

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



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة Master أكاديمي
الميدان: علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير
الشعبة: علوم مالية ومحاسبية
التخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة
من إعداد الطالبة: جبيري نهال
بغنوان:

**تقييم مدى الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة
والمراجعة في الجزائر
(دراسة ميدانية لعينة من المهنيين في المجال)**

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 14 ماي 2017

أمام اللجنة المكونة من السادة:

رئيسا	أستاذ مساعد بجامعة قاصدي مرباح ورقلة	عبد الباقي بضيف	الأستاذ
مشرفا	أستاذ مساعد بجامعة قاصدي مرباح ورقلة	الياس بدوي	الأستاذ
مناقشا	أستاذ محاضر - ب- بجامعة قاصدي مرباح ورقلة	فؤاد صديقي	الأستاذ

السنة الجامعية: 2017/2016

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



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة Master أكاديمي
الميدان: علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير
الشعبة: علوم مالية ومحاسبية
التخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة
من إعداد الطالبة: جبيري نهال
بغنوان:

**تقييم مدى الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة
والمراجعة في الجزائر
(دراسة ميدانية لعينة من المهنيين في المجال)**

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 14 ماي 2017

أمام اللجنة المكونة من السادة:

رئيسا	أستاذ مساعد بجامعة قاصدي مرباح ورقلة	عبد الباقي بضيف	الأستاذ
مشرفا	أستاذ مساعد بجامعة قاصدي مرباح ورقلة	الياس بدوي	الأستاذ
مناقشا	أستاذ محاضر - ب- بجامعة قاصدي مرباح ورقلة	فؤاد صديقي	الأستاذ

السنة الجامعية: 2017/2016

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم: " اقرأ باسم ربك الذي خلق... "

إلى من كلت أنامله ليقدم لنا لحظة سعادة، إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي

طريق العلم، إلى القلب الكبير والذي العزيز.

إلى من أرضعتني الحنان، إلى رمز الحب ويلسم الشفاء، إلى القلب الناصع بالبياض

إلى من تقاسمني كل خطوة أخطوها في الحياة، والدتي الحبيبة.

إلى القلوب الطاهرة والنفوس البرينة، إلى رياحين عائلتنا إخوتي:

أمير، مأمون، ورواء.

إلى روح جدي الغالي رحمه الله والى جدتي حفظها الله، إلى أخوالي وخالاتي،

إلى أبنائهم وبناتهم، إنها عائلتي الثانية التي لم تجعلني أغب عنها لحظة من ولادتي حتى هذا اليوم

الذي أقف فيه معكم وكل هذا بدعمهم وحبهم.

إلى جدي وجدتي حفظهما الله ورعاهما، إلى الأعمام والعمات وأبنائهم وبناتهم.

إلى الأصدقاء والصدقات الذين فتحنا معا الأشرعة ورفعنا المرساة لتنتقل

السفينة في عرض البحر الواسع وهو بحر الحياة.

إلى كل من نسيت أن أذكره ولكن اسمه محفور في لوحة الذكريات.

نهال

شكر وتقدير

أشكر الله عز وجل فهو المنعم والمتفضل قبل كل شيء، أشكره وأحمده لأنه حقق لي ما حلمت به وهو الوصول لدرجة

الماجستير في هذا الميدان، وانطلاقاً من العرفان بالجميل فانه ليسرني ويثلج صدري أن أتقدم

والامتنان إلى الأستاذ بدوي الياس الذي لم يكن مشرفاً فقط بل كان دعماً وسنداً طيلة فترة الدراسة.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من الأستاذ مناصرية رشيد، والأستاذ كحال اسماعيل الذين لم يتأخروا عن مد يد العون

لي طيلة فترة إعداد هذا العمل.

ولم ولن أنسى أن أتقدم بفائق الشكر والاحترام والتقدير إلى كل من موساوي سميرة التي تعبت وسهرت معي لإنجاح

نتائج الدراسة الميدانية، والسيد جراح يحيى على حسن تعاونه.

وفي النهاية يسرني أن أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من مد لي يد المساعدة في مسيرتي العلمية من قريب أو بعيد.

نهال

ملخص الدراسة:

تهدف الدراسة إلى التعرف على مدى التزام المهنيين من خبراء محاسبين، محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة، ومعرفة مستوى تغطية الجامعات الجزائرية لأخلاقيات المهنة أثناء فترة التكوين، والعلاقة بين القانون 10-01 (المنظم لمهنة محافظ حسابات، خبير محاسبي، ومحاسب معتمد)، وكذا دراسة إمكانية وجود أوجه اختلاف في أخلاقيات المهنة بين المحاسب والمراجع مقارنة بالقانون 10-01.

وتوصلنا في هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: يلتزم المهنيون في مجال المحاسبة والمراجعة بأخلاقيات المهنة، كذلك يوجد علاقة قوية بين القانون المنظم للمهن 10-01 ودرجة الالتزام بأخلاقيات المهنة، كما أنه لا يوجد تغطية لتدريس أخلاقيات المهنة في الجامعات الجزائرية، وأنه لا يوجد أوجه اختلاف في أخلاقيات المهنة بين المحاسب والمراجع مقارنة بالقانون 10-01.

الكلمات المفتاحية:

أخلاقيات المهنة، القانون 10-01 (المنظم لمهنة محافظ حسابات، خبير محاسبي، ومحاسب معتمد)، المحاسبة، المراجعة.

Résumé :

L'étude vise à déterminer le degré de l'engagement des experts-comptables, les commissaires aux comptes et des comptables agréés de l'éthique de la comptabilité et de la profession d'audit et connaître le niveau de couverture des universités algériennes à l'enseignement de l'éthique professionnelle au cours de la période de formation, et la relation entre la loi 10-01 relative à l'organisation de la profession des commissaires aux comptes, des experts-comptables, et comptables agréés ainsi que l'étude de la possibilité de l'existence de différences dans l'éthique entre le comptable et les références par rapport à la loi 10-01.

Et nous sommes arrivés dans cette étude à plusieurs résultats, y compris: Le respect des professionnels de l'éthique professionnelle de comptabilité et d'audit, ainsi que il y a une forte relation entre la loi 10-01 régissant la profession et le degré d'engagement à l'éthique professionnelle, et qu'il n'y a pas de couverture pour l'enseignement de l'éthique dans les universités algériennes, et qu'il n'y a pas de différence entre l'éthique de la profession et les références par rapport à la loi 10-01.

Mots clé : le code d'éthique ; la loi 10-01 relative à l'organisation de la profession des commissaires aux comptes, des experts-comptables, et comptables agréés, comptabilité, audit.

قائمة المحتويات:

رقم الصفحة	قائمة المحتويات
III	الإهداء
IV	الشكر
V	الملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال البيانية
IX	قائمة الملاحق
X	قائمة الاختصارات والرموز
أ	المقدمة
الفصل الأول: مفاهيم حول أخلاقيات المهنة وتطبيقاتها	
2	تمهيد
2	المبحث الأول: مفاهيم وعموميات حول أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة
9	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
16	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: دراسة ميدانية لتقييم الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة	
18	تمهيد
18	المبحث الأول: الطريقة الإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية
25	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية
43	خلاصة الفصل
45	الخاتمة
49	المصادر والمراجع
53	الملاحق
72	الفهرس

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
20	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	(1-2)
21	ثبات الاستبانة	(2-2)
21	مقياس ليكارت الثلاثي	(3-2)
21	مجالات اتجاه الآراء	(4-2)
22	توزيع أفراد العينة حسب الشهادة	(5-2)
23	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	(6-2)
23	توزيع أفراد العينة بالنسبة لفئة محاسب مستقل	(7-2)
24	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	(8-2)
26	نتائج آراء العينة حول التزام الممارسين بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني	(9-2)
31	نتائج آراء العينة حول مستوى تغطية التكوين العلمي لأخلاقيات وقواعد السلوك المهني	(10-2)
33	نتائج آراء العينة حول مدى الترابط بين القوانين ودرجة الالتزام بأخلاقيات المهنة	(11-2)
35	نتائج آراء العينة حول العوامل المؤثرة على الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني	(12-2)
37	معامل الارتباط بيرسون	(13-2)
39	اختبار التوزيع الطبيعي كولوجروف - سمرنوف (Sample K-S)	(14-2)
40	اختبار تحليل التباين الأحادي لمتغير المستوى العلمي One way Anova	(15-2)
41	اختبار تحليل التباين الأحادي لمتغير الوظيفة One way Anova	(16-2)
42	اختبار تحليل التباين الأحادي لمتغير الخبرة المهنية One way Anova	(17-2)

قائمة الأشكال البيانية

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
22	توزيع النسبي لأفراد العينة حسب الشهادة	(1-2)
23	توزيع النسبي لأفراد العينة حسب الوظيفة	(2-2)
23	توزيع النسبي لأفراد العينة بالنسبة لفئة محاسب مستقل	(3-2)
24	توزيع النسبي لأفراد العينة حسب الخبرة	(4-2)

قائمة الملاحق:

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
01	استمارة استبيان باللغة العربية	54
02	استمارة استبيان باللغة الفرنسية	57
03	قائمة الأساتذة المحكمين	61
04	اختبار ألفاكرومباخ	61
05	التكرارات والنسب المئوية لإجابات عينة الدراسة	61
06	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري المتعلق بإجابات عينة الدراسة للمحور الأول	62
07	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري المتعلق بإجابات عينة الدراسة للمحور الثاني	65
08	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري المتعلق بإجابات عينة الدراسة للمحور الثالث	67
09	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري المتعلق بإجابات عينة الدراسة للمحور الرابع	68
10	اختبار معامل الارتباط بيرسون	70
11	اختبار التوزيع الطبيعي اختبار كوفلجروف - سمرنوف (Sample K-S)	70
12	اختبار تحليل التباين الأحادي لمتغيرات (المستوى العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية)	70

قائمة الاختصارات والرموز:

الترجمة	المختصر	الرقم
المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	AICPA	1
المعهد الأمريكي للمحاسبين	AIA	2
الاتحاد الدولي للمحاسبين	IFAC	3
المجلس الدولي لمعايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين	IESBA	4

مقدمة

توطئة:

المحاسبة علم وفن، فهي علم يشتمل على المبادئ والفروض والأسس التي تكون الإطار النظري للمحاسبة، كما أنها فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية في المؤسسة، مما يعني أن نطاق المحاسبة لا يقتصر على مسك الدفاتر وتنظيم الحسابات وإنما تحول إلى الاهتمام بها باعتبارها نظاما للمعلومات وأداة وصل بين المؤسسة و الملاك والمساهمين. من هنا تطور الفكر المحاسبي خاصة مع بداية القرن 19 ميلادي ومس التطور مجالات عديدة منها الاهتمام بتطوير المحاسبة مهنيا وعلميا وتعود الحاجة لهذا التطوير لعوامل عديدة أهمها: ظهور الثورة الصناعية وما صاحبها من ازدياد في أحجام المشاريع ورؤوس الأموال، وظهور شركات المساهمة وفرض ضرائب الدخل على الأفراد والشركات والذي نتج عنه اتساع مجال مهنة المحاسبة والمراجعة وزيادة الطلب على خدماتهما.

تطوير النظرية المحاسبية استلزم الاهتمام بالمحاسبة من عدة جوانب، أهمها الجانب المهني فقد أصبح من الضروري وضع مجموعة من القيم التي تحكم ممارسات المهنيين والتي تلقى قبولا عاما مثل الحياد، الصدق، الموضوعية، وعدم التحيز... الخ من الأخلاقيات، لتكون هذه الشرارة الأولى نحو تبني مدخل السلوك الأخلاقي في تطوير نظرية المحاسبة.

فمن خلال النظرية المحاسبية تم تعريف السلوك الأخلاقي على أنه السلوك الذي يتطابق وينسجم مع المعايير والقواعد الاجتماعية المقبولة بشكل عام، وتحدث الأزمة الأخلاقية عندما يواجه المهني موقف يحتاج فيه إلى اتخاذ قرار حول السلوك الملائم، كما يواجه المحاسبون ومراجعو الحسابات كثيرا من الأزمات الأخلاقية أثناء تأديتهم لمهامهم، فعندما يهدد العميل مراجع الحسابات بأنه سوف يستغني عن خدماته إذا لم يتم بإصدار تقرير نظيف، يواجه المراجع في هذه الحالة أزمة أخلاقية فيما إذا كان يجب عليه إصدار تقرير نظيف أم لا.

كما يعرف السلوك الأخلاقي بأنه السلوك الذي يتعارض مع معتقدات الفرد ومفهومه للسلوك المناسب ضمن ظروف معينة، وللفرد سببان رئيسيان للتصرف بطريقة لا أخلاقية وهما:

✓ اختلاف المعايير الأخلاقية للشخص عن المعايير الأخلاقية للمجتمع بصفة عامة.

✓ أن يختار الشخص التصرف بأنانية.

يتحمل المحاسب واجبات أخلاقية كما يتحملها المراجع اتجاه العملاء والمجتمع والزملاء، لذلك أعطى المجتمع لهذه الفئة الاستقلالية والحكم الذاتي كميزة لهم، ومقابل هذا يتوجب على المهنيين تشجيع الالتزام بمعايير السلوك الأخلاقي أو بما يسمى بأخلاقيات المهنة، وإلا فإن المجتمع سيشكك في استقلاليتهم وتتدنى الثقة فيهم.

أولاً: إشكالية الدراسة

وتتحدد مشكلة البحث أساساً حول وجود ضعف في ثقافة معرفة الأخلاقيات مما ينعكس سلباً على مصداقية مهنة المحاسبة والمراجعة، ومن هنا يتوجب علينا طرح الإشكالية التالية:

مامدى التزام المحاسبين والمراجعين بأخلاقيات المهنة في الجزائر؟

وتتفرع منها الإشكاليات الفرعية التالية:

- 1- هل يلتزم المهنيون من محاسبين ومراجعين حسابات بمبادئ وقواعد السلوك المهني في الجزائر؟
- 2- هل هناك تغطية لأخلاقيات المهنة أثناء التكوين العلمي على مستوى الجامعات الجزائرية؟
- 3- هل توجد علاقة بين القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة ودرجة التزام المهنيين بمبادئ وقواعد السلوك المهني؟
- 4- هل يوجد أوجه اختلاف في أخلاقيات المهنة بين المحاسب والمراجع مقارنة بالقانونون 10-01؟

فرضيات الدراسة

من خلال طرح الإشكاليات الفرعية تم صياغة فرضيات الدراسة على النحو التالي:

- 1- يلتزم المهنيون سواء محاسبين ومراجعين حسابات بمبادئ وقواعد السلوك المهني في الجزائر.
- 2- لا توجد تغطية لأخلاقيات المهنة أثناء التكوين العلمي على مستوى الجامعات الجزائرية.
- 3- توجد علاقة بين القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة ودرجة التزام المهنيين بمبادئ وقواعد السلوك المهني.
- 4- يوجد أوجه اختلاف في أخلاقيات المهنة بين المحاسب والمراجع مقارنة بالقانونون 10-01.

مبررات اختيار الموضوع

تم اختيار هذا الموضوع للاعتبارات التالية:

- الميول الشخصي للطالبة لدراسة هذا النوع من المواضيع العلمية.
- تعتبر معرفة أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة من الخطوات الأساسية لدخول عالم العمل المحاسبي.

أهداف البحث

يمكن تلخيص أهداف الدراسة كما يلي:

- إلقاء الضوء على الأخلاق والسلوكيات التي تحكم مجال المحاسبة والمراجعة.
- التعرف على درجة التزام الممارسين بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني.
- التعرف على طبيعة العلاقة بين النصوص القانونية لأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر وبين درجة الالتزام.

أهمية البحث

تأتي هذه الدراسة لتلقي الضوء على مدى التزام كل من المحاسبين والمراجعين بأخلاقيات المهنة، كما تنبع أهمية هذه الدراسة من كون الأخلاق المهنية هي حجر الأساس لنجاح المهنة في أداء دورها المناط به، فالالتزام بالأخلاقيات يدعم ثقة المجتمع بها وهذا ما يضمن للمحاسبة قوتها واستمراريتها، أما ضعف ثقة المجتمع بهذه المهنة سيؤثر سلبا عليها وعلى العاملين فيها.

حدود البحث

يكون نطاق الدراسة على النحو التالي:

الحدود المكانية: تمثل عينة الدراسة ولايات ورقلة، الوادي، أدرار، الجزائر العاصمة، بسكرة، اليزي، الجلفة، سكيكدة، تيبازة، ومستغانم. أما مجتمع الدراسة يتمثل في عينة من المحاسبين المستقلين (محافظ حسابات، خبير محاسبي، ومحاسب معتمد)، والمحاسبين الأجراء.

الحدود الزمانية: تمثلت في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارات الاستبيان وتاريخ استلام آخر استمارة وتحددت من شهر مارس إلى غاية 04 أبريل 2017.

منهج البحث والأدوات المستعملة

لغرض إتمام البحث بجانبه النظري والتطبيقي سيتوجب اعتماد المنهجين الآتيين:

- المنهج الوصفي من خلال دراسة الرسائل والأطروحات الجامعية والمقالات والمداخلات والكتب العربية.
- المنهج التحليلي من خلال استخدام الاستبيان الذي تم توزيعه على عينة من المحاسبين الأجراء، الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، كما سيتم إجراء مقابلات شخصية مع بعض أفراد العينة، والأدوات المستخدمة في البحث برنامج Excel و SPSS.

صعوبات البحث

الصعوبات التي واجهتنا عند قيامنا بإعداد البحث هي:

- ضيق الوقت.
- رفض بعض المهنيين ملء استمارة الاستبيان، بسبب انشغالهم بأعمالهم.

هيكل البحث

تم تقسيم البحث إلى فصلين إضافة إلى المقدمة والخاتمة

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة وينقسم إلى مبحثين، الأول سنتعرض فيه إلى إلقاء نظرة حول ما يخص أخلاقيات المهنة من تعريف ومصادر وأهداف، إضافة إلى التعرض للأسباب التي أدت إلى زيادة الاهتمام بموضوع الأخلاقيات وتدعيم ذلك بتناول الهيئات التي تسهر على تطبيق أخلاقيات المهنة وتطويرها لتواكب التطورات المستمرة، أما المبحث الثاني نتناول فيه أهم الدراسات السابقة المتعلقة بمجال الدراسة.

الفصل الثاني: يتعلق بالدراسة الميدانية ويشمل كذلك مبحثين، في المبحث الأول نتناول الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية، أما في المبحث الثاني نقوم بعرض وتحليل ومناقشة نتائج الاستبانة.

الفصل الأول

مفاهيم حول

أخلاقيات المهنة

وتطبيقاتها

تمهيد:

تعد الأخلاق المهنية عنصراً هاماً للمهن التي هدفها النجاح والاستمرار وخدمة المجتمع، وهذا بالتأكيد ينطبق على كل من مهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات، إذ تعتبر ثقة الجمهور في نوعية الخدمات التي يقدمها ممارسو مهنة المحاسبة والمراجعة عاملاً مهماً في نجاحها.

ومما سبق يمكننا القول أن لمهنة المحاسبة والمراجعة مواصفات وشروط لممارستها، ولضمان نجاحها يجب أن تحكمها أخلاقيات مهنية ويجب الالتزام بها دائماً، وسنحاول من خلال هذا الفصل إلقاء نظرة عن قرب حول أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة من تعريف ومصادر وأهداف وهيئات مهنية تسهر على ضمان تطبيق هذه الأخلاقيات.

المبحث الأول: مفاهيم وعموميات لأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة

سنتناول في هذا المبحث كل ما يخص أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة من تعريف وأسباب الاهتمام بهذا الموضوع والمنظمات المهنية التي تؤثر على أخلاقيات المهنة.

المطلب الأول: مفاهيم أساسية لأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة

سنتناول في هذا المطلب تعريف أخلاقيات المهنة، كما سنسلط الضوء على أسباب بروز موضوع الأخلاقيات في الآونة الأخيرة وكذا المنظمات الدولية والعربية المحلية التي تؤثر على مهنة المحاسبة والمراجعة.

الفرع الأول: تعريف أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة

إذا كانت دراسة الأخلاقيات في مهنة المحاسبة والمراجعة هي دراسة فرعية لدراسة الأخلاقيات بصفة عامة، إذن فليس هناك اتفاق على تعريف محدد وموحد لمصطلح الأخلاقيات، ومن هذا المنطلق فقد تعددت التعاريف:

حيث عرفها Wheelmen and Hunger: أنها دلالة عن معايير مقبولة بالإجماع تخص السلوكيات الخاصة بالتعامل أو المهنة أو التجارة أو التخصص.¹

¹ طه أحمد حسن أردبني، "التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق -دراسة لأراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل"، مقالة منشورة، مجلة تنمية الرافدين كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2007، ص 157.

وعرفها ستيفن: في مجال المحاسبة والتدقيق، فإن الأخلاقيات تكون بمثابة مقاييس ومعايير للقيم والسلوكيات الأخلاقية التي تحكم العمل المحاسبي الذي يتم تنفيذه في بيئة العمل.¹

كما عرفها أيضا الباحثان جمعه وأحمد حلمي: أنما كل ما تقره المنظمة باعتبارها المصدر الرئيس لتقرير ماهو صواب أو خطأ داخل بيئة الأعمال.²

ويرى Schemerhon: بأن أخلاقيات الأعمال تمثل مبادئ مهمة للسلوكيات المرتبطة بالسلوك الجيد أو غير الجيد أو السلوك الصحيح أو السلوك الخطأ في تصرفات الأفراد والجماعات.³

وعرفها أمين السيد لطفي: بأنها مجموعة من المبادئ أو القيم التي تتمثل في القوانين والقواعد التنظيمية والمواظب الدينية وموائق العمل للجماعات المهنية مثل المحاسبين والمراجعين وموائق السلوك في المنظمات المختلفة.⁴

ومما سبق نستطيع القول أن أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة هي: مجموعة القيم والمبادئ ومعايير السلوك الأخلاقي التي تحكم ممارسات المحاسبين والمراجعين أثناء القيام بمهامهم.

الفرع الثاني: أسباب بروز موضوع الأخلاقيات في الآونة الأخيرة

كون المجتمع فكرة خاصة عن المهنيين من محاسبين ومراجعين وإيمانهم بضرورة الالتزام بالسلوك المهني، وأن مسؤوليتهم تتعدى المسؤولية الشخصية والالتزام بمتطلبات التشريعات والقوانين لتصل إلى المسؤولية تجاه العملاء والزلاء الممارسين للمهنة والمجتمع، حتى لو كان ذلك على حساب مصلحتهم الشخصية.⁵ لكن الالتزام والاهتمام بالسلوك الأخلاقي من قبل المهنيين قد تأثر بشكل واضح لعدة أسباب أهمها:

1- ازدياد حدة المنافسة بين المهنيين في الآونة الأخيرة، وما تبعها من حرص على الحفاظ قدر الإمكان على عملائهم أكثر من حرصهم على جودة الخدمات التي يقدمونها لهم، حيث تمثل ذلك في حرص على إرضاء مدراء الشركات الذين يتعرضون لضغوط من قبل الأطراف ذات العلاقة وخصوصا المساهمين والدائنين والذين يتأثرون بشكل مباشر بالأداء المالي لتلك الشركات.⁶

¹ عبد الرحمن مخلد سلطان المطيري، "قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية"، مذكرة ماجستير، منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2012، ص15.

² جمعة، أحمد حلمي، "المدخل الى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، ص 76.

³ عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري، نفس المرجع، ص 16.

⁴ أمين السيد أحمد لطفي، "دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد"، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص210.

⁵ عبد المجيد مخلد سلطان عريج المطيري، نفس المرجع، ص 26.

⁶ محمود بكر خليل عبد العال، "مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني (دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة)"، مذكرة ماجستير، منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015، ص56، بتصرف.

2- الفضائح المالية التي حدثت مؤخرا فقد ثبت فعليا تورط كبرى شركات مراجعة الحسابات في العالم في فضائح الفساد المالي، وهي شركة Arthur Anderson، حيث شاركت هذه الأخيرة في التلاعبات المحاسبية التي قامت بها إدارات الشركات التي أثار بعضها مثل شركة Enron للطاقة وشركة World Com للاتصالات وشركة Parma Late الأوروبية للأغذية وشركة Global Crossing. وقد ترتب عن ذلك توجيه ضربة كبيرة لمهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات حيث كلفت المستثمرين خسائر مالية تقارب 460 مليار دولار نتيجة الاستثمار في تلك الشركات¹.

جعلت حادثة انهيار شركة Enron نزاهة مهنة المراجعة محل تشكيك من قبل المجتمع، وبالتالي كان لزاما على مراجعي الحسابات وشركات ومكاتب المراجعة الحفاظ على نزاهتهم بشكل دائم.

كذلك من الأسباب الرئيسية التي أدت إلى كثرة الفضائح المالية ووجود أزمة في الأخلاقيات هو سيطرة الجشع والمصالح الخاصة على جزء كبير من مهنة المحاسبة وقطاع الأعمال، حيث يعد انهيار شركة Enron عام 2001، والتي ارتبط سقوطها بفقدان الكثير من أخلاقيات المهنة والسلوكيات الحميدة من قبل كبار المسؤولين في الشركة وأعضاء مجلس إدارتها بل وتورط أحد مكاتب المراجعة الكبرى آنذاك (Arthur Anderson) في كثير من الممارسات والسلوكيات الخاطئة، وكان المكتب يقوم بمراجعة حسابات تلك الشركة، وقدرت أصول الشركة بـ 63.4 مليار دولار، وتعتبر الحادثة أكبر حالة إفلاس شركة أمريكية أو بمعنى أصح أضخم حالة إفلاس على مستوى العالم².

3- تحول مكاتب المحاسبة والمراجعة إلى منتج سلعي يتوفر لدى العديد من الشركات والمكاتب وهذا نتيجة التغيرات السريعة التي عرفها قطاع الأعمال من اندماج بين الشركات وتغيرات في بعض القوانين وركود بعض قطاعات الأعمال، ونتج عن ذلك نقص الطلب على خدمات المحاسبة والمراجعة التقليدية، ويعود سبب هذا التناقص إلى ظهور تطبيقات تكنولوجية سببت تخفيض في عدد الموظفين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة ونتج عن ذلك أيضا منافسة شديدة بين المكاتب على الأسعار، وهذه الأخيرة تطلبت المحافظة على سمعة مكاتب المحاسبة والمراجعة وبالتالي التزامها بأخلاقيات المهنة بما يصب في النهاية لخدمة المصلحة العامة³.

4- بالإضافة إلى أسباب وعوامل أخرى منها عولمة الاقتصاد التي أدت إلى مزج الثقافات والأنظمة بحيث لم تعد الشركات تستطيع أن تحكم على ما إذا كانت ممارستها المهنية في موطن الشركة الأم مقبولة أم غير مقبولة في أسواق شركاتها التابعة، وقد ساعدت التكنولوجيا على انتشار العولمة وأصبح تأثير القرارات غير الأخلاقية للشركات أكثر شفافية، وأدت الزيادة في المنافسة إلى منع

¹ ظاهر شاهر القشي، "انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة"، المجلة العربية للإدارة، مقالة منشورة، المجلد 25، العدد الثاني، مصر، 2005، ص12، بتصرف.

² محمود بكر خليل عبد العال، نفس المرجع، ص56، بتصرف.

³ محمود بكر خليل عبد العال، نفس المرجع، ص57، بتصرف.

الاحتكار، وزاد وعي الناس بالممارسات غير الأخلاقية للشركات وكيفية مقاضاتها على تصرفاتها غير الأخلاقية مما أدى إلى زيادة المسؤولية القانونية المترتبة عليها¹.

الفرع الثالث: المنظمات المهنية الدولية والعربية والمحلية التي تؤثر على أخلاقيات المهنة

نظرا للأهمية الكبيرة التي تحظى بها أخلاقيات المهنة وضرورة الالتزام بها، نجد عدة مؤسسات مهنية دولية تولي اهتماما كبيرا بقواعد ومبادئ السلوك لمهنة المحاسبة والمراجعة وهي:

أ- **المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA**: يعد المنظمة المهنية الرئيسية لمهنة المحاسبة والمراجعة في الو.م.أ وكانت الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين هي اللجنة الأساسية لهذا المعهد، مهمته الأولى هي إصدار معايير تدقيقية وأخلاقية فضلا عن خدمات أخرى، ومن الجدير بالذكر أن اسم AICPA لم يكن كذلك قبل سنة 1957 وإنما كان المعهد الأمريكي للمحاسبين AIA².

لقد تركز عمل ونشاط معهد AICPA في مواجهة المسؤوليات الاجتماعية لمهنتي المحاسبة والمراجعة، وتم إصدار أول دليل لقواعد السلوك المهني الخاصة بمهنة المحاسبة والمراجعة في العام 1917م، وتطور هذا الدليل وخضع لعدة تعديلات تراعي المستجدات في بيئة المحاسبة والمراجعة وآخر تعديل كان في سنة 2012³.

ب- **الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC** : ظهر الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى عالم الوجود نتيجة المبادرات التي تمت في عام 1973م، وتم اعتمادها رسميا من قبل المؤتمر الدولي للمحاسبين في ميونخ عام 1977م، ومهمته هي تطوير وتعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أرجاء العالم من خلال معايير متوافقة قادرة على تقديم خدمات ذات نوعية جيدة بشكل مستمر للصالح العام من خلال إصدار وتطوير معايير مهنية ودولية وقواعد أخلاقيات مهنة ذات جودة عالية بشكل دائم⁴.

في أكتوبر 1977م، قام الاتحاد بتشكيل لجان ومجالس متابعة، وكان هدف هذه اللجان المتخصصة هو القيام بتطوير معايير وإرشادات خاصة بقطاعات محددة في المهنة، وعلى رأس هذه المجالس هو المجلس الدولي لمعايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين IESBA والذي بدوره قام بإصدار قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين وأطلق مصطلح المحاسب المهني على ممارسي مهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات⁵.

¹ نسرين كرمية، "أثر الالتزام الأخلاقي للمراجعين على تفعيل حوكمة الشركات -دراسة استبائية-"، مذكرة ماجستير، منشورة، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2010، ص 54.

² <http://giem.kantakji.com/article/details/ID/554/print> مجلة الاقتصاد الاسلامي، بتاريخ 2017/03/04 على الساعة 22.30 .

³ محمود بكر خليل عبد العال، نفس المرجع، ص 43.

⁴ الأخصر لقيطي، "مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر دراسة حالة من خلال الاستبيان"، مذكرة ماجستير، منشورة، باتنة، 2009، ص 41.

⁵ محمود بكر خليل عبد العال، نفس المرجع، ص 45.

ج- الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب: تأسس الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب في بداية الستينات من نقابات المحاسبين والمراجعين العرب والمنظمات والمؤسسات التي تقوم مقامها وتتولى اختصاصاتها في الدول العربية المنظمة للاتحاد أو التي ستتنضم إليه. ويعمل الاتحاد على تحقيق أهدافه، والتي اتضح من خلالها مدى الفائدة المتحققة على مستوى المهنة والعاملين بها، فقد عزز الاتحاد تنظيم وتقوية التعاون بين المحاسبين والمراجعين العرب وتطوير المهنة ورفع المستوى المهني والأدبي والثقافي والأخلاقي لمزاويلها.¹

د- المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين: بموجب القانون 01-10 والمنظم لمهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر فإن هذه التنظيمات المهنية مكلفة في إطار القانون بما يأتي:

- ✓ السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها والدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم.
- ✓ السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها وإبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن.
- ✓ إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة.²

الملاحظ هنا أن المنظمات المهنية على المستوى المحلي هي منظمات تابعة للحكومة وليست هيئات مستقلة على عكس المنظمات الأخرى التي تم تعرض إليها.

وقد حدد القانون 01-10 المهنيين الممارسين لمهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر وقسمهم إلى ثلاث فئات وهي كالاتي:³

1- الخبير المحاسبي: فحسب المادة 18 من نفس القانون " يعد خبيرا محاسبيا في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي ينص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات". ويعتبر الخبير المحاسبي وفق هذا القانون المؤهل الوحيد للقيام بالمراجعة المالية والمحاسبية للشركات والهيئات وذلك باسم المراجع الخارجي.

2- محافظ الحسابات: حسب المادة 22 من القانون السابق " يعد محافظ الحسابات كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة وانتظام حسابات الشركات والهيئات ومطابقتها تماما بموجب أحكام التشريع المعمول به".

3- المحاسب المعتمد: تنص المادة 41 من نفس القانون " يعد محاسبا معتمدا في مفهوم القانون المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص تحت مسؤوليته، مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات والهيئات التي تطلب خدماته".

¹ الأخصر لقيطي، نفس المرجع، ص 42.

² الجريدة الرسمية، "قانون 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ المحاسب والمحاسب المعتمد"، العدد 24، الجزائر، المؤرخ في 29 يوليو 2010.

³ الجريدة الرسمية، "قانون 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ المحاسب والمحاسب المعتمد"، العدد 24، الجزائر، المؤرخ في 29 يوليو 2010.

المطلب الثاني: مبادئ وقواعد السلوك المهني، وأهداف ومصادر أخلاقيات المهنة

في هذا المطلب سيتم تناول مبادئ وقواعد السلوك المهني، كما سنتطرق إلى أهداف وكذا مصادر أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة.

الفرع الأول: مبادئ وقواعد السلوك المهني

أولاً: مبادئ السلوك المهني

حسب قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين لـ IESBA فإنه على المحاسب المهني أن يلتزم بالمبادئ الأساسية التالية:¹

1. **النزاهة:** ينبغي على المحاسب المهني أن يكون أميناً وصادقاً في جميع العلاقات المهنية والتجارية.
2. **الموضوعية:** ينبغي على المحاسب المهني أن لا يسمح بالتحيز أو تضارب المصالح أو التأثير المفرط للآخرين لتجاوز الأحكام المهنية والتجارية.
3. **الكفاءة والعناية المهنية:** يجب على المحاسب المهني المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان استلام العميل خدمات مهنية كفؤة مبنية على التطورات الحالية في الممارسات والتشريعات والأساليب وأن يؤدي مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها.
4. **السرية:** ينبغي على المحاسب المهني أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية وينبغي عدم الإفصاح عن أي من هذه المعلومات لأطراف ثالثة دون تفويض صحيح ومحدد إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالإفصاح عنها. كما يجب ألا تستخدم المعلومات للمنفعة الشخصية للمحاسب المهني أو الأطراف الثلاثة.
5. **السلوك المهني:** ينبغي على المحاسب المهني الالتزام بالقوانين والأنظمة ذات الصلة، ويتجنب أي عمل يسيء إلى سمعة المهنة.

ثانياً: قواعد السلوك المهني

حددت منظمة المعايير والمبادئ التوجيهية مراقبة مدونة قواعد السلوك المهني لممارسة مهنة المراقبة القانونية لحسابات الشخص القائم، الالتزام بمجموعة من القواعد نذكر منها:²

1. **الاستقلالية والموضوعية:** يتسنى للمدقق إصدار حكم أو رأي صادق، ويجب عليه أن لا يملك عند تنفيذ المراقبة أي مصلحة أو ربح يؤثران على استقلالية وموضوعية الحكم.

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، "دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين"، سنة 2010، ص 10.

² نور الهدى عليوة، "دور مدونة أخلاقيات المهنة في الارتقاء بالعمل المحاسبي في الجزائر (دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين)"، مذكرة ماستر، منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015، ص 11.

2. العناية المهنية: تنص المادة 49 من قانون رقم 91-08 على مايلي " يتحمل محافظو الحسابات المسؤولية العامة على العناية بمهنتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج" أي على محافظ الحسابات بذل العناية المهنية الكافية والإشراف على مساعديه والتأكد من الأدلة والبراهين المتحصل عليها وإبداء رأي في محايد.

3. الكفاءة المهنية: لكي يزاول محافظ الحسابات نشاطه على أكمل وجه يجب أن يتمتع بتأهيل علمي وعملي ويكتسب معارف مختلفة، كما يجب أن يكون على مستوى معرفة عال وعميق في المحاسبة وتقنيات المراجعة وكذا قانون الأعمال. كما يجد ربه التعرف على حدود مهنته ومسؤولياته من جهة التدقيق المعمق في الجانب القانوني والتشريعي للمؤسسة.

الفرع الثاني: أهداف أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة

يمكن تلخيص أهداف مبادئ وقواعد السلوك المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة في النقاط التالية:¹

- ✓ السعي إلى تحقيق مستويات أداء مرتفعة للمحاسب المهني.
- ✓ تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمراجعين والقيام على مصالحهم ورعايتهم.
- ✓ العمل على اكتساب ثقة المجتمع من خلال تقديم معلومات موثوقة تخدم متخذي القرار والأطراف الأخرى ذوي العلاقة.
- ✓ رفع مستوى مهنة المحاسبة والمراجعة وذلك بإظهار حرص العاملين بهذه المهنة على المصلحة العامة.
- ✓ تدعيم النصوص القانونية والأحكام لتوفير الكفاية المهنية والعملية للمحاسب المهني.

الفرع الثالث: مصادر أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة

إن أخلاقيات المهنة تتأثر بصفة عامة بالقيم والتقاليد الاجتماعية والتشريعات المعمول بها في الدولة، وتوجد ثلاثة مصادر رئيسية لأخلاقيات المهنة وهي:²

1- القوانين والتشريعات والأنظمة والتعليمات: تمثل كل من القوانين والتشريعات والأنظمة والتعليمات الصادرة عن الجهات المخولة سواء على الصعيد الدولي أو المحلي مصدرا أساسيا لأخلاقيات المهنة، حيث تحدد سلوكيات الأفراد والمنظمات والقيم الأخلاقية من خلال تطبيق هذه القوانين والتشريعات.

¹ حمدي شحده زعرب، محمود بكر عبد العال، "مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك الأخلاقي (دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في غزة)"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، مقالة منشورة، فلسطين، 2016، ص 08.

² محمود بكر خليل عبد العال، نفس المرجع، ص 35.

2- العمليات التربوية والاجتماعية والمعتقدات الدينية: حيث تشكل أيضا هذه العناصر مصدرا مهما لأخلاقيات العمل المهني وخصوصا المعتقدات الدينية لما لها من أثر كبير على الالتزام بأخلاقيات المهنة، حيث تستند جميع هذه العمليات على القيم الأخلاقية المتبادلة بين الأفراد.

3- الاعتقادات الشخصية للفرد: حيث يتم من خلال هذه الاعتقادات تحديد المعايير التي ترتبط بشكل أساسي بسلوك الفرد وحرية في التصرف المناسب وفقا لمعتقداته.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

ازداد الاهتمام بموضوع أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة في الآونة الأخيرة من قبل الباحثين والدارسين في هذا المجال وذلك لما تعرفه المحاسبة والمراجعة من تطورات وتغيرات مستمرة، وعليه سنحاول عرض موجز لأهم الدراسات والأبحاث ذات العلاقة بموضوع الدراسة.

المطلب الأول: دراسات لها علاقة بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة

تعددت الدراسات التي تناولت موضوع الأخلاقيات بصفته أحد المواضيع التي كثر عليها الحديث في الآونة الأخيرة بعد موجة الفضائح المالية إلا أن دراسة الموضوع تعود لسنوات مضت، ويجدر الإشارة إلى أن هناك دراسات تحدث عن الأخلاقيات في مجال المحاسبة وأخرى اختصت بميدان المراجعة ونوع ثالث جمع بين المجالين في دراسة الأخلاقيات:

ففي سنة 1987 عندما كان المعهد الأمريكي في إطار دراسته مشروع تعديل دليل الأخلاق المهنية قام الباحث¹ **Beets** أيضا بدراسة نفس الموضوع حيث درس الشكاوى حول الانتهاكات الأخلاقية التي يمكن لأي شخص القيام بها وخلصت دراسته إلى: أن المطلعين على هذه الشكاوى بالدرجة الأولى هم مراجعو الحسابات وعملاءهم، وهم بذلك المؤهلون لكشف الانحرافات عن دليل الأخلاق.

لتأتي بعدها دراسة **Everett**² في سنة 2005 لتجيب على سؤالين مهمين وهما: متى وكيف جاء مفهوم الاستقلال والموضوعية ليسيطر على الحديث الأخلاقي في المهنة المحاسبة وكذلك في بيئة المراجعة بكندا، وتوصل الباحث من خلال دراسته

¹ Beets; Stephen Douglas , **Effectiveness of the complaint –Based En forcement of the AICPA code of Professional Ethics** U.S.A.1987

² Everett Jeffery, **Independence, objectivity and the canadian CA profession :Critical perspectives on accounting**, vol 16,p 415-440,2005.

لتاريخ ظهور مفهومي الاستقلال والموضوعية إلى:

- قبل سنة 1945 كان الحديث عن المفهومين لا يتعدى حدود كونهما من المزايا الأخلاقية الواجب توفرها في ممارس مهنتي المحاسبة والمراجعة.
- لتأتي الفترة ما بين 1945-1959 وتتميز بتزايد الحديث عن المفهومين والتركيز عليهما في سياق أخلاقيات المهنة بشكل أكبر، في نفس ذات الوقت ظهر ما يسمى بفجوة التوقعات ووجد أن استقلال مراجع الحسابات قد يكون السبيل الوحيد لسد هذه الفجوة، ومع بداية سنة 1980 وضع مفهومي الاستقلال والموضوعية كأسس تاريخية للمحاسبة العامة.
- لم ينقطع الحديث عن الأخلاقيات في هذا المجال ففي سنة 2007 اختار الباحث طه أحمد حسن أرديني¹ دراسة أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق والوقوف على التحديات التي تعيق التطبيق من قبل المحاسبين في الوحدات الاقتصادية، حيث اختبر الباحث من خلال دراسته الميدانية صحة نقطتين مهمتين: الأولى عدم وجود قواعد أخلاقية واضحة العالم تمكن المحاسبين المهنيين من تطبيقها بسهولة، والثانية وجود تحديات تعيق تطبيق قواعد السلوك المهني، وقد توصل لعدة نتائج أهمها:
- بالرغم من وجود منظمات مهنية في العراق للإشراف وتنظيم مهنة المحاسبة ولكنها لا تواكب التطورات العلمية الحديثة ويجب على النقابات المعنية تحديث نشراتها الدورية بما يتلاءم مع متطلبات ميدان العمل.
- يوجد ضعف في مستوى التأهيل النظري والعملي للمحاسب في الجامعات والمعاهد للقيام بالمهام التي تتطلبها المهنة فضلا عن عدم وجود مراكز تدريب وخبرة في مجال المحاسبة رغم الحاجة لذلك.
- إن أغلب أفراد عينة الدراسة على علم بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني ولكن أكثر من نصفهم يؤكدون وجود غموض في القواعد وصعوبة في تطبيقها من قبل المحاسبين.

وغير بعيد عن نفس الفكرة قام الباحث لقلبي الأخصر² سنة 2009 بدراسة أخلاقيات المهنة وواقع الممارسة ولكن هذه المرة

اختصت الدراسة بميدان مراجعة الحسابات في الجزائر فقد هدفت الدراسة إلى محاولة تشخيص وتحليل الواقع العملي للمراجعة

¹ طه أحمد حسن أرديني، "التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق -دراسة لأراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل"، مجلة تنمية الرافدين كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 2007، ص 157.

² الأخصر لقلبي، "مراجعة الحسابات وواقع الممارسات المهنية في الجزائر"، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر - باتنة، 2009.

ومعرفة أهم المصاعب التي تواجه المهنة وسعت الدراسة الميدانية إلى قياس مدى تقييد مراجعي الحسابات في الجزائر بقواعد السلوك

المهني وتحديد أسباب عدم الرضا عن المهنة من وجهة نظر الممارسين ومستعملي القوائم المالية وخلصت الدراسة إلى:

- أن مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر يتقيدون وبشكل عام تقريبا من وجهة نظر جميع الفئات المشمولة بالدراسة بقواعد السلوك المهني.
- هناك تضارب بين وجهة نظر المراجعين، ووجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، فيما يخص الالتزام.
- إن مهمة تطوير مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر تتطلب التعرف على مشكل مهنة المراجعة وأسبابها وطرق علاجها، وقد ظهر من خلال البحث أن مراجعي الحسابات في الجزائر يواجهون مصاعب أهمها: النقص في التدريب المهني الكافي للمراجعين، التنافس غير الشريف بين المراجعين... الخ.

وانطلاقا من كون مراجعي الحسابات يتقيدون وبشكل عام تقريبا من وجهة نظر جميع الفئات المشمولة بالدراسة بقواعد السلوك

المهني قام الباحثان جاو حدو رضا و بن قارة ايمان¹ في سنة 2010 بإلقاء مداخلة في الملتقى الوطني الثامن حول واقع وآفاق

مهنة التدقيق في الجزائر في ضوء المستجدات المعاصرة، وهدفت المداخلة إلى إلقاء الضوء إظهار حقائق عملية حول واقع مزاوله

مهنة التدقيق والمحاسبة في أهم الأقطار العربية ألا وهي الجزائر، وخلصت المداخلة إلى:

- وضع القوانين و المعايير لتنظيم المهنة بشكل مستمر و أن يتم مراجعتها للتأكد من مواكبتها للتغيرات في احتياجات المراجعة، والعمل على إنشاء لجان مراجعة في الشركات بأعضاء مستقلين.
- توعية مدققي الحسابات بأخلاقيات و قواعد السلوك المهنية و حثهم المستمر على مراعاتها و التمسك بها، و ذلك من خلال عقد الدورات التدريبية و ورش العمل التي تبصرهم بمزايا تلك القواعد و بعواقب عدم الالتزام بها.

في ظل انتشار المعوقات المصاعب التي تعيق تطبيق أخلاقيات المهنة من قبل الممارسين قام الباحث² **Asif Ahmed** بمناقشة

مختلف المعضلات الأخلاقية وخطوات حماية مهنة التدقيق وتجنب التهديدات الأخلاقية، أما الجزء الثاني من الدراسة فهو عبارة عن

دراسة مقارنة لدراسات في مجال الأخلاقيات والتي تقدمها مختلف هيئات المحاسبة في جميع أنحاء العالم، إن أهم ما نادى الدراسة

هو أنه من واجب كل من المحاسبين ومراجع الحسابات تطبيق مبادئ أخلاقيات المهنة الصادرة من الجهات المسؤولة.

¹ رضا جاو حدو، ايمان بن قارة، "حقائق عملية حول أخلاقيات ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر" الملتقى الوطني الثامن حول الواقع والآفاق مهنة التدقيق في الجزائر في ضوء المستجدات المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة-، يومي 11/10 أكتوبر 2010.

² Ahmed Asif, **Ethics in Auditing ;And Ethical studies in different Accounting Bodies**, BBA student, University of Dhaka, Bangladesh, June 30, 2010.

أما ¹Lang فقد اختار فئة طلاب المحاسبة والمراجعة في جامعة Southeastern ليختبر مدى إدراك وفهم هذه الفئة

للجوانب الأخلاقية والمهنية ومستوى تصورهم لأهمية السلوك الأخلاقي وخلصت الدراسة الميدانية إلى:

- أن تصور الأفراد اتجاه الحالات الأخلاقية قد يتأثر بناءً على اختلاف الوضع الوظيفي أو الجنس. كذلك يتأثر بمخاطر العقوبات والتهديدات المحيطة.
- أنه كلما زاد فهم وإدراك الطلاب لأهمية السلوك الأخلاقي كلما عزز ذلك فائدة التدريب المهني المستقبلي الذي سيتلقونه وهو ما يعزز التزامهم بالسلوك الأخلاقي.

وقام الباحثون أسامة عبد اللطيف محمود، حسام الدين خدّاش، ومحمود نصار² بتطبيق نفس الفكرة ولكن شملت الدراسة الميدانية الجامعات الأردنية، وهدفت الدراسة إلى إبراز أهمية تفاعل الجامعات الأردنية التي تطرح برامج تعليمية محاسبية مع متطلبات ممارسة مهنة المحاسبة وفق إطار معايير التعليم المحاسبي الدولية وبما ينعكس على تطوير واقع ممارسة المهنة. وخلصت هذه الدراسة إلى مايلي:

- تعتبر السرية والنزاهة والموضوعية في ممارسة مهنة المحاسبة من العناصر ذات الأهمية المرتفعة في ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة التدريسية في الجامعات الأردنية.
- يعتقد أعضاء الهيئة التدريسية في أقسام المحاسبة في الجامعات الأردنية أن التعليم الجامعي يلعب دوراً هاماً في نقل المعرفة وزيادة الإدراك للطلبة الدارسين علاوة على زيادة مهاراتهم للممارسات الأخلاقية.
- أن مستوى تغطية أخلاقيات المهنة في المحاسبة أثناء التدريس الجامعي وفقاً لمتطلبات التعليم المحاسبي الدولي كانت دون المستوى المطلوب وان الخطط الدراسية لتخصصات المحاسبة في الجامعات الأردنية لا تتضمن مواد مستقلة تتعلق بأخلاقيات المهنة.

¹ Lang T.K.Hall, Accounting student perceptions of ethical behavior :insight into future accounting professionals.Academy of Educational Leadership.vol14,2010

²أسامة عبد اللطيف محمود، حسام الدين خدّاش، محمود نصار، " دور التعليم المحاسبي في ترسيخ الممارسات الأخلاقية لمهنة المحاسبة والتدقيق: دراسة تطبيقية على الجامعات الأردنية" ورقة عمل، الأردن، 2013.

ولأن استمرار مهنة محافظ الحسابات يعتمد على ثقة المجتمع جاءت دراسة **Alexandera Ardelean**¹ سنة 2013

وهدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير أخلاقيات مراجعي الحسابات على الثقة الممنوحة لمهنة مراجعة الحسابات من قبل

المجتمع، وتوصلت الدراسة الى:

- أن مراجعي الحسابات نجحوا في الحفاظ على الثقة مع مرور الوقت، وأن تمسكهم بأخلاقيات المهنة انعكس بشكل ايجابي على ثقة المجتمع.

أما الباحث **عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري**² في نفس السنة اختار نمطا آخر لقياس مدى التزام الممارسين

بأخلاقيات المهنة وتأثير ذلك على جودة التدقيق واستهدفت الدراسة الشركات الصناعية الكويتية، فقط هدف الباحث من خلال

الدراسة الميدانية إلى قياس تأثير ومدى الالتزام بكل قاعدة من قواعد وآداب المهنة على حدى ، وتم التوصل للنتائج التالية:

- التأكيد على أهمية مقاومة المدقق للتأثيرات الجانبية عند القيام بتنفيذ أعماله واستقلاله في التفكير وحياديته، وقدرته على تجنب العلاقات التي تعرضه لهيمنة أطراف أخرى وتفضيله لمصالحه الفردية وتغليبها على مصلحة الشركة.
- يجب التأكيد على أهمية قيام مكاتب التدقيق بالتأكد من مدى كفاءة المدقق الخارجي وعنايتهم المهنية لتأثيرها الواضح على جودة التدقيق من وجهة نظر عينة الدراسة.
- ضرورة وضع وتعزيز أخلاقيات الأعمال، وضرورة تدريب العاملين في المجال على تعزيز قدرتهم لمواجهة المشاكل الأخلاقية الصعبة.

اختلف الباحث واختلف المكان والزمان والفئة المستهدفة إلى أن الهدف بقي نفسه معرفة مدى التزام مراجعي الحسابات

بأخلاقيات المهنة ففي سنة 2016 وقع اختيار الباحثان **حمدي شحده زعرب، ومحمود بكر عبد العال**³ على شركات

¹ Ardelean, A. **Auditors' Ethics and their Impact on public trust.** *Procedia Social and Behavioral sciences*, vol 92, p 55-60, 2013.

² عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري، " قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية" ، مذكرة ماجستير، منشورة، جامعة الشرق الأوسط - الكويت، -2012.

³ حمدي شحده زعرب، محمود بكر عبد العال، "مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني: دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة"، مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية، العدد 24،مقالة منشورة، فلسطين، 2016.

ومكاتب المراجعة في قطاع غزة لإلقاء الضوء على أهمية الأخلاق والسلوكيات المهنية في مجال المراجعة ومعرفة العوامل المؤثرة وخلص الباحثان إلى مايلي:

- يلتزم مراجعو الحسابات بدرجة كبيرة جدا بالمبادئ الأساسية لأخلاقيات وقواعد السلوك المهني وخصوصا المحافظة على سرية المعلومات وهو ما يؤكد أن شركات ومكاتب المراجعة تعطي أهمية كبيرة لإصدارات المؤسسات المهنية المنظمة للمهنة.
 - توجد علاقة طردية بين الالتزام الديني لمراجعي الحسابات والالتزام بقواعد السلوك المهني، فكلما زاد الوعي والالتزام الديني لدى مراجعي الحسابات زاد التزامهم وتمسكهم بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.
 - وجود علاقة قوية بين القوانين والأنظمة المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات وبين التزامهم بقواعد السلوك المهني، وهذا يشير إلى أن مكاتب المراجعة في غزة تولي اهتماما كبيرا للقوانين والأنظمة المنظمة للمهنة.
- في ظل الاهتمام المتزايد بهذا الموضوع كان للباحثين على مستوى جامعة قاصدي مرباح حصتهم ولكن بطريقة مختلفة نوعا ما فقد اختار كل من **خويلدات فيروز، عزاوي أعمر، بوعلاق مبارك¹** تقييم واقع مهنة المحاسبة في ظل عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر وحاول الباحثون من خلال الدراسة الميدانية التأكيد على ضرورة تعزيز دور الهيئات المهنية وتحسين جودة الأداء العلمي والمهني من خلال تطوير برامج التعليم والتكوين المحاسبي ورفع كفاءة المحاسبين عبر تبني برامج تعليم مستمر، وتطرق الدراسة إلى أهم الإصلاحات وهي قانون 10-01 المنظم للمهنة المحاسبية في الجزائر، خلصت للدراسة للنتائج التالية:
- ضرورة تطوير برامج التعليم المحاسبي الجامعي مع المستجدات، وتوثيق العلاقة بين الجانبين الأكاديمي والتطبيقي في التعليم.
 - الحفاظ على استقلالية المهنة بما يضمن رقي المهنة من جهة ومن جهة أخرى حياد الإدارة.
 - إن عملية إصلاح مهنة المحاسبة تساهم في تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر.
- انطلاقا من النقطة الأخيرة سعت دراسة **عليوة نور الهدى²** في نفس السنة إلى قياس مدى مساهمة المدونة الأخلاقية للمهنة في الارتقاء بالعمل المحاسبي بالجزائر وخلصت للدراسة للنتائج التالية:

¹ فيروز خويلدات، أعمر عزاوي، مبارك بوعلاق، "واقع مهنة المحاسبة في الجزائر بين التحولات والتحديات (دراسة ميدانية على عينة من الممارسين والمهتمين بالمهنة)"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، مقالة منشورة، العدد 07، ورقة، 2015.

² نور الهدى عليوة، "دور مدونة أخلاقيات المهنة في الارتقاء بالعمل المحاسبي في الجزائر: دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين"، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقة، 2015.

- تنقسم الأخلاقيات لدى المحاسبين إلى مجموعتين هما أخلاقيات المهنة (الموضوعية والنزاهة والكفاءة والعناية المهنية والحفاظ على السر المهني) وأخلاقيات المهنة الذاتية (القواعد الدينية و العرفية والاجتماعية المنظمة للعدالة).
- سعي الجزائر إلى إلزام المحاسبين المهنيين بتطبيق مبادئ المهنة المتعارف عليها. مع بقاء وجود اختلاف بين الجزائر و الدول العالمية في عدم إدراج المشاكل التي تؤثر على أخلاقيات المهنة ضمن التشريعات و القوانين الجزائرية.
- ضرورة رفع مستوى الهيئات المحاسبية الجزائرية وارتقاؤها بالمستوى العالمي لانضمامها إلى مجلس المعايير المحاسبية والاتحاد الدولي للمحاسبين، والاستفادة من التجارب الدولية. لتحسين أداء مهنة المحاسبة والمراجعة وتطبيقها على أرض الواقع.

المطلب الثاني:التعليق على الدراسات السابقة

من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة وما توصلت إليه في مجال أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة نجد مايلي:

- ✓ الاهتمام بالأخلاقيات المهنية ليس وليد الحاضر وإنما يعود لزمن بعيد جدا.
- ✓ معظم الدراسات السابقة تناولت موضوع أخلاقيات المهنة من ناحية درجة التزام الممارسين وكذا توعيتهم بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني وحثهم على مراعاتها والتمسك بها.
- ✓ تعديل دليل أخلاقيات المهنة لا يتم بصفة عشوائية وإنما يستلزم القيام بدراسة دقيقة لأهم السلبيات المنتشرة بين المهنيين في ميدان المحاسبة والمراجعة.
- ✓ هناك بعض الدول يشتكي فيها المهنيون من غموض وصعوبة فهم مبادئ وقواعد السلوك المهني وصعوبة الاطلاع والتطبيق.
- ✓ كما تناولت دراسات أخرى ضرورة ورفع مستوى التأهيل النظري والعملية للمهنيين في الجامعات والمعاهد وإعطاء أهمية لتدريس أخلاقيات المهنة أثناء فترة التأهيل.
- ✓ كذلك نجد أن الدراسات السابقة يركز أغلبها على نقطة مهمة وهي: دور القوانين والأنظمة المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة وكذا الهيئات المهنية في الرفع من التزام المهنيين.
- ✓ أثمرت عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر إلى ظهور القانون 10-01 المنظم للمهن المحاسبية في الجزائر والذي حدد بدوره ممارسين المهنة وقسمهم لثلاثة فئات وهي: المحاسب المعتمد، الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات.

خلاصة الفصل:

بعدما تطرقنا لتعريف أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة رغم أنه لا يوجد تعريف محدد وتعددت التعريفات بتعدد الدراسات، ووضحنا أسباب بروز موضوع الأخلاقيات في الآونة الأخيرة، كما قمنا بتحديد المنظمات المهنية الدولية والعربية وحتى على الصعيد المحلي التي تؤثر وترعى أخلاقيات المهنة. إلا أننا لم نستطع التعرض إلى طرق التدريب على الأخلاق رغم أهميتها ولكن معظم الدراسات لم تتعرض لها.

الفصل الثاني
دراسة ميدانية لتقييم
الالتزام بأخلاقيات
مهنة المحاسبة
والمراجعة في
الجزائر

تمهيد:

سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى تقييم مدى التزام المهنيين بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة، حيث تمت الدراسة الميدانية واختبار الإشكاليات عن طريق توزيع استمارة استبيان يحتوي على أسئلة لإثبات أو نفي الفرضيات المطروحة، وتستهدف الدراسة المهنيين من محافظي حسابات، محاسبين معتمدين، خبراء محاسبين، ومحاسبين أجراء.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

تمثلت الدراسة الميدانية أساسا في دراسة وتقييم مدى التزام الممارسين بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة، ويعرض المبحث الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة كاملة.

المطلب الأول: عرض الاستبيان

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

الفرع الأول: مراحل ومحتوى الاستبيان

أولا: مراحل تصميم الاستبيان

تمثل الدراسة أهم أداة لجمع المعلومات والبيانات لتحليل وتقييم مدى الالتزام وذلك عن طريق عينة من خبراء محاسبين ومحاسبين معتمدين ومحافظي حسابات وكذا محاسبين أجراء.

وللحصول على استمارة أكثر دقة وموثوقية ومنظمة في شكلها العلمي من حيث الوضوح والبساطة، فقد مرت بثلاثة بمراحل:

1/ مرحلة التصميم الأولي: حيث تعتبر أول مرحلة في إعداد استمارة الاستبيان، حيث تم الاستعانة بالدراسات السابقة العربية

والأجنبية ومراجع أخرى (كتب، مقالات، أبحاث علمية، جرائد رسمية،....) كما تم الاطلاع على استبيانات أخرى حول نفس

الموضوع، كما تم طرح مجموعة من التساؤلات مع مراعاة الإشكالية وفرضيات البحث وحاولنا استخدام:

- لغة سليمة؛

- صياغة أسئلة بسيطة وغير قابلة للتأويل؛

- ترتيب الأسئلة وتسلسلها وربطها بأهداف الدراسة.

2/ مرحلة إعادة التصميم: وهي الخطوة الثانية، فبعد استكمال مرحلة تصميم استمارة الاستبيان، وعرضها للمراجعة والاحتكام من طرف بعض الأساتذة المختصين في مجال المحاسبة والمراجعة، للتأكد من صحة وسلامة بناء الاستمارة، ووضوح وفهم الأسئلة، وبعد الأخذ بعين الاعتبار والعمل بآراء والملاحظات 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 الاستمارة، فبعد القيام بالتعديلات والعمل بالملاحظات الموجهة في المرحلة السابقة، ومن ثم عرض التصميم النهائي وتوزيعه استعانة ب:

- التوزيع المباشر لأفراد العينة في: ورقلة، الوادي، أدرار، الجزائر العاصمة، بسكرة، اليزي، الجلفة، سكيكدة، تيارة، ومستغانم.

- الفاكس والبريد الإلكتروني لبعض مكاتب المحاسبة ومحافظي الحسابات، وقد تم استعمال بعض وسائل التواصل الاجتماعي للوصول لبعض المهنيين.

أما فيما يخص عملية الاسترجاع: فقد تعددت وتم الاسترجاع تبعاً لاختلاف طرق التوزيع.

ثانياً: محتوى الاستبيان:

تضمن الاستبيان مقدمة لتقديم موضوع الدراسة، والتعريف بمهدفه الأكاديمي والتشجيع على المشاركة، لذلك تم تقديم الدراسة على أساس أنها في إطار أكاديمي، كما ذكرنا أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها ستحضر بالسرية التامة وستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

تتضمن استمارة الاستبيان 36 سؤالاً موزعة على قسمين كما يلي:

❖ القسم الأول: يوضح المعلومات الديمغرافية عن أفراد المجتمع، ويتضمن 5 أسئلة خاصة بعينة الدراسة والتي يتوقع أن تساعدنا على تفسير النتائج.

❖ القسم الثاني: والذي يعالج مشكلة الدراسة ويحتوي على 31 سؤالاً مقسمة إلى 04 محاور:

المحور الأول: تضمن (14) سؤالاً متعلقة بالفرضية الأولى حول التزام المهنيين سواء محاسبين ومراجعين حسابات بمبادئ وقواعد السلوك المهني في الجزائر.

المحور الثاني: تضمن (06) أسئلة متعلقة بالفرضية الثانية حول مستوى تغطية لأخلاقيات المهنة أثناء التكوين العلمي على مستوى الجامعات الجزائرية.

المحور الثالث: تضمن (05) أسئلة متعلقة بالفرضية الثالثة حول مدى الترابط بين القوانين ودرجة الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.

المحور الرابع: تضمن (06) أسئلة متعلقة بالفرضية الرابعة حول بعض أوجه الاختلاف في أخلاقيات وقواعد السلوك المهني.

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

أولاً: العينة المختارة: يتمثل مجتمع الدراسة في الأطراف التالية:

- محاسب مستقل: ويتمثل في كل من الخبير المحاسبي، المحاسب المعتمد، ومحافظ الحسابات.
- محاسب أجير: ويتمثل في المحاسب ومحاسب مساعد.

المحاسب: يعتبر من الأطراف المهمة بمجال المراجعة بصفته أحد المعدين للقوائم المالية.

ثانياً: عينة الدراسة: تم تحديد حجم عينة الدراسة بعدد لا يقل عن 50 استمارة، حيث قمنا بتوزيع حوالي 80 استمارة، بحيث قسمت إلى 40 استمارة لفئة محاسب مستقل، و 40 استمارة لفئة محاسب أجير.

بعد القيام بعملية التصفية والترتيب والتبويب وجدنا أنه بقي 63 استمارة صالحة للدراسة من بين 80 استمارة كما تم إقصاء 03 استمارات بسبب نقص الإجابات، ولم يتم استلام 14 استمارة بسبب ضياعها.

الجدول رقم (2-1) يوضح الإحصائيات الخاصة بالاستبيان :

النسبة	العدد	البيان
100 %	80	الاستمارات الموزعة
17.5%	14	الاستمارات غير المعادة
3.75%	03	الاستمارات الملغاة
78.75%	63	الاستمارات الصالحة للدراسة

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الاستبيان

الفرع الثالث: الأدوات المستخدمة في الدراسة

ستعرض في هذا الفرع إلى الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في معالجة البيانات المجمعة من الاستبيان

أولاً: الأدوات الإحصائية

- اختبار ثبات الاستبيان بطريقة ألفا كرومباخ: يستخدم معامل ألفا كرومباخ لاختبار صدق وثبات الاستبيان والتأكد من مصداقية المستجوبين على الأسئلة المطروحة وكذلك لكل متغير على حدى، وتأخذ قيم محصورة بين الصفر والواحد مع العلم أن لكل قيمة دلالة.

- نتائج اختبار الثبات: عند قيامنا بتطبيق ألفا كرومباخ من أجل اختبار الصدق والثبات في إجابات عينة الدراسة المكونة من 63 فردا تحصلنا على القيمة (0.57) وهذا يدل على أن الارتباط بين الإجابات

الجدول رقم (2-2) يوضح ثبات الاستبانة:

عدد العبارات	ألفا كرومباخ	الصدق
31	0.57	0.8

- تم تحديد مقياس إجابات الاستبيان باستخدام مقياس ليكارت الثلاثي لقياس آراء أفراد عينة الدراسة بشأن الأسئلة التي تضمنها الاستبيان بحيث تم تحديد مجالات الإجابة على الأسئلة وأوزان الإجابات على النحو التالي:

الجدول رقم (3-2) يوضح مقياس ليكارت الثلاثي :

الإجابة	موافق	محايد	غير موافق
الوزن	1	2	3

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي spss، الجزء الثالث، ص538.

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

الجدول رقم (4-2) 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.

ثانيا: معالجة استمارة الاستبيان

بعد الانتهاء من عملية التصفية النهائية للاستمارات الصالحة للدراسة قمنا بعرضها على برنامج الجداول الالكترونية ، وذلك بغرض معالجة المعطيات والذي يقوم بدوره ترجمة البيانات على شكل رسومات بيانية وذلك من أجل تسهيل عملية التحليل، كذلك استخدمنا أسلوب البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS ، وبناء على الأساليب السابقة اعتمدنا التحليل الإحصائي الوصفي. ولتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم جمعها استخدمنا مجموعة من الأساليب الإحصائية وهي:

- 1- حساب المتوسطات الحسابية، واستخراج التكرارات لكل عبارة من عبارات الاستبيان وكذا لكل محور.
- 2- قياس الانحراف المعياري لمعرفة مدى انحراف إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسطاتها الحسابية.
- 3- الإحصاء الاستدلالي.

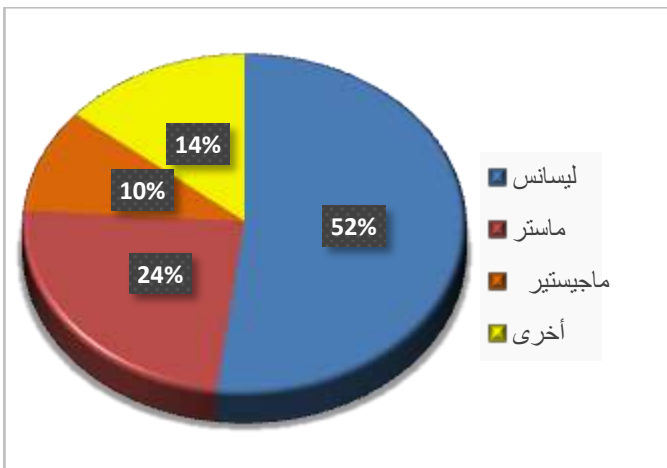
المطلب الثاني: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة

في هذا المطلب نقوم بدراسة التحليل الوصفي لخصائص أفراد العينة المدروسة وذلك حسب المتغيرات التالية: الشهادة، الوظيفة، والخبرة المهنية.

الفرع الأول: توزيع أفراد العينة حسب الشهادة

يبين الشكل الآتي توزيع الشهادة لأفراد العينة المدروسة وهو كما يلي:

الجدول رقم (2-5) يمثل توزيع العينة حسب الشهادة الشكل رقم (2-1): يمثل التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الشهادة



الشهادات	التكرارات	النسبة
ليسانس	33	52 %
ماستر	15	24 %
ماجستير	6	10 %
أخرى	9	14 %

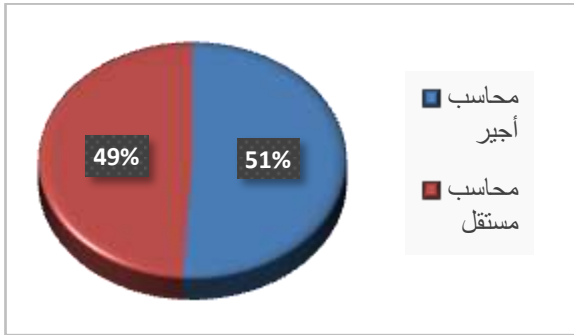
المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على برنامج Excel والاستبيان.

من خلال التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة على أساس الشهادة، فكانت النسبة المسيطرة هي نسبة المتحصلين على شهادة ليسانس ب 52%، وتأتي في المرتبة الثانية بنسبة 24% المتحصلون على شهادة الماستر، تليها فئة المتحصلين على شهادات مهنية وقدرت النسبة ب 14% وتعددت الشهادات مثل: تقني سامي، شهادة DEA، معهد جمركي... الخ. لتأتي في المرتبة الأخيرة فئة المتحصلين على الماجستير بنسبة 10%، ونلاحظ انعدام لفئة المتحصلين على شهادة الدكتوراه.

الفرع الثاني: توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

يبين الشكل الآتي توزيع الشهادة لأفراد العينة المدروسة وهو كما يلي:

الجدول رقم (2-6) الشكل رقم (2-2) يوضح التوزيع والتوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الوظيفة



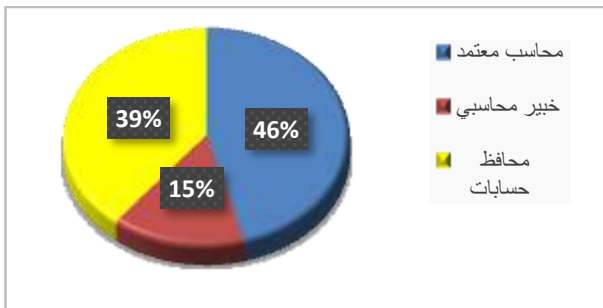
الوظيفة	التكرارات	النسبة
محاسب أجير	32	51 %
محاسب مستقل	31	49%

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على برنامج Excel والاستبيان.

تتكون عينة الدراسة من 63 فردا منها نسبة 51% لفئة محاسب أجير وهي الفئة المسيطرة رغم استهداف الدراسة للفئة الثانية ولكن تجاوب الفئة الأولى كان بنسبة أكبر، وبلغت نسبة فئة محاسب مستقل 49% ويرجع انخفاض هذه النسبة لعزوف البعض عن الإجابة وكثرة انشغال البعض الآخر.

❖ يبين الجدول والشكل البياني التالي توزيع أفراد العينة بالنسبة لفئة محاسب مستقل:

الجدول رقم (2-7) و الشكل رقم (2-3) يبين توزيع أفراد العينة بالنسبة للمحاسب المستقل



الوظيفة	التكرارات	النسبة
محاسب معتمد	21	46 %
خبير محاسبي	7	15 %
محافظ حسابات	18	39 %

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على برنامج Excel والاستبيان.

من خلال التحليل الوصفي لتوزيع أفراد العينة بالنسبة للمحاسب المستقل وحسب المعطيات السابقة فان عدد المحاسبين المستقلين 31 مقسمون إلى ثلاثة فئات وهي محافظ حسابات، خبير محاسبي ومحاسب معتمد. ولكن حسب هذا الجدول نلاحظ أن المجموع هو 46 محاسب مستقل وهذا ليس خطأ في الحساب، وإنما نجد أن هناك محاسبين يملكون أكثر من اعتماد أي يمارسون أكثر من مهنة فنجد محاسب معتمد لمؤسسة وفي نفس الوقت محافظ حسابات لمؤسسة أخرى قد تكون زميلة أو منافسة أو ليس لهما أي علاقة. ونلاحظ قلة عدد الخبراء المحاسبين رغم تنوع الولايات التي تم فيها نشر الاستبيان.

الفرع الثالث: توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

يبين الشكل الآتي توزيع الخبرة المهنية لأفراد العينة المدروسة وهو كما يلي:

الجدول رقم (2-8) يوضح أفراد العينة حسب الخبرة الشكل رقم (2-4): يمثل التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الخبرة



الخبرة	التكرارات	النسبة
أقل من 5 سنوات	18	29 %
من 5 إلى 10 سنوات	19	30 %
من 10 إلى 15 سنوات	11	17 %
أكثر من 15 سنوات	15	24 %

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على برنامج Excel والاستبيان.

من خلال التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة على أساس الخبرة المهنية نجد أن نسبة 30% تعود للذين خبرتهم من 5 إلى 10 سنوات وهي النسبة ذات الحصة الأكبر حسب العينة المدروسة، لتأتي بعدها فئة الذين خبرتهم أقل من 5 سنوات بنسبة 29%، وتعود نسبة 24% للذين خبرتهم أكثر من 15 سنة وهناك من تتجاوز خبرتهم 45 سنة خاصة بالنسبة للمحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات، وهذا علمناه من خلال المقابلات مع بعض أفراد العينة، لتكون فئة المهنيين الذين خبرتهم من 10 إلى 15 سنة صاحبة الحصة الصغيرة بنسبة 17%.

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية

يضم المبحث مطلبين: الأول يضم الإحصاء الوصفي للدراسة، والثاني متعلق بالإحصاء الاستدلالي

المطلب الأول: الإحصاء الوصفي

سنحاول من خلال هذا المطلب عرض وتحليل لمتوسطات المحاور الأربعة

الفرع الأول: التزام الممارسين بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني:

يوضح الجدول رقم (2-9) النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الأول من الاستبيان، والمتعلق بمدى التزام الممارسين

بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.

الجدول رقم (2- 9) التزام الممارسين بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني:

الرقم	العبارات	المتوسط			الإتجاه		
		موافق	محايد	غير موافق			
		العدد	العدد	العدد			
		النسبة %	النسبة %	النسبة %	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	
A1	يحرص المحاسب المهني على تحديد نطاق عمله والواجبات والمسؤوليات المناطة به وبعميله من خلال العقد الموقع بينهما.	51	6	6	1.29	0.633	موافق
		81 %	10 %	10 %			
A2	يحافظ المحاسب المهني على أسرار المهنة والولاء لها مع عدم السكوت على الفساد.	57	4	2	1.13	0.421	موافق
		91 %	6 %	3 %			
A3	يتميز المحاسب المهني بالاستقلالية والنزاهة والموضوعية أثناء تأدية عمله.	56	5	2	1.14	0.435	موافق
		89 %	8 %	3 %			
A4	يتخذ المحاسب المهني خطوات معقولة للتأكد من كون العاملين تحت سلطته بصفة مهنية يمتلكون مهارات وكفاءة مهنية عالية.	51	9	3	1.24	0.530	موافق
		81 %	14 %	5 %			
A5	يتمتع محافظ الحسابات بقدر من الاستقامة والأمانة في كل علاقاته المهنية.	55	7	1	1.14	0.396	موافق
		87 %	11 %	2 %			
A6	لا يقبل محافظو الحسابات الهدايا أو مزايا مالية أخرى بخلاف أتعابهم من العملاء.	37	17	9	1.56	0.736	موافق
		59 %	27 %	14 %			
A7	يتمتع محافظ الحسابات عن الكشف عن أية معلومات سرية خاصة بالشركة أو صاحب العمل دون تفويض محدد باستثناء وجود حق أو واجب مهني وقانوني يتطلب الكشف عن هذه المعلومات.	55	5	3	1.17	0.493	موافق
		87 %	8 %	5 %			
A8	لا يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية المهنية والتأديبية عند عدم ممارسته الشك المهني.	11	29	23	2.19	0.715	محايد
		17 %	46 %	37 %			

محايد	0.821	1.94	19	21	23	قواعد السلوك المهني للمهنة في الجزائر واضحة وسهلة الفهم والتطبيق ولا يسودها الغموض.	A9
			30 %	33 %	37 %		
موافق	0.669	1.48	6	18	39	يساهم السلوك الإيماني للمهني والقيم الإيمانية المستمدة من أحكام ومبادئ الشريعة في الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.	A10
			9 %	29 %	62 %		
موافق	0.583	1.40	3	19	41	يساهم الاعتقاد بالثواب والعقاب الإلهي في الدفع نحو الالتزام الأخلاقي والمهني.	A11
			5 %	30 %	65 %		
موافق	0.642	1.44	5	18	40	يلتزم المهنيون بقواعد السلوك المهني رغم المنافسة السائدة في سوق المهنة.	A12
			8 %	29 %	63 %		
موافق	0.661	1.40	6	13	44	يعد تقديم خدمات استشارية للعملاء التزاما بقواعد السلوك المهني المنصوص عليها بهذا الشأن.	A13
			9 %	21 %	70 %		
موافق	0.525	1.17	4	3	56	يحافظ المهنيون على وجود وعي مستمر وفهم للتطورات الفنية والمهنية والعلمية ذات الصلة مما يطور قدراتهم للقيام بمهامهم بشكل كفاء.	A14
			6 %	5 %	89 %		
موافق	0.258	1.40	92	174	616	المتوسط الإجمالي للمحور الأول	
			10 %	20 %	70 %		

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على الاستبيان.

بالاطلاع على الجدول رقم (2-9) نلاحظ مايلي:

من خلال المتوسط الحسابي الإجمالي لفقرات المحور والذي يبلغ 1.40 نلاحظ أن اتجاه العينة ايجابي، وهذا ما يوضح الانحراف المعياري حيث بلغ 0.258.

1- يحرص المحاسب المهني على تحديد نطاق عمله والواجبات والمسؤوليات المناطة به وبعميله من خلال العقد الموقع بينهما: أبدى 81% من أفراد العينة موافقتهم على أن المحاسب المهني يحرص على تحديد نطاق عمله والواجبات والمسؤوليات المناطة به وبعميله من خلال العقد الموقع بينهما، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 1.29 و0.633 على الترتيب. بينما أبدى 10% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن حرص المحاسب المهني نابع من التزامه بالأخلاقيات.

2- يحافظ المحاسب المهني على أسرار المهنة والولاء لها مع عدم السكوت على الفساد: أبدى 91% من أفراد العينة موافقتهم على أن المحاسب المهني يحافظ على أسرار المهنة والولاء لها ولا يسكت على الفساد، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 1.13 و0.421 على الترتيب. بينما أبدى 3% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن المحاسب يحافظ على أسرار مهنته ولا يسكت على الفساد.

3- يتميز المحاسب المهني بالاستقلالية والنزاهة والموضوعية أثناء تأدية عمله: أبدى 89% من أفراد العينة موافقتهم على أن المحاسب المهني يتميز بالاستقلالية والنزاهة والموضوعية أثناء تأدية عمله، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 1.14 و0.435 على الترتيب. بينما أبدى 3% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن مميزات المحاسب هي النزاهة والاستقلالية أثناء تأدية المهام.

4- يتخذ المحاسب المهني خطوات معقولة للتأكد من كون العاملين تحت سلطته بصفة مهنية يمتلكون مهارات وكفاءة مهنية عالية: أبدى 81% من أفراد العينة موافقتهم على أن المحاسب المهني يتخذ خطوات معقولة للتأكد من كون العاملين تحت سلطته يمتلكون مهارات وكفاءة مهنية عالية، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 1.24 و0.530 على الترتيب. بينما أبدى 5% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن المحاسب المهني يتخذ خطوات معقولة للتأكد من مدى كفاءة فريق عمله.

5- يتمتع محافظ الحسابات بقدر من الاستقامة والأمانة في كل علاقاته المهنية: : أبدى 87% من أفراد العينة موافقتهم على أن محافظ الحسابات يتمتع بقدر من الاستقامة والأمانة في كل علاقاته المهنية، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 1.14 و0.396 على الترتيب. بينما أبدى 2% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن محافظ الحسابات يتمتع بقدر بالاستقامة والأمانة في علاقاته المهنية.

6- لا يقبل محافظو الحسابات الهدايا أو مزايا مالية أخرى بخلاف أتعابهم من العملاء: : أبدى 59% من أفراد العينة موافقتهم على أن محافظ الحسابات لا يقبل الهدايا أو مزايا مالية بخلاف أتعابه من العملاء، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 1.56 و0.736 على الترتيب. بينما أبدى 14% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن محافظ الحسابات لا يقبل من عملائه إلا أتعابه من عملاءه.

7- يتمتع محافظ الحسابات عن الكشف عن أية معلومات سرية خاصة بالشركة أو صاحب العمل دون تفويض محدد باستثناء وجود حق أو واجب مهني وقانوني يتطلب الكشف عن هذه المعلومات: : أبدى 87% من أفراد العينة موافقتهم على أن محافظ الحسابات يتمتع عن الكشف عن أية معلومات سرية خاصة بالشركة أو صاحب العمل دون تفويض محدد باستثناء

وجود حق أو واجب مهني وقانوني يتطلب الكشف عن هذه المعلومات، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 1.17 و 0.493 على الترتيب. بينما أبدى 5% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن محافظ الحسابات لا يكشف عن أي معلومة تخص عمله أو أحد عملاءه إلا في حالة وجود حق أو واجب مهني وقانوني يتطلب ذلك.

8- لا يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية المهنية والتأديبية عند عدم ممارسته الشك المهني: : أبدى 17% من أفراد العينة موافقتهم على أن محافظ الحسابات لا يتحمل المسؤولية المهنية والتأديبية عند عدم ممارسته الشك المهني وبلغت نسبة الحياد 46% لهذه العبارة، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 2.19 و 0.715 على الترتيب. بينما أبدى 37% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة هو نحو عدم إبداء رأي والتحفيز حول عدم تحمل محافظ الحسابات المسؤولية المهنية والتأديبية عند عدم ممارسته الشك المهني.

9- قواعد السلوك المهني للمهنة في الجزائر واضحة وسهلة الفهم والتطبيق ولا يسودها الغموض: : أبدى 37% من أفراد العينة موافقتهم على أن قواعد السلوك المهني للمهنة في الجزائر واضحة وسهلة الفهم والتطبيق ولا يسودها الغموض، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 1.94 و 0.821 على الترتيب. بينما أبدى 30% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة محايد مما يعني وجود تحفظ على وضوح وسهولة فهم وتطبيق قواعد السلوك المهني للمهنة في الجزائر.

10- يساهم السلوك الإيماني للمهني والقيم الإيمانية المستمدة من أحكام ومبادئ الشريعة في الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني: : أبدى 62% من أفراد العينة موافقتهم على أن السلوك الإيماني للمهني والقيم الإيمانية المستمدة من الشريعة الإسلامية يساهم في الالتزام بأخلاقيات المهنة، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 1.48 و 0.669 على الترتيب. بينما أبدى 9% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق مساهمة السلوك الإيماني والقيم الإيمانية المستمدة من الشريعة في التزام المهني بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.

11- يساهم الاعتقاد بالثواب والعقاب الإلهي في الدفع نحو الالتزام الأخلاقي والمهني: : أبدى 65% من أفراد العينة موافقتهم على أن الاعتقاد بالثواب والعقاب الإلهي يساهم في الدفع نحو الالتزام الأخلاقي والمهني، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 1.40 و 0.583 على الترتيب. بينما أبدى 5% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن الاعتقاد بالثواب والعقاب الإلهي له دور في زيادة الالتزام الأخلاقي والمهني.

12- يلتزم المهنيون بقواعد السلوك المهني رغم المنافسة السائدة في سوق المهنة: : أبدى 63% من أفراد العينة موافقتهم على أن المهنيين يلتزمون بقواعد السلوك المهني رغم المنافسة السائدة في سوق المهنة، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 1.44 و 0.642 على الترتيب. بينما أبدى 8% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن التزام المهنيين بقواعد السلوك موجود رغم المنافسة في السوق.

13- يعد تقديم خدمات استشارية للعملاء التزاما بقواعد السلوك المهني المنصوص عليها بهذا الشأن: : أبدى 70% من أفراد العينة موافقتهم على أن تقديم الخدمات الاستشارية للعملاء هو التزام بأخلاقيات المهنة، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 1.40 و 0.661 على الترتيب. بينما أبدى 9% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن المهنيين يلتزمون بقواعد السلوك المهني المنصوص عليها في القانون ويظهر ذلك في تقديمهم لخدمات استشارية للعملاء.

14- يحافظ المهنيون على وجود وعي مستمر وفهم للتطورات الفنية والمهنية والعلمية ذات الصلة مما يطور قدراتهم للقيام بمهامهم بشكل كفاء : أبدى 89% من أفراد العينة موافقتهم على أن المهنيين يحافظون على وجود وعي مستمر وفهم للتطورات الفنية والمهنية والعلمية ذات الصلة مما يطور قدراتهم للقيام بمهامهم بشكل كفاء ، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 1.17 و 0.525 على الترتيب. بينما أبدى 6% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن المهنيين يحافظون على عنصر مواكبة التطورات الفنية والمهنية الذي يعرفه مجال المحاسبة والمراجعة.

الفرع الثاني: مستوى تغطية التكوين العلمي لأخلاقيات وقواعد السلوك المهني

يوضح الجدول رقم (2- 10) النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الثاني من الاستبيان، والمتعلق بمستوى تغطية التكوين العلمي لأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.

الجدول رقم (10-2) مستوى تغطية التكوين العلمي لأخلاقيات وقواعد السلوك المهني:

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الاتجاه	موافق	محايد	غير موافق
					العدد	العدد	العدد
					النسبة %	النسبة %	النسبة %
B1	يتم تدريس الطلبة في تخصصات المحاسبة والمراجعة لمواضيع أخلاقيات المهنة ضمن مواد التخصص.	1.73	0.827	محايد	32	16	15
					51 %	25 %	24 %
B2	إن عدم الاهتمام بتدريس طلبة المحاسبة وتدريبهم على الممارسات الأخلاقية للمهنة قد يكون دوراً كبيراً في زيادة انتشار الفساد.	1.35	0.699	موافق	49	6	8
					78 %	9 %	13 %
B3	إن الأخلاقيات وممارستها شيء يكتسبه الفرد من البيت والمجتمع وتعززه الدراسة الجامعية.	1.14	0.435	موافق	56	5	2
					89 %	8 %	3 %
B4	يحصل طلبة المحاسبة في الجامعات الجزائرية على المعرفة والتدريب المناسبين حول أهمية الأخلاقيات لممارسة المهنة.	2.25	0.803	غير موافق	14	19	30
					22 %	30 %	48 %
B5	إن تغطية أخلاقيات المهنة في التدريس الجامعي يكفي لتدريب الطلبة على ممارسة أخلاقيات المهنة بالشكل المطلوب	2.57	0.712	غير موافق	8	11	44
					13 %	17 %	70 %
B6	تحرص الهيئة التعليمية على ترسيخ أخلاقيات وقواعد السلوك المهني وذلك بتنشيط ملتقيات وندوات تؤكد على مدى أهمية الالتزام بقواعد السلوك المهني.	1.79	0.826	محايد	29	18	16
					46 %	29 %	25 %
	المتوسط الإجمالي للمحور الثاني	1.80	0.381	محايد	188	75	115
					50 %	20 %	30 %

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على الاستبيان.

بالاطلاع على الجدول رقم (2-10) نلاحظ مايلي:

من خلال المتوسط الحسابي الإجمالي لفقرات المحور والذي يبلغ 1.80 نلاحظ أن اتجاه العينة محايد، وهذا ما يوضحه الانحراف المعياري حيث بلغ 0.381.

1- يتم تدريس الطلبة في تخصصات المحاسبة والمراجعة لمواضيع أخلاقيات المهنة ضمن مواد التخصص: أبدى 51% من أفراد العينة موافقتهم على أنه يتم تدريس الطلبة في تخصصات المحاسبة والمراجعة لمواضيع أخلاقيات المهنة ضمن مواد التخصص، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 1.73 و 0.827 على الترتيب. بينما أبدى 24% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة هو الحياد وعدم إبداء الرأي حول هذه النقطة.

2- إن عدم الاهتمام بتدريس طلبة المحاسبة وتدريبهم على الممارسات الأخلاقية للمهنة قد يكون دوراً كبيراً في زيادة انتشار الفساد: أبدى 78% من أفراد العينة موافقتهم على أن عدم تدريس الطلبة وتدريبهم على الممارسات الأخلاقية للمهنة قد يكون له دور كبير في زيادة انتشار الفساد، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 1.35 و 0.699 على الترتيب. بينما أبدى 13% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أهمية تدريس الممارسات الأخلاقية للطلبة وذلك للحد من انتشار الفساد.

3- إن الأخلاقيات وممارستها شيء يكتسبه الفرد من البيت والمجتمع وتعززه الدراسة الجامعية: أبدى 89% من أفراد العينة موافقتهم على أن الأخلاقيات وممارستها شيء يكتسبه الفرد من البيت والمجتمع وتعززه الدراسة الجامعية، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 1.14 و 0.435 على الترتيب. بينما أبدى 3% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على اكتساب الأخلاق من قبل الفرد يبدأ من الأسرة والمجتمع ويعززه التكوين الجامعي.

4- يحصل طلبة المحاسبة في الجامعات الجزائرية على المعرفة والتدريب المناسبين حول أهمية الأخلاقيات لممارسة المهنة: أبدى 22% من أفراد العينة موافقتهم على أن طلبة المحاسبة في الجامعات الجزائرية يحصلون على المعرفة والتدريب المناسبين حول أهمية الأخلاقيات لممارسة المهنة، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 2.25 و 0.803 على الترتيب. بينما أبدى 48% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة غير موافق مما يعني أنه لا يتم تدريس طلبة المحاسبة لأخلاقيات المهنة.

5- إن تغطية أخلاقيات المهنة في التدريس الجامعي يكفي لتدريب الطلبة على ممارسة أخلاقيات المهنة بالشكل المطلوب: أبدى 13% من أفراد العينة موافقتهم على أن تغطية أخلاقيات المهنة في التدريس الجامعي يكفي لتدريب الطلبة على ممارسة أخلاقيات المهنة بالشكل المطلوب، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 2.57 و 0.712 على الترتيب. بينما أبدى 70% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة غير موافق وهذا يعني أن تدريس الأخلاقيات وحده لا يكفي لتدريب الطلبة على ممارسة أخلاقيات المهنة بالشكل المطلوب.

6- تحرص الهيئة التعليمية على ترسيخ أخلاقيات وقواعد السلوك المهني وذلك بتنشيط ملتقيات وندوات تؤكد على مدى أهمية الالتزام بقواعد السلوك المهني: : أبدى 46% من أفراد العينة موافقتهم على حرص الهيئة التعليمية على ترسيخ أخلاقيات المهنة عن طريق الملتقيات والندوات، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 1.79 و 0.826 على الترتيب. بينما أبدى 25% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة هو الحياد وعدم إبداء الرأي حول هذه النقطة.

الفرع الثالث: مدى الترابط بين القوانين ودرجة الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني

يوضح الجدول رقم (2-11) النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الثالث من الاستبيان، والمتعلق بمدى الترابط بين القوانين ودرجة الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني
الجدول رقم (2-11) مدى الترابط بين القوانين ودرجة الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني:

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه			
								العدد	العدد	العدد
								النسبة %	النسبة %	النسبة %
C1	تدفع شروط منح اعتماد مزاوله المهنة الواردة في القانون 10-01 المهنيين للالتزام بقواعد السلوك المهني.	43	19	1	1.33	0.508	موافق			
		68 %	30 %	2 %						
C2	يصدر المجلس الوطني للمحاسبة نشرات دورية تحدد فيها أخلاقيات مزاوله مهنة المحاسبة حسب التطورات الحديثة.	31	22	10	1.67	0.741	محايد			
		49 %	35 %	16 %						
C3	تساهم العقوبات الواردة في القانون 10-01 إلى دفع المهنيين للالتزام بشكل أكبر بقواعد السلوك المهني.	38	19	6	1.49	0.669	موافق			
		60 %	30 %	10 %						
C4	تؤثر الحقوق والواجبات الواردة في قانون مزاوله المهن الثلاثة المعمول به في الجزائر على درجة الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.	41	16	6	1.44	0.667	موافق			
		65 %	25 %	10 %						
C5	توفر الهيئات المهنية المختصة فرصة لمواكبة المستجدات المهنية من خلال الاشتراك بالندوات والدورات الخاصة بقواعد السلوك المهني.	38	19	6	1.49	0.669	موافق			
		60 %	30 %	10 %						
موافق	المتوسط الإجمالي للمحور الثالث	191	95	29	1.48	0.427	موافق			
		61 %	30 %	9 %						

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على الاستبيان

بالاطلاع على الجدول رقم (2-11) نلاحظ مايلي:

من خلال المتوسط الحسابي الإجمالي لفقرات المحور والذي يبلغ 1.48 نلاحظ أن اتجاه العينة ايجابي، وهذا ما يوضحه الانحراف المعياري حيث بلغ 0.427.

1- تدفع شروط منح اعتماد مزاولة المهنة الواردة في القانون 10-01 المهنيين للالتزام بقواعد السلوك المهني: أبدى 68% من أفراد العينة موافقتهم على أن شروط منح اعتماد مزاولة المهنة الواردة في القانون 10-01 تدفع المهنيين للالتزام بقواعد السلوك المهني، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 1.33 و 0.508 على الترتيب. بينما أبدى 2% عدم موافقتهم على ذلك، والملاحظ حول هذه العبارة أن 30% من أفراد العينة اختاروا الحياد في إجاباتهم. مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن شروط منح المزاولة التي جاء بها القانون 10-01 تدفع المهنيين للالتزام بأخلاقيات المهنة.

2- يصدر المجلس الوطني للمحاسبة نشرات دورية تحدد فيها أخلاقيات مزاولة مهنة المحاسبة حسب التطورات الحديثة: أبدى 49% من أفراد العينة موافقتهم على أن المجلس الوطني للمحاسبة يصدر نشرات دورية تحدد فيها أخلاقيات مزاولة مهنة المحاسبة حسب التطورات، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 1.67 و 0.741 على الترتيب. بينما أبدى 16% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة محايد مما يعني وجود تحفظات على هذه النقطة.

3- تساهم العقوبات الواردة في القانون 10-01 إلى دفع المهنيين للالتزام بشكل أكبر بقواعد السلوك المهني: أبدى 60% من أفراد العينة موافقتهم على أن العقوبات الواردة في القانون 10-01 تساهم في دفع المهنيين نحو الالتزام بشكل أكبر بقواعد السلوك المهني، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 1.49 و 0.669 على الترتيب. بينما أبدى 10% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن العقوبات الواردة في القانون 10-01 ترفع من درجة التزام المهنيين بقواعد السلوك المهني.

4- تؤثر الحقوق والواجبات الواردة في قانون مزاولة المهن الثلاثة المعمول به في الجزائر على درجة الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني: أبدى 65% من أفراد العينة موافقتهم على أن الحقوق والواجبات الواردة في القانون 10-01 تؤثر على درجة الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 1.44 و 0.667 على الترتيب. بينما أبدى 10% عدم موافقتهم على ذلك بينما اختار 25% الحياد في إجاباتهم مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على تأثير الحقوق والواجبات الواردة في قانون 10-01 على درجة التزام المهنيين بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.

5- توفر الهيئات المهنية المختصة فرصة لمواكبة المستجدات المهنية من خلال الاشتراك بالندوات والدورات الخاصة بقواعد السلوك المهني: أبدى 60% من أفراد العينة موافقتهم على أن الهيئات المهنية المختصة توفر فرصة لمواكبة المستجدات من خلال الاشتراك بالندوات والدورات الخاصة بقواعد السلوك المهني، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 1.49 و 0.669 على الترتيب. بينما أبدى 10% عدم موافقتهم على ذلك أما نسبة 30% اختاروا عدم إبداء آرائهم مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على الهيئات المهنية المختصة في الجزائر توفر فرصة لمواكبة المستجدات المهنية وذلك بتنشيط دورات وندوات خاصة بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.

الفرع الرابع: عوامل مؤثرة على الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني:

يوضح الجدول رقم (2-12) النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الرابع من الاستبيان، والمتعلق باختبار أوجه الاختلاف في مبادئ وقواعد السلوك المهني بين المحاسب والمراجع مقارنة بالقانون 10-01.

الجدول رقم (2-12) أوجه الاختلاف في مبادئ وقواعد السلوك المهني بين المحاسب والمراجع مقارنة بالقانون 10-01:

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه			
								العدد	العدد	العدد
								النسبة %	النسبة %	النسبة %
D1	يمكن للمحاسب المهني مسك حسابات شركة يملك فيها مساهمات أو له علاقة بأحد أعضائها وهذا قد يؤثر على استقلاليتته.	19	14	30	2.17	0.871	محايد			
		30 %	22 %	48 %						
D2	عدم وجود فترة محددة قانونا للتعاقد مع المحاسب المهني لا تؤثر على العناية المهنية أثناء أدائه لعمله.	20	18	25	2.08	0.848	محايد			
		32 %	28 %	40 %						
D3	تحول بعض مكاتب المحاسبة إلى أدوات تهرب ضريبي أكثر منها عمل محاسبي يؤثر على السلوك المهني للمحاسبين.	38	17	8	1.52	0.715	موافق			
		60 %	27 %	13 %						
D4	تحديد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة يزيد من نزاهة وموضوعية تقاريره.	42	9	12	1.52	0.800	موافق			
		67 %	14 %	19 %						
D5	قبول محافظ الحسابات الوكالة لتنفيذ مهمة المراجعة في مؤسسات ليست بمستواه المهني لا يؤثر على الكفاءة والعناية المهنية أثناء أداء مهامه.	22	23	18	1.94	0.801	محايد			
		35 %	36 %	29 %						
D6	يقوم محافظ الحسابات بمراجعة عمل المساعدين ولا يولي اهتمام في حالة وجود روابط بين أحد أعضاء فريقه والمؤسسة محل المراجعة.	20	12	31	2.17	0.890	محايد			
		32 %	19 %	49 %						
المتوسط الإجمالي للمحور الرابع		161	93	124	1.90	0.386	محايد			
		42 %	25 %	33 %						

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على الاستبيان.

بالاطلاع على الجدول رقم (2-12) نلاحظ مايلي:

من خلال المتوسط الحسابي الإجمالي لفقرات المحور والذي يبلغ 1.90 نلاحظ أن اتجاه العينة محايد، وهذا ما يوضحه الانحراف المعياري حيث بلغ 0.386.

1- يمكن للمحاسب المهني مسك حسابات شركة يملك فيها مساهمات أو له علاقة بأحد أعضائها وهذا قد يؤثر على استقلاليتها: أبدى 30% من أفراد العينة موافقتهم على أنه يمكن للمحاسب المهني مسك حسابات شركة يملك فيها مساهمات أو له علاقة بأحد أعضائها وأن هذا قد يؤثر على استقلاليتها، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 2.17 و 0.871 على الترتيب. بينما أبدى 48% عدم موافقتهم على ذلك، واختار 22% عدم إبداء رأيهم مما يبين أن اتجاه العينة هو الحياد وعدم إبداء الرأي حول هذه النقطة.

2- عدم وجود فترة محددة قانونا للتعاقد مع المحاسب المهني لا تؤثر على العناية المهنية أثناء أدائه لعمله : أبدى 32% من أفراد العينة موافقتهم على أن عدم وجود فترة محددة قانونا للتعاقد مع المحاسب المهني لا تؤثر على العناية المهنية أثناء أدائه لعمله، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 2.08 و 0.848 على الترتيب. بينما أبدى 40% عدم موافقتهم على ذلك، واختار 28% عدم إبداء رأيهم مما يبين أن اتجاه العينة هو الحياد وعدم إبداء الرأي حول هذه النقطة.

3- تحول بعض مكاتب المحاسبة إلى أدوات تهرب ضريبي أكثر منها عمل محاسبي يؤثر على السلوك المهني للمحاسبين: أبدى 60% من أفراد العينة موافقتهم على تحول بعض مكاتب المحاسبة إلى أدوات تهرب ضريبي أكثر منها عمل محاسبي يؤثر على السلوك المهني للمحاسبين، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 1.52 و 0.715 على الترتيب. بينما أبدى 13% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على تحول بعض مكاتب المحاسبة إلى أدوات تهرب ضريبي وهو ما يعبر عن عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة.

4- تحديد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة يزيد من نزاهة وموضوعية تقاريره : أبدى 67% من أفراد العينة موافقتهم على أن تحديد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة يزيد من نزاهة وموضوعية تقاريره، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 1.52 و 0.800 على الترتيب. بينما أبدى 19% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن تحديد القانون لعهددة محافظ الحسابات يزيد من نزاهة وموضوعية تقاريره.

5- قبول محافظ الحسابات الوكالة لتنفيذ مهمة المراجعة في مؤسسات ليست بمستواه المهني لا يؤثر على الكفاءة والعناية المهنية أثناء أداء مهامه: أبدى 35% من أفراد العينة موافقتهم على قبول محافظ الحسابات الوكالة لتنفيذ مهمة المراجعة في مؤسسات ليست بمستواه المهني لا يؤثر على الكفاءة والعناية المهنية أثناء أداء مهامه، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 1.94 و 0.801 على الترتيب. بينما أبدى 29% عدم موافقتهم على ذلك، واختار 36% عدم إبداء رأيهم مما يبين أن اتجاه العينة هو الحياد وعدم إبداء الرأي حول هذه النقطة.

6- يقوم محافظ الحسابات بمراجعة عمل المساعدين ولا يولي اهتمام في حالة وجود روابط بين أحد أعضاء فريقه والمؤسسة محل المراجعة: أبدى 32% من أفراد العينة موافقتهم على أن محافظ الحسابات يقوم بمراجعة عمل المساعدين ولا يولي اهتمام في حالة وجود روابط بين أحد أعضاء فريقه والمؤسسة محل المراجعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 2.17 و 0.890 على الترتيب. بينما أبدى 49% عدم موافقتهم على ذلك، واختار 19% عدم إبداء رأيهم مما يبين أن اتجاه العينة هو الحياد وعدم إبداء الرأي حول هذه النقطة.

المطلب الثاني: الإحصاء الاستدلالي

الفرع الأول: معامل الارتباط

تم استخدام معامل ارتباط بيرسون Pearson لمعرفة قوة الارتباط بين محاور الدراسة الأربعة وهي التزام الممارسين بمبادئ وقواعد السلوك المهني، مستوى تغطية التكوين العلمي لأخلاقيات المهنة على مستوى الجامعات الجزائرية، مدى الترابط بين القوانين ودرجة الالتزام بمبادئ وقواعد السلوك المهني، وعوامل مؤثرة على الالتزام بمبادئ وقواعد السلوك المهني.

1/ قياس القيم الارتباطية بين محاور الدراسة الأربعة

بعد إدخال المعطيات للبرنامج الإحصائي تحصلنا على مصفوفة الارتباط التالية:

جدول رقم (2-13) يوضح نتائج اختبار معامل الارتباط بيرسون:

المحور الرابع	المحور الثالث	المحور الثاني	المحور الأول		
0.164	0.345	0.237	1	معامل الارتباط	المحور الأول
0.199	0.006	0.061		قيمة المعنوية	
0.155	0.413	1	0.237	معامل الارتباط	المحور الثاني
0.224	0.001		0.061	قيمة المعنوية	
0.227	1	0.413	0.345	معامل الارتباط	المحور الثالث
0.73		0.001	0.006	قيمة المعنوية	
1	0.227	0.155	0.164	معامل الارتباط	المحور الرابع
	0.073	0.224	0.199	قيمة المعنوية	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على Spss.

من خلال الجدول رقم (2-13) نلاحظ أن العلاقات طردية حيث كان معامل الارتباط بين المحور الأول (التزام الممارسين بمبادئ وقواعد السلوك المهني) والمحور الثاني (مستوى تغطية التكوين العلمي لأخلاقيات المهنة على مستوى الجامعات الجزائرية) 0.237 وهو ارتباط طردي ضعيف، ونلاحظ معامل الارتباط بين المحور الأول والمحور الثالث (مدى الترابط بين القوانين ودرجة الالتزام بمبادئ وقواعد السلوك المهني) يساوي 0.345 وهو طردي ضعيف ونلاحظ معامل الارتباط بين المحور الأول والمحور الرابع (وأوجه الاختلاف في مبادئ وقواعد السلوك المهني بين المحاسب والمراجع مقارنة بالقانون 10-01) يساوي 0.164 وهو طردي ضعيف.

بينما العلاقة بين المحورين الثاني والثالث كانت طردية متوسطة ومساوية إلى 0.413 والعلاقة بين المحور الثاني والرابع طردية ضعيفة ومساوية إلى 0.155. أما فيما يخص العلاقة بين المحور الثالث والرابع فتساوي 0.027 وبالتالي علاقة طردية ضعيفة.

2/ الاختبارات الإحصائية لمعاملات الارتباط:

لاختبار معنوية الارتباط نستخدم اختبار T لدرجة حرية $n-k$ وبمستوى معنوية 0.05

الفرضية الأولى:

H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المهنيين بأخلاقيات المهنة والعلاقة بين القوانين المنظمة للمهنة ودرجة الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.

H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المهنيين بأخلاقيات المهنة والعلاقة بين القوانين المنظمة للمهنة ودرجة الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.

يبين لنا الجدول (2-13) أن القيمة المعنوية للارتباط بين المحور الأول والثالث تساوي 0.006 وهي أقل من 0.05 ومنه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة أي هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المهنيين بأخلاقيات المهنة والعلاقة بين القوانين المنظمة للمهنة ودرجة الالتزام بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني.

الفرضية الثانية:

H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المهنيين بأخلاقيات المهنة ومستوى تغطية التكوين العلمي لأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.

H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المهنيين بأخلاقيات المهنة ومستوى تغطية التكوين العلمي لأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.

يبين لنا الجدول (2-13) أن القيمة المعنوية للارتباط بين المحور الأول والثاني تساوي 0.061 وهي أكبر من 0.05 ومنه نقبل الفرضية الصفرية، أي لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المهنيين بأخلاقيات المهنة ومستوى تغطية التكوين العلمي لأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.

الفرضية الثالثة:

H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى تغطية التكوين العلمي لأخلاقيات وقواعد السلوك المهني والعلاقة بين القوانين المنظمة للمهنة ودرجة الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.

H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى تغطية التكوين العلمي لأخلاقيات وقواعد السلوك المهني والعلاقة بين القوانين المنظمة للمهنة ودرجة الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.

يبين لنا الجدول (2-13) أن القيمة المعنوية للارتباط بين المحور الثاني والثالث تساوي 0.001 وهي أقل من 0.05 ومنه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة أي هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى تغطية التكوين العلمي لأخلاقيات وقواعد السلوك المهني والعلاقة بين القوانين المنظمة للمهنة ودرجة الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.

الفرضية الرابعة:

H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المهنيين بأخلاقيات المهنة وأوجه الاختلاف في مبادئ وقواعد السلوك المهني بين المحاسب والمراجع مقارنة بالقانون 10-01.

H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المهنيين بأخلاقيات المهنة وأوجه الاختلاف في مبادئ وقواعد السلوك المهني بين المحاسب والمراجع مقارنة بالقانون 10-01.

يبين لنا الجدول (2-13) أن القيمة المعنوية للارتباط بين المحور الأول والرابع تساوي 0.199 وهي أكبر من 0.05 ومنه نقبل الفرضية الصفرية أي لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المهنيين بأخلاقيات المهنة وأوجه الاختلاف في مبادئ وقواعد السلوك المهني بين المحاسب والمراجع مقارنة بالقانون 10-01.

الفرع الثاني: اختبار التوزيع الطبيعي كولمجراف - سمرنوف (Sample K-S)

H0: البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

H1: البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

تم استخدام هذا الاختبار لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا؟ هو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، ويوضح الجدول رقم (2-15) نتائج الاختبار حيث: أن القيمة الاحتمالية للمحور الأول والمحور الثالث تساوي الصفر وبالتالي لا تتبع التوزيع الطبيعي، كذلك الأمر بالنسبة للمحور الثاني والذي بلغت فيه القيمة الاحتمالية 0.004. إلا أن المحور الرابع عكس المحاور السابقة فبلغت فيه القيمة الاحتمالية 0.66 وهي تفوق 0.05. وإذا اعتمدنا القيمة الاحتمالية لمجموع المحاور فإننا نجد أنها تفوق 0.05 وهي 0.07 وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

الجدول رقم (2-14) يوضح نتائج التوزيع الطبيعي:

القيمة الاحتمالية	Z	عدد الفقرات	عنوان المحور	المحور
0	0.163	14	التزام الممارسين بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني	المحور الأول
0.004	0.138	6	مستوى تغطية التكوين العلمي لأخلاقيات وقواعد السلوك المهني	المحور الثاني
0	0.183	5	مدى الترابط بين القوانين ودرجة الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني	المحور الثالث
0.066	0.108	6	أوجه الاختلاف في مبادئ وقواعد السلوك المهني بين المحاسب والمراجع مقارنة بالقانون 10-01.	المحور الرابع
0.07	0.148	31	جميع المحاور	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على بيانات الاستبيان.

الفرع الثالث: اختبار تحليل التباين الأحادي (one way anova):

أجرينا اختبار تحليل التباين الأحادي ويسمى Anova في تحليل التباين لتفسير ظاهرة معينة وذلك بتحديد متغير تابع يفسر من قبل متغير آخر.

1- اختبار تحليل التباين الأحادي لمتغير المستوى العلمي:

لإجراء هذا الاختبار يمكن صياغة الفرضيات كالتالي:

H0: لا يوجد فروقات بين متوسطات الإجابات تبعا لمتغير المستوى العلمي.

H1: يوجد فروقات بين متوسطات الإجابات تبعا لمتغير المستوى العلمي.

جدول رقم (2-15) نتائج تحليل التباين الأحادي (one way anova) لمتغير المستوى العلمي:

مستوى العينة	المحسوبة f	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	نموذج	الوظيفة
0.756	0.396	0.027	3	0.082	داخل المجموعات	المحور الأول
		0.069	59	4.059	خارج المجموعات	
			62	4.141	المجموع	
0.170	1.735	0.244	3	0.731	داخل المجموعات	المحور الثاني
		0.140	59	8.281	خارج المجموعات	
			62	9.011	المجموع	
0.283	1.299	0.234	3	0.702	داخل المجموعات	المحور الثالث
		0.180	59	10.635	خارج المجموعات	
			62	11.337	المجموع	
0.742	0.416	0.064	3	0.192	داخل المجموعات	المحور الرابع
		0.154	59	9.066	خارج المجموعات	
			62	9.257	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على بيانات الاستبيان.

ويوضح الجدول السابق مقارنة المتوسطات عن طريق اختبار للمحاور على الترتيب حيث أن احتمال المعنوية أخذ القيم 0.756، 0.170، 0.283، 0.742 وكلها أكبر من 0.05. وبذلك نقبل الفرضية الصفرية أي لا يوجد فروقات بين متوسطات الإجابات تبعا لمتغير المستوى العلمي.

2- اختبار تحليل التباين الأحادي لمتغير الوظيفة:

لإجراء هذا الاختبار يمكن صياغة الفرضيات كالتالي:

H0: لا يوجد فروقات بين متوسطات الإجابات تبعا لمتغير الوظيفة.

H1: يوجد فروقات بين متوسطات الإجابات تبعا لمتغير الوظيفة.

جدول رقم (2-16) نتائج تحليل التباين الأحادي (one way anova) لمتغير الوظيفة :

مستوى العينة	المحسوبة f	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	نموذج	الوظيفة
0.172	1.722	0.111	3	0.333	داخل المجموعات	المحور الأول
		0.065	59	3.808	خارج المجموعات	
			62	4.141	المجموع	
0.187	1.655	0.233	3	0.699	داخل المجموعات	المحور الثاني
		0.141	59	8.312	خارج المجموعات	
			62	9.011	المجموع	
0.447	0.900	0.165	3	0.496	داخل المجموعات	المحور الثالث
		0.184	59	10.841	خارج المجموعات	
			62	11.337	المجموع	
0.670	0.521	0.080	3	0.239	داخل المجموعات	المحور الرابع
		0.153	59	9.019	خارج المجموعات	
			62	9.257	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على بيانات الاستبيان.

ويوضح الجدول السابق مقارنة المتوسطات عن طريق اختبار للمحاور على الترتيب حيث أن احتمال المعنوية أخذ القيم 0.172، 0.187، 0.447، 0.670 وكلها أكبر من 0.05. وبذلك نقبل الفرضية الصفرية أي لا يوجد فروقات بين متوسطات الإجابات تبعا لمتغير الوظيفة.

3- اختبار تحليل التباين الأحادي لمتغير الخبرة المهنية:

لإجراء هذا الاختبار يمكن صياغة الفرضيات كالتالي:

H0: لا يوجد فروقات بين متوسطات الإجابات تبعا لمتغير الخبرة المهنية.

H1: يوجد فروقات بين متوسطات الإجابات تبعا لمتغير الخبرة المهنية.

جدول رقم (2-17) نتائج تحليل التباين الأحادي (one way anova) لمتغير الخبرة المهنية :

الوظيفة	نموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	المحسوبة f	مستوى العينة
المحور الأول	داخل المجموعات	0.447	1	0.447	7.389	0.009
	خارج المجموعات	3.694	61	0.061		
	المجموع	4.141	62			
المحور الثاني	داخل المجموعات	0.350	1	0.350	2.463	0.122
	خارج المجموعات	8.662	61	0.142		
	المجموع	9.011	62			
المحور الثالث	داخل المجموعات	0.027	1	0.027	0.148	0.702
	خارج المجموعات	11.310	61	0.185		
	المجموع	11.337	62			
المحور الرابع	داخل المجموعات	0.059	1	0.059	0.393	0.533
	خارج المجموعات	9.198	61	0.151		
	المجموع	9.257	62			

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على بيانات الاستبيان.

ويوضح الجدول السابق مقارنة المتوسطات عن طريق اختبار للمحاور على الترتيب حيث أن احتمال المعنوية أخذ القيم 0.122، 0.702، 0.533، وهي للمحاور الثاني والثالث والرابع كلها أكبر من 0.05، أما المحور الأول فهو عكس المحاور السابقة وقيمة الاحتمال المعنوي فيه أقل من 0.05. وبذلك نقبل الفرضية الصفرية أي لا يوجد فروقات بين متوسطات الإجابات تبعا لمتغير الخبرة المهنية بالنسبة للمحاور الثاني والثالث والرابع ونرفض الفرضية العدمية عند المحور الأول أي يوجد فروقات بين متوسطات الإجابات تبعا لمتغير الخبرة المهنية.

خلاصة الفصل:

- في هذا الفصل تم التطرق إلى التحليل الوصفي للخصائص الديمغرافية لأفراد العينة وتحليل نتائج الاستبيان من أجل معرفة آراء العينة المكونة من محاسبين مستقلين (محاسبين معتمدين، محافظي حسابات، خبراء محاسبين)، ومحاسبين أجراء، وذلك حول مجموعة الإشكاليات الفرعية التي تمحورت حولها الدراسة.
- ومن خلال تحليل نتائج الاستبيان تم ملاحظة مايلي:
- ✓ يلتزم المهنيون بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة وبالأخص عند الحديث عن السرية، الاستقلالية، النزاهة وكذا الاستقامة والأمانة في كل علاقاتهم المهنية.
 - ✓ إن الاعتقاد بالثواب والعقاب والقيم المستمدة من أحكام ومبادئ الشريعة الإسلامية من أهم أسباب الاهتمام بأخلاقيات المهنة والالتزام بها من قبل الممارسين.
 - ✓ عدم الاهتمام بتدريس أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة في الجامعات الجزائرية يضعف من نشر ثقافة الالتزام بأخلاقيات الأعمال.
 - ✓ يساهم القانون 01-10 المنظم للمهن الثلاث في الجزائر في درجة التزام الممارسين بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة.
 - ✓ عدم وجود اختلاف في أخلاقيات المهنة بين المحاسب والمراجع بالاطلاع على القانون 01-10 ووجود تشابه كبير في شروط الممارسة لكل من المهن الثلاث.

الخاتمة

إن لمهنة المحاسبة والمراجعة أخلاقيات تحكمها وتميزها عن غيرها، وتتمثل في القيم الأخلاقية التي تعد بمثابة مقياس للسلوك المهني المثالي، ومجموعة من القواعد التي يتعين على المهني التحلي بها عند أداء مهامه وفي علاقاته مع زملاءه وزبائنه. و حاولنا من خلال هذه الدراسة تقييم التزام الممارسين بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة، خاصة في ظل تزايد الحديث عن أخلاقيات الأعمال و ضرورة الاهتمام بها.

وتمت معالجة إشكالية الدراسة من خلال: قياس مدى التزام المهنيين بأخلاقيات المهنة، ومعرفة مستوى تغطية الجامعات الجزائرية لتدريس الأخلاقيات، وكذا دراسة العلاقة بين القانون المنظم للمهنة في الجزائر 10-01 ودرجة الالتزام بالأخلاقيات وأوجه الاختلاف بين مبادئ وقواعد السلوك المهني للمحاسب والمراجع، وهذا من خلال دراستنا لعينة من المحاسبين المستقلين والأجراء في كل من ورقلة، الوادي، أدرار، الجزائر العاصمة، بسكرة، اليزي، الجلفة، سكيكدة، تيبازة، ومستغانم.

و بعد التحليل الإحصائي المطلوب واختبار الفرضيات وما تم عرضه في الدراسة التطبيقية تم التوصل لنتائج والتوصيات التالية:

اختبار الفرضيات:

انطلاقا من الجانب النظري والدراسة الميدانية، بعد اختبار الفرضيات توصلنا إلى مايلي:

➤ يلتزم المهنيون سواء محاسبين ومراجعي حسابات بمبادئ وقواعد السلوك المهني في الجزائر.

بخصوص الفرضية الأولى: من خلال نتائج الدراسة المتحصل عليها أبدت عينة الدراسة موافقتها في الإجابة على العبارات التي تتمحور التزام الممارسين بمبادئ وقواعد السلوك المهني، ولقد تحقق الفرض من خلال كون أفراد العينة على دراية بأخلاقيات المهنة وأهميتها لنجاح واستمرار مهنة المحاسبة والمراجعة، وإجماعهم على الالتزام بأهم المبادئ والقواعد الأساسية والمتمثلة في السرية، الاستقلالية، النزاهة الموضوعية، وكذا الاستقامة والأمانة، وبعد إجراء اختبار T، تم قبول الفرضية الأولى.

➤ لا توجد تغطية لأخلاقيات المهنة أثناء التكوين العلمي على مستوى الجامعات الجزائرية.

بخصوص الفرضية الثانية: عند تحليل نتائج هذه الفرضية لاحظنا أن عينة الدراسة تظهر عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى تغطية التكوين العلمي لأخلاقيات المهنة والتزام الممارسين بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة. ولقد تحقق هذا الفرض من خلال إجماع أغلب أفراد العينة على أنه لا يتم تدريس الطلبة في تخصصات المحاسبة والمراجعة لمواضيع أخلاقيات المهنة ضمن مواد التخصص، كذلك لا يحصل طلبة المحاسبة في الجامعات الجزائرية على المعرفة والتدريب المناسبين حول أهمية الأخلاقيات لممارسة المهنة، وبعد إجراء اختبار T، تم قبول الفرضية الثانية.

➤ توجد علاقة بين القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة ودرجة الالتزام بمبادئ وقواعد السلوك المهني.

بخصوص الفرضية الثالثة: من خلال نتائج الدراسة المتحصل عليها أبدت عينة الدراسة موافقتها في الإجابة على العبارات التي تتمحور حول مدى الترابط بين القوانين المنظمة للمهنة ودرجة الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة، ولقد تحقق الفرض من

خلال إجماع أغلب أفراد العينة على أن شروط منح اعتماد مزاولة المهنة الواردة في القانون 10-01 تدفع الممارسين للالتزام أكثر بمبادئ وقواعد السلوك المهني، كما أن العقوبات والحقوق والواجبات الواردة في هذا القانون تمنح دفعا أكبر للمهنيين للالتزام بأخلاقيات المهنة، وأن الهيئات المهنية والمتمثلة في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمخاطبي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين توفر فرصة أمام المهنيين لمواكبة المستجدات المهنية الخاصة بأخلاقيات المهنة، وبعد اجراء اختبار T، تم قبول الفرضية الثالثة.

➤ يوجد أوجه اختلاف في أخلاقيات المهنة بين المحاسب والمراجع مقارنة بالقانون 10-01.

بخصوص الفرضية الرابعة: عند تحليل نتائج هذه الفرضية لاحظنا أن عينة الدراسة تظهر عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المهنيين بأخلاقيات المهنة وأوجه الاختلاف في مبادئ وقواعد السلوك المهني بين المحاسب والمراجع مقارنة بالقانون 10-01، ولقد تحقق هذا الفرض من خلال إجماع أغلب أفراد العينة على أنه تحديد أو عدم تحديد فترة تعاقد المحاسب مع العميل لا تؤثر على العناية المهنية وأن تحديد عهدة محافظ الحسابات يزيد من نزاهة تقاريره، وأن كل من المحاسب ومحافظ الحسابات يمنع عليهم التعاقد مع عملاء تربطهم معهم أي علاقات أو روابط، وبعد إجراء اختبار T، تم رفض الفرضية الرابعة.

نتائج الدراسة:

على ضوء ما تم تناوله في الجانب النظري والتطبيقي ونتائج الدراسة الميدانية والدراسات السابقة توصلنا للنتائج التالية:

- 1- تنقسم أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة إلى مبادئ السلوك المهني والمتمثلة في النزاهة، الموضوعية، الكفاءة والعناية المهنية، السرية والسلوك المهني، وقواعد السلوك المهني التي تضم الاستقلالية، الموضوعية، العناية المهنية، والكفاءة المهنية.
- 2- إن وجود هيئات عالمية وعربية وحتى محلية تهتم بأخلاقيات المهنة أكبر دليل على كون هذا الموضوع يتصدر قائمة أولويات نجاح واستمرار مهنة المحاسبة والمراجعة.
- 3- يتقيد المهنيون من محاسبين معتمدين، خبراء محاسبين ومحافظي حسابات بمبادئ وقواعد السلوك المهني، أي أن الممارسين يلتزمون بشكل عام - تقريبا- بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة.
- 4- مستوى تغطية الجامعات الجزائرية لتدريس أخلاقيات المهنة لطلبة المحاسبة والمراجعة يكاد يكون معدوما، كذلك لا تتضمن مناهج هذه التخصصات مواد مستقلة متعلقة بأخلاقيات المهنة.
- 5- توجد علاقة قوية بين القانون المنظم للمهن المحاسبية 10-01 ودرجة التزام المهنيين بأخلاقيات المهنة، وهذا دليل على كفاءة القانون في تنظيم ممارسة مهنة خبير محاسبي، محاسب معتمد ومحافظ حسابات، وأن عدم وجود أوجه اختلاف بين أخلاقيات المهنة لدى المحاسب والمراجع، راجع لكون اشتراك المهنيين في نقطة مهمة وهي اعتمادهما على ثقة الجمهور في الخدمات المقدمة.
- 6- الالتزام بأخلاقيات المهنة سلوك يكتسبه الفرد من البيت والمجتمع لتعززه فترة التكوين الجامعي و إيمانه بالقيم والمبادئ المستمدة من الشريعة الإسلامية.

الاقتراحات والتوصيات:

على ضوء ما توصلت له الدراسة من نتائج يمكن تقديم مجموعة توصيات على النحو الآتي:

- 1- ضرورة توسيع مجال الاهتمام بأخلاقيات الأعمال ونشر ثقافة الالتزام بها، مع الاهتمام المستمر بتوعية الممارسين حول الموضوع خاصة في ظل زيادة انتشار موجة الفساد والتلاعب في الحسابات والفضائح المالية.
- 2- إدخال موضوع الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة والمراجعة كمادة مستقلة ضمن مناهج التعليم العالي في الجامعات الجزائرية مع الحرص على تدريب الطلبة حول ممارسة الأخلاقيات بالشكل المطلوب.
- 3- الاهتمام بفتح دورات تدريبية وعقد ندوات وملتقيات تناقش موضوع الالتزامات الأخلاقية وتدرس المشكلات التي تنشأ عن عدم الالتزام بالأخلاقيات، وهو ما سيعطي للمهني فرصة لمواكبة التطورات التي تخص الموضوع.
- 4- العمل على التطوير والتحديث المستمر للقوانين المنظمة للمهنة حسب التطورات العالمية والمحلية، مما يعطي دفعا أكبر للاهتمام بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة، ويساهم في تعزيز الالتزام بهذه الأخلاقيات.
- 5- إنشاء هيئات مستقلة وغير حكومية مهمتها الأساسية الحرص على تطبيق أخلاقيات المهنة على المستوى المحلي، وكذلك المساهمة في نشر ما يعرف بثقافة "الالتزام بأخلاقيات الأعمال".

آفاق الدراسة:

تناولت هذه الدراسة تقييم التزام الممارسين بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر وكذا العلاقة بين القانون 01/10 المنظم للمهنة في الجزائر ودرجة الالتزام تم اقتراح جملة من المواضيع لدراساتها كامتداد لهذه الدراسة:

- ✓ أثر الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة على جودة التقارير المالية.
- ✓ دراسة إمكانية إنشاء ميثاق أخلاقي إسلامي للمحاسبة والمراجعة في الجزائر.



المصادر

والمراجع

المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب:

- 1- أحمد حلمي جمعة، "المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.
- 2- أمين السيد أحمد لطفي، "دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد"، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- 3- عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي SPSS، الجزء الثالث، موضوعات مختارة..

ثانياً: البحوث الجامعية:

- 1- عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري، "قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية"، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2012.
- 2- عليوة نور الهدى، "دور مدونة أخلاقيات المهنة في الارتقاء بالعمل المحاسبي في الجزائر (دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين)"، مذكرة ماستر دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015.
- 3- لقلطي الأخضر، "مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر دراسة حالة من خلال الاستبيان"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، باتنة، 2009.
- 4- محمود بكر خليل عبد العال، "مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني (دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة)"، مذكرة ماجستير محاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015.
- 5- نسرين كرمية، "أثر الالتزام الأخلاقي للمراجعين على تفعيل حوكمة الشركات -دراسة استبائية-"، مذكرة ماجستير محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2010.

ثالثاً: المجالات العلمية:

- 1- حمدي شحده زعرب، محمود بكر عبد العال، "مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك الأخلاقي (دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في غزة)"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، فلسطين، 2016.

- 2- طه أحمد حسن أرديني، "التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق -دراسة لأراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل"، مجلة تنمية الرافدين كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2007.
- 3- ظاهر شاهر القشي، "انحياز بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة"، المجلة العربية للإدارة، المجلد 25، العدد الثاني، مصر، 2005.
- 4- فيروز خويلدات، أعمار عزوي، مبارك بوعلاق، "واقع مهنة المحاسبة في الجزائر بين التحولات والتحديات (دراسة ميدانية على عينة من الممارسين والمهتمين بالمهنة)"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 07، ورقة، 2015.

رابعا : الملتقيات والمؤتمرات والمنشورات

- 1- الاتحاد الدولي للمحاسبين، "دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين"، سنة 2010.
- 2- أسامة عبد اللطيف محمود، حسام الدين خدش، محمود نصار، "دور التعليم المحاسبي في ترسيخ الممارسات الأخلاقية لمهنة المحاسبة والتدقيق: دراسة تطبيقية على الجامعات الأردنية" ورقة عمل، الأردن، 2013.
- 3- رضا جاو حدو، إيمان بن قارة، "حقائق عملية حول أخلاقيات ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر" 'الملتقى الوطني الثامن حول الواقع والآفاق مهنة التدقيق في الجزائر في ضوء المستجدات المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة-، يومي 11/10 أكتوبر 2010.

خامسا: القوانين والمراسيم:

- 1- الجريدة الرسمية، "قانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ المحاسب والمحاسب المعتمد"، العدد 24، الجزائر، المؤرخ في 29 يوليو 2010.

سادسا: المواقع الالكترونية:

- 1- <http://giem.kantakji.com/article/details/ID/554/print>

المراجع باللغة الأجنبية:

- 1- Ahmed Asif, Ethics in Auditing ;And Ethical studies in different Accounting Bodies, BBA student, University of Dhaka, Bangladesh, June 30, 2010.
- 2- Ardelan, A. Auditors' Ethics and their Impact on public trust. Procedia Social and Behavioral sciences, vol 92, p 55-60, 2013.
- 3- Beets; Stephen Douglas , Effectiveness of the complaint –Based Enforcement of the AICPA code of Professional Ethics U.S.A. 1987.
- 4- Everett Jeffery, Independence, objectivity and the Canadian CA profession : Critical perspectives on accounting, vol 16, p 415-440, 2005.
- 5- Lang T.K. Hall, Accounting student perceptions of ethical behavior : insight into future accounting professionals. Academy of Educational Leadership. vol 14, 2010.

الملاحق



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



استمارة استبيان

الأخ الفاضل/الأخت الفاضلة :

يشكل هذا الاستبيان جزءا من الدراسة التي تجريها الباحثة للحصول على شهادة الماستر في تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة من خلال مذكرتها المعنونة بـ:

" تقييم مدى الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر "

(دراسة ميدانية لعينة من المهنيين في المجال)

حيث تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أخلاقيات هذه المهنة في الجزائر وتقييم مدى التزام المهنيين بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني، ونأمل منكم الإجابة على العبارات الواردة بصدق وصراحة وموضوعية، وتؤكد الباحثة لكم الحرص الشديد على سرية البيانات المقدمة وأنها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.
نرجو منكم وضع علامة (✓) في خانة الإجابة التي ترونها صحيحة، ونشكركم على حسن تعاونكم.

الباحثة: جيبيري نهال

البريد الإلكتروني: nadaroumaissa@gmail.com

معلومات ديمغرافية ووظيفية:

الجنس	ذكر () أنثى ()
الشهادات	ليسانس () ماستر () ماجيستير () دكتورا () أخرى.....
الوظيفة	محاسب أجير () محاسب مستقل () في حالة الوظيفة محاسب مستقل: محاسب معتمد () خبير محاسبي () محافظ حسابات ()
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات () من 5 إلى 10 سنوات () من 10 إلى 15 سنة () أكثر من 15 سنة ()
الولاية أو المدينة

1- التزام الممارسين بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني:

الرقم	العبارات	غير موافق	محايد	موافق
1	يحرص المحاسب المهني على تحديد نطاق عمله والواجبات والمسؤوليات المناطة به وبعميله من خلال العقد الموقع بينهما.			
2	يحافظ المحاسب المهني على أسرار المهنة والولاء لها مع عدم السكوت على الفساد.			
3	يتميز المحاسب المهني بالاستقلالية والنزاهة والموضوعية أثناء تأدية عمله.			
4	يتخذ المحاسب المهني خطوات معقولة للتأكد من كون العاملين تحت سلطته بصفة مهنية يمتلكون مهارات وكفاءة مهنية عالية.			
5	يتمتع محافظ الحسابات بقدر من الاستقامة والأمانة في كل علاقاته المهنية.			
6	لا يقبل محافظو الحسابات الهدايا أو مزايا مالية أخرى بخلاف أتعاجم من العملاء.			
7	يتمتع محافظ الحسابات عن الكشف عن أية معلومات سرية خاصة بالشركة أو صاحب العمل دون تفويض محدد باستثناء وجود حق أو واجب مهني وقانوني يتطلب الكشف عن هذه المعلومات.			
8	لا يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية المهنية والتأديبية عند عدم ممارسته الشك المهني.			
9	قواعد السلوك المهني للمهنة في الجزائر واضحة وسهلة الفهم والتطبيق ولا يسودها الغموض.			
10	يساهم السلوك الإيماني للمهني والقيم الإيمانية المستمدة من أحكام ومبادئ الشريعة في الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.			
11	يساهم الاعتقاد بالثواب والعقاب الإلهي في الدفع نحو الالتزام الأخلاقي والمهني.			
12	يلتزم المهنيون بقواعد السلوك المهني رغم المنافسة السائدة في سوق المهنة.			
13	يعد تقديم خدمات استشارية للعملاء التزاما بقواعد السلوك المهني المنصوص عليها بهذا الشأن.			
14	يحافظ المهنيون على وجود وعي مستمر وفهم للتطورات الفنية والمهنية والعلمية ذات الصلة مما يطور قدراتهم للقيام بمهامهم بشكل كفاء.			

2- مستوى تغطية التكوين العلمي لأخلاقيات وقواعد السلوك المهني :

الرقم	العبارات	غير موافق	محايد	موافق
1	يتم تدريس الطلبة في تخصصات المحاسبة والمراجعة لمواضيع أخلاقيات المهنة ضمن مواد التخصص.			
2	إن عدم الاهتمام بتدريس طلبة المحاسبة وتدريبهم على الممارسات الأخلاقية للمهنة قد يكون دوراً كبيراً في زيادة انتشار الفساد.			
3	إن الأخلاقيات وممارستها شيء يكتسبه الفرد من البيت والمجتمع وتعزز الدراسة الجامعية.			
4	يحصل طلبة المحاسبة في الجامعات الجزائرية على المعرفة والتدريب المناسبين حول أهمية الأخلاقيات لممارسة المهنة.			

			5 إن تغطية أخلاقيات المهنة في التدريس الجامعي يكفي لتدريب الطلبة على ممارسة أخلاقيات المهنة بالشكل المطلوب
			6 تحرص الهيئة التعليمية على ترسيخ أخلاقيات وقواعد السلوك المهني وذلك بتنشيط ملتقيات وندوات تؤكد على مدى أهمية الالتزام بقواعد السلوك المهني.

3- مدى الترابط بين القوانين ودرجة الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني :

الرقم	العبارات	غير موافق	محايد	موافق
1	تدفع شروط منح اعتماد مزاولة المهنة الواردة في القانون 10-01 المهنيين للالتزام بقواعد السلوك المهني.			
2	يصدر المجلس الوطني المحاسبة نشرات دورية تحدد فيها أخلاقيات مزاولة مهنة المحاسبة حسب التطورات الحديثة.			
3	تساهم العقوبات الواردة في القانون 10-01 إلى دفع المهنيين للالتزام بشكل أكبر بقواعد السلوك المهني.			
4	تؤثر الحقوق والواجبات الواردة في قانون مزاولة المهن الثلاثة المعمول به في الجزائر على درجة الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني			
5	توفر الهيئات المهنية المختصة فرصة لمواكبة المستجدات المهنية من خلال الاشتراك بالندوات والدورات الخاصة بقواعد السلوك المهني.			

4- عوامل مؤثرة على الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني:

الرقم	العبارات	غير موافق	محايد	موافق
1	يمكن للمحاسب المهني مسك حسابات شركة يملك فيها مساهمات أو له علاقة بأحد أعضائها وهذا قد يؤثر على استقلاليته.			
2	عدم وجود فترة محددة قانونا للتعاقد مع المحاسب المهني لا تؤثر على العناية المهنية أثناء أدائه لعمله.			
3	تحول بعض مكاتب المحاسبة إلى أدوات تهرب ضريبي أكثر منها عمل محاسبي يؤثر على السلوك المهني للمحاسبين.			
4	تحديد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة يزيد من نزاهة وموضوعية تقاريره.			
5	قبول محافظ الحسابات الوكالة لتنفيذ مهمة المراجعة في مؤسسات ليست بمستواه المهني لا يؤثر على الكفاءة والعناية المهنية أثناء أداء مهامه.			
6	يقوم محافظ الحسابات بمراجعة عمل المساعدين ولا يولي اهتمام في حالة وجود روابط بين أحد أعضاء فريقه والمؤسسة محل المراجعة.			



UNIVERSITE KASDI MERBAH DE OUARGLA
FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES ET COMMERCIALE ET
SCIENCES DE GESTION
DIPARTEMENT :SCIENCES COMMERCIALES



FORMULE DE QUESTIONNAIRE

Chers confrères, chères consœurs,

Ce présent questionnaire est une partie de la thèse de Master spécialité Comptabilité et fiscalité approfondie qui a pour thème

« Evaluation du respect de la déontologie comptable en Algérie ».

Le but de cette étude est de prendre connaissance de la déontologie du métier de comptabilité en Algérie et évaluer le degré du respect des professionnels des règles déontologiques de cette profession. Nous souhaitons de votre part d'y participer objectivement en répondant au présent questionnaire en respectant la sincérité et la véracité des réponses. La chercheuse tient à préciser que les réponses fournies restent confidentielles et ne seront utilisées que dans un cadre de recherche scientifique.

Prière de cocher les cases par (✓) Nous vous remercions pour votre collaboration.

Chercheuse : DJEBIRI Nehal

Mail : nadaroumaissa@gmail.com

Données démographiques et professionnelles :

Sexe	Masculin () Féminin ()
Diplôme	licence () master () magister () doctorat () autre.....
Profession	Comptable Salarié () Comptable Indépendant () Dans le cas de comptable Indépendant : Comptable Agrée () Expert-Comptabl () Commissaire aux comptes ()
Expérience professionnelle	Moins de 05 ans () de 05 à 10 10 ans () De 10 à 15 ans () plus de 15 ans ()

1- Respect des professionnels du code de la déontologie professionnelle :

N°	Désignation	N'acceptez pas	Sans Avis	Acceptez
1	Le comptable veille à la définition et au respect des obligations et droits contractuelles envers sa clientèle.			
2	Les comptables sont tenus par le secret professionnel sans pour autant omettre la dénonciation des affaires frauduleuses.			
3	Le comptable se caractérise par son indépendance, son intégrité et son objectivité.			
4	Le comptable veille à s'assurer que ses employés ont les qualités et compétences professionnelles requises pour l'exercice de la fonction.			
5	Le Commissaire aux comptes doit être honnête et intègre dans ses relations professionnelles.			
6	Les Commissaires aux comptes n'accepte pas les cadeaux ni les avantages financiers hormis leur honoraires.			
7	Le Commissaire aux comptes est interdit de divulguer toutes informations secrètes de sa clientèle sauf s'il est mandaté ou dans un cadre réglementaire.			
8	Le commissaire aux comptes n'assume pas la responsabilité professionnelle et morale s'il n'a pas exercé un scepticisme professionnel.			
9	Les règles du code de déontologie comptable en Algérie sont-elles claires, compréhensible et applicables ?			
10	La conscience et les valeurs selon les préceptes religieux ont -ils un rôle dans l'exercice et le respect du code de la déontologie comptable ?			
11	La croyance en la récompense et le châtime divinont-t-ils un rôle dans le respect du code de déontologie comptable ?			
12	Les professionnels s'engagent au respect des règles du code déontologique de la profession malgré la concurrence.			
13	Le professionnel est tenu est de fournir les consultations et informations à la clientèle selon le code de déontologie comptable.			
14	Les professionnels sont tenus d'être au courant des mises à jour et actualisations relatives à l'exercice de leurs professions.			

2- Niveau de couverture de la formation scientifique de la déontologie et les règles professionnelles :

N°	Désignation	N'acceptez pas	Sans Avis	Acceptez
1	Les étudiants sont formés dans les spécialités comptables et les règles du code de la déontologie comptables au cours de leurs cursus.			
2	Le manque de formation adéquat des étudiants joue un rôle de la prolifération de la fraude.			
3	La déontologie comptable et son application est fondée sur les valeurs acquises par la personne de son éducation et des valeurs sociales renforcées par la formation universitaire ?			
4	Les étudiants en comptabilité en Algérie ont un niveau de formation et de stage suffisant pour l'exercice de la fonction ?			
5	La couverture de la déontologie dans la formation universitaire est-elle suffisante pour un exercice adéquat de la profession ?			
6	L'organisme de formation veille à inculquer les règles de la déontologie en animant des colloques et séminaires			

3- Le degré de compatibilité entre les lois et le code de déontologie comptable :

N°	Désignation	N'acceptez pas	Sans Avis	Acceptez
1	Le paiement des cotisations de l'obtention de l'agrément selon la loi 10-01 pour le respect du code de déontologie de la profession.			
2	L'ordre des comptables et commissaires aux comptes publie périodiquement des bulletins d'information et notes relatives à la profession			
3	Les sanctions prévues dans la loi 10/01 contribuent à plus de rigueur dans l'exercice de la profession.			
4	Les droits et obligations prévues dans la loi relative à l'exercice de la profession de comptable, expert-comptable et commissaire aux comptes influent sur le degré du respect du code de la déontologie professionnelle.			
5	Les instances professionnelles veillent à l'organisation et la participation aux séminaires, forums et formations relatives à la profession.			

4- Facteurs influant sur le respect de l'éthique et de la déontologie :

N°	Désignation	N'acceptez pas	Sans Avis	Acceptez
1	Le comptable professionnel peut tenir la comptabilité d'une entreprise où il a des participations ou il est en relation avec l'un des actionnaires, et cela peut affecter son indépendance.			
2	L'absence d'une législation spécifique pour la durée contractuelle d'un comptable professionnel n'affecte-t-elle pas sur l'entretien professionnel dans l'exercice de sa tâche.			
3	Certains cabinets comptables se sont transformés en outils d'évasion fiscale plutôt que d'assurer leur travail de comptabilité affecte le comportement professionnel des comptables.			
4	Déterminer le mandat du commissaire aux comptes renouvelable une fois augmente le degré d'impartialité et d'objectivité de ses rapports.			
5	Le commissaire aux comptes acceptant la mission de vérification des entreprises de moindre envergure n'affecte pas le professionnalisme de ce dernier dans l'exercice de ses fonctions.			
6	Le commissaire aux comptes examine et chapeaute le travail de ses assistants même s'ils ont des liens avec l'entreprise objet de l'audit.			

الملحق 03:

الدرجة العلمية والتخصص	اسم الأستاذ
أستاذ محاضر - أ -	الأستاذ مناصرية رشيد
أستاذ مساعد - أ -	الأستاذ قوجيل محمد
أستاذ محاضر - أ -	الأستاذ عرابة الحاج

الملحق 04:

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,574	4

الملحق 05:

Niveau

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
valid ليسانس	33	52	52	52
ماستر	15	24	24	76
ماجستير	6	10	10	86
أخرى	9	14	14	100
Total	63	100	100	

Situation

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محاسب أجير	32	51	51	51
محاسب مستقل	31	49	49	100
Total	63	100	100	

Expériences

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من 5 سنوات	18	29	29	29
من 5 إلى 10 سنوات	19	30	30	59
من 10 إلى 15 سنة	11	17	17	76
أكثر من 15 سنة	15	24	24	100
Total	63	100	100	

الملحق رقم 06:

A1: يحرص المحاسب المهني على تحديد نطاق عمله والواجبات والمسؤوليات المناطة به ويعمليه من خلال العقد الموقع بينهما.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	51	81	81	81
محايد	6	10	10	90
غير موافق	6	10	10	100
Total	63	100	100	

A2: يحافظ المحاسب المهني على أسرار المهنة والولاء لها مع عدم السكوت على الفساد.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	57	90.5	90.5	90.5
محايد	4	6.3	6.3	96.8
غير موافق	2	3.2	3.2	100.0
Total	63	100.0	100.0	

A3: يتميز المحاسب المهني بالاستقلالية والنزاهة الموضوعية أثناء تأدية عمله.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	56	89	89	89
محايد	5	8	8	97
غير موافق	2	3	3	100
Total	63	100	100	

Statistics

		A1: يحرص المحاسب المهني على تحديد نطاق عمله والواجبات والمسؤوليات المناطة به ويعمليه من خلال العقد الموقع بينهما.	A2: يحافظ المحاسب المهني على أسرار المهنة والولاء لها مع عدم السكوت على الفساد.	A3: يتميز المحاسب المهني بالاستقلالية والنزاهة والموضوعية أثناء تأدية عمله.
N	Valid	63	63	63
	Missing	0	0	0
Mean ⁽¹⁾		1.29	1.13	1.14
Std. Deviation ⁽²⁾		.633	.421	.435

A4: يتخذ المحاسب المهني خطوات معقولة للتأكد من كون العاملين تحت سلطته بصفة مهنية يمتلكون مهارات وكفاءة مهنية عالية.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	51	81	81	81
محايد	9	14	14	95
غير موافق	3	5	5	100
Total	63	100	100	

¹ - Moyenne → المتوسط الحسابي .

² - Ecart-type → الانحراف المعياري .

A5: يتمتع محافظ الحسابات بقدر من الاستقامة والأمانة في كل علاقاته المهنية.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	55	87	87	87
محاييد	7	11	11	98
غير موافق	1	2	2	100
Total	63	100	100	

A6: لا يقبل محافظو الحسابات الهدايا أو مزايا مالية أخرى بخلاف أتعاجم من العملاء.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	37	59	59	59
محاييد	17	27	27	86
غير موافق	9	14	14	100
Total	63	100	100	

Statistics

	A4: يتخذ المحاسب المهني خطوات معقولة للتأكد من كون العاملين تحت سلطته بصفة مهنية يمتلكون مهارات وكفاءة مهنية عالية.	A5: يتمتع محافظ الحسابات بقدر من الاستقامة والأمانة في كل علاقاته المهنية.	A6: لا يقبل محافظو الحسابات الهدايا أو مزايا مالية أخرى بخلاف أتعاجم من العملاء.
N	63	63	63
Valid			
Missing	0	0	0
Mean	1.24	1.14	1.56
Std. Deviation	.530	.396	.736

A7: يتمتع محافظ الحسابات عن الكشف عن أية معلومات سرية خاصة بالشركة أو صاحب العمل دون تفويض محدد باستثناء وجود حق أو واجب مهني وقانوني

يتطلب الكشف عن هذه المعلومات.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	55	87	87	87
محاييد	5	8	8	95
غير موافق	3	5	5	100
Total	63	100	100	

A8: لا يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية المهنية والتأديبية عند عدم ممارسته الشك المهني.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	11	17	17	17
محاييد	29	46	46	63
غير موافق	23	37	37	100
Total	63	100	100	

A9: قواعد السلوك المهني للمهنة في الجزائر واضحة وسهلة الفهم والتطبيق ولا يسودها الغموض.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent

Valid	موافق	23	37	37	37
	محايد	21	33	33	70
	غير موافق	19	30	30	100
Total		63	100	100	

Statistics

		A7: يتمتع محافظ الحسابات عن الكشف عن أية معلومات سرية خاصة بالشركة أو صاحب العمل دون تفويض محدد باستثناء وجود حق أو واجب مهني وقانوني يتطلب الكشف عن هذه المعلومات.	A8: لا يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية المهنية والتأديبية عند عدم ممارسته الشك المهني.	A9: قواعد السلوك المهني للمهنة في الجزائر واضحة وسهلة الفهم والتطبيق ولا يسودها الغموض.
N	Valid	63	63	63
	Missing	0	0	0
Mean		1.17	2.19	1.94
Std. Deviation		.493	.715	.821

A10: يساهم السلوك الإيماني للمهني والقيم الإيمانية المستمدة من أحكام ومبادئ الشريعة في الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	39	61.9	61.9	61.9
محايد	18	28.6	28.6	90.5
غير موافق	6	9.5	9.5	100.0
Total	63	100.0	100.0	

A11: يساهم الاعتقاد بالثواب والعقاب الإلهي في الدفع نحو الالتزام الأخلاقي والمهني.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	41	65	65	65
محايد	19	30	30	95
غير موافق	3	5	5	100
Total	63	100	100	

A12: يلتزم المهنيون بقواعد السلوك المهني رغم المنافسة السائدة في سوق المهنة.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	40	63	63	63
محايد	18	29	29	92
غير موافق	5	8	8	100
Total	63	100	100	

Statistics

		A10: يساهم السلوك الإيماني للمهني والقيم الإيمانية المستمدة من أحكام ومبادئ الشريعة في الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.	A11: يساهم الاعتقاد بالثواب والعقاب الإلهي في الدفع نحو الالتزام الأخلاقي والمهني.	A12: يلتزم المهنيون بقواعد السلوك المهني رغم المنافسة السائدة في سوق المهنة.
N	Valid	63	63	63
	Missing	0	0	0

Mean	1.48	1.40	1.44
Std. Deviation	.669	.583	.642

A13: يعد تقديم خدمات استشارية للعملاء التزاما بقواعد السلوك المهني المنصوص عليها بهذا الشأن.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	44	69.8	69.8	69.8
محايد	13	20.6	20.6	90.5
غير موافق	6	9.5	9.5	100.0
Total	63	100.0	100.0	

A14: يحافظ المهنيون على وجود وعي مستمر وفهم للتطورات الفنية والمهنية والعلمية ذات الصلة مما يطور قدراتهم للقيام

بمهامهم بشكل كفاء.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	56	89	89	89
محايد	3	5	5	94
غير موافق	4	6	6	100
Total	63	100	100	

Statistics

		A13: يعد تقديم خدمات استشارية للعملاء التزاما بقواعد السلوك المهني المنصوص عليها بهذا الشأن.	A14: يحافظ المهنيون على وجود وعي مستمر وفهم للتطورات الفنية والمهنية والعلمية ذات الصلة مما يطور قدراتهم للقيام بمهامهم بشكل كفاء.
N	Valid	63	63
	Missing	0	0
Mean		1.40	1.17
Std. Deviation		.661	.525

الملحق رقم 07:

B1: يتم تدريس الطلبة في تخصصات المحاسبة والمراجعة لمواضيع أخلاقيات المهنة ضمن مواد التخصص.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	32	51	51	51
محايد	16	25	25	76
غير موافق	15	24	24	100
Total	63	100	100	

B2: إن عدم الاهتمام بتدريس طلبة المحاسبة وتدريبهم على الممارسات الأخلاقية للمهنة قد يكون دوراً كبيراً في زيادة انتشار الفساد.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	49	77.8	77.8	77.8
محايد	6	9.5	9.5	87.3
غير موافق	8	12.7	12.7	100.0
Total	63	100.0	100.0	

B3: إن الأخلاقيات وممارستها شيء يكتسبه الفرد من البيت والمجتمع وتعززه الدراسة الجامعية.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	56	89	89	89
محايد	5	8	8	97
غير موافق	2	3	3	100
Total	63	100	100	

Statistics

		B1: يتم تدريس الطلبة في تخصصات المحاسبة والمراجعة لمواضيع أخلاقيات المهنة ضمن مواد التخصص.	B2: إن عدم الاهتمام بتدريس طلبة المحاسبة وتدريبهم على الممارسات الأخلاقية للمهنة قد يكون دوراً كبيراً في زيادة انتشار الفساد.	B3: إن الأخلاقيات وممارستها شيء يكتسبه الفرد من البيت والمجتمع وتعزز الدراسة الجامعية.
N	Valid	63	63	63
	Missing	0	0	0
Mean		1.73	1.35	1.14
Std. Deviation		.827	.699	.435

B4: يحصل طلبة المحاسبة في الجامعات الجزائرية على المعرفة والتدريب المناسبين حول أهمية الأخلاقيات لممارسة المهنة.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	14	22	22	22
محايد	19	30	30	52
غير موافق	30	48	48	100
Total	63	100	100	

B5: إن تغطية أخلاقيات المهنة في التدريس الجامعي يكفي لتدريب الطلبة على ممارسة أخلاقيات المهنة بالشكل المطلوب.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	8	13	13	13
محايد	11	17	17	30
غير موافق	44	70	70	100
Total	63	100	100	

B6: تحرص الهيئة التعليمية على ترسيخ أخلاقيات وقواعد السلوك المهني وذلك بتنشيط ملتقيات وندوات تؤكد على مدى أهمية الالتزام بقواعد السلوك المهني.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	29	46	46	46
محايد	18	29	29	75
غير موافق	16	25	25	100
Total	63	100	100	

Statistics

		B4: يحصل طلبة المحاسبة في الجامعات الجزائرية على المعرفة والتدريب المناسبين حول أهمية الأخلاقيات لممارسة المهنة.	B5: إن تغطية أخلاقيات المهنة في التدريس الجامعي يكفي لتدريب الطلبة على ممارسة أخلاقيات المهنة بالشكل المطلوب.	B6: تحرص الهيئة التعليمية على ترسيخ أخلاقيات وقواعد السلوك المهني وذلك بتنشيط ملتقيات وندوات تؤكد على مدى أهمية الالتزام بقواعد السلوك المهني.
N	Valid	63	63	63
	Missing	0	0	0

Mean	2.25	2.57	1.79
Std. Deviation	.803	.712	.826

الملحق رقم 08:

C1: تدفع شروط منح اعتماد مزاوله المهنة الواردة في القانون 01-10 المهنيين للالتزام بقواعد السلوك المهني.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	43	68	68	68
محايد	19	30	30	98
غير موافق	1	2	2	100
Total	63	100	100	

C2: تصدر نقابة المحاسبين نشرات دورية تحدد فيها أخلاقيات مزاوله مهنة المحاسبة حسب التطورات الحديثة.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	31	49	49	49
محايد	22	35	35	84
غير موافق	10	16	16	100
Total	63	100	100	

C3: تساهم العقوبات الواردة في القانون 01-10 إلى دفع المهنيين للالتزام بشكل أكبر بقواعد السلوك المهني.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	38	60	60	60
محايد	19	30	30	90
غير موافق	6	10	10	100
Total	63	100	100	

Statistics

		C1: تدفع شروط منح اعتماد مزاوله المهنة الواردة في القانون 01-10 المهنيين للالتزام بقواعد السلوك المهني.	C2: تصدر نقابة المحاسبين نشرات دورية تحدد فيها أخلاقيات مزاوله مهنة المحاسبة حسب التطورات الحديثة.	C3: تساهم العقوبات الواردة في القانون 01-10 إلى دفع المهنيين للالتزام بشكل أكبر بقواعد السلوك المهني.
N	Valid	63	63	63
	Missin g	0	0	0
Mean		1.33	1.67	1.49
Std. Deviation		.508	.741	.669

C4: تؤثر الحقوق والواجبات الواردة في قانون مزاوله المهن الثلاثة المعمول به في الجزائر على درجة الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	41	65	65	65
محايد	16	25	25	90
غير موافق	6	10	10	100
Total	63	100	100	

C5: توفر الهيئات المهنية المختصة فرصة لمواكبة المستجدات المهنية من خلال الاشتراك بالندوات والدورات الخاصة بقواعد السلوك المهني.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent

Valid	موافق	38	60	60	60
	محايد	19	30	30	90
	غير موافق	6	10	10	100
Total		63	100	100	

Statistics

		C4: تؤثر الحقوق والواجبات الواردة في قانون مزاوله المهن الثلاثة المعمول به في الجزائر على درجة الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.	C5: توفر الهيئات المهنية المختصة فرصة لمواكبة المستجندات المهنية من خلال الاشتراك بالندوات والدورات الخاصة بقواعد السلوك المهني.
N	Valid	63	63
	Missin g	0	0
Mean		1.44	1.49
Std. Deviation		.667	.669

الملحق رقم 09:

D1: يمكن للمحاسب المهني مسك حسابات شركة يملك فيها مساهمات أو له علاقة بأحد أعضائها وهذا قد يؤثر على استقلالته.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	19	30	30
	محايد	14	22	52
	غير موافق	30	48	100
Total		63	100	100

D2: عدم وجود فترة محددة قانونا للتعاقد مع المحاسب المهني لا تؤثر على العناية المهنية أثناء أدائه لعمله.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	20	31.7	31.7
	محايد	18	28.6	60.3
	غير موافق	25	39.7	100.0
Total		63	100.0	100.0

D3: تحول بعض مكاتب المحاسبة إلى أدوات تحرب ضريبي أكثر منها عمل محاسبي يؤثر على السلوك المهني للمحاسبين.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	38	60	60
	محايد	17	27	87
	غير موافق	8	13	100
Total		63	100	100

Statistics

		D1: يمكن للمحاسب المهني مسك حسابات شركة يملك فيها مساهمات أو له علاقة بأحد أعضائها وهذا قد يؤثر على استقلالته.	D2: عدم وجود فترة محددة قانونا للتعاقد مع المحاسب المهني لا تؤثر على العناية المهنية أثناء أدائه لعمله.	D3: تحول بعض مكاتب المحاسبة إلى أدوات تحرب ضريبي أكثر منها عمل محاسبي يؤثر على السلوك المهني للمحاسبين.
N	Valid	63	63	63
	Missin g	0	0	0

Mean	2.17	2.08	1.52
Std. Deviation	.871	.848	.715

D4: تحديد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة يزيد من نزاهة وموضوعية تقاريره.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	42	67	67	67
محايد	9	14	14	81
غير موافق	12	19	19	100
Total	63	100	100	

D5: قبول محافظ الحسابات الوكالة لتنفيذ مهمة المراجعة في مؤسسات ليست بمستواه المهني لا يؤثر على الكفاءة والعناية المهنية أثناء أداء مهامه.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	22	34.9	34.9	34.9
محايد	23	36.5	36.5	71.4
غير موافق	18	28.6	28.6	100.0
Total	63	100.0	100.0	

D6: يقوم محافظ الحسابات بمراجعة عمل المساعدين ولا يولي اهتمام في حالة وجود روابط بين أحد أعضاء فريقه والمؤسسة محل المراجعة.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	20	32	32	32
محايد	12	19	19	51
غير موافق	31	49	49	100
Total	63	100	100	

Statistics

	D4: تحديد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة يزيد من نزاهة وموضوعية تقاريره.	D5: قبول محافظ الحسابات الوكالة لتنفيذ مهمة المراجعة في مؤسسات ليست بمستواه المهني لا يؤثر على الكفاءة والعناية المهنية أثناء أداء مهامه.	D6: يقوم محافظ الحسابات بمراجعة عمل المساعدين ولا يولي اهتمام في حالة وجود روابط بين أحد أعضاء فريقه والمؤسسة محل المراجعة.
N	63	63	63
Valid	63	63	63
Missing	0	0	0
Mean	1.52	1.94	2.17
Std. Deviation	.800	.801	.890

المتوسط العام للمحور (1) و (2) :

Statistics

	المحور (1)	المحور (2)
N	63	63
Valid	63	63
Missing	0	0
Mean	1,4059	1,8069
Std. Deviation	,25844	,38124

المتوسط العام للمحور (3) و (4) :

Statistics

		المحور (3)	المحور (4)
N	Valid	63	63
	Missing	0	0
Mean		1,4857	1,9021
Std. Deviation		,42762	,38641

الملحق رقم 10:

Correlations

		المحور (1)	المحور (2)	المحور (3)	المحور (4)
(1) المحور	Pearson Correlation	1	,237	,345(**)	,164
	Sig. (2-tailed)		,061	,006	,199
	N	63	63	63	63
(2) المحور	Pearson Correlation	,237	1	,413(**)	,155
	Sig. (2-tailed)	,061		,001	,224
	N	63	63	63	63
(3) المحور	Pearson Correlation	,345(**)	,413(**)	1	,227
	Sig. (2-tailed)	,006	,001		,073
	N	63	63	63	63
(4) المحور	Pearson Correlation	,164	,155	,227	1
	Sig. (2-tailed)	,199	,224	,073	
	N	63	63	63	63

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الملحق رقم 11:

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov(a)			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
(1) المحور	,163	63	,000	,916	63	,000
(2) المحور	,138	63	,004	,950	63	,012
(3) المحور	,183	63	,000	,899	63	,000
(4) المحور	,108	63	,066	,976	63	,268

a Lilliefors Significance Correction

الملحق رقم 12:

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
المحور (1)	Between Groups	,333	3	,111	1,722	,172
	Within Groups	3,808	59	,065		
	Total	4,141	62			
المحور (2)	Between Groups	,699	3	,233	1,655	,187
	Within Groups	8,312	59	,141		
	Total	9,011	62			
المحور	Between Groups	,496	3	,165	,900	,447
	Within Groups	10,841	59	,184		

(3)	Total	11,337	62			
المحور	Between Groups	,239	3	,080	,521	,670
	Within Groups	9,019	59	,153		
(4)	Total	9,257	62			

ANOVA

		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
المحور	Between Groups	,447	1	,447	7,389	,009
	Within Groups	3,694	61	,061		
(1)	Total	4,141	62			
المحور	Between Groups	,350	1	,350	2,463	,122
	Within Groups	8,662	61	,142		
(2)	Total	9,011	62			
المحور	Between Groups	,027	1	,027	,148	,702
	Within Groups	11,310	61	,185		
(3)	Total	11,337	62			
المحور	Between Groups	,059	1	,059	,393	,533
	Within Groups	9,198	61	,151		
(4)	Total	9,257	62			

ANOVA

		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
المحور	Between Groups	,082	3	,027	,396	,756
	Within Groups	4,059	59	,069		
(1)	Total	4,141	62			
المحور	Between Groups	,731	3	,244	1,735	,170
	Within Groups	8,281	59	,140		
(2)	Total	9,011	62			
المحور	Between Groups	,702	3	,234	1,299	,283
	Within Groups	10,635	59	,180		
(3)	Total	11,337	62			
المحور	Between Groups	,192	3	,064	,416	,742
	Within Groups	9,066	59	,154		
(4)	Total	9,257	62			

الفهرس

الفهرس

رقم الصفحة	الفهرس
III	الاهداء
IV	الشكر
V	الملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال البيانية
IX	قائمة الملاحق
X	قائمة الاختصارات والرموز
أ	المقدمة
الفصل الأول: مفاهيم حول أخلاقيات المهنة وتطبيقاتها	
2	تمهيد
2	المبحث الأول: مفاهيم وعموميات لأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة
2	المطلب الأول: عموميات حول أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة
2	الفرع الأول: تعريف أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة
3	الفرع الثاني: أسباب بروز موضوع الأخلاقيات المهنية في الآونة الأخيرة
5	الفرع الثالث: المنظمات المهنية الدولية والعربية والمحلية التي تؤثر على أخلاقيات المهنة
7	المطلب الثاني: مبادئ وقواعد السلوك المهني، أهداف ومصادر أخلاقيات المهنة
7	الفرع الأول: مبادئ وقواعد السلوك المهني
7	أولاً: مبادئ السلوك المهني
7	ثانياً: قواعد السلوك المهني
8	الفرع الثاني: أهداف أخلاقيات المهنة
8	الفرع الثالث: مصادر أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة
9	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
9	المطلب الأول: دراسات لها علاقة بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة
15	المطلب الثاني: التعليق على الدراسات السابقة
16	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
18	تمهيد

18	المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية
18	المطلب الأول: عرض الاستبيان
18	الفرع الأول: مراحل ومحتوى الاستبيان
18	أولاً: مراحل تصميم الاستبيان
19	ثانياً: محتوى الاستبيان
20	الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة
20	أولاً: العينة المختارة
20	ثانياً: عينة الدراسة
20	الفرع الثالث: الأدوات المستخدمة في الدراسة
21	أولاً: أدوات احصائية
22	ثانياً: معالجة استمارة الاستبيان
22	المطلب الثاني: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة
22	الفرع الأول: توزيع أفراد العينة حسب الشهادة
23	الفرع الثاني: توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة
24	الفرع الثالث: توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية
25	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية
25	المطلب الأول: الإحصاء الوصفي
25	الفرع الأول: التزام الممارسين بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني
30	الفرع الثاني: مستوى تغطية التكوين العلمي لأخلاقيات وقواعد السلوك المهني
32	الفرع الثالث: مدى الترابط بين القوانين ودرجة الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني
34	الفرع الرابع: عوامل مؤثرة على الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني
37	المطلب الثاني: الإحصاء الاستدلالي
37	الفرع الأول: اختبار معامل الارتباط
39	الفرع الثاني: اختبار التوزيع الطبيعي (Sample K-S)
40	الفرع الثالث: اختبار تحليل التباين الأحادي One way Anova
43	خلاصة الفصل
45	الخاتمة
49	المصادر والمراجع
53	الملاحق