

## مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني

أ. رمضان مختار الخراز (\*\*)

د. فاطمة محمد أبوخريص (\*)

### الملخص :

تهدف الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني، حيث تناولت الدراسة عرض وتحليل للدراسات السابقة وأبحاث ورسائل علمية وكذلك دراسة التوصيات والإصدارات والتشريعات الدولية والمهنية المختلفة ودراسة معايير السلوك المهني، باعتبار ذلك إضافة إلى الأدب المحاسبي، وتم التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها: يجب أن يكون مراجعو الحسابات قادرين على التمثيل الصادق للمعلومات والظواهر المراد التقرير عنها، وقادرين على معرفة الانحرافات ومواقعها وأسبابها ومن ثم التوصية بمعالجتها، على أن تكون المعلومات الواردة في تقارير مراجعي الحسابات تلبى احتياجات مستخدميها، وذلك من خلال اتباع المنهج الاستقرائي التحليلي النظري وبرنامج (SPSS) الإحصائي، وتم التوصل إلى مجموعة من التوصيات أهمها: يجب الالتزام من قبل مراجعي الحسابات بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني لتكون أساساً لثقة المستثمرين واسترشادهم عند إتمام عملية المراجعة.

### Summary:

The study aims to identify the extent of the auditor's commitment to the ethics and rules of professional conduct, as the study dealt with presenting and analyzing previous studies, research and scientific messages, as well as studying various recommendations, publications and international and professional legislations and studying professional behavior standards, as an addition to the accounting literature, and a set of results were reached. The most important of them are: The auditors must be able to honestly represent the information and phenomena to be reported,

(\*) أستاذ مشارك / كلية الاقتصاد والعلوم السياسية - جامعة طرابلس.  
(\*\*) أستاذ مشارك / كلية الاقتصاد والعلوم السياسية - جامعة مصراتة.

and be able to know the deviations, their locations and causes, and then recommend treatment for them, provided that the information contained in the auditors' reports meets the needs of their users, by following the inductive theoretical approach and program (SPSS) statisticians, and a set of recommendations were reached, the most important of which are: Auditors must adhere to ethics and professional conduct rules to be a basis for guidance when completing the review process.

#### الكلمات المفتاحية :

استقلالية مراجع الحسابات / نزاهة مراجع الحسابات / أمانة مراجع الحسابات / أخلاقيات المهنة / قواعد السلوك المهني.

#### مقدمة :

تعد الأخلاق المهنية عنصرا مهما للمهن التي تتشد النجاح والاستمرار وخدمة المجتمع، وهذا بالتأكيد ينطبق على مهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات، إذ تعتبر ثقة الجمهور في نوعية الخدمات التي تقدمها مهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات عاملا مهما في نجاحها، كما أن ثقة الجمهور بمراجع الحسابات لها أهمية خاصة، إن إذ زعزعة هذه الثقة تجعل رأي مراجع الحسابات حول عدالة القوائم المالية غير مجدٍ وتصبح المسؤولية الموكلة إليه في إبداء الرأي خالية من معناها الحقيقي.

نظرا للتطورات المهنية والتقنية الهائلة التي دعمت مهنة المراجعة على المستوى الدولي خصوصا في ظل الجهود المبذولة من قبل المعهد الأمريكي AICPA ومكتب المحاسب العام GAO ومعهد المدققين الداخليين IIA في الولايات المتحدة الأمريكية والاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ولجنة COSO إلا أن مهنة الرقابة لم تواجه مع بداية الألفية الثالثة بمثل ما واجهته من حالة عدم اتزان وضعف وتدهور نتيجة لسلسلة الفضائح المالية والمحاسبية التي أصابت العديد من كبرى الشركات العالمية، والتي كشفت عن عدم الشفافية المنتشرة في أوساط المال العالمية، وعن توجه الأدب المحاسبي للمزيد من الاهتمام بدراسة وظيفة المراجعة.

إن عملية المراجعة بشكل عام لا تتحقق بدون توفر مجموعة من المتطلبات، منها وجود معايير فنية وأخلاقية يطالب المهتمون بالالتزام بها، وبذلت المنظمات المهنية جهودا ملحوظة لوضع وتطوير المعايير المهنية والأخلاقية لرفع مستوى المهنة، وتدعيم

عملية المراجعة من أجل دعم الثقة والمصدقية في التقارير المالية حتى تفي باحتياجات مستخدميها.

الدراسات السابقة :

▪ **دراسة (أحمد وحميدي، 2018)** بعنوان: "ما مدى التزام مراجعي الحسابات في ليبيا بقواعد وأخلاقيات مهنة المراجعة"، دراسة تحليلية من وجهة نظر المحاسبين والمراجعين بديوان المحاسبة بمنطقة مرزق، تهدف الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات في ليبيا بقواعد السلوك المهني ومن وجهة نظر المحاسبين و المراجعين والإداريين ورؤساء الأقسام بديوان المحاسبة بمنطقة مرزق ولتحقيق أهداف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي نظرا لملاءمته لطبيعة الدراسة، وقد تم تصميم الاستبيان وتوزيعه على مجتمع الدراسة بشكل كامل والذي بلغ 20 مراجع حسابات باستخدام طريقة الحصر الشامل، كما وقد تم استرداد 18 استبيان. وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها أن مراجعي الحسابات يلتزمون بدرجة جدا كبيرة بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي وهي النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية اللازمة والسرية والسلوك المهني، كذلك يلتزم مراجعي الحسابات بدرجة كبيرة بقواعد السلوك المهني وقد خلصت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها ضرورة بذل المزيد من الجهود لإصدار مدونة سلوك أخلاقي ومهني خاصة بمهنة مراجعة الحسابات في ليبيا بحيث تلاءم طبيعة القوانين والأنظمة المعمول بها في ليبيا كذلك ضرورة تنظيم ورش عمل ومؤتمرات متخصصة تهتم بأخلاقيات المهنة.

▪ **دراسة (علي، 2012)**، بعنوان: "مدى التزام مدققي الحسابات بالميثاق الأخلاقي للمؤسسات المالية الإسلامية"، تهدف هذه الدراسة إلى قياس مدى التزام المراجعين الخارجيين بالميثاق الأخلاقي الخاص بالمؤسسات المالية الإسلامية، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال استبانة حول موضوع الدراسة، وقد طبقت هذه الدراسة على مكاتب مراجعة الحسابات في الأردن، حيث تم اختيار عينة من المراجعين ذوي الخبرة العالية وعددهم (39) مراجع حسابات،

وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج منها: التزام مراجعي الحسابات بالأسس الشرعية والمبادئ الأخلاقية وبقواعد السلوك التي أكدت عليها معايير المحاسبة ومراجعة الحسابات للمؤسسات المالية الإسلامية، وهناك تشابه بين معايير المراجعة الدولية ومعايير المراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية من حيث القواعد الأخلاقية والسلوكية الخاصة بالمراجعين، وقد أوصت الدراسة بأن هناك حاجة ملحة لإعادة تأهيل مراجع الحسابات علمياً وعملياً في المؤسسات المالية الإسلامية وذلك من خلال اطلاعه على كل ما يرتبط بهذه المهنة، ووضع معايير لجودة خدمات مراجعة الحسابات في المجال المهني تعتمد على مرجعية دينية وأخلاقية وسلوكية منبثقة من قيم وأخلاقيات المجتمع الإسلامي.

■ **دراسة (السعد، 2011)، بعنوان: "العوامل المؤثرة على السلوك الأخلاقي في بيئة المراجعة السعودية" دراسة ميدانية (استكشافية)،** تهدف هذه الدراسة إلى بعض العوامل التي قد تؤثر على سلوك مراجع الحسابات وتم استخدام كلا المنهجين الاستقرائي والوصفي التحليلي من خلال تصميم استبانة حول موضوع الدراسة، وقد أجريت هذه الدراسة على المراجعين الحاصلين على رخصة مزاوله مهنة في السعودية، وتم توزيع 170 استبانة على عينة عشوائية من المراجعين، وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج منها: إن المراجعين في بيئة المراجعة السعودية يترددون كثيراً في اتخاذ القرارات غير الأخلاقية، مما يعني أن لديهم وازعاً أخلاقياً يردعهم عن الموافقة على مثل تلك المواقف، رفض المراجعين للمواقف غير الأخلاقية التي تضمنتها الدراسة، وجود مجموعة وسائل تساعد في دعم أخلاقيات المهنة في بيئة المراجعة السعودية، وقد أوصت الدراسة بما يلي: ضرورة الربط بين التعليم المحاسبي والجوانب الأخلاقية المستمدة من كتاب الله وسنة رسوله بهدف تنمية الوازع الأخلاقي لدى الطلاب، تحديث وتطوير مناهج التعليم المحاسبي في أقسام المحاسبة في الجامعات بحيث تتضمن الأهداف والمفاهيم والأسس والأبعاد ذات العلاقة بالجوانب الأخلاقية لمهنة المحاسبة المراجعة.

- **دراسة (الممتاز، 2008)،** بعنوان: " أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها انهيار شركة إنرون والدروس المستفادة"، تهدف هذه الدراسة إلى تقديم بعض التوصيات للرقعي بمستوى أخلاقيات الأعمال، تم استخدام المنهج التحليلي الوصفي الذي يعتمد على المنهج الاستقرائي وذلك باستقراء الدراسات التي استهدفت تحليل أسباب انهيار شركة انرون للوصول إلى استخلاص الدروس والعبر من ذلك الانهيار، وتدرج الدراسة هذه ضمن الدراسات الوصفية النوعية غير الكمية، وقد تضمنت الدراسة بعض ما جاء في السنة النبوية المطهرة من قواعد لضمان حياد واستقلالية من يتولى أمرا من الأمور المتعلقة بمصالح الآخرين، كما استعرضت الدراسة بعض قواعد سلوك وآداب المهنة للحفاظ على أخلاقيات المراجع، ثم تناولت الدراسة تفاصيل انهيار الشركة وكيف ارتبط ذلك بفقدان الكثير من الأخلاقيات من مسؤولي الشركة ومكتب المراجعة، وقد أوصت الدراسة بإعطاء موضوع الأخلاقيات المزيد من الاهتمام من كافة الجهات الرسمية والأكاديمية والمهنية.
- **دراسة (Ardelean, 2013)** بعنوان: أخلاقيات المدققين وتأثيرها على الثقة العامة، تهدف الدراسة إلى معرفة مدى تأثير أخلاقيات مراجعي الحسابات على الثقة الممنوحة لمهنة مراجعة الحسابات من قبل المجتمع، وقد تم استخدام التحليل البنائي لمعرفة وتفحص والتأكد من أن أخلاقيات مراجعي الحسابات تعرضت لمخاطر تضارب المصالح؛ مما يؤثر على الثقة التي يمنحها المجتمع لمراجع الحسابات، وقد توصلت الدراسة إلى نجاح مراجعي الحسابات في المحافظة على الثقة مع مرور الوقت، وأن تمسك مراجعو الحسابات بالأخلاقيات المهنية تنعكس بشكل إيجابي على ثقة المجتمع، كما توصلت الدراسة إلى - أنه كلما زاد التواصل بين المراجعين والجهات التنظيمية والرقابية في الدولة، كلما كان لذلك تأثير إيجابي على ثقة المجتمع، وكما أوصت الدراسة بضرورة اهتمام مراجعي الحسابات بشكل أكبر بأهمية ثقة المجتمع بهم وبمهنتهم وكذلك لأهمية المسؤولية التي يتحملونها تجاه المجتمع وذلك عن طريق تمسكهم

بالأخلاقيات والقيم، حيث إنه كلما كان هناك التزام أكثر بالأخلاقيات والقيم كلما انعكس ذلك على إعادة بناء ثقة المجتمع تجاه مهنة مراجعة الحسابات.

■ **دراسة (Felipe, et. al., 2012)** بعنوان: المسؤولية الأخلاقية للمدقق: دراسة استكشافية حول تصور المدققين والمعلمين المستقلين، تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل الأساسية التي تؤثر على المسؤولية الأخلاقية للمراجعين، وقد أجريت الدراسة على المراجعين المستقلين الذين يعملون في شركات المراجعة العالمية في البرازيل، وكذلك على مدرسي مساقات المراجعة والذين عملوا لفترة ما كمرجعين مستقلين، من خلال استخدام استبانة، وقد تم توزيع (32) استبانة على عينة الدراسة، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: أن هناك ثلاث عشرة عاملاً قد يؤثر على المسؤولية الأخلاقية للمراجعين التي ترتبط ارتباطاً مباشراً بكل من النزاهة والاستقلالية والكفاءة التقنية والفنية وبذل العناية المهنية، كذلك تبين أنه يوجد عوامل ليس لها تأثير على المسؤولية الأخلاقية كونها تتعلق بمعالجة مشاكل محاسبية تعتمد على قدرة المراجع على معالجتها، وأوصت الدراسة بالاستفادة من نتائج هذا البحث كأساس لتوجيه جهود شركات المراجعة للتقليل من مخاطر فقدان المصداقية وكذلك لعمل دراسات مستقبلية تتعلق بمهنة المراجعة، وضرورة عمل أبحاث أكاديمية تتضمن دراسة معمقة لمدى العلاقة بين أخلاقيات المهنة وبين الكفاءة الفنية والمهنية لمراجع الحسابات.

#### ومن أهم المواضيع التي تناولتها الدراسات السابقة:

- (1) المسؤولية الأخلاقية لمراجع الحسابات.
- (2) أخلاقيات مراجعي الحسابات وتأثيرها على الثقة العامة.
- (3) مدى التزام مراجعي الحسابات بالميثاق الأخلاقي للمؤسسات المالية الإسلامية

(4) أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها انهيار شركة إنرون والدروس المستفادة.

(5) التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني.

(6) العوامل المؤثرة على السلوك الأخلاقي.

أما هذه الدراسة فتناولت مدى التزام مراجعي الحسابات في مدينة مصراته بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني حيث يعد الالتزام بقواعد السلوك المهني مطلباً حتمياً، وهدفاً أساسياً للعديد من الهيئات والمنظمات المهنية المهمة بتنظيم وتطوير مهنة المراجعة، وعلى المراجع الالتزام بتلك القواعد عند قيامه بعملية المراجعة.  
مشكلة الدراسة :

إن الوظيفة الأساسية لمهنة مراجعة الحسابات هي إضفاء الثقة على البيانات والتقارير المالية، وباستقراء الواقع الحالي لمزاولة مهنة المراجعة في ليبيا من خلال الدراسات السابقة يشير لوجود ضعف في مستوى جودة الأداء المهني، وأوصت دراسة (محمد، 2018) بضرورة العمل على تعديل القانون رقم 116 لسنة 1973 بشأن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة لمواكبة التطور في المهنة ومواجهة التحديات الحالية، بما يضمن قيام نقابة المحاسبين والمراجعين بالمسؤولية المناطة لهم وزيادة ثقة المجتمع في المهنة، وتجنب المزيد من التدخل الحكومي في تنظيم المهنة لدعم استقلالية المراجع وزيادة ثقة المجتمع والعملاء في المهنة.، وقد توصلت دراسة (أحمد وحميدي، 2018) إلى عدد من النتائج منها أن مراجعي الحسابات في مدينة مصراتة يلتزمون بدرجة جدا كبيرة بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي وهي النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية اللازمة والسرية والسلوك المهني، كذلك يلتزم مراجعو الحسابات بدرجة كبيرة بقواعد السلوك المهني، وتوصي الدراسة بضرورة بذل المزيد من الجهود لإصدار مدونة سلوك أخلاقي ومهني خاصة بمهنة مراجعة الحسابات في ليبيا بحيث تلائم طبيعة القوانين والأنظمة المعمول بها في ليبيا، لذلك تحاول الدراسة الإجابة عن التساؤل التالي:

(هل يلتزم مراجعو الحسابات في مدينة مصراتة بأخلاقيات وقواعد السلوك

المهني؟)

فرضية الدراسة :

تقوم الدراسة على الفرضية التالية: (مدى التزام مراجعي الحسابات بمدينة

مصراتة بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني).

أهداف الدراسة:

(1) إلقاء الضوء على أخلاقيات وقواعد السلوك المهني.

(2) التعرف على آراء عينة الدراسة في مكاتب المراجعة بمدينة مصراتة في مدى

التزامهم بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.

(3) محاولة صياغة توصيات تتلاءم مع مدى التزام مراجعي الحسابات في مدينة

مصراتة بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.

أهمية الدراسة :

تأتي أهمية هذه الدراسة لتلقي الضوء على معرفة مدى التزام مراجعي

الحسابات بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني، حيث يعتبر السلوك المهني حجر الأساس

لتحقيق الهدف من عملية المراجعة، التي تنعكس أهميتها على مصداقية القوائم المالية،

تلك المصدقية التي تتحصل عليها من خلال تأكيد التزام مراجعي الحسابات

بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني، وزيادة الموثوقية في تقارير المراجعة والقوائم المالية.

مجتمع وعينة الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات الذين يزاولون المهنة من خلال

مكاتبهم الخاصة في مدينة مصراتة وتم إجراء المسح الشامل وتوزيع قوائم الاستبيان

على جميع المكاتب في مدينة مصراتة والتي يبلغ عددها (50) مكتب.

منهجية الدراسة :

اتباع الباحثان في الجانب النظري، المنهج الاستقرائي التحليلي بالرجوع إلى

الإصدارات المهنية والدوريات والمراجع والأبحاث المتعلقة بالموضوع. إما في الجانب العملي

فكانت دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في مدينة مصراتة وتم الاعتماد على

استخدام الأساليب الإحصائية التالية:



- (1) الأسلوب الإحصائي الوصفي: حسابات التكرارات والنسب المئوية التي تم الحصول عليها من مفردات العينة.
- (2) الأسلوب الإحصائي الاستدلالي: تم استخدام البرنامج الإحصائي (spss) وذلك بالاعتماد على الأساليب الإحصائية التالية:
- للتأكد من ثبات مقياس الدراسة تم استخدام طريقة (كرونباخ ألفا) للتعرف على الدرجة الكلية لثبات مقياس الدراسة.
  - تم صياغة الاستجابات في مقياس ترتيبي \_ قياس ليكرت خماسي التقسيم.
  - اختبار (T - Test) للعينة الواحدة وقد استخدم هذا الأسلوب لاختبار فرضية الدراسة.

#### أولا / المبحث النظري

إن مهنة المراجعة بحاجة ماسة إلى من يرفع مستواها المهني من خلال كوادرها والممارسين لها، مما يستوجب الالتزام بمبادئ وسلوكيات المهنة وأخلاقياتها وعلى مراجع الحسابات أن يتحلى بأداب المهنة وسلوكها، وقد أصدرت العديد من المنظمات والهيئات الدولية قواعد لأداب وأخلاقيات وسلوكيات المهنة، ويعد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أول من أصدر دليلًا لأداب وسلوكيات المهنة عام 1971، وخضع الدليل لعديد من التطورات وإعادة الصياغة للأخذ بالمتغيرات المستجدة في بيئة المحاسبة والمراجعة (القيسي وآخر، 2012، 14)، وقد حدد أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة الصادرة عن لجنة المجمع الخاصة بمعايير السلوك المهني والدستور الأخلاقي لمهنة المحاسبة والمراجعة، الذي يحتوي على ما يلي:

#### أولا / معايير السلوك المهني:

وهي تمثل القيم الأخلاقية العامة المطلوبة لمهنة المراجعة، مع ربطها بالتزامات ومسؤوليات الأعضاء نحو عملائهم وزملائهم والجمهور عامة، وهذه المعايير هي (عادل، 2011، 22):

(1) الموضوعية والاستقلال: يعني بها التحرر من أي مؤثرات غير مهنية في أداء مراجع الحسابات لعمله ومراعاة توازن المصالح وألا يحيد عن الحق وأن يكون صادقا.

(2) الأمانة والنزاهة: بصفاتها قيما أخلاقية أساسية يتميز بها العضو، ويستمد الجمهور الثقة من اتصاف العضو بها، وترتبط الأمانة والنزاهة بالتجرد من الانحياز للمصلحة الشخصية وأن يكون العضو محل ثقة العميل ويحفظ أسرارته.

(3) العناية الواجبة: وترتبط بتحسين العمل وإتقانه، وما يتطلبه من الاستمرار في تنمية كفاءته المهنية، وأداء العمل على الوجه الأكمل، أي ترتبط بقيمة "إتقان العمل وتجويده".

(4) مدى وطبيعة الخدمات التي يقدمها: ويرتبط ذلك بقيمة كفاءة العمل والموازنة بين المصالح، خاصة للطرف الثالث أو الجمهور.  
ثانيا / قواعد السلوك المهني :

وهي تمثل الإرشادات التفصيلية التي يجب أن يسير عليها مراجع الحسابات في عمله حتى يكون ملتزما بالمعايير الأخلاقية، ولقد تضمن السلوك المهني القواعد الرئيسية التالية: (عبدالواحد، 2017، 39)

(1) قاعدة الاستقلالية: تعطي الاستقلالية قيمة لخدمات مراجع الحسابات وهي إحدى العلامات المميزة للمهنة، وتتطلب من مراجع الحسابات أن يكون محايدا ويتمتع باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بخدماته المهنية، وألا يكون له مصالح متعارضة، وأن يتجنب أي علاقات قد تبدو أنها تفقده استقلاليته، يعني ألا يكون مراجع الحسابات متحيز للعميل فهو يمارس مهنة عامة، ويؤدي التحيز إلى الشك في خدمات مراجع الحسابات ولو كان أداءه الفني ممتازا.

(2) قاعدة الأمانة والاستقامة: تفرض هذه القاعدة على المهنيين العاملين في مجال المحاسبة والمراجعة بأن يكونوا على قدر من الأمانة والاستقامة في

كل من علاقاتهم المهنية وعلاقات الأعمال، كذلك تتضمن النزاهة بأن يتحلى المهنيون بالصدق والعدل أثناء تنفيذ مهامهم؛ لذا فإن الأمانة والاستقامة تتطلب من مراجع الحسابات أن يكون نزيهاً وعضيفاً وصادقاً بما لا يتعارض مع سرية أعمال العملاء وعدم الإخلال بمصلحة المجتمع من أجل مصالح شخصية، وألا يخضع حكمه لآراء الآخرين وألا يقوم بالإفصاح عن المعلومات على غير حقيقتها.

(3) قاعدة الالتزام بالمعايير: تعد المعايير المهنية الإطار العام والذي من خلاله يقوم مراجع الحسابات باستخدام إجراءات المراجعة المناسبة والتي يراها ضرورية في الظروف المحيطة في جميع مراحل عملية المراجعة ابتداء من الإعداد لعملية المراجعة وانتهاء بكتابة التقرير، وبالتالي فعدم التزام مراجع الحسابات بهذه المعايير يدل على عدم التزامه بقواعد السلوك المهني ومن ثم التشكيك في جودة أدائه المهني.

(4) قاعدة السرية: عادة ما يضع العميل ثقته الكاملة بأمانة وموضوعية ونزاهة مراجع الحسابات، في المقابل يجب على مراجع الحسابات أن يكون أهلاً لهذه الثقة وأثناء أداء عمله يصادف مراجع الحسابات العديد من المعلومات السرية والخاصة بالعميل والتي لا يرغب العميل بأن يطلع عليها غيره، ومسؤولية المراجع الأدبية هي المحافظة على هذه السرية. وتهدف قواعد السلوك المهنية إلى تحقيق الأغراض التالية (أحمد وآخر،

2018، 63):

1. رفع مستوى مهنة المحاسبة والمراجعة والحفاظ على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الأخرى.
2. تنمية روح التعاون بين مراجعي الحسابات والمحاسبين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.
3. بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمدققين من الأطراف المستفيدة من هذه الخدمات.

4. تكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأ الكفاية في التأهيل وحياد مراجع الحسابات في عمله.  
العوامل التي تؤثر في السلوك الأخلاقي لمراجع الحسابات :  
هناك العديد من العوامل التي تؤثر في السلوك الأخلاقي لمراجع الحسابات، حيث تتضمن كل من التشريعات والبيئة الاجتماعية والبيئة الاقتصادية، كما يلي (المطيري، 2012، 21)

(1) التشريعات: يقصد بالتشريعات دستور الدولة والقوانين الأخرى المنبثقة عنه، بالإضافة إلى أنظمة الخدمة المدنية والأنظمة واللوائح المعمول بها على اختلافها والتي تبحث في أخلاقيات العمل من حيث الانتظام بالدوام والتقيد بقواعد الجدارة والاستحقاق وتغليب المصلحة العامة على المصلحة الخاصة وعدم قبول الرشاوي، حيث إن لهذه التشريعات دور كبير في توجيه سلوك مراجع الحسابات كونها توضح ماهو صحيح وما هو خاطئ، وكذلك توضح السلوكيات التي يجب على مراجع الحسابات أن يلتزم بها خلال تأديته للمهام المنوطة به، كذلك الحال بالنسبة لقانون العمل الذي تم وضعه من قبل وزارة العمل حيث إن له دورا كبيرا في توعية مراجع الحسابات بالسلوكيات الواجب اتباعها، كذلك توضح التشريعات لصاحب العمل نهجا واضحا في التعاملات بناء على أسس صحيحة و واضحة.

(2) البيئة الاجتماعية: البيئة الاجتماعية التي يعيش فيها مراجع الحسابات بدءا من المنزل مروراً بالأصدقاء والعمل تؤثر بشكل كبير على سلوكيات مراجع الحسابات واتجاهاته في قراراته وتصرفاته السلوكية، حيث إنها هي البيئة التي تجمع بين المنزل والحي والعمل والمجتمع الذي يعيش فيه، وما يسوده من عادات وتقاليد ومعتقدات وأحوال اجتماعية واقتصادية وسياسية، والتي تساهم بشكل كبير في تشكيل سلوك مراجع الحسابات وتكوين اتجاهاته، حيث إن هذه الاتجاهات والممارسات السلوكية تنمو وتتطور مع تطور مراجع الحسابات في مسيرته المهنية.

(3) البيئة الاقتصادية: لا شك أن مستوى المعيشة والأوضاع الاقتصادية يسهم بشكل كبير في تشكيل الاتجاهات السلوكية والأخلاقية التي يتحلّى بها مراجع الحسابات، حيث إنها تؤدي إلى ظهور طبقات اجتماعية واقتصادية متعددة في المجتمع، مما يجعل كل فرد أو مجموعة من الأفراد يتخذون سلوكاً ونهجاً معيناً في الوصول إلى الأهداف الفردية أو الجماعية المنشودة

#### المبحث الثالث / الدراسة الميدانية

يشمل هذا المحور عرضاً وصفيًا لعينة الدراسة وتصنيفاتها، ونتائج استجابات أفراد عينة الدراسة على الأداة، والنتائج المتعلقة بفرضية الدراسة واختيار فرضية الدراسة، والنتائج والتوصيات.  
أولا / ثبات أداة الدراسة :

لسرعة إنجاز العمليات الحسابية تم اختبار قوة الأداء المستخدمة في البحث عن طريق فحص الاعتمادية (Reliability) وذلك باستخدام اختبار كرونباخ ألفا من خلال برنامج SPSS الإحصائي، حيث كانت قيمة كرونباخ ألفا (0.813) وهذا يعني أنها ذات قيمة عالية وتقترب من الواحد الصحيح وهي أكبر من (0.5) وهي القيمة الدنيا المقبولة لمعامل ألفا كرونباخ، وهذه القيمة تعد مؤشراً لصلاحية أداة البحث للتطبيق بغرض تحقيق أهداف البحث من خلال الإجابة على أسئلة الاستبيان، مما يشير إلى إمكانية ثبات النتائج التي يمكن أن تسفر عنها عند تطبيقها.  
ثانيا / عينة الدراسة :

تم اختيار عينة الدراسة قي ضوء مجموعة من العوامل منها: هدف الدراسة، مشكلة الدراسة، وطبيعة مجتمع الدراسة، ودرجة الدقة المطلوبة للإجابات، لتكون قادرة على أن تعكس تفاعل مجتمع الدراسة مع مشكلة الدراسة، ويبين الجدول رقم (1) عدد قوائم الاستبيان الموزعة وعدد قوائم الاستبيان المعادة والمقبولة للدراسة ويتضح من هذا الجدول ما يلي:

- بلغ عدد قوائم الاستبيان الموزعة على عينة الدراسة (50) قائمة.

- بلغ عدد قوائم الاستبيان المعادة (30) قائمة وتمثل نسبة (60%) من القوائم الموزعة.
- بلغ عدد قوائم الاستبيان المعادة والقابلة للدراسة (30) قائمة وتمثل نسبة (60%) من القوائم الموزعة.

#### جدول رقم (1)

يبين عدد قوائم الاستبيان الموزعة وعدد القوائم المستردة وعدد القوائم المقبولة والنسب المئوية

النسبة المئوية	عدد	البيان
100%	50	عدد قوائم الاستبيان الموزعة
60%	30	عدد قوائم الاستبيان المعادة
60%	30	عدد قوائم الاستبيان المعادة والمقبولة

ثالثا / تصنيف عينة الدراسة :

(1) وفقا لمتغير المنصب الوظيفي :

#### جدول رقم (2)

توزيع أفراد العينة وفقا لمتغير المنصب الوظيفي والنسب المئوية من عينة الدراسة

النسبة المئوية	التكرار	المنصب الوظيفي
50.0%	15	صاحب المكتب
6.7%	2	شريك
6.7%	2	مدير مراجعة
3.3%	1	رئيس مراجعة
33.3%	10	مراجع
100%	30	إجمالي

يبين الجدول رقم (2) توزيع أفراد العينة وفقا لمتغير المنصب الوظيفي

وبدراسة وتحليل البيانات المعروضة في هذا الجدول يتضح الآتي:

أن شاغلي منصب (صاحب المكتب) يمثلون نسبة (50%) من أفراد العينة، أما شاغلو منصب (مراجع) فيمثلون نسبة (33.3%)، و شاغلي مناصب (شريك، مدير مراجعة، رئيس مراجعة) فيمثلون النسب التالية على التوالي: (7,6%، 3,6%، 3,3%).

(2) وفقا لمتغير المؤهل العلمي :

جدول رقم (3)

توزيع أفراد العينة وفقا لمتغير  
المؤهل العلمي والنسب المئوية من عينة الدراسة

النسبة المئوية	التكرارات	المؤهل العلمي
3.3%	1	دكتوراه
23.3%	7	ماجستير
73.3%	22	بكالوريوس
100%	30	إجمالي

يبين الجدول رقم (3) توزيع أفراد العينة وفقا لمتغير المؤهل العلمي وبدراسة وتحليل

البيانات المعروضة في هذا الجدول يتضح الآتي:

إن أفراد العينة الحاصلون على المؤهل العلمي (بكالوريوس) كانوا الأكثر تكرار بين أفراد العينة ويمثلون نسبة (73.3%)، أما الحاصلون على مؤهل (الماجستير) فيمثلون نسبة (23.3%)، بينما كان الحاصلون على المؤهل (الدكتوراه) الأقل تكرارا ويمثلون نسبة (3.3%).

(3) وفقا لمتغير سنوات الخبرة :

جدول رقم (4)

توزيع أفراد العينة وفقا لمتغير سنوات الخبرة والنسب المئوية من عينة الدراسة.

النسبة المئوية	التكرارات	سنوات الخبرة
3.3%	1	أقل من 5 أعوام
26.7%	8	من 5 إلى أقل من 10 أعوام
33.3%	10	من 10 إلى أقل من 20 عام
36.7%	11	أكثر من 20 عام
100%	30	إجمالي

يبين الجدول رقم (4) توزيع أفراد العينة وفقا لمتغير سنوات الخبرة

وبدراسة وتحليل البيانات المعروضة في هذا الجدول يتضح الآتي:

تبين من دراسة تحليل البيانات أن أفراد العينة الذين كانت خبرتهم ضمن فئة (أكثر من 20 عام) يمثلون أعلى نسبة حيث كانت (36.7%) بينما أفراد العينة الذين كانت خبرتهم (من 10 إلى أقل من 20 عام) فيمثلون نسبة (33.3%)، وأما أفراد العينة الذين كانت خبرتهم (من 5 إلى أقل من 10 أعوام) فيمثلون نسبة (26.7%)، والذين كانت خبرتهم (أقل من 5) فيمثلون نسبة (3.3%).

(4) وفقا لمتغير التخصص القطاعي للمكتب :

جدول رقم (5)

توزيع أفراد العينة وفقا لمتغير التخصص  
القطاعي للمكتب والنسب المئوية من عينة الدراسة

النسبة المئوية	التكرارات	التخصص القطاعي للمكتب
3.3%	1	شركات صناعية
6.7%	2	مؤسسات مالية
90.0%	27	كل أنواع الشركات
100%	30	إجمالي

يبين الجدول رقم (5) توزيع أفراد العينة وفقا لمتغير التخصص القطاعي للمكتب ودراسة وتحليل البيانات المعروضة في هذا الجدول يتضح الآتي:  
أن أفراد العينة الذين كان تخصصهم القطاعي (كل أنواع الشركات) يمثلون أعلى نسبة حيث كانت (90.0%)، بينما أفراد العينة الذين كان تخصصهم القطاعي (مؤسسات مالية) ويمثلون نسبة (6.7%)، أما أفراد العينة الذين كان تخصصهم القطاعي (شركات صناعية) ويمثلون نسبة (3.3%).  
رابعا / اختبار الفرضية :

للتأكد من صحة فرضية الدراسة قام الباحثان باستخدام اختبار (T) للعينة الواحدة على متغير مدى التزام مراجعي الحسابات بمدينة مصراته بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني، ويشير الجدول رقم (2) و (3) إلى المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار (T) لكل بند من بنود الفرضية وإجمالها.  
النتائج المتعلقة بفرضية الدراسة :

(1) النتائج المتعلقة بفرضية البحث :

مدى التزام مراجعي الحسابات بمدينة مصراته بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.  
H1 = يلتزم مراجعي الحسابات بمدينة مصراته بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.  
H0 = لا يلتزم مراجعي الحسابات بمدينة مصراته بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.



الجدول رقم (6)

يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار (T) للمجموعة الواحدة على متغير التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني يعتبر من أهم متطلبات جودة عملية المراجعة

رقم البند	العبارة	قيمة اختبار =3		
		الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Sig
1	يجب أن يكون مراجعي الحسابات مستقلون في تفكيرهم ومحايدون.	0.62146	4.4000	0.000
2	يجب أن يؤدي مراجعو الحسابات عملهم بكل موضوعية وأمانة.	0.53498	4.3000	0.000
3	يجب أن يتجنب مراجعو الحسابات العلاقات التي تعرضهم للهيمنة من الأطراف ذات المصلحة.	0.59596	4.300	0.000
4	يجب أن يلتزم مراجعو الحسابات بعدم التحيز في أداء واجبه	0.53067	4.1667	0.000
5	يجب أن يفضل مراجعو الحسابات مصلحة الشركة ويقلّبونها على مصالحهم الفردية	0.60743	4.1000	0.000
6	عند قيام مراجعي الحسابات بتنفيذ عملهم يجب أن تكون لديهم القدرة على مقاومة التأثيرات الجانبية.	0.96847	3.6000	0.000
7	يجب أن تكون لدى مراجعي الحسابات القدرة على تقديم معلومات صادقة ومحايدة وخالية من التحيز	0.67891	4.2333	0.000
8	لكفاءة المهنية المناسبة يجب أن تكون متوفرة لقيام مراجعي الحسابات بعملهم.	0.50742	4.4667	0.000
9	التأهيل العلمي المناسب يجب أن يكون متوفرًا لدى مراجعي الحسابات للقيام بأعمال المراجعة.	0.78492	4.0667	0.000
10	يجب أن تتوفر الخبرة المناسبة لدى مراجعي الحسابات للقيام بأعمال المراجعة.	0.71438	4.2000	0.000
11	يجب على مراجعي الحسابات أن يبذلوا العناية المهنية اللازمة عند أداء عملهم.	0.85836	4.2333	0.000
12	عند قيام مراجعي الحسابات بمهامهم يجب أن يلتزمون بالسرية حول المعلومات المتحصل عليها.	0.62606	4.5667	0.000
13	يجب أن يكون مراجعي الحسابات قادرين على التمثيل الصالح للمعلومات والظواهر المراد التقرير عنها.	0.71840	4.0333	0.000
14	يجب أن يكون مراجعي الحسابات قادرين على معرفة الانحرافات ومواجهتها وأسبابها ومن ثم التوصية بمعالجتها.	0.54772	4.1000	0.000
15	المعلومات الواردة في تقارير مراجعي الحسابات يجب أن تلبى احتياجات مستخدميها (تتصف بالجودة).	0.81931	4.1333	0.000
16	مراجعو الحسابات يجب ألا يقوموا بأي عمل يسيء لسمعة مهنة المراجعة وأن يلتزموا بقواعد السلوك المهني.	0.77385	4.4333	0.000

قيمة (T) دالة عند ( $\alpha = 5\%$  sig)

يتضح من الجدول رقم (6) وتحليل الفقرة رقم (1) والتي تنص على أنه يجب أن يكون مراجعي الحسابات مستقلون في تفكيرهم ومحايدون، قد تحصلت على متوسط حسابي = (4.000) وانحراف معياري = (0.62146) وكانت قيمة (T) = (12.339) ويقابلها مستوى دلالة (sig) = (0.000)، ونلاحظ أن مستوى الدلالة المقابل ل (T) أصغر مستوى الدلالة المحددة والبالغة 5% أي ( $\alpha = 5\%$  sig)، وبالتالي نرفض

فرضية العدم مما يشير إلى من موافقة أغلبية أفراد العينة على أنه يجب أن يكون مراجعي الحسابات مستقلون في تفكيرهم ومحايدون.

أما الفقرة رقم (2) والتي تنص على أنه يجب أن يؤدي مراجعي الحسابات عملهم بكل موضوعية وأمانة، وقد تحصلت على متوسط حسابي = (4.3000) وانحراف معياري = (0.49853) وكانت قيمة (T) = (13.310) ويقابلها مستوى دلالة (sig) = (0.000)، ونلاحظ أن مستوى الدلالة المقابل ل (T) أصغر من مستوى الدلالة المحددة والبالغة 5% أي (  $\alpha = 5\%$  sig < )، بالتالي نرفض فرضية العدم، مما يشير إلى موافقة معظم أفراد العينة على أنه يجب أن يؤدي مراجعي الحسابات عملهم بكل موضوعية وأمانة.

أما الفقرة رقم (3) والتي تنص على أنه يجب أن يتجنب مراجعي الحسابات العلاقات التي تعرضهم للهيمنة من الأطراف ذات المصلحة، وقد تحصلت على متوسط حسابي = (4.3000) وانحراف معياري = (0.59596) وكانت قيمة (T) = (11.448) ويقابلها مستوى دلالة (sig) = (0.000)، ونلاحظ أن مستوى الدلالة المقابل ل (T) أصغر من مستوى الدلالة المحددة والبالغة 5% أي (  $\alpha = 5\%$  sig < )، بالتالي نرفض فرضية العدم، مما يشير إلى موافقة معظم أفراد العينة على أنه يجب أن يتجنب مراجعي الحسابات العلاقات التي تعرضهم للهيمنة من الأطراف ذات المصلحة.

أما الفقرة رقم (4) والتي تنص على أنه يجب أن يلتزم مراجعي الحسابات بعدم التحيز في أداء واجبهم، وقد تحصلت على متوسط حسابي = (4.1667) وانحراف معياري = (0.53067) وكانت قيمة (T) = (12.042) ويقابلها مستوى دلالة (sig) = (0.000)، ونلاحظ أن مستوى الدلالة المقابل ل (T) أصغر من مستوى الدلالة المحددة والبالغة 5% أي (  $\alpha = 5\%$  sig < )، بالتالي نرفض فرضية العدم، مما يشير إلى موافقة معظم أفراد العينة على أنه يجب أن يلتزم مراجع الحسابات بعدم التحيز في أداء واجبهم.

أما الفقرة رقم (5) والتي تنص على أنه يجب أن يفضل مراجعي الحسابات مصلحة الشركة ويغلبونها على مصالحهم الفردية، وقد تحصلت على متوسط حسابي = (4.1000) وانحراف معياري = (0.60743) وكانت قيمة (T) = (9.1919) ويقابلها

مستوى دلالة (sig) = (0.000)، ونلاحظ أن مستوى الدلالة المقابل ل(T) أصغر من مستوى الدلالة المحددة والبالغة 5% أي (sig < α = 5%)، بالتالي نرفض فرضية العدم، مما يشير إلى موافقة معظم أفراد العينة على أنه يجب أن يفضل مراجعو الحسابات مصلحة الشركة ويفلبونها على مصالحهم الفردية.

أما الفقرة رقم (6) والتي تنص على أنه عند قيام مراجعي الحسابات بتنفيذ عملهم يجب أن تكون لديهم القدرة على مقاومة التأثيرات الجانبية، وقد تحصلت على متوسط حسابي = (3.6000) وانحراف معياري = (0.96847) وكانت قيمة (T) = (3.393) ويقابلها مستوى دلالة (sig) = (0.000)، ونلاحظ أن مستوى الدلالة المقابل ل(T) أصغر من مستوى الدلالة المحددة والبالغة 5% أي (sig < α = 5%)، بالتالي نرفض فرضية العدم، مما يشير إلى موافقة معظم أفراد العينة على أنه عند قيام مراجعي الحسابات بتنفيذ عملهم يجب أن تكون لديهم القدرة على مقاومة التأثيرات الجانبية.

أما الفقرة رقم (7) والتي تنص على أنه يجب أن تكون لدى مراجعي الحسابات القدرة على تقديم معلومات صادقة ومحايدة وخالية من التحيز، وقد تحصلت على متوسط حسابي = (4.2333) وانحراف معياري = (0.67891) وكانت قيمة (T) = (9.950) ويقابلها مستوى دلالة (sig) = (0.000)، ونلاحظ أن مستوى الدلالة المقابل ل(T) أصغر من مستوى الدلالة المحددة والبالغة 5% أي (sig < α = 5%)، بالتالي نرفض فرضية العدم مما يشير إلى موافقة معظم أفراد العينة على أنه يجب أن تكون لدى مراجعي الحسابات القدرة على تقديم معلومات صادقة ومحايدة وخالية من التحيز.

أما الفقرة رقم (8) والتي تنص على أن الكفاءة المهنية المناسبة يجب أن تكون متوفرة لقيام مراجعي الحسابات بعملهم، وقد تحصلت على متوسط حسابي = (4.4667) وانحراف معياري = (0.50742) وكانت قيمة (T) = (15.832) ويقابلها مستوى دلالة (sig) = (0.000)، ونلاحظ أن مستوى الدلالة المقابل ل(T) أصغر من مستوى الدلالة المحددة والبالغة 5% أي (sig < α = 5%)، بالتالي نرفض فرضية العدم،

مما يشير إلى موافقة معظم أفراد العينة على أنالكفاءة المهنية المناسبة يجب أن تكون متوفرة لقيام مراجعي الحسابات بعملهم.

أما الفقرة رقم (9) والتي تنص على أن التأهيل العلمي المناسب يجب أن يكون متوفرا لدى مراجعي الحسابات للقيام بأعمال المراجعة، وقد تحصلت على متوسط حسابي = (4.0667) وانحراف معياري = (0.78492) وكانت قيمة (T) = (7.443) ويقابلها مستوى دلالة (sig) = (0.000)، ونلاحظ أن مستوى الدلالة المقابل ل (T) أصغر من مستوى الدلالة المحددة والبالغة 5% أي (sig < α = 5%)، بالتالي نرفض فرضية العدم، مما يشير إلى موافقة معظم أفراد العينة على أن التأهيل العلمي المناسب يجب أن يكون متوفرا لدى مراجعي الحسابات للقيام بأعمال المراجعة.

أما الفقرة رقم (10) والتي تنص على أنه يجب أن تتوفر الخبرة المناسبة لدى المراجع للقيام بأعمال المراجعة، وقد تحصلت على متوسط حسابي = (4.2000) وانحراف معياري = (0.71438) وكانت قيمة (T) = (9.200) ويقابلها مستوى دلالة (sig) = (0.000)، ونلاحظ أن مستوى الدلالة المقابل ل (T) أصغر من مستوى الدلالة المحددة والبالغة 5% أي (sig < α = 5%)، بالتالي نرفض فرضية العدم مما يشير إلى موافقة معظم أفراد العينة على أنه يجب أن تتوفر الخبرة المناسبة لدى مراجعي الحسابات للقيام بأعمال المراجعة.

أما الفقرة رقم (11) والتي تنص على أنه يجب على مراجعي الحسابات أن يبذلوا العناية المهنية اللازمة عند أداء عملهم، وقد تحصلت على متوسط حسابي = (4.2333) وانحراف معياري = (0.85836) وكانت قيمة (T) = (7.870) ويقابلها مستوى دلالة (sig) = (0.000)، ونلاحظ أن مستوى الدلالة المقابل ل (T) أصغر من مستوى الدلالة المحددة والبالغة 5% أي (sig < α = 5%)، بالتالي نرفض فرضية العدم، مما يشير إلى موافقة معظم أفراد العينة على أنه يجب على مراجعي الحسابات أن يبذلوا العناية المهنية اللازمة عند أداء عملهم.

أما الفقرة رقم (12) والتي تنص على أنه عند قيام مراجعي الحسابات بمهامهم يجب أن يلتزموا بالسرية حول المعلومات المتحصل عليها، وقد تحصلت على متوسط

حسابي = (4.5667) وانحراف معياري = (0.62606) وكانت قيمة (T) = (13.706) ويقابلها مستوى دلالة (sig) = (0.000)، ونلاحظ أن مستوى الدلالة المقابل ل (T) أصغر من مستوى الدلالة المحددة والبالغة 5% أي (  $\alpha = 5\%$  sig < )، بالتالي نرفض فرضية العدم مما يشير إلى موافقة معظم أفراد العينة على أنه عند قيام مراجعي الحسابات بمهامهم يجب أن يلتزمون بالسرية حول المعلومات المتحصل عليها.

أما الفقرة رقم (13) والتي تنص على أنه يجب أن يكون مراجعي الحسابات قادرين على التمثيل الصادق للمعلومات والظواهر المراد التقرير عنها، وقد تحصلت على متوسط حسابي = (4.0333) وانحراف معياري = (0.71840) وكانت قيمة (T) = (7.878) ويقابلها مستوى دلالة (sig) = (0.000)، ونلاحظ أن مستوى الدلالة المقابل ل (T) أصغر من مستوى الدلالة المحددة والبالغة 5% أي (  $\alpha = 5\%$  sig < )، بالتالي نرفض فرضية العدم، مما يشير إلى موافقة معظم أفراد العينة على أنه يجب أن يكون مراجعي الحسابات قادرين على التمثيل الصادق للمعلومات والظواهر المراد التقرير عنها.

أما الفقرة رقم (14) والتي تنص على أنه يجب أن يكون مراجعي الحسابات قادرين على معرفة الانحرافات ومواقعها وأسبابها ومن ثم التوصية بمعالجتها، وقد تحصلت على متوسط حسابي = (4.1000) وانحراف معياري = (0.54772) وكانت قيمة (T) = (11.000) ويقابلها مستوى دلالة (sig) = (0.000)، ونلاحظ أن مستوى الدلالة المقابل ل (T) أصغر من مستوى الدلالة المحددة والبالغة 5% أي (  $\alpha = 5\%$  sig < )، بالتالي نرفض فرضية العدم، مما يشير إلى موافقة معظم أفراد العينة على أنه يجب أن يكون مراجعي الحسابات قادرين على معرفة الانحرافات ومواقعها وأسبابها ومن ثم التوصية بمعالجتها.

أما الفقرة رقم (15) والتي تنص على أن المعلومات الواردة في تقارير مراجعي الحسابات يجب أن تلبى احتياجات مستخدميها، وقد تحصلت على متوسط حسابي = (4.1333) وانحراف معياري = (0.81931) وكانت قيمة (T) = (7.577) ويقابلها مستوى دلالة (sig) = (0.000)، ونلاحظ أن مستوى الدلالة المقابل ل (T) أصغر من مستوى الدلالة

المحددة والبالغة 5% أي  $\alpha = 5\%$  (sig <  $\alpha$ )، (بالتالي نرفض فرضية أن تلبية احتياجات مستخدميها).

أما الفقرة رقم (16) والتي تنص على أن مراجعي الحسابات يجب ألا يقوموا بأي عمل يسيء لسمعة مهنة المراجعة وأن يلتزموا بقواعد السلوك المهني، وقد تحصلت على متوسط حسابي = (4.4333) وانحراف معياري = (0.77385) وكانت قيمة (T) = (10.145) ويقابلها مستوى دلالة (sig) = (0.000)، ونلاحظ أن مستوى الدلالة المقابل ل (T) أصغر من مستوى الدلالة المحددة والبالغة 5% أي  $\alpha = 5\%$ ، (بالتالي نرفض فرضية العدم، مما يشير إلى موافقة معظم أفراد العينة على أن مراجعي الحسابات يجب ألا يقوموا بأي عمل يسيء لسمعة مهنة المراجعة وأن يلتزموا بقواعد السلوك المهني. (1) اختبار فرضية الدراسة :

- مدى التزام مراجعي الحسابات بمدينة مصراته بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.
- $H_1 =$  يلتزم مراجعو الحسابات بمدينة مصراته بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.
- $H_0 =$  لا يلتزم مراجعي الحسابات بمدينة مصراته بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.

#### الجدول رقم (7)

يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار (T) للمجموعة الواحدة على متغير: التزام مراجعي الحسابات بمدينة مصراته بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.

عدد العينة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة ( T )	مستوى الدلالة Sig
30	4.2083	0.1332	23.769	0.000

من الجدول رقم (7) ولغرض اختبار فرضية الدراسة على متغير: التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني يعتبر من أهم متطلبات جودة عملية المراجعة، تبين أن المتوسط الحسابي = (4.2083) وانحراف معياري = (0.1332)، وكما بلغت قيمة (T) = (23.769) ويقابلها مستوى دلالة (sig) = (0.000)، ونلاحظ أن مستوى الدلالة المقابل ل (T) أصغر من مستوى الدلالة المحددة والبالغة 5% أي  $\alpha = 5\%$ ، وبذلك نرفض (فرضية العدم) الفرضية الصفرية ( $H_0$ ) والتي تقول: لا يعتبر التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني من أهم متطلبات جودة عملية المراجعة، ونقبل الفرضية البديلة

(H1) التي تقول: يعتبر التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني من أهم متطلبات جودة عملية المراجعة.

المبحث الثالث / النتائج والتوصيات :  
أولا / النتائج :

- (1) تراجعوا الحسابات مستقلون في تفكيرهم ومحايدون، ويتجنبون العلاقات التي تعرضهم للهيمنة من الأطراف ذات المصلحة، وكما أنهم يفضلون مصلحة الشركة ويغلبونها على مصالحهم الفردية، ولديهم القدرة على مقاومة التأثيرات الجانبية.
- (2) يؤدي تراجعوا الحسابات عملهم بكل موضوعية وأمانة، ويلتزمون بعدم التحيز في أداء واجبهم، ولديهم القدرة على تقديم معلومات صادقة ومحايدة وخالية من التحيز
- (3) تتوفر الكفاءة المهنية المناسبة والتأهيل العلمي المناسب والخبرة المناسبة لديهم وهم يبذلون العناية المهنية اللازمة عند أداء عملهم.
- (4) عند قيام مراجعي الحسابات بمهامهم يلتزمون بالسرية حول المعلومات المتحصل عليها.
- (5) تراجعوا الحسابات قادرين على التمثيل الصادق للمعلومات والظواهر المراد التقرير عنها، وقادرين على معرفة الانحرافات ومواجهتها وأسبابها ومن ثم التوصية بمعالجتها.
- (6) تراجعوا الحسابات لا يقومون بأي عمل يسيء لسمعة مهنة المراجعة ويلتزمون بقواعد السلوك المهني.

ثانيا / التوصيات :

- 1) على النقابة العامة للمحاسبين والمراجعين في ليبيا بذل المزيد من الجهود لإصدار مدونة سلوك أخلاقي ومهني خاصة بمهنة مراجعة الحسابات في ليبيا، بحيث تكون مستمدة من قواعد السلوك الأخلاقي الصادرة عن المؤسسات المهنية الدولية على أن تكون هذه المدونة ملائمة لطبيعة القوانين والأنظمة المعمول بها في ليبيا.

(2) تنظيم ورش عمل ومؤتمرات متخصصة تهتم بأخلاقيات المهنة، بحيث تساهم هذه المؤتمرات وورش العمل في تعزيز التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني.

(3) العمل على تطوير المناهج العلمية والخطط الدراسية في أقسام المحاسبة في الجامعات الليبية، بحيث يتم التركيز في المناهج على تدعيم أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة.

(4) يجب على مكاتب المحاسبة والمراجعة الحرص في اختيار مراجعي الحسابات، ممن تتوافر لديهم درجة كافية من التأهيل العلمي المناسب، والخبرة العملية الكافية، وأن يكونوا على معرفة ودراية بمبادئ ومعايير المراجعة والمحاسبة المتعارف عليها، مع ضرورة التركيز على مواكبة التطورات الحديثة للمهنة.

(5) يجب الالتزام من قبل مراجعي الحسابات بالعمل على تبني قواعد السلوك المهني لتكون أساسا يتم الاسترشاد به عند إتمام عملية المراجعة.

(6) يجب على مراجعي الحسابات المحافظة على الاستقلالية التامة، ودعم هذا التوجه بقدر الإمكان من خلال وضع الضوابط والمحددات التي يتم من خلالها عدم التأثير على هذه الاستقلالية.

المراجع :

أولا / المراجع العربية :

(أ) الرسائل :

(1) إبراهيم عبد الكريم إبراهيم محمد، (2018)، أثر تطبيق معيار الرقابة على جودة أداء المراجعة على المستوى المهني لمكاتب المراجعة في ليبيا"، رسالة ماجستير، جامعة المنصورة.

(2) أحمد عادل، (2011)، نموذج مقترح لقياس الدور الحوكمي لمدقق الحسابات وأثره على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية، الأردن

(3) حميدة يونس محمد عبد الواحد، (2017)، الخدمات الاستشارية وتأثيرها على التزام المراجع الليبي الخارجي بقواعد السلوك المهني، رسالة ماجستير، جامعة بنغازي.

(4) عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري، قواعد سلوك وأداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2012.

(ب) الدوريات :

(5) إبراهيم المهدي أحمد ويوسف ممدو حميدي، (2018) ما مدى التزام مراجعي الحسابات في ليبيا بقواعد وأخلاقيات مهنة المراجعة "دراسة تحليلية من وجهة نظر المحاسبين والمراجعين



بديوان المحاسبة بمنطقة مرزق، journal of Academic Finance Vol.9 N 1spring

(6) احسان بن صالح المعتاز، (2000)، " أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها انهيار شركة انرون والدروس المستفادة"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز الاقتصاد والادارة مجلد (22)، عدد(1).

(7) أسامة عبدالمنعم محمد، (2012)، مدى التزام مدققي الحسابات بالميثاق الأخلاقي للمؤسسات المالية الإسلامية سالمية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، عدد30، 309-336.

(8) صالح بن عبدالرحمن السعد، (2011)، "العوامل المؤثرة على السلوك الاخلاقي في بيئة المراجعة السعودية دراسة ميدانية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية بجامعة الاسكندرية عدد (1).

ثانيا / المراجع الأجنبية :

- (1) Ardelean, A. (2013). Auditors' Ethics and their Impact on Public Trust. Procedia Social and Behavioral Sciences, Vol. 92: 55-60.
- (2) Felipe, G. M., Imoniana, J. O., Domingos, L. C., & Soares, R. R (2012) ،The Auditor's Ethical Responsibility: An Exploratory Study on the Perception of the Independent Auditors and Educators Journal of Academy of Business andEconomics, Vol. 12, No. 1: 60-76



## الخزف الحديث (خزف الكورديريت)

### Cordierite Ceramic(2MgO·2Al<sub>2</sub>O<sub>3</sub>·5SiO<sub>2</sub>)

د. نجوى علي عبود (\*)

د. نزهات مفتاح البوعيشي

#### ملخص البحث :

يتناول البحث دراسة خزف الكورديريت باعتباره نوع من السيراميك المتقدم الذي يتميز بخواص فيزيائية ذات أهمية في الجوانب التطبيقية والمتنوعة في المجالات، لما يتميز به من انخفاض ثابت العزل الكهربائي، المقاومة العالية، الاستقرار الحراري والكيميائي وانخفاض معامل التمدد الحراري للغاية. يستخدم خزف الكورديريت في عدة تطبيقات تحتاج لكثافة عالية وخواص ميكانيكية جيدة وكما يستخدم على نطاق واسع في الصناعات الخزفية الحديثة، فمن أهداف هذه الدراسة التعرف عليه وعلى طرق تحضيره والمجالات المستخدمة فيها والفرق بينه وبين الخزف التقليدي المعروف لدينا؛ نظرا لقلّة الدراسات في هذا المجال في مجتمعنا وكذلك لقلّة المصادر والبحوث العلمية.

#### Abstract :

This investigation is conducted to study on cordierite ceramics as it is a type of advanced ceramic that is characterized by physical properties of importance in the various applied aspects in the fields due to its low dielectric constant, high resistance, thermal and chemical stability and very low thermal expansion coefficient.

Cordierite ceramics used for some applications need to have high density and good mechanical properties, and it is also widely used in modern ceramic industries. The aim of this study is to identify it and the methods of preparing it and the fields used in it, and the difference between it and the traditional ceramics known to us due to the lack of studies in this field in Our society as well as the lack of resources and scientific research.

(\*) كلية الفنون والإعلام / جامعة طرابلس.