وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة يحي فارس – المديـة-
كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية
تخصص محاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

بعنـوان:

دور أخلاقيات المهنة في تحسين جودة التدقيق الخارجي

« دراسة ميدانية »

إعداد الطالبتين:
- سمية مصطفاوي
- إيمان بلحيانـي

تحت إشراف الدكتور:
عمر علي عبد الصمد

السنة الجامعية : 2018/2017

إهداء

أهدي ثمرة جهدي؛

إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها والتي صبرت معي طيلة دراستي والدتي حفظها الله وبارك في عمرها

إلى من علمني حب العمل والصبر والمثابرة والدي حفظه الله وبارك في عمره

إلى من ساندتني في هذه الحياة وتحملتني وقت الشدة وفرحت معي وقت الفرج أختي الطيبة أسماء

إلى أخوي رشيد ومحمد

إلى من ساعدني دون انتظار لرد الجميل وشجعني وقت الانكسار وكان عون لي وقت الحاجة والذي إذا لم أهديه أكون ناكرة للجميل إلى سندي الوحيد الطيب بوسهوة

إلى من لولاه لما كنت الآن أكتب هذا الإهداء والذي نصحني بعدم الاستسلام والاستمرار بتخطي العراقيل دون النظر للوراء من أجل الوصول لأعلى المراتب البروفيسور مصطفى أمونة

إلى من صحبتها تمدني بالتفاؤل والسعادة والتي شاركتني أربع سنوات من الأمل المبتسمة في كل الظروف من اعتبرها كأخت لي سمية سمراني

إلى كاتمة أسراري والتي منذ عرفتها لم تنصحني إلا بما فيه خير لي صديقتي العزيزة أمينة باشن

إلى الصديقات سهيلة، سميحة، فطيمة، ياسمين، إلى من رافقتني هذا العمل إيمان

إلى زملائي في الدراسة وكل طلبة تخصص المحاسبة أينما وجدوا

سمـيـة

مـصطفـا و ي

إهـــداء:

أهدي ثمرة جهدي إلـــى :

من تعجز الكلمات أن توفي حقهـ .

إلى الينبوع الذي لا يمل العطاء .... إلى من حاكت سعادتي بخيوط

منسوجة من قلبها ....إلى من عبدت لي طريق النجاح بدعواتها

والدتي الغالية حفظها الله وأطال في عمرها.

إلى من كلله الله بالهبة والوقار ....إلى من علمني حب العلم والعلماء

إلى من أفاض عليا بعلمه وحنانه ....إلى من أحمل اسمه بكل افتخار

والدي الغالي حفظه الله وأطال فـي عـمـره.

إلى الذين قاسموني أفراحي وأحزاني إخوتي وأخواتي كل باسمه.

إلى كل من قلت لهم أنهم أصدقائي وأننا على درب الصداقة باقون.

إلى كل من حملتهم ذاكرتي ولم تحملهم مذكرتي

إلى كل من هم في قلبي ولم يكتبهم قلمـي

إلى كل من يتصفح الآن المذكرة.

إيمان بلحياني

شكر وتقدير

نشكر الله عز وجل الذي رزقنا ما لم نكن نعلم وأعطانا من القوة والمقدرة ما نحتاجه للوصول إلى هذا المستوى ووفقنا لإنجاز هذا العمل

كما نتقدم بجزيل شكرنا للأستاذ المشرف "عمر علي عبد الصمد" الذي أفادنا بإرشاداته و توجيهاته طيلة مدة إشرافه على مذكرتنا

و إلى كل من ساهم ولو بالقليل في إنجاز هذا العمل المتواضع ونخص بالذكر

الأستاذ "كمال مولوج" و الأستاذ "كريم يرقي "

و إلى كل أستاذ لقننا ولو حرف طيلة مشوارنا الدراسي

كما نشكر كافة الأساتذة والمهنيين الذين منحونا وقتهم بالإجابة على الاستبيان

مستخلص الدراسة:

دور أخلاقيات المهنة في تحسين جودة التدقيق الخارجي

–دراسة ميدانية–

تهدف هذه الدراسة إلى معالجة موضوع أخلاقيات المهنة ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي، من خلال إتباع منهج وصفي تحليلي، حيث تم في الجانب النظري التطرق إلى الأسباب المؤدية إلى زيادة الاهتمام بأخلاقيات المهنة في الآونة الأخيرة وإلى الدور الذي تلعبه عند الالتزام بتطبيقها في الارتقاء بالتدقيق الخارجي من مرحلة الممارسة إلى مرحلة الجودة التي لا يمكن أن تتحقق إلا بتوافر عناصر تتمثل في الخبرة والكفاءة المهنية التي يكتسبها المدقق أثناء تأديته مهامه، وتحلي المدقق الخارجي بالاستقلال، وكذا السمعة الطيبة لمكتب التدقيق.

أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد تم دراسة الواقع العملي لتطبيق أخلاقيات المهنة وكيفية تأثيرها على جودة التدقيق الخارجي، وهذا من خلال الاستعانة بالاستبيان الموزع على عينة مكونة من (42) فردا من أكاديميين ممثلين في أساتذة بجامعة المدية ومهنيين ممثلين في محافظي حسابات وخبراء محاسبين ومحاسبين معتمدين، وهذا لما لهذه الفئة من دراية في هذا الموضوع.

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن الالتزام بأخلاقيات المهنة له دور إيجابي في تحسين جودة التدقيق الخارجي، وبالتالي هناك ترابط قوي بين أخلاقيات المهنة وتحقق جودة التدقيق الخارجي، وأن كل مكون من مكونات أخلاقيات المهنة له تأثير على تحسين جودة التدقيق الخارجي.

الكلمات المفتاحية: أخلاقيات المهنة، جودة التدقيق الخارجي.

Abstract :

The Role of ethics in improving the quality of external auditing

–Field study–

This study aims to address the issue of ethics and their role in improving the quality of external auditing, through an analytical, descriptive approach is in theory to address the causes leading to increased attention to ethics in recent times and to the role played by the Commitment to applied in upgrading the external audit practice to the stage of quality which can be achieved only by the availability of elements is the experience and professionalism acquired by the Auditor in the performance of his duties and the external auditor's independence, as well as the reputation of the Audit Office.

As regards the practical side it had been studying the practice of applying ethics and how they affect the quality of the external audit, and that through the use of a questionnaire distributed to a sample of (42) members of the academics in the intertidal University professors and professionals in the Governors of accounts Certified Accountants, accountants and experts, and this is why this group of knowledgeable in this subject.

The study concluded a set of results: to abide by ethics play a positive role in improving the quality of external auditing, thus there is strong correlation between ethics and check the quality of external auditing, and that each component of ethics has an effect on improving the quality of external auditing.

Key words: Ethics, Quality External Auditing

فهرس المحتويات

الإهـداء

شكر وتقدير

ملخص الدراسة

فهرس المحتويات..... I

فهرس الجداول..... V

فهرس الأشكال..... VI

فهرس الملاحق..... VII

قائمة المختصرات..... VII

المقدمة..... أ

1 –مدخل الدراسة..... ب

2 –طرح الإشكالية والأسئلة الفرعية..... ت

3 –فرضيات الدراسة..... ت

4 –أهمية الدراسة..... ث

5 –أهداف الدراسة..... ث

6 –أسباب اختيار الموضوع..... ج

7 –الدراسات السابقة..... ح

8 –مميزات الدراسة الحالية..... ز

9 –المنهج المتبع في الدراسة..... ز

10 –حدود الدراسة..... س

11 –أدوات الدراسة..... س

12 –صعوبات الدراسة..... ش

13 –هيكل البحث..... ش

الفصل الأول: التدقيق من الممارسة إلى الجودة من وجهة نظر أخلاقية

تمهيد..... 02

المبحث الأول: الظروف الداعية للاهتمام بجودة التدقيق الخارجي..... 03

المطلب الأول: الأزمـــات الماليـــة..... 03

أولا: إنهيار شركة إنرون..... 03

ثانيا: إنهيار شركة وورلد كوم..... 04

المطلب الثاني: غياب أخلاقيات المهنة..... 04

أولا: أسباب الانهيارات المالية لكبرى الشركات العالمية..... 05

ثانيا: أثر الانهيارات المالية على مهنة المحاسبة..... 07

ثالثا: الدروس المستفادة من الفضائح المالية..... 08

المبحث الثاني: الخلفية النظرية لجودة التدقيق الخارجي ولأخلاقيات المهنة..... 10

المطلب الأول: ماهية جودة التدقيق الخارجي..... 10

أولا: مفهوم جودة التدقيق الخارجي..... 10

ثانيا: أهمية جودة التدقيق الخارجي..... 13

ثالثا: أهداف جودة التدقيق الخارجي..... 14

رابعا: أنواع جودة التدقيق الخارجي..... 15

خامسا: خصائص جودة التدقيق..... 16

سادسا: عناصر جودة التدقيق..... 17

المطلب الثاني: ماهية أخلاقيات المهنة..... 19

أولا: مفهوم أخلاقيات المهنة..... 19

ثانيا: أهمية أخلاقيات المهنة..... 20

ثالثا: أهداف أخلاقيات المهنة..... 21

رابعا: مصادر أخلاقيات المهنة..... 21

خامسا: قواعد أخلاقيات المهنة..... 22

المطلب الثالث : الالتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي و التحديات التي تواجه تطبيقها 25

أولا: موقف المنظمات والهيئات الدولية من الالتزام بأخلاقيات المهنة..... 25

ثانيا: دور المدقق الخارجي في التشجيع بالالتزام بأخلاقيات المهنة..... 25

ثالثا: التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي..... 26

خلاصة الفصل..... 30

الفصل الثاني: إنعكاسات أخلاقيات المهنة على جودة التدقيق الخارجي

تمهيد..... 32

المبحث الأول: نماذج أخلاقيات المهنة وفق المواثيق الدولية والمحلية..... 33

المطلب الأول: نماذج دولية من مواثيق أخلاقيات مهنة المحاسبة..... 33

أولا: الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)..... 33

ثانيا: المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)..... 37

ثالثا: معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز (ICAEW)..... 39

رابعا: هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية (AAOIFI)..... 40

المطلب الثاني: نماذج من مواثيق الأخلاق لبعض الدول العربية..... 42

أولا: الميثاق العام لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة في مصر..... 42

ثانيا: مدونة قواعد السلوك المهني لمجلس التعاون لدول الخليج العربي..... 44

المطلب الثالث: أهم القوانين المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر..... 46

أولا: المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد..... 46

ثانيا: القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد..... 52

المبحث الثاني : أخلاقيات المهنة كمؤشر لقياس جودة التدقيق الخارجي..... 56

المطلب الأول: عرض بعض مؤشرات قياس جودة التدقيق الخارجي من منظور أخلاقيات المهنة 56

أولا: قياس جودة التدقيق الخارجي من منظور عامل أخلاقي أو أكثر..... 56

ثانيا: دراسات تناولت قياس جودة التدقيق الخارجي من منظور أخلاقيات المهنة ككل..... 59

المطلب الثاني :علاقة أخلاقيات المهنة بجودة التدقيق الخارجي..... 65

أولا: العوامل المؤثرة في أخلاقيات المهنة..... 65

ثانيا: أثر الالتزام بأخلاقيات المهنة على جودة التدقيق الخارجي..... 66

خلاصة الفصل..... 68

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

تمهيد..... 70

المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية..... 71

المطلب الأول: الطريقة المتبعة..... 71

أولا: مجتمع وعينة الدراسة..... 71

ثانيا: مصادر وأدوات جمع البيانات..... 72

ثالثا: هيكل الاستبيان..... 73

المطلب الثاني: الأدوات والإجراءات المتبعة..... 75

أولا: الأدوات الإحصائية والقياسية المتبعة..... 75

ثانيا: الأدوات المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان..... 75

المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها..... 77

المطلب الأول: عرض نتائج البيانات الشخصية..... 77

أولا: المؤهل العلمي..... 77

ثانيا:التخصص..... 78

ثالثا:الوظيفة..... 78

رابعا: الخبرة المهنية..... 79

المطلب الثاني: تحليل النتائج المتعلقة باتجاه أفراد العينة حول محاور الاستبيان..... 80

أولا: واقع تطبيق أخلاقيات المهنة في الجزائر..... 80

ثانيا: جودة التدقيق الخارجي..... 89

ثالثا: تأثير أخلاقيات المهنة في تحسين جودة التدقيق الخارجي..... 93

خلاصة الفصل..... 95

الخاتمة..... 96

المراجع..... 101

الملاحق..... 109

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-3	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	71
2-3	التفسير الإحصائي لمقياس ليكارت الثلاثي	74
3-3	التفسير الإحصائي لمقياس ليكارت الخماسي	74
4-3	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	77
5-3	توزيع أفراد العينة حسب التخصص	78
6-3	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	78
7-3	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	79
8-3	توزيع اجابات أفراد عينة الدراسة حول دراية أفراد العينة بما جاء به القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد	80
9-3	النتائج المتعلقة بمساهمة القانون 10-01 في تحسين جودة التدقيق الخارجي	81
10-3	توزيع اجابات أفراد عينة الدراسة حول أن القوانين المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي كافية في الجزائر	81
11-3	النتائج المتعلقة بواقع ممارسة أخلاقيات المهنة في الجزائر	82
12-3	النتائج المتعلقة بعدم اشراك المهنيين في اعداد ميثاق لأخلاقيات المهنة ساهم في عدم الالتزام بالقوانين المنظمة لها	83
13-3	توزيع اجابات أفراد عينة الدراسة حول ضرورة اصدار ميثاق لأخلاقيات المهنة يتوافق مع المواثيق الدولية	83
14-3	النتائج المتعلقة بإصدار ميثاق لأخلاقيات المهنة يتوافق مع المواثيق الدولية يزيد من التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة	84
15-3	توزيع اجابات أفراد عينة الدراسة حول تضمن الخطط الدراسية لتخصصات المحاسبة في الجامعات الجزائرية مواد كافية تتعلق بأخلاقيات المهنة	84
16-3	النتائج المتعلقة بعدم تدريس أخلاقيات المهنة في الجامعات يعتبر عنصرا هاما لما نلاحظه من تدني معرفة الطلبة بالأمور الأخلاقية في ممارسة المهنة	85
17-3	النتائج المتعلقة بقيام لجنة التأديب المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة بالدور المنوط بها	86
18-3	توزيع اجابات افراد عينة الدراسة حول الخروقات في تطبيق أخلاقيات المهنة من قبل المهنيين	87

19-3	النتائج المتعلقة بمساهمة العناصر التالية في تحسين جودة التدقيق الخارجي	90
20-3	النتائج المتعلقة بدرجة تأثير العناصر المشكلة لأخلاقيات المهنة في تحسين التدقيق الخارجي	93

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	جودة التدقيق من منظور أعضاء لجنة التدقيق	12
2-1	جودة التدقيق من منظور المستثمر	13
1-2	قواعد السلوك المهني الصادر عن المعهد الأمريكي AICPA	38
2-2	أثر أخلاقيات مهنة المراجعة على جودة عملية المراجعة	67
3-2	أثر الأخلاقيات المهنية على الخصائص النوعية للتقارير المالية	67
1-3	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	77
2-3	توزيع أفراد العينة حسب التخصص	78
3-3	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	78
4-3	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	79

فهرس الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	إستمارة الإستبيان	110
02	قائمة الأساتذة المحكمين	113
03	معامل ألفاكرونباخ لقياس معامل ثبات الدراسة	114
04	التكرارات والنسب المئوية مخرجات برنامج SPSS	115
05	المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية مخرجات برنامج SPSS	123

قائمة المختصرات

الرقم	الإختصار	الدلالة
1	IFAC	الإتحاد الدولي للمحاسبين
2	AICPA	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
3	ICAEW	معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز
4	AAOIFI	هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية
5	IAASB	مجلس معايير المحاسبة والمراجعة الدولية
6	SPSS	برنامج الحزمة الإحصائية
7	Excel	برنامج معالج الجداول

المقدمة

1 -مدخل الدراسة:

تعد مهنة التدقيق من المهن التي تحكمها سلوكيات وقواعد معينة حيث نشأت هذه المهنة في ظل بيئة تمارس فيها الأنشطة الاقتصادية بدرجة كبيرة من التعقيد وقد اقترن النجاح والرفع من مستوى هذه المهنة بأخلاقيات وسلوكيات مؤديها لكونهم يقدمون معلومات تتصف بالمصداقية والموثوقية وذلك لاعتماد أطراف عديدة على تلك المعلومات كالحكومات والمستثمرين وغيرهم، وما كان من انهيار كبرى الشركات الأمريكية ذات الثقل الاقتصادي الكبير مثل شركة انرون Enron عام 2001، وشركة وولدكوم World Com عام 2002 إلا نتيجة لإخلال مراقبي الحسابات بأخلاق مهنتهم، وقد ارتبط هذا الانهيار بفضائح محاسبية كبيرة لتلك الشركات وبتورط كبرى مكاتب التدقيق الأمريكية آرثر اندرسون Arthur Anderson في واحدة أو أكثر من هذه الفضائح، وقد أرجع البعض فشلها في الإدلاء برأي صادق وعادل عن مشكلة شركة انرون Enron لضعف المعايير الأخلاقية والسلوكية المهنية وهذا بالإضافة إلى انتشار الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكاتب المحاسبة والمراجعة ومقاضاة تلك المكاتب بسبب الأضرار التي لحقت بها وكثرة حالات الإفلاس مما دفع الهيئات والمنظمات المهنية لوضع قواعد وضوابط تحكم المهنة وإلزام مكاتب التدقيق بإتباع آداب وسلوك الأداء المهني السليم.

وحتى تستطيع مهنة التدقيق الخارجي الارتقاء بخدماتها، وإضفاء الثقة والشفافية في جودة المعلومات المالية والمحاسبية المصرح بها من قبل الشركات، وجب على ممارسي هذه المهنة الالتزام بأخلاقياتها، التي نرى أنها تشكل إحدى الشروط الأساسية لاستخدام المعلومات المحاسبية كأداة لاتخاذ قرارات هامة في الشركة محل التدقيق، كما أن الأخلاقيات أصبحت تشغل بال مجموعة المهنيين المحاسبين والمدققين وحتى المستثمرين في العالم حول دور ومسؤولية مدقق الحسابات في الهزات التي تعرضت لها أكبر الشركات الأمريكية، التي أدت الى تفاقم أزمة الثقة في جودة الخدمات التي تقدمها مهنة التدقيق الخارجي.

ومما لاشك فيه أن الجزائر لم تكن في مأمن من هذا الانشغال العالمي، فهي لا تختلف عن باقي الدول في تنظيمها لمهنة التدقيق الخارجي بسنها مجموعة من القوانين والتشريعات، هدفها المحافظة على سمعة المهنة وشرفها، حيث أكدت على ضرورة احترام الأخلاقيات المهنية في الممارسة العملية من أجل إعطائها الشكل الذي تستحقه لضمان مستوى يليق بها في المجتمع الجزائري وفي العالم ككل.

2 -طرح الإشكالية والأسئلة الفرعية:

إن لمهنة التدقيق أخلاقيات وسلوكيات وقواعد ومبادئ خاصة ينبغي الالتزام بها من مؤدي هذه المهنة، كما تتحدد مشكلة الدراسة في ضعف مستوى الأداء الذي انعكس بدوره على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر وعدم ارتقائها إلى المستوى المطلوب بالرغم من وجود سعي متواصل من قبل الجهات المسؤولة، الأمر الذي أدى إلى ضرورة زيادة الاهتمام والالتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي في سلوكيات المراجعين الخارجي أثناء أداءهم لمهامهم.

من خلال ما سبق يمكن التوصل إلى تحديد الإشكالية كالتالي:

كيف يمكن لأخلاقيات المهنة أن تحسن من جودة التدقيق الخارجي في الجزائر؟

بغرض الإجابة عن الإشكالية المطروحة والإحاطة بموضوع الدراسة سيتم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- كيف هو الواقع الحالي لتطبيق أخلاقيات المهنة في الجزائر من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين؟
- ما هي أهم العناصر التي بفضلها تتحقق جودة التدقيق الخارجي؟ وكيف تساهم هذه العناصر في تحسين جودة التدقيق الخارجي؟
- ما مدى تأثير مبادئ وقواعد أخلاقيات المهنة في تحسين جودة التدقيق الخارجي؟

3 -فرضيات الدراسة:

بغرض الإلمام بحيثيات الموضوع ولمحاولة الإجابة عن الإشكالية الرئيسية قمنا بالاستعانة بمجموعة من الفرضيات المبدئية حاولنا إثبات صحتها من خطئها، وهي كالتالي:

- واقع تطبيق أخلاقيات المهنة في الجزائر يمتاز بنوع من الغموض وعدم الاستقرار.
- يساهم كل من التأهيل العلمي والعملي واستقلال المراجع وكذا الالتزام بأخلاقيات المهنة في تحقيق جودة التدقيق في الجزائر.
- توجد علاقة بين الالتزام بأخلاقيات المهنة وتحسين جودة التدقيق الخارجي.

4 -أهمية الدراسة:

تأتي هذه الدراسة لتلقي الضوء على موضوع مدى مساهمة أخلاقيات وقواعد السلوك المهني للمدققين في تحسين جودة التدقيق الخارجي، وترجع أهمية الدراسة بصفة عامة إلى:

- ✓ زيادة الاهتمام بهذا الموضوع من المنظور المفاهيمي والنظري والواقع العملي الممارس، خاصة في ظل الهزات والفضائح المالية والأخلاقية التي تعرض لها العالم، فالجزائر كغيرها من الدول ليست في مأمن من هذا الانشغال العالمي، الأمر الذي يلزم تسليط الضوء على الواقع العملي لممارسة هذه المهنة.
- ✓ تزامن هذه الدراسة مع توجه الاهتمام الدولي إلى البحث في موضوع أخلاقيات المهنة في عدة مجالات، باعتبار أن القصور في الالتزام بها أدى إلى وقوع العديد من الأزمات المالية والأخلاقية.
- ✓ زيادة وعي مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بضرورة الالتزام بالقواعد الأخلاقية لتجنب الإساءة لسمعة المهنة وشرفها.
- ✓ إثراء المكتبة الجزائرية بهذا النوع من الدراسات نظرا لقلة البحث فيه.

5 -أهداف الدراسة:

- ✓ دراسة أخلاقيات المهنة في الجزائر وقواعد السلوك المهني.
- ✓ التعرف على النصوص القانونية المنظمة لأخلاقيات المهنة في الجزائر ومدى التزام المحاسبين بها.
- ✓ محاولة تشخيص الواقع المهني في الجزائر.
- ✓ التوصل إلى أهمية أخلاقيات مهنة التدقيق وأهمية الالتزام بها عند ممارسة مهنة التدقيق الخارجي.
- ✓ الاطلاع على آراء المختصين حول مدى تطبيق أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية.
- ✓ معرفة مدى جاهزية المسؤولين عن مهنة المحاسبة في الجزائر في العمل على رفع مستوى الأداء وكفاءة المحاسبين.

6 -أسباب اختيار الموضوع:

أسباب ذاتية:

- ✓ القيمة العلمية والعملية التي يحظى بها موضوع دور أخلاقيات المهنة في تحسين جودة التدقيق الخارجي في الجزائر.
- ✓ يرتبط هذا الموضوع ارتباطا وثيقا بتخصص المحاسبة.
- ✓ الميول الشخصي للطالبتين إلى الموضوعات المتعلقة بدراسة الحقائق العملية لممارسة مهنة التدقيق الخارجي.

أسباب موضوعية:

- ✓ نقص الدراسات المتعلقة بهذا الموضوع – على الأقل في المكتبة الجزائرية – والرغبة في إثراء المكتبة الجامعية ومساعدة الباحثين لفتح المجال لبحوث أخرى في هذا الموضوع.
- ✓ الاهتمام المتزايد بموضوع أخلاقيات المهنة في جميع الميادين، مما أثار الفضول لمعرفة مكانته في مجال التدقيق الخارجي.
- ✓ الأهمية المتزايدة التي يحظى بها موضوع أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي سواء كان ذلك على المستوى العلمي في المعاهد والجامعات أو على المستوى العملي في مكاتب المراجعة والتدقيق الخاصة والشركات.
- ✓ فقدان الثقة في الخدمات التي تقدمها مهنة التدقيق الخارجي والدور الحقيقي الذي يلعبه مدقق الحسابات في العالم بأسره جراء تورط إحدى أكبر المكاتب الخمس العالمية للتدقيق في الفضائح المالية التي لحقت بكبريات الشركات الأمريكية، مما أثار الاهتمام بواقع أخلاقيات مزاولة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

7-الدراسات السابقة:

➢ **الدراسات السابقة باللغة العربية:**

-دراسة (جبيري نهال، 2017)[1]، تقييم مدى الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر- دراسة ميدانية لعينة من المهنيين في المجال.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى التزام المهنيين من خبراء محاسبين، محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة، ومعرفة مستوى تغطية الجامعات الجزائرية لأخلاقيات المهنة أثناء فترة التكوين، حيث تحددت مشكلة البحث أساسا حول وجود ضعف في ثقافة معرفة الاخلاقيات مما ينعكس سلبا على مصداقية مهنة المحاسبة والمراجعة.

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

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

[1] نهال جبيري، «**تقييم مدى الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر- دراسة ميدانية لعينة من المهنيين في المجال**»، مذكرة ماستر في العلوم التجارية غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة: جامعة قاصدي مرباح، 2017.

-دراسة (عبد الكريم محمود،2014)[1]، جودة التدقيق – قراءة جديدة لمفهوم قديم-.

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مفهوم الجودة بشكل عام وجودة التدقيق بشكل خاص وبيان المتطلبات القانونية والأخلاقية التي تضمن للمدقق الوصول إلى الهدف المنشود والمتمثل بتجنب المسؤولية الناتجة عن التقصير في تلبية متطلبات الجودة والحصول على ثقة الجمهور والقائمين على المهنة.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاقتراحات التي رآها الباحث ضرورية للوصول إلى تحقيق جودة التدقيق كالآتي:

- ضرورة الالتزام بمتطلبات جودة التدقيق من قبل الممارسين، وذلك للوصول إلى أفضل نتائج لعملية التدقيق من جهة، وتجنبا للمسؤولية وكسب ثقة الأطراف المستفيدة من جهة أخرى؛
- ينبغي على مزاولي المهنة الحفاظ على الاستقلال الذهني والموضوعية، حيث يعد ذلك مطلبا قانونيا وعاملا هاما في الحفاظ على الصورة المتوقعة من قبل المجتمع اتجاه المهنة وممارسيها؛
- ضرورة متابعة ضوابط تطبيق رقابة الجودة من قبل نقابة المحاسبين وجمعية مراقبي الحسابات بالنسبة لمكاتب التدقيق الخاصة، تماشيا مع متطلبات معايير التدقيق الدولية ومن ثم تطوير آليات العمل وأساليب العمل في هذه المكاتب؛
- استمرار ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالنهج السليم الذي سار عليه منذ سنوات، فيما يخص تطوير العاملين في الديوان بشكل عام، وهيئات الرقابة المالية بشكل خاص، من خلال اشراكهم في الدورات التدريبية وورش العمل داخل وخارج العراق، للإطلاع على كل ما هو جديد في مجالي المحاسبة والتدقيق وبما يعود بالنفع العام على الوحدات الخاضعة لرقابة الديوان.

-دراسة (شابي هنية،2016)[2]، «العوامل المؤثرة في جودة مهنة محافظي الحسابات في الجزائر– دراسة عينة من محافظي الحسابات –بسكرة.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي يلعبه مراقبي الحسابات في الارتقاء بجودة المراجعة الخارجية المؤدات بواسطة مكاتب المراجعة لولاية بسكرة، وقد جمعت البيانات والمعلومات عن طريق استبيان موزع على 30 محافظ حسابات من ولاية بسكرة.

---

[1] عبد الكريم محمود محمد، «**جودة التدقيق– قراءة جديدة لمفهوم قديم**»، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي الخامس، معهد الادارة ، الرصافة، 2014.

[2] هنية شابي، «**العوامل المؤثرة في جودة مهنة محافظي الحسابات في الجزائر– دراسة عينة من محافظي الحسابات –بسكرة**»، مذكرة ماستر في علوم التسيير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر، 2016.

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- يحتاج التأهيل العلمي إلى عملية تطوير دائم ومستمر من طرف الجامعات والمعاهد الوطنية بغية مسايرة الاصدارات الحديثة وذلك من خلال الالمام بمعايير المراجعة والمحاسبة؛
- إن تحسين جودة الخدمات المقدمة من طرف مكاتب المراجعة والنهوض بمهنة المراجعة ينتج عن اتباع تلك المكاتب لسياسات وإجراءات رقابة الجودة؛
- توجد عدة عوامل تؤثر على جودة المراجعة الخارجية تتمثل في حجم وسمعة المكتب، عدد سنوات الخبرة، الاستقلال والحياد.....إلخ

كما قامت الباحثة بتقديم مجموعة من الاقتراحات والتوصيات التي تراها ترفع من جودة التدقيق الخارجي كما يلي:

- على المؤسسات المشرفة على المهنة أن تشمل دورا أكثر فاعلية فيما يتعلق بتثقيف المجتمع بطبيعة عملية المراجعة ودور المراجع وواجباته ومسؤولياته المهنية.
- ضرورة اهتمام المؤسسات بجودة المعلومة التي تحتويها التقارير المالية.
- توفير الدعم الاداري للمراجعين لخدماتهم في مكاتب المراجعة للمحافظة على استقلال المراجعين حيث أن ذلك يرفع مستوى جودة المراجعة.
- ضرورة تقديم المراجعين لخدماتهم للعملاء عند لجوئهم إليهم في عمليات التدقيق وتوفر الشروط المهنية اللازمة، وتقديم مختلف المعلومات المهنية اللازمة لتلبية احتياجاتهم حيث إن ذلك يدعم جودة المراجعين في مكاتب المراجعة.

-دراسة (حمدي شحده زعرب، محمود بكر عبد العال، 2016)[1]، مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني- دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة-

.

هدفت الدراسة إلى بيان مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني، حيث ألقت الضوء على أهمية الأخلاق والسلوكيات المهنية في مجال المراجعة ومعرفة العوامل المؤثرة وخلص الباحثان إلى ما يلي:

[1] حمدي شحده زغرب، محمود بكر عبد العال، «**مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني- دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة**»، مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية، العدد24، مقالة منشورة، فلسطين، 2016.

- يلتزم مراجعو الحسابات بدرجة كبيرة جدا بالمبادئ الأساسية لأخلاقيات وقواعد السلوك المهني وخصوصا المحافظة على سرية المعلومات وهو ما يؤكد أن شركات ومكاتب المراجعة تعطي أهمية كبيرة لإصدارات المؤسسات المهنية المنظمة للمهنة؛
- توجد علاقة طردية بين الالتزام الديني لمراجعي الحسابات والالتزام بقواعد السلوك المهني، فكلما زاد الوعي والالتزام الديني لدى مراجعي الحسابات زاد التزامهم وتمسكهم بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني؛
- وجود علاقة قوية بين القوانين والأنظمة المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات وبين التزامهم بقواعد السلوك المهني، وهذا يشير إلى أن مكاتب المراجعة في غزة تولي اهتماما كبيرا للقوانين والأنظمة المنظمة للمهنة.

-دراسة (العيداني حبيبة، طهراوي حياة، 2017)[1] – تأثير التزام المدقق بالمعايير الأخلاقية والمهنية على تحسين جودة أداء عملية التدقيق.

تهدف هذه المداخلة إلى إيضاح وبيان أهمية معرفة مبادئ أخلاقيات وسلوكيات وقواعد مهنة التدقيق وأهمية مراعاتها عند مزاولتهم للمهنة وكذلك أهمية الالتزام بها من أجل تحسين جودة أداء عملية التدقيق ، وتنبع أهمية هذه المداخلة كون أن الأخلاق المهنية تعتبر حجر الأساس لنجاح جميع المهن خاصة التدقيق نظرا لتعدد الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق، بالإضافة إلى ما يعكسه التزام المدقق بقواعد السلوك المهني من آثار إيجابية تنعكس على أداء المهنة وتعزيز مركزها الاجتماعي وتدعيم ثقة المجتمع بها، إذ أن هذه الثقة هي المصدر الرئيس لقوة المهنة واستمراريتها.

توصلت المداخلة إلى النتائج التالية:

- جودة التدقيق من المفاهيم التي لا يوجد اتفاق حولها إذ أنها تعني التزام المدقق بالمعايير المهنية للتدقيق، وقواعد وآداب السلوك المهني، وإرشادات التدقيق، والقواعد والإجراءات التي تصدرها المنظمات المعنية بمهنة التدقيق والمحافظة على حياد ونزاهة واستقلال مراجع الحسابات وبما يحقق للأطراف ذات الصلة مثل مستخدمي القوائم المالية ومكاتب التدقيق والمنظمات المهنية والأجهزة الحكومية والمنشأة محل التدقيق الأهداف المتوقعة من عملية التدقيق؛

[1] حبيبة العيداني، حياة طهراوي، «**تاثير التزام المدقق بالمعايير الاخلاقية والمهنية على تحسين جودة أداء عملية التدقيق**»، الملتقى الوطني المحاسبة والتدقيق كدعامة لتحسين الاستثمار بالمؤسسات الجزائرية، المحور الثالث: سبل تحسين جودة ممارسة المحاسبة والتدقيق، المدية: جامعة يحي فارس، يوم 2017/12/02.

- تختلف وتتعدد أهداف الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق وفي بعض الأحيان تتعارض فيما بينها مما تصعب وتعيق التزام المدقق بالمعايير الأخلاقية والسلوك المهني؛
- يعد كل من التأهيل العلمي والخبرة العملية للمدقق وإلمامه بمعايير التدقيق المتعارف عليها من الأطر الهامة في الرفع من أداءه وكفاءة عملية التدقيق؛
- جميع الإصدارات الأجنبية والدولية لمعايير المحاسبة والتدقيق تؤكد على ضرورة التزام المدقق بالمعايير الأخلاقية والمهنية من أجل تحسين جودة عملية التدقيق.

➢ **الدراسات السابقة باللغة الأجنبية:**

-(Ardelean A,2013[1]),«**Auditor's Ethics and Their Impact on Public Trust**».

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير أخلاقيات مراجعي الحسابات على الثقة الممنوحة لمهنة مراجعة الحسابات من قبل المجتمع، وأن تمسك مراجعي الحسابات بالأخلاقيات المهنية ينعكس بشكل ايجابي على ثقة المجتمع، كما توصلت الدراسة إلى أنه كلما زاد التواصل بين المراجعين والجهات التنظيمية والرقابية في الدولة كلما كان لذلك تأثير ايجابي على ثقة المجتمع.

وقد أوصت الدراسة بضرورة اهتمام مراجعي الحسابات بشكل أكبر بأهمية ثقة المجتمع بهم وبمهنتهم وكذلك لأهمية المسؤولية التي يتحملونها تجاه المجتمع وذلك عن طريق تمسكهم بالأخلاقيات والقيم كلما انعكس ذلك على اعادة بناء ثقة المجتمع تجاه مهنة مراجعة الحسابات.

-(Douglas,j,skinner,2012[2]), «**Audit Quality And Auditor Reputation**» **Evidence From Japan** .

جودة المراجعة وسمعة مراجعي الحسابات في البيئة اليابانية، تمحورت إشكالية الدراسة في: فيما تبرز أهم الأساليب للحصول على جودة التدقيق المحاسبي من خلال تقييم أدلة المراجع في المؤسسات اليابانية ؟

هدفت هذه الدراسة إلى معالجة الأحداث المحيطة بجودة التدقيق المحاسبي وكذا تقييم أدلة مدقق الحسابات في المؤسسات اليابانية، كما تسعى إلى المحافظة على سمعة المراجع من قبل المؤسسات ومستخدمي القوائم المالية لتفادي المشاكل التي تعرقل مدقق الحسابات وإبعاد عوامل تغيير المدققين في المؤسسات.

[1] (Ardelean A,2013[1]), «**Auditor's Ethics and Their Impact on Public Trust**», Procedia social and behavioral sciences ,vol 92 ,P:55-60.

[2] Douglas,J, Skinner, Sientific Articles, «**Audit Quality And Auditor Reputation**», Evidence From Japan, Journal of Accounting And Auditing ,N05,87 University of Chicago,2012.

ومن نتائج الدراسة المتحصل عليها :

- أن تقييم أدلة المراجع أحد الأدوات المهمة التي يمكن استخدامها للحصول على جودة التدقيق المحاسبي وإعطاء الضمان والثقة لمستخدمي القوائم المالية وكذا تتبع فرق التدقيق الخاصة بالمؤسسات تساعد في الحفاظ على سمعة التدقيق؛
- الإستعانة بمؤسسات ذات مستوى عالي من جودة التدقيق يمكننا من الاستفادة منها لتجديد عمليات التدقيق لمحاولة تحسين جودة التدقيق المحاسبي وكذا الحفاظ على سمعة مدقق الحسابات الذي يكتسي أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسات.

8-مميزات الدراسة الحالية:

بعد طرح أهم الدراسات السابقة يمكن عرض مميزات دراستنا عن الدراسات السابقة في النقاط التالية:

- إعتبارها من الدراسات القليلة المهتمة بإبراز دور أخلاقيات المهنة في تحسين جودة التدقيق الخارجي في الجزائر؛
- الكشف عن أهم التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات المهنة؛
- عرض أهم الإصلاحات التي باشرتها السلطات الجزائرية فيما يخص إعادة تنظيم مهنة التدقيق الخارجي وما مدى تأثير ذلك على تشجيع مزاولي المهنة على التقيد أكثر بأخلاقيات المهنة؛
- عينة الدراسة الميدانية تختلف عن تلك في الدراسات السابقة، حيث ألمت دراستنا بين آراء الأكاديميين (أساتذة جامعيين مختصين في المحاسبة والتدقيق)، والمهنيين من محافظي الحسابات، محاسبين معتمدين، خبراء محاسبين.

9-المنهج المتبع في الدراسة:

تحقيقا لهدف الدراسة ومن أجل الإجابة عن أسئلتها والإلمام بجميع جوانبها، واختبار صحة الفرضيات المذكورة سابقا، تم الاعتماد على المناهج العلمية التالية:

✓ **المنهج الوصفي**، وذلك عند إلقاء نظرة أخلاقية على مهنة التدقيق من مجرد ممارسة إلى تحقيق الجودة وكذلك المفاهيم المتعلقة بأخلاقيات المهنة وجودة التدقيق الخارجي، ومن ثم التطرق إلى انعكاسات أخلاقيات المهنة على جودة التدقيق وذلك بالاعتماد على الدراسات والأدبيات التي تناولت هذا الموضوع؛

✓ **المنهج التحليلي**، من خلال استخدام الاستبيان الذي تم توزيعه على عينة من الأساتذة والمحاسبين الأجراء، الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، والأدوات المستخدمة في البحث برنامج الحزم الاحصائية

(SPSS) من أجل معاينة بيانات الاستبيان وعرض نتائجها واستخدام بعض المؤشرات الإحصائية ليسهل علينا عملية التحليل.

10-حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

1 -**الحدود المكانية**: تم التطرق من خلال هذا البحث، إلى دور أخلاقيات المهنة في تحسين جودة التدقيق الخارجي، ولقد تم إسقاط الجانب النظري لهذه الدراسة على مجموعة من مزاولي المهنة، وأخذت وجهة نظر المشرفين على المهنة ومجموعة من الأكاديميين تخصص محاسبة وتدقيق في الجامعات الجزائرية.

2 -**الحدود الزمنية**: يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه والممتد من شهر مارس إلى شهر ماي 2018.

3 -**الحدود البشرية**: تستند هذه الدراسة الميدانية إلى آراء مجموعة من المهنيين وأعضاء هيئة التدريس المختصين في المحاسبة و التدقيق.

11-أدوات الدراسة:

قصد تحليلنا الجيد للبحث سواء في جانبه النظري أو الميداني سنقوم باستعمال بعض الأدوات المهمة في البحث العلمي ولعل أبرز هذه الأدوات ما يلي:

- **المسح المكتبي**: يتمثل في الإطلاع على الدراسات السابقة، القوانين، الكتب، المقالات، المجلات، مواقع الكترونية....إلخ، وكل ما له صلة مباشرة أو غير مباشرة بموضوعنا من أجل تعزيز فهم الموضوع والاستفادة من الدراسات السابقة.
- **المقابلة**: من خلال القيام بمقابلات مباشرة مع أهل الاختصاص وأفراد عينة الدراسة.
- **الاستبيان**: من خلال توزيع استمارة تتضمن مجموعة من المحاور لغرض الإجابة عن إشكالية الدراسة كيف يمكن لأخلاقيات المهنة أن تحسن من جودة التدقيق الخارجي في الجزائر.
- **برنامج (SPSS)**: والذي تم استعماله من أجل تحليل بيانات الدراسة الميدانية.
- **برنامج (EXCEL)**: والذي تم استعماله لمعالجة الجداول والقيام بالرسوم البيانية.

12-صعوبات الدراسة:

عند قيامنا بإعداد البحث واجهنا جملة من الصعوبات من بينها:

1 -صعوبة توزيع استمارة الاستبيان على المهنيين وعدم استرجاعها كاملة.

2 -قلة الدراسات السابقة التي ربطت بين أخلاقيات المهنة وجودة التدقيق الخارجي.

3 -انعدام الوقت لدى المهنيين لملأ استمارة الاستبيان بسبب تزامن مدة إعدادنا للمذكرة مع إعداد الميزانيات والتسويات الخاصة بنهاية السنة.

13-هيكل البحث:

لإنجاز هذا البحث قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة فصول، تسبقهم المقدمة وتعقبه م الخاتمة الخاصة بالبحث ككل، تتضمن تلخيص عام واختبار للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، ثم حاولنا عرض النتائج التي توصلنا إليها، وفي الأخير قمنا بتقديم بعض الاقتراحات التي نرى أنها ضرورية بناء على النتائج المتوصل إليها.

الفصل الأول: التدقيق من الممارسة إلى الجودة من وجهة نظر أخلاقية

حيث تم تقسيمه إلى مبحثين، المبحث الأول يتحدث عن الظروف الداعية للاهتمام بجودة التدقيق الخارجي بالتطرق إلى الأزمات المالية التي حدثت في الكثير من الشركات الكبرى وعن أسباب حدوثها وإلى الدروس المستفادة منها، أما في المبحث الثاني فتيتحدث عن الخلفية النظرية لجودة التدقيق الخارجي وعن ماهية كل من أخلاقيات المهنة وجودة التدقيق الخارجي من التعريف، وموقف المنظمات الدولية من الالتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي والتحديات التي تواجه تطبيقها.

الفصل الثاني: إنعكاسات أخلاقيات المهنة على جودة التدقيق الخارجي

تم تقسيم في هذا الفصل إلى مبحثين، في المبحث الأول سنتحدث عن مكونات أخلاقيات المهنة وفق المنظمات الدولية والعربية وفي الجزائر،أما المبحث الثاني فسنتطرق إلى أخلاقيات المهنة كمؤشر لقياس جودة التدقيق الخارجي من خلال الدراسات السابقة التي تطرقت إلى كيفية قياس الجودة انطلاقا من أخلاقيات المهنة، وإلى مؤشرات ومقاييس تقييم جودة التدقيق الخارجي، وعلاقة أخلاقيات المهنة بجودة التدقيق الخارجي.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

يشتمل هذا الفصل على مبحثين، ففي المبحث الأول نتناول الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية، أما المبحث الثاني نتناول فيه عرض نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها.

الفصل الأول:

التدقيق من الممارسة إلى الجودة

من وجهة نظر أخلاقية

تمهيـد:

تعتبر مهنة التدقيق الخارجي من المهن الهامة التي تلعب دورا حيويا في تقدم ورقي ونمو الوحدات الاقتصادية والمجتمع، ونظرا لما يشهده العالم من تقدم علمي الذي انعكس على الحياة الاقتصادية، فقد أصبح الاعتماد على البيانات والمعلومات الصحيحة الدقيقة ضروريا جدا.

وفي خضم الأزمات المالية وما حدث خلالها من انهيار شركات كبرى أصبح دور مهنة التدقيق وأداء المدققين محل جدل بين المعنيين بهذه المهنة وأدى ذلك إلى اتساع فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمراجعين، مما أدى بالمهتمين بمهنة التدقيق إلى التفكير في الانتقال بها من مرحلة الممارسة إلى مرحلة الجودة، ولا تتعزز إلا بوجود معايير وأسس تحكم هذه المهنة، والتي تتمثل في قواعد ومبادئ أخلاقية.

وللإلمام أكثر بالموضوع ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي:

المبحث الأول: الظروف الداعية للاهتمام بجودة التدقيق الخارجي

سنحاول في هذا المبحث التعرف على أهم الأزمات المالية التي حدثت نتيجة عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة وما هي الدروس والنتائج المتوصل إليها والتغيرات التي حدثت على المهنة جراء حدوث هذه الأزمات.

المبحث الثاني: الخلفية النظرية لجودة التدقيق الخارجي ولأخلاقيات المهنة

في هذا المبحث سوف نتعرف على مختلف التعاريف والأنواع والخصائص التي تخص جودة التدقيق الخارجي، كما سنتطرق إلى مفهوم وأهمية وأهداف ومصادر أخلاقيات المهنة، وكذا التحديات التي تواجه تطبيقها.

المبحث الأول: الظروف الداعية للاهتمام بجودة التدقيق الخارجي

تواجه مهنة التدقيق في السنوات الأخيرة أزمة فقدان الثقة والمصداقية نتيجة لتزايد الأزمات المالية والاقتصادية، والتي أثرت بشكل سلبي على سمعة مهنة المحاسبة بسبب التلاعبات التي قام بها المحاسبين لإخفاء الحقيقة على مدار السنوات السابقة نتيجة عدم الالتزام بالضوابط والأعراف والمباد ئ المهنية وغياب أخلاق وسلوكيات المحاسبين، وسنعرض من خلال هذا المبحث أهم الانهيارات المالية وبعض الأسباب التي أدت إلى هذه الانهيارات.

المطلب الأول: الأزمـات الماليـة

تتميز بيئة الأعمال المعاصرة بحدوث العديد من الأزمات التي تعرضت لها عدة شركات عالمية أبرزها شركة انرون Enron ، وشركة وورلدكوم World com، وشركة Parmalate الأوروبية للأغذية التي تبعها انهيار أعظم شركة تدقيق في العالم Arthur Andersen لثبوت مساهمتها في التسبب في انهيارات تلك الشركات العالمية، وفيما يلي أهم الانهيارات المالية التي أثرت على مهنة المحاسبة:

أولا: إنهيار شركة إنرون

هي شركة الطاقة الأمريكية تعود بداياتها إلى منتصف ثمانينات القرن الماضي وتحديداً عام 1985 إثر اندماج شركتين صغيرتين تعملان في مجال توزيع الغاز الطبيعي، وفي عام 1986 وصلت عائداتها إلى نحو 7.6 مليار دولار، وخلال عقد التسعينات استطاعت انرون أن تصبح من أكبر عشر شركات أم ريكية، ولم تقتصر أنشطتها على قطاع الطاقة فحسب بل امتد ليشمل قطاعات أخرى تجارية مثل تسويق الكهرباء عام 1994 والأخشاب وورق الطباعة والمعادن والاتصالات والألياف الضوئية، هذا فضلاً عن خدمات السمسرة والمال والتأمين والوساطة التجارية، مما ترتب عليه أن وصل حجم تعاملاتها عام 2000 إلى أكثر من مائة مليار دولار، كل ذلك أهّلها كي تحتل المرتبة السابعة من حيث حجم الأعمال من بين 500 شركة عملاقة في الولايات المتحدة وفقاً لتصنيف مجلة "فورشين" الأميركية[1].

وفي نهاية عام 2001 انهارت الشركة العملاقة بأصول تقدر قيمتها ب 63.4 مليار دولار الأمر الذي شكل أكبر إفلاس لشركة أمريكية وربما على مستوى العالم أجمع، وهذا نتيجة اعتماد الشركة على العمليات المقيدة

[1] نوال صبايحي، «**حوكمة المؤسسات من خلال أخلاقيات المهنة المحاسبية**» ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر3، 2016، ص-ص: 49.

خارج الميزانية التي يصعب اكتشافها لتصبح بذلك وسيلة للإخفاء المقنن للمعلومات وهي تعتبر احدى الثغرات المالية والمحاسبية التي استفادت منها الشركة، وهكذا كانت الظروف مهيأة للتلاعب من خلال اتباعها الأسلوب اللاأخلاقي حيث أنها لم تكن تحقق أرباح بل كانت تحقق خسائر وتمكنت من خلال حسابات جانبية أن تظهر كواحدة من أفضل الشركات الأمريكية ربحية[1].

ثانيا: إنهيار شركة وورلد كوم

هي عبارة عن مجموعة مؤسسات ووورلدكوم لإدارة المعلومات وتزويد خدمات الاتصالات والأنترنت، وتعد من أضخم شركات الأعمال في التجارة الأمريكية الدولية، والتي يمر عبرها نصف تعاملات الأنترنت العالمية، فهي ثاني أكبر شركة أمريكية للاتصالات الهاتفية وخدمات المعلومات، تمارس هذه الشركة أعمالها منذ أكثر من عشر سنوات واندمجت عام 1998 مع شركة MCI للاتصالات بصفقة وصلت قيمتها إلى مبلغ قدره 40 مليار دولار أمريكي وهي أكبر عملية اندماج بالتاريخ في ذلك الوقت.

وقد أتهمت من قبل محكمة نيويورك الفيدرالية بالاحتيال بعد أن أعلنت شركة ووورلدكوم في 25 جوان 2002 أنها قامت بتضخيم أرباحها في سنة 2001 وفي الربع الأول من سنة 2002 بحوالي 3.8 مليار دولار أمريكي وكان لهذا الإعلان الأثر الواضح في الأسواق المالية، وقد اعتبر هذا التلاعب السبب الرئيسي في تضخيم الأرباح عبر تصنيف التسديدات، من أجل استعمال شركة ووورلدكوم لشبكات اتصالات الشركات الأخرى كمصاريف رأسمالية، وقد وصفته الصحافة آنذاك بالفضيحة، وتساءلت لما لم تقم شركة آرثر أندرسون المكلفة بمراجعة حسابات الشركة باكتشاف ذلك، كما أعلنت الشركة في 08 أوت أنها قامت أيضا بالتلاعب في حساب الاحتياطات للسنوات الأخيرة، وقد كانت ردود الفعل حيال ذلك سريعة بتحميل الشركة مسؤولية القيام باحتيال محاسبي كبير[2].

المطلب الثاني: غياب أخلاقيات المهنة

إن الأزمات المالية التي عصفت باقتصاديات العالم كما تطرقنا اليها في المطلب السابق، أعادت مشكلة أخلاقيات المهنة إلى الساحة المهنية، وتزايدت الحاجة إلى التمييز بين السلوك المقبول وغير المقبول من الناحية الأخلاقية، ولاسيما أن أهم أسباب الانهيارات والأزمات المالية يعود إلى ضعف التزام ممارسي المهنة المحاسبية

[1] سهام جوهري، «**دور أخلاقيات مهنة المراجعة في تحسين عملية المراجعة الداخلية**»، مذكرة ماستر غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، البويرة: جامعة أكلي محند أولحاج، 2015، ص:61.

[2] نوال صبايحي، مرجع سابق، ص-ص: 50-51.

بأخلاقيات المهنة، وهذا في ظل سعي الإدارة إلى التأثير على أرباح المؤسسات، لتحقيق منافع ذاتية عن طريق التلاعب بالسياسات المحاسبية.

أولا: أسباب الانهيارات المالية لكبرى الشركات العالمية

إن انهيار انرون Enron بدأ منذ أن قام مجلس الإدارة لشركة انرون للطاقة بتوكيل مهمة مراجعة الصفقات إلى شركة آرثر أندرسون Arthur Andersen لتدقيق الحسابات، التي تقوم بها لجنة فرعية داخل الشركة، ولم تقم اللجنة إلا بمراجعة خاطفة شريعة لتلك الصفقات (عدم بذل العناية الواجبة لفحص ومراجعة القوائم المالية)، وإنما اهتم فقط بالأتعاب وتحقيق ما يربو إليه مجلس الإدارة من أهداف في تضليل مستخدمي القوائم المالية والحفاظ على مكاسبهم الشخصية، كما أن مجلس الإدارة أخفى معلومات في غاية الأهمية كان من الممكن أن تؤدي معرفتها إلى اتخاذ بعض الإجراءات المناسبة، حيث قامت إدارة الشركة بتضخيم أرباح الشركة إلى نحو مليار دولار في العام الذي سبق انهيار الشركة.

كما أن الرقابة الداخلية في الشركة فشلت من الناحيتين الأخلاقية والمالية نتيجة للخداع المستمر، إضافة إلى أن مكتب آرثر أندرسون الذي كان مكلفا بمراجعة حسابات الشركة كان يقوم بالمراجعة الداخلية إضافة إلى كونه يقدم خدمات استشارية هائلة، الأمر الذي أدى إلى تداخل المصالح، والتي تعد حادثة انرون تذكيرا مهما لطبيعة العلاقة بين المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة، وفشل ديناميكية تلك العلاقة، وبالتالي عدم القدرة على اكتشاف الأخطاء والتدليس والاختلاسات التي تمت والتلاعب الذي تم في الدفاتر المحاسبية، حيث يحتاج المراجعون الداخليون كما هو الحال بالنسبة للمراجعين الخارجيين، لرفع تقاريرهم إلى لجنة المراجعة بكل ما يواجههم مباشرة، بدلا من الرفع للإدارة (عدم استقلالية المراجعة الداخلية)[1].

كما أن تغليب الروابط الشخصية لبعض أعضاء لجان المراجعة، والتي تعكس الدوافع نحو الاستحواذ على الأموال دون وجه حق، فعلى سبيل المثال كان أعضاء اللجنة يتقاضون مبالغ طائلة نقدا أو على شكل أسهم وهو ما أثر على استقلالية وحياد لجنة المراجعة.

لقد كان انهيار انرون نتيجة التلاعبات المحاسبية لخبراء مهنيين في الشركة العالمية للمحاسبة آرثر أندرسون Arthur Andersen، وكان لانهيارها صدى عميق في العالم بأسره وعلى وجه الخصوص على مستوى الأسواق المالية التي سجلت فقدان شبه كلي لثقة المستثمرين.

---

[1] عادل رزق، «**المحاسبة الإبداعية بين النظرية والتطبيق ومدى إمكانية تطبيقها في المصارف**» ، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، السعودية، المجموعة 19، العدد 02، 2001، ص: 06.

حيث أن مكتب آرثر أندرسون الذي كان أحد المكاتب الخمسة الكبرى آنذاك تقاضى مبلغ 25 مليون دولار أتعابا لقيامه بمراجعة حسابات شركة انرون سنة 2001، في حين أنه تقاضى مبلغ 27 مليون دولار لقيامه بالأعمال الاستشارية للشركة في العام نفسه، وهو الأمر الذي يعد دليلا آخر على أن التأثير على استقلال المراجع وحياده، إذ جمع بين هاتين المهنتين من خلال التأثير على مراجع الحسابات من خلال منح أتعاب مرتفعة لاستشارات متعددة[1].

لهذا قررت بقية المكاتب الكبرى بعد هذه الحادثة التوقف عن الجمع بين هاتين الخدمتين للعميل نفسه، وهو الأمر الذي تم إقراره في العديد من القوانين أبرزها قانون ساربنز أوكسلي سنة 2002، الذي وصف بأنه أكثر التشريعات أهمية وتأثيرا في ممارسة المهنة منذ قانون تداول الأوراق المالية الأمريكي، خلال الثلاثينات من القرن الماضي، كما أن مكتب آرثر أندرسون كان يقوم إضافة إلى المهمتين السابقتين بمهمة المراجعة الداخلية للشركة نفسها، وهو الأمر الذي ساهم بشكل كبير في حدوث تلك الفضائح المالية، وبذلك فشلت شركة آرثر أندرسون في أن تدلي برأي صادق وعادل بسبب الضعف في المعايير الأخلاقية المهنية، وهو ما أدى إلى انهيارها وخروجها من ميدان المنافسة.

كل هذه الأسباب وغيرها من أسباب انهيار شركة انرون Enron تنم عن عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة، سواء من قبل الإدارة أو من قبل لجنة المراجعة والمدققين الداخليين والخارجيين، وضعف المعايير الأخلاقية للمهنة، مما أدى إلى انهيارها وخروجها من ميدان المنافسة.

وباختصار جلب العقدان الماضيان تساؤلات من النقاد في المجال المحاسبي، تتعلق بأخلاقيات المهنة، فقد أدت الفضائح التي شهدها مطلع القرن العشرين إلى تراجع النظرة الجيدة التي كانت تحظى بها المحاسبة، لذلك بدأ النظر إلى قواعد العمل المهني المحاسبي كنقطة بداية في تحديد الأخلاقيات المهنية للمحاسبين[2].

[1] عادل رزق، مرجع سابق، ص: 07.

[2] نوال صبايحي، مرجع سابق، ص: 53.

ثانيا: أثر الانهيارات المالية على مهنة المحاسبة

1 – صدور قانون ساربنز أوكسلي Srbanes-Oxeley:

يعد قانون أوكسلي الذي صدر عام 2002 أهم قانون لتنظيم الأعمال في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد نص على تشكيل هيئة للرقابة مهمتها رقابة أداء المدققين القانونيين الذين يدققون القوائم المالية للشركات العامة، كما أنه يقضي بوجوب إنشاء لجنة التدقيق في كل شركة عامة، وأن تصدر الشركة ضمن التقارير المالية السنوية المنشورة تقريرا يسمى تقرير الرقابة الداخلية يؤكد مجلس الإدارة بموجبه مسؤوليته عن احتفاظ الشركة بنظام رقابة داخلي وأن ينفذ هذا النظام بفاعلية.

كما يطلب القانون من هيئة سوق المال الأمريكية أن تطالب الشركات المساهمة الإفصاح عما إذا كانت الشركة قد تبنت قواعد السلوك المهني وآداب مزاولة عمل المدراء التنفيذيين في الشركة والإفصاح عن القواعد التي تتبناها الشركة[1].

ومن الأهداف التي سعى إليها قانون أوكسلي ما يلي[2]:

- الشفافية في تقديم المعلومات؛
- التحقق من صحة وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في الشركة، ومدى فاعليته في الحد من عمليات الغش والأخطاء واكتشافها فور وقوعها؛
- دراسة السياسات المحاسبية التي تتبناها الشركة؛
- الاشراف على عمليات التقصي والبحث عن الغش والأخطاء التي من شأنها أن تحدث في الشركة؛
- دراسة التقارير والملاحظات التي يقدمها المحاسب القانوني والأخذ بالآراء الواردة فيها؛
- التحقق من استقلالية مدققي الحسابات الداخليين، ووضع نظام للتدقيق الداخلي في الشركة ونطاق الفحص والتقارير الصادرة عنها؛
- تقديم اقتراحات من شأنها تأكيد الاستقلالية لمدققي الحسابات الداخليين والرفع من كفاءة ما يقومون به من أعمال؛
- اتخاذ التدابير اللازمة في حالة مخالفة احدى الشركات للأنظمة والقوانين حيث تفرض أشد العقوبات على المدراء والرؤساء وفرض إجراءات صارمة على جميع الخدمات المقدمة من المدققين.

---

[1] علي حسين الدوغجي، أسامة عبد المنعم سيد علي، «**دور قانون ساربنز أوكسلي في رفع كفاءة مهنة التدقيق** »، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد26، 2011، ص-ص: 08-09.

[2] نفس المرجع، ص-ص:17-18.

2 – التغيرات التي حدثت على المهنة بعد الأزمات المالية[1]:

- ✓ إعادة هيكلة الحاكمية المؤسسية Croporate grovernances؛
- ✓ الحرص على زيادة استقلالية المدقق؛
- ✓ زيادة التركيز على القوانين التي تحكم أخلاقيات المهنة؛
- ✓ تدني ثقة الجمهور بالمدققين؛
- ✓ إزدياد أعباء شركات التدقيق والخدمات المالية.

ثالثا: الدروس المستفادة من الفضائح المالية

من خلال ما تقدم من سرد للوقائع والأسباب الكامنة وراء حدوث الفضائح المالية يمكن استنتاج الدروس والعبر التالية[2]:

➢ إن ما حصل من انهيار الشركتين لم يكن بسبب قصور في معايير المحاسبة الدولية أو معايير التدقيق المعمول به، لكن المشكلة الرئيسية تكمن في أخلاقيات المهنة ذاتها وخير دليل أن العيب ليس بمعايير المحاسبة لكن في سلوكيات مطبقيها ما جاء في قضية انرون حيث أن معايير المحاسبة كانت تنص على آليات معينة يجب إتباعها عند إنشاء شركة ذات أهداف محددة، إلا أن إدارة انرون لم تتقيد بها وللأسف غض مدققوا مكتب آرثر أندرسون الطرف عن عملية عدم التقيد، وبالتالي في الحالتين اتبعت الإدارة ومدققيها الأسلوب اللاأخلاقي؛

➢ لقد أظهر التحقيق بأن مكتب التدقيق آرثر أندرسون كان يقوم بعدة أعمال مزدوجة، فمن جهة كان المكتب يقدم خدمة التدقيق الخارجي لشركة انرون وكان مستشارها المالي من جهة أخرى، كذلك كان يمثل جهاز الرقابة الداخلي للشركة أي أنه لم يكن مستقل بل كان موظف من موظفي شركة انرون مما جعله يسلك السلوك اللاأخلاقي، وهذا ما يؤكد أهمية حيادية المراجع الخارجي حتى لا يعرض نفسه لأي إغراءات قد تدخله لأبواب الغش والتدليس وخرق أخلاقيات المهنة مما ستنجر عنه كوارث مالية مروعة؛

➢ لا يكمن الحل في تطبيق القوانين والمعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق فقط، بل من الضروري تحسين أخلاقيات مطبقي هذه القوانين، فالقانون لا يستطيع ضبط جشع وطمع النفس البشرية، كما لا يمكن الجزم بأن الحوكمة تستطيع توفير الحلول المناسبة لمنع الانهيارات ولضبط سلوكيات المهنة خصوصا، وذلك للصعوبات الكثيرة

---

[1] ظاهر شاهر القشي، «**أخلاقيات المهنة بين الأمس واليوم**»، مجلة المدقق، جامعة فلادلفيا، العدد 69-70، الأردن، نوفمبر 2007، ص: 01.

[2] إيمان بن قارة، «**واقع أخلاقيات مزاولة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر** »، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، عنابة: جامعة باجي مختار، 2014، ص-ص: 120-121.

التي تواجه الشركات في تطبيق مبادئها والتقيد بها ويمكن القول أن الخلل في أخلاقيات مطبقي القوانين وليس بالقوانين ذاتها؛

- وجود صعوبة وعقبات من أجل ضبط أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق وخصوصا أن المهنتين ذاتا طابع اجتماعي أي تتعلق بالأفراد الذين تختلف أخلاقياتهم من شخص إلى آخر؛
- إن أسباب الانهيارات التي حدثت تعود بشكل أساسي إلى ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية، حيث استطاع المتسببون في الانهيارات أن يفلتوا من وجه العدالة لعدم ثبوت الأدلة عليهم لاستغلالهم الثغرات الموجودة في القواعد والقوانين المطبقة.

المبحث الثاني: الخلفية النظرية لجودة التدقيق الخارجي ولأخلاقيات المهنة

تكتسب مهنة تدقيق الحسابات أهمية لا يمكن التقليل من شأنها، حيث تلعب مهنة تدقيق الحسابات دوراً هاماً في دعم الاقتصاد الوطني، حيث أصبح لها دور هام وجوهري في الحياة الاقتصادية، وهذا الدور يتمثل في حماية الأموال وتوجيهها إلى أفضل المشروعات وتشجيع الاستثمار.

وإن لمهنة المحاسبة والتدقيق أخلاقيات وسلوكيات وقواعد ومبادئ خاصة ينبغي الالتزام بها كل من مؤدي هذه المهنة، وفي هذا المبحث المقسم إلى ثلاثة مطالب سوف يتم عرض كل من ماهية جودة التدقيق الخارجي، وماهية أخلاقيات المهنة، وموقف المنظمات الدولية من الالتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي والتحديات التي تواجه تطبيقها.

المطلب الاول : ماهية جودة التدقيق الخارجي

يتصدر مفهوم جودة مهنة التدقيق قمة اهتمامات مجتمع الأعمال الدولي للمؤسسات المالية العالمية الآن، وذلك إثر العديد من حالات الفشل والعسر المالي الذي منيت بها الشركات الكبرى في الآونة الأخيرة وانهيارات أسواق المال في بعض دول العالم، والخوف من تكرار ذلك مستقبلا، حيث نجد أن المعايير الدولية المحلية تتضمن في محتواها ما يرجع أثره بشكل مباشر أو غير مباشر، على الأداء الخدمي للمحاسب ومراقب الحسابات، والذي ينبغي أن يرقى من أدائهما المهني في هذه الخدمات إلى درجة عالية من الجودة، لتتلاءم مع متطلبات ومبادئ طبيعة عمل المؤسسات.

أولا: مفهوم جودة التدقيق الخارجي

يعد موضوع جودة التدقيق الخارجي من المواضيع القديمة والمهمة، فلقد تم البحث فيها منذ بداية الثمانينات حتى الوقت الحاضر، وعلى الرغم من أهمية مفهوم جودة التدقيق الخارجي إلا أنه لا يوجد تعريف واضح وشامل ومتفق عليه من طرف الباحثين كون كل طرف من الأطراف المعنية بعملية التدقيق منظور مختلف عما هو المقصود بجودة التدقيق والنظر إليه من زوايا مختلفة.

حيث عرف القيق جودة التدقيق بأنها: " أداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية وفقا للمعايير المهنية للتدقيق وقواعد وآداب السلوك المهني الصادرة عن المنظمات المهنية وضوابط رقابة الجودة مع الافصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة بما يحقق للأطراف ذات الصلة الأهداف المتوقعة من عملية التدقيق"[1].

[1] أمير جمال القيق، «**مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة –دراسة ميدانية**» ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، غزة: الجامعة الإسلامية، 2012، ص: 25.

وقد عرف الأهدل جودة التدقيق بأنها: " أداء عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية وفقا لمعايير المراجعة، مع الافصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة، والعمل على تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية "[1].

كما عرفتها De Angelo بأنها: " قيام المراجع باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل، وتقليل خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية إلى أدنى درجة ممكنة وفي ضوء الأتعاب المتفق عليها"[2].

من الناحية المهنية فقد عرفت جودة التدقيق على أنها: "قدرة التدقيق على اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة، وتقديم التوصيات لمعالجتها، أو الحد منها، وإمكانية تحقيق أقصى منفعة ممكنة لشركة العميل"، أما من الناحية الأكاديمية فقد عرفت جودة التدقيق بأنها: " الالتزام بمعايير التدقيق، وقواعد السلوك المهني أثناء القيام بمهمة التدقيق ".

كما عرفت جودة التدقيق بأنها: " التأكد على تحقيق الأداء المنشود وفق معايير التدقيق، والتأكد من الالتزام بالسياسات، والإجراءات المحددة الموضوعة، والتي تقود إلى تحقيق المهام المطلوبة من التدقيق "[3].

وعرفت جودة التدقيق وفق المعيار الدولي رقم (220) بأنها: " تتمثل في السياسات والإجراءات المطبقة في شركة التدقيق للتحقق من أن أعمال التدقيق المنفذة قد تم ادائها على وفق معايير التدقيق المتعارف عليها "[4].

من تحليل التعاريف السابقة لمفهوم جودة التدقيق لاحظنا ما يلي:

- يعد تحديد مفهوم جودة التدقيق من الأمور الصعبة، وذلك لصعوبة وضع حدود واضحة للمجال الذي يجب أن تغطيه جودة التدقيق، بالإضافة إلى أن مفهوم الجودة مفهوم نسبي.
- مدى قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية.
- تخفيض خطر اكتشاف الأخطاء إلى حد يكون عنده مستوى خطر التدقيق المقبول منخفض إلى أقصى درجة ممكنة.

---

[1] عبد السلام سليمان الأهدل، «**العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي في الجمهورية اليمنية –دراسة نظرية ميدانية**» ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، مصر: جامعة أسيوط، 2008، ص: 05.

[2] سهام أكرم عمر الطويل، «**تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة –دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة**»، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، غزة: الجامعة الاسلامية، 2012، ص: 24.

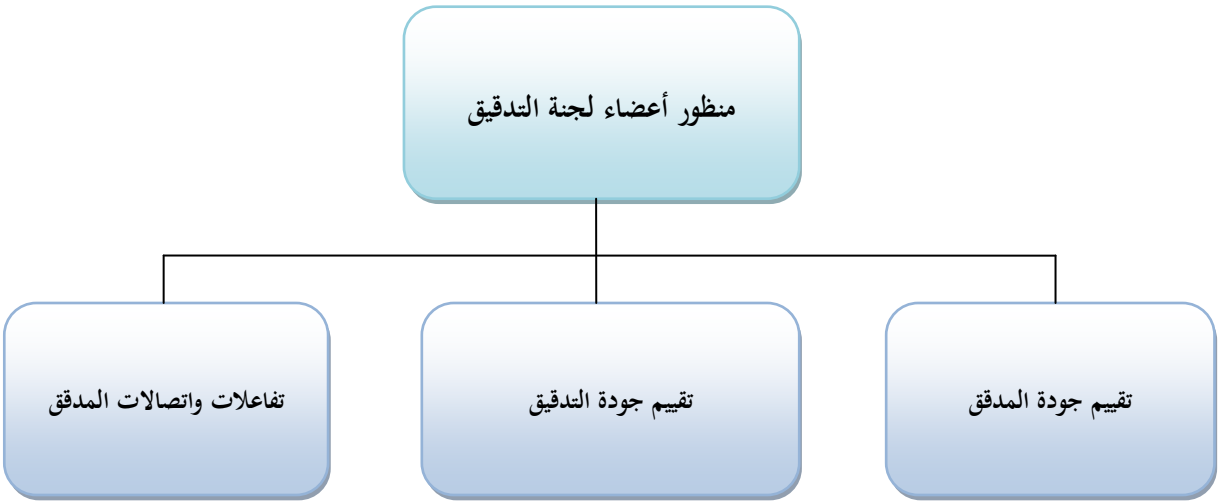
[3] عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري ، «**قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الكويتية**» ، مذكرة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012، ص: 55.

[4] اسراء كاظم عبيد حسن اللهيبي، «**نموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق**»، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 23، الفصل الثاني، 2013، ص: 264.

- درجة الثقة التي يقدمها المدقق الخارجي لمستخدمي القوائم المالية من خلال دقة المعلومات المقدمة وخلو القوائم المالية من أية تحريفات وأخطاء جوهرية.
- التزام المدقق بالمعايير المهنية، وتلبية المدقق لأهداف الأطراف المعنية بعملية التدقيق.
- تتحقق جودة التدقيق عندما يلتزم المدقق بكل معايير التدقيق المهنية المتعارف عليها، وآداب وقواعد السلوك المهني والإفصاح عن الأخطاء والمخالفات التي تم اكتشافها في القوائم المالية، وتلبية عملية التدقيق لاحتياجات ورغبات مستخدمي القوائم المالية.

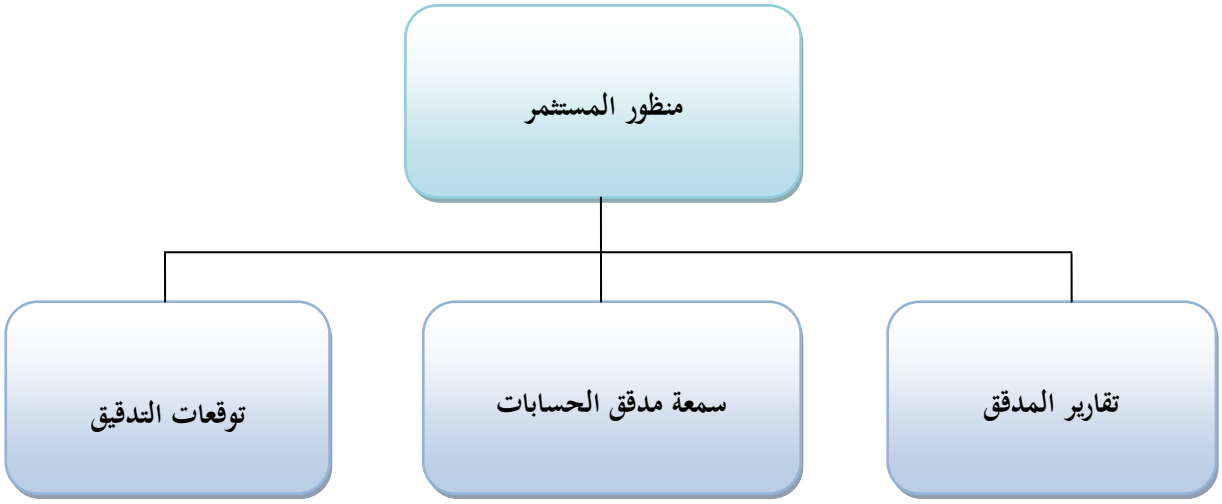
وفي ضوء التعاريف السابقة يمكن الوصول إلى تعريف شامل لجودة التدقيق: " هي أداء عملية التدقيق بكفاءة وفاعلية وفقا لمعايير التدقيق المقبولة قبولا عاما، ومدى قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والتزامه بالمعايير المهنية مع الافصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة والتقليل من مخاطر التدقيق، والعمل على تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية ".

الشكل رقم (1-1): جودة التدقيق من منظور أعضاء لجنة التدقيق



المصدر: (Audit Quality IAASB Perspective, January 2011)

الشكل رقم (1-2) : جودة التدقيق من منظور المستثمر



المصدر: (Audit Quality IAASB Perspective, January 2011)

ثانيا: أهمية جودة التدقيق الخارجي

تظهر أهمية جودة التدقيق الخارجي في أنها مطلب أطراف كثيرة تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المالية التي يعتمدها مراجع الحسابات الخارجي المستقل، كون أن هذا الأخير يسعى إلى إبداء رأي فني محايد حول صحة وسلامة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء الجوهرية وهذا ما يزيد من مصداقية القوائم المالية وتعبيرها بصدق عن الصورة الحقيقية للمنشأة، ويمكن بيان هذه الأطراف كما يلي[1] :

أ -**مراجع الحسابات**: يهتم مراجع الحسابات بأن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة وذلك من أجل تحسين سمعته وشهرته وموقفه التنافسي في مجال عمله.

ب -**إدارة الشركة**: تعتبر إدارة الشركة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، وبالتالي فإن تنفيذ عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها، ويساعدها في وضع الخطط المستقبلية، ومن ناحية أخرى فإن تقرير المراجع له ردود فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالشركة.

[1] خالد بن محمد التويجري، «**العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونين**» ، دراسة ميدانية، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، الرياض: جامعة الإمام محمد بن سعود الاسلامية، 2011، ص: 13.

ت- **البنوك:** تعتمد البنوك ومؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية المراجعة، وخاصة في منح القروض والتسهيلات البنكي، ومما لاشك فيه أن جودة عملية التدقيق سوف تؤثر إيجابيًا على جودة قراراتهم.

ث- **الدائنون:** يهتم الدائنون بالقوائم المالية المدققة من قبل مراجع قانوني خارجي لمنح العملاء تسهيلات ائتمانية بناء على تلك القوائم، ولاشك أن جودة التدقيق سوف تؤثر كثيرًا على قراراتهم في منح الائتمان.

ج- **الهيئات والأجهزة الحكومية:** تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات، وتسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم أعمال المراجعة والتدقيق وفقًا لمستوى عالٍ من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي، وجميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية التدقيق.

ح- **الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة:** تسعى كثير من الجمعيات المنظمة لمهنة المراجعة إلى إلزام مكاتب المراجعة والتدقيق بتحقيق مستوى عالٍ من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها، ووضعها في مكانها اللائق بين المهن الأخرى وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة وللخدمات التي تقدمها.

خ- من الناحية الاجتماعية فإن جودة التدقيق تعمل على زيادة ثقة الجمهور بالمهنة وتحسين نظرة المجتمع لها، الأمر الذي سينعكس على الارتقاء بسمعة مهنة التدقيق بشكل ايجابي[1].

ثالثا: أهداف جودة التدقيق الخارجي

هناك أهداف عديدة لجودة التدقيق، يمكن تلخيصها فيما يلي[2]:

- ✓ توفير الارشادات الخاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المدقق من أجل الالتزام بالمبادئ الأساسية بتفويض السلطة لمساعديه في مهمة التدقيق؛
- ✓ توفير الارشادات حول الاجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب التدقيق لتوفير القناعة المعقولة بنوعية التدقيق بصورة عامة والالتزام بإتباع وتطبيق المعايير المهنية؛
- ✓ كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل؛

---

[1] أحمد زياد جمال ابراهيم ، «**العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة ببيئة التدقيق**»، رسالة ماجستير في ادارة الاعمال غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة آل البيت، 2003، ص: 23.

[2] ليندة صولي، «**أثر جودة المراجعة في تطبيق فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية** »، مذكرة ماستر غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2014، ص: 9.

- ✓ تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدفق العمليات، وتحسين كفاءة وفاعلية أداء المهام، وتقليل الوقت والجهد المبذول في إعادة العمل؛
- ✓ تساعد على زيادة و تحسين معنويات أعضاء مكتب التدقيق وترفع من روحهم المعنوية؛
- ✓ تساعد على إيجاد أرضية مشتركة تكون منهجا يمكن من خلاله معرفة المكاتب الأخرى التي لها نفس الأهداف والخصائص لمناقشة المصالح المشتركة؛
- ✓ المساهمة في الجهد الوطني من أجل الارتقاء بمستوى المهنة؛
- ✓ تساهم في الحد من تعرض المدققين للمشاكل والمساءلات القانونية وتجنبهم الاتهام بالتقصير في أداء الواجب المهني.

رابعا: أنواع جودة التدقيق الخارجي

يمكن التفرقة بين الأنواع التالية لجودة التدقيق الخارجي للحسابات[1]:

1. الجودة الفنية للتدقيق:

يقصد بالجودة الفنية للمراجعة أنها الدرجة التي من خلالها تستوفي عملية المراجعة توقعات العملاء اتجاه الاكتشاف والتقرير عن الأخطاء والمخالفات المرتبطة بالشركة محل المراجعة وقوائمها المالية، ومن ثم فإن جودة المراجعة الفنية تدرس جودة النتائج لعملية المراجعة، وكيف يقوم المراجع بإيجاد الأخطاء في القوائم المالية بشكل أفضل أو اكتشاف الغش أو تحديد الاستمرارية.

2. الجودة الوظيفية للتدقيق:

تعرف الجودة الوظيفية للمراجعة الخارجية بأنها الدرجة التي من خلالها يمكن الوفاء بتنفيذ عملية المراجعة وتوصيل نتائجها حسب توقعات المستخدمين لتقرير المراجع، بحيث أن هذا الجانب من الجودة لا يمثل النتائج فقط، بل العملية في حد ذاتها، كون أن العملاء لا يقومون فقط بتقييم مقدرة المراجعين على اكتشاف الأخطاء وإنما أيضا قدرة المراجعين على تحديد نقاط الاهتمام للإدارة بخصوص تمويل الشركة والرقابة الداخلية أو إدارة الأعمال العامة عن طريق رأيهم عن دقة القوائم المالية، علاوة على ذلك على قدرتهم على فهم أنشطة العميل ولغته، وكذا متطلباته، بالإضافة إلى تقييم مهارات الاتصال.

---

[1] بن عيسى عبد الرحمان، «**الاتجاهات الحديثة لتحسين جودة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر في ظل إمكانية تبني المعايير الدولية للمراجعة**»، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، الجزائر: جامعة الجزائر3، 2017، ص-ص: 39-40.

خامسا: خصائص جودة التدقيق

حددت ارشادات جودة المراجعة الصادرة عن الاتحاد الاوربي الجودة في التدقيق على أنها: " الدرجة التي تحدد الخصائص الكامنة لتحقيق متطلبات التدقيق".

تتضمن هذه الخصائص ما يأتي[1]:

1. الأهمية:

أي مدى أهمية القضية التي تخضع للاختبار في التدقيق، وبالتالي يمكن أن تقيم بأبعاد متعددة، مثل الحجم المالي للعميل وتأثير أداء الزبون على المجتمع أو على القضايا المتعلقة بالسياسات الرئيسية؛

2. الموثوقية أو إمكانية الاعتماد:

يجب أن تعكس نتائج عملية التدقيق والاستنتاجات التي تتوصل إليها بشكل دقيق الظروف الفعلية فيما يتعلق بالقضية الرئيسية التي يتم اختبارها، وأن جميع التأكيدات في تقرير التدقيق أو ما تقدمه عملية التدقيق من آراء وتقارير أخرى مؤيدة وبشكل كامل من خلال البيانات التي تم تجميعها في عملية التدقيق؛

3. الموضوعية:

بحيث يتم انجاز عملية التدقيق بطريقة عادلة ونزيهة بدون أي ضرر أو محاباة، فالمراجع يجب أن يحدد تقييمه ورأيه بشكل كامل اعتمادا على الحقائق والتحليل الأساسي؛

4. المجال:

يجب أن تحدد خطة مهمة التدقيق بشكل ملائم جميع العناصر المطلوبة لمراجعة ناجحة، وتنفيذ عملية المراجعة بشكل كامل بطريقة مرضية لجميع العناصر المطلوبة للخطة المحددة للمهمة؛

5. التوقيت الملائم:

معنى ذلك تسليم نتائج التدقيق في الوقت الملائم، وقد يتضمن هذا تحقيق متطلبات النهايات أو القيود المحددة أو تسليم نتائج التدقيق عندما تكون مطلوبة لاتخاذ قرار حول سياسة معينة، أو عندما يكون من المتوقع أنها ذات فائدة أعظم في تصحيح نواحي أو مجالات ضعف الإدارة؛

---

[1] أمال محمد محمد عوض ، «**أثر ممارسة المراجعة غير المنتظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات**» ، مجلة كلية التجارة للبحوث العالمية، جامعة الاسكندرية، ، المجلد 45، العدد 02، 2008، ص-ص:41-42.

6. الوضوح:

أن يكون تقرير التدقيق واضحا وموجزا في تقديم نتائج عملية التدقيق وهذا يتضمن بشكل نموذجي الموثوقية والمجال، والنتائج وأي توصيات يمكن أن تفهم فورا من قبل القائمين على التنفيذ والقائمين على العملية التشريعية الذين قد لا يكونوا خبراء في القضايا التي حددت، ولكن قد يحتاجون للعمل وفقا للتقرير؛

7. الكفاءة:

يقصد بالكفاءة تخصيص الموارد على عملية التدقيق بشكل معقول في ضوء مدى أهمية ودرجة تعقيد عملية التدقيق؛

8. الفعالية:

يجب أن تلقى نتائج واستنتاجات وتوصيات عملية التدقيق الرد أو الاستجابة الملائمة من قبل المؤسسة التي تم تدقيق أعمالها، والحكومة والقائمين على عملية التشريعية.

سادسا: عناصر جودة التدقيق

تشمل جودة التدقيق السياسات والإجراءات التي ينبغي للمدقق أن يقوم بها سواء فيما يتعلق بشركات التدقيق بشكل عام أو بمكاتب التدقيق الخاصة، وذلك من أجل ضمان قيام مكاتب التدقيق بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير التدقيق، وتشمل عناصر جودة التدقيق على ما يلي[1]:

1. مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة داخل المنشأة:

ينبغي أن يضع المكتب سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز وجود ثقافة داخلية تقر بأن الجودة عنصر أساسي في أداء العمليات، وينبغي أن تقتضي مثل هذه السياسات والإجراءات من المدير التنفيذي للمكتب (أو ما يعادله في المنصب) أو في حال كان مناسبا مجلس الادارة للشركاء في المكتب تحمل المسؤولية المطلقة فيما يخص نظام رقابة الجودة المطبق، كما يجب أن يتمتع المسؤول عن هذا النظام بالخبرة والمقدرة الكافية والمناسبة والسلطة لتحمل تلك المسؤوليات؛

[1] IAASB, handbook of international quality control, auditing, review, other assurance and related services, volume01, ISQC01, PP : 39-73.

2. متطلبات السلوك الأخلاقي:

ينبغي أن يضع المكتب سياسات وإجراءات مصممة لتزويده بتأكيد معقول حول المكتب وموظفيه لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة وتتضمن هاته المتطلبات: النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، السرية والسلوك المهني؛

3. قبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة:

ينبغي أن يضع المكتب سياسات وإجراءات لقبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة، مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على أنها ستنفذ أو ستستمر في علاقات وعمليات في حال ما كان المكتب:

- ✓ مؤهل لأداء العملية وامتلاك القدرات، بما في ذلك الوقت والموارد المتاحة للقيام بها؛
- ✓ قادر على الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي؛
- ✓ الأخذ بعين الاعتبار نزاهة العميل وعدم امتلاك معلومات تقود المكتب للاستنتاج بافتقاره للنزاهة.

4. الموارد البشرية:

ينبغي أن يضع المكتب سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على أنها تمتلك عددا كافيا من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات والالتزام بالمبادئ الأخلاقية اللازمة من أجل :

- ✓ أداء عمليات وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛
- ✓ تمكين المكتب أو شراء العملية من إصدار التقارير المناسبة في ظل الظروف القائمة.

5. أداء العمليات:

ينبغي أن يضع المكتب سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على أن العمليات مؤدات وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها وأن شريك العملية أو المكتب يصدر تقارير مناسبة في الظروف القائمة، كما ينبغي أن يوضع فريق العمليات الأقل خبرة تحت إشراف فريق العمليات الأكثر خبرة، إضافة إلى وضع إطار محدد للتشاور بين مختلف شركاء العملية وذلك بأن يضع المكتب سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول حول:

- ✓ إجراء مشاورة مناسبة حول المسائل الصعبة أو المثيرة للجدل؛
- ✓ توفر الموارد الكافية لتمكين المكتب من إجراء المشاورة المناسبة؛
- ✓ توثيق طبيعة ونطاق هذه المشاورات والاستنتاجات والاتفاق عليها؛
- ✓ تطبيق الاستنتاجات التي يتم التوصل إليها من خلال هذه المشاورات.

6. المراقبة:

ينبغي أن يضع المكتب عملية مراقبة مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على أن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجود مناسبة وملائمة وتعمل بفعالية، ويتعين على هذه العملية أن:

- ✓ تشتمل على اعتبار وتقييم مستمرين لنظام رقابة الجودة في المكتب بما في ذلك إجراء فحص على أساس دوري لعملية منجزة واحدة على الأقل لكل شريك عملية،
- ✓ تقتضي توكيل مسؤولية عملية المراقبة لشريك أو شركاء أو أشخاص آخرين يملكون خبرة وسلطة كافية ومناسبة لتحمل تلك المسؤولية،
- ✓ تقتضي عدم إشراك أولئك الأشخاص الذين يؤدون العملية أو مراجعة جودة العملية في الفحص.

المطلب الثاني: ماهية أخلاقيات المهنة

تعتبر الأخلاقيات المهنية من العناصر المهمة للمهن التي تنشد النجاح والاستمرار وخدمة المجتمع، وبعد الانتشار الكبير لمهنة تدقيق الحسابات كونها ضرورية وإلزامية لكافة الشركات والمؤسسات المختلفة في دول العالم، ونظرا لما شهده العالم من تدهور وتزايد الفضائح الأخلاقية، اكتسبت هذه المهنة أهمية كبيرة وازدادت أعداد مكاتب التدقيق ومراجعي الحسابات وتفاوتت مهاراتهم وخبراتهم ومؤهلاتهم، وبالتالي أصبحت ثقة المجتمع بهم لا تتعزز إلا بوجود معايير وأسس تحكم هذه المهنة.

أولا: مفهوم أخلاقيات المهنة

ينطوي مفهوم أخلاقيات المهنة على معاني عديدة فليس هناك تعريف محدد ودقيق حيث:

تعريف 1: "الأخلاقيات المهنية لا تقتصر على المبادئ والقواعد الأخلاقية للفرد العادي، بل تتجاوز ذلك لتشكل مجموعة من القواعد بحيث تصبح قواعد مهنية واقعية وقابلة للتطبيق توجه أصحاب المهنة نحو السلوك المهني، وذلك يتطلب أن يلتزم المهنيون بالسلوك الأخلاقي الذي يعود بالنفع فيما بعد على المجتمع"[1].

تعريف 2: "كل ما تقره المنظمة باعتبارها المصدر الرئيسي لتقرير ما هو صواب أو خطأ داخل بيئة الأعمال"[2].

---

[1] محمود بكر خليل عبد العال، «**مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة و قواعد السلوك المهني–دراسة تطبيقية**» ، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، غزة: الجامعة الاسلامية، 2015، ص: 20.

[2] أحمد حلمي جمعة، «**المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق** »، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2012،ص:76.

تعريف 3: "مجموعة من الأسس التي يجب أن يعمل المهنيين بمقتضاها، مما يسهم في تعزيز الثقة مع الذين يتعاملون معهم من ذوي العلاقة "[1].

ويمكن أن نستخلص بأن أخلاقيات مهنة التدقيق هي: "مجموعة مبادئ تمثل القيم الأخلاقية التي تعد بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني السليم للمراجع، وهي تتمثل في الصفات التي يتوجب على المراجع التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة ورؤسائه وعملائه"[2].

ثانيا: أهمية أخلاقيات المهنة

سنحاول التطرق إلى أهمية أخلاقيات المهنة في شكل نقاط على النحو التالي[3]:

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

بالإضافة إلى كونها[4]:

- ضرورية لقيام المجتمعات واستمرارها وتماسكها ونجاحها في عملية البناء؛
- انعدامها يؤدي إلى الخداع والغش وانعدام الثقة وتغليب المصلحة الخاصة على المصلحة العامة.

---

[1] محمد عبد الغني المصري، «**أخلاقيات المهنة**»، مكتبة الرسالة الحديثة، عمان، 2005، ص: 16.

[2] وسن قاسم قاصد الديراوي، « **مدى التزام مراقبي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق**» ، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية، بحث ميداني في محافظة البصرة، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، العراق، 2010، ص: 42.

[3] أيمن زيد، أمينة بودراع ، «**دور تلاعبات أخلاقيات الأعمال في الحد من التلاعبات في السياسات المحاسبية**»، المؤتمر الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل مستجدات بيئة الاعمال الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مخبر الدراسات في العلوم التجارية يومي 04-2012/12/05، ص: 6.

[4] علي عبد القادر الذنيبات ، « **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق** »، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص: 109.

ثالثا: أهداف أخلاقيات المهنة

يمكن تلخيص أهداف أخلاقيات المهنة في النقاط التالية[1]:

- الحفاظ على استقلالية وموضوعية المراجع الفرد ومهنة المراجعة عامة، وأن هذا من أهم ما يميز قواعد السلوك المهني لمهنة المراجعة عن غيرها من المهن؛
- يجب أن يكون هناك تناسب بين حجم مكتب المراجعة مع حجم الشركة بحيث لا يكون هناك تأثير فكري على المراجع من خلال التهديد بعدم تجديد التعيين له إذا لم يوافق على تمرير بعض الأمور التي قد تضلل مستخدمي القوائم المالية؛
- يجب إنشاء مجالس للمراقبة مهمتها الأساسية مراقبة علاقة مكتب المراجعة بالعميل؛
- يجب تغيير مكاتب المراجعة بصورة إجبارية بعد عدد من السنوات.

وتهدف في تحقيق عدة أغراض، يمكن حصر أهمها في الآتي[2]:

- رفع مستوى مهنة المحاسبة والمراجعة والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته من بين المهن الأخرى؛
- تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمراجعين ورعاية مصالحهم المادية والمعنوية؛
- دعم وتكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأي الكفاءة في التأهيل العلمي والعملي للمراجع وحياده في عمله والشروط التي يضعها المشرع لمزاولة المهنة؛
- بث الثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المراجعين كالمستثمرين وأطراف أخرى، بأن المراجعين سوف يلتزمون عند تقديمهم للخدمات وتأدية الأعمال الموكلة إليهم على التزام معايير فنية ومستويات علمية ومهنية رفيعة.

رابعا: مصادر أخلاقيات المهنة

إن أخلاقيات المهنة بشكل عام تتأثر بشكل كبير بالقيم والتقاليد الاجتماعية والتشريعات المعمول بها في الدولة، وبالتالي تتحدد وترسم طبيعة العلاقة بين المدراء والعاملين داخل المؤسسات وكذلك العلاقة مع الأفراد ذوي العلاقة في المجتمع، حيث أن الأخلاقيات غيرت من طبيعة العمل الإداري في المؤسسات، حيث كان في

---

[1] ياسر شمس، «**قواعد وأخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة مدخل عربي ودولي مقارن (المملكة العربية السعودية– انجلترا)**»، متاح على http://mohasep.blogspot.com/2008/01/blog-post_26.html ، تاريخ الاطلاع: 2018/03/09.

[2] عمر ديلمي، «**نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية–دراسة حالة الجزائر**»، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الشلف: جامعة حسيبة بن بوعلي، 2017، ص: 21.

الماضي يتم التركيز على حماية مصالح مالكي الشركة وتعظيم الأرباح، أما الاتجاه الحالي للمؤسسات يعطي اهتماما كبيرا بالمسؤولية الاجتماعية والأخلاقيات، ويوجد ثلاثة مصادر رئيسية لأخلاقيات المهنة بشكل عام هي[1]:

1. القوانين والتشريعات والأنظمة والتعليمات:

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

2.العمليات التربوية والاجتماعية والمعتقدات الدينية:

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

3. الاعتقادات الشخصية للفرد:

حيث يتم من خلال هذه الاعتقادات تحديد المعايير التي ترتبط بشكل أساسي بسلوك الفرد وحريته في التصرف المناسب وفقا لمعتقداته.

خامسا: قواعد أخلاقيات المهنة

وهي تمثل الارشادات التفصيلية التي يجب أن يسير عليها المدقق في عمله حتى يكون ملتزما بالمعايير الأخلاقية العامة، وفيما يلي عرض لأهم قواعد أخلاقيات مهنة مدقق الحسابات[2]:

1 -**المقدرة:** ويتحمل المدقق المسؤوليات التالية:

- ✓ المحافظة على مستوى ملائم من الجدارة المهنية وذلك بالتطوير المستمر لمعارفهم ومهاراتهم؛
- ✓ أداء الواجبات المهنية طبقا للقوانين والتعليمات والمعايير الفنية الملائمة؛
- ✓ إعداد تقارير وتوصيات كاملة بعد إجراء تحليل ملائم للمعلومات التي يمكن الاعتماد عليها.

[1] محمود بكر خليل عبد العال، مرجع سابق، ص: 22.

[2] نوال صبايحي، مرجع سابق، ص-ص: 41-42.

2 -**السرية** : ويتحمل المدققون المسؤوليات التالية:

- ✓ الامتناع عن الافصاح عن أية معلومات يحصلون عليها من خلال العمل، إلا في حالة وجود التزامات قانونية بهذا الإفصاح؛
- ✓ إعلام المساعدين بما يتعلق بسرية المعلومات التي يحصلون عليها في حالة التصريح بذلك، ومتابعة أنشطتهم للتأكد من المحافظة على السرية؛
- ✓ الامتناع عن استخدام المعلومات السرية التي تتاح لهم، من خلال العمل وذلك للحصول على ميزة غير أخلاقية أو غير قانونية.

3 -**الإستقامة**: ويتحمل المدقق المسؤوليات التالية:

- ✓ تجنب مواقف تعارض المصالح الفعلية أو الظاهرة وتقديم النصائح لجميع الأطراف عن أي تعارض محتمل؛
- ✓ الامتناع عن الارتباط بأي شكل يمكن أن يحد من قراراتهم على تنفيذ واجباتهم في إطار أخلاقي؛
- ✓ رفض هدية أو ميزة أو مجاملة من شأنها التأثير في تصرفاتهم؛
- ✓ الإمتناع عن التأثير السئ المباشر وغير المباشر على تحقيق الأهداف القانونية والأخلاقية للمؤسسة؛
- ✓ توصيل المعلومات الملائمة؛
- ✓ الإمتناع عن الدخول في أي نشاط من شأنه أن ينقص من قدر المهنة.

4 -**الموضوعية**: وعلى المحاسب الوفاء بالمسؤوليات التالية:

- ✓ توصيل المعلومات بعدالة وموضوعية؛
- ✓ الافصاح الكامل عن جميع المعلومات الملائمة التي يمكن التوقع بدرجة معقولة، أنها تؤثر على فهم مستخدم المعلومات للتقارير والتعليقات أو التوصيات المعروضة.

5 -**السمعة** : وهي أن يكون المدقق صادقا أمينا ملتزما بآداب وسلوك المهنة، لا يتهاون في أبسط المخالفات، يلتزم بالدقة والحرص وبذل الجهد الكافي، يؤدي عمله بصبر ومهارة، حسن التعامل مع الآخرين، كل هذا يؤدي إلى سمعة طيبة للمدقق.

6 -**الأنشطة غير القانونية** : يتعين على المدقق أن يمارس عمله دون مخالفة القوانين والتعليمات الصادرة عن الجهات الحكومية والرسمية، والامتناع عن المشاركة في أنشطة تخالف القوانين والتعليمات مع العميل، أو مع زميل مهني، ومن أبرز تلك الأنشطة ما يتعلق بالتهرب الضريبي.

7 -**الدعاية والإعلان**: يمكن للمدقق أن يمارس الاعلان الاخباري، الذي يمكن للجمهور من التعرف إلى نوع الخدمات المقدمة.

ولقواعد أخلاقيات المهنة عدة أنواع حسب الزاوية التي ينظر إلى هذه القواعد، لذلك سوف نتطرق إلى أبرز هذه الأنواع كما يلي[1]:

أ -**من حيث السلطة أو الجهة التي وضعتها**: وتقسم إلى نوعين:

1 -**قواعد قانونية**:

ويقصد بها تلك القواعد التي يضعها المشرع التي تتضمن القوانين المنظمة للمهنة أو التي تحكم الرقابة على حسابات الوحدات، ومن أمثلتها لا يجوز للمدقق أن يحاول الحصول على عمل من الأعمال المتعلقة بمهنته عن طريق الاعلان أو بأي طريقة يعتبر مخلا بكرامة المهنة.

2 -**قواعد تنظيمية**:

ويقصد بها تلك القواعد التي تصدر من المنظمات المهنية لحث المحاسبين والمدققين على الالتزام بآداب المهنة وسلوكها مثل القواعد التي وضعتها نقابة المحاسبين والمدققين.

ب- **من حيث شكل صدورها و وسيلة إثباتها**: تقسم إلى نوعين:

1 -**قواعد مكتوبة**:

هي التي دونت كتابة في وثيقة مكتوبة سواء قانون يصدر من سلطة تشريعية أو قرار من السلطة التنفيذية أو توصيات من منظمات مهنية.

2 -**قواعد عرفية**:

نعني بها تلك القواعد والمبادئ التي لا تتضمنها وثيقة مكتوبة وإنما يتعارف عليها المدققون على اتباعها وينظرون إليها على أنها دستور جامع ومجموعة من الآداب والتقاليد التي يعمل على توفيرها الوعي المهني بين المزاولين للمهنة.

[1] محمد عثمان عبد الرزاق، «**أصول التدقيق والرقابة الداخلية**»، الطبعة الثانية، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، 1999، ص: 34.

المطلب الثالث : الالتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي والتحديات التي تواجه تطبيقها

أصبحت مهنة التدقيق كغيرها من المهن الأخرى لها معاييرها ومبادئها وأخلاقها المتعارف عليها دوليا، حيث كان للهيئات والمنظمات الدولية موقف اتجاه الالتزام بالأخلاقيات المهنية وتطبيقها، وللمدقق الخارجي دور في التحسيس بالالتزام بها، غير أنه من خلال ممارسة مهنة التدقيق الخارجي واجه المهنيين تحديات تواجه تطبيقها وذلك راجع إلى مختلف الجوانب المحيطة بالمدقق ومهنة التدقيق.

أولا: موقف المنظمات والهيئات الدولية من الالتزام بأخلاقيات المهنة

إن مهنة التدقيق بحاجة ماسة إلى من يرفع مستواها المهني من خلال كوادرها والممارسين لها، مما يستوجب الالتزام بمبادئ وسلوكيات المهنة وأخلاقياتها وعلى المدقق أن يتحلى بآداب المهنة وسلوكها، وإن لم يتحلى بها يعد ناكبا عن السبيل لأنه فرط بآداب وأخلاقيات وسلوكيات مهنته وقد أصدرت العديد من المنظمات والهيئات الدولية مبادئ وقواعد ومعايير لآداب وأخلاقيات وسلوكيات المهنة، ويعد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) هو أول من أصدر دليلا لآداب وسلوكيات المهنة عام 1971، وخضع الدليل لعديد من تطورات وإعادة الصياغة للأخذ بالمتغيرات المستجدة في بيئة المحاسبة والتدقيق[1].

ثانيا: دور المدقق الخارجي في التشجيع بالالتزام بأخلاقيات المهنة

إن سعي المدقق الخارجي لضمان الالتزام بأخلاقيات المهنة والتشجيع على الالتزام بها، تعد من الجهود التي يبذلها لترسيخ القيم وتعزيز السلوكيات الأخلاقية بالبيئة التدقيقية، وعليه يمكن تلخيص جهود المدقق الخارجي في توجيه المحاسب للتحلي بأخلاقيات المهنة فيما يلي:

- توجيه القيادة والمسؤولين للالتزام بأخلاقيات المهنة فكلما ابتعد هؤلاء عن أخلاقيات المهنة كلما شجع الموظفين (المحاسبين) على عدم الالتزام بهذه الأخلاقيات، مع التذكير بالعقوبات المطبقة من قبل مسؤولي الشركة في حالة عدم احترام أخلاقيات المهنة[2].
- تفعيل التشاور وتبادل الرأي للقائمين على التنمية الأخلاقية والسلوكية بين المحاسبين والمهتمين بالتكوين العلمي والعملي لهم حتى يكون هناك تكامل سوف يؤدي إلى ارتفاع جودة خدمات المحاسبة[3].

---

[1] سهام مصباح، «**أثر القيادة والثقافة الأخلاقية على سلوك المدقق في المؤسسة الاقتصادية**»، دراسة ميدانية، مذكرة ماستر غير منشورة، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر، 2015، ص: 26.

[2] عائشة نساب، «**مدى قدرة التدقيق الخارجي في إرساء مباد ئ حوكمة الشركات من خلال سد الفجوة الأخلاقية بين الإدارة والمساهمين**»، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، البليدة: جامعة البليدة 2، 2017، ص:167.

[3] نفس المرجع، ص:167.

- قيام المدقق الخارجي بدوره كفاحص قانوني والتزامه العناية المهنية في تخطيط برنامج كشف الغش والفساد الإداري خاصة فيما يتعلق بدوافع المحاسب لارتكاب الغش والفساد[1].
- تنبيه الإدارة إلى تفعيل القيم الأخلاقية في صورة عملية، إذ يتعين عليهم أن ينفذوا عمليات التعيين والفصل وتوزيع الحوافز والمكافآت من خلال الالتزام بالقيم الأخلاقية.
- العمل على تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمدققين الداخليين ورعاية مصالحهم المادية والمعنوية[2].

ومنه نستنتج أنه بالرغم من صدور عدة مواثيق ومراسيم أخلاقية تدعو في مضمونها إلى مراقبة أداء المهنيين كمحاولة لضمان عمل الشركة وفقا للأخلاقيات المهنية، إلا أننا نجدها صعبة التطبيق، فالخلل ليس في القوانين وإنما يكمن في مطبقي القوانين والأخلاقيات حيث أنها أمور لا يمكن إلزام الغير بها، بل هي عبارة عن مكتسبات نابعة من عدة عوامل اجتماعية يحكمها الدين والتربية والمجتمع والمحيط، وبغرض إنجاح أي قانون، ببساطة علينا وضع الشخص المناسب في المكان المناسب.

ثالثا: التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي

يواجه الالتزام بأخلاقيات المهنة التدقيقية في الواقع العملي مجموعة من التحديات يمكن تقسيمها إلى ثلاث مجموعات:

أ. التحديات المتعلقة ببيئة العمل الذي يعمل فيه المحاسب:

وتتمثل هذه التحديات بالتحديات البيئية التي تواجه أخلاقيات مهنة التدقيق في التطبيق، وهناك وجهتا نظر تبينان لنا هذه التحديات وهي[3]:

- المعتقدات الدينية السائدة في المجتمع الذي يعمل فيه المحاسب إذ أن تحديد ما يجب أن يكون مؤثرا بمعتقدات المحاسبين العاملين وبقناعتهم من أن سلوكهم يتفق مع ما يريده الله سبحانه وتعالى أو يتنافى، ولاسيما وأن الثواب والعقاب من الله، ومن ثم فليس من حق الوحدة الاقتصادية أو أي منظمة مهنية أخرى أن تجتهد في وضع دليل إرشادي متناف في بعض مفرداته أو جميعها مع التفسير الديني السائد على اختلاف أديانهم.

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاته، «**قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية**» ، مدخل مصري وعربي ودولي مقارن، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2009، ص:17.

[2] طه أحمد حسن أرديني، «**التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق**»، دراسة لآراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل، كلية الادارة والاقتصاد، تنمية الرافدين، المجلد 85، العدد 29، جامعة الموصل، 2007، ص: 159.

[3] نفس المرجع، ص-ص: 162-163.

- الصعوبات الناشئة عن الوحدة الاقتصادية التي يعمل فيها المحاسب، حيث يعتقد البعض بأن هناك مسببات تحول دون التزام المحاسب بالأحكام والقواعد الأخلاقية، ومن ثم فإن تطبيق الأخلاقيات في الخدمة حالة مستحيلة أو أنها غير ضرورية أو أنها أخلاقيات غير قابلة للتطبيق، وبصرف النظر عن الرؤية الفلسفية التي ينطلق منها هؤلاء في تفسيرهم لإمكانية أو ضرورة اعتماد المحاسب على مجموعة مبادئ وقيم أخلاقية فإن هناك وجهتي نظر تبين لنا طبيعة التحديات البيئية الناشئة من الوحدة الاقتصادية التي يعمل فيها المحاسب وربما يبرر وجهات النظر المشار إليها سابقا وما سنبينه في الآتي:

1. الأخلاقية الحيادية:

تقوم أخلاقية المهنة على افتراض بأن المحاسبين في الوحدة الاقتصادية يعتمدون أحكاما أخلاقية تتلاءم وثقافة الوحدة الاقتصادية التي يعملون فيها أو التخلي عن العمل ويذهب أنصار هذا الرأي إلى أبعد من ذلك، إذ يعتقدون بأن المشكلة لا تكمن في كيفية ايجاد مجموعة مبادئ أخلاقية لكل مهنة أو لكل وحدة اقتصادية، وإنما تكمن في كيفية إتاحة الفرصة للمحاسب لكي يعترض على بعض السياسات بما يحقق أهداف الوحدة الاقتصادية.

2. أخلاقيات الهيكل:

الافتراض السابق، فإن المحاسبين غير مسؤولين عن فحوى السياسات أو القرارات التي تتبناها أو يتخذها المستوى الأعلى، وعليه فإن الوحدة الاقتصادية بشكل عام هي موضوع الحكم الأخلاقي وليس لمثل هؤلاء الموظفين يد في قراراتهم.

ب. التحديات المتعلقة بتنظيم المهنة نفسها والتأهيل والتدريب العملي:

هناك عدة تحديات متعلقة بتنظيم المهنة المحاسبية، بشكل عام يمكن تلخيص أهمها فيما يلي [1]:

- عدم وجود قواعد تنظيم مهني فاعل ينتمي إليه المحاسب، ويطلب منه إبداء الرأي أو اتخاذ المواقف عند الضرورة.
- عدم وجود قواعد للسلوك المهني واضحة تلزم المحاسبين بشرف المهنة.
- عدم وجود قوانين تعزز مكانة المهنة في الحياة الاقتصادية، وتضمن حرية التعبير عن الرأي المحاسبي الصريح.

[1] نوال صبايحي، مرجع سابق، ص: 47.

- ضعف الترابط بين التنظيمات المهنية القائمة في الدولة فيما يتعلق بالتدريب ورفع الكفاءة المهنية للمحاسب وخاصة بقواعد السلوك المهني.
- قصور التشريعات الحكومية الملزمة للمحاسب بتطبيق قواعد السلوك المهني وعدم مواكبتها للتطورات الحديثة الخاصة بتلك القواعد.
- السماح بإجراء امتحان امتهان العمل المحاسبي اعتمادا على الخبرة وحدها دون التخصص المحاسبي.

أما التحديات التي تواجهها المهنة المحاسبية والمتعلقة بالتأهيل العلمي والتدريب العملي فيمكن ايجاز أهمها في التحديات التالية:

- ضعف التأهيل النظري والعملي للمحاسب في الجامعات والمعاهد للقيام بالمهمات التي تتطلبها المهنة بخصوص السلوك المهني للمحاسب.
- عدم وجود دورات تأهيلية للمحاسب في بدء تعينه لتعريفه بالقواعد الأخلاقية للسلوك المهني والقوانين التي تشير إلى ذلك.
- عدم توافر الفرصة لمواكبة مستجدات المهنة من خلال الاشتراك بالندوات والمؤتمرات المتخصصة بقواعد السلوك المهني.
- عدم كفاية الدورات التدريبية على العمل المحاسبي المطلوب من المحاسب بشكل عام أو التعريف بقواعد السلوك المهني.
- عدم توافر مراكز خبرة وتدريب في مجال المحاسبة توضح القواعد الأخلاقية للمهنة على الرغم من الحاجة إليها.

ت. التحديات الناشئة عن التعارض بين المبادئ الأخلاقية ذاتها:

إن مسؤولية المحاسب لا تتحدد بمعيار واحد وإنما بمجموعة مركبة من المعايير الأخلاقية والفنية والمهنية والتنظيمية، وإذا ما تعارضت هذه المعايير مع بعضها البعض، فإن ما ينتج غالبا هو مشكل في التفكير وفي التنفيذ، لهذا فبالإضافة إلى التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات المهنة المحاسبية هناك مجموعة من العوامل الأخرى التي تؤثر فيها ناشئة عن التعارض بين المبادئ الأخلاقية ذاتها، يمكن ملاحظة أهمها فيما يلي[1]:

[1] محمد صدام محمود، علي إبراهيم حسين، محمد حامد أحمد، «**أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات التقارير المالية– دراسة حالة**»، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 04، العدد07، 2011، ص: 413.

- عدم قدرة المحاسبة في تمثيل أو ترجمة نشاط المؤسسات بصورة دقيقة، خاصة فيما يتعلق بالتحولات المالية الكبيرة التي نتج عنها صعوبات في معالجة بعض الوسائل المالية كالمشتقات المالية.
- نتيجة لعدم تطابق المعايير المحاسبية مع متطلبات الاسواق المالية منها على وجه الخصوص، ظهرت نزعة جديدة نحو التلاعب في المعلومات المحاسبية.
- ضعف الأداء في مهنة التدقيق أثر تأثيرا مباشرا على المهنة المحاسبية، انطلاقا من أن مخرجات الثانية هي المادة الأولية أو مدخلات المهنة الأولى، ومن أهم صور ضعف الأداء هو الغياب المتزايد لمعيار الاستقلالية.

خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق يمكننا القول أن الأزمات المالية العالمية التي مست كبرى الشركات المالية، وانهيارات الاقتصاد العالمي نتيجة الفساد المالي والإداري الذي كان يسود شركات التدقيق آنذاك أدى إلى زيادة الاهتمام بجودة التدقيق الخارجي كأحد دعائم الثقة في المهنة والتمكن من اكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية، إضافة إلى قيام المنظمات والجمعيات المهنية بالبحث عن وسائل جديدة لضبط أخلاقيات المهنة، وذلك من خلال الالتزام بالسلوك والقواعد الأخلاقية لأثرها الايجابي على جودة تقارير مراجع الحسابات وبالتالي تؤثر على جودة التدقيق الخارجي، والجهود المبذولة من طرف المدقق الخارجي للترويج بالالتزام بالأخلاقيات المهنية بغية تجاوز التحديات التي تعترض تطبيقها.

الفصل الثاني:

إنعكاسات أخلاقيات المهنة على جودة التدقيق الخارجي

تمهيد:

لقد اهتمت العديد من البلدان بتطوير أداء مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال استصدار العديد من القوانين والأنظمة المهنية التي تعمل على تنظيم أداء المهنة ورفع مستواها، بالإضافة إلى جهود المؤسسات المهنية في تلك البلدان في إصدار المعايير والإرشادات التي تحكم العمل المهني، وقد حاز البعد الأخلاقي والسلوكي في أداء مراجع الحسابات على النصيب الأوفر من هذا الاهتمام، وهو ما ألقى على كاهل مراجعي الحسابات عدة مسؤوليات يتعين عليهم الانتباه إليها ومراعاتها أثناء مزاولة أعمالهم.

وبعد الانهيارات التي طالت العديد من الشركات الكبرى نتيجة تدقيق حساباتها بعيدا عن تطبيق المبادئ والقواعد الأخلاقية، واجهت مهنة التدقيق ضغوطات عديدة من أطراف خارجية لتعزيز وتحسين جودة التدقيق، أدت هذه الضغوطات إلى الحاجة المستمرة لدراسة مؤشرات قياس جودة التدقيق الخارجي انطلاقا من أخلاقيات المهنة.

وسيتم التطرق في هذا الفصل إلى دراسة ما يلي:

المبحث الأول: نماذج أخلاقيات المهنة وفق المواثيق الدولية والمحلية

سنتناول في هذا المبحث نماذج دولية من مواثيق أخلاقيات مهنة المحاسبة من خلال التطرق إلى ما تحويه هذه المواثيق ثم سنعرض بعض النماذج لأخلاقيات المهنة لبعض الدول العربية وأخيرا سنذكر أهم القوانين التي تضمنت تنظيم مهنة التدقيق والمحاسبة في الجزائر.

المبحث الثاني: أخلاقيات المهنة كمؤشر لقياس جودة التدقيق الخارجي

سنتطرق في هذا المبحث إلى عرض بعض مؤشرات قياس جودة التدقيق الخارجي من منظور أخلاقيات المهنة بالتطرق إلى الدراسات التي قاست جودة التدقيق الخارجي من خلال عامل فأكثر وأخرى من منظور أخلاقيات المهنة ككل، ثم إلى علاقة أخلاقيات المهنة بجودة التدقيق الخارجي بالتعرض إلى العوامل المؤثرة في أخلاقيات المهنة، أثر الالتزام بالأخلاقيات المهنة على التدقيق الخارجي وأثر أخلاقيات المهنة على جودة التدقيق الخارجي.

المبحث الأول: نماذج أخلاقيات المهنة وفق المواثيق الدولية والمحلية

نظـرا للأهمية الكبيرة التي تحظى بها قواعد السلوك المهني وضرورة التزام مراجعي الحسابات بهذه القواعد، فقد كان لزاما على المؤسسات المهنية الدولية والإقليمية والمحلية أن تبدي اهتماما كبيرا بذلك.

فعلى الصعيد الدولي قامت عدة مؤسسات مهنية دولية بالعديد من الإصدارات الخاصة بقواعد السلوك لمهنة المحاسبة والمراجعة، أما على الصعيد الإقليمي فقد اهتمت العديد من المؤسسات المهنية العربية بقواعد السلوك المهني، وعلى الصعيد المحلي فقد قامت الجزائر كغيرها من الدول بإصدار قوانين منظمة للمهنة عن طريق إصدار القانون 91-08 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ثم تلاه صدور المرسوم التنفيذي 96-136 المنظم لقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وصدور القانـون 10-01 الذي يعتبر آخر قانون منظم لمهنةالخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمحدد لشروط وكيفيات ممارسة هذه المهن الثلاثة.

المطلب الأول: نماذج دولية من مواثيق أخلاقيات مهنة المحاسبة

وضعت العديد من الهيئات والمنظمات الدولية مواثيق أخلاقية رسمية خاصة بها، ويتمثل الهدف من إعداد هذه المواثيق في تشجيع كافة المزاولين للمهنة على العمل الأخلاقي من خلال توفير دليلا للسلوك الأخلاقي ومن بين هذه المواثيق نجد:

أولا: الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

هي منظمة عالمية للمحاسبة تأسست سنة 1977 تهدف إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال وضع معايير تتعلق بمجالات مراجعة الحسابات والضمان، والتعليم، أخلاقيات وقواعد آداب مهنة المحاسبة والمراجعة، كما يصدر الإتحاد توجيهات لتشجيع المحاسبين المحترفين في الشركات على الأداء بمستوى عال، حيث قام بوضع المعايير التالية[1]:

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

[1] نور الهدى عليوة، « **مدونة أخلاقيات المهنة في الارتقاء بالعمل المحاسبي في الجزائر** »، مذكرة ماستر غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة: جامعة قاصدي مرباح، 2015، ص: 9.

I-مباديء السلوك المهني:

يعمل الإتحاد الدولي للمحاسبين (**IFAC**) مع أعضاء منتمين له لحماية المصلحة العامة من خلال تشجيع المحاسبين بكافة أنحاء العالم باستخدام مهنة عالية الجودة،كما يعمل على تطوير وتحسين مهنة المحاسبة.

ولهذا قام الإتحاد الدولي بإصدار دليل مهني للمراجعة الدولية، وحسب الإتحاد الدولي للمحاسبين فإن مبادئ مهنة المحاسبة تتمثل في[1]:

1.النزاهة:

يفرض مبدأ النزاهة على كل المهنيين العاملين في مجال المحاسبة والمراجعة بأن يكونوا على قدر من الاستقامة والأمانة في كل من علاقاتهم المهنية وعلاقات الأعمال،كذلك تتضمن النزاهة بأن يتحلى المهنيون بالصدق والعدل أثناء تنفيذ مهامهم.

كما يقضي مبدأ النزاهة بأن لا يرتبط اسم مراجع الحسابات بأية تقارير أو معلومات أو اتصالات في حال كانت هذه التقارير أو المعلومات تتضمن ما يلي:

- ✓ بيانات مالية محرفة أو مضللة؛
- ✓ تقارير تحتوي على معلومات أو حسابات معدة بإهمال؛
- ✓ تقارير ومعلومات غير مكتملة بسبب الحذف، أو فيها نوع من الغموض الذي قد يؤدي إلى التضليل.

2.الموضوعية:

مبدأ الموضوعية يعني بألا يكون مراجعوا الحسابات متحيزين أثناء تأديتهم لمهامهم، كذلك عدم تأثرهم بالآخرين حتى يتأثر حكمهم المهني الخاص بالمنشأة التي يقومون بمراجعة حساباتها، حيث إن مراجعي الحسابات قد يتعرضوا أثناء تأديتهم لمهامهم لحالات قد تضعف من موضوعيتهم، كذلك فإنه من غير العملي تحديد أو وصف هذه الحالات بالتحديد لكن بشكل عام لا يجوز لمراجعي الحسابات تأدية خدمات مهنية في حالة وجود علاقة أو تحيز قد يترتب عليها تغيير حكمهم المهني الخاص بالخدمات المقدمة.

3.الكفاءة والعناية المهنية:

يفرض مبدأ الكفاءة والعناية المهنية على جميع مراجعي الحسابات بأن يلتزموا بما يلي:

- ✓ المحافظة على المعرفة والمهارة بالمستوى المطلوب وذلك لضمان حصول العملاء وأصحاب العمل على خدمات ذات كفاءة مهنية عالية؛

[1] محمود بكر خليل عبد العال، مرجع سابق، ص: 34.

- ✓ تأدية المهام باجتهاد وفقا للمعايير المهنية والفنية المطبقة عند تأدية الخدمات المهنية؛

كذلك فإن الخدمة المهنية ذات الكفاءة العالية تتطلب ممارسة الحكم السليم في تطبيق المعرفة والمهارات المهنية عند تأدية خدمة معينة، ويمكن تقسيم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين منفصلتين:

- ✓ تحقيق الكفاءة المهنية؛
- ✓ المحافظة على الكفاءة المهنية.

لذلك تتطلب المحافظة على الكفاءة المهنية وجود وعي مستمر وفهم للتطورات الفنية والمهنية والتجارية ذات الصلة، كذلك فإن التطوير المهني المستمر يمكن مراجعي الحسابات من تطوير قدراتهم والمحافظة على مستوى مرتفع من القدرات للقيام بمهامهم بشكل أكثر كفاءة ضمن البيئة المهنية.

كما ينبغي على مراجع الحسابات أن يتخذ خطوات معقولة للتأكد من أن الأشخاص الذين يعملون تحت سلطته بصفة مهنية يمتلكون مهارات تدريب وإشراف مناسبة، كذلك يجب على المراجعين أن يطلعوا العملاء وأصحاب العمل والمستخدمين الآخرين على القيود الملازمة للخدمات التي يقدمها المراجع.

4.السرية:

يفرض مبدأ السرية من مراجعي الحسابات الامتناع عن التالي:

- الكشف عن أية معلومة سرية خاصة بالشركة أو صاحب العمل – والتي يتم الحصول عليها كنتيجة لعلاقات مهنية وعلاقات العمل– دون تفويض محدد باستثناء وجود حق أو واجب مهني وقانوني يتطلب بالكشف عن هذه المعلومات؛
- استخدام المعلومات السرية التي يتم الحصول عليها كنتيجة لعلاقات العمل وعلاقات مهنية لمصلحة شخصية أو لمصلحة طرف ثالث.

كما ويجب على مراجعي الحسابات المحافظة على السرية حتى في البيئة الاجتماعية، وهذا يعني بأن يكون المراجع يقظا لإمكانية الكشف غير المقصود عن بعض المعلومات السرية لأحد شركاء العمل أو لأحد أفراد العائلة، كذلك يجب على المراجع بأن يحافظ على السرية التي تخص العملاء أو أصحاب العمل المحتملين، إضافة إلى ذلك ينبغي على المراجع اتخاذ الخطوات المعقولة لضمان احترام المرؤوسين لمبدأ المحافظة على السرية.

في بعض الأحيان يتطلب مبدأ السرية بأن يقوم المراجع بالإفصاح عن المعلومات السرية كما في الحالات التالية:

- يكون الكشف عن المعلومات السرية مسموح به قانونيا ومصرح به من قبل العميل أو صاحب العمل؛
- يكون الكشف عن المعلومات السرية مطلوب قانونا مثل: الحصول على وثائق أو أدلة في سياق تنفيذ إجراءات قانونية، أو الكشف عن المعلومات السرية للسلطات المختصة بحيث تمثل هذه المعلومات تعديلات وانتهاكات للقوانين.

كما يوجد حق مهني للكشف عن المعلومات (المسموح بها قانونيا)، في بعض الحالات مثل:

- الإمتثال إلى مراجعة وضبط الجودة لإحدى الهيئات المهنية؛
- الإستجابة لتحقيق أو طلب لإحدى الهيئات التنظيمية؛
- حماية المصالح المهنية لأحد المراجعين والمهنيين ضمن السياق القانوني.

5.السلوك المهني:

إن مبدأ السلوك المهني يلزم المراجعين بالتقيد بالأنظمة والقوانين ذات الصلة بالإضافة لتجنب أي عمل قد يسئ إلى سمعة المهنة، لذلك ينبغي على المراجعين عند تسويق وترويج أنفسهم وأعمالهم بألا يسيئوا إلى سمعة المهنة بل يجب أن يتمتعوا بالصدق والأمانة، وألا يقوموا بإبداء إدعاءات مبالغ فيها حول الخدمات التي يمكن تقديمها وكذلك المؤهلات التي يملكونها والخبرات التي اكتسبوها، وكذلك عدم إبداء أية إشارات مسيئة أو مقارنات غير مؤكدة مع أعمال الآخرين.

II- قواعـد السلـوك المهنـي:

حددت منظمة المعايير والمبادئ التوجيهية مراقبة مدونة قواعد السلوك المهني لممارسة مهنة المراقبة القانونية لحسابات الشخص القائم الالتزام بمجموعة من القواعد نذكر منها[1]:

1.الإستقلالية والموضوعية:

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

2.العناية المهنية:

يجب أن يتحمل محافظوا الحسابات المسؤولية العامة على العناية بمهمتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج، أي على محافظ الحسابات بذل العناية المهنية الكافية والإشراف على مساعدته والتأكد من الأدلة والبراهين المتحصل عليها وإبداء رأي فني محايد.

[1] نور الهدى عليوة، مرجع سابق، ص: 11.

3.الكفاءة المهنية:

لكي يزاول محافظ الحسابات نشاطه على أكمل وجه يجب أن يتمتع بتأهيل علمي وعملي واكتساب معارف مختلفة.

- معرفة معمقة في المحاسبة والتمكين الكبير من التنظيم المحاسبي وتقنيات المراجعة؛
- معارف كافية في قانون الأعمال للتعرف على حدود مهنته ومسؤولياته من جهة التدقيق المعمق في الجانب القانوني والتشريعي للمؤسسة.

ثانيا: المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)

قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بوضع أول دليل لقواعد السلوك الخاصة بمهنة المحاسبة والمراجعة في سنة 1917 تحت عنوان ميثاق السلوك المهني، وخضع هذا الدليل للعدد من التطورات وإعادة الصياغة لمواكبة المستجدات في بيئة المحاسبة والتدقيق[1].

تم صياغة ميثاق السلوك المهني الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في شكل عدد من العبارات العامة عن السلوكيات المثالية والقواعد المحددة، تبين السلوك غير المقبول وتحث على تحقيق السلوكيات المثالية:

ويتشكل من أربعة أقسام:

- ✓ مبادئ السلوك المهني؛
- ✓ قواعد السلوك المهني؛
- ✓ تفسيرات لقواعد السلوك؛
- ✓ القواعد والأحكام الأخلاقية الصادرة.

حيث توفر المبادئ معايير عالية للسلوك الأخلاقي بينما تعد القواعد عبارات شديدة التحديد والشكل رقم (2-1) يبين ذلك:

[1] علي شكري، «**الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي** »، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد الثاني ، العدد 22، الجلفة: جامعة زيان عاشور، ماي 2015، ص: 14.

الشكل رقم (2-1):قواعد السلوك المهني الصادر عن المعهد الأمريكيAICPA



المصدر: محمود بكر خليل عبد العال، مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني، ص: 31.

وقد تم تنظيم أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة من قبل المعهد كالآتي[1]:

1 -معايير السلوك المهني:

- الأمانة والنزاهة؛
- الموضوعية والاستقلالية؛
- العناية الواجبة؛
- مدى وطبيعة الخدمات التي يقدمها.

2 -قواعد السلوك المهني:

- عدم تحريف الحقائق؛
- بذل العناية الواجبة؛

[1] خالد عثمان عبد الرحمن عثمان، عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن، « **أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية**»، مجلة العلوم الإدارية، العدد 2، يناير، 2018، ص: 185.

- الإلتزام بالمعايير المحاسبية؛
- حفظ أسرار العملاء؛
- الأتعاب لا تؤثر على الاستقلالية؛
- مراعاة كرامة المهنة؛
- مراعاة زملاء المهنة.

ثالثا: معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز (ICAEW)

يعتبر معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا مؤسسة عالمية رائدة للعضوية المهنية، وهو يدعم ويطور أكثر من 145 ألفا من المحاسبين القانونيين بجميع أنحاء العالم.

يقدم المعهد المؤهلات المتخصصة والتنمية المهنية في مجالات المحاسبة والتمويل والأعمال التجارية، ويشارك الآخرين المعرفة والرؤى والأفكار والخبرات التقنية، ويحمي جودة المحاسبة والمهن المالية، وسلامتها ونزاهتها.

ويتمتع أعضاء المعهد كقادة في المحاسبة والمالية والأعمال بالمعرفة والمهارات ويتسمون بالالتزام بالحفاظ على أعلى المعايير المهنية وأرفع مستويات النزاهة، ويعمل المعهد سويا مع أعضائه للإسهام في تحقيق النجاح للأفراد والمؤسسات والمجتمعات والاقتصاديات في جميع أنحاء العالم، ويمكن لرجال الأعمال بفضل معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز القيام بأعمالهم التجارية في جو من الثقة.

وقد تبنى المعهد مجموعة من المبادئ والمعايير العامة بالإضافة إلى قواعد إرشادية يمكن حصرهم فيما يلي[1]:

1 -المبادئ أو المعايير العامة:

- النزاهة؛
- الموضوعة؛
- الكفاءة المهنية؛
- بذل العناية الواجبة بمهارة؛
- الكياسة واللياقة في التعامل مع الآخرين.

2 -القواعد الإرشادية: وتتمثل في:

- النزاهة والموضوعية والاستقلال؛

[1] خالد عثمان عبد الرحمن عثمان، عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن، مرجع سابق، ص-ص: 185-186.

- السرية وحفظ أسرار العميل؛
- الإجراءات الوقائية لتعارض المصالح بين المحاسب وعملائه؛
- ما يجب على المراجع عند استبداله بزميل آخر له في مراجعة أحد الشركات؛
- الاستشارات وما يجب عليه عند أدائها؛
- ما يجب على العضو عند قيامه بأعمال الوكالة والوساطة؛
- الارتباط مع غير الأعضاء في المعهد في مجال الخدمات المهنية كالمتخصصين في مجال الكمبيوتر أو الطب أو الهندسة؛
- طرق تقدير الأتعاب والحالات 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 والمطبوعات المهنية؛
- المسؤوليات الأخلاقية للأعضاء الذين يمارسون المحاسبة بصفتهم موظفين في المنشآت؛
- مراعاة زملاء المهنة.

رابعا: هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية (AAOIFI)

تم إنشاء هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية، والتي كانت تسمى سابقا هيئة المحاسبة المالية للمصارف والمؤسسات المالية الإسلامية بموجب اتفاقية التأسيس الموقعة من عدد من المؤسسات المالية الإسلامية بتاريخ 26 فيفري 1990 في الجزائر، وقد تم تسجيل الهيئة في 27 مارس 1991 في دولة البحرين بصفتها هيئة عالمية ذات شخصية معنوية مستقلة لا تسعى إلى الربح.

هي منظمة دولية تضطلع بإعداد وإصدار معايير المحاسبة المالية والمراجعة والضبط وأخلاقيات العمل والمعايير الشرعية للمؤسسات المالية الإسلامية خاصة، وتنظم الهيئة عددا من برامج التطوير المهني خاصة برنامج المحاسب القانوني الإسلامي وبرنامج المراقب والمدقق الشرعي في سعيها الرامي إلى رفع سوية الموارد البشرية العاملة في هذه الصناعة وتطوير هياكل ضوابط الحوكمة لدى مؤسساتها.

وتتمثل الأسس الشرعية والمبادئ الأخلاقية والقواعد الأخلاقية للمحاسبة والمراجعة التي أصدرتها هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية في[1]:

[1] خالد عثمان عبد الرحمن عثمان، عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن، مرجع سابق، ص-ص: 185-186.

1 -الأسس الشرعية لأخلاقيات المحاسب:

- الأمانة؛
- مبدأ الاستخلاف للبشرية في الأرض؛
- الإخلاص؛
- التقوى؛
- الإحسان واتقان العمل؛
- مراقبة الله تعالى؛
- محاسبة الله تعالى للعباد.

2 -المبادئ الأخلاقية للمحاسب والمراجعة:

- ثقة وأمانة المحاسب؛
- المشروعية؛
- الالتزام بأحكام الشريعة؛
- الموضوعية؛
- الكفاية المهنية وإتقان العمل ما يتطلب العناية الواجبة؛
- السلوك الإيماني؛
- السلوك المهني والمعايير الفقهية ويكون ذلك بالتزام القواعد الإرشادية.

3 -القواعد الأخلاقية للمحاسب والمراجع:

- 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 والمعايير المهنية.

من خلال ما تم عرضه من معايير وقواعد للسلوك المهني ومبادئ لأخلاقيات مهنة التدقيق الصادرة عن المنظمات والهيئات الدولية نلاحظ تشابه في معظم ما جاءت به هذه المدونات لأن معظمها يتوافق بالأساس مع ميثاق السلوك الأخلاقي الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، ولعل أبرز ما اتفق عليه هذه المنظمات والهيئات هو النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والالتزام بالسر المهني والسلوك المهني، ولا يكمن الاختلاف إلا في بعض الأسس التي تخص طبيعة كل مجتمع، ولأن الأخلاقيات تتأثر بالقيم والتقاليد الاجتماعية كان لا بد من تواجد هذه الاختلافات.

المطلب الثاني: نماذج من مواثيق الأخلاق لبعض الدول العربية

اهتمت العديد من المنظمات المهنية العربية بقواعد السلوك المهني، ومعظم هذه المواثيق تتضمن كل من المبادئ الأساسية الأخلاقية وقواعد السلوك المهني، ويتشابه عدد من هذه المدونات مع بعضها البعض لأن معظمها تتوافق بالأساس مع مدونة السلوك الأخلاقي الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC لهذا سوف يتم تناولها بنوع من الايجاز.

أولا: الميثاق العام لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة في مصر

يكاد أن يكون هذا الميثاق ترجمة للدليل الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، وهذا ما أكدته لجنة قواعد السلوك المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة في المؤتمر الذي عقد لمناقشة هذا المشروع بالقاهرة بتاريخ 18 فيفري 1993 تمت التوصية بأن يعاد النظر في بعض بنوده ليتلاءم مع البيئة المصرية، ولقد ورد في نطاق هذا الميثاق أنه يخص مهنة المحاسبة بصورة متساوية، ويسري على جميع المحاسبين العاملين بالمهنة سواء كانوا محاسبين قانونيين يزاولون المهنة بصورة مستقلة أو محاسبين في الجهاز المركزي للمحاسبات، كما يسري على الخدمات المهنية التي يتم القيام بها خارج حدود الدولة، وليس هناك ما يمنع من أن يقوم أي تجمع مستقل من التجمعات المهنية الأخرى بوضع ميثاق خاص بسلوك أعضائه، يكون أكثر تشددا من الميثاق العام، ولكن يجب أن يكون الميثاق العام هو الأساس وهذا يؤكد ما يلي[1]:

- لا يسري هذا الميثاق على المحاسبين الموظفين في الشركات والوحدات الحكومية ونحوها بعقود عمل بالرغم من تأثيرهم الخطير على المعلومات المحاسبية الخارجية والتي تمس الصالح العام؛

[1] حسين حسين شحاتة، «**الإطار العام لميثاق قيم وأخلاق المحاسب في الفكر والتطبيق الإسلامي** »، سلسلة دراسات وبحوث في الفكر الإسلامي، ص-ص: 11-15.

- الإشارة إلى إمكانية إعداد مواثيق خاصة لأي تجمع مهني من المحاسبين، يكون أكثر تشددا من الميثاق العام، يعني أنه يصلح لكل الحالات والفئات.

كما تناول الميثاق القواعد التفصيلية التي تتعلق بتطبيق المبادئ الأخلاقية الأساسية السابقة في الحياة العملية لعدد من المواقف تتمثل في الآتي:

- الموضوعية والاستقلال؛
- الكفاءة المهنية؛
- حل التعارضات المرتبطة مع المزاولة العامة للمهنة؛
- المحافظة على السرية؛
- النشاطات التي تتفق مع المزاولة العامة للمهنة؛
- الدعاية والإعلان والحصول على العملاء؛
- الأتعاب والعمولات؛
- إدارة وحفظ أموال العميل؛
- العلاقة مع الزملاء وتتضمن:
  - ✓ قبول مهنة جيدة؛
  - ✓ الحلول محل محاسب آخر؛
  - ✓ القيام بمهام ضريبية؛
  - ✓ الأنشطة التي تتعدى حدود الدولة.

وبدراسة وتحليل القواعد الأخلاقية والسلوكية يجب على المحاسب أو المراجع الالتزام بها في كل موقف من المواقف السابقة، والتي تمثل الميثاق أو العهد الواجب الوفاء به، ولقد تضمن الميثاق بندا مستقلا يتعلق بالالتزام بتطبيق أحكام الميثاق مكون من خمس نقاط، وتمثل العقوبات التأديبية لغير الملتزمين فقد ورد في البند (12-5) من الميثاق ما يلي:

" يعاقب العضو المخالف بأحد الجزاءات الآتية وفقا لظروف كل حالة مع عدم الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في القوانين":

- الالتزام بتلقي تدريب إضافي أو مستمر؛
- الإنذار؛

- اللوم؛
- الوقف عن العمل مدة لا تتجاوز سنتين؛
- شطب الاسم من جدول النقابة.

وحدد الميثاق السلطة المختصة باتخاذ الإجراء التأديبي لمخالفة نصوص الميثاق هي: نقابة التجاريين، شعبة المحاسبة والمراجعة، أو نقابة المحاسبين المراجعين.

ثانيا: مدونة قواعد السلوك المهني لمجلس التعاون لدول الخليج العربي

قامت هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي (الامارات العربية المتحدة، مملكة البحرين، المملكة العربية السعودية، سلطنة عمان، دولة قطر، دولة الكويت، الجمهورية اليمنية) بإعداد خطة إستراتيجية لإعداد مقومات المهنة للنهوض والارتقاء بمهنة المحاسبة والمراجعة في دول مجلس التعاون، وقد تضمنت هذه الخطة وضع مدونة لقواعد سلوك وآداب المهنة والتي تم اعتمادها في عام 2003، وقد تضمنت قواعد وسلوك وآداب المهنة لدول مجلس التعاون ثلاثة أقسام، القسم الأول عبارة عن مدخل يوضح الأساس الذي أعدت بناء عليه المبادئ، حيث تم ربط المبادئ الأساسية بالقيم الإسلامية، أما القسم الثاني فقد تضمن مبادئ ترتكز على مجموعة من القيم الأخلاقية والتي تعتبر بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني، أما القسم الثالث فهو عبارة قواعد تشمل مجموعة الصفات السلوكية التي يتعين على العضو التحلي بها كحد أدنى[1].

وتنقسم قواعد أخلاقيات سلوك المهنة حسب مجلس التعاون لدول الخليج العربي إلى قسمين:

- القواعد السلوكية لممارسة المهنة.
- مبادئ أخلاقيات ممارسة المهنة.

ويمكن إيجاز مبادئ أخلاقيات ممارسة المهنة فيما يلي:

1.المسؤولية:

يجب الالتزام بالتعاون المستمر بين العاملين بالمهنة، وتحسين أدائهم والقيام بمسؤولياتهم في إدارة شؤون مهمتهم والحفاظ على التقاليد المهنية والرفع من شأنها.

[1] هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي، متاح على www.gccaao.org تاريخ الاطلاع 2018/03/27.

2.مصلحة المجتمع:

يتعين على الأعضاء المهنيين أداء أعمالهم بالطريقة التي تحافظ على مصلحة المجتمع واحترام ثقته والتزامهم بالإطار المهني، وذلك عن طريق بذل العناية الواجبة لتحقيق تقديم خدمات مهنية متنوعة ذات مستوى مهني رفيع مع قواعد سلوك وآداب المهنة مقابل أتعاب تتلاءم مع الجهد المبذول.

3.الأمانة والاستقامة:

تتطلب الأمانة والاستقامة من العضو أن يكون نزيها وعفيفا وصادقا بما لا يتعارض مع سرية أعمال العملاء وعدم الإخلال بمصلحة المجتمع من أجل مزايا شخصية.

4.الموضوعية والاستقلالية:

يجب أن يكون العضو محايدا ويتمتع باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بخدماته المهنية وألا يكون له مصالح متعارضة وأن يتجنب أي علاقة قد تبدو أنها تفقده موضوعيته واستقلاله عند تقديم خدماته المهنية.

5.العناية المهنية الواجبة:

الإلتزام بأداء الخدمات المهنية على أكمل وجه، يستطيع العضو تقديمه مع الاهتمام بمصالح العملاء أفضل اهتمام وتتطلب العناية الواجبة التخطيط والإشراف بطريقة كافية على أي نشاط مهني يقوم به العضو، وبما يتفق مع مسؤولية المهنة تجاه المجتمع بصفة عامة.

6.نطاق وطبيعة الخدمات:

يجب على الأعضاء أن يأخذوا في الاعتبار المبادئ المهنية عند تحديد قبول أو عدم قبول تأدية خدمات مهنية معينة، وأن يلتزموا بقواعد وسلوكيات المهنة عند تحديد نطاق وطبيعة الخدمات التي يؤدونها.

ما يلاحظ على مواثيق الأخلاق السابقة الذكر، وجود عدة اختلافات بين مواثيق قيم وأخلاق المحاسبين المستمدة من الدين الإسلامي والمواثيق الوضعية من حيث المنهجية والالتزام من أهمها ما يلي[1]:

- أن المصادر الأساسية للقيم الواردة في الميثاق الإسلامي هي القرآن الكريم والسنة النبوية والإجماع والقياس، وهذا يعطي له سمعة القبول والثبات، وعلى العكس فإن مصدر المواثيق الوضعية هي العقل البشري، وهي لا تتصف بالقبول العام، كما أنها يمكن أن تتغير إذا تغيرت الظروف المحيطة.
- يعتبر الالتزام بالقيم الإيمانية والأخلاقية والسلوكية الإسلامية عبادة لله وطاعة، وتحقق عند المسلم إشباعا ذاتيا روحيا وهذا لا يتوفر في المواثيق الوضعية.

[1] حسين حسين شحاتة، مرجع سابق، ص: 35.

- تعد الخشية من الله عز وجل من بواعث الالتزام بالقيم الواردة في الميثاق الإسلامي، حيث تتوفر المراقبة والمحاسبة الذاتية كنتيجة للتربية الروحية وهذا غير وارد في المواثيق الوضعية.

تأسيسا على البنود السابقة، يتمثل الثواب والعقاب في المنهج الإسلامي في الحياة الدنيا وفي الآخرة، بينما يكون الثواب والعقاب في المنهج الوضعي في الحياة الدنيا من قبل المنظمة المهنية التي ينتمي إليها العضو.

المطلب الثالث: أهم القوانين المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر

إن أهم النصوص المنظمة للمهنة يمكن حصرها فيما يلي:

أولا: المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

تم تقسيم قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المطبق على أعضاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى ثلاثة أقسام، فاهتم المشرع الجزائري بالجانب الأخلاقي للمدقق إذ خصص له المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وتضمن هذا الأخير واجبات وحقوق المهني ولم يتطرق سوى لبعض المعايير أو قواعد السلوك المهني التي هي متضمنة في الواجبات، وتكمن هذه الأقسام فيما يلي:

I-واجبات المهني:

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

1 1. النزاهة:

تعد النزاهة من أهم الصفات التي يجب أن يتحلى بها مدققو ا الحسابات، إذ تعد نقطة الارتكاز الأساسية التي يعتمد عليها العميل في إضافة المنفعة له، فالعملاء يعتمدون على المحاسبين في تقديم الخدمات لهم وبدرجة عالية من الدقة والمعايير الأخلاقية، والتي تتحقق من خلال استقلالية مدقق الحسابات وسلوكه المهني والأخلاقي السوي.

حيث أشار المشرع الجزائري إلى هذا المعيار وذلك في مضمون المادة 02[1]:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24 المؤرخة في 17 أفريل 1996، المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 1996/04/15، **يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، المادة 02، ص: 5.

- يجب على عضو النقابة أن يتحلى بدرجة عالية من الرصانة في أداء مهامه وأن يحرص في حياته الخاصة والمهنية على تجنب كل تصرف من شأنه المساس بكرامة المهنة وشرفها.
- يجب عليه خاصة أن يؤدي مهمته بصرامة وهدوء.
- يجب أن تستند الإجراءات إلى المقاييس التي تنشرها النقابة أو القواعد المتعارف عليها عموما.

1 2. العناية المهنية الواجبة:

يج ب على العضو أن يلتزم بمعايير المهنة الفنية والأخلاقية، وأن يسعى على الدوام لتحسين كفاءته وجودة خدماته، وأن يؤدي مسؤوليته المهنية على أكمل وجه ممكن، بكفاءة وإخلاص، وقد جاء في المرسوم السابق ذكره في المواد (13/7/5/4) بما يتعلق بالعناية المهنية ما يلي:

- يجب على المهني أن ينفذ بعناية طبقا للمقاييس المهنية كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية[1].
- أن يقوم عند ممارسته مهامه المتعلقة بمسك المحاسبة وإعداد الحصيلة والتفتيش والرقابة الحسابية والمحاسبية والتصريحات الجبائية وتصريحات الشركات وفي مجلس التسيير، أن يقوم بما يلي[2]:
  - ✓ ينفذ الخدمات المطلوبة بعناية؛
  - ✓ يحترم الآجال المتفق عليها؛
  - ✓ يعلم الزبون؛
  - ✓ يتابع في مجال رقابة الحسابات كل التحريات الضرورية التي من شأنها أن تكون لديه رأيا معللا ومؤسسا.
- يتحمل كل عضو في النقابة واجب ومسؤولية دراسة الحلول الأكثر ملاءمة واقتراحها حسب طبيعة المهمة المسندة إليه في ظل احترام الشرعية[3].
- في حالة تعيين أكثر من محافظ للحسابات يقوم كل واحد منهم بمهمته ويتحمل شخصيا مسؤولية ذلك كاملة[4].

[1] المرسوم التنفيذي رقم 96-136، مرجع سابق، المادة 04، ص: 5.
[2] نفس المرجع، المادة 05، ص: 5.
[3] نفس المرجع، المادة 07، ص: 5.
[4] نفس المرجع، المادة 13، ص: 6.

1 3. الموضوعية والاستقلالية:

تعطي الموضوعية والاستقلالية قيمة لخدمات المهني وهي إحدى العلامات المميزة للمهنة ، وتتطلب الموضوعية من المهني أن يكون محايدا ويتمتع باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بخدماته المهنية وألا يكون له مصالح متعارضة؛ وأن يتجنب أي علاقات قد تبدو أنها تفقده موضوعيته واستقلاله عند تقديم خدماته المهنية،كما تنص المادة 3 والمادة 5 من المرسوم التنفيذي السابق ذكره على أن من واجب المهني أن [1]:

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

1 4. السر المهني:

يتطلب السر المهني من العضو أن يكون نزيها، عفيفا، صادقا، مراعيا مصلحة المجتمع وقيمه الأخلاقية، دقيقا في تفسير المعايير ومحافظا على سرية أعمال عملائه، وقد تضمنته المادة 6 من نفس المرسوم.

- يجب على أعضاء النقابة الالتزام بسر المهنة في أداء مهنتهم، غير أنهم لا يتقيدون بسر المهنة في الحالات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها ولاسيما:
  - ✓ بموجب إلزامية إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة؛
  - ✓ بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم؛
  - ✓ عندما يدعون للإدلاء بشهادتهم أمام غرفة المصالحة والتأديب والتحكيم؛
  - ✓ بناء على إرادة موكليهم.
- يسهر المهنيون على احترام موظفيهم والمتدربين لديهم واجب السر المهني.

2 –واجبات المهني في علاقته بالنقابة:

- يجب على المهني أن يعلم مجلس النقابة الوطنية في أجل شهر واحد برسالة موصى عليها مع وصل استلام بأي حدث هام طرأ على حياته المهنية، ولاسيما بما يأتي[2]:

---

[1] المرسوم التنفيذي رقم 96-136، مرجع سابق، المادة 03-05، ص: 5.

[2] نفس المرجع، المادة 14، ص: 6.

- ✓ المتابعات الإدارية أو القضائية؛
- ✓ النزاعات الخطيرة مع زملائه أو زبائنه أو موكليه؛
- ✓ التعليق الإداري لنشاطاته مع تقديم دليل على قفل ملفاته أو الترتيبات المتخذة بالاتفاق مع زبائنه أو موكليه عند الاقتضاء؛
- ✓ توقف نشاطاته نهائيا؛
- ✓ تغيير محل ممارسة المهنة.

- إذا حدث مانع لخبير المحاسبة أو المحاسب المعتمد حال دون ممارسة نشاطاته، بسبب تدبير تأديبي أو لأي سبب آخر يعين مجلس النقابة من ينوبه من زملائه مؤقتا مع مراعاة قبول الزبون والزملاء الذين وقع عليهم الاختيار؛
- يجب على خبير المحاسبة أو المحاسب المعتمد الموقع على اتفاقية لاستئناف التكفل بالزبون أن يعلم النقابة بذلك في 30 يوما التي تلي تاريخ التوقيع أو تاريخ سريان تطبيقها.

3- واجبات المهني في علاقته بزملائه و تأطير المتدربين:

3-1.في علاقته بزملائه[1]:

- يجب على عضو النقابة الذي يطلب منه زبون أو موكل أن يحل محل زميل له ألا يقبل المهمة إلا بشرط أن يتأكد من أن هذا الطلب لا تبرره رغبة في التملص من التطبيق الصحيح للقانون أو التنظيم المعمول بهما.
- يجب أن يعبر تصرف الزملاء فيما بينهم عن روح الزمالة والتضامن؛
- يجب على أعضاء النقابة إذا ظهر خلاف مهني بينهم أن يحاولوا حله فيما بينهم وديا و/أو يعرضوه على رئيس مجلس النقابة أو يخطروا غرفة المصالحة والانضباط والتحكيم؛
- يعتبر خطأ كل تشهير غير مؤسس من شأنه أن يلحق ضررا بأحد الزملاء.

3-2. واجبات تتعلق بتأطير المتدربين[2]:

- يجب على أعضاء النقابة أن يتكفلوا بالخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتدربين الذين تعينهم النقابة ويضمنوا لهم التأطير والتكوين المهنيين مع الدفع لهم تعويضا يتصل بالمهام والأعمال المسندة إليهم؛

[1] المرسوم التنفيذي رقم 96-136، مرجع سابق، المادة 18-20-21، ص: 6-7.
[2] نفس المرجع، المادة 22-23-24، ص: 7.

- يجب على أستاذ التدريب أن يمنح المتدربين كل التسهيلات من أجل ما يأتي:
  - ✓ متابعة الدروس التحضيرية للامتحانات التي تفضي إلى هذه المهنة؛
  - ✓ المشاركة في حصص الأعمال التطبيقية والأنشطة التكوينية؛
  - ✓ التقدم إلى الاختبارات؛
  - ✓ التمتع بإجازة خاصة غير مدفوعة الأجر.
- لا يجوز لعضو في النقابة أن يقبل أثناء السنة التي تلي تسجيله في قائمة النقابة مهمة يقترحها عليه زبون أو موكل أحد أساتذة تدريبه القدامى إلا بعد موافقة مكتوبة من الأستاذ.

II- حقوق المهني في ممارسة مهامه:

1 - الحق في التعاون[1]:

- يحق لعضو النقابة أن يطلب من زبونه أو موكله أن يتعاون معه قصد القيام بمهمته ويمكنه أن يطلب على الخصوص ما يأتي:
  - ✓ أن تقدم له كل الوثائق اللازمة لتكوين ملف دائم؛
  - ✓ أن يشارك موظفوا المؤسسة المكلفون بمسك المحاسبة ورقابتها مشاركة فعالة.
  - ✓ أن يسهل له دخول المصالح من أجل الحاجات التي تتطلبها مهمته؛
  - ✓ أن تجمع كل الوثائق اللازمة وترتب وتوضع تحت تصرفه.
  - ✓ أن تنفذ المهام المسندة إلى المؤسسة في الوقت المناسب من أجل تسهيل مهمته.
  - ✓ أن يطلع على كل الوقائع التي من شأنها تغيير الكيفيات والواجبات التعاقدية المحددة في الاتفاقية أو رسالة التكليف بمهمة تغييرا جوهريا.
- على المهني الذي يلاحظ تجاهل واجبات التعاون أو قصورا يعرقلان مهمته أن يبلغ بذلك مسيري المؤسسة كتابيا ويطلب منهم تدارك ذلك.

2 -الحق في الحصول على مقابل الأتعاب[2]:

- يتقاضى أعضاء النقابة مقابل الأتعاب بمناسبة أداء مهمتهم، إذ:

[1] المرسوم التنفيذي رقم 96-136، مرجع سابق، المادة 26-27، ص:7-8.

[2] نفس المرجع، المادة 28-29-31-33، ص: 8.

- ✓ لا يمكن أن يدفع مقابل الأتعاب في شكل منافع عينية أو مسترجعات أو عملات أو مساهمات، سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- ✓ لا يمكن أن يبرر عدم كفاية مقابل الأتعاب بالمقارنة مع المهمة المقبولة بأي صفة كانت؛

- يحدد الجهاز القانوني المؤهل مقابل أتعاب محافظ الحسابات بالاتفاق معه في بداية توكيله؛ في حالة تعدد محافظي الحسابات تُدفع أتعاب كل واحد منهم بتقسيم المبلغ الإجمالي على عددهم؛
- في حالة حدوث نزاع حول مبلغ مقابل الأتعاب المستحقة لأعضاء النقابة أو كيفيات دفعه يجوز أن يطلب أطراف النزاع بناء على اتفاق مشترك بينهم تحكيم مجلس النقابة، وفي حالة عدم حصول مصالحة ودية بينهم يمكنهم رفع دعوى لدى الهيئات القضائية؛
- لا يمكن لمحافظي الحسابات أن يعهدوا بالمهام المسندة إليهم إلى غيرهم إلا إلى الأشخاص المسجلين في قائمة النقابة أو أن يستعينوا بأي خبير مهني أخر على نفقتهم وتحت مسؤوليتهم.

III- أحكام مختلفة:

- يجب على أعضاء النقابة أن يؤدو ا اليمين أمام المحكمة التي يتبعها مقر إقامتهم المهنية في ظرف الأشهر الثلاثة التي تلي تاريخ تبليغهم تسجيلهم في جدول النقابة أو تاريخ بداية نشاطهم[1] ؛
- لا يجوز لأعضاء النقابة أن يقوموا بعمليات إشهار بأي شكل كان بهدف السعي لتشجيع جلب الزبائن بغير حق كالإعلانات أو النشرات أو عرض الأسعار المخفضة غير أنه يمكن للمهني الذي يعمل لحسابه بصفة استثنائية أن ينشر في الصحافة ثلاث إعلانات متتالية في الأشهر الثلاثة التي تلي تاريخ شروعه في العمل لحسابه وتتضمن هذه الإعلانات الاسم واللقب أو اسم الشركة والعنوان ورقم الهاتف أو الفاكس والصفة المهنية، ويتم تعريف المهني بواسطة لوحة تثبت في مدخل البناي ـة التي يمارس فيها نشاطه كما يمكنه وضع لوحة ثانية على باب مدخل المحل المهني، ويمكن أن يبين فيها وظائفهم وشهاداتهم وصفتهم[2] ؛
- يمكن أن ينجر عن كل مخالفة أو تقصير من أعضاء النقابة لحكم من أحكام المرسوم، تطبيق العقوبات التأديبية المنصوص عليها في النظام الداخلي للنقابة الوطنية[3] .

---

[1] المرسوم التنفيذي رقم 96-136،مرجع سابق، المادة 35، ص: 8.

[2] نفس المرجع، المادة 37 ص: 9.

[3] نفس المرجع، المادة 38، ص: 9.

ثالث

ثانيا: القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

جاء هذا القانون نتيجة الإصلاح المحاسبي الذي باشرته الجزائر وبالتالي تفكيك الهيئة الوحيدة التي كانت تمثل الناشطين في هذا القطاع، وإعادة الكثير من الصلاحيات لوزارة المالية التي كانت فقدتها منذ صدور القانون رقم 91-08، وأهم ما جاء به هذا القانون ما يلي:

- ❖ إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية مهمتها منح الاعتماد والمعايرة المحاسبية وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية (المادة 04 من القانون 10-01).
- ❖ إنشاء لدى المجلس خمس لجان متخصصة (المادة 05 من القانون 10-01).
  - ▸ لجنة معايرة الممارسات المحاسبية والاجتهادات المهنية

une commission normalisation des pratiques comptables et des diligences professionnelles

  - ▸ لجنة الإعتماد une commission d'agrément
  - ▸ لجنة التكوين une commission de formation
  - ▸ لجنة التأديب والتحكيم une commission de discipline et d'arbitrage
  - ▸ لجنة مراقبة النوعية une commission de contrôle de qualité
- ❖ تحديد شروط ممارسة المهنة بالنسبة للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وضرورة التسجيل في جدول المصف أو الغرفة أو المنظمة التي ينتمي إليها (المادة 08 من القانون 10-01).
- ❖ التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من قبل مؤسسات تابعة لوزارة التكوين المهني (المادة 08 من القانون 10-01).
- ❖ الفصل بين المهام الثلاث بإنشاء ثلاث منظمات مهنية مع تحديد مهام كل هيئة وهي: (المادة 14 من القانون 10-01)
  - ▸ المصف الوطني للخبراء المحاسبين l'ordre national des Experts-Comptable
  - ▸ الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات la chambre nationale des CAC
  - ▸ المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين l'organisation des Comptables Agrées

- ❖ كيفية إعداد التقرير وأنواعه وإبداء الرأي: (المادة 25 من القانون 10-01)
  - ▸ تقرير المصادقة على شرعية وصدق الوضعية المالية للمؤسسة بدون تحفظ أو بتحفظ أو احتمال رفض المصادقة.
  - ▸ تقرير المصادقة على الحسابات التجميعية.
  - ▸ تقرير خاص حول الاتفاقات القانونية.
  - ▸ تقرير خاص حول تفاصيل خمس أجراء الأكثر أجراً.
  - ▸ تقرير خاص حول تطور نتائج الخمس السنوات الأخيرة ونتيجة السهم الواحد أو الحصة الاجتماعية.
  - ▸ تقرير خاص حول إجراءات المراقبة الداخلية.
  - ▸ تقرير خاص حول التهديد المحتمل لاستمرارية نشاط المؤسسة.
- ❖ كيفية تعيين محافظ الحسابات والمدة التي يمكن أن يقضيها في المؤسسة، حيث ركزت المادة 26 من القانون 10-01 على أن التعيين يتم من طرف الجمعية العامة أو الهيئة المخول لها ذلك على أساس دفتر الشروط (cahier des charge).
- ❖ تحديد مهام المراجع الأساسي أو المسير (المسؤول الأول) والمراجع الثانوي وتحديد المسؤوليات في حالة ما إذا كانت مكاتب المراجعة عبارة عن مؤسسة (شركات ذات أسهم، شركات ذات مسؤولية محدودة، شركات مدنية، أو مجمعات ذات منفعة مشتركة)، وأن يبلغ تعيينه لدى لجنة مراقبة النوعية (المواد 30، 46، 47، 48، 49 من القانون 10-01).
- ❖ تحديد مجال وأساليب سير عملية المراجعة القانونية المكلف بها والتي تم الاتفاق عليها في دفتر الشروط ووجوب الالتزام بها (المادة 35 من القانون 10-01).
- ❖ تحديد حقوق وواجبات الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والمسؤوليات وحالات التنافي.

وقد حدد القانون 10-01 حالات التنافي أي الحالات التي تؤثر على إتباع قواعد السلوك المهني وهي[1]:

- يمنع الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة يتعين عليه طلب إعفائه من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بدايه نشاطه.
- يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية، كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى، وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور، وتطبق هذه الموانع أيضا على الشركات والتجمعات الممارسة للمهنة.
- يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301-302 من قانون العقوبات، ويخضع لنفس الالتزامات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المتربصون، وكذا مستخدمو الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسب المعتمد، وكذا الشركاء في الشركات المنصوص عليها في المواد 47، 48، 49،52 من القانون 10-01 ولاسيما الحالات التالية: بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين، بمقتضى واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة، بناء على إرادة موكليهم عندما يتم استدعائهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم، كما نصت المادة 65 على منع محافظ الحسابات من:
  - ✓ القيام مهنيا بمراجعة حسابات الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
  - ✓ القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو بالإنابة عن المسيرين؛
  - ✓ قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
  - ✓ ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
  - ✓ شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي يراقبها بعد أقل من 03 سنوات من انتهاء عهدته.

إضافة إلى ذلك حالات الموانع والتنافي في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري والتي تنص على أنه لا يجوز أن يعين محافظ للحسابات في المؤسسة التي له فيها قرابة لغاية الدرجة الرابعة.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 المؤرخة في 2010/07/11، القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، **يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، المادة 65-69-70، ص: 11.

هذا بالإضافة إلى صدور المرسوم التنفيذي رقم 13-10[1] الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، خلال ممارسة وظائفهم وكذا العقوبات التي تقابلها وقد قسمت من الدرجة الأولى إلى الدرجة الرابعة.

ما يلاحظ في ميثاق سلوك المهنة المحاسبية في الجزائر والمتمثل في قانون أخلاقيات المهنة، فقد تم إعداده وإصداره من طرف هيئة تنفيذية متمثلة في وزارة المالية، في شكل مرسوم تنفيذي ولم يصادق عليه المهنيون في الجمعية العامة، لكنهم مجبرين على احترامه، وهذا ما يتنافى مع معنى ميثاق سلوك المهنة الذي يجب أن يقوم بإعداده المهنيين بأنفسهم ويتفقون على احترامهم له.

وحسب ما هو متعارف عليه في إعداد المواثيق يجب أن يحتوي أي ميثاق على محورين رئيسيين، محور خاص بمبادئ السلوك الأخلاقي التي يجب أن تتوفر في الممارس للمهنة المحاسبية بالإضافة إلى محور خاص بقواعد السلوك المهني، وهذا ما لم نجده في قانون أخلاقيات المهنة في الجزائر، حيث تناولا مباشرة علاقات المراجع وواجباته وحقوقه في شكل نصوص قانونية، ولم تتطرق إلى المحور الأول الخاص بمبادئ السلوك الأخلاقي، ولم يعرف هذا القانون مراجعة أو تعديل وحتى مع صدور المرسوم التنفيذي 13-10 والذي اكتفى بتحديد الأخطاء التأديبية خلال ممارسة المهنة المحاسبية والعقوبات التي تقابلها، هذا بالإضافة إلى ما نشاهده في الواقع حيث يظهر لنا جليا عدم وجود تطبيق صارم للقوانين المنظمة لأخلاقيات المهنة، وأيضا نلاحظ افتقار البرامج التعليمية في الجامعات الجزائرية لتدريس مادة أخلاقيات المهنة[1].

وفي الأخير ترى الباحثتين أن قانون أخلاقيات المهنة المحاسبية في الجزائر ليس نابعا أصلا من المهنة ذاتها أو من رغبة أعضائها في تنظيم أنفسهم ذاتيا، لهذا يجب وضع ميثاق ملائم لقواعد سلوك المهنة المحاسبية في الجزائر آخذين بعين الاعتبار ما صدر من مواثيق دولية وعلى رأسها ميثاق أخلاقيات المهنة المحاسبية الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC والذي تم اعتماده من قبل الكثير من الدول كمرجع لإعداد مواثيق لأخلاقيات المهنة المحاسبية في بلدانها.

---

[1] المرسوم التنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في 2013/01/13، **يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.**

[1] نوال صبايحي، مرجع سابق، ص: 289.

المبحث الثاني : أخلاقيات المهنة كمؤشر لقياس جودة التدقيق الخارجي

حتى تستطيع مهنة التدقيق الخارجي من تغطية الطلب على خدماتها، ومن إضفاء الشفافية والثقة في جودة المعلومات المالية والمحاسبية المصرح بها من قبل الشركات، وجب على ممارسي هذه المهنة الالتزام بأخلاقياتها، التي نرى أنها تشكل مؤشر هام لتقييم وقياس جودتها.

المطلب الأول: عرض بعض مؤشرات قياس جودة التدقيق الخارجي من منظور أخلاقيات المهنة

من خلال إطلاعنا على الدراسات السابقة والتي تطرقت إلى قياس جودة التدقيق الخارجي من منظور أخلاقيات المهنة وجدناها شحيحة إلى حد ما، وفيما يلي عرض لبعض الدراسات التي تطرقت لجانب من المطلوب وأخرى ذات العلاقة:

أولا: قياس جودة التدقيق الخارجي من منظور عامل أخلاقي أو أكثر

o بخصوص الموضوعية والاستقلالية والكفاءة المهنية:

وتعني ضرورة تمتع المدقق بالاستقلالية عند إبداء الرأي عن القوائم المالية والتحرر من أي مؤثرات غير مهنية في أداء عمله ومراعاة توازن المصالح ولا يحيد عن الحق وأن يكون صادقا، وتعبر الكفاءة المهنية عن قدرة مدقق الحسابات في استثمار قدراته المختلفة بأفضل صورة واستخدامها الاستخدام الأمثل وتنقسم إلى مرحلتين مستقلتين هما: اكتساب الكفاءة المهنية والمحافظة على الكفاءة المهنية، حيث تعرض بعض الباحثين في دراستهم إلى تأثير الاستقلالية والكفاءة المهنية على جودة التدقيق الخارجي، حيث في سنة 2005 قام الباحث جربوع[1]، بدراسة العوامل المؤثرة على استقلال وحياد المدقق الخارجي عند أدائه عملية المدققة بهدف التعرف على **العوامل المؤثرة على استقلال وحياد المدقق الخارجي عند أدائه عملية التدقيق** والتي تم اجراء تطبيقها على مكاتب وشركات المدققة في قطاع غزة، حيث بينت هذه الدراسة أن الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي وحياده واستقلاله في مزاولة المهنة أمر ضروري لنجاح عملية المدققة إذ لا يمكن فصل الكفاءة المهنية عن الاستقلال، كما بينت أن الكفاءة المهنية يجب توافرها في المدققين ولكن الاستقلال قد لا يتوافر في بعض الحالات، ومنها:

1. تقديم المدققين للخدمات الادراية والاستشارية لعميل المدققة؛
2. المنافسة الشديدة بين مكاتب وشركات المدققة لاجتذاب العملاء؛
3. تخفيض الاتعاب بدرجة ملحوظة للحصول على العملاء؛
4. طول فترة بقاء المدقق مراجعا لحسابات العميل لمدة تزيد عن خمس سنوات؛

[1] عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري، مرجع سابق، ص-ص: 58-59.

5. اعتماد المدقق في معظم دخله على عميل واحد؛
6. الضغوط التي تمارسها إدارة الشركة على المدقق للسير في ركابها وتنفيذ أوامرها مما يؤثر سلبا على استقلاله.

o بخصوص النزاهة والشفافية:

تعني أن يتصف مدقق الحسابات بالعدل وأن يتحلى عند قيامه بعمله المهني بالنزاهة والعفة والصدق والموضوعية والأمانة والاستقامة في أداءه لواجباته وخدماته المهنية، وأن يتجرد من المصالح الشخصية، وألا يخضع حكمه لآراء الآخرين، وألا يقوم عن علم بالإفصاح عن المعلومات على غير حقيقتها، كما ينبغي على مدقق الحسابات ألا يضع نفسه في مواقف تؤثر على حياده أو تجعله يقع تحت تأثير الغير مما يهدد موضوعية حكمه المهني، وأكد ذلك في سنة 2006 من خلال دراسة (Hunton et al 2006 [1])

Financial reporting transparency and earnings management

التي هدفت هذه الدراسة إلى اختبار ما اذا كانت الشفافية الأكبر في تقارير الدخل الشامل تقلل من احتمالية انشغال المديرين بعملية إدارة الأرباح، وذلك بناء على تطلب مجموعات مستخدمي التقارير المالية لتقارير أكثر وضوحا عن عناصر الدخل الشامل.

اعتمدت الدراسة على عرض نتائج العديد من الدراسات المحاسبية السابقة في مجال العلاقة بين شفافية التقارير المالية وادارة الأرباح، والتي كان أهمها أن الشفافية الأكبر تزيد من قدرة مستخدمي التقارير المالية على اكتشاف عمليات ادارة الأرباح، وخلصت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها ما يلي:

1. عندما تكون أرباح المشروع أقل (أكبر) من تنبؤات اجماع المحللين، المشاركون يبيعوا الأوراق المالية التي تزيد (تقلل) الأرباح؛
2. الشفافية الكبيرة بالتقارير المالية تضاءلت بشكل هام لكنها لم تلغي محاولات إدارة الأرباح، حيث أن هذه النتائج تتسق مع اعتقاد المديرين بأن إدارة الأرباح في أنظمة إفصاح أقل شفافية سوف تحسن من أسعار الأسهم ولا تضر من سمعة التقارير المالية، بينما أنظمة إفصاح أكبر شفافية سوف تضر من سمعة اكتمال التقارير المالية.

[1] عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري، مرجع سابق، ص: 67.

o بخصوص السرية:

أن يحترم المحاسب المهني سرية المعلومات التي تصله أثناء أداءه واجباته المهنية، وأن لا يفصح عن هذه المعلومات بدون تفويض صحيح ومحدد أو يكون لديه تشريع أو حق مهني أو واجب بالإعلان عنها، ففي سنة 2015 سعى الباحث **عبد العال محمود بكر خليل** إلى معرفة **مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني بشركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني** التي تنظم وتحكم وتضبط سلوكيات المراجعين، ولتحقيق دلك تم تصميم استبانه وتوزيعها على مجتمع الدراسة بشكل كامل والذي بلغ (63) مراجع حسابات.

توصل الباحث من خلال دراسته إلى عدة نتائج أهمها التزام مراجع الحسابات بدرجة كبيرة جدا بالمبادئ الأساسية للسلوك المهني للسلوك الأخلاقي وهي النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية اللازمة والسرية والسلوك المهني، وخصوصا ما يتعلق بالمحافظة على سرية المعلومات، مما يعني أن شركات ومكاتب مراجعة الحسابات تولي اهمية كبيرة لتوجيهات وإصدارات المؤسسات المهنية المنظمة للمهنة.

o بخصوص الأمانة والاستقامة:

أمانة المهنة تنحصر في أن يضمن المراجع في تقريره كل الحدود التي فرضت عليه وأيضا الانحرافات في الأصول المهنية وما تقتضيه قواعد المحاسبة والمراجعة ويعتبر المراجع مخلا بالأمانة المهنية إذا:

- ✓ لم يكشف عن دليل مادي أثناء تأديته لواجبه؛
- ✓ أهمل مهنيا في خطوات فحصه أو في تقرير فحصه؛
- ✓ إبداء رأيه رغم عدم حصوله على البيانات الكافية لتأييد هذا الرأي ولم يشر إلى ذلك في تقريره؛
- ✓ إذا وقع تقرير عن حسابات لم يقم بفحصها هو أو أحد مساعديه؛
- ✓ إذا تغافل في الحصول على ايضاحات كان يمكن الحصول عليها أثناء المراجعة كانت تمكنه من اكتشاف خطأ أو غش أو تزوير؛
- ✓ مخالفة الاجراءات والقواعد المحاسبية المتعارف عليها؛
- ✓ إذا اكتفى في تقريره بالإشارة إلى قيام شخص بجرد أو تقويم بعض الأصول في وقت توافر لديه الشك في نوايا هذا الشخص أو الأشخاص المكلفين بهذا التقويم ولم يقم بالتحقيق أو يورد بشأنه تحفظا خاصا.

ومن هذا درس كل من **يوسف كمال أحمد وآخرون** [1]، **في سنة 2016، أثر التزام المراجع بقواعد وآداب وسلوك المهنة في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة– دراسة ميدانية،** حيث صيغت مشكلة الدراسة بدقة من قبل الباحثين حول اذا كان عدم التزام المراجع بأمانة المهنة يؤدي إلى فجوة التوقعات في المراجعة، وهدفت الدراسة لمعرفة أثر عدم الالتزام المراجع بأمانة المهنة في حدوث فجوة التوقعات في المراجعة.

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

1. الإهمال المهني وعدم الكشف عن أي دليل مادي يؤدي إلى حدوث فجوة التوقعات في المراجعة؛

2. إبداء الرأي الفني المحايد في تقارير لم يقم المراجع بفحصها يؤدي إلى حدوث فجوة التوقعات.

ختمت الدراسة بمجموعة من التوصيات كما يلي:

1. ضرورة وضع برنامج مراجعة فعال والالتزام بها أثناء عملية المراجعة؛

2. عدم التوقيع على تقارير دون فحصها؛

3. ضرورة طلب الإيضاحات التي تساعد في إبداء الرأي في حالة وجود غموض في الدفاتر والسجلات والمستندات.

ثانيا:دراسات تناولت قياس جودة التدقيق الخارجي من منظور أخلاقيات المهنة ككل

- **الدراسات العربية:**

1. دراسة (التميمي،2013) [2]، العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية –دراسة ميدانية الكليات والمراكز البحثية في جامعة البصرة.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في تحقيق الجودة في العملية التدقيقية التي يزاولها المدقق الداخلي، وأعتمد الباحث على استمارة الإستبانة المكونة من (20) سؤالا عن العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية، ومن استنتاجات هذه الدراسة أن العوامل التنظيمية والسلوكية لها تأثير على تحقيق الجودة بالعملية التدقيقية.

---

[1] يوسف كمال أحمد، محمد الهادي آدم، حسين أسعد مبارك، «**أثر التزام المراجع بقواعد وآداب وسلوك المهنة في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة– دراسة ميدانية**»، المجلة العلمية لجامعة الامام المهدي، العدد 8، ديسمبر2016.

[2] جمانة حنظل التميمي، « **العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية–دراسة ميدانية** »، مجلة دراسات إدارية، المجلد 5، العدد 10،كلية الادارة والإقتصاد، جامعة البصرة، 2013.

ومن توصيات هذه الدراسة لتحقيق الجودة بالعملية التدقيقية والارتقاء بمهنة التدقيق الداخلي إلى أعلى درجات التنظيم المهني لابد من توافر أربعة مجموعات هي (مجموعة عوامل تنظيمية، مجموعة عوامل سلوكية، مجموعة عوامل شخصية، مجموعة الاساسيات العلمية لمهنة التدقيق).

2. دراسة (محمود وآخرون، 2011)[1] ، أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات التقارير المالية– دراسة حالة على عينة من المحاسبين في مدينة تكريت–.

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة الدور الذي تلعبه أخلاقيات المحاسب الإداري في جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية، وانعكاسها في تحقيق جودة تلك التقارير، وبالتالي قيام الإدارة بوظائفها على أكمل وجه.

و يمكن تلخيص نتائج الدراسة بالنقاط التالية:

1 –إن إعداد التقارير وفقا لأخلاقيات يضمن سلامة عمل المحاسب الإداري.

2 –هناك فروقات معنوية من وجهة نظر المحاسبين حول معايير أخلاقيات أعمال المحاسب.

3 –تتناسب جودة معلومات التقارير المالية تناسبا طرديا مع العمل وفق معايير أخلاقيات أعمال المحاسب، ومع أي متغير من متغيرات جودة الأعمال .

كما توصي الدراسة بأهمية وضع أسس للالتزامات الأخلاقية، وإيجاد معايير وقواعد أخلاقية خاصة بمهنة المحاسبة داخل كل منشأة تعمل على إلزام المحاسب بها، واعتماد أسلوب الثواب والعقاب في دعم الالتزام بأخلاقيات المهن.

3. دراسة(المطيري،2012)[2]، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية.

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق على جودة التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، كانت عينة الدراسة متكونة من (72) مستجيبا من المديرين الماليين والمدققين الداخلين والمدققين الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية في هذه الشركات، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بإعداد استبانة شملت (53) فقرة، تم تحليلها باستخدام برنامج الرزمة الاحصائية (SPSS)، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أبرزها أنه يوجد تأثير (الموضوعية والاستقلالية، الأمانة

[1] محمد صدام محمود، علي ابراهيم حسين، محمد حامد أحمد، مرجع سابق.

[2] عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري، مرجع سابق.

والاستقامة، المصداقية، النزاهة، الشفافية، السرية، والكفاءة المهنية) على جودة التدقيق، وأنه قام الباحث بتقديم عدة توصيات أهمها: ضرورة أن تقوم الشركات الصناعية الكويتية بتحديد السياسات الأخلاقية، وتدريب العاملين فيها على تعزيز قدرتهم لمواجهة المشاكل الأخلاقية الصعبة، وقيام إدارة الشركات الصناعية الكويتية بالتأكد من مدى التزام مدقق الحسابات باستقلال تفكيره وحيادته والتحقق من مدى قيام مدقق الحسابات بالعمل بنزاهة وموضعية.

- **الدراسات المحلية:**

1. دراسة (أيوب ومحمدي، 2013)[1].

هي عبارة عن مداخلة تحت عنوان: **مدى تأثير أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر– دراسة ميدانية– بجامعة الاغواط.**

هدفت هذه الدراسة إلى ابراز أثر أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات على جودة المراجعة الخارجية، من خلال اتباع منهج وصفي تحليلي، حيث تم التطرق في الجانب النظري إلى مفهوم أخلاقيات العمل وأهميتها في مهنة محافظ الحسابات، أما في الجانب الميداني فقد تم قياس مدى تأثير أخلاق وسلوكيات محافظ الحسابات على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر من خلال الاستعانة باستبيان موزع على عينة مكونة من 54 خبيرا محافظ محاسبا ومحافظ الحسابات وأستاذ جامعي لما لم دراية بهذا الموضوع.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج والفرضيات أهمها:

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

أما النتائج المتوصل إليها فأهمها:

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

[1] أيوب بوقرورة، عبد العالي محمدي، «**تأثير أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر** »، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الازمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، 20-21 نوفمبر 2013، جامعة الأغواط، 2013.

2. دراسة (عليوة، 2015)[1]، دور مدونة أخلاقيات المهنة في الارتقاء بالعمل المحاسبي في الجزائر– دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين–.

هدفت الدراسة إلى قياس مدى مساهمة المدونة الأخلاقية للمهنة في الارتقاء بالعمل المحاسبي بالجزائر وخلصت الدراسة للنتائج التالية:

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

3. دراسة (بلعجوز، دواق،2017)[2]– دور اخلاقيات مهنة المحاسبة في تحقيق جودة المعلومات المالية –دراسة استطلاعية لعينة من المهنيين في الجزائر.

تهدف هذه المداخلة إلى إبراز أهمية أخلاقيات الأعمال والدور الذي تلعبه في توجيه مهنة المحاسبة والدور الذي تلعبه أخلاقيات مهنة المحاسبة في تحقيق جودة المعلومات المالية.

تنبع أهمية البحث من الدور الكبير الذي تلعبه الأخلاق بصورة عامة ومعايير أخلاقيات الأعمال بصورة خاصة في دعم كفاءة وفعالية مهنة المحاسبة ومدى انعكاس ذلك على جودة المعلومات المالية.

خلصت الدراسة إلى جملة من النتائج النظرية والعملية وهي كالتالي:

---

[1] نور الهدى عليوة, مرجع سابق.

[2] حسين بلعجوز، سميرة دواق ، «**دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في تحقيق جودة المعلومات المالية– دراسة استطلاعية لعينة من المهنيين في الجزائر**»، الملتقى الوطني المحاسبة والتدقيق كدعامة لتحسين الاستثمار بالمؤسسات الجزائرية، المحور الثالث: سبل تحسين جودة ممارسة المحاسبة والتدقيق، المديق: جامعة يحي فارس، يوم 2017/12/02.

- ✓ إن أخلاقيات العمل المحاسبي ترتبط بسلوك المحاسبين وتعاملاتهم مع الغير؛
- ✓ تتضمن أخلاقيات مهنة المحاسبة مجموعة المبادئ والمعايير التي تحكم سلوك الأفراد أثناء أدائهم مهامهم؛
- ✓ إن للخصائص الرئيسية للمعلومات المالية علاقة طردية مع مدى الالتزام المحاسب بأخلاقيات مهنة المحاسبة؛
- ✓ هناك علاقة ارتباط بين معايير أخلاقيات مهنة المحاسبة وجودة المعلومات المالية.

o **الدراسات الأجنبية**

1. دراسة (Ussahawanitchkit،2012)[1] بعنوان:

Relationships Among Audit Ethics Audit Morality and Audit Quality of Certified Public Accountants(CPAs) In Thailand.

العلاقات بين مراجعة الأخلاقيات، المراجعة الأخلاقية وجودة مراجعة حسابات المحاسبين العموميين في تايلاند.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر أخلاقيات مهنة المراجعة على جودة عملية المراجعة لمراجعي الحسابات المعتمدين، وقد أجريت الدراسة على مراجعي الحسابات في تايلاندا، من خلال استخدام استبانة حول موضوع الدراسة بهدف جمع وتحليل البيانات، حيث تم توزيع (473) استبانة على عينة الدراسة.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج منها: أن أخلاقيات مهنة المراجعة تؤثر بشكل ايجابي على قيم مهنة المراجعة وكذلك على جودة مهنة المراجعة، أن قيم المراجعة تؤثر بشكل ايجابي على جودة المراجعة، وبالتالي يتضح أن أخلاقيات مهنة المراجعة تعتبر دافعا وموجها رئيسيا لكل من قيم المراجعة وجودة المراجعة.

وقد أوصت الدراسة بإجراء المزيد من الابحاث في هذا المجال من أجل التحقق من نتائج هذه الدراسة وكذلك من أجل زيادة مصداقية هذه الدراسة، بحيث تدرس الأبحاث المستقبلية المتغيرات المستقلة الأخرى وكذلك استخدام متغيرات وسيطة أخرى، وكذلك توسيع مجتمع الدراسة ليشمل عدد أكبر من المهنيين وذوي العلاقة.

[1] Ussahawanitchkit, «**Relationships Among Audit Ethics Audit Morality and Audit Quality of Certified Public Accountants(CPAs) In Thailan**», Journal of Academy of Business and Economics, Vol12, No4, 2012, PP: 105-111.

2. دراسة (Meihami, et.al.،2013[1]) بعنوان:

Professional Ethics, an Approach To Value Creation In Financial Reporting

الأخلاقيات المهنية، نهج لخلق قيمة في إعداد التقارير المالية.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر الأخلاقيات المهنية على تعزيز جودة التقارير المالية، وقد أجريت الدراسة على الشركات المدرجة في سوق طهران للأوراق المالية والتي بلغ عددها (440) شركة، حيث تم استخدام استبانة حول موضوع الدراسة بهدف جمع وتحليل البيانات وقد تم اختيار عينة من مجتمع الدراسة بلغت (205) شركة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة طردية بين الأخلاقيات المهنية وبين كل من عرض المعلومات للشركات المدرجة ضمن سوق طهران للأوراق المالية، وذلك يؤكد تأثير كبير للأخلاقيات المهنية على تعزيز جودة التقارير المالية.

وقد أوصت الدراسة بالاهتمام أكثر بالأخلاقيات المهنية لما لها أثر على مستقبل مهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات، كما أوصت الدراسة بضرورة إجراء مزيد من الدراسات في هذا المجال، كذلك أوصت الدراسة بتحسين وتطوير المنهجية والأدوات المستخدمة في هذا البحث في دراسات أخرى بحيث تشمل مزيد من جوانب التقارير المالية.

3. دراسة (Marianne Favier،2013)[2]، بعنوان

L'audit L'égal, Un Outil Qualité Et De pilotage De La Performance Des Entités.

التدقيق القانوني، أداة الجودة وإدارة الأداء للمؤسسات

أشارت الدراسة إلى أن تحقيق جودة التدقيق في مراقبة الحسابات، يكون أداة لتوجيه أداء المؤسسات، وخلصت إلى أن جودة التدقيق القانوني تتحقق من خلال عدة متغيرات (الكفاءة، الاستقلالية، الأعمال المنجزة، احترام تشريعات المهنة)، إضافة إلى ثقة الزبون في المهمة، وسرية المعلومات، وإرادة تعاون المؤسسة مع المدقق.

---

[1] Meihami, B.,Varmaghani, Z.,Meihami, H., &Khaledian,M, «**Professional ethics, an Approach to Value Creation in Financial Reporting**», Intrnational Letters of Social and Humanistic Sciences,Vol 7,2013, PP: 33-42.

[2] Marianne Favier, «**L'audit L'égal,Un Outil Qualité Et De pilotage De La Performance Des Entités**», Business Administration , 2013.

وأشارت الدراسة إلى ضرورة استغلال المؤسسة للقيمة المضافة التي يقدمها التدقيق حتى تكون ذات مردودية، ويكون في ظل احترام تطلعات الأطراف ذوي المصلحة، وأن الجودة في التدقيق تمكن المؤسسة من تحقيق أهداف تتجاوز الإطار القانوني للعملية، إلى جانب لوجيه أداء المؤسسة.

المطلب الثاني :علاقة أخلاقيات المهنة بجودة التدقيق الخارجي

أولا: العوامل المؤثرة في أخلاقيات المهنة

هناك عوامل تؤثر على الممارسات الأخلاقية للمهنة، والتي تؤدي بالضرورة إلى أفعال خاطئة منها ما يلي[1]:

- تصرفات المسؤولين ومديري المؤسسات، أي كلما ابتعد هؤلاء عن أخلاقيات المهنة كلما تشجع الموظفون على عدم الالتزام بهذه الأخلاقيات هذا من جهة، ومن جهة أخرى درجة العقوبات المطبقة من قبل مسؤولي المؤسسة؛
- الجانب الأخلاقي في المجتمع، باعتبار أن الإنسان اجتماعي بالطبع، وبالتالي فإن أخلاقيات المجتمع تترجم جميع جوانب الحياة لهذا المجتمع و التي من بينها المؤسسة؛
- التصرفات السارية في المؤسسة، والتي إما تكون ملتزمة بأخلاقيات المهنة أو مساهمة في تشجيع السلوك والممارسات الخاطئة؛
- الإحتياجات المالية والتي تعتبر من أحد العوامل المؤثرة في الالتزام بأخلاقيات المهنة خاصة في ظل الاحتياجات المتزايدة للأفراد.

وعليه أغلب المنظمات والجمعيات والمعاهد المهنية تسعى جاهدة إلى وضع نموذج معياري لما يجب أن تكون عليه الأخلاقيات المهنية وذلك للأسباب الاتية[2]:

1 -تعارض المصالح المادية؛
2 -تعارض الواجبات والإجراءات الفنية؛
3 -تعارض المفاهيم المحاسبية؛
4 -تعارض خصائص المعلومات المحاسبية؛
5 -ضعف قدرات التحقق لمستخدمي المعلومات المحاسبية؛
6 -فجوة التوقعات؛

[1] سهام جوهري، مرجع سابق، ص-ص: 59-60.
[2] محمد صدام محمود، علي ابراهيم حسين، محمد حامد أحمد، مرجع سابق، ص: 413.

7 -التغير والتطور المستمر في معايير المحاسبة لمواكبة العولمة والبيئة التنافسية؛

8 -التغير والتطور المستمر في معايير التدقيق؛

9 -التغير والتطور المستمر في القوانين المنظمة للمهنة؛

10 -التغير والتطور المستمر في دستور أخلاقيات المهنة.

ثانيا: أثر الالتزام بأخلاقيات المهنة على جودة التدقيق الخارجي

إن حاجة مراجعي الحسابات لكسب ثقة المجتمع تحتم عليهم الالتزام بأخلاقيات المهنة وتحسين نوعية الخدمات التي يقدمونها، لأنه بات من الضروري أن يكون لكل مهنة أو نشاط ميثاق أخلاقي معلن وموثق، حيث تعد قواعد السلوك المهني التي صدرت من الجهات المنظمة للمهنة من أهم القوانين التي تحث على التمسك بأخلاقيات المهنة كونها تساهم في تعزيز ثقة المجتمع وذوي العلاقة بالمهنة من خلال تمتعها بالنزاهة والموضوعية والكفاءة[1]، وينعكس التزام المراجع بآداب وسلوك المهنة على عدة جوانب منها أن هذا الالتزام يسهم في بناء العلاقة بين المراجعين على اسس جيدة ترفض أي شكل من أشكال المنافسة الضارة وغير المشروعة، وكذلك يسهم هذا الالتزام في وفاء المراجع بمسؤولياته أمام العملاء باعتباره وكيلا عنهم بحيث يرفض التنازل عن استقلاليته لصالح الادارة على حساب العملاء.

ويحقق الالتزام بآداب سلوك المهنة عدة أغراض منها:

- رفع مستوى مهنة المراجعة والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الحرة؛
- تنمية روح التعاون بين المراجعين ورعاية مصالحهم المادية والمعنوية؛
- تدعيم وتكملة النصوص القانونية والأحكام التي يضعها المشرع؛
- بث الطمأنينة والثقة في نفوس الطوائف المستفيدة من الخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة.

كما قام في سنة 2012 الباحث Ussahawanitchakit بدراسة واختبار أثر الالتزام بأخلاقيات المهنة على جودة عملية المراجعة من خلال استخدام قيم المراجعة كمتغير وسيط، ويمكن توضيح العلاقة بين أخلاقيات مهنة المراجعة وبين قيم المراجعة وبين عملية المراجعة[2]، وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج منها: أن أخلاقيات مهنة المراجعة تؤثر بشكل ايجابي على قيم مهنة المراجعة وكذلك على جودة المراجعة، وأن قيم

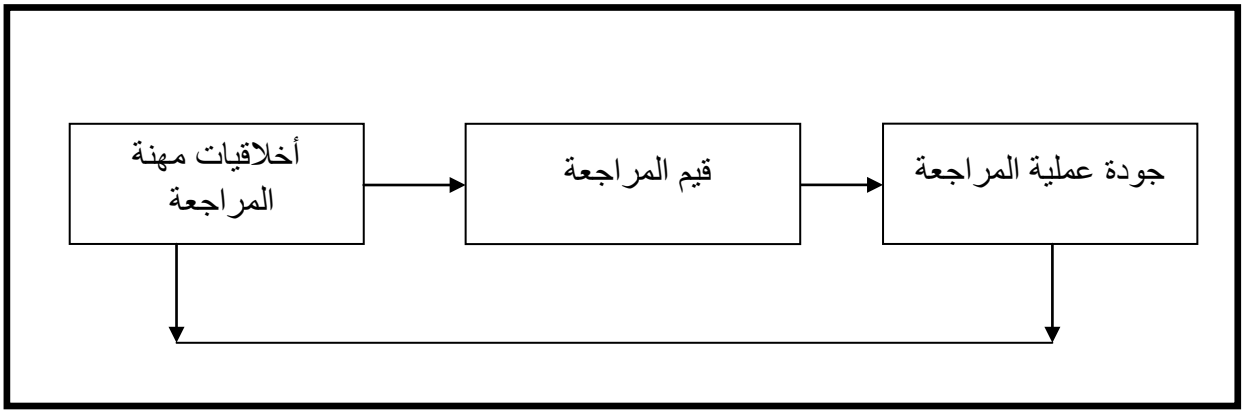
[1] عبد النبي فرج، مصطفى الحضيري، « **قواعد آداب سلوك مهنة المراجعة في ليبيا وآليات تطبيقها دراسة استطلاعية للآراء المراجعين الخارجيين**»، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، كلية الاقتصاد والتجارة زلتين، الجامعة الأسمرية الإسلامية، العدد9، 2017، ص-ص: 329-330.

[2] محمود بكر خليل عبد العال، مرجع سابق، ص: 21.

المراجعة تؤثر بشكل إيجابي على جودة المراجعة، وبالتالي أن أخلاقيات مهنة المراجعة تعتبر دافعا وموجها رئيسيا لكل من قيم المراجعة وجودة المراجعة[1].

ويتضح ذلك من الشكل التالي:

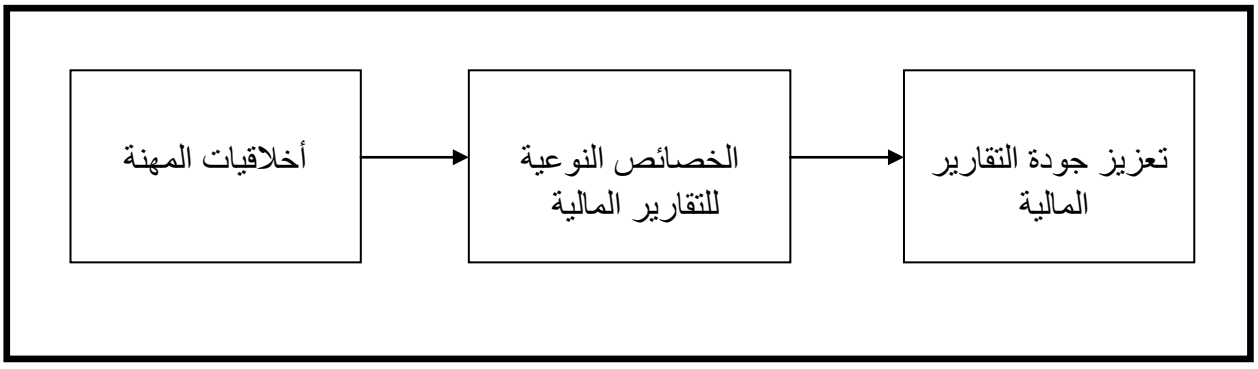
شكل رقم (2-2): أثر أخلاقيات مهنة المراجعة على جودة عملية المراجعة



المصدر: محمود بكر خليل عبد العال، مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني، ص: 21.

إضافة إلى ذلك فإن هناك علاقة بين الالتزام بأخلاقيات المهنة وبين جودة التقارير المالية، حيث إنه كلما كان هناك التزام بأخلاقيات المهنة كلما عزز ذلك جودة التقارير المالية، والشكل رقم (2-4) يوضح أثر الالتزام بأخلاقيات المهنة على الخصائص النوعية للتقارير المالية والتي ينتج عنها تعزيز لجودة التقارير المالية[2].

شكل رقم (2-3): أثر الأخلاقيات المهنية على الخصائص النوعية للتقارير المالية



المصدر:محمود بكر خليل عبد العال، مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني، ص:22.

[1] عبد النبي فرج، مصطفى الحضيري، مرجع سابق، ص-ص:327-328.

[2] محمود بكر خليل عبد العال، مرجع سابق، ص: 21.

خلاصة الفصل:

في هذا الفصل حاولنا الإلمام بنماذج أخلاقيات مهنة التدقيق وفق منظمات دولية وعربية ومحلية، ومن خلال ذلك توصلنا إلى أن معظم نماذج المواثيق تتشابه في العديد من المبادئ والقواعد الأخلاقية وذلك لأن أغلبية الدول أصدرت مواثيقها وفقا لميثاق الإتحاد الدولي للمحاسبين الأمريكي.

وتطرقنا أيضا إلى عرض بعض مؤشرات قياس جودة التدقيق الخارجي من منظور أخلاقيات المهنة من خلال بعض الدراسات التي درست أثر عامل أخلاقي فأكثر وأخرى من منظور أخلاقيات المهنة ككل، ثم إلى علاقة أخلاقيات المهنة بجودة التدقيق الخارجي حيث عرضنا العوامل المؤثرة في أخلاقيات المهنة، وأثر الالتزام بأخلاقيات المهنة على جودة التدقيق الخارجي.

الفصل الثالث:

الدراسة الميدانية

تمهيد:

سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى دور أخلاقيات المهنة في تحسين جودة التدقيق الخارجي، وإلى واقع تطبيق أخلاقيات المهنة في الجزائر، ولقد استهدفت الدراسة الأكاديميين (أساتذة جامعيين مختصين في المحاسبة والتدقيق)، والمهنيين (محافظي الحسابات، محاسبين معتمدين، خبراء محاسبين)، وذلك بالتقرب المباشر من هذه الفئات وعن طريق استخدام الاستبيان الذي يعتبر الخيار الملائم لتحليل وتفسير نتائج الدراسة التطبيقية من خلال المنهج المتبع في الدراسة والأدوات المستخدمة في جمع بيانات الدراسة وينتهي الفصل باستخلاص النتائج وتفسيرها، حيث ارتأينا تناول الدارسة الميدانية من خلال مبحثين:

المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية

سنتعرض في هذا المبحث إلى الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة، كبيانات الدراسة الميدانية، وطريقة تصميم قائمة الاستبيان بدءً بمرحلة الإعداد إلى هيكل الاستبيان، ثم نتطرق إلى الأدوات الإحصائية والقياسية المستخدمة، وبرامج معالجة بيانات الاستبيان.

المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها

سنقوم في هذا المبحث بعرض النتائج المتوصل إليها من خلال الاستبيان ثم تفسيرها وتحليلها بالأدوات الإحصائية والبرامج مثل برنامج الحزمة الإحصائية SPSS ومعالج الجداول EXCEL.

المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية

تتمحور الدراسة الميدانية بشكل أساسي على دور أخلاقيات المهنة في تحسين جودة التدقيق الخارجي، وهذا من وجهة نظر المهنيين(محاسبين معتمدين، محافظي حسابات، خبراء محاسبين) ومن وجهة نظر الأكاديميين (أساتذة في المحاسبة والمالية والتدقيق)، حيث اشتمل هذا المبحث على تحديد الطريقة والأدوات المستعملة في جمع البيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية.

المطلب الأول: الطريقة المتبعة

يتناول هذا المطلب عرض للطريقة المتبعة في هذه الدراسة من خلال التعرف على مجتمع وعينة الدراسة، وأهم مصادر البيانات بالإضافة إلى أدوات جمع هذه البيانات.

أولا: مجتمع وعينة الدراسة

تم حصر مجتمع الدراسة في فئتين فئة الأكاديميين متمثلة في الأساتذة الجامعيين بجامعة المدية، وفئة المهنيين والمتمثلة في الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين لولاية المدية، وروعي في اختيار مجتمع الدراسة الميدانية أن يكون مفرداتها من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية.

بالنسبة لعينة الدراسة تم اختيار عينة معبرة عن المجتمع حيث قمنا بتوزيع 60 استمارة شملت الأكاديميين (الأساتذة) والمهنيين (محاسبين معتمدين، محافظي حسابات، خبراء محاسبين)، وبعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم، قررنا الإبقاء على 42 استمارة من مجموع الاستمارات لتمثل عينة الدراسة، وهذا بعد إلغاء باقي الاستمارات المقدرة بـ 18 استمارة وهذا بسبب نقص الإجابات أو لصياغتها، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3-1): الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

البيان	التكرارات	النسبة المئوية %
الإستمارات الموزعة	60	%100
الإستمارات المفقودة	10	%16,67
الإستمارات الملغاة	08	%13,33
الإستمارات الصالحة للتحليل	**42**	**%70**

ثانيا: مصادر وأدوات جمع البيانات

1. مصادر البيانات:

بغرض جمع بيانات الدراسة قمنا بالاعتماد على نوعين أساسيين من المصادر والتي لها علاقة بموضوع الدراسة والتي تمثلت فيما يلي:

❖ **مصادر البيانات الثانوية:**

من أجل عرض الجزء النظري للدراسة تم جمع البيانات والمعلومات الثانوية من خلال الدراسات السابقة في الموضوع والتي شملت:

- الكتب والمؤلفات العلمية باللغة العربية والأجنبية والمتخصصة بموضوع الدراسة؛
- القوانين والمراسيم التنفيذية المنشورة في الجريدة الرسمية والتي لها صلة بالمحاسبة والتدقيق؛
- المقالات، الملتقيات والرسائل الجامعية في مجال التدقيق والمحاسبة؛
- التقارير والنشرات وإصدارات المجلس الوطني للمحاسبة.

❖ **مصادر البيانات الأولية:**

بالنسبة للجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على الملاحظة من خلال الذهاب إلى الميدان والاحتكاك بالمهنيين والأساتذة ومحاولة معرفة واقع المهنة ، ثم القيام بصياغة استبيان مع الاعتماد على المقابلة من أجل شرح وتوضيح المحتوى والتحاور والتناقش مع المستجوبين، وتم الاعتماد على الاستبيان (بيانات أولية)، كأداة أساسية لجمع البيانات من مصادرها الرئيسية وتفريغها وتحليلها في البرنامج الاحصائي SPSS.

2. أدوات جمع البيانات:

تمثل الاستمارة الأداة الرئيسية التي يتم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات والمعلومات من الواقع، والمتمثلة في آراء وجهات نظر محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والخبراء المحاسبين والأساتذة حول مشكلة الدراسة.

ولكي تكون الاستمارة دقيقة ومنظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة والوضوح والمضمون، فقد مر تصميمها على ثلاثة مراحل:

✓ **مرحلة التصميم الأولي:**

تعتبر الخطوة الأولى في إعداد الاستمارة وانطلاقا من الجانب النظري والدراسات السابقة تم صياغة مجموعة من الأسئلة مراعين في ذلك إشكالية البحث والفرضيات الموضوعة، ولقد راعينا في إعداد الأسئلة ما يلي:

- صياغة عبارات الأسئلة بطريقة بسيطة وواضحة لتفادي الالتباس؛
- إستعمال لغة سليمة؛
- ترتيب الأسئلة وتسلسلها وربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية؛

بعد الانتهاء من إعداد الأسئلة تم عرضها على بعض الأساتذة المختصين في المحاسبة والتدقيق، وذلك بغية التأكد من سلامة بناء الاستمارة وصياغة الأسئلة، وتفادي الأخطاء التقنية والمنهجية التي قد تحول دون الوصول إلى الأهداف المنشودة، ولقد تم الرد من بعض الأساتذة وعدم الرد من البعض الآخر.

✓ **مرحلة التصميم النهائي:**

بعد المراجعة والأخذ بعين الاعتبار الملاحظات المقدمة من قبل الأساتذة المختصين، انتقلنا إلى مرحلة التصميم النهائي للاستبيان، وبعد تصحيح الأخطاء والتعديل النهائي تم توزيع الاستبيان مستعينين في ذلك بـ:

- تقديم الاستبيان باليد واسترجاعه مباشرة بعد الاجابة عنه؛
- إرسال الاستبيان في البريد الالكتروني الرسمي لبعض من الأكاديميين والمهنيين واسترجاعه عن طريق البريد الالكتروني؛
- إرسال الاستبيان إلى بعض أفراد العينة واسترجاعه عن طريق الوسطاء؛
- الاستعانة بأحد المعارف فيما يخص الاستمارات الموزعة في المناطق البعيدة واستلامها من خلاله.

❖ **صعوبات توزيع و استرجاع الاستبيانات:**

بعد تصميم الاستبيان وتوزيعه واجهنا عدة مشاكل وصعوبات خلال عملية الاسترجاع، والتي نذكر أهمها فيما يلي:

- عدم تجاوب بعض أفراد العينة مع الاستبيان؛
- تماطل بعض أفراد العينة في الإجابة على الاستبيان رغم إصرارنا وزيارتنا المتكررة لهم؛
- اكتفاء بعض أفراد العينة بالإجابة على بعض الأسئلة وليس كلها؛
- رفض بعض أفراد العينة الإجابة على الأسئلة بسبب عدم إطلاعهم على القانون 10-01.

ثالثا: هيكل الاستبيان

احتوت استمارة الاستبيان جزأين من الأسئلة:

الجزء الأول: ويتعلق هذا الجزء بالبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة.

الجزء الثاني: متعلق بالأسئلة الخاصة بفرضيات الدراسة حيث قسم إلى ثلاث محاور:

-**المحور الأول**: تضمن أسئلة متعلقة بالفرضية الأولى والمتعلق **بواقع تطبيق أخلاقيات المهنة في الجزائر المتميز بالغموض وعدم الاستقرار** واشتمل هذا المحور على 13 سؤال.

-**المحور الثاني**: تضمن أسئلة متعلقة بالفرضية الثانية والمتعلقة بأنه **يساهم كل من التأهيل العلمي والعملي واستقلال المراجع وكذا الالتزام بأخلاقيات المهنة في تحقيق جودة التدقيق في الجزائر** واشتمل على 07 أسئلة.

-**المحور الثالث**: تضمن أسئلة متعلقة بالفرضية الثالثة والمتعلقة **بوجود علاقة بين الالتزام بأخلاقيات المهنة وتحسين جودة التدقيق الخارجي** وقد اشتمل هذا المحور على 08 أسئلة.

وبغرض القيام بدراسة ميدانية موضوعية تساعدنا على تحقيق أهداف بحثنا، تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت (Likert Scale) الثلاثي والخماسي، حسب المعطيات والبيانات المطلوبة من كل سؤال، بالإضافة إلى تحديد آراء أفراد العينة لفقرات الاستبيان، ويسهل ترميز وتنميط الإجابات كما هو مبين بالجداول التالية:

الجدول رقم (3– 2): التفسير الإحصائي لمقياس ليكارت الثلاثي

الرأي (التصنيف)	غير موافق أو لا	محايد	موافق أو نعم
الدرجة (الوزن)	1	2	3
المتوسط المرجح	(1 - 1.66)	(1.67-2.33)	(2.34-3)

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الاحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS، الجزء الثالث (موضوعات مختارة)، ص: 538.

الجدول رقم (3–3): التفسير الإحصائي لمقياس ليكارت الخماسي

الرأي(التصنيف)	غير موافق إطلاقا أو سيء جدا أو 1	غير موافق أو سيء أو 2	محايد أو مقبول أو 3	موافق أو جيد أو 4	موافق جدا أو ممتاز أو 5
الدرجة (الوزن)	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	(1-1.79)	(1.80-2.59)	(2.60-3.39)	(3.40-4.19)	(4.20-5)

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الاحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS، الجزء الثالث (موضوعات مختارة)، ص: 541.

المطلب الثاني: الأدوات والإجراءات المتبعة

أولا: الأدوات الإحصائية والقياسية المتبعة

نحاول من خلال هذا المطلب إيضاح الأدوات الاحصائية والمتمثلة في:

1 - **تحكيم الاستبيان:**

بعد الانتهاء من صياغة الأسئلة تم اللجوء إلى بعض الأساتذة المختصين للتأكد من الجانب الشكلي والتقني للاستمارة بالإضافة إلى أساتذة مختصين في التدقيق للتأكد من الجانب الموضوعي للاستمارة، وتغطية جميع جوانب البحث، وقد مكنتنا هذه الإجراءات من تفادي بعض الأخطاء التقنية، والمنهجية التي قد تحول دون الوصول لتحقيق أهداف الاستبيان، وتمت صياغة الاستبيان بناء على الملاحظات والتوصيات الواردة من الأساتذة والمحكمين.

2 -إختبار ثبات الاستبيان:

من أجل اختبار ثبات الاستبيان استخدمنا المؤشر الإحصائي ألفاكرونباخ(Alpha Cronbach's)، وهي طريقة لقياس ثبات الاستبيان حيث أن معامل ألفاكرونباخ يأخذ قيما بين الصفر والواحد (1،0)، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح، أي أن زيادة قيمة معامل ألفاكرونباخ تعني زيادة مصداقية وثبات عينة مجتمع الدراسة.

3 -نتائج اختبار الثبات:

عند تطبيق اختبار المصداقية والثبات ألفاكرونباخ على إجابات عينة الدراسة المكونة من 42 فرد، وجدنا أن قيمة ألفا بلغت (0,775) وهذا يبين أن الارتباط بين الإجابات جيد ومقبول إحصائيا.

ثانيا: الأدوات المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان

بعد تحصيل الاستبيانات المقبولة، تم الاعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج (EXCEL) لمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جداول ليترجمها إلى رسومات بيانية لتسهيل عملية الملاحظة والتحليل بغية التحليل الجيد للبيانات، كما تم استخدام بعض الأساليب الاحصائية المتاحة في برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS)، ومن هذه التحاليل انتهجنا التحليل الإحصائي الوصفي وما يندرج تحته من تحليل كـ:

- تحليل التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية والوظيفية لمفردات الدراسة؛
- حساب المتوسطات الحسابية لمعرفة مدى ارتفاع وانخفاض استجابة عينة الدراسة لكل عبارة؛
- حساب الانحرافات المعيارية لمعرفة مدى انحراف استجابات عينة الدراسة.

ولتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي جمعت ، استخدمنا العديد من الأساليب الإحصائية التي تتمثل فيما يلي:

- استخراج التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة في الاستبيان؛
- قياس المتوسطات الحسابية لكل عبارة في الاستبيان؛
- حساب الانحراف المعياري لكل محور من محاور الدراسة.

المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها

سنعرض في المطلب الأول النتائج المتحصل عليها من البيانات الشخصية، أما المطلب الثاني فسيتم فيه تحليل محاور الاستبيان ومناقشة النتائج المتحصل عليها.

المطلب الأول: عرض نتائج البيانات الشخصية

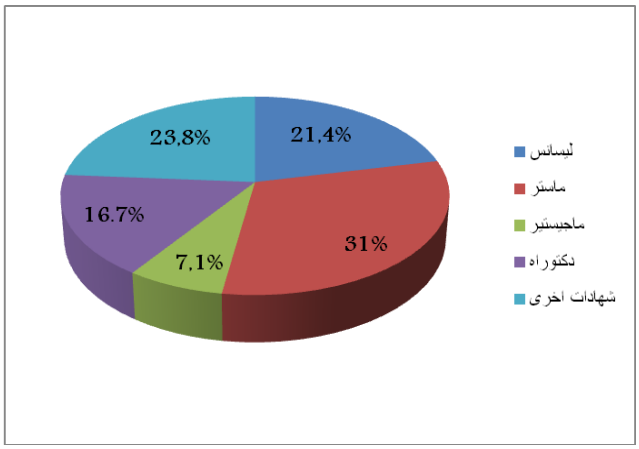
نعرض في هذا المطلب النتائج المتوصل اليها من خلال الاستبيان ويتم تفسيرها بالأدوات الاحصائية والبرامج المذكورة سلفا.

أولا: المؤهل العلمي

الجدول رقم (3-4): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	9	%21.4
ماستر	13	%31
ماجيستير	3	%7.1
دكتوراه	7	%16.7
شهادات أخرى	10	%23.8
المجموع	**42**	**%100**

الشكل رقم (3-1): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين (إعتمادا على الاستبيان وبرنامج Excel)

من خلال الجدول والشكل السابقين، الدرجات العلمية والشهادات المتوفرة لدى أفراد العينة، فكانت نسبة الحاصلين على شهادة الليسانس 21,4%، بينما كانت نسبة الحاصلين على شهادة الماستر 31% وشهادة الماجستير 7,1%، والحاصلين على شهادة الدكتوراه 16,7%، أما الحاصلين على شهادات أخرى فكانت 23,8%.

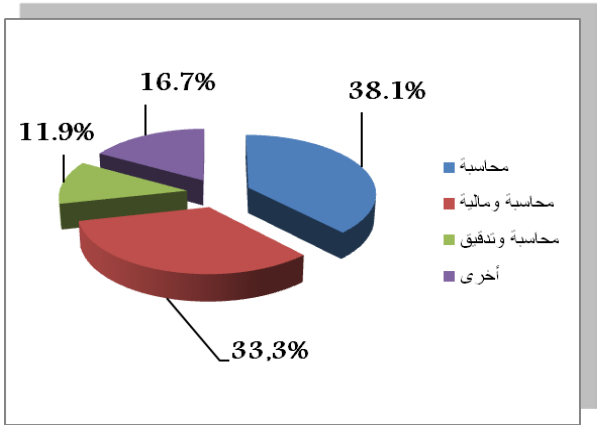
الملاحظ أن أكبر نسبة كانت على مستوى الحاصلين على شهادات أخرى والمتمثلة في شهادة الكفاءة المهنية أو تقني بناء على ما جاء في إجابات العينة، ثم تليها نسبة الحاصلين على الليسانس كونهم يمثلون جزء كبير من شريحة المهنيين، وتليها نسبة الحاصلين على شهادة الماستر والدكتوراه ثم الماجستير كونها تغطي الوظائف الثلاثة (أساتذة جامعيين، محافظي حسابات، خبراء محاسبة).

ثانيا: التخصص

الجدول رقم (3-5): توزيع أفراد العينة حسب التخصص

التخصص	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	16	%38.1
محاسبة ومالية	14	%33.3
محاسبة وتدقيق	5	%11.9
أخرى	7	%16.7
المجموع	42	%100

الشكل رقم (3-2): توزيع أفراد العينة حسب التخصص



المصدر: من إعداد الطالبتين (إعتمادا على الاستبيان وبرنامج Excel)

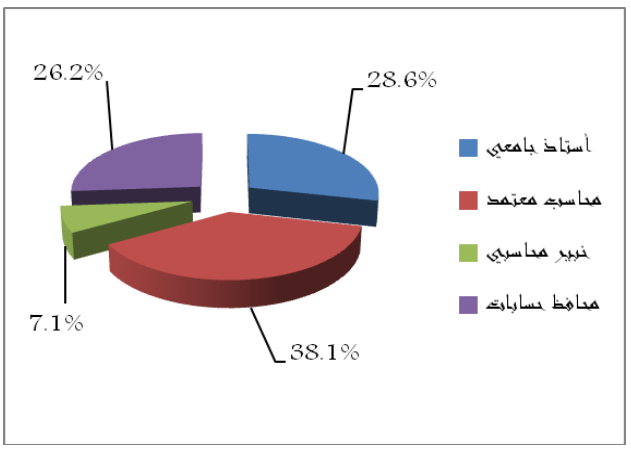
من خلال الجدول والشكل السابقين، نلاحظ التوزيع النسبي حسب التخصص، حيث نجد تخصص المحاسبة يمثل النسبة العالية من بين التخصصات الأخرى وهذا بنسبة 38,1%، ثم تليها نسبة 33,3% بالنسبة للمتخصصين في المحاسبة والمالية، وثالثا جاءت التخصصات الأخرى بنسبة 16,7% والتي معظمها كانت عبارة عن تخصص المالية، وأخيرا تخصص المحاسبة والتدقيق بنسبة 11.9%، وإن ارتكاز عينة الدراسة على تخصصي المحاسبة والمالية جاء نتيجة اعتمادنا في الدراسة على مكاتب المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات، والأساتذة المتخصصين في المحاسبة والمالية، وهو مؤشر جيد جدا لأنه مرتبط بالتخصص.

ثالثا: الوظيفة

الجدول رقم (3-6): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
أستاذ جامعي	12	%28.6
محاسب معتمد	16	%38.1
خبير محاسبي	3	%7.1
محافظ حسابات	11	%26.2
المجموع	42	%100

الشكل رقم (3-3): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبتين (إعتمادا على الاستبيان وبرنامج Excel)

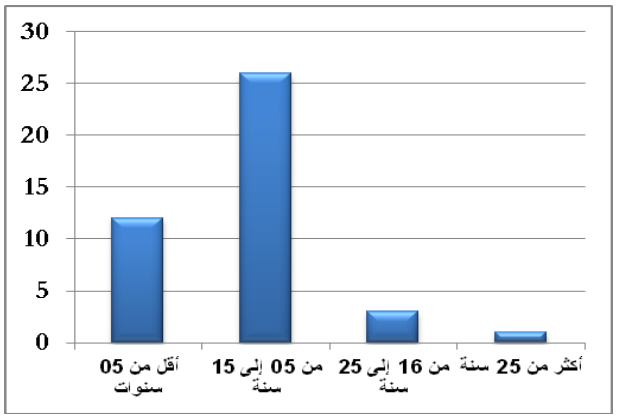
من خلال الجدول والشكل السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب الوظيفة الحالية لأفراد العينة حيث نجد أن النسبة الأكبر تعود لفئة المحاسب المعتمد والتي تمثل 38,1%، أما النسبة الثانية فهي أساتذة الجامعة بنسبة 28.6%، وكانت النسبة الثالثة لمحافظي الحسابات بـ 26,2%، وأخيرا فئة الخبراء المحاسبين والتي تمثل 7,1%، وبتقسيم العينة إلى مهنيين وأكاديميين نجد أن 28,6% (أساتذة) أكاديميين، و 71,4% (محاسبين معتمدين، محافظي الحسابات، خبراء محاسبيين) مهنيين، وهو مؤشر إيجابي لأن هذا ما تتطلبه الدراسة استهداف الفئة التي تمارس مهنة التدقيق الخارجي.

رابعا: الخبرة المهنية

الجدول رقم (3–7): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 05 سنوات	12	%28.6
من 05 إلى 15 سنة	26	%61.9
من 16 إلى 25 سنة	3	%7.1
أكثر من 25 سنة	1	%2.4
المجموع	**42**	**%100**

الشكل رقم (3–4): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبتين (إعتمادا على الاستبيان وبرنامج Excel)

من خلال الجدول والشكل السابقين، نلاحظ توزيع النسبة حول سنوات الخبرة لأفراد العينة، حيث نجد نسبة 61,9% خبرتهم ما بين 5 و 10 سنوات، ونسبة 28,6% خبرتهم أقل من 05 سنوات، ونسبة 7,1% خبرتهم من 16 إلى 25 سنة، أما الذين يمتلكون خبرة أكثر من 25 سنة فكانوا بنسبة 2,4%، وهي نسبة عادية بالنسبة لتوزيع العينة على متغير الوظيفة المهنية، كون أن الأساتذة والمهنيين متخرجين حديثا وهو مؤشر ايجابي بالنظر إلى حداثة الموضوع.

المطلب الثاني: تحليل النتائج المتعلقة باتجاه أفراد العينة حول محاور الاستبيان

سوف نتناول من خلال هذه الدراسة تحليل النتائج المتحصل عليها والتي اشتملت على ثلاثة محاور وهي: واقع تطبيق أخلاقيات المهنة في الجزائر، جودة التدقيق الخارجي، تأثير أخلاقيات المهنة في تحسين جودة التدقيق الخارجي.

أولا: واقع تطبيق أخلاقيات المهنة في الجزائر

لقد كانت اجابات أفراد عينة الدراسة حول موضوع واقع تطبيق أخلاقيات المهنة في الجزائر كالتالي:

1 -دراية أفراد العينة بما جاء به القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد:

بعد فرز الاستمارات الصالحة للتحليل كانت إجابات أفراد عينة الدراسة فيما إذا كانوا على دراية بما جاء القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كالتالي:

الجدول رقم (3- 8): توزيع اجابات أفراد عينة الدراسة حول دراية أفراد العينة بما جاء به القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

الإطلاع	التكرار	النسبة المئوية
الإجابة بنعم	35	%83.3
الإجابة بلا	7	%16.7
المجموع	**42**	**%100**

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج الاستبيان

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة 83,3% من أفراد العينة أجابت بنعم، وهذا يعني أن نسبة معتبرة من المستجوبين على دراية بما جاء به القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ويعتبر مؤشر إيجابي لأنه يعتبر القانون الأساسي لمهنة التدقيق المحاسبي، في حين أن نسبة 16,7% لم يسبق لهم الإطلاع على ما جاء به القانون 10-01 المنظم لمهنة المحاسبة.

2 -مساهمة القانون 10-01 في تحسين جودة التدقيق الخارجي:

من أصل 35 فرد الذين كانت اجاباتهم بأنهم على دراية بما جاء به القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كانت اجاباتهم كما يلي:

الجدول رقم (3–9): النتائج المتعلقة بمساهمة القانون 10–01 في تحسين جودة التدقيق الخارجي

العبـــارة	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه العام للعينة
	التكرار	التكرار	التكرار			
	النسبة	النسبة	النسبة			
هل ساهم القانون 10-01 في تحسين جودة التدقيق الخارج	5	4	26	2.60	0.735	موافق
	%14.3	%11.4	%74.3			

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على نتائج الاستبيان

نلاحظ من خلال الجدول السابق (3–9) أن جل اجابات أفراد العينة تمركزت حول الإجابة (موافق)، حيث أن أعلى نسبة 74,3% من أفراد العينة يرون أن القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد يساهم في تحسين جودة التدقيق الخارجي، أما نسبة 14,3% أجابوا بغير موافق بعدد 5 أفراد من العينة وهي نسبة ضعيفة مقارنة بالنسبة الأولى، واكتفى 4 أفراد بالإجابة محايد بنسبة 11,4%، وبلغ المتوسط الحسابي للعبارة 2,60 وهو ما يشير إلى أن الاتجاه العام للعينة ارتكز في الإجابة (موافق).

من خلال هذه النتائج يتضح أن أفراد العينة أجمعوا على أن القانون 10-01 يساهم بشكل فعال في تحسين جودة التدقيق الخارجي في الجزائر، وهذا راجع إلى الجديد الذي جاء به مقارنة بالقانون 08/91 خصوصا فيما يتعلق بجانب التكوين واستحداث 3 منظمات مهنية وإعادة تنظيم المجلس الوطني للمحاسبة واستحداث 5 لجان، أما باقي أفراد العينة التي أجابت بلا ومحايد كانت إجابتهم بهذا النحو نتيجة ملاحظتهم عدم تطبيق هذا القانون من طرف مستخدميه.

3 -القوانين المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي كافية في الجزائر:

لقد كانت اجابات أفراد العينة حول هذا السؤال كما يلي:

الجدول رقم (3– 10): توزيع اجابات أفراد عينة الدراسة حول أن القوانين المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي كافية في الجزائر

الإطلاع	التكرار	النسبة المئوية
الإجابة بنعم	10	%23.8
الإجابة بلا	32	%76.2

المجموع	42	%100

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج الاستبيان

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة 76,2% يرون أن القوانين المنظمة لمهنة التدقيق غير كافية في الجزائر، بينما يرى 10 من أفراد العينة المدروسة بنسبة 23,8% أنها كافية، وهذا ما يشير على أن أغلبية أفراد العينة غير راضين عن ما سنته الجزائر من قوانين منظمة لمهنة التدقيق المحاسبي.

4 -واقع ممارسة أخلاقيات المهنة في الجزائر:

لقد كانت اجابات أفراد العينة حول هذا السؤال كما يلي:

الجدول رقم (3– 11): النتائج المتعلقة بواقع ممارسة أخلاقيات المهنة في الجزائر

العبـارة	سيء جدا	سيء	مقبول	جيد	ممتاز	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه العام للعينة
	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار			
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة			
كيف ترى واقع ممارسة أخلاقيات المهنة في الجزائر	1	15	25	1	-	2,61	0,582	**مقبول**
	%2,4	%35,7	%59,5	%2,4	-			

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج الاستبيان

نلاحظ من خلال الجدول السابق (3-11) أن جل إجابات أفراد العينة تمركزت حول عبارتي مقبول و سيء، حيث لاحظنا أن أعلى نسبة 59,5% من أفراد العينة يرون أن واقع ممارسة أخلاقيات المهنة في الجزائر مقبول، وتليها نسبة 35,7% يرون أن واقع ممارسة أخلاقيات المهنة في الجزائر سيء، أما المجيبون بعبارة سيء جدا وجيد مثلت 2,4% بإجابة فرد من العينة لكل عبارة.

ويتضح لنا أن المتوسط الحسابي كان 2,61 وهو يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي (2,60-3,39)، وهنا يتضح أن الاتجاه العام للعينة تمركزت حول الإجابة (مقبول) وهذا بإنحراف معياري بلغ 0,582 والذي يدل على عدم تواجد تباين كبير في الآراء لعينة الدراسة، وعموما فإن هذه المؤشرات تدل على أن نسبة كبيرة من العينة اتفقت على أن واقع ممارسة أخلاقيات المهنة في الجزائر مقبول لكنه قريب من السيء، ويعود هذا لعدة أسباب نذكر من بينها:

- قلة الإطلاع على قانون أخلاقيات المهنة؛
- عدم تفعيل القوانين والمنظمات المهنية؛

- عدم التطبيق الصارم للإجراءات التأديبية في حق المخالفين؛
- عدم إدراك الممارسين للمنهة لأهمية أخلاقياتها؛
- ضعف دور لجان الرقابة على الأخلاقيات المهنية.
- غياب الضمير المهني.

5 -عدم إشراك المهنيين في إعداد ميثاق لأخلاقيات المهنة ساهم في عدم الالتزام بالقوانين المنظمة لها:

لقد كانت اجابات أفراد العينة حول هذا السؤال كما يلي:

الجدول رقم (3-12): النتائج المتعلقة بعدم اشراك المهنيين في اعداد ميثاق لأخلاقيات المهنة ساهم في عدم الالتزام بالقوانين المنظمة لها

العبـــارة	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه العام للعينة
	التكرار	التكرار	التكرار			
	النسبة	النسبة	النسبة			
هل عدم إشراك المهنيين في إعداد ميثاق لأخلاقيات المهنة ساهم في عدم الإلتزام بالقوانين المنظمة لها	6	13	23	2,40	0,734	موافق
	%14,3	%31	%54,8			

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج الاستبيان

من خلال الجدول (3-12) نلاحظ أن إجابات أفراد العينة تمركزت حول الإجابة (موافق)، حيث أن أعلى نسبة 54.5% من أفراد العينة يوافقون على أن عدم إشراك المهنيين في إعداد ميثاق لأخلاقيات المهنة ساهم في عدم الإلتزام بالقوانين المنظمة بها، وتليها 31% محايدون، أما المجيبون بعبارة غير موافق مثلت 14,3% بإجابة 6 أفراد من العينة وهي نسبة ضعيفة مقارنة بسابقتيها، وبلغ المتوسط الحسابي 2,40 وهو ما يشير إلى أن الاتجاه العام للعينة ارتكز في الإجابة موافق.

فبالرغم من أن القوانين المتعلقة بأخلاقيات المهنة أعدت باستشارة المهنيين المنتمين إلى المنظمات المهنية إلا أنه لا يشمل جميعهم، كما أنه ليس هناك لحد الآن ميثاق لأخلاقيات المهنة صادر من طرف المنظمة المهنية.

كما اقترح مجموعة من المهنيين على ضرورة اشراكهم في وضع هذا الميثاق من خلال تقديم إشارة من طرف المنظمة المهنية، ويكون مستمد من المواثيق الدولية الصادرة عن المنظمات المهنية، وهذا ما أكدته الإجابات الموالية.

6 -ضرورة إصدار ميثاق لأخلاقيات المهنة يتوافق مع المواثيق الدولية

لقد كانت اجابات أفراد العينة حول هذا السؤال كما يلي:

الجدول رقم (3-13): توزيع اجابات أفراد عينة الدراسة حول ضرورة اصدار ميثاق لأخلاقيات المهنة يتوافق مع المواثيق الدولية

الإطلاع	التكرار	النسبة المئوية
الإجابة بنعم	32	%76,2
الإجابة بلا	10	%23,8
المجموع	**42**	**%100**

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج الاستبيان

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة 76,2% يرون أنه من الضروري إصدار ميثاق لأخلاقيات المهنة يتوافق مع المواثيق الدولية، بينما يرى 10 من أفراد العينة المدروسة بنسبة 23,8% أنه لا ضرورة لذلك، وهذا يشير إلى أن هناك اجماع من طرف المهنيين والأكاديميين على ضرورة إصدار ميثاق يتوافق مع المواثيق الدولية.

7 -إصدار ميثاق لأخلاقيات المهنة يتوافق مع المواثيق الدولية يزيد من التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة

لقد كانت اجابات أفراد العينة حول هذا السؤال كما يلي:

الجدول رقم (3- 14): النتائج المتعلقة بإصدار ميثاق لأخلاقيات المهنة يتوافق مع المواثيق الدولية يزيد من التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة

العبـــارة	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه العام للعينة
	التكرار	التكرار	التكرار			
	النسبة	النسبة	النسبة			
هل بإصداره يزيد من التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة	8	3	31	2,54	0,802	**موافق**
	%19	%7,1	%73,8			

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج الاستبيان

نلاحظ من خلال الجدول (3- 14) أن نسبة 73,8% من أفراد العينة جاءت اجابتهم بموافق وبالتالي يرون أن بإصدار ميثاق لأخلاقيات المهنة يتوافق مع المواثيق الدولية سيزيد هذا من التقيد بمباديء أخلاقيات المهنة، بينما 19% يرون أن إصدار هذا الميثاق لن يؤثر على التقيد بأخلاقيات المهنة لأن هناك قوانين ومراسيم كثيرة في الجزائر ولكن المشكل في عدم تطبيقها، أما بقية أفراد العينة فجاءت إجابتهم محايد بنسبة 7,1%، وبمتوسط حسابي 2,54 وانحراف معياري 0,802 وكان الاتجاه العام للعينة موافق.

8 -تتضمن الخطط الدراسية لتخصصات المحاسبة في الجامعات الجزائرية مواد كافية تتعلق بأخلاقيات المهنة:

لقد كانت اجابات أفراد العينة حول هذا السؤال كما يلي:

الجدول رقم (3-15): توزيع اجابات أفراد عينة الدراسة حول تضمن الخطط الدراسية لتخصصات المحاسبة في الجامعات الجزائرية مواد كافية تتعلق بأخلاقيات المهنة

الإطلاع	التكرار	النسبة المئوية
الإجابة بنعم	8	%19
الإجابة بلا	34	%81
المجموع	**42**	**%100**

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج الاستبيان

من خلال الإجابات التي تظهر في الجدول (3-15) يتضح لنا أن نسبة 81% من أفراد العينة أكدوا أن تخصصات المحاسبة في الجامعات الجزائرية لا تتضمن خططها الدراسية مواد كافية تتعلق بأخلاقيات المهنة، بينما 19% من أفراد هذه العينة أجابوا بأن الخطط الدراسية لتخصصات المحاسبة في الجامعات الجزائرية تحتوي على مواد كافية تتعلق بأخلاقيات المهنة.

من خلال هذه النتائج وبمقابلة شخصية من طرفنا مع بعض الأساتذة المختصين في مجال المحاسبة أكدوا لنا وجود مواد تتعلق بأخلاقيات العمل بصفة عامة والتي تدرس في السنة الثانية وهذا ما بينته الإجابة نعم من طرف المستجوبين ولكن بالنسبة لأخلاقيات مهنة المحاسبة فلا توجد مواد تتعلق بهذا الخصوص وهذا ما أشارت إليه النتائج بموافقة 34 من أفراد العينة، وهذا ما يدفعنا إلى ضرورة مطالبة الجهات المعنية إلى إعادة مراجعة المخططات الدراسية لتخصصات المحاسبة وإدراج مادة الأخلاقيات ضمن مفردات مناهج التكوين والمعاهد والجامعات بسبب أهميتها الكبيرة على المستوى العلمي والعملي.

9-عدم تدريس أخلاقيات المهنة في الجامعات يعتبر عنصرا هاما لما نلاحظه من تدني معرفة الطلبة بالأمور الأخلاقية في ممارسة المهنة:

لقد كانت اجابات أفراد العينة حول هذا السؤال كما يلي:

الجدول رقم (3-16): النتائج المتعلقة بعدم تدريس أخلاقيات المهنة في الجامعات يعتبر عنصرا هاما لما نلاحظه من تدني معرفة الطلبة بالأمور الأخلاقية في ممارسة المهنة

العبـارة	غير موافق اطلاقا	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه العام للعينة
	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار			
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة			
عدم تدريس أخلاقيات المهنة في الجامعات يعتبر عنصرا هاما لما نلاحظه من تدني معرفة الطلبة بالأمور الأخلاقية في ممارسة المهنة	-	2	6	20	14	4,09	0,820	موافق
	-	%4,8	%14,3	%47,6	%33,3			

المصدر: من اعداد الطالبتين إعتمادا على نتائج الاستبيان

بالرجوع إلى نتائج الجدول (3-16) يتضح لنا أن نسبة 47,6% موافقون على أن عدم تدريس أخلاقيات المهنة في الجزائر يعتبر عنصرا هاما لما نلحظه من تدني معرفة الطلبة بالأمور الأخلاقية في ممارسة المهنة، ثم تليها نسبة 33,3% يوافقون بشدة، بينما نسبة 14,3% من أفراد العينة كانوا محايدون، وجاءت نسبة 4,8% غير موافق. ويتضح لنا أن المتوسط الحسابي قدر بـ 4,09 والإنحراف المعياري بـ 0,820, أما الإتجاه العام لعينة الدراسة فكان موافق، ومن رأينا الخاص وكذا سؤالنا لبعض الطلبة المتخصصين في المحاسبة وجدنا أن لا أحد على علم أو اطلاع بما جاءت به القوانين فيما يخص مبادئ وقواعد أخلاقيات المهنة، وهذا راجع إلى عدم تناولها في كل مراحل الدراسة الجامعية، مما يجعلنا نستنتج أنه من بين أسباب عدم الالتزام بتطبيق أخلاقيات المهنة هو عدم المعرفة بما تتضمنه أو هناك معرفة سطحية.

10-قيام لجنة التأديب المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة بالدور المنوط بها:

لقد كانت اجابات أفراد العينة حول هذا السؤال كما يلي:

الجدول رقم (3-17): النتائج المتعلقة بقيام لجنة التأديب المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة بالدور المنوط بها

العبـــارة	لا	محايد	نعم	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه العام للعينة
	التكرار	التكرار	التكرار			
	النسبة	النسبة	النسبة			
هل لجنة التأديب المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة تقوم بالدور المنوط بها	13	5	24	2,26	0.912	**محايد**
	%31	%11,9	%57,1			

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج الاستبيان

نلاحظ أن 57,1% من أفراد العينة المدروسة يرون أن لجنة التأديب المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة تقوم بالدور المنوط بها، ثم تليها نسبة 31% كان رأيهم أن لجنة التأديب المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة لا تقوم بالدور المنوط به، أم باقي أفراد العينة والمتمثلون في 5 أفراد وبنسبة 11,9% كانوا محايدون الذين أكدوا بأنهم لا يعلمون إذا كانت اللجنة تقوم بعملها أولا، وهذا ما أكده الإتجاه العام للعينة بمتوسط حسابي 2,26 وبإنحراف معياري 0,912 ولأن الاتجاه العام جاء محايد سنلجأ لحساب المتوسط الحسابي الأساس $\overline{x}$ ومقارنته مع المتوسط الحسابي للسؤال حيث :

$\overline{x}$ = (مجموع الأوزان /عدد درجات الإجابة) = (3/3+2+1) = 2

يتضح لنا أن المتوسط الحسابي للسؤال > المتوسط الحسابي الأساس أي 2.26 > 2 هذا يعني أن الاتجاه العام للعينة هو نعم أي مع أن اللجنة تقوم بالدور المنوط بها، ورغم ذلك لا يمكننا أن نغفل عن الفئة التي أجابت بلا والتي أرجعت السبب إلى أن:

- المجلس الوطني للمحاسبة والقائمون عليه لم يفعلوا هذه اللجنة؛
- عدم وجود محاسبة أو مراقبة للمهنيين؛
- عدم تحديد وتحيين الإجراءات القانونية وفقا للمعايير الدولية؛
- تعتبر هذه اللجان لجان شكلية فقط؛
- عدم توافر الكفاءة المهنية.

كما أنه من خلال احتكاكنا بالمهنيين وجدنا أنه هناك العديد من المهنيين ممن يمارسون المهنة (التدقيق المحاسبي) مع عدم تسجيلهم ووجودهم في جدول المهنيين، كما أنه هناك آخرين يمارسون المهنة وخصوصا المحاسبة مع عدم حصولهم على الاعتماد أصلا، بالإضافة إلى عدم دفع الاشتراكات السنوية للمنظمة المهنية ووجود العديد من مكاتب التدقيق لا تقبل المتربصين.....إلخ، كل هذا يعتبر مساس بأخلاقيات المهنة.

11 تتجسد أهم الخروقات في تطبيق أخلاقيات المهنة من قبل المهنيين في:

لقد كانت اجابات أفراد العينة حول هذا السؤال كما يلي:

الجدول رقم (3-18): توزيع اجابات أفراد عينة الدراسة حول الخروقات في تطبيق أخلاقيات المهنة من قبل المهنيين

الرقم	البيان	التكرار	النسبة المئوية
1	لأن أهمها المزاولة غير القانونية	9	%21.4
2	لأننا نجد مهنيين يزاولون المهنة دون حصولهم على الاعتماد	24	%57,1
3	التعارض القانوني لمزاولة المهنة مثل القيام بمهام التدقيق مع وجود تعارض في الاستقلالية، وعدم دفع الاشتراكات وعدم قبول المتربصين	9	%21,4

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج الاستبيان

نلاحظ من خلال الجدول رقم (3-18) أن 24 من أفراد العينة المدروسة يجدون أن أهم الخروقات في تطبيق أخلاقيات المهنة من قبل المهنيين هو مزاولة المهنة دون الحصول على الاعتماد وهذا بنسبة 57,1%، بينما يرى البقية وبنسبة متساوية تقدر بـ 21,4% بأن المزاولة غير القانونية والقيام بمهام التدقيق مع وجود تعارض في

الاستقلالية وعدم دفع الاشتراكات وعدم قبول المتربصين هي أهم الخروقات التي يقوم بها المهنيين أثناء تطبيقهم لمبادئ أخلاقيات المهنة.

وبالتالي يتضح لنا أن هناك عدة تجاوزات يقوم بها المهنيين أثناء تأديتهم لمهامهم وهذا راجع إلى:

- انتشار الفساد الاداري والأخلاقي والمصلحة الشخصية؛
- الفساد الداخلي في المجلس الوطني للمحاسبة؛
- عدم تدريس مادة الأخلاقيات في المعاهد والجامعات؛
- المنافسة غير الشريفة؛
- انتشار بعض الظواهر كالاختلاس والرشوة والمحسوبية؛
- البيئة المضطربة بين ما يريد المدقق وطالبي التدقيق وراجع إلى الضوابط السلوكية والنزعة للعمل الجاد؛
- الجهل بالقوانين المنظمة،
- عدم وجود رقابة ومتابعة للمهنيين من طرف مختصون؛
- عدم تطبيق القوانين في الجزائر رغم وجودها؛
- سوء استعمال السلطة.

12 أسباب عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة في الجزائر:

في مقابلتنا مع مجموعة من المهنيين والأساتذة وعند سؤالنا عن أسباب عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة في الجزائر كانت الإجابات متنوعة ومختلفة والتي سوف نلخصها في الآتي:

- إنتشار المحسوبية والعلاقات الشخصية وفساد أخلاق المجتمع عموما وقلة الوعي الديني؛
- عدم تطبيق وفهم القوانين المطبقة والمنظمة لأخلاقيات المهنة بشكل جيد؛
- لأن دائرة الأخلاق أوسع من دائرة القانون لأن هذا الأخير يحتاج إلى خلق عند تطبيقه؛
- المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق؛
- عدم استقلالية المدقق؛
- عدم مواكبة التطورات الحاصلة في جميع الميادين يؤثر على درجة الالتزام وعدم وجود تشريعات تمنع المدقق من الممارسة المزدوجة للتدقيق وتقديم الاستشارات للعميل؛

- ضعف أجهزة الرقابة والهيئات المهنية المنظمة للمهنة.

13 -الرفع من مستوى الالتزام بأخلاقيات المهنة في الجزائر:

من خلال إجابات المستجوبين عن الكيفية التي يتم بها رفع مستوى الالتزام بأخلاقيات المهنة في الجزائر كانت ردود المهنيين والأكاديميين على النحو التالي:

-إصلاح مجلس المحاسبة وإعادة النظر في القوانين المنظمة للمهنة؛

-محاربة الفساد والرشوة ومعاقبة كل المتورطين في قضايا الاختلاس؛

- رفع الوعي لدى ممارسي مهنة المحاسبة؛

- التطبيق الصارم للقانون باختصار تطبيق سياسة الجزر والعصا، أي تشجيع الملتزمين بالالتزام الأخلاقي ومعاقبة غير الملتزمين بشدة (قسوة) في حالة الإخلال بها؛

-تحديث أنظمة ممارسة المهن وتعزيزها بالقيم الأخلاقية وإعطائها وزنا أكبر في عملية الرقابة؛

-العمل على تدريس مادة الأخلاقيات في تخصص المحاسبة بالجامعة ومراكز التكوين المهني؛

-تقديم أجور كافية وعادلة للموظفين والمهنيين؛

-العمل كمنظومة واحدة بين عارضي التدقيق وطالبي التدقيق؛

- تهيئة المدققين المتربصين وتوعيتهم بجميع ما يتعلق بمهنة التدقيق الخارجي من خلال إعداد معاهد متخصصة وتجديد القوانين بشكل مستمر ومراجعتها للتأكد من مواكبتها للتغيرات في احتياجات المهنة؛

-تفعيل دور اللجان المختصة في مراقبة المهنيين؛

-إنشاء لجنة ضبط صارمة مستقلة عن كل الاعتبارات.

ثانيا: جودة التدقيق الخارجي

لقد تلخصت أراء عينة الدراسة حول هذا المحور في الجدول التالي:

الجدول رقم (3– 19): النتائج المتعلقة بمساهمة العناصر التالية في تحسين جودة التدقيق الخارجي

العبـــارة	لا	محايد	نعم	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه العام للعينة
	التكرار	التكرار	التكرار			
	النسبة	النسبة	النسبة			
1-دعم التأهيل العلمي والعملي المستمر للمراجع الخارجي	-	4	38	2,90	0,297	**نعم**
	-	%9,5	%90,5			
2-إستقلال المراجع الخارجي	6	5	31	2,59	0,734	**نعم**
	%14,3	%11,9	%73,8			
3-إلتزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة	-	5	37	2,88	0,327	**نعم**
	-	%11,9	%88,1			
4-تدعيم دور لجان المراجعة	2	17	23	2,50	0,594	**نعم**
	%4,8	%40,5	%54,8			
5-تعزيز التطبيق الفعال لرقابة الجودة	1	12	29	2,66	0,525	**نعم**
	%2,4	%28,6	%69			
6-فرض عقوبات في حالة مخالفة مكتب المراجعة لمعايير الجودة	5	6	31	2,61	0,696	**نعم**
	%11,9	%14,3	%73,8			
المتوسط العام للمحور الثالث	**14**	**49**	**189**	**2,69**	**0,277**	**نعم**
	%5,56	**%19,44**	**75%**			

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS

يظهر الجدول رقم (3-19) رأي أفراد العينة حول أن العناصر السابقة الذكر في الجدول تساهم في تحقيق جودة التدقيق الخارجي أما لا، فمن خلال قيمة المتوسط الحسابي العام للمحور والتي تقدر بـ 2,69 والانحراف المعياري 0,277 نرى أن العينة كان اتجاهها العام بنعم أي أن هاته العناصر تساهم في تحسين جودة التدقيق الخارجي.

1 -دعم التأهيل العلمي والعملي المستمر للمراجع الخارجي:

أكد 90,5% من أفراد العينة موافقتهم على أن دعم التأهيل العلمي والعملي المستمر للمراجع الخارجي يحسن في جودة التدقيق الخارجي، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 2,90 و 0,297 على الترتيب، واختار 9,5% عدم إبداء رأيهم وفضلوا الحياد، مما يبين أن اتجاه العام للعينة هو نعم أي يجب دعم التأهيل العلمي والعملي المستمر للمراجع الخارجي للوصول إلى تحسين جودة التدقيق الخارجي عن طريق:

- توفير دورات تكوينية خاصة في بداية تعيين المحاسب لتعريفه بقواعد السلوك المهني؛
- اقتراح الوعي الأخلاقي في حلقات تدريبية مقدمة من قيادات إقليمية للمتدربين المحاسبين.

2-استقلال المراجع الخارجي:

أكد 73,8% من أفراد العينة أن استقلال المراجع الخارجي يساهم في تحسين جودة التدقيق الخارجي، وبلغت نسبة الحياد 11,9% لهذه العبارة، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري 2,59 و 0,734 على الترتيب، بينما 14,3% كان رأيهم أن استقلال المراجع الخارجي لا يساهم في تحسين جودة التدقيق الخارجي، وهذا يبين أن اتجاه العينة يتفق مع أن استقلال المراجع يساهم بشكل كبير في تحسين جودة التدقيق.

3-إلتزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة:

أكد 88,1% من أفراد العينة أن التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة يساهم في تحسين جودة التدقيق الخارجي، أما نسبة 11,9% فاختاروا الحياد، وقدر المتوسط الحسابي 2,88 وبانحراف معياري 0,327 مما يبين أن التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة له مساهمة كبيرة في تحسين جودة التدقيق الخارجي.

4-تدعيم دور لجان المراجعة:

جاءت نسبة 54,8% من أفراد العينة مع أن تدعيم دور لجان المراجعة يساهم في تحسين جودة التدقيق الخارجي، بينما 4,8% كانت اجابتهم بلا، أما نسبة 40,5% التزموا الحياد ولم يبدو أي رأي، وكان المتوسط الحسابي 2,5 وانحراف معياري قدر بـ 0,594، مما يبين أن أفراد العينة اتجهت نحو أن تدعيم دور لجان المراجعة سيزيد من التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة وبالتالي يساهم في تحسين جودة التدقيق الخارجي.

5-تعزيز التطبيق الفعال لرقابة الجودة:

أبدى 69% من أفراد العينة توجههم إلى أن تعزيز التطبيق الفعال لرقابة الجودة يزيد من المساهمة في تحسين جودة التدقيق الخارجي، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 2.66 و 0.525 على الترتيب، بينما 2,4% كانت اجابتهم بلا، واختار 28,6% عدم إبداء رأيهم مما يبين أن اتجاه العينة هو مع تعزيز التطبيق الفعال لرقابة الجودة للوصول إلى جودة التدقيق.

6-فرض عقوبات في حالة مخالفة مكتب المراجعة لمعايير الجودة:

أبدى 73,8% ممن افراد العينة أن فرض عقوبات في حالة مخالفة مكتب المراجعة لمعايير الجودة سيزيد في تحسين جودة التدقيق، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,61 والانحراف المعياري 0,696, بينما 11,9% أجابوا بلا، واختار 14,3% عدم إبداء أي رأي، مما يبين أن الاتجاه العام مع ضرورة فرض عقوبات في حالة مخالف مكتب المراجعة لمعايير الجودة حتى تتحسن جودة التدقيق.

يتضح من خلال ما سبق عرضه من نسب أن العناصر الستة دون استثناء تساهم في تحسين جودة التدقيق الخارجي وهذا ما أكده الاتجاه العام للعينة.

إلا أن دعم التأهيل العلمي والعملي المستمر للمراجع الخارجي احتل المرتبة الأولى وهذا يدل على أنه لعاملي التعليم والتكوين تأثير قوي على المدقق قبل وبعد امتهانه مهنة التدقيق الخارجي.

- **أهمية بعض العناصر في تحقق جودة التدقيق الخارجي:**

أردنا من خلال هذا السؤال معرفة أي من هذه العناصر له أهمية أكبر في تحقيق جودة التدقيق الخارجي والتي تمثلت في توافر السمعة المهنية الحسنة والشهرة لمكتب التدقيق وعدم وجود قضايا ضد المكتب وكبر حجم مكتب التدقيق وكذا توافر الخبرة والكفاءة العالية لدى فريق التدقيق، ووجود تواصل جيد بين مكتب التدقيق وعملائه وأخيرا زيادة حدة المنافسة بين مكاتب التدقيق.

بعد إحصاء كل استمارات الاستبيان جاء ترتيب العناصر السابقة الذكر كما يلي:

1 -توافر الخبرة والكفاءة العالية لدى فريق التدقيق بنسبة 28% من أفراد العينة المدروسة؛

2 -توافر السمعة المهنية الحسنة والشهرة لمكتب التدقيق بنسبة 15%؛

3 -وجود تواصل جيد بين مكتب التدقيق وعملائه بنسبة 12%؛

4 -كبر حجم مكتب التدقيق ومستوى تجهيزاته بنسبة 12%؛

5 -زيادة حدة المنافسة بن مكاتب التدقيق بنسبة 21%؛

6 -عدم وجود قضايا أو دعاوي مرفوعة ضد مكاتب التدقيق بنسبة 12%.

من خلال هذه النتائج نلاحظ تقارب في النسب بين جميع العناصر وهذا ما يدل على أهمية كل عنصر من هذه العناصر في تحقيق جودة التدقيق الخارجي، مع تفضيل بعض العناصر كتوافر الخبرة والكفاءة العالية لدى فريق التدقيق وكذا توافر السمعة المهنية الحسنة والشهرة لمكتب التدقيق ووجود تواصل جيد بين مكتب التدقيق وعملائه، وحسب نظرنا هي بالفعل أهم العناصر التي يجب أن تتوافر في أي مكتب تدقيق حتى تكون مخرجاته

تتميز بالجودة، إلا أن عنصر الخبرة والكفاءة احتل المرتبة الأولى من خلال تأكيد غالبة أفراد العينة على أهمية هذا العنصر بإعتباره المحرك الأساسي لمهنة التدقيق ونظرا لارتكازها على الجانب الفني.

ثالثا: تأثير أخلاقيات المهنة في تحسين جودة التدقيق الخارجي

سنقوم في هذا المبحث بتحليل درجة تأثير العناصر المشكلة لأخلاقيات المهنة في تحسين جودة التدقيق الخارجي، وقد جاءت نتائج آراء عينة الدراسة كما هو موضح في الجدول التالي:

العبـــارة	1	2	3	4	5	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الرتبة	الإتجاه العام للعينة
	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار				
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة				
1- نزاهة وشفافية المدقق الخارجي أثناء أداء مهامه	7	1	12	7	15	3.52	1,435	4	4
	%16,7	%2.4	%28,6	%16,7	%35,7				
2-موضوعية المدقق الخارجي عند قيامه بعمله وتجنبه العلاقات الشخصية	8	7	5	8	14	3,30	1,553	7	3
	%19	%16,7	%11.9	%19	%33,3				
3-رفض المدقق للأعمال غير الأخلاقية حتى ولو عادت بالنفع عليه	5	3	11	7	16	3,61	1,378	2	4
	%11,9	%7,1	%26,2	%16,7	%38,1				
4-استقلال المدقق الخارجي في التفكير وحياديته	3	4	12	7	16	3,69	1,278	1	4
	%7,1	%9,5	%28,6	%16,7	%38,6				
5-قدرة المدقق على اكتساب الثقة	7	3	13	10	9	3,26	1,344	8	3
	%16,7	%7,1	%31	%23,8	%21,4				
6-عدم إفشاء المعلومات التي توصل إليها المدقق الخارجي بدون موافقة موكله	5	8	8	7	14	3,40	1,432	5	4
	%11,9	%19	%19	%16,7	%33,3				
7-توفر الكفاءة المهنية المناسبة لقيام المدقق بعمله	7	2	7	11	15	3,59	1,449	3	4
	%16,7	%4,8	%16,7	%26,2	%35,7				
8-بذل العناية المهنية اللازمة	4	9	7	10	12	3,40	1,362	5	4
	%9,5	%21,4	%16.7	%23,8	%28,6				

المتوسط العام للمحور الثالث	46	37	75	67	95	3,47	1,120	/	4
	%13.67	%11	%22,32	%19,94	%33,07				

الجدول رقم (3-20): النتائج المتعلقة بدرجة تأثير العناصر المشكلة لأخلاقيات المهنة في تحسين جودة التدقيق الخارجي

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS

أشار الجدول رقم (3-20) إلى أن المتوسطات الحسابية للمحور المتعلق بدرجة تأثير العناصر المشكلة لأخلاقيات المهنة في تحسين جودة التدقيق الخارجي تراوحت بين (3,26 - 3,69)، وبانحرافات معيارية بين (1,278- 1,553)، وبمتوسط عام للمحور قدر بـ 3.47 وهذا يعني أن معظم أفراد العينة يرون أن هناك تأثير كبير للإلتزام بمبادئ أخلاقيات المهنة في تحسين جودة التدقيق الخارجي.

ونلاحظ أن العبارة الرابعة التي تنص على تأثير استقلال المدقق الخارجي في التفكير وحياديته في تحسين جودة التدقيق الخارجي، قد احتلت المرتبة الأولى بدرجة تأثير 4 وبمتوسط حسابي 3,69 وانحراف معياري 1,278، كما نلاحظ أن العبارة رقم 3 التي تنص على رفض المدقق للأعمال غير الأخلاقية حتى ولو عادت بالنفع عليه جاءت في المرتبة الثانية بدرجة تأثير 4، إذ بلغ متوسطها الحسابي 3,61 وانحراف معياري قدر بـ 1,378، واحتلت عبارة توفر الكفاءة المهنية المناسبة لقيام المدقق بعمله المرتبة الثالثة بدرجة التأثير 4 بمتوسط حسابي 3,59 وانحراف معياري 1,449، وجاءت العبارة الأولى والتي تنص على نزاهة وشفافية المدقق الخارجي أثناء أداء مهامه في المرتبة الرابعة بدرجة تأثير 4 بمتوسطها الحسابي 2,52 وانحراف معياري 1,435، واحتلت كل من العبارتين السادسة والثامنة والتي تنصان على عدم إفشاء المعلومات التي توصل إليها المدقق الخارجي بدون موافقة موكله و بذل العناية المهنية اللازمة بدرجة تأثير 4 بمتوسط حسابي 3,40 وانحرافات معيارية 1,432 و 1,362 على التوالي، أما عبارة موضوعية المدقق الخارجي عند قيامه بعمله وتجنبه العلاقات الشخصية فقد جاءت في المرتبة السابعة بدرجة تأثير 3 وبمتوسط حسابي 3,30 وانحراف معياري 1,553، وفي الأخير جاءت العبارة قدرة المدقق على اكتساب الثقة في المرتبة الثامنة بدرجة تأثير 3 وبمتوسط حسابي 3,26 وانحراف معياري 1,344.

احتلال عنصر الاستقلالية المرتبة الأولى نظرا لاعتبار غالبية أفراد العينة أنه المؤثر على جودة التدقيق واعتباره من أهم مكوناتها، كما أن استقلالية المدقق والتي تشمل في أحد جزئياتها التمتع بالموضوعية والتي تعتبر من مكونات أخلاقيات المهنة وبالتالي الاستقلالية مكون مشترك له تأثير قوي.

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل الإجابة على إشكالية الدراسة المتمثلة في: **كيف يمكن لأخلاقيات المهنة أن تحسن من جودة التدقيق الخارجي في الجزائر؟**، وذلك من خلال الاعتماد على دراسة ميدانية، إذ تناولنا هذا الفصل من خلال مبحثين في المبحث الأول تعرضنا فيه إلى الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية والمبحث الثاني تطرقنا فيه إلى عرض نتائج الدراسة وتحليلها ومناقشتها وخلصت الدراسة إلى أن:

-يعاني الواقع المهني في الجزائر من عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة؛

-ضرورة إصدار ميثاق للمهنة يتوافق مع المواثيق الدولية، ويكون من إعداد مهنيين مختصين وعلى دراية بواقع مهنة التدقيق والمحاسبة؛

-تؤثر مكونات أخلاقيات المهنة بدرجة كبيرة في تحسين جودة التدقيق الخارجي؛

-ضرورة إدراج مواد تتعلق بأخلاقيات مهنة المحاسبة ضمن مخصصات الدراسة لتخصصات المحاسبة بالجامعات ومراكز التكوين المهني بالجزائر؛

-ضرورة تفعيل الدور الذي تلعبه المنظمات المهنية في تنظيم رقابة المهنة؛

-من الضروري رفع مستوى الالتزام بأخلاقيات المهنة عن طريق التوعية بأهميتها؛

-ضرورة التكوين والتأهيل المستمر للمدقق الخارجي خاصة في مرحلة تدريبه.

الخاتمة

1 -خلاصة البحث:

إن لمهنة التدقيق الخارجي أخلاقيات تحكمها وتميزها عن غيرها من المهن الأخرى، وتتمثل في المبادئ والقيم الأخلاقية التي تعد بمثابة مقياس للأداء المهني المثالي، وارتبط موضوع أخلاقيات المهنة بمهنة التدقيق الخارجي نتيجة الفضائح والانهيارات المالية التي شهدها العالم فقد أدت هذه الفضائح إلى تفاقم أزمة الثقة في جودة الخدمات التي تقدمها مهنة التدقيق الخارجي وإلى الدور الحقيقي الذي يلعبه مدقق الحسابات.

والجزائر كغيرها من الدول سعت نحو الرقي بمهنة التدقيق الخارجي والرفع من جودة خدماتها، فقد قامت بمجموعة من الاصلاحات التي مست الهيكل العام لهيئات الاشراف على المهنة، وكذا اعادة ضبط آليات وكيفيات الحصول على الاعتماد وشروط ممارسة المهنة سواء من طرف الشخص الطبيعي أو المعنوي، مع العمل على الرقابة على عمل المهنيين ونوعية الخدمات التي يقدمونها.

وفي ظل الجهود المبذولة في هذا المسعى نحو تحسين ممارسة المهنة في الجزائر، سعينا من خلال تناولنا للفصول السابقة من هذه الدراسة إلى الاجابة على الاشكالية الرئيسية لها والمتمثلة في : **كيف يمكن لأخلاقيات المهنة أن تحسن من جودة التدقيق الخارجي في الجزائر؟**، وكذلك الأسئلة الفرعية المتفرعة منها، وقد كان لنا ذلك، من خلال قيامنا باستعراض الظروف الداعية للاهتمام بجودة التدقيق الخارجي من خلال الأزمات المالية وأسباب حدوثها وأهم الانهيارات التي حدثت لكبرى الشركات العالمية، وكذا الدروس المسفادة من هذه الانهيارات، كما قمنا بعرض شامل للخلفية النظرية لجودة التدقيق الخارجي ولأخلاقيات المهنة شمل كل من تعريف لهما، أهميتهما، أهدافهما، كما عرجنا على موقف المنظمات الدولية من الالتزام بأخلاقيات المهنة التدقيق الخارجي والتحديات التي تواجه تطبيقها.

ثم قمنا بإبراز وشرح نماذج عن أخلاقيات المهنة وفق مواثيق الأخلاق الدولية والعربية والقوانين المنظمة للمهنة في الجزائر، والتطرق لأخلاقيات المهنة كمؤشر لقياس جودة التدقيق الخارجي من خلال الدراسات السابقة التي تطرقت إلى كيفية قياس الجودة انطلاقا من أخلاقيات المهنة، مؤشرات ومقاييس تقييم جودة التدقيق الخارجي، وعلاقة أخلاقيات المهنة بجودة التدقيق الخارجي، بالإضافة إلى الشرح والتحليل في الجانب التطبيقي لأهم جانب في هذه الدراسة وهو دور أخلاقيات المهنة في تحسين جودة التدقيق الخارجي.

بعد التحليل الاحصائي وما تم عرضه في الدراسة الميدانية تم التوصل إلى النتائج والتوصيات التالية:

2-إختبار الفرضيات:

إنطلاقا من الجانب النظري والدراسة الميدانية، توصلت الباحثتين بعد اختبار الفروض إلى ما يلي:

2-1-الفرضية الأولى: تتعلق بواقع تطبيق أخلاقيات المهنة في الجزائر المتميز بالغموض وعدم الاستقرار، فقد تم إثبات صحة هذه الفرضية من خلال آراء عينة الدراسة التي أجابت غالبيتها أن واقع ممارسة أخلاقيات المهنة في الجزائر مقبول ويتجه إلى السيء وهذا جاء نتيجة لعدم إشراك المهنيين في إعداد ميثاق لأخلاق المهنة يتوافق مع المواثيق الدولية، وكذا وجود مهنيين يمارسون مهنة التدقيق دون حصولهم على الاعتماد، وضعف أجهزة الرقابة والهيئات المهنية المنظمة للمهنة، وأيضا عدم تدريس مواد تتعلق بأخلاقيات المهنة في الجامعات الجزائرية.

2-2-الفرضية الثانية: تتمثل في مساهمة كل من التأهيل العلمي والعملي واستقلال المراجع وكذا الالتزام بأخلاقيات المهنة في تحقيق جودة التدقيق في الجزائر، تم تأكيد هذه الفرضية من خلال أن أغلبية آراء أفراد العينة كانت مع أن التأهيل العلمي والعملي المستمر للمراجع الخارجي واستقلال المراجع الخارجي، وكذا التزامه بأخلاقيات المهنة عند تأديته عمله مع تدعيم دور لجان المراجعة وفرض عقوبات في حالة مخالفة مكتب التدقيق لمعايير المراجعة تساهم بشكل كبير في تحسين وتحقيق جودة التدقيق الخارجي.

2-3-الفرضية الثالثة: تتعلق بوجود علاقة بين الالتزام بأخلاقيات المهنة وتحسين جودة التدقيق الخارجي، حيث تم اثبات هذه الفرضية من خلال أن أغلبية أفراد العينة أكدوا أن هناك درجة تأثير كبيرة للعناصر المشكلة لأخلاقيات المهنة والتي تتمثل في استقلال المراجع ونزاهة وشفافية المدقق الخارجي أثناء تأديه مهامه وتحلي المدقق بالموضوعية مع توفر الكفاءة المهنية العالية وكذا عدم افشائه للسر المهني، وأن الالتزام بأخلاقيات المهنة له تأثير إيجابي في تحسين جودة التدقيق الخارجي والعكس صحيح، وبالتالي هناك ترابط قوي بين أخلاقيات المهنة وجودة التدقيق الخارجي.

وعليه فقد خلصنا إلى مجموعة من النتائج والتوصيات، تمكنا من خلالهما الإجابة على الاشكالية الرئيسية للدراسة والأسئلة المتفرعة منها وفيما يلي استعراض لتلك النتائج والتوصيات المستنتجة.

3-أهم نتائج الدراسة:

بعد دراسة مختلف الجوانب النظرية لجودة التدقيق الخارجي وأثر أخلاقيات المهنة في تحسين جودة أخلاقيات المهنة، ثم القيام بدراسة مسحية لآراء عينة من المهنيين والأكاديميين المختصين في هذا المجال، وفي ضوء دراسة وتحليل فرضيات الدراسة من خلال الجانب التطبيقي توصلنا الى النتائج التالية:

-جودة التدقيق من المفاهيم التي لا يوجد اتفاق حولها إذ أنها تعني التزام المدقق بالمعايير المهنية للتدقيق، وقواعد وآداب السلوك المهني، وإرشادات التدقيق، والقواعد والإجراءات التي تصدرها المنظمات المعنية بمهنة التدقيق والمحافظة على حياد ونزاهة واستقلال مراجع الحسابات وبما يحقق للأطراف ذات الصلة مثل مستخدمي القوائم المالية ومكاتب التدقيق والمنظمات المهنية والأجهزة الحكومية والمنشأة محل التدقيق الأهداف المتوقعة من عملية التدقيق؛

-تختلف وتتعدد أهداف الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق وفي بعض الأحيان تتعارض فيما بينها مما تصعب وتعيق التزام المدقق بالمعايير الأخلاقية والسلوك المهني؛

-يعد كل من التأهيل العلمي والخبرة العملية للمدقق وإلمامه بمعايير التدقيق المتعارف عليها من الأطر الهامة في الرفع من أداءه وكفاءة عملية التدقيق؛

-في حدود ما تم الإطلاع عليه من إصدارات أجنبية ودولية لمعايير المحاسبة والتدقيق تؤكد على ضرورة التزام المدقق بالمعايير الأخلاقية والمهنية من أجل تحسين جودة عملية التدقيق؛

-إن أخلاقيات العمل التدقيقي يرتبط بسلوك المراجعين وتعاملاتهم مع الغير؛

-تتضمن أخلاقيات مهنة التدقيق مجموعة المبادئ والمعايير التي تحكم سلوك الأفراد أثناء أدائهم مهامهم؛

-يوجد علاقة ارتباط طردي قوي بين قواعد أخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التدقيق الخارجي.

4-أهم التوصيات التي يمكن أن تقدمها الدراسة:

في ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج فإنه يمكننا أن نلخص إلى التوصيات والاقتراحات التالية:

-ينصح بإعطاء موضوع الأخلاقيات المزيد من الاهتمام من كافة الجهات الرسمية والأكاديمية والمهنية، لتأثيرها البالغ في تحسين جودة عملية التدقيق الخارجي؛

-اقتراح مقياس أخلاقيات مهنة التدقيق ضمن المقررات الجامعية لطلبة تخصص محاسبة وتدقيق.

-قيام جهات الرقابة على المهنة بعقد ندوات متخصصة لمناقشة القوانين المنظمة للمهنة ومناقشة آلية تفعيل جميع المبادئ التي جاءت بها من خلال توعية المدققين بقواعد السلوك المهني وحثهم المستمر على مراعاتها والتمسك بها، وذلك من خلال عقد ورش عمل تبصرهم بمزايا تلك القواعد وبعواقب عدم الالتزام بها؛

-من الضروري دعم أخلاقيات مهنة المحاسبة بهدف تحقيق جودة المعلومات المالية؛

-توجيه الاهتمام نحو معايير أخلاقيات مهنة المحاسبة نظرا لأهميتها وأهمية المردود الإيجابي لها والذي ينعكس بالضرورة على جودة المعلومات المالية وعلى مستخدمها.

5-آفاق الدراسة :

بالإضافة إلى بعض محددات الدراسة توفر فرصا لأبحاث مستقبلية، فإن الدراسة الحالية ونتائجها تبرز بعض المواضيع القابلة للدراسة لعل من بينها:

- دراسة امكانية انشاء ميثاق أخلاقي إسلامي للمحاسبة والمراجعة في الجزائر؛
- أثر أخلاقيات مهنة المراجعة في الرفع من فعالية الأداء.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

I – قائمة المراجع باللغة العربية

أولا–الكتب

1. أحمد حلمي جمعة، «**المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق** »، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2012.
2. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاته، «**قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية**»، مدخل مصري وعربي ودولي مقارن، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2009.
3. علي عبد القادر الذنيبات، «**تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق**»، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
4. محمد عبد الغني المصري، «**أخلاقيات المهنة**»، مكتبة الرسالة الحديثة، عمان، 2005.
5. محمد عثمان عبد الرزاق، «**أصول التدقيق والرقابة الداخلية**»، الطبعة الثانية، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، 1999.

ثانيا: أطروحات دكتوراه

6. إيمان بن قارة، « **واقع أخلاقيات مزاولة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر** »، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، عنابة: جامعة باجي مختار، 2014.
7. بن عيسى عبد الرحمان، « **الاتجاهات الحديثة لتحسين جودة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر في ظل إمكانية تبني المعايير الدولية للمراجعة**»، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، الجزائر: جامعة الجزائر3، 2017.
8. عائشة نساب، «**مدى قدرة التدقيق الخارجي في إرساء مبادئ حوكمة الشركات من خلال سد الفجوة الأخلاقية بين الإدارة والمساهمين**»، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، البليدة: جامعة البليدة 2، 2017.

9. عمر ديلمي، « **نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية–دراسة حالة الجزائر** »، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الشلف: جامعة حسيبة بن بوعلي، 2017.

10. نوال صبايحي، «**حوكمة المؤسسات من خلال أخلاقيات المهنة المحاسبية** »، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر3، 2016.

ثالثا: مذكرات الماجستير والماستر

11. أحمد زياد جمال إبراهيم، «**العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة ببيئة التدقيق** »، رسالة ماجستير في ادارة الأعمال غير منشورة ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة آل البيت، 2003.

12. أمير جمال القيق، « **مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة –دراسة ميدانية**»، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، غزة: الجامعة الإسلامية، 2012.

13. خالد بن محمد التويجري، « **العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونين** »، دراسة ميدانية، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، الرياض:جامعة الإمام محمد بن سعود الاسلامية، 2011.

14. سهام أكرم عمر الطويل، «**تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة –دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة** »، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، غزة: الجامعة الإسلامية، 2012.

15. سهام جوهري، «**دور أخلاقيات مهنة المراجعة في تحسين عملية المراجعة الداخلية** »، مذكرة ماستر غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، البويرة: جامعة أكلي محند أولحاج، 2015.

16. سهام مصباح، «**أثر القيادة والثقافة الأخلاقية على سلوك المدقق في المؤسسة الاقتصادية** »،دراسة ميدانية، مذكرة ماستر غير منشورة ، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر، 2015.

17. عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري، «**قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الكويتية** »، مذكرة ماجستير غير منشورة ، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012.

18. عبد السلام سليمان الأهدل، « **العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي في الجمهورية اليمنية دراسة نظرية ميدانية**»، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، مصر: جامعة أسيوط، 2008.

19. ليندة صولي، « **أثر جودة المراجعة في تطبيق فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية** »، مذكرة ماستر غير منشورة ، جامعة الوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2014.

20. محمود بكر خليل عبد العال، « **مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني–دراسة تطبيقية**»، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، غزة: الجامعة الإسلامية، 2015.

21. نهال جبيري، «**تقييم مدى الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر– دراسة ميدانية لعينة من المهنيين في المجال** »، مذكرة ماستر في العلوم التجارية غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة: جامعة قاصدي مرباح، 2017.

22. نور الهدى عليوة، «**مدونة أخلاقيات المهنة في الإرتقاء بالعمل المحاسبي في الجزائر**»، مذكرة ماستر غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة: جامعة قاصدي مرباح، 2015.

23. هنية شابي، «**العوامل المؤثرة في جودة مهنة محافظي الحسابات في الجزائر– دراسة عينة من محافظي الحسابات –بسكرة** »، مذكرة ماستر في علوم التسيير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر، 2016.

24. وسن قاسم قاصد الديراوي، «**مدى التزام مراقبي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق**»، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية، بحث ميداني في محافظة البصرة، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، العراق، 2010.

رابعا: المداخلات والمقالات

25. اسراء كاظم عبيد حسن اللهيبي، « **نموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق**»، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 23، الفصل الثاني، 2013.

26. أمال محمد محمد عوض، « **أثر ممارسة المراجعة غير المنتظمة على جودة الاداء المهني لمراجع الحسابات**»، مجلة كلية التجارة للبحوث العالمية، جامعة الاسكندرية، المجلد 45، العدد 02، 2008.

27. أيمن زيد، أمينة بودراع، « **دور تلاعبات أخلاقيات الأعمال في الحد من التلاعبات في السياسات المحاسبية**»، المؤتمر الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل مستجدات بيئة الاعمال الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مخبر الدراسات في العلوم التجارية يومي 04-2012/12/05.

28. أيوب بوقرورة، عبد العالي محمدي، « **تأثير أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر**»، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الازمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، 20-21 نوفمبر 2013، جامعة الأغواط، 2013.

29. جمانة حنظل التميمي، «**العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية–دراسة ميدانية** »، مجلة دراسات ادارية، المجلد 5، العدد 10، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة البصرة، 2013.

30. حبيبة العيداني، حياة طهراوي، «**تأثير التزام المدقق بالمعايير الاخلاقية والمهنية على تحسين جودة أداء عملية التدقيق**»، الملتقى الوطني المحاسبة والتدقيق كدعامة لتحسين الاستثمار بالمؤسسات الجزائرية، المحور الثالث: سبل تحسين جودة ممارسة المحاسبة والتدقيق، المدية: جامعة يحي فارس، يوم 2017/12/02.

31. حسين بلعجوز، سميرة دواق، «**دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في تحقيق جودة المعلومات المالية– دراسة استطلاعية لعينة من المهنيين في الجزائر** »، الملتقى الوطني المحاسبة والتدقيق كدعامة لتحسين الاستثمار بالمؤسسات الجزائرية، المحور الثالث: سبل تحسين جودة ممارسة المحاسبة والتدقيق، جامعة يحي فارس، المدية، يوم 2017/12/02.

32. حسين حسين شحاتة، « **الإطار العام لميثاق قيم وأخلاق المحاسب في الفكر والتطبيق الإسلامي**»، سلسلة دراسات وبحوث في الفكر الإسلامي.

33. حمدي شحده زغرب، محمود بكر عبد العال، « **مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني– دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة** »، مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية، العدد24، مقالة منشورة، فلسطين،2016.

34. خالد عثمان عبد الرحمن عثمان، د.عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن، « **أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية** »، مجلة العلوم الإدارية، العدد 2، يناير، 2018.

35. طه أحمد حسن أرديني، «**التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق** »، دراسة لآراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل، كلية الادارة والاقتصاد، تنمية الرافدين، المجلد85، العدد29، جامعة الموصل، 2007.

36. ظاهر شاهر القشي، « **أخلاقيات المهنة بين الأمس واليوم** »، مجلة المدقق، جامعة فلادلفيا، العدد 69-70، الأردن، نوفمبر 2007.

37. عادل رزق، «**المحاسبة الإبداعية بين النظرية والتطبيق ومدى إمكانية تطبيقها في المصارف** »، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، السعودية، المجموعة 19، العدد 02، 2001.

38. عبد الكريم محمود محمد، « **جودة التدقيق – قراءة جديدة لمفهوم قديم** »، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي الخامس، معهد الادارة ، الرصافة، 2014.

39. عبد النبي فرج، مصطفى الحضيري، « **قواعد آداب سلوك مهنة المراجعة في ليبيا وآليات تطبيقها دراسة استطلاعية للآراء المراجعين الخارجيين** »، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، كلية الاقتصاد والتجارة زلتين، الجامعة الأسمرية الإسلامية، العدد 9، 2017.

40. علي حسين الدوغجي، أسامة عبد المنعم سيد علي، «**دور قانون ساربنز أوكسلي في رفع كفاءة مهنة التدقيق**»، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد26، 2011.

41. علي شكري، « **الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي** »، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد الثاني، العدد 22، الجلفة: جامعة زيان عاشور، ماي 2015.

42. محمد صدام محمود، علي ابراهيم حسين، محمد حامد أحمد، « **أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات التقارير المالية– دراسة حالة** »، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 04، العدد07، 2011.

43. يوسف كمال أحمد، محمد الهادي أدم، حسين أسعد مبارك، « **أثر التزام المراجع بقواعد وآداب وسلوك المهنة في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة– دراسة ميدانية**»، المجلة العلمية لجامعة الامام المهدي، العدد 8، ديسمبر2016.

II – قائمة المراجع باللغة الأجنبية:

44. (Ardelean A,2013), «**Auditors' Ethics and Their Impact on Public Trust**», Procedia social and behavioral sciences ,vol 92.
45. Douglas,J, Skinner, Sientific Articles, «**Audit Quality And Auditor Reputation**», Evidence From Japan, Journal of Accounting And Auditing, N05,87 University of Chicago,2012.
46. IAASB, **handbook of international quality control, auditing, review, other assurance and related services**, volume01, ISQC01.
47. Marianne Favier, «**L'audit L'égal,Un Outil Qualité Et De pilotage De La Performance Des Entités**», Business Administration ,2013.
48. Meihami, B., Varmaghani, Z., Meihami, H., & Khaledian, M «**Professional ethics,an Approach to Value Creation in Financial Reporting**», Intrnational Letters of Social and Humanistic Sciences,Vol 7,2013.
49. Ussahawanitchkit, «**Relationships Among Audit Ethics Audit Morality and Audit Quality of Certified Public Accountants(CPAs) In Thailan**», Journal of Academy of Business and Economics, Vol12, No4, 2012.

III – القوانين:

50. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24 المؤرخة في 17 أفريل 1996، المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 1996/04/15، **يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.**
51. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 المؤرخة في 2010/07/11، القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، **يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.**
52. المرسوم التنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في 2013/01/13، **يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.**

IV – قائمة المواقع الإلكترونية:

53. http://mohasep.blogspot.com/2008/01/blog-post_26.html.

54. www.gccaao.org.

الملاحق

الملحق رقم01: إستمارة الإستبيان

جامعة يحي فارس – المدية–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم تجارية

إستمـــــارة إستبيـــــــان

الأخ الكريم/الأخت الكريمة تحية طيبة و بعد:

يعتبر هذا الإستبيان جزء من الدراسة التي ستجريها الباحثتين للحصول على شهادة الماستر في المحاسبة، من خلال مذكرة تحت عنوان: « **دور أخلاقيات المهنة في تحسين جودة التدقيق الخارجي** »– **دراسة ميدانية لعينة من الأساتذة والمهنيين في المجال**، حيث يمثل هذا الاستبيان دراسة تكميلية لما تم التطرق إليه في الجانب النظري.

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي تلعبه أخلاقيات المهنة في تحسين جودة التدقيق الخارجي، ومدى التزام المهنيين بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني أثناء أداء مهامهم، وذلك قصد معرفة واقع ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

لذا نأمل منكم الإجابة على الأسئلة بكل صدق وصراحة وموضوعية، ونؤكد لكم الحرص الشديد على سرية البيانات المقدمة، وأنها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير

مصطفاوي سمية

بلحيـاني ايمان

ملاحظة: الرجاء وضع علامة (X) في خانة الإجابة التي تمثل اجابتكم

أولا: البيانات الشخصية

1 –المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐

شهادات أخرى ☐ حدد.....

2 –التخصص: محاسبة ☐ محاسبة ومالية ☐ محاسبة وتدقيق ☐ أخرى ☐ حدد: .....

3 –الوظيفة: أستاذ(ة) جامعي(ة) ☐ محاسب معتمد ☐ خبير محاسبي ☐

محافظ حسابات ☐

4 –الخبرة المهنية: أقل من 05 سنوات ☐ من 05 إلى 15 سنة ☐

من 16 إلى 25 سنة ☐ أكثر من 25 سنة ☐

ثانيا: محاور الاستبيان

المحور الأول: واقع تطبيق أخلاقيات المهنة في الجزائر

1 – هل أنت على دراية جيدة بما جاء به القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؟

نعم ☐ لا ☐

2 – إذا كانت الإجابة على السؤال السابق **بنعم**، فهل ساهم القانون 10-01 في تحسين جودة التدقيق الخارجي؟

موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐

3 – هل ترى أن القوانين المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي كافية في الجزائر؟

نعم ☐ لا ☐

4 – كيف ترى واقع ممارسة أخلاقيات المهنة في الجزائر؟

ممتاز ☐ جيد ☐ مقبول ☐ سيء ☐ سيء جدا ☐

5 – هل عدم إشراك المهنيين في إعداد ميثاق لأخلاقيات المهنة ساهم في عدم الالتزام بالقوانين المنظمة لها؟

موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐

6 – هل من الضروري إصدار ميثاق لأخلاقيات المهنة يتوافق مع المواثيق الدولية؟

نعم ☐ لا ☐

7 – هل بإصداره يزيد من التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة؟

موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐

8 – هل تتضمن الخطط الدراسية لتخصصات المحاسبة في الجامعات الجزائرية مواد كافية تتعلق بأخلاقيات المهنة؟

نعم ☐ لا ☐

9 – عدم تدريس أخلاقيات المهنة في الجامعات يعتبر عنصرا هاما لما نلحظه من تدني معرفة الطلبة بالأمور الأخلاقية في ممارسة المهنة؟

موافق جدا ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق اطلاقا ☐

10 -هل لجنة التأديب المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة تقوم بالدور المنوط بها؟ إذا كانت الإجابة **بلا** لماذا ؟

نعم ☐ محايد ☐ لا ☐

.....

11 –تتجسد أهم الخروقات في تطبيق أخلاقيات المهنة من قبل المهنيين في الآتي:

لأن أهمها المزاولة غير القانونية ☐ لأننا نجد مهنيين يزاولون المهنة دون حصولهم على الإعتماد ☐

التعارض القانوني لمزاولة المهنة مثل القيام بمهام التدقيق مع وجود تعارض في الاستقلالية، وعدم دفع الاشتراكات وعدم قبول المتربصين ☐

12 –في رأيك، ما هو سبب عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة في الجزائر؟

.....

13 -في رأيك، كيف يتم رفع مستوى الالتزام بأخلاقيات المهنة في الجزائر؟

.....

المحور الثاني: جودة التدقيق الخارجي

هل تساهم العناصر التالية في تحسين جودة التدقيق الخارجي؟

الرقم	العبارة	نعم	محايد	لا
1	دعم التأهيل العلمي والعملي المستمر للمراجع الخارجي			
2	استقلال المراجع الخارجي			
3	إلتزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة			
4	تدعيم دور لجان المراجعة			
5	تعزيز التطبيق الفعال لرقابة الجودة			
6	فرض عقوبات في حالة مخالفة مكتب المراجعة لمعايير الجودة			

- إليك بعض العناصر التي تحقق جودة التدقيق الخارجي رتبها حسب أهميتها:

توافر السمعة المهنية الحسنة والشهرة لمكتب التدقيق ☐

عدم وجود قضايا أو دعاوي مرفوعة ضد مكتب التدقيق ☐

كبر حجم مكتب التدقيق ومستوى تجهيزاته ☐

توافر الخبرة والكفاءة العالية لدى فريق التدقيق ☐

وجود تواصل جيد بين مكتب التدقيق وعملائه ☐

زيادة حدة المنافسة بين مكاتب التدقيق ☐

المحور الثالث: تأثير أخلاقيات المهنة في تحسين جودة التدقيق الخارجي

ما هي درجة تأثير العناصر المشكلة لأخلاقيات المهنة في تحسين جودة التدقيق الخارجي؟ بإعتبار أن رقم 5 هو أكبر درجة تأثير.

الرقم	العبارة	درجة التأثير				
		1	2	3	4	5
01	نزاهة وشفافية المدقق الخارجي أثناء أداء مهامه					
02	موضوعية المدقق الخارجي عند قيامه بعمله وتجنبه العلاقات الشخصية					
03	رفض المدقق للأعمال غير الأخلاقية حتى ولو عادت بالنفع عليه					
04	استقلال المدقق الخارجي في التفكير وحياديته					
05	قدرة المدقق على اكتساب الثقة					
06	عدم إفشاء المعلومات التي توصل إليها المدقق الخارجي بدون موافقة موكله					
07	توفر الكفاءة المهنية المناسبة لقيام المدقق بعمله					
08	بذل العناية المهنية اللازمة					

الملحق رقم 02: قائمة الأساتذة المحكمين

الرقم	اسم ولقب الأستاذ	الرتبة	الجامعة
1	الأستاذ كمال مولوج	أستاذ محاضر –أ–	جامعة يحي فارس بالمدية
2	الأستاذ محمد بولصنام	أستاذ محاضر –أ–	جامعة يحي فارس بالمدية
3	الأستاذة ياسمينة عمامرة	أستاذة محاضرة –أ–	جامعة العربي تبسي بتبسة

الملحق رقم 03: معامل ألفاكرونباخ لقياس معامل ثبات الدراسة

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	42	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	42	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.775	25

الملحق رقم 04: التكرارات والنسب المئوية مخرجات برنامج SPSS

➢ التكرارات والنسب المئوية لأسئلة البيانات الشخصية

Frequencies

Statistics

		العلمي المؤهل	التخصص	الوظيفة	المهنية الخبرة
N	Valid	42	42	42	42
	Missing	0	0	0	0

المؤهل العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	9	21.4	21.4	21.4
	ماستر	13	31.0	31.0	52.4
	ماجستير	3	7.1	7.1	59.5
	دكتوراه	7	16.7	16.7	76.2
	اخرى شهادات	10	23.8	23.8	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

التخصص

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسبة	16	38.1	38.1	38.1
	محاسبة ومالية	14	33.3	33.3	71.4
	محاسبة وتدقيق	5	11.9	11.9	83.3
	أخرى	7	16.7	16.7	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

الوظيفة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	جامعي أستاذ	12	28.6	28.6	28.6
	معتمد محاسب	16	38.1	38.1	66.7
	محاسبي خبير	3	7.1	7.1	73.8
	حسابات محافظ	11	26.2	26.2	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

الخبرة المهنية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 05 سنوات	12	28.6	28.6	28.6
	من 05 إلى 15 سنة	26	61.9	61.9	90.5
	من 16 إلى 25 سنة	3	7.1	7.1	97.6
	أكثر من 25 سنة	1	2.4	2.4	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

- التكرارات والنسب المئوية لأسئلة محاور الإستبيان

أسئلة المحور الأول:

س1: هل أنت على دراية بما جاء به القانون 01-10 المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؟

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	7	16.7	16.7	16.7
	نعم	35	83.3	83.3	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

س2: هل ساهم القانون 10-01 في تحسين جودة التدقيق الخارج؟

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	5	14.3	14.3	14.3
	محايد	4	11.4	11.4	25.7
	موافق	26	74.3	74.3	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

س3: هل ترى أن القوانين المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي كافية في الجزائر؟

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	32	76.2	76.2	76.2
	نعم	10	23.8	23.8	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

س4: كيف ترى واقع ممارسة أخلاقيات المهنة في الجزائر؟

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	سئ جدا	1	2.4	2.4	2.4
	سئ	15	35.7	35.7	38.1
	مقبول	25	59.5	59.5	97.6
	جيد	1	2.4	2.4	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

س5: هل عدم إشراك المهنيين في إعداد ميثاق لأخلاقيات المهنة ساهم في عدم الالتزام بالقوانين المنظمة لها؟

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	6	14.3	14.3	14.3
	محايد	13	31.0	31.0	45.2
	موافق	23	54.8	54.8	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

س6: هل من الضروري إصدار ميثاق لأخلاقيات المهنة يتوافق مع المواثيق الدولية؟

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	10	23.8	23.8	23.8
	نعم	32	76.2	76.2	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

س7: هل بإصداره يزيد من التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة؟

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	8	19.0	19.0	19.0
	محايد	3	7.1	7.1	26.2
	موافق	31	73.8	73.8	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

س8: هل تتضمن الخطط الدراسية لتخصصات المحاسبة في الجامعات الجزائرية مواد كافية تتعلق بأخلاقيات المهنة؟

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	34	81.0	81.0	81.0
	نعم	8	19.0	19.0	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

س9: عدم تدريس أخلاقيات المهنة في الجامعات يعتبر عنصرا هاما لما نلحظه من تدني معرفة الطلبة بالأمور الأخلاقية في ممارسة المهنة؟

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	4.8	4.8	4.8
	محايد	6	14.3	14.3	19.0
	موافق	20	47.6	47.6	66.7
	موافق جدا	14	33.3	33.3	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

س10: هل لجنة التأديب المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة تقوم بالدور المنوط بها؟

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	13	31.0	31.0	31.0
	محايد	5	11.9	11.9	42.9
	نعم	24	57.1	57.1	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

س11: تتجسد أهم الخروقات في تطبيق أخلاقيات المهنة من قبل المهنيين في الآتي:

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1-لأن أهمها المزاولة غير القانونية.	9	21.4	21.4	21.4
	2-لأننا نجد مهنيين يزاولون المهنة دون حصولهم على الإعتماد.	24	57.1	57.1	78.6
	3- القيام بمهام التدقيق مع وجود تعارض في الإستقلالية، وعدم دفع الاشتراكات وعدم قبول المتربصين.	9	21.4	21.4	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

أسئلة المحور الثاني:

س1: دعم التأهيل العلمي والعملي المستمر للمراجع الخارجي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	4	9.5	9.5	9.5
	نعم	38	90.5	90.5	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

س2: استقلال المراجع الخارجي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	6	14.3	14.3	14.3
	محايد	5	11.9	11.9	26.2
	نعم	31	73.8	73.8	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

س3: إلتزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	5	11.9	11.9	11.9
	نعم	37	88.1	88.1	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

س4: تدعيم دور لجان المراجعة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	2	4.8	4.8	4.8
	محايد	17	40.5	40.5	45.2
	نعم	23	54.8	54.8	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

س5: تعزيز التطبيق الفعال لرقابة الجودة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	1	2.4	2.4	2.4
	محايد	12	28.6	28.6	31.0
	نعم	29	69.0	69.0	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

س6: فرض عقوبات في حالة مخالفة مكتب المراجعة لمعايير الجودة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	5	11.9	11.9	11.9
	محايد	6	14.3	14.3	26.2
	نعم	31	73.8	73.8	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

أسئلة المحور الثالث:

س1: نزاهة وشفافية المدقق الخارجي أثناء أداء مهامه

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	7	16.7	16.7	16.7
	2	1	2.4	2.4	19.0
	3	12	28.6	28.6	47.6
	4	7	16.7	16.7	64.3
	5	15	35.7	35.7	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

س2: موضوعية المدقق الخارجي عند قيامه بعمله وتجنبه العلاقات الشخصية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	8	19.0	19.0	19.0
	2	7	16.7	16.7	35.7
	3	5	11.9	11.9	47.6
	4	8	19.0	19.0	66.7
	5	14	33.3	33.3	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

س3: رفض المدقق للأعمال غير الأخلاقية حتى ولو عادت بالنفع عليه

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	5	11.9	11.9	11.9
	2	3	7.1	7.1	19.0
	3	11	26.2	26.2	45.2
	4	7	16.7	16.7	61.9
	5	16	38.1	38.1	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

س4: استقلال المدقق الخارجي في التفكير وحياديته

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	3	7.1	7.1	7.1
	2	4	9.5	9.5	16.7
	3	12	28.6	28.6	45.2
	4	7	16.7	16.7	61.9
	5	16	38.1	38.1	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

س5: قدرة المدقق على اكتساب الثقة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	7	16.7	16.7	16.7
	2	3	7.1	7.1	23.8
	3	13	31.0	31.0	54.8
	4	10	23.8	23.8	78.6
	5	9	21.4	21.4	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

س6: عدم إفشاء المعلومات التي توصل إليها المدقق الخارجي بدون موافقة موكله

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	5	11.9	11.9	11.9
	2	8	19.0	19.0	31.0
	3	8	19.0	19.0	50.0
	4	7	16.7	16.7	66.7
	5	14	33.3	33.3	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

س7:توفر الكفاءة المهنية المناسبة لقيام المدقق بعمله

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	7	16.7	16.7	16.7
	2	2	4.8	4.8	21.4
	3	7	16.7	16.7	38.1
	4	11	26.2	26.2	64.3
	5	15	35.7	35.7	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

س8: بذل العناية المهنية اللازمة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	4	9.5	9.5	9.5
	2	9	21.4	21.4	31.0
	3	7	16.7	16.7	47.6
	4	10	23.8	23.8	71.4
	5	12	28.6	28.6	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

الملحق رقم 05: المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية مخرجات برنامج SPSS

أسئلة المحور الأول:

Descriptive Statistics

السؤال الثاني	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
هل ساهم القانون 10-01 في تحسين جودة التدقيق الخارج	35	1.00	3.00	2.6000	.73565
Valid N (listwise)	35				

Descriptive Statistics

السؤال الرابع	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
كيف ترى واقع ممارسة أخلاقيات المهنة في الجزائر	42	1.00	4.00	2.6190	.58236
Valid N (listwise)	42				

Descriptive Statistics

السؤال الخامس	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
هل عدم إشراك المهنيين في إعداد ميثاق لأخلاقيات المهنة ساهم في عدم الالتزام بالقوانين المنظمة لها	42	1.00	3.00	2.4048	.73450
Valid N (listwise)	42				

Descriptive Statistics

السؤال السابع	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
هل بإصداره يزيد من التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة	42	1.00	3.00	2.5476	.80251
Valid N (listwise)	42				

Descriptive Statistics

السؤال الثامن	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
عدم تدريس أخلاقيات المهنة في الجامعات يعتبر عنصرا هاما لما نلحظه من تدني معرفة الطلبة بالأمور الأخلاقية في ممارسة المهنة	42	2.00	5.00	4.0952	.82075
Valid N (listwise)	42				

Descriptive Statistics

السؤال العاشر	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
هل لجنة التأديب المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة تقوم بالدور المنوط بها	42	1.00	3.00	2.2619	.91223
Valid N (listwise)	42				

أسئلة المحور الثاني:

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
1-دعم التأهيل العلمي والعملي المستمر للمراجع الخارجي	42	2.00	3.00	2.9048	.29710
2-إستقلال المراجع الخارجي	42	1.00	3.00	2.5952	.73450
3-إلتزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة	42	2.00	3.00	2.8810	.32777
4-تدعيم دور لجان المراجعة	42	1.00	3.00	2.5000	.59469
5-تعزيز التطبيق الفعال لرقابة الجودة	42	1.00	3.00	2.6667	.52576
6-فرض عقوبات في حالة مخالفة مكتب المراجعة لمعايير الجودة	42	1.00	3.00	2.6190	.69677
Valid N (listwise)	42				

أسئلة المحور الثالث:

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
1-نزاهة وشفافية المدقق الخارجي أثناء أداء مهامه	42	1.00	5.00	3.5238	1.43541
2-موضوعية المدقق الخارجي عند قيامه بعمله وتجنبه العلاقات الشخصية	42	1.00	5.00	3.3095	1.55372
3-رفض المدقق للأعمال غير الأخلاقية حتى ولو عادت بالنفع عليه	42	1.00	5.00	3.6190	1.37845
4-استقلال المدقق الخارجي في التفكير وحياديته	42	1.00	5.00	3.6905	1.27811
5-قدرة المدقق على اكتساب الثقة	42	1.00	5.00	3.2619	1.34454
6-عدم إفشاء المعلومات التي توصل إليها المدقق الخارجي بدون موافقة موكله	42	1.00	5.00	3.4048	1.43237
7-توفر الكفاءة المهنية المناسبة لقيام المدقق بعمله	42	1.00	5.00	3.5952	1.44930
8-بذل العناية المهنية اللازمة	42	1.00	5.00	3.4048	1.36256
Valid N (listwise)	42				