

[المجلد: الثاني / العدد: الأول / (أفريل 2018) / الصفحات: 045-058]

التقيد بقواعد السلوك المهني لمحافظي الحسابات
«دراسة تطبيقية لمجموعة من المهنيين بالجزائر»

بودونات أسماء⁽²⁾

زعفران منصورية^{(1)*}

✉ dr.zaafranesoria@hotmail.fr

⁽¹⁾ أستاذة محاضرة، جامعة مستغانم [الجزائر]

✉ asma-boudounet@hotmail.fr

⁽²⁾ أستاذة محاضرة، جامعة باتنة [الجزائر]

تاريخ الإرسال: 2018/03/21 | تاريخ القبول: 2018/04/18 | تاريخ النشر: 2018/04/30

الملخص: يلعب سلوك المدقق دورا هاما في زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، بالرغم من إصدار معايير تم تبنيها مسبقاً، حسنت مع مرور الوقت من مستوى سلوكهم المهني، إلا أنها لا تزال عاجزة عن تعديله بشكل كاف يرتقي إلى المستوى المطلوب نتيجة لتزايد عدد القضايا القانونية على مكاتب التدقيق، لذلك فقد ظهرت الحاجة إلى تدعيم ثقة المجتمع من خلال نوعية التدقيق. وهدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى التزام مدققي الحسابات بقواعد السلوك المهني من أجل التعرف على أثر القوانين المنظمة لمهنة التدقيق على مدى التزام مدققي الحسابات بقواعد السلوك المهني ومن أجل التعرف أيضا على أهم العوامل التي تعزز من التزام المدققين بها، تناولت هذه الورقة البحثية دراسة تطبيقية لمجموعة من المهنيين الممثلين في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر وذلك بهدف تحديد مدى التزامهم بأخلاقيات المهنة والتي خلصت إلى حزمة من الاقتراحات والتوصيات لإعطاء موضوع الأخلاقيات المزيد من العناية والاهتمام من كافة الجهات الرسمية الأكاديمية والمهنية.

الكلمات المفتاحية: مهنة التدقيق، السلوك المهني للمدقق، معايير التدقيق، جودة التدقيق.

تصنيف «جال»: M41، M42.



dr.zaafranesoria@hotmail.fr

* البريد الإلكتروني للمُرسل:



**Adherence To Rules Of Professional Conduct
For Account Governors «An Applied Study Of
A Group Of Professionals In Algeria»**

Zaafrane Mansouria ^{*(1)}; Boudounet Asma ⁽²⁾.

⁽¹⁾ University mostaganem [Algeria]

✉ dr.zaafranesoria@hotmail.fr

⁽²⁾ University Batna [Algeria]

✉ asma-boudounet@hotmail.fr

Received: 21/03/2018

Accepted: 28/04/2018

Published: 30/04/2018

Abstract: The behavior of the auditor plays an important role in increasing the confidence of the users of financial statements, despite the issuance of standards adopted in advance, have improved with the passage of time, the level of professional conduct, but it is still unable to modified enough to live up to the required level as a result of the increasing number of legal issues on the offices of the audit, therefore, the need emerged to strengthen the confidence of the community through the quality of the audit. This study aimed to measure the extent of the commitment of the Board of Auditors, the rules of professional conduct to identify the impact of laws and the organization of the profession scrutiny of the extent of the commitment of the Board of Auditors, the rules of professional conduct and to identify the most important factors in promoting commitment to the auditors, this paper dealt the practical study of a group of professionals with the objectives of the governors of the accounts and accounting experts in Algeria, with a view to determining the extent of their commitment to the ethics of the profession and it concluded by a package of proposals and recommendations to give the subject of ethics, more care and attention from all the official bodies and academic institutions and professional associations.

Keywords: Auditing profession, professional conduct of auditor, audit standards, the quality of the audit.

«JEL» Classification: M41, M42.

* Corresponding author:

dr.zaafranesoria@hotmail.fr



مقدمة: إن ما تشهده مهنة التدقيق بل قطاع الأعمال بأسره هذه الأيام بأزمة ثقة عميقة يمكن إن نعتبرها بدرجة كبيرة من الدقة أزمة أخلاقيات نابعة من سيطرة الجشع والمصالح الخاصة الضيقة بصورة واضحة على جزء كبير من هذا القطاع في مختلف دول أنحاء العالم وهذه الأزمة كانت قد ظهرت بصورة واضحة في الولايات المتحدة الأمريكية، إلا أنها لا تنحصر في ذلك البلد فقط بل يمكن أن نقول أنها امتدت لتشمل معظم الدول بدرجات متفاوتة.

من هنا يلعب سلوك المدقق دورا هاما في زيادة ثقة مستخدمي البيانات المالية هذا وقد ساهمت الجمعيات المهنية بشكل فاعل في إصدار معايير تم تبنيتها من قبل المدققين، حيث حسنت مع مرور الوقت من مستوى سلوكهم المهني، إلا أنه وبالرغم من هذه التحسينات فإنها لا تزال عاجزة عن تعديله بشكل كاف يرتقي إلى المستوى المطلوب نتيجة لتزايد عدد القضايا القانونية المقامة على مكاتب تدقيق عالمية، نتيجة لتورطها في قضايا أخلاقية مهنية ولعدة سنوات تسببت باختيار شركات عالمية عملاقة كشركة انرون للطاقة Enron وشركة آرثر أندرسون Arther Anderson لتدقيق الحسابات وحصلت اختلاسات كبيرة في شركة ورلد كوم World Com للاتصالات وشركة بارما لايت Parmalate الأوروبية للأغذية وقد كان سبب البعض من تلك الاختيارات هو ضعف السياسات المحاسبية وغياب أخلاق وسلوكيات مهنة المراجعة عند المتلاعبين والذين تسببوا بأضرار بالغة للاقتصاد، فقد ظهرت الحاجة إلى تدعيم ثقة المجتمع في نوعية التدقيق، أصبح من اللازم إثبات الاستقلالية والحيادية التامة من خلال تطبيق روح القوانين وعدم الاكتفاء بنصها والاكتفاء بالالتزام بالسلوك المهني.

إن الإشكالية المطروحة في هذه الدراسة تتمحور على الإجابة عن السؤال التالي:

- ما مدى إدراك المهنيين في الجزائر لقواعد السلوك المهني اتجاه زملائهم في المهنة؟
ويتفرع عن هذا السؤال؛ الأسئلة الفرعية الآتية:

- ما مدى التقيد بقواعد سلوك المهنة؟ ما هي الوسائل المشجعة على الالتزام بقواعد السلوك المهني؟
- هل توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 5\%$ بين اتجاهات أفراد العينة حول تأثير عناصر حجم المكتب على جودة التدقيق تعزى إلى المتغيرات الشخصية (المؤهل، الوظيفة، الخبرة)؟
فرضيات الدراسة: فبسييل الإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية السابقة الذكر، تمت صياغة الفرضيات التالية:

- لا يدرك المهنيين في الجزائر لقواعد السلوك المهني اتجاه زملائهم في المهنة.
- لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 5\%$ بين اتجاهات أفراد العينة حول مدى إدراك المهنيين في الجزائر لقواعد السلوك المهني اتجاه زملائهم في المهنة تعزى إلى المتغيرات الشخصية (المؤهل، الوظيفة، الخبرة)؟

ولإلمام بجوانب هذا الموضوع تشمل هذه الورقة المحاور البحثية التالية:

المحور الأول: الجانب النظري حول مهنة التدقيق وأخلاقيات المهنة؛

المحور الثاني: الجانب التطبيقي لعينة من المهنيين حول الالتزام بالقواعد الأخلاقية لمهنة التدقيق.

المحور الأول: الجانب النظري حول مهنة التدقيق وأخلاقيات المهنة

- مفهوم التدقيق ومهنة التدقيق: عرف التدقيق على أنه: علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع، بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع وعن مركزه المالي.⁽¹⁾

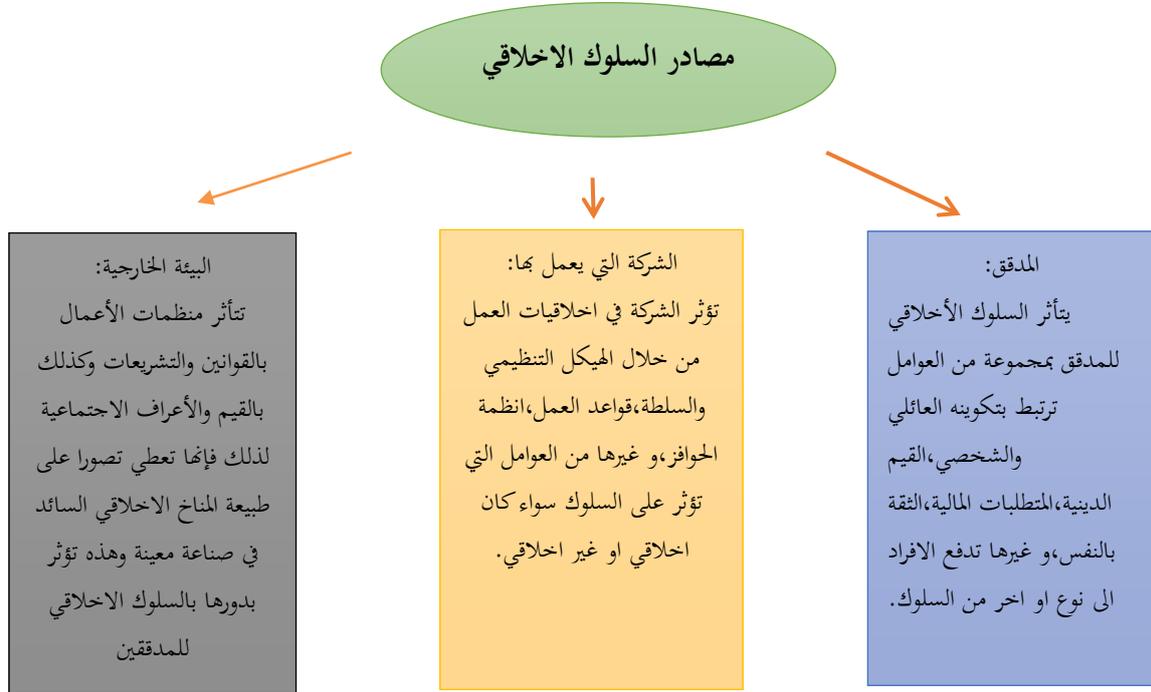
أما مهنة التدقيق فقد تم تعريفها حسب المادة 22 من قانون 10/01" يعد محافظ في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات، والهياكل المنصوص عليها في المادة الأولى من نفس القانون بموجب أحكام التشريع المعمول به".⁽²⁾

- الأخلاق والسلوك الأخلاقي: يمكن تعريف الأخلاق (Ethique) بصفة عامة على أنها: التوافق مع معايير أو قيم سلوك أو أدب يختص فيه وتعرف أيضا على أنها معايير للتصرف والسلوك التي تتوقع أن يتبعها الناس وتعلق الأخلاق الشخصية بأفعال الفرد اليومية⁽³⁾. فالأخلاق هي القيم والمثل العليا في المجتمع، ولكل مهنة في المجتمع أخلاقيات وقواعد سلوك مرتبطة بها.

أما السلوك الأخلاقي فهو عبارة عن مجموعة من الآراء المتفككة بشأن المعايير المقبولة لسلوك مهنة تجارية أو حرفية⁽⁴⁾. كما يعتبر السلوك الأخلاقي أيضا القيم الأدبية والمبادئ التي تحدد إذا كانت الإجراءات صحيحة أو خاطئة والنتائج جيدة أو سيئة⁽⁵⁾.

- مصادر السلوك الأخلاقي للمهنة: يتأثر سلوك ممارس مهنة التدقيق بثلاث عناصر أساسية كما هي موضحة في الشكل التالي:⁽⁶⁾

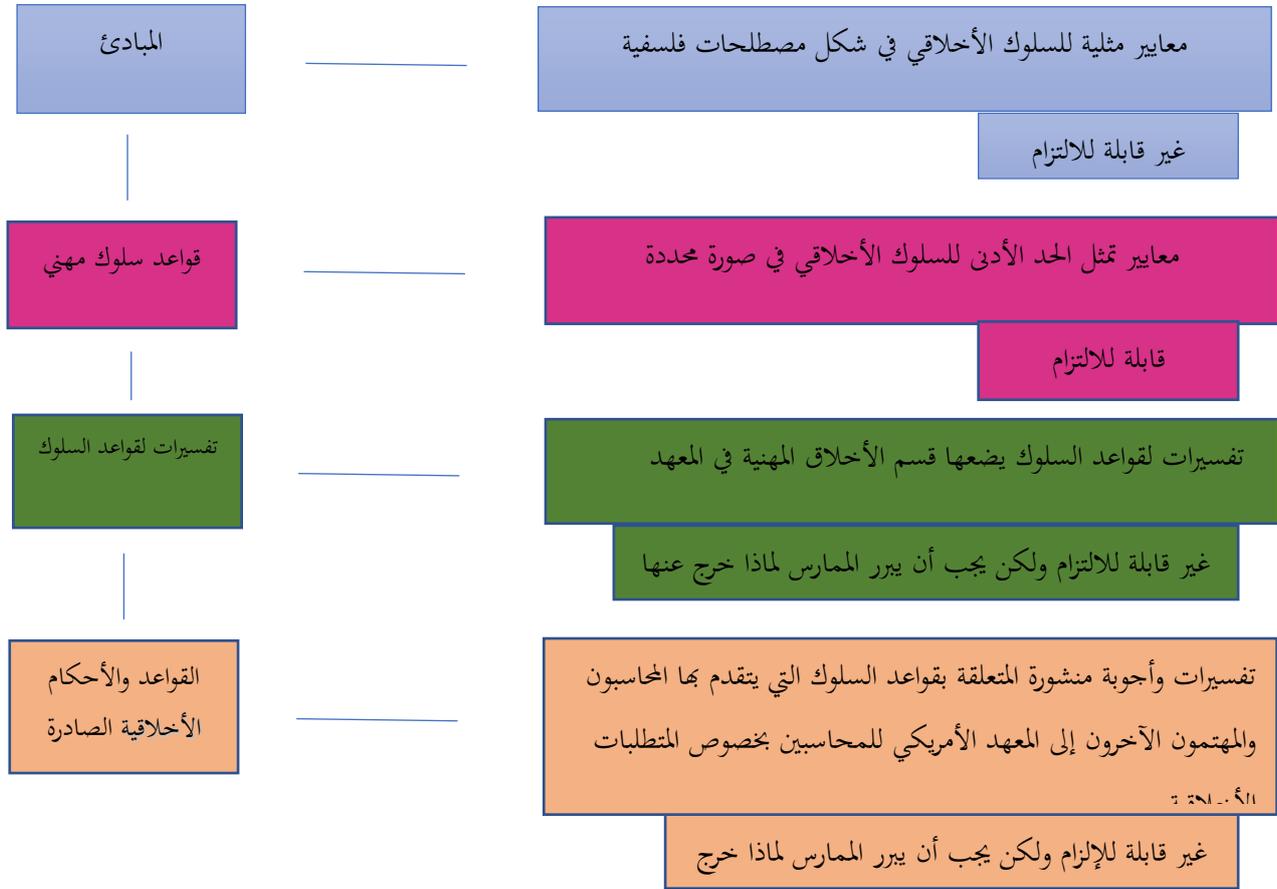
الشكل رقم (01): العناصر الأساسية للسلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق



المصدر: عبد الرحمن مخلد سلطان، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق واثرا على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2012، ص: 23.

- قواعد السلوك الأخلاقي للمهنة: جميع المهن كالتطب والهندسة والمحاماة والمحاسبة لا بد أن يكون لها دليل لآداب المهنة وسلوكها والذي يتوجب على أعضائها الالتزام به حرصا على كرامة المهنة وثقة الجمهور بها وفي مهنة المحاسبة والتدقيق أهم ما تصبو إليه الجهات المهنية العالمية ولأهمية الدور الذي تقوم به مهنة المحاسبة والتدقيق وخطورته فان سلوك المحاسب والمدقق وأخلاقياهما يعدان حجر الأساس في نجاح المهنة⁽⁷⁾، ولكل مهنة هناك معايير وقواعد تحكمها.

الشكل رقم (02): ميثاق السلوك الأخلاقي للمهنة⁽⁸⁾



المصدر: دحدوح حسين أحمد واخرين، 2009، ص:80.

- مسؤوليات المهنة:

- **اتجاه العملاء:** يجب على محافظ الحسابات مراعاة مصالح العميل عند تقديم أي نصيحة مهنية إليه⁽⁹⁾، فإذا كانت هناك بدائل متاحة فيجب على محافظ الحسابات اختيار البدائل التي تحقق للعميل أقصى منفعة. ومع ذلك يجب على محافظ الحسابات عدم الخضوع لرغبات العميل أو إخفاء أو تعديل أي حكم قد توصل إليه من أجل إرضاء العميل، وكثيراً ما يفقد محافظ الحسابات بعضاً من عملائه لتمسكه بأمانته وموضوعيته ليكسب عملاء آخرين نتيجة لسمعته وشهرته في التمسك باستقلاله. يجب على محافظ الحسابات الالتزام تجاه عملائه بعدم الإفصاح عن أي معلومات خاصة به بدون تصريح من العميل نفسه إلا إذا كان استجابة لأمر القضاء، أو استفسارات المجلس التأديبي كذلك عند اتصال زميل للحصول على معلومات ترتبط بهذا العميل. وتتنحأ أهمية المعلومات الخاصة بهذا العميل أثناء مرحلة التخطيط لمهمة المراجعة، والاتصالات بين محافظ الحسابات السابق والحالي. كذلك من مسؤوليات محافظ الحسابات تجاه عملائه عدم تقديم أي خدمات مهنية مشروطة بدون أتعاب هذه الخدمات ما لم تحقق نتائج معينة، أو ارتباط هذه الأتعاب بنتائج أو اكتشافات محتملة. وبخلاصة عامة لا تحدد أتعاب محافظ الحسابات على أساس اكتشافه أو نتائج مهمته.

• **اتجاه زملاء المهنة:** يجب على محافظ الحسابات دوماً المحافظة على علاقات حسنة مع زملائه في المهنة، فذلك جد مهم بالنسبة له. وبناءً على ذلك فتصرف محافظ الحسابات مع الآخرين من نقس المهنة يكون كما يريد هو أن يتصرف معه الآخرين أي بصدق واحترام ولطف⁽¹⁰⁾. وهذه الصفات الحسنة لا بد أن يتسم بها محافظ الحسابات في كل علاقاته مع الغير وليس فقط مع زملاء المهنة فذلك يشرف هذه المهنة. ويمنع محافظ الحسابات من:

التعاقد مع عملاء زملائه أو إغراء موظفي زملائه بترك وظائفهم مقابل عروض عمل مغرية لديه بدون إخطارهم مسبقاً. كما يجب عليه الالتزام بتصرفات خلقية راقية اتجاه زملاء المهنة.

يجب على محافظ الحسابات إذا طلب منه أن يحل محل زميل له ألا يقبل المهمة التي اقترحت له إلا بشرط: (11) أن يتأكد من أن هذا الطلب لا تبرره رغبة التملص من تطبيق القانون أو التنظيم المعمول به. كما يتمتع أيضاً محافظ الحسابات من انتقاد زميله السابق ويتأكد من أن هذا الزميل قد تقاضى مقابل الأتعاب التي يستحقها.

يتمتع محافظ الحسابات من التشهير من شأنه قد يلحق الضرر بأحد الزملاء.

يجب أن يعبر تصرف الزملاء فيما بينهم عن روح الزمالة والتضامن.

• **المسؤوليات والممارسات الأخرى:** (12) يلتزم محافظ الحسابات بعدم التصرف بشكل يسيء إلى سمعته المهنية مثل الامتناع عن رد سجلات ومستندات العميل له، أو التفرقة العنصرية بين العاملين في المكتب؛

منع محافظ الحسابات من دفع عمولات لآخرين مقابل الحصول على عملاء جدد؛

كذلك التشهير بأحد الزملاء قد يؤدي إلى إلحاق الضرر به؛

لا يجب على محافظ الحسابات أن يقوم بأي عمل يكون محل بكرامة المهنة⁽¹³⁾؛

كما لا يجوز أن يمارس المهنة تحت اسم وهمي أو يكون مضللاً بالنسبة لنوع الشركة؛

لا يجوز له ممارسة مهنة أخرى تؤدي إلى خلق تضارب في المصالح عند تأدية لخدماته المهنية.

- **الوسائل المشجعة على الالتزام بقواعد السلوك المهني:** يوجد وسائل متعددة تستخدمها مهنة المحاسبة والمجتمع لتشجيع محافظي الحسابات على أداء المراجعة وباقي الخدمات الأخرى على أعلى مستوى من الجودة.

• **معايير التدقيق الدولية:** (14) إن مهمة الاتحاد الدولي للمحاسبين، كما نص عليها نظامه الأساسي، هو "تحسين وتطوير مهنة المحاسبة بالشكل الذي يجعلها قادرة على توفير خدمات مستمرة وبنوعية رفيعة لصالح الجمهور". ولسعيه لتحقيق هذه المهمة، قام مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين بتشكيل اللجنة الدولية لممارسة مهنة التدقيق، وذلك لإصدار وتطوير المعايير والبيانات حول التدقيق والخدمات ذات العلاقة نيابة عن المجلس، ولغرض مساعدة الهيئات الأعضاء في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق، فإن اللجنة، وبدعم من مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين سوف تسعى إلى ترويج قبولها بشكل طوعي.

- رقابة الجودة لأعمال التدقيق:⁽¹⁵⁾ إنّ جودة الأداء المهني أو جودة عملية المراجعة ضرورية لكافة ممارسي المهنة الذين يرغبون في المحافظة على عملائهم الجيدين الذين يتوقعون منهم مستوى عال من الجودة لأعمال المراجعة التي يقومون بها، حيث لا يمانع هؤلاء العملاء من دفع الأتعاب الملائمة للخدمات التي يحصلون عليها، كما أنّ جودة المراجعة تساهم بشكل فعال في تجنب التعامل مع عملاء تتميز أعمالهم بالخطورة.
- قواعد سلوك وآداب المهنة⁽¹⁶⁾ تتضمن قواعد سلوك وآداب المهنة مجموعة من مبادئ تمثل القيم الأخلاقية، والتي تعتبر بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني تحكم الإطار العام لإعداد القواعد، وقواعد تمثل مجموعة من الصفات السلوكية التي يتعين على العضو التحلي بها عند ممارسة أعماله وهدت عمله مع زملاء المهنة والعملاء وغيرهم.

- الالتزام بالمعايير: يجب على محافظ الحسابات التقيّد بالمعايير المهنية التي تصدر من الجهة المخولة بذلك.
- السرية: خلال أداء محافظ الحسابات أو أية مهنة أخرى، يتوافر للمهني قدرا هاما من المعلومات تحمل طبيعة السرية، فإذا قام محافظ الحسابات بنشر هذه المعلومات إلى أشخاص خارج الشركة محل المراجعة أو على العاملين بها الذين ليس لهم الفرصة للاطلاع عليها، يمكن أن تؤثر سلبيا على المؤسسة محل المراجعة. لذلك لا يجوز لمحافظ الحسابات إفشاء المعلومات التي توصل إليها من خلال عمله المهني أو استخدامها لمنفعته الخاصة إلا بموافقة من العميل.

- متطلبات التعليم المستمر: وهي تشكل مجموعة البرامج المخططة التي تعني بالتأهيل المهني لمحافظ الحسابات وتدريبه وبرامج التعليم المستمر للارتقاء بالمستوى العام للأداء المهني والخدمات المقدمة. لذلك فإنه من الضروري أن يكون هناك تفكير وتخطيط جدي لإقرار برامج تحكم التأهيل المهني تمنح استنادا إليها تراخيص مزاولة المهنة، كما يتعين أن تتوافق مع برامج تدريب مخططة تعمل على صقل مهارات الممارسين وتطويرها، كذلك يجب اعتماد برامج للتعليم المستمر تكون محددة وملزمة وأساسية لتجديد تراخيص مزاولة المهنة. وفي جميع الأحوال يتعين أن تراعى هذه البرامج متطلبات البيئة المحلية والمتغيرات الخارجية بما يضمن التكامل ومسايرة التطورات.

المحور الثاني: الجانب التطبيقي لعينة من المهنيين حول الالتزام بالقواعد الأخلاقية لمهنة التدقيق.

- مجتمع الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر لثلاثون (30) مهني. طريقة جمع البيانات: تم تصميم استمارة استبيان كأداة للدراسة من أجل استطلاع آراء مراجعي الحسابات في الجزائر ومعرفة مدى إدراك المهنيين لقواعد السلوك المهني اتجاه زملائهم، حيث تم تقسيمها الى قسمين:
- القسم الأول: تضمن المؤهل العلمي، الوظيفة والخبرة المهنية.
- القسم الثاني: فقد تضمن مجموعة من الاسئلة المتعلقة بقواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المدقق اتجاه زملائه.

المعالجة الإحصائية: بعد تطبيق أداة الدراسة، جمعت استجابات أفراد عينة الدراسة، وحولت استجاباتهم إلى درجات خام، ثم وجدت التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية. كما استخدم اختبار (T) لإيجاد الفروق بين تقديرات أفراد عينة الدراسة وفقاً لفقرات الاستبانة، حيث أخذ بمستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha=0.05$).

تحليل خصائص عينة الدراسة:

بغية التأكد من مصداقية أداة الدراسة، تم اختبار ثبات هذه الأداة من خلال استخدام معامل ألفا كرونباخ. تضمن الجزء الأول من الاستمارة ثلاث متغيرات يوضحها الجدول رقم (01)، وفيما يلي تحليل خصائص متغيرات عينة الدراسة:

- **المؤهل العلمي:** يبين الجدول رقم (01) أن 63% من عينة الدراسة متحصلون على شهادة ليسانس، و30% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي ماجستير، و7% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي دكتوراه.
- **المسمى الوظيفي:** يبين الجدول رقم (01) أن 57% من عينة الدراسة يمارسون مهنة محافظ حسابات، و30% من عينة الدراسة يمارسون مهنة خبير محاسبي، وباقي عينة الدراسة يمارسون مهنة مساعد مدقق.
- **الخبرة المهنية:** يبين الجدول رقم (01) أن 6% من عينة الدراسة بلغ عدد سنوات الخبرة لديهم أقل من 5 سنوات، و17% من عينة الدراسة بلغ عدد سنوات الخبرة لديهم من 5 إلى 10 سنوات، و17% من عينة الدراسة بلغ عدد سنوات الخبرة لديهم من 10 إلى 15 سنة، و16.25% من عينة الدراسة بلغ عدد سنوات الخبرة لديهم أكثر من 15 سنة.

الجدول رقم (01): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغيرات الديمغرافية

المؤهل العلمي	ليسانس	19	63%
	ماجستير	09	30%
	دكتوراه	02	7%
المسمى الوظيفي	محافظ حسابات	17	57%
	خبير محاسبي	09	30%
	مساعد مدقق	4	13%
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	02	6%
	من 5-10 سنوات	06	20%
	من 10-15 سنة	05	17%
	أكثر من 15 سنة	17	57%

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على معطيات الدراسة.

تحليل النتائج واختبار الفرضيات: يظهر الجدول رقم (02) تحليل الأسئلة الواردة في الاستبيان وذلك بالاعتماد على برنامج التحليل الإحصائي SPSS (Statistical Package for Science Social). حيث احتسبت المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات المهنيين، وقد تم تحديد مستوى أهمية لهذه الفقرات بالنسبة لبعضها بعض استناداً لمتوسط الآراء ومن خلال الجدول يمكن أن نستدل على ما يلي:

- نتائج اختبار الفرضية الأولى: تنص هذه الفرضية على أنه لا يدرك المهنيين في الجزائر لقواعد السلوك المهني اتجاه زملائهم في المهنة. وقد تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على أسئلة من استمارة الاستبيان ويوضح الجدول رقم (02) الإجابات عن أسئلة المتغير الأول، قيم كل من الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، ومن أجل تحقيق هذا الغرض تم اختيار المتوسط الحسابي الافتراضي (3.4) الذي يمثل الحد الأدنى لدرجة القبول حسب مقياس ليكرت الخماسي للحكم على المتوسطات الحسابية.

الجدول رقم (02): نتائج اختبار الفرضية الأولى

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارات
0.885	3.90	يحرص المراجع على:
0.923	4.10	-خلق علاقات إيجابية مع زملائه.
1.179	3.70	-تنمية روح التعاون مع زملائه وتوثيقها. -يأخذ المراجع موافقة مجلس إدارة جمعية المحاسبين القانونيين مسبقاً إذا طلب منه إبداء رأيه في عمل مهني قام به زميله.
1.285	3.93	يتمتع المراجع عن منافسة زميله للحصول على عمل مهني بطريقة مخللة بكرامة المهنة من خلال:
1.167	4.13	-الدخول في مناقصات على الأتعاب.
1.358	4.13	-عرض أو قبول أتعاب أقل. -انتقاد أعمال زميله بصورة تلحق الضرر بسمعته

1.289	4.17	إذ اطلب أحد العملاء من المراجع أن يحل محل زميله، فإنه قبل أن يقبل المهمة: - يأخذ موافقة العميل للاتصال والاستفسار من زميله عن أسباب إقالته أو استقالته من عمله.
1.348	3.67	- يتأكد من زميله من عدم وجود أسباب مهنية تحول دون الموافقة على قبول المهمة.
1.106	3.87	- يحرص المراجع على عدم قبول المهمة قبل تصفية حقوق زميله.
1.167	3.50	- يأخذ المراجع موافقة عميله قبل أن يقدم أي إيضاح يطلبه زميله الذي من المتوقع أن يحل محله في تقديم الخدمات المهنية للعميل.
0.890	3.97	- إذا كلف المراجع من قبل زميله بتقديم خدمة مهنية محددة لعميل معين، فإنه لا يتوسع بتقديم خدمات أخرى غير ما تم التكليف به.
0.65378	3.9152	مجموع الفقرات

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات SPSS.

يتبين من الجدول رقم (02) بأن المتوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات المحور والخاصة بفرضية إدراك المهنيين في الجزائر لقواعد السلوك المهني اتجاه زملائهم في المهنة أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي والمقدر بـ 3.40 كما أن قيمة المتوسط الحسابي لجميع الفقرات والذي يمثل 3.9152 أكبر من المتوسط الافتراضي المقدر بـ 3.40، وقيمة الدلالة المعنوية لجميع العبارات والمقدرة بـ 0.000 أقل من قيمة الدلالة الافتراضية وهي 0.05، وبالتالي نقوم برفض الفرضية ونقبل الفرضية البديلة التي تؤكد على إدراك المهنيين في الجزائر لقواعد السلوك المهني اتجاه زملائهم في المهنة.

نتائج اختبار الفرضية الثانية: تنص الفرضية الثانية على أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 5\%$ بين اتجاهات أفراد العينة حول مدى إدراك المهنيين في الجزائر لقواعد السلوك المهني اتجاه زملائهم في المهنة تعزى إلى المتغيرات الشخصية (المؤهل، الوظيفة، الخبرة)، ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار التباين الأحادي (one way anova) بين محاور الدراسة من جهة والخصائص الشخصية لأفراد الفئة التي ينتمي إليها أفراد العينة تبعا لكل من: المؤهل العلمي والمسمى الوظيفي والخبرة المهنية، كما يعتمد هذا النوع من التحليل على اختبار F والذي يعتمد على تحليل التباين والمتمثل في متوسطات مربعات انحرافات القيم عن وسطها الحسابي والجدول رقم 3 يبين نتائج هذا الاختبار.

الجدول رقم (03) نتائج اختبار للفروقات التي تعزى إلى المؤهل العلمي

القيمة الاحتمالية	F قيمة	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المتغير
0.525	0.649	0.012	2	0.23	بين المجموعات	المؤهل العلمي
		0.018	77	1.379	داخل المجموعات	
			79	1.402	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات SPSS.

يتضح من الجدول رقم (03) أن قيمة F المحسوبة تساوي 1.323 وهي أقل من قيمة F الجدولية التي تساوي 2.87، كما أن مستوى الدلالة تساوي 0.272 وهي أكبر من 5% مما يدل على عدم وجود فروقات بين إجابات المهنيين حول مدى إدراك المهنيين في الجزائر لقواعد السلوك المهني اتجاه زملائهم في المهنة تعزى إلى المؤهل العلمي.

الجدول رقم (04) نتائج اختبار F للفروقات التي تعزى إلى المسمى الوظيفي

القيمة الاحتمالية	F قيمة	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المتغير
0.048	3.167	0.123	2	0.245	بين المجموعات	المسمى الوظيفي
		0.049	77	3.754	داخل المجموعات	
			79	3.786	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات SPSS.

من خلال الجدول رقم (04) يتبين أن قيمة F المحسوبة تساوي 0.330 وهي أقل من قيمة F الجدولية التي تساوي 2.87، كما أن مستوى الدلالة تساوي 0.720 وهي أكبر من 5% مما يدل على عدم وجود فروقات بين إجابات الباحثين حول مدى إدراك المهنيين في الجزائر لقواعد السلوك المهني اتجاه زملائهم في المهنة تعزى إلى المسمى الوظيفي.

الجدول رقم (05) نتائج اختبار F للفروقات التي تعزى إلى عدد سنوات الخبرة

القيمة الاحتمالية	F قيمة	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المتغير
0.858	0.154	0.004	2	0.008	بين المجموعات	سنوات الخبرة
		0.024	77	1.878	داخل المجموعات	
			79	1.886	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات SPSS.

من الجدول رقم (05) يتضح أن قيمة F المحسوبة تساوي 0.330 وهي أقل من قيمة F الجدولية التي تساوي 2.87، كما أن مستوى الدلالة تساوي 0.720 وهي أكبر من 5% مما يدل على عدم وجود فروقات بين إجابات الباحثين حول مدى إدراك المهنيين في الجزائر لقواعد السلوك المهني اتجاه زملائهم في المهنة تعزى إلى عدد سنوات الخبرة.

النتائج والتوصيات

النتائج: لقد توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- أن هناك إدراكاً ووعياً لدى المهنيين في الجزائر بأهمية قواعد السلوك المهني بدرجة عالية.
 - هناك التزام من قبل المهنيين بقواعد السلوك المهني، وإن كان هناك تفاوت في مدى الالتزام بتلك القواعد.
 - كذلك هناك التزام كبير جداً من طرف محافظي الحسابات فيما يتعلق بعلاقتهم بعملائهم وذلك من أجل زيادة الثقة وإعطاء صورة جيدة لهاته المهنة.
 - الالتزام بقواعد السلوك المهني اتجاه الزملاء يساعد على تنمية روح التعاون بين المهنيين.
 - أظهرت نتائج الدراسة إلى أن المهنيين يلتزمون بشكل كبير بقواعد السلوك المهني وهو مؤشر جيد وتدل على مدى رغبتهم في تعزيز المهنة وكذلك زيادة الثقة في مهنتهم. وأن هناك أثر كبير للقوانين المنظمة لهاته المهنة جعلتهم يتقيدون بقواعد السلوك المهني.
 - عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 5\%$ بين اتجاهات أفراد العينة حول أهمية قياس جودة التدقيق في الجزائر تعزى إلى المتغيرات الشخصية (المؤهل، الوظيفة، الخبرة).
- التوصيات: تقدم هذه الدراسة التوصيات التالية:
- إعطاء موضوع أخلاقيات وسلوكيات مهنة محافظ الحسابات المزيد من العناية والاهتمام من كافة الجهات الرسمية، وتخصيص العديد من الندوات والمؤتمرات للحدوث عنها.
 - ربط المبادئ الأخلاقية والتي تحول دون وقوع الغش والاختلاس بمبادئ الإسلام لأنها المانع دون الوقوع في الأعمال الغير شرعية.
 - الزيادة في تكوين المهنيين وتطوير كفاءتهم المهنية والعلمية.
 - قيام جهات الرقابة والإشراف على المهنة بعقد ندوات متخصصة يتم فيها مناقشة القوانين المنضمة لمهنة محافظ الحسابات وما تتضمنه من قواعد للسلوك المهني، وهذا يساعد في تعزيز التزام محافظي الحسابات بتلك القواعد عند أدائهم لخدماتهم المهنية.

المراجع والهوامش:

1. السيد احمد، المراجعة والرقابة المالية، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2008، ص:29.
2. المادة 22 من القانون 01/10- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
3. رغد عايد عط الله اعربات، اثر أخلاقيات الأعمال للمنظمة على السلوك الأخلاقي وأداء رجال البيع للمنتجات الصيدلانية في عمان، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط،2011،ص:17.
4. wheelen T.L & Hunger JDstrategic, **management and business policy**,11edition,new jersy 2008,p:66.
5. Msshane.l, **Canadian organizational behaviour** ,5th edition Toronto, mcgraw5hill ryerson,2004,p:51.
6. عبد الرحمن مخلد سلطان، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق واثرا على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط،2012،ص:23.
7. التميمي خالد غازي، مدى توفر أخلاقيات قواعد السلوك لمهنة محاسبة التكاليف ومتطلبات التفعيل، المؤتمر العلمي السنوي السادس، كلية الاقتصاد والعلوم والإدارة، جامعة الزيتونة،2006،ص:63.
8. دحدوح حسين أحمد، والقاضي حسين يوسف، مراجعة الحسابات المتقدمة: الإطار النظري والإجراءات العملية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع،عمان،2009 ص:80.
9. مصطفى عيسى خضير، **المراجعة (المفاهيم والمعايير والإجراءات)**، مكتبة الأمير فهد، السعودية، الطبعة 1991،ص:86.
10. المراجعة (المفاهيم والمعايير والإجراءات)، مرجع سابق تم ذكره، ص:86.
11. المرسوم التنفيذي رقم 96-136 في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخ في 1996/04/15.
12. وليم قوماس وآخرين، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، دار المريخ، ص: 180.
13. المراجعة (المفاهيم والمعايير والإجراءات)، مرجع سابق تم ذكره، ص:93.
14. أشرف عبد الحليم محمود كراجه، مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن،2004، ص 75.
15. المعيار الدولي للتدقيق رقم220، رقابة الجودة لأعمال التدقيق، ص: 57.
16. حسين أحمد دحدوح، **مراجعة الحسابات المتقدمة-الإطار النظري والإجراءات العملية**، مرجع سابق،ص:80.