



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة - الجزائر
بـة العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية



اصروحه معدمة لاستكمال متطلبات شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم
المالية والمحاسبة
تخصص: دراسات محاسبية وجبائية متقدمة

بعنوان:

مدى مساهمة بيئة الأعمال الجزائرية في التزام
مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة
"دراسة ميدانية"

إعداد المترشحة:

نصيـرة قاسم

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 08 جويلية 2019

أمام اللجنة المكونة من السادة:

رئيسا	جامعة ورقلة	أستاذ	أ.د/ مداني بن بلغيث
مشرفا	جامعة ورقلة	أستاذ	أ.د/ محمد البشير غوالي
ومقررا			
مناقشا	المركز الجامعي إليزي	أستاذ	أ.د/ هواري سويسي
مناقشا	جامعة ورقلة	أستاذ محاضر أ	د/ عبد الله مايو
مناقشا	جامعة الوادي	أستاذ محاضر أ	د/ فاتح سردوك
مناقشا	جامعة ورقلة	أستاذ محاضر أ	د/ مبارك بوعلق

السنة الجامعية: 2019/2018



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة - الجزائر
بـة العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية



اصروحه معدمة لاستكمال متطلبات شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم
المالية والمحاسبة
تخصص: دراسات محاسبية وجبائية متقدمة

بعنوان:

مدى مساهمة بيئة الأعمال الجزائرية في التزام
مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة
"دراسة ميدانية"

إعداد المترشحة:

نصيـــــرة قاسم

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 08 جويلية 2019

أمام اللجنة المكونة من السادة:

رئيسا	جامعة ورقلة	أستاذ	أ.د/ مداني بن بلغيث
مشرفا	جامعة ورقلة	أستاذ	أ.د/ محمد البشير غوالي
ومقررا			
مناقشا	المركز الجامعي إليزي	أستاذ	أ.د/ هواري سويسي
مناقشا	جامعة ورقلة	أستاذ محاضر أ	د/ عبد الله مايو
مناقشا	جامعة الوادي	أستاذ محاضر أ	د/ فاتح سردوك
مناقشا	جامعة ورقلة	أستاذ محاضر أ	د/ مبارك بوغلاق

السنة الجامعية: 2019/2018

إهداء

إلى العائلة الكريمة
إلى كل الصديقات والأصدقاء
إلى كل من يعرف نصيرة من قريب أو بعيد
أهدي هذا العمل



شكر وتقدير

الحمد لله أن وفقني لإنجاز هذا العمل

الشكر للأستاذ المشرف الدكتور غوالي محمد البشير الذي أشرف

على إنجاز هذه الأطروحة

الشكر للجنة الموقرة لقبولها مناقشة هذا العمل

الشكر لكل من مد لي يد العون.

ملخص:

تهدف الدراسة إلى تبيان مدى مساهمة بيئة عمل مراجعي الحسابات بالجزائر في التزامهم بأخلاقيات المهنة، قسمنا بيئة عمل مراجعي الحسابات إلى مجموعة من العوامل المشكلة لها والتمثلة في التعليم المحاسبي، العوامل الشخصية لمراجع الحسابات وخصائص مكتب المراجعة، البنية التشريعية، الهيئات المنظمة للمهنة، والعملاء، قمنا بإعداد استبيان يحوي 80 عبارة وزع على عينة الدراسة المتمثلة في 32 محافظ حسابات واستخدمنا الرزمة الإحصائية spss في تحليل البيانات، توصلنا في نهاية الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: التعليم المحاسبي في الجزائر لا يلعب الدور المرجو منه لإكساب الطلبة القدرة على مواجهة التحديات العملية ولاسيما تلك العوامل التي قد تؤثر على التزامهم بأخلاقيات المهنة؛ كل من العوامل الشخصية لمراجع الحسابات وكذا خصائص مكتب المراجعة تؤثر في التزام المراجع بأخلاقيات المهنة؛ للبنية التشريعية المنظمة للمهنة دور أساسي في الحد من عدم التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة ولكن يؤخذ عليها عدم تجديد قانون أخلاقيات المهنة وإعطائه الأهمية؛ الهيئات المنظمة للمهنة تساهم في التزام مراجع الحسابات بأخلاقيات المهنة ولاسيما الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ولكن لا بد من التعرّيج على لجنة مراقبة النوعية والتي على الرغم من أهميتها ومن الدور الذي يمكن أن تلعبه في ضمان التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة فهي لم تباشر عملها بعد؛ يؤثر العملاء على التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة من عدة جوانب أهمها ما تعلق بالأتعاب؛ كما قمنا باختبار الفروق في الإجابات من حيث الجنس والعمر والمؤهل العلمي والخبرة ومناقشتها، لتوصل إلى أنه لا توجد فروق في الإجابات بين متوسطات الفئتين المكونتين لعينة الدراسة من حيث الجنس بالنسبة للفرضية الأولى والفرضية الثالثة والفرضية الرابعة، في حين توجد فروق بالنسبة للفرضيتين الثانية والخامسة، أما من ناحية العمر، المؤهل العلمي، والخبرة لا توجد فروق في الإجابات.

الكلمات المفتاحية: بيئة عمل مراجع الحسابات، تعليم محاسبي، مكتب المراجعة، بنية تشريعية، هيئات منظمة للمهنة، عملاء، أخلاقيات المهنة.

Abstract

Abstract:

The aim of the study is to show the environment of the extent of the contribution of the work of Auditors of Algiers in their commitment to professional ethics, we divided the work environment of auditors to a range of factors that made it which is the accounting education, the characteristics of the Audit Office, the legal structure, the professional organizations, and customers, we have prepared a questionnaire that contains 80 expressions distributed on the study sample of 32 Auditors and we have used package statistical spss in data analysis, we came at the end of the study to a set of results, including: Accounting education in Algeria will not play the role intended to give students the ability to face the challenges of the process and in particular those factors which may affect their commitment to professional ethics, all of the personal factors of the auditor and characteristics of the Audit Office affect in the commitment of the references to professional ethics, of the structure of legislative organization functions a key role in reducing the lack of commitment of Auditors professional ethics, but it is taken not to renew the Code of professional ethics and to give it importance, the regulators will help in the commitment of the auditor with professional ethics, and particularly the National Chamber of the governors of the accounts, But there must be cooperation promotion Committee of the quality control and that despite their importance and of the role they can play in ensuring the commitment of Auditors professional ethics they are not functioning yet, Customers influence the auditors' compliance with the ethics of the profession in several aspects, the most important of which are related to fees, We also tested variance in responses in terms of gender, age, qualification and experience, and we discussed, We found that there was no difference in responses between the two sex sample categories For the first hypothesis and the third hypothesis and the fourth hypothesis, While there is a difference for the second and fifth hypotheses, In terms of age, qualification, and experience, There is no variation in the answers.

Keywords: Auditor working environment, auditor, education accountant, Audit Office, the legal structure , professional organizations, clients, and professional ethics.

قائمة المحتويات:

الصفحة	الموضوع	التفريع
VII		إهداء
VII		شكر وتقدير
VII		ملخص الدراسة بالعربية
VII		ملخص الدراسة بالإنجليزية
VII		قائمة المحتويات
VII		قائمة الجداول
VII		قائمة الملاحق
أ		مقدمة عامة
52-1	الإطار النظري للدراسة	الفصل الأول
3	مفاهيم عامة حول أخلاقيات مهنة المراجعة	المبحث الأول
31	مكونات بيئة عمل مراجع الحسابات	المبحث الثاني
69-53	الدراسات السابقة	الفصل الثاني
55	عرض الدراسات السابقة	المبحث الأول
65	حول الدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية	المبحث الثاني
115-70	الدراسة الميدانية	الفصل الثالث
72	الطريقة والأدوات	المبحث الأول
77	عرض النتائج الإحصائية	المبحث الثاني
85	مناقشة نتائج الدراسة الإحصائية الوصفية والاستدلالية	المبحث الثالث
116		الخاتمة
123		المراجع
131		الملاحق
		الفهرس

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
13	محتوى دليل أخلاقيات المحاسبين المهنيين الصادر عن الاتحاد الدولي	1.1
29	إسقاط ما ورد في التشريعات الجزائرية على المبادئ المعمول بها	2.1
76	مقياس ليكارت الخماسي	1.3
77	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	2.3
77	توزيع عينة الدراسة حسب العمر	3.3
78	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.	4.3
78	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة.	5.3
79	التوزيع الطبيعي " اختبار شابيرو ويلك "	6.3
80	نتائج اختبارات الإحصاء الوصفي الخاصة بالفرضية الأولى	7.3
81	نتائج اختبارات الإحصاء الوصفي الخاصة بالفرضية الثانية	8.3
82	نتائج اختبارات الإحصاء الوصفي الخاصة بالفرضية الثالثة	9.3
83	نتائج اختبارات الإحصاء الوصفي الخاصة بالفرضية الرابعة	10.3
84	نتائج اختبارات الإحصاء الوصفي الخاصة بالفرضية الخامسة	11.3
106	تحليل التباين لإجابات عينة الدراسة حسب الجنس "اختبار (T.test)"	12.3
106	تحليل التباين (Anova) لإجابات عينة الدراسة حسب العمر "الفرضية الأولى"	13.3
107	تحليل التباين (Anova) لإجابات عينة الدراسة حسب العمر "الفرضية الثانية"	14.3
107	تحليل التباين (Anova) لإجابات عينة الدراسة حسب العمر "الفرضية الثالثة"	15.3
108	تحليل التباين (Anova) لإجابات عينة الدراسة حسب العمر "الفرضية الرابعة"	16.3
108	تحليل التباين (Anova) لإجابات عينة الدراسة حسب العمر "الفرضية الخامسة"	17.3
108	تحليل التباين (Anova) لإجابات عينة الدراسة حسب العمر "الدرجة الكلية"	18.3
109	تحليل التباين (Anova) لإجابات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي "الفرضية الأولى"	19.3
109	تحليل التباين (Anova) لإجابات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي "الفرضية الثانية"	20.3
110	تحليل التباين (Anova) لإجابات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي "الفرضية الثالثة"	21.3
110	تحليل التباين (Anova) لإجابات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	22.3

قائمة الجداول

	"الفرضية الرابعة"	
111	تحليل التباين (Anova) لإجابات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي "فرضية الخامسة"	23.3
111	تحليل التباين (Anova) لإجابات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي "الدرجة الكلية"	24.3
112	تحليل التباين (Anova) لإجابات عينة الدراسة حسب الخبرة "الفرضية الأولى"	25.3
112	تحليل التباين (Anova) لإجابات عينة الدراسة حسب الخبرة "الفرضية الثانية"	26.3
112	تحليل التباين (Anova) لإجابات عينة الدراسة حسب الخبرة "الفرضية الثالثة"	27.3
113	تحليل التباين (Anova) لإجابات عينة الدراسة حسب الخبرة "الفرضية الرابعة"	28.3
113	تحليل التباين (Anova) لإجابات عينة الدراسة حسب الخبرة "الفرضية الخامسة"	29.3
114	تحليل التباين (Anova) لإجابات عينة الدراسة حسب الخبرة "الدرجة الكلية"	30.3

قائمة الملاحق:

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	الاستبيان
02	مقياس بيرسون " الاتساق الداخلي بين كل عبارة والبعد التابعة له "
03	قائمة الأساتذة المحكمين
04	معامل الثبات "طريقة ألفا كرومباخ"
05	التوزيع الطبيعي " شابيرو ويلك Shapiro-Wilk "
06	اختبار T.test "الفروق في الإجابات تعزي إلى الجنس"
07	اختبار anova "الفروق في الإجابات من حيث العمر، المؤهل العلمي، الخبرة"

مقدمة عامة

مقدمة عامة:

يلتزم أفراد كل مجتمع بسلوك ينظم العلاقات فيما بينهم، ويحدد هذا السلوك من خلال مرجعية تسمى بالأخلاقيات والتي تختلف من مجتمع إلى آخر لارتباطها بعادات وتقاليد هذا المجتمع، وقد توسع هذا المفهوم ليشمل بيئة الأعمال والمهن حيث أخذ موضوع أخلاقيات المهنة اهتمام كبير، باعتباره يدعم ثقة ذوي العلاقة بهذه المهن.

إن ما أفرزته الساحة الدولية من فضائح أطاحت بكبريات المؤسسات دفع إلى البحث عن أسباب هذه الظواهر التي أصبحت تهدد الاستقرار المالي والاقتصادي للمؤسسات والدول على حد سواء، وفي ظل هذه الأزمات وجهت أصابع الاتهام إلى مهنة المراجعة مما أدى إلى اهتزاز الثقة بها، وذلك بسبب تلاعب مراجعين من خلال إخفاء حقيقة الوضعية المالية للمؤسسات على مدار السنوات حيث أسفر على انهيار شركات عملاقة منها شركة الطاقة الأمريكية Enron، وانهيار إحدى أشهر شركات التدقيق Arthur Anderson ووقوع الأزمة المالية، وهو ما جعل الكثيرون يذهبون إلى أن هذا راجع إلى غياب أخلاق وسلوكيات مراجعي الحسابات.

ونظرا لما لأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك الهامة من أهمية، وواجب التزام المراجعين بها فقد حظي هذا الموضوع باهتمام كبير على المستويين الدولي والمحلي، فعلى المستوى الدولي، كان للاتحاد الدولي للمراجعين الفضل في القيام بإصدار دليل للسلوك المهني في جويلية 1996، عدل في جانفي 1998 ثم في نوفمبر 2001 يليه تعديل عام 2004، ليتم سحبه في 30 جوان 2006، حيث تم إصدار دليل جديد في جوان 2005 إلا انه أصبح فعليا في 30 جوان 2006، تلتته تعديلات أخرى كان آخرها سنة 2015، أما على المستوى المحلي صدر قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ضمن المرسوم لتنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996، ومع صدور القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، فقد قدم إضافات إلى أخلاقيات المهنة من خلال بعض المواد التي حثت على ضرورة الالتزام بأخلاقيات المهنة كما قدم الأوضاع التي تؤثر على الالتزام بأخلاقيات المهنة والتي سميت في صلب القانون بحالات التنافي والموانع.

ولأن مراجع الحسابات يعمل داخل بيئة عمل تتكون من عوامل وعناصر كثيرة والتي من أهمها التعليم المحاسبي، البنية التشريعية والقانونية التي تحكم المهنة كذلك الهيئات المنظمة للمهنة وعوامل تتعلق بمكتب المراجع والمراجع في حد ذاته كالتأهيل العلمي والجانب الديني والمنافسة بين مكاتب المراجعة، وتأثير العملاء وغيرها، مما أدى إلى طرح الإشكال التالي:

ما مدى مساهمة بيئة الأعمال الجزائرية في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة؟

و تنفرع هذه الإشكالية إلى التساؤلات التالية:

1. هل يساهم التعليم المحاسبي بالجزائر في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة؟

2. هل تؤثر العوامل الشخصية وخصائص المكتب في التزام المراجعين بأخلاقيات المهنة؟
3. هل تحد البنية التشريعية القانونية من عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة لدى مراجعي الحسابات؟
4. هل تساهم الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة بالجزائر في ضمان التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة؟
5. كيف يؤثر العملاء على التزام المراجع بأخلاقيات المهنة؟
6. هل توجد فروق دالة إحصائية في الإجابات تعزى إلى العوامل الشخصية؟

من هنا نضع الفرضيات التالية:

1. يساهم التعليم المحاسبي بالجزائر في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة؛
2. تؤثر العوامل الشخصية لمراجع الحسابات وخصائص مكتب المراجعة على التزام المراجع بأخلاقيات المهنة؛
3. البنية التشريعية والقانونية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر تحد من عدم التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة؛
4. تساهم الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة بالجزائر في ضمان التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة.
5. يؤثر العملاء على التزام المراجع بأخلاقيات المهنة؛
6. لا توجد فروق دالة إحصائية في إجابات أفراد العينة تعزى للعوامل الشخصية.

مبررات اختيار الموضوع:

تتمثل مبررات اختيار الموضوع في النقاط التالية:

- ❖ الاهتمام الشخصي بموضوع الأخلاقيات بصفة عامة وعلى المستوى المهني خاصة؛
- ❖ قلة الدراسات في مثل هذا الموضوع على مستوى الجزائر؛
- ❖ الرغبة في دعم المكتبة الجزائرية والعربية بدراسة تعالج موضوع مهم من مواضيع الساعة.

أهداف الدراسة:

- تهدف الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة بيئة الأعمال الجزائرية في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وذلك من خلال الأهداف الجزئية التالية:
- ❖ التعرف على ما إذا كان التعليم المحاسبي في الجزائر يساهم في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة؛
 - ❖ التعرف على ما إذا كانت العوامل الشخصية وخصائص مكتب المراجعة تؤثر على التزام المراجع بأخلاقيات المهنة؛
 - ❖ التعرف على الدور الذي تلعبه البنية التشريعية والقانونية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر في الحد من عدم التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة؛

- ❖ التعرف على ما إذا كانت الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر تعمل على ضمان التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة؛
- ❖ التعرف على كيفية تأثير العملاء على التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة.

أهمية الدراسة:

إن أخلاقيات المهنة بصفة عامة مهمة جدا لأن توفرها يدعم ثقة ذوو العلاقة بالمهنة وغيابها سوف يؤدي إلى عدم الثقة في المهنة ووجود الاستياء داخل المجتمع وهو ما ينسحب على مهنة مراجعة الحسابات، وبذلك فإن أهمية الدراسة تنبع من الدور الكبير الذي تلعبه أخلاقيات مهنة المراجعة في إضفاء وتدعيم ثقة مستخدمي القوائم المالية بخدماتها، ولما لها من آثار إيجابية على أداء المهنة، وبالتالي نجاحها في تحقيق الدور المنوط بها.

حدود الدراسة: تتمثل حدود الدراسة فيما لي:

الحدود الموضوعية: اهتمت الدراسة بموضوع مساهمة بيئة عمل مراجعي الحسابات في التزامهم بأخلاقيات المهنة، حيث تم التركيز على مكونات هذه البيئة التي ارتأينا أن لها الأهمية الأكبر متمثلة في التعليم المحاسبي، العوامل الشخصية لمراجع الحسابات وخصائص مكتب المراجعة، البنية التشريعية لمهنة المراجعة، الهيئات المنظمة للمهنة والعملاء، وقد ركزنا في دراستنا على المراجعة الخارجية القانونية.

الحدود المكانية: مراجعي الحسابات على المستوى الوطني.

الحدود الزمنية: فترة الدراسة.

منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

نعتمد في هذه الدراسة على منهج يتماشي وطبيعة الموضوع ، حيث تم اختيار المنهج الوصفي التحليلي كمنهج يساعدنا في وصف مختلف المفاهيم المتعلقة بأخلاقيات مهنة المراجعة ومكونات بيئة عمل مراجع الحسابات، أما في الجانب التطبيقي يساعد على وصف النتائج الإحصائية المتحصل عليها ثم تحليلها ومناقشتها مما ساعدنا على قياس مدى مساهمة بيئة الأعمال الجزائرية في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة من خلال التركيز على مجموعة من العوامل المكونة لبيئة عمل مراجع الحسابات.

أما الأدوات المستخدمة فقد استخدمنا الاستبيان في جمع البيانات، حيث تم توزيعها على مراجعي الحسابات ثم تفريغها بالاستعانة ببرنامج spss، كما تم إجراء مقابلات مع بعض مراجعي الحسابات والتي ساعدتنا من تفسير بعض نتائج الدراسة.

صعوبات الدراسة:

من بين الصعوبات التي اعترضتنا: التعثر في اختيار الموضوع في البداية وتغيير الموضوع مما قلص المدة الزمنية للدراسة؛ بالإضافة إلى قلة الدراسات التي تطرقت للبيئة

الجزائرية لمراجعي الحسابات؛ وأيضا صعوبة الوصول إلى عدد كبير من محافظي الحسابات عند توزيع الاستبيان مما أدى إلى محدودية عينة الدراسة.

هيكل الدراسة:

للإلمام بجوانب الموضوع سوف نحاول تقسيم دراستنا إلى ثلاث فصول كما يلي:

الفصل الأول يتضمن الإطار النظري المتعلق بموضوع الدراسة، حيث نتطرق إلى أخلاقيات المهنة بصفة عامة ثم التعرّيج على المعايير الدولية وما هو معمول به في الجزائر، وأخيرا مكونات بيئة عمل مراجع الحسابات، أما **الفصل الثاني** فنتطرق من خلاله إلى الدراسات السابقة مع إيضاح ما يميز دراستنا عن تلك الدراسات، وفي **الفصل الثالث** ندرج الدراسة الميدانية وذلك من خلال ثلاث محاور، الطريقة والأدوات، عرض نتائج الدراسة الإحصائية، مناقشة نتائج الدراسة الإحصائية الوصفية وتحليل التباين.

الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول أخلاقيات مهنة المراجعة
المبحث الثاني: مكونات بيئة عمل مراجع الحسابات

تمهيد:

نظرا لما شهده العالم الاقتصادي من تدهور وتزايد في الفضاء الأخلاقية لمختلف المهن، أصبح موضوع أخلاقيات المهنة من المواضيع التي تحظى باهتمام متزايد من قبل الحكومات والمنظمات العالمية والمحلية ومختلف الجامعات، الأمر الذي تجسد في إدراج موضوع أخلاقيات المهنة كمادة تدرس في كل الجامعات العالمية تقريبا، وإنشاء أجهزة في مختلف الدول لمكافحة الفساد الإداري، كما تتسابق المنظمات العالمية لإصدار المدونات الأخلاقية الخاصة بها وذلك لتفادي عواقب غياب أخلاقيات المهنة.

هذا الاهتمام مس بشكل ملحوظ مهنة مراجعة الحسابات باعتبارها العصب الحساس لوضع ومستقبل كل منظمة اقتصادية، وعلى هذا الأساس تم إدراج هذا الفصل بعنوان الإطار النظري للدراسة وذلك من خلال تقسيمه إلى مبحثين نتطرق في المبحث الأول إلى المفاهيم العامة حول أخلاقيات مهنة مراجعة الحسابات إذ نقدم مختلف التعريفات التي تناولت موضوع أخلاقيات المهنة ونعرج على دستور أخلاقيات المهنة على المستويين الدولي والمحلي، أما في المبحث الثاني فنتطرق إلى مكونات بيئة عمل مراجع الحسابات بتقسيمها إلى عوامل تتعلق بالمراجع ومكتب المراجعة وعوامل محيطة تتمثل في البنية التشريعية والهيئات المنظمة للمهنة وكذا العملاء.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول أخلاقيات مهنة المراجعة

نتعرض في هذا المبحث إلى ثلاث نقاط هامة من خلال تقسيمه إلى ثلاث مطالب، يعرض المطلب الأول ماهية أخلاقيات مهنة المراجعة، أما في المطلب الثاني فسوف نتكلم عن المآزق أو المشاكل الأخلاقية في مهنة المراجعة، وفي المطلب الثالث نقدم دستور أخلاقيات المهنة على المستويين الدولي والمحلي.

المطلب الأول: ماهية أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة

نتطرق في هذا المطلب لماهية أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال تقديم مفهوم أخلاقيات المهنة بصفة عامة والوصول إلى مفهوم أخلاقيات مهنتي المحاسبة والمراجعة.

الفرع الأول: مفهوم الأخلاقيات

1. تعريف الأخلاقيات:

1.1 التعريف الأول: يعرفها عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة "تعني الأخلاقيات بصفة عامة بأنها مجموعة من القيم والخصائص أو المبادئ التي يجب أن تتوافر في السلوك الأخلاقي لأي فرد مثل الأمانة والعدالة والالتزام بالقوانين والمعايير والاستقامة وبذل العناية المهنية والإحساس بالمسؤولية"¹

2.1 التعريف الثاني: عرف wheel wright الأخلاق أنها "ذلك الفرع من الفلسفة الذي يكون دراسة منهجية تعكس الاختيار لمعايير الصح والخطأ والتي تقاد الأشياء الجيدة بها"²

3.1 التعريف الثالث: ويعرف كل من وليم توماس وأمرسون هنكي الآداب والسلوك أنه " فرع من فروع المعرفة يختص بالخير والشر والواجبات الأخلاقية، وتنطوي الآداب والسلوك، ضمناً على اختيار الذات لمعايير الصواب والخطأ"³.

4.1 التعريف الرابع: كما عرفت بأنها "مجموعة من القيم والمعايير التي يعتمد عليها أفراد المجتمع في التمييز بين ما هو جيد، وما هو سيء وبين ما هو صواب وما هو خاطئ فهي إذا تتركز في مفهوم الصواب والخطأ في السلوك"⁴

1 - عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية (مدخل مصري ودولي وعربي مقارن)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص41.

2 - مقداد أحمد الجليلي، وحيد محمود رمو، أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في استراتيجيات الحد من الفساد الإداري، تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد 106، المجلد 34، 2012، ص118.

3 - وليم توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحمد حامد حجاج كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر الرياض، المملكة العربية السعودية، 2006، ص172.

4 - طه أحمد حسن أرديني، التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق، مقال بمجلة تنمية الرافدين، 2007، ص157.

5.1 التعريف الخامس: عرفت الأخلاقيات أيضا بأنها: "مجموعة من المبادئ الأخلاقية والقيم وقواعد السلوك، وتوضح الأخلاقيات عند قيام شخص ما باتخاذ قرار من عدة بدائل مختلفة متاحة تتعلق بمبادئ أخلاقية"¹

من خلال التعريفات السابقة نلاحظ الاتفاق على ثلاث نقاط هي:

- ❖ أن الأخلاقيات هي ما يعكس معايير الصح والخطأ وهذه المعايير تسحب من حاجة المجتمع إلى الانتظام، إذ لا بد للفرد وقبل النظر إلى مصالحه الخاصة أن يمعن كذلك في مصالح باقي أفراد المجتمع ويتجنب الأنانية؛
 - ❖ أن أخلاقيات الفرد تتضح عندما يكون في موقف اختيار بديل من مجموعة بدائل؛
 - ❖ أن الأخلاقيات هي مجموعة من المبادئ والقيم ويمتلك كل فرد مرجعية من هذه المبادئ يعود إليها عند الحاجة والتي يكتسبها من خلال مجموعة من العوامل كالمعتقدات والدينية وغيرها؛
- هذه المبادئ سنعرضها في النقطة الموالية.

2. المبادئ الأخلاقية: نقوم فيما يلي بعرض المبادئ الأخلاقية التي يجب التعامل معها حسب ما جاء به معهد Josephson، حيث يعد معهد Josephson مؤسسة غير هادفة للربح تعمل على تشجيع السلوك الأخلاقي المهني في مجالات العمل الحكومي، القانون، الطب، الأعمال التجارية، المحاسبة، الصحافة، وفيما يلي عرض للمبادئ الأخلاقية التي جاء بها:²

1.2 الأمانة: كن صادقا صريحا مباشرا نزيها، لا تسرق لا تعش، لا تكذب، لا تخدع، لا تراوغ؛

2.2 الاستقامة: كن صاحب مبدأ، أميناً، مرفوع الرأس، شجاعاً، اعمل بما تقتنع به، لا تكن بوجهين، لا تتبع مبدأ الغاية تبرر الوسيلة؛

3.2 حفظ الوعد: كن محلاً للثقة، تحفظ العهد، تنفذ الالتزامات، قم باحترام الاتفاقات، لا تفسر الاتفاقات على نحو غير مناسب أو على نحو متقيد حرفياً بالقانون لتقدم أساساً منطقياً لإيجاد أذكار وتبريرات لخرق التعهدات؛

4.2 الولاء (الإخلاص): كن مخلصاً للعائلة والأصدقاء والعلاء، والوطن، لا تفصح على معلومات تمثل أسراراً، وفي الإطار المهني حافظ على القدرة الخاصة بالتوصل إلى الحكم المهني المحايد مع تجنب التأثيرات غير الملائمة وتعارض المصالح؛

5.2 العدالة: كن عادلاً متفتحاً الذهن لديك القدرة على الاعتراف بالأخطاء، وعندما يكون ذلك ملائماً قم بتغيير الاتجاهات والاعتقادات، برهن على الالتزام بالعدالة عامل الأفراد على نحو متكافئ تقبل الاختلاف، لا تحصل على مزايا من أخطاء ومحن الآخرين؛

1 - عن محمود بكر خليل عبد العال، مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني - دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة-، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة، فلسطين، 2015، ص18.

2 - ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسبي، مراجعة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002، ص 102-103.

6.2 الاهتمام بالآخرين: كن عطوفا، كن كريما لديك القدرة على العطاء كن في خدمة الآخرين، ساعد الذين هم بحاجة للمساعدة دون إيذائهم؛

7.2 احترم الآخرين: برهن على احترام الكرامة الإنسانية والخصوصية وحق الاختيار لكل الأفراد، كن لطيفا مشجعا ومهذبا قدم للآخرين المعلومات التي يحتاجونها لاتخاذ قرارات تتعلق بحياتهم، لا تتكبر، لا تتورط في متاعب الآخرين، لا تحط من قدر الآخرين؛

8.2 كن مواطنا صالحا: التزم بالقوانين، إذا كان القانون غير عادل طالب بشكل مباشر للتعديل، مارس كافة الحقوق الديمقراطية، وامتيازات الاستجابة (التصويت والتعبير عن الرأي الرسمي)، كن ذو ضمير اجتماعي مشاركا في الخدمة العامة، عندما تكون في مركز قيادي اعمل على احترام العملية الديمقراطية في اتخاذ القرار وتجنب السرية غير الملائمة وحذف المعلومات، وتأكد من توافر المعلومات لدى الآخرين بما يمكنهم من القيام بالاختيار الجيد وممارسة حقوقهم؛

9.2 المثابرة والسعي للتفوق: ثابر وأسعى للتفوق في كافة الأمور، عند مقابلة مسؤولياتك الشخصية والمهنية، كن مجتهدا جديرا بأن يعتمد عليك من قبل الآخرين، مجددا، ملتزما، قم بكافة المهام بأقصى ما تستطيع، وطور الكفاءة، كن مستعدا، لا تكن شخصا وسيطا تعمل للفوز بأي تكلفة؛

10.2 المسؤولية: كن جديرا بالثقة، تحمل مسؤولية القرارات والمتعلقة بالنتائج المستقبلية الصحيحة منها والخاطئة، وقدم بذلك مثلا للآخرين يجب أن يتحمل الآباء والمعلمون وأصحاب الأعمال والعديد من المهنيين والمسؤولين الرسميين الالتزام بأن يكونوا قدوة للآخرين لتعزيز وتأكيد الاستقلالية والسمعة الطيبة في العائلة والشركة والمهنة والحكومة، يؤدي وجود الأشخاص ذوي الحساسية الأخلاقية إلى تجنب الأمور غير الملائمة وتؤدي إلى اتخاذ التصرفات الضرورية لتصحيح ومنع السلوكيات غير المناسبة من الآخرين.

وبالعودة إلى الدين الإسلامي نجد أن كل المبادئ التي عرضت وغيرها حث عليها ديننا الحنيف في القرآن الكريم وكذا في السنة النبوية وسنتعرض لهذا بالتفصيل في المبحث الثاني في المعتقدات الدينية لمراجع الحسابات.

3. أهمية الأخلاقيات: تنبع أهمية الأخلاق في المجتمع من خلال مساهمتها في تماسكه، فعلى سبيل المثال غياب قيمة أخلاقية في المجتمع كالصدق لها آثار سلبية كبيرة، فإذا أصبح الأفراد يكذبون على بعض فإن التواصل بينهم سينعدم وتنعدم ثقتهم ببعض وبالتالي يهتز تماسك المجتمع وهو ما يحدث عند غياب قيمة أخلاقية أخرى.

تظهر أهمية الأخلاقيات فيما أولاها المولى عز وجل من عناية في كتابه الكريم، كما اعتنت بها السنة النبوية، وقد نتضح أهميتها كذلك في أن اغلب القوانين تصاغ محاكية للمبادئ والقيم الأخلاقية.

في هذا الصياغ يحدد بلال خلف السكارنة أهمية الأخلاق بالنسبة للفرد والمجتمع في جملة من النقاط كالتالي:1

1.3 أهمية الأخلاق بالنسبة للفرد:

- ❖ تساعد في بناء حياة الفرد وتشكيل شخصيته؛
- ❖ المعيار الذي يحكم تصرفات الإنسان في حياته العامة وتضبط سلوكه وتوجيهه؛
- ❖ تمثل أحكاما معيارية في تقييم سلوك الفرد وسلوك الآخرين في بعض المواقف والتصرفات، وتحدد إذا كانت إيجابية ومرغوبة أو غير مرغوبة؛
- ❖ تعمل على وقاية الفرد من الانحراف؛
- ❖ تلعب دورا رئيسيا في حل الخلافات واتخاذ القرارات عند الأفراد؛

2.3 أهمية الأخلاق بالنسبة للمجتمع:

- ❖ تحفظ للمجتمع تماسكه وتحدد له أهدافه ومثله العليا ومبادئه الثابتة؛
- ❖ تعمل كموجات لسلوك الأفراد والجماعات، وتقي المجتمع من الانحرافات الاجتماعية، ولا يستقيم المجتمع بدونها؛
- ❖ يتحقق بها الانضباط للفرد والجماعة وتنظم العلاقات في ضوء الأخلاق المستمدة من الكتاب والسنة.
- ❖ توجه كل نشاط إنساني نحو الأهداف السامية؛
- ❖ تلعب الأخلاق دورا بارزا في تحقيق التنمية للمجتمع؛
- ❖ تؤدي دورا مهما في العلاقات الإنسانية بين أبناء المجتمع وتبعد بهم عن العنف والصراعات.

4. أسباب التصرف غير الأخلاقي: 2

يعرف العديد من الأفراد السلوك غير الأخلاقي على أنه السلوك المختلف عما يعتقدوه ويرونه ملائما في ظروف معينة ويقرر كل منا ما يمثل سلوكا غير أخلاقيا لنا وللآخرين، ومن المهم التعرف على أسباب تصرفات الآخرين التي نراها غير أخلاقية، ويوجد سببان رئيسيان للتصرف غير الأخلاقي وهما:

1.4 اختلاف المعايير الأخلاقية للشخص عن تلك الخاصة بالمجتمع: يحدث اختلاف في المعايير الأخلاقية إذا مارس الشخص سلوكا يراه مقبولا في حين يرى باقي أفراد المجتمع أنه سلوك غير مقبول.

2.4 التصرف الأناني من الأشخاص: في هذه الحالة فإن الأشخاص يخترقون مبادئهم الأخلاقية وذلك بسبب إغراءات ما سوف يحصلون عليه من امتيازات " مال، منصب..أو غيرها" نتيجة سلوكهم غير الأخلاقي.

الفرع الثاني: مفهوم أخلاقيات مهنة المراجعة

1 - بلال خلف سكارنة، أخلاقيات العمل، دار المسيرة، عمان، 2009، ص 24-25.
2 - ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 103-104 بالتصرف.

أما الأخلاقيات المهنية فيجب أن تتعدى المبادئ والقواعد الأخلاقية للفرد العادي، بحيث تصمم مجموعة من القواعد تصبح قواعد مهنية تحث على تشجيع السلوك السوي للشخص المهني، وتكون واقعية قابلة للتطبيق في آن واحد وينبغي على المهنيين الالتزام الأخلاقي الذي يحقق المنفعة للمجتمع، انطلاقاً من حقيقة أن قواعد السلوك المهني تؤثر بشكل مباشر على المهنة ودرجة الوثوق بها¹.

1. تعريف أخلاقيات المهنة: ندرج فيما يلي أهم التعريفات المقدمة في أخلاقيات المهنة:

1.1 التعريف الأول: يعرفها الباحثون بأنها المبادئ والمعايير، التي تعتبر أساساً للسلوك المستحب، من أفراد المهنة ويتعهد أفرادها بالالتزام بها؛ وللمهنة آداب سلوك أو آداب لياقة، وهي قواعد عامة للآداب والسلوك الاجتماعي في محيط المهنة حددتها الألواح والقوانين المنظمة لمزاولة هذه المهنة؛ ومخالفتها أو عدم مراعاتها يعرض صاحبها للنفور والنبذ من الأعضاء الآخرين بل يصل إلى حد توقيع الجزاء والعقوبة عليه في بعض الأحيان².

2.1 التعريف الثاني: هي المعرفة التي تحدد السلوك المناسب في كل وظيفة وتقديم التوجيه العملي لتحديد المسؤوليات³.

3.1 التعريف الثالث: "مجموعة القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب المهنة الواحدة التي تستلزم من الموظف سلوكاً معيناً يقوم على الالتزام، حيث تكون مراعاتها محافظة على المهنة وشرفها"⁴.

4.1 التعريف الرابع: "يعرفها المجلس الاستشاري الوطني للأمانة العامة أبو ظبي لدولة الإمارات المتحدة" هي قيام موظف بأداء الوظيفة بأمانة ونزاهة وموضوعية، والعمل باستمرار على تحقيق أهداف الجهاز الذي يتبع إليه، وأن تكون ممارسته في حدود الصلاحيات المخولة له وأن يؤدي عمله بحسن نية متجرداً من سوء القصد والإهمال، أو مخالفة القانون، أو الضرر بالمصلحة العامة لتحقيق مصلحة له أو خاصة للغير"⁵.

5.1 التعريف الخامس: يعرفها ديوان المحاسبة القطري أنها "مجموعة من المبادئ والضوابط للقيم الأخلاقية، والصفات الشخصية، والإجراءات السلوكية التي يتعين على كل الموظفين الالتزام بها عند أدائهم لأعمالهم وتعاملهم"⁶.

إن أخلاقيات المهنة إنما هي امتداد أو نتاج للأخلاقيات العامة للفرد، وعلى الأفراد الرجوع إلى معاييرهم الأخلاقية العامة التي يؤمنون بها في حل مشاكلهم الأخلاقية المهنية.

1 - أشرف عبد الحليم محمود كراجه، مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها " دراسة ميدانية"، مذكرة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في الفلسفة، تخصص محاسبة، الأردن 2004، ص 58

2 - بلال خلف سكارنة، مرجع سابق، ص 20.

3 Hadi Khani, The role of professional ethics in accounting and audit, Indian Journal of Fundamental and Applied Life Sciences, Vol. 4 (S1), 2014, p209

4 - طه أحمد حسن أرديني، التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق، مقال بمجلة تنمية الرافدين، 2007، ص 157.

5 - نجيب سالم محمد بيوض، مدى التزام وتطبيق ديوان المحاسبة لقواعد السلوك الوظيفي، مقال بمجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، العدد الأول، ديسمبر 2014، ص 38.

6 - المرجع نفسه، ص 38.

2. تعريف أخلاقيات مهنتي المحاسبة والمراجعة: فيما يتعلق بمهنتي المحاسبة والمراجعة فهي مهنة كباقي المهن تنطبق على أخلاقياتها ما سبق من مفاهيم حول أخلاقيات المهنة، إلا أننا ندرج فيما يلي بعض التعريفات التي جاءت في أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة:

1.2 التعريف الأول: "مجموعة المعايير التي تحكم مهنة المحاسبة من خلال تلك الالتزامات يتم الحكم على التصرفات الشخصية للممارسين للمهنة والمحافظة على شرفها وكرامتها".¹

2.2 التعريف الثاني: "أخلاقيات مهنة التدقيق هي مجموعة من القواعد والأصول المتعارف عليها من أصحاب المهنة التي تستلزم من مراقب الحسابات سلوكا معيناً يقوم على الالتزام وذلك للمحافظة على المهنة".²

3. أهمية الأخلاقيات المهنية: يتوقع المجتمع من المهني أن يعمل وفق مستوى أعلى من الآخرين، ذلك أن المهني يتحمل المسؤولية عن أداءه لعمله ليس وفق القوانين والقواعد التنظيمية فقط وإنما من أجل تحقيق الرضا عن النفس، ويعلم المراجع أنه يتحمل المسؤولية أمام الرأي العام، العميل، الزملاء وغيرهم، وللوفاء بهذه المسؤولية عليه أن يتصرف على نحو أمين، ولعل السبب الرئيس في وجوب الالتزام بسلوك مهني أخلاقي رفيع المستوى لأي مهنة يتمثل في أهمية توافر ثقة الرأي العام في جودة الخدمة المؤداة من خلال المهنة، وفيما يتعلق بمهنة المراجع فمن الضروري أن يثق كل من العميل ومستخدمي القوائم المالية في الخدمات التي يؤديها وما يزيد من ثقة المستفيدين من هذه الخدمات هو وضع معايير للأداء والسلوك لكافة الممارسين.³

المطلب الثاني: المآزق أو المشاكل الأخلاقية

يواجه العديد من المحاسبين والمراجعين وباقي رجال الأعمال العديد من المآزق أو المشاكل الأخلاقية في إطار عملهم مثال ذلك التعامل مع عميل يهدد المراجع بالبحث عن مراجع جديد إذا لم يتم بإصدار رأي نظيف في تقرير المراجعة، ويعد ذلك المآزق أخلاقياً خطيراً إذا لم يكن التقرير النظيف ملائماً.⁴

1. مفهوم المآزق الأخلاقي

عندما نقول مآزق أخلاقي أو مشكلة أخلاقية أو معضلة أخلاقية فإننا نتحدث عن مفهوم واحد و فيما يلي أهم التعريفات التي تناولت هذا المفهوم:

1 - سوسن أحمد سعيد، عبد الواحد غازي، دراسة مقارنة لأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق الدولية والإسلامية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد الرابع، العدد 02، 2014، ص 165.

2 - مجيد عبد زيد حمد، مدى التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني، وانعكاسه على جودة الأداء، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 12، 2013، ص 14.

3 - ألفين أرينز، مرجع سابق، ص 109-110 بالتصرف.

4 - المرجع نفسه، ص 105-106.

يعرف المأزق الأخلاقي أنه الحالة التي يجب أن يتخذ فيها الشخص قرارًا بشأن السلوك المناسب ليتبناه في ظروف معينة.¹

ويعرف مقداد أحمد الجليلي المشكلة الأخلاقية "هي تلك التي تظهر عندما يكون على المرء أن يختار من عدة بدائل، والقرار الصحيح ليس واضحاً وضوحاً مطلقاً أي أن المشكلة الأخلاقية يمكن وضعها بوصفها واحدة من الخيارات البديلة التي تؤثر في الآخرين، عند مواجهة المشكلة لأبد للإنسان من العودة إلى المبادئ الأخلاقية التي يؤمن بها وهذه المبادئ يجب أن تكون مرشدة للقرارات".²

في دليل السلوك المهني الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين المهنيين يمكن أن نقول أن المأزق الأخلاقي هي ما سميت بالتهديدات على الالتزام بالمبادئ الأساسية وقد قدم الدليل حلولاً لها فيما أسماها بآليات الحماية، ولأهمية الكبيرة التي تستدعي البحث عن علاجات لهذه المأزق الأخلاقية ارتأينا أن نأخذها بأكثر تفصيل في هذا الجزء من الدراسة.

2. تبرير السلوك غير أخلاقي:

يعمد الكثير ممن يقعون في المأزق أو المشاكل الأخلاقية إلى ممارسة السلوك غير الأخلاقي ومحاولة تبريره بطريقة ما، بدلاً من البحث عن حل أخلاقي للمأزق. فيما يلي طرق التبرير المستخدمة عموماً:³

1.2 كل شخص يتصرف هكذا: القول الذي يتردد عند تزوير الإقرار الضريبي، الغش في الامتحان، بيع منتج معيب، يقوم على أساس تقديم مبرر بأن كل الأفراد يتصرفون هكذا وبالتالي يعد ذلك سلوكاً مقبولاً.

2.2 إذا كان قانوني يكون أخلاقي: إن استخدام القول بأن السلوك القانوني هو سلوك أخلاقي يعتمد أساساً على مثالية القوانين، وفي ضل هذه الفلسفة لا يوجد لدى الفرد التزام لإعادة شيء مفقود من شخص آخر ما لم يثبت هذا الأخير أن الشيء المفقود له. [نعلم أن الكثير من القوانين تحوي ثغرات كثيرة يستطيع المهني مثلاً استغلالها كالثغرات الموجودة في القوانين الضريبية، والقوانين التي تنظم مهنة المحاسبة والمراجعة استخدام هذه الثغرات وإن كان تصرف قانوني إلا أنه ليس بالضرورة أخلاقي].

3.2 احتمال الاكتشاف والعواقب: هذه الفلسفة تعتمد على تقييم احتمال قيام شخص آخر باكتشاف السلوك وعادة ما يقيم الفرد عواقب السلوك إذا ما تم اكتشافه، وعلى سبيل المثال: تقرير ما إذا كان ممكناً تصحيح الزيادة غير المتعمدة في فاتورة العميل إذا دفع العميل الفاتورة بالكامل، إذا اعتقد البائع أن العميل سيكتشف الخطأ ولن يقوم بالشراء في المستقبل، سيقوم البائع بإبلاغ العميل فوراً، وما عدا ذلك سينتظر حتى يتقدم العميل بشكوى.

3. مواجهة المأزق الأخلاقي:¹

¹ Samuël BÂLC, Ethics and moral values in the practice of chartered accountants and financial auditors, Academica Science Journal Juridica Series, No. 1 (1) – 2012, p74.

2 - مقداد أحمد الجليلي، مرجع سابق، ص 119.
3 - ألفين أرينز، مرجع سابق، ص 106

تم في السنوات الأخيرة التوصل إلى إطار رسمي لمساعدة الأفراد على مواجهة المآزق الأخلاقية ويتمثل الهدف من إطار العمل في تعريف النقاط الأخلاقية وتقرير التصرف الملائم باستخدام القيم الخاصة بكل فرد:

- 1.3 منهج مواجهة المآزق الأخلاقي:** تمثل الخطوات الست التالية المنهج البسيط الذي يمكن إتباعه في مواجهة المآزق الأخلاقية:²
- ❖ الإلمام بالحقائق الملائمة؛
 - ❖ استنتاج الأمور الأخلاقية من الحقائق؛
 - ❖ تحديد من الذين يتأثرون من النتائج الخاصة بالمآزق، وكيف سيتأثر كل فرد أو مجموعة؛
 - ❖ تحديد البدائل المتاحة للشخص الذي يسعى لمواجهة المآزق؛
 - ❖ تحديد العواقب المحتملة لكل بديل؛
 - ❖ تقرير التصرف المناسب.

2.3 أسباب تمسك مكاتب مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة والبحث عن حلول للمآزق الأخلاقية: هناك ستة أسباب تجعل مكاتب المراجعة تتمسك بالسلوك المهني وأخلاقيات المهنة وهي:³

- 1.2.3 احتمال مقاضاتها والابتعاد عن أصابع الاتهام:** قد تنجرف مكاتب التدقيق بسهولة نحو هوة القضايا بدون القيم الأخلاقية القوية، حيث أن خرق القانون يؤدي إلى إقامة القضايا على المكاتب واتهامها؛
- 2.2.3 القبول العام للمدقق:** إن الممارسات غير الأخلاقية لمكتب التدقيق في عالمنا الذي يدعو إلى الشفافية، قد تؤدي إلى معاقبته ومقاطعته وطرده من السوق؛
- 3.2.3 ثقة الجمهور:** يتجنب المستثمرون في هذه الأيام الشركات التي لا تتصرف بشكل أخلاقي ولا تتحمل المسؤولية، وقد كان القلق حول الممارسات المحاسبية غير الأخلاقية هو السبب في الانخفاض الأخير في أسواق المال؛
- 4.2.3 ثقة العميل:** لا تعد النوعية والتكلفة وتوفر الخدمة العوامل الوحيدة المؤثرة فقط على الاحتفاظ بولاء العميل لمكتب التدقيق، فالعملاء اليوم ينظرون أيضا إلى سمعة المكتب؛
- 5.2.3 الفخر بالنفس:** يفخر القادة والموظفون بأنفسهم وبإنجازاتهم عندما يعلمون بأنهم لم يستخدموا أساليب ملتوية لتحقيق أهدافهم؛
- 6.2.3 القيام بالأمر الصحيح:** هناك اعتقاد سائد لدى منظري الأخلاقيات والقادة العظماء في تاريخ البشرية، بأنه يجب أن نعمل الشيء الصحيح الأخلاقي.

المطلب الثالث: دستور أخلاقيات المهنة على المستوى الدولي والمحلي:

¹ - المرجع نفسه، ص 107

² - المرجع نفسه، ص 107

³ - أشرف عبد الحلیم محمود كراجه، مرجع سابق، ص 72-73.

إن دستور وقواعد السلوك الأخلاقي لممهني مهنة المحاسبة بصفة عامة والمراجعة بصفة خاصة يحدد في شكل دليل أو ميثاق أو قانون للأخلاقيات والسلوك المهني.

الفرع الأول: أهداف وأنواع قواعد سلوك وأخلاقيات مهنة المراجعة

1. أهداف قواعد سلوك وأخلاقيات مهنة المراجعة: تهدف قواعد السلوك المهني إلى تحقيق عدة أغراض أهمها:¹

❖ رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الحرة؛

❖ تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمدققين، ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية؛

❖ تدعيم وتكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأي الكفاية في التأهيل العلمي والعملية للمدقق، وحياد مدقق الحسابات في عمله، والشروط التي يسنها لإمكان الاشتغال بالمهنة؛

❖ بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمدققين من العملاء وغيرهم من الطوائف والفئات المتعددة، بأنهم سيحافظون فيما يقدمونه من خدمات وما يؤدونه من أعمال توكل إليهم على التزام معايير فنية ومستويات علمية ومهنية رفيعة.

2. أنواع قواعد سلوك وأخلاقيات مهنة المراجعة: إن الباحث في قواعد السلوك المهني يجدها عدة أنواع تبعا للزاوية التي ينظر منها إلى هذه القواعد وفيما يلي أهم هذه الأنواع:²

1.2 من حيث السلطة أو الجهة التي وضعتها: نجد نوعين متباينين هما:

1.1.2 قواعد قانونية: والمقصود بها تلك القواعد التي وضعها المشرع، وتلك المبادئ التي تنص عليها القوانين المنظمة للمهنة أو التي تحكم الرقابة الخارجية على حسابات الشركات، [و من أمثلة هذه القواعد في الجزائر الأحكام المتضمنة في المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل سنة 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وكذا بعض الأحكام المتضمنة في القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد]؛

2.1.2 قواعد تنظيمية: والمقصود بها تلك المبادئ والأحكام التي تصدرها المنظمات المهنية من نقابات ومعاهد وجمعيات تحت أعضائها على التمسك بأداب وقواعد السلوك المهني.

2.2 من حيث شكل صدورها ووسيلة إثباتها: من هذه الزاوية يتبين نوعين من قواعد آداب السلوك المهني هما:

1.2.2 قواعد مكتوبة: وهي تلك المثبتة كتابة سواء أكانت الوثيقة المكتوبة صادرة عن السلطة التشريعية أم السلطة التنفيذية في البلد أم كانت نطوقا أو نشرات من المنظمة المهنية؛

¹ - خالد أمين حمد عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الرابعة، 2007، صص 73-74.
² - المرجع نفسه، ص 74.

2.2.2 قواعد عرفية: والمقصود بها تلك القواعد والمبادئ التي يتعارف عليها المراجعون والمحاسبون ويلتزمون باتباعها والتمسك بها واحترامها ويعتبرونها دستوراً أخلاقياً من الآداب والتقاليد التي يجب أن يعمل كل الممارسين للمهنة على الإبقاء عليها دون ما حاجة إلى إصدارها في وثيقة كتابية.

الفرع الثاني: دستور أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة على المستوى الدولي

على المستوى الدولي فقد صدر دليل للسلوك المهني عن طريق الإتحاد الدولي للمحاسبين ifac* في جويلية 1996، عدل في جانفي 1998 ثم في نوفمبر 2001 يليه تعديل عام 2004، ليتم سحبه في 30 جوان 2006، حيث تم إصدار دليل جديد في جوان 2005 إلا انه أصبح فعليا في 30 جوان 2006¹، وتلته مجموعة من التعديلات كان آخرها سنة 2015، ينقسم هذا الدليل إلى ثلاث أجزاء، الجزء A ويضع المبادئ الأساسية للأخلاقيات المهنية للمحاسبين المهنيين كما يوفر إطار عام فكري لتطبيق هذه المبادئ، أما الجزأين B و C فيشرحان كيف يتعين تطبيق الإطار الفكري في مواقف محددة حيث ينطبق الجزء B على المحاسبين المهنيين في الممارسة العامة، بينما ينطبق الجزء C على المحاسبين المهنيين اللذين يشتغلون وظيفة في المشروع ويوضح الجدول أدناه تقسيم دليل أخلاقيات المحاسبين المهنيين.

جدول رقم 1.1: محتوى دليل أخلاقيات المحاسبين المهنيين الصادر عن الاتحاد الدولي

دليل أخلاقيات المحاسبين المهنيين الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين		
الجزء A: التطبيق العام للدليل	الجزء B: المحاسبون المهنيون في المزاولة العامة	الجزء C: المحاسبون المهنيون في مجال الأعمال
<ul style="list-style-type: none"> ❖ مقدمة ومبادئ أساسية ❖ النزاهة ❖ الموضوعية ❖ الكفاية المهنية والعناية الواجبة ❖ سرية المعلومات ❖ السلوك المهني 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ مقدمة ❖ التعيين المهني ❖ تعارض المصالح ❖ الآراء الثانية ❖ الأتعاب ❖ تسويق الخدمات المهنية ❖ الهدايا والضيافة ❖ حيازة أصول العميل ❖ الموضوعية لكافة الخدمات ❖ الاستقلالية – ارتباطات التأكد 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ مقدمة ❖ التعارضات المحتملة ❖ الإعداد والتقرير عن المعلومات ❖ العمل بخبرة كافية ❖ المصالح المالية ❖ الإغراءات والتحريض

المصدر: إعداد المترشحة بالاعتماد على الدليل

*International Federation of Accountants

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، معايير أخلاقيات المحاسبين المهنيين، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 27

و نتطرق إلى أهم ما جاء به الدليل في النقاط التالية:

1. المبادئ الأساسية لمهنتي المحاسبة والمراجعة: حسب دليل أخلاقيات المحاسبين المهنيين الصادر عن الاتحاد الدولي فإن المبادئ الأساسية للمحاسبة والمراجعة أو لمهنة المحاسب المهني كما يطلق عليه الدليل هي كالتالي:

1.1 النزاهة: يجب على المحاسب المهني أن يكون صريحا ومباشرا وأميناً في كافة العلاقات المهنية وعلاقات العمل. كما ينبغي أن لا يضمن المحاسب المهني تقاريره عبارات خاطئة أو مضللة بشكل كبير.

أو معلومات مقدمة بطريقة غير مسؤولة؛ أو تحذف أو تخفي المعلومات التي يطلب أن تكون مشموله حيث يكون هذا الحذف أو الإخفاء مضللاً¹.

2.1 الموضوعية: يجب على المحاسب المهني ألا يسمح بالتحيز وتعارض المصلحة أو التأثير المفرط على الآخرين لتخطي الأحكام المهنية أو أحكام العمل بالمشروع وينبغي على المحاسب المهني تجنب تقديم الخدمة المهنية إذا كانت العلاقة أو الظرف متحيزاً أو تؤثر بشكل كبير على اتخاذ القرارات فيما يتعلق بتلك الخدمة.²

3.1 الكفاية المهنية والعناية الواجبة: على المحاسب المهني واجب مستمر تجاه الاحتفاظ بمعرفة وبمهارة مهنية عند المستوى المطلوب للتأكد من أن العميل أو صاحب العمل يحصل على خدمة مهنية ذات كفاية تأسيساً على التطورات الحالية في الممارسة والتشريع والتقنيات، كما يجب على المحاسب المهني أن يعمل باجتهاد وطبقاً للمعايير الفنية والمهنية واجبة التطبيق عند تقديم الخدمات المهنية.³

4.1 سرية المعلومات: يجب على المحاسب المهني أن يحترم سرية المعلومات التي حصل عليها نتيجة للعلاقات المهنية وعلاقات العمل بالمشروع، كما يجب أن لا يفصح عن أي معلومات إلى طرف ثالث بدون وجود سلطة ملائمة ومحددة إلا إذا كان هناك حق وواجب قانوني أو مهني للإفصاح، يجب ألا يتم استخدام المعلومات السرية التي تم الحصول عليها نتيجة لعلاقات مهنية أو علاقات العمل بالمشروع مقابل ميزة شخصية للمحاسب المهني أو الطرف الثالث، كما يجب أن يحافظ المحاسب المهني على السرية حتى في بيئته الاجتماعية، بالبقاء يقظاً لإمكانية الكشف غير المقصود، وتحديداً مع شريك تجاري قريب أو أحد أفراد العائلة المباشرين أو المقربين، وعندما يحصل على عميل جديد، يكون المحاسب المهني مخولاً لاستخدام الخبرة السابقة المكتسبة، لكنه ينبغي عليه أن لا يستعمل أو يفصح عن أية معلومات سرية تم الحصول عليها أو استلامها نتيجة علاقة مهنية أو تجارية⁴.

5.1 السلوك المهني: يجب أن يلتزم المحاسب المهني بالقوانين واللوائح الملائمة كما يجب أن يتجنب أي عمل يتناقض مع المهنة.⁵ هذه المبادئ تم تفصيلها أكثر في الدليل.

¹ Part A, 110, code of ethics for professional accountants, 2015edition, p16.

² Part A, 120, ibid, p17.

³ Part A, 130, ibid, p17.

⁴ Part A, 140, ibid, pp19-20.

⁵ Part A, 150, ibid, p21.

2. **التهديدات وآليات الحماية وحل التعارض الأخلاقي:** ويقصد بالتهديدات تلك العوامل التي تعيق التزام المحاسب أو مراجع الحسابات بأخلاقيات المهنة، أما آليات الحماية فهي تلك الأدوات التي يلجأ إليها المحاسب المهني عند نشوء تهديد ما، أما بالنسبة لحل التعارض الأخلاقي هنا نتطرق إلى النقاط التي يتوجب على المحاسب المهني أن يدرسها لحل التعارض:

1.2 التهديدات: إن الالتزام بالمبادئ الأساسية من المحتمل أن يتهدد عن طريق ظروف كثيرة ومتعددة إن أغلب التهديدات تقع داخل المجموعات التالية:¹

1.1.2 تهديدات المصلحة الذاتية: وتتمثل في التأثير على تقدير المحاسب المهني أو سلوكه من خلال حصوله على منافع مالية أو منافع الأخرى ومن أمثلة هذه التهديدات:

- ❖ وجود مصلحة مالية مع العميل أو الاحتفاظ بمصلحة مالية مشتركة مع العميل.
- ❖ الاعتماد المفرط على إجمالي الأتعاب المدفوعة من أحد العملاء.
- ❖ أتعاب شرطية مرتبطة بأحد ارتباط التأكيد.

2.1.2 تهديدات الفحص الذاتي: من خلال عدم قدرة المحاسب المهني على التقدير بالشكل الملائم لخدمة منجزة أو نتائج حكم مسبق من طرف المحاسب المهني أو شخص آخر من أجل تكوين رأيه لانجاز الخدمة الحالية و من أمثلة هذا النوع من التهديدات:

- ❖ اكتشاف خطأ جوهري أثناء إعادة تقييم عمل المحاسب المهني في الممارسة العامة؛
- ❖ التقرير عن تشغيل نظم مالية بعد أن يتم الارتباط بتصميمها أو تطبيقها؛
- ❖ أحد أعضاء فريق التأكيد الذي يكون أو كان أحد مديريين ذلك العميل حديثاً؛

3.1.2 تهديدات الدفاع عن مصالح العميل لدى الغير (تهديد التأييد): من خلال قيام المحاسب المهني بالترويج والدفاع عن مصالح العميل لدرجة الإخلال بموضوعية المحاسب المهني و من أمثلة هذه التهديدات:

- ❖ الترويج لأسهم في احد المنشآت المسجلة عندما تكون تلك المنشأة أحد عملاء مراجعة القوائم المالية؛
- ❖ التصرف كمدافع نيابة عن عميل التأكيد في احد الدعاوى القضائية أو المنازعات مع أفراد طرف ثالث.

4.1.2 تهديدات التآلف غير المهني مع العميل: زيادة تعاطف المحاسب المهني نتيجة علاقة وثيقة أو طويلة مع عملائه مما يؤدي الى تغيير النظرة حول العميل أو مصالحه ومن أمثلة هذه التهديدات:

- ❖ أحد أعضاء فريق الارتباط الذي يكون له علاقة أسرية عائلية وثيقة أو مباشرة مع أحد مديريين العميل؛
- ❖ ارتباط طويل كمسؤول رئيسي مع عميل التأكيد.

¹ Part A, 100.12, ibid, p12.

5.1.2 تهديدات الإكراه والضغط: تتمثل في تعرض المحاسب المهني الى ضغوطات فعلية أو يتوقع ممارستها عليه مما تؤثر بشكل مباشر على موضوعيته في أداء مهامه و من أمثلتها:

- ❖ التهديد بطرد أو إحلال مرتبب بأحد ارتباطات العميل؛
- ❖ التهديد برفع دعاوى قضائية.

يقدم الدليل في الجزأين B و C أمثلة حول الظروف التي قد تخلق تلك التهديدات وسنتطرق إلى بعض النقاط والظروف المذكورة في الجزء B.

2.2 آليات الحماية: تنقسم تلك الآليات التي تساعد على إلغاء التهديد الناشئ أو تخفيفه إلى مستوى مقبول إلى نوعين من الآليات¹.

1.2.2 آليات حماية يتم خلقها عن طريق المهنة أو التشريع أو اللوائح هي كثيرة منها:

- ❖ المتطلبات المتعلقة بالتعليم والتدريب والخبرة عند الدخول في المهنة؛
- ❖ متطلبات التطوير المهني المستمر؛
- ❖ لوائح حوكمة الشركات؛
- ❖ المعايير المهنية؛
- ❖ المتابعة المهنية والتنظيمية بالإضافة إلى الإجراءات التأديبية؛
- ❖ الفحص الخارجي للمعايير عن طريق طرف ثالث مخول له قانوناً، بالإضافة للإقرارات والمراسلات أو المعلومات الناتجة عن طريق أحد المحاسبين المهنيين.

2.2.2 آليات حماية موجودة في بيئة العمل: ناقش الدليل في الجزأين B و C آليات الحماية في بيئة العمل لكل من المحاسبين المهنيين في المزاولة العامة، واللذين يعملون في منشآت الأعمال، وسوف نقوم بعرض أهم آليات الحماية المتضمنة في الجزء B³.

في بيئة العمل فإن آليات الحماية الملائمة سوف تتباين اعتماداً على الظروف المحيطة، إن آليات الحماية في بيئة العمل تتضمن آليات حماية المنشأة وآليات الحماية الخاصة بالارتباط:

3.2.2 آليات الحماية داخل المنشأة: قدم الدليل مجموعة من الآليات نذكر منها:

- ❖ قيادة المنشأة التي تركز على أهمية الالتزام بالمبادئ الأساسية؛
- ❖ السياسات والإجراءات التي تطبق وتتابع رقابة جودة الارتباطات؛
- ❖ وجود سياسات موثقة للاستقلالية للمنشآت التي تؤد الارتباطات بخصوص تهديدات الاستقلالية؛

- ❖ سياسات وإجراءات موثقة تتطلب الالتزام بالمبادئ الأساسية؛
- ❖ السياسات والإجراءات التي سوف تمكن من تحديد المصالح والعلاقات بين المنشأة وأعضاء فريق الارتباط والعملاء؛

- ❖ السياسات والإجراءات الخاصة بالمتابعة أو إذا كان ذلك ضروريا إدارة الاعتماد على الإيراد المستلم من عميل وحيد؛

¹ Part A, 100.13, ibid, p12.

² Part A, 100.14, ibid, p12.

³ Part A, 100.15, ibid, p13.

- ❖ سياسات وإجراءات لمنع الأفراد الذين ليسو أعضاء في فريق الارتباط من التأثير بشكل غير ملائم على نتيجة الارتباط؛
 - ❖ وجود آلية تأديبية لتعزيز الالتزام بالسياسات والإجراءات؛
 - ❖ وجود سياسات وإجراءات منشورة لتشجيع وتخويل الأعضاء بالاتصال بالمستويات العليا في المنشأة بشأن أي قضية ترتبط بالالتزام بالمبادئ الأساسية التي تتعلق بهم.
- 4.2.2 آليات الحماية الخاصة بالارتباط:**
- ❖ الارتباط بمحاسب مهني إضافي لفحص العمل المؤدى، أو بطريقة أخرى الحصول على استشارة حيثما يكون ذلك ضرورياً؛
 - ❖ الاسترشاد برأي طرف ثالث مستقل على سبيل المثال لجنة المديرين المستقلة وهيئة تنظيمية مهنية أو محاسب مهني آخر؛
 - ❖ مناقشة القضايا الأخلاقية مع هؤلاء المسؤولين عن حوكمة شركة العميل؛
 - ❖ الإفصاح لهؤلاء المسؤولين عن حوكمة شركة العميل عن طبيعة الخدمات المقدمة ومدى الأتعب المرتبطة بها؛
 - ❖ الارتباط بمنشأة أخرى لأداء أو إعادة أداء جزء من الارتباط؛
 - ❖ تدوير موظفي فريق الارتباط الرئيسيين.
- 3.2 حل التعارض الأخلاقي:** عند تقييم الالتزام بالمبادئ الأساسية فإن المحاسب المهني قد يكون مطلوباً منه أن يحل التعارض في تطبيق هذه المبادئ عند البدء بعملية حل التعارض، سواء رسمياً أو غير رسمياً فإن المحاسب المهني يجب أن يدرس الآتي:
- ❖ الحقائق الملائمة؛
 - ❖ القضايا الأخلاقية المرتبطة؛
 - ❖ المبادئ الأساسية المرتبطة بالأمر محل التساؤل؛
 - ❖ الإجراءات الداخلية المقررة؛
 - ❖ مسارات العمل البديلة.

إذا كان من الصعب على المحاسب حل التعارض فعليه أن يسترشد بأشخاص آخرين مناسبين داخل المنشأة.

يجب على التنظيم أو المحاسب المهني أن يدرس أيضاً الاسترشاد برأي هؤلاء المسؤولين عن الحوكمة في التنظيم (مجلس الإدارة، لجنة المراجعة).
إذا لم يمكن حل تعارض جوهرى فإن المحاسب المهني قد يرغب في الحصول على نصيحة مهنية من الهيئة المهنية الملائمة أو المستشارين القانونيين، ولذلك يحصل على إرشاد عن القضايا الأخلاقية بدون خرق سرية المعلومات.

3. حالات حول التهديدات وآليات الحماية في بيئة العمل الخاصة بالمحاسبين المهنيين في المزاولة العامة:

1.3 التعيين المهني: قبل قبول أي علاقة جديدة مع العميل على المحاسب المهني أن يدرس ما إذا كان هذا القبول سيخلق أي تهديدات على الالتزام بالمبادئ الأساسية. يتقييم

أهمية أية تهديدات وتطبيق الإجراءات الوقائية عند الضرورة من أجل إلغائها أو تقليصها إلى مستوى مقبول. كتورط العميل في نشاطات غير قانونية (مثل غسيل الأموال) أو عدم الأمانة أو ممارسات إعداد التقارير المالية المشكوك فيها.

1.1.3 عند قبول علاقة جديدة فإن المحاسب المهني يمكنه تطبيق آليات الحماية التالية:

- ❖ الحصول على فهم ملائم بطبيعة أعمال العميل وتعدد عملياته والمتطلبات الخاصة بالارتباط وغرض طبيعة ونطاق العمل الذي يتم تأديته؛
- ❖ الحصول على معرفة بالصناعة الملائمة والموضوعات محل التأكد؛
- ❖ امتلاك أو الحصول على خبرة بالمتطلبات التنظيمية والتقارير الملائم؛
- ❖ تخصيص أعضاء كافيين ذو كفاية فنية ضرورية؛
- ❖ استخدام خبراء حيث ما يكون ذلك ضرورياً؛
- ❖ الاتفاق على إطار زمني واقعي لأداء الارتباط؛
- ❖ الالتزام بسياسات وإجراءات رقابة الجودة المصممة بهدف توفير تأكيد معقول بأن الارتباطات المحددة قد تم قبولها عندما يمكن أدائها بكفاية.

2.1.3 التغيرات في تعيين أحد المهنيين: إذا طلب من محاسب مهني الحلول محل محاسب مهني آخر عليه أن يدرس ما إذا كانت هناك مبررات سواء مهنية أو أخرى لعدم قبول الارتباط على سبيل المثال الظروف التي تهدد الالتزام بالمبادئ الأساسية، والتي لا يمكن إلغائها أو تقليصها إلى مستوى مقبول من خلال تطبيق الإجراءات الوقائية.

في حالة وجود تهديدات جوهرية فإنه يجب دراسة آليات الحماية وتطبيقها وقد تتضمن آليات الحماية هذه ما يلي:

- ❖ مناقشة أمور تتعلق بالعميل بشكل كامل وحر مع المحاسب القائم؛
- ❖ يطلب من المحاسب القائم أن يوفر معلومات معروفة عن حقائق أو ظروف في رأي المحاسب القائم يجب على المحاسب المقترح أن يكون على علم بها قبل أن يقرر ما إذا كان سيقبل الارتباط أم لا؛
- ❖ على المحاسب المهني أن يحصل على إذن من العميل، ويفضل أن يكون ذلك كتابة لبدء المناقشة مع المحاسب القائم.

إذا لم يمكن إلغاء أو تخفيض التهديد على المستوى المقبول على المحاسب المهني رفض الارتباط.

2.3 تعارض المصالح: إن الظروف التي تفرض تعارض في المصلحة قد تؤدي إلى تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية، مثال ذلك أن يعمل المحاسب لطرفين متنافسين، لذلك فقبل قبول أو الاستمرار في علاقة مع العميل يجب دراسة التهديدات الناتجة عن التعارض في المصالح واستخدام آليات الحماية من أجل إلغائها أو التخفيض منها إلى المستوى المقبول، من بين هذه الآليات نذكر :

- ❖ إعلام العميل بوجود المصلحة أو الأنشطة التي قد تمثل تعارض في المصلحة والحصول على موافقته في التصرف في مثل تلك الظروف؛

- ❖ إعلام كافة الأطراف الملائمة بأن المحاسب المهني يعمل لمصلحة طرفين أو أكثر تجاه أمر معين؛
- ❖ حيث تكون مصالحهم الخاصة محل تعارض بالإضافة إلى الحصول على موافقتهم للتصرف الملائم.
- ❖ حماية وتوفير الظروف المناسبة لمنع الوصول إلى المعلومات (كالفصل المادي الكامل لهذه الفرق، حفظ البيانات بشكل سري وآمن)؛
- ❖ التوضيح والتذكير حول مسائل الأمن والسرية لأعضاء فريق العمل ووضع إرشادات واضحة؛
- ❖ توقيع اتفاقيات السرية من قبل الموظفين وشركاء الشركة؛
- ❖ المراجعة المنتظمة لتطبيق الإجراءات الوقائية من قبل فرد رئيسي ليس له علاقة بعمليات العميل ذات الصلة.

في حالة كان التهديد الناتج عن تعارض المصالح لا يمكن إلغائه أو تخفيضه إلى مستوى مقبول من خلال تطبيق آليات الحماية فعلى المحاسب أن يقرر عدم قبول الارتباط، أو الاستقالة من واحد أو أكثر من الارتباطات المتعارضة.¹

3.3 الآراء الثانية: عندما يطلب من المحاسب المهني إبداء رأي ثاني فيما يتعلق بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة أو التقرير أو معايير أخرى فإنه قد ينشأ تهديد للالتزام بالمبادئ الأساسية، على سبيل المثال عندما لا يتأسس الرأي الثاني على نفس مجموعة الحقائق التي توفرت للمحاسب القائم أو تأسس على دليل إثبات غير كاف، في هذه الحالة إذا كان التهديد جوهري على المحاسب المهني تطبيق آليات الحماية، والتي من بينها السعي للحصول على إذن العميل للاتصال بالمحاسب القائم، في حالة عدم الحصول على الإذن على المحاسب المهني أن يدرس ما إذا كان من الملائم توفير الرأي.²

4.3 الأتعاب والأنواع الأخرى من المكافآت: مع أن التنافس بين المحاسبين المهنيين في تخفيض الأتعاب ليس أمراً غير أخلاقي ولكن قد يؤدي ذلك إلى تهديد ضد الالتزام بالمبادئ الأساسية، فمثلاً إذا كانت الأتعاب منخفضة جداً قد يؤدي ذلك إلى صعوبة أداء الارتباط طبقاً للمعايير الفنية والمهنية الواجبة في ظل ذلك السعر.

هنا يمكن تبني آليات الحماية التالية:

- ❖ جعل العميل على دراية بشروط الارتباط وعلى وجه الخصوص الأساس الذي بناء عليه يتم حساب الأتعاب والخدمات التي يتم تغطيتها في مقابل تلك الأتعاب؛
- ❖ تخصيص وقت ملائم وأعضاء مؤهلين للمهنة.

ينبغي تقييم أهمية التهديدات وتطبيق إجراءات وقائية للقضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول. وتشمل الأمثلة على هذه الإجراءات الوقائية ما يلي:

¹ Part A, 100.117,100.18, ibid, p13.

² Part B, 230, ibid, p38.

- ❖ الإفصاح للعميل عن أية ترتيبات لدفع رسوم إحالة إلى محاسب مهني آخر مقابل العمل الذي تم إحالته.
 - ❖ الإفصاح للعميل عن أية ترتيبات لاستلام رسوم إحالة مقابل العميل إلى محاسب مهني آخر في القطاع العام.
 - ❖ الحصول على اتفاقية مسبقة من العميل بالنسبة لترتيبات العمولة فيما يتعلق ببيع البضائع أو الخدمات من قبل طرف ثالث إلى العميل.¹
- بالإضافة إلى آليات حماية أخرى.

5.3 تسويق الخدمات المهنية: قد يجتذب المحاسب المهني عمل جديد من خلال الإعلام أو الأنماط الأخرى للتسويق وهو ما يؤدي إلى تهديد محتمل للالتزام بالمبادئ الأساسية. على المحاسب المهني أن لا يدخل في نزاع عند تسويق للخدمات المهنية كما يجب أن لا يقوم بـ:

- ❖ عمل مطالبات مبالغ فيها مقابل الخدمات التي يقدمها أو المؤهلات التي يمتلكها أو الخبرات التي اكتسبها؛
 - ❖ عمل إحالات تفاوضية لمقارنات ثقيل وتحط من عمل الآخرين.²
- 6.3 الهدايا والضيافة:** تقديم العميل لهديا أو ضيافة للمحاسب المهني أو أحد الأقرباء قد يشكل تهديدا للالتزام بالمبادئ الأساسية، قد تنشأ تهديدات المصلحة الشخصية أو التآلف على الموضوعية إذا تم قبول هدية من عميل ما، كما يمكن أن تنشأ تهديدات المضايقة على الموضوعية من احتمالية أن تصبح هذه العروض علنية.

فاذا كان هذا التهديد جوهري ولا يمكن إلغائه أو تخفيفه إلى مستوى مقبول فعلى المحاسب المهني ألا يقبل ذلك العرض.³

7.3 الاحتفاظ بأصول العميل: إن الاحتفاظ بأصول العميل قد يشكل تهديدا للالتزام بالمبادئ الأساسية لذلك حدد الدليل مجموعة من الشروط للاحتفاظ بها. يجب أن يقوم المحاسب المهني في القطاع العام بالبحث والتقصي حول مصدر هذه الأصول أخذا في الاعتبار الالتزامات القانونية والتنظيمية. فمثلاً، فإذا كانت الأصول مستمدة من غسل الأموال، فهذا يشكل تهديدا على الالتزام بالمبادئ الأساسية، وفي هذه الحالة قد يفكر المحاسب المهني في طلب الاستشارة القانونية.⁴

8.3 الموضوعية في كافة الخدمات: قد تكون هناك تهديدات للالتزام بالمبدأ الأساسي للموضوعية الناتجة من وجود مصالح أو علاقة مع العميل أو مديره أو موظفيه المسؤولين، في هذه الحالة فإنه يجب على المحاسب المهني أن يكون مستقلا وإذا كانت التهديدات جوهرية، فإن آليات الحماية تتمثل في:

¹ Part B, 240, ibid, p39.

² Part B, 250, ibid, p41.

³ Part B, 260, ibid, p42

⁴ Part B, 270, ibid, p43.

- ❖ الانسحاب من فريق الارتباط؛
- ❖ الإجراءات الإشرافية؛
- ❖ إنهاء العلاقة المالية وعلاقة الأعمال التي تنشأ من التهديد؛
- ❖ مناقشة القضية مع مستويات إدارية عليا؛
- ❖ مناقشة القضية مع هؤلاء المسؤولين عن حوكمة الشركات؛

يعتمد وجود تهديدات الموضوعية عند تقديم أية خدمات مهنية على الظروف المحددة للعملية وطبيعة العمل الذي يقوم به المحاسب المهني في القطاع عام.¹

9.3 الاستقلالية: تطرق هذا القسم لمتطلبات الاستقلالية لعمليات التدقيق وعمليات المراجعة، وهي عمليات التأكيد التي يعبر فيها المحاسب المهني في القطاع العام على استنتاج حول البيانات المالية، وفي حالة ارتباط التأكيد لأغراض المصلحة العامة يتعين أن يكون أعضاء فريق الارتباط، والمنشأة مستقلين عن عملاء التأكيد. و تتطلب الاستقلالية ما يلي:²

1.9.3 استقلالية الذهن: هي حالة الذهن التي تسمح بالتعبير عن استنتاج معين بدون أن يتأثر بالتأثيرات التي تمس الحكم المهني وتسمح للفرد بأن يتصرف بنزاهة ويمارس الموضوعية والشك المهني؛

2.9.3 استقلالية في المظهر: تجنب الحقائق والظروف التي تعتبر جوهرية للدرجة التي معها يمكن للطرف الثالث المعقول وذو المعرفة الذي يكون لديه معرفة بكافة المعلومات الملائمة متضمنة آليات الحماية المطبقة، أن يستنتج بشكل معقول أن نزاهة وموضوعية أو الشك المهني للمنشأة أو عضو فريق الارتباط قد تم إضعافه أو الحد منه، لذلك يجب الأخذ بعين الاعتبار تهديدات الاستقلالية وتقييمها عند التقرير عما إذا كان من الملائم أن يتم قبول أو الاستمرار في الارتباط، وبالإضافة إلى طبيعة آليات الحماية المطلوبة وإذا كان فردا خاصا يجب أن يكون عضو في فريق التأكيد.

كما وقدم الدليل تطبيقات له على مواقف محددة حيث قدم مجموعة من الأمثلة التي تصف ظروف وعلاقات معينة قد تخلق تهديدات الاستقلالية وكذا قدم آليات الحماية في كل حالة.

الفرع الثالث: دستور أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة على المستوى المحلي

في الجزائر صدر قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ضمن المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أبريل 1996 تضمن هذا القانون واجبات المهني في أداء مهنته وعلاقته مع عملائه، الهيئة المنظمة، زملائه والمتدربين لديه، كما تطرق إلى حقوق المهني والتي اختصرها في نوعين من الحقوق وهي الحق في التعاون والحق في الحصول على مقابل الأتعاب، ومع صدور القانون

¹ Part B, 280, ibid, p44.

² Part B, 290, ibid, p45.

10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، فقد قدم إضافات إلى أخلاقيات المهنة من خلال بعض المواد التي حثت على ضرورة الالتزام بأخلاقيات المهنة كما قدم الأوضاع التي تؤثر على الالتزام بأخلاقيات المهنة والتي سميت في صلب القانون بحالات التنافي والموانع، ولشرح هذا القانون أصدر المشرع مجموعة من المراسيم التنفيذية، منها مرسوم تنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، المرسوم التنفيذي رقم 11-26 مؤرخ 27 جانفي سنة 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، المرسوم التنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في 13 جانفي 2013 يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، وبالإطلاع على كل هذه التشريعات، والإطلاع على القانون التجاري وقانون العقوبات نقدم فيما يلي أهم ما جاءت به فيما تعلق بأخلاقيات مهنة المراجعة والذي اصطلحنا عليه بعبارة دستور أخلاقيات المهنة.

1. واجبات وحقوق مراجع الحسابات:

1.1 واجبات مراجع الحسابات:

- ❖ تجنب كل تصرف من شأنه المساس بكرامة المهنة وشرفها؛
- ❖ الالتزام بالأمانة والاستقلال وإلى واجب القيام بمهامه بشرف وضمير مهني؛
- ❖ أن ينفذ المهام بعناية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية للمهنة؛
- ❖ تنفيذ الخدمات المطلوبة بعناية؛
- ❖ احترام الأجل المتفق عليها؛¹
- ❖ متابعة كل التحريات الضرورية التي من شأنها أن تكون لديه رأيا معللا ومؤسسا؛
- ❖ الالتزام بالسر المهني، ما عدا في الحالات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها ولاسيما:²
 - بموجب إلزامية إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة؛
 - بعد فتح بحث أو تحقيق بشأنهم؛
 - عندما يدعون للإدلاء بشهادتهم أمام غرفة المصالحة والتأديب والتحكيم؛
 - بناء على إرادة موكلهم.
- ❖ يجب أن تحدد طبيعة الأعمال وحجمها في رسالة التكليف بمهمة أو في الاتفاقية أو إذا اقتضى الأمر في حساب مقابل الأتعاب؛³

¹ المواد 03-05 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أبريل سنة 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 24 المؤرخة في 17.04.1996.

² المادتين 71-72 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 42 المؤرخة في 11.07.2010.

³ المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136، مرجع سابق.

- ❖ يجب أن تحدد الاتفاقية أو رسالة التكليف بمهمة اللتان توقع عليهما الأطراف المعنية قانوناً على الخصوص ما يأتي:¹
 - طبيعة الأعمال الواجب القيام بها وحجمها؛
 - دورية المهمة أو مدتها؛
 - مبلغ مقابل الأتعاب الإجمالي؛
 - مبالغ التسبيقات على مقابل الأتعاب المدفوعة في بداية إنجاز العمل وأثنائه؛
 - شروط التعاون العامة بين الأطراف؛
- ❖ يجب أن يبلغ محافظ أو محافظو الحسابات قبول تعيينهم، كما يأتي:²
 - إما بالتوقيع على محضر الجمعية العامة التي عينتهم الذي يرفق بعبارة "مطابق لقبول وظيفة محافظ الحسابات" وتاريخ ذلك؛
 - وإما بواسطة رسالة قبول؛
- ❖ يتعين على محافظ الحسابات أو مدير شركة أو تجمع محافظي حسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه 15 يوم؛³
- ❖ في حالة تعيين أكثر من محافظ حسابات يقوم كل منهم بمهمته ويتحمل شخصياً مسؤولية ذلك؛⁴
- ❖ يعلم محافظ الحسابات كتابياً في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئة التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛⁵
- ❖ مع مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفية أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه؛⁶
- ❖ في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليمياً بذلك؛⁷
- ❖ يجب على محافظ الحسابات الذي يطلب منه زبون أن يحل محل زميل له ألا يقبل المهمة التي اقترحت عليه بشرط:⁸
 - أن يتأكد من أن هذا الطلب لا تبرره رغبة في التملص من التطبيق الصحيح للقانون أو التنظيم المعمول به؛
 - أن يعلم زميله برسالة موصى عليها مع وصل استلام بالطلب الذي اقترح عليه كما يجب أن لا يوجه أي نقد لزميله ويتأكد من أنه قد تقاضى مقابل أتعابه؛

¹ المادة 10، المرجع نفسه.

² المادة 17، المرجع نفسه.

³ المادة 30 من القانون 10-01، مرجع سابق.

⁴ المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136، مرجع سابق.

⁵ المادة 34 من القانون 10-01، مرجع سابق.

⁶ المادة 35، المرجع نفسه.

⁷ المادة 27، المرجع نفسه.

⁸ المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136، مرجع سابق.

- ❖ يجب أن يعبر تصرف الزملاء فيما بينهم عن روح الزمالة والتضامن ويجب عليهم أن يمتنعوا عن أي عمل من شأنه أن يسيء إلى الزميل أو المهمة؛¹
- ❖ يلزم محافظ الحسابات الممارس للمهنة باستقبال المتربصين وتنظيم التربص المهني لمحافظي الحسابات المتربصين حسب الكيفيات المحددة من قبل الغرفة الوطنية، كما يلزم محافظ الحسابات بمنح أجره للمتربصين الذين يتكفل بهم حسب الكيفيات المحددة عن طريق القانون.²

2.1 حقوق مراجع الحسابات:

- ❖ يحق لمحافظ الحسابات أن يطلب من زبونه أو موكله أن يتعاون معه التعاون اللازم قصد القيام بمهمته³، حيث يمكن أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان التابعين للشركة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة، ويمكنه الحصول على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة، كما يتحصل على كشف محاسبي كل ستة أشهر، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون، كما يمكن لمحافظ الحسابات إعلام هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون في حالة عرقلة ممارسة مهامه؛⁴
- ❖ يتقاضى محافظ الحسابات مقابل أتعابه بمناسبة أداء مهمته والتي تحددها الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات وذلك في بداية مهمته، ولا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.⁵

2 الأوضاع التي تؤثر على التزام المهني بأخلاقيات المهنة "حالات التنافي والموانع":
حتى يتمتع المراجع باستقلالية في ممارسته لمهنته قدم القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الحالات التي تتنافى مع ممارسة هذه المهنة وكذا الحالات التي يمنع على المراجع "محافظ الحسابات" أن يقوم بها وهي:

- 1.2 حالات التنافي:** حالات التنافي التي نص عليها القانون 10-01 هي:⁶
- ❖ كل نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
- ❖ كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- ❖ كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، ماعدا شركات الخبرة المحاسبية ومحافظات الحسابات والمحاسبية؛
- ❖ الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- ❖ كل عهدة برلمانية؛
- ❖ كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

¹ المادة 20، المرجع نفسه.

² المادة 78 من القانون 10-01، مرجع سابق.

³ المادة 26 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136، مرجع سابق.

⁴ المواد 31، 33، 34، 36 من القانون 10-01، مرجع سابق.

⁵ المادة 37، المرجع نفسه.

⁶ المادة 64، المرجع نفسه.

لا تتنافى مع ممارسة المهنة مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

إذا أراد محافظ الحسابات أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بداية نشاطه، وتمنح لجنة الاعتماد موافقتها إذا كانت المهمة لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة.

2.2 حالات الموانع: يمنع محافظ الحسابات من:¹

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

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

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

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

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

❖ شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث سنوات؛

❖ لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يراقب حسابات شركة أو هيئة تحصل منها على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات قبل مرور ثلاث سنوات من الحصول على هذا الامتياز؛

❖ لا يمكن لمحافظ الحسابات القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

❖ يمنع على محافظ الحسابات السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة؛

❖ يمنع على محافظ الحسابات البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب ومنح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

3 عقوبات عدم الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة:

1.3 العقوبات المحددة في القانون التجاري الجزائري وقانون العقوبات والقانون 10-01:

تحتوي هذه القوانين مواد تتضمن عقوبات لعدم الالتزام بأخلاقيات المهنة تقدم هذه العقوبات ضمن النقاط التالية:

❖ يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 500 إلى 5.000 دج جميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدلى بها إليهم وأفشوها في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشاءها ويصرح لهم بذلك؛²

❖ يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين مندوبو الحسابات الذين منحوا عمدا أو وافقوا على البيانات غير

¹ المواد 65،66،67،70، المرجع نفسه.

² المادة 301 من الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 08 جوان 1966، المتضمن قانون العقوبات، الجريدة الرسمية العدد 49 المؤرخة في 11.06.1966.

الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبت في إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين؛¹

❖ يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل شخص يقبل عمداً أو يمارس أو يحتفظ بوظائف مندوبي الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية؛²

❖ يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل مندوب للحسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو الذي لم يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها؛³

❖ يعاقب كل من يمارس مهنة محافظ الحسابات بطريقة غير شرعية بغرامة من 500.000 دج إلى 2000.000 دج، وفي حالة العودة يعاقب كل مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من سنة (06) أشهر إلى سنة واحدة وبضعف الغرامة.⁴

2.3 الأخطاء المهنية والعقوبات المتعلقة بها: أما خارج المسؤولية المدنية والجنائية فقد تضمن المرسوم التنفيذي رقم 10-13 مؤرخ في 13 جانفي 2013 درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف المهني، خلال ممارسة وظيفته وكذا العقوبات التي تقابلها وندرجها في التالي:

1.2.3 أنواع الأخطاء المهنية: تصنف الأخطاء المهنية كما يلي:

1.1.2.3 أخطاء من الدرجة الأولى:⁵

- ❖ تصريح بمراجع كاذبة؛
- ❖ تصريح بالانتماء إلى المصف أو الغرفة أو المنظمة خلال ممارسة وظيفتهم؛
- ❖ الانتقادات غير المؤسسة الصادرة عن المهني كتابيا أو شفويا أو بأي شكل آخر بغرض الإخلال بالثقة المبنية بين الزبائن وزملائه قصد إزاحتهم؛
- ❖ نقص الاحترام اتجاه أحد زملائه خلال ممارسة نشاطه.

2.1.2.3 أخطاء من الدرجة الثانية:⁶

- ❖ في حالة تكرار خطأ من الدرجة الأولى؛
- ❖ رفض التكفل بالمتربصين الموجهين من المجلس الوطني للمحاسبة؛
- ❖ فتح مكتب لا يتطابق مع التنظيم المعمول به؛
- ❖ الغياب المهني عن حضور اجتماعين متتاليين للجمعيات العامة وللانتخابات أو عدم تمثيله؛

¹ المادة 825 من الأمر رقم 59-75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية العدد 101 المؤرخة في 19.12.1975.

² المادة 829، المرجع نفسه.

³ المادة 830، المرجع نفسه.

⁴ المادة 73 من القانون 10-10، مرجع سابق.

⁵ المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 10-13 مؤرخ في 13 جانفي 2013 يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية العدد 03 مؤرخة في 16.01.2013.

⁶ المادة 07، المرجع نفسه.

- ❖ عدم دفع مصاريف المشاركة في كل تظاهرة ينظمها المصنف أو الغرفة أو المنظمة؛
- 3.1.2.3 أخطاء من الدرجة الثالثة:1**
- ❖ في حالة تكرار خطأ من الدرجة الثانية؛
- ❖ خطأ في الاحتفاظ بالأرشيف؛
- ❖ استعمال الختم المهني في أعمال غير منجزة تحت مسؤوليته؛
- ❖ عدم دفع الاشتراك المهني؛
- ❖ عدم اكتتاب تامين مهني؛
- ❖ مقاوله الأعمال المتعلقة بالمهنة من المهني مع أشخاص طبيعيين أو معنويين غير مسجلين في الجدول؛
- ❖ استعمال ختم غير مطابق للنموذج الذي تمنحه المجالس الوطنية للمصنف والغرفة والمنظمة؛
- 4.1.2.3 أخطاء من الدرجة الرابعة: 2**
- ❖ في حالة تكرار خطأ من الدرجة الثالثة؛
- ❖ إفشاء السر المهني؛
- ❖ إصدار إجازات خاطئة أو مزورة أو مبالغ فيها؛
- ❖ تصرفات متعمدة مكررة تمس بقواعد أخلاقيات المهنة؛
- ❖ ممارسة المهنة خلال فترة التوقيف؛
- ❖ ممارسة المهنة دون مكتب مهني؛
- 2.2.3 العقوبات: العقوبات المطبقة على كل نوع من أنواع الأخطاء هي:3**
- ❖ أخطاء من الدرجة الأولى: إنذار؛
- ❖ أخطاء من الدرجة الثانية: التوبيخ؛
- ❖ أخطاء من الدرجة الثالثة: التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر؛
- ❖ أخطاء من الدرجة الرابعة: الشطب من الجدول؛

4. إسقاط ما ورد في التشريعات الجزائرية على المبادئ المعمول بها: يمكن إدراج هذا الإسقاط في الجدول التالي:

جدول رقم 2.1: إسقاط ما ورد في التشريعات الجزائرية على المبادئ المعمول بها

المبدأ	المواد المتعلقة بالمبدأ
الأمانة والنزاهة	❖ المادة 03 من قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
	❖ المادة 03 من القانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
	❖ المادة 06 المرسوم التنفيذي رقم 10-13 مؤرخ في 13 جانفي 2013 يحدد

1 المادة 08، المرجع نفسه.

2 المادة 09، المرجع نفسه.

3 المادة 05، المرجع نفسه.

<p>درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها</p>	
<p>❖ المادتين 04 و05 من قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛ ❖ المادة 59 من القانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛ ❖ المواد 06 و07 و08 و09 من المرسوم التنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في 13 جانفي 2013 يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.</p>	<p>مبدئي الكفاية المهنية والموض وعية</p>
<p>❖ المادة 06 من قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛ ❖ المادة 71 من القانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛ ❖ المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات. ❖ المادة 301 معدلة من قانون العقوبات؛ ❖ المادة 09 المرسوم التنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في 13 جانفي 2013 يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها</p>	<p>مبدأ السر المهني</p>
<p>يظهر هذا المبدأ من خلال ضرورة الالتزام بالقوانين المنظمة للمهنة والقوانين ذات العلاقة وأهمها القانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.</p>	<p>مبدأ السلوك المهني</p>

المصدر: إعداد المترشحة بالاعتماد على القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر.

من خلال العرض السابق يمكن إجراء نوع من المقارنة بين دستوري أخلاقيات المهنة الدولي والمحلي وهو ما نقدمه في النقاط التالية:

- ❖ تضمن دليل السلوك المهني للمحاسبين المهنيين الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين مبادئ أساسية لأخلاقيات المهنة وهو ما غاب في قانون أخلاقيات المهنة الجزائري.
- ❖ عرض دليل السلوك المهني للمحاسبين المهنيين الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين مختلف المشكلات الأخلاقية التي قد يتعرض لها المهني، وقدم الدليل لكل مشكلة مجموعة من الحلول فيما أسماه باليات الحماية، في حين لم تتطرق القوانين الجزائرية المنظمة للمهنة لهذه المشكلات.

❖ تميزت القوانين الجزائرية المنظمة للمهنة بتقديم حالات التنافي والموانع، والتي عالجت الكثير من المشكلات الأخلاقية التي قد تقع وذلك بمنع وقوعها من خلال هذه الحالات.

المبحث الثاني: مكونات بيئة عمل مراجع الحسابات

في هذا المبحث سوف نقوم بعرض مكونات بيئة عمل مراجع الحسابات في الجزائر ونعتبر أن هذه المكونات هي التي تؤثر على التزام المراجع بأخلاقيات المهنة، نقوم بتقسيم المبحث إلى مطلبين نعرض في المطلب الأول العوامل المتعلقة بالمراجع ومكتب المراجعة، وفي المطلب الثاني نعرض العوامل المحيطة بالمراجع.

المطلب الأول: عوامل متعلقة بالمراجع ومكتب المراجعة

نعرض في هذا المطلب العوامل التي تتعلق بمراجع الحسابات، وتلك المتعلقة بمكتب المراجعة والتي ارتأينا حصرها في النقاط التالية:

1. المعتقدات الدينية:

إن خلق الفرد الجزائري مستمد من الدين الإسلامي، أي مستمد من كتاب الله وسنة نبيه صلى الله عليه وسلم، وقد حث الله سبحانه وتعالى على التحلي بحسن الخلق، ونهى عن سوء الخلق وفيما يلي ندرج آيات من القرآن الكريم تحث على حسن الخلق، في قوله تعالى: ((وَعِبَادُ الرَّحْمَنِ الَّذِينَ يَمْشُونَ عَلَى الْأَرْضِ هَوْنًا وَإِذَا خَاطَبَهُمُ الْجَاهِلُونَ قَالُوا سَلَامًا)) (الفرقان 63)، وقال تعالى: ((وَالَّذِينَ هُمْ لِأَمَانَاتِهِمْ وَعَهْدِهِمْ رَاعُونَ)) (المؤمنون 08)، وقوله تعالى: ((إِنَّ اللَّهَ يَأْمُرُكُمْ أَنْ تُؤَدُّوا الْأَمَانَاتِ إِلَىٰ أَهْلِهَا وَإِذَا حَكَمْتُمْ بَيْنَ النَّاسِ أَنْ تَحْكُمُوا بِالْعَدْلِ إِنَّ اللَّهَ نِعِمَّا يَعِظُكُمْ بِهِ إِنَّ اللَّهَ كَانَ سَمِيعًا بَصِيرًا)) (النساء 58)، وقال عز وجل: ((يَا أَيُّهَا الَّذِينَ ءَامَنُوا لَا تَخُونُوا اللَّهَ وَالرَّسُولَ وَتَخُونُوا أَمَانَاتِكُمْ وَأَنْتُمْ تَعْلَمُونَ)) (الأنفال 27)، وقوله تعالى: ((سَارِعُوا إِلَىٰ مَغْفِرَةٍ مِّن رَّبِّكُمْ وَجَنَّةٍ عَرْضُهَا السَّمَاوَاتُ وَالْأَرْضُ أُعِدَّتْ لِلْمُتَّقِينَ، الَّذِينَ يُنْفِقُونَ فِي السَّرَّاءِ وَالضَّرَّاءِ وَالْكَاطِمِينَ الْغَيْظِ وَالْعَافِينَ عَنِ

النَّاسَ وَاللَّهُ يُحِبُّ الْمُحْسِنِينَ)) (آل عمران 133-134)، إن الالتزام بهذه المكارم إنما هو من حسن خلق المسلم والحياد عنها من سوء الخلق.

كذلك اعتنت السنة النبوية بالأخلاق والمعاملات عناية فاقت كل التصورات، فقد عد بعض العادين- فيما وقع لهم- أحاديث رسول الله صلى الله عليه وسلم فوجدوها ستين ألف حديث عشرون منها في العقائد، وأربعون في الأخلاق والمعاملات، وهذا بلا شك دليل على عناية السنة بالأخلاق كعناية القرآن الكريم بها¹

ورد في حسن الخلق أحاديث كثيرة ندرج منها ما يلي²:

- ❖ الخلق عبادة للحديث: ((إن المؤمن ليدرك بحسن الخلق درجة الصائم القائم))
- ❖ روي في حديث أبي الدرداء رضي الله عنه عن النبي صلى الله عليه وسلم ((ما من شيء أثقل في ميزان المؤمن يوم القيامة من حسن الخلق)) رواه الترميذي.
- ❖ إن أعالي الجنان يسكنها أصحاب الأخلاق العالية جزاء وفاقا قال رسول الله صلى الله عليه وسلم ((أنا زعيم بيت في الجنة لمن حسن خلقه)) أخرجه ابو الدرداء.
- ❖ ربط صلى الله عليه وسلم بين الإيمان وحسن الخلق ففي الحديث لما سئل النبي صلى الله عليه وسلم أي المؤمنين أفضل إيمانا قال ((أحسنهم أخلاقا)).

تتمثل القدوة الحسنة التي يقتدي بها الإنسان المسلم في شخص الرسول صلى الله عليه وسلم، ومن شواهد كمال خلقه صلى الله عليه وسلم: ³

- ❖ اختيار الله تبارك وتعالى له؛
- ❖ ثناء الله تبارك وتعالى له لقوله ((وإنك لعلى خلق عظيم(04)) القلم؛
- ❖ شهادة أصحابه له بحسن الخلق سأل سعد بن هشام عائشة رضي الله عنها عن خلق الرسول صلى الله عليه وسلم فقالت: أما تقرأ القرآن؟ قال نعم، فقالت: كان خلقه القرآن؛
- ❖ إخباره بأنه بعث ليتمم مكارم الأخلاق لقوله صلى الله عليه وسلم ((إنما بعثت لأتمم مكارم الأخلاق))؛
- ❖ دعوته إلى مكارم الأخلاق في مبدأ دعوته؛

أهم مصادر خلق الفرد المسلم الدينية هي كالتالي: ⁴

- ❖ الإيمان بوجود الله سبحانه وتعالى....
- ❖ القرآن الكريم بأن يكون المنهج الذي يحكم ويوجه ويربي فينشأ جيلا قرانيا فريدا....؛
- ❖ القدوة الصالحة التي هي المثل الذي يحتذى به ويقول عز وجل ((لقد كان لكم في رسول الله أسوة حسنة)) وصح عنه صلى الله عليه وسلم أنه قال ((إنما بعثت لأتمم مكارم الأخلاق))؛

1 - بلال خلف سكارنة، أخلاقيات العمل، مرجع سابق، 2009، ص 17.

2 - المرجع نفسه، ص 21-22.

3 - بالمرجع نفسه، ص 22.

4 - المرجع نفسه، ص 25-26.

- ❖ الخشية من الله واستشعار رقابته سبحانه وتعالى...؛
- ❖ الخوف من عذاب الله في الآخرة...؛

من مكارم الأخلاق التي يدعو لها الإسلام ما يلي: ¹

- ❖ التعاون والترابط والتراحم؛
- ❖ خدمة الناس وقضاء حوائجهم؛
- ❖ السكوت عن ذكر عيوب الآخرين في الحضور والغيبة؛
- ❖ التسامح مع المخطئ؛
- ❖ التسلح بالحلم والأناة والرفق وسعة الصدر؛
- ❖ إبداء النصح للآخرين؛
- ❖ التأخي والتحاب والبعد عن التقاطع والتباغ؛
- ❖ التهادي بين الإخوان والأصدقاء؛
- ❖ التبسم والبشاشة وطيب الكلام؛
- ❖ الشكر والثناء على المعروف؛
- ❖ إفشاء السلام؛
- ❖ التواضع؛
- ❖ التحلي بالصدق؛
- ❖ الأمانة؛
- ❖ الرحمة واللين؛
- ❖ الصراحة والترفع عن النفاق والموارية؛
- ❖ الابتعاد عن حب الذات (الأنانية)؛
- ❖ تجنب البخل؛
- ❖ البعد عن احتقار النفس وهو مرض نفسي؛
- ❖ الابتعاد عن الحسد؛
- ❖ الابتعاد عن النميمة؛

إن ما جاء به الدين الإسلامي من مبادئ أخلاقية أكثر بكثير وأبعد مدى من تلك المبادئ التي تدعو إليها المنظمات المهنية، فالتزام الإنسان المسلم بهذه المبادئ وتطبيقها في حياته العادية وحياته المهنية هو كفيلاً بأن يكون شخصاً موثقاً في حياته ومهنته.

¹ - المرجع نفسه، ص 35-37

2. تخصص المراجع بالقطاع الذي ينتمي إليه العميل

يعرف تخصص المراجع بأنه قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة المستقلة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع أو نشاط صناعي واحد، بما يضمن تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المنشآت في القطاع نفسه، وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات.¹

كما أن خبرة مكتب المراجعة بالقطاع الذي ينتمي إليه العميل، ستمكنه من تحديد البنود ذات الأهمية النسبية الأكبر ضمن القوائم المالية وبالتالي سوف يعمل بأكثر كفاءة مهنية وموضوعية، وهو ما يدعم استقلاليته وبالتالي التزامه بأخلاقيات المهنة.

3. خبرة مراجع الحسابات:

إن خبرة مراجع الحسابات تعتبر عاملاً هاماً للكفاءة وفاعلية الأداء، تسير جنباً إلى جنب مع التأهيل العلمي، وفي مجال تحديد مفهوم الخبرة، فقد أوضحت إحدى الدراسات عدم وجود تعريف محدد يحظى بالقبول العام لمفهوم الخبرة، وذلك لعدم إمكانية ملاحظة الخبرة بصورة مباشرة مما يستوجب ربطها بمتغيرات يمكن ملاحظتها مثل عدد سنوات الخبرة، وفي حقيقة الأمر فإن الخبرة تعني الأداء المتميز لمهمة معينة ويتم اكتساب الخبرة من خلال التعلم وانتقال المعرفة من شتى المصادر بالنسبة لمراجع الحسابات، كما أن التعلم وانتقال المعرفة يتم من خلال الممارسة ومدى صعوبة المشاكل التي يواجهها مراجع الحسابات، ومن حيث أثر الخبرة في تحديد مؤشرات التحريف في القوائم المالية، فقد أوضحت إحدى الدراسات قدرة المراجعين الذين تعاملوا مع عدد كبير ومتنوع من العملاء على اكتشاف مناطق حدوث الأخطاء والتحريفات في القوائم المالية بصورة أفضل من أولئك المراجعين الذين ليس لديهم خبرة في التعامل مع فئات متنوعة من المنشآت.²

كما يذكر أن هناك خلط بين مصطلحي الخبرة والأقدمية مما يؤدي إلى نتائج مغايرة وغير متنسقة، ومصطلح الممارسة لفترة طويلة، حيث أن الخبرة تتمثل في اكتساب مهارة أو حكمة فائقة من خلال المشاهدة أو المشاركة في نشاط محدد بذاته، أما الأقدمية فيقصد بها المقدرة الذاتية المكتسبة من كل المعلومات والمهارة والممارسة التي تنشأ مجتمعة نتيجة الملاحظة المباشرة أو المشاركة في الحدث خلال فترات طويلة من الزمن، وأنه بالرغم من أن الخبرة والأقدمية يتضمنان اكتساب الممارس المهني للمعرفة والمهارة، إلا أن الخبرة تعكس مستويات نوعية مرتفعة من المعرفة والمهارة.³

1 - جعفر عثمان الشريف عبد العزيز، مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة- دراسة ميدانية-، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 17 (1) (Vol 17(01))، جامعة المجمعة، المملكة العربية السعودية، 2016، ص45

2 - حسين أحمد عبيد، شحاتة السيد شحاتة، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص31-33.
3 - سهام أكرم عمر الطويل، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة - دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة، ماجستير في المحاسبة والتمويل، 2012، ص 43.

كل ذلك يساهم في لجوء المنشآت إلى مراجعي الحسابات ذوي الخبرة ولأن الطلب كبير على مراجع حسابات خبير فهذا يجعله أقل عرضة للضغط من الإدارة ويساهم في التزامه بأخلاقيات المهنة.

4. التأهيل العلمي والعملية:

لكي يقوم مراجع الحسابات بوظيفته على أكمل وجه يجب أن يكون على قدر كاف من التأهيل العلمي والعملية، وهذا يضمن استقلاله ويجعله يحرص على أداء عمله بأمانة وموضوعية، لأن الخروج عن الاستقلال يؤثر على وضعه في المجتمع والإساءة إلى سمعته المهنية وعمله كمراقب حسابات، وهذا ما يطلق عليه الاستقلال المهني والتأهيل العلمي، الذي لا يقتصر على المعرفة بالجوانب المحاسبية فقط ولكن يتطلب المعرفة بجوانب أخرى كالنواحي السلوكية والإدارية وطرق الاتصال والقوانين المتصلة بعمله والاقتصاد وكذلك الأساليب الإحصائية وكيفية العمل مع الحاسوب، حتى أن البعض يرى أن إمام المراجع بالمعارف الأخرى له أهمية كبيرة في إيضاح الأرقام المدرجة في الكشوفات المالية للغير ليتمكنوا من فهمها، هذا بالإضافة إلى التدريب العملي ليكتسب الخبرة التي تمكنه من ممارسة المهنة والتي لا تقل شأنًا عن الجانب العلمي للمهنة.¹

لذلك بالجزائر لامتحان مهنة مراجعة الحسابات ونقصد هنا المراجعة الخارجية القانونية (محافظة الحسابات) يجب أن يكون المترشح متحصل على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات، أو شهادة معترف بمعادلتها، والتي تمنح من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه كما هو مشار إليه في المادة 08 من القانون 10-01، وللالتحاق بالمعاهد المذكورة يجب أن يكون المترشح متحصل على شهادة الليسانس في الاختصاص، هذا فيما يتعلق بالتأهيل العلمي، أما ما تعلق بالتأهيل العملي فإنه يكون ابتداء من مرحلة التربص، تليها مختلف الملتقيات التكوينية التي تنظمها الهيئات المنظمة للمهنة والتي تساهم في دعم التأهيل العملي للمراجع.

5. المنافسة بين مكاتب المراجعة:

عرف korial المنافسة بأنها التحدي والصراع الحاصل غالباً بين اثنين أو أكثر من الخصوم المتنافسين والمتكافئين،² ويرى ظاهر القشي أن المنافسة الشديدة بين المراجعين في الآونة الأخيرة أدت إلى صعوبة التزام مراجعي الحسابات بالسلوك الأخلاقي، حيث أصبح هم المدقق في كيفية الحفاظ على العميل والمحافظة على مستوى معين من الأرباح أكثر من الاهتمام بتقديم خدمات تدقيق ذات نوعية عالية،³ وهو الأمر الذي يجعلهم يخضعون لمطالب الإدارة وتوجيهاتها ويضعف التزامهم بأخلاقيات المهنة.

1 - هيفاء مالك كاظم، تحليل أهمية العوامل المؤثرة في استقلالية مراجع الحسابات، الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد التاسع والعشرون، المعهد التقني الديوانية، 2013، ص 173.

2 - نفسه، ص 170.

3 - ظاهر شاهر القشي، المدقق، العدد 87، الأردن، 2011، ص 02.

بالجزائر يتم تعيين مراجع الحسابات (محافظ الحسابات) عن طريق دفتر شروط، حيث يتضمن العرضين التقني والمالي، ولعل المنافسة تكون أكثر بالنسبة للعرض المالي وذلك بتخفيض الأتعاب، إلا أن المشرع حاول الحد من استخدام الأتعاب في المنافسة وذلك من خلال فرض أن لا يقل تنقيط العرض التقني عن الثلثين، وربما يعود ذلك إلى أن تخفيض الأتعاب سيؤدي إلى تخفيض بذل العناية الواجبة، لعدم تناسب الأتعاب مع متطلبات المهمة.

6. تقديم الخدمات الاستشارية:

تلجأ إدارة الشركة محل المراجعة أحيانا إلى طلب خدمات استشارية من المراجع تقع خارج عملية المراجعة لما يتمتع به المراجع من خبرات ومؤهلات تؤهله لتقديم تلك الخدمات بكفاءة عالية وبسرعة مناسبة، وقد أجازت معايير التدقيق الدولية تقديم تلك الخدمات الاستشارية بشرط أن:¹

- ❖ لا يؤثر تقديم تلك الخدمات على استقلالية المراجع؛
- ❖ لا يكون هناك تدخل من المراجع في القرارات الإدارية.

في الجزائر تساهم حالات التنافي والموانع المنصوص عليها في القانون 10-01 في ضمان استقلالية محافظ الحسابات، من خلال منعه من القيام ببعض الأعمال في الشركة أو الهيئة محل المراجعة، والتي قد تضعف استقلاله وحياده وموضوعيته، وبالتالي يتمكن من العمل وفق مبادئ وأخلاقيات المهنة.

على الرغم من أن المشرع حاول ضمان استقلالية مراجع الحسابات وحياده من خلال مختلف النصوص القانونية، إلا أننا نرى أن الإشكالية تكمن في تطبيق هذه القوانين، نظرا لمحدودية الآليات التي تضمن التأكد من تطبيقها، فمثلا منع مراجع الحسابات من قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير، في حالة عدم وجود عقد يتعلق بهذه المهام وقيام المراجع بها هنا لا يوجد ما يثبت ذلك، وبالتالي فإنه يمكن القول بأن الأمر يعود للقيم الشخصية لمراجع الحسابات والتزامه الذاتي.

7. حجم مكتب المراجعة:

تقسم بعض الدراسات حجم مكتب المراجعة إلى صغيرة متوسطة وكبيرة الحجم، وتتمثل المؤشرات التي يمكن قياس حجم مكتب المراجعة من خلالها كالتالي:²

1 - أحمد محمد غنيم الرشيدي، مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت- دراسة مقارنة-، ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012، ص 20-21.
2 - سهام أكرم عمر الطويل، مرجع سابق، 2012، ص 39.

- ❖ عدد عملاء مكتب المراجعة، حيث أنه كلما زاد عدد عملاء مكتب المراجعة زاد حجم نشاط مكتب؛
- ❖ عدد الأفراد العاملين في المكتب، حيث أنه كلما زاد عدد الأفراد العاملين في مكتب المراجعة زاد حجم نشاط المكتب؛
- ❖ إيرادات المكتب، حيث أنه كلما زادت إيرادات مكتب المراجعة زاد حجم نشاط المكتب؛
- ❖ الارتباط بأحد مكاتب المراجعة العالمية، حيث أنه كلما كان مكتب المراجعة مرتبط بمكاتب عالمية كلما زاد حجم مكتب المراجعة؛
- ❖ عدد فروع المكتب في الداخل والخارج، حيث أنه كلما زاد عدد فروع مكتب المراجعة في الداخل والخارج كلما زاد نشاط مكتب المراجعة.

نعتقد أنه كلما كبر حجم مكتب المراجعة فإن عدد العملاء يزيد، والأهمية النسبية لمساهمة عميل دون الآخر في إيرادات المكتب ستتخف، وبالتالي سيكون المراجع أو المراجعون بالمكتب أكثر استقلالية وسيتمكنون من العمل بأكثر موضوعية وكفاءة مهنية.

في هذا الإطار يعتقد ظاهر شاهر القشي أن شركة المراجعة كبيرة الحجم والتي تتمتع بإدارة حكيمة يستطيع المراجعين العاملين بها الالتزام بأخلاقيات المهنة دون خوف أو قلق، وذلك ليس لأن الشركة تختلف عن غيرها، بل لأنها موثوقة من قبل مستخدمي القوائم المالية، وبالتالي تضطر الشركات لجلبها لمراجعة أعمالها، وتصبح أعمالها مؤمنة نوعاً ما بشكل تلقائي، أما شركات المراجعة الصغيرة الحجم تسعى للحصول على أعمال المراجعة مقابل أي أجر وبالتالي ستكون خاضعة لرغبات إدارات الشركات التي تراجع أعمالها، وتخضع هي بدورها المراجعين العاملين لديها وبذلك يصبح الالتزام الأخلاقي في خبر كان.¹

في الجزائر يسند لكل مراجع حسابات (محافظ الحسابات) مكتب واحد يتولى تسييره لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته ويمكن أن يسير في شكل شركة أو مجمع.²

حيث يمكن لمراجعي الحسابات (محافظي الحسابات) تشكيل شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة، باستثناء الأشكال الأخرى من الشركات،³ هذه تدعى شركات محافظة الحسابات.⁴

المطلب الثاني: عوامل محيطة بالمراجع

نتطرق في هذا الجزء إلى العوامل الأخرى المكونة لبيئة مراجع الحسابات والتي حصرناها في المنظمات المهنية، البنية التشريعية وعوامل أخرى.

الفرع الأول: الهيئات المنظمة للمهنة:

1 - ظاهر شاهر القشي، أخلاقيات المهنة بين الأمس واليوم، العدد 69-70 كانون الثاني، 2007.
2 - المادة 12 من القانون 10-01، مرجع سابق.
3 - المادة 46، المرجع نفسه.
4 - المادة 49، المرجع نفسه.

إن وجود منظمة أو هيئة تعمل على تنظيم المهنة وتطويرها، ودعم أخلاقياتها وتوفير التأهيل والتدريب المستمر لممتنهيها يساهم بدرجة كبيرة في تطوير المهنة وزيادة كفاءتها وكسب ثقة المستفيدين من خدماتها، وبالنسبة لمهنة المراجعة والمحاسبة في الجزائر تتمثل الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة والمحاسبة فيما يلي:

1. المجلس الوطني للمحاسبة:

يتولى مهام الاعتماد والتقييم المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية يضم ثلاث أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل¹، يعين أعضاء المجلس بقرار من الوزير المكلف بالمالية لمدة ست سنوات تجدد تشكيلة المجلس بالثلث كل سنتين²، تنشأ لدى المجلس خمس لجان متساوية أعضاء هي³:

- 1.1 لجنة تقييم الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية: تتولى اللجنة المهام التالية⁴:
 - ❖ وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية؛
 - ❖ تحضير مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للإلزام القانوني لمسك المحاسبة؛
 - ❖ إنجاز كل الدراسات والتحليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
 - ❖ اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى التقييم المحاسبي؛
 - ❖ دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة إبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات حولها؛
 - ❖ ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة؛
 - ❖ تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييم المحاسبي وكذا تطبيقها بالاتصال مع مختلف الهيئات المعنية.

2.1 لجنة الاعتماد: تتولى اللجنة المهام التالية: 5

- ❖ إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد؛
- ❖ تحديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- ❖ ضمان تسيير طلبات الاعتماد؛
- ❖ تحضير ملفات الاعتماد؛
- ❖ ضمان متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين.

1 - المادة 04، المرجع نفسه.

2 - المادة 03 من مرسوم تنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق لـ 27 يناير سنة 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره الجريدة الرسمية العدد 07 مؤرخة في 02.02.2011.

3 - المادة 05 القانون 10-01، مرجع سابق.

4 - المادة 18 من مرسوم تنفيذي رقم 11-24، مرجع سابق.

5 - المادة 19، المرجع نفسه.

3.1 لجنة التكوين: تتولى اللجنة المهام التالية:1

- ❖ إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين؛
- ❖ دراسة ملفات المشاركة في التربصات؛
- ❖ ضمان المتابعة الدائمة للتربصات؛
- ❖ توجيه المتربصين إلى المكاتب المحاسبية المعتمدة؛
- ❖ تسليم شهادات نهاية التربص؛
- ❖ تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية؛
- ❖ التعاون مع هيكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة؛
- ❖ وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهني المحاسبة؛
- ❖ تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق.

نظرا للمهام المنوطة للجنة التكوين فيمكن القول أن هذه اللجنة بإمكانها أن تلعب دورا هاما فيما يتعلق بتأهيل مراجعي الحسابات، وإكسابهم الكفاءة المهنية وتطويرها.

4.1 لجنة الانضباط والتحكيم: تتولى اللجنة المهام التالية:2

- ❖ إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة؛
 - ❖ دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية أو التقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم؛
 - ❖ تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والانضباط؛
 - ❖ ضمان دور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن؛
 - ❖ ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين.
- من خلال المهام المنوطة لهذه اللجنة يمكن القول أنها سوف تلعب دورا هاما في ضمان الأداء الجيد للمهنة، والتزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة.

5.1 لجنة مراقبة النوعية: تتولى اللجنة المهام التالية:3

- ❖ إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات؛
- ❖ إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
- ❖ ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهنيي المحاسبة؛
- ❖ إعداد معايير تتضمن كفاءات تنظيم المكاتب وتسييرها؛
- ❖ إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب؛
- ❖ ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛
- ❖ إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة النوعية؛

1 - المادة 20، المرجع نفسه.

2 - المادة 21، المرجع نفسه.

3 - المادة 22، المرجع نفسه.

❖ تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.
لعل مراقبة الجودة من المهام الجد مهمة والتي سوف تساهم في رفع جودة أداء المهنة، والذي سوف يدعم مكانتها في المجتمع، وبالتالي فلجنة مراقبة النوعية بحسب المهام المنوطة لها سوف يكون لها الأثر الإيجابي على المهنة، وعلى ضمان التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة.

كما وقد وضع المشرع هيئة لكل مهنة من المهن الثلاث "الخبراء المحاسبين محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين" والمتمثلة في:

❖ مصف وطني للخبراء المحاسبين؛

❖ غرفة وطنية لمحافظي الحسابات؛

❖ منظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين.

يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة المهنة، يسير كل هيئة من الهيئات الثلاث مجلس وطني ينتخبه المهنيون¹.

بما أننا نركز في موضوعنا هذا على المراجعة فسنفصل أكثر في المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، يتشكل المجلس من تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات²، يكلف المجلس على الخصوص بما يلي³:

❖ إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها؛

❖ إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛

❖ تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛

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

❖ تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛

❖ الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛

❖ تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات الدولية المماثلة؛

❖ إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

الفرع الثاني: البنية التشريعية

¹ - المادة 14 من القانون 10-01، مرجع سابق.

² - المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 11-26 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق ل 27 يناير سنة 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية العدد 07 مؤرخة في 2011.02.02

³ - المادة 04، المرجع نفسه.

في الجزائر تنظم المهنة من خلال مجموعة من القوانين نتطرق إليها فيما يلي:

1. القانون 01-10 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد تضمن ما يلي:
 - ❖ الهدف من القانون، الأشخاص الذين يمكنهم ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كما تضمن نشأة المجلس الوطني للمحاسبة ولجانه، واليمين الذي يؤدي من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد قبل القيام بأي عمل؛¹
 - ❖ شروط ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وما يتعلق بالاعتماد والتسجيل، مقر العمل وإقليمه؛²
 - ❖ نشأة المصف الوطني والغرفة الوطنية والمنظمة الوطنية ومهامها؛³
 - ❖ التعريف بالخبير المحاسب ومهامه وكيفية تحديد أتعابه؛⁴
 - ❖ التعريف بمحافظ الحسابات ومهامه، التقارير التي يعدها، تعيينه، عهده، أتعابه وأحكام أخرى تتعلق بممارسة مهنة محافظ الحسابات؛⁵
 - ❖ التعريف بالمحاسب المعتمد، مهمته وتحديد أتعابه؛⁶
 - ❖ أنواع الشركات التي يمكن للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تشكيلها وشروط ذلك وما يتعلق بها من أحكام؛⁷
 - ❖ تحديد مسؤوليات كل من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وكذا العقوبات الناجمة عن التقصير التقني أو الأخلاقي في قواعد المهنة عند ممارسة وظائفهم؛⁸
 - ❖ الحالات التي تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، كما تضمن حالات الموانع الخاصة بممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وكذا العقوبات الناجمة على ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بطريقة غير شرعية؛⁹
 - ❖ مجموعة من الأحكام الأخرى مثل عقد التأمين، حالات الوفاة والشطب والإيقاف وكذا فيما يتعلق بالتربص؛¹⁰
 - ❖ مجموعة من الأحكام الانتقالية؛¹¹

1 المواد من 01 إلى 06 من القانون 01-10، مرجع سابق.

2 المواد من 07 إلى 11، المرجع نفسه.

3 المواد من 14 إلى 17، المرجع نفسه.

4 المواد من 18 إلى 21، المرجع نفسه.

5 المواد من 22 إلى 40، المرجع نفسه.

6 المواد من 41 إلى 45، المرجع نفسه.

7 المواد من 46 إلى 58، المرجع نفسه.

8 المواد من 59 إلى 63، المرجع نفسه.

9 المواد من 64 إلى 74، المرجع نفسه.

10 المواد من 75 إلى 79، المرجع نفسه.

11 المواد من 80 إلى 81، المرجع نفسه.

❖ مجموعة من الأحكام النهائية أهمها إلغاء جميع أحكام القانون 91-08 المؤرخ في 27 أبريل من سنة 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.¹

ما يمكن قوله حول القانون 10-01 أنه قدم الكثير من الإضافات فيما يتعلق بمهنة مراجعة الحسابات، ففيما يتعلق بشروط ممارسة المهنة، أصبح لممارسة مهنة مراجعة الحسابات يجب التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، كذلك يجب الاعتماد من طرف وزير المالية، كذلك من الإضافات التي جاء بها القانون 10-01 أنه أصبح من الممكن ممارسة مهنة مراجعة الحسابات عن طريق تكوين شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة، كذلك اشترط القانون 10-01 لامتهان مهنة مراجعة الحسابات الجنسية الجزائرية وهو الأمر الذي لاقى استحسانا لدى المهنيين، كذلك من بين التعديلات التي جاء بها القانون 10-01 أنه لممارسة مهنة مراجعة الحسابات يجب الحصول على الشهادة الجزائرية لمحافظي الحسابات، كذلك أستاذ القانون 10-01 هيئة مهنية لكل مهن من المهن الثلاث وهي المصنف الوطني للخبراء المحاسبية والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، بعد أن كانت جميعها تنظم من قبل هيئة واحدة المتمثلة في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، كما أعطى القانون صلاحيات واسعة للمجلس الوطني فيما يتعلق بمهنة المراجعة والتي كانت تتحكم فيها سابقا المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وأصبح المجلس الوطني للمحاسبة خاضع لسلطة الوزير المكلف بالمالية، كذلك يمكن القول أنه وعلى الرغم من أن القانون 10-01 وعلى الرغم من أنه أضاف الكثير للمهنة إلا أنه يمكن إدراج بعض النقاط التي نرى أنها نقائص تضمنها القانون في النقاط التالية:

❖ وصاية وزارة المالية على المهنة يعني فرض تدخل الدولة في الإشراف عليها وهو ما قد يحد من استقلاليتها، هذه الاستقلالية التي نرى أن تكريسها يسهم أكثر في الرقابة و مراجعة الحسابات بكل موضوعية ونزاهة وهو ما يدعم محاصرة الفساد.

❖ في المادة 38 من القانون 10-01 نلاحظ أن المشرع تكلم عن حق المراجع في الاستقالة إلا أنه أغفل إدراج المراجع لأسباب الاستقالة والتي قد تكون مهمة ولها تأثير كبير كان تكون بسبب ضغوطات مورست عليه من قبل أطراف معينة كالعميل مثلا، وهنا بدلا من إعطائه حق الاستقالة يفترض وجود آلية أخرى تنصفه.

❖ كما توجد العديد من المواد التي عبرت عن نصوص جامدة تفتقر إلى آليات تطبيقها مثلا بالنسبة للمادة 51 الفقرة رقم 04 "أن لا تكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع أو مصلحة" هنا تفتقر المادة إلى الآلية التي يمكن للسلطة الوصية التأكد من وجود أو عدم وجود هذه التبعية.

كما أصدر المشرع مجموعة من المراسيم التنفيذية التي تفسر القانون 10-01 وهي كالتالي:

¹ المواد من 82 إلى 84، المرجع نفسه.

2. المرسوم التنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 07 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.
3. المرسوم التنفيذي رقم 11-25 مؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره.
4. المرسوم التنفيذي رقم 11-26 مؤرخ 27 جانفي سنة 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره يتضمن ما يلي:
 - 1.4 هدف المرسوم: المتمثل في تحديد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره؛¹
 - 4.2 مقر المجلس: حيث يحدد بمدينة الجزائر كما يمكن نقله إلى أي مكان آخر من التراب الوطني بقرار من الوزير المكلف بالمالية؛²
 - 4.3 تشكيلة المجلس: حيث يتشكل المجلس من تسعة (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية؛³
 - 4.4 الصلاحيات: تضمنت مهام المجلس وكذلك مهام رئيس المجلس والأمين العام وأمين الخزينة؛⁴
 - 4.5 قواعد السير: الترشح لانتخابات المجلس وسيرها، مداولات المجلس وسيره، وكذلك ما يتعلق بنفقات المجلس والجمعيات العامة ومداولات الجمعية العامة.⁵
5. مرسوم تنفيذي رقم 11-27 مؤرخ في 07 جانفي 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره.
6. مرسوم تنفيذي رقم 11-28 مؤرخ في 07 جانفي 2011 يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها.
7. مرسوم تنفيذي رقم 11-29 مؤرخ في 07 جانفي 2011 يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم.
8. مرسوم تنفيذي رقم 11-30 مؤرخ في 07 جانفي 2011 يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
9. مرسوم تنفيذي رقم 11-31 مؤرخ في 07 جانفي 2011 يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
10. مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 07 جانفي 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات

¹ المادة 01 من المرسوم التنفيذي رقم 11-26، مرجع سابق.

² المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11-26، مرجع سابق.

³ المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 11-26، مرجع سابق.

⁴ المواد من 04 إلى 08 من المرسوم التنفيذي رقم 11-26، مرجع سابق.

⁵ المواد من 09 إلى 23 من المرسوم التنفيذي رقم 11-26، مرجع سابق.

11. المرسوم التنفيذي رقم 10-13 مؤرخ في 13 جانفي 2013 يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.

12. المرسوم التنفيذي رقم 96-136 مؤرخ في 15 أفريل سنة 1996: كما تتضمن البنية التشريعية المنظمة للمهنة قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي صدر من خلال المرسوم التنفيذي رقم 96-136 مؤرخ في 15 أفريل سنة 1996 والذي تضمن ما يلي:

1.12 واجبات المهني: تتضمن ما يلي:

❖ واجبات المهني في أداء مهنته وفي علاقاته مع زبائنه وموكليه؛

❖ واجبات المهني في علاقاته بالنقابة؛

❖ واجبات المهني في علاقته بزملائه؛

❖ يتضمن واجبات تتعلق بتأطير المبتدئين؛

2.12 حقوق المهني: وتضمنت:

❖ الحق في التعاون؛

❖ الحق في الحصول على مقابل الأتعاب.

يأخذ على قانون أخلاقيات المهنة مع أنه تطرق لمختلف مبادئ أخلاقيات المهنة إلا أنه أغفل تقديم مفاهيم لهذه المبادئ، كذلك مع أن هذه النسخة من القانون هي نسخة قديمة تلتها العديد من التشريعات المتعلقة بالمهنة، إلا أنه لم يتم تحديثها بناء على المستجدات، كذلك أغفل القانون تقديم الآليات التي تساعد على دعم التزام المهنيين بأخلاقيات المهنة.

الفرع الثالث: عوامل أخرى

1. التعليم المحاسبي:

الاهتمام بالتعليم المحاسبي يعتبر ضرورة متواصلة، يمكن أن تتحقق من خلال توافر الأسس العلمية الصحيحة، التي يمكن من خلالها تحقيق الهدف من التعليم المحاسبي، لذلك لا بد من النظر إلى التعليم المحاسبي كنظام متكامل، يتكون من مجموعة من العناصر المترابطة التي تشتمل على الأشخاص، الذين يمكن تهيئتهم لممارسة العمل المحاسبي (بمختلف أشكاله وأنواعه)، والعمليات التشغيلية المتمثلة بوسائل التعليم التي يمكن استخدامها في التزويد بالمهارات المحاسبية من أجل تأهيل الأشخاص القادرين على ممارسة العمل المحاسبي (الأكاديمي أو المهني)، بما يحقق الهدف من نظام التعليم المحاسبي بصورة عامة.

1

يعتبر التعليم المحاسبي عملية مستمرة، ولا بد أن يكون لها أهداف، والتي ينبغي تقييمها بشكل مستمر للتأكد من تحقيقها، والعوائد التي يجب أن يحققها أي برنامج للتعليم المحاسبي تتمثل في الآتي:

¹ -الحسين رمضان السريتي، عبد الرؤوف سعيد عبود، العوامل المؤثرة على مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا، مقال بمجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، العدد الأول، ديسمبر 2014، ص 84.

- ❖ عوائد معرفية: والتي تعبر عن المعرفة ومهارات حل المشاكل التي يكتسبها الطالب؛
- ❖ عوائد سلوكية: والتي تشمل مهارات التعامل مع الغير والمهارات السلوكية والأخلاقية؛
- ❖ عوائد تأثيرية: والتي تشمل التأثيرات النفسية، والتي تجعل الطالب متميزاً، وله القدرة على التفكير المستقل.¹

أدت الأزمة المالية العالمية التي تجسدت في سقوط كبريات الشركات العالمية مثل شركة إنرون وشركة المراجعة آرثر أندرسون وغيرها، إلى إحياء الاهتمام بتدريس أخلاقيات المهنة ضمن المناهج التعليمية وفيما يلي تجارب بعض الدول والجامعات في هذا الخصوص²:

- ❖ إنشاء مركز للمسؤولية عن الأعمال في جامعة باركلي الأمريكية؛
- ❖ إعداد برنامج دكتوراه في الأخلاقيات والدراسات القانونية في مجال المشروعات والأعمال سنة 2004 في جامعة أرتون الأمريكية؛
- ❖ أضافت جامعة هارفارد مقرراً إجبارياً عن أخلاقيات الأعمال ضمن برنامج ماجستير إدارة الأعمال سنة 2003؛
- ❖ أنشأت جامعة كلومبيا مركزاً لأخلاقيات الأعمال ترجع إليه جميع النشاطات العلمية التي تجري في كلية إدارة الأعمال بالجامعة، من نشاطاته الدعوة إلى إعادة التعاليم الدينية النصرانية المتعلقة بالأداب والأخلاق والسلوك الحسن كحل للمشاكل التي تواجه مهنة المحاسبة، [هذه أعتقد فكرة جيدة يمكن أن نستوحي منها من أجل ربط الدراسة الأكاديمية في مختلف التخصصات ولاسيما المحاسبة والمراجعة بمبادئ الشريعة الإسلامية فيما يتعلق بالأخلاق المهنية]؛
- ❖ إصدار تقرير في أكتوبر 2005 عن أهمية تدريس الأخلاقيات في مؤسسات التعليم العالي في المملكة المتحدة، تبنى إصدار هذا التقرير مجلس التعليم العالي وجامعة برونييل وتم توزيعه على جميع الجامعات البريطانية.

لعل التغيير المنشود والمأمول في الفترة الراهنة يعتمد على مدى قدرة أساتذة المحاسبة على شرح المشكلات الحالية المتعلقة بفشل وتعثر الشركات لطلابهم، وتوعيتهم بأهمية دورهم وتعميق المسؤولية لديهم باعتبارهم المدراء والمراجعين وأصحاب المناصب القيادية في الشركات مستقبلاً.³

يلعب التعليم المحاسبي في الجزائر دوراً هاماً في إكساب الطالب مختلف المعارف المحاسبية، كذلك تم إدراج مقياس فساد وأخلاقيات الأعمال، والتي تدرس ضمن وحدة تعلم أفقية، في السداسي الرابع، وهو ما تم إدراجه من خلال القرارات الوزارية:

1 - نفسه ص 84

2 - إحسان صالح المعتاز، أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها " انهيار شركة إنرون والدروس المستفادة منها "، مقال بمجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد الأول، 2008، ص 274-275 بالتصرف.

3 - نفسه، 2008، ص 276.

قرار وزارة التعليم العالي و البحث العلمي رقم 693 مؤرخ في 24 جويلية 2014 يحدد برنامج التعليم للسنة الثانية ليسانس ميدان "علوم اقتصادي، تسيير و علوم تجارية" فرع علوم تجارية".

قرار وزارة التعليم العالي و البحث العلمي رقم 641 مؤرخ في 24 جويلية 2014 يحدد برنامج التعليم للسنة الثانية ليسانس ميدان "علوم اقتصادية، تسيير و علوم تجارية" فرع علوم التسيير".

قرار وزارة التعليم العالي و البحث العلمي رقم 642 مؤرخ في 24 جويلية 2014 يحدد برنامج التعليم للسنة الثانية ليسانس ميدان "علوم اقتصادي، تسيير و علوم تجارية" فرع علوم اقتصادية".

قرار وزارة التعليم العالي و البحث العلمي رقم 640 مؤرخ في 24 جويلية 2014 يحدد برنامج التعليم للسنة الثانية ليسانس ميدان "علوم اقتصادية، تسيير و علوم تجارية" فرع علوم مالية و محاسبة".

ينتظر من إدراج هذا المقياس إكساب الطلبة معارف تتعلق بأخلاقيات المهنة، وهو ما قد يدعم أخلاقياتهم المهنية في المستقبل.

2. نسبة مساهمة مؤسسة العميل في الإيراد الكلي لمكتب المراجعة:

إن ارتفاع نسبة مساهمة مؤسسة العميل في الإيراد الكلي لمكتب المراجعة (منشأة المراجعة) غالبا ما يؤثر على استقلال المراجع بصورة سلبية، حيث أن ارتفاع الأهمية النسبية لمساهمة مؤسسة العميل في الإيراد الكلي لمكتب المراجعة يجعل المراجع معرضا لضغوط قوية تجعله يخشى عزله واستبداله بمراجع آخر، خاصة في ظل البيئة التنافسية للمهنة، وبالتالي ترفع احتمال التأثير السلبي على استقلال المراجع وحياده¹؛ وهو ما قد يتسبب في ضعف التزام المراجع بمبادئ أخلاقيات المهنة.

3. مدة استمرار مراجع الحسابات في مراجعة مؤسسة معينة:

قد يحدث أن يتولى المراجع مهمة مراجعة حسابات شركة ما لفترات زمنية عديدة، مما يخلق نوع من العلاقة الاجتماعية بين المراجع وإدارة الشركة مما يؤثر سلبا على عملية المراجعة وعلى استقلالية المدقق وحياده.

في الجزائر تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، كما أنه بعد مضي ثلاث سنوات من العهدين يمكن للشركة أن تعين محافظ الحسابات مرة أخرى²، هذه الفترات قد تكون كافية لنشوء تلك العلاقات الاجتماعية.

4. الحالة المالية للمؤسسة محل المراجعة:

1 - - عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مرجع سابق، ص 51، بالتصرف.
2 - المادة 27 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 42 المؤرخة في 2010.07.11.

اختلفت نتائج الدراسات بشأن تأثير المركز المالي للعميل على استقلال مراقب الحسابات، فقد توصلت دراسة kanpp 85 إلى أن قوة الهيكل المالي للمنشأة محل المراجعة ترفع قدرتها على فرض رأيها على مراقب الحسابات في حالة وجود أي تعارض بينهما، وعلى النقيض من ذلك توصلت دراسة gu1 89 إلى عدم وجود علاقة بين المركز المالي للعميل أو للمنشأة محل المراجعة واستقلال مراقب الحسابات¹.

5. طبيعة الخلاف بين مراجع الحسابات وإدارة المنشأة

إن عدم وضوح معايير المراجعة ووجود مجالات ومناطق تخضع للتقدير والحكم الشخصي يؤدي إلى انخفاض مقاومة مراقب الحسابات لضغوط الإدارة، مع ضرورة وضوح صياغة معايير المراجعة بحيث يقل استخدام التقدير والحكم الشخصي عند تطبيق هذه المعايير².

6. الأتعاب:

تعرف أتعاب المراجع بأنها المبالغ أو الأجرور أو الرسوم التي يتقاضاها نظير قيامه بعملية المراجعة لحسابات شركة ما، ويتم تحديد الأتعاب بموجب العقد الذي يتم بين المنشأة محل الفحص وبين المراجع وفقا للزمن الذي تستغرقه عملية المراجعة والخدمة المطلوبة منه وحاجة عملية المراجعة للمساعدين³.

وبما أنه يتم تحديد الأتعاب للمراجع من قبل الجهة التي قامت بتعيينه فإن ذلك سيؤثر على استقلالية المراجع [وبالتالي سيؤثر بدوره على مدى التزامه بأخلاقيات المهنة] وفي إطار دراسة أثر تحديد الأتعاب على استقلالية المراجع فقد تم التوصل إلى أن قيمة الأتعاب وطريقة السداد لتلك الأتعاب تؤثر على استقلالية المراجع الخارجي وتم تقديم بعض الاقتراحات التي من شأنها تخفيف خطر تحديد أتعاب المدقق على استقلالية المراجع وهي كالتالي⁴.

❖ أن تقوم جهة رسمية بتحديد أتعاب المراجعة وفقا لمعايير معينة تقطع الطريق أمام المساومة في تحديدها؛

1 - عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مرجع سابق، ص 61-62.

2 - نفسه، ص 62.

3 - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية، دار المسيرة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006، ص 84.

4 - رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات - النظري، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2011، ص 109، بالتصرف.

- ❖ أن تقوم جهة مهنية بتحديد معدل معياري لأجر ساعة المراجعة؛
- ❖ أن يمتنع أي مراجع عن القيام بمراجعة أعمال شركة بأجر أقل مما كان يتقاضاه فيها زميله في السابق.

أما فيما يتعلق بعوامل تحديد الأتعاب فندرجها في الآتي:¹

- ❖ حجم الشركة وطبيعة نشاطها؛
- ❖ نظام الرقابة الداخلية المطبقة، حيث أن النظام الجيد الكفاء يؤدي لتقليل الأخطاء الجوهرية، وبالتالي تضيق مدى الإجراءات التي يقوم بها المراجع ومن ثم زمن وجهد المراجع مما يقلل تكلفة تنفيذ عملية المراجعة؛
- ❖ درجة الآلية المستخدمة في النظام المالي وتعقد عمليات الشركة، وبالتالي ضرورة وجود تخصصات مختلفة لإتمام عملية المراجعة مما يؤدي إلى زيادة التكلفة؛
- ❖ درجة المخاطرة من وجهة نظر المراجع حيث أن زيادتها تؤدي لتوسيع نطاق الإجراءات وبالتالي زيادة الوقت المستغرق في عملية المراجعة وارتفاع التكلفة؛
- ❖ استخدام أسلوب العينات الإحصائية في عملية المراجعة والذي يساعد في سرعة انجاز العمل ومن ثم تقليل تكلفة عملية المراجعة، ويتم استخدام أسلوب العينات الإحصائية في ظل وجود نظام للرقابة الداخلية كفاء وفعال.

في الجزائر تحدد أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته من قبل الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداوولات، ولا يمكن لمحافظ الحسابات تلقي أي أجر أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار المهمة، ولا يمكن احتساب الأتعاب على أساس النتائج المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.²

7. تعيين المراجع وعزله:

يقصد بتعيين مراجع الحسابات تفويضه بمهمة تتمثل في مراجعة حسابات الشركة والتأكد من أنها صحيحة ومنتظمة ومعدة طبقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً، وأن القوائم المالية تعطي صورة صادقة لوضعية الشركة المالية ونتائج نشاطها، وفيما يخص طريقة تعيين المراجع، فإنها تختلف حسب نوع المهمة المكلف بها، فإذا كانت مهمة مراجعة قانونية فتعيينه يعود للمساهمين أو الملاك من خلال الجمعية العامة باعتبار المراجع الخارجي يعمل وكيلاً عن المساهمين لرقابة أعمال الإدارة، بينما إذا كانت المهمة تعاقدية فقد يقوم بذلك المساهمون أو الملاك أو الإدارة أو أي طرف آخر له علاقة، وذلك حسب الهدف من المهمة، أما عزل المراجع فيقصد به إنهاء عمل المراجع أو التخلي عن خدماته، والأصل أن من يقوم

1 - زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية، عمان، الأردن، 2009، ص137.

2 - مادة 37 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 42 المؤرخة في 2010.07.11.

بالتعيين هو من يقوم بالعزل أو إنهاء المهام، كما قد يكون التخلي عن مهمة المراجعة بمحض إرادة المراجع وذلك لأسباب شخصية أو موضوعية تجعله يقدم استقالته.¹

بالنسبة لتعيين المراجع في الجزائر فقد تطرق إليه المرسوم التنفيذي رقم 11-32، حيث يتم تعيين المراجع من خلال دفتر شروط خلال أجل أقصاه شهر بعد إقبال آخر دورة من طرف الجمعية العامة²، أما في حالة تجديد العهدة فلا يتم إعداد دفتر شروط جديد³، تقوم الهيئات الملزمة بتعيين المراجع بتشكيل لجنة تقييم العروض، وتقوم اللجنة بعرض نتائج تقييم العروض، حسب الترتيب التنازلي، على الجهاز المؤهل للقيام بمعابنتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين مراجع الحسابات⁴، يرسل المراجع رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية خلال أجل أقصاه ثمانية أيام بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه⁵.

أما بالنسبة لإنهاء مهام مراجع الحسابات فيتم من خلال النقاط التالية:

- ❖ تنتهي مهام مراجع الحسابات بعد اجتماع الجمعية العامة العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة⁶.
- ❖ يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر أسهم الشركة، في الشركات التي تلجأ علنية للادخار، أن يطلبوا من العدالة، وبناء على سبب مبرر، رفض مراجع أو مراجعي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة.
- و إذا تمت تلبية الطلب، تعين العدالة مراجعا جديدا للحسابات ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مراجع الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة⁷.
- ❖ في حالة حدوث خطأ أو مانع، يجوز بناء على طلب مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر أسهم الشركة أو الجمعية العامة، إنهاء مهام مراجع الحسابات قبل الانتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة⁸.
- ❖ كما يمكن أن تنتهي مهام مراجع الحسابات عن طريق الاستقالة، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مدته ثلاثة أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة⁹.

1 - شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة - دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية- أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 01، 2012، ص52.

2 المادة 03، المرسوم التنفيذي 11-32، مرجع سابق.

3 المادة 11، المرجع نفسه.

4 المادة 13، المرجع نفسه.

5 المادة 14، المرجع نفسه.

6 المادة 715 مكرر 7، من الأمر رقم 75-59.

7 المادة 715 مكرر 8، المرجع نفسه.

8 المادة 715 مكرر 9، المرجع نفسه.

9 المادة 38، القانون 10-01.

خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل إلى المفاهيم التي تخدم موضوع الدراسة، ففي البداية قدمنا مختلف المفاهيم المتعلقة بأخلاقيات مهنة المراجعة، وعرجنا على الدستور الدولي لأخلاقيات مهنة المراجعة وكذا ما أسميناه بالدستور المحلي لأخلاقيات المهنة، وبدلاً من أن نتكلم فقط على قانون أخلاقيات المهنة فقد فضلنا عرض كل ما تطرقت له القوانين الجزائرية والتي تمس أخلاقيات المهنة، وأجرينا نوع من المقارنة بين الدستورين الدولي والمحلي، وعلى ضوء ما تناولناه اتضح لنا أن أهم ما تميز به الدستور المحلي هو ما تعلق بحالات التنافي والموانع فبدلاً من البحث عن حل للمأزق الأخلاقية والوقاية منها تم تجنب المراجع الوقوع فيها بوضع الموانع، كما أن أهم المبادئ الأخلاقية التي تم التركيز عليها سواء على المستوى المحلي أو الدولي أو من خلال مختلف المفاهيم المقدمة عن أخلاقيات المهنة تتمثل في السر المهني، الأمانة، الكفاءة والعناية المهني، السلوك المهني، وفي الجزء الأخير من الفصل قدمنا مختلف مكونات بيئة عمل مراجع الحسابات التي ارتأينا أنها الأكثر تأثيراً على استقلاليتها، والتزامه بأخلاقيات المهنة، فكان هناك عامل التعليم المحاسبي، وعوامل متعلقة بمراجع الحسابات ومكتب المراجعة، وأخرى تتعلق بالبنية التشريعية، كذلك الهيئات المنظمة للمهنة، وأخيراً العملاء وارتأينا أن هذا الأخير يؤثر من خلال الأتعاب، تجديد العهدة وغيرها.

الفصل الثاني: الدراسات السابقة

المبحث الأول: عرض الدراسات السابقة
المبحث الثاني: حول الدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية

تمهيد:

التطرق للدراسات السابقة لموضوع الدراسة أو المواضيع المتعلقة بها، والتعرف على الأدوات المستخدمة، الأجزاء المعالجة من الموضوع والنتائج المتوصل إليها تساعدنا في توجيه الموضوع، من خلال الاستفادة من هذه الدراسات، والتأكد من تحقيق قيمة مضافة.

حسب ما توفر لدينا من دراسات سابقة فيمكن القول أن الدراسات الجزائرية التي تناولت نفس موضوع الدراسة أو الموضوعات ذات الصلة هي قليلة جداً، لذلك يمكن القول بأن دراستنا تعتبر إثراء للمكتبة الوطنية، كما تفتح آفاقاً جديدة للبحث، أما الدراسات الأخرى فقد تناولت دراسات ذات العلاقة بموضوع الدراسة، إلا أنها لم تعالج موضوع دراستنا الحالية بالقدر الكافي.

في هذا الفصل نستعرض مجموعة من الدراسات السابقة التي عالجت جوانب من الموضوع أو إشكالية الدراسة، وأيضا الدراسات التي استفدنا منها في توجيه مسار الدراسة لحل الإشكالية المطروحة، وقسمنا هذا الفصل إلى مبحثين تضمن **المبحث الأول** عرض الدراسات السابقة، أما **المبحث الثاني** تم مناقشة ما جاءت به هذه الدراسات، كما تم القيام بنوع من المقارنة بين هذه الدراسات ودراستنا والتركيز على ما يميز دراستنا.

المبحث الأول: عرض الدراسات السابقة

تم التطرق في هذا المبحث إلى مختلف الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة أو حاكته، سواء من بجانب أخلاقيات مهنة المراجعة، أو مكونات بيئة عمل مراجع

الحسابات، حيث نعرض في المطلب الأول الدراسات العربية وفي المطلب الثاني نعرض الدراسات الأجنبية.

المطلب الأول: عرض الدراسات العربية

نعرض في هذا الجزء مختلف الدراسات السابقة العربية التي تناولت موضوع الدراسة أو حاكت موضوع الدراسة.

1. دراسة أيوب بوقرورة:

هدفت الدراسة إلى إبراز أثر أخلاقيات مهنة محافظة الحسابات على جودة المراجعة الخارجية، حيث قام الباحثان بتوزيع استبانته على عينة مكونة من 54 خبير محاسبي، محافظ حسابات وأستاذ جامعي، استعان الباحثان ببرنامج spss* حيث استخدمنا مجموعة من الاختبارات الإحصائية " معاملات الارتباط سبيرمان spearman، طريقة alpha cronbach's، اختبار T، توصل الباحثان من خلال هذه الاختبارات إلى إن هناك علاقة ارتباط بين نزاهة محافظ الحسابات وجودة المراجعة، كما توجد علاقة ارتباطية بين موضوعية محافظ الحسابات وجودة المراجعة، وكذا وجود علاقة ارتباطية بين الكفاءة والعناية المهنية لمحافظ الحسابات وجودة المراجعة، كما توجد علاقة ارتباطية بين سرية محافظ الحسابات وجودة المراجعة، ليتوصل الباحثان في الأخير إلى أن تدعيم أخلاقيات العمل لدى محافظ الحسابات يضمن جودة المراجعة الخارجية وبالتالي توفير معلومات ذات مصداقية في القوائم المالية¹.

2. دراسة زينب حجاج:

هدفت الدراسة إلى تبيان مدى تأثير عدم التزام المحاسب والمراجع بقواعد وسلوكيات المهنة على تحقيق أهداف المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال الدولية والمحلية، حيث تطرقت الباحثة إلى أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال الدولية ثم في بيئة الأعمال المحلية، أما العمل الميداني فقد قامت الباحثة بإجراء مقابلة مع عدد من المحاسبين والمراجعين في ولاية البليدة تضمنت مجموعة من الأسئلة تتعلق بمدى معرفة والتزام المحاسبين والمراجعين في الجزائر بأخلاقيات المهنة، تحصلت الباحثة على إجاباتها، لتتوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها ضرورة انضمام الهيئات المحاسبية الجزائرية إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية، والإتحاد الدولي للمحاسبين وذلك بهدف التكيف المستمر مع المستجدات الدولية، الإصلاحات التي تقوم بها الجزائر على مستوى النظام المحاسبي والمراجعة تبقى غير فعالة إذا تم إهمال مراقبة تطبيق قواعد المهنة التي تؤثر مباشرة على

¹ أيوب بوقرورة، عبد العالي محمدي، مدى تأثير أخلاقيات مهنة محافظة الحسابات على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر - دراسة ميدانية-، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الرابع حول "تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات"، جامعة عمار تليجي الأغواط كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير 20-21 نوفمبر 2013.

*Statistical Package for the Social Sciences

جودة المعلومات، وبالتالي على أداء مستخدميها، بالإضافة إلى ضرورة تطوير أو إنشاء دستور لأداء أخلاقيات المهنة، وإنشاء وسائل تشجيعية تساهم في جعل المهنيين يلتزمون بأخلاقيات مهنتهم كإنشاء وسائل تحد المنافسة غير الشرعية بين المهنيين، وتحقيق العدل لتفادي توجهات بعضهم نحو السلوك الأخلاقي¹.

3. دراسة عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري:

هدفت الدراسة إلى توضيح الإطار العام لأخلاقيات مهنة التدقيق والتعرف على جوانبها بهدف تحديد ما تتضمنه من جوانب أخلاقية، وكذا 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 وأيضا الوقوف على السلبيات التي تحد من فاعلية عملية التدقيق، أما عينة الدراسة فتكونت من 72 مستجيب من المديرين الماليين والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في شركات الصناعة المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية في هذه الشركات، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بإعداد استبانته شملت 53 فقرة وتم تحليلها باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية (SPSS)، وتوصل الباحث إلى عدد من النتائج أبرزها أنه يوجد تأثير للموضوعية والاستقلالية، الأمانة والاستقامة، المصداقية، النزاهة والشفافية، السرية، الكفاءة المهنية على جودة عملية التدقيق².

4. دراسة محمود بكر خليل عبد العال:

تهدف الدراسة إلى معرفة مدى التزام مراجعي الحسابات العاملين بشركات ومكاتب مراجع الحسابات في قطاع غزة بفلسطين بأخلاقيات مهنة المراجعة وقواعد السلوك المهني التي تنظم وتحكم وتضبط سلوكيات المراجعين وكذلك علاقتهم مع عملائهم ومستخدمي التقارير المالية وذلك بالتركيز على التعرف على درجة الالتزام بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني وإلقاء الضوء على أهمية الأخلاق والسلوكيات المهنية في مجال مراجعة الحسابات، التعرف على أثر الوعي والالتزام الديني لمراجع الحسابات على سلوكهم المهني والأخلاقي، التعرف على أثر القوانين والأنظمة المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات في فلسطين على مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني، ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم استبانته وتوزيعها على مجتمع الدراسة بشكل كامل والذي بلغ 63 مراجع حسابات باستخدام طريقة الحصر الشامل، وقد تم استرداد 54 استبانته بنسبة 85,7%، حيث استخدم الباحث الحزمة الإحصائية (spss)، وتوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن مراجعي الحسابات يلتزمون بدرجة كبيرة جدا بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي، كما يلتزم

¹ زينب حجاج، تأثير عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة على المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال الدولية – دراسة ميدانية، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي الأول " المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، يومي 04 و05 ديسمبر 2012.

² عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري، قواعد سلوك وأداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012.

مراجعي الحسابات بدرجة كبيرة جدا بقواعد السلوك المهني التي أوصت بها جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية ونقابة المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، كما يؤثر الالتزام والوعي الديني لمراجعي الحسابات بدرجة كبيرة جدا على سلوكهم المهني والأخلاقي والتزامهم بقواعد السلوك المهني، كذلك فإن القوانين والأنظمة المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات تؤثر بدرجة كبيرة على التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني¹.

5. دراسة أسامة عبد اللطيف محمود:

تهدف هذه الدراسة إلى بيان دور التعليم المحاسبي في الجامعات الأردنية في ترسيخ أهمية الممارسات الأخلاقية لمهنة المحاسبة والتدقيق للحد من الفساد في الأردن، من خلال التركيز على جانب معايير التعليم المحاسبي الدولية، لذلك تسعى هذه الدراسة إلى إبراز الدور الهام للجامعات والمقررات الدراسية في تعزيز القيم الأخلاقية لدى الممارسين للمحاسبة، وقد تم تجميع بيانات الدراسة من خلال استبانته وزعت على عينة الدراسة المكونة من 40 من أعضاء الهيئة التدريسية في الجامعات الأردنية الحكومية والخاصة وتم استرداد 36 استبانته، أما فيما يتعلق بتحليل البيانات أستخدم أساليب الإحصاء الوصفي لاستخراج التكرارات وإيجاد النسب المؤوية لوصف متغيرات الدراسة والإجابة على أسئلة الدراسة، وتخلص الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: يعتقد أعضاء الهيئة التدريسية في أقسام المحاسبة في الجامعات الأردنية أن التعليم الجامعي يلعب دوراً ذا أهمية في نقل المعرفة وزيادة الإدراك للطلبة، علاوة على زيادة مهاراتهم للممارسات الأخلاقية التي يجب عملها مما يحد من مكافحة الفساد، كما يشير هؤلاء إلى أن السبب وراء تدني المعرفة بالأمور الأخلاقية في المحاسبة والتدقيق يعود إلى عدم تدريس أخلاقيات المهنة للطلبة الذين أظهروا ميلاً لاعتبار أن الفساد والفسل المالي لهما أسباب عديدة احدها عدم تدريس الأخلاقيات المهنية بالشكل المطلوب بالجامعات، كما أن مستوى تغطية أخلاقيات المهنة في المحاسبة أثناء التدريس الجامعي وفقاً لمتطلبات التعليم المحاسبي الدولي كانت دون المستوى المطلوب بالإضافة إلى الخطط الدراسية لتخصصات المحاسبة في الجامعات الأردنية لا تتضمن مواد مستقلة تتعلق بأخلاقيات المهنة².

6. دراسة طه أحمد حسن أرديني:

تهدف الدراسة إلى التعرف على أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق والوقوف على التحديات التي تواجهها في التطبيق من قبل المحاسبين في الوحدات الاقتصادية، وقد تمثل مجتمع الدراسة في ممارسي مهنة المحاسبة في مدينة الموصل من المحاسبين سواء كانوا أكاديميين أو استشاريين في مكاتب الخدمات ومنظمي حسابات ومحاسبين في وحدات اقتصادية، وقد تم تصميم استبانته حيث بلغ عدد الاستبيانات التي وزعت عشوائياً على عينة الدراسة 100 استبانته عاد منها 87 استبانته، لتحليل البيانات استخدم الباحث أساليب إحصائية

¹ محمود بكر خليل عبد العال، مرجع سابق.

² أسامة عبد اللطيف محمود، حسام الدين خدّاش، محمود نصار، دور التعليم المحاسبي في ترسيخ الممارسات الأخلاقية لمهنة المحاسبة والتدقيق والحد من الفساد "دراسة تطبيقية على الجامعات الأردنية"،

تتمثل في التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، الوسط الرفضي وقد تم التحليل باستخدام البرنامج الإحصائي spss ليتوصل الباحث إلى مجموعة من النتائج نذكر أهمها فيما يلي: تحتاج مهنة المحاسبة في العراق على نحو خاص إلى أن تمتلك قواعد أخلاقيات مهنة المحاسبة يلتزم بها المحاسب عند ممارسة المهنة، على الرغم من أن هناك منظمات مهنية في العراق تشرف على تنظيم مهنة المحاسبة وتقر معايير تحدد فيها قواعد السلوك المهني إلا أن 75% من عينة الدراسة يرى بأن هذه القواعد لا تواكب التطورات المهنية الحديثة وأنه يجب متابعة هذه القواعد وتحديثها، هنالك ضعف في التأهيل النظري والعملي للمحاسب في الجامعات العامة، 64% من عينة الدراسة يؤكدون على أن هناك غموض وعدم وضوح في قواعد أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق، إن من أهم التحديات الناشئة على التعارض في المبادئ الأخلاقية ذاتها هي أن المحاسب يعيش حالة من التناقض عندما يطلب منه عدم الكشف عن أسرار الوحدة الاقتصادية وفي الوقت نفسه عليه أن لا يكشف عن حالة فساد أو عدم أخلاق ممن هم في قمة الهرم الإداري، إن عدم توافق السلطات الممنوحة للمحاسب مع الواجبات المكلف بها وعدم اختصاص المرؤوسين في العمل المحاسبي كان من أكثر التحديات المتعلقة ببيئة العمل¹.

7. دراسة أشرف عبد الحليم محمود كراجة:

تهدف هذه الدراسة إلى قياس مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن، والتعرف على الوسائل التي تشجعهم على الالتزام بالسلوك المهني، شملت الدراسة الميدانية مدققي الحسابات الخارجيين ومستخدمي البيانات المالية والجهات الرقابة والإشراف على مهنة التدقيق في الأردن، وقد بلغت عينة الدراسة 236 مفردة تم توزيعها على فئات الدراسة، أما فيما يتعلق بتحليل البيانات فقد استخدم الباحث ثلاثة أساليب إحصائية هي اختبار (T)، اختبار تحليل التباين الأحادي، اختبار تحليل الانحدار المتعدد وقد توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها: تبين أن مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن يتقيدون غالباً بقواعد السلوك المهني الصادرة عن هيئة المحاسبين القانونيين الأردنيين، تبين كذلك أن جميع فئات الدراسة اتفقت على أن جميع الوسائل المذكورة في الدراسة تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني، وقد أجمعت فئات الدراسة على أن معايير التدقيق الدولية تعد من أهم الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني، تبين أيضاً أن هناك اختلاف في وجهات نظر فئات الدراسة حول مستوى أهمية الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني².

8. دراسة محجوب عبد الله حامد:

¹ طه أحمد حسن أرديني، التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق، مقال بمجلة تنمية الرافدين، 2007.
² أشرف عبد الحليم محمود كراجة، مرجع سابق.

تهدف الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات في السودان بقواعد وآداب مهنة المراجعة وكذا التحقق من أثر القوانين المنظمة للمهنة والبيانات الشخصية لمراجعي الحسابات على مدى التزام مراجعي الحسابات في السودان بقواعد سلوك وآداب المهنة، يتمثل مجتمع الدراسة في المراجعين والمحاسبين القانونيين المرخصين من قبل مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة البالغ عددهم 269 محاسباً قانونياً، أما عينة الدراسة اختيرت عشوائياً من مجتمع الدراسة حيث وزع الباحث 80 استمارة أي على ما نسبته 30% من مجتمع الدراسة وتم استرداد 70 استمارة أي ما نسبته 87% من العينة واستبعدت منها 13 استمارة لعدم صلاحيتها، فكان عدد الاستمارات الصالحة للتحليل 57 استمارة أي ما نسبته 71% من العينة، استخدم الباحث لتحليل البيانات مجموعة من الأساليب الإحصائية، حيث اختبر مدى توافر الثبات والاتساق الداخلي بين الإجابات على الأسئلة من خلال احتساب معامل المصادقية ألفا كرمباخ "Alpha-cronbach" كما استخدم الباحث مجموعة من الأساليب الإحصائية الوصفية وهي الوسط الحسابي لاحتساب متوسط إجابات عبارات الدراسة، وايضا استخدم اختبار T لاختبار الدلالة الإحصائية لفرضيات الدراسة عند مستوى معنوية 05%، وقد توصل الباحث في نهاية الدراسة إلى مجموعة من النتائج نذكر أهمها فيما يلي: يلتزم معظم مراجعي الحسابات في السودان بقواعد وسلوك وآداب مهنة المراجعة بصورة عامة، لا توجد قواعد سلوك وآداب لمهنة المراجعة صادرة عن مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان مما يعتبر قصور كبير للمجلس، عدم وجود معايير مهنية للمراجعة والمحاسبة صادرة عن مجلس تنظيم المهنة مما يؤثر كثيرا على أداء المحاسبة والمراجعة في السودان، لا يقوم المجلس بمراجعة جودة مكاتب المراجعة مما أدى إلى فوضى في أداء تلك المكاتب بصورة تسيء للمهنة.

9. دراسة أسامة عبد المنعم و سيد علي:

تهدف الدراسة إلى معرفة أسباب الأزمات المالية وأثرها على مهنة المحاسبة، حيث عالج الباحثان إشكالية ما إذا كان هنالك ضعف في معايير المحاسبة والتدقيق والقوانين الخاصة بالمهنة أدت إلى نشوء وظهور الأزمة المالية العالمية أم هنالك ضعف في أخلاقيات القائمين بتطبيق تلك المعايير، حيث قام الباحثان بعرض الدراسات السابقة وتقديم الجانب النظري وتحليله وتمثلت أهم النقاط التي عرضتها الدراسة في أسباب الأزمة المالية، النظريات المفسرة لظهور الأزمات المالية، الأزمة المالية ومعايير القيمة العادلة، الأزمة المالية من الناحية التدقيقية، قدم الباحثان كذلك تجارب من الواقع حول تجاهل مدققي الحسابات معايير التدقيق والمحاسبة (ضعف أخلاقيات مدققي الحسابات) ليتوصل الباحثان إلى مجموعة من الاستنتاجات نذكر أهمها في الآتي: لم يكن الانهيار الاقتصادي العالمي وحدث الأزمة المالية العالمية بسبب ضعف في معايير المحاسبة والتدقيق والقوانين الخاصة المرتبطة بها، ولكن حدثت بسبب ضعف أخلاقيات وتمادي مدراء الشركات التنفيذيين في

¹ library.iugaza.edu.ps/thesis/115153.pdf.12/09/2018,15 :48

استغلال تلك المعايير في تحقيق مصالح شخصية مرتبطة بشركاتهم، ضعف أخلاقيات مدققي الحسابات لتمسكهم بمعايير التدقيق والمحاسبة وعدم ممارستهم لموضوع الشك المهني عند تدقيق الحسابات الخاصة بالشركة لموضوع التدقيق، هناك العديد من الجهات التي تقوم بإصدار المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة ولكن المشكلة تكمن في مرونة هذه المعايير وعدم إلزاميتها مما جعل المدققين يوظفون هذه المرونة في خدمة الشركات التي تستعين بخدماتهم، هناك مشكلة في تفسير استخدام معايير المحاسبة كمعايير القيم العادلة حيث تم توظيفه من بعض الشركات في تحقيق مزايا خاصة في شركاتهم، عدم تطبيق والأخذ بالاعتبار كل ما جاء من مفردات قانون سبرانيز أكسلي وكذلك المعيار الأمريكي رقم 99 مما أثر على كفاءة وأداء مدققي الحسابات الخارجيين، إن إيقاف العمل بمعايير القيمة العادلة ليس بمصلحة أسواق رأس المال وأنها ستعيد بالإبلاغ المالي إلى الوراء حيث أن الشفافية أقل والقدرة على المقارنة أضعف، وهذا لن يساعد على استقرار السوق¹.

10. دراسة سوسن أحمد سعيد:

تهدف الدراسة إلى توضيح الإطار النظري لأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق في المناهج الوضعية وفي الشريعة الإسلامية، كذلك التعريف بهيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية AAIOfI، ثم مقارنة الأخلاقيات الدولية (الوضعية) بنظيرتها الإسلامية، توصل الباحثان في نهاية الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: وجود فروق جوهرية بين المؤسسات المالية الإسلامية والتقليدية أثر على طبيعة عمل المحاسبين والمدققين، وقد استوجب ذلك وضع قواعد ومواثيق أخلاقية سواء في المؤسسات المالية الإسلامية أو التقليدية تكون متوائمة مع الطبيعة المميزة لتلك لمؤسسات، لا توجد فروق جوهرية بين المبادئ الإسلامية والمبادئ الدولية لأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق فيما يتعلق بالأمور المهنية والإجراءات الفنية، الميثاق الإسلامي أكثر شمولية لكونه تضمن القواعد الدولية (الوضعية) فضلا عن المبادئ الإسلامية التي تلائم طبيعة المؤسسات المالية الإسلامية، هناك مبادئ تضمنها الميثاق الإسلامي وهي تستند بالكامل إلى الشريعة الإسلامية وهي المشروعية والسلوك الإيماني فضلا عن الأسس الشرعية لأخلاقيات المحاسب والمدقق والمتمثلة في الأمانة، مبدأ الاستخلاف للبشرية في الأرض، الإخلاص، الإحسان وإتقان العمل، مراقبة الله تعالى، الميثاق الإسلامي أشار إلى أنه في حالة وجود مواثيق لأخلاقيات المحاسب والمدقق فلا مانع من الالتزام بما جاء فيها فضلا عما جاء في هذا الميثاق وهذا ربما يضعف من القوة الإلزامية لتطبيق هذا الميثاق ويترك مجالاً لعدم الاهتمام به من قبل المدققين ومكاتب التدقيق².

11. دراسة إحسان صالح المعتاز:

¹ أسامة عبد المنعم سيد علي، عمر إقبال المشهراني، الأزمة المالية العالمية هل هي أزمة معايير محاسبية وتدقيقية أم أخلاقية، أبحاث اقتصادية وإدارية جامعة محمد خيضر بسكرة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد الثامن، ديسمبر 2010.

² سوسن أحمد سعيد، عبد الواحد غازي، مرجع سابق، 2014.

تناقش الدراسة قضية انهيار شركة إنرون بالشرح والتحليل، حيث تقوم بوصف سقوط هذه الشركة العملاقة، وكيف أن هذا السقوط ارتبط بفقدان الأخلاقيات لدى كل من مكتب المراجعة وأطراف من داخل الشركة مثل إدارة الشركة ومجلس الإدارة وأعضاء لجنة المراجعة، كما تهدف الدراسة لتقديم توصيات التي يمكن من خلالها الرقي بمستوى أخلاقيات الأعمال، وكذلك تحسين مستوى الرقابة داخل الشركات عبر تطوير لائحة حوكمة الشركات الصادرة عن هيئة سوق المال، وهو ما يعزز الرقابة والمسائلة والإفصاح في شركات المساهمة السعودية، كما تطرق الباحث إلى مساهمة المناهج التعليمية المحاسبية في دعم أخلاقيات المهنة حيث اتضح توجه بعض الجامعات الأوربية والأمريكية مؤخرا إلى تكثيف دراسة الأخلاقيات في مواد مستقلة ضمن مناهج البكالوريوس والماجستير في تخصصات العلوم والمالية والإدارية.¹

12. دراسة ميلود زيد الخير، ياسين عفايلية:

تعالج الدراسة إشكالية ربط التدقيق بمفهوم الحوكمة وتجسيده ضمن إطار قواعد السلوك وأخلاقيات المهنة، انطلاقا من فرضية أن الحوكمة تركز على الانضباط الأخلاقي والدور الرقابي لمهمة المحاسبة والتدقيق، تناولت الدراسة التطور التاريخي للتدقيق على المستوى العالمي وفي الجزائر والمفاهيم المتعلقة بالتدقيق ثم تطرقت إلى مهنة التدقيق والحوكمة، ليخلص إلى إبراز موضوع الالتزام الأخلاقي والسلوكي وآداب المهنة، توصل الباحثان في نهاية الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: تطورت مهنة التدقيق في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة، الاعتراف بالحاجة للاستقلالية والحياد في تدقيق القوائم المحاسبية، عرفت الجزائر عدة مراحل في تطوير وترسيخ مبادئ التدقيق، والمراجع الداخلي والخارجي هما أحد وسائل تجسيد مفهوم حوكمة الشركات على أرض الواقع، تركز الحوكمة على السلوك الأخلاقي، تنظيم مهنة ليس فنيا فقط، وإنما يصب في خدمة المجتمع والبيئة.²

المطلب الثاني: عرض الدراسات الأجنبية

نعرض في هذا الجزء مختلف الدراسات السابقة الأجنبية التي تطرقت لموضوع الدراسة أو حاكت موضوع الدراسة.

1. دراسة Hasan Flayyeh Al qtaish et al:

الهدف من هذه الدراسة هو التعرف على مفهوم القواعد الأخلاقية لمهنة مراجعة الحسابات ومفهوم جودة التدقيق وتحليل أثر الامتثال للقواعد على جودة المراجعة، ومن ثم تقديم توصيات لتطوير عملية التدقيق من خلال قياس وتحليل تأثير التزام مدققي الحسابات

¹ إحصان صالح المعتاز، مرجع سابق، 2008.

² ميلود زيد الخير، ياسين عفايلية، التدقيق بين الحوكمة وأخلاقيات المهنة، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار تليجي الأغواط، 20-21 نوفمبر 2013.

بالأخلاق المهنية على جودة التدقيق، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إعداد استبانته والتي شملت 37 سؤال وزعت على عينة الدراسة المتمثلة في مجموعة من المدققين وممارسي مهنة التدقيق وعددها (59) مدقق حسابات، تم استرجاع (54) استبانته، تم استخدام الانحدار لاختبار فرضيات الدراسة، حيث توصلت الدراسة لنتائج أهمها: أن هناك تأثير بنسبة عالية الالتزام بأخلاقيات مهنة مراجعي الحسابات على جودة المراجعة، واتضح أن درجة تأثير الالتزام بأخلاقيات المهنة على جودة التدقيق متفاوتة، حيث كان استقلال المراجع في المقام الأول، واستقامة مدقق الحسابات والنزاهة في المركز الثاني، والثالث الكفاءة بدلا من مدقق الحسابات، والالتزام بالسلوك المهني في المركز الرابع، وفي الأخير التزام مدقق الحسابات لسرية المعلومات¹.

2. دراسة Alexandra Ardelean:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير أخلاقيات مراجعي الحسابات على ثقة المجتمع بمهنة مراجع الحسابات، حيث قسمت الدراسة إلى ثلاث أقسام، شرعية المدققين في السوق والتي تبررها مسئوليتهم الانتمانية للجمهور، تحليل للأخلاقيات في مهنة المراجعة، الجزء الأخير يتعلق بمساءلة مدققي الحسابات والأهمية التي تحلها ثقة الجمهور في العمل الذي يقومون به المراجعون، حيث تم استخدام التحليل البنائي للتأكد من أن أخلاقيات مراجعي الحسابات تعرضت لمخاطر تعارض المصالح مما يؤثر على ثقة المجتمع في مراجعي الحسابات، وتوصلت الدراسة إلى أن حالات فشل المراجعة نادرة نسبياً، ومع ذلك فإن ردود الفعل القوية في مواجهة الفضائح المالية يفسرها حقيقة أن الجمهور يتوقع سلوكاً أخلاقياً قوياً من المراجعين، كذلك أن تواصل المراجعين بالجهات التنظيمية والرقابية له تأثير إيجابي على ثقة المجتمع، كما يحتاج المراجعون إلى مراقبة السلوك الأخلاقي وتفسير المعايير على نحو ملائم، ويجب على المراجعين أن يقرروا بواجبهم العام والاجتماعي الذي ينشأ عن القيم الأساسية، في الأخير توصلت إلى أن الموقف الأخلاقي العالي والأخلاق الأفضل هو الحل لإعادة الثقة العامة في مهنة المراجع².

3. دراسة Larsson, Marie:

تهدف الدراسة للتحقيق في مستوى التفكير الأخلاقي بين المدققين وطلاب المحاسبة عند مواجهة معضلة أخلاقية، من أجل تحقيق الغرض من الدراسة، تم تطبيق منهج كمي ونوعي للتحقيق في مستوى التفكير الأخلاقي الذي أجري واستقصاء شمل 50 مدقق و50 طالبا محاسبيا، وأعقب ذلك ثلاث مقابلات متعمقة مع ثلاثة من المدققين الذين شاركوا في المسح، وتمثلت أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة في أن المدققين يتمتعون بمستوى عال من التفكير الأخلاقي في عملية اتخاذ القرار، كما أن مراجعي الحسابات لديهم تفكير أخلاقي

¹ Hasan Flayyeh Al qtaish et al, The Ethical Rules of Auditing and the Impact of compliance with the Ethical Rules on Auditing Quality, IJRRAS 18 (3), March 2014.

² Alexandra Ardelean, Auditors' Ethics and their Impact on Public Trust, Procedia Social and Behavioral Sciences, Vol. 92: 55-60, 2013.

أعلى من طلاب المحاسبة عندما تواجه المعضلات الأخلاقية، كذلك أن الطلاب بحاجة إلى مزيد من التعليم الأخلاقي قبل دخول مهنة التدقيق، لأن الأخلاق هي كل شيء في المهنة.

4. دراسة Stewart, Jenny and O'Leary

تستكشف هذه الورقة موضوع التفكير الأخلاقي للمدققين الداخليين وتدرس تأثير آليات حوكمة الشركات الأخرى على الأحكام الأخلاقية للمدققين الداخليين، كما تكشف عن إمكانية تأثير الخبرة في التدقيق الداخلي على الأحكام الأخلاقية للمدققين الداخليين. حيث أجريت الدراسة كتجربة ميدانية في مارس 2005، حضر ما يقرب من 400 من المدققين الداخليين ذوي الخبرة مؤتمر SOPAC، المؤتمر السنوي لشركة معهد مراجعي الحسابات الداخليين (IIA) أستراليا، لقد جاءوا من ستة بلدان تقريباً، تم توزيع أداة مسح على ما يقرب من 250 من المندوبين، في دورات مختلفة من المؤتمر. كان على المندوبين إعادة النسخ المكتملة إلى مكتب الاستقبال في نهاية المؤتمر أو يمكنهم سحب أداة المسح معهم وإكمالها في وقت لاحق، تم إسترجاع ما مجموعه 66 أداة مسح مكتملة إلى الباحثين، وهو ما يمثل معدل استجابة بنسبة 26 %، تضمنت أداة البحث خمسة معضلات أخلاقية متنوعة بسؤالين، وقسم يتعلق بخلفية المستجيب، الأسئلة الأساسية المتعلقة بسنوات من الخبرة والجنس والعمل القطاع والجنسية، كان السؤال المطروحان بعد كل معضلة يستندان إلى دراسات أخلاقية سابقة في المحاسبة والتدقيق، تم استخدام مقياس مكون من تسع نقاط، مع وضع علامة على النقاط النهائية بأنها "غير أخلاقية للغاية" و"أخلاقية للغاية" على التوالي. حيث تم وضع خمسة سيناريوهات معنوية أخلاقية، وتم تغيير الخمسة متغيرات الخاصة بحوكمة الشركة، حيث تمثلت المتغيرات في دعم لجنة التدقيق، نزاهة الإدارة فيما يتعلق بالسياسات المحاسبية؛ نزاهة الإدارة فيما يتعلق بالضغط على المراجعة الداخلية؛ خصائص المراجع الخارجي؛ وقانون السلوك التنظيمي، وفي الأخير خلصت الدراسة إلى إن خصائص المدققين الخارجيين تؤثر في اتخاذ القرارات الأخلاقية للمدققين الداخليين، ومع ذلك فإننا لا نحصل على نتائج هامة للمتغيرات الأربعة الأخرى، كما نجد أن سنوات الخبرة لها بعض التأثير على التفكير الأخلاقي، وأوصت الدراسة بضرورة التدريب وتوفير آليات الدعم لتعزيز قدرة المدقق الداخلي على تحمل الضغط عندما يواجه معضلات أخلاقية².

5. دراسة Hasen Mohamed ALBEKSH

الهدف من هذه الدراسة هو وصف وتحليل العلاقة بين التزام المدقق بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني وجودة المراجعة في الكفاءة المهنية لشركة التدقيق، وتركز هذه الدراسة في الأخلاق وقواعد السلوك المهني، والتي تعتبر بمثابة المانع والمحافظ على حدوث المضاربات والسرقات المالية، تم تبني المنهج الوصفي التحليلي، والذي يعتمد بشكل

¹ Larsson, Marie, Wennerholm, Caroline Ethics in the auditing profession - a comparison between auditors and students -, Master thesis in Auditing, INTERNATIONELLAHANDELSHÖGSKOLAN HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING, 2006.

² Stewart, Jenny and O'Leary, Conor (2006) Factors Affecting Internal Auditors' Ethical Decision, Making: Other Corporate Governance Mechanisms and Years of Experience. In Proceedings Accountability, Governance and Performance Symposium, Brisbane, Australia.

أساسي على الدراسات والأبحاث المرتبطة بهذه الدراسة لشرح وتحليل أثر امتثال المدققين للأخلاقيات وقواعد السلوك المهني لحماية المراجعين من الوقوع في الانتهاكات وأنواع الغش والاختلاس، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها ما يلي: هناك علاقة بين التزام المدقق بقواعد السلوك وأخلاقيات التدقيق وجودة التدقيق، إن التزام المدقق بقواعد السلوك وأخلاقيات التدقيق يؤثر بشكل إيجابي على المعلومات المالية التي يقدمها المدقق ويجعلها تتميز بالشمولية والفعالية والكفاءة، يساهم التزام المدقق بقواعد السلوك والأخلاقيات في رفع جودة التدقيق.

كما خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها: تبني موضوع الالتزام بمبادئ أخلاقيات المحاسبة والمراجعة كموضوع مستقل في التخصصات الأكاديمية، وبتجديد مدونة السلوك وأخلاقيات التدقيق بطريقة تتوافق مع التطورات التي حدثت في مهنة المراجعة، كما أوصت الدراسة بشدة إلى رفع مستوى الوعي لممارسي التدقيق وتعزيز الكفاءة والمهارات العلمية للمراجعين من خلال تشجيعهم على المشاركة في المؤتمرات والندوات التي تعقدها الهيئات المهنية المعنية.¹

المبحث الثاني: حول الدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية

من خلال هذا المبحث سوف نناقش الدراسات السابقة و إجراء نوع من المقارنة أو المحاكاة فيما بينها، في المطلب الأول، ثم نناقش تقاطعها مع دراستنا وكذلك ما يميز دراستنا عن هذه الدراسات، في المطلب الثاني.

المطلب الأول: حول الدراسات السابقة:

ركزت دراسات كل من: محمود بكر خليل عبد العال، أشرف عبد الحليم محمود كراجة، محجوب عبد الله حامد على هدف مشترك تمثل في التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة، كما أن هذه الدراسات استخدمت أداة مشتركة والمتمثلة في الاستبيان، وأيضا استخدمت نفس الاختبارات الإحصائية تقريبا إذ ركزت على اختبار T.test، إلا أنها اختلفت نوعا ما في مجتمع الدراسة إذا نلاحظ بالنسبة لدراسة محمود بكر فقد تمثل مجتمع الدراسة في مراجعي الحسابات، أما دراسة أشرف عبد الحليم فبالإضافة لمراجعي الحسابات شملت كذلك مستخدمي البيانات المالية وجهات الرقابة والإشراف، أما دراسة محجوب عبد الله فقد شملت كل من المراجعين والمحاسبين القانونيين، أما فيما يتعلق بالنتائج توصلت هذه الدراسات إلى نتيجة موحدة المتمثلة في أن مراجعي الحسابات يلتزمون بدرجة كبيرة جدا بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي وقواعد السلوك المهني وذلك بالرغم من اختلاف بيئة المدروسة (فلسطين، السودان، الأردن).

¹ Hasen Mohamed Albeksh, Compliance of Auditors to Ethics and Rules of Professional Conduct and Its Impact on Audit Quality, Imperial Journal of Interdisciplinary Research (IJIR), Vol-2, Issue-12, 2016.

أما دراسة كل من أيوب بوقرورة، ودراسة عبد الرحمان مخد سلطان عريخ المطيري، و دراسة Hasan Flayyeh Al qtaish et al، وأيضا دراسة Hasen Mohamed ALBEKSH، فقد ركزت على هدف مشترك وهو التعرف على أثر الالتزام بأخلاقيات المهنة على جودة المراجعة، كما أن هذه الدراسات استخدمت أداة مشتركة والمتمثلة في الاستبيان، و أيضا استخدمت نفس الاختبارات الإحصائية تقريبا إذ ركزت على اختبار T.test، ما عدا دراسة Hasen Mohamed ALBEKSH والتي ركزت على تحليل الدراسات السابقة، فيما يتعلق بهذه الدراسات ما عدا دراسة Hasen Mohamed فإننا نلاحظ أن مجتمع الدراسة يختلف وإن كان مراجعي الحسابات مستهدفين في كل الدراسات حيث نجد بالنسبة لدراسة أيوب بوقرورة مجتمع الدراسة يتمثل في الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات وأساتذة جامعيين، بينما دراسة عبد الرحمان مجتمع الدراسة يتمثل في المديرين الماليين والمدققين الخارجيين، أما دراسة Hasan Flayyeh فتتمثل مجتمع الدراسة في مدقي الحسابات، فيما يتعلق النتائج فقد توصلت جل هذه الدراسات إلى نتيجة مفادها أن الالتزام بأخلاقيات المهنة يؤثر إيجابا على جودة المراجعة.

أما دراسة كل من أسامة عبد المنعم سيد علي وإحسان صالح المعزاز فهي دراسات نظرية عالجت بالتحليل أسباب الأزمات المالية وما إذا كانت هذه الأسباب تعزى إلى أخلاقيات مكاتب المراجعة، بالرغم من ان إحسان صالح ركز فقط على شركة إنرون، وتوصل أسامة عبد المنعم إلى وجود ضعف أخلاقيات مدقي الحسابات لتمسكهم بمعايير التدقيق والمحاسبة وعدم ممارستهم لموضوع الشك المهني عند تدقيق الحسابات الخاصة بالشركة موضوع التدقيق، وهو ما توصل إليه إحسان صالح إذ أن سقوط شركة إنرون ارتبط بانعدام وفقدان الكثير من أخلاقيات المهنة والأعمال لدى كبار المسؤولين في الشركة وتورط إحدى كبريات شركات المراجعة.

لجأت كل من زينب حجاج وسوسن أحمد سعيد إلى إدراج المقارنة في دراستيهما حيث قارنت زينب حجاج بين بيئة الأعمال الدولية والمحلية فيما يتعلق بمدى تأثير عدم التزام المحاسب والمراجع بقواعد وسلوكيات المهنة على تحقيق أهداف المحاسبة والمراجعة، أما سوسن أحمد فقارنت بين المناهج الوضعية والشريعة الإسلامية فيما يتعلق بالإطار النظري لأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق، حيث توصلت زينب حجاج إلى نتيجة مفادها ضرورة انضمام الهيئات المحاسبية الجزائرية إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية، والإتحاد الدولي للمحاسبين وذلك بهدف التكيف المستمر مع المستجدات الدولية، في حين توصلت سوسن أحمد إلى نتيجة مفادها أنه لا توجد فروق جوهرية بين المبادئ الإسلامية والمبادئ الدولية لأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق فيما يتعلق بالأمور المهنية والإجراءات الفنية، الميثاق الإسلامي أكثر شمولية لكونه تضمن القواعد الدولية (الوضعية) فضلا عن المبادئ الإسلامية التي تتلاءم مع طبيعة المؤسسات المالية الإسلامية.

استهدفت كل من دراسة Larsson, Marie ودراسة Stewart, Jenny and O'Leary موضوع التفكير الأخلاقي إلا أن الدراستين اختلفتا فيما يتعلق بالفئة المدروسة، حيث مست

دراسة Larsson, Marie فنّتي المدققين وطلاب المحاسبة وذلك من خلال إجراء مقارنة بينهما، أما دراسة Stewart, Jenny فقد مست فئة المدققين الداخليين، لتتوصل الدراسة الأولى إلى نتيجة مفادها أن المدققين يتمتعون بمستوى عال من التفكير الأخلاقي في عملية اتخاذ القرار، كما أن مراجعي الحسابات لديهم تفكير أخلاقي أعلى من طلاب المحاسبة عندما تواجه المعضلات الأخلاقية، أما الدراسة الثانية فتوصلت إلى نتيجة مفادها أن أهم ما يؤثر على في اتخاذ القرارات الأخلاقية للمدققين الداخليين هي خصائص المدققين الخارجيين.

باقي الدراسات كذلك عالجت أخلاقيات مهنة المراجعة و المحاسبة ولكن من جوانب أخرى، حيث نجد دراسة أسامة عبد اللطيف محمود تطرقت إلى دور التعليم المحاسبي في الجامعات الأردنية في ترسيخ أهمية الممارسات الأخلاقية لمهنة المحاسبة والتدقيق للحد من الفساد في الأردن، وتوصلت إلى نتيجة مفادها أن التعليم الجامعي يلعب دوراً ذا أهمية في نقل المعرفة وزيادة الإدراك للطلبة علاوة على زيادة مهاراتهم للممارسات الأخلاقية التي يجب عملها مما يحد من مكافحة الفساد، في حين هدفت دراسة طه أحمد حسن أرديني هدفت إلى التعرف على أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق والوقوف على التحديات التي تواجهها في التطبيق من قبل المحاسبين في الوحدات الاقتصادية، وخلصت إلى نتيجة مفادها أن مهنة المحاسبة في العراق تحتاج على نحو خاص إلى أن تمتلك قواعد أخلاقيات مهنة المحاسبة يلتزم بها المحاسب عند ممارسة المهنة، أما دراسة ميلود زيد الخير، تطرقت إلى إشكالية ربط التدقيق بمفهوم الحوكمة وتجسيده ضمن إطار قواعد السلوك وأخلاقيات المهنة، انطلاقاً من فرضية أن الحوكمة تركز على الانضباط الأخلاقي، لتتوصل إلى نتيجة مفادها أن الحوكمة تركز أساساً على السلوك الأخلاقي، ونجد أن دراسة Alexandra Ardelean ركزت على مدى تأثير أخلاقيات مراجعي الحسابات على ثقة المجتمع بمهنة مراجع الحسابات، وتوصلت إلى نتيجة مفادها أن الموقف الأخلاقي العالي والأخلاق الأفضل هو الحل لإعادة الثقة العامة في مهنة المراجع.

المطلب الثاني: ما يميز الدراسة الحالية

فيما يتعلق ببيئة الدراسة فقد توافقنا فقط مع دراستي أيوب بوقروة، وزينب حجاج وهو ما يدل على فقر المكتبة الجزائرية للدراسات التي تعالج الموضوعات التي تتعلق بأخلاقيات مهنة المراجعة وبيئة عمل مراجع الحسابات، باقي الدراسات عالجت بيئات عربية وعالمية أخرى.

أما الجانب الذي توافقنا فيه الدراسات فهو ما تعلق بأخلاقيات مهنة مراجعة الحسابات، إلا أننا اختلفنا معها في الجزء المتعلق بمكونات بيئة عمل مراجعي الحسابات والذي لم تتطرق له الدراسات ما عدا دراسة محمود بكر، حيث توافقنا معه في بعض الأبعاد بحيث عالجت هذه الدراسة البعد الديني فيما يتعلق بالعوامل الشخصية لمراجع الحسابات، وكذلك أثر القوانين والأنظمة المنظمة للمهنة على التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة، وقد تطرقنا إليها في دراستنا فيما أسميناه البنية التشريعية، طبعاً مع اختلاف البيئة تختلف تلك القوانين والتنظيمات إلا أننا تميزنا عن هذه الدراسة بالتطرق إلى عوامل أخرى

والمتمثلة في خصائص مكتب المراجعة، لتعليم المحاسبي، الهيئات المنظمة للمهنة، العملاء. وكذلك دراسة أسامة عبد اللطيف محمود حيث تناول بعد واحد من الأبعاد المكونة لبيئة عمل مراجع الحسابات والمتمثل في التعليم المحاسبي والذي تطرقنا له في البعد الأول من الدراسة وتميزنا عن هذه الدراسة في تطرقنا لباقي مكونات بيئة عمل مراجع الحسابات.

أما فيما يتعلق بمجتمع الدراسة فقد توافقنا مع أغلب الدراسات باستهداف فئة مراجعي الحسابات، إلا أن الكثير من الدراسات بالإضافة لفئة مراجعي الحسابات استهدفت فئة أخرى، البعض منها أستهدف مستخدمي المعلومات المالية، والبعض استهدف طلاب المحاسبة، والبعض الآخر استهدف أساتذة المحاسبة، المديرين الماليين، في حين نجد أن بعض الدراسات تناولت مجتمع دراسة مختلف تماما عن مجتمع دراستنا فنجد دراسة أسامة عبد اللطيف تناولت الهيئة التدريسية.

أما فيما يتعلق بأداة الدراسة، فنجد أن جل هذه الدراسات استخدمت الاستبيان أو المقابلة في جمع البيانات وهو ما اتفقنا معها فيه، كذلك اتفقنا مع أغلب الدراسات في استخدام برنامج spss في تحليل بيانات الدراسة.

بالنسبة لهدف الدراسة فقد اختلفنا مع أغلب الدراسات في هدف الدراسة، حيث تهدف دراستنا إلى بيان مدى مساهمة بيئة عمل مراجعي الحسابات في التزامهم بأخلاقيات المهنة، في حين نجد أن أغلب الدراسات ركزت على تبيان مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة، بالإضافة إلى أن دراسات أخرى ركزت على هدف التعرف على أثر الالتزام بأخلاقيات المهنة على جودة المراجعة، إلا أننا تقاطعنا مع دراسة محمود بكر ودراسة أسامة عبد اللطيف حيث تطرقت إلى جزء من هدف دراستنا.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل قمنا بعرض مختلف الدراسات السابقة لموضوع الدراسة، والمواضيع ذات العلاقة، وقمنا بمناقشة هذه الدراسات ومقارنتها ببعض حسب تشابه الهدف منها، حيث ركزت بعض الدراسات على التعرف على مدى التزام المراجعين بأخلاقيات المهنة وتوصلت هذه الدراسات إلى نتيجة مشتركة مفادها أن المراجعين يلتزمون بأخلاقيات المهنة، وكل هذه الدراسات استخدمت الاستبيان في جمع البيانات ولأننا نعتقد أنه من الصعب أن يُحدّد مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة عن طريق الاستبيان، ارتأينا أن نركز في دراستنا على عوامل بيئية مراجع الحسابات التي قد تؤثر أو تساهم في التزامه بأخلاقيات المهنة، وبالتالي فقد نحصل على إجابات أكثر مصداقية، في حين ركزت دراسات أخرى على تأثير التزام المراجعين بأخلاقيات المهنة على جودة المراجعة، وذهبت بعض الدراسات إلى ربط عدم التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة بالأزمة المالية، أما دراسة أخرى فأجرت مقارنة بين أخلاقيات مهنة المراجعة المحلية والدولية وأخرى أجرت المقارنة بين أخلاقيات المهنة الوضعية وقواعد الشريعة الإسلامية، ثم قمنا بإجراء نوع من المقارنة لإبراز ما يميز دراستنا عن الدراسات الأخرى وذلك من خلال مجموعة من النقاط المتمثلة في بيئة الدراسة، والمحاور المتطرق لها في الدراسة، وأداة الدراسة، وهدف الدراسة، حيث توافقنا مع جل الدراسات في التعرف لجانب أخلاقيات مهنة المراجعة، في حين تميزت دراستنا بالجانب المتعلق بمكونات بيئة عمل مراجع الحسابات، توافقنا مع بعض الدراسات فيما يتعلق بمجتمع الدراسة واختلفنا مع دراسات أخرى، أغلب الدراسات استخدمت الاستبيان كأداة لجمع البيانات حيث توافقنا معها بهذا الخصوص، أما ما تعلق بههدف الدراسة فقد اختلفنا مع أغلب الدراسات.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

المبحث الأول: الطريقة و الأدوات

المبحث الثاني: عرض النتائج الإحصائية

المبحث الثالث: مناقشة نتائج الدراسة الإحصائية الوصفية والاستدلالية

تمهيد:

يعرض هذا الفصل الدراسة الميدانية، حيث نتطرق للمنهج المتبع في الدراسة والأدوات المستخدمة وطريقة جمع البيانات، قمنا باستخدام الاستبيان، وبعد الانتهاء من عملية جمع المعلومات والبيانات اللازمة للدراسة، تم تفريغها باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS)، قمنا بتحليل البيانات التي تم الحصول عليها بواسطة أداة الدراسة باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة التالية:

1- تم دراسة بيانات الإحصاء الوصفي Descriptive Statistiques، لمتغيرات الدراسة وذلك بإيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والتوزيع التكراري والنسب المئوية، بهدف التعرف على تقييمات أفراد العينة، وأهمية كل عبارة من العبارات الواردة باستبيانات الدراسة بالنسبة لهم، وذلك بهدف تدعيم صحة الفرضيات الأساسية أو عدم صحتها.

2- استخدمنا اختبار T.Test وذلك من أجل دراسة الفروق بين إجابات مختلف الفئات المكونة لعينة الدراسة من حيث، الجنس.

3- استخدمنا اختبار ANOVA وذلك من أجل دراسة الفروق بين إجابات مختلف الفئات المكونة لعينة الدراسة (مقارنة بين أكثر من مجموعتين) سواء من حيث، العمر، المؤهل العلمي والخبرة.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات

نعرض في هذا المبحث المنهج المتبع في الدراسة بغرض تحقيق أهدافها وكذا أدوات الدراسة، حيث تم تقسيمه إلى مطلبين نتطرق في المطلب الأول إلى الطريقة المنهجية المتبعة، وفي المطلب الثاني نتطرق إلى أدوات الدراسة.

المطلب الأول: الطريقة المنهجية للدراسة

نتطرق من خلال هذا المطلب إلى الطريقة المنهجية المتبعة في الدراسة وكذا مجتمع وعينة الدراسة

الفرع الأول: منهج الدراسة:

المنهج هو الطريقة التي يعتمد عليها الباحث للوصول إلى هدفه المنشود، وأن وظيفته في العلوم بصفة عامة هي استكشاف المبادئ التي تنظم الظواهر المدروسة، وكيفية حدوثها حتى يمكن على ضوءها تفسيرها وضبط نتائجها والتحكم بها.

لا يغيب عن البال، أن مناهج البحث تختلف من حيث طريقتها في اختبار صحة الفروض، ويعتمد ذلك على طبيعة وميدان المشكلة موضوع البحث، فقد يصلح مثلا المنهج الوصفي التحليلي في دراسة مشكلة لا يصلح فيها المنهج التاريخي أو دراسة الحالة وهكذا، وفي حالات كثيرة تفرض مشكلة البحث المنهج الذي يستخدمه الباحث، وإن اختلف المنهج لا يرجع فقط إلى طبيعة وميدان المشكلة، بل أيضا إلى إمكانيات البحث المتاحة، فقد يصلح أكثر من منهج في تناول دراسة بحثية معينة، ومع ذلك تحدد الظروف، الإمكانيات المتوفرة وأهداف الباحث نوع المنهج الذي يختاره الباحث.

قصد تحقيق هدف الدراسة المتمثل في تحديد مدى مساهمة بيئة عمل مراجع الحسابات بالجزائر في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة، قمنا بتقسيم هذه البيئة إلى خمسة أجزاء أو إن صح القول عوامل والتي ارتأينا أنها الأكثر تأثيرا على عمل مراجع الحسابات وهي التعليم المحاسبي، عوامل تتعلق بالمراجع ومكتب المراجع، البنية التشريعية المنظمة للمهنة، الهيئات المنظمة للمهنة وكذا العملاء، وبالتالي فإننا نعالج في هذه الدراسة خمس فرضيات نراعي في كل فرضية تأثير أو مساهمة أحد هذه العوامل على التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة، لذلك ننتهج المنهج الوصفي التحليلي من خلال وصف النتائج الإحصائية المتحصل عليها ثم تحليلها ومناقشتها.

ويعرف المنهج الوصفي التحليلي على أنه المنهج "الذي يهتم بتحديد الواقع وجمع الحقائق عنه وتحليل بعض جوانبه، بما يساهم في العمل على تطويره"¹، وقد استخدمنا أسلوب الوصف الكيفي والكمي معاً، لأن هذا الأسلوب يجمع بين مميزات الدراسات الكيفية والكمية، ويتجنب عيوبهما.

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة:

¹ مدحت أبو النصر، قواعد ومراحل البحث العلمي، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2004، ص ص 131-132.

يتمثل مجتمع الدراسة في محافظتي الحسابات في الجزائر وقد بلغ عدد مكاتب محافظة الحسابات في الجزائر 1908 مكتب¹، أما عينة الدراسة فقد كانت حوالي 60 محافظ حسابات وزعنا عليهم الاستبيان، وقد استرجعنا 35 استبيان فقط وقمنا بإلغاء ثلاث استبيانات لعدم صلاحيتها وبالتالي فعدد الاستبيانات الصالحة للتحليل هي 32 استبانة، توزيع الاستبيانات كان بصورة عشوائية حيث قمنا بحضور يوم تكويني حول التعديل في رأس مال الشركات بولاية غرداية نظمتها المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بفندق آخام يوم 06-05-2017 وقد حضره مجموعة من محافظي الحسابات من مختلف ولايات الوطن، ثم وفي يومي 13، 14-05-2017 قمنا بحضور ملتقى تكويني حول المراجعة بين الحقيقة والهدف بولاية تلمسان بفندق الرونيسونس نظمتها الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، حضره مجموعة من محافظي الحسابات من مختلف ولايات الوطن وقد اغتنمنا الفرصة وقمنا بتوزيع عدد من الاستبيانات، كما تنقلنا إلى مكاتب بعض محافظي الحسابات، وقمنا إضافة إلى توزيع الاستبيان إجراء مقابلات مع البعض منهم وهو ما مكننا من فهم بعض النقاط التي استفدنا منها في تفسير النتائج المتحصل عليها، وإن كان عدد الاستبيانات المسترجع قليل بالمقارنة بمجتمع الدراسة إلا أنه يمكن الحصول على نتائج مهمة ومفيدة تحقق هدف الدراسة.

قمنا بتقسيم الاستبيان إلى قسمين تضمن الأول معلومات عامة حول عينة الدراسة " الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الخبرة " أما القسم الثاني فيحوي مجموعة من العبارات المرتبطة بقياس مدى مساهمة بيئة عمل مراجع الحسابات بالجزائر في التزامه بأخلاقيات المهنة، وقد تضمن 80 عبارة.

المطلب الثاني: الأدوات الإحصائية

نتطرق من خلال هذا المطلب إلى التعريف بالأدوات الإحصائية المستعملة لاختبار صدق وثبات الاستبيان والتوزيع الطبيعي، وكذلك أدوات الإحصاء الوصفي، واختبار Anova، واختبار T.test، نعرف أيضا بالبرنامج الإحصائي المستعمل لتحليل البيانات والمتمثل في برنامج Spss النسخة 20.

الفرع الأول: الأدوات الإحصائية المستعملة

1. معامل الارتباط بيرسون: الارتباط يمثل علاقة بين متغيرين، يمثل كل منهما ظاهرة معينة بحيث إذا تغير أحدهما في اتجاه معين (بالزيادة أو النقصان)، تغير الآخر بالاتجاه نفسه إذا كانت العلاقة طردية، وعكس الاتجاه إذا كانت العلاقة عكسية، عندئذ يقال أن الارتباط فيما بينهما ارتباط موجب وطردي، أما إذا حدث التغير في الاتجاه المعاكس، أي إذا حصلت الزيادة في المتغير الأول يقابلها نقص في المتغير الثاني أو بالعكس، عندئذ يقال أن الارتباط فيما بينهما ارتباط سالب أو عكسي.

¹ Décision N 23 du 28 février 2016 fixant les listes des professionnels inscrits aux tableaux de l'ordre nationale des experts comptables de la chambre nationale des commissaires aux comptes et de l'organisation nationale des comptables agréés au titre de l'exercice 2016.

والجدير بالذكر أن معامل الارتباط بين متغيرين يأخذ قيمة محصورة بين -1 و +1، وإذا انعدمت العلاقة أو الارتباط بين المتغيرين فإن قيمة معامل الارتباط المحسوبة تساوي صفر أو قيمة قريبة جدا من الصفر.

ويرمز عادة لمعامل الارتباط بالرمز (r) وهناك عدة أنواع من معاملات الارتباط، منها **معامل الارتباط بيرسون** الذي يعتبر من أكثر معاملات الارتباط شيوعا واستعمالا عندما يكون كلا المتغيرين متغيرا كميًا متصلًا ومستوى قياسه في مستوى المسافات المتساوية.¹

$$r = \frac{n \sum xy - (\sum x)(\sum y)}{\sqrt{n \sum x^2 - (\sum x)^2 (n \sum y^2 - (\sum y)^2)}}$$

2. معامل ألفا لكرونباخ Cronbach Alpha: يعتبر معامل ألفا حالة خاصة من معادلة كيودر ريتشاردسون وقد اقترحه كرونباخ 1951، ويمثل معامل ألفا متوسط المعاملات الناتجة عن تجزئة الاختبار إلى أجزاء بطرق مختلفة، وبذلك فإنه يمثل معامل الارتباط بين أي جزأين من أجزاء الاختبار.² و يحسب معامل α لكرونباخ وفقا للمعادلة:

$$\alpha = [k/(k-1)][1 - (\sum \sigma_i^2 / \sigma_x^2)]$$

k عدد العناصر، $\sum \sigma_i^2$ مجموع التباين الداخلي بين العناصر، σ_x^2 التباين الكلي للعناصر.

3. معامل شابيرو ويلك: يقضي افتراض التوزيع الطبيعي أن المشاهدات (X_1) في المجتمع الأول تتخذ شكل التوزيع الطبيعي لوسط يساوي (μ_1) وكذلك الأمر بالنسبة للملاحظات (X_2) في المجتمع الثاني يفترض فيها أن تتخذ شكل التوزيع الطبيعي لوسط يساوي (μ_2)، وإن مخالفة هذا الافتراض ليس لها تبعات تذكر.

هناك اختبارات عديدة للتوزيع الطبيعي متعدد المتغيرات مثل اختبار شابيرو-ويلك (Shapiro-Wilk) متعدد المتغيرات الذي اقترحه رويستون (Royston)، الذي يستخدم لاختبار اعتدالية التوزيع، حيث يتم الحكم على اعتدالية التوزيع أنه معتدل عندما يكون اختبار شابيرو-ويلك غير دال.³

4. اختبار T.test لدراسة الفروق بين متوسطي مجموعتين مستقلتين: يستخدم هذا الاختبار لقياس الفرق المعنوي (Significant Difference) بين متوسطي عينتين مستقلتين (Independent Samples) حيث يضم هذا الاختبار نوعين من المتغيرات هما: متغير

¹ فريد كامل أبو زينة وآخرون، مناهج البحث العلمي الإحصاء في البحث العلمي، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2007، ص173.

³ سعد عبد الرحمن، القياس النفسي (النظرية والتطبيق)، الطبعة الثالثة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1998، ص172.

³ Royston, J. P., Some techniques for assessing multivariate normality based on the Shapiro-Wilk-W. *Applied Statistics*, Journal of the Royal Statistical Society Series C Applied Statistics 32(2), January 1983, pp121-133.

التجميع (Grouping Variable) ويضم العينتين المستقلتين، ومتغير الاختبار (Variable Test) ويضم متغير الدراسة، مثل "اختبار الفرق لمتوسط المستوى التعليمي بين الرجال والنساء"، ويفترض في هذا الاختبار أن يكون توزيع متغير الاختبار طبيعياً لكل عينة من عينات متغير التجميع.¹

لاستخدام اختبار t لعينتين مستقلتين يجب توفر الشروط التالية:²

- ❖ أن يكون المتغير المستقل متغيراً تصنيفياً ذا مستويين اثنين (ذكر – أنثى أو متعلم – غير متعلم)؛
- ❖ استقلالية المجموعات؛
- ❖ توزيع المتغير اعتدالي؛
- ❖ تباينات المتغير التابع للمجموعات متجانسة؛
- ❖ العينة مختارة عشوائياً.

5. **المتوسط الحسابي:** الوسط الحسابي لمجموعة قيم هو المعدل العام لهذه القيم وهو يساوي مجموع القيم على عددها ونرمز للوسط الحسابي بـ \bar{X} ³

6. **المنوال:** هو القيمة التي تتكرر أكثر من غيرها، بين مجموعة من القيم، أنه القيمة الأكثر انتشاراً والأكثر شيوعاً.⁴

الفرع الثاني: برنامج SPSS

تم اعتماد مقياس ليكارت الخماسي المكون من خمس درجات كما هو موضح في الجدول أدناه:

الجدول رقم 1.3- مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد المترشحة بالاعتماد على نموذج ليكارت الخماسي

بذلك فإنه كلما اقتربنا من الرقم خمسة كانت العبارة أكثر تحقفاً بينما إن اقتربنا من العدد واحد فيعني ذلك أن العبارة لم تتحقق.

¹ <http://www.uobabylon.edu.iq/uobColeges/lecture.aspx?fid=9&depid=1&lcid=43341>.

² https://fac.ksu.edu.sa/sites/default/files/khtbr_t_4_0.pdf.

³ يوسف كفروني، الإحصاء في العلوم الاجتماعية، المركز العربي للأبحاث والتوثيق، بيروت، 2011، ص 34.

⁴ المرجع نفسه، ص 41.

استخدمنا في تحليل البيانات التي تم جمعها الرزمة الإحصائية spss هي اختصار للأحرف اللاتينية الأولى من اسم "الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية"، وهي حزم حاسوبية متكاملة لإدخال البيانات وتحليلها، وتستخدم عادة في جميع البحوث العلمية التي تشمل على العديد من البيانات الرقمية، ولا تقتصر على البحوث الاجتماعية فقط بالرغم من أنها أنشأت أصلاً لهذا الغرض، ولكن اشتمالها على معظم الاختبارات الإحصائية (تقريباً) وقدرتها الفائقة في معالجة البيانات وتوافقها مع معظم البرمجيات المشهورة جعل منها أداة فاعلة لتحليل شتى أنواع البحوث العلمية.

يستطيع برنامج SPSS قراءة البيانات من معظم أنواع الملفات لتستخدمها لاستخراج النتائج على هيئة تقارير إحصائية أو أشكال بيانية أو بشكل توزيع اعتدالي أو إحصاء وصفي بسيط أو مركب، وتستطيع الحزم جعل التحليل الإحصائي مناسباً للباحث المبتدئ والخبير على حد سواء، ويعتبر محرر بيانات الـ SPSS الواجهة الأولية للحزم، وهي واجهة تشبه الجداول الإلكترونية وتستخدم لإدخال البيانات الخام لأول مرة، ومن خلال المحرر يمكن قراءة البيانات وتعديلها أو تغييرها، والتعامل مع المتغيرات وتسميتها أو تغيير أسمائها ومن خلال محرر البيانات تحفظ ملفات البيانات وتسمى ملفات بيانات Data files ولا يستطيع هذا الملف استخراج أي نوع من النتائج، وإنما النتائج ترسل إلى نوع آخر من الملفات وهي ملفات المخرجات.

ملفات المخرجات Output files تحوي على جميع النتائج التي تتم بعد أي عملية إحصائية، وفي كل مرة يطلب البرنامج من المستخدم حفظ الملف أو حذفه، ويوصى بعدم حفظ جميع ملفات المخرجات إلا ما يحتاجه الباحث أو المستخدم بصفة مستمرة وبعد أن يتأكد من صحة النتائج أما ملفات البيانات فإنه يجب حفظها بأكثر من ملف والحفاظ عليها نظراً لأن فقدانها يؤدي إلى إعادة الإدخال كاملاً بعكس ملفات المخرجات التي لا يتطلب استرجاعها سوى استرجاع العملية الإحصائية، وطلب النتائج من البرنامج.¹

المبحث الثاني: عرض النتائج الإحصائية

نعرض من خلال هذا المبحث خصائص عينة الدراسة في المطلب الأول، وفي المطلب الثاني نعرض صدق الاستبيان وثباته.

المطلب الأول: خصائص عينة الدراسة

ندرس في هذا المطلب توزيع عينة الدراسة من ناحية الجنس، العمر، المؤهل العلمي، والخبرة.

1. توزيع العينة من ناحية الجنس:

جدول رقم 2.3- توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

المجموع	أنثى	ذكر	الجنس
32	5	27	التكرار
%100	%15,6	%84,4	النسبة

¹ أحمد حسن بتال، مقدمة في البرنامج الإحصائي spss، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الأنبار، 2005.

المصدر: من إعداد المترشحة بالاعتماد على برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول 2 أن عدد الذكور (27) بنسبة (84,4%) أكثر بكثير من عدد الإناث (5) بنسبة (15,6%)، وبذلك فإن ممتهني محافظة الحسابات من الذكور أكثر بكثير من الإناث.

2. توزيع عينة الدراسة حسب العمر:

جدول رقم 3.3- توزيع عينة الدراسة حسب العمر

المجموع	أكثر من 50 سنة	40- أقل من 50 سنة	30- أقل من 40 سنة	فئات العمر
32	10	9	13	التكرار
% 100	% 31,3	% 28,1	% 40,6	النسبة

المصدر: من إعداد المترشحة بالاعتماد على برنامج spss

الملاحظ من الجدول السابق أن كل الفئات العمرية متوفرة وهذا ما يمكننا من الحصول على نتائج جيدة للدراسة، وإن كنا نلاحظ أن الفئة العمرية الأصغر (30- أقل من 40 سنة) هي الأكثر توفراً بنسبة 40,6%.

3. توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

جدول رقم 4.3- توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.

المجموع	دكتوراه	ماجستير	ماستر	ليسانس	المؤهل العلمي
32	1	2	5	24	التكرار
% 100	% 3,1	% 6,3	% 15,6	% 75	النسبة

المصدر: من إعداد المترشحة بالاعتماد على برنامج spss

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن أغلب أفراد العينة متحصلي شهادة ليسانس بنسبة 75% وهي الشهادة المطلوبة من خلال شروط امتحان هذه المهنة.

4. توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة:

جدول رقم 5.3- توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة.

المجموع	من 20 سنة فأكثر	من 15- أقل من 20 سنة	من 10 - 15 سنة	من 05- أقل من 10 سنوات	فئات الخبرة
32	11	6	7	8	التكرار

النسبة	25%	21,9%	18,8%	34,4%	100%
--------	-----	-------	-------	-------	------

المصدر: من إعداد المترشحة بالاعتماد على برنامج spss

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن كل فئات الخبرة متوفرة وبنسب متقاربة وإن كانت الفئة الغالبة التي لديها خبرة أكثر من 20 سنة بنسبة 34,4%.

المطلب الثاني: صدق الاستبيان وثباته والتوزيع الطبيعي

ندرس في هذا المطلب صدق الاستبيان وثباته والتوزيع الطبيعي، وذلك باستخدام معامل بيرسون لقياس صدق الاتساق الداخلي، واستخدام طريقة ألفا كرومباخ لاختبار الثبات، وأيضا استخدام اختبار شابيرو ويلك للتحقق من للتوزيع الطبيعي.

1. صدق الاستبيان

نقوم باحتساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان التي تحتوي على 80 عبارة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل عبارة والبعد* الذي تنتمي إليه، وذلك باستخدام معامل الارتباط بيرسون لقياس صدق الاتساق الداخلي لجميع فقرات الاستبيان، الملحق رقم 02 يبين ارتباط فقرات (عبارات) الدراسة مع البعد الخاص بها.

نلاحظ أن أغلب معاملات الارتباط بين كل عبارة والبعد قوية تقارب وتتجاوز 50% عند مستوى معنوية (1%، 5%) لذلك يمكن القول بأن جميع العبارات صادقة لما وضعت لقياسه.

كذلك للتأكد من صدق الاستبيان (صدق المحكمين) قمنا بعرضه على مجموعة من الأساتذة في التخصص بغرض تحكيمه، حيث يقدم الملحق رقم 03 قائمة الأساتذة المحكمين، واستفدنا من توجيهاتهم في تعديل الاستبيان.

2. ثبات الاستبيان: لقياس ثبات الاستبيان قمنا باستخدام طريقة ألفا كرومباخ، وتحصلنا على معامل ثبات مرتفع قدر بـ 0,925.

3. اختبار التوزيع الطبيعي: استخدمنا اختبار شابيرو ويلك Shapiro-Wilk للتحقق من أن البيانات المستخدمة تتوزع طبيعياً، وكانت قيمة مستوى الدلالة أكبر من 5% بالنسبة لكل بعد من الأبعاد ما عدا البعد 4 وكذلك بالنسبة للدرجة الكلية لذلك يمكن اعتبار وجود توزيع طبيعي.

*اعتبرنا كل فرضية بعد من الأبعاد (الفرضية الأولى تقابل البعد 1).

جدول رقم 6.3- التوزيع الطبيعي "اختبار شابيرو ويلك"

الأبعاد	عدد العبارات	قيمة z	مستوى الدلالة
البعد 1	9	0,982	0,857
البعد 2	17	0,964	0,359
البعد 3	19	0,980	0,803
البعد 4	22	0,919	0,020
البعد 5	13	0,962	0,308
الدرجة الكلية	80	0,966	0,387

المصدر: من إعداد المترشحة بالاعتماد على برنامج spss

المطلب الثالث: نتائج الدراسة الإحصائية الوصفية

من كل ما سبق يمكن القول أن البيانات سليمة وقابلة للتحليل، لذلك قمنا باستخدام أدوات الإحصاء الوصفي "المتوسط الحسابي، المنوال، النسب والتكرارات" في تحليل البيانات، وهو ما يمكن تلخيصه في ما يلي:

1. الفرضية الأولى: يساهم التعليم المحاسبي في الجزائر في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة.

جدول رقم 7.3: نتائج الإحصاء الوصفي الخاصة بالفرضية الأولى

المنوال	المتوسط الحسابي	التكرارات					النسب %					العبارة
		5	4	3	2	1	5	4	3	2	1	
2	2,09	0	3	3	20	6	0	9,4	9,4	62,5	18,8	1
4	3,19	2	13	7	9	1	6,3	40,6	21,9	28,1	3,1	2
2	2,53	2	8	2	13	7	6,3	25,0	6,3	40,6	21,9	3
1	1,63	0	1	1	15	15	0	3,1	3,1	46,9	46,9	4
4	3,88	6	19	4	3	0	18,8	59,4	12,5	9,4	0	5
3	3,34	4	10	12	5	1	12,5	31,3	37,5	15,6	3,1	6
3	3,19	2	11	11	7	1	6,3	34,4	34,4	21,9	3,1	7
4	3,25	2	17	3	7	3	6,3	53,1	9,4	21,9	9,4	8
3	3,06	2	9	11	9	1	6,3	28,1	34,4	28,1	3,1	9
2.91		المتوسط الحسابي للفرضية الأولى										

المصدر: من إعداد المترشحة بالاعتماد على برنامج spss

في هذا البعد تذبذبت النتائج إذ نلاحظ أن منها ما أخذ الاتجاه الإيجابي ومنها ما أخذ الاتجاه السلبي، ومع أن أكثر العبارات أخذت الاتجاه الإيجابي إذ نجد المتوسطات الحسابية أكبر من المتوسط الحسابي ليكارت، فإننا نلاحظ أن القيمة الغالبة للمنوال هي ثلاثة.

2. الفرضية الثانية: تؤثر العوامل الشخصية للمراجع وخصائص مكتب المراجعة على التزامه بأخلاقيات المهنة.

جدول رقم 8.3: نتائج الإحصاء الوصفي الخاصة بالفرضية الثانية

المنوال	المتوسط الحسابي	التكرارات					النسب %					العبارة
		5	4	3	2	1	5	4	3	2	1	
4	3.50	2	11	4	7	2	25,0	34,4	12,5	21,9	6,3	10
4	3.69	3	22	3	2	2	9,4	68,8	9,4	6,3	6,3	11
4	4.09	11	17	1	2	1	34,4	53,1	3,1	6,3	3,1	12
4	3.31	2	16	6	6	2	6,3	50,0	18,8	18,8	6,3	13
4	3.56	5	18	1	6	2	15,6	56,3	3,1	18,8	6,3	14
2	2.56	1	8	5	12	6	3,1	25,0	15,6	37,5	18,8	15
4	3.28	8	10	2	7	5	25,0	31,3	6,3	21,9	15,6	16
2	3.22	7	8	5	9	3	21,9	25,0	15,6	28,1	9,4	17
4	3.25	3	14	6	6	3	9,4	43,8	18,8	18,8	9,4	18
4	3.19	2	15	4	9	2	6,3	46,9	12,5	28,1	6,3	19
4	3.03	2	13	3	12	2	6,3	40,6	9,4	37,5	6,3	20
4	3.78	6	19	3	2	2	18,8	59,4	9,4	6,3	6,3	21
4	3.44	6	11	7	7	1	18,8	34,4	21,9	21,9	3,1	22
4	4.41	15	15	2	0	0	46,9	46,9	6,3	0	0	23
4	4.00	9	18	3	0	2	28,1	56,3	9,4	0	6,3	24
4	4.31	13	17	1	1	0	40,6	53,1	3,1	3,1	0	25
4	4.06	8	20	3	0	1	25,0	62,5	9,4	0	3,1	26
	3.38	المتوسط الحسابي للفرضية الثانية										

المصدر: من إعداد المترشحة بالاعتماد على برنامج spss

في هذا البعد نلاحظ أن أغلب العبارات أخذت الاتجاه الإيجابي إذ نجد أن المتوسطات الحسابية في غالبها أكبر من المتوسط الحسابي ليكارت، كما أن القيمة الغالبة للمنوال هي 4 "موافق".

3. الفرضية الثالثة: إن البنية التشريعية والقانونية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر تحد من عدم التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة.

جدول رقم 9.3: نتائج الإحصاء الوصفي الخاصة بالفرضية الثالثة

المنوال	المتوسط الحسابي	التكرارات					النسب %					العبارة
		5	4	3	2	1	5	4	3	2	1	
2	2,91	2	9	7	12	2	6,3	28,1	21,9	37,5	6,3	27
2	2,50	0	8	7	10	7	0	25,0	21,9	31,3	21,9	28
2	2,22	0	5	4	16	7	0	15,6	12,5	50,0	21,9	29
4	3,59	2	21	4	4	1	6,3	65,6	12,5	12,5	3,1	30
4	3,66	3	21	3	4	1	9,4	65,6	9,4	12,5	3,1	31
4	3,75	4	20	4	4	0	12,5	62,5	12,5	12,5	0	32
4	3,34	3	13	8	8	0	9,4	40,6	25,0	25,0	0	33
4	3,22	1	15	7	8	1	3,1	46,9	21,9	25,0	3,1	34
3	3,09	1	11	12	6	2	3,1	34,4	37,5	18,8	6,3	35
4	3,19	2	13	7	9	1	6,3	40,6	21,9	28,1	3,1	36
4	3,56	3	17	9	1	2	9,4	53,1	28,1	3,1	6,3	37
4	3,84	7	15	9	0	1	21,9	46,9	28,1	0	3,1	38
4	3,75	3	21	5	3	0	9,4	65,6	15,6	9,4	0	39
2	2,53	2	4	9	11	6	6,3	12,5	28,1	34,4	18,8	40
4	3,47	1	19	8	2	2	3,1	59,4	25,0	6,3	6,3	41
3	3,16	0	12	15	3	5	0	37,5	46,9	9,4	6,3	42
3	2,66	1	4	14	9	4	3,1	12,5	43,8	28,1	12,5	43
4	3,25	2	14	7	8	1	6,3	43,8	21,9	25,0	3,1	44
4	3,44	3	16	6	6	1	9,4	50,0	18,8	18,8	3,1	45
	3,22	المتوسط الحسابي للفرضية 3										

المصدر: من إعداد المترشحة بالاعتماد على برنامج spss

في هذا البعد نلاحظ أن أغلب العبارات أخذت الاتجاه الإيجابي إذ نجد أن المتوسطات الحسابية في غالبها أكبر من المتوسط الحسابي ليكارت، كما أن القيمة الغالبة للمنوال هي 4 "موافق".

4. الفرضية الرابعة: تساهم الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر على ضمان التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة.

جدول رقم 10.3: نتائج الإحصاء الوصفي الخاصة بالفرضية الرابعة

المنوال	المتوسط الحسابي	التكرارات					النسب %					العبارة
		5	4	3	2	1	5	4	3	2	1	

4	3.75	5	18	6	2	1	15,6	56,3	18,8	6,3	3,1	46
4	3.28	2	14	7	9	0	6,3	43,8	21,9	28,1	0	47
3	3.00	2	8	12	8	2	6,3	25,0	37,5	25,0	6,3	48
3	3.06	2	10	10	8	2	6,3	31,3	31,3	25,0	6,3	49
4	3.22	4	10	9	7	2	12,5	31,3	28,1	21,9	6,3	50
3	3.38	2	13	13	3	1	6,3	40,6	40,6	9,4	3,1	51
4	3.47	3	17	6	4	2	9,4	53,1	18,8	12,5	6,3	52
4	3.56	6	14	4	8	0	18,8	43,8	12,5	25,0	0	53
4	3.5	4	17	3	7	1	12,5	53,1	9,4	21,9	3,1	54
4	3.78	5	20	3	3	1	15,6	62,5	9,4	9,4	3,1	55
2	2.78	1	6	11	13	1	3,1	18,8	34,4	40,6	3,1	56
4	2.91	1	11	7	10	3	3,1	34,4	21,9	31,3	9,4	57
3	2.75	1	7	11	9	4	3,1	21,9	34,4	28,1	12,5	58
4	3.28	1	16	8	5	2	3,1	50,0	25,0	15,6	6,3	59
4	3.16	2	12	9	7	2	6,3	37,5	28,1	21,9	6,3	60
4	4.03	6	22	3	1	0	18,8	68,8	9,4	3,1	0	61
4	3.94	5	22	3	2	0	15,6	68,8	9,4	6,3	0	62
4	3.5	3	16	7	6	0	9,4	50,0	21,9	18,8	0	63
4	3.63	4	19	3	5	1	12,5	59,4	9,4	15,6	3,1	64
4	3.63	3	19	5	5	0	9,4	59,4	15,6	15,6	0	65
4	4.03	6	23	1	2	0	18,8	71,9	3,1	6,3	0	66
4	3.41	5	12	8	5	2	15,6	37,5	25,0	15,6	6,3	67
3.41	المتوسط الحسابي للفرضية الرابعة											

المصدر: من إعداد المترشحة بالاعتماد على برنامج spss

في هذا البعد نلاحظ أن أغلب العبارات أخذت الاتجاه الإيجابي إذ نجد أن المتوسطات الحسابية في غالبها أكبر من المتوسط الحسابي ليكارت، كما أن القيمة الغالبة للمنوال هي 4 "موافق".

5. الفرضية الخامسة: لا يؤثر العملاء على التزام المراجع بأخلاقيات المهنة.

جدول رقم 11.3: نتائج الإحصاء الوصفي الخاصة بالفرضية الخامسة

المنوال	المتوسط الحسابي	التكرارات					النسب %					العبارة
		5	4	3	2	1	5	4	3	2	1	
4	3.69	6	17	3	5	1	18,8	53,1	9,4	15,6	3,1	68
4	3.84	8	17	2	4	1	25,0	53,1	6,3	12,5	3,1	69
2	3.00	4	8	8	8	4	12,5	25,0	25,0	25,0	12,5	70
4	2.94	3	10	6	8	5	9,4	31,3	18,8	25,0	15,6	71
4	3.94	9	16	3	4	0	28,1	50,0	9,4	12,5	0	72
4	3.5	6	14	4	6	2	18,8	43,8	12,5	18,8	6,3	73

3	2.44	0	6	10	8	8	0	18,8	31,3	25,0	25,0	74
4	3.69	6	19	1	3	3	18,8	59,4	3,1	9,4	9,4	75
4	3.31	3	15	7	3	4	9,4	46,9	21,9	9,4	12,5	76
3	3.00	3	9	9	7	4	9,4	28,1	28,1	21,9	12,5	77
4	3.06	3	11	7	7	4	9,4	34,4	21,9	21,9	12,5	78
4	3.84	7	16	7	1	1	21,9	50,0	21,9	3,1	3,1	79
4	3.88	6	21	2	1	2	18,8	65,6	6,3	3,1	6,3	80
3.4		المتوسط الحسابي للفرضية الخامسة										

المصدر: من إعداد المترشحة بالاعتماد على برنامج spss

في هذا البعد نلاحظ أن أغلب العبارات أخذت الاتجاه الإيجابي إذ نجد أن المتوسطات الحسابية في غالبها أكبر من المتوسط الحسابي ليكارت، كما أن القيمة الغالبة للمنوال هي 4 "موافق".

المبحث الثالث: مناقشة نتائج الدراسة الإحصائية الوصفية والاستدلالية

من خلال هذا المبحث سنقوم بمناقشة النتائج الإحصائية المتحصل عليها والتي تم عرضها في المبحث السابق وذلك بتحليل نتائج توزيع عينة الدراسة ثم تحليل نتائج فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: مناقشة نتائج الدراسة الإحصائية الوصفية

في هذا المطلب نناقش نتائج الدراسة الإحصائية الوصفية لفرضيات الدراسة

1. مناقشة نتائج الفرضية الأولى: يساهم التعليم المحاسبي بالجزائر في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة.

تحصلنا على متوسط حسابي كلي لهذه الفرضية قدر بـ 2,91 وهو أقل من المتوسط الافتراضي لليكارت المقدر بـ 3، وبالتالي فإن أفراد العينة لا يوافقون على أن التعليم المحاسبي بالجزائر يساهم في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وفيما يلي نعرض العبارتين اللتين تضمنتا أصغر وأكبر قيمة للمتوسطات الحسابية من بين عبارات الفرضية.

بالنسبة للعبارتين رقم 4: "مكتسبات الطالب خلال فترة دراسته بالجامعة كافية لمواجهة التحديات العملية خلال ممارسة مهنة المراجعة." تحصلنا في هذه العبارة على أصغر متوسط حسابي مقارنة بباقي عبارات الفرضية، يساوي 1,63 وهو أقل من المتوسط

الافتراضي للكارت (3) وبالتالي فإن الإجابات لم تأخذ الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 1 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرر هي "غير موافق بشدة" وتمثل 46,9% من الإجابات، وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 15، وكذلك هي نفس نسبة "غير موافق" وبالتالي فإن أفراد العينة يتفوقون على أن مكتسبات الطالب خلال فترة دراسته بالجامعة غير كافية لمواجهة التحديات العملية خلال ممارسة مهنة المراجعة، بالإضافة إلى أن المراجعين هم طلاب سابقا فإننا كذلك نعلم أن الطلبة يحتكون بالمهنيين خلال إعدادهم لرسائلهم كذلك خلال فترات تكوينية وغيرها، وهذا ما جعل أفراد العينة يتمكنون من تحديد ما إذا كانت مكتسبات الطالب خلال فترة دراسته بالجامعة كافية أم لا لمواجهة التحديات العملية خلال ممارسة مهنة المراجعة، وبالتالي فإنه يجب إعادة النظر في المناهج وطرق التدريس وإسقاط كل ما يتم تدريسه على الواقع من خلال دراسة الحالات وغيرها.

بالنسبة للعبارة رقم 5: " إدراج مادة فساد وأخلاقيات العمل ضمن مناهج التعليم المحاسبي يساهم في التزام مراجع المستقبل بأخلاقيات المهنة." في هذه العبارة على أكبر متوسط حسابي مقارنة بباقي عبارات الفرضية يساوي 3,88 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي للكارت (3) وبالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرر هي «موافق» وتمثل 59,4% من الإجابات، وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 19 وبالتالي فإن أفراد العينة يتفوقون على أن إدراج مادة فساد وأخلاقيات العمل ضمن مناهج التعليم المحاسبي يساهم في التزام مراجع المستقبل بأخلاقيات المهنة، لذلك يمكن القول أن إدراج مادة فساد وأخلاقيات العمل ضمن مناهج التعليم المحاسبي يساهم في التزام مراجع المستقبل بأخلاقيات المهنة، وبالتالي يتوجب إعطاء العناية المناسبة لهذا المقياس.

أما باقي عبارات الفرضية فنناقشها فيما يلي:

بالنسبة للعبارة رقم 1: "هناك فجوة بين المناهج الدراسية للمحاسبة والمراجعة في الجزائر والواقع العملي" فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 2,09 هو أقل من المتوسط الافتراضي للكارت (3) وبالتالي فإن الإجابات لم تأخذ الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 2 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرر هي "موافق" وتمثل 62,5% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 20 وبالتالي فإن أفراد العينة يوافقون على أنه توجد فجوة بين المناهج الدراسية للمحاسبة والمراجعة والواقع العملي، نستنتج أنه توجد فجوة بين المناهج الدراسية للمحاسبة والمراجعة في الجزائر والواقع العملي، وهو ما يتطلب البحث في أسباب هذه الفجوة وإيجاد الحلول وذلك قد يكون باستحداث حوار مهني أكاديمي.

بالنسبة للعبارة رقم 2: "يتم تدريس أخلاقيات مهنة المراجعة ضمن المناهج الدراسية في الجامعة الجزائرية."

فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,19 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي للكارت (3) وبالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4

وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرر هي «موافق» وتمثل 40,6% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 13 وبالتالي فإن أفراد العينة يتفقون على أنه يتم تدريس أخلاقيات المهنة ضمن المناهج الدراسية.

بالنسبة للعبارة رقم 3: "يحصل طلبة المحاسبة في الجامعات الجزائرية على المعرفة والتدريب المناسبين حول أهمية أخلاقيات ممارسة مهنة المراجعة." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 2,53 هو أقل من المتوسط الافتراضي للكارث (3) وبالتالي فإن الإجابات لم تأخذ الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 2 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرر هي "غير موافق" وتمثل 40,6% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 13، وبالتالي فإن أفراد العينة يتفقون على أن طلبة المحاسبة في الجامعات الجزائرية لا يحصلون على المعرفة والتدريب المناسبين حول أهمية أخلاقيات ممارسة مهنة المراجعة.

بالتالي فإنه يجب على أساتذة المحاسبة إعطاء الأهمية لأخلاقيات المهنة خلال تدريسهم.

بالنسبة للعبارة رقم 6: "يقوم أساتذة المحاسبة بتوعية طلابهم بأهمية دورهم في الحياة العملية كمراجعين." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,34 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارث (3) وبالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، إلا أننا نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 3 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرر هي "محايد" وتمثل 37,5% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 12 وتليها في الترتيب " موافق " بتكرار 10 وبالتالي فإن عدد مهم من أفراد العينة فضل الحياد في الإجابة على هذه العبارة إلا أن نسبة معتبرة من أفراد العينة توافق على أن أساتذة المحاسبة يقومون بتوعية طلابهم بأهمية دورهم في الحياة العملية كمراجعين.

بالنسبة للعبارة رقم 7: "يقوم أساتذة المحاسبة بتشجيع الطلبة على إدراج مواضيع تتعلق بالأخلاقيات والسلوكيات المهنية في مشاريع التخرج." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,19 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارث (3)، وبالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، إلا أننا نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 3 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرر هي " محايد" وتمثل 34,4% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 11 وهي نفس نسبة " موافق " وبالتالي فإن عدد مهم من أفراد العينة فضل الحياد في الإجابة على هذه العبارة إلا أن نسبة معتبرة من أفراد العينة توافق على أن أساتذة المحاسبة يقومون بتشجيع الطلبة على إدراج مواضيع تتعلق بالأخلاقيات والسلوكيات المهنية في مشاريع التخرج.

بالنسبة للعبارة رقم 8: " يسعى أساتذة المحاسبة إلى تعميق المسؤولية لدى طلابهم باعتبارهم مراجعي حسابات في المستقبل." نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,25 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارث (3) وبالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما

نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرار هي «موافق»، وتمثل 53,1% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 17 وبالتالي فإن أفراد العينة يتفقون على أن أساتذة المحاسبة يسعون إلى تعميق المسؤولية لدى طلابهم باعتبارهم مراجعي حسابات في المستقبل.

بالنسبة للعبارة رقم 9: " أساتذة المحاسبة يعيرون اهتماماً كبيراً بأخلاقيات مهنة المراجعة في تدريسهم." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,06 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكاترت (3) وبالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، إلا أننا نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 3، وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرار هي " محايد" وتمثل 34,4% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 11، تليها "موافق" و"غير موافق" بنسبة 28,1 بتكرار 9، لذلك نلاحظ أنه لا يوجد اتفاق على الإجابة بالنسبة لهذه العبارة.

2. مناقشة نتائج الفرضية الثانية: تؤثر العوامل الشخصية لمراجع الحسابات وخصائص مكتب المراجعة على التزامه بأخلاقيات المهنة.

تحصلنا على متوسط حسابي كلي لهذه الفرضية قدر بـ 3,38 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكاترت المقدر بـ 3، وبالتالي فإن أفراد العينة يوافقون على أن العوامل الشخصية لمراجع الحسابات وخصائص مكتب المراجعة تؤثر على التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة، وفيما يلي نعرض العبارتين اللتين تضمنتا أصغر وأكبر قيمة للمتوسطات الحسابية من بين عبارات الفرضية.

بالنسبة للعبارة رقم 15: " حصول المهني على شهادة الليسانس يعتبر كافي للقيام بمهامه بكل كفاءة وعناية مهنية." تحصلنا في هذه العبارة على أصغر متوسط حسابي مقارنة بباقي عبارات الفرضية يساوي 2,56، وهو أقل من المتوسط الافتراضي للكارت (3) وبالتالي فإن الإجابات لم تأخذ الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 2 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرار هي "غير موافق" وتمثل 37,5% من الإجابات، وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 12، وبالتالي فإن أفراد العينة يتفقون على أن حصول المهني على شهادة الليسانس يعتبر غير كافي للقيام بمهامه بكل كفاءة وعناية مهنية.

نستنتج أن حصول المهني على شهادة الليسانس يعتبر غير كافي للقيام بمهامه بكل كفاءة وعناية مهنية، وبالتالي فإننا نقترح رفع المؤهل العلمي لامتحان مهنة المراجعة إلى شهادة الماجستير.

بالنسبة للعبارة رقم 23: "حرص مراجع الحسابات على المشاركة في المؤتمرات والندوات ذات العلاقة بالمهنة يرفع من مستوى كفاءته وعنايته المهنية" تحصلنا في هذه العبارة على أكبر متوسط حسابي مقارنة بباقي عبارات الفرضية يساوي 4,41، وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكاترت (3) لذلك يمكن القول أن الإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن

المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكراراً هي "موافق" وتمثل 46,9% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 15، وكذلك هي نسبة "موافق بشدة"، وبالتالي فإن أفراد العينة يتفقون على أن حرص مراجع الحسابات على المشاركة في المؤتمرات والندوات ذات العلاقة بالمهنة يرفع من مستوى كفاءته وعنايته المهنية.

أما باقي عبارات الفرضية فنناقشها فيما يلي:

بالنسبة للعبارة رقم 10: "كلما زادت الخبرة المهنية لمراجع الحسابات أصبح أكثر استقلالية." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,50، وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) وبالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكراراً هي "موافق" وتمثل 34,4% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 11، وبالتالي فإن أفراد العينة يتفقون على أن عامل الخبرة يؤثر في استقلالية مراجع الحسابات وذلك بعلاقة طردية.

بالنسبة للعبارة رقم 11: "توفر الخبرة المهنية للمراجع يساهم في التزامه بأخلاقيات المهنة." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,69 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) وبالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكراراً هي «موافق» وتمثل 68,8% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 22 وبالتالي فإننا نستنتج أن عامل الخبرة يؤثر في التزام مراجع الحسابات بأخلاقيات المهنة.

بالنسبة للعبارة رقم 12: "خبرة المراجع بنشاط العمل تمكنه من العمل بأكثر كفاءة وعناية مهنية." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 4,09 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) وبالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكراراً هي "موافق"، وتمثل 53,1% من الإجابات، وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 17 وبالتالي فإن أفراد العينة يتفقون على أن خبرة المراجع بنشاط العمل تمكنه من العمل بأكثر كفاءة وعناية مهنية.

بالنسبة للعبارة رقم 13: "كلما زادت الدرجة العلمية لمراجع الحسابات زادت استقلاليته." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,31 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) وبالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكراراً هي «موافق» وتمثل 50% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 16 وبالتالي فإننا نستنتج أنه كلما زادت الدرجة العلمية لمراجع الحسابات زادت استقلاليته.

بالنسبة للعبارة رقم 14: "زيادة الدرجة العلمية للمراجع تدعم التزامه بأخلاقيات المهنة." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,56 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) وبالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكراراً هي «موافق»، وتمثل 56,3% من الإجابات وهي

النسبة الأعلى بتكرار يساوي، 18 وبالتالي فإن أفراد العينة يتفوقون على أن زيادة الدرجة العلمية للمراجع تدعم التزامه بأخلاقيات المهنة.

بالنسبة للعبارة رقم 16: "يعتبر الوازع الديني داعما أساسيا لالتزام المراجعين بأخلاقيات المهنة." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,28 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) لذلك يمكن القول أن الإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرار هي «موافق» وتمثل 31,3% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 10، وكذلك هي نسبة موافق بشدة وبالتالي فإن أفراد العينة يتفوقون على أن الوازع الديني يعتبر داعما لالتزام المراجعين بأخلاقيات المهنة.

بالنسبة للعبارة رقم 17: "تقديم الخدمات الاستشارية للمؤسسة محل المراجعة يؤدي إلى فقدان صفة الاستقلالية." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,22 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) لذلك يمكن القول أن الإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، إلا أننا نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 2 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرار هي "غير موافق" وتمثل 28,1% من الإجابات، وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 9، ورغم ذلك فإن المجيبون بموافق وموافق بشدة يمثلون الأغلبية مقارنة بغير موافق وغير موافق بشدة لذلك يمكن القول بأن تقديم الخدمات الاستشارية للمؤسسة محل المراجعة يؤدي إلى فقدان صفة الاستقلالية من وجهة نظر أفراد العينة.

بالنسبة للعبارة 18: "يتأثر التزام المراجع بأخلاقيات المهنة سلبا بتقديمه للخدمات الاستشارية للمؤسسة محل المراجعة." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,25، وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) لذلك يمكن القول أن الإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرار هي «موافق»، وتمثل 43,8% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 14، وبالتالي فإن أفراد العينة يتفوقون على أن التزام المراجع بأخلاقيات المهنة يتأثر سلبا بتقديمه للخدمات الاستشارية للمؤسسة محل المراجعة.

بالنسبة للعبارة 19: "كلما كبر حجم مكتب المراجعة يصبح المراجع أكثر استقلالية." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,19 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) لذلك يمكن القول أن الإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرار هي «موافق» وتمثل 46,9% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 15 وبالتالي فإننا نستنتج أن كلما كبر حجم مكتب المراجعة يصبح المراجع أكثر استقلالية.

بالنسبة للعبارة 20: "كبر حجم مكتب المراجعة يؤثر إيجابا في التزام المراجع بأخلاقيات المهنة." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,03، وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) لذلك يمكن القول أن الإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرار هي "موافق"، وتمثل 40,6% من

الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 13 وبالتالي فإن أفراد العينة يتفوقون على أن كبر حجم مكتب المراجعة يؤثر إيجاباً في التزام المراجع بأخلاقيات المهنة.

بالنسبة للعبارة 21: "كلما تخصص مكتب المراجعة في نشاط المؤسسات التي يقوم بمراجعتها كانت له قدرة أكبر على القيام بأعماله بأكثر كفاءة وعناية." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,78، وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3)، لذلك يمكن القول أن الإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكراراً هي "موافق"، وتمثل 59,4% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 19، وبالتالي فإن أفراد العينة يتفوقون على أنه كلما تخصص مكتب المراجعة في نشاط المؤسسات التي يقوم بمراجعتها كانت له قدرة أكبر على القيام بأعماله بأكثر كفاءة وعناية.

بالنسبة للعبارة 22: " تؤدي زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة إلى التنازل عن مجموعة من المبادئ الأخلاقية للمهنة." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,44 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3)، لذلك يمكن القول أن الإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4، وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكراراً هي "موافق" وتمثل 34,4% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 11، وبالتالي فإن أفراد العينة يتفوقون على أن زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة تؤدي إلى التنازل عن مجموعة من المبادئ الأخلاقية للمهنة.

بالنسبة للعبارة رقم 24: "مشاركة المراجع في المؤتمرات والندوات ذات العلاقة بالمهنة تدعم التزامه بأخلاقيات المهنة." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 4 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3)، لذلك يمكن القول أن الإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكراراً هي "موافق"، وتمثل 56,3% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 18، وبالتالي فإن أفراد العينة يتفوقون على أن مشاركة المراجع في المؤتمرات والندوات ذات العلاقة بالمهنة تدعم التزامه بأخلاقيات المهنة.

بالنسبة للعبارة رقم 25: "متابعة المراجع للمستجدات المتعلقة بالمهنة من معايير وغيرها يساهم في تطوير كفاءته وعنايته المهنية." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 4,31 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) لذلك يمكن القول أن الإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكراراً هي "موافق" وتمثل 53,1% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 17 وبالتالي فإن أفراد العينة يتفوقون على أن متابعة المراجع للمستجدات المتعلقة بالمهنة من معايير وغيرها يساهم في تطوير كفاءته وعنايته المهنية.

بالنسبة للعبارة رقم 26: "حث مراجع الحسابات الممتهين لديه على الالتزام بأخلاقيات المهنة، يساهم في التزامهم بها مستقبلاً." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 4,06 وهو

أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3)، لذلك يمكن القول أن الإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرار هي "موافق" وتمثل 62,5% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 20، وبالتالي فإن أفراد العينة يتفوقون على أن حث مراجع الحسابات الممتهين لديه على الالتزام بأخلاقيات المهنة، يسهم في التزامهم بها مستقبلاً.

3. مناقشة نتائج الفرضية الثالثة: البنية التشريعية والقانونية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر تحد من عدم التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة.

تحصلنا على متوسط حسابي كلي لهذه الفرضية قدر بـ 3,22 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت المقدر بـ 3، وبالتالي فإن أفراد العينة يوافقون على أن البنية التشريعية والقانونية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر تحد من عدم التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة، وفيما يلي نعرض العبارتين اللتين تضمنتا أصغر وأكبر قيمة للمتوسطات الحسابية من بين عبارات الفرضية.

بالنسبة للعبارة 29: "قانون أخلاقيات المهنة لا يحتاج لإعادة تحديث" تحصلنا في هذه العبارة على أصغر متوسط حسابي مقارنة بباقي عبارات الفرضية يساوي 2,22، هو أقل من المتوسط الافتراضي للكارت (3) وبالتالي فإن الإجابات لم تأخذ الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 2 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرار هي "غير موافق" وتمثل 50% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 16، وبالتالي فإن أفراد العينة يتفوقون على أن قانون أخلاقيات المهنة يحتاج إلى إعادة تحديث ومواكبة للمستجدات.

بالنسبة للعبارة 38: "وضع قسم يؤديه المهني في بداية حياته المهنية يعبر على دعم المشرع لضرورة التزام الجانب الأخلاقي من قبل المهنيين." تحصلنا في هذه العبارة على أكبر متوسط حسابي مقارنة بباقي عبارات الفرضية يساوي 3,84، وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) وبالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرار هي «موافق» وتمثل 46,9% من الإجابات، وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 15، بحسب إجابات أفراد العينة فإن القسم الذي يؤديه المهني في بداية حياته المهنية يعبر على دعم المشرع لضرورة التزام الجانب الأخلاقي من قبل المهنيين.

أما باقي عبارات الفرضية فنناقشها فيما يلي:

بالنسبة للعبارة 27: "يناسب قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الأوضاع الاقتصادية الحالية في البلاد." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 2,91 هو أقل من المتوسط الافتراضي للكارت (3)، وبالتالي فإن الإجابات لم تأخذ الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 2 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرار هي "غير موافق" وتمثل 37,5% من الإجابات، وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 12 وبالتالي فإن أفراد العينة يتفوقون على أن قانون أخلاقيات المهنة لا يواكب التطورات الاقتصادية الراهنة ولا يناسب الوضع الحالي.

بالنسبة للعبارة 28: "قانون أخلاقيات المهنة في الجزائر لا يحتاج إلى التوافق مع ما يصدر على المستوى الدولي من دساتير أخلاقيات مهنة المراجعة." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 2,50 هو أقل من المتوسط الافتراضي للكارت (3)، وبالتالي فإن الإجابات لم تأخذ الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 2 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرر هي "غير موافق" وتمثل 31,3% من الإجابات، وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 10، وبالتالي فإن أفراد العينة يتفقون على أن قانون أخلاقيات يحتاج إلى التوافق مع ما يصدر على المستوى الدولي من دساتير أخلاقيات مهنة المراجعة.

بالنسبة للعبارة 30: "يدعم قانون أخلاقيات المهنة استقلالية مراجع الحسابات." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,59 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي للكارت (3)، وبالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرر هي "موافق" وتمثل 65,6% من الإجابات، وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 21 بحسب إجابات أفراد العينة فإن قانون أخلاقيات المهنة يدعم استقلالية مراجع الحسابات.

بالنسبة للعبارة 31: "يتضمن قانون أخلاقيات المهنة إجراءات واضحة للالتزام بالسر المهني." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,66 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي للكارت (3)، وبالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرر هي "موافق" وتمثل 65,6% من الإجابات، وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 21 بحسب إجابات أفراد العينة نجد أن قانون أخلاقيات المهنة يتضمن إجراءات واضحة للالتزام بالسر المهني، إلا أننا لا نتفق تماماً مع هذه النتيجة إذ أنه من خلال قراءتنا للقانون نجد أنه يفتقد إلى توضيح الإجراءات التي تدل على أن المراجع ملتزم أو غير ملتزم بالسر المهني على سبيل المثال نجد أنه وفي المادة 6 من قانون أخلاقيات المهنة¹ الحث على التزام السر المهني ولكن لا يوجد تفصيل لمفهوم السر المهني أو للأمور التي تدخل ضمن السر المهني، ولا يوجد توضيح للإجراءات التي يمكن أن تساعد المراجع في التزام السر المهني.

بالنسبة للعبارة 32: " يتضمن قانون أخلاقيات المهنة إجراءات واضحة للحفاظ على كرامة المهنة." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,75 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي للكارت (3)، وبالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرر هي «موافق» وتمثل 62,5% من الإجابات، وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 20، بحسب إجابات أفراد العينة نجد أن قانون أخلاقيات المهنة يتضمن إجراءات واضحة للحفاظ على كرامة المهنة، إلا أننا لا نتفق تماماً مع هذه النتيجة إذ أنه من خلال قراءتنا للقانون نجد أنه يفتقد إلى بعض الإجراءات التي تدعم الحفاظ على كرامة المهنة على سبيل المثال نجد في المادة 2 من قانون أخلاقيات المهنة² "

¹ المادة 6 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136، مرجع سابق.
² المادة 2، المرجع نفسه.

تجنب كل تصرف من شأنه المساس بكرامة المهنة" ولكن ما هي هذه التصرفات وكيفية تجنبها لا يوجد تفصيل في ذلك.

بالنسبة للعبارة 33: " قانون أخلاقيات المهنة يحدد بوضوح كيفية الحفاظ على الأمانة." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,34 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3)، وبالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، إلا أننا نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكراراً هي "موافق" وتمثل 40,6% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 13، بحسب إجابات أفراد العينة نجد أن قانون أخلاقيات المهنة يتضمن إجراءات واضحة للالتزام بالأمانة، إلا أننا لا نتفق تماماً مع هذه النتيجة إذ أنه من خلال قراءتنا للقانون نجد أنه يفتقد إلى توضيح الإجراءات التي تدل على أن المراجع ملتزم بالأمانة، على سبيل المثال نجد أنه في المادة 3 من قانون أخلاقيات المهنة¹ الحث على الأمانة إلا أنه لا يوجد تعريف أو وصف دقيق للأمانة وكيفية الالتزام بها.

بالنسبة للعبارة 34: "يتسم قانون أخلاقيات المهنة في الجزائر بالوضوح." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,22 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3)، وبالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، إلا أننا نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكراراً هي "موافق" وتمثل 46,9% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 15، بحسب إجابات أفراد العينة نجد أن قانون أخلاقيات المهنة في الجزائر يتسم بالوضوح.

يجدر الذكر أنه من خلال مناقشتنا مع بعض المراجعين اكتشفنا أن منهم من لا يعرف بوجود هذا القانون من الأصل ومنهم من يدرك وجوده لكنه غير مطلع عليه، ومنهم من لا يوليه أهمية وهذا قد تتعدد أسبابه والتي قد يكون من بينها عدم إعطاء الأهمية الكبيرة من قبل الهيئات المنظمة للمهنة لهذا القانون، إلا أننا لا نعلم هذه الفكرة إذ كذلك وجدنا من المراجعين من هو مطلع جيداً بل وحتى أن آفاقهم أبعد من ذلك إذ نجدهم مطلعين حتى على موثيق دوليه حول أخلاقيات المهنة ولكن ذلك يتوافق والمستوى العلمي إذ أن هؤلاء واصلو دراسات عليا.

بالنسبة للعبارة 35: " يواكب القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الإصدارات الدولية فيما يتعلق بالمهنة." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,09 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) وبالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كذلك نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 3 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكراراً هي "محايد" وتمثل 37,5% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 12، ربما الحياد يعبر على عدم إطلاع مراجعي الحسابات في الجزائر على الإصدارات الدولية فيما يتعلق بتنظيم المهنة وأخلاقياتها وبالتالي لا يمكنهم تحديد ما إذا كان القانون 10-01 يواكب الإصدارات الدولية، إلا أننا نجد أن النسبة الأكبر بعد الحياد تعود إلى

¹ المادة 3، المرجع نفسه.

موافق وهي %34,4 بتكرار يساوي 11 لذا يمكن القول أن المشرع الجزائري حاول من خلال القانون 10-01 مواكبة أو محاكاة الإصدارات الدولية فيما يتعلق بالمهنة.

بالنسبة للعبارة 36: "يساهم القانون 10-01 في دعم التزام المهنيين بأخلاقيات المهنة." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,19 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3)، وبالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كذلك نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرر هي «موافق» وتمثل %40,6 من الإجابات، وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 13 وبالتالي فإن أفراد العينة يوافقون على أن القانون 10-01 يساهم في دعم التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وهو ما تأكده المواد 03، 59، 73 من القانون 10-01.

بالنسبة للعبارة 37: "يعتبر تحديد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد داعما لاستقلاليتها." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,56 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3)، وبالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرر هي «موافق» وتمثل %53,1 من الإجابات، وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 17، وبذلك فإن أفراد العينة يوافقون على أن تحديد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد تدعم استقلاليتها.

بالنسبة للعبارة 39: "إن تحديد المشرع لحالات التنافي والموانع تدعم التزام المراجعين بأخلاقيات المهنة." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,75 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3)، وبالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كذلك نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرر هي «موافق» وتمثل %65,6 من الإجابات، وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 21 ومنه فإن أفراد العينة يؤيدون تحديد المشرع لحالات التنافي والموانع ويرون أنها تدعم التزام المهني بأخلاقيات المهنة.

بالنسبة للعبارة 40: "إن العقوبات المنصوص عليها في القانون 10-01 وفيما يتعلق بإفشاء السر المهني أو خيانة الأمانة أو ممارسة المهنة بطريقة غير شرعية تطبق بكل فعالية." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 2,53 وهو أصغر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3)، وبالتالي فالإجابات لم تأخذ الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 2 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرر هي " غير موافق" وتمثل %55,2 من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 16 وبالتالي فإن أفراد العينة لا يوافقون على أن العقوبات المنصوص عليها في القانون 10-01 وفيما يتعلق بإفشاء السر المهني أو خيانة الأمانة أو ممارسة المهنة بطريقة غير شرعية تطبق بكل فعالية.

بالنسبة للعبارة 41: "تصنيف الأخطاء إلى أربع درجات من خلال المرسوم التنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في 13 جانفي 2013 يتميز بالعدالة في تحديد العقوبات." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,47 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3)، وبالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة

الأكثر شيوعاً أو تكرر هي «موافق» وتمثل 59,4% من الإجابات، وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 19، وبالتالي فإن أفراد العينة يوافقون على أن تصنيف الأخطاء إلى أربع درجات من خلال المرسوم التنفيذي رقم 10-13 مؤرخ في 13 جانفي 2013 يتميز بالعدالة في تحديد العقوبات.

بالنسبة للعبارة 42: " كل عقوبة من العقوبات التي حددها المشرع في المرسوم التنفيذي رقم 10-13 مؤرخ في 13 جانفي 2013 تناسب درجة الخطأ المقابل لها." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,16 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3)، وبالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كذلك نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 3 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرر هي " محايد" وتمثل 46,9% من الإجابات، وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 15 وبالتالي فإن أفراد العينة فضلوا الحياد في إجاباتهم على هذه العبارة إلا أننا نجد أن النسبة الأكبر بعد الحياد تعود إلى موافق وهي 37,5% بتكرار يساوي 12، لذا يمكن القول بأن كل عقوبة من العقوبات التي حددها المشرع في المرسوم التنفيذي رقم 10-13 مؤرخ في 13 جانفي 2013 تناسب درجة الخطأ المقابل لها.

بالنسبة للعبارة 43: "العقوبات التي حددها المشرع في المرسوم التنفيذي رقم 10-13 مؤرخ في 13 جانفي 2013 تطبق بكل فعالية." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 2,66 هو أقل من المتوسط الافتراضي لليكارت (3)، وبالتالي فإن الإجابات لم تأخذ الاتجاه الإيجابي، كذلك نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 3 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرر هي "محايد"، وتمثل 43,8% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 14 وبالتالي فإن أفراد العينة فضلوا الحياد في إجاباتهم على هذه العبارة، إلا أننا نجد أن النسبة الأكبر بعد الحياد تعود إلى غير موافق وهي 28,1% بتكرار يساوي 9 هؤلاء لا يتفقون مع أن العقوبات التي حددها المشرع في المرسوم التنفيذي رقم 10-13 مؤرخ في 13 جانفي 2013 تطبق بكل فعالية.

بالنسبة للعبارة 44: "القانون التجاري يدعم التزام المراجعين بأخلاقيات المهنة" فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,21 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3)، وبالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرر هي "موافق" وتمثل 43,8% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 14 وبالتالي فإن أفراد العينة يوافقون على أن القانون التجاري يدعم التزام المراجعين بأخلاقيات المهنة.

بالنسبة للعبارة 45: "قانون العقوبات يدعم التزام المراجعين بأخلاقيات المهنة." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,44 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3)، وبالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 إذا فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرر هي "موافق" وتمثل 50% من الإجابات، وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 16 وبالتالي فإن أفراد العينة يوافقون على أن قانون العقوبات يدعم التزام المراجعين بأخلاقيات المهنة.

4. مناقشة نتائج الفرضية الرابعة: تساهم الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر على ضمان التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة.

تحصلنا على متوسط حسابي كلي لهذه الفرضية قدر بـ 3,41 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت المقدر بـ 3، وبالتالي فإن أفراد العينة يوافقون على إن الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر تساهم في ضمان التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة، وفيما يلي نعرض العبارات التي تضمنت أصغر وأكبر قيمة للمتوسطات الحسابية من بين عبارات الفرضية.

بالنسبة للعبارة 58: "تتبنى لجنة الانضباط والتحكيم بالمجلس طرق عمل فعالة فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة." تحصلنا في هذه العبارة على أصغر متوسط حسابي مقارنة بباقي عبارات الفرضية والذي يساوي 2,75 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3)، لذلك يمكن القول أن الإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 3 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرر هي " محايد" وتمثل % 34,4 من الإجابات، وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 11 وبالتالي فإن المستجيبون فضلوا الحياد فيما يتعلق بأن لجنة الانضباط والتحكيم بالمجلس تتبنى طرق عمل فعالة فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة، إلا أن غالبية باقي أفراد العينة تتجه إجاباتهم نحو غير موافق وغير موافق بشدة وبالتالي يمكن القول يجب تدعيم ما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة بطرق عمل فعالة.

بالنسبة للعبارة 61: "إن وجود غرفة وطنية خاصة بمحافظي الحسابات يدعم التنظيم الجيد للمهنة." تحصلنا في هذه العبارة على أكبر متوسط حسابي مقارنة بباقي عبارات الفرضية والذي يساوي 4,03 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3)، لذلك يمكن القول أن الإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرر هي "موافق" وتمثل % 68,8 من الإجابات، وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 22 وبالتالي فإن أفراد العينة يوافقون على أن وجود غرفة وطنية خاصة بمحافظي الحسابات يدعم التنظيم الجيد للمهنة.

بالنسبة للعبارة 66: "ينظم المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ملتقيات تكوينية تخص المهنة." كذلك تحصلنا في هذه العبارة على أكبر متوسط حسابي مقارنة بباقي عبارات الفرضية والذي يساوي 4,03 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) لذلك يمكن القول أن الإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرر هي «موافق» وتمثل % 71,9 من الإجابات، وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 23 وبالتالي فإن أفراد العينة يوافقون على أن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ينظم ملتقيات تكوينية تخص المهنة.

أما باقي العبارات فنناقشها فيما يلي:

بالنسبة للعبارة 46: " وجود مجلس وطني للمحاسبة يساهم في التنظيم الجيد للمهنة." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,75 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3)، لذا فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي

فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرار هي "موافق" وتمثل 56,3% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 18، وبالتالي فإننا نستنتج أن أفراد العينة يتفقون على أن وجود المجلس الوطني للمحاسبة يساهم في التنظيم الجيد للمهنة.

بالنسبة للعبارة 47: " المجلس الوطني للمحاسبة يقوم بالمهام المنوطة إليه بكل صرامة وفعالية." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,28 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3)، وبالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرار هي "موافق" وتمثل 43,8% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 14 لذا يمكن القول بأن أفراد العينة يوافقون على أن المجلس الوطني للمحاسبة يقوم بالمهام المنوطة إليه بكل صرامة وفعالية.

بالنسبة للعبارة 48: " يفصل المجلس الوطني في الشكاوى التأديبية في حق المهني بكل صرامة." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,00 وهو يساوي المتوسط الافتراضي لليكارت (3)، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 3، وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرار هي " محايد" وتمثل 37,5% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 12، نستنتج أن أفراد العينة فضلوا الحياد فيما يتعلق بأن المجلس الوطني يفصل في الشكاوى التأديبية في حق المهنيين بكل صرامة.

بالنسبة للعبارة 49: "يستقبل المجلس الوطني للمحاسبة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين" نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,06 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) وبالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 3 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرار هي "محايد" وتمثل 31,3% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 10 وهي نفس نسبة "موافق"، وبالتالي فإنه يمكن القول أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن المجلس الوطني للمحاسبة يستقبل مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين.

بالنسبة للعبارة 50: "يدرس المجلس الوطني للمحاسبة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين ويعرضها للموافقة." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,22 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3)، وبالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرار هي «موافق» وتمثل 31,3% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 10، نستنتج أن أفراد العينة يوافقون على أن المجلس الوطني للمحاسبة يدرس مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين ويعرضها للموافقة.

و كما هو معروف أنه منذ أن صدر المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لم تصدر مدونة أخلاقيات مهنة جديدة، ومع أنه من مهام المجلس إعداد هذه المدونات مع إشراك مختلف أصناف المهنيين.

بالنسبة للعبارة 51: "ما يقوم به المجلس الوطني للمحاسبة من استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف الأصناف يدعم الحصول على قوانين أخلاقيات ذات جودة" فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,38 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) وبالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 3 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرر هي "محايد" وتمثل %40,6 من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 13، وهي نفس نسبة موافق لذلك يمكن القول أن أفراد العينة يوافقون على أن ما يقوم به المجلس الوطني للمحاسبة من استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف الأصناف يدعم الحصول على قوانين أخلاقيات ذات جودة.

بالنسبة للعبارة 52: "يساهم المجلس الوطني للمحاسبة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة والمراجعة." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,47 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3)، وبالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرر هي «موافق» وتمثل %53,1 من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 17، وبالتالي فإن أفراد العينة يوافقون على أن المجلس الوطني للمحاسبة يساهم في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة والمراجعة.

بالنسبة للعبارة 53 "تساهم اللجان المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة في دعم التنظيم الجيد للمهنة." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,56 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3)، وبالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 لذا فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرر هي "موافق" وتمثل %43,8 من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 14، وبالتالي فإننا نستنتج أن اللجان المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة تساهم في دعم التنظيم الجيد للمهنة.

بالنسبة للعبارة 54 "تقوم لجنة التكوين بتنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,50 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) وبالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 لذا فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرر هي "موافق" وتمثل %53,1 من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 17، وبالتالي فإن أفراد العينة يوافقون على أن لجنة التكوين تقوم بتنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق.

بالنسبة للعبارة 55: "إن قيام لجنة التكوين بتنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق يدعم الكفاءة المهنية للمهنيين." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,78 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) وبالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرر هي «موافق» وتمثل %62,5 من الإجابات وهي النسبة

الأعلى بتكرار يساوي 20 وبالتالي فإن أفراد العينة يوافقون على أن قيام لجنة التكوين بتنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق يدعم الكفاءة المهنية للمهنيين.

بالنسبة للعبارة 56: "تتابع لجنة مراقبة النوعية بالمجلس الوطني للمحاسبة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات بكل فعالية." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 2,78 وهو أقل من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) لذلك يمكن القول أن الإجابات لم تأخذ الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 2 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرار هي "غير موافق" وتمثل 40,6% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 13، وكذلك هي نسبة محايد، إذا أفراد العينة لا يوافقون على أن لجنة مراقبة النوعية بالمجلس الوطني للمحاسبة تتابع مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات بكل فعالية.

بالنسبة للعبارة 57: "تنظم لجنة مراقبة النوعية بالمجلس الوطني للمحاسبة ملتقيات حول أخلاقيات المهنة." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 2,91 وهو أقل من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) لذلك يمكن القول أن الإجابات لم تأخذ الاتجاه الإيجابي، إلا أننا نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرار هي "موافق" وتمثل 34,4% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 11 وبالتالي فإننا نلاحظ تباين في الإجابة على هذه العبارة.

فيما يتعلق بلجنة مراقبة النوعية فإن هذا التباين في الإجابة ناتج عن أن هذه اللجنة ومع أنها أنشأت منذ سنوات إلا أنها لم تباشر عملها بعد، كما وقد تناقشنا مع بعض المراجعين الذين أبدوا تخوفهم وعدم تقبلهم لهذه اللجنة.

بالنسبة للعبارة 59: "للجنة الانضباط والتحكيم دوراً أساسياً فيما يتعلق بالاستشارة والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين وعملائهم." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,28 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) لذلك يمكن القول أن الإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرار هي "موافق" وتمثل 50% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 16، إذا أفراد العينة يوافقون على أن لجنة الانضباط والتحكيم تلعب دوراً أساسياً فيما يتعلق بالاستشارة والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين وعملائهم.

بالنسبة للعبارة 60: "تعمل لجنة الانضباط والتحكيم على ضمان مهام المصالحة بين المهنيين." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,16 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) لذلك يمكن القول أن الإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرار هي "موافق" وتمثل 37,5% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 12، إذا أفراد العينة يوافقون على أن لجنة الانضباط والتحكيم تعمل على ضمان مهام المصالحة بين المهنيين.

بالنسبة للعبارة 62: "تسهر الغرفة على تنظيم المهنة وحسن ممارستها." نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,94 هو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت لذلك يمكن القول أن الإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرر هي «موافق» وتمثل % 68,8 من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 22، إذا أفراد العينة يوافقون على أن الغرفة تسهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها.

بالنسبة للعبارة 63: "تضمن الغرفة وسائل الدفاع على كرامة المهنة واستقلاليتها." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,50 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) لذلك يمكن القول أن الإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرر هي «موافق» وتمثل % 50 من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 16 ومن ذلك نستنتج أن الغرفة تضمن وسائل الدفاع على كرامة المهنة واستقلاليتها.

بالنسبة للعبارة 64: "تسهر الغرفة على احترام قواعد المهنة وأعرافها." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,63 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) لذلك يمكن القول أن الإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرر هي «موافق» وتمثل % 59,4 من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 19، إذا أفراد العينة يوافقون على أن الغرفة تسهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها.

بالنسبة للعبارة 65: "تسهر الغرفة على إعداد مدونة أخلاقيات المهنة." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,63 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) لذلك يمكن القول أن الإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرر هي "موافق" وتمثل % 59,4 من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 19، إذا أفراد العينة يوافقون على أن الغرفة تسهر على إعداد مدونة أخلاقيات المهنة.

بالنسبة للعبارة 67: "المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات منخرط في منظمات دولية تمثل المهنة." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,41 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) لذلك يمكن القول أن الإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرر هي "موافق" وتمثل % 37,5 من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 12، وذلك لأن أغلب المراجعين يعتقدون أن المجلس منخرط في IFAC ولكننا تقربنا من السيد رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والذي أكد لنا أنه قد تم وضع ملف على مستوى وزارة المالية في انتظار الدراسة من أجل الانخراط في IFAC، كما أن الغرفة تحظر ملف من أجل

الانضمام إل FIDEF* الفرنسية إلا أنها غير منخرطة حالياً، لذلك يمكن القول أن مراجعي الحسابات غير مطلعين على كل ما يحدث على مستوى الغرفة.

5. مناقشة نتائج الفرضية الخامسة: يؤثر العملاء على التزام المراجع بأخلاقيات المهنة.

تحصلنا على متوسط حسابي كلي لهذه الفرضية قدر بـ 3,4 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت المقدر بـ 3 وبالتالي فإن أفراد العينة يوافقون على أن العملاء يؤثرون على التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة، وفيما يلي نعرض العبارات التي تضمنت أصغر وأكبر قيمة للمتوسطات الحسابية من بين عبارات الفرضية.

بالنسبة للعبرة 74: "غالبا ما يتحصل مراجعو الحسابات على هدايا من العملاء." تحصلنا في هذه العبرة على أصغر متوسط حسابي مقارنة بباقي عبارات الفرضية يساوي 2,44 وهو أقل من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) لذلك يمكن القول أن الإجابات لم تأخذ الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 3 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرار هي "محايد" وتمثل 31,3% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 10 يليها في الترتيب "غير موافق" و"غير موافق بشدة" بالتالي يمكن القول أن أغلب أفراد العينة إما فضلوا الحياد أو لا يوافقون على أنه في الغالب مراجعي الحسابات يحصلون على هدايا من العملاء.

بالنسبة للعبرة 72: "في الغالب لا تتناسب أتعاب المراجعين مع الأعمال المنوطة لهم." تحصلنا في هذه العبرة على أكبر المتوسط الحسابي مقارنة بباقي عبارات الفرضية يساوي 3,94 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) لذلك يمكن القول أن الإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرار هي "موافق" وتمثل 50% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 16، بالتالي نستنتج أن أفراد العينة يوافقون على أنه غالبا الأتعاب لا تتناسب مع الأعمال المنوطة للمراجع.

أما باقي العبارات فنناقشها فيما يلي:

بالنسبة للعبرة 68: "تعيين المراجع بالاتفاق المباشر مع العميل يقلل من استقلاليته وبالتالي يؤثر سلبا على التزامه بأخلاقيات المهنة." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,69 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) لذلك يمكن القول أن الإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرار هي "موافق" وتمثل 53,1% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 17، بالتالي نستنتج أن أفراد العينة يوافقون على أن تعيين المراجع بالاتفاق المباشر مع العميل يقلل من استقلاليته وبالتالي يؤثر سلبا على التزامه بأخلاقيات المهنة.

* Fédération internationale des experts comptables (et commissaires aux comptes) Francophones

بالنسبة للعبارة 69: "تحديد الأتعاب من خلال المساومة بين الطرفين (المراجع والعميل) يضعف من استقلالية المراجع وبالتالي يضعف من التزامه بأخلاقيات المهنة." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,84 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) لذلك يمكن القول أن الإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرر هي "موافق" وتمثل 53,1% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 17، إذا أفراد العينة يوافقون على أن تحديد الأتعاب من خلال المساومة بين الطرفين (المراجع والعميل) يضعف من استقلالية المراجع وبالتالي يضعف من التزامه بأخلاقيات المهنة.

بالنسبة للعبارة 70: "يعمد العملاء إلى التباطؤ في تسديد أتعاب المراجع من أجل إجباره على تقديم تقرير نظيف." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,00 وهو مساوي للمتوسط الافتراضي لليكارت (3)، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 2 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرر هي "غير موافق" وتمثل 25% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 8 وهي نفس النسبة بالنسبة لموافق ومحاييد ويمكن القول أن الإجابات انقسمت مناصفة بين الموافق وغير الموافق، قد يكون هذا التباين ناتج عن أن هناك مراجعين تعرضوا لضغوطات باستخدام الأتعاب من أجل تقديم تقرير نظيف ومنهم من لم يتعرض لهذه الضغوطات.

بالنسبة للعبارة 71: "إن تباطؤ العميل في سداد أتعاب المراجع من أجل إجباره على تقديم تقرير نظيف يحد من التزام مراجع الحسابات بأخلاقيات المهنة." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 2,94 وهو أقل من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) لذلك يمكن القول أن الإجابات لم تأخذ الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرر هي «موافق» وتمثل 31,3% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 10، ولكن عندما نقوم بجمع نسبة موافق وموافق بشدة من جهة وغير موافق وغير موافق بشدة من جهة أخرى فإننا نجدها تقريبا متساوية لذلك فإن الإجابات على هذه العبارة متباينة.

بالنسبة للعبارة 73: "إن عدم تناسب أتعاب المراجعين مع الأعمال المنوطة لهم يؤدي بهم إلى العمل بأقل عناية مهنية." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,50 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) لذلك يمكن القول أن الإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرر هي "موافق" وتمثل 43,8% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 14، بالتالي أن أفراد العينة يوافقون على أن عدم تناسب أتعاب المراجعين مع الأعمال المنوطة لهم يؤدي بهم إلى العمل بأقل عناية مهنية.

بالنسبة للعبارة 75: "حصول المراجع على مزايا ومنافع مالية واقتصادية من العميل يؤثر سلباً على التزامه بأخلاقيات المهنة." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,69 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) لذلك يمكن القول أن الإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي،

كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكراراً هي «موافق» وتمثل 59,4% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 19، بالتالي نستنتج أن أفراد العينة يتفقون على أن حصول المراجع على مزايا ومنافع مالية واقتصادية من العميل يؤثر سلباً على التزامه بأخلاقيات المهنة.

بالنسبة للعبارة 76: " إن ارتفاع نسبة مساهمة عميل معين في الإيراد الكلي لمكتب المراجعة غالباً ما يؤثر على استقلال المراجع بصورة سلبية." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,31 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) لذلك يمكن القول أن الإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكراراً هي "موافق" وتمثل 46,9% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 15، بالتالي فإن أفراد العينة يوافقون على أن ارتفاع نسبة مساهمة عميل معين في الإيراد الكلي لمكتب المراجعة غالباً ما يؤثر سلباً على استقلال المراجع.

بالنسبة للعبارة 77: "يتعرض المراجعون إلى تهديد بعدم تجديد العهدة من قبل العملاء." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3 وهو مساوي للمتوسط الافتراضي لليكارت (3)، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 3 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكراراً هي " محايد" وتمثل 28,1% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 9 ونلاحظ أن الإجابات تذبذبت بين موافق وغير موافق،، قد يكون هذا التباين ناتجاً عن أن هناك مراجعين تعرضوا لهذا النوع من التهديد وآخرون لم يتعرضوا له.

بالنسبة للعبارة 78: "التهديدات بعدم تجديد العهدة التي قد يتعرض لها المراجع من قبل العميل تؤثر سلباً على التزامه بأخلاقيات المهنة." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,06 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) لذلك يمكن القول أن الإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكراراً هي «موافق» وتمثل 34,4% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 11، بالتالي فإن أفراد العينة يوافقون على أن التهديدات بعدم تجديد العهدة التي قد يتعرض لها المراجع من قبل العميل تؤثر سلباً على التزامه بأخلاقيات المهنة.

بالنسبة للعبارة 79: "وجود لجان المراجعة في المؤسسات محل المراجعة يدعم استقلالية مراجع الحسابات." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,84 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) لذلك يمكن القول أن الإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكراراً هي "موافق" وتمثل 50% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 16، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن وجود لجان المراجعة في المؤسسات محل المراجعة يدعم استقلالية مراجع الحسابات.

بالنسبة للعبارة 80: "وجود لجان المراجعة في المؤسسات يساهم في التزام المراجع بأخلاقيات المهنة." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,88 وهو أكبر من المتوسط

الافتراضي لليكارت (3) لذلك يمكن القول أن الإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرر هي "موافق" وتمثل 65,6% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 21، بالتالي فإن أفراد العينة يوافقون على أن وجود لجان المراجعة في المؤسسات يساهم في التزام المراجع بأخلاقيات المهنة.

المطلب الثاني: مناقشة نتائج الدراسة الإحصائية الاستدلالية

في هذا المطلب نقوم بالإجابة على الفرضية السادسة "لا توجد فروق دالة إحصائية في إجابات أفراد العينة باختلاف العوامل الشخصية"، ولدراسة الاختلاف في الإجابات بين فئات عينة الدراسة والموزعة حسب الجنس قمنا باستخدام اختبار T.test، أما حسب العمر، المؤهل العلمي، وحسب الخبرة فإننا قمنا باستخدام اختبار Anova، إذ نختبر الفرضية الصفرية "لا توجد فروق في الإجابات بين فئات عينة الدراسة" فإننا نرفض الفرضية الصفرية إذا كانت درجة المعنوية أقل أو تساوي 5% ونقبل الفرضية الصفرية إذا كانت درجة المعنوية أكبر من 5%.

1. حسب الجنس: من الجدول أدناه نلاحظ أن درجة المعنوية المحسوبة (Sig) بالنسبة لكل من الفرضية الأولى والفرضية الثالثة والفرضية الرابعة وكذلك بالنسبة للدرجة الكلية أكبر من درجة المعنوية المفترضة والمساوية ل 5% وبالتالي فإننا نقبل الفرضية الصفرية وهو أنه لا يوجد تباين بين متوسطات الفئتين المكونتين لعينة الدراسة من حيث الجنس في الإجابات بالنسبة للفرضيات المذكورة، أما بالنسبة للفرضية 2 والفرضية الخامسة فنلاحظ أن درجة المعنوية أقل من درجة المعنوية المفترضة والمساوية ل 5% وبالتالي فإننا نرفض الفرضية الصفرية ويمكن القول بوجود تباين بين الفئتين المكونتين لعينة الدراسة من حيث الجنس في الإجابات على عبارات هاتين الفرضيتين، ولتحديد لصالح أي فئة هو هذا الاختلاف نقوم بمقارنة المتوسطات، بالنسبة للفرضية 2 لدينا المتوسط لفئة الذكور 3,64 أما بالنسبة للإناث فهو 2,88 (أنظر الملحق رقم 6)، وبما أن متوسط الذكور أكبر من متوسط الإناث فإن التباين لصالح فئة الذكور، أما بالنسبة للفرضية 5 لدينا المتوسط لفئة الذكور 3,53 أما بالنسبة للإناث فهو 2,63 (أنظر الملحق رقم 6)، وكذلك لأن متوسط الذكور أكبر من متوسط الإناث فإن التباين لصالح فئة الذكور.

جدول رقم 12.3: تحليل التباين لإجابات عينة الدراسة حسب الجنس "اختبار (t.test)

درجة المعنوية	درجة الحرية	T	
0,368	30	,913	الفرضية الأولى
0,012	30	2,680	الفرضية الثانية
0,793	30	-,265	الفرضية الثالثة
0,834	30	,212	الفرضية الرابعة
0,003	30	3,244	الفرضية الخامسة

0,197	30	1,320	الدرجة الكلية
-------	----	-------	---------------

المصدر: من إعداد المترشحة بالاعتماد على برنامج spss

2. حسب العمر:

1.2 بالنسبة للفرضية الأولى: من الجدول أدناه نلاحظ أن درجة المعنوية المحسوبة 0,391 أكبر من درجة المعنوية المفترضة والمساوية ل 5%، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية الصفرية وهو أنه لا توجد فروق بين متوسطات الفئات المكونة لعينة الدراسة من حيث العمر في الإجابات على عبارات الفرضية الأولى.

جدول رقم 13.3: تحليل التباين (Anova) لإجابات عينة الدراسة حسب العمر "الفرضية الأولى"

درجة المعنوية	قسمة F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	توزيع النموذج	المتغيرات المستقلة	المتغير التابع
0,391	0,971	0,329	2	,658	انحدار	العمر	الفرضية الأولى
		0,339	29	9,823	البواقي		
		/	31	10,481	المجموع		

المصدر: من إعداد المترشحة بالاعتماد على برنامج spss

2.2 بالنسبة للفرضية الثانية: من الجدول أدناه نلاحظ أن درجة المعنوية المحسوبة 0,054 أكبر من درجة المعنوية المفترضة والمساوية ل 5%، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية الصفرية وهو أنه لا توجد فروق بين متوسطات الفئات المكونة لعينة الدراسة من حيث العمر في الإجابات على عبارات الفرضية الثانية.

جدول رقم 14.3: تحليل التباين (Anova) لإجابات عينة الدراسة حسب العمر "الفرضية الثانية"

درجة المعنوية	قسمة F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	توزيع النموذج	المتغيرات المستقلة	المتغير التابع
0,054	3,242	0,487	2	0,974	انحدار	العمر	الفرضية الثانية
		0,150	29	4,358	البواقي		
			31	5,332	المجموع		

المصدر: من إعداد المترشحة بالاعتماد على برنامج spss

3.2 بالنسبة للفرضية الثالثة: من الجدول أدناه نلاحظ أن درجة المعنوية المحسوبة 0,898 أكبر من درجة المعنوية المفترضة والمساوية ل 5%، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية الصفرية وهو أنه لا توجد فروق بين متوسطات الفئات المكونة لعينة الدراسة من حيث العمر في الإجابات على عبارات الفرضية الثالثة.

جدول رقم 15.3: تحليل التباين (Anova) لإجابات عينة الدراسة حسب العمر "الفرضية الثالثة"

درجة المعنوية	قسمة F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	توزيع النموذج	المتغيرات المستقلة	المتغير التابع
0,898	0,108	0,031	2	0,062	انحدار	العمر	الفرضية الثالثة
		0,284	29	8,240	البواقي		
			31	8,302	المجموع		

المصدر: من إعداد المترشحة بالاعتماد على برنامج spss

4.2 بالنسبة للفرضية الرابعة: من الجدول أدناه نلاحظ أن درجة المعنوية المحسوبة 0,645 أكبر من درجة المعنوية المفترضة والمساوية ل 5% وبالتالي فإننا نقبل الفرضية الصفرية وهو أنه لا توجد فروق بين متوسطات الفئات المكونة لعينة الدراسة من حيث العمر في الإجابات على عبارات الفرضية الرابعة.

جدول رقم 16.3: تحليل التباين (Anova) لإجابات عينة الدراسة حسب العمر "الفرضية الرابعة"

درجة المعنوية	قسمة F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	توزيع النموذج	المتغيرات المستقلة	المتغير التابع
0,645	0,445	0,130	2	,260	انحدار	العمر	الفرضية الرابعة
		0,292	29	8,461	البواقي		
			31	8,721	المجموع		

المصدر: من إعداد المترشحة بالاعتماد على برنامج spss

5.2 بالنسبة للفرضية الخامسة: من الجدول أدناه نلاحظ أن درجة المعنوية المحسوبة 0,542 أكبر من درجة المعنوية المفترضة والمساوية ل 5%، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية الصفرية وهو أنه لا توجد فروق بين متوسطات الفئات المكونة لعينة الدراسة من حيث العمر في الإجابات على عبارات الفرضية الخامسة.

جدول رقم 17.3: تحليل التباين (Anova) لإجابات عينة الدراسة حسب العمر "الفرضية الخامسة"

درجة المعنوية	قسمة F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	توزيع النموذج	المتغيرات المستقلة	المتغير التابع
---------------	--------	----------------	-------------	----------------	---------------	--------------------	----------------

0,54 2	0,62 5	0,275	2	0,550	انحدار	العمر	الفرضية الخامسة
		0,440	29	12,74 9	البواقي		
			31	13,29 9	المجموع		

المصدر: من إعداد المترشحة بالاعتماد على برنامج spss

6.2 بالنسبة الدرجة الكلية: من الجدول أدناه نلاحظ أن درجة المعنوية المحسوبة 0,783 أكبر من درجة المعنوية المفترضة والمساوية ل 5%، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية الصفرية أنه لا توجد فروق بين متوسطات الفئات المكونة لعينة الدراسة من حيث العمر في الإجابات على كل العبارات.

جدول رقم 18.3: تحليل التباين (Anova) لإجابات عينة الدراسة حسب العمر
"الدرجة الكلية"

درجة المعنوية	قسمة F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	توزيع النموذج	المتغيرات المستقلة	المتغير التابع
0,783	0,247	0,039	2	,079	انحدار	العمر	الدرجة الكلية
		0,159	29	4,619	البواقي		
			31	4,698	المجموع		

المصدر: من إعداد المترشحة بالاعتماد على برنامج spss

3. حسب المؤهل العلمي:

1.3 بالنسبة للفرضية الأولى: من الجدول أدناه نلاحظ أن درجة المعنوية المحسوبة 0,185 أكبر من درجة المعنوية المفترضة والمساوية ل 5%، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية الصفرية وهو أنه لا يوجد تباين بين متوسطات الفئات المكونة لعينة الدراسة من حيث المؤهل العلمي في الإجابات على عبارات الفرضية الأولى.

جدول رقم 19.3: تحليل التباين (Anova) لإجابات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي
"الفرضية الأولى"

درجة المعنوية	قسمة F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	توزيع النموذج	المتغيرات المستقلة	المتغير التابع
0,18 5	1,72 1	0,544	3	1,632	انحدار	المؤهل العلمي	الفرضية الأولى
		0,316	28	8,849	البواقي		
			31	10,48 1	المجموع		

المصدر: من إعداد المترشحة بالاعتماد على برنامج spss

2.3 بالنسبة للفرضية الثانية: من الجدول أدناه نلاحظ أن درجة المعنوية المحسوبة 0,976 أكبر من درجة المعنوية المفترضة والمساوية ل 5%، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية الصفرية وهو أنه لا يوجد تباين بين متوسطات الفئات المكونة لعينة الدراسة من حيث المؤهل العلمي في الإجابات على عبارات الفرضية الثانية.

جدول رقم 20.3: تحليل التباين (Anova) لإجابات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي "الفرضية الثانية"

المتغير التابع	المتغيرات المستقلة	توزيع النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قسمة F	درجة المعنوية
الفرضية الثانية	المؤهل العلمي	انحدار	0,039	3	0,013	0,069	0,976
		البواقي	5,293	28	0,189		
		المجموع	5,332	31			

المصدر: من إعداد المترشحة بالاعتماد على برنامج spss

3.3 بالنسبة للفرضية الثالثة: من الجدول أدناه نلاحظ أن درجة المعنوية المحسوبة 0,069 أكبر من درجة المعنوية المفترضة والمساوية ل 5%، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية الصفرية وهو أنه لا يوجد تباين بين متوسطات الفئات المكونة لعينة الدراسة من حيث المؤهل العلمي في الإجابات على عبارات الفرضية الثالثة.

جدول رقم 21.3: تحليل التباين (Anova) لإجابات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي "الفرضية الثالثة"

المتغير التابع	المتغيرات المستقلة	توزيع النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قسمة F	درجة المعنوية
الفرضية الثالثة	المؤهل العلمي	انحدار	1,830	3	0,610	2,639	0,069
		البواقي	6,472	28	0,231		
		المجموع	8,302	31			

المصدر: من إعداد المترشحة بالاعتماد على برنامج spss

4.3 بالنسبة للفرضية الرابعة: من الجدول أدناه نلاحظ أن درجة المعنوية المحسوبة 0,619 أكبر من درجة المعنوية المفترضة والمساوية ل 5%، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية الصفرية وهو أنه لا يوجد تباين بين متوسطات الفئات المكونة لعينة الدراسة من حيث المؤهل العلمي في الإجابات على عبارات الفرضية الرابعة.

جدول رقم 22.3: تحليل التباين (Anova) لإجابات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي "الفرضية الرابعة"

المتغير	المتغير	توزيع	مجموع	درجة	متوسط	قسمة F	درجة
---------	---------	-------	-------	------	-------	--------	------

التابع	ت المستقلة	النموذج	المربعات	الحري ة	المربعات	المعنوية
الفرضية الرابعة	المؤهل العلمي	انحدار	,529	3	0,176	0,619
		البواقي	8,192	28	0,293	
		المجموع	8,721	31		

المصدر: من إعداد المترشحة بالاعتماد على برنامج spss

5.3 بالنسبة للفرضية الخامسة: من الجدول أدناه نلاحظ أن درجة المعنوية المحسوبة 0,781 أكبر من درجة المعنوية المفترضة والمساوية ل 5% وبالتالي فإننا نقبل الفرضية الصفرية وهو أنه لا يوجد تباين بين متوسطات الفئات المكونة لعينة الدراسة من حيث المؤهل العلمي في الإجابات على عبارات الفرضية الخامسة.

جدول رقم 23.3 : نتائج تحليل التباين (Anova) لإجابات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي "الفرضية الخامسة"

المتغير التابع	المتغير ت المستقلة	توزيع النموذج	مجموع المربعات	درجة الحري ة	متوسط المربعات	قسمة F	درجة المعنوية
الفرضية الخامسة	المؤهل العلمي	انحدار	0,497	3	0,166	0,36 3	0,78 1
		البواقي	12,80 2	28	0,457		
		المجموع	13,29 9	31			

المصدر: من إعداد المترشحة بالاعتماد على برنامج spss

6.3 بالنسبة للدرجة الكلية: من الجدول أدناه نلاحظ أن درجة المعنوية المحسوبة 0,367 أكبر من درجة المعنوية المفترضة والمساوية ل 5%، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية الصفرية وهو أنه لا يوجد تباين بين متوسطات الفئات المكونة لعينة الدراسة من حيث المؤهل العلمي في الإجابات على كل عبارات الدراسة.

جدول رقم 24.3: تحليل التباين (Anova) لإجابات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي "الدرجة الكلية"

المتغير	المتغيرات	توزيع	مجموع	درجة	متوسط	قسمة F	درجة
---------	-----------	-------	-------	------	-------	--------	------

التابع	المستقلة	النموذج	المربعات	الحرية	المربعات	المعنوية
الدرجة الكلية	المؤهل العلمي	انحدار	0,494	3	0,165	1,097
		البواقى	4,204	28	0,150	
		المجموع	4,698	31	/	

المصدر: من إعداد المترشحة بالاعتماد على برنامج spss

4. حسب الخبرة:

1.4 بالنسبة للفرضية الأولى: من الجدول أدناه نلاحظ أن درجة المعنوية المحسوبة 0,578 أكبر من درجة المعنوية المفترضة والمساوية ل 5%، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية الصفرية وهو أنه لا يوجد تباين بين متوسطات الفئات المكونة لعينة الدراسة من حيث الخبرة في الإجابات.

جدول رقم 25.3: تحليل التباين (Anova) لإجابات عينة الدراسة حسب الخبرة "الفرضية الأولى"

المتغير التابع	المتغيرات المستقلة	توزيع النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قسمة F	درجة المعنوية
الفرضية الأولى	الخبرة	انحدار	0,701	3	0,234	0,669	0,578
		البواقى	9,780	28	0,349		
		المجموع	10,481	31	/		

المصدر: من إعداد المترشحة بالاعتماد على برنامج spss

2.4 بالنسبة للفرضية الثانية: من الجدول أدناه نلاحظ أن درجة المعنوية المحسوبة 0,979 أكبر من درجة المعنوية المفترضة والمساوية ل 5%، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية الصفرية وهو أنه لا يوجد تباين بين متوسطات الفئات المكونة لعينة الدراسة من حيث الخبرة في الإجابات على عبارات الفرضية الثانية.

جدول رقم 26.3: تحليل التباين (Anova) لإجابات عينة الدراسة حسب الخبرة "الفرضية الثانية"

المتغير التابع	المتغيرات المستقلة	توزيع النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قسمة F	درجة المعنوية
الفرضية الثانية	الخبرة	انحدار	0,036	3	0,012	0,063	0,979
		البواقى	5,296	28	0,189		
		المجموع	5,332	31	/		

					ع		
--	--	--	--	--	---	--	--

المصدر: من إعداد المترشحة بالاعتماد على برنامج spss

3.4 بالنسبة للفرضية الثالثة: من الجدول أدناه نلاحظ أن درجة المعنوية المحسوبة 0,152 أكبر من درجة المعنوية المفترضة والمساوية ل 5%، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية الصفرية وهو أنه لا يوجد تباين بين متوسطات الفئات المكونة لعينة الدراسة من حيث الخبرة في الإجابات على عبارات الفرضية الثالثة.

جدول رقم 27.3: تحليل التباين (Anova) لإجابات عينة الدراسة حسب الخبرة "الفرضية الثالثة"

المتغير التابع	المتغيرات المستقلة	توزيع النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قسمة F	درجة المعنوية
الفرضية الثالثة	الخبرة	انحدار	1,405	3	0,468	1,901	0,152
		البواقي	6,897	28	0,246		
		المجموع	8,302	31			

المصدر: من إعداد المترشحة بالاعتماد على برنامج spss

4.4 بالنسبة للفرضية الرابعة: من الجدول أدناه نلاحظ أن درجة المعنوية المحسوبة 0,667 أكبر من درجة المعنوية المفترضة والمساوية ل 5%، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية الصفرية وهو أنه لا يوجد تباين بين متوسطات الفئات المكونة لعينة الدراسة من حيث الخبرة في الإجابات على عبارات الفرضية الرابعة.

جدول رقم 28.3: تحليل التباين (Anova) لإجابات عينة الدراسة حسب الخبرة "الفرضية الرابعة"

المتغير التابع	المتغيرات المستقلة	توزيع النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قسمة F	درجة المعنوية
الفرضية الرابعة	الخبرة	انحدار	0,467	3	0,156	0,528	0,667
		البواقي	8,254	28	0,295		
		المجموع	8,721	31			

المصدر: من إعداد المترشحة بالاعتماد على برنامج spss

5.4 بالنسبة للفرضية الخامسة: من الجدول أدناه نلاحظ أن درجة المعنوية المحسوبة 0,969 أكبر من درجة المعنوية المفترضة والمساوية ل 5%، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية الصفرية وهو أنه لا يوجد تباين بين متوسطات الفئات المكونة لعينة الدراسة من حيث الخبرة في الإجابات على عبارات الفرضية الخامسة.

جدول رقم 29.3: تحليل التباين (Anova) لإجابات عينة الدراسة حسب الخبرة "الفرضية الخامسة"

درجة المعنوية	قيمة F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	توزيع النموذج	المتغيرات المستقلة	المتغير التابع
0,969	0,082	0,039	3	0,116	انحدار	الخبرة	الفرضية الخامسة
		0,471	28	13,183	البواقي		
			31	13,299	المجموع		

المصدر: من إعداد المترشحة بالاعتماد على برنامج spss

6.4 بالنسبة للدرجة الكلية: من الجدول أدناه نلاحظ أن درجة المعنوية المحسوبة 0,637 أكبر من درجة المعنوية المفترضة والمساوية ل 5% وبالتالي فإننا نقبل الفرضية الصفرية وهو أنه لا يوجد تباين بين متوسطات الفئات المكونة لعينة الدراسة من حيث الخبرة في الإجابات على كل عبارات الدراسة.

جدول رقم 30.3: تحليل التباين (Anova) لإجابات عينة الدراسة حسب الخبرة "الدرجة الكلية"

درجة المعنوية	قيمة F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	توزيع النموذج	المتغيرات المستقلة	المتغير التابع
0,637	0,574	0,091	3	0,272	انحدار	الخبرة	الدرجة الكلية
		0,158	28	4,426	البواقي		
			31	4,698	المجموع		

المصدر: من إعداد المترشحة بالاعتماد على برنامج spss

خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل إلى الدراسة الميدانية من خلال عرض الطريقة المنهجية المستخدمة في الجانب الميداني وقد ارتأينا استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال وصف النتائج الإحصائية ثم تحليلها ومناقشتها، كذلك عرضنا مجتمع الدراسة وعينة الدراسة، ثم قدمنا تفصيلاً حول البرنامج الإحصائي المستخدم في الدراسة وهو الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss وعرجنا على مختلف الأدوات والاختبارات الإحصائية المستخدمة، وقد ارتأينا استخدام الإحصاء الوصفي في مناقشة فرضيات الدراسة، بالإضافة لاختبار T.test لدراسة الفروق في الإجابات من حيث الجنس، واختبار Anova لدراسة الفروق في الإجابات من حيث العمر والمؤهل العلمي والخبرة، ثم قمنا بعرض النتائج الإحصائية للدراسة ومناقشتها لتتوصل إلى مجموعة من النتائج المهمة والتي أهمها أن هناك فجوة بين التعليم المحاسبي والواقع العملي وأن مكتسيات الطالب خلال فترة الدراسة غير كافية لتمكينه من مواجهة الصعوبات والتحديات التي يصطدم بها على المستوى العملي وهو ما يتسبب في عدم تمكنه من الالتزام بأخلاقيات المهنة، كذلك لاحظنا تأثير كبير للعوامل الشخصية لمراجعي الحسابات على التزامهم بأخلاقيات المهنة، كما أن خصائص مكتب المراجعة تؤثر في التزام المراجع بأخلاقيات المهنة ككبير مكتب المراجعة ونسبه مساهمة العميل في إيراد مكتب المراجعة، كذلك توصلنا إلى أن مراجعي الحسابات لا يولون أهمية كبيرة لقانون أخلاقيات المهنة وهو ما اتضح لنا جلياً من خلال الإجابة على أسئلة الاستبيان والمقابلات التي أجريناها مع بعض مراجعي الحسابات فمنهم من يجهل حتى وجود هذا

القانون، إلا أن مراجعي الحسابات يتفقون على أن البيئة التشريعية تساهم في الالتزام بأخلاقيات المهنة، وفيما يتعلق بالهيئات المنظمة للمهنة فقد كانت الإجابات لصالح الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات إذ يمكن القول أن الغرفة تساهم في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة من خلال ضمان التنظيم الجيد للمهنة وحسن ممارستها وضمن وسائل الدفاع على كرامة المهنة واستقلاليتها، وكذلك تنظيم لملتقيات التكوينية، إلا أنها أغفلت إصدار مدونة أخلاقيات مهنة جديدة تتماشى والمستجدات على مستوى المهنة، أما ما تعلق بلجنة مراقبة النوعية فالإجابات كانت متذبذبة وذلك لعدم مباشرة هذه الأخيرة للمهام المنوطة لها، أما فيما يتعلق بتأثير عامل العملاء على أخلاقيات مراجعي الحسابات فإننا لاحظنا اتفاقا كبيرا بين أفراد العينة أن أهم عنصر يؤثر على التزام المراجعين بأخلاقيات المهنة هو الأتعاب ولاسيما فيما يتعلق بمناسبة هذه الأتعاب للعمل المنوط لمراجع الحسابات، بعد ذلك قمنا باختبار الفروق في الإجابات من حيث الجنس والعمر والمؤهل العلمي والخبرة ومناقشتها، لتتوصل إلى أنه لا توجد فروق في الإجابات بين متوسطات الفئتين المكونتين لعينة الدراسة من حيث الجنس بالنسبة للفرضية الأولى والفرضية الثالثة والفرضية الرابعة، في حين توجد فروق بالنسبة للفرضيتين الثانية والخامسة، أما من ناحية العمر، المؤهل العلمي، والخبرة لا توجد فروق في الإجابات بالنسبة لكل الفرضيات والدرجة الكلية.

الختام

الخاتمة:

تطرقنا من خلال هذه الدراسة إلى تقييم مدى مساهمة بيئة عمل مراجع الحسابات بالجزائر في التزامه بأخلاقيات المهنة، وقسمنا دراستنا إلى ثلاث فصول، عرضنا في الفصل الأول أهم المفاهيم التي تخدم موضوع الدراسة، ففي البداية قدمنا مختلف المفاهيم المتعلقة بأخلاقيات مهنة المراجعة، ثم عرضنا الدستور الدولي لأخلاقيات مهنة المراجعة وكذا ما اصطلحنا عليه بالدستور المحلي لأخلاقيات المهنة، ثم تطرقنا لمختلف مكونات بيئة عمل مراجع الحسابات، التي ارتأينا أنها الأكثر تأثيراً على استقلاليته، والتزامه بأخلاقيات المهنة، فكان هناك عامل التعليم المحاسبي، وعوامل متعلقة بمراجع الحسابات ومكتب المراجعة، وأخرى تتعلق بالبنية التشريعية، كذلك الهيئات المنظمة للمهنة، وأخيراً العملاء وارتأينا أن هذا الأخير يؤثر خاصة من خلال الأتعاب، أما في الفصل الثاني فقمنا بعرض مختلف الدراسات السابقة لموضوع الدراسة، والمواضيع ذات العلاقة، وقمنا بمناقشة هذه الدراسات ومقارنتها ببعض حسب تشابه الهدف منها، ثم قمنا بإجراء نوع من المقارنة لإبراز ما يميز دراستنا عن الدراسات الأخرى وذلك من خلال مجموعة من النقاط المتمثلة في بيئة الدراسة، المحاور المتطرق لها في الدراسة، أداة الدراسة، وهدف الدراسة، حيث توافقنا مع جل الدراسات في التعرض لجانب أخلاقيات مهنة المراجعة، في حين تميزت دراستنا بالجانب المتعلق بمكونات بيئة عمل مراجع الحسابات، توافقنا مع بعض الدراسات فيما يتعلق بمجتمع الدراسة واختلافنا مع دراسات أخرى، أغلب الدراسات استخدمت الاستبيان كأداة لجمع البيانات حيث توافقنا معها بهذا الخصوص، أما ما تعلق بهدف الدراسة فقد اختلفنا عن أغلب الدراسات، في الفصل الثالث تطرقنا إلى الدراسة الميدانية من خلال عرض الطريقة المنهجية والأدوات المستخدمة، ثم قمنا بعرض النتائج الإحصائية للدراسة ومناقشتها، بعد ذلك قمنا باختبار الفروق في الإجابات من حيث الجنس والعمر والمؤهل العلمي والخبرة ومناقشتها، وقد توصلنا إلى مجموعة من النتائج التي سوف نقوم بعرضها من خلال ما سوف يلي.

النتائج:

1. توجد فجوة بين المناهج الدراسية للمحاسبة والمراجعة والواقع العملي؛
2. طلبة المحاسبة في الجامعات الجزائرية لا يحصلون على المعرفة والتدريب المناسبين حول أهمية أخلاقيات ممارسة مهنة المراجعة؛
3. مكتسبات الطالب خلال فترة دراسته بالجامعة غير كافية لمواجهة التحديات العملية؛
4. عامل الخبرة يؤثر في استقلالية مراجع الحسابات وذلك بعلاقة طردية؛
5. عامل الخبرة يؤثر في التزام مراجع الحسابات بأخلاقيات المهنة وذلك بعلاقة طردية؛
6. تخصص المراجع بنشاط العمل يمكنه من العمل بأكثر كفاءة وعناية مهنية؛
7. كلما زادت الدرجة العلمية لمراجع الحسابات زادت استقلاليته؛
8. زيادة الدرجة العلمية للمراجع تدعم التزامه بأخلاقيات المهنة؛
9. شهادة الليسانس تعتبر غير كافية لقيام مراجع الحسابات بمهامه بكل كفاءة وعناية مهنية؛

10. تقديم الخدمات الاستشارية للمؤسسة محل المراجعة يؤدي إلى فقدان مراجع الحسابات لصفة الاستقلالية، كما تؤثر سلباً على التزامه بأخلاقيات المهنة؛
11. حجم مكتب المراجعة يؤثر طردياً على استقلالية مراجع الحسابات والتزامه بأخلاقيات المهنة؛
12. كلما تخصص مكتب المراجعة في نشاط المؤسسات التي يقوم بمراجعتها كانت له قدرة أكبر على القيام بأعماله بأكثر كفاءة وعناية؛
13. زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة تؤدي إلى التنازل عن مجموعة من المبادئ الأخلاقية للمهنة؛
14. مشاركة المراجع في المؤتمرات والندوات ذات العلاقة بالمهنة يرفع من مستوى كفاءته وعنايته المهنية وتدعم التزامه بأخلاقيات المهنة؛
15. حث مراجع الحسابات الممتهين لديه على الالتزام بأخلاقيات المهنة، يسهم في التزامهم بها مستقبلاً؛
16. قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لا يناسب الأوضاع الاقتصادية الحالية في البلاد؛
17. قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد يحتاج إلى إعادة تحديث؛
18. قانون أخلاقيات المهنة لا يتضمن إجراءات واضحة فيما يتعلق بالالتزام بالسر المهني والحفاظ على كرامة المهنة والحفاظ على الأمانة؛
19. قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الجزائر يتسم بالوضوح؛
20. من خلال ما سبق يمكن القول بأن القانون 96/136 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد يدعم التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة؛ إلا أنه يتوجب تجديده وإدراج إجراءات واضحة للالتزام بمبادئ أخلاقيات المهنة.
21. حاول المشرع الجزائري مواكبة الإصدارات الدولية فيما يتعلق بالمهنة في إصداره للقانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
22. القانون 01-10 يساهم في دعم التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة؛
23. وضع قسّم يؤديه المهني في بداية حياته المهنية يعبر على دعم المشرع لضرورة التزام الجانب الأخلاقي من قبل المهنيين؛
24. تحديد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد تدعم استقلاليته؛
25. إن تحديد المشرع لحالات التنافي والموانع تدعم التزام المراجعين بأخلاقيات المهنة؛
26. من خلال ما سبق يمكن القول بأن القانون 01/10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد يساهم في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة؛
27. تصنيف الأخطاء إلى أربع درجات من خلال المرسوم التنفيذي رقم 10-13 مؤرخ في 13 جانفي 2013 يتميز بالعدالة في تحديد العقوبات؛
28. كل عقوبة من العقوبات التي حددها المشرع في المرسوم التنفيذي رقم 10-13 مؤرخ في 13 جانفي 2013 تناسب درجة الخطأ المقابل لها؛

29. العقوبات التي حددها المشرع في المرسوم التنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في 13 جانفي 2013 لا تطبق بكل فعالية؛
30. مما سبق يمكن القول بأن المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المحدد لدرجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارستهم وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها يساهم في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة، إلا أنه ينقص التطبيق الفعال له؛
31. العقوبات التي يتعرض لها المخالف المنصوص عليها في القانون التجاري المتعلقة بإفشاء السر المهني أو خيانة الأمانة تدعم التزام المراجعين بأخلاقيات المهنة؛
32. ما نص عليه قانون العقوبات فيما يتعلق بإفشاء السر المهني أو خيانة الأمانة أو ممارسة المهنة بطريقة غير شرعية تدعم التزام المراجعين بأخلاقيات المهنة؛
33. مما سبق يمكن القول بأن كل من القانون التجاري الجزائي وقانون العقوبات يساهمان في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة؛
34. المجلس الوطني للمحاسبة يدعم التنظيم الجيد للمهنة ويقوم بمهامه بكل صرامة إلا أنه أغفل ضرورة إصدار مدونات أخلاقية جديدة تخص المهنة؛
35. يهتم المجلس الوطني للمحاسبة بتطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجالي المحاسبة والمراجعة؛
36. إن وجود اللجان المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة يدعم التنظيم الجيد للمهنة؛
37. للجنة التكوين دور مهم في رفع كفاءة المهنيين من خلال تنظيمها للورشات التكوينية والأيام الدراسية والمؤتمرات؛
38. لجنة مراقبة النوعية لا تقوم بالمهام الموكلة لها رغم أهمية وجود هذه اللجنة، إلا إنها لم تباشر عملها بعد؛
39. مراجعي الحسابات يدركون أهمية لجنة الانضباط والتحكيم إلا أنهم لم يتمكنوا من الحكم حول ممارستها لمهامها؛
40. تسهر الغرفة الوطنية على ضمان التنظيم الجيد للمهنة وحسن ممارستها وكذا احترام قواعدها وأعرافها؛
41. تعمل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على ضمان وسائل الدفاع على كرامة المهنة واستقلاليتها؛
42. لم يصدر عن الغرفة إلى حد الآن مدونة أخلاقيات للمهنة مع أنه من مهامها؛
43. يساهم المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في رفع كفاءة المهنيين بتنظيمه للملتقيات التكوينية؛
44. يسعى المجلس الوطني للغرفة للانخراط في المنظمات الدولية إلا أنه لم ينخرط بعد في أي منظمة؛
45. تعيين المراجع بالاتفاق المباشر مع العميل يقلل من استقلاليتها وبالتالي يؤثر سلبا على التزامه بأخلاقيات المهنة؛
46. تحديد الأتعاب من خلال المساومة بين الطرفين (المراجع والعميل) يضعف من استقلالية المراجع وبالتالي يضعف من التزامه بأخلاقيات المهنة؛

47. تباطؤ العميل في سداد أتعاب المراجع من أجل إجباره على تقديم تقرير نظيف يحد من التزام مراجع الحسابات بأخلاقيات المهنة؛
48. عدم تناسب أتعاب المراجعين مع الأعمال الموكلة لهم يؤدي بهم إلى العمل بأقل عناية مهنية؛
49. حصول المراجع على مزايا ومنافع مالية واقتصادية من العميل يؤثر سلبا على التزامه بأخلاقيات المهنة؛
50. مساهمة عميل معين في الإيراد الكلي لمكتب المراجعة غالبا ما يؤثر على استقلال المراجع بصورة سلبية؛
51. التهديدات بعدم تجديد العهدة التي قد يتعرض لها المراجع من قبل العميل يؤثر سلبا على التزامه بأخلاقيات المهنة؛
52. وجود لجان المراجعة في المؤسسات محل المراجعة يدعم استقلالية مراجع الحسابات، والتزامه بأخلاقيات المهنة؛
53. لا توجد فروق في الإجابات بين متوسطات الفئتين المكونتين لعينة الدراسة من حيث الجنس بالنسبة للفرضية الأولى، الفرضية الثالثة، والفرضية الرابعة؛
54. توجد فروق في الإجابات بين متوسطات الفئتين المكونتين لعينة الدراسة من حيث الجنس بالنسبة للفرضيتين الثانية والخامسة، ويعود هذا التباين لصالح فئة الذكور؛
55. لا توجد فروق في الإجابات بين متوسطات الفئات المكونة لعينة الدراسة من حيث العمر، المؤهل العلمي، والخبرة.

من كل ذلك يمكن القول أن التعليم المحاسبي في الجزائر لا يلعب الدور المرجو منه لإكساب الطلبة القدرة على مواجهة التحديات العملية ولاسيما تلك العوامل التي قد تؤثر على التزامهم بأخلاقيات المهنة، كل من العوامل الشخصية لمراجع الحسابات وكذا خصائص مكتب المراجعة تؤثر في التزام المراجع بأخلاقيات المهنة، للبنية التشريعية المنظمة للمهنة دور أساسي في الحد من عدم التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة ولكن يؤخذ عليها عدم تجديد قانون أخلاقيات المهنة وإعطاءه الأهمية، الهيئات المنظمة تساهم في التزام مراجع الحسابات بأخلاقيات المهنة ولاسيما الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ولكن لا بد من التعرّيج على لجنة مراقبة النوعية والتي على الرغم من أهميتها ومن الدور الذي يمكن أن تلعبه في ضمان التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة فهي لم تباشر عملها بعد، يؤثر العملاء على التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة من عدة جوانب أهمها ما تعلق بالأتعاب.

الاقتراحات: من خلال ما توصلنا إليه من نتائج ارتأينا أن نقدم الاقتراحات التالية:

1. استحداث حوار مهني أكاديمي بين المهنيين والأكاديميين من أجل البحث في المشكلات التي أدت إلى وجود فجوة بين المناهج الدراسية للمحاسبة والمراجعة والواقع العملي؛
2. تجديد المناهج الدراسية للمحاسبة والمراجعة من خلال مراعاة متطلبات الواقع العملي؛
3. ضرورة إعطاء أساتذة المحاسبة أهمية لتدريس أخلاقيات المهنة لطلبتهم؛
4. يجب على الطاقم الأكاديمي من أساتذة أن يأخذ بعين الاعتبار إسقاط ما يتم تدريسه على الواقع العملي من خلال دراسة الحالات الواقعية؛

5. دعم فكرة تخصص مراجعي الحسابات في نشاطات اقتصادية محددة؛
6. رفع درجة الشهادة المطلوبة لامتحان مراجعة الحسابات إلى درجة الماستر أو الماجستير؛
7. وضع تكوين متخصص للمراجعين قبل البدء في ممارسة المهنة؛
8. التكوين المستمر لمراجعى الحسابات من أجل رفع الخبرة المهنية ومواكبة مستجدات المهنة؛
9. يجب على مراجعي الحسابات تفادي تقديم الخدمات الاستشارية للعملاء حفاظا على استقلاليتهم والتزامهم بأخلاقيات المهنة؛
10. على مراجعي الحسابات الحرص على المشاركة في المؤتمرات والندوات التكوينية من أجل رفع مستوى الكفاءة والعناية المهنية لديهم؛
11. على مراجعي الحسابات تحديث معارفهم من خلال متابعة المستجدات المتعلقة بالمهنة؛
12. على مراجعي الحسابات حث المهنيين لديهم على الالتزام بأخلاقيات المهنة؛
13. ضرورة إعطاء موضوع الأخلاقيات المهنية بصفة عامة ومهنة المحاسبة والمراجعة بصفة خاصة المزيد من الاهتمام والعناية من قبل الهيئات المهنية، وتخصيص مؤتمرات وندوات للبحث في الإشكالات المتعلقة بأخلاقيات المهنة؛
14. العمل على تطوير وتحديث القوانين المتعلقة بأخلاقيات المهنة وإعطائها مزيدا من الاهتمام؛
15. ضرورة التركيز أكثر في قانون أخلاقيات المهنة على الإجراءات التي تدعم الالتزام بالمبادئ الأخلاقية السر المهني، الأمانة.. الخ؛
16. يجب على الهيئات المنظمة للمهنة إعطاء الأهمية لقانون أخلاقيات المهنة من خلال التكوينات أو الأيام الدراسية؛
17. ضرورة التطبيق الفعال للقوانين المنظمة للمهنة، ولاسيما فيما يتعلق بالعقوبات المتعلقة بعدم الالتزام بأخلاقيات المهنة؛
18. ضرورة اهتمام الهيئات المنظمة للمهنة بتجديد مدونات أخلاقيات المهنة؛
19. ضرورة تفعيل عمل لجنة مراقبة النوعية وتحسيس مراجعي الحسابات بأهميتها؛
20. ضرورة تفعيل عمل لجنة الانضباط والتحكيم وتحسيس مراجعي الحسابات بأهميتها؛
21. ضرورة إعطاء أهمية للانضمام للمنظمات الدولية الخاصة بالمهنة وذلك من خلال دراسة جدية للاستفادة من الخبرات الدولية بما تتطلبه المهنة في ظل المستجدات؛
22. إيجاد طرق أنجع لتعيين المراجع من أجل ضمان استقلاليته؛
23. إحداث طرق قانونية تضمن للمراجع الحصول على أتعابه دون التعرض للضغوط؛
24. البحث في إيجاد أنماط أكثر فعالية في تحديد أتعاب مراجعي الحسابات؛
25. ضرورة إعطاء الأهمية للجان المراجعة في المؤسسات.

آفاق واقتراحات الدراسة: تفتح دراساتنا الآفاق لدراسات مستقبلية نرى أن لها من الأهمية الشيء الكثير ونقترح منها المواضيع التالية:

1. دراسة حول أسباب الفجوة الموجودة بين التعليم المحاسبي ومتطلبات مهنتي المحاسبة والمراجعة؛

2. دراسة تهدف إلى إيجاد مقترحات للمناهج الدراسية من خلال إجراء دراسة تشمل الجانبين الأكاديمي والمهني؛
3. دراسة نقدية لمضامين الملتقيات والندوات التكوينية التي يخضع لها مراجعو الحسابات؛
4. دراسة تهدف إلى اقتراح أنموذج لميثاق أخلاقيات المهنة مع مراعاة البنية التشريعية المنظمة للمهنة ودليل أخلاقيات المهنة على المستوى الدولي؛
5. دراسة حول أسباب عدم تفعيل لجنة مراقبة النوعية، مع التركيز على الدور الذي قد تلعبه هذه اللجنة بعد تفعيلها؛
6. دراسة نقدية حول أهمية انضمام الهيئات الوطنية المنظمة للمهنة للمنظمات الدولية؛
7. دراسة نقدية لطرق تعيين مراجع الحسابات الخارجي والبحث عن الطرق النجع.

المصادر والمراجع

المصادر والمراجع:

القرآن الكريم

I. قائمة المراجع باللغة العربية:

أولاً: الكتب:

1. أحمد حسن بتال، مقدمة في البرنامج الإحصائي spss، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الأنبار، 2005.
2. أمين السيد أحمد لطفي، معايير أخلاقيات المحاسبين المهنيين، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2008.
3. ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، مراجعة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002.
4. بلال خلف سكارنة، أخلاقيات العمل، دار المسيرة، عمان، 2009.
5. خالد أمين حمد عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعلمية-، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الرابعة، 2007.
6. حسين أحمد عبيد، شحاتة السيد شحاتة، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال، الدار الجامعية، مصر، 2007.
7. رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات - النظري-، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2011.
8. زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية، عمان، الأردن، 2009.
9. سعد عبد الرحمن، القياس النفسي (النظرية والتطبيق)، الطبعة الثالثة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1998.
10. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية (مدخل مصري ودولي وعربي مقارن)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.
11. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية-، دار المسيرة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006.
12. فريد كامل أبو زينة وآخرون، مناهج البحث العلمي الإحصاء في البحث العلمي، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2007.
13. مدحت أبو النصر، قواعد ومراحل البحث العلمي، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2004.
14. وليم توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحمد حامد حجاج كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر والرياض، المملكة العربية السعودية، 2006.
15. يوسف كفروني، الإحصاء في العلوم الاجتماعية، المركز العربي للأبحاث والتوثيق، بيروت، 2011.

ثانيا المداخلات:

16. مداخلات مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الرابع حول "تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات"، جامعة عمار ثليجي الأغواط كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير 20-21 نوفمبر 2013.
- أ. أيوب بوقرورة، عبد العالي محمدي، مدى تأثير أخلاقيات مهنة محافظة الحسابات على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر – دراسة ميدانية.
- ب. ميلود زيد الخير، ياسين عفاقلية، التدقيق بين الحوكمة وأخلاقيات المهنة.
17. زينب حجاج، تأثير عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة على المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال الدولية – دراسة ميدانية-، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي الأول " المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، يومي 04 و05 ديسمبر 2012.

ثالثا: المجلات:

18. أحمد حسن أرديني، التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق، مقال بمجلة تنمية الرافدين، 2007.
19. أحمد بونزراع، منهج دراسة الحالة في العلوم الاجتماعية والإنسانية، مجلة الأحياء، الجزائر، العدد الرابع، 2001.
20. أسامة عبد المنعم سيد علي، عمر إقبال المشهراني، الأزمة المالية العالمية هل هي أزمة معايير محاسبية وتدقيقية أم أخلاقية، أبحاث اقتصادية وإدارية جامعة محمد خيضر بسكرة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد الثامن، ديسمبر 2010.
21. إحسان صالح المعتاز، أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها " انهيار شركة إنرون والدروس المستفادة منها "، مقال بمجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد الأول، 2008.
22. الحسين رمضان السريتي، عبد الرؤوف سعيد عبود، العوامل المؤثرة على مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا، مقال بمجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، العدد الأول، ديسمبر 2014.
23. جعفر عثمان الشريف عبد العزيز، مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة- دراسة ميدانية-، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 17 (1) (Vol 17(01))، جامعة المجمعة، المملكة العربية السعودية، 2016.
24. سوسن أحمد سعيد، عبد الواحد غازي، دراسة مقارنة لأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق الدولية والإسلامية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد الرابع، العدد 2014، 02.
25. ظاهر شاهر القشي، المدقق، العدد 87، الأردن، 2011.

المصادر والمراجع

26. ظاهر شاهر القشي، أخلاقيات المهنة بين الأمس واليوم، العدد 69-70 كانون الثاني، 2007.
27. مقداد أحمد الجليلي، وحيد محمود رمو، أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في استراتيجيات الحد من الفساد الإداري، تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد 106، المجلد 34، 2012.
28. مجيد عبد زيد حمد، مدى التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني، وانعكاسه على جودة الأداء، كلية الاقتصاد، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 12، 2013.
29. نجم، 2000، ص19، منقول عن طه أحمد حسن أرديني، التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق، مقال بمجلة تنمية الرافدين، 2007.
30. نجيب سالم محمد بيوض، مدى التزام وتطبيق ديوان المحاسبة لقواعد السلوك الوظيفي، مقال بمجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، العدد الأول، ديسمبر 2014.
31. هيفاء مالك كاظم، تحليل أهمية العوامل المؤثرة في استقلالية مراجع الحسابات، الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد التاسع والعشرون، المعهد التقني الديوانية، 2013.

رابعاً: الأطروحات والرسائل الجامعية:

32. أشرف عبد الحليم محمود كراجة، مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها " دراسة ميدانية"، مذكرة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في الفلسفة، تخصص محاسبة، الأردن 2004.
33. سهام أكرم عمر الطويل، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة - دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة، ماجستير في المحاسبة والتمويل، 2012.
34. شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة - دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية- أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 01، 2012.
35. طه أحمد حسن أرديني، التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق، مقال بمجلة تنمية الرافدين، 2007.
36. عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012.
37. محمود بكر خليل عبد العال، مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني - دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة-، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة-، فلسطين، 2015.

خامساً: الوثائق الرسمية:

38. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 08 جوان 1966 المتضمن قانون العقوبات، الجريدة الرسمية العدد 49 مؤرخة في 1966.06.11.
39. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية العدد 101 مؤرخة في 1975.12.19.
40. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل سنة 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 24 المؤرخة في 1996.04.17.
41. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 42 المؤرخة في 2010.07.11.
42. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 07 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية العدد 07 مؤرخة في 2011.02.02.
43. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 11-25 مؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية العدد 07 مؤرخة في 2011.02.02.
44. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 11-26 مؤرخ 27 جانفي سنة 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية العدد 07 مؤرخة في 2011.02.02.
45. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرسوم تنفيذي رقم 11-27 مؤرخ في 07 جانفي 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية العدد 07 مؤرخة في 2011.02.02.
46. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرسوم تنفيذي رقم 11-28 مؤرخ في 07 جانفي 2011 يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 07 مؤرخة في 2011.02.02.
47. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرسوم تنفيذي رقم 11-29 مؤرخ في 07 جانفي 2011 يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم، الجريدة الرسمية العدد 07 مؤرخة في 2011.02.02.
48. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرسوم تنفيذي رقم 11-30 مؤرخ في 07 جانفي 2011 يحدد شروط وكيفية الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب

المصادر والمراجع

- ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 07 مؤرخة في 2011.02.02.
49. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرسوم تنفيذي رقم 11-31 مؤرخ في 07 جانفي 2011 يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 07 مؤرخة في 2011.02.02.
50. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 07 جانفي 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية العدد 07 مؤرخة في 2011.02.02.
51. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في 13 جانفي 2013 يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية العدد 03 مؤرخة في 2013.01.16.
52. أخلاقيات المهنة، إصدار لجنة المعايير الرقابية في مؤتمر الإنتوساي ال16، مونتيفيديو، الأوروغواي، 30، ISSAI، 1998.

.II قائمة المراجع باللغة الأجنبية:

أولاً: المجالات:

53. Alexandra Ardelean, Auditors' Ethics and their Impact on Public Trust, Procedia Social and Behavioral Sciences, Vol. 92: 55-60, 2013.
54. Hadi Khani, The role of professional ethics in accounting and audit, Indian Journal of Fundamental and Applied Life Sciences, Vol. 4 (S1), 2014.
55. Hasan Flayyeh Al qtaish et al, The Ethical Rules of Auditing and the Impact of compliance with the Etical Rules on Auditing Quality, IJRRAS 18 (3) , Isra University, Jordan ,2014.
56. Hasen Mohamed Albeksh, Compliance of Auditors to Ethics and Rules of Professional Conduct and Its Impact on Audit Quality, Imperial Journal of Interdisciplinary Research (IJIR), Vol-2, Issue-12, 2016.
57. Royston, J. P, Some techniques for assessing multivariate normality based on the Shapiro-Wilk-W. Applied Statistics, Journal of the Royal Statistical Society Series C Applied Statistics 32(2), January 198
58. Samuiel BÂLC, Ethics and moral values in the practice of chartered accountants and financial auditors, Academica Science Journal Juridica Series, No. 1 (1) – 2012.

59. Stewart, Jenny and O'Leary, Conor (2006) Factors Affecting Internal Auditors' Ethical Decision, Making: Other Corporate Governance Mechanisms and Years of Experience, In Proceedings Accountability, Governance and Performance Symposium, Brisbane, Australia.

ثانيا: الأطروحات والرسائل الجامعية:

60. Larsson, Marie ,Wennerholm, Caroline Ethics in the auditing profession - a comparison between auditors and students -, Master thesis in Auditing, INTERNATIONELLA HANDELSHÖGSKOLAN HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING, 2006.

ثالثا: الوثائق الرسمية

61. Décision N 23 du 28 février 2016 fixant les listes des professionnels inscrits aux tableaux de l'ordre nationale des experts comptables de la chambre nationale des commissaires aux comptes et de l'organisation nationale des comptables agréés au titre de l'exercice 2016.
62. code of ethics for professional accountants, 2015 edition.

III. المواقع الإلكترونية:

63. library.iugaza.edu.ps/thesis/115153.pdf, 12/09/2018, 15 :48
64. https://www.researchgate.net/profile/Osama_Mahd2/publication/259785752_athr_akhlaqyat_almhnt_ly_alml_altdqyqy/data/0deec52de645ac1613000000/akhlaqyat-almhnt-waltlym-almhasby1.doc, 13/09/2018, 00:28
65. <http://www.uobabylon.edu.iq/uobColeges/lecture.aspx?fid=9&depid=1&cid=4334>, 14/09/2018, 22:34.
66. https://fac.ksu.edu.sa/sites/default/files/khtbr_t_.4_0.pdf , 14/09/2018, 22:53.

الملاحق

الملحق رقم 01: الاستبيان
جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية
بعد التحية

استبيان

يشكل هذا الاستبيان جزءا من الدراسة التي ستجريها الطالبة للحصول على شهادة دكتوراه تخصص دراسات محاسبية وجبائية متقدمة، من خلال أطروحتها بعنوان " مدى مساهمة بيئة الأعمال الجزائرية في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة - دراسة ميدانية - " تهدف الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة بيئة الأعمال الجزائرية في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة، وسوف تساعدنا المعلومات التي تزودونا بها على تحقيق هدف البحث، لذا نلتمس من سيادتكم الإجابة على الأسئلة المقدمة ضمن الاستبيان بكل دقة وموضوعية، علما بأنها ستعامل بسرية ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

في الأخير نشكر لكم حسن

تعاونكم

الطالبة: قاسم نصيرة

القسم الأول: معلومات عامة

ضع علامة في المربع المقابل للفئة التي تمثلكم

- الجنس: ذكر أنثى
- العمر: أقل من 30 سنة 30- أقل من 40 أكبر من 50 سنة
- المؤهل العلمي: ليس ماجستير دكتور
- الخبرة: أقل من 05 سنوات 05-10 سنوات 10-15 سنة 15-20 سنة أكثر من 20 سنة
- الولاية:

القسم الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

ضع علامة في الخانة المناسبة.

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الفرضية الأولى: يساهم التعليم المحاسبي في الجزائر في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

					1	هناك فجوة بين المناهج الدراسية للمحاسبة والمراجعة في الجزائر والواقع العملي.
					2	يتم تدريس أخلاقيات مهنة المراجعة ضمن المناهج الدراسية في الجامعة الجزائرية.
					3	يحصل طلبة المحاسبة في الجامعات الجزائرية على المعرفة والتدريب المناسبين حول أهمية أخلاقيات ممارسة مهنة المراجعة.
					4	مكتسبات الطالب خلال فترة دراسته بالجامعة كافية لمواجهة التحديات العملية خلال ممارسة مهنة المراجعة.
					5	إدراج مادة فساد وأخلاقيات العمل ضمن مناهج التعليم المحاسبي يساهم في التزام مراجع المستقبل بأخلاقيات المهنة.
					6	يقوم أساتذة المحاسبة بتوعية طلابهم بأهمية دورهم في الحياة العملية كمراجعين.
					7	يقوم أساتذة المحاسبة بتشجيع الطلبة على إدراج مواضيع تتعلق بالأخلاقيات والسلوكيات المهنية في مشاريع التخرج.
					8	يسعى أساتذة المحاسبة إلى تعميق المسؤولية لدى طلابهم باعتبارهم مراجعي حسابات في المستقبل.
					9	أساتذة المحاسبة يعيرون اهتماما كبيرا بأخلاقيات مهنة المراجعة في تدريسهم.

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الفرضية الثانية: تؤثر العوامل الشخصية لمراجع الحسابات وخصائص مكتب المراجعة على التزام المراجع بأخلاقيات المهنة	
					10	كلما زادت الخبرة المهنية لمراجع الحسابات أصبح أكثر استقلالية.
					11	توفر الخبرة المهنية للمراجع يساهم في التزامه بأخلاقيات المهنة.
					12	خبرة المراجع بنشاط العمل تمكنه من العمل بأكثر كفاءة وعناية مهنية.
					14	كلما زادت الدرجة العلمية لمراجع الحسابات زادت استقلاليته.
					15	زيادة الدرجة العلمية للمراجع تدعم التزامه بأخلاقيات المهنة.
					16	حصول المهني على شهادة الليسانس يعتبر كافي للقيام بمهامه بكل كفاءة وعناية مهنية.
					17	يعتبر الوازع الديني داعما أساسيا لالتزام المراجعين بأخلاقيات المهنة.
					18	تقديم الخدمات الاستشارية للمؤسسة محل المراجعة يؤدي إلى فقدان صفة الاستقلالية.
					19	يتأثر التزام المراجع بأخلاقيات المهنة سلبا بتقديمه

					للخدمات الاستشارية للمؤسسة محل المراجعة.
				20	كلما كبر حجم مكتب المراجعة يصبح المراجع أكثر استقلالية.
				21	كبر حجم مكتب المراجعة يؤثر إيجابيا في التزام المراجع بأخلاقيات المهنة.
				22	كلما تخصص مكتب المراجعة في نشاط المؤسسات التي يقوم بمراجعتها كانت له قدرة أكبر على القيام بأعماله بأكثر كفاءة وعناية.
				23	تؤدي زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة إلى التنازل عن مجموعة من المبادئ الأخلاقية للمهنة.
				24	حرص مراجع الحسابات على المشاركة في المؤتمرات والندوات ذات العلاقة بالمهنة يرفع من مستوى كفاءته وعنايته المهنية.
				24	مشاركة المراجع في المؤتمرات والندوات ذات العلاقة بالمهنة تدعم التزامه بأخلاقيات المهنة.
				25	متابعة المراجع للمستجدات المتعلقة بالمهنة من معايير وغيرها يساهم في تطوير كفاءته وعنايته المهنية.
				26	حث مراجع الحسابات الممتهين لديه على الالتزام بأخلاقيات المهنة، يساهم في التزامهم بها مستقبلا.

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
					الفرضية الثالثة: إن البنية التشريعية والقانونية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر تحد من عدم التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة
					27 يناسب قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الأوضاع الاقتصادية الحالية في البلاد.
					28 قانون أخلاقيات المهنة في الجزائر لا يحتاج إلى التوافق مع ما يصدر على المستوى الدولي من دساتير أخلاقيات مهنة المراجعة.
					29 قانون أخلاقيات المهنة لا يحتاج لإعادة تحديث.
					30 يدعم قانون أخلاقيات المهنة استقلالية مراجع الحسابات.
					31 يتضمن قانون أخلاقيات المهنة إجراءات واضحة للالتزام بالسر المهني.
					32 يتضمن قانون أخلاقيات المهنة إجراءات واضحة للحفاظ على كرامة المهنة.
					33 قانون أخلاقيات مهنة يحدد بوضوح كيفية الحفاظ على الأمانة.
					34 يتسم قانون أخلاقيات المهنة في الجزائر بالوضوح.
					35 وضع قسّم يؤديه المهني في بداية حياته المهنية يعبر على دعم المشرع لضرورة التزام الجانب الأخلاقي من قبل المهنيين.
					36 يواكب القانون 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب،

					محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الإصدارات الدولية فيما يتعلق بالمهنة.
					37 يساهم القانون 10-01 في دعم التزام المهنيين بأخلاقيات المهنة.
					38 يعتبر تحديد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد داعماً لاستقلاليتهم.
					39 إن تحديد المشرع لحالات التنافس والموانع تدعم التزام المراجعين بأخلاقيات المهنة.
					40 إن العقوبات المنصوص عليها في القانون 10-01 وفيما يتعلق بإفشاء السر المهني أو خيانة الأمانة أو ممارسة المهنة بطريقة غير شرعية تطبق بكل فعالية.
					41 العقوبات التي يتعرض لها المخالف المنصوص عليها في القانون التجاري المتعلقة بإفشاء السر المهني أو خيانة الأمانة تدعم التزام المراجعين بأخلاقيات المهنة.
					42 ما نص عليه قانون العقوبات فيما يتعلق بإفشاء السر المهني أو خيانة الأمانة أو ممارسة المهنة بطريقة غير شرعية تدعم التزام المراجعين بأخلاقيات المهنة.
					43 تصنيف الأخطاء إلى أربع درجات من خلال المرسوم التنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في 13 جانفي 2013 يتميز بالعدالة في تحديد العقوبات.
					44 كل عقوبة من العقوبات التي حددها المشرع في المرسوم التنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في 13 جانفي 2013 تناسب درجة الخطأ المقابل لها.
					45 العقوبات التي حددها المشرع في المرسوم التنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في 13 جانفي 2013 تطبق بكل فعالية.

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الفرضية الرابعة: تساهم الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزاء على ضمان التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة
					46 وجود مجلس وطني للمحاسبة يساهم في التنظيم الجيد للمهنة.
					47 المجلس الوطني للمحاسبة يقوم بالمهام المنوطة إليه بكل صرامة وفعالية.
					48 يفصل المجلس الوطني في الشكاوى التأديبية في حق المهني بكل صرامة.
					49 يستقبل المجلس الوطني للمحاسبة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين.
					50 يدرس المجلس الوطني للمحاسبة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين ويعرضها للموافقة.
					51 ما يقوم به المجلس الوطني للمحاسبة من استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف الأصناف يدعم الحصول على قوانين أخلاقية ذات جودة.

					يساهم المجلس الوطني للمحاسبة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة والمراجعة.	52
					تساهم اللجان المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة في دعم التنظيم الجيد للمهنة.	53
					تقوم لجنة التكوين بتنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق.	54
					إن قيام لجنة التكوين بتنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق يدعم الكفاءة المهنية للمهنيين.	55
					تتابع لجنة مراقبة النوعية بالمجلس الوطني للمحاسبة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات بكل فعالية.	56
					تنظم لجنة مراقبة النوعية بالمجلس الوطني للمحاسبة ملتقيات حول أخلاقيات المهنة.	57
					تتبنى لجنة الانضباط والتحكيم بالمجلس طرق عمل فعالة فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة.	58
					للجنة الانضباط والتحكيم دورا أساسيا فيما يتعلق بالاستشارة والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين وعمالهم.	59
					تعمل لجنة الانضباط والتحكيم على ضمان مهام المصالحة بين المهنيين.	60
					إن وجود غرفة وطنية خاصة بمحافظي الحسابات يدعم التنظيم الجيد للمهنة.	61
					تسهر الغرفة على تنظيم المهنة وحسن ممارستها .	62
					تضمن الغرفة وسائل الدفاع على كرامة المهنة واستقلاليتها.	63
					تسهر الغرفة على احترام قواعد المهنة وأعرافها.	64
					تسهر الغرفة على إعداد مدونة أخلاقيات المهنة.	65
					ينظم المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لملتقيات تكوين لها تخص المهنة.	66
					المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات منخرط في منظمات دولية تمثل المهنة.	67

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الفرضية الخامسة: يؤثر العملاء على التزام المراجع بأخلاقيات المهنة	
					تعيين المراجع بالاتفاق المباشر مع العميل يقلل من استقلاليته وبالتالي يؤثر سلبا على التزامه بأخلاقيات المهنة.	68
					تحديد الأتعاب من خلال المساومة بين الطرفين (المراجع والعميل) يضعف من استقلالية المراجع وبالتالي يضعف من التزامه بأخلاقيات المهنة.	69

					70	يعتمد العملاء إلى التباطؤ في تسديد أتعاب المراجع من أجل إجباره على تقديم تقرير نظيف.
					71	إن تباطؤ العميل في سداد أتعاب المراجع من أجل إجباره على تقديم تقرير نظيف يحد من التزام مراجع الحسابات بأخلاقيات المهنة.
					72	غالبًا ما يتحصل مراجعو الحسابات على هدايا من العملاء.
					73	حصول المراجع على مزايا ومنافع مالية واقتصادية من العميل يؤثر سلبًا على التزامه بأخلاقيات المهنة.
					74	إن ارتفاع نسبة مساهمة عميل معين في الإيراد الكلي لمكتب المراجعة غالبًا ما يؤثر على استقلال المراجع بصورة سلبية.
					75	يتعرض المراجعون إلى تهديد بعدم تجديد العهدة من قبل العملاء.
					76	التهديدات بعدم تجديد العهدة التي قد يتعرض لها المراجع من قبل العميل يؤثر سلبًا على التزامه بأخلاقيات المهنة.
					77	في الغالب لا تتناسب أتعاب المراجعين مع الأعمال المنوطة لهم.
					78	إن عدم تتناسب أتعاب المراجعين مع الأعمال المنوطة لهم يؤدي بهم إلى العمل بأقل عناية مهنية.
					79	وجود لجان المراجعة في المؤسسات محل المراجعة يدعم استقلالية مراجع الحسابات.
					80	وجود لجان المراجعة في المؤسسات يساهم في التزامه بأخلاقيات المهنة.

نشكر لكم جسناً تعاونكم

الملحق رقم 02: مقياس بيرسون "الاتساق الداخلي بين كل عبارة والبعد التابعة له"

تعليم	
,194	Corrélation de Pearson
,178	Sig. (bilatérale)
50	N
,629	Corrélation de Pearson
,000	Sig. (bilatérale)
50	N

هناك فجوة بين المناهج الدراسية للمحاسبة و المراجعة في الجزائر و الواقع العملي .

يتم تدريس أخلاقيات مهنة المراجعة ضمن المناهج الدراسية في الجامعة الجزائرية .

	Corrélation de Pearson	,697
يحصل طلبة المحاسبة في الجامعات الجزائرية على المعرفة و	Sig. (bilatérale)	,000
التدريب المناسبين حول أهمية أخلاقيات ممارسة مهنة المراجعة	N	50
	Corrélation de Pearson	,314
مكتسبات الطالب خلال فترة دراسته بالجامعة كافية لمواجهة	Sig. (bilatérale)	,026
التحديات العملية خلال ممارسة مهنة المراجعة	N	50
	Corrélation de Pearson	,218
إدراج مادة فساد و أخلاقيات العمل ضمن مناهج التعليم المحاسبي	Sig. (bilatérale)	,128
يساهم في التزام مراجع المستقبل بأخلاقيات المهنة	N	50
	Corrélation de Pearson	,628
SMEAN(6عبارة)	Sig. (bilatérale)	,000
	N	50
	Corrélation de Pearson	,770
يقوم أساتذة المحاسبة بتشجيع الطلبة على إدراج مواضيع تتعلق	Sig. (bilatérale)	,000
بالأخلاقيات و السلوكيات المهنية في مشاريع التخرج	N	50
	Corrélation de Pearson	,711
يسعى أساتذة المحاسبة إلى تعميق المسؤولية لدى طلابهم باعتبارهم	Sig. (bilatérale)	,000
مراجعي حسابات في المستقبل	N	50
	Corrélation de Pearson	,761
أساتذة المحاسبة يعيرون اهتماما كبيرا بأخلاقيات مهنة المراجعة	Sig. (bilatérale)	,000
في تدريسهم	N	50
	Corrélation de Pearson	1
تعليم	Sig. (bilatérale)	
	N	50

Corrélations

		متابعة المراجع للمستجدات المتعلقة بالمهنة من معايير وغيرها يساهم في تطوير كفاءته و عنايته المهنية.	حث مراجع الحسابات الممتهين لديه على الالتزام بأخلاقيات المهنة، يسهم في التزامهم بها مستقبلا.	مكتب
كبر حجم مكتب المراجعة يؤثر إيجابا في التزام المراجع بأخلاقيات المهنة.	Sig. (bilatérale)	,710	,344	,025
	N	32	32	32
كلما تخصص مكتب المراجعة في نشاط المؤسسات التي يقوم بمراجعتها كانت له قدرة أكبر على القيام بأعماله بأكثر كفاءة و عناية.	Corrélation de Pearson	,188	,327	,043
	Sig. (bilatérale)	,304	,068	,814
	N	32	32	32
تؤدي زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة إلى التنازل عن مجموعة من المبادئ الأخلاقية للمهنة.	Corrélation de Pearson	-,015	-,351	,058
	Sig. (bilatérale)	,933	,049	,753
	N	32	32	32
حرص مراجع الحسابات على المشاركة في المؤتمرات والندوات ذات العلاقة بالمهنة يرفع من مستوى كفاءته و عنايته المهنية.	Corrélation de Pearson	,753	,012	,640
	Sig. (bilatérale)	,000	,947	,000
	N	32	32	32
مشاركة المراجع في المؤتمرات و الندوات ذات العلاقة بالمهنة تدعم التزامه بأخلاقيات المهنة.	Corrélation de Pearson	,568	,655	,502
	Sig. (bilatérale)	,001	,000	,003
	N	32	32	32
متابعة المراجع للمستجدات المتعلقة بالمهنة من معايير وغيرها يساهم في تطوير كفاءته و عنايته المهنية.	Corrélation de Pearson	1	,080	,609
	Sig. (bilatérale)		,664	,000
	N	32	32	32
حث مراجع الحسابات الممتهين لديه على الالتزام بأخلاقيات المهنة، يسهم في التزامهم بها مستقبلا.	Corrélation de Pearson	,080	1	,284
	Sig. (bilatérale)	,664		,116
	N	32	32	32
مكتب	Corrélation de Pearson	,609	,284	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,116	

N	32	32	32
---	----	----	----

Corrélations

	قانون العقوبات يدعم التزام المراجعين بأخلاقيات المهنة	البنية التشريعية
يناسب قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي	Corrélation de Pearson ,272	,582
محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد الأوضاع الاقتصادية الحالية في البلاد.	Sig. (bilatérale) ,132	,000
	N 32	32
انون أخلاقيات المهنة في الجزائر لا يحتاج إلى التوافق مع ما يصدر على المستوى الدولي من دساتير أخلاقيات مهنة المراجعة	Corrélation de Pearson ,402	,406
	Sig. (bilatérale) ,022	,021
	N 32	32
قانون أخلاقيات المهنة لا يحتاج لإعادة تحديث	Corrélation de Pearson ,389	,541
	Sig. (bilatérale) ,028	,001
	N 32	32
يدعم قانون أخلاقيات المهنة استقلالية مراجع الحسابات.	Corrélation de Pearson -,046	,454
	Sig. (bilatérale) ,803	,009
	N 32	32
يتضمن قانون أخلاقيات المهنة إجراءات واضحة للالتزام بالسر المهني	Corrélation de Pearson ,129	,604
	Sig. (bilatérale) ,480	,000
	N 32	32
يتضمن قانون أخلاقيات المهنة إجراءات واضحة للحفاظ على كرامة المهنة	Corrélation de Pearson ,245	,656
	Sig. (bilatérale) ,176	,000
	N 32	32
قانون أخلاقيات مهنة يحدد بوضوح كيفية الحفاظ على الأمانة	Corrélation de Pearson ,236	,725
	Sig. (bilatérale) ,194	,000
	N 32	32
يتسم قانون أخلاقيات المهنة في الجزائر بالوضوح	Corrélation de Pearson ,194	,608

	Sig. (bilatérale)	,288	,000
	N	32	32
	Corrélation de Pearson	,452	,696
يواكب القانون 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد الإصدارات الدولية فيما يتعلق بالمهنة	Sig. (bilatérale)	,009	,000
	N	32	32
	Corrélation de Pearson	,568	,762
يساهم القانون 01-10 في دعم التزام المهنيين بأخلاقيات المهنة.	Sig. (bilatérale)	,001	,000
	قانون العقوبات يدعم التزام المراجعين بأخلاقيات المهنة		البنية التشريعية
يساهم القانون 01-10 في دعم التزام المهنيين بأخلاقيات المهنة.	N	32	32
	Corrélation de Pearson	,440	,517
يعتبر تحديد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد داعما لاستقلاليتها	Sig. (bilatérale)	,012	,002
	N	32	32
	Corrélation de Pearson	,223	,589
وضع قسّم يؤديه المهني في بداية حياته المهنية يعبر على دعم المشرع لضرورة التزام الجانب الأخلاقي من قبل المهنيين	Sig. (bilatérale)	,221	,000
	N	32	32
	Corrélation de Pearson	,146	,484
إن تحديد المشرع لحالات التنافي و الموانع تدعم التزام المراجعين بأخلاقيات المهنة	Sig. (bilatérale)	,425	,005
	N	32	32
	Corrélation de Pearson	,352	,328
إن العقوبات المنصوص عليها في القانون 01-10 و فيما يتعلق بإفشاء السر المهني أو خيانة الأمانة أو ممارسة المهنة بطريقة غير شرعية تطبق بكل فعالية	Sig. (bilatérale)	,048	,066
	N	32	32
	Corrélation de Pearson	,537	,514
تصنيف الأخطاء إلى أربع درجات من خلال المرسوم التنفيذي رقم 10-13 مؤرخ في 13 جانفي 2013 يتميز بالعدالة في تحديد العقوبات	Sig. (bilatérale)	,002	,003
	N	32	32
	Corrélation de Pearson	,707	,533
كل عقوبة من العقوبات التي حددها المشرع في			

المرسوم التنفيذي رقم 10-13 مؤرخ في 13 جانفي 2013 تناسب درجة الخطأ المقابل لها.	Sig. (bilatérale)	,000	,002
	N	32	32
	Corrélacion de Pearson	,518	,610
العقوبات التي حددها المشرع في المرسوم التنفيذي رقم 10-13 مؤرخ في 13 جانفي 2013 تطبيق بكل فعالية.	Sig. (bilatérale)	,002	,000
	N	32	32
	Corrélacion de Pearson	,798	,563
القانون التجاري يدعم التزام المراجعين بأخلاقيات المهنة	Sig. (bilatérale)	,000	,001
	N	32	32
	Corrélacion de Pearson	1	,649
قانون العقوبات يدعم التزام المراجعين بأخلاقيات المهنة	Sig. (bilatérale)		,000
	N	32	32

Corrélacions

	المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات منخرط في منظمات دولية تمثل المهنة	الهيئات المنظمة	
	Corrélacion de Pearson	,070	,372
وجود مجلس وطني للمحاسبة يساهم في التنظيم الجيد للمهنة.	Sig. (bilatérale)	,703	,036
	N	32	32
	Corrélacion de Pearson	,070	,599
المجلس الوطني للمحاسبة يقوم بالمهام المنوطة إليه بكل صرامة وفعالية.	Sig. (bilatérale)	,705	,000
	N	32	32
	Corrélacion de Pearson	,112	,593
يفصل المجلس الوطني في الشكاوى التأديبية في حق المهني بكل صرامة.	Sig. (bilatérale)	,541	,000
	N	32	32
	Corrélacion de Pearson	,169	,357
يستقبل المجلس الوطني للمحاسبة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف	Sig. (bilatérale)	,356	,045

المهنيين.	N	32	32
	Corrélation de Pearson	,231	,649
يدرس المجلس الوطني للمحاسبة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين ويعرضها للموافقة.	Sig. (bilatérale)	,203	,000
	N	32	32
	Corrélation de Pearson	,561	,539
ما يقوم به المجلس الوطني للمحاسبة من استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة	Sig. (bilatérale)	,001	,001
	N	32	32
	Corrélation de Pearson	,624	,722
يساهم المجلس الوطني للمحاسبة في تطوير أنظمة و برامج التكوين و تحسين المستوى في مجال المحاسبة و المراجعة.	Sig. (bilatérale)	,000	,000
	N	32	32
	Corrélation de Pearson	,389	,708
تساهم اللجان المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة في دعم التنظيم الجيد للمهنة.	Sig. (bilatérale)	,028	,000
	N	32	32
	Corrélation de Pearson	,331	,525
تقوم لجنة التكوين بتنظيم ملتقيات و أيام دراسية و مؤتمرات و ورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة و التدقيق.	Sig. (bilatérale)	,065	,002
	N	32	32
	Corrélation de Pearson	,207	,509
إن قيام لجنة التكوين بتنظيم ملتقيات و أيام دراسية و مؤتمرات و ورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة و التدقيق يدعم الكفاءة المهنية للمهنيين.	Sig. (bilatérale)	,255	,003

Corrélations

	المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات منخرط في منظمات دولية تمثل المهنة	الهيئات المنظمة
إن قيام لجنة التكوين بتنظيم ملتقيات و أيام دراسية و مؤتمرات و ورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة و التدقيق يدعم الكفاءة المهنية للمهنيين.	N 32	32
	Corrélation de Pearson ,467	,763
تتابع لجنة مراقبة النوعية بالمجلس الوطني للمحاسبة مدى احترام قواعد الاستقلالية و الأخلاقيات بكل فعالية.	Sig. (bilatérale) ,007	,000
	N 32	32
	Corrélation de Pearson ,189	,523
تنظيم لجنة مراقبة النوعية بالمجلس الوطني للمحاسبة ملتقيات حول أخلاقيات المهنة.	Sig. (bilatérale) ,300	,002
	N 32	32
	Corrélation de Pearson ,279	,547
تتبنى لجنة الانضباط و التحكيم بالمجلس طرق عمل فعالة فيما يخص مجال الانضباط و التحكيم والمصالحة.	Sig. (bilatérale) ,122	,001
	N 32	32
	Corrélation de Pearson -,249	,351
للجنة الانضباط و التحكيم دورا أساسيا فيما يتعلق بالاستشارة و المصالحة و التحكيم خلال المنازعات بين المهنيين و عملائهم.	Sig. (bilatérale) ,170	,049
	N 32	32
	Corrélation de Pearson -,136	,468
تعمل لجنة الانضباط و التحكيم على ضمان مهام المصالحة بين المهنيين.	Sig. (bilatérale) ,456	,007
	N 32	32
	Corrélation de Pearson ,202	,432
إن وجود غرفة وطنية خاصة بمحافظي الحسابات يدعم التنظيم الجيد للمهنة.	Sig. (bilatérale) ,267	,014
	N 32	32
	Corrélation de Pearson ,391	,514
تسهر الغرفة على تنظيم المهنة و حسن ممارستها.	Sig. (bilatérale) ,027	,003
	N 32	32
	Corrélation de Pearson ,451	,684
تضمن الغرفة وسائل الدفاع على كرامة المهنة و استقلاليتها.	Sig. (bilatérale) ,010	,000

Corrélations

		المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات منخرط في منظمات دولية تمثل المهنة	الهيئات المنظمة
تسهل الغرفة على إعداد مدونة أخلاقيات المهنة	N	32	32
	Corrélation de Pearson	,270	,402
ينظم المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ملتقيات تكوينية تخص المهنة	Sig. (bilatérale)	,134	,023
	N	32	32
	Corrélation de Pearson	1	,534
المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات منخرط في منظمات دولية تمثل المهنة	Sig. (bilatérale)		,002
	N	32	32
	Corrélation de Pearson	,534	1
الهيئات المنظمة	Sig. (bilatérale)	,002	
	N	32	32

Corrélations

		وجود لجان المراجعة في المؤسسات يساهم في التزامه بأخلاقيات المهنة	العملاء
تعيين المراجع بالاتفاق المباشر مع العميل يقلل من استقلاليته و بالتالي يؤثر سلبا على التزامه بأخلاقيات المهنة	Corrélation de Pearson	,491	,722
	Sig. (bilatérale)	,004	,000
	N	32	32
تحديد الأتعاب من خلال المساومة بين الطرفين (المراجع و العميل) يضعف من استقلالية المراجع و بالتالي يضعف من التزامه بأخلاقيات المهنة	Corrélation de Pearson	,264	,698
	Sig. (bilatérale)	,145	,000
	N	32	32
يعتمد العملاء إلى التباطؤ في تسديد أتعاب المراجع من أجل إجباره على تقديم تقرير نظيف	Corrélation de Pearson	,505	,645
	Sig. (bilatérale)	,003	,000
	N	32	32

إن تباطؤ العميل في سداد أتعاب المراجع من أجل	Corrélation de Pearson	,411	,643
إجباره على تقديم تقرير نظيف يحد من التزام مراجع الحسابات بأخلاقيات المهنة.	Sig. (bilatérale)	,020	,000
	N	32	32
	Corrélation de Pearson	,235	,556
في الغالب لا تتناسب أتعاب المراجعين مع الأعمال المنوطة لهم.	Sig. (bilatérale)	,195	,001
	N	32	32
	Corrélation de Pearson	-,056	,477
إن عدم تتناسب أتعاب المراجعين مع الأعمال المنوطة لهم يؤدي بهم إلى العمل بأقل عناية مهنية.	Sig. (bilatérale)	,763	,006
	N	32	32
	Corrélation de Pearson	,115	,399
غالبا ما يتحصل مراجعو الحسابات على هدايا من العملاء.	Sig. (bilatérale)	,530	,024
	N	32	32
	Corrélation de Pearson	,415	,706
حصول المراجع على مزايا و منافع مالية و اقتصادية من العميل يؤثر سلبا على التزامه بأخلاقيات المهنة.	Sig. (bilatérale)	,018	,000
	N	32	32
	Corrélation de Pearson	,344	,759
إن ارتفاع نسبة مساهمة عميل معين في الإيراد الكلي لمكتب المراجعة غالبا ما يؤثر على استقلال المراجع بصورة سلبية.	Sig. (bilatérale)	,054	,000
	N	32	32
	Corrélation de Pearson	,000	,372
يتعرض المراجعون إلى تهديد بعدم تجديد العهدة من قبل العملاء.	Sig. (bilatérale)	1,000	,036

Corrélations

	وجود لجان المراجعة في المؤسسات يساهم في التزامه بأخلاقيات المهنة.	العملاء
يتعرض المراجعون إلى تهديد بعدم تجديد العهدة من قبل العملاء.	N	32
التهديدات بعدم تجديد العهدة التي قد يتعرض لها	Corrélation de Pearson	,034
		,569

الملاحق

المراجع من قبل العميل يؤثر سلبا على التزامه بأخلاقيات المهنة.	Sig. (bilatérale)	,854	,001
	N	32	32
	Corrélation de Pearson	,805	,493
وجود لجان المراجعة في المؤسسات محل المراجعة يدعم استقلالية مراجع الحسابات.	Sig. (bilatérale)	,000	,004
	N	32	32
	Corrélation de Pearson	1	,573
وجود لجان المراجعة في المؤسسات يساهم في التزامه بأخلاقيات المهنة.	Sig. (bilatérale)		,001
	N	32	32
	Corrélation de Pearson	,573	1
العملاء	Sig. (bilatérale)	,001	
	N	32	32

المصدر: برنامج spss

الملحق رقم 03: قائمة الأساتذة المحكمين

الجامعة	اسم و لقب الأستاذ
جامعة قاصدي مرباح ورقلة	أد عمر عزاوي
جامعة زيان عاشور الجلفة	أد لخضر بن أحمد
جامعة قاصدي مرباح ورقلة	د بلخير بكاري
جامعة قاصدي مرباح ورقلة	د خالد مقدم
جامعة زيان عاشور الجلفة	د عمر قمان

الملحق رقم 04: معامل الثبات "طريقة ألفا كرومباخ"

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,925	80

المصدر: برنامج spss

الملحق رقم 05: التوزيع الطبيعي " شابيرو ويلك Shapiro-Wilk "

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistique	ddl	Signification	Statistique	Ddl	Signification
total.mean	,110	32	,200 [*]	,966	32	,387
التعليم	,084	32	,200 [*]	,982	32	,857
مكتب	,113	32	,200 [*]	,964	32	,359
البنية التشريعية	,107	32	,200 [*]	,980	32	,803
الهيئات المنظمة	,121	32	,200 [*]	,919	32	,020
العملاء	,118	32	,200 [*]	,962	32	,308

*. Il s'agit d'une borne inférieure de la signification réelle.

المصدر: برنامج spss

الملحق رقم 06: اختبار T.test " الفروق في الإجابات تعزي إلى الجنس "

Test d'échantillons indépendants

	Test de Levene sur l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes							
	F	Sig.	T	Ddl	Sig. (bilatérale)	différence moyenne	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence		
								Inférieure	Supérieure	
total.mean	Hypothèse de variances égales	,145	,706	1,320	30	,197	,24726	,18730	-,13526	,62978
	Hypothèse de variances inégales			1,400	5,899	,212	,24726	,17655	-,18655	,68107

المصدر: برنامج spss

Test d'échantillons indépendants

		Test de Levene sur l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes	
		F	Sig.	t	Ddl
total.mean	Hypothèse de variances égales	,145	,706	1,320	30
	Hypothèse de variances inégales			1,400	5,899
التعليم	Hypothèse de variances égales	,318	,577	,913	30
	Hypothèse de variances inégales			,958	5,832
مكتب	Hypothèse de variances égales	,009	,925	2,680	30
	Hypothèse de variances inégales			2,595	5,444
الهيئة التشريعية	Hypothèse de variances égales	,300	,588	-,265	30
	Hypothèse de variances inégales			-,220	4,907
الهيئات المنظمة	Hypothèse de variances égales	,355	,556	,212	30
	Hypothèse de variances inégales			,236	6,198
العملاء	Hypothèse de variances égales	3,553	,069	3,244	30
	Hypothèse de variances inégales			2,206	4,490

Test d'échantillons indépendants

		Test-t pour égalité des moyennes		
		Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type
total.mean	Hypothèse de variances égales	,197	,24726	,18730
	Hypothèse de variances inégales	,212	,24726	,17655
التعليم	Hypothèse de variances égales	,368	,25926	,28385
	Hypothèse de variances inégales	,376	,25926	,27073
مكتب	Hypothèse de variances égales	,012	,49412	,18436
	Hypothèse de variances inégales	,045	,49412	,19039
البنية التشريعية	Hypothèse de variances égales	,793	-,06784	,25581
	Hypothèse de variances inégales	,835	-,06784	,30885
الهيئات المنظمة	Hypothèse de variances égales	,834	,05556	,26230
	Hypothèse de variances inégales	,821	,05556	,23571
العملاء	Hypothèse de variances égales	,003	,90484	,27890
	Hypothèse de variances inégales	,085	,90484	,41026

الملاحق

الملحق رقم 07: اختبار anova "الفروق في الإجابات من حيث العمر، المؤهل العلمي، الخبرة"
الفرضية 1:

من حيث العمر:

ANOVA à 1 facteur

التعليم

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,658	2	,329	,971	,391
Intra-groupes	9,823	29	,339		
Total	10,481	31			

من حيث المؤهل العلمي:

ANOVA à 1 facteur

التعليم

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	1,632	3	,544	1,721	,185
Intra-groupes	8,849	28	,316		
Total	10,481	31			

من حيث الخبرة:

ANOVA à 1 facteur

التعليم

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,701	3	,234	,669	,578
Intra-groupes	9,780	28	,349		
Total	10,481	31			

الفرضية 2:
من حيث العمر:

ANOVA à 1 facteur

مكتب

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,974	2	,487	3,242	,054
Intra-groupes	4,358	29	,150		
Total	5,332	31			

من حيث المؤهل العلمي:

ANOVA à 1 facteur

مكتب

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,039	3	,013	,069	,976
Intra-groupes	5,293	28	,189		
Total	5,332	31			

من حيث الخبرة:

ANOVA à 1 facteur

مكتب

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,036	3	,012	,063	,979
Intra-groupes	5,296	28	,189		
Total	5,332	31			

الفرضية 3:
من حيث العمر:

ANOVA à 1 facteur

البنية التشريعية

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,062	2	,031	,108	,898
Intra-groupes	8,240	29	,284		
Total	8,302	31			

من حيث المؤهل العلمي:

ANOVA à 1 facteur

البنية التشريعية

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	1,830	3	,610	2,639	,069
Intra-groupes	6,472	28	,231		
Total	8,302	31			

من حيث الخبرة:

ANOVA à 1 facteur

البنية التشريعية

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	1,405	3	,468	1,901	,152
Intra-groupes	6,897	28	,246		
Total	8,302	31			

الفرضية 4
من حيث العمر:

ANOVA à 1 facteur

الهيئات المنظمة

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,260	2	,130	,445	,645
Intra-groupes	8,461	29	,292		
Total	8,721	31			

من حيث المؤهل العلمي:

ANOVA à 1 facteur

الهيئات المنظمة

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,529	3	,176	,602	,619
Intra-groupes	8,192	28	,293		
Total	8,721	31			

من حيث الخبرة:

ANOVA à 1 facteur

الهيئات المنظمة

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,467	3	,156	,528	,667
Intra-groupes	8,254	28	,295		
Total	8,721	31			

الفرضية 5:
من حيث العمر:

ANOVA à 1 facteur

العملاء

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,550	2	,275	,625	,542
Intra-groupes	12,749	29	,440		
Total	13,299	31			

من حيث المؤهل العلمي:

ANOVA à 1 facteur

العملاء

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,497	3	,166	,363	,781
Intra-groupes	12,802	28	,457		
Total	13,299	31			

من حيث الخبرة:

ANOVA à 1 facteur

العملاء

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,116	3	,039	,082	,969
Intra-groupes	13,183	28	,471		
Total	13,299	31			

الدرجة الكلية:
من حيث العمر:

ANOVA à 1 facteur

total.mean

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,079	2	,039	,247	,783
Intra-groupes	4,619	29	,159		
Total	4,698	31			

من حيث المؤهل العلمي:

ANOVA à 1 facteur

total.mean

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification

الملاحق

Inter-groupes	,494	3	,165	1,097	,367
Intra-groupes	4,204	28	,150		
Total	4,698	31			

من حيث الخبرة:

ANOVA à 1 facteur

total.mean

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,272	3	,091	,574	,637
Intra-groupes	4,426	28	,158		
Total	4,698	31			

الفهـ رس

الصفحة	العنوان	التفريع
1		إهداء
1		شكر وتقدير
1		ملخص الدراسة بالعربية
1		ملخص الدراسة بالانجليزية
1		قائمة المحتويات
1		قائمة الجداول
1		قائمة الملاحق
أ		مقدمة عامة
52-1	الإطار النظري للدراسة	الفصل الأول
02		تمهيد
03	مفاهيم عامة حول أخلاقيات مهنة المراجعة	المبحث الأول
03	ماهية أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة	المطلب الأول
03	مفهوم الأخلاقيات	الفرع الأول
07	مفهوم أخلاقيات مهنة المراجعة	الفرع الثاني
09	المأزق أو المشاكل الأخلاقية	المطلب الثاني
11	دستور أخلاقيات المهنة على المستويين الدولي والمحلي	المطلب الثالث
11	أهداف وأنواع قواعد سلوك وأخلاقيات مهنة المراجعة	الفرع الأول
13	دستور أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة على المستوى الدولي	الفرع الثاني
22	دستور أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة على المستوى المحلي	الفرع الثالث
31	مكونات بيئة عمل مراجع الحسابات	المبحث الثاني
31	عوامل متعلقة بالمراجع ومكتب المراجعة	المطلب الأول
38	عوامل محيطية بالمراجع	المطلب الثاني
38	الهيئات المنظمة للمهنة	الفرع الأول
41	البنية التشريعية	الفرع الثاني
45	عوامل أخرى	الفرع الثالث
52		خلاصة الفصل الأول
69-53	الدراسات السابقة	الفصل الثاني
54		تمهيد
55	عرض الدراسات السابقة	المبحث الأول
55	عرض الدراسات العربية	المطلب الأول

62	عرض الدراسات الأجنبية	المطلب الثاني
65	حول الدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية	المبحث الثاني
65	حول الدراسات السابقة	المطلب الأول
67	ما يميز الدراسة الحالية	المطلب الثاني
69		خلاصة الفصل الثاني
115-70	الدراسة الميدانية	الفصل الثالث
71		تمهيد
72	الطريقة والأدوات	المبحث الأول
72	الطريقة المنهجية للدراسة	المطلب الأول
72	منهج الدراسة	الفرع الأول
73	مجتمع وعينة الدراسة	الفرع الثاني
73	الأدوات الإحصائية والبرنامج المستعمل	المطلب الثاني
74	الأدوات الإحصائية المستعملة	الفرع الأول
76	برنامج spss	الفرع الثاني
77	عرض النتائج الإحصائية	المبحث الثاني
77	خصائص عينة الدراسة	المطلب الأول
78	صدق الاستبيان وثباته والتوزيع الطبيعي	المطلب الثاني
80	نتائج الدراسة الإحصائية الوصفية	المطلب الثالث
85	مناقشة نتائج الدراسة الإحصائية الوصفية والاستدلالية	المبحث الثالث
85	مناقشة نتائج الدراسة الإحصائية الوصفية	المطلب الأول
105	مناقشة نتائج الدراسة الإحصائية الاستدلالية	المطلب الثاني
115		خلاصة الفصل الثالث
116		الخاتمة
123		المراجع
131		الملاحق
		الفهرس