



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministry of Higher Education and Scientific Research



جامعة عباس لغرور-خنشلة-

Abbes Laghror University Khenchela

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

Faculty of Economics, Management and Commercial Sciences

قسم علوم التسيير

إلتزام المدقق بالأخلاقيات المهنية وأثره على جودة التدقيق الخارجي

دراسة حالة - الجزائر-

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المحاسبة

تخصص: محاسبة

إشراف الأستاذة:

د/ دواق سميرة

إعداد الطلبة:

دراجي فارس

بلعدي طارق

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة الأصلية	الرتبة العلمية	الإسم واللقب
رئيسا	جامعة عباس لغرور خنشلة	أستاذ التعليم العالي	زديرة شرف الدين
مشرفا	جامعة عباس لغرور خنشلة	أستاذ محاضر ب	دواق سميرة
مناقشا	جامعة عباس لغرور خنشلة	أستاذ مساعد أ	أعقاب نور الدين

السنة الجامعية: 2024/ 2023

اللَّهُمَّ صَلِّ وَسَلِّمْ وَبَارِكْ عَلَى سَيِّدِنَا مُحَمَّدٍ

إهداء

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا ووفقنا

"وما توفيقني إلا بالله"

أهدي ثمرة هذا الجهد إلى من قال فيهما عز وجل في محكم كتابه

"وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا"

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار إلى من علمني العطاء بدوئ انتظار إلى من
أحمل اسمه بكل افتخار

إلى خالد الذكر ... إلى القلب الكبير (أبي الحبيب رحمه الله) وأسأل الله
العظيم رب العرش العظيم أن يتغمده برحمته الواسعة ويسكنه الفردوس
الأعلى

إلى من أفضلها على نفسي ..

إلى من ضحت من أجلي .. ولم تذخر جهدا في تربيتي و توجيهي

إلى من جننتي تحت قدميها (أمي الحبيبة حفظها الله وأطال في عمرها)

إلى أمي الثانية (جدتي الحبيبة حفظها الله وأطال في عمرها)

إلى زوجتي رفيقة دربي والى فلذات كبدي أبنائي (محمد، يوسف ويزن)

إلى من عشت و تربيت معهم .. إلى أجباء قلبي إخوتي

إلى زملاء العمل والدراسة

إلى كل أصدقائي

طارق

إهداء

الحمد لله الذي وفقني في دراستي

اهدي هذا العمل المتواضع إلى كل طالب علم

إلى أسرتي واصدقائي وكل الزملاء

إلى والدي رحمة الله عليهم

فارس

شكر وعرفان

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات ، وبفضله تنزل الخيرات والبركات ،
وبتوفيقه تتحقق المقاصد والغايات .

نشكر المولى عز وجل الذي وفقنا باليسر والصبر لإتمام هذا العمل المتواضع .
ثم إنه لمن المروءة ألا ينسى الإنسان فضل الآخرين عليه، و إذا كان هذا الفضل
في مجال العلم فإن الدعاء لصاحبه واجب عملاً بسنة الحبيب المصطفى
فإلهم أرحم من علمنا.

إعترافاً بالفضل وتقديراً للجميل، نتقدم بخالص الشكر إلى الأستاذة المشرفة
الدكتورة : **دواق سميرة** التي لم تبخل علينا جهدها في الإشراف و المتابعة
المستمرة لهذا العمل ولما قدمته من توجيهات و نصائح قيمة و بناءة من أجل
إتمام هذه المذكرة ، نسأل الله عز وجل أن يجعل هذا العمل في ميزان
حسناتها ، وأن يوفقها في مسارها المهني و العلمي .
كما نتقدم بالشكر و الإمتنان لكل محافضي الحسابات الذين ساهموا في
الإجابة على الإستبيان،

كما لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر لأعضاء لجنة المناقشة الموقرة على تفضلهم
وقبولهم مناقشة مذكرتنا هذه وعلى مجهوداتهم وتصحيحاتهم للأخطاء
والنقائص في سبيل تحصيل استفادة أكبر من الدراسة.

كما نتوجه في هذا المقام بالشكر لأساتذتنا بكلية العلوم والإقتصادية
التجارية وعلوم التسيير الذين رافقونا طيلة المشوار الدراسي ولم يبخلوا في
تقديم يد العون لنا دون استثناء

دون أن ننسى الزملاء والزميلات الذين رافقونا طول المشوار الدراسي
وفي الختام نسأل الله أن يرزقنا السداد والتوفيق،

إنه نعم المولى و نعم النصير .

فهرس المحتويات

فهرس الجداول والأشكال

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
1	فهرس المحتويات
III	فهرس الجداول والأشكال
أ- ز	مقدمة
1	الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول مهنة التدقيق وأخلاقياته
2	تمهيد
3	المبحث الأول: مدخل عام إلى التدقيق
3	المطلب الأول: ماهية التدقيق
3	1. مفهوم التدقيق
5	2. أنواع التدقيق
8	3. أهمية وأهداف التدقيق
9	المطلب الثاني: التدقيق الخارجي وأنواعه
9	1. مفهوم التدقيق الخارجي
10	2. أنواع التدقيق الخارجي
11	المطلب الثالث: شروط ممارسة التدقيق الخارجي في الجزائر
11	المطلب الرابع: تقرير المدقق الخارجي
11	1. تعريف تقرير المدقق الخارجي
12	2. خصائص تقرير المدقق الخارجي
13	3. العناصر الأساسية المكونة لتقرير المدقق الخارجي
14	المبحث الثاني: ماهية أخلاقيات مهنة التدقيق
14	المطلب الأول: مفهوم أخلاقيات مهنة التدقيق
14	1. تعريف الأخلاق
15	2. تعريف أخلاقيات مهنة التدقيق
17	المطلب الثاني: قواعد السلوك الأخلاقي الدولية
17	1. النزاهة
18	2. الموضوعية
18	3. الكفاءة المهنية والعناية اللازمة
19	4. السرية
20	5. السلوك المهني

فهرس الجداول والأشكال

20	المطلب الثالث: ميثاق أخلاق مهنة التدقيق في الجزائر
21	1. العلاقات مع الزبائن والموكلين
22	2. العلاقات مع الزملاء
23	3. العلاقات مع المتربصين أثناء تربصهم
25	المبحث الثالث: الإلتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق
25	المطلب الأول: أهمية الإلتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق
26	المطلب الثاني: التهديدات المؤثرة على إلتزام المدقق الخارجي بأخلاقيات المهنة
28	المطلب الثالث: الإجراءات الوقائية لحماية أخلاقيات مهنة التدقيق
28	1. الإجراءات الوقائية في بيئة العمل
30	2. الإجراءات الوقائية التي تنشأ عن المهنة أو التشريعات أو التنظيمات
34	خلاصة الفصل
35	الفصل الثاني: جودة التدقيق الخارجي
36	تمهيد
37	المبحث الأول: ماهية جودة التدقيق الخارجي
37	المطلب الأول: مفهوم جودة التدقيق الخارجي
39	المطلب الثاني: خصائص جودة التدقيق الخارجي
39	1. الكفاءة المهنية
39	2. النزاهة والحيادية
39	3. العناية المهنية
40	4. الاستقلالية
40	5. التوثيق
40	المطلب الثالث: أهمية جودة التدقيق الخارجي
40	1. المدقق الخارجي
41	2. الإدارة
41	3. البنوك
41	4. الدائنون
41	5. الهيآت والأجهزة الحكومية
41	6. الجمعيات والهيآت المنظمة للخدمة
41	المطلب الرابع: وسائل تحسين جودة التدقيق الخارجي
42	1. الإلتزام بتنفيذ عملية التدقيق وفق معايير التدقيق

فهرس الجداول والأشكال

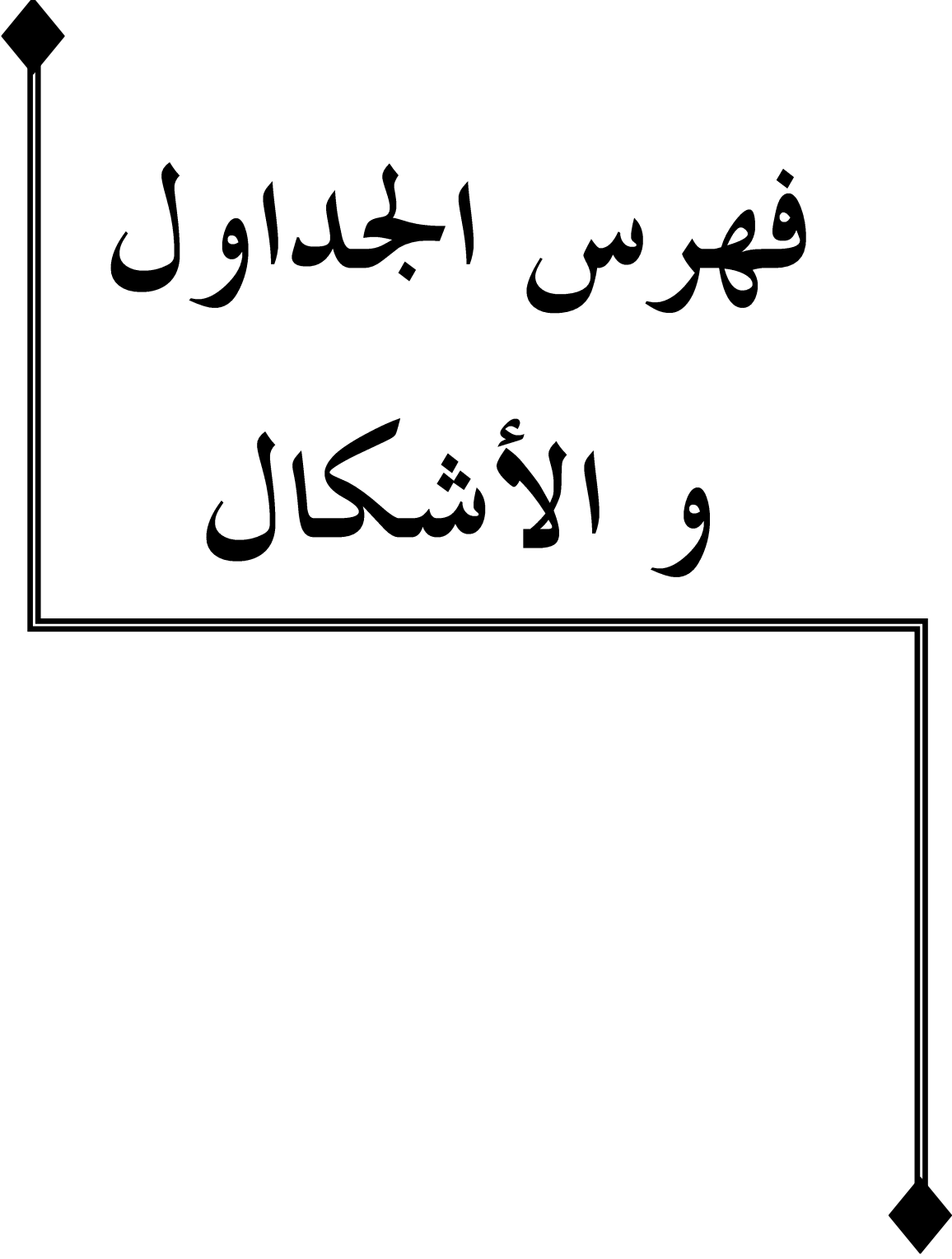
42	2. الرقابة على جودة المراجعة الخارجية
42	3. تدعيم استقلالية المراجع الخارجي
43	4. تفعيل دور لجان المراجعة لتحسين جودة المراجعة الخارجية
44	5. تفعيل نظام المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي
45	المبحث الثاني: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي
45	المطلب الأول: العوامل المتعلقة بالمدقق
45	1. الكفاءة والخبرة المهنية
45	2. الإستقلالية
46	3. الأتعاب والتنافسية
46	4. استخدام المدقق للوسائل التكنولوجية الحديثة
46	5. إلتزام المدقق بالمعايير المهنية للمراجعة
47	6. إتصال المدقق بالمؤسسة محل التدقيق
47	7. العوامل المرتبطة بمخاطر التدقيق
47	8. تأثير الأخلاق على جودة التدقيق الخارجي
48	المطلب الثاني: العوامل المتعلقة بالعميل
48	1. حجم المؤسسة محل التدقيق
48	2. فعالية نظام الرقابة الداخلية
49	3. رقابة جودة أنشطة التدقيق الداخلي
49	4. العوامل المرتبطة بدرجة تعقيد عمليات التدقيق لدى العميل
50	المطلب الثالث: العوامل البيئية
50	1. العوامل الاقتصادية
50	2. العوامل السياسية
50	3. العوامل القانونية
50	4. العوامل الاجتماعية والثقافية
51	5. المنظمات المهنية والأجهزة الرقابية
51	6. القوانين والتشريعات
53	المبحث الثالث: علاقة أخلاقيات المهنة بجودة التدقيق الخارجي
53	المطلب الأول: العوامل المؤثرة في أخلاقيات المهنة
53	1. الفرد
53	2. الشركة التي يعمل بها الفرد

فهرس الجداول والأشكال

54	3. البيئة الخارجية
55	4. التشريعات
55	5. البيئة الاجتماعية
55	6. البيئة الاقتصادية
56	المطلب الثاني: أثر الالتزام بأخلاقيات المهنة على جودة التدقيق الخارجي
58	المطلب الثالث: طرق تعزيز التزام المدقق بالأخلاقيات المهنية
58	1. تعزيز الوعي بأخلاقيات مهنة التدقيق
59	2. تطبيق معايير أخلاقيات مهنة التدقيق بشكل صارم
59	3. خلق بيئة عمل داعمة لأخلاقيات المهنة
59	4. المساءلة والمحاسبة
60	5. تعزيز دور الجهات الرقابية
61	خلاصة الفصل
62	الفصل الثالث: الدراسة الإحصائية
63	تمهيد
64	المبحث الأول: الاطار العام للدراسة الإحصائية
64	المطلب الأول: منهج الدراسة
64	1. المنهج الوصفي
64	2. المنهج الاحصائي
64	3. المنهج التحليلي
64	المطلب الثاني: مجتمع وعينة وأداة الدراسة
64	1. مجتمع الدراسة
65	2. عينة الدراسة
65	3. خطوات بناء الاستبيان
65	4. هيكل الاستبانة
66	المطلب الثالث : إختبار صدق وثبات الاستبانة
66	1. توزيع وجمع الاستبانة
67	2. الادوات والبرامج المستخدمة في الدراسة
68	3. اختبار ثبات أداة الدراسة
70	المطلب الرابع: إختبار صدق الاستبيان أداة الدراسة
73	المبحث الثاني: التحليل الإحصائي للبيانات واختبار الفرضيات

فهرس الجداول والأشكال

73	المطلب الأول: التحليل الإحصائي لخصائص عينة الدراسة
73	1. وصف خصائص عينة الدراسة حسب الجنس
73	2. وصف خصائص عينة الدراسة حسب العمر
74	3. وصف خصائص عينة الدراسة حسب المستوى الدراسي
74	4. وصف خصائص عينة الدراسة حسب الوظيفة
75	5. وصف خصائص عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية
76	المطلب الثاني: التحليل الإحصائي الوصفي لإجابات مفردات العينة
76	1. المحور الأول: أخلاقيات مهنة التدقيق
79	2. المحور الثاني: الإلتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق
83	3. المحور الثالث: جودة التدقيق الخارجي
87	المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة
87	1. إختبار التوزيع الطبيعي
88	2. إختبار الفرضية الأولى
89	3. إختبار الفرضية الثانية
90	4. إختبار الفرضية الثالثة
92	خلاصة الفصل
94	خاتمة
97	قائمة المراجع
106	الملاحق
119	الملخص



فهرس الجداول و الأشكال

فهرس الجداول		
رقم الجدول	العنوان	الصفحة
الفصل الأول		
(1-1)	أهداف التدقيق	8
(2-1)	ملخص أخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر	24
(3-1)	مدى توافق أخلاقيات مهنة التدقيق الجزائرية مع الدولية	24
الفصل الثالث		
(1-2)	اجابات سلم ليكارت الخماسي	67
(2-2)	درجات سلم ليكارت الخماسي	67
(3-2)	عينة الدراسة	68
(4-2)	اختبار ثبات فقرات الاستبيان باستخدام معامل ألفا كرونباخ	70
(5-2)	اختبار فقرات الاستبيان باستخدام التجزئة النصفية	71
(6-3)	معامل ارتباط فقرات المحور الأول	71
(7-2)	معامل ارتباط فقرات المحور الثاني	72
(8-2)	معامل ارتباط فقرات المحور الثالث	72
(9-2)	خصائص أفراد العينة من حيث الجنس	74
(10-2)	خصائص أفراد العينة من حيث العمر	74
(11-2)	خصائص أفراد العينة من حيث المستوى الدراسي	75
(12-2)	خصائص أفراد العينة من حيث الوظيفة	75
(13-2)	خصائص أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	76
(14-2)	التحليل الاحصائي الوصفي لاجابات مفردات المحور الأول	77
(15-2)	التحليل الاحصائي الوصفي لاجابات مفردات المحور الثاني	80
(16-2)	التحليل الاحصائي الوصفي لاجابات مفردات المحور الثالث	84
(17-2)	القيمة الإحصائية للإختبار التوزيع الطبيعي Kolmogorove-simirnov	89
(18-2)	الفروق بين المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على إجمالي فقرات المحور الأول والمتوسط الفرضي.	90
(19-2)	الفروق بين المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على إجمالي فقرات	91

فهرس الجداول والأشكال

	المحور الثاني والمتوسط افرضي	
92	نتائج تحليل لاختبار تأثير ذات دلالة لأخلاقيات المهنة على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات عند مستوى الدلالة الاحصائية	(20-2)

فهرس الجداول والأشكال

فهرس الأشكال		
الصفحة	العنوان	رقم الشكل
الفصل الأول		
7	أنواع التدقيق	(1-1)
10	أنواع التدقيق الخارجي	(2-1)
26	التحديات المؤثرة على إلتزام المدقق الخارجي بأخلاقيات المهنة	(3-1)
33	الإجراءات الوقائية لحماية أخلاقيات مهنة التدقيق	(4-1)
الفصل الثاني		
54	العوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي للمهنيين	(1-2)
57	أثر أخلاقيات مهنة المراجعة على جودة عملية المراجعة	(2-2)
58	أثر الأخلاقيات المهنية على الخصائص النوعية للتقارير المالية	(3-2)
الفصل الثالث		
73	خصائص افراد العينة من حيث الجنس	(1-3)
73	خصائص افراد العينة من حيث العمر	(2-3)
74	خصائص افراد العينة من حيث المستوى الدراسي	(3-3)
74	خصائص افراد العينة حسب الوظيفة	(4-3)
75	خصائص افراد العينة حسب الخبرة المهنية	(5-3)

مقدمة

تمهيد

تحظى مهنة التدقيق الخارجي باهتمام واسع من قبل الأوساط الاقتصادية والمالية وحتى الاجتماعية باعتباره الأداة المستقلة والمحايدة التي تضيف مزيدا من الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية، ونظرا للتطورات التي عرفتها بيئة الأعمال وخاصة بعد الانهيارات المالية التي شهدتها كبرى المؤسسات العالمية، أصبح المدقق الخارجي يواجه العديد من التحديات والصعوبات المتمثلة في احتمال فشله في عملية التدقيق مما يترتب عنه خسائر لمستخدمي المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية وهذا ماقد يعرضه للمساءلة القانونية. وفي هذا الصدد تعد مخاطر التدقيق من أهم التحديات والصعوبات التي تواجه المدقق الخارجي خاصة في ظل البيئة التي يعمل بها.

كما يعتبر التدقيق الخارجي من المهن التي تحكمها سلوكيات وقواعد أخلاقية، حيث أصبح لموضوع آداب وأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي أهمية في رفع كفاءة أداء المهنة وزيادة جودة الخدمات التي تقدمها، فقد عملت المنظمات المهنية على إصدار دليل قواعد وآداب السلوك المهني للتدقيق ومنها الذي أصدره الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، ومما لاشك فيه أن الجزائر لم تكن في مأمن من هذا الانشغال العالمي، فهي لا تختلف عن باقي الدول في تنظيمها لمهنة التدقيق الخارجي بإصدار قانون (10-01) الذي يعتبر من أهم التشريعات المستخدمة في الجزائر قصد إلزام المدققين الخارجيين بمسؤولياتهم الأخلاقية التي تفرضها عليهم مهنة التدقيق المحاسبي.

1- الإشكالية

إن لمهنة التدقيق أخلاقيات وسلوكيات وقواعد ومبادئ خاصة ينبغي الالتزام بها من مؤدي هذه المهنة، حيث نالت قسطا واسعا من اهتمام الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ومختلف الدول بما فيها الجزائر التي سنت قوانين وتشريعات معتبرة لضبط سلوك المدقق وضمان جودة عملية التدقيق، إلا أنه يبقى التساؤل التالي مطروح:

هل يؤثر التزام المدقق بأخلاقيات المهنة على جودة التدقيق الخارجي؟

2- الأسئلة الفرعية

- هل محافظ الحسابات على علم بأخلاقيات المهنة؟
- هل محافظ الحسابات يلتزم بأخلاقيات المهنة؟
- هل تؤثر أخلاقيات المهنة على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات؟

3- فرضيات الدراسة

محافظ الحسابات على علم بأخلاقيات المهنة.

محافظ الحسابات يلتزم بأخلاقيات المهنة.

تؤثر أخلاقيات المهنة على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات.

4- أهمية الدراسة

زاد الاهتمام بموضوع أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي من المنظور المفاهيمي النظري والواقع العملي الممارس، خاصة في ظل الفسائح المالية والأخلاقية التي تعرض لها العالم، فالجزائر كغيرها من الدول ليست في مأمن من هذا الانشغال العالمي، الأمر الذي يلزم تسليط الضوء على أخلاقيات المهنة ومدى الالتزام بها لتحسين جودة التدقيق الخارجي، بالإضافة الى أن هذه الدراسة تزامنت مع توجه الاهتمام الدولي الى البحث في موضوع اخلاقيات المهنة في عدة مجالات، باعتبار أن القصور في الالتزام بها أدى الى الوقوع في العديد من الأزمات المالية والأخلاقية.

5- أهداف الدراسة

نسعى من خلال هذه الدراسة الى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على أخلاقيات مهنة التدقيق وما مدى مساهمتها في تحسين جودة التدقيق الخارجي؛
- التعرف على دور المنظمات المهنية في تطبيق أخلاقيات المهنة؛

مقدمة

- معرفة تأثير الالتزام بالموضوعية، والاستقلالية، والكفاءة المهنية، والنزاهة والشفافية في تحسين جودة التدقيق الخارجي؛
- التعرف على مفهوم جودة التدقيق الخارجي وإبراز أهميته وأهدافه والعوامل المؤثرة في تحقيق الجودة؛
- التعرف على أثر القوانين والأنظمة المنظمة لمهنة التدقيق على مدى التزام محافضي الحسابات بقواعد السلوك المهني؛
- التعرف على آراء الباحثين من خبراء محاسبين ومحافضي الحسابات وذلك لتحديد الجوانب الإيجابية المساعدة على تحسين جودة مهنة المراجعة.

6- المنهج المتبع في الدراسة

- قصد الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع، ومن أجل تحقيق أهداف هذه الدراسة تم الاعتماد على:
- **المنهج الوصفي:** استخدمنا هذا المنهج فيما يتعلق بالجانب النظري للدراسة، والذي يسمح بوصف الظاهرة محل الدراسة نظرياً، وكذلك المساعدة في صياغة فقرات استمارة الاستبيان.
- **المنهج الإحصائي:** اعتمدنا على هذا المنهج لجمع المعلومات والبيانات وتنظيمها وتبويبها وعرضها جدولياً، وتمثيلها بيانياً وحساب النسب وغيرها.
- **المنهج التحليلي:** اعتمدنا على هذا المنهج لتحليل البيانات التي تضمنتها الاستبانة، يستخدم أيضاً كعامل مساعد في تدقيق الاستنتاجات وبلوغ نتائج أكثر دقة، فهو مكمل للمنهج الوصفي.

7- حدود الدراسة

تم تقسيم الدراسة الى ثلاث أجزاء:

- **الحد الموضوعي:** يتمثل في بحث الأثر الذي يحدثه أخلاقيات المهنة في تحسين جودة التدقيق الخارجي.
- **الحد المكاني:** من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة تم اختيار مكاتب الخبراء المحاسبين ومحافضي الحسابات.

- **الحد الزمني:** تم اعداد ومعالجة هذه الدراسة في الفترة من 15-02-2024 الى 15-05-2024

8- مبررات اختيار الموضوع

- صلة الموضوع المباشر بالتخصص العلمي للطلابين؛
- القيمة العلمية والعملية التي يحظى بها موضوع الإلتزام بأخلاقيات المهنة؛
- اهتمام الطالبيين بالموضوع راجع الى نية الترشح لكسب صفة الخبراء المحاسبين أو محافضي الحسابات؛
- الإهتمام المتزايد بموضوع أخلاقيات المهنة في جميع الميادين، مما أثار الفضول لمعرفة مكانته في مجال التدقيق الخارجي؛
- الأهمية المتزايدة التي يحظى بها موضوع أخلاقيات التدقيق الخارجي سواء كان ذلك على المستوى العلمي في المعاهد والجامعات أو على المستوى العملي في مكاتب المراجعة والتدقيق الخاصة والشركات.

9- الدراسات السابقة

حسب اطلاعنا وفي حدود ما توفر لدينا من معلومات ومراجع حول موضوع بحثنا توصلنا إلى جملة من الدراسات اخترنا منها:

- عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2012. هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الإطار العام لأخلاقيات مهنة التدقيق والتعرف على جوانبها بهدف تحديد ما تتضمنه من جوانب أخلاقية والتعرف على آراء الباحثين من المديرين الماليين والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، وذلك لتحديد الجوانب الإيجابية المساعدة على تحسين جودة عملية التدقيق، كذلك الوقوف على السلبيات التي تحد من فاعلية عملية التدقيق. وقد خلصت هذه الدراسة إلى أنه يوجد تأثير للأخلاق التي يتمتع بها المدقق على جودة عملية التدقيق، وتتمثل هذه الأخلاق في (الموضوعية والإستقلالية، الأمانة والإستقامة، المصداقية، النزاهة والشفافية، السرية والكفاءة المهنية).
- آسيا هيري وآخرون، دور أخلاقيات مهنة التدقيق في الإلتزام بالمسؤوليات في ضوء شروط التأديب: دراسة ميدانية لعينة من مدققي الحسابات في الجزائر، مجلة الحقيقة، العدد 39، 2017، جامعة أحمد دراية، أدرار.

هدفت هذه الدراسة إلى تعداد مختلف المبادئ والقواعد التي يجب أن يتحلى بها المدقق، والتعرف على مختلف المسؤوليات التي يتحملها المدقق، والتعرف على أبرز الجرائم المتعلقة بمهنة المدقق في الجزائر، والتعرف على مختلف المخالفات التي يمكن أن يرتكبها المدقق في الجزائر وأخيرا التعرف على العلاقة التي تربط أخلاقيات مهنة التدقيق مع مسؤوليات المدقق.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- تركز معايير السلوك المهني على على خمس قواعد أو مبادئ يجب أن يطبقها المدقق وهي النزاهة، الموضوعية، حفظ السر المهني، الكفاءة والعناية المهنية واحترام السلوك المهني؛
- حدد المشرع الجزائري مختلف المسؤوليات التي يجب أن يتحملها المدقق وهي المسؤولية التأديبية، المسؤولية المدنية والمسؤولية الجنائية؛

- يمكن أن يرتكب محافظ الحسابات عدة جرائم منها جريمة إفشاء سر المهنة، جريمة إعطاء معلومات كاذبة أو جريمة عدم الكشف عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية؛
 - تحفز شروط التأديب المدقق على الإلتزام بأخلاقيات مهنته؛
 - الإلتزام بالأخلاقيات غير كافي بأن يحفز المدقق على تحمل المسؤوليات التي تقع على عاتقه؛
 - إدراك المدقق للضوابط التأديبية غير كافي لدفعه للإلتزام بمسؤولياته المهنية؛
 - إلتزام المدقق بمسؤولياته لايشترط وضع ضوابط تأديبية توجه المدقق للإلتزام بأخلاقيات المهنة.
- آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد دراية أدرار، الجزائر، 2018/2017.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على كل من التدقيق الخارجي وأخلاقياته وجودة المعلومات، ومعرفة العلاقة التي تربط بين كل من مهنة التدقيق الخارجي وأخلاقياتها وجودة معلومات تقرير المدقق الخارجي، ومعرفة دور المتغير المستقل المتمثل في التدقيق الخارجي في التأثير على المتغير التابع المتمثل في جودة معلومات تقرير المدقق الخارجي بواسطة متغير وسيط متمثل في أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي، ومعرفة مدى تميز تقرير المدقق الخارجي الجزائري بالجودة وأخيرا معرفة مدى تمسك المدققين الخارجيين الجزائريين بأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي.

وقد خلصت الباحثة في دراستها إلى تعريف التدقيق الخارجي ومعرفة أنواعه وفروضة ومعاييرهِ وحقوق وواجبات المدقق الخارجي كما تم التوصل إلى تعريف أخلاقيات المهنة وتلخيصها، وذكرت أيضا المسؤوليات التي يتحملها مدقق الحسابات وضرورة توفر المدقق الخارجي على النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والسر المهني والسلوك المهني ووضحت الباحثة أن تقرير المدقق الخارجي الجزائري يتوفر على الجودة من خلال توفر عناصرها (الملائمة، الموثوقية وقابلية المقارنة). وأخيرا توصلت الباحثة إلى أنه يوجد أثر لأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات.

- بلال قندوز وآيت محمد مراد، أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية ودورها في مجابهة الفساد المالي حالة المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الإقتصادي، عدد خاص 2018، جامعة زيان عاشور.

هدفت هذه الدراسة إلى البحث عن أسباب ودوافع تنامي الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، والبحث عن الوسائل التي تشجع المراجعين الخارجيين على التقيد بأخلاقيات المهنة والبحث عن التأثير الفعال لأخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية في محاربة ظاهرة الفساد المالي.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- قضية الفساد ترجع للقيم والأخلاق بدرجة أولى وليس للقوانين التي تحكم مهنة المراجعة الخارجية؛

- تعرض استقلالية المراجع الخارجي إلى ضغوطات كبيرة يصعب التحكم فيها في ظل ما يحيط بها من متغيرات.؛

- أتعاب المراجع الخارجي بالإضافة إلى المنافسة بين مكاتب المراجعة أحد أهم الأسباب التي أثرت على مدى احترام المراجع الخارجي لقواعد وأخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية؛

- أظهرت الدراسة أن أغلبية الشركات تقوم باستبدال مراجعها الخارجي بمجرد وجود تحفظات أو عدم المصادقة على قوائمها المالية، مما يجعل المراجعين الخارجيين يتعدون على أخلاقيات المهنة من أجل عدم خسارة عملائهم.

10- تقسيم الدراسة

وفقا لمقتضيات الدراسة والإشكالية المطروحة تم تقسيم الدراسة الى ثلاثة فصول:

- الفصل الأول بعنوان "مفاهيم أساسية حول مهنة التدقيق وأخلاقياته"

قسمنا هذا الفصل الى ثلاث مباحث، تناولنا من المبحث الأول مدخل عام على التدقيق عن طريق المرور الى ماهية التدقيق .والتدقيق الخارجي وأنواعه بالإضافة الى شروط ممارسة التدقيق الخارجي في الجزائر، أما في المبحث الثاني تطرقنا الى ماهية أخلاق مهنة التدقيق حيث تطرقنا الى مفهوم أخلاقيات مهنة التدقيق وقواعد السلوك الأخلاقي الدولية، بالإضافة الى ميثاق أخلاق مهنة التدقيق أما بالنسبة للمبحث الثالث تطرقنا الى الإلتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق حيث عالجننا فيه أهمية الإلتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق مروراً الى التهديدات المؤثرة على إلتزام المدقق الخارجي بأخلاقيات المهنة والإجراءات الوقائية التي تتشأ عن المهنة أو التنظيمات.

-الفصل الثاني بعنوان "جودة التدقيق الخارجي"

قسمنا هذا الفصل الى ثلاث مباحث، تناولنا من خلالها ماهية جودة التدقيق الخارجي حيث تطرقنا الى مفهوم جودة التدقيق الخارجي وخصائص الجودة وأهمية جودة التدقيق الخارجي وكذا أساليب تحسين جودة التدقيق الخارجي وفي المبحث الثاني تطرقنا الى العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي بالنسبة للمدقق والعميل والبيئة، وفي المبحث الثالث عالجنا علاقة اخلاقيات المهنة بجودة التدقيق الخارجي، تطرقنا فيه الى العوامل المؤثرة في أخلاقيات المهنة وأثر الإلتزام بأخلاقيات المهنة على جودة التدقيق الخارجي بالإضافة الى طرق تعزيز إلتزام المدقق بالأخلاقيات المهنية .

الفصل الثالث: الدراسة الإحصائية

قمنا بتقسيم هذا الفصل بدوره إلى مبحثين، حيث تم التطرق في المبحث الاول الى الاطار العام للدراسة الاحصائية ، وفي المبحث الثاني الى التحليل الاحصائي للبيانات واختبار فرضيات الدراسة.

الفصل الأول

مفاهيم أساسية

حول مهنة التدقيق وأخلاقياته

تمهيد :

إن التطورات الإقتصادية التي شهدها العالم، كان لها أثر كبير في توسيع المؤسسات الصغيرة إلى مؤسسات ضخمة يصعب فيها التسيير لكثرة العمليات المنجزة والمعلومات المتدفقة والأطراف المتعامل معها، وهذا ما أدى إلى انفصال الإدارة عن الملاك، ونظرا لرغبة هؤلاء في حماية مصالحهم والمحافظة على ممتلكاتهم وكذا إمكانية وجود تعارض بينهم وبين الإدارة وجدت مهنة تدقيق الحسابات للخروج برأي فني محايد. وتزايدت الحاجة إليها وشهدت تطورا ملحوظا حتى احتلت أهمية بالغة في اتخاذ القرارات يلجأ إليها أصحاب رأس المال والمساهمين ومختلف الهيئات التي تستخدم القوائم المالية كالبنوك ومصالح الضرائب حتى أصبحت إلزامية وكان لا بد من وضع إطار نظري وقوانين تحكم وتنظم هذه المهنة. فأصدرت مختلف الهيئات الحكومية والمهنية والأكاديمية جملة من المفاهيم والقواعد والأهداف محاولة منها حصر الجانب النظري فيها، بما فيها الجانب الأخلاقي الذي نال قسطا واسعا من العناية لما له من أهمية وتأثير على المهنة ككل.

ومن أجل توضيح أكثر تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث وهي كالتالي:

المبحث الأول: مدخل عام إلى التدقيق؛

المبحث الثاني: ماهية أخلاقيات مهنة التدقيق؛

المبحث الثالث: الإلتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق.

المبحث الأول: مدخل عام إلى التدقيق

سوف نتناول في هذا المبحث عدة نقاط بداية بمفهوم التدقيق ومعرفة أنواعه وأهميته وأهدافه، وبعد إلقاء نظرة شاملة على التدقيق سنقوم بتلخيص الضوء على أحد أهم أنواعه وهو التدقيق الخارجي وشروط ممارسته في الجزائر، ونختتم هذا المبحث بالوصول إلى تقرير المدقق الخارجي الذي يعتبر زبدة وخلاصة عملية التدقيق الخارجي ومعرفة خصائصه والعناصر الأساسية المكونة له.

المطلب الأول: ماهية التدقيق

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع. وقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة. وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها وهكذا نجد أن كلمة "تدقيق" "Auditing" مشتقة من الكلمة اللاتينية "Audire" ومعناها "يستمع".¹

1- مفهوم التدقيق

التدقيق وبصورة رئيسية فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني، وقد عرف إتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق بأنه "إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات (الأرصدة) الإقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين".²

"تدقيق الحسابات هو عملية تجميع وتقويم أدلة الإثبات وتحديد وإعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات ومعايير محددة مقدما. ويجب أن تتم عملية تدقيق الحسابات بواسطة شخص فني مستقل محايد".³

كما عرف تدقيق الحسابات بأنه فحص الأنظمة الرقابية والبيانات والمستندات وكذلك الدفاتر المحاسبية الخاصة بالمؤسسة أو المنظمة فحصا نظاميا ومطابقا للمواصفات والمعايير العالمية المعترف بها، والخروج

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص ص 17-18.

² هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص 20.

³ سماح أسامة النعسان، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2018، ص 19.

من هذا الفحص برأي منطقي ومحايد يدل دلالة واضحة على مدى تطابق القوائم المالية للمنشأة أو المؤسسة لما هو موجود على أرض الواقع ويدل هذا الرأي على مدى تصوير تلك القوائم لنتائج أعمال تلك المؤسسة من ربح أو خسارة وذلك خلال فترة زمنية معينة تلك التي تمثلها تلك القوائم المالية. وتعني عملية تدقيق الحسابات بالضرورة:¹

الفحص:

يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث الإقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.²

التحقق:

وهو إمكانية الحكم على مدى صلاحية القوائم المالية الختامية، والتأكد الفعلي من وجود العناصر المادية للمؤسسة التي تم إدراجها، وأن تسجيلها يتوافق مع المبادئ المتعارف عليها محاسبيا ومنه العناية المهنية الكافية لإجراءات التحقيق.³

التقرير:

يقصد بالتقرير هنا، انه وبناء على الفحص الذي تم لمدى صحة تسجيل البيانات في الدفاتر المحاسبية، ومن ثم التحقق الذي تم للقوائم المالية عن الفترة الزمنية المحددة، بعد كل هذا يتم تثبيت ذلك من خلال رأي فني محترف يقدم بطريقة كي يلخص نتيجة الفحص والتحقق بحيث يمكن للغير من الداخل والخارج الحكم على الوضع المالي للمشروع.⁴

مما سبق يمكن تعريف التدقيق أنه عملية ممنهجة يقوم بها شخص مؤهل تتضمن فحص جميع البيانات والسجلات والتأكد من عملية التسجيل المحاسبي ومطابقتها بالإجراءات والقواعد المعمول بها وإبداء رأي فني ومحايد في شكل تقرير.

¹ الحدر ب زهير، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2010، ص9.

² محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص11.

³ رايس سفيان و زعيبيط نور الدين، "أهمية المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي في تقليص فجوة التوقعات"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبة الإدارية، المجلد 08، العدد 01، جامعة أم البواقي، ص 408.

⁴ سماح أسامة النعسان، مرجع سابق، ص19 .

2. أنواع التدقيق

للتدقيق أنواع متعددة تختلف حسب اختلاف التصنيف ويمكن توضيحها كالآتي:

1.2. من حيث القائم بالتدقيق:

يمكن تقسيم التدقيق من حيث القائم بالتدقيق إلى نوعين هما:¹

1.1.2. التدقيق الخارجي: وهو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من خارج المنشأة أو الشركة حيث يكون مستقلاً عن إدارة المنشأة، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة.

2.1.2. التدقيق الداخلي: يعتبر حديث إذا ما قورن بالتدقيق الخارجي، فالتدقيق الداخلي أداة مستقلة تعمل من داخل المشروع للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق تدقيق العمليات الحسابية والمالية.

2.2. من حيث الإلزام القانوني:

يمكن تقسيم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين هما:²

1.2.2. التدقيق الإلزامي: يحتم القانون القيام به، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة.

2.2.2. التدقيق الاختياري: هي عملية التدقيق غير الملزمة بقانون، وتكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها، وتكون واجبات المدقق هنا محددة وفقاً لإتفاقه المسبق مع الجهات التي تطلب عملية التدقيق.

3.2. من حيث مدى الفحص:

يمكن تقسيم التدقيق من حيث مدى الفحص إلى نوعين هما:

1.3.2. التدقيق التفصيلي Full Audit: وهو التدقيق الذي كان سائداً في بداية عهد المهنة، وفيه يقوم المدقق بفحص جميع أنواع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة، كما أنها خالية من الأخطاء أو الغش أو التلاعب، ولذلك يناسب هذا التدقيق المنشآت

¹ أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، صص 15-16.

² تامر مزيد رفاعة، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017، ص 16.

الصغيرة، ولكن لا يناسب المنشآت الكبيرة لأنها ستؤدي إلى زيادة أعباء التدقيق عن تعارضه مع عاملي الوقت والتكلفة الذي يحرص المدقق على مراعاتهما باستمرار.¹

2.3.2. التدقيق الاختباري Test Audit: وهو التدقيق الذي يعتمد على اقتناع المدقق بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ويتم هذا التدقيق بإتباع المدقق أحد أسلوبين هما: التقدير الشخصي (العينات الحكيمة) والعينات الإحصائية.²

2.4. من حيث التوقيت:

يمكن تقسيم التدقيق من حيث التوقيت إلى نوعين هما:³

1.4.2. التدقيق المستمر: تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الاختبارات خلال السنة المالية ككل وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا سواء كانت بطريقة منتظمة، كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية أو بطريقة غير منتظمة، وهذا النوع يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة كبر حجم المؤسسة وتعدد عملياتها.

1.4.2. التدقيق النهائي: يتميز بكونه يتم بعد انتهاء السنة وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المدقق الخارجي على هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة.

2.5. من حيث النطاق:

ينقسم التدقيق من حيث النطاق التدقيق إلى نوعين هما:⁴

1.5.2. التدقيق الكامل: هو التدقيق الذي لا تضع فيه الإدارة أو الطرف المتعاقد مع المدقق قيودا حول مجال ونطاق عمله، وهذا لا يعني قيام المدقق بفحص كل العمليات التي تمت خلال الدورة، ولكن يشترط في تقرير المدقق في نهاية عمله والذي يتضمن رأيه الفني والمحايد أن يمس كل القوائم المالية دون استثناء.

2.5.2. التدقيق الجزئي: هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين، كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة، أو فحص عمليات البيع النقدي أو الآجل خلال فترة محددة، أو فحص حسابات المخازن، أو التأكد من جرد المخزن.

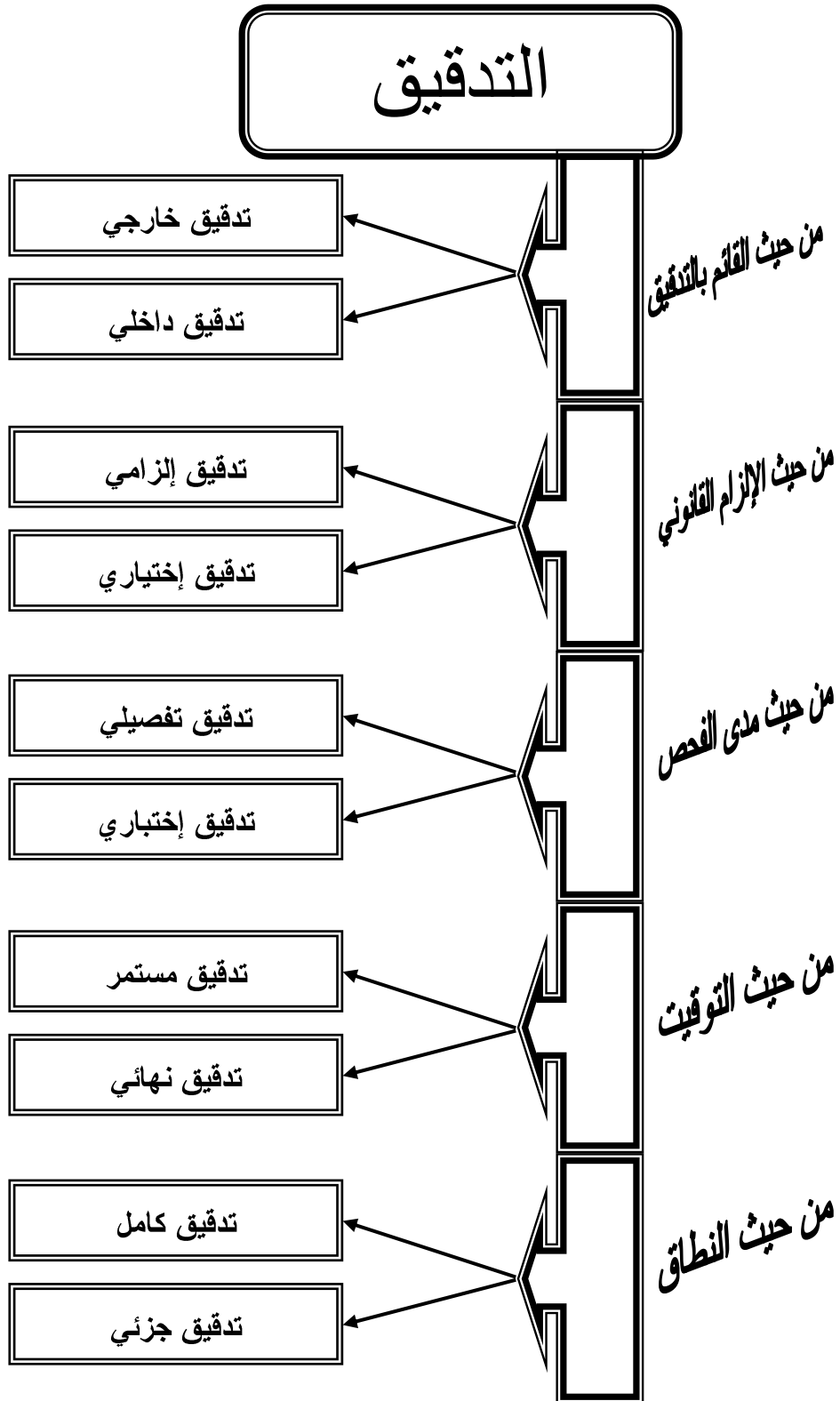
¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص ص 42-43.

² المرجع نفسه، ص 43.

³ تامر مزيد رفاعه، مرجع سابق، ص 17.

⁴ المرجع نفسه، ص 17.

الشكل (1-1): أنواع التدقيق



المصدر: من إعداد الطالبين

3. أهمية وأهداف التدقيق

1.3. أهمية التدقيق:

التدقيق مهم إلى خدمة كل طائفة تستخدم القوائم المالية ومنهم:¹

- المدراء: لإتخاذ قراراتهم من تخطيط وتنفيذ؛
- المستثمرون: لتوجيه استثماراتهم لتحقيق أكبر عائد ممكن من تحقيق الحماية لممتلكاتهم؛
- الحكومة: لفرض الضرائب وتحديد الأسعار، ثم تحديد الدعم لبعض السلع والصناعات؛
- النقابات: لمفاوضاتها مع الإدارات لتحديد الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه، إلا أنه يمكن القول أن التدقيق هو أحد فروع المحاسبة وقد أصبح علما يخدم فئات المجتمع المختلفة.

3. 2. أهداف التدقيق

يمكن توضيح تطور أهداف تدقيق الحسابات من أهداف تقليدية إلى أهداف معاصرة كالآتي:

جدول رقم (1-1): أهداف التدقيق

الأهداف التقليدية	الأهداف المعاصرة
التأكد من مدى صحة ودقة البيانات المحاسبية المدونة في الدفاتر والسجلات المحاسبية	إضافة إلى الإهتمام بالأهداف التقليدية أضيفت أهداف جديدة لعملية تدقيق الحسابات هي:
إكتشاف الأخطاء والغش والتزوير والتقليل من فروض ارتكابها.	اشتمال أهداف تدقيق الحسابات على: تدقيق الأهداف المخططة، والقرارات المتخذة لتحقيقها، وأيضا المعلومات التي اتخذت على أساسها مختلف القرارات.
الخروج برأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية وتمثيلها لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات وهذا بالإعتماد على أدلة الإثبات المتعارف في مهنة تدقيق الحسابات.	باعتبار أن الوحدات الإقتصادية تعمل داخل الهيكل الإقتصادي للدولة فمن الضروري أن تشتمل أهداف التدقيق على كافة الوقائع (الوقائع المالية وغير المالية) أي النظام المحاسبي بشقيه (الشق المالي والشق الإداري)
	الحرص على اختيار أدلة وقرائن الإثبات على أساس موضوعي وهذا للتأكد من عدالة القوائم المالية.
	التحول في أسلوب تدقيق الحسابات من التدقيق حول الحاسب إلى التدقيق من خلال الحاسب الإلكتروني
	تحقيق أقصى كفاية إنتاجية من خلال القضاء على الإسراف وذلك عن طريق استخدام معايير الجودة العالمية في عملية تدقيق الحسابات

المصدر: محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، "دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات"، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص 21.

¹سعود كايد، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار زهوان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص 28.

المطلب الثاني: التدقيق الخارجي وأنواعه

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم التدقيق الخارجي وأنواعه كالآتي:

1. مفهوم التدقيق الخارجي

تعددت الجوانب التي تم من خلالها تناول تعاريف للتدقيق الخارجي تأتي على أهمها فيما يلي:

التدقيق الخارجي هو عملية منظمة، يقوم بها مدقق مستقل عن إدارة المؤسسة، بغرض إبداء رأي فني

محايد عن عدالة القوائم المالية التي تخص مؤسسة معينة، مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الإهتمام¹.

حسب جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA) American Accounting Association يعرف التدقيق الخارجي

على أنه "عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الإقتصادية وتقييمها

بطريقة موضوعية بغرض التأكد من مسايرتها للمعايير والمبادئ الموضوعية، ثم إبلاغ ما تم التوصل إليه

إلى الأطراف ذات المصالح بهدف خدمة القرارات".

حسب مصف الخبراء المحاسبين المعتمدين الفرنسي (CNCC) Compagne Nationale des Commissaires aux

Comptes فإن التدقيق الخارجي هو "فحص من مهني مؤهل ومستقل يتم ذلك لإبداء رأي حوا انتظام

ومصادقية القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية".

التدقيق الخارجي: غرضه الرئيسي الخلاص إلى تقرير حول عدالة تصوير الميزانية العامة لوضع

الشركة المالي، وعدالة تصوير الحسابات الختامية لنتائج أعمالها عن الفترة المالية المعنية. ولهذا يقوم به

شخص خارجي محايد مستقل عن إدارة المشروع. ولهذا يطلق على هذا النوع أحيانا بالتدقيق المحايد أو

المستقل².

التدقيق الخارجي: يهدف بشكل أساسي على تقرير أن البيانات المالية تمثل الوضع الحقيقي لأعمال

المنشأة أو المؤسسة خلال الفترة المالية المبينة في البيانات المالية، ويمثل هذا التدقيق الرأي المحايد المستقل.

وهنا يجب ملاحظة أنه ومهما كانت الظروف فإن وجود التدقيق الداخلي لايعني بأي حال من الأحوال عن

وجود التدقيق الخارجي³.

¹ تونسي نجاة، "تدقيق الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية"، مجلة المالية والاسواق، المجلد 3، العدد 1، 2016، جامعة مستغانم، ص 133. نقلا عن عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص7.

² خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص30.

³ زهير عيسى، تدقيق الحسابات الإجراءات العملية، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2015، ص26.

وفي تعريف آخر "التدقيق هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والسجلات الخاصة بالشركة فحصا انتقائيا ومنظما للحصول على الأدلة والإثباتات الكافية والملائمة، وذلك من أجل العمل على وجود رأي فني مستقل ومحاييد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للشركة في نهاية الفترة المستهدفة ومدى دقة إظهار نتائج الشركة عن تلك الفترة".¹

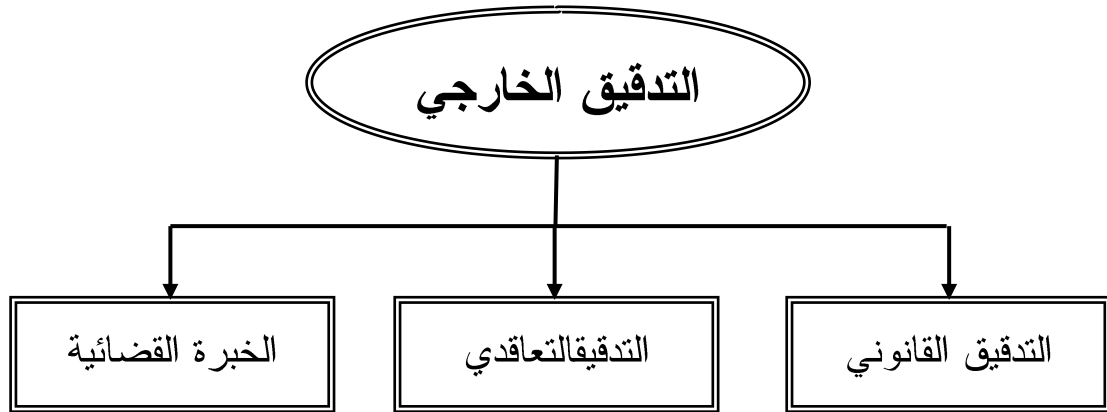
من خلال التعاريف السابقة يمكن إعطاء تعريف شامل للتدقيق الخارجي على أنه فحص يتم إجراؤه بواسطة مهني محايد مستقل، بهدف إبداء رأي حول القوائم المالية قيد الفحص ومدى توافقها مع المعايير المعمول بها.

2. أنواع التدقيق الخارجي

يمكن أن تخضع الشركة لثلاثة أنواع من التدقيق الخارجي، تتمثل في:

- 1.2. **التدقيق القانوني:** هو تدقيق يفرض بقوة القانون، ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية التي يقوم بها المدقق الخارجي القانوني.
- 2.2. **التدقيق التعاقدية:** لا يفرض القانون التدقيق التعاقدية بمعنى أنه غير إلزامي بموجب القانون واللوائح، بحيث يمكن للأطراف اللجوء إليه وتحديد نطاقه واختيار المدقق بحرية.
- 3.2. **الخبرة القضائية:** يقوم بها مدقق خارجي بطلب من المحكمة.²

الشكل (1-2): أنواع التدقيق الخارجي



المصدر : من إعداد الطالبين

¹بوميسة حنان، دور إجراءات التدقيق الخارجي في تقييم إستراتيجية الإستغلال دراسة استقصائية لعينة من المدققين الخارجيين في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في المالية والمحاسبة، جامعة فرحات عباس سطيف1، الجزائر، 2023، صص 10-11.

²المرجع نفسه، صص 16.

المطلب الثالث: شروط ممارسة التدقيق الخارجي في الجزائر

يجب أن تتوفر في المهني مجموعة من الشروط لممارسة مهنة التدقيق في الجزائر وهي:¹

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يحوز على شهادة لممارسة المهنة؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة 06 من القانون 10-01.

والملاحظ على القانون الجديد 10-01 انه أتى ببعض التغييرات في شروط الممارسة المهنية، حيث أصبح لا يمكن ممارسة مهنة التدقيق إلا بعد التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أو المصف الوطني للخبراء المحاسبين بالنسبة للخبير المحاسب، بالإضافة إلى الإعتماد المسبق من طرف الوزير المكلف بالمالية. ونشير إلى أن طلبات الإعتماد بصفة خبير محاسب أو محافظ حسابات أصبحت بموجب هذا القانون ترسل إلى المجلس الوطني للمحاسبة الذي يبلغ قرار الإعتماد أو الرفض المعل في أجل أربعة أشهر.²

المطلب الرابع: تقرير المدقق الخارجي

سنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف تقرير المدقق الخارجي وخصائصه والعناصر الأساسية المكونة له وهي كالآتي:

1. تعريف تقرير المدقق الخارجي

رغم أن التقرير عبارة عن مجموعة معلومات مرتبة بشكل قانوني، إلا أن هاته المعلومات تمثل زبدة عمل المدقق، فالتقرير الوسيلة الوحيدة للمدقق للتعبير عن رأيه المحايد الفني عن مدى دلالة القوائم المالية للمؤسسة لوضعيتها المالية الحقيقية، لغرض الإستعانة به في اتخاذ القرارات من قبل الجهات التي وجه إليها هذا التقرير.

¹ الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، القانون 10-01، 2010/07/29، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص5.

² زيادي سامي، مدى مساهمة مقومات مهنة التدقيق في تطوير وتنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2022/2021، ص131.

عرف تقرير المدقق الخارجي على أنه "الوسيلة التي يعبر بها المراجع عن رأيه في القوائم المالية أو عند اللزوم يمتنع عن إبداء الرأي في القوائم" يعتبر هذا تعريف مختصر عن التقرير.¹

ويعتبر التقرير الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الطوائف المختلفة التي يخدمها المدقق كدوائر الدولة المختلفة مثل دائرة ضريبة الدخل، ودوائر الإحصاءات بالإضافة إلى طائفة المستثمرين والمقرضين ورجال الإقتصاد وإدارة المشروع وغيرهم لأن هذه الفئات المختلفة تولي تقرير المدقق عناية فائقة حيث تعتمد عليه في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها الحالية منها والمستقبلية.²

من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج أن التقرير عبارة عن وسيلة يختم بها المدقق مهمته في التدقيق لتوصيل معلومة أو مجموعة من المعلومات لمستحقيها تتمثل في الرأي الفني المحايد عن القوائم المالية، والذي يخرج به المدقق بعد إتمام إجراءات الفحص والتدقيق التي كلف بها، وجمع كافة الأدلة والبراهين التي تمثل له كحجج ملموسة.³

2. خصائص تقرير المدقق الخارجي

بعد التطرق إلى تعريف تقرير التدقيق الخارجي سندرج مجموعة من الخصائص التي يتصف بها التقرير ألا وهي:⁴

- يعد تقرير المدقق الخارجي أداة الإتصال الرئيسية بينه وبين مختلف مستخدميهِ؛
- يجب ألا يحتوي تقرير المدقق الخارجي على معلومات غامضة، أو معلومات تحتاج إلى توضيح، إنما يجب أن يكون التقرير عبارة عن مجموعة عبارات شاملة ومختصرة؛
- يجب أن ينطوي تقرير المدقق الخارجي على خصائص هامة ومفيدة ليتم عرضه بطريقة سليمة ومنظمة؛
- يجب أن تدعم عبارات تقرير المدقق الخارجي بأوراق التدقيق التي يحتفظ بها المدقق، بحيث تعرض هاته العبارات بشكل يمنع أي تحريف غير مقصود أو أي تأويل؛
- يستحسن أن يعد المدقق الخارجي تقريره في وقت مبكر مباشرة بعد إقفال حسابات المؤسسة.

¹ آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في التسيير المحاسبي والتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد دراية أدرار، الجزائر، 2018/2017، ص86.

² خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 89 .

³ آسيا هيري، مرجع سابق، ص 87 .

⁴ المرجع نفسه ، ص87.

3. العناصر الأساسية المكونة لتقرير المدقق الخارجي

إن مراعاة شكل ومضمون التقرير أمر ضروري على المدقق أن يهتم به ليتمكن من إيصال رأيه إلى مستحقيه على أحسن وجه، فالعناصر التي يستوجب التقرير توفرها حسب معيار التدقيق الدولي رقم 700 هي ثمانية أجزاء، لكل جزء من هاته الأجزاء دوره الخاص في المعلومة التي يهدف توصيلها إلى مستخدمى التقرير، مسؤولية المدقق نحو كل جزء منها، تتمثل تلك الأجزاء فيما يلي:¹

- عنوان التقرير: يجب أن يحوي تقرير المدقق على عنوان يبين بأنه "تقرير مدقق مستقل"؛
- الجهة التي يوجه لها التقرير: يجب أن يوضح المدقق في تقريره الجهة المعنية بهذا التقرير وعادة ما تكون المؤسسة أو المساهمين أو مجلس الإدارة، وفي أغلب الأحيان يكون موجه إلى المساهمين لأنه قد عين من طرف الجمعية العامة للمساهمين؛
- فقرة تمهيدية: في هذه الفقرة يتم تحديد القوائم المالية التي يغطيها التقرير، والتميز بين مسؤولية الإدارة في إعداد القوائم المالية ومسؤولية المدقق في تدقيق تلك القوائم وإبداء الرأي الفني فيها، فمسؤولية الإدارة مسؤولية مباشرة على عكس مسؤولية المدقق التي تكون غير مباشرة لأنه يبذل العناية اللازمة عند القيام بأعمال التدقيق وإبداء الرأي في القوائم المالية؛
- فقرة المدى أو النطاق: يبين المدقق في هاته الفقرة بصفة عامة دون تفصيل ما إن كانت عملية التدقيق قد تمت بشكل مقبول وفقا لمبادئ التدقيق المقبولة قبولا عاما، ويؤكد على أن القائمة المالية تخلو من أي تحريف جوهري، ويذكر القيود التي واجهته أثناء ممارسته لمهنته في حال وجودها على أن يوضحها بصورة أوسع في فقرة أخرى تلي هاته الفقرة تسمى الفقرة الوسطية؛
- فقرة الرأي: تتضمن هذه الفقرة استنتاجات المدقق حول القوائم المالية التي قام بفحصها بدعم بمجموعة من أدلة وإثباتات التدقيق التي ألم بها أثناء أدائه لمهمة التدقيق؛
- فقرة توضيحية: يختلف ترتيب هذه الفقرة باختلاف نوع رأي المدقق الخارجي؛
- توقيع المدقق: ضروري أن يوقع المدقق على تقريره ليثبت تحمل كامل مسؤولياته التي تقع على عاتقه؛
- تاريخ التقرير: يعتبر التاريخ عنصرا مهما في التقرير لأنه يبين الحدود الزمنية لمسؤولية المدقق.

¹ آسيا هيري، مرجع سابق، ص 87-88 نقلا عن أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، سلسلة الكتب المهنية، الكتاب الخامس، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009، ص 21.

المبحث الثاني: ماهية أخلاقيات مهنة التدقيق

تتميز عملية التدقيق بثلاثة عناصر مهمة (الفحص، التحقق، التقرير) للتأكد والتحقق من القوائم المالية المؤسسة من أجل حماية مصالح مستخدمي هذه القوائم الذين يضعون كل ثقتهم في المدقق الخارجي، لذا من الواجب على أي مدقق خارجي أن يكون عند حسن ظن جمهوره وذلك بأن يتحلى بأخلاقيات عالية وسلوك مميز وسلوك مميز للرفع من سمعة المهنة وتعزيز مكانته بين زملائه المدققين، فالأخلاق عنصر مهم وضروري لإستمرار وتطور هذه المهنة وكذا أي مهنة أخرى.

المطلب الأول: مفهوم أخلاقيات مهنة التدقيق

يعتبر الجانب الأخلاقي جانبا مهما في بنية الشخصية، وأي نقص أو قصور في هذا الجانب يترتب عليه مشاكل عديدة، كما يمكن القول أن معظم المشاكل التي يعيشها المجتمع هي في الأصل مشاكل أخلاقية.

1. تعريف الأخلاق

1.1. تعريف الأخلاق لغة

هناك من عرف الأخلاق على أنها علم يوضح معنى الخير والشر، ويبين ما ينبغي أن تكون عليه معاملة الناس بعضهم بضا، ويشرح الغاية التي ينبغي أن يقصدها الناس في أعمالهم، وينير السبيل لعمل ما ينبغي.¹

وجاء في قاموس المعاني " : الخُلُق اسم والجمع أخلاق، والخُلُق : حال النفس الراسخة تصدر عنها الأفعال من خير أو شر من غير حاجة إلى فكر وروية، وجِدَّة الخُلُق : نَزَعَةُ الغضب والانفعال بسرعة، وسيء الخُلُق : صاحب خلق رديء منحط، ووداعة الخُلُق : لينه ودمائته، وهو في علم النفس : تنظيم متكامل لسمات الشخصية أو الميول السلوكية يمكن للفرد من الاستجابة للعرف وآداب السلوك.²

¹إشراق إحسان يوسف نبعة، البعد الأخلاقي للمحاسبين الإداريين وانعكاساته على الأساليب الإدارية الحديثة: دراسة ميدانية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، فلسفة في المحاسبة، الجامعة المستنصرية، العراق، 2007، ص 17.

²بن دوبة منصور، أثر أخلاقيات مهنة التدقيق على جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في التدقيق ومراقبة التسيير، قسم علوم مالية ومحاسبة، جامعة احمد دراية أدرار، الجزائر، 2022، ص 14.

ويقال أن الأخلاق لغة هي جمع خلق الذي يعني الدين والطبع والسجية¹، سواء كان الطبع حميدا أم غير حميد وهذا الأخير يسمى الخلق المذموم أما الخلق الحميد يوصف بالخلق الممدوح².
ومن هذا العرض اللغوي نستنتج أن:³

- الخلق يدل على كل الصفات الطبيعية في الإنسان وهي فطرية؛
- للأخلاق جانبين: جانب سلوكي ظاهري وجانب نفسي باطني؛
- تدل الأخلاق على الصفات المكتسبة والتي تظهر وكأنها خلقت فيه وهي جزء من طبعه.

2.1. تعريف الأخلاق اصطلاحا

تعددت تعريفات الأخلاق لتعدد الثقافات، لكن سيتم التركيز على تعريف واحد وهو للشيخ الغزالي إذ أنه يقول إن الخلق "عبارة عن هيئة في النفس راسخة عنها تصدر الأفعال بسهولة ويسر من غير حاجة إلى فكر أو روية، فإن كانت هذه الهيئة بحيث تصدر عنها الأفعال الجميلة المحمودة عقلا وشرعا، سميت تلك الهيئة خلقا حسنا، وإن كان الصادر عنها الأفعال القبيحة سميت الهيئة التي هي المصدر خلقا سيئا"⁴.
مما سبق يمكن أن نعرف الأخلاق بأنها مجموعة من الصفات تختلف من إنسان لآخر وقد تكون مكتسبة أو فطرية تظهر في التعامل مع الناس وكذا جميع الأفعال، من خلالها يمكننا التمييز بين التصرفات الحميدة والمذمومة.

2. تعريف أخلاقيات مهنة التدقيق

نجد أن هناك تعاريف كثيرة لأخلاقيات مهنة التدقيق ومع اختلافها في المبنى نجد أنها تتفق في المعنى نذكر منها.

وتعرف أخلاقيات المهنة "بأنها مجموعة قواعد وأصول متعارف عليها عند أصحاب المهنة الواحدة (التدقيق) التي تستلزم عند الممارس سلوكا معيناً يقوم على الإلتزام، حيث يكون بمراعاتها المحافظة على

¹قدرية محمد البشري، أخلاقيات مهنة التعليم، دار الخليج للنشر والتوزيع، الاردن، 2011، ص 19.

²ميسون محمد عبد القادر، التفكير الأخلاقي وعلاقته بالمسؤولية الإجتماعية وبعض المتغيرات لدى طلبة الجامعة الإسلامية بغزة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009، ص 12.

³آسيا هيري، مرجع سابق، ص 48.

⁴ هيري اسيا وآخرون، "دور أخلاقيات مهنة التدقيق في الإلتزام بالمسؤولية في ضوء شروط التأديب : دراسة ميدانية لعينة من المدققين في الجزائر"، مجلة الحقيقة، العدد 39، 2017، جامعة أحمد دراية، أدرار، ص 513.

المهنة وشرفها، وأن الإخلال بها خروج عليها وعلى شرفها وهي توفر غرضين بالنسبة لأعضاء المهنة،
الواحدة الأولى: حماية أفضل لأعضاء المهنة، والثاني للجمهور.¹

تعرف الأخلاقيات المهنية بأنها مجموعة من المبادئ والقيم والقواعد الأخلاقية التي تحت الفرد على
السلوك السوي، وقابلة للتطبيق في آن واحد.²

إن أخلاقيات مهنة التدقيق تنعكس على أداء المدققين وأنشطتهم، غير أنهم سيراعون المحددات
الأخلاقية قبل أن يظهر أي رد فعل لهم أثناء القيام بمهمة التدقيق، فأخلاقيات المهنة هي تطبيق للمعايير
الأخلاقية الفردية في مواقف الأعمال المختلفة، التي تظهر على تصرفات المدققين اللاقانونية والأخلاقية أو
الإنزعايات التي تظهر ضمن نطاق أخلاقيات العمل المهني الذي يهتم بما هو صحيح، أو ما هو خاطئ في
الحالات الإعتيادية، فضلا عن ما يواجهه المدقق في عمله اليومي من موارد الشركة لأغراض شخصية أو
الإتفاقيات غير الواضحة.³

كما تعرف على أنها عبارة عن مجموعة عامة من المبادئ والقيم والمعتقدات والمعايير التي تحكم
سلوك المراجع الخارجي في اتخاذ القرارات والتمييز بين ما هو صواب وخطأ، جيد أو سيء، والإلتزام
بها.⁴

كما عرفها (التميمي، 2006) أن أخلاقيات مهنة التدقيق المحاسبي عبارة عن : "مجموعة قواعد
وأصول متعرف عليها عند أصحاب المهنة والتي تستلزم عند الممارس سلوكا معيناً يقوم على الإلتزام،

¹ طرابلسي سليم، "أثر إلتزام مراجع الحسابات بأخلاقيات وآداب المهنة على جودة خدمات المراجعة في الجزائر: دراسة ميدانية"، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 13، العدد 1، 2020، جامعة غرداية، ص 969 نقلا عن خالد غازي التمي، مدى توفر أخلاقيات قواعد السلوك لمهنة محاسبة التكاليف ومتطلبات التفعيل، ورقة بحثية مقدمة المؤتمر العلمي السنوي السادس (أخلاقيات الأعمال ومجتمع المعرفة)، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية الأهلية، يومي 17-19 نيسان (ابريل)، 2006، ص 2.

² بلال قندوز وآيت محمد مراد، "أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية ودورها في مجابهة الفساد المالي حالة المؤسسات الإقتصادية الجزائرية"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي، عدد خاص 2018، جامعة زيان عاشور، الجلفة، ص 166.

³ عبد الرحمان مخلد سلطان، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2012، ص 15-16.

⁴ بلال قندوز وآيت محمد مراد، مرجع سابق، ص 166.

حيث يكون مراعاتها المحافظة على المهنة وشرفها، وان الإخلال بها أو الخروج على شرفها وهي توفر غرضين بالنسبة لأعضاء المهنة، الأول حماية أفضل لأعضاء المهنة والثاني للجمهور".¹

مما سبق يمكننا استنتاج تعريف شامل لأخلاقيات مهنة التدقيق على أنها مجموعة من المبادئ والقيم وأصول متعارف عليها وقواعد إلزامية جاءت لضبط سلوك المدقق وتوفير حماية له بمساعدته لاتخاذ القرار الصائب والحياد عن الخطأ والحفاظ على شرف مهنة.

المطلب الثاني: قواعد السلوك الأخلاقي الدولية

يقوم مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين وفق سلطاته الخاصة بصياغة وإصدار قواعد السلوك الأخلاقي.²

وتحدد قواعد السلوك الأخلاقي هذه المتطلبات الأخلاقية للمحاسبين المهنيين، ولا يجوز أن تطبق أي هيئة عضو في الإتحاد الدولي للمحاسبين ولا أي شركة معايير أقل صرامة مما هو مذكور في هذه القواعد.³

وتتمثل هذه القواعد في (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية اللازمة، السرية، السلوك المهني).

1. النزاهة

تضمنها القسم 110 من دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين لمجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين بحيث:

- يفرض مبدأ النزاهة إلزاماً على كافة المدققين بأن يتصفوا بالإستقامة والأمانة في كافة علاقاتهم المهنية والتجارية، وتعني النزاهة ضمناً التعامل العادل والصدق. ينبغي ألا يكون للمدقق بعلم منه علاقة مع التقارير أو القوائم أو البلاغات أو المعلومات الأخرى، حيث يعتقد المدقق أن هذه المعلومات:
- تحتوي على عبارات خاطئة أو مضللة بشكل كبير؛
- تحتوي على عبارات أو معلومات مقدمة بطريقة غير مسؤولة، أو؛
- تحذف أو تخفي المعلومات التي يطلب شملها حيث يكون هذا الحذف أو الإخفاء مضللاً.⁴

¹ مروى بوراس و مريم بوراس، الواقع لتنظيمي لأخلاقيات ومسؤوليات مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر: دراسة في قوانين المهنة في الجزائر، الملتقى الوطني الافتراضي الأول الموسوم بـ واقع وآفاق مهنة التدقيق في الجزائر في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، المركز الجامعي سي الحواس بربكة، الجزائر، مارس 2023.

² مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين المهنيين، دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين (على الخط)، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، نيويورك: الإتحاد الدولي للمحاسبين، طبعة عام 2015، ص 7، متاح على:

<https://www.ascajordan.org/UpLoadFiles/Audit%202015/Audit%2C%202015%20COE.pdf>

³ المرجع نفسه، ص 7.

⁴ المرجع نفسه، ص 16.

2.الموضوعية

تضمنها القسم 120 من دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين لمجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين بحيث:

يفرض مبدأ الموضوعية إلزاماً على جميع المدققين بأن لا يتهاونوا في حكمهم المهني أو التجاري بسبب التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير غير المفرط للآخرين. يمكن أن يتعرض المدقق إلى حالات قد تضعف من موضوعيته، ومن غير الممكن تحديد ووصف جميع تلك الحالات. وينبغي على المدقق عدم تقديم نشاط مهني أو خدمة إذا كانت العلاقة أو الظرف متحيزاً أو تؤثر بشكل مفرط على الحكم المهني فيما يتعلق بتلك الخدمة.¹

3.الكفاءة المهنية والعناية اللازمة

تضمنها القسم 130 من دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين لمجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين بحيث:

يتعين على المدقق أن يقوم بالخدمات المهنية بالعناية الواجبة والكفاءة والدقة والمثابرة، كما يتعين عليه أن يلتزم بالإستمرار في اكتساب المعلومات والمهارات المهنية والمحافظة عليها على المستوى المطلوب للتأكد من أن العمل يتلقى خدمات مهنية بكفاءة متميزة تواكب أحداث التطورات والتشريعات وأساليب الممارسة المهنية، ويتعين على المدقق التصرف بالعناية الواجبة وفقاً للمعايير المهنية والفنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية.²

1.3.الكفاءة المهنية

تتطلب الخدمة المهنية الكفاءة ممارسة الحكم الصائب في تطبيق المعرفة والمهارات المهنية في أداء تلك الخدمة، ويمكن تقسيم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين منفصلتين:³

- الحصول على الكفاءة المهنية؛
- المحافظة على الكفاءة المهنية.

¹ مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين المهنيين ، مرجع سابق، ص 17.

² قادري عبد القادر، "أخلاقيات المهنة عامل أساسي لنجاح مهمة مدقق الحسابات في تدقيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 5، العدد 9، 2015، جامعة مستغانم، الجزائر، ص ص 111-112.

³ مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين المهنيين، مرجع سابق ، ص 18.

2.3. العناية اللازمة

تتطلب العناية المهنية اللازمة التزاماً بأداء الخدمات المهنية على أكمل وجه يستطيع المدقق تقديمه مع الاهتمام بمصالح العملاء أفضل اهتمام وبما يتفق مع مسؤولية المهنة تجاه المجتمع بصفة عامة، ويجب أن يتفانى المدققين في الوفاء بمسؤولياتهم تجاه العملاء، وأصحاب العمل، والمجتمع، والتفاني في العمل يفرض مسؤولية أداء الخدمات في وقتها وبطريقة متقنة والإلتزام بالمعايير الفنية والأخلاقية الواجبة التطبيق. والعناية اللازمة تتطلب من العضو التخطيط والإشراف بطريقة كافية على أي نشاط مهني هو مسؤول عنه.¹

4. السرية

تضمنها القسم 140 من دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين لمجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين ويفرض هذا المبدأ الإمتناع عن:
-الكشف عن معلومات سرية خارج الشركة أو رب العمل والتي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية أو التجارية دون تفويض محدد وصحيح، إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالكشف عنها، أو
-استعمال المعلومات السرية التي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية لمصلحتهم الشخصية أو مصلحة أطراف ثالثة.²

لذا يجب أن يكون المهني يقضا لإمكانية الإفشاء غير المقصود أي يجب أن يكون حريصاً حتى في البيئة الإجتماعية لاسيما الظروف المرتبطة مطولاً مع الأعمال ذات الصلة أو مع عضو عائلي قريب أو مباشر، كما يجب أن يحافظ المهني على سرية المعلومات التي يفصح عنها أحد العملاء أو أصحاب العمل المحتملين، وينبغي أن يدرس المهني أيضاً الحاجة إلى الحفاظ على سرية المعلومات ضمن المؤسسة، كما يجب أن يتخذ المهني كامل الخطوات المعقولة للتأكد من توفر الاحترام بينه وبين الموظفين الخاضعين لسيطرته وآخرون الذين يتم الحصول منهم على النصيحة والمساعدة تجاه سرية المعلومات.³

كما يجب أن يستمر الإلتزام بمبدأ السرية حتى بعد انتهاء العلاقات بين المهني والعميل أو صاحب العمل، وإذا غير المهني مهنته فإنه يبقى محافظاً على سرية المعلومات ولا يفصح عنها إلا في بعض الحالات الخاصة وهي عندما يسمح له أو يطلب منه القانون ذلك، أو يرخص له العميل أو مسؤولي

¹قادري عبد القادر، مرجع سابق ص 112.

² مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين المهنيين ، مرجع سابق ، ص 19.

³ أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، سلسلة الكتب المهنية، الكتاب الخامس، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 107.

المؤسسة محل التدقيق ذلك، أو يكون هناك واجب قانوني يفرض عليه بموجب القانون الإفصاح عن معلومات استجابة لاستفسارات مصدرها عضو أو جهة تنظيمية، أو لحماية مصالحه في حال دخوله في دعوى قانونية.¹

5. السلوك المهني

تضمنها القسم 150 من دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين لمجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين:

يفرض مبدأ السلوك المهني التزاما على المهنيين للتقيد بالقوانين والأنظمة ذات الصلة وتجنب أي عمل يعرف المحاسب أو ينبغي أن يعرف انه قد يسيء إلى سمعة المهنة. وهذا يتضمن الأعمال التي يعتبرها طرف ثالث عاقل ومطلع بعد تقييم كافة الحقائق والظروف المحددة المتوفرة للمحاسب المهني في ذلك الوقت، أنها تؤثر بشكل سلبي على السمعة الجيدة للمهنة. عند ترويج أنفسهم وأعمالهم ينبغي أن لا يسيء المهنيون إلى سمعة المهنة، بل يجب أن يكونوا أمناء وصادقين، وينبغي ألا يقوموا بما يلي:

- إبداء إدعاءات مبالغ فيها حول الخدمات التي يمكنهم تقديمها، أو المؤهلات التي يملكونها، أو الخبرات التي اكتسبوها، أو إبداء إشارات مسيئة أو مقارنات غير مؤكدة مع أعمال الآخرين.²

المطلب الثالث: ميثاق أخلاق مهنة التدقيق في الجزائر

أولت المنظمات المهنية في الجزائر أهمية كبيرة لآداب وسلوك المهنة بالنظر لأثرها الإيجابي على جودة الأداء المهني لمكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر، إذ تم إصدار أول مدونة لآداب وسلوك المهنة سنة 1996، في إطار المصنف السابق، حيث صدر المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وقد تضمن ثلاث عناصر أساسية وهي:³

- العلاقات مع الزبائن والموكلين؛
- العلاقات مع الزملاء؛
- العلاقات مع المتربصين إثناء تأطيرهم.

¹ Hasan flayyehAlqtaish and all, The ethical rules of auditing and the impact of compliance with the ethical rules on auditing quality, IJRRAS 18(3) march 2014, p 251, <https://typeset.io/papers/the-ethical-rules-of-auditing-and-the-impact-of-compliance-1uq6yqg3wu>

² مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين المهنيين، مرجع سابق، ص 21.

³ علي عبد الصمد عمر و مامي علي، "الواقع التنظيمي لجودة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر: دراسة تحليلية للقوانين المنظمة للمهنة"، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 21، العدد 1، 2021، جامعة زيان عاشور، الجلفة، ص 723.

1. العلاقات مع الزبائن و الموكلين

• الرصانة و الصراحة (النزاهة):

حسب المادة 02 من المرسوم التنفيذي 96-136، فإنه 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، كما يجب عليه خاصة أن يؤدي مهمته بصرامة وهدوء.¹

• الأمانة والاستقلالية والشرف والضمير المهني (السلوك المهني) :

حيث نصت المادة 3 من الرسوم 96-136 المؤرخ في 15 افريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على:

يجب أن تستند علاقات محافضي الحسابات بزبائنهم وموكليهم بالأمانة والاستقلالية و وجوب قيامهم بمهامهم بشرف وضمير مهني.²

• الحياد والإخلاص والشرعية (الموضوعية):

حيث نصت المادة 4 من الرسوم 96-136 المؤرخ في 15 افريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على :

يجب على محافظ الحسابات أن ينفذ كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية.³

• الالتزام الانضباط (الكفاءة المهنية والعناية اللازمة):

حيث نصت المادة 5 من المرسوم 96-136 المؤرخ في 15 افريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على:

يجب على محافظ الحسابات عند ممارسة مهامه أن يقوم بما يأتي⁴:

- ينفذ الخدمات المطلوبة بعناية؛

- يحترم الآجال المتفق عليها؛

¹ مروى بوراس و مريم بوراس، الواقع لتنظيمي لأخلاقيات ومسؤوليات مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر: دراسة في قوانين المهنة في الجزائر، مرجع سابق.

² الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 24، 1996/04/15، المرسوم 96-136 المتضمن أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 03، ص4.

³ المرجع نفسه، المادة 4، ص5.

⁴ الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 24، 1996/04/15، المرسوم 96-136 المتضمن أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 5، ص5.

- يتابع في مجال رقابة الحسابات كل التحريات الضرورية التي من شأنها أن تكون لديه رأيا معللا ومؤسسا؛

- السهر على احترام زبائنه التشريعات المعمول بها في مجال التصريحات الجبائية مع أخذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده واستقلاله وتحمله المسؤولية.

• السر المهني:

حيث نصت المادة 6 من المرسوم 96-136 المؤرخ في 15 افريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على :

يجب على محافظي الحسابات الالتزام بسر المهنة في أداء مهنتهم، غير أنهم لا ينقيدون بسر المهنة في الحالات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها، ولاسيما:¹

- بموجب إلزامية إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق، المقررة؛

- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم؛

- عندما يدعون للإدلاء بشهادتهم أمام غرفة المصالحة والتأديب والتحكيم؛

- بناء على إرادة موكلهم.

2. العلاقات مع الزملاء

تم ضبط علاقة محافظ الحسابات مع زملائهم حسب النقاط التالية:

• احترام زملاء المهنة:

حيث نصت المادة 18 من الرسوم 96-136 المؤرخ في 15 افريل 1996 المتضمن قانون

أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على :

يجب على محافظ الحسابات الذي يطلب منه زبون أو موكل أن يحل محل زميل له ألا يقبل المهمة

التي اقترحت عليه إلا بشرط:²

- أن يتأكد من أن هذا الطلب لا تبرره رغبة في التملص من التطبيق الصحيح للقانون؛

- أن يعلم زميله برسالة موصى عليها مع وصل استلام بالطلب الذي اقترح عليه؛

- ويجب عليه زيادة على ذلك أن يمتنع عن توجيه أي نقد لزميله السابق ويتأكد أن هذا الزميل قد تقاضى مقابل الأتعاب التي يستحقها.

¹الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 24، 15/04/1996، مرجع سابق، المادة 5، ص5.

²مرجع نفسه، المادة 18، ص6.

• روح الزمالة و التضامن:

حيث نصت المادة 20 من الرسوم 96-136 المؤرخ في 15 افريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على :
وجوب أن يعبر تصرف الزملاء فيما بينهم عن روح الزمالة والتضامن، ويجب على أعضاء النقابة أن يساعد بعضهم بعضا ويتأدبوا فيما بينهم، كما يجب عليهم أن يمتنعوا عن أي كلام بقصد الإيذاء، وبصفة عامة عن أي عمل من شأنه أن يسيئ على الزميل أو إلى المهنة.¹

• التراضي (حل الخلافات وديا):

حيث نصت المادة 21 من الرسوم 96-136 المؤرخ في 15 افريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على :
يجب على أعضاء النقابة إذا ظهر خلاف مهني بينهم أن يحاولوا حله فيما بينهم بالتراضي أو يعرضوه على رئيس مجلس النقابة.²

3.العلاقات مع المتربصين أثناء تأطيرهم

• دفع تعويضات نتيجة المهام المسندة إلى المتربصين:

حيث نصت المادة 22 من الرسوم 96-136 المؤرخ في 15 افريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على :
يجب على محافظي الحسابات التكفل بمحافظي الحسابات المتدربين الذين عينوا لديهم ويضمنوا لهم التأطير والتكوين المهنيين ويدفعوا لهم تعويضا يتصل بالمهام والأعمال المسندة إليهم.³

• منح التسهيلات:

حيث نصت المادة 23 من الرسوم 96-136 المؤرخ في 15 افريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على :
يجب على أستاذ التدريب أن يمنح المتدربين كل التسهيلات من أجل ما يأتي⁴:
- متابعة الدروس التحضيرية للامتحانات التي تقضي إلى هذه المهنة؛

¹الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 24، 15/04/1996، مرجع سابق، المادة 20، ص7.

²مرجع نفسه، المادة 21، ص7.

³مرجع نفسه، المادة 22، ص7.

⁴مرجع نفسه، المادة 23، ص7.

الفصل الأول مفاهيم أساسية حول مهنة التدقيق وأخلاقياته

- المشاركة في حصص الأعمال التطبيقية والأنشطة التكوينية المخصصة لهذا التحضير والإمتحانات و الإجتماعات المعدة لمراقبة التدريب؛
- التقدم إلى اختبارات الإمتحانات؛
- التمتع بإجازة خاصة غير مدفوعة الأجر بناء إتفاق مشترك.

الجدول رقم (1-2): ملخص أخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر

ملاحظات	المادة التي تنص عليها	الأخلاقيات
في العلاقات مع الزبائن والموكليين	02	الرصانة، الصراحة
	03	الأمانة، الاستقلالية، الشرف والضمير المهني
	04	الحياد والإخلاص والشرعية
	05	الالتزام والانضباط
	06	السر المهني
في العلاقات مع الزملاء	18	احترام زملاء المهنة
	20	روح الزمالة والتضامن
	21	التراضي (حل الخلافات وديا)
في العلاقات مع المتربصين أثناء تأطيرهم	22	دفع تعويضات نتيجة المهام المسندة إلى المتربصين
	23	منح التسهيلات للمتربصين

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المرسوم 96-136 المتضمن أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية رقم 24، سنة 1996، ص4.

الجدول (1-3): مدى توافق أخلاقيات مهنة التدقيق الجزائرية مع الدولية

درجة التوافق	قواعد السلوك المهني الدولية	أخلاقية مهنة التدقيق في الجزائر
توافق كلي	النزاهة	الرصانة، الصراحة
توافق كلي	السلوك المهني	الأمانة، الاستقلالية، الشرف والضمير المهني
توافق كلي	الموضوعية	الحياد والإخلاص والشرعية
توافق كلي	الكفاءة المهنية والعناية اللازمة	الالتزام والانضباط
توافق كلي	السر المهني	السر المهني

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على المرسوم التنفيذي 96-136 المتضمن أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد و دليل قواعد السلوك لأخلاقي للمحاسبين المهنيين.

المبحث الثالث: الإلتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق

تعرفنا في المبحث السابق على أخلاقيات مهنة المراجعة، ولكن هذه الأخلاقيات تبقى مجرد قواعد وأصول ومبادئ ومعتقدات، ولن تؤتي ثمرها ما لم يتم الإلتزام بها. ولهذا سوف نتناول في هذا المبحث أهمية الإلتزام بهذه الأخلاقيات وما لها من فوائد ترجع على المهنة أولاً والمهنيين ثانياً وجميع مستخدمي القوائم المالية من مدراء ومسيرين ومصالح الضرائب والبنوك.... الخ، كما سنلقي الضوء على التهديدات المؤثرة على إلتزام المدقق الخارجي بأخلاقيات المهنة وكذا الإجراءات الوقائية للحد من هذه التهديدات.

المطلب الأول: أهمية الإلتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق

- إن الهدف الأساسي للإلتزام بالأخلاقيات والآداب لأي مهنة هو كسب ثقة الرأي العام في جودة الخدمات المقدمة، وترتبط أهمية إلتزام المدقق بأخلاقيات وآداب المهنة بالجوانب التالية¹:
- تمكين مهنة المحاسبة والمراجعة في إعطائها قيمة اجتماعية خصوصاً في حالة وجود إلتزامات أخلاقية لدى المهنيين؛
- الإخلاص في أداء الواجب الملقي على عاتق المحاسبين المهنيين بما يزيد من ثقة الجمهور بمهنة المحاسبة والمراجعة؛
- تعزيز الثقة في أداء المحاسبين المهنيين في حالة تقديمهم للخدمات في إطار المسؤولية الأخلاقية أو المساءلة العامة؛
- الحفاظ على نزاهة وكفاءة فعالية البيانات المالية المعروضة على مدقق الحسابات والمقدمة من قبل الوحدات الإقتصادية المختلفة؛
- إمكانية تحديد مسؤولية المحاسب المهني في تلبية احتياجات الزبون وصاحب العمل وتفعيل المصلحة العامة على المصلحة الشخصية؛
- أمانة المحاسبين المهنيين وتحديد مسؤوليتهم اتجاه المهنة؛
- تعزيز ثقة المحاسبين المهنيين والمديرين الماليين وخبراء الضرائب؛
- تعزيز ثقة الجمهور بمهنة المحاسبة والمراجعة والخدمات التي تقدمها في حالة وجود التزامات أخلاقية تسعى لدفع مستوى أداء المهنة؛

¹ طرابلسي سليم، مرجع سابق، ص 970.

- تخفيض مستوى المخاطر التي تتعرض لها مهنة المحاسبة والمراجعة، كذلك تتزايد أهمية الإلتزامات الأخلاقية في حالة استخدام التقنيات العالية للمعلومات؛
 - تضمن المهنة معايير للكفاءة والسلوك تحكم النشاطات المهنية، ومن خلالها تتحقق الجودة والكفاءة؛
 - التدريب والتعليم المهني الذي يتلقاه المهنيون بشكل رسمي أو غير رسمي قبل التثبيت في المهنة يبدو ضروريا، حتى يستوفي هؤلاء المهنيون معايير المهنة.¹
 - **المطلب الثاني: التهديدات المؤثرة على إلتزام المدقق الخارجي بأخلاقيات المهنة**
- يعتبر إلتزام المدقق الخارجي بأخلاقيات المهنة عملية مهمة ونظرا لأهميتها فهي دائمة ومستمرة، ولا تخلوا هذه العملية من التهديدات التي تؤثر على نجاحها، وتندرج هذه التهديدات ضمن واحدة أو أكثر من الفئات التالية:

الفئة (أ) - تهديد المصلحة الشخصية؛

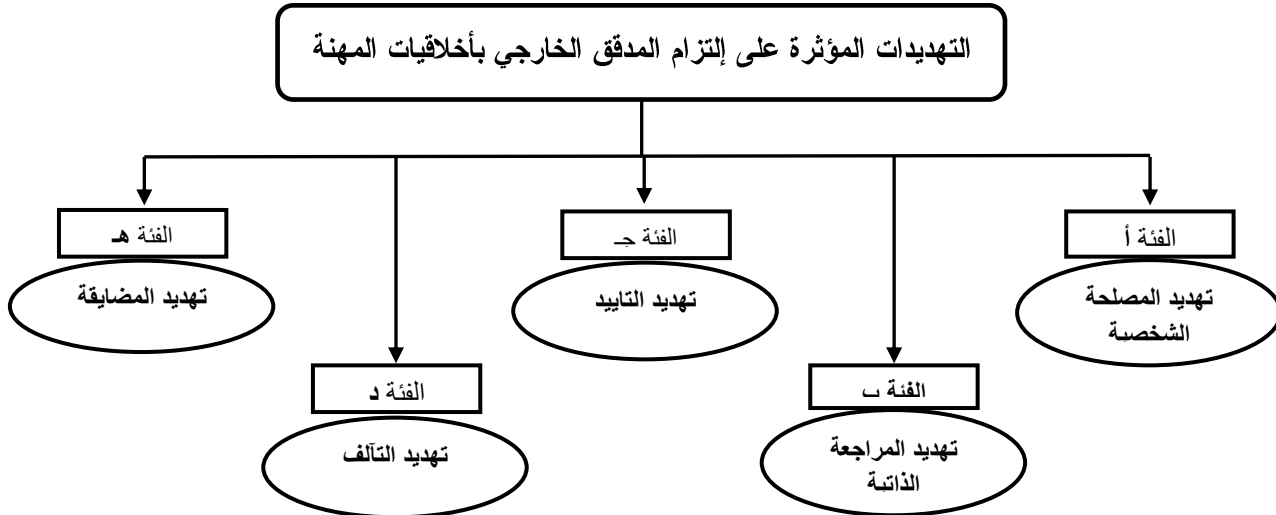
الفئة (ب) - تهديد المراجعة الذاتية؛

الفئة (ج) - تهديد التأييد؛

الفئة (د) - تهديد التآلف؛

الفئة (هـ) - تهديد المضايقة.

الشكل (1-3): التهديدات المؤثرة على إلتزام المدقق الخارجي بأخلاقيات المهنة



المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين المهنيين، دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين

¹ عبد الوهاب نصرات وبلقاسم بن خليفة، "دور إلتزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، المجلة الجزائرية للتسيير والإقتصاد، المجلد 15، العدد 02، 2021، جامعة وهران 2، وهران، ص149.

الفئة (أ) تهديد المصلحة الشخصية

هو تهديد أن تؤثر المصالح المالية أو المصالح الأخرى بشكل غير ملائم على تقدير المحاسب المهني أو سلوكه.¹

من الأمثلة الحالات التي قد تنشأ عنها تهديدات بسبب المصلحة الشخصية للمدقق مايلي على سبيل المثال لا الحصر:²

- وجود مصلحة مالية مباشرة لدى العميل أو الإشتراك مع العميل في مصلحة؛
- الإعتماد بصورة غير مناسبة على إجمالي الأتعاب من عميل واحد؛
- وجود علاقة عمل وثيقة مع العميل؛
- احتمال وجود فرصة عمل مستقبلية لدى العميل؛
- ربط الأتعاب بتحقيق شروط معينة.

الفئة (ب) تهديد المراجعة الذاتية

تهديد المراجعة الذاتية، وهو تهديد أن لا يقوم المدقق بشكل ملائم بتقييم نتائج حكم سابق أو نشاط أو خدمة منجزة من قبل المدقق أو من قبل شخص آخر ضمن شركة المدقق أو المنظمة صاحبة العمل، يعتمد عليها المدقق عند تكوين رأيه.³

الفئة (ج) تهديد التأييد

- تأييد شركة التدقيق عملية إصدار الأسهم للعميل؛
- أن تعمل شركة التدقيق كمحامي للعميل في قضايا ونزاعات مع الغير.⁴

الفئة (د) تهديد التآلف

وهو تهديد أن يصبح المدقق أكثر تعاطفا تجاه مصالح العميل أو صاحب العمل أو متقبلا لعملهم بسبب علاقة وثيقة أو طويلة معهم.⁵

من الأمثلة الحالات التي قد تنشأ عنها تهديدات بسبب التآلف مايلي على سبيل المثال لا الحصر:

- يرتبط أحد أعضاء فريق التدقيق بعلاقة عائلية مباشرة أو وثيقة مع موظف لدى العميل، يمارس تأثيرا هاما بحكم منصبه على موضوع التدقيق؛

¹ مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين المهنيين، مرجع سابق ص 12.

² قنادري عبد القادر، مرجع سابق، ص 115-116.

³ مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين المهنيين، مرجع سابق ص 12.

⁴ جمال الطرايرة، محاسب دولي عربي قانوني معتمد "IACPA"، طبعة 2013، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2013، ص9.

⁵ مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين المهنيين، مرجع سابق ص 12.

- أن يكون أحد المدراء أو المسؤولين لدى العميل مسؤولاً في شركة التدقيق حتى وقت قريب؛
- ارتباط طويل الأجل بين مدقق رئيسي في فريق العمل والعميل؛
- قبول الهدايا المادية من العميل أو أي معاملة تفضيلية غير مبررة.¹

الفئة (هـ) تهديد المضايقة

وهو تهديد أن يمنع المدقق من العمل بموضوعية بسبب ضغوطات فعلية أو متوقعة، بما فيها ممارسة التأثير المفرط عليه.²

من الأمثلة الحالات التي قد تنشأ عنها تهديدات المضايقة مايلي على سبيل المثال لا الحصر:

- التهديد باستبداله أو الإستغناء عنه؛
- التهديد بمقاضاته؛
- ممارسة ضغوط عليه لتقليل نطاق العمل بغرض خفض الإلتعاب.³

المطلب الثالث: الإجراءات الوقائية لحماية أخلاقيات مهنة التدقيق

من شأن الإجراءات الوقائية التخلص من التهديدات السابقة، أو تخفيضها إلى مستوى معقول، وتصنف هذه الإجراءات إلى فئتين على النحو التالي:⁴

- إجراءات وقائية موجودة في بيئة العمل؛
- إجراءات وقائية التي تنشأ عن المهنة أو التشريعات أو التنظيمات.

1. الإجراءات الوقائية في بيئة العمل

1.1. الإجراءات الوقائية في بيئة عمل التدقيق

قد تتضمن بيئة العميل أحيانا إجراءات وقائية مساعدة للمدقق في تقليص التهديدات إلى مستوى مقبول، مثل:

- وجود موظفين أكفاء وبخبرات عالية؛
- متابعة أنظمة وإجراءات العمل الداخلية التي تضمن جودة الأداء وفقا لمعايير الأداء لدى القطاع وسلامة عملية إتخاذ القرارات.

- غير أنه لايمكن للمدقق الإعتماد على هذه الإجراءات الوقائية فقط في تقليص التهديدات.⁵

¹ جمال الطرايرة، مرجع سبق ذكره، ص 9.

² مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين المهنيين، مرجع سابق ص 12.

³ قادري عبد القادر، مرجع سابق، ص 118.

⁴ مرجع نفسه، ص 118.

⁵ جمال الطرايرة، مرجع سابق، ص 10.

2.1. الإجراءات الوقائية في بيئة عمل التدقيق

- هي مجموعة من الأدوات التي تتعلق بمؤسسات التدقيق التي تضمن مجموعة من فرق العمل والموظفين، وتتضمن مايلي على سبيل المثال ليس على سبيل الحصر¹:
- تركيز قادة المؤسسة على أهمية الإستقلالية وأنه من المنتظر أن يقوم أعضاء فريق خدمات التدقيق بالعمل بما يحقق الصالح العام؛
 - وجود سياسات وإجراءات لتنفيذ رقابة الجودة على المهمة والإشراف عليها؛
 - وجود سياسات موثقة خاصة بتحديد التهديدات وتقييم جوهرية الآثار المترتبة على هذه التهديدات، وتطبيق أدوات الحماية لإزالة أو لتخفيض أثر التهديدات -بخلاف غير المؤثرة- إلى مستوى مقبول؛
 - بالنسبة للمؤسسات التي تؤدي خدمات تدقيق وجود سياسات موثقة خاصة بالإستقلالية وذلك فيما يتعلق بتحديد طبيعة التهديدات التي تواجهها، وتقييم جوهرية الآثار المترتبة على هذه التهديدات، وتطبيق أدوات الحماية لإزالة أو لتخفيض أثر التهديدات -بخلاف غير المؤثرة- إلى مستوى مقبول؛
 - وجود سياسات وإجراءات داخلية موثقة للتحقق من الإلتزام بسياسات وإجراءات المؤسسة؛
 - وجود سياسات وإجراءات فعالة تمكن من تحديد المصالح أو العلاقات بين المؤسسة او أعضاء فريق العمل والعملاء؛
 - وجود سياسات وإجراءات لرقابة مدى اعتماد المؤسسة في إيراداتها على عميل واحد وكيفية مواجهة ذلك؛
 - استخدام شركاء مختلفين وفرق عمل مختلفة لتقديم الخدمات الأخرى بخلاف خدمات التدقيق لعميل خدمة التدقيق؛
 - وجود سياسات وإجراءات لمنع الأفراد بخلاف أعضاء فريق العمل من التأثير على نتيجة المهمة؛
 - إخطار جميع الشركاء والموظفين المهنيين بالمؤسسة بأية تغييرات تطرأ على سياسات وإجراءات المؤسسة أولاً بأول، بما في ذلك تقديم التدريب اللازم والتعليم المناسب؛
 - تحديد عضو من الإدارة العليا بالمؤسسة ليكون مسؤولاً عن مراقبة فعالية وكفاءة أدوات الحماية.
 - وجود وسائل فعالة لإخطار الشركاء والعاملين المهنيين بأسماء عملاء خدمات التدقيق والمنشآت ذات العلاقة بها والتي ينبغي أن يكونوا مستقلين عنها؛
 - وجود آليات لفرض العقوبات بما يضمن الإلتزام بالسياسات والإجراءات؛

¹تقادري عبد القادر، مرج سابق، ص 122-123.

- وجود سياسات وإجراءات من شأنها منح العاملين صلاحية الإتصال بالرؤساء والمستويات العليا داخل المؤسسة بشأن أي موضوع يثير اهتمامهم فيما يتعلق بالإستقلالية والموضوعية، بما في ذلك إحاطة العاملين علما بالإجراءات المتاحة لهم.

2. الإجراءات الوقائية التي تنشأ عن المهنة أو التشريعات أو التنظيمات

تتمثل هذه الإجراءات في ما يلي¹:

- متطلبات التعليم والتدريب والخبرة اللازمة لمزاولة مهنة التدقيق؛
- متطلبات التطوير المهني المستمر للمحافظة على الكفاءة؛
- أنظمة الحوكمة؛
- المعايير المهنية لأداء المهمة؛
- آليات المراقبة والتأديب التي تتضمنها المهنة والأنظمة؛
- مراجعة طرف ثالث للإجراءات والنتائج التي يصل إليها المدقق.

وللجزائر تجربة في وضع أدوات الحماية الناتجة عن التشريعات منها على سبيل المثال:

1.2. أداء اليمين

طبقا للمادة 06 من القانون 10-01، يؤدي محافظ الحسابات بعد الإعتماد وقبل التسجيل في الغرفة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات الآتية: "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكرم سر المهنة وأن أسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد"

يحرر محضر بذلك طبقا للأحكام السارية المفعول.²

2.2. حالات التنافي

لتحقيق ممارسة مهنية لمحافظ الحسابات بكل استقلالية فكرية وأخلاقية يعتبر متنافيا مع هذه المهن في مفهوم القانون 10-01.³

- كل نشاط تجاري، لاسيما فيشكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛

¹جمال الطرايرة، مرجع سابق، ص 10.

²المادة 6 من القانون 10-01، مرجع سابق، ص 5.

³الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، القانون 10-01، مرجع سابق، المادة 64، ص ص 11-12.

- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري؛
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- كل عهدة برلمانية؛
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة؛
- يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد (1) من تاريخ مباشرة عهده.
- يتم تعيين مهني لإستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته.
- لا تتنافى مع مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

3.2. حالات المنع

يمنع محافظ الحسابات من:¹

- القيام مهنيًا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛
- قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من انتهاء عهده.

4.2. مسؤوليات المدقق الخارجي

لقد أصدر المشرع الجزائري مجموعة من المسؤوليات التي تقع على كامل مهنة التدقيق المحاسبي، فأبي خطأ يمكن أن يقع فيه المدققون إلا وتجد أمامه مساءلة تأديبية تقابله أمام الهيئة المختصة في ذلك، كما

¹الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، القانون 10-01، 2010/07/29، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ

الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 65، ص 11.

أنه يمكن أن يساءل مدنيا عن كل ضرر يسببه للغير، وأيضا قد تصل المسؤولية إلى أعلى درجاتها وهي المسؤولية الجنائية في حالة أي تقصير في القيام بالتزاماته وفقا للقانون المنصوص به.¹

1.4.2. المسؤولية التأديبية

نصت المادة 63 من القانون 10-01 على مايلي:²

يتحمل الخبير المحاسب وحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:

- الإنذار؛
- التوبيخ؛
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر؛
- الشطب من جدول.

2.4.2. المسؤولية المدنية

بالرجوع إلى نص المادة 60 من القانون المنظم للمهنة نجد أن المشرع قد أقر بالمسؤولية المدنية للمدققين الخارجيين اتجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية، كما أكد على ذلك الفقرة الأولى من نص المادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري.³

لكي يقوم المسؤولية المدنية على المدقق الخارجي يجب توفر ثلاث عناصر ألا وهي حصول إهمال وتقصير أثناء أداء الواجبات المهنية، وقوع ضرر أمس بالغير نتيجة إهمال أو تقصير المدقق الخارجي. ويجب على العميل إثبات أحد العناصر الثلاث:

- إما الخطأ العمدي من المدقق الخارجي؛
- وإما التقصير، حيث لا يمكن تقييم هذا العنصر إلا من خلال مقارنة ما قام به المدقق الخارجي وما يجب أن يقوم به؛
- وإما الضرر الذي ينتج عنه تقصير أو إهمال المدقق، لكن يجب التأكد من وقوع الضرر ويكون فيه تعدي مباشر على حق مكتسب، وفي غالب الأحيان يكون الضرر عبارة عن خسارة مالية يتعرض لها العميل أو الغير.

¹ مروى بوراس ومريم بوراس، مرجع سابق، ص10.

² الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، القانون 10-01، مرجع سابق، المادة 63، ص 10.

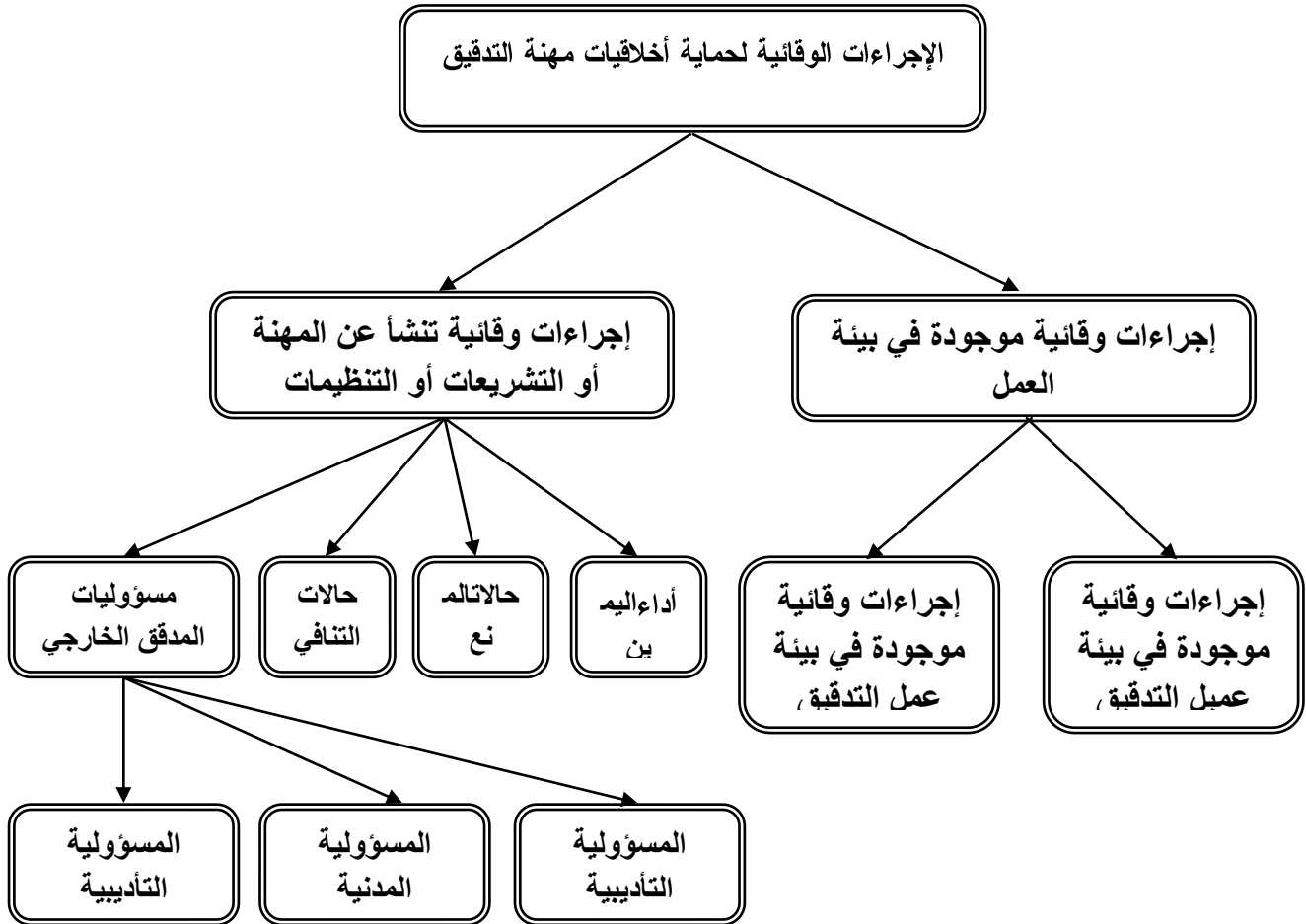
³ آسيا هيري، مرجع سابق، ص165-166.

فمن وجهة نظر المؤسسة محل التدقيق ينتج الخطأ عندما يتخلى المدقق الخارجي على إحدى إلتزاماته كعدم كشف بعض الحقائق المتعلقة بأعمال الغش أو عدم كفاية الرقابة التي مارسها أو غيابها، أو عندما لا يتولى المدقق أداء مهمته.

3.4.2. المسؤولية الجنائية

تنص المادة 62 من القانون 01-10 المؤرخ في 29/06/2010 "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني".¹ وما يمكن قوله أن نظام المسؤولية الجنائية لمحافظ الحسابات منصوص عليه في القانون التجاري الذي جمع العقوبات الجنائية المطبقة عليه في المادتين 829 و 830 وكذا المادة 71 من القانون 01-10 التي أحالت على المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات (كتم السر المهني).²

الشكل (1-4): الإجراءات الوقائية لحماية أخلاقيات مهنة التدقيق



المصدر: من إعداد الطالبين

¹ الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، القانون 01-10، مرجع سابق، المادة 62، ص 10.

² عبار محمد وخلاف قرماش، "المسؤولية المدنية والجنائية لمحافظ الحسابات"، مجلة البشائر الإقتصادية، العدد الثاني، ديسمبر 2015، جامعة بشار، بشار، ص 173.

خلاصة الفصل:

تمحور اهتمامنا في هذا الفصل على التعرض إلى ماهية التدقيق بصفة عامة بالتركيز على مفهومه، أهميته، أهدافه وأنواعه، ثم تطرقنا إلى التدقيق الخارجي بداية بمفهومه وأنواعه وصولاً إلى تقرير المدقق الخارجي الذي يعتبر زبدة عمل المدقق ونتيجة عمله، ثم عرجنا على أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي وأهمية الإلتزام بها والتهديدات التي تؤول دون ذلك وماهي الإجراءات الوقائية لحماية هذه الأخلاقيات. مما سبق، نستخلص أن عملية التدقيق رغم الدور الذي تلعبه والأهمية التي تقدمها إلى جهات كثيرة ومختلفة قد أولت اهتماما كبيرا للجانب الأخلاقي وركزت عليه وهذا لتحقيق الهدف المرجو منها.

الفصل الثاني

جودة التدقيق الخارجي

تمهيد :

إن فضيحة إنرون بمثابة تذكير صارخ بأهمية جودة التدقيق في أوائل العقد الأول من القرن الحادي والعشرين، انهارت شركة إنرون، التي كانت ذات يوم واحدة من أكبر شركات الطاقة في العالم، بسبب الاحتيال المحاسبي والتقارير المالية الخادعة، وكشف التحقيق اللاحق أن شركة التدقيق، آرثر أندرسن، فشلت في ممارسة العناية الواجبة والاستقلالية، مما أدى إلى فشل ذريع في جودة التدقيق، وتؤكد هذه الحالة على ضرورة أن يظل المدققون يقظين ويلتزموا بأعلى معايير النزاهة والكفاءة المهنية.

لذلك تطرقنا في هذا الفصل على التعرف على جودة التدقيق الخارجي بالإضافة الى العوامل التي تؤثر عليها وعلاقة أخلاقيات المهنة بالجودة، ومن هذا المنطلق فقد تم تقسيم الفصل الثاني الى ثلاث مباحث هم:

- المبحث الأول: ماهية جودة التدقيق الخارجي؛
- المبحث الثاني: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي؛
- المبحث الثالث: علاقة أخلاقيات المهنة بجودة التدقيق الخارجي.

المبحث الأول : ماهية جودة التدقيق الخارجي

يتصدر مفهوم جودة مهنة التدقيق قمة اهتمامات مجتمع الأعمال الدولي للمؤسسات المالية العالمية الآن، وذلك اثر العديد من حالات الفشل والعسر المالي التي منيت بها الشركات الكبرى في الآونة الأخيرة، على الأداء الخدمي وانهيارات أسواق المال في بعض دول العالم، والخوف من تكرار ذلك مستقبلا، حيث نجد أن المعايير الدولية المحلية تتضمن في محتواها ما يرجع أثره بشكل مباشر أو غير مباشر على الأداء الخدمي للمدقق الخارجي والتي ينبغي أن يرقى من أدائها المهني في هذه الخدمات الى درجة عالية من الجودة لتتلائم مع متطلبات ومبادئ طبيعة عمل المؤسسات.

وسنحاول في هذا المبحث التطرق الى مفهوم جودة التدقيق الخارجي والخصائص والأهمية .

المطلب الأول : مفهوم جودة التدقيق الخارجي

شكل مفهوم جودة التدقيق نظرا لأهميته اهتماما بالغا من الهيئات والمنظمات المهنية والباحثين، وقد أشار الباحث الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AISPA) فيعام 1987 أن جودة التدقيق تعد قضية مهمة ومستمرة في المهنة، وأن المهنة لا تتفاعل بشكل مستمر مع التغيرات السريعة في البيئة، إلا أن صعوبة وضع مفهوم محدد لجودة التدقيق يعود لعدة أسباب أهمها :

- أن الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة لا يمكن اختبارها مقدما كما هو الحال في السلع المادية؛
- صعوبة قياس جودة التدقيق بعد إتمام العملية، وذلك لعدم وجود مقاييس محددة لها؛
- عدم توفر الخبرة لدى المستفيدين من هذه الخدمة.

وقد عرفت جودة التدقيق بأنها: الالتزام بالمعايير المهنية للتدقيق، وقواعد وآداب السلوك المهني، وإرشادات المراجعة، وكذلك القواعد والإجراءات التي تصدرها الهيئات المهنية لتنظيم مهنة التدقيق، والمحافظة على استقلالية ونزاهة المدقق.¹

وعرفها أيضا الباحث (DeAngelo) بأنها: "احتمالية شرط قيام المحاسب القانوني باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره".²

1 طرابلسي سليم، مرجع سابق، ص 973.

²جمانة حنظل التميمي، "العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية"، مجلة الباحث، المجلد الخامس، العدد10، جامعة البصرة، العراق، 2013، ص ص203-204.

مفهوم الجودة من منظوره المهني يتمثل في الالتزام بمعايير التدقيق، ومعايير الأداء المهني بالنسبة إلى أعضاء مكاتب وشركات التدقيق، وتتعلق معايير الأداء بمجموعة من الخصائص والصفات الشخصية الواجب توفرها لدى العاملين في مكاتب وشركات التدقيق مثل النزاهة والموضوعية والاستقلال لكي يتمكنوا من الوفاء بالمسؤوليات والمهام المكلفين به.¹

وعرفت جودة التدقيق وفق المعيار الدولي رقم: (220) بأنها تتمثل في السياسات والإجراءات المطبقة في شركة التدقيق للتحقق من أن أعمال التدقيق المنفذة قد تم أداؤها وفق معايير التدقيق المتعارف عليها.²

من تحليل التعاريف السابقة لمفهوم جودة التدقيق لاحظنا ما يلي:

- يعد تحديد مفهوم جودة التدقيق من الأمور الصعبة، وذلك لصعوبة وضع حدود واضحة للمجال الذي يجب أن تغطيه جودة التدقيق، بالإضافة إلى أن مفهوم الجودة مفهوم نسبي؛
- مدى قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية؛
- تخفيض خطر اكتشاف الأخطاء إلى حد يكون عنده مستوى خطر التدقيق المقبول منخفض إلى أقصى درجة ممكنة؛
- درجة الثقة التي يقدمها المدقق الخارجي لمستخدمي القوائم المالية من خلال دقة المعلومات المقدمة وخطو القوائم المالية من أية تحريفات وأخطاء جوهرية؛
- التزام المدقق بالمعايير المهنية، وتلبية المدقق لأهداف الأطراف المعنية بعملية التدقيق؛
- تتحقق جودة التدقيق عندما يلتزم المدقق بكل معايير التدقيق المهنية المتعارف عليها، وآداب وقواعد السلوك المهني والإفصاح عن الأخطاء والمخالفات التي تم اكتشافها في القوائم المالية، وتلبية عملية التدقيق لاحتياجات ورغبات مستخدمي القوائم المالية.
- إذا نستنتج من التعريفات السابقة أن جودة التدقيق الخارجي تتمثل في قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والمخالفات المتواجدة في القوائم المالية و التأكد فيما إذا تم إعدادها وفق المبادئ والمعايير المتعارف عليها.

¹ علي كريم عويد، "جودة اداء المدقق الخارجي في ظل معايير التدقيق الدولية ومتغيرات البيئة الخارجية"، مجلة الريادة للمال والأعمال، المجلد الثاني، العدد 03، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2021، ص 79.

² إسراء كاظم عبيد حسن اللهيبي، " نموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 23، جامعة بغداد، العراق، 2013، ص 264.

المطلب الثاني: خصائص جودة التدقيق الخارجي

تتمتع جودة التدقيق الخارجي بمجموعة من الخصائص التي تميزها عن غيرها وتجعلها عملية موثوقة وفعالة في تقييم صحة وسلامة البيانات المالية للمنشأة، وتشمل هذه الخصائص :

1. الكفاءة المهنية

يجب أن يتمتع المدقق الخارجي بالمهارات والمعرفة اللازمة لأداء عمله بكفاءة ويشمل ذلك:

- فهم المعايير الدولية للتدقيق؛

- القدرة على تحليل البيانات المالية؛

- مهارات التواصل الفعالة؛

- خبرة عمله في مجال التدقيق.

ويمكن تقسيم الكفاءة المهنية الى مرحلتين منفصلتين، الأولى الحصول على الكفاءة المهنية، والثانية المحافظة على الكفاءة المهنية.

وتتطلب المحافظة على الكفاءة المهنية وعيا مستمرا وتفهما للتطورات المهنية والتجارية الفنية ذات الصلة، لذلك يؤدي التطور المهني المستمر الى تطوير القدرات التي تمكن المدقق من أداء مهامه بكفاءة في البيئات المهنية.¹

2. النزاهة والحيادية

يجب أن يكون المدقق موضوعيا ومحايذا في عمله ويشمل ذلك:²

- التحرر من أي تحيزات أو ضغوط قد تؤثر على رأيه؛

- إبداء الرأي المهني دون خوف أو مجاملة؛

- التصرف بصدق وأمانة في جميع مراحل عملية التدقيق.

3. العناية المهنية

على المدقق أن يبذل العناية المهنية في عملية التدقيق وفي وضع التقرير النهائي، وهذه العناية تتطلب مراجعة انتقادية لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم، والأحكام التي يقررها المساعدون، كما تتطلب عناية لازمة بأوراق عمل المدقق وحصوله على أدلة وقرائن الإثبات.³

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 83.

² المرجع نفسه، ص 82.

³ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعلمية - ، الطبعة الخامسة ، دار أوائل للنشر، عمان، الأردن، 2010، ص57.

4. الاستقلالية

وتعني أن يقوم المدقق بعمله في جميع مراحل التدقيق بكل أمانة واستقامة وموضوعية ودون أي تحيز لجهة معينة وبدون الخضوع لأي تأثيرات ومن أي نوع كانت، وهذا يعني أن المدقق مستقلا من الناحيتين الفعلية والذهنية **Mind and action** فهي مبدأ أساسي في الأداء المهني بشكل عام وفي مهنة التدقيق بشكل خاص، ولكن هذه الاستقلالية الذهنية لا تكفي أي لا يمكن تحقيقها إلا بالاستقلالية المادية كذلك.

ومن أجل توفير البيئة العملية لتحقيق هذين النوعين من الاستقلالية وضحت المعايير القانونية الأمور التي يجب مراعاتها سواء في عملية تعيين المدقق أو عزله أو تحديد أتعابه.¹

5. التوثيق

يجدر بالمدقق أن يوثق كافة المواضيع والقرائن التي تدعم إنجازات التدقيق التي قام بها وفقا للمبادئ الأساسية للتدقيق.²

المطلب الثالث: أهمية جودة التدقيق الخارجي

تظهر أهمية جودة التدقيق الخارجي في أنها مطلب أطراف كثيرة تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المالية التي يعتمدها مدقق الحسابات الخارجي المستقل، كون أن هذا الأخير يسعى إلى إبداء رأي فني محايد حول صحة وسلامة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء الجوهرية وهذا ما يزيد من مصداقية القوائم المالية وتعبيرها بصدق عن الصورة الحقيقية للمنشأة، والتي تعود بالنفع على الأطراف التالية:³

1. المدقق الخارجي

يسعى المدقق من خلال القيام بمهمة التدقيق بأعلى جودة ممكنة الى الرفع من سمعته وصورة مكتب التدقيق الأمر الذي يخلق الميزة التنافسية.

¹ علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية- نظرية وتطبيق - ، الطبعة الخامسة، كلية الاعمال، الجامعة الأردنية، 2015، ص 54.

² سعود كايد، مرجع سابق، ص 26.

³ مالطي سناء، جودة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة المؤسسات،-دراسة ميدانية في السياق الجزائري-، أطروحة دكتوراه تخصص تدقيق مالي ومحاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي الياصب، سيدي بلعباس، 2019، ص 95.

2. الإدارة

تسعى الإدارة من خلال تعيينها للمدقق الى التأكد من سلامة ومصداقية القوائم المالية، لذا يتطلب من المدقق أن تتم المهمة بأعلى جودة ممكنة للرفع من قيمتها السوقية و زيادة ثقة الأطراف الخارجية في مصداقية المعلومة المالية.

3. البنوك

لجودة التدقيق الخارجي أثر كبير على قرارات البنوك فيما يخص تقديم القروض والتسهيلات.

4. الدائنون

تتأثر قرارات الدائنون بجودة عملية التدقيق خاصة فيما يخص تقديمها للتسهيلات الإئتمانية.

5. الهيئات والأجهزة الحكومية

تهتم الحكومة بجودة الخدمة المقدمة في مجال التدقيق من أجل اتخاذ قرارات توسيع الأنشطة الاقتصادية، فرض الضرائب، تقديم الإعانات ... الخ.

6. الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة

تسعى الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق الى الرفع من جودة التدقيق لتطويرها وتدعيم الثقة فيها، كما تتبع أهمية جودة التدقيق من خلال المجالات التالية:¹

- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية؛
- المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في المدقق؛
- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية؛
- تخفيض صراعات الوكالة؛
- المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات أداة تنافسية جيدة؛
- زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصداقية القوائم المالية.

المطلب الرابع: وسائل تحسين جودة التدقيق الخارجي

توجد العديد من الوسائل التي يضمن وجودها الارتقاء بمستوى جودة أداء التدقيق الخارجي ومن أهمها:

¹ بن بريكة عبد الوهاب، بودونت أسماء، "تأثير حجم مكتب التدقيق في جودة التدقيق من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجزائر"، المجلة الجزائرية للاقتصاد والإدارة، المجلد 7، العدد 8، 2016، جامعة بسكرة، الجزائر، ص192.

الالتزام بتنفيذ عملية التدقيق وفق معايير التدقيق، الرقابة على جودة التدقيق الخارجي، الالتزام بتدعيم استقلالية المدقق الخارجي، تفعيل دور لجان التدقيق لتحسين جودة التدقيق الخارجي، تفعيل نظام المسؤولية القانونية للمدقق الخارجي وسيتم توضيحها كما يلي:

1. الالتزام بتنفيذ عملية التدقيق وفق معايير التدقيق

إن قيام المدقق الالتزام بتنفيذ عملية التدقيق وفق معايير التدقيق يقود بالتأكد لتحسين ورفع جودة التدقيق الخارجي ويعود ذلك الى أن تلك المعايير تشكل الأسلوب الذي تتم به ممارسة مهنة التدقيق وبذلك تشكل مقياساً لجودة التدقيق الخارجي،¹ فأداء عملية التدقيق بمستوى جيد وملائم يؤكد تمسك المدقق بالمعايير المهنية ويؤدي الى أداء عملية التدقيق بجودة عالية.²

2. الرقابة على جودة المراجعة الخارجية

يجب على مكتب المراجعة أن يراقب باستمرار مدى ملائمة وفعالية سياسات وإجراءات رقابة الجودة، وأن الغرض من سياسات وإجراءات الرقابة هو تقييم مدى فعالية نظام رقابة الجودة لمكتب المراجعة، ومدى تطبيقه عند أداء مهمة المراجعة وأداء العمل المرتبط بالوظائف المتعلقة برقابة الجودة.

ويتم ذلك من خلال تحديد إجراءات المراقبة الضرورية لتوفير قناعة بأن إجراءات رقابة الجودة في المكتب تعمل بفعالية، واتخاذ الإجراءات لتوصيل نتائج المراقبة الى المستويات الإدارية المناسبة بغرض المتابعة الشاملة لنظام رقابة الجودة.³

3- تدعيم استقلالية المراجع الخارجي

حرصاً على دعم استقلال وحياد المراجع الخارجي وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقاريره ورفع جودة أدائه، وعدم ممارسة إدارة المؤسسة الضغط على المراجع للسير في ركابها وللحفاظ على

¹ مرشد عيد المصدر، أثر مخاطر مهنة التدقيق: دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، غزة، فلسطين، 2013، ص50.

² أحمد برير، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات: دراسة حالة الجزائر، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر 2013، ص07.

³ اياد حسن حسين أبوهمين، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين: دراسة حالة مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتمويل غير منشورة، كلية التجارة جامعة بغزة، غزة، فلسطين، 2005، ص79.

- استقلاله، يتوجب تكاتف جهود ثلاثة أطراف تتمثل في المراجع المالي الخارجي، والهيئات التنظيمية لمهنة المراجعة، ومساهمي المؤسسة، وتكون أدوارهم كالاتي:¹
- يتوجب على المراجع الخارجي أن يتمتع بمظهر المستقل وتعكس تصرفاته الظاهرة هذا الاستقلال، والمظهر الخارجي قد يكون له الأثر الكبير لأنه الجانب الملموس الذي بموجبه يستطيع مستخدمو القوائم المالية الحكم من خلاله على تصرفات المراجع إما أن يكون مستقلا وإما أنه لا يتمتع بالقدر الكافي من الاستقلال، وكذلك عليه أن يتمتع بالاستقلال في الحقيقة ويمثل الاستقلال الحقيقي في الأمانة الفكرية؛
 - زيادة وعي المساهمين بتفعيل دور الجمعية العامة للشركة بتقرير تعيين وعزل المراجع الخارجي لتدعيم استقلاله، وبالرغم أن معظم قوانين دول العالم تفرض هذا الدور، إلا أن الواقع العلمي يظهر تقاعس المساهمين عن ممارسة دورهم في ذلك، ومن ثم انفردت الإدارة بممارسة هذا الدور، وهو الأمر الذي يمكن الإدارة من التأثير على المراجع ومن ثم يفقد استقلاله؛
 - يتوجب على الهيئات والتنظيمات لمهنة المراجعة العمل على تدعيم استقلال المراجع وتطوير الوسائل الكفيلة بذلك مثل لجان المراجعة والتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي؛
 - وكذلك يتوجب على الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة تحديد الأنشطة الأخرى التي يمكن أن يقوم بها المراجع الخارجي ، وتحديد علاقتها بعملية المراجعة ومدى تأثيرها على استقلاليتها.

4- تفعيل دور لجان المراجعة لتحسين جودة المراجعة الخارجية

تتمثل مخرجات نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة فيما يقوم بإنتاجه من تقارير مالية يعتمد مختلف مستخدميها على ما تتضمنه من معلومات تستهدف ترشيد القرارات المختلفة، ولزيادة درجة فاعلية هذه القرارات فإن ذلك يستلزم الاعتماد على معلومات جيدة وإدراك متخذيها لدرجة موثوقية هذه المعلومات ومن هنا تظهر أهمية البحث عن كيفية تحقيق جودة التقارير المالية بعد حدوث الأزمة المالية العالمية في الآونة الأخيرة وما نجم عنها من انهيار بعض الشركات الكبرى في الدول المتقدمة مما تسبب اهتزاز الثقة لدى المتعاملين والمستثمرين، كما أن وجود التعارض في المصالح بين الإدارات والمستفيدين، حيث أنه ما تتضمنه التقارير المالية من معلومات ينجم عنه غالبا قيام الإدارة بإخفاء معلومات أو تقديمها بشكل مضلل يسبب اهتزاز الثقة لديهم. ومن الآليات التي يمكن أن تضبط جودة التقارير المالية لجان المراجعة، حيث أن تفعيل دورها بالمؤسسة قد يضيفي الثقة على جودة التقارير المالية، ولاشك أن قيام تلك اللجان بمهامها بكفاءة

¹محمود شعبان حسين أحمد، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات وسبل تطبيقها-دراسة تحليلية لآراء مراجعي الحسابات ومدراء البنوك وموظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، جامعة غزة، فلسطين، 2007، ص34.

وفاعلية يتطلب ضرورة توافر عدة خصائص بها مثل استقلال لجان المراجعة، والخبرة المالية أو المحاسبي، وحجم هذه اللجان، ودورية اجتماعاتها.¹

يمكن للجان المراجعة أن تؤدي دورا فعالا في تحسين جودة المراجعة الخارجية من خلال مجموعة من الأنشطة وتتمثل فيما يلي:²

- الأنشطة المتعلقة بتعزيز استقلالية المراجع الخارجي، كونها مرتبطة بمجلس الإدارة وتستمد سلطتها من أعلى مستوى هرم في المؤسسة، حيث أنه من خلالها يتم التوصية باختيار المراجع الخارجي وتغييره وتحديد أتعابه؛

- القيام بفحص أنظمة الرقابة الداخلية والعلاقة مع المراجعين الماليين الداخليين؛

- فحص التقارير المالية للمؤسسة.

5- تفعيل نظام المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي

تعتمد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية على تقرير مراجع الحسابات في اتخاذ قراراتها المرتبطة بالمؤسسة محل المراجعة، نظرا لما تتوقعه تلك الأطراف من الأداء الحيادي للمراجع، وعدم التحيز لصالح أي من الأطراف سواء معدي القوائم المالية أو مستخدميها، والمعرفة الجيدة للمراجع بطبيعة نشاط المؤسسة والصناعة التي تنتمي إليها والنظم المحاسبية والإدارية المستخدمة فيها، وأن المراجع يبذل العناية المهنية الواجبة عند تنفيذ اختبارات المراجعة في جميع مراحلها وفي مقابل الثقة التي يمنحها العميل والأطراف الأخرى المستفيدة من القوائم المالية لتقرير المراجع، تنشأ مسؤولية على المراجع في الوفاء باحتياجات تلك الأطراف، وذلك على اعتبار أن تفعيل المسؤولية للمراجع المالي الخارجي تمثل إحدى الضمانات التي تستند إليها تلك الأطراف في اعتمادها على تقرير المراجع المالي الخارجي، نظرا لأن تفعيل المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات تزيد من حرص المراجع على تحسين أدائه لمهام المراجعة، وبذل العناية المهنية الواجبة، وبما يضمن تحسين جودة تنفيذ عملية المراجعة.³

¹ سعيد توفيق أحمد عبد الفتاح، علاقة خصائص لجان المراجعة بجودة التقارير المالية: دراسة اختبارية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية التجارة جامعة الزقازيق، مصر، 2013، ص12.

² جمال ناصر خلف ابو عاقولة، دراسة أثر العوامل الديمغرافية والبيئية الرقابية على جودة تدقيق الحسابات في الأردن، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، الأردن، 2007، ص ص45-46.

³ أحمد محمد صالح الجلال، تأثير متغيرات بيئة المراجعة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2009، ص ص34-35.

المبحث الثاني: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي

يعد تحديد العوامل التي تؤثر في جودة التدقيق الخارجي أمراً ذو أهمية خاصة في الوقت الحالي، وذلك بعد انهيار كبريات الشركات على مستوى العالم، الأمر الذي ارتبط بمصداقية وجودة التدقيق أمام فشلها في اكتشاف الغش والتلاعب، وسنعرض بعض العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي والمتعلقة بالمدقق وفريقه ومكتب التدقيق، بالإضافة إلى العوامل المتعلقة بالهيئات والتنظيمات المشرفة على مهنة التدقيق وكذا المتعلقة بالمؤسسة محل التدقيق.

المطلب الأول: العوامل المتعلقة بالمدقق

تشمل كفاءة المدقق وخبرته بالإضافة إلى عامل الاستقلالية والأتعاب والتنافسية واستخدام المدقق للوسائل التكنولوجية الحديثة.... الخ.

1. الكفاءة والخبرة المهنية

تلعب مهارات وخبرات المدققين دوراً هاماً في تحديد جودة عملية التدقيق، ويجب أن يتمتع المدققون بالكفاءة المهنية والخبرة العلمية الكافية لفهم تعقيدات الأعمال والبيئة المالية للمنشأة، وأن يؤدي مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها أثناء عملية التدقيق.

2. الاستقلالية

يجب أن يكون لمدقق الحسابات شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالأخرين وأن يؤدي واجباته رغم أي ضغط يقع عليه ورغم التعارض بين مصالحه الشخصية وواجباته، أن يتجرد المدقق من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، ولا يجب أن تنظر إلى استقلالية المدقق نفسه على أنها مسألة ذهنية يترك الحجم فيها للمدقق نفسه وإنما يجب النظر على أنها مسألة موضوعية تحكمها قواعد ومعايير محددة.¹

فاستقلالية المدقق وفريق عمله إذا تمثل عاملاً من العوامل المؤثرة على جودة التدقيق، باعتبارها مؤشراً جيداً على استعدادهم للتقرير عن أي تحريفات أو أخطاء في القوائم المالية، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة المصداقية للمدقق والتي بدورها تؤدي إلى زيادة جودة التدقيق.²

¹ عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة اليمن، 2008، ص 9.

² محمد سامي راضي، "الخصائص المحددة لجودة المراجعة: دراسة ميدانية للمحيط المهني في مصر"، مجلة آفاق جديدة، جامعة المنوفية، مصر، العدد 02، 1998، ص 268-269.

3. الإتعاب والتنافسية:

لقد صاحب تطور مهنة التدقيق وحاجة المؤسسات إليها الى خلق روح المنافسة بين المكاتب من أجل الظفر بالمهمة، حيث قامت مكاتب التدقيق بتخفيض الأتعاب، مما قد يؤثر سلبا على المهمة كتخفيض نطاق التدقيق وبالتالي انخفاض الجودة في أدا المهمة.¹

وفقا للدراسات التي أجريت والتي أشارت الى أن للمنافسة تأثيرين قد يكون إيجابيا وقد يكون سلبيا. أما فيما يخص التأثير الإيجابي قد تلجأ بعض مكاتب التدقيق الى الرفع من جودة التدقيق لكسب سمعة جيدة وبالتالي تقلل من حدة التنافس.

أما فيما يخص الجانب السلبي قد تلجأ بعض مكاتب التدقيق الى تخفيض الأتعاب التي ينتج عنها تقليص دائرة الفحص والتي قد تكون سببا في تغاضي المدقق عن بعض المخالفات وبالتالي انخفاض جودة التدقيق.²

4. استخدام المدقق للوسائل التكنولوجية الحديثة

لقد توصلت العديد من الدراسات الى أن استخدام مكاتب التدقيق للوسائل الحديثة تعد وسيلة للرفع من جودة التدقيق الخارجي، حيث تساهم في توسيع نطاق الفحص وتقليل الوقت والجهد الذي يؤثر إيجابيا جودة التدقيق، ويقصد بالوسائل التكنولوجية الحديثة استخدام الحاسوب والأساليب الإحصائية.³

5. التزام المدقق بالمعايير المهنية للمراجعة

إن قيام المدقق بالالتزام بتطبيق المعايير المهنية يقود بالتأكيد لرفع جودة التدقيق، ويعود ذلك الى أن تلك المعايير تشكل الأسلوب التي تتم به ممارسة مهنة التدقيق وبذلك يكون لها تأثيرا على جودة التدقيق، لذلك ينبغي على المدقق الالتزام بهذه المعايير للرفع من جودة أدائه.⁴

¹عابي خليفة، "تحليل العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، مجلد4، 04، عدد1، 01، 2011، جامعة الوادي، الوادي، ص217.

²حابي أحمد، "تأثير العوامل المرتبطة بالمؤسسة محل المراجعة على جودة التدقيق من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية دراسات اقتصادية، المجلد07، العدد15، 2011، ص237.

³أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية الإسكندرية، 2007، ص12.

⁴إبراهيم محمد بهاء الدين، "مدخل مقترح لتحديد المتغيرات التي تؤثر على قياس جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية مع التطبيق على قطاع مكتب المحاسبة والمراجعة بجمهورية مصر العربية"، مجلة البحوث التجارية، المجلد30، العدد (2)، 2008، جامعة الزقازيق. مصر، ص192.

وقد اعتبرت العديد من الدراسات أن التزام المدقق بالمعايير المهنية للتدقيق هو المفهوم في حد ذاته لجودة التدقيق، وكذلك تشير هذه الدراسات بأن هناك مجموعة من العوامل المرتبطة بجودة التدقيق تدرج تحت عامل الالتزام بالمعايير مثل توفر الأمانة والنزاهة والحيادية للمدقق، التأهيل العلمي والمهني، الاستقلالية، ... الخ.¹

6. اتصال المدقق بالمؤسسة محل التدقيق

يساعد هذا العامل في الحصول على المعلومات المهمة التي تساعد المدقق على فهم طبيعة نشاط المؤسسة محل التدقيق، والحصول على أدلة التي يصعب الحصول عليها من فحص المستندات والدفاتر، وحتى يتحقق الغرض من هذا الاتصال فلا بد أن يكون له هدف محدد لتحقيق الاتصال الجيد بين المدقق وإدارة المؤسسة محل التدقيق.²

إذا فالإتصال الجيد بين المدقق والمؤسسة محل التدقيق يساهم في رفع جودة عملية التدقيق.

7. العوامل المرتبطة بمخاطر التدقيق

تتمثل مخاطر التدقيق في احتمال أن يتعرض المدقق لمسائلة أو دعاوي قانونية مستقبلية حول المؤسسة التي يتم مراجعتها وما سيتبع ذلك من إساءة محتملة الى سمعته وأثار محتملة على دخله المستقبلي وهذه الاحتمالية تتزايد بتزايد احتمالية تعثر المؤسسة التي يتم مراجعة حساباتها، وهناك العديد من المقاييس التي استخدمت لقياس مخاطر المراجعة منها تقرير المدقق (غير متحفظ أو متحفظ) ونتيجة المؤسسة موضع المراجعة من ربح أو خسارة وفترة المراجعة.³

8- تأثير الاخلاق على جودة التدقيق الخارجي

إن مهمة التدقيق الخارجي بحاجة ماسة الى ما يرفع مستواها المهني من خلال ممارستها والمسؤولين عنها، مما يستلزم الالتزام بمبادئ وقواعد المهنة وأخلاقيها، مما يستوجب على المدقق الخارجي التحلي بتلك المبادئ والقواعد المتمثلة في النزاهة والموضوعية والسر المهني والكفاءة والعناية المهنية...، لكي يضمن جودة عالية لعملية التدقيق الخارجي ويجعلها أداة فعالة لتقييم صحة وسلامة البيانات المالية للمنشأة و إذا فرط في تطبيق آداب وأخلاقيات وسلوكيات مهنته سيعود ذلك بالسلب عليه وعلى سمعة مهنة التدقيق الخارجي ككل، وبالتالي سيؤثر بالسلب على جودة التدقيق الخارجي.

¹ محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص353.

² حمادي نبيل، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية: دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011، ص53.

³ ميشل سعيد سويدان، مرجع سابق، ص63.

المطلب الثاني: العوامل المتعلقة بالعميل

تلعب جودة البيانات والمعلومات التي يقدمها العميل دوراً هاماً في تحديد جودة عملية التدقيق الخارجي، ويمكن تصنيف العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المتعلقة بالعميل إلى:

1. حجم المؤسسة محل التدقيق

تشير بعض الدراسات الحديثة إلى أن مكاتب المراجعة الكبيرة تقدم جودة عالية الجودة مقارنة مع مكاتب المراجعة الصغيرة، حيث أنه يتم تسعير خدمات المراجعة وفق حجم مكتب المراجعة على أساس ساعات العمل اللازمة لإنجاز مهمة المراجعة وكفاءة فريق المراجعة والتكلفة وسياسة الشركات، ونظام المكافآت و عدة عوامل أخرى، إلا أن هذه المعايير المستخدمة في تسعير خدمات المراجعة على أساس حجم منشأة المراجعة تبقى جامدة لأنها تتمركز دائماً حول المفاضلة بين تكلفة المراجعة وجودتها.¹

2. فعالية نظام الرقابة الداخلية

من أجل الحصول على نظام رقابة داخلية فعال وموثوق به لا بد من تحديد نطاق وطبيعة عمليات التدقيق، وبما أن التدقيق الداخلي له دور في تقديم تقارير تعتمد عليها لجان التدقيق فهذا يعني أن عملية المحافظة على أموال المنشأة ومعرفة كفاءة استخدام تلك الأموال والتي ترتبط باستقرار وتطور المنشأة هي من واجبات المدقق الداخلي.

وتشير (كلتوم، 2014) إن هناك العديد من المهام التي تقع على عاتق لجان التدقيق في الشركات التي تشكل دوراً مهماً في تنفيذ المهام الأساسية لمجلس الإدارة وأداء الواجبات بفاعلية وكفاءة و دعم أنظمة الرقابة الداخلية وبرز تلك المهام هي:²

- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تقييم مدى كفاية ذلك النظام ومناقشته مع إدارة الشركة والقائمين بوظيفة التدقيق الداخلي، الذي من شأنه أن يؤثر على جودة التقارير المالية؛
- المتابعة والإشراف على النشاطات المتبعة من قبل الشركة والمتعلقة بإجراءات إعداد التقارير المالية من خلال مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة، والتأكد من أنه تم الإفصاح عن السياسات والمبادئ المحاسبية

¹ خليدة عابي، "دراسة للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، المجلد الثاني، العدد 7، 2014، ص 205.

² محمد حامد مجيد السامرائي، أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية: دراسة تحليلية على شركات صناعة الأدوية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، 2016، ص 30.

المتبعة في إعداد التقارير المالية وتقييمها ومدى انسجامها مع أهداف التقارير المالية وغايتها، والحد من الأعمال غير القانونية والعوامل التي تؤدي الى الاحتيال التي تشكل خطر على تلك التقارير؛

- تلعب لجان الدقيق دورا مهما في تحسين جودة التدقيق الخارجي الذي من شأنه أن يزيد الثقة ما بين المستثمرين والشركة من خلال تعيين المدقق الخارجي و تحديد أتعابه والمحافظة على استقلاليته وإنشاء قنوات الاتصال بينه وبين المدقق الداخلي في الشركات؛

- تدعم لجان التدقيق وظيفة التدقيق الداخلي من خلال تعيين موظفي قسم التدقيق الداخلي وترقيتهم وفقا لكفاءتهم، وفحص نشاطات وأداء وظيفة التدقيق الداخلي ومراجعتها وتحديد أتعابهم.

3. رقابة جودة أداء أنشطة التدقيق الداخلي

وتعني رقابة جودة الأداء العمل على ضمان الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي والسياسات المرسومة لقسم التدقيق الداخلي وكذلك البرامج المخطط لها، وذلك يؤدي الى ضمان جودة تنفيذ مهام التدقيق الداخلي.

ويمكن أن يقوم بدور رقابة إدارة الجودة إدارة مستقلة داخل قسم التدقيق الداخلي، تكون مهمته إدارة وضبط الجودة عن طريق انشاء ومتابعة برنامج الجودة وذلك لتقييم أداء التدقيق الداخلي في مختلف الأنشطة.¹

4. العوامل المرتبطة بدرجة تعقيد عمليات التدقيق لدى العميل

من المتوقع أن يزيد الجهد المبذول من قبل المدقق في تدقيق مؤسسة معينة مع الزيادة في درجة تعقد عملياتها وتعدد أنشطتها، ومن المحتمل أن يؤدي هذا الى الزيادة في أتعاب عملية المدقق، فقد استخدمت عدة مؤشرات لقياس درجة التعقيد في المؤسسة، ومن أهمها عدد فروع المؤسسة محل التدقيق الداخلي والخارجي، فزيادة عدد فروع المؤسسة وانتشارها في أماكن مختلفة ينطوي على تكاليف إضافية للمدقق من ثم زيادة في عملية التدقيق.²

¹ احمد يعقوب يوسف عبد الله الدوسري، "دراسة تحليلية لمحددات جودة التدقيق الداخلي في ظل عمليات الرقمنة وفقا للمعايير المنظمة والتجارب الدولية"، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، المجلد 13، العدد 02، 2022، ص 673-674.

² ميشل سعيد سويدان، "بعض العوامل المحددة لاتعاب المدقق: دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة العامة، المجلد 24، العدد 1، المملكة العربية السعودية، 2010، ص 61.

المطلب الثالث : العوامل البيئية

تتأثر جودة التدقيق الخارجي بمجموعة من العوامل البيئية والتي تشمل العوامل الاقتصادية والسياسية والثقافية والقانونية ويمكن تفصيل هذه العوامل على النحو التالي:

1. العوامل الاقتصادية

تدفع البيئة الاقتصادية المدققين الى الرفع من جودة التدقيق بسبب التطورات التي يشهدها الاقتصاد، فمع انفتاح الأسواق وظهور الشركات المتعددة الجنسيات ارتفع الطلب على مهمة التدقيق عامة والجودة خاصة، فظهور ظاهرة التضخم زادت رغبة مدراء المؤسسات الى الرفع من أرباحهم والتي تؤدي بهم الى بعض الأحيان الى الوقوع في ظاهرة ارتكاب الأخطاء والمخالفات ، لهذا السبب أصبح من الضروري على المدقق أداء مهمة التدقيق بأعلى جودة ممكنة لاكتشاف الأخطاء والمخالفات بهدف زرع الثقة في المعلومة المالية.¹

2. العوامل السياسية

مما لا شك فيه أن مهمة التدقيق تتأثر بالبيئة السياسية المتبعة، فتدخل الدولة في القطاع الاقتصادي من أجل تحقيق التنمية، بالإضافة الى النظام السياسي المتبع سواء كان نظام اشتراكي أو رأسمالي سيؤثران على الأعوان الاقتصاديين والمدقق الخارجي بطريقة غير مباشرة.²

3. العوامل القانونية

أحيانا يسعى مدراء المؤسسات الى استخدام أساليب يكون الهدف منها تقليل قيمة الضرائب أو التهرب منها، وهنا يأتي الدور على المدقق لاكتشاف الأخطاء والمخالفات والتأكد من احترام القوانين والتشريعات القانونية لتحقيق الجودة المطلوبة، وعليه نستنتج أن التزام المدقق بالقوانين والتشريعات يعد مطلب مهم لتحقيق جودة التدقيق.³

4. العوامل الاجتماعية والثقافية

تتأثر جودة التدقيق الخارجي بالمستوى التعليمي والثقافي للمدقق، حيث نلاحظ أن الدول المتقدمة تعطي أهمية للتدقيق مقارنة بالدول المتخلفة أو في طريق النمو، حيث ترى الدول المتقدمة أن للتدقيق

¹ ليلاش عائشة، جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات: دراسة ميدانية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة

الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي ليايس، سيدي بلعباس، 2017، ص 101.

² المرجع نفسه، ص 102.

³ مالطي سناء، مرجع سابق، ص 100.

الخارجي دور هام في تطور اقتصادها، لذا قامت بوضع معايير وقوانين لتدعيمها وتطويرها، بالإضافة الى الرفع من المستوى التعليمي والعملي للمدققين والقيام بعمليات البحث والتطوير.¹

5. المنظمات المهنية والأجهزة الرقابية

تتأثر جودة التدقيق الخارجي بالمنظمات المهنية والأجهزة الرقابية، حيث قامت منذ ظهورها الى تنظيم مهنة التدقيق، وإصدار قوانين من أجل تطويرها والسعي الى تحقيق أعلى جودة ممكنة، ومن بين هذه المنظمات المهنية نذكر مايلي:²

- مجمع المحاسبين القانونيين بأنجلترا الذي قام سنة 1975 بإصدار قواعد تتعلق بالسلوك المهني، أما في سنة 1985 قام بإصدار معيار يخص الرقابة على مكاتب التدقيق؛

- المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين **AICPA** الذي قام سنة 1974 بإصدار بيان مبادئ التدقيق رقم: (4) والذي ينص على القواعد الواجب مراعاتها للرقابة على مكاتب التدقيق، ثم في سنة 1979 قام بإصدار معيار التدقيق الخاص بالرقابة على جودة التدقيق؛

- اتحاد المحاسبين الدوليين **IFAC** قام بإصدار الدليل الدولي رقم: 07 سنة 1981 تحت عنوان ضبط جودة عملية التدقيق ليتم تعديله بالمعيار الدولي رقم 220 الذي قام بتحديد السياسات والإجراءات الواجب إتباعها من أجل التحسين من جودة التدقيق الخارجي.

6. القوانين والتشريعات

في إطار التطورات الاقتصادية التي يشهدها العالم تقوم الحكومة بدور بالغ الأهمية لحماية الاقتصاد الوطني من ناحية وحماية المستثمرين من ناحية أخرى من خلال إصدار التشريعات والقوانين المناسبة والملائمة للمستجدات والتطورات، كفشل الشركات العملاقة وحالات إفلاس البنوك، لذلك فان التشريعات التي تؤثر في ممارسة المدققين لعملهم تشمل:³

- قانون الشركات السائد في الدولة وأنظمتها ولوائحه التنفيذية والتعليمات الصادرة بموجبه؛
- قانون مهنة المحاسبة والتدقيق السائد في الدولة وأنظمتها ولوائحه التنفيذية والتعليمات الصادرة بموجبه؛
- والعديد من القوانين الأخرى مثل قانون ديوان المحاسبة وقانون المعاملات الالكترونية وقانون غسيل الأموال وقانون الاستثمار وغير ذلك من القوانين ذات العلاقة بممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق.

¹ مالطي سناء، مرجع سابق، ص 101.

² لياش عائشة، مرجع سابق، ص ص 103-104.

³ جمال الطرايرة، مرجع سابق، ص 22.

ولذلك تقع على المدققين مسؤولية الإلتزام بتطبيق المتطلبات القانونية كحد أدنى عند ممارسة العمل المهني، وخاصة تلك المتعلقة بتدقيق البيانات المالية.

وتتولى جمعيات المحاسبين والمدققين الوطنية في معظم دول العالم، مهنة الإشراف والمتابعة للمدققين من خلال تشكيل لجان خاصة تعتنى بالأمور التالية:¹

- الترخيص لمزاولة المهنة، وما يتطلب ذلك من تدريب وتعليم مستمر وعقد امتحان؛
- التفتيش للتأكد من أن المحاسب المزاول لمهنة التدقيق متفرغ لها ويقوم بمزاولتها كما أنه ملتزم بمعايير التدقيق المعتمدة وآداب السلوك المهني؛
- اتخاذ إجراءات التأديب المناسبة بعد النظر في الشكاوي بحق المدققين والتحقق فيها.

¹ جمال الطرايرة، مرجع سابق، ص 23.

المبحث الثالث: علاقة أخلاقيات المهنة بجودة التدقيق الخارجي

ترتبط أخلاقياً مهنة التدقيق الخارجي ارتباطاً وثيقاً بجودة العملية التدقيقية وتلعب دوراً هاماً في

ضمان:

- الموضوعية والحيادية؛
- النزاهة والصدق؛
- الكفاءة المهنية؛
- المسؤولية والمساءلة؛
- السرية.

وسنعالج في هذا المبحث أهم العوامل المؤثرة في أخلاقيات المهنة وإبراز أثر الالتزام بأخلاقيات المهنة على جودة التدقيق الخارجي، وطرق تعزيز التزام المدقق بالأخلاقيات المهنية.

المطلب الأول: العوامل المؤثرة في أخلاقيات المهنة

هناك العديد من العوامل التي تؤثر في أخلاقيات المهنة لدى مدقق الحسابات ومن أهمها:

1. الفرد

يتأثر السلوك الأخلاقي للفرد بمجموعة من العوامل المرتبطة بتكوينه العائلي والشخصي، حيث أن القيم الدينية والمعايير الشخصية والحاجات الفردية وتأثير العائلة والمتطلبات المالية وغيرها تعمل على دفع الأفراد تجاه سلوك معين، حيث أن الفرد الذي ليس له قاعدة قوية من الاخلاق المكتسبة من العائلة والدين تتأرجح أعماله وتصرفاته في ضوء تعظيم مصلحته الشخصية فقط، أما الذين يستندون الى قاعدة أخلاقية قوية فإن ثقتهم بأنفسهم تكون أكبر وهذا ما يخلق تجانس سلوكي في قراراتهم، حيث أن القيم الأخلاقية التي تعطي الأولوية للنزاهة والعدالة والكرامة والاستقامة واحترام النفس توفر دعائم للأفراد وتجعلهم أكثر صواباً في تصرفاتهم حتى ولو كانت الظرف صعبة.¹

2. الشركة التي يعمل بها الفرد

يتأثر السلوك الأخلاقي للفرد بالشركة التي يعمل بها من خلال الهيكل التنظيمي الموجود بالإضافة الى قواعد العمل والإجراءات وأنظمة الحوافز، كذلك فإن المجاميع والتنظيمات غير الرسمية الموجودة لها أثر كبير في سلوكيات العاملين، وقد تكون الثقافة التنظيمية التي تعني مجموعة من القيم والأعراف المشتركة التي تحكم التفاعلات بين أعضاء الشركة والجهات الأخرى خارج الشركة من جهة أخرى وهي

¹ محمود بكر خليل عبد العال، مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني- دراسة تطبيقية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2015، ص 23.

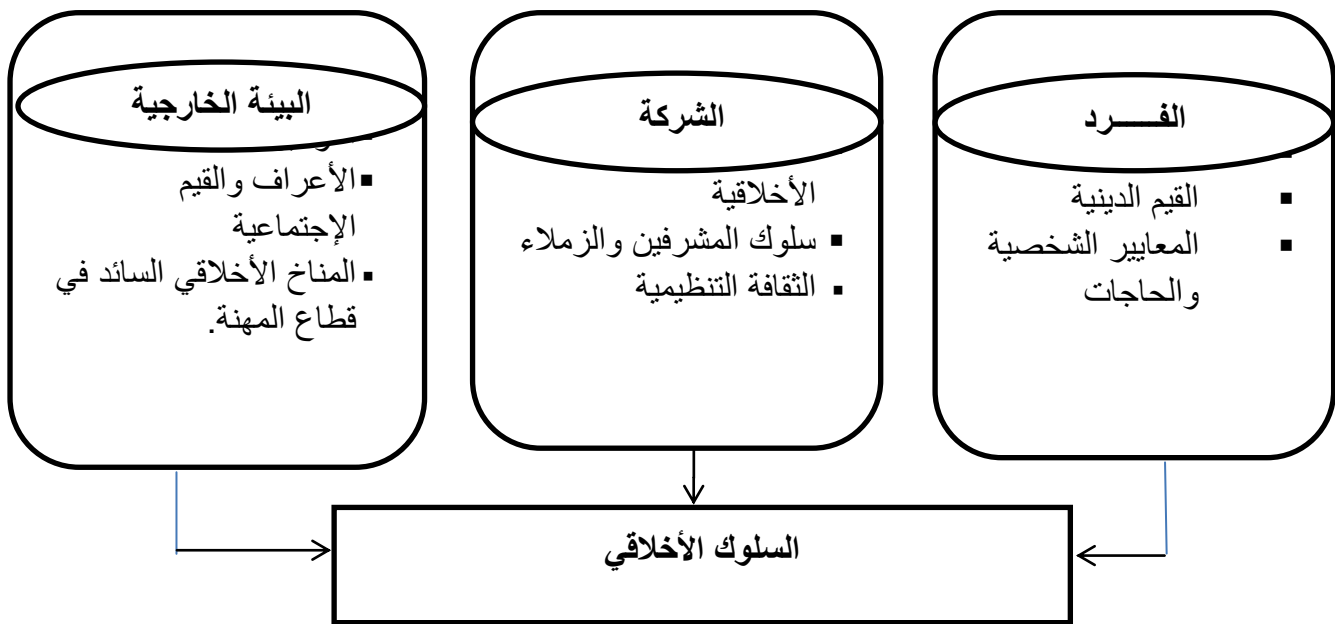
مؤشر كبير وفاعل في السلوك سواء أخلاقيا أو غير أخلاقي من خلال اعتماد العاملين على هذه الأعراف والقيم ومدى تأكيدها على الالتزام أو عدم الالتزام بسلوك معين.¹

3. البيئة الخارجية

تعمل الشركات في بيئة تنافسية تتأثر بالقوانين والتشريعات الحكومية وكذلك بالقيم والأعراف الاجتماعية السائدة، حيث أن هذه القوانين تلزم الشركات بسلوكيات معينة وتضع معايير تحكم تصرفاتها بحدود معينة، أما التشريعات فإنها تساعد الحكومة في التحكم بسلوك الشركات وجعله متماشيا مع المعايير المقبولة، حيث أنه في كثير من الأحيان تدخل الحكومة بسن تشريعات جديدة بناء على حصول خروق للقوانين أو عدم الالتزام بها من قبل بعض الشركات كما حصل مع شركة (Enron) في فضيحتها الأخلاقية حيث تدخلت الحكومة الأمريكية بتشريعات جديدة لمعالجة الوضع، وبالتالي فإن مجمل التشريعات والقوانين والقيم والأعراف الاجتماعية السائدة تعطي تصورا عن طبيعة المناخ الأخلاقي السائد في قطاع صناعي أو خدماتي معين.²

ويمكن تلخيص العوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي للمهنيين من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (2-1): العوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي للمهنيين



المصدر: محمود بكر خليل عبد العال، مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني - دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، غزة، الجامعة الإسلامية، 2015، ص 24.

¹محمود بكر خليل عبد العال، مرجع سابق، ص 23.

²المرجع نفسه، ص 23-24.

4. التشريعات

المقصود بالتشريعات دستور الدولة وكافة القوانين المنبثقة عنه، ونظام الخدمة المدنية والأنظمة واللوائح الأخرى على مختلف أنواعها التي تبحث في أخلاقيات العمل، من حيث الانتظام بالدوام والتقيّد بقواعد الجدارة والاستحقاق وتقديم المصلحة العامة على المصلحة الخاصة وعدم قبول الرشوة ونحوها، ولهذه التشريعات دور كبير في سلوكيات المدقق حيث أنها توضح ماهو صحيح وماهو خاطئ، وماهي السلوكيات الواجب على المدقق أن يسلكها تجاه العمل الذي يؤديه، وتعد التشريعات من أهم المصادر التي تتحكم في تسيير الإدارة في الوظيفة العامة تصريف المعاملات وتنفيذ الأوامر، ويشار الى أن اللوائح والأنظمة والقوانين التي تصدرها إدارات الخدمة المدنية ومكاتب العمل في دول العالم تشكل مصدرا مهما من مصادر الأخلاق في العمل الوظيفي، وذلك من خلال الضوابط الأخلاقية والقوانين التي تحدد عمل المدقق وسلوكه وحثه على التمسك بالأخلاق الفاضلة والعمل على الارتقاء بالعمل وتقديم خدمة جليّة.¹

5. البيئة الاجتماعية

إن البيئة الاجتماعية التي يعيش فيها مدقق الحسابات بدءا من المنزل مروراً بالأصدقاء والعمل تؤثر بشكل كبير في سلوكيات مدقق الحسابات واتجاهاته في قراراته وتصرفاته السلوكية، حيث تساهم العادات والمعتقدات بشكل كبير في تشكيل سلوك مدقق الحسابات وتكوين اتجاهاته، حيث أن هذه الاتجاهات والممارسات السلوكية تنمو وتتطور مع تطور مدقق الحسابات في مساره المهني.²

6. البيئة الاقتصادية

تلعب الأوضاع الاقتصادية مستويات المعيشة للمدقق دورا كبيرا في تشكيل وتكوين الأخلاقيات التي يعمل بها المدقق، حيث أنها تؤدي الى نشوء طبقات اجتماعية واقتصادية متعددة في المجتمع، الأمر الذي يجعل كل فرد أو مجموعة من الأفراد يتخذون سلوكا ونهجا معيناً للوصول الى الأهداف الفردية أو الجماعية المنشودة.³

وهناك عوامل أخرى يمكنها التأثير في أخلاقيات المهنة على العموم وأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي على الخصوص وتتمثل في مايلي:⁴

– الجانب الأخلاقي للمجتمع ومدى انعكاسه على كل جوانب الحياة بما فيها الجانب المهني؛

¹ عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري، مرجع سابق، ص ص 21-22.

² محمود بكر خليل عبد العال، مرجع سابق، ص 25.

³ عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري، مرجع سابق، ص 22.

⁴ أسامة محمد خليل الزناتي، دور أخلاقيات المهنة في تعزيز المسؤولية الاجتماعية في المستشفيات الحكومية الفلسطينية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الأقصى، فلسطين، 2014، ص 19.

- العادات الشائعة في المؤسسة وأثرها على تثبيت ودعم أخلاقيات المهنة أو العكس؛
- الأثر البالغ للاحتياجات المالية في تحديد مدى الإلتزام بأخلاقيات المهنة؛
- العقوبات المفروضة على المخالفين لها وأثرها في تحديد مدى الإلتزام بها؛
- الغياب المتزايد لمعيار الاستقلالية يمثل أهم صور ضعف الأداء في مهنة التدقيق الذي يؤثر مباشرة على مهنة المحاسبة انطلاقاً من أن مخرجات هذه الأخيرة هي بمثابة مدخلات المهنة الأولى.
- وأيضاً هناك مجموعة من الأساليب المؤثرة في أخلاقيات المهنة والمتمثلة في:¹
 - ضعف قدرات التحقق لمستخدمي المعلومات المحاسبية؛
 - تعارض المفاهيم المحاسبية؛
 - التغيير والتطور المستمر لدستور أخلاقيات المهنة؛
 - تعارض المصالح المادية؛
 - تعارض الإجراءات والواجبات الفنية؛
 - التغيير والتطور المستمر لمعايير التدقيق؛
 - تعارض خصائص المعلومات المحاسبية؛
 - فجوة التوقعات؛
 - التغيير والتطور المستمر في معايير المحاسبة لمواكبة متطلبات العولمة والبيئة التنافسية.

المطلب الثاني: أثر الإلتزام بأخلاقيات المهنة على جودة التدقيق الخارجي

إن حاجة مدققي الحسابات لكسب ثقة المجتمع تحتم عليهم الإلتزام بأخلاقيات المهنة وتحسين نوعية الخدمات التي يقدمونها، لأنه بات من الضروري أن يكون لكل مهنة أو نشاط ميثاق أخلاقي معن وموثق، حيث تعد قواعد السلوك المهني التي صدرت في الجهات المنظمة للمهنة من أهم القوانين التي تحث على التمسك بأخلاقيات المهنة كونها تساهم في تعزيز ثقة المجتمع وذوي العلاقات بالمهنة من خلال تمتعها بالنزاهة والموضوعية والنزاهة،² وينعكس التزام المدقق بآداب وسلوك المهنة على عدة جوانب منها أن هذا الإلتزام يساهم في بناء العلاقة بين المراجعين على أسس جيدة ترفض أي شكل من أشكال المنافسة الضارة

¹ محمود صدام محمد، "أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات التقارير المالية: دراسة حالة على عينة من المحاسبين في مدينة تكريت"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد 7، جامعة الأنبار، 2011، ص 413.

² عبد النبي فرج، مصطفى الحضري، "قواعد آداب سلوك مهنة المراجعة في ليبيا واليات تطبيقها: دراسة استطلاعية لأراء المراجعين الخارجيين"، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، العدد 9، الجامعة الأسمرية الإسلامية، زلتن، ليبيا، 2017، ص 329-330.

وغير المشروعة، وكذلك يسهم هذا الالتزام في وفاء المدقق بمسؤولياته أمام العملاء باعتباره وكيلا عنهم بحيث يرفض التنازل عن استقلاليته لصالح الإدارة على حساب العملاء، ويحقق الالتزام بأداب سلوك المهنة عدة أغراض منها:

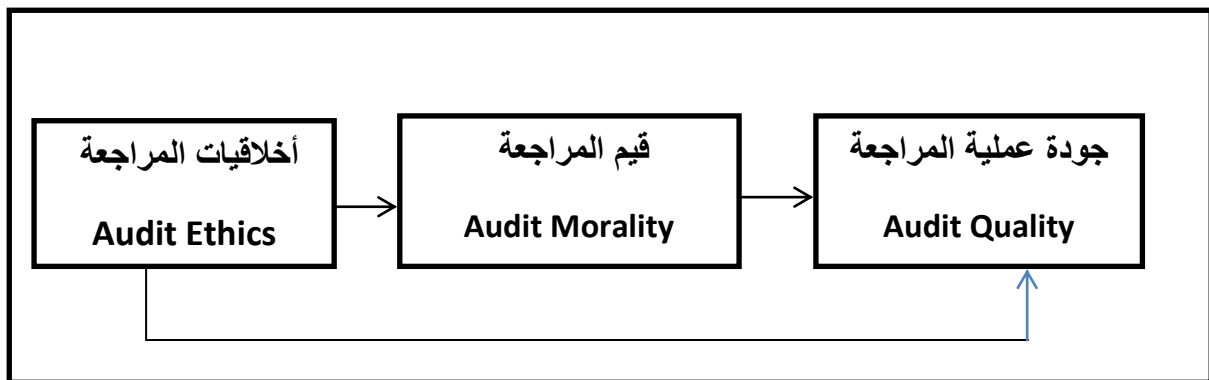
- رفع مستوى مهنة المراجعة والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الحرة؛
- تنمية روح التعاون بين المراجعين ورعاية مصالحهم المادية والمعنوية؛
- تدعيم وتكملة النصوص القانونية والأحكام التي يضعها المشرع؛
- بث الطمأنينة والثقة في نفوس الطوائف المستفيدة من الخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة.

ما قام في سنة 2012 الباحث Ussahawanitchakit بدراسة واختبار أثر الالتزام بأخلاقيات المهنة على جودة عملية التدقيق من خلال استخدام قيم التدقيق، ويمكن توضيح العلاقة بين أخلاقيات مهنة التدقيق وبين قيم التدقيق وبين عملية التدقيق،¹ وقد خلصت هذه الدراسة الى عدة نتائج منها:

- أن أخلاقيات مهنة التدقيق تؤثر بشكل إيجابي على قيم مهنة التدقيق وكذلك على جودة التدقيق، وأن قيم التدقيق تؤثر بشكل إيجابي على جودة التدقيق، وبالتالي أن أخلاقيات مهنة التدقيق تعتبر دافعا وموجها رئيسيا لكل من قيم التدقيق وجودة التدقيق.²

ويتضح ذلك من خلال الشكل التالي:

شكل (2-2): أثر أخلاقيات مهنة المراجعة على جودة عملية المراجعة



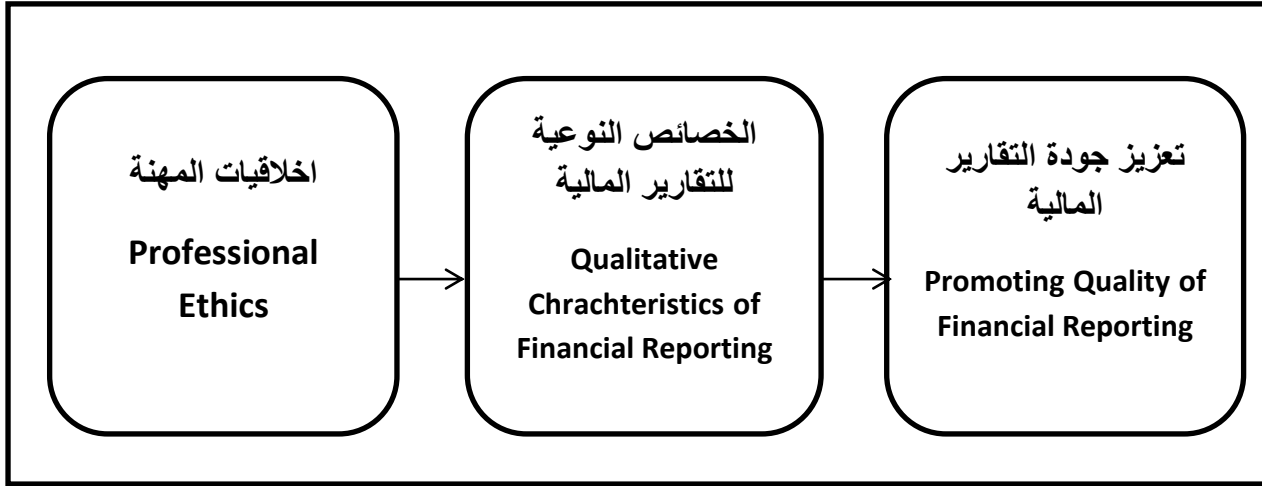
المصدر: محمود بكر خليل عبد العال، مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني - دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، غزة، الجامعة الإسلامية، 2015، ص 21.

¹ محمود بكر خليل عبد العال، مرجع سابق، ص 20.

² المرجع نفسه، ص 21.

إضافة الى ذلك فإن هنالك علاقة بين الالتزام بأخلاقيات المهنة وبين جودة التقارير المالية، حيث أنه كلما كان هناك التزام بأخلاقيات المهنة كلما عزز ذلك جودة التقارير المالية، والشكل: (2.1) يوضح أثر الالتزام بأخلاقيات المهنة على الخصائص النوعية للتقارير المالية والتي ينتج عنها تعزيز لجودة التقارير المالية.

شكل(2-3): أثر الأخلاقيات المهنية على الخصائص النوعية للتقارير المالية



المصدر: محمود بكر خليل عبد العال، مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني - دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، غزة الجامعة الإسلامية، 2015. ص22.

المطلب الثالث : طرق تعزيز إلتزام المدقق بالأخلاقيات المهنية

يعد تعزيز التزام المدقق الخارجي بأخلاقيات المهنة أمراً ضروريا لضمان جودة العملية التدقيقية وحماية المصلحة العامة، ومن خلال ما سبق نستنتج أنه يمكن تحقيق ذلك من خلال إتباع العديد من الطرق منها:

1. تعزيز الوعي بأخلاقيات مهنة التدقيق

1.1 تدريب المدققين

يجب توفير:

- برامج تدريب منتظمة للمدققين حول معايير اخلاقيات مهنة التدقيق؛
- قواعد السلوك المهني وحالات اخلاقيات نموذجية؛
- مهارات التعامل مع المواقف الأخلاقية الصعبة.

2.1. التثقيف والتوعية

يجب نشر الوعي بأخلاقيات مهنة التدقيق بين أصحاب المصلحة مثل (المستثمرين والمقرضين والجهات التنظيمية والحكومية).

2 . تطبيق معايير أخلاقيات مهنة التدقيق بشكل صارم**1.2. وضع قواعد سلوك مهني**

يجب على كل مكتب تدقيق وضع قواعد سلوك مهني واضحة تلزم جميع المدققين بالإلتزام بمعايير اخلاقيات المهنة.

2.2. نظام الرقابة الداخلية

يجب أن يكون لدى مكتب التدقيق نظام فعال للرقابة الداخلية لضمان التزام المدققين بمعايير أخلاقيات المهنة، كما يشمل ذلك نظاما للإبلاغ عن المخالفات الأخلاقية ونظاما للتحقق في هذه المخالفات، ونظاما للعقوبات.

3.2. المتابعة والتقييم

يجب على مكاتب التدقيق مراجعة وتقييم التزام المدققين بمعايير أخلاقيات المهنة بشكل دوري.

3. خلق بيئة عمل داعمة لأخلاقيات المهنة**1.3. القيادة الأخلاقية**

يجب أن يظهر قادة مكاتب التدقيق التزاما قويا بأخلاقيات المهنة، وأن يشجعوا على اتباع نفس المبادئ.

2.3. الثقافة التنظيمية

يجب أن تعزز ثقافة مكتب التدقيق القيم الأخلاقية والمهنية، وأن تكافئ السلوكيات الأخلاقية، وتدين السلوكيات غير الأخلاقية.

3.3. الحوار المفتوح

يجب أن يشجع مكتب التدقيق على الحوار المفتوح حول أخلاقيات المهنة، وان يتيح للموظفين فرصة التعبير عن مخاوفهم الأخلاقية دون خوف من التبعات.

4. المساءلة والمحاسبة**1.4. العقوبات**

يجب أن تكون هناك عقوبات واضحة وصارمة للمخالفات الأخلاقية.

2.4. التحقيقات :

يجب التحقيق في جميع ادعاءات المخالفات الأخلاقية بشكل سريع وشامل.

3.4. الإجراءات التأديبية

يجب اتخاذ الإجراءات التأديبية المناسبة ضد المدققين الذين يثبت ارتكابهم لمخالفات أخلاقية .

5. تعزيز دور الجهات الرقابية

1.5. دعم استقلال الجهات الرقابية

يجب دعم استقلال الجهات الرقابية على مهمة التدقيق ، وتزويدها بالموارد الأزمة للقيام بمهامها بشكل فعال.

2.5. التعاون مع الجهات الرقابية

يجب على مكاتب التدقيق التعاون مع الجهات الرقابية وتزويدها بمعلومات حول أي مخالفات أخلاقية يشتبه في حدوثها.

3.5. الشكاوي والابلاغات

يجب توفير قنوات سهلة وآمنة للموظفين والإبلاغ عن أي مخالفة أخلاقية دون خوف من التبعات.

خلاصة الفصل

ناقشنا في هذا الفصل جودة التدقيق الخارجي والعوامل المؤثرة فيها بالإضافة الى علاقة أخلاقيات المهنة بجودة التدقيق الخارجي، حيث تطرقنا الى جودة التدقيق الخارجي، وتوصلنا في ضوء ذلك الى أنه بالرغم من الأهمية الكبيرة التي أوليت لها إلا أنه لم يجد لها تعريفا واضحا ومنفق عليه، وهذا راجع الى أن التدقيق خدمة وبالتالي يصعب قياسها وتحديدها.

كما تم مناقشة العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي والتي أمكن تجميعها في ثلاث مجموعات كما يلي: العوامل المرتبطة بالمدقق، والعوامل المرتبطة بالعميل، والعوامل المرتبطة بالبيئة، وتبين من خلال ذلك الى أن بعض تلك العوامل لها أثر إيجابي على جودة التدقيق والبعض الآخر لها أثر سلبي، في حين هناك بعض العوامل لم تستقر الدراسات على نوعية أثرها على جودة التدقيق.

كما تم مناقشة أيضا علاقة أخلاقيات المهنة بجودة التدقيق الخارجي وقد عرضنا فيها العوامل المؤثرة في أخلاقيات المهنة وأثر الالتزام بأخلاقيات المهنة على جودة التدقيق الخارجي بالإضافة الى طرق تعزيز التزام المدقق بأخلاقيات المهنة وتوصلنا في ضوء ذلك الى أن أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي تعد عنصرا أساسيا لضمان جودة العملية التدقيقية، بالإضافة الى تعزيز المدقق الخارجي بأخلاقيات المهنة يحقق العديد من الفوائد مثل تعزيز ثقة المستثمرين والممولين، وتقليل مخاطر الاحتيال والفساد وتقديم خدمات تدقيق عالية الجودة... الخ.

وعلى هذا سوف يخصص الفصل الثاني لمناقشة جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات.

الفصل الثالث

الدراسة الإحصائية

تمهيد

سنحاول في هذا الفصل إعطاء صورة تطبيقية لأخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر، ومدى الإلتزام بها من طرفي محافظي الحسابات وتأثيرها على جودة التدقيق الخارجي، وذلك تدعيما للدراسة النظرية في الفصلين السابقين، وأيضا لمطابقة المعرفة النظرية على ما هو موجود في الواقع العملي وذلك باستطلاع آراء عينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات عبر توزيع استمارة استبيان، وبعد استلام الردود سنقوم بمعالجة البيانات المجمعّة باستخدام طرق التحليل الإحصائي، كما سنتناول في هذا الفصل وصفا لمنهج الدراسة وأفراد مجتمع الدراسة وعينتها.

ولتحقيق ذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين على النحو التالي:

-المبحث الأول: الإطار العام للدراسة الإحصائية؛

-المبحث الثاني: الدراسة الإحصائية.

المبحث الأول: الإطار العام للدراسة الإحصائية

سنتطرق في هذا المبحث إلى مختلف الجوانب التي يجب معرفتها في هذه الدراسة انطلاقاً من منهج الدراسة، مجتمع وعينة الدراسة ثم الذي يعتبر أداة الدراسة الرئيسية وصولاً إلى الأدوات والبرامج المستخدمة في الدراسة.

المطلب الأول: منهج الدراسة

سوف نتطرق في هذا المطلب لمختلف المناهج المستخدمة في الدراسة وهي كالآتي:

1. المنهج الوصفي:

تم استخدام المنهج الوصفي في هذه الدراسة لغرض وصف متغيرات الدراسة والتعريف بها، بالإضافة إلى استخدامه في تحديد إشكالية البحث، وضع الفرضيات، اختيار الأداة الرئيسية للدراسة والمتمثلة في الاستبانة وصياغة فقراتها مع تحديد عينة الدراسة.

2. المنهج الإحصائي:

يعرف المنهج الإحصائي على أنه: "ذلك الفرع من الدراسات الرياضية الذي يعتمد على جمع المعلومات والبيانات لظواهر معينة وتنظيمها، وتبويبها، وعرضها جدولياً، أو بيانياً، ثم تحليلها رياضياً، واستخلاص النتائج بشأنها والعمل على تفسيرها"¹.

3. المنهج التحليلي:

تتضمن هذه الدراسة بعد ميداني تطبيقي كونها تعالج إشكالية مدى إلزام مدقق الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق وأثره على جودة التدقيق، لذلك اعتمدنا المنهج التحليلي في تحليل البيانات والمعلومات التي المحصل من خلال الإستبيان الذي تم إعداده وتحليله باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، ولمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة تم اللجوء إلى جمع البيانات

المطلب الثاني: مجتمع وعينة وأداة الدراسة

1. مجتمع الدراسة

مجتمع الدراسة يعرف بأنه جميع المفردات الظاهرة التي يدرسها الطالبين، وبذلك فإن مجتمع الدراسة هو جميع الأفراد أو الأشياء الذين يشكلون موضوع الدراسة، وبناءاً عليه فالمجتمع المستهدف يشمل الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات الذين يعملون في مجال التدقيق.

¹كتاب جماعي، **مناهج البحث العلمي وطرق إعداد البحوث**، ط1، المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية والسياسيات الاقتصادية، برلين، ألمانيا، 2019، ص141.

2. عينة الدراسة

تم استخدام العينة العشوائية، حيث تم توزيع 45 استمارة استبيان على خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات.

3. خطوات بناء الاستبيان

تمثل استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي يتم الإعتماد عليها عند القيام بجمع البيانات والمعلومات واستطلاع آراء العينة، لذا تم إعداد استبيان دقيق ونظم في شكله العلمي من حيث البساطة والوضوح والمضمون، فقد تم تصميمه على المراحل التالية:

1.3. التصميم الأولي

- تم صياغة فقرات الاستبانة بناء على الدراسات السابقة التي لها صلة بالموضوع؛
- تعديل صياغة الفقرات لتتلاءم مع خصوصية الدراسة؛
- استعمال لغة سليمة؛
- صياغة أسئلة بسيطة وغير قابلة للتأويل؛
- تقسيم الاستبيان إلى عدة جزئين رئيسيين ومجموعة محاور؛
- ترتيب الفقرات ترتيباً منطقياً، بحيث تكون متسلسلة ومرتبطة بالأهداف المرجوة من الدراسة.

2.3. التصميم النهائي

عرض هذه الاستبانة على الأستاذ المشرف وبعض المهنيين وتعديل بعض الفقرات من حيث الحذف، بالإضافة وإعادة الصياغة بناء على توجيهاتهم قبل عرضها في صورتها النهائية على 16 فقرة.

4. هيكل الاستبانة:

تتكون الاستبانة من جزئين رئيسيين هما:

1.4. الجزء الأول:

يتضمن المعلومات الشخصية الخاصة بالمستجيب، وهو عبارة عن البيانات الديمغرافية للمستجيب (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية).

2.4. الجزء الثاني:

- ويخص محاور استمارة الاستبيان بحيث تتكون من 16 فقرة موزعة على ثلاثة محاور هي كالآتي:
- المحور الأول: بعنوان أخلاقيات مهنة التدقيق، بحيث يتضمن 05 فقرات نحاول من خلالها معرفة مدى معرفة محافظي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر؛
 - المحور الثاني: بعنوان الإلتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق، بحيث يتضمن 05 فقرات نحاول من خلالها معرفة مدى إلتزام محافظي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر؛

– المحور الثالث: بعنوان جودة التدقيق الخارجي، بحيث يتضمن 06 فقرات نحاول من خلالها معرفة مدى توفر عناصر جودة التدقيق الخارجي.

الجدول رقم(2-1): إجابات سلم ليكارت الخماسي

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

المصدر: من إعداد الطالبين

وبعد إتمام عملية جمع إجابات أفراد العينة على كافة فقرات الإستبيان، يتم في مرحلة ثانية تفرغ وتحليل هذه الإستمارات وذلك بإعطاء كل درجة من درجات الموافقة متوسط حسابي وأهمية نسبية موافقة لاستجاباتهم وذلك وفق الجدول الموالي:

الجدول رقم(2-2): درجات سلم ليكارت الخماسي.

5	4	3	2	1	الدرجة
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الإستجابة
5-4.21	4.20-3.41	3.40-2.61	2.60-1.81	1.80-1	المتوسط الحسابي
كبيرة جدا	كبيرة	متوسطة	ضعيفة	ضعيفة جدا	الأهمية النسبية

المصدر: من اعداد الطالبين

المطلب الثالث: إختبار صدق وثبات الإستبانة

سوف نتطرق في هذا المطلب لعرض كيفية توزيع وجمع إستمارات الإستبيان على المهنيين مع توضيح مختلف الوسائل والأساليب، بالإضافة إلى تحديد عدد الإستمارات الموزعة والمسترجعة والقابلة للتحليل وإخضاعها لإختبار الثبات والصدق.

1. توزيع وجمع الاستبانة

سيتم في هذا المطلب عرض كيفية توزيع استمارات الاستبيان على المهنيين مع توضيح مختلف الوسائل والأساليب المعتمدة في ذلك، بالإضافة إلى تحديد عدد الاستبانات الموزعة والمسترجعة والقابلة للتحليل.

لتوزيع استمارات الاستبيان على المهنيين في القطر الوطني الجزائري اعتمدنا على الاستبيان الإلكتروني من خلال تحويل هذه الاستبانة من ورقية إلى الكترونية باستخدام Google Drive كأول خطوة، بعدها قمنا بالحصول على معلومات بعض محافظي الحسابات عبر القطر الوطني من مواقع الانترنت ومواقع التواصل الاجتماعي فيسبوك وتليغرام، وإرسال الاستبيان الإلكتروني إليهم من خلال بريدهم الإلكتروني، بالإضافة إلى التنقل إلى بعض مكاتب محافظي الحسابات بولاية خنشلة وتسليمهم نسخ من الإستبيان للإجابة عليها، ولقد قمنا بإرسال وتوزيع 45 استبانة، وفي المقابل كان العدد المسترجع يساوي 39 استبانة، وبالتالي العدد الغير مسترجع يساوي 06 استبانة، وكانت 30 استبانة مسترجعة فقط قابلة للتحليل والمعالجة الإحصائية.

الجدول (2-3): عينة الدراسة

الاستبيان	العدد	النسبة المئوية
الاستبيانات الموزعة	45	100
الاستبيانات المفقودة	6	13
الاستبيانات الملغاة	9	20
الاستبيانات المهمة للتحليل	30	67

المصدر: من إعداد الطالبين

2. الأدوات والبرامج المستخدمة في الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل البيانات التي تم جمعها من مجتمع الدراسة من أجل تحقيق أهدافهم استخدام برنامجي SPSS v27 وEXCEL لتحقيق ذلك وذلك من خلال اتباع الخطوات التالية:

تفريغ البيانات:

- تم إدخال البيانات التي تم جمعها من المشاركين في الدراسة في برنامج SPSS؛
- تم التأكد من دقة البيانات وسلامتها؛
- تم معالجة أي بيانات ناقصة أو غير مكتملة.

ترميز الإجابات

- تم تحويل الإجابات النصية إلى رموز رقمية أو فئوية؛
- تم التأكد من اتساق عملية الترميز.

تحليل البيانات

تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية لتحليل البيانات:

- معامل الفاكرونباخ: تم استخدام هذا المعامل لاختبار ثبات أداة الدراسة؛
- النسب المئوية والتكرارات: تم استخدام هذه المقاييس لوصف خصائص العينة؛
- المتوسطات الحسابية: تم استخدام هذه المقاييس لمعرفة درجة المشاركين على كل متغير من متغيرات الدراسة؛
- الانحرافات المعيارية: تم استخدام هذه المقاييس لمعرفة مدى تباين درجات المشاركين على كل متغير من متغيرات الدراسة؛
- التباين: تم استخدام هذا المقياس لمعرفة متوسط الاختلافات المربعة بين درجات المشاركين على كل متغير من متغيرات الدراسة؛
- عرض النتائج

تم عرض نتائج التحليل الإحصائي في جداول ورسوم بيانية

تم تفسير النتائج في ضوء أهداف الدراسة.

3. اختبار ثبات الاستبيان أداة الدراسة

ثبات الاستبيان يدل على أن نتائجه ستظل ثابتة إذا تم توزيعه عدة مرات على أفراد عينة الدراسة، بشرط توافر نفس الشروط التي تم مراعاتها في التوزيع الأول. بالإضافة إلى ذلك، يتم قياس الاتساق الداخلي فقرات الاستبيان من خلال معرفة الترابط بين فقرات كل بُعد أو محور من محاور الاستبيان باستخدام طرق إحصائية علمية. في هذه الدراسة التطبيقية، تم استخدام مقياس ألفا كرونباخ ومقياس التجزئة النصفية (Split-Half) لقياس قيمة الثبات للاستبيان، كما تم استخدام معامل الارتباط بيرسون لقياس مدى صدق الاتساق الداخلي لأداة الاستبيان.

تم الاستعانة ببرنامج Spss27 أو ما يعرف بالحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية الاصدار 27، حيث يعد من أشهر البرامج استخداما لتحليل المعلومات الإحصائية.

1.3.1 ألفا كرونباخ

معامل ألفا كرونباخ هو مقياس يستخدم لتقدير الثبات الداخلي للاختبارات والاستبيانات. يُستخدم هذا المقياس لتحديد مدى اتساق الفقرات أو البنود في أداة قياس معينة، مثل استبيان أو اختبار، ومدى ارتباطها ببعضها البعض. بمعنى آخر، يقيس ألفا كرونباخ درجة توافق الأسئلة في الأداة مع بعضها البعض، ومدى قدرتها على قياس نفس المفهوم أو البعد.

يتراوح معامل ألفا كرونباخ من 0 إلى 1، حيث تشير القيم الأعلى إلى درجة ثبات داخلي أعلى. إليك تفسير لبعض القيم العامة لمعامل ألفا كرونباخ:

- أقل من 0.60: تشير إلى ثبات داخلي منخفض.
- 0.60 - إلى 0.70: تشير إلى ثبات داخلي متوسط.
- 0.70 - إلى 0.80: تشير إلى ثبات داخلي جيد.
- 0.80 - إلى 0.90: تشير إلى ثبات داخلي مرتفع.
- أكثر من 0.90: تشير إلى ثبات داخلي ممتاز.

يستخدم معامل ألفا كرونباخ على نطاق واسع في البحث العلمي لضمان جودة الأدوات المستخدمة في جمع البيانات، وضمان أن النتائج المستخلصة منها موثوقة وقابلة للتكرار

الجدول رقم (2-4) اختبار ثبات فقرات الاستبيان باستخدام معامل ألفا كرونباخ.

النتيجة	معامل ألفا كرونباخ	محاور الإستبيان
ثابت	0.805	1 أخلاقيات مهنة التدقيق
ثابت	0.861	2 الالتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق
ثابت	0.929	3 جودة التدقيق الخارجي
ثابت	0.936	جميع فقرات الإستبيان

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V27

نجد أن قيمة معامل ألفا كرونباخ في جميع أبعاد الإستبيان هي أكبر من الحد الأدنى 0.6 حيث القيمة الإجمالية لجميع فقرات الإستبيان بلغت 0.936، فهذا يعني أن الاستبيان يتمتع بثبات عالي، أي أنه يقاس الظاهرة بشكل متنسق وثابت، ويمكن الاعتماد عليه في جمع البيانات واستخدامها في التحليل والاستنتاجات بشكل موثوق به. وبالتالي يمكن تعميم هذه الدراسة.

2.3. التجزئة النصفية.

طريقة التجزئة النصفية (Split-Half Method) هي تقنية تُستخدم لقياس الثبات الداخلي لأداة قياس مثل استبيان أو اختبار. تُعنى هذه الطريقة بتقييم مدى اتساق النتائج التي يقدمها نصف الأداة مع النتائج التي يقدمها النصف الآخر.

الجدول رقم (2-5) اختبار ثبات فقرات الاستبيان باستخدام التجزئة النصفية.

العينة	معادل الارتباط قبل التصحيح	تصحيح المعامل بمعادلة سبيرمان براون
30	0.942	0.970

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V27

من خلال الجدول نلاحظ أن التجزئة النصفية وصلت إلى 0.942 وبعد التصحيح المعامل بمعادلة سبيرمان براون 0.970 وهي قيمة عالية وبالتالي فإن الاستبيان ثابت.

المطلب الرابع: اختبار صدق الاستبيان أداة الدراسة

الاتساق الداخلي لمحاور الاستبيان هو مقياس يعكس مدى الترابط بين الفقرات ضمن كل محور من محاور الاستبيان. يهدف هذا المقياس إلى التأكد من أن جميع العناصر ضمن نفس المحور تعمل معاً بشكل متنسق لقياس نفس البعد أو المفهوم.

وقد تم الاعتماد على معامل بيرسون في حساب درجة الترابط بين الأبعاد والمحور ككل حيث كان الاتساق الداخلي موضح في الجدول

جدول (2-6): يوضح معامل ارتباط فقرات المحور الأول

الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
المحور الاول : أخلاقيات مهنة التدقيق		
01	**0.511	0.004
02	**0.868	0.001
03	**0.772	0.001
04	**0.845	0.001
05	**0.750	0.001

المصدر: من إعداد الطالبين باستخدام مخرجات برنامج SPSS V.27

يوضح الجدول أعلاه معامل بيرسون **Pearson** بين فقرات المحور الاول، أن قيمة الارتباط قد تراوحت بين 0.511 و0.868 وهي قيم ارتباط عالية ودالة عند مستوى الدلالة، ($\alpha=0.05$) وهو مستوى الثقة عالي جدا، وهو يسمح بالقول أن فقراته جدا مترابطة وذات قابلية اجراء الدراسة التطبيقية عليها.

جدول (7-2): يوضح معامل ارتباط فقرات المحور الثاني

الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
المحور الثاني: الالتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق		
06	**0.668	0.001
07	**0.819	0.001
08	**0.852	0.001
09	**0.829	0.001
10	**0.829	0.001

المصدر: من اعداد الطالبين باستخدام مخرجات برنامج SPSS V.27

يوضح الجدول أعلاه معامل بيرسون **Pearson** بين فقرات المحور الثاني، أن قيمة الارتباط قد تراوحت بين 0.668 و0.852 وهي قيم ارتباط عالية ودالة عند مستوى الدلالة، ($\alpha=0.05$) وهو مستوى الثقة عالي جدا، وهو يسمح بالقول أن فقراته جدا مترابطة وذات قابلية اجراء الدراسة التطبيقية عليها.

جدول (8-2): يوضح معامل ارتباط فقرات المحور الثالث

الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
المحور الثالث: جودة التدقيق الخارجي		
11	**0.866	0.001
12	**0.887	0.001
13	**0.778	0.001
14	**0.913	0.001
15	**0.890	0.001
16	**0.834	0.001

المصدر: من اعداد الطالبين باستخدام مخرجات برنامج SPSS V.27

يوضح الجدول أعلاه معامل بيرسون **Pearson** بين فقرات المحور الثالث، أن قيمة الارتباط قد تراوحت بين 0.778 و0.913 وهي قيم ارتباط عالية ودالة عند مستوى الدلالة، $(\alpha=0.05)$ وهو مستوى الثقة عالي جدا، وهو يسمح بالقول أن فقراته جدا مترابطة وذات قابلية اجراء الدراسة التطبيقية عليها.

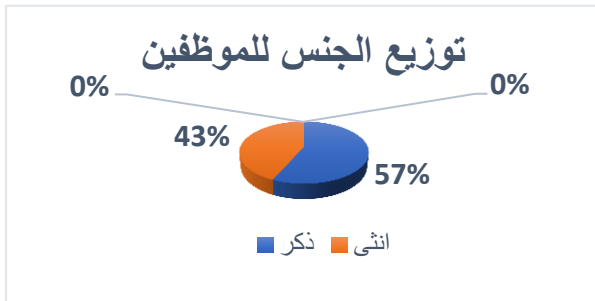
المبحث الثاني: التحليل الإحصائي للبيانات واختبار الفرضيات

سنتناول في هذا المبحث ثلاث نقاط أساسية، أولاً القيام بعملية التحليل الإحصائي لخصائص مفردات عينة هذه الدراسة، ثم نقوم بعدها كنقطة ثانية بعملية التحليل الإحصائي الوصفي لفترات محاور الاستبانة إنطلاقاً من الجداول التي قمنا بإعدادها بناءً على مخرجات برنامج Spss v27، وذلك بالإعتماد على الطريقة الإحصائية المقدمة من برنامج SPSS v27 بالإستعانة بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحليل كل محور من محاور الإستبيان. وفي نهاية هذا المبحث وكنقطة أخيرة سنقوم بعملية اختبار فرضيات هذه الدراسة .

المطلب الأول: التحليل الإحصائي لخصائص عينة الدراسة

1. وصف خصائص عينة الدراسة حسب الجنس:

الشكل (3-1): خصائص افراد العينة من حيث الجنس



الجدول (2-9): خصائص افراد العينة من حيث الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	17	57
انثى	13	43
المجموع	30	100

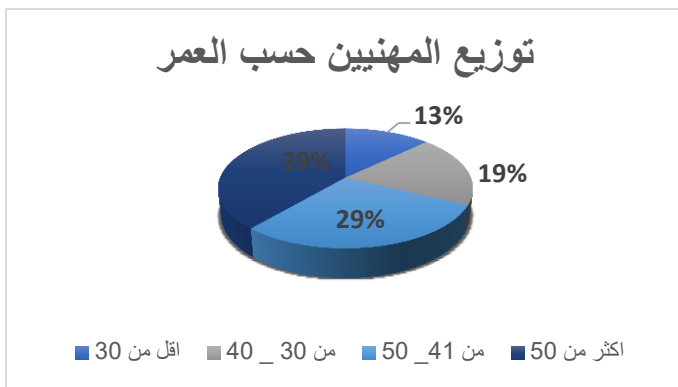
المصدر: من إعداد الطالبين

المصدر: من إعداد الطالبين

استناداً إلى الجدول والشكل، يمكن القول إننا قمنا بأخذ عدد تقريبي من النساء والرجال حيث بلغ عدد الرجال 17 بنسبة 57%، بينما بلغ عدد النساء 13 بنسبة 43% لضمان تمثيل عادل لآراء وتجارب كل منهم بغض النظر عن جنسهم. قد تكون لدى النساء والرجال آراء وتجارب مختلفة بشأن بعض المواضيع، ومن المهم أخذها في الاعتبار للحصول على صورة دقيقة وشاملة.

2. وصف خصائص عينة الدراسة حسب العمر:

الشكل (3-2): خصائص افراد العينة من حيث العمر



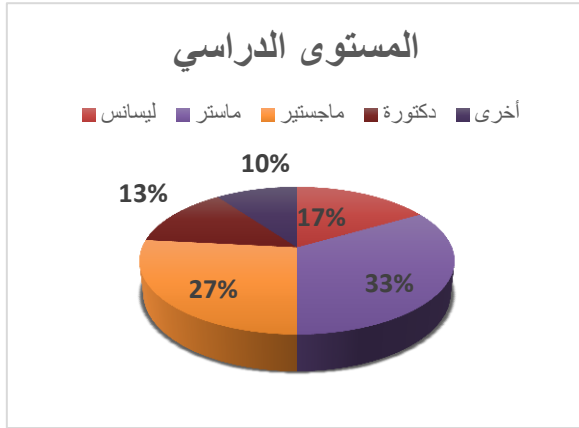
المصدر: من إعداد الطالبين

المصدر: من إعداد الطالبين

استنادًا إلى الجدول والشكل، يمكن القول إنه في العينة توجد جميع الفئات العمرية. ولكن نلاحظ أن الفئتين العمريتين بين 41 و50 عامًا وأكثر من 50 عامًا تشكلان غالبية الموظفين بنسبة 29% و 39% على التوالي. يتم التركيز على هذه الفئة نظرًا لخبرتها وأقدميتها، وبالتالي تكون لديها دراية أكبر بشؤون المؤسسة وطبيعة العمل.

3. وصف خصائص عينة الدراسة حسب المستوى الدراسي:

الجدول (2-11): خصائص أفراد العينة من حيث المستوى الدراسي الشكل (3-3): خصائص أفراد العينة من حيث المستوى الدراسي



المصدر: من إعداد الطالبين

المستوى الدراسي	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	5	17
ماجستير	10	33
ماجستير	8	27
دكتورة	4	13
أخرى	3	10
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالبين

استنادًا إلى الجدول والشكل، يمكن القول إن غالبية المهنيين يحملون شهادة الماجستير بنسبة 33%. بالإضافة إلى ذلك، يوجد 8 مهنيين حاصلين على شهادة الماجستير بنسبة 27%، و4 مهنيين يحملون شهادة الدكتوراه بنسبة 13% وخمسة يحملون شهادة ليسانس أي بنسبة 17% وأخيرًا، هناك 3 يحملون شهادات متنوعة بنسبة 10%. إذًا، يتضح أن المهنيين ذوي شهادات وكفاءة عالية.

4. وصف خصائص عينة الدراسة حسب الوظيفة

الجدول (2-12): خصائص أفراد العينة حسب الوظيفة الشكل (3-4): خصائص أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبين

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
محاسب حسابات	16	53
خبير محاسب	14	47
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالبين

استنادًا إلى الجدول والشكل، يمكن ملاحظة أنه تم اختيار مهنتي محافظ حسابات وخبير محاسب بشكل خاص، لأن هاتين المهنتين هما المؤهلتين لتقديم إجابات ذات قيمة عالية لدراستنا كما تم الحرص على أن يكون عدد الاستبيانات الموزعة على المستجوبين في كلتا المهنتين تقريبًا متساويًا لضمان توفير تنوع شامل في الآراء وتحقيق توازن في النتائج.

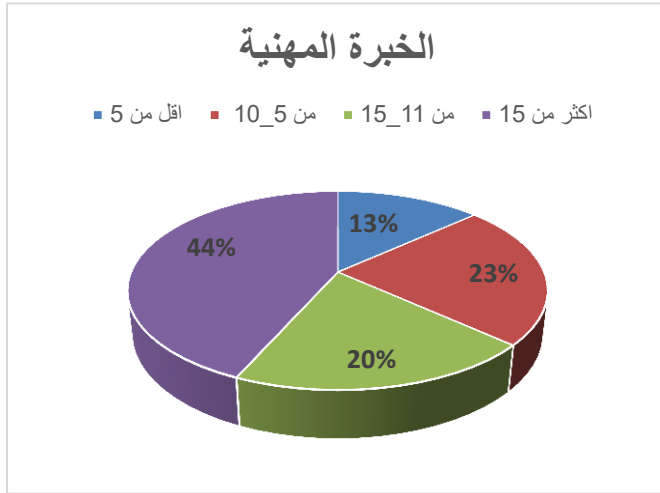
5. وصف خصائص عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

1. الجدول (2-13): خصائص افراد العينة الشكل

(3-5): خصائص افراد العينة

حسب الخبرة المهنية

حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبين

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	4	13
من 5 إلى 10 سنوات	7	23
من 11 إلى 15 سنوات	6	20
أكثر من 15 سنة	13	44
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالبين

إستنادًا إلى الجدول والشكل، يمكن القول إن غالبية المهنيين يملكون خبرة أكثر من 15 سنة بنسبة 44%. بالإضافة إلى ذلك، يوجد 6 مهنيين يملكون خبرة بين 11 و15 سنة، و7 مهنيين يملكون خبرة من 5 إلى 10 سنوات بنسبة 23% وأخيرًا، هناك 4 بخبرة اقل من 5 سنوات أي بنسبة 10%. إذًا، يتضح أن غالبية الموظفين ذوي خبرة عالية ودراية بشؤون المهنة.

المطلب الثاني: التحليل الإحصائي الوصفي لإجابات مفردات العينة

تم تقسيم التحليل الإحصائي الوصفي لإجابات مفردات العينة حسب محاور الجزء الثاني من الإستبيان وهي ثلاثة محاور أساسية كالآتي:

1. المحور الأول: أخلاقيات مهنة التدقيق

الجدول (2-14): التحليل الإحصائي الوصفي لإجابات مفردات العينة على المحور الأول

الرقم	الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	التباين	الدرجة
أخلاقيات مهنة التدقيق					
01	محافظ الحسابات على معرفة بوجوب النزاهة أثناء تأدية مهامه	4,67	0,479	1.251	موافق بشدة
02	محافظ الحسابات على علم بوجوب الموضوعية أثناء تأدية مهامه	4,63	0,490	0,240	موافق بشدة
03	محافظ الحسابات على معرفة بوجوب الكفاءة المهنية والعناية اللازمة أثناء تأدية مهامه	4,60	0,498	0,248	موافق بشدة
04	محافظ الحسابات على معرفة بوجوب السرية أثناء تأدية مهامه	4,70	0,466	0,217	موافق بشدة
05	محافظ الحسابات على معرفة بوجوب السلوك المهني أثناء تأدية مهامه	4,70	0,466	0,217	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول الذي يمثل مخرجات برنامج SPSS :

▪ الفقرة رقم (01): نلاحظ أن المتوسط يقدر ب 4.67 هذا المتوسط قريب جداً من الحد الأعلى لمقياس ليكارت الخماسي (5)، مما يشير إلى أن معظم المشاركين يتفقون بشدة مع الفقرة المقدمة. يعكس هذا المتوسط درجة عالية من الاتفاق على أن محافظ الحسابات يعرف أهمية النزاهة أثناء تأدية مهامه. أما بالنسبة للانحراف المعياري والمقدر ب 0.479 فيشير إلى أن هناك اتفاقاً عاماً بين إجابات المستجوبين. أما التباين المنخفض (0.230) يؤكد على تجانس الإجابات وعدم تشتتها بشكل كبير. التشتت القليل في الردود (كما يعبر عنه الانحراف المعياري والتباين) يشير إلى أن هناك إجماعاً عاماً بين المشاركين حول هذه الفقرة، وهو ما يعزز مصداقية هذا الاتفاق.

الاستنتاج :

بشكل عام، تشير هذه النتائج إلى اتفاق قوي إلى أن محافظي الحسابات يدركون أهمية النزاهة في عملهم بشكل جيد جداً. وهذا مؤشر إيجابي على معرفة محافظي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق.

▪ **الفقرة رقم (02):** نلاحظ أن المتوسط يقدر ب 4.63 هذا المتوسط قريب جداً من الحد الأعلى لمقياس ليكارت الخماسي (5)، مما يشير إلى أن معظم المشاركين يتفوقون بشدة مع الفقرة المقدمة. يعكس هذا المتوسط درجة عالية من الاتفاق على أن محافظ الحسابات يدرك أهمية الموضوعية أثناء تأدية مهامه. أما بالنسبة للانحراف المعياري والمقدر ب 0.490 فيشير إلى أن هناك اتفاقاً عاماً بين إجابات المستجوبين. التباين المنخفض (0.240) يؤكد على تجانس الإجابات وعدم تشتتها بشكل كبير. النتائج تشير إلى وعي كبير بمعرفة وجوب الموضوعية في مهنة التدقيق، مع تباين منخفض في الردود، مما يعزز الثقة في جودة الإجابات ومدى اتفاق المشاركين على هذه النقطة.

الاستنتاج :

بشكل عام، تشير هذه النتائج إلى اتفاق قوي إلى أن محافظي الحسابات يدركون وجوب الموضوعية في عملهم بشكل جيد جداً. وهذا مؤشر إيجابي على معرفة محافظي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق.

▪ **الفقرة رقم (03):** نلاحظ أن المتوسط يقدر ب 4.60 هذا المتوسط قريب جداً من الحد الأعلى لمقياس ليكارت الخماسي (5)، مما يشير إلى أن معظم المشاركين يتفوقون بشدة مع الفقرة المقدمة. يعكس هذا المتوسط درجة عالية من الاتفاق على أن محافظ الحسابات يعرف أهمية الكفاءة المهنية والعناية اللازمة أثناء تأدية مهامه. أما بالنسبة للانحراف المعياري والمقدر ب 0.498 فيشير إلى أن هناك اتفاقاً عاماً بين إجابات المستجوبين. التباين المنخفض (0.248) يؤكد على تجانس الإجابات وعدم تشتتها بشكل كبير.

النتائج تشير إلى وعي كبير بضرورة الكفاءة المهنية والعناية اللازمة في مهنة التدقيق، مع تباين منخفض في الردود، مما يعزز الثقة في جودة الإجابات ومدى اتفاق المشاركين على هذه النقطة.

الاستنتاج :

بشكل عام، تشير هذه النتائج إلى اتفاق قوي إلى أن محافظي الحسابات يدركون أهمية الكفاءة المهنية والعناية اللازمة في عملهم بشكل جيد جداً. وهذا مؤشر إيجابي على معرفة محافظي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق.

يمكن ملاحظة أن المتوسط والانحراف المعياري والتباين متقاربة جداً للعبارتين السابقتين المتعلقتين بالنزاهة والموضوعية، مما يشير إلى أن المستجوبين يرون أهمية هذه المبادئ الثلاثة (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية اللازمة) على حد سواء في ممارسة مهنة التدقيق.

■ **الفقرة رقم (04):** نلاحظ أن المتوسط يقدر ب 4.70 هذا المتوسط قريب جداً من الحد الأعلى لمقياس ليكارت الخماسي (5)، مما يشير إلى أن معظم المشاركين يتفقون بشدة مع الفقرة المقدمة. يعكس هذا المتوسط درجة عالية من الاتفاق على أن محافظ الحسابات يدرك أهمية السرية أثناء تأدية مهامه. أما بالنسبة للانحراف المعياري والمقدر ب 0.466 فيشير إلى أن هناك اتفاقاً عاماً بين إجابات المستجوبين. أما التباين المنخفض (0.217) يؤكد على تجانس الإجابات وعدم تشتتها بشكل كبير. والنتائج تشير إلى وعي كبير بضرورة السرية في مهنة التدقيق، مع تباين منخفض في الردود، مما يعزز الثقة في جودة الإجابات ومدى اتفاق المشاركين على هذه النقطة.

الاستنتاج:

بشكل عام، تشير هذه النتائج إلى اتفاق قوي للغاية بين المستجوبين على أن محافظي الحسابات يدركون أهمية السرية في عملهم بشكل جيد جداً. وهذا مؤشر إيجابي للغاية على معرفة محافظي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق.

■ **الفقرة رقم (05):** نلاحظ أن المتوسط يقدر ب 4.70 هذا المتوسط قريب جداً من الحد الأعلى لمقياس ليكارت الخماسي (5)، مما يشير إلى أن معظم المشاركين يتفقون بشدة مع الفقرة المقدمة، يعكس هذا المتوسط درجة عالية من الاتفاق على أن محافظ الحسابات يدرك أهمية السلوك المهني أثناء تأدية مهامه. أما بالنسبة للانحراف المعياري والمقدر ب 0.466 فيشير إلى أن هناك اتفاقاً عاماً بين إجابات المستجوبين. أما التباين المنخفض (0.217) يؤكد على تجانس الإجابات وعدم تشتتها بشكل كبير. والنتائج تشير إلى وعي كبير بأهمية السلوك المهني في مهنة التدقيق، مع تباين منخفض في الردود، مما يعزز الثقة في جودة الإجابات ومدى اتفاق المشاركين على هذه النقطة.

الاستنتاج:

بشكل عام، تشير هذه النتائج إلى اتفاق قوي للغاية بين المستجوبين على أن محافظي الحسابات يدركون أهمية السلوك المهني في عملهم بشكل جيد جداً. وهذا مؤشر إيجابي للغاية على معرفة محافظي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق.

استنتاج عام لمحور أخلاقيات مهنة التدقيق

- بناءً على تحليل النتائج المتعلقة بمحور "أخلاقيات مهنة التدقيق"، يمكننا استخلاص الاستنتاجات التالية
- تشير المتوسطات المرتفعة جداً (تتراوح بين 4.60 و4.70) إلى أن هناك اتفاقاً قوياً للغاية أن محافظي الحسابات لديهم معرفة جيدة جداً بأخلاقيات مهنة التدقيق والمبادئ الأساسية المتعلقة بها، وهي: (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية اللازمة، السرية، والسلوك المهني).
 - كما تشير الانحرافات المعيارية والتباينات المنخفضة جداً إلى تجانس عالٍ في إجابات المستجيبين، مما يعزز هذا الاتفاق القوي حول إدراك محافظي الحسابات لأهمية هذه المبادئ الأخلاقية في ممارسة مهنة التدقيق.
 - يمكن ملاحظة أن أعلى متوسطين كانا للعبارتين المتعلقةتين بالسرية والسلوك المهني (4.70)، مما يشير إلى أن المستجوبين يولون أهمية قصوى لهذين المبدأين على وجه الخصوص.
 - بشكل عام، تظهر هذه النتائج صورة إيجابية جداً لمدى معرفة محافظي الحسابات بأخلاقيات المهنة وهذا مؤشر إيجابي.

2. المحور الثاني: الإلتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق

الجدول (2-15): التحليل الإحصائي الوصفي لإجابات مفردات العينة على المحور الثاني

الرقم	الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	التباين	الدرجة
الإلتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق					
01	محافظ الحسابات يلتزم بالنزاهة أثناء تأدية مهامه	4,70	0,466	0,217	موافق بشدة
02	محافظ الحسابات يلتزم بالموضوعية أثناء تأدية مهامه	4,63	0,490	0,240	موافق بشدة
03	محافظ الحسابات يلتزم بالكفاءة المهنية والعناية اللازمة أثناء تأدية مهامه	4,60	0,498	0,248	موافق بشدة
04	محافظ الحسابات يلتزم بالسرية أثناء تأدية مهامه	4,67	0,479	0,230	موافق بشدة
05	محافظ الحسابات يلتزم بالسلوك المهني أثناء تأدية مهامه	4,70	0,466	0,217	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v27

من خلال الجدول الذي يمثل مخرجات برنامج SPSS

- **الفقرة رقم (01):** بناءً على مقياس ليكارت الخماسي، يمكن تحليل النتائج المتعلقة بالفقرة "محافظ الحسابات يلتزم بالنزاهة أثناء تأدية مهامه" كما يلي:
 - المتوسط الحسابي: **4.70** يشير المتوسط الحسابي البالغ **4.70** إلى أن معظم المستجيبين (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين) موافقون بشدة على أن محافظي الحسابات يلتزمون بالنزاهة أثناء تأدية مهامهم. حيث يقترب المتوسط من القيمة القصوى 5 على مقياس ليكارت الخماسي.
 - الانحراف المعياري: **0.466** الانحراف المعياري المنخفض البالغ **0.466** يشير إلى أن هناك تجانساً في إجابات المستجيبين حول هذه الفقرة، حيث تتركز معظم الإجابات حول المتوسط الحسابي.
 - التباين: **0.217** التباين المنخفض البالغ **0.217** يؤكد على انخفاض تشتت البيانات حول المتوسط الحسابي، مما يدل على اتفاق المستجيبين على التزام محافظي الحسابات بالنزاهة أثناء تأدية مهامهم.

الاستنتاج

النتائج تشير إلى وعي كبير والتزام عالي بأهمية النزاهة في مهنة التدقيق بين محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين. مع وجود اتفاق واسع وتباين منخفض في الردود، يمكن الاستنتاج بأن النزاهة تُعتبر قيمة أساسية ومُلتزم بها بشكل جيد في هذا المجال.

- **الفقرة رقم (02):** بناءً على مقياس ليكارت الخماسي، يمكن تحليل النتائج المتعلقة بالفقرة "محافظ الحسابات يلتزم بالموضوعية أثناء تأدية مهامه" كما يلي:
 - المتوسط الحسابي: **4.60** يشير المتوسط الحسابي البالغ **4.60** إلى أن معظم المستجيبين (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين) موافقون بشدة على أن محافظي الحسابات يلتزمون بالموضوعية أثناء تأدية مهامهم. حيث يقترب المتوسط من القيمة القصوى 5 على مقياس ليكارت الخماسي.
 - الانحراف المعياري: **0.498** الانحراف المعياري المنخفض نسبياً البالغ **0.498** يشير إلى وجود بعض التشتت في إجابات المستجيبين حول هذه الفقرة، ولكن لا يزال هناك اتفاق عام.
 - التباين: **0.248** التباين المنخفض البالغ **0.248** يؤكد على انخفاض تشتت البيانات حول المتوسط الحسابي، مما يدل على اتفاق المستجيبين بشكل عام على التزام محافظي الحسابات بالموضوعية أثناء تأدية مهامهم.

الاستنتاج

النتائج تشير إلى وعي كبير والتزام عالي بأهمية الموضوعية في مهنة التدقيق بين محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين. مع وجود اتفاق واسع وتباين معتدل في الردود، يمكن الاستنتاج بأن الموضوعية تُعتبر قيمة أساسية ومُلتزم بها بشكل جيد في هذا المجال.

▪ **الفقرة رقم (03):** بناءً على مقياس ليكارت الخماسي، يمكن تحليل النتائج المتعلقة بالفقرة "محافظ الحسابات يلتزم بالكفاءة المهنية والعناية اللازمة أثناء تأدية مهامه" كما يلي:

- المتوسط الحسابي: **4.63** يشير المتوسط الحسابي البالغ **4.63** إلى أن معظم المستجيبين (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين) موافقون بشدة على أن محافظي الحسابات يلتزمون بالكفاءة المهنية والعناية اللازمة أثناء تأدية مهامهم. حيث يقترب المتوسط من القيمة القصوى 5 على مقياس ليكارت الخماسي.

- الانحراف المعياري: **0.490** الانحراف المعياري المنخفض نسبياً البالغ **0.490** يشير إلى وجود بعض التشتت في إجابات المستجيبين حول هذه الفقرة، ولكن لا يزال هناك اتفاق عام.

- التباين: **0.240** التباين المنخفض البالغ **0.240** يؤكد على انخفاض تشتت البيانات حول المتوسط الحسابي، مما يدل على اتفاق المستجيبين بشكل عام على التزام محافظي الحسابات بالكفاءة المهنية والعناية اللازمة أثناء تأدية مهامهم

الاستنتاج

النتائج تشير إلى وعي كبير والتزام عالي بأهمية الكفاءة المهنية والعناية اللازمة في مهنة التدقيق بين محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين. مع وجود اتفاق واسع وتباين معتدل في الردود، يمكن الاستنتاج بأن الكفاءة المهنية تُعتبر قيمة أساسية ومُلتزم بها بشكل جيد في هذا المجال.

▪ **الفقرة رقم (04):** بناءً على مقياس ليكارت الخماسي، يمكن تحليل النتائج المتعلقة بالفقرة "محافظ الحسابات يلتزم بالسرية أثناء تأدية مهامه" كما يلي:

- المتوسط الحسابي: **4.67** يشير المتوسط الحسابي البالغ **4.67** إلى أن معظم المستجيبين (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين) موافقون بشدة على أن محافظي الحسابات يلتزمون بالسرية أثناء تأدية مهامهم. حيث يقترب المتوسط من القيمة القصوى 5 على مقياس ليكارت الخماسي.

- الانحراف المعياري: **0.479** الانحراف المعياري المنخفض البالغ **0.479** يشير إلى أن هناك تجانساً جيداً في إجابات المستجيبين حول هذه الفقرة، حيث تتركز معظم الإجابات حول المتوسط الحسابي

- التباين: **0.230** التباين المنخفض البالغ **0.230** يؤكد على انخفاض تشتت البيانات حول المتوسط الحسابي، مما يدل على اتفاق المستجيبين على التزام محافظي الحسابات بالسرية أثناء تأدية مهامهم

الاستنتاج

النتائج تشير إلى وعي كبير والتزام عالي بأهمية السرية في مهنة التدقيق بين محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين. مع وجود اتفاق واسع وتباين منخفض في الردود، يمكن الاستنتاج بأن السرية تعتبر قيمة أساسية ومُلتزم بها بشكل جيد في هذا المجال

▪ **الفقرة رقم (05):** بناءً على مقياس ليكارت الخماسي، يمكن تحليل النتائج المتعلقة بالفقرة "محافظ الحسابات يلتزم بالسلوك المهني أثناء تأدية مهامه" كما يلي:

- المتوسط الحسابي: **4.67** يشير المتوسط الحسابي البالغ **4.67** إلى أن معظم المستجيبين (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين) موافقون بشدة على أن محافظي الحسابات يلتزمون بالسلوك المهني أثناء تأدية مهامهم. حيث يقترب المتوسط من القيمة القصوى 5 على مقياس ليكارت الخماسي.

- الانحراف المعياري: **0.479** الانحراف المعياري المنخفض البالغ **0.479** يشير إلى أن هناك تجانساً جيداً في إجابات المستجيبين حول هذه الفقرة، حيث تتركز معظم الإجابات حول المتوسط الحسابي.

- التباين: **0.230** التباين المنخفض البالغ **0.230** يؤكد على انخفاض تشتت البيانات حول المتوسط الحسابي، مما يدل على اتفاق المستجيبين على التزام محافظي الحسابات بالسلوك المهني أثناء تأدية مهامهم

الاستنتاج

النتائج تشير إلى وعي كبير والتزام عالي بأهمية السرية في مهنة التدقيق بين محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين. مع وجود اتفاق واسع وتباين منخفض في الردود، يمكن الاستنتاج بأن السرية تعتبر قيمة أساسية ومُلتزم بها بشكل جيد في هذا المجال.

استنتاج عام لمحور الالتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق

بناءً على تحليل نتائج الفقرات المختلفة المتعلقة بمحور "الالتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق"، يمكن استخلاص الاستنتاج العام التالي

تُظهر النتائج بشكل عام تقييماً إيجابياً قوياً من قبل محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين فيما يتعلق بالالتزام محافظي الحسابات بأخلاقيات المهنة أثناء تأدية مهامهم. حيث حصلت جميع الفقرات المتعلقة

بالنزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية اللازمة، السرية، والسلوك المهني على متوسطات حسابية مرتفعة تتراوح بين 4.60 و 4.70 على مقياس ليكارت الخماسي.

هذه المتوسطات المرتفعة، إلى جانب قيم الانحراف المعياري والتباين المنخفضة، تشير إلى أن هناك اتفاقاً واسعاً بين المستجيبين على أن محافظي الحسابات يلتزمون بشكل كبير بمبادئ أخلاقيات المهنة في جميع جوانب عملهم.

3. المحور الثالث : جودة التدقيق الخارجي:

الجدول (2-16): التحليل الإحصائي الوصفي لإجابات مفردات العينة على المحور الثالث

الرقم	الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	التباين	الدرجة
جودة التدقيق الخارجي					
01	تتأكد مكاتب التدقيق مع سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة لضمان جميع عناصر جودة التدقيق.	4,57	0,504	0,254	موافق بشدة
02	زيادة حجم الأتعاب التي يتقاضاها المدقق تؤثر سلباً على سلوكه واستقلاله وجودة التدقيق.	2,33	0,758	0,575	غير موافق
03	اتسام المدقق الخارجي بالنزاهة عند تقديم معلومات تخص أعضاء مجلس الإدارة.	4,33	0,606	0,368	موافق بشدة
04	مشاركة المدقق الخارجي في دورات منتظمة تهتم بتطوير قدراته.	4,72	0,691	0,478	موافق
05	تساهم أخلاقيات مهنة التدقيق في تقديم المعلومات الصادقة والمحايدة والخالية من التحيز.	4,33	0,606	0,368	موافق بشدة
06	يتم فرض قيود على عملية التدقيق من طرف مجلس الإدارة.	2,23	0,728	0,530	غير موافق

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v27

من خلال الجدول الذي يمثل مخرجات برنامج SPSS v27:

▪ الفقرة رقم (01): المتوسط قريب جدًا من الحد الأعلى لمقياس ليكارت الخماسي (4.57)، مما يشير إلى أن غالبية المشاركين يتفقون بشدة مع الفقرة المقدمة يعكس هذا المتوسط درجة عالية من الثقة في أن مكاتب التدقيق تتبع سياسات وإجراءات رقابة صارمة لضمان جودة التدقيق، يشير هذا الانحراف المعياري (0.504) إلى أن هناك تشتتًا معتدلاً في آراء المشاركين حول هذه الفقرة معظم الردود كانت قريبة من المتوسط، مما يعني أن هناك اتفاقاً عاماً بين المشاركين، مع وجود بعض التباين في الآراء، التباين المعتدل يدل على أن معظم الردود كانت متقاربة، ولكن هناك بعض الاختلافات.

الاستنتاج

بشكل عام، تشير هذه النتائج إلى أن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين يرون أن مكاتب التدقيق تولي أهمية كبيرة لاتباع سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة من أجل ضمان جودة عملية التدقيق، وهذا يعكس الالتزام القوي بمعايير الجودة في هذه المهنة والسعي المستمر لتحقيق أعلى مستويات الجودة في عمليات التدقيق.

▪ الفقرة رقم (02): بناءً على مقياس ليكارت الخماسي، يمكن تحليل النتائج المتعلقة بالفقرة "زيادة حجم الأتعاب التي يتقاضاها المدقق تؤثر سلباً على سلوكه واستقلاله وجودة التدقيق" في محور جودة التدقيق الخارجي على النحو التالي:

- يشير المتوسط الحسابي البالغ 2.33 إلى أن معظم المستجيبين (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين) غير موافقين على أن زيادة حجم الأتعاب التي يتقاضاها المدقق تؤثر سلباً على سلوكه واستقلاله وجودة التدقيق. حيث المتوسط 2.33 (غير موافق) على مقياس ليكارت الخماسي.
- الانحراف المعياري المرتفع نسبياً البالغ 0.758 يشير إلى وجود تشتت في إجابات المستجيبين حول هذه الفقرة، مما يعكس اختلاف الآراء بشأن تأثير زيادة الأتعاب على استقلال المدقق وجودة التدقيق
- التباين المرتفع نسبياً البالغ 0.575 يؤكد على ارتفاع تشتت البيانات حول المتوسط الحسابي، مما يدل على عدم اتفاق المستجيبين بشكل عام حول تأثير زيادة الأتعاب على جودة التدقيق.

الاستنتاج

بشكل عام، تشير هذه النتائج إلى أن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لا يرون بشكل عام أن زيادة حجم الأتعاب التي يتقاضاها المدقق تؤثر سلباً على استقلاله وجودة التدقيق. ومع ذلك، يلاحظ وجود

تشنت في الآراء حول هذه المسألة، حيث قد يرى البعض أن زيادة الأتعاب قد تؤثر على استقلالية المدقق، بينما يرى آخرون أن ذلك لا يؤثر بالضرورة على جودة التدقيق

▪ **الفقرة رقم (03):** يشير المتوسط الحسابي البالغ **4.33** إلى أن غالبية المستجيبين (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين) موافقون بشدة على أن المدقق الخارجي يتسم بالنزاهة عند تقديم معلومات تخص أعضاء مجلس الإدارة. حيث يقترب المتوسط من القيمة 5 (موافق بشدة) على مقياس ليكارت الخماسي.

- الانحراف المعياري المعتدل البالغ **0.606** يشير إلى وجود بعض التشنت في إجابات المستجيبين حول هذه الفقرة، ولكن لا يزال هناك اتفاق عام.

- التباين المنخفض نسبياً البالغ **0.368** يؤكد على انخفاض تشنت البيانات حول المتوسط الحسابي إلى حد ما، مما يدل على اتفاق.

الاستنتاج

بشكل عام، تشير هذه النتائج إلى أن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين يرون أن المدققين الخارجيين يلتزمون بمبدأ النزاهة بدرجة كبيرة عند تقديم المعلومات لأعضاء مجلس الإدارة، وهذا يعكس الأهمية التي يوليها هؤلاء المهنيون لهذا المبدأ الأخلاقي في ممارسة عملهم فالحفاظ على النزاهة والموضوعية عند تقديم المعلومات لمجلس الإدارة أمر بالغ الأهمية لضمان جودة التدقيق الخارجي وحماية مصالح أصحاب المصلحة المختلفين.

▪ **الفقرة رقم (04):** يشير المتوسط الحسابي البالغ **4.27** إلى أن غالبية المستجيبين (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين) موافقون بشدة على أهمية مشاركة المدقق الخارجي في دورات منتظمة لتطوير قدراته.

- الانحراف المعياري المعتدل البالغ **0.691** يشير إلى وجود بعض التشنت في إجابات المستجيبين حول هذه الفقرة، ولكن لا يزال هناك اتفاق عام

- التباين المعتدل البالغ **0.478** يؤكد على وجود بعض تشنت البيانات حول المتوسط الحسابي، مما يدل على اختلاف بسيط في آراء المستجيبين حول هذه الفقرة.

الاستنتاج

تعكس هذه النتائج الاهتمام المتزايد بضمان تطوير المهارات والمعارف لدى المدققين الخارجيين بشكل مستمر، حيث يعد ذلك عنصراً أساسياً لتحقيق جودة التدقيق العالية وتطوير قدراتهم المهنية، حيث يعتبر ذلك أمراً حيوياً لضمان جودة عملية التدقيق وتلبية المتطلبات المتغيرة للمهنة.

- الفقرة رقم (05): يشير المتوسط الحسابي البالغ 4.33 إلى أن غالبية المستجيبين (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين) موافقون بشدة على أن أخلاقيات مهنة التدقيق تساهم في تقديم معلومات صادقة ومحايدة وخالية من التحيز. حيث يقترب المتوسط من القيمة 5 (موافق بشدة) على مقياس ليكارت الخماسي.
- الانحراف المعياري المعتدل البالغ 0.606 يشير إلى وجود بعض التشتت في إجابات المستجيبين حول هذه الفقرة، ولكن لا يزال هناك اتفاق عام.
- التباين المنخفض نسبياً البالغ 0.368 يؤكد على انخفاض تشتت البيانات حول المتوسط الحسابي إلى حد ما، مما يدل على اتفاق المستجيبين بشكل عام على دور أخلاقيات المهنة في تقديم معلومات موثوقة.

الاستنتاج

- بشكل عام، تشير هذه النتائج إلى أن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين يرون أن الالتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق يسهم بشكل كبير في ضمان تقديم معلومات صادقة ومحايدة وخالية من التحيز، وهو أمر حيوي لضمان جودة عملية التدقيق وحماية مصالح أصحاب المصلحة المختلفين.
- الفقرة رقم (06): يشير المتوسط الحسابي البالغ 2.23 إلى أن غالبية المستجيبين (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين) غير موافقين على فرض قيود على عملية التدقيق من طرف مجلس الإدارة. حيث يقترب المتوسط من القيمة 2 (غير موافق) على مقياس ليكارت الخماسي.
 - الانحراف المعياري المنخفض نسبياً يشير إلى تجانس جيد في إجابات المستجيبين حول هذه الفقرة، حيث تتركز معظم الإجابات حول المتوسط الحسابي.
 - التباين المنخفض نسبياً يؤكد على انخفاض تشتت البيانات حول المتوسط الحسابي إلى حد ما، مما يدل على اتفاق المستجيبين بشكل عام على عدم فرض قيود على عملية التدقيق من قبل مجلس الإدارة

الاستنتاج

- بشكل عام، تشير هذه النتائج إلى أن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لا يرون بشكل عام فرض قيود على عملية التدقيق من طرف مجلس الإدارة، حيث قد يؤثر ذلك سلباً على استقلالية المدقق واكتمال عملية التدقيق
- يعكس هذا التقييم الإيجابي احترام استقلالية المدققين الخارجيين وعدم تدخل مجلس الإدارة في عملهم، مما يسمح للمدققين بأداء مهامهم بشكل موضوعي وفقاً للمعايير المهنية.

استنتاج عام لمحور جودة التدقيق الخارجي

تظهر النتائج بشكل عام تقييماً إيجابياً من قبل محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين فيما يتعلق بجودة عملية التدقيق الخارجي والعوامل المؤثرة عليها. حيث حصلت معظم الفقرات الإيجابية على متوسطات حسابية مرتفعة، بينما حصلت الفقرات السلبية على متوسطات منخفضة

على وجه التحديد، أظهرت النتائج أن مكاتب التدقيق تولي أهمية كبيرة لاتباع سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة لضمان جميع عناصر جودة عملية التدقيق. كما أكدت النتائج على أهمية مشاركة المدققين الخارجيين في دورات تدريبية منتظمة لتطوير قدراتهم، وعلى دور أخلاقيات المهنة في تقديم معلومات صادقة ومحيدة وخالية من التحيز.

من ناحية أخرى، رفض المستجيبون بشكل عام فكرة فرض قيود على عملية التدقيق من طرف مجلس الإدارة، حيث قد يؤثر ذلك سلباً على استقلالية المدقق واكتمال عملية التدقيق. كما لم ينفق المستجيبون على أن زيادة الأتعاب التي يتقاضاها المدقق تؤثر بالضرورة على سلوكه واستقلاله وجودة التدقيق.

إجمالاً، تشير هذه النتائج إلى وجود اهتمام كبير بضمان جودة عملية التدقيق الخارجي من خلال الالتزام بمعايير الجودة والرقابة، وتطوير قدرات المدققين، والالتزام بأخلاقيات المهنة، وضمان استقلالية المدققين عن أي تدخلات غير مبررة

المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة

1. إختبار التوزيع الطبيعي Kolmogorove-simirnov

قبل القيام باختبار فرضية الدراسة الموضوعية والإجابة عن الإشكالية المطروحة، غير أنه أولاً يجب أن نقوم باختبار نوع التوزيع الطبيعي الذي تتبعه عينة الدراسة، حيث أن حجم العينة أقل من 30 فرداً وبالتالي لا يمكن تطبيق القاعدة العامة التي تنص على أن حجم العينة التي يتعدى 30 مفردة فهو يتبع التوزيع الطبيعي، سوف يتم إجراء التبعية للتوزيع الطبيعي وذلك باستخدام اختبار kolmogorove-simirnov الذي يسمح لنا بمعرفة نوع التوزيع الذي تتبعه المفردات ومنه تحدد نوع الاختبارات المناسبة في عملية اختبار فرضية الدراسة.

وعليه ومن أجل اختبار طبيعة التوزيع نحتاج إلى وضع فرضيتين هما فرضية العدم والفرضية البديلة، على اعتبار أن فرضية العدم خاضعة للاختبار أي أنها قد تكون غير صحيحة، مما يتطلب وضع الفرضية البديلة H_1 والفرضية الصفرية H_0 كما يلي:

✓ H0: بيانات تتبع التوزيع الطبيعي

✓ H1: بيانات لا تتبع التوزيع

يُعتبر اختبار كولموغوروف-سميرنوف أحد الأساليب الشائعة المستخدمة لفحص الانحراف عن التوزيع الطبيعي، إذ يمكن أن يكون للبيانات توزيعات أخرى مختلفة مثل التوزيع غير الطبيعي أو التوزيع ذو الذيل الثقيل وغيرها.

قاعدة: إذا كانت قيمة الإحتمال الخطأ أو مستوى المعنوية أكبر من 0.05 فإن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

الجدول رقم (2-17): القيمة الإحصائية لأختبار التوزيع الطبيعي Kolmogorov-smirnov

النتيجة	Kolmogorov-Smirnov			محاور الاستبانة
	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القيمة الإحصائية	
يتبع التوزيع الطبيعي	30	0.200	0.109	1 أخلاقيات مهنة التدقيق
يتبع التوزيع الطبيعي	30	0.119	0.143	2 الالتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق
يتبع التوزيع الطبيعي	30	0.059	0.156	3 جودة التدقيق الخارجي
يتبع التوزيع الطبيعي	30	0.126	0.203	جميع فقرات الاستبيان

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V27

من خلال نتائج الجدول أعلاه نجد أن مستوى الدلالة Sig أكبر من 0.05 في جميع بنود الإستبيان، وبالتالي نقبل الفرض الصفري H0 بأن بيانات العينة تتبع التوزيع الطبيعي.

2. اختبار الفرضية الأولى

صياغة الفرضية الصفرية والفرضية البديلة:

الفرضية الصفرية (H_0): لا يعلم محافظ الحسابات بأخلاقيات المهنة عند مستوى الدلالة 0.05.

الفرضية البديلة (H_1): يعلم محافظ الحسابات بأخلاقيات المهنة عند مستوى الدلالة 0.05.

الأدوات الإحصائية لإختبار الفرضية

لتحقق من صحة الفرضية سوف يتم استخدام (t-test) ويفيد هذا الإختبار في الكشف عن ما إذا كان دال إحصائياً بين المتوسط الحسابي والمتوسط الفرضي $\mu=15$.

مستوى الدلالة المعتمد في البحث لاختبار الفرضية.

تم اختيار مستوى الدلالة 0.05 وهو الأكثر شيوعاً واستخداماً في البحوث، إما درجة الحرية df فإن درجة الحرية تساوي عدد العينة - 1 .

$$DF=30-1=29$$

قاعدة اتخاذ القرار في اختبار الفرضية.

تقارن بين قيمة مستوى المعنوية المحسوبة باستخدام برنامج SPSS مع مستوى الدلالة المعتمد 0.05 فإذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ اقل أو تساوي من مستوى الدلالة 0.05 فإننا نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 .

الجدول رقم (2-18) : الفروق بين المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على إجمالي فقرات المحور الأول والمتوسط الفرضي.

درجة الحرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المتوسط الفرضي	مستوى الدلالة	مستوى المعنوية Sig	T
29	0.952	23.30	15	0.05	0.001	47.73

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V27

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا:

أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على إجمالي فقرات الاستبيان حيث بلغ 23.30 والانحراف المعياري 0.952 وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 15 والفرق ل بينهما موجب حيث بلغ 8.30 أي أن محافظ الحسابات على علم بأخلاقيات المهنة عند مستوى الدلالة 0.05 دال إحصائياً حيث قيمة الاحتمال 0.001 أي أقل من مستوى الدلالة 0.05.

وبناء على قاعدة اتخاذ القرار فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة: يعلم محافظ الحسابات بأخلاقيات المهنة عند مستوى الدلالة 0.05.

3. إختبار الفرضية الثانية

صياغة الفرضية الصفرية والفرضية البديلة

الفرضية الصفرية (H_0): لا يلتزم محافظ الحسابات بأخلاقيات المهنة عند مستوى الدلالة 0.05.

الفرضية البديلة (H_1): يلتزم محافظ الحسابات بأخلاقيات المهنة عند مستوى الدلالة 0.05.

قاعدة اتخاذ القرار في اختبار الفرضية.

تقارن بين قيمة مستوى المعنوية المحسوبة باستخدام برنامج SPSS مع مستوى الدلالة المعتمد 0.05 فإذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ اقل أو تساوي من مستوى الدلالة 0.05 فإننا نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 .

الجدول رقم (2-19): الفروق بين المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على إجمالي فقرات المحور الثاني والمتوسط الفرضي.

درجة الحرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المتوسط الفرضي	مستوى الدلالة	مستوى المعنوية Sig	T
29	1.112	23.26	15	0.05	0.001	40.714

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V27

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا:

أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على إجمالي فقرات الاستبيان حيث بلغ 2623 والانحراف المعياري 1.112 وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 15 والفرق ل بينهما موجب حيث بلغ 8.26 أي يلتزم محافظ الحسابات بأخلاقيات المهنة عند مستوى الدلالة 0.05. دال إحصائياً حيث قيمة الاحتمال 0.001 أي اقل من مستوى الدلالة 0.05.

وبناء على قاعدة اتخاذ القرار فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة: يلتزم محافظ الحسابات بأخلاقيات المهنة عند مستوى الدلالة 0.05.

4. اختبار الفرضية الثالثة

صياغة الفرضية الصفرية والفرضية البديلة:

الفرضية الصفرية (H_0): لا تؤثر أخلاقيات المهنة على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات مستوى الدلالة 0.05.

الفرضية البديلة (H_1): تؤثر أخلاقيات المهنة على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات مستوى الدلالة 0.05.

قاعدة اتخاذ القرار في اختبار الفرضية.

تقارن بين قيمة مستوى المعنوية المحسوبة باستخدام برنامج SPSS مع مستوى الدلالة المعتمد 0.05 فإذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ اقل أو تساوي من مستوى الدلالة 0.05 فإننا نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 .

الجدول رقم (2-20): نتائج تحليل لاختبار تأثير ذات دلالة لأخلاقيات المهنة على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات عند مستوى الدلالة الإحصائية $\alpha=0,05$

المتغير المستقل: اخلاقيات المهنة				المتغير التابع: التدقيق الخارجي
مستوى المعنوية	معامل التحديد	معامل الانحدار	معامل الارتباط	
0,001	0.503	0.760	0.709	

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V27.

من خلال نتائج اختبار الفرضية ببرنامج (SPSS)، اتضح لنا مجموعة من الاستنتاجات يمكن حصرها فيما يلي:

أ- قيمة معامل الارتباط 0,709 بقيمة موجبة، هذا يدل على وجود علاقة ارتباطية طردية قوية بين اخلاقيات العمل والتدقيق الخارجي ، هذا يدل على أنه في حالة وجود اخلاقيات المهنة عالية يؤثر بشكل موجب على جودة التدقيق الخارجي

ب- قيمة معامل الانحدار في النموذج 0.760 وهذا يعني أنه عندما يزيد مستوى اخلاقيات العمل بوحدة واحدة فإن جودة التدقيق الخارجي تزيد بما قيمته 0.760 وحدة، وهذا ما يدل على التأثير الموجب لأخلاقيات العمل على جودة التدقيق الخارجي.

ج- قيمة معامل التحديد 0,503 وهي متوسطة نوعا ما، بحيث أن 50% من التغيرات في المتغير التابع (التدقيق الخارجي) تفسرها التغيرات الحاصلة في المتغير المستقل (اخلاقيات العمل)، مما يعني أن النموذج قيد الدراسة متوسط التحديد.

ومنه تم قبول الفرضية القائلة : "تؤثر أخلاقيات المهنة على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات".

خلاصة الفصل

من خلال هذا المبحث سوف نقوم بعرض نتائج الدراسة الميدانية المتعلقة بتأثير اخلاقيات المهنة على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات وقد تضمنت العينة المستهدفة 30 شخصا، وقمنا باستخدام الأسلوب الإحصائي SPSS لبناء الجداول الإحصائية والأشكال أما لمعالجة النتائج فتم استخدام الأسلوب الإحصائي الوصفي كالمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، والذي تبين من خلاله أن مجموع متوسط أخلاقيات مهنة التدقيق بلغ 4.66 بدرجة مرتفعة جدا وبلغ الالتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق 4.65 بدرجة مرتفعة وبلغ متوسط جودة التدقيق الخارجي 3.67 بدرجة مرتفعة في حين علاقة الارتباط بين اخلاقيات مهنة التدقيق والتدقيق الخارجي 0 تم استخراجها من معامل بيرسون وكان اثر الارتباط جيد بلغ 0.709 كما بلغت قيمة ألفا كرونباخ 0,934 وهذا يدل على قوة وثبات أداة الدراسة، بعدها تعضنا لتفسير ومناقشة مخرجات SPSS، وفي الأخير يمكن القول أن الدراسة توصلت الى أن هناك أثر لأخلاقيات مهنة التدقيق على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات.

خاتمة

الخاتمة

لقد حاولنا في دراستنا هذه الى إبراز اثر الإلتزام بالأخلاقيات المهنية في الجزائر على تحسين جودة التدقيق الخارجي، فقد كانت هذه الدراسة محاولة التوفيق بين الجانب النظري والذي يخص كل من التدقيق الخارجي من تعريف وأنواع وأهداف، وأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي من تعريفها والعوامل المؤثرة فيها ، وجودة التدقيق الخارجي وخصائصها والعوامل المؤثرة فيها، والجانب التطبيقي الذي تم فيه دراسة أثر التزام المدقق بالأخلاقيات المهنية على جودة التدقيق الخارجي، بالاعتماد على مجموعة من الاختبارات والاستعانة ببرامج SPSS من أجل تحليل النتائج التي خلصت لها الدراسة من عينة ومن خلال الدراسة النظرية والإحصائية توصلنا الى النتائج التالية:

1. نتائج الدراسة النظرية

- أخلاقيات مهنة التدقيق تمثل خطوطا توجيهية للمدققين في أداء أعمالهم، تعتبر بمثابة مقاييس ومعايير للقيم والسلوكيات الأخلاقية والتي تحكم الممارسات التي يتم تنفيذها في بيئة العمل، وتمثل مجموعة من المبادئ والمعايير المهنية التي تحدد ما هو صحيح وما هو خاطئ في عمل المدققين؛

- جودة التدقيق تتحقق من خلال إلتزام محافظي الحسابات بكل من معايير المراجعة المهنية المتعارف عليها، وآداب وقواعد السلوك المهني، ومعايير الرقابة على جودة التدقيق، بالإضافة الى الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات التي تم اكتشافها أثناء مرحلة التدقيق؛

- التزام المدققين الخارجيين بأخلاقيات وآداب المهنة ساهم بصورة كبيرة على تحسين جودة التدقيق الخارجي حيث بلغت قيمة معامل الارتباط 0.709 (من الاستبيان).

2. نتائج الدراسة التطبيقية

قد أثبتت نتائج الدراسة الإحصائية صحة الفرضيات المطروحة والتي مفادها:

الفرضية الأولى: يعلم محافظ الحسابات بأخلاقيات المهنة عند مستوى الدلالة 0.05

الفرضية الثانية: يلتزم محافظ الحسابات بأخلاقيات المهنة عند مستوى الدلالة 0.05

الفرضية الثالثة: تؤثر أخلاقيات المهنة على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات عند مستوى الدلالة 0.05

خاتمة

وقد تم حسابها بـ T student ولقد كان المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الفرضي 48 والفرق بينهما موجب وكانت الاحتمال 0.001 أي اقل من مستوى الدلالة 0.05 وبالتالي تم قبول الفرضية الأولى والثانية وهذا يشير الى علم محافظ الحسابات بأخلاقيات المهنة والتزامه بها.

بالنسبة للفرضية الثالثة قد تم حسابها بمنحنى الانحدار البسيط حيث كانت قيمة معامل الارتباط 0.709 موجبة وبلغ معامل التحديد 50% وهو متوسط بينما كانت قيمة معامل الانحدار 0.760 ومنه تم قبول الفرضية القائلة تؤثر أخلاقيات المهنة على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات.

3. التوصيات والاقتراحات

على ضوء النتائج المتوصل اليها حاولنا وضع بعض التوصيات كما يلي:

- التركيز على تدريس أخلاقيات وآداب مهنة المراجعة لطلبة الدراسات العليا في المحاسبة والمراجعة والدورات التكوينية؛
- إنشاء منظمات وهيئات فعالة في الجزائر، تهتم بوضع اطار نظري متكامل للتدقيق وتقوم بتكوين مهنيين قادرين على رفع جودة التدقيق والتنافس مع نظائرهم من مختلف الدول؛
- إصدار معيار جزائري للتدقيق خاص بالرقابة على جودة أعمال التدقيق يضاف الى باقي المعايير التي صدرت سابقا لتشكيل مجموعة معايير المراجعة الجزائرية؛

4.أفاق الدراسة

- يمكن أن نشير إلى ان هذه الدراسة تعتبر كمرحلة تمهيدية لدراسات مستقبلية في هذا المجال ولذا سوف نقترح جملة من المواضيع التي يمكن تناولها مستقبلا والتي نراها مكملة لهذه الدراسة وهي:
- أثر الالتزام بأخلاقيات المهنة على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المسيرين والأكاديميين؛
 - أثر الالتزام بأخلاقيات المهنة على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المسيرين والأكاديميين والمهنيين.



قائمة المراجع

الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
2. أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، سلسلة الكتب المهنية، الكتاب الخامس، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
3. احمد فايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
4. أحمد محمد نور وآخرون ، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية الإسكندرية، 2007.
5. تامر مزيد رفاعة، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017.
6. جمال الطرايرة، محاسب دولي عربي قانوني معتمد " IACPA " ، الورقة الثالثة-التدقيق، طبعة 2013، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2013.
7. حدرب زهير، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2010.
8. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
9. زهير عيسى، تدقيق الحسابات الإجراءات العملية، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن ، 2015.
10. سعود كايد، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار زهوان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
11. علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق، الطبعة الخامسة، كلية الأعمال، الجامعة الأردنية، 2015.
12. كتاب جماعي، مناهج البحث العلمي وطرق إعداد البحوث، ط1، المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية والسياسيات الاقتصادية، برلين، ألمانيا، 2019.

قائمة المراجع

13. مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين المهنيين، دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين (على الخط)، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، نيويورك: الإتحاد الدولي للمحاسبين، طبعة عام 2015، متاح على:

<https://www.ascajordan.org/UpLoadFiles/Audit%202015/Audit%2C%202015%20COE.pdf>

14. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006.

المقالات:

1. إبراهيم محمد بهاء الدين، "مدخل مقترح لتحديد المتغيرات التي تؤثر على قياس جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية مع التطبيق على قطاع مكتب المحاسبة والمراجعة بجمهورية مصر العربية"، مجلة البحوث التجارية، المجلد 30، العدد (2)، جامعة الزقازيق، مصر، 2008.
2. احمد يعقوب يوسف عبد الله الدوسري، "دراسة تحليلية لمحددات جودة التدقيق الداخلي في ظل عمليات الرقمنة وفقا للمعايير المنظمة والتجارب الدولية"، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، المجلد 13، العدد 02، 2022، جامعة مدينة السادات، مصر.
3. اسراء كاظم عبيد حسن اللهيبي، " نموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 23، 2013، جامعة بغداد، العراق.
4. بن بريكة عبد الوهاب، بودونت أسماء، "تأثير حجم مكتب التدقيق في جودة التدقيق من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجزائر"، المجلة الجزائرية للاقتصاد والإدارة، المجلد 7، العدد 8، 2016، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.
5. بوراس مروى و بوراس مريم، "الواقع لتنظيمي لأخلاقيات ومسؤوليات مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر: دراسة في قوانين المهنة في الجزائر"، الملتقى الوطني الافتراضي الأول الموسوم بـ واقع وآفاق مهنة التدقيق في الجزائر في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، المركز الجامعي سي الحواس بريكة، الجزائر، مارس 2023.

قائمة المراجع

6. التميمي جمانة حنظل، "العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية"، مجلة الباحث، المجلد الخامس، العدد10، 2013، جامعة البصرة، العراق.
7. تونسلي نجاه، "تدقيق الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية"، مجلة المالية والاسواق، المجلد 3، العدد 1، 2016، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر.
8. حابي أحمد، "تأثير العوامل المرتبطة بالمؤسسة محل المراجعة على جودة التدقيق من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، دراسات اقتصادية، المجلد 07، العدد 15، 2011، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر.
9. رايس سفيان و زعيبط نور الدين، "أهمية المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي في تقليص فجوة التوقعات"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبة الإدارية، المجلد 08، العدد 01، 2021، جامعة العربي بن مهدي، أم البواقي، الجزائر.
10. طرابلسي سليم، "أثر التزام مراجع الحسابات بأخلاقيات وآداب المهنة على جودة خدمات المراجعة في الجزائر: دراسة ميدانية"، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 13، العدد 1، 2020، جامعة غرداية، الجزائر.
11. عابي خليدة، "تحليل العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، مجلد04، عدد 01، 2011، جامعة حمة لخضر، الوادي، الجزائر.
12. عابي خليدة، "دراسة للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، الوادي، المجلد 07، العدد 02، 2014، جامعة حمة لخضر، الوادي، الجزائر.
13. عبار محمد وخلاف قرماش، "المسؤولية المدنية والجبائية لمحافظ الحسابات"، مجلة البشائر الاقتصادية، العدد الثاني، ديسمبر 2015، جامعة بشار، ص 173.
14. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، "أصول المراجعة"، الدار الجامعية، 2000، الإسكندرية، مصر.
15. عبد النبي فرج و مصطفى الحضري، "قواعد اداب سلوك مهنة المراجعة في ليبيا واليات تطبيقها: دراسة استطلاعية لأراء المراجعين الخارجيين"، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، العدد9، 2017، كلية الاقتصاد والتجارة زليتن، الجامعة الأسمرية الإسلامية، ليبيا.
16. علي عبد الصمد عمر و مامي علي، "الواقع التنظيمي لجودة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر: دراسة تحليلية للقوانين المنظمة للمهنة"، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 21، العدد 1، 2021، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر.

17. علي كريم عويد، "جودة اداء المدقق الخارجي في ظل معايير التدقيق الدولية ومتغيرات البيئة الخارجية"، مجلة الريادة للمال والأعمال، المجلد 02، العدد03، 2021، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.
18. قادري عبد القادر، "أخلاقيات المهنة عامل أساسي لنجاح مهمة مدقق الحسابات في تدقيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، المجلد5، العدد9، 2015، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر.
19. قندوز بلال وآيت محمد مراد، "أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية ودورها في مجابهة الفساد المالي حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية- العدد الاقتصادي، عدد خاص 2018، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر.
20. محمد سامي راضي، "الخصائص المحددة لجودة المراجعة- دراسة ميدانية للمحيط المهني في مصر"- مجلة افاق جديدة بجامعة المنوفية مصر، الطبعة العاشرة، العدد 02 ، 1998، جامعة المنوفية، مصر.
21. محمود صدام محمد، "أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات التقارير المالية:دراسة حالة على عينة من المحاسبين في مدينة تكريت"، المجلد 4، العدد 7، 2011، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، العراق.
22. ميشل سعيد سويدان، " بعض العوامل المحددة لاتعاب المدقق: دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة العامة، المجلد 24، العدد01، 2010، المملكة العربية السعودية.
23. نصرات عبد الوهاب وبن خليفة بلقاسم ، "دور إلتزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، المجلة الجزائرية للتسيير والإقتصاد، المجلد 15 ، العدد 02، 2021، جامعة وهران 2 ، وهران، الجزائر.
24. هيري آسيا وآخرون، "دور أخلاقيات مهنة التدقيق في الإلتزام بالمسؤولية في ضوء شروط التأديب: دراسة ميدانية لعينة من المدققين في الجزائر"، مجلة الحقيقة، العدد 39، 2017، جامعة أحمد دراية، أدرار.

أطروحات الدكتوراه :

1. بوميصة حنان، دور إجراءات التدقيق الخارجي في تقييم إستمرارية الإستغلال دراسة استقصائية لعينة من المدققين الخارجيين في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في المالية والمحاسبة، جامعة فرحات عباس سطيف1، الجزائر، 2023.
2. أحمد محمد صالح الجلال، تأثير متغيرات بيئة المراجعة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2009.
3. آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في التسيير المحاسبي والتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد دراية أدرار، الجزائر، 2018/2017.
4. إشراق إحسان يوسف نبعة، البعد الأخلاقي للمحاسبين الإداريين وانعكاساته على الأساليب الإدارية الحديثة: دراسة ميدانية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، فلسفة في المحاسبة، الجامعة المستنصرية، العراق، 2007.
5. بن دوبة منصور، أثر أخلاقيات مهنة التدقيق على جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الإقتصادية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في التدقيق ومراقبة التسيير، قسم علوم مالية ومحاسبة، جامعة احمد دراية أدرار، الجزائر، 2022.
6. حمادي نبيل، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية- دراسة حالة الجزائر- ، أطروحة دكتوراه تخصص مالية ومحاسبة غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011.
7. زيادي سامي، مدى مساهمة مقومات مهنة التدقيق في تطوير وتنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2022/2021.
8. ليلاش عائشة، جودة التدقيق الخارجي في اطار تبني حوكمة المؤسسات: دراسة ميدانية ، أطروحة دكتوراه، جامعة الجليلي ليابس، سيدي بلعباس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2017.

9. مالطي سناء، جودة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة المؤسسات: دراسة ميدانية في السياق الجزائري، أطروحة دكتوراه تخصص تدقيق مالي ومحاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي الياصب، سيدي بلعباس، الجزائر، 2019.
- رسائل الماجستير:
1. سماح أسامة النعسان، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2018.
 2. ميسون محمد عبد القادر، التفكير الأخلاقي وعلاقته بالمسؤولية الإجتماعية وبعض المتغيرات لدى طلبة الجامعة الإسلامية بغزة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009.
 3. عبد الرحمان مخذ سلطان، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2012.
 4. مرشد عيد المصدر، أثر مخاطر مهنة التدقيق: دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2013.
 5. أحمد برير، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات: دراسة حالة الجزائر، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2013.
 6. محمود شعبان حسين أحمد، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات وسبل تطبيقها: دراسة تحليلية لآراء مراجعي الحسابات ومدراء البنوك وموظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، جامعة غزة، فلسطين، 2007.
 7. سعيد توفيق أحمد عبد الفتاح، علاقة خصائص لجان المراجعة بجودة التقارير المالية: دراسة اختبارية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية التجارة جامعة الزقازيق، مصر، 2013.
 8. جمال ناصر خلف ابو عاقولة، دراسة أثر العوامل الديمغرافية والبيئية الرقابية على جودة تدقيق الحسابات في الأردن، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، الأردن.

قائمة المراجع

9. عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة اليمن، 2008.
10. محمد حامد مجيد السامرائي، أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية: دراسة تحليلية على شركات صناعة الأدوية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، 2016.
11. محمود بكر خليل عبد العال، مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني- دراسة تطبيقية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2015.
12. أسامة محمد خليل الزناتي، دور أخلاقيات المهنة في تعزيز المسؤولية الاجتماعية في المستشفيات الحكومية الفلسطينية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الأقصى، فلسطين، 2014.

الملتقيات:

13. بوراس مروى و بوراس مريم، "الواقع لتنظيمي لأخلاقيات ومسؤوليات مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر: دراسة في قوانين المهنة في الجزائر"، الملتقى الوطني الافتراضي الأول الموسوم بـ واقع وآفاق مهنة التدقيق في الجزائر في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، المركز الجامعي سي الحواس بريك، الجزائر، مارس 2023.
14. التمي خالد غازي، مدى توفر أخلاقيات قواعد السلوك لمهنة محاسبة التكاليف ومتطلبات التفعيل، ورقة بحثية مقدمة المؤتمر العلمي السنوي السادس (أخلاقيات الأعمال ومجتمع المعرفة)، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية الأهلية، يومي 17-19 نيسان (ابريل)، 2006.

القوانين:

1. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 24، 15/04/1996، المرسوم 96-136 المتضمن أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
2. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، القانون 10-01، 29/07/2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

1. Hasan flayyehAlqtaish and all, The ethical rules of auditing and the impact of compliance with the ethical rules on auditing quality, IJRRAS 18(3) march 2014.

الملاحق

الملحق الاول الاستبيان المستخدم في الدراسة



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عباس لغرور خنشلة



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير

تخصص: محاسبة

استمارة استبيان موجهة للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر

سيدي ، سيدتي

تحية احترام وتقدير وبعد...

يشرفنا أن نضع بين أيديكم هذا الإستبيان الذي تم إعداده من طرفن الطالبين لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماستر ل.م.د تخصص محاسبة، جامعة عباس لغرور -خنشلة-، والموسومة بعنوان "التزام المدقق بالأخلاقيات المهنية وأثره على جودة التدقيق الخارجي". قصد الحصول على آرائكم التي تساعدنا في هذه الدراسة.

لذا نرجو من سيادتكم التكرم بالإجابة على محاور هذا الإستبيان بكل موضوعية ومصداقية، ومما لا شك فيه أن توشي الدقة في اختيار الإجابة المناسبة سيكون له أثر كبير في إنجاز هذه الدراسة والوصول إلى نتائج واقعية.

كما نحيطكم علما أن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة ولا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

الملاحق

الجزء الأول: المعلومات الشخصية

ضع علامة X في خانة الإجابة التي تراها مناسبة

<input type="checkbox"/>	ذكر	الجنس
<input type="checkbox"/>	أنثى	
<input type="checkbox"/>	أقل من 30 سنة	العمر
<input type="checkbox"/>	من 30 إلى 40 سنة	
<input type="checkbox"/>	من 41 إلى 50 سنة	
<input type="checkbox"/>	أكثر من 50 سنة	
<input type="checkbox"/>	ليسانس	المؤهل العلمي
<input type="checkbox"/>	ماستر	
<input type="checkbox"/>	ماجستير	
<input type="checkbox"/>	دكتوراه	
<input type="checkbox"/>	أخرى	
<input type="checkbox"/>	محافظ حسابات	الوظيفة
<input type="checkbox"/>	خبير محاسب	
<input type="checkbox"/>	أقل من 5 سنوات	الخبرة المهنية
<input type="checkbox"/>	من 5 إلى 10 سنوات	
<input type="checkbox"/>	من 11 إلى 15 سنة	
<input type="checkbox"/>	أكبر من 15 سنة	

الجزء الثاني : محاور الإستبيان

ضع علامة X في خانة الإجابة التي تراها مناسبة حسب درجة موافقتك

المحور الأول: أخلاقيات مهنة التدقيق :

وهي مجموعة القيم والمبادئ التي يتمتع بها المدقق أثناء قيامه بمهامه

الرقم	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	محافظ الحسابات على معرفة بوجوب النزاهة أثناء تأدية مهامه					
2	محافظ الحسابات على علم بوجوب الموضوعية أثناء تأدية مهامه					
3	محافظ الحسابات على معرفة بوجوب الكفاءة المهنية والعناية اللازمة أثناء تأدية مهامه					
4	محافظ الحسابات على معرفة بوجوب السرية أثناء تأدية مهامه					

الملاحق

					5	محافظ الحسابات على معرفة بوجوب السلوك المهني أثناء تأدية مهامه
<p>المحور الثاني : الإلتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق :</p> <p>وهي مجموعة القيم والمبادئ التي يتمتع بها المدقق أثناء قيامه بمهامه</p>						
					1	محافظ الحسابات يلتزم بالنزاهة أثناء تأدية مهامه
					2	محافظ الحسابات يلتزم بالموضوعية أثناء تأدية مهامه
					3	محافظ الحسابات يلتزم بالكفاءة المهنية والعناية اللازمة أثناء تأدية مهامه
					4	محافظ الحسابات يلتزم بالسرية أثناء تأدية مهامه
					5	محافظ الحسابات يلتزم بالسلوك المهني أثناء تأدية مهامه
<p>المحور الثالث : جودة التدقيق الخارجي</p>						
					1	تتأكد مكاتب التدقيق مع سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة لضمان جميع عناصر جودة التدقيق.
					2	زيادة حجم الأتعاب التي يتقاضاها المدقق تؤثر سلبا على سلوكه واستقلاله وجودة التدقيق.
					3	إتسام المدقق الخارجي بالنزاهة عند تقديم معلومات تخص أعضاء مجلس الإدارة.
					4	مشاركة المدقق الخارجي في دورات منتظمة تهتم بتطوير قدراته.
					5	تسهم أخلاقيات مهنة التدقيق في تقديم المعلومات الصادقة والمحايدة والخالية من التحيز.
					6	يتم فرض قيود على عملية التدقيق من طرف مجلس الإدارة.

ملاحظة : يرجى الإجابة على جميع الفقرات

الملاحق

الملحق الثاني نتائج مخرجات برنامج SPSS 2024

نتائج اراء افراد العينة حول المحور الاول (التكرارات والنسب المئوية)

محافظ الحسابات على معرفة بوجوب النزاهة أثناء تأدية مهامه

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	10	33,3	33,3	33,3
	موافق بشدة	20	66,7	66,7	100,0
Total		30	100,0	100,0	

محافظ الحسابات على علم بوجوب الموضوعية أثناء تأدية مهامه

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	11	36,7	36,7	36,7
	موافق بشدة	19	63,3	63,3	100,0
Total		30	100,0	100,0	

محافظ الحسابات على معرفة بوجوب الكفاءة المهنية والعناية اللازمة أثناء تأدية مهامه

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	12	40,0	40,0	40,0
	موافق بشدة	18	60,0	60,0	100,0
Total		30	100,0	100,0	

محافظ الحسابات على معرفة بوجوب السرية أثناء تأدية مهامه

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	9	30,0	30,0	30,0
	موافق بشدة	21	70,0	70,0	100,0
Total		30	100,0	100,0	

محافظ الحسابات على معرفة بوجوب السلوك المهني أثناء تأدية مهامه

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	9	30,0	30,0	30,0
	موافق بشدة	21	70,0	70,0	100,0
Total		30	100,0	100,0	

الملاحق

الانحراف المعياري والتباين للمحور الاول

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Variance
محافظ الحسابات على معرفة بوجوب النزاهة أثناء تأدية مهامه	30	4	5	4,67	,479	,230
محافظ الحسابات على علم بوجوب الموضوعية أثناء تأدية مهامه	30	4	5	4,63	,490	,240
محافظ الحسابات على معرفة بوجوب الكفاءة المهنية والعناية اللازمة أثناء تأدية مهامه	30	4	5	4,60	,498	,248
محافظ الحسابات على معرفة بوجوب السرية أثناء تأدية مهامه	30	4	5	4,70	,466	,217
محافظ الحسابات على معرفة بوجوب السلوك المهني أثناء تأدية مهامه	30	4	5	4,70	,466	,217
Valid N (listwise)	30					

نتائج اراء افراد العينة حول المحور الثاني (التكرارات والنسب المئوية)

محافظ الحسابات يلتزم بالنزاهة أثناء تأدية مهامه

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	9	30,0	30,0	30,0
موافق بشدة	21	70,0	70,0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

محافظ الحسابات يلتزم بالموضوعية أثناء تأدية مهامه

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	12	40,0	40,0	40,0
موافق بشدة	18	60,0	60,0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الملاحق

محافظ الحسابات يلتزم بالكفاءة المهنية والعناية اللازمة أثناء تأدية مهامه

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	11	36,7	36,7	36,7
موافق بشدة	19	63,3	63,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

محافظ الحسابات يلتزم بالسرية أثناء تأدية مهامه

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	10	33,3	33,3	33,3
موافق بشدة	20	66,7	66,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

محافظ الحسابات يلتزم بالسلوك المهني أثناء تأدية مهامه

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	10	33,3	33,3	33,3
موافق بشدة	20	66,7	66,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الانحراف المعياري والتباين للمحور الثاني

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Variance
محافظ الحسابات يلتزم بالنزاهة أثناء تأدية مهامه	30	4	5	4,70	,466	,217
محافظ الحسابات يلتزم بالموضوعية أثناء تأدية مهامه	30	4	5	4,60	,498	,248
محافظ الحسابات يلتزم بالكفاءة المهنية والعناية اللازمة أثناء تأدية مهامه	30	4	5	4,63	,490	,240
محافظ الحسابات يلتزم بالسرية أثناء تأدية مهامه	30	4	5	4,67	,479	,230
محافظ الحسابات يلتزم بالسلوك المهني أثناء تأدية مهامه	30	4	5	4,67	,479	,230
Valid N (listwise)	30					

الملاحق

نتائج آراء أفراد العينة حول المحور الثالث (التكرارات والنسب المئوية)

تتأكد مكاتب التدقيق مع سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة لضمان جميع عناصر جودة التدقيق.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	13	43,3	43,3	43,3
موافق بشدة	17	56,7	56,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

زيادة حجم الأتعاب التي يتقاضاها المدقق تؤثر سلباً على سلوكه واستقلاله وجودة التدقيق.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	4	13,3	13,3	13,3
غير موافق	13	43,3	43,3	56,7
محايد	12	40,0	40,0	96,7
موافق	1	3,3	3,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

إتسام المدقق الخارجي بالنزاهة عند تقديم معلومات تخص أعضاء مجلس الإدارة.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	2	6,7	6,7	6,7
موافق	16	53,3	53,3	60,0
موافق بشدة	12	40,0	40,0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

مشاركة المدقق الخارجي في دورات منظمة تهتم بتطوير قدراته.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	4	13,3	13,3	13,3
موافق	14	46,7	46,7	60,0
موافق بشدة	12	40,0	40,0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الملاحق

تسهم أخلاقيات مهنة التدقيق في تقديم المعلومات الصادقة والمحايدة والخالية من التحيز.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	2	6,7	6,7	6,7
موافق	16	53,3	53,3	60,0
موافق بشدة	12	40,0	40,0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

يتم فرض قيود على عملية التدقيق من طرف مجلس الإدارة.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	5	16,7	16,7	16,7
غير موافق	13	43,3	43,3	60,0
محايد	12	40,0	40,0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الانحراف المعياري والتباين للمحور الثالث

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Variance
تتأكد مكاتب التدقيق مع سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة لضمان جميع عناصر جودة التدقيق.	30	4	5	4,57	,504	,254
زيادة حجم الأتعاب التي يتقاضاها المدقق تؤثر سلبا على سلوكه واستقلاله وجودة التدقيق.	30	1	4	2,33	,758	,575
إتسام المدقق الخارجي بالنزاهة عند تقديم معلومات تخص أعضاء مجلس الإدارة.	30	3	5	4,33	,606	,368
مشاركة المدقق الخارجي في دورات منتظمة تهتم بتطوير قدراته.	30	3	5	4,27	,691	,478
تسهم أخلاقيات مهنة التدقيق في تقديم المعلومات الصادقة والمحايدة والخالية من التحيز.	30	3	5	4,33	,606	,368
يتم فرض قيود على عملية التدقيق من طرف مجلس الإدارة.	30	1	3	2,23	,728	,530
Valid N (listwise)	30					

ثبات أداة الدراسة

1- الفا كرونباخ المحور الاول

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,805	5

2- الفا كرونباخ المحور الثاني

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,861	5

3- الفا كرونباخ المحور الثالث

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,929	6

4- الفا كرونباخ جميع محاور الاستبانة

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,936	16

التجزئة النصفية لمحاور الاستبانة

Reliability Statistics			
Cronbach's Alpha	Part 1	Value	,844
		N of Items	8 ^a
	Part 2	Value	,895
		N of Items	8 ^b
	Total N of Items		16
Correlation Between Forms			,942
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		,970
	Unequal Length		,970
Guttman Split-Half Coefficient			,969

a. The items are: Q1.1, Q1.3, Q1.5, Q2.2, Q2.4, Q3.1, Q3.3, Q3.5.

b. The items are: Q1.2, Q1.4, Q2.1, Q2.3, Q2.5, Q3.2, Q3.4, Q3.6.

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
المحور_الاول	,109	30	,200 [*]	,980	30	,836
المحور_الثاني	,143	30	,119	,925	30	,037
المحور_الثالث	,156	30	,059	,885	30	,004
الكل	,203	30	,200	,892	30	,006

*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction

نتائج اختبار الفرضيات

الفرضية الاول اختبار t

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور_الاول	30	23,3000	,95231	,17387

One-Sample Test

Test Value = 15

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور_الاول	47,738	29	,000	8,30000	7,9444	8,6556

One-Sample Effect Sizes

	Standardizer ^a	Point Estimate	95% Confidence Interval	
			Lower	Upper
المحور_الاول	Cohen's d	,95231	8,716	10,971
	Hedges' correction	,97786	8,488	10,684

a. The denominator used in estimating the effect sizes.

Cohen's d uses the sample standard deviation.

Hedges' correction uses the sample standard deviation, plus a correction factor.

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور الثاني	30	23,2667	1,11211	,20304

One-Sample Test

Test Value = 15

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور الثاني	40,714	29	,000	8,26667	7,8514	8,6819

One-Sample Effect Sizes

		Standardizer ^a	Point Estimate	95% Confidence Interval	
				Lower	Upper
المحور الثاني	Cohen's d	1,11211	7,433	5,494	9,365
	Hedges' correction	1,14194	7,239	5,350	9,120

a. The denominator used in estimating the effect sizes.

Cohen's d uses the sample standard deviation.

Hedges' correction uses the sample standard deviation, plus a correction factor.

الفرضية الثالثة: منحني الانحدار البسيط

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,709 ^a	,503	,466	4,54057

a. Predictors: (Constant), المحور الثاني, المحور الاول

ANOVA^a

	Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	562,521	2	281,261	13,642	,000 ^b
	Residual	556,653	27	20,617		
	Total	1119,174	29			

a. Dependent Variable: المحور الثالث

b. Predictors: (Constant), المحور الثاني, المحور الاول

الملاحق

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	6,141	3,321		1,849	,075
المحور_الاول	-,092	,272	-,070	-,338	,738
المحور_الثاني	,979	,266	,760	3,678	,001

a. Dependent Variable: المحور_الثالث

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي الجزائري، وكذا أثرها على جودة التدقيق الخارجي، ولغرض تحقيق أهداف الدراسة تم استطلاع آراء عينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، من خلال توزيع 45 استمارة استبيان أعيدت منها 30 استمارة قابلة للتحليل، واستخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS V27 في تحليل بيانات واختبار الفرضيات، وتوصلت نتائج الدراسة إلى:

أن أخلاقيات مهنة التدقيق المتمثلة في (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، العناية اللازمة، السرية والسلوك المهني) ساهمت في تحسين جودة التدقيق الخارجي، وبالتالي هناك ترابط قوي بين الالتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق وتحقيق جودة التدقيق الخارجي، وأن كل عنصر من عناصر أخلاقيات المهنة له تأثير على تحسين جودة التدقيق الخارجي.

الكلمات المفتاحية

المدقق، التدقيق الخارجي، الأخلاقيات المهنية، جودة التدقيق الخارجي.

Abstract

This study aims to highlight the ethics of the Algerian external audit profession, as well as its impact on the quality of external auditing. For the purpose of achieving the study's objectives, a sample of accountants was surveyed through the distribution of 45 questionnaires, of which 30 were returned. SPSS V27 statistical analysis programme was also used in analysing the data and testing of hypotheses.

The ethics of the audit profession (integrity, objectivity, professionalism, due diligence, confidentiality, professional behaviour) have contributed to the improvement of the quality of external auditing, and thus there is a strong correlation between adherence to the ethics of the audit profession and achieving the quality of external auditing. Each element of the profession's ethics has an impact on improving the quality of external auditing.

Keywords

Auditor, external audit, professional ethics, quality external audit.