث: الإطار الدولي – أدلة و نتائج التدقيق، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص ص 76-77

2- عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري، قواعد سلوك وأداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط - الكويت - ، ص 10.

3- سهام أكرم الطويل، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة، ص 54.

4- حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 86.

5- INTOSAI , , Uruguay Code Of ethics and Auditing Standrds , 1998 , P14

6- حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 86.

7- حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 86.

الجزء الأول: ينطبق على كافة المحاسبين المهنيين.

الجزء الثاني: ينطبق على المحاسبين المهنيين العاملين في المزاولة العامة.

الجزء الثالث: ينطبق على المحاسبين المهنيين المُستَخدمين.

ويمكن توضيح قواعد السلوك الأخلاقي للأجزاء الثلاثة السابقة في الجدول التالي.

الجدول رقم 01-02 أقسام قواعد السلوك الأخلاقي

الجزء الثالث الواجب التطبيق على المحاسبين المهنيين المُستَخدمين	الجزء الثاني الواجب التطبيق على المحاسبين المهنيين في كافة المزاولات العامة	الجزء الاول الواجب التطبيق على كافة المحاسبين المهنيين
تعارض الولاء	الاستقلالية الخاصة بمهام التاكد	النزاهة والموضوعية
دعم زملاء المهنة	الكفاية المهنية والمسؤوليات المرتبطة باستخدام غير المحاسبين	حل الصراعات الاخلاقية
الكفاية المهنية	الاعتاب والعمولات	الكفاية المهنية
عرض المعلومات	الانشطة الغير متوافقة مع الممارسة العامة للتدقيق	السرية
	اموال العملاء	الممارسة الضريبية
	العلاقات مع المدققين الاخرين في المزاولة العامة	الانشطة عبر الحدود الخارجية
	الاعلان والترويج	النشر

المصدر: محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في

الجزائر، رسالة ماجستير غ م، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، ص 60.

و في ما يلي شرح هذه الأجزاء الثلاثة:

أ. قواعد السلوك الأخلاقي التي تنطبق على المحاسبين المهنيين:

وتتمثل في التالي¹:

1. النزاهة والموضوعية: النزاهة تعني الأمانة والتعامل العادل والثقة، بينما مبدأ الموضوعية يُقصد به التزام العضو بالعدالة والأمانة العقلية والتحرر من تعارض المصالح.
2. حل الصراعات الأخلاقية: يواجه المحاسب المهني أوضاعاً، وقد ينشأ هذا التعارض بطرق مختلفة، تتراوح بين معضلة تافهة إلى الحالة القصوى من الغش والاحتيال والنشاطات غير المشروعة. لذا يجب إضعاف العلاقات والمصالح التي يمكن أن تهدد استقامة المحاسب أو تُضعفها ومن العلاقات التي تضعف الاستقامة الطلب إلى المحاسب العمل بعكس المعايير الفنية، وهنا لا بد من مراجعة مشكلة الخلاف مع المشرف المباشر بهذا القرار والبحث عن استشارة أو نصيحة من مستشار مستقل أو العرض على مجلس المهنة.
3. الكفاءة المهنية: يجب على المحاسب أو المدقق أن يتجنب القيام بأعمال ليست ضمن مقدراته وكفاءته المهنية، يستثنى من ذلك الحالات التي يلجا بها المحاسب المهني إلى الاستشاريين المهنيين، والتي تمكنه بدورها من الحصول على المساعدة اللازمة لتنفيذ المهمة الموكلة إليه.
4. السرية: ينبغي على المحاسب أو المدقق عدم كشف المعلومات المهمة الخاصة بالعميل التي حصل عليها أثناء تنفيذ المهمة إلا إذا كان هناك واجب قانوني أو مهني يبرر ذلك.
5. الممارسة الضريبية: يجب على المحاسب المهني الذي يؤدي خدمات ضريبية أن يكون مؤهلاً لتأديتها تحقيقاً لمصالح العميل شريطة أن تؤدي الخدمة بكفاءة عالية دون المساس بالاستقامة والموضوعية وأن تكون منسجمة مع القانون، كذلك يجب عليه أن يوضح للعميل أن مسؤولية محتويات البيان الضريبي تقع على عاتق العميل بالدرجة الأولى، ويضمن المحاسب المهني أن البيان قد أُعد بدقة بناءً على المعلومات المقدمة من قبل العميل.
6. الأنشطة عبر الحدود: عندما يؤدي العضو خدمات مهنية في بلد غير بلده يواجه بعض الاختلافات في المفاهيم والقواعد الأخلاقية، وهنا ينبغي عليه أن يُطبق ما يلي:
 - إذا كانت القواعد الأخلاقية في البلد الذي تؤدي فيه الخدمة أقل صرامة من القواعد المقررة من الاتحاد الدولي تطبق قواعد الاتحاد الدولي.
 - إذا كانت القواعد الأخلاقية المطبقة في الدولة الأم صالحة و أشد صرامة من القواعد في البلد الذي تؤدي فيه الخدمة تُطبق قواعد البلد الأم.
7. الدعاية: من المفضل أن يعرف الجمهور نوعية وتنوع الخدمات التي يمكن أن توفرها المكاتب المهنية على أن يتم تقديم مثل هذه المعلومات ونشرها وفق أطر مؤسسية.

¹ - حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 87-90.

ب. قواعد السلوك الأخلاقي التي تنطبق على المحاسبين العاملين في الممارسة العامة:

وتتمثل في التالي¹:

1. الاستقلالية: على المدقق أن يكون مستقلاً و مضموناً، أثناء ممارسته لعمله أو إعدادة للتقرير.
 2. الكفاءة المهنية و المسؤوليات بخصوص استخدام غير المحاسبين: يجب أن يتمتع المدققون عن الموافقة على القيام بخدمات مهنية إن كانوا غير مؤهلين لتنفيذها، ما لم يحصلوا على الاستشارة الكفؤة والمساعدة التي تمكنهم من الأداء الم رض لتلك الخدمات.
 3. الأتعاب: يستحق المدقق مقابل الخدمات التي يُقدمها تعويضاً وهذا التعويض يجب أن يكون انعكاساً عادلاً لقيمة الخدمات التي تم انجازها.
 4. الأنشطة التي لا تتوافق مع الممارسة العامة للتدقيق: يجب على المدقق ألا يقوم بأي عمل أو وظيفة يتعارض مع مصالح العميل أو يسيء إلى أمانته أو موضوعيته أو استقلاليتها أو إلى السمعة الحسنة للمهنة.
 5. أموال العميل: ينبغي على المدقق ألا يحتفظ بأموال عملاءه إن كان هناك سبب للاعتقاد بأنه قد تم الحصول عليها أو أنها سوف تستعمل في أنشطة غير مشروعة.
 6. العلاقات مع المدققين الآخرين (مع الزملاء): يجب أن تولى رغبات العميل كل الأهمية في اختيار المستشارين المهنيين سواء كان الأمر يتعلق بمهارات خاصة أم لا، و عليه ينبغي على المحاسب المهني أن لا يحاول أن يحد من حرية العميل، و بأي شكل في اختياره الاستشارة الخاصة، و حيثما كان ذلك مناسباً يجب تشجيعه على ذلك.²
- و يملك أصحاب العمل الحق بلا منازع باختيار مستشاريهم المهنيين، وأن يتحولوا إلى غيرهم إذا ما أرادوا ذلك لحماية المصالح المشروعة للمالكين، ومن الضروري أيضاً أن يكون من حق المحاسب المهني الذي يطلب منه أن يحل محل محاسب مهني آخر أن يتأكد من وجود أسباب مهنية تبرر عدم قبوله ذلك التعيين، و لن م ذلك بفاعلية بدون اتصال مباشر مع المحاسب الحالي، وبدون طلب محدد فلن يتطوع المحاسب الحالي بتقديم المعلومات عن أحوال العميل.

7. الإعلان والترويج: إن مسألة السماح بالإعلان والترويج المهني من قبل المدققين هو موضوع تحدده كل جمعية مهنية بالاعتماد على الظروف القانونية والاجتماعية والاقتصادية لكل بلد، وعند السماح بالإعلان فإن هذا الإعلان يجب أن يكون صادقاً وشريفاً ولبقاً و أن يتجنب الخداع والغش .

ج. قواعد السلوك الأخلاقي التي تنطبق على المحاسبين المهنيين في الموظفين:

¹ - حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 90-99.

² - WWW.acc4arab.com , 22/04/2019 , 10 :39.

وتتمثل في التالي:¹

1. تعارض الولاء: على المحاسب المستخدم واجب الولاء لأصحاب عمله ولمهنتهم، وقد تتعارض هذه الولاءات في وقت ما، ويجب أن تكون الأولوية العادية عند الشخص العامل هي دعم الأهداف المشروعة والأخلاقية لمؤسسته وتطبيق القواعد والإجراءات التي تدعمها .
2. دعم الزملاء المهنيين: يجب على المحاسب المهني، وبشكل خاص الذي له سلطة على غيره إعطاء الاهتمام اللازم بحاجتهم إلى التطوير وإمكانية اتخاذ أحكامهم الخاصة بشأن الأمور المحاسبية، ويجب التعامل مع الاختلافات في الآراء بطريقة مهنية .
3. الكفاءة المهنية: على المحاسب المهني ألا يضل أو يخدع صاحب العمل بالنسبة لدرجة الخبرة أو التجربة التي يمتلكها .
4. عرض المعلومات: يجب على المحاسب المهني عرض المعلومات المالية بشكل كامل وبأمانة وبطريقة مهنية حتى يمكن فهمها في سياقها الصحيح، كما يجب عليه الاحتفاظ بالمعلومات المالية وغير المالية بطريقة تصف بوضوح تام طبيعة المعاملات التجارية الحقيقية، والموجودات أو المطلوبات، وأن يصنف ويسجل القيود بطريقة صحيحة وفي موعدها.

نلاحظ من خلال ما سبق أن القواعد الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين قد تم تقسيمها إلى ثلاث أجزاء تتعلق بالمحاسب المهني، والعامل في الممارسة العامة، والموظف وهذا النوع من التفصيل يساعد في الاستفادة من هذه القواعد، كما أنها تأخذ بعين الاعتبار نوع المهنة التي يمارسها المحاسب.

ثالثا: قواعد السلوك الأخلاقي حسب التشريع الجزائري [المرسوم التنفيذي 96-136]

تتمثل قواعد السلوك الأخلاقي وفق المرسوم التنفيذي الجزائري 96-136 في الآتي²:

1- واجبات المهني في أداء مهنته و في علاقته مع زبائنه و موكلية:

تتمثل هذه الواجبات في:

1.1 العناية المهنية:

"يجب على العضو أن يلتزم بمعايير المهنة الفنية والأخلاقية، وأن يسعى على الدوام لتحسين كفاءته وجودة خدماته، وأن يؤدي مسؤوليته المهنية على أكمل وجه ممكن، وبكفاءة وإخلاص"، وقد جاء في المواد (5/7/13/2/4) من نفس المرسوم بما يتعلق بالعناية فيما يلي:

- يتحلى بدرجة عالية من الرصانة في أداء مهامه بدون المساس بكرامة المهنة و شرفها.

¹ - حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 102-103.

² - 44: 10، 22/04/2019، WWW.tomohna.net.

- ينفذ بعناية طبقا للمقاييس المهنية كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد و الإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية.
- يقوم عند ممارسته مهامه مسك المحاسبة، وإعداد الحصيلة والتفتيش والرقابة الحسابية والتصريحات الجبائية وتصريحات الشركات وفي مجلس التسيير أن يقوم بما يأتي:
 - ينفذ الخدمات المطلوبة.
 - يحترم الأجال المتفق عليها.
 - يُعلم الزبون.
 - يتابع في مجال رقابة الحسابات كل التدريبات الضرورية التي من شأنها أن تُكون لديه رأيا معللا و مؤسسا.
- يتحمل واجب ومسؤولية دراسة الحلول الأكثر ملائمة و اقتراحها حسب طبيعة المهمة في ظل احترام الشرعية.
- في حالة تعيين أكثر من محافظ للحسابات يتحمل كل واحد مسؤوليته شخصيا عند القيام بمهمته.

2.1 الموضوعية والاستقلالية:

- "تعطي الموضوعية والاستقلالية قيمة لخدمات المهني وهي إحدى العلامات المميزة للمهنة، وتتطلب الموضوعية من المهني أن يكون محايدا ويتمتع باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بخدماته المهنية وألا يكون له مصالح متعارضة، وأن يتجنب أي علاقات قد تبدو أنها تفقده موضوعيته واستقلالته عند تقديم خدماته المهنية" كما تنص المادتين 3 و 5 من نفس المرسوم، من واجب المهني أن:
- تكون علاقته بزبائنه أو موكله مستندة إلى الأمانة والاستقلال وإلى واجب القيام بمهامه بشرف وضمير مهني.
 - يسهر فيما يخص التصريحات الجبائية وتصريحات الشركات على احترام زبائنه التشريعات المعمول بها في هذا المجال مع أخذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده واستقلالته وتحمله المسؤولية.

3.1 السر المهني:

- "يتطلب السر المهني من العضو أن يكون نزيها، عفيفا، صادقا، مراعي مصالح المجتمع و قيمه الأخلاقية، دقيقا في تفسير المعايير ومحافظا على سرية أعمال عملائه." و قد تضمنت المادة 6 من نفس المرسوم:
- يلتزم بسر المهنة في أداء مهنته إلا في بعض الحالات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها ولاسيما:
 - بموجب إلزامية اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة.

- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائين بشأنهم.
 - عندما يدعون للإدلاء بشهاداتهم أمام غرفة المصالحة والتأديب والتحكيم.
 - بناء على إرادة موكلهم.
- 2- واجبات المهني في علاقته بالنقابة:**
- يجب على المهني أن يعلم النقابة الوطنية في أجل شهر واحد برسالة ممضى عليها مع وصل استلام بأي حدث هام طرأ على حياته المهنية ولا سيما بما يأتي:
 - المتابعة الإدارية أو القضائية.
 - النزاعات الخطيرة مع زملائه أو زبائنه أو موكله.
 - التعليق الإداري لنشاطاته.
 - توقف نشاطاته نهائياً.
 - تغيير محل ممارسة المهنة.
 - إذا حدث مانع لخبير المحاسبة أو المحاسب المعتمد حال دون ممارسة نشاطه، يعين مجلس النقابة من ينوبه من زملائه مؤقتاً مع مراعاة قبول الزبون والزملاء الذين وقع عليهم الاختيار.
 - يجب على خبير المحاسبة أو المحاسب المعتمد الموقع على اتفاقية لاستئناف التكفل بالزبون أن يعلم النقابة بذلك في 30 يوماً التي تلي تاريخ التوقيع.
- 3- واجبات المهني في علاقته بزملائه**
- يجب على عضو النقابة الذي يطلب منه زبون أو موكل أن يحل محل زميل له ألا يقبل المهمة إلا بشروط.
 - يجب أن يعبر تصرف الزملاء فيهم بينهم عن روح الزمالة و التضامن.
 - يجب على أعضاء النقابة إذا ظهر خلاف مهني بينهم أن يحاولوا حله فيما بينهم ودياً أو يعرضوه على رئيس مجلس النقابة أو يخطرأ غرفة المصالحة والانضباط والتحكيم.
 - يعتبر خطأ كل تشهير غير مؤسس من شأنه أن يلحق ضرراً بأحد الزملاء.
- 4- واجبات تتعلق بتأطير المتدربين**
- يجب على أعضاء النقابة أن يتكفلوا بالخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتدربين الذين تعينهم النقابة ويضمنوا لهم التأطير والتكوين المهنيين مع الدفع لهم تعويضاً يتصل بالمهام المسندة إليهم.
 - يجب على أستاذ التدريب أن يمنح المتدربين كل التسهيلات من أجل ما يأتي:
 - متابعة الدروس التحضيرية للامتحانات التي تفضي إلى هذه المهنة.
 - المشاركة في حصص الأعمال التطبيقية والأنشطة التكوينية.

- التقدم إلى الاختبارات.
- التمتع بإجازة خاصة غير مدفوعة الأجر.
- لا يجوز لعضو في النقابة أن يقبل أثناء السنة التي تلي تسجيله في قائمة النقابة مهمة يقترحها زبون أو موكل أحد أساتذته تدريبه القدامى إلا بعد موافقة مكتوبة من الأستاذ.

ملاحظة: لقد تطرق المشرع الجزائري إلى قواعد السلوك الأخلاقي من خلال القانون 01/10 ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:

1- العناية المهنية: يجب أن يلتزم المدقق الخارجي بالعناية المهنية حسب القانون 01/10 حيث تنص المادة 59 من نفس القانون على أنه¹ « يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج ».

2- الكفاءة المهنية والخبرة: ويمكن تلخيصهما كالآتي²:

- أ. الكفاءة المهنية: نصت المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11-72 والمؤرخ في 16 فيفري 2011 على أنه يجب على المترشحين قبل أن يبادروا التكوين، الحصول على شهادة جامعية أو أجنبية معترف بمعادلتها في النصوص، كما أنه يجب أن يتابع المترشح عند نجاحه للمسابقة تكويناً مدته ثلاث سنوات من قبل مؤسسات متخصصة تابعة للتكوين المهني أو معاهد تابعة لوزارة التعليم العالي ومعتمدة من وزارة المالية.
- ب. الخبرة المهنية: على المتربص أن يتم فترة تربص لمدة سنتين ويمكن تمديدها إلى سنة بناءً على رأي لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة، ويشرف على هذا التربص المهنيون وشركات المهنيين حسب المادة 06 من المرسوم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 ويحدد الحد الأقصى بخمس متربصين لكل مشرف لضمان إشراف ذات نوعية وأكثر متابعة.

3- الاستقلالية: لقد وضع المشرع الجزائري من خلال القانون 01-10 مجموعة من الإجراءات لضمان استقلالية المدقق الخارجي ويمكن تلخيصها كالآتي³:

أ. أتعاب محافظ الحسابات

تحدد أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته ولا يمكن له أن يحصل على أية أجر أو امتياز مهما كان شكله باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته (المادة 37 من القانون 01-10).

ب. حالات التنافي و الموانع

لقد حدد القانون 01-10 في الفصل التاسع حالات التنافي والموانع التي تؤثر على الاستقلالية الفكرية والأخلاقية لمحافظ الحسابات، ووفر القانون من خلال حالات الموانع التي حددها نقطة أساسية في تحديد استقلال محافظ الحسابات والمتمثلة في عدم وجود مصالح مادية سواء مباشرة أو غير مباشرة مع المؤسسة

¹ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 01 ، العدد رقم 42 ، الصادرة في 11 يوليو 2010 ، ص 10.

² - العيد خيراني، مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة-، 2013 ، ص ص 84-85.

³ - العيد خيراني، مرجع سابق، ص 84-87.

محل المراقبة، بالإضافة إلى وجود استقلال ذاتي وذهني من خلال حالات التنافي التي نصت عليها المادة 64، ومن مظاهر استقلال محافظ الحسابات سلطة تعيينه، حيث صدر مرسوم تنفيذي رقم 11-32 والمؤرخ في 27 جانفي 2011 والذي ينص على أن يتم تعيين محافظ الحسابات وفق دفتر شروط يعد من قبل مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو الهيئة المؤهلة في أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة للعهد السابقة وفق المادة 03 للمرسوم التنفيذي 11-32.

كما نصت المادة 10 من نفس المرسوم توضيح في دفتر الشروط إلزامية احترام حالات التنافي ومبدأ الاستقلالية، وبالتالي يمكن أن نقول بأن القانون 10-01 أضاف عنصر مهم في طريقة تعيين محافظ الحسابات والمتمثل في دفتر الشروط وهذا ما قد يعطى أكثر شفافية في تعيينه وبالتالي أكثر ضمان في استقلالية.

ج. عهدة محافظ الحسابات

إن مسألة عهدة محافظ الحسابات جاءت واضحة وفق القانون 10-01 و لم يختلف في مضمونه عن القانون 91-08، حيث حددت عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة (المادة 27 من القانون)، كما أنه لا يمكن تعيين محافظ الحسابات في نفس المؤسسة عند مضي عهدين متتاليتين إلا بعد مرور ثلاث سنوات.

في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة خلال سنتين ماليتين متتاليتين يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا، وفي هذه الحالة لا يتم تعيين محافظ الحسابات للسنة الثالثة.

من خلال القانون نلاحظ أنه تم تكريس مسألة تغيير محافظ الحسابات إلزاميا، لما لها من أهمية في الحفاظ على استقلاليته، مع إمكانية تجديده لمرة واحدة على التوالي.

نستنج من خلال ما سبق أن قواعد السلوك الصادرة عن الميثاق الجزائري تشبه إلى حد كبير القواعد الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين الأمريكيين فبالرغم من اختلاف بعض التسميات العامة للمبادئ إلا أنها تتشابه مع بعضها في المضمون و تركز على نفس الأفكار.

ومن الواضح أن ميثاق السلوك الأخلاقي يلعب دورا كبيرا في تشجيع المدققين على التصرف وفق السلوك المهني، حيث يبين هذا الأخير القواعد والواجبات التي ينبغي على المدقق احترامها والتقيدها بها، كما أن ميثاق السلوك الأخلاقي يتضمن شروطا وتوضيحات في حال مصادفة المدقق لغموضات وقواعد لا يفهمها.

المطلب الثالث: الرقابة على جودة أعمال التدقيق

1. تعريف رقابة الجودة على عملية التدقيق

عرفت الهيئة العمومية للمحاسبين القانونيين رقابة الجودة على عملية التدقيق بأنها " التنظيم الإداري للمكتب، وكذا جميع الإجراءات والسياسات التي أقرها المكتب من أجل التحقق بدرجة معقولة من الاقتناع بالتزام منتسبي المكتب بالمعايير المهني والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم أدائهم المهني عند تقويم الخدمات المهنية للعملاء، بما في ذلك قواعد السلوك وآداب المهنة، والتزام المكتب بالأنظمة التي تحكم مزاولة المهنة " بمعنى تحقيق درجة معقولة من الاقتناع بالالتزام بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم تقديم الخدمات¹.

و قد نص المعيار الدولي ISA 220 على أنه يجب على مؤسسة التدقيق تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي صممت للتأكد بأن كافة التدقيقات قد تمت وفقا لمعايير التدقيق الدولية أو المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة، بحيث يتم وضعها على مستوى مكتب التدقيق وعلى مستوى كل عملية تدقيق على حدا²، ويمكن تلخيصهما كالآتي³:

أ. على مستوى مكتب التدقيق

أي على مستوى الشركاء في المكاتب الذين يقدمون خدمات التدقيق، أو المهني الفرد الذي يقدم هذه الخدمات حسب الظروف.

على مكتب للتدقيق تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي صممت للتأكد بأن كافة أعمال التدقيق قد تمت حسب المعايير الدولية للتدقيق، أو المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة، وتعتمد طبيعة وتوقيت ونطاق سياسات وإجراءات رقابة الجودة لمكتب التدقيق على عدد من العوامل هي: حجم وطبيعة الأعمال المهنية للمكتب، اتساع نشاطه الجغرافي، هيكله التنظيمي، والاعتبارات الملائمة المتعلقة (التكلفة / المنفعة).

ب. على مستوى كل عملية تدقيق على حدا

على المدقق تطبيق إجراءات رقابة الجودة، المتماشية مع سياسات وإجراءات مكتب التدقيق لكل عملية تدقيق على المستوى الفردي، وعلى المدقق ومساعديه ممن أوكلت إليهم مسؤولية الإشراف، الأخذ بعين الاعتبار الكفاءة المهنية للمساعدين القائمين بإنجاز الأعمال، وذلك عند تقرير مدى التوجيه والإشراف والمتابعة المطلوبة، كما أن إناطة أي عمل إلى المساعدين يجب أن يتم بطريقة توفر قناعة كافية بأن هذا العمل سوف يؤدي بالعناية المطلوبة من قبل أشخاص يمتلكون درجات من الكفاءة المهنية المطلوبة في مثل هذه الحالات.

¹ - العيد خيراني، مرجع سابق، ص35.

² - محمد أمين مازون، مرجع سابق، ص86.

³ - 39:10، 23/04/2019، WWW.acc4arab.com.

2. أهداف الرقابة على جودة عملية التدقيق

إن وجود نظام للرقابة على جودة أعمال التدقيق داخل المكتب يساعد بالتأكيد على تحسين أداء مدققي الحسابات ويساعد على زيادة الثقة في الخدمات المُقدمة ومهنة التدقيق على العموم، ذلك أنه يساعد على تحقيق

الأهداف التالية¹:

- يساعد على تصميم نظام لرقابة الجودة داخل المكتب.
- توثيق سياسات وإجراءات مكتب التدقيق.
- زيادة الكفاءة المهنية لمحافظي الحسابات زيادة المصدقية والموضوعية.
- تحفيز المساعدين.
- يعزز استقلال أعضاء مكتب التدقيق.
- يعتبر وسيلة لتسويق خدمات المكتب.
- ضبط المشكلات والأخطاء المتوقع حدوثها.
- يساعد على التنظيم و ضمان استمرار العمل وفق القوانين المنظمة للمهنة.
- تعتبر معايير رقابة الجودة مرجع للفريق المكلف بتنفيذ الفحص الخاضع له مكتب التدقيق لتقويم رقابة الجودة و تحديد ملاءمتها وكفايتها و فعاليتها.

3. الإرشادات و المعايير المتعلقة بطبيعة رقابة جودة عملية التدقيق

ساهمت العديد من المنظمات الدولية في وضع و إصدار معايير الرقابة على جودة عملية التدقيق ومن أبرز هذه المنظمات نجد²:

أ. إرشادات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA

في عام 1978 قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بتشكيل لجنة معايير رقابة الجودة، حيث كان له الفضل في تطوير معايير الرقابة على جودة الأداء، وأصدرت نشرة رقم 1 تحت عنوان نظام الرقابة على جودة مكاتب المحاسبة والتدقيق القانونية و احتوت على تسعة عناصر تغطي أعمال مكتب التدقيق.

بعد ذلك بنحو سنة (1979) أصدر مجلس معايير التدقيق التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA المعيار SAS.

و في سنة 1996 تم إصدار نشرة ثانية لمعايير الرقابة على جودة الأداء وقامت باختصار العناصر التسعة للنشرة الأولى إلى خمس عناصر فقط.

¹-العبد خيراني، مرجع سابق، 63.

²-العبد خيراني، مرجع سابق، ص ص 39-41.

من ناحية أخرى تنوعت أساليب التحقق من جودة عملية التدقيق، ففي عام 1989 قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإصدار برنامج أطلق عليه اسم برنامج فحص الزميل Peer Review Program، والذي يهدف إلى تحديد وتقدير عما إذا كانت مكاتب التدقيق قد عملت على وضع إجراءات مناسبة لتطبيق عناصر رقابة الجودة، ويقوم بهذا التدقيق مكتب تدقيق آخر يتم اختياره من قبل المكتب المعني بالبرنامج أو يتم اختياره من قبل المعهد بطلب أيضا من المكتب، ويطبق هذا البرنامج مرة كل ثلاثة سنوات، أما البرنامج الثاني يسمى مراجعة الجودة Quality Review وله نفس هدف البرنامج الأول لكنه أقل شمولاً و يطبق أيضاً مرة كل ثلاث سنوات.

ب. إرشادات الاتحاد الأوروبي للمحاسبين IFAC

قام الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC سنة 1981 بإصدار معيار التدقيق الدولي الخاص بالرقابة على جودة أعمال التدقيق والذي يهدف إلى تحديد و توفير إرشادات الرقابة على الجودة، أما في ما يتعلق بأحدث الإصدارات والمتعلق بالرقابة على جودة التدقيق فقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين:

- معيار ممارسة الرقابة على جودة التدقيق و الخدمات المرتبطة بها و الصادر في ماي 2003.
 - المعيار الدولي ISA 220 والذي بدأ تنفيذه من جانفي 2005 ثم قام مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكد IAASB التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بقرار إعادة صياغة المعيار الدولي لرقابة الجودة ISQC1 بالتزامن مع المعيار الدولي للتدقيق ISA 220 لأن كلا المعيارين يحمل عنوان الرقابة على الجودة، حيث أصبح المعيار الدولي يتعلق بالشركات التي تباشر أعمال التدقيق والتأكيد والخدمات ذات الصلة، أما المعيار الدولي للتدقيق والمتعلق بالرقابة على الجودة أصبح متعلق بالرقابة على عملية تدقيق القوائم المالية التاريخية.
4. الرقابة على جودة خدمات مكاتب التدقيق في الجزائر

تم إنشاء لدى المجلس الوطني للمحاسبة لجنة مراقبة النوعي، وبالتالي أصبحت مكاتب التدقيق تخضع لرقابته وإشرافه، مما يضمن أكثر احترافية لهذه المكاتب وأكثر تنظيم، ويجب أن نشير إلى أنه من خلال إنشاء هذه اللجنة أصبح ذلك يتوافق مع المعيار الدولي للتدقيق ISA 220 لرقابة جودة القوائم المالية وبذلك أصبحت وزارة المالية عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة ومن خلال لجنة مراقبة النوعية تراقب نوعية الأشغال المنجزة من قبل محافظي الحسابات، ولا تمس هذه اللجنة بأي حال من الأحوال بحرية المهنة و ستطلق اللجنة برنامج تدخلات ميدانية من أجل الاطلاع على ظروف مهن المحاسبة، وأن هذه التدخلات ستهدف بصفة أساسية إلى حماية المهنيين من خلال مساعدتهم على تحديد حاجياتهم¹.

من خلال ما سبق نستخلص أن رقابة الجودة على أعمال التدقيق لها دور كبير في تشجيع المدققين على التصرف وفق السلوك المهني، حيث يساعد نظام رقابة الجودة سواء على مستوى مكتب التدقيق أم على مستوى الفرد من التحقق أن أعضاء مكتب التدقيق ملتزمون بالمعايير المهنية وقواعد السلوك وآداب المهنة، وبالتالي فهو

¹-العبد خيري، مرجع سابق، ص 89.

يحفز على الالتزام بتلك المعايير والقواعد، كما يساعد أيضا على زيادة المصدقية والموضوعية وضبط المشكلات والأخطاء المتوقع حدوثها.

المطلب الرابع : عملية مراجعة النظير

و يقصد بفحص النظير أو الزميل أن يقوم مكتب تدقيق بفحص أعمال مكتب تدقيق آخر بهدف¹:

- التأكد من أن مكتب التدقيق ملتزم بمعايير الرقابة على جودة التدقيق.
- إبداء رأي فني مستقل عما إذا كان نظام رقابة الجودة المطبق بمكتب التدقيق يوفر للمكتب ضمانا معقولا عن اتساق عملياته مع المعايير المهنية.
- دراسة وتقييم نظام رقابة الجودة بمكتب التدقيق من حيث ملائمته للمكتب، ومدى كفاية التوثيق لسياسات وإجراءات رقابة الجودة وتوصيلها للأفراد العاملين بالمكتب، وتخفيض حالات فشل عملية التدقيق أو منع حدوثها.

ويتم إجراء فحص النظير بصورة دورية مع اختلاف المدة المطلوبة لإجرائها من بلد إلى آخر، فمثلا في الولايات المتحدة يتم إجراء فحص النظير مرة على الأقل كل ثلاث سنوات، أما في إنجلترا فتخضع مكاتب التدقيق الخاصة بالشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية للفحص مرة كل خمس سنوات، أما المكاتب الأخرى فتخضع للفحص على أساس عينة مكونة من 150 مكتب كل سنة، من جهة أخرى، تشكل فرق فحص النظير عن طريق تقديم مكتب التدقيق محل الفحص لطلب موجه للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أو مجمع المحاسبين القانونيين بالولاية يتضمن هذا الطلب إرسال فريق فحص، و بعد انتهاء فحص النظير من مهامه تقوم بإصدار تقرير عن نتائج الفحص يتم تسليم نسخة منه للمكتب محل الفحص ونسخة أخرى للجهة المشرفة على عملية الفحص.

من خلال ما سبق نستخلص أن مراجعة النظير لها دور في التشجيع على الالتزام بالسلوك المهني، حيث تساعد على التأكد من أن مكتب التدقيق ملتزم بمعايير التدقيق، وعما إذا كان نظام رقابة الجودة المطبق منسجم مع المعايير المهنية، وبالتالي تطوير أعمال المكتب وتعزيز سمعته.

المطلب الخامس : امتحان التأهيل لمزاولة مهنة التدقيق

إن امتحان التأهيل لمزاولة مهنة التدقيق عبارة عن امتحان تجريه لجنة الترخيص المؤلفة بمقتضى قانون تنظيم مهنة المحاسبة، وذلك لتأهيل الممتحن وتمكينه من الحصول على ترخيص مزاول المهنة².

ففي الجزائر لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمتشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص، حيث تنص المادة 8 من القانون الجزائري 10-01 على

¹ - حمزة بوسنة، مرجع سابق، ص ص 161-162.

² .22 : 12 / 2019، 22/ 04/ www. acc4arab. com

أنه¹: «لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمتشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم».

ومما لا شك فيه أن لامتحان المهنة أثرا واضحا في رفع كفاءات مدققي الحسابات من خلال اطلاعهم بكفاءة القوانين والأنظمة ذات العلاقة بالمهنة وكذلك بالعلوم المحاسبية والمالية وقواعد المحاسبة وأدلة التدقيق وطرق استخدامها بطريقة صحيحة والالتزام بها بعد نجاحهم وحصولهم على إجازة التدقيق، مما يعزز قطاع المدققين بالعناصر الكفأة المؤهلة علميا وعمليا، ومع ذلك وإن كان لامتحان المهنة الأثر الإيجابي في رفع كفاءة مدققي الحسابات، فإنه لا بد من تفادي السلبيات وتنمية الإيجابيات المتعلقة بالامتحان لتحقيق الغاية المنشودة منه بضرورة مراعاة تحديد مناهج الامتحان بوضوح مع الإشارة إلى بعض المراجع والكتب لتكون المرشد للمتقدم للامتحان، تحديد الأهمية النسبية للموضوعات الامتحان، تقييم النتائج و لاسيما عندما تكون متدنية لمعرفة أسباب ذلك وتلافيها، تشجيع ذوي الكفاءة العلمية على تأليف كتب مساعدة تتناول موضوعات منهاج الامتحان و تزويد هذه الكتب بأسئلة متعددة و إجابات نموذجية و ذلك على غرار الكتب التي نجدها مثل هذه الامتحانات في البلدان الأخرى، إتاحة الفرصة أمام المتقدمين للامتحان للحصول على الإجابات النموذجية لأسئلة الدورات السابقة، مما يمكن المتقدم من الاستعداد للامتحان بشكل أفضل².

المطلب السادس : التعليم المهني المستمر

1. أهمية التعليم المهني المستمر

يحدد الإرشاد الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين التوصيات الخاصة وتشغيل البرنامج الفعال المهني المستمر عن طريق التنظيمات العضو من أجل الحفاظ على تحسين الكفاية المهنية للمحاسبين والمدققين ويهدف إلى الوفاء بتوقعات الجمهور بشأن جودة عملهم، وتمثل تلك التوصيات في الآتي³:

– دراسة أهداف التعليم المهني المستمر، ومجالات الموضوع التي يجب أن ينظر إليها على أنها متسقة مع تلك الأهداف، ومدى ملائمة ارتباطه بالتعليم المهني المستمر للمحاسبين المهنيين في المزاولة العامة والصناعة والتجارة والتعليم والخدمة العامة.

– تحديد غرض التعليم المهني المستمر كمتطلب لكافة التنظيمات العضو على أساس عالي

النطاق.

– شرح ضرورة آليات المنظمة الملائمة للتأكد من الالتزام بمُتطلبات التعليم المهني المستمر.

ذلك الإرشاد يُمثل تعديل للإرشاد الثاني الدولي للتعليم والذي أُصدر في فبراير 1982 ، ولذلك فإن المعرفة المطلوبة للعمل بفعالية كمحاسب في المزاولة العامة والصناعة والتجارة والتعليم والخدمة العامة قد تم التوسع فيها و تغييرها عند معدل سريع، ذلك الاتجاه من المؤكد أن يستمر.

¹ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، مرجع سابق ، ص5.

² - www.acc4arab.com , 22/04/ 2019, 12 : 22.

³ - مين السيد أحمد لطفي، المحاسبة و المراجعة الدولية، الطبعة الأولى، الدر الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2010 ، ص499-501.

على سبيل المثال يوجد هناك تغيرات جوهرية في البيئة التي خلالها يجب أن يعمل المحاسب أو المدقق، وهي تتضمن التغيرات في معايير المحاسبة والتدقيق والتشريعات والقوانين الجديدة والتي تؤثر على المهنة وعلى الأفراد والتنظيمات التي تخدمها والنظم، والقواعد الضريبية المعقدة بشكل متزايد والتطور المستمر والاستخدام المتزايد للأدوات الجديدة على سبيل المثال الحسابات الالكترونية الشخصية ونظم الاتصالات الالكترونية المرتبطة والموارد على الانترنت والاستخدام المنتشر للأساليب الكمية.

إن المحاسبين لا يواجهوا فقط بمتطلبات معرفة متزايدة وإنما أيضا ومنظماتهم المهنية يواجهون توقعات عامة متزايدة بخصوص جودة القوائم المالية وعمليات تدقيق مستقلة.

إن الضغوط المرتبطة الخاصة بالإفصاح عن مزيد من المعلومات والاستخدام المتزايد للتنبؤات قد كان له أثر على المحاسبين الإداريين والمدققين الحياديين على حد سواء.

بالإضافة إلى ذلك فإن الحاجة إلى أن تكون المنشأة متنافسة في ظل اقتصاد عالمي النطاق قد أدى إلى مزيد من الانتباه والتركيز على دور ومسؤوليات المحاسب الإداري في كيانات من كافة الأنواع، كافة ذلك يضع مسؤولية خاصة على المحاسبين في التعليم، وأخيرا فإن هناك اهتمام متزايد حول العالم في المساءلة المحاسبية العامة لمجتمع العمال والمال وعلى القطاع الحكومي، وقد كان للمحاسبين في كافة الوظائف مساهمات هامة للمساعدة في تلك العملية.

وقد ذكر الاتحاد الدولي للمحاسبين أن الاحتفاظ بالتأهيل طويل الأجل يُعتبر متطلبا حتميا للمهنة [حيث تشير الفقرة 16 من دليل أخلاقيات الاتحاد الدولي للمحاسبين المهنيين تشير إلى أن المحاسب المهني عليه واجب مستمر في الاحتفاظ بالمعرفة والمهارة عند مستوى مطلوب للتأكد من أن العميل أو صاحب العمل يحظى بميزة من الخدمة المهنية التي تتميز بالكفاية تأسيسا على تطورات مستخدمة في الواقع العملي وعلى الترشيح والأساليب المرتبة]، أيضا فقد تضمن أن فعالية برامج التأهيل المهني المستمر الوطنية سوف يستمر حتى تكون عامل جوهر في كثير من السيناريوهات المرتبطة بالتبادلية الدولية.

2. أهداف برنامج التعليم المهني المستمر

يجب أن تقوم المنظمات العضو بوضع برنامج تأهيل مستمر من شأنه¹:

- يُحافظ و يحسن المعرفة والمهارات الفنية التي يحوزها أعضائها.
- يُساعد أعضاء المهنة في تطبيق أساليب جديدة و لفهم التطويرات الاقتصادية وتقييم أثرها على عملائها أو أصحاب العمل وعلى عملهم وللوفاء بالمستويات والتوقعات المتغيرة.
- توفير تأكيد معقول للمجتمع على مستوى واسع بأن أعضاء المهنة لديهم المعرفة الفنية والمهارات لأداء الخدمات.

¹-أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة والمراجعة الدولية، مرجع سابق، ص502.

وفي ظل وجود بيئة متغيرة بشكل متزايد فإن المحاسبين الآن لا يمكنهم امتلاك المعرفة المطلوبة لأداء الخدمات المهنية ذات الجودة المرتفعة إذا لم يقوموا بالاعتراف بالحاجة إلى الحصول على التعليم المهني المستمر الملائم لتلك الظروف، ولذلك فمن أجل الوفاء بمسؤولياتهم تجاه أعضائهم و للجمهور العام فإن التنظيمات العضو يجب أن تجتهد وتبدل ما في وسعها نحو تكوين وتشغيل برنامج فعال للتعليم المهني المستمر.

من الواضح من خلال ما سبق أن التعليم المهني المستمر للمدققين يشجعهم على الالتزام و التصرف وفق أخلاقيات المهنة، حيث يمكن المدققين من تحسين كفاءتهم وجودة خدماتهم وإبقائهم على اطلاع مستمر لكافة التطورات والمستجدات الحاصلة في المهنة وفي المجتمع، وبالتالي تطوير وتعزيز المهنة ومكانتها.

المطلب السابع : المسؤولية القانونية

تشير معايير التدقيق المتعارف عليها إلى أنه يجب على المدقق بذل العناية المهنية الواجبة أثناء تأدية عملية التدقيق، ويقصد بذلك أن يؤدي عملية التدقيق بنفس الطريقة التي يمكن أن تؤدي بواسطة مدقق آخر في ضوء الظروف المحيطة، وذلك من دون أي إهمال أو تقصير، وبذلك يعد المدقق مسئولاً عن أي خطأ أو تقصير أو إهمال منه أو من أحد الأفراد العاملين بمكتبه أثناء القيام أو أداء مهمة التدقيق¹.

و يمكن تقسيم أنواع المسؤولية التي يتحملها المدقق إلى:

- مسؤولية مدنية
- مسؤولية جزائية
- مسؤولية مهنية
- أ. المسؤولية المدنية

إن تحقق المسؤولية المدنية يتطلب توافر شروط أو أركان هي²:

- **الضرر**: يعتبر الضرر الناتج عن فشل مدقق الحسابات في اكتشاف الأعمال غير القانونية التي كان من الممكن كشفها لو بذلت العناية المهنية الواجبة من أهم أركان المسؤولية المدنية.
- **الإهمال**: القاعدة العامة تشير إلى أن المدقق مسئول مدنيا في حدود إهماله، حيث تؤثر درجة الإهمال في نتيجة الدعاوي القضائية المرفوعة ضده.
- **العلاقة السببية بين الإهمال و الضرر**: لا يكفي لقيام المسؤولية المدنية توفر الإهمال و حدوث الضرر للمدعي بل لابد من وجود علاقة سببية بينهما، أي لابد أن يكون الضرر نتيجة مباشرة للإهمال.

و قد تطرق المشرع الجزائري للمسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات بموجب المادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري و المادة 45 من القانون 08-91: "محافظو الحسابات يعدون مسئولون مسؤولية مدنيا اتجاه المؤسسة

¹ - حمزة بوسنة، مرجع سابق، ص 52.

² - حمزة بوسنة، مرجع سابق، ص 53.

موضوع المراقبة أو الهيئة عن الأخطاء التي يرتكبونها أثناء تأدية مهامهم، ويتحملون بالتضامن سواء اتجه المؤسسة أو الهيئة أو اتجاه الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام هذا القانون ولا يكونون مسئولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين حسب الحالة، إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية رغم اطلاعهم عليها¹.

كما تطرق المشرع أيضا للمسؤولية المدنية من خلال المادة 61 من القانون 01-10 الذي تنص على "يعتبر محافظ الحسابات مسئولاً تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه ويعتبر متضامناً تجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون."

ب. المسؤولية الجزائية

مسؤولية المدقق الجزائية تعني مسؤوليته عن مخالفة القواعد القانونية المنصوص عليها في التشريعات المختلفة المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات والتي توجب عليه القيام بعمل معين أو الامتناع عن القيام بعمل معين.

وقد تطرق المشرع الجزائري للمسؤولية الجزائية في المادة 52 من القانون 08-91 كما يلي:

« يمكن أن يتحمل الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات و المحاسبون المعتمدون المسؤولية الجزائية طبقاً لقانون الإجراءات الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالتزام قانوني²».

أما المادة 62 من القانون 01-10 فقد نصت على أن³ « يتحمل محافظو الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزاماته القانونية ».

و قد حددت المادتين 829 و 830 من القانون التجاري العقوبات التي يتعرض لها محافظ الحسابات.⁴

ج. المسؤولية التأديبية:

من الضروري أن تتم موازلة مهنة تدقيق الحسابات في إطار من أخلاقيات المهنة، وما تفرضه على المشتغلين بها من واجبات وأداب للسلوك المهني تصاغ عادة في مجموعة من القواعد التي يطلق عليها ميثاق أو - دساتير - المهنة.

و مخالفة هذه القواعد يوقع المهني في مسائلة تأديبية تتم أمام التنظيمات النقابية التي ينتمي إليها⁵. و قد تطرق المشرع الجزائري للمسؤولية التأديبية في المادة 53 من القانون 08-91 كما يلي⁶ « يمكن أن يترتب على الخبراء

¹ - حمزة بوسنة، مرجع سابق، ص 53.

² - حمزة بوسنة، مرجع سابق، ص 52.

³ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، ص 10.

⁴ - العيد خيراني، مرجع سابق، ص 83.

⁵ - حامد طلبية محمد أبو هيبية، أصول المراجعة، الطبعة الأولى، زمزم، عمان، الأردن، 2011، ص 202.

⁶ - حمزة بوسنة، مرجع سابق، ص 54.

المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، المسؤولية الانضباطية اتجاه المنظمة الوطنية عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية.»

كما تطرق أيضا المشرع للمسؤولية التأديبية من خلال المادة 63 من القانون 10-01 حيث نصت على أنه¹ « يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية عن كل تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عن ممارسة لوظائف أمام لجنة التحكيم و الانضباط و تتمثل العقوبات التأديبية في:

- الإنذار
- التوبيخ
- التوقيف لمدة أقصاها ستة أشهر
- الشطب من الجدول

من خلال ما سبق نستخلص أن المسؤولية القانونية تلعب دورا كبيرا في حث المدققين على التقيد والتصرف وفق السلوك المهني، حيث أن العقوبات التي تفرضها الجهات المختصة على الخارجين عن القانون والأخلاقيات يلزم المدقق على احترام القواعد وعدم الخروج عن أخلاقيات المهنة، كما تجدر الإشارة إلى أنه كلما كانت العقوبات رادعة و قاسية كلما زاد حرص المدقق على احترام تلك القواعد والقوانين و أداء واجباته المهنية.

المطلب الثامن : التعليمات الصادرة عن هيئة الأوراق المالية

أنشأت هيئة الأوراق المالية نتيجة الأزمة المالية التي ميزت الأسواق العالمية في الثلاثينات والتي عرفت انهيار الكثير من الشركات الصغيرة و المتوسطة و تشكلت شركات كبرى مهيمنة، وتعتبر هذه الهيئة إحدى الهيئات الحكومية التي تتولى مراقبة تنفيذ قوانين الأوراق المالية وغيرها من القوانين المرتبطة بالأسهم بالإضافة إلى اكتسابها سلطات واسعة في تحديد الممارسات والمعايير المحاسبية التي تستخدمها الشركات الخاضعة لإشرافها وبالتفصيل الذي تراه و هي هيئة حكومية تم إنشائها عام 1934 بهدف تنفيذ قوانين الأوراق المالية والإشراف على تطبيق قانون تداولها، لتضمن تقديم تقارير مالية صادقة و واضحة من قبل الشركات الأمريكية المعنية.

أعطيت للجنة تداول الأوراق المالية سلطة الإشراف على إصدار المعايير المحاسبية الواجب إتباعها من طرف الشركات المسجلة أسهمها في سوق الأوراق المالية، كما أنها تستطيع أن تحدد الإجراءات المحاسبية ومضمون الإفصاح المحاسبي للشركات التي تتعامل في البورصة.

لقد كان التنظيم القانوني و إنشاء هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية أثر كبير في تطوير المبادئ المحاسبية و تحفيز الجمعيات المهنية المحاسبية لتكوين اتحادات وطنية وإقليمية ودولية كبيرة وإنشاء معاهد علمية ولجان متخصصة بهدف إيجاد مبادئ محاسبية تلقى قبولاََ عامًا وترفع مستوى المعرفة المحاسبية.

¹ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، ص 10.

و تجدر الإشارة إلى أن اللجنة تمتلك الصلاحية الكاملة في اشتراط ما يجب توفره في التقارير المالية التي تصدرها الشركات الواقعة تحت سلطتها خدمة لمصالح المستثمرين، أي أن لها الصلاحية القانونية في وضع معايير للمحاسبة المالية وفق ما تنص عليه أحكام قانون 1934 الخاص بلجنة تداول الأوراق المالية، و رغبة منها في ترك مهمة تنظيم المحاسبة وتطويرها إلى المنظمات المهنية المتخصصة لأنها كانت تعتقد أن لهذه المنظمات الموارد و الخبرة ما يكفي لوضع المعايير المحاسبية.¹

المبحث الثاني : تعليم الأخلاقيات المهنية للمدققين الخارجيين

تتمثل رسالة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAS) في التطوير والتعزيز عالمي النطاق لمهنة التدقيق والمحاسبة، وجعلها قادرة على توفير خدمات جودة مرتفعة بشكل متنسق لصالح الجمهور، ومن أجل تحقيق ذلك فقد قام الاتحاد بجهود عديدة من بينها نشر إرشاده عن الأخلاقيات الخاصة بالمحاسبين المهني، وحثه على ضرورة التعليم المهني المستمر للأخلاقيات، لذلك سيتم التركيز من خلال هذا المبحث على التحديات التعليمية للأخلاقيات، وتنفيذ وفرض المتطلبات الأخلاقية، وكذلك التطبيق في بيئة العمل، وأخيرا التعليم المستمر في مجال الأخلاقيات.

المطلب الأول: التحديات التعليمية للأخلاقيات

في يوليو عام 1990 نشر الاتحاد الدولي للمحاسبين إرشاده عن الأخلاقيات الخاصة بالمحاسبين المهنيين Guideline on Ethics For Professional Accountants وقد تم عنونته لاحقا باسم دليل أخلاقيات المحاسبين القانونيين Accountants Code of Ethics Professional، وقد تمثل الهدف من ذلك في توفير أساس في ضوءه يتم تحديد المتطلبات الأخلاقية للمحاسبين المهنيين في كل بلد، بعد ذلك النشر وإضافة لذلك العمل في مجال الأخلاقيات ولتعزيز التجانس الدولي فإن الاتحاد الدولي للمحاسبين الآن أصدر ذلك الإرشاد بهدف تشجيع التنظيمات العضو لفحص ترتيباتهم الخاصة بتعليم أعضائهم سواء الحاليين أو المستقبليين في مجال الأخلاقيات المهنية و تطبيقاتها.

ويقدر الاتحاد الدولي للمحاسبين أن النظم الخاصة بتعليم وتدريب المحاسبين المهنيين تتباين في البلاد المختلفة وأيضا فيما بين التنظيمات العضو المختلفة، ويعترف الاتحاد أيضا أن المعايير الأخلاقية تعتبر زمنية وتكون في سياق محدد، ويمكن أن يتغير الموقف في فترة من الزمن أو في موقع محدد، وسوف يكون الأمر مسألة خاصة بالتنظيمات العضو عند فحصها لتعلم الأخلاقيات المهنية وللتكيف مع ذلك الإرشاد مع احتياجاتهم الخاصة والظروف المحيطة.

إن المجتمع له توقعات مرتفعة تجاه المهنية، وأن المتطلب الأساسي لأي مجموع من المحاسبين المهنيين يتمثل في قبول وملاحظة معايير الأخلاقية المهنية المنظمة لعلاقتها مع مستخدمي الحسابات وأصحاب العمل وللموظفين والأعضاء الزملاء للمجموعة والجمهور بوجه عام.

¹-وسام شالور، المعالجة المحاسبية للأدوات المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف - ، 2011 ، ص9.

وفي ظل ذلك السياق يتعين الضغط على المنظمات العضو أن تتأكد من أن أعضائها لديهم فهم كافة لمبادئ الأخلاقيات المهنية والمنطق القائم وراء قيود الأخلاقيات المهنية التي يتم وضعها على المحاسبين المهنيين.

يحتاج المحاسبون المهنيون أن يكون لديهم تقدير شامل للمضامين الأخلاقية المحتملة للقرارات المهنية والإدارية، وهم يحتاجون أيضا إلى الإلمام بالضغوط الخاصة بملاحظة والاحتفاظ بمعايير أخلاقية التي قد تقع على هؤلاء المرتبطين بعملية اتخاذ القرار، ومثل كافة المهنيين فإن المحاسبين عليهم دور متزايد في عملية اتخاذ القرار، ويتم تطبيق ذلك سواء أكانوا يعملون في المزاولة العامة أو في الصناعة أو في التجارة أو في القطاع العام أو في التعليم، وهم يعملون في عالم متغير خلاله يتزايد تدهور الشركات وفشل المنظمات وعدم سلامة المشروعات ووجود كوارث بيئية، في مثل وجود تلك البيئة يكون هناك فهم واضح بأن التعلم في مجال المعايير الأخلاقية يعتبر شيئا ضروريا و حتميا.¹

المطلب الثاني: تنفيذ وفرض المتطلبات الأخلاقية

أولاً : تنفيذ المتطلبات الأخلاقية:

إن مهمة إعداد المتطلبات الأخلاقية التفصيلية تقع بشكل رئيسي على الهيئات المهنية لكل بلد معين، حتى ولو تحمل مسؤولية إصدار هذه المتطلبات جزئيا أو كليا للهيئة التشريعية لذلك البلد.

لن يضمن تبني الهيئات الأعضاء للمتطلبات الأخلاقية بالضرورة أنه سيتم المحافظة على مستوى السلوك الذي تم تحديده، و إذا أريد له أن يكون فعالا يجب أن تقوم الهيئات المناسبة في كل بلد بوضع أحكام لتنفيذ هذه المتطلبات، وعلى كل بلد عضو مسؤولية تحقيق معايير عالية للسلوك المهني، وضمان أن المتطلبات الأخلاقية تتم مراعاتها، وأن عدم مراعاتها سيتم بحثه و اتخاذ الإجراء المناسب بشأن ذلك.

تحت الفقرة 2.6 من قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الهيئات الأعضاء على ضمان تقديم النصح و المشورة للمساعدة في حل الصراعات الأخلاقية، وهذه المهمة هي جزء هام من التنفيذ، ويمكن تحقيقها بوسائل مثل تقديم الخدمة للرد على الاستفسارات التي يثيرها الأعضاء الأفراد بشأن تفسيرات المتطلبات الأخلاقية أو تشكيل اللجان المناسبة ضمن الهيئات الأعضاء التي ستتابع المتطلبات الأخلاقية لهذه الهيئات.

سيساعد على تنفيذ المتطلبات الأخلاقية إدخال برنامج مصمم لضمان أن الأفراد الأعضاء على علم بكافة المتطلبات الأخلاقية ويبين نتائج عدم الامتثال لهذه المتطلبات، ومن الممكن إيصال هذه المعلومات للأفراد الأعضاء بطرق مثل كتيبات الأعضاء والإصدارات الفنية والمجالات المهنية والتقارير حول التحقيقات التأديبية والأنشطة وبرامج التعليم المهني المستمر والنشرات الإخبارية والصحافة المالية والتجارية وردود الفعل من اللجنة المناسبة للطلبات الخاصة بتقديم المشورة.

¹- أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة والمراجعة الدولية، مرجع سابق، ص 536-537.

و يحترم معظم المحاسبين المتطلبات الأخلاقية التي يخضعون إليها بدون حاجة للفرض أو العقوبات، وبرغم ذلك قد تحدث حالات يتم فيها تجاهل هذه المتطلبات بشكل صارح أو عندما يخفق المحاسبون في مراعاتها بسبب الخطأ أو السهو أو عدم الفهم، ومن مصلحة المهنة وجميع أعضائها في أي بلد أن يكون الجمهور العام على ثقة بأن عدم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية للمهنة في ذلك البلد سيتم بحثه و اتخاذ الإجراءات التأديبية حيث يكون ذلك مناسباً.¹

ثانيا : فرض المتطلبات الأخلاقية

من الممكن توفير صلاحية اتخاذ الإجراء التأديبي من خلال التشريع أو النظام الداخلي للهيئة المهنية، وفي العديد من البلدان قد يتم توفير الإجراء التأديبي بواسطة الوكالات التشريعية عدا عن الهيئة المهنية، ومن الممكن أن تكون هذه الوكالات التشريعية مسؤولة جماعياً أو فردياً عن الإجراء التأديبي أو توفير عملية تدقيق الإجراء التأديبي الذي تم اتخاذه، وينشأ الإجراء التأديبي عادة من مواضيع مثل: عدم مراعاة المستوى المطلوب من العناية أو المهارة أو الكفاءة المهنية، عدم الامتثال لقواعد السلوك الأخلاقي، السلوك الفاضح أو الشائن.²

المطلب الثالث : التطبيق في بيئة العمل

إن معظم التنظيمات العضو تتطلب من الأعضاء المعنيين اكتساب تدريب ملائم وخبرة عملية سابقة للدخول في العضوية، إن الأخلاقيات المهنية تتخلل عمل المحاسبين حتماً، كما أن السلوك الأخلاقي السليم يعتبر ذو أهمية مكافئة للتأهيل والكفاءة الفنية، وتبعاً لذلك فإن تلك الفترة من الخبرة والتدريب العملي يجب أن يتم هيكلته بحيث يزود العضو المحتمل في المستقبل بفرض الملاحظة تطبيق الأخلاقيات في الموقف الفعلي والعملي، وهؤلاء المسؤولين عن التوجيه والإشراف على تدريب الأعضاء الحاضرين لديهم الفرص هنا في ذلك المجال و حيث يُمكن لهم تقوية وإدراك رؤوسهم بالأبعاد الأخلاقية لدور المحاسب المهني في مكان العمل عن طريق تشجيعهم للبحث عن تحديد أي مضامين أو معارضات أخلاقية ظاهرة في عملهم، و لتشكيل وجهة نظر مبدئية نتيجة لذلك و لمناقشة ذلك مع رؤسائهم.

إن الأعضاء المُستهدفين وهؤلاء الأعضاء الذين في السنوات المبكرة في مزاوله المهنة سوف يستفيدون أيضاً من التعرض والارتباط بالمناقشة عن القضايا بعمل أصحاب عملهم الذين يدركون أن يكون لديهم مضامين أخلاقية ممكنة. إن التعرض المخطط عن طريق الرؤساء للمشاكل الأخلاقية والقضايا المحتملة لرؤوسهم يجب أن يكون هو العادة، أن المرؤوسين يجب أن يتم نصحهم بأنه عندما يكون هناك شك في وجود بعض الجوانب الأخلاقية في مسار العمل أو الموقف فإنه يجب الاعتراف بوجود علامات استفهام و شك وارتياب بتلك النقطة الأخلاقية المعترف بها.³

¹- WWW.acc4arab.com/24/04/2019/00:01-

²- WWW.acc4arab.com/24/04/2019/00:01-

³- أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة والمراجعة الدولية، مرجع سابق، ص ص540-593.

المطلب الرابع : التعليم المهني المستمر في مجال الأخلاقيات

إن التعلم المرتبط بالأخلاقيات المهنية يجب أن يستمر حتى بعد التصريح بالعضوية، حيث يجب على المحاسب المهني أن يرى أنها تعد عملية مستمرة طوال ممارسة العمل المهني.

إن المهنة تعمل في ظل بيئة متغيرة، حيث تتطور هياكل الشركات وتتغير تطبيقات الأعمال، ويتم تطوير أدوات وأساليب مالية جديدة كما قد يكون هناك تدقيق عام حكومي متزايد للقرارات الإدارية، ولذلك فإن الاتجاهات تتغير تماما وذلك يمكن أن يتم عكسه في شكل توقعات للطلب المتزايد على المهنة.

وفي ظل تلك البيئة من الأهمية أن يكون المحاسبين المهنيين حساسين للتغير ومدركين للأبعاد والتعارضات الأخلاقية الجديدة الممكنة في عملهم ويكونوا على علم بها وعلى فهم بوجهات النظر وتوقعات تنظيمهم المهني والجمهور المرتبط بتطبيق الأخلاقيات المهنية في وقت التغير.

هذا ويمكن للتنظيمات العضو أن تساعد أعضائها عن طريق بذل كافة الجهود للسعي نحو إبقاءهم على علم ومعرفة بتلك الأمور و يمكن عمل ذلك عن طريق ما يلي:

- السيمينارات عن الأدلة الأخلاقية و تطبيقاتها على المواقف الظاهرة.
 - الجلسات في المؤتمرات و لا سيما المتحدثين لها سواء من داخل أو خارج المهنة المعروفين باتصالهم بقرارات الشركات الرئيسية.
 - المناقشة الدورية للقضايا الأخلاقية في المجالات و إصداراتها.
 - إن كل تنظيم عضو عليه واجب اختبار أعضائه و تعليمهم وكذلك الأعضاء المستقبليين عن المتطلبات الأخلاقية والتوقعات من أعضائهم في ذلك الخصوص، إن توقع المستخدم لخدمات المحاسبين المهنيين تتمثل في أن المحاسبين سوف يمارسون مسؤولياتهم والتزاماتهم للمعايير الأخلاقية العالية.
- ويوصي الاتحاد الدولي للمحاسبين أن تقوم التنظيمات العضو بفحص ترتيباتهم عن تعلم أعضائهم والأعضاء المستقبليين في مجال الأخلاقيات المهنية، وهو مجال حيوي للإدراك العام من مهنة المحاسبة.¹

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة والمراجعة الدولية، مرجع سابق، ص ص540-541.

خلاصة:

لقد حددت جمعية المحاسبين الأمريكيين والمنظمات الأخرى أهم الوسائل التي تشجع المدققين الخارجيين على التصرف وفق السلوك المهني والمتمثلة في : معايير التدقيق الدولية، ميثاق السلوك المهني، رقابة الجودة، عملية مراجعة النظير، التعليم المهني المستمر، المسؤولية القانونية، امتحان التأهيل لمزاولة مهنة التدقيق، وأخيرا التعليمات الصادرة عن هيئة الأوراق المالية . وقد أعتبر الاتحاد الدولي للمحاسبين أن تعليم الأخلاقيات المهنية للمدققين أمر ضروري في كل بلد، ويجب أن يكون بصفة مستمرة، وذلك حتى يبقى المدققين الخارجيين مدركين للأبعاد والتعارضات الأخلاقية الجديدة والممكنة في عملهم.

تمهيد

بعد الانتهاء من الدراسة النظرية للعلاقة التكاملية الموجودة بين التدقيق الخارجي ومدى مساهمتها في تفعيل نشاط تسيير المؤسسة وحتى تكون واقعية ارتأينا أن ندعمها بجانب تطبيقي يخدمها ويعزز مصداقية المعلومات المعتمد عليها.

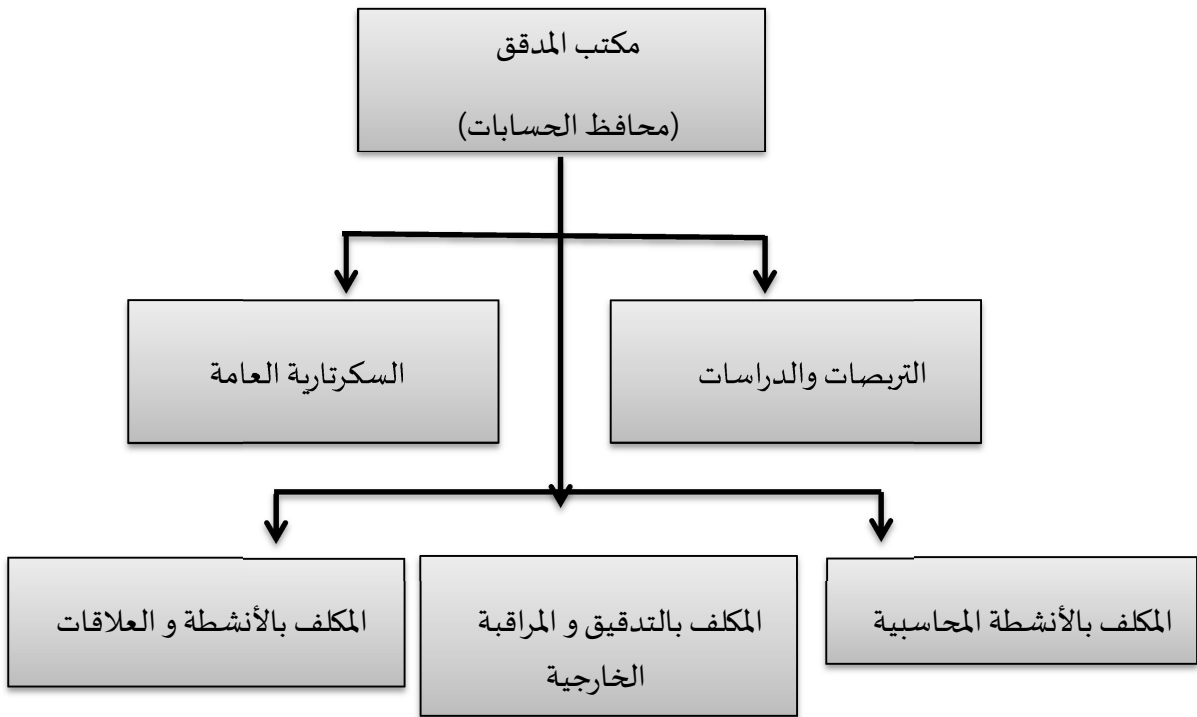
فاخترنا مكتب محافظ حسابات ليقدم لنا أهم ما يمكن أن يقوي ويؤكد دراستنا ويشرح لنا بالمختصر كيف تبني العلاقة بين التدقيق الداخلي و الخارجي وذلك من خلال الاعتماد على النتائج التي توصلنا إليها بعد اجراء المقابلة مع محافظ الحسابات والاستماع إلى أهم التصريحات التي أدلى بها وأهم التوضيحات المقدمة.

المحور الأول: التعريف بالمكتب محل التريص وهيكله التنظيمي

أولاً: التعريف بالمكتب

إن المكتب ينشط في المجال محاسبي والمالي والتدقيق، وهو حديث النشأة تأسس في 2015/05/20 مقره حجاج - طريق البحر - شارع القديم - مستغانم تم منح الإعتماد إلى السيد (ب.س) لمزاولة مهنته كمحافظ حسابات ومجاسب معتمد في 2014/12/29 من قبل المجلس الوطني للمحاسبة بعد المصادقة عليه من طرف وزير المالية.

ثانياً: الشكل رقم 03: الهيكل التنظيمي للمكتب



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق مكتب محافظ الحسابات - حجاج -

المحور الثاني: استمارة تبين محتوى المقابلة التي أجريت بمكتب التريص وتفسير أهم نتائجها
أولاً: محتوى الإستمارة (أسئلة وأجوبة المقابلة) :

- س1: هل عملية التدقيق كفيلة باكتشاف حالات الغش والتصرفات الغير قانونية؟
ج1: نعم يمكن ذلك خاصة إذا تضافرت الجهود والخدمات ما بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي
- س2: هل يمكن الاستغناء عن مرحلة من مراحل مزاولة عملية التدقيق ومكانة المراجعة فيها؟
ج2: لا يمكن ذلك باعتبار أم كل مرحلة في عملية التدقيق محملة للأخرى
أما بالنسبة لمصطلح المراجعة فهناك اختلاف فمنهم من يعتبر أن التدقيق هو نفسه المراجعة كما في بلدان
المشرق (مصر، الأردن ...) ومنهم من يرى أن المراجعة أعمق وأدق من حيث التفصيل لذلك يبقى الغموض حسب
المصطلح المستعمل في الدراسة وأدق من حيث التفاصيل لذلك يبقى الغموض حسب المصطلح المستعمل في
الدراسة.
- س3: أثناء أدائك لمهنتك ماهي درجة الاعتماد المتبادلة بينك وبين قسم التدقيق الداخلي ؟
ج3: إن درجة اعتمادا المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي أكبر وذلك باعتبار أن إنجازات المدقق الداخلي
بالمؤسسة هي بمثابة نقطة انطلاق عمل للمدقق الخارجي، أما بالنسبة للمدقق الداخلي فيستفيد من الطرف
الأخر وذلك عن طريق تنمية كفاءته وإثراء خبراته.
- س4: هل درجة الاعتماد بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي تبرز نوع العلاقة الموجودة بينهما؟
ج4: أجل أن تضافر جهود المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في مجال عملهما يولد علاقة تكاملية بينهما إذ أن
المدقق الخارجي في حالة دراسته وتقييمه لفعالية نظام الرقابة الداخلية واطلاعه على أهم الملاحظات
والاقتراحات المذكورة في تقرير المدقق الداخلي تجعله يعتمد على المعلومات الواردة فيه لتسهيل مهمته والتعرف
على نقاط القوة والضعف داخل المؤسسة.
- س5: هل تعتبر أوجه الاختلاف الموجودة بين التدقيق الداخلي والخارجي عائق في توطيد العلاقة بينهما؟
ج5: بالعكس بل تحدد مهام ومسئولية وصلاحيات كل منهما وذلك لتفادي النزاعات والتشابك وكذا تبين حقوق
وواجبات كل طرف لتنظيم عملية التدقيق.
- س6: إذن هل المدقق الداخلي ضرورياً بنظرك داخل المؤسسة ؟
ج6: أكيد ضروري وذلك للحفاظ على ممتلكات المؤسسة ومساعدتها في مراجعة كافة نشاطاتها الداخلية
والخارجية توفير الجو المناسب لاتخاذ قرارات التسيير.

س7: هل يعتبر هدف كل المدقق الداخلي والخارجي هدف واحد ؟

ج7: لربما يختلف لربما يختلف الهدف

إذ أن المدقق الداخلي يمكنه أن يتدخل في شؤون تسيير المؤسسة وإعطائها أهم الحلول لضمان استمراريتها وبقائها .

أما المدقق الخارجي فهدفه هو المصادقة على القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة قيد التدقيق وإعطاء رأيه حول سلامة وصحة المعلومات المعتمد عليها وبالتالي المحافظة على أملاك المؤسسة.

س8: أخيرا ماهو رأيك حول ما رأيته خلال مزاولة المهنة حول مكانة التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي داخل المؤسسة؟.

ج8: حسب ملاحظته أن معظم المؤسسات صغيرة الحجم التي كانت قيد التدقيق وتحت إشرافي كانت تعتمد بدرجة أكبر على قسم الرقابة الداخلية والمحاسبة المالية باعتبارهم أهم الأقسام التي تنظم الموارد المالية (أعباء ونواتج) على عكس المؤسسات الكبيرة الحجم والتي لها عدة معاملات ومتعددة الفروع كالسونطراك أو مؤسسة تربية الدواجن فإنها تعتمد بدرجة أكبر على قسم التدقيق باعتباره المساعد الأيمن للإدارة العليا لتسيير شؤونها. وأهم مايمكن أن أقترحه وأنصح به هو إقامة قسم تدقيق داخلي وفرض تدقيق خارجي على المؤسسات العمومية وذلك للحفاظ على ممتلكات الدولة وتفادي الإسراف في الثروة.

ثانيا : تفسير أجوبة محافظ الحسابات

كانت معظم الأسئلة المقدمة لمحافظ الحسابات تعتمد وبدرجة أكبر على خدمة الجانب النظري وذلك لاعتمادنا عليه أكثر من عملي في توضيح أهم نقاط دراستنا وذلك لمعرفة نوع العلاقة الموجودة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وقياس درجة الاعتماد بينهما وعليه وبعد الاستماع إلى تصريحات وملاحظات محافظ الحساب تبين لنا الاتي.

- تعتب المراجعة اعمق من مصطلح التدقيق وذلك باختلاف البلدان إذ يختلفان في سبيل عملهما إذ ان المراجعة تعتمد على فحص جميع العمليات بدقة ومراجعة جميع الملفات لمختلف السنوات إلا ان التدقيق يعتمد وبدرجة على اختيار عينات لتطبيق مرحلة الفحص التحقيق واخيرا التقرير.
- هناك علاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في مجال سير مهمتها داخل المؤسسة الواحدة وتعتبر هذه العلاقة أهم ما يمكن الاعتماد عليه للوصول إلى الأهداف المسطرة.
- بعد اكتشاف أن هناك علاقة بينهما توضح أنها علاقة تكاملية تختلف درجة الاعتماد فيما بين المدقق الداخلي.
- بعد اكتشاف أن هناك علاقة بينهما توضح أنها علاقة تكاملية تختلف درجة الاعتماد فيما بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي حسب فعالية عمل كل منهما إذ أن درجة اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي

أكبر وأوسع نطاق إذ تعتبر أعمال ونتائج وتقارير هذا الأخير نقطة انطلاق مهمة المدقق الخارجي وذلك لما توفره من ربح وقت وتقليل الازدواجية في العمل.

- تبرز أهمية العلاقة التكاملية بينهما في فعالية الخدمة المقدمة لإدارة المؤسسة وتوفير يد المساعدة لاتخاذ قرارات التسيير واكتشاف حالات الغش والتلاعب وتجنب الأخطار.
- إن وجود أو الفصل بين مهمة التدقيق الداخلي والخارجي راجع لتنظيم عملية التدقيق وتنظيمهما داخل المؤسسات وذلك لحماية كل من المدقق الداخلي والخارجي.
- يعتبر وجود المدقق الداخلي والخارجي ضروري في أي مؤسسة خاصة إذا تضافرت جهودهما لأن ذلك يكون لصالح المؤسسة لتحقيق أهدافها وضمان استمراريتها وبقائها.

خلاصة الفصل الثالث :

من خلال المقابلة التي أجريت بمكتب التريص لمحافظ الحسابات وجراء التوضيحات والاجابات المقدمة لنا تبين لنا ما يلي :

- عملية التدقيق عملية منظمة تعتمد على راحل متناسقة فيما بينها حتى تتم بفعالية وتكون كفيلة لاكتشاف الغش والتلاعبات وحتى الأخطاء.
- هناك علاقة تكاملية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي هدفها خدمة المؤسسة وتظيد من نجاعة عملية التدقيق.
- يعتمد كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي على عمل الاخر خاصة إذا تضافرت جهودهما وذلك لتفادي ازدواجية العمل وتسهيل إتمام برنامج أو مسار مهمة التدقيق الخارجي.

الخاتمة العامة

إن خدمات التدقيق الخارجي من أهم الخدمات التي يعتمد عليها العديد من الأطراف، بغية الحصول على معلومات يعتمدون عليها في اتخاذ قراراتهم ورسم خططهم المستقبلية.

ولقد ازداد وعي المجتمع والعديد من المنظمات المهنية في الآونة الأخيرة بضرورة الاعتماد بموضوع أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي، خاصة أمام الفضائح المالية التي شهدتها العالم، وتورط العديد من مكاتب التدقيق العالمية في قضايا أخلاقية، حيث اندفعت هذه المنظمات في مختلف أنحاء العالم كمنظمة جمعية المحاسبين الأمريكيين والاتحاد الدولي للمحاسبين... وغيرهم إلى وضع قواعد للسلوك الأخلاقي التي تتضمن الارشادات التفضيلية التي يجب أن يسير عليها المدقق في عمله حتى يكون ملتزماً بالمعايير الأخلاقية العامة.

أما الجزائر فقد اهتمت هي الأخرى بموضوع الأخلاقيات من خلال وضع قوانين (المرسوم 96/136) بين القواعد الاخلاقية التي يجب على المدققين احترامها والقيام بها.

نتائج اختبار الفرضيات:

بعد عرض وتحليل مختلف جوانب الموضوع من خلال الفصل التطبيقي، توصلنا بعد اختبار فرضيات الدراسة إلى ما يلي:

- بالنسبة للفرضية الأولى: "يتقيد مدققي الحسابات الخارجيين بولاية مستغانم بقواعد السلوك المهني". وبالتالي قبلنا صحة الفرضية بتقيد محافظ الحسابات بولاية مستغانم بالاستقلالية والموضوعية.
- بالنسبة للفرضية الثانية والمتعلقة بـ "تشجيع النزاهة والأمانة للمدقق الخارجي في ولاية مستغانم على الالتزام بالسلوك المهني".

أهم النتائج:

من خلال دراستنا والتي تناولت الجانب النظري للتدقيق الخارجي وأخلاقياته، وكذا الوسائل التي تشجع المدققين الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني، مع اسقاط هذه الجوانب على حالة الجزائر. (ولاية مستغانم)، من خلال الفصل التطبيقي الذي تضمن وجهة لمدقق الحسابات الخارجي، توصلنا إلى النتائج التالية:

- التدقيق الخارجي عملية منهجية وموضوعية، يهدف إلى زيادة الثقة والتأكد من سلامة المعلومات وكفائتها حتى يتسنى لمستهملها اتخاذ أنجع القرارات وتخفيض مخاطر اتخاذ القرارات غير السليمة.
- إن الفضائح المالية، وتورط العديد من مكاتب التدقيق العالمية في قضايا أخلاقية، يعتبر من أهم الأسباب التي أدت إلى الاهتمام بقواعد السلوك المهني.
- يتقيد مدققي الحسابات الخارجيين في الجزائر (ولاية مستغانم) بقواعد السلوك المهني.

- النتائج التي توصلنا إليها مغايرة تماما للواقع فبماذا تفسر وجود الفضائح المالية وظاهرة الفساد، مثل فضيحة بنك الخليفة.

التوصيات:

- بناء على ما تم التوصل إليه من نتائج في هذه الدراسة، نقترح التوصيات التالية:
- ضرورة قيام الجامعات الجزائرية بتدريس القيم الخلقية والسلوكية لطلبة المحاسبة والتدقيق، لتعرفهم بأهمية الالتزام بقواعد السلوك المهني وأثرها على مهنة المحاسبة والتدقيق.
- قيام الجامعات الجزائرية باستضافة مدققي حسابات من مختلف أنحاء ذوي خبرة وكفاءة عالية، من خلال عقد ندوات ومؤتمرات خاصة في مجال الأخلاقيات، ليستفيد الطلبة الجامعيين منهم.
- قيام الجامعات الجزائرية بتدريس الديانة الاسلامية لطلبة المحاسبة والتدقيق، اطلعهم على الأخلاقيات التي حث عليها الإسلام.
- ضرورة تنظيم الجهات المهنية لندوات ومؤتمرات عن الأخلاقيات وإلزام المدققين بحصرها.
- القيام بعقد ندوات متخصصة يتم من خلالها مناقشة القوانين المنظمة لقواعد السلوك المهني في البلاد.
- ضرورة تطبيق رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية.
- فرض عقوبات قاسية ورادعة على المدققين الخارجيين المخالفين لقواعد السلوك التي نص عليها القانون.

أفاق الدراسة:

- تناولت هذه الدراسة موضوع مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني والرسائل التي تشجعهم على الالتزام، وذلك من خلال دراسة لمكتب محافظ الحسابات ما يطرح مجموعة من المواضيع القابلة للدراسة من بينها:
- دراسة مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في ولايات أخرى من الوطن، باعتبار ان هذه الدراسة اقتصررت فقط على مجتمع ولاية مستغانم.
- دراسة الأسباب التي تجعل مدققي الحسابات الخارجيين لا يلتزمون بقواعد السلوك المهني.

المصادر والمراجع

قائمة المراجع باللغة العربية:

الكتب:

- 1- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث: الإطار الدولي- أدلة ونتائج التدقيق-، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 2- أمين السيد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2007.
- 3- أمين السيد لطفي، المحاسبة والمراجعة الدولية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2010.
- 4- حامد طلبة محمد أبو هيبه، أصول المراجعة، الطبعة الأولى، زمزم للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
- 5- حسام ابراهيم، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار البداية، عمان، الأردن، 2010.
- 6- حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة: الإطار النظري والاجراءات العملية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2009.
- 7- زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر، عمان، الأردن، 2010.
- 8- زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات المعاصرة: الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2009.
- 9- كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في: المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2006.
- 10- محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان، الأردن، 2009.

الرسائل:

- 1- أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل "المعايير الدولية للمراجعة الداخلية" في البنوك التجارية الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007.

- 2- العيد خيراني، مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، -، 2013.
- 3- حمزة بوسنة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على الأرباح، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف، -، 2012.
- 4- سهام أكرم عمر الطويل، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.
- 5- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرغة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2010.
- 6- عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري، قواعد سلوك وأداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2012.
- 7- فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف - المسيلة، -، 2004.
- 8- محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2011.
- 9- وسام شالور، المعالجة المحاسبية للأدوات المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف، -، 2011.
- 10- وليد خالد حميد العزمي، أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2012.

المدخلات والمقالات:

- 1- إحسان بن صالح المعتاز، أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها: انهيار شركة إنرون والدروس المستفادة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 22، العدد الأول، 2008.

- 2- أسامة عبد المنعم السيد علي، مدى التزام مدققي الحسابات بالميثاق الأخلاقي للمؤسسات المالية الإسلامية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الثلاثون، 2012.
- 3- رضا جاوحدو وإيمان بن قارة، حقائق حول أخلاقيات ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر، الملتقى الوطني حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955 -سكيكدة-، 2010.
- 4- زياد هاشم السقا، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (GAAS)، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 04، العدد السابع،، 2011.
- 5- صدام محمد محمود وآخرون، أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات التقارير المالية، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 04، العدد 07،، 2011.
- 6- عمر علي كامل الدوري، دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع، مجلة المنصور، العدد 14، الجزء الأول، 2010.
- 7- محمد سفير ورزقي إسماعيل، مسؤولية ودور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني حول: واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي 05-06/05/2013.
- 8- منصور بن عمارة ومحمد حولي، معايير المراجعة الدولية، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة باجي مختار -عنابة-، يومي 13-12/2011.
- 9- وليد زكريا هيام ومحمود فؤاد فارس أبو احميد، مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 20، العدد الثاني، 2006.
- 10- عمر توفيق المشهداني، تدقيق التحكم المؤسسي (حكومة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 02، الصادرة في 2012.

المواقع الالكترونية:

<http://www.acc4arab.com>

<http://www.Kantakji.com>

<http://www.tomohna.net>

المراجع باللغة الأجنبية:

Intosai, code of Ethics and Autiting Standards, Uruguay, 1998.