



جامعة العربي التبسي - تبسة



كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية، وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

الرقم التسلسلي:/2024

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)

فرع: علوم المالية والمحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

المذكرة موسومة ب:

أثر المبادئ الاخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات على جودة التقارير

- من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين -

إشراف الأستاذ (ة):

- زارع رباب

من إعداد:

- خديري محمد نذير

- بوحبيب العايش

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
ياسمينه عمامرة	أستاذ	رئيسا
زارع رباب	أستاذ مساعد ب	مشرفا ومقررا
غناية محمد إقبال	أستاذ مساعد ب	عضوا مناقشا

السنة الجامعية : 2023 - 2024



الجمهورية العربية الفلسطينية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد الشجاع العربي الكبير



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
إدارة عمادة الكلية مكلفة بالمراسلات والمعامل المرتبطة بالكلية
مساعدة التعليم والتقييم

اتفاقية التبرع

الرقم: 2023/

المادة الأولى: هذه الاتفاقية تهيئ علاقة جامعة الشهيد الشجاع العربي الكبير - جامعة - ممثلة من طرف عميد كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.

مع المؤسسة: مكتبة محاسبات محمد ومخاوف حسان

مقرها: شارع شوارب، حي سعد بن سفيان

ممثلة من طرف: توليفات حرسون الوفقيه محافوظ حسان

هذه الاتفاقية تهدف الى تنظيم تبرع تطهري للكلية الاتية اسمائهم:

1- مخنف عويض محمد تير 2- عوتيب العايش

عائقة النضوى - عالمة الجوانس

عنوان المذكرة: أثر الصلوات الأربعة في عمارة المدينة حفاظ الصالحات - على جودة التقارير

الاسماء للشرف: زهران مرابط

هذه الاتفاقية تهدف الى تنظيم تبرع تطهري للكلية الاتية اسمائهم:

1- _____ 2- _____ 3- _____

4- _____ 5- _____

إيمائس الشخصين: _____

عنوان لقرار التبرع: _____

الاسماء المشرف: _____

وذلك طبقا للمرسوم رقم 90-88 المؤرخ في 1988/05/03 الصادر الوزاري المؤرخ في ماي 1989.

المادة الثانية : يهدف هذا الترخيص إلى ضمان تطبيق الدراسات المعطاة في الترخيص والمطابقة للبرامج والمخططات التنظيمية في تخصص الطلبة المعتمدين



المادة الثالثة: الترخيص التطويري يجري في مصلحة

الفترة من: _____ إلى: _____

المادة الرابعة: برنامج الترخيص للعدد من طرف الكلية مرادف عند تنفيذه من طرف جامعة نيسة والمؤسسة المعنية

المادة الخامسة:

وعلى غرار ذلك تتكفل المؤسسة بتعيين عون أو أكثر بمعاينة تنفيذ الترخيص التطويري هؤلاء الأشخاص مكنون أيضا بالحصول على السجلات الضرورية لتنفيذ الامتثال لتنفيذ الامتثال للبرامج وكل جانب للتخريج يهدف أن يكون على استشارة السيرة الذاتية المسلمة من طرف الكلية

المادة السادسة: خلال الترخيص التطويري والمحدد بفترة من يومين إلى يومين الترخيص مجموع الموظفين في وحداته المحددة في النظام الداخلي وعليه بحسب على المؤسسة أن توضح للكلية عند وصولهم أماكن ترخيصهم مجموع التكاليف المتعلقة بالنظام الداخلي في مجال الأمن والسلامة وتبين لهم الاتصال بالكلية

المادة السابعة: في حالة الاخلال بهذه الترتيبات فالمؤسسة لها الحق في إنهاء ترخيص الطالب بعد إعلام القسم عن طريق رسالة مسجلة ومؤمنة بالوصول

المادة الثامنة: تأخذ المؤسسة كل التدابير لعملي الترخيص ضد منوع مخالفات موافقت العمل وتصير بالخصوص على التخلي عن تعديلات النظافة والأمن المتعلقة بمكان العمل المعين لتنفيذ الترخيص

المادة التاسعة: في حالة حاد ما على الترخيص يمكن التوجه بطلب على المؤسسة أن تلجأ إلى العلاج الضروري كما يجب أن ترسل تقريرا مفصلا مباشرة إلى القسم

المادة العاشرة: تتحمل المؤسسة التكاليف المتعلقة في حدود إمكاناتها وبحسب جدول الاتفاقية الموقعة بين الطرفين عند الترخيص ولا فإن الكلية بتكلفتهم بالتفصيل من ناحية النقل - السكن - الطعام

إدارة الترخيص



إدارة المؤسسة المستقبلة



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

وَالْحَمْدُ لِلَّهِ
الَّذِي هَدَانَا
لِهَذَا صِرَاطٍ
مُسْتَقِيمٍ

شكر و عرفان

نشكر الله العلي القدير الذي أنعم علينا بنعمة العقل والدين. القائل في محكم التنزيل "وَفَوْقَ كُلِّ ذِي عِلْمٍ عَلِيمٌ" سورة يوسف آية 76.... صدق الله العظيم.

وقال رسول الله (صلي الله عليه و سلم): "من صنع إليكم معروفاً فكافئوه، فإن لم تجدوا ما تكافئونه به فادعوا له حتى تروا أنكم كافئتموه"..... (رواه أبو داود).

وفاء وتقدير وإعترافاً منا بالجهد والتفاني الذي قدمه لكم من قبل الشكر لأولئك المخلصين الذين لم يألوا جهداً في مساعدتنا في مجال البحث العلمي، وأخص بالذكر الأستاذة الفاضلة: **زارع رباب** مشرفة على هذه الدراسة وصاحبة الفضل في توجيهنا ومساعدتنا في تجميع المادة البحثية، فجزاها الله كل خير.

وأخيراً، نتقدم بجزيل شكرنا إلى كل من مد والنايد العون والمساعدة في إخراج هذه الدراسة على أكمل

وجه.

الفهرس العام

الصفحة	المحتوى
/	شكر وعرهان
III-I	الفهرس العام
VI-V	فهرس الجداول
VIII	فهرس الأشكال
X	فهرس الملاحق
أ-د	مقدمة
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لمتغيرات الدراسة	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: الأدبيات النظرية
3	المطلب الأول: أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات
3	الفرع الأول: أخلاقيات ومبادئ مهنة محافظ الحسابات
8	الفرع الثاني: قواعد السلوك المهني
15	المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات
15	الفرع الأول: تنظيم مهنة محافظ الحسابات
19	الفرع الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات
21	المطلب الثالث: جودة تقارير محافظ الحسابات
21	الفرع الأول: ماهية تقارير محافظ الحسابات
28	الفرع الثاني: جودة تقارير محافظ الحسابات
30	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية
31	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة
31	الفرع الأول: الدراسات الوطنية
33	الفرع الثاني: الدراسات العربية
35	الفرع الثالث: الدراسات الأجنبية
37	المطلب الثاني: تقييم الدراسات السابقة

37	الفرع الأول: من حيث متغيرات الدراسة
37	الفرع الثاني: من حيث مجال الدراسة
37	الفرع الثالث: من حيث الطرق والأساليب
38	المطلب الثالث: ما يميز هاته الدراسة على الدراسات السابقة
38	الفرع الأول: من حيث متغيرات الدراسة
38	الفرع الثاني: من حيث المجال والإطار الزمني
39	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
41	تمهيد
42	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
42	المطلب الأول: تصميم الدراسة الميدانية
42	الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة
42	الفرع الثاني: متغيرات الدراسة
43	الفرع الثالث: نموذج الدراسة
44	المطلب الثاني: أدوات الدراسة
44	الفرع الأول: مصادر جمع الدراسة
44	الفرع الثاني: الأداة المستخدمة في جمع البيانات
46	الفرع الثالث: صدق وثبات أداة الدراسة
47	المطلب الثالث: أساليب المعالجة الإحصائية
48	المبحث الثاني: دراسة نتائج الإستبيان وتحليلها
48	المطلب الأول: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة
48	الفرع الأول: متغير الجنس
49	الفرع الثاني: متغير العمر
50	الفرع الثالث: متغير المؤهل العلمي
51	الفرع الرابع: متغير التخصص العلمي
52	الفرع الخامس: متغير الوظيفة المهنية
54	الفرع السادس: متغير الخبرة المهنية

55	المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة وتحليلها
55	الفرع الأول: عرض وتحليل نتائج المحور الأول
58	الفرع الثاني: عرض وتحليل نتائج المحور الثاني
61	المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة
61	الفرع الأول: إختبار التوزيع الطبيعي
62	الفرع الثاني: إختبار فرضيات الدراسة
73	خلاصة الفصل
75	الخاتمة
80	المصادر والمراجع
85	الملاحق
	الملخص

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	الدراسة المحلية الأولى - سنة 2017-2018	31
02	الدراسة المحلية الثانية - سنة 2022-2023	32
03	الدراسة العربية الأولى - سنة 2012	33
04	الدراسة العربية الثانية - سنة 2015	34
05	الدراسة الأجنبية الأولى - سنة 2021.	35
06	الدراسة الأجنبية الثانية - سنة 2023.	36
07	عينة الدراسة	42
08	مقياس ليكارت الخماسي	45
09	يوضح إجابة الأسئلة ودلالاتها على مقياس ليكارت	45
10	إختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبيان	46
11	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس	48
12	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر	49
13	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	50
14	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	51
15	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة المهنية	52
16	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	54
17	تقييم إجابات أفراد العينة حول محور المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات	55
18	تقييم إجابات أفراد العينة حول محور جودة التقارير	58
19	نتائج إختبار Kolmogorov- smirnov	61
20	نتائج نموذج الإنحدار البسيط للفرضية الرئيسية الأولى	62
21	نتائج الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية رقم 01	46

65	نتائج الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية رقم 02	22
66	نتائج الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية رقم 03	23
68	نتائج الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية رقم 04	24
69	إختبار t-test لبيانات الجنس	25
70	إختبار t-test لبيانات الوظيفة	26
70	تحليل التباين الأحادي one way anova للفرضية الرئيسية الثانية	27

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان	رقم
43	نموزج الدراسة	01
49	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	02
50	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر	03
51	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	04
52	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	05
53	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة المهنية	06
54	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	07

فهرس الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
85	إستمارة الإستمبان	01
90	مخرجات spss	02

المقدمة

تمهيد

من المعروف أن التدقيق يلعب دوراً هاماً في الحياة الاقتصادية نظراً للتطور والنمو السريع في عالم الأعمال وتعقيداتها ولما يوفره من معلومات لمتخذي القرار كونه يقوم بفحص البيانات أو المعلومات من قبل شخص مستقل ومحيد بصورة موضوعية وإيصال النتائج إلى المستفيدين، فبعد إنتهاء المحاسب من تجميع وتبويب وتسجيل المعلومات يبدأ عمل محافظ الحسابات بالحكم على سلامة هذه العمليات وخلوها من الأخطاء أو التلاعبات، ولكي يتمكن محافظ الحسابات من القيام بمهنته بكفاءة وفعالية يجب عليه الإلتزام بمجموعة من المبادئ الأخلاقية خاصة بعدما تزايدت حاجة المستخدمين إلى تقارير موثوقة وملائمة وذات مصداقية للاعتماد عليها في مختلف قراراتهم، بالتالي على محافظ الحسابات إثبات إستقلاليتهم وحيادتهم التامة من خلال إلتزامهم بهذه المبادئ وأي إهتزاز يؤثر بشكل سلبي على مهنة التدقيق.

1. إشكالية البحث:

من خلال هذا البحث سيتم إبراز أثر المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات على جودة التقارير، وبناء على ذلك يمكن طرح إشكالية الدراسة الرئيسية على النحو التالي:

ما مدى تأثير المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات على جودة التقارير من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين؟

إلى جانب الإشكالية الرئيسية يمكن طرح جملة من التساؤلات الفرعية تتمثل فيما يلي:

- هل تؤثر النزاهة والشفافية لمحافظ الحسابات على جودة التقارير من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين ؟
- هل تؤثر الإستقلالية والموضوعية لمحافظ الحسابات على جودة التقارير من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين ؟
- هل تؤثر كفاءة وسرية محافظ الحسابات على جودة التقارير من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين ؟
- هل يؤثر الإمتثال لقواعد المهنة من طرف محافظ الحسابات على جودة التقارير من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين ؟
- هل توجد فروق إحصائية للبيانات الشخصية تؤثر في أثر المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات على جودة التقارير من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين ؟.

2. فرضيات البحث

لمعالجة إشكالية الدراسة وكإجابة مبدئية عن التساؤلات الفرعية سيتم صياغة فرضيتين رئيسيتين كما يلي:

1.2. الفرضية الرئيسية الأولى:

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات على جودة التقارير عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$.

وضمن هذه الفرعية الرئيسية تدرج جملة من الفرضيات الفرعية تتمثل فيما يلي:

- الفرضية الفرعية الأولى:

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للنزاهة والشفافية على جودة التقارير من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$.

- الفرضية الفرعية الثانية:

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإستقلالية والموضوعية على جودة التقارير من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$.

- الفرضية الفرعية الثالثة:

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للكفاءة والسرية على جودة التقارير من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$.

- الفرضية الفرعية الرابعة:

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإحترام قواعد المهنة على جودة التقارير من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$.

2.2. الفرضية الرئيسية الثانية:

- لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \geq 0.05$) بين إجابات أفراد العينة حول أثر المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات على جودة التقارير تعزى للبيانات الشخصية (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الوظيفة المهنية، الخبرة المهنية).

3. أهمية البحث:

تكمن أهمية موضوع البحث في إبراز أثر المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات على جودة التقارير من وجهات نظر متعددة، وذلك من خلال التطرق إلى الإطار المفاهيمي لكل من المبادئ الأخلاقية العامة لمحافظ الحسابات وجودة التقارير.

4. أهداف البحث:

- الغرض من هذا البحث هو التوصل إلى مجموعة من الأهداف يمكن توضيح أهمها فيما يلي:
- تحديد مدى تأثير المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محاسب الحسابات على جودة التقارير
 - بناء على الهدف الرئيسي لهذه الدراسة يمكن إدراج الأهداف الفرعية الآتية:
 - تحديد المفاهيم والعناصر المتعلقة بالمبادئ الأخلاقية لمحاسب الحسابات وجودة التقارير؛
 - التعرف على واقع إلتزام محاسبي الحسابات بالمبادئ الأخلاقية العامة من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين؛
 - التعرف على جودة تقارير محاسب الحسابات ومدى إرتباطها بأخلاقيات محاسب الحسابات.

5. مبررات إختيار البحث:

ترجع أسباب إختيار الموضوع في نقاط عديدة منها ما يلي:

1.5. مبررات موضوعية: هناك عدة أسباب موضوعية كانت دافعا لإختيار موضوع البحث من أهمها ما يلي:

- قلة البحوث والدراسات بالجزائر في مثل هذه المواضيع ذات صلة المباشرة بالمبادئ الأخلاقية العامة لمحاسب الحسابات وجودة التقارير؛
- معرفة مدى تأثير المبادئ الأخلاقية العامة وعلاقتها بالتقارير التي يعدها محاسب الحسابات؛
- إندراج الموضوع ضمن التخصص: مالية ومحاسبة.

2.5. أسباب ذاتية: هناك عدة أسباب ذاتية كانت دافعا لإختيار موضوع البحث من أهمها ما يلي:

- الإهتمام الشخصي بالمواضيع المرتبطة بصفة مباشرة أو غير مباشرة بمهنة محاسب الحسابات؛
- الرغبة الشخصية في إكتساب المعرفة والخبرة والإستفادة منها مستقبلا في المجال المهني.

6. حدود الدراسة:

1.6. الحدود الموضوعية: تركزت الدراسة بصفة عامة نظريا وتطبيقيا على توضيح أثر أبعاد المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محاسب الحسابات على جودة التقارير.

2.6. الحدود المكانية: تم إجراء البحث في مكتب محاسب حسابات بتبسة، كما تم توزيع إستبيان على عدد من مكاتب المهنيين بتبسة، وعلى الأكاديميين بكلية علوم التجارية والإقتصادية والتسيير بجامعة تبسة.

3.6. الحدود الزمنية: كانت فترة الدراسة خلال الفترة بين أبريل وماي 2024.

7. منهج الدراسة:

من أجل دراسة الموضوع وقصد الإجابة عن الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية، ومحاولة الربط بين متغيرات الدراسة، فإنه تم استخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري، وذلك من خلال التطرق إلى المفاهيم والأدبيات المتعلقة بالمبادئ الأخلاقية لمهنة محافظ الحسابات وجودة التقارير.

وفي الجانب النظري فتم استخدام المنهج التحليلي من خلال أسلوب الإستبيان وتحليلها وفق البرنامج الإحصائي SPSS نسخة V27، المقدم لأفراد العينة للوقوف على أثر المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات على جودة التقارير.

8. هيكل الدراسة:

تم إنجاز هذا البحث لما تلميه مقتضيات البحوث في هذا المجال، وجاء مؤلفا من مقدمة تعبر عن مدخل للموضوع، وفصلين أولهما نظري والثاني تطبيقي، وخاتمة، ويتناول كل فصل ما يلي:

الفصل الأول: والذي كان بعنوان الأدبيات النظرية والتطبيقية لتغيرات الدراسة، حيث تم التعرض إلى الجوانب النظرية لكل من المبادئ الأخلاقية لمهنة محافظ الحسابات وجودة التقارير، حيث تم التطرق إلى المفهوم الأهمية و الخصائص، الأنواع، أما المبحث الثاني تم عرض الدراسات السابقة.

الفصل الثاني: وكان بعنوان الدراسة الميدانية، تم التطرق فيه إلى تصميم الدراسة والأدوات المستخدمة في جمع البيانات والبرامج الإحصائية المستعملة في تحليل الدراسة من خلال المبحث الأول، أما المبحث الثاني تم التطرق من خلاله إلى الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وعرض محاورها واختبار فرضياتها.

9. صعوبات البحث:

تمثلت أهم الصعوبات التي إعترضت هذه الدراسة فيما يلي:

- التماطل في الإجابة على الإستبيان؛
- قلة المراجع المتعلقة بجودة التقارير؛
- صعوبة تصميم وبناء الإستبيان وإعادة تعديله.

الفصل الأول: الأدبيات

النظرية والتطبيقية

لمتغيرات الدراسة

تمهيد:

تعد المبادئ الأخلاقية الركيزة الأساسية لمهنة محافظ الحسابات، لأن مهنته تعتبر من أكثر المهن التي تعتمد على القيم والمبادئ الأخلاقية وتتأثر بشكل كبير بالبيئة المحيطة به، وبعد جملة من الفضائح الأخلاقية وإخيار شركات عملاقة أصبح موضوع أخلاقيات المهنة يحظى بإهتمام كبير وصار إلزامي إصدار مدونات ومواثيق أخلاقية تنظم مهنة المراجعة الخارجية، حيث أن عناصر مبادئ أخلاقيات محافظ الحسابات كالنزاهة والكفاءة تلعب دوراً في كسب ثقة جميع الأطراف في نوعية الخدمات التي يقدمها.

كما يعد تقرير محافظ الحسابات عنصراً أساسياً في ضمان شفافية ومصداقية التقارير المالية للمؤسسات، ويعد مصدر للمعلومات يلجأ إليها المستخدمون لإتخاذ مختلف القرارات، وتعتمد جودة تقرير محافظ الحسابات على العديد من العوامل مثل الصدق والأمانة والملائمة والوضوح وغيرها، وبالتالي ترتبط أخلاقيات محافظ الحسابات بشكل وثيق في تحسين جودة التقارير.

من خلال هذا الفصل سيتم التعرف على مفاهيم حول متغيرات الدراسة وعلى أهم الدراسات التي تناولت هذه المتغيرات من خلال المباحث الموالية:

➤ المبحث الأول: الأدبيات النظرية لمتغيرات الدراسة؛

➤ المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية لمتغيرات الدراسة.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية لمتغيرات الدراسة.

تعتبر أخلاقيات مهنة محاسب الحسابات أحد الدعائم الأساسية التي تقوم عليها المهنة، حيث تقوم على مجموعة من المبادئ والالتزامات التي تهدف إلى ضمان قيام محاسب الحسابات عمله بأحسن وجه وعلى مستويات عالية من النزاهة والمصداقية، كما تساهم أيضا في كسب ثقة المستخدم، وسيتم التطرق في هذا المبحث إلى ثلاث مطالب كالتالي:

➤ **المطلب الأول: أخلاقيات مهنة محاسب الحسابات؛**

➤ **المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي لمهنة محاسب الحسابات؛**

➤ **المطلب الثالث: جودة تقارير محاسب الحسابات.**

المطلب الأول: أخلاقيات مهنة محاسب الحسابات

تعتبر أخلاقيات محاسب الحسابات الركيزة الأساسية لمهنة التدقيق، حيث تتمثل في مجموعة من المبادئ والقواعد التي يلتزم بها محاسب الحسابات، وسيتم من خلال هذا المطلب التطرق إلى أهم المفاهيم المتعلقة بها.

الفرع الأول: أخلاقيات ومبادئ مهنة محاسب الحسابات

1. مفهوم أخلاقيات مهنة محاسب الحسابات

في البداية نقدم تعريف الأخلاق و الأخلاقيات بصفة عامة ثم نعرف أخلاقيات المهنة مع التركيز على مهنة المراجعة، كما سوف نذكر أهم المبادئ الأخلاقية التي وجب أن تتوفر في الفرد.

1.1- تعريف الأخلاقيات:

تعرف الأخلاق لغة على أنها جمع لخلق وهي: السجية والطبع والمروءة والدين¹، يعني "حال للنفس راسخة تصدر عنها الأفعال من خير أو شر من غير حاجة إلى فكر رؤية"، وجاء في المعجم الوسيط "علم موضوعه أحكام قيمة تتعلق بالأعمال التي توصف بالحسن أو القبح"².

أما إصطلاحا : صفة مستقرة في النفس ذات آثار في السلوك محمودة أو مذمومة .

ومن التعريف السابق للأخلاق يتضح أنها صفة خلقية وراسخة تتعلق بالأفراد وطريقة تصرفهم سواء حسنة أو سيئة.

¹ محمد الدين محمد بن يعقوب الفيروز آبادي، القاموس المحيط، دار الحديث، القاهرة، 2008 ص 494.

² إبراهيم مصطفى، المعجم الوسيط، الجزء الأول، الطبعة الثانية، مجمع اللغة العربية، القاهرة، 1972، ص 272.

كذلك كلمة أخلاق مرتبطة بالسلوك الإنساني بصفة عامة، وهي عبارة تحمل في مضمونها عادات وقيم وأفعال معينة ينبغي للإنسان أن يتحلى بها في حياته، حيث إن الإنسان الذي يكون على خلق يتصف بسلوك ثابت في حياته اليومية، كذلك كلمة الخلق مأخوذة من الخالقة بمعنى "المرانة على الشيء حتى يصبح عادة لمن يزاوله".¹

وتعرف الأخلاقيات على أنها مجموعة من المبادئ أو القيم التي تحكم سلوك الفرد وتوجه تصرفاته في التفاعل مع الآخرين والمجتمع، كل شخص يمتلك مجموعة من القيم الأخلاقية التي قد يعبر عنها بوضوح أو قد لا يعلن عنها، وعرفها الفلاسفة وأهل الدين والمهنيين في مجموعة من القيم أو المبادئ الأخلاقية المتمثلة في القوانين واللوائح التنظيمية، التعاليم الدينية، مدونات أخلاقيات المهنة للمحاسبين والمراجعين ومختلف موثيق السلوك داخل المنظمات.²

ومن التعاريف السابقة يتضح أن الأخلاق هي صفة مكتسبة ترتبط بالسلوك الإنساني وتظهر خلال تعامله مع الغير وتسيطر على تصرفاته سواء خيرها أو شرها.

2.1- تعريف أخلاقيات التدقيق

لقد تباينت آراء الباحثين حول تعريف أخلاقيات التدقيق، التي تعتبر الركيزة الأساسية التي تبين وتوضح المنهج الصحيح لعمل المدقق، ومن أبرز التعاريف التي تطرقت إلى تعريف أخلاقيات التدقيق يمكن أن نذكر ما يلي:

- عرف (هادي التميمي): أن أخلاقيات المهنة عبارة عن "مجموعة قواعد وأصول متعارف عليها عند أصحاب المهنة والتي تستلزم عند الممارس سلوكا معيناً يقوم على الإلتزام، حيث يكون مراعاتها المحافظة على المهنة وشرفها، وأن الإخلال بها خروج عليها وعلى شرفها وهي توفر غرضين بالنسبة لأعضاء المهنة، الأول حماية أفضل لأعضاء المهنة والثاني للجمهور".³

- وعرفها (المطبري): أن أخلاقيات المهنة "مقاييس ومعايير للقيم والسلوكيات الأخلاقية التي تحكم عمل التدقيق المحاسبي".⁴

ومن التعريفين السابقين يتبين أن أخلاقيات المهنة التدقيق هي مجموعة معايير يراعيها محافظ الحسابات ويمثل لقوانينها للمحافظة على سمعته وشرفه.

¹ أبو بكر إبراهيم التلوع، الأسس النظرية للسلوك الأخلاقي، منشورات جامعة قارونس، بنغازي، 1995، ص 17.

² Alvin A. arens & others, **auditing and assurance services , an integrated approach**, sixteen edition, global edition, Michigan, p 103.

³ علي عبد الصمد، ضويفي حمزة، الواقع التنظيمي لأخلاقيات مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر - دراسة تحليلية للقوانين المنظمة للمهنة-، مجلة دراسات وأبحاث المجلة العربية للأبحاث والدراسات في العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 11، العدد 4، ص 245.

⁴ علي عبد الصمد، ضويفي حمزة، المرجع السابق، ص 245.

3.1- المبادئ الأخلاقية التي يجب أن تتوفر في السلوك الأخلاقي للفرد

هناك مجموعة من المبادئ الأخلاقية التي يجب أن يتسم بها الفرد، وتمثل في: ¹

- الأمانة: أي أن يكون الفرد صريحا وصادقا في أعماله ونزيها في تصرفاته، ولا يغش ولا يكذب ولا يخدع؛
- الإستقامة: أي أن يكون الفرد صاحب مبادئ وأمينا ويمتلك الشجاعة لعمل ما يقتنع به بطريقة سليمة؛
- حفظ الوعد: أي أن يكون الفرد جديرا بالثقة وينفذ إلتزاماته ولا يخرق الإلتفاقيات ؛
- الولاء (الإخلاص): أي أن يكون الفرد مخلصا لجميع الأطراف، ولا يفشي أسرار غيره وأن يكون قادرا للتوصل إلى حكم مهني محايد دون تأثيرات وتضارب المصالح ؛
- العدالة: أي أن يكون الفرد عادلا يتقبل آراء الآخرين ويعترف بأخطائه ويعامل جميع الأفراد بتكافؤ؛
- الإهتمام بالآخرين: أي أن يكون الفرد كريما وعطوفا على الآخرين ويساعدهم ولا يؤذيهم ؛
- إحترام الآخرين: أي أن يكون الفرد يحترم كرامة وخصوصية الآخرين ويكون لطيفا معهم ويشجعهم في فعل الخير ولا يتورط في مشاكلهم ؛
- كم مواطنا صالحا: أي أن يكون الفرد ملتزم بالقوانين ومشاركا في الخدمة العامة ؛
- المثابرة والسعي للتفوق: أي أن يكون الفرد مثابرا للتفوق ومسؤولا مجتهدا عند مقابلة مسؤولياته الشخصية والمهنية، وأن يسعى لتطوير كفاءته ؛
- المسؤولية: أي أن يكون الفرد مسؤولا عن قراراته الصحيحة منها والخطئة، وأن يكون قدوة حسنة للآخرين وتعزيز سمعته الطيبة في جميع الأوساط .

¹ ألفين آرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطنى الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002، ص

2- العوامل المؤثرة في سلوك أخلاقيات محافظ الحسابات:

توجد العديد من العوامل التي قد تؤثر في السلوك الأخلاقي لمحافظ الحسابات، وهي:¹

- التشريعات والقوانين:

ويقصد بها دستور الدولة ومختلف القوانين المنبثقة عنه، ونظام الخدمة المدنية ومختلف الأنظمة واللوائح التي لها صلة في أخلاقيات المهنة، وتؤثر هذه التشريعات في سلوكيات محافظ الحسابات، حيث تبين ما هو صحيح وما هو خاطئ، وتبين كذلك السلوكيات التي يجب على مراجع الحسابات أن يلتزم بها ويسلكها إتجاه العمل الذي يؤديه.

- البيئة الاجتماعية:

تؤثر البيئة الاجتماعية بشكل كبير على سلوكيات محافظ الحسابات وفي قراراته وإتجاهاته، فتأثير المنزل والحي والعمل والمجتمع وما تحويه من عادات وتقاليد و معتقدات وأحوال إجتماعية وسياسية وإقتصادية تساهم في تشكيل سلوك محافظ الحسابات وتؤثر على تكوين إتجاهاته.

- البيئة الإقتصادية:

تؤثر البيئة الإقتصادية لمحافظ الحسابات وتساهم بشكل كبير في تشكيل وتكوين الأخلاقيات والسلوك الذي سوف يتحلى به، حيث أنها تؤدي إلى نشوء طبقات إجتماعية وإقتصادية مختلفة في المجتمع، هذا الأمر يجعل من الفرد أو مجموعة من الأفراد ينتهجون سلوكا معيناً للوصول إلى الأهداف الشخصية أو الجماعية المنشودة.

3- مصادر السلوك الأخلاقي لمحافظ الحسابات

يستمد محافظ الحسابات سلوكه الأخلاقي متأثراً بثلاثة عناصر أساسية مهمة وهي المدقق نفسه و الشركة أو المكتب الذي يعمل فيه والبيئة الخارجية.²

- المدقق: يُؤثر السلوك الأخلاقي للمدقق بشكل كبير بواسطة مجموعة متنوعة من العوامل المرتبطة بخلفيته الشخصية والعائلية، فالقيم الدينية والمعايير الشخصية والحاجات الفردية وتأثير العائلة والمطالب المالية وغيرها، كلها تدفع الأفراد نحو سلوك معين. على سبيل المثال، يمكن أن يكون لدى الأفراد الذين ليس لديهم قاعدة أخلاقية قوية تم اكتسابها من القيم الأسرية أو الدين أو غيرها، سلوكاً

¹ براهم المهدى أحمد، يوسف ممدو حميدي، ما مدى التزام مراجعي الحسابات في ليبيا بقواعد واخلاقيات مهنة المراجعة- دراسة تحليلية من وجهة نظر المحاسبين والمراجعين بدويان المحاسبية بمنطقة مرزق-، المجلد 9 العدد 1، مجلة التمويل الأكاديمي، 2018، ص 64-65.

² عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، 2012، ص 23-24.

بتمحور فقط حول تحقيق مصالحهم الشخصية، بينما يميل الأشخاص الذين لديهم قيم أخلاقية قوية إلى أن يكونوا أكثر ثقة بأنفسهم، ويظهرون توافقاً في قراراتهم، حيث تُوفّر القيم الأخلاقية التي تعتمد على النزاهة والعدالة والكرامة والاستقامة وإحترام الذات أساساً قوياً للمدققين، يمكنهم الاعتماد عليه في عملية اتخاذ القرارات.

- **الشركة أو المكتب الذي يعمل به المدقق:** تؤثر الشركة أو المكتب على أخلاقيات مكان العمل من خلال هيكلها التنظيمي وترتيبات السلطة، وبالإضافة إلى ذلك تلعب قواعد العمل والإجراءات وأنظمة الحوافز وغيرها من العوامل الإدارية دوراً هاماً في تحديد أخلاقيات مكان العمل، ولا يمكن نسيان تأثير المجموعات والهياكل التنظيمية غير الرسمية في توجيه سلوكيات الأفراد أيضاً، و الثقافة التنظيمية السائدة تلعب دوراً حاسماً في توجيه السلوك داخل المؤسسة. إذ تشكل مجموعة القيم والأعراف المشتركة التي تسود داخل الشركة بيئة تفاعلية تؤثر على تصرفات الأفراد وطريقة تعاملهم مع بعضهم البعض ومع الجهات الخارجية. وقد يؤدي اعتماد الأفراد والمدبرين على هذه القيم والأعراف إلى تعزيز سلوكيات معينة، سواء كانت أخلاقية أو غير أخلاقية، ويمكن أن تكون هذه السلوكيات موجّهة نحو الالتزام أو الانحراف عن القواعد والقيم المحددة.

- **البيئة الخارجية:** تعمل منظمات الأعمال في بيئة تنافسية تتأثر بشكل كبير بقوانين الحكومة والتشريعات التي تصدرها، فالقوانين تلزم المنظمات بالالتزام بسلوكيات معينة وتحدد معايير لتصرفاتها وتحدد حدودها، بالإضافة إلى ذلك، تساعد التشريعات في وضع تشريعات جديدة أو تعديل القوانين القائمة استناداً إلى حدوث انتهاكات للقوانين الحالية أو عدم الالتزام بها، مما يعمل على تنظيم وتنظيم سلوكيات المؤسسات والأفراد في المجتمع، فمجموع التشريعات والقوانين والأعراف والقيم الاجتماعية تلعب دوراً حاسماً في تحديد طبيعة المناخ الأخلاقي في صناعة معينة، وبالتالي تؤثر على السلوك الأخلاقي للمدققين وأفراد المؤسسة. وبالنظر إلى مظاهر السلوك غير الأخلاقي، فهي قد تكون موجودة في بيئة العمل، مثل الرشوة، والوساطة والمحسوبية، والسرقة والاختلاس والتزوير والغش والتدليس والعمولات المقابلة للصفقات، والمنح والعطايا دون وجه حق، والابتزاز، وإساءة استخدام السلطة، وانتحال الشخصيات، والتحيز، والمحاباة، وغيرها. تلك السلوكيات تشوه البيئة الأخلاقية للمؤسسة وتؤثر سلباً على الثقة والشفافية داخلها وفي السوق بشكل عام.

4- المبادئ الأخلاقية العامة لمحافظ الحسابات

تتمثل في مجموعة من المبادئ التي يجب على محافظ الحسابات أو أي شخص يمتحن المراجعة سواء كان مراجعة قانونية أو تعاقدية، وتتلخص هذه المبادئ في:¹

- **مبدأ الكمال (النزاهة والشفافية):** يجب على محافظ الحسابات أن يتحلّى بالإستقامة والنزاهة وأن يكون شريفاً ويصرح بكامل الشفافية أثناء أدائه لمهامه المختلفة في عملية المراجعة.

¹ شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة- دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية-، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف 1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2013، ص 80.

- مبدأ الموضوعية: يتعين على محافظ الحسابات أن يكون عادلاً ومنصفاً، وعليه أن يتجنب تأثير الآراء المسبقة على موضوعيته خلال إعداده تقرير المراجعة.
- مبدأ الاستقلالية: ينبغي على محافظ الحسابات أن يكون مستقلاً حراً وغير متحيز لأي طرف وأن يكون محايداً.
- مبدأ الكفاءة: خلال ممارسة محافظ الحسابات لمهنته يجب عليه الحفاظ على مستوى عالي من الكفاءة، وذلك من خلال بذل العناية المهنية اللازمة.
- مبدأ السرية: وخلال ممارسة محافظ الحسابات لمهنته يتمكن للوصول إلى معلومات سرية، لذلك وجب عليه وعلى مساعديه المحافظة على سرية هذه المعلومات وعدم نقلها إلى الأطراف غير مجول لهم بذلك.
- إحترام قواعد المهنة: وجب على محافظ الحسابات إحترام المعايير التقنية والعملية لمهنته في أداء مهمته.

الفرع الثاني: قواعد السلوك المهني

تمثل قواعد السلوك المهني مجموعة من النصوص التي توضح لمحافظ الحسابات ما يفعل وما لا يفعل، حيث أنها مقاييس ومبادئ يمشي عليها، فيما يلي سيتم التطرق إليها خلال هذا الفرع.

1- تعريف قواعد السلوك المهني وخصائصه

1.1. تعريف قواعد السلوك المهني

قواعد السلوك المهني هي عبارة "مجموعة من القواعد التي يجب على المراجع التمسك بها والعمل بمقتضاها ليكون ناجحاً في تعامله مع الناس وناجحاً في مهنته وقادراً على كسب ثقة عملاءه وزملاءه ورؤسائه".¹

وعرفت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين: "هي عبارة عن مجموعة من المبادئ والقيم الأخلاقية التي تعد ضرورية لقيام المجتمعات المهنية التي تقدم أعمالها لخدمة المصلحة العامة وإستمرار تلك المجتمعات وتماسكها ونجاحها".²

وعرفت أيضاً بأنها "مجموعة من المبادئ والقواعد التي تمثل القيم الأخلاقية، وتكون بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني التي يتعين على مدقق الحسابات التحلي بها عند ممارسته أعماله، وعند تعامله مع زملاء المهنة والعملاء وغيرهم".³

¹ وليد زكرياء صيام، محمود فؤاد فارس أوحامد، مدى إلتزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، الجامعة الهاشمية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 20، العدد 2، ص 205.

² لجنة سلوك وآداب المهنة، الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، ميثاق قواعد سلوك وآداب المهنة الدولية - دليل تعريف مختصر -، 2022، ص 2.

³ عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري، مرجع سبق ذكره، ص 9.

ومنه خلال التعاريف السابقة تبين لنا أن قواعد السلوك المهني تمثل بوصلة يمشي عليها محافظ الحسابات من خلال القواعد والمبادئ التي تمثلها وتوجهه في طريقة عمله وطريقة تصرفه مع الآخرين.

2.1. خصائص قواعد السلوك المهني

تتمثل خصائص السلوك المهني في ما يلي:¹

- سلوك ذو هدف: أي أنه سلوك أخلاقي يسعى لغاية معينة ولإشباع حاجات معينة
- سلوك متنوع: أي أنه سلوك يتشكل في صور عديدة ومتنوعة ليتوافق مع المواقف التي يواجهها
- سلوك مسبب: أي أنه سلوك لا يظهر عن طريق العدم، بل هناك أسباب وظروف تؤدي إلى ظهوره ونشأته.

2- أنواع قواعد السلوك المهني:

يمكن تحديد أنواع مختلفة حسب الزاوية التي ينظر منها ويمكن تقسيمها إلى:²

1.2. من حيث الجهة أو السلطة التي قامت بوضعها: وتتمثل في:

- قواعد قانونية:

وتعني تلك القواعد التي يضعها المشرع والأحكام التي تكون في القوانين المنظمة للمهنة .

- قواعد تنظيمية:

وتعني تلك الأحكام والمبادئ التي تصدرها المنظمات المهنية لحث المدققين على التمسك والعمل بأداب وسلوك المهنة كالقواعد التي تضعها النقابات.

2.2. من حيث شكل صدورها ووسيلة إثباتها: وتتمثل في:

- قواعد مكتوبة:

وتعني تلك القواعد التي دونت كتابة في وثيقة سواء كانت الوثيقة التي تم كتابتها صادرة من سلطة تشريعية أو قرار من السلطة التنفيذية أو صادرة عن طريق توصيات المنظمات المهنية.

¹ نجلاء جادة حسون الربيعي، نجاة حميد صخر، دور قواعد السلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق - بحث ميداني في عينة من مكاتب التدقيق العاملة في العراق -، مجلة الريادة للمال والأعمال، المجلد الثاني، العدد 1، كانون الثاني 2021، ص 44.

² عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الطبعة 2، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، جامعة الموصل، 1999، ص 38.

- قواعد عرفية:

وتعني تلك القواعد والمبادئ التي لا تكون في وثيقة مكتوبة ويتم التعرف عليها عن طريق المراجعين ويلتزمون بإتباعها ويعتبرونها دستوراً أخلاقياً من الآداب والتقاليد التي يجب العمل بها.

3- أهمية وأهداف قواعد السلوك المهني:

لقواعد السلوك المهني أهمية كبيرة وأهداف تسعى لتحقيقها، وفيما يلي سيتم التطرق إلى الأهمية أولاً ثم الأهداف ثانياً.

1.3. أهمية قواعد السلوك المهني

تظهر أهمية قواعد السلوك المهني فيما يلي:¹

الغرض الرئيسي لمهنة التدقيق المحاسبي هو بناء الثقة في المعلومات الموجودة في القوائم المالية، وهذه الثقة تساعد القرارات والأطراف ذوي العلاقة على فهم العوائد المتوقعة والتكاليف والمخاطر، ومن ثم اتخاذ قرارات مهمة بشأن تعزيز الاستثمارات إستناداً إلى معلومات موثوقة من خلال الالتزام بمجموعة من الضوابط والقواعد السلوكية، يهدف محافظي الحسابات بشكل أساسي إلى رفع مستوى المهنة وتحسين أداء أعضائها، وبالتالي كسب ثقة المجتمع.

إضافة إلى ذلك، تتميز مهنة التدقيق أيضاً بقبولها لمسؤولية العمل لخدمة المصلحة العامة، وبالتالي فإن مسؤولية المدقق لا تقتصر على تلبية إحتياجات العميل فقط، بل يجب عليه أيضاً أن يأخذ في الإعتبار المصلحة العامة عبر الإمتثال للمتطلبات الأخلاقية وقواعد السلوك المهني.

وإن وجود قواعد السلوك المهني يبرر بغرض الحصول على ثقة الجمهور وضرورة رفع مستوى المهنة على قدم المساواة مع المهن الأخرى، كما يهدف أيضاً إلى تعزيز التعاون بين أعضاء المهنة والعناية بمصالحهم المعنوية والمادية والأدبية، فضلاً عن تعزيز الأحكام والنصوص القانونية التي وضعها المشرع لضمان كفاية التأهيل المهني والعلمي للمدققين، بالإضافة إلى ذلك، فإنه يوفر ضماناً للأطراف ذوي العلاقة بأن الالتزام بالمعايير المهنية سيتم بشكل موثوق في الأعمال والخدمات التي يقدمونها.

يمتلك مصطلح "المهني" مغزى خاصاً في عيون المجتمع، حيث يتوقع من الشخص المهني أن يعمل بمستوى أعلى من الآخرين، يعني هذا المصطلح تحمل المسؤولية عن تقديم عمل متميز، وليس فقط الامتثال للقوانين والتنظيمات، السبب الرئيسي وراء السلوك المهني الرفيع المستوى في أي مهنة هو أهمية بناء الثقة في جودة الخدمة المقدمة من خلال تلك المهنة، بغض النظر عن الشخص الذي يقدم الخدمة.

¹ عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، دار هومه، الجزائر، 2018، ص 163-164.

وفي الممارسة العملية، من الصعب على المستخدمين تقييم جودة الأداء في معظم الخدمات المهنية، نظراً لتعقيدها، على سبيل المثال، لا يستطيع مستخدمو القوائم المالية تقييم أداء المراجع، حيث قد لا يكونون لديهم الكفاءة اللازمة أو الوقت لإجراء هذا التقييم، وبالتالي يزداد ثقة الرأي العام في جودة الخدمات المهنية عندما يضع القائمون على تلك الخدمات معايير للأداء والسلوك المهني لجميع الممارسين، نتيجة لهذا الطلب المتزايد على جودة الخدمات المهنية، تتبع معظم شركات المحاسبة ممارسات تحصين العمل بهدف تعزيز الكفاءة والفعالية في أداء العمليات التدقيقية.

2.3. أهداف قواعد السلوك المهني:

تهدف قواعد السلوك المهني إلى تحقيق عدة أغراض معينة منها:¹

- المحافظة على كرامة مهنة التدقيق والرفع من مستواها وجعلها متقدمة مثل أي مهنة أخرى؛
- بث روح التعاون بين المحاسبين والمدققين؛
- بث الطمأنينة والثقة في المستعنين بخدمات المدقق من أجل تقديم أفضل الخدمات؛
- يعد مكمل للنصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع وتوفير مبدأ الكفاية في التأهيل وحياد المدقق في عمله.²

4- مبادئ وقواعد السلوك المهني

تظهر مبادئ وقواعد السلوك المهني فيما يلي:

1.4. مبادئ السلوك المهني: حيث تمثل المبادئ معايير مثالية يجب أن تتوفر في مدقق الحسابات، وتندرج تحتها الآتي:³

- **المسؤوليات:** عندما يتحمل المدقق المسؤولية المهنية وجب عليه أن يمارس الحكم الأخلاقي وأن يتسم بالحساسية المهنية في كافة الأعمال والمهام التي يؤديها.
- **الصالح العام:** عندما يقبل المدقق الإلتزام بالمهمة وجب عليه العمل بما يتوافق مع الصالح العام وشرف المهنة وأن يكون جديراً بالثقة وأن يؤكد إلتزامه وولائه للمهنة.
- **الإستقامة:** ومن أجل المحافظة على ثقة الجماهير وجب على المدقق أن يؤدي جميع المسؤوليات بأعلى قدر ممكن من الإستقامة.

¹ توفيق مصطفى أبو رقية، عبد الهادي أسحق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، دار الكندي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2014، ص 57.

² عبد الرزاق محمد عثمان، مرجع سابق، ص 37.

³ حسين يوسف القاضي وآخرون، أصول المراجعة الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2014، ص 80-83.

- الموضوعية والحياد: يجب على المدقق أن يكون موضوعياً وأن يكون بعيداً عن صراعات المصالح عند تنفيذ المسؤوليات المهنية، وأن يكون المدقق محايداً واقعياً وذاهرياً عند تقديم مختلف خدمات التدقيق وخدمات الاستشارة كإبداء الرأي.
- العناية المهنية: يجب على المدقق أن يلتزم بمعايير المهنة الفنية والأخلاقية ويتبعها ويسعى لتقديم أحسن وأكفء وأجود خدمة من قبله مع تنفيذ المسؤوليات المهنية بأقصى قدر ممكن.
- مجال وطبيعة الخدمة: عند تحديد مجال الخدمات التي يقدمها المدقق، يجب عليه أن يلتزم بمبادئ ميثاق السلوك المهني وأخلاقيات المهنة.

2.4. قواعد السلوك المهني:

وتتجلى قواعد السلوك المهني في الآتي:

1- الإلتزام بالإستقلال والنزاهة والموضوعية: وتتكون هذه القاعدة من ما يلي:

- أ- الإستقلال: ويقصد به أن يكون المدقق الخارجي مستقلاً وأن يكون محايداً عند إبداء رأيه في صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة، حيث توجد بعض الأمور التي تنقص من إستقلاله ومنها على سبيل المثال:
 - في حال وجود مصالح مادية للمدقق سواء عن طريق مباشرة أو غير مباشرة داخل المؤسسة أو يكون له إستثمارات في أسهم أو أية قروض ممنوحة له.
 - في حالة أن يكون للمدقق علاقة تعاقدية مع المؤسسة التي يراجع حساباتها بأي صورة كأحد العاملين أو المسيرين أو تكون له عقود تربطه بالمؤسسة .
- ب- النزاهة والموضوعية: لا يجوز لمدقق الحسابات أبداً أن يقوم بعدم تحريف الحقائق أثناء مزاوله مهنته في التدقيق، بما في ذلك تقديم الخدمات الاستشارية للعميل بأي حال من الأحوال، كما يجب عليه أن لا يتأثر بآراء الآخرين في القرارات المهنية التي يتخذها، فيما يتعلق بتقديم الخدمات الضريبية، يجب على المدقق أن يتعامل بالشفافية والأمانة، وأن يفسر الشك بطريقة تخدم مصلحة العدالة والدقة في الإفصاح، وذلك بشرط أن يكون هناك مبرر مقبول لدعم الموقف الذي يتخذه.

2- المقدرة والمعايير الفنية: وتشمل هذه القاعدة على ما يلي:

- أ- المقدرة: ويقصد بها أن على المدقق أن لا يقبل أي عملية تدقيق لا يكون في إستطاعته إتقانها بدرجة معقولة من الكفاية المهنية المناسبة كذلك الأمر لأفراد مكتبه.
- ب- معايير التدقيق: أي إلتزام المدقق بمعايير التدقيق عند قيامه بعملية تدقيق القوائم المالية للمؤسسات.

ج- **المبادئ المحاسبية:** إذا كانت القوائم المالية غير معدة حسب المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، فهنا لا يبدي المدقق رأيه بأحداً أعدت حسب المبادئ، أو يذكر أن هذا الخروج يعود إلى ظروف غير عادية، ووجب عليه أن يبين المخالفة في تقريره والآثار المترتبة على ذلك.

د- **التنبؤ:** المدقق ينبغي عليه أن يتجنب ربط اسمه بأي تنبؤات بالعمليات المستقبلية بطريقة توحى بأنه يؤكد قدرة تحقيق تلك التنبؤات¹.

3- المسؤولية تجاه العميل: تشمل هذه القاعدة على ما يلي:²

- أ- ينبغي على المدقق الإلتزام بعدم إفشاء أسرار العميل الذي يدقق حساباته التي حصل عليها أثناء تأدية مهنته إلا بموافقة ورضاء العميل، ولكن إذا طلبت المحكمة أو السلطات الأمنية ذلك تستثنى تلك المعلومات.
- ب- ينبغي على المدقق أن يتفق مع عميله على طريقة تحديد الأتعاب، سواء بالساعة أو اليوم أو بالعملية بأكملها. ومن الضروري أن يمتنع المدقق عن ربط أتعابه بنتائج الفحص، ويمكن للأتعاب أن تحدد بواسطة المحكمة أو سلطة عامة أخرى، وقد تقتضي هذه الأتعاب على أساس نتائج الإجراءات القضائية أو نتائج الأجهزة الحكومية، ومع ذلك فإن أتعاب المدقق قد تختلف بناءً على درجة الخدمة المقدمة وصعوبتها.

4- المسؤولية تجاه الزملاء: وتتضمن هذه القاعدة القواعد التالية:

- أ- **المزاحمة أو التعدي على حقوق زملائه:** أي تجنب المدقق المزاحمة أو التعدي على حقوق زملائه وذلك يتضمن عدم التدخل في علاقات العميل مع زميل له الذي يقدم نفس الخدمة في الوقت الحالي، وذلك فيما عدى:
- يجب على المدقق أن يستجيب لطلب أداء الخدمات المهنية عندما يُطلب منه ذلك، ولكن عندما يُطلب منه أداء خدمة مهنية في مجالات المحاسبة أو مشاكل تدقيق الحسابات من عميل لزميله في المهنة، ينبغي عليه أولاً التواصل مع هذا الزميل للتأكد من أنه على دراية بالموضوع. ثم بعد ذلك، يمكنه اتخاذ قرار بالموافقة أو الرفض.
- إذا طُلب من المدقق إبداء الرأي في قوائم مالية مجمعة تتضمن قوائم فروع أو شركات أخرى تم تدقيقها بواسطة مدققين آخرين، قد يصير المدقق على تدقيق أي من هذه القوائم الفرعية إذا كان يعتقد أن ذلك ضروري لضمان إبداء رأي دقيق وموثوق في القوائم المجمعة.
- إذا قبل المدقق أداء خدمات مهنية محددة بناءً على توصية زميل له، فإنه يجب عليه عدم قبول أي خدمات أخرى خلاف تلك المحددة في الإتفاق الأول دون الرجوع إلى الزميل الموصي به، وينبغي له أيضاً ألا يسعى من خلال المناقشات مع العميل إلى الحصول على إتفاق لتقديم خدمات إضافية دون الرجوع إلى الإتفاق الأول والتأكد من موافقة الزميل.

¹ يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الرواق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 204.

² حسين يوسف القاضي وآخرون، مرجع سابق، ص 82-83.

ب- عروض التوظيف: ينبغي على المدقق عدم تقديم أي عروض سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، لتوظيف أحد أو أكثر من العاملين في مكتب زميل له دون إخبار الزميل المعني أولاً، إذا كان الموظف يأتي بمبادرته الخاصة ويظهر اهتماماً بالانضمام إلى فريق المدقق من خلال التقديم لشغل تلك الوظيفة بناءً على إعلان هام، فإن هذه القاعدة قد لا تنطبق.

5- المسؤولية والممارسات الأخرى: وتشمل هذه القاعدة القواعد التالية:¹

أ- التصرفات المسيئة للمهنة: حيث تلزم المدقق بعدم القيام أو التصرف بشكل يسيء إلى سمعته المهنية كحجز وثائق ومستندات العميل وعدم ردها بعد مراجعتها، أو الإغفال عن عمد لبعض المخالفات الجوهرية التي وجدت أثناء تدقيقه إلخ...

ب- الإعلان في وسائل الإعلام: حيث تلزم المدقق و تحذره أنه لا يحق له البحث على عملاء جدد من خلال الإعلان في وسائل الإعلام .

ت- دفع عمولات للآخرين: حيث يجب على المدقق عدم دفع أي عمولات للآخرين بغية الحصول على عملاء جدد، وكذلك عدم الحصول على عمولات من مدققين آخرين لنية تحويل عملاء لهم.²

ث- الوظائف المتنافسة أو المتعارضة: تعني أن على مدققي الحسابات عدم الإنخراط في أي عمل أو مشروع قد يضعف أو يقلل من موضوعيته في تقديم الخدمات المهنية .

ج- الشكل القانوني والإسم لمكتب التدقيق: وتعني أن على ممارسي المهنة إتخاذ شكل تنظيمي معين من الأشكال القانونية للمنشآت كمنشأة فردية أو جماعية وغيرها من أشكال، كما يجب كذلك على المدقق ألا يستخدم أسماء مفترضة ووهبية لمكاتب التدقيق.³

¹ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، 2007، ص 52.

² حسين يوسف القاضي وآخرون، المرجع السابق، ص 84.

³ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، المرجع السابق، ص 52.

المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات

يعتبر محافظ الحسابات شخص مستقل له عدة خصائص يمتاز بها عن غيره في المهنيين في مجال المحاسبة والمراجعة، حيث أن له عدة مهام ومسؤوليات وجب عليه القيام بها على أكمل وجه .

الفرع الأول: تنظيم مهنة محافظ الحسابات

إهتم المشرع الجزائري بمهنة المراجعة كثيرا وخاصة بمهنة محافظ الحسابات لأنها مهنة حساسة وتتطلب جهدا كبيرا، لذلك صدرت العديد من القوانين والتشريعات لمحاولة تسهيل وتحسين مهنة محافظ الحسابات، و من أهم هاته القوانين القانون رقم 10-01.

1- تعريف محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة.

1.1. تعريف محافظ الحسابات

يعرف حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كمايلي: "يعد محافظ الحسابات، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات ومنتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.¹

ويعرف حسب المادة 715 مكرر 04 من القانون التجاري الجزائري على أنه: "الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة إنتظام حسابات المؤسسة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، وفي الوثائق المرسله إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادق على إنتظام الجرد والموازنة وصحتها."²

كما يعرف أيضا على أنه الشخص الذي يقوم بعملية المراجعة والفحص وله القدرة على مراجعة القوائم المالية والتوصل إلى رأي بصدها، يطلق عليه " المراجع" وله عدة مسميات كالمراجع الخارجي، المحاسب القانوني، أو مراجع الحسابات، مراقب الحسابات، أو مدقق الحسابات، وكلها تعني ذلك الشخص الذي تتوفر فيه الشروط والأركان والصفات التي تجعل منه مؤهلا للقيام بعملية المراجعة، كما أن له حقوق معينة فرضتها التشريعات القانونية والمهنية، وعليه في المقابل مسؤوليات وواجبات.³

ومن التعاريف السابقة يمكن أن نقول أن محافظ الحسابات هو شخص مستقل يمارس مهنة المراجعة عن طريق التدقيق في الحسابات والقوائم المالية للمؤسسات وإعطاء رأيه محايد على شكل تقارير.

¹ القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 يونيو سنة 2010، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 الصادر بتاريخ 11 يوليو 2010، ص 07.

² عبد العالي محمدي، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة مقدمة إلى المنتدى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة الجزائر3، يومي 06 و 07 ماي، 2012، ص 4.

³ عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، الطبعة الثالثة، الأمين لنشر والتوزيع، صنعاء، 2011، ص 68.

2.1. شروط ممارسة المهنة وتعيين محافظ الحسابات

هناك عدة شروط وجبت التوفر في الشخص المؤهل لممارسة المهنة، كما أن هناك عدة طرق لتعيين محافظ الحسابات .

1.2.1. شروط ممارسة المهنة: حسب المادة (08) من قانون (10-01)، لممارسة مهنة محافظ الحسابات، يجب أن تتوفر الشروط الآتية: ¹

1- أن يكون جزائري الجنسية؛

2- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛

3- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛

4- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛

5- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛

6- أن يؤدي اليمين: " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكرم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

2.2.1, 2. تعيين محافظ الحسابات:

تم عملية تعيين محافظ الحسابات وفقا للقانون الأساسي للهيئة أو المؤسسة، وذلك خلال الجمعية العامة التأسيسية لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، يتم اختيارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وبعد عهدين متتاليين لا يمكن تعيين نفس المحافظ مرة أخرى إلا بعد مرور ثلاث سنوات، أما بالنسبة للتعيين بعد انتهاء الفترة، فيتم ذلك خلال شهر من إغلاق الدورة الأخيرة لعهدة محافظ الحسابات. ويكون على المجلس الإداري أو المكتب المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط لتعيين محافظ الحسابات من قبل الجمعية العامة العادية².

يتم تعيين محافظ الحسابات تحت الأشكال الآتية:³

¹ جريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 42 مرجع سابق، سنة، 2010، ص 5.

² بن يحي عمر، لعمور رميلة، متطلبات تعيين محافظ الحسابات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق 'NAA'، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 13، العدد1، 2020، ص 105.

³ جريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 42، مرجع سابق، ص 7.

أ-التعيين عن طريق الجمعية العامة التأسيسية

يتم التعيين محافظ الحسابات عند تأسيس الشركة وذلك حسب المادة (26) من القانون (10-01) المتعلق بالمهنة أنه "تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، مراجع الخارجي من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية"

ب- التعيين عن طريق المساهمين¹

يعين محافظ الحسابات عن طريق الجمعية العامة للمساهمين وذلك حسب ما جاءت به المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري المعدل "تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، ..."

ج- التعيين عن طريق المحكمة

التعيين عن طريق المحكمة جاء في نص المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري المعدل أنه "... إذا لم يتم تعيين الجمعية العامة للمساهمين مندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين....".

2- الخصائص المهنية والمعنوية لمحافظ الحسابات

يمتاز محافظ الحسابات بعدة خصائص مهنية ومعنوية تتمثل في: ²

1.1.2. الكفاءة المهنية: بهدف ممارسة مهام محافظ الحسابات بفعالية، يجب عليه الحصول على التأهيل العلمي والعملية اللازم، واكتساب مجموعة متنوعة من المعارف، ومن بين هذه المعارف:

- معرفة عميقة في مجال المحاسبة، والقدرة على التعامل مع التنظيم المحاسبي بكفاءة، واستخدام تقنيات المراجعة بمهارة.
- فهم في الاقتصاد العام، والمؤسسات، والتي تسهم في تمكينه من فهم المؤسسة بشكل شامل، ليس فقط من الناحية المحاسبية، بل أيضاً من حيث أنظمتها، وتنظيمها العام، والبيئة التي تتأثر بها.
- يجب على محافظ الحسابات أن يمتلك معرفة كافية في قانون الأعمال، حتى يكون قادراً على فهم حدود مهنته ومسؤولياته، خاصة فيما يتعلق بالمراجعة العميقة للجوانب القانونية والتشريعية للمؤسسة، يجب أن يكون لديه فهم دقيق لكيفية تأثير هذه الجوانب على صحة وانتظامية القوائم المالية.

¹ الأمر رقم 75-59، المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975، يتضمن القانون التجاري، ج ر ج عدد 101 صادر في 19 ديسمبر سنة 1975، معدّل ومنتّم، سنة 2007، ص 188.

² عبد العالي محمدي، مرجع سبق ذكره، ص 05.

2.2. الإستقلالية (التنافي): تنظر القوانين الجزائرية إلى استقلالية المدقق من عدة زوايا مهمة¹:

أ_ الزاوية الأخلاقية: تشدد على أهمية أن يتحلى المدقق بمبادئ أخلاقية عالية، مثل الحيادية التامة، والإخلاص في أداء مهامه، والالتزام بالشرعية المنصوص عليها في القوانين والأنظمة المحلية.

ب_ الزاوية المادية: يسلط المشرع الضوء على حالات التعارض المحتملة في ممارسة المراجعة في المؤسسة، وتشمل هذه الحالات:

__ الأقراب والأصهار حتى الدرجة المناسبة، بما في ذلك الأشخاص الذين يشغلون مناصب في الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة ومجلس المراقبة للمؤسسة؛

- الأشخاص الذين يشغلون مناصب في الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة، أو أزواجهم، أو الأشخاص الذين يتقاضون أجورًا أو مرتبات من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة؛

- الأشخاص الذين تم منحهم أجره بسبب وظائف غير مراجع الحسابات لمدة خمس سنوات بعد تاريخ انتهاء وظائفهم؛

- الأشخاص الذين كانوا في مناصب دائمة في الإدارة أو كانوا أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس الإدارة لمدة خمس سنوات بعد تاريخ انتهاء وظائفهم.

ج- الزاوية المهنية: تشير المادتان (26) و (27) من قانون (10-01) إلى الآلية المؤهلة لتعيين محافظ الحسابات، حيث يتم تضمين هذا التعيين في جمعية عامة، وتحدد مدته القصوى بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

بالإضافة إلى ذلك، ناقش القرار الصادر في 11 جويلية 2010 الرسوم المتعلقة بمحافظ الحسابات، حيث حدد الحدود العليا والسفلية لهذه الرسوم، بالتركيز على عدد ساعات العمل المطلوبة في المهام المحددة التي يتم تكليف محافظ الحسابات بها.²

3.1. سر المهنة: يعتبر الإحتفاظ بسر المهنة ميزة أساسية خلال التعامل مع المؤسسات أو العميل حيث أن محافظ الحسابات يتكشّف ويطلع على جميع المعلومات والوثائق التي قد تساعد في أداء مهمته، وهذا قد يؤدي إلى التعرف على معلومات سرية خاصة بالمؤسسة لذا وجب عليه الإلتزام بالكتمان والمحافظة عليها، إلا في حالة ما ألزم القانون إفشاء سر المهنة، كما تنص عليه المادة 72 من القانون رقم (10-01):³

لا يتقيد محافظ الحسابات بالسّر المهني في الحالات التالية:

¹ حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص: محاسبة، جامعة لحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009/2008، ص 39.

² أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 84.

³ جريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 42، مرجع سابق، ص 12.

- بعد أن يتم بحث أو تحقيق قضائين، أو في حالة تم إستدعائهم لإدلاء الشهادة أمام لجنة الإنضباط والتحكيم المقررة في المادة 5 من نفس القانون.

- بناء على إرادة موكلهم.

- إذا كان بمقتضى واجب إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة.

الفرع الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

لحافظ الحسابات مهام عديدة و مسؤوليات تظهر فيما يلي:

1- مهام محافظ الحسابات: أكد المشرع الجزائري في القانون رقم (10-01) على مهام محافظ الحسابات التالية:¹

- يشهد بأن الحسابات السنوية مطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وتكون صحيحة ومنتظمة، وكذلك نفس الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛

- يقوم بفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات الميينة في تقرير التسيير الذي يتم تقديمه للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص من طرف الميسيرين؛

- يعطي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية التي تم المصادقة عليها من طرف مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو الميسير؛

- يقوم بتقدير مختلف شروط إبرام الإتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها؛

- يقوم بمراقبة المؤسسات والهيئات التي تكون لها صلة بالقائمين بالإدارة أو الميسيرين للشركة المعينة مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

- يعلم الميسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بأي نقص قد يتم اكتشافه أو الوقوف عليه، والذي قد يكون طبيعته عائفاً لاستمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛

- تشمل هذه المهام فحص قيم ووثائق المؤسسة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في عمليات الإدارة أو التسيير.

2- مسؤوليات محافظ الحسابات:

يعتبر محافظ الحسابات مسؤولاً على العموم بحسب الوسائل وليس النتائج، وهو مسؤول مسؤولية تأديبية وجنائية و مدنية.²

¹ جريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 42، مرجع سابق، ص 7.

² محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بدون سنة نشر، ص: 38.

1.2. مسؤولية المراجع التأديبية:

وفقاً للقانون رقم (10-01)، يتحمل مراجع الحسابات مسؤولية التأديب عن أي مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية. بموجب هذا القانون، يُطالب محافظ الحسابات والخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين بتحمل المسؤولية التأديبية عن أي مخالفات أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية خلال ممارسة وظائفهم، وتُحدد العقوبات التأديبية وفقاً للترتيب التصاعدي بناءً على خطورة المخالفة أو التقصير، حيث يتم تحديد درجات الأخطاء والعقوبات التي تنطبق عليها وفقاً للتنظيم المعمول به، وتمثل العقوبات فيما يلي " : الانذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر، الشطب من الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات".¹

والمسؤولية التأديبية تتمثل في الالتزام بقواعد السلوك المهني كوسيلة للحفاظ على النزاهة ومكافحة الفساد وسوء الاستخدام المالي والغش. وبالتالي، فإن عدم الإبلاغ عن المخالفات أو السرقات، أو الموافقة على توزيع أرباح وهمية، يمكن أن يعرض الفرد لخطر فقدان مركزه، حيث يمكن أن يتعرض لتوقيف مؤقت عن ممارسة المهنة أو حتى شطب اسمه من جدول الأعضاء المرخصين بممارسة المهنة.²

2.2. مسؤولية المراجع الجنائية (الجزائية) :

وفقاً للقانون رقم (10-01)، يتحمل مراجع الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالالتزام الأخلاقي.³ والمسؤولية الجنائية تتمثل في ارتكاب المراجع لأفعال تضر مصلحة الشركة عن طريق العمد،⁴ أو عندما يرتكب أفعال تخالف نصوص التشريعات المنظمة للمهنة وقوانين الشركات وقوانين العقوبات، وتؤدي إلى إلحاق الأذى والضرر بالمجتمع.⁵

3.2. مسؤولية المراجع المدنية:

وفقاً للقانون رقم (10-01)، يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج، وحسب المادة 60 من نفس القانون يعد محافظ الحسابات أثناء ممارسة مهمته مسؤولاً مدنياً تجاه زبائنه في الحدود التعاقدية. وحسب المادة 61 يعد محافظ الحسابات مسؤولاً تجاه الكيان الذي يراقبه وعن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامناً تجاه الكيان أو اتجاه الغير عن الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون، ولا يتبرأ عن مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي

¹ جريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 42، مرجع سابق، ص 10.

² هدى خليل إبراهيم الحسيني، مسؤولية مراقب الحسابات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الثامن والعشرون، 2011، ص 292.

³ جريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 42، مرجع سابق، ص 10.

⁴ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، طبعة 1، 2007، ص 67.

⁵ منصور حامد وآخرون، الأصول العلمية والعملية بمراجعة الحسابات، مقررات الفرقة الثالثة، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2009،

لم يشترك فيها إلا إذا برهن على أنه قام بالمتطلبات العادية لمهنته وأنه أبلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجة ذلك بصفة ملائمة في الجمعية العامة الأقرب يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.¹

والمسؤولية المدنية تتمثل في بعض نواحي القصور التي تتعلق بمهنة المدقق ومن أهمها ما يلي:²

- حالة إهمال وعدم الإهتمام من المدقق في قيامه بالمهنة وعدم بذل العناية والجهد اللازم
- حالة وقوع المراجع في بعض الأخطاء أثناء التدقيق
- عدم قيامه أصلا بعملية التدقيق

و ذلك ما يؤدي إلى تعرض المدقق نتيجة هذا الإهمال للمسؤولية للأسئلة عن أي أخطاء كبيرة أو يسيرة وهذا يؤديه للتحذير أو لفت النظر.

المطلب الثالث: جودة تقرير محافظ الحسابات

يعتبر التقرير بمثابة نتيجة عملية المراجعة، بحيث أنه الوسيلة التي يعبر فيها المراجع عن رأيه المهني وهذا ما يجعله ملزم بإعطاء معلومات منظمة وصادقة تكسب ثقة المستخدمين وتلبية مختلف حاجاتهم.

الفرع الأول: ماهية تقارير محافظ الحسابات:

يعتبر تقرير محافظ الحسابات حلقة الوصل التي تربطه مع مختلف الأطراف المعنية، حيث يعطي فيه رأيه سواء بالإيجاب أو بالسلب.

1- تعريف تقرير محافظ الحسابات وأهميته:

هناك عدة تعريفات ظهرت لتقرير محافظ الحسابات، سوف نذكر منها أهم التعاريف المعاصرة التي تعبر على التقرير بشكله المعاصر.

1.1. تعريف تقرير محافظ الحسابات

التقرير هو عبارة عن مجموعة من المعلومات مرتبة بشكل قانوني، وتعتبر هذه المعلومات بمثابة ختام عملية التدقيق وبلورة لرأي المدقق، فالتقرير هو الوسيلة التي تعبر عن رأي المدقق المحايد والفني موجه لجهات معينة بغرض الاستعانة به فالاتخاذ القرار.

¹ جريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 42، مرجع سابق، ص 10.

² محمد السيد سرايا، المرجع السابق، ص 66.

كما ينظر له الدكتور الهادي التميمي فإن التقرير هو "جوهر ما توصل إليه المدقق من خلال تدقيقه والتعرف على أنشطة المنشأة وفحص الأدلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق".¹

أما الدكتور مجيد عبد زيد حمد عرف التقرير في مقال له تحت عنوان دور التقارير المالية المنشورة في تحسين قرارات الاستثمار في أسهم الشركات بأنه "خلاصة ما توصل إليه مراجع الحسابات ومن خلال مراجعته والتعرف على أنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع".²

ومن جهة نظر إبراهيم علي عشاوي فيعرف التقرير على أنه "وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص توافرت فيه مقومات عملية وعلمية وشخصية معينة، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلاً لإبداء رأي فني محايد، ويتضمن إنجاز ما قام به المراجع من عمل ورأيه في انتظام الدفاتر والسجلات ودقة ما تحويه من بيانات محاسبية ومدى تعبير القوائم الختامية عن نتيجة النشاط والمركز المالي للمؤسسة".³

2.1. أهمية تقرير محافظ الحسابات

لتقرير محافظ الحسابات أهمية للعديد من الأطراف، نذكر منها:

1.2.1. أهمية التقرير للمدقق :

التقرير له أهمية بالنسبة لمدقق الحسابات يمكن تحديدها فيما يلي:⁴

أ- التقرير هو دليل على إنجاز المدقق لمهمة التدقيق؛

ب- ردود أفعال الجهات التي تستفيد من تقارير التدقيق لها تأثير على تطوير هذه التقارير، ويمكن أن تؤثر بالإيجاب على الجودة الكلية للتدقيق وبالتالي على سوق خدمات المدقق، خصوصاً في ظل إعداد المدقق للتقرير وعرضه مستوفياً للمعايير المتعارف عليها ، وبذله للعناية المهنية وتوافر الكفاءة المهنية فيه .

2.2.1. أهمية التقرير بالنسبة للمتعاملين في سوق المال:

¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، عمان، الأردن، دار وائل للنشر، ط2، 2004، ص 160.

² آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق (دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية)، أطروحة دكتوراه (منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، ص 86.

³ إبراهيم علي عشاوي، أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية، طوخي مصر الطباعة، مصر، ص 11.

⁴ رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات: مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري)، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2015، ص 234.

يمكن تحديد أهمية تقرير مدقق الحسابات بالنسبة للمتعاملين في سوق المال فيما يلي :

- يعتبر رأي المدقق في القوائم المالية مؤثر في مدى اعتماد المتعاملين في سوق المال على هذه القوائم ويؤثر ذلك على قراراتهم ؛
- يطمئن المتعاملين في سوق المال بتقرير المدقق إلى مدى التزام إدارة المنشأة بالتشريعات واللوائح السارية، خصوصا الاقتصادية و البيئية، مما يؤثر مباشرة على قرارات هؤلاء المتعاملون.

3.2.1. أهمية التقرير بالنسبة لإدارة المنشأة:

يمثل تقرير مدقق الحسابات ذات أهمية كبيرة للإدارة المنشأة للأسباب التالية:¹

- تقرير المدقق مؤشر على مدى وفاء الإدارة بمسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية للمنشأة؛
- إن رأى المدقق يدل على مدى وفاء و التزام الإدارة بالمبادئ المحاسبية الدولية والمحلية في إعداد ونشر القوائم المالية للمنشأة؛
- يعتبر التقرير وسيلة مهمة لإضفاء الثقة في القوائم المالية للمنشأة .

2. عناصر تقرير محافظ الحسابات

إن مراعاة شكل ومضمون التقرير أمر ضروري²، بحيث أن الهدف من تدقيق التقارير المالية هو تمكين المدقق من إيصال رأيه على أحسن وجه حول عدالة هذه القوائم المالية ومدى مطابقتها للمعايير الموضوعية³، تحتوي الفقرات من رقم (18-60) التي جاءت في معيار التدقيق الدولي (700) أن عناصر تقرير المدقق تتضمن عشرة عناصر هي⁴ :

1.2. العنوان:

إن إستخدام عنوان مناسب مثل تقرير مدقق حسابات مستقل يساعد في تعرف القارئ على هذا التقرير وعلى التفرقة بينه وبين التقارير الأخرى الي تصدر مثلا من مدير التدقيق الداخلي أو رئيس لجنة التدقيق.

¹ د.محمد سمير الصبان، د.عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية-المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 183-184.

² أحمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، سلسلة الكتب المهنية، الكتاب الثاني، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2009، ص 21.

³ تامر مزيد رفاعه، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017، ص 129.

⁴ رزق أبو زيد الشحنة، المرجع السابق، 2015، ص 239.

2.2. الجهة الموجهة لها التقرير:

يجب أن يوجه التقرير إلى الجهة المطلوب توجيهه إليها طبقاً لظروف التعيين أو القوانين المحلية، عادة ما يوجه إلى المساهمين أو إلى أصحاب المنشأة موضوع التدقيق.

3.2. الفقرة التمهيدية :

تشير هذه الفقرة إلى معايير التدقيق المتبعة من قبل المدقق، حيث يجب أن يبين التقرير معايير التدقيق أو الأساليب التي أتبع عند القيام بالتدقيق، هل تم الإعتماد على معايير التدقيق المقبولة عموماً، أم معايير التدقيق الدولية، أم الإعتماد على معايير التدقيق المحلية للبلد الموجودة فيه المنشأة.

5.4.2. مسؤولية كل من المدقق والإدارة :

يجب التحديد في هذه الفقرة أنه وفقاً لكتاب الإرتباط فإن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد التقارير المالية وأن مسؤولية المدقق تنحصر في إعطاء رأيه حول عدالة وواقعية تمثيل التقارير المالية للمركز المالي للمنشأة¹.

6.2. رأي المدقق :

يجب أن يبين التقرير في هذه الفقرة بشكل واضح رأي المدقق فيما إذا كانت البيانات والتقارير المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة عن الوضع المالي للمنشأة ، ووفقاً لإطار التقارير المالية المطبق، وهذا الرأي قد يكون إما رأي بدون تحفظات أو رأي متحفظ أو رأي معاكس أو قد يكون الامتناع عن إبداء الرأي.

7.2. أمور أخرى :

تتطلب المعايير أو القوانين أو الممارسة المقبولة بشكل عام أن يقوم المدقق بالتوسع في أمور توفر مزيداً من الإيضاح لمسئوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية أو تقريره حول ذلك، ومن الممكن تناول هذه الأمور في فقرة منفصلة بعد رأي المدقق².

8.2. توقيع المدقق :

يجب على المدقق أن يوقع على تقريره لإثبات تحمله لكامل مسؤولياته التي تقع على عاتقه.

9.2. تاريخ التقرير:

¹ تامر مزيد رفاعه، مرجع سابق، ص 129-130.

² رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص 240.

التاريخ هو عنصر مهما في التقرير لأنه يوضح الحدود الزمنية لمسؤولية المدقق، فالمدقق ليس مسؤولاً عن أي فصح أو أي إجراء من إجراءات التدقيق قام به بعد التاريخ المدون في التقرير، والتقرير يجب أن يورخ في اليوم الذي ينهي فيه المدقق إجراءاته للفحص¹.

10.2. عنوان المدقق :

ضروري أن يعنون التقرير الموقع في البلد أو الجهة التي يمارس فيها المدقق عمله.²

3- خصائص تقرير محافظ الحسابات:

سنتحدث في هذه النقطة على أهم الخصائص المتعلقة بتقرير المدقق الخارجي ونذكر منها ما يلي³:

- يعد تقرير المدقق الخارجي حلقة الصلة الرئيسية بينه وبين مختلف مستخدميهِ ؛
- يجب ألا يحتوي تقرير المدقق الخارجي على أي غموض، أو معلومات تحتاج إلى توضيح إنما يجب أن يكون التقرير عبارة عن مجموعة عبارات شاملة ومختصرة حتى يتم توصيل البيانات بسهولة؛
- يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير هامة و مفيدة للجهات المعنية، وبالتالي الابتعاد عن الجمل التي من الممكن أن لا تكون ذات أهمية؛
- يتميز تقرير المدقق بالصدق والأمانة فيجب على المدقق أن لا يكون متحيزاً في تقريره لأي طرف من الأطراف، وأن يوضح النتائج في التقرير بكل شفافية⁴؛
- يعتبر تدعيم تقرير المدقق بأوراق ووثائق تمنعه من التأويل والتحريف خاصية مهمة، كما يجب عليه المحافظة على هذه الوثائق من الضياع⁵.

4- أنواع تقارير التدقيق الخارجي:

يكمن تقسيم تقرير المدقق الخارجي إلى ثلاث تقسيمات، ولكل تقرير غرض معين⁶:

1 أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 32.
 2 رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص 241.
 3 آسيا هيري، مرجع سابق، ص 87.
 4 محمد سعيد دحبور، مجالات مساهمة الإفصاح العالمي في تقرير المراجعة المعدل التنضيق فجوة التوقعات، رسالة ماجستير، غير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2009، ص 56.
 5 جميلة الحوزي، مفيد عبد اللاوي، الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، العدد 05، 2012، ص 225.
 6 عبد الفتاح صحن، سمير كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة، مصر ، 2001، ص 392-393.

1.4. التقسيم الأول: ويضم التقرير العام والتقرير الخاص.

- **التقرير العام:** هو التقرير الشامل الذي يعده المدقق ويكون موجه إلى كل الأطراف الخارجية من ذوي المصلحة في المؤسسة المعنية لهذا التقرير، كما يحتوي هذا التقرير على رأي عام حول القوائم المالية للمؤسسة.

- **التقرير الخاص:** هو التقرير الذي يعطي فيه المدقق رأيه في مجال خاص أو جانب معين، بحيث لا يخضع التقرير الخاص إلى قواعد الشهر العام كحالة التقرير العام .

2.4. التقسيم الثاني: ويضم التقرير المطول والتقرير المختصر.

- **التقرير المطول:** هو ذلك التقرير الذي يتم توجيهه إلى الإدارة حيث يحتوي على تفاصيل تحليلية عن القوائم المالية و بيانات إحصائية و معلومات توضيحية ذات طبيعة محاسبية أو غير ذلك، يقوم المدقق بالإدلاء برأيه في هذا التقرير بصورة تفصيلية عن مهمة التدقيق التي يكلف بها، و يجب القيام بالفحص الأساسي الذي يمكن المدقق من تكوين رايه حول القوائم المالية، وبالتالي توضيح مصدر المعلومات التي يتم الحصول عليها وكذلك مدى صحة المسؤولية التي يتحملها و نطاق الفحص الذي يقوم به، كما يجب على المدقق ان يعطي توضيحا شاملا للبيانات التفصيلية التي يحتويها التقرير المطول ولا يمكن أن يحتوي التقرير المطول على بيانات جديدة لا يحتويها التقرير المختصر وإلا أصبح التقرير المختصر ناقص و مضلل بسبب عدم كفاية المعلومات التي فيه.

- **التقرير المختصر:** هو التقرير الذي يبين فيه المدقق بشكل مختصر نطاق الفحص الذي اعتمده والمسؤوليات التي تحملها عند أدائه لمهمته ورأيه في القوائم المالية، لذلك حددت المهنة نموذجا معينا للتقرير المختصر يعتمد عليه جميع المدققين بغية تجنب سوء الفهم في تفسير تقارير المدققين، ومنه يمكن اعتبار التقرير المختصر تقرير نمطي.

3.4. التقسيم الثالث: ويضم التقرير النظيف المتحفظ، السلبي وتقرير الامتناع.

- **التقرير النظيف (غير المتحفظ):** يطلق على تقرير الحسابات الذي لم يبدى فيه أي تحفظات أو الإشارة إلى أي قيود على نطاق عملية الفحص، إصطلاح تقرير نظيف أو تقرير برأي غير متحفظ، وهو ناتج عن إقتناع مدقق الحسابات في ضوء أدلة الإثبات التي قام بتجميعها وتقييمها بأن البيانات والقوائم المالية تعطى رأيا صحيحا وانها معروضة بعدالة من كافة النواحي الجوهرية حسب اطار إعداد التقارير المالية المطبق ، وبصفة عامة يعد هذا التقرير إذا تحققت الشروط التالية في عملية التدقيق:

- إستقلال المدقق واستيفائه لمعايير التدقيق العامة المتعارف عليها، وإمتثاله لمعايير أخلاقيات المهنة، والقيام بالعمل من خلال إلزام موجه إليه؛

- قيام المدقق ببذل العناية المهنية في أداء مهمته وجمع الأدلة الكافية والملائمة التي تمكنه من الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية لمنشأة العميل خالية من الأخطاء الجوهرية، بحيث يساعد ذلك في إبداء رأيه النهائي في هذه البيانات ؛

- إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق وأنها تتفق مع المعايير والسياسات المحاسبية المتعارف عليها من حيث:

أ - الثبات في تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية عند إعداد القوائم المالية من سنة إلى أخرى؛

ب - معقولية تقديرات الإدارة ومناسبتها لظروف المنشأة؛

ج - مصداقية المعلومات المالية بما فيها السياسات المحاسبية وقابليتها للمقارنة والفهم؛

هـ - احتواء القوائم المالية على كافة المعلومات الإيضاحية اللازمة، ولا توجد ظروف تستدعي إضافة فقرة توضيحية أخرى.

- **التقرير المتحفظ:** يبدي المدقق رأياً متحفظاً (غير نظيف) عند حدوث أمر معين يؤثر على جزء من القوائم المالية تأثيراً مادياً، بسبب ظروف عدم التأكد التي تحيط بهذا الأمر أو وجود قيود على نطاق التدقيق بسبب الإدارة، أو عدم إتفاق مع الإدارة في أمر ما¹، وهناك أربع حالات تستجيب على المدقق إضافة فقرة توضيحية في التقرير وهي: ²

- حالة نقص في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: في هذه الحالة يرى المدقق الخارجي أن المؤسسة قامت مثلاً بتغيير طريقة إحتساب المخزون أو قامت بتغيير طريقة حساب الاهتلاك، أو هناك أخطاء تتعلق بتطبيق المبادئ المحاسبية؛

- حالة الشك في عدم إستمرار المؤسسة: في حالة وجود أسباب أو ملاحظات تبين أن المؤسسة غير قادرة على الإستمرار كأن تكون هناك خسائر تشغيلية أو وجود عجز في رأس المال العامل، أو في حالة أن المؤسسة غير قادرة على دفع إلتزاماتها في مواعيد إستحقاقها أو تعرضها لخسارة عدد كبير من الزبائن أو تعرضها لكوارث طبيعية كالزلازل أو الفيضانات أو دعاوي قضائية مرفوعة ضد المؤسسة؛

- حالة التركيز على الأهمية: وجود ظروف مهمة تتطلب التحفظ مثل " عند وقوع أحداث مهمة بعد تاريخ اعداد القوائم المالية أو وجود أمور محاسبية مهمة تؤثر على قابلية مقارنة القوائم المالية مع القوائم السابقة تحتاج الى وصف أو وجود إفصاحات مادية غير مؤكدة في الهوامش؛

- حالة موافقة المدققون على تقارير المدققين الآخرين: وهذا عندما لا يحصل المدقق الخارجي الحالي على أية مراجع يراجع إليها، أو عندما يحصل على مراجع لكن يكون له نفس الراي في التقرير أو إعطاء الراي يلزم أن يعتمد على الأهمية النسبية إذا كان المدقق غير مستعد لإفتراض أية مسؤولية للمدقق السابق.

- **التقرير السلبي (المعاكس):** يبدي المدقق المستقل رأياً عكسياً أو سلبياً فقط إذا عندما يعتقد أن القوائم المالية محرفة أو مضللة كلية، بمعنى أنها لا تعبر بوضوح عن المركز المالي للمشروع ونتائج أعماله وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.

¹ رزق أبو زيد الشحنة، مرجع السابق، ص 347.

² إيهاب نظمي، هاني العرب، تدقيق الحسابات الجانب النظري، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2012، ص 87-89.

- الامتناع عن إبداء الرأي: ويصدر هذا الرأي عندما لا يحصل المدقق على أدلة وقرائن إثبات كافية لإبداء رأي فني محايد في القوائم المالية، وبصفة عامة يمتنع المدقق عن إبداء رأيه في الحالات التالية:¹
- إذا فرضت إدارة المنشأة قيوداً على نطاق عمل المدقق الذي يقوم بتدقيق قوائمها المالية، كأن تشترط عليه عدم أداء إجراءات معينة يراها ضرورية لإبداء رأيه؛
- إذا فقد المدقق استقلاله في علاقاته بشركة العميل، وفي هذه الحالة يمتنع المدقق عن إبداء الرأي وتكون فقرة الرأي؛
- إذا رأى المدقق حسب حكمه المهني أنه غير قادر على تقييم فرض استمرارية المشروع؛
- ظروف عدم التأكد بسبب قيود من الإدارة وإقتناع المدقق بالامتناع عن إبداء الرأي في التقرير، كما في حالة عدم التأكد حول مبلغ بند معين أو نتيجة أمر قد يكون من الجسامة والأهمية لدرجة عدم القدرة على تكوين رأي حول عدالة البيانات المالية.

الفرع الثاني: جودة تقارير محافظ الحسابات:

1- تعريف جودة تقرير المراجع الخارجي:

يمكن تعريفه بأنه حرص المراجع بأن تكون جميع إجراءات واختبارات وأدلة التقرير التي يستخدمها من خلال ممارسته المهنية تتم ضمن المعايير المهنية، كما يحرص على أن تكون بالشكل المطلوب الذي يجعل مسؤوليته خالية من أية أخطاء كبيرة تقع في القوائم المالية المدققة، وبأن يتمكن في النهاية من إصدار رأي مهني مستقل ومحايد يخفف ما يعرف بفجوة التدقيق.

كما تعرف جودة تقرير المراجع الخارجي: هي ما تتمتع به المعلومات من مصداقية ودقة وما تحققه من منفعة متوقعة لمستخدمي التقرير، عن طريق إعدادها في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية المعمول بها.²

2- أهمية جودة تقرير المراجع الخارجي:

يعتبر تطبيق إجراءات رقابة الجودة عنصراً أساسياً على المراجع الخارجي وذلك بالتماشي مع سياسات وإجراءات التدقيق الدولية المتعارف عليها من بينها معيار التدقيق الدولي رقم 220، بحيث أن كل هذا قائم على التزام المراجع بمبادئ الاستقلال والأمانة المهنية والموضوعية وأخلاقيات المهنة وكذا الحفاظ على السرية.

تؤدي جودة تقرير المراجع الخارجي إلى تحقيق دقة في المعلومات المقدمة وخالية من التحيز والسلوك الإنتهازي، بحيث أن الهدف من رقابة الجودة في المراجعة هو تقديم معلومات تتميز بأقل نسبة من العيوب في التقارير النهائية لعملية المراجعة الخارجية، بحيث تعتمد على الأساليب الإحصائية، والهدف من هذه الأخيرة لا يقتصر على الفحص الذي يقوم به المراجع وإنما التحسين المتواصل

¹ رزق أبو زيد الشحنة، مرجع السابق، ص 151-153.

² بن يحيى خديجة، بانبات عبد الرحمان، أثر إفصاح المراجع الخارجي في تحسين جودة تقريره القانوني، مجلة دراسات في الإقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد 05، العدد 02، ديسمبر 2022، ص 703.

في التقارير النهائية التي يقدمها والتزاماته بالعناية المنهية اللازمة لإكمال فحصه، وللوصول إلى تقرير مراجعة ذات جودة عالية لا بد من التزام الاستقلالية والحياد أثناء تأدية المراجع لمهمته والالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها وكذا معايير التدقيق الدولية، كما تحدد جودة تقرير المراجع الخارجي الخصائص التي يجب أن يتضمنها تقريره أو مجموعة من المبادئ الأساسية التي يتم الاعتماد عليها للوصول إلى تقارير ذات جودة عالية مما يساعد في إتخاذ القرارات، فكلما زادت جودة تقرير المراجع الخارجي كلما سهل على مستخدميه عملية صنع واتخاذ قرارات أكثر دقة وكفاءة.¹

3- خصائص جودة تقرير محافظ الحسابات:

يقوم محافظ الحسابات عند إعداد تقرير المراجعة بمراجعة مجموعة من الخصائص، وقد صنفها الجمعية الأمريكية للمحاسبة (A.A.A) كما يلي:²

- عدم التحيز (الصدق والأمانة) و يقصد بهذه الخاصية هو أن على المدقق أن يكون صادقاً في تقريره ولا ينحاز في النتائج لأي طرف من الأطراف .
- تجنب إستخدام المصطلحات الغامضة في التقرير حتى يتم وصول البيانات بشكل أفضل (الصراحة والوضوح).
- تناسب صياغة التقرير مع مستوى إدراك مستخدميه.
- يوضح المراجع عند تدقيقه للبنود ذات الأهمية القصوى الإجراءات والخطوات التي قام بها وكذلك النتائج التي توصل إليها، كما يبين المعايير التي إستخدمها للوصول إلى هذا الرأي مما يمكن الغير من تحديد درجة إعتمادهم على ما هو مبين أمامهم .
- يعتبر الوقت خاصة مهمة في جودة التقرير، بحيث يجب على المدقق إعطاء رأيه في الوقت المناسب (عدم تأخير نتائج المراجعة).

¹ علاء محمد ملو العين، عبد الحكيم مجدي مليحي، قياس مستوى شفافية الإفصاح في التقارير المالية المنشورة لتحسين جودة المعلومات المحاسبية بالمنشآت الأعمال السعودية، مجلة الإدارة العامة، المركز الجامعي الأردن، المجلد 53، العدد 2، 2013، ص 560.

² عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات(2)، جامعة العلوم والتكنولوجيا للكتاب الجامعي بالتعاون مع جامعة السودان المفتوحة، صنعاء، 2009، ص 162.

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية

سنتطرق من خلال هذا المبحث الى عرض أهم الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع البحث من خلال دراسة المتغيرات ذات العلاقة بالموضوع الحالي، بحيث اختلفت وتباينت الدراسات في معالجة مواضيعها بغية توصل الى النتائج المرجوة، ومنه فتعتبر هذه الدراسة كمحاولة تكملة أو تطرق الى بعض الجوانب التي لم يتم توصل إليها من خلال الدراسات السابقة، وعليه سوف يتم التطرق إلى العديد من الدراسات من خلال المطالب التالية:

- **المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة؛**
- **المطلب الثاني: تقييم الدراسات السابقة؛**
- **المطلب الثالث: ما يميز هاته الدراسة على الدراسات السابقة.**

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

حيث يركز هذا المطلب على أهم الدراسات الوطنية والعربية والأجنبية، حيث أن أغلب الدراسات التي أطلعنا عليها تكون حاملة لإسم آخر لكن بنفس المبادئ، حيث أن موضوع أثر المبادئ الأخلاقية العامة على جودة التقارير لم يتم التطرق إليه بصفة مباشرة، وإختارنا من الدراسات التالي:

الفرع الأول. الدراسات الوطنية:

1- الدراسة الوطنية الأولى: فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق - دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية -.

الجدول رقم (01): الدراسة المحلية الأولى - سنة 2017-2018

الدراسة / السنة	دراسة 2017-2018
عنوان الدراسة	آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق - دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية -.
نوع ومكان	أطروحة دكتوراه، جامعة أحمد دراية أدرار، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير.
إشكالية الدراسة	تعتبر مهنة التدقيق الخارجي مهنة حساسة لأنها تعتبر تطبيق أخلاقياتها وقواعد سلوكها شرط أساسي لإمتهاها من أجل الوصول إلى تقرير نهائي ذو قيمة ويحتوي على معلومات ذات جودة، فهل لفعالية مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بعد تطبيق مختلف أخلاقيات وقواعد سلوكياتها دور في تحسين جودة معلومات التقرير النهائي للمدقق؟.
أهداف الدراسة	- التعرف على مفاهيم كل من التدقيق الخارجي وأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي وجودة المعلومات - التعرف على العلاقة التي تربط بين كل من مهنة التدقيق الخارجي وأخلاقياتها وجودة معلومات تقرير المدقق الخارجي - معرفة دور المتغير المستقل في التدقيق الخارجي في التأثير على المتغير التابع المتمثل في جودة تقرير المدقق الخارجي بواسطة متغير وسيط متمثل في أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي - معرفة مدى تمسك المدققين الخارجيين الجزائريين بأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي
منهج الدراسة	- تم الإعتماد على طريقة نمذجة المعدلات البيانية باستخدام طريقة المربعات الصغرى الجزئية نظرا لعدم إعتدالية البيانات، لأجل ذلك تم إختيار عينة حصصية بلغت (144) وإجراء التحليل باستخدام برنامج الحزم PLSPM،

نتائج الدراسة	<p>- تتلخص قواعد السلوك مهنة التدقيق الخارجي في النزاهة، الموضوعية، السر المهني، الكفاءة والعناية المهنية، السلوك المهني.</p> <p>- يتسم المدقق الخارجي الجزائري بالإستقامة في عمله، كما أنه يهتم بسمعة مهنته ولا يقوم بأي أعمال تسيء لها .</p> <p>- تتميز المعلومات المتضمنة في تقرير المدقق الخارجي الجزائري بالموثوقية.</p>
---------------	---

المصدر: من إعداد الطالبين.

2- الدراسة الوطنية الثانية: أثر أخلاقيات مهنة التدقيق على جودة التقارير المالية

الجدول رقم (02): الدراسة المحلية الثانية - سنة 2022-2023

الدراسة/السنة	دراسة 2022 - 2023
عنوان الدراسة	بن دوية منصور، أثر أخلاقيات مهنة التدقيق على جودة التقارير المالية
نوع ومكان	أطروحة دكتوراه ، جامعة أحمد دراية أدرار، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير.
إشكالية الدراسة	- ما مدى تأثير أخلاقيات مهنة التدقيق في تحسين جودة التقارير المالية؟.
أهداف الدراسة	<p>- التعرف على أخلاقيات مهنة التدقيق وما مدى مساهمتها في تحسين جودة التقارير المالية</p> <p>- دور المنظمات المهنية في تطبيق أخلاقيات المهنة في الجزائر وسبل معالجتها</p> <p>- معرفة تأثير الإلتزام بالموضوعية في تحسين جودة التقارير المالية</p> <p>- معرفة تأثير الإلتزام بالإستقلالية في تحسين جودة التقارير المالية</p> <p>- معرفة تأثير الإلتزام بالكفاءة المهنية في تحسين جودة التقارير المالية</p> <p>- معرفة تأثير الإلتزام بالنزاهة والشفافية في تحسين جودة التقارير المالية</p>
منهج الدراسة	<p>- تم إستخدام المنهج الوصفي فيما يتعلق بالجانب النظري للدراسة، والذي يسمح بوصف الظاهرة محل الدراسة نظريا، إضافة إلى المنهج التحليلي في الدراسة الميدانية من أجل إستخلاص أهم النتائج المتوصل إليها.</p> <p>- أما عن الأدوات المستخدمة في هذه الدراسة فقد تم إستخدام إستمارة الإستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات، والتي تمت معالجتها وتحليلها بإستخدام البرنامج الإحصائي SPSS إصدار 26، وكذا برنامج Smart pls 3.</p>

<p>- أخلاقيات مهنة التدقيق تمثل خطوطاً توجيهية للمدققين في أداء أعمالهم</p> <p>- تعرف أخلاقيات المهنة على أنها مجموعة المبادئ التي تحدد ما هو صحيح وما هو غير صحيح والقيم التي يلتزم بها الأفراد والجماعات خلال أدائهم لمسئولياتهم وواجباتهم المهنية</p> <p>- ساهمت أخلاقيات مهنة التدقيق المتمثلة في (الإستقلالية، الموضوعية، الكفاءة المهنية، النزاهة والشفافية) في تحسين جودة التقارير المالية، كما ساعدت في تطوير وسائل تشجيعية لحماية المدققين ضد أي مظهر من مظاهر الإغراء من خلال نظام الحوافز والمكافآت التي سوف تجعلهم يلتزمون بالمهنة، وتفادي توجيه بعضهم إلى سلوك غير أخلاقي.</p>	<p>نتائج الدراسة</p>
---	----------------------

المصدر: من إعداد الطالبين

الفرع الثاني: الدراسات العربية

سنركز في هذا الفرع على بعض الدراسات العربية التي لها صلة بالمبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات وأثرها على جودة التقارير، والتي يمكن تلخيصها في ما يلي:

1- الدراسة العربية الأولى: قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية.

جدول رقم(03): الدراسة العربية الأولى - سنة 2012.

دراسة 2012	الدراسة/السنة
عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية.	عنوان الدراسة
رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، قسم المحاسبة.	نوع ومكان
مشكلة الدراسة تتمثل في التعرف على مدى إتباع مدققي الحسابات لقواعد السلوك وآداب مهنية تؤثر على جودة التدقيق.	إشكالية الدراسة
- توضيح الإطار العام لأخلاقيات مهنة التدقيق والتعرف على مختلف جوانبها بغرض ما تتضمنه من جوانب أخلاقية؛	أهداف الدراسة

<p>- التعرف على آراء المبحوثين من المديرين الماليين والمدققين الخارجيين والداخليين في الشركات الصناعية، وذلك لتحديد الجوانب الإيجابية المساعدة على تحسين جودة عملية التدقيق، وللوقوف كذلك على السلبيات التي تحد من فاعلية عملية التدقيق.</p>	
<p>- إعتد الباحث على المنهج الوصفي الإرتباطي لأن الدراسة من الدراسات الميدانية، وقام الباحث بإعداد إستبيان وتم تحليله بإستخدام برنامج الجزمة الإحصائية (SPSS)، وشملت عينة الدراسة (72) مستجيباً من المديرين الماليين والمدققين الداخليين والخارجيين في الشركات الصناعية.</p>	<p>منهج الدراسة</p>
<p>- يوجد تأثير (للموضوعية والإستقلالية، الأمانة والإستقامة، المصداقية، النزاهة، السرية والكفاءة المهنية) على جودة عملية التدقيق من وجهة نظر المديرين الماليين والمدققين الداخليين والخارجيين في الشركات الصناعية.</p>	<p>نتائج الدراسة</p>

المصدر: من إعداد الطالبين

2- الدراسة العربية الثانية: مدى إلتزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني - دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة-.

جدول رقم (04): الدراسة العربية الثانية - سنة 2015.

دراسة 2015	الدراسة/السنة
<p>محمود بكر خليل عبد العال، مدى إلتزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني - دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة-.</p>	<p>عنوان الدراسة</p>
<p>رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل.</p>	<p>نوع ومكان</p>
<p>ما مدى إلتزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني؟.</p>	<p>إشكالية الدراسة</p>
<p>- التعرف على درجة الإلتزام بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني - تسليط الضوء على أهمية الأخلاق والسلوكيات المهنية في مجال مراجعة الحسابات - التعرف على أثر الوعي والإلتزام الديني لمراجع الحسابات على سلوكهم المهني والأخلاقي - التعرف على أثر القوانين والأنظمة المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات في فلسطين على مدى إلتزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني.</p>	<p>أهداف الدراسة</p>

<p>تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي نظرا لملاءمته لطبيعة الدراسة، وقد تم تصميم إستبانة وتوزيعها على مجتمع الدراسة بشكل كامل والذي بلغ (63) مراجع حسابات باستخدام طريقة الحصر الشامل، وقد تم إسترداد (54) إستبانة بنسبة (85.7%).</p>	<p>منهج الدراسة</p>
<p>- يلتزم مراجعو الحسابات بدرجة كبيرة جدا بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي وهي النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية اللازمة والسرية والسلوك المهني، وخصوصا ما يتعلق بالمحافظة على سرية المعلومات، وهذا يعني أن شركات ومكاتب مراجعة الحسابات تولي أهمية كبيرة لتوجيهات وإصدارات المؤسسات المهنية المنظمة للمهنة</p> <p>- يؤثر الإلتزام والوعي الديني لمراجعي الحسابات بدرجة كبيرة جدا على سلوكهم المهني والأخلاقي والتزامهم بقواعد السلوك المهني، وهذا يعني أن شركات ومكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة تهتم بشكل كبير بالقوانين والأنظمة المنظمة للمهنة.</p>	<p>نتائج الدراسة</p>

المصدر: من إعداد الطالبين

الفرع الثالث: الدراسات الأجنبية

سنركز في هذا الفرع على بعض الدراسات الأجنبية (الناطقة بالإنجليزية) التي لها صلة بالمبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات وأثرها على جودة التقارير، والتي يمكن تلخيصها في ما يلي:

1- الدراسة الأجنبية الأولى: أثر كفاءة ونزاهة وأخلاقيات المراجعين على جودة المراجعة في المملكة العربية السعودية.

Impact of Auditor Competence, Integrity, and Ethics on Audit Quality in Saudi Arabia.

جدول رقم(05): الدراسة الأجنبية الأولى- سنة 2021.

دراسة 2021	الدراسة/السنة
<p>Sulaiman A .Alsughayer, Impact of Auditor Competence, Integrity, and Ethics on Audit Quality in Saudi Arabia.</p> <p>أثر كفاءة ونزاهة وأخلاقيات المراجعين على جودة المراجعة في المملكة العربية السعودية.</p>	<p>عنوان الدراسة</p>
<p>مقال علمي، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية، الرياض، المملكة العربية السعودية، المجلة المحاسبية المفتوحة، المجلد 10، العدد 4، أكتوبر 2021.</p>	<p>نوع ومكان</p>
<p>ما هو تأثير كفاءة المدقق ونزاهته وأخلاقياته على جودة التدقيق من وجهة نظر المدققين؟.</p>	<p>إشكالية الدراسة</p>
<p>- تم إجراء هذا البحث لتحديد تأثير كفاءة المدقق والنزاهة المهنية والأخلاقيات على جودة التدقيق من وجهة نظر المدققين.</p>	<p>أهداف الدراسة</p>

<p>- إستخدم الباحث الإستبيان لقياس المتغيرات وجمع المعلومات عن العينة المختارة، حيث تم تصميم إستبيان باللغة الإنجليزية والعربية باستخدام نموذج google، حيث بلغت العينة (102) مدققاً، وطلب من المشاركين الإجابة عل جميع الأسئلة الواردة في الإستبيان.</p>	منهج الدراسة
<p>- الكفاءة والنزاهة والأخلاق لها تأثير كبير على جودة التدقيق. - إن أهم العناصر التي تؤثر في جودة التدقيق هي التحسين المستمر والتدريب للمدقيق وطرق قيامهم بواجباتهم والتزامهم بقواعد السلوك.</p>	نتائج الدراسة

المصدر: من إعداد الطالبين.

2- الدراسة الأجنبية الثانية: تأثير أخلاقيات المدقق وخبرة المدقق على التقارير المالية للشركة

The Influence of Auditor Ethics and Auditor Experience on Company Financial Reports

جدول رقم(06): الدراسة الأجنبية الثانية- سنة 2023.

دراسة 2023	الدراسة/السنة
<p>Elis Mediawati, The Influence of Auditor Ethics and Auditor Experience on Company Financial Reports تأثير أخلاقيات المدقق وخبرة المدقق على التقارير المالية للشركة</p>	عنوان الدراسة
<p>مقال علمي، جامعة بانبنديكان ، أندونيسيا، المجلة الدولية للأعمال والقانون والتعليم، المجلد04، العدد 02، 2023.</p>	نوع ومكان
<p>ما هو تأثير أخلاقيات مراجعي الحسابات وخبرة مراجعي الحسابات على جودة التقارير المالية.</p>	إشكالية الدراسة
<p>يهدف البحث إلى المساهمة في فهم كيفية تأثير أخلاقيات مدققي الحسابات والخبرة على جودة التقارير المالية في قطاع صناعة الملابس.</p>	أهداف الدراسة
<p>- تستخدم هذه الدراسة نهجاً كمياً لقياس أخلاقيات وخبرات مراجعي الحسابات، باستخدام الأدوات الإحصائية للتحليل. يستهدف البحث مراجعي الحسابات الماليين في إندونيسيا، مع اختيار حجم عينة من 150 مراجعاً بشكل هادف بناءً على معايير محددة.</p>	منهج الدراسة
<p>- الخبرة والأخلاقيات لهم أثر كبير على تقارير المالية - تأثير أخلاقيات مراجع الحسابات على جودة التقرير المالي للشركات.</p>	نتائج الدراسة

المصدر: من إعداد الطالبين.

المطلب الثاني: تقييم الدراسات السابقة

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى متغيرات الدراسة ومجالاتها والطرق والأساليب المتبعة في الدراسات السابقة

الفرع الأول: من حيث متغيرات الدراسة

بعد أن تم إستعراض الدراسات السابقة تبين أن جميع الدراسات قد إختلفت وتنوعت في متغيرات الدراسة، فقد تناول (بن دوبة منصور، أثر أخلاقيات مهنة التدقيق على جودة التقارير المالية) على الربط بين متغيري أخلاقيات مهنة التدقيق و جودة التقارير المالية، ودراسة (آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق - دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية -). شملت الربط بين فعالية التدقيق الخارجي بجودة المعلومات وفق أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي، هذا بالنسبة للدراسات الوطنية أما عربيا فقد تناولت دراسة (عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية) على الربط بين متغيري قواعد وآداب مهنة التدقيق و خودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، أما دراسة (محمود بكر خليل عبد العال، مدى إلتزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني- دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة-). فقد شملت متغير واحد وهو أخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني.

أما الدراسات الأجنبية فقد تم تناولها كالاتي : دراسة (elis mediawati) شملت الربط بين متغيري أخلاقيات المدقق وخبرة المدقق مع متغير واحد هو التقارير المالية، وكانت دراسة (sulaiman A. Alsughayer) شملت ثلاث متغيرات تمثلو في الكفاءة والنزاهة وأخلاقيات المراجعين مع المتغير جودة المراجعة.

الفرع الثاني: من حيث مجال الدراسة

فيما يتعلق بمجالات الدراسة هناك من دراسته تمت على مستوى مؤسسات أو شركات صناعية، كدراسة (عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري) تمت على مستوى الشركات الصناعية الكويتية، وكذلك دراسة (Elis Mediawati) تمت على مستوى قطاع صناعة الملابس في أندونيسيا، وكانت الدراسات الوطنية دراسة (هيري آسيا) و (بن دوبة منصور) على مستوى مجموعة من المؤسسات الإقتصادية، أما باقي الدراسات أجريت في مكتب تدقيق وعلى مجموعة من المدققين مثل دراسة (Sulaiman A. Alsughayer) ودراسة (محمود بكر خليل عبد العال).

الفرع الثالث: من حيث الطرق والأساليب

مع تعدد الطرق والأساليب في الدراسات السابقة، تبين أن كل هاته الدراسات إعتمدت على الإستبيان ، فوطنيا إعتمدت (هيري آسيا) على 144 إستبانة تم توزيعها على ثلاث فئات فئة المديرين و فئة المحاسبين وفئة مساعدي المحاسبين للمؤسسات، وإعتمد (بن دوبة منصور) أيضا على الإستبيان وتوزيعه على عينة من المؤسسات الإقتصادية.

أما عربيا فقد تم الإعتماد في دراسة (عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري) على الإستبيان من خلال توزيعه 72 إستمارة على المديرين الماليين والمدققين الداخليين والخارجيين في الشركات الصناعية.

بينما في الدراسات الأجنبية فقد إعتمد (Elis Mediawati) على الإستبيان من خلال توزيعه على 150 مراجعا، وقام (Alsughayer .Sulaiman A) بالإعتماد على 102 مُراجع للإجابة على الإستبيان.

المطلب الثالث: ما يميز هاته الدراسة على الدراسات السابقة

ساهمت الدراسات السابقة في العديد من الأفكار حول هذا الموضوع، وكانت مفيدة للغاية في العديد من الأمور:

- ساعدت في فهم جيد لموضوع الأخلاقيات المهنية ؛
- ساهمت في توضيح إجراءات الدراسة المنهجية الذي سوف يتم الإعتماد عليه من مجتمع وعينة وأدوات؛
- ساعدت في جمع المفاهيم والنظريات لمتغيرات الدراسة، وأهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة كانت كالاتي:

الفرع الأول: من حيث متغيرات الدراسة

جميع الدراسات السابقة لم تشمل على متغيري المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات و جودة التقرير، حيث ركزت معظمها على الربط بين أخلاقيات التدقيق أو المدقق وجودة التدقيق، لهذا رأينا أن نركز في هاته الدراسة على تحديد أثر المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات على جودة التقارير من وجهة نظر مجموعة من الأكاديميين والمهنيين لنرى إن كان هناك أثر فعلي لهذه المبادئ على تقارير محافظ الحسابات، حيث تعتبر فئة الأكاديميين والمهنيين فئة مثقفة تصلح فيها الإختبارات العلمية بموثوقية وضمان.

الفرع الثاني: من حيث المجال والإطار الزمني

1- من حيث المجال:

سوف يتم الإعتماد على وجهات آراء من الأكاديميين ويتمثلون في الأساتذة الجامعيين الذين يلمون بالموضوع، أما المهنيون يتمثلون في محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين ومختلف أصحاب المهنة، وبحسب علم الباحثين.

2- من حيث الإطار الزمني:

تزايد الإهتمام مؤخرا بمهنة التدقيق وبأخلاقيات أصحاب المهنة، لذلك نجد كل الهيئات والدول هروت لإصدار قواعد وقوانين لتنظيمها، وخير دليل الدراسات السابقة المدروسة والغير مدروسة تعتبر حديثة ، حتا أن دراستنا ستكون في السنة الجامعية 2023-2024.

خلاصة الفصل الأول:

من خلال هذا الفصل عرفنا المبادئ الأخلاقية لمحافظ الحسابات دورا بالغاً على مهنته، بإعتبارها البوصلة التي يمشي عليها وتحكم في تصرفاته وطريقة عمله، فهي تعتبر عنصراً رئيسياً في جميع معاملاته خلال أداء مهنته.

و محافظ الحسابات هو شخص مستقل ومحترف يعمل وفقاً للمبادئ والقوانين عمله إبداء رأي فني محايد ونزيه معتمداً على كفاءته و يستند على موضوعيته وعلى مختلف الأدلة والبراهين، فإذا إلتزم بما تحقق جزء كبير من جودة التقرير.

كما توجد عدة دراسات تناولت موضوع المبادئ الأخلاقية العامة لمحافظ الحسابات و مدى أهميتها في تحقيق جودة التقارير وعملية التدقيق ومدى تأثيرها على أي عمل يقوم به محافظ الحسابات.

لذلك فإن إلتزام محافظ الحسابات بالمبادئ الأخلاقية العامة للمهنة هو أمر ضروري لنجاح عملية التدقيق ونجاح تحقيق الجودة المطلوبة لجميع الأطراف المستفيدة.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد التطرق في الفصل الأول للأدبيات النظرية وكذلك للعديد من الدراسات السابقة والتي لها علاقة بموضوع البحث، سوف نقوم في هذا الفصل بإسقاط ما توصلنا له في الجانب النظري من خلال معرفة آراء ووجهات نظر مجموعة من المهنيين والأكاديميين حول أثر المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات على جودة التقارير، وذلك من خلال توزيع إستمارة الإستبيان على مجموعة من المهنيين والأكاديميين للتعرف على درجة الأثر الرابط بين متغيرات الدراسة والخروج بنتائج ميدانية، وبغية تحقيق ذلك سيتم تقسيم فصل الدراسة الميدانية إلى مبحثين على النحو الموالي:

➤ المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية؛

➤ المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

سيتم في هذا المبحث وصف لكل من منهج الدراسة الميدانية، مجتمع وعينة الدراسة، وكذلك الأدوات الدراسة المستخدمة بالإضافة إلى ثبات أداة الدراسة والتعرف على الأساليب الإحصائية المستخدمة من أجل تحليل النتائج.

المطلب الأول: تصميم الدراسة الميدانية

من خلال هذا المطلب سنقوم بالتطرق إلى ما يلي:

الفرع الأول. مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة المستهدف من مجموعة من المهنيين المتمثلين في محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وخبراء حسابات، والأكاديميين المتمثلين في الأساتذة الجامعيين، وقد بلغ حجم عينة الدراسة (36)، وقد تم توزيع الإستبيان على جميع أفراد العينة وإسترداد (32) إستبانه، وهي موزعة كما يلي:

الجدول رقم (07): عينة الدراسة.

عدد أفراد العينة	عدد الإستبيانات الموزعة	عدد الإستبيانات المسترجعة	عدد الإستبيانات الصالحة
36	36	32	32

المصدر: من إعداد الطالبين.

يلاحظ من الجدول رقم (07): أنه تم توزيع 36 إستبيان على أفراد العينة، وبعد عملية التوزيع تم إسترجاع 32 إستبيان من مجموع الإستبيانات الموزعة.

الفرع الثاني. متغيرات الدراسة

من أجل الوصول إلى الهدف الأساسي للدراسة، والذي يتمثل في أثر المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات على جودة التقارير، فإن المتغير المستقل هو المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات والمتغير التابع هو جودة التقارير، وهي كما يلي:

1- المتغير المستقل

يتمثل في المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات، ويشمل العناصر التالية:

- النزاهة والشفافية؛

- الإستقلالية والموضوعية؛

- الكفاءة والسرية؛

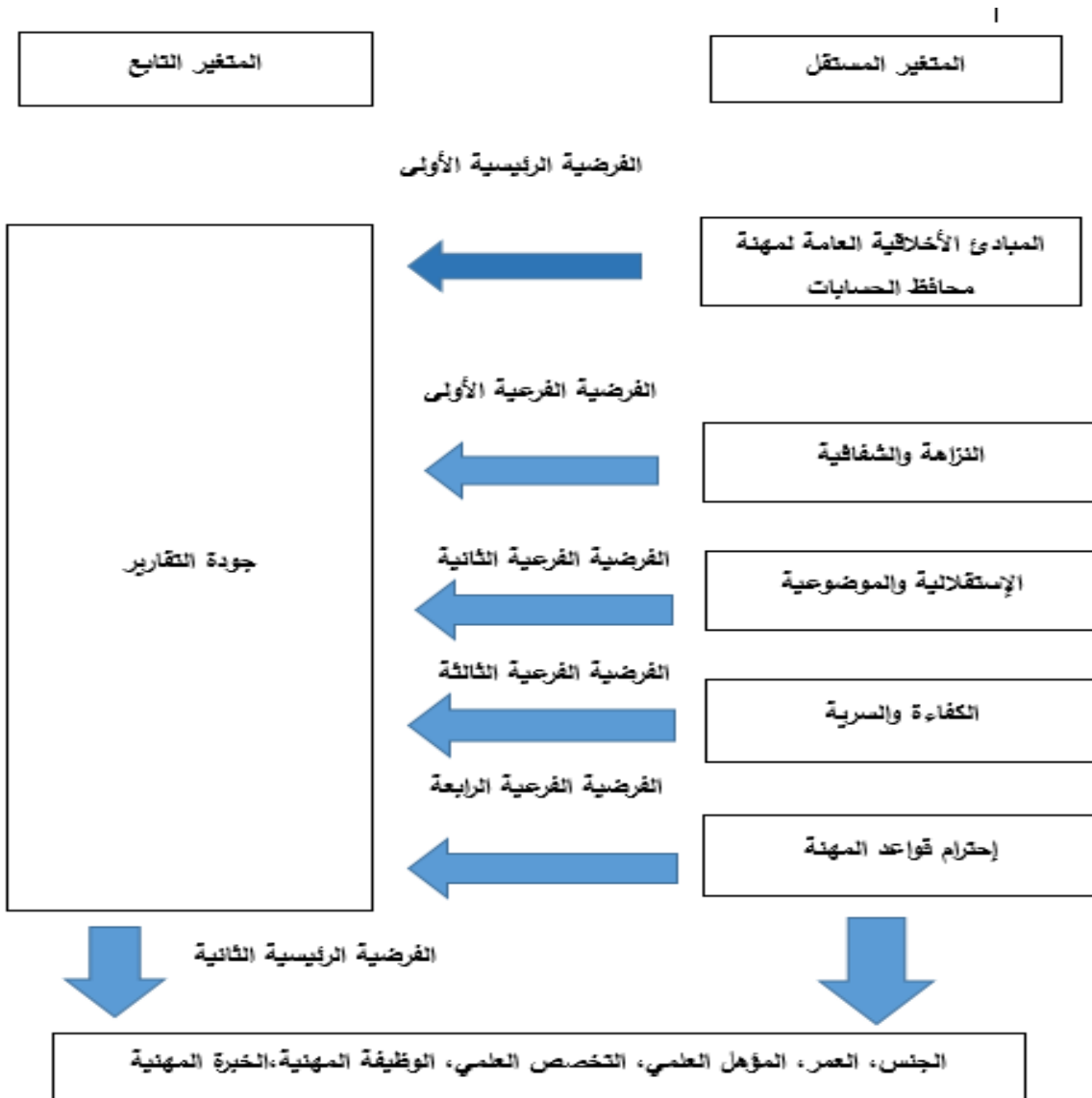
- إحترام قواعد المهنة.

2- المتغير التابع

و يتمثل في جودة التقارير.

الفرع الثالث: نموذج الدراسة

يمكن توضيح وعرض متغيرات الدراسة وكيفية تصميمها من خلال الشكل الموالي:



المصدر: من إعداد الطالبين إعتمادا على متغيرات الدراسة

المطلب الثاني: أدوات الدراسة

قصد تسهيل الدراسة تم إعداد إستبيان بشكل يساعد على جمع المعلومات ويمكن توضيح محتويات الإستبيان، وإختبار قياس ثباتها وصدقها من خلال العناصر التالية:

الفرع الأول. مصادر جمع البيانات

تم الإعتماد في جمع البيانات والمعلومات لهذه الدراسة على ما يلي:

- **المصادر الأولية:** لقد تم إستخدام تقنية الإستبيان من أجل جمع البيانات من أفراد عينة الدراسة الازمة حول موضوع البحث، ومن ثم تفرغها وتحليلها بإستخدام برنامج SPSS الإحصائي، وإستخدام الإختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة، ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.
- **المصادر الثانوية:** وتشمل المصادر النظرية من الكتب والملتقيات والمجلات العلمية والأطروحات التي كتبت في موضوع أخلاقيات، محافظ الحسابات، وجودة التقارير.

الفرع الثاني. الأداة المستخدمة في جمع البيانات:

تم الإعتماد على الإستبيان في جمع البيانات اللازمة لموضوع الدراسة والذي يمكن تعريفه على أنه "الإستقصاء التجريبي أي إجراء بحث ميداني على جماعة محددة من الناس وهو وسيلة إتصال بين الباحث والمبحوث، ويحتوي على مجموعة من المؤشرات يمكن عن طريقها إكتشاف أبعاد موضوع الدراسة عن طريق أسئلة تخص القضايا التي نريد معلومات عنها من المبحوث".¹

وبعد عملية التحكيم الإستبيان وموافقة الأستاذة المشرفة، تم توزيعه على أفراد العينة من خلال التوزيع الشخصي على المهنيين والأكاديميين، وقد تم توزيع الإستبيان وإسترجاعه في ظرف مدة زمنية تقدر بأسبوع، ولقد تم إسترجاع (32) من أصل (36) تم توزيعه، ولقد تم الإعتماد في التحليل على (32) إستبانة مسترجعة في إدخال البيانات ومعالجتها إحصائيا بإستخدام برنامج SPSS، ولقد تم تقسيم الإستبيان إلى:

- **الجزء الأول:** خاص بالبيانات الشخصية والوظيفية المتعلقة بأفراد العينة، وتمثلت في: الجنس، العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الوظيفة المهنية، الخبرة المهنية.
- **الجزء الثاني:** عبارة عن محاور الإستبيان ويضم محورين:

- **المحور الأول:** وقد تضمن هذا المحور العبارات الخاصة بالمبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات، وتضمن 16 عبارة موزعة على مجموعة من المحاور الفرعية كما يلي:

¹ أحمد بن مرسل، مناعج البحث العلمي، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003، ص 286.

- النزاهة والشفافية: تتضمن 6 عبارات؛
 - الإستقلالية والموضوعية: تحتوي على 5 عبارات؛
 - الكفاءة والسرية: وتضم 3 عبارات؛
 - إحترام قواعد المهنة: وتحتوي على عبارتين.
 - المحور الثاني: تضمن أيضا 16 فقرة تتعلق بجودة التقارير.
- وقد بلغ مجموع العبارات (32) عبارة، وكانت إجابة كل عبارة من محاور الدراسة وفق أسلوب ليكارت الخماسي كما يلي:

الجدول رقم (08): مقياس ليكارت الخماسي.

الإجابات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	01	02	03	04	05

المصدر: عز حسن عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والإستدلالي باستخدام SPSS، دار خوارزمي العلمية للنشر والتوزيع، 2007، ص 540.

بما أن المتغير الذي يعبر عن الخيارات (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) مقياس ترتيبي والأرقام التي تدخل في نظام SPSS تعبر عن الأوزان وهي (موافق تماما=5، موافق=4، محايد=3، غير موافق=2، غير موافق تماما=1) ثم نحسب المتوسط الحسابي ويتم ذلك بحساب طول الفترة أولا وهو عبارة عن حاصل قسمة 4 على 5، حيث 4 تمثل عدد المسافات (من 1 إلى 2 مسافة، ومن 2 إلى 3 مسافة، ومن 3 إلى 4 مسافة، ومن 4 إلى 5 مسافة، أما 5 فهي تمثل عدد الإختيارات، وعند قسمة 4 على 5 ينتج طول الخلية ويساوي 0.80، ثم نضيف هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وهي الواحد الصحيح وذلك لتحديد الحد الأعلى للخلية، وعليه سيتم تفسير النتائج حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (09): يوضح إجابة الأسئلة ودلالاتها.

المتوسط الحسابي	الرمز	الإجابة عن الأسئلة
من 1 إلى 1.80	1	غير موافق بشدة
من 1.81 إلى 2.60	2	غير موافق
من 2.61 إلى 3.40	3	محايد
من 3.41 إلى 4.20	4	موافق
من 4.20 إلى 5	5	موافق بشدة

المصدر: عز حسن عبد الفتاح، مرجع السابق، ص 504.

الفرع الثالث: صدق وثبات أداة الدراسة

1- صدق المحكمين: تم عرض الإستبيان على الأستاذة المشرفة، وفي ضوء تلك الملاحظات المقدمة تم تعديل الإستبانة.

2- ثبات أداة الدراسة: الثبات هو قدرة الأداة على إعطاء نفس النتائج إذا تم تكرار نفس القياس عدة مرات في نفس الظروف، في معظم الحالات يكون الإتساق معامل ارتباط، وهو المدى الذي ترتبط به قراءات نتائج القياس المتكررة. في العديد من الدراسات التي يتم فيها إستخدام أداة القياس لأول مرة، يتم إختبارها على أشخاص محددين ثم إعادة إختبارها على نفس الأشخاص مرة أخرى، ثم يتم حساب معامل الإرتباط بين نتائج القياس في المرة الأولى مع المرة الثانية. من الواضح أنه إذا كانت الأداة ذات مصداقية عالية، فإن نتائج في المرات التالية تكون متطابقة وقابلة للتطبيق مع نتائج القياس الأول، كما يعتمد الثبات على الإتساق، هناك عدد من الأساليب الإحصائية لقياس الثبات، والطريقة الأكثر شيوعاً لقياس الإستقرار هي معامل ألفا كرونباخ التي تعتمد على الإتساق الداخلي وتعطي فكرة عن إتساق الأسئلة مع بعضها ومع كل الأسئلة بشكل عام.

ولقد قمنا بالتحقق من ثبات الإستبانة بتوزيعها على عينة الدراسة المكونة من المهنيين والأكاديميين ولقد تم إحتساب معاملات الإتساق الداخلي بطريقة معادلة ألفا كرونباخ لأبعاد المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات وجودة التقارير، ويمكن توضيحها من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (10): إختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبيان.

المحاور	معامل الثبات
المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات	0.825
جودة التقارير	0.838
الإستبيان ككل	0.905

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS27

من خلال نتائج الجدول أعلاه نلاحظ أن معامل الصدق والثبات للإستبيان بالنسبة للمعامل الكلي مرتفع بنسبة جيدة جداً، حيث بلغ نسبة 90.5%، أما بالنسبة لمعامل المحورين (المحور المستقل، المحور التابع) نلاحظ أن المعاملات بنسب جيدة أيضاً حيث بلغت نسبة 82.5% بالنسبة للمحور المستقل ونسبة 83.8% للمحور التابع، وهذا يدل أن الإستبيان يقيس ما وضع لقياسه، وهذا ما يسمح بإستعمال الإستبيان والثوق في النتائج المتحصل عليها.

خلاصة القول أنه تم في هذه الدراسة الإعتماد على الإستبيان والمقابلة في جمع البيانات والمعلومات، حيث تضمن الإستبيان 32 فقرة مقسمة على محورين، حيث تم الإعتماد على مقياس ليكارت الخماسي كما تم إثبات صدق الإستبيان بناء على معامل ألفا كرونباخ، وسيتم في المطلب التالي التطرق إلى أساليب المعالجة الإحصائية.

المطلب الثالث: أساليب المعالجة الإحصائية.

تم استخدام مجموعة من الأدوات الإحصائية والبرامج من أجل القيام بقراءة ودراسة أجوبة عينة الدراسة حول أثر المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات على جودة التقارير، تمثلت في:

1. البرامج المستخدمة في معالجة البيانات: تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS27) في تحليل البيانات التي تم جمعها من الدراسة.
2. الأدوات الإحصائية: تتمثل الأدوات الإحصائية المستخدمة في دراسة الاستبيان في النقاط التالية:
 - التوزيع التكراري: من خلال هذا الأسلوب يمكن التعرف على تكرارات الإجابات والنسب المئوية، ومن خلاله يمكن الحصول على مختلف الأشكال البيانية (الدوائر النسبية، الأهرامات، المضلعات التكرارية...)، والتي تساعدنا في التعرف على خصائص العينة المدروسة؛
 - الوسط الحسابي: وهو أحد مقاييس النزعة المركزية بحيث يكون إتجاه هذه النزعة إيجابي إذا تعدى الوسط الحسابي نقطة المنتصف، وقد يعتمد من أجل معرفة مدى مركز الإجابات في إختبار معين لدى أفراد العينة؛
 - الإنحراف المعياري: هو أحد مقاييس التشتت الذي يؤكد صحة تركز قيم الوسط الحسابي لعبارات الإستمارة وقد استخدم هذا المقياس بهدف معرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي لإجابة أفراد عينة الدراسة حول أسئلة ومحاور الدراسة؛
 - إختبار ألفا كرونباخ "Cronbach Alpha": من أجل قياس الاعتمادية؛
 - معامل إرتباط بيرسون (R): لمعرفة نوع وحجم علاقة الإرتباط بين متغيري الدراسة، المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات كمتغير مستقل وجودة التقارير كمتغير تابع؛
 - معامل التفسير (R²): لتحديد القوة التفسيرية للمتغير المستقل
 - إختبار فيشر (F): لإختبار مدى معنوية نماذج الإنحدار الخطي البسيط
 - إختبار التوزيع الطبيعي: (1-sample kolmogrov-smirnov): لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، لأن إجراء بعض الإختبارات الإحصائية يتطلب أن يكون توزيع البيانات يتبع التوزيع الطبيعي.
 - إختبار T للعينات المستقلة: (T-Test pour echantillons apparles): لإختبار الفرضيات المتعلقة بمدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة ترتبط بالمتغيرات المستقلة التي لا تستخدم الإنحدار الخطي.
 - تحليل التباين الأحادي (one way anova): لإختبار الفرضيات المتعلقة بمدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية ترتبط بالخصائص والوظيفة التي تحتوي على أكثر من مجموعتين، وفي هذه الدراسة تتمثل في: العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الخبرة المهنية.
 - الإنحدار الخطي البسيط: (simple regression analysis): لتحديد تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع.

المبحث الثاني: دراسة نتائج الإستبيان وتحليلها.

في هذا المبحث سيتم عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على إستمارة الإستبيان، من أجل إختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها، بهدف الوصول إلى نتائج الدراسة التطبيقية التي تقيس متغيرات الدراسة وفقاً لتوجهات عينة الدراسة.

المطلب الأول: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة.

تعتبر هذه المرحلة مهمة جداً إذ تتضمن عدة خطوات من الضروري إتباعها، وتمثل في مراجعة قوائم الإستبيان والعمل على تجهيزها من أجل القيام بالتبويب، وهذا بعد التأكد من سلامة العينة لمجتمع الدراسة للوصول إلى جدول هذه النتائج بصفة ملخصة تساعد في إعداد التقرير النهائي الذي يتم من خلاله تقديم التوصيات والإقتراحات اللازمة.

الفرع الأول: متغير الجنس

توزعت عينة الدراسة حسب الجنس على النحو الموضح في الجدول التالي:

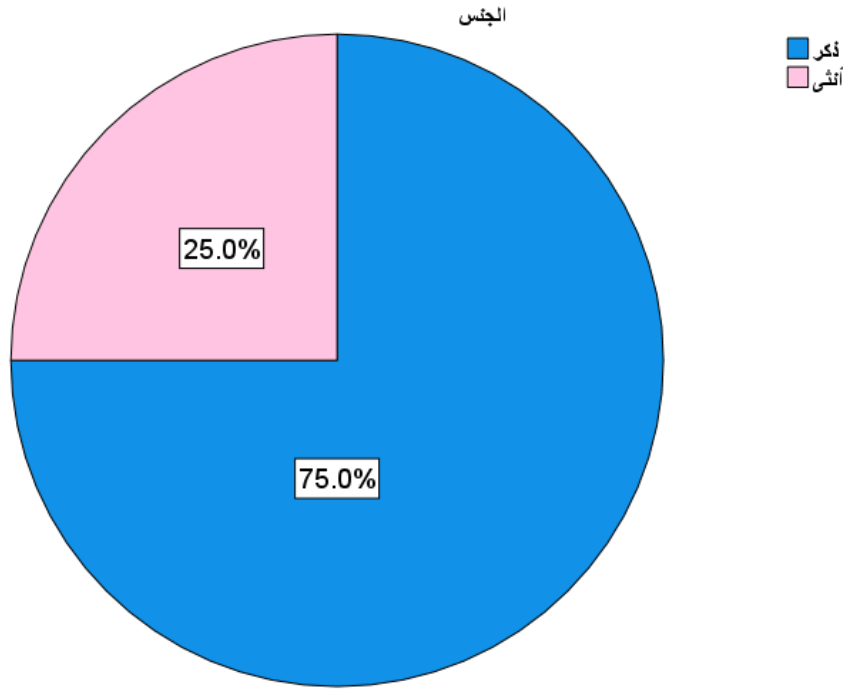
الجدول رقم (11): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس.

الجنس	التكرار	النسبة %
ذكر	24	75
أنثى	8	25
المجموع	32	%100

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS27.

والشكل الموالي يوضح توزيع نسب أفراد العينة حسب متغير الجنس:

الشكل رقم(02): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس



المصدر: بالإعتماد على مخرجات spss27.

يبين الجدول رقم (11) والشكل رقم (02) توزيع أفراد العينة حسب الجنس. وفقا للبيانات المقدمة نلاحظ أن نسبة الذكور بلغت (75%) من عينة الدراسة الكلية وذلك لأن كل المهنيين من الذكور، أما بالنسبة للإناث فقد بلغت (25%) من المجموع الكلي.

الفرع الثاني: متغير العمر

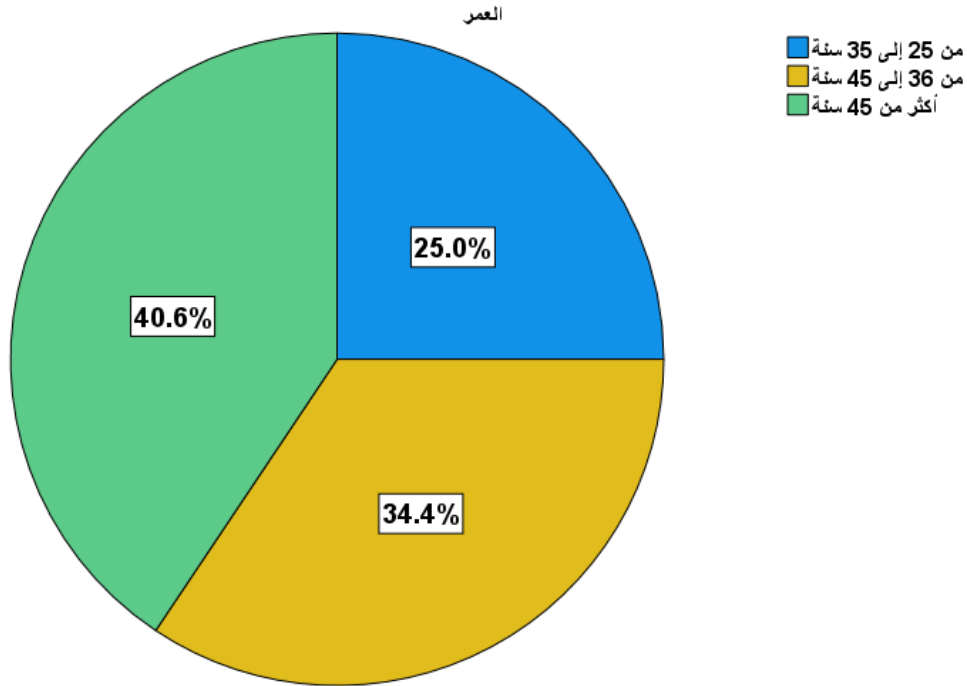
توزعت عينة الدراسة حسب متغير العمر على النحو الموضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(12): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر.

النسبة %	التكرار	العمر
0	0	أقل من 25 سنة
25	8	من 25 سنة إلى 35 سنة
34.4	11	من 36 سنة إلى 45 سنة
40.6	13	أكثر من 45 سنة
%100	32	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS27.

الشكل رقم(03): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر



المصدر: بالإعتماد على مخرجات spss.

يبين الجدول رقم(12) والشكل رقم (03) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر. وفقا للبيانات المقدمة، يتبين أن نسبة الفئة العمرية الأكثر من 45 سنة هي الفئة ذات الأغلبية، ثم الفئة العمرية من 36 سنة إلى 45 سنة بنسبة 34.4%، وأخيرا الفئة العمرية من 25 إلى 35 سنة بنسبة (25%).

الفرع الثالث: متغير المؤهل العلمي

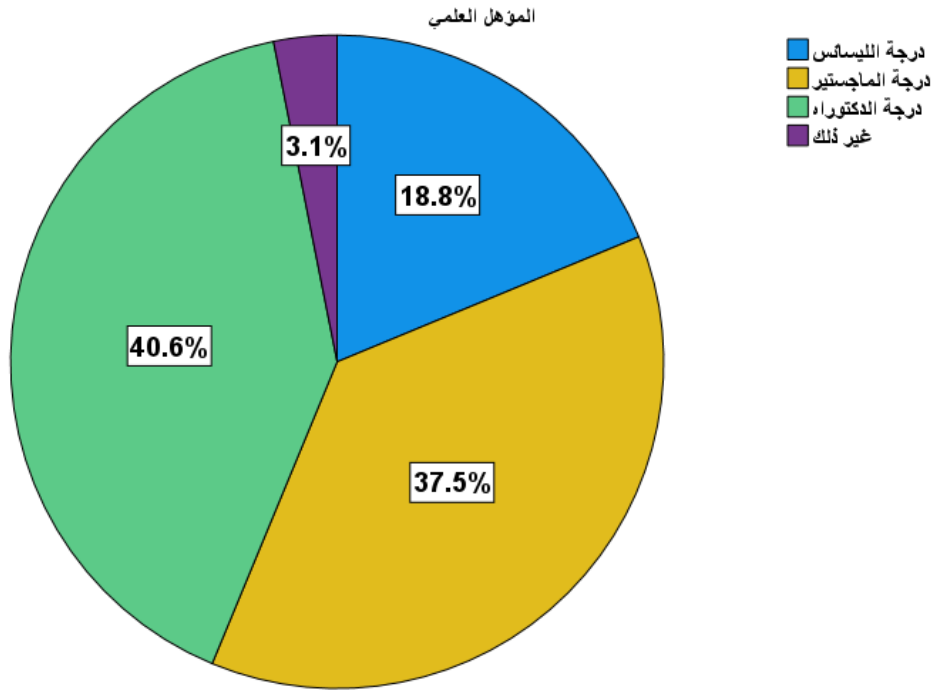
توزعت عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي على النحو الموضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(13): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.

النسبة %	التكرار	المؤهل العلمي
18.8	6	درجة الليسانس
37.5	12	درجة الماجستير
40.6	13	درجة الدكتوراه
3.1	1	غير ذلك
%100	32	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS27.

الشكل رقم(04): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.



المصدر: بالإعتماد على مخرجات spss.

يبين الجدول رقم(13) والشكل رقم(04): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي. وفقا للبيانات المقدمة، يظهر أن جل عينة الدراسة كانت من الدراسات الجامعية، وكانت أكبر نسبة مسجلة في مؤهل درجة الدكتوراه بنسبة (40.6%)، ليمثل أصحاب درجة الماجستير نسبة (37.5%)، وكانت نسبة الحاصلين على درجة الليسانس تقدر ب(18.8%)، وكانت نسبة (3.1%) أقل نسبة تمثلت في شهادة ماستر.

الفرع الرابع: متغير التخصص العلمي

توزعت عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي على النحو الموضح في الجدول التالي:

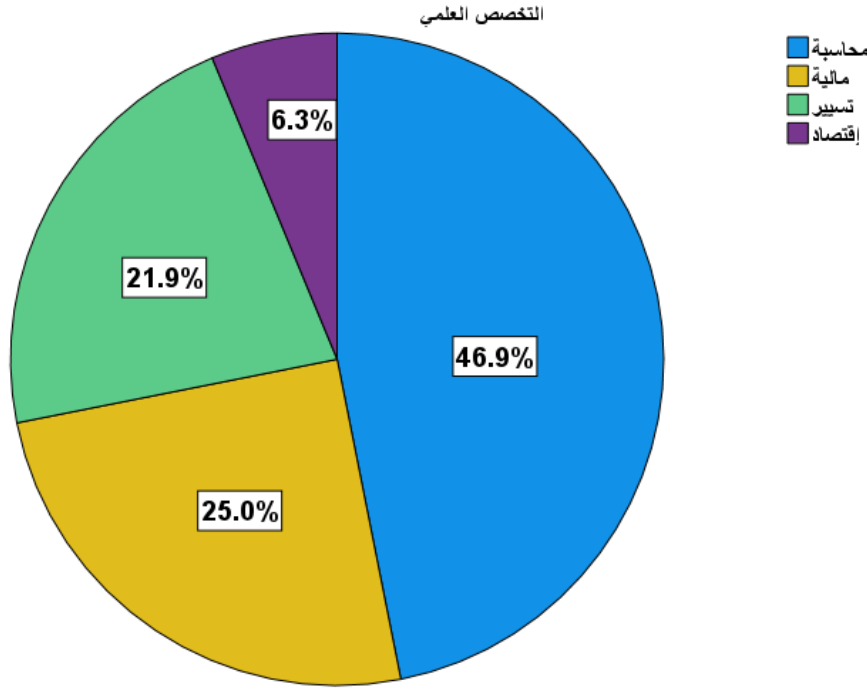
الجدول رقم(14): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي.

النسبة %	التكرار	التخصص العلمي
46.9	15	محاسبة
25	8	مالية
21.9	7	تسيير
6.3	2	إقتصاد

المجموع	32	%100
---------	----	------

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS27.

الشكل رقم(05): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي.



المصدر: بالإعتماد على مخرجات spss.

يبين الجدول رقم (14) والشكل رقم(05): توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي. وفقا للبيانات المقدمة، يتبين لنا أن أغلبية عينة الدراسة كانت تخصص محاسبة بنسبة (46.9%)، وتليها فئة تخصص المالية بنسبة بلغت (25%)، ثم فئة تخصص تسيير بنسبة (21.9%)، وأخيرا فئة الإقتصاد بنسبة بلغت (6.3%).

الفرع الخامس: متغير الوظيفة المهنية

توزعت عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة المهنية على النحو الموضح في الجدول التالي:

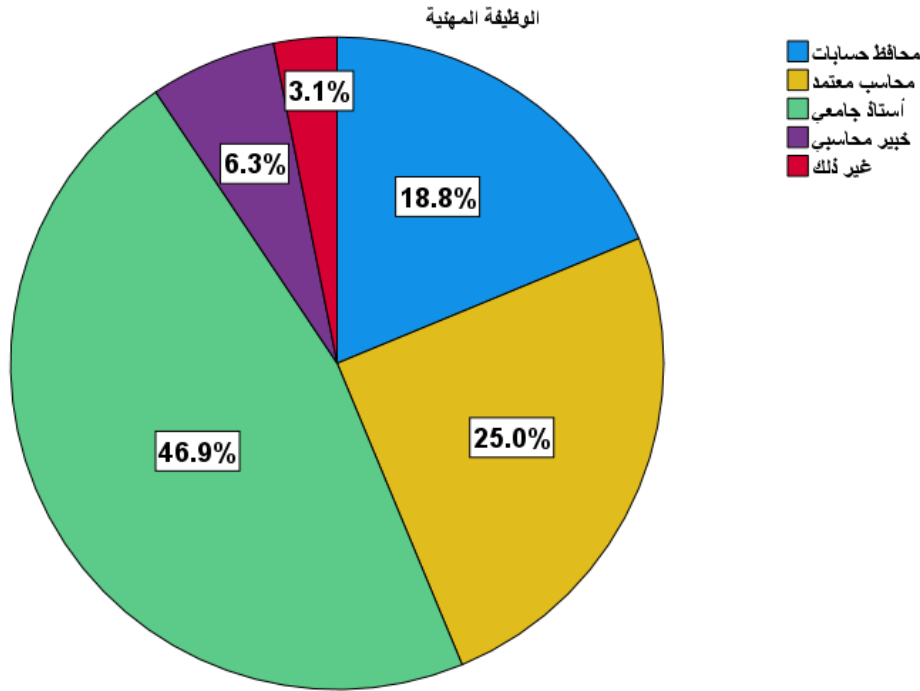
الجدول رقم(15): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة المهنية.

الوظيفة المهنية	التكرار	النسبة %
محافظ الحسابات	6	18.8
محاسب معتمد	8	25
أستاذ جامعي	15	46.9

6.3	2	خبير محاسبي
3.1	1	غير ذلك
%100	32	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS27.

الشكل رقم(06): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة المهنية.



المصدر: بالإعتماد على مخرجات spss.

يبين الجدول رقم (15) والشكل رقم(07): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة المهنية. وفقا للبيانات المقدمة، يظهر أن أغلبية عينة الدراسة كانت من المهنيين بنسبة (53.1%)، ممثلين في (محافظي الحسابات بنسبة (18.8%)، محاسبين معتمدين بنسبة (25%)، خبراء الحسابات بنسبة (6.3%)، وغير ذلك تمثل في مساعد محافظ حسابات بنسبة (3.1%)، أما الأكاديمين بنسبة (46.9%) ممثلين في الأساتذة الجامعيين.

الفرع السادس: متغير الخبرة المهنية

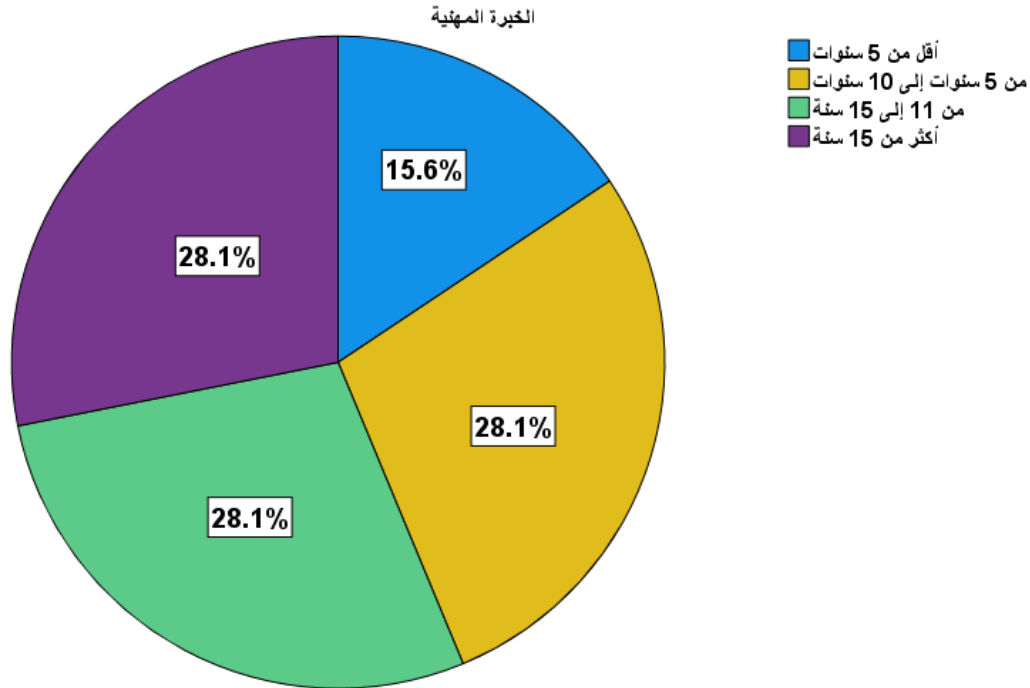
توزعت عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية على النحو الموضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(16): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.

النسبة %	التكرار	الخبرة المهنية
15.6	5	أقل من 5 سنوات
28.1	9	من 5 إلى 10 سنوات
28.1	9	من 11 إلى 15 سنة
28.1	9	أكثر من 15 سنة
%100	32	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS27.

الشكل رقم(07): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية.



المصدر: بالإعتماد على مخرجات spss.

يبين الجدول رقم(16) والشكل رقم(07): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية. وفقا للبيانات المقدمة، يظهر أن الفئة ذات الخبرة أقل من 5 سنوات بلغت (15.6%)، في حين أن بقية الفئات تتساوى مع بعض بنسبة تقدر (28.1%)، مما يعزز القدرة العلمية والعملية على إستيعاب فقرات الإستبيان والإجابة عليها بصورة سليمة.

خلاصة القول أنه تم في هذا المطلب الوصف الإحصائي لعينة الدراسة، من خلال عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالبيانات الشخصية لعينة الدراسة، من حيث متغير الجنس، العمر، المؤهل العلمي والتخصص العلمي، الوظيفة المهنية بالإضافة إلى الخبرة المهنية، وسيتم عرض وتحليل نتائج الدراسة في المطلب الموالي.

المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة وتحليلها

في هذا المطلب سيتم عرض البيانات الأساسية والتي تمثل إجابات إستجابات أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة، وقد تم الإستعانة في ذلك ببرنامج الحزم الإحصائية (SPSS27).

الفرع الأول: عرض وتحليل نتائج المحور الأول

سيتم إختبار البيانات المتعلقة بتقييم محور المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات:

الجدول رقم(17): تقييم إجابات أفراد العينة حول محور المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الإ انحراف المعياري	الرتبة	مستوى التقييم
01	يعمل محافظ الحسابات بكامل الشفافية والنزاهة أثناء عملية التدقيق.	4.1875	0.7378	4	مرتفع
02	يلتزم محافظ الحسابات التصريح بكامل شفافية ونزاهة عن أي مخالفات وجدت.	4.1875	0.7803	5	مرتفع
03	يتسم محافظ الحسابات بالأمانة في أداء مهمته.	4.2187	0.79248	3	مرتفع جدا
04	يتجنب محافظ الحسابات المنافسة الغير الشريفة مع زملاءه في المهنة.	3.7188	1.14256	6	مرتفع
05	يعمل محافظ الحسابات وفق أخلاقيات المهنة.	4.3750	0.65991	2	مرتفع جدا
06	التصريح بمعلومات موثوقة ونزيهة وشريفة واجب أخلاقي لمحافظ الحسابات.	4.4063	0.87471	1	مرتفع جدا
	بعد النزاهة والشفافية	4.1823	0.52766	/	مرتفع

مرتفع جدا	1	0.62217	4.2500	يتمتع محافظ الحسابات بالموضوعية في أداء مهنته.	07
مرتفع	3	0.86077	3.9687	يقدم محافظ الحسابات مختلف المعلومات للعميل بشكل عادل ومنصف.	08
مرتفع	2	0.86077	4.0313	يعتمد محافظ الحسابات على الأدلة والبراهين ويحاول التقليل من الآراء الشخصية في إنجاز المهمة.	09
متوسط	5	1.33463	3.3437	يتجنب محافظ الحسابات العلاقات مع أطراف أخرى في أداء المهام.	10
مرتفع	4	1.13192	3.5937	يعمل محافظ الحسابات دون التعرض لضغوطات في إعداد تقريره.	11
مرتفع	/	0.61683	3.8375	بعد الإستقلالية والموضوعية	
مرتفع	3	0.85607	4.0938	تتوفر لدى محافظ الحسابات الكفاءة المهنية اللازمة لإعداد مهامه.	12
مرتفع	2	0.65991	4.1250	يبدل محافظ الحسابات الجهد والعناية المهنية اللازمة في أداء مهنته.	13
مرتفع جدا	1	0.62136	4.5312	يلتزم محافظ الحسابات بحفظ السر المهني وعدم مشاركته مع طرف آخر.	14
مرتفع جدا	/	0.46374	4.2500	بعد الكفاءة والسرية	
مرتفع	2	0.85607	4.0938	يتصرف محافظ الحسابات بإحترام تجاه الزملاء والعملاء.	15
مرتفع جدا	1	0.66524	4.4063	يلتزم محافظ الحسابات بالقوانين الأساسية والقواعد المهنية أثناء ممارسة مهامه.	16
مرتفع جدا	/	0.53882	4.2500	بعد إحترام قواعد المهنة	
مرتفع	/	0.45348	4.0957	محور المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات	

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS V27.

بالنسبة للعبارة الأولى في الرتبة الأولى: " يلتزم محافظ الحسابات بحفظ السر المهني وعدم مشاركته مع طرف آخر"، فإن المتوسط الحسابي هو 4.5312، والانحراف المعياري هو 0.62136، ومستوى التقييم هو عالي جداً، هذا يعني أن معظم العينة يرون أن محافظ الحسابات يلتزم بحفظ السر المهني وعدم مشاركته مع أي طرف. كما يبين الانحراف المعياري إلى أن هناك تبايناً معتدلاً في آراء العينة.

بالنسبة للعبارة الثانية في الرتبة الأولى: " يلتزم محافظ الحسابات بالقوانين الأساسية والقواعد المهنية أثناء ممارسة مهامه"، فإن المتوسط الحسابي هو 4.4063، والانحراف المعياري هو 0.66524، وكان مستوى التقييم مرتفع جداً، هذا يعني أن معظم العينة يرون أن محافظ الحسابات يلتزم بالقوانين الأساسية والقواعد المهنية أثناء ممارسة مهامه، كما يشير الانحراف المعياري إلى أن هناك تبايناً معتدلاً في آراء العينة.

بالنسبة للعبارة الثالثة في الرتبة الأولى: " يعمل محافظ الحسابات وفق أخلاقيات المهنة"، بلغ المتوسط الحسابي 4.3750، والانحراف المعياري بلغ 0.65991، وكان مستوى التقييم مرتفع جداً، هذا يعني أن معظم أفراد العينة يرون أن محافظ الحسابات يلتزم ويعمل وفقاً لأخلاقيات المهنة، كما يشير الانحراف المعياري إلى أن هناك تبايناً معتدلاً في آراء أفراد العينة.

بالنسبة للعبارة الأولى في الرتبة الثالثة: "يقدم محافظ الحسابات مختلف المعلومات للعميل بشكل عادل ومنصف"، فإن المتوسط الحسابي هو 3.9687، وبلغ الانحراف المعياري 0.86077، ومستوى التقييم مرتفع، هذا يعني أن معظم أفراد العينة يرون أن مختلف المعلومات التي يقدمها محافظ الحسابات للعميل تكون بشكل منصف وعادل، كما يشير الانحراف المعياري إلى أن هناك تبايناً معتدلاً في آراء أفراد العينة.

بالنسبة للعبارة الثانية في الرتبة الثالثة: "يتجنب محافظ الحسابات المنافسة الغير الشريفة مع زملاءه في المهنة"، بلغ المتوسط الحسابي 3.7188، والانحراف المعياري بلغ 1.14256، ومستوى التقييم مرتفع، هذا يعني أن معظم أفراد العينة يرون أن محافظ الحسابات يعمل على إجتنب المنافسة الغير الشريفة مع الزملاء في المهنة، كما يشير الانحراف المعياري إلى أن هناك تباين كبير في آراء أفراد العينة.

بالنسبة للعبارة الثالثة في الرتبة الثالثة: " يعمل محافظ الحسابات دون التعرض لضغوطات في إعداد تقريره"، فإن المتوسط الحسابي هو 3.5937، وبلغ الانحراف المعياري 1.13192، ومستوى التقييم مرتفع، هذا يعني أن معظم أفراد العينة يرون أن محافظ الحسابات يعمل دون التعرض لضغوطات في إعداد تقريره، وهذا يؤيد إستقلاليته، كما يشير الانحراف المعياري إلى أن هناك تباين كبير في آراء أفراد العينة.

وبالنسبة للعبارة في الرتبة الأخيرة: " يتجنب محافظ الحسابات العلاقات مع أطراف أخرى في أداء المهام"، بلغ المتوسط الحسابي 3.3437، والانحراف المعياري 1.33463، ومستوى التقييم متوسط، هذا يعني أن هناك حياد بين أفراد العينة حول تجنب محافظ الحسابات للعلاقات مع أطراف أخرى، كما يشير الانحراف المعياري إلى أن هناك تباين كبير في آراء أفراد العينة.

بالنسبة ل**بعد النزاهة والشفافية**، تبين نتائج الجدول رقم(17): إتفاق أغلبية أفراد العينة توافر بعد النزاهة والشفافية ضمن المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات، وهذا ما يفسره المتوسط الحسابي للبعد ككل والمقدر ب 4.1823، والانحراف المعياري 0.52766، ومستوى التقييم مرتفع، كما يشير الانحراف المعياري إلى أن هناك تباينا معتدلا في آراء أفراد العينة.

بالنسبة ل**بعد الإستقلالية والموضوعية**، تبين نتائج الجدول رقم (17): إتفاق أغلبية أفراد العينة توافر بعد الإستقلالية والموضوعية ضمن المبادئ الأخلاقية لمهنة محافظ الحسابات، وهذا ما يفسره المتوسط الحسابي للبعد ككل والمقدر ب 3.8375، والانحراف المعياري 0.61683، ومستوى التقييم مرتفع، كما يشير الانحراف المعياري إلى أن هناك تباينا معتدلا في آراء أفراد العينة.

بالنسبة ل**بعد الكفاءة والسرية**، تبين نتائج الجدول رقم (17): إتفاق معظم أفراد العينة توافر بعد الكفاءة والسرية ضمن المبادئ الأخلاقية لمهنة محافظ الحسابات، وهذا ما يفسره المتوسط الحسابي للبعد ككل والمقدر ب 4.2500، والانحراف المعياري 0.46374، ومستوى التقييم مرتفع جدا، كما يشير الانحراف المعياري إلى أن هناك تباينا معتدلا في آراء أفراد العينة.

بالنسبة ل**بعد إحترام قواعد المهنة**، تبين نتائج الجدول رقم (17): إتفاق معظم أفراد العينة توافر بعد إحترام قواعد المهنة ضمن المبادئ الأخلاقية لمهنة محافظ الحسابات، وهذا ما يفسره المتوسط الحسابي للبعد ككل والمقدر ب 4.2500، والانحراف المعياري 0.53882. ومستوى التقييم مرتفع جدا. كما يشير الانحراف المعياري إلى أن هناك تباينا معتدلا في آراء أفراد العينة.

أما بالنسبة للمحور ككل المتمثل في المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات، تبين نتائج الجدول رقم (17): إتفاق معظم أفراد العينة على ما جاء في المحور الأول، وهذا ما يفسره المتوسط الحسابي للمحور ككل والمقدر ب 4.0957، والانحراف المعياري هو 0.45348، وبمستوى تقييم مرتفع، كما يشير الانحراف المعياري إلى أن هناك تباينا طفيفا في آراء أفراد العينة.

الفرع الثاني: عرض وتحليل نتائج المحور الثاني

سيتم إختبار البيانات المتعلقة بتقييم محور جودة التقارير:

الجدول رقم(18): تقييم إجابات أفراد العينة حول محور جودة التقارير

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	مستوى التقييم
17	يتمتع محافظ الحسابات بالكفاءة اللازمة لتقديم تقرير دقيق وموثوق به.	4.2500	0.56796	4	مرتفع جدا
18	يؤدي إلتزام محافظ الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة إلى الرفع من جودة تقريره	4.3125	0.69270	2	مرتفع جدا

مرتفع	11	0.76200	4.0000	تتصف تقارير محافظ الحسابات بالمصداقية في المعلومات التي تتضمنها.	19
مرتفع	12	0.87759	3.9375	يتجنب محافظ الحسابات استخدام مصطلحات غامضة في التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح.	20
مرتفع	8	0.68906	4.0938	يلتزم محافظ الحسابات بالإستقلالية والحياد في إعداد تقريره.	21
مرتفع جدا	1	0.61892	4.5625	إعتماد محافظ الحسابات على المبادئ والمعايير المعمول بها يعزز من جودة التقارير.	22
مرتفع	15	0.87067	3.6250	تتميز المعلومات الواردة في تقارير محافظ الحسابات بالشفافية والموضوعية وخلوها من الأخطاء والتحيز.	23
مرتفع	10	0.82244	4.0312	تؤدي جودة التقرير إلى صنع وإتخاذ قرارات أكثر دقة وكفاءة من طرف مستخدميها.	24
مرتفع	14	0.95830	3.7188	يقدم محافظ الحسابات تقريره للمستخدمين في الوقت المناسب.	25
مرتفع	13	0.91966	3.8438	يقدم محافظ الحسابات تقريره بشكل واضح ومبسط ليتناسب مع فهم جميع مستخدميها.	26
مرتفع	9	0.94826	4.0625	يعد تقرير محافظ الحسابات كأساس للتنبؤ والأداء المستقبلي للمؤسسات.	27
متوسط	16	1.00352	3.3438	يراعي محافظ الحسابات الوعي والإدراك لدى مستخدميها التقارير عند إفصاحه على رأيه.	28
مرتفع جدا	5	0.79248	4.2187	يعتمد محافظ الحسابات على أدلة إثبات كافية ووافية لإبداء رأي فني محايد.	29
مرتفع	7	0.80760	4.1563	يفصح محافظ الحسابات بكل شفافية وصراحة عن أي مخالفات قد تم التشكيك في سلامتها.	30
مرتفع	6	0.67725	4.1563	يوفر تقرير محافظ الحسابات على معلومات ذات موثوقية تعبر على صدق الأحداث الإقتصادية التي تمت خلال الدورة المحاسبية.	31

32	تؤثر سمعة محافظ الحسابات على موثوقية وجودة تقريره	4.3125	0.96512	3	مرتفع جدا
محور جودة التقارير		4.0391	0.44301	/	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS V27.

بالنسبة للعبارة التي في الرتبة الأولى: " إعتدال محافظ الحسابات على المبادئ والمعايير المعمول بها يعزز من جودة التقارير"، فإن المتوسط الحسابي هو 4.5625، والانحراف المعياري هو 0.61892، وكان مستوى التقييم مرتفع جدا، هذا يعني أن معظم أفراد العينة يرون أن محافظ الحسابات إذا إعتد على المبادئ والمعايير المعمول بها فهذا يؤدي إلى تعزيز جودة التقارير. كما يشير الانحراف المعياري إلى أن هناك تباينا معتدلا في آراء أفراد العينة.

بالنسبة للعبارة التي في الرتبة الثانية: " يؤدي إلتزام محافظ الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة إلى الرفع من جودة تقريره"، بلغ المتوسط الحسابي 4.3125، والانحراف المعياري 0.69270، ومستوى التقييم مرتفع جدا. هذا يعني أن معظم أفراد العينة يرون أن إلتزام محافظ الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة يؤدي إلى الرفع من جودة تقريره. كما يشير الانحراف المعياري إلى أن هناك تباينا معتدلا في آراء أفراد العينة.

بالنسبة للعبارة ما قبل الأخيرة في الرتبة: " تتميز المعلومات الواردة في تقارير محافظ الحسابات بالشفافية والموضوعية وخلوها من الأخطاء والتحيز"، بلغ المتوسط الحسابي 3,6250، والانحراف المعياري بلغ 0.87067، ومستوى التقييم مرتفع. هذا يعني أن معظم أفراد العينة يرون أن المعلومات التي يقدمها محافظ الحسابات التي تكون واردة في التقرير تتميز بالشفافية والموضوعية وخلالية من الأخطاء وغير متحيزة. كما يشير الانحراف المعياري إلى أن هناك تباين في آراء العينة.

أما بالنسبة للعبارة في الرتبة الأخيرة: " يراعي محافظ الحسابات الوعي والإدراك لدى مستخدمي التقارير عند إفصاحه على رأيه"، بلغ المتوسط الحسابي 3,3438، والانحراف المعياري بلغ 1.00352، ومستوى التقييم متوسط. هذا يعني أن هناك حياد من طرف أفراد العينة حول مراعات محافظ الحسابات الوعي والإدراك لدى مستخدمي التقارير عند إفصاحه على رأيه. كما يشير الانحراف المعياري إلى أن هناك تباينا في آراء أفراد العينة.

أما بالنسبة للمحور ككل المتمثل في جودة التقارير، تبين نتائج الجدول رقم (18) إتفاق معظم أفراد العينة على ما جاء في المحور الثاني، وهذا ما يفسره المتوسط الحسابي للمحور ككل والمقدر ب 4.0391، والانحراف المعياري هو 0.44301، وبمستوى تقييم مرتفع، كما يشير الانحراف المعياري إلى أن هناك تباينا طفيفا.

المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة

بعد عرض وتحليل بيانات الدراسة سيتم مناقشتها في ضوء الفرضيات للوقوف على درجة تحققها وبطلانها، من خلال إختبار الفرضية الرئيسية وفرضياتها الفرعية مع التأكد من التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة.

الفرع الأول: إختبار التوزيع الطبيعي

تتشرط الإختبارات المعلمية لإختبار الفرضيات الدراسة أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، ولمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا بهدف التعرف على طبيعة الإختبارات التي ستطبق في الدراسة، فقد تم إجراء إختبار **Kolmogorov-smirnov**، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم(19): نتائج إختبار **Kolmogorov- smirnov**

المحور	مستوى الدلالة (sig)
المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات	0.200
جودة التقارير	0.200

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS V27.

- نقبل فرضية العدم H_0 في حالة أن مستوى المعنوية الإحصائية **Kolmogorov-smirnov** أكبر من 0.05 أي أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

- نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل H_1 في حالة أن مستوى المعنوية الإحصائية **Kolmogorov-smirnov** أقل من 0.05 أي أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

من خلال النتائج الموضحة أعلاه، يمكن القول أن محاور الدراسة يتبعان التوزيع الطبيعي، حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور أكبر من (0.05)، مما يدعونا إلى قبول الفرضية الصفرية H_0 ، وبالتالي البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وهذا ما يمكننا من إستخدام الإختبارات المعلمية.

الفرع الثاني: إختبار فرضيات الدراسة

1- إختبار الفرضية الرئيسية الأولى

تنص الفرضية الرئيسية على أنه:

H0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات على جودة التقارير عند مستوى دلالة $\alpha \geq 0.05$.

H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات على جودة التقارير عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

لإختبار الفرضية الرئيسية تم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط وهو نموذج خطي إحصائي يقوم بتقدير العلاقة التي تربط بين متغير كمي واحد وهو المتغير التابع (جودة التقارير) مع متغير كمي آخر وهو المتغير المستقل (المبادئ الأخلاقية لمهنة محافظ الحسابات)، ومن هذا النموذج تنتج معادلة إحصائية خطية يمكن إستخدامها لتفسير العلاقة بين المتغيرين أو تقدير قيمة المتغير التابع عند معرفة قيمة المتغير المستقل.

جدول رقم (20): نتائج نموذج الإنحدار البسيط للفرضية الرئيسية.

المتغير المستقل	المتغير التابع	ثابت الإنحدار α	معامل الإنحدار β	معامل الإرتباط R	معامل التحديد R2	قيمة t	قيمة f المحسوبة	مستوى الدلالة (sig)
المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات	جودة التقارير	0.883	0.770	0.789	0.622	7.026	49.365	.001

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS V27.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن صلاحية النموذج لإختبار الفرضية قائمة إستنادًا إلى قيمة F المحسوبة والبالغة (49.365) بقيمة إحصائية (0.001)، وهي أقل من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$. كما يتضح من الجدول أن معامل الإرتباط بين المتغيرين (المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات وجودة التقارير) بلغ (78.9%) والذي يعكس علاقة طردية وقوية، كما أن معامل التحديد يساوي (0.622) وهذا يعني أن (62.2%) من التباين الحاصل في جودة التقارير يعود إلى تغيرات حاصلة في المبادئ الأخلاقية

العامة لمهنة محافظ الحسابات، و(37.8%) فتعود لعوامل أخرى. كما بلغت قيمة t المحسوبة (7.026) بقيمة احتمالية (0.01)، وبلغت قيمة معامل الإنحدار (0.770).

وبما أن مستوى الدلالة قدر ب(0.001)، وهذا أقل من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ ، فإنه يتم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل الذي ينص على: " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات على جودة التقارير عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$."

ويمكن كتابة العلاقة بين المبادئ الأخلاقية لمهنة محافظ الحسابات وجودة التقارير في شكلها الرياضي من خلال المعادلة الخطية للإنحدار كما يلي:

$$y=0.883+0.77x$$

حيث أن :

X = المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات؛

Y = جودة التقارير.

2.1- إختبار الفرضيات الفرعية:

- إختبار الفرضية الفرعية رقم 01:

تنص الفرضية الفرعية رقم 1 على أنه:

H0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للنزاهة والشفافية على جودة التقارير من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين عند مستوى دلالة $\alpha \geq 0.05$.

H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للنزاهة والشفافية على جودة التقارير من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

لإختبار الفرضية الفرعية رقم 01 تم إستخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط بين بعد جزئي من المتغير المستقل (النزاهة والشفافية) مع المتغير التابع (جودة التقارير).

الجدول رقم(21): نتائج الإنحدار الخطي البسيط

المتغير المستقل	المتغير التابع	ثابت الإنحدار α	معامل الإنحدار β	معامل الإرتباط R	معامل التحديد R2	قيمة t	قيمة f	مستوى الدلالة (sig)
النزاهة والشفافية	جودة التقارير	1.818	0.513	0.633	0.400	4.475	20.023	.001

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS V27.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن صلاحية النموذج لإختبار الفرضية قائمة إستنادًا إلى قيمة F المحسوبة والبالغة (20.023) بقيمة إحصائية (0.001)، وهي أقل من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$. كما يتضح من الجدول أن معامل الإرتباط بين المتغيرين ((النزاهة والشفافية) وجودة التقارير) بلغ (63.3%) والذي يعكس علاقة طردية وقوية، كما أن معامل التحديد يساوي (0.400) وهذا يعني أن (40%) من التباين الحاصل في جودة التقارير يعود إلى تغيرات حاصلتها في النزاهة والشفافية، و(60%) فتعود لعوامل أخرى. كما بلغت قيمة t المحسوبة (4.475) بقيمة إحصائية (0.01)، وبلغت قيمة معامل الإنحدار (0.513).

وبما أن مستوى الدلالة قدر ب (0.001)، وهذا أقل من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ ، فإنه يتم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل الذي ينص على: " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للنزاهة والشفافية على جودة التقارير من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ".

ويمكن كتابة العلاقة بين النزاهة والشفافية وجودة التقارير في شكلها الرياضي من خلال المعادلة الخطية للإنحدار كما يلي:

$$y=1.881+0.531x$$

- إختبار الفرضية الفرعية رقم 02:

تنص الفرضية الفرعية رقم 02 على أنه:

H0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإستقلالية والموضوعية على جودة التقارير من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين عند مستوى دلالة $\alpha \geq 0.05$.

H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإستقلالية والموضوعية على جودة التقارير من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

إختبار الفرضية الفرعية رقم 02 تم إستخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط بين بعد جزئي من المتغير المستقل (الإستقلالية والموضوعية) مع المتغير التابع (جودة التقارير).

الجدول رقم(22): نتائج الإنحدار الخطي البسيط

المتغير المستقل	المتغير التابع	ثابت الإنحدار α	معامل الإنحدار β	معامل الارتباط R	معامل التحديد R2	قيمة t	قيمة f المحسوبة	مستوى الدلالة (sig)
الإستقلالية والموضوعية	جودة التقارير	1.980	0.537	0.747	0.558	6.115	37.879	.001

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS V27.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن صلاحية النموذج لإختبار الفرضية قائمة إستنادًا إلى قيمة F المحسوبة والبالغة (37.879) بقيمة إحصائية (0.001)، وهي أقل من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$. كما يتضح من الجدول أن معامل الارتباط بين المتغيرين (الإستقلالية والموضوعية) وجودة التقارير) بلغ (74.7%) والذي يعكس علاقة طردية وقوية، كما أن معامل التحديد يساوي (0.558) وهذا يعني أن (55.8%) من التباين الحاصل في جودة التقارير يعود إلى تغيرات حاصلتها في الإستقلالية والموضوعية ، و(44.2%) فتعود لعوامل أخرى. كما بلغت قيمة t المحسوبة (6.115) بقيمة إحصائية (0.01)، وبلغت قيمة معامل الإنحدار (0.537).

وبما أن مستوى الدلالة قدر ب (0.001)، وهذا أقل من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ ، فإنه يتم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل الذي ينص على: " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإستقلالية والموضوعية على جودة التقارير من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ".

ويمكن كتابة العلاقة بين الإستقلالية والموضوعية وجودة التقارير في شكلها الرياضي من خلال المعادلة الخطية للإنحدار كما يلي:

$$y=1.980+0.537x$$

- إختبار الفرضية الفرعية رقم 03:

تنص الفرضية الفرعية رقم 03 على أنه:

H0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للكفاءة والسرية على جودة التقارير من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين عند مستوى دلالة $\alpha \geq 0.05$.

H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للكفاءة والسرية على جودة التقارير من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

لإختبار الفرضية الفرعية رقم 03 تم إستخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط بين بعد جزئي من المتغير المستقل (الكفاءة والسرية) مع المتغير التابع (جودة التقارير).

الجدول رقم(23): نتائج الإنحدار الخطي البسيط

المتغير المستقل	المتغير التابع	ثابت الإنحدار α	معامل الإنحدار β	معامل الارتباط R	معامل التحديد R2	قيمة t	قيمة f المحسوبة	مستوى الدلالة (sig)
الكفاءة والسرية	جودة التقارير	1.622	0.569	0.595	0.354	4.059	16.472	.001

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS V27.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن صلاحية النموذج لإختبار الفرضية قائمة إستنادًا إلى قيمة F المحسوبة والبالغة (16.472) بقيمة إحصائية (0.001)، وهي أقل من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$. كما يتضح من الجدول أن معامل الارتباط بين المتغيرين ((الكفاءة والسرية) وجودة التقارير) بلغ (59.5%) والذي يعكس علاقة طردية وقوية، كما أن معامل التحديد يساوي (0.354) وهذا يعني أن (35.4%) من التباين الحاصل في جودة التقارير يعود إلى تغيرات حاصلة في الكفاءة والسرية ، و(64.6%) فتعود لعوامل أخرى. كما بلغت قيمة t المحسوبة (4.059) بقيمة إحصائية (0.01)، وبلغت قيمة معامل الإنحدار (0.569).

وبما أن مستوى الدلالة قدر ب (0.001)، وهذا أقل من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ ، فإنه يتم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل الذي ينص على : " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للكفاءة والسرية على جودة التقارير من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$."

ويمكن كتابة العلاقة بين الكفاءة والسرية وجودة التقارير في شكلها الرياضي من خلال المعادلة الخطية للإنحدار كما يلي:

$$y=1.622+0.569x$$

- إختبار الفرضية الفرعية رقم 04:

تنص الفرضية الفرعية رقم 04 على أنه:

H0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإحترام قواعد المهنة على جودة التقارير من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين عند مستوى دلالة $\alpha \geq 0.05$."

H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإحترام قواعد المهنة على جودة التقارير من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$."

لإختبار الفرضية الفرعية رقم 04 تم إستخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط بين بعد جزئي من المتغير المستقل (إحترام قواعد المهنة) مع المتغير التابع (جودة التقارير).

الجدول رقم(24): نتائج الإنحدار الخطي البسيط

مستوى الدلالة (sig)	قيمة f المحسوبة	قيمة t	معامل التحديد R2	معامل الإرتباط R	معامل الإنحدار β	ثابت الإنحدار α	المتغير التابع	المتغير المستقل
.001	12.661	3.558	0.297	0.545	0.448	2.135	جودة التقارير	إحترام قواعد المهنة

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS V27.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن صلاحية النموذج لإختبار الفرضية قائمة إستنادًا إلى قيمة F المحسوبة والبالغة (12.661) بقيمة إحصائية (0.001)، وهي أقل من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$. كما يتضح من الجدول أن معامل الإرتباط بين المتغيرين إحترام قواعد المهنة وجودة التقارير، بلغ (54.5%) والذي يعكس علاقة طردية ومتوسطة، كما أن معامل التحديد يساوي (0.297) وهذا يعني أن (29.7%) من التباين الحاصل في جودة التقارير يعود إلى تغيرات حاصلة في إحترام قواعد المهنة ، و(70.3%) فتعود لعوامل أخرى. كما بلغت قيمة t المحسوبة (3.558) بقيمة إحصائية (0.01)، وبلغت قيمة معامل الإنحدار (0.448).

وبما أن مستوى الدلالة قدر ب (0.001)، وهذا أقل من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ ، فإنه يتم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل الذي ينص على : " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإحترام قواعد المهنة على جودة التقارير من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ".

ويمكن كتابة العلاقة بين إحترام قواعد المهنة وجودة التقارير في شكلها الرياضي من خلال المعادلة الخطية للإنحدار كما يلي:

$$y=2.135+0.448x$$

2- إختبار الفرضية الرئيسية الثانية:

تنص الفرضية الرئيسية الثانية على أن:

H0: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \geq 0.05$) بين إجابات أفراد العينة حول أثر المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات على جودة التقارير تعزى للبيانات الشخصية (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الوظيفة المهنية، الخبرة المهنية).

H1: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين إجابات أفراد العينة حول أثر المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات على جودة التقارير تعزى للبيانات الشخصية (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الوظيفة المهنية، الخبرة المهنية).

سيتم الاعتماد على (t-test) لإختبار بعض البيانات الشخصية كالجنس و الوظيفة (قسمنها إلى مجموعة الأكاديميين وتضم الأساتذة الجامعيين و المهنيين تضم محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين و الخبراء المحاسبين و غير ذلك تمثلت في مساعد محافظ حسابات.) ، وسيتم الاعتماد على (one way nova) لإختبار باقي البيانات (العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الخبرة المهنية).

1.2. الجنس:

الجدول رقم (25): t-test

مستوى الدلالة (sig)	قيمة F	المتوسط الحسابي	المجالات	المتغيرات التابعة	المحاور
0.577	0.318	4.1198	ذكر	المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات	الجنس
		4.0234	أنثى		
0.831	0.46	4.0208	ذكر	جودة التقارير	
		4.0938	أنثى		

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS V27.

من خلال الجدول رقم (25): يتبين أن قيمة مستوى الدلالة المحسوبة بالنسبة لمحور المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات أكبر من المعتمدة 0.05، وبالنسبة لمحور جودة التقارير بلغت 0.831 وهي أكبر من المعتمدة 0.05، وبالتالي هذا يعني أنه لا توجد فروق في إجابات الأفراد من حيث الجنس على المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات وعلى جودة التقارير.

2.2. الوظيفة (أكاديميين ومهنيين):

الجدول رقم(26): t-test

مستوى الدلالة (sig)	قيمة F	المتوسط الحسابي	عدد الأفراد	المجالات	المتغيرات التابعة	المحاور
0.532	0.400	3.9958	15	أكاديميين	المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات	العينة
		4.1838	17	مهنيين		
0.579	0.315	4.0042	15	أكاديميين	جودة التقارير	
		4.0699	17	مهنيين		

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS V27.

من خلال الجدول رقم (26): يتبين أن قيمة مستوى الدلالة المحسوبة بالنسبة لمحور المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات 0.532 أكبر من المعتمدة 0.05، وبالنسبة لمحور جودة التقارير بلغت 0.579 وهي أكبر من المعتمدة 0.05، وبالتالي هذا يعني أنه لا توجد فروق في إجابات الأفراد من حيث آراء المهنيين والأكاديميين على المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات وعلى جودة التقارير.

ثالثاً: باقي البيانات الشخصية

الجدول رقم(27): تحليل التباين الأحادي one way anova

مستوى الدلالة (sig)	قيمة F	المتوسط الحسابي	المجالات	المتغيرات التابعة	المحاور
0.407	0.926	/	أقل من 25 سنة	المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات	العمر
		4.0625	من 25 إلى 35 سنة		
		3.9716	من 36 إلى 45 سنة		
		4.2212	أكثر من 45 سنة		
0.461	0.794	/	أقل من 25 سنة	جودة التقارير	
		4.0859	من 25 إلى 35 سنة		
		3.9034	من 36 إلى 45 سنة		

		4.1250	أكثر من 45 سنة		
0.436	0.938	4.3229	درجة الليسانس	المبادئ الأخلاقية العامه لمهنة محافظ الحسابات	المؤهل العلمي
		4.0885	درجة الماجستير		
		4.0337	درجة الدكتوراه		
		3.6250	غير ذلك		
0.454	0.899	4.1458	درجة الليسانس	جودة التقارير	
		4.0729	درجة الماجستير		
		4.0096	درجة الدكتوراه		
		3.3750	غير ذلك		
0.796	0.340	4.0833	محاسبة	المبادئ الأخلاقية العامه لمهنة محافظ الحسابات	التخصص العلمي
		4.0235	مالية		
		4.2411	تسيير		
		4.0957	إقتصاد		
0.620	0.600	3.9792	محاسبة	جودة التقارير	
		4.0391	مالية		
		4.2232	تسيير		
		3.8438	إقتصاد		
0.515	0.781	3.8750	أقل من 5 سنوات	المبادئ الأخلاقية العامه لمهنة محافظ الحسابات	الخبرة المهنية
		4.0972	من 5 إلى 10 سنوات		
		4.0556	من 11 إلى 15 سنة		
		4.2569	أكثر من 15 سنة		
0.268	1.384	3.7125	أقل من 5 سنوات	جودة التقارير	
		4.1458	من 5 إلى 10 سنوات		
		3.9931	من 11 إلى 15 سنة		
		4.1597	أكثر من 15 سنة		

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS V27.

من خلال الجدول رقم (27): يتبين أن قيمة مستوى الدلالة المحسوبة بالنسبة لمحور المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات 0.407 أكبر من المعتمدة 0.05، وبالنسبة لمحور جودة التقارير بلغت 0.461 وهي أكبر من المعتمدة 0.05، وبالتالي هذا يعني أنه لا توجد فروق في إجابات الأفراد من حيث العمر على المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات وعلى جودة التقارير.

من خلال الجدول رقم (27): يتبين أن قيمة مستوى الدلالة المحسوبة بالنسبة لمحور المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات 0.436 أكبر من المعتمدة 0.05، وبالنسبة لمحور جودة التقارير بلغت 0.454، وهي أكبر من المعتمدة 0.05، وبالتالي هذا يعني أنه لا توجد فروق في إجابات الأفراد من حيث المؤهل العلمي على المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات وعلى جودة التقارير.

من خلال الجدول رقم (27): يتبين أن قيمة مستوى الدلالة المحسوبة بالنسبة لمحور المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات 0.796 أكبر من المعتمدة 0.05، وبالنسبة لمحور جودة التقارير بلغت 0.591 وهي أكبر من المعتمدة 0.05، وبالتالي هذا يعني أنه لا توجد فروق في إجابات الأفراد من حيث التخصص العلمي على المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات وعلى جودة التقارير.

من خلال الجدول رقم (27): يتبين أن قيمة مستوى الدلالة المحسوبة بالنسبة لمحور المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات 0.515 أكبر من المعتمدة 0.05، وبالنسبة لمحور جودة التقارير بلغت 0.268 وهي أكبر من المعتمدة 0.05، وبالتالي هذا يعني أنه لا توجد فروق في إجابات الأفراد من حيث الخبرة المهنية على المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات وعلى جودة التقارير.

وفي الأخير يلاحظ من نتائج تحليل الفرضية الرئيسية الثانية بين إجابات أفراد العينة حول أثر المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات على جودة التقارير تعزى للبيانات الشخصية، يمكن رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية العدمية التي تنص على: "لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \geq 0.05$) بين إجابات أفراد العينة حول أثر المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات على جودة التقارير تعزى للبيانات الشخصية (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الوظيفة المهنية، الخبرة المهنية)".

خلاصة القول أنه تم في هذا المطلب استخدام التوزيع الطبيعي والانحدار البسيط لإختبار فرضيات الدراسة المتمثلة في الفرضية الرئيسية الأولى المتعلقة بوجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية للمبادئ الأخلاقية لمهنة محافظ الحسابات بأبعاده على جودة التقارير من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين، واستخدام اختبار t-test و تحليل التباين الأحادي one way anova لإختبار فرضية الدراسة الرئيسية الثانية المتعلقة بالفروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول أثر المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات على جودة التقارير تعزى للبيانات الشخصية (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الوظيفة المهنية، الخبرة المهنية)".

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل الذي حاولنا فيه معرفة مدى أثر المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات على جودة التقارير، وذلك من خلال تصميم إستبيان يتكون من محورين، حيث قدر حجم العينة بـ 32 فرداً وتم تحليل البيانات التي تم تجميعها عن طريق البرنامج الإحصائي (SPSS27)، بالإستعانة بأساليب الإحصاء الوصفي، حيث تم التوصل إلى أن الفرضية الرئيسية تقول أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات على جودة التقارير عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ من وجهة نظر مجموعة من الأكاديميين والمهنيين.

الخاتمة

باعتبار مهنة محافظ الحسابات تؤدي دورا هاما في تلبية حاجيات الأفراد ومختلف الفئات حيث يعتبر تقرير المدقق الخارجي همزة وصل بين محافظ الحسابات والمستخدمين من خلال رأيه الفني والمحاييد، كما يجب على المهنة أن تكون في تحسن وتطور مستمر وتلتزم بالمبادئ الأخلاقية العامة مثل الموضوعية والكفاءة المهنية لأهميتها البالغة في تعزيز جودة التقارير، كما أن تجاهل هذه المبادئ قد يؤدي إلى تقارير غير دقيقة أو مضللة مما يؤثر سلبا على الثقة في المعلومات المالية وعلى قرارات المستثمرين وأصحاب المصلحة. وتم من خلال هذه الدراسة محاولة البحث على أثر المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات على جودة التقارير من وجهة نظر مجموعة من الأكاديميين والمهنيين، وتم توضيح ضرورة وجوب تقييد محافظ الحسابات بهذه المبادئ لمواكبة التطورات والنهوض بالمهنة المحاسبية.

ولقد تطرقنا في دراستنا التي تدور حول أثر المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات على جودة التقارير من وجهة نظر مجموعة من الأكاديميين والمهنيين، وإبراز ذلك قمنا بدراسة ميدانية للإجابة على الإشكالية المطروحة مركزين على أهم العناصر المرتبطة بالمبادئ الأخلاقية لمحافظ الحسابات وجودة التقارير وإبراز التأثير بينهما.

1. إختبار الفرضيات

من خلال ما سبق وبعد الإحاطة بالجوانب النظرية والتطبيقية المرتبطة بالمبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات وجودة التقارير، تم التوصل إلى أن هناك علاقة تأثير إيجابية بين المتغيرين وهو ما يثبت صحة الفرضية الرئيسية الأولى المتمثلة في: " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات على جودة التقارير عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$."

- تتمحور الفرضية الفرعية الأولى لهذه الدراسة كالاتي:

- " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للنزاهة والشفافية على جودة التقارير من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$."

هذه الفرضية تم إثبات صحتها لأنه توجد علاقة تأثير معنوية لبعده النزاهة والشفافية وجودة التقارير، أي أن جودة التقارير تتحقق من خلال إلتزام محافظ الحسابات للنزاهة والشفافية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين.

- تتمحور الفرضية الفرعية الثانية لهذه الدراسة كالاتي:

- " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإستقلالية والموضوعية على جودة التقارير من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$."

هذه الفرضية تم إثبات صحتها لأنه توجد علاقة تأثير معنوية لبعده الإستقلالية والموضوعية وجودة التقارير، أي أن جودة التقارير تتحقق من خلال إلتزام محافظ الحسابات للإستقلالية والموضوعية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين.

- تتمحور الفرضية الفرعية الثالثة لهذه الدراسة كالتالي:

" يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للكفاءة والسرية على جودة التقارير من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين عند مستوى

دلالة $\alpha \leq 0.05$."

هذه الفرضية تم إثبات صحتها لأنه توجد علاقة تأثير معنوية لبعدها الكفاءة والسرية وجودة التقارير، أي أن جودة التقارير تتحقق من خلال إتزام محافظ الحسابات للكفاءة والسرية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين.

- تتمحور الفرضية الفرعية الرابعة لهذه الدراسة كالتالي:

" يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإحترام قواعد المهنة على جودة التقارير من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين عند مستوى دلالة

$\alpha \leq 0.05$."

هذه الفرضية تم إثبات صحتها لأنه توجد علاقة تأثير معنوية لبعدها إحترام قواعد المهنة وجودة التقارير، أي أن جودة التقارير تتحقق من خلال إمتثال محافظ الحسابات لقواعد المهنة من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين.

- كما تتمحور الفرضية الرئيسية الثانية لهذه الدراسة كالتالي:

" لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \geq 0.05$) بين إجابات أفراد العينة حول أثر المبادئ الأخلاقية العامة

لمهنة محافظ الحسابات على جودة التقارير تعزى للبيانات الشخصية (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الوظيفة المهنية، الخبرة المهنية)."

ومنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \geq 0.05$) وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأساس.

2. نتائج الدراسة:

تتمثل نتائج الدراسة في جانبين:

1.2. نتائج الدراسة النظرية:

تم التوصل إلى مجموعة من النتائج النظرية تتمثل في:

- تعبر المبادئ الأخلاقية العامة عن توليفة من الإلتزامات والمعارف والقدرات التي يستخدمها محافظ الحسابات ؛

- إلتزام محافظ الحسابات بالمبادئ الأخلاقية العامة يساهم في تحقيق جودة التقارير؛

- تؤدي المبادئ الأخلاقية العامة دورا كبيرا في التأثير على سلوك محافظ الحسابات وجودة العمل النهائي؛

- الإعتقاد على المبادئ الأخلاقية العامة له تأثير كبير على القرارات التي يتخذها محافظ الحسابات، مما يؤدي إلى تحسين جودة القرارات وتوجيهها نحو الصالح العام؛
- تعبر كفاءة محافظ الحسابات على المعارف والقدرات والمهارات التي يستعملها في عمله، والمحاولة دائما لتعلم ما هو جديد في المهنة؛
- يقوم التدقيق الخارجي بتطبيق المبادئ الأخلاقية العامة عن طريق أليات تتمثل في النزاهة والإستقلالية والموضوعية، والكفاءة والسرية.

2.2. نتائج الدراسة الميدانية:

تمثلت في النقاط الموالية:

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للنزاهة والشفافية على جودة التقارير من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين بمعامل إرتباط يقدر ب(63.3%)؛
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإستقلالية والموضوعية على جودة التقارير من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين بمعامل إرتباط يقدر ب (74.7%)؛
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للكفاءة والسرية على جودة التقارير من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين بمعامل إرتباط يقدر ب (59.5%)؛
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإحترام قواعد المهنة على جودة التقارير من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين بمعامل إرتباط يقدر ب (54.5%)؛
- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين الأكاديميين والمهنيين حول أثر المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات تعزى للبيانات الشخصية.؛
- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين أفراد العينة حول أثر المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات على جودة التقارير تعزى للبيانات الشخصية؛
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بمعامل إرتباط قوي يقدر ب(78.9%)، وبنسبة (62.2%) تباين المبادئ الأخلاقية العامة على جودة التقارير ؛
- جل المهنيين كانوا من الذكور ؛
- جميع أفراد العينة يحملون شهادات جامعية بنسبة 100%.

3- الإقتراحات

تتمثل أهم الإقتراحات نحو هذه الدراسة في مايلي:

- تقديم دورات تكوينية وتدريبية تشجع وتحث على التمسك بالمبادئ العامة للمهنة؛
- يجب على محافظ الحسابات الإستفادة من التجارب الدولية في مجال المحاسبة والمراجعة ؛
- وجوب سعي محافظ الحسابات لتطوير كفاءاته و خبرته.

4- آفاق الدراسة

بعد الإنتهاء من معالجة إشكالية الدراسة التي ركزت على ما مدى تأثير المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات على جودة التقارير، ظهرت العديد من الجوانب والإشكاليات الهامة لمواصلة البحث فيها و نذكر منها:

- مساهمة المبادئ الأخلاقية العامة في الحد من التلاعبات في القوائم المالية؛
- دراسة تأثير المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات على تطوير مهنة التدقيق؛
- دراسة الدور الذي تلعبه أخلاقيات المهنة المحاسبية في النهوض الإقتصادي للأمم.

المصادر والمراجع

أولاً- المراجع باللغة العربية:

الكتب:

- 1- أبو بكر إبراهيم التلوع، الأسس النظرية للسلوك الأخلاقي، منشورات جامعة قارونوس، بنغازي، 1995.
- 2- أحمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، سلسلة الكتب المهنية، الكتاب الثاني، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2009.
- 3- أحمد بن مرسل، مناجع البحث العلمي، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003.
- 4- أحمد فايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
- 5- ألفين آرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطل الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض 2002.
- 6- إبراهيم علي عثماوي، أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية، طوخي مصر الطباعة، مصر، دون سنة نشر.
- 7- إبراهيم مصطفى، المعجم الوسيط، الجزء الأول، الطبعة الثانية، مجمع اللغة العربية، القاهرة، 1972.
- 8- إيهاب نظمي، هاني العرب، تدقيق الحسابات الجانب النظري، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2012.
- 9- توفيق مصطفى أبو رقة، عبد الهادي أسحق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، دار الكندي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2014.
- 10- تامر مزيد رفاعة، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017.
- 11- حسين يوسف القاضي وآخرون، أصول المراجعة الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2014.
- 12- د.محمد سمير الصبان، د.عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية- المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
- 13- رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات: مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري)، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى 2015.
- 14- عبد الفتاح صحن، سمير كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة، مصر ، 2001.
- 15- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، 2007.
- 16- عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الطبعة 2، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، جامعة الموصل، 1999.

- 17- عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، الطبعة الثالثة، الأمين لنشر والتوزيع، صنعاء، 2011.
- 18- عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات (2)، جامعة العلوم والتكنولوجيا للكتاب الجامعي بالتعاون مع جامعة السودان المفتوحة، صنعاء، 2009.
- 19- عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، دار هومه، الجزائر، 2018.
- 20- مجد الدين محمد بن يعقوب الفيروز آبادي، القاموس المحيط، دار الحديث، القاهرة، 2008.
- 21- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، طبعة 1، 2007.
- 22- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بدون سنة نشر.
- 23- منصور حامد وآخرون، الأصول العلمية والعملية بمراجعة الحسابات، مقررات الفرقة الثالثة، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2009.
- 24- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، عمان، الأردن، دار وائل للنشر، ط 2، 2004.
- 25- يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الرواق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.

الأطروحات والرسائل الجامعية

- 1- آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق (دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية)، أطروحة دكتوراه (منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، 2018.
- 2- حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص: محاسبة، جامعة لحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009/2008.
- 3- شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة- دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية-، أطروحة دكتوراه (منشورة)، جامعة سطيف 1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2013.
- 4- عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، 2012.
- 5- محمد سعيد دجور، مجالات مساهمة الإفصاح العالمي في تقرير المراجعة المعدل التضييق فجوة التوقعات، رسالة ماجستير، غير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2009.

المجلات والمقالات

- 1- براهيم المهدي أحمد، يوسف ممدو حميدي، ما مدى التزام مراجعي الحسابات في ليبيا بقواعد وأخلاقيات مهنة المراجعة- دراسة تحليلية من وجهة نظر المحاسبين والمراجعين بديوان المحاسبة بمنطقة مرزق-، المجلد 9 العدد 1، مجلة التمويل الأكاديمي 2018.
- 2- بن يحي خديجة، بابنات عبد الرحمان، أثر إفصاح المراجع الخارجي في تحسين جودة تقريره القانوني، مجلة دراسات في الإقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد 05، العدد 02، ديسمبر 2022.
- 3- بن يحي عمر، لعمور رميلة، متطلبات تعيين محافظ الحسابات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق 'NAA'، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 13، العدد 1، 2020.
- 4- جميلة الجوزي، مفيد عبد اللاوي، الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، العدد 05، 2012.
- 5- علاء محمد ملو العين، عبد الحكيم مجدي مليجي، قياس مستوى شفافية الإفصاح في التقارير المالية المنشورة لتحسين جودة المعلومات المحاسبية بالمنشآت الأعمال السعودية، مجلة الإدارة العامة، المركز الجامعي الأردن، المجلد 53، العدد 2، 2013.
- 6- علي عبد الصمد، ضويفي حمزة، الواقع التنظيمي لأخلاقيات مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر - دراسة تحليلية للقوانين المنظمة للمهنة-، مجلة دراسات وأبحاث المجلة العربية للأبحاث والدراسات في العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 11، العدد 4، 2011.
- 7- نجلاء جادة حسون الربيعي، نجة حميد صخر، دور قواعد السلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق - بحث ميداني في عينة من مكاتب التدقيق العاملة في العراق-، مجلة الريادة للمال والأعمال، المجلد الثاني، العدد 1، كانون الثاني 2021.
- 8- هدى خليل إبراهيم الحسيني، مسؤولية مراقب الحسابات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الثامن والعشرون، 2011.
- 9- وليد زكرياء صيام، محمود فؤاد فارس أوحامد، مدى إنترام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، الجامعة الهاشمية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 20، العدد 2، 2008.
- 10- لجنة سلوك وآداب المهنة، الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، ميثاق قواعد سلوك وآداب المهنة الدولية - دليل تعريف مختصر-، 2022.

الملتقيات

1- عبد العالي محمدي، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة الجزائر3، يومي 06 و07 ماي، 2012.

القوانين والتشريعات

1- القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 يونيو سنة 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 الصادر بتاريخ 11 يوليو 2010.

2- الأمر رقم 75-59، المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975، يتضمن القانون التجاري، ج ر ج عدد 101 صادر في 19 ديسمبر سنة 1975، معدّل ومتمّم، سنة 2007، ص 188.

ثانيا- المراجع باللغة الأجنبية:

1- Alvin A. arens & others, auditing and assurance services , an integrated approach, sixteen edition, global edition, Michigan.

الملاحق

الملحق رقم 01: إستمارة الإستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة العربي التبسي - تبسة



كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية، وعلوم التسيير

السنة: ثانية ماستر

قسم: علوم المالية والمحاسبة

تخصص: مالية المؤسسة

إستبيان الدراسة

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

في إطار إعداد مذكرة تخرج ماستر في تخصص مالية المؤسسة والتي تحمل العنوان التالي:

"أثر المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات على

جودة التقارير"

- من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين-

نضع بين أيديكم هذا الإستبيان متمنين منكم التعاون معنا وإفادتنا من أجل جمع البيانات

اللازمة، ونحيطكم علما بأن البيانات التي سوف تصرحون بها، ستكون محل سرية تامة ولن

تستعمل إلا في إطار البحث العلمي .

تقبلوا منا أسى عبارات التقدير والإحترام.

إشراف الأستاذة:

من إعداد الطالبين:

- زارع رباب

- خديري محمد نذير

- بوحبيب العايش

السنة الجامعية: 2023-2024

المحور الأول: البيانات الشخصية.

ضع علامة X في الخانة المناسبة

1/الجنس: ذكر أنثى 2/العمر: أقل من 25 سنة من 25 إلى 35 سنة
من 36 إلى 45 سنة أكثر من 45 سنة 3/المؤهل العلمي: درجة الليسانس درجة الماجستير
درجة الدكتوراه غير ذلك (مع ذكره)

.....

4/التخصص العلمي: محاسبة مالية
تسيير إقتصاد 5/الوظيفة المهنية: محافظ حسابات محاسب معتمد
أستاذ جامعي خبير محاسبي
غير ذلك (مع ذكره)

.....

6/الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 سنوات
من 11 إلى 15 سنة أكثر من 15 سنة

المحور الثاني: المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات.

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
النزاهة والشفافية						
01	يعمل محافظ الحسابات بكامل الشفافية والنزاهة أثناء عملية التدقيق.					
02	يلتزم محافظ الحسابات التصريح بكامل شفافية ونزاهة عن أي مخالفات وجدت.					
03	يتسم محافظ الحسابات بالأمانة في أداء مهمته.					
04	يتجنب محافظ الحسابات المنافسة الغير الشريفة مع زملاءه في المهنة.					
05	يعمل محافظ الحسابات وفق أخلاقيات المهنة.					
06	التصريح بمعلومات موثوقة ونزيهة وشريفة واجب أخلاقي لمحافظ الحسابات					
الإستقلالية والموضوعية						
07	يتمتع محافظ الحسابات بالموضوعية في أداء مهنته.					
08	يقدم محافظ الحسابات مختلف المعلومات للعميل بشكل عادل ومنصف.					
09	يعتمد محافظ الحسابات على الأدلة والبراهين ويحاول التقليل من الآراء الشخصية في إنجاز المهمة.					
10	يتجنب محافظ الحسابات العلاقات مع أطراف أخرى في أداء المهام.					
11	يعمل محافظ الحسابات دون التعرض لضغوطات في إعداد تقريره.					
الكفاءة والسرية						
12	تتوفر لدى محافظ الحسابات الكفاءة المهنية اللازمة لإعداد مهامه.					
13	يبذل محافظ الحسابات الجهد والعناية المهنية اللازمة في أداء مهنته.					

					يلتزم محافظ الحسابات بحفظ السر المهني وعدم مشاركته مع طرف آخر.	14
إحترام قواعد المهنة						
					يتصرف محافظ الحسابات بإحترام تجاه الزملاء والعملاء.	15
					يلتزم محافظ الحسابات بالقوانين الأساسية والقواعد المهنية أثناء ممارسة مهامه.	16

المحور الثالث: جودة التقارير

رقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يتمتع محافظ الحسابات بالكفاءة اللازمة لتقديم تقرير دقيق وموثوق به.					
02	يؤدي إلزام محافظ الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة إلى الرفع من جودة تقريره					
03	تتصف تقارير محافظ الحسابات بالمصداقية في المعلومات التي تتضمنها.					
04	يتجنب محافظ الحسابات استخدام مصطلحات غامضة في التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح.					
05	يلتزم محافظ الحسابات بالإستقلالية والحياد في إعداد تقريره.					
06	إعتماد محافظ الحسابات على المبادئ والمعايير المعمول بها يعزز من جودة التقارير.					
07	تتميز المعلومات الواردة في تقارير محافظ الحسابات بالشفافية والموضوعية وخلوها من الأخطاء والتحيز.					
08	تؤدي جودة التقرير إلى صنع وإتخاذ قرارات أكثر دقة وكفاءة من طرف مستخدميها.					

					يقدم محافظ الحسابات تقريره للمستخدمين في الوقت المناسب.	09
					يقدم محافظ الحسابات تقريره بشكل واضح ومبسط ليتناسب مع فهم جميع مستخدميه.	10
					يعد تقرير محافظ الحسابات كأساس للتنبؤ والأداء المستقبلي للمؤسسات.	11
					يراعي محافظ الحسابات الوعي والإدراك لدى مستخدمي التقارير عند إفصاحه على رأيه.	12
					يعتمد محافظ الحسابات على أدلة إثبات كافية ووافية لإبداء رأي في محايد.	13
					يفصح محافظ الحسابات بكل شفافية وصرحة عن أي مخالفات قد تم التشكيك في سلامتها.	14
					يوفر تقرير محافظ الحسابات على معلومات ذات موثوقية تعبر على صدق الأحداث الاقتصادية التي تمت خلال الدورة المحاسبية.	15
					تؤثر سمعة محافظ الحسابات على موثوقية وجودة تقريره	16

شكرا لتعاونكم.

الملحق رقم 02: مخرجات SPSS

البيانات الشخصية والوظيفية:

الجنس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	24	75.0	75.0	75.0
	أنثى	8	25.0	25.0	100.0
	Total	32	100.0	100.0	

العمر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	من 25 إلى 35 سنة	8	25.0	25.0	25.0
	من 36 إلى 45 سنة	11	34.4	34.4	59.4
	أكثر من 45 سنة	13	40.6	40.6	100.0
	Total	32	100.0	100.0	

المؤهل العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	درجة الليسانس	6	18.8	18.8	18.8
	درجة الماجستير	12	37.5	37.5	56.3
	درجة الدكتوراه	13	40.6	40.6	96.9
	غير ذلك	1	3.1	3.1	100.0
	Total	32	100.0	100.0	

التخصص العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسبة	15	46.9	46.9	46.9
	مالية	8	25.0	25.0	71.9
	تسيير	7	21.9	21.9	93.8
	اقتصاد	2	6.3	6.3	100.0
	Total	32	100.0	100.0	

الوظيفة المهنية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محافظ حسابات	6	18.8	18.8	18.8
	محاسب معتمد	8	25.0	25.0	43.8
	أستاذ جامعي	15	46.9	46.9	90.6
	خبير محاسبي	2	6.3	6.3	96.9
	غير ذلك	1	3.1	3.1	100.0
	Total	32	100.0	100.0	

الخبرة المهنية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	5	15.6	15.6	15.6
	من 5 سنوات إلى 10 سنوات	9	28.1	28.1	43.8
	من 11 إلى 15 سنة	9	28.1	28.1	71.9
	أكثر من 15 سنة	9	28.1	28.1	100.0
	Total	32	100.0	100.0	

الوظيفة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أكاديميين	15	46.9	46.9	46.9
	مهنيين	17	53.1	53.1	100.0
	Total	32	100.0	100.0	

معامل ألفا كرونباخ الإجمالي:

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	32	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	32	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.905	32

معامل ألفا كرونباخ للمحور الأول: المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	32	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	32	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.825	16

معامل ألفا كرونباخ للمحور الثاني: جودة التقارير

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	32	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	32	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.838	16

المتوسطات والانحرافات المعيارية لعبارات الإستبيان

المحور الأول: المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات

البعد الأول:

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
يعمل محافظ الحسابات بكامل الشفافية والنزاهة أثناء عملية التدقيق.	32	4.1875	.73780
يلتزم محافظ الحسابات التصريح بكامل شفافية ونزاهة عن أي مخالفات وجدت.	32	4.1875	.78030
يتسم محافظ الحسابات بالأمانة في أداء مهنته.	32	4.2187	.79248
يتجنب محافظ الحسابات المنافسة الغير الشريفة مع زملاءه في المهنة.	32	3.7188	1.14256
يعمل محافظ الحسابات وفق أخلاقيات المهنة.	32	4.3750	.65991
التصريح بمعلومات موثوقة ونزيهة وشريفة واجب أخلاقي لمحافظ الحسابات	32	4.4063	.87471
النزاهة والشفافية	32	4.1823	.52766
Valid N (listwise)	32		

البعد الثاني

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
يتمتع محافظ الحسابات بالموضوعية في أداء مهنته.	32	3.00	5.00	4.2500	.62217
يعتمد محافظ الحسابات على الأدلة والبراهين ويحاول التقليل من الآراء الشخصية في إنجاز المهمة.	32	2.00	5.00	4.0313	.86077
يقدم محافظ الحسابات مختلف المعلومات للعميل بشكل عادل ومنصف.	32	2.00	5.00	3.9687	.86077
يتجنب محافظ الحسابات العلاقات مع أطراف أخرى في أداء المهام.	32	1.00	5.00	3.3437	1.33463
يعمل محافظ الحسابات دون التعرض لضغوطات في إعداد تقريره.	32	1.00	5.00	3.5937	1.13192
الإستقلالية والموضوعية	32	2.60	5.00	3.8375	.61683
Valid N (listwise)	32				

البعد الثالث

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
تتوفر لدى محافظ الحسابات الكفاءة المهنية اللازمة لإعداد مهامه.	32	2.00	5.00	4.0938	.85607
يبدل محافظ الحسابات الجهد والعناية المهنية اللازمة في أداء مهنته.	32	2.00	5.00	4.1250	.65991
يلتزم محافظ الحسابات بحفظ السر المهني وعدم مشاركته مع طرف آخر.	32	3.00	5.00	4.5312	.62136
الكفاءة والسرية	32	3.33	5.00	4.2500	.46374
Valid N (listwise)	32				

البعد الرابع:

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
يتصرف محافظ الحسابات باحترام تجاه الزملاء والعملاء.	32	2.00	5.00	4.0938	.85607
يلتزم محافظ الحسابات بالقوانين الأساسية والقواعد المهنية أثناء ممارسة مهامه.	32	2.00	5.00	4.4063	.66524
إحترام قواعد المهنة	32	3.50	5.00	4.2500	.53882
Valid N (listwise)	32				

للمحور 1 إجمالي

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
المبادئ الأخلاقية العامة	32	3.13	4.81	4.0957	.45348
Valid N (listwise)	32				

المحور الثاني: جودة التقارير

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
يتمتع محافظ الحسابات بالكفاءة اللازمة لتقديم تقرير دقيق وموثوق به.	32	3.00	5.00	4.2500	.56796
يؤدي التزام محافظ الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة إلى الرفع من جودة تقريره	32	2.00	5.00	4.3125	.69270
تتصف تقارير محافظ الحسابات بالمصداقية في المعلومات التي تتضمنها.	32	3.00	5.00	4.0000	.76200
يتجنب محافظ الحسابات استخدام مصطلحات غامضة في التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح.	32	2.00	5.00	3.9375	.87759
يلتزم محافظ الحسابات بالإستقلالية والحياد في إعداد تقريره.	32	3.00	5.00	4.0938	.68906
إعتماد محافظ الحسابات على المبادئ والمعايير المعمول بها يعزز من جودة التقارير.	32	3.00	5.00	4.5625	.61892
تتميز المعلومات الواردة في تقارير محافظ الحسابات بالشفافية والموضوعية وخلوها من الأخطاء والتحيز.	32	2.00	5.00	3.6250	.87067
تؤدي جودة التقرير إلى صنع وإتخاذ قرارات أكثر دقة وكفاءة من طرف مستخدميه.	32	2.00	5.00	4.0312	.82244
يقدم محافظ الحسابات تقريره للمستخدمين في الوقت المناسب.	32	1.00	5.00	3.7188	.95830
يقدم محافظ الحسابات تقريره بشكل واضح ومبسط ليناسب مع فهم جميع مستخدميه.	32	2.00	5.00	3.8438	.91966
يعد تقرير محافظ الحسابات كأساس للتنبؤ والأداء المستقبلي للمؤسسات.	32	2.00	5.00	4.0625	.94826
يراعي محافظ الحسابات الوعي والإدراك لدى مستخدمي التقارير عند إفصاحه على رأيه.	32	2.00	5.00	3.3438	1.00352
يعتمد محافظ الحسابات على أدلة إثبات كافية وواقعية لإبداء رأي فني محايد.	32	2.00	5.00	4.2187	.79248
يفصح محافظ الحسابات بكل شفافية وصراحة عن أي مخالفات قد تم التثبيك في سلامتها.	32	2.00	5.00	4.1563	.80760

يوفر تقرير محافظ الحسابات على معلومات ذات موثوقية تعبر على صدق الأحداث الاقتصادية التي تمت خلال الدورة المحاسبية.	32	3.00	5.00	4.1563	.67725
تؤثر سمعة محافظ الحسابات على موثوقية وجودة تقريره	32	2.00	5.00	4.3125	.96512
المحور 2	32	3.38	5.00	4.0391	.44301
Valid N (listwise)	32				

إختبار التوزيع الطبيعي

التوزيع الطبيعي للمحور الأول

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
المحور الأول	.111	32	.200*	.960	32	.275

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

a. Lilliefors Significance Correction

التوزيع الطبيعي للمحور الثاني

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
المحور الثاني	.097	32	.200*	.959	32	.266

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

a. Lilliefors Significance Correction

نتائج اختبار الفرضيات

- الفرضية الرئيسية الأولى:

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	الأخلاقية المبادئ العامة ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: التقارير جودة

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	R Square Change	Change Statistics			Sig. F Change
						F Change	df1	df2	
1	.789 ^a	.622	.609	.27687	.622	49.365	1	30	<.001

a. Predictors: (Constant), المبادئ الأخلاقية العامة

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	3.784	1	3.784	49.365	<.001 ^b
	Residual	2.300	30	.077		
	Total	6.084	31			

a. Dependent Variable: جودة التقارير

b. Predictors: (Constant), المبادئ الأخلاقية العامة

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95.0% Confidence Interval for B		Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound	Tolerance	VIF
1	(Constant)	.883	.452		1.955	.060	-.039	1.806		
	المبادئ الأخلاقية العامة	.770	.110	.789	7.026	<.001	.547	.994	1.000	1.000

a. Dependent Variable: جودة التقارير

الفرضيات الفرعية

الفرضية الفرعية الأولى:

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	النزاهة والشفافية ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: جودة التقارير

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	R Square Change	Change Statistics			Sig. F Change
						F Change	df1	df2	
1	.633 ^a	.400	.380	.34875	.400	20.023	1	30	<.001

a. Predictors: (Constant), النزاهة والشفافية

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2.435	1	2.435	20.023	<.001 ^b
	Residual	3.649	30	.122		
	Total	6.084	31			

a. Dependent Variable: جودة التقارير

b. Predictors: (Constant), النزاهة والشفافية

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95.0% Confidence Interval for B		Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound	Tolerance	VIF
1	(Constant)	1.818	.500		3.633	.001	.796	2.839		
	النزاهة والشفافية	.531	.119	.633	4.475	<.001	.289	.774	1.000	1.000

a. Dependent Variable: جودة التقارير

الفرضية الفرعية الثانية:

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables		Method
	Entered	Removed	
1	الإستقلالية والموضوعية ^b	.	Enter

- a. Dependent Variable: التقارير جودة
b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	R Square Change	Change Statistics			Sig. F Change
						F Change	df1	df2	
1	.747 ^a	.558	.543	.29938	.558	37.879	1	30	<.001

a. Predictors: (Constant), الإستقلالية والموضوعية

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	3.395	1	3.395	37.879	<.001 ^b
	Residual	2.689	30	.090		
	Total	6.084	31			

- a. Dependent Variable: جودة التقارير
b. Predictors: (Constant), الإستقلالية والموضوعية

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95.0% Confidence Interval for B		Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound	Tolerance	VIF
1	(Constant)	1.980	.339		5.847	<.001	1.289	2.672		
	الإستقلالية والموضوعية	.537	.087	.747	6.155	<.001	.358	.715	1.000	1.000

a. Dependent Variable: جودة التقارير

الفرضية الفرعية الثالثة

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables		Method
	Entered	Removed	
1	طوالسرية الكفاءة	.	Enter

- a. Dependent Variable: التقارير جودة
 b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	R Square Change	Change Statistics			Sig. F Change
						F Change	df1	df2	
1	.595 ^a	.354	.333	.36182	.354	16.472	1	30	<.001

- a. Predictors: (Constant), الكفاءة والسرية

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2.157	1	2.157	16.472	<.001 ^b
	Residual	3.927	30	.131		
	Total	6.084	31			

- a. Dependent Variable: جودة التقارير
 b. Predictors: (Constant), الكفاءة والسرية

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95.0% Confidence Interval for B		Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound	Tolerance	VIF
1	(Constant)	1.622	.599		2.708	.011	.399	2.845		
	الكفاءة والسرية	.569	.140	.595	4.059	<.001	.283	.855	1.000	1.000

- a. Dependent Variable: جودة التقارير

الفرضية الفرعية الرابعة

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables	Variables	Method
	Entered	Removed	
1	المهنة قواعد إحترام ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: التقارير جودة

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	R Square Change	Change Statistics			Sig. F Change
						F Change	df1	df2	
1	.545 ^a	.297	.273	.37764	.297	12.661	1	30	.001

a. Predictors: (Constant), إحترام قواعد المهنة

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1.806	1	1.806	12.661	.001 ^b
	Residual	4.278	30	.143		
	Total	6.084	31			

a. Dependent Variable: جودة التقارير

b. Predictors: (Constant), إحترام قواعد المهنة

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95.0% Confidence Interval for B	
		B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound
1	(Constant)	2.135	.539		3.961	<.001	1.034	3.236
	إحترام قواعد المهنة	.448	.126	.545	3.558	.001	.191	.705

a. Dependent Variable: جودة التقارير

الفرضية الرئيسية الثانية

إختبار **t test** بالنسبة للجنس:

المحور الأول:

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
المحور الأول	Equal variances assumed	.318	.577	.514	30	.611	.09635	.18737	-.28630	.47901
	Equal variances not assumed			.510	11.889	.619	.09635	.18877	-.31536	.50807

المحور الثاني:

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
المحور الثاني	Equal variances assumed	.046	.831	-.398	30	.694	-.07292	.18336	-.44740	.30156
	Equal variances not assumed			-.376	11.034	.714	-.07292	.19375	-.49920	.35337

إختبار **t test** بالنسبة للوظيفة:

Group Statistics

		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور الثاني	أكاديميين	15	4.0042	.41489	.10712
	مهنيين	17	4.0699	.47695	.11568

المحور الأول:

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
المحور الأول	Equal variances assumed	.400	.532	-1.178	30	.248	-.18799	.15965	-.51404	.13806
	Equal variances not assumed			-1.185	29.964	.245	-.18799	.15868	-.51207	.13609

المحور الثاني:

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
المحور الثاني	Equal variances assumed	.315	.579	-.413	30	.683	-.06569	.15908	-.39057	.25919
	Equal variances not assumed			-.417	29.997	.680	-.06569	.15766	-.38767	.25630

الوظيفة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أكاديميين	15	46.9	46.9	46.9
	مهنيين	17	53.1	53.1	100.0
Total		32	100.0	100.0	

إختبار anova التباين الأحادي:

1-العمر:

المحور 1:

Descriptives

المحور الأول

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
من 25 إلى 35 سنة	8	4.0625	.36136	.12776	3.7604	4.3646	3.63	4.75
من 36 إلى 45 سنة	11	3.9716	.46129	.13908	3.6617	4.2815	3.19	4.63
أكثر من 45 سنة	13	4.2212	.49583	.13752	3.9215	4.5208	3.13	4.81
Total	32	4.0957	.45348	.08016	3.9322	4.2592	3.13	4.81

ANOVA

المحور الأول

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.383	2	.191	.926	.407
Within Groups	5.992	29	.207		
Total	6.375	31			

المحور 02:

Descriptives

المحور الثاني

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
من 25 إلى 35 سنة	8	4.0859	.53758	.19006	3.6365	4.5354	3.38	4.94
من 36 إلى 45 سنة	11	3.9034	.29760	.08973	3.7035	4.1033	3.38	4.25
أكثر من 45 سنة	13	4.1250	.48814	.13539	3.8300	4.4200	3.44	5.00
Total	32	4.0391	.44301	.07831	3.8793	4.1988	3.38	5.00

ANOVA

المحور الثاني

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.316	2	.158	.794	.461
Within Groups	5.768	29	.199		
Total	6.084	31			

2- المؤهل العلمي:

المحور الأول

Descriptives

المحور الأول

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
درجة الليسانس	6	4.3229	.34780	.14199	3.9579	4.6879	3.81	4.75
درجة الماجستير	12	4.0885	.46577	.13446	3.7926	4.3845	3.19	4.81
درجة الدكتوراه	13	4.0337	.48319	.13401	3.7417	4.3256	3.13	4.75

غير ذلك	1	3.6250	.	.	.	.	3.63	3.63
Total	32	4.0957	.45348	.08016	3.9322	4.2592	3.13	4.81

ANOVA

المحور الأول

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.582	3	.194	.938	.436
Within Groups	5.793	28	.207		
Total	6.375	31			

المحور الثاني

Descriptives

المحور الثاني

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
درجة الليسانس	6	4.1458	.52688	.21510	3.5929	4.6988	3.50	5.00
درجة الماجستير	12	4.0729	.39960	.11536	3.8190	4.3268	3.38	4.75
درجة الدكتوراه	13	4.0096	.44768	.12417	3.7391	4.2801	3.44	4.94
غير ذلك	1	3.3750	.	.	.	.	3.38	3.38
Total	32	4.0391	.44301	.07831	3.8793	4.1988	3.38	5.00

ANOVA

المحور الثاني

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.534	3	.178	.899	.454
Within Groups	5.550	28	.198		
Total	6.084	31			

3- التخصص العلمي:

المحور الأول

Descriptives

المحور الأول

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
محاسبة	15	4.0833	.46571	.12025	3.8254	4.3412	3.13	4.75
مالية	8	4.0234	.59098	.20894	3.5294	4.5175	3.19	4.81
تسيير	7	4.2411	.30921	.11687	3.9551	4.5270	3.75	4.75
اقتصاد	2	3.9688	.30936	.21875	1.1893	6.7482	3.75	4.19
Total	32	4.0957	.45348	.08016	3.9322	4.2592	3.13	4.81

ANOVA

المحور الأول

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.224	3	.075	.340	.796
Within Groups	6.151	28	.220		
Total	6.375	31			

المحور الثاني:

Descriptives

المحور الثاني

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
محاسبة	15	3.9792	.48623	.12554	3.7099	4.2484	3.38	5.00
مالية	8	4.0391	.48520	.17154	3.6334	4.4447	3.38	4.56
تسيير	7	4.2232	.35144	.13283	3.8982	4.5482	3.94	4.94
اقتصاد	2	3.8438	.13258	.09375	2.6525	5.0350	3.75	3.94
Total	32	4.0391	.44301	.07831	3.8793	4.1988	3.38	5.00

ANOVA

المحور الثاني

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.367	3	.122	.600	.620
Within Groups	5.716	28	.204		
Total	6.084	31			

4- الخبرة المهنية:

المحور الأول

Descriptives

المحور الأول

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
أقل من 5 سنوات	5	3.8750	.26882	.12022	3.5412	4.2088	3.63	4.25
من 5 سنوات إلى 10 سنوات	9	4.0972	.46152	.15384	3.7425	4.4520	3.25	4.75
من 11 إلى 15 سنة	9	4.0556	.47849	.15950	3.6878	4.4234	3.19	4.81
أكثر من 15 سنة	9	4.2569	.50722	.16907	3.8671	4.6468	3.13	4.75
Total	32	4.0957	.45348	.08016	3.9322	4.2592	3.13	4.81

ANOVA

المحور الأول

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.492	3	.164	.781	.515
Within Groups	5.883	28	.210		
Total	6.375	31			

المحور الثاني:

Descriptives

المحور الثاني

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
أقل من 5 سنوات	5	3.7125	.30169	.13492	3.3379	4.0871	3.38	4.06
من 5 سنوات إلى 10 سنوات	9	4.1458	.45286	.15095	3.7977	4.4939	3.44	4.94
من 11 إلى 15 سنة	9	3.9931	.36503	.12168	3.7125	4.2736	3.38	4.56
أكثر من 15 سنة	9	4.1597	.52766	.17589	3.7541	4.5653	3.44	5.00
Total	32	4.0391	.44301	.07831	3.8793	4.1988	3.38	5.00

ANOVA

المحور الثاني

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.786	3	.262	1.384	.268
Within Groups	5.298	28	.189		
Total	6.084	31			

الملخص

تناولت هذه الدراسة تأثير المبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات على جودة التقارير من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين في ولاية تبسة، وذلك باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS)، وإعتمدت الدراسة على متغيرات خاصة بالمبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات وهي الكمال (النزاهة والشفافية)، الموضوعية والإستقلالية، الكفاءة والسرية، وإحترام قواعد المهنة، ومتغير تابع هو جودة التقارير.

وقد أفضت النتائج إلى وجود علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية للمبادئ الأخلاقية العامة لمهنة محافظ الحسابات على جودة التقارير من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين، كما توجد علاقة تأثير إيجابية لكل من (الكمال (النزاهة والشفافية)، الموضوعية والإستقلالية، الكفاءة والسرية، وإحترام قواعد المهنة) على جودة التقارير.

الكلمات المفتاحية: المبادئ الأخلاقية العامة، محافظ الحسابات، جودة التقارير.

Summary

This study examines the impact of the general ethical principles of the profession of an auditor on the quality of reports from the perspective of academics and professionals in the Wilaya of Tébessa, using the Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) program. The study relied on variables related to the general ethical principles of the auditing profession, which are integrity (honesty and transparency), objectivity and independence, competence and confidentiality, and respect for professional rules. The dependent variable was the quality of reports.

The results indicated that there is a statistically significant positive impact of the general ethical principles of the auditing profession on the quality of reports from the perspective of academics and professionals. Additionally, there is a positive impact of each of the following: integrity (honesty and transparency), objectivity and independence, competence and confidentiality, and respect for professional rules on the quality of reports.

Keywords: General Ethical Principles, Auditor, Quality of Reports.