جامعة قاصدي مرباح – ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

تخصص : محاسبة وتدقيق

بعنوان:

# مساهمة أخلاقيات مهنة التدقيق في تفعيل الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

## - دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بولاية ورقلة خلال الفترة (مارس، ماي 2019) -

من إعداد الطالبين: محمد علاء الدين البدوي & عبد الباسط العيد براهيمي

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2019/06/27

أمام اللجنة المكونة من السادة:

| | | |
|---|---|---|
| الأستاذ / بدر الزمان خمقاني | (أستاذ محاضر– جامعة ورقلة)..... | رئيسا |
| أ.د/ محمد زرقون | (أستاذ تعليم عالي– جامعة ورقلة)..... | مشرفا ومقررا |
| الأستاذ / مسعود كسكس | (أستاذ محاضر– جامعة ورقلة)..... | مناقشا |

السنة الجامعية 2019/2018

جامعة قاصدي مرباح – ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية
الشعبة: علوم مالية ومحاسبية
تخصص : محاسبة وتدقيق

بعنوان:

# مساهمة أخلاقيات مهنة التدقيق في تفعيل الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

## - دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بولاية ورقلة خلال الفترة (مارس، ماي 2019) -

من إعداد الطالبين: محمد علاء الدين البدوي & عبد الباسط العيد براهيمي

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2019/06/27

أمام اللجنة المكونة من السادة:

| | | |
|---|---|---|
| الأستاذ / بدر الزمان خمقاني | (أستاذ محاضر– جامعة ورقلة)..... | رئيسا |
| أ.د/ محمد زرقون | (أستاذ تعليم عالي– جامعة ورقلة)..... | مشرفا ومقررا |
| الأستاذ / مسعود كسكس | (أستاذ محاضر– جامعة ورقلة)..... | مناقشا |

السنة الجامعية 2019/2018

بسم الله الرحمن الرحيم

# الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من أحمل اسمه بكل افتخار أرجو من الله أن يمد في عمرك لترى ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار والدي العزيز.

إلى بسمة الحياة وسر الوجود إلى من كان دعائها سر نجاحي أمي الحبيبة.

و إلى من أودعني لله أهديك هذا العمل أخي الغالي وليد رحمة الله عليك.

إلى الزملاء والأصدقاء وسندي في أوقات فرحي وحزني إلى جميع الأساتذة، إلى كل من ذكرهم قلبي ونساهم قلمي، وإلى كل من دعمني وساندني خلال مشواري الدراسي إلى كل من هو في ذاكرتي وليس في مذكرتي.

محمد علاء الدين

# الاهداء

إذا كان الاهداء يعبر ولو بجزء من الوفاء فالإهداء الى معلم البشرية جمعاء ومنبع العلم محمد صلى الله عليه وسلم.

الى من ركع العطاء امام قدميه واعطتنا من دمها وروحها وعمرها حبا وتصميما ودفعا لغد أجمل الى الغالية التي لا نرى الأمل الا من عينيها أمي الحبيبة.

الى رمز الرجولة والتضحية والدي العزيز .

الى من دفعني الى العلم وبه أزداد افتخارا الى من هم اقرب الي من روحي الى من شاركني حضن الأم وبهم أستمد عزتي واصراري إخوتي

الى من آنسني وساندني في دراستي وشاركني همومي تذكارا وتقديرا أصدقائي الأعزاء.

الى هذا الصرح العلمي الفتي والجبار جامعة قاصدي مرباح ورقلة

أهديكم هذا العمل.

عبد الباسط براهيمي

# الشكر

نشكر الله العلي القدير الذي أنعم علينا بنعمة العقل والدين ، القائل في محكم التنزيل **"وفوق كل ذي علم عليم "** سورة يوسف آية 76 صدق الله العظيم.

وقال رسول الله **(صلى الله عليه وسلم "من صنع إليكم معروفا فكافئوه،فإن لم تجدوا ما تكافئونه به فادعوا له حتى تروا أنكم كافأتموه ....."** رواه أبو داود.

الحمد الله الذي هدانا ومن علينا بنعمة الإسلام الحمد الله الذي وفقنا بالنجاح في

امتحان شهادة الماستر والشكر له أن وفقنا على إتمام المذكرة.

لا يسعنا إلا أن نتقدم بجزيل الشكر للأستاذ المشرف محمد زرقون، مدى لنا يد العون بصبره وإرشاداته وتوجيهاته ودعمه لإنجاز هذا العمل المتواضع الذي نسأل الله أن يتقبله منا.

منا كل الشكر الجزيل للأساتذة الأفاضل على مساعدتهم لنا بكل النصائح والتوجيهات خمقاني بدر الزمان

كما لا يفوتنا أن نتقدم بجزيل الشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين تكرموا وتفضلوا

بقراءة هذا البحث وتقييمه وتقويمه وتثمينه جزاهم الله عنا خير الجزاء

ولا يفوتنا في الأخير تقديم الشكر والامتنان إلى كل الأصدقاء والزملاء في

الدراسة وكل من مد لنا يد العون من قريب أو من بعيد.

# مساهمة أخلاقيات مهنة التدقيق في تفعيل الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
## -دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين-


❖ **الملخص:**

تهدف الدراسة إلى ابراز مساهمة أخلاقيات مهنة التدقيق في تفعيل الممارسات المحاسبية لعينة من ممتهني هذه المهنة ، و ذلك من خلال البحث في العلاقة بين أخلاقيات مهنة التدقيق و الممارسات المحاسبية ، و قد تمثل مجتمع الدراسة في مجموعة من محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين الناشطين على مستوى ولاية ورقلة ، و هذا في الفترة الممتدة بين مارس 2019 و ماي 2019 ، و لمعالجة إشكالية الدراسة تم الاستعانة بالاستبيان كأداة للدراسة ، و ذلك باستخدام العديد من الاساليب الاحصائية نذكر منها المتوسطات الحسابية و الانحراف المعياري لوصف المتغيرات ،و أسلوب الانحدار المتعدد لاختبار الفرضيات ، و توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج منها وجود تأثير هام لأخلاقيات مهنة التدقيق على الممارسات المحاسبية لمحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات منها ضرورة اهتمام أصحاب مهنة المراجعة بالتحلي بأخلاقيات المهنة.



❖ **الكلمات المفتاحية:**

أخلاقيات مهنة التدقيق ، ممارسات المحاسبية، نظام المحاسبي المالي



**Abstract** ❖

This study aims to identify the role of accounting auditing ethics in directing the accounting activities in order to study the relationship between the Accounting Auditing Profession and the accounting activities. In this study we opt a sample for study that contains: accounting experts, governors of accounts and certified accountant in Ouargla during Mars 2019 to Mai 2019 by using the descriptive analytical approach. To treat the problematic of the study we use a Questionnaire as a tool for the study via using statistical methods such as: arithmetical averages and standard deviation in order to describe the variables, Multiple regression model for hypothesis testing. The obtains the following results: There is a remarkable influence of Accounting Auditing Ethics on the accounting practices and certified accountants, besides this study concluded with some recommendations that the accountants should have professional ethics in order to be more useful in their career.



❖ **Keywords**:

Ethics of the auditing profession ، accounting practices ، financial accounting system

| العنوان | الصفحة |
|---|---|
| الاهداء ..... | V |
| الشكر ..... | VII |
| ملخص..... | VIII |
| قائمة المحتويات..... | IX |
| قائمة الجداول..... | X |
| قائمة الاشكال ..... | XI |
| قائمة الملاحق..... | XII |
| مقدمة ..... | أ |
| **الفصل الأول : الأسس النظرية والتطبيقية لأخلاقيات مهنة التدقيق والممارسات المحاسبية** | |
| **المبحث الأول : الإطار المفاهيمي لأخلاقيات مهنة التدقيق و الممارسات المحاسبية.....** | 05 |
| **المبحث الثاني: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة .....** | 25 |
| **الفصل الثاني: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والمراجعين الداخليين** | |
| المبحث الاول : الطريقة و الادوات المتبعة في الدراسة الميدانية ..... | 34 |
| المبحث الثاني: معالجة و تحليل نتائج الاستبيان..... | 37 |
| الخاتمة ..... | 50 |
| المصادر و المراجع..... | 53 |
| قائمة الملاحق..... | 56 |
| الفهرس ..... | 66 |

| رقم الجدول | عنـــــوان الجـــدول | رقم الصفحة |
|---|---|---|
| 01 | تنظيم أخلاقيات مهنة المحاسبة و المراجعة من قبل المجمعات المهنية | 09 |
| 02 | الأوزان المقترحة لخيارات الإجابة حسب مقياس ليكارت الثلاثي | 36 |
| 03 | المتوسطات المرجحة والاتجاه الموافق لها | 36 |
| 04 | توزيع المشاركين حسب الجنس | 37 |
| 05 | توزيع المشاركين حسب المستوى التعليمي | 38 |
| 06 | توزيع المشاركين حسب الخبرة المهنية | 39 |
| 07 | توزيع المشاركين حسب الوظيفة المهنية | 39 |
| 08 | نتائج إجابات المستجوبين الخاصة ببعد الاستقلالية والموضوعية | 40 |
| 09 | نتائج المستجوبين المتعلقة ببعد النزاهة و الشفافية | 41 |
| 10 | نتائج المستجوبين المتعلقة ببعد السرية و الامانة | 41 |
| 11 | نتائج المستجوبين المتعلقة ببعد الالتزام و العناية المهنية | 42 |
| 12 | نتائج المستجوبين المتعلقة ببعد تحمل المسؤولية | 43 |
| 13 | اختبار حسن المطابقة | 43 |
| 14 | اختبار ديربن واتسن | 44 |
| 15 | اختبار الازدواج الخطي | 44 |
| 16 | اختبار الفرضية الأولى للعلاقة بين بعد الاستقلالية والموضوعية والممارسات المحاسبية | 45 |
| 17 | اختبار الفرضية الثانية التي تدرس العلاقة بين النزاهة والشفافية والممارسات المحاسبية | 45 |
| 18 | اختبار الفرضية الثالثة التي تدرس العلاقة بين السرية والامانة والممارسات المحاسبية | 45 |
| 19 | الفرضية الرابعة التي تدرس العلاقة بين الالتزام والعناية المهنية والممارسات المحاسبية | 46 |
| 20 | اختبار الفرضية الخامسة التي تدرس العلاقة بين تحمل المسؤولية والممارسات المحاسبية | 46 |

| رقم الشكل | عنوان الشكل | رقم الصفحة |
|---|---|---|
| 01 | توزيع المشاركين حسب الجنس | 37 |
| 02 | توزيع المشاركين حسب المستوى التعليمي | 38 |

| رقم الملحق | عنوان الملحق | رقم الصفحة |
|---|---|---|
| 01 | استمارة استبيان | 55 |
| 02 | نتائج البرنامج الإحصائيspss | 58 |

# الفصل الأول:

# الأسس النظرية والتطبيقية لأخلاقيات مهنة التدقيق والممارسات المحاسبية

**مدخل:**

نستعرض في هذا المبحث الأساس النظري المرتبط بهذا الموضوع وذلك من خلال التطرق إلى عموميات حول أخلاقيات التدقيق والممارسات المحاسبية ، والدراسات السابقة وليس الغرض من هذا الجزء استعراض هذه العناصر بالتفصيل إنما الغرض منه هو محاولة ربط الدراسة النظرية بالدراسة التطبيقية، وذلك من اجل أن نتمكن من فهم وعرض الجانب التطبيقي لهذه الدراسة ،كما أن هذا الأساس ضروري لتحليل وتقييم نتائج الدراسة الميدانية المتوصل إليها.

وهذا ما يتم التطرق إليه في المباحث التالية:

**المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لأخلاقيات مهنة التدقيق والممارسات المحاسبية.**

**المبحث الثاني: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة.**

## المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لأخلاقيات التدقيق و الممارسات المحاسبية

إن أخلاقيات المهنة لا ترتبط بمجتمعات محددة، فقد أصبحت موضوعا حيويا مهما تواجهه بيئات الأعمال في الدول المتقدمة أو النامية، حيث أن مفهوم الأخلاقيات يرتبط بالعديد من المهمات والطاقات البشرية، فهو يعزز ويرشد السلوك المهني خاصة في مهنة المراجعة ولهذا توجب الالمام بمختلف جوانب هذا الموضوع، فهو يؤثر بشكل أو بآخر على الممارسات المحاسبية، ومنه توجب التعريف بأخلاقيات التدقيق والممارسات المحاسبية.

### المطلب الأول: أخلاقيات التدقيق

تعتبر أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق ركيزة أساسية لجميع العاملين في مهنة المحاسبة والمراجعة ، سواء عملوا في شركات خاصة أو حكومية أو مكاتب مراجعة ، فإن عليهم مسؤوليات أخلاقية مهنية تتعلق بالقدرة المهنية وتقديم المعلومات الكاملة والموضوعية المعول عليها في عملهم المحاسبي بعيداً عن التحريف في القوائم المالية.

#### الفرع الأول: مفهوم التدقيق

عرفت جمعية المحاسبيين الأمريكيين التدقيق على أنه " عملية منظمة و منهجية لجمع و تقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي و التي تتعلق بنتائج الأنشطة و الأحداث الاقتصادية ، و ذلك لتحديد التوافق و التطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة و التبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق" [1]

كما عرف بوين تون التدقيق على انه "عملية منتظمة و موضوعية للحصول على أدلة مرتبطة بتأكيدات الإدارة عن البيانات المالية للمنشأة ، و تقييم هذه الأدلة بطريقة موضوعية من مدى مطابقة هذه التأكيدات للمعايير المحددة ، ثم توصيل النتائج إلى ذات العلاقة "[2] .

[1] وليام توماس ،امرسون هنكي : المراجعة بين النظرية و التطبيق ، تعريب : أحمد حامد حجاج ، كمال الدين سعيد ، دار المريخ للنشر ، السعودية،1989 ص26 .

[2] توفيق مصطفى أبو رقية ،عبد الهادي إسحاق المصري ، تدقيق و مراجعة الحسابات ،طبعة 1 ،دار الكندي للنشر و التوزيع ، اربد ، الأردن ، 2000 ص 15

أما منظمة العمل الفرنسي فعرفتها على أنها " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات و التقييم بغية إصدار حكم معلل و مستقل ، استنادا على معايير التقييم و تقدير المصداقية وفعالية النظام و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم " [1]

من خلال هذه التعريفات نلاحظ أن هناك عناصر أساسية في عملية التدقيق :

- يجب أن تتم عملية التدقيق وفق خطة أو منهجية تكون قد حددت مسبقا من طرف المدقق الخارجي؛
- يجب أن يقوم المدقق بجمع الأدلة و القرائن المرتبطة بتأكيدات الإدارة عن الوقائع و الأحداث الاقتصادية للمؤسسة قيد التدقيق ؛
- يجب فحص الأدلة و تقييمها بموضوعية لتحديد مدى التوافق بينها و بين تأكيدات الإدارة من ناحية و مدى توافقها مع المعايير الإبلاغ المالي الدولية من ناحية أخرى ؛
- يجب أن تنتهي عملية التدقيق بإعداد تقرير نهائي يبين النتائج العملية التدقيقية و كذلك يبين مدى تعبير القوائم المالية عن الصورة الحقيقية لنشاط المؤسسة خلال فترة معينة ، و كذلك يجب توصيل التقرير للجهات المعنية ؛
- أن القوائم المالية المقدمة من طرف الإدارة للمدقق تمثل اعترافا من الإدارة بمسؤوليتها عن تقديم هذه القوائم بشكل يتماشى مع الإطار المناسب للتقارير المالية . [2]

**الفرع الثاني : مفهوم أخلاقيات مهنة التدقيق**

تعتبر أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ركيزة أساسية لجميع العاملين في مهنة المحاسبة و المراجعة سواء عملوا في شركات خاصة أو حكومية أو مكاتب مراجعة ، فإن عليهم مسؤوليات أخلاقية مهنية تتعلق بالقدرة المهنية و تقديم المعلومات الكاملة و الموضوعية المعول عليها في عملهم المحاسبي بعيدا عن التحريف في القوائم المالية ، ولعل أهم ما يميز المحاسبين الذين يعملون كموظفين في الشركات هو خضوعهم لضغوطات كبيرة من الإدارة العليا ، مما يجعلهم أقل استقلالية ، و لهذا يخضع جميع المحاسبين لأخلاقيات مهنة المحاسبة و التدقيق ، و تشير أخلاقيات مهنة المحاسبة و التدقيق إلى مجموعة المبادئ و المعايير المهنية التي تحدد ما هو

[1] محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003 ، ص 9

[2] رزق أبو زيد الشحنة ، تدقيق الحسابات ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن ، 2015 ، ص 25-26

صحيح و ما هو غير صحيح في عمل المحاسبين ، أي أنها تحدد ما يجب فعله من قبلهم مثل العدالة والنزاهة و الاستقلالية و الموضوعية .

كما عرفها (ارديني ،2007 ) بأنها تمثل مجموعة من القواعد و الأصول المتعارف عليها عند أصحاب مهنة المحاسبة و التدقيق التي تستلزم من المحاسب سلوكا معينا يقوم على الالتزام ، وذلك للمحافظة على مهنة المحاسبة و شرفها ،لأن الإخلال بها خروج عليها و على شرفها .[1]

أيضا عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها مجموعة المبادئ و القواعد و التغيرات و الأحكام التي تمثل نصوصا تعبر عن المسؤولية التي تشكل إطارا عاما للقواعد التي تحكم السلوك بشكل دقيق و محدد للمسؤوليات المذكورة ضمن المبادئ و القواعد و التغييرات و التي تعد توجيهات حول نطاق تطبيق القواعد دون أن تحد منها كذلك تلخص تطبيقات التغييرات و الأوضاع و الحالات الحقيقية (2002AICP ).[2]

و قد عرفها ( زويلف ،2003 ) بأنها تتعلق بمجموعة المعايير التي تحكم مهنة المحاسبة و المراجعة و من خلال تلك الالتزامات يتم الحكم على التصرفات الشخصية لممارسي المهنة و المحافظة على شرفها و كرامتها لأن مهنة المحاسبة تطورت بتطور الحياة الاقتصادية و تشبعها فتحولت من خدمة الإدارة فقط إلى وسيلة لخدمة المجتمع .[3]

كما عرفاها (ROBB NS ET DECENZO ) هي مجموعة القواعد و المبادئ التي تهمين على السلوك الإداري و المتعلقة بما هو صحيح أو خطا ، وهي مجموعة القواعد و الأسس التي يجب على المهني التمسك بها و العمل بمقتضاها ، ليكون ناجحا في تعامله مع الناس ، ناجحا في تعامله في مهنته مادام قادرا على كسب ثقة زبائنه و المتعاملين معه من زملائه و رؤسائه و المرؤوسين .[4]

---

[1] خالد عثمان عبد الرحمن ، د عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن، أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة و دورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة بالسودان ، مجلة العلوم الإدارية ،العدد الثاني ، جامعة إفريقيا العالمية ،2018،ص 183

[2] نفس المرجع السابق ص 183

[3] نفس المرجع السابق ص 184

[4] عليوة نور الهدى ، دور مدونة أخلاقيات المهنة في الارتقاء بالعمل المحاسبي في الجزائر ، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2015 ص 14

يمكن القول من التعريفات السابقة أن أخلاقيات مهنة التدقيق هي مجموعة من القواعد و المبادئ و المعايير التي يجب أن يحترمها و يتحلى بها صاحب هذه المهنة ، بحيث تكون هذه المبادئ من صفاته الدائمة لكي يحقق الاحترافية في أداء هذه المهنة الشريفة .

**الفرع الثالث : مصادر و معايير أخلاقيات مهنة التدقيق**

**1. مصادر أخلاقيات المهنة :**

لقد حاول الكثير من الكتاب و الباحثين إيجاد المصادر الأساسية لأخلاقيات المهن بحيث توصلوا إلى أهم ثلاثة مصادر أساسية لهذه الأخلاقيات تتمثل في :[1]

**1-1 القوانين و التشريعات والأنظمة التعليمية** : و تتمثل بالمعايير القانونية و التشريعات و الأنظمة و التعليمات السائدة و الموثقة إذ تتحدد سلوكيات الأفراد و المنظمات و القيم الأخلاقية بتطبيق هذه القوانين و التشريعات .

**1-2 العمليات التربوية و الاجتماعية و المعتقدات الدينية** : و تستند هذه العمليات على القيم الأخلاقية المتبادلة والمشتركة التي تسود بين الأفراد .

**1-3 الاعتقادات الشخصية للفرد** : و هذه الاعتقادات يتم من خلالها تحديد المعايير التي ترتبط بشكل أساسي بسلوك الفرد و حريته في التصرف المناسب وفقا لذلك .

**2 معايير أخلاقيات مهنة التدقيق :**

و هي تمثل القيم الأخلاقية العامة المطلوبة لمهنة التدقيق ، والتي نظمتها مختلف المجمعات المهنية حسب دراسة [ خالد عثمان و عبد الرحمن عبد الله 2018 ] وتم تلخيص هذا التنظيم من خلال الجدول التالي:

[1] عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري ،مذكرة ماجستير بعنوان قواعد سلوك و آداب مهنة التدقيق و أثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية ،جامعة الشرق الأوسط الكويت ،2012 ص16ص17

جدول رقم (1) : تنظيم أخلاقيات مهنة المحاسبة و المراجعة من قبل المجمعات المهنية

| رقم | المجمع المهني | أخلاقيات المهنة |
|---|---|---|
| 1 | المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين ( AICPA ) | معايير السلوك المهني : ( الأمانة و النزاهة ، الموضوعية و الاستقلالية ، العناية الواجبة ، مدى و طبيعة الخدمات التي يقدمها ) .<br>قواعد السلوك المهني : ( عدم تحريف الحقائق ، بذل العناية الواجبة ، الالتزام بالمعايير المحاسبية ، حفظ أسرار العملاء ،الأتعاب لا تؤثر على الاستقلالية ، مراعاة كرامة المهنة ، مراعاة زملاء المهنة ) . ( Georg and Robert , 1986 ) |
| 2 | مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز (ICAEW) | المبادئ أو المعايير العامة : ( النزاهة ، الموضوعية ، الكفاءة المهنية ، بذل العناية الواجبة بمهارة ، الكياسة واللياقة في التعامل مع الآخرين ) .<br>القواعد الإرشادية : ( النزاهة و الموضوعية و الاستقلال ، السرية وحفظ أسرار العميل ، الإجراءات الوقائية لتعارض المصالح بين المحاسب و عملائه ، ما يجب على المراجع عند استبداله بزميل آخر له في مراجعة إحدى الشركات ، الاستشارات و ما يجب عليه عند أدائها ، ما يجب على العضو عند قيامه بأعمال الوكالة و الوساطة ، الارتباط مع غير الأعضاء في المجمع في مجال الخدمات المهنية ، طرق تقدير الأتعاب و الحالات التي يمتنع فيها تحديد الأتعاب مثل الأتعاب المشروطة ، مراعاة كرامة المهنة خاصة في مجال كيفية الحصول على عملاء جدد ، مراعاة كرامة المهنة عند اختيار اسم المكتب و المطبوعات المهنية ، المسؤوليات الأخلاقية للأعضاء الذين يمارسون المحاسبة بصفتهم موظفين في المؤسسات ، و مراعاة زملاء المهنة . ( ICAEW , 1992) |
| 3 | الإتحاد الدولي للمحاسبين ( IFAC ) | المبادئ الأساسية : ( الأمانة و النزاهة ، الموضوعية والاستقلالية ، السرية بالحفاظ على أسرار العميل ، السلوك المهني ، مراعاة المعايير الفنية ) .<br>القواعد و الإرشادات التفصيلية : كيفية تحقيق الموضوعية والاستقلالية ، كيفية تحقيق الكفاءة المهنية كيفية مواجهة المتعارضات الأخلاقية المهنية ، |

| | | |
|---|---|---|
| | | مراعاة السرية ، كرامة المهنة ، الإعلان و الدعاية و كيفية الحصول على العملاء ، الأتعاب و العمولات ، الأمانة عند الاحتفاظ بأموال العميل ، و الأمانة و الموضوعية عند مزاولة الخدمات الضريبية ) .(IFAC , 1989) |
| 4 | هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية | الأسس الشرعية لأخلاقيات المحاسب : ( الأمانة ، مبدأ الاستخلاف للبشرية في الأرض ، الإخلاص ، التقوى ، الإحسان و إتقان العمل ، مراقبة الله تعالى ومحاسبته لهم ) .<br>المبادئ الأخلاقية للمحاسبة و المراجعة : ( ثقة و أمانة المحاسب ، المشروعية – الالتزام بأحكام الشريعة ، الموضوعية ، الكفاية المهنية و إتقان العمل ما يتطلب بذل العناية الواجبة ، السلوك الإيماني ، السلوك المهني و المعايير الفقهية و يكون ذلك بالالتزام بالقواعد الإرشادية ) .<br>القواعد الأخلاقية للمحاسب و المراجع : ( القواعد المتعلقة بمبدأ الثقة ، القواعد المتعلقة بمبدأ المشروعية ، القواعد المتعلقة بمبدأ الموضوعية ، القواعد المتعلقة بمبدأ الكفاية المهنية ، القواعد المتعلقة بمبدأ السلوك الإيماني ، القواعد المتعلقة بمبدأ السلوك المهني و المعايير المهنية ) .<br>( هيئة المحاسبة و المراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية ، 1999 ) |

**من إعداد : خالد عثمان عبد الرحمن ، عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن ، مرجع سبق ذكره**

اذن يمكن القول أن معايير قياس أخلاقيات مهنة التدقيق هي التي تمثل القيم الأخلاقية العامة المطلوبة لمهنة التدقيق مع ربطها بالتزامات ومسؤوليات الأعضاء نحو المتعاملين و زملائهم والجمهور عامة ، و على ضوء الدراسات سابقة و هذه الدراسة يتجلى لنا أن هذه المعايير هي :[1]

**1-2 الاستقلالية والموضوعية** : غن الموضوعية و الاستقلالية أساس العدل والحياد ، لذا يجب على المدقق أن يتحلى بهم و أن يكون غير متسرع في اتخاذ القرارات أو الأحكام إلا بعد التأكد و جمع الأدلة و الإثباتات الكافية ، و يجب أن يكون مستقلا و بعيدا عن مزاج و أهواء الإدارة و سلطتها ، بالإضافة إلى أن يكون

[1] ايمان لبلاطة ، مذكرة ماستر بعنوان دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في ضبط الممارسات المحاسبية من وجهة نظر المهنيين ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2018، ص 16 ص 17

المحاسب نزيها و صادقا و متجردا من أي مصلحة شخصية ،و أن لا يسمح للتحيز و تضارب المصالح أن تؤثر على الآخرين لتجاوز أحكام المهنة .

2-2 **النزاهة و الشفافية** : و يعني هذا المبدأ أو المعيار أن يتصف المدقق بالصدق و العدل أثناء القيام بمهامه و أن يكون نزيها ، وان لا يخل بمصلحة محيطه من أجل مصلحته الشخصية ، وأن تكون من صفاته الصدق و الأمانة في أداء مهامه و واجباته المهنية .

3-2 **السرية والأمانة** : و هي امتناع المدقق عن الكشف على المعلومات المكتسبة كنتيجة لعلاقات العمل و المهنة ، و عدم استخدامها في المصالح الشخصية ، والاستمرار بهذا المبدأ حتى بعد انتهاء العلاقات بينه و بين المتعاملين ، وأن لا يفصح عن أي معلومات دون صلاحية محددة إلا في حالة وجود حق قانوني يقضي بذلك الإفصاح ، ولابد على المدقق أن يتحلى بهذا المبدأ فهو يعد أساس ممارسة هذه المهنة .

4-2 **الالتزام والعناية المهنية** : هو امتثال و خضوع المدقق للقوانين و التشريعات ، و الالتزام بإتقان العمل بكل أمانة و عدم التحيز لأي طرف معين ، و أن يكون أهلا للقيام بكل المهام المنوط به .

5-2 **تحمل المسؤولية** : وهي ان يتحمل المدقق كل مسؤولياته المهنية عن عدم تأديته لمهامه في حالة الشك في وجود تحيز ، و أيضا الاعتماد على الخبرات السابقة و القدرات الذاتية عند مواجهة مواقف جديدة في العمل ،كذلك القدرة على اتخاذ القرارات في المسائل التي لا توجد بها نصوص قانونية .

**الفرع الرابع : أهمية الالتزامات الأخلاقية للمدقق**

يمكن أن تنحصر أهمية الالتزامات الأخلاقية بالنواحي التالية :[1]

- تمكين مهنة المحاسبة والمراجعة في إعطائها قيمة اجتماعية خصوصا في حالة وجود التزامات أخلاقية لدى المهنيين ؛
- الإخلاص في أداء الواجب الملقى على عاتق المحاسبين والمدققين بما يزيد من ثقة الجمهور بمهنة المحاسبة والمراجعة ؛
- تعزيز الثقة في أداء المحاسبين المهنيين في حالة تقديمهم لخدمات في إطار المسؤولية الأخلاقية أو المساءلة العامة ؛
- الحفاظ على نزاهة و واقعية القوائم المالية المعروضة من قبل المؤسسات الاقتصادية المختلفة ؛

[1] خالد عثمان عبد الرحمن ، مرجع سبق ذكره ، ص 184 ص 185

- إمكانية تحديد مسؤولية المحاسب المهني في تلبية احتياجات الزبون و صاحب العمل و تفعيل المصلحة العامة على المصلحة الشخصية ؛
- أمانة المحاسبين المهنيين و تحديد مسؤوليتهم تجاه مهنة المحاسبة ؛
- تعزيز ثقة المحاسبين والمدققين المهنيين و المديرين الماليين و خبراء الضرائب ؛
- تعزيز ثقة الجمهور بمهنة المحاسبة و المراجعة و الخدمات التي تقدمها في حالة وجود التزامات أخلاقية تسعى لرفع مستوى أداء المهنة ؛
- تخفيض مستوى المخاطر التي تتعرض لها مهنة المحاسبة و المراجعة ، كما يرى البعض بازدياد أهمية الالتزامات الأخلاقية في حالة استخدام التقنيات العالية للمعلومات سواء على نطاق الوحدة الاقتصادية أو على نطاق نظام المعلومات المحاسبي في تلك الوحدة .

## المطلب الثاني : الممارسات المحاسبية

### الفرع الاول : ماهية المحاسبة

المحاسبة هي عبارة عن تقنية كمية لمعالجة ( المعلومات ) البيانات الناتجة عن حركة الأموال بين الأعوان الاقتصاديين في اقتصاد ما .ونظرا للتطور الوظيفي للمحاسبة فمن الطبيعي أن يكون هناك تطورا موازيا في تعريفها ولهذا هناك عدة تعاريف للمحاسبة نذكر منها.

**أولا :تعريف المحاسبة**

1. المحاسبة هي علم يشمل مجموعة من المبادئ والأسس و القواعد التي تستعمل في تحليل العمليات المالية عند حدوثها، وتسجيلها من وقائع مستندات مؤيدة لها، ثم تبويب وتصنيف هذه العمليات وتلخيصها بحيث تمكن الوحدة الاقتصادية من تحديد إيراداتها وتكلفة الحصول على هذه الإيرادات ، ومن تم استخراج نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة في فترة مالية معينة،وبيان مركزها المالي في نهاية هذه الفترة[1] .
2. المحاسبة هي نظام يختص بقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بقصد تمكين مستعملي هذه المعلومات من اتخاذ القرارات .[2]

[1] هوام جمعة ، **تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني** – الجزء الأول –، ديوان الوطني للمطبوعات الجامعية الطبعة الثالثة ، 2002 ، ص9

[2] كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، دار وائل، الطبعة الأول، 2002 ، ص13

ومنه يمكن أن نعرف المحاسبة بشكل عام على أنها هي مجموعةٌ من العمليّات اليدويّة والحاسوبيّة التي تهدفُ إلى إنشاء السجلات المحاسبيّة، ومن ثم وضع الضّوابط والطُّرق التي تُساعدُ على تحليلها وتلخيصها؛ من أجل الحصول على المعلومات الماليّة التي تُساعدُ في تقييم الأعمال الخاصّة بها بطريقةٍ صحيحةٍ، عن طريق الاعتماد على مَجموعةٍ من الأساليب التي تُساعد في إنشاء، وحفظ، واستعادة هذه المعلومات سواءً من خلال تخزينها ورقيّاً أو حاسوبيّا، حتى يسهل التّعامل معها والاستفادة منها في اتّخاذ القرارات ضمن بيئة المؤسّسة.

**الفرع الثاني : المبادئ الأساسية للمحاسبة وأهدافه**

تضبط المبادئ المحاسبية الإطار العام الذي يحكم العمليات المتبعة في إثبات العمليات المالية و إعداد القوائم و البيانات المالية ونتطرق إلى هذه المبادئ وفقا لما يلي :[1]

**أولا :المبادئ الأساسية للمحاسبة.**

1. **مبدأ التكلفة التاريخية:**

تعتبر التكلفة التاريخية هي الأساس السليم للتسجيل المحاسبي للاستثمارات، المخزونات، .الخ وطبقا لمبدأ التكلفة فإن العمليات الكاملة هي الوقائع التي يعترف بها المحاسبون والتي تخضع للقيد المحاسبي.

2. **مبدأ التحقيق: ( تحقيق الايراد)**

يعني هذا المبدأ بتوقيت وجود النواتج أو الاعت ا رف بها ولابد من وجود أدلة موضوعية لدعم عملية تحقيق النواتج، مثلا كوجود عملية تبادل خارجي تنتقل بمقتضاه السلعة أو الخدمة للغير.

3. **مبدأ مقابلة الأعباء بالنواتج:**

يعني مبدأ المقابلة أنه بعد تحديد نواتج الفترة المحاسبية، فإن المصاريف المرتبطة بتلك النواتج لابد أن تخصم منها للوصول إلى صافي الدخل ( النتيجة الصافية للدورة ) بهذه الفترة.

4. **مبدأ التجانس:**

إن الاستخدام المتجانس للمبادئ المحاسبية بالنسبة لنفس المؤسسة يعتبر مطلبا أساسيا لإمكانية اجراء مقارنة بين القوائم المالية الخاصة بفترات محاسبية مختلفة.

[1] هوام جمعة، نفس المرجع، ص14

### 5. مبدأ الإفصاح: ( المعلومات الكاملة)

يتطلب مبدأ الإفصاح الكامل أن تكون القوائم المالية كاملة بحيث تشتمل على كافة المعلومات الضرورية للتعبير الصادق .ولا يسري مبدأ الإفصاح على العمليات التي تحدث خلال السنة المالية فقط و انما تمتد إلى العمليات الهامة التي تحدث بعد تاريخ الميزانية وقبل نشر القوائم المالية.

### 6. مبدأ الموضوعية:

ينبغي أن تعتمد المحاسبة على أدلة موضوعية كلما كان هذا ممكنا، فالتكلفة التاريخية مثلا تمثل بيانا موضوعيا يمكن التحقق منه بسهول، فالتمسك بهذا المبدأ يساعد على خلو القوائم المالية من أي انحياز.

### 7. مبدأ الأهمية النسبية:

يرتبط هذا المبدأ بشكل كبير مع مبدأ الإفصاح وبناء على هذا المبدأ فإن العناصر قليلة القيمة لا ينبغي أن تستغرق كثيرا من الجهد، وانما معالجتها بأكثر الأساليب ملائمة اقتصادا.

### 8. مبدأ الحيطة والحذر:

يعني هذا المبدأ أنه في الحالات التي يتوافر للتقديرات والطرق المختلفة أدلة معقولة ينبغي اختيار القيمة التي تأثيرها أقل بالنسبة لتحسين الربح أو المركز المالي للمؤسسة في السنة الجارية ويقضي هذا المبدأ بمراعاة الحيطة لضمان عدم المبالغة في الأرباح أو تحسين المركز المالي.

### 9. مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني :

يعتبر هذا المبدأ جديد في الجزائر بحيث يقر مبدأ تغليب الواقع المالي على الشكل القانوني، انه ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس الظاهر القانوني، فمن خلال هذا المبدأ يمكن تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية.[1]

## ثانيا : أهداف المحاسبة [2]

المحاسبة عبارة عن نظام متكامل من الإجراءات والوثائق والمستندات الموجهة لحساب وقياس

الذمة المالية للمؤسسة وتهدف المحاسبة إلى:

---

[1] شعيب شنوف ، **المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي والنظام المحاسبي المالي** ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2012، ص22

[2] شبايكي سعدان، **تقنيات المحاسبة العامة حسب المخطط الوطني المحاسبي** ، 2002 ، ص129

- تتبع جميع العمليات التي تحدث خلال الدورة المالية للمؤسسة، وقياس التغيرات التي تطرأ على ممتلكاتها وحقوقها؛

- مراقبة مصروفات المشاريع و ايراداتها، لإجراء الدراسة عليها من أجل تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح؛

- تحديد الربح الخاضع للضريبة ( الوعاء الضريبي ) وبالتالي تحديد حق الخزينة العمومية في الأرباح؛

- توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الفعالة في الوقت المناسب؛

- التقرير عن المسؤولية الاجتماعية للوحدة المحاسبية.

**ثالثا :الممارسات المحاسبية.**

**3-1-تعريف الممارسات المحاسبية:.**

**أ -**هي تلك العمليات اليومية التي يقوم بها المحاسب أو مجموعة من المحاسبين بناءا على مبادئ وقواعد وطرق محاسبية وقوانين تم وضعها من اجل الوصول إلى نتائج معبرة عن تلك الوضعية في فترة من الزمن أو هي ذلك العمل المحاسبي الذي يكون بشكل متواصل ويكون فيه التسجيل والتبويب والتلخيص بناءا على المبادئ والقواعد و الطرق المحاسبية التي نص عليها القانون وحددها.[1]

**ب -**هي الطريقة الروتينية التي يتم جمعها من يوم إلى يوم والأنشطة المالية لكيان تجاري وتسجيلها ,والممارسات المحاسبية للشركة تشير إلى الطريقة التي يتم من خلالها تنفيذ سياستها المحاسبية و الالتزام بها على أساس روتيني، وعادة من قبل محاسب أو مدقق حسابات أو فريق من المهنيين في المحاسبة .[2]

**3-2-الاعتراف والقياس والتسجيل المحاسبي بين المفهوم والمواصفات**

**أ -مفهوم الاعتراف المحاسبي**

الاعتراف المحاسبي حسب ما جاء في الإطار المفاهيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) بأنه عملية تضمين الميزانية أو قائمة الدخل ببند يتوافق مع تعريف عنصر من " عناصر القوائم المالية الأصول، الالتزامات، الايرادات، المصروفات) .... ، وبذات الوقت ينبغي أن تنطبق على البند شروط الاعتراف التالية:

---

[1] رشيد قريرة،" **تقيم الممارسات الممارسات المحاسبية في قطاع التأمين في ظل النظام المحاسبي المالي "مذكرة ماجستير**– جامعة ورقلة قاصدي مرباح، 2012 ، ص02

[2] .عوادي نعمان، **القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق لأصول المنشأة وفقا لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي** والنظام المحاسبي المالي الجديد الدولي scf ، مذكرة ماجستير– جامعة باجي مختار، 2012 ص 33 ،

-احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة به من والى المؤسسة، وتعني احتمالية انخفاض درجة عدم التأكد المرتبطة بتدفق المنافع الاقتصادية من والى المؤسسة؛

-إمكانية قياس تكلفته أو قيمته بموثوقية، ولا يتعارض استخدام التقدير مع الموثوقية والذي يجب أن يتم بمعقولية ومنطقية.

- **الملائمة** : أي يمكن للعنصر التأثير على قرارات مستخدمي المعلومات المرتبطة به.
- **الموثوقية** :أي أن المعلومات المتعلقة به موثوقة وخالية من الخطأ، وتتميز بالدقة والصحة.

اهتم كذلك البيان رقم 5 المتعلق بالإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية الصادر عن هيئة معايير المحاسبة المالية FASBسنة 1974 بمعايير الاعتراف بالبند ليتم إثباته في القوائم المالية حيث جاء فيه أن الاعتراف و الإثبات المحاسبي لكل بند من بنود القوائم المالية يجب أن يكون شاملا لتاريخ هذه العملية مند نشأتها، وتتبع أي تغيير يحدث لاحقا إلى أن يتم استبعاد هذا البند نهائيا من السجلات والقوائم المالية.

**ب –مواصفات الاعتراف المحاسبي:**

ولقد حدد البيان السالف أربع مواصفات أو معايير ينبغي توافرها حتى يتم الاعتراف بالبند ويكون قابلا للإثبات المحاسبي، وهي :[1]

- انطباع تعريف أحد عناصر القوائم المالية؛
- القياس والتعبير عن أحد عناصر القوائم المالية بوحدة القياس النقدي المعتمدة؛
- توافر خاصية الملائمة، أي أن يكون البند مؤثرا في عملية اتخاذ القرارات ؛
- توافر خاصية الموثوقية، أي إمكانية الاعتماد على نتيجة القياس.

## 3-3 القياس المحاسبي

**مفهوم القياس المحاسبي:**

يعود أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام إلى التعريف الذي قدمه Compell في كتاب سنة 1957 الذي عرفها كما يلي:

[1]. محمد مطر و موسى السويطي، التاصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، الاردن، ط 2 2008 ص 130

–يتمثل القياس بشكل عام" في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناءا لقواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة[1] ."

– كما عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية(AAA ) القياس المحاسبي "يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناءا على ملاحظات ماضية أو جارية أو بموجب قواعد محددة ."[2]

–كما عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولي(ISAC) القياس بأنه"عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية،و هذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس ويتم استخدام أسس مختلفة للقياس في القوائم المالية والمتمثلة في (التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقق، "القيمة الحالية[3] .

–يتمثل القياس المحاسبي في القياس الكمي" للتعبير عن العمليات المالية المتبادلة أو القابلة للتبادل و التي تقوم بها الوحدة المحاسبية خلال الفترة معينة، وذلك في صور أرقام محددة سواء كانت بالتكلفة أو بالقيمة عن طريق استخدام وحدة قياس تتمثل في وحدة النقود ." [4]

**مواصفات القياس المحاسبي**

عند القيام بعملية القياس لابد من الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من المعايير التي تحكم عمليات تسجيل البيانات المحاسبية، إذ توجد أربع معايير يمكن أربع معايير يمكن الاعتماد عليها في عملية القياس وتتمثل فيما يلي: [5]

**أ –الصلاحية للغرض المستهدف(الملائمة:)** يعتبر قياس الربح، من الأهداف الأساسية في عملية القياس المحاسبي وهذا يتطلب بيانات ومعلومات محاسبية كافية ودقيقة، ويمكن الاعتماد عليها لتفسير الاحتياجات المختلفة للمستفدين منها.

---

[1] سيد عطاالله سيد، النظريات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، الاردن،ط 1 2009 ص 121

[2] . محمد مطر و موسى السويطي، المرجع السابق، ص130

[3] بالرقي التجاني القياس في المحاسبة ماهيته و قيوده ومدى تأثره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، العدد 2 لسنة2002 ص 62

[4] مستمد من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة بتاريخ 22 نوفمبر 2007 ، الجزائر

[5] عوادي نعمان ، نفس المرجع ص32

ولابدا من وجود التكافؤ بين الأرقام الكمية المعبرة عن هذه الأهداف المحاسبية وبين الأحداث، أو العمليات الاقتصادية التي تعبر عنها هذه الأرقام حتى يمكن الاعتماد عليها و عرضها عرضا صادقا وأمينا، وهذا مما يزيد من درجة الاعتمادية على البيانات المحاسبية في اتخاذ القرارات الرشيدة.

**ب –القابلية للتحقق:**

تشكل البيانات و المعلومات المحاسبية قاعدة أساسية لاتخاذ قرارات متماثلة عند استخدامها من قبل أشخاص مختلفين، وفي ظل ظروف متشابهة ولتحقيق أغراض محددة، وبالتالي فان البيانات والمعلومات المحاسبية ينبغي أن تكون لها دلالة محددة، وتستند إلى مصدر موثوق فيه كالمستندات والإجراءات المدونة التي يمكن التحقق من صحتها ومطابقتها للمصدر، بصرف النظر عن شخصية الفاحص أو المستفيد منها.

**ج –الالتزام بالموضوعية:**

يقصد بالموضوعية أو بالإيجابية في القياس عدم التحيز أو عدم خضوعه لتقديرات شخصية بحته,و بمعنى أخر يقصد بالموضوعية بصفة عامة التعبير عن الحقائق بدون تحريف وبعيد عن التحيز الشخصي.

**د –قابلية القياس الكمي :**

جرت العادة على استخدام الأساس النقدي كمعيار القياس الوحيد الذي يتم إتباعه للتعبير عن الأحداث الاقتصادية في المؤسسة، وكان ذلك نتيجة حتمية لعدم إمكانية استخدام مقاييس كمية أخرى لقياس التغيرات المحاسبية وتلخيص وعرض البيانات المتعلقة بها والمعلومات الناتجة عنها، وذلك لاختلاف طبيعة العناصر المكونة لهذه التغيرات وعدم تماثلها[1].

**خطوات القياس المحاسبي :**

من أجل إتمام عملية القياس المحاسبي هناك أربع خطوات رئيسية يجب إتباعها تتمثل في:

- تجميع البيانات عن الأحداث الاقتصادية التي تنتج عن عمليات المؤسسة، حيث تكون هذه العمليات معبرة عن أشياء مختلفة مثل الإيرادات والنفقات والأصول والخصوم، وتنتج جميعها من التبادل السوقي للسلع والخدمات، ويتم قياسها بوحدات نقدية على أساس سعر التبادل المتفق عليه.
- تسجيل العمليات المادية السابقة طبقا لنضام القيد المزدوج، وبناء على دليل موضوعي قابل للتحقيق.

[1] عوادي نعمان ، نفس المرجع ص33

- بمجرد تجميع الأحداث الاقتصادية كما وقعت، يكون من الضروري تبويب العمليات و الأحداث المختلفة في مجموعات مترابطة كي يمكن الحصول على معلومات مفيدة.
- تلخيص العمليات حتى تحقق الفائدة المرجوة من تسجيل المعلومات المالية المتعلقة بالمؤسسة في مجموعات، حيث من الضروري أن يتم تلخيص هذه المعلومات في شكل تقرير أو قائمة تقدم .

**2-التسجيل المحاسبي:**

**أ -مفهوم التسجيل المحاسبي** :هو طريقة إثبات لنشاطات تقوم بها الشركة مع أطراف أخرى عن طريق قيود تثبت ما عليها وما لها والقيد هو" عملية تسجيل بيان معين، بطريقة معينة في سجل يعد لهذا الغرض " .

أي أن الشركة تقوم بعدة أنشطة وكان ل ا زما عليها ترتيبها وتصنيفها ومن ثم تعمل على تسجيلها في سجلات ودفاتر محاسبية، وتسجل يدويا أو أليا وفقا لمبدأ القيد المزدوج .[1]

**ب -مواصفات التسجيل المحاسبي:**

- يستند التسجيل المحاسبي لمبدأ القيد المزدوج؛
  - يحتوي كل تسجيل على حسابين على الأقل أحدهما مدين والأخر دائن؛
  - احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات؛
  - يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن؛
  - يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها وكذا مرجع وثيقة الثبوتية التي يستند إليها؛
- يجب أن يستند كل تسجيل محاسبي على وثيقة إثبات مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية والحفظ وامكانية إعادة محتواها على الاوراق .

**3-4 الافصاح المحاسبي**

**أولا : ماهية الإفصاح المحاسبي**

[1] جورج تومان بيداويد، **الافصاح المحاسبي أثره وأهميته في نمو الأعمال التجارية العربية في أستراليا** ، أطروحة دكتوراه في المحاسبة 2012 ص2.

## 1.مفهوم الإفصاح المحاسبي:

**أ –** هو شمول التقارير المالية للوحدة الاقتصادية على جميع المعلومات والبيانات اللازمة و الضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة صحيحة عن تلك الوحدة الاقتصادية وعن فعالياتها ونشاطاتها."

**ب –** يعرف إفصاح الشركات على أنه" نقل المعلومات من قبل أشخاص داخل الشركة تجاه أشخاص خارج الشركة".

## 2. مواصفات الإفصاح المحاسبي

– الشمولية : يجب أن تشمل القوائم المالية البيانات والمعلومات بشكل كامل.

– الدقة : لابد أن تتصف البيانات والمعلومات المالية المفصح عنها بالدقة.

– الملائمة : هذه الخاصية تعتبر مهمة جدا لكونها الأساس الذي تعتمده الجهة المستفيدة والمستخدمة لمثل هذه البيانات والمعلومات لاتخاذ قراراتها أو السعي لتحقيق هدفها من هذه المعلومات المتوفرة لها عن طريق الإفصاح.

– الشفافية : تعتبر هذه الصفة من أهم الصفات التي يجب على المعلومة أن تتصف بها إذ من خلالها يمكن اعتماد المخرجات المقدمة ضمن عملية الإفصاح كمصادر دقيقة في الوصول إلى الهدف المنشود من وراء الإفصاح عن البيانات والمعلومات المالية.

– التوقيت الزمني : لابد أن تتميز عملية الإفصاح عن البيانات والمعلومات بتوقيت زمني محدد حتى يكمن أصحاب القرار والمستفيدون الآخرون من الاستفادة القصوى من هذه المعلومات والبيانات.

–الوضوح وعدم الغموض :لا يتوقع أن تكون البيانات والمعلومات التي يشملها الإفصاح عديمة الوضوح أو يشوبها أي غموض أو التباس.

–الحيادية :باعتبار هذه الصفة لها مكانة مهمة في عملية اتخاذ القرار بالاعتماد على البيانات و المعلومات التي تتمتع بالحيادية وعدم الانحياز إلى طرف دون الأطراف الأخرى.

–المقارنة :إن قابلية مقارنة المعلومة المعروضة للإفصاح تمثل إحدى الصفات المهمة التي يجب أن تتميز بها البيانات والمعلومات المفصح عنها أيضا, حتى تزداد قابلية الاستفادة منها بشكل يخدم حاجات المستفيدين وبالتالي يسهل عملية متابعة التغيرات الحاصلة في فقرة أو جانب من جوانب القوائم المالية.

## 3.أنواع الإفصاح المحاسبي: [1]

يعد الإفصاح المحاسبي من الموضوعات المثيرة للجدل في الوسط المهني سواء بين المحاسبين أو الإدارة والمحاسبين، وبين مراجعي الحسابات من جهة وبين مستخدمي القوائم المالية من جهة أخرى ويمكننا أن نلخص أنواع الإفصاح كما يلي:

### أ –الإفصاح الكامل:[2]

تعطى للإفصاح صفات عدة لتحديد القدر الملائم من المعلومات التي يتعين الإفصاح عنها(الإفصاح الكامل، الإفصاح الكافي، الإفصاح العادل، الإفصاح التفاضلي)

هناك إجماع عام في المحاسبة بأن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ينبغي أن يكون كاملا(يسمى أيضا شاملا ) ومناسبا وعادلا .يتطلب الإفصاح الكامل أن تصمم وتعد القوائم المالية الموجهة إلى عامة المستخدمين بشكل يعكس بدقة جميع الأحداث والحقائق المالية الجوهرية التي أثرت على المنشأة خلال الفترة.

### ب–الإفصاح العادل:[3]

يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخرا ج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخر ى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.

### ج–الإفصاح الكافي:

يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية , ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار ناهيك عن أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.

---

[1] .لطفي زيود وأخرون، **دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار**، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم 29 العدد رقم01، 2007 ، سوريا ص180

[2] رضوان حلوة حنان،" **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير دراسة معمقة في نظرية المحاسبة**"، دار وائل للنشر، الأردن ، 2006 ، ص471 .

[3].لطفي زيود و آخرون ، مرجع سابق الذكر، ص181

**د-الإفصاح الملائم:**

هو الإفصاح الذي يرا عي حاجة مستخدمي البيانات و ظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها. إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.

**هـ-الإفصاح الوقائي:**

و يقصد به الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بالشكل الذي يجعل التقارير المالية غير مظللة لمستخدميها وخاصة المستثمرين منهم، حيث يهدف هذا النوع من الإفصاح إلى حماية المجتمع المالي ويسمى بالإفصاح الوقائي ويتطلب الكشف عن الأمور الآتية:

- السياسة المحاسبية؛
- التغير في السياسة المحاسبية؛
- تصحيح الأخطاء في القوائم المالية؛
- المكاسب والخسائر المحتملة؛
- الارتباطات المالية؛
- الأحداث اللاحقة.

**و-الإفصاح التثقيفي( الإعلامي)**

أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لإغراض اتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية ، الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله, ويلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى ، سوف نتناول في جدول بعض متطلبات الإفصاح.[1]

[1] لطفي زيود و آخرون ، مرجع سابق الذكر،ص 183

## المبحث الثاني :موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

من خلال تتبعنا لموضوع الدراسة المتمثلة في دور أخلاقيات التدقيق في توجية الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية واجهنا نقصا في ايجاد دراسات مماثلة ، ولكن تما ايجاد عدد من الدراسات السابقة التي تتوافق مع موضوع الدراسة ، سنحاول من خلال هذا المبحث الاطلاع على أهم الدارسات الوطنية و العربية و الأجنبية.

### المطلب الأول : الدراسات المتعلقة بأخلاقيات التدقيق

#### أولا : الدراسات باللغة العربية

**1- دراسة [ عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري 2012 ] تحت عنوان** : قواعد وسلوك و آداب مهنة التدقيق و أثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية .[1]

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية ، و لتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث باستخدام الاستبيان كأداة للدراسة ، بحيث تم تحليل هذه الأداة بواسطة برنامج **SPSS** ، و قد توصل الباحث إلى جملة من النتائج من أبرزها أنه يوجد تأثير ( للموضوعية و الاستقلالية ، الأمانة و الاستقامة ، المصداقية ، النزاهة و الشفافية ، السرية ، الكفاءة المهنية ) على جودة عملية التدقيق من وجهة نضر المديرين الماليين و المدققين الداخليين والخارجيين في الشركات الصناعية في السوق الكويت للأوراق المالية ، و خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة أن تقوم الشركات الصناعية الكويتية بتحديد السياسات الأخلاقية و توزيعها عبر فروعها ، وتدريب العاملين فيها على تعزيز قدراتهم لمواجهة المشاكل الأخلاقية الصعبة ، وقيام إدارة الشركات الصناعية الكويتية بالتأكد من مدى التزام مدقق الحسابات باستقلال تفكيره و حياديته و التحقق من مدى قيام مدقق الحسابات بالعمل بنزاهة و موضوعية .

[1] عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري، مرجع سبق ذكره

**2- دراسة [ نور الهدى 2015 ] تحت عنوان** : دور مدونة أخلاقيات مهنة المحاسبة في الارتقاء بالعمل المحاسبي في الجزائر .[1]

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة في الارتقاء بالعمل المحاسبي في الجزائر من خلال إتباع المنهج الوصفي التحليلي ، وقد تم الاعتماد على مجموعة من الأبعاد لقياس أخلاقيات مهنة المحاسبة و تتمثل في التنظيم المهني و التكوين العلمي و العملي و السلوك المهني ، أما أداة الدراسة فتمثلت في الاستبيان الذي تم تحليل نتائجه بواسطة مجموعة من الأساليب الإحصائية تمثلت في الوسط الحسابي و الانحراف المعياري ، وتم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات منها تقسيم الأخلاقيات لدى المحاسبين إلى نوعين يتمثلان في كل من أخلاقيات المهنة التي تضم الموضوعية و الكفاءة ، والنزاهة والعناية المهنية و الحفاظ على السر المهني ، أما النوع الثاني فيتمثل في القواعد الدينية والعرفية و الاجتماعية المنظمة للعدالة ، لتنتهي هذه الدراسة في الأخير بمجموعة من التوصيات منها إعطاء لموضوع الأخلاقيات و السلوكيات المهنية مزيدا من العناية و الاهتمام من كافة الاتجاهات الرسمية و الأكاديمية و المهنية ، و أيضا تدريس مقياس أخلاقيات مهنة المحاسبة و المراجعة في الجامعات الجزائرية .

**3- دراسة [ محمود 2015 ]مذكرة ماستر تحت عنوان** : مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة و قواعد السلوك المهني ، دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة .

تهدف هذه الدراسة إلى الوقوف على مدى التزام مراجعي الحسابات العاملين بشركات و مكاتب مراجعة الحسابات في غزة بأخلاقيات المهنة ، وقواعد السلوك المهني التي تنظم و تضبط سلوكيات المراجعين ، وتم اتباع المنهج الوصفي التحليلي ، وقد استعان الباحث بمجموعة من الأبعاد لقياس أخلاقيات المهنة منها الالتزام و الوعي الديني ،القوانين و الأنظمة و التزام المراجعين بأخلاقيات و قواعد السلوك المهني و قد تم استخدام الاستبيان كأداة للدراسة ، و قد تم تحليل الاستبيان بمجموعة من الأساليب الإحصائية منها المتوسط الحسابي ، و الانحراف المعياري ، وقد توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج منها التزام مراجعو الحسابات بدرجة كبيرة جدا بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي من ناحية ، و من ناحية أخرى وجود أثر للقوانين المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات على التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني ، و قد خلصت الدراسة في الأخير إلى مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة بذل المؤسسات المهنية المنظمة للمهنة في غزة مزيدا

[1] عليوة نور الهدى، مرجع سبق ذكرة

من الجهود لإصدار مدونة سلوك أخلاقي و مهني ، العمل على تطوير القوانين الخاصة بمزاولة المهنة حيث تعطي مزيدا من الاهتمام بأخلاقيات المهنة و قواعد السلوك .

**4- دراسة [ إيمان لبلالطة 2018 ] تحت عنوان** : دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في ضبط الممارسات المحاسبية من وجهة نضر المهنيين دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الجزائرية [1]

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور أخلاقيات المهنة في ضبط الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية ، و ذلك من خلال البحث عن العلاقة بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية ، وقد تمثل مجتمع الدراسة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، بحيث تمثلت عينة الدراسة في مجموعة من المهنيين الجزائريين ، أما أداة الدراسة فقد تم استخدام الاستبيان الذي تم تحليل نتائجه بواسطة البرنامج الإحصائي **SPSS V22** ، بحيث استخدمت مجموعة من الأساليب الإحصائية كالمتوسطات الحسابية و معامل الارتباط و الانحدار الخطي المتعدد ، كما توصلت الدارسة إلى مجموعة من النتائج منها لا يوجد اختلاف بين أخلاقيات المهنة في المؤسسات محل الدراسة مهما كانت ملكيتها و حجمها ، و أيضا تم التوصل إلى وجود علاقة طردية قوية و تباين في أثر أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدارسة ، لتنتهي هذه الدراسة في الأخير إلى مجموعة من التوصيات كضرورة اهتمام المؤسسات الكبيرة بالقياس المحاسبي ، وكذلك الاستفادة من خبرات المؤسسات المتوسطة فيما يتعلق بالقياس المحاسبي ، وأيضا خلصت هذه الدراسة إلى أن كل المؤسسات العاملة في الجزائر تهتم بتوفير جميع متطلبات أخلاقيات المهنة ، كما أنها تهتم أيضا بالممارسات المحاسبية .

**5- دراسة [ أ. خالد عثمان عبد الرحمن عثمان و عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن 2018 ] تحت عنوان** : أخلاقيات مهنة المحاسبة و المراجعة و دورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية .[2]

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة و الدور الذي تلعبه في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح ، من خلال معرفة تأثير عناصر هذه الأخلاقيات و المتمثلة في الالتزام بالموضوعية ، الاستقلالية ، الكفاءة المهنية ، والنزاهة و الشفافية ، وتم استخدام الاستبيان أداة للدراسة ،

[1] لبلالطة ايمان ، مرجع سبق ذكره
[2] خالد عثمان عبد الرحمن عثمان وعبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن، مرجع سبق ذكره

واستخدم الباحث في تحليل الاستبيان مجموعة من الأساليب ، الانحراف المعياري و المتوسط الحسابي لوصف المتغيرات ، و أسلوب الانحدار الخطي البسيط و المتعدد لاختبار الفرضيات ، و توصلت الدراسة الى أن أخلاقيات مهنة المحاسبة و المراجعة المتمثلة ساهمت في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة السودانية ، و قد خلصت الدراسة بمجموعة من التوصيات من أهمها ضرورة إنشاء وسائل تشجيعية لحماية المحاسبين و المراجعين ضد اي مظهر من مظاهر الاغراء من خلال نظام الحوافز و المكافآت الذي يجعلهم يلتزمون بالمهنة .

**ثانيا : الدراسات باللغة الأجنبية**

**1- دراسة [ Citron ,2003 ]**

**United Kingdom s Framework Approach to Auditor Independence and commercialization of the Accounting Profession .**

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم إطار مقترح في المملكة المتحدة بخصوص استقلال المدقق و المتاجرة باستخدام الأتعاب في مهنة مراجعة الحسابات ، وقد بينت الدراسة كيف يجب أن يلتزم المحاسبون القانونيين في المملكة المتحدة بقواعد السلوك المهني ، و النزاهة و الموضوعية و الاستقلال ، بعد أن وجهت الانتقادات إلى مهنة مراجعة الحسابات ، و كذلك القضايا المرفوعة ضد مراجعي الحسابات أمام المحاكم ، وهذا الإطار يتطلب تغيير المفاهيم المتعلقة بالاستقلال بنظام مرن لتقديم أفضل الخدمات للعملاء ، وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة بناء نظام للسلوك المهني المتعلق بالاستقلال و الحياد للمراجعين .

**2- دراسة [Kasasbeh , end Others , 2014 ] تحت عنوان :**

**The impact of business communications ethics in the competitive advantage in the cellular " companies operating in Jordan"**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر أخلاقيات الأعمال في الميزة التنافسية في شركات الاتصال العاملة في الأردن ، لتحقيق أهداف الدراسة تم استعمال الاستبيان كأداة للدراسة ، وزعت الاستبانة على عينة معتبرة من الموصفين في مختلف المستويات الإدارية في شركات الاتصال الخلوية العامة بالأردن و قد توصلت الدراسة إلى وجود أثر ذي دلالة إحصائية لأخلاقيات العمل ( الاستقلالية و الموضوعية و الصدق و النزاهة و العدالة و الشفافية لتحقيق الميزة التنافسية ) لتخفيض التكلفة .

**المطلب الثاني : الدراسات المتعلقة بالممارسات المحاسبية**

**أولا: الدراسات باللغة العربية:**

**أولا: أحمد أسامة عاصم مذكرة لنيل شهادة ماستر بعنوان "تقييم الممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية".**

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم الممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية باعتبار القواعد والأحكام التي أحدثها هذا النظام جديدة على بيئة هاته المؤسسات حي أحدثت تغييرا جذريا في الممارسات المحاسبية التي كانت سائدة سلفا . كما تطرقت الدراسة إلى المعيار المحاسبة الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

قام بالاستعانة باستمارة الاستبيان الذي حاول من خلالها تقييم الممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والتوصل إلى معرفة المشاكل والصعوبات التي تعاني منها هته المؤسسات جراء النظام الحالي وتحليل أسبابها من أجل الوصول إلى متطلبات تطوير هذه الممارسات المحاسبية بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية.

**ثانيا: دراسة بن خلف الله يوسف**

تهدف هذه الدارسة إلى تبيان أثار الإفصاح المحاسبي على الممارسات المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ،على القوائم المالية خاصة ،الميزانية ، جدول حسابات النتائج ويرجع ذلك بشكل أساسي للأهمية البالغة لهذه القوائم لدا مستخدميها في اتخاذ القرارات المالية الملائمة وتقييم الأداء ،إلى جانب عرض مختلف المداخيل المحاسبية المقترحة من طرف المفكرين الأكاديميين والمحاسبين والمنظمات المهنية المحاسبية لتطوير مفهوم الإفصاح والقياس المحاسبي من القوائم المالية من جهة ومن جهة أخرى باعتبار أن النظام المحاسبي المالي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية ولتحقيق أهداف هذه الدارسة تم تطبيق احد المداخل المقترحة لمعالجة تطوير مفهوم الممارسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي. وخلصت هذه الدراسة إلى وجود فروق جوهرية بين الأرقام المحاسبية للقوائم المالية وأساليب القياس طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة والأرقام المحاسبية للقوائم المالية التقليدية أي المعدلة على أساس التكلفة التاريخية وهو ما يبين مدى تأثير الإفصاح المحاسبي والقياس وفق القيمة العادلة على مصداقية وملائمة المعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية.

**ثالثا: (دراسة علي حسين مهاوش) مذكرة ماستر بعنوان : مدى استجابة الممارسات المحاسبية للتغيرات في الاطار المفاهيمي المشترك للمحاسبة المالية**

يهدف البحث الى تحديد استجابة الممارسات المحاسبية للتغيرات التي حدثت على الاطار المفاهيمي للمحاسبة المالية كما يهدف لتحديد مدى اتباع الاطار المفاهيمي من قبل شركات عينة البحث لتوفير معلومات ملائمة و صادقة لمستعملي تلك المعلومات كما تتلخص اهمية البحث للجانب بما يقدمه الاطار المفاهيمي للمحاسبة المالية من دورا هاما لتوجيه عمليات القياس و الافصاح المحاسبي على المستوى الدولي و المحلي و اثر تغيراته على تلك الوظائف المحاسبية و قد توصل البحث الى عدة استنتاجات أهمها : ان سعي المنظمات المهنية الى الاهتمام بالاطار المفاهيمي للمحاسبة باعتباره مدخل لصياغة نظرية محاسبية كما توصل البحث ان النظام المحاسبي الموحد الدي تتبعه شركات البحث يفتقر الى اطار مفاهيمي ينسجم مع الاطار المفاهيمي للمحاسبة المالية المشترك.

**ثانيا: الدراسات باللغة الأجنبية**

**دراسة: (Ikàheimo seppo 2008/2009) :**

بعنوان (**The IFRS for SMEs: De we need it**)

الدراسة عبارة عن خبرة محاسبية حاولت هذه الدراسة الإجابة عن التساؤل التالي " اذا كانت التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ينبغي تنسيقها على الصعيد الدولي "مع الأخذ بعين الاعتبار حالة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الرومانية وقد كانت تشير بان تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في رومانيا قد يؤدي إلى تكاليف إضافية بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة مقارنة بالمعايير المطبقة في المنطقة إلا أن ما يلاحظ في هذه الدراسة أنها كانت تعتمد على تدخلات نظرية عن طريق طرح أسئلة للأطراف والإجابة عنها في حين أن هذا النوع من الدراسات يحتاج إلى دراسات ميدانية وتحليلية والوقوف على أهم المتطلبات الاحتياجات لهذا النوع من المؤسسات وقد خلصت هذه الدراسة بالنتائج التالية:

متطلبات المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة غير ملائمة للتطبيق في بيئة هذا النوع من المؤسسات في رومانيا.

- رغم عدم وجود معوقات لتطبيق IFRS for SMEs إلا أن تطبيقه يزيد من عبئ المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الرومانية.

– المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الرومانية ليست بحاجة إلى لتوحيد قراءة قوائمها المالية على الصعيد الدولي.

**دراسة ( للجنة معايير المحاسبية الألمانية)**

**( German Accounting Standards Committee )2010**

**بعنوان(GASC) 2010 Août: "The IFRS for SMEs among German SMEs"** :

حاولت اللجنة من خلال هذه الدراسة تحليل الاتجاهات والآليات التي تتبعها هيئة معايير المحاسبية الدولية في إعداد المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وذلك بالإجابة على سؤالين أساسين هما:

- إذا كنت المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الألمانية بحاجة لتطبيق المعاير للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛
- تقييم مضمون IFRS for SMEs بالمقارنة المعايير المحاسبية الوطنية المطبقة في المؤسسات الصغيرة والمتوسط؛

وقد وصلت الدراسة إلى عدد من النتائج بعد تقييم استراتيجية الهيئة في إعداد المعيار كان أهمها الإشارة إلى أن الهيئة لم تقم بدراسة كافية لجمع معلومات حول المتطلبات والاحتياجات المحاسبية لفئة متنوعة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وخصوصا من الدول النامية ولذا أفادت هذه الدراسة بضرورة وجود تقارير مالية خاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة قابلة للمقارنة على مستوى الدولي مع الإشارة بأن IFRS for SMEs تم إعداده دون النظر إلى البيئة القانونية والاجتماعية والاقتصادية في مختلف الدول. ومن أهم النتائج هده الدراسة:

–تم اعتماد معايير تصنيف م . ص . و . م من قبل تصنيف IFRS ؛

–يجب توفير معلومات محابية قابلة للمقارنة على المستوى الدولي؛

–يمكن طلب م . ص . و . م في سنوات القادمة تطبيق المعيار الدولي الخاص بها؛

ما يعاب على هذه الدراسة أنها لم تقم بتحليل المتطلبات والاحتياجات المحاسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة من وجهة نظر دولية.

**المطلب الثالث: مقارنة الدراسة بالدراسات السابقة**

سنتطرق في هذا المطلب إلى مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة ومحاولة استخراج كل من أوجه التشابه وأوجه الاختلاف

**أوجه التشابه بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة:**

من خلال استعراض الدراسات السابقة نلاحظ أن جميعها تناولت بيئة دراسة أخلاقيات التدقيق في توجيه الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية كما سعت أغلب الدراسات إلى الوصول إلى نفس الهدف وهو معرفة رأي المحاسبين ومحافظي الحسابات المعيار المحاسبي الدولي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة مع النظام المحاسبي المالي وإمكانية العمل بها في بيئات مختلقة ونلاحظ اعتماد جل الدراسات على الإستبانة كأداة لجمع البيانات في الجانب التطبيقي

**2.أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:**

**من حيث المكان والزمان** : تمت الدراسة الحالية في ورقلة في سنة 2019 بينما تمت الدراسات السابقة في بيئة أجنبية وعربية من سنة 2008 إلى غاية 2018 .

**- من حيث عدد العينة:**

نجد أن جزء من الدراسات السابقة تناولت عينات مختلفة العدد من خلال مقارنة بالدراسة الحالية وبعضها الآخر أقل وذلك حسب إمكانية كل دراسة، بينما أعدت هذه الدراسة على دور اخلاقيات التدقيق في توجيه الممارسات المحاسبية و لتأكيد أهمية و دور اخلاقيات التدقيق في توجيه الممارسات المحاسبية لجأ الباحث إلى استبانة موزعة لعينة من محافظي الحسابات والمراجعين الداخليين بورقلة.

**3- من حيث المتغيرات:**

هدفت الدراسة الحالية إلى معرفة دور اخلاقيات التدقيق في توجيه الممارسات المحاسبية من خلال وجهة نظر محافظي الحسابات ( خبراء المحاسبة، محافظي الحسابات ، المراجعين الداخليين ) ، أما الدراسات السابقة ، فهي عبارة عن دراسات حالة لمختلف البيئات المحاسبية و تختلف من حيث المتغيرات التابعة .

## خلاصة الفصل

تم في هذا الفصل التعرف على أدبيات الدراسة، وهي أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق وكذلك الممارسات المحاسبية، كما تم ابراز أهم دراسات السابقة التي لها علاقة بالدراسة الحالية ، بحيث حاولنا تسليط الضوء على أهداف الدراسات وعيناتها المدروسة ،وكذلك الطريقة المتبعة في معالجة هذه الدراسات، حيث تم التوصل الى أن أغلب الدراسات تمت في بيئات غير جزائرية مما يبين اختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة، أما من ناحية طرقة المعالجة فمعظم الدراسات فقد تم معالجتها بنفس الأسلوب والأداة.

# الـــفصل الـــــــثاني

# دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والمراجعين

## مدخل:

بعد أن تطرقنا لمختلف المفاهيم النظرية المتعلقة بأخلاقيات مهنة التدقيق بصفة عامة، وضبط الممارسات المحاسبية بصفة خاصة، ولغرض تقديم الإضافة المرجوة، وتحويل المعرفة النظرية إلى معرفة تطبيقية، ومن أجل إعطاء الإشكالية المطروحة بعد أعمق، سنحاول في هذا الفصل الانتقال بالبحث العلمي من الجانب الأكاديمي إلى الجانب الميداني، وهذا من خلال ربط الجامعة بالمؤسسة الاقتصادية، والوقوف على واقع المؤسسات الاقتصادية العاملة في الجزائر في مجال أخلاقيات مهنة التدقيق والممارسات المحاسبية، وإيمانا منا بالدور الكبير الذي تقوم به هذه المؤسسات، سواء كانت خاصة أم عامة، كبيرة أم متوسطة، في دفع عجلة التنمية وتنويع الاقتصاد الوطني، لذلك سنحاول في هذا الفصل عرض مجتمع وعينة الدراسة، أداة الدراسة من حيث الهيكل وكيفية بنائها وصياغة فقرات النموذج الذي ستُبنى عليه الدراسة، إلى جانب تقديم توضيح لمختلف أساليب التحليل الإحصائي التي سيتم استخدامها، وعليه تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

**المبحث الأول :الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة الميدانية.**

**المبحث الثاني :نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها.**

## المبحث الأول :الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة الميدانية

### المطلب الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة.

قصد دراسة الموضوع حاولنا من خلال هدا المبحث دراسة مساهمة أخلاقيات مهنة التدقيق في تفعيل الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وذلك من وجهة نظر عينة من المهنيين، حيث سيتم التطرق في هذا المبحث إلى كل من منهج الدراسة، مجتمع وعينة الدراسة، نموذج ومتغيرات الدراسة، جمع بيانات الدراسة، أداة الدراسة، أساليب التحليل الإحصائي المستخدمة، الطريقة المستخدمة في القياس، صدق أداة الدراسة، ثبات أداة الدراسة، تحديد الطريقة والأدوات المستعملة في جمع البيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية .

#### الفرع الاول :مجتمع وعينة الدراسة

- **1.مجتمع الدراسة:**

لدراسة الموضوع و الاجابة على الاشكالية المطروحة و استخلاص النتائج قمنا بالدراسة الميدانية و ذلك من اجل اسقاط الجانب النظري من الدراسة على مجموعة من مكاتب محافظي الحسابات ، والمحاسبين المعتمدين ، لذلك سنتطرق الى عرض منهج و عينة الدراسة و كذلك طبيعة متغيرات الدراسة.

**2.عينة الدراسة:**

وقد تم توزيع 40 استمارة على المؤسسات المعنية، وبعد عملية الفرز والتنظيم تقرر الإبقاء على 35استمارة من مجموع الاستمارات، وذلك بعد استبعاد باقي الاستمارات الملغاة حيث كانت 03 منها للنقص في الإجابة والأخرى كانت للتكرار

#### الفرع الثاني : طبيعة متغيرات الدراسة

يتضمن موضوع الدراسة و المتمثل في مساهمة اخلاقيات مهنة التدقيق على الممارسات المحاسبية في البيئة المحاسبية الجزائرية فحسب العنوان فهناك متغيرين

- المتغير المستقل المتمثل في اخلاقيات التدقيق
- المتغير التابع المتمثل في الممارسات المحاسبية

**المطلب الثاني :الأدوات المستعملة في الدراسة**

**الفرع الأول :أدوات جمع البيانات**

- **أداة جمع البيانات**

الأداة التي تم الاعتماد عليها في جمع البيانات هي الاستبيان حيث تم توزيعه عن طريق:

–الاتصال المباشر بأفراد العينة عن طريق إجراء مقابلات خاصة معهم لشرح أهمية ومضمون الاستبيان

–وضع الاستمارات في بعض مكاتب محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

- **محتوى الاستبيان**

احتوى الاستبيان على مقدمة تشمل موضوع الدراسة بالإضافة إلى مجموعة من المعلومات الموجهة إلى أفراد العينة كتعريفهم بالهدف الأكاديمي وتشجيعهم عل المشاركة فيه، كما بينا أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها ستحظى بالسرية التامة وأنها لن تستخدم إلاّ لأغراض البحث العلمي فقط.

كما احتوى هذا الاستبيان على ثلاث صفحات تتضمن 42 سؤال مقسمة إلى ثلاثة ( 03 ) أجزاء:

**الجزء الأول** :خاص بالبيانات الشخصية لعينة الدراسة، بحيث يتضمن هذا الجزء 04 أسئلة خاصة والتي من الممكن أن تساهم في تفسير النتائج.

**الجزء الثاني** :خاص بالمحور الأول الذي يتضمن 23 أسئلة متعلقة بالفرضية الأولى حول أخلاقيات التدقيق

**الجزء الثالث** :خاص بالمحور الثاني الذي يتضمن 15 سؤال الخاصة بالفرضية الثانية حول الممارسات المحاسبية

- **تحكيم الاستبيان**

قبل نشر الاستبيان تم عرضه على مجموعة من الأساتذة المحكمين في كلية العلوم الاقتصادية بجامعة ورقلة، والمتخصصين بالمحاسبة و المراجعة والإحصاء، وهذا بغية التأكد من سلامة بناء الاستمارة من مختلف الجوانب خاصة من حيث التصميم والدقة في صياغة الأسئلة وبساطتها وصحة العبارات.

و عليه تمت صياغة الأسئلة بشكل نهائي من خلال الملاحظات والتوصيات من طرف الأساتذة المحكمين.

**الفرع الثاني :الأدوات الإحصائية والقياسية المستخدمة**

تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت الثلاثي والذي يحتمل ثلاثة إجابات، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد أراء أفراد العينة لفقرات الاستبيان، وبالتالي يسهل ترميز وتنميط الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي:

**جدول رقم (02) الأوزان المقترحة لخيارات الإجابة حسب مقياس ليكارت الثلاثي**

| الرأي | موافق | محايد | غير موافق |
|---|---|---|---|
| الوزن | 3 | 2 | 1 |

المصدر: من إعداد الطالبين بناءً على الدراسات السابقة

**جدول رقم (03) المتوسطات المرجحة والاتجاه الموافق لها**

| المتوسط المرجح | الاتجاه |
|---|---|
| (1.66-1.00) | منخفض |
| (2.33-1.67) | متوسط |
| (3.00-2.34) | مرتفع |

المصدر: من إعداد الطالبين بناءً على الدراسات السابقة

- **اختبار ثبات الاستبيان من خلال " آلفا كرونباخ"**

من أجل اختبار مصداقية وثبات الاستبيان وللتأكد من مصداقية المستجوبين على الأسئلة التي يتضمنها الاستبيان، ولكل متغير على حدى فقد تم استخدام معامل آلفا كرونباخ لتحقيق الغرض المطلوب، حيث أن معامل آلفا كرونباخ يأخذ قيما بين الصفر والواحد( 0.1 )، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مقاربة للصفر وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح أي أن زيادة قيمة معامل آلفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات من عكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة.

- **نتائج اختبار الثبات**

عند تطبيق اختبار المصداقية والثبات آلفا كرونباخ على إجابات الدراسة المكونة من 35 فرد وجدنا أن قيمة المعامل بلغت 0.65وهذا ما يبين الارتباط بين الإجابات جيّد ومقبول إحصائيا.

**المبحث الثاني : معالجة وتحليل نتائج الاستبيان**

تم الاعتماد في تحليل البيانات إحصائية على استخدام برنامج Excel إصدار 2010 لتفريغ البيانات وترميز الإجابات كما استعملنا برنامج SPSS الأشكال البانية المرافقة.

كما تم الاعتماد على الطرق التالية في إدخال البيانات في نظام" SPSS "

**المطلب الأول : معالجة عينة الدراسة**

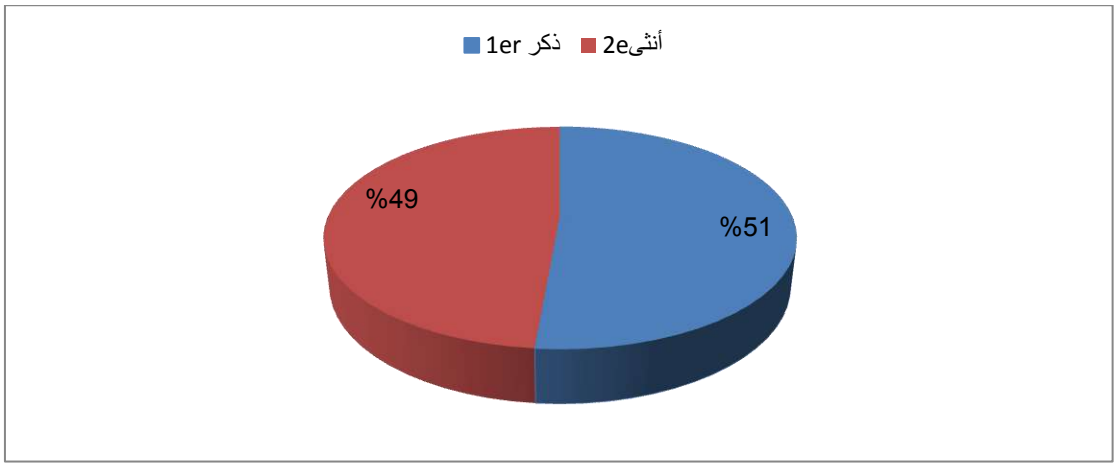
**أولا : الجنس**

**جدول رقم (04): توزيع المشاركين حسب الجنس**

| الجنس | النسبة |
|---|---|
| ذكر | 51 |
| أنثى | 49 |
| المجموع | 100 |

**المصدر** : من إعداد الطالبين بناءا على مخرجات برنامجSPSS

**-الشكل رقم (01) توزيع المشاركين حسب الجنس**




**المصدر** : من إعداد الطالبين بناءا على مخرجات برنامجSPSS

بلغت نسبة المشاركين من الذكور 51.4 % من إجمالي المشاركين في حين بلغت نسبة مشاركة الإناث 48.6 % وهذا بسبب احتكار الذكور لهذه المهنة في الجزائر إلا أن خذه النسبة تعتبر قليلة بالمقارنة بالسنوات السابقة مما يفسر بداية ظهور منافسة النسوة في المهنة والتي جاءت لتطور دور المهنة في حد ذاتها.

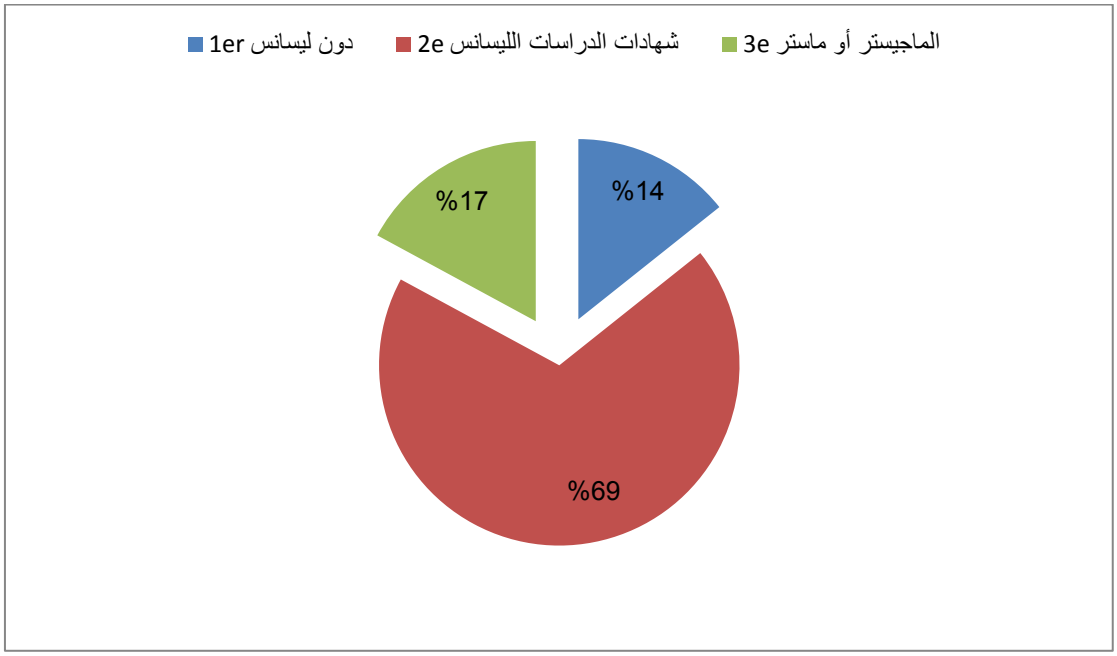
**ثانيا : المستوى التعليمي**

جدول رقم (05): توزيع المشاركين حسب المستوى التعليمي

| المستوى التعليمي | النسبة |
|---|---|
| دون ليسانس | 14.3 |
| شهادات دراسات أو ليسانس | 68.6 |
| ماستر أو ماجستير | 17.1 |

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج spss

- الشكل رقم(02) توزيع المشاركين حسب المستوى التعليمي




**المصدر** : من إعداد الطالبين بناءا على مخرجات برنامجSPSS

لقد تبين لنا من خلال معالجة الاستمارات الصالحة أن المؤهل العلمي الغالب لأفراد العينة هو شهادة دراسات ليسانس حيث بلغت نسبة المشاركين الحاصلين على هذه الدرجة العلمية 69 % تليها نسبة الحاصلين على شهادة الماجيستر أو الماستر بنسبة 17 % وأخيرا نسبة 14 % للأفراد الحائزين على شهادة دون ليسانس .يفسر هذا التركيز الكبير للفئة الأولى ( الحائزين على شهادة دراسات ليسانس ) لاعتمادنا في الدراسة على مجموعة كبيرة من المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات وهذه الرتبة المهنية تشترط شهادة ماستر او ليسانس على الأقل في المحاسبة للحصول عليها .

**ثالثا: الخبرة المهنية**

الجدول رقم (6): توزيع المشاركين حسب الخبرة المهنية

| الخبرة المهنية | التكرار | النسبة |
|---|---|---|
| أقل من 5 سنوات | 11 | %31.4 |
| من 5 الى أقل من 10 سنوات | 12 | %34.3 |
| من 10 الى أقل من 20 سنة | 12 | %34.3 |
| المجموع | 35 | %100 |

المصدر : من إعداد الطالبين بناءا على نتائج الاستبيان

بالنسبة إلى متغير الخبرة نجد أن ما يقارب 34.3 % الذين تتوفر لديهم الخبرة ما بين 5 سنوات و 10سنوات والذين لهم خبرة من 10 الى 20 سنة وأغلبهم محاسبين معتمدين ومحافظي حسابات أما بالنسبة لأراء العينة الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات فيمثلون 31.4 % معظمهم طلبة ليسانس يعملون مسيير أو إطارات محاسبة في مكاتب محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين .

**رابعا: الوظيفة المهنية**

جدول رقم (07): توزيع المشاركين حسب الوظيفة المهنية

| الوظيفة أو المهنة | التكرار | النسبة |
|---|---|---|
| المراجع الداخلي | 14 | %40 |
| محافظ حسابات | 18 | %51.4 |
| أخرى | 3 | %8.6 |
| المجموع | 35 | %100 |

**المصدر** : من إعداد الطالبين بناءا على مخرجات برنامجSPSS

يوضح لنا الجدول توزيع المشاركين حسب المهنة او الوظيفة لأفراد عينة الدراسة ونلاحظ أن نسبة محاسب معتمد بلغت نسبة 40 % ومحافظ الحسابات 51.4% فيما نجد نسبة الأخرى بلغت 8.6% وهذا يفسر اعتماد الأفراد على محافظي الحسابات ولديهم من الخبرة ما يؤلهم لتولي هذه المهنة من جهة، وقادرين على فهم أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية من جهة أخرى.

**المطلب الثاني : تحليل الاتجاه والفروق لمتطلبات أخلاقيات التدقيق**

**الفرع الأول: التحليل الوصفي للمتغير المستقل (أخلاقيات التدقيق)**

**1. بالنسبة لبعد الاستقلالية والموضوعية:**

جدول رقم (08): نتائج إجابات المستجوبين الخاصة ببعد الاستقلالية والموضوعية

| | الفقرة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|---|
| 01 | عند ممارسة مهامي اراعي بالالتزام بالموضوعية | 2.71 | 0.57 |
| 02 | اعتبر ان الالتزام بالاستقلالية و الموضوعية امر قانوني اكثر منه شخصي | 2.34 | 0.90 |
| 03 | امارس مهامي بدون التعرض لضغوطات من طرف اي جهة | 2.82 | 0.51 |
| 04 | عند القيام بمهامي اتجنب اي علاقات قد تفقدني الموضوعية و الاستقلالية | 2.88 | 0.32 |
| 05 | لا افرط عن الحكم المهني السليم بسبب اي تحيز او تعارض للمصالح | 2.71 | 0.45 |
| | بعد الاستقلالية والموضوعية | 2.69 | 0.31 |

**من اعداد الطالبين استنادا على برنامج الاحصائي spss**

يتبين من الجدول رقم (08) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الأول للفقرات ( 1،3،4،5 ) تراوحت بين ( 2.69 – 2.88 ) و هده المتوسطات قريبة جدا من الوزن (3) و الذي يمثل ( موافق ) ، بينما الفقرة ( 2 ) قريبة من الوزن (2 ) الذي يمثل الرأي المحايد ، و هذه القيم تدل على أن غالبية المراجعين أصحاب العينة يلتزمون بالاستقلالية و الموضوعية ، كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات المتغير بين ( 0.32 و 0.90 ) و هذه القيم تشير الى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات ، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جدا عليها .

**2. بالنسبة لبعد النزاهة و الشفافية :**

يظهر الجدول رقم (09 ): نتائج المستجوبين المتعلقة ببعد النزاهة و الشفافية

| | الفقرة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|---|
| 01 | اراعي مبدأ النزاهة عند ادائي لعملي | 2.82 | 0.38 |
| 02 | اعتبر الالتزام بالنزاهة و الشفافية هو امر قانوني اكثر منه شخصي | 2.02 | 0.92 |
| 03 | مبدأ النزاهة يلزمني بالاستقامة و الامانة في كل علاقاتي المهنية | 2.85 | 0.42 |
| 04 | اثناء اعداد التقرير اتجنب تقديم معلومات مظللة او كاذبة | 2.80 | 0.58 |
| | بعد النزاهة والشفافية | 2.62 | 0.38 |

**من اعداد الطالبين استنادا على برنامج الاحصائي spss**

يتبين من الجدول رقم (09) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الثاني للفقرات ( 1،3،4) تراوحت بين (2.62 – 2.85 ) و هذه المتوسطات قريبة جدا من الوزن (3) و الذي يمثل ( موافق ) ، بينما الفقرة ( 2 ) قريبة من الوزن (2 ) الذي يمثل الرأي المحايد ، و هذه القيم تدل على أن غالبية المراجعين أصحاب العينة يلتزمون بالنزاهة و الشفافية ، كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات المتغير بين ( 0.38 و 0.92 ) و هذه القيم تشير الى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات ، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جدا عليها.

**3. بالنسبة لبعد السرية و الامانة :**

يظهر الجدول رقم (10): نتائج المستجوبين المتعلقة ببعد السرية و الامانة

| | الفقرة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|---|
| 01 | اعتبر أن الالتزام بالسرية و الامانة أمر قانوني أكثر منه شخصي | 2.71 | 0.51 |
| 02 | ألتزم بالأمانة و الأستقامة في كل علاقاتي المهنية | 2.77 | 0.49 |
| 03 | ألتزم بالسرية دون الكشف عن المعلومات إلا في الوضعيات التي يحددها القانون | 2.51 | 0.61 |
| 04 | تضارب المصالح لا يؤثر على عملي سواء كانت الدوافع مالية أو شخصية أووظيفية | 2.54 | 0.65 |
| 05 | أتجنب في عملي أي محاولات التحريف أو التزوير | 2.60 | 0.55 |
| | بعد السرية و الامانة | 2.62 | 0.36 |

**المصدر: من اعداد الطالبين استنادا على برنامج الاحصائي spss**

يتبين من الجدول رقم (10) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الثاني للفقرات (1،2،3،4،5) تراوحت بين (2.51 – 2.77 ) و هذه المتوسطات قريبة جدا من الوزن (3) و الذي يمثل ( موافق ) ، و هذه القيم تدل على أن غالبية المراجعين أصحاب العينة يلتزمون بالنزاهة و الشفافية ، كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات المتغير بين ( 0.49 و 0.65 ) و هذه القيم تشير الى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات ، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جدا عليها .

**4. بالنسبة لبعد الالتزام والعناية المهنية :**

يظهر الجدول رقم (11 ): نتائج المستجوبين المتعلقة ببعد الالتزام و العناية المهنية

| | الفقرة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|---|
| 01 | أراعي الاتزام بقواعد السلوك المهني المحددة في الجزائر | 2.77 | 0.42 |
| 02 | أعتبر أن الاجراءات التأديبية و القانونية كافية لالزام المدقق بأخلاقيات المهنة | 1.82 | 0.85 |
| 03 | أهتم بتطوير قدراتي العلمية و الذاتية بشكل مستمر | 2.85 | 0.35 |
| 04 | التزم بأن تكون القوائم المالية مطابقة للمعايير المعمول بها | 2.54 | 0.61 |
| 05 | أحث زملائي على الالتزام بأخلاقيات ممارسة مهنة التدقيق | 2.60 | 0.49 |
| | بعد الالتزام و العناية المهنية | 2.52 | 0.27 |

**المصدر: من اعداد الطالبين استنادا على برنامج الاحصائي spss**

يتبين من الجدول رقم (11) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الثاني للفقرات (1،3،4،5) تراوحت بين (2.52 – 2.85 ) و هذه المتوسطات قريبة جدا من الوزن (3) و الذي يمثل ( موافق ) ، و هذه القيم تدل على أن غالبية المراجعين أصحاب العينة يلتزمون بالالتزام و العناية المهنية ، كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات المتغير بين ( 0.35 و 0.85 ) و هذه القيم تشير الى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات ، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جدا عليها .

**5. بالنسبة لبعد تحمل المسؤولية :**

يظهر الجدول رقم (12): نتائج المستجوبين المتعلقة ببعد تحمل المسؤولية

| | الفقرة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|---|
| 01 | في حالة الشك في وجود علاقات او تحيز أتحمل كل المسؤولية المهنية عن عدم تأديتي لمهامي | 2,62 | 0.59 |
| 02 | في حالة مواجهة مواقف جديدة في العمل أعتمد على قدراتي الذاتية و خبراتي المكتسبة في مواجهتها | 2,62 | 0.73 |
| 03 | أتحمل كل المسؤولية على الأخطاء المهنية التي أدت الى تضليل مختلف المتعاملين | 2,51 | 0.78 |
| 04 | أتحمل كامل المسؤولية عن الاخطاء المهنية الناجمة عن العمال تحت سلطتي | 2,65 | 0.72 |
| | **بعد تحمل المسؤولية** | 2,60 | 0.31 |

**المصدر**: من اعداد الطالبين استنادا على برنامج الاحصائي spss

يتبين من الجدول رقم (12) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الثاني للفقرات (1،2،3،4) تراوحت بين (2.51 – 2.65 ) و هذه المتوسطات قريبة جدا من الوزن (3) و الذي يمثل ( موافق ) ، و هذه القيم تدل على أن غالبية المراجعين أصحاب العينة يلتزمون بتحمل المسؤولية ، كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات المتغير بين ( 0.59 و 0.78 ) و هذه القيم تشير الى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات ، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جدا عليها .

**الفرع الثاني: إختبار نموذج الدراسة**

**1.اختبار حسن المطابقة**

جدول رقم (13) : اختبار حسن المطابقة

| Modèle | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | F | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|
| Régression | ,800 | 5 | ,160 | 10,036 | ,000a |
| Résidu | ,463 | 29 | ,016 | | |
| Total | 1,263 | 34 | | | |

**المصدر: من اعداد الطالبين استنادا على برنامج الاحصائي spss**

يظهر من خلال الجدول رقم (13) ان قيمة F المحسوبة وفقا لاختبار حسن المطابقة أو التماثل بمقدار (10.036) وهذا يفسر بأنها أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة احصائية معنوية ، وهذا يبين لنا أن النموذج ككل ملائم لدراسة العلاقة وأثرها بين مستوى الممارسات المحاسبية والمتغيرات المستقلة .

**2.اختبار ديربن – واتسن**

جدول رقم (14) : اختبار ديربن واتسن

| Récapitulatif des modèles[b] | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Modèle | Changement dans les statistiques | | | | | Durbin-Watson |
| | Variation de R-deux | Variation de F | ddl1 | ddl2 | Sig. Variation de F | |
| 1 | ,634 | 10,036 | 5 | 29 | ,000 | 1,982 |

**المصدر: من اعداد الطالبان استنادا على برنامج الاحصائي spss**

نصت فرضية المربعات الصغرى على عدم وجود مشكلة الارتباط التسلسلي أو الذاتي بين الأخطاء العشوائية ويقيس اختبار ديربن واتسن وجود هذه المشكلة من عدم وجودها ويظهر الجدول رقم (14) أن قيمة ديربن واتسن المحسوبة كانت بمقدار (1.982) وعند مقارنة هذه المحسوبة مع الجدول الخاص بتوزيع ديربن واتسن يتبين أنها مقبولة احصائيا عند مستوى معنوية وهذا يعني عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي بين البواقي.

**3.اختبار الازدواج الخطي :**

الجدول رقم (15) : اختبار الازدواج الخطي

| Modèle | | Coefficients standardisés | t | Sig. | Statistiques de colinéarité | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | Bêta | | | Tolérance | VIF |
| 1 | (Constante) | | 3,305 | ,003 | | |
| | x1 | ,132 | ,947 | **,352** | ,645 | 1,550 |
| | x2 | ,308 | 1,840 | **,076** | ,450 | 2,224 |
| | x3 | -,416 | -2,958 | ,006 | ,639 | 1,565 |
| | x4 | ,381 | 3,188 | ,003 | ,882 | 1,134 |
| | x5 | ,591 | 4,641 | ,000 | ,778 | 1,285 |

**المصدر: من اعداد الطالبين استنادا على برنامج الاحصائي spss**

توصلنا أن كل قيم معامل (vif) كانت أقل من 3 كما هو موضح في الجدول رقم (15) ، حيث أن أقصى قيمة هي (2.224) وهي لمتغير النزاهة والشفافية، أما أدنى قيمة كانت (1.134) وهي لمتغير الالتزام والعناية المهنية وهذا يؤكد عدم وجود مشكلة ازدواج خطي ويؤكد ان اختبار ازدواج الخطي ملائم لأنه أصغر من 5.

H0 لا يوجد تأثير هام ذو دلالة احصائية للموضوعية والاستقلالية على الممارسات المحاسبية

H1 يوجد تأثير هام ذو دلالة احصائية للموضوعية والاستقلالية على الممارسات المحاسبية

جدول رقم (16): اختبار الفرضية الأولى للعلاقة بين بعد الاستقلالية والموضوعية والممارسات المحاسبية

| الفرضية الاولى | T | Sig | القرار |
|---|---|---|---|
| القيم | 0.947 | 0.352 | قبول الفرضية الصفرية |

**المصدر: من اعداد الطالبين استنادا على برنامج الاحصائي spss**

يبين الجدول رقم (16) نتائج اختبار الفرضية الاولى التي تدرس العلاقة بين الاستقلالية والموضوعية والممارسات المحاسبية حيث نلاحظ ان مستوى الدلالة المحسوب بلغ (0.352 )وهو اكبر من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة وعليه نقبل الفرضية الصفرية التي تنص على عدم وجود الفروق.

H0 لا يوجد تأثير هام ذو دلالة احصائية النزاهة والشفافية على الممارسات المحاسبية

H1 يوجد تأثير هام ذو دلالة احصائية النزاهة والشفافية على الممارسات المحاسبية

جدول رقم (17): اختبار الفرضية الثانية التي تدرس العلاقة بين النزاهة والشفافية والممارسات المحاسبية

| الفرضية الثانية | t | Sig | القرار |
|---|---|---|---|
| القيم | 1.840 | 0.76 | قبول الفرضية الصفرية |

**المصدر**: من اعداد الطالبين استنادا على برنامج الاحصائي spss

يبين الجدول رقم (17) نتائج اختبار الفرضية الثانية التي تدرس العلاقة بين النزاهة والشفافية والممارسات المحاسبية حيث نلاحظ ان مستوى الدلالة المحسوب بلغ (0.76) وهو اكبر من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة وعليه نقبل الفرضية الصفرية التي تنص على عدم وجود الفروق.

H0لا يوجد تأثير هام ذو دلالة احصائية السرية والامانة على الممارسات المحاسبية

H1يوجد تأثير هام ذو دلالة احصائية السرية والامانة على الممارسات المحاسبية

جدول رقم (18): اختبار الفرضية الثالثة التي تدرس العلاقة بين السرية والامانة والممارسات المحاسبية

| الفرضية الثالثة | t | Sig | القرار |
|---|---|---|---|
| القيم | -2.958 | 0.06 | قبول الفرضية البديلة |

**المصدر**: من اعداد الطالبين استنادا على برنامج الاحصائي spss

يبين الجدول رقم (18) نتائج اختبار الفرضية الثالثة التي تدرس العلاقة بين السرية والامانة والممارسات المحاسبية حيث نلاحظ ان مستوى الدلالة المحسوب بلغ 0.06 و هو اقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة وعليه نقبل الفرضية البديلة التي تنص على وجود الفروق.

H0 لا يوجد تأثير هام ذو دلالة احصائية الالتزام والعناية المهنية على الممارسات المحاسبية

H1 يوجد تأثير هام ذو دلالة احصائية الالتزام والعناية المهنية على الممارسات المحاسبية

جدول رقم (19): الفرضية الرابعة التي تدرس العلاقة بين الالتزام والعناية المهنية والممارسات المحاسبية

| الفرضية الرابعة | t | Sig | القرار |
|---|---|---|---|
| القيم | 3.188 | 0.03 | قبول الفرضية البديلة |

**المصدر**: من اعداد الطالبين استنادا على برنامج الاحصائي spss

يبين الجدول رقم (19) نتائج اختبار الفرضية الرابعة التي تدرس العلاقة بين الالتزام والعناية المهنية والممارسات المحاسبية حيث نلاحظ ان مستوى الدلالة المحسوب بلغ (0.03) و هو اقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة وعليه نقبل الفرضية البديلة التي تنص على وجود الفروق.

H0 لا يوجد تأثير هام ذو دلالة احصائية تحمل المسؤولية على الممارسات المحاسبية

H1 يوجد تأثير هام ذو دلالة احصائية تحمل المسؤولية على الممارسات المحاسبية

جدول رقم (20): اختبار الفرضية الخامسة التي تدرس العلاقة بين تحمل المسؤولية والممارسات المحاسبية

| الفرضية الخامسة | t | Sig | القرار |
|---|---|---|---|
| القيم | 4.641 | 0.00 | قبول الفرضية البديلة |

**المصدر**: من اعداد الطالبين استنادا على برنامج الاحصائي spss

يبين الجدول رقم (20) نتائج اختبار الفرضية الخامسة التي تدرس العلاقة بين تحمل المسؤولية والممارسات المحاسبية حيث نلاحظ ان مستوى الدلالة المحسوب بلغ (0.00) وهو اقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة وعليه نقبل الفرضية البديلة التي تنص على وجود الفروق.

## خلاصة الفصل

في هذا الفصل تم التطرق الى التحليل الوصفي للخصائص الديمغرافية لأفراد العينة و تحليل نتائج الاستبيان من أجل معرفة العينة المتكونة من محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين ، وهذا من اجل معرفة أراء هذه العينة حول مجموعة من المواضيع و النقاط ، و المتمثلة في أبعاد أخلاقيات مهنة التدقيق في توجيه الممارسات المحاسبية ، وعند تحليل نتائج الاستبيان تم التوصل الى ان التحلي بالسرية و الامانة و العناية المهنية وتحمل المسؤولية من طرف المراجعين يؤثر على توجيه الممارسات المحاسبية.

لقد حاولنا في هذه الدراسة إبراز الدور الهام الذي تلعبه أخلاقيات مهنة التدقيق في توجيه الممارسات المحاسبية ، من خلال التطرق إلى مختلف الجوانب العامة لأخلاقيات التدقيق و الممارسات المحاسبية ، حيث وجدنا أن أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة تمثل خطوطا توجيهية للمحاسبين أثناء ممارستهم للمهنة ، كما تعتبر بمثابة مقاييس و معايير للسلوكيات الأخلاقية و التي تحكم العمل المحاسبي الذي يتم تنفيذه في بيئة العمل المحاسبي ، بحيث تمثل أخلاقيات المهنة مجموعة من المبادئ و المعايير المهنية التي تحدد الممارسات المهنية الصحيحة و غير الصحيحة في البيئة المحاسبية .

**أولا : نتائج اختبار الفرضيات :**

فقد تبين من خلال الدراسة الاحصائية التوصل الى النتائج التالية:

بخصوص الفرضية الأولى التي تشير إلى أن الالتزام بالاستقلالية و الموضوعية يؤثر على الممارسات المحاسبية ، فقد أثبتت الدراسة أن الالتزام بالاستقلالية و الموضوعية من طرف المراجعين ليس له تأثيرا هام على الممارسات المحاسبية ، و الفرضية الثانية التي تنص على أن التزام المراجعين بالنزاهة والشفافية يؤثر على توجيه الممارسات المحاسبية ، فقد تبين من خلال الدراسة الاستبيانية أنه لا يوجد تأثير هام ذو دلالة إحصائية للنزاهة و الشفافية على الممارسات المحاسبية .

أما بالنسبة للفرضية الثالثة التي تشير إلى أن التزام المراجعين بالسرية و الأمانة يؤثر على الممارسات المحاسبية، و الفرضية الرابعة التي تنص على أن التزام المراجع بالعناية المهنية يؤثر على الممارسات المحاسبية ، و الخامسة التي تشير إلى أن تحمل المسؤولية من قبل المراجعين يؤثر على الممارسات المهنية ، فقد أثبتت الدراسة الاستبيانية أنه يوجد تأثير هام ذو دلالة إحصائية لالتزام المراجعين بالسرية والأمانة و العناية المهنية و تحمل المسؤولية على توجيه الممارسات المحاسبية .

**ثانيا : التوصيات و الاقتراحات :**

بناء على النتائج السابقة يمكن أن نتقدم بمجموعة من التوصيات و الاقتراحات و التي نريدها موجهة بالدرجة الأكبر لمراجعي الحسابات و المحاسبين المعتمدين وهي كما يلي :

يجب على المحافظين الاهتمام أكثر بالجانب الأخلاقي لمهنة المراجعة و خاصة الالتزام بالعناية المهنية و تحمل المسؤولية ؛

يجب تطوير الكفاءة العلمية و المهنية لممارسي مهنة المراجعة و هذا من خلال المشاركة في المؤتمرات و الندوات المنعقدة من طرف الجهات المهنية فيما يخص أخلاقيات المهنة ؛

دمج الوسائل التكنولوجية في عمليات المراجعة لتسهيل و تحسين آداء المراجعين .

**ثالثا : آفاق الدراسة :**

حاولنا في هذا البحث إبراز أهم أخلاقيات مهنة التدقيق التي لها دور في توجيه الممارسات المحاسبية ، و لكن توجد العديد من المجالات التي تحتاج إلى الاهتمام و التي لها علاقة بموضع الدراسة من أهم هذه المواضيع هي :

- أثر أخلاقيات مهنة المراجعة على جودة القوائم المالية ؛
- دور أخلاقيات المهنة في الحد من الفساد الإداري ؛
- دور أخلاقيات مهنة المراجعة في الحد من الممارسات الإبداعية للمحاسبة.

# قائمة المراجع العربية


**الكتب**

1- توفيق مصطفى أبو رقية ،عبد الهادي إسحاق المصري ، تدقيق و مراجعة الحسابات ،طبعة الأولى ،دار الكندي للنشر و التوزيع ، اربد ، الأردن ، 2000.

2- رزق أبو زيد الشحنة ، تدقيق الحسابات ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن ، 2015.

3- رضوان حلوة حنان،" **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير دراسة معمقة في نظرية المحاسبة**"، دار وائل للنشر،الأردن ،2006.

4- سيد عطاالله سيد، النظريات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، الاردن،ط1 2009.

5- شبايكي سعدان، **تقنيات المحاسبة العامة حسب المخطط الوطني المحاسبي** ،2002 .

6- شعيب شنوف ، **المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي والنظام المحاسبي المالي** ، ديوان المطبوعات الجامعية 2012.

7- كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، دار وائل، الطبعة الأول،2002

8- محمد مطر و موسى السويطي، التاصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، الاردن، ط 2 2008.

9- هوام جمعة ، **تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني** – الجزء الأول -، ديوان الوطني للمطبوعات الجامعية.

10- وليام توماس ،امرسون هنكي : المراجعة بين النظرية و التطبيق ، تعريب : أحمد حامد حجاج ، كمال الدين سعيد ، دار المريخ للنشر ، السعودية،1989.

**II الرسائل والأطروحات الجامعية**

11- ايمان لبلاطة ، مذكرة ماستر بعنوان دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في ضبط الممارسات المحاسبية من وجهة نظر المهنيين ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2018.

12- جورج تومان بيداويد، **الافصاح المحاسبي أثره وأهميته في نمو الأعمال التجارية العربية في أستراليا** ، أطروحة دكتوراه في المحاسبة 2012 .

13- رشيد قريرة،" **تقيم الممارسات الممارسات المحاسبية في قطاع التأمين في ظل النظام المحاسبي المالي "مذكرة ماجستير**– جامعة ورقلة قاصدي مرباح،2012 .

14- عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري ،مذكرة ماجستير بعنوان قواعد سلوك و آداب مهنة التدقيق و أثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية ،جامعة الشرق الأوسط الكويت ،2012.

15- عليوة نور الهدى ، دور مدونة أخلاقيات المهنة في الارتقاء بالعمل المحاسبي في الجزائر ، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2015.

16- عوادي نعمان، **القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق لأصول المنشأة وفقا لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي** والنظام المحاسبي المالي الجديد الدولي scf ، مذكرة ماجستير– جامعة باجي مختار،2012 .

- **المجلات العلمية**

17- بالرقي التجاني القياس في المحاسبة ماهيته و قيوده ومدى تأثره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، العدد 2 لسنة2002.

18- خالد عثمان عبد الرحمن ، د عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن، أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة و دورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة بالسودان ، مجلة العلوم الإدارية ،العدد الثاني ، جامعة إفريقيا العالمية ،2018.

19- لطفي زيود وأخرون، **دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار**، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم 29 العدد رقم01 ،2007 ، سوريا.

**IIII- الجريدة الرسمية**

20- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، رقم 74 الصادرة بتاريخ 22 نوفمبر 2007 ، الجزائر

جامعة قاصدي مرباح–ورقلة–

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

استبيان

السادة والسيدات إطارات ومحافظي الحسابات : يشرفني أن أتقدم إلى سيادتكم المحترمة بهذه الاستمارة التي تدخل ضمن متطلبات انجاز مذكرة ماستر تحت عنوان **مساهمة أخلاقيات مهنة التدقيق في تفعيل الممارسات المحاسبية** وأعلمكم أن الاجابات المقدمة من طرفكم تحظى بالأهمية البالغة لدينا، وبالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي، نشكركم شكرا على مساهمتكم الجادة بالإجابة بصراحة على العبارات المرفقة ولكم منا كل التقدير ولإحترام.

الرجاء وضع علامة (X) في الخانة التي تراها مناسبة

معلومات متعلقة بصاحب المهنة

الجنس : ذكر ☐ انثى ☐

المستوى التعليمي :

دون ليسانس ☐ شهادة الدراسات او الليسانس ☐ ماستر او ماجستير ☐ اخرى ☐

الخبرة المهنية :

أقل من 5 سنوات ☐ من 5 الى اقل من 10 سنوات ☐ من10 الى اقل من 20 سنة ☐ اكثر من 20 سنة ☐

الوظيفة المهنية : محاسب معتمد ☐ محافظ حسابات ☐

| المحور الاول : اخلاقيات المهنة | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | البعد الاول : الاستقلالية و الموضوعية | موافق | محايد | غير موافق |
| 01 | عند ممارسة مهامي اراعي بالالتزام بالموضوعية | | | |
| 02 | اعتبر ان الالتزام بالاستقلالية و الموضوعية امر قانوني اكثر منه شخصي | | | |
| 03 | امارس مهامي بدون التعرض لضغوطات من طرف اي جهة | | | |
| 04 | عند القيام بمهامي اتجنب اي علاقات قد تفقدني الموضوعية و الاستقلالية | | | |
| 05 | لا افرط عن الحكم المهني السليم بسبب اي تحيز او تعارض للمصالح | | | |
| | البعد الثاني : النزاهة و الشفافية | | | |
| 01 | اراعي مبدأ النزاهة عند ادائي لعملي | | | |
| 02 | اعتبر الالتزام بالنزاهة و الشفافية هو امر قانوني اكثر منه شخصي | | | |
| 03 | مبدأ النزاهة يلزمني بالاستقامة و الامانة في كل علاقاتي المهنية | | | |
| 04 | اثناء اعداد التقرير اتجنب تقديم معلومات مظللة او كاذبة | | | |
| | البعد الثالث : السرية و الامانة | | | |
| 01 | اعتبر أن الالتزام بالسرية و الامانة أمر قانوني أكثر منه شخصي | | | |
| 02 | ألتزم بالأمانة و الأستقامة في كل علاقاتي المهنية | | | |
| 03 | ألتزم بالسرية دون الكشف عن المعلومات إلا في الوضعيات التي يحددها القانون | | | |
| 04 | تضارب المصالح لا يؤثر على عملي سواء كانت الدوافع مالية أو شخصية أو وظيفية | | | |
| 05 | أتجنب في عملي أي محاولات التحريف أو التزوير | | | |
| | البعد الرابع : الالتزام و العناية المهنية | | | |
| 01 | أراعي الاتزام بقواعد السلوك المهني المحددة في الجزائر | | | |
| 02 | أعتبر أن الاجراءات التأديبية و القانونية كافية لالزام المدقق بأخلاقيات المهنة | | | |
| 03 | أهتم بتطوير قدراتي العلمية و الذاتية بشكل مستمر | | | |
| 04 | التزم بأن تكون القوائم المالية مطابقة للمعايير المعمول بها | | | |
| 05 | أحث زملائي على الالتزام بأخلاقيات ممارسة مهنة التدقيق | | | |
| | البعد الخامس : تحمل المسؤولية | | | |
| 01 | في حالة الشك في وجود علاقات او تحيز أتحمل كل المسؤولية المهنية عن عدم تأديتي لمهامي | | | |
| 02 | في حالة مواجهة مواقف جديدة في العمل أعتمد على قدراتي الذاتية و خبراتي | | | |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | المكتسبة في مواجهتها | | | |
| 03 | أتحمل كل المسؤولية على الأخطاء المهنية التي أدت الى تضليل مختلف المتعاملين | | | |
| 04 | أتحمل كامل المسؤولية عن الاخطاء المهنية الناجمة عن العمال تحت سلطتي | | | |
| **المحور الثاني : الممارسات المحاسبية** | | | | |
| **البعد الاول : الاعتراف المحاسبي** | | | | |
| 01 | عملية الاعتراف مبنية على قواعد أخلاقية حسب التشريعات المحاسبية | | | |
| 02 | أعتبر أن الالتزام بمعايير الاعتراف المحاسبي هو التزام قانوني أكثر منه أخلاقي | | | |
| 03 | عند عملية الاعتراف بالعناصر المالية أتقيد بالنظام المحاسبي المالي | | | |
| 04 | توجد صعوبات في تطبيق معايير الاعتراف المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي | | | |
| 05 | أقوم بإحداث تغييرات في ممارسة الاعتراف المحاسبي إذا كان يعود بمزيد من المنافع أو تحسين من شكل التقارير | | | |
| **البعد الثاني : القياس المحاسبي** | | | | |
| 01 | أراعي تطبيق طرق القياس وفق النظام المحاسبي المالي | | | |
| 02 | أعتبر أن طرق القياس عند تقييم الاصول تؤثر على قراراتي | | | |
| 03 | عملية القياس المحاسبي مبنية على أسس اخلاقية حسب التشريعات المحاسبية | | | |
| 04 | توجد صعوبات في تطبيق طرق القياس المحاسبي وفق الظام المحاسبي المالي | | | |
| 05 | أرى أن الالتزام بمعايير القياس المحاسبي أمر قانوني أكثر منه شخصي | | | |
| **البعد الثالث : الافصاح المحاسبي** | | | | |
| 01 | القوائم المالية يجب أن تكون شاملة لجميع المعلومات اللازمة | | | |
| 02 | اراعي الحرص على تقديم معلومات ذات قيمة و منفعة لإتخاذ قرارات مناسبة و غير مضللة | | | |
| 03 | أقدم الحد الادنى من المعلومات المحاسبية لخدمة جميع الفئات | | | |
| 04 | اقدم المعلومات المناسبة لذوي المصلح لتفادي الحصول عليها بطرق غير رسمية | | | |
| 05 | أعتبر ان الالتزام بمعايير الافصاح أمر قانوني لأكثر منه شخصي | | | |

تم تحكيم الاستبيان من طرف الأساتذة الأفاضل:

- بدر الزمان خمقاني
- مسعود كسكس

مع فائق الاحترام والتقدير

## Tableau de fréquences

الجنس

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | 1,00 | 18 | 51,4 | 51,4 | 51,4 |
| | 2,00 | 17 | 48,6 | 48,6 | 100,0 |
| | Total | 35 | 100,0 | 100,0 | |

المؤهل العلمي

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | 2,00 | 5 | 14,3 | 14,3 | 14,3 |
| | 3,00 | 24 | 68,6 | 68,6 | 82,9 |
| | 4,00 | 6 | 17,1 | 17,1 | 100,0 |
| | Total | 35 | 100,0 | 100,0 | |

الخبرة

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | 1,00 | 11 | 31,4 | 31,4 | 31,4 |
| | 2,00 | 12 | 34,3 | 34,3 | 65,7 |
| | 3,00 | 12 | 34,3 | 34,3 | 100,0 |
| | Total | 35 | 100,0 | 100,0 | |

الوظيفة

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | 1,00 | 14 | 40,0 | 40,0 | 40,0 |
| | 2,00 | 18 | 51,4 | 51,4 | 91,4 |
| | 3,00 | 3 | 8,6 | 8,6 | 100,0 |
| | Total | 35 | 100,0 | 100,0 | |

وصف اجابات عينة الدراسة حول المحور الاول

**Statistiques descriptives**

| | N | Minimum | Maximum | Moyenne | Ecart type |
|---|---|---|---|---|---|
| VAR00005 | 35 | 1,00 | 3,00 | 2,7143 | ,57248 |
| VAR00006 | 35 | 1,00 | 3,00 | 2,3429 | ,90563 |
| VAR00007 | 35 | 1,00 | 3,00 | 2,8286 | ,51368 |
| VAR00008 | 35 | 2,00 | 3,00 | 2,8857 | ,32280 |
| VAR00009 | 35 | 2,00 | 3,00 | 2,7143 | ,45835 |
| x1 | 35 | 2,20 | 3,00 | 2,6971 | ,31945 |
| N valide (listwise) | 35 | | | | |

DESCRIPTIVES VARIABLES=VAR00010 VAR00011 VAR00012 VAR00013 x2
/STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.

وصف اجابات عينة الدراسة حول المحور الثاني

**Statistiques descriptives**

| | N | Minimum | Maximum | Moyenne | Ecart type |
|---|---|---|---|---|---|
| VAR00010 | 35 | 2,00 | 3,00 | 2,8286 | ,38239 |
| VAR00011 | 35 | 1,00 | 3,00 | 2,0286 | ,92309 |
| VAR00012 | 35 | 1,00 | 3,00 | 2,8571 | ,42997 |
| VAR00013 | 35 | 1,00 | 3,00 | 2,8000 | ,58410 |
| x2 | 35 | 1,50 | 3,00 | 2,6286 | ,38526 |
| N valide (listwise) | 35 | | | | |

DESCRIPTIVES VARIABLES=VAR00014 VAR00015 VAR00016 VAR00017 VAR00018
x3
/STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.

وصف اجابات عينة الدراسة حول المحور الثالث

**Statistiques descriptives**

| | N | Minimum | Maximum | Moyenne | Ecart type |
|---|---|---|---|---|---|
| VAR00014 | 35 | 1,00 | 3,00 | 2,7143 | ,51856 |
| VAR00015 | 35 | 1,00 | 3,00 | 2,7714 | ,49024 |
| VAR00016 | 35 | 1,00 | 3,00 | 2,5143 | ,61220 |
| VAR00017 | 35 | 1,00 | 3,00 | 2,5429 | ,65722 |
| VAR00018 | 35 | 1,00 | 3,00 | 2,6000 | ,55307 |
| x3 | 35 | 1,60 | 3,00 | 2,6286 | ,36987 |
| N valide (listwise) | 35 | | | | |

DESCRIPTIVES VARIABLES=VAR00019 VAR00020 VAR00021 VAR00022 VAR00023

/STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.

وصف اجابات عينة الدراسة حول المحور الرابع

**Statistiques descriptives**

| | N | Minimum | Maximum | Moyenne | Ecart type |
|---|---|---|---|---|---|
| VAR00019 | 35 | 2,00 | 3,00 | 2,7714 | ,42604 |
| VAR00020 | 35 | 1,00 | 3,00 | 1,8286 | ,85700 |
| VAR00021 | 35 | 2,00 | 3,00 | 2,8571 | ,35504 |
| VAR00022 | 35 | 1,00 | 3,00 | 2,5429 | ,61083 |
| VAR00023 | 35 | 2,00 | 3,00 | 2,6000 | ,49705 |
| x4 | 35 | 2,00 | 2,80 | 2,5200 | ,27525 |
| N valide (listwise) | 35 | | | | |

DESCRIPTIVES VARIABLES=VAR00024 VAR00025 VAR00026 VAR00027 x5
/STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.

وصف اجابات عينة الدراسة حول المحور الخامس

**Statistiques descriptives**

| | N | Minimum | Maximum | Moyenne | Ecart type |
|---|---|---|---|---|---|
| VAR00024 | 35 | 1,00 | 3,00 | 2,6286 | ,59832 |
| VAR00025 | 35 | 1,00 | 3,00 | 2,6286 | ,73106 |
| VAR00026 | 35 | 1,00 | 3,00 | 2,5143 | ,78108 |
| VAR00027 | 35 | 1,00 | 3,00 | 2,6571 | ,72529 |
| x5 | 35 | 2,25 | 3,00 | 2,6071 | ,31673 |
| N valide (listwise) | 35 | | | | |

DESCRIPTIVES VARIABLES=VAR00028 VAR00029 VAR00030 VAR00031 VAR00032
VAR00033 VAR00034 VAR00035 VAR00036 VAR00037 VAR00038 VAR00039
VAR00040 VAR00041 VAR00042 y
/STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.

وصف اجابات عينة الدراسة حول المحور التابع

**Statistiques descriptives**

| | N | Minimum | Maximum | Moyenne | Ecart type |
|---|---|---|---|---|---|
| VAR00028 | 35 | 1,00 | 3,00 | 2,4857 | ,74247 |
| VAR00029 | 35 | 1,00 | 3,00 | 2,5714 | ,73907 |
| VAR00030 | 35 | 1,00 | 3,00 | 2,7143 | ,66737 |
| VAR00031 | 35 | 2,00 | 3,00 | 2,6000 | ,49705 |
| VAR00032 | 35 | 1,00 | 3,00 | 2,6857 | ,58266 |
| VAR00033 | 35 | 2,00 | 3,00 | 2,8286 | ,38239 |
| VAR00034 | 35 | 1,00 | 3,00 | 2,4857 | ,85307 |
| VAR00035 | 35 | 1,00 | 3,00 | 2,4286 | ,91670 |
| VAR00036 | 35 | 1,00 | 3,00 | 2,8857 | ,47101 |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| VAR00037 | 35 | 1,00 | 3,00 | 2,6286 | ,73106 |
| VAR00038 | 35 | 2,00 | 3,00 | 2,9143 | ,28403 |
| VAR00039 | 35 | 2,00 | 3,00 | 2,8000 | ,40584 |
| VAR00040 | 35 | 2,00 | 3,00 | 2,7714 | ,42604 |
| VAR00041 | 35 | 2,00 | 3,00 | 2,7143 | ,45835 |
| VAR00042 | 35 | 2,00 | 3,00 | 2,8571 | ,35504 |
| Y | 35 | 2,27 | 3,00 | 2,6914 | ,19273 |
| N valide (listwise) | 35 | | | | |

VAR00040 VAR00041 VAR00042
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.

اختبار الفا كرونباخ

**Statistiques de fiabilité**

| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
|---|---|
| ,659 | 38 |

نموذج الانحدار المتعدد

1-اختبار جودة المطابقة: مطابق نظرا لان F=10.036

2-اختبار Durbin-Watson ملائم 1,982

3-اختبار VIF ملائم لانو اصغر من 5

| VIF |
|---|
| 1,550 |
| 2,224 |
| 1,565 |
| 1,134 |
| 1,285 |

4- اختبار الفرضيات

| | | | |
|---|---|---|---|
| x1 | ,132 | ,947 | ,352 |
| x2 | ,308 | 1,840 | ,076 |
| x3 | -,416 | -2,958 | ,006 |
| x4 | ,381 | 3,188 | ,003 |
| x5 | ,591 | 4,641 | ,000 |

**Récapitulatif des modèles[b]**

| Modèle | R | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation |
|---|---|---|---|---|
| 1 | ,796[a] | ,634 | ,571 | ,12630 |

**Récapitulatif des modèles[b]**

| Modèle | Changement dans les statistiques | | | | | Durbin-Watson |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | Variation de R-deux | Variation de F | ddl1 | ddl2 | Sig. Variation de F | |
| 1 | ,634 | 10,036 | 5 | 29 | ,000 | 1,982 |

a. Valeurs prédites : (constantes), x5, x1, x4, x3, x2

b. Variable dépendante : y

**ANOVA[b]**

| Modèle | | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | F | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | Régression | ,800 | 5 | ,160 | 10,036 | ,000a |
| | Résidu | ,463 | 29 | ,016 | | |
| | Total | 1,263 | 34 | | | |

a. Valeurs prédites : (constantes), x5, x1, x4, x3, x2

b. Variable dépendante : y

**Coefficients[a]**

| Modèle | | Coefficients standardisés | t | Sig. | Statistiques de colinéarité | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | Bêta | | | Tolérance | VIF |
| 1 | (Constante) | | 3,305 | ,003 | | |
| | x1 | ,132 | ,947 | **,352** | ,645 | 1,550 |
| | x2 | ,308 | 1,840 | **,076** | ,450 | 2,224 |
| | x3 | -,416 | -2,958 | ,006 | ,639 | 1,565 |
| | x4 | ,381 | 3,188 | ,003 | ,882 | 1,134 |
| | x5 | ,591 | 4,641 | ,000 | ,778 | 1,285 |

a. Variable dépendante : y

| البيـان | الصفحة |
|---|---|
| **ملخص الدراسة**..... | VIII |
| **المحـتويات**..... | IV |
| **قائمة الجداول**..... | X |
| **قائمة الأشكال**..... | XI |
| **قائمة الملاحق**..... | XII |
| **المقـدمـة**..... | أ |
| **الفصل الأول :**<br>**الأسس النظرية والتطبيقية لأخلاقيات مهنة التدقيق والممارسات المحاسبية** | 04 – 34 |
| **مدخل**..... | 05 |
| **المبحث الأول : الإطار المفاهيمي لأخلاقيات مهنة التدقيق و الممارسات المحاسبية**..... | 06 – 24 |
| المطلب الأول: أخلاقيات التدقيق..... | 06 |
| المطلب الثاني: الممارسات المحاسبية..... | 13 |
| **المبحث الثاني :موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة** | 25 – 33 |
| المطلب الأول: الدراسات المتعلقة بأخلاقيات التدقيق ..... | 25 |
| المطلب الثاني: الدراسات المتعلقة بالممارسات المحاسبية..... | 29 |
| المطلب الثالث: مقارنة الدراسة بالدراسات السابقة..... | 32 |
| **خلاصة**..... | 34 |
| **الفصل الثاني:**<br>**دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والمراجعين الداخليين.** | 35 – 50 |
| **مدخل**..... | 36 |
| **المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستعملة في الدراسة الميدانية**..... | 37 – 38 |
| المطلب الأول: الاجراءات المنهجية للدراسة..... | 37 |
| المطلب الثاني:الأدوات المستعملة في الدراسة..... | 38 |
| **المبحث الثاني: معالجة وتحليل نتائج الاستبيان**..... | 39 – 49 |

المطلب الأول: معالجة عينة الدراسة..... 40
المطلب الثاني: تحليل الاتجاه والفروق لمتطلبات أخلاقيات التدقيق ..... 42
**الخاتمـة**..... 51
**قائمة المصادر والمراجع**..... 53
**المـلاحق**..... 56
**الفهـرس**..... 65