

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة سعيدة د. مولاي الطاهر

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية تسيير وعلوم تجارية

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق بعنوان:

**التزام المدقق المحاسبي بالأخلاقيات المهنية و دوره في فعالية عملية التدقيق
دراسة عينة في مؤسستين اقتصاديتين جزائريتين "نفطال" و "تعبئة و
توزيع مياه سعيدة" بولاية سعيدة**

تحت إشراف:

أستاذة حرمل سليمة

من إعداد الطالبة:

كريم ليلي نور الهدى

أعضاء لجنة المناقشة:

السنة الجامعية: 2024_2025



شكر و عرفان

قال الله تعالى: { يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ }

(سورة المجادلة آية 11)

الحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه و الصلاة و السلام على اشرف مخلوق أناره الله بنوره و اصطفاه

بداية أحمد الله عز و جل الذي منحني العقل و القوة ووقفني لإتمام هذا العمل المتواضع

أتقدم بخالص الشكر و التقدير لأستاذة الفاضلة "حرمل سليمة" لإشرافها على هذه المذكرة و على كل ما قدمته من مساعدات و مجهودات و إرشادات من اجل إعداد مذكرة تخرج ناجحة.

إلى كل أستاذتنا الكرام من الطور الابتدائي إلى الجامعي

إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد ولو بالكلمة الطيبة في إنجاز هذا العمل.

طالبين من المولى عز وجل أن ينفع به غيرنا

فالحمد لله حتى يرضى

والحمد لله إذا رضي

والحمد لله بعد الرضا

إهداء

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك و لا يطيب النهار إلا بطاعتك، و لا تطيب اللحظات إلا بذكرك، و لا تطيب الآخرة إلا بعفوك و لا تطيب الجنة إلا برؤيتك.

الحمد لله و كفى و الصلاة على الحبيب المصطفى و أهله و من وفى.

أمي "لاشي راضية" حبيبتي، ملاذي الأمن في لحظات الخوف أمني و أمانني و اطمئناني فلولا وجودك بحياتي و تشجيعك لي و دعواتك لما وصلت إلى الذي أنا به اهدي تخرجي لك احبك .

أبي "كريم بوبكر" من احمل اسمه بكل افتخار، قدوتي و مثلي أعلى دوما الأقرب و احن إلي قلبي أهديك تخرجي احبك.

إلى عائلتي الجميلة كوني حفيدتهم الأولى "كريم" و "لاشي" كل.

إلى كل اخوتي فهم سندي في الحياة

و إلى اقرب شخص إلى قلبي

اهدي تخرجي إلى أخوالي: أمقران و محمد أمين و خالاتي جميلات

إلى أعمامي: شهر الدين و مخطار و عماتي حنونات

إلى روح جدي "لاشي يوسف" رحمك الله يا عزيز قلبي

و إلى عمتي "هجيرة" رحم الله روحك الطيبة

إلى صديقتي إسراء و حليلة أحبكما

ليلي نور الهدى

المخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى التزام مدققي الحسابات بالأخلاقيات المهنية و دور هذا الالتزام في فعالية عملية التدقيق، و لتحقيق هذا الهدف تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي من خلال إعداد استبيان يتضمن مجموعة من العبارات مقسمة إلى محورين و تم توزيعها على مؤسستين اقتصاديتين و هما مؤسسة "نפטال" و مؤسسة "تعبئة و توزيع مياه سعيدة" معتمدين في تحليل الاستبيان على برنامج "Spss الإصدار 25" بهدف معالجة البيانات

و من أهم النتائج التي توصلنا إليها هو الإدراك العالي لأفراد العينة في المؤسستين محل الدراسة بالالتزام مدققي الحسابات بالأخلاقيات و السلوكيات المهنية، إلا أن النتائج التحليل الإحصائي أثبتت انه لم يؤثر ذلك في فعالية عملية التدقيق

الكلمات المفتاحية: التدقيق المحاسبي، أخلاقيات المهنية، محافظي الحسابات، جودة التدقيق.

Abstract:

This study aims to determinate the extent of auditor's commitment to professional ethics and its role, to achieve this goal the descriptive analytical method was followed by preparing a questionnaire that includes a set phrases divided into two axes were distributed among two economic institutions: "naftal company" and "saida water distribution institution", in analyzing the questionnaire we relied on the "Spss program version 25" with the aim of data processing

One of the must important results we reached was the high awareness of the sample members in the two institutions under study auditors commitment to ethics and conduct, however, the results of the statistical analysis proved that this did not affect the effectiveness of the audit process.

Key words; accounting audit , professional ethics, accountants, audit quality.

قائمة جداول:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	تطور أهداف التدقيق الخارجي	
02	قيمة ألفا كرونباخ العبارات	
03	توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي	
04	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	
05	توزيع أفراد العينة حسب المستوى الخبرة	
06	مدى التزام محافظ الحسابات بالقواعد الأخلاقية	
07	دور التزام محافظ الحسابات بالقواعد المهنية والسلوكيات الأخلاقية في رفع فعالية التدقيق	
08	اختبار العينة	

قائمة الأشكال:

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	أنواع التدقيق الخارجي	
02	توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي	
03	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	
04	توزيع أفراد العينة حسب المستوى الخبرة	

فهرس

البيان	الصفحة
بسملة	
شكر و عرفان	
إهداء	
الملخص	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
الفهرس	
مقدمة عامة	
الفصل الأول: ماهية التدقيق الخارجي، جودة التدقيق، والأخلاقيات المهنية	
تمهيد	
المبحث الأول: المدخل المفاهيمي للتدقيق الخارجي	
المطلب الأول: نشأة و مفهوم التدقيق الخارجي و أنواعه	
المطلب الثاني: تطور أهداف التدقيق الخارجي و أهميته	
المطلب الثالث: فعالية التدقيق	
المبحث الثاني: مفاهيم حول المدقق الخارجي	
المطلب الأول: تعريف المدقق الخارجي و صفاته	
المطلب الثاني: حقوق و واجبات المدقق الخارجي و مسؤولياته	
المطلب الثالث: جودة التدقيق الخارجي و آليات القياس و أهميتها و العوامل المؤثرة عليها	
المبحث الثالث: مفاهيم حول محافظي الحسابات و الأخلاقيات المهنية في الجزائر.	
المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات و المبادئ الأخلاقية لمهنته	
المطلب الثاني: أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر	
المطلب الثالث: دور الأخلاقيات المهنية في فعالية عملية التدقيق	
خلاصة الفصل	
الفصل الثاني: الفصل التطبيقي دراسة عينة في مؤسسات جزائرية	
تمهيد	
المبحث الأول: الطرق المستخدمة في الدراسة التطبيقية	

المطلب الأول: طرق جمع البيانات

المطلب الثاني: أداة صدق البيانات

المبحث الثاني: اختبار المحاور

المطلب الأول: التحليل الوصفي لمحور مدى التزام محافظ الحسابات بالقواعد الأخلاقية

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لمحور لدور التزام محافظ الحسابات بالقواعد المهنية و

السلوكيات الأخلاقية في رفع فعالية التدقيق

المبحث الثالث: مناقشة الفرضية

المطلب الأول: اختبار فرضية الدراسة

المطلب الثاني: تحليل النتائج

خلاصة الفصل

خاتمة عامة

قائمة المراجع

الملاحق



مقدمة عامة

مقدمة عامة:

توطئة:

شهد العالم تطورا كبيرا من ناحية التكنولوجيا و العلوم، مما أدى إلى تطور الاقتصادي في البلدان المتقدمة نتج عنه تعدد الشركات و المؤسسات المالية سواء كانت تجارية أو صناعية أو خدماتية، و لابد أن يكون لها ممتلكات تتمثل في الأصول ثابتة و المتداولة تساعد في بلوغ الأهداف المرجوة، فأصبحت تحتاج إلى مهنة التدقيق تقدم لها تقارير صحيحة خالية من الأخطاء و الغش.

و تتجلى جودة و فعالية التدقيق في تحلي المدقق المحاسبي بالأخلاقيات المهنية بحيث لا يقف تقرير المدقق على الشروط الشكلية فقط، بل يستوجب على المدقق التركيز و الالتزام بهذه الأخلاقيات المهنية و أن يتسم بها ليتمكن من أداء مهامه على أكمل وجه، لان مهنة التدقيق يشترط فيها احترام الأخلاقيات و القواعد المهنية من اجل الحصول على تقارير تنتفع بها المؤسسة لتحقيق أهدافها المسطرة.

يعتبر قانون (10_01) من أهم التشريعات المستخدمة في الجزائر قصد إلزام المدققين الخارجيين بالالتزام بمسؤولياتهم الأخلاقية التي تفرضها عليهم مهنة التدقيق المحاسبي، حيث نجد أن مواد القانون المتعلق بمهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد تتضمن عدة أدوات حماية.

إشكالية الدراسة:

- ما مدى التزام مدققي الحسابات في مؤسستي نفطال وتعبئة وتوزيع المياه سعيدة ، لولاية سعيدة بالأخلاقيات المهنية و دوره في فعالية عملية التدقيق؟

و بالتالي تتفرع عنه الأسئلة الفرعية تدور حول النقاط التالية:

- ما هو مفهوم التدقيق الخارجي؟
- ما هي جودة التدقيق و ما هي المعايير المتحكمة فيها؟ و آليات لقياسها وفيما تكمن أهميتها؟
- فيما تمثل الأخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر؟ و ما هو تعريف محافظ الحسابات؟
- ما هو دور الأخلاقيات المهنية في فعالية عملية التدقيق؟

الفرضية:

يوجد تأثير لالتزام محافظ الحسابات بالقواعد المهنية والسلوكيات الأخلاقية في رفع فعالية التدقيق.

دوافع اختيار الموضوع:

✚ يندرج الموضوع ضمن مجال التخصص و الرغبة في اكتساب معارف جديدة حول محافضي الحسابات.

✚ معرفة مدى التزام محافضي الحسابات في الجزائر بالأخلاقيات المهنية في عملية التدقيق.

✚ محاولة تقديم إضافات جديدة لمواضيع التزام المدقق المحاسبي بالأخلاقيات المهنية في عملية التدقيق.

✚ من كثر المواضيع المطروحة جدلا في وقتنا الحالي.

أهداف الدراسة: تسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:

الإجابة على الإشكالية الأساسية و التي هي:

ما مدى التزام مدققي الحسابات في المؤسسات محل الدراسة بالأخلاقيات المهنية و دورها في فعالية عملية التدقيق؟

معرفة دور التزام بهذه الأخلاقيات المهنية في رفع عملية التدقيق.

معرفة مدى تمسك محافضي الحسابات في المؤسسات محل الدراسة بالأخلاقيات المهنية.

أهمية الدراسة:

تتوقف أهمية هذا البحث على أهمية الأخلاقيات المهنية لعملية التدقيق و جودة التقرير المدقق من خلال اكتشافه للغش و الأخطاء و تجنب وقوعها في المستقبل

و أهمية التدقيق الخارجي الذي يعتبر وسيلة رقابية أي أنه يساعد في تحسين التسيير بالمؤسسات.

و تكمن أهمية البحث في كونه يعالج احد أهم المواضيع في عصرنا الحالي بحيث يدرس مدى التزام محافضي الحسابات في الجزائر بالأخلاقيات المهنية و دورها في فعالية عملية التدقيق من خلال دراسة عينة في مؤسسات اقتصادية جزائرية و إجابة على استمارة استبيان.

أدوات المستخدمة:

بههدف دراسة الموضوع تطرقنا في الجانب النظري على المنهج الوصفي التحليلي، و في الجانب التطبيقي اعتمدنا على استبيان موجه لمؤسستين اقتصاديتين جزائريتين "نفطال" و شركة "لتعبئة و توزيع المياه

سعيدة" بولاية سعيدة و في دراسة اختبار الفرضيات فقد تم معالجة البيانات ببرنامج المعالجة الإحصائي SPSS الإصدار 25.

صعوبات البحث:

جل الصعوبات التي واجهتها كانت في الفصل التطبيقي بحيث:

صعوبة توزيع الاستبيان على المؤسسات.

أجزاء و تقسيمات الدراسة:

لانجاز هذه الدراسة تم تقسيمها إلى فصلين، تضمنت تلخيصا عاما و الفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، و تطرقنا في الفصل الأول إلى ماهية التدقيق الخارجي و التعرف على نشأته و مفهومه و أنواعه و تعريف المدقق الخارجي و صفاته و تطرقنا إلى تعريف جودة التدقيق و آليات قياسها و إلى تعريف محافظ الحسابات و أخلاقيات المهنية في الجزائر و دورها في فعالية عملية التدقيق.

و الفصل الثاني التطبيقي: تم إعداد و عرض استبيان على مؤسسات اقتصادية جزائرية لمعرفة مدى التزام مدققي الحسابات بالأخلاقيات المهنية و دورها في فعالية و جودة التدقيق، و استعانة ببرنامج Spss الإصدار 25 لمعالجة البيانات المتحصل عليها.

الدراسات السابقة:

(1) آسيا هيري (2018) : فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة المعلومات تقرير المدقق _دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية_.

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة الدور الوسيط لأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي و العلاقة بين فعالية التدقيق الخارجي و جودة المعلومات، اعتمدت الباحثة على طريقة نمذجة المعادلات البنائية باستخدام طريقة مربعات الصغرى الجزئية نظرا لعدم اعتدالية البيانات، و تم اختيار عينة حصرية بلغت (144) و إجراء التحليل باستخدام برنامج الحر R و الحزمة PLSPM. وخلصت الباحثة على انه يوجد اثر لفعالية التدقيق الخارجي على اخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي .

(2) ايمان لبلاطة (2018) : دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في ضبط الممارسات المحاسبية في وجهة نظر المهنيين _دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الجزائرية_

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور أخلاقيات المهنة في ضبط الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، قامت الباحثة بتوزيع 85 استمارة استبيان على مجموعة من المهنيين و معالجتها ببرنامج

" Spss22 ". و توصلت إلى مجموعة من النتائج منها لا يوجد اختلاف بين أخلاقيات المهنة في المؤسسات محل الدراسة مهما كانت ملكيتها وحجمها، وجود علاقة طردية قوية وتباين في أثر أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة.

(3) رضا حميداتو (2019): أخلاقيات مهنة التدقيق و دورها في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي _دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين بالجنوب الشرقي للجزائر_

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة و القواعد السلوك المهني لمدققين و أثره على جودة التدقيق، وزع الباحث استبيان على العينة و شملت 42 فرد من محافظي الحسابات و خبراء المحاسبة و اعتمد على تحليل الاستبيان على برنامج " Spss 25 " و " EXCEL " لمعالجة البيانات، و توصل الى مراعاة مدققي الحسابات في الجزائر قواعد وسلوك مهنة التدقيق من خلال الالتزام بالقواعد و القوانين التي تنظم مهنة التدقيق، وكذلك تحقيق جودة التدقيق المحاسبي من خلال تأثير العوامل الموضوعية و الشخصية و المهنية.

(4) بلقري محمد و هشيلي ايمن رامي (2024): مدى التزام مدققي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق _دراسة لعينة من المحاسبين _.

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان مدى التزام مدققي حسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر وقام الباحث بتوزيع استبيان على 30 فرد من خبير محاسبي و محافظ الحسابات . و توصل إلى عدة نتائج أهمها من العوامل الشخصية لمدقق الحسابات وكذا خصائص مكتب التدقيق تؤثر في التزام المدقق حسابات بأخلاقيات المهنة .

الفصل الأول:

ماهية التدقيق الخارجي،
جودة التدقيق و الأخلاقيات
المهنية

تمهيد

لقد أخذت مهنة التدقيق الخارجي حيزا كبيرا من الاهتمام في وقتنا هذا، نظرا لما لها من ادوار على عدة مستويات، فعلى الرغم من انه حتى وقت قريب كان ينظر إليها على أنها مهنة تكتسب بالممارسة فقط، إلا أنها و بحكم تشعبها كنتيجة لتوسع النشاط الاقتصادي، و كبر المؤسسات تزايدت الحاجة إليها. لذلك تم إصدار مختلف الهيئات الحكومية و المهنية و الأكاديمية جملة من المفاهيم و الأهداف و المعايير و الفروض محاولة لتفادي انهيار المؤسسات نتيجة الغش و الأخطاء و التلاعب في قوائمها المالية.

ولتوضيح أكثر سنتطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: المدخل المفاهيمي للتدقيق الخارجي

في هذا المبحث سنوضح نشأة و مفهوم التدقيق الخارجي وأنواعه و تطور أهدافه و أهميته و الى فعالية التدقيق الخارجي.

المبحث الثاني: مفاهيم حول المدقق الخارجي

سنتطرق إلى تعريف بالمدقق الخارجي و صفاته و حقوقه و واجباته و أيضا مسؤولياته و إلى جودة

التدقيق و أهميتها و العوامل المؤثرة عليها

أما المبحث الثالث: مفاهيم حول محافظي الحسابات و الأخلاقيات المهنية في الجزائر سنتعرف على محافظ الحسابات، و على الأخلاقيات المهنية في الجزائر و سنوضح دور هذه أخلاقيات المهنية على فعالية عملية التدقيق.

المبحث الأول: المدخل المفاهيمي للتدقيق الخارجي

عرف التدقيق تطورات كبيرة متواصلة، صاحبت تعقد النشاطات وتنوعها مع كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل البشرية، المادية والمالية المستعملة، التي يصعب فيها التسيير. و سنتطرق في هذا المبحث إلى نشأة تعريف التدقيق الخارجي و أنواعه وأهدافه و أهميته والى فعالية التدقيق الخارجي.

المطلب الأول: نشأة ومفهوم التدقيق الخارجي و أنواعه

أولاً: النشأة.¹

استمدت مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة و صدق البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرار، و التأكد من مطابقة البيانات للواقع، حيث كان المدقق في ذلك الوقت يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر و السجلات ليرى مدى صحتها.²

و كلمة التدقيق Audit مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire و معناها يستمع.³

الفترة الأولى: من العصر القديم حتى سنة 1500م

مايعرف عن المحاسبة في هذه الفترة أنها كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية و كذا المشروعات العائلية، و كان الهدف من خلالها هو الوصول إلى الدقة، و منع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر المحاسبية.

قد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين و اليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، كما ظهرت لأول مرة نظام لحماية المحاسبة العمومية لوقف اختلاس الأموال، و ذلك بالفصل بين مسؤوليتي من يرخص بالإيرادات و النفقات، و من يقوم بتحصيل الإيرادات و تسديد النفقات، و حتى في التاريخ الصيني كانت بدايات قديم للتدقيق من خلال وضع أنظمة الرقابة المتبادلة من أجل الفصل في الوظائف.⁴

¹ أسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة احمد دراية، أدرار، جزائر، 2017_2018، ص ص3_4.

² خالد أمين، علم التدقيق الحسابات دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، الأردن، 2004، ص 20.

³ سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم بالمسيلة، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2004، ص 23.

⁴ شريفي عمر، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المملكة المغربية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، الجزائر، 2003، ص 7.

الفترة الثانية: من سنة 1500م حتى سنة 1850م

لا تختلف هذه الفترة كثيرا عن الفترة السابقة لها إذ لم يتغير هدف التدقيق خلال هذه الفترة و اقتصر على اكتشاف الأخطاء و الغش و التلاعب، التزوير في الدفاتر المحاسبية، و كانت مهمة مراقب الحسابات مقتصرة فقط على تعقب تلك الأخطاء و التلاعب و اكتشافها.¹ شهدت هذه الفترة ما يسمى بانفصال الملكية و هو ما زاد من حاجة إلى المدققين و بالرغم من ذلك بقيت ممارسة التدقيق بصفة التفصيلية.

الفترة الثالثة: من سنة 1850م إلى 1905م

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في الو.م.أ، و بالتالي الانفصال التام بين الملاك و الإدارة، هذا ما زاد من إلحاح المساهمين في الطلب على المدققين حفاظا على أموالهم المستثمرة. و عزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862، الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل.

و أهداف التدقيق خلال هذه الفترة كانت كآتي:

✓ اكتشاف الغش و الأخطاء.

✓ اكتشاف و منع الأخطاء الفنية.

✓ اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.²

و ما ميز هذه الفترة ما قرره القضاء الإنجليزي في بعض أحكامه الصادرة سنة 1897م أن الهدف الرئيسي للتدقيق ليس اكتشاف الأخطاء و الغش الملاحظ في دفاتر المحاسبة و لا يستجوب على مراقب الحسابات أن يتحول إلى جاسوسا أو شرطي سري أو يقوم بعمله و هو متبني فكرة الشك في كل ما يقدم له .

يرجع السبب في إصدار هذا القرار إلى كبر حجم المؤسسات و تفرع عملياتها و ظهور الشخصية المعنوية في الفكر المحاسبي، و صعوبة إجراء التدقيق التفصيلي الذي زاد من مسؤولية مراقب الحسابات ليس فقط أمام عميله و لكن حتى أمام الغير، نظرا للاهتمام المتزايد بفحص حركة الأموال.³

الفترة الرابعة: من سنة 1905م إلى غاية يومنا هذا

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

¹ محمود السيد ناغي، المراجعة في إطار النظري و الممارسة، مكتبة الجلاء الجديدة بالمنصورة، الطبعة 02، مصر، 1996، ص16.

² بوبكر عيمروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر و تحسين نظام الرقابة الداخلية لعملية المخزون داخل المؤسسة دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا بسطيف، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، الجزائر، 2011، ص4.

³ محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011، ص04.

و الهدف من عملية التدقيق، فلم يعد اكتشاف الغش و الخطأ، فالكشف مثل هذه الحالات هو من مسؤولية الإدارة، بل إن غرض التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل و المحايد في ما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي.¹

ثانياً: مفهوم التدقيق الخارجي

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعريف التدقيق و هذا باختلاف الهيئات و الأطراف الصادرة عنها، و من أهم هذه التعاريف نذكر ما يلي:

تعريف اتحاد المحاسبين الأمريكي: عرفه على أنه إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالقرارات أو بالأرصدة الاقتصادية و تقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات بمقياس معين و إيصال النتائج إلى المستفيدين.²

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

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

وعرفت منظمة العمل الفرنسي التدقيق على أنه "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف معني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استناداً على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم".⁵

¹ محمود السيد ناغي، المراجعة إطار النظري و الممارسة، مرجع السابق ذكره، ص 17 .

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

³ أمين السيد احمد لطفي، المراجعة لأغراض مختلفة، بدون دار النشر، مصر، 2004، ص 15.

⁴ محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 41.

⁵ مسعود صديقي، احمد نقار، المراجعة الداخلية، ط 1، مطبعة مزاور، الجزائر، 2010، ص 11.

كما عرف التدقيق الخارجي على أنه "عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم العميل، بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تمشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية، أصحاب المصلحة في المشروع".¹

وعرف التدقيق الخارجي على أنه فحص منظم ومنهجي لمؤسسة ما، يقوم به شخص مستقل ومختص، والذي يقوم بالمصادقة على العمليات المهمة التي قام بمراجعتها، كما يتحقق من تطبيق المعايير والقواعد الأساسية في المؤسسة، ويتحقق من إجراءات نظام المراقبة الداخلية، بهدف أن يصل إلى إعداد تقرير نهائي يتضمن رأيه المحايد عن وضعية المؤسسة التي قام بتدقيقها.²

يمكننا صياغة تعريف شامل و بسيط للتدقيق الخارجي بعد معرفة كل هذه التعاريف

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

- ✓ عملية التدقيق منظمة و بالتالي فهي قائمة على مخطط مسبق.
- ✓ يشترط في عملية التدقيق جمع أدلة و قرائن إثبات يبين للمدقق رأيه من خلالها حول عدالة و نزاهة القوائم المالية من عدمها.
- ✓ أن يلتزم المدقق الحياد في جمعه للأدلة أي أن تتم بصفة موضوعية بعيدة عن كل التحيز
- ✓ إيصال المدقق لتقرير يتضمن رأيه حول مصادقية القوائم المالية لصالح الأطراف الطالبة لها.

تعريف بعض المصطلحات:

الفحص: يقصد به فحص البيانات و السجلات للتأكد من صحة و سلامة العمليات المحاسبية أي التأكد من القياس المحاسبي الذي تم لمختلف العمليات المحاسبية بحيث يكون هذا القياس بصورة كمية و نقدية للأحداث المالية.³

التحقيق: يقصد به الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية لنظام الإداري كأداة للتعبير السليم لواقع المؤسسة في فترة زمنية معينة.

¹ عبد الوهاب نصر و آخرون، أساسيات المراجعة الخارجية وفقا لمعايير المراجعة المصرية و الدولية الأمريكية، دار العلوم الأكاديمية للنشر و التوزيع، مصر، 2013، ص9.

²Pascal Dumontier et autre, La qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises: un étude empirique menée dans le context tunisien, association francophone de comptabilité, Tunis, 2006, p 4. <https://halshs.archives-ouvertes.fr>

³ عبد الفتاح صحن، محمد السيد سرايا، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة، مصر، 2001، ص 200.

التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء، كانت داخل المؤسسة أو خارجها، ونستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرته.¹

ثالثاً: أنواع التدقيق الخارجي

يصنف التدقيق الخارجي إلى ثلاث أنواع، التدقيق القانوني و التدقيق التعاقدى و الخبرة القضائية، و نعرفهم فيما يلي:

التدقيق القانوني :

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

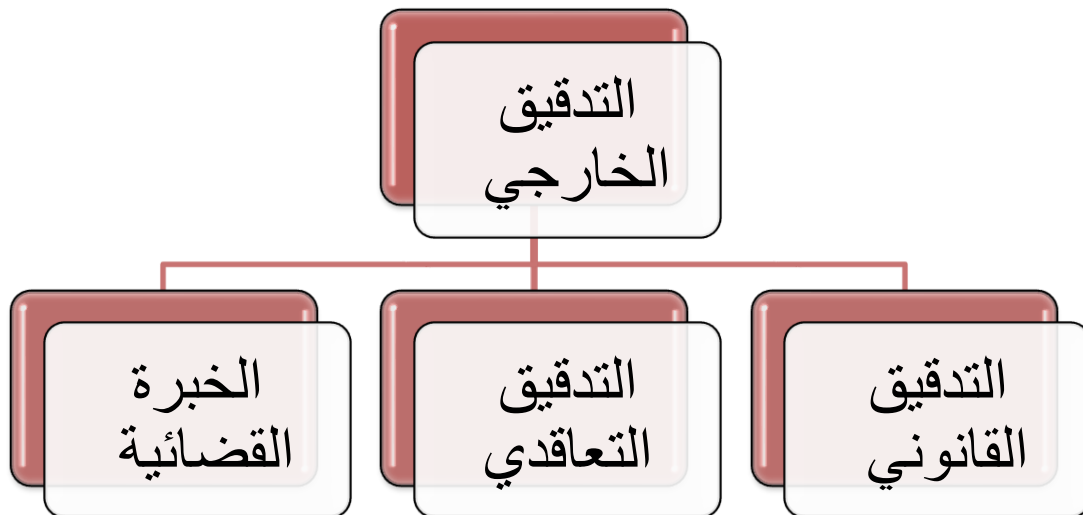
التدقيق التعاقدى:

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

الخبرة القضائية:

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

الشكل رقم (01): أنواع التدقيق الخارجي



المصدر: من إعداد الطالبة.

¹ عبد الفتاح صحن، سمير كامل، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، 2000، ص230.

المطلب الثاني: تطور أهداف التدقيق الخارجي وأهميته
أولاً: تطور الأهداف

يهدف المدقق الخارجي إلى تقديم رأي فني محايد في كون القوائم المالية تمثل بعدالة حقيقة المركز المالي للمؤسسة محل التدقيق، ويمكن وصف تبلور هذا الهدف عبر التاريخ في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): أهداف التدقيق الخارجي

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1850	اكتشاف الغش و الاختلاس	تفصيلي	غير مهمة
1850_1905	اكتشاف الغش و الأخطاء و الاختلاس	تحديد الاختبارات تفصيل مبدئي	غير مهمة
1905_1933	تحديد عدالة المركز المالي و اكتشاف الغش و الخطأ	اختباري	درجة الاهتمام بسيطة
1933_1940	تحديد عدالة المركز المالي و اكتشاف الغش و الخطأ	اختباري	بداية الاهتمام
1940_1960	تحديد عدالة المركز المالي و اكتشاف الغش و الخطأ	اختباري	اهتمام قوي و جوهري
1960 حتى الآن	مراقبة التخطيط تقييم النتائج الأعمال تحقيق الرفاهية الاجتماعية و غيرها.	اختباري	اهتمام جوهري للبدء بعملية التدقيق

المصدر: غسان فلاح المطارفة، **تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية)** ، دار الميسرة، الأردن ،
2006، ص18.

انطلاقاً من التطور التاريخي التدقيق يظهر لنا جلياً تطور أهداف هذه الأخيرة من حقبة زمنية إلى أخرى نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة لذلك سنتعرف على الأهداف من التدقيق الخارجي من خلال النقاط التالية:

✓ **الوجود و التحقق:** و ذلك بالتأكد من أن جميع الأصول و الخصوم و العناصر الواردة في الميزانية و في القوائم المالية موجودة فعلاً.

- ✓ الشمولية: و هي تعني أن كل العمليات قد تم تسجيلها من قبل المؤسسة وقت حدوثها دون استثناءات، و حتى يتأكد المدقق من ذلك عليه الاطلاع على كل الدفاتر و السجلات، (و هي من الخصائص الواجب توفرها في المعلومة المحاسبية).
- ✓ الملكية و المديونية: و يتم ذلك بالتأكد من ملكية المؤسسة لكل الأصول الواردة في الميزانية وأن الديون مستحقة فعلا لأطراف أخرى.
- ✓ التقييم: أي التأكد من كون أن كل العمليات المحاسبية تم تقييمها وفق اللبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل الاهتلاك.
- ✓ العرض و الإفصاح: حيث تسعى الأطراف الطالبة للمعلومة المحاسبية إلى الحصول على معلومة معبرة و ذات مصداقية تعطي صورة وافية لوضعية المؤسسة.
- ✓ إبداء رأي فني: و هو الهدف الأساسي لمدقق الحسابات أي إعطاء رأي فني محايد مدعم بأدلة و قرائن إثبات حول عدالة تمثيل القوائم المالية المحددة للمركز المالي و نتيجة الأعمال.

ثانيا: أهمية التدقيق الخارجي

- ✓ إدارة المؤسسة: مصادقة المدقق الخارجي على قوائمها يمنحها درجة كبيرة من الثقة و يزيد من نسبة الاعتماد عليها، فكلما كان المدقق الخارجي يتميز بالحيادية و الموضوعية و كلما كان مؤهلا و ذو خبرة معتبرة، كلما زاد الحمل عليه في المكانة التي يوضع فيها و يصبح رأيه القاعدة الأساسية في بناء العديد من الأسس الإدارية كتطوير المعلومات المحاسبية و الإدارية و التخطيط الاستثماري و الضريبي و المالي، فكلما زادت ثقة إدارة المؤسسة المعنية بالتدقيق بالمدقق الخارجي كلما اعتمدت النصائح المقدمة من طرفه، مع أن يحرص المدقق على استقلال هو حياد هو عدم انحيازه لأي طرف على حساب الأطراف الأخرى.¹
- ✓ المساهمون: يعتبر التدقيق كضمانة للمساهمين لمنع حدوث اختلاس و تلاعبات، كما أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد.
- ✓ الدائنون: يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق حيث يقومون بتحليل القوائم المالية بعد فحصه المعرفة المركز المالي و القدرة على الوفاء بالالتزام، لأنهم يهتمون بالمعلومات التي تساعدهم على معرفة ما إذا كانت لديهم قروضهم بالإضافة إلى الفوائد، سيتم تسديدها في مواعيد استحقاقها.²
- ✓ العاملون: يفيد التدقيق الخارجي العاملين أو المستخدمين من عدة جوانب فهو يقدم لهم المعلومة المتعلقة باستقرار و ربحية المؤسسة من جهة، و من جهة أخرى فمجرد علمهم بأن عملهم سوف يخضع إلى تدقيق و مراقبة من طرف خارج عن المؤسسة، فإن ذلك يدفعهم إلى الحرص و

¹ أمين السيد احمد لطفي، المراجعة لأغراض مختلفة، مرجع سابق ذكره، ص25.

² احمد طرطار وعبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة، ط1، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص199 .

تقديم العناية التامة لما يقومون به من عمل، و سيكون التدقيق الخارجي سببا في تقليل من الأخطاء أو منعها من الحدوث أصلا . و من جهة أخرى إذا اكتشف المدقق الخارجي وجود أخطاء جوهرية و نبه الإدارة بذلك و لم تقم بتصحيح تلك الأخطاء، فإنه يلزم على المدقق الخارجي أن يبين ذلك في تقرير هو يوضح في رأيه أن المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة لا يمكن أن يعتمد عليها.¹

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

¹أمين السيد احمد لطفي، المراجعة لأغراض مختلفة، مرجع سابق ذكره، ص 23 _ 24.

المطلب الثالث: فعالية التدقيق

أولاً: تعريف فعالية التدقيق

حسب المعيار الدولي للتدقيق 220 (رقابة الجودة لأعمال التدقيق) فإن فعالية التدقيق تعين بتنفيذ السياسات و الإجراءات الرقابية للجودة و التي صممت للتأكد من أن كافة أعمال التدقيق قد تمت حسب المعايير الدولية للتدقيق، أو المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة.¹

و يمكن تعريفها على أنها تحقيق أهداف التدقيق الخارجي من حيث التأكيد من أن جميع العمليات المحاسبية المالية تم تسجيلها وفقاً للقواعد و المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، و بأن البيانات المالية المنشورة مطابقة للبيانات الواردة بالدفاتر، و بأن تقرير المدقق يشهد بعدالة تمثيل هذه البيانات لنتائج الأعمال عن فترة معينة، و المركز المالي في تاريخ معين، استناداً إلى معايير التدقيق و قواعد السلوك المهني و أدلة التدقيق الكافية الملائمة، و بأن يعبر التقرير عن مدى خلو هذه البيانات من الأخطاء و التحريفات المادية، و عدم إعطاء رأي في خطأ في البيانات المالية التي تعدها الإدارة.²

ثانياً: الاعتبارات المتحكمة في فعالية التدقيق

اختلفت الاتجاهات المحددة للاعتبارات المتحكمة في فعالية التدقيق من حيث مصدرها ترتيبها وحجم تأثيرها على المدقق، إلا أنه اتفق جميعها على أنها ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالمعايير الذاتية للمدقق ومعايير أداءه المهني، وفيما يلي سوف نضع أهم الاعتبارات التي تؤثر على فعالية التدقيق

(1) الاعتبارات الذاتية:

تعتبر متطلبات الأداء الفعال للتدقيق بمثابة نقطة الانطلاق لأي مدقق في أداءه المهني، وفي مقدمة هذه المتطلبات نجد المتطلبات الذاتية المتعلقة بالشخص المدقق في حد ذاته، فحصول المدقق على تكوين علمي ومهني جيد من شأنه أن يسمح للمدقق بوضع خطط مدروسة و معيارية تقلل من الانحرافات عن الأهداف المسطرة، كذلك فإن استقلالية المدقق وتخلصه من كافة الضغوط والمضايقات في العمل من شأنها جعل المدقق يعمل بكامل أريحية الأمر الذي يرفع من تركيزه، و بالتالي زيادة الفعالية، في حين تعتبر العناية المهنية التي يبذلها المدقق كالمسمة الفنية لأي عمل و التي تضيف طابع الموضوعية على التقرير.³

¹ IFAC (1994) المعيار 220 : رقابة الجودة لأعمال التدقيق المعايير الدولية للتدقيق ص4.

² الذبيبة زايد عبد الحليم ، و أبوقعب حمزة يوسف ، (2017)، بعض العناصر المؤثرة في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق الأردنية دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، ص159.

³ ولد باحمو سمير، هيري آسيا، التزام المدقق بالأخلاقيات المهنية و أثره على فعالية التدقيق الخارجي، مجلة البشائر الاقتصادية ، المجلد السادس، العدد الثاني، ديسمبر 2020 ص 753.

(2) اعتبارات الأداء:

بعد وضع المدقق لأرضية الفعالية من خلال الاعتبارات الذاتية، يواجه أثناء المهمة التدقيقية أشكال مختلفة للعمليات التشغيلية داخل المؤسسات، الأمر الذي يحتم عليه البحث عن عناصر أخرى للفعالية، و يعتبر الحرص على تقييم نظام الرقابة الداخلية من بين أهم العوامل التي تزيد من الفعالية التدقيقية، فكلما زاد الحرص على تقييم نظام الرقابة الداخلية كلما زادت الفعالية، و العكس، كذلك مما يزيد من فعالية التدقيق جودة أدلة الإثبات التي يتحصل عليها المدقق، فكلما كانت أدلة الإثبات أكثر حسما و إقناعا، كلما كانت هناك فعالية كبيرة، و العكس.

المبحث الثاني: مفاهيم حول المدقق الخارجي

التدقيق أساسا هو وظيفة أو أداة فحص، ويجب أن يقوم بالتدقيق شخص مهني محايد مستقل ذات كفاءة الهدف الرئيسي من عملية التدقيق هو إبداء الرأي الفني المحاييد عن مدى صحة وسلامة القوائم المالية، وإبداء المدقق لرأيه يتم عن طريق إصدار التقرير، وسنقوم في هذا المبحث بتقديم عموميات حول المدقق الخارجي.¹

المطلب الأول: تعريف المدقق الخارجي و صفاته

أولاً: تعريف المدقق الخارجي

التعريف الأول: و ذلك الشخص المؤهل و المستقل و المجاز لانجاز تدقيق البيانات المالية و تقديم تقريره حولها إلى الجهة أو الجهات التي عينته.²

التعريف الثاني: يطلق عليه أحيانا "المحاسب القانوني" أو "مراقب الحسابات"، و هو طرف خارجي يزاول مهنة التدقيق من خلال مكتب خاص ويفترض منه صفة الاستقلال، و عادة ما يقوم بمراجعة القوائم المالية التاريخية المنشورة للمؤسسات سواء كانت مؤسسات تجارية أو خدماتية، و يتم مزاوله هذه المهنة بترخيص خاص معتمد وفقا لقوانين مزاوله المهنة، بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية للمؤسسة فإن المدقق الخارجي يمكنه أيضا القيام بمهام مراجعة الالتزام و المراجعة التشغيلية لنفس المؤسسة، كما يمكنه مزاوله المهنة كفرد أو من خلال عضويته في المؤسسة و تتطلب المعايير المنظمة للمهنة أن يتصف المدقق الخارجي بالاستقلال و الحياد حتى يمكنه أداء مهمته بموضوعية و دون تحيز.³

كما أنه يعين من طرف الجمعية العامة التأسيسية و يمضي في هذه الحالة القانون التأسيسي للشركة و قد يعين من طرف الجمعية العامة العادية للمساهمين و يمضي محضر اجتماعها مع عبارة "قبول المهمة" و يعلن عن قبوله كتابية في حالة حضوره الجمعية.⁴

و المدقق الخارجي هو شخص يطلق عليه المدقق أو المراجع المستقل أو المحاسب القانوني أو المحاسب العام كل هذه التسميات تشير إلى شخص واحد هو الشخص الذي يقوم بتنفيذ عملية المراجعة، بحيث تتوفر فيه الشروط التالية:

✓ **مؤهل تأهيلا كافيا:** تأهيل المدقق يشمل كل من التأهيل العلمي و العملي، حيث يشير التأهيل العلمي إلى الشهادات العلمية المطلوبة لممارسة مهنة التدقيق، أما التأهيل العملي فيقصد به الخبرة العملية في ممارسة المهنة.

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل، عمان، ط1، 2000، ص ص 14_15.

² هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل، عمان، ط3، 2006، ص25.

³ عبد الفتاح محمد الصحن، حسن أحمد عبيد، شريفة على حسن، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص22_23.

⁴ محمد بوتين: المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص43.

✓ **لديه استقلال كافي عن الإدارة:** يقصد باستقلال المدقق عنصرين محددين، الأول هو تحرره من أي ضغوط قد تمارس عليه من قبل الإدارة لإصدار رأي غير مناسب، ويتحقق هذا العنصر إذا كان تعيين المدقق، عزله وتحديد أتعابه ليس في يد الإدارة أو ليس للإدارة دور فيه، أما الأمر الثاني فهو عدم وجود مصالح مادية للمدقق في المؤسسة التي يراجع حساباتها، كأن يمتلك أسهم في هذه المؤسسة.¹

ثانياً: صفات المدقق الخارجي

هناك عدد من الصفات التي يجب أن يتحلى بها مدقق الحسابات بالإضافة إلى الإلمام بالمعلومات والعلوم المرتبطة بعمله منها ما يلي:

✓ أن يكون محافظة على أسرار العميل الذي يدقق أعماله، و أن لا يقوم بالإفصاح عن أية معلومات يطلع عليها خلال عمله.

✓ أن يكون عملية و مواكبة لما هو جديد في القوانين التشريعات.

✓ أن يكون حرة غير تابعة لأي جهة إلا لضميره و أن يهتم بمصلحة عمله على مصالحه الشخصية.

✓ أن يتصف بالصبر، حيث طبيعة عمله روتينية مما يؤدي إلى الملل.

✓ أن يكون عمله في مجال اختصاصه و أن يقدم النصيحة عندما تطلب منه إذا كانت مرتبطة بعمله.

✓ أن يتصف باللباقة في التعامل وقدرة على التعبير بكل وضوح.

✓ أن يكون أمينة و واقعية و مستقل في رأيه.

✓ أن لا يقبل أي عمل لأي عميل إلا بعد أن يتفهم طبيعة نشاط العميل وأن يقتنع بصحته.²

¹مراح صبرينة، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر،

تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2011_2012، ص4.

²غسان فلاح المطارفة، تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية)، دار الميسرة، الأردن، 2006، ص81.

المطلب الثاني: حقوق و واجبات المدقق الخارجي و مسؤولياته

أولاً: حقوق المدقق الخارجي

➤ **حق الاطلاع:** يحق للمدقق الخارجي الاطلاع على دفاتر المؤسسة و سجلاتها و مستنداتها في أي وقت ويشمل ذلك جميع الدفاتر و السجلات المحاسبية و غير المحاسبية و محاضر جلسات مجلس الإدارة و الهيئة العامة للتأكد من مدى التقيد بنظام المؤسسة و متطلبات قانون الشركات، كذلك يعني هذا أنه من حق المدقق زيارة المؤسسة للاطلاع على دفاترها و مستنداتها في أي وقت و دون إخطار مسبق خاصة إذا كان هناك شكوك لدى المدقق عن حالات تلاعب أو غش و رأى أنه من الضروري القيام بزيارة مفاجئة، أما في حالة عدم وجود الشك فيقوم مدقق الحسابات بإبلاغ المؤسسة مسبقاً و الاتفاق على موعد زيارته لاختيار الوقت الملائم حتى لا يعطل أعمال المؤسسة، و ليتمكن الموظفين من تجهيز الدفاتر و المستندات اللازمة لعملية الفحص.

و في حالة عدم تمكن المدقق من ممارسة هذا الحق بسبب قيام المؤسسة بوضع العراقيل مثل سرية الأوراق أو عدم وجود الوقت الكاف لتجهيزها فإنه يجب على المدقق في هذه الحالة رفع تقريره بهذا الأمر إلى مجلس الإدارة و إلى الجمعية العمومية للمساهمين.

➤ **حق طلب البيانات والتوضيحات:** يحق لمدققي الحسابات طلب البيانات و التوضيحات من إدارة المؤسسة التي يقوم بفحص حساباتها للقيام بمهمته بالشكل المناسب، و يعتمد الحكم على مدى ضرورتها لتقرير المدقق الشخصي و مدى ارتباطها بعملية التدقيق .

في حالة رفض إدارة المؤسسة توفير البيانات و التوضيحات الضرورية لمدقق الحسابات فإنه يحق له أبلغ مجلس الإدارة عن امتناع الموظفين عن توفيرها، و ذلك لان المدقق يذكر في تقريره صراحة عما إذا تمكن من الحصول على المعلومات والبيانات الضرورية لأداء مهمته.¹

➤ **حق الحصول على نسخة من الاستفسارات:** التي يوجهها مجلس الإدارة للمساهمين لحضور اجتماعات الهيئة العامة بالإضافة إلى القوائم المالية المرفقة.²

➤ **حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين:** يحق لمدقق الحسابات دعوة الجمعية العامة للمساهمين للاجتماع في حالة حدوث حالة طارئة بالمؤسسة تحدد مركزها المالي واستقرارها، مثل سوء تصرف الإدارة، وجود حالات انحراف خطيرة تؤثر على مستقبل المؤسسة وذلك كونه وكيلاً عن المساهمين للحفاظ على مصالحهم وأموالهم، وذلك لإحاطتها علماً بما يحصل داخل المؤسسة من خلل ومشاكل حتى يخلى مسؤوليته.

¹ غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع السابق، ص 90_91.

² د يوسف محمود جربوع: مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، ط1، 2000، ص247.

➤ **حق مناقشة اقتراح عزله:** يحق لمدقق الحسابات مناقشة اقتراح عزله عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المؤسسة، كذلك يحق له مناقشة اقتراح عزله والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العامة للمساهمين، يعتبر هذا الحق أحد الضوابط التي تحول دون عزل مدقق الحسابات عزلاً تعسفياً أو استخدام هذا الحق للتأثير على مدقق الحسابات.

➤ **حق احتجاجه للأوراق والمستندات حتى يحصل على أتعابه:** يحق لمدقق الحسابات قانوناً أن يحتجز الأوراق والمستندات للمطالبة بأتعابه والحصول عليها كاملة والقيام بمرورها إلى المؤسسة حتى يحصل على أتعابه وتكاليف استخراج تلك المستندات.

➤ **تحديد وقت الجرد:** يحق لمدقق الحسابات تحديد وقت الجرد لممتلكات المؤسسة والتزاماتها حتى يتحقق من عدالة تصوير القوائم المالية لواقع المؤسسة، وأن يتم هذا الجرد تحت إشرافه أو بحضور من ينوب عنه، وإلا من حقه أن لا يعتمد على كشوف الجرد التي تمت دون أن تكون تحت إشرافه.¹

ثانياً: واجبات المدقق الخارجي

من أهم واجباته ما يلي:

- القيام بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات المؤسسة والتأكد من القيود والكشف عن الأخطاء والتحقق من أن الحسابات الختامية تمثل الواقع وأن الميزانية العمومية صحيحة.
- التحقق من قيم الأصول والخصوم وأنها مطابقة للأسس العامة المحاسبية وأن أساليب التقويم متوافقة مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.
- التأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه حتى يستطيع اختيار عينات المراجعة بشكل ملائم وسليم ويغطي معظم عمليات المؤسسة.
- تقديم التوصيات والاقتراحات الملائمة كما يلي:
 1. معالجة وتصحيح الأخطاء التي تم اكتشافها.
 2. عدم الوقوع في الأخطاء مستقبلاً ما أمكن ذلك.
 3. حسن سير العمل في أقسام وإدارات المؤسسة.
- يجب على المدقق التأكد إلى جانب الفحص والمراجعة الدفترية أن المؤسسة تقوم بتطبيق القوانين واللوائح والأنظمة المختلفة وتلتزم بها بطريقة سليمة، كما تلتزم بنصوص بنود العقود المختلفة التي قبلتها ووقعت عليها.
- التحقق من أن المؤسسة تلتزم بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها ومن أمثلتها ما يلي:²

¹ غسان فالح المطارنة، نفس المرجع السابق، ص 91_92.

² محمد السيد سرايا: أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص 62_63.

1. تسجيل الأصول الثابتة في الدفاتر بتكلفتها التاريخية.
 2. احتساب اهتلاك لهذه الأصول وفقا للطرق والمعدات المعمول بها في المؤسسة في السنوات السابقة دون تغييرها إلا بأسباب معينة يقتنع المدقق بها .
 3. ثبات طرق تقييم المخزون السلعي مثل طريقة التقييم وفقا لسعر السوق أو التكلفة أيهما أقل.
 4. إتباع مبدأ الحيطة والحذر عن طريق تكوين بعض المخصصات الملائمة لتطبيق هذا المبدأ مثل مخصص الديون المشكوك فيها وأساس تكوينه ومدى ملائمة معدله لرصيد المدينون في المؤسسة.
- فحص عناصر قائمة الدخل (الأرباح و الخسائر) للتحقق من أنه يظهر النتيجة الحقيقية لنشاط المؤسسة من أرباح أو خسائر عن السنة المالية.
 - فحص عناصر قائمة المركز المالي (أو الميزانية العمومية)، للتحقق من أنها تعبر تعبيراً صحيحاً عن القيم الحقيقية العناصر الأصول والالتزامات وبالتالي عن المركز المالي للشركة في نهاية السنة المالية.
 - يجب على المدقق أن يحضر هو أو أحد مساعديه اجتماع الجمعية العامة للمساهمين في المؤسسة لمناقشة تقريره.
 - على المدقق عند حضوره اجتماع الجمعية العامة للمساهمين أو اجتماع مجلس الإدارة في غير شركات المساهمة، أن يقدم تقريره إلى الأعضاء ويتلوه عليهم بحيث يكون تقرير شامل على جميع البيانات الهامة واللازمة التي تعبر عن ما يلي:
 - 1) ما إذا كان المدقق قد حصل على كل البيانات والمعلومات والسجلات والدفاتر اللازمة لانجاز عمله.
 - 2) ما إذا كانت الحسابات والدفاتر والسجلات سليمة ومنظمة.
 - 3) ما إذا كانت الحسابات الختامية والميزانية تتفق مع البيانات المسجلة في الحسابات والتقارير والملخصات المختلفة.
 - 4) ما إذا كان الجرد والتسويات الجردية التي قامت بها المؤسسة قد روعي فيها القواعد المتعارف عليها.
 - 5) ما إذا كانت وقعت مخالفات معينة أحكام بعض النظم والقوانين واللوائح التي تحكم طبيعة نشاط المؤسسة.

6) ما إذا كانت قائمة الدخل تظهر النتيجة الحقيقية من أرباح أو خسائر والميزانية العمومية

تظهر المركز المالي الحقيقي للشركة.¹

ثالثاً: مسؤوليات المدقق الخارجي

نتقسم إلى أربعة أنواع و هي:

1. مسؤولية فنية: وهي التي تدخل في صميم عمله كمراجع حسابات قانوني للشركة وتتلخص في

محالين رئيسيين هما:

✓ مسؤوليته في التحقق من أن المؤسسة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية

المتعارف عليها بين المحاسبين والمقبولة قبولاً عام.

✓ مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق

التي تنظم أعمال أنشطة المؤسسة قد روعيت وطبقت تطبيقاً سليماً.

2. مسؤولية أخلاقية: وهي التي تتعلق بالإخلال بأمانة وأخلاقيات المهنة ومن أمثلة ذلك ما يلي:

✓ إخفاء المدقق حقائق مادية معينة عرفها عند المراجعة.

✓ تقديم بيانات مضللة وغير حقيقية.

✓ إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر.

✓ الإهمال أو التقاعس في أداء عمله.

✓ إذا لم يضمن تقريره كل الانحرافات التي كشف عنها.

3. مسؤولية مدنية: تتمثل هذه المسؤولية بالنسبة للمدقق في بعض نواحي القصور التي تتعلق بعمل

المدقق وأهمها ما يلي :

✓ حالة إهمال المدقق في قيامه بأداء عمله وعدم بذل العناية المهنية اللازمة.

✓ حالة وقوع المدقق في بعض الأخطاء أثناء مراجعته.

✓ عدم قيامه أصال بالمراجعة.

ذلك قد يتعرض المدقق نتيجة هذا الإهمال للمسؤولية حيث يسأل عن رأي أخطاء يسيرة أو كبير وقد

يكون عرضة للتحذير أو لفت النظر مما قد يضطره للخرج أمام المسؤولين في المؤسسة.

4. مسؤولية جنائية: وهي التي تتمثل في ارتكاب المدقق لبعض التصرفات الضارة بمصلحة

المؤسسة عن عمد ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي يترتب عليها المسؤولية الجنائية للمدقق

ما يلي:

✓ تأمر المدقق مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي

القصور والإهمال في إدارة الشركة.

¹ محمد السيد سرايا، نفس المرجع السابق، ص 64_65.

✓ تأمر المدقق مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة الشركة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين.

✓ إغفال المدقق وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة وعدم تضمين تقريره ذلك خوفاً على مصالحة الشخصية دون مصلحة باقي الأطراف في المؤسسة.¹

✓ الكذب في كتابة تقريره أو في شهادته (عند طلبها) أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة وخطيرة بالنسبة لنشاط المؤسسة ومصالح المساهمين

✓ ارتكاب الأخطاء والمخالفات الجسيمة بما يضر بمصالح المؤسسة ومن ذلك إفشاء بعض أسرار المؤسسة في مجالات مختلفة إلى المؤسسة المنافسة لغرض أو لآخر يخص المدقق شخصية .

ولا شك أن مثل هذه التصرفات تعرض المدقق للمساءلة الجنائية واتخاذ إجراءات القانونية عند اكتشاف هذه التصرفات والتأكد من أنها ارتكبت عمد من قبل المدقق أو عن إهمال جسيم.

¹ محمد السيد سرايا، نفس المرجع السابق، ص 65_67.

المطلب الثالث: جودة التدقيق الخارجي و آليات القياس و أهميتها و العوامل المؤثرة فيها

أولاً: مفهوم جودة التدقيق الخارجي

لقد اختلفت المفاهيم الخاصة بجودة التدقيق الخارجي باختلاف التجارب التي مرت بها المهمة على الصعيد الدولي، و اختلاف المدارس التي يستند إليها المهنيون، و من الباحثين الذين أعطوا تعريف لجودة تدقيق الحسابات من بينهم "ليندة اليزابيت دانجيلو"، من جامعة فلانسيا، حيث عرفت الجودة على أنها "احتمالية شرط قيام المحاسب القانوني باكتشاف الأخطاء و الثغرات في النظام المحاسبي للعميل، و الإفصاح عنها في التقارير التي يصدرها".¹

و تعرف على أنها: "تهج متكامل بقيادة المدقق و ذلك لتحقيق مستويات عالية من الجودة في الأداء من خلال اكتشاف المخالفات و الأخطاء الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية و الإفصاح عنها في التقارير، بحيث تتم الاستفادة من قبل الأطراف ذات الصلة و ذلك مع الالتزام القانوني للمدقق".² شهدت نهاية سنة 2020 إصداراً جديداً و تنقيحاً لمجلس الدولي لمعايير المراجعة و التأكيد (IAASB) لمهنة التدقيق العالمية، حيث تم الاعتماد ثلاثة معايير لإدارة الجودة الجديدة، والتي ترفع مستوى إدارة الجودة عبر جميع أنحاء العالم.

تعمل المعايير الثلاث المترابطة على تعزيز و تحديث كيفية تعامل الشركات مع إدارة الجودة، و تمثلت هذه المعايير في:

➤ المعيار الدولي لإدارة الجودة¹ إدارة الجودة للشركات التي تجري عمليات التدقيق أو مراجعات للقوائم المالية أو تأكيدات أخرى أو الارتباطات خدمات ذات الصلة¹(ISQM1) الذي عوض المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC1).

➤ المعيار الدولي لإدارة الجودة 2 (ISQM2) عوض في مكان مراجعات جودة الارتباطات²(ISQC2).

➤ و من المعيار الدولي للتدقيق 220 (المنقح) لإدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية ISA220 (المنقح).³

¹أجمانة حنظل التميمي، العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية، مجلة نصف سنوية تصدر من كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة البصرة، 2013، ص 6.

²خيراني العبيد، مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012_2013، ص 15.

³مجلة الاقتصاد المال و الأعمال، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، المجلد: 07، العدد: 01، مارس 2022 ص 414.

ثانياً: آليات قياس جودة التدقيق

تم تخصيص عدة معايير لقياس جودة التدقيق و التي تتمثل فيما يلي:

حسب معيار التدقيق الدولي ISA 220.¹

تعد معايير التدقيق الدولية ISA من أبرز المعايير التي تعرضت إلى مهمة التدقيق، حيث عالج المعيار ISA 220 موضوع رقابة الجودة الخاصة ب:

✓ إجراءات التدقيق بشكل عام .

✓ أعمال التدقيق في حالة تفويض المهام .

تنص المادة الرابعة من المعيار ISA 220 أنه على القائم بالتدقيق تنفيذ إجراءات رقابة الجودة المعمول بها للتأكد بأن كافة مراحل المهمة قد تمت حسب المعايير الدولية.

جودة التدقيق وفق المجلس الوطني للمحاسبين:

✓ تحضير منهجية المهمة في مجال نوعية الخدمات.

✓ العمل على توفير النوعية الخاصة بالتدقيق المحاسبي.

✓ اقتراح معايير تتضمن طرق تنظيم المكاتب و تسييرها.

✓ إيجاد التدابير لمراقبة نوعية خدمات مكاتب التدقيق.

✓ تحديد لجنة لمراقبة المهنيين من أجل ضمان النوعية.

✓ العمل على تنظيم ملتقيات حول موضوع نوعية المهمة و أخلاقيات المدققين و علاقتهم بالزبائن.

✓ تقديم الاقتراحات و مشاريع النصوص التنظيمية الخاصة بالنوعية.

جودة التدقيق وفق المعيار الدولي لمراقبة الجودة 1: ISQM.²

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المكتب بشأن نظامه لرقابة الجودة لعملية مراجعة وفحص القوائم المالية، والتأكدات الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة، ويطبق هذا المعيار على جميع مكاتب المحاسبين القانونيين ويهدف هذا المعيار على وجه الخصوص إلى:

- أن تخضع جميع مكاتب التدقيق (الخاصة والشركات أو المكاتب الجماعية) للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.
- أن تكون التقارير المقدمة من طرف هذه المكاتب مناسبة.

¹مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، المجلد: 01، العدد: 01، ديسمبر 2017، ص، ص 431_432.

²مجلة العلوم الإدارية والمالية، نفس المرجع سابق، ص 432.

و يتناول هذا المعيار مسؤوليات المكتب عندما:¹

- ينتمي المكتب إلى شبكة، و يلتزم بمتطلبات الشبكة خدماته في نظامه الخاص بإدارة الجودة أو في تنفيذه للارتباطات.
- يستخدم المكتب الموارد حصل عليها من مقدمة في نظامه الخاص بإدارة الجودة أو في تنفيذه للارتباطات.
- و عندما يلتزم المكتب بمتطلبات الشبكة أو يستخدم خدماته أو موارد من مقدم خدمة، فإنه يظل مسؤولاً عن نظامه الخاص بإدارة الجودة.

جودة التدقيق وفق المعيار الدولي لمراجعات جودة الارتباطات ISQM2:²

يحدد معيار الدولي للتدقيق 220 المعدل المتطلبات الخاصة بالشريك المسؤول عن الارتباطات التدقيق التي يتعين إجراء فحص لجودتها :

- ✓ التأكد من تعيين فاحص لجودة الارتباط.
- ✓ التعاون مع فاحص جودة الارتباط و إحاطة الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط بمسؤوليتهم عن القيام بذلك.
- ✓ مناقشة الأمور المهمة و الأحكام التي تنشأ أثناء ارتباط التدقيق، بما في ذلك تلك التي يتم التعرف عليها أثناء فحص جودة الارتباط مع فاحص جودة الارتباط.
- ✓ عدم تأريخ تقرير المدقق إلى حين الانتهاء من فحص جودة الارتباط

ثالثاً: أهمية جودة التدقيق.³

✓ تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات و الأخطاء الموجودة في القوائم المالية:

نال هذا العنصر اهتماماً كبيراً من المنظمات المهنية و العديد من الباحثين في فترة الثمانينات و التسعينات من القرن الماضي، خصوصاً بعد فشل العديد من الشركات الكبرى و ذلك على اعتبار أن المدققين ذوي الجودة العالية يقومون باكتشاف الأخطاء و المخالفات الموجودة في القوائم المالية بشكل أفضل من المدققين من خفصي الجودة و هذا ما أكدته لجنة (Treadway) التي أشارت إلى أن

¹ دليل معيار إدارة الجودة (1)، إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى و ارتباطات الخدمات ذات العلاقة، ص 4_5

² دليل المعيار الدولي لإدارة الجودة (2)، فحوصات جودة الارتباطات، ص 10_11.

³ المؤتمر الدولي للتحويلات اتجاهات الحديثة في المحاسبة _ مقاربات علمية وعملية _ تفعيل دور التدقيق الإلكتروني كآلية لتحسين جودة عملية التدقيق في المؤسسة الاقتصادية، جامع العربي بن مهيدي، أم البواقي، 24_25 أكتوبر 2017، ص 594-595.

تحسين جودة التدقيق يزيد من اكتشاف الأخطاء و يحد من تحريف القوائم المالية، و بالتالي يزيد من كسب ثقة المستعملين لهذه القوائم.

✓ تخفيض صراعات الوكالات:

من منظور نظرية الوكالة هناك تعارض في المصالح قائم بين الإدارة و الأطراف ذات المصلحة ناتج عن عدم تماثل المعلومات و سيطرة الإدارة على المعلومات المالية للمؤسسة، و حسب معظم الباحثين ترتبط جودة التدقيق الخارجي بمستوى منخفض من عدم تماثل المعلومات و مستوى منخفض من عدم التأكيد حيث أن وجود التدقيق ذو جودة عالية يؤدي إلى تخفيض حدة الصراعات من خلال زيادة الثقة في التقارير المالية، فالعلاقة بين جودة التدقيق و نظرية الوكالة علاقة طردية.

✓ المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق:

يقصد بفجوة التوقعات: "الفرق بين ما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية من المدقق، و بين ما يحصلون عليه بالفعل"، و تطبيق هذه الفجوة يجب تحسين أداء مهنة التدقيق من خلال دعم استقلال المدقق وعدم ممارسة إدارة المؤسسة لأي ضغوط عليه لزيادة الثقة في تقاريره.

✓ المساهمة في تدعيم حوكمة الشركات:

نعني بالحوكمة مجموعة من المسؤوليات و الممارسات التي يتبعها الإدارة التنفيذية، بهدف تقديم توجه استراتيجي و ضمان تحقيق الأهداف المسطرة و التحقق من إدارة المخاطر بشكل ملائم و استغلال موارد المؤسسة على نحو مسؤول.

✓ زيادة الثقة في تقرير التدقيق و مصداقية القوائم المالية:

يعتبر الاهتمام بجودة التدقيق ذو أهمية كبيرة في تدعيم الثقة بتقارير التدقيق، و ذلك للدور المهم الذي تلعبه هذه التقارير في إضفاء المصداقية على القوائم المالية التي تستخدم في اتخاذ القرارات من جانب العديد من الأطراف المهتمة بعمل التدقيق، وقد أشارت إحدى الدراسات إلى أن تحسين جودة التدقيق تدعم الثقة في مصداقية القوائم المالية، و بالتالي زيادة ثقة المستخدمين للقوائم عند اتخاذ القرارات.

رابعاً: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق:¹

1. أتعاب المدقق:

عند البدء في مفاوضات تخص الخدمات المهنية يمكن أن يحدد مدقق الحسابات الأتعاب التي يراها مناسبة، و حقيقة أن يحدد احد المدققين أتعاباً أقل من آخر لا يعتبر بحد ذاته عملاً لا أخلاقياً، و مع ذلك فقد تؤثر مستوى الأتعاب المعروضة على الالتزام بالمبادئ على سبيل المثال نشأة تهديد المصلحة الشخصية على الكفاءة المهنية و العناية اللازمة إذا كانت الأتعاب المعروضة متدنية للغاية بحيث قد يكون من الصعب أداء العملية وفقاً للمعايير المهنية المعمول بها مقابل ذلك السعر .

2. استقلال المدقق:

يجب أن يكون لمدقق الحسابات شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين و أن يؤدي واجباته رغم أي ضغط يقع عليه و رغم التعارض بين مصالحه الشخصية وواجباته، أن يتجرد المدقق من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، و لا يجب أن تنظر إلى استقلال المدقق نفسه على أنها مسألة ذهنية يترك الحكم فيها للمدقق نفسه و إنما يجب النظر فيها على أنها مسألة موضوعية تحكمها قواعد و معايير محددة.

3. عوامل المتعلقة بمكتب التدقيق:

- ✓ الإجراءات المتخذة من قبل مكتب التدقيق لجعل فريق التدقيق على علم بأحدث التطورات المهنية في أداء المهنة.
- ✓ إجراءات الرقابة على الجودة في مكتب التدقيق.
- ✓ خبرة مكتب التدقيق في التعامل مع الجهات الإشرافية.
- ✓ سمعة مكتب التدقيق.
- ✓ شروط مكتب التدقيق في الانضمام لفريق العمل.
- ✓ الدعاوي القضائية المقامة ضد المكتب.

4. الكفاءة المهنية و العناية اللازمة:

إن قاعدة الكفاءة المهنية و العناية اللازمة تفرض الالتزامات التالية على المحاسبين المهنيين

- ✓ المحافظة على المعرفة و المهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العملاء أو أصحاب العمل على الخدمة المهنية ذات الكفاءة العالية.

¹ عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، مذكرة لنيل درجة الماجستير، جامعة اليمن، 2008، ص 09 .

✓ تأدية المهام بكل اجتهاد و عناية وفقا للمعايير الفنية و المهنية المعمول عند تقديم الخدمات المهنية.

✓ تتطلب الخدمة المهنية التي تتسم بالكفاءة ممارسة الحكم الصائب في تطبيق المعرفة و المهارات المهنية في أداء تلك الخدمة، و يمكن تقسيم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين منفصلتين:

🚦 **المرحلة الأولى:** الحصول على الكفاءة المهنية

🚦 **المرحلة الثانية:** المحافظة على الكفاءة المهنية.

5. عوامل متعلقة بفريق التدقيق:

لإتمام عملية التدقيق من خلال فريق العمل، و نتيجة لأن المسؤولية الناجمة عن تقصير أحد أعضاء الفريق تتحملها مؤسسة التدقيق فإن انتقاء المدققين للعمل بمنشأة التدقيق يعتبر مطلبا حيوي الضمان جودة أداء عملية التدقيق.

و نتيجة لأهمية كفاءة إجراءات تعيين المدققين للعمل بمنشأة التدقيق فقد اهتمت المنظمات المهنية اهتماما كبيرا بتعيين المدققين و لقد أشارت إصدارات مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين إلى أهمية الإجراءات التي تتضمن اختيار مدققي أكفاء و ذلك من خلال تخطيط الاحتياجات من المدققين مع تحديد المؤهلات المطلوبة لكل وظيفة بكل مستوى إداري في مؤسسة التدقيق.

6. خبرة مكاتب التدقيق بصناعة التي ينتمي إليها العميل:¹

مما لا شك فيه ان خبرة مكاتب التدقيق بالصناعة التي تنتمي اليها المؤسسة محل التدقيق يزيد من احتمال خلو القوائم المالية التي تم تدقيقها من الالخطاء الجوهرية مما يعني ارتفاع جودة التدقيق.

7. مدى ادراك مدقق الحسابات لأهمية تحقيق الجودة في العملية التدقيق:²

أي أن يدرك مدقق الحسابات بأن يتم أداء عملية التدقيق بالشكل المطلوب و أعلى جودة ممكنة لأنه يتوقع المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية من مخرجات عملية التدقيق المتمثلة في تقرير المدقق الجودة التامة لأنهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم على هذا التقرير و أدائها بجودة المطلوبة يدعم سمعته و شهرته و موقفه التنافسي في مجال عمله

¹ محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، مرجع سابق الذكر، ص25 ، ص27.

² أمين السيد احمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، مرجع سابق الذكر، ص30، ص32.

المبحث الثالث: مفاهيم حول محافظي الحسابات و الأخلاقيات المهنية في الجزائر.

شهد تطور مهنة التدقيق عدة عقبات تراكمت مع الأزمات الاقتصادية التي مرت منذ القرن التاسع عشر إلى يومنا هذا، حيث أن أخطاء المدققين و تحايلهم في بعض المرات شكل منعطفا في المعايير المنظمة للمهنة، فظهرت بذلك معايير دولية تحدد سلوك المدققين، و الجزائر على غرار الدولة المنتهجة لنشاط التدقيق بدورها أقرت مجموعة من القوانين التي تصب في هذا المجال بعد صدور قانون 08/91 و في إطار تدعيم المهنة و تنظيمها و توسيع نطاق الهيئات و المؤسسات التي تخضع إلى التدقيق تم إصدار قانون أخلاقيات مهنة التدقيق و المحاسبة، المرسوم التنفيذي رقم 96_136 المؤرخ في 15/04/1996 و الذي يعتبر المصدر الأول للأخلاقيات المهنية في الجزائر، كما تم إصدار و كنتيجة للإصلاحات التي قامت بها الجزائر سنة 2010 و الذي نتج عنها قانون 10/01¹.

المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات و مبادئ الأخلاقية لمهنته

أولاً: تعريف محافظ الحسابات

يعد محافظ حسابات في مفهوم القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.²

ثانياً: المبادئ الأخلاقية لمهنة محافظ الحسابات

هي مجموعة من المبادئ والقواعد التي تمثل القيم الأخلاقية، وتكون بمثابة مقاييس مثالية لسلوك المهني التي يتعين على مدقق الحسابات التحلي بها عند ممارسة أعماله، وعند تعامله مع زملاء المهنة والعملاء وغيرهم.

و تتمثل هذه المبادئ في ما يلي:³

(1) **الأمانة والمصادقية:** تعبر عن الصدق والصراحة، بمعنى أن المدقق يجب أن يكون صريحا لا

يغش ولا يكذب، والتي تعكس جودة الإفصاح وقدرته على إنجاز عمله بشكل دقيق وبالوقت

المناسب.

(2) **الاستقامة:** بمعنى أن يكون المدقق صاحب مبدأ وأمين ويعمل عملا يقتنع به بحيث لا يعمل

بمبدأ الغاية تبرر الوسيلة.

¹ أقاسم عمر، التدقيق الخارجي و محافظ الحسابات في الجزائر، دار الكتاب العربي، الجزائر، 2016، ص ص 139_142.

² القانون 10_01 المؤرخ في 11 جويلية 2010، المتعلق بممارسة مهنة محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42.

³ المرسوم التنفيذي رقم 96_136. المؤرخ في 17/04/1996، أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، الصفحات 02_04_13.

- (3) **النزاهة والشفافية:** وتعني أن يتصف مدقق الحسابات بالعدل وأن يتحلى عند قيامه بعمله المهني بالنزاهة والعفة والصدق و الموضوعية والأمانة والاستقامة في أدائه لواجباته وخدماته المهنية، وأن يتجرد من المصالح الشخصية، وألا يخضع حكمه لآراء الآخرين، كما ينبغي على مدقق الحسابات ألا يضع نفسه في مواقف تؤثر على حياده أو تجعله يقع تحت تأثير الغير مما يهدد موضوعية حكمه المهني.
- (4) **كفاءة المهنية:** وتعبر عن قدرة مدقق الحسابات في استثمار قدراته المختلفة بأفضل صورة واستخدامها الاستخدام الأمثل، والتزامه بمعايير المهنة الفنية والأخلاقية، وأن يسعى على الدوام لتحسين كفاءة وجودة خدماته، وأن يؤدي مسؤوليته المهنية على أكمل وجه، والسعي إلى الامتياز في أداء مسؤولياته المهنية بكفاءة وإخلاص.
- (5) **حفظ الوعد:** بحيث يكون المدقق محلاً للثقة.
- (6) **الولاء والإخلاص:** يجب على المدقق أن يكون مخلص للأسرة والوطن والمهنة، بحيث لا يفصح عن معلومات تمثل أسرار ويحافظ على القدرة الخاصة بالتوصل إلى الحكم المهني المحايد مع تجنب أية تأثيرات غير ملائمة أو تعارض المصالح.
- (7) **العدالة:** يتعين على المدقق أن يكون عادلاً ولديه القدرة على الاعتراف بالأخطاء.
- (8) **الاهتمام واحترام الآخرين:** يجب على المدقق أن يكون عطوفاً كريماً لديه القدرة على العطاء وأن يكون في خدمة الآخرين.
- (9) **الالتزام بالمواطنة والقوانين:** يجب على المدقق الالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات، حتى إذا كانت تتضمن بنود غير عادلة.
- (10) **المثابرة و السعي نحو التفوق:** يجب على المدقق أن يكون مثابراً و ساعياً للتفوق في كافة الأمور، وأن يجتهد عند الوفاء بكافة مسؤولياته الشخصية و المهنية.

المطلب الثاني: أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

أولاً: مفهوم الأخلاقيات المهنية التدقيق.¹

تعرف الأخلاق بمجموعة من القواعد و المبادئ التي تحدد ما هو السلوك الصحيح و السلوك الخاطئ و بالتالي فإن أخلاقيات التدقيق ما هي إلا مجموعة من المعايير و المبادئ التي تهيم على السلوك و المتعلقة بما هو صحيح أو خطأ و هي تمثل خطوطاً توجيهية للمدققين في أداء عملهم المهنية و أهميتها تزداد بالتناسب مع نتائج العمل.

فالأخلاقيات هي معايير و مقاييس أخلاقية تكون بمثابة مقاييس و معايير للقيم و السلوكيات الأخلاقية التي تحكم العمل المحاسبي الذي ينفذ في بيئة العمل.

و أما الأخلاقيات المهنية فيقصد بها: أنها مجموعة المبادئ والقيم التي يلتزم بها الأفراد والجماعات خلال أدائهم لمسؤولياتهم وواجباتهم وهي إحدى مقومات المهنة سواء في استقلالها المهني عن المهن الأخرى أو تنظيم سلوك أعضائها المهني في الممارسة.²

ثانياً: قواعد السلوك المهني للمدققي الحسابات:³

✓ **النزاهة:** و تعني التزام المهني بالأمانة والاستقامة والتعامل العادل والصادق، بحيث لا يكون له

علاقة بالتقارير والقوائم والمراسلات أو معلومات أخرى عندما يعتقد بأن المعلومات:

➤ تحتوي على عبارات أو إيضاحات معدة بشكل مهمل أو بها قصور.

➤ تخفي أو تحجب أو تحذف المعلومات التي يطلب شملها حيث يكون هذا الإخفاء أو

الحجب أو الحذف مضللاً.

➤ تحتوي على عبارات خاطئة أو مضللة بشكل كبير.

و تعني النزاهة تحلى المدقق بالعفة والموضوعية ويلتزم بالسلوك الحسن أثناء العمل وخارج أوقات العمل أيضاً ولا يضع نفسه في المواقف التي قد تؤثر على حياده.

✓ **الموضوعية:** وهي تفرض التزاماً على المهنيين بأن لا يتهاونوا في حكمهم المهني وما يتعلق به

بسبب تضارب المصالح أو التحيز أو التأثير غير الملائم للآخرين، كما يمكن أن يتعرض

المهني لمواقف قد تضعف من موضوعيته، لذا يجب تجنب العلاقات التي تؤثر على حكمه.

¹ رضا حميداتو، أخلاقيات مهنة التدقيق و دورها في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي دراسة الميدانية لعينة من محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين بالجنوب الشرقي الجزائري، رسالة ماستر بالعلوم المالية و المحاسبية جامعة، قاصدي مرياح ، ورقلة، الجزائر، 2019، ص 03.

² طارق حماد المبيضين وآخرون، تأثير أخلاقيات مهنة المحاسبة في الالتزام المهني للمحاسب، الفكر المحاسبي، العدد 4، المجلد رقم 18، مصر، 2014، ص 63.

³ أسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تسحين جودة معلومات تقرير المدقق دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة احمد دراية، أدرار، جزائر، 2017_2018، ص 58_59_60_61.

✓ **السر المهني:** يتضمن مبدأ السرية بفرض الالتزام على المهنيين للامتناع عن:
➤ استعمال أي معلومة تم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية أو مرتبطة بالأعمال
لتحقيق مصلحة شخصية أو مصلحة لطرف ثالث، ما لم تكن هناك سلطة قانونية تفرض
عليه ذلك.

➤ تسريب معلومات سرية يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية دون ترخيص أو
تفويض محدد إذا لم يكن هناك حق أو واجب قانوني أو مهني للإفصاح عنه.
لذا يجب على المهني أن يحترم المعلومات التي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية وينبغي
أن لا يفصح عن أي من هذه المعلومات لأطراف ثالثة دون تفويض أو ترخيص صريح أو قانون محدد
إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالإفصاح عنها.¹

✓ **الكفاءة و العناية المهنية:** و يفرض هذا المبدأ الالتزامات التالية:
➤ الاحتفاظ بالمهارات والمعرفة المهنية بالمستوى المطلوب للتأكد من حصول العملاء أو
أصحاب العمل على خدمة مهنية كفأه.

➤ العمل بكل عناية واجتهاد طبقا للمعايير المهنية عند أداء الخدمة.
يتعين على المراجع أن يقوم بالخدمات المهنية بالعناية الواجبة، بالكفاءة، بالدقة، والمثابرة كما
ينبغي عليه أن يؤدي مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول عند تقييم
الخدمات المهنية بحسب المادة 59 من القانون 10_01.²

✓ **السلوك المهني:** يفرض على المهني أن يكون أمين وصادق ويتقيد بالقوانين والأنظمة واجبة
التطبيق وتجنب أي تصرف قد يتعارض أو يسيء إلى سمعة المهنة.

ثالثا: واجبات المهني في أداء مهنته و حقوقه

أولاً: واجبات المهني في أداء مهنته و في علاقاته مع زبائنه و موكله

1. العناية المهنية الواجبة: يجب على العضو أن يلتزم بمعايير المهنة الفنية والأخلاقية، وفي هذا

الإطار حدد المشرع مجموعة من عناصر العناية المهنية محددة كما يلي:

✓ أن يتحلى بدرجة عالية من الرصانة في أداء مهامه بدون المساس بكرامة المهنة وشرفها، وأن
يؤدي مهمته بصرامة وهدوء.

✓ أن يتقيد بعناية طبقا للمقاييس المهنية كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد و

الإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية.

¹ رضا حميدانو، أخلاقيات مهنة التدقيق و دورها في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي دراسة الميدانية لعينة من محافظي الحسابات و الخبراء
المحاسبين بالجنوب الشرقي الجزائري، المرجع سابق ذكره ، ص04.

² المادة 59، من القانون 10_01 المؤرخ في 29/06/2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، الجريدة
الرسمية عدد 42، الصادرة في 11/07/2010.

- أن يقوم ممارسته لمهامه مسك المحاسبة، وإعداد الحصيلة والتفتيش والرقابة الحسابية والمحاسبية والتصريحات الجبائية وتصريحات الشركات وفي مجلس التسيير أن يقوم بما يأتي:
- ✓ أن ينفذ الخدمات المطلوبة بعناية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة و كذا القواعد.
- ✓ الأخلاقية المهنية.
- ✓ يحترم الآجال المتفق عليها.
- ✓ يعلم الزبون.
- ✓ يتابع في مجال رقابة الحسابات كل التحريات الضرورية التي من شأنها أن تكون لديه رأيا معللا و مؤسسا.
- ✓ يتحمل واجب و مسؤولية دراسة الحلول الأكثر ملائمة و اقتراحها حسب طبيعة المهمة في ظل احترام الشرعية
- ✓ في حالة تعيين أكثر من محافظ للحسابات يحتمل كل واحد مسؤوليته شخصيا عند القيام بمهمته.
- 2. الموضوعية و الاستقلالية:** وتحدد درجة مصداقية عمل المدقق، وحسب المرسوم التنفيذي 96_136 فإن الموضوعية والاستقلالية تتحدد من خلال:
- ✓ 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 واستقلاله وتحمله المسؤولية.
- 3. السر المهني:** يتطلب السر المهني من العضو أن يكون نزيها، عفيفا، صادقا، مراعي مصلحة المجتمع وقيمة الأخلاقية دقيقا في تفسير المعايير ومحافظا على سرية أعمال عملائه، وقد تضمنته المادة 6 من المرسوم التنفيذي 96_136:
- ✓ يجب على أعضاء النقابة الالتزام بسر المهنة في أداء مهنتهم كما يسهرون على احترام موظفيهم والمتدربين لديهم واجب السر المهني، غير أنهم غير ملزمين بذلك في بعض الحالات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها ولاسيما:
- بموجب الإلزامية اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة.
 - بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم.
 - عندما يدعون للإدلاء بشهاداتهم أمام غرفة المصالحة والتأديب والتحكيم.
 - بناء على إدارة موكلهم.

4. الالتزام بالواجبات التقنية: و يتم ذلك من خلال الإجراءات التالية:

تختلف الواجبات التقنية حسب طبيعة المهمة، فعندما يتعلق الأمر بمهام تعاقدية فيجب أن تحد طبيعة الأعمال وحجمها في رسالة التكليف بمهمة أو في الاتفاقية، وإذا اقتضى الأمر في حساب مقابل الأتعاب.

✓ يجب أن تحدد الاتفاقية أو رسالة التكليف بمهمة اللتان توقع عليهما الأطراف المعنية قانونا، على الخصوص ما يأتي:

- طبيعة الأعمال الواجب القيام بها وحجمها.
 - دورية المهمة أو مدتها.
 - مبلغ مقابل الأتعاب الإجمالي.
 - مبالغ التسبيقات على مقابل الأتعاب المدفوعة في بداية إنجاز الأعمال وأثناءه.
 - شروط التعاون العامة بين الأطراف.
- ✓ على الخبير المحاسب الذي يتعذر عليه القيام بالمهمة التي قبلها أن يعلم زبونه بذلك ويعيد إليه الوثائق في أجل شهر واحد.

يجب أن يبلغ محافظ أو محافظو الحسابات قبول تعيينهم كما يأتي:

❖ إما بالتوقيع على محضر الجمعية العامة التي عينتهم، الذي يرفق بعبارة مطابق لقبول وظيفة

❖ محافظ الحسابات وتاريخ ذلك.

❖ وإما بواسطة رسالة قبول.

ثانيا: واجبات المهني في علاقته بالنقابة

حدد المشرع الإطار العملي القائم بين المهني و النقابة التي ينتمي إليها وهذا وفقا للحالات التالية:¹

✓ يجب على المهني أن يعلم المجلس النقابة الوطنية في اجل شهر واحد برسالة موصى عليها مع

وصل استلام بأي حدث هام طرا على حياته المهنية ولاسيما بما يأتي:

- المتابعات الإدارية أو القضائية.
- النزاعات الخطيرة مع زملائه أو زبائنه أو موكلية.
- التعليق الإداري لنشاطاته مع تقديم دليل على قفل ملفاته أم الترتيبات المتخذة بالاتفاق مع زبائنه أو موكلية عند الاقتضاء.
- توقف نشاطاته نهائيا.
- تغيير محل ممارسة المهنة.

¹ أقاسم عمر، المرجع السابق ذكره ، ص144.

- ✓ إذا حدث مانع لخبير الحاسبة 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 الاتفاقية لاستئناف التكفل، بالزبون إن يعلم النقابة بذلك في 30 يوما التي تلي تاريخ التوقيع.
- ✓ يجب على محافظ الحسابات أن يبلغ النقابة بتعيينه بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل استلام في أجل عشرة أيام ابتداء من تاريخ قبول كل توكيل .

ثالثاً: واجباته في علاقته مع زملائه

تحدد طبيعة هذه العلاقة في النقاط التالية:¹

- يجب على عضو النقابة الذي يطلب منه الزبون موكل أو أن يحل زميل له ان لا يقبل المهمة إلا بشروط التالية:
- ✓ أن يعلم زميله برسالة موصى عليها مع وصل استلام بالطلب الذي اقترح عليه وتوجه نسخة من الرسالة إلى مجلس النقابة
- ✓ ويجب عليه زيادة على ذلك أن يمتنع عن توجيه أي نقد لزميله السابق ويتأكد من أن هذا الزميل قد تقاضى مقابل الأتعاب التي يستحقها، أو يستطلع رأي مجلس النقابة في حالة حدوث نزاع.
- ✓ يجب أن يعبر تصرف الزملاء فيما بينهم عن روح الزمالة والتضامن.
- ✓ يجب على أعضاء النقابة إذا ظهر خلاف مهني بينهم أن يحاولوا حله فيما بينهم ودياً أو يعرضوه على رئيس مجلس النقابة أو يخطرؤا غرفة المصالحة والانضباط والتحكيم.
- ✓ يعتبر خطأ كل تشهير غير مؤسس من شأنه أن يلحق ضرراً بأحد الزملاء .

رابعاً: واجبات تتعلق بتأطير المتدربين

- ألزم المشرع المهنيين بضرورة تدريب المتدربين حسب تخصصهم، وهذه الالتزامات محددة كما يلي:
- ✓ يجب على أعضاء النقابة أن يتكفلوا بالخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات الذين تعينهم النقابة و يضمنوا لهم التأطير وتكوين المهنيين مع دفع تعويض يتصل بالمهام والأعمال المسندة إليهم.
- ✓ يجب على أستاذ التدريس أن يمنح المتدربين كل التسهيلات من أجل ما يأتي:²
 - متابعه الدروس التحضيرية للامتحانات التي تقضي إلى هذه المهنة.
 - المشاركة في حصص الأعمال التطبيقية والأنشطة التكوينية المخصصة لهذا التحضير.
 - التقدم إلى اختبارات الامتحانات.

¹ محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة و المراجعة في ضوء المعايير و عناصر الإفصاح في القوائم المالية، منشأة المعارف، مصر،

2003، ص155.

² أقاسم عمر، المرجع السابق ذكره ، ص146.

- التمتع بإجازة خاصة غير مدفوعة الأجر تحدد بناء على اتفاق مشترك مع المتدربين وتسمح بالتوفيق.
- بين التحضير للامتحانات والضغط المهنية في المكتب.
- ✓ لا يجوز لعضو في النقابة أن يقبل أثناء السنة التي تلي تسجيله في قائمة النقابة، مهمة يقترحها عليه زبون أو موكل أحد أساتذة تدريبه القدامى إلا بعد موافقة مكتوبة من الأستاذ.
- ✓ يحدد نظام التدريب الذي يوافق عليه مجلس النقابة قانونا، كليات إجراء التدريب و القواعد الأخلاقية المطبقة على المتدربين.

خامسا: حقوق المهني في ممارسة مهامه

- مثلا تترتب على المهني واجبات تترتب عليه حقوق نوضحها فيما يلي:¹
- ✓ **الحق في التعاون:** يحق لعضو النقابة أن يطلب من زبونه أو موكله أن يتعاون معه التعاون اللازم قصد القيام بمهمته، ويمكنه أن يطلب على الخصوص ما يأتي:
 - أن تقدم له كل الوثائق اللازمة لتكوين ملف دائم.
 - أن يسهل له دخول المصالح من أجل الحاجات التي تتطلبها مهمته.
 - أن تجمع كل الوثائق اللازمة وترتب وتوضع تحت تصرفه.
 - أن تنفذ المهام المسندة إلى المؤسسة في الوقت المناسب من أجل تسهيل مهمته.
 - أن يطلع على كل الوقائع التي من شأنها تغيير الكيفيات والواجبات التعاقدية المحددة في الاتفاقية أو رسالة التكليف بمهمة تغيير جوهريا.
 - على المهني الذي يلاحظ تجاهل واجبات التعاون أو قصورا يعرقلان مهمته أن يبلغ بذلك مسيري المؤسسة كتابيا ويطلب منهم تدارك ذلك، تحت طائلة وجوده في وضعية الشريك السلبي.
 - ✓ **الحق في الحصول على مقابل نظير الأتعاب:** ويكون ذلك حسب الكيفيات التالية:
 - يتقاضى أعضاء النقابة مقابل الأتعاب بمناسبة أداء مهمتهم، على أنه لا يمكن أن يدفع مقابل الأتعاب في شكل منافع عينية أو مسترجعات أو عملات أو مساهمات سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
 - لا يمكن أن يبرر عدم كفاية مقابل الأتعاب بالمقارنة مع المهمة المقبولة بأي صفة كانت عدم احترام الإجراءات المهنية.
 - يحدد الجهاز القانوني المؤهل مقابل أتعاب محافظ الحسابات بالاتفاق معه في بداية توكليه، وفق التعريفات التي تقرها السلطات العمومية المختصة بمشاركة النقابة في إطار التشريع الجاري به العمل، وفي حالة تعدد محافظي الحسابات تدفع أتعاب كل واحد منهم بتقسيم المبلغ الإجمالي

¹ محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة ،الجزائر، 2008 ص 133.

على عددهم في حالة حدوث نزاع حول مبلغ مقابل الأتعاب المستحقة لأعضاء النقابة أو كفيات دفعه يجوز أن يطلب الأطراف النزاع بناء على اتفاق مشترك بينهم تحكيم مجلس النقابة، وفي حالة عدم حصول مصالحة ودية بينهم يمكنهم رفع دعوي لدل الهيئات القضائية .

لا يمكن لمحافظي الحسابات أن يعهدوا بالمهام المسندة إليهم إلى غيرهم، غير أنه يجوز لهم أن يستعينوا بأي خبير مهني آخر ، على نفقتهم تحت مسؤوليتهم.

✓ **أحكام مختلفة:** هناك ممارسات اعترض عليها القانون حفاظا على كرامة منتسبي لمهنة التدقيق و تتمثل فيما يلي:

- يجب على أعضاء النقابة أن يؤدوا اليمين أمام المحكمة التي يتبعها مقر إقامتهم المهنية في ظرف الأشهر الثلاثة التي تلي تاريخ تبليغ تسجيلهم في جدول النقابة أو تاريخ بداية نشاطهم.
- يجب على أعضاء النقابة أن يحترموا الأحكام المتعلقة بحالات التنافي المهنية المنصوص عليها في أحكام القانون التجاري وقانون 01/10 المؤرخ في 29 /06/2010.
- لا يجوز لأعضاء النقابة أن يقوموا بعمليات إشهار بأي شكل كان بهدف السعي لتشجيع جلب الزبائن بغير حق.
- يتم تعريف المهني بواسطة لوحة تثبت في مدخل البناية التي يمارس فيها نشاطه كما يمكنه وضع لوحة ثانية على باب مدخل المحل المهني.
- لا يذكر على لوحة التعريف وبطاقات الزيارة وبطاقات التقديم والظروف والحافظات والورق المعنون إلا الأسماء والألقاب واسم الشركة أو رأسمالها، عند الاقتضاء والصفة المهنية والشهادات والعنوان ورقم الهاتف والفاكس والمعلومات البنكية والبريدية، كما يمكن أن يبين وظائف وشهاداتهم وصفتهم.
- يمكن أن ينجر عن كل مخالفة أو تقصير من أعضاء النقابة لحكم من أحكام المرسوم التنفيذي 136/96 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد تطبيق العقوبات التأديبية المنصوص عليها في النظام الداخلي للنقابة الوطنية.

المطلب الثالث: دور الأخلاقيات المهنية على فعالية عملية التدقيق

إن أخلاقيات المهنة لمحافظ الحسابات لها أثر ايجابي على فعالية عملية التدقيق ككل، لذلك يجب على محافضي الحسابات الالتزام و التمسك بكل المسؤوليات الأخلاقية المتعارف عليها و التي تشمل: النزاهة، الموضوعية، السرية، الكفاءة المهنية.... الخ.

لأنه قد ينتج عن العلاقات التي يعمل في ظلها محافض الحسابات محددة، و يمكن أن تعترض في طريقة بعض التهديدات نحو التزامه بهذه المسؤوليات الأخلاقية و السلوكية، لذلك يجب عليه أن يحددها و يواجهها دون أن تأثر على عملية التدقيق و تطبيق أدوات الحماية المناسبة.¹

أثر الأخلاقيات مهنية في تحسين جودة عملية التدقيق.²

تشير جودة التدقيق إلى قدرة محافض الحسابات على اكتشاف و الغش في القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق و الإفصاح عنها لتخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة و حملة الأسهم في ظل انفصال إدارة عن الملكية، و تكمن مسؤوليات الأخلاقية لمحافظ الحسابات في أربع أركان:

✓ مسؤوليته اتجاه زبائنه

✓ مسؤوليته اتجاه المجتمع

✓ مسؤوليته اتجاه باقي أعضاء المهنة

✓ مسؤوليته اتجاه نفسه

و لتحقيق جودة داخل مكاتب محافض الحسابات يجب تضمن ما يلي:

✓ مسؤولية قادة المكتب التدقيق اتجاه الجودة داخل المكتب:

يجب على الوحدة وضع سياسات و إجراءات تروج لثقافة داخلية مبنية على إدراك جميع الأفراد داخلها أن الجودة ضرورية لأداء مهامهم ، وعلى ذلك يجب إدارة المكتب التدقيق أن تكون مثلاً يقتدى به حيث تؤثر إدارة الوحدة على الثقافة الداخلية الموجهة نحو الجودة.

و يعتمد لترويج الثقافة الداخلية الموجهة نحو الجودة على أعمال متكررة متسقة و واضحة و على الرسائل موجهة لجميع مستويات إدارة الوحدة مؤكدة على إجراءات رقابة الجودة و سياستها، و ذلك لأداء أعمال تتماشى مع المعايير المهنية و المتطلبات القانونية التنظيمية.

✓ المتطلبات الأخلاقية و السلوكية:

يجب على الوحدة وضع سياسات و إجراءات تهدف للتأكد بدرجة مباشرة أن الوحدة و العاملين فيها يمثلون للمطالب الأخلاقية و السلوكية و التي تشمل: النزاهة، الكفاءة المهنية، الموضوعية، و العناية

¹ دليل لأستاذ قادري عبد القادر، أخلاقيات المهنة عامل أساسي لنجاح مهمة مدقق الحسابات في تدقيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة مستغانم، الجزائر.

² مجلة الريادة للمال و الأعمال - المجلد الثاني (العدد 1)، دور قواعد السلوك الاخلاقي لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق، بحث ميداني في عينة من مكاتب التدقيق العاملة في العراق، كانون الثاني، 2021، ص45 _ص46.

الواجبة، و السرية، و السلوك المهني.

و كلما ارتفع التزام محافظ الحسابات بالأخلاقيات المهنية كلما ارتفعت جودة التدقيق التي يؤديها من جهة، و كلما انعكس ذلك ايجابيا على استمرارية الوحدات و الحد من احتمالات انهيارها من جهة أخرى. و يترتب على محافظ الحسابات الالتزام بالقواعد و الأخلاقيات المهنية التالية لتحقيق جودة عالية للتدقيق:¹

- اتخاذ القرار السليم بشأن قبول التكليف بأعمال التدقيق.
- الاحتفاظ بعلاقات الطيبة مع زملاء.
- تدعيم مفهوم الاستقلال.
- الارتقاء بجودة التدقيق من خلال الحرص الكامل على الوفاء بمسؤوليات المهنية و الاجتماعية و بدل العناية المهنية الكافية في قبول و تخطيط و أداء أعمال و التقرير عن النتائج.
- التشديد على دور محافظ الحسابات في كشف الغش و الخطأ و الفساد الإداري.
- أن يركز في تخطيط و التنفيذ إجراءات التدقيق على مدخل أخطار الأعمال.
- القيم الشخصية لمحافظ الحسابات كانسان مصدر أساسي لأخلاقياته مثل: قيم الصدق، النزاهة، الاستقامة، الموضوعية، السرية، و الإخلاص في العمل.

¹ شحاتة السيد شحاتة، عبد الوهاب نصر، (2013)، ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات، مدخل لارتقاء بجودة المراجعة و الحد من انهيار الشركات، الدار الجامعية، ص51.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تطرقنا إلى نشأة التدقيق و استنتاجنا انه هو فحص انتقائي يقوم به شخص محترف و مستقل لتأكد من صحة و مصداقية المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة يدلي من خلالها المدقق برأيه الفني ومحايد و موضوعي مدعم بأدلة و قرائن إثبات في تقرير النهائي و تعرفنا على أنواعه الثلاث و تطرقنا إلى تطور أهدافه و أهميته و تطرقنا إلى تعريف فعالية التدقيق و إلى الاعتبارات المتحكمة في فعالية التدقيق.

و تعرفنا على المدقق الخارجي و صفاته و حقوق و واجبات المدقق الخارجي و مسؤولياته و تطرقنا إلى تعريف جودة التدقيق الخارجي و آليات القياس و أهميتها و العوامل المؤثرة عليها.

و في آخر هذا الفصل تطرقنا إلى مفاهيم حول محافظي الحسابات و الأخلاقيات المهنية في الجزائر و تعرفنا على محافظ الحسابات و قواعد سلوك و آداب مهنته و مجموعة من الأخلاقيات للمدققي الحسابات دور الأخلاقيات المهنية على فعالية عملية التدقيق .

الفصل الثاني:

الفصل التطبيقي دراسة عينة في
مؤسسات جزائرية

تمهيد:

يتضمن هذا الفصل الجانب التطبيقي للدراسة عينة في مؤسسي اقتصاديتين جزائريتين و هما مؤسسة "نفطال" و مؤسسة "تعبئة و التوزيع مياه بولاية سعيدة"، باستخدام برنامج " Spss الإصدار 25" ، بحيث ينقسم الى ثلاث مباحث

المبحث الأول: يتم فيه عرض و تحليل الاستبيان من خلال تحليل عينة الدراسة و التحليل الوصفي لإجابات العينة باختبار الثبات (آلفا كرونباخ) واختبارات التوزيع.

و أما المبحث الثاني يشمل اختبار المحاور الاستبيان

و في المبحث الثالث سنتطرق إلى مناقشة الفرضية باستخدام معامل الارتباط و معامل الانحدار و التوصل إلى نتائج و تحليلها.

المبحث الأول: الطرق المستخدمة في الدراسة التطبيقية:

المطلب الأول: طرق جمع البيانات:

أُعتمدت الاستبانة كأداة أساسية لجمع البيانات، و تم توزيعها ورقياً في مؤسستين فطال و شركة توزيع المياه بولاية سعيدة، بلغ عدد الاستمارات الموزعة 35 و تم استرجاع 32 استمارة صالحة للدراسة.

أولاً: الأدوات الإحصائية

تمت مراجعة الاستبانة بعد الانتهاء من جمع البيانات، حيث جرى تنظيم الإجابات التي أظهرت تبايناً بين المشاركين، رغم أن الجداول اللاحقة أظهرت أن جميعهم سجلوا درجة "موافق". بعد ذلك، تم تصنيف البيانات وفقاً للمتغيرين الأساسيين في الدراسة، وهما: **التزام المدقق المحاسبي بالأخلاقيات المهنية** باعتباره المتغير المستقل، و**فعالية عملية التدقيق** بوصفها المتغير التابع. ويُعد تحديد هذين المتغيرين أمراً أساسياً لتيسير عملية التحليل الإحصائي. عقب ذلك، تم إدخال البيانات إلى برنامج التحليل الإحصائي (SPSS إصدار 25)، وتطبيق مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لاختبار فرضيات الدراسة والتحقق من صحتها.

اختبار الثبات:

(ألفاكرونباخ): لقياس موثوقية الأداة من خلال تقييم مدى الاتساق الداخلي لل فقرات التي تقيس المفهوم ذاته.

- **تحليل التكرارات و النسب المئوية:** لتحديد مدى تكرار كل استجابة و النسبة التي تمثلها من إجمالي المشاركين، مما يساعد على تحديد التوجهات العامة.
- **التمثيل البياني:** للاستعانة بالرسوم التوضيحية فيعرض النتائج بطريقة مرئية تسهل تفسير العلاقات بين المتغيرات.
- **المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري:** لاختصار خصائص البيانات من خلال تحديد الاتجاه العامل لإجابات و درجة تشتتها.
- **معامل الارتباط:** لقياس طبيعة العلاقة بين المتغيرات، و معرفة اتجاهها (موجبا و سالب) وقوتها
- **معامل التحديد (R^2)** لتقدير نسبة التغير في المتغير التابع التي تفسرها المتغيرات المستقلة، مما يدل على كفاءة النموذج المستخدم.

- **اختبارات التوزيع الطبيعي:** للتحقق من افتراض التوزيع الطبيعي للبيانات، وهو ما يُعد شرطاً أساسياً لبعض التحليلات.
- **تحليل الانحدار:** للكشف عن أثر المتغيرات المستقلة في المتغير التابع، و تحديد مدى القدرة التنبؤية للنموذج في تفسير الظاهرة محل الدراسة.

المطلب الثاني: أداة صدق الدراسة:

1- اختبار أداة صدق الدراسة:

الجدول رقم(02): يوضح قيمة ألفا كرونباخ العبارات

Alpha deCronbach	العبارات
0.961	34

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss.V25

تعليق على الجدول:

يشير الجدول إلى معامل ألفا كرونباخ (Alpha de Cronbach) والذي بلغت قيمته 0.961 لعدد 34 عبارة. هذا المعامل يُستخدم لقياس الاتساق الداخلي (الموثوقية) لأداة البحث (مثل الاستبيان)، أي مدى تجانس وترابط العبارات في قياس نفس المفهوم أو المتغير. مما يعكس موثوقية عالية في الأداة المستخدمة (الاستبيان أو المقياس).

وبشكل عام:

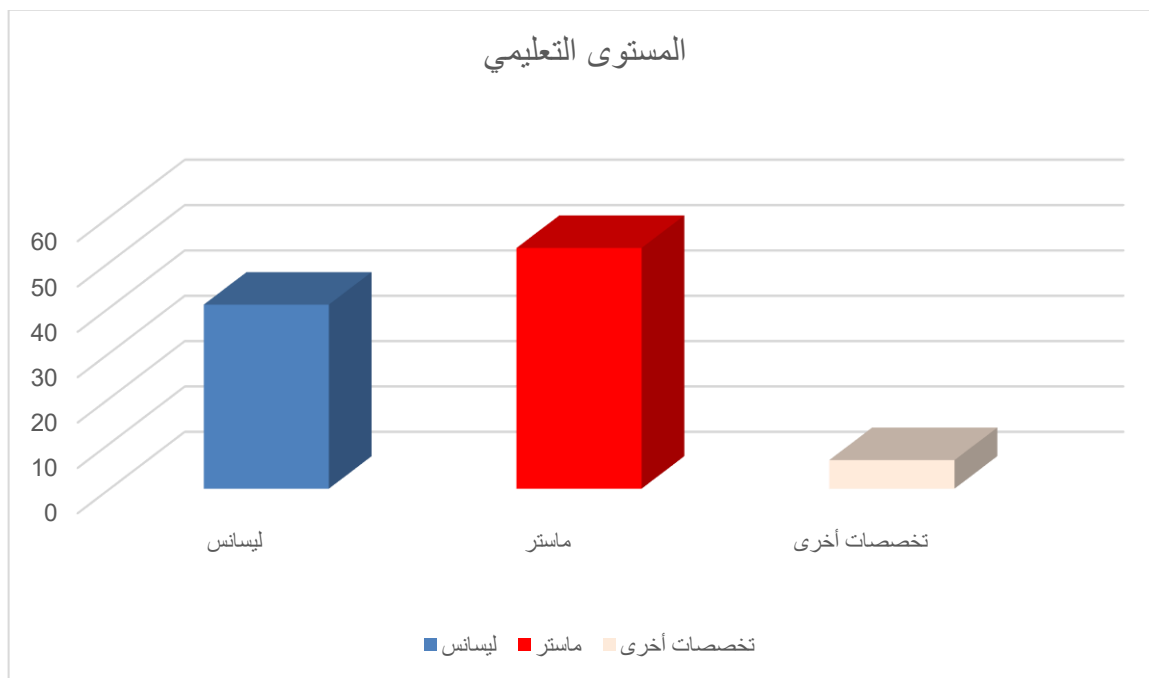
- القيم التي تتراوح بين 0.8 و 0.9 تعتبر جيدة جداً.
- القيم التي تفوق 0.9 تعتبر ممتازة بالتالي، فإن هذه النتيجة تُعطي مؤشراً إيجابياً حول صلاحية الاعتماد على هذه العبارات في التحليل الإحصائي و استخلاص النتائج المتعلقة بها.

2- البيانات الشخصية المستوى التعليمي

الجدول رقم (03): توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي

المستوى التعليمي	التكرار	النسبة
ليسانس	13	40.6%
ماستر	17	53.1%
تخصصات أخرى	2	6.3%
المجموع	32	100%

الشكل رقم (02): توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss.v25

التعليق:

تشير البيانات الإحصائية إلى أن الغالبية العظمى من أفراد العينة ينتمون إلى فئة حاملي شهادات التعليم العالي، حيث يمثل الحاصلون على شهادة الماستر نسبة 53.1%، يليهم حاملو شهادة الليسانس بنسبة 40.6%، بينما لا تتجاوز نسبة أصحاب التخصصات الأخرى 6.3%.

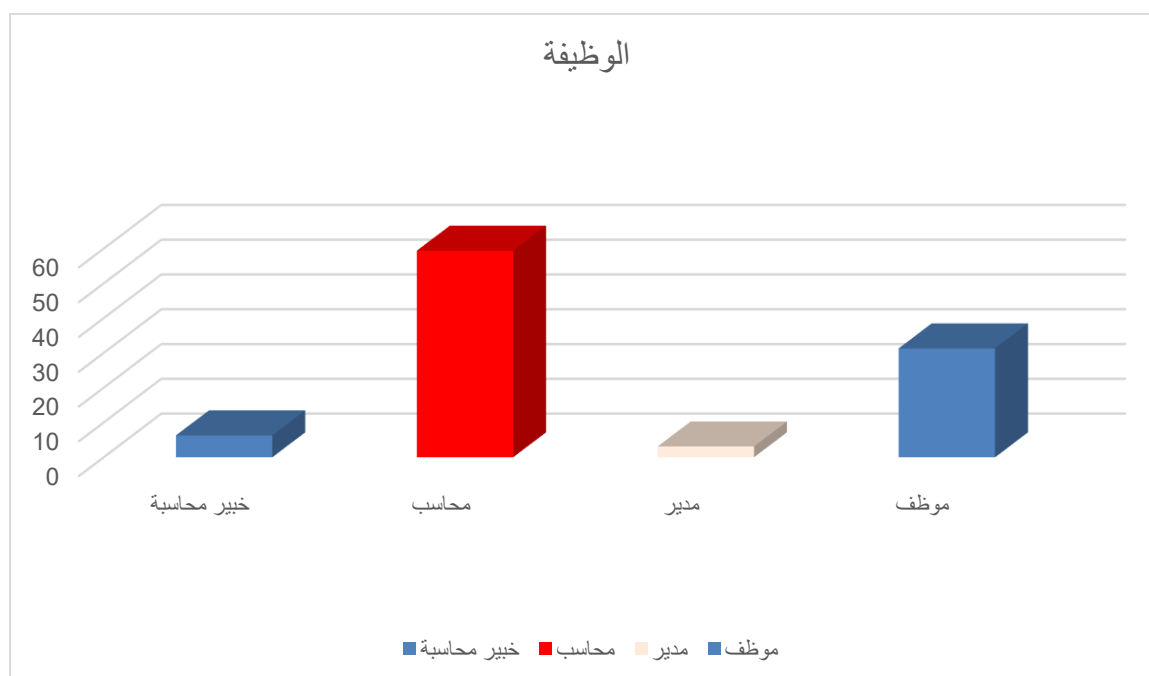
تعكس هذه المعطيات مستوى تعليمياً مرتفعاً لدى العاملين أو المعنيين في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية موضوع الدراسة، مما يُبرز توجه المؤسسة نحو استقطاب كفاءات جامعية مؤهلة، سواء في مرحلة التوظيف أو التكوين الداخلي، وهو ما يزيد من ثقة الإجابات وموضوعيتها.

الوظيفة:

الجدول رقم (04): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة
خبير محاسبة	2	6.3%
محاسب	19	59.4%
مدير	1	3.1%
موظف	10	31.3%
المجموع	32	100%

الشكل رقم (03): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss.v25

التعليق:

يتبين من الجدول الخاص بتوزيع أفراد العينة حسب الوظيفة أن فئة "المحاسب" تمثل النسبة الأكبر من العينة، حيث بلغ عددهم 19 فردًا بنسبة 59.4%، وهو ما يعكس صلة مباشرة بموضوع الدراسة المتعلق بالتزام المدقق المحاسبي بالأخلاقيات المهنية ودوره في فعالية عملية التدقيق، باعتبار أن المحاسبين هم الأكثر احتكاكًا بالجوانب العملية للمحاسبة والتدقيق. كما سُجلت فئة "الموظف" في المرتبة الثانية بـ 10 أفراد يمثلون نسبة 31.3% من العينة، ما يشير إلى وجود آراء داعمة من فئات إدارية أو مساعدة داخل المؤسسات، وهو ما يثري نتائج الدراسة بتعدد زوايا النظر. أما فئة "خبير محاسبة" فقد اقتصر على فردين فقط بنسبة 6.3%، في حين لم تضم فئة "المدير" سوى فرد واحد بنسبة 3.1%، وهي نسبة ضعيفة لكنها قد تضيف بعدًا نوعيًا بالنظر إلى الموقع الإشرافي والخبرة المهنية.

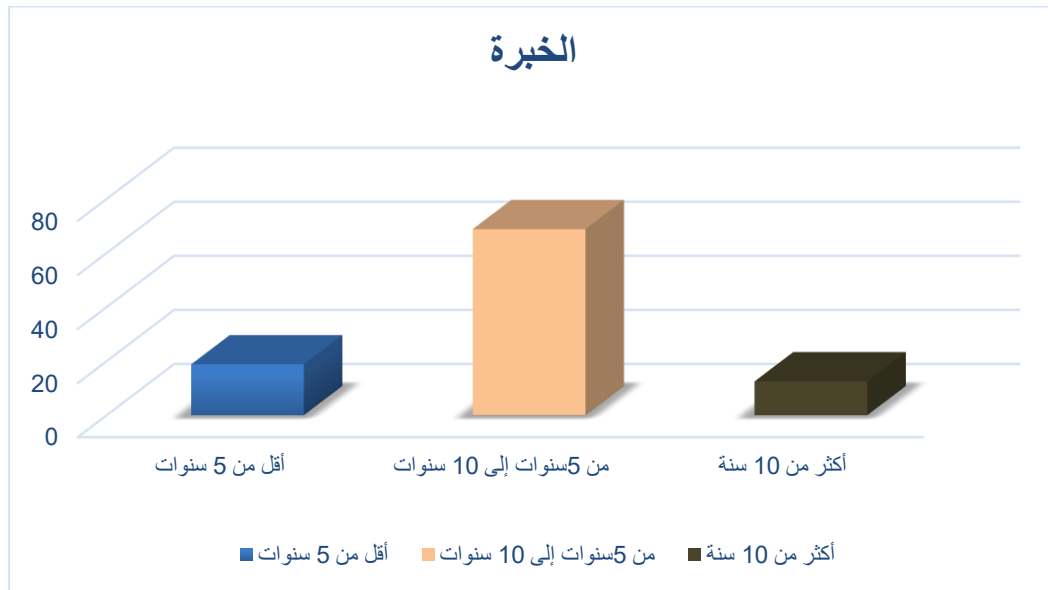
وبشكل عام، يُظهر التوزيع الوظيفي للعينة تنوعًا مع تمثيل كافٍ للفئة المستهدفة، مما يعزز من مصداقية النتائج المتعلقة بموضوع الدراسة.

الخبرة :

الجدول رقم (05): توزيع أفراد العينة حسب المستوى الخبرة

النسبة	التكرار	الخبرة
18.8%	6	أقل من 5 سنوات
68.8%	22	من 5 سنوات إلى 10 سنوات
12.5%	4	أكثر من 10 سنة
100%	32	المجموع

الشكل رقم (04): توزيع أفراد العينة حسب المستوى الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss.v25

التعليق:

يوضح الجدول المتعلق بتوزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة أن الفئة الأكثر تمثيلاً هي فئة من تتراوح خبرتهم بين 5 إلى 10 سنوات، حيث بلغ عددهم 22 فرداً بنسبة 68.8%، مما يدل على أن غالبية المشاركين يمتلكون خبرة مهنية متوسطة تؤهلهم لفهم الجوانب النظرية والعملية المرتبطة بأخلاقيات المهنة وفعالية التدقيق.

أما فئة ذوي الخبرة التي تقل عن 5 سنوات فقد بلغ عددهم 6 أفراد بنسبة 18.8%، وهي فئة تمثل المهنين الجدد أو حديثي الالتحاق بالمجال، ويمكن أن تعكس وجهات نظر مختلفة بحكم محدودية التجربة والاحتكاك المباشر بواقع التدقيق المهني.

في المقابل، سُجلت فئة أكثر من 10 سنوات خبرة بعدد 4 أفراد فقط أي بنسبة 12.5%، وهي نسبة ضعيفة نوعاً ما، إلا أن هذه الفئة قد تضيف قيمة نوعية للدراسة بحكم امتلاكها للخبرة التراكمية والنظرة العميقة لمتطلبات الأخلاقيات المهنية والتغيرات التي طرأت على أساليب التدقيق.

ويُلاحظ من هذا التوزيع أن العينة تميل بشكل كبير نحو فئة الخبرة المتوسطة، ما قد يوفر مزيجاً متوازناً من الفهم النظري والتطبيقي لموضوع الدراسة، ويعزز من موضوعية النتائج المتوصل إليها.

المبحث الثاني: اختبار المحاور

المطلب الأول: التحليل الوصفي لمحور مدى التزام محافظ الحسابات بالقواعد الأخلاقية

الجدول رقم (06): التحليل الوصفي لعبارات المحور الأول: مدى التزام محافظ الحسابات بالقواعد الأخلاقية

رقم	البيان	متوسط حسابي	انحراف معياري	تقديرات
01	يتميز محافظ الحسابات بالاستقلالية فيتأدية عمله	1.91	0.689	موافق
02	يتحلى محافظ الحسابات بالنزاهة و الموضوعية أثناء قيامه بمهامه	1.88	0.660	موافق
03	يحافظ محافظ الحسابات على أسرار المهنة و عدم السكوت على الفساد	1.69	0.535	موافق
04	اتسام محافظ الحسابات بالاستقامة في عمله	1.91	0.641	موافق
05	يعد اهتمام محافظ الحسابات بمهنته بمثابة محفز يزيد من عدد العملاء	2.03	0.595	موافق
06	تميز محافظ الحسابات بالشفافية عند القيام بعملية التدقيق	1.97	0.596	موافق
07	يتحلى محافظ الحسابات بالصدق و الأمانة في تأدية عمله	1.84	0.723	موافق
08	اهتمام المدقق بسمعة مهنته وعدم القيام بأي أعمال تسيئ لها	1.75	0.718	موافق
09	قدرة المدقق على تقديم معلومات محايدة و خالية من التحيز	1.97	0.782	موافق
10	يعد احترام الوقت أمرا مهما بالنسبة للمدقق أثناء تأدية مهامه	1.91	0.734	موافق
11	يحتاج محافظ الحسابات عند إبداء رأيه الفني المحايد إلى بذل العناية الكافية	1.90	0.689	موافق
12	عدم وجود علاقات شخصية بين محافظ الحسابات و موظفو المؤسسة	2.09	0.777	موافق
13	لا يقبل محافظ الحسابات هدايا مقدمة من المؤسسة أثناء تأدية مهامه لها	2.13	0.833	موافق
14	يؤدي التدقيق الفعال إلى زيادة الثقة في تقرير المدقق	1.84	0.847	موافق
15	تعتبر الدقة أمرا ضروري في تنفيذ عملية التدقيق الخارجي	1.88	0.751	موافق
16	حرص محافظ الحسابات على عدم استغلال المعلومات المتحصل عليها من طرف الشركة لمنفعته الشخصية	1.81	0.738	موافق
17	حرص محافظ الحسابات على عدم استغلال المعلومات السرية لمنفعة طرف الثالث	1.94	0.801	موافق
18	يتجنب محافظ الحسابات أن يرتبط اسمه بتقارير تحتوى على بيانات مالية مشبوهة أو مظلة	1.97	0.695	موافق

تعليق:

يتضح من خلال الجدول أن تقديرات أفراد العينة لجميع العبارات جاءت ضمن مستوى "موافق"، وهو ما يشير إلى وجود إجماع نسبي على التزام محافظ الحسابات بالأخلاقيات المهنية أثناء تأدية مهامه، ويعكس إدراكاً إيجابياً لدى العينة لدور الأخلاق المهنية في تعزيز فعالية عملية التدقيق. حيث تراوحت المتوسطات الحسابية بين 1.69 و2.13، ما يدل على مستوى عالٍ من الموافقة، بينما بقيت الانحرافات المعيارية منخفضة نسبياً، مما يعكس درجة تجانس في الآراء بين أفراد العينة.

وقد حصلت العبارة الثالثة "يحافظ محافظ الحسابات على أسرار المهنة وعدم السكوت على الفساد" على أدنى متوسط حسابي (1.69)، وهو ما يدل على درجة عالية من الموافقة من طرف المبحوثين على التزام المحافظ بالسرية ورفض الفساد. في المقابل، سجلت العبارة الثالثة عشرة: "لا يقبل محافظ الحسابات هدايا مقدمة من المؤسسة أثناء تأدية مهامه لها" أعلى متوسط (2.13)، ما يدل على وجود توافق عالي في آراء العينة بخصوص هذا السلوك، رغم بقاء التقدير في مستوى "موافق".

أما من حيث الاتساق، فإن معظم الانحرافات المعيارية لم تتجاوز حدود 0.8، مما يشير إلى تقارب كبير في وجهات النظر حول مدى توافر صفات مثل الاستقلالية، النزاهة، الشفافية، الصدق، الأمانة، والحياد في ممارسات محافظ الحسابات.

بصفة عامة، تعكس هذه النتائج إدراكاً إيجابياً من قبل المبحوثين لأهمية الالتزام بالأخلاقيات المهنية لدى محافظي الحسابات .

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لدور التزام محافظ الحسابات بالقواعد المهنية و السلوكيات الأخلاقية في رفع فعالية التدقيق

الجدول رقم (07) المحور الثاني: دور التزام محافظ الحسابات بالقواعد المهنية و السلوكيات الأخلاقية في رفع فعالية التدقيق

رقم	البيان	متوسط حسابي	انحراف معياري	تقديرات
01	مشاركة محافظ الحسابات في دورات منتظمة تهتم بتطوير قدراته	1.78	0.659	موافق
02	قدرة محافظ الحسابات على تطوير عمله	2.03	0.695	موافق
03	تأثير الأخلاقيات المهنية على فعالية عملية التدقيق	1.88	0.609	موافق
04	اتسام محافظ الحسابات بالكفاءة المهنية للقيام بعملية التدقيق	1.81	0.738	موافق
05	قدرة محافظ الحسابات على تحديد الانحرافات و أسبابها و كيفية معالجتها	2.03	0.822	موافق
06	يعتبر حصول محافظ الحسابات على شهادة الليسانس كافية للقيام بمهامه بكل كفاءة	2.25	0.880	موافق
07	تعتمد فعالية التدقيق على وضع برنامج فعال لها	2.00	0.842	موافق
08	تشجيع محافظي الحسابات على الالتزام بالأخلاقيات المهنية للوصول إلى تقارير جيدة	2.00	0.803	موافق
09	وجود هيئات منظمة لمهنة التدقيق تزيد من ضمان التزام محافظي الحسابات بالأخلاقيات المهنية	1.75	0.672	موافق
10	تطوير منهجيات التدقيق وأدوات الإرشاد المتعلقة به حسب معيار التدقيق الدولي 220	1.91	0.734	موافق
11	هل يلتزم محافظ الحسابات بالقواعد الأخلاقية ذات الصلة التي نص عليها معيار إدارة الجودة (1) "مسؤوليات المكتب عن تصميم نظام خاص بإدارة الجودة لمكاتب التدقيق"	1.94	0.669	موافق
12	هل يلتزم محافظ الحسابات بمتطلبات الكفاءة والمهارات المهنية المنصوص عليها في معيار إدارة الجودة (2) "فحوصات جودة الارتباطات"	1.94	0.619	موافق
13	هل يلتزم محافظ الحسابات أو المسؤول عن جودة المهمات بعدم تأريخ تقريره إلى حين الانتهاء من فحص جودة الارتباطات	1.88	0.554	موافق
14	لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات	2.00	0.762	موافق

			حسب القانون 01_10	
15	يلتزم محافظ الحسابات بمسؤولياته المنصوص عليها في القانون 01_10	1.91	0.588	موافق
16	وجود شكوى قضائية ضد محافظ الحسابات تؤثر على جودة عملية التدقيق	2.09	0.818	موافق

تعليق:

تشير نتائج الجدول إلى توافق عام لدى أفراد العينة حول أهمية القدرات المهنية والتزام محافظ الحسابات بالأخلاقيات المهنية وتأثيرها الإيجابي على فعالية عملية التدقيق. فقد جاءت جميع المتوسطات الحسابية ضمن نطاق "موافق"، مما يدل على اعتراف المشاركين بضرورة تطوير القدرات والمهارات المهنية لتعزيز جودة التدقيق.

يُلاحظ أن العبارة المتعلقة بكون حصول محافظ الحسابات على شهادة الليسانس كافية لأداء المهام (العبارة رقم 6) حصلت على أعلى متوسط حسابي بين العبارات الأخرى، حيث بلغت 2.25، مع انحراف معياري 0.880، ما يشير إلى وجود قبول عام لهذا الرأي، لكنه في الوقت نفسه يُظهر تبايناً نسبياً في وجهات النظر حول كفاية الشهادة الأكاديمية فقط دون تطوير مستمر.

بالإضافة إلى ذلك، يرى المشاركون أن تطوير منهجيات التدقيق وأدوات الإرشاد حسب معيار التدقيق الدولي 220 (العبارة 10) أمر ضروري، حيث حصلت على متوسط 1.91، وكذلك وجود هيئات منظمة لمهنة التدقيق يزيد من ضمان الالتزام الأخلاقي (عبارة 9) حيث بلغ المتوسط 1.75، مما يعكس اهتماماً واضحاً بتطوير التنظيم المهني والالتزام بالمعايير.

العبارات المتعلقة بالتزام محافظ الحسابات بمعايير إدارة الجودة (11 و 12 و 13) حظيت بموافقة متوسطة إلى جيدة، مما يبرز وعي المبحوثين بأهمية الالتزام بالقواعد المهنية المنظمة لرفع جودة عملية التدقيق.

أما في ما يخص القوانين والتشريعات، فإن المشاركين أكدوا أهمية الالتزام بالقانون رقم 01_10 فيما يتعلق بتعيين محافظ الحسابات ومسؤولياته، إذ سجلت العبارات 14 و 15 متوسطات تتراوح حول 1.91 إلى 2.00، مما يشير إلى تأييدهم للضوابط القانونية ودورها في تنظيم المهنة.

وأخيراً، أشارت العبارة 16 إلى أن وجود شكوى قضائية ضد محافظ الحسابات يؤثر على جودة التدقيق، حيث وافق عليها المشاركون بمتوسط 2.09، مما يعكس وعياً بأهمية النزاهة وعدم وجود شكوى كعامل في تعزيز ثقة وجودة عمليات التدقيق.

المبحث الثالث: مناقشة الفرضية

المطلب الأول: اختبار فرضية الدراسة

فرضيتنا هي:

- الفرضية الصفرية (H_0): يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لالتزام محافظ الحسابات بالقواعد والسلوكيات الأخلاقية في المؤسسات محل الدراسة في فعالية عملية التدقيق
- الفرضية البديلة: (H_1) لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لالتزام محافظ الحسابات بالقواعد والسلوكيات الأخلاقية في المؤسسات محل الدراسة في فعالية عملية التدقيق

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deuxajusté	Erreur standard de l'estimation
1	0,097 ^a	0,009	-0,059	1,168

a. Prédicteurs : (Constante), فعالية التدقيق , التزام محافظ الحسابات بالقواعد الأخلاقية

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carrémoyen	F	Sig.
1	Régression	0,374	2	0,187	0,137	0,873 ^b
	de Student	39,595	29	1,365		
	Total	39,969	31			

a. Variable dépendante : فعالية التدقيق

b. Prédicteurs : (Constante), فعالية التدقيق , التزام محافظ الحسابات بالقواعد الأخلاقية

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardizes		Coefficients standardizes	T	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	3,171	0,880		3,602	0,001
	التزام محافظ الحسابات بالقواعد الأخلاقية	0,258	0,630	,117	0,409	0,685
	فعالية التدقيق	-0,068	0,658	-0,030	-0,103	0,919

a. Variable dépendante : فعالية التدقيق

الجدول رقم (08) اختبار العينة Test Student

Test suréchantillon unique						
	Valeur de test = 0					
	T	Ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
التزام محافظ الحسابات بالقواعد الأخلاقية	20,895	31	0,000	1,91146	1,7249	2,0980
فعالية التدقيق	22,274	31	0,000	1,94922	1,7707	2,1277

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss.v25

التعليق:

تُظهر نتائج جدول معامل الارتباط أن العلاقة بين التزام المدقق المحاسبي بالقواعد الأخلاقية والمهنية وفعالية عملية التدقيق ضعيفة وغير ذات دلالة إحصائية.

فقد بلغ معامل الارتباط $R = 0.097$ ، في حين لم يتجاوز معامل التحديد (R^2) نسبة 0.9%، مما يعني أن المتغيرات المستقلة تفسر جزءاً ضئيلاً جداً من التباين في فعالية التدقيق.

كذلك، أظهر اختبار ANOVA أن النموذج ككل غير معنوي إحصائياً بقيمة $F = 0.137$ ومستوى دلالة 0.873، مما يشير إلى أن تأثير التزام المدقق بالقواعد الأخلاقية والمهنية على فعالية التدقيق غير مثبت في هذه الدراسة.

على صعيد التفاصيل، أظهرت معاملات الانحدار أن المتغيرين " التزام محافظ الحسابات بالقواعد الأخلاقية" وفعالية التدقيق لم يسجلا تأثيراً معنوياً، حيث كانت قيم الدلالة الإحصائية $Sig. = 0.685$ لكل منهما أعلى بكثير من مستوى الأهمية (0.05). وبناءً عليه، يمكن الاستنتاج بأن التزام المدققين بالقواعد الأخلاقية والمهنية، وفقاً لهذه العينة والبيانات، لا يمثل عاملاً كافياً للتأثير على فعالية التدقيق.

المطلب الثاني: تحليل النتائج

التفسير الإحصائي:

- بما أن الاختبار أظهرت مستوى دلالة أقل من 0.05، فإن هذا يؤدي إلى رفض الفرضية الصفرية (H_0) التي تنص على أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لالتزام محافظ الحسابات بالقواعد والسلوكيات الأخلاقية في المؤسسات محل الدراسة في فعالية عملية التدقيق و بدلا من ذلك، نقبل الفرضية البديلة (H_1) التي تنص على أنه لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لالتزام محافظ الحسابات بالقواعد والسلوكيات الأخلاقية في المؤسسات محل الدراسة في فعالية عملية التدقيق.

خلاصة الفصل:

في ختام هذه الدراسة، تبين أن التزام محافظ الحسابات بالأخلاقيات المهنية يشكل ركيزة أساسية لفعالية عملية التدقيق، خاصة في ظل التحديات التي تواجهها المؤسسات الجزائرية في مجالات الشفافية و الرقابة.

و قد أظهرت النتائج أن القيم مثل النزاهة، الاستقلالية، الكفاءة، و السرية تحظى بتقدير عال من قبل العاملين، ما يعكس وعياً متزايداً بأهمية البعد الأخلاقي في العمل المحاسبي.

كما اتضح أن هذا الالتزام في المؤسسات محل الدراسة لا يُسهم في فعالية التدقيق

لذلك، توصي الدراسة بتعزيز الأطر التنظيمية و التشريعية لمهنة التدقيق، بما يضمن استقلالية و مهنية المحافظين الحسابات.

و ختاماً، فإن نشر ثقافة الأخلاق المهنية يمثل دعامة حقيقية لحوكمة فعالة و تحقيق التنمية المستدامة في المؤسسات العمومية.



خاتمة عامة

خاتمة عامة:

في ظل التغيرات التي يعيشها العالم في مجالاته الاقتصادية و بالأخص الجزائر أصبح من الضروري الاستعانة بالتدقيق الخارجي كمهنة ضرورية تستجيب لمتطلبات الوضع، الذي لا يقل أهمية عن الجانب الخاص بالأخلاقيات هذه المهنة التي هي جزء لا يتجزأ منها، لان بهذه الأخلاقيات التي يتسم و يتصف بها محافظي الحسابات و المدققين تمكنهم من رفع و جودة فعالية التدقيق، بل و حتى يمكننا الوثوق في تقاريرهم المالية.

من خلال تناول موضوع الدراسة "التزام مدقق الحسابات بالأخلاقيات المهنية و دورهم في فعالية عملية التدقيق" حاولنا الموافقة بين الجانب النظري والذي يشمل: نشأة و مفهوم و أنواع التدقيق الخارجي و أيضا تعريف المدقق الخارجي و صفاته و حقوقه و واجباته و مسؤولياته، و جودة التدقيق و آليات قياسها و أهميتها و تطرقنا إلى تعريف محافظ الحسابات و أخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر و دور هذه الأخلاقيات في فعالية التدقيق.

و الجانب التطبيقي الذي تم فيه إعداد استبيان و تم تقديمه إلى مؤسسة "نفطال" و شركة " توزيع مياه سعيدة" و تم الاستعانة ببرنامج Spss الإصدار 25 لمعالجة البيانات المتحصل عليها من خلال التحليل الوصفي لمحاوور الاستبيان باستخدام اختبار الثبات و تحليل التكرارات والنسب المئوية، التمثيل البياني، المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، معامل الارتباط، معامل التحديد (R^2)، اختبارات التوزيع الطبيعي، تحليل الانحدار .

نتائج الدراسة النظرية:

تعرفنا على التدقيق الخارجي على أنه فحص انتقائي يقوم به شخص محترف و مستقل، للتأكد من صحة و مصداقية المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة، يدلي من خلالها المدقق الخارجي برأي فني و محايد و موضوعي مدعم بأدلة و قرائن إثبات في تقرير نهائي و عرفنا إن أنواع التدقيق الخارجي تتمثل في ثالث أنواع إما قانوني أو تعاقدية أو يكون على شكل خبرة قضائية

تعرفنا على المدقق الخارجي و صفاته و حقوقه و واجباته و مسؤولياته

تطرقنا إلى جودة التدقيق و آليات قياسها و أهميتها و العوامل المؤثرة

من أهم القوانين و المراسيم التي أحدثت تغييرا في كيفية ممارسة مهنة التدقيق الخارجي القانون رقم 01_10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد و منه تعرفنا على محافظ الحسابات و المبادئ الأخلاقية و الأخلاقيات التي يجب أن يتحلى بها محافظ الحسابات و دور هذه الأخيرة في فعالية عملية التدقيق.

نتائج الدراسة التطبيقية واختبار الفرضية:

- أظهرت النتائج المتوصل إليها أن هناك التزام من طرف محافظي الحسابات بالأخلاقيات المهنية في المؤسستين محل الدراسة من وجهة نظر المبحوثين.و أن القيم مثل النزاهة، الاستقلالية، الكفاءة، و السرية تحظى بتقدير عالٍ من قبل العاملين، و هو يعكس وعياً متزايداً بأهمية البعد الأخلاقي في العمل المحاسبي. إلا أن هذا الالتزام دائماً في المؤسستين محل الدراسة لا يؤثر في فعالية عملية التدقيق.وهو ما جعلنا نتوصل إلى:
- رفض الفرضية الصفرية (H_0) التي تنص على أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لالتزام محافظ الحسابات بالقواعد والسلوكيات الأخلاقية في المؤسستين محل الدراسة في فعالية عملية التدقيق
- قبول الفرضية البديلة (H_1) التي تنص على أنه لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لالتزام محافظ الحسابات بالقواعد والسلوكيات الأخلاقية في المؤسستين محل الدراسة في فعالية عملية التدقيق.

اقتراحات:

- ✓ نشر ثقافة التدقيق الخارجي بأنه وسيلة تقدم العديد من الفوائد بدل من أنها وسيلة رقابية فقط.
- ✓ تكثيف الدورات التكوينية و التدريبية لمدقي الحسابات.
- ✓ على مكاتب التدقيق تحديد الأتعاب التي تتناسب مع أداء طبيعة المهمة الموكلة إليها وفقاً للمعايير المهنية و الفنية.
- ✓ على الرغم من النتائج المتوصل إليها إلا أن الأخلاقيات المهنية تعد أمراً مهماً في عمل المدققين لذلك نوصي بدراسات أشمل في الموضوع وتوسيع مجال وعينة الدراسة.



قائمة المراجع

قائمة المراجع:

المراجع العربية

الكتب:

- (1) خالد أمين، علم التدقيق الحسابات دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، الأردن، 2004.
- (2) محمود السيد ناغي، المراجعة في إطار النظري و الممارسة، مكتبة الجلاء الجديدة بالمنصورة، الطبعة 02، مصر، 1996.
- (3) محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص7.
- (4) أمين السيد احمد لطفي، المراجعة لأغراض مختلفة، بدون دار النشر، مصر، 2004، ص15.
- (5) محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص41.
- (6) مسعود صديقي، احمد نقار، المراجعة الداخلية، ط1، مطبعة مزاور، الجزائر، 2010، ص11.
- (7) عبد الوهاب نصر و آخرون، أساسيات المراجعة الخارجية وفقا لمعايير المراجعة المصرية و الدولية الأمريكية، دار العلوم الأكاديمية للنشر و التوزيع، مصر، 2013، ص9.
- (8) عبد الفتاح صحن، محمد السيد سرايا، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة، مصر، 2001.
- (9) عبد الفتاح صحن، سمير كامل، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، 2001.
- (10) غسان فلاح المطارفة، تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية) ، دار الميسرة، الأردن، 2006.
- (11) طرطار وعبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة، طبعة1، جسور للنشر و التوزيع، الجزائر، 2015.
- (12) خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل، عمان، ط1، 2000.
- (13) هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل، عمان، ط3، 2006.
- (14) عبد الفتاح محمد الصحن، حسن أحمد عبيد، شريفة على حسن، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.

- 15) محمد بوتين: **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2008.
- 16) طارق حماد المبيضين وآخرون، **تأثير أخلاقيات مهنة المحاسبة في الالتزام المهني للمحاسب**، الفكر المحاسبي، العدد4، المجلد رقم18، مصر، 2014.
- 17) يوسف محمود جربوع: **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق، عمان، ط1، 2000.
- 18) محمد السيد سرايا: **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.
- 19) أقاسم عمر، **التدقيق الخارجي و محافظ الحسابات في الجزائر**، دار الكتاب العربي، الجزائر، 2016.
- 20) شحاتة السيد شحاتة، عبد الوهاب نصر، (2013)، **ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات**، مدخل لارتقاء بجودة المراجعة و الحد من انهيار الشركات، الدار الجامعية.

المجلات:

- ❖ ولد باحمو سمير، هيري آسيا، **التزام المدقق بالأخلاقيات المهنية و أثره على فعالية التدقيق الخارجي**، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد السادس، العدد الثاني، ديسمبر 2020.
- ❖ **مجلة الاقتصاد المال و الأعمال**، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، المجلد:07، العدد:01، مارس 2022.
- ❖ **مجلة العلوم الإدارية والمالية**، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، المجلد:01، العدد:01، ديسمبر 2017.
- ❖ **مجلة الريادة للمال و الأعمال - المجلد الثاني (العدد1)**، دور قواعد السلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق، بحث ميداني في عينة من مكاتب التدقيق العاملة في العراق، كانون الثاني، 2021.

القوانين و المراسيم:

- القانون 10_01 المؤرخ في 11جويلية2010، **المتعلق بممارسة مهنة محافظ الحسابات**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42.
- المرسوم التنفيذي رقم 96_136. المؤرخ في 17/04/1996، **أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد**.

➤ المادة 59، من القانون 10_01 المؤرخ في 29/06/2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب و
محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية عدد 42، الصادرة في 11/07/2010.

رسائل و أطروحات:

1. أسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تسحين جودة معلومات تقرير المدقق دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة احمد دراية، ادرار، جزائر، 2017_2018.
2. سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم بالمسيلة، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2004.
3. شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، الجزائر.
4. بوبكر عيمروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر و تحسين نظام الرقابة الداخلية لعملية المخزون داخل المؤسسة دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا بسطيف، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، الجزائر، 2011.
5. عبد السلام سليمان قاسم الأهل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، مذكرة لنيل درجة الماجستير، جامعة اليمن 2008.
6. أحمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011.
7. رضا حميداتو، أخلاقيات مهنة التدقيق و دورها في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي دراسة الميدانية لعينة من محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين بالجنوب الشرقي الجزائري، رسالة ماستر بالعلوم المالية و المحاسبية جامعة ، قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2019.

مؤتمرات:

- المؤتمر الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية ، تفعيل دور التدقيق الإلكتروني كآلية لتحسين جودة عملية التدقيق في المؤسسة الاقتصادية ، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 24_25 أكتوبر 2017.

دليل:

- 📌 دليل معيار إدارة الجودة (1)، إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى و ارتباطات الخدمات ذات العلاقة.
- 📌 دليل المعيار الدولي لإدارة الجودة (2)، فحوصات جودة الارتباطات.

🇩🇪 دليل لأستاذ قادي عبد القادر، أخلاقيات المهنة عامل أساسي لنجاح مهمة مدقق الحسابات
في تدقيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، كلية العلوم
الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة مستغانم، الجزائر.

مراجع أجنبية:

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



الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة د. مولاي الطاهر -سعيدة-

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم: العلوم المالية و المحاسبية

تخصص: محاسبة و التدقيق

الموضوع : استمارة استبيان

يشرفني كباحثة تخصص محاسبة و تدقيق بكلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير بجامعة سعيدة، أن أحظى بمساعدتكم في ملأ هذا الاستبيان المتعلق ببحث تخرجي لنيل شهادة ماستر،الذي يحمل عنوان:

التزام المدقق المحاسبي بالأخلاقيات المهنية و دوره في فعالية عملية التدقيق

و أرجو توخي الدقة في اختيار الإجابات المناسبة للتوصل إلى نتائج واقعية و

مفيدة، كما أحيطكم علما بأن إجاباتكم ستكون لغرض علمي محظ.

من إعداد الباحثة

كريم ليلي نور الهدى

أولاً: البيانات الشخصية

ضع علامات (X) في المكان المناسب

المستوى الجامعي : ☐ ليسانس ☐ ماستر ☐ دكتوراه ☐

مستوى آخر ☐

الوظيفة:

خبير محاسبي ☐ محافظ حسابات ☐ محاسب ☐ مدير ☐ موظف ☐

الخبرة :

أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐

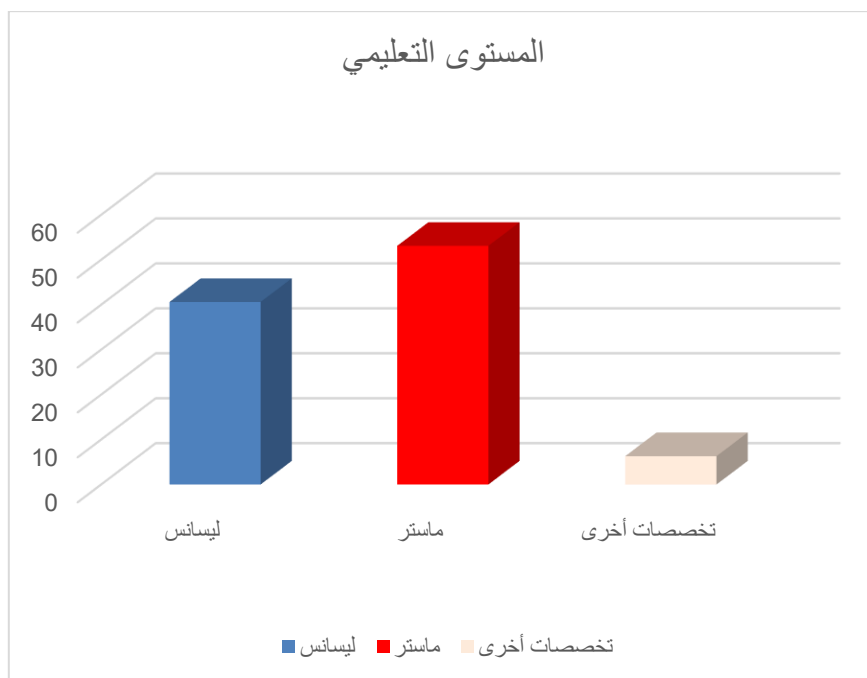
المحور الأول: مدى التزام محافظ الحسابات بالقواعد الأخلاقية

رقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يتميز محافظ الحسابات بالاستقلالية في تأدية عمله					
02	يتحلى محافظ الحسابات بالنزاهة و الموضوعية أثناء قيامه بمهامه					
03	يحافظ محافظ الحسابات على أسرار المهنة و عدم السكوت على الفساد					
04	اتسام محافظ الحسابات بالاستقامة في عمله					
05	يعد اهتمام محافظ الحسابات بمهنته بمثابة محفز يزيد من عدد العملاء					
06	تميز محافظ الحسابات بالشفافية عند القيام بعملية التدقيق					
07	يتحلى محافظ الحسابات بالصدق و الأمانة في تأدية عمله					
08	اهتمام المدقق بسمعة مهنته وعدم القيام بأي أعمال تسيئ لها					
09	قدرة المدقق على تقديم معلومات محايدة و خالية من التحيز					
10	يعد احترام الوقت أمرا مهما بالنسبة للمدقق أثناء تأدية مهامه					
11	يحتاج محافظ الحسابات عند إبداء رأيه الفني المحايد إلى بذل العناية الكافية					
12	عدم وجود علاقات شخصية بين محافظ الحسابات و موظفو المؤسسة					
13	لا يقبل محافظ الحسابات هدايا مقدمة من المؤسسة أثناء تأدية مهامه لها					
14	يؤدي التدقيق الفعال إلى زيادة الثقة في تقرير المدقق					
15	تعتبر الدقة أمرا ضروري في تنفيذ عملية التدقيق الخارجي					
16	حرص محافظ الحسابات على عدم استغلال المعلومات المتحصل عليها من طرف الشركة لمنفعته الشخصية					
17	حرص محافظ الحسابات على عدم استغلال المعلومات السرية لمنفعة طرف الثالث					
18	يتجنب محافظ الحسابات أن يرتبط اسمه بتقارير تحتوي على بيانات مالية مشبوهة أو مظلمة					

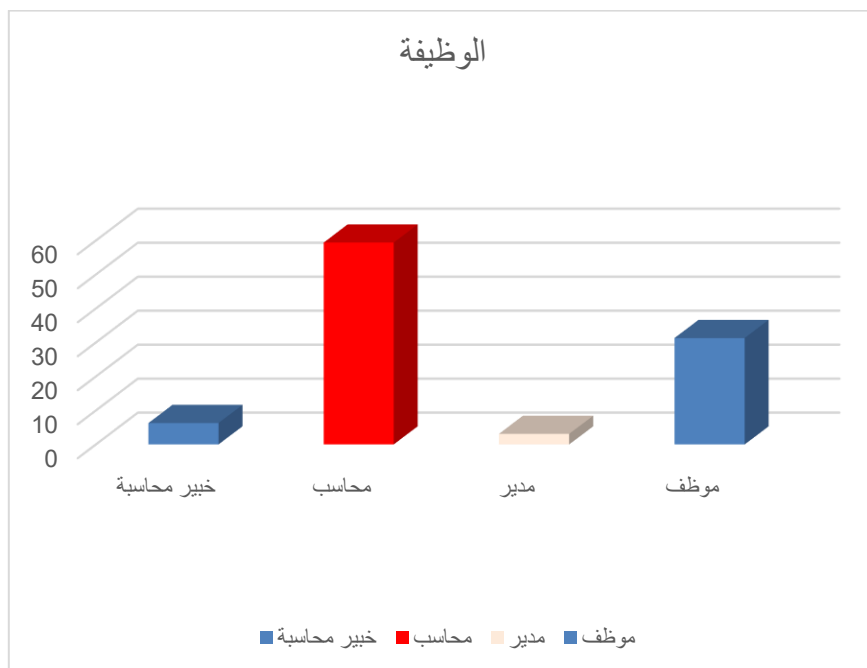
المحور الثاني: دور التزام محافظ الحسابات بالقواعد المهنية والسلوكيات الأخلاقية في رفع فعالية التدقيق

رقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	مشاركة محافظ الحسابات في دورات منتظمة تهتم بتطوير قدراته					
02	قدرة محافظ الحسابات على تطوير عمله					
03	تأثير الأخلاقيات المهنية على فعالية عملية التدقيق					
04	اتسام محافظ الحسابات بالكفاءة المهنية للقيام بعملية التدقيق					
05	قدرة محافظ الحسابات على تحديد الانحرافات و أسبابها و كيفية معالجتها					
06	يعتبر حصول محافظ الحسابات على شهادة الليسانس كافية للقيام بمهامه بكل كفاءة					
07	تعتمد فعالية التدقيق على وضع برنامج فعال لها					
08	تشجيع محافظي الحسابات على الالتزام بالأخلاقيات المهنية للوصول إلى تقارير جيدة					
09	وجود هيئات منظمة لمهنة التدقيق تزيد من ضمان التزام محافظي الحسابات بالأخلاقيات المهنية					
10	تطوير منهجيات التدقيق وأدوات الإرشاد المتعلقة به حسب معيار التدقيق الدولي 220					
11	هل يلتزم محافظ الحسابات بالقواعد الأخلاقية ذات الصلة التي نص عليها معيار إدارة الجودة (1) "مسؤوليات المكتب عن تصميم نظام خاص بإدارة الجودة لمكاتب التدقيق"					
12	هل يلتزم محافظ الحسابات بمتطلبات الكفاءة والمهارات المهنية المنصوص عليها في معيار إدارة الجودة (2) "فحوصات جودة الارتباطات"					
13	هل يلتزم محافظ الحسابات أو المسؤول عن جودة المهمات بعدم تأريخ تقريره إلى حين الانتهاء من فحص جودة الارتباطات					
14	لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات حسب القانون 01_10					
15	يلتزم محافظ الحسابات بمسؤولياته المنصوص عليها في القانون 01_10					
16	وجود شكوى قضائية ضد محافظ الحسابات تؤثر على جودة عملية التدقيق					

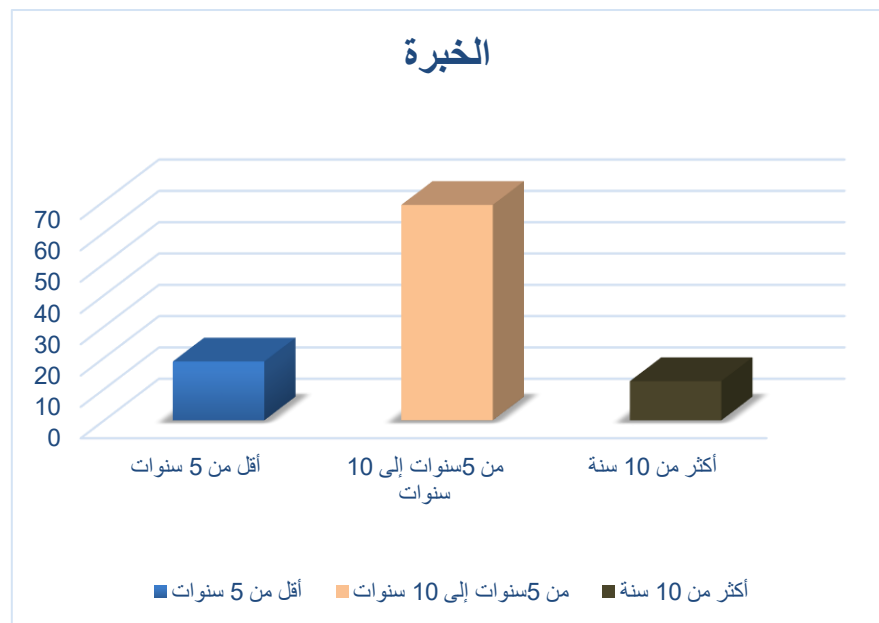
جدول توزيع أفراد حسب مستوى التعليمي



جدول توزيع أفراد حسب الوظيفة



جدول توزيع افراد حسب الخبرة



جداول اختبار الفرضيات

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deuxajusté	Erreur standard de l'estimation
1	0,097 ^a	0,009	-0,059	1,168

a. Prédicteurs : (Constante), فعالية التدقيق , التزام محافظ الحسابات بالقواعد الأخلاقية

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carrémoyen	F	Sig.
1	Régression	0,374	2	0,187	0,137	0,873 ^b
	de Student	39,595	29	1,365		
	Total	39,969	31			

a. Variable dépendante : فعالية التدقيق

b. Prédicteurs : (Constante), فعالية التدقيق , التزام محافظ الحسابات بالقواعد الأخلاقية

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardizes		Coefficients standardizes	T	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	3,171	0,880		3,602	0,001
	التزام محافظ الحسابات بالقواعد الأخلاقية	0,258	0,630	,117	0,409	0,685
	فعالية التدقيق	-0,068	0,658	-0,030	-0,103	0,919

a. Variable dépendante : فعالية التدقيق

الجدول اختبار العينة Test Student

Test suréchantillon unique						
	Valeur de test = 0					
	T	Ddl	Sig. (bilatéral)	Différencemoyenn e	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
التزام محافظ الحسابات بالقواعد الأخلاقية	20,895	31	0,000	1,91146	1,7249	2,0980
فعالية التدقيق	22,274	31	0,000	1,94922	1,7707	2,1277