

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية علوم التسيير و علوم تجارية

الشعبة: علوم مالية و محاسبية

التخصص: محاسبة و تدقيق

من إعداد الطالب: يونس بونقاب

بعنوان:

## أثر أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية على جودة التقارير في البيئة الجزائرية

دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات لولاية ورقلة

نوقشت و أجزيت بتاريخ: 2018/06/12

أمام اللجنة المكونة من:

الدكتور / حجة الله شاوش	(أستاذ بجامعة ورقلة) رئيساً
الدكتور / فريد عوينات	(أستاذ بجامعة ورقلة) مشرفاً و مقررأ
الدكتورة / أسيا قمو	(أستاذة بجامعة ورقلة) مناقشأ

السنة الجامعية: 2018/2017

# الإهداء

وأفضل قسم الله للمرء عقله فليس من الخيرات شيء يقاربه  
إذا أكمل الرحمان للمرء عقله فقد كلمت أخلاقه وآرابه  
يعيش الفتى في الناس بالعقل انه على العقل يجري عمله وتجاربه  
«الإمام على كرم الله وجهه»

إلى من قال الله فيهم « وَوَصَّيْنَا الْإِنْسَانَ بِوَالِدَيْهِ إِحْسَانًا »، ومن كان دعاؤهما لي سنداً  
ولا زالا لطريقي نبراساً.

أهدي ثمرة عملي إلى التي رفع الله من مقامها وجعل الجنة تحت أقدامها إلى التي غمرتني بعطفها وحنانها وحبها  
صاحبة القلب الواسع ، صاحبة الفضل التي مهما فعلت وقلت لا أوفيها حقها، أمي الحنون.  
إلى مرشدي إلى من منحني الإرادة وله الفضل في تعليمي، إلى من ندر نفسه وحياته ليتحمل المصاعب ومعلمي  
الصبر على المتاعب من أجل تحقيق المكاسب إلى أبي الغالي أطل الله عمره.

إلى شموع التي تبير حياتي إخوتي الأعزاء

إلى كل أهل وأقارب والأحباء

كما أهدي إلى من جمعني معهم مشوار دراستي و من حملت معهم لواء الصداقة وألفت فيهم طريق الرشده وإلى كل من  
يعرفني.

وصفوة القول قوله تعالى:

«يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ»

يونس بونقاب

# شكر و تقدير

قبل كل شيء أشكر الله عز وجل الذي رزقني من العلم ما لم أكن أعلم وأعطاني من القوة والمقدرة ما أحتاجه للوصول إلى هذا المستوى وإتمام هذا العمل.

أما بعد أتقدم بجزيل الشكر والامتنان في المقام الأول إلى الأستاذ المشرف **عويبات فريد** و إلى الاخوة شاوش الله حجة، غداري منير، الى بديار هاجر، زوجتي وحيبتي نورة بوعلامي.

الذين لم يخلو عليا بتوجيهاتهم وإرشاداتهم ونصائحهم السديدة وكذا حرصهم الدائم على إتمام هذا العمل.

كما أشكر جزيل أعضاء اللجنة على توجيهاتهم وتقييمهم لهذا العمل كما أتوجه بالشكر والامتنان إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد لإنجاز هذا العمل.

## الملخص

يتمحور هذا الموضوع حول أثر أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية في تحسين جودة التقارير المالية و على مدى التزام المراجعين بالأخلاقيات ومدى التزامهم بتطبيق القوانين المنظمة للمهنة وأيضا مدى مساهمة أخلاقيات المهنة في تحسين جودة التقارير المالية، حيث تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أخلاقيات مهنة المراجعة حيث تم في الجانب النظري التطرق إلى مفهوم أخلاقيات المهنة وأهميتها ومصادرها في البيئة الجزائرية أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد تم قياس مدى مساهمة أخلاقيات مهنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية والأداء المهني للمراجع في الجزائر و هذا من خلال الاستعانة بالاستبيان الموزع على 30 عينة من محافظي الحسابات في ولاية ورقلة لما لهم من دراية في الموضوع. وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

بالرغم من كل الظروف والضغوطات الداخلية والخارجية الموجودة في البيئة الجزائرية يوجد تطبيق لأخلاقيات مهنة المراجعة وذلك فضلا عن الدور الكبير الذي تلعبه القوانين المنظمة للمهنة في الحد من التلاعبات .

الكلمات المفتاحية: أخلاقيات مهنة مراجعة، محافظ حسابات، جودة التقارير المالية، بيئة اعمال جزائرية

### **Abstract:**

This topic focuses on the impact of external audit ethics on improving the quality of financial reports and on the extent to which auditors are committed to compliance with ethics and regulations governing the profession, along with the contribution of business ethics to improving the quality of financial reports.

This study aims to highlight audit ethics through addressing the concept of business ethics and its importance and sources in the Algerian environment, and measuring the extent to which audit ethics contribute to improving the quality of financial reports and professional performance of the auditor in Algeria, through the distribution of a questionnaire among 30 samples of external auditors in Ouargla for their knowledge of the topic. The study has come up with a set of results, most importantly:

Despite all the internal and external conditions and pressures that exist in the Algerian environment, audit ethics are applied thanks to the significant role played by the laws regulating the profession in reducing manipulations.

**Keywords:** audit ethics, external auditor, quality of financial reports, Algerian business environment.

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
37	الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان الموزعة	1-2
38	يوضح مقياس ليكارت الثلاثي	2-2
41	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	3-2
42	يمثل توزيع العينة حسب التخصص العلمي	4-2
42	يمثل توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	5-2
43	يوضح معامل الثبات ألف كرونباخ	6-2
44	معايير تحديد الاتجاه	7-2
44	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الأول	8-2
45	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثاني	9-2
46	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثالث	10-2
47	يبين نتائج الأحادي ANOVA تبعا لمتغير الخبرة	11-2

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
25	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	1-1
28	أثر أخلاقيات مهنة المراجعة على جودة عملية المراجعة	2-1
29	أثر الأخلاقيات المهنية على الخصائص النوعية للتقارير المالية	2-1
38	يوضح متغيرات الدراسة	1-2
41	يمثل توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	2-2
42	يوضح توزيع أفراد الدراسة حسب التخصص العلمي	3-2
43	يوضح توزيع أفراد الدراسة حسب الخبرة	4-2

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
66	الاستبيان	ملحق 1
69	قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان	ملحق 2
69	النسب و التكرارات للمؤهل العلمي	ملحق 3
69	النسب والتكرارات للتخصص العلمي	الملحق 4
70	النسب والتكرارات للخبرة المهنية	الملحق 5
70	عرض نتائج المتوسطات الحسابية و الانحراف المعياري لكل المحاور	ملحق 6
72	معامل ألفا كرونباخ	ملحق 7
74	ANOVA لمتغير الخبرة	ملحق 8

قائمة الاختصارات و الرموز

الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الأصل	الاختصار/الرمز
النظام المحاسبي المالي	Système de comptabilité financière	SCF
مجلس معايير المحاسبة المالية	Conseil des normes de comptabilité financière	FASB
معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards	IAS



# المقدمة

نظرا للتطور والتوسع الاقتصادي السريع والنمو الكبير في عالم الأعمال وتعقيدها، أصبحت مهنة المراجعة تلعب دورا مهما لما توفره من معلومات مهمة وقيمة لذوي العلاقة وبالأخص متخذي القرارات، ويجب أن تكون تلك المعلومات ذات مصداقية وتخدم قطاعات مختلفة من المجتمع مثل المستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين الإدارات الحكومية والشركات التجارية والخدمية والمالية الأخرى والموظفين والجمهور بشكل عام، كما تعد الأخلاق المهنية عنصر مهما للمهنة التي تنشده النجاح والاستمرار وخدمة المجتمع، وهذا بالتأكيد ينطبق على مهنة المحاسبة والمراجعة الحسابات، إذ تعتبر ثقة الجمهور في نوعية الخدمات التي تقدمها مهنة المحاسبة والمراجعة الحسابات عاملا مهما في نجاحها. كما أن ثقة الجمهور بمراجع الحسابات اهتزت بعد التلاعب الذي قامت به مكاتب المراجعة لإخفاء الحقيقة على مدار السنوات السابقة لخدمة أطراف على حساب أطراف أخرى وهذا راجع إلى غياب أخلاقيات وسلوكيات المراجعين ومثل ذلك الانهيارات التي حدثت في عدد من دول شرق آسيا عام 1997، وأزمة شركة (انرون) التي كانت تعمل في الكهرباء والغاز الطبيعي في الولايات المتحدة الأمريكية عام 2001 وأزمة شركة (وورلدكوم) ثاني أكبر شركة في العالم في مجالات الاتصالات وخدمات المعلومات وأيضا شركة (زيروكس) حتى وصل إلنا خيار إلى شركة التدقيق الشهيرة (أرثر انديرسون) والأزمات المالية العالمية التي مازلنا نعيشها إلى اليوم.

وقد اهتمت العديد من البلدان بتطوير وتعزيز مهنة المحاسبة و المراجعة من خلال وضع معايير المراجعة المالية (IFRS) ومعايير المراجعة (IAS) وإصدار العديد من القوانين والأنظمة المهنية التي تعمل على تنظيم أداء المهنة ورفع مستواها، بالإضافة إلى جهود المؤسسات المهنية في تلك البلدان في إصدار المعايير والإرشادات التي تحكم العمل المهني، وقد حاز البعد الأخلاقي والسلوكي في أداء مرجع الحسابات على النصيب الأوفر من هذا الاهتمام، وهو ما ألقى على كاهل مراجعي الحسابات عدة مسؤوليات يتعين عليهم الانتباه إليها ومراعاتها أثناء مزاولتهم أعمالهم.

وقد أعطت الجزائر أيضا اهتمام كبير بمهنة المراجعة ويظهر ذلك من خلال القوانين والمعايير والمرايسم التي تنظم مهنة المراجعة وأسندها ومن بين هذه القوانين قانون 10-01 الذي به تم إلغاء قانون 91-08 المتعلق بتنظيم كل من مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 يناير 2013 الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب والمحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال مزاولتهم أعمالهم وكذا العقوبات التي تقابلها والمعايير المراجعة الصادرة في 2016.

ومن هنا وبناء على ما تم استعراضه في المقدمة يمكننا صياغة إشكالية الرئيسية في التساؤل التالي:

✓ "ما مدى تأثير أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية في تحسين جودة التقارير المالية في بيئة الجزائر؟"

ولمعالجة الإشكالية نطرح التساؤلات التالية:

1- هل يساهم الإطار القانوني المنظم لأخلاقيات المهنة المراجعة في بيئة الجزائر في تحسين أخلاقيات المهنة؟

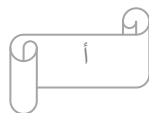
2- ما واقع تطبيق أخلاقيات مهنة المراجعة في البيئة الجزائرية و العوامل المؤثرة فيها؟

3- ما هو اثر الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية؟

كمحاولة أولية سنضع بعض الفرضيات للتساؤلات المطروحة:

فرضية 1: يساهم الإطار القانوني المنظم لأخلاقيات المهنة في الجزائر في تحسين أخلاقيات المهنة؛

فرضية 2: تطبق أخلاقيات مهنة المراجعة في البيئة الجزائرية و العوامل المؤثرة فيها؛



**فرضية 3:** يؤثر الالتزام بأخلاقيات المهنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية.

### مبررات اختيار الموضوع:

تتمثل أسباب اختيار الموضوع في أسباب موضوعية والأخرى ذاتية:

- الفضائح الموجودة في مهنة المراجعة؛
- انهيار بعض الشركات العالمية وإشارة أصابع الاتهام إلى مكاتب المراجعة؛
- معرفة أثر أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية على جودة التقارير المالية.

السبب الذاتي:

- الميول الشخصية للمواضيع المتعلقة بالمراجعة؛

### أهداف البحث:

- دراسة أخلاقيات المهنة في الجزائر وقواعد السلوك المهني؛
- التعرف على النصوص القانونية لأخلاقيات المهنة في الجزائر ومدى التزام محافظي الحسابات بها؛
- معرفة مدى أثر أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر على جودة التقارير المالية.

### أهمية البحث:

تنبع أهمية البحث من أهمية الدور الكبير الذي تلعبه أخلاقيات مهنة المراجعة وقواعد السلوك المهني التي يتحلى بها المراجع في دعم وكفاءة وفاعلية العمل المحاسبي في منشآت الأعمال وانعكاس ذلك على جودة المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية.

### حدود الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة و التوصل إلى النتائج حول موضوع الدراسة فقد ارتبطت بحدود مكانية وزمنية.

**الحدود المكانية:** تم استقصاء آراء المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة في الجزائر وبالتحديد في ولاية ورقلة(تقرت، ورقلة، حاسي مسعود) من خلال توزيع استمارة الاستبيان.

**الحدود الزمنية:** تمثلت في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة الاستبيان وتاريخ استلام آخر استمارة شهر مارس 2018.

### منهج البحث والأدوات المستخدمة:

قصد الإحاطة بجوانب موضوع الدراسة، ومعالجة الإشكالية المطروحة والإجابة عن التساؤلات الفرعية المطروحة وإثبات الفرضيات اعتمدنا في الجانب النظري على المنهج الوصفي وذلك من خلال عرض الموضوع بشكل جيد من خلال القيام بوصف الظاهرة وتفسيرها واستخلاص النتائج بشكل علمي منظم، أما في الجانب التطبيقي دراسة حالة تم الاعتماد على المنهج التحليلي من خلال تحليل استبيان وذلك بجمع المعلومات موجه للمراجعين الخارجيين واستقصاء آرائهم من أجل المساعدة في الوصول لتحقق الفرضيات أو نفيها، وذلك باستخدام برنامج المعالجة الإحصائية SPSS.

### صعوبات البحث:

تتمثل صعوبات البحث في ما يلي:

صعوبة توزيع استمارة الاستبيان على محافظي الحسابات وعدم استرجاعها كاملة بسبب تزامن مدة توزيع الاستمارة مع إعداد الميزانيات والتسويات الخاصة بنهاية السنة.

### هيكل البحث:

من أجل الإحاطة بمضمون البحث والإجابة على الإشكالية و التساؤلات المطروحة واختبار الفرضيات والوصول إلى نتائج والأهداف المرجوة، تم تقسيم الدراسة إلى فصلين كالتالي:

**الفصل الأول:** متعلق بالإطار النظري للدراسة ويتضمن مبحثين، المبحث الأول يتحدث عن الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة المراجعة، أما المبحث الثاني فقد تناول الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع المدروس، وذكر ما يميز هذه الدراسات عن الدراسة الحالية.

**الفصل الثاني:** خصص للدراسة الميدانية لعينة من محافظي الحسابات الخارجيين واستقصاء آرائهم في الموضوع وتحليل النتائج وتفسيرها ومناقشتها، وتقييم مدى استيعاب المراجعين للمشكل المطروح في الدراسة.

## الفصل الأول:

الأدبيات النظرية والتطبيقية لأثر

أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية

على جودة التقارير المالية

## تمهيد:

إن جانب السلوك الأخلاقي وضرورة العمل بأخلاقيات الأعمال لا ترتبط بمجتمعات محددة، بل أنها أصبحت موضوع حيويًا مهما تواجهه منظمات الأعمال في الدول المتقدمة والنامية، كما أنه تتجسد في إدراج موضوع أخلاقيات المهنة كمادة تدرس في الجامعات العالمية تقريبًا، وإنشاء أجهزة مختلفة في الدول لمكافحة الفساد الإداري حيث تتسابق المنظمات العالمية لإصدار المدونات الأخلاقيات الخاصة بها بعدما كانت الكفاءة هي مركز الاهتمام واريح هو الهدف الأساسي والمسؤولية الوحيدة للمؤسسة. كما إن أخلاقيات المهنة تتعلق بسلوكيات الأفراد في نشاطاتهم العلمية والعملية ومن خلال هذا الفصل سنتناول المباحث التالية:

- المبحث الأول: عموميات حول أثر أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية على جودة التقارير المالية.
- المبحث الثاني: الدراسات السابقة لأخلاقيات مهنة المراجعة.

المبحث الأول: عموميات حول أثر أخلاقيات مهنة المراجعة على جودة التقارير المالية.

المطلب الأول: الإطار النظري لأخلاقيات مهنة المراجعة.

الفرع الأول: ماهية أخلاقيات مهنة المراجعة.

أولاً: تعريف أخلاقيات مهنة المراجعة.

تعبر الأخلاق عن مجموعة من القواعد والمبادئ التي تحدد ما هو السلوك الصحيح والسلوك الخاطئ، وبالتالي فإن أخلاقيات المراجعة ما هي إلا مجموعة من المعايير والمبادئ التي تهتم على سلوك المراجع والمتعلقة بما هو صحيح أو خاطئ، وهي تمثل خطوطاً توجيهية للمراجعين في أداء أعمالهم المهنية وإن أهميتها تزداد بالتناسب مع آثار ونتائج العمل وكلما كان نشاط المراجع أكثر تأثيراً كلما زادت أهمية أخلاقيات ذلك المراجع، فالأخلاقيات هي معايير ومقاييس أخلاقية تستخدم لتمييز الصواب من الخطأ، وفي مجال المراجعة والتدقيق إن الأخلاقيات تكون بمثابة مقاييس ومعايير للقيم وسلوكيات الأخلاقية التي تحكم عمل المراجعة الذي يتم تنفيذه في بيئة الأعمال<sup>1</sup>.

ثالثاً: أهمية أخلاقيات مهنة المراجعة.

إن أردنا الإشارة إلى أهمية أخلاق المهنة فإننا سنحاول التطرق لها في الشكل التالي:<sup>2</sup>

➤ تساعد مختلف الشرائح المكونة للموارد البشرية في المؤسسة بالالتزام بالأهداف المرسومة وهذا استناداً إلى قيم المؤسسة التي تؤثر فيهم؛

➤ تسهيل عملية صنع القرار؛

➤ تحقيق احترام كل الأطراف سواء من الداخل أو خارج المؤسسة؛

➤ تولد لدى العاملين الشعور بالثقة و الفخر والانتماء للمنظمة؛

➤ تعزيز سمعة المنظمة على الصعيد البيئي المحلي و الإقليمية والدولية.

رابعاً: الأسباب التي أدت الى بروز أخلاقيات مهنة المراجعة

لم يقتصر دور مراجعي الحسابات في الآونة الأخيرة على إنجاز المنوطة بهم فحسب بل تجاوز ذلك يتحمل مسؤوليات أخلاقية اتجاه المجتمع من خلال القيام ببذل العناية المهنية اللازمة خلال تنفيذ مهامهم، لكن الالتزام و الاهتمام بالسلوك الأخلاقي من قبل مراجعي الحسابات قد تأثر بشكل واضح لعدة أسباب:<sup>3</sup>

➤ ازدياد حدة المنافسة بين المراجعين في الآونة الأخيرة و ما تبعها من حرص المراجعين على الحفاظ قدر الإمكان على

عملائهم أكثر من حرصهم على جودة الخدمات المالية التي يقدمونها للعملاء حيث تمثل ذلك الحرص على إرضاء

مدراء الشركات الذين يتعرضون لضغوط من قبل أطراف ذات العلاقة و خصوصاً المساهمين و الدائنين و الذين يتأثروا

بشكل مباشر بالأداء المالي لتلك الشركات، و قد ثبت فعلياً تورط شركات مراجعة الحسابات في العالم و هي شركة

Arthur Anderson في فضائح الفساد المالي، حيث شاركت هذه الشركة في التلاعبات المحاسبية التي قامت بها

<sup>1</sup> عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري، قواعد سلوك وأداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال جامعة الشرق الاوسط، الكويت، 2012، ص14-15.

<sup>2</sup> مرجع سبق ذكره ، ص 14 .

<sup>3</sup> - محمد بكر خليل عبد العال، مدى إلتزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة و قواعد السلوك المهني، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة ، 2015 ، ص 43-44

إدارات الشركات التي إنهار بعضها مثل شركة Enron و شركة worldcom و شركة Global crossing و ما ترتب على ذلك من توجيه ضربة كبيرة لمهنة المحاسبة و مراجعة الحسابات، حيث خسر المستثمرون ما يقارب 460 مليار دولار نتيجة الاستثمار في تلك الشركات .

➤ وجود أزمة في الأخلاقيات المتمثلة في سيطرة الجشع و المصالح الخاصة على جزء كبير من مهنة مراجعة المحاسبة و قطاع الأعمال، حيث بعد انهيار شركة Enron عام 2001 والتي قد ارتبط سقوطها بانعدام وفقدان السير من أخلاقيات المهنة والأعمال والسلوكيات الحميدة من قبل كبار المسؤولين في الشركة و أعضاء مجلس إدارتها، فإن حادثة انهيار شركة Enron جعل نزاهة مهنة المراجعة محل تشكيك من قبل المجتمع حيث اعتقد بأن المراجعين أصبحوا يتحملون جزء من المسؤولية تجاه فحص الأنظمة والحفاظ على توازنها في الشركات وبالتالي كان لزاما على مراجعي الحسابات وشركات مراجعة الحسابات الحفاظ على نزاهتهم بشكل دائم.

➤ تورط أحد مكاتب مراجعة الكبرى آنذاك Arthur Anderson في كثير من الممارسات و السلوكيات الخاطئة، حيث كان هذا المكتب يقوم بمراجعة حسابات تلك الشركة، وقد قدرت أصول هذه الشركة بـ 63.4 مليار دولار، وهذا الحدث يعد أكبر حدث إفلاس لشركة أمريكية وربما على مستوى العالم .

➤ واجهت مهنة المراجعة تغيرات سريعة لعدة أسباب منها الاندماج بين الشركات والتغيرات في بعض القوانين والركود في بعض قطاعات الأعمال، ونتج عن ذلك قلة الطلب على خدمات المراجعة التقليدية بظهور تطبيقات تكنولوجية سببت تخفيض في عدد الموظفين العاملين في شركات مراجعة الحسابات، وبالتالي أصبحت مهنة مراجعة الحسابات كمنتج سلمي يتوفر لدى العديد من الشركات مما نتج عنه منافسة شديدة بين الشركات على الأسعار وهذه المنافسة بين الشركات تطلبت مزيد من الاستقلالية لمراجعي كذلك تطلبت الالتزام بالنزاهة في إبداء الرأي في القوائم المالية للشركات التي يتم مراجعة حساباتها، وكذلك تطلبت المحافظة على سمعة شركات مراجعة الحسابات وبالتالي التزامها بأخلاقيات المهنة بما يصب في النهاية في خدمة المصلحة العامة.

➤ تبين أيضا وجود عدد من العوامل الأخرى التي لها علاقة ب بروز موضوع أخلاقيات المهنة، وهي عولمة الاقتصاد حيث نتج عنها مزيج من الثقافات والأنظمة ولم تعد تقدر الشركات على الحكم بأن ممارستها المهنية المطبقة في الدولة الموجودة بها الشركة الأم يمكن تطبيقها على شركاتها التابعة في الدول الأخرى، وبالتالي فقد أصبح تأثير القرارات غير الأخلاقية أكثر شفافية مما أدى إلى زيادة المنافسة ومنع الاحتكار، وسعت الشركات للحصول على ميزة تنافسية، وكذلك زاد وعي الناس بالممارسات غير الأخلاقية للشركات وكيفية مقاضاتها قانونيا مما ترتب عليه زيادة المسؤولية القانونية المترتبة على هذه الشركات.

#### خامسا: العوامل المؤثرة في أخلاقيات مهنة المراجعة

من الخطأ اعتبار أن ليس هناك صلة لمهنة المحاسبة مع أخلاقيات الأعمال، فالتأثيرات متبادلة خاصة في ظل التطورات الاقتصادية و المالية المتسارعة في دنيا الأعمال، و يمكن ملاحظة أهم العوامل المؤثرة في أخلاقيات هذه المهنة بما يأتي:<sup>1</sup>

➤ عدم قدرة المحاسبة في تمثيل أو ترجمة نشاط الشركات بصورة دقيقة خاصة فيما يتعلق بالتحويلات المالية الكبيرة التي تنج عنها صعوبات في معالجة بعض الوسائل المالية كالمشتقات المالية؛

<sup>1</sup> محمد حماد أحمد، أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات التقارير المالية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، مجلد 4، العدد 7، 2011، ص413.



➤ نتيجة لعدم تطابق المعايير المحاسبية مع متطلبات الأسواق المالية منها على وجه الخصوص ظهرت نزعة جيدة نحو التلاعب في المعلومات المحاسبية؛

➤ ضعف الأداء في مهنة التدقيق اثر تأثيرا مباشرا على المهنة المحاسبية انطلاقا من أن مخرجات الثانية هي المادة الأولية أو مدخلات المهنة الأولى، و من أهم صور ضعف الأداء هو الغياب المتزايد لمعيار الاستقلالية.

### ثانيا: القانوني والمصادر التي تحكم أخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر

لقد مرت التشريعات و القوانين لتنظيم أخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر عبر مراحل و فترات كالآتي<sup>1</sup>:

تم إصدار في 31 ديسمبر 1969 الأمر رقم 107/69 و المتضمن لقانون المالية لسنة 1970، و يحدد مهام و واجبات محافظ الحسابات للتأكيد على المصادقية المالية. اما تنظيم مهنة المحاسب و الخبير المحاسبي فجاءت في الأمر الرئاسي رقم 82/71 و تعرض الى اختصاص كل منهما و شروط و كيفية ممارسة المهنة، و تم تشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة و في هذه الفترة صدرت عدة تشريعات و نصوص قانونية بإعادة تنظيم المهنة، أبرزها قانون 08-91 المنظم لمهن الخبير المحاسبي و المحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد بتاريخ 27 أبريل 1991 و هي مرتبطة بالمحاسبة و المراجعة و الشخص الممارس لها. اما في سنة 1996 صدر المرسوم التنفيذي 136/36 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات المعتمدة. المؤرخ في 15 افريل 1996 و هو يحدد الأخلاقية المهنية و المطبقة على الأعضاء النقابية الوطنية لخبراء المحاسبة و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين و ابتداء من سنة 2011 شهدت الجزائر إصلاحات من بينها إعادة تحديد شروط و كيفية ممارسة مهنة الخبير المحاسب و المحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد و ذلك حسب قانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 . اما في سنة 2011 صدرت مجموعة من المراسيم التنفيذية التي تصب في اطار التغييرات على المستوى السلطة التي تحكم مهنة المحاسبة و المراجعة في الجزائر .

### الفرع الثاني: تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

#### أولا: تعريف محافظ الحسابات

يعرف حسب المادة 22 من القانون رقم 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد كما يلي "يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.<sup>2</sup>

#### ثانيا: مهام محافظ الحسابات

إن الإطار القانوني لأخلاقيات المهنة في الجزائر، تم تحديدها في المرسوم التنفيذي رقم :96-136 ب: 15 أبريل 1996، وأهم ما يتضمنه هذا القانون:<sup>3</sup>

#### 1) واجبات المهني:

1-1/ واجباته في أداء مهنته و في علاقاته مع زبائنه و تتمثل في:

<sup>1</sup> -نور الهدى عليوة، دور مدونة أخلاقيات المهنة في ارتقاء بالعمل المحاسبي بالجزائر، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015، ص20.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون 01-10، المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ،محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ،العدد42،الجزائر،الصادر في 11 جويلية 2010، ص4.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 24، المؤرخ في 17 أبريل 1996، ص4-9.

- التحلي بدرجة عالية من الرصانة في أداء مهامه و الحرص في حياته الخاصة و المهنية على تجنب كل تصرف من شأنه المساس بكرامة المهنة و شرفها؛
  - تأدية مهامه بصرامة و هدوء؛
  - أن تتسم علاقته بزبائنه بالأمانة و الاستقلال، ووجوب القيام بمهامهم بشرف و ضمير مهني؛
  - يجب مراعاة مبدأ الحياد و الإخلاص و الشرعية المطلوبة و القواعد الأخلاقية المهنية عند تنفيذ مهام المحاسبة؛
  - الالتزام بالسرية في أداء مهنتهم؛
  - ضرورة تحديد طبيعة الأعمال و حجمها و أتعابها في عقد مكتوب.
- 1-2/ واجباته في علاقاته بالنقابة و تتمثل في:
- ضرورة إخطار النقابة بأي حدث هام طرأ على حياته المهنية؛
  - ضرورة التعاون مع زملائه في المهنة في حالة استبداله أو توقيفه لأسباب تأديبه أو أي سبب آخر؛
  - ضرورة إخبار النقابة بجميع الاتفاقيات المهنية التي يبرمها؛
- 1-3/ واجبات المهني في علاقاته بزملائه، و تتمثل في:
- أن لا يحل محل زميل له إذا طلب منه زبون ذلك إلا بشروط؛
  - يجب أن يعتبر تصرف الزملاء فيما بينهم عن روح الزمالة و التضامن؛
  - ضرورة حل النزاعات بين الزملاء بالتراضي.
- 1-4/ واجبات تتعلق بتأطير المتدربين و تتمثل في:
- التكفل بتدريب المهنيين من المتدربين.
- (2) - حقوق المهني:
- الحق في التعاون، خاصة فيما يتعلق بتوفير جميع الوثائق و المستندات اللازمة لتأدية المهمة، وكذلك توفير جميع الظروف اللازمة لتحقيق ذلك.
  - الحق في الحصول على مقابل الأتعاب
- تحددت مهام محافظ الحسابات في المادة 23 من القانون 10-01 على النحو التالي<sup>1</sup>:
- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و مطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات المؤسسات و الهيئات؛
  - يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرين للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
  - يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصدق عليها من مجلس الإدارة و مجلس المديرين أو المسير؛
  - يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات و الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات و الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، ص 7.

- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- ونخص هذه المهام فحص قيم ووثائق المؤسسة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقتها المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.

### ثالثا: مسؤوليات محافظ الحسابات

لمحافظ الحسابات ثلاثة أنواع من المسؤوليات وهي:<sup>1</sup>

#### 1- المسؤولية المدنية (القانونية):

هي التي تنشأ في حالة إهمال المراجع أو تقصيره في أداء واجباته مما يؤدي إلى إلحاق الضرر بالعميل أو الغير وبجسنة النية؛ وتنشأ مسؤولية المراجع إذا قصر ببذل العناية المهنية الكافية باعتباره وكيلًا يعمل بأجر عن مجموع المساهمين وبالتالي فإن القانون يخول من يقع عليه الضرر كالمساهمين أو الغير له الحق في الحصول على تعويض بمقدار ذلك الضرر.

#### 2- المسؤولية الجزائية (الجنائية):

وهي الناجمة عن فعل جرمي يقوم به محافظ الحسابات أثناء ممارسته عمله، وبموجب دعاوي عامة تحركها النيابة العامة وليس المتضررين كما في المسؤولية المدنية، إذ أن الفعل الإجرامي يؤدي إلى إلحاق الضرر بالمجتمع.

أما حسب المادة (62) من قانون 10-01 في الجريدة الرسمية الجزائرية فإن يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.

#### 3- المسؤولية المهنية:

إن القبول الاجتماعي لدور محافظ الحسابات وضخامة المسؤوليات الملقاة على عاتقهم دفعتهم إلى تنظيم الأمور المهنية من خلال منظمات مهنية، وقد قامت هذه المنظمات المهنية بوضع دليل للسلوك المهني الذي يتوجب على الأعضاء الالتزام به.

4- المسؤولية التأديبية: يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامه، عن كل المخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظيفته وتمثل هذه العقوبات التأديبية التي يمكن إتخاذها حسب الترتيب التصاعدي وحسب خطورتها في:<sup>2</sup>

- الإنذار؛
- التوبيخ؛
- التوقيف المؤقت لمدة ستة أشهر؛
- الشطب من الجدول.

<sup>1</sup> شرفي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة سطيف، 2012، ص95.

<sup>2</sup> - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، ص10.

الفرع الثالث: ماهية السلوك المهني.

أولاً: تعريف السلوك المهني

مجموعة من المبادئ والقواعد التي يجب على المراجع التمسك بها والعمل بمقتضاها ليكون ناجحاً في تعامله مع الناس وناجحاً في مهنته وقادراً على كسب ثقة عملاءه وزملائه ورؤسائه.<sup>1</sup>

ثانياً: مبادئ و قواعد السلوك المهني

تتلخص المبادئ والقواعد الأساسية لأداب وسلوكيات مهنة المراجعة كالأتي:<sup>2</sup>

**1) الأمانة:**

إن الأمانة عنصر هام ومبدأ هام في أي عمل كان فمن الواجب أن يكون المراجع أميناً ومستقيماً في أداء عمله مميزاً عن غيره، فلا بد أن يتحلى المراجع بهذه الميزة وأن تكون مبادئه ثابتة والراسخة فالأمانة أساس العمل.

**2) الموضوعية و الاستقلال:**

إن الموضوعية والاستقلال أساس الحياد والعدل فلا بد من المراجع أن يتحلى بهم وان يكون غير متسرع في اتخاذ القرارات أو الأحكام إلا بعد التأكد والتروي وجمع الأدلة والإثباتات الكافية ويجب أن يكون مستقلاً وبعيداً عن مزاج وأهواء إدارة الشركة وسلطتها فهو الذي يتخذ حكمه ويعطي رأيه كمراجع بشكل مستقل موضوعي ودون تحيز ويجب أن يكون رأيه شاملاً لما دقق دون أي لبس كان .

**3) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة:**

إنه من الواجب على المراجع أن يقوم بمستوى معين وكفاءة معينة إذا ما كلف بتدقيق حسابات شركة وإن لم يجد في نفسه هذه الكفاءة لإنجاز هذه المهمة فعليه أن يعتذر للعميل عن القيام بتلك المهمة، وتنقسم الكفاءة المهنية للمراجع إلى مرحلتين مستقلتين:

➤ اكتساب الكفاءة المهنية؛

➤ المحافظة على الكفاءة المهنية.

**4) السلوك المهني:**

إن كان المراجع متصفاً بما سبق ذكره فإن ذلك ينعكس على سلوك المراجع وصفاته إن كانت طيبة وذلك يؤدي إلى الإساءة المهنية فيجب على المراجع أن يتصف بتلك الصفات الحسنة والسلوك الحميد والتي تعمل على رفع مستوى مهنة المراجعة.

**5) المعايير الفنية:**

يجب على المراجع أن يلتزم بالعمل المهني وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المرتبطة بمهنة المراجعة والتي تصدرها الهيئة أو الجمعية المهنية للمراجعين وأيضاً يجب عليه أن يلتزم بتعليمات العميل أو رب العمل طالما أنها لا تتعارض مع متطلبات الأمانة والموضوعية والاستقلال.

**6) الثقة:**

يجب على المراجع المهني الذي يزاول مهنة المراجعة والتدقيق أن يكون على قدر عالي من الثقة وعلى قدر المسؤولية وان يلتزم فريق عمله في إطار وسلوكيات أخلاقيات المهنة.

<sup>1</sup> وليد زكريا صيام، محمود فؤاد فارس أو حامد، مدى إلتزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، كلية الإقتصاد و علوم الإدارية، الجامعة الهاشمية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 20، العدد2، ص205.

<sup>2</sup> محمود بكر خليل عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص26.

7) السرية:

- ✓ يلتزم المراجعين باحترام سرية المعلومات التي يحصلون عليها عن أعمال العميل أو رب العمل أثناء قيامهم بعملهم المهني.
- ✓ يجب على المراجعين أن يراعوا المحافظة على السرية باستمرار ما لم يحصل على رخصة محددة بالإفصاح عن معلومات أو كان هناك واجب قانوني أو مهني بالإفصاح.
- ✓ يجب على فريق العمل الموجود لدى مكتب المراجع المحافظة على سرية المعلومات.
- ✓ لا تتعلق السرية بالإفصاح عن المعلومات فحسب وإنما تتطلب أيضاً أن لا يستخدم المراجع أو يبدو بمظهر من يستخدم هذه المعلومات لمصلحته الشخصية أو لمصلحة شخص ثالث<sup>1</sup>.

ثالثاً: أهداف السلوك المهني.

تتمثل أهداف السلوك المهني فيما يلي:<sup>2</sup>

- السعي إلى تحقيق مستويات أداء مرتفعة لمراجعي الحسابات؛
- العمل على اكتساب ثقة المجتمع من خلال تقديم معلومات موثوق منها تخدم متخذي القرار والإطراف الأخرى ذوي العلاقة؛
- رفع مستوى مهنة المراجعة وذلك بإظهار حرص العاملين بهذه المهنة على المصلحة العامة؛
- تدعيم النصوص القانونية والأحكام لتوفير الكفاية المهنية والعلمية لمراجعي الحسابات<sup>3</sup>.

المطلب الثاني: ماهية التقارير المالية

الفرع الأول: مفهوم التقارير المالية وأنواعها

أولاً: مفهوم التقارير المالية

التقارير المالية تمثل الوسيلة الأساسية لتقديم البيانات المالية المناسبة وتحويلها إلى معلومات لاستخدامها في اتخاذ القرارات المالية المناسبة، حتى يتكون لدى المستثمرين الحاليين والمستقبليين والمقرضون صورة واضحة عن الأوضاع المالية للشركات. ولقد أشار مجلس معايير المحاسبة المالية FASB إلى إن التقارير المالية تعد أساساً لخدمة المستثمرين والدائنين وغيرهم من المستفيدين وذلك لمساعدتهم في اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة<sup>4</sup>.

فالقوائم المالية تمثل الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات مصادر خارج السجلات المحاسبية<sup>5</sup>.

كما يمكن القول بأنها عرض هيكلية للمركز المالي لمنشأة وأدائها خلال فترة معينة، حيث تكون ملائمة لمختلف فئات مستخدمي القوائم لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة وتساعد أصحاب المنشأة في تقييم كفاءة استغلال الإدارة لموارد المنشأة. حيث تشكل القوائم المالية أحد المصادر الرئيسية للمعلومات وذلك بعد أن يتم تدقيقها من قبل المراجع الخارجي ليتم الاعتماد عليها في اتخاذ العديد من القرارات الاقتصادية من قبل مستخدميها<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> نيام محمد كامل مدوخ، واقع تطور مهنة المحاسبة بين التأهيل المهني والتكنولوجي للمحاسبين في الشركات العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2013، ص 27-28-29، بتصرف.

<sup>2</sup> محمد بكر خليل عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص 28.

<sup>3</sup> المرجع سابق

<sup>4</sup> بوبكر زريق، تفعيل المراجعة الخارجية كأداة لتحسين جودة التقارير المالية - مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، 2015، ص 31.

<sup>5</sup> طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 35.

<sup>6</sup> سمير محمد الشاهد و طارق عبد العال حماد، قواعد إعداد و تصوير القوائم المالية للبنوك وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، مصر، اتحاد المصارف العربية، 2000، ص 20.

يمكن القول أن التقارير المالية هي المنتج النهائي الذي يصدر في نهاية السنة أو الفترة المالية للنظام المحاسبي ويشمل على معلومات مالية وغير مالية، التي تعتبر إحدى الوسائل لتوصيل المعلومات للأطراف ذات العلاقة، والقوائم المالية هي جزء من التقارير المالية، حيث هناك بعض المعلومات المهمة التي يمكن الحصول عليها من القوائم المالية، وتحتاج إلى معلومات تكميلية يمكن الحصول عليها من التقارير المالية.

### ثانياً: أنواع التقارير المالية

إن المخرجات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبية عبارة عن مجموعة من القوائم المالية و تتمثل في:

➤ الميزانية (قائمة المركز المالي)؛

➤ قائمة حساب النتيجة (قائمة الدخل)؛

➤ قائمة تدفقات الخزينة؛

➤ قائمة التغير في حقوق الملكية ؛

➤ الملاحق.

(أ) **الميزانية** : هي بيان يوضح الأصول والخصوم والأموال الخاصة في نقطة زمنية معينة، وتعكس الميزانية الوضعية المالية للمؤسسة بما يتفق مع المبادئ المحاسبية التي تم إعداد القوائم المالية على أساسها.<sup>1</sup>

(ب) **قائمة حساب النتيجة**: تعرف على أنها "كشف يلخص الأعباء والإيرادات المنجزة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، حيث لا يتم الأخذ بعين الاعتبار تاريخ تحصيل الإيراد أو تاريخ تسديد الأعباء، ويتم الحصول على النتيجة الصافية بالفرق بين الإيرادات والأعباء."<sup>2</sup>

(ج) **قائمة تدفقات الخزينة**: تعرف على أنها "قائمة تتضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية واستثمارية والتمويلية التي تمت خلال سنة مالية معينة في المؤسسة، ويمكن وصفها بأنها قائمة تبين المركز النقدي في تاريخ معين، وتكتسب أهميتها أستناداً إلى الأساس الذي تم إعدادها بناء عليه وهو الأساس النقدي كون قائمة الميزانية وحساب النتائج تم إعدادها على أساس الاستحقاق."<sup>3</sup>

(د) **قائمة التغير في حقوق الملكية**: حيث عرفها النظام المحاسبي المالي بأنها "عبارة عن جدول تحليلي للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال خلال السنة المالية."<sup>4</sup>

(هـ) **الملاحق**: يعرف على انه "وثيقة ملخصة توفر التفسيرات الضرورية لفهم الميزانية وقائمة حساب النتيجة فهما أفضل، ويتمم كلما اقتضت الحاجة المعلومات المفيدة لقارئ القوائم المالية."<sup>5</sup>

<sup>1</sup>- طارق عبد العال حماد، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص124.

<sup>2</sup>-القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الصادرة في 2009/03/25، العدد 19، الفقرة 2.312، الفقرة 3.312.

<sup>3</sup>-محمد ابو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل، عمان الأردن، الطبعة 3، 2009، ص56.

<sup>4</sup>-القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، الفقرة 1.250.

<sup>5</sup>- المرجع سابق ص38.

الفرع الثاني: خصائص جودة التقارير المالية

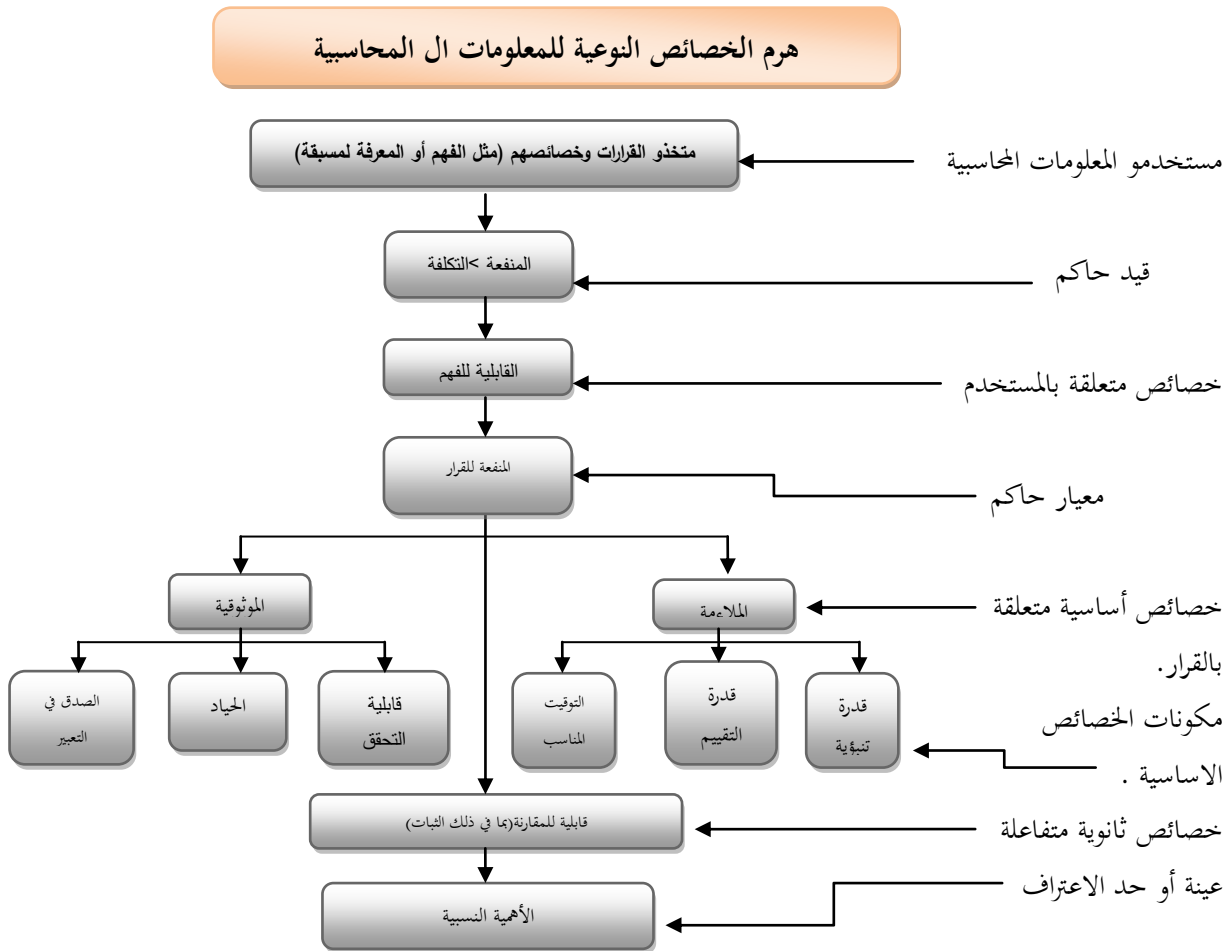
تتمثل خصائص جودة التقارير المالية في جودة المعلومات المالية المحتواة في هذه التقارير وتنتقل إلى توضيحها كما يلي:  
أولاً: تعريف جودة المعلومات المالية.

يقصد بمفهوم جودة المعلومات تلك الخصائص النوعية التي تتمتع بها المعلومات المحاسبية المفيدة، أي أن تتوفر هذه المعلومات على تلك الخصائص ويجعلها ذات فائدة كبيرة للأطراف المختلفة المستفيدة منها.  
كما تعني ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحقده من منفعة للمستخدمين وان تخلو من التحريف والتضليل وان تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها.<sup>1</sup>

ثانياً: الخصائص النوعية للمعلومات الواردة في البيانات المالية

تهدف التقارير المالية إلى تقديم أكبر قدر من المعلومات المفيدة التي تحقق أهداف مستخدمي التقارير المالية في مجال اتخاذ القرارات، لا بد من توفر عدة خصائص في تلك المعلومات المقدمة من خلال البيانات المالية نستعرضها بإيجاز في الشكل الآتي:

الشكل (1-1): الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



المصدر: رضوان حلوه حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، جامعة عمان الأهلية، دار وائل للنشر والتوزيع، ص 193.

<sup>1</sup> سحر فيصل، دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، مذكرة ماستر، بسكرة، 2015، ص 65.

## 1/ الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية:

تتمثل فيما يلي:

### 1-1/ الملائمة:

- أ- والمقصود أن تكون المعلومات ملائمة لأغراض المستخدم متخذ القرار<sup>1</sup>.
  - ب- ووفقا لمجلس معايير المحاسبة فإن المعلومات ولكي تكون ملائمة "فعلينا أن نوجد فرق لأي قرار عن طريق مساعدة مستخدمي التقارير المالية في التوصل إلى تنبؤات حول نتائج الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية أو أنها تؤكد أو تصحح التوقعات"<sup>2</sup>
  - ج- وعرفت المعلومات الملائمة بأنها تلك المعلومات التي ستؤثر على سلوك متخذ القرار وتجعله يتخذ قرارا يختلف عن ذلك القرار الذي كان يمكن اتخاذه في حالة غياب هذه المعلومات<sup>3</sup>.
- وتكون المعلومات المحاسبية ملائمة بتوفر ثلاث خصائص فرعية هي:

- خاصية القيمة التنبؤية للمعلومات؛
- خاصية التغذية العكسية؛
- التوقيت المناسب للمعلومات.

وفيما يلي سنتطرق لهذه الخصائص النوعية الفرعية لخاصية الملائمة كالتالي:

#### ➤ القيمة التنبؤية للمعلومات:

- تعد مقدرة المعلومات المحاسبية في تحسين مقدرة متخذ القرار على التنبؤ بنتائج التوقعات المستقبلية في ضوء نتائج الماضي والحاضر على احد الخصائص الفرعية للمعلومات (الملائمة)، فالمعلومات الملائمة هي التي تساعد على التنبؤ بالعوائد المرتبطة بالنشاط المستقبلي، فبدون معرفة الأحداث الماضية يصعب التنبؤ بما ستكون عليه في المستقبل، كما أن معرفة نتائج الأحداث الماضية دون اهتمام بالمستقبل يعتبر عملا غير هادف<sup>4</sup>.
- ومعنى آخر يقصد بها قيمة المعلومات كأساس للتنبؤ بالتدفقات النقدية للمنشأة أو بقوتها الإرادية<sup>5</sup>.

#### ➤ التغذية العكسية:

- هي إمكانية استخدام المعلومة في تصحيح معلومات حالية أو مستقبلية، بحيث يمكن الاعتماد عليها في تقييم مدى صحة توقعات سابقة، وان تتمتع المعلومة بقدرة عالية على التقييم الارتدادي للقرارات الماضية وقيمة التنبؤ العالية بالمستقبل، ومن هنا تبرز أهمية خاصية التغذية العكسية في التقليل من درجة عدم التأكد وتقييم القرارات السابقة<sup>6</sup>.

#### ➤ التوقيت المناسب:

- نقول عن المعلومات أنها تتصف بالتوقيت المناسب حين تتوفر للمستخدمين وتكون متاحة لهم في وقت مبكر بما يكفي للسماح لهم في إتخاذ قراراتهم، هذا وإن الحاجة للمعلومات في الوقت المناسب يتطلب من المنظمات أن توفر المعلومات

<sup>1</sup> محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس العرض الإفصاح، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2008، ص333.

<sup>2</sup> الحاج قوارين، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث العدد 10، جامعة ورقلة، 2012، ص279.

<sup>3</sup> أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكري والنظم التطبيقية، القاهرة، ص26.

<sup>4</sup> ناصر محمد علي المجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في إتخاذ القرارات، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009، ص48.

<sup>5</sup> محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص333.

<sup>6</sup> نمر محمد الخطيب وصديقي فؤاد، مرجع سابق، ص5.



على أساس دوري ولتعزيز التوقيت المناسب فإن لجنة التداول والوراق المالية (SCF) على سبيل المثال تطلب من المسجلين لديها تقديم معلومات القوائم المالية عن ربع السنة (3 أشهر) وكذلك على أساس سنوي لكل سنة مالية<sup>1</sup>.

## 1-2/الموثوقية:

حتى تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقة، تمتلك المعلومات صفة الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة ومحيدة، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تمثل بصدق العمليات والأحداث أو من المتوقع أن تمثل الأحداث المستقبلية بمعقولة<sup>2</sup>.

ولتجسد خاصية الموثوقية في المعلومة المالية يجب توفرها على الخصائص الفرعية التالية:

### ● الصدق في التعبير:

يقصد بهذه الخاصية وجود درجة عالية من التطابق بين المقاييس (المعلومات) وبين الظواهر المراد التقرير عنها، والعبارة هنا بصدق وتمثيل المضمون والجوهر وليس مجرد الشكل.

بالإضافة إلى ذلك فخاصية الصدق في التعبير تتطلب مراعاة تجنب نوعين من أنواع التحيز هما:

- تحيز في عملية القياس؛
- التحيز من قبل القائم بعملية القياس<sup>3</sup>.

### ● القابلية للتحقق:

يقصد بها وجود اتفاق أو بصورة أدق وجود درجة عالية من الاتفاق بين القائمين بالقياس المحاسبي الذين يستخدمون نفس طرائق القياس أي أنهم يتوصلون إلى نفس النتائج فإذا وصلت أطراف خارجية إلى نتائج مختلفة، فهذا دليل على أن معلومات القوائم المالية غير قابلة للتحقيق وبالتالي لا يمكن الاعتماد عليها، فهي لا تتمتع بخاصية الموثوقية.

إن مصطلح "القابلية للتحقق" هو المصطلح الحالي البديل لشرط الموضوعية الذي يجب أن يتوافر في أي قياس علمي<sup>4</sup>.

### ● حيادية المعلومة:

هو عدم التحيز (أي عدم وضع المعلومة بشكل تفضلي بين الأطراف)، أي لا تكون المعلومات لصالح مستخدم على حساب مستخدم آخر كما أن تعارض المصالح بين مختلف أصحاب المصلحة في المؤسسة يعتبر سبب رئيسي في قلة درجة الحياد<sup>5</sup>.

## 2/الخصائص الثانوية للمعلومات المحاسبية:

تتكون من الخصائص التالية:

### ➤ القابلية للفهم:

تقضي هذه الخاصية أن تكون المعلومات المالية المتوفرة قابلة للفهم المباشر من مستخدميها، لذا يفترض أن يتوفر مستخدمو المعلومات المالية على درجة من المعرفة والوعي تمكنهم من فهم هذه المعلومات وتقييم مستوى منفعتها، إضافة إلى

<sup>1</sup> محمد حسن أكرم عبد الغني القاضي، أثر نظام المعلومات المحاسبية على جودة التدقيق الداخلي، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، الأردن، 2016، ص 38  
<sup>2</sup> كريمة على كاظم الجوهر، العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة (دراسة تحليلية لوجهات نظر المحاسبين والمدققين)، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 90، الأردن، 2011، ص 114.

<sup>3</sup> عباس مهدي الشيرازي: (1990) نظرية المحاسبة، ط 1 ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، ص 202

<sup>4</sup> رضوان حلوه حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص 207

<sup>5</sup> بلعيد وردة، مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، رسالة ماجستير، جامعة محمد بوضياف التسيير، المسيلة، 2014، ص 104

ذلك خاصية القابلية للفهم لا تقضي بالضرورة عرض المعلومات السهلة فقط، بل تقضي بضرورة عرض كل المعلومات المالية الأهمية النسبية بأسهل طريقة ممكنة<sup>1</sup>.

#### ➤ الثبات:

يقصد بالثبات استخدام نفس المعالجات المحاسبية للأحداث الاقتصادية المتشابهة من فترة إلى أخرى وفي ظروف متشابهة، وفي حالة ما تم تغيير مبدأ محاسبي أو طريقة محاسبية لا بد من الإفصاح والتبرير عنها كالتغيير المحاسبي الذي ينتج عن تغيير طريقة اهتلاك الأصول أو تسيير المخزون<sup>2</sup>.

#### ➤ القابلية للمقارنة:

والمقصود هنا أن هذه الخاصية تمكن من يستخدم المعلومات المحاسبية المالية من التعرف على الأوجه الحقيقية للتشابه والاختلاف بين أداء المنشأة وأداء المنشآت الأخرى خلال فترة زمنية معينة كما تمكنهم من مقارنة أداء المنشأة نفسها فيما بين الفترات الزمنية المختلفة<sup>3</sup>.

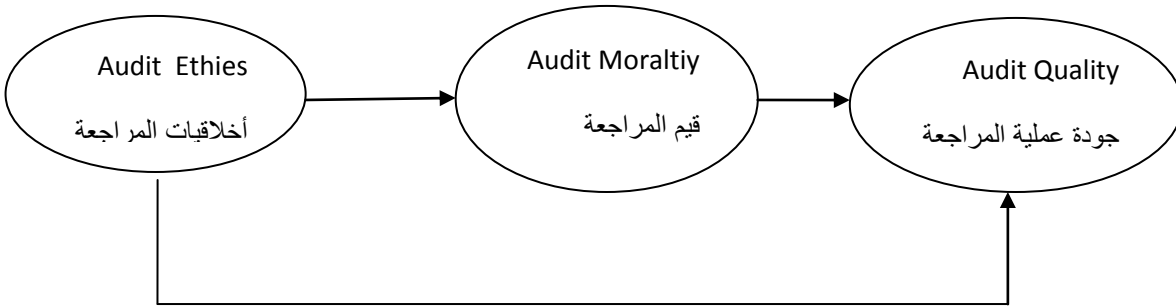
#### ➤ الأهمية النسبية:

تعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان الإفصاح عنها أو عدمه له تأثير على قرار مستخدم المعلومات، أي نقول عند بند انه هام نسبيا إذا كان إدراجه أو حذفه سوف يؤثر على أو يغير في الحكم الشخصي لفرد متوسط المهارات

### الفرع الثالث: علاقة أخلاقيات المهنة بجودة التقارير المالية

إن أخلاقيات مهنة المراجعة تعتبر دافعا وموجها رئيسيا لكل من جودة المراجعة وقيم المراجعة، حيث قام (USSAhwanitchakit,2012) باختبار اثر الدراسة الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة على جودة عملية المراجعة من خلال استخدام قيم المراجعة كمتغير وسيط ويمكن توضيح العلاقة بين أخلاقيات مهنة المراجعة (Audit Ethics) وبين قيم المراجعة (Audit Morality) وبين جودة عملية المراجعة (Audit Quality) وقد تبين من النتائج الدراسة ان أخلاقيات مهنة المراجعة تؤثر بشكل ايجابي على جودة مهنة المراجعة، وكذلك على جودة مهنة المراجعة، وكذلك فإن قيم المراجعة تؤثر بشكل ايجابي على جودة المراجعة، ويتضح ذلك من خلال الشكل

شكل رقم (2-1) أثر أخلاقيات مهنة المراجعة على جودة عملية المراجعة



المصدر: محمود بكر خليل عبد العال، مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة و قواعد السلوك المهني، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015، ص21.

<sup>1</sup> هوارس ام كلثوم، غوالي بشير، بوعلاق مبارك، أثر نظام المعلومات المحاسبي على فاعلية المحتوى الإعلامي للكشوف المالية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد10، 2016، ص148.

<sup>2</sup> بلعيد وردة، مرجع سابق، ص105

<sup>3</sup> أحمد عبد الهادي شبير، دور المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات الإدارية، دراسة تطبيقية على شركات المساهمة في فلسطين، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة، فلسطين، 2006، ص46.

إضافة إلى ذلك فإن هناك علاقة بين الإلتزام بأخلاقيات المهنة وبين جودة التقارير المالية، حيث إنه كلما كان هناك إلتزام بأخلاقيات المهنة كلما عزز ذلك جودة التقارير المالية، والشكل رقم (2.2) يوضح أثر الإلتزام بأخلاقيات المهنة على الخصائص النوعية للتقارير المالية والتي ينتج عنها تعزيز لجودة التقارير المالية.

وأيضا هناك علاقة بين الإلتزام بأخلاقيات المهنة و بين جودة التقارير المالية، حيث انه كلما كان هناك التزام بأخلاقيات المهنة كلما عزز ذلك جودة التقارير المالية و الشكل رقم (3.1) يوضح اثر الإلتزام بأخلاقيات المهنة الخصائص النوعية للتقارير المالية و التي ينتج عنها تعزيز لجودة التقارير المالية.<sup>4</sup>

شكل رقم (1-2) أثر الأخلاقيات المهنية على الخصائص النوعية للتقارير المالية



المصدر: محمود بكر خليل عبد العال، مدى إلتزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة و قواعد السلوك المهني، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015، ص22.

## المبحث الثاني: الدراسات السابقة

سيتم عرض أهم الدراسات السابقة باللغة العربية والأجنبية التي تناولت هذا الموضوع حول أثر أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية على جودة التقارير المالية، وكذلك عرض أوجه التشابه والاختلاف بين هذه الدراسات والدراسة الحالية.

**المطلب الأول: عرض الدراسات التي لها علاقة بموضوع الدراسة**

**الفرع الأول: الدراسات باللغة العربية**

أولا دراسة كراجه بعنوان "مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الاردن والوسائل التي تشجعهم على الإلتزام بها"، 2004.

هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى تقييد المراجعين الخارجيين في الأردن بقواعد السلوك المهني، وقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي من خلا استبيان، وقد أجريت الدراسة على كل من المراجعين ومستخدمي القوائم المالية وجهات الرقابة، حيث بلغ عدد مجتمع الدراسة 619، وقد تم اختيار عينة طبقية عشوائية غير تناسبية وعددها 236. وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

➤ إن مراجعي الحسابات الخارجيين في الأردن يتقيدون غالبا بقواعد السلوك المهني الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، أجمعت فئات الدراسة على أن كلا من معايير المراجعة الدولية، وقواعد السلوك المهني تعدان من أهم الوسائل التي تشجع مراجعي الحسابات الخارجيين على الإلتزام بالسلوك المهني.

<sup>4</sup> - محمود بكر خليل عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص21.

ثانيا: خيام محمد كامل مدوخ، واقع تطور مهنة المحاسبة بين التأهيل المهني و التكنولوجيا للمحاسبين في الشركات العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة 2014م

هدفت الدراسة إلى التعرف إلى بيان أثر التأهيل المحاسبي والتأهيل التكنولوجي على الواقع الفعلي لمهنة المحاسبة في قطاع غزة، التأكد على دور إدارة المعرفة وتكنولوجيا المعلومات في تطوير وتحسين التأهيل المحاسبي وفقا لمتطلبات سوق العمل الفلسطيني بيان مدى أهمية تأهيل المحاسب وإلمامه بتكنولوجيا المعلومات في مواجهة التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة. و لتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بإتباع المنهج الوصفي التحليلي، وتم التوصل إلى النتائج التالية:

- وجود علاقة بين التأهيل التكنولوجي للمحاسب وواقع مهنة المحاسبة في قطاع غزة؛
- وجود علاقة بين واقع التعليم المهني والواقع الفعلي لمهنة المحاسبة في قطاع غزة.

ثالثا: دراسة إيمان بن قارة بعنوان " واقع أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر (دراسة استقصائية)، 2014"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى التزام مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بقواعد أخلاقيات المهنة في الواقع العملي ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بإعداد استبيان وتم تحليلها باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية SPSS. وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- إن مزاول مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر غالبا ما يلتزمون بالقواعد الأخلاقية المنصوص عليها في القانون، لكن تواجههم مجموعة من العوائق عند أدائهم لمهامهم أهمها المنافسة الغير شريفة في سوق المهنة وفقدان المدقق الخارجي استقلالته.
- إن إصدار الجزائر للقانون الجديد (01/10) المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، من شأنه أن يشجع مزاولي المهن الثلاث أكثر على الالتزام بالقواعد الأخلاقية.

رابعا: دراسة 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، 2012"

وتمثلت مشكلة الدراسة في التعرف على مدى إتباع مدقق الحسابات لقواعد و آداب مهنية تؤثر على جودة عملية التدقيق و هدفت هذه الدراسة إلى:

- توضيح الإطار العام لأخلاقيات مهنة التدقيق والتعرف على جوانبها بهدف تحديد ما تتضمنه من جوانب أخلاقية؛
- التعرف على آراء المبحوثين من المديرين الماليين والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، وذلك لتحديد الجوانب الإيجابية المساعدة على تحسين جودة عملية التدقيق، كذلك الوقوف على السلبيات التي تحد من فعالية عملية التدقيق.

توصل الباحث إلى عدة نتائج منها: يوجد تأثير الموضوعية، الاستقلالية، الأمانة، والاستقامة، المصداقية، النزاهة، والشفافية، السرية، الكفاءة المهنية على جودة عملية التدقيق من وجهة نظر المديرين الماليين والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.

خامسا: دراسة نور الهدى عليوة بعنوان "دور مدونة أخلاقيات المهنة في الارتقاء بالعمل المحاسبي في الجزائر (دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين، ورقلة، 2015"

تمثل إشكالية الدراسة في معرفة مدى مساهمة مدونة أخلاقيات المهنة في الارتقاء بالعمل المحاسبي في الجزائر حيث هدفت الدراسة إلى إبراز أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال إتباع منهج وصفي تحليلي، وتم التوصل إلى أهم نتيجة وهيا تقسيم

الأخلاقيات لدى المحاسبين إلى مجموعتين هما أخلاقيات المهنة (الموضوعية و الكفاءة، النزاهة والعناية المهنية والحفاظ على السر المهني). أما الذاتية فهي قواعد دينية والعرفية والاجتماعية المنظمة للعدالة.

سادسا: دراسة محمود بكر خليل عبد العال بعنوان "مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة، دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة، 2015"

تمحورت إشكالية هذه الدراسة في محاولة معرفة درجة الالتزام بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني وهدفت الدراسة إلى:

➤ إلقاء الضوء على أهمية الأخلاق والسلوكيات المهنية في مجال مراجعة الحسابات؛

➤ التعرف على أثر الوعي والالتزام الديني لمراجع الحسابات على سلوكهم المهني.

وتوصل الباحث إلى النتائج التالية:

➤ إن تصور الأفراد اتجاه الحالات الأخلاقية قد يتأثر بناء على اختلاف الوضع الوظيفي أو الجنس، كذلك يتأثر بمخاطر العقوبات والتهديدات المحيطة، كما أنه كلما ازداد فهم وإدراك الطلاب لأهمية السلوك الأخلاقي، كلما عزز ذلك فائدة التدريب المهني المستقبلي الذي سيتلقونه مما يعزز التزامهم بالسلوك الأخلاقي.

سابعا: هيري أسيا وبن الشريف مبروكة وسأوس الشيخ دراسة "دور أخلاقيات مهنة التدقيق في الالتزام بالمسؤوليات في ضوء شروط التأديب" دراسة ميدانية لعينة من المدققين في الجزائر، مجلة الحقيقة، الجزائر، العدد 39، 2017

تدور الإشكالية الرئيسية في محاولة معرفة مدى أثر أخلاقيات مهنة التدقيق في الالتزام بالمسؤوليات في ضوء شروط التأديب في بيئة التدقيق الجزائرية، هدفت هذه الورقة إلى استكشاف العلاقة بين كل من أخلاقيات ومسؤوليات مهنة التدقيق وشروط تأديب المدقق حيث قام الباحث باستقصاء آراء عينة من المدققين في بيئة التدقيق الجزائرية وبالاعتماد على منهجية المعادلات البنائية باستخدام طريقة المربعات الصغرى الجزئية وبرنامج Smart PLS3 المستخدم في التحليل ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة الأخذ بعين الاعتبار لشروط التأديب يلزم المدقق بأخلاقيات مهنته لكنه لا يدفعه إلى الالتزام بمسؤولياته.

الفرع الثاني: الدراسات الأجنبية

## 1- Felipe, the Auditor's Ethical Responsibility: An Exploratory Study On The preception of the Independent Auditors And Educators 2012.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل الأساسية التي تؤثر على المسؤولية الأخلاقية للمراجعين، وقد أجريت الدراسة على المراجعين المستقلين الذين يعملون في الشركات المراجعة العالمية في البرازيل، وكذلك على مدرسي مسافات المراجعة و الذي عملوا لفترة ما كمرجعين مستقلين، من خلال استخدام استبيان على عينة الدراسة .

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

➤ أن هناك ثلاثة عشر عاملا قد تؤثر على المسؤولية الأخلاقية للمراجع والتي ترتبط ارتباطا مباشرا بكل من النزاهة و

الاستقلالية والكفاءة التقنية و بذل العناية المهنية، كذلك تبين أنه يوجد عوامل ليس لها تأثير على المسؤولية الأخلاقية

➤ كونها تتعلق بمعالجة المشاكل المحاسبية تعتمد على قدرة المراجع على معالجتها

## 2- Meihami, Professional Ethics; An Approach To Value Creation In Financial Reporting, 2013

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر الأخلاقيات المهنية على تعزيز جودة التقارير المالية، وقد أجريت الدراسة على الشركات المدرجة في سوق طهران للأوراق والتي بلغ عددها 440 شركة، حيث تم استخدام استبيان حول موضوع الدراسة بهدف جمع و تحليل البيانات وقد تم اختيار عينة من مجتمع الدراسة بلغت 205 شركة وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

➤ أن هناك علاقة طردية بين الأخلاقيات المهنية وبين كل من عرض المعلومات المالية للشركات المدرجة ضمن سوق طهران للأوراق المالية ومحتوى المعلومات المالية لهذه الشركات، وذلك يؤكد وجود تأثير كبير للأخلاقيات المهنية على تعزيز جودة التقارير المالية .

## 3-Ardelean, Auditor's Ethics And Their Impact On Public Trust, 2013

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدا تأثير أخلاقيات مراجعي الحسابات على الثقة الممنوحة لمهنة مراجعة الحسابات من قبل المجتمع و قد تم استخدام التحليل البنائي لمعرفة و تفحص و التأكد من أن أخلاقيات مراجعي الحسابات تعرضت إلى مخاطر تضارب المصالح على الثقة التي يمنحها المجتمع لمراجعي الحسابات و قد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

➤ نجاح مراجعي الحسابات للمحافظة على الثقة مع مرور الوقت، و أن التمسك مراجعي الحسابات بالأخلاقيات المهنية تنعكس بشكل إيجابي على ثقة المجتمع.

➤ كلما زاد تواصل بين مراجعين و الجهات التنظيمية و الرقابية في الدولة كلما كان ذلك تأثير إيجابي على ثقة المجتمع.

### المطلب الثالث: مقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية.

من خلال استعراضنا للدراسات السابقة وبعد التدقيق والتحليل فيها ، التي شملت الشركات من مختلف القطاعات في أماكن مختلفة من دول العالم، باستخدام العديد من الأساليب الإحصائية والرياضية والمناهج العلمية المتنوعة خلال فترات زمنية مختلفة توصلنا إلى الاستنتاجات التالية "أن هناك أوجه تشابه وأوجه اختلاف في عدة جوانب بين هذه الدراسات ودراستنا "من أهمها ما يلي:

❖ من ناحية الهدف: حاولت جل الدراسات إلى إيضاح ودراسة أخلاقيات المهنة بشكل عام ومدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني، بالإضافة إلى دراسة جوانب أخرى قد تؤثر على مدى الالتزام بأخلاقيات والقواعد مثل الوعي بالالتزام الديني وكذلك القوانين المنظمة للمهنة، إلا أن تهدف دراستنا إلى تقييم ومعرفة أثر أخلاقيات مهنة المراجعة على جودة التقارير المالية في البيئة الجزائرية.

❖ من حيث الأسلوب: اعتمدت معظم الدراسات في تحليلها على الطرق النوعية المتمثلة في استقصاء آراء المختصين عن طريق الاستبيان، وقد اتفقت دراستنا في الأسلوب المستخدم حيث تم استخدام في دراستنا طريقة الاستبيان على عينة من مراجعي الحسابات.

❖ من حيث العينة: فقد اعتمدت معظم الدراسات السابقة على عينة من محافظي الحسابات والبعض منها اعتمد على عينة من المؤسسات مختلفة القطاعات يختلف عددها من دراسة لأخرى حسب ما تمليه البيئة المالية لها، وأما دراستنا قد اتفقت في العينة مع هذه الدراسات السابقة حيث تم استخدام عينة من محافظي الحسابات في ولاية ورقلة.

❖ من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة تبين أنه تم استخدام العديد من المناهج المختلفة، منها المنهج الوصفي التحليلي وكذلك المنهج الاستنباطي والاستقرائي، وقد اتفقت دراستنا في المنهج المستخدم مع عدد كبير من الدراسات السابقة حيث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي.

❖ تناولت الدراسة الحالية تقييم أثر أخلاقيات مهنة المراجعة على جودة التقارير المالية في البيئة الجزائرية وهذا انطلاقا من تجسيد الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلقة بمهن خبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحافظ المعتمد وكذلك تطبيق الإطار القانوني لأخلاقيات مهنة المراجعة ومحافظ الحسابات في الجزائر والالتزام بتطبيق مبادئ قواعد السلوك المهني من أجل الحصول على معلومات مالية ذات جودة ومفيدة من أجل تحقق أهداف مستخدمي التقارير المالية في مجال اتخاذ القرارات وبالتالي تحقيق جودة التقارير المالية.

**خلاصة الفصل:**

على ضوء الإطار النظري للدراسة تطرقنا في هذا الفصل إلى ماهية أخلاقيات مهنة المراجعة وقواعد السلوك المهني وإلى القوانين والتشريعات التي تحكم مهنة المراجعة في الجزائر، وكذلك تطرقنا إلى تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر و ماهية التقارير المالية والعلاقة بين أخلاقيات المهنة على جودة التقارير المالية أي توضيح أن للمراجعة علاقة كبيرة بأخلاقيات المهنة المراجعة، وهذا راجع إلى الفضائح المالية التي عرفها العالم في السنوات الأخيرة حيث برهنت أن لأخلاقيات مهنة المراجعة أثر كبير على الخصائص النوعية للتقارير المالية و التي ينتج عنها تعزيز لجودة التقارير المالية.



الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية

**تمهيد:**

يهدف هذا الفصل الثاني لإسقاط الجانب النظري على أرض الواقع من اجل معرفة مدى أثر أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية على جودة التقارير المالية في البيئة الجزائرية، وهذا من خلال معرفة الدور الكبير الذي تلعبه أخلاقيات مهنة المراجعة ومهنة محافظ الحسابات وقواعد السلوك المهني التي يتحلى بها في دعم وكفاءة وفاعلية العمل المحاسبي في منشآت الأعمال وانعكاس ذلك على جودة المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية.

ومن أجل معالجة الموضوع و اختبار فرضيات الدراسة و تحليل و تفسير نتائج الدراسة التطبيقية المتوصل إليها و الوصول إلى الأهداف المرجوة في دراستنا اعتمدنا على طريقة الاستبيان بتحليل نتائجه قصد قياس درجة التطابق بين وجهات النظر بين الجانب النظري والدراسة الميدانية و الإلمام بآراء عينة الدراسة و اختبار الفرضيات وفي الأخير تم عرض النتائج المتوصل إليها في الدراسة.

**المبحث الأول:** طريقة وأدوات الدراسة.

**المبحث الثاني:** عرض نتائج الدراسة ومناقشتها.

## المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة

تتركز الدراسة الميدانية حول طرق والوسائل المستخدمة في عملية البحث و المعتمدة عليها للقيام بدراسة على مدى تقييم أثر أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية على جودة التقارير المالية في البيئة الجزائرية، وذلك من خلال التطرق إلى مجتمع وعينة الدراسة وطرق جمع المعلومات، بالإضافة إلى البرامج المستعملة في معالجة المعطيات.

### المطلب الأول: طريقة الدراسة

نحاول في هذا المطلب إيضاح الطريقة المتبعة في الدراسة من خلال التعرف على مجتمع وعينة الدراسة بالإضافة إلى إيضاح متغيرات الدراسة والأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في معالجة البيانات المجمعة في الاستبيانات.

### الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة

#### أولاً: مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة على مجموعة من مراجعي الحسابات على مستوى ولاية ورقلة ( تقرت، ورقلة، حاسي مسعود) مع مراعاة أن يكون أفراد العينة من بين الأشخاص الذي لديهم الخبرة المهنية في مزاوله مهنة المراجعة والمعتمدين من المجلس الوطني.

#### ثانياً: عينة الدراسة

تتمثل عينة الدراسة فيما يلي:

✓ مراجعي الحسابات ( خبراء محاسبين، محافظي الحسابات)

تم اختيار عينة من مجتمع الدراسة بطريقة عشوائية، بحيث تم توزيع 36 استمارة استبيان في ولاية ورقلة ( 10 تقرت، 15 ورقلة، 10 حاسي مسعود) بحيث اعتمدنا في عملية توزيع الاستمارات طريقة التسليم والاستلام المباشر وعن طريق البريد الالكتروني، وبعد عملية الفرز و التنظيم تقرر الإبقاء على 30 استمارة من مجموع الاستمارات لتمثيل عينة الدراسة، 06 استبعدت بسبب نقص في الإجابة وعدم الاستلام.

### الجدول رقم (2-1): الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان الموزعة

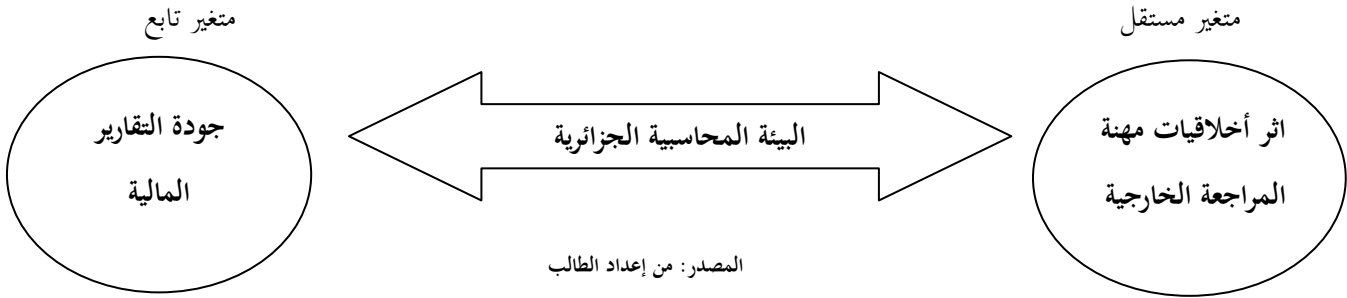
النسبة	العدد	البيان
100 %	36	عدد الاستمارات الموزعة
11.11 %	4	عدد الاستمارات المفقودة و المهملة
5.56 %	2	عدد الاستمارات الملغاة
83.33 %	30	عدد الاستمارات الصالحة لدراسة و تحليل

المصدر: من إعداد الطالب (اعتماد على الاستبيانات الموزعة)

من خلال الجدول (1-1) يتبين أن عدد الاستمارات الموزعة على عينة الدراسة بلغت 36 استمارة من بينها 4 استمارات مفقودة و مهملة و 2 ملغاة أما عدد الاستمارات الصالحة لدراسة 30 وهي العينة المدروسة بلغت نسبتها 83.33 % .

ثالثا: متغيرات الدراسة

الشكل رقم (2-1): يوضح متغيرات الدراسة



الفرع الثاني: تحديد مصادر البيانات وطريقة جمعها

اعتمدنا في دراستنا للحصول على المعلومات والبيانات من مصدرين أساسيين هما:

**1- المصادر الأولية:** هي المصادر المتعلقة بالإطار التطبيقي وذلك بتصميم استبيان باستخدامه لجمع المعلومات حول موضوع الدراسة من أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة.

**2- المصادر الثانوية:** تمثلت هذه الاخيره في مجموعة من البحوث والدراسات الجامعية والمقالات العلمية إضافة لدراسات سابقة اهتمت بمعالجة موضوع بحثنا، وبناءا على ذلك قمنا بتحديد فرضيات الدراسة وتحديد أسئلة الاستبيان بما يناسب ويؤدي إجابة على الفرضيات، ويهدف التحليل الوصفي واختبار الفرضيات قمنا باستعمال مقياس ليكارت الثلاثي كما هو موضح في الجدول التالي :

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

موافق	محايد	غير موافق	الاستجابة
3	2	1	الدرجة {الوزن}

المصدر : من إعداد الطالب

ثانيا: الاستبيان

أ. خطوات إعداد الاستبيان:

اعتمدنا على الاستبيان كأداة للدراسة الميدانية، حيث تم جمع المعلومات اعتمادا على الجانب النظري من الدراسة حول موضوع " أثر أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية على جودة التقارير المالية " تضمن محتوى الاستبيان مقدمة صغيرة توضيح الفكرة العامة لعينة الدراسة، وبعدها تم صياغة 15 سؤالاً (الملحق رقم ) حصرتنا من خلالها على تغطية الأسئلة المطروحة في الإشكالية وفرضيات الدراسة وربطها بأهداف الدراسة الميدانية .وفيما يخص تم تقسيم الاستبيان إلى جزأين كالآتي:

**الجزء الأول:** خاص بالمعلومات العامة لأفراد العينة

**الجزء الثاني:** يتعلق بفرضيات الدراسة وأسئلتها حيث قسم إلى ثلاثة محاور كالآتي:

**المحور الأول:** يتضمن 8 أسئلة تتعلق بالفرضية الأولى وهي يساهم الإطار القانوني المنظم الأخلاقيات المهنة في الجزائر

في تحسين أخلاقيات المهنة

**المحور الثاني:** يتضمن 9 أسئلة تتعلق بالفرضية الثانية وهي تطبق أخلاقيات مهنة المراجعة في البيئة الجزائرية وماهي

العوامل المؤثرة فيها

**المحور الثالث:** يتضمن 6 أسئلة تتعلق بالفرضية الثالثة وهي يؤثر الالتزام بأخلاقيات المهنة المراجعة التقارير في تحسين جودة المالية

قبل توزيع الاستبيان تم عرضه لعملية التحكيم من طرف الأستاذ المشرف و مجموعة من الأساتذة من جامعة ورقلة، بغية التأكد من دقة الأسئلة وشموليتها في مختلف جوانب موضوع الدراسة.

بهدف تعميم وتوزيع الاستبيان على نطاق واسع قمنا بإتباع طرق تمثلت في:

✓ المقابلة الشخصية: حيث قام الباحث بتسليم المباشر للاستمارة وحاول قدر الإمكان شرح الهدف من إعداد الاستبيان

وشرح تبسيط أسئلة الاستبيان

✓ كما قمنا كذلك بإياداعها في العديد من مكاتب الاستبيان

**المطلب الثاني:** أدوات جمع البيانات وقياس المتغيرات

**الفرع الأول:** الأدوات المستعملة في الدراسة

**أولاً:** بناء استمارة الاستبيان

في هذه المرحلة سعينا بتصميم استمارة تحتوي على أسئلة بسيطة، بحيث تكون قابلة للفهم ويمكن استيعابها من قبل أفراد العينة من المفترض أن يكونوا على اطلاع واسع على موضوع الدراسة، حيث تسمح لنا هذه الأسئلة من الإجابة على فرضيات البحث وقد تم إعداد الاستبيان عبر مراحل وهي:

- الاطلاع على البحوث والدراسات السابقة والمحوّلة بجمع المعلومات منها؛
- القيام بإعداد مجموعة من الأسئلة وبناء استبيان أولية؛
- تعديل الاستبيان الأولي بتشاور مع الأستاذة المشرفة؛
- القيام بعرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة؛
- إعداد الاستبيان النهائي؛
- توزيع الاستبيان على أفراد المعنيين والذين لهم صلة بموضوع بحثنا.

**ثانياً:** هيكل استمارة الاستبيان

تضمنت استمارة الاستبيان 23 سؤالاً توزعت في ثلاث محاور وذلك سعياً للوصول إلى إجابة واضحة ودقيقة للمستجوبين، ولقد تم صياغة الأسئلة وفقاً للنوع المغلق المتعارف عليها. يمكن عرضها فيما يلي:

**أولاً:** تمثلت في أسئلة متعلقة بالبيانات الشخصية والمهنية لأفراد العينة (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الخبرة) وتحتوي على ثلاث أسئلة، من رقم 01 إلى رقم 03.

**ثانياً:** تمثلت في ثلاث محاور:

**المحور الأول:** يضم هذا الأخير الأسئلة المتعلقة بالإطار القانوني المنظم لأخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر، ويضم 08 أسئلة من السؤال 01 إلى السؤال 08 .

**المحور الثاني:** يحتوي على الأسئلة المتعلقة بتطبيق أخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر والعوامل المؤثرة فيها، ويضم 09 أسئلة من السؤال 01 إلى السؤال 09 .

المحور الثالث: يتضمن هذا الأخير أسئلة متعلقة بأهمية الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية، ويضم 06 أسئلة، من 01 إلى 06.

### ثالثا: هدف الاستبيان

- هدف المحكمين: من أجل التأكد من صدق الاستبيان المعد قمنا بقياسه من خلال عرضه على مجموعة من المحكمين بلغ عددهم 04 محكمين من أساتذة جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، كما هو مبين في الملحق رقم (2)، وقمنا بتعديل الاستبيان وفق توجيهاتهم واقتراحاتهم قبل أن يتم إخراجهم في صورته النهائية .
- قياس ثبات الاستبيان: من أجل التأكد من مدى ثبات الاستبيان وفقراته قمنا باستخدام مقياس ألفا كرونباخ، حيث أن هذا المعامل يأخذ قيم بين (0 - 1) فكلما كانت قيمة المعامل أقرب للواحد كان هناك ثبات لفقرات الاستبيان.

### رابعا: نشر وتوزيع استمارة الاستبيان

بهدف تعميم وتوزيع استمارات الاستبانة على نطاق واسع حاولنا إتباع عدة طرق تتمثل في:

- المقابلة الشخصية: حيث قام الباحث بتسليم الاستمارة مباشرة للمستجوب وحاولنا قدر الإمكان شرح الهدف من إعداد هذه الاستبيان وشرح وتبسيط له ما تحتويه الاستبيان من أسئلة.
- كما قمنا كذلك بإيداع استمارة الاستبيان في العديد من مكاتب المحاسبة.

### الفرع الثاني: الأدوات والبرامج الإحصائية المستخدمة لقياس المتغيرات

#### أولا: البرامج المستعملة:

بعد أن قمنا بتوزيع الاستبيان على أفراد العينة، تم القيام بجمع وتفريغ في برنامج Spss في برنامج Excel، ثم بعد ذلك قمنا بنقل المعطيات إلى البرنامج الإحصائي Spss وذلك للقيام بالمعالجة الإحصائية للبيانات

#### ثانيا: الأدوات الإحصائية المستعملة

من أجل الحصول على نتائج بإجراء مجموعة من الاختبارات الإحصائية والمتمثلة في:

- حساب التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة في الاستبيان؛
- حساب المتوسطات الحسابية لكل محور من الاستبيان؛
- حساب الانحراف المعياري لمعرفة مدى انحراف إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسطاتها الحسابية؛
- حساب المتوسط الحسابي المرجح لإجابات العينة المدروسة على الأسئلة الواردة بغرض معرفة اتجاه آراء المستجوبين؛
- اختيار التباين الأحادي.

### المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها

بعد القيام بتفريغ الاستبيانات الصالحة للدراسة في البرنامج الإحصائي Spss للحصول على النتائج، سنقوم بعرض النتائج المتحصل عليها والمتعلقة بعينة الدراسة .

#### المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة الميدانية

في هذا المطلب سنحاول تناول خصائص أفراد العينة وذلك من حيث المؤهل العلمي، والتخصص العلمي، الخبرة، ومن خلال الجدول التالية سنعرض النتائج الوصفية لخصائص أفراد العينة.

#### الفرع الأول: عرض نتائج المتعلقة بالمتغيرات الديمغرافية

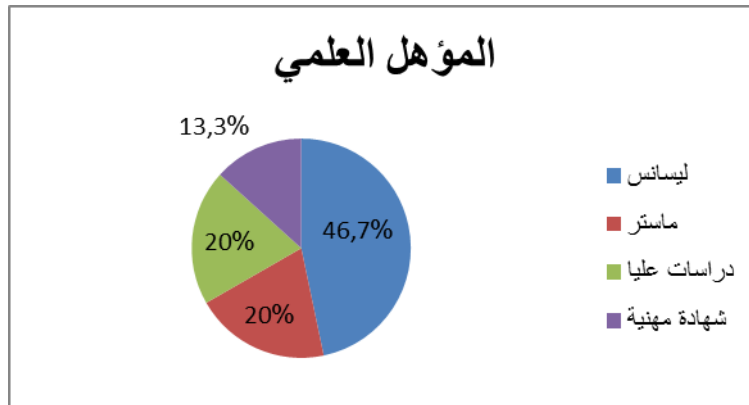
أولاً: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

الجدول رقم 2-3 توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة %
ليسانس	14	46.7%
ماستر	6	20%
دراسات عليا	6	20%
شهادة مهنية	4	13.3%
المجموع	30	100%

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات Spss

الشكل رقم (2-2) يمثل توزيع العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول رقم (2-3) وكذا الشكل المبين أعلاه والمتعلق بتوزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي نجد أن أغلبية أفراد العينة هم من حاملي شهادة ليسانس حيث انه قد بلغ عددهم 14 شخص بنسبة 46.7%، وتليها حاملي شهادة الماستر ودراسات عليا بنفس العدد والنسبة على التوالي 6 أفراد بنسبة 20% و 6 أفراد بنسبة 20% وتليهما حاملي شهادة المهنية الذي يبلغ عددها 4 أفراد بنسبة 13.3% .

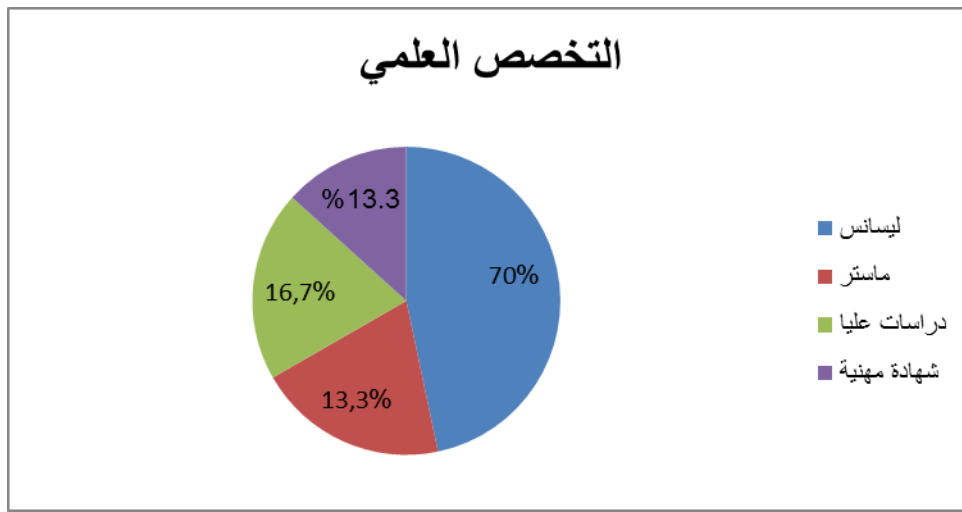
ثانيا: توزيع الأفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

الجدول رقم (2-4): يمثل توزيع العينة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة %
محاسبة	21	70%
مالية	4	13.3%
تدقيق	5	16.7%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالب بناءا لمخرجات Spss

الشكل رقم (2-3) يوضح توزيع أفراد الدراسة حسب التخصص العلمي



المصدر: من اعداد الطالب بالاستعانة على مخرجات spss

يتضح لنا من الجدول رقم(2-4) والشكل (2-3) أن ما نسبته 70% من عينة الدراسة تخصصهم محاسبة ومناسبته 13.3% تخصصهم مالية بينما مثلت النسبة الباقية 16.7% تخصصهم تدقيق.

تشير هذه النسب إلى أن أغلب أفراد عينة الدراسة من ذوي الاختصاص، خاصة وأن نسبة 70% منهم كان تخصصهم محاسبة، مما يساعد في فهم أسئلة الدراسة والإجابة عليها بمهنية وجودة عالية لإعطاء نتائج واقعية.

ثالثا : توزيع الأفراد العينة حسب الخبرة

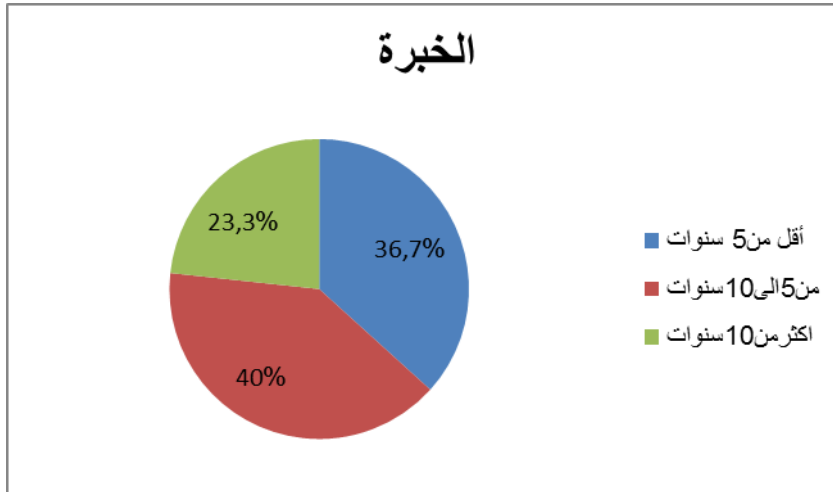
الجدول رقم 2-5 يمثل توزيع افراد العينة حسب الخبرة

الخبرة	التكرار	النسبة
اقل من 5 سنوات	11	36.7 %
من 5 الى 10 سنوات	12	40.0%
اكثر من 10 سنوات	7	23.3%
المجموع	30	100%

المصدر: من اعداد الطالب بالاستعانة على مخرجات spss



الشكل رقم ( 2-4) يوضح توزيع أفراد الدراسة حسب الخبرة



المصدر: من اعداد الطالب بالاستعانة على مخرجات spss

يتضح من خلال الجدول رقم (2-5) توزيع العينة حسب الخبرة المهنية أن أفراد العينة الذين يمتلكون خبرة أقل من 5 سنوات يشكلون نسبة 36.7% أما الذين يمتلكون خبرة من 5 إلى 10 سنوات تقدر نسبتهم 40.0% في حين أن من يمتلكون خبرة من 10 إلى 15 سنة يشكلون نسبة 23.3% من أفراد العينة إذ يمثلون أقل نسبة.

#### الفرع الثاني: عرض نتائج محاور الاستبيان.

أولاً: ثبات أداة الدراسة.

قبل الشروع في عرض نتائج محاور الاستبيان ينبغي أولاً إخبار صدق وثبات محاور الاستبيان ولهذا الغرض استخدمنا معامل ألفا-كرونباخ.

حيث تم حساب الثبات من خلال ألفا كرونباخ، ومن خلال الجدول رقم (2-6) يمكن أن نلاحظ قيمة ألفا كرونباخ والتي تقدر بـ 0.790 وهو ما يشير إلى ثبات النتائج في حالة إعادة تطبيق الاستبيان مرة أخرى، أو بصياغة أخرى 0.790% من عينة البحث ستكون ثابتة في إجابتها في حالة ما إذا قمنا باستجوابهم من جديد وفي الظروف نفسها، حيث أن هذه النسبة توضح المصدقية العالية للنتائج التي يمكن استخلاصها.

جدول رقم (2-6): يوضح معامل الثبات ألفا كرونباخ

عدد العبارات	قيمة ألفا كرونباخ
23	0.790

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات Spss

ثانيا: إتجاه المقياس

فيما يلي سنحاول عرض إجابات عينة الدراسة بخصوص كل محور من محاور الدراسة ثم نقوم باستنتاج اتجاه العينة لكل سؤال من أسئلة الدراسة وهذا بالاعتماد على الأوزان المرجحة لمقياس ليكرت كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-7): معايير تحديد الإتجاه

الإتجاه	المتوسط المرجح
غير موافق	من 1 إلى 1.66
محايد	من 1.67 إلى 2.33
موافق	من 2.34 إلى 3

المصدر: من إعداد الطالب .

ثالثا: عرض نتائج المحاور

1 عرض نتائج المحور الأول: " الإطار القانوني المنظم لأخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر في تحسين أخلاقيات المهنة

الجدول رقم (2-8): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الأول

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة	الرتبة
01	يساهم تطبيق كل من القانون 01-10 ومعايير التدقيق الجزائرية الصادرة في 2016 في بيئة الأعمال الوطنية في تحسين أخلاقيات المهنة	2.90	0.305	موافق	1
02	تساهم المدونة الأخلاقية لمهنة المراجعة في الارتقاء بالعمل المحاسبي للمهني	2.80	0.484	موافق	2
03	لا تساهم عمليات تعيين مراجعي الحسابات -التي غالبا تتم وفق العلاقات الشخصية والصدقات في البيئة الوطنية -في تحسين أخلاقيات المهنة.	2.27	0.740	محايد	5
04	تساهم شروط منح الاعتماد و الدرجات المهنية وفقا للمعايير والشروط المهنية في تحسين أخلاقيات المهنة	2.50	0.777	موافق	4
05	تدفع العقوبات الواردة في قانون مزاول مهنة مراجعة الحسابات إلى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني بشكل كبير	2.53	0.776	موافق	3
06	تفرض العضوية في نقابة المحاسبين والجمعيات المهنية الوطنية الالتزام بأخلاقيات مزاول مهنة المراجعة و المساهمة في تطويرها.	2.53	0.681	موافق	3

07	يساهم وجود هيئة مختصة في التقييم والرقابة على الأداء الأخلاقي في تطوير مهنة المراجعة والالتزام بأخلاقيتها.	2.50	0.820	موافق	4
08	لا تساهم عملية تخفيض قيمة العروض المقدمة (الأنعاب) لمزاولة مهنة المراجعة في تطوير أخلاقيات المهنة	2.53	0.571	موافق	3
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للمحور		2.5708	0.39757	موافق	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات SPSS.

يظهر من خلال الجدول رقم (2-8) والذي يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول محور "الإطار القانوني المنظم لأخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر" حيث نجد أن المتوسط العام لفقرات هذا المحور بلغ (2.5708) والانحراف المعياري (0.39757)، حيث احتلت كل من العبارة رقم (01) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (2.90) وانحراف معياري بلغ (0.305)، أما المرتبة الأخيرة كانت للعبارة رقم (03) بمتوسط حسابي (2.27) وانحراف معياري (0.740).

2/ عرض نتائج المحور الثاني: "تطبيق أخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر والعوامل المؤثرة فيها".

الجدول رقم (2-9): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثاني

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إتجاه الإجابة	الرتبة
01	يتصف مراجع الحسابات بالأمانة في عمله حتى إذا كانت عواقب ذلك عدم تجديد العهدة لمحافظ الحسابات.	2.30	0.794	محايد	7
02	يتمتع مراجع الحسابات عن قبول علاقة عمل جديدة في حالة تورط هذا العميل في أنشطة غير قانونية أو غير أخلاقية	2.53	0.629	موافق	5
03	يتمتع مراجع الحسابات عن إبداء رأيه في حالة قيام العميل بإعداد تقارير مالية مشكوك فيها، وعدم الالتزام بتصحيحها .	2.37	0.809	موافق	6
04	يتجنب مراجع الحسابات أثناء تأديته لمهامه القيام بأية أعمال(غير قانونية أو غير أخلاقية) قد تسيء لسمعته أو سمعة المهنة.	2.97	0.183	موفق	1
05	يسعى مراجع الحسابات للحفاظ على استقلاليتهم التامة أثناء تأديته للمهام سواء كانت عمليات مراجعة الحسابات أو خدمات تأكيد أخرى	2.70	0.535	محايد	3
06	يتجنب مراجع الحسابات القيام بتسويق خدماته بطريقة غير مهنية ومخالفة للأعراف و قوانين المهنة	2.60	0.724	محايد	4

2	موافق	0.507	2.87	المنافسة غير الشريفة لاجتذاب العملاء تؤثر سلبا على الأداء المهني للمراجع وعلى جودة وسمعة عملية المراجعة ككل في البيئة الوطنية .	07
6	موافق	0.765	2.37	يجب أن يتمتع المراجع بثقافة العمل وفق أخلاقيات المهنة ولو في الظروف التي تقتضي التحايل لخدمة مصالح العميل.	08
6	موافق	0.765	2.37	تتأثر جودة عملية المراجعة بحجم الشركة محل المراجعة و إسمها في السوق الوطنية.	09
موافق		0.29023	2.5630	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للمحور	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات SPSS

بإمكاننا أن نستدل من الجدول رقم (2-9) والذي يعرض المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول جودة المعلومة وتليبتها لاحتياجات مستخدمي المعلومة المالية أن المتوسط العام لفقرات هذا المحور بلغ (2.5630) في حين أن الانحراف المعياري يساوي (0.29023)، حيث نجد في المرتبة الأولى العبارة رقم (04) بمتوسط حسابي (2.97) وانحراف معياري بلغ (0.183)، أما المرتبة الأخيرة كانت للعبارة رقم (01) بمتوسط حسابي (2.30) وانحراف معياري (0.794).

3/ عرض نتائج المحور الثالث: " أهمية الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية "

الجدول رقم (2-10): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثالث

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة	الرتبة
01	إن الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة من شأنه الحرص على توفير التعبير الصادق عن الأحداث المالية للمؤسسة	2.97	0.183	موافق	1
02	إن إتباع أخلاقيات مهنة المراجعة يوجب المساهمة في توفير معلومات محاسبية تتصف بالحيادية وعدم التحيز .	2.90	0.305	موافق	2
03	إن الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة يساهم في توفير معلومات محاسبية خالية من الأخطاء ومن المعلومات عن الأحداث و الوقائع الوهمية.	2.40	0.814	موافق	4
04	إن الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة يفرض العمل على توفير معلومات واضحة ومفهومة ضمن التقارير المالية.	2.90	0.305	موافق	2
05	إن الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة يساعد على توفير معلومات محاسبية تفيدي في تقويم وتصحيح القرارات المتخذة.	2.90	0.305	موافق	2
06	إن إتباع أخلاقيات مهنة المراجعة يساهم في توفير معلومات محاسبية ذو قدرة تنبؤية بالأحداث المستقبلية، ومخاطر الأعمال.	2.70	0.535	موافق	3

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور	2.7944	0.22609	موافق
---	--------	---------	-------

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات SPSS

يبين لنا الجدول رقم (2-10) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول أهمية الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام لفقرات هذا المحور (2.7944) والانحراف المعياري (0.22609)، وكانت المرتبة الأولى للعبارة رقم (01) بمتوسط حسابي بلغ (2.97) وانحراف معياري بقيمة (0.183) أما المرتبة الأخيرة فكانت للعبارة رقم (03) بمتوسط حسابي يساوي (2.40) وانحراف معياري يقدر ب(0.814).

الفرع الثالث: عرض نتائج التباين الأحادي

\*عرض نتائج التباين الاحادي ANOVA تبعا لمتغير الخبرة.

الجدول رقم (2-11): يبين نتائج التباين الاحادي ANOVA تبعا لمتغير الخبرة.

نوع الفرضية المقبولة	قيمة الدلالة الإحصائية Sig	مستوى الدلالة الإحصائية A	البيان
H0	0.624	0,05	الفرضية الاولى
H0	0.72	0,05	الفرضية الثانية
H0	0.596	0,05	الفرضية الثالثة

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات SPSS.

المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات .

من خلال هذا المطلب سنحاول تحليل مختلف النتائج التي تحصلنا عليها والتي تم عرضها سابقا

الفرع الأول: تحليل نتائج محاور الاستبيان .

التحليل رقم (01): المحور الأول " الإطار القانوني المنظم لأخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر " .

بهدف تقييم الفرضية الأولى تم طرح مجموعة من الأسئلة على أفراد العينة تخص القوانين التي تنظم أخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر وتم التوصل إلى مايلي:

من خلال الجدول رقم (2-8) الذي يوضح نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات العينة بإمكاننا أن نلاحظ أن كل فقرات هذا المحور جاءت باتجاه موافق وبمتوسط حسابي أكبر من (2.27) وأقل من (2.90)، وهذا يدل على:

- موافقة أغلبية أفراد العينة بأنه يساهم تطبيق كل من القانون 01-10 ومعايير التدقيق الجزائرية الصادرة في 2016 في بيئة الأعمال الوطنية في تحسين أخلاقيات المهنة حيث أن متوسط الإجابات حولها بلغ (2.90) وذلك لأن هذه القانون 01-10 يساعد على تنظيم أخلاقيات مهنة المراجعة وأيضا يساهم في تحسين أداء المراجع؛
- موافقة أغلب أفراد العينة على أن المعلومات المحاسبية التي تقدمها القوائم المالية من شأنها الرفع من كفاءة التسيير وذلك راجع إلى كون المعلومة المحاسبية تساهم بشكل كبير في القيام بالعملية التسييرية بأقل التكاليف، حيث بلغ المتوسط الحسابي للعبارة (2.75).

■ اتفاق أغلب أفراد العينة على انه تساهم المدونة الأخلاقية لمهنة المراجعة في الارتقاء بالعمل المحاسبي للمهني ذلك لأنهم يرون أن هذه المدونة أدت فعالة لتحقيق الأهداف المسطرة و المنشودة لرفع من مستوى العمل المحاسبي للمهني، ونجد أن المتوسط الحسابي لهذه العبارة بلغ (2.80)؛

■ اتفاق أغلبية أفراد العينة على أن تدفع العقوبات الواردة في قانون مزاوله مهنة مراجعة الحسابات إلى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني بشكل كبير لأنهم يرون في ذلك ردع لكل الأعمال الغير أخلاقية للمراجع حيث بلغ متوسط الإجابات حولها ب (2.53)؛

■ نلاحظ أن وحدة القياس المتمثلة في الإطار القانوني المنظم لأخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر في تحسين أخلاقيات المهنة كانت بمتوسط حسابي (2.5708) باتجاه موافق بناء على ما سبق يمكن أن نلاحظ أنه للقوانين والأنظمة المنظمة لأخلاقيات مهنة المراجعة الحسابات تأثير كبير على التزام المراجعين الحسابات بقواعد السلوك المهني، ويشير ذلك إلى أن مراجعي الحسابات في الجزائر مهتمين بشكل كبير بالقوانين والأنظمة المنظمة للمهنة من قبل الدولة وأيضاً القواعد والمعايير المنظمة للمهنة المراجعة وأخلاقياتها.

### التحليل رقم (02): " تطبيق أخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر والعوامل المؤثرة فيها "

من أجل معرفة مدى تطبيق أخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر والعوامل المؤثرة فيها وتم التوصل إلى مايلي:  
من خلال الجدول رقم (2-9) الذي يبين نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة نلاحظ أن أغلب فقرات المحور جاءت باتجاه موافق بمتوسط حسابي أكبر من (2.30) وأقل من (2.97) وهذا يدل على:

➤ يرى أغلبية المستجوبين أنه يوجد تطبيق كبير لأخلاقيات مهنة المراجعة في بيئة الجزائر لأنهم يتجنبون القيام بأي أعمال غير قانونية أو أخلاقية لأنها تسيء إلى سمعته وسمعة المهنة وبلغ المتوسط المرجح لهذه العبارة (2.97)؛

➤ اتفاق أغلبية أفراد العينة على أن المنافسة غير الشريفة لاجتذاب العملاء تؤثر سلباً على الأداء المهني للمراجع و على جودة وسمعة عملية المراجعة ككل في البيئة الوطنية، حيث بلغ متوسط الإجابات حول هذه الفقرة ب (2.87)؛

➤ اتفاق أفراد العينة المستجوبة على انه يسعى مراجعو الحسابات الحفاظ على استقلاليتهم التامة أثناء تأديتهم للمهام سواء كانت عمليات مراجعة الحسابات أو خدمات تأكيد أخرى حيث كان المتوسط الحسابي للعبارة (2.70)؛

■ نلاحظ أن وحدة القياس المتمثلة في مدى تطبيق أخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر والعوامل المؤثرة فيها كانت بمتوسط حسابي (2.5630) باتجاه موافق ومن خلال ماسبق يتضح لنا انه يوجد تطبيق كبير الأخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر ويظهر ذلك من خلال اتصاف محافظي الحسابات في الجزائر بالاستقلالية والنزاهة والموضوعية أثناء تأديته لعمله وهذا راجع إلى فعالية وقوة القوانين المطبقة برغم من كل العوامل التي تؤثر فيها سواء إن كانت داخلية أو خارجية المتمثلة في خروقات التي تخص المهني مثل منح الشهادات أو الدرجات لمحافظي الحسابات لهم شهادات لاتمس بعلاقة بالحاسبة وأيضاً التلاعب في بعض حسابات حسابات الميزانية قصد زيادة أو رفع الأتعاب، و أحسن مثال على ذلك والتعليمات المقدمة من بعض محافظي الحسابات للمؤسسات قصد تعديل بعض الحسابات مثل (مثل إعادة النظر في تقييم بعض عناصر الأصول) وهذا بهدف توسيع الوعاء الذي على أساسه يتم حساب الأتعاب.

وكذلك غياب المهنية في التعامل بين زملاء المهنة، ويظهر ذلك خاصة عند تقديم المناقصات المتعلقة بإعداد مهام محاسبية حيث يلجأ بعض المهنيين إلى ممارسات غير أخلاقية مثل اقتراح مناقصات ليست لها علاقة بتكاليف ومتطلبات المهنة والهدف منها فقط هو الحصول على الصفة و غياب الأخلاقيات المهنية اتجاه المتدرب ين، فبعض خبراء الحاسبة في الجزائر لا يسهرون على تدريب هؤلاء المترشحين، بل في بعض الحالات يتم حتى حرمانهم من أتعاب تنفيذ مهام معينة بحجة أنهم في

فترة تربص أم الظروف الخارجية متمثلة في حروقات مسيري القطاعات في القطاع العام نجد أن نتيجة لربط أجور المسيرين في الجزائر بالنتائج المحققة أو بالأحرى بعض المجمعات المحاسبية) مثل: رقم الأعمال، الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، النتيجة (فإن هؤلاء أفرزوا ثقافة تزوير جديدة في المؤسسات و هي استخدام بعض التقنيات المحاسبية لرفع قيمة بعض المجمعات السابقة و هي في الحقيقة حالة استثنائية قصد الحصول على أكبر أجر ممكن دون الاكتراث بالعبء الضريبي الذي قد تتحمله المؤسسة والتلاعب في تعيين محافظي الحسابات وكذلك تجديد عهدهم، أما في القطاع الخاص نرى أن نتيجة لرغبة مسيري هذا القطاع دفع أقل ضريبة ممكنة) أو بالأحرى تحقيق أكبر ثرب ضريبي ممكن (فإنهم يمارسون ضغوطا كبيرة على المهنيين المحاسبين تمس بأخلاقيات مهنة المحاسبة، وأيضا غياب وسائل المراقبة المهنية في هذا القطاع، حيث لم يتم تبني مراقبة محافظي الحسابات و غياب الشفافية في محاسبة بعض مؤسسات هذا القطاع، بل الأبعد من ذلك قد نلاحظ عدة ميزانيات محاسبية لنفس الدورة، منها ما يوجه لإدارة الضرائب، للبنوك، للمساهمين في رأس المال... إلخ.

### التحليل رقم (03): " أهمية الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية "

في محاولة لمعرفة مدى الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية، قمنا بطرح مجموعة من الأسئلة على العينة المستهدفة تتعلق بمدى أهمية الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية حيث تم التوصل إلى النتائج التالية:  
نستنتج من الجدول رقم (2-10) الذي يبين لنا نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة أن أغلب فقرات المحور كانت باتجاه موافق بمتوسط حسابي أكبر من (2.40) وأقل من (2.97) ومما يدل على:

- اتفق أفراد العينة المستجوبة على إن الإلتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة من شأنه الحرص على توفير التعبير الصادق عن الأحداث المالية للمؤسسة وقد بلغ المتوسط الحسابي للعبارة (2.86)؛
- إتفاق أغلبية أفراد العينة بأن الإلتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة يساعد على توفير معلومات محاسبية تفيدي في تقويم وتصحيح القرارات المتخذة، وهذا يمكننا من الحصول على معلومات مالية ذات مصداقية، حيث بلغ المتوسط الحسابي للعبارة (2.70)؛
- إتفاق أغلبية أفراد العينة المستجوبة على إن إتباع أخلاقيات مهنة المراجعة يساهم في توفير معلومات محاسبية ذو قدرة تنبؤية بالأحداث المستقبلية ومخاطر الأعمال، حيث بلغ المتوسط الحسابي للعبارة (2.75)؛
- نستنتج من خلال آراء العينة إن إتباع أخلاقيات مهنة المراجعة يساهم في توفير معلومات محاسبية ذو قدرة تنبؤية بالأحداث المستقبلية ومخاطر الأعمال هذا يدل على إن هناك التزم بأخلاقيات مهنة المراجعة والذي ينتج عنه تقارير مالية تتميز بجودة عالية حيث بلغ المتوسط الحسابي (2.70).

نلاحظ أن وحدة القياس المتمثلة في أهمية الإلتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية كانت بمتوسط حسابي (2.7944) باتجاه موافق إي أن هناك التزم فعلا بأخلاقيات مهنة المراجعة الذي يعطي تقارير مالية ذات جودة عالية وأيضا من خلال النتائج يتبين أن سلوك وآداب المهني للمراجع تساهم في تقديم معلومات تتصف بجميع خصائص المعلومة المالية وتحسين جودتها وتطوير نوعية المعلومة المقدمة لمتخذي القرار، فضلا عن أن أخلاقيات مهنة المراجعة ساهمة في تقديم معلومات صادقة ومحايدة وخالية من التحيز وتخدم جميع أطراف مستخدمي القوائم المالية.

الفرع الثاني: تحليل نتائج اختبار الفرضيات

فيما يلي سنقوم باختبار صحة الفرضيات الخاصة بدراستنا والمتمثلة في الفرضيات التالية:

**1/ الفرضية الأولى:** "الإطار القانوني المنظم لأخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر".

والتي بدورها تنقسم إلى جزئيتين كما يلي:

**H0** الفرضية الصفرية: أي لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية تبعاً لمتغير الخبرة حول الإطار القانوني المنظم لأخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر في تحسين أخلاقيات المهنة.

**H1** الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية تبعاً لمتغير الخبرة حول الإطار القانوني المنظم لأخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر في تحسين أخلاقيات المهنة.

من خلال الجدول رقم (2-11) نلاحظ أن قيمة الدلالة الإحصائية Sig لهذه الفرضية 0.624 وهي أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha=0.05$ ، ومنه نقبل الفرضية الصفرية **H0**: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية تبعاً لمتغير الخبرة حول الإطار القانوني المنظم لأخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر في تحسين أخلاقيات المهنة وننفي الفرضية البديلة **H1**.

**2/ الفرضية الثانية:** "تطبيق أخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر والعوامل المؤثرة فيها"

والتي بدورها تنقسم إلى جزئيتين كما يلي:

**H0** الفرضية الصفرية: لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية تبعاً لمتغير الخبرة حول تطبيق أخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر والعوامل المؤثرة فيها

**H1** الفرضية البديلة: أي توجد فروقات ذات دلالة إحصائية تبعاً لمتغير الخبرة حول تطبيق أخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر والعوامل المؤثرة فيها

من خلال نتائج الاختبار الموضحة في الجدول رقم (2-11) نلاحظ أن قيمة الدلالة الإحصائية sig لهذه الفرضية 0.72 وهي أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية 0,05 ومنه قبول الفرضية الصفرية **H0**: لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية تبعاً لمتغير الخبرة حول تطبيق أخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر والعوامل المؤثرة فيها

**الفرضية الثالثة:** "أهمية الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية"

والتي بدورها تنقسم إلى جزئيتين كما يلي:

**H0** الفرضية الصفرية: أي لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية تبعاً لمتغير الخبرة حول أهمية الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية

**H1** الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية تبعاً لمتغير الخبرة حول أهمية الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية

من خلال نتائج الاختبار الموضح في الجدول رقم (2-11) نلاحظ أن قيمة الدلالة الإحصائية للفرضية الثالثة هي 0.596 وهي أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha = 0.05$ ، ومنه قبول الفرضية الصفرية **H0**: لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية تبعاً لمتغير الخبرة حول أهمية الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية وننفي الفرضية البديلة **H1**.



## عرض نتائج دراسات اخرة سابقة:

### الدراسة الاولى

كما سبق الاشارة اليه ان الهدف الاساسي للمراجعة في الجزائر هو هدف جبائي بمعنى ان أهمية المعلومة المحاسبية والمالية تكمن فقط في استعمالها الجبائي في ظل غياب مستعملين آخرين لهذه المعلومة (مثل المستثمرين، البورصة، البنوك، بنوك المعلومات... الخ)

مع ذلك، فان الممارسة المهنية للمراجعة قد انتابها مجموعة من الخروقات والمساس بأخلاقيا، نوجز أهمها فيما يلي

#### 1) خروقات تخص المهنيين

- الهيئة المهنية للمراجعة في الجزائر تعرف صراعات حادة منذ سنوات، صراعا اساسه الاستحواذ على مسؤولية تسيير هذه الهيئات، قصد أكبر عقود ممكنة للمهام المراجعة من قبل مافيا المراجعة في البلاد خاصة اذا علمنا أن الجزائر هي ورشة مفتوحة ومقبلة على مجموعة من العمليات المحاسبية المصاحبة للتحويلات الاقتصادية الهامة (تقييم أصول المؤسسات في ظل برنامج الخوصصة).

- تعيين محافظي الحسابات في الجزائر يتم بطريق ادارية، أين المحسوبة، العشوائية، أصحاب النفوذ، هي العملة المتداولة في عملية التعيين.

- عدم الالتزام بالشروط المهنية والاخلاقية عند بعض الشهادات أو الدراجات المهنية (مثل محافظي الحسابات)، حيث يوجد بين محافظي الحسابات في الجزائر، من لهم شهادات جامعية لا تمس بعلاقة بالمحاسبة، ومنهم كذلك من أصحاب السوابق العادلة.

- التلاعب في بعض حسابات الميزانية قصد زيادة أو رفع الاعتاب، وأحسن مثال على ذلك هو التعليمات المقدمة من بعض محافظي الحسابات للمؤسسات قصد تعديل بعض الحسابات (مثل اعادة النظر في تقييم بعض عناصر الاصول) وهذا بهدف توسيع الوعاء الذي على اساسه يتم حساب الاعتاب.

- غياب المهنية في التعامل بين الزملاء، يظهر ذلك خاصة عند تقديم المناقصات المتعلقة بإعداد مهام المحاسبة، حيث يلجأ بعض المهنيين الى ممارسات غير أخلاقية مثال اقتراح المناقصات ليست لها علاقة بالتكاليف ومتطلبات المهنة، الهدف منها فقط هو الحصول على الصفة.

- غياب الاخلاقيات المهنية اتجاه المتدربين، وبعض خبراء المحاسبة في الجزائر لا يسهرون على تدريب هؤلاء المترشحين، بل في بعض الحالات يتم حتى حرمانهم من أعتاب التنفيذ مهام معينة بحجة أنهم في فترة تريض

2) خروقات تخصص المؤسسات ان اختراق الاخلاقيات المهنية للمحاسبة في الجزائر لا يخص فقط المهنيين بل امتد كذلك مسيري القطاعات والهيئات الاقتصادية ويمكن ملاحظة ذلك من خلال الزاويتين الاساسيتين:

#### أ) في القطاع العام

- نتيجة لربط أجور المسيرين في الجزائر بنتائج المحققة أو بالأحرى بعض المجمعات المحاسبية (مثل رقم الاعمال، الهامش الاجمالي، القيمة المضافة، النتيجة) فان هؤلاء أفرزوا ثقافة تزوير جديدة في المؤسسات وهي استخدام بعض التقنيات المحاسبية لرفع قيمة بعض المجمعات السابقة وهي في الحقيقة حالة استثنائية قصد الحصول على أكبر أجر ممكن دون الاكتراث بالعبء الضريبي الذي قد تتحمله المؤسسة.

- التلاعبات في تعيين محافظي الحسابات وكذلك تجديد عهدتهم.

- عدم الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية ، وما توفره هذه المعايير من حد أدنى لأخلاقيات المهنة.

ب) في القطاع الخاص

- ✓ نتيجة لرغبة مسيري هذا القطاع دفع أقل ضريبة ممكنة ( أو بالأحرى تحقيق أكبر تهرب ضريبي ممكن ) فانهم يمارسون ضغوطا كبيرة على المهنيين المحاسبين تمس بأخلاقيات مهنة المحاسبة.
  - ✓ غياب وسائل المراقبة المهنية في هذا القطاع ، لم يتم تبني المراقبة محافظي الحسابات الابتداء من مرحلة 2006.
  - ✓ غياب الثقافة في محاسبة بعض مؤسسات هذا القطاع، بل الأبعد من ذلك قد نلاحظ عدة ميزانيات محاسبية لنفس الدورة ، منها ما يوجه لإدارة الضرائب للبنوك، للمساهمين في رأس المال... الخ.
- على ضوء ما سبق، يتضح حاليا أن المراجعة التي اعتبرت الوقت ما علم ليس له علاقة بالأخلاق هو اعتقاد خاطئ، على اعتبار أن الفضائح المالية التي عرفها العالم في السنوات الاخيرة برهنت على أن الاخلاقيات الاعمال تأثير واضحا على ممارسة مهنة المراجعة. هذه الاخيرة التي كانت محلا لتشويهات خلقية كبيرة في السنوات الاخيرة نتيجة ل:
- محدودية التقنيات المحاسبية أمام الابتكارات المالية الجديدة.
  - التطور الحاصل في تكوينه المساهمين في رؤوس أموال الشركات، وظهور ما يعرف بالمساهمة الجماعية.
- وأمام هذا الوضع، نرى أن الخروقات الملاحظة في أخلاقيات مهنة المحاسبة ارتبطت بالاطار المعياري للمحاسبة وللمهنيين على السواء، وعليه نعتقد أن تحقيق حد أدنى من أخلاقيات الأعمال في المراجعة في بلدنا العربية عموما، والجزائر على وجه الخصوص، يمر بالضرورة على الاقتراحات التالية:

- ✓ النزاهة تعد القيمة الجوهرية بالنسبة لأخلاقيات المهنة وتضع على المحاسب واجب التزامه بالمعالي السلوكية وفهم التشريعات والوضوح وعدم استغلال الوظيفة.
  - ✓ التأكيد على المفاهيم السرية المهنية والكفاءة والتطوير المهني.
  - ✓ تعيين الموظفين المحاسبين يجب أن يتم بشفافية ونزاهة مطلقة من أي تمييز ووضع الشخص المناسب في المكان المناسب.
  - ✓ منح جميع أشكال الضغط التي تؤثر على رأي المحاسبين.
  - ✓ توفير وسائل الحماية والحصانة للموظفين ضد أي مظهر من مظاهر الاغراء من خلال نظام للحوافز والمكافآت.
- تعزيز مبدأ العمل الجماعي عندما يكون ذلك ملائما.
- تطوير أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات، بما يضمن عدم التساهل في عملية الفصل في الوظائف.
- ضرورة تشكيل لجنة لأخلاقيات المهنة للعمل على تعزيز قواعد أخلاقيات المهنة لدى المحاسبين دورها الاساسي:
- ✓ العمل على تعزيز قواعد أخلاقيات المهنة المحاسبية ومتابعة تطويرها وكذلك العمل على دراسة الشكاوي المقدمة بحق المراجعين.
  - ✓ التفكير في انشاء هيئات دولية تختص في اصدار معايير لأخلاقيات المهنة المحاسبية على غرار الهيئات المختصة في اصدار المعايير المحاسبية الدولية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> جاوحدو رضا، حقائق حول أخلاقيات الاعمال في المحاسبة، حالة الزائر، كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، مجلة التواصل، العدد20، ديسمبر 2007، ص71

## الدراسة الثانية

من خلال الدراسة الميدانية لعينة من محافظي الحسابات في الجزائر وأكاديميين بالجامعة في مجال المحاسبة والمراجعة ، يتضح أن هناك تأييد لدى غالبية العينة المدروسة حول أهمية تطبيق معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين في تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر وتطويرها من خلال تحقيق العديد من المزايا ، كدعم استقلالية المراجعين وتخفيض مخاطر ابداء الرأي ، وكذلك تفعيل برنامج مراقبة جودة الاداء الهمني ، كما يمكن عملية تطبيق معايير المراجعة الدولية من زيادة الثقة في المعلومات المالية للمؤسسات مما يؤدي الى تشجيع الاستثمار ومساعدة الجزائر في الانضمام الى الهيئات والمنظمات المالية والاقتصادية الدولية كالمنظمة العالمية للتجارة.

هناك اتفاق بين أفراد عينة الدراسة حول وجود عدد من المشاكل تواجهها مهنة المراجعة المالية في الجزائر، تتمثل هذه المشاكل في ان برامج التعليم في مجال المحاسبة والمراجعة لا تستجيب بشكل جيد للاحتياجات العملية لمهنة المراجعة في الواقع و الاشراك غير الفعال للفتات الاكاديمية في وضع القوانين والمعايير المتعلقة بتنظيم مهنة المراجعة، وكذلك نقص كفاءة محاسبي بعض المؤسسات في تسجيل العمليات والافصاح عن المعلومات في القوائم المالية حسب قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي وضعف أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات ، كما تحتوي مهنة المراجعة في الجزائر على بعض النقص تتمثل في حاجة المهنة الى اطا متكامل يتضمن معايير للمراجعة ومدونة متكاملة تحدد أخلاقيات السلوك المهني وكذا غياب هيئة مستقلة تقوم بتطوير مهنة المراجعة، بالإضافة الى ضعف استقلالية المراجعين والاستخدام غير الجيد للاساليب الكمية في عملية المراجعة .

✓ يمكن تحسين أداء مهنة المراجعة في الجزائر عن طريق تحسين مستوى التاهيل العلمي والعملية للمراجعين خاصة ما يتعلق بمعايير المراجعة الدولية ، من خلال تدريس المناهج الدولية وتجسيد وتفعيل سياسة التربصات بالخارج ، وكذلك دعم استقلال المراجعين من خلال دراسة العوامل المؤثرة في ذلك وربط الدراسات الاكاديمية بالممارسة الميدانية لحل المشاكل المتعلقة بالمهنة، بالإضافة الى ربط علاقات لمكاتب المراجعة المحلية مع مكاتب اجنبية خاصة تلك التي تعتمد بعض الدول التي نجحت في تطوير مهنة المراجعة فيها بالاعتماد على معايير المراجعة الدولية<sup>1</sup> .

<sup>1</sup> ديلمي عمر، نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية، مذكرة دكتوراه، جامعة حسيبية بن بوعلي الشلف السنة 2017، ص251

## خلاصة الفصل:

ففي هذا الفصل تم التطرق إلى التحليل الوصفي للخصائص الديمغرافية لأفراد العينة وتحليل نتائج الاستبيان من اجل معرفة آراء العينة المتكونة من محافظين الحسابات وذلك من جل معرفة آرائهم حول مجموعة من النقاط و المتمثلة في مدى تأثير أخلاقيات مهنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية في بيئة الأعمال الجزائرية، و مدى فعالية القوانين والمعايير المراجعة الجزائرية.

ومن خلال تحليل نتائج الاستبيان تم ملاحظة وجود اتفاق بين أفراد العينة في أسئلة المحور الأول حول الإطار القانوني الأخلاقيات مهنة المراجعة وفعاليتها حيث تبين انه للقوانين والمعايير فعالية كبيرة في بيئة الأعمال الجزائرية وانه ساهم بشكل كبير في تحسين جودة التقارير المالية، وأيضا يوجد اتفاق بين أفراد العينة حول أسئلة المحور الثاني المتعلقة تطبيق أخلاقيات مهنة المراجعة في البيئة الجزائرية و العوامل المؤثرة فيها حيث نراء انه هناك تطبيق كبير للقوانين والمعايير المنظمة لمهنة المراجعة، وأيضا يوجد اتفاق بين أفراد العينة حول أسئلة المحور الثالث المتعلق بأثر الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية.



الخاتمة

## الخاتمة:

لقد حولنا من خلال دراستنا المتمثلة في أثر أخلاقيات مهنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية ومعالجة الإشكالية "مامدى تأثير أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية في تحسين جودة التقارير المالية في بيئة الجزائر" حيث استعرضنا من خلال هذه الدراسة في الفصل الأول الإطار النظري لأخلاقيات مهنة المراجعة واثبات أن مختلف دول العالم تسعى إلى تطوير والبحث عن القيم والأخلاقيات في مجال أعمال مهنة المراجعة وبالأخص في ظل عاصفة الأزمات التي أطاحت بأكبر شركات العالم، حيث اهتمت العديد من الدول والمنظمات المهنية والتي تنظم المهنة بوضع مواثيق الأخلاقيات مهنة المراجعة، كما قامت الجزائر بوضع منظمات وهيئة محلية و وضع قانون منظم لهذه المهنة من حيث الممارسة والمبادئ الأخلاقية من خلال قانون 01-10.

### أولاً: نتائج اختبار الفرضيات

**الفرضية الأولى:** المتعلقة " بالإطار القانوني المنظم لأخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر"، حيث تم تأكيد صحة الفرض بناء على آراء عينة الدراسة، بإضافة أن هناك قوانين ومراسيم ومنظمات تشرف على تنظيم مهنة المراجعة وتضع معايير تحدد السلوك المهني لمهنة المراجعة. بالتالي نثبت الفرضية ويتأكد صحتها

**الفرضية الثانية:** المتعلقة " بتطبيق أخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر والعوامل المؤثرة فيها"، فقد تم تأكيد صحة الفرض بناء على آراء عينة الدراسة، بإضافة إلى أن المحافظين يلتزمون بالقوانين ولا يستجيبون للضغوط الخارجية و عدم وجود مصالح مادية مع المؤسسات التي يتم مراجعتها، وهذا باعتبارهما عاملين ضروريين لتأكيد الاستقلال والحياد و هذا من خلال إجابة جل المحافظين على العبارات بموافق بالتالي نثبت صحة الفرضية.

**الفرضية الثالثة:** "أهمية الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية" حيث تم تأكيد صحة الفرض بناء على آراء عينة الدراسة بأنه هناك وجود أهمية كبيرة في تحسين جودة التقارير المالية عند الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة ويوجد انسجام بين أخلاقيات مهنة المراجعة وجودة التقارير المالية، بالتالي نثبت الفرضية ويتأكد صحتها.

### ثانياً: نتائج الدراسة

بعد معالجتنا لمختلف جوانب الموضوع توصلنا إلى الإجابة على التساؤلات المطروحة فتمثلت أهم النتائج فيما يلي:

- اهتمت عدة هيئات مهنية عالمية بمبادئ وقواعد أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية، كالاتحاد الدولي للمحاسبين إضافة إلى أكبر الهيئات المهتمة بالدراسات الأكاديمية والمهنية كالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، حيث عملت هذه الهيئات على إيجاد قواعد للمهنة وإيجاد حلول لكل ما يؤثر على التطبيق هذه القواعد.
- ضرورة انضمام الجزائر إلى مجلس المعايير المحاسبية الدولية، والاتحاد الدولي للمحاسبين وذلك بهدف التكيف المستمر مع مستجدات الدولية والاستفادة من التجارب الدولية في كيفية تحسين وتطوير مهنة المراجعة الخارجية.
- وجود قواعد وقوانين في البيئة الجزائرية تحكم وتنظم أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية ووضعت معايير مراجعة محلية لمواكبة الإحداث والتطورات العالمية الواقعة في مجال مهنة المراجعة
- وجود تطبيق لقانون 01-10 والمعايير التي تنظم الأخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية في بيئة الجزائر برغم من كل الظروف والضغوطات الداخلية والخارجية

- للالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية تأثير كبير على جودة القوائم المالية، برغم أنه في بيئة الأعمال الجزائرية أهمية المعلومة المحاسبية و المالية تكمن فقط في استعمالها الجبائي في ظل غياب مستعملين آخرين لهذه المعلومة مثل (المستثمرين، البورصة، البنوك، بنوك المعلومات...الخ).

### ثالثا: التوصيات

من خلال هذه الدراسة والنتائج المتوصل إليها واستنادا إلى المساهمة المقدمة من طرف الباحث لتطوير تنظيم أخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر، فإنه يمكننا إعطاء بعض التوصيات التي نراها ضرورية لتطوير مهنة المراجعة في الجزائر والرقى بها إلى مستوى المهنة في كل من الدول المتقدمة باعتبار العولمة اجتاحت كل المجالات، وذلك على النحو التالي:

- ضرورة خلق هيئة مهنية قادرة على تنظيم مهنة المراجعة تقوم بالمهام المنوطة بها للارتقاء بمستوى مهنة المراجعة وتحقيق أهدافها، ويتأتى ذلك من خلال مراقبة أعمال محافظي الحسابات ومتابعتها؛
- ضرورة قيام الهيئة المنظمة للمهنة بحملات إعلامية لتعريف الجمهور بأخلاقيات مهنة المراجعة وبالذور الهام الذي تلعبه في حماية الاقتصاد الوطني وفي دفع عجلة التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وبذلك كسب احترام المجتمع للمهنة ولأعضائها وإعطائها المكانة اللائقة بها.

يجب أن تحتوي الهيئة المنظمة للمهنة على لجان دائمة تهتم كل لجنة بجانب من جوانب المهنة وهي:

- لجنة التعليم ومتابعة التربصات المهنية، لجنة التكوين المهني المستمر، لجنة مراقبة الجودة، لجنة المعايير، لجنة آداب وسلوك المهنة، لجنة الجدول ولجنة الانضباط والتحكيم؛
- تطوير وإنشاء وسائل تشجيعية لحماية المدققين وممارسي المهنة ضد أي مظهر من مظاهر الإغراء من خلال نظام الحوافز والمكافآت التي سوف تجعلهم يلتزمون بالمهنة وتفادي توجيه بعضهم إلى سلوك غير أخلاقي؛
- يجب أن تتولى لجنة التعليم ومتابعة التربصات مسؤولية تحديد شروط المعرفة المتخصصة اللازمة لممارسة المهنة، وتدريب مادة الأخلاقيات قبل وبعد إعطاء الاعتماد لمحافظي الحسابات لمزاولة أعمالهم، كما يجب أن يكون لها دورا فعالا في التكوين النظري المتخصص ومتابعة التربصات الميدانية للمتربصين وتنظيم الامتحانات الخاصة بمزاولة المهنة؛
- العمل على تطوير المناهج والخطط الدراسية في أقسام المحاسبة في الجامعات والكليات الجزائرية، بحيث يتم التركيز في المناهج على تدعيم أخلاقيات مهنة المراجعة، من خلال إضافة مساق دراسي خاص بأخلاقيات مهنة المراجعة؛
- دور القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة في إلزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني.

### ثالثا: آفاق الدراسة

بالنسبة لآفاق البحث، فإن هذه الدراسة تعتبر بمثابة بداية وانطلاقة لدراسات أخرى تتناول مدى تأثير أخلاقيات مهنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية، من خلال سن قوانين جديدة تضبط الممارسات ألا أخلاقية والمراجعة الغير منظمة وإنشاء معاهد تكوين محلية تنظم مهنة المراجعة وتمنح الشهادة.

ونأمل في الأخير، أن نكون قد و فقنا في معالجة هذا الموضوع وساهمنا ولو بالشيء القليل في تدعيم البحث العلمي في الجزائر والمكتبة الاقتصادية ببحث شامل لتنظيم مهنة المراجعة ليستفيد منه الطالب والجامعة الجزائرية والممارسين لمهنة المراجعة والقائمين على المهنة في الجزائر بصفة عامة

## قائمة المراجع



قائمة المراجع:

أ. المراجع باللغة العربية:

أولاً: الكتب

- 1- أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكري والنظم التطبيقية، القاهرة.
- 2- حمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس العرض الإفصاح ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2008.
- 3- رضوان حلوه حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان 2006.
- 4- سحر فيصل، دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015
- 5- سمير محمد الشاهد و طارق عبد العال حماد، قواعد إعداد و تصوير القوائم المالية للبنوك وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، إتحاد المصارف العربية، 2000.
- 6- طارق عبد العال حماد، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، مصر، 2002
- 7- طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية، مصر، 2005.
- 8- عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ط1، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990.
- 9- عبد الوهاب نصر علي، القياس و الإفصاح المحاسبي، الإسكندرية، مصر، الجزء الاول، الدار الجامعية، 2007.
- 10- محمد ابونصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل، عمان الأردن، الطبعة الثالثة، 2009

ثانياً : البحوث الجامعية

- 11- أحمد عبد الهادي شبير، دور المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات الإدارية (دراسة تطبيقية على شركات المساهمة في فلسطين)، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية -غزة، فلسطين 2006.
- 12- إيمان بن قارة، واقع أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر (دراسة استقصائية)، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2014.
- 13- بلعيد وردة، مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، رسالة ماجستير، جامعة محمد بوضياف التسيير، المسيلة، 2014.
- 14- بوبكر زريق، تفعيل المراجعة الخارجية كأداة لتحسين جودة التقارير المالية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، 2015.
- 15- خيام محمد كامل مدوخ، واقع تطور مهنة المحاسبة بين التأهيل المهني والتكنولوجيا للمحاسبين في الشركات العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2013.
- 16- صيام، وأبو حميد، مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2006.

- 17- عاهد عيد سرحان، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى شركات المساهمة العامة في فلسطين، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.
- 18- عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2012.
- 19- كراجة، أشرف عبد الحليم، مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الاردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها، رسالة دكتوراه، جامعة عمان العربية، الاردن، 2004.
- 20- محمد حسن أكرم عبد الغني القاضي، أثر نظام المعلومات المحاسبية على جودة التدقيق الداخلي، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، الأردن، 2016.
- 21- محمد بكر خليل عبد العال، مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة و قواعد السلوك المهني، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015.
- 22- نور الهدى عليوة، دور مدونة اخلاقيات المهنة في ارتقاء بالعمل المحاسبي بالجزائر، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015.
- 23- ناصر محمد علي المجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في إتخاذ القرارات، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009.

### ثالثا: المجالات العلمية

- 24- الحاج قوارين، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث العدد 10، جامعة ورقلة، 2012.
- 25- كريمة علي كاظم الجوهر، العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة (دراسة تحليلية لوجهات نظر المحاسبين والمدققين)، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 90، الأردن، 2011.
- 26- صيام، وليد وأبو حميد، محمود، مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، مجلد 20، الأردن، 2006.
- 27- محمد حامد أحمد، أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات التقارير المالية، كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة تكريت، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية و الإدارية، المجلد 4، العدد 7، 2011.
- 28- وليد زكريا صيام، محمود فؤاد فارس أو حامد، مدى إلتزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، كلية الاقتصاد و علوم الإدارة، الجامعة الهاشمية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 20، العدد 2، 2006.
- 29- هوارس ام كلثوم، غوالي بشير، بوعلام مبارك، أثر نظام المعلومات المحاسبي على فاعلية المحتوى الإعلامي للكشوف المالية، مجلة اداء المؤسسات الجزائرية، العدد 10، 2016.

### رابعا : القرارات والقوانين

- 30- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن خبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحافظ المعتمد، العدد 42، الجزائر، الصادرة في 11 جويلية، 2010.
- 31- القرار المؤرخ في 26/07/2008، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الصادرة في 25/03/2009، العدد 19.

ب. المراجع باللغة الأجنبية:

- 32-- Ardelean, Auditor's. **Ethics and Their Impact on Public Trust**, Procedia Social and Behavioral Science, Vol.92;55-66.2013.
- 33- Felip, Imoniana, Domingos, Soares, **The Auditor's Ethical Responsibility: An Exploratory Study On The perception of the Independent Auditors And Educators**. Journal of Academy of Business and Economics , Vol.12, No 1;60-76,2012.
- 34- Meihami, Varmaghani , Khalediam, **Professional Ethics; An Approach To Value Creation In Financial Reporting**. International Letters of Social and Humanistic Sciences, Vol.7;33-42, 2013.



الملاحق

## الملاحق

الملحق رقم 01: الاستبيان

الاستبيان



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم التجارية

### إستمارة الاستبيان

السلام عليكم و رحمة الله تعالى و بركاته

تحية طيبة و بعد:

السادة: محافظي الحسابات المحترمين

في إطار التحضير لنيل شهادة الماستر أكاديمي للسنة الجامعية: 2018/2017 نتوجه إليكم بالشكر و الاحترام راجين تعاونكم معنا لاستكمال متطلبات البحث العلمي في تخصص محاسبة و تدقيق حول موضوع "أخلاقيات مهنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية (دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات)", و نرجوا منكم التفضل و الإطلاع على هذا الاستبيان و الإجابة على الأسئلة بكل دقة و موضوعية و ذلك بوضع العلامة (X) في الخانة المناسبة من أجل خدمة البحث العلمي بالشكل الأمثل، و نؤكد حرصنا الشديد على سرية المعلومات المقدمة من قبلكم و أنها لن تُستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، و لكم منا جزيل الشكر.

الطالب: بونقاب يونس

المعلومات العامة: يُرجى وضع علامة (X) في المكان المناسب

2- المؤهل العلمي:  ليسانس  ماستر  دراسات عليا  شهادة مهنية

3- التخصص العلمي:  محاسبة  مالية  تدقيق

4- عدد سنوات الخبرة:  أقل من 05 سنوات  من 05 إلى 10 سنوات  10 سنوات فأكثر

## الملاحق

### المحور الأول: الإطار القانوني المنظم لأخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر

الرقم	الفقرة	موافق	محايد	غير موافق
1	يساهم تطبيق كل من القانونون 10-01 ومعايير التدقيق الجزائرية الصادرة في 2016 في بيئة الأعمال الوطنية في تحسين أخلاقيات المهنة .			
2	تساهم المدونة الأخلاقية لمهنة المراجعة في الارتقاء بالعمل المحاسبي للمهني			
3	لا تساهم عمليات تعيين مراجعي الحسابات -التي غالبا تتم وفق العلاقات الشخصية والصدقات في البيئة الوطنية -في تحسين أخلاقيات المهنة.			
4	تساهم شروط منح الاعتماد و الدرجات المهنية وفقا للمعايير والشروط المهنية في تحسين أخلاقيات المهنة			
5	تدفع العقوبات الواردة في قانون مزاولة مهنة مراجعة الحسابات إلى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني بشكل كبير			
6	تفرض العضوية في نقابة المحاسبين والجمعيات المهنية الوطنية الالتزام بأخلاقيات مزاولة مهنة المراجعة و المساهمة في تطويرها .			
7	يساهم وجود هيئة مختصة في التقييم والرقابة على الأداء الأخلاقي في تطوير مهنة المراجعة والالتزام بأخلاقيتها.			
8	لا تساهم عملية تخفيض قيمة العروض المقدمة ( الأتعاب) لمزاولة مهنة المراجعة في تطوير أخلاقيات المهنة			

### المحور الثاني: تطبيق أخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر والعوامل المؤثرة فيها

الرقم	الفقرة	موافق	محايد	غير موافق
1	يتصف مراجع الحسابات بالأمانة في عمله حتى إذا كانت عواقب ذلك عدم تجديد العهدة لمحافظ الحسابات.			
2	يمنتع مراجع الحسابات عن قبول علاقة عمل جديدة في حالة تورط هذا العميل في أنشطة غير قانونية و/أو غير أخلاقية.			
3	يمنتع مراجع الحسابات عن إبداء رأيه في حالة قيام العميل بإعداد تقارير مالية مشكوك فيها، وعدم الالتزام بتصحيحها .			
4	يتجنب مراجع الحسابات أثناء تأديته لمهامه القيام بأية أعمال(غير قانونية أو غير أخلاقية) قد تسيء لسمعته أو سمعة المهنة.			
5	يسعى مراجع الحسابات للحفاظ على إستقلاليته التامة أثناء تأديته للمهام سواء كانت عمليات مراجعة الحسابات أو خدمات تأكيد أخرى			
6	يتجنب مراجع الحسابات القيام بتسويق خدماته بطريقة غير مهنية ومخالفة للأعراف			

## الملاحق

			و قوانين المهنة .
7			المنافسة غير الشريفة لاجتذاب العملاء تؤثر سلبا على الأداء المهني للمراجع و وعلى جودة وسمعة عملية المراجعة ككل في البيئة الوطنية .
8			يجب أن يتمتع المراجع بثقافة العمل وفق أخلاقيات المهنة ولو في الظروف التي تقتضي التحايل لخدمة مصالح العميل.
9			تتأثر جودة عملية المراجعة بحجم الشركة محل المراجعة و إسمها في السوق الوطنية.

### المحور الثالث: أهمية الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية

الرقم	الفقرة	موافق	محايد	غير موافق
1	إن الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة من شأنه الحرص على توفير التعبير الصادق عن الأحداث المالية للمؤسسة.			
2	إن إتباع أخلاقيات مهنة المراجعة يوجب المساهمة في توفير معلومات محاسبية تنصف بالحيادية وعدم التحيز.			
3	إن الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة يساهم في توفير معلومات محاسبية خالية من الأخطاء ومن المعلومات عن الأحداث و الوقائع الوهمية.			
4	إن الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة يفرض العمل على توفير معلومات واضحة ومفهومة ضمن التقارير المالية.			
5	إن الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة يساعد على توفير معلومات محاسبية تفيدي في تقويم وتصحيح القرارات المتخذة.			
6	إن إتباع أخلاقيات مهنة المراجعة يساهم في توفير معلومات محاسبية ذو قدرة تنبؤية بالأحداث المستقبلية. ومخاطر الأعمال.			

الملحق رقم 02: قائمة لتحكيم الأساتذة لتحكيم الإستهيين

قائمة الأساتذة لتحكيم الإستهيين

الرقم	إسم الأستاذ	الدرجة العلمية	الجهة العاملة
01	محمد كويسي	أستاذ محاضرة - أ-	جامعة قاصدي مرياح ورقلة
02	خالد رجم	أستاذ محاضرة - أ-	جامعة قاصدي مرياح ورقلة
03	بدر الزمان خمقاني	أستاذ محاضرة - أ-	جامعة قاصدي مرياح ورقلة
04	حجة الله شاوش	أستاذ	جامعة قاصدي مرياح ورقلة

الملحق رقم 03: النسب و التكرارات للمؤهل العلمي

العلمي المؤهل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid ليسانس	14	46.7	46.7	46.7
ماستر	6	20.0	20.0	66.7
عليا دراسات	6	20.0	20.0	86.7
مهنية شهادة	4	13.3	13.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

الملحق رقم 04: النسب والتكرارات للتخصص العلمي

العلمي التخصص

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محاسبة	21	70.0	70.0	70.0
مالية	4	13.3	13.3	83.3
تدقيق	5	16.7	16.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	



الملحق رقم 05: النسب والتكرارات للخبرة المهنية

الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid سنوات 5 من أقل	11	36.7	36.7	36.7
سنوات 10 - 5 من	12	40.0	40.0	76.7
سنوات 10 من أكثر	7	23.3	23.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

الملحق 06: عرض نتائج المتوسطات الحسابية و الانحراف المعياري لكل المحاور

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
ومعايير 10-01 القانون من كل تطبيق يساهم بيئة في 2016 في الصادرة الجزائرية التدقيق . المهنة أخلاقيات تحسين في الوطنية الأعمال في المراجعة لمهنة الأخلاقية المدونة تساهم للمهني المحاسبي بالعمل الارتقاء	30	2	3	2.90	.305
- الحسابات مراجعي تعيين عمليات تساهم لا الشخصية العلاقات وفق تتم غالبا التي تحسين في- الوطنية البيئة في والصدقات المهنة أخلاقيات	30	1	3	2.27	.740
الدرجات و الاعتماد منح شروط تساهم المهنية والشروط للمعايير وفقا المهنية مهنة مزاوله قانون في الواردة العقوبات تدفع مراجعي التزام إلى الحسابات مراجعة كبير بشكل المهني السلوك بقواعد الحسابات المحاسبين نقابة في العضوية تفرض بأخلاقيات الالتزام الوطنية المهنية والجمعيات في المساهمة و المراجعة مهنة مزاوله تطويرها .	30	1	3	2.53	.681
والرقابة التقييم في مختصة هيئة وجود يساهم المراجعة مهنة تطوير في الأخلاقي الأداء على .بأخلاقيتها والالتزام	30	1	3	2.50	.820
العروض قيمة تخفيض عملية تساهم لا في المراجعة مهنة لمزاوله (الأتعاب) المقدمة المهنة أخلاقيات تطوير	30	1	3	2.53	.571
B	30	1.50	3.00	2.5708	.39757
Valid N (listwise)	30				

### Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
في بالأمانة الحسابات مراجع يتصف عدم ذلك عواقب كانت إذا حتى عمله الحسابات لمحافظ العهدة تجديد	30	1	3	2.30	.794
علاقة قبول عن الحسابات مراجع يمتنع العميل هذا تورط حالة في جديدة عمل غير أو/و قانونية غير أنشطة في أخلاقية.	30	1	3	2.53	.629
رأيه إبداء عن الحسابات مراجع يمتنع مالية تقارير بإعداد العميل قيام حالة في بتصحيحها الالتزام وعدم فيها، مشكوك تأديته أثناء الحسابات مراجع يتجنب أو قانونية غير) أعمال بأية القيام لمهامه سمعة أو لسمعته تسيء قد (أخلاقية غير المهنة.	30	2	3	2.97	.183
على للحفاظ الحسابات مراجع يسعى سواء للمهام تأديته أثناء التامة إستقلاليته أو الحسابات مراجعة عمليات كانت أخرى تأكيد خدمات	30	1	3	2.70	.535
بتسويق القيام الحسابات مراجع يتجنب ومخالفة مهنية غير بطريقة خدماته المهنة قوانين و للأعراف العملاء لاجتذاب الشريفة غير المنافسة و للمراجع المهني الأداء على سلبا تؤثر ككل المراجعة عملية وسمعة جودة و على الوطنية البيئة في	30	1	3	2.60	.724
العمل بثقافة المراجع يتمتع أن يجب الظروف في ولو المهنة أخلاقيات وفق مصالح لخدمة التحايل تقتضي التي العميل.	30	1	3	2.87	.507
بحجم المراجعة عملية جودة تتأثر في إسمها و المراجعة محل الشركة الوطنية السوق.	30	1	3	2.37	.765
F	30	2.00	3.00	2.5630	.29023
Valid N (listwise)	30				

### Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
من المراجعة مهنة بأخلاقيات الإلتزام إن الصادق التعبير توفير على الحرص شأنه للمؤسسة المالية الأحداث عن	30	2	3	2.97	.183
يوجب المراجعة مهنة أخلاقيات إتباع إن محاسبية معلومات توفير في المساهمة التحيز وعدم بالحيادية تتصف	30	2	3	2.90	.305
المراجعة مهنة بأخلاقيات الإلتزام إن خالية محاسبية معلومات توفير في يساهم عن المعلومات ومن الأخطاء من الوهمية الوقائع و الأحداث	30	1	3	2.40	.814
المراجعة مهنة بأخلاقيات الإلتزام إن معلومات توفير على العمل يفرض المالية التقارير ضمن ومفهومة واضحة	30	2	3	2.90	.305
المراجعة مهنة بأخلاقيات الإلتزام إن تفيد محاسبية معلومات توفير على يساعد المتخذة القرارات وتصحيح تقويم في	30	2	3	2.90	.305
يساهم المراجعة مهنة أخلاقيات إتباع إن قدرة ذو محاسبية معلومات توفير في ومخاطر المستقبلية بالأحداث تنبؤية الأعمال	30	1	3	2.70	.535
M	30	2.17	3.00	2.7944	.22609
Valid N (listwise)	30				

الملحق رقم 07:

ألفا كرونباخ

### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.790	23

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
.743	8

للمحور الأول

للمحور الثاني

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
.473	9

للمحور الثالث

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
.378	6

الملحق رقم 08: ANOVA لمتغير الخبرة

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
B	Between Groups	.157	2	.079	.480	.624
	Within Groups	4.426	27	.164		
	Total	4.584	29			
F	Between Groups	.432	2	.216	2.898	.072
	Within Groups	2.011	27	.074		
	Total	2.443	29			
M	Between Groups	.056	2	.028	.528	.596
	Within Groups	1.427	27	.053		
	Total	1.482	29			

تبعا لمتغير التخصص

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
B	Between Groups	.143	2	.071	.435	.652
	Within Groups	4.441	27	.164		
	Total	4.584	29			
F	Between Groups	.001	2	.001	.008	.992
	Within Groups	2.441	27	.090		
	Total	2.443	29			
M	Between Groups	.008	2	.004	.071	.931
	Within Groups	1.475	27	.055		
	Total	1.482	29			

تبعاً لمتغير المؤهل

ANOVA

		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
B	Between Groups	1.330	3	.443	3.541	.028
	Within Groups	3.254	26	.125		
	Total	4.584	29			
F	Between Groups	.269	3	.090	1.074	.377
	Within Groups	2.173	26	.084		
	Total	2.443	29			
M	Between Groups	.188	3	.063	1.257	.310
	Within Groups	1.295	26	.050		
	Total	1.482	29			

# فهرس المحتويات

الفهرس:

الصفحة	العنوان
/	الإهداء
/	الشكر
V	الملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال البيانية
IX	قائمة الملاحق
X	قائمة الاختصارات و الرموز
أ	المقدمة
<b>الفصل الأول:</b>	
<b>الأدبيات النظرية و الدراسات السابقة أثر أخلاقيات مهنة المراجعة على جودة التقارير المالية</b>	
16	تمهيد
17	المبحث الأول: عموميات حول أثر أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية على جودة التقارير المالية
17	المطلب الأول: القوانين والمصادر التي تحكم أخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر
17	الفرع الأول: ماهية أخلاقيات مهنة المراجعة
19	الفرع الثاني: تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر
22	الفرع الثالث: ماهية السلوك المهني
23	المطلب الثاني: ماهية التقارير المالية
23	الفرع الأول: مفهوم التقارير المالية وأنواعها
25	الفرع الثاني: خصائص جودة التقارير المالية
28	الفرع الثالث: علاقة أخلاقيات المهنة بجودة التقارير المالية
29	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
29	المطلب الأول: عرض الدراسات التي لها علاقة بموضوع الدراسة
29	الفرع الأول: الدراسات باللغة العربية
31	الفرع الثاني: الدراسات الأجنبية



31	المطلب الثاني: مقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية
33	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: الدراسة الميدانية</b>	
35	تمهيد
36	المبحث الأول: طريقة و أدوات الدراسة
36	المطلب الأول: طريقة الدراسة
36	الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة
37	الفرع الثاني: تحديد مصادر البيانات وطريقة جمعها
38	المطلب الثاني: أدوات جمع البيانات وقياس المتغيرات
38	الفرع الأول: الأدوات المستعملة في الدراسة
39	الفرع الثاني: الأدوات والبرامج الإحصائية لقياس المتغيرات
40	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها
40	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة الميدانية
40	الفرع الأول: عرض نتائج المتعلقة بالمتغيرات الديمغرافية
42	الفرع الثاني: عرض نتائج محاور الاستبيان
46	الفرع الثالث: عرض نتائج التباين الأحادي
46	المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات
46	الفرع الأول: تحليل نتائج محاور الاستبيان
49	الفرع الثاني: تحليل نتائج اختبار الفرضيات
50	خلاصة الفصل
52	الخاتمة
55	قائمة المراجع
59	قائمة الملاحق
70	الفهرس