تاريخ الاستلام: 2020/02/19 تاريخ القبول: 2020/07/21

تطبيق التدقيق المبني على المخاطر في ظل الإلتزام بأخلاقيات المهنة كأحد مقومات نجاح مهمة المدقق الخارجي

The application of Risk-based auditing under Commitment to professional ethics as one of the factors for the success of the external audit function

د.قادري عبد القادر*

جامعة مستغانم

p.kaek2010@hotmail.fr

ملخص:

يحاول هذا البحث إلى تسليط الضوء على الكيفية التي يساهم بها التدقيق المبني على المخاطر في ظل الإلتزام بأخلاقيات المهنة في نجاح عملية التدقيق الخارجي، وذلك من خلال الإعتماد على خدمات التدقيق ترتكز على إستقلالية المدقق وكفاءته المهنية وغيرها من أخلاقيات المهنة بالإضافة إلى الإلتزام بنهج تدقيق مبني على المخاطر قصد تخفيض مخاطر التدقيق إلى أدنى حد ممكن.

كلمات مفتاحية: تدقيق، معلومة مالية، أخلاقيات،مخاطر.

Abstract:

This research attempts to highlight how risk-based auditing in the context of the commitment to ethics contributes to the success of the external audit process, by relying on auditing services based on the independence of the auditor and his professional competence and other ethics of the profession in addition to commitment to risk-based audit approach in order to minimize audit risk.

Keywords: *Auditing, financial information, ethics, risks.*

المؤلف المرسل: قادري عبد القادر ، **الإيميل:** *p.kaek2010@hotmail.fr*

. مقدمة:

تعتبر المنافع الإقتصادية المشتركة سواء المباشرة أو الغير مباشرة من أهم مسببات نشوء العلاقات بين المؤسسات فيما بين بعضها البعض، وأمام سعي كل طرف للحصول على أكبر قدر ممكن من المنافع الإقتصادية سواء بالطرق الشرعية أو غير الشرعية ظهر ما يعرف بتعارض المصالح في العلاقات بين المؤسسات، 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 حوكمة العلاقات بين المؤسسات من قبل الأطراف الفاعلة في بيئة الأعمال وعلى رأسها المدقق الذي له دور هام في تطبيق الحوكمة فيما بين المؤسسات الإقتصادية من خلال السعي إلى الإلتزام بتقديم خدمات تدقيق ذو جودة عالية.

ومن خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما هي أهم جوانب التدقيق المبني على المخاطر وأخلاقيات المهنة الواجب الإلتزام بها من قبل المدقق في ظل تقديم خدمات التدقيق والتي تكفل له دعم حوكمة العلاقات بين المؤسسة وأصحاب المصالح على النحو المناسب؟

وللإجابة على الإشكالية السابقة تم تناول البحث في المحاور التالية :

المحور الأول : علاقة أصحاب المصالح بالمؤسسة الإقتصادية

المحور الثاني : أخلاقيات المهنة الخاصة بمهنة التدقيق

المحور الثالث: التدقيق المبني على المخاطر كأسلوب فعال في نجاح مهمة التدقيق الخارجي

أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من خلال ما يلي:

- زيادة عدد وحجم المؤسسات الإقتصادية مما انعكس على حجم معاملاتها المالية التي أصبحت ضخمة ومعقدة؛
- الحاجة الملحة لخدمات التدقيق من قبل أصحاب المصالح؛
- أصبحت عملية التدقيق مكلفة سواء من حيث التكاليف أو الوقت المستغرق والجهد المبذول مما ظهرت الحاجة إلى تطبيق التدقيق المبني على المخاطر قصد تجاوز العوائق السابقة؛
- إن نجاح أسلوب التدقيق المبني على المخاطر مرتبط بمدى إلتزام أصحاب المهنة بأخلاقيات الأعمال المتعلقة بالتدقيق.

أهداف البحث:

- تسليط الضوء على أهم أصحاب المصالح واحتياجاتهم الأساسية من المعلومات المالية؛
- إبراز أهم أخلاقيات المهنة المتعلقة بالتدقيق؛

- إبراز نموذج التدقيق المبني على الخطر كأحد الأساليب الحديثة والفعالة في التدقيق المالي والمحاسبي.

2. علاقة أصحاب المصالح بالمؤسسة الإقتصادية

1.2 احتياجات المستخدمين من المعلومات:

يمكن تقسيم المعلومات حسب المستفيدين إلى: (متولي، 2015، صفحة 25)

أ- معلومات للمستخدمين خارجيين:

إن المستخدمين الخارجيين يستخدمون بصوره أساسية:

- معلومات إلزامية: هي معلومات مطلوبة من قبل الهيئات الحكومية مثل متطلبات هيئة الأوراق المالية، أو التقرير المقدم لهيئة الضرائب حول الدخول الخاضعة للضريبة (بول.ج و مارشال، 2009، صفحة 27)

- معلومات ضرورية أو أساسية:

هي معلومات مطلوبة لإنجاز الأعمال مع الأطراف الخارجية مثل طلبات الشراء، فواتير العملاء.

وعند تقديم المعلومات الإلزامية أو الضرورية يجب أن يكون التركيز على :

- الحد الأدنى للتكاليف
- الوفاء بالمتطلبات القانونية
- الوفاء بالحد الأدنى من معايير الإعتمادية عليها و الفائدة.
- على أن تكون للمعلومة المحاسبية خصائص الموثوقية، وتتماشى مع متطلبات الإفصاح.

ب- معلومات للمستخدمين داخليين:

إن المستخدمين الداخليين يستخدمون معلومات مميزه بصوره أساسية، و يكون التركيز الأساسي فيها على إنتاج المعلومات التي تتجاوز منفعتها كلفة الحصول عليها(أي معلومات ذات قيمة إيجابية)، أما المعلومات الداخلية فمعظمها معلومات اختيارية وينبغي القيام بتحديد طبيعة المعلومات الواجب توفيرها، وما هي الجهات المستفيدة؟، ومتى يجب توفير المعلومات؟، والتقارير الداخلية هي أصعب من التقارير الخارجية، لأن معظم القرارات الإدارية تتطلب معلومات أكثر تفصيلا مما تتطلبه التقارير الخارجية، وهناك طرق أكثر لإيصال المعلومة للمستخدمين الداخليين منها للمستخدمين الخارجيين. (بول.ج و مارشال، 2009، صفحة 27)

2.2 المستفدين من نتائج التدقيق الخارجي واحتياجاتهم من المعلومات:

إن أهم علاقة بين أصحاب المصالح والمؤسسة الإقتصادية تكمن في استخدام المعلومات المالية المتعلقة بالمؤسسة في اتخاذ القرارات الإقتصادية الرشيدة، وتشمل قائمة أصحاب المصالح كل من : المستثمرين الحاليين والمحتملين، والموظفين والمقرضين والموردين والدائنين التجاريين الآخرين، والعملاء والحكومات ووكالاتها والجمهور، ويهتم هؤلاء لإستخدام المعلومات التالية: (حميدات و خداش، 2013، صفحة 7)

- **المستثمرون:**

إن مقدمي رأس المال يهتمون بالمخاطر الملازمة لإستثماراتهم والعائد المتحقق منه أنهم يحتاجون لمعلومات ت ساعدهم في تحديد ما إذا كان عليهم اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع كما أن المساهمين مهتمون بالمعلومات التي تساعدهم في تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على توزيع الأرباح إذ يحتاج المستثمرون الحاليون

والمرتقبون إلى المعلومات المناسبة في الوقت نفسه ولأجل تقييم فرص الاستثمار المتاحة والمفاضلة بين البدائل الاستثمارية الأخرى واتخاذ القرارات المتعلقة بتوظيف مواردهم ويحتاج المستثمرون كذلك إلى تقويم الاحتمالات المستقبلية لأجل الزيادة في استثماراتهم أو تخفيضها أو تحويلها إلى مشروع آخر وعدم الاستمرار في الاستثمارات لفترة معينة معتمدين في ذلك على ما تقدمه لهم القوائم المالية، كما يحتاج المستثمرون إلى معلومات أخرى مثل المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم كفاءة إدارة الشركة، والمعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم سيولة الشركة ومستقبلها وتقييم سهم الشركة بالمقارنة مع أسهم الشركات الأخرى.

- **الموظفون والمجموعات الممثلة لهم:**

الموظفون والمجموعات الممثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار ربحية أرباب عملهم، كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة على دفع مكافآتهم، ومنافع التقاعد وتوفر فرص العمل.

- **المقرضون:**

يحتاج المقرضون إلى معلومات تساعد في تقدير قدرة الشركة المقترضة على توفير النقدية اللازمة لسداد أصل القرض والفوائد المستحقة عليه في الوقت المناسب، وفي تقدير عدم تجاوز الشركة المقترضة لبعض المحددات المالية مثل نسبة الديون للغير إلى حقوق الملكية.

- **العملاء:**

هذه الشريحة فاهتمامها بالمعلومات ينحصر بمعرفة استمرارية الوحدة الاقتصادية وخاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل و إن كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي و أساسي للبضاعة أو المواد الأولية.

- **الموردين والدائنين التجاريين الآخرين:**

تحتاج هذه الفئة إلى معلومات تساعدها في تقدير ما إذا كانت الشركة ستكون عميل جيد قادر على سداد ديونه.

- **الحكومات ووكالاتها:**

تحتاج هذه الفئة إلى معلومات تساعدها في التأكد من مدى إلتزام الشركة بالقوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات وقانون ضريبة الدخل، كما تحتاج إلى معلومات تساعد في تقدير الضرائب المختلفة على الشركة وتحديد مدى قدرة الشركة على تسديد هذه الضرائب، و تهتم بمعلومات خاصة بتوزيع الموارد وأخرى كأساس لتحديد السياسات الضريبية ولإعداد الحسابات القومية (البحيصي، 2004، صفحة 8) ومدى المساهمة العامة للشركة في الاقتصاد الوطني.

- الجمهور:

تؤثر المؤسسات على أفراد الجمهور بطرق متنوعة وعلى سبيل المثال، قد تقدم المؤسسات مساعدات كبيرة للإقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم ورعايتها للموردين المحليين، ويمكن للقوائم المالية أن تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الإتجاهات والتطورات الحديثة في نماء المؤسسة وتنوع نشاطاتها. (لطفي، 2004، صفحة 461)

3. أخلاقيات المهنة الخاصة بمهنة التدقيق

من أجل تحقيق أهداف الحوكمة، يجب على أعضاء مهنة التدقيق أن يلتزموا بعدد من المبادئ الأخلاقية ، هذه المبادئ تتمثل في : النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، السرية، السلوك المهني.

- **النزاهة:**

يفرض مبدأ النزاهة إلتزاما على كافة المدققين بأن يتصفوا بالإستقامة والأمانة في كافة علاقاتهم العملية والمهنية، وتعني النزاهة ضمنا التعامل العادل والصدق، وتطبيقا لهذا المبدأ، يتعين على المدقق عدم الاشتراك في أي تقارير أو إقرارات أو مكاتبات أو غيرها من المعلومات إذا كانت هذه المعلومات تتضمن بيانات كاذبة أو مضللة بصورة جوهرية، أو تتضمن بيانات تم تقديمها بصورة تتسم بالإهمال و اللامبالاة، بالإضافة إلى التقارير المحذوف منها معلومات يتعين إدراجها إذا كان هذا الحذف يؤدى إلى التضليل. (قادري، 2015، صفحة 109)

- **الموضوعية:**

يجب أن يكون المدقق عادلا لا يسمح بالتحيز أو تعارض المصالح أو تأثير الآخرين لتجاوز حكمه المهني. (جمال، 2013، صفحة 7)

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.

- **الكفاءة المهنية والعناية الواجبة**

يتعين على المدقق أن يقوم بالخدمات المهنية بالعناية الواجبة والكفاءة والدقة والمثابرة ، كما يتعين عليه أن يلتزم بالإستمرار في اكتساب المعلومات والمهارات المهنية والمحافظة عليها على المستوى المطلوب للتأكد من أن العميل يتلقى خدمات مهنية بكفاءة متميزة تواكب أحدث التطورات والتشريعات و أساليب الممارسة المهنية ، و يتعين على المدقق التصرف بالعناية الواجبة وفقاً للمعايير المهنية و الفنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية. (قادري، مخاطر التدقيق في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية، 2016، صفحة 39)

- **السرية:**

يجب أن يحترم المدقق سرية المعلومات التي تصله أثناء أداء واجباته المهنية، وأن لا يفصح عن أي من هذه المعلومات بدون تفويض محدد وصحيح إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالإفصاح عنها، ويتضمن ذلك أن لا يستخدمها لتحقيق منفعة شخصية مباشرة أو غير مباشرة من خلال الإفصاح عنها للغير. (جمال، 2013، صفحة 7)

ولا يعتبر الإفصاح عن المعلومات انتهاكا للسرية في الحالات التالية: (جمال، 2013، صفحة 7)

أ -عندما يكون الإفصاح مطلوبا بموجب القانون :كتقديم وثائق ومستندات في سياق إجراءات قانونية معينة أو الإفصاح للسلطات الحكومية ذات الاختصاص عن مخالفات أو ممارسات غير قانونية ارتكبها العميل أو صاحب العمل.

ب -عندما يوجد واجب أو حق مهني للإفصاح، كما في الحالات التالية:

- ✓ لتنفيذ عمليات مراجعة الجودة التي تقوم بها جهات مهنية.
- ✓ لحماية المصالح المهنية للمدقق أثناء الإجراءات القانونية.
- ✓ للاستجابة لأي تحقيق أو استفسار من قبل هيئة مهنية.
- ✓ للالتزام بالمتطلبات المهنية والأخلاقية.

ج -إذا تم الإفصاح بموافقة العميل أو صاحب العمل المسبقة.

- **السلوك المهني:**

يفرض مبدأ السلوك المهني إلتزاما على المدققين للتقيد بالقوانين و الأنظمة ذات الصلة وتجنب أي عمل يعرف المدقق أو ينبغي أن يعرف أنه قد يسئ 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.(Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), 2015, p. 14)

وعليه عند قيام المدقق بالتسويق و الترويج لنفسه ولأعماله عليه ألا يسئ لسمعة المهنة ، و عليه أن يتحلى بالأمانة والصدق ، مع تجنب ما يلي : (Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)، 2015)

(أ) القيام بادعاءات مبالغ فيها عن الخدمات القادرين على تقديمها أو المؤهلات التي يمتلكونها والخبرات التي يكتسبونها.

(ب) القيام بإلماح استنقاصي أو عمل مقارنات لا أساس لها من الصحة مع أعمال الغير.

4. التدقيق المبني على المخاطر كأسلوب فعال في نجاح مهمة التدقيق الخارجي

تختلف عملية التدقيق المبني على المخاطر عن باقي أساليب التدقيق التقليدية في كونها عملية تقوم على تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام، والهدف من تحديد وتقييم المخاطر هو تحديد مصادر المخاطر، وبعد ذلك تقييم ما إذا كان يمكن أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية، وهذا يوفر للمدقق المعلومات اللازمة لتوجيه التدقيق نحو المجالات التي تكون مخاطر الأخطار الجوهرية فيها عالية، وبعيد عن المجالات ذات المخاطر الأقل.

وتقوم عملية تحديد وتقييم المخاطر على ثلاث مراحل أساسية:

1.4تقييم المخاطر المتأصلة:

إن المخاطر المتأصلة هي تلك المخاطر التي يتم تحديدها وتقييمها من قبل المدقق قبل النظر في أي عناصر رقابة داخلية قد تخفف من هذه المخاطر.

الخطوة الأولى في عملية تحديد المخاطر المتأصلة هي جمع(أو تحديث) أكبر قدر من المعلومات ذات العلاقة بالمؤسسة، وتوفر هذه المعلومات إطارا مرجعيا لتحديد عوامل المخاطرة المحتملة، ومن أهم مصادر المخاطر المتأصلة ما يلي: (لجنة الممارسات الصغيرة والمتوسطة(الإتحاد الدولي للمحاسبين)، 2011، صفحة 88)

- ✓ منتجات أو خدمات جديدة، أو الإنتقال إلى خطوط عمل جديدة.
- ✓ إعادة هيكلة الشركة.
- ✓ وضع الإقتصاد والتغيرات في الأنظمة الحكومية
- ✓ موظفين غير أكفاء في مناصب رئيسية.

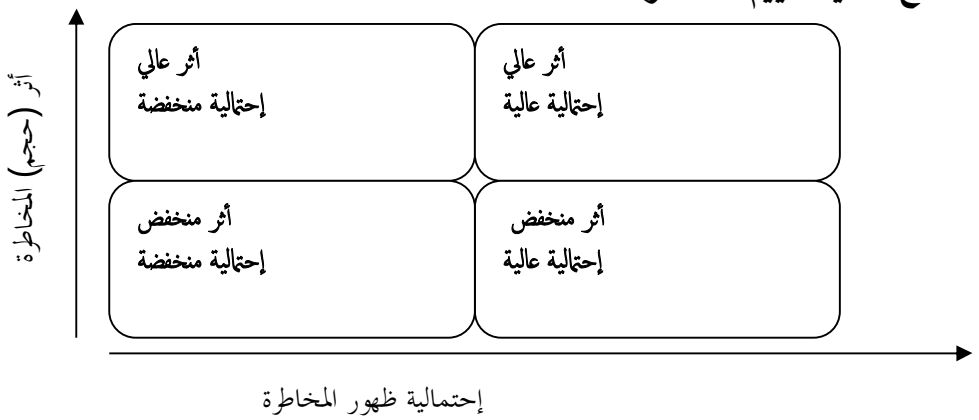
- ✓ تطبيق غير متناسق في السياسات المحاسبية.

ينطوي تقييم المخاطر المتأصلة على النظر في سؤالين هامين متعلقتين بالمخاطر:

- ✓ ما هي احتمالية حدوث الأخطاء نتيجة للمخاطر؟
- ✓ ماذا سيكون الحجم(الأثر النقدي) إذا حدثت المخاطر؟

ويمكن توضيح نتائج عملية تقييم المخاطر المتأصلة في الشكل التالي:

الشكل رقم(1): نتائج عملية تقييم المخاطر المتأصلة



المصدر: Comité des Cabinets d'Expertise Comptable de Petite et Moyenne Taille « SMPC » IFAC. Guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'audit des Petites et Moyennes Entreprises. Tome 2 – Les Directives Pratiques(on line), troisième édition. New York : IFAC, 2013, , Disponible sur (https://www.ifac.org/sites/default/files/uploads/Trans/ISA%20GUIDE %20Volume%202-French%20Translation-v2.pdf)(22/09/2014).p110.

ومن خلال الشكل رقم 1 فإن المخاطر التي تقع في خانة«أثر(حجم) عالي، إحتمالية عالية» تستدعي بوضوح من الإدارة اتخاذ إجراءات لتخفيفها، وبالإضافة إلى ذلك، من المحتمل أن تحدد هذه المخاطر على أنها كبيرة، وهو ما سيتطلب اعتبار تدقيق خاص.

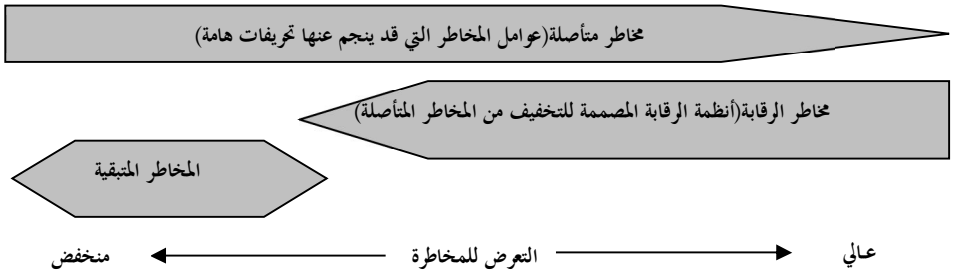
2.4 تقييم مخاطر الرقابة الداخلية:

الرقابة الداخلية هي عملية صممها وطبقها وحافظ عليها المسؤولون عن الحوكمة والإدارة والموظفون الآخرون لتوفير ضمان معقول حول انجاز أهداف المنشأة فيما يتعلق بموثوقية إعداد التقارير وفاعلية كفاءة العمليات والإلتزام بالقوانين واللوائح المطبقة (للمحاسبين، 2010، صفحة 88)، كما يمكن تعريف الرقابة الداخلية بأنها مجموعة الإجراءات المصممة بفعالية لمنع، أو كشف وتصحيح التحريفات الهامة التي يمكن أن تنتج عن المخاطر المتأصلة.

فالغرض الوحيد للرقابة الداخلية هو التخلص من المخاطر المتأصلة أو التخفيف منها إلى حد معقول، ولا يتسنى للمدقق معرفة ذلك إلا من خلال تحديد وتقييم مخاطر الرقابة الداخلية.

يمكن توضيح العلاقة بين المخاطر المتأصلة ونظام الرقابة الداخلية من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم(2): علاقة الرقابة الداخلية بالمخاطر المتأصلة



المصدر: من إعداد الباحث

يمثل شريط المخاطر المتأصلة عوامل الخطر التي يمكن أن تؤدي إلى تحريفات هامة في القوائم المالية(قبل الأخذ بعين الإعتبار أي دور لنظام الرقابة الداخلية)، أما شريط مخاطر الرقابة فيعكس إجراءات الرقابة التي تطبقها الإدارة للتخفيف من المخاطر المتأصلة(حيث يرتبط طول الشريط بعلاقة عكسية مع مخاطر الرقابة)، والمدى الذي لا يخفف فيه شريط مخاطر الرقابة من المخاطر المتأصلة بشكل تام يطلق عليه المخاطر المتبقية التي يجب الإستجابة لها.

3.4 اختتام مرحلة تقييم المخاطر

الخطوة النهائية في مرحلة تقييم المخاطر في التدقيق هي مراجعة نتائج إجراءات تقييم المخاطر التي تم تنفيذها(أو إذا كان التقييم قد تم بالفعل، تلخيص) مخاطر التحريف المتبقية، ويجمع تلخيص المخاطر المتبقية بين عوامل المخاطر المتأصلة التي تم تحديدها، والتقييم المتعلق بأي أنظمة الرقابة الداخلية مصممة للتخفيف من تلك المخاطر، كما هو موضح في الجدول أدناه:

الجدول رقم(1): ملخص تقييم المخاطر

المخاطر المتأصلة	مخاطر الرقابة	مخاطر التحريف الهام المتبقية
عالية	عالية	عالية
عالية	معتدلة	معتدلة
عالية	منخفضة	معتدلة أو منخفضة
معتدلة	عالية	معتدلة
معتدلة	معتدلة	معتدلة
معتدلة	منخفضة	منخفضة
منخفضة	عالية	معتدلة أو منخفضة
منخفضة	معتدلة	منخفضة
منخفضة	منخفضة	منخفضة

المصدر: Comité des Cabinets d'Expertise Comptable de Petite et Moyenne Taille « SMPC » IFAC. Guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'audit des Petites et Moyennes Entreprises. Tome 2 – Les Directives Pratiques.op.cit. p189.

5. خاتمة:

إن البيئة الإقتصادية الحديثة شهدت تطورا ونموا كبيرا نتيجة الطفرة التكنولوجية الكبيرة التي ظهرت في العقود الأخيرة، حيث واكب هذا الوضع الإقتصادي الراهن تعدد واختلاف المؤسسات الإقتصادية المتفاعلة فيما بينها في إطار المصالح المشتركة، ورغم تعدد وتنوع المؤسسات سواء مؤسسات اقتصادية، مؤسسات مالية أو مؤسسات حكومية، أو أفراد مستقلين، فإن المعلومة المالية تعتبر أحد أهم المصالح المشتركة التي تحرك العلاقات بين المؤسسات السابقة كون أن المعلومة أصبحت الركيزة الأساسية لإتخاذ القرارات الهامة فيما يتعلق بالنمو والإستمرارية.

إن العاملين السابقين وخاصة الإستمرارية قد تدفع بالمؤسسة الإقتصادية إلى محاولة تحريف المعلومة المالية من أجل تحقيق مصالحها حتى ولو كان ذلك على حساب مصالح المؤسسات أو الأطراف الأخرى، فأمام هذا الوضع ظهرت الحاجة إلى حوكمة العلاقات بين المؤسسات من أجل ضمان تسيير المؤسسة الإقتصادية بطريقة يشعر فيها جميع الأطراف الداخلية والخارجية بأن المؤسسة تدار لصالحهم وليس لصالح طرف على حساب الآخر، وباعتبار التدقيق أحد الأدوات الهامة في تحقيق الحوكمة كونه المسؤول عن إبداء رأي فني حول صدق المعلومة المالية الصادرة عن المؤسسة الإقتصادية، لذا كان لزاما على المدقق أن يواكب ذلك عن طريق توظيف الذكاء الإقتصادي في عملية التدقيق من خلال العمل على إيجاد المعلومة المفيدة بأفضل تكلفة، وتقييمها من أجل زيادة فرص اكتشاف ومواجهة مخاطر التحريف الهام في المعلومة المالية في الوقت المناسب، وذلك في سياق الإلتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق التي تعتبر أهم عوامل نجاح مهمة التدقيق في تحقيق أهدافها، وفي الأخير مكنتنا هذه الدراسة من الوصول إلى مجموعة من النتائج المتمثلة فيما يلي:

- إن العلاقات بين المؤسسات تشمل جميع علاقات من لهم مصلحة في المؤسسة الإقتصادية سواء بشكل مباشر أم غير مباشر مثل المستثمرين ، والموظفين والمقرضين والموردين والدائنين التجاريين الآخرين، والعملاء والحكومات ووكالاتها والجمهور ؛
- تهدف حوكمة العلاقات بين المؤسسات إلى تحقيق مصلحة المؤسسة دون الإضرار بمصالح المشتركة مع المؤسسات الأخرى؛
- إن أخلاقيات مهنة التدقيق وعلى رأسها الكفاءة المهنية والموضوعية تهدف إلى دعم حوكمة العلاقة بين المؤسسات من خلال ضمان قيام المؤسسة بتزويد أصحاب المصالح بمعلومات مالية صادقة وعادلة و غير متحيزة من خلال رأي تدقيق كفؤ ومستقل؛
- إن خطر التدقيق يكمن في احتمال إبداء المدقق لرأي غير مناسب حول المعلومات المالية للمؤسسة، والذي قد يسبب ضرر لمصالح المؤسسات الأخرى، حيث يهدف التدقيق المبني على المخاطر إلى تخفيض خطر التدقيق إلى أدنى حد ممكن والذي يصب بشكل هام في حوكمة العلاقات بين المؤسسات.

5. قائمة المراجع:

- الإتحاد الدولي للمحاسبين. (2010). إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة (المجلد 1). (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المترجمون) الإتحاد الدولي للمحاسبين.
- الطرايرة جمال. (2013). التدقيق. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين .
- أمين السيد لطفي. (2004). المحاسبة الدولية،الشركات متعددة الجنسيات. الإسكندرية: الدار الجامعية.
- جمعة حميدات، و حسام خداش. (2013). المحاسبة. عمان: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
- ستينبارت بول.ج، و رومني مارشال. (2009). نظم المعلومات المحاسبية (المجلد 1). (قاسم إبراهيم الحسيني، المترجمون) الرياض: دار المريخ للنشر.
- عبد القادر قادري. (2016). مخاطر التدقيق في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية. مجلة الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية- قسم العلوم الإقتصادية والقانونية .
- عبد القادر قادري. (2015). أخلاقيات المهنة عامل أساسي لنجاح مهمة مدقق الحسابات في تدقيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية. مجلة الإستراتيجية والتنمية .
- عصام الدين محمد متولي. (2015). نظم المعلومات المحاسبية. صنعاء: مركز الكتاب الجامعي.
- عصام محمد البحيصي. (2004). دور نظم المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات على ضوء تطبيق نظرية الصلاحية. مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (29).
- لجنة الممارسات الصغيرة والمتوسطة(الإتحاد الدولي للمحاسبين). (2011). دليل استخدام معايير التدقيق الدولية للتدقيق على المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم (المجلد 2). (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المترجمون) الإتحاد الدولي للمحاسبين.
- Chartered Institute of Management Accountants (CIMA **.(2015) .**(CIMA code of ethics for professional accountants **.**London: CIMA**.**
- Comité des Cabinets d'Expertise Comptable de Petite et Moyenne Taille « SMPC » IFAC. Guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'audit des Petites et Moyennes Entreprises. Tome 2 – Les Directives Pratiques(on line), troisième édition. New York : IFAC, 2013, Disponible sur (https://www.ifac.org/sites/default/files/uploads/Trans/ISA%20GUIDE%20Volume %202-French %20 Translation-v2.pdf)(22/09/2014).