

دور آليات الرقابة في الإلتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة - دراسة من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات  
بولايات الجنوب الشرقي في الجزائر -

The role of control mechanisms in adhering to the ethics of the accounting and auditing profession - a  
study from the point of view of a sample of account governors in the southeastern states of Algeria -

مرتضى بوخلوه<sup>1\*</sup>، فريد عوينات<sup>2</sup>

<sup>1</sup> مخبر التمويل، مالية الأسواق ومالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة (الجزائر)

([boukheloua.mortadha@univ-ouargla.dz](mailto:boukheloua.mortadha@univ-ouargla.dz))

<sup>2</sup> مخبر التمويل، مالية الأسواق ومالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة (الجزائر)

([a.farid26@yahoo.fr](mailto:a.farid26@yahoo.fr))

تاريخ الاستلام: 2025/01/26؛ تاريخ المراجعة: 2025/01/28؛ تاريخ القبول: 2025/05/11

**ملخص:** تهدف الدراسة إلى بيان دور آليات الرقابة في الإلتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة لمحافظي الحسابات في ولايات الجنوب الشرقي بالجزائر، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم توزيع استمارات الاستبيان على عينة بصفة قصدية، وكان إجمالي الاستمارات الموزعة 54 والمستلمة 38 صالحة للتحليل الاحصائي، وقد خلصت الدراسة إلى أن مستوى تطبيق آليات الرقابة من وجهة نظر محافظي الحسابات مرتفع، وأن مستوى الإلتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة مرتفع، وأنه يوجد أثر لآليات الرقابة على التزام محافظي الحسابات بأخلاقيات المهنة، كما أشارت النتائج إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصور محافظي الحسابات حول الإلتزام بأخلاقيات المهنة تعزى للعوامل الشخصية (الجنس، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، الخبرة المهنية). ماعدا العامل الشخصي (العمر).  
**الكلمات المفتاحية:** أخلاقيات المهنة، محافظي حسابات، آليات رقابة. محاسبة ومراجعة.

تصنيف JEL : M41، M42

**Abstract:** The study aims to demonstrate the role of control mechanisms in compliance with the ethics of accounting and auditing for account holders in the southeastern states of Algeria, and to achieve the objectives of the study, the descriptive analytical approach was used, where the questionnaire forms were distributed to a sample intentionally, and the total of 54 distributed and received forms were 38 valid for statistical analysis, the study concluded that the level of application of control mechanisms from the point of view of account holders is high, and that the level of compliance with accounting and auditing ethics is high, and that there is an impact of control mechanisms on the compliance of account holders with professional ethics, and the results also indicated that there were no differences in the perception of account holders About adherence to professional ethics are attributed to personal factors (gender, educational qualification, scientific specialty, job title, professional experience). Except for the personal factor (age).

**Keywords:** professional ethics, account managers, control mechanisms, accounting and auditing

**JEL Classification Codes:** M41 , M42

- تمهيد:

\*مرتضى بوخلوه [boukheloua.mortadha@univ-ouargla.dz](mailto:boukheloua.mortadha@univ-ouargla.dz)

تعتبر أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة من أهم الموضوعات المطروحة في الوقت الراهن، وذلك بعد حدوث سلسلة من الأزمات المالية التي أدت بالكثير من الشركات إلى الإفلاس وخاصة في الدول المتقدمة، وكذلك انتشار الفضائح التي طالتها، وتواطؤها مع مكاتب التدقيق الكبرى، وأثيرت العديد من التساؤلات والشكوك حول إخلال محافظي الحسابات بمصادقية تقاريرهم، وتضليل مستخدمي القوائم المالية الذين يعتمدون على هذه التقارير في اتخاذ قراراتهم، والتقصير في أداء مهامهم وفق المعايير المهنية، وتشويه سمعة المهنة والقائمين عليها واتهامهم بعدم التزامهم بمبادئ أخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني الصادرة عن المنظمات المهنية على الصعيد الدولي أو المحلي، مما زادت عدم موثوقية الأطراف ذوي العلاقة، مما أدى الحاجة إلى ضرورة صدور معايير للرقابة على جودة أداء مكاتب التدقيق من أجل ضبط رقابة الجودة وكشف السلوكيات الاحتيالية والتأكد من الإلتزام بالمتطلبات الأخلاقية، والمتمثلة في المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQ1) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، والجزائر قامت بإصدار دليلين للرقابة متمثلة في دليل الرقابة الذاتية ودليل رقابة الجودة، كما تبنت ثلاثة معايير ضمن المقرر رقم 121 بتاريخ 01 جوان 2024 لإدارة الجودة في مكاتب المراجعة، ولتفعيل تلك المعايير لابد من استخدام آليات الرقابة باعتبارها أدوات رقابية تساعد في الإلتزام بأخلاقيات المهنة، مما يؤدي بالارتقاء بمستوى أداء مدققي الحسابات، حيث ظهرت العديد من آليات الرقابة منها : الرقابة الذاتية ومراجعة النظر والمراجعة المشتركة ومراجعة الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة. ومنه يمكن صياغة إشكالية دراستنا.

إشكالية الدراسة : تتمثل إشكالية الدراسة في التساؤل التالي :

ما هو دور آليات الرقابة في التزام محافظي الحسابات بأخلاقيات المهنة ؟

وبناء على هذه المشكلة الرئيسية يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية :

- ✓ ما مستوى تطبيق آليات الرقابة من وجهة نظر محافظي الحسابات ؟
- ✓ ما مستوى التزام محافظي الحسابات بأخلاقيات المهنة ؟
- ✓ هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لآليات الرقابة على التزام محافظي الحسابات بأخلاقيات المهنة ؟
- ✓ هل توجد فروق دالة إحصائية في تصور محافظي الحسابات حول الإلتزام بأخلاقيات المهنة تبعا للمتغيرات الشخصية (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، الخبرة المهنية) ؟

فرضيات الدراسة : للإجابة على المشكلة الرئيسية للدراسة وتساؤلاتها الفرعية سيتم الاعتماد على الفرضية الرئيسية التالية :

"تساهم آليات الرقابة في التزام محافظي الحسابات بأخلاقيات المهنة"

وينبثق منها الفرضيات الفرعية التالية :

- الفرضية الأولى : مستوى تطبيق آليات الرقابة من وجهة نظر محافظي الحسابات مرتفع ؛
- الفرضية الثانية : مستوى الإلتزام بأخلاقيات المهنة لمحافظي الحسابات في ولايات الجنوب الشرقي بالجزائر مرتفع ؛
- الفرضية الثالثة : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لآليات الرقابة على التزام محافظي الحسابات بأخلاقيات المهنة ؛
- الفرضية الرابعة : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصور محافظي الحسابات حول الإلتزام بأخلاقيات المهنة تبعا للمتغيرات الشخصية (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، الخبرة المهنية).

أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الدراسة في تقديم إطار مفاهيمي عن متغيرات الدراسة والعلاقة بينهما واختبارهما ميدانيا، وإبراز أثر آليات الرقابة في التزام محافظي الحسابات بأخلاقيات المهنة، لذلك من المهم تشخيص واختبار واقع متغيرات الدراسة الأساسية المتمثلة في دور آليات الرقابة ومدى مساهمتها في الإلتزام بأخلاقيات المهنة من وجهة نظر محافظي الحسابات بولايات الجنوب الشرقي في الجزائر.

أهداف الدراسة : تتمثل أهداف الدراسة فيما يلي :

- يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في إبراز دور آليات الرقابة في الإلتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة، إضافة للأهداف الآتية :
- التعرف على مبادئ أخلاقيات المهنة وتسلط الضوء على آليات الرقابة ؛
- بيان مدى تطبيق آليات الرقابة من وجهة نظر محافظي الحسابات ؛
- بيان مستوى التزام محافظي الحسابات بأخلاقيات المهنة ؛
- معرفة وجود أثر لآليات الرقابة على أخلاقيات المهنة من عدمه لمحافظي الحسابات ؛
- معرفة الأبعاد الأكثر تأثيرا لآليات الرقابة على التزام محافظي الحسابات بأخلاقيات المهنة.

منهج الدراسة :

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي بهدف معرفة دور آليات الرقابة في الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة، وذلك من خلال تصميم استبانة واستخدامها كأداة رئيسية للدراسة.

#### حدود الدراسة :

- الحدود المكانية : اقتصرت هذه الدراسة على مكاتب محافضي الحسابات وخبراء المحاسبة بولايات الجنوب الشرقي في الجزائر؛
- الحدود الزمانية : أجريت الدراسة خلال 2024؛
- الحدود الموضوعية : اهتمت هذه الدراسة بدراسة دور آليات الرقابة بأبعاده الاربعة (الرقابة الذاتية، مراجعة النظير، المراجعة المشتركة، مراجعة الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة) في الالتزام بأخلاقيات المهنة بأبعاده الخمسة (النزاهة، الموضوعية، السرية، الكفاءة والعناية المهنية اللازمة، السلوك المهني)؛
- الحدود البشرية: شملت الدراسة عينة من محافضي الحسابات بولايات الجنوب الشرقي في الجزائر.

#### الدراسات السابقة :

- 1-دراسة (حسن شلقامي، 2014) بعنوان : مقومات تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة -دراسة ميدانية

هدفت الدراسة إلى اقتراح إطار بالمقومات التي يجب توافرها لتفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة، وإجراء دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة، وعينة من مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبة، وذلك لاختبار التحقق الإحصائي لفرضية الدراسة، واختبار الأهمية النسبية لكل مقوم في تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة، وتتمثل أهم نتائج البحث في ضرورة توافر مجموعة من المقومات لتفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة مثل تحديد كل من شروط ومقومات فريق مراجعة النظير، واجبات مكتب المراجعة الخاضع للفحص، واجبات فريق العمل، وثائق ومستندات مراجعة النظير،

#### 2-دراسة (John, Rezaee, و Monika, 2016) بعنوان :

- **Comments of the Auditing Standards committee of the Auditing Section of the American Accounting Association on PCAOB Concept Release on Audit Quality Indicators, No.2015-005, July 1,2015**

هدفت الدراسة الى تقييم مؤشرات الرقابة على جودة المراجعة (AQIs) المقترحة من قبل PCAOB، وتحديد التصورات المهنية حولها، وتوصلت الدراسة الى أن مؤشرات جودة المراجعة (AQIs) بشكل عام لها دور رئيس في تعزيز القيم الاساسية لمراجعي الحسابات مثل النزاهة والموضوعية والاستقلال والكفاءة وجودة الأداء المهني، وأن مؤشرات جودة المراجعة تعتبر وسيلة للتواصل وتعزيز الثقة ومراجع الحسابات في تحقيق جودة المراجعة.

- 3-دراسة (علي محمد علي موسى، 2017) بعنوان: أهمية الرقابة الذاتية على خدمات مكاتب المراجعة الخاصة ودورها على جودة عملية المراجعة

هدفت الدراسة الى تحديد أثر الرقابة الذاتية على جودة خدمات مكاتب المراجعة الخاصة ومدى تطبيقها والالتزام بها، ولتحقيق الهدف من الدراسة تم استخدام المنهج الاستقرائي وتم استخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات حيث وزعت 40 استبانة، وأهم نتائج الدراسة تمثلت في أن أغلب المكاتب تولي اهتماما كبيرا لعناصر ومعايير الرقابة ولكن بدرجات متفاوتة، حيث عملية الاستقلالية توليها أهمية كبيرة في حين أنها لا تولي عملية التدريب أي أهمية.

#### 4-دراسة (Mahmoud, A, Wahdan, M., و Hanan, H, 2021) بعنوان:

- **Using Joint Audits to Support the Auditor's Independence "A Field Study**

هدفت الدراسة إلى اختبار أثر تطبيق المراجعة المشتركة على استقلال المراجع من خلال مجموعة مختلفة من المراجعين المشاركين في عملية المراجعة المشتركة ومن أجل تحقيق هذا الهدف تم إجراء دراسة ميدانية باستخدام عدد من استمارات الاستقصاء والمقابلات مع مجموعة من المراجعين في مختلف مكاتب المراجعة بالإضافة الى الأكاديميين ، وتتمثل اهم نتائج الدراسة الى عدم وجود اختلافات معنوية بين فئات الدراسة حول تأثير المراجعة المشتركة على استقلال المراجع ووجود تأثير معنوي لتطبيق المراجعة المشتركة على دعم استقلال المراجع ووجود تأثير معنوي لتطبيق المراجعة المشتركة على زيادة كفاءة المراجع وتوجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق المراجعة المشتركة واستقلال المراجع.

## 5-دراسة (مخلوف نبيلة و عزوز ميلود، 2024) بعنوان :

## دراسة تحليلية لمتطلبات متابعة لجنة مراقبة النوعية: استقلالية وحياد المدقق في ظل القانون 10-01 بالجزائر

هدفت الدراسة إلى بيان متطلبات متابعة لجنة مراقبة النوعية لاستقلالية وحياد محافظ الحسابات في ظل القانون 10-01 الخاص بالمهنة المحاسبية لتأمين مراقبة درجة الإلتزام بها، ولتحقيق هدف الدراسة تم استخدام المنهج التحليلي، حيث تم التطرق إلى خمس محاور أساسية في اجراءات متابعة اللجنة الواردة بدليل رقابة النوعية والتركيز على مواد القانون 10-01 المتضمنة حالات التناهي والموانع لضبط الاستقلالية، وتوصلت الدراسة إلى ضرورة تفعيل دور لجنة مراقبة النوعية في ضمان متابعة درجة استقلالية وحياد المدقق للمحافظة عليها تعزيزا للثقة في أدائه، وغياب تفعيل دور لجنة مراقبة النوعية في وضع السياسات والاجراءات اللازمة التي تحدد المعايير والمبادئ الأخلاقية للمدقق بالعمل على تحديثها بانتظام .

## I-1 آليات الرقابة على جودة المراجعة

لم يتمكن الباحثون من الاتفاق حول مفهوم موحد للرقابة على جودة المراجعة وفيما يلي بعض المفاهيم : عرف نظام الرقابة على جودة المراجعة بأنه : مجموعة الطرق والأساليب والآليات المستخدمة للتأكد من وفاء مراقب الحسابات بمسؤولياته المهنية نحو عملائه وتشمل على الهيكل التنظيمي لمكتب التدقيق والإجراءات التي تم وضعها لتنفيذها لمراقبة الجودة (نصر، 2002، صفحة 42)، وعرفت بأنها : قياس مدى التزام العاملين في الشركة بالسياسات والإجراءات المحددة، والتي تقود العاملين فيها إلى أداء وظائفهم وفقا لمتطلبات الأداء المهني والأخلاقي، بما يحقق الحصول على ثقة المجتمع المالي من خلال توفير معلومات يمكن الاعتماد عليها في قرارات رشيدة. ويمكن استخدام أربعة آليات للرقابة متمثلة في الآتي :

## 1.1 الرقابة الذاتية :

وتتم وفق فريق عمل داخل مكتب المراجعة ذاته، حيث يلتزم بوضع سياسات وإجراءات تكفل له تحقيق الجودة المطلوبة في الأداء طبقا للمعايير والمتطلبات المهنية، وجب عليه التأكد من تطبيقها وتقييم كفايتها وفعاليتها، وتميز نوعين من الرقابة داخل المكتب تتمثل في: رقابة جودة المكتب : وتتم وفق إدارة مستقلة مسؤولة عن فحص الإلتزام بسياسات وإجراءات رقابة جودة عمليات المراجعة لضمان تنفيذها بمستوى مقبول من العناية المهنية. ورقابة على أعضاء فريق المراجعة : وتعتمد على متابعة أعضاء فريق المراجعة في المستوى المنخفض من الهيكل التنظيمي للمكتب، من قبل أعضاء فريق المراجعة في المستوى الأعلى للمكتب.

حيث تتم عملية الرقابة بشكل روتيني ومستمر من قبل الأعضاء الأكثر خبرة، وأن الرقابة داخل المكتب تتم بأحد الأسلوبين : إما بالأسلوب التقليدي للفحص والذي يعتمد على فحص الجودة بمهامهم بعد الانتهاء من عملية المراجعة وقبل إصدار تقرير المراجعة. وإما بالأسلوب التفاعلي للفحص والذي يعتمد على تنفيذ الفحص بالتوازي مع تنفيذ عملية المراجعة مما يضمن انتظام عملية المراجعة وتحسين خبرة فريق المراجعة والتأكد من جودة أدائهم. (بركات، 2018، صفحة 10)

## 2.1 مراجعة النظر :

عرفت مراجعة النظر على أنها شكل من أشكال الرقابة الخارجية على جودة المراجعة، يقوم بها مكتب مماثل بهدف رقابة جودة أداء مكتب آخر وذلك بهدف التعرف على ما إذا كان المكتب محل المراجعة يحتفظ بأنظمة ملائمة لرقابة الجودة ويقوم بتطبيقها أم لا، (كامل، 2001). وأنها إحدى الوسائل المهنية المستخدمة للرقابة على جودة المراجعة وتعني خضوع مكتب المراجعة للفحص بواسطة مكتب مراجعة آخر للتأكد من إلتزام مكتب المراجعة محل الفحص بتصميم وتنفيذ السياسات والإجراءات الكفيلة بتحقيق الرقابة على جودة عملية المراجعة بما يتطابق مع معايير رقابة الجودة الخاصة بالمعهد الأمريكي للمحاسبين.

إن أهمية مراجعة النظر تتحدد في النقاط التالية: -تحسين عملية المراقبة على العمليات والأنشطة المالية. رصد الممارسات والإجراءات الجيدة المستخدمة من الأجهزة العليا للرقابة والتدقيق أو الخاضعة لعملية التدقيق والتي يمكن نشرها على نطاق أوسع. وتعزيز مصداقية الجهة المراد مراجعتها تجاه كل الجهات المعنية. وتحديد نقاط الضعف والعمل على إيجاد الحلول لها، وتحسين وضمان جودة العمل. (Ware، 2008).

وتهدف مراجعة النظر إلى تحسين جودة الممارسة من قبل مكاتب المحاسبة والمراجعة توافقا مع معايير الرقابة على جودة أداء عمليات المراجعة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وأيضا تقييم مدى كفاية التوثيق لسياسات وإجراءات رقابة الجودة ومدى التزام الافراد العاملين بالمكتب بهذه السياسات والإجراءات بغرض التأكد من الإلتزام بالمعايير المهنية. (لطفى، 2014، صفحة 698)

## 3.1 المراجعة المشتركة :

تعني المراجعة المشتركة قيام مراجعين اثنين يمثلان مكتبين مختلفين للمراجعة، بمراجعة حسابات وحدة اقتصادية معينة، ويشتركان في إصدار تقرير يوقعان عليه معا ويتحملان المسؤولية بشكل مشترك، إذ يقومان بالتخطيط والتنفيذ لعملية المراجعة من خلال توزيع المهام فيما بينهما . (الديسطي و محمد عبد القادر، 2014، صفحة 20)، كما تعتبر المراجعة المشتركة آلية تدعم المراجعة عند إبداء الرأي وتدعم استقلال المراجعين

وقدرتهم على التصدي للنزاعات مع إدارات الشركات محل المراجعة، كما تسمح بتوحيد الفكر والتعاون والانسجام المهني والمناقشة المتبادلة بين المراجعين المكلفين بها. (جبل و نجوى، 2016)

ويكمن جوهر عملية المراجعة المشتركة في إعداد تقرير مراجعة موحد من قبل أكثر من مراجع وفق برنامج واضح من لجنة المراجعة يحدد طبيعة ومهام الأعمال للمشاركين في العمل مع التنسيق بينهم ليبر في النهاية عن تضامنهم في أداء ومسؤولية عملية المراجعة بهدف تحسين جودة عملية المراجعة ودقة تقديرها بشأن التأكيدات بخلو التقارير المالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية. (سمعان، احمد محمد شاكر، و هيام فكري احمد، 2019)، و تكمن أهمية المراجعة المشتركة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي وتحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية المراجعة من خلال تحسين الخدمات المقدمة للوحدة الاقتصادية محل المراجعة. وفي تعميق الحصول على التأكيد المعقول حول ما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من التحريف المادي سواء بسبب التضليل أو الخطأ ويكون هذا التأكيد أكبر فعالية في المراجعة المشتركة عنه في المراجعة العادية. وتقدم تقرير مراجعة مشترك بجهود مشتركة مع تحمل مسؤولية مشتركة (متولي، 2013)

يمكن توضيح أسباب اللجوء الى المراجعة المشتركة لأغراض: استكمال النقص في الخبرة لدى أحد الأطراف المشتركة في عملية المراجعة المشتركة، و تغطية أوجه القصور لدى بعضهما البعض مما يسهم في تخفيض المخاطر المتعلقة بالمعلومات والحد من الانحرافات في النظام المحاسبي للعميل، و تعزيز ادلة التدقيق التي يتم الحصول عليها وبالتالي تحقيق تدقيق ذات جودة اعلى . (الجبر و السعدون، 2014)

#### 4.1 مراجعة الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة :

تجري الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة رقابة على مكاتب المراجعة لتقييم مدى التزام كل مكتب بمعايير المراجعة، وفحص جودتها، حيث اهتمت العديد من الدول ومنها الجزائر بإنشاء المجلس الوطني للمحاسبة الذي يتضمن خمسة لجان منها : لجنة المراقبة النوعية التي تهدف إلى مراقبة وتقييم ومتابعة جودة ونوعية الممارسات المهنية في مكاتب المراجعة (محافظي الحسابات) للرفع من أدائهم و ضمان تعزيز الموثوقية في القوائم المالية، حيث تولي هذه اللجنة بمهام حسب نص المادة 22 من المرسوم التنفيذي 11-24 المتمثلة في الآتي :

تصميم طرق العمل في مجال نوعية الخدمات واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية، ضمان نوعية المراجعة الموكلة للمهنيين وإعداد معايير تتضمن كيفيات تنظيم المكاتب وتسييره، وكذلك ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات وإعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة النوعية وتنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والسلوكيات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.

#### I- 2. أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة

الأخلاقيات المهنية لا تقتصر على المبادئ والقواعد الأخلاقية للفرد العادي، بل تتجاوز ذلك لتشكل مجموعة من القواعد بحيث تصبح قواعد مهنية واقعية وقابلة للتطبيق توجه أصحاب المهنة نحو السلوك المهني، وذلك يتطلب أن يلتزم المهنيون بالسلوك الأخلاقي الذي يعود بالنفع فيما بعد على المجتمع . (محمود بكر، 2015، صفحة 20)، وتعرف بأنها : مجموعة من المبادئ والمعايير التي تهتم على السلوك المحاسبي، والمتعلقة بما هو صحيح أو خطأ، وهي تمثل خطوطا توجيهية للمحاسبين في أداء أعمالهم المهنية (المطيري، 2012، صفحة 14) .

#### 1.2 أهداف قواعد السلوك المهني :

تهدف قواعد السلوك المهني إلى تحقيق الأغراض الآتية: (دحدوح و يوسف القاضي، 2012، صفحة 77):

- الرفع من مستوى مهنة المحاسبة والمراجعة، والحفاظ على كرامتها، وتنمية روح التعاون بين المراجعين والمحاسبين، وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الأخرى.
- بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمراجعين، من جميع الفئات المستفيدة من هذه الخدمات. وتكاملة وتدعيم النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفر مبدأ الكفاية في التأهيل العلمي والعملية، وعدم انحياز المراجع لأي طرف في عمله.

#### 2.2 التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك الأخلاقي :

في عام 1990 قام الاتحاد الدولي للمحاسبين ( IFAC ) بنشر دليل قواعد السلوك الأخلاقي، إذ أن ممارسة المهنة يتطلب الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي في مهنة المراجعة ،ولقد تضمن خمس مبادئ رئيسية مهمة، متمثلة في الآتي :

#### - النزاهة :

- يجب على المراجع الخارجي أن يكون أميناً وصادقاً في جميع العلاقات المهنية والتجارية ولذا يجب ألا يكون له علاقة مع التقارير أو القوائم أو المعلومات حيث يعتقد أن هذه المعلومات:
  - تحتوي على عبارات خاطئة أو مضللة بشكل كبير.

-تحتوي على عبارات أو معلومات مقدمة بطريقة غير مسؤولة.

-تحذف أو تخفي المعلومات التي يطلب شملها حيث يكون هذا الحذف أو الإخفاء مضللاً.

#### - الموضوعية :

يجب على المراجع الخارجي أن يمارس مهنته بدون تحيز لأي طرف وأن لا يسمح بتضارب المصالح، ويتعين عليه ألا يسيء في رفض الحقائق وعندما يبدي رأيه في مجالات الضرائب والخدمات الإدارية عليه أن يقدم الدليل المقبول لوجهة نظره ولا يخضع رأيه للآخرين .

#### - الكفاءة والعناية المهنية اللازمة :

يجب على المراجع الخارجي أن يلتزم بالمحافظة على المعرفة المهنية والمهارة بالمستوى المطلوب وذلك للتمكن من حصول الأطراف ذوي العلاقة من خدمات ذات كفاءة مهنية راقية، وينبغي على المراجع الخارجي كذلك أن يؤدي مهامه بكل اجتهاد وبذل عناية مهنية لازمة عند أداء مهامه ومسؤولياته اتجاه الزبائن وأصحاب العمل والمستخدمين الآخرين.

#### - السرية :

يجب على المراجع الخارجي أن يحافظ على سرية المعلومات التي اطلع عليها بحكم عمله وألا يفشي هذه المعلومات لأي طرف او جهة داخل أو خارج الشركة بدون تفويض مناسب، وألا يستغلها لتحقيق المصالح الشخصية له أو لمصلحة طرف آخر (رزق، 2015، صفحة 73) .

#### - السلوك المهني :

يلزم على مراجعي الحسابات التقيد بالأنظمة والقوانين ذات الصلة بالإضافة لتجنب أي عمل يسيء إلى سمعة المهنة، ويجب عليهم أن يتمتعوا بالصدق والأمانة وألا يقوموا بادعاءات مبالغ فيها حول الخدمات المقدمة والمؤهلات التي يملكونها والخبرات المكتسبة.

## II. الطريقة والأدوات

### 1. منهجية الدراسة :

**1.1 أسلوب وأدوات جمع البيانات :** لقد استخدم في هذا البحث المنهج الوصفي التحليلي، ولقد تم تصميم استبانة تحاول الإجابة على أسئلة الدراسة بموضوعية.

### 2.1 الطرق الإحصائية المستخدمة :

 تم تحليل البيانات ومعالجتها بواسطة البرنامج (SPSS) واعتمدت عملية التحليل على :

- قياس الاعتمادية من خلال معامل ألفا - كرونباخ للتعبير عن صدق وثبات أداة الدراسة.

- مقياس الإحصاء الوصفي (التكرارات، المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية).

- تحليل الانحدار ومعامل ارتباط بيرسون لقياس أثر أبعاد المتغير المستقل في المتغير التابع.

- قياس الفروق بين المتوسطات من خلال اختبار t-test لعينات المستقلة والتباين الأحادي.

**3.1 حدود الدراسة :** أجريت هذه الدراسة على مجموعة من مكاتب محافظي الحسابات في ولايات الجنوب الشرقي بالجزائر، حيث إن النتائج تعتمد على دقة إجابات الباحثين ومدى صدق المعايير المستخدمة في أداة جمع البيانات.

### 2 إجراءات الدراسة :

**1.2 مجتمع الدراسة وعينتها :** يتكون مجتمع الدراسة من مكاتب محافظي الحسابات في ولايات الجنوب الشرقي بالجزائر، أما عينة البحث فتمثلت في مجموعة من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة في هذه المكاتب،

وأن الدراسة اعتمدت عليهم، لكونهم يمتلكون الخبرة والكفاءة التي تؤهلهم لأداء رأيهم فيما يخص موضوع البحث، وقد قام الباحثان باختيار عينة قصدية اشتملت على عدد من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة لاختبار فروض هذه الدراسة بناء على استبانة أعدت لهذا الغرض.

**2.2 توزيع وإدارة الاستبانة :** تم ارسال (40) استبانة إلكترونية وتم الرد على (27) استبانة، وتم توزيع (14) استبانة ورقية، استرجع منها (11) استبانة، تبين أنها قابلة للتحليل كاملة، ليصبح عدد الاستبانات القابلة للتحليل (38)، أي ما نسبته (70.37%) من الاستبانات الموزعة.

تجدر الإشارة إلى أننا استخدمنا مقياس (LIKERT SCALE) الخماسي في أداة الدراسة،

### 3 صدق وثبات أداة الدراسة :

**1.3 صدق الأداة :** تم تصميم الاستبانة في صورتها الأولى، بالاستفادة من الجانب النظري واستبانات الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع

الدراسة، ثم عرضت على ذوي الاختصاص للاستفادة من ملاحظاتهم ومقترحاتهم، بعدها تم إخراجها في شكلها النهائي، هذا بالنسبة للصدق

الظاهري. أما بالنسبة للصدق البنائي فقد تم قياسه من خلال حساب معامل ارتباط كل فقرة مع متوسط مجموع العبارات المشكلة للبعد، حيث

تراوح معامل الارتباط بين (0.494) و(0.908) وقد كان مستوى الدلالة أقل من 0.05 مما يعني وجود اتساق داخلي يتميز بدرجة عالية من الصدق.

**2.3 ثبات الأداة :** تم حساب ألفا كرونباخ لكل من المتغير المستقل والتابع فكانت قيمته دائما أكبر من النسبة الدنيا (60%) (حيث تعتبر النسبة المقبولة في الدراسات الاجتماعية (Dennick & Tavakol, 2011, p. 55).

## II النتائج ومناقشتها :

**1. تحليل ومناقشة الفرضية الأولى :** تنص الفرضية الأولى على أن مستوى تطبيق آليات الرقابة مرتفع.

لمعرفة مستوى تطبيق آليات الرقابة تم الاعتماد على طول الفئات كالتالي: (من 1 إلى 1,80 مستوى ضعيف، من 1,80 إلى 2,60 مستوى منخفض، من 2,60 إلى 3,40 مستوى متوسط، من 3,40 إلى 4,20 مستوى مرتفع، من 4,20 إلى 5,00 مستوى مرتفع جدا). وجرى قياس مستوى تطبيق آليات الرقابة من خلال أربعة أبعاد موضحة في الجدول (02) : نلاحظ أن المتوسطات الحسابية لأبعاد آليات الرقابة تراوحت بين (34.31% - 39.82%)، وجاء بعد "الرقابة الذاتية" في المرتبة الأولى بدرجة موافقة مرتفعة بمتوسط حسابي (3.9825) وانحراف معياري (0.36718) ووزن نسبي (79.65%)، وهذا يدل على أن مستوى تطبيق محافظي الحسابات للرقابة الذاتية كان مرتفعاً، وذلك بسبب النظرة الإيجابية لأفراد العينة لأهمية تطبيق الرقابة الذاتية من خلال وجود سياسات وإجراءات الرقابة داخل مكتب المراجعة، حيث يوفر تأكيداً بأن عملية المراجعة تتم وفق المعايير المهنية وتفعيل الرقابة الذاتية يؤدي الى تحسين عمل فريق المراجعة والتأكد من جودة أدائهم.

ويليه بعد المراجعة المشتركة في المرتبة الثانية بنسبة موافقة مرتفعة بمتوسط حسابي (3.8640) وانحراف معياري (0.58748) ووزن نسبي (77.28%) مما يدل على أن مستوى تطبيق البعد كان مرتفعاً، وهذا راجع إلى أن المراجعة المشتركة تتوفر على تقارير معبر عنها بصدق وأمانة وتساعد على تبادل الخبرات فيما بين محافظي الحسابات مما يزيد من كفاءتهم المهنية.

أما فيما يتعلق ببعد مراجعة النظر فقد جاءت مرتفعة أيضاً بمتوسط حسابي (3.6842) وانحراف معياري (0.68123) ووزن نسبي (73.68%)، وهذا راجع إلى أنه تساهم مراجعة النظر في التخطيط والإشراف الجيد على عمليات المراجعة الخارجية ويساعد تطبيق مراجعة النظر في التحقق من التزام محافظ الحسابات بالسلوك المهني وفقاً للمعايير الصادرة من قبل الهيئات المهنية.

وبعد مراجعة الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة جاء في المرتبة الأخيرة بدرجة موافقة مرتفعة وبتوسط حسابي (3.4316) وانحراف معياري (0.6925) ووزن نسبي (68.63%)، وهذا راجع إلى قيام المجلس الوطني للمحاسبة بالمهام الموكلة إليه بكل فعالية وصرامة من خلال اتخاذ إجراءات رقابة مشددة لتصرفات وسلوك محافظي الحسابات وتحمل مسؤولياتهم ومسئولياتهم القانونية، في حين يدل النظرة المتوسطة لأفراد العينة لعدم تولى لجنة مراقبة النوعية ضمان متابعة واحترام قواعد الاستقلالية واخلاقيات المهنة وغيرها من المهام الموكلة إليها، راجع لعدم تفعيل هذه اللجنة بعد.

إن مستوى تطبيق آليات الرقابة من وجهة نظر محافظي الحسابات (جميع الأبعاد مجتمعة) مرتفع، حيث قدر الوسط الحسابي بـ (3.74) بانحراف معياري (0.42) ووزن نسبي (74.81%).

وعليه نقبل الفرضية الأولى التي تنص على أن مستوى تطبيق آليات الرقابة من وجهة نظر محافظي الحسابات مرتفع.

**2. تحليل ومناقشة الفرضية الثانية :** تنص الفرضية الثانية على أن مستوى التزام محافظي الحسابات بأخلاقيات المهنة في ولايات الجنوب الشرقي بالجزائر مرتفع.

وجرى قياس مستوى الالتزام بأخلاقيات المهنة من خلال خمسة أبعاد موضحة في الجدول (03) :

ومن خلال الجدول (03) تبين لنا ان المتوسطات الحسابية لأبعاد أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة تتراوح بين (38.02% - 40.72%)،

وجاء بعد " السلوك المهني " في المرتبة الأولى بدرجة موافقة مرتفعة بمتوسط حسابي (4.0724) وانحراف معياري (0.69968) ووزن نسبي (81.45%)، وهذا يدل على أن مستوى التزام محافظي الحسابات بالسلوك المهني كان مرتفعاً، وهذا يدل على تحلي محافظي الحسابات بالمصداقية خلال عرض المعلومات في التقارير لكسب ثقة المستخدمين لها وبالتعامل بأمانة وصدق مع الاطراف المستفيدة من ممارسة المهنة.

ويليه بعد " السرية " في المرتبة الثانية بنسبة موافقة مرتفعة بمتوسط حسابي (4.0526) وانحراف معياري (0.56699) ووزن نسبي (81.05%) مما يدل على أن مستوى البعد كان مرتفعاً، لأنه يعكس من خلال حرصهم على عدم افشاء المعلومات المتوصل إليها من خلال عملية المراجعة لأي طرف ما عدا المخول لها قانوناً، والحفاظة على سرية هذه المعلومات بعد الانتهاء من عملية المراجعة.

وكذلك فيما يتعلق ببعد " الكفاءة والعناية المهنية اللازمة " فقد جاء مرتفع بالمرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (4.0000) وانحراف معياري (0.57245) ووزن نسبي (80.00%)، وهذا يدل على المستوى المرتفع لهذا البعد، وهذا نظراً لأن غالبية محافظي الحسابات يتمتعون بمعرفة

كافية لمعايير التدقيق والقوانين واللوائح التنظيمية في مجال المهنة، بالإضافة إلى بذلهم العناية المهنية الواجبة في تخطيط عملية المراجعة والإشراف على مساعديهم وإعداد برنامج المراجعة.

**وبعد الموضوعية جاء في المرتبة الرابعة** بدرجة موافقة مرتفعة وبمتوسط حسابي (3.8553) وانحراف معياري (0.66686) ووزن نسبي (77.10%)، مما يدل على أن مستوى الإلتزام بالموضوعية مرتفع، وهذا يدل على عدم تحيز محافظي الحسابات وتصرفهم بموضوعية أثناء ممارسة خدماتهم المهنية، إضافة إلى تمتعهم بالاستقلالية والحيادية لكسب ثقة مستخدمي التقارير المالية.

**وجاء بعد النزاهة في المرتبة الأخيرة** بدرجة موافقة مرتفعة كذلك، بمتوسط حسابي (3.8026) وانحراف معياري (0.59604) ووزن نسبي (76.05%) مما يدل على أن مستوى البعد كان مرتفعا، وهذا يدل على تحلي محافظي الحسابات بالمصداقية خلال عرض المعلومات في التقارير لكسب ثقة المستخدمين لها وبالتعامل بأمانة وصدق مع الاطراف المستفيدة من ممارسة المهنة.

**والتوسط العام لأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة** (بأبعاده المجتمعة) جاء بدرجة موافقة بمتوسط حسابي (3.9566) وانحراف معياري (0.49786) ووزن نسبي (79.13%) مما يدل على مستوى الإلتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة جاء مرتفعا. ومنه نقبل الفرضية الثانية التي تنص على أن مستوى التزام محافظي الحسابات بأخلاقيات المهنة في ولايات الجنوب الشرقي بالجزائر مرتفع.

### 3 اختبار التوزيع الطبيعي :

-  $H_0$  : البيانات تتبع التوزيع الطبيعي (قيمة الدلالة المحسوبة أكبر من مستوى الدلالة المعتمد 0.05)  
 -  $H_1$  : البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي (قيمة الدلالة المحسوبة أقل من مستوى الدلالة المعتمد 0.05)  
 يتبين من الجدول (04) أعلاه أن قيمة الدلالة لكل من المتغيرين على التوالي (0.082، 0.085) جاءت أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، وعليه يتم قبول الفرضية الصفرية التي تنص على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

**4 تحليل ومناقشة الفرضية الثالثة :** تنص هذه الفرضية على أنه يوجد أثر لآليات الرقابة على التزام محافظي الحسابات بأخلاقيات المهنة يتضح من الجدول (05) أن معامل التحديد بلغ ( $R^2=0.609$ )، ومعامل التحديد المعدل R بلغ (0.560)، وهذا يدل على أن (60%) من التغير في التزام محافظي الحسابات بأخلاقيات المهنة (المتغير التابع) تم تفسيره من خلال آليات الرقابة، ويمكن تفسير النسبة المتبقية (40%) بعوامل أخرى خارجة عن سيطرة هذا النموذج، وقد تكون عوامل عشوائية أو أخطاء. وقد كان هناك ارتباط طردي قوي بين المتغير المستقل آليات الرقابة والمتغير التابع الإلتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة، حيث بلغت قيمة معامل ارتباط بيرسون (0.780)، وهي نسبة عالية من الارتباط. يتبين من الجدول (06) الخاص بتحليل الانحدار بثبوت معنوية نموذج الانحدار، أي بوجود تأثير معنوي موجب لآليات الرقابة باعتبارها متغيرات تفسيرية في الإلتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة باعتبارها متغيرات مستحبة، إذ بلغت قيمة F المحسوبة (12.858) عند مستوى معنوية (0.05)، يتضح أنه كلما زاد التركيز على آليات الرقابة أدى إلى زيادة الإلتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة، ونلاحظ أيضاً بأن العلاقة بين آليات الرقابة وأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة كانت موجبة، بمعنى أن زيادة التركيز على هذه الآليات للرقابة يزيد من الإلتزام بأخلاقيات المهنة. ومن اجل اختبار الفرضية الرئيسية ومعرفة مدى تأثير آليات الرقابة في الإلتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة تم استخدام اختبار تحليل الانحدار المتعدد وقد توصلت الدراسة الى:

#### 1.4 تحليل الانحدار المتعدد التدريجي: سوف نقوم بتحليل الانحدار الخطي المتعدد والجدول يوضح ذلك:

من الجدول (07) نلاحظ خروج متغيرين مستقلين ( المراجعة المشتركة، مراجعة الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة ) واحتفاظ المتغيرين المستقلين الآخرين في نموذج الدراسة وهما ( الرقابة الذاتية، مراجعة النظير) حيث بلغ معامل الارتباط الخطي (75.1%) وهو دليل على وجود ارتباط عالي بينهما أي أن (75.1%) من الإلتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة راجع إلى بعدي (الرقابة الذاتية، مراجعة النظير)، والنسبة المتبقية (24.9%) تعود إلى عوامل أخرى أو عوامل عشوائية أو خطأ، مع ملاحظة أن الدور الأكبر لهذا الارتباط الخطي يعود إلى المتغير المستقل الرقابة الذاتية لأنه وحده يضمن معامل ارتباط خطي قدره (61.5%).

#### 2.4 تبين خط الانحدار:

-  $H_0$  : تنص على أنه : "خط الانحدار لا يُلائم المعطيات المقدمّة"

-  $H_1$  : تنص على أنه : "خط الانحدار يُلائم المعطيات المقدمّة"

ومن الجدول (08) تظهر التباينات الناتجة عن المتغيرات المستقلة والتباينات الناتجة عن المتبقيات ومجموع التباينات حيث نلاحظ أن مجموع تباين المتغير يقدر ب (9.171) وله مصدرين المصدر الأول للمتغير المستقل (الرقابة الذاتية) يقدر ب (3,474) والمصدر الثاني للبقايا هو (5.697)

وهذا يوضح بشكل واضح أن هناك تأثير فوق المتوسط للمتغير المستقل المتمثل بـ (الرقابة الذاتية) على المتغير التابع (الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة) بينما المتغير المستقل الثاني (مراجعة النظر) له تأثير قوي على المتغير التابع يقدر بـ (5.177) والمصدر الثاني للبواقي هو (3.994) بالإضافة إلى مستوى الدلالة يساوي (0.00) وهو أقل من 0.05 وبالتالي يمكننا أن نستنتج أن خط الانحدار يناسب البيانات المقدمة ونرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة مما يمتدنا من صياغة النموذج النهائي لمعادلة خط الانحدار. ولصياغة النموذج النهائي لمعادلة خط الانحدار، يجب علينا استخراج قيم معاملات خط الانحدار المتعدد التدريجي:

ومن الجدول (09) نلاحظ أن قيمة معاملات الانحدار للمتغيرات المستقلة (الرقابة الذاتية، مراجعة النظر) بلغت (1.097، 0.345) على التوالي، مما يدل على قيمة الزيادة في المتغير التابع (اخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة) نتيجة زيادة هذه المتغيرات بمقدار وحدة واحدة، وبما أن قيمة sig أقل من مستوى الدلالة المعتمد وهو (0.05)، فإننا نقبل الفرضية وجود أثر ذو دلالة إحصائية لآليات الرقابة في التزام محافظي الحسابات في الجنوب الشرقي بالجزائر بأخلاقيات المهنة.

وبالتالي فإن معادلة خط الانحدار تكون على النحو التالي:

الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة = (1.097) الرقابة الذاتية + (0.345) مراجعة النظر

وعليه فإننا نقبل الفرضية الثالثة بوجود تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية لآليات الرقابة في التزام محافظي الحسابات في الجنوب الشرقي بالجزائر بأخلاقيات المهنة.

**5 تحليل ومناقشة الفرضية الرابعة:** تنص هذه الفرضية على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصور محافظي الحسابات حول الالتزام بأخلاقيات المهنة تعزى للعوامل الشخصية (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، الخبرة المهنية).

**1.5 نتائج اختبار (T) للعينات المستقلة لاختبار الفروق في أخلاقيات المهنة تبعا لمتغير الجنس:**

ويتضح من الجدول (10) أن مستوى الدلالة لقيمة F (0.074) أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، وهذا يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) في استجابات أفراد العينة تعزى لمتغير الجنس، أي أن آراء محافظي الحسابات من جنس الذكور والإناث لا تختلف حول أخلاقيات المهنة.

**5 نتائج اختبار التباين الأحادي لاختبار الفروق في أخلاقيات المهنة تبعا لمتغير العمر:**

ويتضح من الجدول (11) أن مستوى الدلالة لقيمة F (0.024) أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، وهذا يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) في استجابات أفراد العينة تعزى لمتغير العمر حول اخلاقيات المهنة وهذا ما يفسر أن الفئات العمرية لمحافظي الحسابات تختلف حول الالتزام بأخلاقيات المهنة نظرا لعدة عوامل.

**3.5 نتائج اختبار التباين الأحادي لاختبار الفروق في أخلاقيات المهنة تبعا لمتغير المؤهل العلمي:**

ويتضح من الجدول (12) أن مستوى الدلالة لقيمة F (0.973) أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، وهذا يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) في استجابات أفراد العينة تعزى لمتغير المؤهل العلمي حول الالتزام بأخلاقيات المهنة.

**4.5 نتائج اختبار التباين الأحادي لاختبار الفروق في أخلاقيات المهنة تبعا لمتغير التخصص العلمي:**

ويتضح من الجدول (13) أن مستوى الدلالة لقيمة F (0.062) أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، وهذا يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) في استجابات أفراد العينة تعزى لمتغير التخصص العلمي حول أخلاقيات المهنة.

**5.5 نتائج اختبار (T) للعينات المستقلة لاختبار الفروق في أخلاقيات المهنة تبعا لمتغير المسمى الوظيفي:**

ويتضح من الجدول (14) أن مستوى الدلالة لقيمة F (0.479) أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، وهذا يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) في استجابات أفراد العينة تعزى لمتغير المسمى الوظيفي، أي أن آراء كل من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات لا تختلف حول أخلاقيات المهنة.

**5 نتائج اختبار التباين الأحادي لاختبار الفروق في أخلاقيات المهنة تبعا لمتغير الخبرة المهنية:**

ويتضح من الجدول (15) أن مستوى الدلالة لقيمة F (0.865) أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، وهذا يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) في استجابات أفراد العينة تعزى لمتغير الخبرة المهنية حول اخلاقيات المهنة.

ومنه نقبل الفرضية الصفرية الرابعة التي تنص على أنه: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصور محافظي الحسابات حول الالتزام بأخلاقيات المهنة تعزى للعوامل الشخصية (الجنس، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، الخبرة المهنية). ماعدا العامل الشخصي (العمر).

**IV- الخلاصة:**

من خلال المبادئ الأساسية الأخلاقية التي تعتبر معايير وضوابط أخلاقية يجب على محافظي الحسابات الإلتزام بها والمتمثلة في: النزاهة والموضوعية والسرية والكفاءة والعناية المهنية اللازمة والسلوك المهني، وكما انه من الضروري وجود آليات رقابة فعالة لضمان التزام محافظي الحسابات بأخلاقيات المهنة متمثلة في: الرقابة الذاتية ومراجعة النظير والمراجعة المشتركة ومراجعة الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة حاولنا من خلال هذه الدراسة معرفة دور آليات الرقابة في الإلتزام بأخلاقيات المهنة لعينة من محافظي الحسابات في الجنوب الشرقي بالجزائر، وقد اسفرت الدراسة على النتائج التالية:

- مستوى تطبيق آليات الرقابة من وجهة نظر محافظي الحسابات مرتفع؛
- مستوى التزام محافظي الحسابات بأخلاقيات المهنة مرتفع؛
- يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لآليات الرقابة في التزام محافظي الحسابات لأخلاقيات المهنة؛
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات الباحثين فيما يتعلق بالجنس، المؤهل العلمي؛ التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، الخبرة المهنية حول الإلتزام بأخلاقيات المهنة ماعدا ما يتعلق بالعمر.
- هناك تأثير للرقابة الذاتية، ومراجعة النظير على التزام محافظي الحسابات بأخلاقيات المهنة، وكان البعد الأكثر تأثيراً هو بعد الرقابة الذاتية؛ وان البعد الأقل تأثير هو بعد مراجعة الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة، وهذا بالرغم من صدور دليل الرقابة الذاتية ودليل الرقابة النوعية من طرف لجنة مراقبة النوعية المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة إلا أنها تفقد للفعالية والصرامة في تطبيقها مما أدى إلى عدم ضمان الإلتزام واحترام قواعد الاستقلالية والاخلاقيات المهنية.

بناءً على النتائج السابقة نقدم التوصيات التالية:

- ضرورة إصدار مدونة لأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة تتلاءم بطبيعة القوانين والأنظمة المعمول بها في البيئة الجزائرية؛
- العمل على تفعيل لجنة مراقبة النوعية المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة.
- ضرورة القيام بملتقيات وندوات ودورات تكوينية لكل مهنيي والمراجعة لفهم تطبيق آليات الرقابة؛
- ضرورة الإلتزام بتطبيق الرقابة من طرف الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة وفرض العقوبات على كل المخالفين.
- ضرورة الإلتزام بتطبيق مراجعة النظير والمراجعة المشتركة من طرف مكاتب محافظي الحسابات في الجزائر لما لها تأثير إيجابي في الإلتزام بأخلاقيات المهنة .

**- ملاحق :**

**الجدول (01): قيمة معاملات ألفا كرونباخ لمتغيرات الدراسة**

المتغير	الابعاد	العبارات	معامل ألفا كرونباخ
آليات الرقابة	4	22-1	0.854
أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة	5	42-23	0.893
الاجمالي	9	42	0.897

المصدر: من اعداد الباحثين بناء على مخرجات SPSS

**الجدول (02): نتائج إجابات العينة على آليات الرقابة**

ترتيب الابعاد	البعد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	درجة الموافقة
1	الرقابة الذاتية	3.9825	0.36718	79.65%	مرتفعة
2	المراجعة المشتركة	3.8640	0.58748	77.28%	مرتفعة
3	مراجعة النظير	3.6842	0.68123	73.68%	مرتفعة
4	مراجعة الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة	3.4316	0.69520	68.63%	مرتفعة
المتوسط العام	آليات الرقابة	3.7406	0.42845	74.81%	مرتفعة

**الجدول (04): اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample K.S)**

المتغيرات	عدد العبارات	قيمة Shapiro-Wilk	مستوى الدلالة sig
آليات الرقابة	22	0.949	0,082 <sup>c</sup>
أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة	20	0.949	0,085 <sup>c</sup>

المصدر: من اعداد الباحثين بناءً على مخرجات SPSS

الجدول (05): نتائج معامل الارتباط بين آليات الرقابة بأبعاده المجتمعية وأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة

النموذج	معامل الارتباط R	معامل التحديد R <sup>2</sup>	معامل التحديد المصحح	الخطأ المعياري للتقدير
1	0.780 <sup>a</sup>	0.609	0.560	0.32958

المصدر: من اعداد الباحثين بناءً على مخرجات برنامج SPSS

الجدول (06): تأثير آليات الرقابة في الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	Sig مستوى الدلالة
1	5.586	4	1.397	12.856	0.000 <sup>b</sup>
	3.584	33	0.109		
	9.171	37			

المصدر: من اعداد الباحثين بناءً على مخرجات SPSS

الجدول (07): معاملات الارتباط الخطي للمتغيرات المستقلة المتبقية والمتغير التابع

النموذج	معامل الارتباط R	معامل التحديد R <sup>2</sup>	معامل التحديد المصحح	الخطأ المعياري للتقدير
1	0.615 <sup>a</sup>	0.379	0.362	0.39781
2	0.751 <sup>b</sup>	0.564	0.540	0.33781

المصدر: من اعداد الباحثين بناءً على مخرجات برنامج SPSS

الجدول (08): تباين خط الانحدار بطريقة Stepwise

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
1	3.474	1	3.474	21.951	0.000 <sup>b</sup>
	5.697	36	0.158		
	9.171	37			
2	5.177	2	2.588	22.681	0.000 <sup>c</sup>
	3.994	35	0.114		
	9.171	37			

المصدر: من اعداد الباحثين بناءً على مخرجات برنامج SPSS

الجدول (09): قيم معاملات خط الانحدار المتعدد التدريجي

النموذج	المعاملات غير المعيارية		المعاملات المعيارية	قيم اختبار T	مستوى الدلالة sig
	B	الخطأ المعياري			
1	0.633	0.712	0.889	0.380	الثابت
	0.834	0.178	0.615	4.685	الرقابة الذاتية
2	0.861	0.608	1.416	0.166	الثابت
	1.097	0.166	0.809	6.615	الرقابة الذاتية
	0.345	0.089	0.472	3.863	مراجعة النظر

الجدول (10): اختبار (T) للعينات المستقلة لاختبار الفروق في أخلاقيات المهنة تبعاً لمتغير الجنس.

متغير الجنس	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة F	مستوى الدلالة sig
ذكر	3.9650	0.54900	3.385	0.074
أنثى	3.9250	0.24495		

المصدر: من اعداد الباحثين بناءً على مخرجات برنامج SPSS

الجدول (11): نتائج اختبار التباين الأحادي لاختبار الفروق في أخلاقيات المهنة تبعاً لمتغير العمر.

المتغير المستقل	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة sig
العمر	بين المجموعات	2.189	3	0.730	3.553	0.024
	داخل المجموعات	6.982	34	0.205		

			37	9.171	المجموع	
--	--	--	----	-------	---------	--

المصدر: من اعداد الباحثين بناءً على مخرجات برنامج SPSS

الجدول (12): نتائج اختبار التباين الأحادي لاختبار الفروق في أخلاقيات المهنة تبعا لمتغير المؤهل العلمي.

المتغير المستقل	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة sig
المؤهل العلمي	بين المجموعات	0.014	2	0.007	0.027	0.973
	داخل المجموعات	9.157	35	0.262		
	المجموع	9.171	37			

المصدر: من اعداد الباحثين بناءً على مخرجات برنامج SPSS

الجدول (13): نتائج اختبار التباين الأحادي لاختبار الفروق في أخلاقيات المهنة تبعا لمتغير التخصص العلمي.

المتغير المستقل	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة sig
التخصص العلمي	بين المجموعات	1.756	3	0.585	2.684	0.062
	داخل المجموعات	7.415	34	0.218		
	المجموع	9.171	37			

- الإحالات والمراجع :

1. Agbeyinka, I. (2024, October). IMPACT OF EXTERNAL DEBTS ON ECONOMIC GROWTH IN NIGERIA. *Gusau Journal of Accounting and Finance*, 5(2), 249-261. doi:https://doi.org/10.57233/gujaf.v5i2.15
2. Carapeto, M., Moeller, S., Faelten, A., Vitkova, V., & Bortolotto, L. (2011). Distress classification measures in the banking sector. *Risk Governance and Control: Financial Markets & Institutions*, 1(4), 19-30. doi:10.22495/rgcv1i4art2
3. Ali Ahmed, Y., Taher Saeed, S., & Hama Saed, S. (2015, August). The Impact of External Debt on Economic Growth: Empirical Evidence from Iraq. *International Journal of Science and Research (IJSR)*, 4(8), 1506-1516.
4. e Zehra, S., Masood, S., & Usman, M. (2025). Impact of External Debt on Economic Growth: Comparative Analysis of Pakistan and India. *The Critical Review of Social Sciences Studies*, 3(2), 35-49. doi:https://doi.org/10.59075/7mbhm938
5. Hossain Milon, M., Hannan Pradhan, M., & Sultana, M. (2024). The Impact of External Debt on Economic Growth in Bangladesh: An ARDL Bounds Testing Approach. *Advances in Economics and Business*, 12(2), 9-21. doi: 10.13189/aeb.2024.120201
6. Jarju, I., Nyarko, E., Adams, K., Haffner, O., & Odeniran, O. (2016). *Relationship between external debt and economic growth in the West African Monetary Zone: A panel data analysis*. WAMI Occasional Paper. West African Monetary Institute (WAMI), Accra.
7. JENIFER JOSEPH, J. (2024, JUNE). IMPACT OF EXTERNAL DEBT ON ECONOMIC GROWTH: A COMPARATIVE STUDY OF NIGERIA AND SOUTH AFRICA. DEPARTMENT OF ECONOMICS, FACULTY OF ARTS AND SOCIAL SCIENCES : NILE UNIVERSITY OF NIGERIA SCHOOL OF POST GRADUATE STUDIES.
8. العارم عيساني، و ثابت ناصر. (مارس، 2019). أثر المديونية الخارجية على النمو الاقتصادي: دراسة تحليلية قياسية لحالة الجزائر (2000-2015). *الحوار المتوسطي*، 10(1)، 337-321. تم الاسترداد من <https://asjp.cerist.dz/en/article/83755>
9. زكرياء مسعودي، و خليفة عزي. (ديسمبر، 2019). محددات النمو الاقتصادي في الجزائر باستخدام نموذجي ECM و FMOLS -دراسة قياسية للفترة 1980-2017. 4(7)، 136-117. تم الاسترداد من <https://asjp.cerist.dz/en/article/107015>
10. عبد الحق بن تفات، و محمد ساحل. (حوان، 2023). دراسة تأثير الدين العام الخارجي على النمو الاقتصادي في الجزائر للفترة (2000-2020). *مجلة آفاق علوم الإدارة والاقتصاد*، 7(1)، 50-31. تم الاسترداد من <https://asjp.cerist.dz/en/article/224894>
11. عبد العزيز بوكار. (جويلية، 2011). المديونية الخارجية الجزائرية والتخصص الدولي. *مجلة الحقيقة*، 10(2)، 479-453. تم الاسترداد من <https://asjp.cerist.dz/en/article/23290>