

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
فرع: علوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
قسم: علوم المالية والمحاسبة
رقم:

العنوان:

مدى تأثير المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ
الحسابات على جودة التقارير (دراسة استببانية تحليلية لآراء عينة
من محافظي الحسابات بولاية المسيلة).

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبة

تحت إشراف:
د/ حميدي احمد سعيد

إعداد الطالب:
بن جدية فاروق

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
	أستاذ محاضر	جامعة المسيلة	رئيسا
حميدي احمد سعيد	أستاذ محاضر	جامعة المسيلة	مشرفا ومقررا
	أستاذ محاضر	جامعة المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2020-2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



شكرو تقدير

حمداً لمن أمطر على الممكنات سحائب الجود، فأخرجها بقدرته من العدم إلى الوجود، فشهدت بوجوده، وكمال علمه وجوده، وأرسل الرسل تذكرة للبشر، فمنهم من آمن ومنهم من كفر، وجعل الجزاء يوم المعاد، يوم الفصل بين العباد، وصلاة وسلاماً على خير أنبيائه وعلى آله وصحبه وخلفائه.

أما بعد: فالشكر لله الذي من علينا بسابغ فضله وأجل نعمه، حيث هدانا للعلم وبلغنا مناهله، ومن ثم فإن جل شكري وكثير امتناني إلى من مدّ لي يده داعماً جهودي المبذولة ومباركاً خطى هذا العمل، وأخص بالشكر الأستاذ الفاضل الدكتور حميدي احمد سعيد الذي تفضل بالإشراف على هذه الدراسة، ولم يدخر وسعاً في توجيهي ومتابعتي وتقديم نصائحه السديدة.

كما أتقدم ببالغ الشكر والامتنان إلى

الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة مناقشة هذه المذكرة.

وكما أتقدم بشكري الخاص للدكتور سبتي إسماعيل على مساعدته القيّمة، والأساتذة محكمي الاستبيان وخاصة الدكتور بوشنقىر ميلود من جامعة سكيكدة، على ما تفضلوا به من تعديلات أسهمت في الارتقاء به.

وما هذا الجهد إلا مساهمة أردت بها التطوير فإن وفقت فبفضل من الله ونعمه وإن كان غير ذلك فحسبي أن النقص سمة من أعمال البشر.

وأخردعوانا أن الحمد لله رب العالمين.



الإهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خير خلق الله أجمعين محمد وآله الطيبين
الطاهرين وصحابه الغرالميامين وبعد:

أهدي هذا العمل المتواضع:

إلى أمي الغالية حفظها الله بحفظه وأطال في عمرها، وسلمها من كل مكروه،

إلى روح أخي العزيز فارس - رحمه الله عليه - الذي اختصه الله عز وجل بقوله: ﴿ وَلَا

تَحْسَبَنَّ الَّذِينَ قُتِلُوا فِي سَبِيلِ اللَّهِ أَمْوَاتًا بَلْ أَحْيَاءٌ عِنْدَ رَبِّهِمْ يُرْزَقُونَ ﴾ (١٦٩) آل عمران 169.

إلى روح والدي الغالي - رحمه الله عليه -

إلى جميع إخوتي وأخواتي

إلى كل طالب علم مخلص للدين

إلى كل أساتذتنا ومشايخنا الأجلاء والمنصفين من العلماء والمفكرين والباحثين في الأخلاق

ملخص

مدى تأثير المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظة الحسابات علي جودة التقارير

" دراسة استبائية تحليلية لآراء عينة من محافظي الحسابات بولاية المسيلة" هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظة الحسابات علي جودة التقارير، وقد أجريت هذه الدراسة على عينة من محافظي الحسابات بولاية المسيلة، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، وتم تصميم استبانة الكترونية شملت 38 فقرة ، حيث بلغ عدد المستجيبين فيها 54 فردا ، تم الاعتماد علي 49 استجابة منها فقط، بعد إخضاعها لعملية الفرز و التصفية ، وقد تم تحليلها باستخدام برنامج (SPSS)، وقد خلصت الدراسة إلى انه يوجد تأثير لالتزام محافظي الحسابات بالمبادئ الأخلاقية العامة (النزاهة، الاستقلالية والموضوعية ، الكفاءة المهنية والفنية، السر المهني، احترام قواعد المهنة) علي جودة التقارير، وأنها إذا أردنا ضمانا لجودة التقارير فلا بد قبل البحث في المعايير أو القوانين التي تلبي ضمانها، أن نضمن جودة أخلاقياتها أولا، إذ أن المبادئ الأخلاقية العامة تعتبر بمثابة الدافع والموجه الرئيسي لجودة التقارير، كما أوصت الدراسة بضرورة إجراء المزيد من الأبحاث في أخلاقيات المهنة ومدى تأثيرها علي جودة التقارير والخروج بنتائج أكثر دقة.

الكلمات المفتاحية: مبادئ أخلاقية عامة؛ مهنة محافظ الحسابات؛ جودة التقرير.

Abstract

The Extent of the Impact of the General Ethical Principles of the Accounting Profession on the Quality of Reports

(An analytical questionnaire study for the opinions of a sample of auditors in the state of M'sila)

This study aimed to identify the extent of the impact of the general ethical principles of the accounting profession on the quality of reports. This study was conducted on a sample of account keepers in the Wilayat of M'sila. To achieve the objectives of this study, the descriptive analytical approach was followed, and an electronic questionnaire was designed that included 38 items, where The number of respondents reached 54 individuals, only 49 of them were relied upon after they were subjected to the screening and filtering process, and they were analyzed using SPSS, and the study concluded that there is an effect of the account keeper's commitment to the general ethical principles (**integrity, independence and objectivity, professional and technical competence, confidentiality professional, respecting the rules of the profession**) on the quality of the report, and that if we want to guarantee the quality of the reports, it is necessary before examining the standards or Or the laws that meet its guarantees, to ensure the quality of its ethics first, as the general ethical principles are the main motive and guide for the quality of the report, and the study also recommended the need to conduct more research in the ethics of the profession and its impact on the quality of the report and come up with more accurate results

Keywords: General Ethical Principles, The Profession of Maintaining Accounts, The Quality of the Report.

قائمة المحتويات

الشكر
الإهداء
الملخص
قائمة المحتويات
قائمة الجداول
قائمة الأشكال
قائمة الملاحق
قائمة الاختصارات والرموز
مقدمة
(1) مشكلة الدراسة
(2) أهمية الدراسة
(3) أهداف الدراسة
(4) أسباب اختيار الموضوع
(5) متغيرات الدراسة
(6) فرضيات الدراسة
(7) نموذج الدراسة
(8) منهج الدراسة
(9) صعوبات الدراسة
(10) الحدود المكانية والزمنية للدراسة
(11) تقسيمات الدراسة (هيكل الدراسة)
الفصل الأول: مراجعة الأدبيات النظرية والدراسات السابقة
مقدمة الفصل
المبحث الأول: الإطار النظري لأخلاقيات مهنة محافظ الحسابات وعلاقتها بجودة التقرير
المطلب الأول: أخلاقيات مهنة التدقيق
المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر
المطلب الثالث: تقرير محافظ الحسابات (commissaire aux comptes)
المطلب الرابع: جودة تقارير محافظ الحسابات وعلاقتها بالمبادئ الأخلاقية العامة
المبحث الثاني: الدراسات السابقة والقيمة المضافة للدراسة الحالية
المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية و اللغة الأجنبية،

المطلب الثاني: التعليق عن الدراسات السابقة
المطلب الثالث: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة (القيمة المضافة)
خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية
مقدمة الفصل الثاني
المبحث الأول: الطريقة والاجراءات
المطلب الأول: منهجية الدراسة
المطلب الثاني: أدوات جمع البيانات وقياس المتغيرات
المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها
المطلب الأول: عرض النتائج المتعلقة بالخصائص الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة
المطلب الثاني: عرض نتائج الإحصاء الوصفي لمحاوور الاستبيان واختبار الفرضيات
خلاصة الفصل الثاني
الخاتمة
قائمة المصادر والمراجع
الملاحق
الفهرس

فهرس الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	ص
(1)	المبادئ الأخلاقية العامة وقواعد السلوك المهني لمهنة المراجعة من قبل الجمعيات المهنية الدولية	9
(2)	مقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية من ناحية الأسلوب المعتمد	54
(3)	أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية من ناحية المتغيرات (التابع والمستقل)	54
(4)	مجموع الاستبانات الصالحة للتحليل الإحصائي	58
(5)	درجات مقياس ليكرت الخماسي	59
(6)	ارتباط محاور الاستبيان ببعضهما وارتباطهما بالدرجة الكلية.	60
(7)	قيمة معامل (Cronbach's Alpha) للاستبيان	61
(8)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية	63
(9)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	63
(10)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	64
(11)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	65
(12)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير مستوى متابعتهم لمدونات الأخلاقيات وقواعد السلوك المهني	66
(13)	النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الأولى (النزاهة)	67
(14)	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على الفقرة رقم (1)	68
(15)	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على الفقرة رقم (2)	69
(16)	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على الفقرة رقم (3)	69
(17)	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على الفقرة رقم (4)	70
(18)	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على الفقرة رقم (5)	70
(19)	النسب المئوية والمتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية للفرضية الثانية (الاستقلالية والموضوعية)	71
(20)	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (1)	72
(21)	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (2)	73
(22)	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (3)	74
(23)	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (4)	74
(24)	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (5)	75
(25)	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (6)	75
(26)	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (7)	76

78	النسب المئوية والمتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية للفرضية الثالثة (الكفاءة المهنية والفنية)	(27)
79	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (1)	(28)
79	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (2)	(29)
80	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (3)	(30)
81	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (4)	(31)
81	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (5)	(32)
82	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (6)	(33)
82	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (7)	(34)
83	النسب المئوية والمتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية للفرضية الرابعة (السر المهني)	(35)
84	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (1)	(36)
85	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (2)	(37)
85	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (3)	(38)
86	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (4)	(39)
86	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (5)	(40)
87	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (6)	(41)
88	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (7)	(42)
89	النسب المئوية والمتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية للفرضية الخامسة (احترام قواعد المهنة)	(43)
90	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (1)	(44)
91	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (2)	(45)
91	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (3)	(46)
92	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (4)	(47)
92	توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (5)	(48)
94	النسب المئوية والمتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لفقرات المتغير التابع: جودة التقارير	(49)
97	نتائج اختبار (Chi-square) لقيمة K^2 والقرار الإحصائي لفقرات المتغير التابع جودة التقارير	(50)

فهرس الأشكال:

ص	عنوان الشكل	الرقم
4	مكانة المبادئ الاخلاقية العامة في مراحل التربية الأخلاقية عند كولبرج (Kohlberg)	(1)
5	المؤثرات العامة علي سلوك الافراد	(2)
31	أنواع الرأي (تقارير) محافظ الحسابات	(3)
37	خصائص جودة التقرير	(4)
63	توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة الحالية	(5)
64	توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية	(6)
64	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	(7)
66	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير عدد دورات التكوين في مجال التدقيق	(8)
67	توزيع أفراد العينة حسب مستوى متابعتهم لمدونات الأخلاقيات وقواعد السلوك المهني	(9)
72	متوسطات استجابات عينة الدراسة على الفرضية الثانية (الاستقلالية والموضوعية)	(10)
78	متوسطات استجابات عينة الدراسة على الفرضية الثالثة (الكفاءة المهنية والفنية)	(11)
84	متوسطات استجابات عينة الدراسة على للفرضية الرابعة (السر المهني)	(12)
90	متوسطات استجابات عينة الدراسة على (احترام قواعد المهنة)	(13)
96	متوسطات استجابات عينة الدراسة علي (جودة التقارير)	(14)

قائمة الملاحق

ص	عنوان الملحق	رقم
111	تصريح شرفي بالالتزام بمعايير الأمانة والنزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر	(1)
112	نموذج عن تقرير عام لمحافظ الحسابات في الجزائر (تقرير بدون تحفظ)	(2)
113	نموذج عن تقرير عام لمحافظ الحسابات في الجزائر (تقرير بتحفظ)	(3)
114	نموذج عن تقرير عام لمحافظ الحسابات (رفض المصادقة بسبب عائق في المهنة)	(4)
115	نموذج عن تقرير عام لمحافظ الحسابات في الجزائر (رفض المصادقة لعدم الدقة والشرعية)	(5)
116	استبانة الدراسة	(6)
118	قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان	(7)
119	معامل (Cronbach's Alpha)	(8)
120	النسب و التكرارات المؤهل العلمي	(9)
123	النسب والتكرارات التخصص العلمي	(10)
125	النسب والتكرارات الخبرة المهنية	(11)
126	نتائج المتوسطات الحسابية و الانحراف المعياري لكل المحاور	(12)
127	نتائج اختبار (Chi-square) لقيمة K^2 والقرار الإحصائي	(13)

قائمة الاختصارات

الاختصار	الدلالة
IMRAD	(Introduction, Methods, Results And Discussion)
CAC	محافظ الحسابات
CNC	المجلس الوطني للمحاسبة
AICPA	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
SOCPA	الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لرقابة جودة عملية المراجعة
IFAC	مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين
IACPA	المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة
INTOSAI	مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولي للمحاسبين
ICAEW	مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز لرقابة جودة عملية المراجعة
EIAA	المعهد المصري للمحاسبين و المراجعين
IASB	مجلس معايير المحاسبة الدولية
OLS	تقنية الانحدار
ICAN	معهد المحاسبين القانونيين في نيجيريا
R-PL	البرنامج الحر R والحزمة PL
SPSS	البرنامج الإحصائي للدراسات الإنسانية
(K ²)	اختبار الدلالة الإحصائية
SR	نموذج الانحدار البسيط
DECS	شهادة الدراسات العليا في المحاسبة
ENA	المدرسة الوطنية للإدارة
ENSAG	المدرسة الوطنية العليا للإدارة والتسيير



مقدمة عامة



توطئة:

ما حدث في السنوات الأخيرة من انهيارات ضخمة لشركات رائدة في العالم كشركة انرون (Enron) للطاقة وشركة (World com) الأمريكية للاتصالات وشركة (Parma Late) الأوروبية للأغذية، كان نتاج قصور متعمد بالنظام المحاسبي الأخلاقي، وبمنظرة متخصصة فان ما حصل لشركة (Arthur Anderson) أكبر شركات تدقيق الحسابات في الولايات المتحدة الأمريكية (آنذاك)، يعد أمرا غير مسبوق من البعد عن الالتزام بالمبادئ الأخلاقية العامة لمهنة التدقيق، والتي تسببت في خلق أزمة ثقة في تقرير المراجع الخارجي (محافظ الحسابات) ، حيث انها أثرت الربح التجاري الضخم علي الالتزام بأخلاقيات المهنة، وضربت مبدأ استقلالية ونزاهة وأمانة وكفاءة وموضوعية المدقق بعرض الحائط،

و الغريب في الامر أنه إن كان هذا حال اعظم شركات المحاسبة في العالم، والتي كانت تعمل في بيئة متقدمة جدا (الولايات المتحدة الأمريكية)، والتي اعتقد البعض بأنها البيئة الأقرب للمثالية من منطلق أن الولايات المتحدة الأمريكية تعتبر اعظم دولة في العالم، وتملك من جهات التشريع، وجهات الرقابة، والجهات المهنية المتخصصة ما يؤهلها لأن تكون نموذجا فريدا من نوعه بالعالم، فكيف يمكن أن يكون الحال في دول العالم الثالث بشكل عام؟؟!!! وفي الجزائر بشكل خاص؟؟!!! ، حيث أننا من الدول التي تتصف بالتبعية وتتبنى التشريعات المحاسبية الدولية، فهل يمكن أن تواجه شركائنا ما واجهته الشركات الأمريكية من انهيارات متتابة سطر لها التاريخ العديد من الصفحات في ذاكرته؟ وان واجهتنا هذه الازمة الاخلاقية هل سنعالجها كما يعالج الرجل شقوق بناء أقيم على غير أساس!!!، ام اننا سنكون جديين في معالجة المعضلة من جذورها واساسها!!! ، و نعكف بصدق على معالجة تلك الجذور، حتى نعثر على الشعلة الهادية وسط هذا الظلام، وعلى الباب الذي يخرجنا من سجن تلك الدائرة المغلقة.

الأزمات الأخلاقية التي حدثت إنما تم ذكرها لإعطاء صورة حية معاصرة تعكس الوضع الحقيقي لأخلاقيات البعض من مزاوولي مهنة التدقيق، هذه الأخلاقيات التي أثارت جدلا واسعا بين المهنيين والأكاديميين وحتى السياسيين حول ما يمكن أو ما يجب تطبيقه لتفادي هذه الأزمات، خاصة بعدما وجهت لمهنة المحاسبة والتدقيق عدة تهم وانتقادات، منها أن المحاسبين والمدققين كان لهم دور في نشوء هذه الأزمات من خلال مصادقتهم على تقارير مالية مضللة، بسبب ضعف الجانب الأخلاقي لديهم مما دفع بالعديد من الهيئات المهنية إلى سن مجموعة من المبادئ الأخلاقية وجب علي المحاسبين والمدققين الالتزام بها ، خاصة بعدما تزايدت حاجة المستخدمين الى تقارير موثوقة وذات مصداقية و ملائمة للاعتماد عليها في اتخاذ مختلف القرارات، و مادام ان الهدف الرئيس لمهنة المدقق هو منح الثقة للبيانات المالية من خلال رأي فني محايد يبيده عن مدى عدالة القوائم المالية، وبالتالي فإن الثقة بالمدقق الذي يمنح الثقة للبيانات المالية عن طريق التقرير الذي يقدمه، تمثل نبض المهنة وأي اهتزاز لها سيؤثر بشكل سلبي وكبير على مهنة التدقيق، فإنه من الواجب على المدقق إثبات استقلاليته وحياديته التامة من خلال التزامه بالمبادئ الأخلاقية كالنزاهة، والموضوعية، والكفاءة المهنية والعناية اللازمة، والسرية التامة، واحترام قواعد المهنة من جهة ، وتطبيقه لقواعد السلوك المهني وامتناله لروح القوانين من جهة اخرى، ليقدم عصارة مجهوده علي شكل تقرير يعكس حقيقة المنشأة طالبة التدقيق، والوضع الحقيقي لها.



إشكالية الدراسة:

بناء على ما تقدم ونظرا لاقتناع مدقق الحسابات الخارجي (محافظ الحسابات) بالأثر الذي ينجم عن الالتزام بأخلاقيات المهنة في الحصول على تقارير ذات جودة يكتسب من خلالها ثقة جميع الاطراف المهتمة، و يحقق العدالة والمساواة ويحفظ للمساهمين حقهم، فقد استشعرنا ضرورة الخوض في غمار هذه الدراسة نظرا لان الأخلاق المهنية مبدئ مهم للمهن التي تنشد النجاح والاستمرار وخدمة المجتمع، وعلى هذا الأساس يمكن بلورة إشكالية البحث والتي يمكن صياغتها وفق التساؤل الجوهري التالي:

ما مدي تأثير المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات علي جودة التقارير؟

ولمعالجة الإشكالية الرئيسية، تم إدراج مجموعة من الأسئلة الفرعية كالتالي:

1. هل يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.01$) لمبدأ نزاهة محافظ الحسابات علي جودة التقارير؟
2. هل يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.01$) لمبدأ استقلالية و موضوعية محافظ الحسابات علي جودة التقارير؟
3. هل يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.01$) لمبدأ كفاءة محافظ الحسابات مهنيا وفنيا علي جودة التقارير؟
4. هل يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.01$) لمبدأ سرية المهنة لمحافظ الحسابات علي جودة التقارير؟
5. هل يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.01$) لمبدأ احترام محافظ الحسابات لقواعد المهنة علي جودة التقارير؟

فرضيات الدراسة:

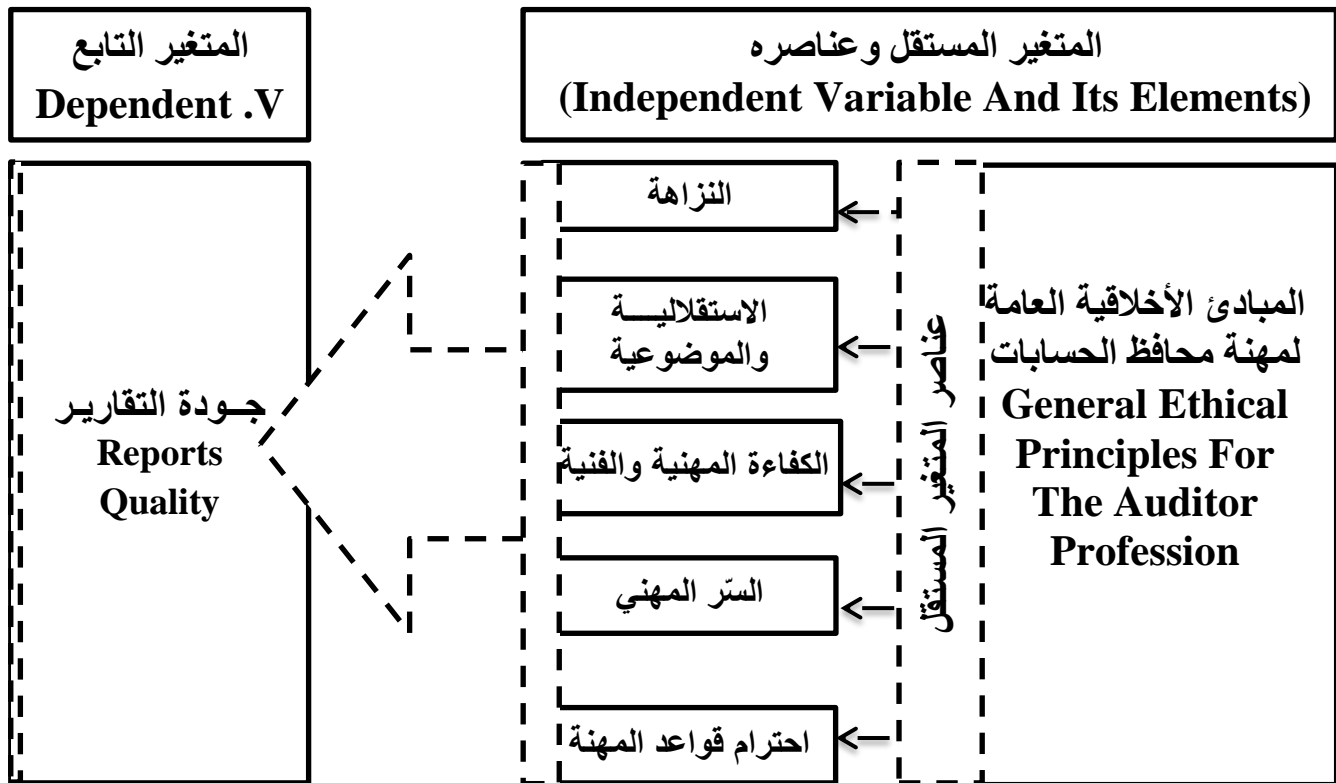
لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة علي التساؤل الرئيسي تم صياغة الفرضية الرئيسية التالية:

- (1) الفرضية الرئيسية:
- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.01$) لمدى التزام محافظ الحسابات بالمبادئ الأخلاقية العامة علي جودة التقارير
- (2) الفرضيات الفرعية:
- الفرضية الأولى: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.01$) لمبدأ نزاهة محافظ الحسابات علي جودة التقارير

- الفرضية الثانية: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha = 0.01$) لمبدأ استقلالية و موضوعية محافظ الحسابات علي جودة التقارير
 - الفرضية الثالثة: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha = 0.01$) لمبدأ كفاءة محافظ الحسابات مهنيا وفنيا علي جودة التقارير
 - الفرضية الرابعة: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha = 0.01$) لمبدأ سرية المهنة لمحافظ الحسابات علي جودة التقارير؟
 - الفرضية الخامسة: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha = 0.01$) لمبدأ احترام محافظ الحسابات لقواعد المهنة علي جودة التقارير؟
- نموذج الدراسة:

لتحقيق غرض الدراسة والوصول إلى أهدافها المحددة فقد اعتمدنا النموذج التالي لتوضيح علاقة التأثير للمتغير المستقل علي المتغير التابع متغيرات الدراسة، ويوضح الشكل (1) هذه العلاقة.

نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا علي مدونة أخلاقيات المهنة (CNC) لسنة: 2015



أسباب اختيار الموضوع

ترجع أسباب اختيار الموضوع الي:

- قلة الدراسات التي تناولت موضوع المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محاسبي الحسابات وربطها بمفهوم الجودة.
- محاولة التوصل الي معرفة مدى تأثير المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة التدقيق من وجهة نظر محاسبي الحسابات علي جودة تقاريرهم.
- ضرورة الاهتمام بالجانب الأخلاقي لمهنة التدقيق خاصة في ظل الفضائح والازمة الاخلاقية التي مست مجال التدقيق.
- محاولة التذكير بأهمية الأخلاق في مجال التدقيق وأنها حد ذو خط احمر لا يجوز تعديه.

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق أهداف جزئية و أهداف كلية نردها كما يلي:

(1) الأهداف الخاصة:

- قياس مستوى دلالة التأثير الإحصائي للمبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محاسب الحسابات إجمالاً عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.01$) علي جودة التقارير التي يعدها، ومن ثم الحكم إجمالاً علي مستوى هذا التأثير.
- ثم الحكم الجزئي علي كل مبدأ من المبادئ الخمس لأخلاقيات المهنة حسب (مدونة أخلاقيات المهنة للمجلس الوطني للمحاسبة نسخة 2015) كما يلي:
- الكشف عن مدى تأثير نزاهة محاسب الحسابات علي جودة التقارير التي يعدها.
- الكشف عن مدى تأثير استقلالية و موضوعية محاسب الحسابات علي جودة التقارير التي يعدها.
- تحديد مدى تأثير الكفاءة المهنية والفنية لمحاسب الحسابات علي جودة التقارير التي يعدها.
- الكشف عن مدى تأثير سرية مهنة محاسب الحسابات علي جودة التقارير التي يعدها.
- الكشف عن مدى تأثير احترام محاسب الحسابات لقواعد المهنة علي جودة التقارير التي يعدها.

(2) الأهداف العامة:

- التعرف علي الإطار العام لأخلاقيات مهنة محاسب الحسابات.
- تحديد الجوانب الإيجابية المساعدة علي الالتزام بالمبادئ الأخلاقيات العامة للمهنة ومن قم تحسين جودة التقرير من خلال التعرف علي آراء ممارسي المهنة في بيئة الأعمال الجزائرية (المسيلة خصوصاً)، و الوقوف علي السلبيات التي تحد من فاعلية الالتزام بهذه المبادئ.

أهمية الدراسة:



- تتمثل قيمة هذه الدراسة في أثرها المتوقع في تطوير جودة تقارير محافضي الحسابات ولما يتوقع من خلال المعلومات النظرية وأدوات القياس التي تضمنتها هذه الدراسة وكذا نتائجها في أن تفيد الباحثين في إجراء أبحاث جديدة في هذا المجال.
- تتبع أهمية هذه الدراسة أيضا، والتي تعنى بدراسة المبادئ الاخلاقية العامة لمهنة محافض الحسابات ومدى تأثيرها علي جودة تقاريره من كون أن الأخلاق المهنية تعتبر الحجر الأساس لنجاح مهنة التدقيق في أداء الدور المناط بها.
- تكتسب الدراسة أهميتها من خلال ما تعكسه من آثار إيجابية في الالتزام بالمبادئ الاخلاقية العامة لمهنة محافض الحسابات التي تنعكس على أداء المهنة وتعزز مركزها الاجتماعي وتدعم ثقة المجتمع بها.

حدود الدراسة:

- **الحدود المكائنية:** تمت هذه الدراسة في بيئة التدقيق الجزائية واقتصرت علي المهنيين المزاولين للمراجعة الخارجية القانونية بولاية المسيلة، وشملت الدراسة عينة من مجتمع المراجعين الخارجيين القانونيين (محافضي الحسابات) المزاولون فعليا للمهنة، شركات الخبرة المحاسبية ومحافضة الحسابات، المستشارون المحاسبون، وبعض الأكاديميين من الأساتذة الجامعيين المتخصصين في ميدان المحاسبة والتدقيق، كونهم تتوفر لهم المعرفة والخبرة الكافية في المجال.
- **الحدود الزمانية:** تم إجراء هذه الدراسة خلال الفترة الممتدة من شهر فيفري الي غاية شهر جوان 2021 من نفس السنة.

منهج الدراسة:

من أجل الوصول الى أهداف الدراسة، اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال وصف عينة البحث وتغيرات دراسة الظاهرة لإنجاز الجانب النظري وبالاعتماد على عملية المسح والاطلاع علي مجموعة من المراجع، الكتب، الرسائل الجامعية، المجالات، واستخدام المنهج الاستقرائي لأداة الاستبيان في الجانب التطبيقي، وتحليلها باستخدام برنامج spss

صعوبات الدراسة:

- قلة الدراسات والبحوث التي تناولت الدراسة.
- تذبذب السير العادي للدراسة بسبب الأوضاع الصحية الراهنة وانتشار فيروس (COVID19) القاتل.
- أزمة قصر الوقت او انعدامه أحيانا لجمعنا بين العمل وطلب العلم.

هيكل الدراسة:

من أجل الإلمام بموضوع الدراسة تم تقسيمها وفقا لأسلوب منهجية **IMRAD** (Introduction, Methods, Results And Discution)

حيث تم تقسيم الدراسة كمايلي:



الفصل الأول تحت عنوان مراجعة الأدبيات النظرية والدراسات السابقة والذي هدف إلى وضع إطار نظري مفاهيمي متكامل كأساس للدراسة التطبيقية بعيدا عن الحشو والإطناب، وذلك من خلال مبحثين، تناولنا في المبحث الأول الإطار النظري لأخلاقيات مهنة محافظ الحسابات وعلاقتها بجودة التقرير ، والذي تضمن التعريف بالمفاهيم الأساسية التي تتعلق بالمبادئ الأخلاقية العامة ودستور آداب وسلوك مهنة محافظة الحسابات، من خلال استعراض اهم المفاهيم التي تناولت موضوع أخلاقيات المهنة، وكذا استعراض الاطار القانوني لمهنة محافظة الحسابات تعريفه، مسؤولياته وحقوقه وواجباته وأتعا به، والعوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي له، كذلك تم الإحاطة بمفهوم جودة التقرير وأنواعه وأشكاله، كما تناول هذا الفصل مراجعة لأهم الأدبيات التي غطتها الدراسات السابقة حول موضوع الدراسة الحالية، مع إظهار نقاط التميز عن مختلف الدراسات السابقة.

الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة وتضمن مبحثين، عالج المبحث الأول الطريقة والأدوات من مجتمع وعينة الدراسة والأدوات المستخدمة فيه، و تحليل خصائص العينة و صدق وثبات أداة الدراسة إضافة إلى أساليب التحليل الإحصائي، وكذلك توزيع أفراد العينة حسب المتغيرات التحليل الوصفي لعبارات الاستبيان، اختبار ومناقشة الفرضيات، ومن ثم الوصول الي اهم النتائج والتوصيات في المبحث الثاني بعد عرض النتائج،

وبذلك يكون **هيكل دراستنا** اعتمادا على منهجية **IMRAD** كمايلي:

المبحث الأول: الإطار النظري لأخلاقيات مهنة محافظ الحسابات وعلاقتها بجودة التقرير	الفصل الأول: مراجعة الأدبيات النظرية و الدراسات السابقة	مقدمة Introduction
المبحث الثاني: الدراسات السابقة والقيمة المضافة للدراسة الحالية		
المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة	الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة	الطريقة والأدوات Methods & Materials
المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها		النتائج والمناقشة Results And Discussion

الفصل الأول
مراجعة الأدبيات النظرية والدراسات
السابقة

توطئة:

تعد مهنة التدقيق بصفة عامة ومهنة محافظة الحسابات علي الخصوص، نشاطا خديما بالدرجة الأولى مهمته تقديم معلومات مالية نافعة عن الوحدات الاقتصادية في شكل تقارير إلى الأطراف ذات المصلحة كالإدارة والملاك والدائنين، لذلك عملت العديد من الدول واجتهدت علي تطوير أداء هذه المهنة من خلال استصدار العديد من القوانين والمعايير والإرشادات والأنظمة المهنية التي تعمل على تنظيم أداءها ورفع من مستواها، وقد حاز البعد الأخلاقي والسلوكي في أداء محافظي الحسابات على النصيب الأوفر من هذا الاهتمام، وهو ما ألقى على كاهلهم عدة مسؤوليات يتعين عليهم الانتباه إليها ومراعاتها أثناء مزاوله أعمالهم باعتبار ان وظيفتهم الأساسية هي إضفاء الثقة على المعلومات المالية من خلال التقارير التي يصدرونها، مما يزيد من درجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، ولا شك أن التزام محافظي الحسابات بالمبادئ والقواعد السلوكية التي تفرضها المعايير المهنية والقوانين والتشريعات الدولية من شأنها رفع مستوى المهنة وزيادة جودة أدائها وزيادة ثقة المجتمع فيها، حيث تهدف هذه المبادئ إلى تحقيق أعلى درجات المهنية، وبالتالي الوصول إلى أفضل مستويات الأداء، وبما يلبي ويحقق مصلحة الجمهور المتلقي لخدمات محافظي الحسابات.

المبحث الأول: الإطار النظري لأخلاقيات مهنة محافظ الحسابات وعلاقتها بجودة التقرير

المطلب الأول: أخلاقيات مهنة التدقيق

1. الأخلاق ومكانة المبادئ والقيم الأخلاقية في مراحل التربية الأخلاقية

يعتبر الجانب الأخلاقي جانبا مهما في بيئة الشخصية، وأي نقص أو قصور في هذا الجانب يعد أحد أكبر أسباب المشكلات التي نعيشها ﷺ "إنما بعثت لأتمم مكارم الأخلاق"، كما وصفه المولى تعالى بأنه على خلق عظيم حيث قال ﷺ **وَإِنَّكَ لَعَلَّ خُلُقٍ عَظِيمٍ**، ويأتي اهتمام الباحثين بدراسة الأخلاق كونها العنصر الأساسي لوجود المجتمع، فلا يمكن لأي مجتمع أن يبقى أو يستمر دون أن تحكمه قواعد وضوابط تنظم علاقات الأفراد ببعضهم البعض، وتكون لهم بمثابة معايير أخلاقية يعتمدونها في توجيه سلوكهم وتقويم انحرافاتهم.

1.1 تعريف الأخلاق:

أ) **الأخلاق لغة:** جمع خُلُق³، وهو السجية والطبع، و**حقيقته:** أنه صورة الإنسان⁴ الباطنة، وهي نفسه وأوصافها ومعانيها المختصة بها، وهي بمنزلة الخُلُق لصورتِه الظاهرة وأوصافها ومعانيها، ولهما أوصاف حسنة وقبيحة، وفي المعجم الوسيط: (الخُلُقُ حال للنفس راسخة تصدر عنها الأفعال من خير أو شر من غير حاجة إلى فكر وروية)،

ب) **الأخلاق اصطلاحا:** تعددت تعاريف علماء التربية لمعنى الأخلاق، ولعل المختار منها أن « الخُلُقُ هيئة للنفس راسخة، تصدر عنها الأفعال بسهولة ويسر، من غير حاجة إلى فكر وروية، فإن كان ما يصدر عنها أفعالا جميلة عقلاً وشرعاً، سميت الهيئة خُلُقاً حسناً، وإن كان الصادر منها أفعالا قبيحة، سميت الهيئة خُلُقاً سيئاً » ، وقد أوضح لنا هذا التعريف حالتين للأخلاق هما:

— الحالة الأولى: أن بعض الأخلاق تصدر عن طبيعة مزاجية.

— الحالة الثانية: أن بعض الأخلاق تُستفاد بالعادة والتدريب؛ وإلا لما كان فائدة من التهذيب والتأديب.

¹ أخرجه أحمد في المسند (8939) والبخاري في الأدب المفرد (273) واللفظ لهما، والبيزار في كشف البزار (8949) باختلاف يسير، **صحيح الجامع**، تحقيق أحمد محمد شاكر، مطبعة مصطفى البابي الحلبي، ط 2، 1978، مصر، ص 2833.

² سورة القلم، **القرآن الكريم**، الآية رقم 04.

³ أبي بكر الرازي، **لسان العرب**، مختار الصحاح، ص 638.

⁴ سعد الدين مسعد هلال، **المهنة وأخلاقيها (دراسة فقهية مقارنة بالقوانين الكويتية)**، مجلس النشر العلمي، لجنة التأليف والتعريب والنشر، جامعة الكويت، الكويت، 2006، ص 60.



فالمُخْلَقُ إنما هو «حصيلة التفاعل بين الصفات الفطرية والمكتسبة؛ بحيث تصبح عادةً متمثلة في السلوك خاضعة للمبادئ والقيم الإسلامية التي جاء بها الوحي لتنظيم حياة الفرد والمجتمع»¹

2.1 مكانة المبادئ والقيم الأخلاقية في مراحل التربية الأخلاقية:

يشير البعض بأن القيم من فروع الفلسفة التي تعني بالأخلاق والجمال والمنطق² كما يشير إلى أن للقيم والعادات دوراً في توجيه السلوك، فيتشكل منها سلوك الفرد لذلك فإن العلاقة بين القيم والأخلاقيات علاقة عميقة وثيقة، إذ أن منها ينتج السلوك سواء أكان أخلاقياً أم غير أخلاقي، وان القيم³ من وجهة النظر الإسلامية تمثل مجموعة من الأخلاق التي تصنع النسيج للشخصية الإسلامية وتجعلها متكاملة وقادرة على التفاعل مع المجتمع وعلى التوازن مع أعضائه والعمل من أجل النفس والأسرة والعقيدة⁴، أما المبادئ الأخلاقية فيظهر المغزى التربوي منها عندما نأخذ بعين الاعتبار مراحل التربية الأخلاقية للفرد، وتعد نظرية لورنس كولبرج (Lawrence Kohlberg) من أحدث نظريات التفكير الخلفي حيث انه قسم مراحل النمو الخلفي في مقال له تحت عنوان " the Claim to Moral Adequacy of a Highest Stage of Moral Judgment"، إلى مستويات ثلاثة، ولكل مستوى مرحلتان⁵:

أ) المستوى الأول(ما قبل العرف والقانون): ويكون عليه معظم الأطفال قبل سن التاسعة، وقليل من المراهقين، وفيه مرحلتان هما:

- المرحلة الأولى: أخلاق ذات طابع خارجي والتوجه نحو الطاعة والعقاب، حيث لا يدرك الأطفال أن وجهات النظر تختلف، ويفترضون أن هناك وجهة نظر صحيحة واحدة هي التي تأتيهم من الخارج (السلطة).⁶
- المرحلة الثانية: الفردية والوسيلة وتبادل المنفعة، وفي هذه المرحلة يعرفون أن للناس اهتمامات مختلفة، ووجهات نظر مختلفة، وبينما يتغلبون على مركزية الذات، يبدأون في اعتبار كيف ينسق الأفراد اهتماماتهم في ظل المصالح المتبادلة.

ب) المستوى الثاني (العرف والقانون): وهو المستوى الذي يكون عليه أغلب المراهقين والراشدين، وفيه مرحلتان هما:

- المرحلة الثالثة: المسابرة القائمة على التوقعات المتبادلة، والعلاقات المشتركة، حيث يصبح الفرد مهتماً بمشاعر غيره، يعتقد أن الناس ينبغي أن يعيشوا لتحقيق توقعات الأسرة والمجتمع.
- المرحلة الرابعة: النظام الاجتماعي والضمير، حيث يمتلك الفرد مفهوماً اجتماعياً أوسع، ويخضع للنظام القانوني، حيث أن احترام السلطة والقوانين والقيام بالواجبات تحقيقاً للنظام الاجتماعي.

ت) المستوى الثالث: ما بعد العرف والقانون (المبادئ الأخلاقية العامة): وهو المستوى الذي يصل إليه قليل من الراشدين، حيث يأخذ الفرد نظرة أكثر مثالية حول كيف ينبغي أن ينسق الأفراد بين مصالحهم وفيه مرحلتان هما:

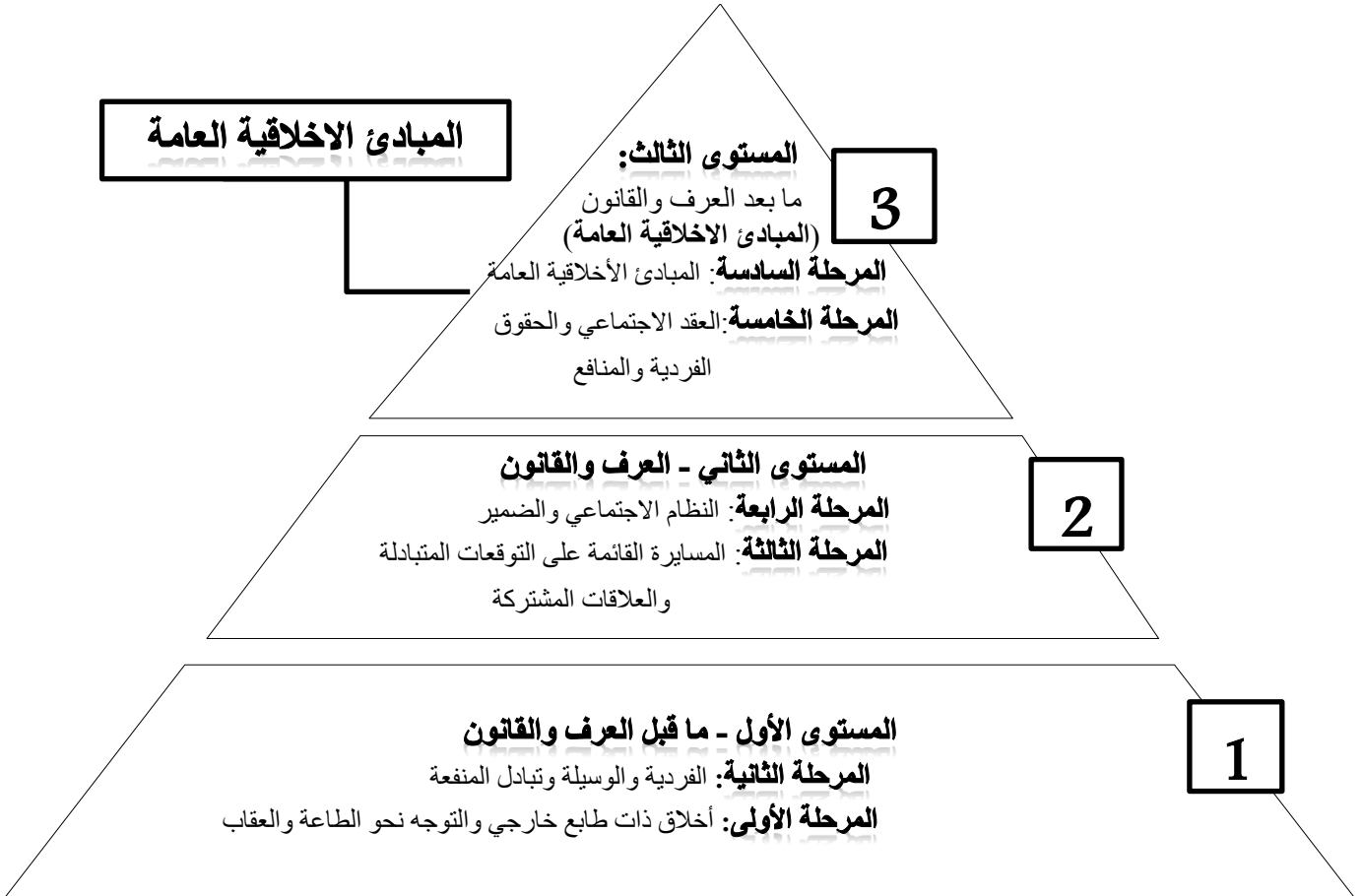
¹ عصام محمد البحصي « نحو تطوير مهنة المحاسبة في فلسطين » مجلة الجامعة الإسلامية - سلسلة الدراسات الإنسانية، فلسطين، ع 02، 2010، ص12.
² طه احمد حسن أرديني، التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق- دراسة لأراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، مج 29، ع 85، العراق، 2007، ص 94.
³ الفاتح الأمين عبد الرحيم، أثر قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في تطوير الأداء العلمي والمهني في السودان، المجلة العربية للدراسات الإدارية والاقتصادية، ع 1، السودان، 2013، ص56.
⁴ خيام محمد كامل مدوخ، واقع تطور مهنة المحاسبة بين التأهيل المهني والتكنولوجي للمحاسبين في الشركات العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2014، ص44.

⁵ Kohlberg, Kohlberg, the Claim to Moral Adequacy of a Highest Stage of Moral Judgment. Journal of Philosophy, 1973, p-p:(630-646)

⁶ الغزالي، محمد بن محمد، الجواهر الغوالي من رسائل الإمام حجة الإمام الغزالي وتشتمل على ستة رسائل: الأدب في الدين، فيصل التفرقة، القواعد العشرة، رسالة الطير، مشكاة الأنوار، الرسالة الوعظية، مكتبة الشرف الجديد، بغداد، العراق، د.ط، د.ت، ص:ص-(11-14).

- المرحلة الخامسة: العقد الاجتماعي والحقوق الفردية والمنافع، وتؤكد هذه المرحلة على اعتبار القيم والحقوق التي ينبغي أن يقوم المجتمع عليها.
- المرحلة السادسة: المبادئ الأخلاقية العامة، حيث يأخذ كل الأطراف وجهات نظر الآخرين في اعتبارها تحقيقاً لمبدأ العدالة، وأن نتعامل مع مطالب كل إنسان بطريقة حيادية، محترمين كرامة كل إنسان كفرد.

الشكل رقم (1):
مكانة المبادئ الأخلاقية العامة في مراحل التربية الأخلاقية عند كولبرج



المصدر : من اعداد الطالب اعتمادا علي نظرية كوهلبرج لمراحل نمو الاخلاق من كتاب الجواهر الغوالي من رسائل الإمام حجة الإمام الغزالي ص 11-14.

2. مصادر المبادئ والقيم الأخلاقية:

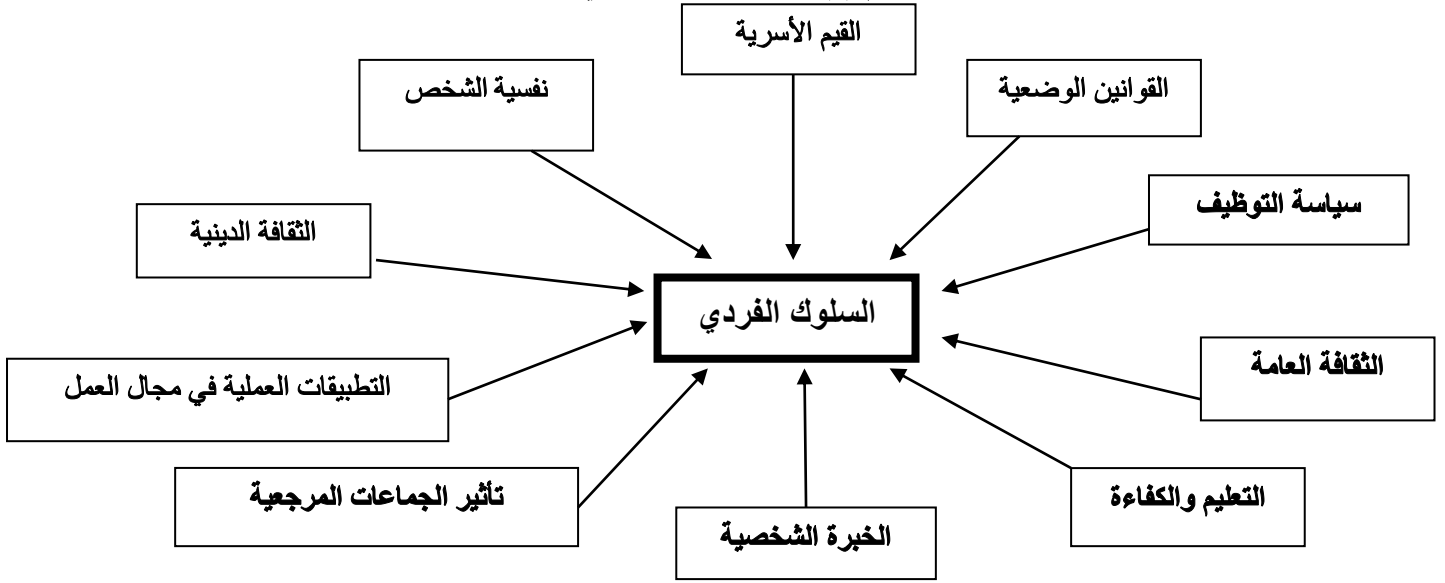
- المصدر الديني: يعد المصدر الديني الرئيسي للقيم الأخلاقية عند الأفراد فنجد أن القرآن الكريم والسنة النبوية الشريفة وأصحاب الرسول الكرام كان لهم دور أساس في ترسيخ القيم الأخلاقية والاجتماعية في بناء المجتمع الإسلامي، ومن أمثلة على القيم الأخلاقية التي تحث على إتقان العمل قول الله عز وجل ﴿ وَقُلْ أَعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّوكُمْ إِلَىٰ عِلِّيِّ الْعَالِينَ وَالشَّهَادَةُ فَيَتَعَلَّمُونَ بِمَا كُنتُمْ تَعْمَلُونَ ﴿١٠٥﴾ ¹، وقوله صلي الله عليه

¹ سورة التوبة، القرآن الكريم، الآية 105.

وسلم « إن الله يحب إذا عمل أحدكم عملاً أن يتقنه»¹، إلى غير ذلك من القيم² التي ترضي الله، كما أن الشرائع الأخرى أكدت على مسألة القيم الأخلاقية.

- **جماعات العمل:** تعد جماعات العمل من أحد المصادر الأساسية لترسيخ القيم لدى الأفراد، فالفرد في الجماعة قد يغير القيمة الفردية مقابل الالتزام بقيم وأخلاقيات الجماعة وعلى المحاسب والمدقق إن يدعم الأهداف الشرعية والأخلاقية الموضوعية من قبل صاحب العمل ودعم القواعد والإجراءات المرسومة لمساندة تلك الأهداف ويحث على الالتزام بها، وقد يخضع المدقق في قطاع الأعمال نتيجة لمسؤولياته تجاه رب العمل والتي يمكن أن تهدد الالتزام بالمبادئ الأساسية بشكل مباشر أو غير مباشر وقد يكون هذا الضغط صريحاً أو ضمناً، لذلك لا بد من تقييم هذه التهديدات الناشئة عن مثل هذه الضغوط والعمل على القضاء عليها أو تقليصها إلى مستوى مقبول.
- **التكوين الاجتماعي:** يعد من مصادر الأخلاقيات والسلوكيات، فمع مرور الزمن يبدأ الأفراد بالتأثر بالمجتمع المحيط بهم مثل الأسرة والمدرسة، وخاصة الأسرة التي لها دور كبير في توجيه السلوكيات والأخلاقيات لأبنائها بوصفها أهم المؤسسات التي تسهم في عملية التكوين الاجتماعي، فالأسرة الصالحة تغرس الآداب وسلوكيات لدى أبنائها وكذلك المدرسة لها دور مهم في توجيه السلوكيات والأخلاقيات³.
- **الخبرة المتراكمة:** حيث يستمد الفرد قيماً وسلوكاً من خلال ما يتعلمه ومن خلال خبراته وتجاربه وتفاعلاته مع البيئة الاجتماعية والعملية.

الشكل رقم (2) : المؤثرات العامة علي سلوك الافراد



¹ المصدر: من إعداد الطالب، نقلاً عن الراوي (بتصرف)، ص28.

- **دستور الآداب والأخلاقيات والسلوكيات:** تعتبر القواعد بمثابة دستور أخلاقي لممارسة المهنة وعلى المحاسبين والمدققين الالتزام بالقوانين والقواعد الأخلاقيات ولا بد أن يتجنبوا أي أحداث تضر بالمهنة وعلى المحاسبين والمدققين أن لا يتحيزوا أو يتأثروا في مصالح الآخرين عند إصدار أحكام مهنية تتعلق بممارسة المهنة.

¹ صحيح الجامع، مرجع سابق، ص 2891.

¹ سورة القلم، القرآن الكريم، الآية رقم 04.

² الراوي، شيماء محمد سمير، دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحقيق الإبداع المحاسبي دراسة استطلاعية، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2007، ص27.

³ العاني وجيه ثابت، وكنعان عيد، «بعض أنماط السلوكيات الأخلاقية السائدة بين أوساط الطلبة المرحلة الأساسية العليا» المجلة العربية للتربية، مج 18، ع1، 1998، ص 27.

3. أخلاقيات مهنة التدقيق تعريفها وموجبات الاهتمام بها:

– تعريف أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق:

وتعرف بأنها " مجموعة من المبادئ والمعايير المهنية التي تحدد ما هو صحيح و غير صحيح في عمل المحاسبين، أي أنها تحدد ما يجب فعله وما لا يجب فعله من قبل المحاسبين، حيث تقوم أخلاقيات المحاسبة على مبادئ أساسية مثل: العدالة، النزاهة، التجرد والاستقامة، فهي تتجه نحو تحقيق العدالة من خلال المعاملة الموضوعية لجميع الأطراف، ونحو الصدق من خلال تقديم تقارير مالية غير مضللة، ونحو النزاهة من خلال الاستخدام المهني للمعلومات والمالية بتجرد ووفق المبادئ المحاسبية، ونحو الاستقلالية من خلال عدم الرضوخ لأي ضغوط تؤدي إلى الإخلال بمسؤولياته المهنية " ².

كما يعرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ³ (AICPA) بأنها: " مجموعة من المبادئ والقواعد والتغييرات والأحكام التي تمثل نصوصاً تعبر عن المسؤولية التي تشكل إطاراً عاماً للقواعد التي تحكم السلوك بشكل دقيق ومحدد للمسؤوليات المذكورة ضمن المبادئ والقواعد والتغييرات والتي تعد توجيهات حول نطاق تطبيق القواعد من دون أن تحد منها".

وعرفت أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة أيضاً بأنها " دراسة للمبادئ والقواعد الأخلاقية الخاصة بممارسة مهنة المحاسبة مبتعداً بذلك عن الأخلاق التطبيقية والتي تعني دراسة للمشكلات الأخلاقية والخيارات والمعايير في وظائف ومهن معينة ومواقف عينية محددة وكيفية تطبيق النظريات والمفاهيم القيمية في سياق معين" ⁴.

– موجبات الاهتمام بالأخلاقيات في مجال المحاسبة والتدقيق: ⁵

نتيجة للأزمات المالية والاقتصادية المتوالية، ووجهت لمهنة المحاسبة والمراجعة كل التهم والانتقادات، منها ضعف الجانب الأخلاقي لدى المحاسبين، لذا نلاحظ أن هناك إهتمام كبير من طرف المنظمات المهنية للمحاسبة بضرورة الاهتمام بالأخلاق في مجال المحاسبة، إضافة لما سبق هناك عوامل أخرى ساهمت وكانت دافع للاهتمام بالأخلاق في المحاسبة، من هذه العوامل:

– الرغبة في رفع مستوى أداء مهنة المحاسبة، حيث تشير مختلف الدراسات إلى أن هناك علاقة سببية قوية بين الالتزام بالقيم وبين مستوى أداء المحاسب، فتربية المحاسب وتعليمه وتأهيله من ضمانات الكفاءة المهنية والفنية اللازمة لكي يمارس عمله، ففي الأونة الأخيرة لوحظ أن هناك إنخفاض في مستوى الأداء، وتبين من بين أسباب ذلك الإهتمام بالجانب المالي والأتعاب ونحوها دون إهتمام بالجانب الأخلاقي؛ المحافظة على الثقة في المعلومات المحاسبية التي يقدمها المحاسب إلى الناس، ومن موجبات هذه الثقة توافر مستوى متميز من الأخلاق الكريمة والسلوك الطيب لدى المحاسبين، وهذا بدوره يحافظ على سمعة المهنة ككل وكذلك على المؤسسة التي يعمل فيها المحاسب؛

– ارتباط مصالح المجتمع والناس جميعاً بالمعلومات المحاسبية، فالمحاسب حافظ للمال وأمين عليه وشاهد وكذلك ناصح وموجه ومرشد لمالكه، ويتأثر بتقارير المحاسب العديد من الفئات المعنية بالمال والأعمال، وهذا يوجب

¹ الراوي، مرجع نفسه، ص27.
² أرشد صديق عبد الله شيخ، « أثر التزام مدققي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق على جودة الأداء المهنية » مجلة زانست العلمية، الجامعة اللبنانية الفرنسية، أربيل، كردستان، العراق، 2019، المجلد 4، العدد 1، ص 697.
³ كريمة نسرين، أثر الالتزام الأخلاقي للمراجعين على تفعيل حوكمة الشركات، رسالة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2009، ص53.
⁴ شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم التجارية، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2013، ص 80.
⁵ جودي أمينة، بن غزال ابتسام، « مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل حوكمة الشركات»، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، عدد 10، جزء 02، 2017، ص224.



الاطمئنان إلى التزام المحاسب بالقيم التي توجب عليه المحافظة على مصالحهم؛
– الحاجة الملحة إلى تقوية العلاقات المهنية بين المحاسبين بعضهم البعض، وضرورة ضبطها بالقيم الأخلاقية مثل: الأخوة والحب والتعاون والتسامح، وعدم التنافر والتشهير والتعدي والتكالب على المال والسيطرة على المهنة وعدم اعتداء أحدهم على الآخر؛

– الحاجة إلى حماية المهنة من انحرافات بعض أعضائها الذين لا يلتزمون بالقيم، وتسول لهم أنفسهم بالتزوير والكذب لتحقيق مآرب مادية أو شخصية، فعن طريق ميثاق القيم يمكن معاقبتهم أمام الجهات المعنية ويكون ذلك رادعا للآخرين، وهذا بدوره يحافظ على سمعة المهنة وحمايتها. كل هذه العوامل ساهمت ودفعت بالجمعيات المهنية والجهات التي لها علاقة بمهنة المحاسبة إلى الاهتمام بأخلاقيات المهنة نظرا لدور ولأهمية هذه المهنة بالنسبة للشركات وبالنسبة للأطراف التي لها علاقة بها، وضمن هذا تعمل الهيئات المهنية الخاصة بمهنة المحاسبة والمراجعة على وضع مدونة للأخلاقيات هدفها تنظيم السلوك الأخلاقي للمحاسبين، حيث يتأثر هذا السلوك بمجموعة من العوامل نتناولها في العنصر الموالي.¹

2. المبادئ الأخلاقية لمهنة المحاسبة والتدقيق:

– **النزاهة:** تعد النزاهة القيمة الجوهرية بالنسبة لأخلاقيات المهنة، وضمن هذا يجب على المحاسب أن يتمسك بمعايير سلوكية عالية مثل النزاهة والصراحة والصدق والأمانة أثناء عمله وفي علاقاته، كما ينبغي أن يكون سلوكه فوق كل الشبهات وفوق كل لوم حتى يحافظ على ثقة الجمهور. كما تقتضي النزاهة كذلك أن يحترم المحاسب مبدأ الموضوعية والاستقلالية وأن تبقى أخلاقية سلوكه المهني فوق كل المآخذ وأن يتخذ القرارات واضعا المصلحة العامة في الاعتبار، وأن يتوخى النزاهة المطلقة في أدائه لعمله، كما يجب على المحاسب المحترف أن لا يرتبط اسمه بأي تقارير أو معلومات أو اتصالات إذا كانت تحتوي بيانات مالية محرقة أو مضللة؛ أو تحتوي على معلومات أو كشوف حسابات معدة بإهمال؛ أو غير مكتملة بسبب الحذف، أو فيها نوع من الغموض الذي يؤدي إلى التضليل.

– **الموضوعية:** وهي أن يكون العضو المهني موضوعيا في أداء خدماته المهنية، كما يجب أن لا يخضع في أحكامه المهنية لآراء ومتطلبات الغير، فالنزاهة كمبدأ أخلاقي تتعلق بالتجرد من الأغراض، والموضوعية التجرد من التحيز أو التأثير بالنقود أو الضغوط أو العلاقات بالغير، فعلي المراجعين أن لا يهملوا بعض البيانات أو يمتنعوا عن الاطلاع على بعض السجلات أو القوائم المالية ويجب أن لا يتوقفوا عن بذل الجهد المطلوب للتوصل إلى البيانات الأخرى ذات العلاقة بأرائهم وتقييماتهم لما تحت أيديهم أو الأعمال الشركة، كما أن عليهم أن يكونوا محايدين في هذه الأحكام استنادا إلى خبرتهم وما تمليه عليهم دون خضوع لأحكام مسبقة قدمها الآخرون ودون تأثيرات من الآخرين مهما كانت صفتهم.

– **الكفاءة والعناية المهنية:** يقع على عاتق المحاسب المهني واجب مستمر في المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب وأن يكون ملما بالمعايير المحاسبية وبالسياسات والإجراءات والممارسات وكذلك بالأساليب والقواعد المحاسبية وبالإدارة المالية وكل هذا لضمان أن يستسلم العميل أو صاحب العمل خدمات مهنية كفؤة مبنية على التطورات الحالية في الممارسات والتشريعات والأساليب، كما ينبغي على المحاسب المهني أن يؤدي مهامه بكل اجتهاد و عناية وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية

¹ إبراهيم المهدي أحمد، يوسف ممدو حميدي « ما مدى التزام مراجعي الحسابات في ليبيا بقواعد وأخلاقيات مهنة المراجعة دراسة تحليلية من وجهة نظر المحاسبين والمراجعين بديوان المحاسبة بمنطقة مرزق » المجلة الأكاديمية المالية، كلية الاقتصاد والمحاسبة جامعة سبها، ليبيا، 2018، ص56.



- **السرية:** يجب أن يحترم المحاسب المهني سرية المعلومات التي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية، وينبغي أن لا يفصح عن أي من هذه المعلومات لأطراف ثالثة سواء كان ذلك كتابياً أو شفويًا دون تفويض صحيح ومحدد، إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالإفصاح عنها، كما يجب ألا تستخدم المعلومات السرية التي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية للمنفعة الشخصية للمحاسب المهني أو الأطراف الثالثة مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل حوكمة الشركات.
- **السلوك المهني:** على المراجع أن يمارس العناية المهنية اللازمة عند تنفيذ مختلف العمليات المحاسبية والإشراف عليها، وعند إعداد مختلف القوائم المالية، كما يجب على المحاسب أن يستخدم الطرق والممارسات المحاسبية بأعلى جودة ممكنة في تنفيذ عملياته المحاسبية، وأن يلتزم عند تنفيذ عملياته المحاسبية وإعداد مختلف القوائم المالية بالقوانين والأنظمة والمبادئ المحاسبية ذات الصلة، وينبغي أن يتجنب أي عمل يسيء إلى سمعة المهنة.

3. المنظمات المهنية المتخصصة التي ساهمت في ترسيخ مبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة

تلعب المؤسسات المهنية والمعاهد والجمعيات والنقابات العاملة في مجال مراجعة الحسابات دوراً هاماً في تضيق¹ الفجوة بين النظرية والتطبيق، وذلك لما تقوم به هذه المؤسسات من تدريب وتأهيل لتعميق الوعي والمعرفة وتطوير المهارات المهنية للعاملين في مهنة التدقيق والمحاسبة، وتأتي أهمية هذه المؤسسات من كونها تأسست من مبادرات من العاملين في المحاسبة والتدقيق ومن أساتذة الجامعات المتخصصين ومن المهتمين بالمهنة، ونتيجة للضغوط المتزايدة من الأطراف ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والتدقيق من مساهمين ومستثمرين ونقابات ومنظمات...، فقد تشكلت عدة منظمات بهدف وضع معايير المحاسبة والتدقيق من مساهمين ومستثمرين ونقابات لتطبيق هذه المعايير، ومن أهم هذه المنظمات ما يلي:² مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين (IESBA)، لجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC).

- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC):

يعتبر الاتحاد الدولي للمحاسبين من أقوى المنظمات المهنية العالمية في مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات، تأسس³ سنة 1977، ويضم في عضويته 155 عضواً منظمة في 118 دولة يمثلون أكثر من مليونين ونصف (2.5) مليون، ويهدف الاتحاد إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها، ولتحقيق مهامه فإن الاتحاد لديه علاقة عمل وطيدة مع هيئات زميلة ومنظمات محاسبية في مختلف دول العالم.

- اللجنة الدولية لممارسة التدقيق (IPAC):

تعد المنظمة المهنية الرئيسية لمهنة المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية وكانت الجمعية الأمريكية للمحاسب القانون هي اللجنة الأساسية لهذا المعهد، مهمته الأولى هي إصدار معايير تدقيقية وأخلاقية فضلاً عن خدمات أخرى، والجدير بالذكر أن اسم AICPA لم يكن كذلك قبل سنة 1957 وإنما كانت تسميتها بالمعهد الأمريكي للمحاسبين (AIA)، ولقد أعطيت هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين، على أن تسعى لتحقيق القبول التطوعي لتلك المعايير أو

¹ الفاتح الأمين عبد الرحيم «أثر قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في تطوير الأداء العلمي والمهني في السودان» *المجلة العربية للدراسات الإدارية والاقتصادية*، ع1، السودان، 2013،

² طه احمد حسن أردبني «التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق-دراسة لآراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل» *مجلة تنمية الراقدين*، المجلد 29، العدد 85، العراق، 2007، ص15.

³ عصام محمد البيهسي، «نحو تطوير مهنة المحاسبة في فلسطين»، *مجلة الجامعة الإسلامية*، سلسلة الدراسات الإنسانية، ع2، فلسطين، 2010، ص51.

الفصل الأول.....مراجعة الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

البيانات وتعزيزها، ويتم تعيين أعضاء هذه اللجنة من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولاً يختارها مجلس الاتحاد، وتتركز عمل ونشاط معهد (AICPA) في مواجهة المسؤوليات الاجتماعية لمهنتي المحاسبة والمراجعة، وتم إصدار أول دليل لقواعد السلوك المهني الخاصة بمهنة المحاسبة والمراجعة في العام 1917، بحيث تطور هذا الدليل وخضع لعدة تعديلات توافق المستجدات في بيئة المحاسبة والمراجعة و كان آخر تعديل في سنة 2012.

– مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين (IESBA):

هو هيئة مستقلة لوضع المعايير تقوم بوضع وصياغة قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، و يتمثل هدف المجلس علي المدى القصير، في خدمة المصلحة العامة من خلال وضع معايير أخلاقيات عالية الجودة للمحاسبين المهنيين، في حين يتلخص هدف المجلس طويل الأجل في تحقيق المقاربة بين معايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، بما في ذلك معايير استقلالية المدقق، والمعايير الصادرة عن المنظمين وواضعي المعايير الوطنية.

الجدول رقم (1):

مبادئ الأخلاقية العامة وقواعد السلوك المهني لأخلاقيات مهنة المراجعة من قبل المجمعات المهنية الدولية

المجمع المبادئ الأخلاقية العامة	المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)	مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز (ICAEW)	الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)	هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية (AAOIFI)
1. الأمانة والنزاهة، 2. الموضوعية والاستقلالية 3. العناية الواجبة، 4. طبيعة الخدمات التي يقدمها.	1. النزاهة، 2. الموضوعية، 3. الكفاءة المهنية، 4. بذل العناية الواجبة 5. الكياسة واللياقة في التعامل مع الآخرين.	1. الأمانة والنزاهة، 2. الموضوعية. 3. الاستقلالية، 4. السر المهني، 5. السلوك المهني،	1. مراقبة الله تعالى، 2. الأمانة، 3. مبدأ الاستحلاف للبشرية في الأرض، 4. الإخلاص، 5. التقوى، 6. الإحسان وإتقان العمل، 7. محاسبة الله تعالى للعباد،	1. النزاهة، 2. الموضوعية، 3. الكفاءة المهنية، 4. بذل العناية الواجبة 5. الكياسة واللياقة في التعامل مع الآخرين.
1. عدم تحريف الحقائق، 2. بذل العناية المهنية الواجبة. 3. الالتزام بالمعايير المحاسبية، 4. حفظ أسرار العملاء، 5. الأتعاب لا تؤثر علي الاستقلالية، 6. مراعاة كرامة المهنة، 7. مراعاة زملاء المهنة.	8. النزاهة والموضوعية والاستقلال، 9. السرية وحفظ أسرار العميل، 10. الإجراءات الوقائية لتعارض المصالح بين المحاسب وعملائه، 11. ما يجب على المراجع عند استبداله بزميل آخر له في مراجعة أحد الشركات، 12. الاستشارات وما يجب عليه عند أدائها، 13. ما يجب على العضو عند قيامه بأعمال الوكالة والوساطة، 14. الارتباط مع غير الأعضاء في المجمع في مجال الخدمات المهنية كالمختصين في مجال الكمبيوتر أو الطب 15. طرق تقدير الأتعاب والحالات التي يمتنع فيها تحديد الأتعاب مثل الأتعاب المشروطة ، 16. مراعاة كرامة المهنة خاصة في مجال كيفية الحصول علي عملاء جدد، 17. مراعاة كرامة المهنة عند اختيار اسم المكتب والمطبوعات المهنية، 18. المسؤوليات الأخلاقية 19. مراعاة زملاء المهنة.	1. كفاءة تحقيق الموضوعية والاستقلال، 2. كفاءة تحقيق الكفاءة المهنية، 3. كفاءة مواجهة التعارضات الأخلاقية المهنية، 4. مراعاة السرية، 5. كرامة المهنة، 6. الإعلان والدعاية وكيفية الحصول على العملاء، 7. الأتعاب والعمولات، 8. الأمانة عند الاحتفاظ بأموال العميل، 9. الأمانة والموضوعية عند مزولة الخدمات الضريبية .	1. الثقة، 2. المشروعية، 3. الموضوعية، 4. الكفاءة المهنية، 5. السلوك الإيماني، 6. السلوك المهني والمعايير (هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية، 1999م)	1. النزاهة، 2. الموضوعية، 3. الكفاءة المهنية، 4. بذل العناية الواجبة 5. الكياسة واللياقة في التعامل مع الآخرين.
قواعد السلوك المهني	(AICPA)	(ICAEW 1992)	(IFAC)	(AAOIFI)

المصدر: الشكل من إعداد الطالب بناء علي مدونات أخلاقيات المهنة لكل مجمع مهني



4. العوامل المؤثرة في أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق وما يجب ان تكون عليه: ¹ يمكن إيجاز وتلخيص أهم العوامل المؤثرة في أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق علي نحو مايلي:

- عدم قدرة المراجعة علي ترجمة نشاط المنشآت 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 الأسواق المالية منها على وجه الخصوص، ظهرت نزعة جديدة نحو التلاعب في المعلومات المحاسبية.
- ضعف الأداء في مهنة التدقيق وقلة جودته 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.
- وعليه فان أغلب المنظمات والجمعيات والمعاهد المهنية تسعى جاهدة إلى وضع نموذج معياري لما يجب أن تكون عليه الأخلاقيات المهنية وذلك للأسباب الآتية:
- تعارض المصالح المادية.
- تعارض الواجبات والإجراءات الفنية.
- تعارض المفاهيم المحاسبية.
- تعارض خصائص المعلومات المحاسبية.
- ضعف قدرات التحقق لمستخدمي المعلومات المحاسبية.
- فجوة التوقعات.
- التغيير والتطور المستمر في معايير المحاسبة لمواكبة متطلبات العولمة والبيئة التنافسية.
- التغيير والتطور المستمر في معايير التدقيق.
- التغيير والتطور المستمر في القوانين المنظمة للمهنة.
- التغيير والتطور المستمر في دستور أخلاقيات المهنة.

5. أهمية أخلاقيات مهنة التدقيق:²

تظهر أهمية الأخلاق في ترشيد السلوك الإنساني للمدقق في ان هذا السلوك يرتبط بالضرورة بالعلاقات مع الآخرين وأن كل طرف من أطراف هذه العلاقات يسعى نحو تعظيم منفعته مما يحدث تعارضا بين هذه المنافع، وعدم وجود ضوابط أخلاقية يؤدي الي الإضرار بأطراف علاقات الآخرين مما يلزم معه وجود موازين تعمل على تحقيق التوازن بين المصالح المتعارضة من أجل خير للجميع وسعادتهم وهذه الموازين هي القيم الأخلاقية، ويمكن حصر أهمية أخلاقيات مهنة المحاسبة في النواحي التالية:

- تمكين مهنة المحاسبة والمراجعة من إعطائها قيمة اجتماعية خصوصا في حالة وجود التزامات أخلاقية لدى المهنيين.
- الإخلاص في أداء الواجب الملقى على عاتق المحاسبين المهنيين بما يزيد ثقة الجمهور بمهنة المحاسبة والمراجعة.

¹ أحمد علي جمعة، الالتزامات الأخلاقية المهنية المعيارية في بيئة المحاسبة العربية، المؤتمر العلمي السنوي السادس، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية جامعة الزينونة، عمان، 2006، ص02.

² قلاب ذبيح لياس، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية التدقيق الجبائي، أطروحة دكتوراه (منشورة)، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2018، ص، 85.



– تعزيز الثقة في أداء المحاسبين والمهنيين في حالة تقديمهم للخدمات في إطار المسؤولية الأخلاقية أو المسالة العامة.

– الحفاظ على كفاءة ونزاهة و فعالية البيانات المالية المعروضة على مدقق الحسابات والمقدمة من قبل الوحدات الاقتصادية المختلفة.

– إمكانية تحديد مسؤولية المحاسب المهني في تلبية احتياجات الزبون وصاحب العمل وتفعيل المصلحة العامة.

– تخفيض مستوى المخاطر التي تتعرض لها مهنة المحاسبة.

– أهمية الجانب الأخلاقي عند ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة وتفعيل المصلحة العامة علي المصلحة الشخصية.

يرى البعض بازدياد أهمية الالتزامات الأخلاقية في حالة استخدام التقنيات العالية للمعلومات سواء علي نطاق الوحدة الاقتصادية أو علي نطاق نظام المعلومات المحاسبي في تلك الوحدة، لذلك فان أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ذات أهمية كبرى عند مزاوله المهنة وذلك لان هذه المهنة تقدم خدمات اجتماعيه متمثلة في المستثمرين وكأفة أطراف المجتمع وهذه الخدمة لابد أن تكون ذات مصداقية وموثوقية وهذا لا يتوفر إلا عند الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة .

6. أهداف أخلاقيات مهنة التدقيق: تهدف أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة إلى تحقيق النتائج التالية:

– رفع الأداء في مهنة المحاسبة والتدقيق والمحافظة علي كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الحرة.

– زيادة روح التعاون بين المحاسبين والمراجعين ورعاية مصالحهم الادبية والمعنوية والمادية.

– تدعيم الجانب التشريعي وتكملة للنصوص والأحكام التي وضعت من قبل تنظيم حماية المهنة.

– وضع دليل لمهنة المحاسبة والمراجعة يوضح الآداب والأخلاقيات بين أعضاء المهنة.

– بث الثقة في نفوس المستثمرين ومستخدمين القوائم المالية.

– تدعيم وتكملة النصوص القانونية والأحكام التي يوضعها المشرع لتوفير مبدأ الكفاية في التأهيل العلمي والعملية للمدقق وحياد مدقق الحسابات في عمله والشروط التي سنها للاشتغال بالمهنة.

المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر¹

1. تعريف محافظ الحسابات:²

حسب نص المادة 22 من القانون «01-10» « المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المؤرخ في 29 جوان 2010 « محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص و تحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به »

2. مهام محافظ الحسابات و مجالات تدخله:

1.2 مهام محافظ الحسابات: فصل القانون بين مهام و وظائف محافظي الحسابات لا سيما في المواد 24، 25،

23، منه، وتتمثل هذه المهام في النقاط التالية:

¹ قلاب ذبيح لياس ، مرجع سابق، ص 86.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، العدد 42، المادة 22، المؤرخ في 29 جوان 2010، ص15.



- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و مطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، و كذا الأمر بالنسبة للوضع المالية و ممتلكات الشركات و الهيئات؛
 - يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
 - يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة و مجلس المديرين أو المسير؛
 - يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات و الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المديرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
 - يعلم المديرين و الجمعية العامة أو هيئة المدولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، و من طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
 - المصادقة على صحة و انتظام الحسابات المدمجة و المدعمة و صورتها الصحيحة، و ذلك على أساس الوثائق المحاسبية و تقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.
 - يتمتع محافظو الحسابات بكل الإمكانيات الوسائل لأجل البحث و التحري في عين المكان على الوثائق و الدفاتر و لا يلتزم تجاههم بالسر المهني، و تعتبر الآراء التي يقدمها محافظو الحسابات ملزمة في الأخذ بها من قبل الهيئات الخاضعة لرقابتهم.
- كما يتمتع في هذا الصدد محافظ الحسابات في رقابة الهيئات السابقة حسب القانون رقم 91-08 بالصلاحيات التالية:
- التأكد من صحة الإحصاءات و الحسابات الواردة في المحاسبة العامة و لهذه المؤسسة.
 - متابعة عمليات تنفيذ الميزانيات و الحسابات الخاصة بهذه المؤسسات.
 - مراقبة العمليات التي يمكن أن تكون لها تأثير مباشر أو غير مباشر على الهيئة الخاضعة لرقابتهم.
- و يتمتع محافظو الحسابات بكل الإمكانيات الوسائل لأجل البحث و التحري في عين المكان على الوثائق و الدفاتر و لا يلتزم تجاههم بالسر المهني، و تعتبر الآراء التي يقدمها محافظو الحسابات ملزمة في الأخذ بها من قبل الهيئات الخاضعة لرقابتهم.

2.2 مجالات تدخل محافظ الحسابات: يعمل محافظ الحسابات على رقابة ما يلي:

- الشركات التجارية: وهذا ما أبرزه المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 أبريل 1993.
- المؤسسات العمومية الاقتصادية: و هذا ما أقرته المادة 17 فقرة 10 من قانون 04/88 المؤرخ في 15 جانفي 1988 المتضمن القانون التجاري.
- المؤسسات المالية: وهذا ما أوضحته المادة 162 من قانون 10/90 المؤرخ في 14 أبريل 1990 المتعلق بالنقد و القرض.¹

3. شروط ممارسة و كفاءات تعيين و عمل محافظي الحسابات:

1.3 الشروط العامة لممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر

¹ سايج فايز، انعكاسات النظام المحاسبي المالي على مهنة المراجعة الخارجية و محافظة الحسابات، الملتقى الدولي النظام المحاسبي الدولي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، البلدية، 13-14 ديسمبر، 2011، ص 05.



لضمان تحقيق الغاية من ممارسة مهنة محافظة الحسابات، و وضع المشرع الجزائري مجموعة من الشروط التي يجب توافرها في الشخص الذي يرغب في ممارسة هذه المهنة، حيث حدّدت المادة (08) من القانون 10-01 الشروط التي يجب توافرها لممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات، وهي كالاتي:

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنة مخرطة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية و أن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وفق الشروط المنصوص عليها في القانون؛
- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد و قبل التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم،

2.3 شروط تعيين محافظ الحسابات في الجزائر:

- يتم تعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين و المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداومات بعد موافقتها كتابيا، و لا يعفي وجود هياكل داخلية للمراجعة، الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ حسابات.
- تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، و لا يمكن تعيين نفس المحافظ بعد عهدين متتاليين إلا بعد مضي ثلاث (03) سنوات.
- في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة محافظ الحسابات.
- عندما تعين شركة أو هيئة، شركة محافظة الحسابات بصفة محافظ حسابات فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف باسمها، و يتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي حسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه بصفة محافظ حسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما.
- يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، و يجب أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاث أشهر، و يقدم تقريرا عن المراقبات و الإثباتات الحاصلة.

3.3 كفاءات عمل محافظ الحسابات في الجزائر:

- يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت و في عين المكان على السجلات المحاسبية و الموازنات والمراسلات و المحاضر، وبصفة عامة كل الوثائق و الكتابات التابعة للهيئة أو الشركة
- يمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة و الأعوان و التابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات و المعلومات، و أن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛
- يمكنه أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛
- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة و الوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛
- يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛



- يحدد محافظ الحسابات مدى و كفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات و سيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه؛ مع واجب مراعاة معايير التدقيق و الواجبات المهنية الموافق عليها من طرف الوزير المكلف بالمالية،
- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره، و يحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته؛
- يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10 سنوات) ابتداء من أول جانفي الموالي لآخر سنة مالية للعهد.

4. دستور آداب وسلوك و مسؤوليات محافظ الحسابات في أداء مهنته في الجزائر:¹

صدر قانون أخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر عام 1996 في شكل مرسوم تنفيذي تحت الرقم 136/96 يحدد القواعد الأخلاقية المهنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، وقد تم الإعراب عن هذه الأخلاقيات من طرف المراجعين من خلال أدائهم لليمين عند تسجيلهم، ويؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية أمام المجلس القضائي المختص إقليميا بالعبارات التالية " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعمله بأحسن قيام وأتعهد ان أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكرم السر المهني وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف والله على ما أقول شهيد "، وسوف نتطرق بالتفصيل في هذا الجزء إلى محتوى هذا المرسوم الذي يحتوي على محورين رئيسيين وهما: واجبات المراجع في أداء مهنته وعلاقاته مع زبائنه وموكليه وعلاقته مع المنظمة وزملائه و المتربصين وحقوقه.

أولاً: الواجبات المهنية للمراجع في الجزائر:

1. واجبات المراجع في أداء مهنته وفي علاقاته مع زبائنه وموكليه:

يترتب على المراجع عند تسجيله في جدول الهيئة المنظمة للمهنة عدة واجبات مهنية يجب عليه احترامها، وهي تشمل علاقاته مع عملائه ومع الهيئة المنظمة ومع الزملاء، بالإضافة إلى واجبات تتعلق بتأطير المتدربين في مكتبه، حيث يلخص المرسوم التنفيذي 136 /96 كل واجبات المهنيين فيما يلي:

1.1 النزاهة (Integrity):² تعرف النزاهة، بأنها "أن يُعطي هذا العمل حقه الوافي وأن يقوم بالعمل بوحى من

ضميره و يبذل أقصى طاقاته العلمية والفنية في تنفيذ ما يكلف به من عمل، وأن يعرض النتائج التي يتوصل إليها بدقة وأمانة دون تحريف أو تمويه، ولا يضمن تقريره سوى البيانات التي يثق في سلامتها، والحقائق التي يعقد في صحتها وألا يجامل أحد في ما يبديه من آراء وأن يكون لعملائه ناصحاً أميناً" ، يجب على المراجع أن يكون مستقيماً وشريفاً وصريحاً أثناء أدائه لمهامه المختلفة في إطار عملية المراجعة، وتعد النزاهة القيمة الجوهرية بالنسبة لأخلاقيات المهنة، وضمن هذا يجب على المدقق أن يتمسك بمعايير سلوكية عالية مثل النزاهة والصراحة والصدق والأمانة أثناء عمله وفي علاقاته وذلك كما يلي:

- يجب أن يكون سلوك المدقق فوق كل الشبهات وفوق كل لوم حتى يحافظ على ثقة الجمهور،
- يجب أن يحترم المدقق مبدأ الموضوعية والاستقلالية وأن تبقى أخلاقية سلوكه المهني فوق كل المآخذ وأن يتخذ القرارات واضعاً المصلحة العامة في الاعتبار،

¹ شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية ، أطروحة دكتوراه (منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة سطيف1، 2013، ص 178.

² جودي أمينة، بن غزال ابتسام، «مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل حوكمة الشركات»، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، عدد 10، جزء 02، 2017، ص224.



- أن يتوخى النزاهة المطلقة في أدائه لعمله، و أن لا يرتبط اسمه بأي تقارير أو معلومات أو اتصالات إذا كانت تحتوي بيانات مالية محرفة أو مضللة، أو تحتوي على معلومات أو كشوف حسابات معدة بإهمال، أو غير مكتملة بسبب الحذف، أو فيها نوع من الغموض الذي يؤدي إلى التضليل،
 - أن يقوم بعرض وتقديم المعلومات والأحكام والآراء المهنية بأمانة وصدق وشفافية تامة، سواء كان المضمون سلبى أم إيجابى،
 - المحافظة على سرية المعلومات أثناء تأديته لمهامه، وعدم الكشف عنها إلا في حدود متطلبات الإفصاح وفقا لمعايير التدقيق،
 - تجنب استغلال معلومات المؤسسة محل التدقيق لمصلحة شخصية أو مصلحة الغير، كما يعتبر المدقق مسؤولا على التحقق من مشروعية كل ما يقوم به من واجبات وخدمات مهنية، لذلك عليه أن يقوم ب:-
 - التأكد من مشروعية الأعمال التي يقوم بمراجعتها في ضوء أحكام الشريعة الإسلامية، وأن يتحرى الالتزام بها في كل ما يصدر منه من أفعال وأقوال حين أدائه لمهنته،
 - أن يكون على دراية تامة حول أحكام الشريعة الإسلامية بخصوص المعاملات المالية،
 - أن يتأكد من مشروعية المعاملات والأفعال والسلوكيات التي لها علاقة بمهمة التدقيق التي يقوم بها.
- ### 2.1 الاستقلالية و الموضوعية (Independence & Objectivity) :
- تعني الموضوعية أنه على كل شخص مهني مراجع أن يكون عادلا ومنصفا، وعليه تقادي أثر الآراء المسبقة على موضوعيته أثناء إعداده لتقرير المراجعة ، أن يكون العضو المهني نزيها في تمثيل الحقائق، وأن يكون موضوعيا في أداء خدماته المهنية، كما يجب على المدقق ما يلي:
- أن لا يخضع في أحكامه المهنية لآراء ومتطلبات الغير، فالنزاهة كمبدأ أخلاقي تتعلق بالتجرد من الأغراض، والموضوعية التجرد من التحيز أو التأثير بالنقود أو الضغوط أو العلاقات بالغير،
 - عدم إهمال أي بيانات أو الامتناع عن الاطلاع على بعض السجلات أو القوائم المالية، ويجب أن لا يتوقفوا عن بذل الجهد المطلوب للتوصل إلى البيانات الأخرى ذات العلاقة بأرائهم وتقييماتهم لما تحت أيديهم أو الأعمال الشركة،
 - يجب أن يكون محايدا في كل الأحكام استنادا إلى الخبرة وما تمليه عليه دون خضوع لأحكام مسبقة قدمها الآخرون ودون تأثيرات من الآخرين مهما كانت صفتهم،
 - يجب أن يكون المراجع حرا تطبيقا لمبدأ الاستقلالية، محايدا وغير متحيز في أداء مهامه،
 - الحرص على استقلالية الظاهر والباطن، لكي لا يقع في مواقف قد تدفعه للتحيز أو عدم إقامة العدل، فهذا العمل يهدد موضوعيته وموضوعية رأيه النهائي الذي يخلص به،
 - الامتناع عن قبول أي هدايا أو هبات تقدم له لأن ذلك قد يمس ويهدد موضوعيته واستقلاليته،
 - الامتناع عن تقديم أي خدمات أخرى خارجة عن العمل المتعلق بمهمة التدقيق للمؤسسة محل التدقيق،
 - الامتناع عن ربط أتعابه ومكافآته في مهمة التدقيق بمقدار ربح المؤسسة محل التدقيق،

أ) الأحكام التي تناولت معيار استقلال المراجع في التشريع الجزائري

نوقش موضوع استقلال وحياد المراجع في الجزائر من خلال عدة نصوص قانونية في أكثر من قانون، نذكر منها القانون التجاري والقانون (08-91) المنظم لمهنة المراجعة في الجزائر منذ 1991 إلى غاية سنة 2011 وكذا قانون أخلاقيات المهنة، كما أضاف القانون (01-10) بعض الإجراءات التي تزيد من استقلال وحياد المراجع، 1 ولقد نصت المادة الثالثة (03) من قانون أخلاقيات المهنة أن علاقات المراجع مع موكله يجب أن تستند إلى الأمانة

¹ شريقي عمر، مرجع سابق، ص112.



- والاستقلال وإلى واجب القيام بمهامه بشرف وضمير مهني، كما نصت المادة الثالثة من القانون (91-08) والقانون (10-01) بأنه على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة. وسعياً لتحقيق مبدأ الاستقلالية الفكرية والأخلاقية، فقد بين القانون التجاري الأشخاص الذين لا يمكن تعيينهم كمحافظي حسابات في شركة معينة، كما نصت المادة (16) من القانون (91-08) و المادة (36) من قانون أخلاقيات المهنة على بعض الأنشطة التي يجب على المراجع عدم ممارستها، نلخصها فيما يلي:
- كل نشاط تجاري بصفة تاجر لاسيما على شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات؛
 - كل وظيفة مأجورة تقتضي قيام صلة خضوع قانوني ماعدا مهام التعليم والبحث في ميدان المحاسبة بصفة تعاقدية ومكاملة حسب التشريع المعمول به؛
 - جمع مهام تعاقدية والتصديق القانوني على الحسابات في نفس المؤسسة أو الهيئة (كالجمع بين عمليتي المراجعة و تقديم الاستشارات مثلا وهذا ممنوع)؛
 - مهام محافظة الحسابات في مؤسسات يملكون فيها أو أزواجهم أو أبائهم أو أصهارهم حتى الدرجة الرابعة جزءا من رأس المال أو أي أشكال أخرى من المنافع.
- و لقد أضاف القانون (10-01) في مادته (64) بعض حالات التنافي التي لم يتطرق لها القانون (91-08) وهي:
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري ماعدا شركات الخبرة المحاسبية أو شركات محافظة الحسابات أو شركات المحاسبة؛
 - كل عهدة برلمانية؛
 - كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.
- ويتعين على محافظ الحسابات في الحالتين الأخيرتين إبلاغ التنظيم المهني الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهرا واحدا، وذلك لكي يتم تعيين مهني آخر لتصرف الأمور الجارية لمهنته، كما تناول المشرع الجزائري في القانون (10-01) بعض حالات التنافي التي لم يتطرق لها القانون التجاري، حيث منع محافظ الحسابات من ممارسة ما يلي:
- القيام بمراقبة حسابات شركات يملك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
 - يمنع علي محافظي الحسابات أن يعينوا كمراجع حسابات في الشركة أو الهيئة نفسها، فلا يمكن للأشخاص الذين تلقوا من شركة أو هيئة خلال السنوات الثلاث الأخيرة أجورا أو أتعابا أو امتيازات أخرى في شكل قروض وتسبيقات أو ضمانات؛
 - ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
 - شغل منصب مأجور في شركة أو هيئة راقبها قبل أقل من ثلاث سنوات بعد انتهاء و كالتة؛
 - أعمال التسيير بصفة مباشرة أو بواسطة الإشتراك أو إحلال محل مسيرين؛
 - مهام المراقبة المسبقة لأعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة؛
 - قبول مهام التنظيم والإشراف على محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة؛
 - القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون له فيها مصالحا مباشرة أو غير مباشرة.
- ونشير إلى أن حالات التنافي هذه تنطبق على أعضاء شركات مراجعة الحسابات كذلك.
- وقد تطرق القانون (91-08) في مادته (68) إلى حالة استخدام شركة أو هيئة لمراجعة حساباتها أكثر من مراجع، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة وأن لا تربطهم أية مصلحة وأن لا يكونوا ينتمون لنفس شركة محافظة الحسابات.



وللحفاظ على استقلاليته، يمنع محافظ الحسابات من السعي لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاته، كما يمنع من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار.

وفي مجال استقلالية محافظ الحسابات، فقد أكد رئيس المصنف الوطني السابق الدكتور محمد لمين حمدي في حوار أجرته معه مجلة «Investir Magazine» سنة 2007، أن مشروع القانون الجديد الذي اقترحت وزارة المالية سنة (2005) القانون (10-01 حاليا) يحمل تناقضا كبيرا مع ما تنص عليه الهيئات الدولية ومع ما هو معمول به في الدول الأخرى، ويتمثل هذا التناقض في وضع مهنة حرة تحت وصاية الإدارة العمومية، حيث أنه من التوصيات التي خرج بها آخر مؤتمر آنذاك للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) هو ضرورة فصل المهنة المحاسبية عن الإدارة العمومية، وهو عكس ما جاء به القانون الجديد.

ومن خلال استعراضنا وتحليلنا للأحكام التي تناولت معيار استقلال المراجع في التشريع الجزائري، نلاحظ أنها تطرقت عموما لمختلف حالات التنافي التي تؤثر على استقلال المراجع وحياده وكذا مختلف الأنشطة التي يجب على المراجع عدم ممارستها سواء داخل الشركة أو خارجها والتي يرى المشرع أنها تؤثر على استقلال المراجع أثناء تأدية مهامه، كما أن هذه الأحكام لم تتطرق إلى ضرورة تأكيد المراجع من استقلال مساعديه واستقلال الخبير الذي قد يستعين به في مجال معين، كما لم يتناول المشرع الجزائري حق المراجع في مناقشة عزله من مهامه، وبالتالي عدم ترك الفرصة لعزله بطريقة تعسفية أو ممارسة عمله تحت الضغوطات مما يؤثر على حياده واستقلاله وموضوعيته في إبداءه لرأيه حول القوائم المالية.¹

ب) التهديدات التي تواجه مسألة استقلال المراجع:

- تهديدات ترتبط بالمنفعة الشخصية *Self-interest threats* وترتبط بسعي المراجع إلى تعظيم منفعته الشخصية من خلال بعض التصرفات أو الأفعال التي تؤدي إلى تحيزه عند إصدار قراراته المرتبطة بعملية المراجعة.
- تهديدات ترتبط بأعمال أخرى للشركة *Self-Review Threats* وتتعلق بوجود بعض العوامل التي يمكن أن يفقد المراجع موضوعيته وتظهر تلك العوامل عندما يقدم المراجع خدمات استشارية للشركة العميلة.
- تهديدات ترتبط باتخاذ المراجع موقف المدافع عن الشركة *Advocacy Threats*: وخاصة في حالة ترويج الأوراق المالية التي تصدرها.
- تهديدات ترتبط بالعلاقات الودية *Familiarity Threats* وتظهر عندما يكون للمراجع أو لعائلته علاقة خاصة مع عميل المراجعة أو بعض المديرين أو بعض المساهمين الرئيسيين.
- تهديدات ترتبط بخوف المراجع من عزله أو تغييره إذا ما اتخذ موقفا مضادا للشركة.

3.1 الكفاءة المهنية والفنية (Professional Competence and Due Care):

يقع على عاتق المراجع المهني واجب مستمر في المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب وأن يكون ملما بالمعايير المحاسبية وبالسياسات والإجراءات والممارسات وكذلك بالأساليب والقواعد المحاسبية وبالإدارة المالية وكل هذا لضمان أن يستسلم العميل أو صاحب العمل خدمات مهنية كفؤة مبنية على التطورات الحالية في الممارسات والتشريعات والأساليب، كما ينبغي على المحاسب المهني أن يؤدي مهامه بكل اجتهاد و عناية وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية، فعلى المراجع المحافظة على مستوى كفاءته أثناء مزاولته للمهنة، وذلك ببذل العناية المهنية اللازمة والاكتفاء بأداء المهام الموكلة إليه من طرف المشرفين على عملية المراجعة (IFAC 2010)، و لكي يزاول محافظ الحسابات نشاطه على أكمل وجه عليه ان

¹ شريقي عمر، مرجع سابق، ص.ص: (117-123).



يتمتع بالتأهيل العلمي والعملية واكتساب معارف مختلفة منها: معرفة المعمقة في المحاسبة والتمكين الكبير بالتنظيم المحاسبي والتقنيات المراجعة، ومعارف في الاقتصاد العام والمؤسسات التي تساعده على فهم المؤسسة ليس فقط من الناحية المحاسبية ولكن على مستوى أنظمتها والتنظيم العام ومحيطها وكذا معارف الكافية في قانون العمال حتى يعرف حدود مهنته ومسؤولياته من جهة التدقيق المعمق في الجانب القانوني والتشريعي للمؤسسة ومدى تأثيره على صحة وانتظامية القوائم المالية.

ولقد أدى تطور الأنشطة الاقتصادية في الجزائر الي الزيادة من أهمية العمل الذي يقدمه المراجع للعديد من الأطراف التي لها علاقة بالمعلومات المحاسبية التي تصدرها الشركات في شكل قوائم مالية، لذلك نجد أن المشرع الجزائري على غرار العديد من الدول حاول الاهتمام بالتأهيل العلمي والعملية للمراجع خاصة خلال التسعينات من القرن الماضي بعد صدور القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية ودخول الجزائر اقتصاد السوق، وقد تناول المشرع الجزائري هذا المعيار من خلال الشهادات والإجازات التي تسمح بممارسة المهنة وهي التي تعطي تأهيلا علميا للمترشح لممارسة المهنة، بالإضافة إلى التدريب المهني الذي يسمح باكتساب الخبرة المهنية في الميدان وبالتالي الحصول على تأهيل عملي، بالإضافة إلى الامتحان الذي يسمح باختبار المترشح لمدى كفاءته لممارسة المهنة في بعض الأحيان، وتمثل شروط المعرفة المتخصصة لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر² في تلقي التعليم في الجامعات والمعاهد المتخصصة والتي تتوجب الشهادات والإجازات المطلوبة في العنصر السابق، والتدريب المهني وذلك لاكتساب الخبرة المهنية، بالإضافة إلى الامتحان النهائي الذي يفتح الباب للمترشح لمزاولة المهنة. ومن هذا المنطلق فقد اعتبر القانون (10- 01) مترشحا متربصا، كل مترشح تابع تكوين النظري المطلوب ومقبول من طرف لجنة التكوين للمجلس الوطني للمحاسبة، وذلك وفقا للشروط التي حددها المرسوم التنفيذي الذي صدر نهاية 2011 وتمثل في ما يلي :

- المترشحون الحاصلون على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة وتدقيق من معهد للتعليم المتخصص لمهنة المحاسبة أو في أحد معاهد المعتمدة من وزير المالية؛
- يجب إجراء التربص المهني لدى مهني أو شركة مهنيين يعينهما المجلس الوطني للمحاسبة؛
- يجب أن تدوم مدة التربص سنتين (02) في مكتب أو شركة مراجع الحسابات مسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمراجع الحسابات منذ سنتين على أقل، ويمكن أن تمتد فترة التربص بناء على رأي لجنة التكوين؛ بالمجلس الوطني للمحاسبة، وذلك حسب ما جاءت به المادة (09).
- يعين المجلس الوطني للمحاسبة مؤطر يشرف على تربص المترشح ويجب أن يكون المؤطر قد مارس منذ سنتين على الأقل هذه المهنة ، وفقا لما ورد في مضمون المادة (11) من المرسوم المذكور أعلاه؛³
- يجب على المتربص إعداد تقرير خلال كل سداسي يتضمن جزئيين الأول يعالج الأعمال المنجزة في مكتب أو شركة مراجع الحسابات والثاني يعالج موضوع البحث المحدد بالاتفاق مع المشرف على التربص، ويجب أن يرسل هذا الأخير تقريره خلال الشهر الذي يلي سداسي مرفقا بشهادة المشاركة في الأعمال التكوينية التي ينظمها المجلس؛
- لا يمكن أن يكون محافظ الحسابات المتربص مشاركا أو أجيرا لدى شركة المهنيين التي يتابع بها المتربص تربصه، كما لا يمكن على محافظ الحسابات المشرف الاشراف على أكثر من عشرة (10) متربصين في السنة؛

¹ شريقي، مرجع سابق، ص 125.

² حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية المعايير الدولية في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009، ص 36.

³ بن يخلف أمال، المراجعة الخارجية في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص 20.

- يجب أن يتأكد محافظ الحسابات المشرف من ما يلي:
 - المواظبة والسلوك المهني للمتربص؛
 - طبيعة الأعمال المنجزة ونوعيتها وكذا التقارير السداسية التي يجب أن يعدها المتربص؛
 - محتوى التكوين المهني الذي يتلقاه المتربص؛
 - كفاءات التكوين المهني الذي يكتسبه المتربص وقيمه.
- وفي نهاية فترة التربص، يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بتقييم طريقة أداء المتربص لالتزاماته ويقرر:
 - إما تسليم شهادة نهاية التربص التي تسمح بقبول المتربص في اختبارات امتحان الخبرة المحاسبية؛
 - أو رفض تسليم شهادة نهاية التربص بالنسبة للفترة الإجمالية لفترة التربص أو جزء منها، اعتبارا لعدم الانضباط أو عدم انتظام العمل المنجز أو المعرفة غير كافية المكتسبة خلال فترة التربص؛
 - إما تقرير فترة التربص جديدة لمدة سنة، يستدعي خلالها المتربص إلى تحسين معارفه التقنية والمهنية وتعميقها.
- يقبل إجراء الامتحان النهائي لمحافظ الحسابات، الطلبة الذين أتموا بنجاح التكوين النظري المتخصص الذي يقدمه معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة أو المعاهد المعتمدة من وزير المالية والحاصلون، على شهادة نهاية التربص التي يسلمها المجلس الوطني للمحاسبة.
- ومن قواعد السلوك الأخلاقي المترجمة لمبدأ العناية المهنية من أجل أن يثبت المدقق العناية المهنية التي يقدمها أثناء تأديته لمهامه عليه أن يقوم بـ:
 - عدم قبول أية مهمة تدقيق إن لم تكن له القدرة الكافية لأدائها بمستوى ملائم من الكفاءة والإتقان،
 - أن يكون ذا مستوى رفيع من التأهيل العلمي والعملية، ويحافظ على مستواه من خلال التأهيل والتدريب الجيد والمتواصل الذي يقوم به لتنمية معارفه خصوصا ما يستجد في مجال التدقيق،
 - أن تكون له خبرة مهنية في مجال التدقيق بصفة عامة،
 - أن يضع خطة محكمة ومتكاملة لمهمة التدقيق التي يقوم بها،
 - أن يؤدي مهام التدقيق بإتقان بما يتوافق مع مبادئ الشريعة الإسلامية،
 - مراعاة وضوح التقارير التي يعدها مع الحرص على اتصافها بالدقة والموثوقية الكافية¹.

4.1 السرية (Confidentiality):

- على المراجع ومساعديه المحافظة على سرية المعلومات التي يطلعون عليها أثناء أدائهم لمهامهم، وعلى وجه الخصوص عدم نقلها إلى الأطراف غير المصرح لهم بذلك، اذ يجب عليه تطبيقا لمبدأ السرية ما يلي:
 - أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية، وينبغي أن لا يفصح عن أي من هذه المعلومات لأطراف ثالثة سواء كان ذلك كتابيا أو شفويا دون تفويض صحيح ومحدد، إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالإفصاح عنها،
 - يجب ألا تستخدم المعلومات السرية التي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية للمنفعة الشخصية للمدقق المهني أو الأطراف الثالثة.

وقد تناول المشرع الجزائري هذا المبدأ من خلال بعض المواد القانونية، حيث أنه وطبقا لأحكام القانون التجاري، فإن المراجعين ومساعدتهم ملزمون باحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال والأعمال والمعلومات التي اطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم، ولقد نصت المادة (71) من القانون (10-01) أن الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات ملزمون باحترام السر المهني، وأضافت هذه المادة على أن كل المستخدمين لدى هؤلاء المراجعين

¹ حكمة مناعي، مرجع سابق، ص 40.



والمندربين لديهم وكذلك الشركاء في شركات الخبرة المحاسبية وشركات محافظة الحسابات ملزمون كذلك باحترام سر المهنة حسب الشروط وطائفة العقوبات المنصوص عليها في المادتين (301) و(302) من قانون العقوبات، ولا يمكن إفساء سر المهنة إلا في حدود ما نص عليه القانون صراحة. كما أن المراجع ملزم بالسهر على احترام موظفيه والمندربين لديه واجب السهر المهني، وفي هذا المجال، فقد تناول قانون أخلاقيات المهنة من خلال المادة السادسة، الحالات التي لا يتقيد فيها المراجعون بسر المهنة وهي:

- إلزامية إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق؛
- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم؛
- عندما يدعون للإدلاء بشهاداتهم أمام غرفة المصالحة والتأديب والتحكيم؛
- بناء على إرادة موكلهم.

ونلاحظ أن المشرع الجزائري قد ألم بهذا الجانب، ويمكن صياغته في معيار خاص بالسر المهني يلزم باحترامه كل أعضاء المهنة في الجزائر.

5.1 احترام قواعد المهنة:

على المراجع احترام المعايير التقنية والعملية للمهنة أثناء أدائه لعمله، و بذل العناية المهنية اللازمة أثناء تأدية مهامه، حيث تتعلق العناية المهنية بما يقوم به المراجع من أعمال وبمستوى ودقة القيام بها، حيث تنص المادة (59) من القانون (10-01) أن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج، ويظهر من هذه المادة أن المراجع في الجزائر ملزم ببذل العناية المهنية اللازمة ويتحمل لوحده مسؤولية ذلك.

وقد اشترط القانون رقم (10-01) بأن على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي حسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظا للحسابات في أجل أقصاه 15 يوما. كما تناول قانون أخلاقيات المهنة من خلال المادة الرابعة، أنه على المراجع أن ينفذ بعناية كل الأعمال الضرورية وطبقا للمقاييس المهنية. ويمكننا القول أن المشرع تناول هذا الجانب من خلال المسؤوليات القانونية والمهنية التي يتحملها المراجع والتي تطرقنا لها في هذا الفصل من خلال مسؤوليات المراجع في الجزائر.

2. واجبات المراجع في علاقاته مع عملائه:

للمراجع عدة التزامات في علاقاته مع عملائه وموكله يفرضها عليه قانون أخلاقيات المهنة، ونلخصها في النقاط التالية:

- يجب على مراجع الحسابات القيام بمهامه بشرف وضمير مهني وأن تستند علاقاته بعملائه وموكله إلى الأمانة والاستقلال.
- يجب على المراجع أداء مهامه بعناية وفق مقاييس المهنة، مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية.
- يجب على المراجع أثناء ممارسة مهامه أن يقوم باحترام الآجال المتفق عليها؛ وإعلام العملاء؛
- متابعة رقابة الحسابات و كل التحريات الضرورية التي من شأنها أن تكون لديه رأيا مبررا ومؤسسا
- السهر على احترام موكلي التشریعات المعمول بها في مجال التصريحات الجبائية وتصريحات الشركات، مع أخذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده واستقلاله وتحمله المسؤول.
- المراجعون وموظفونهم والمندربون لديهم ملزمون باحترام سر المهنة فيما يخص الأعمال والمعلومات التي يطلعون عليها بحكم ممارسة وظائفهم.
- المراجع ملزم بدراسة الحلول الأكثر ملاءمة واقتراحها حسب الطبيعة المسندة إليه في ظل احترام الشرعية.



كما نشير أنه في حالة تعيين أكثر من مراجع، فإن كل واحد منهم يقوم بمهمته ويتحمل شخصياً مسؤوليته كاملة عن ذلك.

3. واجبات المراجع في علاقاته مع الهيئة المنظمة للمهنة: إن التزامات المراجع تجاه الهيئة المنظمة للمهنة تتمثل في نقطتين أساسيتين وهما:

- يجب على المراجع إعلام مجلس الهيئة المنظمة في أجل شهر واحد برسالة موصى عليها مع وصل استلام بأي حدث هام يطرأ على حياته المهنية؛
- يجب على المراجع أن يبلغ الهيئة المنظمة تعيينه بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل استلام في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ قبول كل توكيل.

4. واجبات المراجع في علاقاته مع زملائه: يفرض قانون أخلاقيات مهنة المراجعة على المراجع عدة واجبات يلتزم بها في علاقاته مع زملائه، ونلخصها فيما يلي:

- يجب على المراجع الذي يطلب منه أي موكل أن يحل محل زميل له أن لا يقبل المهمة إلا بشروط وهي:
 - أن يتأكد من أن هذا الطلب لا تبرره رغبة في التملص من التطبيق الصحيح للقانون أو التنظيم المعمول بهما؛

- أن يعلم زميله برسالة موصى عليها مع وصل استلام بالطلب الذي اقترح عليه، كما يوجه نسخة من الرسالة إلى مجلس الهيئة المنظمة، كما يجب أن يمتنع عن توجيه أي نقد لزميله السابق، وأن يتأكد من أن هذا الزميل قد تقاضى أتعابه.

- يجب على أعضاء المهنة بصفة عامة أن يلتزموا بما يلي:

- مساعدة بعضهم البعض؛
 - أن يتأدبوا فيما بينهم؛
 - الامتناع عن أي كلام بقصد الإيذاء؛
 - الامتناع عن أي عمل من شأنه أن يسيء إلى الزميل أو المهنة؛
 - كما يجب أن يعبر أي تصرف بينهم عن روح الزمالة والتضامن.
- في حالة خلاف بين أعضاء الهيئة المنظمة، فيجب عليهم محاولة حلّه بالتراضي أو عرضه على غرفة الانضباط والتحكيم.

5. واجبات المراجع الخاصة بتأطير المتربصين:

يفرض قانون أخلاقيات المهنة على المراجعين ضمان تأطير وتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والتكفل بكل انشغالاتهم المهنية مع دفع تعويض لهم عن المهام المسندة إليهم، وتنص المادة 23 من المرسوم (136) 96 المتضمن قانون أخلاقيات المهنة أنه على المراجع المدرب أن يقدم للمتدربين لديه كل التسهيلات فيما يخص:

- متابعة الدروس التحضيرية لامتحانات القبول لممارسة المهنة؛
- المشاركة في الأعمال التطبيقية والأنشطة التكوينية المخصصة لتحضير الإمتحانات،
- الاستفادة من عطلة غير مدفوعة الأجر بناء على اتفاق مشترك مع المتربص وذلك للسماح له بالتوفيق بين التحضير للإمتحانات والضغط المهنية في المكتب.
- لا يجوز للمهني أن يقبل أثناء السنة التي تلي تسجيله في جدول الهيئة المنظمة مهمة يقترحها عليه زبون أحد أساتذة تدريبيه القدامى إلا بعد موافقة مكتوبة من الأستاذ.



ونشير إلى أن القانون 10-01 في مادته (78) ينص على أن المهني الذي يرفض دون مبرر تأطير المراجعين المتربصين يتعرض لعقوبة تأديبية من لجنة الانضباط والتحكيم، وقد تناول قانون أخلاقيات المهنة بعض الأحكام المختلفة التي يجب أن يلتزم بها المراجع الممارس للمهنة بصفة مستقلة، ويمكن أن نلخصها في الآتي:

- تأدية اليمين لدى المحكمة التي يوجد بها مقر مكتبه في أجل ثلاثة أشهر من بداية نشاطه أو تسجيله بجدول الهيئة المنظمة؛
- احترام الأحكام الخاصة بحالات التنافي المهنية المنصوص عليها في القوانين المعمول بها؛
- عدم القيام بأي إشهار يهدف لتشجيع و جلب الزبائن بغير حق، ويمنع على الخصوص مايلي:
 - الإعلانات أو النشرات أو اللافتات الإشهارية بكل أنواعها، أو عرض الأسعار المخفضة أو عروض تقديم خدمات غير مطلوبة؛
 - المناشير والمطبوعات الإشهارية والإعلانات المطبوعة؛
 - كل العلامات الإشهارية المكتوبة أو المرئية باسم المؤسسات أو الهيئات التي يربطها بممارسي المهنة عقد تقديم خدمات أو إعانة؛
 - استعمال شهادات لا تطابق مؤهلات المهني.

غير أنه يمكن للمراجع المستقل بصفة استثنائية أن ينشر في الصحافة ثلاثة إعلانات متتالية في الأشهر الثلاثة التي تلي تاريخ شروعه في العمل، يمكن أن ينجر عن أي مخالفة أو تقصير من أعضاء المهنة لأحكام قانون أخلاقيات المهنة العقوبات التأديبية المنصوص عليها في النظام الداخلي للهيئة المنظمة حسب خطورة المخالفة أو التقصير، دون المساس بمتابعات القانون العام المحتملة.

ثانيا: حقوق المراجع في ممارسة مهامه:

من أجل الممارسة الجيدة لمهامه والقيام بواجباته على أحسن وجه، يتمتع مراجع الحسابات بمجموعة من الحقوق ضمنها له المشرع الجزائري من خلال قانون أخلاقيات المهنة، نلخصها في الآتي:

1. الحق في التعاون:

لمراجع الحسابات الحق أن يطلب من زبونه أو موكله أن يتعاون معه ويسهل له عملية الرقابة، ويمكن أن نلخص ما جاءت به الأحكام والتشريعات في هذا المجال فيما يلي:

- لمراجع الحسابات الحق في طلب التعاون اللازم من موكله قصد القيام بمهمته وعلى الخصوص M
 - أن تقدم له كل الوثائق اللازمة لتكوين الملف الدائم للشركة؛
 - أن يشارك موظفو المؤسسة المكلفون بمسك المحاسبة مشاركة فعالة؛
 - أن يسهل له دخول المصالح من أجل الحاجات التي تتطلبها مهمته؛
 - أن تجمع وترتب كل الوثائق اللازمة وتوضع تحت تصرفه؛
 - أن يطلع على كل الوقائع التي من شأنها تغيير الكيفيات والواجبات التعاقدية المحددة في الاتفاقية أو رسالة التكليف بمهمة تغييرا جوهريا.
- يمكن لمراجع الحسابات في كل وقت أن يطلع في عين المكان على كل السجلات والموازنات والمراسلات والمحاضر وكل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة؛
- على القائمين بالإدارة أن يقدموا لمراجع الحسابات¹ في كل سداسي على الأقل كشفا محاسبيا معدا حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.¹

¹ في حالة عدم تمكين المراجع من ممارسة هذا الحق، أو لاحظ تجاهلا لواجبات التعاون أو قصورا يعرقلان مهمته، فله الحق أن يبلغ بذلك مسيري الشركة كتابيا ويطلب منهم تدارك ذلك.



2. حق الحصول على مقابل أتعابه

لم يغفل المشرع الجزائري هذا الجانب، حيث أن المراجع له الحق في تحصيل مقابل أتعابه، وفي مايلي أهم ما جاءت به أحكام قانون أخلاقيات المهنة في هذا المجال:

- لمراجع الحسابات الحق في أن يتقاضى مقابل أتعابه بمناسبة أداء مهمته، حيث تحدد الجمعية العامة للمساهمين أو الجهاز المؤهل قانونا بالاتفاق مع المراجع في بداية توكيله أتعاب المراجع في إطار التشريع المعمول به، وفي حالة تعددهم فإنه تدفع أتعاب كل واحد منهم بتقسيم المبلغ الإجمالي على عددهم؛ حيث حدّدت المادة 37 من القانون(10-01) سلّم أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر وهذا وفقا لما يلي:
- تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته.
- لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجر أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار المهنة؛
- لا يمكن لمحافظ الحسابات احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة(%) من الشركة أو الهيئة المعنية.
- 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 كفاءات دفعه يجوز أن يطلب أطراف النزاع بناءً على اتفاق مشترك بينهم تحكيم مجلس النقابة، وفي حالة عدم حصول مصالح 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 آخر على نفقتهم وتحت مسؤوليتهم.
- لمراجع الحسابات الحق في الاستعانة بأي خبير مهني على نفقته وتحت مسؤوليته؛
- يحق لمراجع الحسابات في حالة عدم تقاضيه مقابل أتعابه، أن يمارس حق حجز الوثائق والدفاتر التي أعدها بنفسه بمناسبة قيامه بمهمته، وذلك دون المساس بحق الاطلاع المنصوص عليه قانونا لصالح الإدارة الجبائية، وأن الإجراءات التي جاء بها المشرع الجزائري لضمان حق مراجع الحسابات في الحصول على أتعابه، تضمن بشكل كبير استقلالته وعدم تعرضه للضغوطات من طرف الشركة أو لعملية ابتزاز مقابل الحصول على أتعابه.

ثالثا- مسؤوليات محافظ الحسابات:²

حدد القانون (10-01) مسؤوليات محافظ الحسابات في الفصل الثامن منه، حيث يتحمل محافظ الحسابات في الجزائر عند مخالفة التزاماته أثناء ممارسته لمهامه ثلاث مسؤوليات التالية:

1. **المسؤولية المدنية:** بين القانون المنظم للمهنة في الجزائر 10-01 في المادة (59) على أن محافظي الحسابات يتحملون المسؤولية العامة عن العناية بمهمتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج، ويعد محافظ الحسابات مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويتحمل بالتضامن في حالة تعدد محافظي

¹ شريقي عمر، مرجع سابق، ص.ص: (180،181).

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، مرجع سابق، ص7.



- الحسابات سواء تجاه الشركة أو الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون المنظم للمهنة، ولكي تقوم المسؤولية المدنية على محافظ الحسابات ، يجب توفير ثلاث أركان وهي:
- حصول إهمال وتقصير من جانب محافظ الحسابات في أداء واجباته المهنية،
 - وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير محافظ الحسابات؛
 - علاقة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير محافظ الحسابات؛
- وفي مجال تأمين محافظ الحسابات على المسؤولية المدنية ، فقد نص القانون الجديد للمهنة في المادة (75) على وجوب كتابة عقد تأمين لضمان المسؤولية المدنية ، التي من الممكن أن يتحملها أثناء ممارسته للمهنة.
- وفيما يخص انقضاء دعوى المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات فلم يتطرق القانون المنظم للمهنة أو القانون التجاري إلى ذلك، و بالتالي فتنطبق عليه قواعد القانون المدني والذي ينص في مادته (133) على أن دعوى التعويض تسقط بانقضاء سنة من يوم وقوع الفعل.
- يعد محافظ الحسابات مسؤولاً تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، و يعد متضامناً تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون؛
 - لا يتبرأ محافظ الحسابات من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها، إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته و انه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، و إن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها، و في حالة معارضة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة؛
- 2. المسؤولية الجزائية (الجنائية):** وفقاً لأحكام المادة (62) من القانون (10-01) فإن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية الجزائية طبقاً لقانون الإجراءات الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالتزام قانوني، و يعاقب القانون كل من يمارس بصفة غير قانونية مهنة محافظ الحسابات، و يعتبر ممارساً غير شرعياً لمهنة محافظ الحسابات كل شخص غير مسجل أو وقف أو سحب تسجيله يقوم بمهام محافظ الحسابات ، كما يعد مماثلاً للممارسة غير الشرعية لمحافظة الحسابات انتحال صفة محافظ الحسابات أو تسمية شركة خبيثة في المحاسبة أو أية صفة ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفة.
- كما ينص القانون المنظم للمهنة على أنه يعاقب كل من يمارس بصفة غير قانونية مهمة محافظ الحسابات بغرامة مالية، وهي المسؤولية أمام المجتمع، فقد يرتكب محافظ الحسابات جريمة من الجرائم المنصوص عليها قانوناً إذا تعدى الضرر نطاق الفرد أو الشخص الطبيعي أو المعنوي إلى نطاق الإضرار بالمجتمع و هي تنتهي إلى عقوبة يحددها المشرع لكل جريمة من الجرائم التي يمكن أن يقترفها محافظ الحسابات.
- يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني؛ ويعاقب كل من يمارس مهنة محافظ الحسابات، بطريقة غير شرعية بغرامة مالية تتراوح بين 500.000-2.000.000 دج، وفي حالة العودة يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة (06) أشهر إلى سنة واحدة، و بضعف الغرامة.
- 3. المسؤولية التأديبية (الانضباطية):** يشكل خطأ مهنيًا يعرض لعقوبة تأديبية، كل تقصير في احترام قواعد الواجبات المهنية و الأخلاقية وكل إهمال صادر عن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات عن شخص طبيعي أو شركة مسجلة في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وتعرض الأخطاء المهنية المذكورة أعلاه أمام لجنة الانضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة المنصوص عليها في المادة 5 من القانون رقم (10-01) المؤرخ في 16



رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 ، كما يعتبر الإجراء التأديبي مستقلا عن دعوى المسؤولية المدنية والدعوى الجنائية المرفوعة ضد محافظ لحسابات.

– تعد لجنة الانضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة الهيئة الوحيدة المؤهلة للتحقيق في الشكاوى وتقدير درجة خطورة الأخطاء المرتكبة من طرف محافظ الحسابات خلال ممارسة وظيفته وإصدار العقوبات التأديبية.

– وفقا لأحكام المادة (63) من القانون (10-01) فإن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية التأديبية أو الانضباطية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامه عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفه ، ومن بين هذه المخالفات ما يلي:

– خرق القانون والقواعد المهنية؛

– التقصير المهني الخطير أو التهاون؛

– السلوك الغير ملائم والمتعارض مع نزاهة وأمانة وشرف المهنة، حتى وإن لم يتعلق بالمهنة.

أما العقوبات التأديبية التي يمكن أن يتحملها محافظ الحسابات حسب درجة خطورة الخطأ الذي ارتكبه بصفة تصاعدية فهي الإنذار؛ التوبيخ؛ التوقيف المؤقت لمدة أقصاه (06) أشهر؛ الفصل النهائي (الشطب من الجدول).
5. حالات التنافي و موانع الالتزام بالمبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظة الحسابات:

حدد القانون حالات التنافي و الموانع، و ذلك لتحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب و مهنة محافظ الحسابات

بكل استقلالية فكرية و أخلاقية، ففي المادة (64) منه تم تحديد الحالات التي تعتبر متنافية مع هذه المهن، وهي:

– كل نشاط تجاري لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية و المهنية؛

– كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛

– كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة (46) من هذا القانون؛

– الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛

– كل عهدة برلمانية؛

– كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

– يتعين على المراجع المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر من تاريخ مباشرة عهده، و يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته.

هذا وقد نصت المادة (65) على منع محافظ الحسابات من:¹

– القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛

– القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو بالإنابة عن المسيرين؛

– قبول و لو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛

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

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

– شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (03) سنوات من انتهاء عهده؛

¹ لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، مهام التعليم و البحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.



- توسع نفس حالات التنافي و المنع السابقة الذكر إلى أعضاء شركات محافظة الحسابات.
- لا يجوز¹ أن يعين محافظا للحسابات في شركة المساهمة: الأقرباء و الأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين و مجلس مراقبة الشركة؛
- الأشخاص الذين منحهم الشركة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛
- القائمون بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة و أزواج القائمين بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (1/10) من رأس مال الشركة، أو إذا كانت الشركة نفسها تمتلك عشر (1/10) رأسمال هذه الشركات؛
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون على أجره أو مرتبا بحكم نشاط دائم، إما من القائمين بالإدارة أو من أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة؛
- لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- إذا استقدمت شركة أو هيئة محافظين اثنين (02) للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة، و ألا تربطهم أية مصلحة، و ألا يكونوا منتمين إلى نفس شركة محافظة الحسابات؛
- يمنع الخبير المحاسب و محافظ الحسابات القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة، يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بداية نشاطه، و تمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة؛
- يمنع الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب 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، و كذا استعمال الإشهار لدى الجمهور، و تطبيق هذه الموانع أيضا على الشركات و التجمعات الممارسة للمهنة؛
- يتعين على الخبير المحاسب و محافظ الحسابات كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات، و يخضع لنفس الالتزامات الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المتربصون، و كذا مستخدمو الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسب المعتمد، و كذا الشركاء في الشركات المنصوص عليها في المواد 49، 48، 47، و 52 من القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، و لا يتقيد الخبير المحاسب و محافظ الحسابات بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها قانونا،

¹ المادة (715) مكرر (66) من القانون التجاري

– يعد ممارسا غير شرعي لمهنة محاسب الحسابات كل شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيف مؤقت لتسجيله أو شطبه من الجدول و الذي يمارس أو يواصل في أداء العمليات المنصوص عليها في القانون المتعلق بهاتة المهن؛

– يعد ممارسا غير شرعي لمهنة محاسب الحسابات كل من ينتحل صفة خبير محاسب أو محاسب حسابات، أو تسميات شركة خبرة في المحاسبة أو شركة محافظة الحسابات أو شركة محاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات و التسميات.

المطلب الثالث: تقرير محافظ الحسابات (commissaire aux comptes):

يعد التقرير زبدة عمل المدقق، فهو الوسيلة الوحيدة للتعبير عن رأيه المحايد والفني عن مدى دلالة القوائم المالية للمؤسسة لوضعيتها المالية الحقيقية، لغرض الاستعانة به في اتخاذ القرارات من قبل الجهات التي وجه إليها هذا التقرير.

1- تعريف تقرير محافظ الحسابات:

يترتب عن مهمة محاسب الحسابات أو المدقق القانوني (Audit légal) للمصادقة على صحة الحسابات السنوية للمؤسسات (الشركات) التجارية¹، وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به، إعداد تقرير يتضمن جملة من المعلومات، تحدها المادة 25 من القانون (01-10) المتعلق بالمهنة، كما نجد أن المعلومات التي يلزم محاسب الحسابات تقديمها في تقريره حول القوائم المالية، لها جذور في القانون التجاري. أما العناصر التي يتقيد بها محاسب الحسابات في تقريره حول تدقيق القوائم المالية فيحددها معيار التدقيق الجزائري 700²، وأحكام تشريعية وتنظيمية أخرى.³

عرفه الدكتور محمد فضل مسعد، والدكتور خالد راغب الخطيب في كتابهما دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات بأنه: « وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توافرت فيه مقومات علمية وعملية وشخصية معينة، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلا لإبداء رأي فني محايد يعتمد عليه، ويتضمن تقريره بإيجاز اجمال ما قام به من عمل، ورأيه في انتظام الدفاتر والسجلات، ومدى دقة ما تحتويه من بيانات محاسبية، ومدى تعبير القوائم الختامية عن نتيجة النشاط والمركز المالي».⁴

كما عرفه الدكتور مجيد عبد زيد حمد في مقال له تحت عنوان (دور التقارير المالية المنشورة في تحسين قرارات الاستثمار في أسهم الشركات) بأنه « خلاصة ما توصل إليه مراجع الحسابات ومن خلال مراجعته والتعرف على أنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع»⁵، أما إبراهيم علي عشموي⁶ فيعرف التقرير على أنه « وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص توافرت فيه مقومات علمية وعملية وشخصية معينة، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلا لإبداء رأي فني محايد، ويتضمن إيجاز ما قام به المراجع من

¹ يشير القانون التجاري في المواد (584،585) بالنسبة للشركات ذات المسؤولية المحدودة، وفي المواد 715 مكرر 4 إلى غاية 715 مكرر 14 بالنسبة لشركات المساهمة.

² تم اصدر المعيار الجزائري للتدقيق 700 (تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية)، وزارة المالية، الجزائر، 2016، كذلك هناك المعيار 705 (التعديلات المحدثة على الرأي المعبر عنه في تقرير المدقق المستقل) والمتعلق بتقرير تدقيق القوائم المالية.

³ أنظر المادة 25 من القانون (01-10) المؤرخ في 28 رجب 1431هـ الموافق 29 جوان 2010، والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحاسب الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية عدد 42، الصادرة في 11 جويلية 2010، ص 04.

⁴ محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2009، ص 253.

⁵ أسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق (دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية)، أطروحة دكتوراه (منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، ص 86.

⁶ د. إبراهيم علي عشموي، أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية، طوخي مصر للطباعة، مصر، ص 11.



عمل ورأيه في انتظام الدفاتر والسجلات ودقة ما تحويه من بيانات محاسبية ومدى تعبير القوائم الختامية عن نتيجة النشاط والمركز المالي للمؤسسة».

وعرف أيضا بأنه « المنتج النهائي (le Produit Final) لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للمؤسسة، وهو وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد لمراجع الحسابات على القوائم المالية مجال المراجعة الخارجية».

استنتاج Conclusion:

من خلال التعاريف السابقة وما اطلعنا عليه يمكن ان نستنتج أن : « التقرير عبارة عن وثيقة مكتوبة قانونية تصدر من كل شخص يمارس بصفة عادية، وباسمه الخاص و تحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به يتوصل به الى رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد في الدفاتر و السجلات و جمع كافة الأدلة والبراهين الحجية القاطعة مع التماثل لمعايير التدقيق والالتزام بالمبادئ الأخلاقية العامة للمهنة يكون مصدرا لمعلومات محتملة تهم المستعملين، وهي أداة الاتصال بين محافظ الحسابات والأطراف ذوي المصلحة».

2- مراحل تطور تقرير محافظ الحسابات:

يمكن تلخيص رأي المراجع في فقرتين، فقرة النطاق وتصف ما قام به المراجع في مرحلة الفحص، وفقرة الرأي وتبين ما انتهى إليه المراجع من نتائج عمله الموضح في الفقرة الأولى، ويقتصر تناول مراحل تطور تقرير المراجع الخارجي هنا على مراحل تطور فقرة إبداء الرأي والتي تمثل خلاصة ما توصل إليه المراجع كما يلي:

- مرحلة سيادة المشروعات الفردية والوحدات الحكومية

هي فترة ما قبل النهضة التجارية في أوروبا حيث استعان التجار بالمراجعين للتحقق من سلامة الثروات التي كانت تعود بها السفن من العالم القديم للتأكد من أمانة الأشخاص المسؤولين عن الحيازة المادية للأصول، كما أن الحكومات كانت تعين مراجعين لفحص السجلات والدفاتر التي يقوم بإمسакها مجموعة الموظفين الذين تقوضهم لجباية الضرائب العينية والنقدية للتأكد من صحة تلك السجلات والدفاتر. يستمع المراجع إلى الحقائق مع وزنها بواقع تجربته انصب رأي المراجع حول السلامة المادية للأصول.

- مرحلة النهضة التجارية في أوروبا

هي فترة انتعاش التجارة في أوروبا خاصة إيطاليا، برزت الحاجة إلى نظام محاسبي يواجه التزايد الكبير في المعاملات التجارية ظهر نظام القيد المزدوج. تطور هدف المراجعة ليشمل تلافي الأخطاء والتلاعب عن طريق الفحص المفصل للعمليات وكان تركيز المراجع في رأيه على صحة وعدالة قائمة المركز المالي.

- مرحلة انفصال ملكية المشروعات عن إدارتها

هي فترة ظهور الشركات المساهمة كبيرة الحجم نسبياً. غابت الملكية عن الإدارة لكبير عدد ملاك المشروع الواحد، كفلت القوانين للمراجع حق طلب المعلومات التي يرى أنها ضرورية لانجاز مهمته وإلا يبعد خلال فترة توليه مهمة المراجعة إلا من قبل الجهة التي قامت بتعيينه، نشأت سوق المال والتي يتطلب التسجيل فيها ضرورة إرفاق تقرير من مراجع محايد مع القوائم المالية، وأصبح الهدف الرئيسي هو صحة وعدالة البيانات المالية¹. طورت معايير للمراجعة ليعتمد عليها المراجع كمرشد عند فحص واختبار السجلات والبيانات المالية، ثم تطورت فقرة إبداء الرأي لتعبر عن صحة وعدالة البيانات المالية.

- مرحلة تدويل معايير المراجعة

في سبعينيات القرن الماضي نشأ الاتحاد الدولي للمحاسبين، و انعقد المؤتمر الدولي للمحاسبين في ميونخ عام 1977م تتركز مهمة الاتحاد في تطوير وتحسين مهنة المحاسبة في العالم بمعايير متجانسة قادرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية وظل الاهتمام بالمراجعة حيث كان إحدى لجانها مهمتها تحسين جودة ووحدة الممارسة والتي انتهت



أيضا بمعايير تنظم ممارستها وضبطها، من أجل تحسن جودة المراجعة أصبح التعبير عن الرأي وفق معايير دولية محددة.¹

- مرحلة ازدياد الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية وأخلاقيات ومعايير المراجعة:

بعد تدويل معايير المراجعة ازداد الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية وكذلك ازداد الاهتمام بالأساليب العلمية، واستخدمت الأنظمة في المراجعة نظرا لاعتماد المحاسبة على أنظمة التشغيل الالكتروني، حدّد التقرير مسؤولية الإدارة ومسئولية المراجع وأسس إبداء رأي المراجع قبل فقرة إبداء الرأي، بهدف توصيل معلومة مضمونها أن الإدارة هي المسؤولة عن اختيار ما يلائمها من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها واتخاذ القرارات المتعلقة بالقياس والإفصاح عند تطبيق هذه المبادئ، وأصبح يمهّد لفقرة إبداء الرأي بتحديد مسؤولية المراجع بشكل واضح.

- مرحلة إنشاء لجان المراجعة والتركيز على استمرارية المشروع²:

في العام 1978م اصدر مجلس إدارة سوق نيويورك للأوراق المالية قرارا يلزم فيه الشركات الأمريكية المدرجة بالسوق بإنشاء لجان مراجعة من بعض أعضاء مجالس إدارتها الخارجيين الذين لا يشغلون أي منصب تنفيذي، بسبب بعض مشكلات الخدمات التي تؤثر على استقلالية المراجع الخارجي والفشل المالي للعديد من الشركات والمصارف وتزايد حالات الغش والتلاعب وزيادة رغبة المنشآت في تدعيم عملية الرقابة على أنشطتها، الي جانب ازدياد قضايا وضغوط المستخدمين غير المساهمين على المراجع الخارجي بسبب الانهيار المفاجئ للعديد من الشركات مثل ما أطلق عليه فضيحة أنرون، حيث بدأ التركيز على استمرارية المنشأة فأصبحت الاستمرارية من محددات رأي المراجع.

ومن خلال استعراضنا لمراحل تطور تقرير المراجع الخارجي نجد أن التطور المستمر في تقرير المراجع الخارجي كان نتيجة لإرساء معايير ولجان المراجعة في تدعيم جودة أداء المراجعة من خلال تعزيز استقلاليته والعمل على تنفيذ اقتراحاته والقوانين التي ساهمت في توفير قدر من الحماية للمراجع الخارجي من أجل إنجاز مهمته علي احسن وجه وكذلك للضغوطات التي تعرض اليها هذا الأخير من مستخدمي البيانات المالية.

3- معايير إعداد تقارير محافظ الحسابات³:

بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادي الثانية عام 1432 الموافق لـ: 26 ماي 2011 الذي يحدّد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال ارسالها ، والذي فرض علي محافظي الحسابات اعداد التقارير وفقا للمعايير التالية:

■ يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

■ يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت في الفترة الحالية المعمول عنها.

■ تعتبر البيانات الواردة بالقوائم المالية معبرة تعبيراً كافياً عما تحتويه هذه القوائم من معلومات.

■ يجب أن يذكر المدقق راية حول القوائم المالية أو امتناعه عن إبداء الرأي بمبرر.

(أ)- الإشارة الي استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: وهي كناية عن قواعد وأصول محاسبية تطبق في مختلف الحالات التي يواجهها المحاسب في العمل ويقصد بالمبادئ ليس فقط القوانين والنصوص العريضة الواجب

¹ عبد الماجد عبد الله حسن احمد نحو بناء معايير مراجعة داخلية وطنية، مؤتمر المراجعة الداخلية الأول بالسودان، الخرطوم، قاعة الصداقة، 2008، ص03.

² عبدالفتاح الصحن وآخرون، المراجعة الخارجية موضوعات متخصصة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2001، ص115.

³ المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادي الثانية عام 1432 الموافق لـ: 26 ماي، 2011، الذي يحدّد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال ارسالها.

إتباعها وإنما طرق تطبيق تلك المبادئ أيضا.

(ب)- الإشارة الي الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من سنة لأخرى: وهذا يعني فحص ما إذا كانت الشركة تطبق المبادئ المحاسبية في تسجيل عملياتها وإنها مستمرة في تطبيقها من سنة لسنة دون توقف وانه إذا غيرت في سياسات الشركة أو إن الشركة قد غيرت المبدأ المحاسبي الذي تعمل حسبه فيجب أن يذكر ذلك في التقرير، كما تمثل المبادئ المحاسبية الإطار الفكري للمحاسبة، حيث أنها عبارة عن اتفاقيات (conventions) تظهر من خلالها القواعد التطبيقية والحلول العملية للمشاكل التي قد يواجهها المحاسب أثناء عمله، كما تمدنا بضوابط عامة لتحديد الكيفيات التي تخضع لها بنود القوائم المحاسبية لإجراءات القياس والإفصاح، وتطبق هذه المبادئ في ظل تحقيق هدف عام وهو إعطاء صورة صادقة وحقيقية عن أنشطة¹ المؤسسة.

(ج)- التحقق من كفاية وملاءمة إفصاح القوائم المالية: على المدقق هنا أن يتأكد من أمانة المعلومات المقدمة في البيانات المالية ويفصح عن كل واقعة جوهرية قد يؤدي إغفالها إلى تضليل القارئ، ونشير إلى أن المراجع في تحديده لدرجة إفصاح القوائم المالية يعتمد على تقديره الشخصي، حيث يواجه صعوبات في تحديد مستوى الإفصاح، ويعتبر الإفصاح الكافي هو الأفضل، حيث يمثل الحد الأدنى لما يمكن قبوله، وأن الإفصاح الكامل يعطي الاهتمام للبيانات الإضافية، بينما يعتمد الإفصاح العادل بدرجة كبيرة على الحكم الشخصي لوضع حدود الإفصاح².

(د)- إبداء الرأي عن القوائم المالية كوحدة واحدة: إبداء الرأي وهذه القاعدة تتطلب أن يصدر المدقق تقريراً يبين فيه إبداء الرأي الفني المحايد المستقل حول صحة القوائم المالية ككل، فإما أن يكون التقرير نظيف لا يوجد أية تحفظات على القوائم المالية وإما أن يكون نظيف مع فقرة توضيحية حول تحفظ معين لا يؤثر على القوائم بشكل كبير وإما أن يعترض أو أن يمتنع المدقق عن إبداء رأيه حول عدالة القوائم ويكون التقرير.

4- النواحي الشكلية لتقرير محافظ الحسابات

أوضح القرار المؤرخ في 15 شعبان 1434 الموافق ل24 يونيو 2013 والذي يحدد محتوى تقارير محافظ الحسابات، وكذا المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق ل: 26 ماي، 2011، الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات واشكال وأجال ارسالها، والمعيار الجزائري للتدقيق(700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية)العناصر الأساسية لتقرير محافظ الحسابات وتبقي المسؤولية الأساسية لهذا الاخير تتمثل في بيانه للأطراف المستخدمة للبيانات المالية ما إذا كانت تلك البيانات عرضت بشكل موضوعي وصادق وعادل أم لا³!!، على النحو التالي:

(أ)- عنوان يشير بوضوح الي أن التقرير لمدقق مستقل: ينبغي أن يحتوي التقرير على العنوان المناسب له ، ويفضل أن يستعمل عبارة (تقرير مدقق مستقل) في العنوان ، وذلك لتميز بين تقرير المدقق وتقارير الصادرة عن الجهات الأخرى ، مثل التي تصدر عن موظفي الشركة والتقارير التي تصدر عن مجلس الإدارة.

(ب)- المرسل إليه: ينبغي أن يوجه التقرير بشكل مناسب حسب متطلبات الظروف الارتباط بالتدقيق ، ويوجه التقرير إلى الجمعية العامة من مساهمين وأصحاب حصص وشركاء ومديرين وإلي أعضاء مجلس الإدارة للمؤسسة محل التدقيق (وليس إلى إدارة المؤسسة) .

(ج)- الفقرة التمهيدية:

تحدد الفقرة التمهيدية في تقرير المراجع المنشأة التي تمت مراجعة بياناتها المالية، حيث يحدد عنوان كل عنصر من البيانات المالية التي تشمل المجموعة الكاملة من البيانات المالية وأن تشير إلى ملخص للسياسات

¹ شريقي عمر، مرجع سابق، ص 72.

² شريقي عمر، المرجع نفسه، ص74.

³ وليام توماس وأمرون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة احمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، 1989، ص 213.



الفصل الأول.....مراجعة الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

المحاسبية الهامة وتحدد التاريخ والفترة التي تغطيها البيانات المالية وأرقام الصفحات التي عرضت فيها البيانات المالية والإيضاحات.

(د)- **مسئولية الإدارة عن البيانات المالية:**

يبين المراجع أن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل للبيانات المالية.

(هـ)- **مسئولية المراجع:**

يبين تقرير المراجع أن مسؤولية المراجع هي إبداء رأي حول البيانات المالية بناء على عملية المراجعة، وان المراجعة تم إجراؤها حسب المعايير المقبولة عموماً. كما يوضح تخطيط وأداء المراجعة، وكذلك يصف تنفيذ عملية المراجعة وبيان أن أدلة المراجعة التي حصل عليها كافية ومناسبة.

(و)- **رأي المراجع:**

يجب إبداء رأي غير متحفظ عند ما يتوصل إلى أن البيانات المالية تعطي رأياً صادقاً وعادلاً أو أنها معروضة بعدالة من جميع النواحي الجوهرية، كما يمكن أن يكون رأي المراجع متحفظاً أو معاكساً أو خالياً من الرأي.

(ي)- **المسئوليات الأخرى لإعداد التقارير:**

عند ما يتناول المراجع مسئوليات إعداد تقارير أخرى ضمن تقريره حول البيانات المالية، مثل كفاية الدفاتر و السجلات المحاسبية، فإنه يجب تناول ذلك في جزء منفصل من التقرير يأتي بعد فقرة الرأي حتى يتميز بوضوح.

(ت)- **توقيع المراجع:**

أن يكون توقيع المراجع أمام اسم شركة المراجعة أو الاسم الشخصي للمراجع أو كليهما هذا بجانب إعلان التسمية المحاسبية المهنية أو الشركة.

(ر)- **تاريخ تقرير المراجعة:**

أن يؤرخ التقرير حول البيانات المالية في تاريخ ليس سابق من تاريخ حصوله على أدلة المراجعة، إذ تبلغ هذه الفقرة المستخدم بان المراجع اخذ اثر الأحداث والمعاملات التي وقعت حتى ذلك التاريخ.

(ز)- **عنوان المراجع:**

يسمى التقرير الموقع في البلد أو الاختصاص الذي يمارسه.

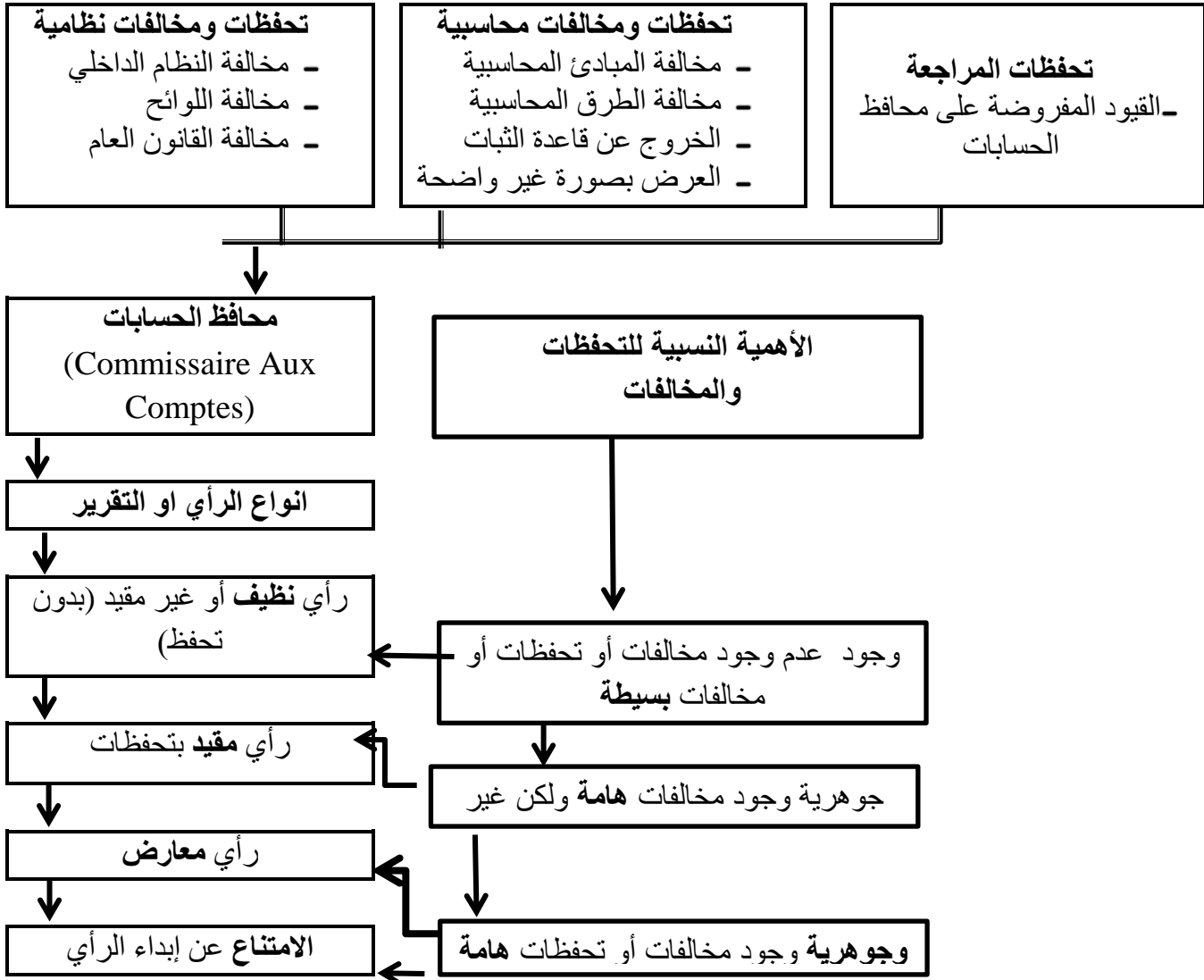
يستنتج أن الجمعيات المهنية حددت لتقرير المراجع الخارجي عناصر معينة تحمل مضامين محددة يقتدي

بها المراجع عند إبلاغه المستخدمين نتيجة ما توصل إليه حول البيانات المالية.



5- أنواع ومعايير تقارير محافظ الحسابات: يلتزم محافظ الحسابات قانوناً، بإعداد ثلاثة أنواع من التقارير وهي كما يوضحه الشكل رقم (3).

الشكل رقم (3): أنواع الرأي (تقارير) محافظ الحسابات



المصدر: شريقي عمر، مرجع سابق، ص77، نقلا عن (محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق: الإطار النظري-المعايير والقواعد-مشاكل التطبيق العملي، 2002 ص37.

أولاً: التقرير العام (Le rapport Générale)

يعد محافظ الحسابات تقريراً يسمح له بالتصديق بتحفظ – تقرير مطلق – (Certification Avec Réserve) صحة وانتظامية القوائم المالية في مجملها حسب ما جاء بها النظام المحاسبي المالي أو بدون تحفظ – تقرير مقيد – (Certification Sans Réserve) على صحة ومصداقية الوثائق والمستندات السنوية للمؤسسة، وعند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر (الامتناع عن ابداء الرأي)؛ فتقرير محافظ الحسابات لا بد و أن يعبر بوضوح وبدون التباس أو غموض عن رأيه في القوائم المالية بأكملها (الميزانيات، الجداول المالية، جدول حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، وملحق يبيّن القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكتملة للميزانية وحساب النتائج)، يتضمن هذا التقرير ما يلي :



- التذكير بكيفية وتاريخ التعيين،¹
- تحديد الشركة والدورة موضوع المراجعة،
- جميع الوثائق المالية التي خضعت للمراجعة والتي يجب أن تمضى وتؤشر وترفق بالتقرير كملحق،
- التذكير بمعايير الأداء المهني وأهدافها، ومدى احترامها في هذه المهمة ،
- عرض للأخطاء والنقائص المكتشفة بكل وضوح مع ذكر آثارها بالأرقام على النتيجة،
- المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة والخلافات المحتمل أن تكون حول المعلومات الإضافية التي طلبها من هذا المجلس،
- ذكر أسباب ومبررات التعديلات المحتملة والتي تخص الطرق المتبعة في التقييم وطرق إظهار القوائم المالية مع تبيان آثار ذلك على هذه القوائم،
- خاتمة واضحة يصادق فيها على الحسابات بدون تحفظ، أو بتحفظ أو رفض المصادقة بمبرر،
- على المراجع إعطاء رأيه بصفة خاصة حول:
- قائمة الـ 5 أو الـ 10 الموظفين الأوائل ذوي الأجور الكبيرة في المؤسسة والمدفوعة خلال الدورة المراقبة،
- الأوضاع التي من الممكن أن تهدد استمرارية في نشاط المؤسسة،
- المساهمات في رؤوس أموال شركات أخرى التي قامت بها المؤسسة إن وجدت،
- المخالفات المرتكبة من طرف أعضاء المجلس وأي موظف في الشركة والتي ينبغي التصريح بها لوكيل الجمهورية.

ونميّز في هذا الإطار بين (3) حالات من الرأي حول القوائم المالية:

أ- المصادقة بدون تحفظ (Certification Sans Réserve):

تعني أن القوائم المالية التي تمت مراجعتها تتصف بمستوى عال من الشرعية والصدق، ويمكن أن يرفق هذا النوع من المصادقة بملاحظات بهدف الشرح أكثر للمساهمين ودون أن يكون لهذه الملاحظات أثر على حقيقة الحسابات²، انظر الملحق رقم (2).

ب- المصادقة بتحفظ (Certification Avec Réserve):

وتعني أن الأخطاء والنقائص التي تم الوقوف عليها من طرف المراقب لا تمس بشرعية وصدق الحسابات، على أن يذكر بوضوح كل تحفظ واقتراح الحلول حتى يتلاشى أثرها على حسابات الدورة ونتيجتها (انظر الملحق رقم (3)).

ج- رفض المصادقة (Refus De Certification) :

تعني أن الأخطاء والنقائص التي تم اكتشافها خطيرة جداً، مما يفقد الحسابات شرعيتها وصدقها، وقد يأتي رفض المصادقة على الحسابات من طرف محافظ الحسابات نتيجة لوجود عراقيل حالت دون استطاعة المراقب القيام بمهمته، أو رفض المسؤولين القاطع القيام بالتعديلات المقترحة من طرف المراجع، وعلى المراجع في حالة رفض المصادقة تقديم الأسباب والبراهين وكل المعلومات بالتفصيل وذلك حتى يتسنى للمساهمين معرفة الحقيقة لاتخاذ القرارات اللازمة، و ينتج رفض المصادقة على الحسابات عن سببين اثنين هما:

¹ قرار مؤرخ في 2008/07/26 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 2008، 19، الملحق: نظام المحاسبة المالية، ص 02.

² جمال عادل الشيراري، القعقاع خلف الزغبي « العوامل المؤثرة على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني » المجلة العربية للإدارة، مج 35، ع 1، الأردن، 2015، ص 25-30.

1. حالة عدم الموفقة (Désaccord) درجة اللاشريعة التي تم الوقوف عليها كبيرة مما يجعل الحسابات غير شرعية وغير صادقة، وأن الصورة فوتوغرافية والوضعية المالية للذمة ونتائج المؤسسة المعنية غير صادقة، انظر الملحق رقم (4).

2. حالة عدم اليقين (Incertitude) : قد ينجم عدم التمكن من المصادقة على الحسابات والقوائم المالية، إما لظروف مثل تعيين المراجع بعد انتهاء الفترة المراد مراقبتها، حريق أتلّف الوثائق المحاسبية...، كما قدم ينجم من موقف إدارة المؤسسة نفسها كرفض هذه الأخيرة لجوء المراجع للمصادقات الخارجية وامتناعها على تزويده بالمعلومات الكافية داخليا. (انظر الملحق رقم (5)).

ثانيا: التقرير الخاص:

يتعلق التقرير الخاص بالاتفاقيات المبرمة خلال الدورة والمسموح بها قانونا، بصفة مباشرة أو غير مباشرة مع المسؤولين في المؤسسة ومع الغير، التي صرح بها للمراجع، ولقد نصت أحكام القانون التجاري، في المادة (672) من المرسوم التشريعي (93-08) المعدل والمتمم للأمر (75-59) المتضمن القانون التجاري، حيث أن محافظ الحسابات يقدم تقريرا خاصا عن الاتفاقيات المرخصة التي تعقدها الشركة مع أحد القائمين بالإدارة خلال السنة و يتضمن هو الآخر : (قائمة الاتفاقيات، طبيعتها وموضوعها، المقدمة للمصادقة عليها من طرف الجمعية العامة للمساهمين، قائمة المستفيدين منها، شروط إبرامها، الرأي حولها).

إضافة إلى التقرير الخاص عن الاتفاقيات بين الشركة وأحد القائمين بالإدارة فيها، فإن محافظ الحسابات يقوم بإعداد تقارير خاصة في بعض الحالات مثل (زيادة أو تخفيض رأس المال، التنازل عن حق الإمتياز في التصويت، تغيير النظام القانوني للشركة، الإندماج أو الانفصال، وبعض التدخلات الخاصة لمحافظ الحسابات مثل كشف الوقائع الإجرامية)، وعلى محافظ الحسابات قبل كتابة التقرير الخاص التأكد من عدم وجود اتفاقيات أخرى لم يخبر بها وذلك بعد اطلاعه على محاضر مجلس الإدارة، وكذا حسابات القروض والحسابات الجارية، وفي حالة عثوره على اتفاقيات مبرمة ممنوعة، عليه تبيان ذلك في تقريره العام السابق حول الحسابات، ومهما يكن فحتى في غالب الاتفاقيات على محافظ الحسابات كتابة التقرير الخاص وذكر غيابه فيه، وفيما يلي اهم انواع التقارير الخاصة التي نصّت عليها المادة 25 من القانون (10-01) و الحالات التي يقدم فيها المحافظ تقريرا خاصا:

- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء.

- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.

- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.

- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب الحصص الاجتماعية.

- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.

- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

ثالثا: تقرير التصريح بالأعمال الغير شرعية (الأعمال الإجرامية) : قد يعثر محافظ الحسابات أثناء أدائه لمهمته على أعمال غير شرعية¹ وهي تضم أعمال الغش والتزوير والاختلاس، وباعتبار المراجع مستقلا ويحمي ويدافع على مصالح المساهمين والمستخدمين والمتعاملين مع المؤسسة، وباعتباره كذلك مساعدا للعدالة، فعليه أن يحقق في هذه الأعمال ويخبر وكيل الجمهورية في أقرب وقت ممكن، ويجب عليه نشرها في تقريره النهائي الذي يعرضه على الجمعية العامة للمساهمين، وقد تناول المشرع الجزائري هذا الأمر من خلال المادة (715 مكرر 13) من الأمر 59-75 المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المتضمن القانون التجاري.



وللتفريق بين الأخطاء البسيطة والأعمال غير الشرعية، فإنه يجب أن يتوفر في هذه الأخيرة عنصرين (مادي وإرادي) ، أي قيام الفرد بالعمل مع الإرادة والشعور بالصفة غير الشرعية للعمل المنجز، وعلى محافظ الحسابات التأكد مما يلي:

-التأكد من أن الفعل مقصود وأنه ليس خطأ أو سهواً من طرف مرتكبيه؛

-التأكد من آثار الفعل والهدف منه؛

-التأكد من التعرف على المسؤولين عن ارتكاب هذا الفعل.

بعد ذلك، يقوم محافظ الحسابات بإبلاغ وكيل الجمهورية بذلك الفعل كتابياً بواسطة رسالة مؤرخة وممضاة موصى عليها مع وصل استلام، وفي حالة عدم قيامه بالإبلاغ بالأعمال غير الشرعية التي يكتشفها، فإنه سوف يتعرض لعقوبة السجن لمدة تتراوح بين سنة وخمس سنوات، وغرامة مالية تتراوح بين 20.000 دج و 500.000 دج أو إحداهما، (انظر الملحق مسؤوليات محافظ الحسابات) ، لكن هذه الجريمة² قد تعرضت إلى مجموعة من الانتقادات الشديدة لأنها جعلت من المدقق الخارجي مجرد مَبْلَغ مما يسلب له الجانب الودي ويجعله غير محبوب عند الغير.

المطلب الرابع: جودة تقارير محافظ الحسابات

ظهر في مجال التدقيق العديد من المصطلحات التي تستخدم لوصف جودة عملية التدقيق، منها جودة التقرير، رقابة الجودة، تأكيد (ضمان) الجودة، ولكل من هذه المصطلحات تفسير خاص، وقد خلصت جمعية المحاسبين (بهونج كونج) الى أن تأكيد الجودة: عبارة عن إجراءات الفحص والإشراف الداخلي على جودة التدقيق والتي يقوم بها المكتب نفسه، أما رقابة الجودة، فيقصد بها الفحص الخارجي من قبل جهة خارجية محايدة.

وترجع صعوبة وضع مفهوم محدد لجودة التدقيق الي عديد من الاسباب منها ان الخدمة علي خلاف السلعة المادية، فهي غير ملموسة، ولا يمكن اختبارها مقدماً، وعلى الرغم من قيام الكثير من الدراسات والأبحاث السابقة بمحاولة قياس جودة التقارير إلا انه لا يوجد مقياس موحد شامل ومتعارف عليه من قبل الجميع، حيث أن كلاً منها ركز على وجهة نظر معينة ولعل ذلك نابع أصلاً من الاختلاف في مفهوم الجودة ونظراً لتعدد أطراف العلاقة التي تهتم بجودة عملية التدقيق فقام كل طرف بالتركيز على العوامل المؤثرة على جودة المنتج النهائي (التقرير)، ومحاولة قياس جودته من وجهة نظره، إضافة إلى سيطرة العنصر البشري على المراحل المختلفة للتقييم، وتأثر تقييم مستوى الجودة باتجاهات المتعاملين وإدراكاتهم الشخصية، لكن الذي يهمنا في بحثنا هذا هو كيف ان تمتع محافظ الحسابات بالمبادئ الاخلاقية العامة وآداب وسلوك المهنة، ومدى التزامه بها يؤثر ايجابا علي التقرير ويجعله ذو جودة عالية. إذ يجب على المدقق أن يحترم هذه السلوكيات، وأول هذه السلوكيات الحفاظ على حياده واستقلالته، وكذا نزاهته وكفاءته و احترامه للسر المهني والعلاقة التي تربطه بزملاء المهنة والشركة محل التدقيق والمجتمع ككل، و لذلك يجب عليه تقديم درجة جودة تتناسب مع هذه السلوكيات، وقد أكد ذلك مجمع المحاسبين الأمريكي بأن المراجع يعتبر مخرلاً بأداب المهنة إذا لم يراعي في إتفاقيات مع العميل درجة الجودة للخدمة المقدمة مع تناسب ذلك أيضاً مع قيمة أتعابه وحجم العمل، كما يجب على المراجع ألا يقبل إبرام عقود تكون الأتعاب فيها مرتبطة بالرأي الذي يبديه على القوائم المالية للعميل أو يتوقف على نتائج أعمال المراجع حتى لا تتأثر درجة جودة الخدمة المقدمة.³

1- تعريف جودة التقرير:

¹ شريقي عمر، مرجع سابق، ص 178.

² وهو الفعل الذي تترتب عليه مسؤولية جنائية، بسبب السكوت عن الوقعة الاجرامية، بحيث عاقب المشرع مرتكب هذه الجريمة بما نصت عليه المادة 830 من القانون التجاري « يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل محافظ حسابات ... لم يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها »

³ عبد العليم، محمد بكري، قياس جودة الخدمات المهنية (دراسة تطبيقية لمفاهيم ومقاييس جودة خدمة مراجعة الحسابات وأثرها على رضاء العملاء)، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، ع 3، القاهرة، مصر، 2000، ص 75.



يعتبر (De Angelo) من أوائل الباحثين الذين عملوا على وضع تعريف لجودة تدقيق الحسابات، حيث عرفها بأنها: « احتمالية شرط قيام المحاسب القانوني باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل، والقيام بتسجيل ذلك في التقدير الذي يصدره»¹

و منه فان الجودة حسب (De Angelo) تعتمد على شرطين أساسيين هما:

1- اكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل.

2- تسجيل ما توصل إليه في التقرير والذي يصدره بعد نهاية عملية المراجعة.

وتقوم فلسفة هذا التعريف على أساس أنه كلما زاد احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية كلما زادت معه جودة المراجعة والعكس صحيح.

كما عرفها البعض بالخصائص التي يتميز بها الرأي المهني للمراجع والذي يؤدي إلى إشباع احتياجات مستخدمي القوائم المالية وذلك في حدود القيود العملية والاقتصادية لبيئة المراجعة، أما (Willingham and Jacobson) فقد اقترحا بأن أفضل وسيلة لتعريف جودة المراجعة هي ربطها بخطر عملية المراجعة (Audit Risk) وبالتالي تكون عندما يقلل المحاسب القانوني (محافظ الحسابات) خطر الاكتشاف (Detection Risk) إلى الحد الذي يكون عنده مستوى خطر المراجعة المقبول (Acceptable Audit Risk) منخفضاً إلى أقصى درجة ممكنة،

ويرى (Sutton Lampe) أن مفهوم جودة المراجعة هو مفهوم ذو أوجه متعددة وهو محل اهتمام كل المشاركين في بيئة المراجعة وقد أوضحنا أن هناك خمس مجموعات أساسية تهتم بمفهوم جودة المراجعة وهي: (معدوا القوائم المالية، المستخدمون الخارجيون، المنظّمون للمهنة مثل المحاكم الدستورية والتشريعية، أعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة، أعضاء مكاتب المحاسبة)، وكل طرف من الأطراف السابقة لديه مفهوم عن جودة المراجعة يختلف عن مفهوم الطرف الآخر.

أما (Simunic&stein1987) فقد قسما جودة المراجعة من حيث² البعد الزمني إلى قسمين:

1- جودة قبلية للمراجعة (Ex - Ante Audit Quality)

ويتحدد هذا النوع من الجودة عند التعاقد مع العميل وتعرف بأنها « احتمال أن يكشف تقرير المراجع عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية ».

2- جودة بعدية للمراجعة (Ex-Post Audit Quality)

ويتحدد هذا النوع من الجودة للمراجعة بعد إصدار المراجع لتقريره، وتعرف « بأنها احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية بخلاف التي تم التقرير عنها»، ويعتمد ذلك بدرجة أساسية على استقلال المراجع ومقدرته في تحمل الضغوط التي يمارسها العميل أو الإدارة، والتي تتوقف بدورها على عوامل اقتصادية خاصة بالعقد والعميل مثل حجم المنشأة وحالتها المالية.

جودة التقرير حسب نظرة الدراسة الحالية:

حسب نظرنا العلمية المؤسسة للدراسة الحالية وبالنظر الي نتائج الدراسات السابقة فاننا نجد ان تحقيق الجودة في التقرير بمعنى ان يكون التقرير ملائماً وذو مصداقية عالية وكفاءة وفعالية، فان ذلك لا يكون الا اذا التزام المدقق (محافظ الحسابات) بالمبادئ الاخلاقية العامة والتمثلة في: الاستقلالية و الموضوعية، النزاهة والأمانة، الكفاءة المهنية و الفنية، التطبيق الصارم لسرية المهنة، احترام قواعد المهنة.

2- خصائص جودة التقرير:

¹ حميدات، محمد محمود، تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم المحاسبة، الاردن، 2002، ص55.

² بدران سناء محمد، «عناصر جودة المراجعة من وجهة نظر مديري الشركات المساهمة، دراسة تحليلية وتطبيقية»، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان، العدد3، 1996، ص221.



أشارت الدراسات السابقة ومن بينها الدراسات التي قمنا بمسحها الى أن جودة التقرير يقصد بها توافر مجموعة من الخصائص في المعلومات المحاسبية الواردة بالتقرير، وهذه الخصائص ذات فائدة لمستخدمي التقارير، ان تحقيق الجودة في التقرير بمعنى ان يكون التقرير ملائماً وذو مصداقية عالية وكفاءة وفعالية، فان ذلك لا يكون الا اذا التزام المدقق (محاظ الحسابات) بالمبادئ الاخلاقية العامة والتمثلة في: الاستقلالية و الموضوعية، النزاهة والأمانة، الكفاءة المهنية و الفنية، التطبيق الصارم لسرية المهنة، احترام قواعد المهنة، وهناك مجموعتين من الخصائص، هما:

1- الخصائص الأساسية:

وتتمثل في خاصيتين الأولى هي الملاءمة (Relevance) والتي تتحقق من خلال توافر القيمة التنبؤية (Predictive value) والقيمة الرقابية (Feedback value)، والتوقيت المناسب (Timeliness) والثانية هي المصدقية أو الموثوقية (Reliability) وتتحقق من خلال توافر القابلية للتحقق (Representational faithfulness)، والتمثيل العادل (Verifiability)، والحيادية (Neutrality).

أ- الملاءمة (Relevance): تُعرف بأنها القدرة على إحداث الفارق في القرارات التي يتخذها مستخدمو القوائم المالية، والمعلومات تكون ملائمة عندما يتوافر فيها القيمة التنبؤية أو القيمة التأكيدية أو كلاهما، وتكون المعلومات ذات قيمة تنبؤية (Predictive value) عندما تساعد المستخدمين على تقييم التأثيرات المحتملة للصفقات أو الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية علي التدفقات النقدية المستقبلية.

ب- التمثيل العادل (Representational faithfulness): لكي تكون معلومات التقارير المالية مفيدة يجب أن يتم تمثيل المعلومات ليس فقط بشكل ملائم ولكن بتمثيل عادل، ويعكس التمثيل العادل ثلاث صفات هي أن تكون المعلومات كاملة وحيادية وخالية من الأخطاء الجوهرية، وبطبيعة الحال تحقيق هذه الصفات بالكامل يعتبر محال إلا أنه يجب السعي لتحقيق أقصى قدر ممكن من تلك الصفات.

ج- حيادية المعلومات (Neutrality): قد يقصد بها أن تكون المعلومات المالية خالية من التحيز ولا تعتبر القوائم المالية محايدة اذا كانت طريقة الاختيار أو عرض المعلومات من شأنها التأثير على متخذ القرار للوصول الى قرار معين.

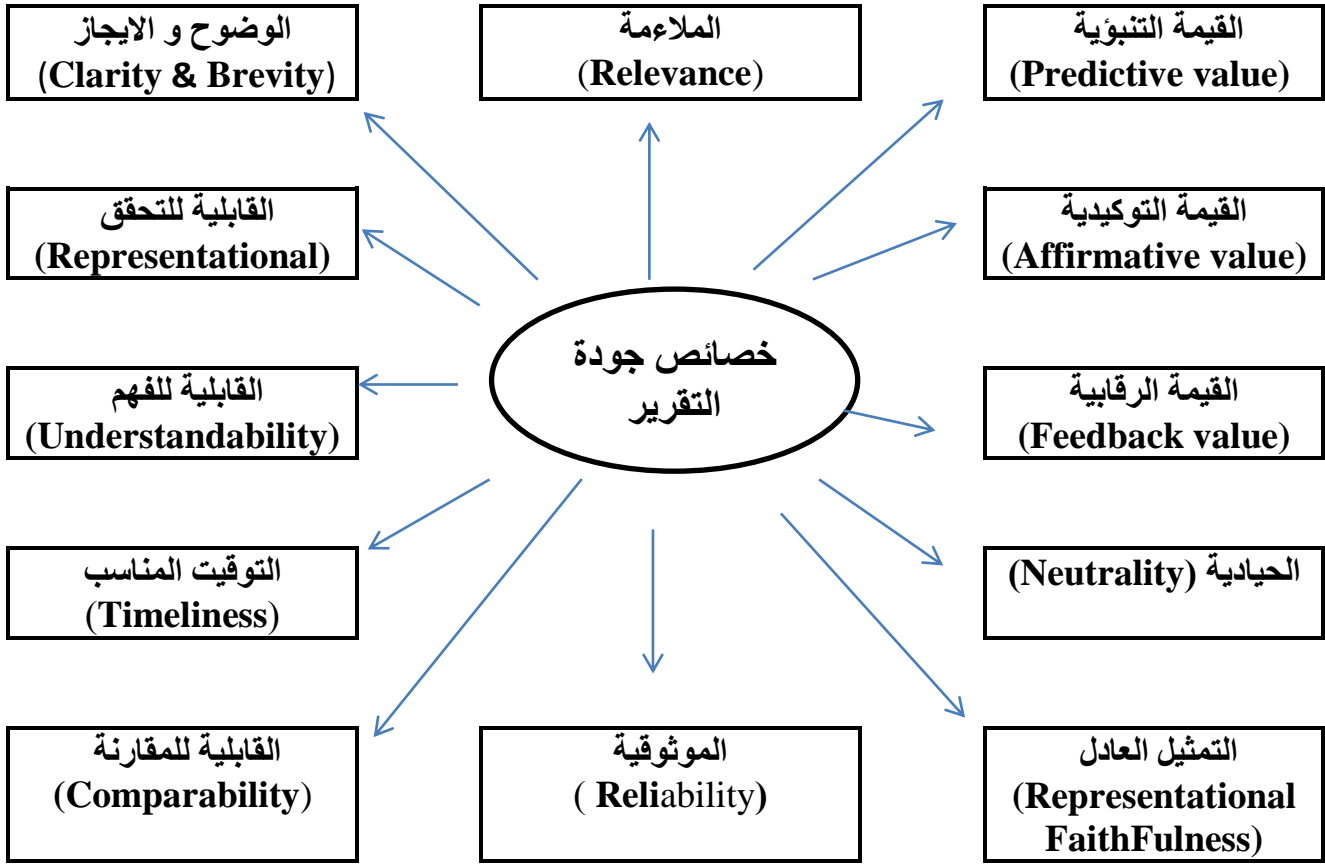
2- الخصائص الثانوية:

وتتمثل في القابلية للمقارنة (Comparability)، والقابلية للفهم (Understandability).

أ- القابلية للمقارنة (Comparability): يقصد بها تمكين المستخدمين من إجراء المقارنات للمعلومات الواردة بالقوائم المالية للشركة خلال فترات زمنية مختلفة، وذلك من أجل تحديد الاتجاهات في مركز الشركة المالي وأدائها، وأيضا تمكينهم من مقارنة المعلومات الواردة بالقوائم المالية للشركات الأخرى من أجل التقييم النسبي لمراكزها المالية والتغيرات في نسب التحليل المالي، وتتطلب القابلية للمقارنة توافر الاتساق أو الثبات والذي يشير إلى استخدام نفس السياسات والإجراءات المحاسبية من فترة لأخرى داخل الشركة أو خلال نفس الفترة على مستوى أكثر من شركة.

ب- القابلية للفهم (Understandability): المعلومات التي لا يفهمها المستخدمون لن تكون مفيدة حتى لو كانت ذات صلة، فالمعلومات ينبغي ألا يتم استبعادها بسبب أنها قد تكون معقدة أو صعبة الفهم، لذا يتطلب الأمر ضرورة تحسين وتسهيل عرض المعلومات من خلال التصنيف الجيد والعرض بوضوح، ويمكن عرض هذه الخصائص من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (4): خصائص جودة التقرير



3- أنواع جودة التقارير:

يتطلب تحقيق جودة التقرير عن أعمال الشركة تحقيق ثلاثة أنواع هي:

- أ- **جودة صياغة التقرير:** يقصد بها توصيف بيانات التقرير بشكل جيد بحيث تكون الكلمات المختارة لوصف البيان واضحة ومفهومة ومعبرة بدقة عن البيان، ويتطلب هذا توافر خاصية الوضوح.
- ب- **جودة محتوى التقرير:** وجود القيم الصحيحة للبيانات وخلو التقرير من الأخطاء الجوهرية، ويتطلب هذا توافر ثلاث خصائص هي الشمول والاكتمال والدقة.
- ج- **جودة عرض التقرير:** وهي سهولة الحصول على التقرير في الوقت المناسب أو عرض المعلومات تحت عناوين متجانسة أو بطريقة لا تحتاج للمزيد من التفسير والتوضيح عند استخدامها، ويتطلب هذا توافر أربع خصائص هي الاتساق أو الثبات والحياد والتوقيت والشفافية.

4- أهمية جودة جودة التقرير¹:

- ترتبط أهمية جودة المراجعة والتدقيق من خلال أن مخرجات عملية التدقيق والمتمثلة في تقرير مدقق الحسابات يعتمد عليه الكثير من المستخدمين الخارجيين في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم، وبالتالي فإن جودة التدقيق مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق ويمكن بيان هذه الأطراف كما يلي:
- 1- **بالنسبة لمحافظ الحسابات:** يهمهم أن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة وذلك من أجل تحسين سمعته

¹ إياد حسن حسين أبرهين، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين (دراسة حالة مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة)، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، فلسطين، 2005، ص:ص (50-51).



وشهرته وموقفه التنافسي في مجال عمله.

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

3- بالنسبة للبنوك والدائنين الآخرين و المستثمرين الحاليين و المرتقبين: حيث يعتمدون وبشكل كبير على القوائم المالية المدققة وخاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية، ومما لاشك فيه أن جودة عملية التدقيق سوف تؤثر بالإيجاب على جودة قراراتهم.

4- بالنسبة للجمعيات والمؤسسات المنظمة للمهنة و المشرفة عليها: حيث تسعى إلى إلزام مكاتب المراجعة والتدقيق بتحقيق مستوى عالي من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها، ووضعها في مكانها اللائق بين المهن الأخرى، وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة وللخدمات التي تقدمها.

5- بالنسبة للهيئات والأجهزة الحكومية الأخرى: حيث أنها تعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات، وتسعى الأجهزة الحكومية أن تتم أعمال المراجعة والتدقيق وفقاً لمستوى عالي من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي، وجميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية التدقيق.

عموماً يمكن تصنيف الجهات المستفيدة من التقارير التي يعدها محافظ الحسابات إلى صنفين وهما مستفيدون داخليون ومستفيدون خارجيون و مستفيدين مباشرين ومستفيدين غير مباشرين.

5- إرشادات المنظمات والهيئات المهنية الدولية لرقابة جودة التقارير

1- إرشادات صادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)

صدر هذا المعهد عام 1979 أول برنامج لمعايير الرقابة على الأداء المهني، وتم تطويره عام 1991، والذي تضمن عناصر متعلقة بالاستقلالية، والاسترشاد بآراء الخبراء، والفحص الدوري لبرنامج رقابة جودة الأداء وقبول عملاء جدد، والاستمرار في العلاقة مع العملاء الحاليين، وفي عام 1989، أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين برنامج أطلق عليه الفحص المتعمق (Peer Review Program) ويلزم هذا البرنامج مكاتب المراجعة أو المحاسبين القانونيين كأفراد والذين ينشأ عن خدماتهم مسؤولية إتجاه الطرف الثالث بتسجيل أسمائهم لدى لجنة بالمعهد متخصصة في تقييم أداء مكاتب المراجعة، حيث تقوم هذه اللجنة بفحص وتقييم نظام رقابة الجودة Quality Control System لدى مكاتب المراجعة، ثم إصدار تقرير نتيجة هذا الفحص، وقد تم إدخال تعديلات وتحسينات على هذه المعايير في يناير 2001 من أجل تحسين جودة إعداد التقارير المالية، ولحماية العامة ممن يعتمدون على هذه التقارير في إتخاذ العديد من القرارات.

2- إرشادات مجمع القانونيين بإنجلترا وويلز (ICAEW) لرقابة جودة عملية المراجعة¹

حيث قام المجمع أيضاً بإعداد برنامج لرقابة وجودة الأداء المهني في عام 1991 والذي أقرته وزارة التجارة والصناعة، وهو ملزم لمكاتب المراجعة، وتمثلت أهم العناصر التي وردت في هذا البرنامج الإستقلالية، النزاهة المهنية، قبول العملاء وإستمرارية العلاقة بهم، التدريب والتطوير المهني، الفحص الداخلي، الإلتزام بشروط التسجيل، الاستشارة، تجنب ما قد يؤدي إلى عدم موضوعية الأداء.

3- إرشادات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) لرقابة جودة عملية المراجعة

¹ إياد حسن حسين أبو هين، مرجع سابق، ص- ص: (54-55).



وعلى المستوى العربي أصدرت الهيئة السعودية للمحاسبين¹ القانونيين (SOCPA) في عام 1994 برنامج لمراقبة جودة الأداء المهني للمحاسبين القانونيين بالمملكة العربية السعودية، ويهدف هذا البرنامج إلى تحقيق درجة مقبولة من الالتزام بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم تقديم خدمات المحاسبة والمراجعة للعملاء وذلك بهدف الارتقاء بمستوى المهنة، وهناك نوعين من الفحص أو التفتيش تخضع له مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية، يتمثل النوع الأول في مراجعة دورية سنوية تتطلب من مكاتب المراجعة إستيفاء مجموعة من المستندات وتوفير معلومات عن ملاك المكتب، الشركاء، المديرين، الموظفين، العملاء وطبيعة الخدمات التي يقدمها المكتب. ويجب تقديم هذه المستندات وتوفير المعلومات خلال 90 يوماً من نهاية السنة المالية لمكتب المراجعة إلى السكرتير العام للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والذي بدوره يقوم بتحويلها إلى لجنة مراجعة الجودة Quality Audit Committee والتي قد تقوم إذا تطلب الأمر ذلك بتشكيل فريق لفحص نواحي القصور. وبناء على نتائج الفحص تقوم لجنة مراجعة الجودة برفع توصياتها إلى السكرتير العام للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ويتمثل النوع الثاني من الفحص أو التفتيش والتي تتضمنه برامج مراجعة جودة عمليات المراجعة في فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية للجودة التي تطبقها مكاتب المراجعة، وهذا النوع من التقييم يتم من خلال فريق خاص يعين ويراقب من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ويؤدي هذا التقييم كل ثلاث سنوات لمكاتب المراجعة التي تمارس عمليات مراجعة لشركات القطاع العام أو كل خمس سنوات لمكاتب المراجعة التي تقدم خدماتها لشركات القطاع الخاص. وتتمثل عناصر الرقابة النوعية لمكاتب المحاسبة والتي صدرت عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في الاستقلال، تخصيص المساعدين للعمليات، المشورة، الإشراف، التوظيف، تطوير وتدريب الموظفين، تقييم أداء الموظفين وترقيتهم، قبول العملاء واستمرارية العلاقة معهم، الالتزام بأحكام النظام ولوائحه، الفحص الداخلي الدوري. وكل عنصر من هذه العناصر يتم التحقق من مدى الالتزام به من خلال توجيه مجموعة من التساؤلات إلى الموظفين بمكاتب المحاسبة،²

4- إرشادات المعهد المصري للمحاسبين و المراجعين (EIAA) لرقابة جودة عملية المراجعة

أصدر المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين في عام 1996 المعيار رقم (7) والذي يختص بالرقابة على جودة أعمال المراجعة، ويهدف هذا المعيار إلى تقديم إرشادات تتعلق بالرقابة على الجودة وهذه الإرشادات غير ملزمة للمراجعين، ومما هو جدير بالذكر فإن هذه الإرشادات تتشابه إلى حد كبير مع الإرشادات الدولية رقم (7) والصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين عام 1981 وتضم هذه الإرشادات إجراءات خاصة بمكتب المراجعة، وإجراءات تتعلق بالعمل الذي يوكل إلى المساعدين في عملية مراجعة معينة، وتتوقف طبيعة وتوقيت ونطاق سياسات وإجراءات مراقبة الجودة لمكتب المراجعة على عدد من الاعتبارات مثل حجم وطبيعة الخدمات التي يقدمها وموقع المكتب وهيكله التنظيمي واعتبارات التكلفة، ومن ثم تختلف السياسات والإجراءات المستخدمة في كل مكتب وكذلك مدى توثيق هذه السياسات ومن العناصر الرئيسية التي يمكن استخدامها في تقييم الجودة بمكتب المراجعة (المتطلبات المهنية، المهارات والكفاءات، التكاليف بالمهام، التوجيه والإشراف، الاستشارات، قبول أو الإحتفاظ بالعملاء، المراقبة).

¹ أحمد محمد لطفى غريب، رمضان عبدالحميد الميهي «أثر آليات الحوكمة الداخلية على جودة التقارير المالية ومعدل صافي الربح السنوي بالتطبيق على بعض الشركات المصرية»، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، المجلد السابع، ع02، مصر، ديسمبر 2020، ص-ص: (05-03)

² إياد حسن حسين أبو هين، مرجع سابق، ص-ص: (57-58).



المبحث الثاني: الدراسات السابقة، مقارنتها مع الدراسة الحالية، التعليق عليها، والقيمة المضافة إليها

توطئة

علي ضوء ما أتيج لنا من دراسات سابقة أجريت في مجال مشكلة البحث المتمثلة في (مدى تأثير المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافضي الحسابات علي جودة التقارير)، و بعد استقراء ما توفر من الدراسات السابقة والمتمثلة في الرسائل الجامعية والبحوث والمقالات حول هذا الموضوع ، لاحظنا قلة الدراسات العربية في هذا الصدد خاصة منها في الجزائر، في الحين أن هذا الموضوع لقي إقبالا واسعا من قبل الباحثين الأجانب لما يكتسبه من أهمية بالغة منذ عقود من الزمن، فتعددت وتنوعت الدراسات الأجنبية، وفيما يلي سنورد هذه الدراسات وفقا لـ: (التسلسل الزمني التصاعدي، اسم الباحث، نوع الدراسة، الهدف منها، تصميم الدراسة أي متغيراتها، المنهج المستخدم والمضمون، وفي الاخير ما توصل اليه كل باحث من نتائج والتوصيات التي يخرج بها)، بالإضافة الي المقارنة بينها وبين دراستنا الحالية و ابراز الوجه الجديد لهذه الدراسة من خلال القيمة المضافة ، كما وتعتبر هذه الدراسات حديثة ، حادثة زمن الازمات والفضائح التي عايشته مهنة المراجعة، بدءا بانهيار شركة (Enron) عام 2001 ومعها إحدى كبريات شركات مراجعة الحسابات العالمية (Arthur Andersen) و التي كان لها صدى قوي وواضح في ضرورة وضع ضوابط وقوانين تمنع تكرار تلك الثغرات التي تؤدي لضعف مهنة المراجعة، حيث تلا ذلك صدور قانون (Sarbanes-Oxley) والذي تضمن الكثير من القيود والضوابط لمنع انحراف الجوانب الأخلاقية والمهنية لمهنة المراجعة، نذكر أهمها كمايلي:

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية والأجنبية، وتصنيفاتها

I. الدراسات الوصفية النوعية.

1. دراسة (احسان صالح المعتاز ، المملكة العربية السعودية، 2008)¹

أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها
(انهيار شركة أنرون والدروس المستفادة)

عنوان الدراسة

**The Ethics of Audit Profession and People who Deal with
(Enron Collapse and Learnt Lessons).**

مقال علمي

نوع الدراسة

استهدفت هذه الدراسة وصفا تحليليا لقضية انهيار شركة أنرون الأمريكية كبرى شركات الطاقة في العالم باعتباره من الأحداث التي كان لها تأثير كبير علي مهنة المحاسبة والمراجعة، مما يلقي الضوء علي موضوع الأخلاقيات باعتباره مانعا وواقيا من حدوث الانهيارات والفضائح المالية.

الهدف من الدراسة

¹ إحسان صالح المعتاز « أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها - انهيار شركة أنرون والدروس المستفادة» ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المملكة العربية السعودية ، 2008.



<p>تم استخدام المنهج التحليلي الوصفي الذي يعتمد على المنهج الاستقرائي وذلك باستقراء الدراسات التي استهدفت تحليل أسباب انهيار شركة انرون للوصول إلى استخلاص الدروس والعبر المستفادة من ذلك الانهيار، وكيفية تلافي مثل هذه الفضائح المالية.</p>	<p>المنهج المستخدم</p>	
<p>تضمنت الدراسة في مقدمتها بعض ما جاء في السنة النبوية المطهرة من قواعد لضمان حياد و استقلالية بعض من يتولى أمرا من الأمور المتعلقة بمصالح الآخرين، ثم استعرضت الدراسة بعض ما جاء في قواعد سلوك وآداب المهنة للحفاظ على أخلاقيات المراجع، ثم تناولت الدراسة تفاصيل انهيار الشركة وكيف ان ذلك السقوط ارتبط بفقدان الكثير من الأخلاقيات من كبار المسؤولين في الشركة واعضاء مجلس ادارتها، ومكتب المراجعة الذي يقوم بمراجعة حساباتها، وفي المبحث الموالي تم التطرق الي موضوع حوكمة الشركات باعتباره من اهم الادوات والسبل للرقابة علي الشركات وحمائتها، كما كان لمناهج التعليم نصيب من هذه الدراسة، وختمها بذكر بعض التوصيات والمقترحات لإعطاء موضوع الاخلاقيات المزيد من العناية والاهتمام من كافة الجهات الرسمية والاكاديمية والمهنية.</p>	<p>مضمون الدراسة</p>	<p>تصميم الدراسة</p>
<p>أوصت الدراسة بإعطاء موضوع الأخلاقيات المزيد من الاهتمام من كافة الجهات الرسمية والأكاديمية والمهنية، كذلك أوصت بضرورة ربط المبادئ الأخلاقية والتي تحول دون وقوع الغش والاختلاس بمبادئ الإسلام المستمدة من كتاب الله وسنة نبيه لأنها المانع الحقيقي دون وقوع الغش والخيانة.</p>	<p>التوصيات</p>	

II. الدراسات الكمية.

2. دراسة (صدام محمد محمود وآخرون، العراق، 2011)¹

<p>أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات التقارير المالية (دراسة حالة على عينة من المحاسبين في مدينة تكريت) The Ethical Standards Effect for Managerial Accountant in the Quality of Financial Reports Information(An Applied Study in A Sample of Accountants in Tikrit City)</p>	<p>عنوان الدراسة</p>
<p>مقال علمي</p> <p>معرفة الدور الذي تلعبه معايير أخلاقيات الأعمال للمحاسب الإداري في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وانعكاسها في تحقيق دقة وجودة تلك التقارير.</p>	<p>نوع الدراسة</p> <p>اهداف الدراسة</p>
<p>معايير أخلاقيات المحاسب الإداري (الوقتية، التنبؤية، الرقابية، الصدق، الموضوعية، الحياد).</p> <p>جودة معلومات التقارير المالية</p>	<p>المستقل</p> <p>التابع</p> <p>التغير</p> <p>تصميم الدراسة</p>

¹ صدام محمد محمود وآخرون، «أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات التقارير المالية - دراسة حالة على عينة من المحاسبين في مدينة تكريت»، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، العراق، 2011.



<p>تم الاعتماد علي المناهج التالية:</p> <ul style="list-style-type: none"> - المنهج الوصفي: من خلال الادبيات والنشرات العلمية ذات الصلة بموضوع البحث من رسائل وأطاريح جامعية ودوريات وكتب ومقالات انترنت. - المنهج التحليلي: من خلال اعداد وتوزيع استمارة الاستبانة (40 استمارة) علي عينة من مجتمع الدراسة بوصفها اداة رئيسة لجمع البيانات من مجتمع البحث، اذ بلغت نسبة الاستمارات المعتمدة لاجراء البحث علي العينة المتمثلة في المحاسبين العاملين بالقطاعات (العام، المختلط، والخاص) 90%، 	<p>المنهج المستخدم</p>
<p>تضمنت الدراسة في مبحثها الاول المعايير الاخلاقية للمحاسب الاداري، ثم انتقل الباحثون الي جودة معلومات التقارير المالية وفقا لأخلاقيات المحاسب الاداري ثم في المبحث الثالث الي تحليل وعرض نتائج الاستبانة و اختبار الفرضيات.</p>	<p>مضمون الدراسة</p>
<p>إعداد وتقديم التقارير المالية وفقا لأخلاقيات الأعمال يضمن سلامة عمل المحاسب الإداري ويجنبه الأخطاء والمشاكل و يكسبه ثقة الأطراف التي يتعامل معها فضلا عن الصورة الايجابية التي سيمناها لمهنته،</p> <ul style="list-style-type: none"> - للخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية (الملائمة والموثوقية) علاقة طردية مع مدى الالتزام بالمعايير الأخلاقية حيث أن التمسك بالأخلاقيات والعمل بموجبها سيستحق تلك الخصائص ويحقق الجودة في المعلومات المحاسبية والعكس صحيح. 	<p>النتائج المتوصل اليها</p>
<p>3. دراسة (عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري، الأردن، 2012)¹</p>	
<p>قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية.</p> <p>The Behavior Ethical Rules of the Auditing Profession and its Impact on the audit Quality in Kuwaiti Industrial companies</p>	<p>عنوان الدراسة</p>
<p>رسالة ماجستير.</p>	<p>نوع الدراسة</p>
<p>التعرف على أثر قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية.</p>	<p>اهداف الدراسة</p>
<p>قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق.</p> <p>جودة عملية التدقيق.</p>	<p>المستقل المتغير التابع</p>
<p>تعتبر هذه الدراسة من الدراسات التي اتبع فيها الباحث المنهج الوصفي الارتباطي، بهدف التعرف علي أثر قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق، وذلك من وجهة المديرين الماليين والمدققين الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، أما عينة الدراسة فتكونت من (72) مستجيبا من المديرين الماليين والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية في هذه الشركات، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث</p>	<p>المنهج المستخدم</p> <p>تصميم الدراسة</p>

¹ عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012.



بإعداد استبانة شملت (53) فقرة، وتم تحليلها باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية (SPSS).

تضمنت الدراسة فصلين حيث تطرق الباحث في فصله الأول إلى التعريف بالمفاهيم المتعلقة بسلوك وآداب مهنة التدقيق، وكذا مفهوم أخلاقيات مهنة التدقيق، والسلوك القانوني لمهنة التدقيق، والعوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي، ومصادر السلوك الأخلاقي لمدقق الحسابات، كذلك تم استعراض مفهوم التدقيق، ومسؤوليات لجان التدقيق، وأنواع التحقيق، وواجبات المدقق ومسؤولياته، والأداء المهني للمدقق، وصفاته وجودة التدقيق، وذلك للوصول إلى إطار مفاهيمي نظري متكامل يعد أساساً للدراسة الميدانية، ويتناول هذا الفصل مراجعة لأهم الأدبيات التي تم تغطيتها من طرف الدراسات السابقة حول موضوع الدراسة الحالية، وأهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة، بينما تضمن الفصل الثاني وصفاً للمنهجية التي استخدمها الباحث في إجراء هذه الدراسة، إذ تضمن منهجية الدراسة ومجتمعها وعينتها، وكذلك أداة جمع البيانات ومدى ثباتها وصدقها، كما تضمن الطرق المتبعة في جمع البيانات والأساليب الإحصائية لتحليل البيانات التي تم الحصول عليها.

مضمون الدراسة

في ضوء تحليل نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات توصل الباحث إلى النتائج التالية:

النتائج

- أشارت نتائج الدراسة إلى أنه يوجد تأثير (للموضوعية والاستقلالية، الأمانة والاستقامة، المصدقية، النزاهة والشفافية، السرية، الكفاءة المهنية) على جودة عملية التدقيق من وجهة نظر المديرين الماليين والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.

علي ضوء النتائج التي توصل إليها الباحث فإنه يوصي بما يلي:

- وضع وتعزيز أخلاقيات الأعمال، وضرورة أن تقوم مكاتب التدقيق بتحديد السياسات الأخلاقية وتوزيعها عبر فروعها، وتدريب العاملين فيها على تعزيز قدرتهم لمواجهة المشاكل الأخلاقية الصعبة.

- قيام مكاتب التحقيق بالتأكد من مدى التزام مدقق الحسابات باستقلال تفكيره وحياديته و التحقق من مدى قيام مدقق الحسابات بالعمل بنزاهة وموضوعية.

- قيام مكاتب التدقيق بالتأكد من عدل محقق الحسابات في تقديم المعلومات إلى أصحاب المصالح في الشركة بما يضمن استمرارها وعدم تصفيتها.

- التأكيد على أهمية نزاهة وشفافية المحقق الخارجي بهدف التأكد من حياديته وبعده عن أي تأثيرات جانبية، وذلك لتأثيرها الواضح على جودة عملية التدقيق من وجهة نظر عينة الدراسة.

- أهمية قيام مكاتب التدقيق بالتأكد من ممارسة أعمال التدقيق وفق المعايير المحاسبية الدولية في موضوع الإفصاح والإبلاغ في القوائم المالية، وكذلك التأكد من قدرته على تحديث ممارسات التدقيق فور ورود أي تعديلات في المعالجات وفقاً للمعايير الدولية.

- التأكيد على أهمية قيام مكاتب التحقيق بالتأكد من مدى كفاءة المدقق الخارجي

التوصيات



وعنايتهم المهنية لتأثيرها وذلك لتأثيرها الواضح على جودة عملية التدقيق من وجهة نظر عينة الدراسة.

- التأكيد على أهمية قيام مكاتب التحقيق بالتحقق من كفاءة المدقق الخارجي ومدى التزامه بالمعايير المهنية التي يضعها مكتب التدقيق، وكذلك التحقق من قدرته على الالتزام بالشروط القانونية أو التعاقدية، مع تقديم خدمات مهنية استشارية للشركة محل التدقيق.

4. Study (Filipe ,Brazilian, 2012)¹

<p>The Auditor's Ethical Responsibility: An Exploratory Study On The perception of the Independent Auditors And Educators</p>	<p>عنوان الدراسة</p>
<p>مقال علمي</p>	<p>نوع الدراسة</p>
<p>التعرف على العوامل الأساسية التي تؤثر على المسؤولية الأخلاقية للمراجعين.</p>	<p>الهدف</p>
<p>حجم واستقلال واجتماعات والخبرة المالية للجنة المراجعة. جودة التقارير المالية</p>	<p>التابع المتغير المستقل</p>
<p>تطلبت طبيعة هذه الدراسة استخدام مناهج متعددة من اجل الوفاء بأغراض الموضوع حيث تم استخدام المنهج الوصفي والتاريخي ، كما استعملت المجموعة البحثية استمارات الاستقصاء للعينة محل الدراسة، مستعينين في تحليل استمارات الاستقصاء ببعض البرامج الإحصائية.</p>	<p>المنهج المستخدم</p>
<p>توصل الباحث الي ان:</p> <ul style="list-style-type: none"> - هناك علاقة ايجابية بين حجم لجنة المراجعة وجودة التقارير المالية حيث أن الشركات التي بها أعضاء أكثر باللجنة يكون عندها جودة تقارير مالية أعلى نظراً لما تكرسه من وقت وجهد كافي لضمان أن المعلومات المعلنة في القوائم المالية دقيقة وتم تقديمها في الوقت المناسب . - هناك علاقة ايجابية بين استقلال اللجنة وجودة التقارير المالية حيث قد يواجه عضو اللجنة التنفيذي عقبات في أن يصبح مراقب مالي فعال. - هناك علاقة ايجابية بين الخبرة المالية للجنة وجودة التقارير المالية. - هناك علاقة ايجابية بين اجتماعات اللجنة وجودة التقارير المالية . 	<p>النتائج</p>

تصميم الدراسة

5. Study (Meihami, Ghorveh, Iran, 2013)²

<p>Professional Ethics; An Approach To Value Creation In Financial Reporting. أخلاقيات المهنة؛ نهج لخلق القيمة في إعداد التقارير المالية</p>	<p>عنوان الدراسة</p>
<p>مقال علمي</p>	<p>نوع الدراسة</p>

¹ Filipe, The Auditor's Ethical Responsibility: An Exploratory Study On The perception of the Independent Auditors and Educators, International Journal of Academic Research, Brazilian, 2012.

² Bahram Meihami, Zeinab Varmaghani, Hussein Meihami, Mohamad Khaledian. « Professional Ethics; an Approach to Value Creation in Financial Reporting », International Letters of Social and Humanistic Sciences, Iran, 2013.



هدف الدراسة	معرفة مدى تأثير الأخلاقيات المهنية على تعزيز جودة التقارير المالية،
المتغير التابع	الأخلاقيات المهنية
المتغير المستقل	جودة التقارير المالية
المنهج المستخدم	وقد أجريت الدراسة على الشركات المدرجة في سوق طهران للأوراق والتي بلغ عددها (440) شركة، حيث تم استخدام استبيان حول موضوع الدراسة بهدف جمع و تحليل البيانات وقد تم اختيار عينة من مجتمع الدراسة بلغت(205) شركة.
مضمون الدراسة	تضمنت هذه الدراسة تحديد العلاقة بين الأخلاقيات المهنية والخصائص النوعية للتقارير المالية على أساس مدونة أخلاقيات الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والخصائص النوعية لإعداد التقارير المالية مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، من خلال التعرض للخصائص النوعية للتقارير المالية وكذا أهم الفروق بين المحاسبة الإدارية والمالية المتقدمة، وذلك وفقا للمفاهيم النظرية للتقارير المالية الإيرانية.
النتائج	أشارت النتائج إلى علاقة ذات دلالة إحصائية بين الأخلاق المهنية وجودة التقارير المالية، وأن هناك علاقة طردية بين الأخلاقيات المهنية وبين كل من عرض المعلومات المالية للشركات المدرجة ضمن سوق طهران للأوراق المالية ومحتوى المعلومات المالية لهذه الشركات، وذلك ما يؤكد وجود تأثير كبير للأخلاقيات المهنية على تعزيز جودة التقارير المالية.
عنوان الدراسة	6. دراسة (محمود خليل عبد العال، فلسطين، 2015) مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني (دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة) The Extent of Compliance of External Auditor with Ethics and Code of Professional Conduct (Case Study: Auditing Firms- Gaza Strip)
نوع الدراسة	رسالة ماجستير
الهدف	هدفت هذه الدراسة إلي: التعرف علي مدى التزام مراجعي الحسابات العاملين بشركات ومكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني التي تنظم و تحكم وتضبط سلوكيات المراجعين. إلقاء الضوء على أهمية الأخلاق والسلوكيات المهنية في مجال مراجعة الحسابات في فلسطين وبالأخص العاملين في قطاع غزة. التعرف على أثر الوعي والالتزام الديني لمراجعى الحسابات على سلوكهم المهني والأخلاقي. التعرف على أثر القوانين والأنظمة المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات في فلسطين.

تصميم الدراسة



<p>- الالتزام والوعي الديني لمراجعي الحسابات. - القوانين والأنظمة المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات.</p>	المستقل	المتغير	تصميم الدراسة
<p>- التزام المراجعين بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.</p>	التابع		
<p>تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، وكذلك المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي.</p>	المنهج المستخدم		
<p>توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: - يلتزم مراجعوا الحسابات بدرجة كبيرة جداً بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي وهي: (النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية اللازمة والسرية والسلوك المهني)، - يلتزم مراجعوا الحسابات بدرجة كبيرة جداً بقواعد السلوك المهني التي أوصت بها جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين ونقابة المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، - يؤثر الالتزام والوعي الديني لمراجعي الحسابات بدرجة كبيرة جداً على سلوكهم المهني والأخلاقي والتزامهم بقواعد السلوك المهني، تؤثر القوانين والأنظمة المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات بدرجة كبيرة على التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني.</p>		أهم النتائج	
<p>خلصت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها: - ضرورة بذل المزيد من الجهود لإصدار مدونة سلوك أخلاقي ومهني خاصة بمهنة مراجعة الحسابات في فلسطين بحيث تلائم طبيعة القوانين والأنظمة المعمول بها في فلسطين، - ضرورة العمل على تطوير وتحديث القوانين الخاصة بمزاولة المهنة بحيث تعطي مزيداً من الاهتمام بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني، ضرورة ادراج مساق دراسي خاص بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة في الخطط الدراسية لأقسام المحاسبة في الجامعات والكليات الفلسطينية،</p>		أهم التوصيات	
<p>7. Study:(Augustine Osa Enofe & Other, Nigeria, 2015)¹</p>			
<p>The Effect of Accounting Ethics on the Quality of Financial Reports of Nigeria Firms تأثير أخلاقيات المحاسبة على جودة التقارير المالية في الشركات النيجيرية</p>	عنوان الدراسة		
<p>مقال علمي</p>	نوع الدراسة		
<p>الهدف العام من هذه الدراسة هو التحقيق في تأثير الأخلاق على جودة التقارير المالية.</p>	الهدف		

¹ Augustine Osa Enofe & Other, « The Effect of Accounting Ethics on the Quality of Financial Reports of Nigeria Firms », Research Journal of Finance and Accounting, Nigeria, 2015.



المستقل	المتغير	تصميم الدراسة
أخلاقيات المحاسبة	التابع	تصميم الدراسة
جودة التقارير المالية	المتغير	تصميم الدراسة
تم استخدام البيانات الأولية للدراسة. تم الحصول على البيانات من الاستبيانات التي أجريت على المستجيبين، و تم استخدام الاستبيان و مقياس ليكرت الخماسي تم تحليل البيانات باستخدام تقنية الانحدار OLS	المنهج المستخدم	تصميم الدراسة
ركزت هذه الدراسة على تأثير الأخلاق على جودة التقارير المالية جغرافيا ، كانت هذه الدراسة تقتصر على الشركات العاملة في نيجيريا. ركزت الدراسة على الشركات العاملة في ولاية إيدو ، مدينة بنين النيجيرية.	مضمون الدراسة	تصميم الدراسة
أظهر تحليل البيانات أن أخلاقيات المحاسبة لها علاقة كبيرة بالتقارير المالية جودة.	أهم النتائج	تصميم الدراسة
أوصت الدراسة بضرورة تحسين عمليات التوظيف في الشركات على هذا النحو لضمان توظيف رجال ونساء يتمتعون بمستوى عالٍ من المكانة الأخلاقية. يجب أن يتم إنشاء قسم من قبل الشركات لتوجيه ومراقبة تنفيذ الأخلاقيات في حياتهم اليومية	أهم التوصيات	تصميم الدراسة
يجب على المحاسبين بصفتهم أمناء على التقارير المالية الجيدة الالتزام بقواعد المهنة الممارسة الصادرة عن معهد المحاسبين القانونيين في نيجيريا (ICAN) في تنفيذ مسؤولية حياتهم اليومية	أهم التوصيات	تصميم الدراسة
8. دراسة (محمد مقي و آخرون، الجزائر، 2018)		
أثر القيم والأخلاق على مهنة محافظ الحسابات في الجزائر (دراسة ميدانية على عينة من ممارسي المهنة)		
مذكرة ماستر	نوع الدراسة	تصميم الدراسة
ابرز أهمية أخلاقيات مهنة المحاسبة وقواعد السلوك المهني. معرفة المشاكل التي تواجه مهنة المحاسبة في ظل التطورات المهنية الحاصلة. ابراز دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في الحد من ممارسات التلاعب المحاسبي،	اهداف الدراسة	تصميم الدراسة
القيم والأخلاق	المستقل	تصميم الدراسة
مهنة محافظ الحسابات	التابع	تصميم الدراسة
تطلبت طبيعة هذه الدراسة استخدام مناهج متعددة من اجل الوفاء بأغراض الموضوع حيث تم استخدام المنهج الوصفي في بعض الاجزاء المرتبطة بالمنظور المفاهيمي لمحافظ الحسابات وتاريخي بالجزء المتعلق بالجانب التاريخي له، كما استعملت المجموعة البحثية استمارات الاستقصاء للعينة محل الدراسة، مستعينين في تحليل استمارات الاستقصاء ببعض البرامج الاحصائية.	المنهج المستخدم	تصميم الدراسة
تضمنت الدراسة الادبيات النظرية لأخلاقيات مهنة المحاسبة من تعاريف ومصادر واهداف وكذا الاسباب التي ادت الي زيادة الاهتمام بموضوع الاخلاقيات وتدعيم ذلك بتناول الهيئات التي تسهر علي تطبيق هذه الاخلاقيات	مضمون الدراسة	تصميم الدراسة



وتطويرها، انتقالاتها الي الجانب التطبيقي حيث تم تصميم الاستبانة كأداة لجمع البيانات، عبر توزيعها على عينة من محافظي الحسابات والاساتذة الجامعيين واصحاب المهن الحرة الاخرى بولاية الوادي وذلك من اجل معرفة آرائهم حول مجموعة من النقاط (تنظيم المهنة في الجزائر، التكوين العلمي والعملي، قواعد السلوك المهني)

- تتكون أخلاقيات مهنة المحاسبة من مجموعتين هما أخلاقيات المهنة وتشمل (الموضوعية والنزاهة والكفاءة، العناية المهنية والحفاظ علي السر المهني)، أما أخلاقيات المهنة الذاتية فهي القواعد الدينية والعرفية والاجتماعية المنظمة للعدالة.
- يتقيد المهنيون من محاسبين معتمدين، خبراء محاسبين ومحافظي حسابات بمبادئ وقواعد السلوك المهني أي أن الممارسين يلتزمون بشكل عام (تقريباً) بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة.

أهم النتائج

- ادراج موضوع الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة والمراجعة كمادة مستقلة ضمن مناهج التعليم العالي في الجامعات الجزائرية مع الحرص الي تدريب الطلبة علي ممارسة الأخلاقيات بالشكل المطلوب.

أهم التوصيات

9. دراسة (آسيا هيري، الجزائر، 2018)

عنوان الدراسة	فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق (دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية)
نوع الدراسة	أطروحة دكتوراه
هدف الدراسة	معرفة الدور الوسيط لأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي في العلاقة بين فعالية التدقيق الخارجي وجودة المعلومات،
التصميم الدراسة	المستقل
	الوسيط
	التابع
المنهج المستخدم	فعالية التدقيق الخارجي اخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي جودة معلومات التقرير
مضمون الدراسة	بالاعتماد على طريقة نمذجة المعدلات البنائية باستخدام طريقة المربعات الصغرى الجزئية نظراً لعدم اعتدالية البيانات، ولأجل ذلك تم اختيار عينة حصصيه بلغت (144) واجراء التحليل باستخدام البرنامج الحر R والحزمة PL. تضمنت الدراسة خمسة فصول، كان الفصل الأول عن ماهية التدقيق الخارجي وفيه تم التعرف على مفهوم التدقيق الخارجي ومعاييره وفروضه وأهدافه، ومختلف الملفات والوسائل المستعملة فيه مروراً بمسار تنفيذ عملية التدقيق الخارجي، أما الفصل الثاني فكان حول أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي وتضمن هذا الفصل مفهوم أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي ومبادئ قواعد سلوك مهنة التدقيق الخارجي، وأيضاً مسؤوليات المدقق



الخارجي ثم نتائج عدم تجسيد أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي، وتمحور الفصل الثالث حول تقرير المدقق الخارجي بداية بماهية تقرير المدقق الخارجي ثم مفهوم جودة المعلومات فأنواع تقرير المدقق الخارجي في الجزائر، وخصص الفصل الرابع عن واقع مهنة التدقيق الخارجي في جزائر بداية بالتطور التاريخي في الجزائر مرورا بالهيئات المنظمة للتدقيق الخارجي في الجزائر ثم منهجية عمل المدقق الخارجي في الجزائر انتهاء بدستور وأداب مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، أما الفصل الخامس فهو الفصل التطبيقي الذي قسم إلى مبحثين اثنين وهما عرض وتحليل الاستبيان في المبحث الأول، و تحليل المسار في المبحث الثان.

- خلصت الدراسة إلى أنه يوجد أثر لفعالية التدقيق الداخلي علي اخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي،

- يوجد أثر اخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي على جودة المعلومات،
- يوجد أثر غير مباشر أقوى من الأثر المباشر لفعالية التدقيق الخارجي على جودة المعلومات، وهذا ما يبين أن التدقيق الخارجي في الجزائر يلعب دورا فعالا في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق في ظل اخلاقيات المهنة.

النتائج

- نشر ثقافة استقراء تقرير المدقق الخارجي وزيادة الاهتمام به، من أجل تعزيزه وتعزيز المنفعة التي يقدمها للغير.

التوصيات

- زيادة الوعي بأهمية أخلاقيات مهنة التدقيق وأهمية الدور التي تقوم به من خلال الندوات والملتقيات التي تعدها الجامعات.

- انشاء هيئة أو مجلس خاص يهتم بأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي.

- الرفع من قيمة أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي وذلك بكنثيف الدورات التكوينية والتدريبية التي تخص هذا المجال.

10. دراسة (إسكندر محمود نشوان، غزة، فلسطين، 2019)

الصفات الشخصية وتأثيرها على جودة الأحكام المهنية لمدقق الحسابات الخارجي¹
(دراسة ميدانية)

عنوان الدراسة

Personal Characteristics and their Impact on the Professional Judgments Quality of the External Auditor (A Field Study)

مقال علمي

نوع الدراسة

معرفة تأثير الصفات الشخصية وهي (الأمانة، الحيادية والاستقلال، الكفاءة المهنية والفنية، الكرامة الشخصية والمهنية، السرية التامة) على جودة الأحكام المهنية التي يتمتع بها مدقق الحسابات الخارجي التعرف إلى مستوى دلالة التأثير الإحصائي بين الصفات الشخصية لمدقق الحسابات الخارجي وجودة الأحكام المهنية، بحسب كل من متغير: عدد سنوات الخبرة، والمؤهل العلمي، الارتباط بمكاتب تدقيق دولية، نوع مكتب التدقيق (فردى، شركة تدقيق).

اهداف الدراسة

¹ إسكندر محمود نشوان، «الصفات الشخصية وتأثيرها على جودة الأحكام المهنية لمدقق الحسابات الخارجي» (دراسة ميدانية)، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، كلية الإدارة والتمويل بجامعة الأقصى، غزة، فلسطين، 2019.



المستقل	المتغير	تصميم الدراسة
الصفات الشخصية لمدقق الحسابات الخارجي	جودة الأحكام المهنية	
المنهج المستخدم	لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها فقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي والمسح الشامل لتطعيم متغيرات دراستها لمناسبتها لهذا النوع من الدراسات، وكانت أداة الدراسة عبارة عن استبانة تم تصميمها لهذا الغرض طبقت على عينة الدراسة المكونة من (114) مدققاً بقطاع غزة، كما تم استخدام أكثر من معادلة من المعادلات الاحصائية لمعالجة النتائج، مثل (المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري)،	
مضمون الدراسة	تضمنت الدراسة تحليل الصفات الشخصية ومدى تأثيرها على جودة الأحكام المهنية لمدقق الحسابات الخارجي من كون أن الأخلاق المهنية تعتبر حجر الأساس لنجاح مهنة مراجعة الحسابات في أداء الدور المناط بها، كما قام الباحث بعملية اسقاط للجانب النظري على الجانب التطبيقي في محاولة منهم لمعرفة ما يعكسه أثر الالتزام بالأحكام والقواعد المهنية على أداء المهنة و مدى تدعيم ثقة المجتمع بها، كما اعتمدت الدراسة على الاستبانة كأداة رئيسية للحصول على البيانات والمعلومات اللازمة بوصفها أداة مناسبة للحصول على البيانات اللازمة لحل مشكلة الدراسة في جانبها العملي.	
أهم النتائج	توصل الباحث لعدد من النتائج، أهمها: - وجود تأثير دال إحصائياً لصفات مدقق الحسابات الخارجي على جودة الأحكام المهنية، وقد كانت الكفاءة المهنية والفنية الصفة الشخصية الأكثر تأثيراً. - يوجد تأثير دال إحصائياً فيما بين هذه الصفات على جودة الأحكام المهنية يعزى لمتغير المؤهل العلمي، ولصالح من يحملون الدراسات العليا، ومتغير الارتباط بمكاتب تدقيق عالمية، ولصالح المرتبطون. - لا يوجد تأثير دال إحصائياً فيما بين هذه الصفات على جودة الأحكام المهنية بحسب متغير عدد سنوات الخبرة، ونوع المكتب	
أهم التوصيات	بناء على نتائج الدراسة أوصى الباحث بعدد من التوصيات، أهمها: - ضرورة تشجيع مدققي الحسابات الخارجيين من كافة الجهات على اتباع القيم الأخلاقية النبيلة وبخاصة الأمانة المطلوبة عند إنجاز أعمالهم، - ضرورة قيام الجمعيات والهيئات والمنظمات المهنية المهتمة بشؤون المهنة بتدعيم استقلالية مدققي الحسابات لأداء أعمالهم بدون أي ضغوط، وبما يمكنهم من إصدار أحكام مهنية رشيدة.	
11.	دراسة (ولد با حمو سمير، هيري آسيا، الجزائر، 2020) ¹	
عنوان الدراسة	التزام المدقق بالأخلاقيات المهنية وأثره على فعالية التدقيق الخارجي The Auditor's Commitment to Professional Ethics and its Impact on the Effectiveness of External Audit	
نوع الدراسة	مقال علمي.	
الهدف	استطلاع مدى ادراك مستخدمي تقرير مدقق الحسابات بأهمية فعالية جودة التدقيق	

¹ ولد با حمو سمير، هيري آسيا «التزام المدقق بالأخلاقيات المهنية وأثره على فعالية التدقيق الخارجي» مجلة البشائر الاقتصادية، الجزائر، 2020.



من خلال الالتزام بأخلاقيات المهنة.		المستقل	المتغير	تصميم الدراسة
التزام المدقق بالأخلاقيات المهنية.					التابع
فعالية التدقيق الخارجي.		المنهج المستخدم		
تم الاعتماد في هذه الدراسة علي منهجين: المنهج الوصفي والمنهج التحليلي استنادا إلى طبيعة الموضوع الذي يعتمد على وصف المعلومات وتحليل النتائج المتحصل عليها من خلال الدراسة التطبيقية، حيث تم استخدام اداة الاستبيان لاستقصاء وجهات نظر الاطراف ذات العلاقة بتقرير مدقق الحسابات، من خلال استبانة مكونة من 46 عبارة موزعة على عينة مكونة من 144 مفردة، وتمت معالجة نتائج هذا الاستقصاء باستخدام البرنامج الاحصائي للدراسات الانسانية (SPSS) .				
تطرق الباحثان في دراستهما الي الاحاطة بالجانب النظري للدراسة من خلال تحديد مفهوم التدقيق الخارجي ثم ذكرا كيفية تطور أهدافه وفعاليتة، مع الاشارة الي مفهوم فعالية التدقيق الخارجي و ذكر الاعتبارات المتحكمة في فعاليتة، كما تطرقا الي اخلاقيات المدقق الخارجي كي تكون همزة وصل للدراسة التطبيقية.		مضمون الدراسة		
توصل الباحثان الي عدد من النتائج، أهمها: - يعد اهتمام المدقق الخارجي بمهنته بمثابة محفز يزيد من عدد العملاء، كما يؤدي التدقيق الخارجي الفعال إلى زيادة الثقة في تقرير المدقق، وبالتالي استيعاب مستخدمي تقرير المدقق لأهمية فعالية جودة التدقيق. - يلتزم المدقق الخارجي بالأخلاقيات المهنية المتمثلة في العدل عند تقديم المعلومات المهمة، - اهتمام المدقق الخارجي بمهنته بمثابة محفز يزيد من عدد العملاء، - يؤدي التدقيق الخارجي الفعال إلى زيادة الثقة في تقرير المدقق، وبالتالي استيعاب مستخدمي تقرير المدقق لأهمية فعالية جودة التدقيق.		أهم النتائج		
12. دراسة (مهّند السيدة، سوريا، 2020)				
اثر تغيير السياسات المحاسبية في جودة التقارير المالية (دراسة ميدانية) ¹		عنوان الدراسة		
The Effect of Changing Accounting Policies in the Quality of Financial Reports (a Field Study).				
رسالة ماجستير		نوع الدراسة		
- تحديد أثر التغيير في السياسات المحاسبية في ملاءمة التقارير المالية. - تحديد أثر التغيير في السياسات المحاسبية في مصداقية التقارير المالية.		الهدف		

¹ مهّند السيدة، أثر تغيير السياسات المحاسبية في جودة التقارير المالية (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير، جامعة الشام الخاصة، كلية العلوم الإدارية، سوريا، 2020.



المستقل	السياسات المحاسبية.
التابع	جودة التقارير المالية وتتمثل في: (ملاءمة التقارير المالية، مصداقية التقارير المالية).
المنهج المستخدم	اتبع الباحث المنهج الوصفي والتحليلي من خلال مايلي: - تحديد مشكلة البحث والاطلاع على ما قدمته الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة وواقع بيئة الأعمال في مجتمع البحث، - تحديد الإطار النظري للبحث اتساقاً مع مشكلة الدراسة وأهدافها بعد الاطلاع على المراجع النظرية والعودة إلى الأدبيات العلمية (أبحاث ورسائل جامعية) لغرض زيادة المعارف العلمية لمباحث وتكوين مقدمات منطقية او مرجعية معيارية - تحديد فروض البحث والتي تمثل حلول مقترحة لمشكلة البحث والتي تربط بين متغيراتها. - تحديد مجتمع البحث، حيث ضم مجتمع البحث جميع مدققي الحسابات والمدراء الماليين والمحاسبين العاملين في بيئة الأعمال السورية.
مضمون الدراسة	تضمنت الدراسة البحثية التي وقعت في حوالي 87 صفحة، ثلاثة فصول وتمثل مجتمع البحث في مدققي الحسابات والمدراء الماليين والمحاسبين العاملين في بيئة الأعمال السورية، حيث تم استخدام الاستبانة كأداة لجمع المعلومات والبيانات اللازمة لقياس متغيرات البحث، وتحليل البيانات التي تم الحصول عليها من أفراد العينة عبر توزيعها على عينة عشوائية من المدققين والمدراء الماليين والمحاسبين، واختبار فرضيات الدراسة باستخدام اختبار الانحدار الخطي البسيط، والتحقق من فروضها من خلال التحليل واجراء الاختبارات الإحصائية المناسبة واختبار فروض البحث، وصولاً إلى النتائج والتوصيات المناسبة،
النتائج	توصلت الدراسة إلى: - وجود أثر إيجابي ذو دلالة معنوية للتغيير في السياسات المحاسبية في ملاءمة التقارير المالية، حيث أن التغيير في السياسات المحاسبية مع الإفصاح عن هذا التغيير يؤثر إيجاباً في تعزيز خاصية الملائمة للتقارير المالية، - وجود أثر إيجابي ذو دلالة معنوية للتغيير في السياسات المحاسبية في مصداقية التقارير المالية، حيث أن التغيير في السياسات المحاسبية مع الإفصاح عن هذا التغيير يؤثر إيجاباً في تعزيز خاصية المصداقية للتقارير المالية
التوصيات	- ضرورة الإفصاح عن إجراءات التغييرات في السياسات المحاسبية لتلافي الأثر السلبي لها في دقة عرض وتحليل البيانات الواردة في التقارير المالية في الشركة التي يتم العمل فيها، - ضرورة تعزيز خاصية الحياد ليتم اختيار السياسات المحاسبية بعيداً من التحيز من قبل المسؤولين عن إعداد التقارير.



المطلب الثاني: مقارنة الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية، التعليق عليها:

أولاً: من ناحية الأسلوب المعتمد

علي أساس حدود اطلاعاتنا البحثية ومما تقدم و من خلال الجدول أدناه نجد ان عدد الدراسات السابقة التي اعتمدت على الأسلوب النظري التحليلي دراسة واحدة بما نسبته 8.33 % وهي دراسة: **المعزاز إحسان بن صالح، 2008**، من المملكة العربية السعودية بعنوان **أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها (انهيار شركة أنرون والدروس المستفادة)**، بينما توجد دراسات سابقة اعتمدت على أسلوب قائمة الاستبيان تضمنت (11) احدى عشر دراسة بما نسبته 91.66 % وهي: دراسة (صدام محمد محمود وآخرون، 2011)، دراسة (مهّند السيدة، سوريا، 2020)، دراسة (آسيا هيري، الجزائر، 2018)، دراسة (محمود بكر خليل عبد العال، فلسطين، 2015)، دراسة (محمود خليل عبد العال، فلسطين، 2015)، دراسة (أيوب بوقرورة و عبد العالي محدي، الجزائر، 2013)، دراسة (ولد با حمو سمير، هيري آسيا، الجزائر، 2020)، دراسة (Felipe, Brazil, 2012)، دراسة (Meihami, 2013)، دراسة (إسكندر محمود نشوان، فلسطين، 2019)، دراسة (محمد مقي وآخرون، الجزائر، 2018)، دراسة (عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري، الأردن، 2012) كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم(2):

مقارنة الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية من ناحية الأسلوب المعتمد

الدراسات الأجنبية		الدراسات العربية		الدراسات المحلية		إجمالي الدراسات		البيان
العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	
/	/	01	14.29 %	/	/	01	08.33%	— دراسات سابقة نظرية تحليلية (وصفية)
02	100%	06	85.71%	03	100%	11	91.66%	— دراسات سابقة اعتمدت على قائمة الاستبيان (كمية)
02	16.66%	07	58.33%	03	25 %	12	100%	إجمالي الدراسات

ثانياً: من ناحية الاتفاق التام و الجزئي

علي أساس حدود اطلاعاتنا البحثية ومن خلال الجدول أدناه نجد ان عدد الدراسات التي اتفقت مع دراستنا شكلا (أي ترتبط بشكل مباشر بالدراسة الحالية في المتغيرين المستقل والتابع)، هي 03 دراسات بنسبة 25% من إجمالي الدراسات السابقة وهي دراسة كل من (عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري، الأردن، 2012)، ودراسة (محمد مقي وآخرون، الجزائر، 2018)، ودراسة (إسكندر محمود نشوان، فلسطين، 2019)، كما توجد دراسات سابقة عملية اشتركت مع دراستنا الحالية في المتغير المستقل فقط (مبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة) بنسبة 75%، أي (9) دراسات، كما ان هناك (5) دراسات سابقة عملية اشتركت مع دراستنا الحالية في المتغير التابع فقط (جودة التقارير)، وهي دراسة (مهّند السيدة، سوريا، 2020)، دراسة (آسيا هيري، الجزائر، 2018)، دراسة (محمود بكر خليل عبد العال، فلسطين، 2015)، دراسة (محمود خليل عبد العال، فلسطين، 2015)، دراسة (أيوب بوقرورة و عبد العالي محدي، الجزائر، 2013)

ومن الجدير بالذكر أنه لم يتم عرض الدراسات السابقة أعلاه حيث أنها لا ترتبط بشكل مباشر بالدراسة الحالية والتي تتناول المبادئ الأخلاقية العامة بشكل محدد ومفصل وعلاقتها بجودة تقارير محافظي الحسابات. لذا تم عرض الدراسات السابقة العملية التي اعتمدت على القياس الكمي لهذه المبادئ والتي تم عرضها من خلال



الفصل الأول.....مراجعة الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

المؤشرات التي تم استخدامها لقياس جودة التقارير، ويمكن تلخيص وتصنيف الدراسات السابقة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(3):

أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية من ناحية المتغيرات (التابع والمستقل)

أجنبية		عربية		محلية		المجموع		إجمالي		البيان
النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	
11.11 %	01	55.56 %	05	33.33 %	03	100 %	09	75 %	09	دراسات سابقة اشتركت مع دراستنا الحالية في المتغير المستقل (مبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة) فقط
20 %	01	40 %	02	40 %	02	100 %	05	41.66 %	05	دراسات سابقة اشتركت مع دراستنا الحالية في المتغير التابع (جودة التقارير) فقط
33.33 %	01	33.33 %	01	33.33 %	01	100 %	03	25 %	03	دراسات سابقة تتفق في كلا المتغيرين مع دراستنا الحالية (شكليا)

تعتبر هذه الدراسة التي أرسدت أعمدة صحيحة ودائمة وصالحة لمستقبل أخلاقي زاهر لمزاولي المهن المحاسبية عموماً وأرضية خصبة للأكاديميين.

- ان جودة التقرير قيست بمدى التزام المدقق (محافظ الحسابات) بالمبادئ الأخلاقية العامة والمتمثلة في: الاستقلالية و الموضوعية، النزاهة والأمانة، الكفاءة المهنية و الفنية، التطبيق الصارم لسرية المهنة، احترام قواعد المهنة، بمعنى اخر ان تحقيق الجودة في التقرير بمعنى آخر انه لن يكون التقرير ملائماً وذو مصداقية عالية وكفاءة وفعالية إلا اذا التزم محافظ الحسابات بالمبادئ الأخلاقية العامة.
- تعتبر هذه الدراسة التي أرسدت أعمدة صحيحة ودائمة وصالحة لمستقبل أخلاقي زاهر لمزاولي المهن المحاسبية عموماً وأرضية خصبة للأكاديميين.
- ما يميز هذه الدراسة هو هدفها النبيل في تقديم الوصفة الصحيحة والدعامة الحقيقية التي تجعل من ممارسي المهن المحاسبية ممارسين ذوي أخلاق راقية تسمح بالعبء الراقى في عملهم،
- ما يميز هذه الدراسة أيضاً هو اختلافها عن الدراسات السابقة في اتباعها لمنهجية علمية مضبوطة وهي منهجية IMRAD، وكذلك في جوانب متعددة أهمها أنها تربط بين المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافضي و جودة التقارير ، كذلك فإنها تختلف عن الدراسات السابقة في أهدافها، والتساؤلات البحثية، والفروض التي تم صياغتها لحل المشكلة، وكذلك عينة الدراسة، حيث طبقت على عينة من محافضي الحسابات بولاية المسيلة وكذلك في النتائج والتوصيات.

الفصل الثاني الدراسة التطبيقية



المبحث الأول: الطريقة والأدوات

يتضمن هذا الفصل وصفا للمنهجية التي تم استخدامها في إجراء هذه الدراسة، إذ يتضمن منهجية الدراسة ومجتمعها وعينتها، وكذلك أداة جمع البيانات ومدى ثباتها وصدقها، كما يتضمن الطرق المتبعة في جمع البيانات والأساليب الإحصائية لتحليل البيانات التي تم الحصول عليها.

1. منهجية الدراسة

تعتبر هذه الدراسة من الدراسات الميدانية والتي اتبعنا فيها المنهج الوصفي الارتباطي، بهدف التعرف على مدى تأثير المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات على جودة التقارير.

2. مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المهنيين المزاولين للمراجعة الخارجية القانونية (محافظي الحسابات) بولاية المسيلة، وكذا شركات الخبرة المحاسبية ومحافظات الحسابات، المستشارون المحاسبون، وبعض الأكاديميين من الأساتذة الجامعيين المتخصصين في ميدان المحاسبة والتدقيق، كونهم تتوفر لهم المعرفة والخبرة الكافية في المجال. أما عينة الدراسة فقد تم تصميم استبانة الكترونية وعرضها على صفحات المواقع الإلكترونية ومواقع التواصل من أجل نشرها على نطاق واسع واستقطاب الأجوبة المتخصصة، كما قمنا بتوزيعها عبر البريد الإلكتروني المهني الخاص بالأساتذة الجامعيين والسادة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين وبعض لمستشارين المحاسبين، حيث تم استرداد (54) استبانة ومن خلال فرز الاستبانات تم استبعاد خمس استبانات لعدم صلاحيتها أو لعدم اكتمال تعبئتها، وبذلك استقرت العينة على (49) مستجيبا كلهم من الكفاءات في مجال المحاسبة والتدقيق المعنية بالدراسة، حيث تم إخضاعها للتحليل ونسبة (90.75%) من هذا المجتمع، ويوضح الجدول رقم (4) مجموع الاستبانات المستقبلية والمستبعدة والصالحة للتحليل الإحصائي.

الجدول رقم (4)

مجموع الاستبانات المستقبلية والمستبعدة والصالحة للتحليل الإحصائي

البيان	العدد	النسبة المئوية	ملاحظات
الاستبانات المستقبلية	54	100 %	
الاستبانات المستبعدة	5	09.25 %	غير صالحة لعدم تخصص صاحبها
الاستبانات الصالحة للتحليل	49	90.75 %	

3. أساليب جمع البيانات

تم الاعتماد في هذه الدراسة على نوعين من مصادر المعلومات هما المصادر الأولية والمصادر الثانوية وذلك كما يلي:

(أ) **المصادر الأولية:** وهي تلك البيانات التي تم الحصول عليها من خلال إعداد استبانة خاصة بموضوع هذه الدراسة، وقد غطت كافة الجوانب التي تناولها الإطار النظري والتساؤلات والفرضيات التي استندت عليها الدراسة الحالية، حيث تم توزيع الاستبانات الكترونيا.

(ب) **المصادر الثانوية:** وهي البيانات التي تم الحصول عليها عن طريق المسح المكتبي للكتب والمذكرات والمقالات العلمية والأطروحات والرسائل وتصفح المواقع الإلكترونية حيث أننا لم نترك لا شاردة ولا واردة إلا واطلعنا عليها (في حدود ما أتيح لنا)، لوضع الإطار النظري لهذه الدراسة وتشمل ما يلي:



الفصل الثاني..... الدراسة التطبيقية

– الكتب والمواد العلمية والتقارير والأبحاث المحاسبية، وخاصة التي تبحث في موضوع الأخلاقيات وجودة التقرير.

– الدوريات المتخصصة والنشرات التي كتبت حول موضوع الأخلاقيات وجودة التقرير.

– رسائل الماجستير وأطروحات الدكتوراه التي تبحث في موضوع الأخلاقيات وجودة التقرير.

4. أداة جمع البيانات

قمنا بتصميم استبانة مغلقة وتطويرها وحسب ما تقتضيه متغيراتها، وتم عرضها على هيئة محكمة من الخبراء في علم المحاسبة والتدقيق للحكم على مدى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات، وتم إجراء التعديلات المقترحة من المحكمين والأساتذة المختصين قبل عرضها علي صفحات المواقع الإلكترونية ومواقع التواصل الاجتماعي ، وبتوزيعها عبر البريد الإلكتروني المهني الخاص بالأساتذة الجامعيين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين وبعض المستشارين المحاسبين ، والملحق رقم () المرفق يبين نموذج الاستبانة كما تم توزيعه على المستجيبين.

5. قياس المتغيرات والحكم على صدق أداة القياس: تم استخدام استبانة مكونة من قسمين رئيسيين هما:

أ) القسم الأول:

وخصص للتعرف على العوامل الديموغرافية للمستجيبين (عينة الدراسة) من الأساتذة الجامعيين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والمستشارين المحاسبين ، مثل (الوظيفة الحالية، سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، التخصص العلمي)، ويتكون من (6) فقرات.

ب) القسم الثاني:

وخصص لأجزاء الدراسة والمحاو التي تغطي متغيراتها، حيث قسم الي جزئين تضمن الجزء الأول المحاور الخمس للمبادئ الأخلاقية العامة الخمس وهي (محور مبدأ النزاهة، محور مبدأ الاستقلالية والموضوعية، محور مبدأ الكفاءة المهنية والفنية، محور مبدأ السرية التامة، محور مبدأ احترام قواعد المهنة)، كما يلي:

أولاً_ الجزء الأول: وتمثل في المتغير المستقل، المبادئ الأخلاقية العامة (النزاهة، الاستقلالية والموضوعية الكفاءة المهنية والفنية، السر المهني، احترام قواعد المهنة) وتضمن (05) محاور:

– المحور1: مدى تأثير التزام محافظ الحسابات بمبدأ النزاهة علي جودة التقارير، (05) فقرات.

– المحور2: مدى تأثير التزام محافظ الحسابات بمبدأ الاستقلالية والموضوعية علي جودة التقارير، (07) فقرات.

– المحور3: مدى تأثير التزام محافظ الحسابات بمبدأ الكفاءة المهنية والفنية علي جودة التقارير، (07) فقرات.

– المحور4: مدى تأثير التزام محافظ الحسابات بمبدأ سرية المهنة علي جودة التقارير، (07) فقرات.

– المحور5: مدى تأثير التزام محافظ الحسابات بمبدأ احترام قواعد المهنة علي جودة التقارير، (05) فقرات.

ثانياً_ الجزء الثاني: تناول المتغير الثاني والمتمثل في جودة التقارير، (08) فقرات.



الفصل الثاني الدراسة التطبيقية

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي، وحساب درجات مستوى الملائمة والأهمية النسبية للمتوسط الحسابي، كما هو موضح في الجدول الآتي:

جدول رقم (5) مقياس ليكرت الخماسي

درجات سلم ليكرت	1	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	5
مدى التأثير	منخفض جدا	منخفض	متوسطة	قوي	قوي جدا	موافق بشدة
مستوى الملاءمة	منخفض جدا	منخفض	متوسطة	قوي	قوي جدا	موافق بشدة
الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي	[1.79 - 1]	[2.59-1.80]	[3.39-2.60]	[4.19-3.40]	[5-4.20]	

حيث تم إخضاع الاستبانة لعدة اختبارات هي:

(أ) اختبار الصدق الظاهري (صدق المحتوى):

تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين (انظر الملحق رقم) من أساتذة قصد التحقق من صلاحيتها للتطبيق الميداني، تألفت لجنة التحكيم من عدد من أعضاء الهيئة التدريسية في كل من الجامعات (مسيلة، سطيف، سكيكدة) المتخصصين في المحاسبة والتدقيق، وقد استجينا لأراء المحكمين من خلال إجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات والملاحظات السديدة المقدمة من طرفهم ، حيث خرجت الاستبانة في صورتها النهائية، ثم قمنا بتطبيقه على عينة استطلاعية مكونة من 10 أفراد ممثلة للمجتمع الأصلي ومختلفة عن العينة الأساسية للبحث (المجتمع الأصلي صغير لذلك اخترنا عينة صغيرة) ، ومن خلال النتائج المتحصل عليها قمنا بحساب الصدق والثبات للاستبيان.

(ب) اختبار صدق الاتساق الداخلي:

وتم ذلك من خلال حساب قيم معاملات الارتباط بين المحاور بعضها ببعض وبالدرجة الكلية للاستبيان كما يوضحه الجول الموالي:

الجدول رقم (6)

ارتباط محاور الاستبيان ببعضهما وارتباطهما بالدرجة الكلية.

محاور الاستبانة	المحور 1	المحور 2	المحور 3	المحور 4	المحور 5	الجزء الأول
النزاهة	1					
الاستقلالية والموضوعية	**0.743	1				
الكفاءة المهنية والفنية	**0.754	**0.447	1			
سرية المهنة	**0.681	**0.579	**0.668	1		
احترام قواعد المهنة	**0.784	**0.587	**0.516	**0.695	1	
الجزء الأول	**0.657	**0.747	**0.605	**0.691	**0.780	1

نلاحظ من خلال الجدول أن معامل الارتباط بين محاور الاستبيان والدرجة الكلية مرتفع ودال إحصائيا عند مستوى 0.01، وقد قدرت ب (0.605) و(0.780) ، وكلها معاملات تدل على ارتباط قوي واتساق داخلي للاستبيان.

أما فيما يتعلق بقيم معاملات ارتباط درجات المحاور بعضها ببعض فقد كانت مقبولة وتراوحت بين (0.516) و(0.784) وهي دالة إحصائيا عند مستوى 0.01 ، وهذه العلاقة القوية الدلالة إحصائيا تعطي مؤشرا للتجانس والاتساق الداخلي للاستبيان، وهو ما يعتبر مؤشرا مقبولا للصدق.



الفصل الثاني الدراسة التطبيقية

ت) طريقة (Cronbach's Alpha) لاختبار ثبات الاستبانة

استخدمت طريقة ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لقياس ثبات الاستبانة لكل محور وللمعدل الكلي للمحاور ومعرفة مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات ، وتبين أن معاملات ألفا كرونباخ أكبر من 0.726 لكلا الجزئين وللمجموع الكلي للاستبيان مما تدل على وجود معاملات ثبات معقولة ودالة إحصائيا كما هو موضح في الجدول أسفله بأن معامل (Cronbach's Alpha) لجميع عبارات الاستبيان يساوي (0.726)، أما فيما يتعلق بجزئي الاستبيان، فقد كانت نتائج التحليل تشير إلى انخفاض طفيف ليصبح (0.754) في حال حذف الجزء الأول، بينما في حال حذف الجزء الثاني فسيرتفع معامل الثبات ارتفاعا طفيفا أيضا ليصبح (0.793)، أما محاور الاستبيان فقد كانت النتائج تشير إلى قيم ثبات مختلفة عما هي عليه في حال عدم الإبقاء على الاستبيان بصورته الحالية حيث كان معامل الثبات سيزيد زيادة طفيفة ليصبح 0.786 عند حذف المحور الخامس، وعند حذف المحاور الأخرى سينخفض قليلا وكحد أدنى (0.589) في حال حذف المحور الأول.

جدول رقم (7):

قيمة معامل (Cronbach's Alpha) للاستبيان

البيان	محاور الجزء (1)							أجزاء القسم (2)
	(1) النزاهة	(2) الاستقلالية والموضوعية	(3) الكفاءة المهنية والفنية	(4) السر المهني	(5) احترام قواعد المهنة	المبادئ الأخلاقية العامة (النزاهة، الاستقلالية والموضوعية، الكفاءة المهنية والفنية، السر المهني، احترام قواعد المهنة)	جودة تقارير محافظي الحسابات	
عدد الفقرات	05	07	07	07	05	31	07	38
معامل الثبات Cronbach's Alpha	0.589	0.654	0.673	0.654	0.786	0.754	0.793	0.726
النسبة المئوية	% 58.90	% 65.40	% 67.30	% 65.40	% 78.60	% 75.40	% 79.30	% 72.60

يتبين من الجدول (7) أن معامل ثبات الاستبيان باستخدام هذه الطريقة أعطى مؤشرات مطمئنة حول ثبات هذا الأخير، هذه النتائج تدل على أن الاستبيان بصورته الحالية وبجزأيه ومحاوره الخمسة يتسم بدرجة عالية ومقبولة من الثبات مما يبين مدى صلاحيته للتطبيق الميداني. وبذلك يكون قد تأكد صدق وثبات الاستبانة و أصبحت الاستبانة في صورتها النهائية صالحة للتطبيق على عينة الدراسة.

6. أساليب التحليل الإحصائي للبيانات

تمت الاستعانة بالأساليب الإحصائية ضمن البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) لمعالجة البيانات، إذ تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:



الفصل الثاني..... الدراسة التطبيقية

- المتوسط الحسابي: بهدف التعرف على تقييمات المبحوثين لكل مفردة من مفردات فئة الدراسة، كمؤشر لتحديد الأهمية النسبية للعبارات الواردة في الاستبانة.
- الانحراف المعياري **Standard deviation**: لقياس وبيان درجة تشتت قيم إجابات مجتمع الدراسة عن الوسط الحسابي لكل فقرة، إذ أن قيمة الانحراف المعياري القليلة تعني أن تشتت البيانات قليل والعكس صحيح.
- النسب المئوية (**Percentages**): لاستنباط اتجاهات البيانات المبوبة حسب كل فقرة من فقرات الدراسة، وذلك لتدعيم صحة الفرضيات الأساسية أو عدم صحتها.
- جداول التوزيع التكراري (**Frequencies**): وهي تعكس مدى تركيز الإجابات لصالح أو لغير صالح فرضية معينة.
- اختبار كرونباخ ألفا (**Cronbach's Alpha**) وذلك لاختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة.
- اختبار الدلالة الإحصائية (**K²**)
- تحليل الانحدار الخطي البسيط (**Simple Regression**) وذلك من أجل اختبار تأثير كل متغير مستقل في المتغير التابع وهو جودة عملية التدقيق، وذلك بحساب قيمة (**R²**) التي تقيس إمكانية وجود تأثير بين كل متغير مستقل لوحده على المتغير التابع.

المبحث الثاني: عرض وتحليل البيانات واختبار الفرضيات

- بعد أن تمت عملية جمع المعلومات والبيانات اللازمة للدراسة، تم إدخالها إلى الحاسوب، وتحليلها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) نسخة 24، وقد تم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها بواسطة أداة الدراسة " الاستبيان " باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة، وتحديدًا تم استخدام الأساليب التالية:
- تم دراسة بيانات الإحصاء الوصفي **Descriptive Statistics** لمتغيرات الدراسة، وذلك بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والتوزيعات التكرارية والنسب المئوية، بهدف التعرف على تقييمات أفراد العينة، وأهمية كل عبارة من العبارات الواردة باستبيانات الدراسة بالنسبة لهم، وذلك بهدف تدعيم صحة الفرضيات الأساسية أو عدم صحتها.
 - تم الاعتماد في هذه الدراسة على اختبار الدلالة الإحصائية (**K²**) والذي يمثل نسبة التباين في متغير الدراسة التابع، والذي يمكن تفسيره من قبل المتغيرات المستقلة، ويقاس قوة العلاقة في نموذج الانحدار البسيط **Simple Regression**.
 - تم لاعتماد في هذه الدراسة أيضا على اختبار الانحدار البسيط **Simple Regression** الاختبار الفرضيات، وذلك بحساب قيمة (T) التي تقيس إمكانية وجود تأثير بين كل متغير مستقل لوحده على المتغير التابع، وذلك عند مستوى معنوية (Sig.) 1%، ومستوى ثقة 99%.

1. عرض وتحليل الخصائص الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة

تم دراسة وتحليل 49 استجابة متخصصة تم جمعها الكثر ونيا ويدويا من العينة المستهدفة، ويتم في هذا المطلب عرض وتحليل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة، الظاهرة في القسم الأول من الاستبيان وذلك حسب



الفصل الثاني الدراسة التطبيقية

البنود (الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، عدد دورات التكوين في مجال المراجعة، مدى الاهتمام بمتابعة مدونة الأخلاقيات وقواعد السلوك المهني الصادرة المنظمات الدولية)، بالإضافة إلى تبيان دور النتائج المتحصل عليها في تبيين إجابات أفراد العينة والاستعانة بالتمثيل البياني لكل بند من أجل إعطاء توضيح أكثر.

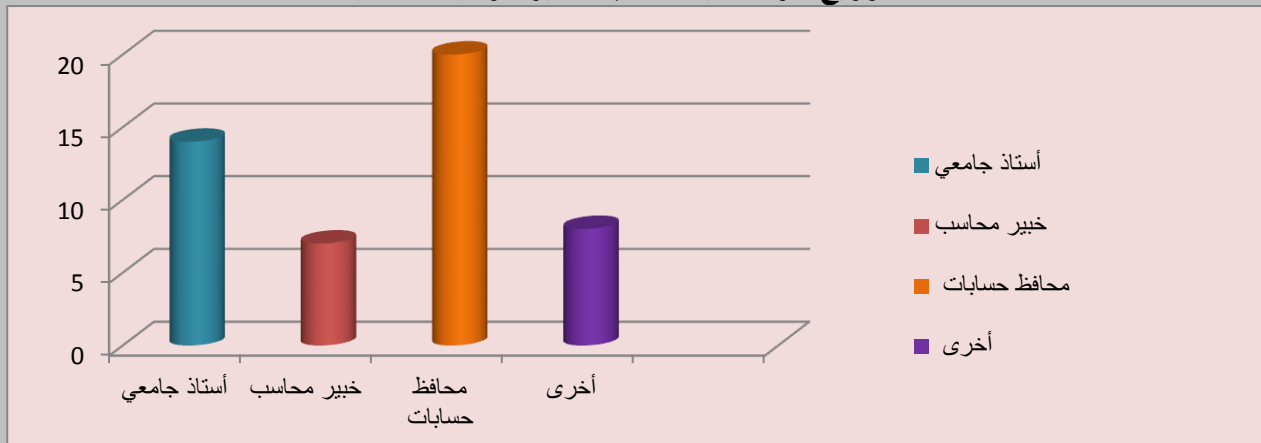
1.1 عرض البيانات المتعلقة بمتغير الوظيفة الحالية

الجدول رقم (9)
توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية

النسبة المئوية	التكرار	المسمى الوظيفي
28.6%	14	أستاذ جامعي
14.3%	07	خبير محاسب
40.8%	20	محافظ حسابات
16.3%	8	وظائف أخرى
100%	49	المجموع

الشكل رقم (9):

توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة الحالية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS.V24 واستخدام برنامج Excel 2013

من خلال الجدول والشكل البياني أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 49 فرداً نلاحظ تبايناً في الوظيفة الحالية، فقد كانت أعلى نسبة لمحافظي الحسابات بـ (40.80%)، بينما كانت نسبة الخبراء المحاسبين (14.30%)، في حين كانت نسبة الأساتذة الجامعيين (28.60%)، وهذا ما يعكس أيضاً أهمية التخصص المهني في إنجاز الأعمال المطلوبة والمعرفة بحيثيات العمل في الميدان.

2.1 عرض البيانات المتعلقة بمتغير الخبرة المهنية

الجدول رقم (10)
توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

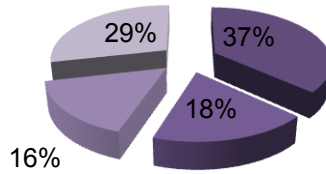
النسبة المئوية	التكرار	الخبرة المهنية
36.7%	18	أقل من 5 سنوات
18.4%	9	من [5-10] سنوات



16.3%	8	من [11 - 20] سنة
28.6%	14	أكثر من 20 سنة
% 100	49	المجموع

الشكل رقم (10):
توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية

■ أكثر من 20 سنوات ■ من 11-20 سنة ■ من 5-10 سنوات ■ أقل من 5 سنوات



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS.V24 واستخدام برنامج Excel 2013

من خلال الجدول والشكل البياني أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 49 فرداً، فإنه يتبين أن ما (28.6%) يمتلكون أقدمية وخبرة كبيرة في مجال العمل (أكثر من 20 سنة عمل)، تؤهلهم للقيام بالواجبات التي تملئها عليهم طبيعة المهنة، ومما نطمئن له أكثر أن لديهم القدرة التي تؤهلهم لمساعدتنا في تعبئة الاستبانات الموجهة اليهم بكل حزم وموضوعية .

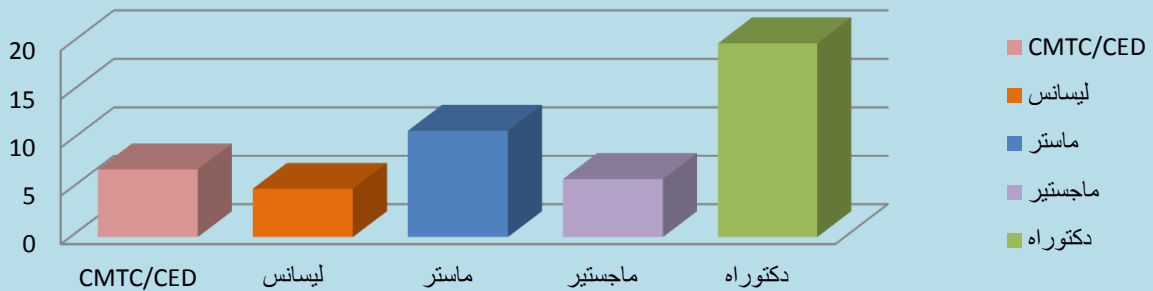
3.1 عرض البيانات المتعلقة بمتغير المؤهل العلمي

الجدول رقم (11)

يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
% 14.3	07	CMTC/CED
% 10.2	05	ليسانس
% 22.5	11	ماستر
% 12.2	06	ماجستير
% 40.8	20	دكتوراه
% 100	49	المجموع

الشكل رقم (11):
توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي





الفصل الثاني الدراسة التطبيقية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS.V24 واستخدام برنامج Excel 2013

من خلال الجدول والشكل البياني أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 49 فرداً نلاحظ تبايناً في المؤهل العلمي، فقد كانت أعلى نسبة لمن يملكون مؤهل دكتوراه بـ (40.8%)، بينما كانت نسبة من لديهم مؤهل ماستر، وتساوي (22.5%) في حين كانت أدنى النسب لمن لديهم شهادة الليسانس بـ: (10.2%)، وهذا مؤشر على إن مجتمع الدراسة مؤهل علمياً للإجابة على أسئلة الدراسة.

إن الاستقراء البسيط لأرقام الجدول الخاص بالمؤهل العلمي يبين أن مفردات عينة البحث هم من ذوي المستوى التعليمي العالي، وهو أمر لا يتنافى مع ما تتطلبه هذه المهنة من ضرورة التحسين من المهارات المعرفية، ففعالية المهني اليوم تقاس (إضافة إلى الخبرة المهنية) بمستوى التعليم ودرجة التكوين.

4.1 عرض البيانات المتعلقة بمتغير التخصص العلمي

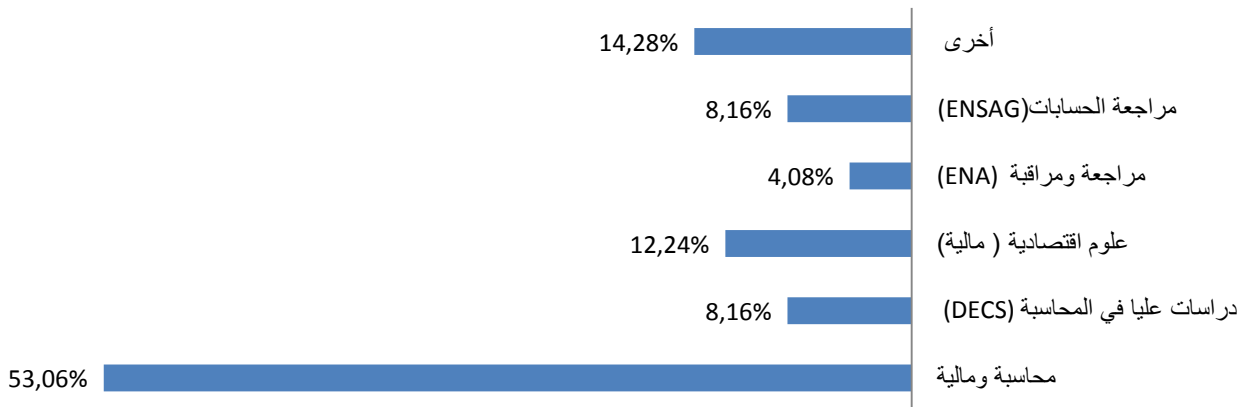
الجدول رقم (12)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المستوى الوظيفي
53.06 %	26	محاسبة ومالية
8.16 %	04	دراسات عليا في المحاسبة (DECS)
12.24 %	06	علوم اقتصادية (مالية)
4.08 %	02	مراجعة ومراقبة (ENA)
8.16 %	04	مراجعة الحسابات (ENSAG)
14.28 %	07	أخرى
100 %	49	المجموع

الشكل رقم (12):

توزيع أفراد العينة حسب متغير عدد دورات التكوين في مجال التدقيق



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS.V 24 واستخدام برنامج Excel 2013

يتبين لنا من خلال الجدول والشكل البياني أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 49 فرداً أن أعلى نسبة لتخصص المحاسبة والمالية بـ (53.06%)، وهذا ما يدل على أن غالبية العينة المبحوثة هم من حملة الشهادات المتخصصة في التدقيق، الأمر الذي يمنحهم قدرات إضافية للقيام بأعباء مهنة



الفصل الثاني..... الدراسة التطبيقية

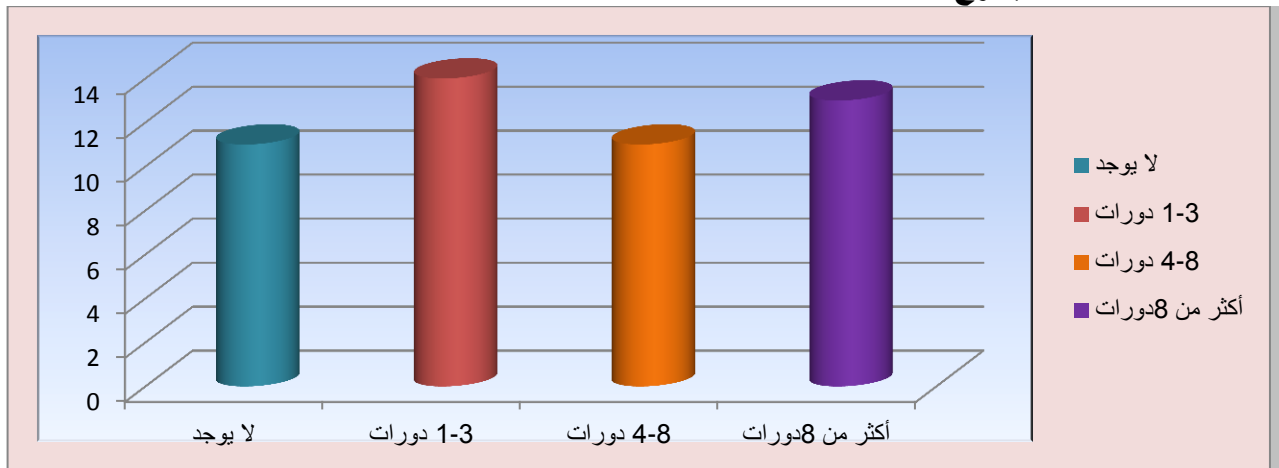
التدقيق، ناهيك عن امتلاكهم للخبرة اللازمة لإتمام الاستبانات بالجودة المطلوبة مما يطمئنا الى سلامة البيانات التي تم جمعها لأغراض هذه الدراسة.

5.1 عرض البيانات المتعلقة بمتغير عدد دورات التكوين في مجال التدقيق

الجدول رقم (12)

يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير عدد دورات التكوين في مجال التدقيق

عدد دورات التكوين	التكرار	النسبة المئوية
لا يوجد	11	22.4%
1-3 دورات	14	28.6%
4-8 دورات	11	22.4%
أكثر من 8 دورات	13	26.5%
المجموع	49	100%



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS.V24 واستخدام

برنامج Excel 2013

من خلال الجدول والشكل البياني أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 49 فرداً نلاحظ تبايناً في عدد دورات التكوين في مجال المراجعة التي قاموا بها، فقد كانت النسب مقاربة وتوزع أفراد تقريباً بالتساوي على بدائل الإجابة.

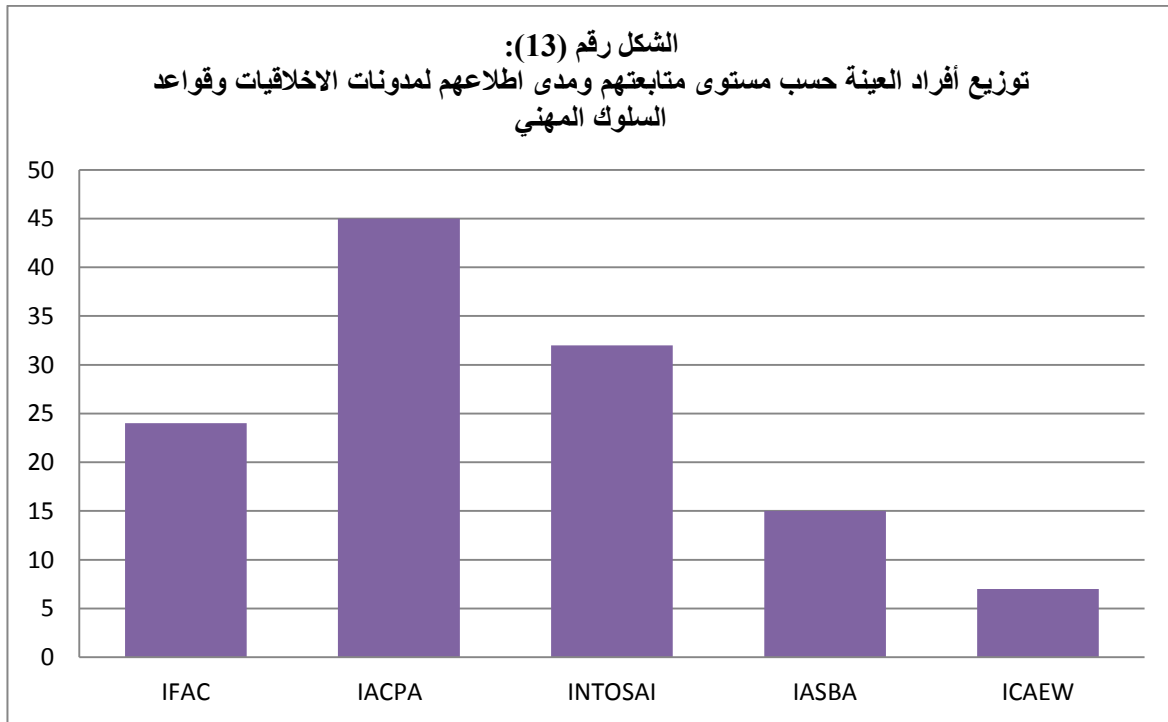
6.1 عرض البيانات المتعلقة بمتغير مستوى متابعتهم لمدونات الأخلاقيات وقواعد السلوك المهني

الجدول رقم (13)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير مستوى متابعتهم لمدونات الأخلاقيات

وقواعد السلوك المهني

متابعة مدونة الأخلاقيات وقواعد السلوك المهني	التكرار	النسبة المئوية
IFAC	24	19.5%
IACPA	45	36.58%
INTOSAI	32	26.01%
IASBA	15	12.19%
ICAEW	07	5.7%
المجموع	123	100%



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS.V24 واستخدام

برنامج Excel 2013

من خلال الجدول والشكل البياني أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة نلاحظ تبايناً في مستوى متابعات المدققين بصفة عامة في ولاية المسيلة لمدونات الأخلاقيات وقواعد السلوك المهني التي يتابعونها ، فقد كانت أعلى نسبة للمدونة الصادرة عن IACPA بـ (36.6%) ، بينما كانت نسبة من يتابعون INTOSAI تساوي (26.01%) في حين كانت أدنى النسب لبقية المدونات، الأمر الذي يمنحهم قدرات إضافية للقيام بأعباء مهنة التدقيق، ناهيك عن إلمامهم بمختلف المدونات الأخلاقية التي تم دراستنا بالجودة المنشودة مما يطمئننا إلى سلامة البيانات التي تم جمعها لأغراض هذه الدراسة.

2. نتائج الإحصاء الوصفي واختبار الفرضيات

1.2 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الأولى

ونصها كما يلي:

الفرضية الأولى: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha = 0.01$) لمبدأ نزاهة محافظ الحسابات علي جودة التقارير

الجدول رقم (14)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الأولى (مبدأ نزاهة)

الترتيب	مستوى الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	رقم
1	قوي جدا	0.277	4.92	يجب الاتسام بالنزاهة في تأدية المهام	1
4	قوي جدا	0.947	4.24	تجنب إصدار التقارير المضللة يكفي لأن يكون محافظ الحسابات نزيها	2
2	قوي جدا	0.531	4.73	التميز بالشفافية عند القيام بعملية المراجعة وعند	3



الفصل الثاني الدراسة التطبيقية

تقديم التقرير حفاضا على النزاهة

3	قوي جدا	0.585	4.69	4 الامتناع عن انتقاد أعمال أي مهني زميل بصورة قد تلحق الضرر بسمعته.
5	قوي	0.912	4.04	5 يكفي الحرص على التصرف بشكل نزيه وغير متحيز عند أداء المهام للحصول على تقرير ذو جودة عالية.
4	قوي جدا	0.650	4.524	المجموع

تراوحت المتوسطات الحسابية لمبدأ النزاهة ما بين (4.04-4.92) وأن العبارة رقم (1) والتي تنص على أن [يجب الاتسام بالنزاهة في تأدية المهام] هي الأعلى بين متوسطات الإجابات، في حين أن العبارة رقم (4) والتي تنص على أن [يكفي الحرص على التصرف بشكل نزيه وغير متحيز عند أداء المهام للحصول على تقرير ذو جودة عالية] كانت الأقل بين متوسطات الإجابات، ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها كانت أعلى من متوسط أداة القياس المستخدم وهو (3) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات، ومن خلال معرفة المتوسط الحسابي لجميع العبارات التي خصصت لاختبار الفرضية الثانية والتي بلغت (4.524).

1.1.2 تحليل نتائج استجابات أفراد العينة لكل فقرة من فقرات الفرضية الأولى (المحور 1: النزاهة)

الجدول رقم (15)

استجابات أفراد عينة الدراسة على الفقرة رقم (1)

القرار الاحصائي	القيمة الاحتمالية لـ K ² (sig)	قيمة K ²	درجة الحرية	النسبة المئوية %	التكرار	الفقرة (1)	
						بدائل الإجابة	يجب الاتسام بالنزاهة في تأدية المهام
دال احصائيا عند (α=0.01)	0.000	34.306	01	8.2%	4	موافق	
				91.8%	45	موافق بشدة	
				100%	49	المجموع	

من خلال الجدول رقم (1) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (49) فردا، قد انقسمت إلى مجموعتين، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق بشدة"، وقد بلغ عددهم (45) فردا بنسبة مئوية بلغت (91.8%)، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق"، والبالغ عددهم (4) أفراد بنسبة مئوية بلغت (8.2%). وللتأكد من دلالة هذه الفروق في التكرارات والنسب تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية (K²) حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمتها عند درجة الحرية (df=1) قدرت ب (34.306) وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (α=0.01)، وبالتالي فإن هناك فرق دال إحصائيا بين المجموعات ولصالح المجموعة الأعلى تكرارا (موافق بشدة).

مما يعني أن أغلبية أفراد العينة موافقون بدرجة كبيرة على أن وجوب الاتسام بالنزاهة في تأدية المهام لمحافظي الحسابات مؤثر جدا على جودة التقرير الذي يعدونه

الجدول رقم (16)

توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على الفقرة رقم (2)

القرار الاحصائي	القيمة الاحتمالية K^2 لـ (sig)	قيمة K^2	درجة الحرية	النسبة المئوية %	التكرار	الفقرة (2)	
						بدائل الإجابة	تجنب إصدار التقارير المضللة يكفي لأن يكون محافظ الحسابات نزيه
دال احصائيا عند $(\alpha=0.01)$	0.000	23.735	03	8.2%	4	غير موافق	
				10.2%	5	محايد	
				30.6%	15	موافق	
				51%	25	موافق بشدة	
				100%	49	المجموع	

من خلال الجدول رقم () يتضح بان غالبية أفراد عينة الدراسة، كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق بشدة "، بنسبة مئوية بلغت (51%)، و عبر ما نسبته (30.6%) من أفراد عينة الدراسة موافقتهم علي ذلك والبالغ عددهم (15) فردا، وكان عدد الأفراد المحايدين والبالغ عددهم (5) أفراد بنسبة مئوية بلغت (10.2%) في حين كان هناك (04) أفراد غير موافقين، أي بما نسبته (8.2%) وكانت قيمة اختبار الدلالة الإحصائية (K^2) عند درجة الحرية ($df=3$) تقدر بـ (23.735) وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$)، وبالتالي فإن هناك فرق دال إحصائيا بين المجموعات ولصالح المجموعة الأعلى تكرارا (موافق بشدة)، وهذا ما يعني أن أغلبية أفراد العينة موافقون بدرجة كبيرة على أن تجنب إصدار التقارير المضللة يكفي لأن يكون محافظ الحسابات نزيها مؤثرا جدا على جودة التقرير الذي يعده محافظ الحسابات.

الجدول رقم (17)

توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على الفقرة رقم (3)

القرار الاحصائي	القيمة الاحتمالية K^2 لـ (sig)	قيمة K^2	درجة الحرية	النسبة المئوية %	الفقرة (3)		
					التكرار	بدائل الإجابة	التميز بالشفافية عند القيام بعملية المراجعة وعند تقديم التقرير حفاضا على النزاهة
دال احصائيا عند $(\alpha=0.01)$	0.000	44.612	02	4.1%	2	محايد	
				18.4%	9	موافق	
				77.6%	38	موافق بشدة	
				100%	49	المجموع	

من خلال الجدول رقم () نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (49) فردا، قد انقسمت إلى ثلاث مجموعات، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق بشدة "، وقد بلغ عددهم (38) فردا بنسبة مئوية بلغت (77.6%)، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق "، والبالغ عددهم (9) فردا بنسبة مئوية بلغت (18.2%)، أما المجموعة الثالثة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " محايد " والبالغ عددهم (5) أفراد بنسبة مئوية بلغت (4.1%).

وللتأكد من دلالة هذه الفروق في التكرارات والنسب تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية (K^2) حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمتها عند درجة الحرية ($df=2$) قدرت بـ (44.612) وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$)، وبالتالي فإن هناك فرق دال إحصائيا بين المجموعات ولصالح المجموعة الأعلى تكرارا (موافق بشدة).

مما يعني أن أغلبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن التميز بالشفافية عند القيام بعملية المراجعة وعند تقديم التقرير حفاضا على النزاهة يؤثر بشدة في جودة التقارير المنجزة من طرف محافظ الحسابات.



الجدول رقم (18)

توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على الفقرة رقم (4)

القرار الإحصائي	القيمة الاحتمالية لـ K^2 (sig)	قيمة K^2	درجة الحرية	النسبة المئوية %	التكرار	الفقرة (4)	
						بدائل الإجابة	الامتناع عن انتقاد أعمال أي مهني زميل بصورة قد تلحق الضرر بسمعته
دال احصائيا عند $(\alpha=0.01)$	0.000	40.327	02	6.1%	3	محايد	
				18.4%	9	موافق	
				75.5%	37	موافق بشدة	
				100%	49	المجموع	

من خلال الجدول رقم (18) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (49) فرداً، قد انقسمت إلى ثلاث مجموعات، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق بشدة "، وقد بلغ عددهم (37) فرداً بنسبة مئوية بلغت (75.5%)، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق "، والبالغ عددهم (9) فرداً بنسبة مئوية بلغت (18.4%)، أما المجموعة الثالثة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " محايد " والبالغ عددهم (3) أفراد بنسبة مئوية بلغت (6.1%).

وللتأكد من دلالة هذه الفروق في التكرارات والنسب تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية (K^2) حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمتها عند درجة الحرية ($df=2$) قدرت ب (40.327) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$)، وبالتالي فإن هناك فرق دال إحصائياً بين المجموعات ولصالح المجموعة الأعلى تكراراً (موافق بشدة).

مما يعني أن أغلبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن الامتناع عن انتقاد أعمال أي مهني زميل بصورة قد تلحق الضرر بسمعته يؤثر بشدة في جودة التقارير المنجزة.

الجدول رقم (19)

توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على الفقرة رقم (5)

القرار الإحصائي	القيمة الاحتمالية لـ K^2 (sig)	قيمة K^2	درجة الحرية	النسبة المئوية %	التكرار	الفقرة (5)	
						بدائل الإجابة	يكفي الحرص على التصرف بشكل نزيه وغير متحيز عند أداء المهام
دال احصائيا عند $(\alpha=0.01)$	0.000	15.898	03	8.2%	4	غير موافق	
				14.3%	7	محايد	
				42.9%	21	موافق	
				34.7%	17	موافق بشدة	
				100%	49	المجموع	

من خلال الجدول رقم (19) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (49) فرداً، قد انقسمت إلى أربع مجموعات، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق "، وقد بلغ عددهم (21) فرداً بنسبة مئوية بلغت (42.9%)، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق بشدة "، والبالغ عددهم (17) فرداً بنسبة مئوية بلغت (34.7%)، أما المجموعة الثالثة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " محايد " والبالغ عددهم (7) أفراد



الفصل الثاني..... الدراسة التطبيقية

بنسبة مئوية بلغت (14.3%)، أما المجموعة الرابعة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " غير موافق " والبالغ عددهم (4) أفراد بنسبة مئوية بلغت (8.2%).

وللتأكد من دلالة هذه الفروق في التكرارات والنسب تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية (K^2) حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمتها عند درجة الحرية ($df=3$) قدرت ب (15.898) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$)، وبالتالي فإن هناك فرق دال إحصائياً بين المجموعات ولصالح المجموعة الأعلى تكراراً (موافق).

مما يعني أن أغلبية أفراد العينة موافقون على أنه يكفي الحرص على التصرف بشكل نزيه وغير متحيز عند أداء المهام للحصول على تقرير ذو جودة عالية..

مما سبق نستنتج ان الفرضية الأولى التي تنص علي انه « يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.01$) لمبدأ نزاهة محافظ الحسابات علي جودة التقارير» قد تحققت

2.2 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الثانية

ونصها كما يلي:

الفرضية الثانية: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha = 0.01$) لمبدأ استقلالية وموضوعية محافظ الحسابات علي جودة التقارير

انطلاقاً من نتائج استجابات الأفراد على هذا المحور أمكننا ترتيب مبادئ استقلالية وموضوعية محافظ الحسابات من حيث أكثرها تأثيراً على جودة التقرير، وجاءت النتائج كما يمثلها الجدول التالي:

جدول رقم (20)

المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية للفرضية الثانية (الاستقلالية والموضوعية)

الرتبة	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة	رقم
5	قوي جدا	0.734	4.41	يجب ان يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية التامة في مواجهة المنشأة محل المراجعة عند اعداد التقرير وعند تقديمه في شكله النهائي.	1
1	قوي جدا	0.550	4.78	ان وجود علاقة قرابة او مصاهرة او علاقة مادية بين محافظ الحسابات وإدارة المنشأة محل المراجعة، يؤثر سلبا علي جودة التقرير.	2
6	قوي	0.874	4.16	ترك حرية التفاوض على الأتعاب بين المحافظ والشركة مع تحكيم غرفة التأديب تجسيدا لمبدأ الاستقلالية.	3
4	قوي جدا	0.679	4.55	يجب ان يكون لمحافظ الحسابات اتجاه فكري وعقلي محايد ومستقل سواء مهنيا او في الحياة الشخصية	4
3	قوي جدا	0.723	4.65	حفاظا على الاستقلالية لا ينبغي قبول هدايا من إدارات الشركات أثناء أداء مهام المراجعة.	5
2	قوي جدا	0.658	4.67	يجب رفض أداء المهام بسبب عدم اكتمال المعلومات أو لقصر الوقت المخصص لذلك	6
7	ضعيف	1.138	1.53	يمكن لمحافظ الحسابات تقديم خدمات إدارية واستشارية معا للشركة محل المراجعة.	7

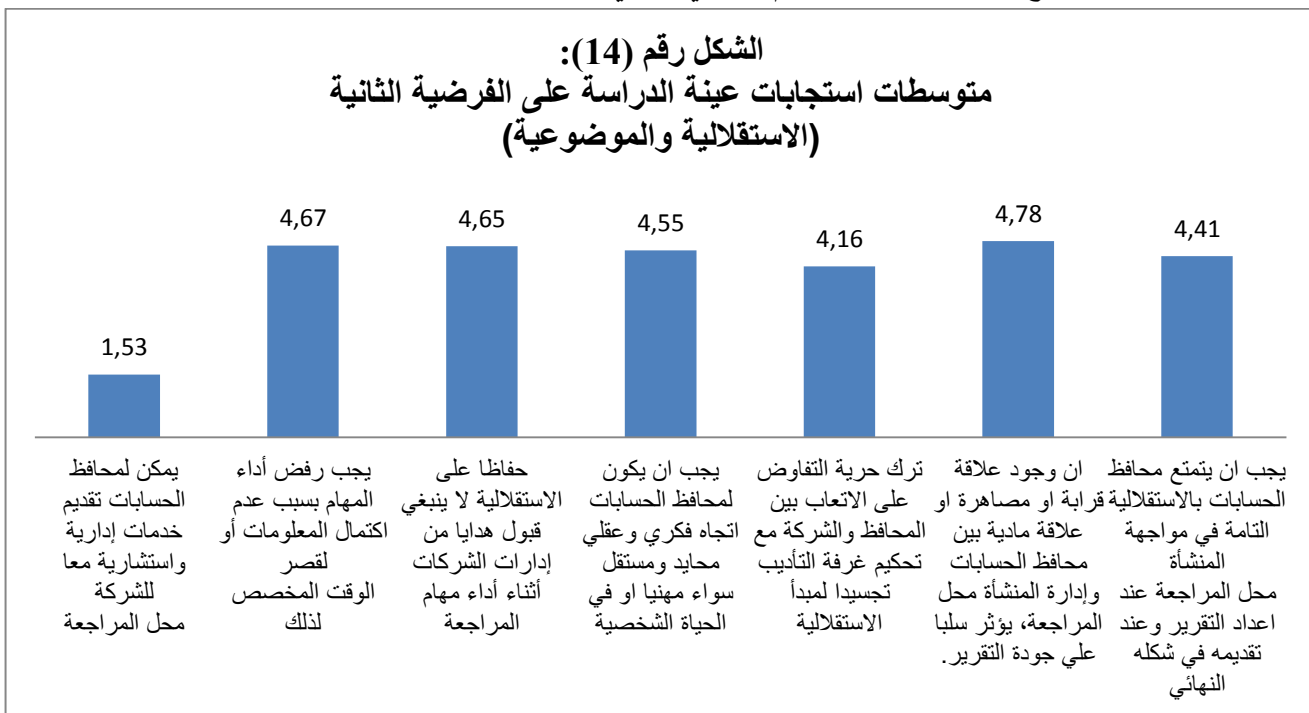
نلاحظ من الجدول أعلاه أنه ولتحقيق مبدأ الاستقلالية والموضوعية لابد على محافظ الحسابات أن يتقيد بمجموعة من المبادئ حتى يكون تقريره ذو جودة، فحسب وجهة نظر أفراد العينة فإن وجود علاقة قرابة او مصاهرة او علاقة مادية بين محافظ الحسابات وإدارة المنشأة محل المراجعة يؤثر سلبا علي جودة التقرير، وقد عبر أفراد العينة عن هذا الأمر باتجاه قوي جدا و بمتوسط حسابي قدر ب (7.78)، يليه في المرتبة الثانية



الفصل الثاني الدراسة التطبيقية

"وجوب رفض أداء المهام بسبب عدم اكتمال المعلومات أو لقصر الوقت المخصص لذلك" بمتوسط حسابي قدر بـ (4.67) ثم في المرتبة الثالثة حفاظا على الاستقلالية لا ينبغي قبول هدايا من إدارات الشركات أثناء أداء مهام المراجعة بمتوسط حسابي قدر بـ (4.65)، تليها في المرتبة الرابعة يجب ان يكون لمحافظ الحسابات اتجاه فكري وعقلي محايد ومستقل سواء مهنيا او في الحياة الشخصية بمتوسط حسابي قدر بـ (4.55)، ثم في المرتبة الخامسة يجب ان يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية التامة في مواجهة المنشأة محل المراجعة عند اعداد التقرير وعند تقديمه في شكله النهائي. بمتوسط حسابي قدر بـ (4.41)، تليها في المرتبة السادسة ترك حرية التفاوض على الأتعاب بين المحافظ والشركة مع تحكيم غرفة التأديب تجسيدا لمبدأ الاستقلالية بمتوسط حسابي قدر بـ (4.16)، تليها في المرتبة السابعة يمكن لمحافظ الحسابات تقديم خدمات إدارية واستشارية معا للشركة محل المراجعة بمتوسط حسابي قدر بـ (1.53).

ويمكن تمثيل نتائج الجدول أعلاه بالرسم البياني التالي:



1.2.2 تحليل نتائج استجابات أفراد العينة فيما يخص كل عبارة على حدا

الجدول رقم (21)
يوضح توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (1)

القرار الإحصائي	مستوى الدلالة	قيمة K ²	درجة الحرية	النسبة المئوية %	التكرار	بدائل الإجابة	الفقرة 1
دال إحصائيا عند (α=0.01)	0.002	12.408	02	14.3%	7	محايد	يجب ان يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية التامة في مواجهة المنشأة محل المراجعة عند اعداد التقرير وعند تقديمه في شكله النهائي.
				30.6%	15	موافق	
				55.1%	27	موافق بشدة	
				100%	49	المجموع	



الفصل الثاني الدراسة التطبيقية

من خلال الجدول رقم (21) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (49) فرداً، قد انقسمت إلى ثلاث مجموعات، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل "موافق بشدة" وقد بلغ عددهم (27) فرداً بنسبة مئوية بلغت (55.1%)، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل "موافق"، والبالغ عددهم (15) أفراد بنسبة مئوية بلغت (30.6%)، أما المجموعة الثالثة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل "محايد" والبالغ عددهم (7) أفراد بنسبة مئوية بلغت (14.30%)

وللتأكد من دلالة هذه الفروق في التكرارات والنسب تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية (K^2) حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمتها عند درجة الحرية ($df=2$) قدرت ب (12.408) وهي قيمة دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$)، وبالتالي هناك فرق دال إحصائياً بين المجموعات ولصالح المجموعة الأكثر تكراراً "موافق بشدة".

مما يعني أن أفراد العينة موافقون بدرجة كبيرة على أنه: يجب ان يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية التامة في مواجهة المنشأة محل المراجعة عند إعداد التقرير وعند تقديمه في شكله النهائي.

الجدول رقم (22)

يوضح توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم 2

القرار الإحصائي	مستوى الدلالة	قيمة K^2	درجة الحرية	النسبة المئوية %	التكرار	بدائل الإجابة	الفقرة 2
							ان وجود علاقة قرابة أو مصاهرة أو علاقة مادية بين محافظ الحسابات وإدارة المنشأة محل المراجعة، يؤثر سلباً على جودة التقرير
دال إحصائياً عند ($\alpha=0.01$)	0.000	52.939	02	2%	1	غير موافق	
				16.3%	8	موافق	
				81.6%	40	موافق بشدة	
				100%	49	المجموع	

من خلال الجدول رقم (22) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (49) فرداً، قد انقسمت إلى ثلاث مجموعات، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل "موافق بشدة" وقد بلغ عددهم (40) فرداً بنسبة مئوية بلغت (81.6%)، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل "موافق"، والبالغ عددهم (8) أفراد بنسبة مئوية بلغت (16.3%)، أما المجموعة الثالثة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل "محايد" والبالغ عددهم (1) أفراد بنسبة مئوية بلغت (2%).

وللتأكد من دلالة هذه الفروق في التكرارات والنسب تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية (K^2) حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمتها عند درجة الحرية ($df=2$) قدرت ب (52.939) وهي قيمة دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$)، وبالتالي هناك فرق دال إحصائياً بين المجموعات ولصالح المجموعة الأكثر تكراراً "موافق بشدة".

مما يعني أن أفراد العينة موافقون بدرجة كبيرة على أن وجود علاقة قرابة أو مصاهرة أو علاقة مادية بين محافظ الحسابات وإدارة المنشأة محل المراجعة، يؤثر سلباً على جودة التقرير.



الفصل الثاني الدراسة التطبيقية

الجدول رقم (23):

يوضح توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم 3

القرار الإحصائي	مستوى الدلالة	قيمة K ²	درجة الحرية	النسبة المئوية %	التكرار	بدائل الإجابة	الفقرة 3
							ترك حرية التفاوض على الأتعاب بين المحافظ والشركة مع تحكيم غرفة التأديب تجسيدا لمبدأ الاستقلالية.
دال إحصائيا عند $(\alpha=0.01)$	0.001	17.531	03	4.1%	2	غير موافق	
				18.4%	9	محايد	
				34.7%	17	موافق	
				42.9%	21	موافق بشدة	
				100%	49	المجموع	

من خلال الجدول رقم (23) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (49) فردا، قد انقسمت إلى أربع مجموعات، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبدليل " موافق بشدة " وقد بلغ عددهم (21) فردا بنسبة مئوية بلغت (42.7%)، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبدليلين " موافق " ، والبالغ عددهم (17) أفراد بنسبة مئوية بلغت (34.7%)، أما المجموعة الثالثة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبدليلين " محايد " ، والبالغ عددهم (9) أفراد بنسبة مئوية بلغت (18.4%)، أما المجموعة الرابعة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبدليل " غير موافق " والبالغ عددهم (2) أفراد بنسبة مئوية بلغت (4.1%).

وللتأكد من دلالة هذه الفروق في التكرارات والنسب تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية (K²) حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمتها عند درجة الحرية (df=3) قدرت ب (17.531) وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (α=0.01) ، وبالتالي هناك فرق دال إحصائيا بين المجموعات لصالح المجموعة الأكبر تكرارا (موافق بشدة).

مما يعني أن أغلبية أفراد العينة موافقون على أن محافظ الحسابات عليه أن يترك حرية التفاوض على الأتعاب بين المحافظ والشركة مع تحكيم غرفة التأديب تجسيدا لمبدأ الاستقلالية

الجدول رقم (24)

يوضح توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم 4

القرار الإحصائي	مستوى الدلالة	قيمة K ²	درجة الحرية	النسبة المئوية %	التكرار	بدائل الإجابة	الفقرة 4
							يجب ان يكون لمحافظ الحسابات اتجاه فكري وعقلي محايد ومستقل سواء مهنيا أو في الحياة الشخصية
دال إحصائيا عند $(\alpha=0.01)$	0.000	24.041	02	10.2%	5	محايد	
				24.5%	12	موافق	
				65.3%	32	موافق بشدة	
				100%	49	المجموع	

من خلال الجدول رقم (24) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (30) فردا، قد انقسمت إلى ثلاث مجموعات، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبدليل " موافق بشدة



الفصل الثاني الدراسة التطبيقية

" وقد بلغ عددهم (32) فردا بنسبة مئوية بلغت (65.2%)، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديلين " موافق " ، والبالغ عددهم (12) أفراد بنسبة مئوية بلغت (24.5%)، أما المجموعة الثالثة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " محايد " والبالغ عددهم (5) أفراد بنسبة مئوية بلغت (10.2%) .

وللتأكد من دلالة هذه الفروق في التكرارات والنسب تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية (K^2) حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمتها عند درجة الحرية ($df=2$) قدرت ب (24.041) وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$) ، وبالتالي هناك فرق دال إحصائيا بين المجموعات لصالح المجموعة الأكبر تكرارا (موافق بشدة) .

مما يعني أن أغلبية أفراد العينة موافقون بدرجة كبيرة على وجوب ان يكون لمحافظ الحسابات اتجاه فكري وعقلي محايد ومستقل سواء مهنيا أو في الحياة الشخصية.

الجدول رقم (25)

يوضح توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم 5

القرار الإحصائي	مستوى الدلالة	قيمة K^2	درجة الحرية	النسبة المئوية %	التكرار	بدائل الإجابة	الفقرة 5
							حفاظا على الاستقلالية لا ينبغي قبول هدايا من إدارات الشركات أثناء أداء مهام المراجعة.
دال إحصائيا عند ($\alpha=0.01$)	0.000	69.776	03	4.1%	2	غير موافق	
				2.0%	1	محايد	
				18.4%	9	موافق	
				75.5%	37	موافق بشدة	
				100%	49	المجموع	

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (49) فردا، قد انقسمت إلى أربع مجموعات، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق بشدة " وقد بلغ عددهم (37) فردا بنسبة مئوية بلغت (75.5%)، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديلين " موافق " ، والبالغ عددهم (9) أفراد بنسبة مئوية بلغت (18.4%)، أما المجموعة الثالثة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " غير موافق " والبالغ عددهم (2) أفراد بنسبة مئوية بلغت (4.1%)، أما المجموعة الرابعة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " محايد " والبالغ عددهم (1) أفراد بنسبة مئوية بلغت (2%) .

وللتأكد من دلالة هذه الفروق في التكرارات والنسب تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية (K^2) حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمتها عند درجة الحرية ($df=3$) قدرت ب (69.776) وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$) ، وبالتالي هناك فرق دال إحصائيا بين المجموعات لصالح المجموعة الأكثر تكرارا

مما يعني أن أغلبية أفراد العينة متفقون بدرجة كبيرة على أنه وحفاظا على الاستقلالية لا ينبغي قبول هدايا من إدارات الشركات أثناء أداء مهام المراجعة.

الجدول رقم (26)



يوضح توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم 6

القرار الإحصائي	مستوى الدلالة	قيمة K ²	درجة الحرية	النسبة المئوية %	التكرار	بدائل الإجابة	الفقرة 6
							يجب رفض أداء المهام بسبب عدم اكتمال المعلومات أو لقصر الوقت المخصص لذلك
دال إحصائيا عند (α=0.01)	0.000	69.776	03	2%	1	غير موافق	
				4.1%	2	محايد	
				18.4%	9	موافق	
				75.5%	37	موافق بشدة	
				100%	49	المجموع	

من خلال الجدول رقم (26) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (49) فردا، قد انقسمت إلى أربع مجموعات، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق بشدة " وقد بلغ عددهم (37) فردا بنسبة مئوية بلغت (75.5%)، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق " ، والبالغ عددهم (9) أفراد بنسبة مئوية بلغت (18.4%)، أما المجموعة الثالثة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " محايد " والبالغ عددهم (2) أفراد بنسبة مئوية بلغت (4.1%)، أما المجموعة الرابعة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " غير موافق " والبالغ عددهم (1) أفراد بنسبة مئوية بلغت (2%) .

وللتأكد من دلالة هذه الفروق في التكرارات والنسب تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية (K²) حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمتها عند درجة الحرية (df=3) قدرت ب (69.776) وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (α=0.01) ، وبالتالي هناك فرق دال إحصائيا بين المجموعات لصالح المجموعة الأكثر تكرارا موافق بشدة

مما يعني أن أفراد العينة متفقون بدرجة كبيرة على أنه وحفاظا على الاستقلالية يجب رفض أداء المهام بسبب عدم اكتمال المعلومات أو لقصر الوقت المخصص لذلك

الجدول رقم (27)

يوضح توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم 7

القرار الإحصائي	مستوى الدلالة	قيمة K ²	درجة الحرية	النسبة المئوية %	التكرار	بدائل الإجابة	الفقرة 7
							يمكن لمحافظة الحسابات تقديم خدمات إدارية واستشارية معا للشركة محل المراجعة
دال إحصائيا عند (α=0.01)	0.000	109.265	04	79.6%	39	غير موافق بشدة	
				2%	1	غير موافق	
				8.2%	4	محايد	
				6.1%	3	موافق	
				4.1%	2	موافق بشدة	
				100%	49	المجموع	

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (49) فردا، قد انقسمت إلى خمس مجموعات، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل " غير موافق " وقد بلغ

عدددهم (39) فردا بنسبة مئوية بلغت (79.6%)، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " محايد "، والبالغ عددهم (4) أفراد بنسبة مئوية بلغت (8.2%)، أما المجموعة الثالثة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق " والبالغ عددهم (3) أفراد بنسبة مئوية بلغت (6.1%)، أما المجموعة الرابعة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق بشدة " والبالغ عددهم (2) أفراد بنسبة مئوية بلغت (4.1%)، أما المجموعة الخامسة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " غير موافق " والبالغ عددهم (1) أفراد بنسبة مئوية بلغت (2%).

وللتأكد من دلالة هذه الفروق في التكرارات والنسب تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية (K^2) حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمتها عند درجة الحرية ($df=4$) قدرت ب (109.265) وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$) ، وبالتالي هناك فرق دال إحصائيا بين المجموعات ولصالح العين الأكبر تكرارا (غير موافق بشدة).

مما يعني أن أفراد العينة غير متفقين بدرجة كبيرة على إمكانية محافظ الحسابات تقديم خدمات إدارية واستشارية معا للشركة محل المراجعة

مما سبق نستنتج ان الفرضية الثانية التي تنص علي انه « يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha= 0.01$) لمبدأ استقلالية وموضوعية محافظ الحسابات علي جودة التقارير» قد تحققت

3.2 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الثالثة والتي نصها كما يلي:

الفرضية الثالثة: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha= 0.01$) لمبدأ الكفاءة المهنية والفنية لمحافظ الحسابات علي جودة التقارير

انطلاقا من نتائج استجابات الأفراد على هذا المحور أمكننا ترتيب مبادئ كفاءة محافظ الحسابات مهنيا وفنيا من حيث أكثرها تأثيرا على جودة التقرير، وجاءت النتائج كما يمثلها الجدول التالي:

جدول رقم (28)

المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية للفرضية الثالثة (الكفاءة المهنية والفنية)

رقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الرتبة
1	يجب ان يكون مستوى التأهيل المهني لأعضاء فريق المراجعة مرتفع	4.69	0.508	قوي جدا	3
2	عدم وجود دعاوى قضائية من قبل الآخرين ناتجة عن عملية المراجعة دليل أثبات كاف للحكم على درجة الكفاءة المهنية للمراجع.	4.24	0.990	قوي جدا	7
3	حيازة شهادة مهنية مثل شهادة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ACPA) أو الشهادة الأمريكية (AICPA) أو غيرهما من الشهادات المهنية لكي يكون التقرير ذو جودة عالية	4.41	0.788	قوي جدا	6
4	توجد علاقة طردية بين عدد المشاركات في عمليات المراجعة مع مكاتب مراجعة عالمية ومستوى الثقة والكفاءة في التقرير النهائي.	4.51	0.617	قوي جدا	5
5	ينبغي علي محافظ الحسابات ان يكون محترف وذو خبرة ومهارة عالية ومتنوعة بمجالات أخرى غير التي تتعلق بأمور المحاسبة والمراجعة مثل: (الذكاء، الحكم الشخصي، القيادة)	4.78	0.422	قوي جدا	1
6	لا يمكن الوثوق بتقرير محافظ الحسابات ما لم يكن ملما بمعايير المراجعة والمحاسبة المتعارف عليها.	4.67	0.591	قوي جدا	4
7	اتسام فريق عمل المراجعة بدستور آداب وسلوك المهنة ضروري لتحقيق الجودة في	4.71	0.540	قوي	2

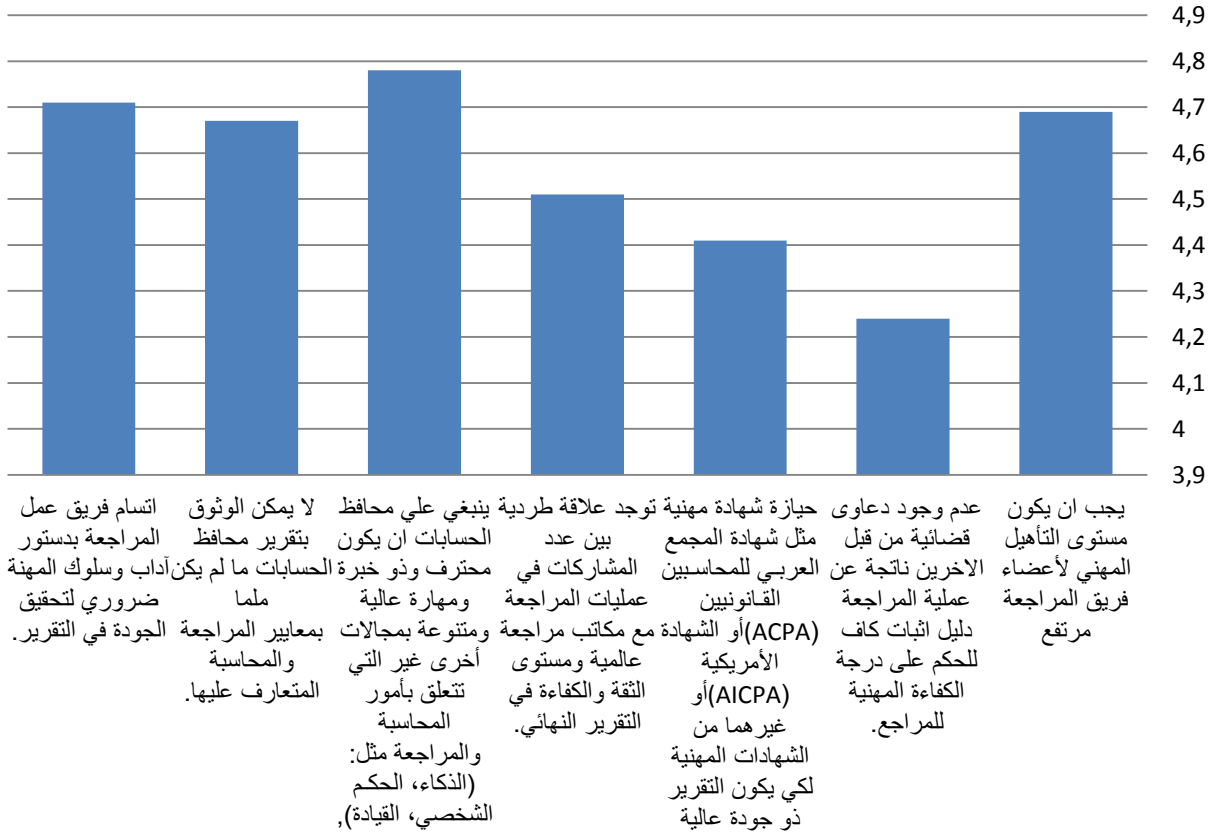


نلاحظ من الجدول أعلاه أنه ولتحقيق كفاءة محافظ الحسابات مهنيا وفنيا لا بد على محافظ الحسابات أن يتقيد بمجموعة من المبادئ حتى يكون تقريره ذو جودة، فحسب وجهة نظر أفراد العينة فإنه ينبغي علي محافظ الحسابات ان يكون محترف وذو خبرة ومهارة عالية ومتنوعة بمجالات أخرى غير التي تتعلق بأمر المحاسبة والمراجعة مثل: (الدكاء، الحكم الشخصي، القيادة) وقد عبر أفراد العينة عن هذا الرأي باتجاه قوي جدا يفسره متوسط حسابي قدر بـ (4.78)، يليه في المرتبة الثانية ضرورة اتسام فريق عمل المراجعة بدستور آداب وسلوك المهنة لتحقيق الجودة في التقرير بمتوسط حسابي قدر بـ (4.71)، ثم في المرتبة الثالثة وجوب ان يكون مستوى التأهيل المهني لأعضاء فريق المراجعة مرتفع بمتوسط حسابي قدر بـ (4.69)، تليها في المرتبة الرابعة ضرورة أن يكون محافظ الحسابات ملما بمعايير المراجعة والمحاسبة المتعارف عليها الحسابات حتى يتم الوثوق بتقريره، بمتوسط حسابي قدر بـ (4.67)، ثم في المرتبة الخامسة توجد علاقة طردية بين عدد المشاركات في عمليات المراجعة مع مكاتب مراجعة عالمية ومستوى الثقة والكفاءة في التقرير النهائي بمتوسط حسابي قدر بـ (4.51)، تليها في المرتبة السادسة التأكيد على ضرورة حيازة شهادة مهنية مثل شهادة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ACPA) أو الشهادة الأمريكية (AICPA) أو غيرهما من الشهادات المهنية لكي يكون التقرير ذو جودة عالية بمتوسط حسابي قدر بـ (4.41)، وأخيرا وفي المرتبة السابعة عدم وجود دعاوى قضائية من قبل الآخرين ناتجة عن عملية المراجعة دليل إثبات كاف للحكم على درجة الكفاءة المهنية للمراجع بمتوسط حسابي قدر بـ (4.24).

ويمكن تمثيل نتائج الجدول أعلاه بالرسم البياني التالي:



الشكل رقم (15):
متوسطات استجابات عينة الدراسة على الفرضية الثالثة
(الكفاءة المهنية والفنية)



وسنتطرق فيما يلي بشيء من التفصيل والتحليل إلى نتائج استجابات أفراد العينة فيما يخص كل عبارة على حدا:

الجدول رقم (29):
يوضح توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (1)

القرار الإحصائي	مستوى الدلالة	قيمة K ²	درجة الحرية	النسبة المئوية %	التكرار	بدائل الإجابة على السؤال رقم 1	الفقرة 1 يجب ان يكون مستوى التأهيل المهني لأعضاء فريق المراجعة مرتفع
						دال إحصائيا عند (α=0.01)		0.000	36.408	02	2%	1	محايد
				26.5%	13	موافق	
				71.4%	35	موافق بشدة	
				100%	49	المجموع	

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (49) فردا، قد انقسمت إلى ثلاث مجموعات، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق بشدة " وقد بلغ عددهم (35) فردا بنسبة مئوية بلغت (71.4%)، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق "، والبالغ عددهم (13) أفراد بنسبة مئوية بلغت (26.3%)، أما المجموعة الثالثة



الفصل الثاني الدراسة التطبيقية

فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " محايد " والبالغ عددهم (1) أفراد بنسبة مئوية بلغت (2%).

وللتأكد من دلالة هذه الفروق في التكرارات والنسب تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية (K^2) حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمتها عند درجة الحرية ($df=2$) قدرت ب (36.408) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$) ، وبالتالي هناك فرق دال إحصائياً بين المجموعات لصالح المجموعة الأكثر تكراراً "موافق بشدة".

مما يعني أن أفراد العينة موافقون بدرجة كبيرة على أنه يجب ان يكون مستوى التأهيل المهني لأعضاء فريق المراجعة مرتفع حتى تكون تقاريرهم ذات جودة .

الجدول رقم (30)

يوضح توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (2)

القرار الإحصائي	مستوى الدلالة	قيمة K^2	درجة الحرية	النسبة المئوية %	التكرار	بدائل الإجابة على السؤال رقم 2	الفقرة 2
دال إحصائياً عند ($\alpha=0.01$)	0.000	25.694	03	8.2%	4	غير موافق	عدم وجود دعاوى قضائية من قبل الآخرين ناتجة عن عملية المراجعة دليل أثبات كاف للحكم على درجة الكفاءة المهنية للمراجع.
				14.3%	7	محايد	
				22.4%	11	موافق	
				55.1%	27	موافق بشدة	
				100%	49	المجموع	

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (49) فرداً، قد انقسمت إلى أربع مجموعات، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق بشدة " وقد بلغ عددهم (27) فرداً بنسبة مئوية بلغت (55.1%)، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديلين " موافق " ، والبالغ عددهم (11) أفراد بنسبة مئوية بلغت (22.4%)، أما المجموعة الثالثة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " محايد " والبالغ عددهم (7) أفراد بنسبة مئوية بلغت (14.3%)، أما المجموعة الرابعة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " غير موافق " والبالغ عددهم (4) أفراد بنسبة مئوية بلغت (8.2%) .

وللتأكد من دلالة هذه الفروق في التكرارات والنسب تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية (K^2) حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمتها عند درجة الحرية ($df=3$) قدرت ب (25.694) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$) ، وبالتالي هناك فرق دال إحصائياً بين المجموعات لصالح المجموعة الأكثر تكراراً "موافق بشدة".

مما يعني أن أفراد العينة موافقون بدرجة كبيرة على أن عدم وجود دعاوى قضائية من قبل الآخرين ناتجة عن عملية المراجعة دليل إثبات كاف للحكم على درجة الكفاءة المهنية للمراجع.

الجدول رقم (31)

يوضح توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (3)

القرار الإحصائي	مستوى الدلالة	قيمة K^2	درجة الحرية	النسبة المئوية %	التكرار	بدائل الإجابة على السؤال رقم 3	الفقرة 3
							حيازة شهادة مهنية مثل



دال إحصائيا عند ($\alpha=0.01$)	0.000	35.163	03	4.1%	2	غير موافق	شهادة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ACPA) أو الشهادة الأمريكية (AICPA) أو غيرهما من الشهادات المهنية لكي يكون التقرير ذو جودة عالية
				6.1%	3	محايد	
				34.7%	17	موافق	
				55.1%	27	موافق بشدة	
				%100	49	المجموع	

من خلال الجدول رقم (4) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (49) فردا، قد انقسمت إلى أربع مجموعات، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق بشدة" وقد بلغ عددهم (27) فردا بنسبة مئوية بلغت (55.1%)، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق " ، والبالغ عددهم (17) أفراد بنسبة مئوية بلغت (34.7%)، أما المجموعة الثالثة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " محايد " والبالغ عددهم (3) أفراد بنسبة مئوية بلغت (6.1%)، أما المجموعة الرابعة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " غير موافق " والبالغ عددهم (2) أفراد بنسبة مئوية بلغت (4.1%) .

وللتأكد من دلالة هذه الفروق في التكرارات والنسب تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية (K^2) حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمتها عند درجة الحرية ($df=3$) قدرت ب (35.163) وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$) ، وبالتالي هناك فرق دال إحصائيا بين المجموعات لصالح المجموعة الأكثر تكرارا "موافق بشدة".

مما يعني أن أفراد العينة موافقون بدرجة كبيرة على أن محافظ الحسابات لابد أن يحوز شهادة مهنية مثل شهادة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ACPA) أو الشهادة الأمريكية (AICPA) أو غيرهما من الشهادات المهنية لكي يكون التقرير ذو جودة عالية

الجدول رقم (32)

يوضح توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (4)

القرار الإحصائي	مستوى الدلالة	قيمة K^2	درجة الحرية	النسبة المئوية %	التكرار	بدائل الإجابة على السؤال رقم 4	الفقرة 4
							توجد علاقة طردية بين عدد المشاركات في عمليات المراجعة مع مكاتب مراجعة عالمية ومستوى الثقة والكفاءة في التقرير النهائي.
دال إحصائيا عند ($\alpha=0.01$)	0.000	19.388	02	6.1%	3	محايد	
				36.7%	18	موافق	
				57.1%	28	موافق بشدة	
				%100	49	المجموع	

من خلال الجدول رقم (4) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (49) فردا، قد انقسمت إلى ثلاث مجموعات، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق بشدة" وقد بلغ عددهم (28) فردا بنسبة مئوية بلغت (57.1%)، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديلين " موافق " ، والبالغ عددهم (18) أفراد بنسبة مئوية بلغت (36.7%)، أما



الفصل الثاني الدراسة التطبيقية

المجموعة الثالثة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " محايد " والبالغ عددهم (3) أفراد بنسبة مئوية بلغت (6.1%) .

وللتأكد من دلالة هذه الفروق في التكرارات والنسب تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية (K^2) حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمتها عند درجة الحرية ($df=2$) قدرت ب (19.388) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$) ، وبالتالي هناك فرق دال إحصائياً بين المجموعات لصالح المجموعة الأكثر تكراراً "موافق بشدة" .

مما يعني أن أغلبية أفراد العينة موافقون بدرجة كبيرة على أنه توجد علاقة طردية بين عدد المشاركات في عمليات المراجعة مع مكاتب مراجعة عالمية ومستوى الثقة والكفاءة في التقرير النهائي.

الجدول رقم (33)

يوضح توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (5)

القرار الإحصائي	مستوى الدلالة	قيمة K^2	درجة الحرية	النسبة المئوية %	التكرار	بدائل الإجابة على السؤال رقم 5	الفقرة 5
							ينبغي علي محافظ الحسابات ان يكون محترف وذو خبرة ومهارة عالية ومتنوعة بمجالات أخرى غير التي تتعلق بأمور المحاسبة والمراجعة مثل: (الذكاء، الحكم الشخصي، القيادة)
دال إحصائياً عند ($\alpha=0.01$)	0.000	14.878	02	22.4%	11	موافق	
				77.6%	38	موافق بشدة	
				100%	49	المجموع	

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (49) فرداً، قد انقسمت إلى مجموعتين، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق بشدة" ، والبالغ عددهم (38) أفراد بنسبة مئوية بلغت (77.6%) ، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق " والبالغ عددهم (11) أفراد بنسبة مئوية بلغت (22.4%) .

وللتأكد من دلالة هذه الفروق في التكرارات والنسب تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية (K^2) حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمتها عند درجة الحرية ($df=1$) قدرت ب (14.878) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$) ، وبالتالي هناك فرق دال إحصائياً بين المجموعات لصالح المجموعة الأكثر تكراراً "موافق جداً" .

مما يعني أن أفراد العينة موافقون بدرجة كبيرة على أنه ينبغي علي محافظ الحسابات ان يكون محترف وذو خبرة ومهارة عالية ومتنوعة بمجالات أخرى غير التي تتعلق بأمور المحاسبة والمراجعة مثل: (الذكاء،

الحكم الشخصي القيادة) حتى يتسم تقريره بالجودة

الجدول رقم (34)

يوضح توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (6)

القرار الإحصائي	مستوى الدلالة	قيمة K^2	درجة الحرية	النسبة المئوية %	التكرار	بدائل الإجابة على السؤال رقم 6	الفقرة 6
							لا يمكن الوثوق بتقرير محافظ الحسابات ما لم يكن ملماً بمعايير المراجعة والمحاسبة
دال إحصائياً عند ($\alpha=0.01$)	0.000	37.020	02	6.1%	3	محايد	
				20.4%	10	موافق	
				73.5%	36	موافق بشدة	



الفصل الثاني..... الدراسة التطبيقية

				49	المجموع	المتعارف عليها.
--	--	--	--	----	---------	-----------------

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (49) فرداً، قد انقسمت إلى ثلاث مجموعات، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق بشدة " وقد بلغ عددهم (36) فرداً بنسبة مئوية بلغت (73.5%)، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديلين " موافق "، والبالغ عددهم (10) أفراد بنسبة مئوية بلغت (20.4%)، أما المجموعة الثالثة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " محايد " والبالغ عددهم (3) أفراد بنسبة مئوية بلغت (6.1%).

نلاحظ أيضاً من الجدول أعلاه أن قيمة (K^2) عند درجة الحرية ($df=2$) قدرت ب (37.020) وهي قيمة دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$)، وبالتالي هناك فرق دال إحصائياً بين المجموعات لصالح المجموعة الأكثر تكراراً " موافق بشدة ".

مما يعني أن أغلبية أفراد العينة موافقون بدرجة كبيرة على أنه لا يمكن الوثوق بتقرير محافظ الحسابات ما لم يكن ملماً بمعايير المراجعة والمحاسبة المتعارف عليها.

الجدول رقم (35)

يوضح توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (7)

القرار الإحصائي	مستوى الدلالة	قيمة K^2	درجة الحرية	النسبة المئوية %	التكرار	بدائل الإجابة على السؤال رقم 7	الفقرة 7
دال إحصائياً عند ($\alpha=0.01$)	0.000	41.184	02	4.1%	2	محايد	اتسام فريق عمل المراجعة بدستور آداب وسلوك المهنة ضروري لتحقيق الجودة في التقرير.
				20.4%	10	موافق	
				75.5%	37	موافق بشدة	
				100%	49	المجموع	

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (49) فرداً، قد انقسمت إلى ثلاث مجموعات، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق بشدة " وقد بلغ عددهم (37) فرداً بنسبة مئوية بلغت (75.5%)، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديلين " موافق "، والبالغ عددهم (10) أفراد بنسبة مئوية بلغت (20.4%)، أما المجموعة الثالثة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " محايد " والبالغ عددهم (2) أفراد بنسبة مئوية بلغت (4.1%).

نلاحظ أيضاً من الجدول أعلاه أن قيمة (K^2) عند درجة الحرية ($df=2$) قدرت ب (41.184) وهي قيمة دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$)، وبالتالي هناك فرق دال إحصائياً بين المجموعات لصالح المجموعة الأكثر تكراراً " موافق بشدة ".

مما يعني أن أغلبية أفراد العينة موافقون بدرجة كبيرة على أن اتسام فريق عمل المراجعة بدستور آداب وسلوك المهنة ضروري لتحقيق الجودة في التقرير.

مما سبق نستنتج ان الفرضية الثالثة التي تنص علي انه « يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.01$) لمبدأ الكفاءة المهنية والفنية لمحافظ الحسابات علي جودة التقارير» قد تحققت



4.2 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الرابعة

ونصها كما يلي:

الفرضية الرابعة: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha = 0.01$) لاحترام محافظ الحسابات لمبدأ السر المهني علي جودة التقارير

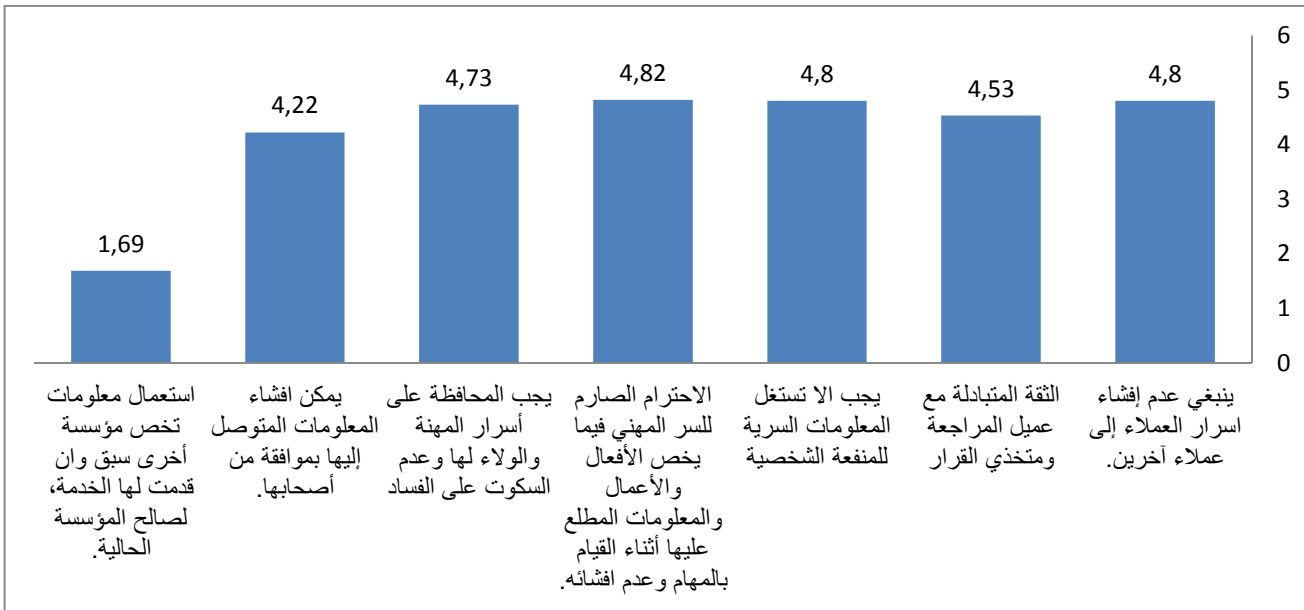
انطلاقاً من نتائج استجابات الأفراد على هذا المحور أمكننا ترتيب العوامل المرتبطة باحترام محافظ الحسابات للسر المهني من حيث أكثرها تأثيراً على جودة التقرير، وجاءت النتائج كما يمثلها الجدول التالي:

جدول رقم (36)

المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية للفرضية الرابعة (السر المهني)

الرتبة	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	رقم
3	قوي جدا	0.456	4.79	ينبغي عدم إفشاء أسرار العملاء إلى عملاء آخرين.	1
5	قوي جدا	0.649	4.53	الثقة المتبادلة مع عميل المراجعة ومتخذي القرار	2
2	قوي جدا	0.407	4.80	يجب الا تستغل المعلومات السرية للمنفعة الشخصية	3
1	قوي جدا	0.391	4.82	الاحترام الصارم للسر المهني فيما يخص الأفعال والأعمال والمعلومات المطع عليها أثناء القيام بالمهام وعدم إفشائه.	4
4	قوي جدا	0.531	4.73	يجب المحافظة على أسرار المهنة والولاء لها وعدم السكوت على الفساد	5
6	قوي جدا	0.872	4.22	يمكن إفشاء المعلومات المتوصل إليها بموافقة من أصحابها.	6
7	منخفض جدا	1.294	1.69	استعمال معلومات تخص مؤسسة أخرى سبق وان قدمت لها الخدمة، لصالح المؤسسة الحالية.	7

نلاحظ من الجدول أعلاه أنه لا بد على محافظ الحسابات أن يتقيد بمجموعة من المبادئ حتى يكون تقريره ذا جودة، فحسب وجهة نظر أفراد العينة فإنه ينبغي الاحترام الصارم للسر المهني فيما يخص الأفعال والأعمال والمعلومات المطع عليها أثناء القيام بالمهام وعدم إفشائه، وقد عبّر أفراد العينة عن هذا باتجاه موافقة إيجابي قوي يفسره بمتوسط حسابي قدر ب (4.82)، يليه في **المرتبة الثانية** أكد هؤلاء على وجوب الا تستغل المعلومات السرية للمنفعة الشخصية بمتوسط حسابي قدر ب (4.80)، ثم في **المرتبة الثالثة** صرح محافظو الحسابات على ضرورة عدم إفشاء اسرار العملاء إلى عملاء آخرين بمتوسط حسابي قدر ب (4.79)، تليها في **المرتبة الرابعة** يجب المحافظة على أسرار المهنة والولاء لها وعدم السكوت على الفساد بمتوسط حسابي قدر ب (4.73)، ثم في **المرتبة الخامسة** أكد أفراد العينة على أهمية الثقة المتبادلة مع عميل المراجعة ومتخذي القرار بمتوسط حسابي قدر ب (4.53)، ثم في **المرتبة السادسة** عبر أفراد العينة على أنه يمكن افشاء المعلومات المتوصل إليها بموافقة من أصحابها بمتوسط حسابي قدر ب (4.22)، ثم في **المرتبة السابعة** صرح محافظو الحسابات على استعمال معلومات تخص مؤسسة أخرى سبق وان قدمت لها الخدمة، لصالح المؤسسة الحالية. بمتوسط حسابي قدر ب (1.69) ويمكن تمثيل نتائج الجدول أعلاه بالرسم البياني التالي:



وستنظر فيما يلي بشيء من التفصيل والتحليل إلى نتائج استجابات أفراد العينة فيما يخص كل عبارة على حدة

الجدول رقم (37)

يوضح توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم 1

القرار الإحصائي	مستوى الدلالة	قيمة K ²	درجة الحرية	النسبة المئوية %	التكرار	بدائل الإجابة على السؤال رقم 1	الفقرة 1
دال إحصائياً عند (α=0.01)	0.000	52.939	02	2%	1	محايد	ينبغي عدم إفشاء أسرار العملاء إلى عملاء آخرين.
				16.3%	8	موافق	
				81.6%	40	موافق بشدة	
				100%	49	المجموع	

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (49) فرداً، قد انقسمت إلى ثلاث مجموعات، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق بشدة " وقد بلغ عددهم (40) فرداً بنسبة مئوية بلغت (81.6%)، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديلين " موافق " ، والبالغ عددهم (8) أفراد بنسبة مئوية بلغت (16.3%)، أما المجموعة الثالثة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " محايد " والبالغ عددهم (1) أفراد بنسبة مئوية بلغت (2%).

وللتأكد من دلالة هذه الفروق في التكرارات والنسب تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية (K²) حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمتها عند درجة الحرية (df=2) قدرت ب (52.939) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ألفا (α=0.01) ، وبالتالي هناك فرق دال إحصائياً بين المجموعات لصالح المجموعة الأكثر تكراراً " موافق بشدة " .

مما يعني أن أفراد العينة موافقون بدرجة كبيرة على أنه ينبغي عدم إفشاء أسرار العملاء

إلى عملاء آخرين.



الجدول رقم (38)
يوضح توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (2)

القرار الإحصائي	مستوى الدلالة	قيمة K ²	درجة الحرية	النسبة المئوية %	التكرار	بدائل الإجابة على السؤال رقم 2	الفقرة 2
							الثقة المتبادلة مع عميل المراجعة ومتخذي القرار
دال إحصائياً عند ($\alpha=0.01$)	0.000	20.857	02	8.2%	4	محايد	
				30.6%	15	موافق	
				61.2%	30	موافق بشدة	
				100%	49	المجموع	

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (30) فرداً، قد انقسمت إلى ثلاث مجموعات، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق بشدة " وقد بلغ عددهم (30) فرداً بنسبة مئوية بلغت (61.2%)، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق " ، والبالغ عددهم (15) أفراد بنسبة مئوية بلغت (30.6%)، أما المجموعة الثالثة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " محايد " والبالغ عددهم (4) أفراد بنسبة مئوية بلغت (8.2%) .

وللتأكد من دلالة هذه الفروق في التكرارات والنسب تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية (K²) حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمتها عند درجة الحرية (df=2) قدرت ب (20.857) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$) ، وبالتالي هناك فرق دال إحصائياً بين المجموعات لصالح المجموعة الأكثر تكراراً "موافق بشدة".

مما يعني أن أفراد العينة موافقون بدرجة كبيرة على ضرورة وجود الثقة المتبادلة مع عميل المراجعة ومتخذي القرار

الجدول رقم (39)
يوضح توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (3)

القرار الإحصائي	مستوى الدلالة	قيمة K ²	درجة الحرية	النسبة المئوية %	التكرار	بدائل الإجابة على السؤال رقم 3	الفقرة 3
							يجب ألا تستغل المعلومات السرية للمنفعة الشخصية
دال إحصائياً عند ($\alpha=0.01$)	0.000	17.163	01	20.4%	10	موافق	
				79.6%	39	موافق بشدة	
				100%	49	المجموع	

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (49) فرداً، قد انقسمت إلى مجموعتين ، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق بشدة " وقد بلغ عددهم (39) فرداً بنسبة مئوية بلغت (79.6%)، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديلين " موافق " ، والبالغ عددهم (10) أفراد بنسبة مئوية بلغت (20.4%) .

وللتأكد من دلالة هذه الفروق في التكرارات والنسب تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية (K²) حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمتها عند درجة الحرية (df=1) قدرت ب (17.163) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$) ، وبالتالي هناك فرق دال إحصائياً بين المجموعات لصالح المجموعة الأكثر تكراراً "موافق بشدة".



الفصل الثاني الدراسة التطبيقية

مما يعني أن أفراد العينة موافقون بدرجة كبيرة على أن يجب الاستغناء عن المعلومات السرية للمنفعة الشخصية
الجدول رقم (40)

يوضح توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (4)

القرار الإحصائي	مستوى الدلالة	قيمة K ²	درجة الحرية	النسبة المئوية %	التكرار	بدائل الإجابة على السؤال رقم 4	الفقرة 4
							الاحترام الصارم للسر المهني فيما يخص الأفعال والأعمال والمعلومات المطع عليها أثناء القيام بالمهام وعدم إفشائه.
دال إحصائياً عند (α=0.01)	0.000	19.612	01	18.4%	9	موافق	
				81.6%	40	موافق بشدة	
				100%	49	المجموع	

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (49) فرداً، قد انقسمت إلى مجموعتين، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق بشدة" وقد بلغ عددهم (40) فرداً بنسبة مئوية بلغت (81.6%)، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديلين " موافق " ، والبالغ عددهم (9) أفراد بنسبة مئوية بلغت (18.4%). وللتأكد من دلالة هذه الفروق في التكرارات والنسب تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية (K²) حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمتها عند درجة الحرية (df=1) قدرت ب (19.612) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ألفا (α=0.01) ، وبالتالي هناك فرق دال إحصائياً بين المجموعات لصالح المجموعة الأكثر تكراراً "موافق بشدة".

مما يعني أن أفراد العينة موافقون بدرجة كبيرة على أن لابد من الاحترام الصارم للسر المهني فيما يخص الأفعال والأعمال والمعلومات المطع عليها أثناء القيام بالمهام وعدم إفشائه.

الجدول رقم (41)

يوضح توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (5)

القرار الإحصائي	مستوى الدلالة	قيمة K ²	درجة الحرية	النسبة المئوية %	التكرار	بدائل الإجابة	الفقرة 5
							يجب المحافظة على أسرار المهنة والولاء لها وعدم السكوت على الفساد
دال إحصائياً عند (α=0.01)	0.000	44.612	02	4.1%	2	محايد	
				18.4%	9	موافق	
				77.6%	38	موافق بشدة	
				100%	49	المجموع	

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (49) فرداً، قد انقسمت إلى ثلاث مجموعات، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق بشدة" وقد بلغ عددهم (38) فرداً بنسبة مئوية بلغت (77.6%)، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق " ، والبالغ عددهم (9) أفراد بنسبة مئوية بلغت (18.4%)، أما المجموعة الثالثة



الفصل الثاني الدراسة التطبيقية

فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " محايد " والبالغ عددهم (2) أفراد بنسبة مئوية بلغت (4.1%) .

وللتأكد من دلالة هذه الفروق في التكرارات والنسب تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية (K^2) حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمتها عند درجة الحرية ($df=2$) قدرت ب (44.612) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$) ، وبالتالي هناك فرق دال إحصائياً بين المجموعات لصالح المجموعة الأكثر تكراراً "موافق بشدة" .

مما يعني أن أفراد العينة موافقون بدرجة كبيرة على ضرورة المحافظة على أسرار المهنة والولاء لها وعدم السكوت على الفساد

الجدول رقم (42)

يوضح توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (6)

القرار الإحصائي	مستوى الدلالة	قيمة K^2	درجة الحرية	النسبة المئوية %	التكرار	بدائل الإجابة على السؤال رقم 6	الفقرة 6
دال إحصائياً عند ($\alpha=0.01$)	0.000	43.755	04	2%	1	غير موافق بشدة	يمكن إنشاء المعلومات المتوصل إليها بموافقة من أصحابها.
				2%	1	غير موافق	
				10.2%	5	محايد	
				42.9%	21	موافق	
				42.9%	21	موافق بشدة	
				100%	49	المجموع	

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (49) فرداً، قد انقسمت إلى خمس مجموعات، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق بشدة " وقد بلغ عددهم (21) فرداً بنسبة مئوية بلغت (42.9%)، وهي النسبة ذاتها لاستجابات الأفراد على السؤال بالبديل " موافق " ، أما المجموعة الثالثة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " محايد " والبالغ عددهم (5) أفراد بنسبة مئوية بلغت (10.2%)، أما المجموعة الرابعة والخامسة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديلين " غير موافق " و " غير موافق بشدة " والبالغ عددهم (1) أفراد بنسبة مئوية بلغت (2%) لكل مجموعة .

وللتأكد من دلالة هذه الفروق في التكرارات والنسب تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية (K^2) حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمتها عند درجة الحرية ($df=4$) قدرت ب (43.755) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$) ، وبالتالي هناك فرق دال إحصائياً بين المجموعات ولصالح العين الأكبر تكراراً (موافق بشدة).

مما يعني أن أفراد العينة متفقين بدرجة كبيرة على إمكانية إنشاء المعلومات المتوصل إليها بموافقة من أصحابها

الجدول رقم (43)

يوضح توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (7)

القرار الإحصائي	مستوى الدلالة	قيمة K ²	درجة الحرية	النسبة المئوية %	التكرار	بدائل الإجابة على السؤال رقم 7	الفقرة 7
							استعمال معلومات تخص مؤسسة أخرى سبق وان قدمت لها الخدمة، لصالح المؤسسة الحالية.
دال إحصائياً عند ($\alpha=0.01$)	0.000	88.245	04	73.5%	36	غير موافق بشدة	
				4.1%	2	غير موافق	
				10.2%	5	محايد	
				4.1%	2	موافق	
				8.2%	4	موافق بشدة	
				% 100	49	المجموع	

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (49) فرداً، قد انقسمت إلى خمس مجموعات، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل " غير موافق بشدة " وقد بلغ عددهم (36) فرداً بنسبة مئوية بلغت (73.5%)، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " محايد " والبالغ عددهم (5) أفراد بنسبة مئوية بلغت (10.2%)، أما المجموعة الثالثة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق بشدة " والبالغ عددهم (4) أفراد بنسبة مئوية بلغت (8.2%)، أما المجموعة الرابعة والخامسة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديلين " غير موافق " و

" موافق " والبالغ عددهم (2) أفراد بنسبة مئوية بلغت (4.1%) لكل مجموعة .

وللتأكد من دلالة هذه الفروق في التكرارات والنسب تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية (K²) حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمتها عند درجة الحرية (df=4) قدرت ب (88.245) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$) ، وبالتالي هناك فرق دال إحصائياً بين المجموعات ولصالح العين الأكبر تكراراً (غير موافق بشدة).

مما يعني أن أفراد العينة معارضون بدرجة كبيرة استعمال معلومات تخص مؤسسة أخرى سبق وان قدمت لها الخدمة، لصالح المؤسسة الحالية.

مما سبق نستنتج ان الفرضية الرابعة التي تنص علي انه « يوجد تأثير ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.01$) لاحترام محافظ الحسابات لمبدأ السر المهني علي جودة التقارير» قد تحققت

5.2 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الخامسة

نص الفرضية الخامسة: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha = 0.01$) لمبدأ احترام محافظ

الحسابات لقواعد المهنة علي جودة التقرير

انطلاقاً من نتائج استجابات الأفراد على هذا المحور أمكننا ترتيب العوامل المرتبطة باحترام قواعد المهنة من حيث أكثرها تأثيراً على جودة التقرير، وجاءت النتائج كما يمثلها الجدول التالي:



جدول رقم (44)

المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية للفرضية الخامسة (احترام قواعد المهنة)

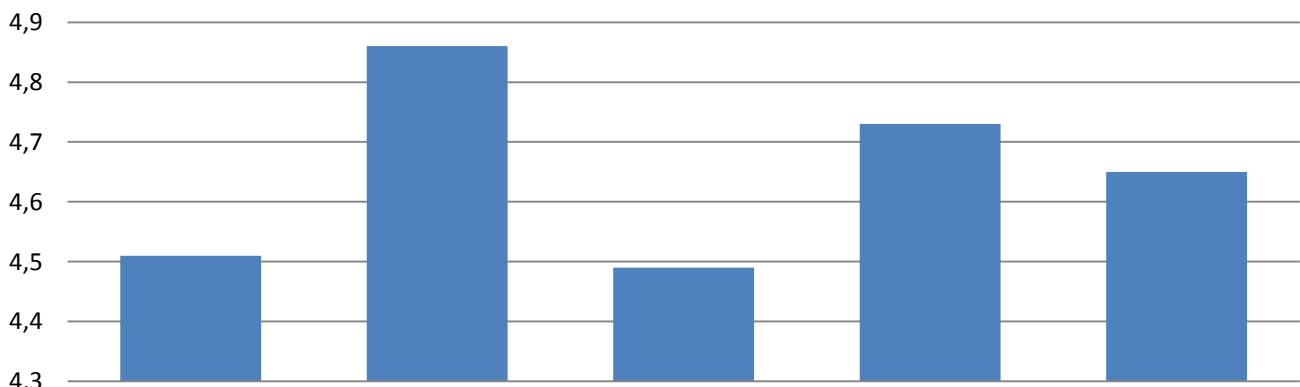
رقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الرتبة
1	ينبغي علي محافظ الحسابات عدم ابداء إشارات مسيئة أو مقارنات غير مؤكدة مع أعمال الآخرين حتى ولو أساءوا اليه	4.51	0.617	قوي جدا	4
2	يجب الاهتمام بسمعة المهنة	4.86	0.354	قوي جدا	1
3	يجب المحافظة على حسن المظهر من الهندام الانيق ولو بتكلف	4.49	0.794	قوي جدا	5
4	ينبغي التصرف بطريقة محترمة تجاه الزملاء واصحاب المصلحة	4.73	0.446	قوي جدا	2
5	عدم ممارسة أي نشاط إلا في إطار القوانين الأساسية	4.65	0.597	قوي جدا	3

نلاحظ من الجدول أعلاه أنه لا بد على محافظ الحسابات أن يتقيد بقواعد المهنة حتى يكون تقريره ذا جودة، فحسب وجهة نظر أفراد العينة فإنه يجب الاهتمام بسمعة المهنة وقد عبر أفراد العينة عن هذا الرأي باتجاه قوي يفسره متوسط حسابي قدر بـ (4.86)، يليه في المرتبة الثانية ضرورة التصرف بطريقة محترمة تجاه الزملاء وأصحاب المصلحة، بمتوسط حسابي قدر بـ (4.73)، ثم في المرتبة الثالثة على محافظ الحسابات تجنب ممارسة أي نشاط إلا في إطار القوانين الأساسية، بمتوسط حسابي قدر بـ (4.65)، تليها في المرتبة الرابعة ضرورة أن لا يقوم محافظ الحسابات بإبداء إشارات مسيئة أو مقارنات غير مؤكدة مع أعمال الآخرين حتى ولو أساءوا اليه، بمتوسط حسابي قدر بـ (4.51)، ثم في المرتبة الخامسة ضرورة المحافظة على حسن المظهر من الهندام الانيق ولو بتكلف، بمتوسط حسابي قدر بـ (4.49).

ويمكن تمثيل نتائج الجدول أعلاه بالرسم البياني التالي

الشكل رقم (17):

متوسطات استجابات عينة الدراسة على (احترام قواعد المهنة)



عدم ممارسة أي نشاط إلا في إطار القوانين الأساسية

ينبغي التصرف بطريقة محترمة تجاه الزملاء واصحاب المصلحة

يجب المحافظة على حسن المظهر من الهندام الانيق ولو بتكلف

يجب الاهتمام بسمعة المهنة

ينبغي علي محافظ الحسابات عدم ابداء إشارات مسيئة أو مقارنات غير مؤكدة مع أعمال الآخرين حتى ولو أساءوا اليه



الفصل الثاني..... الدراسة التطبيقية

وستتطرق فيما يلي بشيء من التفصيل والتحليل إلى نتائج استجابات أفراد العينة فيما يخص كل عبارة على حدا:

الجدول رقم (45)

يوضح استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (1)

القرار الإحصائي	مستوى الدلالة	قيمة K ²	درجة الحرية	النسبة المئوية %	التكرار	بدائل الإجابة على السؤال رقم 1	الفقرة 1
							ينبغي علي محافظ الحسابات عدم إبداء إشارات مسيئة او مقارنات غير مؤكدة مع أعمال الاخرين حتى ولو أساءوا اليه
دال إحصائيا عند ($\alpha=0.01$)	0.000	19.388	02	6.1%	3	محايد	
				36.7%	18	موافق	
				57.1%	28	موافق بشدة	
				100%	49	المجموع	

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (49) فردا، قد انقسمت إلى ثلاث مجموعات، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق بشدة "، وقد بلغ عددهم (28) فردا بنسبة مئوية بلغت (57.1%)، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق "، والبالغ عددهم (18) فردا بنسبة مئوية بلغت (36.7%)، أما المجموعة الثالثة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل "محايد"، والبالغ عددهم (2) أفراد بنسبة مئوية بلغت (6.1%).

و نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة (K²) عند درجة الحرية (df=2) قدرت ب (19.388) وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$)، وبالتالي فإن هناك فرق دال إحصائيا بين المجموعات ولصالح المجموعة الأعلى تكرارا (موافق بشدة).

مما يعني أن أغلبية أفراد العينة موافقون بدرجة كبيرة على أنه ينبغي علي محافظ الحسابات عدم ابداء اشارات مسيئة او مقارنات غير مؤكدة مع اعمال الاخرين حتى ولو أساءوا اليه

الجدول رقم (46)

يوضح توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (2)

القرار الإحصائي	مستوى الدلالة	قيمة K ²	درجة الحرية	النسبة المئوية %	التكرار	بدائل الإجابة على السؤال رقم 2	الفقرة 2
							يجب الاهتمام بسمعة المهنة
دال إحصائيا عند ($\alpha=0.01$)	0.000	25.000	01	14.3%	7	موافق	
				85.7%	42	موافق بشدة	
				100%	49	المجموع	

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (49) فردا، قد انقسمت إلى مجموعتين، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق بشدة "، وقد بلغ عددهم (42) فردا بنسبة مئوية بلغت (85.7%)، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق "، والبالغ عددهم (7) أفراد بنسبة مئوية بلغت (14.3%).



الفصل الثاني الدراسة التطبيقية

و نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة (K^2) عند درجة الحرية ($df=2$) قدرت ب (25.000) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$) ، وبالتالي فإن هناك فرق دال إحصائياً بين المجموعات ولصالح المجموعة الأعلى تكرارا (موافق بشدة).

مما يعني أن أغلبية أفراد العينة يؤكدون بشدة على ضرورة الاهتمام بسمعة المهنة.

الجدول رقم (47)

يوضح توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (3)

القرار الإحصائي	مستوى الدلالة	قيمة K^2	درجة الحرية	النسبة المئوية %	التكرار	بدائل الإجابة على السؤال رقم 3	الفقرة 3
دال إحصائياً عند ($\alpha=0.01$)	0.000	43.653	03	2%	1	بشدة موافق غير	يجب المحافظة على حسن المظهر من الهندام الانيق ولو بتكلف
				6.1%	3	محايد	
				30.6%	15	موافق	
				61.2%	30	بشدة موافق	
				100%	49	المجموع	

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (49) فرداً، قد انقسمت إلى أربع مجموعات، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق بشدة " ، وقد بلغ عددهم (30) فرداً بنسبة مئوية بلغت (61.2%) ، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق " ، والبالغ عددهم (15) فرداً بنسبة مئوية بلغت (30.6%) ، أما المجموعة الثالثة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " محايد " والبالغ عددهم (3) أفراد بنسبة مئوية بلغت (6.1%) ، أما المجموعة الثالثة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " غير موافق " والبالغ عددهم (1) أفراد بنسبة مئوية بلغت (2%).

و نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة (K^2) عند درجة الحرية ($df=3$) قدرت ب (43.653) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$) ، وبالتالي فإن هناك فرق دال إحصائياً بين المجموعات ولصالح المجموعة الأعلى تكرارا (موافق بشدة).

مما يعني أن أغلبية أفراد العينة موافقون بدرجة كبيرة على وجوب المحافظة على حسن المظهر من الهندام الانيق ولو بتكلف.

الجدول رقم (48)

يوضح توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (4)

القرار الإحصائي	مستوى الدلالة	قيمة K^2	درجة الحرية	النسبة المئوية %	التكرار	بدائل الإجابة على السؤال رقم 4	الفقرة 4
دال إحصائياً عند ($\alpha=0.01$)	0.001	10.796	01	26.5%	13	موافق	ينبغي التصرف بطريقة محترمة تجاه الزملاء وأصحاب المصلحة
				73.5%	36	موافق بشدة	
				100%	49	المجموع	

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (49) فرداً، قد انقسمت إلى مجموعتين، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق بشدة " ، وقد بلغ عددهم (36) فرداً بنسبة مئوية بلغت (73.5%) ، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق " ، والبالغ عددهم (13) أفراد بنسبة مئوية بلغت (26.5%).



الفصل الثاني..... الدراسة التطبيقية

و نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة (K^2) عند درجة الحرية ($df=1$) قدرت ب (10.796) وهي قيمة دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$) ، وبالتالي فإن هناك فرق دال إحصائياً بين المجموعات ولصالح المجموعة الأعلى تكرارا (موافق بشدة).

مما يعني أن أغلبية أفراد العينة يؤكدون بشدة على ضرورة التصرف بطريقة محترمة تجاه الزملاء وأصحاب المصلحة

الجدول رقم (49)

يوضح توزيع استجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال رقم (5)

القرار الإحصائي	مستوى الدلالة	قيمة K^2	درجة الحرية	النسبة المئوية %	التكرار	بدائل الإجابة على السؤال رقم 5	الفقرة 5
							عدم ممارسة أي نشاط إلا في إطار القوانين الأساسية
دال إحصائياً عند ($\alpha=0.01$)	0.000	33.959	02	6.1%	3	محايد	
				22.4%	11	موافق	
				71.4%	35	موافق بشدة	
				100%	49	المجموع	

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (49) فرداً، قد انقسمت إلى ثلاث مجموعات، تمثلت المجموعة الأولى في الأفراد الذين تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق بشدة "، وقد بلغ عددهم (35) فرداً بنسبة مئوية بلغت (71.4%)، أما المجموعة الثانية فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل " موافق "، والبالغ عددهم (11) فرداً بنسبة مئوية بلغت (22.4%)، أما المجموعة الثالثة فتمثلت في الأفراد الذين كانت إجاباتهم على السؤال بالبديل "محايد"، والبالغ عددهم (3) أفراد بنسبة مئوية بلغت (6.1%).

و نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة (K^2) عند درجة الحرية ($df=2$) قدرت ب (33.959) وهي قيمة دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$) ، وبالتالي فإن هناك فرق دال إحصائياً بين المجموعات ولصالح المجموعة الأعلى تكرارا (موافق بشدة).

مما يعني أن أغلبية أفراد العينة موافقون بدرجة كبيرة على أنه ينبغي عدم ممارسة أي نشاط إلا في إطار القوانين الأساسية

مما سبق نستنتج ان الفرضية الخامسة التي تنص علي انه « يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha= 0.01$) لمبدأ احترام محافظ الحسابات لقواعد المهنة علي جودة التقارير» قد تحققت

6.2 نتائج الإحصاء الوصفي للمتغير التابع (جودة التقارير):

1.6.2 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وكذا التوزيع التكراري، مستوى الموافقة والنسب

المئوية لبدائل كل فقرة لفقرات المتغير التابع (جودة التقارير):



الفصل الثاني الدراسة التطبيقية

انطلاقاً من نتائج استجابات الأفراد على هذا المحور أمكننا ترتيب المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محاسبي الحسابات من حيث أكثرها تأثيراً على جودة التقرير، وكانت النتائج كما يمثلها الجدول التالي:

الجدول رقم (50)

النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى الموافقة لكل فقرة من الجزء الثاني من القسم الثاني للاستبانة (فقرات المتغير التابع: جودة التقارير)

البيان	الفقرة	النسبة	بدائل الإجابات على الأسئلة المتعلقة بالمتغير التابع (جودة التقارير)					المتوسط الحسابي Moyenne	الانحراف المعياري Standard Deviation	مستوى الموافقة (الاتجاه)	ترتيب
			موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة				
1	تتأثر مرونة الثقة في تقرير محافظ الحسابات حسب التزامه بالمبادئ الأخلاقية العامة للمهنة.	(ت) (%)	34	13	1	1	0	4.63	0.636	قوي جدا	5
2	ان الالتزام بالمبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات يعني انتفاء وجود أي خطأ قد يؤثر على جودة التقرير.	(ت) (%)	28	13	6	2	0	4.37	0.859	قوي جدا	7
3	تسهم المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات في تقديم تقارير ذات مصداقية عالية تفي بمتطلبات العميل والمجتمع.	(ت) (%)	34	15	0	0	0	4.69	0.466	قوي جدا	3
4	تسهم المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات في تقديم تقارير تتصف بالشمولية والفاعلية.	(ت) (%)	36	10	2	1	0	4.65	0.663	قوي جدا	4
5	تلعب المبادئ الأخلاقية العامة للمهنة دور الحكم الفصل في مدى كفاءة تقارير محافظ الحسابات.	(ت) (%)	36	12	1	0	0	4.71	0.500	قوي جدا	1
6	يسهم انخفاض عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد محافظي الحسابات في تحقيق جودة التقرير.	(ت) (%)	34	9	3	2	1	4.49	0.938	قوي جدا	6
7	فعالية تقرير محافظ الحسابات مرهون بالالتزام بالمبادئ الأخلاقية وآداب المهنة.	(ت) (%)	39	8	1	0	1	4.71	0.707	قوي جدا	2
المجموع											
--	قوي جدا						4.607	0.681			--

من الجدول أعلاه أمكننا ترتيب العبارات بحسب قوة اتجاه استجابة أفراد العينة (مستوى الموافقة)، وقد كان في المرتبة الأولى العبارة رقم 5 بمتوسط حسابي قدر ب (4.71)، والتي تؤكد على أن المبادئ الأخلاقية العامة للمهنة تلعب دور الحكم الفصل في مدى كفاءة تقارير محافظ الحسابات، يليه في المرتبة الثانية العبارة رقم 7 والتي تؤكد على أن فعالية تقرير محافظ الحسابات مرهون بالالتزام بالمبادئ الأخلاقية وآداب المهنة بمتوسط حسابي قدر ب (4.71)، ثم في المرتبة الثالثة أكد أفراد العينة في العبارة رقم 3 أن المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ



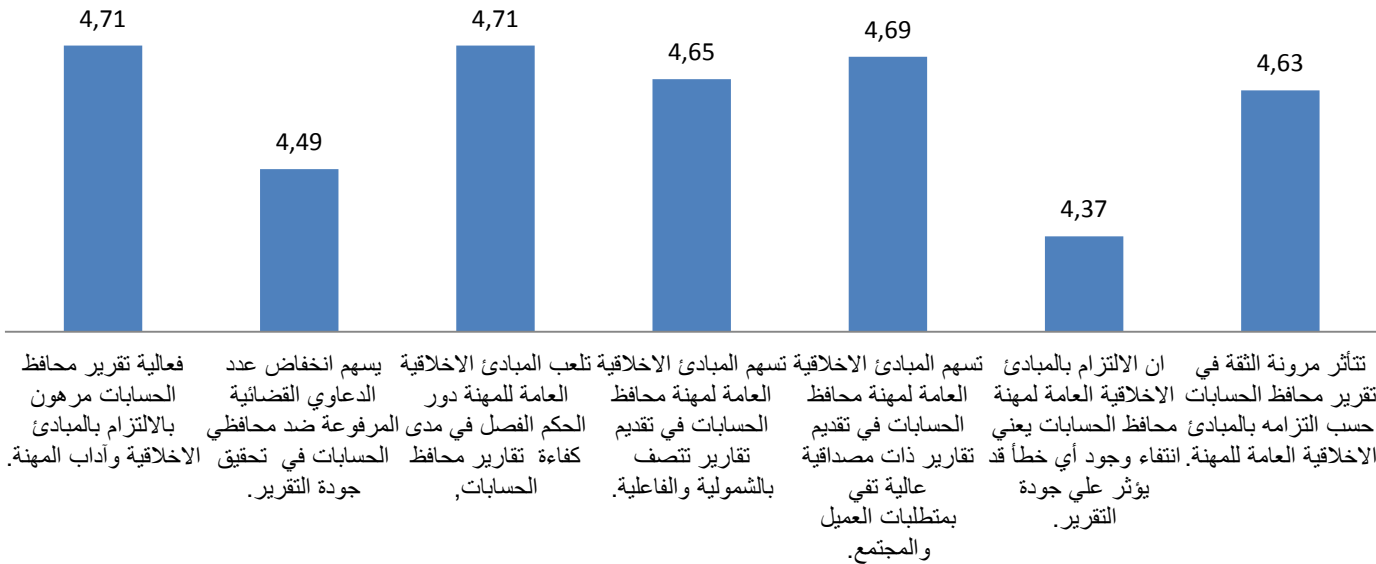
الفصل الثاني..... الدراسة التطبيقية

الحسابات تسهم في تقديم تقارير ذات مصداقية عالية تفي بمتطلبات العميل والمجتمع، بمتوسط حسابي قدر ب (4.69)، تليها في المرتبة الرابعة العبارة رقم 4 والتي يؤكد فيها أفراد العينة على مساهمة المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات في تقديم تقارير تتصف بالشمولية والفاعلية. بمتوسط حسابي قدر ب (4.65)، ثم في المرتبة الخامسة العبارة 1 والتي تشير إلى أن مرونة الثقة في تقرير محافظ الحسابات تتأثر بحسب التزامه بالمبادئ الأخلاقية العامة للمهنة بمتوسط حسابي قدر ب (4.63)، ثم في المرتبة السادسة العبارة 6 والتي تشير إلى أنه يسهم انخفاض عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد محافظي الحسابات في تحقيق جودة التقرير، بمتوسط حسابي قدر ب (4.49)، ثم في المرتبة السابعة العبارة 2 والتي تشير إلى أن الالتزام بالمبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات يعني انتفاء وجود أي خطأ قد يؤثر على جودة التقرير بمتوسط حسابي قدر ب (4.37)، كما كانت نتائج استجابات أفراد العينة فيما يخص كل عبارة على حدة كالتالي:

1. أن غالبية أفراد العينة وبما نسبته (69.4%)، تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبدليل " موافق بشدة "، وبالتالي فهم يوافقون بدرجة كبيرة على أن مرونة الثقة في تقرير محافظ الحسابات تتأثر حسب التزامه بالمبادئ الأخلاقية العامة للمهنة.
2. أن غالبية أفراد العينة وبما نسبته (57.1%)، تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبدليل " موافق بشدة "، وبالتالي فهم يوافقون بدرجة كبيرة على أن الالتزام بالمبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات يعني انتفاء وجود أي خطأ قد يؤثر على جودة التقرير.
3. أن غالبية أفراد العينة وبما نسبته (69.4%)، تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبدليل " موافق بشدة "، وبالتالي فهم يؤكدون بشدة على أن المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات تسهم في تقديم تقارير ذات مصداقية عالية تفي بمتطلبات العميل والمجتمع.
4. أن غالبية أفراد العينة وبما نسبته (73.5%)، تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبدليل " موافق بشدة "، وبالتالي فهم يوافقون بدرجة كبيرة على أن المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات تسهم في تقديم تقارير تتصف بالشمولية والفاعلية.
5. أن غالبية أفراد العينة وبما نسبته (73.5%)، تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبدليل " موافق بشدة "، وبالتالي فهم يوافقون بدرجة كبيرة على أن المبادئ الأخلاقية العامة للمهنة تلعب دور الحكم الفصل في مدى كفاءة تقارير محافظ الحسابات.
6. أن غالبية أفراد العينة وبما نسبته (69.4%)، تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبدليل " موافق بشدة "، مما يعني أن أفراد العينة متفقون بدرجة كبيرة على أن انخفاض عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد محافظي الحسابات تسهم في تحقيق جودة التقرير.
7. أن غالبية أفراد العينة وبما نسبته (79.6%)، تمحورت إجاباتهم على السؤال بالبدليل " موافق بشدة "، وبالتالي فهم يوافقون بدرجة كبيرة على أن فعالية تقرير محافظ الحسابات مرهون بالالتزام بالمبادئ الأخلاقية وآداب المهنة

ويمكن توضيح هذا الشرح أكثر وتدعيمه من خلال الشكل البياني التالي:

الشكل رقم (18):
متوسطات استجابات عينة الدراسة 49 فرداً علي الجزء الثاني من الاستبانة
(جودة التقارير)



اتضح من الجدول والشكل البياني اعلاه النتيجة التالية:

ان أكثر المبادئ الأخلاقية العامة المتعلقة بمهنة المدققين ومحافظي الحسابات والتي كان لها التأثير البالغ علي جودة التقارير هي ما ذكر في الفقرة " تلعب المبادئ الاخلاقية العامة للمهنة دور الحكم الفصل في مدى كفاءة تقارير محافظ الحسابات"، إذ بلغ متوسطها الحسابي (4.71 من 5) وانحرافها المعياري (0.500) وإن ما نسبته % 73.5 تقريباً من عينة الدراسة أكدوا علي وجود مثل هذا الالتزام، كما تبين أن (%69.4) من محافظي الحسابات يرون بأن انخفاض عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد محافظي الحسابات يسهم في تحقيق جودة التقرير، كما يؤكد (%51.1) من افراد عينة الدراسة من أن الالتزام بالمبادئ الاخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات يعني انتفاء وجود أي خطأ قد يؤثر علي جودة التقرير. كما إن (%79.6) منهم يؤيد ان فعالية تقرير محافظ الحسابات مرهون بالالتزام بالمبادئ الاخلاقية وأداب المهنة.

2.6.2 الإحصاءات الوصفية ونتائج اختبار (Chi-square) لقيمة K^2 والقرار الإحصائي لفقرات المتغير التابع (جودة التقارير)



الفصل الثاني الدراسة التطبيقية

الجدول رقم (51)

نتائج اختبار (Chi-square) لقيمة K^2 و مستوى الدلالة ودرجات الحرية والقرار الإحصائي لكل فقرة من الجزء الثاني من القسم الثاني للاستبانة
(فقرات المتغير التابع: جودة التقارير)

ر	العبارة	المتوسط الحسابي Moyenne	الانحراف المعياري (σ) _{STD} DEVIATION	درجة الحرية	قيمة K^2 (Chi-square)	القيمة الاحتمالية K^2 ل- (sig)	القرار الإحصائي
1	تتأثر مرونة الثقة في تقرير محافظ الحسابات حسب التزامه بالمبادئ الأخلاقية العامة للمهنة.	4.63	0.636	03	59.327	0.000	دال إحصائيا عند ($\alpha=0.01$)
2	ان الالتزام بالمبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات يعني انتفاء وجود أي خطأ قد يؤثر على جودة التقرير.	4.37	0.859	03	32.061	0.000	دال إحصائيا عند ($\alpha=0.01$)
3	تسهم المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات في تقديم تقارير ذات مصداقية عالية تفي بمتطلبات العميل والمجتمع.	4.69	0.466	01	7.367	0.000	دال إحصائيا عند ($\alpha=0.01$)
4	تسهم المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات في تقديم تقارير تتصف بالشمولية والفاعلية.	4.65	0.663	01	7.367	0.000	دال إحصائيا عند ($\alpha=0.01$)
5	تلعب المبادئ الأخلاقية العامة للمهنة دور الحكم الفصل في مدى كفاءة تقارير محافظ الحسابات.	4.71	0.500	01	7.367	0.000	دال إحصائيا عند ($\alpha=0.01$)
6	يسهم انخفاض عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد محافظي الحسابات في تحقيق جودة التقرير.	4.49	0.938	04	78.653	0.000	دال إحصائيا عند ($\alpha=0.01$)
7	فعالية تقرير محافظ الحسابات مرهون بالالتزام بالمبادئ الأخلاقية وآداب المهنة.	4.71	0.707	04	78.653	0.000	دال إحصائيا عند ($\alpha=0.01$)
--	المجموع	4.607	0.681	--	38.685	0.000	--

يتضح من الجدول رقم () أعلاه، مايلي:

1. بلغت قيمة مربع كاي لاختبار الدلالة الإحصائية (K^2) المحسوبة بين دلالة الفروق في التكرارات والنسب لأفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (49) فردا، علي ما جاء **بالعبارة الاولى (59.327)** والقيمة الاحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة اقل من مستوى المعنوية (1%) عند درجة الحرية ($df=3$) ، وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$)، واعتمادا علي ما ورد في الجدول أعلاه فان ذلك يشير الي وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد الدراسة وقيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة (4) بانحراف معياري (0.636) وبالتالي فإن هذه القيمة تدل علي أن أغلبية أفراد العينة موافقون بدرجة كبيرة جدا (موافقة بشدة) على أن مرونة الثقة في تقرير محافظ الحسابات تتأثر حسب التزامه بالمبادئ الأخلاقية العامة للمهنة.



الفصل الثاني الدراسة التطبيقية

2. بلغت قيمة مربع كاي لاختبار الدلالة الإحصائية (K^2) المحسوبة بين دلالة الفروق في التكرارات والنسب لافراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (49) فردا، علي ماجاء بالعبارة الثانية (32.061) والقيمة الاحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة اقل من مستوى المعنوية (1%) عند درجة الحرية (df=3) ، وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$)، واعتمادا علي ما ورد في الجدول اعلاه فان ذلك يشير الي وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد الدراسة وقيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة (4) بانجراف معياري (0.859) وبالتالي فإن هذه القيمة تدل علي أن أغلبية أفراد العينة موافقون بدرجة كبيرة على أن الالتزام بالمبادئ الاخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات يعني انتفاء وجود أي خطأ قد يؤثر علي جودة التقرير.

3. بلغت قيمة مربع كاي لاختبار الدلالة الإحصائية (K^2) المحسوبة بين دلالة الفروق في التكرارات والنسب لافراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (49) فردا، علي ماجاء بالعبارة الثالثة (7.367) والقيمة الاحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة اقل من مستوى المعنوية (1%) عند درجة الحرية (df=1) ، وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$)، واعتمادا علي ما ورد في الجدول اعلاه فان ذلك يشير الي وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد الدراسة وقيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة (4) بانجراف معياري (0.466) وبالتالي فإن هذه القيمة تدل علي أغلبية أفراد العينة يؤكدون بشدة على أن المبادئ الاخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات تسهم في تقديم تقارير ذات مصداقية عالية تفي بمتطلبات العميل والمجتمع.

4. بلغت قيمة مربع كاي لاختبار الدلالة الإحصائية (K^2) المحسوبة بين دلالة الفروق في التكرارات والنسب لافراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (49) فردا، علي ماجاء بالعبارة الرابعة (65.367) والقيمة الاحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة اقل من مستوى المعنوية (1%) عند درجة الحرية (df=3) ، وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$)، واعتمادا علي ما ورد في الجدول اعلاه فان ذلك يشير الي وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد الدراسة وقيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة (4) بانجراف معياري (0.663) وبالتالي فإن هذه القيمة تدل علي أن أغلبية أفراد العينة موافقون بدرجة كبيرة على أن المبادئ الاخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات تسهم في تقديم تقارير تتصف بالشمولية والفاعلية.

5. بلغت قيمة مربع كاي لاختبار الدلالة الإحصائية (K^2) المحسوبة بين دلالة الفروق في التكرارات والنسب لافراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (49) فردا، علي ماجاء بالعبارة الخامسة (39.224) والقيمة الاحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة اقل من مستوى المعنوية (1%) عند درجة الحرية (df=2) ، وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$)، واعتمادا علي ما ورد في الجدول اعلاه فان ذلك يشير الي وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد الدراسة وقيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة (4) بانجراف معياري (0.500) وبالتالي فإن هذه القيمة تدل علي أن أغلبية أفراد العينة موافقون بدرجة كبيرة على أن المبادئ الاخلاقية العامة للمهنة تلعب دور الحكم الفصل في مدى كفاءة تقارير محافظ الحسابات.

6. بلغت قيمة مربع كاي لاختبار الدلالة الإحصائية (K^2) المحسوبة بين دلالة الفروق في التكرارات والنسب لافراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (49) فردا، علي ماجاء بالعبارة السادسة (78.653) والقيمة الاحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة اقل من مستوى المعنوية (1%) عند درجة الحرية (df=4) ، وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$)، واعتمادا علي ما ورد في الجدول اعلاه فان ذلك يشير الي وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد الدراسة وقيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة (4) بانجراف



الفصل الثاني..... الدراسة التطبيقية

معياري (0.938) وبالتالي فإن هذه القيمة تدل علي أن أفراد العينة متفقون بدرجة كبيرة على أن انخفاض عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد محافظي الحسابات سهم في تحقيق جودة التقرير.

7. بلغت قيمة مربع كاي لاختبار الدلالة الإحصائية (K^2) المحسوبة بين دلالة الفروق في التكرارات والنسب لأفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (49) فرداً، علي ماجاء بالعبارة السابعة (80.551) والقيمة الاحتمالية لها (0.000) وهذه القيمة اقل من مستوى المعنوية (1%) عند درجة الحرية ($df=3$) ، وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$)، واعتماداً علي ما ورد في الجدول اعلاه فان ذلك يشير الي وجود فروق ذات دلالة احصائية بين إجابات افراد الدراسة وقيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة (4) بانجراف معياري (0.707) وبالتالي فإن هذه القيمة تدل علي أن أغلبية أفراد العينة موافقون بدرجة كبيرة على أن فعالية تقرير محافظ الحسابات مرهون بالالتزام بالمبادئ الأخلاقية وآداب المهنة.

خلاصة الفصل الثاني:

بعد إجراءات الفصل الأول النظري، تناولنا في هذا الفصل مبحثين أيضاً وذلك كي لا ننحرف عن مسار المنهجية المتبعة **IMRAD**، تطرقنا في المبحث الأول الي مجتمع وعينة الدراسة والأدوات المتبعة أما المبحث الثاني التحليل الوصفي لعبارات الاستبيان وكذا اختبار ومناقشة الفرضيات. ما يمكن أن نشير إليه في هذه الخلاصة هو أن هذه الدراسة التي تمت في ميدان البحث ما هي إلا دراسة استكشافية تجريبية هدفها التطبيق علي الواقع العملي.

من خلال هذا الفصل يمكن الإجابة على الإشكالية الرئيسية وهي " ما مدى تأثير المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات علي جودة التقارير"، وتوصلنا من خلالها إلى:

- يوجد تأثير لمبدأ نزاهة محافظ الحسابات علي جودة التقارير
 - يوجد تأثير لمبدأ استقلالية و موضوعية محافظ الحسابات علي جودة التقارير
 - يوجد تأثير لمبدأ كفاءة محافظ الحسابات مهنيا وفنيا علي جودة التقارير
 - يوجد تأثير لمبدأ سرية المهنة لمحافظ الحسابات علي جودة التقارير
 - يوجد تأثير لمبدأ احترام محافظ الحسابات لقواعد المهنة علي جودة التقارير
- وبالتالي فإنه يوجد تأثير لمدى التزام محافظ الحسابات بالمبادئ الأخلاقية العامة علي جودة التقارير

الخاتمة

من خلال هذه الدراسة التي سعت وبنظرة متخصصة الي قياس مستوى دلالة التأثير الإحصائي للمبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات إجمالاً عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.01$) علي جودة التقارير التي يعدها، ومن ثم الحكم إجمالاً علي مستوى هذا التأثير، من خلال التحليل الجزئي لكل مبدأ ومن ثم الكشف عن مدى تأثير (النزاهة و الاستقلالية و الموضوعية ، الكفاءة المهنية والفنية، سرية المهنة ، احترام قواعد المهنة) لمحافظ الحسابات علي جودة التقارير التي يعدها، والتي تم تناولها في فصلين، تم في الفصل الأول وضع الإطار النظري المفاهيمي المتكامل كأساس للدراسة التطبيقية، وذلك من خلال بحثين، تضمن التعريف بالمفاهيم الأساسية التي تتعلق بالمبادئ الأخلاقية العامة ودستور آداب وسلوك مهنة محافظة الحسابات، من خلال استعراض اهم المفاهيم التي تناولت موضوع أخلاقيات المهنة، وكذا استعراض الاطار القانوني لمهنة محافظة الحسابات تعريفه، مسؤولياته وحقوقه وواجباته وأتعباه، والعوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي له، كذلك تم الإحاطة بمفهوم جودة التقرير وأنواعه وأشكاله، كما تناول هذا الفصل مراجعة لأهم الأدبيات التي غطتها الدراسات السابقة حول موضوع الدراسة الحالية، مع إظهار نقاط التميز عن مختلف الدراسات السابقة.

وفي ضوء التحليل الذي تم في الفصل الثاني، و كإجابة عن الأسئلة التي تم طرحها في الفصل الأول من هذه الدراسة والتي مثلت مشكلتها والفرضيات التي بنيت عليها، فإنه يمكن تلخيص أهم نتائج الدراسة وفق ما تم التوصل إليه من خلال إجابات عينة الدراسة بما يلي:

(1) نتائج الدراسة

في ضوء تحليل نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات، فإنه يمكن تلخيص هذه النتائج على النحو التالي:

- أولاً: مدى تأثير التزام محافظ الحسابات بالنزاهة علي جودة التقارير

أشارت نتائج الدراسة إلى أنه يوجد تأثير للنزاهة التي يلتزم بها محافظ الحسابات على جودة التقرير وأن هذا التأثير كان بدرجة عالية، إذ بينت النتائج أهمية قدرة محافظ الحسابات على التحرر من المؤثرات غير المهنية في أداءه لعمله، ومراعاته لكرامة المهنة وعدم القيام بأي عمل يسيء لسمعة مهنة محافظة الحسابات ، وكذلك قدرته على الالتزام بالمبادئ الأخلاقية الموضوعية في صورة معايير وقواعد للسلوك، كما بينت النتائج أهمية نزاهة وشفافية محافظ الحسابات أثناء القيام بإعداده وتسليمه للتقارير و كذا صدقه وعدله عند تقديم المعلومات الهامة في الوقت المناسب و دون تأخير

- ثانياً: مدى تأثير التزام محافظ الحسابات بالاستقلالية والموضوعية علي جودة التقارير

أشارت نتائج الدراسة إلى أنه يوجد تأثير للموضوعية والاستقلالية التي يلتزم بها محافظ الحسابات على جودة التقرير، وأن هذا التأثير كان بدرجة كبيرة، إذ بينت النتائج أهمية مقاومة المدقق للتأثيرات الجانبية عند القيام بتنفيذ أعماله واستقلاله في التفكير وحياديته، وكذلك قدرته على تجنب العلاقات التي تعرضه لهيمنة أطراف أخرى، وتفضيله لمصالحه الفردية وتغليبها على مصلحة الشركة.

وتتشابه هذه النتيجة مع نتيجة دراسة، المطيري، (2012)، التي أشارت إلى أن من إيجابيات الفضائح المالية أنها بينت عدم وجود قواعد موضوعية ومستقلة في المجال المحاسبي، وأن الأنظمة المحاسبية المعمول بها ما هي إلا صورة من الاتفاقيات التي تستلزم إصلاحاً حقيقياً يمكن من تجنب هذه الانحرافات، خاصة الممارسات التي تهدف لعرض حسابات وهمية تتم بطرق خاصة تتبعها المؤسسة المعنية.

– ثالثاً: مدى تأثير التزام محافظ الحسابات بالكفاءة المهنية والفنية على جودة التقرير.

أشارت نتائج الدراسة إلى أن يوجد تأثير للكفاءة المهنية التي يلتزم بها محافظ الحسابات على جودة التقرير، وأن هذا التأثير كان بدرجة عالية، إذ بينت النتائج أهمية توفر الكفاءة المناسبة لقيام محافظ الحسابات بعمله، وضرورة توفر الخبرة المناسبة لديه للقيام بأعمال التدقيق، وكذلك معرفته التامة ودرايته الجيدة بأعمال التحقيق، وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة، المطيري، (2012)، التي بينت أهمية دور التأهيل العلمي والعملية للمحاسب القانوني، مع الاهتمام بالجانب الأخلاقي في تطوير مهنة المحاسبة والمدققة، وذلك على النحو الذي يرقى بمستوى فاعلية وكفاءة الأداء.

– رابعاً: تأثير السر المهني الذي يلتزم به محافظ الحسابات على جودة التقرير.

أشارت نتائج الدراسة إلى أنه يوجد تأثير للسرية التي يلتزم بها محافظ الحسابات على جودة التقرير، وأن هذا التأثير كان بدرجة كبيرة، إذ بينت النتائج أهمية إفشاء المعلومات التي توصل إليها محافظ الحسابات بدون موافقة محددة من أصحاب العلاقة، وقدرته على نبيل الثقة وحفظ الأسرار، كذلك مدى التزام محافظي الحسابات باحترام سرية المعلومات التي يحصلون عليها عن أعمال العميل واحترامهم سرية المعلومات التي يحصلون عليها حول العمل أثناء قيامهم بعملهم.

– خامساً: تأثير احترام قواعد المهنة الذي يلتزم به محافظ الحسابات على جودة التقرير.

أشارت نتائج الدراسة إلى أنه يوجد تأثير لاحترام قواعد المهنة الذي يلتزم به محافظ الحسابات على جودة التقرير، وأن هذا التأثير كان بدرجة كبيرة، حيث بينت الدراسة أن أغلبية محافظي الحسابات يؤكدون بشدة على ضرورة التصرف بطريقة محترمة تجاه الزملاء وأصحاب المصلحة، كما أنهم لا يميلون إلى ممارسة أي نشاط إلا في إطار القوانين الأساسية، وأن أغليبيتهم يؤكدون بشدة على ضرورة التصرف بطريقة محترمة تجاه الزملاء وأصحاب المصلحة.

– سادساً: جودة التقرير

أشارت نتائج الدراسة إلى أن مرونة الثقة في تقرير محافظ الحسابات تتأثر حسب التزامه بالمبادئ الأخلاقية العامة للمهنة، وأن الالتزام بالمبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات يعني انتفاء وجود أي خطأ قد يؤثر على جودة التقرير، وأن غالبية محافظي الحسابات يؤكدون بشدة على أن المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات تسهم في تقديم تقارير ذات مصداقية عالية تفي بمتطلبات العميل والمجتمع، وأنها تسهم أيضاً في تقديم تقارير تتصف بالشمولية والفاعلية، وبالتالي فإن المبادئ الأخلاقية العامة للمهنة تلعب دور الحكم الفصل في مدى كفاءة تقارير محافظي الحسابات، وأن انخفاض عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد محافظي الحسابات تسهم في تحقيق جودة التقرير، وأنهم يوافقون بدرجة كبيرة على أن على أن فعالية تقرير محافظ الحسابات مرهون بالالتزام بالمبادئ الأخلاقية وآداب المهنة.

(2) أهم التوصيات: في ضوء النتائج المتوصل إليها، نقدم التوصيات التالية:

(1) الحث على إتباع المنهجية التي تعتمد على مبادئ أخلاقيات المهنة قبل المنهجية التي تعتمد على القوانين لأغراض التدقيق.

- (2) على المنظمات و الجمعيات المهنية القيام بالبحث عن وسائل جديدة لضبط أخلاقيات المهنة، فضلاً عن تطوير وتعديل معايير التدقيق ومعايير المحاسبة الدولية المعمول بها حالياً بشكل يقلل الخيارات الكثيرة التي تمكن المتلاعبين من إستغلالها بشكل مخالف و بمعنى آخر إنشاء دستور لأخلاقيات المهنة.
- (3) تطوير و إنشاء وسائل تشجيعية تساهم في جعل محافظي الحسابات يلتزمون بأخلاقيات مهنتهم.
- (4) تطوير و إنشاء وسائل تحدد أتعاب محافظي الحسابات و تحد من المنافسة غير الشريفة لتفادي توجهات بعضهم نحو السلوكيات غير الأخلاقية.
- (5) التأكيد على أهمية نزاهة وشفافية محافظ الحسابات باعتباره مدققاً قانونياً خارجياً، بهدف التأكد من حياديته وبعده عن أي تأثيرات جانبية، وذلك لتأثيرها الواضح على جودة التقرير.
- (6) التركيز علي الكفاءة المهنية والفنية وخصوصاً علي تدريب العاملين فيها على تعزيز قدرتهم لمواجهة المشاكل الأخلاقية الصعبة.
- (7) تفعيل دور الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و الهيئات المهنية الأخرى في الجزائر والتأكد من مدى التزام محافظ الحسابات باستقلال تفكيره وحياديته والتحقق من مدى قيامه بالعمل بنزاهة وموضوعية.
- (8) إعطاء موضوع الأخلاقيات المهنية المزيد من العناية و الاهتمام من كافة الاتجاهات الرسمية والأكاديمية والمهنية وتخصيص العديد من الندوات والمؤتمرات للحديث عنها وإبراز أهميتها و أثرها على مستوى المهنة في حالة عدم الالتزام بها.
- (9) تشكيل لجنة لأخلاقيات المهنة تعمل على تعزيز قواعد أخلاقيات المهنة لدى خبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- (10) زيادة التركيز على تدريس أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة لطلاب الليسانس والدراسات العليا في المحاسبة في الجامعات الجزائرية .
- (11) ضرورة توزيع منشورات ودوريات في الجامعات والكليات والمعاهد وجميع القطاعات لظهور حقيقة الأسباب التي ادت الي انهيار وافلاس الشركات بشكل مفاجئ ، مع إعطاء أمثلة لهم عن نتائج هذا الانهيار وما تسببه من خسارة لكل الأطراف.
- (12) تطوير لمحاسبين والمراجعين ضد أي مظهر من مظاهر الإغراء من خلال نظام الحوافز والمكافآت التي سوف تجلعهم يلتزمون بالمهنة، وتفادي توجيه بعضهم إلى سلوك غير أخلاقي.
- (13) تطوير الكفاءة العلمية والمهارات الوظيفية لممارسي المهنة من خلال حثهم على المشاركة في المؤتمرات والندوات التي تعقدها الجهات المهنية فيما يخص أخلاقيات المهنة وعمليات التلاعب في التقارير المالية.
- (14) الاستفادة من التجارب الدولية الأخرى في مجال المحاسبة والمراجعة و الاجتهادات الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين
- (15) إجراء المزيد من الدراسات في هذا الموضوع.



قائمة المصادر والمراجع

أ) القرآن الكريم:

1. سورة القلم، الآية 04.
2. سورة التوبة، الآية 105.

ب) الحديث النبوي الشريف

3. أخرجه أحمد في المسند (8939) والبخاري في الأدب المفرد (273) واللفظ لهما، والبخاري في كشف البزار (8949) باختلاف يسير، صحيح الجامع، تحقيق أحمد محمد شاكر، مطبعة مصطفى البابي الحلبي، مصر، الطبعة الأولى، ط 2، 1398هـ-1978م.

أولاً- المراجع باللغة العربية:

ت) الكتب

4. محمد بن أبي بكر الرازي (ت666هـ)، مختار الصحاح، تحقيق إبراهيم حسن الفيومي، المطبعة العامرة الثمانية بالازبكية، مج1، ط1311هـ، مصر.
5. إبراهيم علي عشاوي، أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية، طوخي مصر للطباعة، مصر، 2007.
6. سعد الدين مسعد هلال، المهنة وأخلاقيها (دراسة فقهية مقارنة بالقوانين الكويتية)، مجلس النشر العلمي، لجنة التأليف والتعريب والنشر، جامعة الكويت، الكويت، 2006.
7. عبدالفتاح الصحن وآخرون، المراجعة الخارجية موضوعات متخصصة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2001.
8. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2009.
9. وليام توماس وأمرون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة احمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، 1989.

ث) الرسائل الجامعية

10. آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق (دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية)، أطروحة دكتوراه (منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2020.
11. إياد حسن حسين أبو هين، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين (دراسة حالة مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة)، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، فلسطين، 2005.
12. بن يخلف أمال، المراجعة الخارجية في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.
13. حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية المعايير الدولية في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009.

14. حميدات، محمد محمود، تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم المحاسبة، الأردن، 2002.
15. خيام محمد كامل مدوخ، واقع تطور مهنة المحاسبة بين التأهيل المهني والتكنولوجي للمحاسبين في الشركات العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2014.
16. الراوي، شيماء محمد سمير، دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحقيق الإبداع المحاسبي دراسة استطلاعية، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2007.
17. شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة (دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية)، أطروحة دكتوراه (منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2013.
18. عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012.
19. فلاب ذبيح لياس، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية التدقيق الجبائي، أطروحة دكتوراه (منشورة)، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2018.
20. كريمة نسرين، أثر الالتزام الأخلاقي للمراجعين على تفعيل حوكمة الشركات، رسالة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2009.
21. مَهْدُ السَّيْدَة، أثر تغيير السياسات المحاسبية في جودة التقارير المالية (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير، جامعة الشام الخاصة، كلية العلوم الإدارية، سوريا، 2020.

ج) المقالات المنشورة

22. إبراهيم المهدي أحمد، يوسف ممدو حميدي « ما مدى التزام مراجعي الحسابات في ليبيا بقواعد وأخلاقيات مهنة المراجعة دراسة تحليلية من وجهة نظر المحاسبين والمراجعين بديوان المحاسبة بمنطقة مرزق » مجلة الأكاديمية المالية، كلية الاقتصاد والمحاسبة جامعة سبها، ليبيا، 2018.
23. إحسان صالح المعتاز « أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها - انهيار شركة أنرون والدروس المستفادة »، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المملكة العربية السعودية، 2008،
24. أحمد محمد لطفي غريب، رمضان عبدالحميد الميهي «أثر آليات الحوكمة الداخلية على جودة التقارير المالية ومعدل صافي الربح السنوي بالتطبيق على بعض الشركات المصرية»، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، المجلد السابع، ع02، مصر، ديسمبر 2020.

25. أرشد صديق عبد الله شيخ، « أثر التزام مدققي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق على جودة الأداء المهنية » مجلة زانست العلمية، الجامعة اللبنانية الفرنسية، أربيل، كردستان، مج4، ع1، العراق، 2019.
26. إسكندر محمود نشوان، «الصفات الشخصية وتأثيرها على جودة الأحكام المهنية لمدقق الحسابات الخارجي» (دراسة ميدانية)، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، كلية الإدارة والتمويل بجامعة الأقصى، غزة، فلسطين، 2019.
27. بدران سناء محمد، «عناصر جودة المراجعة من وجهة نظر مديري الشركات المساهمة، دراسة تحليلية وتطبيقية»، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان، ع 3، 1996.
28. جمال عادل الشيراري، القعقاع خلف الزغبي «العوامل المؤثرة على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني» المجلة العربية للإدارة، مج 35، ع1، الأردن، 2015.
29. جودي أمينة، بن غزال ابتسام، «مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل حوكمة الشركات»، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، عدد 10، جزء 02، 2017.
30. صدام محمد محمود وآخرون، «أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات التقارير المالية - دراسة حالة على عينة من المحاسبين في مدينة تكريت»، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، العراق، 2011.
31. طه احمد حسن أرديني «التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق-دراسة لآراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل» مجلة تنمية الرافدين، المجلد 29، العدد 85، العراق، 2007.
32. العاني وجيه ثابت، وكنعان عيد، «بعض أنماط السلوكيات الأخلاقية السائدة بين أوساط الطلبة المرحلة الأساسية العليا» المجلة العربية للتربية، مج 18، ع1، 1998.
33. عبد العليم، محمد بكري، قياس جودة الخدمات المهنية (دراسة تطبيقية لمفاهيم ومقاييس جودة خدمة مراجعة الحسابات وأثرها على رضا العملاء)، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، ع3، القاهرة، مصر، 2000.
34. عصام محمد البحيصي، «نحو تطوير مهنة المحاسبة في فلسطين»، مجلة الجامعة لإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، ع2، فلسطين، 2010.
35. الفاتح الأمين عبد الرحيم، أثر قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في تطوير الأداء العلمي والمهني في السودان، المجلة العربية للدراسات الإدارية والاقتصادية، ع1، السودان، 2013.
1. ولد با حمو سمير، هيري آسيا «التزام المدقق بالأخلاقيات المهنية وأثره على فعالية التدقيق الخارجي» مجلة البشائر الاقتصادية، الجزائر، 2020.

(ح) وقائع التظاهرات العلمية (المؤتمرات والملتقيات والأيام الدراسية)

36. أحمد علي جمعة، الالتزامات الأخلاقية المهنية المعيارية في بيئة المحاسبة العربية، المؤتمر العلمي السنوي السادس، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية جامعة الزيتونة، عمان، 2006.
37. سايج فايز، انعكاسات النظام المحاسبي المالي على مهنة المراجعة الخارجية و محافظة الحسابات، الملتقى الدولي النظام المحاسبي الدولي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة، 13-14 ديسمبر، 2011.
38. عبد الماجد عبد الله حسن احمد، نحو بناء معايير مراجعة داخلية وطنية، مؤتمر المراجعة الداخلية الأول بالسودان، الخرطوم، قاعة الصداقة، 2008.

(خ) القرارات، القوانين، المراسيم

39. المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادي الثانية عام 1432 الموافق لـ: 26 ماي، 2011، الذي يحدّد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال أرسالها.
40. قرار مؤرخ في 26/07/2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 19، 2008.
41. القانون (10-01) المؤرخ في 28 رجب 1431هـ الموافق 29 جوان 2010، والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية عدد 42، الصادرة في 11 جويلية 2010.

(د) الجرائد والمجلات العلمية

42. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، العدد 42، المادة 22، المؤرخ في 29 جوان 2010.

ثانيا- المراجع باللغة الأجنبية:

43. Augustine Osa Enofe & Other, « **The Effect of Accounting Ethics on the Quality of Financial Reports of Nigeria Firms** », Research Journal of Finance and Accounting Nigeria, 2015.
44. Bahram Meihami, Zeinab Varmaghani, Hussein Meihami, Mohamad Khaledian. « **Professional Ethics; an Approach to Value Creation in Financial Reporting** », International Letters of Social and Humanistic Sciences, Iran, 2013.
45. Filipe, «**The Auditor's Ethical Responsibility: An Exploratory Study On The perception of the Independent Auditors and Educators** », International Journal of Academic Research, Brazilian, 2012.
46. Kohlberg, **the Claim to Moral Adequacy of a Highest Stage of Moral Judgment.** Journal of Philosophy, 1973

الملاحق

الملحق(1):

تصريح شرفي بالالتزام بمعايير الأمانة والنزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم المالية والمحاسبة

Université Mohamed Boudiaf a M'sila
Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et
des Sciences de Gestion
Département OF FINANCIAL SCIENCES AND
ACCOUNTING

التوقيع والبطاقة

تصريح شرفي
بالالتزام بمعايير الأمانة والنزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسقله:

الطالب (ة): بن جدية فاروق المولود(ة) بتاريخ: 1986/08/17 ب: سطيف ، والحامل لبطاقة التعريف
الوطنية (أور.س.) رقم: 428928/357 الصادرة بتاريخ: 2013/01/13 عن دائرة عين والمان والمسجل
بالسنة الثانية ماستر شعبية: محاسبة ومالية، تخصص: محاسبة وتدقيق، خلال السنة الجامعية 2021/2020
والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل العنوان:

" مدى تأثير المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظة الحسابات علي جودة التقارير "
(دراسة استبتيه تحليلية لأراء عينة من محافظي الحسابات بولاية المسيلة)
« The Extent of the Impact of the General Ethical Principles of the
Accounting Profession on the Quality of Reports »
(An analytical questionnaire study for the opinions of a sample of auditors in the state of M'sila)
أصرح بشرفي أنني التزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حدر بتاريخ: 2021/06/09

التوقيع والبطاقة

* يحذر كل طالب (ة) تصريحا فرديا في حالة إعداد المذكرة من طرف أكثر من طالب (ة) واحد.

الملحق(2):

نموذج عن تقرير عام لمحافظ الحسابات في الجزائر
(تقرير بدون نحفظ)

[تقرير المدقق المستقل:.....]

[الي مساهمي الشركة:.....]

طبقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة بتاريخ...، أتشرف بتقديم تقريري حول الحسابات السنوية
للدورة التي تغطي الفترة

من...../...../.....إلى...../...../.....

1. تقرير المراقبة و الشهادة:

Compte Rendu De Contrôle et Certification

أ- لقد تحققت من الحسابات السنوية لشركتكم لهذه السنة¹.
" ملاحظات وإظهار الأخطاء والمخالفات الممكنة غير المعارضة للشهادة "

.....

ب- كما تحققت من صحة المعلومات المتعلقة بالوضع المالية والحسابات المقدمة في الوثائق المرسلة للمساهمين أو
الموضوعة تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.
" ملاحظات وتتممة المعلومات الممكنة "

.....

ج- واعتبارا للاجتهادات (Diligences) التي قمت بها وفقا لتعليمات المهنة، أشهد بأن الحسابات السنوية التي تظهر في
الصفحات من هذا التقرير صحيحة ومنتظمة و تعطي صورة وافية عن نتائج عمليات السنة المنتهية، وكذا عن
الوضع المالية وممتلكات شركتكم في نهاية السنة.

معلومات (Information)

طبقا للقانون المعمول به أعلمكم بالأحداث التالية
" وصف للأحداث "

.....

[حرر ب-.....]

[في.....]

[التوقيع.....]

المصدر: شريقي عمر (بتصرف)، مرجع سابق، ص425 نقلا عن (المديرية العامة للمحاسبة DGC)

¹ يجب أن تكون الحسابات السنوية مؤشرة من طرف محافظ الحسابات وملحقة بالتقرير.

الملحق(3):

نموذج عن تقرير عام لمحافظ الحسابات في الجزائر
(تقرير بتحفظ)

[تقرير المدقق المستقل:.....]

[الي مساهمي الشركة:.....]

طبقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة بتاريخ....، أشرف بتقديم تقريرني حول الحسابات السنوية للدورة التي تغطي الفترة من...../...../.....إلى...../...../.....

1. تقرير المراقبة و الشهادة:

Compte Rendu De Contrôle et Certification

أ- لقد تحققت من الحسابات السنوية لشركتكم لهذه السنة.
" ملاحظات وإظهار الأخطاء والمخالفات الممكنة غير المعارضة للشهادة "

ب- كما تحققت من صحة المعلومات المتعلقة بالوضعية المالية والحسابات المقدمة في الوثائق المرسلة للمساهمين أو الموضوعة تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.
" ملاحظات وتنمة المعلومات الممكنة "

ج- ويجب علي أن أبدي تحفظات حول النقاط التالية:
" وصف مبرر وبالأرقام للتحفظات "

تحت التحفظات المذكورة أعلاه واعتبارا للاجتهادات التي قمت بها وفقا لتعليمات المهنة، أشهد أن الحسابات السنوية التي تظهر في الصفحات من هذا التقرير صحيحة ومنتظمة وتعطي صورة وفية عن نتائج عمليات السنة المنتهية، وكذا عن الوضعية المالية وممتلكات شركتكم في نهاية السنة.

2. معلومات (Information)

طبقا للقانون المعمول به أعلمكم بالأحداث التالية
" وصف للأحداث "

[حرر ب-.....]

[في.....]

[التوقيع.....]

المصدر: شريقي عمر (بتصرف)، مرجع سابق، ص 426 نقلا عن (المديرية العامة للمحاسبة DGC)

الملحق (4):

نموذج عن تقرير عام لمحافظ الحسابات
(رفض المصادقة بسبب عائق في المهنة)

[تقرير المدقق المستقل:.....]

[الي مساهمي الشركة:.....]

طبقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة بتاريخ.....، أتشرف بتقديم تقريرني حول الحسابات السنوية
للدورة التي تغطي الفترة
من...../...../..... إلى...../...../.....

1. تقرير المراقبة و الشهادة:

Compte Rendu De Contrôle et Certification

أ- لقد تحققت من الحسابات السنوية لشركتكم لهذه السنة.

"ملاحظات وتصريحات حول عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملتين غير المعارضتين للشهادة"

وقد تضمن فحصي المراقبات التي رأيتها ضرورية وفقا لتعليمات المهنة، وخلال مراقباتي، لقد وضعت الملاحظات التالية:
"بيان ووصف للأخطاء والمخالفات أو الانحرافات المعارضة للشهادة"

.....

إن الأسباب المعروضة أعلاه جعلتني أرفض الشهادة على صحة وانتظامية الحسابات السنوية التي تظهر في الصفحات
.... من هذا التقرير، والتي يبدو لي بأنها لا تعطي صورة وفيية عن نتائج عمليات السنة المنتهية وكذا عن الوضعية المالية
وممتلكات شركتكم في نهاية السنة.

ب- كما تحققت من صحة المعلومات المتعلقة بالوضعية المالية والحسابات المقدمة في الوثائق المرسلة للمساهمين أو
الموضوعة تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.
وأنة لا يمكنني إبداء رأيي حول صحة هذه المعلومات

2. معلومات (Information) طبقا للقانون المعمول به أعلمكم بالأحداث التالية

" وصف للأحداث "

.....

[حرر ب.....]

[في.....]

[التوقيع.....]

المصدر: شريقي عمر (بتصرف)، مرجع سابق، ص 427 نقلا عن (المديرية العامة للمحاسبة DGC)

الملحق(5):

نموذج عن تقرير عام لمحافظ الحسابات في الجزائر
(رفض المصادقة لعدم الدقة والشرعية)

[تقرير المدقق المستقل:.....]

[الي مساهمي الشركة:.....]

طبقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة بتاريخ...، أشرف بتقديم تقريرني حول الحسابات السنوية للدورة التي تغطي الفترة من...../...../.....إلى...../...../.....

1. تقرير المراقبة و الشهادة:

Compte Rendu De Contrôle et Certification

أ- لقد تحققت من الحسابات السنوية لشركتكم لهذه السنة.
"ملاحظات وتصريحات حول عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملتين غير المعارضتين للشهادة"

تضمن فحصي..... ما عدا النقاط التالية:

" وصف حدود النشاط المهمة التي تعارض الشهادة "

إن الأسباب المعروضة أعلاه، تؤدي بي إلى رفض الشهادة على شرعية ومصادقية الصورة الوافية للحسابات السنوية، كما هي مقدمة في هذه الصفحات... لهذا التقرير.

ب- قمت بتحقيق حول مصادقية المعلومات..... تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.
لا أستطيع تأكيد مصادقية هذه المعلومات

2. معلومات (Information)

طبقا للقانون المعمول به أعلمكم بالأحداث التالية:
" وصف للأحداث "

[حرر ب:.....]

[في:.....]

[التوقيع:.....]

المصدر: شريقي عمر (بتصرف)، مرجع سابق، ص428 نقلا عن (المديرية العامة للمحاسبة DGC)

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

سيدي الفاضل، سيدي الفاضلة...
السلام عليكم ورحمة الله وبركاته؛

الاستبيان

انطلاقا من ثقتنا الكبيرة بالخبرة العلمية التي تمتلكونها، ورغبتنا الجادة بإسهامكم الفاعل، أضع بين أيديكم استمارة الدراسة الموسومة بـ "مدى تأثير المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات على جودة التقارير (دراسة تحليلية استبائية لآراء عينة من محافظي الحسابات بولاية المسيلة)، و نود ان نتقدم بالشكر و الامتنان لتخصيصكم جزءا من وقتكم الثمين للإجابة على فقرات الاستبيان وفق الاعتبارات التالية :

- 1- كل ما يرد في هذا الاستبيان لن يستخدم إلا في أغراض البحث العلمي فقط.
- 2- لا يجب ذكر الاسم واللقب او التوقيع عليه.
- 3- يرجى الإجابة على جميع الفقرات، لأجل الوصول إلى نتائج سليمة ودقيقة.
- 4- يرجى الإجابة على الفقرات بوضع علامة (X) في الخانة التي تتناسب مع وجهات نظرکم. شاكرين مقدما تعاونکم مع فائق التقدير والاحترام.

تحت إشراف د/: حميدي احمد سعيد

الطالب_ بن جدية فاروق

الإيميل rafiko02@hotmail.fr

السنة الجامعية: 2021/2020

القسم الأول: المعلومات الشخصية

الرجاء وضع إشارة (X) في البديل المناسب لكل عبارة من العبارات التالية:

1- الوظيفة الحالية:

- استاذ جامعي خبير محاسب محافظ حسابات وظائف اخرى (حدد):

2- الخبرة المهنية:

- أقل من 05 سنة [10-05] سنة [20-11] سنة أكثر من 20 سنة

3- المؤهل العلمي:

- بكالوريا CMTC/CED ليسانس ماستر ماجستير دكتوراه شهادات اخرى (حدد):

4- التخصص العلمي:

- محاسبة ومالية دراسات عليا في المحاسبة (DECS) علوم اقتصادية (مالية) مراجعة ومراقبة (ENA) مراجعة الحسابات (ENSAG) أخرى (حدد):

5- عدد دورات التكوين في مجال المراجعة:

- لا يوجد [3-1] دورات [8-4] دورات أكثر من 8 دورات

6- تتابعون مدونة الأخلاقيات وقواعد السلوك المهني الصادرة عن:

- IFAC IACPA INTOSAI IASBA ICAEW مدونات أخرى (اذكر)

القسم الثاني: أجزاء الدراسة

الجزء الأول

المتغير المستقل: المبادئ الأخلاقية العامة (النزاهة، الاستقلالية والموضوعية، الكفاءة المهنية والفنية، السر المهني، احترام قواعد المهنة)

مدى تأثير مبدأ نزاهة محافظ الحسابات علي جودة التقرير.

يرجى وضع إشارة (X) في البديل المناسب لكل عبارة من العبارات التالية:

المحور 01: النزاهة

ر	العبارة	درجة الموافقة			
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
01	يجب الاتسام بالنزاهة في تأدية المهام.				
02	تجنب إصدار التقارير المضللة يكفي لأن يكون محافظ الحسابات نزيها				
03	التميز بالشفافية عند القيام بعملية المراجعة وعند تقديم التقرير حفاضا علي النزاهة.				
04	الامتناع عن انتقاد أعمال أي مهني زميل بصورة قد تلحق الضرر بسمعته.				
05	يكفي الحرص على التصرف بشكل نزيه وغير متحيز عند أداء المهام للحصول علي تقرير ذو جودة عالية.				
المحور 02: الاستقلالية والموضوعية		مدى تأثير مبدأ استقلالية وموضوعية محافظ الحسابات علي جودة التقرير. يرجى وضع إشارة (X) في البديل المناسب لكل عبارة من العبارات التالية:			
06	يجب ان يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية التامة في مواجهة المنشأة محل المراجعة عند إعداد التقرير وعند تقديمه في شكله النهائي.				
07	إن وجود علاقة قرابة أو مصاهرة أو علاقة مادية بين محافظ الحسابات و إدارة المنشأة محل المراجعة، يؤثر سلبا علي جودة التقرير.				
08	ترك حرية التفاوض علي الأتعاب بين المحافظ والشركة مع تحكيم غرفة التأديب تجسيدا لمبدأ الاستقلالية.				
09	يجب ان يكون لمحافظ الحسابات اتجاه فكري وعقلي محايد ومستقل سواء مهنيا و في الحياة الشخصية				
10	حفاضا علي الاستقلالية لا ينبغي قبول هدايا من إدارات الشركات أثناء أداء مهام المراجعة.				
11	يجب رفض أداء المهام بسبب عدم اكتمال المعلومات أو لقصر الوقت المخصص لذلك				
12	يمكن لمحافظ الحسابات تقديم خدمات إدارية واستشارية معا للشركة محل المراجعة.				
المحور 03: الكفاءة المهنية والفنية		مدى تأثير مبدأ كفاءة محافظ الحسابات مهنيا وفنيا علي جودة التقرير. يرجى وضع إشارة (X) في البديل المناسب لكل عبارة من العبارات التالية:			
01	يجب ان يكون مستوى التأهيل المهني لأعضاء فريق المراجعة مرتفع				
02	عدم وجود دعاوى قضائية من قبل الآخرين ناتجة عن عملية المراجعة دليل إثبات كاف للحكم علي درجة الكفاءة المهنية للمراجع.				

					03	حيازة شهادة مهنية مثل شهادة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ACPA) أو الشهادة الأمريكية (AICPA) أو غيرهما من الشهادات المهنية لكي يكون التقرير ذو جودة عالية
					04	توجد علاقة طردية بين عدد المشاركات في عمليات المراجعة مع مكاتب مراجعة عالمية ومستوى الثقة و الكفاءة في التقرير النهائي.
					05	ينبغي علي محافظ الحسابات ان يكون محترف وذو خبرة ومهارة عالية ومتنوعة بمجالات أخرى غير التي تتعلق بأمر المحاسبة والمراجعة مثل: (الذكاء، الحكم الشخصي، القيادة)
					06	لا يمكن الوثوق بتقرير محافظ الحسابات ما لم يكن ملما بمعايير المراجعة والمحاسبة المتعارف عليها.
					07	اتسام فريق عمل المراجعة بدستور آداب وسلوك المهنة ضروري لتحقيق الجودة في التقرير.
المحور 04:						
مدى تأثير احترام محافظ الحسابات للسّر المهني علي جودة التقرير. يرجى وضع إشارة (X) في البديل المناسب لكل عبارة من العبارات التالية:						السّر المهني
					01	ينبغي عدم إفشاء اسرار العملاء إلى عملاء آخرين.
					02	الثقة المتبادلة مع عميل المراجعة ومتخذي القرار
					03	يجب الا تستغل المعلومات السرية للمنفعة الشخصية
					04	الاحترام الصارم للسّر المهني فيما يخص الأفعال والأعمال والمعلومات المطلع عليها أثناء القيام بالمهام وعدم افشائه.
					05	يجب المحافظة على أسرار المهنة والولاء لها و عدم السكوت على الفساد
					06	يمكن افشاء المعلومات المتوصل إليها بموافقة من أصحابها.
					07	استعمال معلومات تخص مؤسسة أخرى سبق و ان قدمت لها الخدمة، لصالح المؤسسة الحالية.
المحور 05:						
مدى تأثير مبدأ احترام محافظ الحسابات لقواعد المهنة علي جودة التقرير. يرجى وضع إشارة (X) في البديل المناسب لكل عبارة من العبارات التالية:						احترام قواعد المهنة
					01	ينبغي علي محافظ الحسابات عدم إبداء إشارات مسيئة أو مقارنات غير مؤكدة مع اعمال الاخرين حتى ولو أساءوا اليه
					02	يجب الاهتمام بسمعة المهنة
					03	يجب المحافظة على حسن المظهر من الهندام الانيق ولو بتكاف

					ينبغي التصرف بطريقة محترمة تجاه الزملاء و أصحاب المصلحة	04
					عدم ممارسة أي نشاط إلا في إطار القوانين الأساسية	05

الجزء الثاني

المتغير التابع: جودة التقارير المالية.
يرجى وضع إشارة (X) في البديل المناسب لكل عبارة من العبارات التالية:

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تتأثر مرونة الثقة في تقرير محافظ الحسابات بدرجة إلتزامه بالمبادئ الأخلاقية العامة للمهنة.					
02	إن الإلتزام بالمبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات يعني انتفاء وجود أي خطأ قد يؤثر علي جودة التقرير.					
03	تسهم المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات في تقديم تقارير ذات مصداقية عالية تفي بمتطلبات العميل والمجتمع.					
04	تسهم المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات في تقديم تقارير تتصف بالشمولية والفاعلية.					
05	تلعب المبادئ الأخلاقية العامة للمهنة دور الحكم الفصل في مدى كفاءة تقارير محافظ الحسابات.					
06	يسهم انخفاض عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد محافظي الحسابات في تحقيق جودة التقرير.					
07	إن فعالية تقرير محافظ الحسابات مرهونة بالإلتزام بالمبادئ الأخلاقية وآداب المهنة.					

ملاحظات أخرى لم ترد بأسئلة الاستبانة وترون ضرورة ذكرها:

.....

.....

.....

.....

.....

انتهت الاستبانة شاكرين لكم حسن تعاونكم

جزاكم الله خيرا

الملحق (7):

قائمة بأسماء محكمي استبانة الدراسة الموسومة بـ "مدى تأثير المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظة الحسابات علي جودة التقارير":

الاسم و اللقب	الرتبة العلمية	الجامعة الاصلية
د. حميدي أحمد سعيد	استاذ محاضر	جامعة محمد بوضياف المسيلة
د. بوشنقير ميلود	استاذ التعليم العالي	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
د. إسماعيل سبتي	استاذ محاضر	جامعة محمد بوضياف المسيلة
د. بحري علي	استاذ محاضر	جامعة محمد بوضياف المسيلة
د. بولعراس صلاح الدين	استاذ محاضر	جامعة فرحات عباس سطيف

الملحق (08):

معامل (Cronbach's Alpha)

Fiabilité

[Ensemble_de_données1] C:\Users\Copie Star\Desktop\aaaaaa \الثبات الصدق نتائج .sav
Echelle: TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Observations Valide	10	100.0
Exclus ^a	0	.0
Total	10	100.0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach's	Nombre d'éléments
.726	8

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
المحور الاول	64.60	35.822	.579	.589
المحور الثاني	61.80	36.178	.302	.654
المحور الثالث	58.40	23.378	.670	.673
المحور الرابع	32.00	17.333	.779	.654
المحور الخامس	62.60	35.564	.754	.786
جزء الاول للاستبيان	56.80	34.178	.365	.754
الجزء للاستبيان الثاني	54.40	24.458	.670	.793
ستبيان كلي	25.00	15.256	.745	.726

الملحق(09):

جداول النسب و التكرارات الخاصة بأسئلة محاور الدراسة

Tableau de fréquences

Q1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق	4	8.2	8.2	8.2
موافق بشدة	45	91.8	91.8	100.0
Total	49	100.0	100.0	

Q2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	4	8.2	8.2	8.2
محايد	5	10.2	10.2	18.4
موافق	15	30.6	30.6	49.0
موافق بشدة	25	51.0	51.0	100.0
Total	49	100.0	100.0	

Q3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محايد	2	4.1	4.1	4.1
موافق	9	18.4	18.4	22.4
موافق بشدة	38	77.6	77.6	100.0
Total	49	100.0	100.0	

Q4

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محايد	3	6.1	6.1	6.1
موافق	9	18.4	18.4	24.5
موافق بشدة	37	75.5	75.5	100.0
Total	49	100.0	100.0	

Q5

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	4	8.2	8.2	8.2
محايد	7	14.3	14.3	22.4
موافق	21	42.9	42.9	65.3
موافق بشدة	17	34.7	34.7	100.0
Total	49	100.0	100.0	

Q6

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محايد	7	14.3	14.3	14.3
موافق	15	30.6	30.6	44.9
موافق بشدة	27	55.1	55.1	100.0
Total	49	100.0	100.0	

Q7

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	2.0	2.0	2.0
موافق	8	16.3	16.3	18.4
موافق بشدة	40	81.6	81.6	100.0
Total	49	100.0	100.0	

Q8

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	2	4.1	4.1	4.1
محايد	9	18.4	18.4	22.4
موافق	17	34.7	34.7	57.1
موافق بشدة	21	42.9	42.9	100.0
Total	49	100.0	100.0	

Q9

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محايد	5	10.2	10.2	10.2
موافق	12	24.5	24.5	34.7
موافق بشدة	32	65.3	65.3	100.0
Total	49	100.0	100.0	

Q10

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	2	4.1	4.1	4.1
محايد	1	2.0	2.0	6.1
موافق	9	18.4	18.4	24.5
موافق بشدة	37	75.5	75.5	100.0
Total	49	100.0	100.0	

Q11

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	2.0	2.0	2.0
محايد	2	4.1	4.1	6.1
Valide موافق	9	18.4	18.4	24.5
موافق بشدة	37	75.5	75.5	100.0
Total	49	100.0	100.0	

Q12

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	39	79.6	79.6	79.6
غير موافق	1	2.0	2.0	81.6
Valide محايد	4	8.2	8.2	89.8
موافق	3	6.1	6.1	95.9
موافق بشدة	2	4.1	4.1	100.0
Total	49	100.0	100.0	

Q13

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محايد	1	2.0	2.0	2.0
Valide موافق	13	26.5	26.5	28.6
موافق بشدة	35	71.4	71.4	100.0
Total	49	100.0	100.0	

Q14

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	4	8.2	8.2	8.2
محايد	7	14.3	14.3	22.4
Valide موافق	11	22.4	22.4	44.9
موافق بشدة	27	55.1	55.1	100.0
Total	49	100.0	100.0	

Q15

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	2	4.1	4.1	4.1
محايد	3	6.1	6.1	10.2
Valide موافق	17	34.7	34.7	44.9
موافق بشدة	27	55.1	55.1	100.0
Total	49	100.0	100.0	

Q17

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق	11	22.4	22.4	22.4
Valide موافق بشدة	38	77.6	77.6	100.0
Total	49	100.0	100.0	

Q18

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محايد	3	6.1	6.1	6.1
موافق	10	20.4	20.4	26.5
Valide موافق بشدة	36	73.5	73.5	100.0
Total	49	100.0	100.0	

Q19

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محايد	2	4.1	4.1	4.1
موافق	10	20.4	20.4	24.5
Valide موافق بشدة	37	75.5	75.5	100.0
Total	49	100.0	100.0	

Q20

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محايد	1	2.0	2.0	2.0
موافق	8	16.3	16.3	18.4
Valide موافق بشدة	40	81.6	81.6	100.0
Total	49	100.0	100.0	

Q21

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محايد	4	8.2	8.2	8.2
موافق	15	30.6	30.6	38.8
Valide موافق بشدة	30	61.2	61.2	100.0
Total	49	100.0	100.0	

Q22

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق	10	20.4	20.4	20.4
Valide موافق بشدة	39	79.6	79.6	100.0
Total	49	100.0	100.0	

Q23

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق	9	18.4	18.4	18.4
Valide موافق بشدة	40	81.6	81.6	100.0
Total	49	100.0	100.0	

Q24

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محايد	2	4.1	4.1	4.1
موافق	9	18.4	18.4	22.4
Valide موافق بشدة	38	77.6	77.6	100.0
Total	49	100.0	100.0	

Q25

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	1	2.0	2.0	2.0
غير موافق	1	2.0	2.0	4.1
محايد	5	10.2	10.2	14.3
Valide موافق	21	42.9	42.9	57.1
موافق بشدة	21	42.9	42.9	100.0
Total	49	100.0	100.0	

Q26

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	36	73.5	73.5	73.5
غير موافق	2	4.1	4.1	77.6
محايد	5	10.2	10.2	87.8
Valide موافق	2	4.1	4.1	91.8
موافق بشدة	4	8.2	8.2	100.0
Total	49	100.0	100.0	

Q27

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محايد	3	6.1	6.1	6.1
موافق	18	36.7	36.7	42.9
Valide موافق بشدة	28	57.1	57.1	100.0
Total	49	100.0	100.0	

Q28

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق	7	14.3	14.3	14.3
Valide موافق بشدة	42	85.7	85.7	100.0
Total	49	100.0	100.0	

Q29

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	1	2.0	2.0	2.0
محايد	3	6.1	6.1	8.2
Valide موافق	15	30.6	30.6	38.8
موافق بشدة	30	61.2	61.2	100.0
Total	49	100.0	100.0	

Q30

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق	13	26.5	26.5	26.5
Valide موافق بشدة	36	73.5	73.5	100.0
Total	49	100.0	100.0	

Q31

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محايد	3	6.1	6.1	6.1
Valide موافق	11	22.4	22.4	28.6
موافق بشدة	35	71.4	71.4	100.0
Total	49	100.0	100.0	

Q32

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	2.0	2.0	2.0
محايد	1	2.0	2.0	4.1
Valide موافق	13	26.5	26.5	30.6
موافق بشدة	34	69.4	69.4	100.0
Total	49	100.0	100.0	

Q33

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	2	4.1	4.1	4.1
محايد	6	12.2	12.2	16.3
Valide موافق	13	26.5	26.5	42.9
موافق بشدة	28	57.1	57.1	100.0
Total	49	100.0	100.0	

Q34

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق	15	30.6	30.6	30.6
Valide موافق بشدة	34	69.4	69.4	100.0
Total	49	100.0	100.0	

Q35

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	2.0	2.0	2.0
محاييد	2	4.1	4.1	6.1
Valide موافق	10	20.4	20.4	26.5
موافق بشدة	36	73.5	73.5	100.0
Total	49	100.0	100.0	

Q36

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محاييد	1	2.0	2.0	2.0
Valide موافق	12	24.5	24.5	26.5
موافق بشدة	36	73.5	73.5	100.0
Total	49	100.0	100.0	

Q37

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	1	2.0	2.0	2.0
غير موافق	2	4.1	4.1	6.1
Valide محاييد	3	6.1	6.1	12.2
موافق	9	18.4	18.4	30.6
موافق بشدة	34	69.4	69.4	100.0
Total	49	100.0	100.0	

Q38

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	1	2.0	2.0	2.0
محاييد	1	2.0	2.0	4.1
Valide موافق	8	16.3	16.3	20.4
موافق بشدة	39	79.6	79.6	100.0
Total	49	100.0	100.0	

الملحق (10):

نتائج الإحصاء الوصفي (المتوسطات الحسابية...) لكل فقرات المحاور

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
Q1	49	4.92	.277
Q2	49	4.24	.947
Q3	49	4.73	.531
Q4	49	4.69	.585
Q5	49	4.04	.912
Q6	49	4.41	.734
Q7	49	4.78	.550
Q8	49	4.16	.874
Q9	49	4.55	.679
Q10	49	4.65	.723
Q11	49	4.67	.658
Q12	49	1.53	1.138
Q13	49	4.69	.508
Q14	49	4.24	.990
Q15	49	4.41	.788
Q16	49	4.51	.617
Q17	49	4.78	.422
Q18	49	4.67	.591
Q19	49	4.71	.540
Q20	49	4.80	.456
Q21	49	4.53	.649
Q22	49	4.80	.407
Q23	49	4.82	.391
Q24	49	4.73	.531
Q25	49	4.22	.872
Q26	49	1.69	1.294
Q27	49	4.51	.617
Q28	49	4.86	.354
Q29	49	4.49	.794
Q30	49	4.73	.446
Q31	49	4.65	.597
Q32	49	4.63	.636
Q33	49	4.37	.859
Q34	49	4.69	.466
Q35	49	4.65	.663
Q36	49	4.71	.500
Q37	49	4.49	.938
Q38	49	4.71	.707
N valide (listwise)	49		

الملحق (11):
نتائج اختبار (Chi-square) لقيمة χ^2 والقرار الإحصائي

Test

	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5
Khi-deux	34.306 ^a	23.735 ^b	44.612 ^c	40.327 ^c	15.898 ^b
ddl	1	3	2	2	3
Signification asymptotique	.000	.000	.000	.000	.001

Test

	Q6	Q7	Q8	Q9	Q10	Q11	Q12
Khi-deux	12.408 ^a	52.939 ^a	17.531 ^b	24.041 ^a	69.776 ^b	69.776 ^b	109.265 ^c
ddl	2	2	3	2	3	3	4
Signification asymptotique	.002	.000	.001	.000	.000	.000	.000

Test

	Q13	Q14	Q15	Q16	Q17	Q18	Q19
Khi-deux	36.408 ^a	25.694 ^b	35.163 ^b	19.388 ^a	14.878 ^c	37.020 ^a	41.184 ^a
ddl	2	3	3	2	1	2	2
Signification asymptotique	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000

Test

	Q20	Q21	Q22	Q23	Q24	Q25	Q26
Khi-deux	52.939 ^a	20.857 ^a	17.163 ^b	19.612 ^b	44.612 ^a	43.755 ^c	88.245 ^c
ddl	2	2	1	1	2	4	4
Signification asymptotique	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000

Test

	Q27	Q28	Q29	Q30	Q31
Khi-deux	19.388 ^a	25.000 ^b	43.653 ^c	10.796 ^b	33.959 ^a
ddl	2	1	3	1	2
Signification asymptotique	.000	.000	.000	.001	.000

Test

	Q32	Q33	Q34	Q35	Q36	Q37	Q38
Khi-deux	59.327 ^a	32.061 ^a	7.367 ^b	65.367 ^a	39.224 ^c	78.653 ^d	80.551 ^a
ddl	3	3	1	3	2	4	3
Signification asymptotique	.000	.000	.007	.000	.000	.000	.000

الفهرس العام

الشكر

الإهداء

الملخص

قائمة المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال البيانية.

قائمة الملاحق

قائمة الاختصارات والرموز

مقدمة عامة

الفصل الأول: مراجعة الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

توطئة

المبحث الأول: الإطار النظري لأخلاقيات مهنة محافظ الحسابات وعلاقتها بجودة التقرير

➤ **المطلب الأول: أخلاقيات مهنة التدقيق**

(1) الأخلاق ومكانة المبادئ والقيم الأخلاقية في مراحل التربية الأخلاقية.

(2) مصادر المبادئ والقيم الأخلاقية.

(3) أخلاقيات مهنة التدقيق تعريفها وموجبات الاهتمام بها.

(4) المبادئ الأخلاقية لمهنة المحاسبة والتدقيق.

(5) المنظمات المهنية المتخصصة التي ساهمت في ترسيخ مبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة.

(6) العوامل المؤثرة في أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق وما يجب ان تكون عليه.

(7) أهمية أخلاقيات مهنة التدقيق.

(8) أهداف أخلاقيات مهنة التدقيق.

➤ **المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر.**

(1) تعريف محافظ الحسابات.

(2) مهام محافظ الحسابات و مجالات تدخله.

(3) شروط ممارسة و كفاءات تعيين و عمل محافظي الحسابات.

(4) دستور آداب وسلوك و مسؤوليات محافظ الحسابات في أداء مهنته في الجزائر.

(5) حالات التنافي و موانع الالتزام بالمبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظة الحسابات.

➤ **المطلب الثالث: تقرير محافظ الحسابات (commissaire aux comptes)**

(1) تعريف تقرير محافظ الحسابات:

(2) مراحل تطور تقرير محافظ الحسابات:

(3) معايير إعداد تقارير محافظ الحسابات.

(4) النواحي الشكلية لتقرير محافظ الحسابات:

(5) أنواع تقارير محافظ الحسابات.

➤ **المطلب الرابع: جودة تقارير محافظ الحسابات وعلاقتها بالمبادئ الأخلاقية العامة**

(1) تعريف جودة التقرير.

(2) جودة التقرير حسب نظرة الدراسة الحالية.

(3) خصائص جودة التقرير.

(4) أنواع جودة التقارير.

(5) أهمية جودة جودة التقرير.

(6) إرشادات المنظمات والهيئات المهنية الدولية لرقابة جودة التقارير.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة مقارنتها مع الدراسة الحالية، التعليق عليها، والقيمة المضافة إليها

توطئة

➤ **المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية واللغة الأجنبية، وتصنيفاتها**

➤ **المطلب الثاني: مقارنة الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية، والتعليق عليها**

➤ **المطلب الثالث: القيمة المضافة للدراسة الحالية وميزة التفرد عن الدراسات السابقة**

خلاصة الفصل الاول

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

المبحث الأول: الطريقة والأدوات

60	.....	المطلب الاول: منهجية الدراسة
60	.....	(1) مجتمع وعينة الدراسة
60	.....	(2) أساليب جمع البيانات
61	.....	المطلب الثاني: أدوات جمع البيانات وقياس المتغيرات
61	.....	(1) أداة جمع البيانات
61	.....	(2) قياس المتغيرات والحكم على صدق أداة القياس
62	.....	- اختبار الصدق الظاهري(صدق المحتوى)
62	.....	- اختبار صدق الاتساق الداخلي
62	.....	- طريقة (Cronbach's Alpha) لاختبار ثبات الاستبانة
63	.....	(3) أساليب التحليل الإحصائي للبيانات
64	.....	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها
64	.....	المطلب الاول: عرض النتائج المتعلقة بالخصائص الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة
65	.....	(1) عرض البيانات المتعلقة بمتغير الوظيفة الحالية
65	.....	(2) عرض البيانات المتعلقة بمتغير الخبرة المهنية
66	.....	(3) عرض البيانات المتعلقة بمتغير المؤهل العلمي
67	.....	(4) عرض البيانات المتعلقة بمتغير التخصص العلمي
68	.....	(5) عرض البيانات المتعلقة بمتغير عدد دورات التكوين في مجال التدقيق
68	.....	(6) عرض البيانات المتعلقة بمتغير مستوى متابعتهم لمدونات الأخلاقيات وقواعد السلوك المهني
69	.....	المطلب الثاني: عرض نتائج الإحصاء الوصفي لمحاور الاستبيان واختبار الفرضيات
69	.....	(1) نتائج الإحصاء الوصفي لمحاور المتغير المستقل (فرضيات الدراسة)
71	.....	- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية 01
73	.....	- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية 02
79	.....	- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية 03
86	.....	- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية 04
91	.....	- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية 05
99	.....	- نتائج اختبار (Chi-square) لقيمة K ² والقرار الإحصائي لفرضيات الدراسة
95	.....	(2) نتائج الإحصاء الوصفي للمتغير التابع (جودة التقارير)
95	.....	- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبدائل كل فقرة لفقرات المتغير التابع(جودة التقارير)
99	.....	- نتائج اختبار (Chi-square) لقيمة K ² والقرار الإحصائي لفقرات المتغير التابع (جودة التقارير)
102	.....	خلاصة الفصل الثاني
103	.....	الخاتمة
103	.....	- النتائج المتوصل إليها
104	.....	- التوصيات
106	.....	قائمة المصادر والمراجع
117	.....	الملاحق
128	.....	الفهرس

تَعْرِيفٌ بِحَمْدِ اللَّهِ