

حقائق عملية حول أخلاقيات ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر

د. جاوحدو رضا & بن قارة إيمان

كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير

جامعة باجي مختار - عنابة

ملخص

أدى تضاعف و تزايد الفضائح المالية الأخيرة، و المتمثلة أساسا في شركات : انرون، ورلدكوم، برمالات، إلى تشويه مهنة التدقيق المالي التي تعدّ عملية أساسية في السير الحسن للمؤسسة. إذ يبقى صاحب هذه المهنة افتراضيا، الطرف المسئول عن توفير ضمانات حول نوعية البيانات المالية، و مدى ملائمتها للغرض المرغوب فيه، لذلك يجب توفير شرطان أساسيان لدى مزاولي هذه المهنة هما : الكفاءة والاستقلال، هذان الشرطان يتركزان على مستوى عال لأخلاقيات فعلية. في هذا الإطار، سعت الجزائر لوضع قواعد صارمة في ميدان الأخلاق لتنفيذ مهام مراجعة الحسابات، و الذي تجسّد في اعتماد مجموعة قوانين أخلاقية. و ممّا لا شك فيه أن الممارسات التطبيقية و العملية لهذه النصوص لم ترق إلى المستوى المطلوب، و هو ما يحتمّ على الجزائر أخذ التدابير اللازمة لحماية أخلاقيات مزاولي مهنة التدقيق. ذلك هو الموضوع الذي نتناوله في هذه الوثيقة.

مقدمة

إن التغيير الذي عرفته المؤسسات من حيث حجم نشاطها وتعدد وظائفها و أهدافها يجبرها على ضمان حسن تسييرها و فعالية نشاطاتها، و لكي تتحكم هذه المؤسسات في ترشيد نشاطها بات من الضروري عليها إيجاد و سائل و تقنيات تساعد على ذلك، و من بين هذه الوسائل التدقيق، حيث ظهر هذا الأخير بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته، و مع تطور النشاطات الاقتصادية و كبر حجم المؤسسات ورؤوس الأموال ووجب الفصل بين الملكية والتسيير، و من هنا ظهر تخوف أصحاب الأموال من صحة نتيجة ما يستثمرونه، و الحل لطمأنتهم كان بظهور مهنة التدقيق التي يمارسها شخص محايد و مستقل .

و حتى يستطيع التدقيق تغطية الطلب أو الاحتياجات إلى المعلومة المالية و المحاسبية الشفافة، و جب على ممارسي هذه المهنة الالتزام بأخلاقياتها التي نرى أنها تشكل أحد الشروط الأساسية لاستخدام المعلومات الصحيحة و الملائمة كأداة لاتخاذ قرارات هامة في المؤسسة، خاصة بعد الانهيارات الضخمة لأكبر الشركات العالمية منها:

Résumé

La multiplication récente des scandales financiers (Enron, Worldcom, Parmalat) a mis à mal le rôle de tiers indépendant et irréprochable de l'auditeur, acteur à part dans la gouvernance d'entreprise, chargé de donner une assurance sur la qualité des états financiers. Cette qualité de l'audit des états financiers tant recherchée, nécessite que deux conditions soient remplies : la compétence et l'indépendance qui repose sur un niveau élevé de sensibilité morale complété par un véritable comportement éthique.

L'Algérie n'a pas été à l'écart des soucis d'instaurer des règles strictes en matière d'éthique dans l'exécution des missions d'audit, ce qui a été traduit par l'adoption d'un code déontologique.

شركة ارنون للطاقة، و شركة وارد كوم، و التي تتبعها انهيار أعظم شركة تدقيق في العالم آرثر أندرسون لثبوت مساهمتها في التسبب في انهيارات تلك الشركات، و من تم سادت فكرة ضعف الدور الذي يلعبه المدققون في تخفيض المخاطر الناتجة عن إصدار قوائم مالية غير مدققة لدى مستخدمي القوائم المالية، من هنا ظهرت الحاجة إلى تدعيم ثقة الجمهور في نوعية التدقيق، و أصبر من المحتم على المدقق إثبات استقلالية و حياديته من خلال الالتزام بتطبيق روح القانون و عدم الاكتفاء بنصوصها و الالتزام الأخلاقيات التي تعد الركيزة الأولى لذلك.

و مما لاشك فيه أن الجزائر لم تكن في مأمن من هذا الانشغال العالمي، فحقائق الممارسات المهنية للتدقيق لا ترقى إلى المستوى المطلوب، و هو ما يحتم على السلطات المختصة أخذ التدابير اللازمة لحماية أخلاقيات هذه المهنة. و في ضوء هذه المرتكزات جميعا جاء هذا البحث.

مشكلة البحث و أسئلته :

تحدد مشكلة البحث في السؤال الرئيسي التالي :

ما واقع أخلاقيات ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر ؟

و يتفرع هذا السؤال إلى الأسئلة الفرعية التالية :

1- ما هو الإطار النظري و المفاهيمي لأخلاقيات الأعمال ومهنة التدقيق ؟

2- ما هو الإطار القانوني و التطبيقي لأخلاقيات مزولة مهنة التدقيق في الجزائر ؟

3- ما هي حقيقة الممارسة العملية لأخلاقيات ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر ؟

أهداف البحث :

يهدف البحث إلى التعرف على :

1- أهمية وجود مهنة التدقيق و ضرورة تواجده قواعد للسلوك المهني لتحكمها .

2- طبيعة العلاقة القائمة بين الأخلاقيات و مهنة التدقيق و التأثيرات المتبادلة .

3- واقع و حقائق حول أخلاقيات مزولة مهنة التدقيق في الجزائر بما فيها المشاكل و أسباب عدم الرضا عن المهنة.

فرضيات البحث :

الفرضية الأولى : "لا يلتزم مدققو الحسابات في الجزائر بأخلاقيات و قواعد السلوك المهنية" .

الفرضية الثانية : "توجد أسباب مهمة تؤدي إلى عدم رضى مدققي الحسابات في الجزائر عن المهنة التدقيق تؤثر على درجة التزامهم بأخلاقيات و قواعد السلوك المهني" .

الفرضية الثالثة : "يواجه مدققو الحسابات في الجزائر صعوبات عند تأدية مهامهم تؤثر على مدى التزامهم بأخلاقيات و قواعد السلوك المهني"

دوافع البحث :

كان وراء إجراء هذا البحث عدة أسباب أهمها :

1- قلة الدراسات التي تناولت موضوع أخلاقيات الأعمال و ربطها بمهنة التدقيق .

2- محاولة إثراء المكتبة الجزائرية بمثل هذه المواضيع .

3 - حاجة ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر و كذلك المستفيدين من خدماتهم إلى معرفة أهمية الالتزام بأخلاقياتها.

4 - ضرورة الاهتمام بالجانب الأخلاقي لمهنة التدقيق خاصة في ظل الفضاء التي عرفتها أكبر الشركات العالمية في هذا المجال .

حدود البحث:

اقتصر البحث على علاقة أخلاقيات الأعمال بمهنة التدقيق في أحد أهم الأقطار العربية " الجزائر "، و حدد أهم المشاكل التي تواجه مزاولي هذه المهنة و أسباب عدم رضائهم عنه، والتي بدورها تكشف عن الحالة الحقيقية للممارسة العملية لمهنة التدقيق و مدى تقيد مدققي الحسابات في الجزائر بأخلاقيات و قواعد السلوك المهني .

1) الإطار النظري و المفاهيمي لأخلاقيات الاعمال و مهنة التدقيق :

أ - تعريف الاخلاق :

الأخلاق تمثل في مجملها مجموعة القيم و المعايير التي يعتمد عليها أفراد المجتمع في التمييز بين ما هو جيد أو ما هو سيئ ، بين ما هو صواب أو ما هو خاطئ ومن تم القيام بالشكل الصحيح⁽¹⁾.

كذلك تناولت اللغات المختلفة هذه الكلمة على أنها مرادفات في محتواها و دلالاتها إذ جاء في قاموس Longman أن الأخلاق تعني : "دراسة طبيعة المبادئ الخلقية و الأحكام و أسسها، وأنها مجموعة من المبادئ، القيم، السلوكيات، الآداب التي تحكم الفرد أو الجماعة، وهي استقامة التصرفات و الأحكام"⁽²⁾.

ب - تعريف أخلاقيات الأعمال :

إن تعريف أخلاقيات الأعمال، يغلب عليه الطابع الفلسفي و يهتم عموما بالجانب الأخلاقي لممارسة مختلف المهن، وهو ما يمكن ملاحظته من خلال التعاريف التالية :

* مجموعة من القواعد و الأصول المتعارف عليها عند أصحاب مهنة واحدة، التي تستلزم من الممارس سلوكا معيناً يقوم على الالتزام بحيث تكون مراعاتها محافظة على المهنة و شرفها⁽³⁾.

* المثالية في الحياة الشخصية و المثالية في الحياة الاجتماعية المترجمة في العمل الذي يقوم به و التي تسمح بتحديد قواعد العمل أو الحركة⁽⁴⁾ .

* كل ممارسة للمهنة بالشكل الذي يرضي جميع الأطراف، و بدون مسؤولية من شأنه أن يصبح تواطؤ أو إهمال في ممارسة هذه المهنة⁽⁵⁾ .

* هي دراسة لحجم الأخلاق عند اتخاذ القرارات⁽⁶⁾.

* هي فن إنجاز جسور بين المثالية و العالم الحقيقي⁽⁷⁾ .

* كل ما يتعلق بالعدالة و بعض النواحي مثل توقعات المجتمع، المنافسة بنزاهة، الإعلان، العلاقات العامة، المسؤولية الاجتماعية، حرية الزبون، التصرف المنظمي في البلد الأم و خارج الحدود، و تتعلق الأخلاقيات بالقيم الداخلية التي تعد جزء من البيئة الثقافية و التي تتعلق أيضا بأشكال القرارات المرتبطة بالمسؤولية الاجتماعية⁽⁸⁾.

ت - أهمية أخلاقيات الأعمال⁽⁹⁾ :

تكمن أهمية أخلاقيات المهنة سواء بالنسبة للمؤسسة أو الأفراد الذين ينتمون إليها أو للأطراف ذات المصلحة في أنها تعد أمرا مهما في تقوية مدى الالتزام بمبادئ العمل الصحيح والصائب، الذي بإمكانه توجيه المؤسسة نحو مفهوم أوسع يبرر وجودها .

وإذا أردنا الإشارة إلى أهمية أخلاقيات الأعمال فإننا سنحاول إيرادها في شكل نقاط على النحو التالي:

- 1- تساعد مختلف الشرائح المكونة للموارد البشرية للمؤسسة بالالتزام بالأهداف المرسومة لهم بالاستناد إلى قيم المؤسسة التي تؤثر فيهم.
 - 2- تسهل عملية صنع القرار، وتحقق احترام كل الأطراف سواء من داخل أو من خارج المؤسسة.
 - 3- تولد لدى العاملين الشعور بالثقة والفخر بالانتماء للمؤسسة.
 - 4- تقليديا كان الالتزام بالمعايير الأخلاقية يعد عائقا أمام تحقيق الترخ المادي، أما حديثا فإنه يوجد ارتباط إيجابي بين الاثنين، والذي يعود بالمنفعة على المؤسسة في المدى البعيد.
 - 5- إن تركيز المؤسسة على مبدأ الرشد والنموذج الاقتصادي بعيدا عن التوجه الاقتصادي الاجتماعي الأخلاقي من شأنه أن يكلفها الكثير من الدعاوي القضائية أو الجريمة الأخلاقية في بعض الأحيان.
 - 6- تعزيز سمعة المؤسسة على صعيد البيئة المحلية والإقليمية والدولية، وهذا أيضا له مردود إيجابي على المؤسسة.
- ث_ العوامل المؤثرة على أخلاقيات الأعمال⁽¹⁰⁾ :

إن العوامل المؤثرة على الممارسات الأخلاقية تظهر أساسا في :

- _ تصرفات القيادة أو المسؤولين في المؤسسة .
- _ التصرفات السارية في المؤسسة .
- _ الجانب الأخلاقي في المجتمع .
- _ الاحتياجات المالية .

ج_ تعريف التدقيق:

نستطيع أن نعرف التدقيق على أنه فحص منتظم من قبل شخص فني محايد للدفاتر والسجلات والمستندات والحصول على الأدلة والقرائن اللازمة لإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية وكفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها⁽¹¹⁾ .

تم تعريف التدقيق من طرف (Bouquin) و (Bécour) على أنه : "النشاط الذي يطبق باستقلالية و وفقا لمعايير الإجراءات المترابطة و الفحص بقصد التقييم و مدى الملائمة، و درجة الثقة، و سير جميع أجزاء النشاط داخل المؤسسة و هذا وفق معايير محددة لها"⁽¹²⁾.

كما تم تعريف التدقيق من قبل (Bethoux, Kremper et Poisson) كما يلي : " المراجعة هي فحص للمعلومات من طرف شخص خارجي، شريطة أن لا يكون هو الذي حضرها أو استعملها، بهدف زيادة منفعة المعلومات للمستعمل"⁽¹³⁾.

ح_ معايير التدقيق المتعارف عليها⁽¹⁴⁾:

* معايير عامة.

* معايير العمل الميداني.

* معايير إعداد التقرير.

خ_ المفاهيم العامة لآداب و سلوك المهنة⁽¹⁵⁾:

تشمل المفاهيم العامة لآداب و سلوك المهنة عدد من المبادئ يمكن إبرازها فيما يلي :

- الاستقلال و النزاهة و الموضوعية.

- المعايير العامة و الفنية.

- المسؤولية تجاه العملاء، الزملاء، أعمال أخرى .

2/ الإطار القانوني و التطبيقي لأخلاقيات مزاوله مهنة التدقيق في الجزائر :

أ_ الإطار القانوني لأخلاقيات مزاوله مهنة التدقيق في الجزائر :

تم تحديد الإطار القانوني لأخلاقيات مهنة المحاسبة في المرسوم التنفيذي رقم : 96- 136 في : 17 أفريل 1996، و الذي يتضمن القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين ، و أهم ما يتضمنه هذا القانون (16) :

و تتمثل في :

* واجبات المهني في تأدية مهامه :

أ. واجباته في أداء مهنته و في علاقته مع زبائنه و موكلية.

ب. واجباته في علاقته بالنقابة .

ج. واجباته في علاقته بزملائه .

د. واجبات تتعلق بتأطير المتدربين .

* حقوق المهني في تأدية مهامه :

أ. الحق في التعاون .

ب. الحق في الحصول على مقابل الأتعاب .

ب _ الإطار التطبيقي لأخلاقيات مزاوله مهنة التدقيق في الجزائر (دراسة ميدانية) :

* منهج البحث :

اتباع المنهج الوصفي التحليلي، الذي يصف الظاهرة قيد البحث وصفا دقيقا دون التدخل أو التأثير فيها، و الظاهرة المراد وصفها في هذا البحث هي أخلاقيات مزاوله مهنة التدقيق .

فقد تم إتباع المراحل التالية :

المرحلة الأولى: قياس مدى تقيد مدققي الحسابات في الجزائر بأخلاقيات و قواعد السلوك المهني، من وجهة نظر فئات المدققين .

المرحلة الثانية : تحديد أسباب عدم الرضا عن مهنة التدقيق في الواقع الجزائري التي قد تؤثر على مدى التزام مزاولي مهنة التدقيق بأخلاقيات و قواعد السلوك المهنية، وهذا من وجهة نظر فئات المدققين المستجوبين .

المرحلة الثالثة : تحديد أهم المشاكل التي تواجه مدققي الحسابات في الجزائر التي قد تؤثر على السلوك الأخلاقي للمدققين، من وجهة نظر مدققين الحسابات.

* مجتمع و عينة الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة، و البالغ عدده 120، من مدققي حسابات جزائريين .

و يقصد من تقسيم مجتمع الدراسة على النحو السابق إلى قياس مدى التزام مدققو الحسابات بأخلاقيات وسلوك

المهنة، و من أجل تحديد أسباب عدم الرضا عن مهنة التدقيق و المشاكل المرتبطة بالممارسة المهنية للتدقيق بالجزائر .

و نظرا لعدم تناسب عدد المفردات في كل فئة التي يتكون منها مجتمع الدراسة فقد تم اختيار عينة طبقية عشوائية غير تناسبية.

* أدوات الدراسة التطبيقية :

لقد تم استخدام قائمة الاستقصاء (الاستبيان) كأهم الأدوات البحثية لتحليل رأي العينة من المدققين، كما استخدم أسلوب الملاحظة المقابلات الشخصية لتدعيم استخدام الأسلوب السابق، و لتفادي عدم فهم المبحوثين لبعض المصطلحات في الاستمارة⁽¹⁷⁾.

لقد تم تصميم استبانة من ثلاثون (30) سؤال لأغراض التحليل الإحصائي، هدفت الأسئلة إلى ما يلي :

أولا: (السؤال من 01-10) تهدف إلى قياس مدى تقيد مدققي الحسابات الجزائريون بأخلاقيات و قواعد السلوك المهنية.

ثانيا: (السؤال من 11-15) تهدف إلى معرفة الأسباب التي تؤدي إلى عدم تقيد مدققي الحسابات الجزائريين بأخلاقيات و قواعد السلوك المهنية.

ثالثا: (السؤال من 16-22) تهدف إلى معرفة أسباب عدم الرضا عن مهنة التدقيق في الجزائر من وجهة نظر مزاولي هذه المهنة.

رابعا: (السؤال من 22-30) تهدف إلى معرفة المصاعب و المشاكل المرتبطة بالممارسة المهنية الحالية لمهنة التدقيق في الجزائر و هذا من وجهة نظر مزاولي هذه المهنة.

* إدارة قائمة الاستقصاء:

تم توزيع قائمة الاستقصاء على أفراد العينة من قبل الباحث نفسه و من خلال مجموعة من المدققين وأساتذة الكلية وعن طريق الانترنت، حيث دعم الباحث أسلوب الاستقصاء عن طريق استخدام الملاحظة و أسلوب المقابلات الشخصية، و قد بلغ عدد المستجيبين من المدققين الجزائريين 105 مدققا بنسبة 87.50% من أصل 120 مدققا جزائريا، و هو حجم العينة الإجمالي، وبذلك تعد نسبة الاستجابة نسبة جيدة .

* الأساليب الإحصائية المتبعة⁽¹⁸⁾ :

تم استخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS 11.00 في تحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة عن طريق الاستبيان، و قد تم استخدام الأساليب المناسبة في التحليل و التي تعتمد أساس على نوع البيانات المراد تحليلها، على أهداف و فرضيات الدراسة، و قد تم استخدام عدة أساليب إحصائية من أجل توظيف البيانات وجمعها لتحقيق أغراض الدراسة، و فيما يلي الأساليب التي تم استخدامها و مبررات استخدامها:

* **الوسط الحسابي:** باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية و يصلح للبيانات الكمية فقط وهو وحيد ويتأثر بالقيم.

فقد تم استخدامه في هذه الدراسة كمؤشر لترتيب البنود حسب أهميتها من وجهة نظر المستجيبين على الاستبانة (مدققون داخليون و مدققون خارجيون) حيث تم اعتماد الوسط الحسابي لإجابات المستجيبين كمؤشر لتحديد :

- درجة الالتزام بأخلاقيات و قواعد السلوك المهنية .

- تحديد أسباب عدم الرضا و المشاكل المتعلقة بمهنة التدقيق في الجزائر التي من شأنها أن تؤثر على درجة التزام مزاولي هذه المهنة بأخلاقيات و قواعد السلوك المهنية .

* **الانحراف المعياري:** و هو من مقاييس التشتت، و قد تم استخدامه لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي.

* اختبار « T-Test » : في هذه الدراسة تم استخدام **One-Sample T-test** وذلك لبيان أي فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات درجة الالتزام بكل قاعدة من قواعد أخلاقيات المهنة و السلوك المهني، أي اختيار الفرق بين متوسطين .

(3) حقائق الممارسة المهنية لأخلاقيات مزاولة مهنة التدقيق في الجزائر :

أ_ تحليل النتائج المتحصل عليها :

1_ نتائج الدراسة الوصفية :

استخدام الوسط الحسابي كمؤشر لدرجة التزام مدققي الحسابات بأخلاقيات وقواعد السلوك المهنية:

للتعرف على مدى التزام مدققي الحسابات بأخلاقيات و قواعد السلوك المهنية، فقد تم توجيه أسئلة تتعلق بأخلاقيات وقواعد السلوك المهنية و قد تم الخروج بما يلي :

1- يلتزم مدققي الحسابات بشكل دائم بالإفصاح و وفقا لمعايير التدقيق و المحاسبة و بقاعدة السرية الخاصة بالعميل.

2- في حين يلتزم مدققي الحسابات (غالبا) بأخلاقيات و قواعد السلوك المهنية الأخرى .

و من هنا نستنتج أن مدققي الحسابات الجزائريين يتقيدون غالبا بأخلاقيات و قواعد السلوك المهنية و بشكل عام .

° الأسباب التي تدعو مدققي الحسابات إلى عدم الالتزام بأخلاقيات و قواعد السلوك المهنية :

بعد أن تم قياس مدى التزام مدققي الحسابات بأخلاقيات و قواعد السلوك المهنية، تم السؤال عن الأسباب التي تدعو إلى عدم التزام مدققي الحسابات بهذه الأخلاقيات و القواعد من وجهة نظر عينة الدراسة المستجوبة و تم التوصل إلى الأسباب التالية :

1- عدم وجود عقوبات رادعة تطبق على من لا يلتزم بالأخلاقيات و القواعد، على رأس الأسباب التي تحول دون تقيد مدققي الحسابات بأخلاقيات و قواعد السلوك المهنية.

2- وجود منافسة في السوق.

3- عدم وضوح القوانين و التشريعات.

* و ما يلفت الانتباه و النظر هنا هو أن مدققي الحسابات على عكس الرأي السائد في المجتمع لا يولون أهمية كبيرة لتدني أتعابهم و لممارسة مهام الاستشارات كمسببات لعدم التزامهم بأخلاقيات و قواعد السلوك المهنية .

2_ التحليل الإحصائي للفرضية الأولى المتعلقة بمدى تقيد مدققي الحسابات بأخلاقيات و قواعد السلوك المهنية :

اختبار الفرضية الأولى : لا يتقيد مدققي الحسابات في الجزائر بأخلاقيات و قواعد السلوك المهنية.

لقد تم اختبار هذه الفرضية من خلال مجموعة من الفرضيات الفرعية لمجموعة قواعد تتمثل فيما يلي:

القاعدة رقم (1) : "الالتزام بالقانون"

الفرضية الفرعية:

H_0 : لا يتقيد مدققي الحسابات في الجزائر بالالتزام بالقانون.

H_1 : يتقيد مدققي الحسابات في الجزائر بالالتزام بالقانون.

من خلال النتائج المتوصل لها من اختبار **T-TEST** نقبل الفرضية البديلة H_1 و نرفض الفرضية العدمية H_0 ، ومنه

نستنتج أن مدققي الحسابات في الجزائر يتقيدون بالالتزام بالقانون .

القاعدة رقم (2): "الأمانة و الاستقلالية"

الفرضية الفرعية:

 H_0 : لا يتقيد مدققو الحسابات في الجزائر بقاعدة الأمانة و الاستقلالية. H_1 : يتقيد مدققو الحسابات في الجزائر بقاعدة الأمانة و الاستقلالية.

من خلال النتائج المتوصل لها من اختبار **T-TEST** نقبل الفرضية البديلة H_1 و نرفض الفرضية العدمية H_0 ، ومنه نستنتج أن مدققو الحسابات في الجزائر يتقيدون بقاعدة الأمانة و الاستقلالية.

القاعدة رقم (3) : "الالتزام بمعايير المحاسبة و التدقيق المتعارف عليها"

الفرضية الفرعية:

 H_0 : لا يتقيد مدققو الحسابات في الجزائر بمعايير المحاسبة و التدقيق المتعارف عليها. H_1 : يتقيد مدققو الحسابات في الجزائر بمعايير المحاسبة و التدقيق المتعارف عليها .

من خلال النتائج المتوصل لها من اختبار **T-TEST** نقبل الفرضية البديلة H_1 و نرفض الفرضية العدمية H_0 ، ومنه نستنتج أن مدققو الحسابات في الجزائر يلتزمون بمعايير المحاسبة و التدقيق المتعارف عليها.

القاعدة رقم (4) : "الالتزام بالمعايير المهنية"

الفرضية الفرعية:

 H_0 : لا يتقيد مدققو الحسابات في الجزائر بقاعدة الالتزام بالمعايير المهنية. H_1 : يتقيد مدققو الحسابات في الجزائر بقاعدة الالتزام بالمعايير المهنية .

من خلال النتائج المتوصل لها من اختبار **T-TEST** نقبل الفرضية البديلة H_1 و نرفض الفرضية العدمية H_0 ، ومنه نستنتج أن مدققو الحسابات في الجزائر يتقيدون بالالتزام بالمعايير المهنية.

القاعدة رقم (5) : "اقتران اسم العضو بالقوائم المالية"

الفرضية الفرعية:

 H_0 : لا يتقيد مدققو الحسابات في الجزائر بقاعدة اقتران اسم العضو بالقوائم المالية. H_1 : يتقيد مدققو الحسابات في الجزائر بقاعدة اقتران اسم العضو بالقوائم المالية.

من خلال النتائج المتوصل لها من اختبار **T-TEST** نقبل الفرضية البديلة H_1 و نرفض الفرضية العدمية H_0 ، ومنه نستنتج أن مدققو الحسابات في الجزائر يتقيدون بقاعدة اقتران اسم العضو بالقوائم المالية.

القاعدة رقم (6): "السرية"

الفرضية الفرعية:

 H_0 : لا يتقيد مدققو الحسابات في الجزائر بقاعدة السرية. H_1 : يتقيد مدققو الحسابات في الجزائر بقاعدة السرية.

من خلال النتائج المتوصل لها من اختبار **T-TEST** نقبل الفرضية البديلة H_1 و نرفض الفرضية العدمية H_0 ، ومنه نستنتج أن مدققو الحسابات في الجزائر يتقيدون بقاعدة السرية .

القاعدة رقم (7): "الأتعاب"

الفرضية الفرعية:

H_0 : لا يتقيد مدققو الحسابات في الجزائر بقاعدة الأتعاب.

H_1 : يتقيد مدققو الحسابات في الجزائر بقاعدة الأتعاب.

من خلال النتائج المتوصل لها من اختبار **T-TEST** نقبل الفرضية البديلة H_1 و نرفض الفرضية العدمية H_0 ، ومنه نستنتج أن مدققو الحسابات في الجزائر يتقيدون بقاعدة الأتعاب .

القاعدة رقم (8) : "الاتصال بالمراجع السابق"

الفرضية الفرعية:

H_0 : لا يتقيد مدققو الحسابات في الجزائر بقاعدة الاتصال بالمراجع السابق.

H_1 : يتقيد مدققو الحسابات في الجزائر بقاعدة الاتصال بالمراجع السابق.

من خلال النتائج المتوصل لها من اختبار **T-TEST** نقبل الفرضية البديلة H_1 و نرفض الفرضية العدمية H_0 ، ومنه نستنتج أن مدققو الحسابات في الجزائر يتقيدون بقاعدة الاتصال بالمراجع السابق .

القاعدة رقم (9): "اللباقة و السلوك الحسن"

الفرضية الفرعية:

H_0 : لا يتقيد مدققو الحسابات في الجزائر بقاعدة اللباقة و السلوك الحسن.

H_1 : يتقيد مدققو الحسابات في الجزائر بقاعدة اللباقة و السلوك الحسن .

من خلال النتائج المتوصل لها من اختبار **T-TEST** نقبل الفرضية البديلة H_1 و نرفض الفرضية العدمية H_0 ، ومنه نستنتج أن مدققو الحسابات في الجزائر يتقيدون بقاعدة اللباقة و السلوك الحسن.

القاعدة رقم (10): "مزولة أعمال أخرى"

الفرضية الفرعية:

H_0 : لا يتقيد مدققو الحسابات في الجزائر بقاعدة مزولة أعمال أخرى.

H_1 : يتقيد مدققو الحسابات في الجزائر بقاعدة مزولة أعمال أخرى.

من خلال النتائج المتوصل لها من اختبار **T-TEST** نقبل الفرضية البديلة H_1 و نرفض الفرضية العدمية H_0 ، ومنه نستنتج أن مدققو الحسابات في الجزائر يتقيدون بقاعدة مزولة أعمال أخرى .

الفرضية الأولى : "الالتزام بأخلاقيات و قواعد السلوك المهنية "

الفرضية :

H_0 : لا يتقيد مدققو الحسابات في الجزائر بأخلاقيات و قواعد السلوك المهنية .

H_1 : يتقيد مدققو الحسابات في الجزائر بأخلاقيات و قواعد السلوك المهنية .

من خلال النتائج المتوصل لها من اختبار **T-TEST** نقبل الفرضية البديلة H_1 و نرفض الفرضية العدمية H_0 ، ومنه نستنتج أن مدققو الحسابات في الجزائر يتقيدون بأخلاقيات و قواعد السلوك المهنية .

3_ تحليل نتائج الدراسة للفرضية الثانية المتعلقة بأسباب عدم الرضا عن مهنة التدقيق في الجزائر :

أظهرت نتائج الدراسة للفرضية الثانية عن النتائج التالية، حيث تم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل سبب لمعرفة مدى تأثير هذه الأسباب عن مدى الرضا عن مهنة التدقيق في الواقع الجزائري. و النتائج هي:

- ° التدريب المهني الحالي لا يتواءم مع مهنة التدقيق هو أول الأسباب، وهذا يدل على مدى أهميته.
- ° أما السبب الثاني في هذه المجموعة فقد كان عدم انسجام معايير التدقيق للواقع الجزائري.
- ° أما السبب الثالث فقد ارتبط بعدم اختبار أداء المهنيين .
- ° أما السبب الرابع فقد ارتبط بقصور النظام المحاسبي لمعالجة بعض الظواهر.
- ° أما السبب الخامس يعود إلى افتقاد المهنة لهياكل و آليات مهنية محددة.
- ° أما السبب السادس يتمثل في عدم وجود معايير موحدة للعمل الميداني، و قد ذهب بعض المستجوبين إلى أنه لا توجد معايير للعمل الميداني متعارف عليها في الجزائر.

4_ تحليل نتائج الدراسة للفرضية الثالثة المتعلقة بمشاكل الممارسة المهنية للتدقيق في الجزائر :

أظهرت نتائج الدراسة للفرضية الثالثة عن بعض النتائج، حيث تم حساب المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لكل سبب لمعرفة مدى أهمية هذه المشاكل المتعلقة بالممارسة المهنية للتدقيق في الجزائر، تتمثل النتائج فيما يلي:

- ° كانت أكبر المشاكل أو المصاعب هي النقص في التدريب المهني الكافي للمدققين بسبب عدم وجود معهد تدريبي متخصص .

° أما المشكلة الثانية في هذه المجموعة فقد كانت ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى الشركات محل التدقيق.

° أما المشكلة الثالثة فقد ارتبطت بعدم ملائمة أتعاب المراجعة أو التدقيق مع حجم العمل و ثقل المسؤولية ، و قد أضاف المستجوبين صنفاً آخر من المشاكل المرتبطة بالعملاء كالحرص على أقل الأسعار بغض النظر عن الجودة والالتزام بالشفافية، إضافة إلى عدم وجود الوعي الكافي اتجاه المهنة الناتج عن تواضع مستوى التعليم و الوعي العام بمتطلبات المهنة و الأعراف المالية.

° أما المشكلة الرابعة تتمثل في ضعف دور النقابات المهنية في تطوير مستوى الكفاءة لدى أعضائها و تنمية وتوثيق روح التعامل بين أعضائها.

° أما المشكلة الخامسة تتمثل في التنافس غير الشريف بين المدققين و هي مرتبطة بعدم ملائمة أتعاب المراجعة مع حجم العمل .

° أما المشكلة السادسة فتتمثل في تدني مستوى كفاءة محاسبي و مدققي الشركات، وله علاقة بمشكلة ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى الشركات محل التدقيق .

° أما المشكلة السابعة فتتمثل في عدم مواكبة بعض أعضاء المهنة للتطورات التقنية في استخدام الحاسوب و نظم المعلومات .

° أما المشكلة الثامنة فتتمثل في عدم وجود معايير محاسبية و معايير تدقيق متعارف عليها تلائم الواقع الجزائري .

ب _ استنتاجات و توصيات الدراسة:

1_ استنتاجات الدراسة:

بعد الدراسة الميدانية للاستبانة و تحليل النتائج ، تم الخروج بالاستنتاجات التالية :

1) أن مدققي الحسابات الجزائريين يتقيدون و بشكل عام "تقريبا" بأخلاقيات و قواعد السلوك المهنية، فالنتائج والبيانات المتوصل إليها هي نتائج تؤكد التزام ممارسي المهنة بقواعد السلوك المهني و أن الإجراءات المتبعة و القوانين المسطرة كلها تشجع على مزولة المهنة.

لكن بنظرة واقعية يمكن القول أن هذه النتائج لا يمكنها مسايرة الواقع العملي و إلا بما نفسر الفضائح المالية التي شاع الحديث عنها ؟ و أخيرا نخلص إلى أن الكثير من المنشآت الاقتصادية التي آل بها الحال إلى الإفلاس أو التصفية كانت بسبب إخفاء التقارير أو التصريح الخاطئ لها .

2) هناك تضارب بين الإجابات المقدمة من قبل المستجيبين محل الدراسة برزت في إجاباتهم على مختلف أسئلة المجموعات الثلاثة، كذلك تم اكتشاف بعض الخلل في إجابات العينة عن طريق المقابلات التي أجريت أثناء توزيع الاستبيان على عينة الدراسة و هذا من خلال ردة فعل المدققين الأولية و طريقة تعاملهم مع الأسئلة المطروحة، فالأغلبية يميلون إلى المثاليات و يتهربون من الإجابة بصراحة و مصداقية كاملة .

3) إن مهمة تطوير مهنة التدقيق في الجزائر تتطلب التعرف على مشاكل هذه المهنة و أسبابها و طرق علاجها، لوقايتها و تجنب وقوع ممارسيها في فضائح أخلاقية ، و قد ظهر من خلال البحث أن مدققي الحسابات في الجزائر يواجهون في عملهم مصاعب متعددة يمكن أن تؤثر على مدى التزام هؤلاء بأخلاقيات و قواعد السلوك المهنية، أبرزها:

- النقص في التدريب المهني الكافي للمدققين بسبب عدم وجود معهد تدريبي متخصص يقوم بتنظيم ندوات و دورات تدريبية لرفع كفاءة المدققين و المحاسبين أيضا.
 - عدم ملائمة أتعاب المراجعة مع حجم العمل و ثقل المسؤولية في كثير من الأحيان .
 - ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى الشركات محل التدقيق.
 - التنافس غير الشريف بين المدققين .
 - عدم مواكبة بعض أعضاء المهنة للتطورات التقنية في استخدام الحاسوب و نظم المعلومات .
 - ضعف دور النقابات المهنية في تطوير مستوى الكفاءة لدى أعضائها و تنمية و توثيق روح التعامل بين أعضائها.
 - تدني مستوى كفاءة محاسبي الشركات محل التدقيق.
 - عدم وجود معايير محاسبية و معايير تدقيق متعارف عليها تلازم الواقع الجزائري.
- 4) إن هناك أسباب عدم الرضا عن مهنة التدقيق في الواقع الجزائري يجب أخذها بعين الاعتبار لتقادي وقوع مزاولي هذه المهنة في الخروج عن أخلاقيات و قواعد السلوك المهنية، حيث يمكن ذكر أهمها:
- التدريب المهني الحالي لا يتواءم مع مهنة التدقيق في الجزائر .
 - قصور النظام المحاسبي لمعالجة بعض الظواهر .
 - عدم انسجام معايير التدقيق للواقع الجزائري .
 - عدم وجود معايير عمل موحدة للعمل الميداني .
 - اعتبار نتائج العمل إجراء قانوني .
 - افتقاد المهنة لهياكل و آليات مهنية محددة .

2 _ توصيات الدراسة:

- من خلال ما تم التوصل له من الدراسة الميدانية نتقدم ببعض التوصيات التي نرى بأنها مهمة في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر، وهي كالتالي :
- 1 - توعية مدققي الحسابات بأخلاقيات و قواعد السلوك المهنية و حثهم المستمر على مراعاتها و التمسك بها، وذلك من خلال عقد الدورات التدريبية و ورش العمل التي تبصرهم بمزايا تلك القواعد و بعواقب عدم الالتزام بها.
 - 2 - حث مكاتب التدقيق و المراجعة على توفير الفرص لتنمية و تطوير مهارات و معارف المدققين و المراجعين من خلال برامج التعليم المهني المستمر .
 - 3 - تفعيل القوانين الخاصة بواجبات و حقوق مدققي الحسابات مع التشديد في تطبيق العقوبات الرادعة على من يخالفها سواء من قبل المدققين أو من الشركات .
 - 3 - حماية المدققين و ذلك من خلال إيجاد آلية معينة تمنع مستخدميهم عن الاستغناء عنهم دون إبداء أسباب ذلك .
 - 4 - وضع القوانين و المعايير بشكل مستمر و أن يتم مراجعتها للتأكد من مواكبتها للتغيرات في احتياجات المراجعة.
 - 5 - العمل على إنشاء لجان مراجعة في الشركات بأعضاء مستقلين.
 - 6 - تفعيل عملية الفحص الدوري لممارسات مكاتب التدقيق، للوقوع على المخلفين لأخلاقيات و قواعد السلوك المهنية و معاقبتهم.
 - 7 - إيجاد أسس محددة لتحديد أتعاب مدققي الحسابات لكي تتجرد من أي دافع لا أخلاقي لمزاولة المهنة، حيث تكون الأتعاب مناسبة مع جهودهم و مسؤولياتهم لا مصلحة أصحاب الشركات الخاضعة للتدقيق .
 - 8 - تبني معايير تدقيق و المحاسبة الدولية، ريثما يتم وضع معايير تلائم الواقع الجزائري.
 - 9 - دعم المنظمات المهنية الخاصة بتدقيق الحسابات بحيث تكون قادرة على عقد ندوات و مؤتمرات تهتم بتطوير مدقق الحسابات و توعيته.

خاتمة:

من خلال دراستنا للجوانب المتعددة لواقع أخلاقيات مزاوله مهنة التدقيق في الجزائر، و بعد التمعن في الأداء العملي الحقيقي لمزاولي هذه المهنة، تبين لنا التدني الكبير و الخطير على كافة المستويات علميا و مهنيا و خلقيا، وهذا راجع لعدة أسباب أهمها : عدم وجود تشريع قوي، غياب الرقابة المهنية، و غياب التعليم المستمر للمهنيين .

فمن هنا نصل إلى أن هذه المهنة لازالت تحتاج للمزيد من الإصلاحات و التطورات حتى يرقى أداؤها للمستوى المطلوب، و بالتالي مواكبة التطورات و التحديات المعاصرة التي تواجهها الجزائر و تقادي الوقوع في فضائح و أزمات أخلاقية، الأمر الذي جعلنا نتقدم بجملة من التوصيات التي نرى أنها مهمة من أجل حماية و تطوير مهنة التدقيق في الجزائر أهمها : توعية مدققي الحسابات بأخلاقيات و قواعد السلوك المهنية و حثهم المستمر على مراعاتها و التمسك بها، تفعيل القوانين الخاصة بواجبات و حقوق مدققي الحسابات مع التشديد في تطبيق العقوبات الرادعة على من يخالفها سواء من قبل المدققين أو من الشركات، تفعيل عملية الفحص الدوري لممارسات مكاتب التدقيق للوقوع على المخالفين لأخلاقيات و قواعد السلوك المهنية و معاقبتهمالخ.

المراجع و الهوامش :

- 1- أ.ألفن ارنيوز و غيره، المراجعة (مدخل متكامل)، ص102، دار المريخ للنشر، سنة 2002.
- 2- د.مطلبك الدوري زوجته، مدخل أخلاقيات الأعمال للإدارة الإستراتيجية- تأطير نظري- ، ص 4، جامعة الإسراء، الأردن.
- 3- د.غازي التمي.خ، مدى توفر أخلاقيات وقواعد السلوك لمهنة محاسبة التكاليف و متطلبات التفعيل، ص 20، 2006، جامعة الموصل، العراق .
- 4- Porizeau, Marie Hélène, L'INTEGRITE SCIENTIFIQUE IN ETHICA, numéro spécial sur le colloque de l'éthique aux éthiques, P243, 1997.
- 5- Monetic Vacquin, LA FILIATION OU OU CARREFOUR DES DIFFERENCES PEUT-ELLE ETRE UN OBJET SCIENTIFIQUE IN REVUE D'ETHIQUE ET DE THEOLOGIE MONDE N°225, P35-55, JUIN 2003.
- 6- Whitney.N.J, TOOLS FOR ETHICAL DECISION NOTING IN FORESTRY, Lakehead University, P17, 1998.
- 7- Roy.D.J, ETHICS FOR COMPLEXITY, in www.aidslaw.ca
- 8- د.المعاضبي م، أخلاقيات الأعمال والمزايا التنافسية الأخلاقية، ص3، جامعة الموصل، العراق .
- 9- لمزيد من المعلومات ارجع لـ :أ. العايب.ع، اشكالية حوكمة الشركات و الزامية احترام أخلاقيات الأعمال في ظل الأزمة الاقتصادية الراهنة، الملتقى الدولي حول الحوكمة و أخلاقيات الأعمال في المؤسسات، عناية 18-19/11/2009 .
- 10- أنظر في هذا المجال:
- Mercier.S, L'ETHIQUE DAND LES ENTREPRISES, P12 collection repères,la découverte 1999 .
- 11- د القاضي ح وغيره، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، ص12، عمان 1999، الأردن.
- 12- J.C.Becour , H.Bouquin, AUDIT OPERATIONNEL , 2^{ème} Edition, Economica, P12 1996, Paris .
- 13- Bethoux.R, Kremper.F et Poisson.M , L'AUDIT DANS LE SECTEUR PUBLIC , P21, 1986, Paris .
- 14- لمزيد من التوضيح أنظر :
- د.دحود.ح و غيره، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري و الإجراءات العملية)، ص 64 ، الجزء الأول، الطبعة الأولى 2009 ، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن .
- 15- لمزيد من المعلومات :
- د.فلاح المطارنة.غ، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، ص 55، قسم المحاسبة جامعة آل البيت، دار المسيرة للنشر، اليمن .
- 16- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24 المؤرخ ب: 17 أفريل 1996، الصفحة 04_09 .
- 17- وليد عبد الرحمان خالد الفراء، تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي للإسلامي SPSS، الصحيفة الالكترونية، الندوة العالمية، إدارة البرامج و الشؤون الخارجية، 1430 هـ ، ص 6 .
- 18- د.الزعيبي.م وغيره، النظام الإحصائي SPSS فهم و تحليل البيانات الاحصائية، ص173 ،الجامعة الأردنية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان 2003