

أخلاقيات المهنة عامل أساسي لنجاح مهمة مدقق الحسابات في تدقيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

أ. قادري عبد القادر

أستاذ مساعد (أ)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

جامعة مستغانم / الجزائر

ملخص:

الهدف الرئيسي لهذه الدراسة هو التعرف على أهم أخلاقيات المهنة الواجب الإلتزام بها من قبل مدققي الحسابات والتي لها أثر إيجابي على تدقيق النظام المحاسبي المالي، واستجابة للهدف المنشود من هذه الدراسة تضمنت هذه الأخيرة مجموعة من أخلاقيات المهنة لمدققي الحسابات المتعارف عليها في مهنة التدقيق مرتبة حسب أهميتها وتأثيرها على تدقيق النظام المحاسبي المالي، وهي النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، السرية وأخيرا السلوك المهني.

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

الكلمات الدالة: أخلاقيات مهنة التدقيق، مدقق حسابات، محافظ حسابات، نظام محاسبي مالي، أدوات حماية، الموضوعية، الكفاءة المهنية، التدقيق المحاسبي.

Abstract:

The main objective of this study is to identify the most important Professional ethics should commitment by the auditors which have a positive effect on the audit of accounting system of financial, and in response to the objective target of this study, this latter included set of Professional ethics of auditors which generally accepted in the audit

profession arranged by relevance and impact on the audit of financial accounting system, the Integrity, objectivity, Professional Competence and Due Care, Confidentiality and Professional Behavior.

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

Key words: Ethics audit profession, the auditor, governor of accounts, financial accounting system, protection tools, objectivity, professional competence, auditing.

مقدمة :

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

ونظرا لأن المنافع الإقتصادية تشترك فيها عدة أطراف أو متعاملين إقتصاديين (مؤسسات، بنوك، مستثمرين، موردين..... إلخ)، تلك الأطراف تتعامل مع بعضها البعض مما ينتج عنه تعارض مصالح، فإذا افترضنا مثلا أن إدارة إحدى الشركات تجري مفاوضات مع أحد البنوك للحصول على قرض تحتاجه الشركة للإستمرار في عملياتها، يرغب مدير الائتمان بالبنك دراسة أحدث قوائم مالية قامت الشركة

بإصدارها قبل اتخاذ قرار بمنح القرض كما أنه مهتما بصفة خاصة بنسبة التداول وغيرها من مقاييس السيولة (هذه المعلومات ستستخدم لاتخاذ قرار بمنح القرض من عدمه)، ولاشك أن مدير الشركة يفهم أن ارتفاع نسبة التداول في الميزانية يعتبر أمرا ضروريا للحصول على القرض وللاحتفاظ بوظيفته كمدير (هذا تعارضا بين مصالح مدير الشركة ومدير منح الائتمان والذي قد ينتج عنه قوائم مالية متحيزة)، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى خدمات مدقق حسابات خارجي يتمتع بجميع مسؤولياته الأخلاقية من استقلالية وكفاءة مهنية... إلخ، للقيام بدور فعال في مراقبة تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

ومن خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما هي أهم أخلاقيات المهنة الواجب الإلتزام بها من قبل مدقق الحسابات الخارجي والتي تكفل له القيام بدوره في تدقيق النظام المحاسبي المالي على النحو المناسب؟

ولإجابة على الإشكالية السابقة تم تناول البحث في المحاور التالية:

المحور الأول : أخلاقيات مهنة التدقيق

المحور الثاني : التهديدات المؤثرة على نهج إلتزام المدقق الخارجي بأخلاقيات المهنة

المحور الثالث: أدوات حماية أخلاقيات مهنة التدقيق

المحور الرابع: قياس مدى تبني الإلتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر

أهمية البحث:

بشكل عام يستمد البحث أهميته مما يلي:

- زيادة حجم الأزمات المالية العالمية بسبب ضعف الرقابة على النظم المحاسبية؛
- تعرض العديد من المؤسسات والشركات الكبرى للإفلاس بسبب عدم إلتزام مدققي الحسابات بمسؤولياتهم الأخلاقية؛

- الإهتمام الدولي المتزايد وعلى رأسه الإتحاد الدولي للمحاسبين بأخلاقيات المهنة للمدققين، وهذا يدل على الوعي المتزايد بالأثر الإيجابي للإلتزام المدقق بتلك المسؤوليات في ازدهار مهنة التدقيق. وبشكل خاص يستمد البحث أهميته من التغيرات التي حدثت في البيئة المحاسبية الجزائرية بصدور نظام محاسبي مالي يعوض المخطط المحاسبي الوطني والذي يحتاج إلى تغيير في المتطلبات الأخلاقية للمدقق المحاسبي نفسه باعتباره أحد الفاعلين الرئيسيين في تفعيل تطبيق هذا النظام المحاسبي الجديد في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

أهداف البحث:

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

أولا: أخلاقيات مهنة التدقيق

من أجل تحقيق أهداف مهنة تدقيق الحسابات، يجب على أعضائها أن يلتزموا بعدد من المسؤوليات الأساسية، هذه المسؤوليات الأساسية هي: النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، السرية والسلوك المهني.

1. النزاهة:

يفرض مبدأ النزاهة إلتزاماً على كافة المدققين بأن يتصفوا بالإستقامة والأمانة في كافة علاقاتهم العملية والمهنية، وتعني النزاهة ضمناً التعامل العادل والصدق،¹ وتطبيقاً لهذا المبدأ، يتعين على المدقق عدم الاشتراك في أي تقارير أو إقرارات أو مكاتبات أو غيرها من المعلومات إذا كانت هذه المعلومات:²

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

2. الموضوعية:

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

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

¹ International Ethics Standards Board of Accountants(IESBA), **Code de Déontologie des Professionnels Comptables** (en ligne), New York : the International Federation of Accountants (IFAC), 2009, disponible sur:

<http://www.cncc.fr/download/traduction_francaise_code_of_ethics_ifac_revised_july2009_v01072010.ok.ka.2608.pdf>, date de consultation 08/10/2013, p12.

² الميثاق العام المصري لأداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة(على الخط)، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، متاح

على : http://www.esaaegypt.com/esaa/page.asp?page_type=the_ge_covenant ،

تاريخ الإطلاع 2013/10/09، ص5.4.

³ سلوى حلمي، "معايير المراجعة والسلوك المهني" (على الخط)، مجلة المحاسب، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، متاح

على : <http://www.esaaegypt.com> ، تاريخ الإطلاع 2013/10/09، ص3.

⁴ الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى

والخدمات ذات العلاقة(على الخط)، ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، نيويورك: الإتحاد الدولي

وتنقسم الإستقلالية إلى استقلالية من حيث الجوهر واستقلالية من حيث الشكل، حيث يقصد بالاستقلالية من حيث الجوهر بأنها: حالة من صفاء الذهن تسمح بإبداء رأى بدون أية ضغوط قد تؤثر على الحكم الشخصي المهني للفرد وتسمح له بالعمل بنزاهة وموضوعية وممارسة الشك المهني، أما الاستقلالية من حيث الشكل : فيقصد بها الابتعاد عن الوقائع والظروف الجوهرية التي قد يستخلص منها طرف خارجي - موضوعي وعلى دراية بكل المعلومات ذات العلاقة بما فيها أدوات الحماية المطبقة - أنه قد تم التأثير على نزاهة وموضوعية والشك المهني للمدقق أو مؤسسة التدقيق أو لعضو من أعضاء فريق تنفيذ خدمة التدقيق.⁵

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

3. الكفاءة المهنية والعناية الواجبة

يتعين على المدقق أن يقوم بالخدمات المهنية بالعناية الواجبة والكفاءة والدقة والمثابرة، كما يتعين عليه أن يلتزم بالاستمرار في اكتساب المعلومات والمهارات المهنية والمحافظة عليها على المستوى المطلوب

للمحاسبين، 2010، متاح على:

<http://www.ascajordan.org/UploadFiles/Audit/Audit%20Part%20I.pdf> تاريخ

الإطلاع: 2013/10/09، الجزء الأول، ص84.

⁵ محمد يحيى، "الإستقلالية كأحد أركان آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة" (على الخط)، مجلة المحاسب، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، متاح على: <http://www.esaaegypt.com>، تاريخ الإطلاع

2013/10/15، ص5.

⁶ محمد يحيى، مرجع نفسه، ص1.

للتأكد من أن العميل يتلقى خدمات مهنية بكفاءة متميزة تواكب أحدث التطورات والتشريعات وأساليب الممارسة المهنية، ويتعين على المدقق التصرف بالعناية الواجبة وفقاً للمعايير المهنية والفنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية.⁷

3-1-الكفاءة المهنية:

تتطلب الخدمات المهنية التي تتسم بالكفاءة إصدار أحكام سليمة عند تطبيق المعرفة والمهارات المهنية أثناء أداء هذه الخدمات، ويمكن تقسيم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين مستقلتين:⁸

(أ) الحصول على الكفاءة المهنية:

يمكن الحصول على الكفاءة بطرق متنوعة من بينها:⁹

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

⁷ محمد يحيى، مرجع سابق، ص 1.

⁸ مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين المهنيين، دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين (على الخط)، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، نيويورك: الإتحاد الدولي للمحاسبين، 2010، متاح على:

Code% 20of% 20Ethics_.pdfhttp://www.ascajordan.org/UploadFiles/Audit/ تاريخ

الإطلاع 2013/10/20، ص 17.

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

(ب) المحافظة على الكفاءة المهنية:

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

3-2- العناية الواجبة:

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

والعناية الواجبة تتطلب من العضو التخطيط والإشراف بطريقة كافية على أي نشاط مهني هو مسؤول عنه.¹⁰

4. السرية

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

وحتى يفني المدقق بقدر كاف من السرية عليّة مراعاة ما يلي:¹²

¹⁰ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، "قواعد سلوك وآداب المهنة" (على الخط)، لا يوجد تاريخ النشر، متاح على

www.socpa.org.sa ، تاريخ الاطلاع 05/10/2013 ص15.

¹¹ محمد يحيى، مرجع سابق، ص1.

¹² الميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة، مرجع سابق، ص6.5.

- يتعين على المدقق الحفاظ على السرية حتى في أي بيئة اجتماعية وعليه الانتباه إلى إمكانية الإفصاح غير المتعمد وخاصة في الأحوال التي تنطوي على ارتباط لمدة طويلة مع زميل عمل أو أحد الأقارب أو أحد أفراد الأسرة؛
 - يتعين على المدقق أيضاً الحفاظ على سرية المعلومات التي أفصح عنها عميل مرتقب؛
 - يتعين على المدقق أيضاً دراسة الحاجة إلى الحفاظ على سرية المعلومات داخل المؤسسة؛
 - يتعين على المدقق اتخاذ كافة الخطوات المعقولة لضمان أن فريق العمل التابع له والأشخاص الذين يحصل منهم على المشورة والمساعدة يحترمون الواجب المنوط بالمدقق بشأن الحفاظ على السرية؛
 - يجب على المدقق أن يراعى باستمرار المحافظة على مبدأ السرية حتى بعد انتهاء علاقته بالعميل، وعندما يحصل على عميل جديد فله الحق في استخدام الخبرة السابقة إلا أنه لا يجب استخدام أو الإفصاح عن المعلومات السرية التي تم الحصول عليها نتيجة علاقة مهنية سابقة.
- واستثناء لما سبق، قد يسمح للمدقق الإفصاح عن معلومات سرية في الأحوال التالية:¹³
- (أ) أن يسمح القانون بالإفصاح مع تفويض العميل بذلك.
 - (ب) أن يكون الإفصاح مطلباً قانونياً، على سبيل المثال:
 - لإنتاج مستندات أو احتياطات أخرى للأدلة في سياق دعاوى قانونية .
 - الإفصاح للسلطات العامة المختصة عن تعديلات القانون التي تظهر.
 - (ت) وجود واجب أو حق مهني للإفصاح مع عدم حظر القانون لذلك في الأحوال التالية:
 - (1) الالتزام بمراجعة الجودة لهيئة عضو أو هيئة مهنية.
 - أو (2) الاستجابة إلى استفسار أو تحقيق تجريه هيئة عضو أو جهة تنظيمية.

¹³ International Ethics Standards Board for Accountants(IESBA), **Handbook of The Code of Ethics for Professional Accountants**(on line), New York : the International Federation of Accountants (IFAC),2013, available on:
<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2013-IESBA-Handbook.pdf>,
date de consultation 08/10/2013, p2-.21.

- أو (3) لحماية المصالح المهنية للمدقق في الدعاوى القانونية.
أو (4) أو بغرض الالتزام بالمعايير الفنية والمتطلبات الأخلاقية.

5. السلوك المهني:

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

وعليه عند قيام المدقق بالتسويق والترويج لنفسه ولأعماله عليه ألا يسيء لسمعة المهنة، وعليه أن يتحلى بالأمانة والصدق، مع تجنب ما يلي:¹⁵

- (أ) القيام بادعاءات مبالغ فيها عن الخدمات القادرين على تقديمها أو المؤهلات التي يمتلكونها والخبرات التي يكتسبوها.
(ب) القيام بالملاح استنقاصي أو عمل مقارنات لا أساس لها من الصحة مع أعمال الغير.

ثانيا: التهديدات المؤثرة على نهج إلتزام المدقق الخارجي بمسؤولياته الأخلاقية

هناك نهج عام للإلتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق، هذا النهج قد يواجه تهديدات في ظروف متعددة

ويمكن تصنيف هذه التهديدات على النحو التالي :

- (أ) وجود مصلحة شخصية للمدقق؛

¹⁴ مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين المهنيين، مرجع سابق، ص20.

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

(ب) القيام بتدقيق ما تم إعداده بمعرفة نفس المدقق ؛

(ج) الدفاع عن مصالح العميل أمام الغير؛

(د) التآلف غير المهني مع العميل؛

(هـ) الضغوط التي يفرضها العميل.

وقد يجد المدقق أن هناك حالات تنشأ عنها تهديدات فريدة من نوعها بشأن الإلتزام بواحد أو أكثر من أخلاقيات مهنة التدقيق، وهذه التهديدات لا يمكن تصنيفها إلى أنه يتعين على المدقق توخي الحذر بشأن هذه الحالات والتهديدات في علاقاته المهنية والعملية .

(أ) وجود مصلحة شخصية للمدقق :

نتيجة لتأثير مصالح مالية أو غيرها من المصالح على حكم أو سلوك المدقق على نحو غير ملائم.¹⁶ من أمثلة الحالات التي قد تنشأ عنها تهديدات بسبب المصلحة الشخصية للمدقق ما يلي على سبيل

المثال وليس الحصر:¹⁷

- وجود مصلحة مالية مباشرة لدى العميل أو الإشتراك مع العميل في مصلحة.
- الإعتماد بصورة غير مناسبة على إجمالي الأتعاب من عميل واحد.
- وجود علاقة عمل وثيقة مع العميل.
- القلق الناتج عن إمكانية فقدان العميل.
- احتمال وجود فرصة عمل مستقبلية لدى العميل.
- ربط الأتعاب بتحقيق شروط معينة.

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

¹⁷ محمد يحيى، مرجع سابق، ص2.

– وجود قرض أو ضمان مقدم من أو ممنوح إلى العميل أو أي مدير أو مسئول عنه.

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

يتمثل هذا التهديد في إمكانية عدم قيام المدقق بشكل ملائم بتقييم نتائج حكم سابق اتخذه أو خدمة منجزة من قبله أو زميله في مؤسسة التدقيق، حيث يعتمد المدقق على تقييمه لذلك الحكم أو تلك الخدمة السابقة عند تكوين رأيه كجزء من توفير الخدمة الحالية¹⁸.

ومن أمثلة الحالات التي تنشأ فيها تهديدات ناتجة عن تدقيق ما تم إعداده بمعرفة نفس المدقق على سبيل المثال وليس الحصر ما يلي¹⁹:

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

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

¹⁹ الميثاق العام المصري لأداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة، مرجع سابق، ص8.

(ج) الدفاع عن مصالح العميل أمام الغير:

أي مساندة العميل في موقفه إلى الدرجة التي تؤثر قد على موضوعيته²⁰، ومن أمثلة الحالات التي تنشأ فيها التهديدات الناتجة عن الدفاع عن مصالح العميل أمام الغير ما يلي على سبيل المثال وليس الحصر: ²¹

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

(د) التآلف غير المهني مع العميل :

ويحدث هذا في حالة وجود علاقة طويلة الأمد أو علاقة وثيقة مع العميل بحيث يتعاطف المدقق مع مصالح العميل أو يوافق على أعماله.²²

ومن أمثلة الحالات التي تنشأ فيها تهديدات ناتجة عن التآلف غير المهني مع العميل ما يلي على سبيل المثال وليس الحصر: ²³

- عندما يكون لأحد أعضاء فريق التدقيق واحداً من أفراد عائلته المقربين يعمل كمديراً أو مسؤولاً لدى العميل.
- عندما يكون لأحد أعضاء فريق العمل قريباً من أفراد أسرته أو أحد أفراد عائلته المقربين يعمل كموظفاً لدى العميل في موقع يسمح له بممارسة نفوذ مباشر جوهري بشأن موضوع المهمة.
- وجود شريك سابق بالمؤسسة يعمل مديراً أو مسؤولاً لدى العميل أو يعمل موظفاً لديه في موقع يسمح له بممارسة نفوذ مباشر جوهري على موضوع المهمة .

²⁰ سلوى حلمي، مرجع سابق، ص3.

²¹ أمين السيد لطفى، فلسفة المراجعة، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2009، ص223.

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

²³ محمد يحيى، مرجع سابق، ص2.

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

(هـ) الضغوط التي يفرضها العميل :

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

ثالثاً: أدوات حماية أخلاقيات مهنة التدقيق

- من شأن أدوات الحماية التخلص من التهديدات السابقة (بخلاف غير المؤثرة)، أو تُخففها إلى مستوى معقول، وتصنف أدوات الحماية على النحو التالي:
- أدوات حماية تنشأ عن المهنة أو التشريعات أو اللوائح ؛
 - أدوات حماية موجودة في بيئة العمل .
 -

²⁴ سلوى حلمي، مرجع سابق، ص3.

²⁵ أمين السيد لطفى، مرجع سابق، ص224.

(أ) أدوات حماية تنشأ عن المهنة أو التشريعات أو اللوائح:

أ-1- أدوات حماية تنشأ عن المهنة أو التشريعات أو اللوائح:

تتضمن أدوات الحماية الناشئة عن المهنة أو التشريعات أو اللوائح ما يلي على سبيل المثال وليس

الحصر:²⁶

- التكوين النظري والتطبيقي والخبرة المشترطة لدخول المهنة.
 - متطلبات التكوين المهني المستمر.
 - لوائح حوكمة الشركات.
 - المعايير المهنية.
 - الإجراءات الرقابية والتأديبية من قبل المهنة أو الأجهزة التنظيمية.
 - المراجعة الخارجية من قبل طرف ثالث مؤهل قانونيا للتقارير، البيانات، البلاغات أو المعلومات المعدة من قبل المدقق.
- إضافة إلى ما سبق هناك بعض أدوات الحماية التي قد تزيد من إجراءات تحديد و/أو ردع السلوكيات غير الأخلاقية، وتتضمن أدوات الحماية المشار إليها الناشئة عن المهنة أو التشريعات أو اللوائح ما يلي على سبيل المثال وليس الحصر:²⁷
- وجود نظام فعال ومعروف للكافة بشأن رفع الشكاوى صادر من المنظمات المهنية أو الجهات الرقابية مما يمكن الزملاء والعلماء والجمهور من الانتباه للسلوكيات غير المهنية أو غير الأخلاقية.
 - وجود نص صريح يلزم بالإبلاغ عن أي مخالفات للمتطلبات الأخلاقية.

²⁶ International Ethics Standards Board of Accountants(IESBA), **Code de Déontologie des Professionnels Comptables**(en ligne),op. cit. p 10.

²⁷ الميثاق العام المصري لأداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة، مرجع سابق، ص4.

أ-2- تجربة الجزائر في وضع أدوات الحماية الناشئة عن التشريعات :

تعتبر أدوات الحماية الناشئة عن التشريعات من أهم الأدوات المستخدمة في الجزائر قصد إلزام المدققين الخارجيين بالإلتزام بمسئولياتهم الأخلاقية التي تفرضها عليهم مهنة التدقيق المحاسبي، حيث نجد أن مواد القانون المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد تتضمن عدة أدوات حماية يمكن حصرها في المواد التالية:²⁸

المادة 08: لممارسة مهنة محافظ الحسابات يشترط:

- حيازة الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.
 - أن يتمتع الشخص بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
 - أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- المادة 37: لا يمكن محافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته.
- ولا يمكن احتساب الأتعاب، في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.

المادة 64: يمنع محافظ الحسابات من ممارسة ما يلي:

- كل نشاط تجاري، لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 من هذا القانون.

²⁸ الجزائر. "قانون رقم 10-01 مؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد" (على الخط). الجريدة الرسمية عدد 42، 2010/07/11. متاح على: www.joradp.dz، تاريخ الإطلاع 2013/10/09. المواد: 08، 37، 64، 65، 66، 67، 68.

- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.

المادة 65: يمنع محافظ الحسابات من:

- القيام مهنيًا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
 - القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.
 - قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.
 - قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.
 - ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.
 - شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من انتهاء عهده.
- المادة 66: لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين اللذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث (3) سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة.
- المادة 67: يمنع محافظ الحسابات القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون له فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

المادة 68: يمنع محافظ الحسابات السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية.

كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

(ب) أدوات حماية موجودة في بيئة العمل:

وتنقسم إلى:

ب-1- أدوات الحماية العامة في بيئة العمل:

هي مجموعة من الأدوات التي تتعلق بمؤسسات التدقيق التي تتضمن مجموعة من فرق العمل والموظفين، وتتضمن ما يلي ليس على سبيل الحصر:²⁹

1. تركيز قادة المؤسسة على أهمية الاستقلالية وأنه من المنتظر أن يقوم أعضاء فريق خدمات التدقيق بالعمل بما يحقق الصالح العام .
2. قيام قادة المؤسسة بغرز روح التصرف وفقاً للصالح العام في فريق العمل.
3. وجود سياسات وإجراءات لتنفيذ رقابة الجودة على المهمة والإشراف عليها.
4. وجود سياسات موثقة خاصة بتحديد التهديدات وتقييم جوهرية الآثار المترتبة على هذه التهديدات، وتطبيق أدوات الحماية لإزالة أو لتخفيض أثر التهديدات-بخلاف غير المؤثرة- إلى مستوى مقبول.
5. بالنسبة للمؤسسات التي تؤدي خدمات تدقيق وجود سياسات موثقة خاصة بالاستقلالية وذلك فيما يتعلق بتحديد طبيعة التهديدات التي تواجهها، وتقييم مدى جوهرية الآثار المترتبة على هذه التهديدات، وتطبيق أدوات الحماية لإزالة أو تخفيض أثر التهديدات- بخلاف غير المؤثرة - إلى مستوى مقبول .
6. وجود سياسات وإجراءات داخلية موثقة للتحقق من الالتزام بسياسات وإجراءات المؤسسة.
7. وجود سياسات وإجراءات فعالة تمكن من تحديد المصالح أو العلاقات بين المؤسسة أو أعضاء فريق العمل والعملاء .
8. وجود سياسات وإجراءات لرقابة مدى اعتماد المؤسسة في إيراداتها على عميل واحد وكيفية مواجهة ذلك.
9. استخدام شركاء* مختلفين وفرق عمل مختلفة لتقديم الخدمات الأخرى بخلاف خدمات التدقيق لعميل خدمة التدقيق.

²⁹ محمد يحي، مرجع سابق، ص3.

10. وجود سياسات وإجراءات لمنع الأفراد بخلاف أعضاء فريق العمل من التأثير على نتيجة المهمة .
11. إخطار جميع الشركاء والموظفين المهنيين بالمؤسسة بأية تغييرات تطرأ على سياسات وإجراءات المؤسسة أولاً بأول، بما في ذلك تقديم التدريب اللازم والتعليم المناسب.
12. تحديد عضواً من الإدارة العليا بالمؤسسة ليكون مسئولاً عن مراقبة فعالية وكفاءة أدوات الحماية .
13. وجود وسائل فعالة لإخطار الشركاء والعاملين** المهنيين بأسماء عملاء خدمات التدقيق والمنشآت ذات العلاقة بها والتي ينبغي أن يكونوا مستقلين عنها .
14. وجود آليات لفرض العقوبات بما يضمن الالتزام بالسياسات والإجراءات .
15. وجود سياسات وإجراءات من شأنها منح العاملين صلاحية الاتصال بالرؤساء والمستويات العليا داخل المؤسسة بشأن أي موضوع يثير اهتمامهم فيما يتعلق بالاستقلالية الموضوعية، بما في ذلك إحاطة العاملين علماً بالإجراءات المتاحة لهم.

ب-2- أدوات الحماية الخاصة في بيئة العمل:

- من أمثلة أدوات الحماية في بيئة العمل الخاصة بمهمة معينة ما يلي³⁰:
- إشراك مدقق محاسبي آخر لفحص الأعمال التي تمت أو تقديم المشورة عند الضرورة.
 - التشاور مع الغير، مثل، لجنة من المديرين المستقلين أو جهة تنظيمية مهنية أو مدقق آخر.
 - مناقشة القضايا الأخلاقية مع المسؤولين عن الحوكمة لدى العميل.
 - الإفصاح للمسؤولين عن الحوكمة لدى العميل عن طبيعة الخدمات المقدمة ونطاق الأتعاب المطلوبة.

* الشريك هو أي شخص لديه الصلاحية وحق تمثيل المؤسسة بشأن الإرتباطات المتعلقة بأداء مهام الخدمات المهنية.

** كل المهنيين، بخلاف الشركاء، ويشمل ذلك أية خبراء تعينهم المؤسسة.

³⁰ أمين السيد لطفى، مرجع سابق، ص 229-230

- إشراك مؤسسة أخرى لأداء أو إعادة أداء جزء من المهمة .
- تغيير وتدوير الشركاء وكبار المسؤولين عن فريق التدقيق.

ب-3- أدوات الحماية لدى العميل:

هي أدوات مساعدة ولكن من غير الممكن الإعتماد عليها فقط لتقليل التهديدات إلى حد مقبول،
وكمثال على ذلك:³¹

- عندما يطلب العميل من أشخاص لا ينتمون إلى الإدارة الإقرار أو الموافقة على تعيين مؤسسة تدقيق لأداء مهمة التدقيق.
- عندما يكون للعميل موظفين أكفاء وذوي خبرة لإتخاذ القرارات الإدارية.
- يتوفر لدى العميل هيكل لحوكمة الشركات يضمن الإشراف والإتصال المناسب بشأن الخدمات التي تقدمها مؤسسة التدقيق.

رابعا: قياس مدى تبني الإلتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر

سوف نتمم دراستنا بقياس مدى إلزام مدققي الحسابات في الجزائر بالمعايير الأخلاقية حتى تفي هذه المهنة بأهدافها التي من أهمها المساهمة بقسط كبير في تفعيل تطبيق النظام المحاسبي المالي في مختلف المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، ومن أجل ذلك تم حصر متغيرات الدراسة من خلال ثلاثة محاور التالية:

المحور الأول: (تبني الإلتزام بالمعايير الأخلاقية) ويتضمن (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، السرية، السلوك المهني).

المحور الثاني: (الإهتمام بالتهديدات على نھج الإلتزام بالمعايير الأخلاقية) ويتضمن (وجود مصلحة شخصية للمدقق، تدقيق ما تم إعدادده بمعرفة نفس المدقق، الدفاع عن مصالح العميل أمام الغير، التآلف الغير المهني مع عميل التدقيق، الضغوط التي يفرضها العميل).

³¹ International Ethics Standards Board of Accountants(IESBA), **handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants**(on line), op.cit, p28.

المحور الثالث: (وجود أدوات لحماية المعايير الأخلاقية) ويتضمن (أدوات تستهدف حماية النزاهة، أدوات تستهدف حماية الموضوعية، أدوات تستهدف حماية الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، أدوات تستهدف حماية السرية، أدوات تستهدف حماية السلوك المهني).

متغيرات الدراسة ستكون متغيرات كمية وتعطى الأوزان التالية لدرجة التقييم (غير موجود = 1، قليل = 2، موجود = 3، موجود بشدة = 4). ويمكن تلخيص ما سبق في الجدول التالي:

الجدول رقم(1): ملخص الدراسة القياسية

م	المحور	العبرة	موجود بشدة	موجود	قليل	غير موجود
1	تبنى الإلتزام بالمعايير الأخلاقية	النزاهة				
2		الموضوعية				
3		الكفاءة المهنية والعناية الواجبة				
4		السرية				
5		السلوك المهني				
6	الإهتمام بالتهديدات على نهج الإلتزام بالمعايير الأخلاقية	وجود مصلحة شخصية للمدقق				
7		تدقيق ما تم إعدادده بمعرفة نفس المدقق				
8		الدفاع عن مصالح العميل أمام الغير				
9		التآلف الغير المهني مع عميل التدقيق				
10		الضغوط التي يفرضها العميل				
11	وجود أدوات لحماية المعايير الأخلاقية	أدوات تستهدف حماية النزاهة				
12		أدوات تستهدف حماية الموضوعية				
13		أدوات تستهدف حماية الكفاءة المهنية والعناية الواجبة				
14		أدوات تستهدف حماية السرية				
15		أدوات تستهدف حماية السلوك المهني				

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى الدراسة النظرية

توضيح مقياس ليكارت الرباعي: بما أن المتغير الذي يعبر عن الخيارات (موجود بشدة، موجود، قليل، غير موجود) مقياس ترتيبي، والأرقام التي تقابلها تعبر عن الأوزان وهي (موجود بشدة = 4، موجود = 3، قليل = 2، غير موجود = 1)، ثم نحسب بعد ذلك المتوسط الحسابي ويتم ذلك بحساب طول الفترة أولاً وهي في دراستنا عبارة عن حاصل قسمة 3 على 4، حيث 3 تمثل عدد المسافات (من 1 إلى 2 مسافة أولى، من 2 إلى 3 مسافة ثانية، ومن 3 إلى 4 مسافة ثالثة)، 4 تمثل عدد الإختيارات، وعند قسمة 3 على 4 ينتج طول الفترة ويساوي 0.75 ويصبح التوزيع حسب الجدول التالي:

الجدول رقم(2): جدول ليكارت الرباعي

المستوى	المتوسط الحسابي
غير موجود	من 1 إلى 1.74
قليل	من 1.75 إلى 2.49
موجود	من 2.50 إلى 3.24
موجود بشدة	من 3.25 إلى 4

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى مقياس ليكارت

ومن خلال الدراسة المعمقة للقوانين التي تنظم مهنة التدقيق في (على رأسها قانون رقم 10-01 مؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وكذا القانون التجاري في قسمه السابع: مراقبة شركات المساهمة)، تم الحصول على النتائج التالية:

الجدول رقم(3): نتيجة المحور الأول

عبارات الأول(تبنى الإلتزام بالمعايير الأخلاقية)	المحور	المقياس	موجود بشدة	موجود	قليل	غير موجود	الوزن	النتيجة
النزاهة			-	-	×	-	2	قليل
الموضوعية			-	×	-	-	3	موجود
الكفاءة المهنية والعناية الواجبة			-	×	-	-	3	موجود
السرية			-	-	×	-	2	قليل
السلوك المهني			-	-	×	-	2	قليل
نتيجة المحور الأول			0	2	3	0	2.4	قليل

المصدر: من إعداد الباحث

بعد دراسة الجدول السابق لنتائج المحور الأول(تبنى الإلتزام بالمعايير الأخلاقية) نجد أنه حصل على 2.4 أي قليل حسب مقياس ليكارت الرباعي.

الجدول رقم(4): نتيجة المحور الثاني

عبارات المحور الثاني(الإهتمام بالتهديدات على نصح الإلتزام بالمعايير الأخلاقية)	المحور	المقياس	موجود بشدة	موجود	قليل	غير موجود	الوزن	النتيجة
وجود مصلحة شخصية للمدقق			-	×	-	-	3	موجود
تدقيق ما تم إعداده بمعرفة نفس المدقق			-	-	×	-	2	قليل
الدفاع عن مصالح العميل أمام الغير			-	-	×	-	2	قليل
التآلف الغير المهني مع عميل التدقيق			-	×	-	-	3	موجود
الضغوط التي يفرضها العميل			-	-	×	-	2	قليل
نتيجة المحور الثاني			0	2	3	0	2.4	قليل

المصدر: من إعداد الباحث

بعد دراسة الجدول السابق لنتائج المحور الثاني (الإهتمام بالتهديدات على نهج الإلتزام بالمعايير الأخلاقية) نجد أنه حصل على 2.4 أي قليل حسب مقياس ليكارت الرباعي.

الجدول رقم(5): نتيجة المحور الثالث

عبارات المحور الثالث (وجود أدوات لحماية المعايير الأخلاقية)	المقياس	موجود بشدة	موجود	قليل	غير موجود	الوزن	النتيجة
أدوات تستهدف حماية النزاهة	-	-	-	×	-	2	قليل
أدوات تستهدف حماية الموضوعية	-	-	-	×	-	2	قليل
أدوات تستهدف حماية الكفاءة المهنية والعناية الواجبة	-	-	×	-	-	3	موجود
أدوات تستهدف حماية السرية	-	-	-	×	-	2	قليل
أدوات تستهدف حماية السلوك المهني	-	-	-	×	-	2	قليل
نتيجة المحور الثالث	0	1	4	0	2.2	قليل	

المصدر: من إعداد الباحث

بعد دراسة الجدول السابق لنتائج المحور الثالث (وجود أدوات لحماية المعايير الأخلاقية) نجد أنه حصل على 2.2 أي قليل حسب مقياس ليكارت الرباعي.

خاتمة:

من أجل قيام مهنة التدقيق المحاسبي بدور هام في تفعيل تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، يجب على مدققي الحسابات أن يلتزموا بعدد من المسؤوليات الأخلاقية المتعارف عليها والتي تشمل كل من النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، السرية والسلوك المهني. إلا أنه قد ينتج عن العلاقات أو الظروف التي يعمل في ظلها مدقق الحسابات تهديدات محددة يمكن أن تقابله في طريقه نحو إلتزامه بمسؤولياته الأخلاقية أو بأي من تلك المسؤوليات، وبناء على ذلك

فإن على المدقق تحديد وتقييم ومواجهة التهديدات التي تؤثر على نهج إلتزامه بمسؤولياته الأخلاقية، وعندما تكون هذه التهديدات على درجة واضحة من الأهمية والجوهرية عندئذ يتعين على المدقق تطبيق أدوات حماية للتخلص من هذه التهديدات أو تقليلها إلى مستوى مقبول عندما يكون هذا الأمر مناسب، كما يتعين على المدقق أن يدرس العوامل النوعية والكمية عند تقدير مدى أهمية أي تهديد، وفي حالة عدم استطاعة المدقق تطبيق أدوات الحماية المناسبة، عندئذ عليه عدم الإستمرار والإعتذار عن تقديم الخدمة.

التوصيات:

بعد التحليل للمحاور الثلاثة وجدنا بأن نهج الإلتزام بالمعايير الأخلاقية في الجزائر غير كافي، وبالتالي يمكن التوصية بتدعيم نهج الإلتزام بالمعايير الأخلاقية وذلك من خلال إعداد ميثاق للمسؤوليات الأخلاقية لمدققي الحسابات في الجزائر يتضمن:

- مجموعة أخلاقيات المهنة الواجب توافرها في مدقق الحسابات الخارجي؛
- التهديدات المؤثرة على نهج الإلتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق؛
- آلية تحديد تلك التهديدات وتقييم أهميتها؛
- أدوات الحماية لمواجهة تلك التهديدات وأساليب تطبيقها.

قائمة المراجع :

المراجع باللغة العربية :

1. أمين السيد لطفي، فلسفة المراجعة، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2009.
2. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، قواعد سلوك وآداب المهنة (على الخط)، لا يوجد تاريخ النشر، متاح على: <http://www.socpa.org.sa>.
3. الميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة(على الخط)، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، متاح على:

[.http://www.esaaegypt.com/esaa/page.asp?page_type=the_ge_covenant](http://www.esaaegypt.com/esaa/page.asp?page_type=the_ge_covenant)

4. الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة
وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة(على الخط)، ترجمة جمعية المجمع العربي
للمحاسبين القانونيين، نيويورك: الإتحاد الدولي للمحاسبين، 2010، متاح على :
<http://www.ascajordan.org/UploadFiles/Audit/Audit%20Part%20I.pdf>، الجزء
الأول.

5. مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين المهنيين، دليل قواعد السلوك الأخلاقي
للمحاسبين المهنيين (على الخط)، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، نيويورك: الإتحاد
الدولي للمحاسبين، 2010، متاح على :

http://www.ascajordan.org/UploadFiles/Audit/Code%20of%20Ethics_.pdf
6. محمد يحيى، " الإستقلالية كأحد أركان آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة " (على الخط)،

مجلة المحاسب، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، متاح على : <http://www.esaaegypt.com>

7. سلوى حلمى، معايير المراجعة والسلوك المهني(على الخط)، مجلة المحاسب، جمعية المحاسبين
والمراجعين المصرية، متاح على : <http://www.esaaegypt.com>.

المراجع باللغة الأجنبية :

1. International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), **Handbook of The Code of Ethics for Professional Accountants** (on line), New York : the International Federation of Accountants (IFAC),2013, available on: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2013-IESBA-Handbook.pdf> .
2. International Ethics Standards Board of Accountants (IESBA), **handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants** (on line), New York : the International Federation of Accountants (IFAC) the International Federation of Accountants (IFAC),2010, available

on:<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2010-handbook-of-the-code-o.pdf>.

3. International Ethics Standards Board of Accountants(IESBA), **Code de Déontologie des Professionnels Comptables**(en ligne), New York : the International Federation of Accountants (IFAC),2009, disponible sur: http://www.cncc.fr/download/traduction_francaise_code_of_ethics_ifac_revised_july2009_v01072010.ok.ka.2608.pdf
4. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance, and related services Pronouncements** (on line), New York : the International Federation of Accountants (IFAC),2010, available on: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2010-handbook-of-internatio-3.pdf>,part 1.