



- جامعة غرداية - الجزائر -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي

في ميدان : علوم اقتصادية، وعلوم تجارية وعلوم التسيير

فرع: علوم مالية ومحاسبة تخصص تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان:

دور أخلاقيات مهنة التدقيق في تعزيز مصداقية تقارير المدققين

عند محافظي الحسابات بمدينة ورقلة

تحت إشراف الأستاذة:

- شرع مريم

من إعداد:

- الطالب الأخضر عمر

تم تقييم المذكرة أمام اللجنة المكونة من السادة:

الجامعة	الصفة	الاسم واللقب	الرقم
غرداية	رئيسا	بن سانية عبد الرحمان	-1
غرداية	مشرفا	شرع مريم	-2
غرداية	ممتحنا	دوار ابراهيم	-3
غرداية	ممتحنا	بهاز جيلالي	-4

السنة الجامعية: 2021-2022





جامعة غرداية - الجزائر -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي

في ميدان : علوم اقتصادية، وعلوم تجارية وعلوم التسيير

فرع علوم مالية ومحاسبة تخصص تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان:

## دور أخلاقيات مهنة التدقيق في تعزيز مصداقية تقارير المدققين

عند محافظي الحسابات بمدينة ورقلة

تحت إشراف الأستاذة:

- شرع مريم

من إعداد:

- الطالب الأخضر عمر

تم تقييم المذكرة أمام اللجنة المكونة من السادة

الجامعة	الصفة	اسم واللقب	الرقم
غرداية	رئيسا	بن سانية عبد الرحمان	-1
غرداية	مشرفا	شرع مريم	-2
غرداية	ممتحنا	دوار ابراهيم	-3
غرداية	ممتحنا	بهاز جيلالي	-4

السنة الجامعية: 2021-2022



# إهداء

أهدي ثمرة هذا العمل الى كل من ساهم فيه من قريب أو بعيد و إلى كل من ينير  
نور العلم .



# إهداء

إلى صاحب السيرة العطرة والفكر المستنير، فلقد كان له الفضل الأول في بلوغي التعليم العالي (والذي الحبيب).

إلى من وضعتني على طريق الحياة وجعلتني ربط الجأش، وراعنتني حتى صرت كبيراً (أمي الغالية) طيب الله

ثراها.

إلى إخوتي، من كان لهم بالغ الأثر في كثير من العقبات والصعاب، إلى جميع أساتذتي الكرام، ممن لم يتوانوا في مد

يد العون لي

إلى كل من ساهم في إتمام هذا البحث من قريب أو بعيد

أهدي إليكم بحثي هذا

# شكر وعرهان

الءمء لله الءى أنار طررقنا بالعلم وأرشدنا إلى  
طرق الءفر ووفقنا لءملنا المءواضع.

شكر ءاص للأستاذة ء مررم شرع المشرفة على هذا العمل على  
الأشراف والتوءفه وكذلك الأستاذة كئزة على مساعءة والتشجع.



**الملخص:**

تهدف هذه الدراسة لتعرف على مدى دور أخلاقيات مهنة التدقيق في تعزيز مصداقية تقارير المدققين من ناحية التزام محافظ الحسابات بأخلاقيات وسلوك المهنة ومن ناحية أخرى دور الأخلاق في تعزيز مصداقية تقارير المدقق حيث تم التطرق في الجانب النظري الى أخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني اضافة الى مسؤوليات محافظ الحسابات مع تقرير المدقق في الجزائر أما الجانب التطبيقي تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي من خلال اعداد استبيان مقسم الى بيانات شخصية ومحورين حيث تناول كل محور فرضيات الدراسة وتم توزيعه في ولاية ورقلة وكانت عينة الدراسة محافظي الحسابات وخبير محاسب ومن لهم دراية بجمال تدقيق ومن النتائج متوصل اليها من هذه الدراسة هناك التزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني لدى محافظي حسابات في اعداد التقارير بكل مصداقية.

**الكلمات المفتاحية:** أخلاقيات مهنة تدقيق – محافظي الحسابات – تقارير المدقق

**Abstract :**

This study aims to identify the role of ethics of auditing professional strengthening the credibility of auditor's reports in terms of commitments of the accounting auditors of ethics and profession conducts from one side, and the role of ethics in reinforcing the credibility of auditor report from other side. In the theoretical part, it was discussed about the profession ethics, the rules of professional behavior as well as the responsibilities of the accounting auditor with the auditor's report in Algeria. Thus, in the practical part, the analytic descriptive methodology approach has been adopted by conducting survey divided into personal data and other two parts; each part dealt with the study hypothesis and has been distributed in the prefecture of Ouargla and the study sample was about accounting auditor, accounting experts as well as people who are acquitted with auditing.

One of the results that has been illustrated from this study that there is a commitment in ethics and profession rules by the accounting auditor in preparing reports as credible as possible.

**Key words:** ethics of auditing profession, accounting auditor, auditor's report.

## قائمة المحتويات

الصفحة	العناوين
III	الإهداء
V	الشكر
VI	الملخص
VII	قائمة المحتويات
IX	قائمة الجداول
X	قائمة الأشكال البيانية
XI	قائمة الاختصارات الرموز
XII	قائمة الملاحق
أ	المقدمة
<b>الفصل الأول : التأصيل النظري لأخلاقيات مهنة التدقيق ومصادقية التقارير</b>	
02	تمهيد :
03	المبحث الأول: أساسيات حول أخلاقيات مهنة التدقيق ومصادقية تقارير المدقق
03	المطلب الأول: أخلاقيات المهنة -قواعد السلوك المهني-
12	المطلب الثاني : مسؤوليات محافظ الحسابات الخارجي
17	المطلب الثالث : تقارير المدقق
27	المبحث الثاني: مراجعة الدراسات السابقة
27	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
31	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
32	المطلب الثالث: التعقيب على الدراسات السابقة
33	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني : الدراسة الميدانية لأخلاقيات المهنة ومصادقية تقارير المدققين .</b>	
35	تمهيد
36	المبحث الأول: منهج الدراسة
36	المطلب الأول : منهج البحث
37	المطلب الثاني: عرض البيانات وتحليلها



## قائمة المحتويات

54	خلاصة الفصل
56	الخاتمة
59	المراجع
64	الملاحق
80	الفهرس

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان
19	الجدول رقم (1-1): محددات اختيار نوع الرأي المعدل حسب معايير التدقيق الدولية (ISA)
37	الجدول رقم (01): يوضح عدد الاستبيانات الموزعة والمسترجعة، الصالحة والملغاة
38	الجدول رقم (02): المتوسطات المرجحة وفقا لسلم ليكرت الثلاثي
39	جدول رقم (03): درجات مقياس ليكرت الثلاثي.
39	جدول رقم (04): معامل ألفا كروم باخ.
40	الجدول رقم (05) يمثل صدق الاتساق الداخلي بين محور التزام محافظ الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق
41	الجدول رقم (06) يمثل صدق الاتساق الداخلي بين فعالية أخلاقيات مهنة التدقيق في تعزيز مصداقية التقارير لمحافظي الحسابات بورقلة
41	الجدول(07): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس
42	الجدول رقم (08): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي
43	الجدول رقم (09): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص
44	الجدول رقم (10): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة
46	الجدول رقم (11): التزام محافظ الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق
49	الجدول رقم (12): فعالية أخلاقيات مهنة التدقيق في تعزيز مصداقية التقارير لمحافظي الحسابات بورقلة
52	الجدول رقم (13) يوضح معامل الارتباط.
52	جدول رقم (14): يمثل الفرضية الأولى
53	جدول رقم (15): يمثل الفرضية الثانية

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان
42	الشكل رقم (01): توزيع حسب الجنس
43	الشكل رقم (02): توزيع حسب المؤهل العلمي
44	الشكل رقم (03): توزيع حسب التخصص
45	الشكل رقم (04): توزيع حسب سنوات الخبرة

## قائمة المختصرات والرموز

الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الأم	الإختصار/ الرمز
معايير التدقيق الدولية	International Auditing Standards	<b>ISA</b>
الاتحاد الدولي للمحاسبين	International Federation of Accountants	<b>IFAC</b>
معايير التدقيق والتأكد الدولية	International auditing and assurance standards	<b>IAASB</b>
معايير التدقيق	Auditing standards	<b>GAAS</b>
معايير التدقيق الجزائرية	Normes d'audit algériennes	<b>NAA</b>
الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية	Statistical Packages for Social Sciences	<b>SPSS</b>

## قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
64	النموذج النهائي للاستبيان	01
68	مخرجات برنامج spss	02



# مقدمة

## مقدمة:

يمثل الأداء الجيد لأي نشاط اقتصادي جودة المنتج و يعكس مصداقية البنود و القوانين التي تضبط حدود علاقات العمل، و موثيق الشراكة، ونظام الرقابة الداخلي والخارجي في كل القطاعات والمؤسسات والمنظمات هذا على الصعيد العام المتعارف عليه؛ أما على الصعيد المهني فهو يعكس مهارة الموظف في مهامه وإخلاصه في عطائه والأخلاق التي يتصف بها.

لذا ارتأيننا أن نركز في مجال دراستنا على مدى مساهمة أخلاقيات مهنة التدقيق في تعزيز مصداقية التقارير؛ لأن " المدقق الخارجي له عدة ضوابط تضبط مهنته من بينها الأخلاقيات التي يجب أن يتسم بها ليتمكن من أداء مهنته على أحسن وجه، فكل مدقق مسؤول عن أي تصرف أخلاقي يقوم به سواء كان بنية صادقة أو عكس ذلك، لأن مهنة التدقيق الخارجي يشترط في امتنانها احترام أخلاقيات وقواعد سلوك المهنة، من أجل الخلوص في نهاية أية مهمة تدقيق بتقرير نهائي يقدمه المدقق الخارجي هو يعتبر زبده عمله، كما أنه يترجم أدائه". ومدى التقاني في العمل الذي تمكن من تحقيقه.

لذلك تعد التقارير النهائية التي يقدمها المدقق مجموعة من المعلومات ذات جودة تتسم بخصائص معلومة تثبت مصداقيتها.

## مشكلة الدراسة:

إن التطورات التي تشهدها مهنة تدقيق الحسابات بالجزائر زادت من ثقة ومسؤولية محافظ الحسابات في عمليه تدقيق المؤسسة ومزاولة أنشطتها في المستقبل ومن هذا المنطلق يتم صياغة الإشكالية الرئيسة للبحث والتي تتمحور حول:

"ما مدى مساهمة أخلاقيات مهنة التدقيق في تعزيز مصداقية التقارير لمحافظي الحسابات بورقلة؟"

من أجل التحكم الجيد في موضوع الدراسة ومعالجة اشكالياتها تم صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ ما مدى التزام محافضي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق بورقلة؟
- ✓ ما طبيعة العلاقة بين أخلاقيات مهنة التدقيق ومصداقية التقارير لمحافضي الحسابات بورقلة؟

- ✓ هل لوجود دليل لأخلاقيات مهنة التدقيق يعزز من مصداقية التقارير لمحافضي الحسابات بورقلة؟

- ✓ أهم معوقات التي تواجه ممارسة مهنة التدقيق؟

### فرضيات الدراسة :

- ✓ هناك التزام نسبي لمحافضي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق بورقلة
- ✓ هناك دور فعال لأخلاقيات مهنة التدقيق في تعزيز مصداقية التقارير لمحافضي الحسابات بورقلة
- ✓ وجود دليل لأخلاقيات مهنة التدقيق يعزز من مصداقية التقارير لمحافضي الحسابات بورقلة

### ميررات اختيار الموضوع :

- تم اختيار موضوع الدراسة الحالي " دور أخلاقيات مهنة التدقيق في تعزيز مصداقية تقارير المدققين - عند محافضي الحسابات بورقلة " وذلك من أجل التعرف على أهم الركائز التي تقوم عليها أخلاقيات مهنة التدقيق في إعداد التقارير الخاصة بالتدقيق ومدى سمك مصداقيتها ، كما أن دراسة هذا الموضوع في الواقع له نظرة مغايرة على ما هو موجود على الورق وذلك من خلال ملامسة إجابات محافضي الحسابات من خلاله والتعرف عليه أكثر لما له أهمية بالغة أي أطراف سواء داخلية أو خارجية .

### أهداف الدراسة :

- ✓ التعرف الجيد والمحكم بأخلاقيات مهنة التدقيق وضوابطها
- ✓ معرفة مدى التزام المدققين بأخلاقيات المهنة عند مزاوله مهامهم الميدانية
- ✓ معرفة مدى تأثير أخلاقيات المهنة عند إعداد تقارير المدققين



## أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الدراسة في الدور الذي تلعبه أخلاقيات مهنة التدقيق في تعزيز مدى

مصادقية التقارير

## حدود الدراسة :

الحدود الموضوعية: تعالج متغيرات الدراسة المتعلقة بأخلاقيات مهنة التدقيق

الحدود المكانية: تم اختيار ولاية ورقلة كمجال لدراسة مصادقية التقارير

الحدود الزمانية: تم تنفيذ الدراسة خلال شهر ماي 2022

## منهج الدراسة :

حيث استخدم الباحثين المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة لكونه أكثر المناهج

لقياس الظواهر الاجتماعية وتم تجميع المعلومات الخاصة بالإطار النظري للدراسة من خلال

المراجع السابقة التي تناولت نفس الموضوع سواء المحلية أو العربية أو باللغة الأجنبية

(اللاتينية) والنشرات العلمية والدوريات المنشورة في حين تم تجميع البيانات الرئيسية ذات

الصلة بالدراسة من خلال إنشاء استبانة إلكترونية تتكون من قسمين :

القسم الأول: يتعلق بالمعلومات الشخصية لأفراد عينة الدراسة.

القسم الثاني: الخاص بالفقرات والأسئلة المتعلقة بالمحاور الرئيسية لقياس متغيرات الدراسة

الحالية.

حيث تم توزيع الاستبانة على 49 فرد ممن لهم القدرة والمعرفة أكثر بمجال المحاسبة

وبالأخص مجال التدقيق (محافظ الحسابات - محاسب معتمد - خبير محاسب ) حيث تم

تفريغ إجابات أفراد العينة باستخدام البرنامج SPSS.v24 حيث تم استخدام العديد من

الأساليب والاختبارات الإحصائية لتحليل البيانات والتوصل إلى العديد من النتائج ووضع

مقترحات على هذه النتائج.

## هيكل البحث :

**الفصل الأول:** التأسيس النظري لأخلاقيات المهنة ومصادقية تقارير المدققين ويتكون من

مبحثين وهما:

المبحث الأول: أساسيات حول أخلاقيات مهنة التدقيق ومصادقية تقارير المدقق

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

**الفصل الثاني :** الدراسة الميدانية لأخلاقيات المهنة ومصادقية تقارير المدققين ويتكون من

مبحثين وهما :

المبحث الأول: المنهج والأدوات المستخدمة

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية، التحليل، مناقشتها

## الفصل الأول:

التأصيل النظري لأخلاقيات مهنة التدقيق ومصادقية

التقارير

**تمهيد:**

حظيت أخلاقيات مهنة التدقيق باهتمام بالغ لدى الباحثين أو الناشطين في مجال تطوير علم التدقيق، لما له من تأثيرات سلبية أو ايجابية على بيئة المال والأعمال؛ ولما له من فاعلية في تقدم المنظمات المالية والاقتصادية وقدرتها على مسايرة التجديد والتطور نتيجة التزام ممارسي المهنة بسلوكياتهم وأخلاقهم المهنية. فعلم التدقيق مثله كمثل باقي العلوم أصبح في وقتنا الراهن محل المستجدات العصرية التي شهدتها الساحة الدولية أو المحلية؛ مما أوجب عليه وجود أخلاقيات وضوابط تحكمه.

وفي هذا الفصل سنتناول مبحثين فيه؛ وهما :

- **المبحث الأول :** عموميات حول اخلاقيات مهنة التدقيق ومصادقية التقارير
- **المبحث الثاني:** الدراسات السابقة حول الموضوع.

المبحث الأول : عموميات حول اخلاقيات مهنة التدقيق ومصداقية التقارير

تمهيد:

إن الوجود الأساسي لمهنة محافظ الحسابات؛ هو وجود ما يسمى بمهنة تدقيق الحسابات من أجل القيام بعملية من عمليات التدقيق ينبغي على محافظ الحسابات أن يكون مؤهلاً لهذه العملية وأن يكون مطلعاً على الدليل الأخلاقي لسيرورة عمله الذي يحكم هذه المهنة بالإضافة إلى معايير التدقيق الدولية (ISA) بصفة عامة ومعايير التدقيق الجزائرية بصفة خاصة (NAA).

المطلب الأول: أخلاقيات المهنة -قواعد السلوك المهني:

1-1-1/ مصطلحات حول أخلاقيات المهنة :

تم اشتقاق كلمة أخلاقيات من الكلمة الإغريقية ( Ethos ) وتعني ( Character ) وهناك مصطلح مرادف للأخلاقيات هو MORALITIES ( المشتق من الكلمة الإغريقية ( MORES ) وتعني العادات ( Customs ) ، حيث تركز الأخلاقيات على السلوك البشري . لذلك فإنها تعالج تصرف الناس تجاه بعضهم البعض . ويواجه الناس عادة مجموعة من الخيارات ليختاروا بينها وإذا قاموا باختيار أي بديل فإنه سيؤثر عليهم وعلى الآخرين .<sup>1</sup>

كما يرتبط موضوع أخلاقيات المهنة بالعديد من المصطلحات والتي تحمل العديد من المعاني ذات العلاقة بنفس الموضوع كالأخلاق، والقيم، والسلوك، التصرفات .. الخ ، ويمكن تبيين أهمها كما يلي :

- السلوك : سلك، سلكا، وسلوكا؛ بمعنى الأمر المستقيم، والمصدر منه السلوك: وهو التصرف بحكمة.<sup>2</sup>

- السلوك : هو عبارة عن سيرة الإنسان وتصرفه واتجاهه آداب ،حسن ،سيئ السلوك ،فهو المظهر الخارجي ،وصورة النفس الظاهرة التي تدرك بالبصر فمن كان خلقه محمود كان سلوكه محمودا والعكس صحيح.<sup>3</sup>

- الأخلاق: خلق، خلقا، خلوقا؛ بمعنى التقدير، والأخلاق جمع خلق و هي الأثر الطيب

- الاخلاق: مجموعة المبادئ التي تحكم سلوك الإنسان وتوجهه، فالخلق صفة مستقرة في النفس فطرية أو مكتسبة ذات آثار في السلوك، محمودة أو مذمومة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> عمر علي عبد الصمد" التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي ط 2018، 1، دار هومة، الجزائر، ج 2، ص 158.

<sup>2</sup> انظر: لسان العرب ،لابن منظور، مادة سلك،ص/ والقاموس المحيط ،الفيروز

<sup>3</sup> انظر: المرجعين نفسهما، ص.

<sup>4</sup> المرجع السابق، ص 159.

## 1-1-2 / الضبط الإجرائي لأخلاقيات المهنة (قواعد السلوك المهني)

أخلاقيات المهنة لا تقتصر على المبادئ والقواعد الأخلاقية للفرد العادي، بل تتجاوز ذلك لتشكّل مجموعة من القواعد بحيث تصبح قواعد مهنية واقعية وقابلة للتطبيق توجه أصحاب المهنة نحو السلوك المهني، وذلك يتطلب أن يلتزم المهنيون بالسلوك المهني الذي يعود بالنفع فيما بعد على المجتمع

## تعريف أخلاقيات المهنة:

## التعريف الأول:

إن الأخلاقيات لا تقتصر على معرفة السلوك الصائب والخطئ، بل تتعدى ذلك لأنها تتضمن أفكاراً معقدة وتفسيّرات، غير محصورة فقط في تحديد ما هو الصواب وما هو الخطأ، بل تتقصى أسباب الوقوع في الخطأ والصواب، وقد عرفت الأخلاقيات أيضاً على أنها "محاولة إيجاد طريقة لحماية حقوق واحتياجات شخص معين إلى جانب المحافظة على حقوق واحتياجات الآخرين"، وقد أوضح (Bishop) أن الأخلاقيات تهتم بالسلوك الأخلاقي للأشخاص بناء على معايير واضحة ومحددة، وهي في حد ذاتها عبارة عن مجموعة من القيم الفردية.<sup>1</sup>

**التعريف الثاني:** أخلاقيات المهنة بأنها "مقاييس ومعايير للقيم والسلوكيات الأخلاقية التي تحكم عمل التدقيق المحاسبي"<sup>2</sup>

**التعريف الثالث:** أخلاقيات المهنة بأنها: نظام المبادئ والقيم الأخلاقية وقواعد الممارسة التي أصبحت معياراً للسلوك المهني القويم، بحيث يوجد لكل مهنة أخلاقيات خاصة بها تشكلت تدريجياً مع الزمن إلى أن تم اعتمادها قانوناً<sup>3</sup>

فهي تضم مجموعة من القواعد تعمل على تشجيع السلوك السوي للشخص المهني، وتكون واقعية وقابلة للتطبيق في آن واحد. ويترتب على المهنيين الالتزام بالسلوك الأخلاقي الذي يحقق المنفعة للمجتمع، انطلاقاً من حقيقة أن قواعد السلوك المهني تؤثر بشكل مباشر على المهنة ودرجة الوثوق بها، فإن تلك القواعد تجعل أعضاء المهنة يتقبلون معايير السلوك الأخلاقي بشكل أكثر فاعلية من تلك القوانين الإلزامية.

<sup>1</sup> هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، الأردن: دار وائل للنشر، 2004، ص 20

<sup>2</sup> المطيري عبد الرحمن، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، ص 32

<sup>3</sup> الصوري محمد أحمد، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين ص 55

وتهتم الأخلاق المهنية بشكل أساسي بمبادئ السلوك المناسبة للشخص المهني في سلوكه وعلاقاته مع الجمهور والعملاء وزملائه المهنيين، وتهتم كذلك بقواعد محددة يمكن الاسترشاد بها في الحالات العملية، وهذه القواعد مصممة أصلاً للحفاظ على المهنة بالمستوى المهني الرفيع، وللتأكيد بان المهنة تقدم خدماتها بمستوى عال من الأداء، وتعتمد في ذلك على البناء الأخلاقي الذي يشتق من القيم الأساسية كالعدالة التي تمثل قمة الأخلاق. لذلك فإن علماء النفس والسلوك اهتموا بدراسة القيم جنباً إلى جنب مع دراسة الأدوار والأعراف المحددة للسلوك التي تعبر عن مسائل متوقعة بصدد أداء المهمة ومستوى القيم التي ترتبط بحالة الارتقاء إلى مستوى أخلاقي رفيع يبرر حاجة المهن لهذا المستوى الأخلاقي الذي يعبر عن أهم ركائزها، والتي تشكل مسؤولية المهنة بشكل أساسي، وتتشكل القيم على شكل قواعد منظمة للسلوك المهني.<sup>1</sup>

### ➤ أسباب الاهتمام بأخلاقيات المهنة في مجال المحاسبة والتدقيق:

لقد أدى الاهتمام بموضوع أخلاقيات المهنة في مجال المحاسبة والتدقيق إلى العديد من العوامل، مختصرة في النقاط التالية:

- الرغبة في رفع مستوى أداء مهنة المحاسبة والتدقيق أي هناك علاقة سببية قوية بين الالتزام بالأخلاق وبين مستوى أداء المدقق.
- الحاجة الملحة إلى تقوية العلاقات المهنية بين المدققين؛ وبعضهم البعض وضرورة ضبطها بالقيم الأخلاقية.<sup>2</sup>
- الحاجة إلى حماية المهنة من انحرافات بعض أعضائها الذين لا يلتزمون بالأخلاق
- هناك أطراف عديدة يستخدمون المعلومات المحاسبية في اتخاذ قراراتهم دون أن يكونوا متعاقدين مع المدقق مثل العاملين في المشروع والعملاء، والموردين، ومانحي الائتمان، والجهات الحكومية، والمستثمرين الذين يعتمدون على موضوعية المدقق مما يحتم عليه الالتزام بأخلاقيات المهنة حتى لا يوقع ضرر لشريحة كبيرة من الأطراف.
- الغرض الأسمى لمهنة التدقيق أن تقوم على وجود مبادئ أو قواعد تصاغ بعد ذلك في صورة معايير للتدقيق في فحص المعلومات المحاسبية.

<sup>1</sup> الصوري محمد أحمد (دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية) رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين ص 55

<sup>2</sup> المرجع السابق ص 36.

- زيادة واتساع نطاق المعاملات نتيجة العولمة أدى إلى اتساع نطاق الاعتماد على المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات وما يتطلبه ذلك من ضرورة كون هذه المعلومات صادقة وعادلة.
- الأزمات المالية والانهيarts المؤسساتية التي شهدها العالم خلال العقدين الماضيين والتي كانت من بين أهمها عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة .<sup>1</sup>

### ➤ مصادر أخلاقيات المهنة:

أ/ المصدر الديني :

حث ديننا الحنيف على ضرورة الإخلاص والتقاني في العمل وأرسى أسس ذلك لبناء أمة متحضرة تسعى لرقى والتقدم ودليل ذلك قوله تعالى "وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنين" (سورة التوبة: الآية 105)<sup>2</sup>، والحديث النبوي الشريف لرسول الله صلى الله عليه وسلم (( إن الله يحب إذا عمل أحدكم عملاً أن يتقنه )) رواه مسلم.<sup>3</sup>

ب/ القوانين والتشريعات والأنظمة والتعليمات:

تتمثل في كل ما يخص الأنظمة والتشريعات والتعليمات الصادرة من الجهات المخولة سواء على الصعيد الدولي، أو الصعيد المحلي حيث تحدد السلوكيات الأخلاقية للأفراد والجماعات، والعقوبات الناتجة عنها في حالة الإخلال بها.<sup>4</sup>

ت/ جماعات العمل:

تعتبر جماعات العمل من أحد المصادر الأساسية لترسيخ القيم لدى الأفراد، والفرد في الجماعة قد يغير القيمة الفردية مقابل الالتزام بقيم وأخلاقيات الجماعة، فانتماء المدقق للمنظمات المهنية واحتكاكه المباشر مع المهنيين المنتمين لها من خلال الاجتماعات، أو الدورات التكوينية... الخ تدفعه للالتزام بطريقة العمل المعتمدة، التقاليد المتعارف عليها، وبأخلاقيات المهنة المتداولة.

<sup>1</sup> عمر علي عبد الصمد" التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي "الجزء الثاني ، ص 160.

<sup>2</sup> القرآن الكريم ،سورة التوبة (الآية 105)

<sup>3</sup> صحيح مسلم، ص حديث شريف)

<sup>4</sup> مرجع سبق ذكره ص161



ث/ التكوين الاجتماعي:

يعد من مصادر الاخلاقيات والسلوكيات مع مرور الزمن، يبدأ الأفراد بالتأثر بالمجتمع المحيط بهم مثل الأسرة والمدرسة، فالأسرة 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 والأخلاقيات.

ج/ الخبرة المتراكمة:

حيث يستمد الفرد قيمه وسلوكياته من خلال ما يتعلمه ومن خلال خبراته وتجاربه وتفاعلاته مع البيئة الاجتماعية والعملية.

وقد حدد المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين ( AICPA ) أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق الصادرة عن لجنة المجمع الخاصة بمعايير السلوك المهني والدستور الأخلاقي لمهنة المحاسبة والتدقيق الذي يحتوي على مايلي :

➤ أولاً:معايير السلوك المهني:

مفهومه: حيث تمثل القيم الأخلاقية العامة المطلوبة لمهنة التدقيق، مع ربطها بالتزامات ومسؤوليات الاعضاء نحو عملائهم وزملائهم والجمهور عامة<sup>1</sup> وهذه المعايير هي:

أ/ الموضوعية والاستقلال: ويعني بها التحرر من أي مؤثرات غير مهنية في أداء المدقق لعمله ومراعاة توازن المصالح ولا يحدد عن الحق وأن يكون صادقاً.<sup>2</sup>

ب/الأمانة والنزاهة: بصفتها قيماً أخلاقية أساسية يتميز بها العضو، ويستمد الجمهور ثقته من اتصاف العضو بها، وترتبط الأمانة والنزاهة بالتجرد من الانحياز للمصلحة الشخصية وأن يكون العضو محل ثقة العميل ويحفظ أسرارها، وأن لا يكون له علاقة بالتقارير والقوائم والمراسلات أو معلومات أخرى مثل:

<sup>1</sup> عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري "قواعد سلوك وأداب مهنة التدقيق وأثارها على جودة عملية التدقيق في شركات الصناعة الكويتية ص17

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة التدقيق ورقابة الجودة التأكيد الرقابة الجودة المراجعة الخدمات ذات علاقة 2011 - 11192 عمان الاردن ص43

- تحتوي على عبارات أو إضاحات معدة بشكل مهمل أو بها قصور.
- إخفاء أو حجب أو حذف المعلومات التي يتطلب شملها حيث يكون هذا التغيير مظللاً .
- تحتوي على عبارات خاطئة أو مظلة بشكل كبير

**ج/ العناية المهنية الواجبة:** وترتبط بتحسين العمل وإتقانه، وما يتطلبه من الاستمرار في تنمية كفاءته المهنية، وأداء العمل على الوجه الأكمل، أي ترتبط بقيمة "إتقان العمل وكيفية تجويده"

**د/ مدى وطبيعة الخدمات التي يقدمها:** ويرتبط ذلك بقيمة كفاءة العمل والموازنة بين المصالح خاصة للطرف الثالث أو الجمهور.

**هـ/ السر المهني:** مبدأ السرية يفرض التزاما على المحاسبين المهنيين للامتناع عن استعمال أي معلومة تم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية أو مرتبطة بالأعمال لتحقيق مصلحة شخصية أو مصلحة لطرف ثالث، وعن تسريب معلومات سرية يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية دون ترخيص أو تفويض محدد إذا لم يكن هناك حق أو واجب قانوني أو مهني للإفصاح عنه.

➤ **ثانيا: قواعد السلوك المهني:** تناول العديد من الباحثين من مفاهيم خاصة بقواعد السلوك المهني نذكر منها:

تعرف قواعد السلوك المهني الخاصة بمهنة التدقيق بأنها مجموعة من الاسس والمعايير والإرشادات التي تساعد وتوجه مدققي الحسابات نحو الالتزام بتطبيق معايير التدقيق والقيام بمهامهم بشكل سليم وأخلاقي .(عمر علي عبد الصمد،2018)<sup>1</sup>.

كما عرفها (عبد الرحمان،2012): حيث تمثل الإرشادات التفصيلية التي يجب أن يسير عليها المدقق في عمله حتى يكون ملتزم بالمعايير الأخلاقية العامة<sup>2</sup>، ومن أهمها ما يلي:

- تعتبر الوظيفة الأساسية لمهنة التدقيق المحاسبي في إضفاء الثقة على المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية والتي بدورها تساعد متخذي القرار وذوي العلاقة بمعرفة العوائد المتوقعة والتكاليف والمخاطر وما يترتب عليها من قرارات هامة تتعلق بتعزيز الاستثمارات بناء على المعلومات الموثوق بها، وبالتالي فإن الالتزام بمجموعة ضوابط وقواعد سلوك مهنية تحكم عمل

<sup>1</sup> عمر علي عبد الصمد" التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي "الجزء الثاني ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع -الجزائر ، نوفمبر 2018 ص 163

<sup>2</sup> عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري "قواعد سلوك وأداب مهنة التدقيق وأثارها على جودة عملية التدقيق في شركات الصناعة الكويتية (400920207)، قسم المحاسبة، كلية الأعمال جامعة الشرق الأوسط، ص 09

مدققي الحسابات تهدف بشكل أساسي إلى رفع مستوى المهنة وتحسين أداء أعضائها واكتساب ثقة المجتمع.<sup>1</sup>

- كما أنه ما يميز مهنة التدقيق هو قبولها لمسؤولية العمل لخدمة المصلحة العامة، لذلك فإن مسؤولية المدقق لا تنحصر فقط في تلبية احتياجات العميل بل يجب عليه أن يراعي المصلحة العامة من خلال الامتثال للمتطلبات الأخلاقية وقواعد السلوك المهني.<sup>2</sup>

- كما أنه ما يبرر وجود قواعد السلوك المهني هو الحصول على ثقة الجمهور والحاجه إلى رفع مستوى المهنة أسوة بالمهن الأخرى وكذلك تنمية روح التعاون بين أعضاء المهنة ورعاية مصالحهم المعنوية والمادية والأدبية، وكذلك تدعيم الأحكام والنصوص القانونية التي وضعها المشرع لتوفير الكفاية في التأهيل المهني والعلمي للمدققين، كذلك طمأنة الأطراف ذوي العلاقة بأنه سيتم الالتزام بالمعايير المهنية في الأعمال والخدمات التي يحتاجونها.<sup>3</sup>

#### ✓ أهداف قواعد السلوك المهني:

- رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق والحفاظ على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الأخرى.

- تنمية روح التعاون بين المدققين والمحاسبين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.

- تكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأ الكفاية في التأهيل وحياد المدقق في عمله .

- السعي نحو تحقيق مستويات أداء مرتفعة والعمل على اكتساب ثقة المجتمع من خلال تقديم معلومات موثوقة تخدم متخذي القرارات.<sup>4</sup>

#### 1-1-3/ العوامل المؤثرة على السلوك الأخلاقي:

ترتبط مهنة التدقيق بالعالم الخارجي ارتباطا وثيقا مما يحتم على ممارستها ضرورة الاحتكاك بالأخرين من أجل انجازها وتنفيذها فينتج عن ذلك تأثيرات متبادلة، وبمعنى اخر؛ أن الأخلاق تعتبر مكتسبة بالنسبة للفرد وليست وراثية أي أنه يحصل عليها مع مرور الزمن من علاقاته مع الآخرين سواء كانوا أسرته الصغيرة أم زملائه أم بيئته التي يعيش فيها أم مختلف الأشخاص الذين يحتك بهم لكسب الخبرات أو من الأحداث والمواقف التي تواجهه خلال حياته. ومن العوامل التي تؤثر على أخلاقيات المهنة أهمها:<sup>5</sup>

1 عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري "قواعد سلوك وأداب مهنة التدقيق وآثارها على جودة عملية التدقيق في شركات الصناعة الكويتية"، ص 09

2 المرجع نفسه و ص.

3 المرجع السابق ص 10

4 عمر علي عبد الصمد" التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي "الجزء الثاني ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع -الجزائر، نوفمبر 2018 ص 165

5 عمر علي عبد الصمد" التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي "الجزء الثاني ص 66

البيئة الاجتماعية: تمثل البيئة الاجتماعية المحيط الاجتماعي الذي يعيش فيه الفرد بداية من المنزل إلى الحي ومكان العمل إلى المدينة، وكل ما يسودها من تقاليد وعادات ومعتقدات وأحوال اجتماعية واقتصادية وسياسية وغيرها، التي قد تساهم بشكل مباشر أو غير مباشر في تشكيل وتكوين سلوك الفرد وتطوير نفسه، إذ تنمو هذه الممارسات السلوكية وتتطور مع تطور مراحل النمو التي يمر بها الفرد.<sup>1</sup>

فالبيئة الاجتماعية تساهم بشكل مباشر وغير مباشر من خلال تنمية وتطوير السلوك المهني، لكن الفرد في الدول العربية يتبع مبادئ اجتماعية خاصة، كالأخذ بالاعتبار صلة القرابة أو الصداقة وهذا الأمر يمس السلوك الأخلاقي للفرد وهنا يرجع الأمر إلى الأسرة أو المحيط الذي ينتمي إليه الفرد، فهو يتعلم من خلال الانتماء بأن الولاء في المقام الأول للأسرة والأصدقاء وليس المصلحة العامة.<sup>2</sup>

**البيئة الاقتصادية:** تتمثل البيئة الاقتصادية في الأوضاع الاقتصادية التي تسود المجتمع الذي يعيش فيه الفرد على سبيل المثال لا الحصر الغني، الفقر، ارتفاع مستوى المعيشة، تدني مستوى الرواتب والأجور، ويمكنها أن تلعب دورا كبيرا في تكوين أخلاقيات الفرد كما أنها قد تؤدي إلى نشوء طبقات اقتصادية متعددة داخل المجتمع الواحد، وهذا الأمر قد يؤدي بطريقة غير مباشرة إلى تكون جماعات كل جماعة لها مبادئ واتجاهات وسلوك تتبعه يختلف على الجماعة الأخرى، خصوصا في الدول النامية إذ أن الفرد في الدول النامية له متطلبات وطموحات كبيرة لا تتناسب مع إمكانيات الدولة في توفير ما تستطيع من خدمات وسلع، وأيضا يسعى الأفراد إلى تحقيق جميع آمالهم وتطلعاتهم في تحسين أوضاعهم المعيشية لكن رواتبهم قليلة بالمقارنة مع ذلك، وهذا ما يسبب في تزايد نسب الانحراف ولو كان عن غير عمد.<sup>3</sup>

**البيئة السياسية:** تمثل البيئة السياسية المناخ الذي يعيشه المجتمع في شكل نظام سياسي، ومدى تمتع الأفراد بحرية التعبير تحت الرقابة بأنواعها الإدارية والتشريعية والسياسية والشعبية، يتأثر الأفراد بالبيئة السياسية لأنهم بمثابة العضو الأساسي فيها، فيمكن للبيئة السياسية بطبيعتها وخصائصها التأثير في تكوين اتجاهات وأنماط الأفراد، إما بتحفيز الأفراد من خلال السلوك الأخلاقي الحسن له أو ردع ومعاقبة الأفراد ذوي السلوك اللاأخلاقي. الفرد قد يقوم أحيانا بسلوك تنظيمي يهدف إلى تحقيق رغبات السلطات التنفيذية لكن على حساب المصلحة العامة، وربما يعود السبب إلى الخوف من المسؤولين أو من عدم الترقية أو الطرد، وهذا في ظل غياب الرقابة بأنواعها، وغياب الرقابة يسبب أيضا في فساد السياسيين وزيادة الانحراف في سلوك العاملين في مجال خرق القوانين، كما تسهل التخلص من العقاب.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> المرجع نفسه، ص 67

<sup>2</sup> آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق- دراسة عينية من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- جامعة أحمد دراية أدرار كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، أطروحة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه ل.م.د. تخصص محاسبة وتدقيق 2018/2017 ص 53

<sup>3</sup> المرجع نفسه ص 59

<sup>4</sup> أحمد عبد المولى الصباغ، أساسيات المراجعة و معاييرها، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008، ص 58.

وهناك عوامل أخرى يمكنها التأثير في أخلاقيات المهنة على العموم وأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي على الخصوص تتمثل في:

- الجانب الأخلاقي للمجتمع ومدى انعكاسه على كل جوانب الحياة بما فيها الجانب المهني.
  - العادات الشائعة في المؤسسة وأثرها على تثبيت ودعم أخلاقيات المهنة أو العكس.
  - الأثر البالغ للاحتياجات المالية في تحديد مدى الالتزام بأخلاقيات المهنة.
  - العقوبات المفروضة على المخالفين لهذه العقوبات وأثرها في تحديد مدى الالتزام بها.
  - الغياب المتزايد لمعيار الاستقلالية يمثل أهم صور ضعف الأداء في مهنة التدقيق الذي يؤثر مباشرة على مهنة المحاسبة انطلاقاً من أن مخرجات هذه الأخيرة هي بمثابة مدخلات المهنة الأولى.
  - عدم تطابق المعايير المحاسبية لمتطلبات مختلف الأسواق - خصوصاً المالية منها تفتح مجالاً للتلاعب في المعلومات المحاسبية.
  - عدم قدرة المحاسبة على تمثيل أو ترجمة نشاط المؤسسة بصورة دقيقة خاصة ما يتعلق بالتحويلات المالية الكبيرة التي تنتج عنها صعوبات في معالجة بعض المسائل المالية كالمشتقات المالية.<sup>1</sup>
  - وأيضاً هناك مجموعة من الأسباب المؤثرة المتمثلة في:
    - ضعف قدرات التحقق لمستخدمي المعلومات المحاسبية .
    - تعارض المفاهيم المحاسبية.
    - التغيير والتطور المستمر لدستور أخلاقيات المهنة.
    - تعارض المصالح المادية.
    - تعارض الإجراءات والواجبات الفنية.
    - التغيير والتطور المستمر لمعايير التدقيق.
    - تعارض خصائص المعلومات المحاسبية.
    - فجوة التوقعات.
    - التغيير والتطور المستمر في معايير المحاسبة لمواكبة متطلبات العولمة والبيئة التنافسية.
- المطلب الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات الخارجي**

<sup>1</sup> المرجع نفسه ص 78

يتمتع مزاولو مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر بمجموعة من الصلاحيات بالإضافة إلى تحملهم لمجموعة من المسؤوليات التي تقع على عاتقهم، مما يستوجب عليهم أداء وظائفهم على أتم وجه ممكن تعزيزا وزيادة بمهنة التدقيق وثقة مستخدمي القوائم المالية.<sup>1</sup>

### 1-2-1 / مفهوم مهنة محافظ الحسابات ومهامه:

حسب نص القانون 01/10 المؤرخ في 28 رجب عام 1431 الموافق ل11 جوان 2010، وحسب نص المادة رقم 22 من ذات القانون بأن: يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.<sup>2</sup>

وحسب نص المادة 23 من ذات القانون تنص على: يضطلع محافظ الحسابات بالمهام التالية :

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تمام لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات الشركات والهيئات
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه للمسيرين المساهمين او الشركاء أو حاملي الحصص
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات والهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة التداول المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
- 1-2-3/ جزء إخلال المدققين بمهامهم في الجزائر

### أولاً: المسؤوليات التي يتحملها المدقق في الجزائر :

تنجر عن المهام المنوطة بالمدققين مسؤوليات تثقل كاهلهم إذ أنها قد تصل إلى حد سلب الحرية، فقد يقف المدقق أمام المسائلة التأديبية أمام الهيئة المختصة عن كل خطأ تأديبي ارتكبه، كما أنه قد يساءل

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42 لسنة 2010، القانون 01-10 مؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل29 يونيو 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد .  
<sup>2</sup> المرجع نفسه .

مدنيا عن كل ضرر سببه للغير ويبقى المدقق محمل بالمسؤولية الأثقل وهي المسؤولية الجنائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.<sup>1</sup>

1-1 / المسؤولية التأديبية :

أشار القانون المنظم للمهنة إلى المسؤولية الانضباطية للمدقق عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية، وتمتد المسؤولية التأديبية حتى بعد استقالته من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارستهم وظائفهم، وحسب المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 10-13 المؤرخ في 13 يناير سنة 2013 الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها فإنه يعتبر خطأ مهنيًا يعرض لعقوبة تأديبية كل تقصير في احترام قواعد الواجبات المهنية والأخلاقية، وكل إهمال صادر عن المدقق سواء ارتكب الخطأ من شخص طبيعي أو شركة مسجلة في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، كما تعرض هذه الأخطاء المهنية أمام لجنة الانضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة.<sup>2</sup>

أما المادة رقم 5 من نفس المرسوم عرض فيها تصنيف الأخطاء المهنية والعقوبة الموافقة لها، وقد أعطت القوانين المنظمة لمهنة المدققين الحق في الطعن في العقوبات التأديبية والتي بإمكانها أن تؤثر في المسار المهني المدقق.

1-2. المسؤولية المدنية :

لكي تقوم المسؤولية المدنية على المدقق يجب توفر ثلاث عناصر ألا وهي حصول إهمال وتقصير أثناء أداء الواجبات المهنية، وقوع ضرر أفس بالغير نتيجة إهمال أو تقصير المدقق، ووجود علاقة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير المدقق<sup>3</sup>. ويجب على العميل إثبات أحد العناصر الثلاث؛ إما الخطأ العمدي من المدقق، وإما التقصير، حيث لا يمكن تقييم هذا العنصر إلا من خلال مقارنة ما قام به المدقق وما يجب أن يقوم به، وإما الضرر الذي ينتج عن تقصير أو إهمال المحافظ، لكن يجب التأكد من وقوع الضرر ويكون فيه تعدي مباشر على حق مكتسب، وفي غالب الأحيان يكون الضرر عبارة عن خسارة مالية يتعرض لها العميل أو الغير.

فمن وجهة نظر المؤسسة محل التدقيق ينتج الخطأ عندما يتخلى المحافظ على إحدى التزاماته كعدم كشف بعض الحقائق المتعلقة بأعمال الغش أو عدم كفاية الرقابة التي مارسها أو غيابها، أو عندما لا يتولى المحافظ أداء مهمته. فبالنسبة إلى الجهة القضائية المختصة بالدعوى ضد المدقق عن المسؤولية المدنية،

<sup>1</sup> مذكرة آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق- دراسة عينية من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- ص 69.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42 لسنة 2010، القانون 01-10 مؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 يونيو 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد .

<sup>3</sup> المرجع نفسه.

ليس هناك حكم خاص في القانون المنظم للمهنة وبالتالي ترفع الدعوى ضد المدقق أمام الجهة القضائية التي يقع إقامته في دائرة اختصاصها.

### 3-1. المسؤولية الجنائية :

تتميز المسؤولية الجنائية عن المسؤوليتين التأديبية والمدنية بشرط توفر الركن الشرعي وفق نص المادة رقم 01 من قانون العقوبات: " لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون"<sup>1</sup>، أي لا يكون المدقق مسؤولاً عن الأخطاء المنسوبة إليه إلا بتوفر هذا الركن، حيث أقر المشرع الجزائري المسؤولية الجنائية للمدقق في القانون 10-01 المادة رقم 62: " يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجنائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني"<sup>2</sup>.

#### 1-2-3/ الجرائم المتعلقة بمهنة المدقق:

تعتبر مهنة المدقق مهنة مضبوطة قانوناً لا يستطيع أن يمارسها أي كان إلا بتوفر شروط وبالتالي فإن كل من يخالف هذه الأحكام يعتبر مرتكباً لمخالفة الممارسة غير القانونية للمهنة، لذلك وضع المشرع الجزائري ضوابط للمهنة وصنف جرائمها والعقوبات الموافقة لها.

#### 1-2-3-1/ جريمة الممارسة غير الشرعية لمهنة المدقق:

نصت المادة رقم 73 من القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد " يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بطريقة غير شرعية بغرامة من

500.000 دج إلى 2.000.000 دج. وفي حالة العود، يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة، وبضعف الغرامة"<sup>3</sup>، نستخلص من هذه المادة أنه لا يمكن ممارسة مهنة المدقق إلا من قبل أشخاص طبيعيين ومعنويين مسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول الغرفة مع توفر الشروط المنصوص عليها في المادة رقم 08 من القانون 10 - 01.

#### 1-2-3-2/ جريمة انتحال صفة المدقق:

تولت المادة 74 من القانون 10 - 01 في الجزء الثاني لها بشرح هذه الجريمة إذ نصت على أنه : "يعد كذلك ممارسة غير شرعية لمهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، كل من ينتحل إحدى هذه الصفات أو تسميات شركة خبرة في المحاسبة أو شركة محافظة الحسابات أو شركة محاسبة أو

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42 لسنة 2010، القانون 10-01 مؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 يونيو 2010، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد .

<sup>2</sup> المرجع نفسه .

<sup>3</sup> المرجع السابق.



أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات والتسميات"<sup>1</sup>، تعتبر هذه الجريمة متضمنة في جريمة الممارسة غير الشرعية لكنها يطبق عليها أيضا نص المادة 243 من قانون العقوبات الذي في مضموما: " كل من استعمل لقبا متصلا بمهنة منظمة قانونا أو شهادة رسمية أو صفة حددت السلطة العمومية شروط منحها أو ادعى لنفسه شيئا من ذلك بغير أن يستوفي الشروط المفروضة لحملها يعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 500 إلى 5.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين " <sup>2</sup>

#### 1-2-4/ مخالفة المدقق لقواعد مهنته:

سنستعرض فيما يلي مجموعة من الجرائم التي قد يرتكبها المدقق عن أدائه لمهامه :

#### 1-4/ جريمة إفشاء السر المهني:

يعتبر المحافظة على السر المهني من أخلاقيات المهنة لذلك نص المشرع الجزائري عليها في القانون التجاري في المادة 715 مكرر وفي المادة 71 من القانون 10 - 01: " يتعين على الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات"<sup>3</sup>، كما نص قانون العقوبات في المادة 301 على أنه: " يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 500 إلى 5.000 دج الأطباء وجميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدلى بها إليهم وأفشو في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إنشائها ويصرح لهم بذلك"<sup>4</sup>.. أما المادة 302 من نفس القانون أدلت بأن يعاقب بالحبس من سنتين إلى خمس سنوات وبغرامة من 500 إلى 10.000 دج

كل من أدلى أو شرع في الإدلاء إلى أجنب أو إلى جزائريين يقيمون في بلاد أجنبية بأسرار المؤسسة التي يعمل فيها دون أن يكون ذلك مخولا له، وإذا أدلى بهذه الأسرار إلى جزائريين يقيمون في الجزائر فتكون العقوبة الحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 500 إلى 1.500 دينار حسب المادة 72 من القانون 10-01 هناك بعض الحالات التي لا تلزم المدقق التقيد بما جاء به القانون حول هذه الجريمة بعدم كتم السر المهني لاسيما بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين ، وعند اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة، وبناء على إرادة موكلهم، وعندما يتم استدعائهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم<sup>5</sup>

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42 لسنة 2010، القانون 10-01 مؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل 29 يونيو 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. المادة 74

<sup>2</sup> المرجع نفسه.

<sup>3</sup> المرجع السابق.

<sup>4</sup> المرجع السابق.

<sup>5</sup> هيري آسيا وابن الشريف مبروكة وساوس الشيخ، دور أخلاقيات مهنة التدقيق في الالتزام بالمسؤوليات في ضوء شروط التأديب دراسة ميدانية لعينة من المدققين في الجزائر، مجلة الحقيقة العدد 39، 2017/02/23 ص 523

## 2-4/ جريمة إعطاء معلومات كاذبة:

لقد تكفل القانون التجاري هذه الجريمة ولم ينص عليها القانون 10 - 01، وكان نص المادة 830: "يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل مندوب للحسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة عن حالة الشركة..."<sup>1</sup>، حيث يكون الكذب متعلق بمعلومات دقيقة وواضحة وليس بتقديرات قام بها المدقق، كما أن الجريمة تقوم على المعلومات المتصلة بمهمة المدقق في الشركة وليس على غير ذلك. لكن المشرع الجزائري لم يوضح الطريقة التي قد تعطى بها المعلومات الكاذبة شفوية أو مكتوبة ولم يحددها تلك الموجودة في التقرير العام أو التقرير الخاص، لكن في الغالب من الناحية العملية أن إعطاء المعلومات يتم عن طريق الكتابة لأن المدققون ملزمون بتقديم تقارير مكتوبة، وفي غالب الأحيان يكون وراء تقديم المعلومات الكاذبة إخفاء جرائم ارتكبت من طرف المدراء أو تقديم ميزانية غير صحيحة.

## 3-4/ جريمة عدم الكشف عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية:

هناك بعض الحالات ترتب على المدقق مسؤولية وذلك عند سكوته عن ما يحدث أمامه من وقائع إجرامية، لكنه يكون ملزما بالكشف عنها لوكيل الجمهورية وباطلاعه على ما لاحظته حتى لا يعد مرتكبا للجريمة وهو ما تضمنته المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري، وعاقب 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 مندوب حسابات و الذي لم يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بما"<sup>2</sup>. لكن هذه الجريمة قد تعرضت إلى مجموعة من الانتقادات الشديدة لأنها جعلت من المحافظ مجرد مبلغ مما يسلب له الجانب الودي ويجعله غير محبوب عند الغير .

## المطلب الثالث: تقارير مدقق الحسابات

### تمهيد :

يعد تقرير محافظ الحسابات الذي يتم إعداده خلال الفترة المنصوص عليها في قانون 01/10 من أهم التقارير المالية التي يعتمد عليها في بناء حكم أو أي من جهة سواء أطراف ذات علاقة أو ذات مصلحة من أجل معرفة الوضعية المالية للمؤسسة وأي شئ يتعلق بها سواء من ناحية النظام الداخلي لها أو من خلال الفحص لحساباتها.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42 لسنة 2010، القانون 01-10 مؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل29 يونيو 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. المادة 830

<sup>2</sup> المرجع نفسه، المادة 715.

## 1-2-1/ ماهية تقرير مدقق الحسابات:

يعرف تقرير مدقق الحسابات على أنه وثيقة مكتوبة صادرة عن مدقق الحسابات تقدم للجهة الذي عينته، تتضمن إبداء الرأي/ أو عدم إمكانية إبداء رأيه الفني المحايد حول شرعية وصدق القوائم المالية من أجل استخدامها من طرف أصحاب المصالح.<sup>1</sup>

## 1-2-2/ تقارير مدقق الحسابات وفق المعايير الدولية للتدقيق:

أولت معايير التدقيق الدولية اهتماما كبيرا إلى كيفية إعداد تقرير المدقق، إذ خصصت لذلك مجموعة كاملة "(700-799) نتائج و تقرير المدقق"<sup>2</sup> بالإضافة إلى بعض الفقرات و بعض المعايير في المجموعات الأخرى والتي اهتمت بالمعلومات التي ينبغي أن تظهر في تقرير المدقق.

1. **تكوين رأي المدقق:** في سبيل تكوين ذلك الرأي عليه الحصول على تأكيد معقول حول خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، وكذا إجراء التقييمات اللازمة، إذ ينبغي على المدقق تقييم ما إذا كانت البيانات المالية معدة وفقا لمتطلبات إعداد التقارير المالية المعمول بها، وقد أشارت الفقرتين 12 و 13 من معيار التدقيق الدولي (ISA 700) "تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية" أنه ينبغي على المدقق قبل تكوين رأيه تقييم كذلك الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية التي تطبقها المؤسسة محل التدقيق، وفي ضوء تقييم متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به ينبغي تقييم ما إذا كانت:<sup>3</sup>
  - القوائم المالية تفصح بشكل ملائم عن السياسات المحاسبية الهامة المختارة والمطبقة؛
  - السياسات المحاسبية المختارة أو المطبقة متوافقة و ملائمة مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول بها
  - التقديرات المحاسبية التي أعدتها الإدارة معقولة
  - المعلومات المعروضة في القوائم المالية ذات صلة وموثوقة وقابلة للمقارنة ومفهومة؛
  - القوائم المالية توفر افصاحات ملائمة تمكن المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والأحداث الهامة على المعلومات المنقولة في القوائم المالية؛
  - المصطلحات المستخدمة في القوائم المالية بما في ذلك عنوان كل قائمة مالية.

<sup>1</sup> عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي "الجزء الثاني ص110

<sup>2</sup> بهلولي نور الهدى، أثر تبني معايير التدقيق الدولية بالجزائر على تقرير المدقق - دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية - دراسات اقتصادية -28(01) جامعة سطيف 01، ص 58

<sup>3</sup> المرجع نفسه و ص.

2. شكل رأي المدقق: جاء في الفقرتين 16 و 17 من معيار التدقيق الدولي (ISA 700) "تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية"<sup>1</sup> إلى وجود شكلين رئيسيين لرأي المدقق هما:
- **الرأي غير المعدل:** ينبغي أن يعبر المدقق عن رأي غير معدل عندما يستنتج أن القوائم المالية معدة من كافة النواحي الهامة وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به؛
  - **الرأي المعدل:** ينبغي على المدقق أن يعدل الرأي في تقريره في حال :
    - استنتج بناء على ادلة التدقيق التي تحصل عليها أن القوائم المالية ككل تحتوي على أخطاء الجوهرية؛ أو كان غير قادر على الحصول على ادلة تدقيق كافية و ملائمة ليستنتج أن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية . كما أن معيار التدقيق الدولي (ISA 705)<sup>2</sup> "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل" يضع ثلاث أنواع للرأي المعدل؛ وهي الرأي المتحفظ، الرأي السبي وحجب الرأي، ويشير المعيار في الفقرة 2 أن قرار اختيار نوع الرأي المعدل يعود إلى طبيعة المسألة التي دعت إلى التعديل وحكم المدقق بشأن مدى انتشار الآثار الممكنة على القوائم المالية ، وفيما يلي جدول يبين أنواع الرأي المعدل وفقا لما جاء في هذا المعيار:

**الجدول رقم (1-1): محددات اختيار نوع الرأي المعدل حسب معايير التدقيق الدولية (ISA)**

		حكم المدقق
أثر جوهري وواسع النطاق على القوائم المالية	أثر جوهري ولكن ليس واسع النطاق على القوائم المالية	طبيعة المسألة التي تدعو إلى التعديل
رأي سلبي	رأي متحفظ	القوائم المالية تحتوي على أخطاء جوهرية
عدم إبداء رأي	رأي متحفظ	تعذر الحصول على أدلة كافية وملائمة

الجدول: من إعداد الباحث بناء على معيار التدقيق الدولي "ISA 705" "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل"

<sup>1</sup> IFAC ,IAASB ,ISA700 ,OP.CIT ,P 657

<sup>2</sup> نور الدين مزباني، الإطار الدولي للتدقيق المالي، الإطار المفاهيمي للتدقيق المالي، معايير التدقيق الدولية isa ،نومديا للطباعة والنشر والتوزيع ،2021، ص190

يؤكد الجدول السابق أن المدقق يعدل من رأيه إذا وجد القوائم المالية تحمل أخطاء جوهرية أو تعذر عليه الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة، وفي كلتا الحالتين عليه إصدار رأي متحفظ إذا كان تلك الظروف لا تؤثر بشكل واسع وهام على القوائم المالية، أما إذا كانت تؤثر بشكل واسع وهام فعليه تكوين رأي سلبي في حال كانت القوائم المالية تحتوي على أخطاء جوهرية، وحجب رأيه إذا تعذر عليه الحصول على أدلة تدقيق كافية و ملائمة. 3. شكل و محتوى تقرير المدقق: <sup>1</sup> ينبغي على المدقق التعبير على رأيه في تقرير خطي، ومعياري التدقيق الدولي (ISA 700) "تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية" <sup>2</sup> يتناول شكل و محتوى هذا التقرير والذي يتم إصداره كنتيجة لعملية التدقيق، وبناء على ما تقتضي به الفقرات من 20 إلى 32 من هذا المعيار فسيتم تناول العناصر التي يجب أن يحتوي عليها تقرير المدقق في النقاط التالية: - العنوان: يجب أن يحتوي تقرير المدقق عنوان يدل بوضوح على أنه تقرير مدقق مستقل، وهذا ما يؤكد أن المدقق قد حقق كافة متطلبات السلوك الأخلاقي المتعلقة بالاستقلالية؛

- المخاطب: ينبغي أن يكون تقرير المدقق موجهًا إلى الجهة المعنية حسب ما تقتضي ظروف العملية، لأنه عادة ما يحدد القانون أو النظام الجهة التي سيوجه لها تقرير المدقق، وهم الأشخاص الذين تم إعداد التقرير من أجلهم، كالمساهمين أو المكلفين بالحوكمة؛

- الفقرة التمهيدية: يجب على الفقرة أن:

- تحدد المؤسسة التي يتم تدقيق قوائمها المالية؛

- تذكر أن القوائم المالية قد تم تدقيقها؛

- تحدد عنوان كل قائمة تتألف منه القوائم المالية؛

- تشير إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة .

- تحدد التاريخ أو الفترة التي تغطيها كل قائمة مالية تتألف منها القوائم المالية.

- مسؤولية الإدارة اتجاه القوائم المالية: في هذا القسم يحدد المدقق مسؤولية الإدارة عن إعداد والعرض الكاف للقوائم المالية وهذه المسؤولية تشمل:

• تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بالإعداد والعرض العادل للقوائم المالية الخالية من الأخطاء

الجوهرية سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ؛

• اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الهامة؛

<sup>1</sup> إبراهيم سليمان عمر، أثر تعديل المعيار الدولي رقم 700 المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضييق فجوة التوقعات دراسة ميدانية لآراء مدققي الحسابات ومعدّي القوائم المالية والمستثمرين الأكاديميين، رسالة دكتوراه، عمان الأكاديمية العربية للعلوم الإدارية والمصرفية، 2008 ص 37

<sup>2</sup> IFAC ,IAASB ,ISA700 ,OP.CIT ,P 658-660

و عمل تقديرات المحاسبية في ظل الظروف المحيطة بالمؤسسة.

- مسؤولية المدقق: ينبغي على المدقق أن يخصص هذا القسم في تقريره ليحدد مسؤوليته في التعبير عن رأي حول القوائم المالية المبني على عملية التدقيق، حيث يصف المدقق هذه المسؤولية ب:

- أنه تم إجراء التدقيق وفق المعايير تدقيق الدولية، وأداء عملية التدقيق بالامتثال لمتطلبات السلوك الاخلاقي من أجل الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية ؛
- أن التدقيق يتضمن أداء إجراءات للحصول على أدلة التدقيق؛

أن الاجراءات المختارة تعتمد على حكم المدقق بما في ذلك تقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية؛

- أن التدقيق يشمل تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة، ومعقولة التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة، وكذلك العرض الشامل للقوائم المالية؛

أنه يعتقد أن أدلة التدقيق التي حصل عليها كافية و ملائمة لتوفير أساس لرأيه.

-رأي المدقق: في هذا القسم من التقرير ينبغي أن يتنص المدقق بشكل واضح عن رأيه، وهنا يختلف التعبير عن الرأي كلما اختلف نوع الرأي:

- ينبغي على المدقق التعبير عن الرأي غير المعدل " حول القوائم المالية المعدة وفقا للإطار عرض عادل، ويستخدم

إحدى العبارات؛ "1 تعرض القوائم المالية بشكل عادل، من كافة النواحي الهامة ... وفقا للإطار إعداد التقارير المالية المعمول به، لكن إذا كان إطار إعداد التقارير المالية المعمول به لا يعود إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، فينبغي على المدقق تحديد الإطار المتبع.

و معيار التدقيق الدولي (ISA 705)<sup>2</sup> "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل" في الفقرة 16 فإنه يلزم المدقق في حالة تعديل الرأي بأن يضع فقرة مباشرة قبل فقرة الرأي يقدم فيها وصفا حول المسائل التي كانت أساس تعديل الرأي، وفي حالة تعديل الرأي فإن هذا المعيار من خلال الفقرات 23،24،25 يلزم المدقق استخدام أحد التعابير التالية في فقرة الرأي وذلك حسب نوع الرأي المعدل

و عندما يعبر المدقق عن "رأي متحفظ" نظرا لوجود أخطاء جوهرية، فيجب أن يفصح بأن: "القوائم المالية باستثناء المسائل التي تسببت في التحفظ عن الرأي تعرض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية وفقا لإطار إعداد القوائم المالية المعمول به"<sup>3</sup>؛ و عندما يعبر المدقق عن "رأي سلبي" نظرا لوجود أخطاء جوهرية

<sup>1</sup> IFAC ,IAASB ,ISA700 ,OP.CIT ,P 688-689

<sup>2</sup> نور الدين مزباني، الإطار الدولي للتدقيق المالي، الإطار المفاهيمي للتدقيق المالي، معايير التدقيق الدولية isa، دار نوميديا للنشر والتوزيع، 2021 ص 190

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص 195

هامية، فيجب أن يفصح بأنه "نظرا لأهمية المسائل التي كانت أساس تعديل الرأي لا تعرض بشكل عادل وفقا لإطار إعداد القوائم المالية المعمول به"؛

و عندما يحجب المدقق عن الرأي "نظرا لعدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة، فعلى المدقق أن ينصح أنه "نظرا لأهمية المسائل التي كانت أساس حجب الرأي، فإن المدقق لم يتمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية و ملائمة لتوفير أساس لرأي المدقق، و بالتالي لم يعير المدقق عن رأي حول القوائم المالية".

مسؤوليات أخرى تتعلق بإعداد التقارير: في حال تناول المدقق مسؤوليات أخرى تتعلق بإعداد التقارير حول القوائم المالية بالإضافة إلى مسؤولية المدقق التي تقتضيها معايير التدقيق الدولية، ينبغي تناول هذه المسؤوليات الأخرى في قسم منفصل في تقريره مع وضع عنوان فرعي لها "إعداد تقارير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى"، وفي هذه الحالة ينبغي وضع البيانات والتوضيحات في (الفقرة التمهيديّة، مسؤولية الإدارة، مسؤولية المدقق، رأي المدقق...) تحت العنوان الفرعي "إعداد التقارير المالية حول القوائم المالية"؛

- توقيع المدقق: إن توقيع المدقق يكون باستخدام اسم شركة التدقيق أو اسم المدقق أو كلاهما، وقد يضيف التعيين المحاسبي المهني للمدقق أو حقيقة أنه مدقق او شركة حسب ما يكون مناسب في المنطقة المتواجد بها؛

- تاريخ تقرير المدقق: ينبغي وضع تاريخ لتقرير المدقق حيث لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه على أدلة التدقيق، ويخبر تاريخ تقرير المدقق بان المدقق قد اخذ كل بعين الاعتبار كل الأحداث والمعاملات التي أصبح على علم بما والتي حصلت حتى ذلك التاريخ؛

- عنوان المدقق: ينبغي أن يحتوي تقرير المدقق على اسم الموقع الكائن في المنطقة التي يمارس فيها المدقق عمله. تعتبر النقاط سالفة الذكر الحد الأدنى من العناصر الواجب توافرها في تقرير المدقق، لذا أنه في حالة ألزم المدقق بنموذج أو صياغة محددة لتقريره، فيجب أن لا يشير أنه أمتثل لمتطلبات معايير التدقيق الدولية إلى إذا كان التقرير يحتوي على الحد الأدنى من الأقسام السالفة الذكر.

#### 4- الفقرات الإضافية في التقرير<sup>1</sup>

إضافة إلى إبداء المدقق رأيه حول مدى ملائمة الإفصاحات التي تقوم بها الإدارة، فينبغي له إدراج إفصاحات إضافية إذا رأى أن إفصاحات الإدارة غير كافية، وذلك من خلال إضافة فقرات أخرى في تقريره، ومعيار التدقيق الدولي ISA، 706"فقرات التأكيد وفقرات أخرى في تقرير المدقق المستقل"<sup>2</sup> أكد أنه لشد انتباه

<sup>1</sup> نور الدين مزباني، الإطار الدولي للتدقيق المالي، الإطار المفاهيمي للتدقيق المالي، معايير التدقيق الدولية isa ص 196

<sup>2</sup> IFAC ,IAASB ,ISA706

مستخدمي القوائم المالية لأمر مفصح أو غير مفصح عنه في القوائم المالية يمكن للمدقق إدراج فقرات التأكيد أو فقرات أخرى في التقرير

- فقرات التأكيد: تعرف معايير التدقيق الدولية فقرة التأكيد على أنها " فقرة مدرجة في تقرير المدقق والتي تشير إلى موضوع تم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل ملائم في القوائم المالية والذي بنظر المدقق له أهمية أساسية لفهم مستخدمي القوائم المالية، ومن هذا التعريف يتضح أن فقرة التأكيد يضعها المدقق في تقريره بدف شد انتباه مستخدمي القوائم المالية إلى أمر تم عرضه أو الإفصاح عنه في تلك القوائم، وذلك لاعتقاد المدقق أن هذا الأمر أهمية نسبية في فهم المستخدمين، لكن الفقرة 6 من تقس المعيار اشترطت على أنه لا ينبغي للمدقق شد انتباه مستخدم القوائم المالية الأمر معروض أو مفصح عنه إلا إذ تحصل على أدلة تدقيق كافية وملائمة بأن الأمر غير خاطئ بشكل جوهري في تلك القوائم، كما أضافت الفقرة 7 من معيار التدقيق الدولي (ISA 706) "فقرات التأكيد وفقرات أخرى في تقرير المدقق المستقل" أنه في حالة إدراج فقرة التأكيد في تقرير المدقق فينبغي عليه:

- إدراجها مباشرة بعد فقرة الرأي في تقرير المدقق؛
- استخدام العنوان "تأكيد أمر"، أو عنوان مناسب آخر؛
- إدراج مرجع واضح للأمر الذي يتم تأكيده ومكانه في القوائم المالية؛
- الإشارة إلى أن رأي المدقق لا ينطوي على الأمر الذي تم تأكيده.

- فقرات أخرى: تعرف معايير التدقيق الدولية الفقرة الأخرى بأنهما "فقرة مدرجة في تقرير المدقق والتي تشير إلى مسألة غير معروضة أو مفصح عنها في القوائم المالية والتي بنظر المدقق لها أهمية أساسية لفهم مستخدمي القوائم المالية للتدقيق ومسؤوليات و تقرير المدقق<sup>1</sup>، ومن هذا التعريف يتضح أن الفقرة الأخرى تختلف عن فقرة التأكيد في أن المدقق يضعها لشد انتباه مستخدمي القوائم المالية إلى أمر لم يعرض أو يفصح عنه في تلك القوائم، وذلك لاعتقاد المدقق أن هذا الأمر أهمية نسبية في فهم المستخدمين، وأضافت الفقرة 8 من معيار التدقيق الدولي (ISA706) فقرات التأكيد وفقرات أخرى في تقرير المدقق المستقل "أنه على المدقق القيام بالإفصاح عن هذه الأمر في إحدى الفقرات في تقريره تحت عنوان "امر آخر" أو عنوان مناسب آخر، وذلك بعد فقرة الرأي أو فقرة التأكيد أو أي مكان آخر للتقرير له علاقة بمسؤوليات أخرى لإعداد التقارير يمكن للمدقق إضافة عناصر أخرى إلى العناصر السابقة إذا تطلب الأمر، لكن يجب الإشارة أن كثرة فقرات التأكيد والفقرات الأخرى من شأنه أن يقلل من فعالية معالجة المدقق لتلك الأمور.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة ص 24

<sup>2</sup> قانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 لقرار المؤرخ في 15 شعبان 1434 الموافق ل24 يونيو سنة 2013، المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات .



### 1-2-3/ تقارير مدقق الحسابات وفق التشريع الجزائري:

يؤكد المشرع الجزائري على أن يحدد محافظ الحسابات ما إذا كانت الحسابات السنوية قد تم إعدادها طبقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، وكذا النصوص المتعلقة به، ويقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام التعبير عن رأيه في القوائم المالية، على أنه أدى مهمته وفقاً للمعايير المهنية وأنه تحصل على ضمان كاف بأن الحسابات السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس مجمل الحسابات السنوية، وذلك من خلال فحص وتقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها، فيقدر بذلك الأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها والاختلالات التي اكتشفها، والمشرع الجزائري وضع شكل التقرير ومحتواه والرأي المضمن به كما يلي<sup>1</sup>:

#### 1 شكل و محتوى التقرير العام:

يجب أن يضمن التقرير العام رأي محافظ الحسابات اسم و عنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول، وكذا يجب أن يتضمن عنوان يشير إلى الأمر بتقرير محافظة الحسابات للمؤسسة محددة بوضوح وأنه يخص سنة مالية مغلقة بتاريخ إقفال دقيق، وعموماً يتمحور التقرير العام حول جزئين<sup>2</sup>:

#### - الجزء الأول: التقرير العام للتعبير عن الرأي

مقدمة: في بداية التقرير يقوم محافظ الحسابات بالتذكير بطريقة و تاريخ تعيينه، يعرف المؤسسة محل التدقيق ويذكر تاريخ اقفال السنة المالية المنتهية، ويشير إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في المؤسسة، وكذا عليه التذكير بمسؤولية المسيرين في المؤسسة عند إعداد القوائم المالية ومسؤوليته في التعبير عن رأي حول تلك القوائم، كما يجب أن يحدد في المقدمة إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حسابات النتائج، وجدول تدفقات الخزينة وجدول وتغيرات رأس المال وكذا الملحق عند الاقتضاء

• الرأي حول القوائم المالية<sup>3</sup>: يقوم محافظ الحسابات في هذا القسم بالإشارة إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة، وتوضيح أن الإجراءات التي أنجزها قد تمت طبقاً لمعايير المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية، ثم يعبر عن رأيه الذي يمكن أن يأخذ الأشكال الثلاثة التالية:

رأي بالقبول: يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقته على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتمدة، وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة للوضع المالية ووضعية الذمة والنجاعة و خزينة المؤسسة عند هاية السنة المالية، والمعلومات الواردة في ملاحق

<sup>1</sup> المرجع نفسه.

<sup>2</sup> قانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ، القرار المؤرخ في 15 شعبان 1434 الموافق ل24 يونيو سنة 2013، المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

<sup>3</sup> المرجع نفسه.

تطابق تلك القوائم .رأي بتحفظ: يجب أن يبين أولاً بوضوح في فقرة التحفظات المعبر عنها، وإذا أمكن تقدير حجمها و ابراز تأثيرها في النتيجة والوضعية المالية للمؤسسة، ثم يقوم بالتعبير عن الرأي بالتحفظ من خلال مصادقته على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتمدة، وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة في غاية السنة المالية؛

رأي بالرفض: يجب أولاً أن يبين بوضوح في فقرة قبل التعبير عن الرأي، التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة، وإذا أمكن تقدير حجمها ومدى تأثيرها على النتيجة والوضعية المالية للمؤسسة، ثم يتم التعبير عن رأيه بالرفض والتبرير عن السبب بوضوح، والمصادقة على أنه لم يتم إعداد القوائم المالية في جميع جوانب وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول.<sup>1</sup>

فقرة الملاحظات: تكون هذه الفقرة منفصلة عن فقرة رأي محافظ الحسابات، وتكون بعدها، حيث يتم الإدراج فيها ملاحظات تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه، لكن في حالة وجود شكوك معتبرة ترتبط بالأحداث المستقبلية من أفما أن تأثر على الحسابات السنوية، على محافظ الحسابات إدراج الملاحظات الضرورية.<sup>2</sup>

#### - الجزء الثاني : المراجعات والمعلومات الخاصة

يتمحور هذا الجزء حول الفقرات الثلاث المنفصلة التالية:

- الخلاصات الناتجة عن المراجعات الخاصة؛
- المخالفات و الشكوك التي لا تؤثر في الحسابات السنوية؛
- المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها.

كما يجب الإشارة أن على محافظ الحسابات إجراء التعبير عن الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة بنفس طريقة التقرير عن الحسابات الفردية.<sup>3</sup>

#### 2- توقيع التقرير العام:

إضافة إلى تأشير محافظ الحسابات القوائم المالية والموقعة من قبل مسؤول جهاز التسيير الموهل، فعليه في آخر التقرير العام التوقيع، وإذا تعلق الأمر بشركة محافظة الحسابات، يجب أن يتم التوقيع على التقرير

<sup>1</sup> المرجع السابق.

<sup>2</sup> قانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 القرار المؤرخ في 15 شعبان 1434 الموافق ل24 يونيو سنة 2013، المحدد لمحتوى معايير تقارير

محافظ الحسابات.

<sup>3</sup> المرجع نفسه.

من طرف ممثل الشركة ومن طرف ممثل أو ممثلي محافظي الحسابات أو شركاء أو الساهمين أو المسيرين لهذه الشركة والذين شاركوا في إعداد هذا التقرير،

كما أنه إذا تم تعدد محافظي الحسابات فعليه إعداد وتوقيع تقرير مشترك للتعبير عن الرأي، وحتى في حالة الاختلاف في بينهم على كل واحد إبداء رأيه ضمن التقرير المشترك<sup>1</sup>

3. تسليم التقرير العام:

يؤدي محافظ الحسابات مهمة فحص الحسابات السنوية وإعداد تقريره العام المتعلق بالتعبير عن الرأي في أجل قدره خمسة وأربعون يوما ابتداء من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل، ثم على محافظ الحسابات إرسال التقرير العام إلى الجمعية العامة العادية.<sup>2</sup>

وفقا 02 و 03 من القرار المؤرخ في 12 جانفي 2014 يجب أن توضع مختلف الوثائق الضرورية لإعداد تقارير محافظ الحسابات تحت تصرفه على الأقل قبل خمسة وأربعين يوما من تاريخ انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية أو غير العادية أو هيئة التداول المؤهلة، وعلى محافظ الحسابات تسليم التقرير العام والتقارير الخاصة على الأقل قبل خمسة عشر يوما على انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية وذلك مقابل وصل استلام".

4. معلومات إضافية:<sup>3</sup>

لما كانت القوائم المالية تستخدم في اتخاذ القرارات أوجب على المدقق إبداء رأيه حول مدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية، وكذا عن طريقة الإفصاح عن المعلومات من حيث ترتيبها وعرضها، ويقع على عاتق المدقق إضافة بعض الإفصاحات التي تعد مهمة وغير مفصّل عنها في القوائم المالية، فالمشرع الجزائري إضافة إلى إلزام محافظ الحسابات بالتعبير عن رأيه حول كل من الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيير رؤوس الأموال الخاصة والملاحق، أوجب عليه إبداء رأيه حول ما يلي:<sup>4</sup>

- المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة أو عشرة تعويضات؛
- الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة؛
- إجراءات الرقابة الداخلية؛
- استمرارية الاستغلال؛
- حيازة أسهم الضمان؛

<sup>1</sup> المادة 715 مكرر 12 من القانون التجاري، المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993، ص 132

<sup>2</sup> القرار المؤرخ في 15 شعبان 1434 الموافق ل 24 يونيو سنة 2013، المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

<sup>3</sup> المادة 715 مكرر 12 من القانون التجاري ( المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993) ص 129

<sup>4</sup> المادة نفسها، ص 132

- عملية رفع رأس المال؛
- عملية تخفيض رأس المال؛
- إصدار قيم منقولة أخرى؛
- توزيع التسيبقات على أرباح الأسهم؛
- تحويل الشركات ذات الأسهم؛
- الفروع والمساهمات والشركات المراقبة .<sup>1</sup>

### المبحث الثاني: الدراسات السابقة

تلعب الدراسات السابقة ركيزة أساسية في أي بحث علمي حيث يتم الاستناد عليها من أجل كسب معلومات قبلية من أجل صياغة جيدة لموضوع الدراسة.

### المطلب الأول: الدراسة باللغة العربية

أ.د حمدي شحدة زعرب وآخرون ( مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني ) ، دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة، قسم المحاسبة، كلية التجارة الجامعة الإسلامية قطاع غزة فلسطين 2015<sup>2</sup>

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات العاملين في قطاع غزة بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني التي تنظم وتحكم وتضبط سلوكيات المراجعين. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، وتم تصميم استبانة وتوزيعها على مجتمع الدراسة البالغ (63) مراجع حسابات، وقد تم استرداد (54) استبانة بنسبة (85.7%). وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن مراجعي الحسابات يلتزمون بدرجة كبيرة جداً بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي وهي النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية اللازمة والسرية والسلوك المهني، كذلك يلتزم مراجعي الحسابات بدرجة كبيرة جداً بقواعد السلوك المهني التي أوصت بها جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين ونقابة المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، كما ويؤثر الالتزام والوعي الديني لمراجع الحسابات بدرجة كبيرة جداً على سلوكهم المهني والأخلاقي والتزامهم بقواعد السلوك المهني، كذلك فإن القوانين والأنظمة المنظمة المهنة مراجعة الحسابات تؤثر بدرجة كبيرة على التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني. وقد 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، كذلك ضرورة العمل على تطوير وتحديث القوانين الخاصة بمزاولة المهنة بحيث تعطي مزيداً من الاهتمام بأخلاقيات المهنة

<sup>1</sup> المادة السابقة، نفس ص.

<sup>2</sup> حمدي شحدة زعرب وآخرون ، مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني ، دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة، قسم المحاسبة، كلية التجارة الجامعة الإسلامية قطاع غزة فلسطين 2015

وقواعد السلوك المهني، بالإضافة إلى ضرورة ادراج مساق دراسي خاص بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة في الخطط الدراسية لأقسام المحاسبة في الجامعات والكليات الفلسطينية.

2/ هيري آسيا وآخرون (دور أخلاقيات مهنة التدقيق في الإلتزام بالمسؤوليات في ضوء شروط التأديب دراسة ميدانية لعينة من من المدققين في الجزائر) مجلة الحقيقة العدد 39، جامعة أدرار - الجزائر، 2017<sup>1</sup>

تهدف هذه الورقة إلى استكشاف العلاقة بين كل من أخلاقيات ومسؤوليات مهنة التدقيق وشروط تأديب المدقق، من خلال تناول الجوانب المفاهيمية لكل من أخلاقيات ومسؤوليات مهنة التدقيق وأهم الجرائم المتعلقة بمهنة التدقيق، وكذلك استقصاء آراء عينة من المدققين في بيئة التدقيق الجزائرية وبالاعتماد على منهجية المعادلات البنائية باستخدام طريقة المربعات الصغرى الجزئية وبرنامج SmartPLS 3 المستخدم في التحليل، تم التوصل إلى النتائج التالية؛ أن الأخذ بعين الاعتبار لشروط التأديب يلزم المدقق بأخلاقيات مهنته لكنه لا يدفعه إلى الإلتزام بمسؤولياته، كما أن الإلتزام بأخلاقيات المهنة غير كاف للإلتزام بالمسؤوليات، وأيضاً التزم المدقق بمسؤولياته لا يشترط وضع ضوابط تأديبية لتوجيه المدقق للإلتزام بأخلاقيات المهنة

3/نواف فخر وآخرون (أهمية اكتساب مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة في تعزيز مصداقية التقارير المالية ) دراسة ميدانية عن مكاتب التدقيق في الجمهورية العربية السورية ، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية ،سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد العدد 3، 2015

أسفرت المستجدات العالمية في شتى الميادين وانتشار ظاهرة العولمة إلى مطالبة المهتمين بشؤون مهنة التدقيق في الحسابات بضرورة حصولهم على المعرفة المتخصصة بقطاع صناعي معين أساساً لمزاولة العمل المهني، وذلك لتحقيق الهدف الأساسي من عملية التدقيق وهو إضفاء الثقة على المعلومات المالية التي تحتوي عليها القوائم المالية، التي تعتبر المرجع الأساس لمتخذي القرارات الاستثمارية وكافة الأطراف ذات المصالح.

وتمثلت مشكلة البحث في الإجابة عن تساؤلين هما: ما هي الأهمية المتوخاة من امتلاك مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة؟، وهل تسهم تلك المعرفة في تعزيز دقة التقارير المالية؟ وللإجابة عن هذين التساؤلين تم التعريف بمفهوم المعرفة المتخصصة، وأهمية امتلاكها وارتباطها بعمل مدقق الحسابات، بالإضافة لدورها في تعزيز مصداقية التقارير المالية، فضلاً عن إجراء دراسة ميدانية شملت عينة من مدققي الحسابات

<sup>1</sup> أ-هيري آسيا وإبن الشريف مبروكة وسالوس الشيخ، دور أخلاقيات مهنة التدقيق في الإلتزام بالمسؤوليات في ضوء شروط التأديب، دراسة ميدانية لعينة من المدققين في الجزائر ،مجلة الحقيقة العدد39، 2017/02/23

المزاويلين في الجمهورية العربية السورية. وجاءت نتائج الدراسة النظرية والميدانية لتشير إلى أهمية امتلاك مدقق الحسابات للمعرفة، ودورها في إضفاء المصداقية على التقارير المالية الخاضعة للتدقيق.<sup>1</sup>

4/ عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري (قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وآثارها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية) مذكرة ماجستير ، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، (400920207)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر قواعد سلوك و آداب مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، أما عينة الدراسة فتكونت من (72) مستجيباً من المديرين الماليين والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية في هذه الشركات، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بإعداد استبانة شملت (53) فقرة، وتم تحليلها باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية (SPSS). وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج من أبرزها أنه يوجد تأثير ( ) للموضوعية والاستقلالية، الأمانة والاستقامة، المصداقية، النزاهة والشفافية، السرية، الكفاءة المهنية) على جودة عملية التدقيق من وجهة نظر المديرين الماليين والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية. وفي ضوء ذلك قدم الباحث عدداً من التوصيات أهمها: وضع وتعزيز أخلاقيات الأعمال، وضرورة أن تقوم الشركات الصناعية الكويتية بتحديد السياسات الأخلاقية وتوزيعها عبر فروعها، وتدريب العاملين فيها على تعزيز قدرتهم لمواجهة المشاكل الأخلاقية الصعبة. وقيام إدارة الشركات الصناعية الكويتية بالتأكد من مدى التزام مدقق الحسابات باستقلال تفكيره وحياديته والتحقق من مدى قيام مدقق الحسابات بالعمل بنزاهة وموضوعية.<sup>2</sup>

5/ (أسامة عبد المنعم السيد علي ) دراسة بعنوان مدى التزام مدققي الحسابات بالميثاق الأخلاقي للمؤسسات المالية (الإسلامية، 2012 : (وهي عبارة عن محلة، تهدف إلى بيان مدى التزام مدققي الحسابات في المؤسسات المالية الإسلامية بالقواعد والمعايير الأخلاقية الخاصة بالمهنة، وقد شملت مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن، وأظهرت الدراسة أهم النتائج على أنه هناك تشابه من حيث القواعد الأخلاقية والسلوكية الخاصة بمدققي الحسابات الخارجيين في كل من معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق للمؤسسات المالية الإسلامية؛ ويعتبر التزام مدقق الحسابات في المؤسسات المالية الإسلامية بالقيم الإيمانية والأخلاقية انعكاساً لما أكدت عليه السنة النبوية الشريفة والقرآن الكريم لكن هذا الشيء لا يتوفر في معايير التدقيق الدولية؛ وأظهرت هذه الدراسة تفهم والتزام مدققي الحسابات بالمواثيق الأخلاقية المطبقة في المؤسسات المالية الإسلامية والتي أكدت عليها معايير التدقيق الخاصة بها، وذلك من حيث الالتزام بالأسس

<sup>1</sup> نواف فخر وآخرون، أهمية اكتساب مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة في تعزيز مصداقية التقارير المالية ، دراسة ميدانية عن مكاتب التدقيق في الجمهورية العربية السورية ، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية ،سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد العدد 3، 2015

<sup>2</sup> عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وآثارها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية مذكرة ماجستير ، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، (400920207)

الشرعية ومبادئ الأخلاق والقواعد السلوكية الأخلاقية الخاصة بالميثاق الأخلاقي في المؤسسات المالية الإسلامية.<sup>1</sup>

6/غوالي محمد البشير (مهنة المراجعة القانونية بين الاستجابة لمتطلبات المهنة والضغوط المحيطة) أطروحة دكتوراه غير منشورة جامعة الجزائر 2011

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى مسؤولية محافظ الحسابات عند اكتشاف التصرفات الغير قانونية في ظل بذله للعناية المهنية اللازمة ومن ثم معرفة العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة، قام الباحث بدراسة ميدانية إستبائية وتم توزيع على مجموعة من محافظي الحسابات والمستفيدين من خدمة المراجعة. من بين النتائج والمتحصل عليها هو إضافة المصدقية للقوائم المالية وإبداء الرأي الفني المحايد. وبسبب تزايد الطلب على خدمات المراجعة وذلك بسبب الإفلاس المذكور لكبرى الشركات العالمية وأيضا التلاعبات الحاصلة، والتي انعكس صداها على المجتمع الذي أصبح ينظر للمراجع على أنه مقصر في عمله ما لم يتم باكتشاف كل حالات الغش والتصرفات الغير قانونية، وإن من بين أهم المؤثرات على جودة خدمات المراجعة هي الأتعاب وعدم احترام القوانين المنظمة للمهنة.<sup>2</sup>

7/ زينب حجاج (تأثير عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة على المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال الدولية والمحلية) دراسة ميدانية مع عدد من المحاسبين والمراجعين، أطروحة دكتوراه غير منشورة جامعة الجزائر 2012

هدفت هذه الدراسة لمعرفة مدى تأثير عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة على المحاسبة والمراجعة وقامت الباحثة بدراسة ميدانية مع عدد من المحاسبين والمراجعين ومن أهم التوصيات المستخلصة هي: على المنظمات والجمعيات المهنية الجزائرية القيام بالبحث عن وسائل جديدة لضبط أخلاقيات المهنة، فضلا عن تطوير وتعديل معايير المراجعة والمحاسبة الدولية المعمول بها حاليا، وذلك بشكل يقلل الخيارات الكثيرة التي تمكن المتلاعبين من استغلالها بشكل مخالف، وإنشاء وسائل تشجيعية تساهم في جعل المهنيين يلتزمون بأخلاقيات مهنتهم، كإنشاء وسائل تحدد المنافسة غير شرعية بين المهنيين، وتحقيق العدل لتقادي توجهات بعضهم نحو السلوك الأخلاقي<sup>3</sup>

1 أسامة عبد المنعم السيد علي ، دراسة بعنوان مدى التزام مدققي الحسابات بالميثاق الأخلاقي للمؤسسات المالية، الإسلامية، 2012 :

2 غوالي محمد البشير، مهنة المراجعة القانونية بين الاستجابة لمتطلبات المهنة والضغوط المحيطة ، أطروحة دكتوراه جامعة الجزائر 2011

3 زينب حجاج، تأثير عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة على المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال الدولية والمحلية، دراسة ميدانية مع عدد من المحاسبين والمراجعين، أطروحة دكتوراه جامعة الجزائر 2012

المطلب الثاني الدراسات باللغة الأجنبية :

1- دراسة (Obeidat & Al Momani) بعنوان:

### The Effect of Auditors Ethics on Their Detection of Creative Accounting Practices: A Field Study

هدفت هذه الدراسة للتحقيق في تأثير أخلاقيات التدقيق المحاسبي على قدرة مدققي الحسابات للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وعلى وجه الخصوص، فإنها تبحث في تأثير استقلالية مدقق الحسابات، والنزاهة والموضوعية، وحقوق الإعلان، وتقرير اللجنة وشكل المؤسسة واسمها على قدرة مدققي الحسابات للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولتحقيق هذا الهدف تم اختيار عينة مكونة من 150 من مدققي الحسابات على أساس أسلوب المعاينة العشوائية البسيطة من بين مجموع مجتمع مدققي الحسابات في الأردن، تم استخدام طريقة الإحدار الخطي البسيط في اختبار الفرضيات الثلاثة الأولى على أساس t-value ومعامل الدلالة، في حين تم استخدام طريقة الانحدار الخط المتعدد في اختبار الفرضية الأخيرة، استنادا إلى قيمة f-value ، ومعامل الدلالة، وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك تأثير كبير لاستقلالية مدقق الحسابات، والنزاهة والموضوعية، وحقوق الإعلان، وتقرير اللجنة، وشكل المؤسسة واسمها على قدرة مدققي الحسابات للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في الأردن.<sup>1</sup>

02- دراسة (Dennis Anita) بعنوان:

### Best practicas for andit efficiency.gournal of accountancy .sep2000

190 issue:vol

حيث أكدت هذه الدراسة على تحديد الوسائل التي من شأنها زيادة محاسن عملية المراجعة والتقليل من الزمن اللازم للمراجعة من عدم المساس بجودتها ودلت هذه الدراسة على أربع عوامل لزيادة كفاءة المراجعة وهي :

1- توجيه المتعاملين مع مكتب المراجعة وزيادة مهارتهم في تزويد المراجع بالوثائق اللازمة من أجل توفير الوقت والجهد.

2- التخطيط الجيد والذي يتم من خلال مراجعة الخطط في السنوات السابقة.

3- الربط بين جهود مراجعي الحسابات ومستويات المخاطر يؤدي إلى زيادة فعالية المراجعة<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Al Momani & Obeidat The Effect of Auditors Ethics on Their Detection of Creative Accounting Practices: A Field Study

<sup>2</sup> Dennis Anita Best practicas for andit efficiency.gournal of accountancy .sep2000 vol :190 issue



## 2- دراسة (Hopkins.pop) بعنوان :

## 97 vol54, internal anditor dec " quality expectations":Hopkins.pop

ركزت هذه الدراسة على تحديد الفجوة بين المراجعين وعملاء المراجعة في التعرف على مستوى المراجعة والاختلافات في فهم واستيعاب هذا المصطلح ودلت الدراسة أنه كلما تقدم مدراء الشركات في السن كلما كان تفهيمهم اكبر لهذا المصطلح وتقلصت الفجوة.<sup>1</sup>

## المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة

من خلال اطلاعنا على الدراسات السابقة خلال بحثنا هذا وبعد الغوص في محتوياتها وجدنا أوجه تشابه وأوجه اختلاف في موضوع الدراسة دور أخلاقيات مهنة التدقيق في تعزيز مصداقية تقارير المدققين ونذكر منها:

**مجتمع الدراسة:** فقد اعتمدت معظم الدراسات السابقة على عينة محافظي الحسابات والمختصين في مجال التدقيق وهو نفس المجتمع الاحصائي المدروس في دراستنا

**الهدف من الدراسة:** تهدف معظم الدراسات السابقة الى مدى التزام محافظي الحسابات بأخلاقيات المهنة والسلوك المهني وأثره على جودة التقارير المالية أما دراستنا تحدثت على دور أخلاقيات المهنة في تعزيز مصداقية التقارير للمدققين

**المكان والزمان لدراسة:** تناولت الدراسات السابقة مواضيعها في أزمنة مختلفة مع اختلاف اماكن ايضا فمثلا دراستنا ماي 2022 محافظي حسابات ورقلة

**أسلوب الدراسة:** اتبعت معظم الدراسات منهج التحليل الوصفي لظواهر اجتماعية وهو الاستبيان في دراسة العينة ومتغيراتها وهو نفس الاسلوب المتبع في دراستنا


**عرض النتائج:** حيث تم الاعتماد على الدراسات السابقة وتحليل نتائج العينة عن طريق دراسة الفرضيات المطروحة ومناقشتها عن طريق الاستبيان نفس أسلوب دراستنا

**اختلاف العينة المدروسة:** اختلفت كل دراسة في حجم العينة المدروسة مثلا دراستنا هذه 49 عينة ودراسة Obeidat & Al Momani 150 عينة

<sup>1</sup>Hopkins.pop Hopkins.pop": quality expectations" internal anditor dec ,97 vol54

## خلاصة الفصل:

من الدراسة النظرية لهذا الفصل التأسيس النظري لأخلاقيات مهنة التدقيق ومصادقية التقارير في الجزائر حيث قسمنا الفصل الى مبحثين: الأول أخلاقيات المهنة - قواعد السلوك المهني الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات، حيث تبين لنا تأثر العلاقة الكبيرة بين الاخلاقيات وسلوكيات المدقق على عمله المهني من خلال التزام بتطبيقه لتشريع المحكم للمهنة ومصادقية اعداد تقاريره الفنية المحايدة.



الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأخلاقيات المهنة  
ومصادقية تقارير المدققين .

**تمهيد:**

إن الهدف من القيام بالدراسة الميدانية هو تقديم عرض تحليلي لواقع دور أخلاقيات مهنة التدقيق في تعزيز مصداقية تقارير المدققين لولاية ورقلة لنتوصل إلى معرفة مدى التفاوت في مستوى تعزيز مصداقية لدى محافظي الحسابات وخبير محاسب ومحاسب معتمد في ولاية ورقلة، وذلك باستخدام أدوات بحث مناسبة كالاستبيان.

## المبحث الأول: منهج الدراسة

## المطلب الأول: منهج البحث

من أجل تحقيق أهداف هذا البحث قمنا باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، والذي يعتبر طريقة للبحث تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة ومتاحة للدراسة والقياس من خلال منهجية علمية صحيحة وتصوير النتائج التي يتم التوصل إليها على أشكال رقمية معبرة يمكن تفسيرها"، كما يعتبر من أنسب المناهج وأكثرها استخداماً في دراسة الظواهر الإنسانية والاجتماعية، ويتسم المنهج الوصفي التحليلي بالواقعية لأنه يدرس الظاهرة كما هي في الواقع، ويستخدم مختلف الأساليب المناسبة من كمية وكيفية للتعبير عن الظاهرة وتفسيرها من أجل التوصل إلى فهم وتحليل الظاهرة المبحوثة، ويهدف البحث إلى دراسة دور أخلاقيات مهنة التدقيق في تعزيز مصداقية تقارير المدققين لولاية ورقلة -.

حيث اعتمد هذا البحث على نوعين أساسيين من البيانات:

## 1. البيانات الأولية

تم الحصول عليها من خلال تصميم استبانة وتوزيعها على عينة من مجتمع الدراسة، ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج (Statistical package for Social Science) spss v24 الإحصائي وباستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى الدلالات ذات قيمة، ومؤشرات تدعم موضوع البحث.

## 2. البيانات الثانوية

تم الحصول عليها من خلال مراجعتنا للكتب والدوريات والمنشورات الورقية والإلكترونية والرسائل الجامعية والملتقيات والمقالات المتعلقة بالموضوع قيد البحث سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، والتي ساعدتنا في جميع مراحل البحث، والهدف من خلال اللجوء للمصادر الثانوية في هذا البحث، هو التعرف على الأسس والطرق السليمة في كتابة الدراسات، وكذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت وتحدثت في مجال بحثنا الحالي.

المطلب الثاني: عرض البيانات وتحليلها

1. مجتمع وعينة البحث

يعرف مجتمع الدراسة بأنه يشمل محافظي الحسابات وخبير محاسب ومحاسب معتمد في ولاية ورقلة، وذلك من أجل التقرب نحو الأفراد لتكملة الجانب الدراسي النظري لموضوعنا محل الدراسة، ومعرفة مدى توافق الجانب النظري بالواقع العلمي، حيث تكون مجتمع البحث من جميع الأفراد الذين يزولون وظائفهم، وقد تم اختيار عينة عشوائية من مجتمع البحث بغرض التعرف على واقع المسؤولية أخلاقيات مهنة التدقيق محل الدراسة وكذا التعرف على العلاقة التدقيق في تعزيز مصداقية تقارير المدققين لولاية ورقلة.

وقد قمنا بتوزيع 52 استبيان، ولم يسترد منهم إلا 50 استبيان، وتم استبعاد استبيانين لعدم صلاحيتهما للتحلي، وبالتالي كان عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل 49 استبيان أي ما يعادل 98 % من الاستبيانات المسترجعة.

الجدول التالي يوضح عدد الاستبيانات الموزعة، والمسترجعة، الصالحة والملغاة ونسبة كل منها:

الجدول رقم (01): يوضح عدد الاستبيانات الموزعة والمسترجعة، الصالحة والملغاة

التعيين	العدد	النسبة %
الاستبيانات الموزعة	52	100 %
الاستبيانات الضائعة	02	3.85 %
الاستبيانات المسترجعة	50	96.15 %
الاستبيانات الصالحة	49	98 %
الاستبيانات الملغاة	01	02 %

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات السابقة.

2. الأدوات الإحصائية المستعملة في الدراسة: تم الاعتماد على الأدوات الإحصائية التالية:

❖ التكرارات والنسب المئوية.

❖ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

❖ معامل الإثبات كروم باخ.

وبعد تطبيق أداة الدراسة وجمع البيانات تم تفرغ الاستمارات وترميز البيانات برنامج الخدمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية في تحليل البيانات SPSS وهو عبارة عن حزمة حاسوبية متكاملة لإدخال البيانات وتحليلها.

### 3. الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها وللإجابة على أسئلة البحث واختبار صحة فرضياته، فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS V24)، وذلك بعد أن تم ترميز وإدخال البيانات إلى الحاسب الآلي.

وقد تم الانطلاق وفق سلم ليكرت Likert Scale الثلاثي الذي صمم الاستبيان بناء عليه، أين تم إعطاء الأوزان وفق هذا السلم بعد تحديد طول الفئات وحساب المدى، من ثم تقسيمه على عدد فئات المقياس للحصول في الأخير على طول الفئة الصحيح أي:

- المدى = الحد الأعلى - الحد الأدنى

$$01 = 02 - 03 =$$

- طول الفئة = المدى / الحد الأعلى أي 03

$$(0.8 = 03 / 02) = \text{ولكن طول الفئة يحدد بـ } 0.7$$

الجدول رقم (02): المتوسطات المرجحة وفقا لسلم ليكرت الثلاثي

الاتجاه	منخفضة	متوسطة	مرتفعة
المتوسط المترجح	من 1 إلى 1.69	من 1.70 إلى 2.39	من 2.40 إلى 3.00

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات السابقة.

4. الصورة الأولية لأداة الدراسة: تم الاعتماد على مقياس ليكرت الثلاثي كونه من أكثر المقاييس استخداما، حيث سنقابل كل فقرة من الفقرات المدرجة في المحاور الاستبيان بقائمة تحمل الإجابات الموضحة في الجدول بالإضافة إلى وجوب إعطاء لكل إجابة من الإجابات درجات ا يتم معالجتها وفق لهذا المقياس، كما يلي:

جدول رقم (03): درجات مقياس ليكرت الثلاثي.

موافق	موافق بدرجة متوسط	غير موافق
درجة واحدة	درجتان	03 درجات

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات السابقة.

5. صدق و ثبات أداة الدراسة وأساليب المعالجة الإحصائية: إن صدق أداة الدراسة، يؤكد سلامة نتائج

الدراسة من عدمها وذلك ما سيتم تأكيده من خلال ما يلي:

الصدق الظاهري لأداة الدراسة: تحت إشراف الأستاذة المؤطرة ثم إعداد الاستبيان والذي تمت مراجعته من قبلها ليظهر بصورته النهائية طبقا رقم (03)؛

➤ ثبات أداة الدراسة: تم التحقق من ثبات أداة الدراسة من خلال الاعتماد على اختيار ألفا كروم

باخ، والذي يقيس مدى ثبات أداة القياس، حيث كانت النتائج كالتالي:

جدول رقم (04): معامل ألفا كروم باخ.

ألفا كروم باخ	المحاور
0.921	التزام محافظ الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق
0.934	فعالية أخلاقيات مهنة التدقيق في تعزيز مصادقية التقارير لمحافظي الحسابات بورقلة
0.960	المجموع الكلي

المصدر: تم استخراج معامل ألفا كروم باخ من خلال استخدام برنامج spss انظر الملحق رقم (04).

يتبين من الجدول أعلاه أن قيمة ألفا كروم باخ ( $\alpha$ ) لجميع فقرات الاستمارة كانت 0.960، وهو أكبر من 0.600 القيمة المقبولة إحصائيا للحكم على ثبات الاستبيان، وهذا يعني أن معامل الثبات مرتفع، أما عن

$$\text{صدق الاستمارة المتمثل في } \sqrt{0.960} = 0.979$$

وهو مرتفع وموجب الإشارة وتأسسا على التحليل أعلاه تم تأكيد صدق وثبات أداة الدراسة مما يجعلها قابلة للاعتماد في الدراسة الميدانية، واستنادا إلى ما سبق ذكره تم تقديم الاستبيان من خلال تعريفه منهجية دراسته.



الجدول رقم (05) يمثل صدق الاتساق الداخلي بين محور التزام محافظ الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق

الارتباط مع المحور ككل	رقم البند
0.794**	01
0.795**	02
0.854**	03
0.825**	04
0.614**	05
0.782**	06
0.677**	07
0.775**	08
0.717**	09
0.563**	10
0.662**	11
0.751**	12
0.558**	13

المصدر: من إعداد الطالب، اعتمادا على مخرجات

SPSS(0,05 =\*)\ (0,01=\*\*)

نلاحظ من خلال الجدول رقم (05) أن معاملات الارتباط في استراتيجية التزام محافظ الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق والدرجة الكلية تراوحت بين (0,558، 0,854) وكانت دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0,01.

في حين أن معاملات الارتباط في الاستمارة بين البنود والدرجة الكلية تراوحت بين (0,55، 0,85) وكانت دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0,05. وبالتالي يتمتع بصدق اتساق داخلي جيد.

الجدول رقم (06) يمثل صدق الاتساق الداخلي بين فعالية أخلاقيات مهنة التدقيق في تعزيز مصداقية التقارير لمحافظي الحسابات بورقلة

الارتباط مع المحور ككل	رقم البند
0.656**	01
0.569**	02
0.871**	03
0.884**	04
0.797**	05
0.873**	06
0.915**	07
0.785**	08
0.721**	09
0.812**	10

المصدر: من إعداد الطالب، اعتماداً على مخرجات SPSS (0,01=\*\*)

نلاحظ من خلال الجدول رقم (06) أن معاملات الارتباط في فعالية أخلاقيات مهنة التدقيق في تعزيز مصداقية التقارير لمحافظي الحسابات بورقلة والدرجة الكلية تراوحت بين (0,56، 0,91) وكانت دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة 0,01. وبالتالي يتمتع بصدق اتساق داخلي جيد.

## 2. الوصف الإحصائي لمجتمع وعينة البحث وفق الخصائص الشخصية والوظيفية

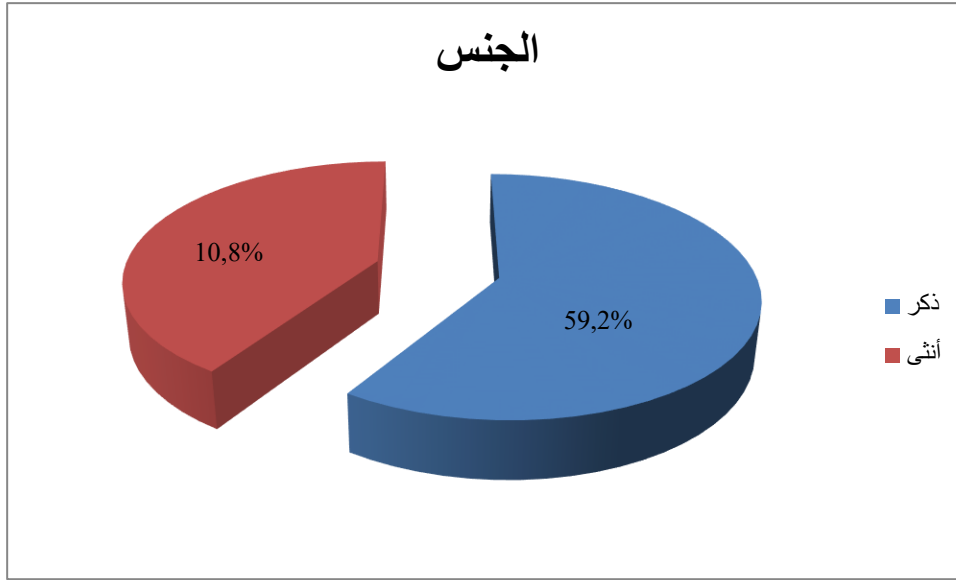
فيما يلي سوف نتطرق إلى دراسة خصائص أفراد مجتمع وعينة البحث حسب المتغيرات الشخصية.

### الجدول(07): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

النسبة %	التكرار	الجنس
59.2%	29	ذكر
40.8%	20	أنثى
100%	49	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V24

الشكل رقم (01): توزيع حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V24

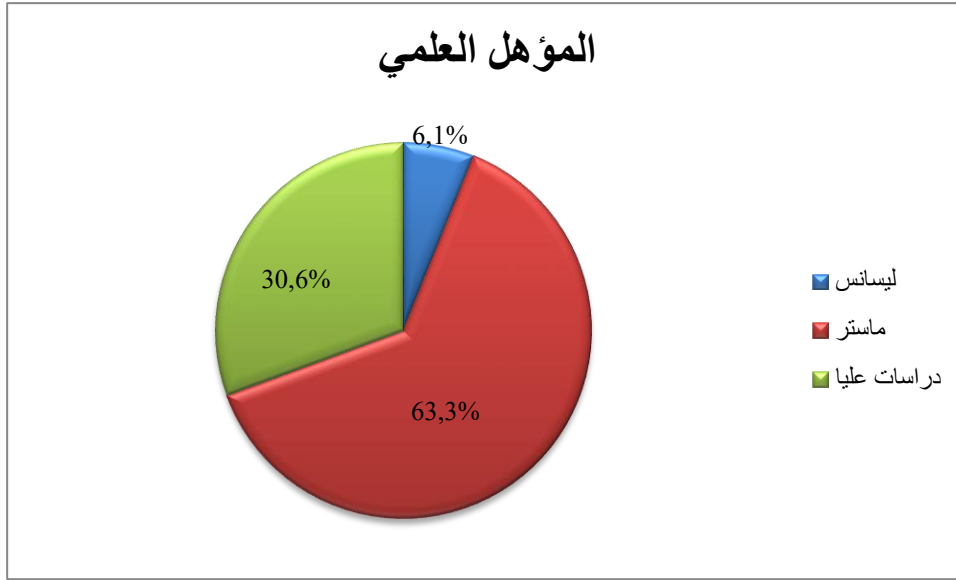
يتضح من خلال الجدول أعلاه أن عدد الإناث قدر بـ 20 بنسبة 40.8 %، وعدد الذكور قدر بـ 29 بنسبة 59.2 %، والشكل أعلاه يوضح ذلك. وهذا ما يدل على أن محافظين الحسابات الذكور أكثر من الإناث حسب عينة الدراسة.

الجدول رقم (08): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة %	التكرار	المؤهل العلمي
06.1 %	03	ليسانس
63.3 %	31	ماستر
30.6 %	15	دراسات عليا
100 %	49	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V24

الشكل رقم (02): توزيع حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V24

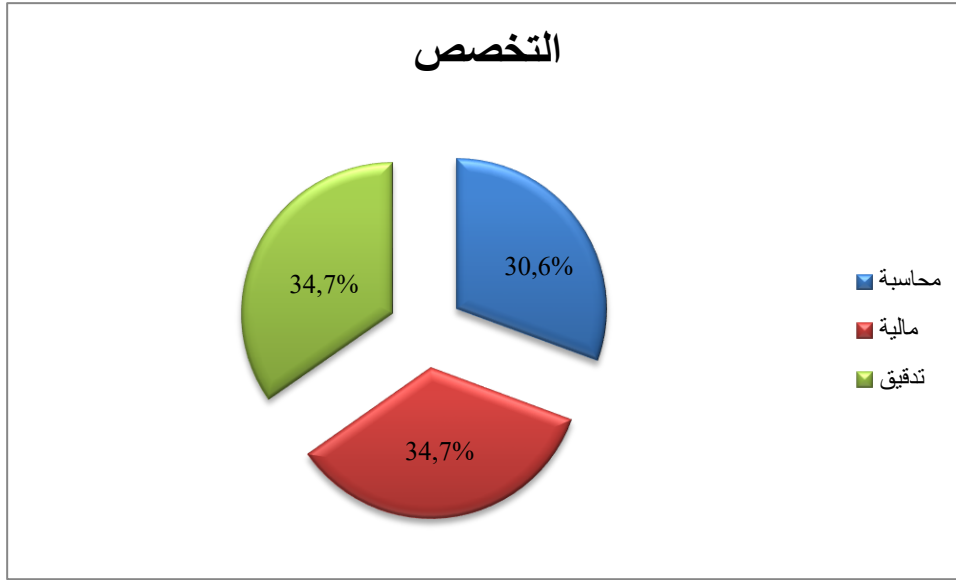
يتضح من خلال الجدول أعلاه (08) أن عدد المدققين ذو المستوى ليسانس قدر عددهم ب 03 بنسبة 06.1 %، والذين يمتلكون مؤهل ماستر قدر ب 31 بنسبة 63.3 %، وعدد الذين لديهم مؤهل دراسات عليا قدر ب 15 بنسبة 30.6 %، الشكل أعلاه يوضح ذلك.

الجدول رقم (09): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص

النسبة %	التكرار	التخصص
30.6 %	15	محاسبة
34.7 %	17	مالية
34.7 %	17	تدقيق
100 %	49	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V24

الشكل رقم (03): توزيع حسب التخصص



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V24

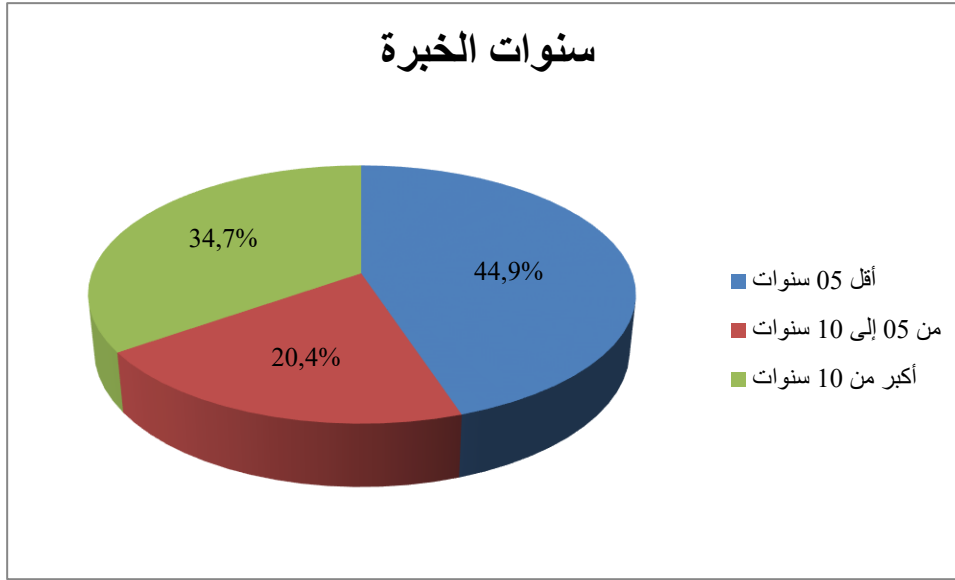
يتضح من خلال الجدول أعلاه (09) أن عدد المدققين ذو التخصص محاسبة قدر عددهم ب 15 بنسبة 30.6 %، والذين يمتلكون مؤهل تخصص مالية قدر ب 17 بنسبة 34.7 %، وعدد الذين لديهم مؤهل العلمي ذو التخصص تدقيق قدر ب 17 بنسبة 34.7 %، الشكل أعلاه يوضح ذلك.

الجدول رقم (10): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

النسبة	التكرار	السنوات الخبرة
% 44.9	22	أقل من 05 سنوات
% 20.4	10	من 05 إلى 10 سنوات
% 34.7	17	أكثر 10 سنة
% 100	49	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V24

الشكل رقم(04): توزيع حسب سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V24

يتضح من خلال الجدول أعلاه (10) وعند التدقيق في سنوات الخبرة لدى المبحوثين نجد أن من لديهم خبرة أقل من 05 سنوات هم 22 بنسبة 44.9 %، والذين لهم من 05 إلى 10 سنوات عددهم 10 بنسبة 20.4% كم نجد أيضا الذين تفوق خبرتهم 10 سنوات هم 17 بنسبة 34.7% كما يوضح الشكل أعلاه ذلك.

**3. عرض وتحليل المحور الأول:** يوضح الجدول أعلاه توزيع إجابات محافظي الحسابات وخبير محاسب ومحاسب معتمد في ولاية ورقلة محل الدراسة للمحور الثاني "التزام محافظ الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق" وكذلك التوزيع النسبي لإجاباتهم والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

الجدول رقم (11): التزام محافظ الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق

الاتجاه العام	الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق	موافق بدرجة متوسطة	موافق	الفقرات
				التكرار	التكرار	التكرار	
				%	%	%	
متوسط	06	0.72	1.73	08	20	21	01
				16.3	40.8	42.9	
متوسط	07	0.79	1.71	10	15	24	02
				20.4	30.6	49	
متوسط	03	0.77	1.89	12	20	17	03
				24.5	40.8	34.7	
منخفض	08	0.75	1.61	08	14	27	04
				16.3	28.6	55.1	
متوسط	01	0.69	1.97	11	26	12	05
				22.4	53.1	24.5	
منخفض	12	0.79	1.51	06	10	33	06
				12.2	20.4	67.3	
منخفض	13	0.64	1.48	04	16	29	07
				8.2	32.7	59.2	
منخفض	11	0.70	1.55	06	15	28	08
				12.2	30.6	57.1	
منخفض	09	0.70	1.59	06	17	26	09
				12.2	34.7	53.1	
متوسط	04	0.85	1.87	15	13	21	10
				30.6	26.5	42.9	
متوسط	02	0.78	1.91	13	19	17	11
				26.5	38.8	34.7	
منخفض	10	0.57	1.57	02	24	23	12
				4.1	49	46.9	

متوسط	05	0.73	1.79	09	21	19	13
				18.4	42.9	38.8	
متوسط	الاتجاه العام	0.72	1.70	المتوسط المرجح			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V24

الجدول أعلاه (11) يمثل إجابات محافظي الحسابات وخبير محاسب ومحاسب معتمد في ولاية ورقلة على أسئلة المحور الثاني، ويمثل يشمل على (13) فقرات تم تحليلها بواسطة المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والنسب المئوية، كما تم ترتيب كل الفقرات ترتيبا تنازليا حسب المتوسطات الحسابية، إذ بلغت درجة الموافقة على كل فقرة من فقرات المحور الثاني متوسطات حسابية تتراوح قيمتها بين 1.48 و1.97 وانحرافات معيارية تتراوح قيمتها بين 0.57 و0.85، وهذا يدل ثبات إجابات المبحوثين، ويدل أيضا على موافقة على فقرات المحور الثاني وكانت النتائج كما يلي:

صنفت الفقرة (05): « لدي القدرة على تقديم معلومات محايدة وخالية من التحيز » بالمرتبة الأولى، بدرجة موافقة متوسطة لدى محافظين، بمتوسط حسابي 1.97 وانحراف المعياري 0.69، إذن كل محافظين موافقون على هذه العبارة، وهذا يدل على فاعلية استخدم عملية التدقيق في تعزيز مصداقية تقارير المدققين، في حين تليها الفقرة (11): « ألتزم بقواعد السلوك المهني التي حددتها الجهات الوصية في الجزائر »، بالمرتبة الثانية، موافقة متوسطة لدى موظفي، بمتوسط الحسابي 1.91 وانحراف المعياري 0.78، إذن كل موافقون على هذه العبارة، هذا يدل على أن التزام بقواعد السلوك المهني من الجهات الوصية للدراسة بصورة مستقلة، وجاءت الفقرة (03): « لدي أو أمتلك القدرة على تخفيض هامش الخطأ في قوائم مالية »، بالمرتبة الثالثة، بدرجة موافقة متوسطة لدى الخبير ومحاسب ومحافظين، بمتوسط حسابي 1.89 وانحراف معياري 0.77، إذن كل موافقون على هذه العبارة، وهذا يدل على أن أمتلك القدرة على تخفيض هامش الخطأ في قوائم مالية، وبالمرتبة الرابعة جاءت الفقرة (10): « توجد مجموعة من المعايير التي تضبط التأهيل السلوكي للمدقق لابد من التقيد بها »، بدرجة موافقة متوسطة لدى موظفين، بمتوسط حسابي 1.87 وانحراف معياري 0.85، إذن كل موظفين موافقون على هذه العبارة، وهذا يدل على أن هناك معايير التي تضبط التأهيل السلوكي للمدققين، وتليها صنفت الفقرة (13): « تساهم العقوبات الواردة في قانون 01-10 بالتزام والاهتمام بقواعد السلوك المهني » بالمرتبة الخامسة، بدرجة موافقة متوسطة لدى



محافظين، بمتوسط حسابي 1.79 وانحراف المعياري 0.73، إذن كل محافظين موافقون على هذه العبارة، وهذا يدل على فاعلية وجود العقوبات الواردة في القانون بالاهتمام بالسلوك المهني، في حين تليها الفقرة (01): « أمتع بالاستقلالية عند ابداء رأيي في القوائم والتقارير المالية»، بالمرتبة السادسة، موافقة متوسطة لدى محافظين، بمتوسط الحسابي 1.73 وانحراف المعياري 0.72، إذن كل موافقون على هذه العبارة، هذا يدل على أن عدم امتع بالاستقلالية عند المحافظين في القوائم المالية والتقارير، وجاءت الفقرة (02): « التزام بتطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها قانونيا ودوليا»، بالمرتبة السابعة، بدرجة موافقة متوسطة لدى الخبير ومحاسب ومحافظين، بمتوسط حسابي 1.71 وانحراف معياري 0.79، إذن كل موافقون على هذه العبارة، وهذا يدل على أن التزام بتطبيق مبادئ المحاسبة وفق القوانين دوليا، وبالمرتبة الثامنة جاءت الفقرة (04): « ألتزم باستقلالية والحيادية في تطبيق خطة العمل الموضوعية»، بدرجة موافقة منخفضة لدى موظفين، بمتوسط حسابي 1.61 وانحراف معياري 0.75، إذن كل موظفين غير موافقون على هذه العبارة، وهذا يدل على أن هناك عدم وجود الاستقلالية والحيادية في تطبيق خطة العمل، وتليها صنف الفقرة (09): « وجود علاقة شخصية بيني وبين المؤسسة تؤثر سلبا على استقلاليتي» بالمرتبة التاسعة، بدرجة موافقة منخفضة لدى محافظين، بمتوسط حسابي 1.59 وانحراف المعياري 0.70، إذن كل محافظين غير موافقون على هذه العبارة، وهذا يدل على فاعلية عدم وجود علاقة شخصية بيني وبين المؤسسة، في حين تليها الفقرة (12): « يعتبر القانون 10-01 ومعايير التدقيق الجزائرية الصادرة في 2016 ساهم في تحسين اخلاقيات المهنة»، بالمرتبة العاشرة، موافقة منخفضة لدى محافظين، بمتوسط الحسابي 1.57 وانحراف المعياري 0.57، إذن كل غير موافقون على هذه العبارة، هذا يدل على أن عدم تحسن في اخلاقيات المهنة، وجاءت الفقرة (08): « وفاء المدقق لعملائه يزيد من فعالية التقارير»، بالمرتبة إحدى عشر، بدرجة موافقة منخفضة لدى الخبير ومحاسب ومحافظين، بمتوسط حسابي 1.55 وانحراف معياري 0.70، إذن كل غير موافقون على هذه العبارة، وهذا يدل على عدم وفاء للمدقق في لعملائه الذين يريد في فعالية التقارير، وبالمرتبة الثانية عشر جاءت الفقرة (06): « القدرة على التحرر من المؤثرات غير مهنية أثناء تأدية مهام»، بدرجة موافقة منخفضة لدى موظفين، بمتوسط حسابي 1.51 وانحراف معياري 0.79، إذن كل موظفين غير موافقون على هذه العبارة، وهذا يدل على أن هناك عدم القدرة على تحرير من المؤثرات غير مهنية، وتليها صنف الفقرة (07): « اهتمام المدقق بتطوير أداءه لعمله بكل بدقة وموضوعية» بالمرتبة الأخيرة، بدرجة موافقة منخفضة لدى

محافظين، بمتوسط حسابي 1.48 وانحراف المعياري 0.64، إذن كل محافظين غير موافقون على هذه العبارة، وهذا يدل على عدم اهتمام المدقق بتطوير أداءه لعمله بكل بدقة وموضوعية.

الجدول رقم (12): فعالية أخلاقيات مهنة التدقيق في تعزيز مصداقية التقارير لمحافظي الحسابات

بورقلة

الاتجاه العام	الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	غير موافق	موافق بدرجة متوسطة	موافق	الفقرات
				التكرار	التكرار	التكرار	
				%	%	%	
متوسط	04	0.74	1.77	09	20	20	01
				18.4	40.8	40.8	
منخفض	09	0.70	1.61	06	18	25	02
				12.5	36.7	51	
متوسط	05	0.83	1.73	12	12	25	03
				24.5	24.5	51	
متوسط	06	0.78	1.73	10	16	23	04
				20.4	32.7	46.9	
منخفض	08	0.75	1.63	08	15	26	05
				16.3	30.6	53.1	
متوسط	02	0.84	1.77	13	12	24	06
				26.5	24.5	49	
متوسط	03	0.77	1.77	10	18	21	07
				20.4	36.7	42.9	
متوسط	01	0.74	1.93	12	22	15	08
				24.5	44.9	30.6	
منخفض	10	0.67	1.59	05	19	25	09
				10.2	38.8	51	
متوسط	07	0.73	1.71	08	19	22	10
				16.3	38.8	44.9	

مرتفع	الاتجاه العام	0.75	1.72	المتوسط المرجح
-------	---------------	------	------	----------------

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V24

يتضح من الجدول أعلاه (12) أن إجابات فعالية أخلاقيات مهنة التدقيق في تعزيز مصادقية التقارير لمحافظي الحسابات بورقلة على أسئلة المحور الثالث، ويمثل يشمل على (10) فقرات تم تحليلها بواسطة المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والنسب المئوية، كما تم ترتيب كل الفقرات ترتيباً تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية، إذ بلغت درجة الموافقة على كل فقرة من فقرات المحور الثاني متوسطات حسابية تتراوح قيمتها بين 1.59 و1.93 وانحرافات معيارية تتراوح قيمتها بين 0.70 و0.84، وهذا يدل ثبات إجابات المبحوثين، ويدل أيضاً على موافقة على فقرات المحور الثالث وكانت النتائج كما يلي:

**صنفت الفقرة (08):** « عند تقديم خدمة استشارية ألتزم بقواعد السلوك المهني» بالمرتبة الأولى، بدرجة موافقة متوسطة لدى محافظين، بمتوسط حسابي 1.93 وانحراف المعياري 0.74، إذن كل موافقون على هذه العبارة، وهذا يدل على التزام بقواعد السلوك المهني عند تقديم خدمة استشارية ولهم مصادقية، في حين تليها الفقرة (06): « اتباع أخلاقيات مهنة التدقيق يساهم في توفير معلومات مالية تساعد في التنبؤ بالأحداث المستقبلية والمخاطر»، بالمرتبة الثانية، موافقة متوسطة ، بمتوسط الحسابي 1.77 وانحراف المعياري 0.84، إذن كل موافقون على هذه العبارة، هذا يدل على أن اخلاقيات المهنة تساهم في توفير معلومات والتقليل من المخاطر، وجاءت الفقرة (07): « أعمل على تقديم معلومات ذات مصادقية في تقرير الفني»، بالمرتبة الثالثة، بدرجة موافقة متوسطة لدى الخبير ومحاسب ومحافظين، بمتوسط حسابي 1.77 وانحراف معياري 0.77، إذن كل موافقون على هذه العبارة، وهذا يدل على معلومات ذات مصادقية في تقرير الفني، وبالمرتبة الرابعة جاءت الفقرة (01): « أمتلك الكفاءة التي تؤهني لتقديم تقرير ذو مصادقية»، بدرجة موافقة متوسطة لدى موظفين، بمتوسط حسابي 1.77 وانحراف معياري 0.74، إذن كل موافقون على هذه العبارة، وهذا يدل على أن هناك الكفاءة التي توهل لتقديم تقرير ذو مصادقية، وتليها صنفت الفقرة (03): « لا أقوم بمزاولة أعمال أخرى تتعارض مع قواعد وآداب سلوك المهنة » بالمرتبة الخامسة، بدرجة موافقة متوسطة لدى محافظين، بمتوسط حسابي 1.73 وانحراف المعياري 0.83، إذن كل محافظين موافقون على هذه العبارة، وهذا يدل على فاعلية بمزاولة أعمال مع قواعد وسلوك المهنة التي تزيد في قيمة المصادقية، في حين تليها الفقرة (04): « أحاول التقليل من خطر وجود أخطاء أثناء اعداد

التقارير المالية»، بالمرتبة السادسة، موافقة متوسطة لدى محافظين، بمتوسط الحسابي 1.73 وانحراف المعياري 0.78، إذن كل موافقون على هذه العبارة، هذا يدل على أن وجود محاولات لتقليل من المخاطر أثناء اعداد التقارير المالية، وجاءت الفقرة (10): « أحرص على عدم استغلال المعلومات السرية للمنفعة الشخصية »، بالمرتبة السابعة، بدرجة موافقة متوسطة لدى الخبير ومحاسب ومحافظين، بمتوسط حسابي 1.71 وانحراف معياري 0.73، إذن كل موافقون على هذه العبارة، وهذا يدل على أن وجود حرص على عدم استغلال المعلومات السرية للمنفعة الشخصية من تحسين اخلاقيات وتعزيز المصداقية ، وبالمرتبة الثامنة جاءت الفقرة (05): « يساعد الالتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق بالمرونة في تصحيح وتقييم القرارات المتخذة »، بدرجة موافقة منخفضة لدى موظفين، بمتوسط حسابي 1.63 وانحراف معياري 0.75، إذن كل موظفين غير موافقون على هذه العبارة، وهذا يدل على أن هناك عدم وجود الالتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق بالمرونة وعدم وجود تقويم القرارات المتخذة، وتليها صنف الفقرة (02): « يفرض الالتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق بتوفير معلومات واضحة ومفهومة ضمن التقارير المالية » بالمرتبة التاسعة، بدرجة موافقة منخفضة لدى محافظين، بمتوسط حسابي 1.61 وانحراف المعياري 0.70، إذن كل محافظين غير موافقون على هذه العبارة، وهذا يدل على فاعلية عدم وجود بأخلاقيات مهنة التدقيق بتوفير معلومات واضحة ضمن التقارير المالية، في حين تليها الفقرة (09): « تتميز المعلومات المتضمنة في تقرير المدقق بقابلية مقارنة»، بالمرتبة العاشرة، موافقة منخفضة لدى محافظين، بمتوسط الحسابي 1.59 وانحراف المعياري 0.67، إذن كل غير موافقون على هذه العبارة، هذا يدل على أن عدم وجود تميز للمعلومات المتضمنة لدى المدقق في التقارير التي قابلة للمقارنة،

المطلب الثالث: عرض النتائج ودراستها:

عرض نتائج الفرضية العامة: والتي تنص على أنه لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية التزام محافظ الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق وفعالية أخلاقيات مهنة التدقيق في تعزيز مصداقية التقارير لمحافظي الحسابات بورقلة.

الجدول رقم (13) يوضح معامل الارتباط.

فعالية أخلاقيات مهنة التدقيق في تعزيز مصداقية التقارير لمحافظي الحسابات بورقلة		
0.902**	معامل برسون	التزام محافظ الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق
,000	مستوى الثقة	
10,0	مستوى الدلالة	

المصدر: من إعداد الطالب، اعتماداً على مخرجات SPSS

يتضح من خلال الجدول أعلاه (13) وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين التزام محافظ الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق وفعالية أخلاقيات مهنة التدقيق في تعزيز مصداقية التقارير لمحافظي الحسابات بورقلة، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.902) وهي قيمة دالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0,01). وعليه فإن التزام محافظ الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق وفعالية أخلاقيات مهنة التدقيق في تعزيز مصداقية التقارير لمحافظي الحسابات بورقلة، وبالتالي الفرضية التي تنص على أنه لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية التزام محافظ الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق وفعالية أخلاقيات مهنة التدقيق في تعزيز مصداقية التقارير لمحافظي الحسابات بورقلة. فهي صحيحة ونقبل فرضية عدم.

عرض نتائج الفرضية الأولى: هل توجد علاقة تأثير معنوية ذات دلالة إحصائية التزام نسبي لمحافظي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق بورقلة؟

1. نعم توجد علاقة ارتباط ذات معنوية عند مستوى الدلالة ( $\alpha < 0.05$ ) التزام نسبي لمحافظي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق بورقلة.

جدول رقم (14): يمثل الفرضية الأولى

القيمة الاحتمالية	قيمة t المحسوبة	متوسط العينة	الفرضية الأولى
0.804	0.249	22	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد نتائج برنامج spss.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه (14) أن القيمة المحسوبة للاختبار تساوي 0.249 ويتم مقارنتها بالقيمة المجدولة لـ (t) ستودنت عند معنوية 5% التي تقدر بـ 2.306. وبما أن القيمة المحسوبة للاختبار أقل من

القيمة المجدولة عند مستوى 5%، فهذا يقودنا إلى قبول فرضية العدم القائلة بأن المتوسط العينة يساوي إلى 22، ويمكن الاستعانة بالقيمة الاحتمالية (2-tailed) Sig. في الجدول ومقارنتها بالمستوى 0.05 بحيث كلما كانت أكبر نقبل فرضية، ومنه نجد  $0.05 < 0.804$  وبالتالي فرضية الصحيحة.

عرض نتائج الفرضية الثانية: هناك دور فعال لأخلاقيات مهنة التدقيق في تعزيز مصادقية التقارير لمحافظي الحسابات بورقلة ؟

2. نعم توجد علاقة ارتباط ذات معنوية عند مستوى الدلالة ( $\alpha < 0.05$ ) لدور فعال لأخلاقيات مهنة التدقيق في تعزيز مصادقية التقارير لمحافظي الحسابات بورقلة

جدول رقم (15): يمثل الفرضية الثانية

القيمة الاحتمالية	قيمة t المحسوبة	متوسط العينة	الفرضية الثانية
0.741	0.332	17	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد نتائج برنامج spss.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه (15) أن القيمة المحسوبة للاختبار تساوي 0.332 ويتم مقارنتها بالقيمة المجدولة لـ (t) ستودنت عند معنوية 5% التي تقدر بـ 2.306. وبما أن القيمة المحسوبة للاختبار أقل من القيمة المجدولة عند مستوى 5%، فهذا يقودنا إلى قبول فرضية العدم القائلة بأن المتوسط العينة يساوي إلى 17، ويمكن الاستعانة بالقيمة الاحتمالية (2-tailed) Sig. في الجدول ومقارنتها بالمستوى 0.05 بحيث كلما كانت أكبر نقبل فرضية، ومنه نجد  $0.05 < 0.741$  وبالتالي فرضية الصحيحة.

## خلاصة الفصل:

بعد قيامنا بالدراسة الميدانية، حيث اعتمدنا في هذه الدراسة على أداة استبيان في استطلاع 49 فرد حول موضوع " دور أخلاقيات مهنة التدقيق في تعزيز مصداقية تقارير مدققين " التي تم توزيعها على عينة الدراسة (محافظي حسابات خارجيين، خبراء محاسبين، محاسبين معتمدين) بولاية ورقلة، بالاستعانة ببرنامج SPSS 24 "والاعتماد على الاختبارات الإحصائية اللازمة للإجابة على إشكالية الدراسة واختبار فرضيات الدراسة، ومن خلال تحليل إجابات الأفراد العينة وتفسيرها توصلنا إلى أن أخلاقيات مهنة التدقيق لها فعالية في تعزيز مصداقية التقارير لمحافظي الحسابات ورقلة.

الخاتمة



## الخاتمة:

تطرقنا خلال هذه الدراسة المتمثلة في دور اخلاقيات مهنة التدقيق في تعزيز مصداقية تقارير المدققين حيث استعرضنا خلال هاته الدراسة فصلين: الفصل الاول نظري تناول مفاهيم على أخلاقيات المهنة والتقارير أما الفصل الثاني درس دراسة تحليلية للموضوع من خلال الاستبيان وتم توزيعه على عينة مختصة في مجال التدقيق وتم طرح فرضين وكانت النتائج كما يلي:

### نتائج الفرضيات:

**الفرضية الأولى:** التزام محافظ الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق؛ وهذا يدل على فاعلية أخلاق استخدم عملية التدقيق في تعزيز مصداقية تقارير المدققين، كما يدل على الالتزام بقواعد السلوك المهني الموصى به بصورة مستقلة، و امتلاك القدرة على تخفيض هامش الخطأ في القوائم المالية، و هناك معايير تضبط التأهيل السلوكي للمدققين، و توضح فاعلية وجود العقوبات الواردة في القانون بالاهتمام بالسلوك المهني، و بتطبيق مبادئ المحاسبة وفق القوانين دوليا.

بناء على نتائج الاستبيان يلاحظ عدم وجود التمتع بالاستقلالية الموضوعية، والحيادية عند المحافظين في القوائم المالية والتقارير؛ وهذا يدل على وجود مؤثرات غير مهنية و مضايقات، مما تنعكس سلبا على الدقة الموضوعية.

### **الفرضية الثانية:** فعالية أخلاقيات مهنة التدقيق في تعزيز مصداقية التقارير لمحافظي الحسابات

بورقلة تعكس الالتزام بقواعد السلوك المهني عند تقديم خدمة استشارية ولها مصداقية، وتدل على أن اخلاقيات المهنة تساهم في توفير المعلومات والتقليل من المخاطر، وهي معلومات ذات مصداقية في التقرير الفني، مما يؤكد أن هناك الكفاءة وفاعلية بمزاولة أعمال مع قواعد وسلوك المهنة التي تزيد في قيمة المصداقية، و يبرز وجود محاولات لتقليل من المخاطر أثناء اعداد التقارير المالية، والحرص على عدم استغلال المعلومات السرية للمنفعة الشخصية من تحسين اخلاقيات وتعزيز المصداقية.

و بناء على ما تفره نتائج الاستبيان يلاحظ وجود الالتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق و عدم اتصافها بالمرونة وعدم وجود تقويم القرارات المتخذة، وعدم توفير معلومات واضحة ومفهومة ضمن التقارير المالية، و عدم وجود تميز للمعلومات المتضمنة لدى المدقق في التقارير قابلة للمقارنة.

### نتائج الدراسة:

- هناك عدة متغيرات تؤثر على سلوكيات المدقق الحسابات مهنا القوانين التي تنظم المهنة والبيئة الاجتماعية
- قد تتأثر علاقة المراجع بالمؤسسة محل التدقيق بكثير من العوامل منها التزامات المادية والاجتماعية والعلاقات الشخصية
- تأثر استقلالية مراجع الحسابات من عدة جوانب: طول مدة العمل مع العميل، المنافسة، المؤهلات العلمية

### توصيات الدراسة: من خلال الدراسة نستخلص التوصيات التالية:

- ضرورة المحافظة مدقق الحسابات على الكفاءة المهنية من خلال تطبيق المهارات المكتسبة في ميدان المهنة وتطويرها
- يجب على مكاتب التدقيق تخصيص جزء من أتعابه لأجل التدريب والتعليم لمواكبة تطورات المهنة
- على المدقق الحفاظ على استقلالية حتى لا يصبح عديم القيمة إذ لم يكن مستقل

### آفاق الدراسة :

بالنسبة لآفاق البحث فإن هذه الدراسة بمثابة بداية وانطلاقة لدراسات أخرى تتناول مدى تأثير أخلاقيات المهنة في تعزيز مصداقية التقارير، من خلال سن قوانين تضبط الممارسات الأخلاقية في المهنة وانشاء معاهد تكوين محلية تنظم مهنة التدقيق والمراجعة وتمنح دورات تكوينية للمهنيين.

ونأمل في الأخير أن نكون قد وفقنا في معالجة هذا الموضوع وساهمنا ولو بشيء في تدعيم البحث العلمي في الجزائر والمكتبة الاقتصادية



## قائمة المصادر والمراجع

المراجع:

- (1) القرآن الكريم برواية ورش.
- (2) صحيح مسلم
- (3) عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء الثاني، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع - الجزائر، نوفمبر 2018 .
- (4) لسان العرب، لابن منظور.
- (5) القاموس المحيط، الفيروز أبادي
- (6) هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، الأردن: دار وائل للنشر، 2004 .
- (7) المطيري عبد الرحمان، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
- (8) السوري محمد أحمد، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين .
- (9) عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في شركات الصناعة الكويتية، قسم المحاسبة، كلية الأعمال جامعة الشرق الأوسط.
- (10) آسيا هيري "فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق - دراسة عينية من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - جامعة أحمد دراية أدرار كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، أطروحة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه ل.م.د تخصص محاسبة وتدقيق 2017/2018.
- (11) زينب حجاج، تأثير عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة على المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال الدولية والمحلية، دراسة ميدانية مع عدد من المحاسبين والمراجعين، أطروحة دكتوراه غير منشورة جامعة الجزائر 2012
- (12) **المجلات و الدوريات**
- (13) هيري آسيا وابن الشريف مبروكة وساوس الشيخ" دور أخلاقيات مهنة التدقيق في الالتزام بالمسؤوليات في ضوء شروط التأديب دراسة ميدانية لعينة من المدققين في الجزائر، مجلة الحقيقة العدد 39، 2017/02/23 ص 523
- (14) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42 لسنة 2010، القانون 10-01 مؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل 29 يونيو 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- (15) بهلولي نور الهدى "أثر تبني معايير التدقيق الدولية بالجزائر على تقرير المدقق - دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية - دراسات اقتصادية - 28(01) جامعة سطيف 01.
- (16) IFAC ,IAASB ,ISA700 ,OP.CIT ,P 657
- (17) نور الدين مزياني(الإطار الدولي للتدقيق المالي)، الإطار المفاهيمي للتدقيق المالي، معايير التدقيق الدولية isa، نومديا للطباعة والنشر والتوزيع، 2021 ص 190

- 18) إبراهيم سليمان عمر ،أثر تعديل المعيار الدولي رقم 700 المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضيق فجوة التوقعات دراسة ميدانية لآراء مدققي الحسابات ومعدّي القوائم المالية والمستثمرين الأكاديميين ( رسالة دكتوراه غير منشورة، عمان الأكاديمية العربية للعلوم الإدارية والمصرفية، 2008.
- 19) IFAC ,IAASB ,ISA700 ,OP.CIT ,P 658-660
- 20) IFAC ,IAASB ,ISA700 ,OP.CIT ,P 688-689
- 21) نور الدين مزياني (الإطار الدولي للتدقيق المالي ،الإطار المفاهيمي للتدقيق المالي ،معايير التدقيق الدولية isa) ، دار نوميديا للنشر والتوزيع ،2021 ص 190
- 22) نور الدين مزياني (الإطار الدولي للتدقيق المالي ،الإطار المفاهيمي للتدقيق المالي ،معايير التدقيق الدولية isa) ، دار نوميديا للنشر والتوزيع ،2021 ص 195
- 23) IFAC ,IAASB ,ISA706
- 24) الاتحاد الدولي للمحاسبين دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة ص 24
- 25) قانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 قانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007
- 26) القرار المؤرخ في 15 شعبان 1434 الموافق ل 24 يونيو سنة 2013 ،المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات
- 27) قانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007
- 28) القرار المؤرخ في 15 شعبان 1434 الموافق ل 24 يونيو سنة 2013 ،المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات
- 29) القرار المؤرخ في 15 شعبان 1434 الموافق ل 24 يونيو سنة 2013 ،المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.
- 30) المادة 715 مكرر 12 من القانون التجاري ( المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993) ص 129
- 31) حمدي شحدة زعرب وآخرون ( مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني ) ، دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة، قسم المحاسبة ،كلية التجارة الجامعة الإسلامية قطاع غزة فلسطين 2015
- 32) أهيري آسيا وابن الشريف مبروكة وساوس الشيخ" دور أخلاقيات مهنة التدقيق في الالتزام بالمسؤوليات في ضوء شروط التأديب دراسة ميدانية لعينة من المدققين في الجزائر ،مجلة الحقيقة العدد 39، 2017/02/23،
- 33) نواف فخر وآخرون (أهمية اكتساب مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة في تعزيز مصداقية التقارير المالية ) دراسة ميدانية عن مكاتب التدقيق في الجمهورية العربية السورية ، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية ،سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد العدد 3، 2015،
- 34) عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري (قواعد سلوك وأداب مهنة التدقيق وأثارها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية )مذكرة ماجستير ، قسم المحاسبة، كلية الأعمال ،جامعة الشرق الأوسط (400920207)،

## قائمة المصادر والمراجع

---

- 35) أسامة عبد المنعم السيد علي ( دراسة بعنوان مدى التزام مدققي الحسابات بالميثاق الأخلاقي للمؤسسات المالية )الإسلامية،2012 :
- 36) ن غوالي محمد البشير (مهنة المراجعة القانونية بين الاستجابة لمتطلبات المهنة والضغط المحيطة ) أطروحة دكتوراه غير منشورة جامعة الجزائر 2011
- 37) زينب حجاج (تأثير عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة على المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال الدولية والمحلية ) دراسة ميدانية مع عدد من المحاسبين والمراجعين ،أطروحة دكتوراه غير منشورة جامعة الجزائر 2012  
مراجع أجنبية:
- 38) Al Momani & Obeidat The Effect of Auditors Ethics on Their Detection of Creative Accounting Practices: A Field Study
- 39) Dennis Anita Best practicas for andit efficiency.gournal of accountancy .sep2000 vol :190 issue
- 40) Hopkins.pop Hopkins.pop": quality expectations" internal anditor dec ,97 vol54



# قائمة الملاحق

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية



المستوى: ثانية ماستر

التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

الموضوع: استمارة استبيان موجه الى محافظي الحسابات وخبير محاسب ومحاسب معتمد في ولاية ورقلة

في اطار الاعداد لنيل شهادة ماستر أكاديمي لسنة الجامعية 2021 / 2022 نتقدم اليكم بالشكر والاحترام راجين منكم التعاون معنا للاستكمال متطلبات البحث العلمي في موضوع {دور أخلاقيات مهنة التدقيق في تعزيز مصداقية تقارير المدققين} ونرجو منكم الاطلاع على هذا الاستبيان والاجابة على الاسئلة بكل دقة و موضوعية بوضع علامة (X) في خانة مناسبة من أجل خدمة البحث العلمي ونؤكد حرصنا الشديد على سرية المعلومات المقدمة من طرفكم و أنها سوف تخدم البحث العلمي فقط لكم منا جزيل الشكر.

الطالب : الأخضري عمر



المحور الأول: معلومات عامة

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

دراسات عليا       ماجستير       1\* المؤهل العلمي: ليسانس  
 شهادة مهنية

تدقيق       مالية       2\* التخصص العلمي: محاسبة

من 5 إلى 10 سنوات       3\* عدد سنوات الخبرة: أقل من 5 سنوات  
 أكثر من 10 سنوات

المحور الثاني: التزام محافظ الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق

الرقم	الفقرة	موافق	موافق بدرجة متوسط	غير موافق
01	أتمتع بالاستقلالية عند ابداء رأيي في القوائم والتقارير المالية			
02	التزام بتطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها قانونيا ودوليا			
03	لدي أو أمتلك القدرة على تخفيض هامش الخطأ في قوائم مالية			
04	ألتزم باستقلالية والحيادية في تطبيق خطة العمل الموضوعية			
05	لدي القدرة على تقديم معلومات محايدة وخالية من التحيز			
06	القدرة على التحرر من المؤثرات غير مهنية أثناء تأدية مهام			
07	اهتمام المدقق بتطوير أداءه لعمله بكل بدقة وموضوعية			
08	وفاء المدقق لعملائه يزيد من فعالية التقارير			
09	وجود علاقة شخصية بيني وبين المؤسسة تؤثر سلبا على استقلاليتي			
10	توجد مجموعة من المعايير التي تضبط التأهيل السلوكي للمدقق لابد من التقيد بها			
11	ألتزم بقواعد السلوك المهني التي حددتها الجهات الوصية في الجزائر			
12	يعتبر القانون 10-01 ومعايير التدقيق الجزائرية الصادرة في 2016 ساهم في تحسين اخلاقيات المهنة			
13	تساهم العقوبات الواردة في قانون 10-01 بالتزام والاهتمام بقواعد السلوك المهني			

المحور الثالث: فعالية أخلاقيات مهنة التدقيق في تعزيز مصداقية التقارير لمحافظي الحسابات بورقلة

الرقم	الفقرة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق
01	أمتلاك الكفاءة التي تؤهني لتقديم تقرير ذو مصداقية			
02	يفرض الالتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق بتوفير معلومات واضحة ومفهومة ضمن التقارير المالية			
03	لا أقوم بمزاولة أعمال أخرى تتعارض مع قواعد وآداب سلوك المهنة			
04	أحاول التقليل من خطر وجود أخطاء أثناء اعداد التقارير المالية			
05	يساعد الالتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق بالمرونة في تصحيح وتقويم القرارات المتخذة			
06	اتباع أخلاقيات مهنة التدقيق يساهم في توفير معلومات مالية تساعد في التنبؤ بالأحداث المستقبلية والمخاطر			
07	أعمل على تقديم معلومات ذات مصداقية في تقريرى الفني			
08	عند تقديم خدمة استشارية ألتزم بقواعد السلوك المهني			
09	تتميز المعلومات المتضمنة في تقرير المدقق بقابلية مقارنة			
10	أحرص على عدم استغلال المعلومات السرية للمنفعة الشخصية			

الملحق رقم 02: مخرجات الـ spp

**Récapitulatif de traitement des observations**

		N	%
Observations	Valide	49	100,0
	Exclue <sup>a</sup>	0	,0
	Total	49	100,0

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

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,921	13

**Récapitulatif de traitement des observations**

		N	%
Observations	Valide	49	100,0
	Exclue <sup>a</sup>	0	,0
	Total	49	100,0

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

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,934	10

**Récapitulatif de traitement des observations**

		N	%
Observations	Valide	49	100,0
	Exclue <sup>a</sup>	0	,0
	Total	49	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,960	23

Corrélations

	00	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13
00														
Corrélation de Pearson	1	,794**	,795**	,854**	,825**	,614**	,782**	,677**	,775*	,717*	,563*	,662*	,751*	,558**
Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
01														
Corrélation de Pearson	,794**	1	,516**	,618**	,751**	,691**	,742**	,632**	,530*	,352*	,280	,579*	,466*	,285*
Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,013	,051	,000	,001	,047
N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
02														
Corrélation de Pearson	,795**	,516**	1	,738**	,645**	,522**	,536**	,359*	,658*	,721*	,562*	,364*	,502*	,256
Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,011	,000	,000	,000	,010	,000	,076
N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
03														
Corrélation de Pearson	,854**	,618**	,738**	1	,572**	,348*	,632**	,435**	,563*	,574*	,422*	,743*	,696*	,624**
Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000		,000	,014	,000	,002	,000	,000	,003	,000	,000	,000
N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
04														
Corrélation de Pearson	,825**	,751**	,645**	,572**	1	,739**	,681**	,732**	,715*	,516*	,374*	,365*	,516*	,154
Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,008	,010	,000	,291
N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49

05	Corrélation de Pearson	,614**	,691**	,522**	,348*	,739**	1	,664**	,486**	,448*	,367*	,277	,112	,291*	,172
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,014	,000		,000	,000	,001	,009	,054	,445	,043	,237
	N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
06	Corrélation de Pearson	,782**	,742**	,536**	,632**	,681**	,664**	1	,596**	,638*	,417*	,247	,402*	,487*	,289*
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,003	,087	,004	,000	,044
	N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
07	Corrélation de Pearson	,677**	,632**	,359*	,435**	,732**	,486**	,596**	1	,669*	,264	,035	,488*	,349*	,388**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,011	,002	,000	,000	,000		,000	,067	,811	,000	,014	,006
	N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
08	Corrélation de Pearson	,775**	,530**	,658**	,563**	,715**	,448**	,638**	,669**	1	,626*	,353*	,307*	,385*	,380**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,001	,000	,000		,000	,013	,032	,006	,007
	N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
09	Corrélation de Pearson	,717**	,352*	,721**	,574**	,516**	,367**	,417**	,264	,626*	1	,674*	,239	,534*	,399**
	Sig. (bilatérale)	,000	,013	,000	,000	,000	,009	,003	,067	,000		,000	,098	,000	,005
	N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
10	Corrélation de Pearson	,563**	,280	,562**	,422**	,374**	,277	,247	,035	,353*	,674*	1	,170	,565*	,224
	Sig. (bilatérale)	,000	,051	,000	,003	,008	,054	,087	,811	,013	,000		,242	,000	,122
	N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
11	Corrélation de Pearson	,662**	,579**	,364*	,743**	,365**	,112	,402**	,488**	,307*	,239	,170	1	,656*	,799**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,010	,000	,010	,445	,004	,000	,032	,098	,242		,000	,000

N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	
12	Corrélation de Pearson	,751**	,466**	,502**	,696**	,516**	,291*	,487**	,349*	,385*	,534*	,565*	,656*	1	,624**
	Sig. (bilatérale)	,000	,001	,000	,000	,000	,043	,000	,014	,006	,000	,000	,000		,000
N		49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
13	Corrélation de Pearson	,558**	,285*	,256	,624**	,154	-,172	,289*	,388**	,380*	,399*	,224	,799*	,624*	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,047	,076	,000	,291	,237	,044	,006	,007	,005	,122	,000	,000	
N		49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Corrélations

	00	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	
00	Corrélation de Pearson	1	,656**	,569**	,871**	,884**	,797**	,873**	,915*	,785**	,721**	,812**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
N		49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
01	Corrélation de Pearson	,656**	1	,868**	,438**	,396**	,629**	,348*	,492*	,237	,229	,604**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,002	,005	,000	,014	,000	,101	,114	,000
N		49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
02	Corrélation de Pearson	,569**	,868**	1	,425**	,225	,512**	,341*	,336*	,192	,231	,426**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,002	,119	,000	,017	,018	,186	,110	,002
N		49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
03	Corrélation de Pearson	,871**	,438**	,425**	1	,716**	,535**	,943**	,746*	,774**	,728**	,518**
	Sig. (bilatérale)	,000	,002	,002		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
N		49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
04	Corrélation de Pearson	,884**	,396**	,225	,716**	1	,711**	,754**	,967*	,753**	,657**	,768**
	Sig. (bilatérale)	,000	,005	,119	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,000
N		49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
05	Corrélation de Pearson	,797**	,629**	,512**	,535**	,711**	1	,519**	,678*	,476**	,313*	,932**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,001	,029	,000
N		49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49

## الملاحق

06	Corrélation de Pearson	,873**	,348*	,341*	,943**	,754**	,519**	1	,782*	,799**	,783**	,563**
	Sig. (bilatérale)	,000	,014	,017	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,000
	N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
07	Corrélation de Pearson	,915**	,492**	,336*	,746**	,967**	,678**	,782**	1	,771**	,702**	,729**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,018	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000
	N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
08	Corrélation de Pearson	,785**	,237	,192	,774**	,753**	,476**	,799**	,771*	1	,652**	,498**
	Sig. (bilatérale)	,000	,101	,186	,000	,000	,001	,000	,000		,000	,000
	N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
09	Corrélation de Pearson	,721**	,229	,231	,728**	,657**	,313*	,783**	,702*	,652**	1	,390**
	Sig. (bilatérale)	,000	,114	,110	,000	,000	,029	,000	,000	,000		,006
	N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
10	Corrélation de Pearson	,812**	,604**	,426**	,518**	,768**	,932**	,563**	,729*	,498**	,390**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,002	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,006	
	N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

### الجنس

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide ذكر	29	59,2	59,2	59,2
أنثى	20	40,8	40,8	100,0
Total	49	100,0	100,0	

### المؤهل العلمي

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide ليسانس	3	6,1	6,1	6,1
ماستر	31	63,3	63,3	69,4
دراسات عليا	15	30,6	30,6	100,0
Total	49	100,0	100,0	



التخصص العلمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسبة	15	30,6	30,6	30,6
	مالية	17	34,7	34,7	65,3
	تدقيق	17	34,7	34,7	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

عدد السنوات الخبرة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 05 سنوات	22	44,9	44,9	44,9
	من 05 إلى 10 سنوات	10	20,4	20,4	65,3
	أكبر من 10 سنوات	17	34,7	34,7	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

أتمتع بالاستقلالية عند ابداء رأي في القوائم والتقارير المالية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	21	42,9	42,9	42,9
	موافق بدرجة متوسط	20	40,8	40,8	83,7
	غير موافق	8	16,3	16,3	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

التزام بتطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها قانونيا ودوليا

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	24	49,0	49,0	49,0
	موافق بدرجة متوسط	15	30,6	30,6	79,6
	غير موافق	10	20,4	20,4	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

لدي أو أمتك القدرة على تخفيض هامش الخطأ في قوائم مالية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق	17	34,7	34,7	34,7
موافق بدرجة متوسط	20	40,8	40,8	75,5
غير موافق	12	24,5	24,5	100,0
Total	49	100,0	100,0	

ألتزم باستقلالية والحيادية في تطبيق خطة العمل الموضوعية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق	27	55,1	55,1	55,1
موافق بدرجة متوسط	14	28,6	28,6	83,7
غير موافق	8	16,3	16,3	100,0
Total	49	100,0	100,0	

لدي القدرة على تقديم معلومات محايدة وخالية من التحيز

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق	12	24,5	24,5	24,5
موافق بدرجة متوسط	26	53,1	53,1	77,6
غير موافق	11	22,4	22,4	100,0
Total	49	100,0	100,0	

القدرة على التحرر من المؤثرات غير مهنية أثناء تأدية مهام

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق	33	67,3	67,3	67,3
موافق بدرجة متوسط	10	20,4	20,4	87,8
غير موافق	6	12,2	12,2	100,0
Total	49	100,0	100,0	

اهتمام المدقق بتطوير أداءه لعمله بكل بدقة وموضوعية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	29	59,2	59,2	59,2
	موافق بدرجة متوسط	16	32,7	32,7	91,8
	غير موافق	4	8,2	8,2	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

وفاء المدقق لعملائه يزيد من فعالية التقارير

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	28	57,1	57,1	57,1
	موافق بدرجة متوسط	15	30,6	30,6	87,8
	غير موافق	6	12,2	12,2	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

وجود علاقة شخصية بيني وبين المؤسسة تؤثر سلبا على استقلاليتي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	26	53,1	53,1	53,1
	موافق بدرجة متوسط	17	34,7	34,7	87,8
	غير موافق	6	12,2	12,2	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

توجد مجموعة من المعايير التي تضبط التأهيل السلوكي للمدقق لابد من التقيد بها

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	21	42,9	42,9	42,9
	موافق بدرجة متوسط	13	26,5	26,5	69,4
	غير موافق	15	30,6	30,6	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

ألتزم بقواعد السلوك المهني التي حددتها الجهات الوصية في الجزائر

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق	17	34,7	34,7	34,7
موافق بدرجة متوسط	19	38,8	38,8	73,5
غير موافق	13	26,5	26,5	100,0
Total	49	100,0	100,0	

يعتبر القانون 10-01 ومعايير التدقيق الجزائرية الصادرة في 2016 ساهم في تحسين اخلاقيات المهنة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق	23	46,9	46,9	46,9
موافق بدرجة متوسط	24	49,0	49,0	95,9
غير موافق	2	4,1	4,1	100,0
Total	49	100,0	100,0	

تساهم العقوبات الواردة في قانون 10-01 بالالتزام والاهتمام بقواعد السلوك المهني

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق	19	38,8	38,8	38,8
موافق بدرجة متوسط	21	42,9	42,9	81,6
غير موافق	9	18,4	18,4	100,0
Total	49	100,0	100,0	

أمتلك الكفاءة التي تؤهني لتقديم تقرير ذو مصداقية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق	20	40,8	40,8	40,8
موافق بدرجة متوسط	20	40,8	40,8	81,6
غير موافق	9	18,4	18,4	100,0
Total	49	100,0	100,0	

يفرض الالتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق بتوفير معلومات واضحة ومفهومة ضمن التقارير المالية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق	25	51,0	51,0	51,0
موافق بدرجة متوسط	18	36,7	36,7	87,8
غير موافق	6	12,2	12,2	100,0
Total	49	100,0	100,0	

لا أقوم بمزاولة أعمال أخرى تتعارض مع قواعد وأداب سلوك المهنة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق	25	51,0	51,0	51,0
موافق بدرجة متوسط	12	24,5	24,5	75,5
غير موافق	12	24,5	24,5	100,0
Total	49	100,0	100,0	

أحاول التقليل من خطر وجود أخطاء أثناء اعداد التقارير المالية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق	23	46,9	46,9	46,9
موافق بدرجة متوسط	16	32,7	32,7	79,6
غير موافق	10	20,4	20,4	100,0
Total	49	100,0	100,0	

يساعد الالتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق بالمرونة في تصحيح وتقويم القرارات المتخذة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق	26	53,1	53,1	53,1
موافق بدرجة متوسط	15	30,6	30,6	83,7
غير موافق	8	16,3	16,3	100,0
Total	49	100,0	100,0	

اتباع أخلاقيات مهنة التدقيق يساهم في توفير معلومات مالية تساعد في التنبؤ بالأحداث المستقبلية والمخاطر

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق	24	49,0	49,0	49,0
موافق بدرجة متوسط	12	24,5	24,5	73,5
غير موافق	13	26,5	26,5	100,0
Total	49	100,0	100,0	

أعمل على تقديم معلومات ذات مصداقية في تقريرتي الفني

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق	21	42,9	42,9	42,9
موافق بدرجة متوسط	18	36,7	36,7	79,6
غير موافق	10	20,4	20,4	100,0
Total	49	100,0	100,0	

عند تقديم خدمة استشارية ألتزم بقواعد السلوك المهني

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق	15	30,6	30,6	30,6
موافق بدرجة متوسط	22	44,9	44,9	75,5
غير موافق	12	24,5	24,5	100,0
Total	49	100,0	100,0	

تتميز المعلومات المتضمنة في تقرير المدقق بقابلية مقارنة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق	25	51,0	51,0	51,0
موافق بدرجة متوسط	19	38,8	38,8	89,8
غير موافق	5	10,2	10,2	100,0
Total	49	100,0	100,0	

أحرص على عدم استغلال المعلومات السرية للمنفعة الشخصية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق	22	44,9	44,9	44,9
موافق بدرجة متوسط	19	38,8	38,8	83,7
غير موافق	8	16,3	16,3	100,0
Total	49	100,0	100,0	

Statistiques

	N		Moyenne	Ecart type
	Valide	Manquant		
الجنس	49	0	1,4082	,49659
المؤهل العلمي	49	0	2,2449	,56016
التخصص العلمي	49	0	2,0408	,81545
عدد السنوات الخبرة	49	0	1,8980	,89547
أتمتع بالاستقلالية عند ابداء رأيي في القوائم والتقارير المالية	49	0	1,7347	,72960
التزام بتطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها قانونيا ودوليا	49	0	1,7143	,79057
لدي أو أمتلك القدرة على تخفيض هامش الخطأ في قوائم مالية	49	0	1,8980	,77041
ألتزم باستقلالية والحيادية في تطبيق خطة العمل الموضوعية	49	0	1,6122	,75874
لدي القدرة على تقديم معلومات محايدة وخالية من التحيز	49	0	1,9796	,69191
القدرة على التحرر من المؤثرات غير مهنية أثناء تأدية مهام	49	0	1,5102	,79379
اهتمام المدقق بتطوير أداءه لعمله بكل دقة وموضوعية	49	0	1,4898	,64944
وفاء المدقق لعملائه يزيد من فعالية التقارير	49	0	1,5510	,70891
وجود علاقة شخصية بيني وبين المؤسسة تؤثر سلبا على استقلاليتي	49	0	1,5918	,70470
توجد مجموعة من المعايير التي تضبط التأهيل السلوكي للمدقق لاي من التقيد بها	49	0	1,8776	,85714
ألتزم بقواعد السلوك المهني التي حددتها الجهات الوصية في الجزائر	49	0	1,9184	,78626
يعتبر القانون 10-01 ومعايير التدقيق الجزائرية الصادرة في 2016 ساهم في تحسين اخلاقيات المهنة	49	0	1,5714	,57735
تساهم العقوبات الواردة في قانون 10-01 بالالتزام والاهتمام بقواعد السلوك المهني	49	0	1,7959	,73540
أمتلك الكفاءة التي تؤهلني لتقديم تقرير ذو مصداقية	49	0	1,7755	,74345
يفرض الالتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق بتوفير معلومات واضحة ومفهومة ضمن التقارير المالية	49	0	1,6122	,70167
لا أقوم بمزاولة أعمال أخرى تتعارض مع قواعد وأداب سلوك المهنة	49	0	1,7347	,83605
أحاول التقليل من خطر وجود أخطاء أثناء اعداد التقارير المالية	49	0	1,7347	,78463
يساعد الالتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق بالمرونة في تصحيح وتقييم القرارات المتخذة	49	0	1,6327	,75537
اتباع أخلاقيات مهنة التدقيق يساهم في توفير معلومات مالية تساعد في التنبؤ بالأحداث المستقبلية والمخاطر	49	0	1,7755	,84817
أعمل على تقديم معلومات ذات مصداقية في تقرير الفني	49	0	1,7755	,77097
عند تقديم خدمة استشارية ألتزم بقواعد السلوك المهني	49	0	1,9388	,74744

## الملاحق

تتميز المعلومات المتضمنة في تقرير المدقق بقبالية مقارنة	49	0	1,5918	,67449
أحرص على عدم استغلال المعلومات السرية للمنفعة الشخصية	49	0	1,7143	,73598

### Corrélations

	التزام محافظ الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق	فعالية أخلاقيات مهنة التدقيق في تعزيز مصداقية التقارير لمحافظي الحسابات بورقلة
Corrélation de Pearson	1	,902**
Sig. (bilatérale)		,000
N	49	49
Corrélation de Pearson	,902**	1
Sig. (bilatérale)	,000	
N بورقلة	49	49

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

### Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
التزام محافظ الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق	49	22,2449	6,87850	,98264

### Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 22					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
التزام محافظ الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق	,249	48	,804	,24490	-1,7308	2,2206

### Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
فعالية أخلاقيات مهنة التدقيق في تعزيز مصداقية التقارير لمحافظي الحسابات بورقلة	49	17,2857	6,02771	,86110



Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 17					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
فعالية أخلاقيات مهنة التدقيق في تعزيز مصداقية التقارير لمحافظي الحسابات بورقلة	,332	48	,741	,28571	-1,4456	2,0171



الفهرس

## الفهرس

الصفحة	العناوين
III	الإهداء
V	الشكر
VI	الملخص
VII	قائمة المحتويات
IX	قائمة الجداول
X	قائمة الأشكال البيانية
XI	قائمة الإختصارات الرموز
XII	قائمة الملاحق
أ	المقدمة
<b>الفصل الأول : التأصيل النظري لأخلاقيات مهنة التدقيق ومصادقية التقارير</b>	
02	تمهيد :
03	المبحث الأول: أساسيات حول أخلاقيات مهنة التدقيق ومصادقية تقارير المدقق
03	المطلب الأول: أخلاقيات المهنة -قواعد السلوك المهني-
12	المطلب الثاني : مسؤوليات محافظ الحسابات الخارجي
17	المطلب الثالث : تقارير المدقق
27	المبحث الثاني: مراجعة الدراسات السابقة
27	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
31	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
32	المطلب الثالث: التعقيب على الدراسات السابقة
33	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني : الدراسة الميدانية لأخلاقيات المهنة ومصادقية تقارير المدققين .</b>	
35	تمهيد
36	المبحث الأول: منهج الدراسة
36	المطلب الأول : منهج البحث
37	المطلب الثاني: عرض البيانات وتحليلها

## الفهرس

54	خلاصة الفصل
56	الخاتمة
59	المراجع
63	الملاحق
81	الفهرس