

واقع التزام مراجعي الحسابات بمبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر – دراسة

ميدانية لعينة من المهنيين-

The reality of auditors commitment to the principles of ethics of the external audit profession in Algeria –afield study of a sample of professionals-

الطاهر مخلوفي

جامعة عمار ثليجي- الأغواط، الجزائر

البريد الإلكتروني

t.makhloufi@lagh-univ.dz

علي شبلال*

مخبر دراسات التنمية الاقتصادية

جامعة عمار ثليجي- الأغواط، الجزائر

البريد الإلكتروني

a.cheblal@lagh-univ.dz

تاريخ النشر: 2023/06/30

تاريخ القبول: 2023/05/30

تاريخ الاستلام: 2023/05/04

ملخص:

لا تخلو أي مهنة من إطار قانوني ينظمها ويحدد حقوق وواجبات منتسبيها، لكن وفي بعض الأحيان يعد ذلك غير كافٍ، خاصة لما يتعلق الأمر بالمهنة التي تكون عرضة للإغراءات والضغوطات، وهو ما يفرض ضرورة اللجوء إلى التحلي ببعض المبادئ الأخلاقية التي تقوم وتحسن من سلوك وأداء المهنيين.

تعتبر مهنة المراجعة الخارجية من أهم المهن التي تستلزم مبادئ أخلاقية، وذلك بالنظر لأهمية وحساسية الدور الذي يؤديه، ومن هذا المنطلق، قمنا بهذه الدراسة للبحث في مدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بالمبادئ العامة لأخلاقيات المهنة، لتتوصل بعد الوصف والتحليل إلى أن مراجعي الحسابات في الجزائر، يلتزمون، وبصفة كبيرة، بمبادئ أخلاقيات المهنة المتعارف عليها، كما

* المؤلف المرسل

توصلنا كذلك إلى ضرورة اهتمام السلطات الوصية بإصدار وتحديث مستمر لميثاق أخلاقيات المراجعة في الجزائر، وحثمية مسابرة للإصدارات الدولية.

الكلمات المفتاحية: مراجعة، أخلاقيات مهنة، مراجعو الحسابات، مبادئ مهنة.

تصنيف JEL : M41,D62.

Abstract:

Every profession has its own legal framework that regulates it and determines the rights and duties of its members. However, sometimes this is not enough, especially when it comes to professions that are vulnerable to temptations and pressures. Hence, it necessitates the adoption of certain ethical principles that improve the behavior and performance of professionals.

The profession of external auditing is considered as one of the most important professions that require ethical principles, given the importance and sensitivity of the role it plays. In this regard, we conducted this study to examine the extent of compliance of auditors in Algeria with the general principles of professional ethics. Findings show that auditors in Algeria largely committed to the recognized principles of professional ethics. This study concluded that there is a need for supervisory authorities to take an active interest in issuing and continuously updating the Code of Ethics for Auditing in Algeria, and to ensure its alignment with international standards.

Keywords: Auditing, Professional Ethics, Auditors, principles of the profession **JEL Classification Codes: D62,M41.**

مقدمة:

تؤدي مهنة المراجعة دورا جوهريا في إضفاء المصداقية والشفافية على القوائم المالية التي تقدمها مختلف المؤسسات الاقتصادية، غير أن ثقة المتعاملين في هذا الدور تعرضت لهزات عنيفة جراء الفضائح التي تم تسجيلها مطلع القرن الحالي، والتي كانت بسبب عدم التزام مراجعي الحسابات بالمبادئ الأخلاقية التي تحكم المهنة، وتعتبر حادثة مكتب المراجعة العالمي "Arthur Anderson"

من أهم الأسباب التي أدت إلى خلق أزمة الثقة في تقارير مراجعي الحسابات، حيث ثبت تورطه في إعداد تقارير مهنية غير نظيفة، ساهمت في تشويه رؤية المستثمر الاقتصادي، واتخاذ قرارات استراتيجية مبنية على معلومات مالية غير صادقة، الأمر الذي أدى إلى إفلاس وانحيار بعض من أكبر وأهم الشركات الأمريكية.

لقد تزايد، بعد كل هذا، اهتمام الدول - ومنها الجزائر- والمنظمات المهنية بالإطار الأخلاقي الذي ينظم المهنة، وتم تحديد مبادئ أخلاقية عامة توجه وتحث منتسبي المهنة على احترامها والالتزام بها أثناء تأدية مهامهم، غير أن هذا الأمر في حد ذاته، ونظرا لعدم تمتع هذه المبادئ بالقوة القانونية الإلزامية أحيانا، يدفع إلى التساؤل عن واقع التزام مراجعي الحسابات بهذه المبادئ واحترامها بشكل عام، وفي الجزائر بشكل خاص، ولاسيما في ظل التحولات الهيكلية الكبيرة التي تشهدها البلاد.

من خلال ما تقدم يمكننا صياغة إشكالية البحث على الشكل الآتي:

ما مدى التزام مراجعي الحسابات الخارجي في الجزائر بمبادئ أخلاقيات المهنة؟

في سياق البحث للإجابة والإحاطة بهذا السؤال، تمت صياغة الأسئلة الفرعية الآتية:

- هل تؤثر القوانين المنظمة للمهنة على سلوك المراجع الخارجي؟
- هل يلتزم المراجع الخارجي بمبادئ النزاهة والموضوعية؟
- هل يتمتع المراجع الخارجي بالكفاءة المهنية والعناية اللازمة أثناء تأدية مهامه؟
- هل يتحلى مراجع الحسابات بالسرية أثناء تأدية مهامه؟
- هل يخضع المراجع الخارجي لقواعد السلوك المهني المتعارف عليها؟

فرضيات الدراسة: تم وضع بعض الفرضيات، لتأطير توجهات الدراسة، وذلك لاختبارها والتأكد من صحتها، بما يساهم في الوصول إلى بعض النتائج والتوصيات، تتمثل هذه الفرضيات فيما يلي:

- تتوفر الجزائر على إطار قانوني فعال، ينظم مهنة المراجعة الخارجية ويؤطرها.
- يلتزم المراجع الخارجي في الجزائر بمبادئ النزاهة والموضوعية.

- يتمتع المراجع الخارجي بالكفاءة المهنية الضرورية لتأدية مهامه على أكمل صفة، ويبدل العناية اللازمة لتحقيق ذلك.

- يستجيب المراجع الخارجي استجابة تامة لمبدأ السرية أثناء تأدية مهامه.

- يلتزم المراجع الخارجي بالسلوك المهني المثالي أثناء تأدية مهامه.

أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى التحقق من هدف رئيسي يتمثل في قياس مدى التزام مراجعي الحسابات الخارجيين بمبادئ أخلاقيات المهنة.

منهجية الدراسة: تعتمد الدراسة على المزج بين المنهجين الوصفي والتحليلي، حيث تناولنا في الشق النظري للدراسة وصف مختلف المفاهيم النظرية المتعلقة بالموضوع، بينما قمنا بجمع بيانات بواسطة استبيان تم إعداده وتوزيعه على عينة من ممتثلي المراجعة الخارجية في الجزائر، وذلك بغرض جمع وتحليل البيانات باستخدام برمجية الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS.

خطة الدراسة: تنقسم الدراسة إلى جزأين، أولهما هو الجزء النظري، الذي يتناول مختلف المفاهيم النظرية المتعلقة بالموضوع، كما يتطرق إلى واقع أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية في التشريع الجزائري، أما الجزء الثاني فقد تم تخصيصه لإجراء دراسة ميدانية استهدفت عينة من ممارسي مهنة المراجعة الخارجية، وذلك لاستبيان، وجمع، وتحليل آرائهم حول واقع التزامهم بأخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية.

الدراسات السابقة:

- **دراسة بلال قندوز وأيت مُجَّد مراد، (2018):** دراسة أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية في مجابهة الفساد المالي حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - مقال علمي: هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية ودورها في مكافحة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها أنه بالرغم من أن القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر في سبيل محاربة الفساد بصفة عامة والفساد المالي بشكل خاص، إلى أن ظاهرة الفساد تفاقمت أكثر فأكثر. (قندوز و آيت مُجَّد ، 2018)

- **دراسة نصيرة قاسم ومُجَّد بشير غوالي، (2019):** دراسة مدى مساهمة البيئة التشريعية الجزائرية في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة-دراسة ميدانية-مقال علمي: هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى قدرة البيئة التشريعية في الجزائر على التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات

المهنة، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن البيئة التشريعية الجزائرية تساهم في التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات هذه المهنة، بالإضافة إلى ضرورة إقامة أيام دراسية ودورات تكوينية من قبل الهيئات المنظمة للمهنة حول القوانين المنظمة لها. (قاسم و غوالي، 2019)

-دراسة عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري (2012): قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، مذكرة ماجستير، هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق، وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها أنه يوجد تأثير لكل من (الموضوعية والاستقلالية، الأمانة والاستقامة، المصادقية، السرية، الكفاءة المهنية) على جودة عملية التدقيق من وجهة نظر المديرين الماليين والمدققين الخارجيين. (المطيري، 2012)

-دراسة وليد زكريا صيام ومحمود فؤاد فارس أبو حميد(2006): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، من خلال محاولة الإجابة عن الإشكالية المتمثلة في: ما مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني؟ وذلك بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها أن هناك التزاما من قبل مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني. (زكريا صيام وفؤاد فارس أبو حميد، 2006، الصفحات 199-248)

أولا. الجانب النظري للدراسة

إن الالتزام بالأخلاقيات التي تحكم مهنة معينة، يؤدي حتما إلى أداء خدمات بأعلى درجات الكفاءة والفعالية، وهو ما ينطبق على مهنة المراجعة، بل ويتعزز ويتأكد فيها بشكل بالغ الأهمية.

1. مفهوم أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية:

قبل التطرق إلى مفهوم أخلاقيات المراجعة لابد من التعرف على أخلاقيات المهنة.

1.1. تعريف أخلاقيات المهنة: تعرف الأخلاقيات المهنية "بأنها مجموعة من المبادئ والقيم والقواعد الأخلاقية التي تحت الفرد على السلوك السوي، وتكون واقعية وقابلة للتطبيق في آن واحد". كما تعرف على أنها "عبارة عن مجموعة عامة من المبادئ والقيم والمعتقدات والمعايير التي تحكم سلوك المهنيين في اتخاذ القرارات والتمييز بين ما هو صواب وخطأ، جيد أو سيء، والالتزام بها. (قندوز وآيت مجّد ، 2018، الصفحات 165-180)

2.1. تعريف أخلاقيات مهنة المراجعة: " هي مجموعة من القواعد والأصول المتعارف عليها من أصحاب المهنة التي تستلزم من مراقب الحسابات سلوكا معيناً يقوم على الالتزام، وذلك للمحافظة على المهنة". (قاسم وغوالي، 2019، الصفحات 13-28)

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن أخلاقيات مهنة المراجعة هي: "مجموعة من المبادئ والقواعد الأخلاقية التي تحكم سلوك المراجع الخارجي عند أداء مهامه وتحتة على اتباع السلوك السوي".

2. المبادئ الأساسية العامة:

لقد تضمن القسم (100) الموسوم: "المقدمة والمبادئ الأساسية" الإشارة الى أن مهنة المراجعة الخارجية تتميز عن غيرها من المهن بقبولها لمسؤولية العمل بما يصب في المصلحة العامة، ذلك لأن مسؤولية المراجع المهني لا تنحصر فقط في تلبية احتياجات صاحب العمل أو العميل الفرد، وإنما يجب عليه أن يراعي ويتمثل للمتطلبات الأخلاقية لهذه المبادئ والقواعد أثناء عمله في سبيل المصلحة العامة. (جمعة، 2015، صفحة 78).

وهناك خمسة مبادئ أساسية للأخلاقيات المهنية لمراجعي الحسابات التي أصدرها مجلس الأخلاقيات الدولية للمحاسبين عام 2018 وهي:

1.2. النزاهة: يجب أن يكون مراجع الحسابات واضحا وصادقا في جميع العلاقات التجارية والمهنية. (العواد، 2022، صفحة 44).

2.2. الموضوعية: يجب على مراجع الحسابات ألا يسمح بالتحيز وتضارب المصالح أو التأثير المفرط للآخرين لتجاوز الأحكام المهنية أو التجارية. (جمعة، 2015، صفحة 78)

3.2. الكفاءة المهنية وبذل العناية اللازمة: الحفاظ على المعرفة المهنية والمهارات عند المستوى المطلوب لضمان أن العميل أو صاحب العمل يتلقى خدمات مهنية ذات كفاءة بناء على التطورات الجارية في الممارسة، والتشريعات والتقنيات والعمل بجد ووفقا للمعايير المهنية والتقنية المطبقة. (نصر علي وشحاتة، 2019، صفحة 18)

4.2. السرية: يجب على كافة المهنيين الامتناع عن كشف المعلومات السرية خارج الوحدة الاقتصادية، إلا في حالة هناك واجب أو حق مهني أو قانوني بالكشف عنها، ويتبغى ألا يفصح عن أي من هذه المعلومات السرية التي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات التجارية المهنية لمصلحة طرف

ثالث أو لمصلحتهم الشخصية، حتى بعد انتهاء العلاقات بينه وبين صاحب العمل أو العميل.
(بوشويط وعيساوي ، 2021، الصفحات 472-497)

5.2. السلوك المهني: يفرض على مراجع الحسابات أن يكون صادقا وأميناً ويتقيد بالأنظمة والقوانين الواجبة التطبيق وتجنب أي تصرف قد يسيء إلى سمعة المهنة أو يتعارض معها، وكذلك عندما يقوم المراجع بالتسويق أو الترويج لنفسه أو أعماله يجب أن لا يسيء إلى زملائه في المهنة، كأن يقوم بترجمة إشارات مسيئة أو مقارنات غير مؤكدة مع أعمال الآخرين أو يقوم بإبداء ادعاءات مبالغ فيها حول الخدمات التي يمكنهم تقديمها، أو الخبرات التي اكتسبها أو المؤهلات التي يملكها، فذلك سوف يؤثر على سمعة المهنة. (بن الشريف، هيري، و ساوس، 2017، الصفحات 510-532)

على المراجع أن يمثل للمبادئ الأساسية العامة لأخلاقيات المهنة التي تحدد مستوى السلوك المتوقع لمراجع الحسابات المحترف.

قد يواجه المراجع وضعاً يكون فيه الالتزام بمبدأ أساسي واحد يتعارض مع الامتثال لواحد أو أكثر من المبادئ الأخرى، في مثل هذه الحالة، يجب على المراجع أن يستعين في الاستشارات بـ: (العواد، 2022، صفحة 44)

آخرون داخل الشركة، هيئة تنظيمية، مستشار قانوني، هيئة مهنية،

ولكن هذا التشاور لا يعني المراجع من مسؤولية ممارسة الحكم المهني لحل هذه المشاكل.

3. الأخلاقيات في التشريع الجزائري:

اهتم المشرع الجزائري بالجانب الأخلاقي لمراجع الحسابات، وهو ما يمكن ملاحظته جلياً من خلال القسم الذي نصت عليه المادة 06 من القانون رقم 10-01، والذي يعتبر الخطوة الأولى للمراجع في ممارسة مهنته، حيث جاء نص هذه المادة كالآتي " أقسم بالله العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتف سر المهنة وأن أسلك في كل الأمور سلوك التصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد"، كما أن المشرع أيضاً قد سنّ قانوناً خاصاً بالأخلاقيات، وذلك عن طريق المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 17 أبريل 1996، والذي تضمن القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ويضمن هذا القانون واجبات وحقوق المهني، والتي هي بمثابة الأخلاق التي يتوجب على مراجع الحسابات الالتزام بها أثناء تأدية مهامه، وهي كما يلي:

1.3. النزاهة: حيث أشار المشرع الجزائري إلى النزاهة، وذلك في المادة 2 من القانون 96-

136 كما يلي: (المرسوم التنفيذي رقم 96-136، 1996)

- "يجب على عضو النقابة أن يتحلى بدرجة عالية من الرصانة في أداء مهامه وأن يحرص في حياته الخاصة والمهنية على تجنب كل تصرف من شأنه المساس بكرامة المهنة وشرفها".
- "ويجب عليه خاصة أن يؤدي مهمته بصرامة وهدوء".

- "كما يجب أن تستند الإجراءات إلى المقاييس التي تنشرها النقابة أو القواعد المتعارف عليها عموماً". نستنتج من هذا أن النزاهة هي عبارة عن تحلي مراجع الحسابات بالرصانة والصرامة عند تأدية مهامه، وكذلك عليه أيضاً أن يلتزم بكرامة المهنة وشرفها وأن يتجنب أي تصرف من شأنه المساس بها.

2.3. الموضوعية: أشار المشرع الجزائري إلى الموضوعية في المادتين 4 و 5 من القانون 96-196

إذ يجب على المهني سواء محاسب معتمد أو محافظ حسابات أو خبير محاسبي أن ينفذ عمله بعناية، طبقاً للمقاييس المهنية، كل الأعمال الضرورية مع الأخذ بعين الاعتبار مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة، وكذا القواعد الأخلاقية للمهنة، كما يجب على المهني عند تأدية مهامه المتعلقة بمسك الحسابات وإعداد الحصيلة والتفتيش والرقابة الحسائية والمحاسبية والتصريحات الجبائية وتصريحات الشركات وفي مجلس التسيير القيام بما يلي: (المرسوم التنفيذي رقم 96-136، 1996)

- يحترم الأجال المتفق عليها،

- يقوم بتنفيذ الخدمات المطلوبة منه بعناية،

- يعلم الزبون،

- يتابع في مجال رقابة الحسابات كل التحريات الضرورية التي من شأنها أن يكون لديه فيها رأي

معلل ومؤسس،

- وأخيراً يسهر فيما يخص التصريحات الجبائية وتصريحات الشركات على احترام التشريعات

المعمول بها في هذا المجال، مع مراعاة الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده واستقلاله وتحمله المسؤولية.

3.3. السر المهني: أشار المشرع الجزائري إلى عنصر السرية المهنية في المادة 6 من القانون 96-

136، حيث يجب على مراجع الحسابات عدم إفشاء أسرار الوحدة الاقتصادية محل المراجعة إلا في الحالات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها، ولا سيما بموجب إلزامية اطلاع الإدارة

الجبائية على الوثائق المقررة، أو بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأهم. (فيلاي وبوشريبة، 2022، الصفحات 167-189)، أو عندما يدعون للإدلاء بشهادتهم أمام غرفة المصالحة والتأديب والتحكيم، كما يجب على المهنيين السهر على احترام المتدربين والموظفين لديهم واجب السر المهني. (بن الشريف، هيري، و ساوس، 2017، الصفحات 510-532)

4. الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف مراجعي الحسابات في التشريع الجزائري:

تنجر عن المهام المنوطة بمراجعي الحسابات مسؤوليات تثقل كاهلهم، قد تصل إلى حد سلب الحرية، فالمراجع قد يقف أمام المساءلة التأديبية أمام الهيئة المختصة عن أي خطأ تأديبي ارتكبه، كما قد يُساءل مدنيا عن أي ضرر سببه للغير، ويبقى المراجع محملا بأثقل المسؤوليات، وهي المسؤولية الجنائية عن أي تقصير في القيام بالتزام قانوني. (بن الشريف، هيري، و ساوس، 2017، الصفحات 510-532)

1.4. المسؤولية التأديبية: تطبيقا لأحكام المادة 63 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، فإن المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 يناير 2013، وحسب المادة 1 منه، فإنه يهدف إلى تحديد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، وحسب المادة 2 من هذا المرسوم فإنه يعتبر خطأ مهنيا يعرض لعقوبة تأديبية كل تقصير في احترام قواعد الواجبات المهنية والأخلاقية، وكل إهمال صادر عن المراجع، سواء ارتكب الخطأ من شخص طبيعي أو شركة مسجلة في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وكما أن هذه الأخطاء المهنية تعرض أمام لجنة الانضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة.

وتم تحديد درجة الأخطاء التأديبية والعقوبات المقابلة لها في المادة 5 من نفس المرسوم كما يلي:

تصنف الأخطاء المهنية ويعاقب عليها كما يلي:

- خطأ من الدرجة الأولى: الإنذار،
- خطأ من الدرجة الثانية: التوبيخ،
- خطأ من الدرجة الثالثة: التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر،
- خطأ من الدرجة الرابعة: الشطب من الجدول. (عبد الصمد و ضويفي، 2019، الصفحات 243-254) وقد أعطت القوانين المنظمة لمهنة مراجعي الحسابات الحق في الطعن في العقوبات

التأديبية التي بإمكانها أن تؤثر على المسار المهني للمراجع. (طيطوس، 2013، الصفحات 39-48)

2.4. المسؤولية المدنية: يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية، وذلك عندما يقصر في عمله بأي شكل من الأشكال، كأن يقلل من العناية المهنية اللازمة أو عدم تأدية مهامه على أحسن وجه، أو يقع في أخطاء أثناء تأدية مهامه دون أن ينتبه لها، أو لا يقوم بمهمة المراجعة أصلاً، وعلى المراجع تعويض الضرر المادي أو المعنوي في حالة ارتكاب أخطاء أو تقصير، وهذا بعد إثبات الضرر الناتج عن ارتكاب الخطأ أو التقصير سواء كان ذلك بصفة مباشرة أو غير مباشرة. (بوتين، 2008، صفحة 57)، ومن وجهة نظر الوحدة الاقتصادية محل المراجعة فإن الخطأ ينتج عندما يتخلى المراجع الخارجي على إحدى التزاماته، كعدم كشفه لبعض الحقائق المتعلقة بأعمال الغش أو عدم كفاية المراجعة التي قام بها أو غيابها، أو لا يتولى المراجع أداء مهمته. (شرفي، 2012، صفحة 55)، أما بالنسبة إلى الجهة القضائية المختصة بالدعوى ضد المراجع الخارجي عن المسؤولية المدنية، ليس هناك حكم خاص في القانون الذي ينظم المهنة وبالتالي فإن الدعوى ضد المراجع ترفع أمام الجهة القضائية التي تقع إقامته في دائرة اختصاصها. (بن الشريف، هيري، و ساوس، 2017، الصفحات 510-532)

3.4. المسؤولية الجنائية: حسب المادة 62 من القانون 10-01 "يتحمل الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في التزام قانوني".

وتتمثل في ارتكاب جريمة تتعدى منها الشخص الطبيعي أو المعنوي إلى الإضرار بالمجتمع، وتنتهي بعقوبة يحددها قانون العقوبات، وتكون في الحالات الآتية: (عزة، 2018، الصفحات 1-11)

- تدوين بيانات كاذبة في حسابات أو تقارير أو وثائق قام بإعدادها في سياق ممارسة المهنة؛
- المصادقة على وقائع مغايرة للتحقيق من أي وثيقة يتوجب إصدارها قانوناً أو بحكم قواعد ممارسة المهنة؛

- عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية إذا تم اكتشافها؛

- عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة.

ثانيا: الدراسة التطبيقية

للإلمام بجميع جوانب الموضوع، نتطرق من خلال هذا الجزء إلى تحليل بيانات دراسة ميدانية تم إجراؤها اعتمادا على مخرجات استبيان خاص تم اعداده وتوزيعه على مجموعة من المهنيين، وذلك للإجابة عن السؤال الرئيسي وفروعه، وكذا التأكد من صحة الفرضيات من عدمها.

1. تفرغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الاستبيان

سنعمل على تحليل الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة، وكذلك تحليل العبارات التي تضمنتها محاور الاستبيان:

1.1. اختبار أداة الدراسة (الاستبيان)

1.1.1. صدق أداة الدراسة: يقصد بصدق أداة الدراسة " شمول الاستمارة لكل العناصر التي

يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، وينقسم إلى:

1.1.1.1. الصدق الظاهري: لمعرفة مدى صدق أداة الدراسة ظاهريا، تم عرضها على مجموعة

من الأساتذة والأكاديميين، منهم من هو مختص في المنهجية وآخرون في التخصص، وفي ضوء آرائهم قمنا بإعادة صياغة بعض عبارات الاستبيان حتى تكون مفهومة وواضحة، لنصل في الأخير إلى الصورة النهائية للاستبيان كما هو موضح في الملحق رقم 01.

2.1.1.1. صدق الاتساق الداخلي للفقرات (عبارات أداة الدراسة): وذلك بحساب

معاملات الارتباط(سبيرمان) بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابع لها كما يلي:

الجدول رقم (1): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور

درجة المعنوية	معامل سبيرمان	العبارات
,000	,762**	تم الاطلاع على القوانين المنظمة للمهنة
,000	,812**	يتضمن النظام الداخلي لمكتب المراجعة الخاص بكل مبادئ أخلاقيات المهنة المستوحاة من هذه القوانين
,000	,756**	يتم التعامل بكل حزم مع المرؤوسين في حالة الإخلال بمبادئ أخلاقيات المهنة
,000	,712**	القوانين المنظمة للمهنة تتضمن عقوبات ردية تساعد في التقليل من حالات الإخلال بمبادئ أخلاقيات المهنة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

يتضح من الجدول السابق أن قيمة معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية له، دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وبذلك تعتبر فقرات الاستبيان صادقة لما وضعت لقياسه، وذلك باعتبار قيمة درجة المعنوية لكل منها أقل من 0.05.

الجدول رقم (2): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (مبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية) والدرجة الكلية للمحور

درجة المعنوية	معامل سبيرمان	العبارات
0,00	,686**	يتمتع مراجع الحسابات الخارجي بقدر مقبول من النزاهة والأمانة
0,00	,726**	يلتزم مراجع الحسابات الخارجي بتجنب أي تصرف أو فعل يمس بشرف المهنة ونزاهتها
0,00	,603**	يتمتع مراجع الحسابات عن قبول أي مهمة لا يستطيع القيام بها بالموضوعية المطلوبة
0,21	,167	يراعي مراجع الحسابات أثناء أداء مهامه مصلحة عملائه والأطراف ذات العلاقة
0,00	,622**	يحرص مراجع الحسابات على المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية وتعيينهما بالمستوى الذي يضمن له تأدية خدمات مهنية جيدة
0,00	,572**	يحرص مراجع الحسابات الخارجي على اعتماد إجراءات معقولة وفعالة للتأكد من مدى كفاءة ومهارة الأشخاص الذين يعملون تحت سلطته
0,00	,669**	يبدل مراجع الحسابات الخارجي الأهمية والعناية المطلوبتين لكل مهمة يقبل القيام بها
0,00	,638**	يؤدي مراجع الحسابات الخارجي مهامه بالاحترام التام للأجال التعاقدية المتفق عليها
0,00	,730**	يحرص مراجع الحسابات الخارجي على التزامه، والتزام رؤوسيه بالسرية في أداء المهام
0,00	,636**	لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالإدلاء بمعلومات متعلقة بعملائه ماعدا ما تقتضيه الضرورة القانونية
0,00	,471**	يعتبر عدم الالتزام بمبدأ السرية خطأ جسيما يستوجب سحب الاعتماد من مرتكبه
0,00	,600**	يعتبر إبلاغ السلطات القضائية والتشريعية دليل التزام المراجع الخارجي بالمهنة وحفظ مصالح الأطراف المعنية
0,00	,640**	يحرص مراجع الحسابات الخارجي على أن يؤدي مهمته بكل صدق، وأن يتحلى بالضمير المهني، و وفي للجهة التي عينته ومنظمة المهنة التي ينتمي إليها
0,00	,842**	يحرص مراجع الحسابات الخارجي على تجنب كل شكل من أشكال المنافسة غير النزيهة
0,00	,855**	يحرص مراجع الحسابات الخارجي على تجنب الإيذاء الكلامي من خلال التصرف بمهنية، وتجنب أي تجريح أو إيذاء من شأنه أن يسيء لأعضاء المهنة
0,00	,648**	يحرص مراجع الحسابات الخارجي على الحفاظ على استقلاليته وحياده

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS

يتضح من الجدول السابق أن قيمة معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية له، دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وبذلك تعتبر فقرات الاستبيان صادقة لما وضعت لقياسه، وذلك باعتبار قيمة درجة المعنوية لكل منها أقل من 0.05.

2.1.1. ثبات أداة الدراسة (الاستبيان): يقصد بثبات أداة الدراسة التأكد من أن الإجابة ستكون واحدة تقريبا إذا تكرر تطبيقها على نفس الأفراد، ومن أجل التأكد من ثبات أداة الدراسة (الاستبيان) تم حساب معامل ألفا كرونباخ Cronbach Alpha على العينة المتحصل عليها (59 فردا).

الجدول رقم (3): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات وصدق محاور أداة الدراسة

عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
25	,8470

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS

يتمتع البيان بنسبة عالية من الثبات، حيث بلغت 0,847.

2. تفريغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور الخصائص الشخصية والوظيفية

نرمي من خلال هذا التحليل إلى معرفة بعض الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة وهي المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية والخبرة المهنية.

1.2. المؤهل العلمي: يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب مستواهم التعليمي كما يوضحه الجدول

والشكل الآتيان:

الجدول رقم(4): توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي

النسبة %	التكرار	
37%	22	ليسانس
39%	23	ماستر
3%	2	ماجستير
20%	12	دكتوراه
100%	59	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

2.2. الوظيفة: يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب مستواهم الوظيفي كما هو موضح في الجدول

والشكل التاليين:

الجدول رقم (5): توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي

النسبة %	التكرار	
76%	45	محافظ حسابات
24%	14	خبير حسابات
100%	59	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

3. تفريغ وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الاستبيان

للتعرف على مدى توافق أفراد عينة الدراسة مع عبارات محاور الاستبيان والتي تعكس مدى إدراك الإطار القانوني لأخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر ومدى الالتزام بمبادئ أخلاقياتها، تم حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحاور وفق ما يلي:

1.3. محور الإطار القانوني لأخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر

لقياس مستوى اطلاع أفراد عينة الدراسة على الإطار القانوني لأخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر، تم الاعتماد على عبارات هذا المحور الموضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (7): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الأول

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط	درجة الموافقة					العبارات
			موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	
موافق تماما	0,75	4,24	23	29	5	2	0	تم الاطلاع على القوانين المنظمة للمهنة
			39,0%	49,2%	8,5%	3,4%	0,0%	
موافق تماما	0,75	4,08	17	32	8	2	0	يتضمن النظام الداخلي لمكتب المراجعة الخاص بكل مبادئ أخلاقيات المهنة المستوحاة من هذه القوانين
			28,8%	54,2%	13,6%	3,4%	0,0%	

موافق تماما	0,90	4,14	21	30	5	1	2	التكرار	يتم التعامل بكل حزم مع المرؤوسين في حالة الإخلال بمبادئ أخلاقيات المهنة
			35,6%	50,8%	8,5%	1,7%	3,4%	النسبة	
موافق تماما	0,76	3,97	12	36	9	1	1	التكرار	القوانين المنظمة للمهنة تتضمن عقوبات ردعية تساعد في التقليل من حالات الإخلال بمبادئ أخلاقيات المهنة
			20,3%	61,0%	15,3%	1,7%	1,7%	النسبة	
موافق	0,60	4,11	الإطار القانوني لأخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر					المتوسط والانحراف المعياري للبعد	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

من خلال نتائج الجدول السابق يتضح أن أفراد عينة الدراسة على معرفة بالإطار القانوني لأخلاقيات مهنة المراجعة حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 4.11 من 5، وهو متوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكارت الخماسي (من 3.41 إلى 4.20) وهي الفئة التي تشير إلى الخيار "موافق" في أداة الدراسة المقابل للمستوى المرتفع من الموافقة.

2.3. محور مبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية

1.2.3. البعد الأول: النزاهة والموضوعية: لقياس مستوى معرفة والتزام أفراد عينة الدراسة

بمبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية، تم الاعتماد على عبارات هذا المحور الموضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (8): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات البعد الأول (النزاهة والموضوعية) للمحور الثاني

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط	درجة الموافقة					العبارات	
			موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما		
موافق تماما	0,83	4,29	28	23	5	3	0	التكرار	يتمتع مراجع الحسابات الخارجي بقدر مقبول من النزاهة والأمانة
			47,5%	39,0%	8,5%	5,1%	0,0%	النسبة	
موافق	0,99	3,83	16	25	10	8	0	التكرار	يلتزم مراجع الحسابات الخارجي بتجنب أي تصرف أو فعل يمس بشرف المهنة ونزاهتها
			27,1%	42,4%	16,9%	13,6%	0,0%	النسبة	
موافق	1,00	3,42	6	28	11	13	1	التكرار	يتمتع مراجع الحسابات عن قبول أي مهمة لا يستطيع القيام بها بالموضوعية المطلوبة
			10,2%	47,5%	18,6%	22,0%	1,7%	النسبة	
موافق تماما	0,72	4,41	30	25	2	2	0	التكرار	يراعي مراجع الحسابات أثناء أداء مهامه مصلحة عملائه والأطراف ذات العلاقة
			50,8%	42,4%	3,4%	3,4%	0,0%	النسبة	
موافق	0,57	3,99	النزاهة والموضوعية					المتوسط والانحراف المعياري للبعد	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

من خلال نتائج الجدول السابق يتضح أن أفراد عينة الدراسة على قدر كبير من النزاهة والموضوعية حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 3.99 من 5، وهو متوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكارت الخماسي وهي الفئة التي تشير إلى الخيار "موافق".

2.2.3. البعد الثاني: الكفاءة المهنية والعناية اللازمة: لقياس مستوى توافق أفراد عينة الدراسة،

تم الاعتماد على عبارات هذا المحور الموضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (9): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات البعد الثاني (الكفاءة المهنية والعناية اللازمة) للمحور الثاني

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط	درجة الموافقة					العبارات	
			موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	التكرار	النسبة
موافق تماما	0,67	4,29	23	31	4	1	0	التكرار	يحرص مراجع الحسابات على المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية وتقييمها بالمستوى الذي يضمن له تأدية خدمات مهنية جيدة
			39,0%	52,5%	6,8%	1,7%	0,0%	النسبة	
موافق تماما	0,60	4,25	20	34	5	0	0	التكرار	يحرص مراجع الحسابات الخارجي على اعتماد إجراءات معقولة وفعالة للتأكد من مدى كفاءة ومهارة الأشخاص الذين يعملون تحت سلطته
			33,9%	57,6%	8,5%	0,0%	0,0%	النسبة	
موافق تماما	0,54	4,51	31	27	1	0	0	التكرار	يبدل مراجع الحسابات الخارجي الأهمية والعناية المطلوبتين لكل مهمة يقبل القيام بها
			52,5%	45,8%	1,7%	0,0%	0,0%	النسبة	
موافق تماما	0,60	4,53	33	25	0	1	0	التكرار	يؤدي مراجع الحسابات الخارجي مهامه بالاحترام التام للأجال التعاقدية المتفق عليها
			55,9%	42,4%	0,0%	1,7%	0,0%	النسبة	
موافق تماما	0,49	4,39	الكفاءة المهنية والعناية اللازمة					المتوسط والانحراف المعياري للبعد	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

من خلال نتائج الجدول السابق يتضح أن أفراد عينة الدراسة على قدر كبير من الكفاءة المهنية والعناية اللازمة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 4.39 من 5، وهو متوسط يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات مقياس ليكرت الخماسي (من 4.21 إلى 5) وهي الفئة التي تشير إلى الخيار "موافق جدا" في أداة الدراسة المقابل للمستوى المرتفع من الموافقة.

3.2.3. البعد الثالث: السرية: لقياس مستوى توافق أفراد العينة تم الاعتماد على عبارات هذا

المحور الموضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (10): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات البعد الثالث (السرية) للمحور الثاني

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط	درجة الموافقة					العبارات	
			موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما		
موافق	1,13	3,92	19	27	7	1	5	التكرار	يحرص مراجع الحسابات الخارجي على التزامه، والتزام مرؤوسيه بالسرية في أداء المهام
			32,2%	45,8%	11,9%	1,7%	8,5%	النسبة	
موافق تماما	0,70	4,31	25	28	5	1	0	التكرار	لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالإدلاء بمعلومات متعلقة بعملائه ماعدا ما تقتضيه الضرورة القانونية
			42,4%	47,5%	8,5%	1,7%	0,0%	النسبة	
موافق	0,90	4,10	22	26	6	5	0	التكرار	يعتبر عدم الالتزام بمبدأ السرية خطأ جسيما يستوجب سحب الاعتماد من مرتكبه
			37,3%	44,1%	10,2%	8,5%	0,0%	النسبة	
موافق	0,72	4,11	السرية					المتوسط والانحراف المعياري للبعد	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

من خلال نتائج الجدول السابق يتضح أن أفراد عينة الدراسة على قدر كبير من الالتزام بالسرية، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 4.11 من 5، وهو متوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكارت الخماسي (من 3.41 إلى 4.20) وهي الفئة التي تشير إلى الخيار "موافق" في أداة الدراسة المقابل للمستوى المرتفع من الموافقة.

4.2.3. البعد الرابع: السلوك المهني: لقياس مستوى توافق أفراد عينة الدراسة تم الاعتماد على

عبارات هذا المحور الموضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (11): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارة البعد الرابع (السلوك المهني) للمحور الثاني

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط	درجة الموافقة					العبارات	
			موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما		
موافق تماما	0,70	4,41	29	27	1	2	0	التكرار	يعتبر إبلاغ السلطات القضائية والتشريعية دليل التزام المراجع الخارجي بالمهنة وحفظ مصالح الأطراف المعنية
			49,2%	45,8%	1,7%	3,4%	0,0%	النسبة	
موافق تماما	0,70	4,31	25	28	5	1	0	التكرار	يحرص مراجع الحسابات الخارجي على أن يؤدي مهمته بكل صدق، وأن يتحلى بالضمير المهني، ووفى للجهة التي عينته ومنظمة المهنة التي ينتمي إليها
			42,4%	47,5%	8,5%	1,7%	0,0%	النسبة	
موافق	0,90	4,10	22	26	6	5	0	التكرار	يحرص مراجع الحسابات الخارجي على تجنب كل شكل من أشكال المنافسة غير النزيهة
			37,3%	44,1%	10,2%	8,5%	0,0%	النسبة	
موافق تماما	0,77	4,31	26	28	2	3	0	التكرار	يحرص مراجع الحسابات الخارجي على تجنب الإيذاء الكلامي من خلال التصرف بمهنية، وتجنب أي تجريح أو إيذاء من شأنه أن يسيء لأعضاء المهنة
			44,1%	47,5%	3,4%	5,1%	0,0%	النسبة	
موافق تماما	0,70	4,41	29	27	1	2	0	التكرار	يحرص مراجع الحسابات الخارجي على الحفاظ على استقلاليته وحياده
			49,2%	45,8%	1,7%	3,4%	0,0%	النسبة	
متوسط	تماما	0,62	السلوك المهني					المتوسط والانحراف المعياري للبعد	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

من خلال نتائج الجدول السابق يتضح أن أفراد عينة الدراسة على قدر كبير من الانضباط في سلوكهم المهني، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 4.31 من 5، وهو متوسط يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات مقياس ليكارت الخماسي (من 4.21 إلى 5) وهي الفئة التي تشير إلى الخيار "موافق جدا" في أداة الدراسة المقابل للمستوى المرتفع من الموافقة.

3.3. محور مبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية: لقياس مستوى توافق أفراد عينة الدراسة

حول أبعاد محور مبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية تم الاعتماد على أبعاد هذا المحور الموضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (12): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لأبعاد المحور الثاني

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	أبعاد المحور الثاني
موافق	0,566	3,99	النزاهة والموضوعية
موافق تماما	0,492	4,39	الكفاءة المهنية والعناية اللازمة
موافق	0,723	4,11	السرية
موافق تماما	0,619	4,31	السلوك المهني
موافق	0,506	4,20	مبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

من خلال نتائج الجدول السابق يتضح أن أفراد عينة الدراسة على قدر كبير من الالتزام بمبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي للمحور 4.20 من 5، وهو متوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكارت الخماسي (من 3.41 إلى 4.20) وهي الفئة التي تشير إلى الخيار "موافق" في أداة الدراسة المقابل للمستوى المرتفع من الموافقة.

4. اختبار فرضيات الدراسة

بعد عرض وتحليل مختلف إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحاور التي تضمنها الاستبيان، نأتي لاختبار فرضيات الدراسة، معتمدين في ذلك على البيانات التي تم تحليلها ومعالجتها إحصائياً باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS 20)، ولتحديد العلاقة بين المتغيرات سيجري استخدام معاملات الارتباط، ونتائج تحليل التباين ومعادلة الانحدار الخطي بين المتغير التابع والمستقل، حيث يمكن تلخيص الفرضيات في النقاط التالية:

1.4.: اختبار الفرضية الأولى "للإطار القانوني المنظم لمهنة المراجعة الخارجية تأثير كبير على سلوك المراجع الخارجي ضمن عينة الدراسة": لاختبار الفرضية الأولى سنعمل على اختبار أثر محور الإطار القانوني على محور سلوك المراجع الخارجي، وذلك باستخدام كل من مصفوفة الارتباط وتحليل معادلة الانحدار الخطي المكون من المتغير التابع المتمثل في سلوك المراجع الخارجي والمستقل المتمثل في الإطار القانوني المنظم لمهنة المدقق الخارجي، وذلك كما يلي:

جدول رقم (13): معاملات الارتباط بين محور سلوك المراجع الخارجي ومحور الإطار القانوني المنظم لمهنة

المدقق الخارجي

سلوك المراجع الخارجي		
مستوى المعنوية	معامل الارتباط سبيرمان	
0,004	0,372	الإطار القانوني لأخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

يتضح من الجدول السابق أنه توجد علاقة ارتباط موجبة ومعنوية بين محور سلوك المراجع الخارجي ومحور الإطار القانوني المنظم لمهنة المدقق الخارجي ضمن عينة الدراسة، حيث بلغ معامل ارتباط سبيرمان بين المتغيرين 0.372 وهو دال إحصائياً عند مستوى معنوية (0.05)، ولأجل تحليل هذه العلاقة سيجري اختبار معنوية الأثر عن طريق جدول تحليل التباين ونتائج تقدير معاملات نموذج الانحدار الخطي الذي يأخذ الشكل الرياضي التالي:

$$Y = a + b * X + e$$

Y : سلوك المراجع الخارجي:

X : الإطار القانوني المنظم لمهنة المدقق الخارجي:

A ; b1 ; b2 ; b3 = معاملات نموذج الانحدار

e : الأخطاء العشوائية

لاختبار المعنوية الكلية للنموذج سننعمد على نتائج اختبار المعنوية الكلية للنموذج من خلال نتائج جدول تحليل التباين معتمدين بذلك على الفرضيتين الإحصائيتين:

H0: ليس للاطار القانوني أثر ذي دلالة إحصائية على سلوك المدقق الخارجي عند مستوى معنوية 0.05

H1: للاطار القانوني أثر ذو دلالة إحصائية على سلوك المدقق الخارجي عند مستوى معنوية 0.05

الجدول رقم (14): جدول تحليل التباين للنموذج الخطي

درجة الحرية	مجموع المربعات	درجة الحرية	إحصائية فيشر	درجة المعنوية
1	1,944	1	8,570	0,005 ^b
57	12,929	57		
58	14,873	58		

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

من خلال الجدول السابق لدينا قيمة sig المقابلة لإحصائية فيشر 0.005 وهي أقل من 0.05، أي تحقق المعنوية الكلية للنموذج عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$)، وعليه نرفض فرضية العدم (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1) القائلة للإطار القانوني أثر ذو دلالة إحصائية على سلوك المدقق الخارجي عند مستوى معنوية 0.05، وعليه نستنتج تحقق الفرضية الأولى القائلة بأن للإطار القانوني المنظم لمهنة المدقق الخارجي تأثير كبير على سلوك المراجع الخارجي ضمن عينة الدراسة.

2.4. اختبار كل من الفرضيات:

- يتمتع المراجع الخارجي بالالتزام بمبدئي النزاهة والموضوعية ضمن عينة الدراسة.
 - يتمتع المراجع الخارجي بكفاءة مهنية كبيرة وعناية كافية أثناء تأدية مهامه ضمن عينة الدراسة.
 - يتحلى المراجع الخارجي بالسرية أثناء تأدية مهامه ضمن عينة الدراسة.
 - للمراجع الخارجي التزام كبير بالسلوك المهني أثناء تأدية مهامه ضمن عينة الدراسة.
- لاختبار هذه الفرضيات سننعمد على نتائج القسم الخاص بتفريغ إجابات أفراد العينة، والمتعلقة بمحور مدى التزام عينة الدراسة بمبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية، حيث تم تلخيصها ضمن الجدول الآتي والموضح سابقا ضمن الجدول 14.

الجدول رقم (15): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لأبعاد المحور الثاني

أبعاد المحور الثاني	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
النزاهة والموضوعية	3,99	0,566	موافق
الكفاءة المهنية والعناية اللازمة	4,39	0,492	موافق تماما
السرية	4,11	0,723	موافق
السلوك المهني	4,31	0,619	موافق تماما
مبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية	4,20	0,506	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات SPSS 20

من خلال نتائج الجدول 15 والمبين لمستوى التزام المدقق بمبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية ضمن عينة الدراسة للمحور الثاني ككل، نلاحظ كزيادة عن تحقق الالتزام على مستوى المحور ككل نجد تحقق التزام كبير للمراجع الخارجي بالنزاهة والموضوعية، وذلك من خلال المتوسط الحسابي الكلي المقابل لبعد النزاهة والموضوعية، حيث بلغ 3.99 من 5، وهو متوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكرات الخماسي (من 3.41 إلى 4.20) وهي الفئة التي تشير إلى الخيار "موافق" في أداة الدراسة المقابل للمستوى المرتفع من الموافقة. كما نلاحظ تميزا كبيرا للمراجع الخارجي بالكفاءة المهنية والعناية اللازمة، وذلك من خلال المتوسط الحسابي الكلي المقابل لبعد الكفاءة المهنية والعناية اللازمة، حيث بلغ 4.39 من 5، وهو متوسط يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات مقياس ليكرات الخماسي (من 4.20 إلى 5) وهي الفئة التي تشير إلى الخيار "موافق تماما" في أداة الدراسة المقابل للمستوى المرتفع جدا من الموافقة.

أيضا لاحظنا التزاما كبيرا للمراجع الخارجي بالسرية أثناء تأدية مهامه ضمن عينة الدراسة، وذلك من خلال المتوسط الحسابي الكلي، وهو متوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكرات الخماسي (من 3.41 إلى 4.20) وهي الفئة التي تشير إلى الخيار "موافق" في أداة الدراسة المقابل للمستوى المرتفع من الموافقة.

أخيرا، نلاحظ تميزا كبيرا للمراجع الخارجي بالالتزام السلوك المهني أثناء تأدية مهامه، وذلك من خلال المتوسط الحسابي الكلي المقابل لبعد السلوك المهني، حيث بلغ 4.31 من 5، وهو متوسط يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات مقياس ليكرات الخماسي (من 4.20 إلى 5) وهي الفئة التي تشير إلى الخيار "موافق تماما" في أداة الدراسة المقابل للمستوى المرتفع جدا من الموافقة.

الخلاصة:

تعتبر الأخلاق عنصرا فعلا ومتغيرا ذا أهمية كبيرة في عمل المراجع الخارجي، حيث إن عدم الالتزام بها قد يؤدي إلى المصادقة غير العادلة على القوائم المالية، ومن ثم إلى عواقب غير محمودة تمس بمصالح المستفيدين من خدمات المراجعة، فلقد ثبت واقعا ضلوع أحد أكبر مكاتب المراجعة العالمية في قضايا فساد أدت إلى أزمات مالية عديدة على مستوى بعض الشركات، وذلك ليس بسبب عدم كفاءة المراجعين أو ضعف مستواهم، بل بسبب عدم التزامهم بأخلاقيات المهنة وآدابها، من هذا المنطلق، وبالنظر لأهمية الموضوع وحساسيته، جاءت هذه الدراسة لدراسة مدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بأخلاقيات المهنة المتعارف عليها، وقد توصلنا من خلال الدراسة وفحص الفرضيات إلى النتائج الآتية:

- تتوفر الجزائر على إطار قانوني فعال، ينظم مهنة المراجعة الخارجية ويؤطرها، غير أنه يعاني من بعض النقص في تناوله لمبادئ أخلاقيات المهنة، كما أنه لا يتجاوب بالسرعة المطلوبة مع الإصدارات الدولية المتعلقة بالموضوع؛
 - تؤثر القوانين واللوائح التنظيمية بشكل إيجابي في التزام المراجع الخارجي بمبادئ أخلاقيات المهنة؛
 - يلتزم المراجع الخارجي في الجزائر بمبادئ النزاهة والموضوعية؛
 - يتمتع المراجع الخارجي بالكفاءة المهنية الضرورية لتأدية مهامه على أكمل صفة، ويبدل العناية اللازمة لتحقيق ذلك؛
 - يستجيب المراجع الخارجي استجابة تامة لمبدأ السرية أثناء تأدية مهامه؛
 - يلتزم المراجع الخارجي بالسلوك المهني المثالي أثناء تأدية مهامه.
- وقد خلصت الدراسة إلى جملة من التوصيات نذكر منها:
- وجوب التحيين المستمر للقوانين بما يتواءم مع الإصدارات الدولية ومستجداتها، مع إلزامية تناول الصريح والدقيق لمبادئ أخلاقيات المهنة في هذه النصوص؛
 - ضرورة الاهتمام بموضوع أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية في مختلف المسارات التكوينية التي يخضع لها مراجع الحسابات في الجزائر؛
 - تنظيم ملتقيات ومنتديات لممارسي المهنة والأكاديميين للتعريف أكثر بمفاهيم الموضوع وتطبيقاته؛
 - إعداد أبحاث ودراسات ميدانية متعمقة، مع محاولة توجيهها لربط موضوع الأخلاقيات بالجانب الديني، وتأثير ذلك على مدى التزام مراجعي الحسابات بالأخلاقيات.

قائمة المراجع

- 1- ابتسام بوشويط، و نصر الدين عيساوي . (2021). أثر أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة على جودة المعلومة المالية- دراسة عينة من ممارسي المهنة في الجزائر-. 08(02).
- 2- أحمد حلمي جمعة. (2015). المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق (الإصدار الثاني). عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- 3- أسعد مُجّد علي وهاب العواد. (2022). التدقيق المتقدم في إطار معايير التدقيق الدولية. بغداد: دار الكتب والوثائق.
- 4- الأزهر عزة. (2018). التنظيم القانوني لمهنة التدقيق في الجزائر بين التحديات والطموح. المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، 05(02).
- 5- المرسوم التنفيذي رقم 1996، 136-96 ابريل. (17/المرجعية الرسمية. الجزائر).
- 6- بلال قندوز، و مراد آيت مُجّد . (2018). أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية ودورها في مجابهة الفساد المالي - حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-. مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، 2018(العدد الإقتصادي).
- 7- حمزة فيلاي، و مُجّد بوشريية. (2022). أهمية أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية الواردة ضمن القوائم المالية- دراسة لعينة من المؤسسات الاقتصادية لولاية قسنطينة-. مجلة دراسات اقتصادية، 09(01).
- 8- عبد الرحمن مخلد سلطان عريخ المطيري. (2012). قواعد وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية (رسالة ماجستير). كلية الأعمال، الكويت: جامعة الشرق الأوسط.
- 9- عبد الوهاب نصر علي، و السيد شحاتة. (2019). أخلاقيات مهنة المحاسبة - مدخل عربي ودولي مقارن-. الاسكندرية: دار التعليم الجامعي.
- 10- عمر شريفي. (2012). التنظيم المهني للمراجعة (أطروحة دكتوراه). 55. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سطيف: جامعة فرحات عباس - سطيف1-.
- 11- عمر عبد الصمد، و حمزة ضويفي. (2019). الواقع التنظيمي لأخلاقيات مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر- دراسة تحليلية للقوانين المنظمة للمهنة-. المجلة العربية للأبحاث والدراسات في العلوم الإنسانية والاجتماعية، 11(04).
- 12- فتحي طيطوس. (2013). محافظ الحسابات في الجزائر. دفاتر السياسة والقانون، 2013(09).
- 13- مبروكة بن الشريف، آسيا هيري، و الشيخ ساوس. (2017). دور أخلاقيات مهنة التدقيق في الالتزام بالمسؤوليات في ضوء شروط التأديب - دراسة ميدانية لعينة من المدققين في الجزائر-. مجلة الحقيقة، 2017(39).
- 14- مُجّد بوتين. (2008). المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق (الإصدار الثالث). الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- 15- نصيرة قاسم، و مُجّد بشير غوالي. (2019). مدى مساهمة البيئة التشريعية الجزائرية في التزام مراجع الحسابات بأخلاقيات المهنة- دراسة ميدانية-. المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، 05(01).
- 16- وليد زكريا صيام، و محمود فؤاد فارس أبو احمد. (2006). مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني. مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، 20(2).