



اثرتزام مراجع الحسابات باخلاقيات وأداب المهنة على جودة خدمات المراجعة في الجزائر - دراسة ميدانية

The Commitment Of The Auditor's Ethics In Algeria And Their Impact On The Quality Of The Audit Process- Field Study

طرابلسي سليم¹، طواف فاتح²

1 - مخبر المالية المحاسبة الجبابة والتأمين

جامعة محمد الشريف مساعدي سوق أهراس، trabelsi.salim@gmail.com

2 - مخبر المالية المحاسبة الجبابة والتأمين

جامعة محمد الشريف مساعدي سوق أهراس، taouaffateh92@gmail.com

تاريخ القبول: 2020-05-06

تاريخ الاستلام: 2019-08-17

- ملخص

يهدف البحث إلى دراسة أخلاقيات وأداب مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر التي تضمنتها الإصلاحات الحديثة للمهنة ومدى التزام المراجعين الخارجيين بها، وتأثيرها على جودة خدمات المراجعة المقدمة، ولغرض تحقيق أهداف البحث تم إجراء دراسة ميدانية بموجبها وزعت (35) استمارة استبيان أعيد منها (30) استبانة، شملت عدد من محافظي الحسابات والاستشاريين والاكاديميين، واستخدم برنامج التحليل الإحصائي SPSS في تحليل البيانات واختبار الفرضيات، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها عدم وجود مفهوم واضح ودقيق لمفهوم جودة المراجعة في الجزائر، أهمية الإصلاحات التي قامت بها الجزائر في مجال المراجعة الخارجية وتحديث قوانين أخلاقيات وأداب مهنة المراجعة، كذلك هناك علاقة طردية قوية بين المحاور التي تعرض لها دستور أخلاقيات وأداب مهنة المراجعة الخارجية وجودة الخدمات المقدمة.

- الكلمات الدالة

اصلاحات مهنة المراجعة، أخلاقيات وأداب المهنة، جودة خدمات المراجعة.

Abstract –

This Research Aimed To Study The Auditor's Ethics In Algeria Included In The Modern Reforms Of The Profession And The Extent To Which External Auditors Are Committed, And To Check The Impact On Audit Quality In Algeria, The Field Study Included A Sample Of Auditors, Consultants And Academics, In Which The Data Were Collected Through A Questionnaire Specially Prepared For This Purpose. It Is Distributed To The Population Consisting Of 35 Individuals Of Which 30 Were Returned, Also, The Statistical Analysis Program (SPSS) Has Been Used To Analyze The Data And Test The Hypothesis, The Most Important Findings Of The Study Include Importance Of The Reforms Carried Out By Algeria In The Field Of External Auditing And Updating Codes Of Ethics , There Is Also A Direct Relationship Between The Axes That Have Been Subjected To Auditor's Ethics And The Quality Of Audit Services.

Key Words-

Audit Profession Reforms, Auditor's Ethics, Quality Of Audit Services.

1. - مقدمة

يتحمل المراجعون جزءاً كبيراً من المسؤولية في الأزمات المالية المختلفة التي حدثت لكثير من الشركات في العالم حيث أن القوائم المالية لهذه الشركات كانت لا تعبر عن الواقع الفعلي لها وذلك بالتواطؤ مع الشركات العالمية الخاصة بالمراجعة والمحاسبة، واتهم المراجعون الخارجيون بعدم القدرة على أداء واجباتهم المهنية بأسلوب يتماشى مع المبادئ والمعايير المحاسبية والالتزام بأداب وسلوك المهنة، مما أدى إلى اهتزاز صورة مراجع الحسابات وانتشار سمعة سيئة عن مكاتب وشركات المراجعة والمحاسبة ومراجعي الحسابات في العالم. وبذلك أصبح لموضوع آداب وأخلاقيات مهنة مراجعة الحسابات أهمية في رفع كفاءة أداء المهنة وزيادة جودة الخدمات التي تقدمها، فقد عملت المنظمات المهنية على إصدار دليل قواعد وآداب السلوك المهني للمراجعة ومنها الذي أصدره الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

وعلى المستوى المحلي عرفت الجزائر تحولات اقتصادية هامة من خلال الانتقال من النظام الاقتصادي الموجه إلى اقتصاد السوق، والإصلاحات الاقتصادية الناتجة عنه وعقد اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي والتفاوض بشأن الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، حيث عرفت مهنة المراجعة عدة اصلاحات سواء على مستوى التشريع أو على مستوى الوسائل والآليات المستخدمة، وهذا بهدف ضمان فاعلية وكفاءة هذا النشاط لما له من تأثير على أداء المؤسسات الاقتصادية، وكانت أهم الاصلاحات التي عرفت المراجعة الخارجية في الجزائر بعد سنة 2010 من خلال ما حملته القانون 10 - 01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، وهذا تماشيا مع التحولات التي تعرفها الجزائر وما يتطلبه تنظيم المهن السابقة.

إن أهمية مهنة مراجعة الحسابات ترتبط ارتباطاً وثيقاً بنوعية وجودة الخدمات التي تقدمها للزبائن من الشركات والمؤسسات الاقتصادية وكافة المستفيدين من خدمات المراجعة، وكلما كانت عملية المراجعة تتصف بجودة عالية كلما كانت ذات قيمة معتبرة، وتضفي مزيداً من المصداقية والموثوقية في البيانات والمعلومات المالية.

الإشكالية:

لقد شملت اصلاحات المراجعة الخارجية في الجزائر أخلاقيات وآداب المهنة، تسعى الدراسة إلى الإجابة على التساؤل التالي :

هل لأخلاقيات وآداب مهنة المراجعة تأثير على جودة الخدمات التي تقدمها المراجعة الخارجية؟

فرضية الدراسة:

للإجابة على الاشكالية المطروحة في الدراسة تم صياغة الفرضية الرئيسية التالية:

يؤثر الالتزام بأخلاقيات وآداب مهنة المراجعة على جودة الخدمات المقدمة.

أهمية الدراسة:

تبرز أهمية هذه الدراسة عند النظر إليها من النواحي التالية:

1. الإصلاحات التي قامت بها الجزائر والتي مست مهنة المراجعة الخارجية وكذلك اتجاهها لإصدار آداب سلوكيات وأخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية.
2. ضرورة النهوض بمهمة مراجعة الحسابات وتحسين جودة خدماتها بعد الإخفاقات التي منيت بها كبريات مكاتب المراجعة العالمية والناجمة عن الأداء غير السليم للمراجع الخارجي .
3. المساهمة في تقليل الانتقادات الموجهة إلى المهنة بقصور خدماتها ، حيث أن المجتمع المالي يتوقع من المراجع الخارجي أن يضمن في تقريره الكفاية الفنية والنزاهة والموضوعية والاستقلال والحياد ، كما يتوقعون منه اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على القوائم المالية.
4. ندرة الدراسات في الجزائر المتعلقة بجودة خدمات المراجعة والعوامل المؤثرة فيها، إضافة إلى ما ستسفر عنه هذه الدراسة من التوصل إلى نتائج ومقترحات لتحديد متطلبات تحسين جودة خدمات المراجعة وتطوير الأداء المهني للمراجع الخارجي.
5. أهمية المجال الذي ستتناوله الدراسة الميدانية وهو جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر محافظي الحسابات والمهنيين والباحثين في الجزائر، فالذين يمارسون هذه المهنة هم أقدر الناس على الحكم عليها، ومعرفة أسرارها، والعوامل المؤثرة في جودتها.

أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. التعرف على آداب سلوكيات وأخلاق مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل الإصلاحات الحديثة.
2. التعرف على مفهوم جودة أعمال المراجعة، وإبراز أهميته وأهدافه، والعوامل المؤثرة في جودة خدمات المراجعة.
3. الخروج بنتائج وتوصيات تساهم في تطوير أداء مكاتب المراجعة والمراجعين الخارجيين في الجزائر بما يضمن تحقيق مستوى معقول من الجودة.

4. التعرف على آراء المبحوثين من محافظي الحسابات والمهنيين والباحثين وذلك لتحديد الجوانب الإيجابية المساعدة على تحسين جودة مهنة المراجعة.

الفرضية:

تتحقق أهداف الدراسة من خلال إثبات أو نفي الفرضية الرئيسية التالية: مساهمة آداب وسلوكيات المراجعة الخارجية في تحسين الخدمات التي تقدمها المهنة.

المنهجية:

بالنظر لطبيعة الدراسة وللإحاطة بمختلف جوانب الموضوع تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي من أجل دراسة إشكالية البحث ومحاولة اختبار الفرضية، وقد تم كذلك استخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة من خلال البرنامج الإحصائي (SPSS) لتفريغ وتحليل الاستبيان بهدف الوصول لدلالات ومؤشرات ذات قيمة تدعم موضوع الدراسة.

2. - الاطار النظري للدراسة

1.2 - أخلاقيات وأداب المراجعة الخارجية في الجزائر:

لقد مرت مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر مرت بعدة مراحل و إصلاحات إلى غاية صدور القانون 10 - 01 والذي جاء كنتيجة حتمية لعدد التغييرات في شتى المجالات على المستويين المحلي والدولي.

والملاحظ ان التنظيم المهني والقانوني للمراجعة في الجزائر كان بطيئا إلى أن جاء القانون 01/10 المؤرخ في 29 - 02 - 2010 والذي جاء كنتيجة حتمية لعدد التغييرات في شتى المجالات على المستويين الدولي والمحلي والمتعلق بمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، وهذا القانون أعاد الاعتبار للمهنة و نظمها ابتداءا من قبول المهمة و الشروع في العمل إلى غاية إعداد تقرير يتضمن رأي المراجع الفني المحايد حول مدى صدق و تعبير القوائم المالية عن واقع المشروع ، وكذلك اصدار المعايير الجزائرية للمراجعة والتي عالجت عدة جوانب متعلقة بعملية المراجعة، كما أصدر المجلس الوطني للمحاسبة عام 2015 مدونة أخلاقيات مهنة المراجعة والتي تضمنت حقوق وواجبات المراجع في الجزائر، ان هذه الاصلاحات سيكون لها الاثر الايجابي على جودة الخدمات التي ستقدمها المراجعة في الجزائر.

1.1.2 - مفهوم أخلاقيات وأداب المراجعة:

وتعرف أخلاقيات المهنة : بأنها مجموعة قواعد وأصول متعارف عليها عند أصحاب المهنة الواحدة التي تستلزم عند الممارس سلوكاً معيناً يقوم على الالتزام، حيث يكون مراعاتها المحافظة على المهنة وشرفها، وان الإخلال بها خروج عليها وعلى شرفها وهي توفر غرضين بالنسبة لأعضاء المهنة الواحدة الأول حماية أفضل لأعضاء المهنة والثاني للجمهور (التمى خالد غازي، 2006).

جميع المهن كالمهنة والهندسة والمحاسبة لابد أن يكون لها دليل لأداب المهنة وسلوكها والذي يتوجب على أعضائها الالتزام به حرصاً 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 وأخلاقيتهما يعدان حجر الأساس في نجاح المهنة (هادي التميمي، 2006).

وقد عرفت أخلاقيات المهنة بأنها ما كل تقره المنظمة باعتبارها المصدر الرئيس لتقرير ما : هو صواب أو خطأ داخل بيئة الأعمال (احمد حلمي جمعة، 2009).

لقد صدرت العديد من مدونات السلوك المهني والأخلاقي عن عدة هيئات محلية وإقليمية ودولية، ومعظم هذه المدونات تتضمن كل من المبادئ الأساسية الأخلاقية وقواعد السلوك المهني، ويتشابه عدد من هذه المدونات مع بعضها البعض لأنها معظمها تتوافق بالأساس مع مدونة السلوك الأخلاقي الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وعادة ما يشتمل أي دليل أو مدونة للسلوك المهني الصادرة عن المؤسسات المهنية المنظمة للمهنة على مجموعة من المبادئ الأساسية التي تحكم السلوك (علي عبد القادر الذنبيات، 2010).

وقد بينت مدونة السلوك الأخلاقي الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين (IESBA) أهم المبادئ الأخلاقية الأساسية التي يجب أن يتحلى بها المهنيون في مجال المحاسبة والمراجعة وهي النزاهة، الموضوعية، الكفاءة والعناية المهنية اللازمة، السرية، السلوك المهني (IFAC, 2013).

2.1.2 - أهمية الالتزام بأخلاقيات وآداب المراجعة:

إن الهدف الأساسي للالتزام بالأخلاقيات والآداب لأي مهنة إلى كسب ثقة الرأي العام في جودة الخدمات المقدمة، وترتبط أهمية التزام المراجع بأخلاقيات وآداب المهنة بالجوانب التالية (خالد عثمان عبد الرحمن عثمان وعبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن، 2018):

- تمكين مهنة المحاسبة والمراجعة في إعطائها قيمة اجتماعية خصوصا في حالة وجود التزامات أخلاقية لدى المهنيين.
- الإخلاص في أداء الواجب الملقى 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 الاقتصادية المختلفة.
- إمكانية تحديد مسؤولية المحاسب المهني في تلبية احتياجات الزبون وصاحب العمل وتفعيل المصلحة العامة على المصلحة الشخصية.
- أمانة المحاسبين المهنيين وتحديد مسؤوليتهم اتجاه مهنة المحاسبة.
- 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.
- تخفيض مستوى المخاطر التي تتعرض لها مهنة المحاسبة والمراجعة، كذلك تتزايد أهمية الالتزامات الأخلاقية في حالة استخدام التقنيات العالية للمعلومات.

3.1.2 - أخلاقيات وآداب المراجعة في الجزائر:

صدر قانون أخلاقيات المهنة عام 1996 في شكل مرسوم تنفيذي يحدد القواعد الأخلاقية المهنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بصفة عامة، ويحتوي على محورين رئيسيين وهما واجبات المراجع وحقوقه (المرسوم التنفيذي رقم 96 - 136، 1996).

ان التنظيم المهني و القانوني للمراجعة في الجزائر والذي تضمنه القانون 01/10 المؤرخ في 29 - 02 - 2010 والذي جاء كنتيجة حتمية لعدد التغيرات في شتى المجالات على المستويين الدولي و المحلي و المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد،

لقد حمل التنظيم الجديد للمراجعة في الجزائر خلق هيئات مستقلة تنظم المهن الثلاث السابقة، حيث قامت كل هيئة بإصدار قانون اخلاقيات وآداب خاصة بها.

حيث أصدرت في أكتوبر 2015 الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC) قانون أخلاقيات المهنة لمحافظي الحسابات، والذي جاء في 24 مادة وتضمن 3 أقسام، القسم الأول يتضمن التزامات محافظ الحسابات والتي جاءت في أربع فصول متعلقة بالالتزامات المهنية لمحافظ الحسابات مثل توفر المهارات والعناية المهنية، النزاهة، الموضوعية، السرية والسلوك المهني، التزامات محافظ الحسابات اتجاه الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمجلس الوطني للمحاسبة، التزامات محافظ الحسابات اتجاه زملائه محافظي الحسابات، كذلك التزامات متعلقة بتأطير المتربصين، أما القسم الثاني من القانون فيتعلق بالحق في الحصول على الأتعاب، أما الثالث فيتضمن أحكام مختلفة متعلقة بعدم التوافق والتعارض مثل الإعلانات واللوحات الاشهارية والتعريفية، كما يؤدي عدم الالتزام بأحد مواد هذا القانون الى تعرض محافظ الحسابات لعقوبات تأديبية.

كما اصدر أيضا في نفس السنة المصنف الوطني للخبراء المحاسبين (ONEC) قانون أخلاقيات المهنة للخبراء المحاسبين، والذي جاء في 25 مادة وتضمن 3 أقسام، القسم الأول يتضمن الالتزامات المهنية للخبير المحاسبي والتي جاءت في ثلاث فصول متعلقة بالالتزامات المهنية اتجاه العملاء مثل توفر المهارات والعناية المهنية، النزاهة، الموضوعية، السرية والسلوك المهني، وعلاقة الخبير المحاسبي بالعمل منذ قبول المهمة الى غاية انتهاء المهمة، التزامات الخبير اتجاه زملائه الخبراء المحاسبين، كذلك التزامات متعلقة بتأطير المتربصين، أما القسم الثاني من القانون فخصص للحقوق المتعلقة بتنفيذ المهمة مثل الحق في التعاون لإتمام المهمة، الحق في الحصول على الاتعاب، أما الثالث فيتضمن أحكام مختلفة متعلقة بعدم التوافق والإعلانات واللوحات الاشهارية والتعريفية، كما

يؤدي عدم الالتزام بأحد مواد هذا القانون الى تعرض محافظ الحسابات لعقوبات تأديبية.

ان اصدار قانون جديد لأخلاقيات وآداب مهنة المراجعة في الجزائر كان نتيجة للإصلاحات التي عرفتتها المهنة، والقوانين الجديدة هي بمثابة مراجعة وتحديث للقانون السابق الذي صدر عام 1996 المتعلق بأخلاقيات المهنة ، كما أن القوانين الجديدة الصادرة في الجزائر تتوافق مع ما تم اصداره من طرف الهيئات والمنظمات الدولية للمهنة، مثل معايير وقواعد السلوك المهني الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والذي تم مراجعته نهاية عام 2014، وقانون اخلاقيات المهنة الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز (ICAEW) عام 2006، قانون أخلاقيات المهنة الخاص بالمحاسبين المهنيين الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عام 2005

2.2. جودة خدمات المراجعة:

يعتبر مفهوم الجودة من المفاهيم الحديثة وارتبط بتطور علم الإدارة، وظهور الشركات الكبرى، وازدياد المنافسة، حيث أصبحت لمفهوم الجودة أبعاد متشعبة وجديدة.

وقد عرفت الجودة بأنها : مجموعة من الصفات والخصائص التي يتميز بها المنتج والخدمة، والتي تؤدي إلى تلبية حاجات المستهلكين والعملاء، سواء من حيث تصميم المنتج أو تصنيعه أو قدرته على الأداء في سبيل إرضاء هؤلاء العملاء وإسعادهم (الصيغ عبد الحميد وجبران محمد 2008).

2- 1- جودة عملية المراجعة:

شكل مفهوم جودة عملية المراجعة نظراً لأهميته اهتماماً بالغاً من الهيئات والمنظمات المهنية والباحثين، وقد أشار المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في عام 1987 أن جودة المراجعة تعد قضية مهمة ومستمرة في المهنة نظراً لأهميتها لكافة أطراف سوق خدمات المراجعة، وان هناك حاجة الى تحديد العوامل المؤثرة في جودة المراجعة لأنها تؤدي إلى اختلاف مستويات الجودة بين مكاتب المراجعة، وأن المهنة لا تتفاعل بشكل مستمر مع التغيرات السريعة في البيئة، لذا يجب إعادة النظر بشكل مستمر في العوامل التي تؤثر في جودة المراجعة ومراعاتها عند القيام بعمليات المراجعة (Reisch John,2000).

ورغم أن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) قام خلال السنوات الماضية بإنشاء ثلاثة مراكز متخصصة في جودة المراجعة (Audit Quality) تهدف إلى السعي للرقى بجودة الخدمة المقدمة، إلا أن صعوبة وضع مفهوم محدد لجودة المراجعة يعود لعدة أسباب منها ما يلي (Alvin Joseph, 2005):

- أن الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة لا يمكن اختبارها مقدما كما هو الحال في السلع المادية.

- صعوبة قياس جودة المراجعة بعد إتمام العملية، وذلك لعدم وجود مقاييس محددة لها.

- عدم توفر الخبرة لدى المستفيدين من هذه الخدمة.

وقد عرفت جودة المراجعة بأنها : أداء عملية المراجعة بكفاءة وفعالية وفقا لمعايير المراجعة وآداب وقواعد السلوك المهني ومعايير الرقابة علي جودة عملية المراجعة مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة والعمل من خلال التعليم المهني المستمر علي تحقيق وتلبية أهداف ورغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية (علي محمد سامي محمد 2012).

وعرفت أيضا بأنها: الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة، وقواعد وآداب السلوك المهني، وإرشادات المراجعة ، وكذلك القواعد والإجراءات التي تصدرها الهيئات المهنية لتنظيم المهنة التدقيق ، والمحافظة على استقلالية ونزاهة المراجع (قطب أحمد سباعي وطارق محمد حسنين 2003).

وقد ارتبط مفهوم جودة المراجعة بمبدأ اكتشاف الأخطاء في الكشوفات المالية حيث عرفت جودة المراجعة بـ: " قيام المراجع باكتشاف تجاوز في النظام المحاسبي للعميل والتقرير عن هذا التجاوز، وهي تعني زيادة قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء المحاسبية وزيادة درجة استقلاليته (أحمد برير، 2013).

2- 2- ضوابط الجودة حسب معيار المراجعة الدولي رقم (220) الرقابة على جودة عملية المراجعة:

تعتبر المعايير المهنية بمثابة إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات المراجعة، وهي عنصر رئيسي في نظرية المراجعة ، حيث أن مهنة المراجعة كغيرها من المهن تعتمد على معايير متعارف عليها تصدرها هيئات مهنية محلية ودولية وتلقى

القبول العام من طرف أعضاء هذه الهيئات، وتنعكس في الإجراءات المتبعة في القيام بمهمة المراجعة، كما تمثل معايير المراجعة النموذج الذي يقتدي به المراجع في ممارسته المهنية، وتعتبر عن قواعد إرشادية يمكن للمراجع الرجوع إليها في تقييم أدائه المهني.

تمثل المعايير الإطار العام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني لتحديد طبيعة المسؤولية المهنية للمراجع وطبيعة عملية المراجعة للجهات المستفيدة منها، مما يدعم الثقة في هذه المهنة ويجعلها ذات كيان مستقل (سهير شعراوي جمعة 2003).

وضمنها نجد معايير الرقابة على الجودة التي تهدف الى تحسين أداء الافراد ومكاتب المراجعة، وبالتالي نجد علاقة متبادلة بين الالتزام بمعايير المراجعة وجودة عملية المراجعة.

وفي هذا الصدد صدر من المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكد IAASB معيار المراجعة الدولي ISA 220 الذي يتناول مسؤوليات محددة للمراجع، فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة على عملية مراجعة القوائم المالية ويحدد مجموعة من المتطلبات لذلك.

وقد أشارت الفقرة السادسة من المعيار الى عناصر الرقابة على جودة المراجعة كما يلي (IFAC, 2010) :

1- المتطلبات المهنية: يقصد بها التزام العاملين بمكتب المراجعة بمبادئ الاستقلال، والأمانة، والموضوعية، والحفاظ على السرية وأخلاقيات المهنة. وتعتبر هذه العناصر، وخاصة استقلالية مراجع الحسابات، بمثابة العمود الفقري لجودة المراجعة إذا ما انعدم هذا الركن فإن باقي معايير المراجع لن تكون ذات أهمية كبرى.

2- المهارات والكفاءة: يجب علي مكاتب المراجعة أن تعين أشخاصاً لديهم التأهيل العلمي والعملية اللازم لأداء أعمال المراجعة بعناية مهنية واجبة.

3- توزيع مهام عملية المراجعة: يقصد بها إسناد عملية المراجعة إلى فريق عمل متمكن في عملية المراجعة، ويمتلك مستويات من التدريب المهني والكفاءة المهنية في ضوء الظروف المحيطة بعملية المراجعة.

4- الإشراف: يقصد به الإشراف والمتابعة للأعمال على كافة المستويات، وذلك لتوفير تأكيد مناسب بأن العمل الذي يتم إنجازه يستوفي معايير الجودة الملائمة.

5- التشاور: يقصد بهذا العنصر من عناصر الرقابة ضرورة إجراء التشاور مع الآخرين من ذوي الخبرة المناسبة.

6- قبول أو إنهاء العمل مع العملاء: يجب على مكتب المراجعة وضع الإجراءات لتقييم العميل الجديد قبل قبول المهمة، ومتابعة العلاقات مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة.

7- الرقابة: يجب على مكتب المراجعة أن يراقب باستمرار مدى ملائمة وفعالية سياسات وإجراءات رقابة الجودة بغرض تقييم مدى فعالية نظام رقابة الجودة لمكتب المراجعة.

وفي الجزائر وفي إطار التنظيم الجديد لمهنة المراجعة في الجزائر، فقد أعطى القانون 01 - 10 للمجلس الوطني للمحاسبة صلاحيات كانت محتكرة للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين سابقا، وذلك من خلال إنشاء عدة لجان متساوية الأعضاء لممارسة مهام المجلس، ومن بين هذه اللجان لجنة مراقبة الجودة (شريقي عمر، 2011)، وتعتبر مراقبة الجودة من بين المهام الجديدة التي أتى بها القانون الجديد وهي جد مهمة للرفع من جودة أداء المهنيين، وهو ما ينعكس حتما على مكانة المهنة في المجتمع، وتتولى لجنة مراقبة الجودة المهام التالية (المرسوم التنفيذي رقم 11 - 24، 2011):

- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات؛
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
- ضمان جودة المراجعة الموكلة للمهنيين؛
- إعداد معايير تتضمن كفاءات تنظيم المكاتب وتسييرها؛
- إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة جودة خدمات المكاتب؛
- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛
- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة الجودة؛

-تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.

3. الدراسة الميدانية

بغية الإلمام بموضوع الدراسة وتكملة الجوانب النظرية التي تم التطرق إليها سابقا والإجابة عن الإشكالية الأساسية، سنقوم من خلال هذا المحور بإعداد دراسة ميدانية.

3 -1 محتوى الدراسة الميدانية

أجريت هذه الدراسة في الجزائر بهدف معرفة اثر التزام محافظي الحسابات بأخلاقيات وأداب المهنة على جودة خدمات المراجعة في الجزائر، وشملت الدراسة مجموعة من المهنيين والأكاديميين المهتمين بالمحاسبة والمراجعة. وقد اخترنا لهذا الغرض إعداد استمارة استبيان، يحتوي على مجموعة أسئلة مرتبطة بإشكالية البحث، تم توزيعها على أفراد العينة المدروسة وبلغ عدد الاستبيانات التي اعتمد عليها التحليل الاحصائي 30 استبيانا. تم الاعتماد على الاستبيان بصفة أساسية في جمع البيانات من أجل الإدراك الجيد للعلاقة بين متغيرات الدراسة وتحقيق أهداف البحث حيث تم تصميمه وتوزيعه على عينة الدراسة لأجل هذه الغاية، كان موضوع الاستبيان حول تأثير التزام محافظ الحسابات بأخلاقيات وأداب المهنة على جودة خدمات المراجعة في الجزائر وقد احتوى الاستبيان على قسمين، القسم الأول شمل أسئلة عامة شخصية عن البيانات النوعية لأفراد العينة تضمنت الوظيفة، الشهادة، التكوين، التخصص والخبرة، أما القسم الثاني فقد احتوى على محورين، الأول متعلق بأخلاقيات وأداب مهنة المراجعة في الجزائر ، أما المحور الثاني فتعلق بجودة عملية المراجعة.

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي للإجابة على القسم الثاني من أسئلة الاستبيان وفق خمس بدائل هي:

الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
الدرجة	5	4	3	2	1

ولغرض اختبار الثبات لأسئلة محاور الاستبيان تم استخدام معامل ألفا كرونباخ (alpha cronbach) حيث بلغت قيمته 0.648 وهي قيمة مقبولة تؤكد على مصداقية أداة الدراسة.

3- 2 - تحليل البيانات:

3- 2- 1 - وصف خصائص عينة الدراسة:

أ - المؤهل العلمي:

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
شهادة الليسانس	12	40
شهادة الماجستير	8	.6626
شهادة د.ج.ت	4	.3313
شهادة الماجستير	3	10
شهادة الدكتوراه	2	.676
مستوى مهني	1	.333
المجموع	30	100

المصدر: من اعداد الباحث بناء على نتائج الاستبيان

أظهرت النتائج أن ما نسبته 40 % من العينة من حملة شهادة الليسانس، بينما تمثل نسبة حملة شهادة الماجستير 26.66 %، يليها نسبة شهادة الماجستير 13.33 %، ثم حملة شهادة الدراسات الجامعية التطبيقية (DEUA) بـ 10 %، وكذلك 6.7 % لديهم مستوى دكتوراه، وما نسبته 03.33 % لديهم مستوى مهني، يتضح من نتائج التحليل عموماً أن من يمارسون مهام مرتبطة بالمراجعة والاكاديميين والباحثين لهم مؤهلات علمية عالية.

ب - الوظيفة:

الوظيفة	التكرار	النسبة
مراجع	14	46.67
محاسب	7	23.33
مستشار	5	16.67
أكاديمي	4	13.33
المجموع	30	100

المصدر: من اعداد الباحث بناء على نتائج الاستبيان

اتضح أن غالبية المستجوبين يؤدون وظائف المراجعة بنسبة 46.67 % وهو ما يدعم نتيجة الدراسة بحكم معرفتهم لأهمية الاصلاحات التي مست المهنة وانعكاسها على تطورها، تليها وظيفة المحاسبة بنسبة 23.33 % ، المستشارون في الشؤون المالية والجباية بنسبة 16.67 %، ثم الاكاديميين والباحثين بما يمثل 13.33 % من افراد العينة.

ج - سنوات الخبرة:

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	7	23.33
من 5 الى 10 سنوات	14	46.67
أكبر من 10 سنوات	9	30
المجموع	30	100

المصدر: من اعداد الباحث بناء على نتائج الاستبيان

ما نسبته 23.33 % من المستجوبين لديهم خبرة مهنية أقل من 5 سنوات، 30 % لديهم خبرة بين 5 و10 سنوات بينما 46.7 % من أفراد العينة لديهم خبرة مهنية أكثر من 10 سنوات وهو ما يعني عموماً إدراكهم لحقائق وممارسات المراجعة بحكم سنوات الممارسة.

د - التخصص:

النسبة	التكرار	التخصص
36.67	11	محاسبة وتدقيق
30	9	جباية
20	6	مالية
13.33	4	أخرى
100	30	المجموع

المصدر: من اعداد الباحث بناء على نتائج الاستبيان

غالبية أفراد العينة تخصصاتهم في المحاسبة والتدقيق بما يمثل نسبة 36.7 %، تخصص الجباية بنسبة 30 %، تخصص المالية 20 %، ثم تخصصات أخرى بـ 13.3 % وهو ما يبين أن التخصصات السابقة هي الأنسب لممارسة الوظائف المرتبطة بالمراجعة.

3- 2- تحليل محاور الدراسة:

اتجاه إجابات العينة حول محاور الدراسة (المتوسط الحسابي):

غير موافق تماما	1.80-1
غير موافق	2.60-1.81
محايد	3.40-2.61
موافق	4.20-3.41
موافق بشدة	5.00-4.21

المحور الأول: أخلاقيات وأداب مهنة المراجعة في الجزائر التحليل الوصفي لنتائج المحور الأول

الرمز	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
ع3	يجب أن لا يكون للمراجع مصالح مالية مباشرة مع الزبون وعدم قبول هدايا كما يحصل على اتعابه وفقا لسلم محدد.	.274	.890	موافق بشدة
ع1	عدم وجود منافسة بين المراجعين من خلال الإعلانات للحصول على الزبائن.	.224	.810	موافق بشدة
ع6	يتصف المراجع بالنزاهة والشفافية أثناء القيام بعملية المراجعة.	.104	.021	موافق
ع5	يعمل المراجع على تجنب أي عوامل تؤثر على حياده	.893	.910	موافق
ع7	ارتفاع مستوى التأهيل المهني لأعضاء فريق المراجعة	.773	.111	موافق
ع2	يتميز المراجع بالقدرة على نيل الثقة وحفظ الأسرار.	.743	.181	موافق
ع9	يراعي المراجع عدم القيام بأي عمل يسئ لسمعة مهنة المراجعة وسمعة زملائه المراجعين.	.673	.880	موافق
ع4	يتولى المراجع مسؤولية تدريب المتربصين بالمتابعة والإشراف السليم.	.443	.910	موافق
ع8	يراعى المراجع ضرورة ابلاغ نقابته قبوله تولي مهام المراجعة وكذلك الاحداث المهنية الهامة.	.393	.241	محايد
	المجموع	.883	.990	موافق

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS

التعليق:

نلاحظ من خلال اتجاه إجابات العينة على عبارات المحور الأول ككل أن قيمة المتوسط الحسابي 8.83 بانحراف معياري 0.99، وبما أن قيمة المتوسط الحسابي تقع ضمن مجال موافق [3.41 – 4.20] ، ومنه يمكن القول بالاتجاه العام للإجابات العينة حول المحور الأول ككل تركزت حول الاختيار موافق وبانحراف معياري ضعيف مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة على دراية كافية بأهمية أخلاقيات وأداب مهنة المراجعة في الجزائر.

فمثلا العينة تتفق تماما على أنه يجب أن لا يكون للمراجع مصالح مالية مباشرة مع الزبون وعدم قبول هدايا كما يحصل على اتعابه وفقا لسلم محدد ، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.27 وهو محصور في المجال [4-21] .-5.00] وانحراف معياري 0.89 مما يدل هذا على أن أغلبية المستجوبين يرون أن عدم تلقي المراجع لأتعابه وفقا لسلم الأتعاب المحدد ووجود علاقات مالية مباشرة مع الزبائن يؤثر على حياد المراجع.

بينما العينة كانت محايدة لأهمية مراعاة المراجع لضرورة ابلاغ نقابته قبوله تولي مهام المراجعة وكذلك الاحداث المهنية الهامة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.39 وهو محصور في المجال [2.61- 3.40]] وانحراف معياري 1.24 مما يدل هذا على أن أغلبية المستجوبين محايدون حول ضرورة ابلاغ نقابته قبوله تولي مهام المراجعة وكذلك الاحداث المهنية الهامة.

المحور الثاني: جودة عملية المراجعة التحليل الوصفي لنتائج المحور الثاني

الرمز	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
ع2	ضرورة اصدار معيار جزائري للمراجعة خاص بالرقابة على جودة أعمال المراجعة.	454.	690.	موافق بشدة
ع5	كبر حجم مكتب المراجعة وسمعته يعزز جودة أعمال المراجعة.	374.	870.	موافق بشدة
ع8	تخدم المراجعة الخارجية جهات كثيرة ذات المصلحة مع المؤسسة.	224.	930.	موافق
ع6	يركز المراجع الخارجي على الفصل الدقيق للمهام بين أعضاء فريقه كل حسب الكفاءة، الخبرة والتخصص لضمان السير الحسن للعمل.	144.	970.	موافق
ع7	ضرورة وجود اجراءات صارمة لمتابعة كل خطوة من خطوات المهمة.	74.0	121.	موافق
ع1	تتم المراجعة الخارجية وفق طريقة منهجية ومنظمة.	54.0	860.	موافق
ع9	تتوفر الخبرة الكافية لدى المراجع في القطاع الذي ينتمي اليه الزبون.	773.	840.	موافق
ع3	يقوم المراجع بالتحقق من الاستقلال التام عند اعداد برنامج المراجعة وتنفيذه.	513.	091.	محايد
ع4	يحتوي تقرير المراجع الخارجي على إفصاح كامل عن تمثيل وتعبير المعلومات الواردة في القوائم المالية.	273.	191.	محايد
	المجموع	3.98	0.84	موافق

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS

التعليق:

نلاحظ من خلال اتجاه إجابات العينة على عبارات المحور الثاني ككل أن قيمة المتوسط الحسابي 983. بانحراف معياري 840، وبما أن قيمة المتوسط الحسابي تقع ضمن مجال موافق [3.41 - 4.20] ، ومنه يمكن القول بالاتجاه العام للإجابات العينة حول المحور الثاني ككل تركزت حول الاختيار موافق وبانحراف معياري ضعيف مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة على دراية كافية بالعوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة.

فمثلا العينة تتفق تماما على ضرورة اصدار معيار جزائري للمراجعة خاص بالرقابة على جودة أعمال المراجعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.45 وهو محصور في المجال [4-21] 5.00- وانحراف معياري 0.69 مما يدل هذا على أن أغلبية المستجوبين يرون أهمية الرقابة على جودة أعمال المراجعة بإصدار معيار جزائري للمراجعة متعلق بهذا الجانب.

بيما العينة محايدة في ما يخص أهمية احتواء تقرير المراجع الخارجي على إفصاح كامل عن تمثيل وتعبير المعلومات الواردة في القوائم المالية، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.27 وهو محصور في المجال [2.61- 3.40] وانحراف معياري 1.19 مما يدل هذا على أن أغلبية المستجوبين محايدون حول احتواء تقرير المراجع الخارجي على إفصاح كامل عن تمثيل وتعبير المعلومات الواردة في القوائم المالية.

3- 2- اختبار نتائج الاستبيان:

حيث سنقوم باختبار استقلالية المتغيرات الوصفية للدراسة وكذا مدى الارتباط بين محاور الدراسة.

اختبار الارتباط R بيرسون بين المتغيرات الكمية

لاختبار نتائج الاستبيان نستعمل معامل الارتباط الذي يكون بين الكمية وهو قيمة تقع في المجال $[-1, +1]$ ، ويمكن اعتبار أن لاختلاقيات وأداب مهنة المراجعة في الجزائر اثر على جودة عملية المراجعة، يتم إثبات أو نفي الفرضية بحساب معامل الارتباط بين المحورين، حيث كانت النتائج كما يلي:

حساب معاملات الارتباط R بالنسبة لجميع محاور الدراسة:

جودة عملية المراجعة	اخلاقيات وأداب المهنة		
0.76	1	علاقة بيرسون	اخلاقيات وأداب المهنة المراجعة
0.549		دلالة ثنائية	
30	30	المجتمع	
1	0.76	علاقة بيرسون	جودة عملية المراجعة
	0.549	دلالة ثنائية	
30	30	المجتمع	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS

التعليق : بما أن معامل الارتباط لبيرسون مساوي لـ 0.76 وهو مؤشر على وجود علاقة طردية قوية، وبناء على الجدول السابق فإن كل معاملات الارتباط موجبة بين متغير جودة عملية المراجعة ومتغير الاصلاحات الحديثة في مهنة المراجعة ، أي يمكن إثبات وجود علاقة موجبة قوية إيجابية وهذا يدل على أنه يوجد تأثير ل أخلاقيات وأداب مهنة المراجعة في الجزائر على جودة عملية المراجعة وهو ما يعني اثبات الفرضية الرئيسية.

4. - خاتمة:

لقد أثبتت الدراسات بما يؤكد الواقع المهني بأن للمراجعة دور هام في المؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال عملية التأكيد والتصديق على المعلومات المالية التي تتضمنها قوائمها المالية بما يبرز الصورة الحقيقية لها. وازدادت هذه الأهمية من خلال السعي الدولي الحثيث لتوحيد مهنة مراجعة الحسابات من خلال استصدار معايير دولية للمراجعة تكون بمثابة دليل موحد تسيير عليه الدول، خاصة في ظل مقتضيات العولمة بوجود الشركات المتعددة الجنسيات وكذا التبادلات التجارية بين الدول والتي تفرض واقع وجود لغة واحدة يفهمها الجميع.

الأمر الذي دفع بالعديد من الدول إلى تبني سياسات إصلاحية لمهنة المراجعة الخارجية من أجل مسايرة التغيرات الدولية، والجزائر كغيرها من الدول كانت سباقة حيث قامت في هذا الإطار بإصدار عدة قوانين وقرارات عبر مراحل تاريخية مختلفة أهمها ما حملة القانون 10 - 01 مؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، وشملت الاصلاحات قانون أخلاقيات مهنة المراجعة الصادر عام 1996، حيث تم في عام 2015 اصدار قوانين جديدة لأخلاقيات واداب مهن محافظ الحسابات والخبير المحاسبي.

هذا وقد حاولنا في دراستنا هذه إبراز أثر الالتزام بأخلاقيات واداب مهنة المراجعة في الجزائر على تحسين جودة خدمات المراجعة. ومن خلال الدراسة النظرية والميدانية توصلنا إلى النتائج التالية:

- أخلاقيات مهنة المراجعة تمثل خطوطاً توجيهية للمراجعين 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 غير صحيح في عمل المراجعين.

- جودة المراجعة تتحقق من خلال التزام محافظ الحسابات بكل من معايير المراجعة المهنية المتعارف عليها، وآداب وقواعد السلوك المهني، ومعايير الرقابة على جودة المراجعة، بالإضافة إلى الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات التي تم اكتشافها في القوائم المالية.

- التزام المراجعين الخارجيين بأخلاقيات وآداب المهنة ساهم بصورة كبيرة تحسين جودة خدمات المراجعة حيث بلغت قيمة معامل الارتباط لبيرسون 0.76.

التوصيات والاقتراحات:

على ضوء النتائج المتوصل إليها 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 إطار نظري متكامل للمراجعة وتقوم بتكوين مهنين قادرين على رفع جودة المراجعة والتنافس مع نظائهم من مختلف الدول.

- إصدار معيار جزائري للمراجعة خاص بالرقابة على جودة أعمال المراجعة يضاف إلى باقي المعايير التي صدرت سابقاً لتشكيل مجموعة معايير المراجعة الجزائرية.

آفاق الدراسة:

- واقع إصلاح مهنة المراجعة في الجزائر ومدى توافقها مع معايير المراجعة الدولية.

- تحسين أداء مراجعة الحسابات لتحقيق متطلبات حوكمة الشركات.

المراجع:

قائمة المراجع باللغة العربية :

الكتب:

- التميمي هادي، (2006)، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ص 12.
- الذنبيات علي عبدالقادر (2010)، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ص 94.
- الصيغ عبدالحميد، جبران محمد (2008)، المحاسبة الإدارية مركز الأمين للنشر والتوزيع، اليمن، ص 66.
- جمعه أحمد حلمي (2009)، تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولي للقواعد أخلاقيات المهنة، الطبعة الأولى، دار الصفاء، عمان، ص 149.
- سهير شعراوي جمعة (2003)، الطبعة السابعة، أصول المراجعة، مطابع الدار الهندسية، القاهرة، ص 63.
- قطب أحمد سباعي، طارق محمد حسنين (2003)، نحو أطر لعوامل والمتغيرات المؤثرة في قياس جودة تدقيق الحسابات، مجلة المحاسبة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد (60)، ص 157.

المجلات:

- خالد عثمان عبد الرحمن عثمان ،عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن ،أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية (دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين في السودان) ،مجلة العلوم الإدارية ،جامعة أفريقيا العالمية ،العدد الثاني ،جانفي 2018 ،ص 184 -185.

المؤتمرات:

- التممي خالد غازي، (2006)، مدى توفر أخلاقيات قواعد السلوك لمهنة محاسبة التكاليف ومتطلبات التفعيل، المؤتمر العلمي السنوي السادس، كلية الاقتصاد والعلوم والإدارة، جامعة الزيتونة، الأردن، ص 5.

الرسائل والاطروحات:

- احمد بربر (2013) ، جودة المراجعة مدخل تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية و مراجعي الحسابات ، مذكرة ضمن متطلبات نيل درجة الماجستير محاسبية ومالية، جامعة ورقلة ، ص 4.
- شريقي عمر(2011)، التنظيم المهني للمراجعة (دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية)، أطروحة دكتوراه، علوم إقتصادية، جامعة سطيف، ص 118-119.

- علي محمد سامي محمد (2012): دور الهيئة العامة للرقابة المالية في تحسين جودة أداء عملية المراجعة في مكاتب المراجعة في مصر: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص 2.

القوانين والرسوم:

- المرسوم التنفيذي رقم 96 - 136، المؤرخ في 27 ذي القعدة 1416 الموافق 1996/04/15، المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، ص 5 - 6.
- المرسوم التنفيذي رقم 11 - 24، المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 7، 2011، المادة 22.

المراجع باللغة الأجنبية:

- International Ethics Standards Board for Accountants. (2013). Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants. New York: International Federation of Accountants (IFAC).
- Reisch John (2000), Ideas for Future Research on Audit Quality, The Auditor s Report, Vol (24) , p4
- Alvin Joseph (2005), Auditing An Integrated Approach, prenting Hall, New Jersey, p 97
- International Federation of Accountants (2010) : <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a010-2010-iaasb-handbook-isa-220.pdf> (consulted the 11/05/2019)