



جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

الشعبة: علوم مالية و محاسبة

التخصص : محاسبة و جباية معمقة

من إعداد الطالبين: - الاسم واللقب: بلقري محمد

- الاسم واللقب: هشيلي أيمن رامي

بعنوان:

مدى التزام مدققي الحسابات في الجزائر بأخلاقيات مهنة تدقيق

(دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين)

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	الرتبة	بوقرة محبوب
مشرفا	الرتبة	زيادي سامي
مناقشا	الرتبة	بهلولي نور الهدى

السنة الجامعية: 2023-2024

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
١٤٣٨ هـ

الإهداء

إلى من أفضّلها على نفسي، ولمَ لا؛ فلقد ضحّت من أجلي
ولم تدّخر جُهدًا في سبيل إسعادي على الدّوام
(أمّي الحبيبة).

نسير في دروب الحياة، ويبقى من يُسيطر على أذهاننا في كل مسلك نسلكه
صاحب الوجه الطيب، والأفعال الحسنة.
فلم يبخل عليّ طيلة حياته
(والدي العزيز).

إلى أصدقائي، وجميع من وقفوا بجواري وساعدوني بكل ما يملكون، وفي
أصعدة كثيرة
أُقَدِّم لكم هذا البحث، وأتمنّى أن يحوز على رضاكم.

شكر وعرفان

لابد لنا ونحن نخطوا خطواتنا الأخيرة في الحياة الجامعية من وقفة نعود إلى أعوام قضيناها في رحاب الجامعة مع أساتذتنا الكرام الذين قدموا لنا الكثير باذلين بذلك جهودا كبيرة في بناء جيل الغد لتبعث الأمة من جديد ...

وقبل أن نمضي نقدم أسمى آيات الشكر والامتنان والتقدير والمحبة إلى الذين حملوا أقدس رسالة في الحياة إلى الذين مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة... إلى جميع أساتذتنا الأفاضل ...

"كن عالما .. فإن لم تستطع فكن متعلما، فإن لم تستطع فأحب العلماء، فإن لم تستطع فلا تبغضهم" وأخص بالتقدير والشكر :

للأستاذ المؤطر الدكتور زيادي سامي.

الذي نقول له بشراك قول رسول الله صلى الله عليه وسلم:

"إن الحوت في البحر، والطير في السماء، ليصلون على معلم الناس الخير"

كما أننا نتوجه بخالص الشكر إلى من علمنا التفاؤل والمضي إلى الأمام، إلى من رعانا وحافظ علينا، إلى من وقف إلى جانبنا عندما ضللنا الطريق.

المخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان مدى إلتزام مدققي حسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر ، ومن أجل ذلك تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، فقد تم قياس مدى إلتزام مدققي حسابات بأخلاقيات المهنة و سلوك المهني في الجزائر و هذا من خلال الاستعانة بالاستبيان الموزع على عينة مكونة من 30 فرد من خبير محاسبي ، محافظ الحسابات.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها من العوامل الشخصية لمدقق الحسابات وكذا خصائص مكتب التدقيق تؤثر في إلتزام المدقق حسابات بأخلاقيات المهنة؛ للبنية التشريعية المنظمة للمهنة لها دور أساسي في الحد من إلتزام مدققي الحسابات بأخلاقيات المهنة و الهيئات المنظمة للمهنة تساهم في التزم مدققي الحسابات بأخلاقيات المهنة والسيما الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المصف الوطني للخبراء المحاسبي، ولكن لا بد من التعرّيج على لجنة مراقبة النوعية والتي على الرغم من أهميتها ومن الدور الذي يمكن أن تلعبه في ضمان التزم مدققي الحسابات بأخلاقيات المهنة فهي لم تباشر عملها بعد وقد تم تقسيم البحث الى فصلين حيث تم استعراض في الفصل الأول الجانب النظري و الفصل الثاني الجانب العملي النتائج و التوصيات و ذلك لإعطاء موضوع الأخلاقيات المزيد من العناية و الإهتمام من كافة الجهات الرسمية و الأكاديمية و المهنية.

الكلمات المفتاحية: خبير محاسبي، محافظ الحسابات، المعايير التدقيق الجزائرية.

Abstract:

This study was aimed at demonstrating the extent of auditors' adherence to the ethics of the audit profession in Algeria. For this purpose, it was based on the analytical descriptive curriculum. The extent of auditors' adherence to professional ethics and conduct in Algeria was measured through the use of a questionnaire distributed to a sample of 30 members of an accounting expert, the governor of accounts.

The study reached several results, most notably from the personal factors of the auditor as well as the characteristics of the audit office that affect the auditor's commitment to the ethics of the profession; The legislative structure governing the profession has a key role to play in limiting auditors' commitment to the ethics of the profession and the bodies regulating the profession. It contributes to the commitment of auditors to the ethics of the profession and the National Chamber of Auditors and the National Bank of Accounting Experts. However, the Quality Control Committee, which, despite its importance and the role it can play in ensuring the compliance of auditors with the ethics of the profession, has not yet begun its work. The research

was divided into two chapters. The first chapter reviewed the theoretical and second chapter the practical aspects of the results and recommendations in order to give the subject of ethics more attention and attention from all official, academic and professional bodies

Key words:Accounting Expert,Governor of Accounts,Algerian Auditing Standards.

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
-	الإهداء
-	شكر وعرافان
I	ملخص الدراسة
II	قائمة المحتويات
III	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
V	قائمة الملاحق
أ-ج	مقدمة
05	الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة
13-06	المبحث الأول: الإطار النظري لأخلاقيات مهنة التدقيق
19-13	المبحث الثاني: أخلاقيات مهنة التدقيق بين ممارسات الدولية و المحلية
24-19	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
25	الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة
29-26	المبحث الأول: تقديم منهجية الدراسة
34-30	المبحث الثاني: اختبارات أولية لعينة الدراسة
44-34	المبحث الثالث: تحليل نتائج و اختبار فرضيات الدراسة
47-46	الخاتمة
49-48	قائمة المراجع
56-50	الملاحق
58-57	فهرس المحتويات

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
14	دليل أخلاقيات المحاسبين صادر عن اتحاد دولي للمحاسبين	01
19-18	اسقاط ما ورد في التشريعات الجزائرية على المبادئ المعمول بها	02
23-22	المقارنة بين دراستنا والرسائل الجامعية باللغة العربية	03
27-26	محاور الإستبيان و عدد فقرات كل محور ونسبتها المئوية	04
28	درجات مقياس لكارث الثلاثي	05
29	مجالات المتوسط الحسابي	06
30	توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس	07
31	توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر	08
32	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهلات العلمية	09
33	توزيع أفراد العينة حسب متغير الصفة الوظيفية	10
33	توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية كالاتي	11
34	ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الإستبانة	12
36-35	التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول مساهمة الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر في ضمان التزام مدققي الحسابات بأخلاقيات المهنة	13
38-36	التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول التزام مدققي الحسابات بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي	14
40-39	التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول تأثير فعالية التدقيق على جودة المعلومات في ظل أخلاقيات مهنة التدقيق	15

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
13	مصادر سلوك الأخلاقي	01
31	أعمدة بيانية توضح توزيع العينة حسب متغير الجنس	02
31	دائرة نسبية توضح توزيع العينة حسب متغير العمر	03
32	أعمدة بيانية توضح توزيع العينة حسب متغير المؤهلات العلمية	04
33	أعمدة بيانية توضح توزيع العينة حسب متغير الصفة الوظيفية	05
34	أعمدة بيانية توضح توزيع العينة حسب متغير الخبرة المهنية	06

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
50	ملحق كرونباخ	01
52-50	ملحق إختبار الفرضيات	02
54-52	ملحق خصائص العينة	03
56-55	ملحق التحليل الوصفي	04

مَقْدِمَةٌ

توطئة:

نظرا التطور والتوسع الاقتصادي السريع والنمو الكبير في مجال الأعمال وتعقيدها، أصبحت مهنة المراجعة تلعب دوراً بارزاً نظراً لتوفيرها معلومات هامة وقيمة للأطراف المعنية. ولذلك، فإن مسألة جودة أداء مهنة مراجع الحسابات تشكل محورا للعديد من الدراسات والأنظمة والتشريعات التي أصدرتها المنظمات المهنية بهدف تحسين هذه الجودة والحفاظ عليها.

تعتبر الأخلاق المهنية عنصراً حاسماً في نجاح واستمرارية المهن التي تهدف إلى خدمة المجتمع وتحقيق النجاح، وهذا ينطبق بالطبع على مجال المحاسبة ومراجعة الحسابات. فجودة الأداء المهني لمراجع الحسابات تُعتبر جزءاً أساسياً من خدمات هذه المهنة وعاملاً أساسياً في نجاحها. كما أن ثقة الأطراف متعاملين مع مراجعي الحسابات تحمل أهمية خاصة، إذ يمكن أن تؤدي أي انتكاسة في هذه الثقة إلى تقليل قيمة رأي المراجع حول النزاهة المالية، مما يفقده المسؤولية التي يتحملها في إبداء الرأي أهميتها الحقيقية.

تتطلب مهنة التدقيق في الجزائر الإلتزام الصارم بأخلاقيات المهنة من خلال اصدار قوانين و تشريعات تعيد تنظيم مهنة المحاسبة من أهمها قانون (01-10) لما يتضمنه من مفاهيم و قواعد تنظم سلوك المهني لضمان سلامة و نزاهة عمليات التدقيق.

إشكالية الدراسة: على ضوء ما سبق تمحورت مشكلة البحث في السؤال الرئيسي التالي:

مامدى إلتزام مدققي حسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق و السلوك المهني في الجزائر؟

من أجل معالجة وتحليل هذه المشكلة وبغية الوصول إلى فهم واضح لها، تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل تساهم الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة بالجزائر في ضمان التزام مراجعي حسابات بأخلاقيات المهنة؟

- ما مدى التزام مدققي الحسابات بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي ؟

- هل هناك أثر لأخلاقيات مهنة التدقيق على جودة معلومات تقرير المدقق في الجزائر ؟

فرضيات الدراسة: للإجابة عن الأسئلة المطروحة السابقة ومن ثم الإجابة على مشكلة الدراسة تمت صياغة الفرضيات التالية:

- تساهم الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة بالجزائر في ضمان التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة

- يلتزم مدققي الحسابات بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي (النزاهة ، الموضوعية ، الكفاءة و العناية المهنية اللازمة ، السرية ، السلوك المهني)

- يوجد أثر لفعالية التدقيق على جودة المعلومات في ظل أخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر

أهمية الدراسة: تأتي من تحليل مدى التزام المهنيين بأخلاقيات مهنتهم وقواعد سلوكهم المهني، حيث تُعتبر الأخلاق المهنية أساسية لتحقيق نجاح مهنة مراجعة الحسابات في أداء مهامها بكفاءة. كما أن هذه الدراسة تكتسب أهمية بالغة نظراً لتأثير التزام المراجعين بقواعد السلوك المهني على أداء مهنتهم وتعزيز مكانتها

الاجتماعية وثقة المجتمع بهم في الجزائر لعينة من المحاسبين . فإذا كانت هذه الثقة هي المصدر الرئيسي لقوة المهنة واستمراريتها، فإن ضعف ثقة المجتمع بمهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات يمكن أن يؤثر سلباً على جميع العاملين في هذا المجال.

أهداف الدراسة:

- التعرف على أهم القيم الأخلاقية التي يجب على مراجعي الحسابات الالتزام بها، والتي تلعب دوراً إيجابياً في تعزيز تنفيذ النظام المحاسبي وتحقيق الأهداف المالية.
- التعرف على أثر الوعي و الإلتزام بالأخلاق لمراجعي الحسابات على سلوكهم المهني و الأخلاقي.
- التعرف على القوانين المنظمة لمهنة التدقيق و هيئات التي تلزم مدققي الحسابات بالإلتزام بأخلاقيات المهنة التي تتطلبها مهنة التدقيق.

صعوبات الدراسة: من أبرز الصعوبات التي واجهتنا خلال عملية البحث كانت صعوبة الحصول على المعلومات من مدققي الحسابات، بالإضافة إلى ذلك هناك ندرة في البحوث والدراسات التي تقدم دراسة إحصائية وتطبيقية لمدى التزام مدققي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر. كما أن هناك نقصاً في المراجع المتخصصة في قواعد السلوك الأخلاقي في الجزائر، فضلاً عن ضيق الوقت المخصص لإعداد المذكرة بشكل عام والتدريب التطبيقي بشكل خاص.

هيكل الدراسة: للإجابة على الإشكالية المطروحة قسمنا هذه الدراسة إلى فصلين، الفصل الأول يتضمن الإطار النظري للموضوع، حيث قسم إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول مفاهيم نظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق ، أما المبحث الثاني أخلاقيات مهنة التدقيق بين ممارسات الدولية و المحلية ، أما المبحث الثالث دراسات سابقة، أما في الفصل الثاني فتطرقنا إلى الدراسة التطبيقية تتعلق بدراسة عينة من محافظي حسابات و خبراء في محاسبة وتحليل نتائج الاستبيان من أجل معرفة آرائهم في الموضوع و دراستها من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة في الدراسة ، كما تم في النهاية إعداد خاتمة الدراسة التي تضمنت نتائج الفصلين مع توضيح اختبار صحة الفرضيات، متنوعة بجملة من الاقتراحات المستتجة، وأخيراً تم صياغة آفاق الدراسة.

منهج الدراسة: لأجل تحقيق أهداف هذه الدراسة تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، من خلال الإستعانة بالمعلومات والمراجع التي لها علاقة بالموضوع مثل مذكرات الدكتوراه، رسائل الماجستير، كتب، مجلات... إلخ. أما الجانب التطبيقي تم الإعتماد على المنهج التحليلي لإسقاط الجانب النظري على أرض الواقع من خلال إعداد استبيان وتوزيعه على مكاتب محافظ الحسابات والخبراء المحاسبين، باستخدام أدوات الإحصاء الوصفي وبعض البرامج الإحصائية SPSS

حدود الدراسة:

تتمثل في ما يلي:

-البعد الموضوعي للدراسة: يتمثل في أخذ آراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في المكاتب الخاصة بهم، وتتمثل الحدود المكانية في الجزائر وتحديدًا ولاية برج بوعرييج .

- البعد الزمني للدراسة: الجانب التطبيقي يقتصر على دراسة لأراء محافظ الحسابات في الفترة الممتدة من تاريخ توزيع الإستبيان وتاريخ استلام آخر استبيانة

الفصل الأول:

الإطار النظري للأخلاقيات مهنة

التدقيق

تمهيد:

تعتبر أخلاقيات مهنة التدقيق ركيزة أساسية لجميع العاملين في مهنة التدقيق ، سواء عملوا في شركات خاصة او حكومية او مكاتب التدقيق ، فان عليهم اخلاقية مهنية تتعلق بالقدرة المهنية وتقديم المعلومات الكاملة والموضوعية المعول عليها في عملهم ، وتشير اخلاقيات مهنة التدقيق الى مجموعة المبادئ والمعايير المهنية التي تضبط عملهم مثل : النزاهة والموضوعية الخ.

أن وجود إطار أخلاقي يحيط بتصرفات المدققين خاصة في الحالات المعقدة ، وذلك لتوضيح ما هو صحيح أو ما هو خطأ ، فإن أخلاقيات العمل المهني تشير إلى معرفة الخطأ والصواب في موقع العمل ومحاولة عمل ما هو صواب وجيد في مخرجات المعلومات المحاسبية التي يقدمها المدققين تجاه ذوي العلاقة بالشركة من أصحاب المصالح.

ومن هنا فقد حاولنا تقسيم هذا الفصل الى ثلاثة مباحث وهي كالآتي:

المبحث الأول: مفاهيم نظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق**المبحث الثاني: أخلاقيات مهنة التدقيق بين ممارسات الدولية و المحلية****المبحث الثالث: دراسات سابقة**

المبحث الأول: الإطار مفاهيم نظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق

نتعرض في هذا المبحث إلى ثالث نقاط هامة من خلال تقسيمه إلى ثالث مطالب، يعرض المطلب الأول مفهوم أخلاقيات مهنة التدقيق، أما في المطلب الثاني فسوف نتكلم عن أهمية و أهداف أخلاقيات مهنة التدقيق، وفي المطلب الثالث نقدم أسباب الإهتمام بأخلاقيات مهنة التدقيق و مصادرها .

المطلب الأول: أخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر

نتطرق في هذا المطلب لماهية أخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر من خلال تقديم مفهوم أخلاقيات المهنة بصفة عامة و الوصول إلى مفهوم أخلاقيات مهنة التدقيق ومزاوولو المهنة و الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر.

أولاً: مفهوم التدقيق و مهنة التدقيق:

عرف التدقيق على أنو: علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع، بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع وعن مركزه المالي.¹

أما مهنة التدقيق فقد تم تعريفها حسب المادة 22 من قانون "01/10 يحدد محافظ في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسموا الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات، والهيئات المنصوص عليها في المادة الأولى من نفس القانون بموجب أحكام التشريع المعمول به.²

ثانياً: الأخلاق والسلوك الأخلاقي:

يمكن تعريف الأخلاق (Ethique) بصفة عامة على أنها:

التوافق مع معايير أو قيم سلوك أو أدب يختص فيه وتعرف أيضا على أنها معايير للتصرف والسلوك التي تتوقع أن يتبعها الناس وتتعلق الأخلاق الشخصية بأفعال الفرد اليومية ، فالأخلاق هي القيم والمثل العليا في المجتمع، ولكل مهنة في المجتمع أخلاقيات وقواعد سلوك مرتبطة بها.³

أما السلوك الأخلاقي فهو عبارة عن مجموعة من الآراء المتفقة بشأن المعايير المقبولة لسلوك مهنة تجارية أو حرفية، كما يعتبر السلوك الأخلاقي أيضا القيم الأدبية والمبادئ التي تحدد إذا كانت الإجراءات صحيحة وأخاطئة والنتائج جيدة أو سيئة .⁴

من خلال تعاريف السابقة يمكن تعريف أخلاقيات مهنة التدقيق أنها تُعبّر عن مبادئ هامة للسلوك يرتبط بمعايير التمييز بين السلوك الجيد والسيئ أو الصحيح والخاطئ في تصرفات الأفراد والجماعات. تُعد هذه

¹ السيد احمد، المراجعة والرقابة المالية، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2008، ص29.

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

³ رعد عابد عط الله اعربات، اثر أخلاقيات الأعمال للمنظمة على السلوك الأخلاقي و أداء رجال البيع للمنتجات الصيدلانية في عمان، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2011، ص17.

⁴ wheelen T.L & Hunger JDstrategic, management and business policy,11edition,new jersey 2008,p66.Msshannes.I, Canadian organizational

behaviour ,5th edition Toronto,mcgraw5hill ryerson,2004,p:51

المبادئ والقيم الأخلاقية هي الحاكمة لسلوك الأفراد والجماعات في تحديد ما هو صواب وما هو خطأ، مما يحدد أسس عملية اتخاذ القرارات.

ثالثا: مزاولي مهنة التدقيق في الجزائر

خول القانون 01-10 مزاول مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر لكن من الخبير المحاسب و محافظ

الحسابات، نعرفهم كما يلي:

1- الخبير المحاسب:

يعد خبيراً محاسباً كل شخص يمارس بصفة عادية، بإسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة: تنظيم، فحص، تقويم و تحليل المحاسبة لمختلف أنواع حسابات المؤسسات في الحالات التي نص عليها القانون و التي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات¹.

1-2 مهامه: ²

تتمثل مهامه في :

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة السابقة وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية و ممتلكات الشركات،

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمون أو الشركاء،

- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلة المصادق عليها من مجلس الإدارة،

- يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بالشركة التي يدققها والمؤسسات التابعة لها،

- يعلم المديرين والجمعية العامة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، من طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة،

2- محافظ الحسابات :

القانون 01/10 أعطى تعريفا لمحافظ الحسابات بقوله: يعد محافظ الحسابات كل شخص يمارس بصفة

عادية و باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات وانتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به³.

1-2 مهامه: ⁴

تتمثل مهامه في :

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة السابقة وكذا الأمر

بالنسبة للوضع المالية و ممتلكات الشركات،

¹ المادة 18 من القانون 01-10 المؤرخ 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 42 ص 6

² المادة 19 من القانون 01-10 المنظم للمهن ص 6

³ المادة 22 من القانون 01-10 المنظم للمهن ص 7

⁴ المادة 23 من القانون 01-10 المنظم للمهن ص 7

-يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمون أو الشركاء،

-يبيدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلة المصادق عليها من مجلس الإدارة،

-يقرر شروط إبرام الإتفاقيات بالشركة التي يدققها والمؤسسات التابعة لها،

رابعا: الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر:

يسهر على تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر عدة هيئات لكل واحدة صالحيات و مهام موكلة لها حددت

بنص القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات ، وذلك تحت وصاية وزارة المالية، نعرضها في التالي:

1- المجلس الوطني للمحاسبة:

تم إحداث المجلس الوطني للمحاسبة بصدور المرسوم التنفيذي 96-318 في سنة 1996 تحت سلطة الوزير المكلف المالية، حيث حدد هذا المرسوم كلا من مهام و صالحيات المجلس، تشكيلته و كل الأحكام التي تسيره، وكان عمل هذا المجلس بعيدا كل البعد على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي، لكن بعد الإصلاحات التي شهدتها مهنتي المحاسبة و التدقيق خاصة بعد صدور قانون 10-01 تم سن مرسوم تنفيذي 11-24 في سنة 2011و الذي ألغى بدوره المرسوم التنفيذي السابق 96-318 حيث أن المرسوم الجديد أعاد تشكيلة المجلس،تنظيمه وسير عمله.¹

1-1 مهام و صالحيات المجلس الوطني للمحاسبة:

حدد القانون 10-01 الإطار العام للمهام الموكلة للمجلس الوطني للمحاسبة في منح الإعتمادات، وضع معايير للمحاسبة وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، ثم جاء المرسوم التنفيذي 24-11 ليفصل هذه المهام وذلك من خلال توليه مهام الإعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، نشرح كل و احدة فيمايلي:² فيما يخص الإعتماد:

-استقبال طلبات الإعتماد والتسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية محافظي

الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها؛

-تقييم صالحيات إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الإعتماد والتسجيل في الجدول؛

-إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛

-إستقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهنيين والفصل فيها؛

فيما يخص التقييس المحاسبي:

-جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها؛

¹ المرسوم التنفيذي رقم 69-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، العدد 24، 1996، المادة 1 ص 18.

² المواد: 10،11،12، المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 ، المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مؤرخة في 02 فيفري 2011، العدد 07، ص 5-6

-تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛

-اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛

-دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
فيما يخص تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية:

-المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛

-متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛

-إجراء دراسات في المحاسبة والبياديين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها؛

-مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين؛

2- المصنف الوطني للخبراء المحاسبين:

يعد المصنف الوطني للخبراء المحاسبين من بين الهيئات المستحدثة بموجب القانون 10-01 سالف

الذكر، والمشرقة على مهنة التدقيق خاصة منها التعاقدية منه، حيث جاء في نصه¹:

"ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين،

يتمتع كل منهم بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة

مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد، حسب الشروط التي يحددها القانون"

2-1 مهام وصلاحيات المصنف الوطني للخبراء المحاسبين:

تتمثل مهامه وصلاحياته في²:

-إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها؛

-إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ

ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة الموالية؛

-تحصيل الإشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛

-ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛

-تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛

-الإنخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛

3- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

تعد الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أحد الهيئات المستحدثة والمشرقة على مهنة التدقيق في صورة

محافطة الحسابات، وتعتبر هذه الأخيرة أهم مهنة تمثل التدقيق الخارجي في الجزائر، وخاصة منها التدقيق

القانوني وقد تم إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب أحكام المادة 14 من القانون رقم 10-01

¹ المادة 14 من القانون 10-01 المنظم للمهن، ص 6.

² المادة 04، المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مؤرخة في 12 فيفري 2100 العدد: 17، ص.

سالف الذكر والتي تنص على أنه تنشأ غرفة وطنية لمحافظي الحسابات التي تتمتع بالشخصية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات حسب الشروط التي يحددها القانون، وقد حدد المرسوم 26-11 تشكيلة، صلاحيات وقواعد سير الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

3-1 مهام وصلاحيات الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

تتمثل مهامها وصلاحياتها في¹:

- إدارة الأمالك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة الموالية؛
- تحصيل الإشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛

المطلب الثاني: أهمية وأهداف أخلاقيات مهنة التدقيق

سوف نتطرق من خلال المطلب إلى أهداف و أهمية أخلاقيات مهنة التدقيق فيما يلي:

أولاً: أهمية أخلاقيات مهنة التدقيق:

إن وضع أنظمة وقواعد لممارسة المهن المختلفة خاصة مهنة المحاسبة والتدقيق بات ضرورة ملحة خاصة في ظل ما يقع من فضائح مالية وما يتبعها من قيود على أعمال وأنشطة شركات الأعمال، حيث تتضمن هذه الأنظمة والقواعد كل من الأنشطة والأسس والحقوق والواجبات التي يجب الالتزام بها عند ممارسة عمل مهني معين، مما جعل القائمين على شركات الأعمال لا ينظرون إلى الأخلاقيات على أنها مجرد قواعد وأنظمة جامدة، بل قاموا ببذل مزيد من الجهد للاهتمام بهذه القواعد والمبادئ مما أدى إلى اعتماد هذه المبادئ والقواعد كمشجع أساسي للموظفين والمدراء وأعضاء مجلس الإدارة على التفكير واتخاذ القرارات من خلال منظومة من القيم المشتركة، كما أن آداب وأخلاقيات المهنة ضرورية لقيام المجتمعات واستقرارها وتماسكها ونجاحها في عملية البناء، حيث إن انعدام القيم يؤدي إلى الخداع والغش وانعدام الثقة وتغليب المصلحة الخاصة على المصلحة العامة، لذلك قامت العديد من الجهات المنظمة للمهن المختلفة بسن تشريعات ومبادئ وقواعد للسلوك المهني من أجل ضبط السلوك المهني وتحسين الخدمات المهنية المقدمة، وحيث إن مراجعي الحسابات كغيرهم من المهنيين بحاجة ماسة إلى المبادئ والآداب والقيم الأخلاقية، بل قد تكون مهنة المحاسبة والتدقيق بحاجة بشكل أكبر من غيرها من المهن إلى هذه القواعد والمبادئ، وذلك لأن نتائج أعمالهم تؤثر بشكل كبير على عملائهم وعلى ذوي العلاقة ومن ثم المجتمع².

¹ المادة 04، المرسوم التنفيذي رقم 26-11 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مؤرخة في 02 فيفري 2011، العدد: 07، ص 12.

² علا رسلان نحنود المغير، مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني، مجلة العربية للنشر العلمي العدد 34 مجلة 21، ص 70

ثانيا : أهداف أخلاقيات مهنة التدقيق:

تتمثل أهداف أخلاقيات مهنة التدقيق في:

-رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق والحفاظ على كرامتها و تدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الأخرى.

-تتمية روح التعاون بين المدققين والمحاسبين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.

-تكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير ومبدأ الكفاية في التأهيل وحياد المدقق في عمله.

-السعي نحو تحقيق مستويات أداء مرتفعة والعمل على اكتساب ثقة المجتمع من خلال تقديم معلومات موثوقة تخدم متخذي القرارات¹.

المطلب الثالث: أسباب الإهتمام بأخلاقيات المهنة و مصادرها

لقد أدى الإهتمام بموضوع أخلاقيات المهنة في مجال المحاسبة والتدقيق إلى العديد من العوامل و مصادر فقد حاول الكثير من الكتاب و الباحثين تحديد المصادر الأساسية لأخلاقيات مهنة التدقيق .

أولاً: أسباب الإهتمام بأخلاقيات المهنة في مجال المحاسبة والتدقيق:

إن أردنا الإشارة إلى أسباب الإهتمام بموضوع أخلاقيات المهنة في مجال المحاسبة والتدقيق فإننا سنحاول التطرق لها في شكل نقاط على النحو التالي :

-الحاجة الملحة إلى تقوية العلاقات المهنية بين المدققين؛ وبعضهم البعض وضرورة ضبطها بالقيم الأخلاقية².
-هناك أطراف عديدة يستخدمون المعلومات المحاسبية في اتخاذ قراراتهم دون أن يكونوا متعاقدين مع المدقق مثل العاملين في المشروع والعملاء، والموردين، ومانحي الإئتمان، والجهات الحكومية، والمستثمرين الذين يعتمدون على موضوعية المدقق مما يحتم عليه الإلتزام بأخلاقيات المهنة حتى لا يوقع ضرر لشريحة كبيرة من الأطراف.

-زيادة واتساع نطاق المعاملات نتيجة العولمة أدى إلى اتساع نطاق الاعتماد على المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات وما يتطلبه ذلك من ضرورة كون هذه المعلومات صادقة وعادلة.

-الأزمات المالية والإنهيارات المؤسسية التي شهدتها العالم خلال العقدين الماضيين والتي كانت من بين أهمها عدم الإلتزام بأخلاقيات المهنة³.

ثانيا:مصادر أخلاقيات مهنة التدقيق

يتأثر سلوك ممارس مهنة التدقيق بثلاث عناصر أساسية كما هي موضحة في الشكل التالي⁴:

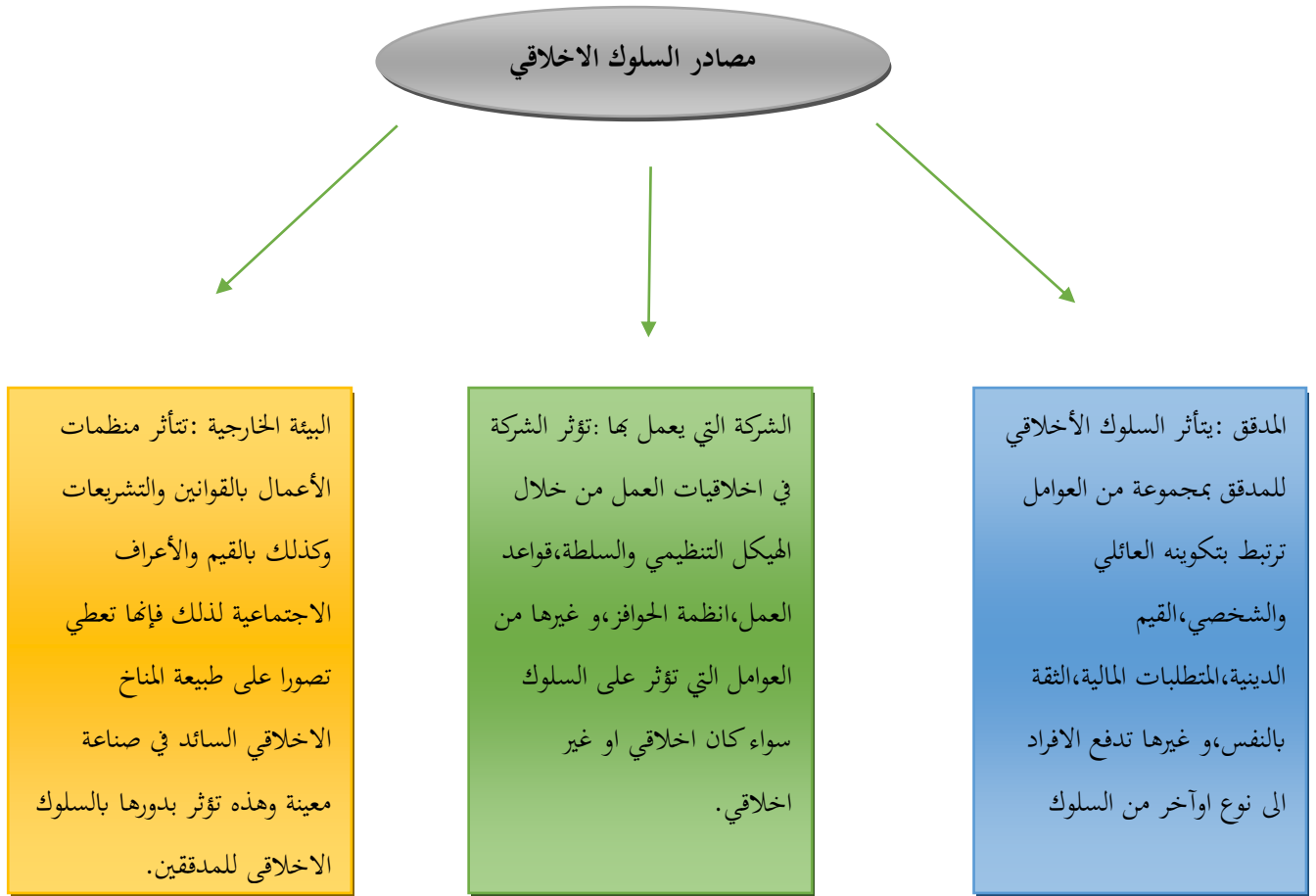
¹ عمر علي عبد الصمد " التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي "الجزء الثاني ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع - الجزائر، نوفمبر 2018ص165

الصوري محمد أحمد (دور الحسابات الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية)رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة ،فلسطين ص55²

عمر علي عبد الصمد "التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي و التطبيق العملي "الجزء الثاني، 2018 ص160³

⁴ عبد الرحمن لسلا سلطان ،قواعد سلوك وأداب مهنة التدقيق و أثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية ،رسالة ماجستير ،جامعة الشرق الأوسط 2012ص23

الشكل رقم 01: مصادر سلوك الأخلاقي



المصدر: عبد الرحمن مخد سلطان، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق واثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2012، ص23.

المبحث الثاني: أخلاقيات مهنة التدقيق بين ممارسات دولية و محلية

إن المعايير و قواعد السلوك الأخلاقي لممهني مهنة المحاسبة بصفة عامة و التدقيق بصفة خاصة يحدد في شكل دليل أو ميثاق أو قانون للأخلاقيات و السلوك المهني في هذا المبحث سوف نقوم بعرض أخلاقيات مهنة التدقيق بين ممارسات دولية و محلية و نعتبر أن هذه الممارسات هي التي تؤثر على التزام المراجع بأخلاقيات المهنة ،نقوم بتقسيم المبحث الى ثلاث مطالب نعرض في المطلب الأول اتحاد دولي للمحاسبين صادر عن مجلس أخلاقيات مهنة المحاسبة و المطلب الثاني أخلاقيات مهنة التدقيق صادرة عن اتحاد دولي للمحاسبين و المطلب الثالث أخلاقيات مهنة التدقيق صادرة عن مجلس الوطني للمحاسبة.

المطلب الأول: اتحاد دولي للمحاسبين صادر عن مجلس أخلاقيات مهنة محاسبة

تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في السابع من أكتوبر من العام 1977م في مدينة ميونخ بألمانيا وذلك خلال المؤتمر الدولي الحادي عشر للمحاسبين، وقد كانت المهمة الأساسية للاتحاد الدولي للمحاسبين هي

دعم وتعزيز مهنة المحاسبة لتصب في النهاية في خدمة المصلحة العامة من خلال إصدار وتطوير معايير مهنية دولية وقواعد أخلاقيات مهنة ذات جودة عالية و بشكل دائم¹.

وفي أكتوبر من العام 1977م قام الاتحاد الدولي بتشكيل عدة لجان ومجالس تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، حيث كان هدف هذه المجالس واللجان المتخصصة هو القيام بتطوير المعايير وإرشادات خاصة بقطاعات محددة من المهنة، وكان على رأس هذه المجالس هو المجلس الدولي لمعايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين².

وقد أصدر المجلس الدولي لمعايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين قواعد السلوك، (Code of Ethics for Professional Accountants) المهنيين للمحاسبين الأخلاقي حيث يطلق مصطلح المحاسب المهني (Accountant Professional) على ممارسي مهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات (IFAC، 2013: 149). و تتكون قواعد السلوك الأخلاقي الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين (IESBA) من ثلاثة أجزاء (11-149، IFAC2013).

جدول رقم 01: دليل أخلاقيات المحاسبين صادر عن اتحاد دولي للمحاسبين

دليل أخلاقيات المحاسبين المهنيين الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين		
الجزء A: التطبيق العام للدليل	الجزء B: المحاسبون المهنيون في المزاولة العامة	الجزء C: المحاسبون المهنيون في مجال الأعمال
<ul style="list-style-type: none"> ◆ مقدمة ومبادئ أساسية ◆ النزاهة ◆ الموضوعية ◆ الكفاية المهنية والعناية الواجبة ◆ سرية المعلومات ◆ السلوك المهني 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ مقدمة ◆ التعيين المهني ◆ تعارض المصالح ◆ الآراء الثانية ◆ الأتعاب ◆ تسويق الخدمات المهنية ◆ الهدايا و الضيافة ◆ حيافة أصول العميل ◆ الموضوعية لكافة الخدمات ◆ الاستقلالية _ارتباطات التأكد 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ مقدمة ◆ التعارضات المحتملة ◆ الإعدادو التقرير عن المعلومات ◆ العمل بخبرة كافية ◆ المصالح المالية ◆ الإجراءات و التحريض

المصدر : نصيرة قاسم ،مدى مساهمة بيئة الأعمال الجزائرية في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة في علوم مالية و محاسبة ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2018/2019 ص 12

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين. قواعد أداب و سلوكيات المهنة. (2002) (ترجمة نقابة المحاسبين و المراجعين الفلسطينية). غزة ، فلسطين.

² محمود بكر خليل عبد العال 'مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة و قواعد السلوك المهني' مذكرة الماجستير في المحاسبة و التمويل ،جامعة الإسلامية ، غزة ، 2015، ص32

المطلب الثاني: أخلاقيات مهنة التدقيق (قواعد سلوك المهني) صادرة عن اتحاد الدولي

إن قواعد السلوك المهني تعتبر بمثابة تفسيرات و تطبيقات عملية للمبادئ الأخلاقية الأساسية من خلال أمثلة واقعية من الحياة العملية وإرشادات تفصيلية في سياق توضيح و شرح المبادئ الأخلاقية الأساسية، كما انه لا ينبغي أن تفسر قواعد السلوك المهني التفصيلية على أنها قائمة شاملة للظروف التي يواجهها مدققوا الحسابات، لذلك يجب ألا يكتفي مدققوا الحسابات بالأمثلة و التفسيرات الواردة في القواعد سلوك المهني التفصيلية، وإنما ينبغي تطبيق المبادئ و المفاهيم حسب الظروف المحددة التي يتم مواجهتها، كما يجب ألا يشارك مدققوا الحسابات في عمل أو مهنة أو نشاط قد يضر من نزاهة المهنة و موضوعيتها و سمعتها و قد أوضحت مدونة السلوك الأخلاقي (IESBA) المنبثق عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إن الجزء الثاني من المدونة السلوك الأخلاقي تتضمن القواعد التفصيلية و التي تنطبق على المحاسبين المهنيين العاملين في حقل الممارسة العامة و على رأسهم مدققوا الحسابات، حيث يتضمن الجزء الثاني من هذه المدونة عشرة قواعد توضح بشكل تفصيلي كيفية التعامل بطريقة مهنية و أخلاقية مع المواقف التي تواجه مدققي الحسابات و هذه القواعد تتعلق بكل من التعيين المهني، تضارب المصالح، الرأي الثاني، الأتعاب و الأنواع الأخرى من الأجور، تسويق الخدمات المهنية، الهدايا و الضيافة، الوصاية على الأصول الزبائن، الموضوعية بكافة الخدمات المقدمة، الاستقلالية في العمليات تدقيق الحسابات، الاستقلالية في تقديم خدمات التأكيد الأخرى¹، و فيما يلي توضيح مختصر لكل قاعدة من القواعد التفصيلية كما يلي:

-التعيين المهني :

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

-تضارب المصالح :

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

-الآراء الثانية:

هناك بعض الحالات يطلب فيها من مدقق الحسابات إبداء الرأي ثاني حول تطبيق معايير المحاسبة أو تدقيق الحسابات أو إعداد التقارير أو غيرها من المعايير و المبادئ على ظروف أو معاملات محددة من قبل شركة ليست عميلاً حالياً لمدقق الحسابات، و قد يؤدي ذلك إلى نشوء تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية، ومن الأمثلة على ذلك قد ينشأ تهديد لمبدأ الكفاءة المهنية و العناية اللازمة في الحالات التي يكون فيها الرأي

¹ International Ethics Standards Board for Accountant, <<handbook of the code of ethics for professional accountants >>, by IFAC, Washington..2014

الثاني مستندا إلى المجموعة نفسها من الحائق التي تم توفيرها لمدقق الحسابات الحالي ، أو أنها مستندة على أدلة غير كافية.

-الأتعاب و الأنواع الأخرى من الأجور :

عند دخول مدقق الحسابات في مفاوضات تتعلق بالخدمات المهنية التي يقدمها ، يمكن أن يحدد الأتعاب التي يراها مناسبة ، وبذلك فإن مدقق الحسابات الذين يحددون أتعاب أقل من المدققين الآخرين لا يعتبر عملهم هذا غير اخلاقي ، على الرغم من ذلك فقد تنشأ تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية ناتجة عن مستوى الأتعاب المعرضة ، ومن الأمثلة على ذلك قد ينشأ تهديد المصلحة الشخصية على الكفاءة المهنية و العناية اللازمة في حال كانت الأتعاب المعروضة متدنية للغاية للدرجة التي يصعب أداء عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق المعمول بها مقابل ذلك السعر .

-تسويق الخدمات المهنية :

عندما يحصل مدققو الحسابات على عمل جديد من خلال الإعلانات أو وسائل التسويق الأخرى ، فقد يكون هناك تهديدات محتملة للمبادئ الأساسية ، و من 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 .

-الهدايا و الضيافة :

قد يعرض على مدقق الحسابات أو أحد المقربين من أفراد عائلته هدايا و ضيافة من أحد العملاء ، ويؤدي ذلك إلى نشوء تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية ، و من الأمثلة على ذلك أنه قد تنشأ تهديدات المصلحة الشخصية على مبدأ الموضوعية في حال تم قبول هدية من عميل ما .

-الوصاية على أصول الزبائن :

يجب على مدققي الحسابات ألا يتولوا الوصاية على أموال أو أية أصول أخرى للعملاء إلا إذا سمح لهم بذلك بقوة القانون ، وفي حال كان الأمر كذلك فإنه الالتزام بأي واجبات قانونية إضافية قد تفرض على مدققي الحسابات الذين يحتفظون بهذه الأصول ، وذلك قد يؤدي إلى نشوء تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية ، ومن الأمثلة على ذلك قد ينشأ تهديد المصلحة الشخصية على كل من مبدأ السلوك المهني و مبدأ الموضوعية نتيجة الاحتفاظ بأصول العملاء ، وللوقاية من هذه التهديدات يجب على مدقق الحسابات المؤمن على أموال الآخرين أو أية أصول أخرى لهم أن يقوم بعدة إجراءات منها : الاحتفاظ بهذه الأصول بشكل منفصل عن الأصول الشخصية وأصول الشركة ، وكذلك استخدام هذه الأصول فقط للغرض المقصود منها ، و أن يلتزم بكافة القوانين و الأنظمة ذات الصلة المتعلقة بالاحتفاظ بهذه الأصول .

-الموضوعية على كافة الخدمات المقدمة :

يجب على مدقق الحسابات عند القيام بتقديم 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 مسؤولين أو موظفين ، و من الأمثلة على ذلك تهديد الصداقة على مبدأ الموضوعية و التي تنشأ من وجود علاقة عائلية أو شخصية وثيقة أو علاقة عمل .

-الاستقلالية على عمليات تدقيق الحسابات :

تخص هذه القاعدة متطلبات الاستقلالية لكل من عمليات تدقيق الحسابات ،حيث أن الاستقلالية تتضمن كل من الاستقلالية الفكرية و استقلالية المظهر،و يقصد بالاستقلالية الفكرية بالحالة الذهنية التي تسمح بإبداء نتيجة ما دون الخضوع لأي من التأثيرات التي تضعف الحكم المهني ،بحيث تتيح للمدقق التصرف بنزاهة وممارسة الموضوعية ،أما استقلالية المظهر فهي تجنب الحقائق و الظروف الهامة بحيث يستنتج طرف ثالث يكون مطلع و عاقل و يتمتع بمعرفة كافة المعلومات ذات الصلة بأنه تم الإضعاف من نزاهة أو موضوعية شركة معينة أو عضو ما في فريق التأكيد .

-الإستقلالية على خدمات التأكيد الأخرى :

تتضمن هذه القاعدة متطلبات خدمات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات تدقيق الحسابات ،حيث أن خدمات التأكيد تم تصميمها من أجل تعزيز درجة الثقة لدى المستخدمين ذوي العلاقة حول نتيجة تقييم أو قياس مسألة معينة مخالفة للمعايير ،كما أن الالتزام بمبدأ الموضوعية الأساسي يتطلب أن يكون مدقق الحسابات مستقلا عند تقديم خدمات تأكيد للعملاء.¹

المطلب الثالث: أخلاقيات مهنة التدقيق صادرة عن مجلس الوطني للمحاسبة

اهتم المشرع الجزائري بالجانب الأخلاقي للمدقق إذ خصص له قانون رقم 136-96 المؤرخ في 17 أفريل 1996، وتضمن هذا الأخير واجبات وحقوق المهني ولم يتطرق سوى لبعض المعايير أو قواعد السلوك المهني التي هي متضمنة في الواجبات :

1-النزاهة : حيث أشار المشرع الجزائري إلى هذا المعيار وذلك بمضمون المادة 02

-يجب على عضو النقابة أن يتحلى بدرجة عالية من الرصانة في أداء مهامه وأن يحرص في حياته الخاصة والمهنية على تجنب كل تصرف من شأنه المساس بكرامة المهنة وشرفها، ويجب عليه خاصة أن يؤدي مهمته بصرامة وهدوء.²

-كما يجب أن تستند الإجراءات إلى المقاييس التي تنشرها النقابة أو القواعد المتعارف عليها عموما.

2-الموضوعية :أشار إليها المشرع الجزائري في المادتين 04و05 إذ يجب على المهني أنى ينفذ بعناية،

طبقا للمقاييس المهنية كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية.³

كما يجب على المهني عند ممارسته مهامه المتعلقة بمسك المحاسبة وإعداد الحصيلة والتفتيش والرقابة

الحسابية والمحاسبية والتصريحات الجبائية وتصريحات الشركات وفي مجلس التسيير، أن يعلم الزبون، وأن ينفذ

¹ International Ethics Standards Board for Accountants ,<handbook of the code of ethics for professional accountants> by IFAC ,Washington.2014.

² المادة 02 من المرسوم التقيدي رقم 136-96 المؤرخ في 15 أفريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ،ج.ر عدد24 المؤرخة 17-04-1996

المادة 04من المرسوم التقيدي رقم 96-136 المشار إليه سابقا ³

الخدمات المطلوبة منه بعناية، وأن يحترم الآجال المتفق عليها، وأخيرا يجب عليه أن يتابع في مجال رقابة الحسابات كل التحريات الضرورية التي من شأن أن تكون لديه رأيا معطلا ومؤسسا، ويسهر، فيما يخص التصريحات الجبائية وتصريحات الشركات، على احترام زبائنه التشريعات المعمول في هذا المجال، مع أخذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده واستقلاله وتحمله المسؤولية¹.

3- السر المهني: ذكر هذا معيار في المادة 06 يجب على أعضاء النقابة الالتزام بسر المهنة في أداء مهنتهم، غير أم لا يتقيدون بسر المهنة في الحالات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها، ولا سيما بموجب إلزامية إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة، أو بعد فتح بحث أو تحقيق قضائين بشأنهم، أو عندما يدعون للإدلاء بشهادة أمام غرفة المصالحة والتأديب والتحكيم، كما يسهر المهنيون على احترام موظفيهم والمتدربين لديهم واجب السرا المهني².

جدول رقم (02) : اسقاط ما ورد في التشريعات الجزائرية على المبادئ المعمول بها

المبدأ	المواد المتعلقة بالمبدأ
الأمانة والتزاهة	<p>♦ المادة 03 من قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛</p> <p>♦ المادة 03 من القانون 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛</p> <p>♦ المادة 06 المرسوم التنفيذي رقم 10-13 مؤرخ في 13 جانفي 2013 يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.</p>
مبدأي الكفاية المهنية و الموضوعية	<p>♦ المادتين 04 و05 من قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛</p> <p>♦ المادة 59 من القانون 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛</p> <p>♦ المواد 06 و07 و08 و09 من المرسوم التنفيذي رقم 10-13 مؤرخ في 13 جانفي 2013 يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.</p>

المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المشار إليه سابقا¹

المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المشار إليه سابقا²

<p>◆ المادة 06 من قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛</p> <p>◆ المادة 71 من القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛</p> <p>◆ المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 32-11 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات</p> <p>◆ المادة 301 معدلة من قانون العقوبات؛</p> <p>◆ المادة 09 المرسوم التنفيذي رقم 10-13 مؤرخ في 13 جانفي 2013 يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها</p>	<p>مبدأ السر المهني</p>
<p>يظهر هذا المبدأ من خلال ضرورة الالتزام بالقوانين المنظمة للمهنة والقوانين ذات العلاقة وأهمها القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، و قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.</p>	<p>مبدأ السلوك المهني</p>

المصدر: إعداد المترشحين بالإعتماد على القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

بعد تطرقنا لأهم الجوانب النظرية التي تناولت موضوع مدى التزام مدققي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر تم التطرق في هذا المبحث لبعض الدراسات التي تناولت موضوع المذكرة أو كانت لها علاقة به، إضافة إلى محاولة إجراء مقارنة بين هاته الدراسات والدراسة التي قمنا بها من حيث أوجه التشابه والاختلاف في ما بينها وكيفية الاستفادة منها.

المطلب الأول: أطروحات الدكتوراة (باللغة العربية و الأجنبية)

تتمثل هذه دراسات فيما يلي :

أولاً: دراسة (Meihami,et al.)

بعنوان " Professional Ethics :an Approach to value Creation in Financial

Reporting"، جامعة USA، السنة الدراسة 2013 .

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر الأخلاقيات المهنية على تعزيز جودة التقارير المالية، وقد أجريت الدراسة على الشركات المدرجة في سوق طهران للأوراق المالية والتي بلغ عدد (440) شركة، حيث تم استخدام استبانة حول موضوع الدراسة بهدف جمع وتحليل البيانات وقد تم اختيار عينة من مجتمع الدراسة بلغت (205) شركة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة طردية بين الأخلاقيات المهنية وبين كل من عرض المعلومات المالية للشركات المدرجة ضمن سوق طهران للأوراق المالية و محتوى المعلومات المالية للشركات المدرجة ضمن سوق طهران للأوراق المالية، وذلك يؤكد وجود تأثير كبير للأخلاقيات المهنية على تعزيز جودة التقارير المالية.

وقد أوصت الدراسة بالإهتمام أكثر بالأخلاقيات المهنية لما لها أثر على مستقبل مهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات، كما أوصت الدراسة بضرورة إجراء مزيد من الدراسات في هذا المجال، كذلك أوصت الدراسة بتحسين وتطوير المنهجية والأدوات المستخدمة في هذا البحث في دراسات أخرى بحيث تشمل مزيد من جوانب التقارير المالية.

ثانياً: دراسة إبراهيم المهدي أحمد و يوسف ممدو حميدي

بعنوان "ما مدى التزام مراجعي الحسابات ف ليبيا بقواعد و أخلاقيات مهنة المراجعة"، أطروحة دكتوراه، كلية الإقتصاد و المحاسبة، جامعة سبها، السنة الدراسية 2018.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات في ليبيا بقواعد السلوك المهني ومن وجهة نظر المحاسبين و المراجعين والإداريين ورؤساء الأقسام بديوان المحاسبة بمنطقة مرزق ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي نظراً لملاءمته لطبيعة الدراسة، وقد تم تصميم الاستبيان وتوزيعه على مجتمع الدراسة بشكل كامل والذي بلغ 20 مراجع حسابات باستخدام طريقة الحصر الشامل، تم وقد استرداد 18 استبيان.

وقد توصلت الدراسة الى عدد من النتائج أن مراجعي الحسابات يلتزمون بدرجة جدا كبيرة بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي وهي النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية اللازمة والسرية والسلوك المهني، كذلك يلتزم مراجعي الحسابات بدرجة كبيرة جدا بقواعد السلوك المهني.

وقد خلصت الدراسة عدة إلى توصيات أهمها ضرورة بذل مزيد من الجهود لإصدار مدونة سلوك أخلاقي ومهني خاصة بمهنة مراجعة الحسابات في ليبيا بحيث تلائم طبيعة القوانين والأنظمة المعمول بها في ليبيا، كذلك ضرورة تنظيم ورش عمل ومؤتمرات متخصصة تهتم بأخلاقيات المهنة.

ثالثاً: آسيا هيري

بعنوان "فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق" أطروحة دكتوراه، كلية علوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، السنة الدراسية، 2018.

هدفت هذه الدراسة محاولة التوفيق بين الجانب النظري الذي يخص كل من التدقيق الخارجي من تعريف وأنواع وأهداف، وأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي من تعريفها وتفصيلها، وجودة المعلومات من تعريف وذكر الخصائص الواجب توفرها في المعلومة لكي تكون ذات جودة، والجانب التطبيقي الذي تم فيه دراسة الأثر المباشر وغير المباشر لفعالية التدقيق الخارجي على جودة المعلومات بالإعتماد على مجموعة من الأختبارات والإستعانة بالبرنامج الحر R والحزمة PLSPM، من أجل تحليل النتائج التي خلصت لها الدراسة من عينة حصرية بلغت 144.

وقد توصلت الدراسة الى عدد من النتائج أهمها أن يعرف التدقيق الخارجي على أنه فحص انتقائي يقوم به شخص محترف ومستقل، للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة، يدلي من خلاله المدقق الخارجي برأي فني ومحايد وموضوعي مدعم بأدلة وقرائن إثبات في تقرير نهائي وقد تؤكد نتائج البحث على ضرورة توفر العناية الكافية لدى المدقق الخارجي عند أدائه للمهنة التدقيق الخارجي.

وقد خلصت الدراسة عدة توصيات أهمها نشر ثقافة استقراء تقرير المدقق الخارجي وزيادة الإهتمام به، من أجل تعزيزه وتعزيز المنفعة التي يقدمها للغيرو زيادة الوعي بأهمية التدقيق الخارجي من خلال الندوات والملتقيات التي تعدها الجامعات.

المطلب الثاني: مذكرات ماجستير و ماستر

تتمثل هذه الدراسات فيما يلي:

أولاً: دراسة لقلبي لخضر.

بعنوان "مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر"،رسالة ماجستير ،جامعة باتنة، السنة الدراسية 2009.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة واقع الممارسة المهنية في الجزائر من خلال قياس مدى تقيد مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني والتعرف على مصاعب المهنة وأسباب عدم الرضا عن المراجعة في الجزائر ، ولتحقيق أهداف الدراسة قام بتوزيع استبيان لأفراد العينة ، حيث أنه مزج بين آراء لعينة من مراجعي الحسابات من جهة و لمستخدمي بيانات المالية والمستثمرين من جهة أخرى.

و قد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها ان مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر يتقيدون بشكل عام تقريبا من وجهة نظر جميع الفئات المشمولة بالدراسة بقواعد السلوك المهني و إن مهمة تطوير مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر تتطلب التعرف على مشاكل مهنة المراجعة وأسبابها وطرق علاجها .

ثانيا: دراسة عبد الرحمان مخلد .

بعنوان " قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية."،رسالة ماجستير، تخصص محاسبة و تدقيق ، جامعة الشرق الأوسط ، السنة الدراسية 2012.

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، وزع الباحث استبيان على العينة المستقصاة التي بلغت 72 وحدة مستجيبا من المديرين الماليين و المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها تأثر على (الموضوعية و الاستقلالية ، الأمانة والاستقامة ،المصداقية، النزاهة و الشفافية، السرية ، الكفاءة المهنية) و على جودة عملية التدقيق من وجهة نظر المديرين الماليين و المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين في الشركات الصناعية الكويتية، التزام مدقق الحسابات باستقلال تفكيره و حياديته و التحقق من مدى قيام مدقق الحسابات بالعمل بنزاهة و موضوعية.

ثالثا: دراسة حسام بوظفارة و عقبي خرفي

بعنوان"الالتزام بأخلاقيات المهنة و دوره في تحسين جودة خدمات مراجعي الحسابات "، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة و جباية معمقة ، جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل، السنة الدراسية 2015.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على التدقيق الخارجي و كذلك قواعد السلوك المهني المرتبطة بهذه المهنة ثم إبراز دور هذه القواعد في تحسين الخدمات التي يقدمها أصحاب مهنة التدقيق الخارجي و أيضا التعرف على أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية و أهميتها في الحياة العملية للمراجعين .

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها هناك مبادئ أخلاقية و قواعد للسلوك المهني يتحلى بها مراجع الحسابات عند قيامه بعمله و جودة خدمات المراجعة الخارجية هي عمل مراجع الحسابات بكفاءة و فعالية وفق مبادئ و قواعد السلوك المهني .

المطلب الثالث: ما يميز هذه الدراسة عن دراسات السابقة

من خلال الإطلاع على الدراسات السابقة تبين أنه تم استخدام عدة مناهج مختلفة، منها المنهج الوصفي التحليلي وكذلك المنهج الإستنباطي والمنهج الإستقرائي، وقد اتفقت هذه الدراسة في المنهجية المستخدمة مع عدد كبير من الدراسات السابقة حيث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، واختلفت مع عدد قليل من الدراسات السابقة والتي استخدمت مناهج أخرى مثل (المنهج الإستنباطي والإستقرائي) وذلك باستقراء الدراسات السابقة التي تناولت مشكلة الدراسة.

أما فيما يتعلق بالجوانب والمواضيع التي ركزت عليها الدراسات السابقة، فقد ركزت بعض الدراسات على دراسة أخلاقيات المهنة بشكل عام دون التطرق إلى جوانب أخرى وأثرها، أما هذه الدراسة فقد ركزت على دراسة مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني، بالإضافة إلى دراسة جوانب أخرى قد تؤثر على مدى الإلتزام بالأخلاقيات والقواعد مثل الوعي والإلتزام الديني، وكذلك القوانين المنظمة للمهنة. أما بالنسبة لأهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة، تتميز هذه الدراسة في أنها من أوائل الدراسات التي تتناول موضوع أخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني في الجزائر، حيث أن تطبيق هذه الدراسة تختلف عن تطبيق الدراسات السابقة، حيث ستتعرف الدراسة على مدى التزام مراجعي الحسابات العاملين في شركات ومكاتب المراجعة في الجزائر بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني، وحتى إن تشابه عنوان الدراسة مع عناوين دراسات سابقة فهناك اختلاف واضح في التطبيق واختلاف عن بعض منهجيات الدراسات السابقة. أما فيما يخص أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسات السابقة الذكر ومذكرتنا فهي موضحة في الجدول الموالي، كما أن هذا الجدول يوضح ما استعدنا من هذه الدراسات.

الجدول رقم 03.: المقارنة بين دراستنا والرسائل الجامعية باللغة العربية

الدراسة السابقة	أوجه الشبه	أوجه الاختلاف	كيفية الاستفادة
إبراهيم المهدي أحمد و يوسف ممدو حميدي 2018	تتشابه دراستنا مع هذه الدراسة في التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات مهنة و قواعد السلوك المهني.	تختلف هذه الدراسة عن دراستنا أنها ركزت على إلتزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني وأثره على جودة المعلومات المحاسبية.	يلتزم مراجعي الحسابات بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي و قواعد السلوك المهني.

تحقق من نشر ثقافة استقراء تقرير المدقق الخارجي وزيادة الإهتمام به.	تختلف هذه الدراسة عن دراستنا أنها ركزت إلتزام المراجع الخارجي و أثر فعالية التدقيق الخارجي على جودة المعلومات .	تتشابه دراستنا مع هذه الدراسة في التعرف على أخلاقيات مهنة التدقيق	آسيا هيري 2018
الإهتمام أكثر بالأخلاقيات المهنية لما لها أثر على مستقبل مهنة المحاسبة ومراجعة.	تختلف هذه الدراسة عن دراستنا أنها ركزت على معرفة أثر الأخلاقيات المهنية على تعزيز جودة تقارير المالية.	تتشابه دراستنا مع هذه الدراسة في التزام المراجع بأخلاقيات مهنة تدقيق في تعزيز جودة تقارير المالية .	(Meihami,et al.) 2013
تحقق من مدى قيام مدقق الحسابات بالعمل بنزاهة و موضوعية .	تختلف هذه الدراسة عن دراستنا على أنها ركزت على أثر قواعد سلوك و أداب مهنة تدقيق على جودة عملية تدقيق في شركات .	تتشابه دراستنا مع هذه الدراسة في إلتزام مدقق الحسابات بإستقلال تفكيره و حيادته في جودة عملية تدقيق .	عبد الرحمان مخلد 2012
مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر يتقيدون بقواعد سلوك المهني .	تختلف هذه الدراسة عن دراستنا على أنها ركزت على التعرف مشاكل مهنة المراجعة و طرق علاجها.	تتشابه دراستنا مع هذه الدراسة في قياس مدى تقيد مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني .	لقليطي لخضر 2009
جودة خدمات المراجعة الخارجية هي عمل مراجع الحسابات بكفاءة و فعالية وفق مبادئ و قواعد السلوك المهني .	تختلف هذه الدراسة عن دراستنا على أنها ركزت على التدقيق الخارجي وكذلك قواعد السلوك المهني مرتبط بالمهنة.	تتشابه دراستنا مع هذه الدراسة في التزام بمبادئ أخلاقية و قواعد سلوك مهني يتحلى بها مراجع حسابات.	حسام بوظفارة و عقبي خرفي 2015

المصدر: من إعداد الطلبة

خلاصة الفصل الأول:

يلعب سلوك المدقق دورًا هامًا في زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية. ورغم تبني معايير محسنة على مر الزمن لتعزيز السلوك الأخلاقي للمدققين، إلا أنها لا تزال غير كافية لتحقيق المستوى المطلوب. وقد أدى ذلك إلى تزايد القضايا القانونية ضد مكاتب التدقيق، مما أبرز الحاجة إلى تعزيز ثقة المجتمع من خلال تحسين جودة التدقيق. تهدف هذه الدراسة إلى قياس مدى التزام مدققي الحسابات في الجزائر بأخلاقيات مهنة التدقيق. وقد تناولنا هذا الموضوع في الجانب النظري، حيث تناولت الدراسات السابقة، سواء كانت مذكرات أو مقالات، هذا الموضوع من زوايا مختلفة. ورغم تنوع معالجات المواضيع، يبقى من الصعب تعميم النتائج بسبب التأثيرات المتعددة وصعوبة التعميم.

الفصل الثاني: الإطار التطبيقي

تمهيد:

بعد مناقشة المفاهيم النظرية المتعلقة بمتغيرات الدراسة في الجانب النظري، قررنا دعم البحث بدراسة ميدانية تُعد تطبيقاً عملياً للجانب النظري على الواقع، و منه ناقش المنهج المتبع في الدراسة والأدوات المستخدمة وطريقة جمع البيانات، حيث استخدمنا الاستبيان. بعد الانتهاء من جمع المعلومات والبيانات اللازمة، قمنا بتفريغها باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) وتحليلها باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة، لتأكيد أو نفي صحة الفرضيات المطروحة وتقييم القيمة العلمية للنتائج المتوصل إليها، تم تحديد عينة الدراسة من المحاسبين والمدققين، كونهم الفئة المؤهلة للإجابة على الأسئلة الواردة في الاستبيان. بناءً على إجاباتهم، سيتم إثبات أو نفي فرضيات البحث، وهذا ما سنناقشه في هذا الجزء.

المبحث الأول: تقديم منهجية الدراسة

المبحث الثاني: اختبارات أولية لعينة الدراسة

المبحث الثالث: تحليل نتائج و اختبار الفرضيات

المبحث الأول: تقديم منهجية الدراسة

نعرض في هذا المبحث المنهج المتبع في الدراسة لتحديد الأسس التي استندت إليها وانطلقت منها الدراسة الميدانية. سنتناول الجوانب المتعلقة بالمنهجية المتبعة والأهداف المرجوة منها، بالإضافة إلى عرض تفاصيل إعداد الاستبيان وجوانبه المختلفة.

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة

نتطرق من خلال هذا المطلب إلى الطريقة المنهجية المتبعة في الدراسة محاسبين و مدققين وكذا مجتمع وعينة الدراسة للوصول الى هدفه المنشود.

أولاً: مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في العاملين الذين تربطهم علاقة بموضوع الدراسة، وهم فئة المدققين باعتبارهم الأطراف المهمة، كما تم الإعتماد ايضا على فئة مهني المحاسبة، اي أصحاب المكاتب الذين يزاولون المهنة محافظي الحسابات، وخبير في محاسبة.

ثانياً : عينة الدراسة

نظرا لصعوبة التنقل و صعوبة توزيع الإستبيان تم تحديد عينة الدراسة فقد كانت حوالي 32 محافظ حسابات وخبير محاسبة وزعنا عليهم الإستبيان، وقد استرجعنا 30 استبيان فقط وقمنا بإلغاء إثنان من استبيان لعدم صالحيتها وبالتالي فعدد الإستبيانات الصالحة للتحليل هي 30 استبانة وقمنا إضافة إلى توزيع الإستبيان إجراء مقابلات مع البعض منهم وهو ما مكننا من فهم بعض النقاط التي استفدنا منها في تفسير النتائج المتحصل عليها، وإن كان عدد الإستبيانات المسترجع قليل بالمقارنة بمجتمع الدراسة إلا أنه يمكن الحصول على نتائج مهمة ومفيدة تحقق هدف الدراسة.

المطلب الثاني: أداة الدراسة

يحتوي هذا المطلب على دراسة شاملة للموضوع ومراجعة الدراسات السابقة ذات الصلة الوثيقة بموضوع البحث. تبين للباحثة ضرورة تصميم استبيان لجمع المعلومات اللازمة من أفراد عينة البحث، وبناءً على ذلك تم إعداد الاستبيان.

أولاً: وصف أداة الدراسة

استكمالاً للمنهجية واختباراً لفرضياتها، تم تصميم استمارة استبانة لجمع البيانات المتعلقة بالبحث الميداني. وقد تم إعدادها بالاعتماد على الجانب النظري والدراسات السابقة، مع صياغة مجموعة من الأسئلة التي تأخذ بعين الاعتبار إشكالية وفرضيات الدراسة. كما تم مراعاة ما يلي عند إعدادها:

- واجهة جذابة تشجع المستجيبين على المشاركة والإجابة.
- صياغة الأسئلة بشكل واضح وبسيط.
- عرض الاستبانة على المتخصصين في مجال المحاسبة و التدقيق لضمان دقتها وسلامتها.

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

الجزء الأول : معلومات واجهة الإستبانة

حيث احتوى هذا الجزء على ما يلي:

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

الجزء الثاني : محاور الإستبانة :

يهدف هذا الجزء الى جمع بيانات حول متغيرات الدراسة الأساسية حيث تضمن هذا الجزء على 33 سؤال

المحور الأول: يهدف هذا المحور الى معرفة الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة بالجزائر التي تساهم في ضمان التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة و لقد تضمن 11 أسئلة.

المحور الثاني: يهدف هذا المحور الى معرفة مدى التزام مدققي الحسابات بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي (النزاهة ، الموضوعية ، الكفاءة و العناية المهنية اللازمة ، السرية ، السلوك المهني)

المحور الثالث: يهدف هذا المحور الى معرفة أثر لفعالية التدقيق على جودة المعلومات في ظل أخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر

الجدول رقم (04): محاور الإستبيان و عدد فقرات كل محور ونسبتها المئوية

رقم المحور	العنوان	العدد	النسبة المئوية
01	تساهم الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة بالجزائر في ضمان التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة	11	33.33
02	يلتزم مدققي الحسابات بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي	11	33.33

		(النزاهة ، الموضوعية ، الكفاءة و العناية المهنية اللازمة ، السرية ، السلوك المهني)	
33.33	11	يوجد أثر لفعالية التدقيق على جودة المعلومات في ظل أخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر	03
100	33		المجموع

المصدر من إعداد الطالبين

ثانيا: نشر الاستبيان

بعد إعداد استمارة الاستبيان بشكلها النهائي، تم توزيعها على العينة المستهدفة من المدققين يدوياً في مكاتب التدقيق.

ثالثا : المقياس المستخدم

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

الجدول رقم (05): درجات مقياس ليكارت الثلاثي

المقياس	موافق	محايد	غير موافق
العلامة	03	02	01

المصدر : من إعداد 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 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 إلى $1 + 0.66$ ، وهكذا بالنسبة لباقي المتوسطات الحسابية كما يبينه الجدول التالي:
الجدول رقم (06): مجالات المتوسط الحسابي

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

المصدر : من إعداد الطالبين

تم حساب الحدود الدنيا والقصوى للفئات عن طريق حساب المدى $(3-1=2)$ ثم تقسيمه على عدد الفئات $(2/3=0.67)$ وهو يمثل الطول الفعلي لكل مجال موافقة، حيث قدر ب 0.67 .

خامسا : الأدوات الإحصائية

تمت الاستعانة بحزمة البرمجيات الإحصائية مختلفة منها EXCEL و SPSS في تحليل البيانات التي تم جمعها، أما اختيار الأسلوب الإحصائي المناسب فقد اعتمد بالدرجة الأساس على طبيعة البيانات المتوفرة، وفيما يلي أهم المقاييس الإحصائية المستخدمة:

- ضبط المقياس عن طريق ألفا كرونباخ": لتأكد من صدق وثبات الأداة.
- حساب المتوسطات الحسابية لمعرفة مدى ارتفاع وانخفاض استجابة عينة الدراسة لكل عبارة من العبارات.
- قياس الانحراف المعياري لمعرفة مدى تقارب أو تشتت إجابات عينة الدراسة.
- التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة في الاستبيان.
- حساب المتوسط الحسابي المرجح لإجابات العينة.
- اختبار تحليل التباين الأحادي ستودنت.

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 الإتساق الداخلي والخارجي الإستبيان وارتباط فقرات الإستبيان بمحاوره، وتحليل الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة.

المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية

تقوم هذه الدراسة على عدد من المتغيرات المستقلة المتعلقة بأفراد عينة الدراسة متمثلة في (متغير السن، المستوى التعليمي، الجنس، عدد سنوات الخبرة) وهي على النحو التالي:

وصف عينة الدراسة:

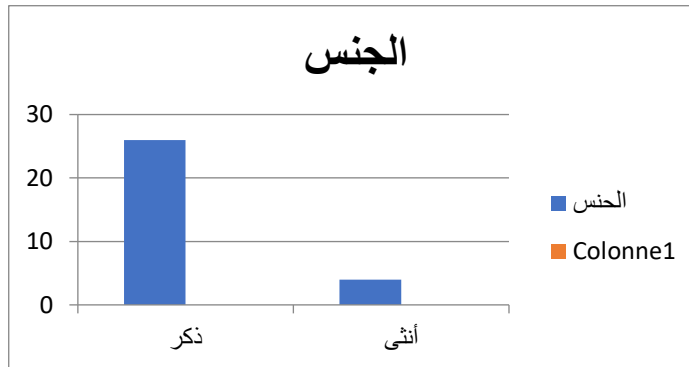
1-1- توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس كآلاتي:

جدول (07): توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسب المئوية
ذكر	26	%86.7
أنثى	04	%13.3
المجموع	30	% 100

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات

شكل (02): أعمدة بيانية توضح توزيع العينة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS

من الجدول أعلاه نلاحظ أن تمثيل الذكور كان أكثر بكثير من تمثيل الإناث في عينة الدراسة حيث مثل الذكور 26 مفردة من أصل 30 أي ما يعادل نسبة (86.7%) ، بينما جاءت نسبة الإناث اللواتي شملتهن الدراسة (13.3%).

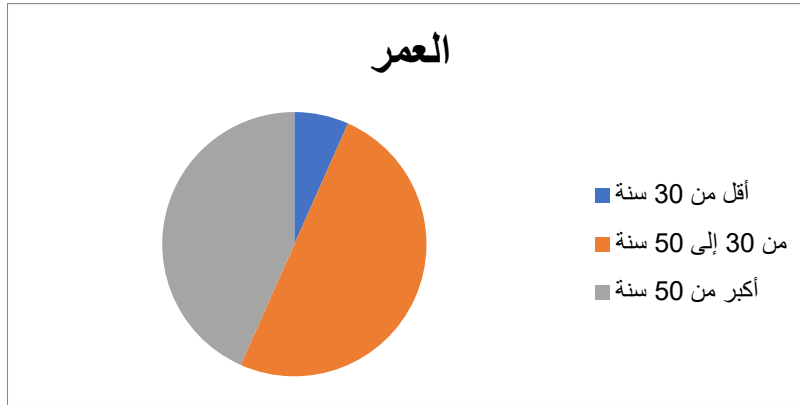
2-1- توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر كالاتي:

جدول (08): توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسب المئوية
أقل من 30 سنة	02	6.7%
من 30 إلى 50 سنة	15	50%
أكبر من 50 سنة	13	43.3%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات

شكل (03): دائرة نسبية توضح توزيع العينة حسب متغير العمر



من الجدول أعلاه نلاحظ المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS حيث تمثلت فئة المبحوثين الذين تتراوح أعمارهم بين (30 و 50 سنة) ما نسبته (50 %)، تلتها بعد ذلك فئة المبحوثين الذين تفوق أعمارهم (50 سنة) بنسبة (43.3 %)، بينما مثل المبحوثون الأقل من 30 سنة نسبة (6.7 %) من إجمالي العينة. وهو أمر منطقي، حيث أن الهيئة المختصة أوقفت منح الإعتمادات منذ فترة بعيدة، وبالتالي فمعظم المبحوثين سيكونون من الفئات العمرية الكبيرة في السن.

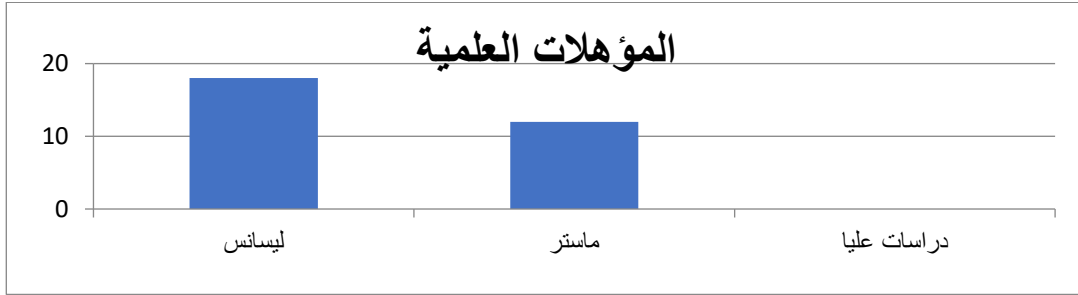
3-1- توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهلات العلمية كالاتي:

جدول (09): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهلات العلمية

المؤهلات العلمية	التكرار	النسب المئوية
ليسانس	18	60%
ماستر	12	40%
دراسات عليا	00	00%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS

شكل (04): أعمدة بيانية توضح توزيع العينة حسب متغير المؤهلات العلمية



المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS

من الجدول أعلاه نلاحظ أن عينة الدراسة شملت مستويين تعليميين هما: حملة شهادة الليسانس وقد مثلوا نسبة (60 %) من حجم العينة، و(40 %) حائزون على شهادة الماستر، بينما لم تسجل أية مشاهدة تخص الدراسات العليا في عينة الدراسة.

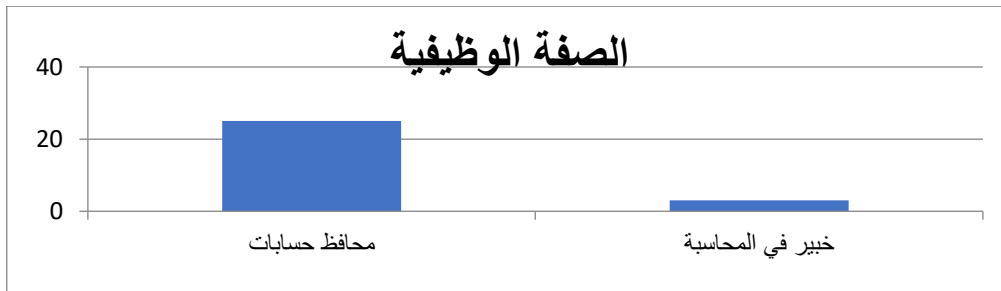
4-1- توزيع أفراد العينة حسب متغير الصفة الوظيفية كآلاتي:

جدول (10): توزيع أفراد العينة حسب متغير الصفة الوظيفية

الصفة الوظيفية	التكرار	النسب المئوية
محافظ حسابات	25	%83.3
خبير في المحاسبة	05	%16.7
المجموع	30	% 100

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS

شكل (05): أعمدة بيانية توضح توزيع العينة حسب متغير الصفة الوظيفية



المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS

من الجدول أعلاه نلاحظ أن أغلب حجم العينة محافظو حسابات، حيث مثلوا نسبة (83.3%)، بينما مثل الخبيرون المحاسبون نسبة (16.7%) من إجمالي حجم العينة.

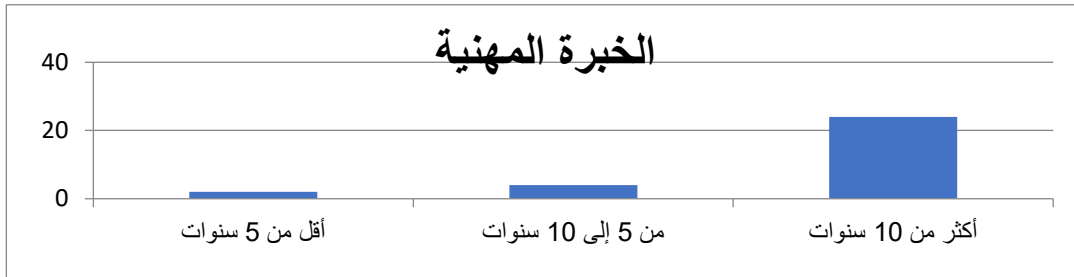
5-1- توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية كالاتي:

جدول (11): توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية كالاتي

النسب المئوية	التكرار	الخبرة المهنية
6.7%	02	أقل من 5 سنوات
13.3%	04	من 5 إلى 10 سنوات
80%	24	أكثر من 10 سنوات
100%	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS

شكل (06): أعمدة بيانية توضح توزيع العينة حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS

من الجدول أعلاه نرى أن أكثر من ثلاثة أرباع حجم العينة (80%) من المبحوثين تفوق خبرتهم (10 سنوات) وهي أكبر الفئات، ثم تلتها فئة المبحوثين الذين تتراوح خبرتهم بين (05 و 10 سنوات) بنسبة (13.3%)، ثم بعد ذلك فئة المبحوثين الذين تقل خبرتهم بين (05 سنوات) بنسبة (6.7%) بواقع مشاهدتين فقط من أصل (30) مشاهدة.

تتطابق نتائج هذا الجدول ما جاء في الجدول المتعلق بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر، فأغلب الممارسين لمهنة المحاسبة ومحافظه الحسابات تكون خبرة طويلة تفوق (10 سنوات) بحكم إيقاف الهيئة المختصة منح الإعتمادات منذ فترة طويلة.

المطلب الثاني: اختبار ثبات الاستبيان

تم استخدام معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان، وقد وجدنا أن معامل الثبات مرتفع، كما يوضحه الجدول التالي.

جدول (12): ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الإستبانة:

عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
الإستبيان ككل	33	0.758

من خلال الجدول (12) نجد أن معامل الثبات ألفا كرونباخ أكبر من الحد الأدنى (0.6) لإجمالي أسئلة الإستبيان حيث بلغ قيمة (0.758) مما يدل على ثبات أداة الدراسة. ومنه نستنتج أن أداة الدراسة التي أعدناها لمعالجة المشكلة المطروحة هي صادقة وثابتة في جميع فقراتها، وجاهزة للتطبيق على عينة الدراسة.

المبحث الثالث: تحليل نتائج و اختبار الفرضيات

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

المطلب الأول: تحليل نتائج

نقوم بهذا المطلب بعرض و تحليل و تفسير استجابات أفراد عينة الدراسة لأسئلة الإستبيان من خلال :
أولاً: التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة.
الدراسة.

أ- التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول محور مساهمة الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر في ضمان التزام مدققي الحسابات بأخلاقيات المهنة.

جدول (13): التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول مساهمة الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر في ضمان التزام مدققي الحسابات بأخلاقيات المهنة

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة الموافقة
01	يعزز مجلس وطني للمحاسبة التنظيم الفعال للمهنة.	2.74	0.653	موافق
02	يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بمهامه بكفاءة وشفافية.	2.50	0.707	موافق
03	يستقبل المجلس الوطني للمحاسبة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة التي تم إعدادها من قبل مختلف فئات المهنيين من الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المصف الوطني للخبراء المحاسبين.	2.53	0.624	موافق
04	استقبال المجلس الوطني للمحاسبة ودراسة مشاريع قوانين الأخلاقيات المهنة التدقيق التي تم إعدادها من مختلف الأنظمة يعزز الحصول على قوانين أخلاقية عالية الجودة.	2.71	0.588	موافق
05	يساهم المجلس الوطني للمحاسبة في تحسين و تطوير منظومة المحاسبة و التدقيق	2.84	0.501	موافق
06	تنظم لجنة التكوين ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورش عمل في مختلف مجالات المحاسبة والتدقيق.	2.53	0.697	موافق
07	تقوم لجنة الانضباط والتحكيم بدور أساسي في استشارة وتسوية النزاعات والتحكيم بين المهنيين وعملائهم. أعلى النموذج	2.24	0.752	محايد
08	تعزز وجود غرفة وطنية مخصصة لمحافظي الحسابات التنظيم الفعال للمهنة.	2.53	0.697	موافق
09	تهتم الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بتنظيم المهنة وتعزيز جودة ممارستها، كما تسعى الغرفة لضمان احترام قواعد وتقاليد	2.76	0.664	موافق

			المهنة.	
موافق	0.749	2.34	تضمن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وسائل الدفاع مباشرة تدافع عن كرامة المهنة واستقلاليتها.	10
موافق	0.697	2.53	يقوم المصنف الوطني للخبراء المحاسبين بتنظيم الملتقيات المتعلقة المهنة Top of Form.	11
موافق	0.239	2.56	محور مساهمة الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر في ضمان التزام مدققي الحسابات بأخلاقيات المهنة	

المصدر: من اعداد الطالبين

يبين لنا الجدول أعلاه أن الإجابات عن فقرات محور مساهمة الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر في ضمان التزام مدققي الحسابات بأخلاقيات المهنة كانت معظمها في مجال الموافقة حيث تراوحت أوساطها الحسابية بين (2.32) للفقرة رقم (10) "تضمن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وسائل الدفاع مباشرة تدافع عن كرامة المهنة واستقلاليتها" و(2.84) بالنسبة للفقرة رقم (05) "ينبغي على مدقق الحسابات في الجزائر الالتزام بالحياد و الإستقلالية أثناء أداء مهامه".

وقد جاءت الفقرة (07) "يُحافظ مدققوا الحسابات على مستوى عالٍ من المعرفة والمهارات المهنية لضمان تقديم خدمات ذات كفاءة مهنية استثنائية للعملاء وأصحاب المصلحة" في مجال الحياد بوسط حسابي قدره (2.24).

لقد أثرت توجهات إجابات المبحوثين عن فقرات أبعاد هذا المحور على توجهه العام، حيث جاء وسطه الحسابي في مجال الموافقة فبلغت قيمته (2.56) وبلغ انحرافه المعياري (0,239).

ب- التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول محور التزام مدققي الحسابات بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة والعناية اللازمة، السرية، السلوك المهني)

جدول (14): التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول التزام مدققي الحسابات بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة الموافقة
01	يُظهر مدققوا الحسابات التزامًا راسخًا بمبادئ الاستقامة والأمانة في كافة تعاملاتهم المهنية وعلاقات العمل داخل الجزائر.	2.89	0.323	موافق
02	يُطبق مدققوا الحسابات مبدأ النزاهة بدقة في جميع قراراتهم وتصرفاتهم، مسترشدين بغياب القواعد والمعايير والإرشادات.	2.50	0.786	موافق
03	يُقاوم مدققوا الحسابات بفعالية أي تأثير لتضارب المصالح مع مساهمين و دائنون و العملاء، سواء كان ناتجًا عن دوافع شخصية أو مالية أو تجارية أو وظيفية.	2.50	0.707	موافق
04	يتجنب مدققوا الحسابات أن يُرتبط أسماؤهم بتقارير تحتوي على بيانات مالية مشوهة أو مضللة، أو تتضمن أي نوع من الغموض الذي قد يؤدي إلى الإيهام.	2.71	0.588	موافق
05	ينبغي على مدقق الحسابات في الجزائر الالتزام بالحياد و الإستقلالية أثناء أداء مهامه.	2.89	0.323	موافق
06	ينبغي على مدقق الحسابات الالتزام بالسرية التامة في عدم الكشف عن أي معلومة.	2.88	0.500	موافق
07	يُحافظ مدققوا الحسابات على مستوى عالٍ من المعرفة والمهارات المهنية لضمان تقديم خدمات ذات كفاءة مهنية استثنائية للعملاء وأصحاب المصلحة.	2.94	0.236	موافق
08	الالتزام الذي يظهره المدقق تجاه عملائه يعزز فعالية تقارير التدقيق.	2.78	0.428	موافق
09	يقدم مدققوا الحسابات خدماتهم المهنية بسرعة ودقة في وقتها ، مع	2.56	0.616	موافق

			احترام المعايير الفنية والأخلاقية المعمول بها.	
موافق	0.548	2.78	يُحافظ مدققوا الحسابات على سرية تامة لأي معلومات تتعلق بالشركة أو صاحب العمل، ولا يُفصحون عنها دون تفويض صريح، إلا في الحالات التي تستدعيها حقوقهم أو واجباتهم المهنية والقانونية.	10
موافق	0.697	2.53	عند التسويق لأنفسهم ولخدماتهم يتجنب مدققوا الحسابات المبالغة في الادعاءات حول الخدمات التي يمكنهم تقديمها، والمؤهلات التي يمتلكونها، والخبرات التي اكتسبوها.	11
موافق	0.282	2.89	محور التزام مدققي الحسابات بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي	

المصدر: من اعداد الطالبين

يبين لنا الجدول أعلاه أن الإجابات عن فقرات محور التزام مدققي الحسابات بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي كانت كلها في مجال الموافقة حيث تراوحت أوساطها الحسابية بين (2.50) للفقرتين رقم (02) "يُطبق مدققوا الحسابات مبدأ النزاهة بدقة في جميع قراراتهم وتصرفاتهم، مسترشدين بغياب القواعد والمعايير والإرشادات" و(03) "يقاوم مدققوا الحسابات بفعالية أي تأثير لتضارب المصالح مع مساهمين و دائنون و العملاء، سواء كان ناتجاً عن دوافع شخصية أو مالية أو تجارية أو وظيفية"، و(2.94) بالنسبة للفقرة رقم (07) "يُحافظ مدققوا الحسابات على مستوى عالٍ من المعرفة والمهارات المهنية لضمان تقديم خدمات ذات كفاءة مهنية استثنائية للعملاء وأصحاب المصلحة".

لقد أثرت توجهات إجابات المبحوثين عن فقرات أبعاد هذا المحور على توجهه العام، حيث جاء وسطه الحسابي في مجال الموافقة فبلغت قيمته (2.89) وبلغ انحرافه المعياري (0,282).

ج- التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول محور تأثير فعالية التدقيق على جودة المعلومات في ظل أخلاقيات مهنة المحاسبة

جدول (15): التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول تأثير فعالية التدقيق على جودة المعلومات في ظل أخلاقيات مهنة التدقيق

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة الموافقة
01	كلما زادت خبرة مدققي الحسابات في مجال المهني زادت مدى استقلاليتهم .	2.32	0.671	محايد
02	توفر الخبرة المهنية للمدقق يساهم في التزامه بأخلاقيات المهنة	2.58	0.902	موافق
03	ارتفاع المؤهل العلمي للمدقق يعزز التزامه بأخلاقيات المهنة..	2.63	0.831	موافق
04	يُعتبر حصول المهني على شهادة الليسانس كافي للقيام بمهامه بكل كفاءة وعناية مهنية.	1.74	0.872	محايد
05	تقديم الخدمات الاستشارية للمؤسسة محل التدقيق يمكن أن يؤدي إلى فقدان الاستقلالية.	2.42	0.961	موافق
06	يتأثر التزام المدقق بأخلاقيات المهنة سلباً بتقديمه للخدمات الاستشارية للمؤسسة محل التدقيق.	2.11	0.875	محايد
07	المشاركة الفاعلة لمدققي الحسابات في المؤتمرات و الندوات ذات صلة بالمهنة تعزز من مستوى خبرتهم و اهتمامهم المهني.	2.95	0.705	موافق
08	حضور المدققين للمؤتمرات و الندوات ذات صلة بالمهنة يعزز التزامهم بأخلاقيات المهنة .	2.42	1.017	موافق
09	متابعة المدقق لآخر المستجدات المتعلقة بالمهنة من معايير وغيرها يعزز تطوير كفاءته واهتمامه المهني.	2.89	0.737	موافق
10	تشجيع مدققي الحسابات الممارسين على الالتزام بأخلاقيات المهنة يسهم في تعزيز التزامهم بها في المستقبل.	2.63	0.895	موافق

محايد	1.032	1.79	11	زيادة المنافسة بين مكاتب التدقيق تؤدي إلى التنازل عن بعض المبادئ الأخلاقية للمهنة.
موافق	0.497	2.41		محور تأثير فعالية التدقيق على جودة المعلومات في ظل أخلاقيات مهنة التدقيق

المصدر: من اعداد الطالبين

يبين لنا الجدول أعلاه أن معظم الإجابات عن فقرات محور تأثير فعالية التدقيق على جودة المعلومات في ظل أخلاقيات مهنة التدقيق كانت في معظمها في مجال الموافقة حيث تراوحت أوساطها الحسابية بين (2.42) بالنسبة للفقرتين رقم (05) "تقديم الخدمات الاستشارية للمؤسسة محل التدقيق يمكن أن يؤدي إلى فقدان الاستقلالية" و(08) "حضور المدققين للمؤتمرات و الندوات ذات صلة بالمهنة يعزز التزامهم بأخلاقيات المهنة" و(2.95) بالنسبة للفقرة رقم (07) "المشاركة الفاعلة لمدققي الحسابات في المؤتمرات و الندوات ذات صلة بالمهنة تعزز من مستوى خبرتهم و اهتمامهم المهني".

بينما جاءت الفقرات رقم (01)، (04)، (06) و(11) في مجال الحياد بأوساط حسابية كالآتي: (2.32)، (1.74)، (2.11) و(1.79) على التوالي.

لقد أثرت توجهات إجابات المبحوثين عن فقرات أبعاد هذا المحور على توجهه العام، حيث جاء وسطه الحسابي في مجال الموافقة فبلغت قيمته (2.41) وبلغ انحرافه المعياري (0,497).

المطلب الثاني: إختبار فرضيات الدراسة

نقوم بإختبار فرضيات من خلال :

أولاً: إختبار الفرضية الأولى

- تنص الفرضية الأولى على أن الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر تساهم في ضمان التزام مدققي الحسابات بأخلاقيات المهنة، ولغرض التحقق من الفرضية نقوم بمقارنة المتوسط الحسابي للإجابات على هذا المحور مع المتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الثلاثي المستخدم، ولاختبار هذه الفرضية نستخدم اختبار One Sample T-test، والنتائج موضحة في الإختبار أدناه:

- الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الثلاثي ($\mu = 2$).
- الفرضية البديلة H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الثلاثي ($\mu \neq 2$).
- مستوى الدلالة: ($\alpha = 5\%$)
- منطقة الرفض: قيمة (T) الجدولية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 5\%$) ودرجة الحرية (29) تساوي $T_{29}^{\alpha=5\%} = 2.045$ ، أي (2.045)
قيمة T المحسوبة:

$$T_{cal} = \left| \frac{\bar{X} - \mu}{S / \sqrt{n}} \right| = \left| \frac{2.56 - 2}{0.239 / \sqrt{30}} \right| = 12.522$$

القرار:

نلاحظ أن $(T_{cal} = 12.522) > (T_{29}^{\alpha=5\%} = 2.045)$ ، ومنه نرفض الفرضية الصفرية، أي أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الثلاثي ($\mu = 2$).

تبين نتائج الإختبار أعلاه أن المتوسط الحسابي لإجابات المحور المتعلق بمساهمة الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر في ضمان التزام مدققي الحسابات بأخلاقيات المهنة قد بلغ (2.56) وهو يختلف عن المتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu = 2$)، وبانحراف معياري قدر بـ: (0.239). بالإضافة إلى هذا فإن قيمة (t) المحسوبة كانت أكبر من قيمة (t) الجدولية وهذا يؤكد صحة الفرضية البديلة الأولى المتمثلة في: تساهم الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر في ضمان التزام مدققي الحسابات بأخلاقيات المهنة.

بناء على إجابات أفراد العينة حول المحور المرتبط بمساهمة الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر في ضمان التزام مدققي الحسابات بأخلاقيات المهنة، تبين أن مستواه كان فوق المتوسط، أي أن المستجوبين كانوا موافقين على أن تلك الهيئات تساهم فعلا في ضمان التزام مدققي الحسابات بأخلاقيات المهنة.

ثانياً: إختبار الفرضية الثانية

- تنص الفرضية الثانية على أن مدقي الحسابات يلتزمون بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي، ولغرض التحقق من الفرضية نقوم بمقارنة المتوسط الحسابي للإجابات على هذا المحور مع المتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الثلاثي المستخدم، ولإختبار هذه الفرضية نستخدم إختبار One Sample T-test، والنتائج موضحة في الإختبار أدناه:
 - الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الثلاثي ($\mu = 2$).
 - الفرضية البديلة H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الثلاثي ($\mu \neq 2$).
 - مستوى الدلالة: ($\alpha = 5\%$)
 - منطقة الرفض: قيمة (T) الجدولية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 5\%$) ودرجة الحرية (29) تساوي $T_{29}^{\alpha=5\%} = 2.045$ ، أي (2.045)
- قيمة T المحسوبة:

$$T_{cal} = \left| \frac{X - \mu}{S / \sqrt{n}} \right| = \left| \frac{2.68 - 2}{0.282 / \sqrt{30}} \right| = 12.363$$

القرار:

نلاحظ أن $(T_{cal} = 12.363) > (T_{29}^{\alpha=5\%} = 2.045)$ ، ومنه نرفض الفرضية الصفرية، أي أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الثلاثي ($\mu = 2$).

تبين نتائج الإختبار أعلاه أن المتوسط الحسابي لإجابات المحور المتعلق بالتمتع بالحسابات بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي قد بلغ (2.68) وهو يختلف عن المتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu = 2$)، وبانحراف معياري قدر بـ: (0.282). بالإضافة إلى هذا فإن قيمة (t) المحسوبة كانت أكبر من قيمة (t) الجدولية وهذا يؤكد صحة الفرضية البديلة الثانية المتمثلة في: يلتزم مدقو الحسابات بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي.

بناء على إجابات أفراد العينة حول محور التزام مدققي الحسابات بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي، تبين أن مستواه كان فوق المتوسط، أي أن المستجوبين كانوا موافقين على أن أولئك المهنيين يلتزمون فعلا بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي.

ثالثا: إختبار الفرضية الثالثة

- تنص الفرضية الثالثة على وجود أثر لفعالية التدقيق على جودة المعلومات في ظل أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر، ولغرض التحقق من الفرضية نقوم بمقارنة المتوسط الحسابي للإجابات على هذا المحور مع المتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الثلاثي المستخدم، ولاختبار هذه الفرضية نستخدم اختبار One Sample T-test، والنتائج موضحة في الإختبار أدناه:

- **الفرضية الصفرية H_0** : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الثلاثي ($\mu = 2$).

- **الفرضية البديلة H_1** : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الثلاثي ($\mu \neq 2$).

- **مستوى الدلالة:** ($\alpha = 5\%$)

- **منطقة الرفض:** قيمة (T) الجدولية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 5\%$) ودرجة الحرية (29) تساوي $T_{29}^{\alpha=5\%} = 2.045$ ، أي (2.045)

قيمة T المحسوبة:

$$T_{cal} = \left| \frac{X - \mu}{S / \sqrt{n}} \right| = \left| \frac{2.41 - 2}{0.497 / \sqrt{30}} \right| = 4.987$$

القرار:

نلاحظ أن ($T_{cal} = 4.987$) > ($T_{29}^{\alpha=5\%} = 2.045$)، ومنه نرفض الفرضية الصفرية، أي أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الثلاثي ($\mu = 2$).

تبين نتائج الإختبار أعلاه أن المتوسط الحسابي لإجابات المحور المتعلق بوجود أثر لفعالية التدقيق على جودة المعلومات في ظل أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر قد بلغ (2.56) وهو يختلف عن المتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu = 2$)، وبانحراف معياري قدر بـ: (0.239). بالإضافة

إلى هذا فإن قيمة (t) المحسوبة كانت أكبر من قيمة (t) الجدولية وهذا يؤكد صحة الفرضية البديلة الثالثة المتمثلة في: يوجد أثر لفعالية التدقيق على جودة المعلومات في ظل أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر. بناء على إجابات أفراد العينة حول المحور المرتبط بوجود أثر لفعالية التدقيق على جودة المعلومات في ظل أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر، تبين أن مستواه كان فوق المتوسط، أي أن المستجوبين كانوا موافقين على أن تلك فعالية التدقيق تؤثر على جودة المعلومات في ظل أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال هذا الجزء قمنا بانجاز 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 الإستبيان الى ثلاث محاور أساسية المحور الأول تساهم الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر في ضمان التزام مدققي الحسابات بأخلاقيات المهنة ،اما المحور الثاني فتطرقنا الى يلتزم مدققوا الحسابات بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي (النزاهة ،الموضوعية ، الكفاءة و العناية اللازمة السرية ، السلوك المهني) ، أما محور الثالث يوجد أثر لفعالية التدقيق على جودة المعلومات في ظل أخلاقيات مهنة التدقيق ،وتم توزيعه يدويا على عينة الدراسة ،و بعد تفرغ الإستبيان تمت المعالجة الإحصائية للبيانات التي تمثل إجابات اراء العينة ،حيث تمكنا من التوصل الى النتائج المحددة لمعالم الإشكالية و مناقشة فرضيات الدراسة.

الْخَاتِمَةُ

لقد حاولنا من خلال هذه الدراسة إلى تقييم مدى مساهمة مدقق حسابات في الجزائر بالالتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق، وللإجابة عن الإشكالية تطرقنا في الجانب النظري الى المفاهيم النظرية المتعلقة بالأخلاقيات مهنة التدقيق و جانب التطبيقي بتصميم استبيان لغرض جمع البيانات والمعلومات وتوزيعها على عينة الدراسة المتمثلة في محافظ حسابات و خبير في محاسبة الذي لمعالجة الإشكالية المطروحة "مامدى إلتزام مدققي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق و السلوك المهني في الجزائر"، و الذي يمكننا اختبار الفرضيات و استخلاص النتائج و تقديم إقتراحات بشأن الموضوع.

نتائج الدراسة: من خلال ما تم عرضه في الدراسة من محاولتنا للإجابة على الإشكالية خلصنا إلى النتائج التالية منها نتائج تختبر صحة فرضياتنا:

- عامل الخبرة يؤثر في إلتزام مراجع الحسابات بأخلاقيات المهنة وذلك بعلاقة طردية.
- حجم مكتب التدقيق يؤثر طرديا على استقلالية مراجع الحسابات والتزامه بأخلاقيات المهنة.
- تقديم الخدمات الإستشارية للمؤسسة محل التدقيق يؤدي إلى فقدان مراجع الحسابات لصفة الإستقلالية، كما تؤثر سلبا على إلتزامه بأخلاقيات المهنة.
- مشاركة المدقق في المؤتمرات والندوات ذات العلاقة بالمهنة يرفع من مستوى كفاءته وعنايته المهنية وتدعم إلتزامه بأخلاقيات المهنة.

- تعمل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على ضمان وسائل الدفاع على كرامة المهنة واستقلاليتها. اظهرت نتائج الدراسة الى أن المحافظي الحسابات و خبير محاسبي يلتزمون بشكل كبير بأخلاقيات مهنة التدقيق و السلوك الأخلاقي وهو مؤشر جيد وتدل على مدى رغبة محافظي الحسابات و خبير محاسبي في تعزيز المهنة وكذلك زيادة الثقة في مهنتهم وأن هناك أثر كبير للقوانين المنظمة لهيئة محافظ الحسابات و خبير محاسبي جعلتهم يتقيدون بأخلاقيات مهنة التدقيق.

-نتائج اختبار الفرضيات:

أ- بالنسبة للفرضية الأولى: **و المتمثلة في :**

- تساهم الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة بالجزائر في ضمان التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة .

ب- بالنسبة للفرضية الثانية: **و المتمثلة في :**

- يلتزم مراجعوا الحسابات بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي (النزاهة ، الموضوعية ، الكفاءة و العناية المهنية اللازمة ، السرية ، السلوك المهني).

ج- بالنسبة للفرضية الثالثة: **و المتمثلة في :**

- يوجد أثر لفعالية التدقيق على جودة المعلومات في ظل أخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر.

الاقتراحات:

هناك بعض الاقتراحات التي يمكن أن نقدمها في مجال مدى التزام مدققي حسابات بأخلاقيات مهنة تدقيق:
- ينبغي لمراجعي الحسابات المشاركة في المؤتمرات والندوات التدريبية لتعزيز كفاءتهم المهنية والاهتمام بجودة عملهم.

- من الضروري أن يركز قانون أخلاقيات المهنة بشكل أكبر على الإجراءات التي تعزز الالتزام بالمبادئ الأخلاقية مثل السرية المهنية والأمانة وغيرها.

- تنظيم ورش عمل ومؤتمرات متخصصة تركز على أخلاقيات المهنة، يساهم في تعزيز التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني.

- العمل على تطوير وتحديث القوانين الخاصة بمزاولة المهنة لإيلاء اهتمام أكبر بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك، مما يساهم في تعزيز الالتزام بأخلاقيات المهنة والمعايير المهنية.

آفاق الدراسة:

لا شك أنه رغم الجهد المبذول في إتمام هذا البحث، فإن هذا الأخير لا يخلو من النقائص بسبب عدم قدرتنا على تناول كل نواحي الموضوع بالتفصيل، إلا أنه يمكن أن يكون هذا البحث جسرا يربط بين بحوث سبقت فأضاف إليها بعض المستجدات، لإثرائها وبعثها من جديد، وبحوث مقبلة كتمهيد لمواضيع يمكنها أن تكون إشكالية لأبحاث أخرى نذكر منها:

- دراسة تهدف إلى اقتراح نموذج لميثاق أخلاقيات المهنة، مع مراعاة البنية التشريعية المنظمة للمهنة ودليل أخلاقيات المهنة على المستوى الدولي.

- يمكن دراسة مدى تقييد مدققي الحسابات الداخليين بقواعد السلوك المهني.

- دراسة نقدية لأساليب تعيين مراجع الحسابات الخارجي والبحث عن الطرق الأكثر فعالية.

قائمة المرجع

المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

- 1- السيد احمد، المراجعة والرقابة المالية، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2008
- 2- عمر علي عبد الصمد "التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي" الجزء الثاني ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع -الجزائر،نوفمبر 2018
- 3- عمر علي عبد الصمد 'التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي و التطبيق العملي 'الجزء الثاني 2018،

ثانياً: الرسائل الجامعية

- 1- رغد عايد عط الله اعربات، اثر أخلاقيات الأعمال للمنظمة على السلوك الأخلاقي و أداء رجال البيع للمنتجات الصيدلانية في عمان، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2011، ص17
- 2- الصوري محمد أحمد (دور الحسابات الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية) رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة ،فلسطين
- 3- عبد الرحمن لسلا سلطان ،قواعدسلوك وآداب مهنة التدقيق و أثرها على جودة عملية التدقيق قي الشركات الصناعية الكويتية ،رسالة ماجستير ،جامعة الشرق الأوسط 2012
- 4- محمود بكر خليل عبد العال 'مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة و قواعد السلوك المهني 'مذكرة الماجستير في المحاسبة و التمويل ،جامعة الإسلامية ،غزة ،2015،

ثالثاً: المجلات والملتقيات العلمية

- علا رسلان نحنود المغبر،مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني ،مجلة العربية للنشر العلمي العدد34 مجلة.

رابعاً: التشريعات القانونية

- 1- المادة 22 من القانون 01/10- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب معتمد
- 2- المادة 18 من القانون 10-01 المؤرخ 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد42
- 3- المادة 19 من القانون 10-01 المنظم للمهن
- 4- المادة 22 من القانون 10-01 المنظم للمهن

- 5- المادة 23 من القانون 10-01 المنظم للمهن
- 6- المرسوم التنفيذي رقم 69-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، العدد 24، 1996، المادة 1.
- 7- المواد: 10،11،12، المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 ، المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مؤرخة في 02 فيفري 2011،7044 العدد07،
- 8- المادة 14 من القانون 10-01 المنظم للمهن.
- 9- المادة 04، المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مؤرخة في 12 فيفري 2011، العدد07.
- 10- المادة 04، المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مؤرخة في 02 فيفري 2011 ، العدد: 07 ،
- 11- المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 136-96 المؤرخ في 15 أفريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، ج.ر عدد 24 المؤرخة 17-04-1996
- 12- المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المشار إليه سابقا
- 13- المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المشار إليه سابقا
- 14- المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المشار إليه سابقا

خامسا: تقارير

- 1-الاتحاد الدولي للمحاسبين .قواعد آداب و سلوكيات المهنة .(2002) (ترجمة نقابة المحاسبين و المراجعين الفلسطينية) . غزة ، فلسطين.

المراجع باللغة الأجنبية

- 1-wheelen T.L & Hunger JD strategic, management and business policy, 11 edition, new jersey 2008, p66. Msshane.s.l, Canadian organizational behaviour ,5th edition Toronto, mcgraw5hill ryerson, 2004, p:51
- 2-International Ethics Standards Board for Accountant, <<handbook of the code of ethics for professional accountants >>, by IFAC , Washington..2014
- 3- International Ethics Standards Board for Accountants ,<handbook of the code of ethics for professional accountants> by IFAC , Washington.2014.

الملاحق

الملحق رقم 01: ملحق كرونباخ

Fiabilité

Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Observations Valide	26	86,7
Observations Exclus ^a	4	13,3
Total	30	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,758	33

الملحق رقم 02: ملحق إختبار الفرضيات

Test-t

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
مساهمة_الهيئات_في_الإلتزام	30	2,54	,237	,043

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 2				
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure

مساهمة الهيئات في الإلتزام	12,522	29	,000	,542	,45
----------------------------	--------	----	------	------	-----

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 2
	Intervalle de confiance 95% de la différence
	Supérieure
مساهمة الهيئات في الإلتزام	,63

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
إلتزام المدققين بالمبادئ	30	2,68	,300	,055

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 2				
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
إلتزام المدققين بالمبادئ	12,363	29	,000	,677	,56

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 2
	Intervalle de confiance 95% de la différence
	Supérieure
إلتزام المدققين بالمبادئ	,79

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
أثر_فعالية_التدقيق_جودة_المعلومات	30	2,40	,439	,080

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 2				
	t	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
	Inférieure				
أثر_فعالية_التدقيق_جودة_المعلومات	4,987	29	,000	,400	,24

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 2	
	Intervalle de confiance 95% de la différence	
	Supérieure	
أثر_فعالية_التدقيق_جودة_المعلومات	,56	

الملحق رقم 03 : ملحق خصائص العينة

Effectifs

Statistiques

		الجنس	العمر	المرهلات_العلمية	الصفة_الوظيفية	الخبرة_المهنية
N	Valide	30	30	30	30	30

Manquante	0	0	0	0	0
-----------	---	---	---	---	---

Tableau de fréquences

الجنس

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ذكر	26	86,7	86,7	86,7
Valide أنثى	4	13,3	13,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

العمر

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أقل من 30 سنة	2	6,7	6,7	6,7
بين 30 و 50 سنة	15	50,0	50,0	56,7
Valide أكثر من 50 سنة	13	43,3	43,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

المؤهلات_العلمية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ليسانس	18	60,0	60,0	60,0
Valide ماستر	12	40,0	40,0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الصفة_الوظيفية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محافظ حسابات	25	83,3	83,3	83,3
خبير في المحاسبة	5	16,7	16,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الخبرة_المهنية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أقل من 5 سنوات	2	6,7	6,7	6,7
من 5 إلى 10 سنوات	4	13,3	13,3	20,0
أكثر من 10 سنوات	24	80,0	80,0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الملحق رقم 04: ملحق التحليل الوصفي

Descriptives

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
مساهمة الهيئات في الإلتزام 1	19	1	3	2,74	,653
مساهمة الهيئات في الإلتزام 2	18	1	3	2,50	,707
مساهمة الهيئات في الإلتزام 3	17	1	3	2,53	,624
مساهمة الهيئات في الإلتزام 4	17	1	3	2,71	,588
مساهمة الهيئات في الإلتزام 5	19	1	3	2,84	,501
مساهمة الهيئات في الإلتزام 6	19	1	3	2,53	,697
مساهمة الهيئات في الإلتزام 7	17	1	3	2,24	,752
مساهمة الهيئات في الإلتزام 8	19	1	3	2,53	,697
مساهمة الهيئات في الإلتزام 9	17	1	3	2,76	,664
مساهمة الهيئات في الإلتزام 10	19	1	3	2,32	,749
مساهمة الهيئات في الإلتزام 11	19	1	3	2,53	,697
مساهمة الهيئات في الإلتزام	19	2	3	2,56	,239
N valide (listwise)	16				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
إلتزام المدققين بالمبادئ 1	18	2	3	2,89	,323
إلتزام المدققين بالمبادئ 2	18	1	3	2,50	,786
إلتزام المدققين بالمبادئ 3	18	1	3	2,50	,707
إلتزام المدققين بالمبادئ 4	17	1	3	2,71	,588

إلتزام المدققين بالمبادئ 5	18	2	3	2,89	,323
إلتزام المدققين بالمبادئ 6	16	1	3	2,88	,500
إلتزام المدققين بالمبادئ 7	18	2	3	2,94	,236
إلتزام المدققين بالمبادئ 8	18	2	3	2,78	,428
إلتزام المدققين بالمبادئ 9	18	1	3	2,56	,616
إلتزام المدققين بالمبادئ 10	18	1	3	2,78	,548
إلتزام المدققين بالمبادئ 11	19	1	3	2,53	,697
إلتزام المدققين بالمبادئ	19	2	3	2,68	,282
N valide (listwise)	16				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
أثر فعالية التدقيق_ جودة المعلومات 1	19	1	3	2,32	,671
أثر فعالية التدقيق_ جودة المعلومات 2	19	1	5	2,58	,902
أثر فعالية التدقيق_ جودة المعلومات 3	19	1	5	2,63	,831
أثر فعالية التدقيق_ جودة المعلومات 4	19	1	3	1,74	,872
أثر فعالية التدقيق_ جودة المعلومات 5	19	1	5	2,42	,961
أثر فعالية التدقيق_ جودة المعلومات 6	19	1	3	2,11	,875
أثر فعالية التدقيق_ جودة المعلومات 7	19	1	5	2,95	,705
أثر فعالية التدقيق_ جودة المعلومات 8	19	1	5	2,42	1,017
أثر فعالية التدقيق_ جودة المعلومات 9	19	1	5	2,89	,737
أثر فعالية التدقيق_ جودة المعلومات 10	19	1	5	2,63	,895
أثر فعالية التدقيق_ جودة المعلومات 11	19	1	5	1,79	1,032
أثر فعالية التدقيق_ جودة المعلومات	19	2	4	2,41	,497
N valide (listwise)	19				

ملحق رقم 05: الاستبيان



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد البشير الإبراهيمي - برج بوعريريج
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم مالية ومحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

التخصص: محاسبة ومالية

الموضوع طلب ملئ استمارة

استمارة استبيان خاصة بموضوع مدى التزام مدقي حسابات بأخلاقيات مهنة
تدقيق

دراسة حالة لدى مكاتب محاسبة - برج بوعريريج-

تحية طيبة :

نضع بين أيديكم هذه الاستمارة لإنجاز بحث علمي، شاكرين حسن تعاونكم بالإجابة بكل موضوعية ودقة حول الفقرات الواردة ضمنها، حيث أن الهدف من هذه الاستمارة هو استكمال الدراسة التطبيقية لمذكرة ماستر أكاديمي في علوم التسيير بعنوان: مدى التزام مدقي حسابات بأخلاقيات مهنة تدقيق (دراسة حالة لدى مكاتب محاسبة - برج بوعريريج -).

مع خالص الشكر والتقدير

المشرف:

د. زيادي سامي

إعداد الطلبة:

- محمد بلقري
- هشلي ايمن رايمي

الجزء الأول: البيانات الشخصية:

يتعلق هذا الجزء بالبيانات الشخصية لأفراد العينة: الرجاء وضع العلامة (x) أمام العبارة المناسبة.

01-الجنس:

ذكر أنثى

02-العمر:

أقل من 30 سنة من 30 إلى 50 سنة أكثر من 50 سنة

03-المؤهلات العلمية:

التعليم المتوسط أو أقل التعليم الثانوي ليسانس
 ماستر مهندس دولة دراسات عليا

04-الصفة الوظيفية:

مدير رئيس مصلحة رئيس قسم عون إداري

05-الخبرة المهنية:

أقل من 05 سنوات من 05 إلى 10 سنوات أكثر من 10 سنوات

الجزء الثاني: محاور الاستبيان:

الرجاء وضع العلامة (x) أمام العبارة المناسبة.

المحور الأول: تساهم الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر في ضمان التزام مدققي الحسابات بأخلاقيات المهنة			
رقم العبارة	العبارات	غير موافق	محايد
01	إن وجود مجلس وطني للمحاسبة يعزز التنظيم الفعال للمهنة.		
02	المجلس الوطني للمحاسبة يقوم بمهامه بكفاءة وشفافية.		
03	المجلس الوطني للمحاسبة يستقبل مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة التي تم إعدادها من قبل مختلف فئات المهنيين.		
04	استقبال المجلس الوطني للمحاسبة ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة التي تم إعدادها من مختلف الأصناف يعزز الحصول على قوانين أخلاقية عالية الجودة.		
05	المجلس الوطني للمحاسبة يساهم في تحسين مستوى التدريب والتطوير وتطوير أنظمة المحاسبة والمراجعة.		
06	لجنة التكوين تنظم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورش عمل في مختلف مجالات المحاسبة والتدقيق.		
07	لجنة الانضباط والتحكيم لها دور أساسي في استشارة وتسوية النزاعات والتحكيم بين المهنيين وعملائهم.		
08	تعزز وجود غرفة وطنية مخصصة لمحاظفي الحسابات		

			التنظيم الفعال للمهنة.	
			الغرفة تهتم بتنظيم المهنة وتعزيز جودة ممارستها، كما تسعى الغرفة لضمان احترام قواعد وتقاليدها المهنية.	09
			الغرفة تضمن وسائل الدفاع عن كرامة المهنة واستقلاليتها.	10
			المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مشارك في منظمات دولية تمثل المهنة.	11
			المحور الثاني: يلتزم مدققو الحسابات بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي (النزاهة ، الموضوعية ، الكفاءة والعناية اللازمة السرية ، السلوك المهني)	
رقم العبارة	العبارات	غير موافق	محايد	موافق
01	يتحلى مدققو الحسابات بمستوى عالٍ من الاستقامة والأمانة في جميع علاقاتهم المهنية وعلاقات العمل في الجزائر.			
02	في ظل غياب القواعد والمعايير والإرشادات يقوم مدققو الحسابات بفحص تصرفاتهم وقراراتهم للتأكد من توافقها مع مبدأ النزاهة.			
03	مدققو الحسابات لا يتأثرون بتضارب المصالح سواء كانت نتيجة عن دوافع شخصية أو مالية أو تجارية أو وظيفية.			
04	يتجنب مدققو الحسابات أن يُرتبط أسماؤهم بتقارير تحتوي على بيانات مالية مشوهة أو مضللة، أو تتضمن أي نوع من الغموض الذي قد يؤدي إلى الإيهام.			

			ينبغي على مدقق الحسابات في الجزائر الالتزام بالحياد أثناء أداء مهامه.	05
			ينبغي على مدقق الحسابات الالتزام بالسرية التامة في عدم الكشف عن أي معلومة.	06
			مدققو الحسابات يحتفظون بالمعرفة والمهارة المهنية عند المستوى المطلوب لضمان تقديم خدمات ذات كفاءة مهنية عالية للعملاء وأصحاب العمل.	07
			الالتزام الذي يظهره المدقق تجاه عملائه يعزز فعالية تقارير التدقيق.	08
			يقدم مدققو الحسابات خدماتهم المهنية بسرعة ودقة، مع احترام المعايير الفنية والأخلاقية المعمول بها.	09
			مدققو الحسابات يمتنعون عن الكشف عن أي معلومات سرية تتعلق بالشركة أو صاحب العمل دون تفويض محدد ما لم يكن هناك حق أو واجب مهني وقانوني يستدعي الكشف عن تلك المعلومات.	10
			عند التسويق لأنفسهم ولخدماتهم يتجنب مدققو الحسابات التبالغ في الادعاءات حول الخدمات التي يمكنهم تقديمها، والمؤهلات التي يمتلكونها، والخبرات التي اكتسبوها.	11
			المحور الثالث : يوجد أثر لفعالية التدقيق على جودة المعلومات في ظل أخلاقيات مهنة التدقيق	
رقم العبارة	غير موافق	محايد	موافق	

			العبارات	
			كلما زادت خبرة مدققي الحسابات في مجال المهني زادت مدى استقلاليتهم .	01
			توفر الخبرة المهنية للمدقق يساهم في التزامه بأخلاقيات المهنة	02
			ارتفاع المؤهل العلمي للمدقق يعزز التزامه بأخلاقيات المهنة..	03
			حصول المهني على شهادة اليسانس يُعتبر كافي للقيام بمهامه بكل كفاءة وعناية مهنية.	04
			تقديم الخدمات الاستشارية للمؤسسة محل التدقيق يمكن أن يؤدي إلى فقدان الاستقلالية.	05
			يتأثر التزام المدقق بأخلاقيات المهنة سلباً بتقديمه للخدمات الاستشارية للمؤسسة محل التدقيق.	06
			المشاركة الفاعلة لمدققي الحسابات في المؤتمرات و الندوات ذات صلة بالمهنة تعزز من مستوى كعادتهم و اهتمامهم المهني .	07
			حضور المدققين للمؤتمرات و الندوات ذات صلة بالمهنة يعزز التزامهم بأخلاقيات المهنة .	08
			متابعة المدقق لأخر المستجدات المتعلقة بالمهنة من معايير وغيرها يعزز تطوير كفاءته واهتمامه المهني..	09
			تشجيع مدققي الحسابات الممارسين على الالتزام بأخلاقيات المهنة يساهم في تعزيز التزامهم بها في المستقبل.	10

			11	زيادة المنافسة بين مكاتب التدقيق تؤدي إلى التنازل عن بعض المبادئ الأخلاقية للمهنة.
--	--	--	----	--

نشكركم على حسن تعاونكم

الأساتذة الذين قاموا بتقييم الاستبيان:

اسم	اللقب	تخصص
عزدين	زبيري	محاسبة و جباية
عبد رزاق	مريخي	محاسبة و جباية
سهام	طالب حسين	محاسبة و جباية
عادل	سلطاني	محاسبة و جباية

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
-	الإهداء
-	شكر وعرافان
I	ملخص الدراسة
II	قائمة المحتويات
III	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
V	قائمة الملاحق
أ-ج	مقدمة
	الفصل الأول: الإطار النظري للأخلاقيات مهنة التدقيق
06	تمهيد
07	المبحث الأول: الإطار النظري لأخلاقيات مهنة التدقيق
07	المطلب الأول: أخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر
11	المطلب الثاني: أهمية وأهداف أخلاقيات مهنة التدقيق
12	المطلب الثالث: أسباب الإهتمام بأخلاقيات المهنة و مصادرها
13	المبحث الثاني: أخلاقيات مهنة التدقيق بين ممارسات الدولية و المحلية
13	المطلب الأول: اتحاد دولي للمحاسبين صادر عن مجلس أخلاقيات مهنة محاسبة
15	المطلب الثاني: أخلاقيات مهنة التدقيق(قواعد سلوك المهني) صادرت عن اتحاد الدولي
17	المطلب الثالث: أخلاقيات مهنة التدقيق صادرت عن مجلس الوطني للمحاسبة
19	المبحث الثالث: دراسات سابقة
19	المطلب الأول: أطروحات الدكتوراة (باللغة العربية و الأجنبية)
21	المطلب الثاني: مذكرات ماجستير و ماستر
23	المطلب الثالث: ما يميز هذه الدراسة عن دراسات السابقة
24	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني:

25	تمهيد
26	المبحث الأول: تقديم منهجية الدراسة
26	المطلب الأول: مجتمع و عينة الدراسة
29-26	المطلب الثاني: أداة الدراسة
30	المبحث الثاني: اختبارات أولية لعينة الدراسة
30	المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية
33-30	المطلب الثاني: اختبار أداة الاستبيان
34	المبحث الثالث: تحليل نتائج و إختبار فرضيات الدراسة
40-34	المطلب الأول: تحليل نتائج
44-40	المطلب الثاني: إختبار فرضيات الدراسة
45	خلاصة الفصل الثاني
47-46	الخاتمة
49-48	قائمة المراجع
64-50	الملاحق
67-65	فهرس المحتويات

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان مدى إلتزام مدققي حسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر ، ومن أجل ذلك تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، فقد تم قياس مدى إلتزام مدققي حسابات بأخلاقيات المهنة و سلوك المهني في الجزائر و هذا من خلال الاستعانة بالاستبيان الموزع على عينة مكونة من 30 فرد من خبير محاسبي ، محافظ الحسابات.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها من العوامل الشخصية لمدقق الحسابات وكذا خصائص مكتب التدقيق تؤثر في إلتزام المدقق حسابات بأخلاقيات المهنة؛ للبنية التشريعية المنظمة للمهنة لها دور أساسي في الحد من إلتزام مدققي الحسابات بأخلاقيات المهنة و الهيئات المنظمة للمهنة تساهم في التزم مدققي الحسابات بأخلاقيات المهنة والسيما الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المصف الوطني للخبراء المحاسبي، ولكن لا بد من التعرّيج على لجنة مراقبة النوعية والتي على الرغم من أهميتها ومن الدور الذي يمكن أن تلعبه في ضمان التزم مدققي الحسابات بأخلاقيات المهنة فهي لم تباشر عملها بعد وقد تم تقسيم البحث الى فصلين حيث تم استعراض في الفصل الأول الجانب النظري و الفصل الثاني الجانب العملي النتائج و التوصيات و ذلك لإعطاء موضوع الأخلاقيات المزيد من العناية و الإهتمام من كافة الجهات الرسمية و الأكاديمية و المهنية.

الكلمات المفتاحية: خبير محاسبي، محافظ الحسابات، المعايير التدقيق الجزائرية.

Abstract:

This study was aimed at demonstrating the extent of auditors' adherence to the ethics of the audit profession in Algeria. For this purpose, it was based on the analytical descriptive curriculum. The extent of auditors' adherence to professional ethics and conduct in Algeria was measured through the use of a questionnaire distributed to a sample of 30 members of an accounting expert, the governor of accounts.

The study reached several results, most notably from the personal factors of the auditor as well as the characteristics of the audit office that affect the auditor's commitment to the ethics of the profession; The legislative structure governing the profession has a key role to play in limiting auditors' commitment to the ethics of the profession and the bodies regulating the profession. It contributes to the commitment of auditors to the ethics of the profession and the National Chamber of Auditors and the National Bank of Accounting Experts. However, the Quality Control Committee, which, despite its importance and the role it can play in ensuring the compliance of auditors with the ethics of the profession, has not yet begun its work. The research was divided into two chapters. The first chapter reviewed the theoretical and second

chapter the practical aspects of the results and recommendations in order to give the subject of ethics more attention and attention from all official, academic and professional bodies

Key words:Accounting Expert,Governor of Accounts,Algerian Auditing Standards.