كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي الطور الثاني

في ميدان علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة : علوم مالية ومحاسبية

التخصص : تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان:

أخلاقيات مهنة التدقيق ودورها في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي

- دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بالجنوب الشرقي الجزائري -

من إعداد الطالب : رضا حميداتو

نوقشت و أجزيت بتاريخ 2019/06/19 أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ/ عوينات فريد..... (أستاذ محاضر (ب)– جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

الأستاذ الدكتور/ محمد زرقون.....(أستاذ تعليم عالي– جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا و مقررا

الأستاذ/الدكتور/قوجيل محمد.. .....(أستاذ محاضر(ب)– جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقش

السنة الجامعية : 2018– 2019

الإهـــــــداء

أهدي هذا العمل المتواضع

إلى من كان دعائها سر نجاحي و حنانها بلسم جراحي إلى حبيبة قلبي وروحي أمي الغالية

وإلى من رباني على حب الخير و علمني معنى الحياة أبي الغالي رحمة الله عليه.

والى إخوتي الأحباء

إلى كل من أحبهم و يحبونني في كل مكان من ربوع الأرض إلى كل من أحبهم في الله و نصح في الله ودعي في ظهر الغيب أحبكم في الله.

التشكـــــرات

الحمد لله الذي أنار لي طريق العلم ووفقني لإتمام عملي المتواضع هذا رغم كل الصعاب

أشكر كل من ساعدني في إنجاز هذا البحث من قريب أو من بعيد ولو بكلمة طيبة أو ابتسامة صادقة.

الحمد لله الذي أنار لي طريق العلم ووفقني لإتمام عملي المتواضع هذا رغم كل الصعاب **الأستاذ المشرف زرقون محمد**

كما أتقدم بخالص الشكر إلى الأساتذة الذين ، أشكر كل من ساعدني في إنجاز هذا البحث من قريب أو من بعيد ولو

الدراسي

و

الفعالة

من لم يذق مر التعليم ساعة تجرع ذل الجهل طول حياته

ملخص الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني لمدققين و أثره على جودة التدقيق ،وذلك من خلال معرفة مدى مراعاة مدققي الحسابات في الجزائر لقواعد وسلوك مهنة التدقيق من خلال الالتزام بالقواعد و القوانين التي تنظم المهنة؛ ومدى تأثير العوامل الموضعية و الشخصية و المهنية في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي في البيئة الجزائرية.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي من خلال إعداد استبيان تضمن مجموعة من الأسئلة مقسمة إلى محورين،حيث يصب كل محور في فكرة من فرضيات الدراسة،وقد تم توزيعه في الجنوب الشرقي الجزائري وبالتحديد ولايات(ورقلة،غرداية،الوادي)،حيث شملت عينت الدراسة 42 فرد من محافظي الحسابات وخبراء محاسبة،واعتمدنا في تحليل الاستبيان على برنامج SPSS25 وبرنامج EXCEL لمعالجة البيانات.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها مراعاة مدققي الحسابات في الجزائر قواعد وسلوك مهنة التدقيق من خلال الالتزام بالقواعد و القوانين التي تنظم مهنة التدقيق ،وكذلك تحقيق جودة التدقيق المحاسبي من خلال تأثير العوامل الموضعية و الشخصية و المهنية.

الكلمات مفتاحية: تدقيق، أخلاقيات المهنة، جودة التدقيق،محافظي الحسابات،خبراء محاسبة،بيئة الجزائرية.

Abstract:

The objective of this study is to know the extent to which the auditors adhere to the ethics of the profession and the rules of professional conduct and its impact on the quality of the audit, by knowing the extent to which auditors in Algeria respect the rules and conduct of the auditing profession by adhering to the rules and regulations governing the profession; And the impact of local, personal and professional factors In the quality of accounting auditing in the Algerian environment.

In order to achieve the objectives of the study, the analytical descriptive approach was followed by the preparation of a questionnaire that included a set of questions divided into two axes. Where each axis contain the idea of hypotheses of the study. It was distributed in the south-east of Algeria, namely the states of (Ouargla, Ghardaïa, El Oued), The study consisted of 42 Individuals of accountants and accounting experts, and we relied on the analysis of the questionnaire on the SPSS25 program and the EXCEL data processing program.

One of the most important results achieved by auditors in Algeria is the rules and conduct of the auditing profession by adhering to the rules and laws governing the auditing profession, as well as achieving the quality of accounting auditing through the influence of local, personal and professional factors.

Key words: Audit, Professional Ethics, Audit Quality, Accountants, Accounting Professionals, Environment of Algerie.

.

قائمة المحتويات

البيان	الصفحة
إهداء	I
الشكر و التقدير	II
الملخص	III
قائمة المحتويات	IV
قائمة الجداول	V
قائمة الأشكال	VI
قائمة الملاحق	VII
المقدمة	أ-ب-ج
الفصل الأول: الجوانب النظرية والتطبيقية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التدقيق	
مدخل	02
المبحث الأول: الإطار النظري لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التدقيق.	03
المبحث الثاني : الدراسات السابقة حول الموضوع وموقع الدراسة الحالية.	16
خلاصة الفصل	25
الفصل الثاني: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بالجنوب الشرقي الجزائري	
مدخل	27
المبحث الأول : إجراءات الدراسة والأدوات المستخدمة.	28
المبحث الثاني: عرض وتحليل وتفسير نتائج الاستبيان.	31
خلاصة الفصل	51
الخاتمة	53
قائمة المراجع	57
الملاحق	60
الفهرس	70

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	يلخص نوع المنظمة التدريب الأخلاقي للمهنيين العاملين وفقاIFAC	07
(1-2)	يلخص أهم مجالات الاستفادة من الدراسات السابقة	23
(2-1)	يوضح مقياس ليكارث الثلاثي	30
(2-2)	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	30
(2-3)	يوضح وظيفة أفراد العينة	32
(2-4)	يوضح الخبرة أفراد العينة	33
(2-5)	المؤهل العلمي لأفراد العينة	34
(2-6)	يوضح اختبار α كرونباخ	35
(2-7)	يوضح المتوسط الحسابي المرجح لمقياس ليكارث الثلاثي	36
(2-8)	يوضح مكافئ المقياس لمقياس ليكارث الثلاثي للمحور الأول	36
(2-9)	نتائج أراء أفراد عينة الدراسة حول المحور الأول	37
(2-10)	يوضح مكافئ المقياس لمقياس ليكارث الثلاثي للمحور الثاني	38
(2-11)	نتائج أراء أفراد عينة الدراسة حول المحور الثاني	39
(2-12)	يوضح نتائج اختبار Levene	40
(2-13)	يوضح نتائج اختبارShapiro-Wilk	41
(2-14)	يوضح متوسط رتب الالتزام حسب الخبرة	41
(2-15)	يوضح نتائج اختبارKruskal-Wallis	42
(2-16)	يوضح نتائج اختبار Levene	43
(2-17)	يوضح نتائج اختبارShapiro-Wilk	43
(2-18)	يوضح متوسط رتب الالتزام حسب المؤهل العلمي	44
(2-19)	يوضح نتائج اختبار Kruskal- Wallis	44
(2-20)	يوضح نتائج اختبار Levene	45
(2-21)	يوضح نتائج اختبارShapiro-Wilk	46
(2-22)	يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للتأثر حسب الخبرة.	46
(2-23)	يوضح اختبار التباين الأحادي ANOVA	47
(2-24)	يوضح نتائج اختبار Levene	48
(2-25)	يوضح نتائج اختبارShapiro-Wilk	48
(2-26)	يوضح متوسط رتب التأثر حسب المؤهل العلمي	49
(2-27)	نتائج اختبار Kruskal-Wallis	49

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
(1-1)	يلخص مبادئ وأخلاقيات مهنة المراجعة	06
(1-2)	يلخص مصادر أخلاقيات مهنة المراجعة	08
(1-3)	يوضح تأثير مبادئ وقواعد السلوك المهني على جودة عملية المراجعة	16
(2-1)	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة	32
(2-2)	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة	33
(2-3)	يوضح الخبرة لأفراد المؤهل العلمي	34

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
(1)	استمارة الاستبيان	61
(2)	أسماء الأساتذة المحكمين لاستمارة الاستبيان	64
(3)	توزيع أفراد العينة حسب المتغيرات الشخصية	64
(4)	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة والمؤهل العلمي	65
(5)	معامل ألفا كرونباخ للمحاور الدراسة	65
(6)	نتائج أراء أفراد عينة الدراسة حول المحور الأول	65
(7)	نتائج أراء أفراد عينة الدراسة حول المحور الثاني	65
(8)	نتائج اختبار الفرضية الأولى حسب المتغيرات الشخصية	66
(9)	نتائج اختبار الفرضية الثانية حسب المتغيرات الشخصية	67

مقدمة

أ. توطئة:

نظرا للتطور والتوسع الاقتصادي السريع والنمو الكبير في عالم الأعمال وتعقيداتها، أصبحت مهنة المراجعة تلعب دورا مهما لما توفره من معلومات مهمة وقيمة لذوي العلاقة ،ولذلك فإن قضية جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات تمثل محورا لمعديد من الدراسات والأنظمة والتشريعات التي صدرت عن المنظمات المهنية ،بهدف العمل على تحسين هذه الجودة والحفاظ عليها.

وتعتبر جودة الخدمات التي تؤديها مكاتب مراجعة الحسابات ذات أهمية كبيرة في المحافظة على المتعاملين معها وبمقدار ما تحققه المراجعة من مستوى في الأداء بقدر ما يتم المحافظة على المتعاملين وخاصة الجيدين منهم، فالشركات التي تتعامل مع مكاتب المراجعة تسعى دوما إلى مراجعة حساباتها لدى مكاتب تضمن وتحدد مسبقا بعض الموصفات للمراجعة التي سوف تقوم بها والتي من شأنها أيضا بنفس الوقت زيادة الثقة بالقوائم المالية، فالمراجعة الجيدة هي التي تمكن من الحد من الأخطاء في القوائم المالية إلى أقل ما يمكن في ظل الأتعاب المتفق عليها.

يعتبر قانون (10-01) من أهم التشريعات المستخدمة في الجزائر قصد إلزام المدققين الخارجيين بالالتزام بمسؤولياتهم الأخلاقية التي تفرضها عليهم مهنة التدقيق المحاسبي، حيث نجد أن مواد القانون المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد تتضمن عدة أدوات حماية .

ب. إشكالية الدراسة:

من خلال ما سبق سيتم طرح الإشكالية التي يستوجب بحثها في هذه المذكرة وهي كالأتي:

ما مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني و أثره على جودة التدقيق؟

وبالتالي تتفرع عنه أسئلة فرعية تدور حول النقاط التالية:

- ما مدى التزام مرجعي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر؟
- ما هي العوامل المؤثرة على جودة التدقيق في الجزائر؟

ج. فرضيات الدراسة: من خلال الفريضتين التاليتين:

- **الفرضية الأولى** : يراعي مدقيقي الحسابات في الجزائر قواعد وسلوك مهنة التدقيق من خلال الالتزام بالقواعد و القوانين التي تنظم مهنة التدقيق.
- **الفرضية الثاني** : تؤثر العوامل الموضعية و الشخصية و المهنية في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي في البيئة الجزائرية.

د. أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف حيث كان الغرض الرئيسي لهذه الدراسة هو الإجابة على الإشكالية الأساسية و التي تتمثل في:

- مدى التزام مدققي الحسابات بقواعد أخلاقيات مهنة المراجعة و أثره على جودة التدقيق؛
- نهدف بهذه الدراسة إلى بيان الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي، في زيادة الثقة في القوائم المالية وتحقيق جودة هذه الأخيرة.

هـ. أهمية الدراسة:

تبرز أهمية هذا البحث كونه يعالج مشكلة هامة وحساسة ،ألا وهي أخلاقيات المهنة، حيث يرتبط هذا الموضوع بمدى التزام المرجعين بهته الأخلاق والسلوكيات ، وذلك من خلال تقييم مدى استخدام المنهج والسلوك الأخلاقي كأداة لوضع قواعد قادرة على ضبط الممارسات ، وهذا من خلال إثارة الوعي المهني والأكاديمي بضرورة الاهتمام بدراسة أخلاقيات المهنة وتحقيق إدراك وفهم اكبر لها.

وتبرز أهمية الموضوع أيضا في التعرف على أثر الوعي والالتزام الأخلاقي على جودة التدقيق.

و. منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع اعتمدنا في الجانب النظري على المنهج الوصفي التحليلي، وفي الجانب التطبيقي اعتمدنا على استبيان موجه لمراجعي الحسابات وخبراء محاسبين في الجنوب الشرقي الجزائري، أما فيما يتعلق بجوانب الدراسة كاختبار الفرضيات فقد تم معالجتها ببرنامج المعالجة الإحصائية SPSS-EXCEL .

ز. حدود الدراسة: تتمحور بين :

- **الحدود الزمنية** :تتمثل في الفترة الممتدة من بداية توزيع أول استبيان إلى استلام آخر استبيان، وهي الفترة من 20 ابريل إلى غاية 20 مايو 2019 .
- **الحدود المكانية**: تتمثل الحدود المكانية في رقعة توزيع الاستبيان بالجنوب الشرقي الجزائري وبالتحديد في ولايات (ورقلة ، غرداية، الوادي).

ح. مرجعية الدراسة:

تم الاعتماد على عدة مراجع مشكلة من كتب ،مقالات ، ملتقيات ،رسائل جامعية ،ووثائق رسمية التي تم الاعتماد عليها في بناء التصور النظري ،ودراسة حالة من خلال الاستبيان.

ط. صعوبات الدراسة: تتمثل صعوبات الدراسة فيمايلي:

1. صعوبة توزيع الاستبيان على مراجعين الحسابات وتحديد أماكن تواجدهم؛
2. التعرض للرفض من طرف الكثير من مكاتب مراجعي الحسابات لملئ الاستبيان؛بسبب تزامن توزيع الاستبيان مع أعمال نهاية السنة؛
3. صعوبة استرداد استمارات الاستبيان من قبل المستجوبين نظرا للتأخر في الإجابة؛
4. صعوبة تطبيق برنامج SPSS.

ي. هيكل وأجزاء الدراسة:

لإنجاز هذه الدراسة تم تقسيمها إلى فصلين؛ تضمنت تلخيصا عاما واختبار للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث؛ وعرضا لنتائج التي توصلنا إليها؛ وفي الأخير قدمنا بعض التوصيات التي رأينا بأنها ضرورية بناء على النتائج المتوصل إليها،حيث جاء الفصل الأول والذي تم تقسيمه إلى مبحثين الأول حول الأدبيات النظرية لموضوع الدراسة؛ حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى أخلاقيات المهنة والعوامل المؤثرة فيها وكذلك جودة المراجعة؛ أما المبحث الثاني فقد تضمن الدراسات السابقة.

أما الفصل الثاني فخصص لدراسة الميدانية؛ حيث شملت الدراسة الميدانية أيضا مبحثين؛ المبحث الأول تم التطرق فيه لإجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة؛ أما المبحث الثاني تطرقنا فيه إلى التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة وعرض نتائج الاستبيان ثم تفسيرها ومناقشة النتائج المتوصل إليها وفي الأخير توصلنا إلى مجموعة من الاستنتاجات حول موضوع الدراسة.

الفصل الأول:

الجوانب النظرية والتطبيقية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التدقيق

مدخل:

تعتبر أخلاقيات مهنة المراجعة ركيزة أساسية لجميع العاملين في مهنة المراجعة ، سواء عملوا في شركات خاصة أو حكومية أو مكاتب مراجعة ، فإن عليهم مسئوليات أخلاقية مهنية تتعلق بالقدرة المهنية وتقديم المعلومات الكاملة والموضوعية المعول عليها في عملهم، وتشير أخلاقيات مهنة المراجعة إلى مجموعة المبادئ والمعايير المهنية التي تضبط عملهم أي أنها تحدد ما يجب فعله وما لا يجب فعله من قبلهم ، مثل : العدالة والنزاهة والتجرد والاستقلالية والموضوعية....الخ.

و من هنا فقد حاولنا تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين وهما كالأتي:

المبحث الأول: الإطار النظري لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التدقيق.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع وموقع الدراسة الحالية.

المبحث الأول: الإطار النظري لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التدقيق.

أن وجود إطار أخلاقي يحيط بتصرفات المدققين خاصة في الحالات المعقدة ،وذلك لتوضيح ما هو صحيح أو ما هو خطا، فمفهوم أخلاقيات العمل المهني يشير 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.

المطلب الأول:أخلاقيات المهنة

الفرع الأول:مفهوم أخلاقيات مهنة التدقيق[1]

تعبر الأخلاق عن مجموعة من القواعد والمبادئ التي تحدد ما هو السلوك الصحيح والسلوك الخاطئ؛ وبالتالي فان أخلاقيات المراجعة ما هي إلا مجموعة من المعايير والمبادئ التي تهيمن على السلوك ،والمتعلقة بما هو صحيح أو خطا؛وهي تمثل خطوطا توجيهية للمراجعين في أداء أعمالهم المهنية وان أهميتها تزداد بالتناسب مع أثار ونتائج العمل.

فالأخلاقيات هي معايير ومقاييس أخلاقية تكون بمثابة مقاييس ومعايير للقيم والسلوكيات الأخلاقية التي تحكم العمل المحاسبي الذي يتم تنفيذه في بيئة العمل.

أما ركائز السلوك الأخلاقي في بيئة العمل فان سلوك الإنسان الأخلاقي يتأثر بعدة مؤثرات ايجابية وسلبية؛ داخلية وخارجية؛ويصل تأثير هذه المؤثرات إلى أن تطغى على خلقه الأساسي حتى يصبح السلوك الجديد له خلقا وطبعا؛ وإذا أرادت إي منطقة أن تبنى بيئة عمل واضحة وأخلاقية؛فلا بد لها من وضع قوانين واضحة،شفافة وركائز أساسية تبدأ من الثقافة التي تبنيها وتنشرها لإستراتيجية في الشركة والعمل مع الأفراد فيها؛وتكون لديها قناعة بقدرتها على تطبيقها وتفعلها بدءا منها ومرورا بالأفراد العاملين وبيئة العمل الخاصة بهذه البيئة.[2]

أن أخلاقيات مهنة التدقيق تنعكس على أداء المدققين وأنشطتهم إذ أنهم سيراعون المحددات الأخلاقية قبل أن يظهر أي رد فعل لهم أثناء القيام بمهمة التدقيق، فأخلاقيات المهنة هي تطبيق للمعايير الأخلاقية الفردية هي مواقف الأعمال المختلفة ،التي تظهر على تصرفات المدققين أللقانونية و أللأخلاقية أو الإزعاجات التي تظهر ضمن أخلاقيات العمل المهني الذي يهتم بما هو صحيح؛ أو ما هو خاطئ في الحالات الاعتيادية؛فضلا عن ما يواجهه المدقق في عمله اليومي كاستخدام موارد الشركة لأغراض شخصية أو الاتفاقيات غير الواضحة.

---

[1] صوفي إيمان، قوراري مريم، **أخلاقيات العمل كأداة للحد من ظاهرة الفساد الإداري في الدول النامية**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتيارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي6-7 ماي 2012،ص2.

[2] عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري، **قواعد سلوك و آداب مهنة التدقيق و أثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية**، رسالة ماجستير(غير منشورة)،كلية الأعمال، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الوسط، الأردن،2012،ص17.

تمثل أخلاقيات مهنة التدقيق مبادئ مهمة للسلوك المرتبطة بمعايير السلوك الجيد أو غير الجيد أو السلوك الصحيح والسلوك الخطأ في تصرفات الأفراد والجماعة"؛لكون هذه المبادئ السلوكية والقيم الأخلاقية هي التي تحكم سلوك الفرد أو الجماعة في التمييز بين الصواب والخطأ،لتصنع محددات عملية اتخاذ القرارات .

الفرع الثاني:مبادئ وقواعد السلوك المهني: تتمثل في:

أولا: مبادئ السلوك المهني[1]

يعمل الإتحاد الدولي للمحاسبين مع الأعضاء منتمين له لحماية المصلحة العامة من خلال تشجيع المحاسبين بكافة أنحاء العالم باستخدام مهنة عالية الجودة ويعمل على تطوير وتحسين مهنة المحاسبة .

ولهذا قام الإتحاد الدولي بإصدار دليل مهني للمراجعة الدولية ، وحسب الإتحاد الدولي للمحاسبين فإن مبادئ مهنة المراجعة تتمثل في :

1- النزاهة:

يجب أن يكون المراجع أمينا وصادقا في جميع العلاقات المهنية والتجارية ، ويقصد بالنزاهة عدم الاشتراك في أي تقارير تتضمن معلومات كاذبة أو مضللة.

2- الموضوعية:

يجب أن لا يسمح المراجع بالتحيز أو تضارب المصالح أو التأثير المفرط للآخرين لتجاوز الأحكام المهنية والتجارية.

3- الكفاءة والعناية المهنية:

يتعين على المراجع أن يقوم بالخدمات المهنية بالعناية الواجبة ، بالكفاءة ، بالدقة ، والمثابرة كما ينبغي عليه أن يؤدي مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول عند تقيم الخدمات المهنية بحسب المادة 59 من القانون رقم 10-01 [2]

4- السرية:

يجب أن يحترم المراجع المهني سرية المعلومات التي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية وينبغي أن لا يفصح عن أي من هذه المعلومات لأطراف ثالثة دون تفويض أو ترخيص صريح أو قانون محدد إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالإفصاح عنها.

---

[1] محمد التهامي طواهر، وصديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات–الإطار النظري والممارسات التطبيقية–**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعيةالجزائر،2005،ص43.

[2] المادة 59 ،من القانون 10-01،المؤرخ في 2010/06/29، يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ،الجريدة الرسمية عدد 42 ،الصادرة في 2010/07/11،

5- السلوك المهني:

يجب أن يلتزم المراجع بالقوانين والأنظمة ذات الصلة ، وينبغي أن يتجنب أي عمل يسئ أو يخل بالسمعة المهنية.

ثانيا : قواعد السلوك المهني.[1]

حددت منظمة المعايير والمبادئ التوجيهية مراقبة مدونة قواعد السلوك المهني لممارسة مهنة المراقبة القانونية لحسابات الشخص القائم الالتزام بمجموعة من القواعد نذكر منها:

1. الاستقلالية والموضوعية:

يتسنى للمدقق إصدار حكم أو رأي صادق ، و يجب عليه أن لا يملك عند تنفيذ المراقبة أي مصلحة أو ربح يؤثران على استقلالية وموضوعية الحكم.

2. العناية المهنية:

تنص المادة 49 من قانون رقم 91-08 على أن يتحمل محافظو الحسابات المسؤولية العامة على العناية بمهمتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج " أي على محافظ الحسابات بدل العناية المهنية الكافية والإشراف على مساعدته والتأكد من الأدلة والبراهين المتحصل عليها وإبداء رأي فني محايد.

3. الكفاءة المهنية:

لكي يزاول محافظ الحسابات نشاطه على أكمل وجه أن يتمتع بتأهيل علمي وعملي و اكتساب معارف مختلفة.

-معرفة معمقة في المحاسبة والتمكن الكبير من التنظيم المحاسبي وتقنيات المراجعة.

-معارف كافية في قانون الأعمال ،للتعرف على حدود مهنته ومسؤولياته من جهة التدقيق المعمق في الجانب القانوني والتشريعي للمؤسسة.

وهناك أيضا بعض قواعد السلوك المهني يجب على المراجع الالتزام بها نذكر منها:

- مراعاة زملاء المهنة؛فلا ينافسهم من خلال الإعلانات أو دفع سمسرة أو عمولة للحصول على العملاء؛وان لا يشارك أو يستخدم أشخاصا من غير أعضاء مجمع المحاسبين و المدققين ؛
- أن يتأكد من إتباع المبادئ المحاسبية الموضوعة في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي؛
- أن لا يسلك في تحديد أتعابه أساليب تؤثر على استقلاله؛مثل الأتعاب المشروطة أو المحتملة؛
- مراعاة كرامة المهنة ؛فيحضر على العضو القيام بأي عمل يسيء لسمعة المهنة .

[1] عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطري،مرجع سبق ذكره ص22

الشكل رقم (1-1) يلخص مبادئ وأخلاقيات مهنة المراجعة

مبادئ السلوك المهني	قواعد السلوك المهني
✓ الموضوعية	✓ الاستقلالية والموضوعية
✓ الكفاءة والعناية المهنية	✓ العناية المهنية
✓ السرية	✓ الكفاءة المهنية
✓ السلوك المهني	

المصدر :من إعداد الطالب

حيث اهتمت فرنسا والإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC والولايات المتحدة الأمريكية ، ودول أروبية بالتركيز على التدريب وتعليم المحاسبين والمسئولين المهنيين في جميع أنحاء العالم ولتطوير أخلاقيات مهنة المحاسبة والمالية في العالم كما جاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين:

- اقتراح الوعي الأخلاقي في حلقات تدريبية مقدمة من قيادات إقليمية للمتدربين المحاسبين.
- دمج معايير أخلاقية أو توعية أخلاقية للطلاب في الجامعات والمعاهد والمدارس العليا .

ومع ذلك يبقي الساعات أو الوقت المخصص للتوعية الأخلاقية لا يزال ضعيفا أي ما يقارب 75 % من التدريب.

❖ **طرق التدريب المستخدمة في الأخلاق[1]**: إ

❖ إن الهدف من تدريس الأخلاقيات هو تحديد السلوك بما يتفق مع الصدق والعدالة والقيم.

-يجب تعليم الأخلاق للمهنيين في المستقبل ؛

- حالة enron تقديم لطلابها صحيفة ومختلف الوسائل المكتوبة للربط بين الحقائق ومناقشة أوجه القصور التي يتم تحديدها وطرق تصحيحها ؛

-استخدام أسلوب السيناريو التصويري على الرغم من أنه أقل شيوعا بكثير.

كما يوفر IFAC الإتحاد الدولي للمحاسبين نموذجا لما ينبغي أن يكون في تعليم الأخلاق الموجه للخبير المحاسبي، ويظهر هذا النموذج بوضوح في تعليم السلوك الأخلاقي يحدث طوال الحياة العلمية، ويمكن تلخيصها في أربع خطوات ملخصة في الجدول التالي:

[1]عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطري، ،مرجع سابق الذكر،ص30.

جدول رقم (1-1) يلخص تعليم السلوك الأخلاقي وفقا IFAC

الخطوات	هدف الخطوة	نوع التدريس	محتوي التدريس
الخطوة1	فهم السياقات التنظيمية لتحويل الكفاءة السلوكية	التدريب المهني في الأخلاق	العوامل التي تؤثر على أخلاقيات القرار والسلوك الأخلاقي
الخطوة2	دمج علم الأخلاق وتطوير الكفاءة في الحكم و اتخاذ القرار الأخلاقي	وحدة الأخلاق اختيارية أو إجبارية	تطبيق النظريات الأخلاقية والمسؤولية الاجتماعية ومدونات السلوك المهني والقرارات الأخرى مع إشكاليات الأخلاقيات
الخطوة3	توعية المتعلمين بالأخطار والقضايا الأخلاقية في مجال المحاسبة	إدماج حالات القضايا الأخلاقية في مجال المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية والضرائب	المشاكل التي تواجه في كثير من الأحيان من قبل المحاسبين مثلا التهرب من دفع الضرائب
الخطوة4	تطوير الذكاء الأخلاقي من خلال توفير قدر كاف من المعرفة ومن المفاهيم والنظريات التي تستخدم في عمل المحاسبة	وحدة الأخلاق تعلم في دورات تكون في وقت مبكر	النظريات الكلاسيكية في الأخلاق والفضائل التنمية الأخلاقية

المصدر:من محمد التهامي طواهر، وصديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات-الإطار النظري والممارسات التطبيقية-، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعيةالجزائر،2005،ص57.[1]

الفرع الثالث: مصادر أخلاقيات مهنة التدقيق: تتمثل في:

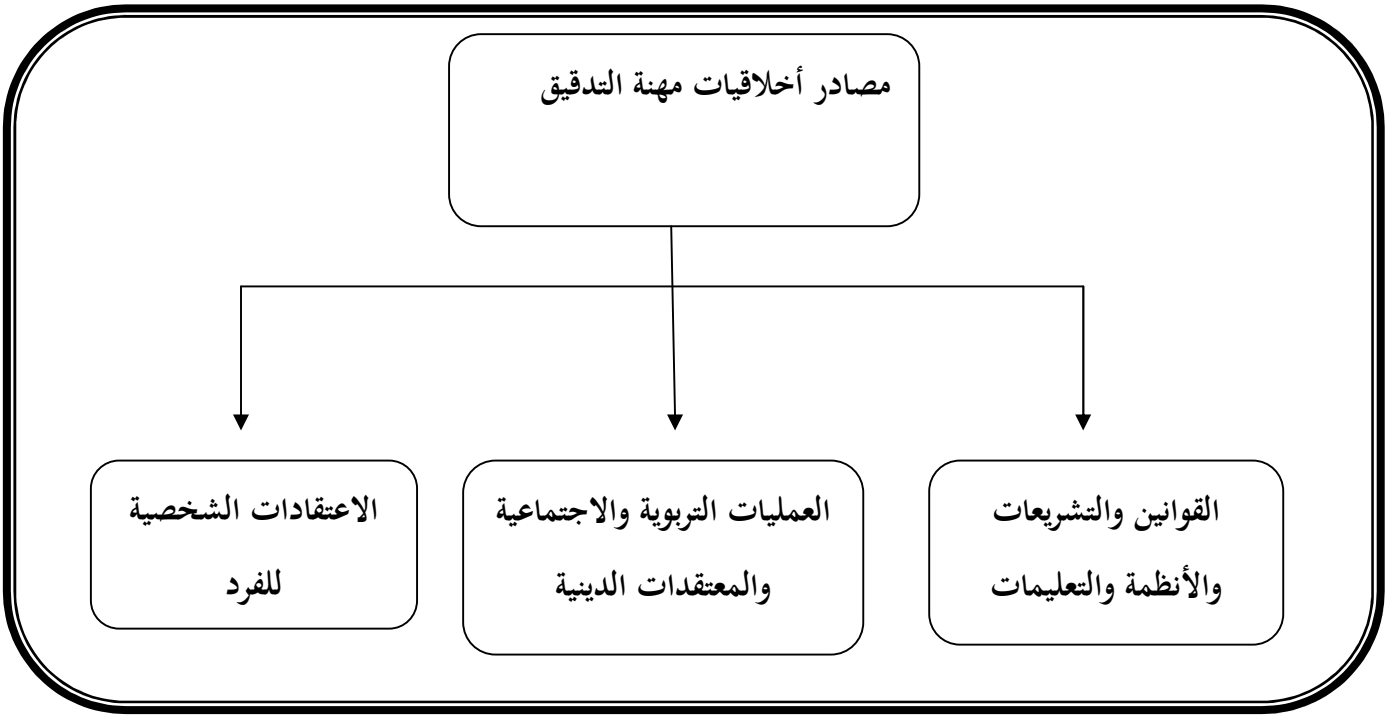
1-**القوانين والتشريعات والأنظمة والتعليمات**:وتتمثل بالمعايير القانونية والتشريعات والأنظمة والتعليمات السائدة والموثقة ؛إذ تحدد سلوكيات الأفراد والمنضمات والقيم الأخلاقية بتطبيق هذه القوانين والتشريعات.

2-**العمليات التربوية والاجتماعية والمعتقدات الدينية:** وتستند هذه العمليات على القيم الأخلاقية المتبادلة والمشتركة التي تسود بين الأفراد.

3- **الاعتقادات الشخصية للفرد**:وهذه الاعتقادات يتم من خلالها تحديد المعايير التي تربط بشكل أساسي بسلوك الفرد وحريته في التصرف المناسب وفقا لذلك.

[1] محمد التهامي طواهر، وصديقي مسعود، -، مرجع سبق ذكره،2005،ص57.

والشكل رقم (1-2) يلخص مصادر أخلاقيات مهنة التدقيق



المصدر: عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطري،قواعد وسلوك مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية،مرجع سابق الذكر،ص38.[1]

الفرع الرابع: التزام المراجعين بمسؤولياتهم الأخلاقية التي تفرضها عليهم مهنة التدقيق المحاسبي حسب القانون 10-01:[2]

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

المادة 08 من القانون10-01: لممارسة مهنة محافظ الحسابات يشترط:

- حيازة الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
- أن يتمتع الشخص بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

المادة 37 من القانون10-01: لا يمكن محافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته.

ولا يمكن احتساب الأتعاب، في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.[3]

[1] عبد الرحمان مخلدسلطان عريج المطري ،مرجعسابق الذكر،ص38
[2] القانون رقم 10-01، مرجعسبق ذكره ،من ص1 الى 34.

المادة 64 من القانون10-01: يمنع محافظ الحسابات من ممارسة ما يلي:

-كل نشاط تجاري، لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛

-كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛

-كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 من هذا القانون؛

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

المادة65 من القانون10-01: يمنع محافظ الحسابات من:

-القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛

-القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛

-قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛

-قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛

-ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛

-شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث(3) سنوات من انتهاء عهدته.

المادة 66 من القانون10-01: لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين اللذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث(3) سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة.

المادة 67 من القانون10-01: :يمنع محافظ الحسابات القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون له فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

المادة 68 من القانون10-01: يمنع محافظ الحسابات السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية.

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

الفرع الخامس : مصادر السلوك الأخلاقي لمدقق الحسابات العوامل المؤثرة فيه

أولا:مصادر السلوك الأخلاقي لمدقق الحسابات :

تمد الفرد سلوكه الأخلاقي متأثرا بثلاثة عناصر أساسية مهمة وهي المدقق نفسه والشركة التي يعمل بها والبيئة الخارجية؛وكما يلي :[1]

1-**المدقق**:يتأثر السلوك الأخلاقي للمدقق بمجموعة من العوامل ترتبط بتكوينه العائلي والشخصي؛فالقيم الدينية والمعايير الشخصية والحاجات الفردية وتأثير العائلة والمتطلبات المالية وغيرها تدفع الأفراد إلى نوع أو أخر من السلوك؛فالفرد الذي ليس قاعدة قوية من الأخلاق المكتسبة من العائلة والدين وغيرها؛تكون أعماله تتأرجح في المواقف المختلفة في ضوء تعظيم مصلحته الشخصية فقط؛أما الذين يستندون إلى قاعدة أخلاقية قوية فان ثقتهم بأنفسهم تكون اكبر وهناك تجانس سلوكي في قراراتهم؛ فالقيم الأخلاقية التي تعطي الأولوية للنزاهة والعدالة والكرامة والاستقامة واحترام النفس توفر دعائم للمديرين تسندهم في عملية اتخاذ القرار وتجعله أكثر صوابا حتى لو كانت الظروف المحيطة غير واضحة؛أو غامضة والضغوطات كبيرة.

2-**الشركة التي يعمل بها المدقق**:تؤثر الشركة في أخلاقيات مكان العمل من خلال الهيكل التنظيمي وخطوط السلطة؛وكذلك قواعد العمل والإجراءات وأنظمة الحوافز وغيرها .

كذلك فان السائدة والتي تعني مجموعة القيم والأعراف المشتركة التي تتحكم بالتفاعلات بين أعضاء الشركة يعضهم مع بعض ومع الجهات الأخرى خارج الشركة هي مؤثر وفاعل في السلوك سواء كان أخلاقيا أو غير أخلاقي من خلال اعتماد الفرد العامل أو الإداري على هذه الأعراف والقيم ومدى تأكيدها على الالتزام بسلوكيات معينة.

3-**البيئة الخارجية**:تعمل منظمات الأعمال في بيئة تنافسية تتأثر بقوانين الحكومة وتشريعاتها؛وكذلك بالقيم والأعراف الاجتماعية السائدة فالقوانين تلزم المنظمات بسلوكيات معينة وتضع معايير لتصرفاتها وبحدود معينة؛في حين أن التشريعات تساعد بسن تشريعات جديدة بناءا على حصول خرق للقوانين أو عدم الالتزام بها؛ولذلك فان مجمل التشريعات والقوانين وكذلك الأعراف والقيم الاجتماعية تعطي تصورا عن طبيعة المناخ الأخلاقي السائد في صناعة معينة وهذه تؤثر بدورها بالسلوك الأخلاقي للمدققين.

أما مظاهر السلوك أللأخلاقي والمعروفة بسلوكيات ومظاهر الفساد الإداري فمن الممكن أن نجدها في بيئة العمل مثل الرشوة؛والوساطة والمحسوبية والسرقة والاختلاس ؛التزوير؛والغش والتدليس؛والعمولات مقابل الصفقات؛والمنح والعطايا دون وجه حق والابتزاز وإساءة استخدام السلطة وانتحال الشخصيات والتحيز والمحاباة وغيرها.

[1] عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطري، مرجع ساق ذكره،ص22

ثانيا:العوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي:

هناك عدد من المتغيرات والعوامل التي تؤثر في السلوك الأخلاقي لدى مدقق الحسابات هي :

1-**التشريعات**[1]:والمقصود بالتشريعات دستور الدولة وكافة القوانين المنبثقة عنه؛ونظام الخدمة المدنية والأنظمة واللوائح الأخرى على مختلف أنواعها التي تبحث في أخلاقيات العمل؛من حيث الانتظام بالدوام والتقيد بقواعد الجدارة والاستحقاق ,وتقديم المصلحة العامة على المصلحة الخاصة وعدم قبول الرشوة ونحوها ولهذه التشريعات هو خاطئ ,وما هي السلوكيات الواجب على المدقق أن يسلكها تجاه العمل الذي يؤديه؛كذلك لقانون العمل والعمال التي يتم وضعها من قبل وزارة العمل، الدور الكبير في توعية المدقق بالسلوكيات الواجبة له أو عليه كذلك لصاحب العمل للسير على نهج واضح في التعاملات بناءا على أسس واضحة ومعروفة وتعد التشريعات من أهم المصادر التي تتحكم في تسيير الإدارة في الو ضيفة العامة وتصريف المعاملات وتنفيذ الأوامر؛ويشار إلى أن اللوائح والأنظمة والقوانين التي تصدرها إدارات الخدمة المدنية ومكاتب العمل في دول العالم تشكل مصدرا مهما من مصادر الأخلاق في العمل الوظيفي؛وذلك من خلال الضوابط الأخلاقية والقوانين التي تحدد عمل المدقق وسلوكه وحثه على التمسك بالأخلاق الفاضلة والعمل على الارتقاء بالعمل وتقديم خدمة جليلة.

2-**البيئة الاجتماعية** [2]:تؤثر البيئة الاجتماعية التي يعيش فيها المدقق بدءا من المنزل مرورا بالأصحاب والعمل على سلوكيات المدقق واتجاهاته وفي قراراته السلوكية؛حيث أنها هي البيئة التي تجمع بين المنزل والحي والعمل والمجتمع الذي يعيش فيه؛وما يسودها من عادات وتقاليد ومعتقدات وأحوال اقتصادية واجتماعية و سياسية ؛والتي تساهم وبشكل كبير في تشكيل سلوك الفرد وتكوين اتجاهاته؛ إذ تنمو هذه الاتجاهات والممارسات السلوكية وكذلك تتطور بتطور مراحل النمو التي يمر بها المدقق

3-**البيئة الاقتصادية** :تلعب الأوضاع الاقتصادية ومستويات دورا كبيرا في تشكيل وتكوين الأخلاقيات التي يعمل بها المدقق ,حيث أنها تؤدي إلى نشوء طبقات اجتماعية واقتصادية متعددة في المجتمع؛الأمر الذي يجعل كل فرد أو مجموعة من الأفراد يتخذون سلوكا ونهجا معينا للوصول إلى الأهداف الفردية أو الاجتماعية المنشودة.

[1] عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطري، مرجع ساق ذكره،ص24.

[2] عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطري، مرجع ساق ذكره،ص27

المطلب الثاني:جودة التدقيق[1]

في اهتمام المجامع والمنظمات المهنية في العديد من دول العالم بموضوع جودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والتدقيق، أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي قائمة معايير التدقيق والتي فترضت بصورة ضمنية أن جودة التدقيق تتمثل في الالتزام بمعايير التدقيق.

الفرع الأول:مفهوم جودة التدقيق

عرفت الجودة على أنها مدى المطابقة مع المتطلبات حيث تسعى المنظمات على مراقبة الأداء ولأنشطة والأعمال اليومية للوصول إلى أعلى درجة من درجات الجودة؛وذلك من خلال تقليل الأخطاء وكشف الانحرافات بالشكل الذي يؤدي إلى تلبية احتياجات الإدارة؛وتستند جودة التدقيق إلى الأداء الجيد لنظام الرقابة؛وكذلك مدى ملائمة النظام المحاسبي المطبق؛للوصول إلى الفعالية والكفاءة المناسبة في العمليات والقيود وبشكل مستمر ضمن الشركة لغرض خدمة أهدافها وحماية الأصول .

ومن الناحية المهنية فقد عرفت جودة التدقيق على أنها "قدرة التدقيق على اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة، وتقديم التوصيات لمعالجتها،أو الحد منها،وإمكانية تحقيق أقصى منفعة ممكنة لشركة العميل".أما من الناحية الأكاديمية فقد عرفت جودة التدقيق بأنها "الالتزام بمعايير التدقيق،وقواعد السلوك المهني أثناء القيام بمهمة التدقيق".[2]

ما عرفت جودة التدقيق بأنها "التأكد على تحقيق الأداء المنشود وفق معايير التدقيق ،والتأكد من الالتزام بالسياسات،والإجراءات المحددة الموضوعة ،والتي تقود إلى تحقيق المهام المطلوبة من التدقيق"وتنعكس جودة التدقيق على الخصائص التي يجب أن تتميز بها المعلومات المحاسبية،حيث يؤدي تحديد جملة الخصائص المتعلقة بالمعلومات المحاسبية إلى مساعدة القائمين على وضع المعايير المحاسبية،كما تساعد المسئولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية.

❖ مفهوم جودة التدقيق من وجهة نظر المجامع المهنية[3]

وتمثلت اعتبارات الرقابة على الجودة الواردة في القائمتين المذكورتين على العناصر التالية والتي تتعلق بالرقابة على التدقيق في منشآت التدقيق:

1- الاستقلال:والذي يعني وضع السياسات والإجراءات التي تؤكد بصورة معقولة تمتع كافة أفراد مكتب التدقيق على اختلاف مسؤولياتهم التنظيمية بالاستقلال سواء من الناحية الموضوعية أو الذهنية.

---

[1] احمد التميمي،العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية،رسالة ماجستير ،جامعة البصرة،2013،ص44."

[2] بومدين يوسف، إدارة الجودة الشاملة والأداء المتميز، **مجلة الباحث**، جامعة بورقلة، عدد05 ، 2007 ،ص 28.

[3] عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطري، ،مرجع سابق الذكر،ص48.

2- تخصيص الأفراد بالمكتب على وظائف مهام التدقيق:والذي يعني وضع السياسات والإجراءات المتعلقة بتخصيص الأفراد للقيام بأداء مهام التدقيق ،وذلك بغرض التأكيد على أن عمل التدقيق سوف يتم تنفيذه من قبل أفراد لديهم التأهيل العلمي والعملي الكافي.

3-طلب المشورة:بمعنى وضع السياسات والإجراءات المتعلقة بطلب المشورة أو الاسترشاد برأي الآخرين ،وذلك بغرض التأكيد على سعي المدققين إلى طلب المساعدة بخصوص ما قد يثار أمامهم من تساؤلات أو استفسارات من المكاتب الأخرى والأفراد ذوي الخبرة الأكبر والأوفر.

4-الإشراف:بمعنى وضع السياسات والإجراءات المتعلقة بمسلك العمل والإشراف عليه عند كافة المستويات التنظيمية وذلك بغرض التأكيد على أن العمل المؤدى يتفق مع معايير الجودة في المنشأة.

5-التوظيف:بمعنى وضع السياسات والإجراءات المتعلقة بالتوظيف وذلك بغرض التأكيد بصورة معقولة أن الموظفين المستخدمين يتمتعون بخصائص ملائمة تمكنهم من أداء العمل بكفاءة.

6-تنمية القدرات المهنية:بمعنى وضع السياسات والإجراءات الخاصة بالتطوير المهني وذلك بغرض التأكيد بصورة معقولة على تمتع الأفراد داخل مكتب التدقيق بالمعرفة اللازمة التي تمكنهم بالقيام بأعمالهم ،فضلا عن حصولهم على برامج التعليم المستمر وبرامج التدريب التي تعمل على تنمية القدرات المهنية للأفراد المنتمية لمكتب التدقيق.

7-الترقيات:بمعنى وضع السياسات والإجراءات الخاصة بترقية الأفراد المهنيين وذلك بغرض التأكيد بصورة معقولة على أن الأفراد الذين تم اختيارهم سوف يمتلكون المؤهلات الضرورية للوفاء بالمسئوليات المفترض أن تلقى على عاتقهم.

8-قبول عملاء جدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين:بمعنى وضع السياسات والإجراءات اللازمة لتحديد مدى إمكانية قبول العميل واستمرار تقديم الخدمة له،وذلك بغرض التأكيد بصورة معقولة على تقليل احتمال الارتباط بعميل يفتقر إلى النزاهة ،وهو الأمر الذي يتطلب أن يتوفر في التدقيق القدرة على تمييز والاختيار في مجال علاقاته المهنية.[1]

الفرع الثاني:أهمية جودة التدقيق:[2]

إن مكاتب التدقيق تسعى لتحقيق مستوى عالي من جودة التدقيق لإخلاء مسؤوليتها أمام الأطراف المستفيدة من نتائج التدقيق، إذ إنها تساعد المكاتب في تجنب العقوبات المهنية والقانونية جراء أية مخالفة أو تقصير في أعمال التدقيق من خلال التأكيد على الالتزام بالمعايير التدقيقية المحلية والدولية وقواعد السلوك المهني والتعليمات والقوانين ذات الصلة ومن خلال تقويم المدقق لمخاطر العمل لدى الزبون وإتباع سياسات ذات كفاءة للتعيين والترقيات والتي ستركز على استقطاب

[1] شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة سطيف 1، 2012،ص49.
[2] عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطري ،مرجع سابق الذكر،ص48.

الكوادر المهنية ذات المستوى العالي في التأهيل والخبرة وفي تخصصات متعددة مع امتلاكهم الموضوعية، وعلى نحو مماثل السعي لتحديث وتطوير القدرات الفنية والمهنية لكوادرها من خلال التخطيط الجيد لبرامج التدريب المهني المعدة.

الفرع الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق:[1] نذكرها كتالي :

1-أتعاب المدقق:

عند البدء في مفاوضات تخص الخدمات المهنية يمكن أن يحدد مدقق الحسابات الأتعاب التي يراها مناسبة ،وحقيقة أن يحدد احد المدققين أتعابا أقل من أخر لا يعتبر بحد ذاته عملا لا أخلاقيا ،ومع ذلك فقد تؤثر مستوى الأتعاب المعروضة على الالتزام بالمبادئ الأساسية على سبيل المثال ينشأ تهديد المصلحة الشخصية على الكفاءة المهنية والعناية اللازمة إذا كانت الأتعاب المعروضة متدنية للغاية بحيث قد يكون من الصعب أداء العملية وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها مقابل ذلك السعر.

2-استقلال المدقق:

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

3- عوامل متعلقة بمكتب التدقيق:

وبالنسبة للعوامل المتعلقة بمكتب التدقيق والتي تؤثر على جودة التدقيق هي :

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

[1] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل،العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية ،مذكرة لنيل درجة الماجستير، جامعة اليمن،2008 ،ص09.

4-الكفاءة المهنية والعناية اللازمة:

- إن قاعدة الكفاءة المهنية والعناية اللازمة تفرض الالتزامات التالية على المحاسبين المهنيين :
- المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العملاء أو أصحاب العمل على الخدمة المهنية ذات الكفاءة العالية؛
- تأدية المهام بكل اجتهاد وعناية وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية؛
- كما تتطلب الخدمة المهنية التي تتسم بالكفاءة ممارسة الحكم الصائب في تطبيق المعرفة والمهارات المهنية في أداء تلك الخدمة، ويمكن تقسيم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين منفصلتين:

الأولى :الحصول على الكفاءة المهنية، **والثانية** المحافظة على الكفاءة المهنية.

5- عوامل متعلقة بفريق التدقيق:

نظرا لإتمام عملية التدقيق من خلال فريق العمل، ونتيجة لأن المسؤولية الناجمة عن تقصير أحد أعضاء الفريق تتحملها منشأة التدقيق فإن انتقاء المدققين للعمل بمنشأة التدقيق يعتبر مطلبا حيويا لضمان جودة أداء عملية التدقيق.

ونتيجة لأهمية كفاءة إجراءات تعيين المدققين للعمل بمنشأة التدقيق فقد اهتمت المنظمات المهنية اهتماما كبيرا بتعيين المدققين ولقد أشارت إصدارات مجمع المحاسبين القانونين الأمريكيين إلى أهمية الإجراءات التي تتضمن اختيار مدققين أكفاء وذلك من خلال تخطيط الاحتياجات من المدققين مع تحديد المؤهلات المطلوبة لكل وظيفة بكل مستوى إداري في منشأة التدقيق.[1]

6 – خبرة مكاتب التدقيق بالصناعة التي ينتمي إليها العميل:

مما لا شك فيه أن خبرة مكاتب التدقيق بالصناعة التي تنتمي إليها المنشأة محل التدقيق يزيد من احتمال خلو القوائم المالية التي تم تدقيقها من الأخطاء الجوهرية، مما يعني ارتفاع جودة التدقيق.

7-مدى إدراك مدقق الحسابات لأهمية تحقيق الجودة في العملية التدقيقية:

أي أن يدرك مدقق الحسابات بأن يتم أداء عملية التدقيق بالشكل المطلوب و بأعلى جودة ممكنة لأنه يتوقع المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية من مخرجات عملية التدقيق المتمثلة في تقرير المدقق الجودة التامة لأنهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم على هذا التقرير ،وأدائها بالجودة المطلوبة يدعم سمعته وشهرته وموقفه التنافسي في مجال عمله.[2]

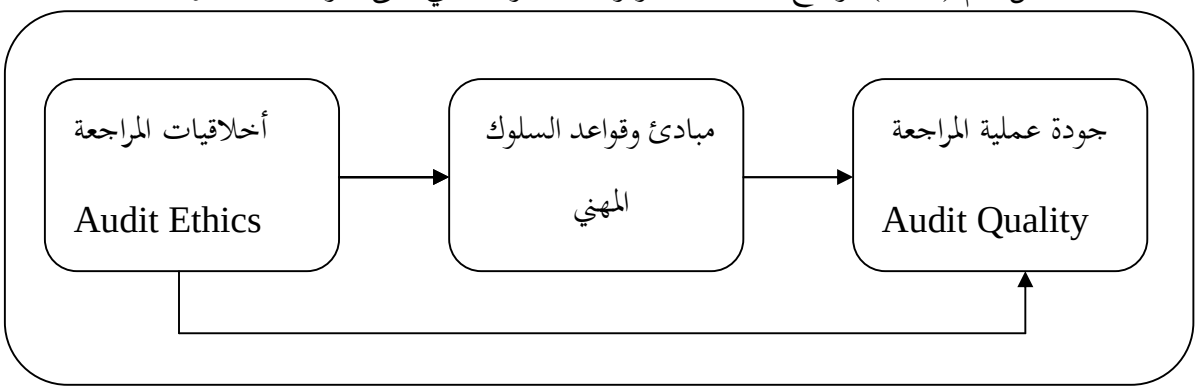
---

[1] محمد بوتين،**المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**،مرجع سابق الذكر،ص25 ،ص 27.

[2] أمين السيد احمد لطفي، **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة**،مرجع سابق الذكر،ص30،ص 32.

والشكل التالي يلخص علاقة الأخلاقيات المهنية بجودة المراجعة[1]:

الشكل رقم (1-3) يوضح تأثير مبادئ وقواعد السلوك المهني على جودة عملية المراجعة



المصدر: محمود بكر خليل عبد العال،مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني،رسالة ماجستير،الجامعة الإسلامية غزة،فلسطين،2015،ص34.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع وموقع الدراسة الحالية.

بغرض معالجة إشكالية الدراسة المطروحة لابد أن نتعرض لبعض الدراسات التي كان لها السبق في تناول الموضوع أو مواضيع مشابهة وذلك من اجل وضع أساس علمي للدراسة الحالية وعلى اعتبار أن وجود دراسات سبق لها تناول جزاء من الموضوع المراد دراسته يثبت قابلية الموضوع للدراسة.

المطلب الأول:الدراسات العربية والأجنبية.

تناول في هذا الدراسات العربية و الأجنبية التي تناولت مواضيع في سياق موضوع الدراسة أو تناولت جزء من موضوع الدراسة.

الفرع الأول :الدراسة العربية

نتناول أهم الدراسات الجزائرية والعربية التي تصب في أيطار موضوع الدراسة

1- دراسة [أبو سمهدانه ، 2015م[2]]تحت عنوان :"قياس أثر أتعاب مراقب الحسابات على جودة عملية التدقيق دراسة ميدانية – فلسطين."

تهدف هذه الدراسة بصفة أساسية إلى قياس أثر أتعاب مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق ولكي يتحقق هذا الهدف لابد من تحقيق الأهداف الفرعية المندرجة تحته وهي تحديد العناصر المؤثرة على جودة عملية تدقيق الحسابات والتي

[1] محمود بكر خليل عبد العال،مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني،رسالة ماجستير غير منشورة ،الجامعة الاسلامية عزة،فلسطين،2015،ص34.

[2] **أبو سمهدانه**، قياس أثر أتعاب مراقب الحسابات على جودة عملية التدقيق، مذكرة ماجستير،الجامعةالاسلامية غزة، فلسطين،2015.

سوف تستخدم كعناصر وسيطة بين أتعاب مدقق الحسابات وجودة التدقيق، ولقد تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة.

وخلصت الدراسة بعدة نتائج كان أهمها الحصول على مبالغ زائدة من أتعاب التدقيق عن طريق تقديم خدمات استشارية للعميل تؤدي إلى اعتماد مدقق الحسابات على العميل مالي اً وأن تقديم الخدمات الاستشارية من مدقق الحسابات للعميل قد تجعله ينحرف عن استقلاله وحياده مما يؤثر سلباً على جودة عملية التدقيق، إضافة إلى أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يعتبر ميزة تنافسية بين مكاتب التدقيق، حيث إن المنافسة بين مكاتب التدقيق تؤثر في تقدير قيمة الأتعاب.

ومن أهم التوصيات تحديد المدة التي يبقى فيها مدقق الحسابات يعمل لدى عميله وهي خمس سنوات وذلك لان طول الفترة التعاقدية تقلل من موضوعيته واستقلاله، وأن يمتلك المدقق المعرفة اللازمة عن معايير المحاسبة والتدقيق وقواعد السلوك المهني لأنها تؤثر ايجابياً على أدائه المهني وعلى أتعابه.

2 – دراسة [قمر الدين،2014 م[1]] تحت عنوان:" التأهيل المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة التدقيق دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بالسودان."

هدفت الدراسة إلى بيان مدى تأثير التأهيل العلمي والتدريب العملي لمدقق الحسابات علي جودة الأداء، والتعرف علي الآثار المترتبة علي تطبيق جودة الخبرة المهنية على عملية التدقيق .ولقد قامت الدراسة على عدة مناهج منها المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بالبحث، والأسلوب الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات، المنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات، المنهج الوصفي التحليلي باستخدام أسلوب العينة لمعرفة أثر معايير جودة الأداء المهني في زيادة كفاءة وفاعلية عملية التدقيق .وتتمثل البيانات الأولية في الاستبيان، أما البيانات الثانوية من خلال الكتب والمراجع والدوريات العلمية والبحوث المنشورة والتقارير المالية والإدارية .وخلصت الدراسة بعدة نتائج أهمها أن التأهيل العلمي والعملي يساعد المدقق الخارجي على المحافظة على استقلاليته والالتزام بالأسس والمعايير المهنية يؤدي إلي تعيين مدققين مؤهلين علمياً ومهنيا ،إضافة إلى وجود نظام التدريب المستمر في المكتب وتوظيف نوعية جيدة من المدققين وإتباع نظام لتقييم الأداء هذا يزيد من تحسين نوعية الخدمات المقدمة.

أوصت هذه الدراسة بضرورة الاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني لشريك التدقيق لما له من أثر فعال من رفع الكفاءة المهنية، وبضرورة إعادة ترتيب وتحديث المحيط المهني في السودان بإصدار قانون جديد.

[1] **قمر الدين**، التأهيل المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة التدقيق،رسالة ماجستير،جامعة الخرطوم السودان،2014.

3- دراسة[التميمي،2013م[1]]تحت عنوان :"العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية دراسة ميدانية في الكليات والمراكز البحثية في جامعة البصرة."

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في العوامل المؤثرة في تحقيق الجودة في العملية التدقيقية التي يزاولها المدقق الداخلي وذلك من خلال جمع أراء فئتين هما الفئة المهنية وتشمل المدققين الداخليين العاملين في المؤسسات البحثية والتعليمية في جامعة البصرة والفئة الأكاديمية وهم عينة من أساتذة المحاسبة.

تمت الدراسة من خلال استخدام استمارة الاستبانة للمسح الميداني وتجميع آراء الفئة الأولى وهم المهنيين المتمثلة في المدققين الداخليين العاملين في المؤسسات التعليمية والبحثية في جامعة البصرة وأراء الفئة الثانية وهم الأكاديميون أساتذة في العلوم المحاسبية.

ولقد توصلت الدراسة إلى أن العوامل السلوكية الواجب أن يحتويها المدقق لها تأثير في تحقيق الجودة بالعملية التدقيقية وهذا ما اتفق عليه كل من الأكاديميين والمهنيين، وان العوامل الشخصية الواجب توافرها في المدقق مثل إن يكون ذا خبرة علمية وأن يكون لديه من التحصيل العلمي ما يؤهله على ممارسة المهنة لها تأثيرها على تحقيق الجودة بالعملية التدقيقية.

وأوصت هذه الدراسة بضرورة توافر المجموعات الأربع للارتقاء بمهنة التدقيق الداخلي إلى أعلى درجات التنظيم المهني والتي بدورها ستساهم في القضاء على ظاهرة الفساد المالي وحالات الغش والتلاعب وهي مجموعة عوامل تنظيمية تتمثل في التخطيط وتحديد الإجراءات التدقيقية، وتحديد حجم العمل، وتحديد الوقت اللازم للعمل، ومجموعة عوامل سلوكية مثل الأمانة العلمية والاستقلال،ومجموعة عوامل شخصية مثل الخبرة العلمية والتحصيل العلمي والمشاركة في الدورات التدريبية ومجموعة الأساسيات العلمية لمهنة التدقيق مثل تطبيق المبادئ المحاسبية.

4-دراسة[عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطري،2012 [2]] تحت عنوان :قواعد سلوك و آداب مهنة التدقيق و أثرها على جودة التدقيق .

وتسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1-التعرف على أثر قواعد سلوك و آداب مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية .

2-و تم إسقاط هذه الدراسة على (72)عينة مستجيبا من المديرين الماليين و المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة.

و من أهم النتائج المتحصل عليها في دراسة :

1- يوجد تأثير (الموضوعية و الاستقلالية ، الأمانة والاستقامة ،المصداقية، النزاهة و الشفافية، السرية ، الكفاءة المهنية) على جودة عملية التدقيق من وجهة نظر المديرين الماليين و المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين في الشركات الصناعية الكويتية .

2 – التزام مدقق الحسابات باستقلال تفكيره و حياديته و التحقق من مدى قيام مدقق الحسابات بالعمل بنزاهة و موضعية.

[1]التميمي، العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية،رسالة ماجستير،جامعة البصرة،العراق،2013.

[2]عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطري، قواعد سلوك و أداب مهنة التدقيق و أثرها على جودة التدقيق، رسالة ماجستير،جامعة الشرق لأوسط،2012 .

3- صياغة الجوانب الفكرية لمخاطر أعمال المراجع، والاستفادة منها في تطوير مفهوم جودة مهنة المراجعة ومحاولة وضع مجموعة من المعايير لتحقيق هذه الجودة..

5 –دراسة[ياسين مربوع، 2005م] [1]تحت عنوان :العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات

حيث يهدف البحث إلى دراسة العوامل التي أدت إلى رفع قضايا أمام القضاء ضد مراجعي الحسابات القانونيين خلال العقدين الأخيرين من القرن العشرين الماضي، وتعرض مهنة المحاسبة والمراجعة على الهجوم عليها من قبل المجتمع المالي.

كما يهدف إلى التعرف على مدى التزام أو عدم التزام مراجعي الحسابات القانونيين في فلسطين بسياسات وإجراءات الجودة والتي منها :المتطلبات المهنية، والمهارات والكفاءة المهنية، وتوزيع المهام على الموظفين، والتعويض، والاستشارات، وقبول العملاء والاحتفاظ بهم ، والرقابة الإشرافية.

ويهدف أيضاً التعرف على العوامل المؤثرة على جودة التدقيق في فلسطين والتي منها :الخبرة العلمية والعملية للمراجع، وتأثير الفترة التي يظل فيها المراجع مراجعاً لحسابات نفس العميل، وتأثير نسبة الأتعاب التي يتقاضاها المراجع من عميل واحد،وأثر المنافسة الشديدة بين المراجعين الخارجيين لاجتذاب العملاء، وضعف الاستقلال عندهم، وانخفاض جودة الأداء المهني في عملية المراجعة.

الفرع الثاني:الدراسات الأجنبية

1–دراسة [2][Enofe & Okunega ,2013] تحت عنوان:

Audit de qualite et auditeurs independants, mémoire de maitrise, University of Nigeria,2013.

جودة التدقيق واستقلالية مدققي الحسابات في نيجيريا :دراسة تقييم تجريبية"

هدفت هذه الدراسة إلى التركيز على دراسة العلاقة بين استقلالية المدقق وجودة التدقيق في الشركات المدرجة ببورصة نيجيريا، وأيضا تحليل العلاقة بين فترة التدقيق وهيكل الملكية وبين جودة التدقيق، وقد استخدم التقييم التجريبي كأساس في دراسة هذه العلاقة،كما وتعد هذه الدراسة من الدراسات المقطعية، ويتكون مجتمع الدراسة من الشركات المدرجة في البورصة النيجيرية.

وأما العينة فهي تتكون من عشرين من التقارير المالية لهذه الشركات وقد تم اختيارها في الفترة المنتهية ب2013 م باستخدام تقنية العينة العشوائية البسيطة.

[1] ياسين مربوع،العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات،رسالة ماجستير،جامعة قاصدي مرباح ورقلة،الجزائر،2005.

[2] Enofe & Okunega, Audit de qualite et auditeurs independants, mémoire de maitrise, University of Nigeria,2013.

وقد أشارت النتائج إلى أنه مع زيادة استقلالية مراجعي الحسابات فإن يؤدي إلى زيادة جودة التدقيق،كما ووجدت أن المنظمات التي تتعامل مع شركات التدقيق لمدة أقل من خمس سنوات فإنها تتمتع بجودة تدقيق عالية.

وأوصت الدراسة بأن الأبحاث المتعلقة باستقلال المدقق وجودة التدقيق يمكن أن تستفيد منها في المقارنة مع البلدان الأخرى حيث يمكن للباحثين تواصل توليد الأسئلة البحثية المستقبلية حول متطلبات قانون سارباينز أوكسلي، وكثير منها نحو هدف استقلال المدقق، وان القانون ساري المفعول لأكثر من خمس سنوات، وهذا يوفر فرصة جيدة لإجراء الدراسات ذات الصلة مع تقليص المخاوف بشأن محدودية حجم العينة والتركيز أكثر على القدرة على تعميم النتائج.

2- دراسة[1] [Makarem & dehkordi,2011] تحت عنوان:

Impact de la taille et des types d' auditeurs sur la qualité du processus d' audit, mémoire de maitrise, Université de Téhéran, Iran,2011.

"أثر حجم القائمين على مراجعة الحسابات وأنواعهم على جودة عملية التدقيق"

هدفت هذه الدراسة للتعرف ما إذا كانت جودة التدقيق تتأثر بنوع المدققين حكومي أو خاص وبحجم مكاتب التدقيق سواء كان كبير أم صغير في كلا النوعين الحكومي والخاص، وتسلط الضوء على المقارنة بين جودة التدقيق بين مكاتب التدقيق الحكومية والخاصة استخدمت عينة مكونة من 2241 شركة من الشركات المدرجة في بورصة طهران للأوراق المالية خلال الفترة ما بين2007 م إلى 2011 م، وقد استخدم نموذج الانحدار البسيط والمتعدد في هذه الدراسة.

وتشير النتائج إلى أن البيانات المالية المدققة من قبل المدققين الحكوميين تحتوي على مستحقات تقديرية أصغر من تلك التي المدققة من قبل شركات تدقيق الحسابات الخاصة، وعلاوة على ذلك يرتبط التغيير من مدقق حسابات حكومي لمدقق خاص في المستحقات التقديرية الأكبر التي يتقاضاها مدقق الحسابات الخاص، مما يشير إلى أن مدققين الحسابات الحكوميين لديهم جودة أكبر عند أداء عمليات التدقيق وإن حجم شركات التدقيق غير الحكومية لا تؤثر على جودة التدقيق، والتغيرات داخل شركات التدقيق الخاصة لا تؤدي إلى تغيرات في مستوى الاستحقاقات التقديرية.

[1]. أحمد محمد غنيم الرشيدي، مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت، رسالة ماجستير،جامعة جامعة الشرق الأوسط 2012

3-دراسة [1] [Farooq & Aamir,2011] تحت عنوان :

Relation bilatérale entre l'auditeur et son impact sur la qualité de l'audit, mémoire de maitrise, Université de France,2011.

العلاقة الثنائية بين مدقق الحسابات والعميل وأثرها على جودة التدقيق"

هدفت هذه الدراسة إلى الحصول على فهم أفضل لموقف المدققين تجاه عملائهم عندما يكون هناك فترة تدقيق طويلة الأمد وتأثيرها على جودة خدمات التدقيق التي يقدمها المدققين ، ولقد قامت الدراسة على أساس إستراتجية البحث النوعي وليس الكمي وذلك من اجل تفسير وفهم تجارب المبحوثين بطريقة أفضل، ومن أجل تحقيق غرض الدراسة استخدمت مقابلات شبه منظمة كأداة لجمع البيانات، وأجريت المقابلة مع مجموعتين، المجموعة الأولى تمثل مدققي الحسابات والمجموعة الثانية تمثل شركات العميل(الصغيرة والمتوسطة) ،حيث تم إجراء سبع مقابلات من أجل التحقق من صحة النتائج، وجمعت البيانات من مصادرها الأولية مثل الدراسات البحثية الجديدة التي توفر معلومات مباشرة حول مشكلة البحث وأيضا تشمل المقابلات والاستبيانات والملاحظات، بالإضافة إلى جمع البيانات من مصادرها الثانوية مثل المقالات والكتب والمجلات.

وخرجت الدراسة بنتائج تشير إلى أن فترة التدقيق على المدى الطويل تدعم وتفيد جودة التدقيق إذا تم التحكم بعوامل خطر معينة مثل مخاطر استقلال المدقق، وهناك عوامل أخرى تعزز جودة التدقيق مثل المعرفة والخبرة لدى المدقق، ونظام الرقابة الداخلية لدى شركة العميل، والالتزام بالأخلاق المهنية، وإعداد خطة تدقيق مناسبة، وتعيين المدقق من قبل منشأة العميل نفسه.

وأوصت الدراسة بضرورة تحديد الفترة الزمنية التي يرتبط بها المدقق مع العميل ، أو القيام بفكرة تناوب المدققين لدى منشأة العميل بعد فترة معينة من الزمن.

4- دراسة[Davis,2007] [2]تحت عنوان:

Experience and The Organization of Auditor's Knowledge

تناولت هذه الدراسة الخبرة وأثرها على تنظيم معرفة المراجعين، عن طريق عاملين هما دورة العمليات وهدف المراجعة.

وقد اختبرت هذه الدراسة تطور ترتيب المعرفة كنتيجة للخبرة، عن طريق تجربة شارك بها مراجعون بمستويات خبرة متفاوتة توازي أو تشابه مستويات الموظفين في الشركات المحاسبية الكبرى، وقد أعطي كل مراجع 20 بطاقة كل منها تحتوي على أحد الأخطاء المحاسبية التي تم تلخيصها من دراسات سابقة، وطلب منهم تصنيف الأخطاء بطريقة تكون ذات دلالة ومعنى بالنسبة لهم ،مع إعطاء عنوان يصف كل مجموعة من المجموعات، وتتضمن هذه الأخطاء العشرون أربعة دورات محاسبية مختلفة، وخمسة أهداف مراجعة مختلفة، وبينت نتائج الدراسة ما يلي:

1- انه عند استخدام الإجراءات التحليلية المبدئية فإن تنظيم معرفة المراجعين المختلفين في مستويات الخبرة، عن الأخطاء في القوائم المالية، سيكون مختلف.

---

[1] **Farooq & Aamir**, Relation bilatérale entre l'auditeur et son impact sur la qualité de l'audit, mémoire de maitrise, Université de France,2011.

[2] Davis, Expérience and The Organisation of Auditor's Knowledge,2007.

2- عند استخدام الإجراءات التحليلية المبدئية فإن المراجعين بمستويات خبرة مختلفة سينظمون معرفتهم عن الأخطاء في القوائم المالية بشكل مختلف.

3- أ ن المراجعون من شركات مراجعة مختلفة يكون لديهم تنظيم معرفة مختلف.

5- دراسة [Hatfield, Jackson and Vandervelde ,2007] تحت عنوان[1]:

The effscts of auditor rotation and client pressure on proposed audit adjustments

قيمت هذه الدراسة إلزامية دوران المراجع و التي أكدت نتائجها إن تحسين نوعية و جودة أرباح سوف لن تكون محتملة لمراجع الحسابات مستقبلا أن فرص إلزامية دوران المراجع قد تكون لها اثر سلبي على نوعية الأرباح، كذلك أكدت الدراسة انه إذا كان يعتقد أن نوعية المراجعة و القرارات الإدارية المفيدة يجب أن تبلغ عن الأداء المالي و النتائج تشير إلى أن هذا التناوب الإلزامي قد يؤدي إلى انخفاض جودة المراجعة و توصلت الدراسة إلى أن ضغط العميل يقلل من تعديل المراجعة المقترحة و أن لدوران المراجع اثر ليس له مغزى على ضغط العميل في تعديل المراجعة المقترحة.

المطلب الثاني: أوجه الشبه و الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

سنحاول التطرق إلى أوجه الشبه و أوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة العربية و الأجنبية منها ودراستنا الحالية المتضمنة أخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التدقيق المحاسبي.

الفرع الأول:أوجه الشبه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

اشتركت دراستنا الحالية مع الدراسات السابقة في الجانب النظري والمتمثل في تحقيق جودة التدقيق وذلك بتأثير عدة عوامل منها أخلاقيات المهنة،قواعد السلوك المهنية،البيئة الاجتماعية،التشريعات،الأتعاب،الخبرة، فريق التدقيق، المنافسة لاجتذاب العملاء،وكذا تشاركت في دراسة العلاقة بين استقلالية المدقق وجودة التدقيق من خلال وضع السياسات والإجراءات المتعلقة بمسلك العمل والإشراف عليه عند كافة المستويات التنظيمية ،وذلك بغرض التأكيد على أن العمل المؤدى يتفق مع التشريعات المعمول بها ومع معايير الجودة .

[1]. وئام عبده قايد، العوامل المؤثرة على إستقلال المراجع الخارجي في البيئة ممارسة المهنة في مملكة العربية السعودية، مذكرة لنيل درجة الماجستير، جامعة الملك عبد العزيز ،2009،ص13

كما تم الاستفادة من الدراسات السابقة في المجالات التالية :

جدول رقم (1-2) ملخص لأهم مجالات الاستفادة من الدراسات السابقة

المجال	أوجه الاستفادة
المصطلحات	تم الاستعانة بالدراسات السابقة لضبط مختلف المفاهيم والمصطلحات الواردة في الدراسة، خاصة فيما يتعلق بأخلاقيات مهنة المراجعة وكذلك جودة التدقيق.
الأفكار	مكنتنا الدراسات السابقة من الوقوف على الجهود السابقة المبذولة، والوقوف على المساهمة التي قدمتها كل دراسة.
الكشف عن المادة العلمية	مكنتنا الدراسات السابقة من صياغة الإطار النظري للدراسة، وتقديم صورة واضحة عن كيفية إجراء الدراسة الميدانية، والكشف عن العقبات التي قد تعترضنا أثناء إعداد هذا البحث.
المراجع والمصادر	تم التعرف على إسهامات جديدة في أخلاقيات مهنة المراجعة التي لم تكن معروفة لدينا سابقا، فقد تم استخدامها كمجموعة من المراجع، والتي لم نكن على علم بها قبل الإطلاع على الدراسات السابقة.
الأداة	تم تطوير استبيان الدراسة الحالية على ضوء استبيان الدراسات السابقة، وذلك من خلال مراجعة الأبعاد التي تم استخدامها في قياس متغيرات الدراسات السابقة لنخرج في الأخير باستبيان خاص بالدراسة الحالية، وبأبعاد تعالج إشكالية الدراسة وتجيب على تساؤلاتها.
أدوات الدراسة	تم استخدام بعض المقاييس التي استخدمتها الدراسات السابقة، لاسيما مقاييس الإحصاء الوصفي، و المقاييس المستخدمة في قياس مدى صدق أداة الدراسات، والمقاييس التي تقيس اتجاه إجابات المستجوبين والعلاقة بين متغيرات الدراسة، وتحليل الفروق.
اختبار الفرضيات	مكنتنا الدراسات السابقة من توضيح الرؤية فيما يتعلق بكيفية اختبار الفرضيات، لاسيما الخطوات المتبعة في إثباتها أو نفيها.
عرض النتائج	تم الاستعانة بالدراسات السابقة التي كانت عونا لنا في كيفية عرض النتائج وتحليلها وتفسيرها.

المصدر : من اعداد الطالب

الفرع الثاني:أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة :

اختلفت الدراسة الحالية والدراسات السابقة من حيث الأهداف ومن حيث النتائج،وكذلك من حيث طرق المعالجة وكذلك اختلفوا في الجوانب التالية:

1-من حيث المكان و الزمان :

تمت الدراسة الحالية في البيئة المحاسبية الجزائرية (ولاية ورقلة،غرداية،الوادي)في سنة 2019 بينما تمت الدراسة السابقة بين البيئة المحاسبية الجزائرية (ولاية مختلفة)و الأجنبية من سنة 2005 إلى 2015.

2-من حيث عدد العينة :

تناولت الدراسة الحالية حوالي 42 عينة من مراجعي الحسابات (خبراء المحاسبة، محافظي الحسابات)، أما الدراسات السابقة منها من يزيد عن العينة الحالية و منها من يقل عنها .

3-من حيث المتغيرات :

هدفت الدراسة الحالية إلى معرفة أخلاقيات مهنة التدقيق و دورها في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي ، أما الدراسات السابقة تناولت متغيرات مختلفة نذكر منها :قياس أثر أتعاب مراقب الحسابات على جودة التدقيق، التأهيل المهني للمراجع الخارجي، أثر حجم القائمين على مراجعة الحسابات و أنواعهم ، إلزامية دوران المراجع و دورها في تحسين نوعية و جودة المراجعة .

خلاصة الفصل:

تطرقنا في الإطار النظري للدراسة في المبحث الأول إلى المفاهيم العامة حول أخلاقيات مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق وكذلك على أهمية جودة التدقيق واهم العوامل المؤثرة عليها.

كما تطرقنا في المبحث الثاني إلى بعض الدراسات السابقة حول الموضوع التي تصب في نفس المجال مع دراستنا، والتي تتناول أهم الجوانب المتمثلة في إشكالية الدراسة وفرضياتها،أهدافها، واهم النتائج المتوصل إليها مقارنة مع الدراسات السابقة وذكر أهم ما تميزت به دراستنا عن الدراسات السابقة.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها هي:

- ✓ يستمد الفرد سلوكه الأخلاقي متأثرا بثلاثة عناصر أساسية مهمة وهي المدقق نفسه والشركة التي يعمل بها والبيئة الخارجية.
- ✓ هناك عدد من المتغيرات والعوامل التي تؤثر في السلوك الأخلاقي لدى مدقق الحسابات منها التشريعات، البيئة الاجتماعية،البيئة الاقتصادية،
- ✓ المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العملاء أو أصحاب العمل على الخدمة المهنية ذات الكفاءة العالية والجودة المطلوبة.

الفصل الثاني:

دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بالجنوب الشرقي

مدخل:

بعد أن تطرقنا لمختلف المفاهيم النظرية المتعلقة بأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التدقيق ،ولغرض تقديم الإضافة المرجوة،وتحويل المعرفة النظرية إلى معرفة تطبيقية،ومن أجل إعطاء الإشكالية المطروحة بعد أعمق،سنحاول في هذا الفصل الانتقال بالبحث العلمي من الجانب الأكاديمي إلى الجانب الميداني،وهذا من خلال ربط الجامعة بالواقع المهني في الجزائر في مجال أخلاقيات مهنة المراجعة.

ولذلك قمنا بإعداد استمارة استبيان لرؤى المختصين في المراجعة،والتي تم تقسيمها إلى محورين أساسيين تلم بجميع جوانب الدراسة التي قمنا بها،وباعتبار أن المراجعة هي عبارة عن إرشادات عملية لأمر الذي استوجب اعتماد منهج المسح عن طريق استمارة الاستبيان، وتحتوي هذه الاستمارات على أسئلة مندرجة تحت محاور محددة هي في الأصل إجابات عن الإشكاليات المطروحة ومحاولة منا لإثبات أو نفي فرضيات الدراسة .

وكان تقسيم هذا الفصل كالتالي:

- **المبحث الأول :إجراءات الدراسة والأدوات المستخدمة.**
- **المبحث الثاني :عرض وتحليل وتفسير نتائج الاستبيان.**

المبحث الأول :إجراءات الدراسة والأدوات المستخدمة

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا رئيسياً يتم من خلاله انجاز الجانب الميداني من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بموضوع البحث، وبالتالي بلوغ الأهداف التي نسعى إلى تحقيقها.

المطلب الأول :عرض الاستبيان

سوف نتطرق في هذا المطلب لمختلف مراحل إعداد الاستبيان والظروف التي تمت فيها صياغته، بدءً من مرحلة إعداد الاستمارة ومحاور الاستبيان وكيفية تصميم قائمة الأسئلة، مروراً بتقديم وصف حول المنهج المتبع، والأدوات المستخدمة في نشر وتوزيع الاستمارات، وكذا جمع بيانات الدراسة، وانتهاءً بتناول هيكل الاستبيان وكذا مجتمع وعينة الدراسة.

الفرع الأول :منهج الدراسة:

تتضمن هذه الدراسة بعد ميداني تطبيقي كونها تعالج إشكالية مدى التزام مدققي الحسابات بقواعد أخلاقيات مهنة المراجعة و أثره على جودة التدقيق ، لذلك اعتمدنا المنهج التحليلي في تحليل البيانات والمعلومات المحصل عليها من خلال استبيان تم إعداده لهذا الغرض وتحليله باستخدام برنامج الإحصائي**SPSS version**25 ولمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة لجأ الباحث إلى جمع البيانات الأولية من خلال استبيان، صمم خصيصا لهذا الغرض، ووزع على عينة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين.

الفرع الثاني: خطوات بناء الاستبيان:

تمثل استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي يتم الاعتماد عليها عند القيام بجمع البيانات والمعلومات من الواقع حول موضوع الدراسة، لذا قام الباحث بإعداد استبيان دقيق ومنظم في شكله العلمي من حيث البساطة، الوضوح والمضمون، فقد تم تصميمه على ثلاث مراحل هي:

1-مرحلة التصميم الأولي:

تعتبر هذه المرحلة الخطوة الأولى في إعداد الاستمارة، حيث وبعد إطلاع الباحث على الأدبيات النظرية والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، قام بوضع الأسئلة التي تخدم إشكالية البحث، حيث قسم الاستبيان إلى محورين، كل محور يجيب على إشكالية جزئية معينة، ولقد راعينا عند صياغة أسئلة الاستبيان ما يلي:

- استعمال لغة سليمة؛
- صياغة أسئلة بسيطة وغير قابلة للتأويل؛
- تقسيم الاستبيان إلى عدة محاور كل محور يخدم إشكالية جزئية معينة؛
- ترتيب الأسئلة ترتيبا منطقيا، بحيث تكون متسلسلة ومرتبطة بالأهداف المرجوة من الدراسة.

بعد الانتهاء من إعداد الأسئلة تم عرضها على بعض الأساتذة والمهنيين المختصين في مجال التدقيق، بغية تحديد أبعاد الاستبيان والتأكد من سلامة صياغة أسئلتها، بالإضافة إلى تفادي الأخطاء المنهجية والتقنية التي تحول دون بلوغ الأهداف المنشودة.

للإشارة عُرض الاستبيان على 4 محكما من ذوي الاختصاص في الموضوع، استجاب كلهم، حيث قدموا مجموعة من الملاحظات واقترحوا بعض التعديلات تم أخذها بعين الاعتبار.

2-مرحلة التصميم النهائي:

بعد الاطلاع على الملاحظات المقدمة من قبل الأساتذة المختصين والمهنيين، وفي ضوء آراء المحكمين تم تعديل بعض أسئلة الاستبيان من حيث الحذف، الإضافة أو التعديل ليستقر الاستبيان في صورته النهائية على 14 سؤالا.

بعد إتمام النسخة النهائية للاستبيان قام الباحث بتوزيعه على عينة مكونة من 50 مكتب تدقيق ، أما عن طرق استرجاع الاستمارات فقد تم عن طريق الحصول على الإجابات مباشرة من المستجوبين وقد تم استرجاع42 استبيان أي بمعدل84 %.

الفرع الثالث :هيكل الاستبيان(أداة الدراسة):

تم إعداد الاستبيان حول مدى التزام مدققي الحسابات بقواعد أخلاقيات مهنة المراجعة و أثره على جودة التدقيق (دراسة تطبيقية على عينة من مكاتب محافظي الحسابات وخبراء محاسبة) ، تتكون من جزأين هما:

الجزء الأول :يوضح المعلومات الشخصية والوظيفية للمستجوب؛ واحتوى هذا الجزء على ثلاث فقرات هي (الوظيفة،الخبرة،المؤهل العلمي)، والتي يتوقع أن تساعد الباحث في تفسير النتائج.

الجزء الثاني :وهو الجزء الذي يعالج إشكالية الدراسة، حيث قسم إلى محورين كل محور يجيب عن إشكالية جزئية معينة، ويتكون من 14 سؤالاً، موزع على محورين:

الحور الأول :يحتوي على سبعة أسئلة، ويجيب عن الإشكالية الجزئية الأولى مدى التزام محافظي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر.

المحور الثاني :يحتوي على سبعة أسئلة، ويجيب عن الإشكالية الجزئية الثانية :العوامل المؤثرة على جودة التدقيق في البيئة الجزائرية.

حيث تم استخدام مقياس ليكارت الثلاثي لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان حسب الجدول التالي:

جدول رقم (2-1)يوضح مقياس ليكارث الثلاثي

الاستجابة	موافق	محايد	غير موافق
الدرجة	3	2	1

المصدر:من إعداد الطالب

المطلب الثاني :مجتمع الدراسة وتحكيم الاستبيان:

الفرع الأول :مجتمع وعينة الدراسة:

1–مجتمع الدراسة:

مجتمع الدراسة يعرف بأنه جميع مفردات الظاهرة التي يدرسها الباحث، وبذلك فان مجتمع الدراسة هو جميع الأفراد أو الأشياء الذين يكونون موضوع البحث، وبناءً عليه فالمجتمع المستهدف يشمل(محافظي الحسابات؛ وخبراء محاسبيين) الذين يعملون في مجال المحاسبة والمراجعة.

2–عينة الدراسة:

استخدم الباحث طريقة العينة العشوائية، حيث تم توزيع50 استبيان على عينة الدراسة، أُسترجع منها 42 أي بنسبة 84 %. والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم(2–2) الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

البيان	التكرارات	النسبة المئوية%
الاستمارات الموزعة	50	%100
الاستمارات غير المسترجعة	5	% 10
الاستمارات الملغاة	3	% 6
الاستمارات الصالحة للتحليل	42	%84

المصدر :من إعداد الطالب.

يبين الجدول رقم (2-2) العدد الإجمالي للاستمارات الموزعة والبالغ عددها 50 استمارة منها 45 تم استرجاعها، و 5استمارات غير مسترجعة، وبعد تفحصنا للاستمارات المسترجعة تبين لنا عدم صلاحية 3 استمارات من مجموع الاستبيانات الموزعة، وذلك نظرا لعدم الجدية في الإجابة، وبالتالي تم إلغاؤها، ليصبح بذلك العدد النهائي للاستمارات الصالحة للتحليل 42 استمارة أي ما يعادل نسبة84 %.

الفرع الثاني :التحكيم

عرض الباحث الاستبيان على مجموعة من المحكمين تألفت من 5 محكمين منهم أساتذة مختصين في المراجعة ومنهم مهنيين، وأسماء المحكمين مذكورة في (**الملحق رقم2**) ، وقد استجاب الباحث لآراء المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف، تعديل وإضافة في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية (**الملحق رقم1**)

المطلب الثالث: البرامج و الأدوات الإحصائية المستخدمة في معالجة المعطيات:

تمت الاستعانة بحزمة البرمجيات الإحصائية مختلفة منهاEXCEL وSPSS version 25 في تحليل البيانات التي تم جمعها، أما اختيار الأسلوب الإحصائي المناسب فقد اعتمد بالدرجة الأساس على طبيعة البيانات المتوافرة،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 (ANOVA)؛
- ✓ اختبار كروسكال وبليس.

المبحث الثاني :عرض وتحليل وتفسير نتائج الاستبيان

في هذا المبحث سنقوم بدراسة وتحليل محاور الاستبيان لاختبار الفرضيات المقدمة، وذلك بالاعتماد على الطريقة الإحصائية المقدمة من برنامج spss بالاستعانة بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحليل كل محور من محاور الاستبيان.

المطلب الأول :دراسة وصفية لعينة الدراسة

وفيما يلي عرض لعينة الدراسة وفق الخصائص والسمات (الملحق رقم 03):

❖ **الفرع الأول:الوظيفة**

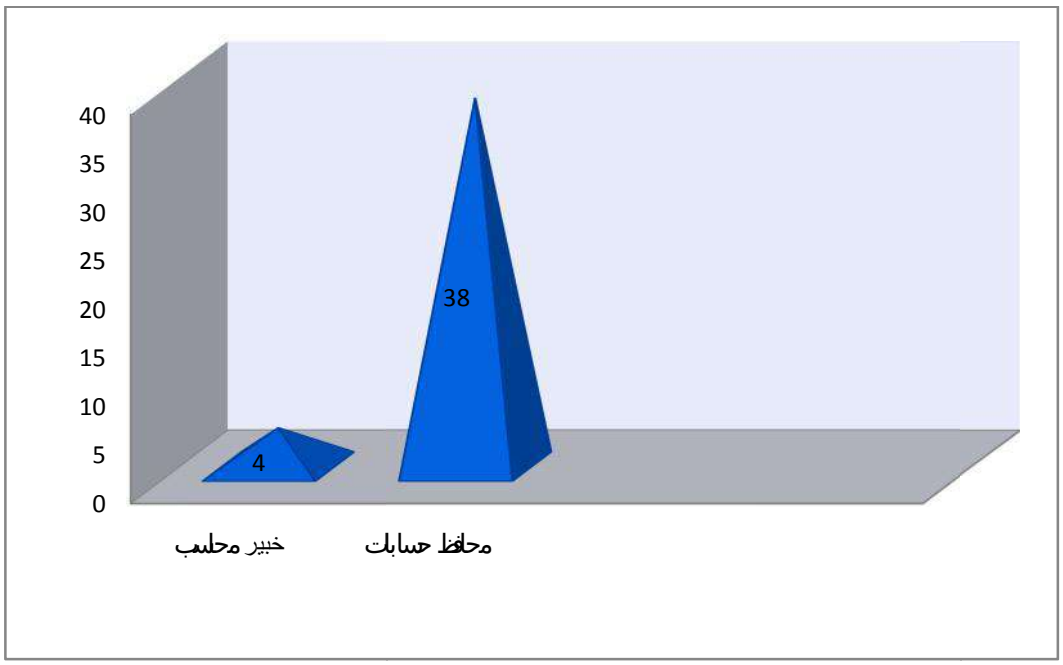
الجدول رقم(2– 3) يوضح وظيفة أفراد العينة

الوظيفة	العدد	النسبة المئوية
خبير محاسب	4	9.53
محافظ حسابات	38	90.47
المجموع	42	100

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامج spss

والشكل التالي يوضح الوظيفة لأفراد العينة:

الشكل رقم (2–1).يوضح الوظيفة لأفراد العينة



المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامجspss

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن معظم أفراد العينة من محافظي الحسابات بنسبة 90.47 % والنسبة الباقية خبراء محاسبيين.

❖ **الفرع الثاني:الخبرة**

توزيع أفراد العينة حسب المتغير الخبر

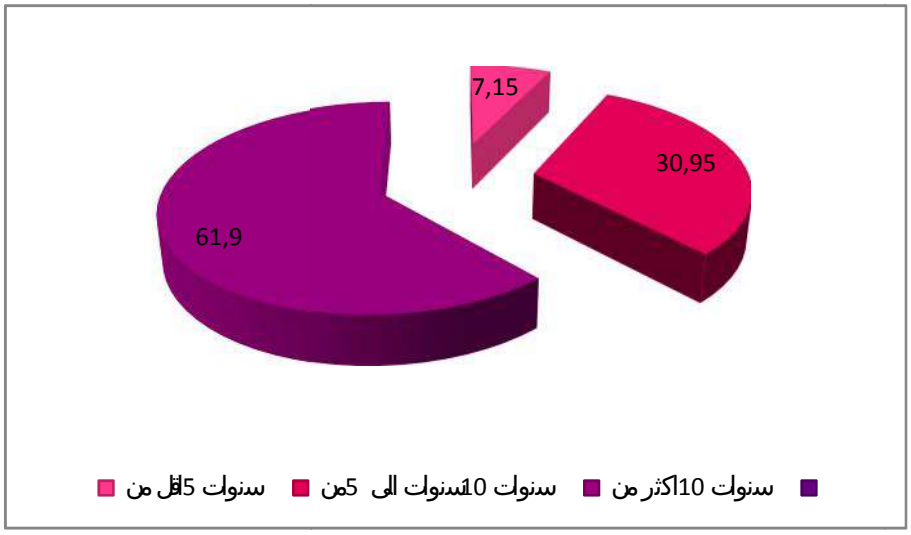
الجدول رقم(2–4) يوضح الخبرة أفراد العينة

السنوات	العدد	النسبة المؤوية
اقل من 5 سنوات	03	7.15
من 5 سنوات إلى 10 سنوات	13	30.95
أكثر من 10 سنوات	26	61.90
المجموع	42	100

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامجspss

والشكل التالي يلخص نتائج الجدول السابق:

الشكل رقم (2–2).يوضح الخبرة لأفراد العينة



المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامجspss

من خلال الجدول السابق الذي يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة بالسنوات، نلاحظ أن اقل نسبة كانت للفئة التي تقل خبرتهم عن 5 سنوات بنسبة 7.15% ما يعادل 3 أفرد من إجمالي العينة،أم بالنسبة للعينة التي تمتلك خبرة تتراوح ما بين 5 إلى 10 سنوات فأخذت نسبة 30.95% أي ما يعادل13 فرد ،أما الفئة الأخيرة التي تفوق خبرتهم 10 سنوات فأخذت نسبة 61.90 % من مجتمع الدراسة وهي نسبة معتبرة تدل على أن المستجوبين لديهم الخبرة الجيدة في مجال عملهم، وهذا ما يعزز قدرتهم على التعامل مع الاستبيان بشكل موضوعي،وهذه النتائج **توضح لنا أن** العينة المختارة لها خبرة كافية تمكننا من الوصول للنتائج المرغوب فيها.

❖ **الفرع الثالث :المؤهل العلمي**

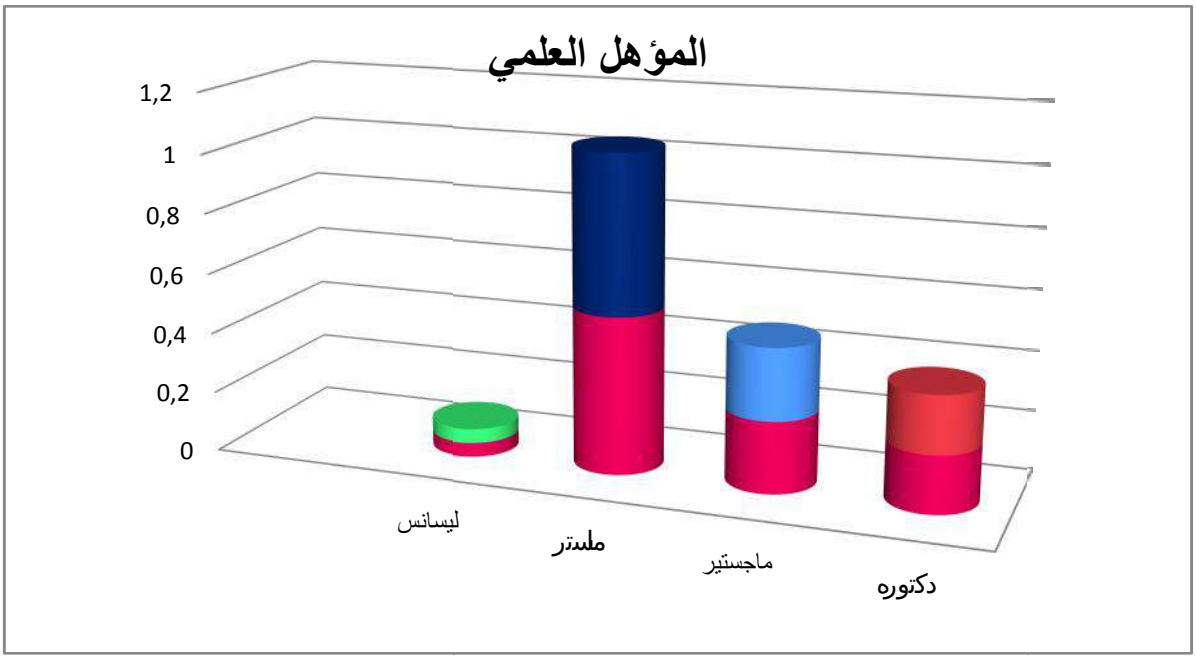
الجدول رقم (2–5) المؤهل العلمي لأفراد العينة

المستوى التعليمي	العدد	النسبة
ليسانس	2	4.77
ماستر	22	52.38
ماجستير	10	23.80
دكتوراه	8	19.05
المجموع	42	100

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامج spss

– والشكل التالي يلخص نتائج الجدول :

الشكل رقم (2–3) المؤهل العلمي لأفراد العينة



المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامج spss

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أصحاب شهادة ليسانس تحصلوا على النسبة الأقل 4.77 % وأصحاب شهادات الماستر تحصلوا على نسبة 52.38 % وهي النسبة الأعلى؛ أما حاملي شهادة الماجستير فقد تحصلت على نسبة 23.80% أما شهادة الدكتوراه فقد تحصلت على نسبة 19.05%.

المطلب الثاني :عرض وتحليل وتفسير المحاور الخاصة بوجهة نظر العينة.

في هذا المطلب سوف نقوم بدراسة وتحليل الاستبيان المتعلق بمدى التزام مدققي الحسابات بقواعد أخلاقيات مهنة المراجعة و أثره على جودة التدقيق ؛ وذلك من خلال المحاور الأساسية للأسئلة.

وبعد تحكيم الاستبيان وقبل اعتماده لتوزيع النهائي على مجتمع الدراسة قمنا بتوزيعه على عينة استطلاعية وذلك لقياس مدى صلاحية الأداة وثباتها لكي يتم اعتمادها كنسخة نهائية ويتم توزيعها على مجتمع الدراسة لضمان إعطاء النتائج مصداقية ويمكن اعتمادها في دراستنا.

الفرع الأول:العينة الاستطلاعية

وتتكون العينة الاستطلاعية من 14 استبيان تم توزيعها على العديد من مكاتب محافظي الحسابات ومحاسب خبير بعد تحكيمه من طرف الأساتذة والمهنيين وذلك بغية معرفة مدى صلاحية الأداة وثباتها وذلك من خلال معامل ألفا كرونباخ ومنه قياس ثبات وصدق الأداة .

❖ **حساب ألفا كرونباخ**

الجدول رقم (2–6) يوضح اختبار α كرونباخ و معامل الصدق

عدد الفقرات	α كرونباخ	معامل الصدق
14	0.713	0.844

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامجspss

التحليل:

من الجدول نلاحظ أن معامل α كرونباخ يساوي إلى 0.713 (الملحق رقم 04) ومعامل الصدق يساوي الى0.844 هو قريب من الواحد وهذا يعني أن معامل التباين قوي ومنه الأداة ثابتة و صادقة.

التفسير:

يفسر هذا أنه في حالة توزيع الاستبيان في نفس الظروف السابقة فإن عينة الدراسة سيعيدون نفس الإجابة، وهو ما يعبر على ثبات عالي للأداة المستعملة في الدراسة مما يبين مصداقية النتائج التي يمكن الوصول إليه،وبتالي يمكن اعتمادها كوسيلة نهائية وتوزيعها على مجتمع الدراسة.

الفرع الثاني:العينة النهائية

عرض وتحليل وتفسير نتائج المحاور الخاصة بوجهة نظر العينة.

سنحاول أن نقوم بدراسة التحليل الإحصائي للنتائج المتعلقة باتجاه أراء المستجوبين اتجاه فقرات المحاور.

حساب المتوسط الحسابي المرجح

$$\text{الخطوة} = \frac{3 - 1}{3} = 0.66$$

تم تحديد مجال المتوسط الحسابي المرجح من خلال حساب المدى(3-1=2) ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية (من 1الى 1.66)،(من 1.67 الى2.33)،(من2.34 الى3).

بالنسبة لمقياس ليكارت الثلاثي يكون مجال المتوسط الحسابي المرجح كما يلي:

الجدول رقم (2–7) يوضح المتوسط الحسابي المرجح لمقياس ليكارت الثلاثي

درجات المقياس	المجـــــــــال
غير موافق	[1.66 - 1]
محايد	[2.33 - 1.67]
موافق	[3 - 2.33]

المصدر : عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء وصفي و الاستدلالي spss، الجزء الثالث، صفحة 538[1]

أولا:النتائج المتعلقة باتجاه أراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الأول

❖ **اختبار الفرضية الأولى: يراعي مراجعي** الحسابات في الجزائر قواعد وسلوك مهنة التدقيق من خلال الالتزام بالقواعد والقوانين التي تنظم مهنة التدقيق

تحديد مكافئ المقياس لمجالات المتوسط الحسابي المرجح بالنسبة للمحور الأول كما يلي:

الجدول رقم (2–8) يوضح مكافئ المقياس لمقياس ليكارت الثلاثي

درجات المقياس	المجـــــــــال	مكافئ المقياس
غير موافق	[1.66 - 1]	منخفظ
محايد	[2.33 - 1.67]	متوسط
موافق	[3 - 2.34]	عالي

المصدر :محمد عبد الفتاح السيرفي، -البحث العلمي- الدليل التطبيقي للبحثين، طبعة الأولى، دار وائل لنشر عمان، 2006،ص114.[2]

[1] عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء وصفي و الاستدلالي spss، الجزء الثالث، صفحة 538
[2] محمد عبد الفتاح السيرفي، -البحث العلمي- الدليل التطبيقي للبحثين، طبعة الأولى، دار وائل لنشر عمان، 2006،ص114

❖ **عرض نتائج أراء أفراد عينة الدراسة مدى التزام محافظي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر الجدول رقم (2–9) نتائج أراء أفراد عينة الدراسة حول مدى التزام محافظي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر (الملحق رقم 07).**

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
01	الالتزام بقواعد السلوك المهني التي حددتها الجهات الوصية في الجزائر.	29	13	0	2.69	0.46	موافق
02	الالتزام بالنزاهة والشفافية هو التزام شخصي أكثر منه قانوني.	39	3	0	2.93	0.26	موافق
03	هناك مجموعة من المعايير التي تضبط التأهيل السلوكي للمراجع الخارجي لابد من التقييد بها.	42	0	0	2.94	0.30	موافق
04	وجود علاقة شخصية بين المراجع الخارجي و إدارة المؤسسة يؤثر سلبا على استقلاليته.	31	3	8	2.55	0.20	موافق
05	ضرورة تمتع المدقق بالاستقلال عند إبداء الرأي عن القوائم المالية.	31	3	8	2.55	0.20	موافق
06	التزام المراجع بالصدق يعزز الثقة في تقريره.	42	0	0	2.94	0.30	موافق
07	وفاء المراجع لعملائه يزيد من فاعلية تقارير المراجعة.	42	0	0	2.94	0.30	موافق
مدى التزام محافظي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر					**2.79**	**0.28**	**عالي**

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامج spss

التحليل:

يتضح لنا من خلال الجدول أعلاه الذي يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول مدى التزام محافظي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق في البيئة الجزائرية؛إن المتوسط الحسابي العام لجميع عبارات هذا المحور بلغ (2.79) وانحراف معياري بلغ (0.28) ؛ونلاحظ أيضا أن أعلى متوسط حسابي كان للعبارات رقم (07؛06؛03) بمتوسط حسابي (2.94) وانحراف معياري (0.30)

كما تحصلت العبارة رقم (05؛04) على ادني متوسط حسابي بـ (2.55) وانحراف معياري (0.20) والمتعلقة بـ (وجود علاقة شخصية بين المراجع الخارجي و إدارة المؤسسة يؤثر سلبا على استقلاليته)و (ضرورة تمتع المدقق بالاستقلال عند إبداء الرأي عن القوائم المالية).

التفسير:

من خلال المتوسط الحسابي العام لعينة الدراسة الذي اخذ قيمة 2.79 والذي يدخل ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الثلاثي التي تعبر عن الإجابة بموافق؛وانحراف معياري بلغ 0.28 وهذا دليل على اتفاق وتقارب أراء العينة على فقرات محور مدى التزام محافظي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق في البيئة الجزائرية ومنه تم إثبات الفرضية الأولى أي انه يراعي مدققي الحسابات في الجزائر قواعد وسلوك مهنة التدقيق من خلال الالتزام بالقواعد و القوانين التي تنظم مهنة التدقيق.

❖ **ثانيا:النتائج المتعلقة باتجاه أراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الثاني**

➢ **اختبار الفرضية الثانية: تؤثر العوامل الموضعية و الشخصية و المهنية في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي في البيئة الجزائرية.**

-تحديد مكافئ المقياس لمجالات المتوسط الحسابي المرجح كما يلي :

الجدول رقم (2–10) يوضح مكافئ المقياس لمقياس ليكارت الثلاثي

درجات المقياس	المجـــــــــال	مكافئ المقياس
غير موافق	[1.66 - 1]	صغير
محايد	[2.33 - 1.67]	متوسط
موافق	[3 - 2.33]	كبير

المصدر: من محمد عبد الفتاح السيرفي، -البحث العلمي- الدليل التطبيقي للبحثين، طبعة الأولى، دار وائل لنشر عمان، 2006،ص114.[1]

[1]محمد عبد الفتاح السيرفي، -مرجعسبق ذكره ص114

❖ **عرض نتائج أراء أفراد عينة الدراسة حول العوامل المؤثرة على جودة عملية التدقيق في البيئة الجزائرية.**

❖ الجدول رقم.(2-11) :نتائج أراء أفراد عينة الدراسة حول العوامل المؤثرة على جودة عملية التدقيق في البيئة الجزائرية (الملحق رقم 08) .

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
01	الخبرة المهنية الكافية تؤثر تأثيرا ايجابيا على جودة خدمة المراجعة.	34	8	0	2.81	0.39	موافق
02	استقلالية المراجع الخارجي لها دور مهم في إمكانية الوصول إلي جودة عملية المراجعة.	42	0	0	3.00	0.50	موافق
03	المنافسة بين مكاتب المراجعة و تقدير الأتعاب يؤثر على جودة المراجعة.	30	12	0	2.71	0.45	موافق
04	طول مدة ارتباط مكتب المراجعة بعميل المراجعة يقلل من جودة المراجعة.	17	25	0	2.40	0.49	موافق
05	وجود دعاوي قضائية ضد مكتب المراجعة يؤثر سلبا على جودة المراجعة.	28	6	8	2.48	0.60	موافق
06	تأثر الأتعاب المعروضة على الالتزام بالمبادئ الأساسية لعلمية المراجعة.	12	22	8	2.10	0.69	محايد
07	كرامة المهنة تتأثر بمدى حفاظ المراجع على نزاهته.	42	0	0	3.00	0.50	موافق
	العوامل المؤثرة على جودة عملية التدقيق في البيئة الجزائرية.				**2.64**	**0.49**	كبير

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامجspss

التحليل:

يتضح لنا من خلال الجدول أعلاه الذي يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول مدى تأثير العوامل الموضعية و الشخصية و المهنية في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي في البيئة الجزائرية؛ إن المتوسط الحسابي العام لجميع عبارات هذا المحور بلغ (2.64) وانحراف معياري بلغ (0.49) ؛ونلاحظ أيضا أن أعلى متوسط حسابي كان للعبارات رقم (02؛07) بمتوسط حسابي (3.00) وانحراف معياري (0.50) ؛كما تحصلت العبارة رقم (06) على أدنى متوسط حسابي بـ (2.10) وانحراف معياري (0.69) والمتعلقة بـ (تأثر الأتعاب المعروضة على الالتزام بالمبادئ الأساسية لعلمية المراجعة).

التفسير:

من خلال المتوسط الحسابي العام لعينة الدراسة الذي **اخذ قيمة 2.64 والذي يدخل ضمن الفئة الثالثة من مقياس** ليكارت الثلاثي التي تعبر **عن** الإجابة بموافق؛وانحراف معياري بلغ **0.49 وهذا دليل على اتفاق وتقارب أراء العينة على** فقرات محور مدى تأثير العوامل الموضعية و الشخصية و المهنية في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي في البيئة الجزائرية **ومنه تم إثبات الفرضية الثانية أي انه تؤثر** العوامل الموضعية و الشخصية و المهنية في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي في البيئة الجزائرية.

المطلب الثالث:الاختبارات الإحصائية ومناقشتها.

الفرع الأول: دراسة الالتزام حسب المتغيرات الشخصية (الملحق رقم10)

أولا:دراسة الفروقات حسب متغير الخبرة .

لدراسة الفروقات نستخدم تحليل التباين الأحادي ANOVA

نقوم من خلال هذا الاختبار بقبول أو رفض الفرضية التي تنص على انه توجد فروقات فيما يخص **مدى** التزام محافظي **الحسابات** بأخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر حسب الخبرة ، حيث يتم اختبار هذه الفرضية باستخدام معامل الاختبار "ANOVA"ومنه الفرضيات كالأتي:

H0:لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في التزام محافظي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر حسب الخبرة.

H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في التزام محافظي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر حسب الخبرة.

❖ شروط استخدام تحليل التباين الأحادي

1- البيانات كمية؛
2- العشوائية؛
3- التجانس؛
4- الإعتدالية (التوزيع الطبيعي).

الشرطين الأول والثاني محققين،فالبيانات كمية والتوزيع كان عشوائي لمجتمع الدراسة ،أما لتحقق من شرط التجانس و الاعتدالية نستخدم اختبار Levene وShapiro-Wilk على التوالي.

❖ **التحقق من شرط التجانس (اختبار Levene)**

الجدول رقم(2–12):يوضح نتائج اختبار Levene

قيم اختبار Levene	درجة الحرية 1	درجة الحرية 2	Sig
0.008	2	83	0.992

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامجspss

من الجدول نلاحظ أن قيم الاختبار التجانس ليفيني 0.008 بدرجة حرية الأولى 2 ودرجة حرية الثانية 83 عند مستوى معنوية Sig= 0.992 وهي اكبر من مستوى المعنوية α=0.05 ومنه شرط التجانس محقق.

❖ **التحقق من شرط الإعتدالية (اختبار Shapiro-Wilk)**

الجدول رقم(2-13):يوضح نتائج اختبار Shapiro-Wilk

الخبرة	قيم اختبار Shapiro-Wilk	درجة الحرية	Sig
اقل من 5 سنوات	0.862	15	0.026
من 5 سنوات الى 10	0.895	33	0.004
اكثر من 10 سنوات	0.894	38	0.002

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامج spss

من الجدول نلاحظ أن قيم اختبار الاعتدالية لـShapiro-Wilk لعينة اقل من 5 سنوات 0.862 بدرجة حرية 15 عند مستوى معنوي Sig=0.026 وهي اصغر من مستوى المعنوية α=0.05 ومنه اختل شرط من شروط اختبار Shapiro- Wilk ومنه شرط الاعتدالية غير محقق،ولذلك لا نستطيع تطبيق تحليل التباين الأحادي،وهذا يستوجب استخدام اختبار أخر وهو اختبار Kruskal-Wallis .

❖ **اختبار Kruskal-Wallis**

- **جدول رتب الالتزام لعينات الخبرة**

من خلال حساب متوسط الرتب للالتزام حسب متغير الخبرة قد يمكن ملاحظة ما إذا كانت فيه فروق في الالتزام حسب هذا المتغير

الجدول رقم(2-14):يوضح متوسط رتب الالتزام حسب الخبرة

الخبرة	متوسط الرتب
اقل من 5 سنوات	22.60
من 5 سنوات إلى 10	48.33
أكثر من 10 سنوات	47.55

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامج spss

من الجدول نلاحظ أن متوسط رتب الالتزام للعينة الأولى والتي هي اقل من 5 سنوات كان 22.60 بينما متوسط رتب للعينة التي خبرتها تتراوح من 5 سنوات إلى 10 سنوات كانت 48.33 أما بنسبة للفئة الأخيرة التي خبرتها تفوق 10 سنوات فكان متوسط رتب الالتزام لديها يساوي 47.55.

ومنه ونستخلص من الجدول انه قد تكون هناك فروق في الالتزام حسب الخبرة ولتأكد نستخدم اختبار Kruskal-Wallis

- **قيم اختبار Kruskal –Wallis**

الجدول رقم(2–15):يوضح نتائج اختبارKruskal –Wallis

قيم اختبارKruskal– Wallis	درجة الحرية	Sig
13.090	2	0.001

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامجspss

من الجدول نلاحظ أن قيم اختبار Kruskal- Wallis تساوي 13.09 بدرجة حرية 2 عند مستوى معنوية Sig=0.001 وهي اصغر من مستوى الدلالة α=0.05 ومنه نرفض الفرضية الصفرية H0 ونقبل الفرضية البديلة H1 التي تنص على انه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في التزام محافظي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر حسب الخبرة.

التفسير:

فمن خلال جدول رتب الالتزام حسب الخبرة استخلصنا أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية في التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بأخلاقيات مهنة التدقيق حسب الخبرة وهذا ما أكده اختبارKruskal- Wallis ومن خلال متوسط الرتب كان الالتزام اكبر حسب الخبرة في الفئة الثانية والثالثة وهذا راجع لتمركز الكبير لحاملي شهادات الماجستير والدكتوراه (ملحق رقم 03) في الفئتين وهذا ما عزز التزام هته الفئتين أكثر من الفئة الأولى.

ثانيادراسة الفروقات حسب متغير المؤهل العلمي

لدراسة الفروقات نستخدم تحليل التباين الأحادي ANOVA

نقوم من خلال هذا الاختبار بقبول أو رفض الفرضية التي تنص على انه توجد فروقات فيما يخص التزام محافظي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر حسب المؤهل العلمي، حيث يتم اختبار هذه الفرضية باستخدام معامل الاختبار "ANOVA" ؛ ومنه الفرضيات كالأتي:

H0:لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في التزام محافظي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر حسب المؤهل العلمي.

H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في التزام محافظي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر حسب المؤهل العلمي.

لتطبيق الاختبار يجب توفر الشروط التي تم ذكرها سابقا ،فشرط الكمية والعشوائية محققين ومنه يتم التأكد من شرط التجانس والإعتدالية؛

❖ **التحقق من شرط التجانس (اختبار Levene)**

الجدول رقم(2–16):يوضح نتائج اختبار Levene

قيم اختبار Levene	درجة الحرية 1	درجة الحرية 2	Sig
1.231	4	81	0.304

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامج spss

من الجدول نلاحظ أن قيم الاختبار التجانس ليفيني 1.231 بدرجة حرية الأولى 4 ودرجة حرية الثانية 81 عند مستوى معنوية Sig=0.304 وهي اكبر من مستوى المعنوية α=0.05 ومنه شرط التجانس محقق.

❖ **التحقق من شرط الإعتدالية (اختبار Shapiro-Wilk)**

الجدول رقم(2–17):يوضح نتائج اختبار Shapiro–Wilk

المؤهل العلمي	قيم اختبار Shapiro-Wilk	درجة الحري	Sig
ليسانس	0.922	22	0.083
ماستر	0.909	11	0.238
ماجستير	0.916	22	0.064
دكتوراه	0.750	9	0.005

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامج spss

من الجدول نلاحظ أن قيم اختبار الاعتدالية لـShapiro-Wilk للعينة التي تحمل شهادة الدكتورة تساوي 0.750 بدرجة حرية 9 عند مستوى معنوي Sig=0.005 وهي اصغر من مستوى المعنوية α=0.05 ومنه اختل شرط من شروط اختبار Shapiro- Wilk ومنه شرط الاعتدالية غير محقق،فعند اختلال شرط من شروط اختبار تحليل التباين الأحادي فالاختبار يعطي نتائج غير موثوق فيها ولذلك لا نستطيع تطبيق تحليل التباين الأحادي،وهذا يستوجب استخدام اختبار أخر وهو اختبار Kruskal-Wallis .

❖ اختبار **Kruskal–Wallis**

- **جدول رتب الالتزام للعينات حسب متغير المؤهل العلمي**

من خلال حساب متوسط الرتب للالتزام حسب متغير المؤهل العلمي قد يمكن ملاحظة ما إذا كانت فيه فروق في الالتزام حسب متغير المؤهل العلمي أم لا.

الجدول رقم(2–18):يوضح متوسط رتب الالتزام حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	متوسط الرتب
ليسانس	39.39
ماستر	30.45
ماجستير	45.61
دكتورة	55.06

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامج spss

من الجدول السابق نلاحظ أن متوسط رتب الالتزام للعينة التي تحمل شهادة ليسانس كانت 39.39 أما بنسبة لفئة الماستر فكان متوسط رتب الالتزام لديها يساوي 30.45، والماجستير فكان 45.61 أما الدكتورة 55.06.

ومنه نستخلص من الجدول انه قد تكون هناك فروق في الالتزام حسب المؤهل العلمي ولتأكد نستخدم اختبارKruskal-Wallis.

- **قيم اختبار Kruskal– Wallis**

الجدول رقم(2–19):يوضح نتائج اختبار Kruskal– Wallis

قيم اختبارKruskal– Wallis	درجة الحرية	Sig
6.360	4	0.024

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامجspss

- من الجدول نلاحظ أن قيم اختبار Kruskal- Wallis تساوي 6.36 بدرجة حرية 4عند مستوى معنوية Sig=0.024 وهيا اصغر من مستوى الدلالة $\alpha=0.05$ ومنه نرفض الفرضية الصفرية H0 ونقبل الفرضية البديلةH1 التي تنص على انه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في التزام محافظي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر حسب المؤهل العلمي.

التفسير:

فمن خلال جدول رتب الالتزام حسب المؤهل العلمي استخلصنا انه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في التزام محافظي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر وهذا ما أكده اختبارKruskal- Wallis ومن خلال متوسط الرتب كان الالتزام اكبر حسب المؤهل العلمي في الفئة الحاملة لشهادة الماجستير والدكتورة وهذا راجع لمستواهم العالمي الذي يفوق الفئات الأخرى ،فالمحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب يضمن حصول العملاء أو أصحاب العمل على الخدمة المهنية ذات الكفاءة العالية .

الفرع الثاني: دراسة تأثير العوامل الموضعية و الشخصية و المهنية في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي في البيئة الجزائرية حسب المتغيرات الشخصية(الملحق رقم 11)

❖ **أولا:دراسة الفروق حسب متغير الخبرة**

لدراسة الفروقات نستخدم تحليل التباين الأحادي ANOVA ومنه الفرضيات كالأتي:

H0:لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تأثير العوامل الموضعية و الشخصية و المهنية في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي في البيئة الجزائرية حسب الخبرة.

H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تأثير العوامل الموضعية و الشخصية و المهنية في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي في البيئة الجزائرية حسب الخبرة

التحقق من شرط التجانس و الاعتدالية نستخدم اختبار Levene وShapiro-Wilk على التوالي.

❖ **التحقق من شرط التجانس**

الجدول رقم(2–20):يوضح نتائج اختبار Levene

قيم اختبار ليفيني	درجةا لحرية 1	درجة الحرية 2	Sig
0.929	2	83	0.399

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامج spss

من الجدول نلاحظ أن قيم اختبار التجانس ليفيني 0.929 بدرجة حرية الأولى 2 ودرجة حرية الثانية 83 عند مستوى معنوية Sig= 0.399 وهي اكبر من مستوى المعنوية α=0.05 ومنه شرط التجانس محقق.

❖ **التحقق من شرط الاعتدالية**

الجدول رقم(2-21):يوضح نتائج اختبارShapiro-Wilk

الخبرة	قيم اختبار Shapiro-Wilk	درجة الحرية	Sig
اقل من 5 سنوات	0.893	15	0.073
من 5 سنوات إلى 10	0.944	33	0.091
أكثر من 10 سنوات	0.947	38	0.071

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامجspss

من الجدول نلاحظ أن قيم اختبار الاعتدالية لـ Shapiro-Wilk للعينة التي خبرتهم تقل عن الـ 5 سنوات كانت 0.893 بدرجة حرية 15 عند مستوى معنوي Sig=0.073 و قيم اختبار الاعتدالية لـ-Shapiro Wilk للعينة التي تتراوح خبرتهم من 5 سنوات إلى 10سنوات كانت 0.944 بدرجة حرية 33 عند مستوى معنوي Sig=0.091 و قيم اختبار الاعتدالية لـShapiro-Wilk للعينة التي تفوق خبرتهم 10 سنوات كانت 0.947 بدرجة حرية 38 عند مستوى معنوي Sig=0.091 فالعينات الثلاثة كان مستوى المعنوية لديها اكبر من مستوى المعنوية $\alpha=0.05$ ومنه تحققت شروط اختبار Shapiro-Wilkوبذلك تحقق شرط الاعتدالية .

ومن هنا نستطيع تطبيق اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA.

❖ **تطبيق اختبار ANOVA**

الجدول رقم(2-22): يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات المحور الثاني حسب الخبرة

الخبرة	متوسط الحسابي	الانحراف المعياري
اقل من 5 سنوات	15.73	1.280
من 5 سنوات إلى 10	16.97	1.862
أكثر من 10 سنوات	17.42	1.795

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامجspss

من الجدول أعلاه نلاحظ أن متوسط الحسابي للإجابات المحور الثاني حسب لخبرة للعينة الأولى والتي هي اقل من 5 سنوات يساوي15.73 بانحراف معياري 1.28 بينما المتوسط الحسابي حسب لخبرة للعينة التي تتراوح خبرتهم من 5 سنوات إلى 10 سنوات فكان 16.97 بانحراف معياري 1.86 والمتوسط الحسابي حسب لخبرة للعينة الأخيرة والتي تفوق خبرتهم 10 سنوات فكان يساوي 17.42 بانحراف معياري 1.79.

و نستخلص من الجدول السابق انه قد تكون هناك فروق في التأثير حسب الخبرة ولتأكد نستخدم اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA

❖ **قيم اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA**

الجدول رقم(2-23):يوضح اختبار التباين الأحادي ANOVA

قيم الاختبار F	Sig
5.024	0.009

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامج spss

من الجدول نلاحظ أن قيم اختبار تحليل التباين الأحادي F= 5.024 عند مستوى معنوي Sig=0.009 وهي اصغر من مستوى المعنوية α=0.05 ومنه نرفض الفرضية الصفرية H0 ونقبل الفرضية البديلة H1 التي تنص على انه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تأثير العوامل الموضعية و الشخصية و المهنية في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي في البيئة الجزائرية حسب الخبرة.

التفسير:

من خلال جدول المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لدرجة التأثير حسب الخبرة استخلصنا أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية في تأثير العوامل الموضعية و الشخصية و المهنية في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي في البيئة الجزائرية حسب الخبرة وهذه الفروق كانت متفاوتة وهذا يعود لتفاوت في الخبرة، مما لا شك فيه أن خبرة مكاتب التدقيق التي تنتمي إليها المنشأة محل التدقيق يزيد من احتمال خلو القوائم المالية التي تم تدقيقها من الأخطاء الجوهرية، مما يعني ارتفاع جودة التدقيق.

ثانيا:دراسة الفروق في درجة تأثير العوامل الموضعية و الشخصية و المهنية في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي في البيئة الجزائرية حسب المؤهل العلمي

لدراسة الفروقات نستخدم تحليل التباين الأحادي ANOVA ومنه الفرضيات كالأتي:

H0:لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تأثير العوامل الموضعية و الشخصية و المهنية في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي في البيئة الجزائرية حسب المؤهل العلمي.

H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تأثير العوامل الموضعية و الشخصية و المهنية في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي في البيئة الجزائرية حسب المؤهل العلمي.

❖ **التحقق من شرط التجانس**

الجدول رقم(2-24):يوضح نتائج اختبار Levene

قيم اختبار ليفيني	درجة الحرية 1	درجة الحرية 2	Sig
1.829	4	81	0.131

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامج spss

من الجدول نلاحظ أن قيم الاختبار التجانس ليفيني 1.829 بدرجة حرية الأولى 4ودرجة حرية الثانية 81 عند مستوى معنوية Sig=0.131 وهي اكبر من مستوى المعنوية α=0.05 ومنه شرط التجانس محقق.

❖ **التحقق من شرط الإعتدالية (اختبار Shapiro -Wilk)**

الجدول رقم(2-25):يوضح نتائج اختبارShapiro-Wilk

المؤهل العلمي	قيم اختبار Shapiro-Wilk	درجة الحرية	Sig
ليسانس	0.950	22	0.318
ماستر	0.840	11	0.031
ماجستير	0.931	22	0.129
دكتوراه	0.896	9	0.231

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامج spss

من الجدول نلاحظ إن قيم اختبار الاعتدالية لـShapiro-Wilk للعينة التي تحمل شهادة ماستر تساوي 0.840 بدرجة حرية 11 عند مستوى معنوي Sig=0.031 وهي اصغر من مستوى المعنوية α=0.05 ومنه اختل شرط من شروط اختبار Shapiro- Wilk ومنه شرط الاعتدالية غير محقق،فعند اختلال شرط من شروط اختبار تحليل التباين الأحادي فالاختبار يعطي نتائج غير موثوق فيها ولذلك لا نستطيع تطبيق تحليل التباين الأحادي ،وهذا يستوجب استخدام اختبار أخر وهو اختبار Kruskal-Wallis .

❖ **تطبيق اختبار Kruskal–Wallis**

– **جدول رتب تأثير العوامل الموضعية و الشخصية و المهنية في تحقيق جودة التدقيق حسب المؤهل العلمي**

من خلال حساب متوسط الرتب لتأثر العينة حسب المؤهل العلمي قد يمكن ملاحظة ما إذا كانت فيه فروق في التأثر حسب متغير المؤهل العلمي.

الجدول رقم(2–26):يوضح متوسط الرتب حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	متوسط الرتب
ليسانس	38.55
ماستر	39.23
ماجستير	48.64
دكتوراه	55.56

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامج spss

من الجدول السابق نلاحظ أن متوسط رتب تأثر العينة التي تحمل شهادة ليسانس كانت 38.55 أما بنسبة لفئة الماستر فكان متوسط رتب التأثر لديها يساوي 39.23، والماجستير فكان 48.64 أما الدكتورة 55.56.

ومنه ونستخلص من الجدول انه قد تكون هناك فروق في التأثر حسب المؤهل العلمي ولتأكد نستخدم اختبار Kruskal-Wallis.

❖ **قيم اختبار Kruskal–Wallis**

الجدول رقم(2–27):يوضح نتائج اختبار Kruskal-Wallis

قيم اختبار Wallis– Kruskal	درجة الحرية	Sig
4.663	4	0.037

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامج spss

– من الجدول نلاحظ أن قيم اختبار Kruskal- Wallis تساوي 4.663 بدرجة حرية 4عند مستوى معنوية Sig=0.037 وهيا اصغر من مستوى الدلالة $\alpha=0.05$ ومنه نرفض الفرضية الصفرية H0 ونقبل الفرضية

البديلة H1 التي تنص على انه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تأثير العوامل الموضعية **و**الشخصية و المهنية في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي في البيئة الجزائرية **حسب المؤهل العلمي.**

- **التفسير:**

فمن خلال جدول رتب تأثير العوامل الموضعية و الشخصية و المهنية في تحقيق جودة التدقيق **حسب المؤهل العلمي** استخلصنا انه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تأثير العوامل الموضعية و الشخصية و المهنية في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي في البيئة الجزائرية حسب المؤهل العلمي وهذا ما أكده اختبار**Kruskal - Wallis ومن خلال متوسط الرتب كان** التأثير اكبر حسب **المؤهل العلمي** في الفئة الحاملة لشهادة الماجستير والدكتورة وهذا راجع لمستواهم العلمي الذي **يفوق الفئات الأخرى وما دعم ذلك أيضا تمتع الفئتين** (الماجستير ،الدكتورة)بخبرة اكبر **(ملحق رقم 03) مقارنة بالفئات الأخرى.**

خلاصة الفصل:

تطرقنا من خلال هذا الفصل للجانب التطبيقي لموضوع الدراسة معتمدين في ذلك على مجموعة من الاختبارات والتي حاولنا من خلالها معالجة البيانات المستخرجة بواسطة أداة الدراسة الممثلة في الاستبيان وتمثيلها في قيم قابلة للتفسير كان الهدف منها اختبار صحة فروض الدراسة حيث احتوى المحور الأول على **مدى** التزام محافظي الحسابات **بأخلاقيات مهنة** التدقيق في الجزائر، ،أما المحور الثاني على مدى **تأثير** العوامل الموضعية و الشخصية و المهنية في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي في البيئة الجزائرية ؛وكذلك أجرينا اختبارات لدراسة الفروق في درجة **الالتزام بالقواعد الأخلاقية وبدرجة التأثر بالعوامل الشخصية والمهنية** بنسبة للمراجعين حسب المتغيرات الشخصية.

ويمكن تلخيص أهم النتائج المتوصل لها في هذا الفصل كالتالي:

- ✓ يراعي مدقيقي الحسابات في الجزائر قواعد وسلوك مهنة التدقيق من خلال الالتزام **بالقواعد و** القوانين التي تنظم **مهنة التدقيق؛**
- ✓ **تؤثر العوامل الموضعية و** الشخصية و المهنية في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي في البيئة الجزائرية ؛
- ✓ وجود فروقات بين المدققين من ناحية الالتزام بالقواعد ولأخلاق وبنسبة لتأثير **العوامل الموضعية؛ والشخصية** والمهنية في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي في البيئة الجزائرية حسب المتغيرات الشخصية.

الخاتمة

الخاتمـــــــــــة:

لقد حولنا من خلال دراستنا لأخلاقيات مهنة المراجعة وأثرها على جودة التدقيق المحاسبي ،إلى استعراض الإطار النظري ولمفاهيمي للموضوع قصد الوقوف على خلفيته النظرية وتمحيص الدراسات السابقة والاستفادة منها في تحديد المتغيرات المؤثرة في إشكالية الدراسة بوضوح ثم صياغتها في سؤال جوهري" ما مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني و أثره على جودة التدقيق؟"

حينها استعرضنا الدراسة الميدانية والتي تعد تجسيدا للإطار النظري على أرض الواقع ، حيث تم في هذا الصدد تصميم استبيان لغرض جمع البيانات والمعلومات وتوزيعها على عينة الدراسة والمتمثلة في أرائهم واتجاهاتهم وباستخدام الأساليب الإحصائية ثم تحليل بيانات الاستبيان الذي يمكننا من اختبار الفرضيات واستخلاص النتائج وتقديم اقتراحات بشأن الموضوع .

1/نتائج اختبار الفرضيات :

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

- يراعي مدققي الحسابات في الجزائر قواعد وسلوك مهنة التدقيق من خلال الالتزام بالقواعد و القوانين التي تنظم مهنة التدقيق،وذلك من خلال الالتزام بالنزاهة ، الشفافية ،الاستقلالية،، الصدق، الوفاء،ومنه تم إثبات الفرضية الأولى .

ب/بالنسبة للفرضية الثانية:

– تؤثر العوامل الموضعية و الشخصية و المهنية في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي في البيئة الجزائرية، وذلك من خلال عدة عوامل نذكر منها الخبرة ،المنافسة،الأتعاب،النزاهة،حجم مكتب التدقيق،ومنه تم إثبات الفرضية الثانية.

❖ **استنتاجات الفصل الأول:**

- ✓ المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العملاء أو أصحاب العمل على الخدمة المهنية ذات الكفاءة العالية والجودة المطلوبة.
- ✓ يستمد الفرد سلوكه الأخلاقي متأثرا بثلاثة عناصر أساسية مهمة وهي المدقق نفسه والشركة التي يعمل بها والبيئة الخارجية.
- ✓ هناك عدد من المتغيرات والعوامل التي تؤثر في السلوك الأخلاقي لدى مدقق الحسابات منها التشريعات، البيئة الاجتماعية،البيئة الاقتصادية،
- ✓ يتمتع المراجع بمهام و إن كانت في مجملها تتسم بالعشوائية والتي تتمثل في إثبات شرعية وصدق الحسابات.
- ✓ قد تتأثر علاقة المراجع بالمؤسسة محل المراجعة بكثير من العوامل أهمها الضغوط المادية، الالتزامات الاجتماعية، العلاقات الشخصية.
- ✓ تتأثر استقلالية المراجع بعدة عوامل منها ،الأتعاب ، طول مدة الارتباط مع العميل ، المؤهلات العلمية، المنافسة.

❖ **استنتاجات الفصل الثاني:**

- ✓ يراعي مدققي الحسابات في الجزائر قواعد وسلوك مهنة التدقيق من خلال الالتزام بالقواعد و القوانين التي تنظم مهنة التدقيق؛
- ✓ **تؤثر** العوامل الموضعية و الشخصية و المهنية في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي في البيئة الجزائرية ؛
- ✓ وجود فروقات بين المدققين من ناحية الالتزام بالقواعد ولأخلاق وبنسبة لتأثير العوامل الموضعية **والشخصية** والمهنية في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي في البيئة الجزائرية حسب المتغيرات الشخصية؛
- ✓ **التزام المراقب الخارجي** بمعايير **التدقيق وقواعد** السلوك المهني **العامل الأكثر** تأثيرا **"على استقلاليته؛**
- ✓ مساهمة الجانب القانوني في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي في البيئة الجزائرية؛
- ✓ **جودة تدقيق الحسابات تزداد عندما تتحقق استقلالية وموضوعية المدقق عند أداء عمله باعتبارها العنصر** الهام في **عملية التدقيق** لأنها **تمنح الثقة في القوائم المالية.**

2/الـتـوصيـــــات الدراسة:

على ضوء النتائج السابقة نقدم مجموعة من التوصيات التي نعتقد أنه بتجسيدها ستضيف قيمة مضافة لعملية المراجعة والتي ستعود بالإيجاب على كل من المدقق ومستخدمو القوائم المالية وهذا كله يصب في الهدف النهائي وهو الحصول على معلومات ذات مصداقية وتعبر على الوضعية الحقيقة للمؤسسة، ويمكن إيجازها فيما يلي:

- ضرورة محافظة مدقق الحسابات على الكفاءة في العمل من خلال التطبيق المستمر للمعرفة والمهارات المهنية وتنميتها بالدورات والبرامج التطويرية لضمان حصول العملاء على الخدمة المهنية الممتازة.
- على المراجع أن يحافظ على استقلاليته الذهنية والظاهرية حيث أن رأي مراجع الحسابات حول عدالة البيانات المحاسبية يصبح عديم القيمة إذا لم يكن مستقلا.
- على مكاتب التدقيق تحديد الأتعاب التي تتناسب مع أداء طبيعة المهمة الموكل إليها وفقا للمعايير المهنية والفنية ولا يجب تحديد أتعاب متدنية في سبيل الحفاظ على العميل فقط دون تحقيق الكفاءة والجودة المطلوبة في العمل.
- تخصيص مكتب التدقيق جزء من أتعابه لأجل التدريب والتعليم المستمر لفريق العمل، لأن التطور دائما في استمرارية ويجب مواكبته.

3/ أفـــــاق الـدراسة:

أخير يمكن أن نشير إلى أن بحثنا هذا يمكن أن يكون مرحلة تمهيدية لمواضيع بحث مستقبلية في مجال المراجعة ولذا سوف نقترح جملة من المواضيع يمكن تناولها مستقبلا و التي نراها مكملة لهذا البحث:

- استقلالية المراجع الخارجي وأثره على جودة خدمات المراجعة؛
- اثر نزاهة المراجع الخارجي واستقلاليته على تحقيق جودة المراجعة؛
- مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المراجع العربية

❖ الكتب

1- محمد التهامي طواهر، وصديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات-الإطار النظري والممارسات التطبيقية-، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2005،

2- محمد بوتين،المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،سنة2003 .

3- أمين السيد احمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، القاهرة،2005

❖ البحوث الجامعية

أ- اطروحات دكتوراه:

- شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة سطيف 1، 2012

ب- مذكرات ماجستير:

1- عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري، قواعد سلوك و آداب مهنة التدقيق و أثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة ماجستير(غير منشورة)،كلية الأعمال، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الوسط، الكويت،2012

2- احمد التميمي،العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية،رسالة ماجستير ،جامعة البصرة،2013،ص44

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

4- أبو سمهدانه، قياس أثر أتعاب مراقب الحسابات على جودة عملية التدقيق، مذكرة ماجستير،الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين،2015.

5- محمود بكر خليل عبد العال،مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني،رسالة ماجستير،الجامعة الإسلامية غزة،فلسطين،2015.

6- قمر الدين، التأهيل المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة التدقيق،رسالة ماجستير،جامعة الخرطوم السودان،2014.

7- التميمي، العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية،رسالة ماجستير،جامعة البصرة،العراق،2013.

8- محمد مسعاوي، معايير جودة مهنة المراجعة في ظل مخاطر الأعمال،رسالة ماجستير،جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر،2010.

9- ياسين مربوع،العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات،رسالة ماجستير،جامعة قاصدي مرباح ورقلة،الجزائر،2005.

10- وئام عبده قايد، العوامل المؤثرة على إستقلال المراجع الخارجي في البيئة ممارسة المهنة في مملكة العربية السعودية، مذكرة لنيل درجة الماجستير، جامعة الملك عبد العزيز ،2009،ص13

❖ المقالات والمداخلات

1-صوفي إيمان، قوراري مريم، أخلاقيات العمل كأداة للحد من ظاهرة الفساد الإداري في الدول النامية، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتيارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي6-7 ماي 2012.

2- بومدين يوسف، إدارة الجودة الشاملة والأداء المتميز، مجلة الباحث، جامعة بومرداس، عدد05،2007

❖ القوانين والمراسيم

1- القانون رقم 10-01،المؤرخ في 2010/06/29،يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد،الجريدة الرسمية عدد 42،الصادرة في 2010/07/11.

قائمة المراجع الأجنبية

1- Enofe & Okunega, Audit de qualite et auditeurs independants, mémoire de maitrise, University of Nigeria,2013.
2- Makarem & Dehkordi, Impact de la taille et des types d' auditeurs sur la qualité du processus d' audit, mémoire de maitrise, Université de Téhéran, Iran.2011.
3- Farooq & Aamir, Relation bilatérale entre l'auditeur et son impact sur la qualité de l'audit, mémoire de maitrise, Université de France,2011.
4- Davis, Expérience and The Organisation of Auditor's Knowledge,2007.
5- Hatfield, Jackson and Vandervelde, The effscts of auditor rotation and client pressure on proposed audit adjustments.2007.

الملاحق

الملحق رقم 1:استمارة الاستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح –ورقلة–

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم المالية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية.

التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير المستوى :الثانية ماستر

الموضوع: استمارة استبيان

في إطار إعداد مذكرة ماستر تدقيق ومراقبة التسيير **بعنوان (أخلاقيات مهنة التدقيق ودورها في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي)** نضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذي يعتبر وسيلة معتمدة لأغراض علمية وبحثية؛لذلك نرجو من سيادتكم التعاون بغرض إفادتنا في جميع البيانات ذات الصلة ببحثنا؛وذلك بوضع علامة (×) في الخانة المناسبة.

ونحيطكم علما أن إجابتكم ستحظى بالسرية التامة ولن تستعمل إلا لغرض البحث العلمي فقط.

نرجو ان تتقبلوا منا فائق التقدير والاحترام شاكرين لكم تعاونكم معنا.

❖ من إعداد الطالب: رضا حميداتو

❖ **القسم الأول:المعلومات الشخصية**

الرجاء وضع علامة (×) في المربع المناسب:

1–الوظيفة :

خبير محاسب ☐ محافظ حسابات ☐

2–الخبرة:

اقل من 5 سنوات ☐ من 5 سنوات إلى 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐

3–المؤهل العلمي:

ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستر ☐ دكتوراه ☐

القسم الثاني:محاور الاستبيان

المحور الأول: مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق
1	الالتزام بقواعد السلوك المهني التي حددتها الجهات الوصية في الجزائر.			
2	الالتزام بالنزاهة والشفافية هو التزام شخصي أكثر منه قانوني.			
3	هناك مجموعة من المعايير التي تضبط التأهيل السلوكي للمراجع الخارجي لابد من التقييد بها.			
4	وجود علاقة شخصية بين المراجع الخارجي و إدارة المؤسسة يؤثر سلبا على استقلاليته.			
5	ضرورة تمتع المدقق بالاستقلال عند إبداء الرأي عن القوائم المالية.			
6	التزام المراجع بالصدق يعزز الثقة في تقريره.			
7	وفاء المراجع لعملائه يزيد من فاعلية تقارير المراجعة.			

المحور الثاني: العوامل المؤثرة على جودة عملية التدقيق في البيئة الجزائرية.

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق
1	الخبرة المهنية الكافية تؤثر تأثيرا ايجابيا على جودة خدمة المراجعة.			
2	استقلالية المراجع الخارجي لها دور مهم في إمكانية الوصول إلي جودة عملية المراجعة.			
3	المنافسة بين مكاتب المراجعة و تقدير الأتعاب يؤثر على جودة المراجعة.			
4	طول مدة ارتباط مكتب المراجعة بعميل المراجعة يقلل من جودة المراجعة.			
5	وجود دعاوي قضائية ضد مكتب المراجعة يؤثر سلبا على جودة المراجعة.			
6	تأثر الأتعاب المعروضة على الالتزام بالمبادئ الأساسية لعلمية المراجعة.			
7	كرامة المهنة تتأثر بمدى حفاظ المراجع على نزاهته.			

ملحق رقم 2: أسماء الأساتذة المحكمين لاستمارة الاستبيان

الرقم	أسماء المحكمين
الأساتذة	كسكس مسعود
	بعيليش نور الدين
المهنيين	بن داود عبد الرزاق
	ساسي عبد الرحمان

الملحق رقم 3:توزيع أفراد العينة حسب المتغيرات الشخصية

الوظيفة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	خبير محاسب	4	9.5	9.5	9.5
	محافظ الحسابات	38	90.5	90.5	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

الخبرة في مجال العمل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5سنوات	3	7.1	7.1	7.1
	من 5سنوات الى 10سنوات	13	31.0	31.0	38.1
	أكثر من 10سنوات	26	61.9	61.9	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

المؤهل الدراسي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	2	4.8	4.8	4.8
	ماستر	22	52.4	52.4	57.1
	ماجستير	10	23.8	23.8	81.0
	دكتورة	8	19.0	19.0	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

الملحق رقم 4:توزيع أفراد العينة حسب الخبرة والمؤهل العلمي

Crosstabulation الخبرة في مجال العمل * المؤهل الدراسي

Count

الخبرة في مجال العمل	المؤهل الدراسي				Total
	ليسانس	ماستر	ماجستير	دكتورة	
أقل من 5سنوات	0	3	0	0	3
من 5سنوات الى 10 سنوات	0	11	2	0	13
أكثر من 10سنوات	2	8	8	8	26
Total	2	22	10	8	42

الملحق رقم 05: معامل ألفا كرونباخ

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.713	17

الملحق رقم 06: نتائج أراء أفراد عينة الدراسة حول المحور الأول

Statistiques

	N		Moyenne	Médiane	Ecart-type	Somme
	Valide	Manquante				
المحور الأول السؤل 1	42	0	2.69	3.00	.468	113
المحور الأول السؤل 2	42	0	2.93	3.00	.261	123
المحور الأول السؤل 3	42	0	2.94	3.00	.294	126
المحور الأول السؤل 4	42	0	2.55	3.00	.203	107
المحور الأول السؤل 5	42	0	2.55	3.00	.203	107
المحور الأول السؤل 6	42	0	2.94	3.00	.300	126
المحور الأول السؤل 7	42	0	2.94	3.00	.294	126

الملحق رقم 07: نتائج أراء أفراد عينة الدراسة حول المحور الثاني

Statistiques

	N		Moyenne	Médiane	Ecart-type	Somme
	Valide	Manquante				
المحور الثاني السؤل 1	42	0	2.81	3.00	.397	118
المحور الثاني السؤل 2	42	0	3.00	3.00	.500	126
المحور الثاني السؤل 3	42	0	2.71	3.00	.457	114
المحور الثاني السؤل 4	42	0	2.40	2.00	.497	101
المحور الثاني السؤل 5	42	0	2.48	3.00	.604	104
المحور الثاني السؤل 6	42	0	2.10	2.00	.692	88
المحور الثاني السؤل 7	42	0	3.00	3.00	.500	126

ملحق رقم 08:اختبار الفرضية الأولى حسب المتغيرات الشخصية

Test d'homogénéité des variances

		Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Sig.
الالتزام	Basé sur la moyenne	,008	2	83	,992

	EXP	Shapiro-Wilk		
		Statistiques	Ddl	Sig.
الالتزام	أقل من 5 سنوات	,862	15	,026
	من 5 -10 سنوات	,895	33	,004
	أكثر من 10 سنوات	,894	38	,002

Rangs

	EXP	N	Rang moyen :
الالتزام	أقل من 5 سنوات	15	22,60
	من 5 -10 سنوات	33	48,33
	أكثر من 10 سنوات	38	47,55
	Total	86	

Tests statistiques[a,b]

	الالتزام
H de Kruskal-Wallis	13,090
Ddl	2
Sig. asymptotique	,001

a. Test de Kruskal Wallis

b. Variable de regroupement : EXP

Test d'homogénéité des variances

		Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Sig.
الالتزام	Basé sur la moyenne	1,231	4	81	,304

Tests de normalité

	NIV	Shapiro-Wilk		
		Statistiques	Ddl	Sig.
الالتزام	ليسانس	,922	22	,083
	ماستر	,909	11	,238
	ماجستير	,916	22	,064
	دكتوراه	,750	9	,005

Rangs

	NIV	N	Rang moyen :
الالتزام	ليسانس	22	39,39
	ماستر	11	30,45
	ماجستير	22	45,61
	دكتوراه	9	55,06
	Total	86	

Tests statistiques[a,b]

	الالتزام
H de Kruskal-Wallis	6,360
Ddl	4
Sig. Asymptotique	0.024

a. Test de Kruskal Wallis
b. Variable de regroupement : NIV

ملحق رقم09:اختبار الفرضية الثانية حسب المتغيرات الشخصية

Test d'homogénéité des variances

		Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Sig.
التأثر	Basé sur la moyenne	,929	2	83	,399

Tests de normalité

	EXP	Shapiro-Wilk		
		Statistiques	Ddl	Sig.
التأثر	أقل من 5 سنوات	,893	15	,073
	من 5 -10 سنوات	,944	33	,091
	أكثر من 10 سنوات	,947	38	,071

Descriptives

التأثر

	N	Moyenne	Ecart type	Erreur standard
أقل من 5 سنوات	15	15,73	1,280	,330
من 5 -10 سنوات	33	16,97	1,862	,324
أكثر من 10 سنوات	38	17,42	1,795	,291
Total	86	16,95	1,827	,197

ANOVA

التأثر

	Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	30,648	2	15,324	5,024	,009
Intragroupes	253,166	83	3,050		
Total	283,814	85			

Test d'homogénéité des variances

		Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Sig.
التأثر	Basé sur la moyenne	1,829	4	81	,131

Tests de normalité

	NIV	Shapiro-Wilk		
		Statistiques	ddl	Sig.
	ليسانس	,950	22	,318
	ماستر	,840	11	,031
	ماجستير	,931	22	,129
	دكتوراه	,896	9	,231

Rangs

	NIV	N	Rang moyen :
	ليسانس	22	38,55
	ماستر	11	39,23
	ماجستير	22	48,64
	دكتوراه	9	55,56
	Total	86	

Tests statistiques[a,b]

	التأثر
H de Kruskal-Wallis	4,663
Ddl	4
Sig. asymptotique	,037

a. Test de Kruskal Wallis

b. Variable de regroupement : NIV

الفهرس

البيان	الصفحة
إهداء	I
الشكر و التقدير	II
الملخص	III
قائمة المحتويات	IV
قائمة الجداول	V
قائمة الأشكال	VI
قائمة الملاحق	VII
المقدمة	أ-ب-ج
الفصل الأول: الجوانب النظرية والتطبيقية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التدقيق	
مدخل	02
المبحث الأول: الإطار النظري لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التدقيق.	03
المطلب الأول: أخلاقيات المهنة.....	03
الفرع الأول: مفهوم أخلاقيات مهنة التدقيق.....	03
الفرع الثاني: مبادئ وقواعد السلوك المهني.....	04
الفرع الثالث:مصادر أخلاقيات مهنة التدقيق.....	07
الفرع الرابع: التزام المراجعين بمسؤولياتهم الأخلاقية التي تفرضها عليهم مهنة التدقيق المحاسبي حسب القانون 10-01..	08
الفرع الخامس:مصادر السلوك الأخلاقي لمدقق الحسابات العوامل المؤثرة فيه.....	10
المطلب الثاني: جودة التدقيق.....	12
الفرع الأول: مفهوم جودة التدقيق.....	12
الفرع الثاني: أهمية جودة التدقيق.....	13
الفرع الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق.....	14
المبحث الثاني : الدراسات السابقة حول الموضوع وموقع الدراسة الحالية.	16
المطلب الأول: عرض الدراسات العربية والأجنبية.....	16
الفرع الأول: الدراسات العربية.....	16
الفرع الثاني:الدراسات الأجنبية.....	19
المطلب الثاني:مناقشة الدراسات و أوجه الشبه والاختلاف.....	22
الفرع الأول:مناقشة الدراسات.....	22
الفرع الثاني: أوجه الشبه و الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.....	23

خلاصة الفصل	25
الفصل الثاني: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بالجنوب الشرقي الجزائري	
مدخل	27
المبحث الأول : إجراءات الدراسة والأدوات المستخدمة.	28
المطلب الأول :عرض الاستبيان.....	28
الفرع الأول:منهج الدراسة.....	28
الفرع الثاني:خطوات بناء الاستبيان.....	28
الفرع الثالث:هيكل الاستبيان(أداة الدراسة).....	29
المطلب الثاني :مجتمع الدراسة وتحكيم الاستبيان.....	30
الفرع الأول :مجتمع وعينة الدراسة.....	30
الفرع الثاني:التحكيم.....	31
المطلب الثالث:البرامج والمقاييس الإحصائية المستخدمة في معالجة المعطيات.....	31
المبحث الثاني: عرض وتحليل وتفسير نتائج الاستبيان.	31
المطلب الأول :دراسة وصفية لعينة الدراسة.....	32
الفرع الأول:الوظيفة.....	32
الفرع الثاني:الخبرة.....	33
الفرع الثالث:المؤهل العلمي.....	34
المطلب الثاني :عرض وتحليل وتفسير المحاور الخاصة بوجهة نظر العينة.....	35
الفرع الأول:نتائج العينة الاستطلاعية.....	35
الفرع الثاني:نتائج العينة النهائية.....	35
المطلب الثالث:الاختبارات الإحصائية ومناقشتها.....	40
الفرع الأول: دراسة الفرضية الأولى حسب المتغيرات الشخصية.....	40
الفرع الثاني: دراسة الفرضية الثانية حسب المتغيرات الشخصية.....	45
خلاصة الفصل	51
الخاتمة	53
قائمة المراجع	57
الملاحق	60
الفهرس	70