



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة برج بوعريريج

كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

في ميدان العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

شعبة مالية و محاسبة

تخصص محاسبة و جباية معمقة

موضوع التقرير:

مدى التزام مدقق الحسابات في الجزائر بقواعد السلوك المهني

دراسة ميدانية لأراء محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين لولاية بر بوعريريج

تحت اشراف الأستاذ:

*زيادي سامي

من اعداد الطلبة

*شرابة عماد

*مخالفة احمد

مشرف		الدكتور
مناقش		الدكتور
مناقش		الدكتور

السنة الجامعية : 2020-2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

التشكرات

أشكر كل من ساعدنا في إنجاز هذا العمل وفي مقدمتهم الأستاذ الوفي:

زيادي سامي الذي أخلص في الإشراف في هذا العمل.

كما اشكر كل من كانت له يد العون في إخراج هذا العمل من موظف المكتبة محمد زميلي

أيضا مكاتب التدقيق لولاية برج بوعريريج وكل من ساهم سواء كان من قريب أو من بعيد

اشكركم جزيل الشكر.

الإهداء

الحمد لله فالق الأنوار، وجاعل الليل والنهار ثم الصلاة والسلام على سيدنا محمد المختار.
إلى من أرضعتني لبن الحنان، وسقتني ماء الحياة، إلى من تطيب أيامي بقرحها، ويسعد قلبي بمنائها، إلى
أغلى كائن في الوجود... أُمي.
إلى من كان لي سندًا طوال الحياة، ولم يخجل علي بالنفس والنفيس والدي الكريم.
إلى من ترعرعت معهم ونما غصني بينهم، إخوتي وأخواتي.
إلى كل الأهل والأقارب من قريب وبعيد.
إلى من أثار لي الطريق في سبيل تحصيل ولو قدر بسيط من المعرفة، أساتذتي الكرام.
إلى رفقاء الدرب الذين كانوا بمثابة إخوة، زملائي واحبتي وأصدقائي الأعزاء.
إلى كل هؤلاء وبأسمى معاني الحب والوفاء أهدي هذا العمل.

أحمد

عماد

ملخص

يلعب سلوك المدقق دورا هاما في زيادة ثقة مستخدمي البيانات المالية بالرغم من اصدار معايير تم تبينها مسبقا حسنت مع مرور الوقت من مستوى سلوكهم المهني إلا انها لا تزال عاجزة عن تعديله بشكل كاف يرتقي الى المستوى المطلوب نتيجة لتزايد عدد القضايا القانونية المقامة على مكاتب التدقيق لذلك فقد ظهرت الحاجة الى تدعيم ثقة المجتمع في نوعية التدقيق و هدفت هذه الدراسة الى قياس مدى التزام مدققي الحسابات بقواعد السلوك المهني ومن اجل التعرف على اهم العوامل التي تعزز من إلتزام المدققين بها وقد تم تقسيم البحث الى فصلين حيث تم استعراض في الفصل الاول الجانب النظري و الفصل الثاني الجانب العملي النتائج و التوصيات و ذلك لإعطاء موضوع الاخلاقيات المزيد من العناية و الاهتمام من كافة الجهات الرسمية و الاكاديمية و المهنية

Abstract

The validuce behavior plays an important role in increasing the confidence of users of financial statement despite issuing criteria adopted beforehand improved with the passage of time. The level of professionalism, but remains unable to modify it sufficiently up to the level of required as a result of the growing number of legal cases against the audit offices, so the need for strengthening community confidence in the quality of the audit. And the aim of this study is to measure the extent to which the Auditors professional conduct in order to identify the impact of the laws governing the profession of auditing compliance auditors conduct almanirmn in order to identify the most important factors which enhance the commitment of its auditors and the search has been divided into two chapters where review in chapter 1 on theoretical framework in chapters 2 on the practical framework conclusions and recommendations , so as to give the subject the ethics of can and attentions from all official and academic and professional.

فهرس المحتويات

الصفحة	الفهرس
	الشكر والعرفان
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الاشكال
	قائمة الملاحق
	مقدمة عامة
(04)	الفصل الأول: الإطار النظري
(05)	تمهيد
(05)	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات
(05)	المطلب الأول: ماهية محافظ الحسابات
(07)	المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر
(08)	المطلب الثالث: حقوق وواجبات ومسؤوليات محافظ الحسابات
(13)	المبحث الثاني: قواعد السلوك المهني
(13)	المطلب الأول: ماهية قواعد السلوك المهني
(14)	المطلب الثاني: اهداف واهمية وأنواع قواعد السلوك المهني
(16)	المطلب الثالث: قواعد السلوك المهني

(22)	المبحث الثالث:دراسات سابقة
(22)	المطلب الأول: أطروحة الماجستير
(23)	المطلب الثاني: أطروحة دكتوراه
(24)	المطلب الثالث: مميزات الدراسة الحالية عن الدراسة السابقة
(26)	خلاصة الفصل
(27)	الفصل الثاني: الإطار التطبيقي
(28)	تمهيد
(28)	المبحث الأول: تقديم منهجية الدراسة
(28)	المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة
(28)	المطلب الثاني:أداة الدراسة
(31)	المطلب الثالث: الأدوات الإحصائية المستخدمة
(32)	المبحث الثاني: اختبارات أولية لعينة الدراسة
(32)	المطلب الأول: اختبار صدق الاستبيان
(35)	المطلب الثاني: اختبار ثبات الاستبيان
(36)	المطلب الثالث: تحليل خصائص افراد العينة
(39)	المبحث الثالث: تحليل النتائج واختبار الفرضيات
(39)	المطلب الأول: تحليل النتائج
(44)	المطلب الثاني: اختبار الفرضية

(47)	خلاصة الفصل
(48)	خاتمة عامة
(51)	قائمة المراجع
(54)	الملاحق

قائمة الاشكال

والجداول والملاحق

قائمة الاشكال

رقم الشكل	اسم الشكل	الصفحة
(1)	نسبة محاور الاستبيان	(30)
(2)	نسبة افراد العينة تبعا للمؤهل العلمي	(37)
(3)	نسبة افراد العينة تبعا للوظيفة الحالية	(38)
(4)	نسبة افراد العينة تبعا للخبرة المهنية	(39)

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1)	مميزات الدراسة الحالية مقارنة بالدراسات السابقة	(25)
(2)	محاور الاستبيان وعدد فقرات كل محور ونسبها المتوية	(30)
(03)	درجات مقياس ليكارت الثلاثي	(31)
(04)	مجالات المتوسط الحسابي	(31)
(05)	صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول	(33)
(06)	صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني	(34)
(07)	صدق الاتساق البنائي للاستبيان	(35)
(08)	ثبات استبانة الدراسة بطريقة معامل الفا كرومباخ	(35)
(09)	توزيع افراد العينة تبعا للمؤهل العلمي	(36)

(37)	توزيع افراد العينة تبعا للوظيفة الحالية	(10)
(38)	توزيع افراد العينة تبعا للخبرة المهنية	(11)
(40)	تحليل فقرات المحور الأول من الاستبيان	(12)
(42)	تحليل فقرات المحور الثاني من الاستبيان	(13)
(45)	نتائج اختبار الفرضية الأولى	(14)
(46)	نتائج اختبار الفرضية الثانية	(15)

قائمة الملاحق

الصفحة	اسم الملحق	رقم الملحق
(57-55)	الاستبيان	(01)

مقدمة

تعد مهنة تدقيق الحسابات من المهن التي تحكمها سلوكيات وقواعد، ونشأت هذه المهنة في ظل بيئة تمارس فيها أنشطة اقتصادية وبما ان المنشأة الاقتصادية تقوم بتوفير معلومات مالية عن مواردها وعما تتحمله من التزامات اتجاه متعاملليها.

من هنا يلعب سلوك المدقق دورا هاما في زيادة ثقة مستخدمي البيانات المالية هذا وقد ساهمت الهيئات المالية في اصدار قوانين تم تبنيها من طرف المدققين، حيث التحسينات فإنها لا تزال عاجزة عن تعديله بالشكل المطلوب نتيجة لتزايد عدد القضايا القانونية على مكاتب التدقيق نتيجة تورطها في قضايا أخلاقية ومهنية.

لذا وبناء على الدور الفعال الذي يقوم به مدقق الحسابات فقد اعتمدت أطراف كثيرة على رأيه الفني المحايد الذي يديه في القوانين المالية وقد قامت الهيئات المختصة بوضع قواعد سلوكية تنظم عمل المدقق مما يتوجب على القائمين بامتهان تلك المهنة والالتزام بتلك القوانين والأخلاقيات التي تحكم مهنة تدقيق الحسابات وكذلك التقيد بقواعد السلوك المهني بدرجة تتعدى المسؤولية الشخصية وينبغي تطبيق القوانين حتى ولو كانت على حساب مصالحهم الشخصية.

1. الإشكالية المطروحة

ما مدى التزام مدققي الحسابات في الجزائر بقواعد السلوك المهني؟

وفي ظل التساؤل الرئيسي وضمن سياق الاجابة عنه يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية

- هل مدققي الحسابات ملزمون بالتقيد بالمسؤوليات وذلك لما يواجهون عند ممارسة أعمالهم
- ما مدى التزام مدققي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق اثناء قيامهم بأداء المهام الموكلة إليهم؟

2. فرضيات الدراسة

للإجابة عن إشكالية الموضوع ومختلف التساؤلات الفرعية التي يطرحها ارتأينا طرح الفرضيات التالية :

- ان مدققي الحسابات ملزمون بالتقيد بالمسؤوليات وذلك لما يواجهون عند ممارسة أعمالهم
- يلتزم مدققي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق اثناء قيامهم بأداء المهام الموكلة إليهم



3. اهداف الدراسة

- قياس مدى التزام مدققي الحسابات بقواعد السلوك
- التعرف على العوامل المؤثرة على مدققي الحسابات
- التعرف على القواعد التي تحسن مهن التدقيق

4. أهمية البحث

بالنظر الى الدور الكبير الذي يلعبه مدقق الحسابات الخارجي في الاقتصاد المعاصر واعتماد أطراف مختلفة مستفيدة من القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها على رأيه الفني المحايد تجاهها. الامر الذي يملئ عليه التمسك بأخلاقيات مهنة التدقيق وقواعد السلوك المهني ومن هنا تتبين أهمية البحث في تسليط الضوء على

- قواعد السلوك المهني التي يجب على مدقق الحسابات الالتزام بها في أداء عمله
- ان مهنة التدقيق تحكم على القائم بها بالالتزام بأداب المهنة

5. أسباب اختيار

- الميل الشخصي لاكتساب معارف جديدة في مجال التدقيق
- الإسهام في إثراء المكتبة بموضوع جديد.
- الميول الكبير لمعرفة كيفية عمل مكاتب مدققي الحسابات وتنظيمه

6. منهج البحث

تحتاج كل دراسة علمية الى منهج علمي للمساعدة في دراسته والخروج بالنتائج المطلوبة، والتحقق من الفرضيات المقدمة وتستدعي طبيعة الموضوع الى استخدام المناهج التالية:

- **المنهج الوصفي:** حيث تم اعتماده من اجل الامام بالجوانب الفكرية في الجانب النظري، لان هذا المنهج يهتم بدراسة الظاهرة ووصفها وصفا دقيقا، وذلك بالاستعانة بما توفر من مصادر عربية واجنبية من كتب ورسائل جامعية ومجلات التي لها علاقة بموضوع الدراسة.
- **المنهج الاستقرائي:** وذلك بالاعتماد عليه في دراستنا الميدانية، بجمع البيانات والمعلومات باستعمال الاستبيان الذي يحتوي على أسئلة متنوعة تساعد في تحقيق اهداف البحث بحيث يمكن من خلاله اختبار مدى التزام مدققي الحسابات في الجزائر بقواعد السلوك المهني، وكذا سيحتوي على الأسئلة التي تساعد في تحقيق اهداف البحث.

7. هيكل البحث

من اجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية، قسمنا الدراسة الى مقدمة، فصلين وخاتمة على النحو التالي:

الفصل الأول يتعلق بالإطار النظري لمدى التزام مدققي الحسابات في الجزائر بقواعد السلوك المهني، يحتوي على ثلاث مباحث المبحث الاول يتضمن الإطار المفاهيمي لمدقق الحسابات، اما المبحث الثاني فيتضمن قواعد السلوك المهني، اما فيما يخص المبحث الثالث فتم التطرق فيه الى الدراسات السابقة لهذا الموضوع.

الفصل الثاني يتعلق بدراسة عينة من محافظي الحسابات، وتحليل نتائج الاستبيان من اجل معرفة آرائهم في الموضوع ودراستها، من اجل الإجابة على الإشكالية المطروحة في الدراسة.

أخيرا نصل الى الخاتمة التي ستتضمن ملخصا للدراسة، الإجابة على الإشكالية المطروحة اختبار صحة الفرضيات، وكذا اهم النتائج المتوصل اليها.

8. صعوبات البحث

من أهم الصعوبات التي اعترضنا أثناء عملية البحث، هي صعوبة الحصول على المعلومات من طرف مدققي الحسابات، بالإضافة إلى ندرة البحوث والدراسات التي تتناول دراسة إحصائية وتطبيقية لواقع مدى التزام مدققي الحسابات بقواعد السلوك المهني في الجزائر، زد على ذلك عدم توفر مراجع مختصة بقواعد السلوك المهني في الجزائر، ناهيك عن ضيق الوقت المخصص لإعداد المذكرة بصفة عامة والترصص التطبيقي بصفة خاصة.

الفصل الأول:

الإطار النظري

تمهيد

ان التطور الكبير الذي تشهده المؤسسة عبر الزمن وكذلك التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعلها تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح مباشرة وغير مباشرة فيها مما اوجب عليها ابلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذلك النشاطات التي تقوم بها.

ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه وجب ان تتمتع بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الامر، وعلى هذا الأساس نشأت المراجعة الخارجية التي تقوم على تلبية هذه المتطلبات.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات

سنحاول من خلال هذا المبحث الإجابة على الأسئلة التالية: ما مفهوم محافظ الحسابات؟

وماهية الهيئات المشرفة على تعيينه؟ وما حقوقه وواجباته في حالة ارتكاب الأخطاء في تنفيذ مهامه، ما هي المسؤوليات التي يخضع إليها؟

المطلب الأول: ماهية محافظ الحسابات في الجزائر

سننطلق فيما يلي الى تعريف محافظ الحسابات وشروط ممارسة هذه المهنة.

الفرع الاول: تعريف محافظ الحسابات

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات في مادته رقم (715 مكرر) من المرسوم التشريعي رقم 93 / 08 المؤرخ في 25 أبريل 1993، كما يلي: تعين الجمعية العامة العادية المساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر، لمدة ثلاث سنوات تختار هم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني وتمثل مهمتهم الدائمة، باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية الشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها.¹

كما يمثل محافظ الحسابات المراجعة الخارجية القانونية. ولقد تم تعريفه حسب المادة 22 من قانون 01 / 10 يعد محافظ في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية.²

وعرف حسب المادة 27 من القانون رقم 91- 08 محافظ الحسابات بأنه كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات التجارية بما فيها شركات الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات.³

¹ القانون التجاري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993، ص184.

² المادة 22 من القانون 01/10، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات.

³ عمورة عمار، شرح القانون الجزائري، دار المعرفة، الجزائر، 2016، ص174.

الفصل الأول.....الإطار النظري

ومن التعاريف السابقة يمكن استنباط تعريف آخر لمحافظ الحسابات ويتمثل في الآتي: يعتبر محافظ الحسابات كل شخص مؤهل علميا وعمليا ومسؤولا ومسؤولية شخصية لأبداء رأي في محاييد بكل استقلالية وموضوعية حول صحة حسابات الشركة.

الفرع الثاني: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات:¹

حتى يكون محافظي الحسابات على قدر من الكفاءة، ألزمت التشريعات التجارية على كل من يريد ممارسة هذه المهنة أن تتوفر فيه بعض الشروط.

- ان يكون جزائري الجنسية.
- ان يكون حائزا لشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات او شهادة معترف بها.
- ان يتمتع بجميع الحقوق السياسية والمدنية
- ان لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جنائية او جنحة مخلة بشرف المهنة.
- ان يكون معتمدا من طرف الوزير المكلفة بالمالية، وان يكون مسجلا بالمصنف الوطني للخبراء المحاسبين او في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات او في الشركة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في القانون 01/10
- ان يؤدي اليمين المنصوص عليه.

المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر²

نص القانون رقم 10 - 01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 جوان 2010. والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على إنشاء مجلس وطني للمحاسبة، وتنظيمات مهنية ستعرض لها في هذا الجزء من التقرير.

¹ الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، ال عدد42، المؤرخ في 29/06/2010، المتعلق بمهمة محافظ الحسابات، ص 07

² قطاف نبيل، العمري اصيلة، تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات كمتطلب ضروري لتحقيق جودة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر-دراسة تحليلية لآراء عينة من محافظي الحسابات لولاية بسكرة،الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الازمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة،21/20 نوفمبر 2013، جامعة الاغواط، ص5،6.

1. المجلس الوطني للمحاسبة:

نص القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات، على إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، يتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي، وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية. ويضم المجلس ثلاث (03) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل، كما تنبثق عن هذا المجلس خمس (05) لجان متساوية الأعضاء، وهي كالاتي:

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية
- لجنة الاعتماد
- لجنة التكوين
- لجنة الانضباط والتحكيم
- لجنة مراقبة

2. المجلس الوطني لمصنف الوطني للخبراء المحاسبين:

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جافني 2011، يجل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ويتم انتخاب المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين. والمجلس الوطني لغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. والمجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:

المصنف الوطني للخبراء المحاسبين: هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية. يضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، والمؤهلين لممارسة مهنة المحاسبة.

ويعمل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية.

3. المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

هي عبارة عن تنظيم او جهاز مهني يتميز بالشخصية المعنوية، أنشأت بموجب المادة 14 من القانون 10-01، تضم أشخاص طبيعيين او معنويين مؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات، تدير من طرف مجلس وطني ينتخب من طرف نظرائهم المهنيين، وتعمل بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية، مقرها الجزائر العاصمة.

المطلب الثالث: حقوق وواجبات ومسؤوليات محافظ الحسابات

يمكن إيجاز حقوق وواجبات ومسؤوليات محافظ الحسابات فيما يلي:

1. حقوق محافظ الحسابات¹

بعد أن تطورت مهنة التدقيق من الفحص الشامل للدفاتر والسجلات إلى الفحص الانتقادي المنظم لأبداء الرأي الفني المحايد لنتائج الفحص للحكم على مدى سلامة أداء الإدارة كونه الرقيب والراعي لحقوق الأطراف المعنية بالشركة.

لذلك وللقيام بتلك المهمة يجب أن يتمتع محافظ الحسابات ببعض الحقوق والتي تمكنه من القيام بذلك وقد تم التطرق لبعض حقوق المحافظ في المادة 193 من قانون الشركات رقم 22 لسنة 1997 ويمكن ذكر أهم حقوق محافظ الحسابات على النحو التالي.

✓ حق الاطلاع:

يحق لمحافظ الحسابات الاطلاع على دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها في أي وقت ودون اخطار مسبق خاصة إذا كان هناك شكوك لدى المحافظ عن حالات تلاعب أو غش وارى أنه من الضروري القيام بزيارة مفاجئة أما في حالة عدم وجود شك فيقوم محافظ الحسابات بإبلاغ الشركة مسبقا والاتفاق على موعد زيارته لاختيار الوقت الملائم حتى لا يعطل أعمال الشركة، وليتمكن الموظفين من تجهيز الدفاتر والمستندات اللازمة لعملية الفحص.

وفي حالة عدم تمكن المحافظ من ممارسة هذا الحق بسبب قيام الشركة بوضع العراقيل مثل سرية الأوراق أو عدم وجود الوقت الكاف لتجهيزها فانه يجب على المحافظ في هذه الحالة رفع تقرير بهذا الأمر إلى مجلس الإدارة.

¹سدوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصادقية المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2004، ص20

✓ حق طلب البيانات والإيضاحات:

يحق لمحافظ الحسابات طلب البيانات والإيضاحات من إدارة الشركة التي يقوم بفحص حساباتها، للقيام بمهمته بالشكل المناسب ويعتمد الحكم على مدى ضرورة البيانات والإيضاحات لتقرير المحافظ الشخصي ومدى ارتباطها بعملية التدقيق

في حالة رفض إدارة الشركة توفير البيانات والإيضاحات الضرورية لمحافظ الحسابات فإنه يحق له إبلاغ الإدارة عن امتناع الموظفين عن توفير هذه البيانات، وذلك لأن المحافظ يذكر في تقريره صراحة عما إذا تمكن من الحصول على المعلومات والبيانات الضرورية لأداء مهمته.

✓ حق الحصول على صورة من الإخطار المرسل للمساهمين:

من حق محافظ الحسابات الحصول على صورة من الإخطار والمرسل للمساهمين التي يرسلها مجلس الإدارة إلى المساهمين لدعوته لحضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين.

✓ حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين:

يحق لمحافظ الحسابات دعوة الجمعية العامة للمساهمين للاجتماع في حالة حدوث حالة طارئة بالشركة تهدد مركزها المالي واستقرارها، مثل سوء تصرف الإدارة، وجود حالات انحراف خطيرة تؤثر على مستقبل الشركة وذلك كونه وكيلا للمساهمين للحفاظ على مصالحهم وأموالهم، وذلك لإحاطتها علما ما يحصل داخل الشركة من خلل ومشاكل حتى يحلّي مسؤوليته

✓ حق مناقشة اقتراح عزله :

يحق لمحافظ الحسابات مناقشة اقتراح عزله عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى الشركة، كذلك يحق له مناقشة اقتراح عزله والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العامة للمساهمين يعتبر هذا الحق أحد الضوابط التي تحول دون عزل محافظ الحسابات عزلا تعسفيا أو استخدام هذا الحق للتأثير على محافظ الحسابات.

✓ حق احتجازه للأوراق والمستندات حتى يحصل على أتعابه:

يحق لمحافظ الحسابات قانوناً أن يحتجز الأوراق والمستندات للمطالبة بأتعابه والحصول عليها كاملة ولا يقوم بردها إلى الشركة حتى يحصل على أتعابه وتكاليف استخراج تلك المستندات.

2. واجبات محافظ الحسابات¹

هناك عدد من الواجبات الأساسية لمحافظ الحسابات الخارجي والتي ينص عليها قانون الشركات على جزء من هذه الواجبات ويمكن ان نذكر منها:

✓ إعداد التقارير:

يعتبر إعداد التقارير الواجب الأول من واجبات محافظ الحسابات و يجب أن يقدم هذا التقرير إلى المساهمين وغيرهم من الأطراف ذوي العلاقة ، فقد نصت المادة 113 فقرة (ز) من قانون الشركات رقم 4 لسنة 1997 على " : يقدم محافظو الحسابات تقريراً خطياً موجهة للهيئة العامة و عليهم أو من ينتدبونونه أن يتلو التقرير أمام الهيئة العامة ، و ذلك يعني أن تقرير المحافظ يجب أن يحتوي على رايه الفني المحايد عما توصل إليه من خلال الإفصاح - و يجب على محافظ الحسابات أن يتلو تقريره أمام الجمعية العامة للمساهمين و الرد على التساؤلات التي يبيدها الحضور في التقرير على ما يلي :

- أنه قد تحصل على المعلومات والبيانات والإيضاحات التي رآها بيانات مالية لعمله
- أن الشركة تملك حسابات وسجلات ومستندات شركة وأن البيانات المالية معدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية المعتمدة، التي تمكن من إظهار المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وتدفعاتها النقدية بصورة عادلة، وأن الميزانية وبيان الأرباح والخسائر متفقة مع القيود والدفاتر.
- إن إجراءات التدقيق التي قام بها محافظ حسابات الشركة تعبير كافية برأيه لتشكيل أساساً معقولاً لإبداء رأيه حول المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للشركة وفقاً لقواعد التدقيق المتعارف عليها علم
- على محافظ الحسابات أن يبيد رأيه النهائي في الميزانية وحساب الأرباح والخسائر للشركة بإحدى التوصيات التالية (القوائم المالية).

¹ رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات العلمي، دار الميسر للنشر والتوزيع الطبعة الأولى، عمان-الأردن، 2011، ص91

الفصل الأول.....الإطار النظري

- المصادقة على ميزانية الشركة وحساب أرباحها وخسائرها وتدفيقاتها النقدية بصورة مطلقة. المصادقة على ميزانية الشركة وحساب أرباحها وخسائرها وتدفيقاتها النقدية مع التحفظ وبيان أسباب هذا التحفظ وأثره المالي على الشركة.
- عدم المصادقة على الميزانية وحساب الأرباح والخسائر وتدفيقاتها النقدية، وردها إلى مجلس الإدارة وبيان الأسباب لرفضه التوصية على الميزانية .

✓ حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين :

يجب على محافظ الحسابات حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين حتى يتمكن من مناقشة التقرير والتأكد من محتوياته ويقوم محافظ الحسابات بعرض قائمة المركز المالي والحسابات الختامية لمناقشتها والمصادقة عليها وكذلك الموافقة على اقتراح توزيع الأرباح الذي تم من قبل إدارة الشركة، لذلك نصت المادة 198 من قانون الشركات رقم 22 لسنة 1997 على مجلس إدارة الشركة أن يزود محافظ الحسابات بنسخة عن التقارير لحضور اجتماع الهيئة العامة للشركة وعلى المحافظ أو من يمثله حضور هذا الاجتماع.

مما سبق نجد أنه ربما لا يتمكن محافظ الحسابات من حضور الاجتماع بنفسه لظرف ما عندئذ يمكنه أن يرسل من ينوب عنه من مساعديه في الحضور على أن يكون المساعد ممن قاموا بعملية التدقيق لنفس الشركة حتى يتمكن من الرد على الاستفسارات التي من الممكن أن تطرح من قبل أعضاء الجمعية .

عند حضور المحافظ أو ممن ينوب عنه يجب عليه أن يتأكد عدد من الأمور منها :

- صحة إجراءات الدعوة للاجتماع
- التأكد من تدوير محاضر اجتماعات الجمعية في سجل خاص
- التوقيع على المحاضر سالفه الذكر مع رئيس الجمعية وسكرتيرها.
- التحقق من صحة الاجتماع والنصاب قانونا.

✓ مراقبة سير أعمال الشركة وتدقيق حساباتها:

من واجبات محافظ الحسابات مراقبة الحسابات، مراقبة أعمال الشركة والتحقق من مدى انتظام الدفاتر والسجلات وأنه تمت مراعاة الأصول المحاسبية عند إعدادها وقد نص قانون الشركات المادة 193 الفقرة 1 على ان من واجبات محافظ الحسابات مراقبة أعمال الشركة.

✓ فحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة :

من واجبات محافظ الحسابات أن يقوم بفحص الوضعية المالية للشركة محل التدقيق، النظام الإداري وكذلك نظام الرقابة الداخلية ومدى ملاءمته، حيث نصت المادة 113 من قانون الشركات فقرة (أ) على أنه يتولى محافظو الحسابات مجتمعين أو منفردين القيام بفحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة وأنظمة المراقبة المالية الداخلية لها والتأكد من ملاءمتها حسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها.

✓ الالتزام بأصول المهنة:

يجب على محافظ الحسابات أن يلتزم بأصول مهنة التدقيق وأن يراعي مصالح العميل، فقد نصت المادة 42 من القانون العام المؤقت رقم 73 لسنة 2003 على أن يقسم مقدم الطلب بعد الموافقة على طلبه، وقبل منحه إجازة المزاولة، أمام رئيس الهيئة العليا أو من ينتدبه، من أعضائها بحضور الرئيس.

- الاطلاع على قرارات الشركات.
- المحافظة على أسرار الشركة.
- عدم تلويث السمعة المالية للشركة .
- استلام كتاب رسمي من إدارة الشركة عند تعيينه.

3. مسؤولية محافظ الحسابات

بما ان عمل محافظ الحسابات هو عمل خاص يهدف الى إعطاء راي في محايد في عدالة القوائم المالية اذ ان عمله يعتبر كرسالة الى مستخدمي القوائم المالية فأثما تنبع منها مسؤوليات مدنية، جزائية، تأديبية.

✓ المسؤولية المدنية:

ان محافظ الحسابات مسؤول اتجاه الشركة واتجاه الغير وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق هؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء وتقصير، غير انه لا بد من اثبات ان الضرر ناتج بصفة مباشرة او غير مباشرة من تلك الأخطاء او التقصير.¹

¹ محمد بوتين، التدقيق ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 57.

الفصل الأول.....الإطار النظري

ولتحمل المسؤولية لابد من تحقيق الثلاثية المعروفة: الضرر، الخطأ والعلاقة النسبية بينهما، اذ انه يحمل مسؤولية عن اخطائه وأخطاء غيره في حالة علم ولم يشار اليها.¹

✓ المسؤولية الجزافية:

يمثل محافظ الحسابات اتجاه مخالفة بعض النصوص والتشريعات للمهنة والقوانين والعقوبات تتمثل في:²

- التعيين على خلاف احكام الخطر المكررة في القانون من توفر النية السيئة.
- جريمة تعمد اثبات بيانات كاذبة بنشر الاكتاب ووضع تقرير كاذب.
- التهرب من الضرائب.
- عدم الكشف عن الاحداث الخارجية والتصريح بها لوكيل الجمهورية.

✓ المسؤولية التأديبية:

يتحمل محافظ الحسابات هذه المسؤولية إذا أخل بقواعد المهنة وبعض الاعمال والتصرفات التي يقوم بها وعليه توجب الامتثال امام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامه حسب درجة خطورة المخالفة المرتكبة.³

¹ جوامع إسماعيل، محاضرات في مقياس التدقيق المحاسبي، سنة ثانية ماستر تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية، جامعة بسكرة، 2014.

² عبد الوهاب نصر علي شحاتة السيد شحاتة، قواعد واخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والتدقيق في مواجهة الازمات المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2009، ص 108.

³ محمد بوتين، مرجع سابق، ص 58.

المبحث الثاني: قواعد السلوك المهني

لكل مهنة معاييرها ومبادئها وسلوكياتها المتعارف عليها دولياً والتي تخضع لرؤى فلسفية متعددة، بحيث تبنى قواعد السلوك المهني على أساس المهنة من أجل تحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع.

المطلب الأول: ماهية قواعد السلوك المهني

هناك العديد من المفاهيم التي تناولت تعريف قواعد السلوك المهني والتي سنتطرق إلى أهمها ونتعرف على الأساليب التي تساعد في تحسين مستوى السلوك المهني.

الفرع الأول: تعريف قواعد السلوك المهني

تناول العديد من الباحثين عدة تعريفات لقواعد السلوك المهني فقد عرفها (الحمود، 1994) على أنها: "القيود الذاتية التي تفرضها المهنة على نفسها، حيث يتوقع الجمهور إتباعها من قبل أعضاء المهنيين.¹

كما عرفتها (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 1997) بأنها: مجموعة قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على العضو التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة والعملاء وغيرهم.²

كذلك عرفها (صيام وأبو حميد، 2006) بأنها مجموعة الأسس والقواعد التي يجب على المهني التمسك بها والعمل بمقتضاها، ليكون ناجحاً في تعامله مع أصحاب المصالح، وناجحاً في مهنته وقادراً على كسب عملائه وزملائه.³

مجموعة من القواعد والأسس التي يجب ان يتحلى بها المهني والعمل بما توجهه عليه من التزامات ليضمن كسب ثقة واحترام المحيطين به كالزملاء والرؤساء والعملاء الذين يتعامل معهم وليكون ناجحاً ومؤهلاً في مهنته.⁴

¹ عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، دار هوم، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، الجزائر، 2018، ص 162.

² عمر علي عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص 162.

³ عمر علي عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص 162.

⁴ كراجه، أشرف عبد الحليم، مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بيها، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا-الأردن، 2004، ص 59.

من خلال ما سبق يمكن تعريف قواعد السلوك المهني الخاصة بمهنة التدقيق بأنها مجموعة من الاسس والارشادات التي تساعد وتوجه مدققي الحسابات نحو الالتزام بتطبيق معايير التدقيق والقيام بمهامه بشكل سليم واخلاقي.

الفرع الثاني: الاساليب التي تساعد في تحسين مستوى السلوك المهني¹

- وضع المعايير التي تتعلق بشخصية المدقق، حيث تتطلب هذه المعايير أن يكون المدقق على قدر معقول من التأهيل العلمي والعملية وأن يتمتع بالاستقلالية الذهنية والظاهرية وأن يقوم ببذل العناية المهنية المعقولة.
- تحديد المعايير التي تتعلق بتنفيذ المدقق للعمل الميداني سواء ما يتعلق بالتخطيط والإشراف ودراسة وفهم وتقييم الرقابة الداخلية وجمع الأدلة الكافية والمناسبة التي تمكنه من الخروج بالنتيجة المناسبة عن البيانات المالية المدققة
- تحديد المعايير الخاصة بإعداد وتنظيم تقرير مدقق الحسابات.
- ان يكون هناك استمرارية للتعلم والاطلاع على المستجدات في مجال المهنة.
- وضع معايير الرقابة على جودة أعمال التدقيق.
- فتح المجال امام مراجعة زملاء المهنة الأعمال التدقيق.
- تحديد الامتحانات المهنية التي ينبغي على من يريد ممارسة المهنة أن يجتازها.
- اصدار دليل السلوك المهني.

المطلب الثاني: اهداف واهمية وانواع قواعد السلوك المهني.

تتمثل اهداف واهمية وانواع قواعد السلوك المهني فيما يلي:

الفرع الاول: اهداف قواعد السلوك المهني²

تهدف قواعد السلوك المهني إلى تحقيق مجموعة من الأغراض أهمها:

¹علي عبد القادر الذبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، وائل للنشر، الطبعة الخامسة، الأردن، 2015، ص 110-111
²حسين احمد دحدوح-حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 77.

- رفع مستوى مهنة المراجعة والمحاسبة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الحرة الأخرى.
- تنمية روح التعاون بين المحاسبين ومراجعين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.
- تدعيم وتكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأي الكفاية في التأهيل العلمي والعملية للمراجع وحياده في عمله والشروط التي يسنها لإمكان الاشتغال بالمهنة.
- بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمراجعين من العملاء وغيرهم من الفئات المتعددة، بأنهم سيحافظون فيما يقدمونه من خدمات وما يودونه من أعمال تكل إليهم على التزام معايير فنية ومستويات علمية ومهنية رفيعة.

الفرع الثاني: أهمية قواعد السلوك المهني¹

تعتبر الوظيفة الأساسية لمهنة التدقيق المحاسبي هي إضفاء الثقة على المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية والتي بدورها تساعد متخذي القرار وذوي العلاقة بمعرفة العوائد المتوقعة والتكاليف والمخاطر وما يترتب عليها من قرارات هامة تتعلق بتعزيز الاستثمارات بناء على المعلومات الموثوق بها وبالتالي فإن الالتزام بمجموعة ضوابط وقواعد سلوك مهنية تحكم عمل مدققي الحسابات تهدف بشكل أساسي إلى رفع مستوى المهنة وتحسين أداء أعضائها واكتساب ثقة المجتمع.

كما انه ما يميز مهنة التدقيق هو قبولها لمسؤولية العمل لخدمة المصلحة العامة، لذلك فإن مسؤولية المدقق لا تنحصر فقط في تلبية احتياجات العميل بل يجب عليه أن يراعي المصلحة العامة من خلال الامتثال للمتطلبات الأخلاقية وقواعد السلوك المهني .

كما انه ما يبرر وجود قواعد السلوك المهني هو الحصول على ثقة الجمهور والحاجة إلى رفع مستوى المهنة أسوة بالمهن الأخرى وكذلك تنمية روح التعاون بين أعضاء المهنة ورعاية مصالحهم المعنوية والمادية والأدبية، وكذلك تدعيم الأحكام والنصوص القانونية التي وضعها المشرع لتوفير الكفاية في التأهيل المهني والعلمي للمدققين، كذلك طمأننة الأطراف ذوي العلاقة بان سيتم الالتزام بالمعايير المهنية في الأعمال والخدمات التي يحتاجونها.

¹ الدكتور عمر علي عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص 163-164.

يلصق المجتمع مغزى خاصا بمصطلح المهني ويتوقع من المهني ان يعمل وفق مستوى أعلى من الآخرين ويعني هذا المصطلح تحمل المسؤولية على أداء العمل الجيد وفق مقومات لا تتعلق فقط بالقوانين والقواعد التنظيمية المختلفة. ويتمثل السبب الرئيسي وراء السلوك المهني رفيع المستوى في أي مهنة أهمية توافر الثقة في جودة الخدمة المؤداة من خلال المهنة، بغض النظر عن الفرد الذي يعم الخدمة. ومن الأمور الصعبة من الوجهة العملية أن يتمكن المستخدمين من تقييم جودة الأداء في معظم الخدمات المهنية لتعقدها الشديد فلا يستطيع مستخدم القوائم المالية أن يقيم أداء المراجع، حيث لا يتمتع معظم المستخدمين بالكفاءة أو أن ليس لديهم الوقت الكافي لإجراء هذا التقييم، و بالتالي تزداد ثقة الرأي العام في جودة الخدمات المهنية عندما يهتم القائمون عليها بوضع معايير لأداء و السلوك المهني لكافة الممارسين ويسبب ازدياد المنافسة أصبحت معظم شركات المحاسبة تتبع ممارسات من أجل تحسين العمل من أجل أن تكون أكثر كفاءة و فعالية في أداء المراجعة.

الفرع الثالث: أنواع قواعد السلوك المهني¹

قد ينظر لقواعد السلوك المهني من حيث الجهة التي وضعتها او ينظر اليها من حيث شكل صدورها ويمكن تبينها كما يلي:

1. من حيث الجهة او السلطة التي وضعتها

تنقسم قواعد السلوك المهني من هذه الزاوية الى نوعين هما:

- قواعد قانونية: ويقصد بها تلك القواعد والمبادئ التي يضعها المشرع والقوانين المنظمة لمهنة التدقيق
- قواعد تنظيمية: ويقصد بها تلك المبادئ والاحكام التي تصدرها المنظمات المهنية من نقابات ومعاهد لحث أعضائها على التمسك بأداب وسلوك المهنة

2. من حيث شكل صدورها ووسيلة اثباتها.

تنقسم قواعد السلوك المهني من هذه الزاوية الى نوعين هما:

- قواعد مكتوبة: وهي تلك القواعد المثبتة كتابة سواء كانت الوثيقة المكتوبة صادرة عن السلطات التشريعية او التنفيذية في البلد او صادرة عن المنظمات المهنية في شكل نشرات.

¹الدكتور عمر علي عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص 164-165.

- قواعد عرفية: ويقصد بها تلك القواعد والمبادئ التي يتعارف عليها المدققون ويتمسكون باحترامها.

المطلب الثالث: قواعد السلوك المهني¹

لقد صدرت العديد من مدونات السلوك المهني والأخلاقية عن عدة هيئات محلية وإقليمية ودولية، ومعظم هذه المدونات تتضمن كل من المبادئ الأساسية والأخلاقية وقواعد السلوك المهني، ويتشابه عدد من هذه المدونات مع بعضها البعض لأن معظمها تتوافق بالأساس مع مدونة السلوك الأخلاقي الصادرة عن الاتحاد الدولي المحاسبي.

1. أهم مبادئ السلوك المهني الصادر عن المؤسسات المهنية المنظمة للمهنة:

بما أن المبادئ الأخلاقية ومبادئ السلوك المهني متشابهة إلى حد ما في معظم مدونات السلوك المهني الصادرة عن المؤسسات المهنية المنظمة للمهنة، سيتم ذكر المبادئ الواردة ضمن مدونة السلوك الأخلاقي الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير السلوك الأخلاقي المحاسبي (IESBA) المنبثق عن الاتحاد الدولي المحاسبي (IFAC)، ومن ثم سيتم ذكر ما يتوافق معها من مبادئ واردة ضمن مدونات السلوك المهني الأخرى:

(أ) النزاهة:

يفرض مبدأ النزاهة على كل المهنيين العاملين في مجال المحاسبة والمراجعة بأن يكونوا على قدر من الاستقامة والأمانة في كل من علاقتهم المهنية وعلاقات الأعمال، كذلك تتضمن النزاهة بأن يتحلى المهنيون بالصدق والعدل أثناء تنفيذ مهامهم.

كذلك يعد توفر النزاهة شرط أساسي للعاملين في خدمة المصلحة العامة كمراجعي الحسابات، حيث أنها لا تتطلب فقط الأمانة لكنها تتعدى ذلك لتشغل مجموعة من الصفات ذات العلاقة وهي الإنصاف والشجاعة والأمانة الفكرية.

¹محمود بكر خليل عبد المال، مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2015، ص33.

وقد ورد في المدونة الأخلاقية للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ((AICPA أن مبدأ النزاهة يأخذ بعين الاعتبار الأخطاء الغير مقصودة والاختلاف الصادق في الرأي، لذلك لا يوجد تعارض بينهم وبين النزاهة، ولكن في حال كان هناك خداع أو تحايل فإنه يتعارض مع مبدأ النزاهة.

كما أنه في حال غياب القواعد والمعايير والإرشادات او في حال تضارب وجهات النظر فإنه يتحتم على المهني أن يقوم بإخضاع قراراته وتصرفاته لفحص مدى توافقها مع مبدأ النزاهة.

ب) الموضوعية:

مبدأ الموضوعية يعني بأن لا يكون مراجعو الحسابات متحيزين أثناء تأديتهم لمهامهم، كذلك عدم تأثرهم بالآخرين حتا لا يتأثر حكمهم المهني الخاص بالمنشأة التي يقومون بمراجعة حساباتها، حيث أن مراجعي الحسابات قد يتعرضوا أثناء تأديتهم لمهامهم لحالات قد تضعف من موضوعيتهم، كذلك فإنه من غير العملي تحديد أو وصف هذه الحالات بالتحديد لكن بشكل عام لا يجوز لمراجعي الحسابات تأدية خدمات مهنية في حالة وجود علاقة أو تحيز عليها تغير حكمهم المهني الخاص بالخدمات المقدمة.

كما أن الموضوعية تعد حالة ذهنية تستثني التحيز والحكم المسبق مم يعطي عدالة وإنصاف لجميع القرارات والمسائل التي تتعلق بالمهام التي يقومون بتأديتها، كذلك تتطلب الموضوعية ألا يتأثر حكم مراجع الحسابات بتضارب المصالح، وتنشأ أهمية مبدأ الموضوعية بالنسبة لمراجعي الحسابات من أن العديد من القضايا الهامة التي لها علاقة بإعداد القوائم المالية لا تخضع للحقائق وإنما تخضع لحكم مراجعي الحسابات.

كما أن الحفاظ على مبدأ الموضوعية يتطلب من مراجعي الحسابات عمل تقييم مستمر لعلاقتهم مع العملاء وكذلك تقييم مدى التزامهم بالمسؤولية العامة.

ج) الكفاءة المهنية اللازمة:¹

يعرض مبدأ الكفاءة والعناية المهنية اللازمة على جميع مراجعي الحسابات بأن يلتزمون بما يلي:

¹ محمود بكر خليل عبد المال، مرجع سبق ذكره، ص 36.

- المحافظة على المعرفة والمهارة المهنية للمستوى المطلوب وذلك لضمان حصول العملاء وأصحاب العمل على خدمات ذات كفاءة مهنية عالية.
 - تأدية المهام باجتهاد وفقا للمعايير المهنية والفنية المطبقة عند تأدية الخدمات المهنية.
- كذلك فإن الخدمة المهنية ذات الكفاءة العالية تتطلب ممارسة الحكم السليم في تطبيق المعرفة والمهارات المهنية عند تأدية خدمة معينة، ويمكن تقسيم الكفاءات المهنية إلى مرحلتين منفصلتين:

- تحقيق الكفاءة المهنية.
- المحافظة على الكفاءة المهنية.

لذلك تتطلب المحافظة على الكفاءة المهنية وجود وعي مستمر وفهم للتطورات الفنية والمهنية والتجارية ذات الصلة، كذلك فإن التطور المهني المستمر يمكن مراجعي الحسابات من تطوير قدراتهم والمحافظة على مستوا مرتفع من القدرات للقيام بمهامهم بشكل أكثر كفاءة ضمن البيئة المهنية.

(د) السرية:

يفرض مبدأ السرية على مراجعي الحسابات الامتناع عن التالي:

- الكشف عن أي معلومات خاصة بالشركة أو صاحب العمل - والتي يتم الحصول عليها كنتيجة لعلاقات مهنية وعلاقات عمل.
- دون تعويض محدد باستثناء وجود حق أو واجب مهني وقانوني يتطلب بالكشف عن هذه المعلومات.
- استخدام المعلومات السرية التي يتم الحصول عليها كنتيجة لعلاقات العمل وعلاقات مهنية لمصلحة شخصية أو لمصلحة طرف ثالث.

كما ويجب على مراجعي الحسابات المحافظة على السرية حتى في البيئة الاجتماعية، وهكذا يعني بأن يكون المراجع يقضا لإمكانية الكشف الغير مقصود عن بعض المعلومات السرية لأحد شركاء العمل أو لأحد أفراد العائلة، كذلك يجب على المراجع بأن يحافظ على السرية التي تخص العملاء أو أصحاب

العمل المحتملين، إضافة إلى ذلك ينبغي على المراجع اتخاذ الخطوات المعقولة لضمان احترام المرؤوسين لمبدأ المحافظة على السرية.

- يكون الكشف عن المعلومات السرية مطلوب قانونياً مثل: الحصول على وثائق أو أدلة في سياق تنفيذ إجراءات قانونية، أو الكشف عن المعلومات السرية للسلطات المختصة بحيث تمثل هذه المعلومات تعديات وانتهاكات للقوانين.

كما يوجد حق مهني للكشف عن المعلومات (المسموح بها قانونياً)، في بعض الحالات مثل:

- الامتثال إلى المراجع وضبط الجودة لإحدى الهيئات المهنية.
- الاستجابة للتحقيق أو طلب لإحدى الهيئات التنظيمية.
- حماية المصالح المهنية لأحد المراجعين والمهنيين ضمن السياق القانوني.

هـ) السلوك المهني:

إن مبدأ السلوك المهني يلزم المراجعين بالتقيد بالأنظمة والقوانين ذات الصلة بالإضافة لتجنب أي عمل قد يسيء إلى سمعة المهنة، لذلك ينبغي على المراجعين عند تسويق وترويج أنفسهم وأعمالهم بأن لا يسيئوا إلى سمعة المهنة بل يجب أن يتمتعوا بالصدق والأمانة أو لا يقوموا بإبداء ادعاءات مبالغ فيها حول الخدمات التي يمكن تقديمها وكذلك المؤهلات التي يملكونها والخبرات التي اكتسبوها، وكذلك عدم إبداء أية إشارات سيئة أو مقارنات غير مؤكدة مع أعمال الآخرين.

كذلك إن الالتزام والتقيد بالقوانين واللوائح والأنظمة ذات الصلة يعتبر بمثابة وقاية من عمليات التلاعب والغش المحاسبي الذي يضر بالمصلحة العامة لحساب المصلحة الشخصية.

2. أهم قواعد السلوك المهني الصادرة عن المؤسسات المهنية المنظمة للمهنة:¹

إن قواعد السلوك المهني تعتبر بمثابة تفسيرات و تطبيقات عملية للمبادئ الأخلاقية الأساسية من خلال أمثلة واقعية من الحياة العملية و إرشادات تفصيلية في سياق توضيح و شرح المبادئ الأخلاقية الأساسية، كما أنه لا ينبغي أن تفسر قواعد السلوك المهني التفصيلية على أنها قائمة شاملة للظروف التي

¹محمود بكر خليل عبد المال، مرجع سبق ذكره، ص 37.

يوجهها مراجعو الحسابات ، لذلك يجب أن لا يكتفي مراجعو الحسابات بالأمثلة و التفسيرات الواردة في قواعد السلوك المهني التفصيلية ، و إنما ينبغي تطبيق المبادئ و المفاهيم حسب الظروف المحددة التي يتم مواجهتها ، كما يجب أن لا يشارك مراجعو الحسابات في عمل أو مهنة أو نشاط قد يضعف من نزاهة المهنة و موضوعتها و سمعتها .

أ) التعيين المهني:

عند قبول علاقة عميل جديد يجب على مراجع الحسابات إذا ما كان هذا القبول قد يخلق اية تهديدات تحيد به عن الالتزام بالمبادئ الأساسية، ومن أمثلة ذلك وجود قضايا مشكوك فيها مرتبطة بالعميل سواء المالكين أو الإدارة أو الأنشطة ذاتها.

ب) تضارب المصالح:

ينبغي على مراجعي الحسابات أن يتخذ خطوات معقولة لتحديد الظروف التي يمكن أن تنشأ عنها تضارب في المصالح، والتي قد تؤدي إلى نشوء تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية، ومن الأمثلة على ذلك قد ينشأ تهديد لمبدأ السرية عندما يقوم مراجع الحسابات بتأدية خدمات للعملاء الذين تتضارب مصالحهم أو يكون العملاء في نزاع بعضهم البعض فيما يتعلق بمعاملة معينة.

ج) الآراء الثانية:

هناك بعض الحالات يطلب فيها من مراجع الحسابات إبداء رأيا ثانيا حول تطبيق معايير المحاسبة أو مراجعة الحسابات أو إعداد التقارير أو غيرها من المعايير والمبادئ على ظروف أو معاملات محددة من قبل شركة ليست عميلا حاليا لمراجع الحسابات ، وقد يؤدي ذلك إلى نشوء تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية ، ومن الأمثلة على ذلك قد ينشأ تهديد لمبدأ الكفاءة المهنية والعينة اللازمة في الحالات التي لا يكون فيها الرأي الثاني مستندا إلى المجموعة نفسها من الحقائق التي تم توفيرها لمراجعي الحسابات الحالي ، أو أنها مستندة على أدلة غير كافية .

د) الأتعاب والأنواع الأخرى من الأجر:

عند دخول مراجع الحسابات في مفاوضات تتعلق بالخدمات المهنية التي يقدمها ، يمكن أن يحدد الأتعاب التي يراها مناسبة ، و بذلك لإلان مراجعي الحسابات اللذين يحددون أتعاباً أقل من المراجعين الآخرين لا يعتبر عملهم هذا غير أخلاقي ، على الرغم من ذلك فقد تنشأ تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية ناتجة عن مستوى الأتعاب المعروضة ، و من الأمثلة على ذلك قد ينشأ تهديد المصلحة الشخصية على الكفاءة المهنية و العناية اللازمة في حال كانت الأتعاب المعروضة متدنية للغاية لا لدرجة التي يصعب أداء عملية المراجعة وفقاً للمعايير الفنية و المهنية المعمول بها مقابل ذلك السعر .

هـ) تسويق الخدمات المهنية:

عندما يحصل مراجعو الحسابات على عمل جديد من خلال الإعلانات أو وسائل التسويق الأخرى، فقد يكون هناك تهديدات محتملة للمبادئ الأساسية، ومن الأمثلة على ذلك أنه قد ينشأ تهديد المصلحة الشخصية على الالتزام بمبدأ السلوك المهني في حال تم تسويق الخدمات أو الإنجازات بطريقة لا تتسجم مع ذلك المبدأ.

و) الهدايا والضيافة:

على مراجع الحسابات أو أحد المقربين من أفراد عائلته هدايا وضيافة من يؤدي ذلك إلى نشوء تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية ومن الأمثلة على ذلك أنه قد تنشأ تهديدات المصلحة الشخصية على مبدأ الموضوعية في حال تم قبول الهدية من عميل ما.

ز) الوصايا على الزبائن:

يجب على مراجعي الحسابات أن لا يتولوا الوصاية على أموال أو أية أصول أخرى للعملاء إلا إذا سمح لهم بذلك بقوة القانون ، و في حال كان الأمر كذلك فإنه يجب الالتزام بأي واجبات قانونية إضافية قد تفرض على مراجعي الحسابات اللذين يحتفظون بهذه الأصول ، و ذلك قد يؤدي إلى نشوء تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية ، و من الأمثلة على ذلك قد ينشأ تهديد المصلحة الشخصية على كل من مبدأ السلوك المهني و مبدأ الموضوعية نتيجة للاحتفاظ بأصول العملاء ، و للوقاية من هذه التهديدات يجب على مراجع الحسابات المؤمن على أموال الآخرين أو أية أصول أخرى لهم، يقوم بعدة إجراءات

منها : (الاحتفاظ بهذه الأصول بشكل منفصل عن الأصول الشخصية و أصول الشركة ، و كذلك استخدام هذه الأصول فقط للغرض المقصود منها ، و يلتزم بكافة القوانين و الأنظمة ذات الصلة المتعلقة بالاحتفاظ بهذه الأصول .

(ح) الموضوعية – كافة الخدمات :

يجب على مراجع الحسابات عند تقديم أية خدمات مهنية أن يحدد ما إذا كان هناك تهديدات للالتزام بمبدأ الموضوعية، والتي قد تكون ناتجة عن وجود مصالح أو علاقات مع عملاء أو مدراء أو مسؤولين أو موظفين، ومن الأمثلة على ذلك تهديد الصداقة على مبدأ الموضوعية والتي تنشأ من وجود علاقة عائلية أو شخصية أو علاقة عمل.

المبحث الثالث: دراسات سابقة

من أجل تكوين إطار مفاهيمي تستند إليه الدراسات الحالية في توضيح الجوانب الأساسية لموضوعها، فقد قام الباحث بمسح الدراسات السابقة وتم الإفادة من بعض الدراسات التي لها علاقة بموضوع الدراسة وتخدم متغيراتها

المطلب الأول: مذكرات الماجستير

1. دراسة أحمد، (2002)، أطروحة ماجستير بعنوان: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من

وجهة نظر الفئات ذات العلاقة ببيئة التدقيق

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر المدققين، والمديرين الماليين، والمستثمرين في الشركات المساهمة العامة، مع تحديد فيما إذا كان هناك اختلاف بين هذه الأطراف الثلاثة، وذلك من خلال توزيع استبانة عليه، وتوصل الباحث للعديد من النتائج حول مستوى مهنة تدقيق الحسابات، وجودة أعمالها ومن أهم هذه النتائج ما يلي:

- تحرص مكاتب التدقيق على اختيار فريق عمل من ذوي الاختصاص والخبرة.
- عدم تفعيل بعض القوانين المهنية المتعلقة بأدب وسلوك المهنة، كالاستقلالية والنزاهة والموضوعية.
- عدم التزام بعض مكاتب التدقيق بتطبيق نظام الرقابة على جودة أعمال التدقيق وذلك من خلال إنشاء قسم خاص داخل مكتب التدقيق يهتم بمراقبة سياسات وإجراءات عملية التدقيق داخل المكتب.

2. دراسة جربوع، (2005) أطروحة ماجستير بعنوان: العوامل المؤثرة على استقلال وحياد

المدقق الخارجي عند أدائه عملية المدققة.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على استقلال وحياد المدقق الخارجي عند أدائه عملية المدققة. وتعتبر هذه الدراسة من الدراسات التطبيقية حيث تم إجرائها على المكاتب والشركات المدققة في قطاع غزة حيث بينت هذه الدراسات أن الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي وحياده واستقلاله في مزاوله المهنة أمر ضروري لنجاح عملية المدقق إذ لا يمكن فصل الكفاءة المهنية عن

الاستقلال. كما بينت أن الكفاءة المهنية يجب توافرها في المدققين ولكن الاستقلال قد لا يتوافر في بعض الحالات، ومنه: تقدم المدققين للخدمات الإدارية والاستشارية للعميل المدققة والمنافسة الشديدة بين مكاتب وشركات المدقق لاجتذاب العملاء وتخفيض الأتعاب بدرجة ملحوظة للحصول على العملاء، وطول فترة بقاء المدقق مراجعاً لحسابات العميل لمدة تزيد عن خمس سنوات، واعتماد المدقق في معظم دخله على عميل واحد والضغط التي تمارسها إدارة الشركة على المدقق للسير في ركابها وتنفيذ أوامرها مما يؤثر سلباً على استقلاله.

المطلب الثاني: أطروحة الدكتوراه

من أجل توضيح الجوانب الأساسية لهذه الدراسة فقد قام الباحث في مسح الدراسات السابقة حول موضوع هذه الدراسة تم الاستفادة من هذه الدراسة التي لها علاقة مباشرة بموضوع الدراسة والتي تناولت هذه الدراسات المراجعة لقواعد السلوك المهني من حيث إجراءاته وضوابطه وخصائصه وعلاقته بتطوير جودة المعلومات المحاسبية، ويتناول الباحث بعض هذه الدراسات:

1. دراسة صيام وأبو حميد، (2006)، أطروحة دكتوراة بعنوان: مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، والتي تم تصنيفها إلى قواعد عامة، وقواعد تتعلق بعلاقة المراجع مع عملائه، وقواعد تتعلق بعلاقة المراجع مع زملائه، وقواعد تتعلق بتدعيم استقلالية المراجع، وقواعد تتعلق بمحافظته المراجع على أدائه المهني وقد ظهرت نتائج الدراسة أن هناك التزاماً من قبل مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني، ويمكن ترتيب مدى الالتزام بهذه القواعد تنازلياً على النحو التالي: قواعد السلوك المهني المتعلقة بالمحافظة على الأداء المهني للمراجع، وقواعد السلوك المهني المتعلقة بتعزيز استقلالية المراجع، وقواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المراجع مع عملائه، والقواعد العامة للسلوك المهني، وقواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المراجع مع زملائه.

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في أنها ركزت على التزام المراجع بقواعد السلوك المهني وأثره على الأداء المهني، أما دراسة الباحث فقد ركزت على التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني وأثره على جودة المعلومات المحاسبية.

2. دراسة القشي، (2005)، أطروحة دكتوراة بعنوان: انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة.

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل أسباب انهيار إحدى شركات الطاقة الضخمة (شركة أنرون) و التي أدى انهيارها إلى انهيار أكبر شركة تدقيق في العالم (شركة إرث أندرسون) لثبوت تورطها في التلاعبات المالية و التي تمت في شركة أنرون و من النتائج التي توصل إليها الباحث : لم تكن المشكلة الرئيسية في انهيار الشركتين موضوع الدراسة تتعلق بوجود قصور بمعايير المحاسبة أو معايير التدقيق ، بل انحصرت في تدني أخلاقيات المهنيين و أيضا لى كانت شركة التدقيق أرثر أندرسون تقوم بعدة أعمال مزدوجة لشركة إنرون الأمر الذي جعل عملية الانهيار سريعة ، و هذه مخالفة صريحة .

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في أنها بينت عدم وجود ميثاق أخلاقي يضبط أعمال الشركة مما أدى إلى انهيارها، أما دراسة الباحث فقد ركزت على التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني وهو ميثاق مهم يضبط تصرفات المراجع.

المطلب الثالث: الاختلافات بين الدراسات السابقة والحالية

تتضح مميزات الدراسة الحالية من خلال مقارنتها مع الدراسات السابقة وكما هو مبين بالجدول التالي:

الجدول رقم (01) يوضح مميزات الدراسة الحالية مقارنة بالدراسة السابقة

المجال	الدراسات السابقة	الدراسات الحالية
الأهداف	هدفت إلى التعرف على الإطار العام لمهنة التدقيق والجوانب الأخلاقية المرتبطة بها	هدف الدراسة الحالية والتعرف على أثر قواعد سلوك وأدب مهنة التدقيق في الشركات الصناعية

المنهجية	اعتمدت المنهج الوصفي والاستكشافي وبعضها ميداني	دراسة ميدانية بحثت في أثر قواعد وسلوك وأدب مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق
مجتمع الدراسة	تكون المجتمع من قطاعات اقتصادية متنوعة وحسب الغرض الذي أجريت مكن أجله	مجتمع الدراسة الحالية فإنه يتكون من قطاع صناعي والشركات الصناعية المدرجة في سوق الأوراق المالية
الموضوعات	ركزت على مبادئ الإفصاح والشفافية وحكومة الشركات	ركزت على قياس ستة أبعاد من قواعد سلوكيات وأدب مدقق الحسابات
بيئة الدراسة	أجريت في بيئات مختلفة شملت دولا عربية مثل الأردن ودولا أسيوية مثل نيوزيلاندا ودولا غربية مثل الولايات المتحدة الأمريكية وهولاندا وروسيا	تم إجراؤها في بيئة الأعمال الكويتية

خلاصة الفصل:

يلعب سلوك المدقق دورا هاما في زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، بالرغم من اصدار معايير تم تبنيها مسبقا، حسنت مع مرور الوقت من مستوى سلوكهم المهني، إلا انها لاتزال عاجزة عن تعديله بشكل كافي يرتقي الى المستوى المطلوب، نتيجة لتزايد عدد القضايا القانونية على مكاتب التدقيق، لذلك فقد ظهرت الحاجة الى تدعيم ثقة في المجتمع من خلال نوعية التدقيق وهدفت هذه الدراسة الى قياس مدى التزام مدققي الحسابات في الجزائر بقواعد السلوك المهني، وهذا ما تطرقنا اليه في الجانب النظري حيث وان كانت هذه الدراسات سواء مذكرات، مقالات تصب في هذا الموضوع الا ان الاختلاف موجود بحيث ان كل موضوع يعالج مهنة التدقيق من جهة تختلف عن ما عاجله موضوع اخر لتأثر هذه الأخير على جوانب عديدة هذا من جهة وصعوبة تعميم النتائج من جهة أخرى.

الفصل الثاني:

الإطار التطبيقي

تمهيد

بعد التطرق في الجانب النظري الى المفاهيم النظرية المتعلقة بمتغيرات الدراسة ،ارتأينا ان ندعم البحث بالدراسة الميدانية التي تعتبر بمثابة اسقاط للجانب النظري علي الواقع ،و اعطائه بعد اخر ،وهي دراسة احصائية تستند على اسس وقواعد علمية ،حيث تم من خلالها استخدام الاستبيان كأداة من بين اهم الادوات المستخدمة حديثا في ميدان البحث العلمي ،لتأكيد او نفي صحة الفرضيات التي تم تناولها ،فضلا عن القيمة العلمية للنتائج التي يتم التوصل إليها ، حيث تم تحديد عينة الدراسة من محاسبين و مدققين ، لأن هذه الفئة هي المخول إليها و دون سواها الاجابة على ما تضمنه هذا الاستبيان من تساؤلات، و التي على أساسها سيتم اثبات او نفي فرضيات البحث ، وهذا ما سنتطرق اليه في هذا الجزء.

المبحث الأول: تقديم منهجية الدراسة

ان منهجية الدراسة إجراءاتها تعتبر محور رئيسيا يتم من خلالها إنجاز الجانب التطبيقي، حيث عن طريقها يتم تحديد الأسس التي استندت وانطلقت منها الدراسة الميدانية حيث يتم التطرق في هذا المبحث للجوانب المتعلقة بالمنهجية المتبعة والأهداف المتبغاة من ذلك، اضافة الى عرض الجوانب المتعلقة بالاستبيان واعداده.

المطلب الاول: مجتمع وعينة الدراسة

اولا: مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في العاملين الذين تربطهم علاقة بموضوع الدراسة، وهم فئة المدققين باعتبارهم الاطراف المهمة، كما تم الاعتماد ايضا على فئة مهني المحاسبة، اي أصحاب المكاتب الذين يزاولون المهنة (محافظي الحسابات، محاسبين معتمدين)

ثانيا: عينة الدراسة

نظرا لصعوبة التنقل وغلق أغلبية المؤسسات والظروف الاستثنائية التي تمر بها البلاد بسبب **كوفيد 19** وصعوبة توزيع الاستبيان، تم تحديد حجم العينة بشكل مسبق (25 استبانة) حيث تم توزيع الاستبيان للفئات المختصة بهدف جمع الاجابات.

المطلب الثاني: اداة الدراسة:

اولا: وصف أداة الدراسة

استكمالاً لمنهجية واختباراً لفرضيتها، فقد صممت استبانة لجمع البيانات الخاصة بالبحث الميداني، ولقد تم تصميمها اعتماداً على الجانب النظري وبالاطلاع أيضاً على الدراسات السابقة، وقد تم صياغة مجموعة الأسئلة بالأخذ عين الاعتبار اشكالية وفرضيات الدراسة، كما تم مراعاة عند اعدادها ما يلي:

- الواجهة الجذابة التي تدعو المستجوب للإجابة.
- صياغة الاسئلة بطريقة سليمة وبسيطة.
- عرض الاستبانة على ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة، بغرض التأكد من صحة وسلامة الاستبانة

تضمنت الاستبانة مجموعة من المعلومات والأسئلة المتوافقة مع صيغة موضوع البحث وهي مقسمة على النحو التالي:

الجزء الأول: معلومات واجهة الاستبانة

حيث احتوى هذا الجزء على ما يلي:

- معلومات حول المؤسسة الجامعية التي ينتمي إليها افراد هذه الدراسة.
- طلب الاجابة على الاستبانة.
- تعليمات من اجل ملئ الاستبانة.
- بيانات خاصة بأفراد عينة الدراسة والتي تفيد في معرفة مميزات وخصائص الدراسة، مثل المؤهل العلمي، الوظيفة والخبرة.

الجزء الثاني: محاور الاستبانة

يهدف هذا الجزء الى جمع بيانات حول متغيرات الدراسة الأساسية حيث تضمن هذا الجزء على 16 سؤال

المحور الأول: يهدف هذا المحور الى معرفة مدى التزام محافظي الحسابات بمبادئ السلوك المهني ولقد تضمن تسعة (09) أسئلة

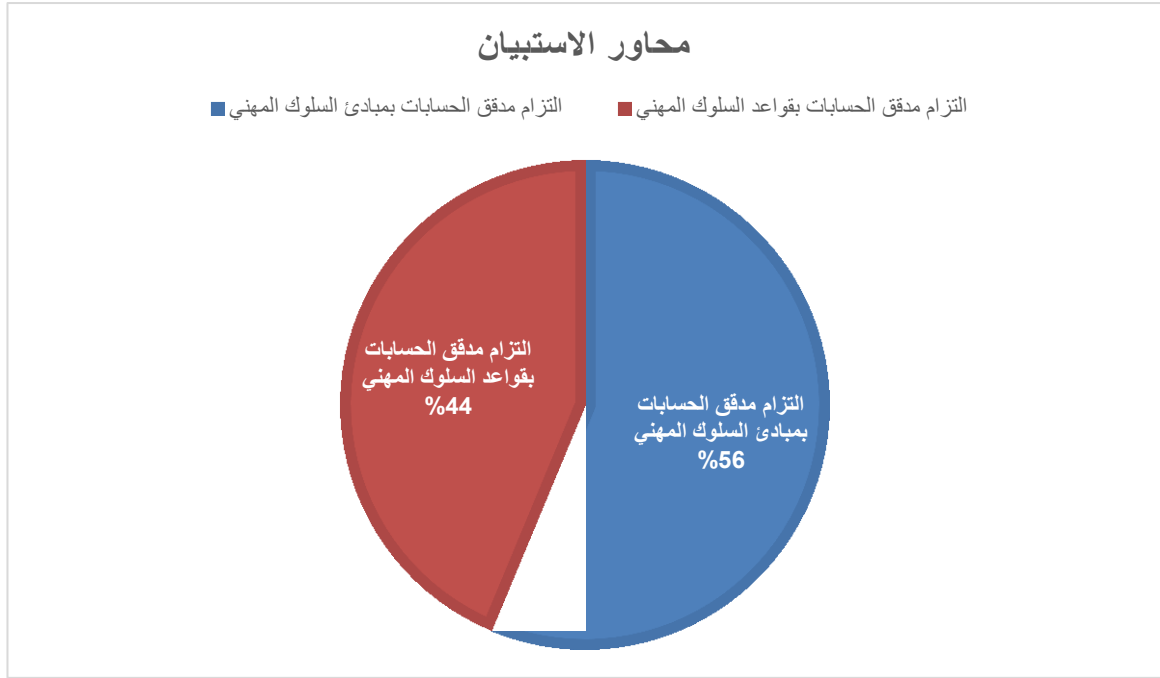
المحور الثاني: يهدف هذا المحور الى معرفة مدى التزام محافظ الحسابات بقواعد السلوك المهني وقد تضمن سبعة (07) أسئلة

الجدول رقم (02): محاور الاستبيان وعدد فقرات كل محور ونسبتها المئوية

رقم المحور	العنوان	العدد	النسبة المئوية
01	التزام مدقق الحسابات بمبادئ السلوك المهني	9	56.25
02	التزام مدقق الحسابات بقواعد السلوك المهني	7	43.75
المجموع		16	100

المصدر من اعداد الطالبين

الشكل رقم (01): نسب محاور الاستبيان



المصدر: من اعداد الطالبين

نلاحظ من خلال الجدول رقم: (02) ان عدد فقرات المحور الأول والذي عنوانه "التزام مدققي الحسابات بمبادئ السلوك المهني" بلغت 9 فقرات بنسبة 56% من العدد الكلي لفقرات الاستبيان، وبلغ عدد فقرات المحور الثاني الذي تحت عنوان "التزام مدققي الحسابات بقواعد السلوك المهني" «بلغت 6 فقرات بنسبة 44% من العدد الكلي لفقرات الاستبيان.

ثانيا: نشر الاستبيان

بعد أن تم اعداد استمارة الاستبيان بشكلها النهائي، جاءت بعدها مرحلة توزيعها العينة المقصودة من المدققين حيث تم توزيعها يدويا على مكاتب التدقيق.

ثالثا: المقياس المستخدم

تم تصميم أسئلة استبيان وفق مقياس ليكارت، والذي يعتبر أحد المقاييس الترتيبية التي تستخدم في التحليل الاحصائي، والذي يحتوي على ثلاثة خيارات (موفق، محايد، غير موفق) بحيث تأخذ كل قيمة الاوزان التالية على الترتيب (3-2-1) كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (03): درجات مقياس لكارث الثلاثي

المقياس	موافق	محايد	غير موافق
العلامة	03	02	01

المصدر: من اعداد الطالبين

حيث يتم حساب متوسطات الحسابية الخاصة بمقياس ليكارت كما يلي:

1- احتساب المدى: هو أكبر رقم في مقياس ليكارت ناقص أصغر رقم حيث تكون النتيجة تكون

$$\text{النتيجة (2=3-1)}$$

2- حساب طول الفئة: من خلال قسمة المدى على عدد الفئات أي ($2/3=0.66$)، فتكون الفئة

لقيم المتوسط الحسابي من 1 الى $0.66+1$ ، وهكذا بالنسبة لباقي المتوسطات الحسابية كما يبينه

الجدول التالي:

الجدول رقم (04): مجالات المتوسط الحسابي

درجات المقاس	الاوزان	طول الفئة
موافق	03	من 2.34 الى 3
محايد	02	من 1.67 الى 2.33
غير موافق	01	من 01 الى 1.66

المصدر: من اعداد الطالبين

تم حساب الحدود الدنيا والقصوى للفئات عن طريق حساب المدى ($2=3-1$) ثم تقسيمه على عدد

الفئات ($0.67=3/2$) وهو يمثل الطول الفعلي لكل مجال موافقة، حيث قدره 0.67 .

المطلب الثالث: الأدوات الإحصائية المستخدمة

بعد ان أنهى الطالبين جمع البيانات اللازمة حول متغيرات هذه الدراسة، ونظرا لان اختيار الأسلوب الملائم في

التحليل يعتمد بشكل رئيسي على طبيعة متغيرات الدراسة واساليب القياس وأغراض التحليل وقد تم الاعتماد

على عدد من الأساليب الإحصائية كان أبرزها برنامج (spss) بالإضافة الى الأساليب التالية:

أولاً: مقاييس النزعة المركزية: أهداف هذه المقاييس الى وصف إجابات المستجوبين وتحديد اراء العينة، مما يمكن ذلك من المقارنة والتحليل واستخلاص النتائج، ومن اهم الأساليب المستخدمة:

- 1- المتوسط الحسابي: ويستخدم لتمثيل مجموعة من البيانات في قيمة واحدة.
 - 2- الانحراف المعياري: يعبر عن مقدار تشتت القيم عن وسطها الحسابي مقاسا بوحدات المتغير نفسه
 - 3- النسبة المئوية: استخدام هذا المقياس لتلخيص البيانات المتعلقة بخصائص الديموغرافية للمستجوبين
- ثانياً. معامل الفا كرونباخ: يستخدم هذا المقياس لاختبار مدى ثبات وصدق أداة الدراسة الميدانية، حيث يأخذ هذا المؤشر قيمة تتراوح بين (0-1) فاذا تجاوزت قيمة هذا المؤشر 60% او أكثر فيمكن الحكم بالصدق والثبات على أداة الدراسة.

المبحث الثاني: اختبارات أولية لعينة الدراسة

بعدما تم تقديم منهجية الدراسة، والتطرق بالتفصيل لمجتمع الدراسة واداة الدراسة وكذا الأدوات الإحصائية المستعملة في الدراسة نعرض في هذا المبحث اختبارات لصدق الاتساق الداخلي والخارجي للاستبيان وارتباط فقرات الاستبيان بمحاوره، وتحليل الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة.

المطلب الأول: اختبار صدق الاستبيان

بعد صدق الاستبيان في التحليل الاحصائي من اهم الأمور التي تساعد الطالب من التأكد من صحة النتائج التي توصل اليها من خلال قيامه بالتحليل وبالتالي إمكانية تعميم النتائج على مجتمع الدراسة او عدم إمكانية تعميمها، ويفصد بصدق أداة الدراسة قدرة الأداة على قياس ما صممت لأجله.

بعد الانتهاء من الجانب النظري للبحث، تم اعداد نسخة أولية لاستبانة الدراسة الميدانية تتناسب مع طبيعة ونوع إشكالية وفرضياتها، ومن اجل التأكد من صدق محتوى الدراسة، وإنها تخدم أهدافها تم الاعتماد على دراسة الصدق الظاهري للاستبيان، وصدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان، والصدق البنائي لمحاور الاستبيان.

أولاً. الصدق الظاهري للاستبيان: من اجل الوقوف على قدرة الأداة على تحقيق الفعالية المرجوة منها ، وذلك بالتأكد من سلامة و صحة و صياغة الفقرات و صلاحيتها لقياس ما صممت لأجله ، تم عرض الاستبيان في صورته الأولية على محكمين من ذوي الخبرة و الاختصاص لأخذ وجهات نظرهم و الاستفادة من آرائهم في تعديله و التحقق من مدى ملائمة كل عبارة للمحور الذي تنتمي اليه، و مدى سلامة و دقة الصياغة اللغوية و العلمية لعبارات الاستبيان ، و مدى شمول الاستبيان لمشكل الدراسة وتحقيق أهدافها ، و في ضوء تراء السادة المحكمين تم اعادة صياغة بعض العبارات و إضافة عبارات أخرى وحذف بغض العبارات لتحسين أداة الدراسة، لنتحصل في الأخير على استبيان يضم 16 فقرة

ثانياً. صدق الاتساق الداخلي: يقصد بصدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان مدى اتساق جميع فقرات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي اليه، وقد تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة اعتمادا على إجابات افراد عينة الدراسة، حيث تم حساب معدلات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي اليه، من خلال اعتماد مستوى دلالة إحصائية يقدر ب (5%)، وهو مستوى الدلالة المتعارف على استخدامه.

1- صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الاول: الجدول التالي يتضمن اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الاول من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والمحور الأول عند مستوى دلالة إحصائية تقدر ب (5%).

جدول رقم (05): صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الاول

الرقم	الفقرات	القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط
01	يجب ان يلتزم مدقق الحسابات في الجزائر بالنزاهة والاستقامة والأمانة.	0.001	0.865
02	يجب ان يلتزم مدقق الحسابات بالصدق والعدل اثناء تأدية مهامه.	0.043	0.601
51703	يجب ان يلتزم مدقق الحسابات في الجزائر بالحياد في تأدية مهامه.	0.001	0.732
04	يجب على مدقق الحسابات عدم تأدية خدمات مهنية في حال وجود علاقة او تميز تأثر على الحجم المهني.	0.000	0.828
05	يجب على مدقق الحسابات بالمحافظة على المعرفة والمهارة المهنية.	0.179	0.278
06	يجب على مدقق الحسابات تأدية المهام باجتهاد وفقا للمعايير المهنية.	0.034	0.543
07	يجب على مدقق الحسابات الالتزام بالسرية التامة في الكشف عن أي معلومة.	0.041	0.517
08	يجب ان يلتزم مدقق الحسابات في الجزائر بالأنظمة والقوانين ذات الصلة.	0.038	0.417
09	يجب ان يتجنب مدقق الحسابات أي عمل يسيء بسمعة المهنة.	0.179	0.278

المصدر: من اعداد الطالبين

يبين الجدول ان معاملات الارتباط لجميع فقرات المحور الأول ذات دلالة إحصائية قوية عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث ان القيمة الاحتمالية لكل فقرة كانت اقل من مستوى الدلالة المعتمد، وحتى ان اغلبها أكبر من مستوى الدلالة (0.01)، مما يعني انها ذات مستوى دلالة عالية جدا ولذلك تعتبر فقرات المحور الأول من الاستبانة صادقة لما وضعت لأجله.

2. صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني: الجدول التالي يتضمن اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والمحور الثاني عند مستوى دلالة إحصائية تقدر ب (5%)

الجدول رقم (06): صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني

الرقم	الفقرات	القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط
01	يلتزم مدقق الحسابات في الجزائر بقواعد السلوك المهني.	0.035	0.423
02	في حالة قبول عميل جديد يجب على المدقق بدراسة إمكانية وجود أي تهديدات تؤدي بيه	0.004	0.552
03	عندما يقوم مدقق الحسابات بتأدية خدمات للعملاء الذين تتضارب مصالحهم او يكونوا في حالة نزاع مع بعضهم البعض يجب ان يلتزم بالحياد والسرية.	0.61	0.380
04	قد ينشأ تهديد على الكفاءة المهنية في حالة كانت الاتعاب المهنية متدنية للغاية	0.001	0.625
05	تنشأ تهديدات المصلحة الشخصية على المبادئ الموضوعية في حال تم قبول هدية من أحد العملاء	0.003	0.569
06	ان وجود علاقة شخصية او عائلية لمدقق الحسابات مع العملاء تشكل تهديدا على المبادئ الموضوعية والحياد	0.001	0.631
07	يجب ان يتمتع مدقق الحسابات بالاستقلالية الفكرية.	0.004	0.552

المصدر: من اعداد الطالبين

يبين الجدول ان معاملات الارتباط لجميع فقرات المحور الثاني ذات دلالة إحصائية قوية عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث ان القيمة الاحتمالية لكل فقرة كانت اقل من مستوى الدلالة المعتمد، وحتى ان اغلبها أكبر من

مستوى الدلالة (0.01)، مما يعني أنها ذات مستوى دلالة قوية ولذلك تعتبر فقرات المحور الثاني من الاستبانة صادقة لما وضعت لأجله.

ثالثاً: صدق الاتساق الداخلي للاستبيان: يعتبر صدق الاتساق البنائي أحد مقاييس صدق أداة الدراسة، حيث يقيس مدى تحقق الأهداف التي تسعى الأداة الوصول إليها، ويبين صدق الاتساق البنائي مدى ارتباط كل محور من محاور أداة الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبيان مجتمعة وعليه قمنا بحساب معامل الارتباط بيرسون بين درجة كل محور والدرجة الكلية للاستبيان، والجدول يبين ذلك

الجدول رقم (07) صدق الاتساق البنائي للاستبيان

الرقم	محاور الدراسة	القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط
01	التزام مدقق الحسابات بمبادئ السلوك المهني	0.049	0.516
02	التزام مدقق الحسابات بقواعد السلوك المهني	0.2999	0.216

المصدر: من اعداد الطالبين

من جلال الجدول اعلاه نجد معاملات الارتباط بيرسون لكل محور (الأول) بلغ قيمة 0.516 والمحور (الثاني) بلغ قيمة 0.216 من محاور الاستبيان والمعدل الكلي لعبارة دالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.001 ومنه تعتبر محاور صادقة ومتسقة لما وضعت لقياسه

المطلب الثاني: اختبار ثبات الاستبيان

يفيد الثبات في المعرفة ما إذا كانت أداة الدراسة تعطي نفس النتائج إذا ما أعيد اختبارها على نفس افراد العينة وفي ظل نفس الظروف يمكن التحقق من ثبات أداة الدراسة عن طريق عدة أساليب إحصائية، ومن هذه الأساليب تم الاعتماد على معامل الفا كرونباخ ALPHA cronbachs، كما هو مبين في الجدول التالي

الجدول رقم (08): ثبات استبانة الدراسة بطريقة معامل الفا كرونباخ

معامل الفا كرونباخ ALPHA cronbachs	محاور الدراسة

0.745	جميع عبارات الاستبيان
-------	-----------------------

المصدر: من اعداد الطالبين

يتضح من الجدول رقم(00): ان قيمة معامل الفا كرونباخ للثبات (0.745) وهذا ما يتأكد تمتع الاستبيان بدرجة مرتفعة من الثبات وصلاحيته للاستخدام مع العينة النهائية للدراسة

المطلب الثالث: تحليل خصائص افراد العينة

سنناول في هذا الإطار تحليل الجزء المشترك بين محاور الاستبيان، والمتمثل في تحديد خصائص الديموغرافية للعينة المدرسة (المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية)

أولاً: توزيع افراد العينة تبعاً للمؤهل العلمي: يصنف الجدول الموالي افراد العينة على أساس الدرجة العلمية للفرد المستقصي كما يظهر في الجدول الموالي:

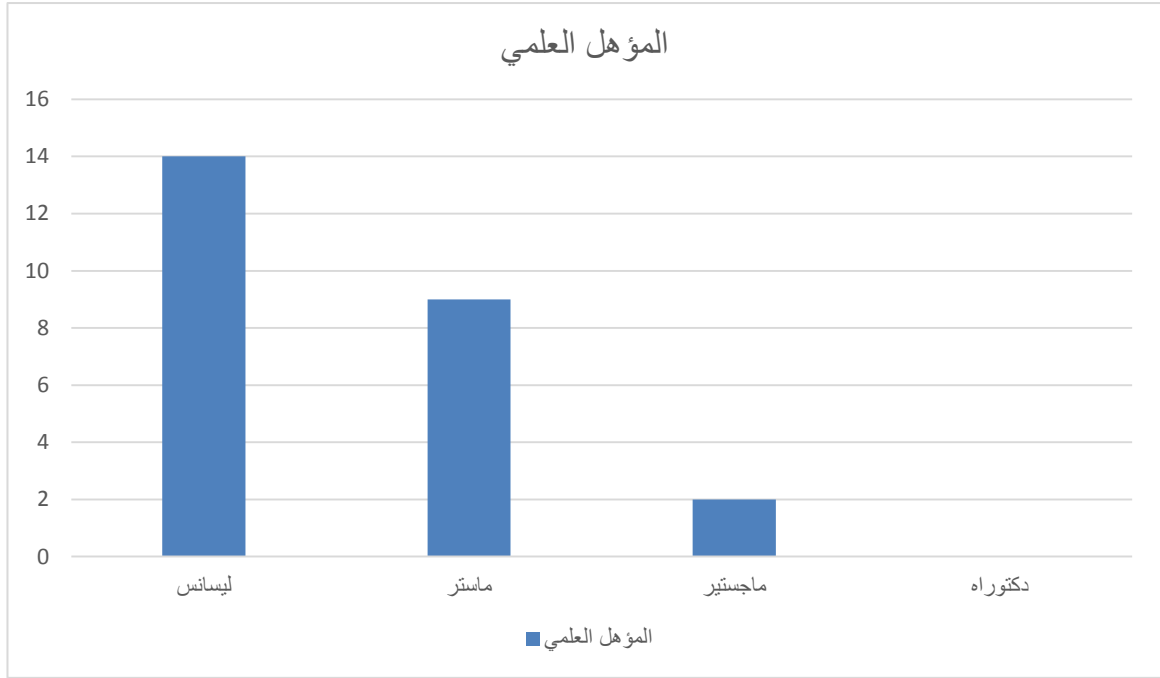
الجدول رقم (09): توزيع افراد العينة تبعاً للمؤهل العلمي

النسبة %	التكرارات	المؤهل العلمي
56	14	ليسانس
36	9	ماستر
8	2	ماجستير
00	00	دكتوراه
100	25	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبين

من خلال الجدول السابق يتضح ان نسبة 56% من افراد العينة حاصلين على شهادة ليسانس، ويأتي حاملي شهادة ماستر بنسبة 36%، اما نسيه حاملي شهادة ماجستير تكاد تكون معدومة 8%، ونسبة حاملي شهادة دكتوراه معدومة.

الشكل رقم (02): نسبة افراد العينة تبعا للمؤهل العلمي



ثانيا: توزيع افراد العينة تبعا للوظيفة الحالية والخبرة المهنية: نظرا لان طبيعة بحثنا تستهدف فئة المهنيين، فقد قمنا بتوزيع افراد العينة الى ثلاث فئات (محافظ حسابات مدقق حسابات، خبير محاسبي) وقد أظهرت النتائج توزيع افراد العينة حسب هذه الفئات كما يلي:

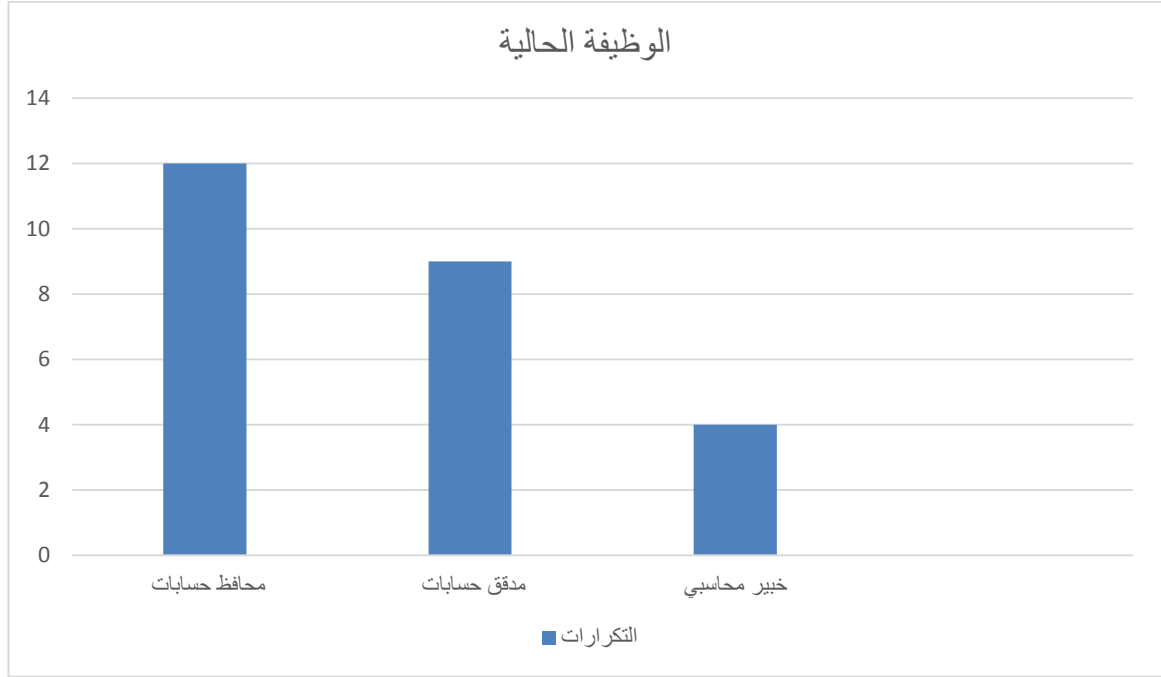
الجدول رقم (10): توزيع افراد العينة تبعا للوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية	التكرارات	النسبة %
محافظ حسابات	12	48
مدقق حسابات	9	36
خبير محاسبي	4	16
المجموع	25	100

المصدر: من اعداد الطالبين

من خلال الجدول نلاحظ ان نسبة محافظي الحسابات قد بلغت 48%، ثم فئة مدقي الحسابات بلغت 36%، ثم فئة خبير المحاسبي بنسبة 16% بحيث الفئة الأولى محافظ الحسابات هي الأكثر استعمالاً في الالتزام بقواعد السلوك المهني.

الشكل رقم (03): نسبة افراد العينة تبعا للوظيفة الحالية



اما فيما يخص الخبرة المهنية فقد قمنا بتبويب افراد العينة الى اربعة فئات، كل فئة لها مدى يقدر بخمس سنوات، وذلك وفق الجدول التالي:

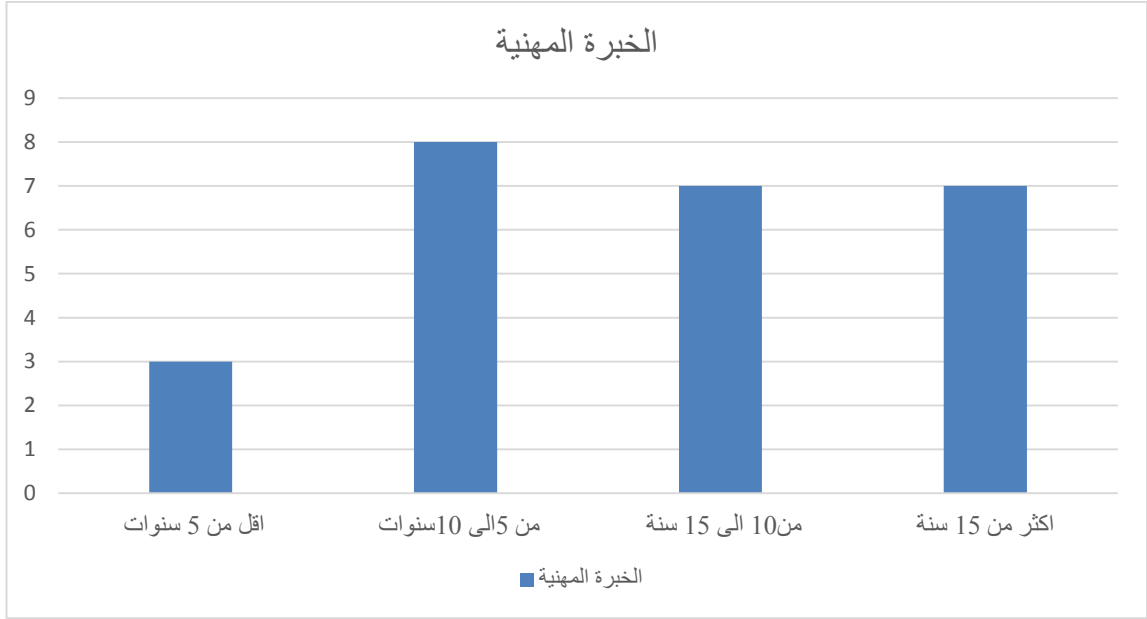
الجدول رقم (11) توزيع افراد العينة تبعا للخبرة المهنية

النسبة %	التكرارات	الفئات
12	3	اقل من 5 سنوات
32	8	من 5 الى 10 سنوات
28	7	من 10 الى 15 سنة
28	7	اكثر من 15 سنة
100	25	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبين

من خلال الجدول السابق نلاحظ ان أكبر نسبة من المستجوبين هم الفئة التي تتراوح خبرتهم ما بين 5 الى 10 سنوات بنسبة 32%، لتاتي بعدها الفئة التي تتراوح خبراهم من 10 الى 15 سنة وفئة أكثر من 15 سنة بنسبة 28%، ثم يليها في الأخير الفئة التي تتراوح خبرتهم اقل من 5 سنوات بنسبة 12%.

الشكل رقم (04): نسبة افراد العينة تبعا للخبرة المهنية



المبحث الثالث: تحليل النتائج واختبار الفرضيات

بعد تحليل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة، سيتم في هذا المبحث تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة عن طريق تحليل فقرات محاور الاستبيان لمعرفة الاتجاه العام في الإجابة وتحليل ومناقشة نتائج الدراسة بناء على ما توفر مما سبق.

المطلب الأول: تحليل النتائج

سيتم في هذا المطلب احتساب المتوسطات الحسابية لمعرفة متوسط إجابات أفراد العينة لكل عبارة من متغيرات الدراسة لكل محور من محاور الدراسة عن متوسطها الحسابي، كما تم ترتيب العبارات من خلال أهميتها في المحور بالاعتماد على أكبر قيمة للمتوسط الحسابي في المحور، وعند تساوي المتوسط الحسابي بين عبارتين، فإنه يأخذ بعين الاعتبار أقل قيمة للانحراف المعياري بينهما.

تحليل فقرات المحور الأول: تم تحليل نتائج الدراسة المتعلقة بمحور التزام مدقق الحسابات بمبادئ السلوك المهني باستخدام المتوسطات والانحرافات المعيارية كما يلي

الجدول رقم (12): تحليل فقرات المحور الأول من الاستبيان

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الاتجاه العام
01	يجب ان يلتزم مدقق الحسابات في الجزائر بالنزاهة والاستقامة والأمانة.	3.0000	0.0000	01	موافق
02	يجب ان يلتزم مدقق الحسابات بالصدق والعدل اثناء تأدية مهامه.	3.0000	0.0000	02	موافق
03	يجب ان يلتزم مدقق الحسابات في الجزائر	3.0000	0.0000	03	موافق

				بالحياد في تأدية مهامه.	
موافق	09	0.4359	2.7500	يجب على مدقق الحسابات عدم تأدية خدمات مهنية في حال وجود علاقة او تميز تأثر على الحجم المهني.	04
موافق	06	0.2000	2.9600	يجب على مدقق الحسابات بالمحافظة على المعرفة والمهارة المهنية.	05
موافق	04	0.0000	3.0000	يجب على مدقق الحسابات تأدية المهام باجتهاد وفقا للمعايير المهنية.	06
موافق	05	0.0000	3.0000	يجب على مدقق الحسابات الالتزام بالسرية التامة في الكشف عن أي معلومة.	07
موافق	07	0.2000	2.9600	يجب ان يلتزم مدقق الحسابات في الجزائر بالأنظمة والقوانين ذات الصلة.	08
موافق	08	0.2000	2.9600	يجب ان يتجنب مدقق الحسابات أي عمل يسيء بسمعة المهنة.	09
موافق	-	0.06318	2.9600	المتوسط والانحراف المعياري للمحور الأول	

المصدر: من اعداد الطالبين

من خلال النتائج المتحصل عليها من الجدول رقم (11) يتبين ان اغلبية افراد العينة يوافقون بالإيجاب على كل عبارات المحور الأول حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.9600 وهو ينتمي للفتة الأولى من مقياس ليكارت الثلاثي (3-2.34) وهي الفتة التي تشير الى درجة الإجابة موافق بينما قدر الانحراف المعياري بـ 0.06318 وهي قيمة منخفضة تعبر عن تجانس الإجابات ويجب ان يلتزم مدقق الحسابات في الجزائر بالنزاهة والاستقامة والأمانة وهذا ما أكدته إجابة افراد العينة حيث بلغت 3.0000 وهي تنتمي الى الفتة الأولى والتي تشير الى درجة الإجابة موافق، وبانحراف معياري بلغ 0.0000، وهي قيمة منخفضة تعبر عن تجانس الإجابات

اما فيما يخص التزام مدقق الحسابات بالصدق والعدل اثناء تأدية مهامه، فقد كانت إجابات غالبية افراد العينة موافق حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.0000، اما الانحراف المعياري فقد بلغ 0.0000.

يجب ان يلتزم مدقق الحسابات في الجزائر بالحياد اثناء تأدية مهامه وهذا ما أكدته إجابات افراد العينة حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.0000، اما الانحراف المعياري بلغ 0.0000.

يجب على مدقق الحسابات عدم تأدية خدمات مهنية في حال وجود علاقة او تميز تأثر على الحجم المهني حيث كانت كل افراد العينة موافق بمتوسط حسابي 2.7500، وانحراف معياري قدر بـ 0.4359.

اما فيما يخص محافظة مدقق الحسابات على المعرفة والمهارة المهنية، فاعلج الإجابات كانت تنتمي الى الفتة الأولى حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.9600، وقدر الانحراف المعياري بـ 0.2000.

كما يجب على مدقق الحسابات تأدية المهام باجتهاد وفقا للمعايير المهنية، وهذا ما أكدته اغلبية الإجابات حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.0000، وقدر الانحراف المعياري 0.0000.

يجب على مدقق الحسابات الالتزام بالسرية التامة في الكشف عن أي معلومة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.0000، وهو ينتمي الى الفتة الأولى التي تشير الى درجة الإجابة موافق وبانحراف معياري بلغ 0.0000 وهي قيمة منخفضة تعبر عن تجانس الإجابات.

يجب ان يلتزم مدقق الحسابات في الجزائر بالأنظمة والقوانين ذات الصلة. حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.9600، وهو ينتمي الى الفئة الأولى التي تشير الى درجة الإجابة موافق وبانحراف معياري بلغ 0.2000 وهي قيمة منخفضة تعبر عن تجانس الإجابات.

يجب ان يتجنب مدقق الحسابات أي عمل يسيء بسمعة المهنة، وهو ما تأكده إجابات افراد العينة حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.9600، وقدر الانحراف المعياري بـ 0.2000.

الجدول رقم (13): تحليل فقرات المحور الثاني من الاستبيان

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الاتجاه العام
01	يلتزم مدقق الحسابات في الجزائر بقواعد السلوك المهني.	2.9600	0.20000	01	موافق
02	في حالة قبول عميل جديد يجب على المدقق بدراسة إمكانية وجود أي تهديدات تؤدي بيه	2.3200	0.69041	07	محايد
03	عندما يقوم مدقق الحسابات بتأدية خدمات للعملاء الذين تتضارب مصالحهم او يكونوا في حالة نزاع مع بعضهم البعض يجب ان يلتزم بالحياد والسرية.	2.5600	0.50662	05	موافق
04	قد ينشأ تهديد على الكفاءة المهنية في حالة كانت الاتعاب المهنية متدنية للغاية	2.4400	0.65064	06	موافق

موافق	04	0.64550	2.6000	05	تنشأ تهديدات المصلحة الشخصية على المبادئ الموضوعية في حال تم قبول هدية من أحد العملاء
موافق	03	0.63770	2.6400	06	ان وجود علاقة شخصية او عائلية لمدقق الحسابات مع العملاء تشكل تهديدا على المبادئ الموضوعية والحياد
موافق	02	0.45826	2.7200	07	يجب ان يتمتع مدقق الحسابات بالاستقلالية الفكرية.
موافق	-	0.29818	2.5057		المتوسط والانحراف المعياري للمحور الثاني

المصدر: من اعداد الطالين

من خلال النتائج المتحصل عليها من الجدول رقم (13)، يتبين أن غالبية أفراد العينة يوافقون بالإيجاب على كل عبارات المحور الثالث حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.5057، وهو ينتمي للفئة الأولى من مقياس ليكرت الثلاثي (3-2.5057) وهي الفئة التي تشير إلى درجة الإجابة موافق، بينما قدر الانحراف المعياري ب 0.2981، وهي قيمة منخفضة تعبر عن تجانس الإجابات وعدم تشتتها.

كما أن يجب على مدقق الحسابات في الجزائر ان يلتزم بقواعد السلوك المهني، وهذا ما بينته إجابات أفراد العينة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.960 وقدر الانحراف المعياري ب 0.200 وهذا يدل عن تجانس الإجابات وعدم تشتتها

أكدت أغلبية إجابات العينة انفي حالة قبول عميل جديد وجب على المدقق دراسة وجور اي تهديدات، حيث بلغ كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على الترتيب 2.320.0.690.

في حالة تأدية خدمة للعملاء الذين تتضارب مصالحهم وجب على علة المدقق الالتزام بالحياد والسرية، وهذا ما وافق عليه أفراد العينة، كما بلغ المتوسط الحسابي 2.560 وبانحراف معياري قدره 0.506

وجب على المدقق عدم تدني الأتعاب المهنية لأنه قد ينشأ تهديد على الكفاءة المهنية، حيث كانت أغلبية إجابات أفراد العينة موافق ن كما بلغ المتوسط الحسابي 2.440 والانحراف المعياري 0.650

تنشأ تهديدات المصلحة الشخصية على المبادئ الموضوعية في حال تم قبول هدية من أحد العملاء، هذا ما أكدته إجابات أفراد العينة ن حيث قدر المتوسط الحسابي ب 2.600 والانحراف المعياري ب 0.645

وافقت أغلبية أفراد العينة أن وجود علاقة شخصية او عائلية لمدقق الحسابات مع العملاء تشكل تهديدا للقواعد الموضوعية والحياد، حيث قدر المتوسط الحسابي ب 2.640 والانحراف المعياري ب 0.637

يجب على مدقق الحسابات في الجزائر ان يكون مستقلا فكريا، وهذا ما وافقت عليه افراد العينة بالأغلبية، كما بلغ المتوسط الحسابي 2.505 والانحراف المعياري 0.298 وهذا يدل على تجانس الإجابات وعدم تشتتها.

المطلب الثاني: تحليل الفرضيات

أولا: الفرضية الأولى

تنص الفرضية الاولى على أن مدقق الحسابات في الجزائر ملتزم بمبادئ السلوك المهني، وعليه فان:

H_0 : مدقق الحسابات في الجزائر غير ملتزم بمبادئ السلوك المهني

H_1 : مدقق الحسابات في الجزائر ملتزم بمبادئ السلوك المهني

يتم رفض الفرضية H_0 اذا كان مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، أما في حالة كون مستوى الدلالة المحسوبة أقل من مستوى الدلالة المعتمد، يتم قبول الفرضية H_1 .

الجدول رقم (14) نتائج اختبار الفرضية الأولى

مجال درجة الثقة 95 %		متوسط الفروقات	الدلالة SIG	عدد درجات الحرية	القيمة T
الحد الأدنى	الحد الأعلى				

0.664	0.353	0.8128	0.049	25	7.146
-------	-------	--------	-------	----	-------

من اعداد الطالبين بالاعتماد على برنامج spss

من خلال الجدول رقم(14) نجد ان قيمة مستوى الدلالة المحسوبة ($SIG=0.049$) اقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha= 0.05$) وعليه يتم رفض فرضية العدم (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1) التي تنص على ان " مدقق الحسابات في الجزائر ملتزم بمبادئ السلوك المهني".

ثانيا: الفرضية الثانية

تنص الفرضية الثانية على أن مدقق الحسابات في الجزائر ملتزم بقواعد السلوك المهني، وعليه فان:

H_0 : مدقق الحسابات في الجزائر غير ملتزم بقواعد السلوك المهني

H_1 : مدقق الحسابات في الجزائر ملتزم بقواعد السلوك المهني

يتم رفض الفرضية H_0 اذا كان مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، أما في حالة كون مستوى الدلالة المحسوبة أقل من مستوى الدلالة المعتمد، يتم قبول الفرضية H_1 .

الجدول رقم (15) نتائج اختبار الفرضية الثانية

مجال درجة الثقة 95 %		متوسط الفروقات	الدلالة SIG	عدد درجات الحرية	القيمة T
الحد الأدنى	الحد الأعلى				
0.540	0.293	0.6128	0.049	25	7.123

من اعداد الطالبين بالاعتماد على برنامج spss

من خلال الجدول رقم(15) نجد ان قيمة مستوى الدلالة المحسوبة ($SIG=0.049$) اقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha= 0.05$) وعليه يتم رفض فرضية العدم (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1) التي تنص على ان " مدقق الحسابات في الجزائر ملتزم بقواعد السلوك المهني".

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الجزء قمنا بإنجاز الدراسة الميدانية وذلك بإعداد استبيان و توزيعه على عينة الدراسة عن طريق توزيعها يدويا حيث شملت هذه الدراسة كل الفئات الممتهنة لمهنة التدقيق على اختلاف خبراتهم و مؤهلاتهم و الوظائف التي يشغلونها، وقد قسم هذا الاستبيان الى محورين أساسيين المحول الأول مدى التزام مدققي الحسابات في الجزائر بمبادئ السلوك المهني، اما المحور الثاني فتطرقنا فيه الى مدى التزام مدققي الحسابات في الجزائر بقواعد السلوك المهني، وتم توزيعه يدويا على عينة الدراسة، و بعد تفريغ الاستبيان تمت المعالجة الإحصائية للبيانات التي تمثل إجابات اراء العينة، حيث تمكنا من التوصل الى النتائج المحددة لمعالم الإشكالية و مناقشة فرضيات الدراسة.

الخاتمة العامة

تطرقت هذه الدراسة الى احد اهم المواضيع المحاسبية جدلا في مهنة المحاسبة ، و المتعلق بمدى التزام مدققي الحسابات في الجزائر بقواعد السلوك المهني ، حيث تدور اشكالية الموضوع المعالج في ما مدى التزام مدققي الحسابات في الجزائر بقواعد السلوك المهني، وللإجابة على هذه الاشكالية تطرقنا في الجانب النظري الى المفاهيم النظرية المتعلقة بالموضوع ، وذلك عن طريق توضيح اهم المفاهيم المتعلقة بمدققي الحسابات و قواعد السلوك المهني ولان موضوع الدراسة يتناول مدى التزام مدققي الحسابات في الجزائر بقواعد السلوك المهني، فقد تطرقنا الى دراسة فرضيتين ، الاولى مدي التزام مدققي الحسابات بمبادئ السلوك المهني، و الاخرى مدى التزام مدققي الحسابات بقواعد السلوك المهني وذلك من خلال تصميم استبيان و توزيعه على عينة من ممتهني مهنة التدقيق في الجزائر ،التمثلة في محاسبين معتمدين ،ومحافظي حسابات ،ومعرفة ما مدى التزام مدققي الحسابات في الجزائر بقواعد السلوك المهني ولقد خرجت هذه الدراسة بجملة من النتائج على ضوءها حاولنا وضع جملة من التوصيات وفيما يلي سنتطرق لذلك

أولاً: اختبار الفرضيات

بالنسبة للفرضية الأولى مدققي الحسابات ملزمون بالتقيد بالمسؤوليات وذلك لما يواجهون عند ممارسة أعمالهم

بالنسبة للفرضية الثانية يلتزم مدققي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق اثناء قيامهم بأداء المهام الموكلة إليهم

ثانياً: نتائج والتوصيات:

1. النتائج

لقد توصلت هذه الدراسة الى النتائج التالية

هناك التزام من قبل محافظي الحسابات بقواعد السلوك المهني وان كان هناك تفاوت في مدى الالتزام بتلك القواعد

كذلك هناك التزام كبير جدا من طرف محافظي الحسابات فيما يتعلق بعلاقتهم بعملائهم وذلك من اجل زيادة الثقة واعطاء صورة جيدة لهاته المهنة

يمكن ترتيب التزام محافظي الحسابات بقواعد السلوك المهني حسب التحليل الى

- قواعد السلوك المهني المتعلقة بتعزيز استقلالية المدقق

- قواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المدقق مع عملائه وبقواعد السلوك العامة
- قواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المدقق مع زملائه
- يتمتع محافظي الحسابات بقدر كبير من الخبرة والتأهيل والتكوين
- يلعب محافظي الحسابات دورا مهما في مساعدة مستخدمي القوائم في اتخاذ القرارات خلال التقرير الذي يقوم بإعداده

اظهرت نتائج الدراسة الى ان محافظي الحسابات يلتزمون بشكل كبير بقواعد السلوك المهني وهو مؤشر جيد وتدل على مدى رغبة محافظي الحسابات في تعزيز المهنة وكذلك زيادة الثقة في مهنتهم وان هناك أثر كبير للقوانين المنظمة لهيئة محافظ الحسابات جعلتهم يتقيدون بقواعد السلوك المهني

2. التوصيات

تقدم هذه الدراسة التوصيات التالية

- اعطاء موضوع اخلاقيات وسلوكيات مهنة محافظ الحسابات المزيد من العناية والاهتمام من كافة الجهات الرسمية وتخصيص العديد من الندوات والمؤتمرات للحديث عنها
- ربط المبادئ الاخلاقية والتي تحوا دون وقوع الغش والاحلاص بمبادئ الاسلام لأنها المانع دون الوقوع في الاعمال الغير شرعية
- الزيادة في تكوين المهنيين وتطوير كفاءتهم المهنية والعلمية

ثالثا: آفاق الدراسة

وفي الأخير نأمل من خلال هذه الدراسة ان يكون منطلق لدراسات أخرى في المستقبل مثل

- مدى أثر التزام المعايير الدولية للتدقيق على مهنة محافظ الحسابات؛
- العوامل المؤثرة في جودة مهنة محافظي الحسابات في الجزائر.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

1. القانون التجاري، ديوان المطبوعات التجارية، الجزائر، 1993.
2. عمورة عمار، شرح القانون الجزائري، دار المعرفة، الجزائر، 2016.
3. رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات العلمي، دار المسير للنشر والتوزيع الطبعة الاولى، عمان-الاردن، 2011.
4. محمد بوتين، التدقيق ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
5. عبد الوهاب علي شحاتة السيد شحاتة، قواعد واخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والتدقيق في مواجهة الازمات المالية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2009.
6. عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، دار هومه، الجزء الثاني، الطبعة الاولى، الجزائر، 2018.
7. علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، وائل للنشر، الطبعة الخامسة، الاردن، 2015.
8. حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الاردن 2009.

ثانياً: المجلات والدوريات

1. المادة 22 من القانون 01/10، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات.

ثالثاً: الملتقيات العلمية

1. قطاف نبيل، العمري اصيلة، تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات كمتطلب ضروري لتحقيق جودة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر-دراسة تحليلية لآراء عينة من محافظي الحسابات لولاية بسكرة، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الازمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة، 20/21 نوفمبر 2013، جامعة الاغواط.
2. جوامع اسماعيل، محاضرات في مقياس التدقيق المحاسبي، سنة ثانية ماستر تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية، جامعة بسكرة، 2014.

رابعا: الاطروحات والمذكرات

1. سدوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2004.
2. كراجة، أشرف عبد الحليم، مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها، اطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الاردن، 2004.
3. محمود بكر خليل عبد المال، مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2015.

قائمة الملاحق

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية.

تخصص محاسبة وجباية معمقة.

الطالبة : شرابة عماد/ مخالفة احمد المشرف: زيادي سامي

في إطار التحضير لمذكرة نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية تخصص محاسبة وجباية معمقة تحت عنوان: التزام مدقق الحسابات بمبادئ السلوك المهني، ولأهمية رأيكم حول موضوع البحث يرجى منكم المشاركة والمساهمة في اثناء هذا الموضوع من خلال تفضلكم بالإجابة على الأسئلة الموجودة بهذي الاستمارة، وهذا سعيا لمعرفة وجهة نظركم كمهنيين حول مدى التزام مدقق الحسابات بمبادئ قواعد السلوك المهني.

علما ان اجابتكم ستعامل بسرية تامة، ولن تستخدم الا لأغراض البحث العلمي فقط.

في الأخير اشكركم كل الشكر على حسن تعاونكم ومساهمتم في هذا البحث.

الرجاء بوضع علامة (X) أمام الإجابة المناسبة.

المحور الأول: معلومات عامة

المستوى التعليمي	ليسانس	ماستر	ماجستير	دكتوراه
الوظيفة	محافظ حسابات	مدقق حسابات	خبير محاسبي	

أكبر من 15 سنة	من 10 إلى 15 سنة	من 5 إلى 10 سنوات	أقل من 5 سنوات	الخبرة المهنية

المحور الثاني: التزام مدقق الحسابات بمبادئ السلوك المهني.

الرقم	البيان	درجة الموافقة	غير موافق
		موافق	محايد
01	يجب ان يلتزم مدقق الحسابات في الجزائر بالنزاهة والاستقامة والأمانة.		
02	يجب ان يلتزم مدقق الحسابات بالصدق والعدل اثناء تأدية مهامه.		
03	يجب ان يلتزم مدقق الحسابات في الجزائر بالحياد في تأدية مهامه.		
04	يجب على مدقق الحسابات عدم تأدية خدمات مهنية في حال وجود علاقة او تميز تأثر على الحجم المهني.		
05	يجب على مدقق الحسابات بالمحافظة على المعرفة والمهارة المهنية.		
06	يجب على مدقق الحسابات تأدية المهام باجتهاد وفقا للمعايير المهنية.		
07	يجب على مدقق الحسابات الالتزام بالسرية التامة في الكشف عن أي معلومة.		
08	يجب ان يلتزم مدقق الحسابات في الجزائر بالأنظمة والقوانين ذات الصلة.		
09	يجب ان يتجنب مدقق الحسابات أي عمل يسيء بسمعة المهنة.		

المحور الثالث: التزام مدقق الحسابات بقواعد السلوك المهني.

الرقم	البيان	درجة الموافقة	
		موافق	محايد
		غير موافق	
01	يلتزم مدقق الحسابات في الجزائر بقواعد السلوك المهني.		
02	في حالة قبول عميل جديد يجب على المدقق بدراسة إمكانية وجود أي تهديدات تؤدي بيه		
03	عندما يقوم مدقق الحسابات بتأدية خدمات للعملاء الذين تتضارب مصالحهم او يكونوا في حالة نزاع مع بعضهم البعض يجب ان يلتزم بالحياد والسرية.		
04	قد ينشأ تهديد على الكفاءة المهنية في حالة كانت الاعتاب المهنية متدنية للغاية		
05	تنشأ تهديدات المصلحة الشخصية على المبادئ الموضوعية في حال تم قبول هدية من أحد العملاء		
06	ان وجود علاقة شخصية او عائلية لمدقق الحسابات مع العملاء تشكل تهديدا على المبادئ الموضوعية والحياد		
07	يجب ان يتمتع مدقق الحسابات بالاستقلالية الفكرية.		