

مدى مساهمة البنية التشريعية الجزائرية في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة - دراسة ميدانية
How does The Algerian anatomical legislation contribute in the commitment of Auditors with the professional ethics. "Field study"

نصيرة قاسم^{1*}، محمد بشير غوالي²

¹ جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر (Kassemnacira@gmail.com)

² جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر (gmohamedbachir@yahoo.fr)

تاريخ الاستلام: 2018؛ تاريخ القبول: 2018؛ تاريخ النشر: 01 جوان 2019

ملخص: هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة البنية التشريعية الجزائرية في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة، حيث تم التركيز على جميع القوانين و التشريعات التي تمس أخلاقيات مهنة المراجعة، يتمثل مجتمع الدراسة في مراجعي الحسابات الخارجيين، قمنا بإعداد استبيان و توزيعه على عينة الدراسة المتمثلة في 36 مراجع حسابات استرجعنا منها 29 استبيان، استخدمنا في تحليلها الرزمة الإحصائية SPSS، توصلنا في نهاية الدراسة إلى أن البنية التشريعية الجزائرية تساهم في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات مهنة مراجعة الحسابات، إلا انه يجب إعادة النظر في قانون أخلاقيات المهنة وتحديثه، كذلك ضرورة التركيز أكثر في قانون أخلاقيات المهنة على الإجراءات التي تدعم الالتزام بالمبادئ الأخلاقية، و يجب على الهيئات المنظمة للمهنة إعطاء الأهمية لقانون أخلاقيات المهنة من خلال التكوينات أو الأيام الدراسية، بالإضافة إلى ضرورة التطبيق الفعال لتلك القوانين.

الكلمات المفتاحية: أخلاقيات المهنة، البنية التشريعية، القوانين المنظمة للمهنة، مراجعي الحسابات.

Abstract: This study aimed to identify the extent contribution of the Algerian anatomical legislation in the commitment of auditors to professional ethics, where the focus was on all the laws and legislation affecting the ethics of the audit profession, representing the study population in the external auditors, we have prepared a questionnaire and distributed it to the study sample of 36 audit 29 questionnaire were recovered , We used in the analysis the statistical package spss, at the end of the study, we came to the Algerian anatomical structure helps in the commitment of the auditors with the ethics of the audit profession, but it must re-examine the Code of professional ethics, and updated it, and to focus more on the Code of professional ethics on procedures that support adherence to moral principles, and the regulators of the profession should the give importance to the Law of professional ethics through training or studying days, in addition, we need to apply those laws effectively.

Keywords: professional ethics, anatomical legislation, laws governing the profession, auditors..

* المؤلف المرسل.

تمهيد :

يجب أن يلتزم أفراد كل مجتمع بسلوك حسن ينظم العلاقات فيما بينهم، و يحدد هذا السلوك من خلال مرجعية تسمى بالأخلاقيات، و تختلف هذه الأخلاقيات من مجتمع إلى آخر لارتباطها بعادات و تقاليد هذا المجتمع، و قد توسع هذا المفهوم ليشمل بيئة الأعمال و المهن، حيث أخذ موضوع أخلاقيات المهنة اهتمام كبير، ذلك أن توفر هذه الأخلاقيات يدعم ثقة ذوو العلاقة بهذه المهن، و يأخذ هذا الموضوع بعدا أكبر فيما يتعلق بمهنة المراجعة كونها تقدم خدماتها لأطراف عديدة و حيث أن مصالح هذه الأطراف تكون مختلفة أو حتى متضاربة فإن على مراجع الحسابات أن يتحلى بمبادئ و قواعد للسلوك المهني تمكنه من إنجاز المهمة التي أوكلها له المجتمع، و نظرا لما لموضوع أخلاقيات مهنة المحاسبة و المراجعة من أهمية فقد أصدرت منظمات دولية للمحاسبة (IASB, IASC) (IASB, IASC) بيانات تتضمن قواعد لأخلاقيات المهنة لتشجيع المحاسبين و المراجعين بكافة أنحاء العالم على ممارسة مهنة عالية الجودة، و في الجزائر صدر سنة 1996 قانون أخلاقيات المهنة في شكل مرسوم تنفيذي يحدد القواعد الأخلاقية المهنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، كما أن عدم الالتزام بهذه القواعد يفرض على المحاسب و المراجع عقوبات حددها المشرع الجزائري، و تم إصدار قانون 01/10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد في إطار التنظيم الجديد للمهنة و الذي بموجبه تم تقسيم المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين إلى ثلاث هيئات و هي المصنف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و بالتالي قد يتطلب الأمر إعداد مدونة أخلاقيات المهنة الخاصة بكل هيئة من هذه الهيئات، و قد أصدرت مجموعة من المراسيم التنفيذية التي شرحت و فسرت القانون 01/10 و هي المرسوم التنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في جانفي سنة 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه و قواعد سيره، المرسوم التنفيذي رقم 11-26 مؤرخ 27 جانفي سنة 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و صلاحياته و قواعد سيره، المرسوم التنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في 13 جانفي 2013 يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، خلال ممارسة وظيفتهم و كذا العقوبات التي تقابلها، كما أن القانون التجاري و قانون العقوبات يعينان بأخلاقيات المهنة في العديد من المواد، و من كل ما سبق نطرح الإشكالية التالية:

ما مدى مساهمة البنية التشريعية الجزائرية في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة ؟

و تفرع هذه الإشكالية إلى التساؤلات التالية:

- ✓ هل يدعم القانون 96/136 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة؟
- ✓ هل يساهم القانون 01/10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة؟
- ✓ هل يساهم المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المحدد لدرجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد خلال ممارستهم وظيفتهم و كذا العقوبات التي تقابلها في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة؟
- ✓ هل يساهم كل من القانون التجاري الجزائري و قانون العقوبات في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة ؟

من هنا نضع الفرضيات التالية :

- ✓ يدعم القانون 96/136 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة.
- ✓ يساهم المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المحدد لدرجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد خلال ممارستهم وظيفتهم و كذا العقوبات التي تقابلها في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة.
- ✓ يساهم القانون 96/136 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة.
- ✓ يساهم كل من القانون التجاري الجزائري و قانون العقوبات في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة.

أهداف الدراسة: إن الهدف الرئيس من هذه الدراسة هو التعرف على مدى مساهمة البنية التشريعية الجزائرية في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة و يتفرع هذا الهدف إلى:

- ✓ التعرف على دعم القانون 96/136 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة.
 - ✓ التعرف على ما إذا كان القانون 01/10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد يساهم في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة.
 - ✓ التعرف على مساهمة المرسوم التنفيذي رقم 10-13 المحدد لدرجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد خلال ممارستهم وظيفتهم و كذا العقوبات التي تقابلها في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة.
 - ✓ التعرف على مساهمة كل من القانون التجاري الجزائري و قانون العقوبات في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة.
- أهمية الدراسة: إن أهمية الدراسة تتجلى من خلال أهمية دور مراجعي الحسابات في إضفاء ثقة مستخدمي القوائم المالية بما يرد فيها، و كذا أهمية التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة و هو الأمر الذي يساهم في تجسيد تلك الثقة، بالإضافة إلى أهمية وجود بنية تشريعية جيدة تدعم هذا الالتزام.
- منهج الدراسة: اعتمدنا في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لملاءمته لموضوع الدراسة.

1 - الدراسات السابقة:

نقدم في هذا المحور بعرض الدراسات السابقة التي تقاطعنا معها و كذا إيضاح ما يميز دراستنا عن تلك الدراسات

1.1- عرض الدراسات السابقة:

1.2.1- أيوب بوقرورة ، عبد العالي محمدي، مدى تأثير أخلاقيات مهنة محافظة الحسابات على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر - دراسة ميدانية-1:

تمحور هدف هذه الدراسة على إبراز أثر أخلاقيات مهنة محافظة الحسابات على جودة المراجعة الخارجية، و أستخدم الباحثان استبانة تم توزيعها على عينة مكونة من 54 خبير محاسبي، محافظ حسابات و أستاذ جامعي، و بعد تحليل البيانات بالاعتماد على برنامج SPSS توصل الباحثان إلى مجموعة من النتائج أهمها أن هناك علاقة ارتباط بين نزاهة محافظ الحسابات و جودة المراجعة، كما يوجد علاقة ارتباط بين موضوعية محافظ الحسابات و جودة المراجعة، و كذا يوجد علاقة ارتباط بين الكفاءة و العناية المهنية لمحافظ الحسابات و جودة المراجعة، كما توجد علاقة ارتباط بين سرية محافظ الحسابات و جودة المراجعة، ليتوصل الباحثان في الأخير إلى أن تدعيم أخلاقيات العمل لدى محافظ الحسابات يضمن جودة المراجعة الخارجية و بالتالي توفير معلومات ذات مصداقية في القوائم المالية.

2.2.1- زينب حجاج، تأثير عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة على المحاسبة و المراجعة في بيئة الأعمال الدولية و المحلية - دراسة ميدانية-²:

تمثل هدف الدراسة في توضيح مدى تأثير عدم التزام المحاسب و المراجع بقواعد و سلوكيات المهنة على تحقيق أهداف المحاسبة و المراجعة في بيئة الأعمال الدولية و المحلية، قامت الباحثة بإجراء مقابلة مع عدد من المحاسبين و المراجعين في ولاية البلدة تضمنت مجموعة من الأسئلة تتعلق بمدى معرفة و التزام المحاسبين و المراجعين في الجزائر بأخلاقيات المهنة، من خلال الإجابات التي تحصلت عليها توصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها ضرورة انضمام الهيئات المحاسبية الجزائرية إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية، و الإتحاد الدولي للمحاسبين و ذلك بهدف التكيف المستمر مع المستجدات الدولية، الإصلاحات التي تقوم بها الجزائر على مستوى النظام المحاسبي و المراجعة تبقى غير فعالة إذا تم إهمال مراقبة تطبيق قواعد المهنة التي تؤثر مباشرة على جودة المعلومات و بالتالي على أداء مستخدميها، ضرورة تطوير أو إنشاء دستور لأداء أخلاقيات المهنة، و إنشاء وسائل تشجيعية تساهم في جعل المهنيين يلتزمون بأخلاقيات مهنتهم كإنشاء وسائل تحد من المنافسة غير الشرعية بين المهنيين، و تحقيق العدل لتفادي توجهات بعضهم نحو السلوك الأخلاقي.

3.2.1- عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري، قواعد سلوك و آداب مهنة التدقيق و أثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية³:

تمتد هذه الدراسة إلى توضيح الإطار العام لأخلاقيات مهنة التدقيق و التعرف على جوانبها بهدف تحديد ما تتضمنه من جوانب أخلاقية و كذا التعرف على آراء الباحثين من المديرين الماليين و المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية ، و ذلك لتحديد الجوانب الإيجابية المساعدة على تحسين جودة عملية التدقيق كذلك الوقوف على السلبيات التي

تحد من فاعلية عملية التدقيق، قام الباحث بتوزيع استبانة على عينة تكونت من 72 مستجيب من المديرين الماليين و المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين في شركات الصناعة المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية في هذه الشركات، تم تحليل البيانات المتحصل عليها باستخدام برنامج SPSS، ليتوصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها أنه يوجد تأثير للموضوعية و الاستقلالية، الأمانة و الاستقامة، المصادقية، النزاهة و الشفافية ، السرية، الكفاءة المهنية على جودة عملية التدقيق.

4.2.1- محمود بكر خليل عبد العال، مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة و قواعد السلوك المهني - دراسة تطبيقية على شركات و مكاتب المراجعة في قطاع غزة-⁴:

هدف الدراسة يتمثل في معرفة مدى التزام مراجعي الحسابات العاملين بشركات و مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة بفلسطين بأخلاقيات مهنة المراجعة و قواعد السلوك المهني التي تنظم و تحكم و تضبط سلوكيات المراجعين و كذلك علاقتهم مع عملائهم ومستخدمي التقارير المالية، حيث تم إعداد استبانة وزعت على مجتمع الدراسة بشكل كامل و الذي بلغ 63 مراجع حسابات باستخدام طريقة الحصر الشامل، و قد تم استرداد 54 استبانة، استخدم الباحث برنامج SPSS، ليتوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها أن مراجعي الحسابات يلتزمون بدرجة كبيرة جدا بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي، كما يلتزم مراجعي الحسابات بدرجة كبيرة جدا بقواعد السلوك المهني التي أوصت بها جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين و نقابة المحاسبين و المراجعين الفلسطينيين، كما يؤثر الالتزام و الوعي الديني لمراجع الحسابات بدرجة كبيرة جدا على سلوكهم المهني و الأخلاقي و التزامهم بقواعد السلوك المهني، كذلك فإن القوانين و الأنظمة المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات تؤثر بدرجة كبيرة على التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني.

5.2.1- طه أحمد حسن أردبني، التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق:⁵

تهدف الدراسة إلى التعرف على أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق و الوقوف على التحديات التي تواجهها في التطبيق من قبل المحاسبين في الوحدات الاقتصادية، لتحقيق هدف الدراسة تم توزيع 100 استبانة على عينة من ممارسي مهنة المحاسبة في مدينة الموصل من المحاسبين سواء كانوا أكاديميين أو استشاريين في مكاتب الخدمات و منظمي حسابات و حاسبين في وحدات اقتصادية، تم استرجاع منها 87 استبانة، قام الباحث بتحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، ليتوصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها: تحتاج مهنة المحاسبة في العراق على نحو خاص إلى أن تمتلك قواعد أخلاقيات مهنة المحاسبة يلتزم بها المحاسب عند ممارسة المهنة، على الرغم من أن هناك منظمات مهنية في العراق تشرف على تنظيم مهنة المحاسبة و تقرر معايير تحدد فيها قواعد السلوك المهني إلا أن 75% من عينة الدراسة يرى بأن هذه القواعد لا تواكب التطورات المهنية الحديثة و أنه يجب متابعة هذه القواعد و تحديثها، هنالك ضعف في التأهيل النظري و المحلي للمحاسب في الجامعات العامة، 64% من عينة الدراسة يؤكدون على أن هناك غموض و عدم وضوح في قواعد أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق، إن من أهم التحديات الناشئة على التعارض في المبادئ الأخلاقية ذاتها هي أن المحاسب يعيش حالة من التناقض عندما يطلب منه عدم الكشف عن أسرار الوحدة الاقتصادية و في الوقت نفسه عليه أن لا يكشف عن حالة فساد أو عدم أخلاق ممن هم في قمة الهرم الإداري، إن عدم توافق السلطات الممنوحة للمحاسب مع الواجبات المكلف بها و عدم اختصاص المرؤوسين في العمل المحاسبي كان من أكثر التحديات المتعلقة ببيئة العمل.

6.2.1- أشرف عبد الحلیم محمود كراجه، مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن و الوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها " دراسة ميدانية"⁶:

تهدف هذه الدراسة إلى قياس مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن، و التعرف على الوسائل التي تشجعهم على الالتزام بالسلوك المهني، شملت تمثل مجتمع الدراسة في مدققي الحسابات الخارجيين و مستخدمي البيانات المالية و جهات الرقابة و الإشراف على مهنة التدقيق في الأردن، تم توزيع استبانة على عينة تتكون من 236 شخص، ليقوم الباحث بتحليل البيانات باستخدام ثلاثة أساليب إحصائية هي اختبار (T)، اختبار تحليل التباين الأحادي، اختبار تحليل الانحدار المتعدد، توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها: تبين أن مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن يتقيدون غالبا بقواعد السلوك المهني الصادرة عن هيئة المحاسبين القانونيين الأردنيين، تبين أن جميع فئات الدراسة اتفقت على أن جميع الوسائل المذكورة في الدراسة تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني، و قد أجمعت فئات الدراسة على أن معايير التدقيق الدولية تعد من أهم الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني، تبين أن هناك تضاربا في وجهات نظر فئات الدراسة حول مستوى أهمية الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.

7.2.1- محجوب عبد الله حامد، مدى التزام مراجعي الحسابات في السودان بقواعد و آداب مهنة المراجعة" دراسة ميدانية":⁷

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات في السودان بقواعد و آداب مهنة المراجعة و كذا التحقق من أثر القوانين المنظمة للمهنة و البيانات الشخصية لمراجعي الحسابات على مدى التزام مراجعي الحسابات في السودان بقواعد سلوك و آداب المهنة، تمثل مجتمع الدراسة في المراجعين و المحاسبين القانونيين المرخصين من قبل مجلس تنظيم مهنة المحاسبة و المراجعة البالغ عددهم 269 محاسباً قانونياً، وزع الباحث 80 استمارة على عينة الدراسة تم استرداد 70 استمارة أي ما استبعدت منها 13 استمارة لعدم صلاحيتها فكان عدد الاستمارات الصالحة للتحليل 57 استمارة، استخدم الباحث لتحليل البيانات مجموعة من الأساليب الإحصائية، و توصل في نهاية الدراسة إلى مجموعة من النتائج نذكر أهمها فيما يلي : يلتزم معظم مراجعي الحسابات في السودان بقواعد و سلوك و آداب مهنة المراجعة بصورة عامة، لا توجد قواعد سلوك و آداب لمهنة المراجعة صادرة عن مجلس تنظيم مهنة المحاسبة و المراجعة في السودان مما يعتبر قصور كبير للمجلس، عدم وجود معايير مهنية للمراجعة و المحاسبة صادرة عن مجلس تنظيم المهنة مما يؤثر كثيراً على أداء المحاسبة و المراجعة في السودان، لا يقوم المجلس بمراجعة جودة مكاتب المراجعة مما أدى إلى فوضى في أداء تلك المكاتب بصورة تسيء للمهنة.

2.1- حول الدراسات السابقة و ما يميز دراستنا:

ركزت كل من دراسة أيوب بوقرورة و دراسة عبد الرحمان مخلد على أثر أخلاقيات المهنة على جودة المراجعة، و بذلك فقد تقاطعنا مع هاتين الدراستين في متغير أخلاقيات المهنة إلا أننا اختلفنا في أننا تعاملنا معه كمتغير تابع بينما تعاملت معه الدراستين المذكورتين كمتغير مستقل أما باقي المتغيرين فلا يوجد تطابق، و بالنسبة لدراسة زينب حجاج فقد تناولت تأثير عدم التزام المحاسب و المراجع بقواعد و سلوكيات المهنة على تحقيق أهداف المحاسبة و المراجعة في بيئة الأعمال الدولية و المحلية، تناولت هذه الدراسة أخلاقيات المهنة كمتغير مستقل في حين تناولناه كمتغير تابع و مع اختلاف باقي المتغيرين إلا أننا تقاطعنا مع هذه الدراسة في بعض النقاط كونها تناولت في الجانب النظري البنية التشريعية المنظمة لمهنة المحاسبة و المراجعة، باقي الدراسات تناولت مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة أما دراستنا فقد تميزت بتناولها مساهمة النية التشريعية على التزام المراجعين بأخلاقيات المهنة و مع ذلك نلاحظ تقاطع كل من دراسة محمود بكر خليل و دراسة محجوب الله حامد مع دراستنا في تناولهما لأثر القوانين المنظمة لمهنة المراجعة و لكن في هذه النقطة اختلفنا معهما في كونهما تناولوا الأثر بينما تناولنا المساهمة هذا من ناحية و من ناحية أخرى اختلفت البيئية فالدراسة الأولى تناولت قطاع غزة أما الثانية فبيئية الدراسة السودان، و نحن ندرس البيئية الجزائرية، في الأخير كخلاصة فقد تقاطعنا مع الدراسات السابقة في نقاط عدة إلا أن الهدف من الدراسة اختلف عن كل تلك الدراسات.

2- الجانب النظري:

نتناول في هذا الجزء من الدراسة ماهية أخلاقيات مهنة المراجعة، القوانين و التشريعات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر .

1.2- ماهية أخلاقيات مهنة المراجعة:

في البداية نقدم تعريف الأخلاقيات بصفة عامة ثم نعرف أخلاقيات المهنة مع التركيز على مهنة المراجعة، كما نقدم أهم المبادئ الأخلاقية.

1.1.2- تعريف الأخلاقيات:

❖ يعرف كل من وليم توماس و أمرسون هنكي الآداب و السلوك أنه " فرع من فروع المعرفة يختص بالخير و الشر و الواجبات الأخلاقية، و تنطوي الآداب و السلوك ضمنياً، على اختيار الذات لمعايير الصواب و الخطأ، و تعبر فقرة (معايير الصواب و الخطأ) عن أن محور الأخلاقيات (الآداب و السلوك) يتركز في وضع قواعد أو مقاييس أو معايير الصواب، و بالتالي يمكن التعرف على التصرفات الخاطئة"⁸.

❖ كما عرفت بأنها " مجموعة من القيم و المعايير التي يعتمد عليها أفراد المجتمع في التمييز بين ما هو جيد ، و ما هو سيء و بين ما هو صواب و ما هو خاطئ فهي إذا تركزت في مفهوم الصواب و الخطأ في السلوك "⁹

❖ كما يعرف ألفين أريتر و جيمس لوبك الأخلاقيات بأنها " مجموعة من المبادئ أو القيم، و يمتلك كل منا مجموعة من القيم التي قد يعلنها أو لا يعلنها"¹⁰

مما سبق يمكن القول بان الأخلاقيات هي مجموعة من المبادئ التي يمتلكها كل فرد و التي تأخذ نمط المعايير التي تحدد الصواب و الخطأ.

2.1.2- المبادئ الأخلاقية¹¹:

- ❖ الأمانة: وهي تعبر عن الصدق و الصراحة و النزاهة.
- ❖ الاستقامة: بمعنى أن يكون الفرد صاحب مبدأ و أمين و شجاع و يعمل بما يقتنع به حيث لا يعمل بمبدأ الغاية تبرر الوسيلة.
- ❖ حفظ الوعد: بحيث يكون الفرد محلا للثقة عن طريق حفظ العهد و تنفيذ الالتزامات و احترام الاتفاقات و عدم إيجاد أعذار و تبريرات لخرق أي تعهدات.
- ❖ الولاء و الإخلاص: يتعين أن يكون الفرد مخلصا للأسرة و الوطن و العمل و المهنة بحيث لا يفصح عن معلومات تمثل أسرار، و يحافظ على القدر الخاصة بالتوصل إلى الحكم المهني المحايد مع تجنب أي تأثيرات غير ملائمة أو تعارض المصالح.
- ❖ العدالة: يتعين أن يكون الفرد عادلا و لديه القدرة على الاعتراف بالأخطاء، مبرهنا على الالتزام بالعدالة حيث يتعامل مع الغير على نحو متكافئ مع تقبل الاختلافات، و يتعين عليه عدم الحصول على مزايا من أخطاء و محن الآخرين.
- ❖ الاهتمام و احترام الآخرين: يجب على الفرد أن يكون عطوفا كريما لديه القدرة على العطاء، و أن يكون في خدمة الآخرين بحيث يساعدهم مبرهنا على احترام الكرامة الإنسانية، مع احترام الخصوصية و حق الاختيار لكفاءة الأفراد مع عدم التورط في متاعب الآخرين مراعي عدم الخط من قدرات الآخرين.
- ❖ الالتزام بالمواطنة و القوانين: يجب على الفرد الالتزام بالقوانين و اللوائح و التعليمات، حتى إذا كانت تتضمن بنود غير عادلة، حيث يتعين على الفرد ممارسة حقوق الديمقراطية و امتيازاتها، كما يجب أن يكون ذو ضمير اجتماعي مشارك في الخدمة العامة.
- ❖ المثابرة و السعي للتحسين: يجب على الفرد أن يكون مثابرا و ساعيا للتحسين في كافة الأمور، و يجب أن يجتهد عند الوفاء بكافة مسؤولياته الشخصية و المهنية، كما يجب أن يكون مجدا و ملتزما، بحيث يقوم بكافة المهام بأقصى ما يستطيع، و جديرا بأن يعتمد عليه من قبل الآخرين، مع أهمية أن يحافظ على كفاءته و يطورها على نحو متواصل.
- ❖ المسؤولية: يجب على الفرد أن يكون جديرا بالثقة، متحملا لمسؤولية القرارات المتعلقة بنتائج الأعمال المستقبلية الصحيحة منها و الخاطئة، و تقديم المثل و القدوة للآخرين لتعزيز و تأكيد الاستقامة و السمعة الطيبة، مع أهمية اتخاذ التصرفات الضرورية.

3.1.2- تعريف أخلاقيات مهنة المراجعة:

- ❖ تعريف الأنتوساي " عرفت أخلاقيات مهنة التدقيق بأنها بيان شامل للقيم و المبادئ التي ينبغي أن توجه العمل اليومي الذي يقوم به المدقق"¹².
- ❖ "أخلاقيات مهنة التدقيق هي مجموعة من القواعد و الأصول المتعارف عليها من أصحاب المهنة التي تستلزم من مراقب الحسابات سلوكا معينيا يقوم على الالتزام و ذلك للمحافظة على المهنة"¹³.
- ❖ مما سبق يمكن القول أن أخلاقيات مهنة المراجعة هي تلك المبادئ أو القواعد التي ينبغي أن يلتزم بها المراجع و ذلك للمحافظة على كرامة المهنة.

2.2- القوانين و التشريعات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر:

في الجزائر تنظم المهنة من خلال مجموعة من القوانين و التشريعات أهمها القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد و فيما يلي نتطرق إليه بالإضافة إلى القوانين الأخرى التي تتعلق بالمهنة:

1.2.2- القانون 10-01:

- ❖ المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد تضمن ما يلي¹⁴:
- ❖ الهدف من القانون، الأشخاص اللذين يمكنهم ممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، نشأة المجلس الوطني للمحاسبة و لجانه، اليمين الذي يؤدي من طرف الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد قبل القيام بأي عمل.
- ❖ شروط ممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد و ما يتعلق بالاعتماد و التسجيل، مقر العمل و إقليمه.
- ❖ نشأة المصنف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و مهام كل هيئة من هذه الهيئات الثلاث.
- ❖ التعريف بالخبير المحاسب و مهامه و كيفية تحديد أتعابه.
- ❖ التعريف بمحافظ الحسابات و مهامه، التقارير التي يعدها، تعيينه، عهده، أتعابه و أحكام أخرى تتعلق بممارسة مهنة محافظ الحسابات.

- ❖ التعريف بالمحاسب المعتمد، مهمته و تحديد أتعابه.
 - ❖ أنواع الشركات التي يمكن للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين تشكيلها و شروط ذلك و ما يتلق بها من أحكام.
 - ❖ تحديد كل من الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين و كذا العقوبات الناجمة عن التقصير التقني أو الأخلاقي في قواعد المهنة عند ممارسة وظائفهم.
 - ❖ حالات التنافي و الموانع: الحالات التي تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب و مهنة محافظ الحسابات و مهنة المحاسب المعتمد بكل استقلالية فكرية و أخلاقية، كما تضمن حالات الموانع الخاصة بممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد و كذا العقوبات الناجمة على ممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد بطريقة غير شرعية.
 - ❖ مجموعة من الأحكام الأخرى مثل عقد التأمين، حالات الوفاة و الشطب و الإيقاف و كذا فيما يتعلق بالتربص.
 - ❖ مجموعة من الأحكام الانتقالية.
 - ❖ مجموعة من الأحكام النهائية أهمها إلغاء جميع أحكام القانون 91-08 المؤرخ في 27 أبريل من سنة 1991 المتعلقة بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.
- و قد أصدر المشرع مجموعة من المراسيم التنفيذية التي تفسر القانون 10-01.

2.2.2- المراسيم التنفيذية المفسرة للقانون 10-01:

- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 07 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه و قواعد سيره¹⁵.
- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-25 مؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين و صلاحياته و قواعد سيره¹⁶.
- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-26 مؤرخ 27 جانفي سنة 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و صلاحياته و قواعد سيره يتضمن ما يلي¹⁷:
 - هدف المرسوم المتمثل في تحديد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و صلاحياته و قواعد سيره.
 - مقر المجلس حيث يحدد بمدينة الجزائر كما يمكن نقله إلى أي مكان آخر من التراب الوطني بقرار من الوزير المكلف بالمالية.
 - تشكيلة المجلس حيث يتشكل المجلس من تسعة (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين و المسجلين في جدول الغرفة الوطنية.
 - الصلاحيات: تضمنت مهام المجلس و كذلك مهام رئيس المجلس و الأمين العام و أمين الخزينة.
 - قواعد السير: الترشح لانتخابات المجلس و سيرها، مداوات المجلس و سيره، و كذلك ما يتعلق بنفقات المجلس و الجمعيات العامة و مداوات الجمعية العامة.
- ❖ مرسوم تنفيذي رقم 11-27 مؤرخ في 07 جانفي 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و صلاحياته و قواعد سيره¹⁸.
- ❖ مرسوم تنفيذي رقم 11-28 مؤرخ في 07 جانفي 2011 يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و صلاحياتها¹⁹.
- ❖ مرسوم تنفيذي رقم 11-29 مؤرخ في 07 جانفي 2011 يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و صلاحياتهم²⁰.
- ❖ مرسوم تنفيذي رقم 11-30 مؤرخ في 07 جانفي 2011 يحدد شروط و كفاءات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد²¹.
- ❖ مرسوم تنفيذي رقم 11-31 مؤرخ في 07 جانفي 2011 يتعلق بالشروط و المعايير الخاصة بمكاتب الخبراء المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد²².
- ❖ مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 07 جانفي 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات²³.
- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في 13 جانفي 2013 يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، خلال ممارسة وظيفتهم و كذا العقوبات التي تقابلها²⁴.

3.2.2- قانون أخلاقيات المهنة:

تتضمن البنية التشريعية المنظمة للمهنة قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد و الذي صدر من خلال المرسوم التنفيذي رقم 96-136 مؤرخ في 15 أفريل سنة 1996 و الذي تضمن ما يلي²⁵:

- ❖ واجبات المهني: تتضمن ما يلي:
- واجبات المهني في أداء مهنته و في علاقاته مع زبائنه و موكلية.
- واجبات المهني في علاقاته بالهيئات المنظمة للمهنة.
- واجبات المهني في علاقته بزاملته.
- يتضمن واجبات تتعلق بتأطير المبتدئين.
- ❖ حقوق المهني في ممارسة مهامه و تضمنت:
- الحق في التعاون
- الحق في الحصول على مقابل الأتعاب.

3.2.2- قانون العقوبات و القانون التجاري:

هذان القانونان لا ينظمان مهنة مراجع الحسابات بصفة خاصة لكنهما يحتويان مواد تمس هذه المهنة و من ذلك المواد 829، 825، 825 من القانون التجاري²⁶، و كذا المواد 301، 302، 301 من قانون العقوبات²⁷ و كل هذه المواد تتضمن عقوبات على الإخلال بأخلاقيات مهنة مراجع الحسابات.

3- الجانب التطبيقي:

1.3- مجتمع و عينة الدراسة:

1.1.3- مجتمع الدراسة و طريقة جمع البيانات:

يتمثل مجتمع الدراسة في محافظي الحسابات في الجزائر و قد بلغ عدد مكاتب محافظة الحسابات في الجزائر 1908 مكتب، أما عينة الدراسة فقد كانت 36 محافظ حسابات وزعنا عليهم الاستبيان و قد استرجعنا 30 استبيان، توزيع الاستبيانات كان بصورة عشوائية حيث قمنا بحضور يوم تكويني حول التعديل في رأس مال الشركات بولاية غرداية نظمتها المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بفندق آحام يوم 06-2017 و قد حضره مجموعة من محافظي الحسابات من مختلف ولايات الوطن، ثم و في يومي 14، 13-05-2017 قمنا بحضور ملتقى تكويني حول المراجعة بين الحقيقة و الهدف بولاية تلمسان بفندق الرونيسونس نظمتها الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات حضره مجموعة من محافظي الحسابات من مختلف ولايات الوطن و قد اغتصمنا الفرصة و قمنا بتوزيع عدد من الاستبيانات، كما زرنا بعض محافظي الحسابات في مكاتبهم و إن كان العدد قليل بالمقارنة بمجتمع الدراسة إلا أنه يمكن الحصول على نتائج مهمة و مفيدة تحقق هدف الدراسة.

كما و قمنا بتقسيم الاستبيان إلى قسمين، تضمن القسم الأول معلومات عامة حول عينة الدراسة " الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الخبرة "، و تضمن القسم الثاني مجموعة من العبارات المرتبطة بقياس مدى مساهمة البنية التشريعية الجزائرية في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة، كانت 16 عبارة ضمن أربع أبعاد.

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

الجدول رقم (1): مقياس ليكارت الخماسي

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

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مقياس ليكارت

و بذلك فإنه كلما اقتربنا من الرقم خمسة كانت العبارة أكثر تحققا بينما إن اقتربنا من العدد واحد ف يعني ذلك أن العبارة لم تتحقق و إن اقتربنا من الرقم ثلاثة فذلك يعني الحياد.

2.1.3- خصائص عينة الدراسة:

❖ توزيع العينة من ناحية الجنس كان كما يلي:

جدول رقم (2)- توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

الجنس	ذكر	أنثى
التكرار	25	4
النسبة	86,2	13,8

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج spss

نلاحظ من خلال الجدول 2 أن عدد الذكور (25) بنسبة (86.2%) أكثر بكثير من عدد الإناث (4) بنسبة (13.8%) وهذا ما هو موجود فعلا على المستوى الوطني إذ نجد أن ممتهيي محافظة الحسابات من الذكور أكثر بكثير من الإناث.

❖ توزيع عينة الدراسة حسب العمر:

جدول رقم (3)- توزيع عينة الدراسة حسب العمر

فئات العمر	30- أقل من 40 سنة	40- أقل من 50 سنة	أكبر من 50 سنة
التكرار	14	8	7
النسبة	48,3	27,6	24,1

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج spss

الملاحظ من الجدول السابق أن كل الفئات العمرية متوفرة و هذا ما يمكننا من الحصول على نتائج جيدة للدراسة، و إن كنا نلاحظ أن الفئة العمرية الأصغر (30- أقل من 40 سنة) هي الأكثر توفرا بنسبة 48,3 و هذا إنما يدل على توجه الشباب إلى امتحان هذه المهنة.

❖ توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

جدول رقم (4)- توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	ليسانس	ماستر	ماجستير	دكتوراه
التكرار	21	5	2	1
النسبة	72,4	17,2	6,9	3,4

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج spss

من خلال الجدول 4 نلاحظ أن أغلب المجيبين متحصلي شهادة الليسانس بنسبة 72,4 و هي الشهادة المطلوبة من خلال شروط امتحان هذه المهنة، و لكن كذلك يوجد نسبة لا بأس بها متحصلة على شهادتي الماستر و الماجستير .

❖ توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة:

جدول رقم (5)- توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة.

الفئات	من 05- أقل من 10 سنوات	من 10 - 15 سنوات	من 15- أقل من 20 سنة	من 20 سنة و أكثر
التكرار	7	9	5	8
النسبة	24,1	31,0	17,2	27,6

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج spss

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن كل فئات الخبرة متوفرة و هو ما يفيد في الحصول على نتائج جيدة للدراسة.

2.3- صدق الاستبيان و ثباته:

1.2.3- صدق الاستبيان:

قمنا باحتساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على فقرات عينة الدراسة التي تحتوي على 16 عبارة، و ذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل عبارة و الدرجة الكلية للبعد التابعة لهو ذلك باستخدام مقياس بيرسون لقياس صدق الاتساق الداخلي لجميع فقرات الاستبيان ولاحظنا أن معامل الارتباط بين كل عبارة و البعد الذي تنتمي إليه تجاوز 50% عند مستوى معنوية (1،5%) و بذلك فإن جميع في هذه الدراسة تعتبر صادقة لما وضعت لقياسه.

كذلك هو الحال بالنسبة للارتباط بين كل عبارة و الدرجة الكلية حيث كانت معاملات الارتباط قوية تقارب و تتجاوز 50% عند مستوى معنوية (1،5%) ما عدا عبارة واحدة لذلك يمكن القول بأن جميع العبارات صادقة لما وضعت لقياسه.

بالنسبة للاتساق الداخلي بين كل بعد و الدرجة الكلية كذلك كانت معاملات الارتباط قوية تقارب و تتجاوز 50% عند مستوى معنوية (1،5%) لذلك يمكن القول بان جميع أبعاد الدراسة صادقة لما وضعت لقياسه.

2.2.3- ثبات الاستبيان:

لقياس ثبات الاستبيان قمنا باستخدام طريقة ألفا كرومباخ، و تحصلنا على معامل ثبات مرتفع قدر بـ 0,877.

3.3- اختبار التوزيع الطبيعي:

استخدمنا اختبار شابيرو ويلك Shapiro-Wilk للتحقق من أن البيانات المستخدمة تتوزع طبيعياً، و كانت قيمة مستوى الدلالة 0,910 و هي أكبر من 5% و هذا يدل على أن البيانات المتحصل عليها من الاستبيان تتوزع توزيعاً طبيعياً.

جدول رقم (6) - التوزيع الطبيعي

الدرجة الكلية	عدد العبارات	قيمة Z	مستوى الدلالة
	16	0,983	0,910

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج spss

4.3- تحليل البيانات و اختبار الفرضيات:

من كل ما سبق يمكن القول أن البيانات سليمة و قابلة للتحليل، لذلك قمنا باستخدام بعض اختبارات الإحصاء الوصفي " المتوسط الحسابي و المنوال، النسب الخ"، و هو ما يمكن تلخيصه في الجدول التالي:

الجدول رقم (7): نتائج اختبارات الإحصاء الوصفي

المنوال	المتوسط الحسابي	التكرارات					النسب %					العبرة
		5	4	3	2	1	5	4	3	2	1	
2	2,97	3	7	7	10	2	10,3	24,1	24,1	34,5	6,9	1
2	2,28	0	5	5	12	7	0	17,2	17,2	41,4	24,1	2
4	3,69	2	20	3	4	0	6,9	69,0	10,3	13,8	0	3
4	3,79	3	19	5	2	0	10,3	65,5	17,2	6,9	0	4
4	3,31	2	12	8	7	0	6,9	41,4	27,6	24,1	0	5
4	3,28	1	13	8	7	0	3,4	44,8	27,6	24,1	0	6
3	3,10	0	11	12	4	2	0	37,9	41,4	13,8	6,9	7
4	3,86	5	15	9	0	0	17,2	51,7	31,0	0	0	8
4	3,14	1	12	7	8	1	3,4	41,4	24,1	27,6	3,4	9
4	3,48	1	17	8	1	2	3,4	58,6	27,6	3,4	6,9	10
4	3,76	2	20	5	2	0	6,9	69,0	17,2	6,9	0	11
4	3,41	1	16	8	2	2	3,4	55,2	27,6	6,9	6,9	12
3	3,10	0	10	14	3	2	0	34,5	48,3	10,3	6,9	13
3	2,62	1	3	13	8	4	3,4	10,3	44,8	27,6	13,8	14
4	3,21	2	12	6	8	1	6,9	41,4	20,7	27,6	3,4	15
4	3,28	1	14	7	6	1	3,4	48,3	24,1	20,7	3,4	16

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج spss

البعد الأول:

بالنسبة للعبرة الأولى " يناسب قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد الأوضاع الاقتصادية الحالية في البلاد." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 2.97 هو أقل من المتوسط الافتراضي للكرات (3) و بالتالي فإن الإجابات لم تأخذ الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 2 و بالتالي فالإجابة الأكثر شيوعاً أو تكرر هي "غير موافق" و تمثل 34,5% من الإجابات و هي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 10 و بالتالي فإننا نستنتج أن قانون أخلاقيات المهنة لا يواكب التطورات الاقتصادية الراهنة و لا يناسب الوضع الحالي.

بالنسبة للعبارة الثانية "قانون أخلاقيات المهنة لا يحتاج لإعادة تحديث" فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 2,28 هو أقل من المتوسط الافتراضي للكارت (3) و بالتالي فإن الإجابات لم تأخذ الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 2 و بالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرر هي "غير موافق" و تمثل 41,4% من الإجابات و هي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 12 و بالتالي فإننا نستنتج أن قانون أخلاقيات يحتاج إلى إعادة تحديث مواكبة للمستجدات التي تحدث على المستوى الاقتصادي و المحاسبي.

بالنسبة للعبارة الثالثة "يتضمن قانون أخلاقيات المهنة إجراءات واضحة للالتزام بالسّر المهني." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,69 هو أكبر من المتوسط الافتراضي للكارت (3) و بالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 و بالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرر هي "موافق" و تمثل 69% من الإجابات و هي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 20 بحسب إجابات المستجوبين نجد أن قانون أخلاقيات المهنة يتضمن إجراءات واضحة للالتزام بالسّر المهني، إلا أننا لا نتفق تماما مع هذه النتيجة إذ أنه من خلال قراءتنا للقانون نجد أنه يفتقد إلى توضيح الإجراءات التي تدل على أن المراجع ملتزم أو غير ملتزم بالسّر المهني على سبيل المثال نجد أنه و في المادة 6 من قانون أخلاقيات المهنة الحث على التزام السّر المهني و لكن لا يوجد تفصيل لمفهوم السّر المهني أو للأمر التي تدخل ضمن السّر المهني ولا يوجد توضيح للإجراءات التي يمكن أن تساعد المراجع في التزام السّر المهني .

بالنسبة للعبارة الرابعة " يتضمن قانون أخلاقيات المهنة إجراءات واضحة للحفاظ على كرامة المهنة." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,79 و هو أكبر من المتوسط الافتراضي للكارت (3) و بالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 و بالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرر هي " موافق" و تمثل 65,5% من الإجابات و هي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 19 بحسب إجابات المستجوبين نجد أن قانون أخلاقيات المهنة يتضمن إجراءات واضحة للحفاظ على كرامة المهنة، إلا أننا لا نتفق تماما مع هذه النتيجة إذ أنه من خلال قراءتنا للقانون نجد أنه يفتقد إلى بعض الإجراءات التي تدعم الحفاظ على كرامة المهنة على سبيل المثال نجد في المادة 2 من قانون أخلاقيات المهنة " تجنب كل تصرف من شأنه المساس بكرامة المهنة" و لكن ما هي هذه التصرفات و كيفية تجنبها لا يوجد تفصيل في ذلك.

بالنسبة للعبارة الخامسة " قانون أخلاقيات المهنة يحدد بوضوح كيفية الحفاظ على الأمانة." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,31 و هو أكبر من المتوسط الافتراضي للكارت (3) و بالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، إلا أننا نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 و بالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرر هي "موافق" و تمثل 41,4% من الإجابات و هي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 12 بحسب إجابات المستجوبين نجد أن قانون أخلاقيات المهنة يتضمن إجراءات واضحة للالتزام بالأمانة، إلا أننا لا نتفق تماما مع هذه النتيجة إذ أنه من خلال قراءتنا للقانون نجد أنه يفتقد إلى توضيح الإجراءات التي تدل على أن المراجع ملتزم بالأمانة على سبيل المثال نجد أنه في المادة 3 من قانون أخلاقيات المهنة الحث على الأمانة إلا أهملنا يوجد تعريف أو وصف دقيق للأمانة و كيفية الحفاظ عليها.

بالنسبة للعبارة السادسة " يتسم قانون أخلاقيات المهنة في الجزائر بالوضوح." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,28 و هو أكبر من المتوسط الافتراضي للكارت (3) و بالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، إلا أننا نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 و بالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرر هي " موافق" و تمثل 44,8% من الإجابات و هي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 13، بحسب إجابات المستجوبين نجد أن قانون أخلاقيات المهنة في الجزائر يتسم بالوضوح.

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

البعد الثاني:

بالنسبة للعبارة السابعة " يواكب القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد الإصدارات الدولية فيما يتعلق بالمهنة." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,10 و هو أكبر من المتوسط الافتراضي للكارت (3) و بالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كذلك نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 3 و بالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرر هي "محايد" و تمثل 41,4% من الإجابات و هي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 12 ربما الحياد يعبر على عدم إطلاع مراجعي الحسابات في الجزائر على الإصدارات الدولية فيما يتعلق بتنظيم المهنة و أخلاقياتها و بالتالي لا يمكنهم تحديد ما إذا كان القانون 10-01 يواكب الإصدارات الدولية، إلا أننا نجد أن النسبة الأكبر بعد الحياد تعود إلى موافق و هي 37,9% بتكرار يساوي 11 لذا يمكن القول أن المشرع الجزائري حاول من خلال القانون 10-01 مواكبة أو محاكاة الإصدارات الدولية فيما يتعلق بالمهنة.

بالنسبة للعبارة الثامنة " يساهم القانون 10-01 في دعم التزام المهنيين بأخلاقيات المهنة. " فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,86 و هو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارث (3) و بالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كذلك نلاحظ أن المتوال يساوي الرقم 4 و بالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرر هي " موافق" و تمثل 51,7% من الإجابات و هي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 15 و بالتالي فإن المستجيبين يوافقون على أن القانون 10-01 يساهم في دعم التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة و هو ما تأكده المواد 03، 59، 73 من القانون 10-01.

بالنسبة للعبارة التاسعة " وضع قَسَمٌ يؤديه المهني في بداية حياته المهنية يعبر على دعم المشرع لضرورة التزام الجانب الأخلاقي من قبل المهنيين. " فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,14 و هو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارث (3) و بالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المتوال يساوي الرقم 4 و بالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرر هي " موافق" و تمثل 41,4% من الإجابات و هي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 12، بحسب إجابات المستجيبين فإن القسم الذي يؤديه المهني في بداية حياته المهنية يعبر على دعم المشرع لضرورة التزام الجانب الأخلاقي من قبل المهنيين.

بالنسبة للعبارة العاشرة " يعتبر تحديد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد داعما لاستقلاليته. " فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,48 و هو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارث (3) و بالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المتوال يساوي الرقم 4 و بالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرر هي " موافق" و تمثل 58,6% من الإجابات و هي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 17 و بالتالي فإن المستجيبين يوافقون على أن تحديد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد تدعم استقلاليته .

بالنسبة للعبارة الحادي عشر " إن تحديد المشرع لحالات التنافي و الموانع تدعم التزام المراجعين بأخلاقيات المهنة. " فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي و هو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارث (3) و بالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كذلك نلاحظ أن المتوال يساوي الرقم 4 و بالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرر هي " موافق" و تمثل 69% من الإجابات و هي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 20 و منه فإن المستجيبين يؤيدون تحديد المشرع لحالات التنافي و الموانع و يرون أنها تدعم التزام المهني بأخلاقيات المهنة.

البعد الثالث:

بالنسبة للعبارة الثانية عشر " تصنيف الأخطاء إلى أربع درجات من خلال المرسوم التنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في 13 جانفي 2013 يتميز بالعدالة في تحديد العقوبات. " فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,41 و هو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارث (3) و بالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المتوال يساوي الرقم 4 و بالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرر هي " موافق" و تمثل 55,2% من الإجابات و هي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 16 و بالتالي فإن المستجيبين يوافقون على أن تصنيف الأخطاء إلى أربع درجات من خلال المرسوم التنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في 13 جانفي 2013 يتميز بالعدالة في تحديد العقوبات.

بالنسبة للعبارة الثالثة عشر " كل عقوبة من العقوبات التي حددها المشرع في المرسوم التنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في 13 جانفي 2013 تناسب درجة الخطأ المقابل لها. " فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,10 و هو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارث (3) و بالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كذلك نلاحظ أن المتوال يساوي الرقم 3 و بالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرر هي " محايد" و تمثل 48,3% من الإجابات و هي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 14 و بالتالي فإن المستجيبين فضلوا الحياد في إجاباتهم على هذه العبارة إلا أننا نجد أن النسبة الأكبر بعد الحياد تعود إلى موافق و هي 34,5% بتكرار يساوي 10 لذا يمكن القول بأن كل عقوبة من العقوبات التي حددها المشرع في المرسوم التنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في 13 جانفي 2013 تناسب درجة الخطأ المقابل لها.

بالنسبة للعبارة الرابعة عشر: " العقوبات التي حددها المشرع في المرسوم التنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في 13 جانفي 2013 تطبق بكل فعالية. " فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 2,62 هو أقل من المتوسط الافتراضي للكارت (3) و بالتالي فإن الإجابات لم تأخذ الاتجاه الإيجابي، كذلك نلاحظ أن المتوال يساوي الرقم 3 و بالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرر هي " محايد" و تمثل 44,8% من الإجابات و هي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 13 و بالتالي فإن المستجيبين فضلوا الحياد في إجاباتهم على هذه العبارة إلا أننا نجد أن النسبة الأكبر بعد الحياد تعود إلى غير موافق و هي 27,6% بتكرار يساوي 8 هؤلاء لا يتفقون مع أن العقوبات التي حددها المشرع في المرسوم التنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في 13 جانفي 2013 تطبق بكل فعالية.

البعد الرابع:

بالنسبة للعبارة الخامسة عشر: " العقوبات التي يتعرض لها المخالف المنصوص عليها في القانون التجاري المتعلقة بإفشاء السر المهني أو خيانة الأمانة تدعم التزام المراجعين بأخلاقيات المهنة. " فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,21 و هو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارث (3)

و بالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 و بالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرار هي " موافق " و تمثل 41,4% من الإجابات و هي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 12 و بالتالي فإن المستجوبين يوافقون على أن العقوبات التي يتعرض لها المخالف المنصوص عليها في القانون التجاري المتعلقة بإفشاء السر المهني أو خيانة الأمانة تدعم التزام المراجعين بأخلاقيات المهنة. بالنسبة للعبارة السادسة عشر: " ما نص عليه قانون العقوبات فيما يتعلق بإفشاء السر المهني أو خيانة الأمانة أو ممارسة المهنة بطريقة غير شرعية تدعم التزام المراجعين بأخلاقيات المهنة." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,28 و هو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) و بالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 و بالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرار هي " موافق " و تمثل 48,3% من الإجابات و هي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 14 و بالتالي فإن المستجوبين يوافقون على أن ما نص عليه قانون العقوبات فيما يتعلق بإفشاء السر المهني أو خيانة الأمانة أو ممارسة المهنة بطريقة غير شرعية تدعم التزام المراجعين بأخلاقيات المهنة.

خلاصة:

من خلال هذه الدراسة قمنا بتقييم مدى مساهمة البنية التشريعية الجزائرية في التزام راجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة و قد توصلنا إلى جملة من النتائج كالتالي:

1. فيما يتعلق بقانون أخلاقيات المهنة:
 - ❖ قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد لا يناسب الأوضاع الاقتصادية الحالية في البلاد.
 - ❖ قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد يحتاج إلى إعادة تحديث.
 - ❖ قانون أخلاقيات المهنة يتضمن إجراءات واضحة فيما يتعلق بالالتزام بالسر المهني و الحفاظ على كرامة المهنة و الحفاظ على الأمانة إلا أنها غير كافية.
 - ❖ قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد في الجزائر يتسم بالوضوح.
 - ❖ من خلال ما سبق يمكن القول بأن القانون 96/136 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد يدعم التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة.
2. بالنسبة للقانون 01-10:
 - ❖ حاول المشرع الجزائري مواكبة الإصدارات الدولية فيما يتعلق بالمهنة في إصداره للقانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.
 - ❖ القانون 01-10 يساهم في دعم التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة.
 - ❖ وضع قسَمٌ يؤديه المهني في بداية حياته المهنية يعبر على دعم المشرع لضرورة التزام الجانب الأخلاقي من قبل المهنيين.
 - ❖ تحديد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد تدعم استقلاليتهم.
 - ❖ إن تجديد المشرع لحالات التنافي و الموانع تدعم التزام المراجعين بأخلاقيات المهنة.
 - ❖ من خلال ما سبق يمكن القول بأن القانون 01/10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد يساهم في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة.
3. بالنسبة للمرسوم التنفيذي رقم 10-13:
 - ❖ تصنيف الأخطاء إلى أربع درجات من خلال المرسوم التنفيذي رقم 10-13 مؤرخ في 13 جانفي 2013 يتميز بالعدالة في تحديد العقوبات.
 - ❖ كل عقوبة من العقوبات التي حددها المشرع في المرسوم التنفيذي رقم 10-13 مؤرخ في 13 جانفي 2013 تناسب درجة الخطأ المقابل لها.
 - ❖ العقوبات التي حددها المشرع في المرسوم التنفيذي رقم 10-13 مؤرخ في 13 جانفي 2013 لا تطبق بكل فعالية.
 - ❖ مما سبق يمكن القول بأن المرسوم التنفيذي رقم 10-13 المحدد لدرجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد خلال ممارستهم وظيفتهم و كذا العقوبات التي تقابلها يساهم في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة، إلا أنه ينقص التطبيق الفعال له.
4. بالنسبة لقانون العقوبات و القانون التجاري:

- ❖ العقوبات التي يتعرض لها المخالف المنصوص عليها في القانون التجاري المتعلقة بإفشاء السر المهني أو خيانة الأمانة تدعم التزام المراجعين بأخلاقيات المهنة.
- ❖ ما نص عليه قانون العقوبات فيما يتعلق بإفشاء السر المهني أو خيانة الأمانة أو ممارسة المهنة بطريقة غير شرعية تدعم التزام المراجعين بأخلاقيات المهنة
- ❖ مما سبق يمكن القول بأن كل من القانون التجاري الجزائري و قانون العقوبات يساهمان في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة.

في الأخير يمكن القول بأن البنية التشريعية الجزائرية تساهم في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات مهنة مراجعة الحسابات. نقدم فيما يلي جملة من التوصيات:

1. ضرورة إعطاء موضوع الأخلاقيات المهنية بصفة عامة و مهنة المحاسبة و المراجعة بصفة خاصة المزيد من الاهتمام و العناية من قبل الهيئات المهنية، و تخصيص مؤتمرات و ندوات للبحث في الإشكالات المتعلقة بأخلاقيات المهنة.
2. العمل على تطوير و تحديث القوانين المتعلقة بأخلاقيات المهنة و إعطاؤها مزيدا من الاهتمام.
3. ضرورة التركيز أكثر في قانون أخلاقيات المهنة على الإجراءات التي تدعم الالتزام بالمبادئ الأخلاقية السر المهني، الأمانة..إلخ.
4. يجب على الهيئات المنظمة للمهنة إعطاء الأهمية لقانون أخلاقيات المهنة من خلال التكوينات أو الأيام الدراسية.
5. ضرورة التطبيق الفعال للقوانين المنظمة للمهنة، ولاسيما فيما يتعلق بالعقوبات المتعلقة بعدم الالتزام بأخلاقيات المهنة.

الهوامش والمراجع :

1. أيوب بوقرورة ، عبد العالي محمدي، مدى تأثير أخلاقيات مهنة محاسبة الحسابات على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر - دراسة ميدانية-، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المنتدى الوطني الرابع حول "تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية و المشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات"، جامعة عمار ثليجي الأغواط كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير 20-21 نوفمبر 2013.
2. زينب حجاج، تأثير عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة على المحاسبة و المراجعة في بيئة الأعمال الدولية - دراسة ميدانية-، مداخلة مقدمة ضمن المنتدى الدولي الأول " المحاسبة و المراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية"، يومي 04 و 05 ديسمبر 2012، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة المسيلة.
3. عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري، قواعد سلوك و آداب مهنة التدقيق و أثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012.
4. محمود بكر خليل عبد العال، مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة و قواعد السلوك المهني - دراسة تطبيقية على شركات و مكاتب المراجعة في قطاع غزة-، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية -غزة-، فلسطين، 2015.
5. طه أحمد حسن أردبيني، التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق، مقال بمجلة تنمية الرافدين، 2012.
6. أشرف عبد الحليم محمود كراجة، مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن و الوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها " دراسة ميدانية"، مذكرة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في الفلسفة، تخصص محاسبة، الأردن 2004.
7. محجوب عبد الله حامد، مدى التزام مراجعي الحسابات في السودان بقواعد و آداب مهنة المراجعة" دراسة ميدانية"، قسم المحاسبة، جامعة أم درمان الإسلامية، 2012.
8. وليم توماس،أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، ترجمة أحمد حامد حجاج كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر الرياض، المملكة العربية السعودية، 2006، ص172.
9. طه أحمد حسن أردبيني، مرجع سابق. ص157.
10. ألفين أريتر، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، مراجعة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002، ص 102.
11. أمين السيد أحمد لطفي، معايير أخلاقيات المحاسبين المهنيين، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2008، ص13.
12. أخلاقيات المهنة، إصدار لجنة المعايير الرقابية في مؤتمر الإتنوساي ال 16، مونتيفيديو، الأوروغواي، 30 ISSAI، 1998، ص 08.
13. مجيد عبد زيد حمد، مدى التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني، و انعكاسه على جودة الأداء، كلية الاقتصاد ص14.

- ¹⁴ . الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 42 المؤرخة في 2010.07.11.
- ¹⁵ . الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 07 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه و قواعد سيره، الجريدة الرسمية العدد 07 مؤرخة في 2011.02.02.
- ¹⁶ . الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 11-25 مؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين و صلاحياته و قواعد سيره، الجريدة الرسمية العدد 07 مؤرخة في 2011.02.02.
- ¹⁷ . الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 11-26 مؤرخ في 27 جانفي سنة 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و صلاحياته و قواعد سيره، الجريدة الرسمية العدد 07 مؤرخة في 2011.02.02.
- ¹⁸ . الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرسوم تنفيذي رقم 11-27 مؤرخ في 07 جانفي 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و صلاحياته و قواعد سيره، الجريدة الرسمية العدد 07 مؤرخة في 2011.02.02.
- ¹⁹ . الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرسوم تنفيذي رقم 11-28 مؤرخ في 07 جانفي 2011 يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و صلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 07 مؤرخة في 2011.02.02.
- ²⁰ . الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرسوم تنفيذي رقم 11-29 مؤرخ في 07 جانفي 2011 يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و صلاحياتهم، الجريدة الرسمية العدد 07 مؤرخة في 2011.02.02.
- ²¹ . الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرسوم تنفيذي رقم 11-30 مؤرخ في 07 جانفي 2011 يحدد شروط و كفاءات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 07 مؤرخة في 2011.02.02.
- ²² . الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرسوم تنفيذي رقم 11-31 مؤرخ في 07 جانفي 2011 يتعلق بالشروط و المعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 07 مؤرخة في 2011.02.02.
- ²³ . الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 07 جانفي 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية العدد 07 مؤرخة في 2011.02.02.
- ²⁴ . الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في 13 جانفي 2013 يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية العدد 03 مؤرخة في 2013.01.16.
- ²⁵ . الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل سنة 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 24 المؤرخة في 1996.04.17.
- ²⁶ . الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية العدد 101 مؤرخة في 1975.12.19.
- ²⁷ . الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 08 جوان 1966 المتضمن قانون العقوبات، الجريدة الرسمية العدد 49 مؤرخة في 1966.06.11.

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA:

نصيرة قاسم، محمد بشير غوالي (2019). مدى مساهمة البنية التشريعية الجزائرية في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة دراسة ميدانية ، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية. المجلد 05 (العدد 01). الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة. ص.ص 13-28.



يتم الاحتفاظ بحقوق التأليف والنشر لجميع الأوراق المنشورة في هذه المجلة من قبل المؤلفين المعنيين وفقا لـ **رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنّف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0)**.

المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية مرخصة بموجب **رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنّف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0)**.



The copyrights of all papers published in this journal are retained by the respective authors as per the **Creative Commons Attribution License**.
Algerian Review of Studies in Accounting and Finance is licensed under a **Creative Commons Attribution-Non Commercial license (CC BY-NC 4.0)**.