

دور أخلاقيات مهنة التدقيق في الالتزام بالمسؤوليات في ضوء شروط التأديب

دراسة ميدانية لعينة من المدققين في الجزائر

تاريخ استلام المقال: 2016/05/19 تاريخ قبول المقال للنشر: 2017/02/23

هيري أسيا طالبة دكتوراه - جامعة أدرار - الجزائر

بن الشريف مبروكة طالبة دكتوراه - جامعة أدرار - الجزائر

د. ساوس الشيخ - جامعة أدرار - الجزائر

البريد الإلكتروني: hiriassia@gmail.com

ملخص:

تهدف هذه الورقة إلى استكشاف العلاقة بين كل من أخلاقيات ومسؤوليات مهنة التدقيق وشروط تأديب المدقق، من خلال تناول الجوانب المفاهيمية لكل من أخلاقيات ومسؤوليات مهنة التدقيق وأهم الجرائم المتعلقة بمهنة التدقيق، وكذلك استقصاء آراء عينة من المدققين في بيئة التدقيق الجزائرية وباعتماد على منهجية المعادلات البنائية باستخدام طريقة المربعات الصغرى الجزئية وبرنامج SmartPLS 3 المستخدم في التحليل، تم التوصل إلى النتائج التالية؛ أن الأخذ بعين الاعتبار لشروط التأديب يلزم المدقق بأخلاقيات مهنته لكنه لا يدفعه إلى الالتزام بمسؤولياته، كما أن الالتزام بأخلاقيات المهنة غير كافٍ للالتزام بالمسؤوليات، وأيضاً التزام المدقق بمسؤولياته لا يشترط وضع ضوابط تأديبية لتوجيه المدقق للالتزام بأخلاقيات المهنة.

الكلمات المفتاح: الأخلاقيات، مهنة التدقيق، مسؤوليات المدقق.

Abstract:

This paper aims to extract the relationship between ethics and the responsibilities of audit profession and the discipline terms for auditors, by addressing the aspects and the concepts for both ethics and responsibilities of the audit profession and the most important offenses relating to this profession. As well as explore a sample of the views of auditors in the Algerian audit environment based on the methodology of structural equations using partial least squares method, and SmartPLS3 which is used in analysis. Through this paper, the following results have been reached; taking into account the terms of the discipline make auditor stick to ethics of this profession but, it does not push him to commit to its responsibilities, and also auditor's commitment to its responsibilities does not require the

development of disciplinary controls to direct the auditor to comply with the ethics of the profession.

Key words: Ethics, the auditing profession, the auditor's responsibilities.

مقدمة

إن تزايد عدد الشركات والمؤسسات في الجزائر وكبر حجمها، انجر عنه زيادة الاهتمام بمهنة التدقيق نظرا للدور الفعال الذي يقوم به، ذلك ما جعله يتحمل مسؤوليات عدة تثقل كاهله، تحصنه من الوقوع في مخالفات، وتظهر هذه الأهمية من خلال المهام الموكلة للمدقق والدور الذي يلعبه في إضفاء الثقة على المعلومات المالية التي تنشرها المؤسسات، من خلال التقرير الذي يعده والذي يضم رأيه الفني المحايد حول مدى صحة القوائم المالية وانتظامية الحسابات السنوية ومدى صدقها في تعبيرها عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة. ونظرا لهذه الأهمية، بالإضافة إلى الجانب الأخلاقي للمهنة لما له تأثير كبير على اصحاب المصالح وله أهمية في تهذيب سلوك المهني، ذلك السلوك الذي يتأثر بالقيم والعادات مثلما يتأثر بالنظريات والمبادئ العلمية.

اهتم المشرع الجزائري بمهنة التدقيق، ويظهر ذلك من خلال القوانين والمراسيم التي سنها من بينها قانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والمرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 يناير 2013 الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارستهم وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.

1. إشكالية البحث:

يمارس المدقق مهنته كغيره، وبالتالي يجب أن يتمتع بأخلاق راقية بغية الإلتقان والكفاءة في العمل، لكن له ضوابط خاصة وحدود يجب أن يلتزمها أثناء أداء مهنته. من هنا يمكن طرح إشكالية البحث كما يلي:

ما مدى أثر أخلاقيات مهنة التدقيق في الإلتزام بالمسؤوليات في ضوء شروط التأديب في بيئة التدقيق الجزائرية؟

2. فروض البحث:

للإجابة على الإشكالية المطروحة سيتم اختبار فروض البحث التالية:

- هناك أثر مباشر بين أخلاقيات مهنة التدقيق وإدراك الشروط التأديبية للمدقق؛

- هناك أثر مباشر بين أخلاقيات مهنة التدقيق والمسؤوليات التي تقع على عاتق المدقق؛
- هناك أثر مباشر بين إدراك الشروط التأديبية للمدقق والمسؤوليات التي تقع على عاتق المدقق في ضوء شروط التأديب؛
- هناك أثر غير مباشر بين أخلاقيات مهنة التدقيق والمسؤوليات التي تقع على عاتق المدقق في ضوء إدراك الشروط التأديبية للمدقق.

3. أهمية البحث:

تتجلى أهمية البحث من أهمية الدور الذي تلعبه الأخلاق بصورة عامة ومبادئ ومعايير السلوك المهني بصورة خاصة في دعم وكفاءة العمل المحاسبي وانعكاس ذلك على مهنة التدقيق، كما وتتجلى أيضا أهمية البحث في التعرف على مجمل المسؤوليات التي يجب أن يتحلى بها المدقق، ومدى الترابط بين أخلاقيات مهنة التدقيق ومختلف المسؤوليات التي يتحملها المدقق في ظل توفر شروط للتأديب.

4. أهداف البحث:

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- ✓ تعداد مختلف المبادئ والقواعد التي يجب أن يتحلى بها المدقق؛
- ✓ التعرف على مختلف المسؤوليات التي يتحملها المدقق؛
- ✓ التعرف على أبرز الجرائم المتعلقة بمهنة المدقق في الجزائر؛
- ✓ التعرف على مختلف المخالفات التي يمكن أن يرتكبها المدقق في الجزائر؛
- ✓ التعرف على العلاقة التي تربط أخلاقيات مهنة التدقيق مع مسؤوليات المدقق.

5. منهج البحث:

أعتمد في إنجاز هذا البحث منهجين اثنين ألا وهما المنهج الوصفي والمنهج التحليلي استنادا إلى طبيعة الموضوع الذي يعتمد على وصف المعلومات وتحليل النتائج المتحصل عليها من الجانب التطبيقي.

أولاً. أخلاقيات وسلوك مهنة التدقيق:

1. أخلاقيات المهنة :

يعتبر الجانب الأخلاقي جانباً مهماً في بيئة الشخصية، وأي نقص أو قصور في هذا الجانب يعد أحد أكبر أسباب المشكلات التي نعيشها، ولا يمكن المبالغة إذا قيل أن معظم المشكلات الراهنة في المجتمع هي مشكلات أخلاقية.

1-1. مفهوم الأخلاق :

1-1-1. تعريف الأخلاق :

تعددت تعريفات الأخلاق اصطلاحاً لتعدد الثقافات، لكن سيتم التركيز على تعريف واحد وهو للشيخ الغزالي إذ أنه يقول إن الخلق " عبارة عن هيئة في النفس راسخة عنها تصدر الأفعال بسهولة ويسر من غير حاجة إلى فكر أو روية، فإن كانت الهيئة بحيث تصدر عنها الأفعال الجميلة المحمودة عقلاً وشرعاً، سميت تلك الهيئة خلقاً حسناً. وإن كان الصادر عنها الأفعال القبيحة سميت الهيئة التي هي المصدر خلقاً سيئاً"¹، ومهنة فإن الأخلاق تبحث في الخير والشر، والحسن والسيئ، والإنسان الخلق هو الإنسان الخيّر في حياته الخاصة والعامة، الظاهرة والباطنة².

1-1-2. أهمية الأخلاق:

ان ما يشهده العالم من تحول إلى قرية صغيرة بلا حواجز تحول دون امتزاج الثقافات بما فيها الإيجابية والسلبية وتداخلها، إضافة إلى التطور السريع للتكنولوجيا ووسائل الاتصال ونقلها للخبث والطيب، والمفيد والضار، الأمر الذي يؤدي إلى تسرب سلوكيات سلبية أو ضارة تؤثر على بناء المجتمع الأخلاقي، وهنا يأتي دور الأخلاق في حفظ المجتمع ككل من المظاهر السلوكية الفاسدة، فهي تجعله مجتمعاً قوياً تسوده قيم الحق والإحسان والفضيلة، وتجوده من قيم الفساد والشر.

¹ أميرة عاصي عبد علي الربيعي، العلاقة بين الجودة والأخلاقيات ومعايير الأداء وأثرها في جودة الأداء، جزء من متطلبات نيل درجة الدبلوم العالي، جامعة بغداد، العراق، 2008، ص 4.

² ميسون محمد عبد القادر مشرف، التفكير الأخلاقي وعلاقته بالمسؤولية الاجتماعية وبعض المتغيرات لدى طلبة الجامعة الإسلامية بغزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص 14.

وتظهر أهمية بالغة للأخلاق في ارتقاء الأمم والشعوب، واختيارها ينجر عن تدنى مستوى الأخلاق، وذلك لأن الأخلاق الفاضلة تعد المعاهد الثابتة التي تعقد بها العلاقات أو الروابط الاجتماعية¹، كما تبرز أهمية الأخلاق كونها أفضل العلوم على الإطلاق إذ تبين الحسن من السيئ والصالح من غيره، وأنها وسيلة للنجاح والتقدم نحو الأمام².

2. اخلاقيات مهنة المدقق:

لمزاولة مهنة محافظة الحسابات لابد من التقيد بسلوكيات وقواعد تكون بمثابة مبادئ ومعايير أساسية لمزاولة المهنة.

2-1. مبادئ ومعايير السلوك المهني للمحاسب :

2-1-1. مبادئ السلوك الأخلاقي للمحاسب :

2-1-1-1. الأمانة: تتجلى الأمانة في الصدق والنزاهة والصراحة، أي أن الفرد يجب ألا يكذب ولا يغش ولا يخادع³.

2-1-1-2. العدالة: يجب أن يستطيع الفرد على الاعتراف بالأخطاء المكتشفة معتمدا على الأدلة والبراهين كما يجب أن يلتزم بالعدالة عند التعامل مع الغير على نحو متكافئ مع تقبل الاختلاف⁴.

2-1-1-3. الولاء والإخلاص: يجب أن يعم إخلاص الفرد على كل من حوله، كما يجب أن يميز بين المعلومات التي لا تمثل أسرار والتي تمثل إسرار بحيث لا يفصح عن هذه الأخيرة مع الحفاظ على قدرة التوصل إلى الحكم النهائي المحايد.

2-1-1-4. الاستقامة: يجب أن يتسم الرد بالشجاعة وصاحب قرار أي يكون مقتنع بما يصرح به ولا يعمل بمبدأ الغاية تبرر الوسيلة.

¹ ميسون محمد عبد القادر مشرف، المرجع نفسه، ص 17.

² صدام محمد محمود وآخرون، صدام محمد محمود وآخرون، أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات التقارير المالية دراسة حالة على عينة من المحاسبين في مدينة تكريت، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد 7، 2011، ص 413.

³ أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، سلسلة الكتب المهنية، الكتاب الخامس، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009، ص 100.

⁴ صدام محمد محمود وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 409.

2-1-1-5. حفظ الوعد: يجب أن يحفظ الفرد العهد أي يكون محلا للثقة باحترام الاتفاقات وتنفيذ الالتزامات وعدم إيجاد تبريرات وأعذار لخرق أي تعهدات.

2-1-1-6. المسؤولية: يجب أن يتحمل الفرد مسؤولية القرارات المتخذة من طرفه والمتعلقة بنتائج الأعمال المستقبلية سواء كانت خاطئة أو صحيحة، وأن يكون قدوة للآخرين لتأكيد السمعة الطيبة¹.

2-1-1-7. احترام الآخرين والاهتمام بهم: يجب أن يتميز الفرد بالليونة أي يكون كريما وعطوفا لديه القدرة على العطاء بتقديم الخدمة للآخرين في حدود الإمكان دون التورط في متاعبهم وعدم الحط من قدراتهم².

2-1-1-8. المثابرة والسعي نحو التفوق: يجب أن يجتهد الفرد بكافة مسؤولياته الشخصية والمهنية لكي يكون مثابرا وساعيا للتفوق في كامل المجالات حيث يجب أن يتميز بالجد والالتزام لكي يكون محل الاعتماد من الغير.

2-1-1-9. الالتزام بالمواطنة والقوانين: يجب أن يكون الفرد ذو ضمير اجتماعي بمشاركته في الخدمة العامة ويجب أن يلتزم بالقوانين والتعليمات واللوائح ويتمتع ويمارس حقوقه الديمقراطية وامتيازاتها³.

2-1-2. معايير السلوك المهني للمحاسب:

تتمثل معايير السلوك المهني في مجموعة من القواعد يجب أن يطبقها المحاسب المهني أو يتحلى بها، وقد فصل فيها الاتحاد الدولي للمحاسبين.

2-1-2-1. النزاهة: تعني النزاهة - تضمنها القسم 110-التزام المحاسب المهني بالأمانة والاستقامة والتعامل العادل والصادق، بحيث لا يكون له علاقة بالتقارير والقوائم والمراسلات أو معلومات أخرى عندما يعتقد بأن المعلومات:

- تحتوي على عبارات أو إيضاحات معدة بشكل مهمل أو بها قصور؛

¹ مفيد عبد اللاوي، آليات وطرق تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية وتقارير محافظي الحسابات، أطروحة دكتوراه في العلوم تخصص إدارة الأعمال، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2014، ص 76.

² أمين السيد أحمد لطفي، معايير أخلاقيات المحاسبين المهنيين، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، مصر، 2008، ص 13.

³ صدام محمد محمود وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 409.

- تخفي أو تحجب أو تحذف المعلومات التي يطلب شملها حيث يكون هذا الإخفاء أو الحجب أو الحذف مضللاً؛

- تحتوي على عبارات خاطئة أو مضللة بشكل كبير.¹

2-2-1-2. الموضوعية: تضمنها القسم 120 وهي تفرض التزاما على المحاسبين المهنيين بأن لا يتهاونوا في حكمهم المهني وما يتعلق به بسبب تضارب المصالح أو التحيز أو التأثير غير الملائم للآخرين، كما يجب أن يتجنب العلاقات التي تؤثر على حكمه.²

2-2-1-3. السر المهني: تضمن القسم 140 مبدأ السرية بفرض التزاما على المحاسبين المهنيين للامتناع عن استعمال أي معلومة تم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية أو مرتبطة بالأعمال لتحقيق مصلحة شخصية أو مصلحة لطرف ثالث، وعن تسريب معلومات سرية يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية دون ترخيص أو تفويض محدد إذا لم يكون هناك حق أو واجب قانوني أو مهني للإفصاح عنه.³

لذا يجب أن يكون المحاسب المهني يقضا لإمكانية الإفشاء غير المقصود أي يجب أن يكون حريصا حتى في البيئة الاجتماعية لا سيما الظروف المرتبطة مطولا مع الأعمال ذات الصلة أو مع عضو عائلي قريب أو مباشر، وينبغي أن يدرس المحاسب أيضا الحاجة إلى الحفاظ على سرية المعلومات ضمن الشركة.⁴ كما يجب أن يستمر الالتزام بمبدأ السرية حتى بعد انتهاء العلاقات بين المحاسب المهني والعميل أو صاحب العمل، وإذا غير المحاسب المهني مهنته فإنه يبقى محافظ على سرية المعلومات ولا يفصح عنها إلا في بعض الحالات الخاصة.

2-2-1-4. الكفاءة والعناية المهنية: احتواها القسم 130 ويعني هذا المعيار أو المبدأ فرض الالتزامات التالية:

- الاحتفاظ بالمهارات والمعرفة المهنية بالمستوى المطلوب للتأكد من حصول العملاء أو أصحاب العمل على خدمة مهنية كُفأ؛

¹www.icaew.com/ethics.

²Code of Ethics for professional accountants, www.ifac.org, p1111.

³أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009، ص 80.

⁴الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، 2010، ص18.

- العمل بكل عناية واجتهاد طبقا للمعايير المهنية عند أداء الخدمة؛

ويتطلب أداء الخدمة المهنية ذات الكفاية الفنية ممارسة الحكم الصائب عند تطبيق المهارات الفنية والمعرفة، وتنقسم هذه الكفاءة المهنية إلى قسمين: محاولة الحصول عليها ثم محاولة الحفاظ عليها، ويستلزم ذلك وعيا مستمرا وفهم التطورات المهنية ذات الصلة حيث يؤدي ذلك إلى تطوير القدرات المهنية بالإضافة إلى الكد والاجتهاد وتحمل مسؤولية التصرف وفقا لمتطلبات المهنة بعناية وشمولية وفي الوقت المناسب¹.

2-1-1-5. السلوك المهني: تضمن القسم 150 معيار السلوك المهني وهو يفرض على المحاسب المهني أن يكون أمين وصادق ويتقيد بالقوانين والأنظمة واجبة التطبيق وتجنب أي تصرف قد يتعارض أو يسيء إلى سمعة المهنة، وأيضا عندما يقوم المحاسب بالترويج أو التسويق إلى نفسه أو أعماله يجب أن لا يسيء إلى زملائه المحاسبين كأن يقوم بإبداء إشارات مسيئة أو مقارنات غير مؤكدة مع أعمال الآخرين أو يقوم بإبداء ادعاءات مبالغ فيها حول الخدمات التي يمكنهم تقديمها، أو المؤهلات التي يملكوها أو حتى الخبرات التي اكتسبوها، فذلك يؤثر على سمعة المهنة².

2-2. المبادئ الأخلاقية للمدقق من منظور المشرع الجزائري :

اهتم المشرع الجزائري بالجانب الأخلاقي المدقق إذ خصص له قانون رقم 96-136 المؤرخ في 17 أبريل 1996، وتضمن هذا الأخير واجبات وحقوق المهني ولم يتطرق سوى لبعض المعايير أو قواعد السلوك المهني التي هي متضمنة في الواجبات:

2-2-1. النزاهة: حيث أشار المشرع الجزائري إلى هذا المعيار وذلك بمضمون المادة 02:

- يجب على عضو النقابة أن يتحلى بدرجة عالية من الرصانة في أداء مهامه وأن يحرص في حياته الخاصة والمهنية على تجنب كل تصرف من شأنه المساس بكرامة المهنة وشرفها. ويجب عليه خاصة أن يؤدي مهمته بصرامة وهدوء³.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 46 47.

² أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 109.

³ المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أبريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، ج.ر: عدد 24 المؤرخة في 17-04-1996.

- كما يجب أن تستند الإجراءات إلى المقاييس التي تنشرها النقابة أو القواعد المتعارف عليها عموماً.

2-2-2. الموضوعية: أشار إليها المشرع الجزائري في المادتين 04 و 05 إذ يجب على المهني أن ينفذ بعناية، طبقاً للمقاييس المهنية، كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية¹.

كما يجب على المهني، عند ممارسته مهامه المتعلقة بمسك المحاسبة وإعداد الحصيلة والتفتيش والرقابة الحسابية والمحاسبية والتصريحات الجبائية وتصريحات الشركات وفي مجلس التسيير، أن يعلم الزبون، وأن ينفذ الخدمات المطلوبة منه بعناية، وأن يحترم الآجال المتفق عليها، وأخيراً يجب عليه أن يتابع في مجال رقابة الحسابات كل التحريات الضرورية التي من شأنها أن تكون لديه رأياً معللاً ومؤسساً، ويسهر، فيما يخص التصريحات الجبائية وتصريحات الشركات، على احترام زبائنه التشريعات المعمول بها في هذا المجال، مع أخذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده واستقلاله وتحمله المسؤولية².

2-2-3. السر المهني: ذكر هذا معيار في المادة 06 يجب على أعضاء النقابة الالتزام بسر المهنة في أداء مهنتهم، غير أنهم لا يتقيدون بسر المهنة في الحالات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها، ولا سيما بموجب إلزامية إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة، أو بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم، أو عندما يدعون للإدلاء بشهادتهم أمام غرفة المصالحة والتأديب والتحكيم. كما يسهر المهنيون على احترام موظفيهم والمتدربين لديهم واجب السر المهني³.

ثانياً. جزاء إخلال المدققين بمهامهم في الجزائر:

1. المسؤوليات التي يتحملها المدقق في الجزائر:

تنجر عن المهام المنوطة بالمدققين مسؤوليات تثقل كاهلهم إذ أنها قد تصل إلى حد سلب الحرية، فقد يقف المدقق أمام المسائلة التأديبية أمام الهيئة المختصة عن كل خطأ تأديبي

¹ المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المشار إليه سابقاً.

² المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المشار إليه سابقاً.

³ المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المشار إليه سابقاً.

ارتكبه، كما أنه قد يساءل مدنيا عن كل ضرر سببه للغير ويبقى المدقق محمل بالمسؤولية الأثقل وهي المسؤولية الجنائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني¹.

1-1. المسؤولية التأديبية :

أشار القانون المنظم للمهنة إلى المسؤولية الانضباطية للمدقق عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية، وتمتد المسؤولية التأديبية حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارستهم وظائفهم²، وحسب المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 يناير سنة 2013 الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها فإنه يعتبر خطأ مهنيًا يعرض لعقوبة تأديبية كل تقصير في احترام قواعد الواجبات المهنية والأخلاقية، وكل إهمال صادر عن المدقق سواء ارتكب الخطأ من شخص طبيعي أو شركة مسجلة في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، كما تعرض هذه الأخطاء المهنية أمام لجنة الانضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة.

أما المادة رقم 5 من نفس المرسوم عرض فيها تصنيف الأخطاء المهنية والعقوبة الموافقة لها، وقد أعطت القوانين المنظمة لمهنة المدققين الحق في الطعن في العقوبات التأديبية والتي بإمكانها أن تؤثر في المسار المهني المدقق³.

1-2. المسؤولية المدنية :

لكي تقوم المسؤولية المدنية على المدقق يجب توفر ثلاث عناصر ألا وهي حصول إهمال وتقصير أثناء أداء الواجبات المهنية، وقوع ضرر أفس بالغير نتيجة إهمال أو تقصير المدقق، ووجود علاقة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير المدقق⁴. ويجب على العميل إثبات أحد العناصر الثلاث؛ إما الخطأ العمدي من المدقق، وإما التقصير، حيث لا يمكن تقييم هذا العنصر إلا من خلال مقارنة ما قام به المدقق وما يجب أن يقوم به، وإما الضرر الذي ينتج عن

¹ طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر، دفا تر السياسة والقانون، العدد التاسع، 2013، ص 43.

² المادة رقم 63 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر: عدد 42 المؤرخة في 11-06-2010.

³ طيطوس فتحي، مرجع سبق ذكره، ص 44.

⁴ حدير أحمد، النظام القانوني لمهنة محافظ الحسابات في إطار القانون رقم 10-01، ملتقى وطني: مهنة المحاسبة والتدقيق وواقع تطبيقها في الجزائر، يوم 04 ديسمبر 2014، جامعة أدرار، الجزائر، ص 6.

تقصير أو إهمال المحافظ، لكن يجب التأكد من وقوع الضرر ويكون فيه تعدي مباشر على حق مكتسب، وفي غالب الأحيان يكون الضرر عبارة عن خسارة مالية يتعرض لها العميل أو الغير.

فمن وجهة نظر المؤسسة محل التدقيق ينتج الخطأ عندما يتخلى المحافظ على إحدى التزاماته كعدم كشف بعض الحقائق المتعلقة بأعمال الغش أو عدم كفاية الرقابة التي مارسها أو غيابها، أو عندما لا يتولى المحافظ أداء مهمته¹. فبالنسبة إلى الجهة القضائية المختصة بالدعوى ضد المدقق عن المسؤولية المدنية، ليس هناك حكم خاص في القانون المنظم للمهنة وبالتالي ترفع الدعوى ضد المدقق أمام الجهة القضائية التي يقع إقامته في دائرة اختصاصها².

1-3. المسؤولية الجنائية :

تتميز المسؤولية الجنائية عن المسؤوليتين التأديبية والمدنية بشرط توفر الركن الشرعي وفق نص المادة رقم 01 من قانون العقوبات: " لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون"، أي لا يكون المدقق مسؤولاً عن الأخطاء المنسوبة إليه إلا بتوفر هذا الركن، حيث أقر المشرع الجزائري المسؤولية الجنائية للمدقق في القانون 01-10 المادة رقم 62: " يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجنائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني".

2. الجرائم المتعلقة بمهنة المدقق:

تعتبر مهنة المدقق مهنة مضبوطة قانوناً لا يستطيع أن يمارسها أي كان إلا بتوفر شروط وبالتالي فإن كل من يخالف هذه الأحكام يعتبر مرتكباً لمخالفة الممارسة غير القانونية للمهنة، لذلك وضع المشرع الجزائري ضوابط للمهنة وصنف جرائمها والعقوبات الموافقة لها.

1-2. جريمة الممارسة غير الشرعية لمهنة المدقق:

نصت المادة رقم 73 من القانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد " يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بطريقة غير شرعية بغرامة من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج. وفي حالة العود، يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة، وبضعف الغرامة"³، نستخلص من هذه المادة أنه لا يمكن ممارسة مهنة المدقق إلا من قبل أشخاص طبيعيين

¹ شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2012، ص 55.

² طيطوس فنجي، مرجع سبق ذكره، ص 45.

³ المادة رقم 63 من القانون 01-10، المشار إليه سابقاً.

ومعنوين مسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول الغرفة مع توفر الشروط المنصوص عليها في المادة رقم 08 من القانون 01-10.

2-2. جريمة انتحال المدقق:

تولت المادة 74 من القانون 01-10 في الجزء الثاني لها بشرح هذه الجريمة إذ نصت على أنه : " يعد كذلك ممارسة غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، كل من ينتحل إحدى هذه الصفات أو تسميات شركة خبرة في المحاسبة أو شركة محافظة الحسابات أو شركة محاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات والتسميات"¹، تعتبر هذه الجريمة متضمنة في جريمة الممارسة غير الشرعية لكنها يطبق عليها أيضا نص المادة 243 من قانون العقوبات الذي في مضمونها: " كل من استعمل لقباً متصلاً بمهنة منظمة قانوناً أو شهادة رسمية أو صفة حددت السلطة العمومية شروط منحها أو ادعى لنفسه شيئاً من ذلك بغير أن يستوفي الشروط المفروضة لحملها يعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 500 إلى 5.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين"².

3. مخالفة المدقق لقواعد مهنته :

سنستعرض فيما يلي مجموعة من الجرائم التي قد يرتكبها المدقق عن أدائه لمهامه³:

1-3. جريمة إفشاء السر المهني:

يعتبر المحافظة على السر المهني من أخلاقيات المهنة لذلك نص المشرع الجزائري عليها في القانون التجاري في المادة 715 مكرر وفي المادة 71 من القانون 01-10: " يتعين على الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات "، كما نص قانون العقوبات في المادة 301 على أنه: " يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 500 إلى 5.000 دج الأطباء و... وجميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدلى بها إليهم وأفشوا في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشاءها ويصرح لهم

¹ المادة رقم 74 من القانون 01-10، المشار إليه سابقاً.

² بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، رسالة ماجستير تخصص قانون الأعمال، جامعة متوري

قسنطينة، الجزائر، 2011، ص 137.

³ بن جميلة محمد، المرجع نفسه، ص 139.

بذلك¹. أما المادة 302 من نفس القانون أدلت بأن يعاقب بالحبس من سنتين إلى خمس سنوات وبغرامة من 500 إلى 10.000 دج كل من أدلى أو شرع في الإدلاء إلى أجنبي أو إلى جزائريين يقيمون في بلاد أجنبية بأسرار المؤسسة التي يعمل فيها دون أن يكون ذلك مخولا له، وإذا أدلى بهذه الأسرار إلى جزائريين يقيمون في الجزائر فتكون العقوبة الحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 500 إلى 1.500 دينار².

حسب المادة 72 من القانون 10-01 هناك بعض الحالات التي لا تلزم المدقق التقيد بما جاء به القانون حول هذه الجريمة بعدم كتم السر المهني لاسيما بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين، وعند اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة، وبناء على إرادة موكلهم، وعندما يتم استدعائهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم³.

3-2. جريمة إعطاء معلومات كاذبة:

لقد تكفل القانون التجاري بهذه الجريمة ولم ينص عليها القانون 10-01، وكان نص المادة 830: "يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل مندوب للحسابات يعتمد إعطاء معلومات كاذبة عن حالة الشركة..."، حيث يكون الكذب متعلق بمعلومات دقيقة وواضحة وليس بتقديرات قام بها المدقق، كما أن الجريمة تقوم على المعلومات المتصلة بمهمة المدقق في الشركة وليس على غير ذلك. لكن المشرع الجزائري لم يوضح الطريقة التي قد تعطى بها المعلومات الكاذبة شفوية أو مكتوبة ولم يحدد تلك الموجودة في التقرير العام أو التقرير الخاص، لكن في الغالب من الناحية العملية أن إعطاء المعلومات يتم عن طريق الكتابة لأن المدققون ملزمون بتقديم تقارير مكتوبة، وفي غالب الأحيان يكون وراء تقديم المعلومات الكاذبة إخفاء جرائم ارتكبت من طرف المدراء أو تقديم ميزانية غير صحيحة⁴.

¹ المادة 301 من قانون العقوبات، الباب الثاني، الفصل الأول، القسم الخامس.

² بن جميلة محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 139، 140.

³ شريقي عمر، مسؤولية محاسب الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، 2012، ص 103.

⁴ بن جميلة محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 145، 146.

3-3. جريمة عدم الكشف عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية:

هناك بعض الحالات ترتب على المدقق مسؤولية وذلك عند سكوته عن ما يحدث أمامه من وقائع إجرامية، لكنه يكون ملزماً بالكشف عنها لوكيل الجمهورية وباطلاعه على ما لاحظته حتى لا يعد مرتكباً للجريمة وهو ما تضمنته المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري، وعاقب المشرع مرتكب هذه الجريمة بما نصت عليه المادة 830 من القانون التجاري: "يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل مندوب حسابات....أو الذي لم يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها". لكن هذه الجريمة قد تعرضت إلى مجموعة من الانتقادات الشديدة لأنها جعلت من المحافظ مجرد مبلغ مما يسلب له الجانب الودي ويجعله غير محبوب عند الغير¹.

ثالثاً. الدراسة التطبيقية :

بناء على مشكلة الدراسة وأهدافها فإن المجتمع المستهدف يتكون من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة في الجزائر، أما عينة الدراسة ونظراً لصغر حجم مجتمع الدراسة نسبياً فقد تم استخدام طريقة الحصر الشامل، حيث تم تصميم استبيان الكتروني وتوجيهه عبر البريد الالكتروني الى مجتمع الدراسة بشكل كامل، وقد تم استرداد 33 رد.

أم بخصوص تحليل البيانات فقد تم استخدام الحزمة الإحصائية 3 SmartPLS المربعات الصغرى الجزئية الذكية المختصة في التعامل مع نمذجة المعادلات البنائية (SEM)، وتعتبر المربعات الصغرى الجزئية PLS أسلوب إحصائي لتحليل الارتباطات بين المتغيرات الكامنة* والمتمثلة في هذا الدراسة في أخلاقيات المهنة؛ الالتزام بالمسؤوليات؛ شروط التأديب.

ويتطلب تقييم نمذجة المسار للنموذج المقترح التعرف في ما إذا كانت المتغيرات الكامنة انطباعية أم تكوينية وعلى أساس ذلك يتم القيام بمجموعة من الاختبارات التي تعتمد على مجموعة من المؤشرات يمكن التمييز بينها على أساس مؤشرات تقييم نموذج القياس ومنها معاملات التحميل، الفاكرونباخ، الصدق المركب، متوسط التباين المستخرج، معاملات التحميل التقاطعية،

¹ بن جميلة محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 142، 143.

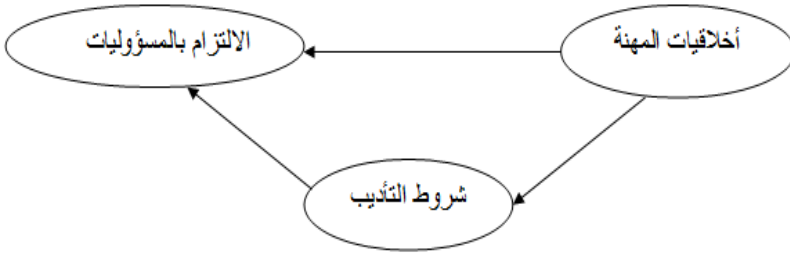
* المتغير الكامن هو تجريد يتم الاستدلال عليه من الاداء الملحوظ ويقابله المتغير الملحوظ والذي يعبر عن مؤشر الاداء الذي تم الحصول عليه من القياس مباشرة.

ومعيار Fornell-Larcker. ومؤشرات تقييم النموذج الهيكلي، المتمثلة في معاملات التحديد ومؤشرات فيشر وقيم معاملات الأثر ومعنويتها¹.

1. نموذج الدراسة:

يتمثل نموذج الدراسة في ثلاث متغيرات انطباعية موضحة في الشكل رقم 01 كما يلي :

الشكل رقم 01 : النموذج الهيكلي المقترح



المصدر : اعداد الباحثين

يحاول نموذج الدراسة قياس تأثير المتغير المستقل المتمثل في المتغير الانطباعي أخلاقيات مهنة التدقيق الذي تم قياسه بواسطة ست بنود على المتغير التابع المتمثل في المتغير الانطباعي الالتزام بالمسؤوليات والذي تم قياسه بواسطة خمس بنود، في ضوء المتغير الوسيط المتمثل في المتغير الانطباعي شروط التأديب والذي تم قياسه بست بنود.

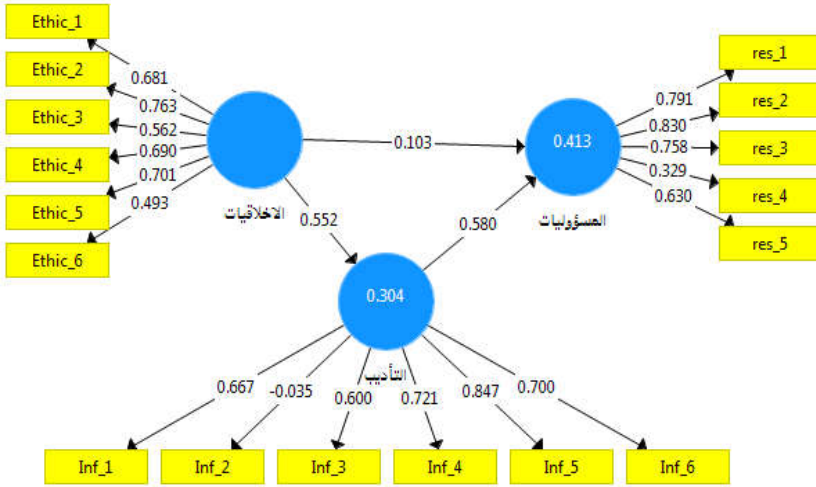
2. تقييم نموذج القياس:

في هذا الجانب سوف يتم تقييم مقاييس النموذج البنائي للدراسة المبين في الشكل رقم

02 الموالي.

¹ Hair, J. F. et al. (2014). **A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling**. Thousand Oaks: Sage, p p 95-130.

الشكل رقم 02: تقديرات النموذج البنائي للدراسة



المصدر : اعداد الباحثين باستخدام برنامج SmartPLS 3

يوضح نموذج المسار الاولي تقديرات متعلقة بالأثر المباشر ومعاملات التحميل ومعاملات التحديد عند المتغير التابع والمتغير الوسيط، ولمناقشة تقييم مؤشرات نموذج المسار يعرض الجدول رقم 01 نتائج تقييم الصلاحية المترابطة التالي:

جدول رقم 01: الصلاحية المترابطة لملاحظات متغيرات نموذج القياس

تركيب النموذج	عبارات القياس	معامل التحميل	الفاكروباخ	الصدق المركب	متوسط نسبة التباين المستخرج
المسؤوليات	res_1	0,791	0.712	0.811	0.479
	res_2	0,83			
	res_3	0,758			
	res_4	0,329			
	res_5	0,63			
التأديب	Inf_1	0,667	0.673	0.780	0.422
	Inf_2	-0,035			
	Inf_3	0,6			
	Inf_4	0,721			
	Inf_5	0,847			
	Inf_6	0,7			
الأخلاقيات	Ethic_1	0,681	0.735	0.815	0.429
	Ethic_2	0,763			

			0,562	Ethic_3	
			0,69	Ethic_4	
			0,701	Ethic_5	
			0,493	Ethic_6	

المصدر : اعداد الباحثين باستخدام برنامج SmartPLS 3

يعرض الجدول أعلاه نتائج صلاحية نموذج القياس، حيث يتضح أن المتغير الكامن المتعلق بالالتزام بالمسؤوليات جاءت مؤشرات من مقبولة إلى مرضية حيث يلاحظ أن معاملات التحميل للبند التي تقيسه معظمها تقريباً تعدت 0.7 ما عدا البندين res_4 و res_5 حيث سجل البند res_4 قيمة 0,329 وهي أقل من القيمة المعيارية 0.4 وعليه يتم حذف هذا البند من هذا المتغير الكامن أما قيمة البند res_5 فقد كانت 0.63 وهي قيمة محصورة بين 0.4 و 0.7 تستدعي تحليل الاثر على متوسط نسبة التباين المستخرج والصدق المركب، واللدان يتأثران بالزيادة فوق العتبة بعد حذف البند res_5 مما يتطلب حذف البند res_5 من المتغير الكامن الانطباعي "الالتزام بالمسؤوليات".

وفيما يتعلق بالمتغير الكامن "شروط التأديب" فان البنود التي تقيسه Inf_4 و Inf_5 و Inf_6 سجلت معاملات تحميل مرضية اكبر من 0.7، أما البند Inf_2 سجل -0.035 وهي قيمة أقل بكثير من 0.4 تتطلب حذف هذا البند من هذا المتغير الكامن الانطباعي، بينما البندين Inf_1 و Inf_3 فقد كانت معاملات التحميل لهم على التوالي 0.667 و 0.6 وهي قيم محصورة بين 0.4 و 0.7 وعند تحليل أثر حذف هذين البندين فإن متوسط التباين المستخرج يتعدى العتبة 0.5 وتسجيل زيادة في الصدق المركب وبالتالي يتم حذف هذين البندين من مقياس هذا المتغير الكامن.

وبخصوص المتغير الكامن الأخلاقيات فان البند Ethic_6 بلغ معامل التحميل لديه 0.493 وهي قيمة محصورة بين 0.4 و 0.7 يتم تحليل أثر حذفها من المتغير الكامن الأخلاقيات الذي يلاحظ تحسن في مؤشر متوسط التباين المستخرج لهذا المتغير الكامن الذي يتعدى العتبة 0.5 والصدق المركب وبالتالي يتم حذفه من مقياس المتغير الكامن الانطباعي المتعلق بالأخلاقيات، أما معاملات التحميل البنود المحصورة بين 0.4 و 0.7 فقد تم تحليل أثر حذفهم على مؤشر التباين المستخرج والصدق المركب حيث لوحظ تحسن فيها بعد حذف بالتدرج كل من البند Ethic_1 و Ethic_3 .

بعد القيام بالتعديلات المتعلقة بحذف البنود سجلت مؤشر متوسط التباين المستخرج لكل من المتغيرات الكامنة الانطباعية "الالتزام بالمسؤوليات" و"شروط التأديب" و"الأخلاقيات" على الترتيب 0.698، 0.662، 0.619 وهي قيم تعدت القيمة المعيارية 0.5 بينما مؤشرات الصدق المركب ومؤشرات الفاكرونباخ كلها سجلت قيم عالية مرضية.

بعد تقييم الصلاحية المترابطة لمشاهدات متغيرات نموذج القياس واجراء التعديلات المطلوبة يتم الانتقال إلى مرحلة تقييم صلاحية التمايز لنموذج المسار وفيها يتم تحليل معيار Fornell-Larcker والموضح في الجدول رقم التالي:

جدول رقم 02: معيار Fornell-Larcker

	الأخلاقيات	التأديب	الأخلاقيات
الأخلاقيات	0.787		
التأديب	0.478	0.813	
الأخلاقيات	0.412	0.449	0.835

المصدر: اعداد الباحثين باستخدام برنامج SmartPLS 3

وبلاحظ من الجدول أعلاه ارتفاع القيم المتعلقة بالارتباطات بين المتغيرات الكامنة بعضها البعض والتي تمثل الجذر التربيعي لمتوسط التباين المستخرج عند كل متغير كامن مع أكبر معاملات الارتباط بين المتغيرات الكامنة المختلفة والتي تمثل البناءات المختلفة الممكنة، وهذا يبين أن النموذج له صلاحية تمايز أفضل مقارنة بالبناءات الاخرى الممكنة، بالإضافة لذلك يتم تحليل معاملات التحميل التقاطعية مع معاملات التحميل الخارجية لكل متغير كامن من خلال الجدول رقم 03 التالي:

جدول رقم 03: معاملات التحميل التقاطعية

المسؤوليات	التأديب	الأخلاقيات	المتغيرات الكامنة البنود
0,493	0,514	(0,93)	Ethic_2
0,196	0,193	(0,701)	Ethic_4
0,122	0,304	(0,707)	Ethic_5
0,324	(0,726)	0,409	Inf_4
0,467	(0,877)	0,382	Inf_5

0,28	(0,83)	0,375	Inf_6
(0,733)	0,323	0,236	res_1
(0,907)	0,297	0,388	res_2
(0,857)	0,473	0,385	res_3

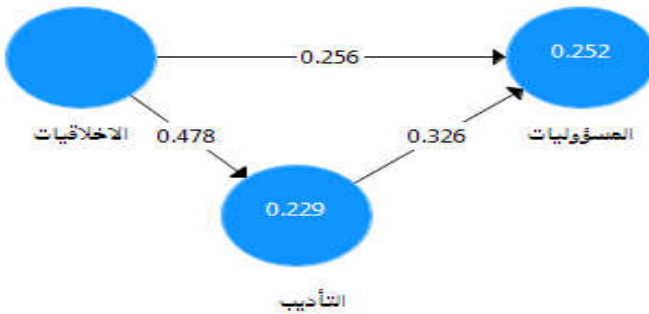
المصدر: اعداد الباحثين باستخدام برنامج SmartPLS 3

يلاحظ من الجدول أعلاه أن معاملات التحميل الخارجية للمتغيرات الكامنة الانطباعية سجلت قيم أعلى مقارنة بمعاملات التحميل التقاطعية للبناءات الأخرى الممكنة، حيث سجلت أقل قيمة لمعامل التحميل الخارجية عند المتغير الكامن الانطباعي الأخلاقيات 0.701 بينما سجلت أكبر قيمة لمعاملات التحميل التقاطعية 0.409 عند نفس المتغير الكامن الانطباعي، أما المتغير الكامن الانطباعي التأديب فقد سجلت أقل قيمة لمعاملات التحميل الخارجية 0.726 بينما كانت عند هذا المتغير الكامن أكبر قيمة للمعاملات التحميل التقاطعية 0.514، وبالنسبة للمتغير الكامن الانطباعي المسؤوليات فإن أقل قيمة للمعاملات التحميل الخارجية كانت 0.733 بينما أكبر قيمة للمعاملات التحميل التقاطعية 0.493 لنفس المتغير الكامن الانطباعي المسؤوليات، مما يؤكد الصلاحية التمييزية للبناء الخارجي.

3. تقييم النموذج الهيكلي:

يوضح الشكل رقم 03 الموالى الآثار المباشرة بين المتغيرات الكامنة في النموذج الهيكلي ومعاملات التحديد عند المتغير الكامن الوسيط والمتغير الكامن التابع:

الشكل رقم 03: النموذج البنائي للدراسة



المصدر: اعداد الباحثين باستخدام برنامج SmartPLS 3

من خلال الشكل اعلاه يتضح أن 22.9% من التباين المفسر من المتغير الكامن الانطباعي "شروط التأديب" يعود للمتغير الكامن الانطباعي "الأخلاقيات"، بينما 25.2% من التباين المفسر من المتغير الكامن الانطباعي "الالتزام بالمسؤوليات" ترجع إلى المتغيرين الكامنين "الأخلاقيات" و "شروط التأديب"، ولتقييم معاملات المسار يعرض الجدول رقم 04 مؤشرات متعلقة بقيمة الأثر المباشر في العينة، ومتوسط الأثر المباشر في العينة، واحصاء ستودنت الخاصة بكل أثر، والقيم الاحتمالية المقابلة لاحصاء ستودنت

الجدول رقم 04: نتائج اختبار معنوية الأثر المباشر للمتغيرات الكامنة لنموذج

الدراسة

معنوية الأثر المباشر	P-V	احصاء ستودنت T test	الانحراف المعياري	متوسط العينة	العينة الاصيلة	المؤشر الأثر المباشر
*	0.000	3.585	0.133	0.530	0.478	الأخلاقيات -< التأديب
NS	0.237	1.184	0.216	0.248	0.256	الأخلاقيات -< المسؤوليات
NS	0.145	1.458	0.224	0.382	0.326	التأديب -< المسؤوليات

ملاحظة: NS غير معنوي؛ * معنوي عند 0.001؛ ** معنوي عند 0.05؛ *** معنوي عند 0.1.

المصدر: اعداد الباحثين باستخدام برنامج SmartPLS 3

من خلال الجدول رقم 04 يتضح أن الأثر المباشر للأخلاقيات نحو شروط التأديب 0.478 أثر إيجابي معنوي، بينما الأثر المباشر للأخلاقيات نحو المسؤوليات 0.256 فهو أثر إيجابي غير معنوي، مع العلم أن معاملات المسار المعنوية والمحصورة بين 0.2 و 0.3 تفسر 50% من التباين، في حين أن الأثر المباشر للتأديب نحو المسؤوليات فقد كان 0.326 وهو أثر إيجابي غير معنوي.

وتفسير ذلك هو أن التزام المدقق بأخلاقيات المهنة يمكنه من أخذ شروط التأديب بعين الاعتبار، بينما التزام المدقق بأخلاقيات المهنة غير كافٍ لدفعه للالتزام بمسؤولياته المهنية، كما هو الحال بالنسبة لإدراك المدقق للضوابط التأديبية غير كافٍ لدفعه للالتزام بمسؤولياته المهنية. أما الأثر غير المباشر فكانت قيمه كما هو موضح في الجدول رقم 05.

الجدول رقم 05: نتائج اختبار معنوية الأثر غير المباشر للمتغيرات الكامنة

نموذج الدراسة

معنوية الاثر المباشر	P-V	احصاء ستودنت T test	الانحراف المعياري	متوسط العينة	العينة الاصلية	المؤشر الأثر المباشر
NS	0.270	1.105	0.141	0.204	0.156	الأخلاقيات - < المسؤوليات في ضوء شروط التأديب

ملاحظة: NS غير معنوي؛ * معنوي عند 0.001؛ ** معنوي عند 0.05؛ *** معنوي عند 0.1.

المصدر: اعداد الباحثين باستخدام برنامج SmartPLS 3

يبين الجدول أعلاه الأثر غير المباشر الذي يأخذ بعين الاعتبار أثر المتغيرات مع المتغير الوسيط، وفي هذا الحالة يعبر عن الأثر بين الأخلاقيات نحو المسؤوليات مروراً بمتغير شروط التأديب، والذي سجل قيمة 0.156 وهو أثر إيجابي غير أنه غير معنوي، وهذه النتيجة متوقعة بالنظر للنتائج المتوصل إليها سابقاً فيما يتعلق بالأثر المباشر بين أخلاقيات المهنة والالتزام بالمسؤولية الذي كان غير معنوي، وعليه يمكن القول إن التزام المدقق بمسؤولياته لا يشترط وضع ضوابط تأديبية لتوجيه المدقق للالتزام بأخلاقيات المهنة.

خاتمة :

تهدف مقارنة أخلاقيات مهنة التدقيق إلى إرساء وتعزيز ثقافة أخلاقية محددة وخاصة بمهنة التدقيق، إذ يعتبر أي إخلال بقواعد أخلاقيات المهنة سلوك غير مقبول يؤثر على درجة تحمل المسؤوليات، كما يؤدي إلى وضع شروط تهم بتأديب المدققين.

وفيما يلي أهم النتائج المتوصل إليها من خلال هذا البحث:

✓ تركز معايير السلوك المهني على خمس قواعد أو مبادئ يجب أن يطبقها المحاسب المهني ألا وهي؛ النزاهة، الموضوعية، حفظ السر المهني، الكفاءة والعناية المهنية، احترام السلوك المهني.

✓ حدد المشرع الجزائري مختلف المسؤوليات التي يجب أن يتحملها المدقق وهي متمثلة في المسؤولية التأديبية، المسؤولية المدنية والمسؤولية الجنائية.

- ✓ يمكن أن يرتكب محافظ الحسابات عدة جرائم منها جريمة إفشاء سر المهنة، جريمة إعطاء معلومات كاذبة أو جريمة عدم الكشف عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية.
- ✓ تخفّض شروط التأديب المدقق على الالتزام بأخلاقيات مهنته.
- ✓ الالتزام بالأخلاقيات غير كافٍ بأن يحفز المدقق على تحمل المسؤوليات التي تقع على عاتقه.
- ✓ إدراك المدقق للضوابط التأديبية غير كافٍ لدفعه للالتزام بمسؤولياته المهنية.
- ✓ التزام المدقق بمسؤولياته لا يشترط وضع ضوابط تأديبية توجه المدقق للالتزام بأخلاقيات المهنة.

قائمة المراجع:

(أ) كتب:

- 1) أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009.
- 2) أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، سلسلة الكتب المهنية، الكتاب الخامس، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009.
- 3) أمين السيد أحمد لطفي، معايير أخلاقيات المحاسبين المهنيين، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، مصر، 2008.
- 4) Hair, J. F. et al. A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling. Thousand Oaks: Sage.2014.

(ب) مقالات:

- 5) شريقي عمر، مسؤولية محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، 2012.
- 6) صدام محمد محمود وآخرون، أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات التقارير المالية دراسة حالة على عينة من المحاسبين في مدينة تكريت، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد 7، 2011.
- 7) طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر، دفاثر السياسة والقانون، العدد التاسع، 2013.

(ج) رسائل واطروحات:

- 8) أميرة عاصي عبد علي الربيعي، العلاقة بين الجودة والأخلاقيات ومعايير الأداء وأثرها في جودة الأداء، جزء من متطلبات نيل درجة الدبلوم العالي، جامعة بغداد، العراق، 2008.
- 9) بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، رسالة ماجستير تخصص قانون الأعمال، جامعة متوري قسنطينة، الجزائر، 2011.
- 10) شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2012.

11) مفيد عبد اللاوي، آليات وطرق تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية وتقارير محافظي الحسابات، أطروحة دكتوراه في العلوم تخصص إدارة الأعمال، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2014.

12) ميسون محمد عبد القادر، التفكير الأخلاقي وعلاقته بالمسؤولية الاجتماعية وبعض المتغيرات لدى طلبة الجامعة الإسلامية بغزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.

د) ملتقيات:

13) خدير أحمد، النظام القانوني لمهنة محافظ الحسابات في إطار القانون رقم 10-01، ملتقى وطني: مهنة المحاسبة والتدقيق وواقع تطبيقها في الجزائر، يوم 04 ديسمبر 2014، جامعة أدرار، الجزائر.

هـ) قوانين:

14) الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، 2010.

15) القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر: عدد 42 المؤرخة في 11-06-2010.

16) المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أبريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، ج.ر: عدد 24 المؤرخة في 17-04-1996.

17) قانون العقوبات.

و) انترنت:

1- www.icaew.com/ethics.

2- Code of Ethics for professional accountants, www.ifac.org.