

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي  
الميدان : علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية  
الشعبة : علوم مالية ومحاسبية  
التخصص: دراسات محاسبية وجباية معمقة

من إعداد الطالبة: نور الهدى عليوة  
بعنوان :

دور مدونة أخلاقيات المهنة في الارتقاء  
بالعمل المحاسبي في الجزائر  
(دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين)

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 2015/05/20

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الإستاذ/محمد حسان بن مالك	(أستاذ مساعد - جامعة ورقلة).....رئيسا
الإستاذ/محمد العربي قزون	(أستاذ مساعد - جامعة ورقلة).....مشرفا و مقررا
الإستاذ/ هواري سويسي	(أستاذ التعليم العالي - جامعة ورقلة)..... مناقشا

السنة الجامعية: 2015/2014



# إهداء

إلى من طالما حلمت أن تبصر نجاحي و التفوق الدائم والمتواصل في دراستي إلى من لازلت أسمع صوتها يدغدغ مشاعري  
ويحن إلى قلبي ويضئ دربي إليك أمي .....أمي .....أمي . عائشة

إلى القدوة الدائمة في الحياة إلى نبراس العطاء المبدول ومعلمي الأول إلى الشمعة التي تحترق كي تنير لي طريق العلم أبي  
الغالي حفظه الله. علي

إلى الذي سهر الليالي وأتعب نفسه من أجل راحتي إلى من رزقني الله به عوناً وسنداً في حياتي  
زوجي الغالي سيف الله حفظه الله.

إلى رفقاء دربي وأخوتي الأعزاء كل واحد باسمه إلياس ، جيلاني ، نصر الدين الكتكوت عماد الدين (صفوان)  
إلى رفيقة دربي وزهرة البيت شقيقي عبير أنار الله دربها للنجاح في شهادة البكالوريا .

إلى أمي نجمة و أبي كمال وأخوتي هاجر ، أسماء ماري ، نسرين ، عبد الله ، شفاء والحالة فوزية و حسينة .

إلى جدتي زهرة وجدتي جميلة وجدتي رحمها الله رحمهما الله أعمامي وعماتي (وهاب ، محمد الحافظ ، يوسف ، عبد  
اللطيف ، عدلان ، عبد المجيد ، جابر ، محمد الهادي ، بويكر ، لويزة ، عقيلة ، مسعية ، حسيبة ، راضية وهيبة ، فوزية،  
سميحة ، ريمه ، سهام). أخواي وخالتي ( عبد الحميد ، منور ، محمد ، خيرة ، عايدة ) وزوجاتهم وأزواجهم وأولادهم، معتز  
بالله ونورسين

إلى رفيقة دربي وصديقة و حبيبي الغالية نسيمه التي كانت عوناً لي ببارك الله فيها .  
وإلى كل أصدقاء وزملاء العمل كل واحد باسمه.

إلى كل الأحباب وأخص بالذكر إيمان ، نسرين ، زينب ، سمية ، مسعودة ، رقية ، حنان ، حنان.

وإلى قسم العلوم التجارية وأخص بذكر

طالبة ماستر تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة دفعة 2015.

عليوة نور الهدى

# شكر

اعترافا بالفضل والتقدير للجميل لا يسعني بعد الانتهاء من هذا العمل المتواضع إلا أن نتوجه بجزيل الشكر إلى

من رفعت يدي إليه فلم يخيب رجائي إلى الذي سألته فأجاب دعائي ، إليك يا الله كل الشكر لقوله تعالى

" ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين " سورة النمل الآية 19 .

كما يطيب لي في هذا المقام أن أتقدم بأعظم الشكر وأسمى معاني العرفان إلى من كانوا لي نعم المعلم الموجه والخفz .

وأخص بالذكر الأستاذ (قزون محمد العربي ) المشرف على هذه المذكرة . لما قدمه من دعم وتوجيه ونصح لإخراج هذا العمل إلى النور .

كما أعترف بالجميل للذين لا يمكن إلا الانحاء أمامهم الأساتذة الكرام الذين كانوا طيلة العام ، النور الذي نستبصر به الطريق نحو المستقبل وأخص بالذكر عراة الحاج ، لمقدم خالد . واللجنة المشرفة .

وشكر لكل من قدم يد العون لي سواء بقريب أو بعيد .

كما لا انسي في الأخير جزيل الشكر والاحترام إلى مكتب المحاسبة والتدقيق بوقفة عبد الحق وبالأخص حسين كريكر و حجة الله شاوش .

عليوة نور الهدى

## ملخص الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال إتباع منهج وصفي تحليلي ، حيث يتم في الجانب النظري التطرق إلى مفهوم أخلاقيات المهنة وأهميتها ومصادرها في المهن المحاسبية أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد تم قياس مدى مساهمة أخلاقيات المهنة في تحسين الأداء محاسبي في الجزائر و هذا من خلال الاستعانة بالاستبيان الموزع على عينة مكونة من 50 فردا منها 19 محاسب أجير و 31 محاسب مستقل (خبير محاسبي ، محافظ الحسابات ، محاسب معتمد ) لما لهم من دراية في هذا الموضوع .

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها : تقسيم الأخلاقيات لدى محاسبين إلى مجموعتين هما أخلاقيات المهنة ( الموضوعية والكفاءة ، النزاهة والعناية المهنية و الحفاظ على السر المهني ) . أما الذاتية فهي قواعد الدينية و العرفية و الاجتماعية المنظمة للعدالة .

## الكلمات المفتاحية

أخلاقيات المهنة ، قواعد السلوك المهني .

## Résumé :

Cette étude vise à mettre en évidence l'éthique de la profession comptable et d'audit à travers un analyse descriptive d'approche, où il est dans le côté théorique de la notion de l'éthique professionnelle et de leur importance et de leurs sources dans la profession comptable Comme pour le côté pratique a été de mesurer la contribution de l'éthique d'élever le niveau de la comptabilité en Algérie et à travers l'utilisation du questionnaire distribué à un échantillon composé de 50 personnes dont 19 les comptables salariés et 31 comptable indépendant (experts comptables, commissaire Aux comptes , un comptable agréé) pour eux versés dans le sujet.

L'étude a conclu qu'un ensemble de résultats les plus importants: l'éthique comprennent comptables de deux groupes de déontologie de l'objectivité et l'efficacité, l'intégrité et l'auto-soin . éthique professionnelle des règles subjectives et coutumières de l'organisation et de la justice sociale . Mais la personnalité les, règles religieux et la traditionnel ,La société régulier dons équité .

## Mots clés :

L'éthique de la profession ; Les règles discipline professionnelle .

المقدمة

## الفصل الأول

الأدبيات النظرية و الدراسات

السابقة لقواعد و سلوكيات

أخلاقيات مهنة المحاسبة

الخاتمة



الفهرس

الملاحق

المراجع

قائمة الأشكال

قائمة الجداول

قائمة المختصرات

قائمة الملاحق

# قائمة المحتويات



## الفصل الثاني

الجانب التطبيقي والدراسة

التحليلية للنصوص القانونية

الجزائرية.

## قائمة المحتويات

العنوان	الصفحة
الإهداء	III
الشكر	IV
الملخص	V
قائمة المحتويات	VII
قائمة الجداول	IX
قائمة الملاحق	XI
قائمة الأشكال	X
المقدمة العامة	أ
<b>الفصل الأول : الأدبيات النظرية والدراسات السابقة</b>	
المبحث الأول : الدراسات السابقة	8-2
المبحث الثاني : الأدبيات النظرية	17-9
<b>الفصل الثاني : الجانب النظري</b>	
المبحث الأول : الدراسة التحليلية للنصوص القانونية	29-19
المبحث الثاني : إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة	36-30
المبحث الثالث : النتائج والمناقشة	44-36
الخاتمة	48-47

إن ما عرفته مهنة المحاسبة و الاقتصاد العالمي في الآونة الأخيرة من أزمات وهزات وما أفرزته الساحات الدولية من فضائح أطاحت بأكبر المؤسسات ، بلا شك دفع إلى البحث عن الأسباب والمسببات لهذه الظواهر التي أصبحت تهدد الاستقرار المالي والاقتصادي . للمؤسسات والدول على حد سواء .

هذا ما أدى إلى اهتزاز الثقة في مهنة المحاسبة بسبب التلاعبات التي قام بها المحاسبين لإخفاء الحقيقة على مدار السنوات السابقة وهذا راجع إلى غياب أخلاق وسلوكيات المحاسبين و مثال عن ذلك الانهيارات التي حدثت في عدد من دول شرق آسيا عام 1997 ، وأزمة شركة (Enron) والتي كانت تعمل في الكهرباء والغاز الطبيعي في الولايات المتحدة الأمريكية عام 2001 . وأزمة شركة (World com) الأمريكية للاتصالات عام 2002 . حتى وصل إلى انهيار شركة التدقيق الشهيرة (Arthur Anderson) والأزمة المالية العالمية التي مازلنا نعيش آثارها إلى اليوم .

ومن أجل مواكبة متطلبات العولمة واتساع الرقعة الجغرافية ، وتفعيل الأسواق المالية للوصول إلى تعامل موحد بين القضايا الاقتصادية العالمية ، حيث قامت عدت هيئات دولية بتعزيز مهنة المحاسبة في العالم من خلال وضع معايير المحاسبية (IAS) ومعايير التقارير المالية (IFRS) ومعايير المراجعة (ISA) .

تعتبر أخلاقيات المهنة واحدة من أهم التحديات الاجتماعية التي تواجه المؤسسة في يومنا هذا وأحد أهم الموضوعات التي لازالت تشغل اهتمام الباحثين في مجال التسيير ، كما تعد مهنة المحاسبة من المهن التي تحكمها سلوكيات وقواعد معينة .

نظر لأهمية أخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني وواجب التزام المحاسبين بها ، كما يحظي هذا الموضوع بأكثر اهتمام على المستوى الدولي والمحلي . فعلى المستوى الدولي قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بوضع أول دليل لقواعد السلوك المهني الخاص بمهنة المحاسبة في سنة 1918 . كما كانت العديد من التطورات لمواكبة المستجدات في بيئة المحاسبة . كما كان الاتجاه الدولي للمحاسبين العديد من الجهد في هذا المجال حيث قام بإصدار دليل للسلوك الأخلاقي سنة 1990 . أما على المستوى المحلي فقد ورد في النصوص القانونية الجزائرية العديد من القوانين التي توضح ذلك في سنة 1991 قام بإصدار قانون المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد . وكذلك صدور المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المتعلق بحالات التنافي . ومن أجل تطوير هذه المهنة صدر قانون 10-01 الذي ألغى قانون 91-08 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد .

كما أقدمت الجزائر على تمكين مؤسساتها المحلية من مواجهة تحديات العولمة . وهذا بالإضافة إلى إصدار قوانين تعيد تنظيم مهنة المحاسبة كما أن الجزائر انتهجت المسار الدولي فيما يخص إيجاد قواعد أخلاقيات المهنة والحالات التي تؤثر على عدم الالتزام بها . والعقوبات في حالة تجاوزاتها .

ومنه تظهر أن لقواعد ومبادئ أخلاقيات مهنة المحاسبة أهمية بالغة على مستوى بيئة الأعمال الدولية والمحلية .

### اشكالية البحث :

إن لمهنة المحاسبة أخلاقيات وسلوكيات وقواعد ومبادئ خاصة ينبغي الالتزام بها من مؤدي هذه المهنة ، كما تتحدد مشكلة البحث في ضعف مستوى أداء الذي انعكس بدوره على أداء مهنة المحاسبة في الجزائر وعدم ارتقائها إلى المستوى المطلوب بالرغم من وجود سعي متواصل من قبل الجهات المسؤولة عنها، يمكن صياغتها بالسؤال التالي :

#### - ما مدى مساهمة مدونات أخلاقيات المهنة في الارتقاء بالعمل المحاسبي في الجزائر؟

- وتتفرع من هذه الإشكالية الإشكاليات الفرعية التالية :
- ما مدى قدرة المنظمات المهنية التي تشرف على تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر؟
- هل تنسجم قواعد السلوك المهني التي تنظم مهنة المحاسبة في الجزائر مع ماهو موجود حاليا؟
- هل هناك مدونة أخلاقية واضحة المعالم تمكن المحاسبين من تطبيقها بسهولة؟

### الفرضيات :

- قدرة المنظمات المهنية التي تشرف على تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر .
- وجود انسجام بين قواعد السلوك المهني في تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر و مع التكوين العلمي والعملي الموجود حاليا .
- قواعد السلوك المهني في الجزائر مدونة ومكتوبة وسهلة الاطلاع عليها .

### ميررات اختبار الموضوع :

### أسباب ذاتية :

- ميول الطالبة واهتمامها بمهنة المحاسبة.
- عزم الطالبة الولوج لموقد العملة كمحاسبة أجيورة .

### أسباب موضوعية

- الدراسات السابقة حسب علم الباحثة في هذا الموضوع قليلة .
- ارتباط موضوع الدراسة بتخصص الطالبة .

### الأهداف

- دراسة أخلاقيات المهنة في الجزائر و قواعد السلوك المهني .
- التعرف على النصوص القانونية المنظمة لأخلاقيات المهنة في الجزائر ومدى إلتزام المحاسبين بها .
- معرفة مدى جاهزية المسؤولين عن مهنة المحاسبة في الجزائر في العمل على رفع مستوى الأداء وكفاءة المحاسبين .

### أهمية البحث

تأتي هذه الدراسة لتلقي الضوء على مدى مساهمة المدونة الأخلاقية للمهنة ومدى ارتقائها بالعمل المحاسبي في الجزائر ، حيث هذا الموضوع من الموضوعات التي أثارة الصميم في الآونة الأخيرة و التي لا تزال بحاجة إلى الاهتمام سواء على مستوى البحث العلمي والعملية أو تعليم المنهج في الجامعات والمؤسسات العلمية أو على مستوى الممارسة العملية من طرف المحاسبين .

### حدود الدراسة

إن هذه الدراسة مرتبطة بالواقع الجزائري في ظل نقص الدراسات السابقة المرتبطة بأخلاقيات المهنة في الجزائر ، و الدراسة الميدانية ستمثل عينة موزعة على الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين .

### الحدود الزمنية

2015/2014

### مرجعية الدراسة

يستدعي طبيعة البحث استخدام المنهج تحليلي ، كما تم استخدام في البحث استمارات الاستقصاء المقدمة لعينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين . و إجراء مقابلات شخصية مع أفراد العينة ، والأدوات المستخدمة في البحث برنامج (SPSS) .

### صعوبات البحث

- ضيق الوقت .
- افتقار المكاتب الجامعية للمراجع باللغة العربية.

### خطة وهيكال البحث

تم تقسيم هذا البحث حسب متطلبات طريقة إيمراد

الفصل الأول تناولنا فيه الجانب النظري والذي يحتوي على مبحثين المبحث الأول الدراسات السابقة بالعنيتين عربية وأجنبية كما تناولنا في المبحث الثاني المفاهيم الأساسية المتعلقة مباشرة بالموضوع .

أما في الفصل الثاني فاعتمدنا نفس الترتيب وتناولنا مبحثين المبحث الأول الدراسة التحليلية للنصوص القانونية الجزائرية المتعلقة بالموضوع .

أما المبحث الثاني نتطرق إلى عرض وتحليل الدراسة الميدانية للإستبانة ومناقشتها وتفسير النتائج وصولا إلى نتائج الدراسة والتوصيات .

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان	الرقم
11	يلخص نوع منظمة التدريب الأخلاقي للمهنيين العاملين وفقا IFCA	1-1
23-21	الاختلاف بين المهن الثلاث	1-2
27	يلخص المخالفات المرتكبة من طرف محافظ الحسابات التي يترتب عليها المسؤولية جزائية	2-2
31	يوضح الإحصائيات الخاصة الاستبيان	3-2
32	يبين توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	4-2
33	يبين توزيع أفراد العينة بالنسبة للمحاسب المستقل	5-2
34	يمثل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	6-2
35	يمثل توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	7-2
36	يوضح مجالات الإجابة على الأسئلة	8-2
37	يحدد مجالات الاتجاه	9-2
38	تنظيم مهنة المحاسبة المهن الثلاث الجزائرية	10-2
41	وجود انسجام بين تنظيم المهن وتكوين العلمي والعملية	11-2
43	قواعد السلوك المهن	12-2

## قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم
15	يلخص مبادئ وقواعد أخلاقيات المهنة	1-1
28	يمثل الفرق بين المسؤوليات محافظ الحسابات	1-2
32	التمثيل البياني للإحصائيات	2-2
33	يوضح توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	3-2
34	يبين توزيع أفراد العينة حسب المستقل	4-2
35	يبين توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	5-2
36	يوضح توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	6-2
39	يبين اتجاه العينة بالنسبة للمحور الأول	7-2
40	مسار تكوين للحصول على الكفاءة العالية	8-2
42	يبين اتجاه العينة بالنسبة للمحور الثاني	9-2
44	يبين اتجاه العينة بالنسبة للمحور الثالث	10-2

## قائمة المختصرات

الترجمة	المختصر	رقم
المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	AICPA	1
معايير المحاسبة الدولية	IAS	2
لجنة المعايير المحاسبة الدولية سنة 2010	IASC	3
مجلس معايير المحاسبة الدولية سنة 2001	IASB	4
معايير المراجعة الدولية	ISA	5
معايير التقرير المالي	IFRS	6
الاتحاد الدولي للمحاسبين	IFAC	7
لجنة المراجعة الدولية	IPAC	8
البرنامج الإحصائي	SPSS	9



**تمهيد**

نظراً لما يشهده العالم من تدهور وتزايد الفضائح الأخلاقية . حيث أصبح موضوع أخلاقيات المهنة من الموضوعات التي تحظى باهتمام متزايد من قبل الحكومات والجامعات والمنظمات العالمية و المحلية . كما أنها تتجسد في إدراج موضوع أخلاقيات المهنة كمادة تدرس في الجامعات العالمية تقريباً ، وإنشاء أجهزة مختلفة في الدول لمكافحة الفساد الإداري ، حيث تتسابق المنظمات العالمية لإصدار المدونات الأخلاقية الخاصة بها بعدما كانت الكفاءة هي مركز الاهتمام والربح هو الهدف الأساسي والمسؤولية الوحيدة للمؤسسة . كما أن أخلاقيات المهنة تتعلق بسلوكيات الأفراد في نشاطاتهم العلمية والعملية .

ومن خلال هذا الفصل سنتطرق إلى الجانب النظري لموضوع أخلاقيات المهنة من خلال مبحثين ، حيث أن المبحث الأول يتناول الدراسات السابقة العربية والأجنبية . أما المبحث الثاني يتناول قواعد ومبادئ السلوك المهني من المنظور الدولي والفقهاء المحاسبي كما يتناول أيضاً أهمية ومصادر أخلاقيات المهنة .

المبحث الأول : الدراسات السابقة .

المطلب الأول : الدراسات السابقة باللغة العربية .

الفرع الأول : الدراسات السابقة التي تناولت الواقع الجزائري .

1. دراسة لقلبي لخضر "مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر" سنة 2009.

هي عبارة عن مذكرة لنيل شهادة الماجستير بجامعة باتنة تحت عنوان "مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر دراسة حالة من خلال الاستبيان" سعت هذه الدراسة إلى معرفة واقع الممارسة المهنية في الجزائر من خلال قياس مدى تقييد مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني والتعرف على مصاعب المهنة وأسباب عدم الرضا عن المراجعة في الجزائر ، ولتحقيق أهداف الدراسة قام بتوزيع استبيان لأفراد العينة ، حيث أنه مزج بين آراء لعينة من مراجعي الحسابات من جهة و مستخدمي بيانات المالية والمستثمرين من جهة أخرى ، كما توصل الباحث إلي أهم النتائج<sup>1</sup> :

- ان مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر يتقيدون بشكل عام تقريبا من وجهة نظر جميع الفئات المشمولة بالدراسة بقواعد السلوك المهني ؛

- هناك تضارب بين وجهة نظر المراجعين وبين وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية ، بما يخص التزام المراجعين ؛

- إن مهمة تطوير مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر تتطلب التعرف على مشاكل مهنة المراجعة وأسبابها وطرق علاجها ؛

- وأسباب عدم الرضا عن مهنة مراجعة الحسابات في الواقع الجزائري .

خلصت هذه الدراسة إلى أن مراجعي الحسابات يتقيدون بقواعد السلوك المهني، وما يبين تطوير مهنة المراجعة في الجزائر :

- نقص التدريب المهني الحالي حيث أنه لا يتلاءم مع مهنة المراجعة ؛

- عدم انسجام معايير المراجعة مع الواقع الدولي ؛

- افتقاد المهنة لهياكل وآليات مهنية محددة .

على الرغم من أن هذه الدراسة تناولت واقع الممارسة المهنية في الجزائر كما كان اهتمامها على أحد عناصر التنظيم المهني لغرض تطويرها دوليا ، إلا أنها أهملت باقي عناصر التنظيم المهني الأخرى .

<sup>1</sup> - لقلبي لخضر ، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر ، مذكرة ماجستير ، غير منشورة ، جامعة باتنة 2009.

## 2. دراسة صديقي مسعود 2004 " نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء تجارب دولية "

هي رسالة دكتوراه دولة بجامعة الجزائر تحت عنوان " نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء تجارب دولية " حيث تحتم هذه الدراسة بالإطار المرجعي للمراجعة المالية في الجزائر . تحت إشكالية مفادها غياب إطار وطني للمراجعة في الجزائر ، وهذا ماجعل المراجعين الجزائريين يميلون إلى المدارس الدولية للمراجعة التي قد لا تتواءم مع الواقع أو الاقتصاد الجزائري ، وهي محاولة تأسيس في الإطار النظري وهي كفيل بترقية المراجعة المالية في الجزائر حيث استعمل استبيانين ، الأول موجه لحافظي الحسابات في الجزائر والآخر لفئة الجمهور ، حيث أن النتائج المتوصل إليها:

- إطار المراجعة في الجزائر يحتوي على مقدماتها فقط بالتركيز على معيار الاستقلال والكفاءة ؛
- الجمع بين المحاسبة والمراجعة في عدة مستويات مهنية وحكومية وتعليمية .

على الرغم من أن اهتمام الباحث كان يعني بالتوحيد الوطني لممارسات المراجعة الذي قد يحقق التوافق الدولي للمهنة ، غير أنه أغفل جانبا مهما متمثلا في الأسباب الجوهرية التي جعلت من التوافق في بداياته ضرورياً ، ومحاولات الإتحاد الدولي للمحاسبين لتوحيد المراجعة دوليا والذي أعقب محاولات التوافق توصل إلى تحقيق الهدف من المراجعة و أن تعمل العناصر المادية والبشرية والمحددات النظرية والضوابط المهنية بشكل منسجم.<sup>1</sup>

## 3. دراسة أيوب بوقرورة و عبد العالي محمدي سنة 2013 .

هي عبارة عن مداخلة تحت عنوان " مدى تأثير أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر - دراسة ميدانية " بجامعة الأغواط . كما تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أثر أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات على جودة المراجعة الخارجية ، من خلال إتباع منهج وصفي تحليلي . حيث تم التطرق في الجانب النظري إلى مفهوم أخلاقيات العمل وأهميتها في مهنة محافظ الحسابات . أما فيما يخص الجانب الميداني فقد تم قياس مدى تأثير أخلاق وسلوكيات محافظ الحسابات على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر من خلال الاستعانة باستبيان موزع على عينة مكونة من 54 خبير محاسباً ، ومحافظ الحسابات وأستاذ جامعي لما لهم دراية بهذا الموضوع .

وقد خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج و الفرضيات أهمها :

- وجود علاقة ارتباط قوية بين أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات وجودة المراجعة ؛
- هناك علاقة ارتباط بين موضوعية محافظ الحسابات وجودة المراجعة .

أما النتائج المتوصل إليها فأهمها<sup>2</sup>:

- 1- تتمثل أخلاقيات العمل في سلوك الأفراد وتعاملاتهم مع الغير ومدى اعتماد هذا السلوك على المبادئ الأخلاقية ؛
- 2- تتضمن أخلاقيات العمل لدى محافظ الحسابات مجموعتين هما أخلاقيات أعمال مهنية وتشمل الموضوعية والنزاهة ، والكفاءة و العناية المهنية ، الحفاظ على السر المهني .

كما أن هذه الدراسة حاولت الاهتمام بالجوانب النظرية لمهنة محافظ الحسابات حيث أنها أغفلت الجانب النظري للخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد .

<sup>1</sup> - صديقي مسعود ، نحو إطار متكامل للمراجعة على ضوء تجارب دولية ، أطروحة دكتوراه - جامعة الجزائر - ص46 سنة 2004

<sup>2</sup> - أيوب بوقرورة و عبد العالي محمدي ، مداخلة بعنوان تأثير أخلاقيات مهنة محافظة الحسابات على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر سنة 2013 بجامعة الأغواط .

4. دراسة شريقي عمر 2013 التنظيم المهني للمراجعة "دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية" .

هي أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية تحت عنوان " التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية " . تناولت هذه الدراسة مقارنة من خلال عناصر التنظيم المهني للمراجعة في

- الإطار العام للممارسة المهنية ؛
- الهيآت المهنية المشرفة على تنظيم المهنة ؛
- معايير المراجعة ؛
- دستور آداب وسلوك المهنة .

وعلى ضوء الدراسة المقارنة لعناصر التنظيم المهني للمراجعة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية فقد تم التوصل إلى أن التنظيم الحالي للمهنة في الجزائر لا يتوفر على العديد من الخصائص والمتطلبات الكفيلة بتطور المهنة ، وقد قام الباحث بمساهمة في تطوير التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر بما يسمح بالارتقاء بمستوى المهنة وتحقيق أهدافها . ومن خلال دراستنا لعناصر التنظيم المهني للمراجعة بصفة عامة وفي كل من الجزائر وتونس والمملكة المغربية بصفة خاصة فقد توصلنا إلى النتائج الآتية <sup>1</sup> :

- مهنة المراجعة مهنة عريقة لباقي المهن الحرة مثل الطب والمحاماة والهندسة ... ويجب أن تمارس وفق تنظيم مهني سليم تلقى من خلاله المكانة اللائقة في المجتمع وتمارس دورها في دفع عجلة التنمية الاقتصادية وحماية الاقتصاد الوطني ؛
- نجاح مهنة المراجعة وتطويرها في أي بلد يتوقف على درجة تنظيمها والتزام الممارسين لها بذلك التنظيم الذي هو في الأصل يهدف لخدمة مصالح المجتمع بالدرجة الأولى ثم مصالح أعضاء المهنة .
- على الرغم أن هذه الدراسة كان اهتمامها بالدراسة المقارنة لتنظيم مهنة المراجعة في دول المغرب العربي الجزائر و تونس والمملكة المغربية إلا أنها أهملت دول أخرى من دول المغرب العربي .

الفرع الثاني : الدراسات السابقة العربية الأخرى .

2. دراسة وائل إبراهيم الراشد سنة 2002 : مشاكل مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الكويت .

قد أبرزت هذه الدراسة التعرف على المشاكل والمعوقات التي واجهتها مهنة المراجعة والمحاسبات في الكويت وزيادة كفاءة مكاتب المراجعة نحو تطوير المهنة .

حيث تطرق الباحث إلى الدراسة الميدانية وتوزيع الاستبيان على جميع مكاتب المراجعة بالكويت وعددها 32مكتبا ، حيث توصل إلى هذه النتائج <sup>2</sup> :

- عدم وجود ميثاق شرقي للمهنة وغياب الالتزام القانوني بضوابط ومعايير المهنة ؛
- غياب الدور المهني لجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية ؛
- غياب القواعد المنظمة للسلوك المهني ؛

<sup>1</sup> - شريقي عمر ، التنظيم المهني للمراجعة " دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية " أطروحة دكتوراه -جامعة سطيف - الجزائر .

<sup>2</sup> - وائل إبراهيم الرشيد ، مشاكل مهنة المحاسبة والمراجعة مجلة الاقتصادية والإدارة ، جامعة السعودية .

- النظرة السطحية الشائعة في المجتمع إلى دور مراقب الحسابات .  
قد بينت هذه الدراسة السبل الكفيلة بالقضاء على تلك المشاكل بضرورة تبني ميثاق شرقي للمهنة ودور أكبر لجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية وزيادة التأهيل للمهنة .

### 3 . دراسة عجوز سنة 2008 .

هدفت هذه الدراسة إلى عرض القواعد المنظمة لأخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في كل من المملكة العربية السعودية وإنجلترا ، كونهما من مدرستين مختلفتين في تحديد المرجع الأساسي لقواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المراجعة .  
لقد عزا الباحث الأهميات التي حدثت في شركة World Com والاختلاسات الكبيرة في شركة Arthur Anderson لتدقيق الحسابات ، إلى سببين هما<sup>1</sup> :  
ضعف السياسات المحاسبية ، وغياب أخلاقيات سلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة لدى المتلاعبين الذين تسببوا في أضرار بالغة للاقتصاد العالمي . ويضيف الباحث " يعتبر الدين الإسلامي مصدرا من المصادر التي أعدت في ضوءها قواعد أخلاقيات وسلوكيات المهنة في المملكة العربية السعودية والتي تعتبر بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني الذي يتعين على الدين الإسلامي كمصدر من مصادر ها يعتبر في حد ذاتها أحد مفاتيح الترويج للشركات التي تلتزم بهذه القواعد . مما يعني أنها ملتزمة بأحكام الشريعة الإسلامية وهو أمر مهم جدا في بلد كالمملكة العربية السعودية ، فمعايير التدقيق التي تلتزم بها شركات التدقيق في المملكة يحوطها سياج أخلاقي ديني يحول دون حدوث تلاعبات واختلاسات ، إلى حد ما عكس ما نراه في العالم الغربي أو البلدان التي لا تدين ، إذ لا تستند أخلاقيات ومعايير التدقيق إلى سند ديني .

### المطلب الثاني : الدراسات السابقة باللغة الأجنبية .

#### الفرع الأول :الدراسات السابقة التي تناولت واقع المغرب العربي .

تهدف هذه الدراسات إلى<sup>2</sup> :

#### 4 . دراسة حمدي محمد لمن 2006

هي عبارة عن بحث منشور عن الموقع الرسمي <http://www.lamine-hamdi.com/mode/7> (consulté le 16/08/2008) .

للبحث تحت عنوان

#### "la profession comptable au Maghreb –Algérie-Libye-Mauritanie- Tunis- Maroc "

تطرقت هذه الدراسة إلى تشخيص حالة مهنة المحاسبة والمراجعة في دول المغرب العربي .

<sup>1</sup> - عجوز أمين ، قواعد وأخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة ، (مدخل عربي ودول مقارن ) المملكة العربية السعودية - إنجلترا 2008.

<sup>2</sup> - لقيطي لخضر ، مرجع سابق ذكره .

حيث ركزت على تنظيم المهنة في الجزائر وإبراز المشاكل التي تعاني منها المهنة في الجزائر، ومن خلال الدراسة التي قام بها الباحث وضع إستراتيجية للنهوض بالمهنة والتغلب على المشاكل التي تعاني منها ، حيث توصل إلى النتائج التالية :

- أن مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر لعبت دورا هاما في التطوير الاقتصادي والاجتماعي ؛
- ضرورة الاهتمام بتكوين المتخصصين المهنيين ورفع من مستوي المهنة ؛
- إنشاء معاهد تكوينية للخبراء المحاسبين .<sup>1</sup>

على الرغم من محاولة الدراسة الاهتمام بالجوانب النظرية إلا أن اهتمامها ركز على تنظيم المهنة في الجزائر وأهمل دول المغرب العربي الأخرى . وهذا راجع لكون صاحب الدراسة شغل منصب الأمين (العام للمصنف الوطني لخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين).

### 5. دراسة (Sami ELOMARI ET Michèle SABOLY;2005)

هذه الدراسة عبارة عن مقال منشور بمجلة " L'entreprise ; Le chiffre et le droit " تحت عنوان

(E' émergence d' une profession comptable : Le cas du Maroc) تطرقت إلى تسليط الضوء على المراحل

التي مرت بها مهنة المحاسبة والمراجعة منذ ان كان المغرب تحت الحماية الفرنسية وإلى غاية 2005 ، وقد انطلق الباحثان من الإشكالية التالية : ماهي العلاقة الموجودة خلال كل هذه الفترة بين مهنة المحاسبة والجهاز الإداري والسياسي ؟ ماهو الدور الذي لعبته الدولة في حركية التنظيم المهني للمراجعة في المغرب وفي تكوين التجمعات المهنية المحاسبية ؟ وقد حاولت الدراسة إبراز كيفية تأسيس مهنة المحاسبة والمراجعة في المغرب وتنظيمها وتطورها ، ومختلف الجمعيات المهنية التي تكونت خلال فترة وظروف وشروط الانضمام إليها وكيفية محاولة كل تجمع مهني فرض مبادئه وأفكاره لتنظيم المهنة وقد توصل الباحثان إلى النتائج التالية<sup>2</sup>:

- ظهور عدة استراتيجيات من طرف الفاعلين في مجال المحاسبة والمراجعة لاحتكار المزايا الاقتصادية والاجتماعية ( الدخول للمهنة ، الاعتراف بالكفاءات ، الحصص السوقية ، وحماية نظام معين)؛
- من الأسباب الرئيسية التي أدت إلى خلق النزاعات والصعوبات في تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة هو رفض أفكار استعمارية تسبب في انقسام بين المهنيين في المغرب وجعل من الانتماء إلى تجمع مهني معين أداة هوية ؛
- غياب سياسة وطنية دائمة لتكوين نخبة وطنية وبالأخص التشجيع على التكوين المهني ؛
- عدم الحث على تكوين خلال مرحلة الحماية الفرنسية كان له آثار سلبية لفترة طويلة على المهنة في المغرب بعد الاستقلال .
- كما أن هذه الدراسة تناولت فقط الجانب العلمي للمراجعة وأهملت الجانب التنظيمي للمهنة ، وكما تناولت أيضا عنصرا واحدا فقط من عناصر التنظيم المهني وأهملت العناصر الأخرى .

<sup>1</sup> - حمدي محمد المن ، la profession comptable au Magraab –algerie – libye – mourtanie- tunisie – moroc .

<sup>2</sup> - sami elomari et michièle saboly مقال منشور بمجلة تحت عنوان ( E'mergence d'une profession comptable le cas du maroc )

الفرع الثاني : الدراسات السابقة الأجنبية الأخرى

6. دراسة EYNON et al 1996 :

حيث قام باستطلاع ميداني لعينة مكونة من 167 محاسباً قانونياً بأمريكا حول مدى وعي المدققين بأخلاقيات المهنة من خلال برامج التدريب والتعليم المختلفة ، وتوصل إلى مشكلة كبيرة يواجهها المراجعون ألا وهي عدم وجود وعي كامل من قبل كثير من المراجعين تجاه أخلاقيات المهنة وعدم إتباعهم قواعد السلوك المهني عند اتخاذ القرارات حيث كشفت الدراسة أن 25% من المستجيبين فقط حصلوا على مقرر السلوكيات في كليتهم وأن ثلث المستجيبين درسوا أخلاقيات المهنة المحاسبية خلال قرارات مهنة المحاسبة بالجامعات ، وأن أكثر من 50% من المستجيبين اعتبروا أن إتباع قواعد السلوك المهني عند اتخاذ القرار شيئاً ، يجب أخذه في الاعتبار و أن 69% منهم اعتبروا أنفسهم متخذي القرارات ذات السلوك المهني العالي ، وأن 62% نظروا إلى المهنة وسلوكها كشيء واحد .

7. دراسة BEETS1987 :

(Beets; Stephen Douglas , Effectiveness of the complaint –Based En forcement of the AICPA code of Professional Ethics U.S.A.1987)<sup>1</sup>

قام Beets بهذه الدراسة سنة 1987 عندما كان المعهد الأمريكي بصدد دراسة مشروع تعديل نظام تنفيذ دليل الأخلاق المهنية من الآلية الحالية التي تركز على أساس الشكوى إلى نظام يقوم على أساس المرجعيات للمهنيين وعملهم ، كما تضمن المشروع خاتمة تشير إلى فقرات التنفيذ الحالية التي تقوم على أساس الشكوى حول الانتهاكات لا تعد كافية ، وقد أشار (Beets) في دراسته إلى الشكاوى حول الانتهاكات الأخلاقية التي يمكن أن تنشأ عملياً من أي شخص إلا أن المطلعين الأساسيين على الشكاوى الانتهاكات هم مراقبو الحسابات وعملاؤهم فإنهم في وضع أفضل لاكتشاف الإنحرافات عن دليل الأخلاق . ولكن ربما لا يكون لديهم الباعث لتقديم تقرير حول هذه الانتهاكات لأنها قد تكون لمصلحة العميل .

8. دراسة ESMOND 1995 :

(The Effects of Reward st Ructune and Ethical Ambivalence on Avdit sTaff Reporting Behavior)

هدفت هذه الدراسة إلى فحص مدى تأثير عامل نظام الأتعاب وعامل أهمية الوقت على السلوك الأخلاقي المتبع في الإبلاغ، وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية<sup>2</sup>:

- 1- أن نظام الأتعاب الثابت له تأثير إيجابي أكبر من نظام الأتعاب على أساس العمل الإضافي على مستويات التضارب في السلوك الأخلاقي المتبع في الإبلاغ.
- 2- أن أهمية تخطيط وتنظيم الوقت تؤثر بشكل إيجابي وكبير على مستويات التضارب في السلوك الأخلاقي المتبع في الإبلاغ.
- 3- أن مستويات التضارب في السلوك الأخلاقي تؤثر بشكل إيجابي كبير على درجة الرغبة في التورط لإبلاغ غير نزيه.

<sup>1</sup> (Beets; Stephen Douglas , Effectiveness of the complaint –Based En forcement of the AICPA code of Professional Ethics U.S.A.1987)

<sup>2</sup> -Emsond,(The Effects of Reward st Ructune and Ethical Ambivalence on Avdit sTaff Reporting Behavior) an Exprimental labs tudy .ph.D .indion UNivrsity,1995.

المبحث الثاني : قواعد سلوكيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة

المطلب الأول : من منظور المرجعيات المحاسبية الدولية .

الفرع الأول : مفهوم وتعريف أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة.

تعرفها المنظمة : أنها اتجاه الإدارة وتصرفاتها تجاه موظفيها وزبائنها والمساهمين والمجتمع عامة وقوانين الدولة ذات العلاقة بتنظيم عمل المنظمات إذ ينطبق هذا التعريف بذاته على عمل الأفراد<sup>1</sup>.

معايير المراجعة الدولية هي المعايير المتعارف عليها ، وهي مستويات مهنية لضمان التزام مراقب الحسابات ووفائه بالمسؤولية المهنية ، في قبول التكاليف وتخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة وإعداد التقارير ، والكفاءة المهنية ، باستقلالية ، بالإضافة إلى أن هذه المراجعة تهتم بمتطلبات التقرير ، الأدلة . والهيئات المختصة في وضع معايير المراجعة الدولية هي :

1-الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC): وهي منظمة عالمية للمحاسبة تأسست سنة 1977 تهدف إلى تعزيز مهنة المحاسبة

في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال وضع معايير تتعلق بمجالات مراجعة الحسابات والضمان ، والتعليم ، أخلاقيات وقواعد آداب مهنة المحاسبة والمراجعة ، كما يصدر الإتحاد توجيهات لتشجيع المحاسبين المحترفين في الشركات على الأداء بمستوى عال . حيث قام بوضع المعايير التالية<sup>2</sup> :

- معايير دولية للمراجعة وخدمات التأكيد .
- قواعد دولية لأخلاقيات المهنة .
- معايير التأهيل الدولي .
- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام .

2- لجنة المراجعة الدولية (IPAC): أعطت هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير المراجعة والتي تسعى

لتحقيق القبول المبدئي لتلك المعايير وتعزيزها .

3- مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) : تأسس مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) عام 2001 كجزء

من مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي عام 2010 تمت إعادة تسمية مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية لتصبح مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .

<sup>1</sup> - زيد أيمن ، بودراع أمينة ، مرجع سبق ذكره ، ص 48.

<sup>2</sup> - مأمون حمدان ، مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية ، عضو في الجمعية المحاسبين القانونيين - جامعة دمشق.



الفرع الثاني : مبادئ وقواعد ومصادر السلوك المهني .

أولاً : مبادئ السلوك المهني

يعمل الإتحاد الدولي للمحاسبين ( IFAC ) مع الأعضاء منتمين له . لحماية المصلحة العامة من خلال تشجيع المحاسبين بكفاءة أنحاء العالم باستخدام مهنة عالية الجودة . ويعمل على تطوير وتحسين مهنة المحاسبة<sup>1</sup> . ولهذا قام الإتحاد الدولي بإصدار دليل مهني للمراجعة الدولية ، وحسب الإتحاد الدولي للمحاسبين فإن مبادئ مهنة المحاسبة تتمثل في<sup>2</sup> :

### 1. النزاهة :

يجب أن يكون المحاسب المهني أميناً وصادقاً في جميع العلاقات المهنية والتجارية ، ويقصد بالنزاهة عدم الاشتراك في أي تقارير تتضمن معلومات كاذبة أو مضللة .

### 2. الموضوعية :

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

### 3. الكفاءة والعناية المهنية :

يتعين على المحاسب المهني أن يقوم بالخدمات المهنية بالعناية الواجبة ، بالكفاءة ، بالدقة ، والمثابرة . كما ينبغي عليه أن يؤدي مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقييم الخدمات المهنية.

### 4. السرية :

يجب أن يحترم المحاسب 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 .

### 5. السلوك المهني :

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

<sup>1</sup> - زينب حجاج ، مرجع سابق ذكره ، ص 9 .

<sup>2</sup> - جمعه ، أحمد حلمي ، تطوير معايير التدقيق والتأكد الدولي للقواعد أخلاقيات المهنة ، الطبعة الأولى 1430-2009 ، دار الصفاء ن عمان

**ثانيا : قواعد السلوك المهني .**

حددت منظمة المعايير والمبادئ التوجيهية مراقبة مدونة قواعد السلوك المهني لممارسة مهنة المراقبة القانونية لحسابات الشخص القائم بالالتزام بمجموعة من القواعد نذكر منها<sup>1</sup> :

● **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 .

● **العناية المهنية :**

تنص المادة 49 من قانون رقم 08-91 " على أن يتحمل محافظ 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 في محاييد .

● **الكفاءة المهنية :**

- لكي يزاوّل 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 .

إن الفضائح المالية التي ظهرت في الآونة الأخيرة (enron) أدت إلى التفكير بالوعي الأخلاقي في تدريب وتعليم المدراء و المسؤولين المهنيين في مجال الأخلاقيات وذلك لتطوير أخلاقيات مهنة المحاسبة والمالية . حيث اهتمت فرنسا والإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC والولايات المتحدة الأمريكية , ودول أوروبية بالتركيز على التدريب وتعليم المحاسبين والمسؤولين 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 يبقى الساعات أو الوقت المخصص للتوعية الأخلاقية لا يزال ضعيفاً أي ما يقارب % 75 من التدريب .<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - أيوب بوقرورة ،وعبد العالي محمدي ن مدى تأثير أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر ، ملتقى وطني الرابع ،جامعة عمار ثلجي - الأغواط - الجزائر .ص5 .

<sup>2</sup> IFAC.2006.P 2

### طرق التدريب المستخدمة في الأخلاق :

- ان الهدف من تدريس الأخلاقيات هو تحديد السلوك بما يتفق مع الصدق والعدالة والقيم .
  - يجب تعليم الأخلاق للمهنيين في المستقبل .
  - حالة enron تقدم لطلابها صحيفة ومختلف الوسائل المكتوبة للربط بين الحقائق ومناقشة أوجه القصور التي يتم تحديدها وطرق تصحيحها .
  - استخدام أسلوب السيناريو التصوري على الرغم من أنه أقل شيوعا بكثير .
- كما يوفر IFAC الإتحاد الدولي للمحاسبين نموذجا لما ينبغي ان يكون في تعليم الأخلاق الموجه للخبير المحاسبي . ويظهر هذا النموذج بوضوح في تعليم السلوك الأخلاقي يحدث طوال الحياة العلمية. ويمكن تلخيصها في تعليم الساعات عرضة في بداية المناهج الدراسية بالجامعات وهو ينقسم إلى أربع خطوات ملخصة في الجدول التالي :

#### الجدول رقم (1-1) : يلخص نوع المنظمة التدريب الأخلاقي للمهنيين العاملين وفقا IFAC

الخطوات	هدف الخطوة	نوع التدريس	محتوي التدريس
الخطوة 4	فهم السياقات التنظيمية لتحويل الكفاءة السلوكية	التدريب المهني في الأخلاق	العوامل التي تؤثر على أخلاقيات القرار والسلوك الأخلاقي
الخطوة 3	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
الخطوة 2	توعية المتعلمين بالأخطار والقضايا الأخلاقية في مجال المحاسبة	إدماج حالات القضايا الأخلاقية في مجال المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية والضرائب	المشاكل التي تواجهه في كثير من الأحيان من قبل المحاسبين مثلا التهرب من دفع الضرائب
الخطوة 1	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 التنموية الأخلاقية

المصدر IFCA

## المطلب الثاني : من منظور الفقه المحاسبي

إن الحديث عن أخلاقيات المهنة يأخذ عدة مسارات تتناسب مع ثقافة الشعوب وطبيعة حضارتها وهويتها السياسية ، الاقتصادية والاجتماعية ، فلا يقتصر وجود الأخلاق على المجتمع دون غيره ، إلا أنه في ظل تدني معايير الأخلاق المتعارف عليها أصبح البحث عن الأخلاق مطلباً رئيسياً للمجتمعات المتقدمة والسائرة في طريق النمو على حد سواء<sup>1</sup>.

### الفرع الأول مفهوم وتعريف أخلاقيات المهنة :

#### أولاً : مفهوم أخلاقيات مهنة المحاسبة .

أصبحت الأخلاقيات المهنية تشكل جزءاً رئيسياً من صناعة النمو في المنظمات ، عقب ذلك القدر الهائل من الفضائح والتجاوزات واتساع دائرة الجرائم والفساد الإداري خاصة جرائم الاختلاس والرشوة واستغلال النفوذ التي تشهدها المنظمات على مستوى العالم وحاجة المجتمعات إلى وجود معايير أخلاقيات مهنية أكثر رقياً ، وضرورة تحديد علاقاتها بالعاملين والعملاء والمنظمات<sup>2</sup>.

#### ثانياً : تعريف أخلاقيات المهنة المحاسبية

ينطوي مفهوم أخلاقيات المهنة على معاني متعددة فليس هناك تعريف محدد ودقيق للأخلاقيات :

- **عرفها DAFT** : أنها مجموعة المبادئ السلوكية و القيم التي تحكم سلوك الفرد أو الجماعة في التمييز بين الصواب والخطأ<sup>3</sup>.

وتعرف أيضا : بأنها مجموعة القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب المهنة الواحدة التي تستلزم عند الممارس سلوكا معيناً يقوم على الالتزام ، حيث يكون مراعاتها المحافظة على المهنة وشرفها<sup>4</sup>.

ويرى (SCHEMERHON1996) : بأن أخلاقيات الأعمال تمثل مبادئ مهمة للسلوكيات المرتبطة بالسلوك الجيد أو غير الجيد أو السلوك الصحيح أو السلوك الخطأ في تصرفات الأفراد والجماعة<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> - زيد أمين ، بود راع أمينة ، دور التلاعب أخلاقيات الأعمال في الحد من التلاعب في السياسات المحاسبية ، الملتقى العلمي الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل مستجدات بيئة الأعمال الدولية ص4

<sup>2</sup> - بوقرة رابع ، بن بيتش بلال ، الاتجاهات الأخلاقية في اتخاذ القرارات الإدارية . ملتقى الوطني الثالث حول التنوع . الأخلاقيات والإنصاف ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة - الجزائر -

<sup>3</sup> - Daft ; richard ,(1997) mangement ,4 th ed, drydem , orlando , usa; p 142

<sup>4</sup> - أسامة سالم شاكر ألقبسي ، وحسام الجبار الجميلي ، الإلتزام الأخلاقية وقواعد السلوك المهني لدقيقي الحسابات بحث نظري . لنيل شهادة البكالوريوس في علم المحاسبة ، جامعة الموصل - العراق - ص 13.

<sup>5</sup> - زيد أمين ، بود راع أمينة ، مرجع سبق ذكره ، ص 48.

وعرفها (RUE BYARS) : بأنها مجموعة من المعايير والمبادئ التي تهيمن على السلوك الإداري وتتعلق بما هو صحيح و ماهو خطأ . ونلاحظ من هذا التعريف أن الصحيح والخطأ معايير نسبية تختلف من مجتمع لآخر ما لم تحكمها مرجعية عليا تعترف بما جميع المجتمعات البشرية .

وعرفها (ROBB NS ET DECENZO): هي مجموعة القواعد والمبادئ التي تهيمن على السلوك الإداري والمتعلقة بما هو صحيح أو خطأ . وهي مجموعة القواعد والأسس التي يجب على المهني التمسك بها والعمل بمقتضاها ، ليكون ناجحاً في تعامله مع الناس ، ناجحاً في تعامله في مهنته مادام قادراً على اكتساب ثقة زبائنه والمتعاملين معه من زملائه ورؤسائه والمرؤوسين<sup>1</sup> .

وعرفها (SOLOMON) : على أنها الانصاف بالنزاهة والاحترام والتفكير بالآخرين في كل عمل . ونستنتج من خلال هذه التعاريف ان أخلاقيات الأعمال هي مجموعة السلوكيات ومدونات يفرضها مسيرو المؤسسة من خلال نظامها الإداري .

### ثانيا : أهمية أخلاقيات المهنة

إن أردنا الإشارة إلى أهمية أخلاقيات المهنة فإننا سنحاول التطرق لها في شكل نقاط على النحو التالي<sup>2</sup> :

- ✓ تساعد مختلف الشرائح المكونة للموارد البشرية في المؤسسة بالالتزام بالأهداف الموسومة لهم وهذا استنادا إلى قيم المؤسسة التي تؤثر فيهم ؛
- ✓ تسهيل عملية صنع القرار تحقق احترام كل الأطراف سواء من داخل أو خارج المؤسسة ؛
- ✓ تولد لدى العاملين الشعور بالثقة والفخر والانتماء للمنظمة ؛
- ✓ تعزيز سمعة المنظمة على صعيد البيئة المحلية والإقليمية والدولية .

### الفرع الثاني : مصادر أخلاقيات المهنة .

تختلف النظم الإدارية في مستواها وطبيعة جهودها وطرق تعاملها ، ولكن لا تختلف في مصادر الأخلاقيات من حيث الجوهر وقد حاول الكثير من الكتاب والباحثين تحديد المصادر الأساسية لأخلاقيات الأعمال وتوصلوا إلى أهم مصادر الأخلاق و تتمثل في<sup>3</sup> :

#### 1. مصدر القوانين والنظم :

حيث تحدد سلوكيات الأفراد والمنظمات والقيم الأخلاقية بتطبيق هذه القوانين التي تضعها الدولة من نظام الخدمة المدنية ، قانون الخدمة الجامعية و قانون العمل ، وأنظمة وقواعد العمل ، واللوائح الإدارية<sup>1</sup> .

<sup>1</sup> - د/حجازي و شراد وافية ، مداخلة بعنوان القيم التنظيمية كمدخل لتفعيل أخلاقيات الأعمال في المنظمة . جامعة بسكرة .

<sup>2</sup> - زيد أيمن ، بود راع أمينة ، مرجع سبق ذكره ، ص 6.

<sup>3</sup> - زيد أيمن ، بود راع أمينة، نفس المرجع السابق ؛

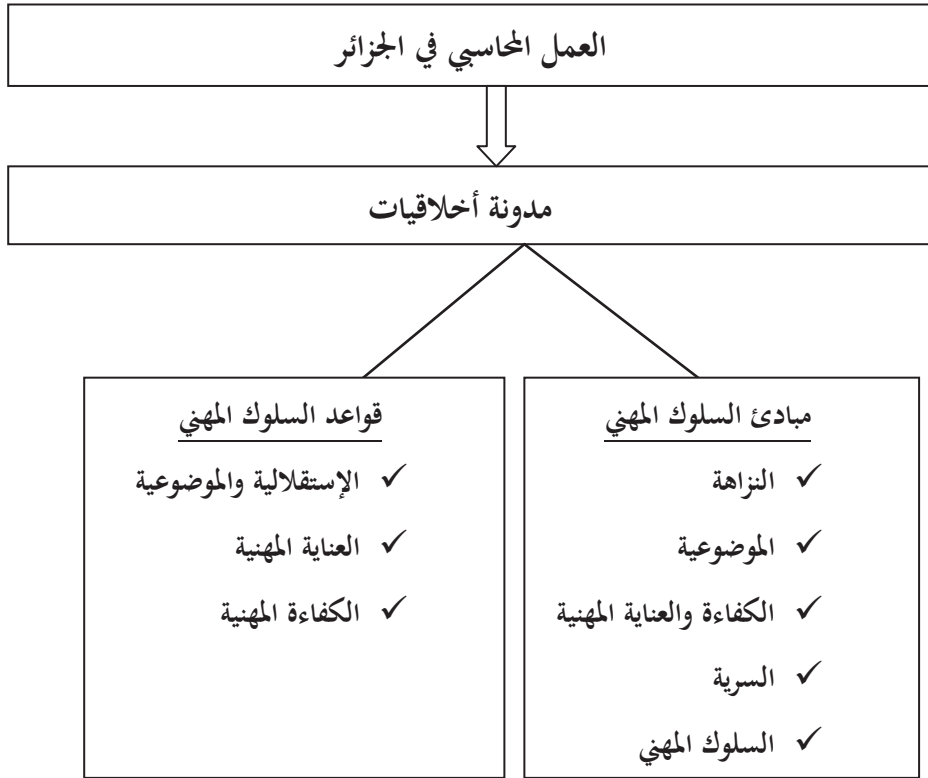
2. مصدر التشريعات السماوية :

وضعت الديانات السماوية فضائل أخلاق سلوكية تنعكس على المرء في تعامله مع الله وحسن خلقه والاستقامة في التعامل ومعاملة الجميع معاملة حسنة لأنهم متساوون في الحقوق والواجبات أمام القانون<sup>2</sup>.

3. مصدر الأعراف الاجتماعية :

العمليات التربوية والاجتماعية والمعتقدات الدينية التي تستند على القيم المتبادلة والمشاركة بين الأفراد. تعتبر البيئة الاجتماعية التي يعيش فيها الفرد والتمازج بين قطاعات المجتمع المختلفة من خلال عادات وتقاليد وأعراف وقيم المجتمع من أهم مصادر الاختلافات الأخلاقية التي تؤثر في الإدارة على مستوى التعامل بين المواطنين والجمهور من جهة وبين الموظفين أنفسهم داخل المنظمة من جهة أخرى.

الشكل رقم (1-1) يلخص مبادئ وقواعد أخلاقيات المهنة في الشكل التالي :



المصدر: من إعداد الطالبة .

<sup>1</sup> - أيوب بوقرورة ، عبد العالي محمدي ، نفس المرجع السابق ص6 .

<sup>2</sup> - زيد أيمن ، بود راع أمينة ، مرجع سابق ذكره ، ص 3.

وتعتبر هذه المعايير المعمول بها في معظم دول العالم ، لأنها تعتبر بمثابة المستويات المثلى تقريبا <sup>1</sup>.

أما فيما يخص قواعد السلوك المهني للمراجع الخارجي فقد أصدر الإتحاد الدولي للمحاسبين معايير سميت بالمعايير العامة أو المعايير الشخصية ، لأنها تنص على قواعد السلوك المهني التي يجب أن يتحلى بها المراجع الخارجي . وهي :

-**الاستقلالية و الحياد:** فقد نشر الإتحاد الدولي للمحاسبين التعليمية رقم 3 قاعدة تتعلق بالاستقلالية محمداً بذلك أنه يجب على المراجع أن يتحلى بالنزاهة والصدق أثناء تأديته لمهمته.

- **الكفاءة:** ويقصد بها أن تتوفر المراجع على تأهيل علمي وعملي ، الذي يعتبر ضرورياً القيام بمهمة المراجعة ، غير أن المعايير الدولية لم تحدد معياراً خاصاً بالكفاءة .

- **بذل العناية المهنية اللازمة:** يجب على المراجع إعداد التقارير بكل عناية والتحقق من عمل المراجعة الداخلية والاستعانة بخبراء .

<sup>1</sup> - سردوك فاتح ، مذكرة ماجستير بعنوان دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بالمصادقية المعلومات ، جامعة محمد بوضياف الجزائر ، 2004 ، ص 44 .

### خلاصة الفصل الأول

على ضوء ما تناولناه في الفصل الأول يتضح أن للمحاسبة علاقة كبيرة بأخلاقيات المهنة ، وهذا راجع للفضائح المالية التي عرفها العالم في السنوات الأخيرة حيث برهنت على أن لأخلاقيات المهنة تأثيراً كبيراً و واضحاً على ممارسة مهنة المحاسبة . كما تشير أخلاقيات مهنة المحاسبة إلى مجموعة المبادئ والمعايير المهنية التي تحدد ماهو صحيح و ماهو غير صحيح في عمل المحاسبين وهي تقوم أو مبادئ وقواعد متعارف عليها من خلال عدم وضوح أية ضغوط تؤدي إلى الإخلال بالمسؤولية المهنية .



### تمهيد

سعت الجزائر منذ الاستقلال إلى تطوير منظومتها التشريعية في مجال المحاسبة حيث قامت بإصدار جملة من القوانين المنظمة لهذه المهنة ، والجزائر كغيرها من الدول اهتمت بتنظيم المهنة والذي صدر في قانون 91-08 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الذي الغي بصدور القانون 10-01 .

كما حاولت المجتمعات والمنظمات الدولية أن تكون لهذه المهنة ضوابط وأعراف في شكل معايير وقوانين تنظم أخلاقياتها . كما أصدرت الجزائر المرسوم التنفيذي 96-136 المنظم لقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي يترتب على عدم الالتزام بهذه الأخلاقيات مسؤوليات .

نحاول في هذا الفصل تناول الإطار القانوني للمحاسبة في الجزائر والتعرف على الإلتزامات وحقوق المحاسبين المهنيين والمسؤوليات المترتبة على عدم الإلتزام بها .

## المبحث الأول : الدراسة التحليلية للنصوص القانونية .

### المطلب الأول : الإطار القانوني لمهنة المحاسبة في الجزائر .

لقد مرت التشريعات والقوانين لمهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر عبر مراحل وفترات<sup>1</sup> . تم إصدار في 31 ديسمبر 1969 الأمر رقم 107/69 والمتضمن لقانون المالية لسنة 1970، ويحدد مهام و واجبات محافظ الحسابات للتأكيد على مصداقية المالية . أما تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسبي فجاءت في الأمر الرئاسي رقم 82/71 وتعرض إلى اختصاص كل منهما وشروط وكيفية ممارسة المهنة ، وتم تشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة . وفي هذه الفترة صدرت عدة تشريعات ونصوص قانونية بإعادة تنظيم المهنة ، وأبرزها قانون 08-91 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بتاريخ 27 أبريل 1991 وهي مرتبطة بالمحاسبة والمراجعة والشخص الممارس لها . أما في سنة 1996 صدر المرسوم التنفيذي 136/96 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد . والمؤرخ في 15 أبريل 1996 وهو يحدد الأخلاق المهنية والمطبقة على أعضاء النقابة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين . وابتداء من سنة 2011 شهدت الجزائر إصلاحات من بينها إعادة تحديد شروط وكيفية ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وذلك حسب قانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 . أما في سنة 2011 صدرت مجموعة من المراسيم التنفيذية التي تصب في إطار التغييرات على المستوى السلطة التي تحكم مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر . ويقسم المهنيون الذين يمارسون مهنة المحاسبة في الجزائر إلى ثلاث فئات : الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد .

### الفرع الأول : تعريف الخبير المحاسبي

تنص المادة 18 من القانون 01-10 " يعد خبيراً محاسبياً في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقييم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي ينص عليها القانون والتي تكلفه بمهنة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات " <sup>2</sup> .

حيث نستنتج من خلال هذا التعريف أنه شخص طبيعي أو معنوي يمارس مهامه بصفة عادية كما أن له العديد من المهام التي يقوم بها منها تنظيم وفحص وتقييم وتحليل المحاسبة . كما يمكن أيضاً له مسك مركزه وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات ، والتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات وهو المؤهل الوحيد للقيام بذلك .

ويعتبر الخبير المحاسبي وفق 01-10 المؤهل الوحيد للقيام بالمراجعة المالية والمحاسبة للشركات والهيئات وتقديم الاستشارات لها في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي وهي مهمة مؤقتة باسم المراجع الخارجي .

<sup>1</sup> - زينب حجاج ، تأثير الأخلاقيات المهنية المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال الدولية . مؤتمر دولي الأول المحاسبة والمراجعة في ظل البيئة الأعمال الدولية ، جامعة سعد دحلب ، البلدة - الجزائر - سنة 2012 ص 15 .

<sup>2</sup> - الجريدة الرسمية ، قانون 01-10 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، العدد 24، الجزائر، المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 يونيو 2010

الفرع الثاني : تعريف محافظ الحسابات

إن كل القوانين الجزائرية الخاصة بتنظيم مهنة محافظ الحسابات والذي هو اقتباس من المصطلح الفرنسي

(Commissaire Aux Comptes) فقد حدد قانون 10-01 والذي ألغي 91-08 . تنص المادة 22 من نفس

القانون " يعد محافظ الحسابات كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة وانتظام الحسابات الشركات والهيئات ومطابقتها تماما بموجب أحكام التشريع المعمول به " <sup>1</sup>

ومن خلال هذا التعريف نستنتج أن محافظ الحسابات كل شخص طبيعي أو معنوي يمارس نشاطه بصفة عادية ويعتبر محافظة الحسابات من المراجعة الخارجية والتي تعد إلزامية بقوة القانون ، كما يكون شخص مهني مؤهل ومستقل يعبر عن رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية وحسابات النتائج ، وله العديد من المهام التي يقوم بها ومنها المصادقة على صحة حسابات الشركة . والهيئات المنتظمة ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به وإبداء الرأي في شكل تقرير خاص وإجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين والمسيرين .

ونشير إلى أن مهنة محافظ الحسابات في الجزائر كان يتضمنها القانون 91-08 والذي يشير أن مهنة محافظ الحسابات يمكن أن تنظم من طرف شخص معنوي .

الفرع الثالث : تعريف المحاسب المعتمد

تنص المادة 41 من نفس القانون " يعد محاسباً معتمداً في مفهوم هذا القانون المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص تحت مسؤوليته ، مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات والهيئات التي تطلب خدماته . " <sup>2</sup>

ونستنتج من ذلك أن المحاسب المعتمد هو الشخص المؤهل سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً والذي يمارس مهامه بصفة عادية باسمه كل مهامه مسك وفتح وضبط الحسابات والمحاسبات وعرض الكتابات المحاسبية وتطور عناصر ممتلكات التاجر والشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسباتها . وإعداد التصريحات الجبائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة .

**الجدول (1-2) : يبين الاختلاف بين المهن المحاسبية الثلاثة .**

المهنة	مهام الممارسة المهنية	شروط الممارسة المهنية
خبير المحاسبي	<ul style="list-style-type: none"> <li>تنظيم و فحص و تقويم و تحليل المحاسبة ؛</li> <li>مسك و مركزة و فتح و ضبط و مراقبة و تجميع محاسبية المؤسسات ؛</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>أن يكون جزائري الجنسية ؛</li> <li>أن يكون حائزاً على الشهادة الجزائرية للخبرة المحاسبية</li> <li>أو شهادة معترفاً بمعادلتها ؛</li> </ul>

<sup>1</sup> - الجريدة الرسمية ، قانون 10-01 ، مرجع سبق ذكره.

<sup>2</sup> - الجريدة الرسمية ، قانون 10-01 ، مرجع سبق ذكره.

<p>- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية ؛          - أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة ؛          - أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية و أن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين ، وفق الشروط المنصوص عليها في القانون ؛          - أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد و قبل التسجيل في المصف الوطني أمام المجلس القضائي المختص إقليميا محل تواجد مكاتبتهم، بالعبارات الآتية " :أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي و أن أكنم السر المهني و أسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، و الله على ما أقول شهيد".</p>	<p>•التدقيق المالي و المحاسبي للشركات و الهيئات و هو المؤهل الوحيد للقيام بذلك ؛          •تقديم استشارات للشركات و الهيئات في الميدان المالي و الاجتماعي و الاقتصادي ؛          •إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير الالتزام و التصرفات الإدارية و التسيير التي لها علاقة بمهمته .</p>	
<p>-يجب ان يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها ؛          -ان يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية ؛          -آلا يكون قد صدر بشأنه حكم على ارتكاب جناية أو جنحة عمدية من شأنها أن تخل بالشرف لاسيما الجنايات والجنح المنصوص عليها في التشريع المعمول به و المتعلق بالمنع من ممارسة حق التسيير والتصرف ؛          -أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية من المصف الوطني و ان يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ؛          -أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في القانون ؛          -آن يكون جزائري الجنسية.</p>	<p>- يشهد بان الحسابات السنوية منظمة وصحيحة و مطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات الشركات والهيئات ؛          -يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرين للمساهمين أو الشركاء أو المشتركين ؛          - يبدي رايه في شكل تقدير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة و مجلس المديرين أو المسيرين ؛          - يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التي تتبعها أو بين المؤسسات و الهيئات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة ؛</p>	<p><b>محافظ الحسابات</b></p>

	- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه و من طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة.	
	- مسك وفتح وضبط الحسابات والمحاسبات ؛ - عرض الكتابات المحاسبية وتطور عناصر ممتلكات التاجر والشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسبتها ؛ - إعداد التصريحات الجبائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة .	المحاسب المعتمد

المصدر من إعداد الطالبة

### المطلب الثاني : التزامات المهنيين المحاسبين في الجزائر .

#### الفرع الأول : الواجبات المهنية للمحاسبين المهنيين.

لقد تضمنت النصوص التشريعية المتعلقة بأخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر . حيث تضمنت المرسوم التنفيذي رقم 136/96 المؤرخ في 15 أبريل 1996 أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، حيث تم الإعراب عن هذه الأخلاقيات من طرف المهنيين من خلال أدائهم ليمين عند تسجيلهم في المنظمات المهنية ، ويؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية أمام المجلس القضائي المختص إقليميا بالعبارات التالية : " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي بأحسن قيام وأتعهد ان أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتف السر المهني وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف . والله على ما أقول شهيد " . و أهم ماجاء في هذا المرسوم

- واجبات المهني في أداء مهنته وعلاقاته مع زبائنه وموكليه وعلاقته مع المنظمة وزملائه<sup>1</sup>.

#### 1- واجبات المهني في أداء مهنته وفي علاقاته مع زبائنه وموكليه

حيث يلخص المرسوم التنفيذي 136/96 كل واجبات المهنيين فيما يلي<sup>2</sup>:

#### 1/1- العناية المهنية الواجبة : ولقد نصت المواد (13، 7، 5، 4، 2) من المرسوم التنفيذي 136/96 بما يتعلق بالعناية

المهنية بما يلي:

- يتحلى بدرجة عالية من الرصانة في أداء مهامه بدون المساس بكرامة المهنة وشرفها ؛
- ينفذ بعناية طبقا للمقاييس المهنية كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية ؛

<sup>1</sup> -زينب حجاج ، مرجع سبق ذكره ص16.

<sup>2</sup> - المرسوم التنفيذي رقم 136/96 المؤرخ في 15/ابريل/1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- يقوم عند ممارسته مهامه مسك المحاسبة ، وإعداد الحصيلة والتفتيش والرقابة الحسابية والمحاسبية والتصريحات الجبائية وتصريحات الشركات ؛

- يتحمل واجب ومسؤولية دراسة الحلول الأكثر ملاءمة و اقتراحها حسب طبيعة المهمة في ظل إحترام الشرعية ؛  
- في حالة تعيين أكثر من محافظ للحسابات يتحمل كل واحد مسؤوليته شخصيا عند القيام بمهمته .

### 2/1- الموضوعية والاستقلالية :

تتطلب الموضوعية و الاستقلالية أن يكون محايداً ويتمتع باستقلال فكري بخدماته المهنية ، أن يكون له مصالح متعارضة وتجنب العلاقات التي تفقد الموضوعية و الاستقلالية عند تقديم خدماته المهنية كما تنص المادة ( 3 و 5 ) من نفس المرسوم التنفيذي :

- تكون علاقته بزبائنه أو موكله مستندة إلى الأمانة والاستقلال وإلى واجب القيام بمهامه بشرف وضمير مهني ؛  
- يسهر فيما يخص التصريحات الجبائية وتصريحات الشركات على احترام زبائنه للتشريعات المعمول بها في هذا المجال مع أخذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده واستقلاله وتحمله المسؤولية .

### 3/1- السر المهني :

جاء في نص المادة (6) من المرسوم التنفيذي 96-136 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه يجب على أعضاء النقابة الالتزام بسر المهنة في أداء مهنتهم كما يسهر المهنيون على إحترام موظفيهم والمتدربين لديهم واجب السر المهني . وجاء في نص المادة 175 مكرر 13 من القانون التجاري في الفقرة الثانية " مع مراعاة أحكام الفقرات السابقة ، فإن مندوبو الحسابات ومساعدتهم ملزمون بإحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال والأعمال ، والمعلومات التي إطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم .

" يتطلب السر المهني من العضو أن يكون نزيهاً، عفيفاً، صادقاً ، مراعيًا مصلحة المجتمع وقيمه الأخلاقية، دقيقًا في تفسير المعايير ومحافظًا على سرية أعمال عملائه". وقد تضمنته المادة (6) من نفس المرسوم :

يلتزم بسر المهنة في أداء مهنته إلا في بعض الحالات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها ولاسيما :

- بموجب إلزامية إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة ؛
- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم ؛
- عندما يدعون للإدلاء بشهادتهم أمام غرفة المصالحة والتأديب والتحكيم ؛
- بناءً على إرادة موكلهم .

### 2 - واجبات المهني في علاقته بالنقابة

- يجب على المهني أن يعلم مجلس النقابة الوطنية في أجل شهر واحد برسالة موصى عليها مع وصل إستلام بأي حدث هام طرأ على حياته المهنية، ولاسيما بما يأتي :

- المتابعات الإدارية أو القضائية ؛

- النزاعات الخطيرة مع زملائه أو زبائنه أو موكله ؛
  - التعليق الإداري لنشاطاته ؛
  - توقف نشاطاته نهائياً ؛
  - تغيير محل ممارسة المهنة .
- إذا حدث مانع لخبير المحاسبة أو المحاسب المعتمد حال دون ممارسة نشاطه ، يعين مجلس النقابة من زبويه من زملائه مؤقتاً مع مراعاة قبول الزبون والزملاء الذين وقع عليهم الإختيار؛
- يجب على خبير المحاسبة أو المحاسب المعتمد الموقع على إتفاقية لإستئناف التكفل بالزبون أن يعلم النقابة بذلك في 30 يوماً التي تلي تاريخ التوقيع .

## 2- واجبات المهني في علاقته بزملائه

- يجب على عضو النقابة الذي يطلب منه زبون أو موكل أن يحل محل زميل له ألا يقبل المهمة إلا بشروط ؛
- يجب أن يعتبر تصرف الزملاء فيما بينهم عن روح الزمالة والتضامن ؛
- يجب على أعضاء النقابة إذا ظهر خلاف مهني بينهم أن يحاولوا حله فيما بينهم ودياً أو يعرضوه على رئيس مجلس النقابة أو يخطروا غرفة المصالحة والانضباط والتحكيم ؛
- يعتبر خطأ كل تشهير غير مؤسس من شأنه أن يلحق ضرراً بأحد الزملاء .

## الفرع الثاني : حقوق المهنيين في أداء مهنته

وتتمثل حقوق المهنيين فيما يلي<sup>1</sup> :

### 1- الحق في التعاون :

- يحق لعضو النقابة أن يطلب من زبونه أو موكله أن يتعاون معه قصد القيام بمهمته ويمكنه أن يطلب على الخصوص ما يأتي :
- أن تقدم له كل الوثائق اللازمة لتكوين ملف دائم ؛
- أن يسهل له دخول المصالح من أجل الحاجات التي تتطلبها مهمته ؛
- أن تجمع كل الوثائق اللازمة وترتب وتوضع تحت تصرفه .
- يحق على المهني الذي يلاحظ تجاهل واجبات التعاون أو قصوراً يعرقلان مهمته أن يبلغ بذلك مسيري المؤسسة كتابياً و يطلب منهم تدارك ذلك .

### 2- الحق في الحصول على الأتعاب :

- يتقاضى أعضاء النقابة مقابل الأتعاب بمناسبة أداء مهمتهم ؛ إذ :
- لا يمكن أن يدفع مقابل الأتعاب في شكل منافع عينية أو مسترجعات أو عملات أو مساهمات، سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة ؛
- لا يمكن أن يربر عدم كفاية مقابل الأتعاب بالمقارنة مع المهمة المقبولة بأي صفة كانت ؛
- يحدد الجهاز القانوني المؤهل مقابل أتعاب محافظ الحسابات بالاتفاق معه في بداية توكيله؛ في حالة تعدد محافظي الحسابات تُدفع أتعاب كل واحد منهم بتقسيم المبلغ الإجمالي على عددهم ؛

<sup>1</sup> - المرسوم التنفيذي رقم 136/96، مرجع سابق ذكره.

- في حالة حدوث نزاع حول مبلغ مقابل الأتعاب المستحقة لأعضاء النقابة أو كفاءات دفعه يجوز أن يطلب أطراف النزاع بناءً على إتفاق مشترك بينهم تحكيم مجلس النقابة، وفي حالة عدم حصول مصالح ودية بينهم يمكنهم رفع دعوى لدى الهيئات القضائية؛
  - لا يمكن لمحافظي الحسابات أن يعهدوا بالمهام المسندة إليهم إلى غيرهم إلا إلى الأشخاص المسجلين في قائمة النقابة أو أن يستعينوا بأي خبير مهني آخر على نفقتهم وتحت مسؤوليتهم .
- الفرع الثالث : مسؤوليات المهنيين في أداء مهامهم .**

يتحمل الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الجزائر عند مخالفة التزاماته أثناء ممارسته لمهامهم ثلاث مسؤوليات التالية :<sup>1</sup>

### 1- المسؤولية المدنية

لقد بين القانون المنظم للمهنة في الجزائر 10-01 في المادة (59) على أن محافظي الحسابات يتحملون المسؤولية العامة عن العناية بمهمتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج .

ويعد محافظ الحسابات مسؤولاً عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويتحمل بالتضامن في حالة تعدد محافظي الحسابات سواء تجاه الشركة أو الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون المنظم للمهنة .

ولكي تقوم المسؤولية المدنية على محافظ الحسابات ، يجب توفير 3 أركان وهي<sup>2</sup> :

- حصول إهمال وتقصير من جانب محافظ الحسابات في أداء واجباته المهنية ،
  - وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير محافظ الحسابات ؛
  - علاقة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير المرجع .
- وفي مجال تأمين محافظ الحسابات على المسؤولية المدنية ، فقد نص القانون الجديد للمهنة في المادة (75) على وجوب كتابة عقد تأمين لضمان المسؤولية المدنية ، التي من الممكن أن يتحملها أثناء ممارسته للمهنة .
- وفيما يخص إنقضاء دعوى المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات فلم يتطرق القانون المنظم للمهنة أو القانون التجاري إلى ذلك . وبالتالي فتنطبق عليه قواعد القانون المدني والذي ينص في مادته (133) على أن دعوى التعويض تسقط بانقضاء سنة من يوم وقوع الفعل .

### 1- المسؤولية الجزائية .

وفقاً لأحكام المادة (62) من القانون 10-01 فإن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية الجزائية طبقاً لقانون الإجراءات الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالتزام قانوني ، و يعاقب القانون كل من يمارس بصفة غير قانونية مهنة محافظ الحسابات ، ويعتبر ممارسة غير شرعية لمهنة محافظ الحسابات كل شخص غير مسجل أو وقف أو سحب تسجيله يقوم بمهام محافظ الحسابات ، كما يعد مماثلاً

<sup>1</sup> - شريقي عمر، محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس و المملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد12، جامعة سطيف، 2012، ص96-ص97

<sup>2</sup> - قانون 10-01 مرجع سابق ذكره؛



للممارسة غير الشرعية لمحافظة الحسابات انتحال صفة محافظ الحسابات أو تسمية شركة خبيثة في المحاسبة أو أية صفة ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفة .

كما ينص القانون المنظم للمهنة على أنه يعاقب كل من يمارس بصفة غير قانونية مهمة محافظ الحسابات بغرامة مالية<sup>1</sup>.

**الجدول (2-2) يلخص المخالفات المرتكبة من طرف محافظ الحسابات التي يترتب عليها مسؤولية جزائية**

العقوبة		النص القانوني	المخالفة المرتكبة من طرف محافظ الحسابات
السجن	الغرامة المالية		
في حالة العود من 6 أشهر إلى سنة واحدة	من 500.000 إلى 2.000.000	المادة 73 من قانون 01-10	الممارسة بصفة غير قانونية لمهنة محافظ الحسابات
من 6 أشهر إلى سنتين	من 20.000 إلى 500.000	المادة 825 من قانون التجاري	المنح عمداً أو الموافقة على البيانات غير صحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبحث في إلغاء حق الأفضلية في إكتتاب المساهمين
من شهرين إلى 6 أشهر	من 20.000 إلى 200.000	المادة 829 من قانون التجاري	الممارسة المعديّة وقبول الاحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملاءمة القانونية
من سنة إلى خمس سنوات	من 20.000 إلى 500.000	المادة 830 من قانون التجاري	يعتمد محافظ الحسابات تقديم معلومات كاذبة أو تأكيدها . أو عدم كشف عن الوقائع الإجرامية التي علم بها وكيل الجمهورية
من شهر إلى 6 أشهر	من 500 إلى 5000	المادة 830 من قانون التجاري والمادة 301 من قانون العقوبات	إفشاء السر المهني

المصدر : من إعداد الطالب شرقي عمر اعتماداً على النصوص القانونية المذكورة في الجدول .

<sup>1</sup> - قانون 08-91 مؤرخ في 27 افريل 1991 . يتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد . الجريدة الرسمية عدد20. 1991 ، المادة 54.

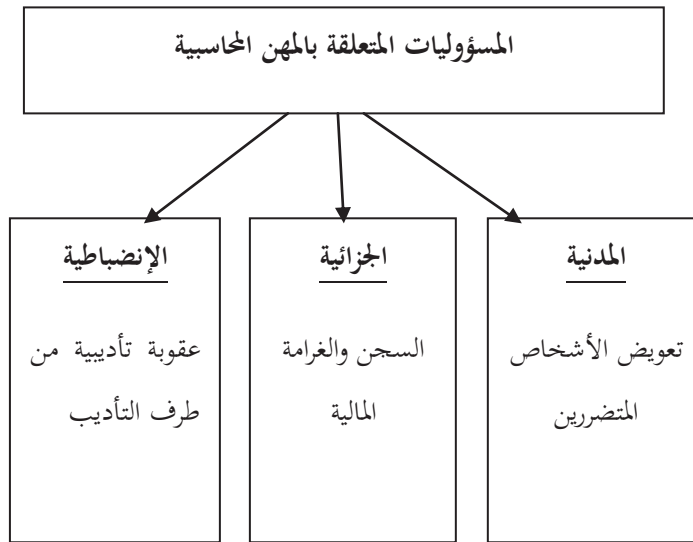
2- المسؤولية الانضباطية

وفقا لأحكام المادة (63) من القانون 10-01 فإن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية التأديبية أو الانضباطية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد إستقالته من مهامه عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفه ، ومن بين هذه المخالفات ما يلي :

- ✓ خرق القانون والقواعد المهنية ؛
  - ✓ التقصير المهني الخطير أو التهاون ؛
  - ✓ السلوك الغير ملائم والمتعارض مع نزاهة وأمانة وشرف المهنة ، حتى وإن لم يتعلق بالمهنة .
- أما العقوبات التأديبية التي يمكن أن يتحملها محافظ الحسابات حسب درجة خطورة الخطأ الذي إرتكبه بصفة تصاعدية فهي كالتالي :

- الإنذار ؛
- التوبيخ ؛
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاه 6 أشهر ؛
- الفصل النهائي (الشطب من الجدول) .

الشكل (1-2) يمثل الفرق بين مسؤوليات محافظ الحسابات



المصدر من إعداد الباحث شرقي عمر بالتصرف

ونستنتج من خلال الشكل أن تنفيذ المسؤولية الجزائية والمسؤولية الانضباطية ، يهدف إلى فرض غرامات وعقوبات مالية وعقوبات تأديبية أو عن طريق السجن . لكن المسؤولية المدنية تهدف إلى تعويض الضرر المتسبب فيه بالنسبة للغير .

الحالات التي تؤثر على الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة .

- لقد حدد القانون 10-01 حالات تنافي ، أي الحالات التي تؤثر على إتباع قواعد السلوك المهني وهي :
- يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المعتمد القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة ؛
  - إذا أراد الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة يتعين عليه طلب إعفائه من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بداية نشاطه ؛
  - يمنع على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن إختصاصاتهم القانونية ، كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو إمتيازات أخرى ، كذلك إستعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور ، وتطبق هذه الموانع أيضاً على الشركات ولتجمعات الممارسة للمهنة ؛
  - يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 ، 302 من قانون العقوبات ، ويخضع لنفس إلتزامات الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المتربصون وكذا مستخدمو الخبراء المحاسبين ومحافظو الحسابات والمحاسب المعتمد ، وكذا الشركاء في الشركات المنصوص عليها في المواد 47 ، 48 ، 49 ، 52، من القانون 10-01 ولاسيما الحالات التالية :
  - بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين ؛
  - بمقتضى واجب إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة ؛
  - بناء على إدارة موكلهم ، عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط و التحكم ؛
  - كما نصت المادة (65) على منع محافظ الحسابات من :
  - القيام مهنيا بمراجعة حسابات الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة ؛
  - القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو بالإنابة عن المسيرين ؛
  - قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير ؛
  - قبول مهام التنظيم في المحاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها ؛
  - ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها ؛
  - شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث سنوات من انتهاء عهده ؛
  - وتنص المادة (175) مكرر (6) من القانون التجاري والتي تنص على أنه يجوز أن يتعين محافظ الحسابات في الشركة التي له فيها لغاية الدرجة الرابعة .

## المبحث الثاني : إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة .

### المطلب الأول : عرض الاستبيان

حيث يتم التطرق إلى مراحل إعداد الاستبيان بدء من مرحلة إعداد استمارة ، إلى مرحلة توزيع الاستمارات ، وأخيرا إعداد هيكل الاستبيان ومجتمع وعينة الدراسة .

### الفرع الأول : منهج الدراسة

- تستدعي طبيعة البحث منهج تحليلي .
- تستدعي طبيعة الدراسة كونها تتعلق بأخلاقيات المهنة ومدى ارتقائها بالعمل المحاسبي في الجزائر . المنهج التحليلي لهذا كان اعتمادنا في تحليل البيانات والمعلومات التي تحصلنا عليها من خلال الإجابة على الاستبيان الموزع على فئة المحاسبين المهنيين والأكاديميين . وتم تحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) .

### الفرع الثاني : إستبانة الدراسة

حيث تمثل الدراسة أهم أداة لجمع المعلومات والبيانات لتحليل أداء عينة من خبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين .

- للحصول على إستمارة أكثر دقة وموثوقية ومنظمة في شكلها العلمي من حيث الوضوح والبساطة ، فقد مرت بمراحل :

#### **1- مرحلة تصميم :**

حيث تعتبر أول مرحلة في إعداد إستمارة الإستبيان ، حيث كانت الاستعانة بالدراسات السابقة العربية والأجنبية و مراجع أخرى ( كتب ، ومقالات ، أبحاث علمية ، جرائد رسمية ..... ) ، كما تم طرح مجموعة من التساؤلات مع مراعاة إشكالية و فرضيات البحث كما حاولنا استخدام

- لغة سليمة ؛
- صياغة أسئلة بسيطة وغير قابلة للتأويل ؛
- ترتيب الأسئلة وتسلسلها وربطها بأهداف الدراسة .

#### **2- مرحلة إعادة تصميم :**

بعد اكتمال مرحلة تصميم استمارة الإستبيان . وعرضها للمراجعة بعد الاحتكام من طرف بعض الأساتذة المختصين في مجال المحاسبة و المراجعة . للتأكيد من وضوح . وبعد الأخذ بعين الاعتبار الآراء و الملاحظات الموجهة من طرف الأساتذة فيما يخص طرح وصياغة الأسئلة بأسلوب واضح انتقلنا إلى المرحلة الثالثة .

#### **3- مرحلة التصميم النهائي :**

- وهي آخر مرحلة في عملية تصميم الإستمارة . بعد الأخذ بالتعديلات و الملاحظات الموجهة في المرحلة السابقة ومن ثم عرض التصميم النهائي وتوزيعه استعانة ب :
- التوزيع المباشر لأفراد العينة في منطقة تقرت ، ورقلة ، حاسي مسعود .

- البريد الإلكتروني الخاص ببعض الأساتذة والمهنيين .
- أما فيما يخص الحصول على استرجاعها :
- الحصول عليها بشكل مباشر ؛
- الحصول عليها من طرف الزملاء الموزعين لها ؛
- الحصول عليها عن طريق البريد الإلكتروني .

### الفرع الثالث : هيكل الاستبيان

تتضمن استمارة الاستبيان 27 سؤالاً موزعة على قسمين كما يلي :

- ❖ **القسم الأول :** يوضح المعلومات الديمغرافية عن أفراد المجتمع ، وهي تحتوي على ثلاث فقرات (المؤهل العلمي ، الوظيفة ، الخبرة المهنية ) . والتي يتوقع أن تساعدنا على تفسير النتائج.
- ❖ **القسم الثاني :** والذي يعالج مشكلة الدراسة والتي تحتوي على 24 سؤالاً مقسمة إلى ثلاث محاور .
- المحور الأول :** يحتوي على 8 فقرات تتناول كيف تؤثر المهن الثلاث على تنظيم المهنة في الجزائر .
- المحور الثاني :** يحتوي على 8 فقرات مرتبطة بالتكوين العلمي والعملية في الجزائر .
- المحور الثالث :** يحتوي على 8 فقرات مرتبطة بقواعد السلوك المهني .

### الفرع الرابع : مجتمع وعينة الدراسة

1- **مجتمع الدراسة :** يتمثل مجتمع الدراسة في الأطراف التالية :

- **محاسب مستقل :** ويتمثل في كل من الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد . كما تم تعريف كل منها فيما سبق حسب ما ينص عليه القانون 10-01 .
- **محاسب أجير :** ويتمثل في المحاسب ومحاسب مساعد .

**المحاسب :** يعتبر أحد الأطراف الأساسية المهتمة بعملية المراجعة باعتباره أحد الأطراف المعدة للقوائم المالية .

2- **عينة الدراسة :**

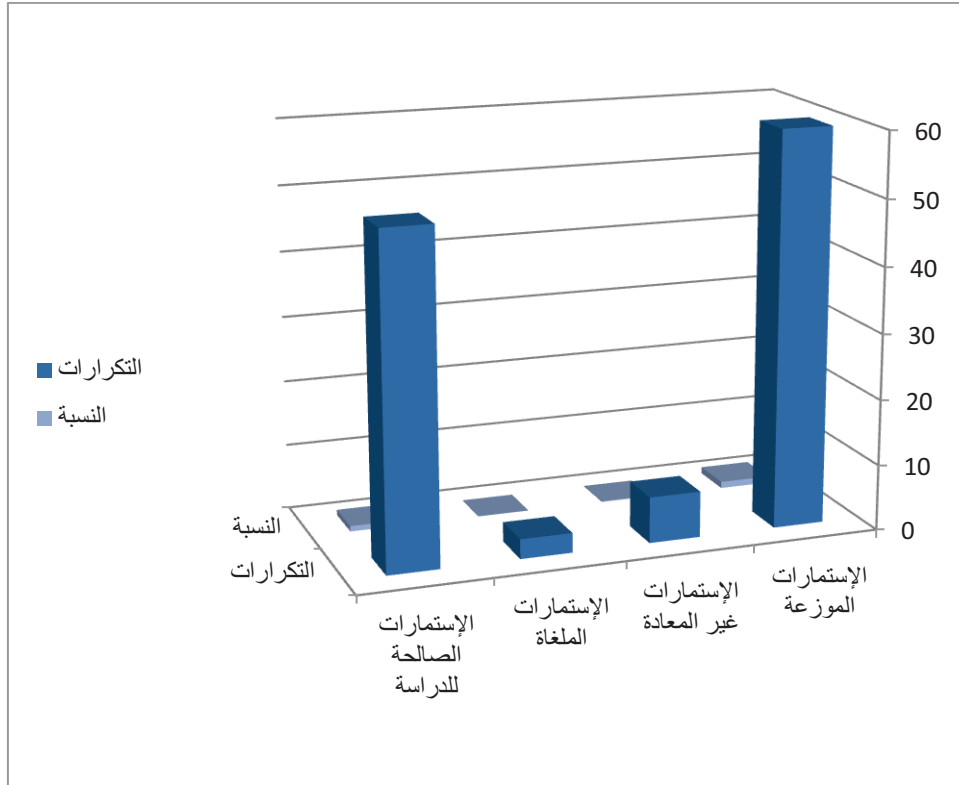
تهدف هذه الدراسة من خلال الاستبيان الموجه لخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والمحاسب ومحاسب مساعد ، في كل من منطقة تقرت ، ورقلة ، حاسي مسعود ، لمعرفة آرائهم . والجدول التالي يوضح الإحصائيات .

### الجدول رقم ( 2 - 3 ) يوضح الإحصائيات الخاصة الاستبيان

البيان	التكرارات	النسبة
الإستمارات الموزعة	60	100%
الإستمارات غير المعادة	7	12%
الإستمارات الملغاة	3	5%
الإستمارات الصالحة للدراسة	50	83%

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على الاستبيان .

التمثيل البياني رقم (2-2) يوضح الإحصائيات



المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على الإستبيان .

الجدول رقم (4) يوضح العدد الإجمالي للاستثمارات الموزعة والبالغ عددها 60 إستثماراً منها 7 إستثمارات غير المعادة و3 إستثمارات ملغاة و 50 إستثماراً صالحة للتحليل تم استرجاعها وهي تعادل نسبة 83 % .

المطلب الثاني : التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة

الفرع الأول : توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

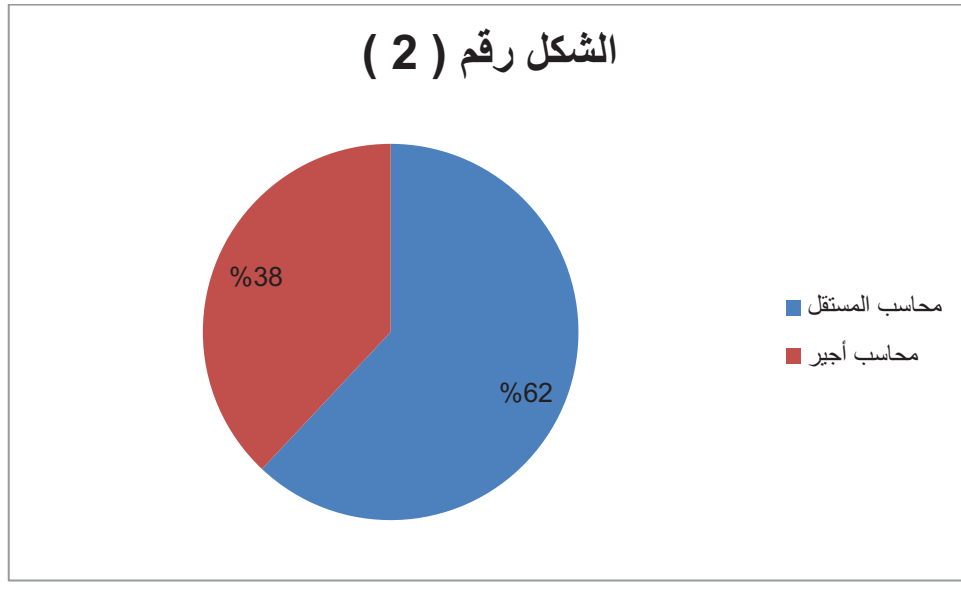
تتكون عينة الدراسة من 50 فرداً منها نسبة 38% محاسب أجير و62% محاسب مستقل والجدول التالي يوضح مايلي :

الجدول رقم (2-4) يوضح توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة .

الوظيفة	التكرار	النسبة
محاسب أجير	19	38%
محاسب مستقل	31	62%

المصدر : من إعداد الطالبة بناءً على الإستبيان .

الشكل رقم (2-3) يوضح توزيع أفراد العينة حسب وظيفة



المصدر : من إعداد الطالبة بناءً على الاستبيان .

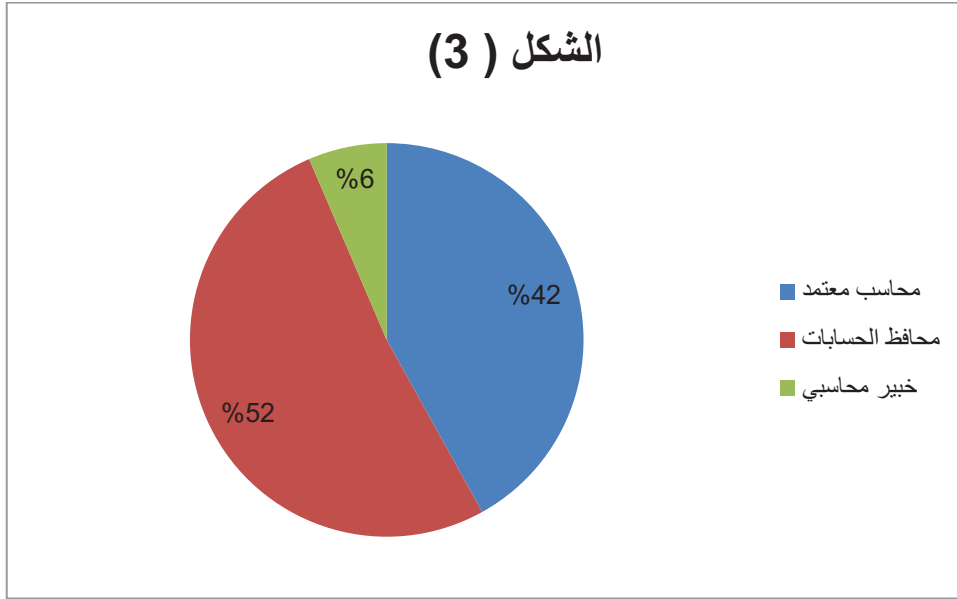
الجدول رقم (2-5) يبين توزيع أفراد العينة بالنسبة للمحاسب المستقل

الوظيفة	التكرار	النسبة
محاسب معتمد	13	42%
محافظ الحسابات	16	52%
خبير محاسبي	2	6%

مصدر: من إعداد الطالبة بناءً على الاستبيان .

نلاحظ من خلال الجدول الذي يمثل توزيع العينة حسب وظيفة محاسب مستقل أن أكبر فئة كانت مستجيبة للاستبيان هي فئة محافظي الحسابات والذي بلغ عددهم 16 فرداً وهو ما يعادل نسبة 52% وهي نسبة مرتفعة كما تليها فئة محاسبين المعتمدين والبالغ عددهم 13 فرداً وهو ما يعادل نسبة 42%، كما كان عدد خبراء المحاسبين فردين وهو ما يعادل نسبة 6% كما نلاحظ أن أقل نسبة للخبراء المحاسبين وهذا راجع لنقص عددهم في الميدان .

الشكل رقم (2-4) بين توزيع أفراد العينة حسب المحاسب المستقل



المصدر : من إعداد الطالبة بناءً على الإستبيان .

#### الفرع الثاني : توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

نلاحظ من خلال الجدول الذي يمثل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي أن أغلب أفراد العينة جامعيون حيث بلغ عددهم 36 فرداً وهو ما يعادل نسبة 72% وهي نسبة جد مرتفعة ، وهذا راجع إلى جهة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين أن النصوص القانونية تنص أنه أجل الحصول على الاعتماد يجب أن يكون لديه شهادة ليسانس ، أم بالنسبة للمحاسبين فأغلب المؤسسات فهي توظف أصحاب الشهادات .

كما يصل عدد المهنيين إلى 12 فرداً وهو ما يعادل نسبة 24% . ليسوا متحصلين على شهادة جامعية . أم بالنسبة للأفراد المتحصلين على شهادات عليا فيها فردان و هذا ما يعطي أهمية للبحث من حيث النتائج المتحصل عليها .

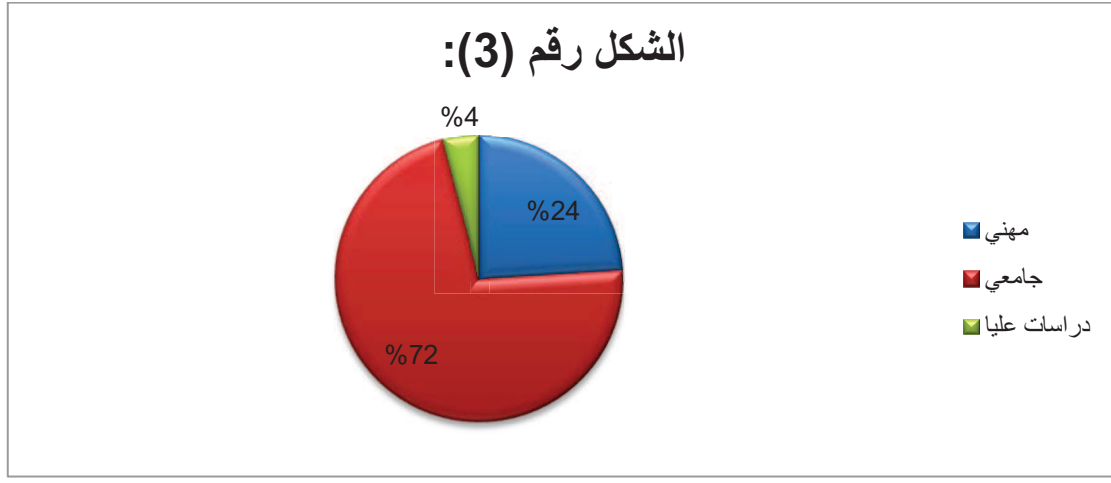
الجدول رقم (2-6) يمثل توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
مهني	12	24%
جامعي	36	72%
دراسات عليا	2	4%

المصدر من إعداد الطالبة بناءً على الإستبيان .



الشكل رقم (2-5) يوضح توزيع العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر من إعداد الطالبة بناءً على الاستبيان .

#### الفرع الثالث : توزيع أفراد العينة حسب الخبرة

يوضح الجدول الذي يمثل توزيع أفراد العينة حسب الخبرة أن أغلب أفراد العينة يصل عددهم إلى 20 فرداً أي بنسبة 40% وهي من 5 إلى 10 سنوات ، أي الفترة الممتدة من 2005 إلى 2010 وهي الفئة التي عايشت القانون الجديد 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى سوف تكون أغلب الإجابات على ما ينص عليه قانون 10-01 وتعد نسبة لا بأس بها .

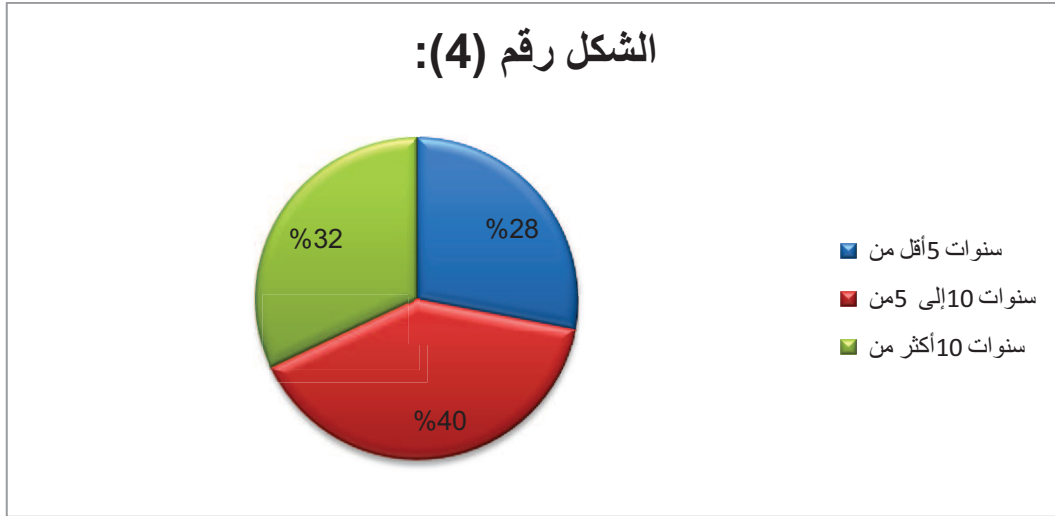
ويصل عدد أفراد العينة الأكثر من 10 سنوات إلى 16 فرداً أي بنسبة 32% وهو ما يجعل البحث أكثر دقة . خاصة أن هذه الفئة من المحاسبين عاصرت الفترة من 1991 إلى 2010 أي قانون 08-91 القانون المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد إلى غاية صدور القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، كما صدر خلال هذه الفترة ما بين 1991-2010 المرسوم التنفيذي الذي يحدد أخلاقيات الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد . و 14 فرداً بنسبة 28% أقل من 5 سنوات .

#### الجدول رقم (2-7) يوضح أفراد العينة حسب الخبرة

الخبرة	التكرار	النسبة
اقل من 5 سنوات	14	28%
من 5 - 10 سنوات	20	20%
أكثر من 10 سنوات	16	16%
المجموع	50	100%

المصدر من إعداد الطالبة بناءً على الاستبيان .

الشكل رقم (2-6) يوضح توزيع أفراد العينة حسب الخبرة



المصدر من إعداد الطالبة بناءً على الاستبيان

### المبحث الثالث : النتائج والمناقشة .

#### المطلب الأول : نتائج الدراسة الميدانية

يتم تحديد مقياس إجابات الاستبيان باستخدام مقياس ليكرت ذي الثالث درجات لقياس آراء أفراد عينة الدراسة بشأن الأسئلة التي تضمنها الاستبيان بحيث تم تحديد مجالات الإجابة على الأسئلة وأوزان الإجابات على النحو التالي :

الجدول رقم ( 2-8) يوضح مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان و أوزانها

غير موافق	محايد	موافق
3	2	1

المصدر : من إعداد الطالبة .

بعد ذلك يتم تحديد حساب المتوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري ثم تحديد الإتجاه حسب قيم المتوسط كما يلي :

الجدول رقم ( 2-9 ) يحدد مجالات الاتجاه

الرأي	المتوسط الحسابي
موافق	من 1 إلى 1.5
محايد	من 1.66 إلى 2.23
غير موافق	من 2.24 إلى 3

المصدر : من إعداد الطالبة .

الفرع الأول : النتائج المتعلقة بتنظيم أخلاقيات المهنة في الجزائر للمهن الثلاث

يظهر الجدول رقم (10) رأي أفراد العينة فيما يخص تنظيم أخلاقيات مهنة المحاسبة من طرف أفراد العينة ومدى ارتقائها للمدونة الأخلاقية للمهنة فمن خلال قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي للمحور والتي تقدر ب 1.14 والانحراف المعياري 0.17 حيث كان اتجاه العينة يلتزمون بأخلاقيات المهنة في أداء مهامهم .

● تساهم المدونة الأخلاقية لمهنة المحاسبة بالارتقاء بالعمل المحاسبي (للمهن الثلاث) .

- حيث كان اتجاه العينة بالنسبة لهذه الفقرة فمن خلال قيمة المتوسط الحسابي 2.24 والانحراف المعياري 0.2 فكانت اغلب آراء العينة بغير الموافقة أي 24 فرداً غير موافق نسبة 48% و 14 فرداً محايد بنسبة 28% و 12 فرداً موافق بنسبة 24% وهذا راجع إلى أن المدونة لا زالت لم تساهم في رفع مستوى المحاسبين والمهنيين في تنظيم أخلاقيات المهنة. بسبب :
- عدم الالتزام بتطبيق قواعد أخلاقيات المهنة ؛
- عدم إصدار نشرات تحدد أخلاقيات المهنة ؛
- عدم إدراج أخلاقيات ضمن متطلبات التكوين والمعاهد.

● يتميز كل من خبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد باستقلالية والنزاهة وموضوعية أثناء أداء عمله ، كما بينت نتائج هذه الفقرات على المهن المحاسبة الثلاث فعليهم التحلي بالإستقلالية والنزاهة والموضوعية أثناء تأدية العمل وهذا راجع إلى الالتزام بأداء عملهم دون أي ضغوط خارجية أو داخلية من خلال الإطلاع و فحص جميع السجلات والدفاتر المحاسبية .

● المحاسب المهني في مكتب التنظيم أن لا يفرض أتعاب أقل من تلك التي فرضها في السابق على خدمات مشاهمة .

وتثبتت النتائج إذ لا يجب على المحاسب فرض أتعاب أقل من السابق ، كما أنه سوف يؤدي بالمحاسب المهني إلى مخاطرة و أن لا تطابق مع المدونة الأخلاقية التي تحدد الأتعاب . فمن خلال قيمة المتوسط الحسابي 1.26 والانحراف المعياري 0.56 وكانت آراء العينة باتجاه الموافقة ، أي 40 فرداً كانت إجاباتهم بالموافقة بنسبة 80% و 7 أفراد إجاباتهم محايدة بنسبة 14% و 3 أفراد كانت إجاباتهم بغير الموافقة بنسبة 6% .

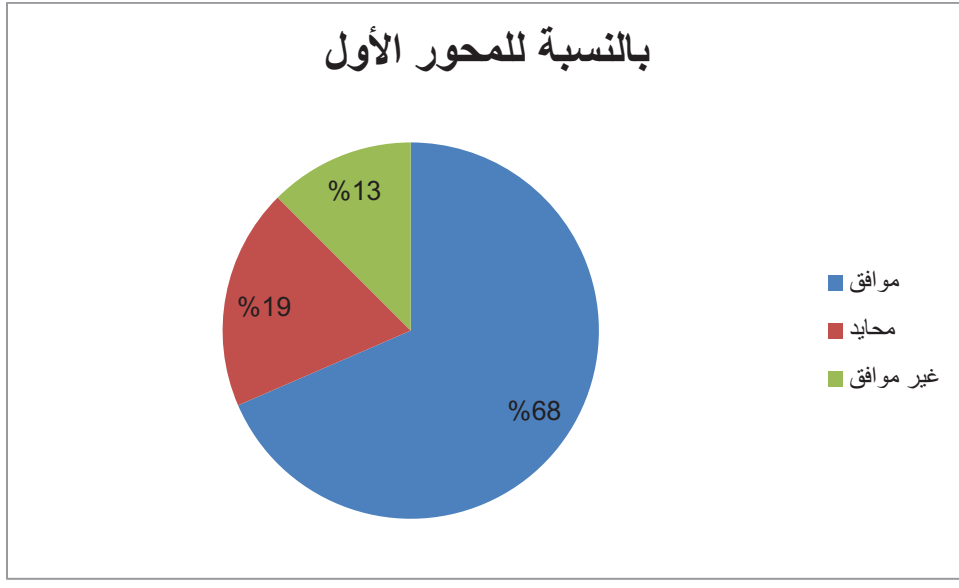
بناء على نتائج الفقرات المحور الأول والمتوسط الحسابي للإجابات المحور نقبل الفرضية وثبتت صحتها .

الجدول رقم (2-10) تنظيم مهنة المحاسبة للمهن الثلاث في الجزائر

الاتجاه	الإحتراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق	محايد	موافق	العبارات
			العدد	العدد	العدد	
			النسبة %	النسبة %	النسبة %	
غير موافق	0.2	2.24	24	14	12	تساهم المدونة الأخلاقية لمهنة المحاسبة بالارتقاء بالعمل المحاسبي (للمهن الثلاثة)
			48%	28%	24%	
موافق	0.34	1.08	1	2	47	يتميز محافظ الحسابات بالاستقلالية والنزاهة وموضوعية أثناء أداء عمله
			2%	4%	94%	
محايد	0.74	2.02	14	23	13	محافظ الحسابات مطلع على مستجدات المهنة
			28%	46%	26%	
محايد	0.19	1.04	0	2	48	يجب على نقابة المحاسبين إصدار نشرات دورية تحدد فيها أخلاقيات مزاوله مهنة المحاسبة
			0%	4%	96%	
موافق	0.54	1.3	4	11	37	ضرورة إدماج أخلاقية المهنة ضمن متطلبات التكوين و التربصات المرتبطة بمهنة المحاسبة .
			4%	22%	74%	
موافق	0.56	1.26	3	7	40	على المحاسب المهني في مكتب التنظيم ان لا يفرض أتعاب اقل من تلك التي فرضها في السابق على خدمات مشابه
			6%	14%	80%	
موافق	0.66	1.38	5	9	36	الحفاظة على أسرار المهنة والولاء لها مع عدم السكوت على الفساد
			10%	18%	72%	
موافق	0.54	1.2	1	8	41	وجود تعارض بين مسؤوليات المحاسب مع بعض الاحتياجات الداخلية يؤدي إلى أن يعمل المحاسب بخلاف المعايير المهنية
			2%	16%	82%	
موافق	0.17	1.14	50	76	274	المتوسط الإجمالي للمحور الأول
			13%	19%	86%	

المصدر : من إعداد الطلبة بناءً على الإستبيان .

الشكل رقم (2-7) يبين اتجاه العينة بالنسبة للمحور الأول



المصدر : من إعداد الطالبة بناءً على الاستبيان

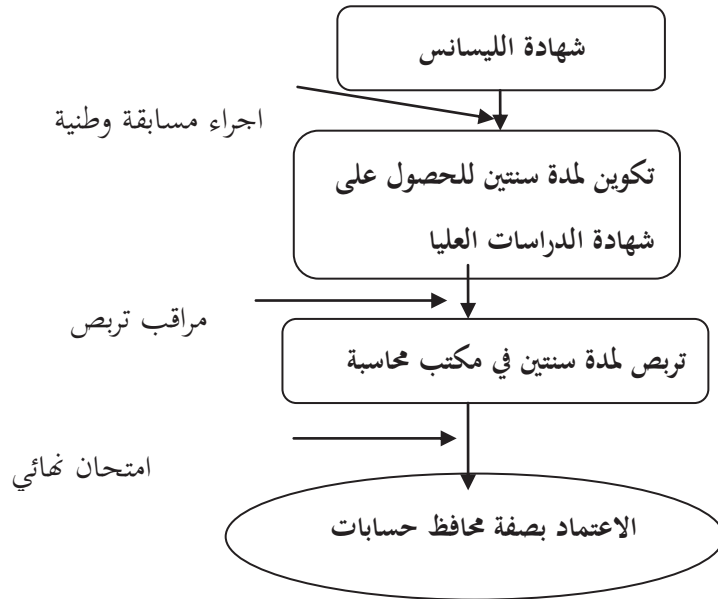
الفرع الثاني : وجود انسجام بين تنظيم المهنة و التكوين العلمي والعملية .

يظهر الجدول رقم ( 11) رأي أفراد العينة فيما يخص التكوين العلمي والعملية تنظيم المهنة .

فمن خلال قيمة المتوسط الحسابي 1.49 والانحراف المعياري 0.26 حيث كان الاتجاه الكفاءة والعناية المهنية لتكوين العلمي والعملية .

- التدريب المهني الحالي لا يتواءم مع واقع مهنة المحاسبة في الجزائر .  
كما كانت الإجابات لهذه الفقرة ومن خلال قيمة المتوسط الحسابي 1.52 والانحراف المعياري 0.76 بالموافقة أي 32 فرداً إجاباتهم بالموافقة بنسبة 64% و 10 أفراد بنسبة 20% محايدين و 8 أفراد بنسبة 16% بغير الموافقة . وهذا راجع إلى أن تدريب المحاسبين لا يتواءم مع المحاسبين والمهنيين في مجال المحاسبة في الجزائر .
- يتوفر لدى محافظ الحسابات التأهيل العلمي والعملية لأداء عمله بكفاءة كما يجب على المحاسب أن يتمتع بالكفاءة المهنية اللازمة . وهذا مما يفسر توفر الكفاءة المهنية اللازمة وهذا من الشروط الواجبة للحصول على الاعتماد من الدولة . والذي لا يمكن الحصول عليه إلا بتوفير شروط التأهيل العلمي والعملية الكافي .

كما يبين الشكل رقم (2-8) مسار التكوين للحصول على الكفاءة العالية



المصدر: خيراني العيد خيراني العيد، مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمخاطفي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، مارس 2013.

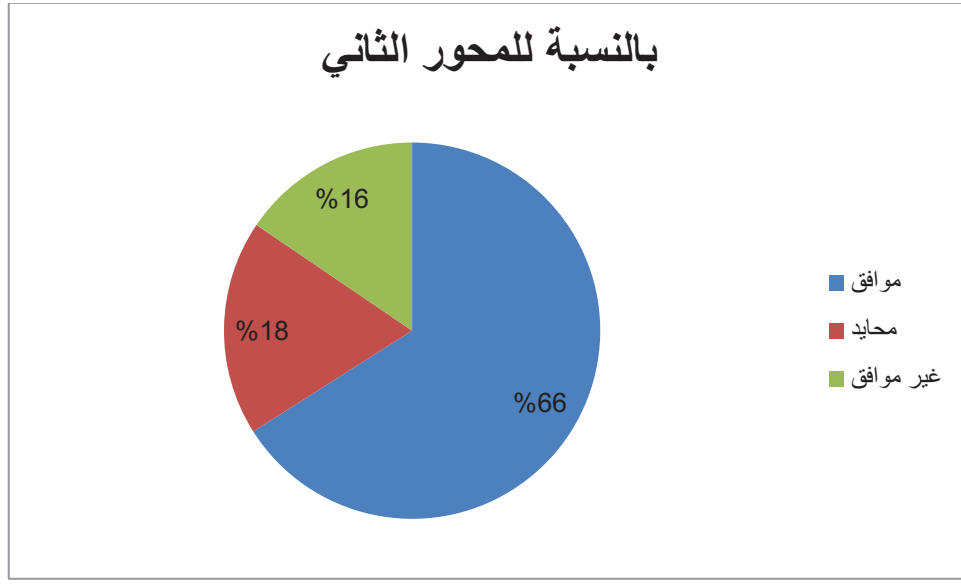
- عدم إدراج الأخلاقيات ضمن مفردات مناهج التكوين والمعاهد والجامعات له تأثير كبير على المستوى العلمي والعملي كما يبين آراء عينة الدراسة على هذه الفقرة بالموافقة .
- وهذا مما يفسر أن موضوع الأخلاقيات في المعاهد والجامعات له تأثير كبير على رفع المستوى العلمي والعملي للمحاسب . كما اهتمت كل من فرنسا والإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بموضوع الأخلاقيات أو التركيز على تدريس المحاسبين و المسؤولين المهنيين في جميع أنحاء العالم لتطوير وتطبيق أخلاقيات المهنة كما جاء :
- دمج معايير أو توعية أخلاقية لطلاب الجامعات والمعاهد والمدارس العليا .
  - اقتراح الوعي الأخلاقي في حلقات تدريبية مقدمة من قيادات إقليمية للمتدربين المحاسبين و هذا ما جاء في الفقرات ( 2 ، 3 ، 6 ، 7 ) تبين ضعف ونقص التدريب والتكوين العلمي والعملي وعدم توفر دورات تكوينية خاصة في بداية تعيين المحاسب لتعريفه بقواعد السلوك المهني .
  - بناء على نتائج الفقرات المحور و المتوسط الحسابي للإجابات نقبل الفرضية وثبتت صحتها .

الجدول رقم (2-11) وجود انسجام بين تنظيم المهنة و التكوين العلمي والعملية .

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	محايد	غير موافق	العبارات
			العدد	العدد	العدد	
			النسبة %	النسبة %	النسبة %	
موافق	0.76	1.52	32	10	8	التدريب المهني الحالي لا يتواءم مع واقع مهنية المحاسبة في الجزائر
			64%	20%	16%	
موافق	0.73	1.5	32	11	7	عدم توافر الفرصة لمواكبة مستجدات المهنية من خلال الاشتراك بالندوات والدورات المخصصة بقواعد السلوك المهني
			64%	22%	14%	
محايد	0.83	1.7	27	11	12	عدم توافر مراكز خبرة و تدريبية في مجال المحاسبة على الرغم الحاجة إليها
			54%	22%	24%	
موافق	0.53	1.28	38	10	2	يتوفر لدى محافظ الحسابات التأهيل العلمي والعملية لأداء عمله المهني بكفاءة
			76%	20%	4%	
موافق	0.67	1.4	35	10	5	يتوفر لدى محافظ الحسابات الكفاءة والمهارة المهنية في تنفيذ عمليات المحاسبة .
			70%	20%	10%	
موافق	0.81	1.54	33	7	10	عدم وجود دورات تأهيلية للمحاسب في بداية تعيينه لتعريف بقواعد السلوك المهني التي تشير إلى ذلك
			66%	14%	20%	
موافق	0.83	1.54	34	5	11	ضعف التأهيل العلمي للمحاسب في الجامعات والمعاهد للقيام بالمهام التي تتطلبها المهنة بخصوص قواعد السلوك المهني
			68%	10%	22%	
محايد	0.73	1.84	33	10	7	عدم إدراج الأخلاقيات ضمن مفردات مناهج التكوين والمعاهد والجامعات له تأثير كبير على مستوى العلمي والعملية
			66%	20%	14%	
موافق	0.26	1.49	264	74	62	المتوسط الإجمالي للمحور الثاني
			66%	27%	45%	

المصدر : من إعداد الطلبة بناءً من الإستبيان

الشكل رقم ( 2-9) يبين اتجاه العينة بالنسبة للمحور الثاني



المصدر من إعداد الطالبة بناءً على الاستبيان .

#### الفرع الثالث : النتائج المتعلقة بالقواعد السلوك المهني

بالنسبة لهذا المحور في اختيار الأوزان كان مقياس مغلق للأسئلة بهدف حصر الإجابة ضمن مجال محدد للإجابات بالمتوقعة (نعم) أو (لا) .

يظهر الجدول (12) رأي أفراد العينة فيما يخص تطبيق والتزام بقواعد السلوك المهني ، فيما يظهر من خلال الإجابة على العبارات التوسط الحسابي 1.34 والانحراف المعياري 0.11 .

- هناك منظمات مهنية تشرف على تنظيم مهنة المحاسبة وتضع معايير تحدد السلوك المهني لمهنة المحاسبة .
  - كما كانت اتجاه آراء عينة الدراسة لهذه الفقرة من خلال قيمة المتوسط الحسابي 1.2 والانحراف المعياري 0.4 أي معظم المحاسبين المستقلين كانت إجاباتهم بنعم أي أن هناك منظمات تشرف على تنظيم المهنة المحاسبة .
  - عدم وجود هيئة مختصة في الرقابة على الأداء الأخلاقي أثر على تطوير المهنة .
- وبناء على قيمة المتوسط الحسابي 1.2 والانحراف المعياري 0.32 أكد معظم آراء أفراد العينة كانت بنعم أي 44 فرد كانت إجاباتهم نعم أي ما يقارب 88% و6 أفراد كانت إجاباتهم ب لا أي ما يقارب 12% . وهذا راجع إلى غياب المنظمات الرقابية التي تشرف على الالتزام بقواعد السلوك التي يكون لها تأثير كبير على تطوير المهنة عند الالتزام بها .
- وبناءً على نتائج الفقرات هذا المحور وقيمة المتوسط الحسابي للإجابات نقبل الفرضية ونثبت صحتها.

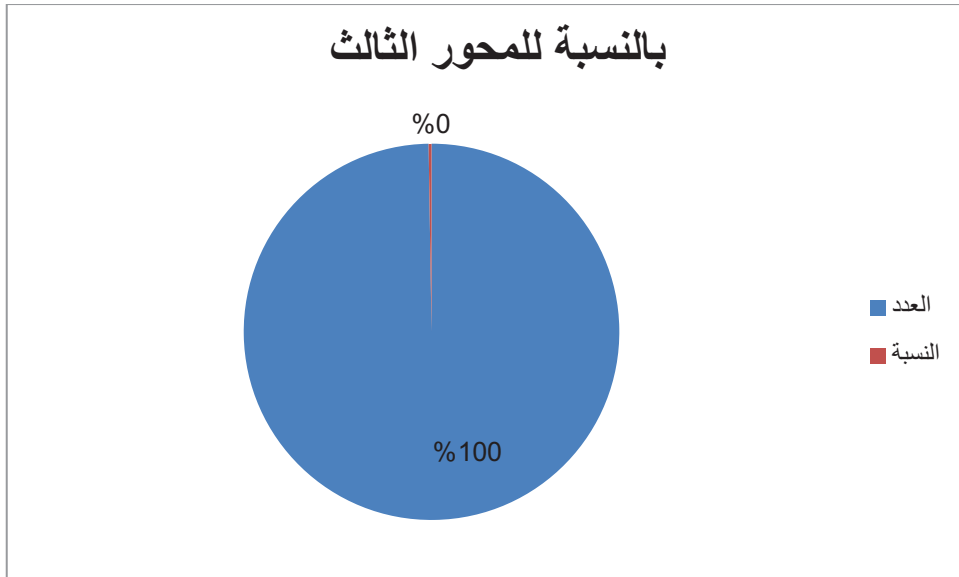
الجدول رقم (2-12) قواعد السلوك المهني .



الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	لا	نعم	العبارات
			العدد	العدد	
			النسبة %	النسبة %	
نعم	0.4	1.2	10	40	هناك منظمات مهنية محاسبية تشرف على تنظيم مهنة المحاسبة وتضع معايير تحدد السلوك المهني لمهنة المحاسبة
			20%	80%	
نعم	0.46	1.3	15	35	هناك تشريعات قانونية تحدد قواعد السلوك المهني للمحاسبين الجزائريين وتتماشي مع قواعد السلوك المهني الحديثة
			30%	70%	
لا	0.41	1.22	11	39	يساهم الالتزام بقواعد السلوك المهني في رفع مستوى الأداء المهني لأعضاء المهنة والتمتع بالنزاهة والعناية المهنية المطلوبة في إبداء الرأي
			22%	78%	
نعم	0.44	1.74	37	13	وجود غموض أو عدم وضوح في القواعد السلوك المهني لمهنة المحاسبة في الجزائر .
			74%	26%	
نعم	0.49	1.38	19	31	هل مبادئ وقواعد أخلاقيات المهنة تتلاءم مع البيئة الجزائرية .
			38%	62%	
نعم	0.32	1.2	6	44	عدم وجود هيئة مختصة في الرقابة على أداء الأخلاقي أثر على تطوير هذه المهنة .
			12%	88%	
نعم	0.49	1.4	20	30	غياب الرادع الحقيقي الذي يحول دون تمكين المسؤولين عن المكاتب المهنية من عدم التقيد لمتطلبات الأنظمة المهنية الملزمة
			40%	60%	
لا	0.49	1.42	21	29	عدم إدراج الأخلاقيات ضمن مفردات مناهج التكوين وتمثل قواعد السلوك المهني دليلا يستدل به أعضاء المهنة على السلوك الأخلاقي السليم
			42%	58%	
نعم	0.11	1.34	139	261	المتوسط الإجمالي للمحور الثالث
			35%	65%	

المصدر : من إعداد الطلبة بناءً على الاستبيان .

الشكل رقم ( 2-10 ) يبين اتجاه العينة بالنسبة للمحور الثالث



المصدر من إعداد الطالبة بناءً على الإستبيان

خلاصة الفصل الثاني

ففي هذا الفصل تم التطرق لتحليل الوصفي للخصائص الديمغرافية لأفراد العينة وتحليل نتائج الاستبيان من أجل معرفة العينة المتكونة من محاسبين أجراء ومحاسبين مستقلين . وذلك من أجل معرفة آراء العينة حول مجموعة من النقاط والمتمثلة في تنظيم المهنة في الجزائر ، تكوين العلمي والعملية ، قواعد السلوك المهني .

ومن خلال تحليل نتائج الاستبيان كان هناك اتفاق على معظم الإجابات على المدونة الأخلاقية تساهم في الإرتقاء بالعمل المحاسبي في الجزائر .

تعتبر أخلاقيات المهنة من السلوكيات المرتبطة بالسلوك الصحيح أو السلوك الخطأ الذي يتحلى به الفرد أو المجتمع .

يمكن القول أن أخلاقيات مهنة المحاسبة تتعلق بمجموعة من المبادئ أو القواعد التي من خلالها يتم الحكم على التصرفات الشخصية للمحاسبين القائمين بأعمالهم في مختلف الوحدات الاقتصادية .

كما تهدف كل من المحاسبة والمراجعة على المستوى الدولي والمحلي إلى قياس وتوصيل المعلومات المالية ، وعليه يمكن الرفع من مستوى أداء المهنة إذا التزم كل من المحاسبين والمراجعين بالمبادئ و القواعد التي تفرضها المعايير المهنية الدولية والتشريعات الوطنية .

خلصت الدراسة هذا الموضوع إلى عدة نتائج وتوصيات .

### أولا : نتائج اختبار الفرضيات

بناء على تحليل النصوص القانونية المنظمة لمهنة المحاسبة ونتائج الاستبيان تم التوصل إلى مايلي :

- الفرضية الأولى المتعلقة بتنظيم أخلاقيات المهنة في الجزائر للمهنة لثلاثة ، فقد تم تأكيد صحة الفرض بناء على آراء عينة الدراسة بإضافة إلى أن بأن المحاسبين يلتزمون بالاستقلالية والمصادقية والنزاهة ولا يستجيبون للضغوط الخارجية و عدم وجود مصالح مادية مع المؤسسات التي يتم مراجعتها ، وهذا باعتبارها عمليين لتأكيد الاستقلال والحياد و هذا من خلال إجابة جل المحاسبين على العبارات بموافق بالتالي تثبت صحة الفرضية .
- الفرضية الثانية وجود انسجام بين تنظيم المهنة و التكوين العلمي والعملية ، حيث تم تحقيق وتأكيد صحة الفرض بناء على آراء عينة الدراسة بإضافة إلى أن الدور الذي تلعبه كل من الخبرة و المؤهل العلمي كعامل رئيسي ، و للحصول على الاعتماد يجب توفر لدى كل من خبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد التأهيل العلمي والعملية لأداء عمله بكفاءة . وهذا ما يثبت صحة الفرضية .
- الفرضية الثالثة المتعلقة بقواعد السلوك المهني ، حيث تم تأكيد صحة الفرض بناء على آراء عينة الدراسة . بإضافة أن هناك منظمات تشرف على تنظيم مهنة المحاسبة وتضع معايير تحدد السلوك المهني لمهنة المحاسبة . بالتالي تثبت الفرضية ويتأكد صحتها.

### ثانيا : نتائج الدراسة .

على ضوء ما تناولناه في الجانب النظري ونتائج الدراسة الميدانية والدراسات السابقة توصلنا إلى النتائج التالية :

- 1- تتكون أخلاقيات لدى محاسبين من مجموعتين هما أخلاقيات مهنة وتشمل الموضوعية والنزاهة والكفاءة والعناية المهنية والحفاظ على السر المهني . أما أخلاقيات المهنة الذاتية هي القواعد الدينية و العرفية والاجتماعية المنظمة للعدالة.
- 2- اهتمام عدة هيئات مهنية عالمية وقواعد أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة كالاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA .

- 3-تسعي الجزائر إلى إلزام المحاسبين المهنيين بتطبيق مبادئ المهنة المتعارف عليها . كما يبقى الاختلاف بين الجزائر و الدول العالمية هو عدم إدراج المشاكل التي تؤثر على أخلاقيات المهنة ضمن التشريعات و القوانين الجزائرية .
- 4-ضرورة رفع مستوى الهيئات المحاسبية الجزائرية وارتقائها بالمستوى العالمي لإنضمامها إلى مجلس المعايير المحاسبة والاتحاد الدولي للمحاسبين ، والاستفادة من التجارب الدولية . لتحسين أداء مهنة المحاسبة والمراجعة وتطبيقها على أرض الواقع .
- 5-تطوير أو إنشاء -لأداء أخلاقيات المهنة - وسائل تشجيعية تساهم في جعل المهنيين يلتزمون بأخلاقيات مهنتهم .

### ثالثا : التوصيات

على ضوء النتائج السابقة تقدم مجموعة من التوصيات

- 1- إعطاءه لموضوع أخلاقيات وسلوكيات المهنية والأعمال المزيد من العناية و الإهتمام من كافة الاتجاهات الرسمية والأكاديمية والمهنية وتخصيص العديد من الندوات والمؤتمرات للحديث عنها وإبراز أهميتها و أثرها على مستوى المهنة في حالة عدم الالتزام بها .
- 2- تشكيل لجنة لأخلاقيات المهنة تعمل على تعزيز قواعد أخلاقيات المهنة لدى خبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين .
- 3- إنشاء هيئات دولية تختص في إصدار معايير لأخلاقيات مهنة المحاسبة و المراجعة على غرار الهيئات المختصة في إصدار المعايير الدولية للمراجعة .
- 4- تدريس مقياس أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة في الجامعات الجزائرية .
- 5- الاستفادة من التجارب الدولية الأخرى في مجال المحاسبة والمراجعة و الاجتهادات الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين .

## قائمة المصادر والمراجع

### المراجع باللغة العربية

#### أولاً - الكتب

- 1- جمعة، أحمد حلمي، سلسلة الكتب المهنية ، الكتاب الخامس. (2009)، تطوير معايير التدقيق والتأكد الدولي قواعد أخلاقيات المهنة، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن .

#### ثانياً - المجلات العلمية

- 1- شريقي عمر ، محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير العدد12 ، جامعة سطيف ، مجلة سنة 2012.
- 2- مأمون حمدان ، مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية ، عضو في جمعية المحاسبين القانونيين - جامعة دمشق ، مجلة علمية .
- 3- وائل إبراهيم الراشد ، مشاكل مهنة المحاسبة والمراجعة ، بدولة الكويت ، مجلة الاقتصاد والإدارة ، المجلد 16 العدد 02 - جامعة الملك عبد العزيز السعودية . سنة 2002.

#### ثالثاً - مجلات والأطروحات

- 4- أسامة شاكر قبسي ، حسام عبد الجبار حمود أجميلي ، بحث تخرج بعنوان الإلتزامات الأخلاقية وقواعد السلوك المهني مدقق المحاسبة ، مقدم إلى مجلس قسم المحاسبة في كلية الإدارة والاقتصاد كجزء من متطلبات نيل شهادة البكالوريوس . علم محاسبة.
- 5- د/ جابر حسين منصور ، د/ عماد عبد الستار المشكور ، مدى مساهمة مقومات مهنة المحاسبة في رفع كفاءة المحاسبين لتشديد القرارات الاستثمارية ، كلية التقنية الإدارة البصرة .
- 6- شريقي عمر ، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية ، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية جامعة سطيف . سنة 2013.
- 7- صديقي مسعود ، مذكرة بعنوان إطار متكامل للمراجعة على ضوء تجارب دولية ، أطروحة دكتوراه -جامعة الجزائر سنة 2004.
- 8- سردوك فاتح ، مذكرة ماجستير بعنوان دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بالمصدقية المعلومات ، جامعة محمد بوضياف الجزائر ، 2004.
- 9- عجوز أيمن ، قواعد وأخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة ، مدخل عربي ودول مقارن ، المملكة العربية السعودية - إنجلترا . سنة 2008 [www.infotechaccountants.com](http://www.infotechaccountants.com).
- 10- طه أحمد حسين أرديني ، مذكرة بعنوان التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق - دراسة لأراء مجموعة من المحاسبين في مدينة موصل . 2008 .
- 11- لقلطي لخضر ، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر ، مذكرة الماجستير ، جامعة باتنة 2009 .

12- وسن قاسم ، قاصد الديراوي ، بحث ميداني في محافظة البصرة بعنوان مدى التزام مراقبي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق - الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، فرع البصرة .

### رابعاً - المؤتمرات و الملتقيات

13 - أيوب بوقرورة وعبد العالي محمدي ، مدى تأثير أخلاقيات مهنة محافظة الحسابات على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر . الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل الحاسوبية المعاصرة للمؤسسات ، 20-21 نوفمبر 2013 .

14-د/ بوقرة رابع ، إ/ بتيش بلال ، ملتقى الوطني الثالث حول(التنوع، الأخلاقيات و الإنصاف)نظرة حول ممارسات التسيير الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية ، جامعة محمد خيضر بسكرة مداخلة بعنوان الاتجاهات الأخلاقية في اتخاذ القرارات الادارية . يومي 25، 26 /02 /2014 .

15-د/ حجازي وشراد وافية ، مدخلة بعنوان القيم التنظيمية كمدخل لتفعيل أخلاقيات الأعمال في المنظمة -جامعة بسكرة يومي 25 ، 26 /2014 .

16-زيد ، أمينة بود راع ، دور تلاعبات أخلاقيات الأعمال في الحد من التلاعبات في السياسات المحاسبية ، المؤتمر الدولي الأول حول الحاسبة والمراجعة في ظل مستجدات بيئة الأعمال الدولية . كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، مخبر الدراسات في العلوم تجارية يومي 04، 05/12/2012 .

17-زينب حجاج ، تأثير أخلاقيات المهنة المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال الدولية ، المؤتمر الدولي الأول حول الحاسبة والمراجعة في ظل البيئة الأعمال ، جامعة سعد دحلب- الجزائر - سنة 2012 .

### خامساً - القوا نيين والمراسيم

18- قانون 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 ، يتعلق بالمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية العدد 20 سنة 1991 .

19- المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 27 ذو القعدة 1416 الموافق ل 15/أفريل 1996 المتعلق بقانن أخلاقيات المهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد .

20- الجريدة الرسمية العدد 42 ، قانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل 29 يونيو سنة 2010 يتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد .

المراجع باللغة الأجنبية

- 21-Hamdi Mohamed Lamine. "la profession comptable au Maghreb –Aligre-Libye-Mauritanie- Tunis- Maroc " Article disponible sur le site : <http://www.laminehamdi.com/node/7> (consulté le 16/08/2008).
- 22-El Omari sami el Saboly Michéle . E' mergence d'une, profession comptable : le cas du Maroc . In "L' entreprise , le chiffre et ledroi t" , éditeurs J .G .degas. S. Trebucq .Bordeause ,2005.
- 23- Beets; Stephen Douglas , Effectiveness of the complaint –Based Enforcement of the AICPA code of Professional Ethics U.S.A.1987).
- 24—-Emsond,(The Effects of Reward st Ructune and Ethical Ambivalence on Avdit sTaff Reporting Behavior) an Exprimental labs tvdy .ph.D .indion UNivrsity,1995.
- 25- Daft ; richard ,(1997) mangement ,4 th ed, drydem , orlando , usa.



## قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
54	الخصائص الديمغرافية	1
58-55	التكرار والنسب، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، المتعلق بالمحور الأول	2
62-58	التكرار والنسب، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، المتعلق بالمحور الثاني	3
66-62	التكرار والنسب، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، المتعلق بالمحور الثالث	4
67	مصفوفة الارتباط	5
70-68	استمارة الاستبيان بالعربية	6
74-71	استمارة الاستبيان بالفرنسية	7

الملحق رقم (1) المتغيرات الديمغرافية

Statistiques

		الخبرة المكتسبة	الوظيفة	المؤهل العلمي
N	Valide	50	50	50
	Manquante	0	0	0

الخبرة المكتسبة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	14	28,0	28,0	28,0
	من 5 إلى 10 سنوات	20	40,0	40,0	68,0
	أكثر من 10 سنوات	16	32,0	32,0	100,0
Total		50	100,0	100,0	

الوظيفة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسب أجير	31	62,0	62,0	62,0
	محاسب مستقل	19	38,0	38,0	100,0
Total		50	100,0	100,0	

المؤهل العلمي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé

مهني	12	24,0	24,0	24,0
جامعي	36	72,0	72,0	96,0
دراسات عليا	2	4,0	4,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

**الملحق رقم (2) النسب والتكرار والانحراف المعياري والمتوسط الحسابي المتعلق بالمحور الأول**

Statistiques

	يجب على نقابة المحاسبين إصدار نشرات دورية تحدد فيها أخلاقيات مزاوله مهنة المحاسبة	محافظة الحسابات مطلع على مستجدات المهنة	يتميز محافظ الحسابات بالاستقلالية والنزاهة وموضوعية أثناء أداء عمله.	تساهم المدونة الأخلاقية لمهنة المحاسبة بالارتقاء بالعمل المحاسبي (للمهن الثلاثة)
N	50	50	50	50
Manquante	0	0	0	0
Moyenne	1,04	2,02	1,08	2,24
Ecart-type	,198	,742	,340	,822

Statistiques

	وجود تعارض بين مسؤوليات المحاسب مع بعض الاحتياجات الداخلية يؤدي إلى أن يعمل المحاسب بخلاف المعايير المهنية	المحافظة على أسرار المهنة والولاء لها مع عدم السكوت على الفساد	على المحاسب المهني في مكتب التنظيم ان لا يفرض أتعاب اقل من تلك التي فرضها في السابق على خدمات مشابهة	ضرورة إدماج أخلاقية المهنة ضمن متطلبات التكوين و التريصات المرتبطة بمهنة المحاسبة.
N	50	50	50	50
Manquante	0	0	0	0
Moyenne	1,20	1,38	1,26	1,30
Ecart-type	,452	,667	,565	,544

تساهم المدونة الأخلاقية لمهنة المحاسبة بالارتقاء بالعمل المحاسبي (للمهنة الثالثة)

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق	12	24,0	24,0	24,0
محاييد	14	28,0	28,0	52,0
غير موافق	24	48,0	48,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

يتميز محافظ الحسابات بالاستقلالية والنزاهة وموضوعية أثناء أداء عمله.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق	47	94,0	94,0	94,0
محاييد	2	4,0	4,0	98,0
غير موافق	1	2,0	2,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

محافظ الحسابات مطلع على مستجدات المهنة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق	13	26,0	26,0	26,0
محاييد	23	46,0	46,0	72,0
غير موافق	14	28,0	28,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

يجب على نقابة المحاسبين إصدار نشرات دورية تحدد فيها أخلاقيات مزاولة مهنة المحاسبة.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق	48	96,0	96,0	96,0
Valide محايد	2	4,0	4,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

ضرورة إدماج أخلاقية المهنة ضمن متطلبات التكوين و التربصات المرتبطة بمهنة المحاسبة.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق	37	74,0	74,0	74,0
Valide محايد	11	22,0	22,0	96,0
غير موافق	2	4,0	4,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

على المحاسب المهني في مكتب التنظيم ان لا يفرض أتعاب اقل من تلك التي فرضها في السابق على خدمات مشابهة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق	40	80,0	80,0	80,0
Valide محايد	7	14,0	14,0	94,0
غير موافق	3	6,0	6,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

المحافظة على أسرار المهنة والولاء لها مع عدم السكوت على الفساد

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé

موافق	36	72,0	72,0	72,0
محاييد	9	18,0	18,0	90,0
غير موافق	5	10,0	10,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

وجود تعارض بين مسؤوليات المحاسب مع بعض الاحتياجات الداخلية يؤدي إلى أن يعمل المحاسب بخلاف المعايير المهنية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق	41	82,0	82,0	82,0
محاييد	8	16,0	16,0	98,0
غير موافق	1	2,0	2,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

### الملحق رقم (3) النسب والتكرار والانحراف المعياري والمتوسط الحسابي المتعلق المحور الثاني

#### Statistiques

	التدريب المهني الحالي لا يتواءم مع الواقع المهني المحاسبة في الجزائر	عدم توافر الفرصة لمواكبة مستجدات المهنة من خلال الاشتراك بالندوات والدورات المخصصة بقواعد السلوك المهني	عدم توافر مراكز خبرة و تدريبية في مجال المحاسبة على الرغم الحاجة إليها	يتوفر لدى محافظ الحسابات التأهيل العلمي والعملية لأداء عمله المهني بكفاءة
Valide	50	50	50	50
Manquante	0	0	0	0
Moyenne	1,52	1,50	1,70	1,28

Ecart-type	,762	,735	,839	,536
------------	------	------	------	------

Statistiques

	يتوفر لدى محافظ الحسابات الكفاءة والمهارة المهنية في تنفيذ عمليات المحاسبة.	عدم وجود دورات تأهيلية للمحاسب في بداية تعيينه لتعريف بقواعد السلوك المهني التي تشير إلى ذلك	ضعف التأهيل العلمي للمحاسب في الجامعات والمعاهد للقيام بالمهام التي تتطلبها المهنة بخصوص قواعد السلوك المهني	عدم إدراج الأخلاقيات ضمن مفردات مناهج التكوين والمعاهد والجامعات له تأثير كبير على مستوى العلمي والعملية.
N	50	50	50	50
Valide	50	50	50	50
Manquante	0	0	0	0
Moyenne	1,40	1,54	1,54	1,48
Ecart-type	,670	,813	,838	,735

التدريب المهني الحالي لا يتواءم مع الواقع المهني المحاسبية في الجزائر

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق	32	64,0	64,0	64,0
محايد	10	20,0	20,0	84,0
غير موافق	8	16,0	16,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

عدم توافر الفرصة لمواكبة مستجدات المهنة من خلال الاشتراك بالندوات والدورات المخصصة بقواعد السلوك المهني

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق	32	64,0	64,0	64,0
محايد	11	22,0	22,0	86,0

غير موافق	7	14,0	14,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

عدم توافر مراكز خبرة و تدريبية في مجال المحاسبة على الرغم الحاجة إليها

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق	27	54,0	54,0	54,0
محايد	11	22,0	22,0	76,0
غير موافق	12	24,0	24,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

يتوفر لدى محافظ الحسابات التأهيل العلمي والعملية لأداء عمله المهني بكفاءة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق	38	76,0	76,0	76,0
محايد	10	20,0	20,0	96,0
غير موافق	2	4,0	4,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

يتوفر لدى محافظ الحسابات الكفاءة والمهارة المهنية في تنفيذ عمليات المحاسبة.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق	35	70,0	70,0	70,0
محايد	10	20,0	20,0	90,0
غير موافق	5	10,0	10,0	100,0



Total	50	100,0	100,0	
-------	----	-------	-------	--

عدم وجود دورات تأهيلية للمحاسب في بداية تعيينه لتعريف بقواعد السلوك المهني التي تشير إلى ذلك

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق	33	66,0	66,0	66,0
محاييد	7	14,0	14,0	80,0
غير موافق	10	20,0	20,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

ضعف التأهيل العلمي للمحاسب في الجامعات والمعاهد للقيام بالمهام التي تتطلبها المهنة بخصوص قواعد السلوك المهني

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق	34	68,0	68,0	68,0
محاييد	5	10,0	10,0	78,0
غير موافق	11	22,0	22,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

عدم إدراج الأخلاقيات ضمن مفردات مناهج التكوين والمعاهد والجامعات له تأثير كبير على مستوى العلمي والعملية.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق	33	66,0	66,0	66,0
محاييد	10	20,0	20,0	86,0
غير موافق	7	14,0	14,0	100,0

Total	50	100,0	100,0
-------	----	-------	-------

المتوسط العام للمحور 1 و 2

Statistiques

		محور 1	محور 2
N	Valide	50	50
	Manquante	0	0
	Moyenne	1,4400	1,4950
	Ecart-type	,17173	,26118

المصدر : بناءً على spss

الملحق رقم (4) النسب والتكرار والانحراف المعياري والمتوسط الحسابي المتعلق المحور الثالث

Statistiques

		هناك تشريعات قانونية	هناك تشريعات قانونية	يساهم الالتزام بقواعد السلوك المهني في رفع مستوى الأداء المهني لأعضاء المهنة والتمتع بالنزاهة والعناية المهنية المطلوبة في إبداء الرأي	وجود غموض أو عدم وضوح في القواعد السلوك المهني لمهنة المحاسبة في الجزائر.
N	Valide	50	50	50	50
	Manquante	0	0	0	0
	Moyenne	1,20	1,30	1,22	1,74
	Ecart-type	,404	,463	,418	,443

Statistiques

		هل مبادئ وقواعد أخلاقيات المهنة تتلاءم مع البيئة الجزائرية.	عدم وجود هيئة مختصة في الرقابة على أداء الأخلاقي أثر على تطوير هذا المهنة .	غياب الرادع الحقيقي الذي يحول دون تمكين المسؤولين عن المكاتب المهنية من عدم التقيد لمتطلبات الأنظمة المهنية الملزمة	تمثل قواعد السلوك المهني دليلا يستدل به أعضاء المهنة على السلوك الأخلاقي السليم
N	Valide	50	50	50	50
	Manquante	0	0	0	0
	Moyenne	1,38	1,12	1,40	1,42
	Ecart-type	,490	,328	,495	,499

هناك منظمات مهنية محاسبية تشرف على تنظيم مهنة المحاسبة وتضع معايير تحديد السلوك المهني لمهنة المحاسبة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	40	80,0	80,0
	لا	10	20,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

هناك تشريعات قانونية تحدد قواعد السلوك المهني للمحاسبين الجزائريين وتتماشى مع قواعد السلوك المهني الحديثة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	35	70,0	70,0
	لا	15	30,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

يساهم الالتزام بقواعد السلوك المهني في رفع مستوى الأداء المهني لأعضاء المهنة والتمتع بالنزاهة والعناية المهنية المطلوبة في إبداء الرأي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
نعم	39	78,0	78,0	78,0
Valide لا	11	22,0	22,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

وجود غموض أو عدم وضوح في القواعد السلوك المهني لمهنة المحاسبة في الجزائر.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
نعم	13	26,0	26,0	26,0
Valide لا	37	74,0	74,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

هل مبادئ وقواعد أخلاقيات المهنة تتلاءم مع البيئة الجزائرية.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
نعم	31	62,0	62,0	62,0
Valide لا	19	38,0	38,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

عدم وجود هيئة مختصة في الرقابة على أداء الأخلاقي أثر على تطوير هذا المهنة.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
نعم	44	88,0	88,0	88,0
Valide لا	6	12,0	12,0	100,0

Total	50	100,0	100,0
-------	----	-------	-------

غياب الرادع الحقيقي الذي يحول دون تمكين المسؤولين عن المكاتب المهنية من عدم التقيد لمتطلبات الأنظمة المهنية الملزمة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
نعم	30	60,0	60,0	60,0
لا	20	40,0	40,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

تمثل قواعد السلوك المهني دليلاً يستدل به أعضاء المهنة على السلوك الأخلاقي السليم

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
نعم	29	58,0	58,0	58,0
لا	21	42,0	42,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

Statistiques		
المحور 3		
N	Valide	50
	Manquante	0
Moyenne		1,3475
Ecart-type		0,11652

المتوسط العام المحور

المصدر : بناءً على spss

الملحق رقم ( 5 ) مصفوفة الارتباطات

Corrélations				
		محور 1	محور 2	المحور 3
محور 1	Corrélation de Pearson	1	,320*	,203
	Sig. (bilatérale)		,023	,158
	N	50	50	50
محور 2	Corrélation de Pearson	,320*	1	,226
	Sig. (bilatérale)	,023		,115
	N	50	50	50
المحور 3	Corrélation de Pearson	,203	,226	1
	Sig. (bilatérale)	,158	,115	
	N	50	50	50

\*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

المصدر : بناءً على spss

IBM SPSS Statistics Editur de données

Visible : 31 variables sur 31

	N	العمر	الوظيفة	الجنس	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	B1	B2	B3
1	1	أكثر من 10 سنوات	مهندس أخص	مهنى	موافق	موافق	غير موافق	موافق	موافق	محايد	موافق	موافق	موافق	غير موافق	موافق
2	2	أكثر من 10 سنوات	مهندس أخص	جامعي	غير موافق	موافق	محايد	موافق	موافق	موافق	موافق	موافق	غير موافق	موافق	موافق
3	3	من 5 إلى 10 سنوات	مهندس أخص	جامعي	موافق	موافق	غير موافق	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق	موافق	موافق	موافق	موافق
4	4	أكثر من 10 سنوات	مهندس أخص	مهنى	غير موافق	موافق	محايد	محايد	محايد	محايد	موافق	موافق	موافق	موافق	موافق
5	5	من 5 إلى 10 سنوات	مهندس أخص	مهنى	موافق	موافق	موافق	موافق	موافق	موافق	غير موافق	موافق	محايد	موافق	موافق
6	6	أقل من 5 سنوات	مهندس أخص	جامعي	محايد	موافق	غير موافق	موافق	موافق	محايد	محايد	محايد	موافق	محايد	غير موافق
7	7	أكثر من 10 سنوات	مهندس أخص	مهنى	موافق	موافق	موافق	موافق	غير موافق	موافق	موافق	محايد	غير موافق	محايد	غير موافق
8	8	أقل من 5 سنوات	مهندس أخص	جامعي	موافق	موافق	محايد	موافق	محايد	محايد	محايد	موافق	محايد	موافق	موافق
9	9	أكثر من 10 سنوات	مهندس أخص	مهنى	محايد	موافق	موافق	موافق	محايد	موافق	موافق	موافق	موافق	محايد	غير موافق
10	10	أكثر من 10 سنوات	مهندس أخص	جامعي	غير موافق	موافق	غير موافق	موافق	موافق	موافق	موافق	محايد	موافق	موافق	موافق
11	11	أكثر من 10 سنوات	مهندس أخص	مهنى	غير موافق	موافق	غير موافق	موافق	موافق	موافق	موافق	محايد	محايد	غير موافق	موافق
12	12	أقل من 5 سنوات	مهندس أخص	جامعي	غير موافق	موافق	محايد	موافق	موافق	موافق	موافق	موافق	موافق	موافق	موافق
13	13	أقل من 5 سنوات	مهندس أخص	جامعي	موافق	موافق	محايد	موافق	موافق	محايد	موافق	موافق	موافق	موافق	موافق
14	14	من 5 إلى 10 سنوات	مهندس مستقل	جامعي	غير موافق	موافق	غير موافق	موافق	موافق	موافق	موافق	موافق	موافق	غير موافق	غير موافق
15	15	من 5 إلى 10 سنوات	مهندس مستقل	جامعي	محايد	موافق	محايد	موافق	موافق	موافق	موافق	موافق	موافق	موافق	موافق
16	16	أكثر من 10 سنوات	مهندس مستقل	مهنى	محايد	موافق	غير موافق	موافق	موافق	محايد	موافق	غير موافق	موافق	موافق	غير موافق
17	17	من 5 إلى 10 سنوات	مهندس أخص	مهنى	محايد	موافق	موافق	موافق	موافق	موافق	موافق	موافق	موافق	موافق	موافق
18	18	من 5 إلى 10 سنوات	مهندس مستقل	جامعي	موافق	موافق	محايد	موافق	موافق	محايد	محايد	محايد	موافق	موافق	موافق
19	19	أكثر من 10 سنوات	مهندس مستقل	برامات حيا	غير موافق	محايد	موافق	موافق	موافق	موافق	موافق	موافق	موافق	موافق	موافق
20	20	أقل من 5 سنوات	مهندس أخص	جامعي	غير موافق	موافق	محايد	موافق	موافق	موافق	موافق	موافق	موافق	غير موافق	غير موافق
21	21	من 5 إلى 10 سنوات	مهندس مستقل	مهنى	موافق	موافق	موافق	موافق	غير موافق	موافق	موافق	موافق	موافق	موافق	موافق
22	22	أقل من 5 سنوات	مهندس أخص	جامعي	موافق	موافق	محايد	موافق	موافق	موافق	موافق	موافق	موافق	موافق	موافق
23	23	أقل من 5 سنوات	مهندس أخص	جامعي	موافق	موافق	محايد	موافق	موافق	محايد	غير موافق	موافق	غير موافق	موافق	محايد

Affichage des données    Affichage des variables

Le processeur IBM SPSS Statistics est prêt

22:14  
22/04/2015



جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير

قسم : العلوم التجارية .



استمارة استبيان

أخي الكريم/أختي الكريمة:

يشكل هذا الاستبيان جزء من الدراسة التي ستجريها الطالبة في إطار إعداد مذكرة ماستر تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة بعنوان:

" دور مدونات أخلاقيات المهنة في الارتقاء بالعمل المحاسبي في الجزائر "

(دراسة تحليلية على ضوء تجارب دولية)

**E: [nourelhouda602@yahoo.com](mailto:nourelhouda602@yahoo.com)**

حيث تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور وأهمية أخلاقيات مهنة المحاسبة في الارتقاء بالعمل المحاسبي في الجزائر، وعليه نأمل منكم الدقة في الإجابة المناسبة والتي سيكون لها تأثير كبير في نجاح هذه الدراسة والوصول إلى نتائج طيبة.

نرجو منكم وضع علامة ( X ) في خانة الإجابة التي ترونها مناسبة. وأخيرا نشكركم على حسن تعاونكم .

المصدر: من إعداد الطالبة عليوة نور الهدى .

معلومات ديموغرافية عن عينة الدراسة :

1- المؤهل العلمي : مهني  جامعي  دراسات عليا

2- الوظيفة : محاسب أجير  محاسب مستقل

3- الخبرة المهنية : أقل من 5 سنوات  من 5 إلى 10 سنوات  أكثر من 10 سنوات



في رأيك هل العبارات التالية تؤثر في مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في تنظيم المهنة في الجزائر .

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق
1	تساهم المدونة الأخلاقية لمهنة المحاسبة بالارتقاء بالعمل المحاسبي (للمهنة الثلاثة)			
2	. يتميز محافظ الحسابات بالاستقلالية والنزاهة وموضوعية أثناء أداء عمله.			
3	محافظ الحسابات مطلع على مستجدات المهنة			
4	يجب على نقابة المحاسبين إصدار نشرات دورية تحدد فيها أخلاقيات مزاول مهنة المحاسبة			
5	ضرورة إدماج أخلاقية المهنة ضمن متطلبات التكوين و التربصات المرتبطة بمهنة المحاسبة .			
6	على المحاسب المهني في مكتب التنظيم ان لا يفرض أتعب اقل من تلك التي فرضها في السابق على خدمات مشابهاة			
7	المحافظة على أسرار المهنة والولاء لها مع عدم السكوت على الفساد			
8	وجود تعارض بين مسؤوليات المحاسب مع بعض الاحتياجات الداخلية يؤدي إلى أن يعمل المحاسب بخلاف المعايير المهنية			

هل العبارات مرتبطة بتكوين العلمي والعملية في الجزائر.

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق
1	التدريب المهني الحالي لا يتواءم مع الواقع المهني للمحاسبة في الجزائر			
2	عدم توافر الفرصة لمواكبة مستجدات المهنة من خلال الاشتراك بالندوات والدورات المخصصة بقواعد السلوك المهني			
3	عدم توافر مراكز خبرة و تدريبية في مجال المحاسبة على الرغم الحاجة إليها			
4	يتوفر لدى محافظ الحسابات التأهيل العلمي والعملية لأداء عمله المهني بكفاءة			
5	يتوفر لدى محافظ الحسابات الكفاءة والمهارة المهنية في تنفيذ عمليات المحاسبة			
6	عدم وجود دورات تأهيلية للمحاسب في بداية تعيينه لتعريف بقواعد السلوك المهني التي تشير إلى ذلك			
7	ضعف التأهيل العلمي للمحاسب في الجامعات والمعاهد للقيام بالمهام التي تتطلبها المهنة بخصوص قواعد السلوك المهني			
8	عدم إدراج الأخلاقيات ضمن مفردات مناهج التكوين والمعاهد والجامعات له تأثير كبير على مستوى العلمي والعملية .			

هل العبارات مرتبطة بقواعد السلوك المهني في الجزائر.

الرقم	العبارات	نعم	لا
1	هناك منظمات مهنية محاسبية تشرف على تنظيم مهنة المحاسبة وتضع معايير تحدد السلوك المهني لمهنة المحاسبة		
2	هناك تشريعات قانونية تحدد قواعد السلوك المهني للمحاسبين الجزائريين وتتماشي مع قواعد السلوك المهني الحديثة		
3	يساهم الالتزام بقواعد السلوك المهني في رفع مستوى الأداء المهني لأعضاء المهنة والتمتع بالنزاهة والعناية المهنية المطلوبة في إبداء الرأي		
4	وجود غموض أو عدم وضوح في القواعد السلوك المهني لمهنة المحاسبة في الجزائر .		
5	هل مبادئ وقواعد أخلاقيات المهنة تتلاءم مع البيئة الجزائرية .		
6	عدم وجود هيئة مختصة في الرقابة على أداء الأخلاقي أثر على تطوير هذا المهنة .		
7	غياب الرادع الحقيقي الذي يحول دون تمكين المسؤولين عن المكاتب المهنية من عدم التقيد لمتطلبات الأنظمة المهنية الملزمة		
8	تمثل قواعد السلوك المهني دليلا يستدل به أعضاء المهنة على السلوك الأخلاقي السليم		



UNIVERSITE KASDI MERBAH DE OURAGLA



FACULTE DES SCIENCES ECONO MIQUES ET COMMERCIALE ET  
SCIENES DE GESTION

DIEPARTEMENT : SCIENOS COMMERCIALES

FORMULE DE QUESTIONNAIRE

Mon cher frère / Mon sœur cher

Cette étude forme de questionnaires cadre d'un étude a effectuer par l'étudiant dans le cadre de la préparation d'un protocole d'études comptables de spécialité de fiscal profondeur intitulée:

**LE ROLE DES CODES DE DEONTALAGIE A L'AMELIORATION DU TRAVAIL  
DE LA LUMIERE DES EN ALGERIE**

**(ETUDE ANALITUQUE A LA LUMIERE DES EXPERIENCE INTERNATIONLES)**

E: [nourelhouda602@yahoo.com](mailto:nourelhouda602@yahoo.com)

Le but de cette étude de mettre en évidence le rôle et l'importance de l'éthique de la profession comptable dans l'amélioration de travaux de comptabilité en Algérie,

Nous espérons que vous et l'exactitude de la réponse approprié Ce qui aura un impact majeur sur le succès de cette étude et un bon accès aux résultats.

Espérons que vous avez marqué (×) dans la réponse que vous jugez case appropriée. Enfin,  
( × ) nous vous remerciment de voter collaboration

**Étudiant: Alioua Nour El Houda**

**Des informations démographiques sur pour échantillon 'étude :**

1. Qualifications: professionnel universitaire  études supérieures
2. Position: comptable salarié  comptable indépendant
3. Expérience Professionnal : Moins de 5 ans  De 5 à 10 ans  Plus de 10 ans

**Pensez-vous que les déclarations suivantes affectent Dans l'expert de la profession comptable Et Commissaire Aux Comptes .Comptable agréé Dans la régulation de la profession en Algérie.**

Number	Les Phrases	Acceptez	Neuter	Acceptez Pas
1	Code déontologique de la profession compatible contribuer à l'amélioration du travail de la comptabilité (trois professions).			
2	Doté Commissaire Aux Comptes indépendants et de l'impartialité et de l'objectivité dans l'exercice de son travail			
3	Commissaire Aux Comptes Familier avec les évolutions de la profession			
4	L'Association des comptables doit publier des bulletins périodiques décrivant l'éthique de la pratique de la profession de la comptabilité			
5	La nécessité d'intégrer la profession éthique au sein de la configuration requise et les stages de la profession comptable associés			
6	Le comptable professionnel dans le bureau de l'organisation ne prévoit pas de frais inférieurs à ceux Imposée dans le passé sur des services			
7	Préserver les secrets de la profession et la fidélité à elle avec pas de silence sur la corruption			
8	ya un conflit entre les responsabilités du comptable avec quelques besoins internes cela conduit à des œuvres comptable autres que des normes professionnelles			

## Est phrases associées avec les règles discipline professionnelle en Algérie

Number	Les phrases	Acceptez	Neuter	Acceptez pas
1	La formation professionnelle actuelle ne correspond pas à la réalité comptable professionnel en Algérie .			
2	Le manque de possibilité de se tenir au courant des développements professionnels à travers la participation à des séminaires dédiée aux règles de conduite professionnelle et les cours.			
3	Manque de centres L'expérience et la formation dans le domaine de la comptabilité, malgré nécessaire.			
4	Il est disponible pour les Commissaires Aux Comptes La formation scientifique et pratique pour l'exécution de son travail professionnel efficacement.			
5	Il est disponible pour les Commissaires Aux Comptes Efficacité et de professionnalisme dans la mise en œuvre des opérations comptables.			
6	Manque de cours de formation pour le comptable Au début de sa nomination à définir les règles de conduite professionnelle qui se réfère à elle.			
7	Faiblesse le réhabilitation scientifique de comptable dans les universités et instituts Pour mener à bien les tâches requises par la profession en ce qui concerne les règles de conduite professionnelle.			
8	Non inclusion de l'éthique dans le vocabulaire Les programmes de formation, les collèges et les universités ont un impact significatif sur le plan scientifique et pratique.			

## Est phrases associées avec les règles de conduite professionnelle en Algérie.

Number	Les phrases	Oui	No
1	Il ya des organismes comptables professionnels supervise Pour réglementer la profession de comptable et Établir des normes de discipline professionnelle pour déterminer la profession comptable.		
2	Il existe une législation juridique définissant les règles de déontologie des comptables algériens et en conformité avec les règles modernes de comportement professionnelle.		
3	Contribue à la respecter les règles de discipline professionnelle pour élever le niveau professionnel de la performance pour les membres de la profession et de profiter de l'intégrité et de soins professionnels nécessaires pour exprimer une opinion.		
4	L'existence d'ambiguïté ou de manque de clarté dans les règles de déontologie de la profession comptable en Algérie.		
5	Sont les principes et les règles de déontologie cadrent avec l'environnement algérien.		
6	L'absence d'un organisme spécialisé dans le contrôle de l'impact de la performance éthique sur le développement de cette profession.		
7	L'absence d'un véritable effet dissuasif qui empêche activer les responsables des bureaux de professionnels de non conformité avec les exigences des systèmes de liaison professionnels		
8	Discipline professionnelles représentent une preuve de la preuve par les membres de la profession sur la conduite éthique correcte		

الفهرس

III	الإهداء
IV	الشكر
VI	الملخص
VII	قائمة المحتويات
VIII	قائمة الجداول
IX	قائمة الملاحق
X	قائمة الأشكال
أ	المقدمة العامة
<b>الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة</b>	
2	تمهيد
3	المبحث الأول : الدراسات السابقة
3	المطلب الأول : الدراسات السابقة باللغة العربية
5-3	الفرع الأول : الدراسات السابقة التي تناولت الواقع الجزائري
6-5	الفرع الثاني : الدراسات السابقة العربية الأخرى
6	المطلب الثاني : الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
7-6	الفرع الأول : الدراسات السابقة التي تناولت الواقع المغرب العربي
8	الفرع الثاني : الدراسات السابقة الأجنبية الأخرى
9	المبحث الثاني : قواعد وسلوكيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة
9	المطلب الأول : من المنظور المرجعيات المحاسبة الدولية
9	الفرع الأول : مفهوم وتعريف أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة
12-10	الفرع الثاني : مبادئ وقواعد ومصادر السلوك المهني
13	المطلب الثاني : من المنظور الفقه المحاسبي
14-13	الفرع الأول : تعريف ومفهوم أخلاقيات المهنة
16-14	الفرع الثاني : مصادر أخلاقيات المهنة
17	خلاصة الفصل الأول
<b>الفصل الثاني : الجانب التطبيقي</b>	
19	تمهيد

20	المبحث الأول : الدراسة التحليلية للنصوص القانونية
20	المطلب الأول : الإطار القانوني المهني المحاسبة والمراجعة
20	الفرع الأول : تعريف الخبير المحاسبي
21	الفرع الثاني : تعريف محافظ الحسابات
23-21	الفرع الثالث : تعريف المحاسب المعتمد
23	المطلب الثاني : إلتزامات المحاسبين المهنيين في الجزائر
25-23	الفرع الأول : الواجبات المهنية للمحاسبين المهنيين
27-26	الفرع الثاني : حقوق المهنيين في أداء مهامهم
29-27	الفرع الثالث : مسؤوليات المهنيين في أداء مهامهم
30	المبحث الثاني : إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة
30	المطلب الأول : عرض الاستبيان
30	الفرع الأول : منهج الدراسة
30	الفرع الثاني : إستبانه الدراسة
31	الفرع الثالث : هيكل الدراسة
32-31	الفرع الرابع : مجتمع وعينة الدراسة
32	المطلب الثاني : التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة
34-32	الفرع الأول : توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة
35-34	الفرع الثاني : توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي
36-35	الفرع الثالث : توزيع أفراد العينة حسب الخبرة
36	المبحث الثالث : النتائج والمناقشة
37-36	المطلب الأول : نتائج الدراسة
39-37	الفرع الأول : النتائج المتعلقة بتنظيم أخلاقيات المهنة في الجزائر للمهن الثلاث
42-39	الفرع الثاني : وجود انسجام بين تنظيم المهنة والتكوين العلمي والعملي
44-42	الفرع الثالث : النتائج المتعلقة بقواعد السلوك المهني
45	خلاصة الفصل الثاني
48-47	الخاتمة
52-50	المراجع
74-54	الملاحق
77-76	الفهرس



