

دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية
The role of accounting ethics in reducing financial corruption in economic institutions

أدم حديدي	عبد العليم بشيري ¹
مخبر الطرق الكمية في العلوم الاقتصادية وعلوم إدارة الأعمال وتطبيقاتها من أجل التنمية المستدامة جامعة زيان عاشور الجلفة -الجزائر- A.hadidi@mail.univ-djelfa.dz	مخبر الطرق الكمية في العلوم الاقتصادية وعلوم إدارة الأعمال وتطبيقاتها من أجل التنمية المستدامة جامعة زيان عاشور الجلفة -الجزائر- a.bachiri@mail.univ-djelfa.dz

تاريخ النشر: 2022/06/ 30

تاريخ القبول: 2022 /05/ 26

تاريخ الاستلام: 2022 /01/ 15

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى البحث عن العلاقة بين الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة وحجم الفساد المالي، حيث تم تصنيف أخلاقيات مهنة المحاسبة إلى أخلاقيات مهنة المحاسبة الشخصية والمتمثلة في (الأمانة، الاخلاص، الاتقان والسلوك الإيماني)، وأخلاقيات مهنة المحاسبة المكتسبة والمتمثلة في (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، السرية والسلوك المهني)، ولتأكيد العلاقة العكسية تم الاستعانة بنماذج الانحدار حيث تم الاعتماد على الاستبيان كأداة لجمع البيانات تم تحليلها بواسطة برنامج SPSS.V26
توصلت الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة وحجم الفساد المالي داخل المؤسسات الاقتصادية، كما توصلت إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة وحجم الفساد المالي عند مستوى معنوية $(P \leq 0.05)$ ، وأن مساهمة الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة في تخفيض حجم الفساد المالي تقدر بنسبة 83,55%.
الكلمات المفتاحية: أخلاقيات مهنة المحاسبة الشخصية، أخلاقيات مهنة المحاسبة المكتسبة، الفساد المالي.

تصنيف JEL: M41

Abstract :

This study aimed to confirm the inverse relationship between the ethics of the accounting profession and the extent of financial corruption, Where the ethics of the accounting profession has been classified into the ethics of the personal accounting profession represented in (honesty, devotion, perfection, Behavior of faith) , and The ethics of the acquired accounting profession represented in (integrity, Objectivity, professional competence, confidentiality, professional behavior), To confirm the inverse relationship, regression models were used, where the questionnaire was relied on as a tool for data collection, which was analyzed by the SPSS.V26 program.

The study found a statistically significant relationship between commitment to the ethics of the accounting profession and the extent of financial corruption at a significant level $(P \leq 0.05)$, And that the contribution of adherence to the ethics of the accounting profession in reducing the amount of financial corruption is estimated at a percentage 83,55%.

Keywords: ethics of the personal accounting profession, ethics of the acquired accounting profession, Financial corruption.

JEL classification codes: M41

¹المؤلف المرسل، عبد العليم بشيري.

مقدمة

عانت ومازالت تعاني العديد من المؤسسات من ظاهرة الفساد المالي، التي كبدها خسائر مالية عظيمة و أدت إلى افلاس الكثير من الشركات، مما حتم المفكرين البحث على سبل كيفية التخفيف من هذه الظاهرة أو الحد منها، و من بين السبل نجد أن أخلاقيات مهنة المحاسبة إحدى الأساسيات التي يتوجب أن تتوفر في ممتن المحاسبة حتى يمكنه الحد من ظاهرة الفساد المالي أو على الأقل التخفيف منها، نظرا لأثرها الإيجابي على أداء المحاسبين داخل الشركات، مما يؤثر فعليا في كشف الممارسات الخاطئة أو أي تلاعب في القوائم والتقارير المالية.

الإشكالية

من خلال ما سبق يمكن طرح الاشكال التالي:

ما العلاقة الموجودة بين الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة وحجم الفساد المالي في المؤسسات

الاقتصادية؟

أهمية البحث

تتمثل الأهمية العلمية للبحث في دراسة العلاقة بين التزام المحاسبين بأخلاقيات مهنة المحاسبة سواء أخلاقيات مهنة المحاسبة الشخصية والمتمثلة في (الأمانة، الاخلاص، الاتقان والسلوك الإيماني)، وأخلاقيات مهنة المحاسبة المكتسبة و المتمثلة في (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، السرية والسلوك المهني) و بين الحد من الفساد المالي في الشركات الاقتصادية، أما الأهمية العملية للبحث فتتمثل في زيادة حجم الفساد المالي و الذي كان سببا في انهيار بعض الشركات العالمية، لذلك استوجب دراسة أخلاقيات مهنة المحاسبة و مدى التزام المحاسبين بها لكشف عمليات الفساد المالي والحد منه.

أهداف البحث:

- التعرف على الفساد المالي؛
- التعرف على أخلاقيات مهنة المحاسبة، ومحاولة إيجاد صيغة جديدة لتصنيف هذه الأخلاق؛
- معرفة تأثير الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من الفساد المالي؛
- معرفة تأثير الالتزام بأخلاق مهنة المحاسبة الشخصية في الحد من الفساد المالي،
- معرفة تأثير الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة المكتسبة في الحد من الفساد المالي.

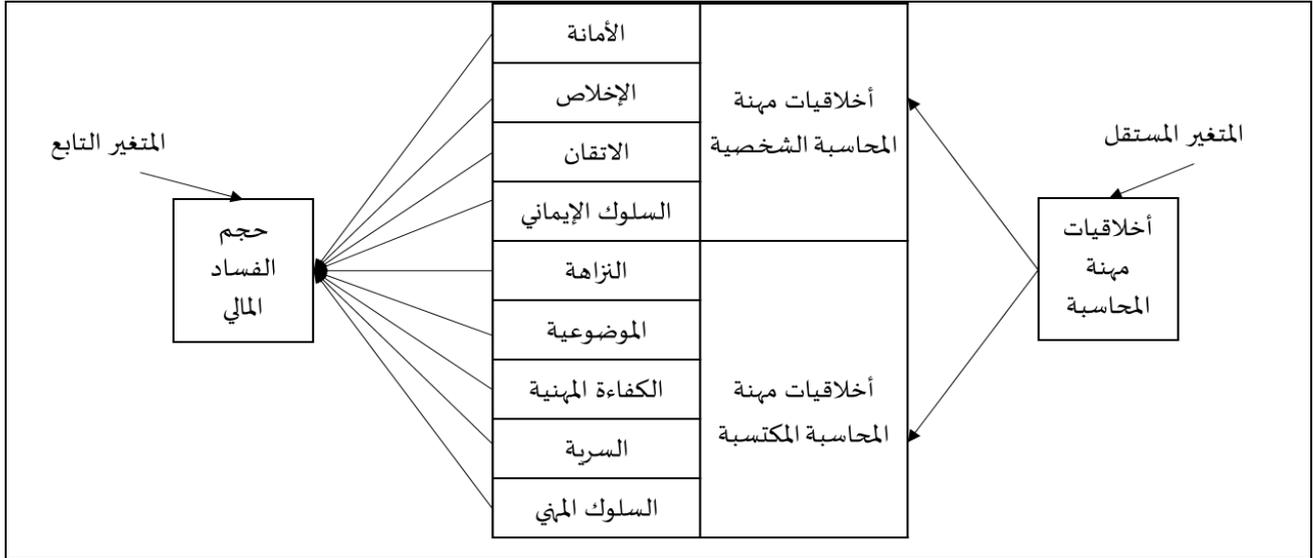
فرضيات البحث:

لتحقيق أهداف البحث تمت صياغة الفرضيات التالية:

- الفرضية الأولى: توجد علاقة عكسية بين الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة وحجم الفساد المالي؛
 - الفرضية الثانية: توجد علاقة عكسية بين الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة الشخصية وحجم الفساد المالي؛
 - الفرضية الثالثة: توجد علاقة عكسية بين الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة المكتسبة وحجم الفساد المالي.
- متغيرات البحث

يوضح الشكل رقم (01) العلاقة بين متغيرات البحث، حيث يمثل المتغير المستقل الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة الشخصية والمكتسبة، والمتغير التابع الذي يمثل حجم الفساد المالي.

الشكل رقم (01): متغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الباحثين

منهجية البحث

إماماً بجوانب الموضوع ومعالجة لإشكالية الدراسة، سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على المفاهيم الأساسية للفساد المالي وأيضاً من خلال تحديد أخلاقيات مهنة المحاسبة وعلاقتها بحجم الفساد المالي، واستقراء الدراسات السابقة فيما يتعلق بمشكلة البحث، وفي سبيل ذلك سيتم الاعتماد على أداة الاستبيان لجمع المعلومات من العينة لوصف وقياس المتغيرات، ثم استنتاج النتائج ومعرفة مختلف العلاقات بين المتغيرات.

حدود البحث:

- الحدود المكانية: ممتني المحاسبة بولاية المسيلة (الجزائر).

• الحدود الزمانية: سنة 2021م.

عينة الدراسة:

تطبيقا لأهمية أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من الفساد المالي، استهدفت الدراسة ممثني المحاسبة، من خلال مجموعة من أعضاء مجلس الإدارة، مراجعين داخليين، محاسبين، رؤساء مصلحة المالية والمحاسبة.

الدراسات السابقة:

• دراسة (عمر جموعي، فوزية ابراهيمي، 2021)، حيث تناولت أثر الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وفق معيار التعليم المحاسبي الدولي رقم 04، وكشفت الدراسة عن استخدام المهنيون الجزائريون أساليب المحاسبة الإبداعية بدرجة ضعيفة، كما كشفت أن هناك التزام بدرجة مرتفعة من قبل المهنيين والأكاديميين بأخلاقيات المهنة.

• دراسة (نصيرة زروقي، حكيم بوجطو، 2019)، حيث تناولت أهمية المعايير الدولية للرقابة المالية في الحد من الفساد المالي والإداري، وكشفت الدراسة أن الفساد المالي والإداري منتشر بشكل كبير في الجزائر إلى درجة أنه يهدد وجود كيانات المؤسسات التي ينتشر فيها، كما كشفت وجوب تعزيز دور القضاء والأجهزة التشريعية والرقابية لمكافحة الفساد.

• دراسة (رضوان النيل كندة كوكو، 2019)، حيث تناولت أثر أخلاقيات مهنة المحاسبة على جودة التقارير المالية؛ وكشفت الدراسة أن المحاسب يقوم في كل ما يتعلق بعمله وأدائه وواجباته على ضوء أخلاقيات مهنة المحاسبة، كما أن التقارير المالية تقدم بناء على المعرفة والمهارات المرتبطة بأخلاقيات المهنة.

• دراسة (خالد عثمان، عبد الرحمان عبد الله، 2018)، حيث تناولت أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة، وكف الدراسة أن أخلاقيات مهنة المحاسبة تمثل خطوطا توجيهية للمحاسبين في أداء أعمالهم، كما أن التزام المراجعين الخارجيين بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ساهم بصورة كبيرة في اكتشافهم ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة.

يتبين مما سبق أن الدراسات السابقة تناولت أخلاقيات مهنة المحاسبة ومدى الالتزام بها، كما توجد دراسات اهتمت بالحد من الفساد المالي داخل المؤسسات الاقتصادية، وكذا دراسات تناولت أخلاقيات مهنة المحاسبة والأداء المحاسبي وممارسة المحاسبة الإبداعية في بعض البيانات، بينما تم في هذا البحث تقسيم أخلاقيات مهنة المحاسبة إلى قسمين؛ أخلاقيات مهنة المحاسبة الشخصية

وأخلاقيات مهنة المحاسبة المكتسبة، وتأثير الالتزام بهما في الحد من حجم الفساد المالي داخل المؤسسات الاقتصادية.

هيكل البحث

خطة البحث تتضمن ثلاث مباحث، حيث يتناول المبحث الأول الإطار النظري للفساد المالي، في حين يتناول المبحث الثاني أخلاقيات مهنة المحاسبة من الناحية النظرية، أما المبحث الثالث فتم تخصيصه للدراسة الميدانية.

I- الفساد المالي

يعتبر الفساد المالي من أكبر التحديات التي تواجه المؤسسات الاقتصادية، نظرا للخسائر المالية التي يكبدها للمؤسسات، حيث يمكن أن يؤدي الفساد المالي إلى حدوث فضائح مالية تؤثر على اقتصاد الدولة ككل، وما يصاحبها من اختلالات اقتصادية.

1. تعريف الفساد المالي

عرف الفساد المالي بأنه مجمل الانتهاكات المالية ومخالفة القوانين التي تنظم سير العمل الإداري والمالي في الدولة ومؤسساتها، ومخالفة التعليمات المتعلقة بأجهزة الرقابة المالية كديوان الرقابة المالية المختص بفحص ومراقبة الحسابات وأموال الحكومة والهيئات والمؤسسات العامة والشركات. (فرج يوسف، 2011)

ولقد جاء تعريف الفساد المالي في موسوعة العلوم الاجتماعية بأنه سوء استخدام النفوذ العام وعدم الالتزام بهما من أجل تحقيق مصالح سياسية واقتصادية واجتماعية معينة. كما يعرف على أنه استغلال الموارد العامة لتحقيق مكاسب الخاصة، مناقضا لأهداف المنظمة وكذلك الاستخفاف بقيم العمل وأهدافه، فهو تصرفات غير شرعية تصدر عن المسؤول تتضمن سوء استغلال الأموال العامة والسيطرة عليها واستعمالها لغير الأوجه المعدة لها واستخدامها للمنفعة الشخصية.

ويمكن تعريف الفساد المالي على أنه سوء استغلال المناصب والوظائف، للحصول على أموال غير مستحقة، سواء أموال عامة أو أموال خاصة، وكذا تحقيق مكاسب خاصة أو منافع شخصية على حساب منفعة المؤسسة.

2. دوافع الفساد المالي: (الشمري و الفتلي، 2011)

- وجود حافز لارتكاب الفساد المالي مثل ضخامة الرشوة؛

- وجود فرصة لارتكاب الفساد المالي مثل غياب الضوابط الرقابية والمساءلة أو عدم فعالية مثل هذه الضوابط أو قدرة الإدارة على ابطالها؛
- وضع مبررات قد تبدو منطقية لارتكاب الفساد المالي.

3. أسباب الفساد المالي

حدد البنك الدولي مجموعة من الأسباب لظهور الفساد المالي أبرزها ما يلي: (عبد الفتاح محمد، 2008)

- تهيمش دور المؤسسات الرقابية، وقد تكون تعاني من الفساد هي نفسها؛
- وجود البيروقراطية في مؤسسات الدولة؛
- حصول فراغ في السلطة السياسية ناتج عن الصراع من أجل السيطرة على مؤسسات الدولة؛
- ضعف مؤسسات المجتمع المدني وتهيمش دورها؛
- توفر البيئة الاجتماعية والسياسية الملائمة لظهور الفساد.

4. مظاهر الفساد المالي

لقد تعددت أشكال الفساد المالي من حيث ممارسته ويمكن حصر أهم أشكاله هذا النوع من الفساد فيما يلي:

1.4 الاعتداء على المال العام: هذا الشكل من الفساد المالي يتم من خلال الحصول على الإعفاءات الضريبية أو الجمركية أو تراخيص الأشخاص أو الشركات بشكل غير قانوني وبدون وجه حق أو أخذ أموال عامة تحت مسميات اعانات او مساعدات مباشرة او غير مباشرة بغير حق؛ (عبد الخالق البكوع، مجيد العلي، وإبراهيم أفندي، 2009)

2.4 الافتقار إلى النزاهة والشفافية في التصرفات المالية: قد يتعلق هذا الشكل بعملية منح امتيازات وهبات حكومية بطرق غير شرعية للشركات، وأغلبها ترتبط بوجود علاقة بين المسؤولين الكبار في تلك الشركات ومسؤولين في الدولة، وكذا تتمثل استخدام وسائل غير قانونية أو حيل لاستغلال المنشآت الحكومية؛ (عبد الخالق البكوع، مجيد العلي، وإبراهيم أفندي، 2009)

3.4 تهريب الأموال: وذلك عن طريق قيام بعض المسؤولين بتهريب الأموال العامة التي تكون على شكل عملات صعبة، التي تم الاستيلاء عليها بشكل غير قانوني ومن دون وجه حق إلى الخارج؛ (عبد الخالق البكوع، مجيد العلي، وإبراهيم أفندي، 2009)

4.4 غسيل الأموال: إن عمليات غسيل الأموال تمثل ظاهرة خطيرة عالمياً، يتمثل هدفها الأساسي بتغيير هوية أموال مكتسبة بطريقة غير مشروعة إلى أموال مشروعة، وفحواها يتعلق بطمس مصادر الأموال المكتسبة لجعل تلك الأموال شرعية نظيفة (تحويل الأموال القذرة إلى أموال شرعية)؛ (عبد الخالق البكوع، مجيد العلي، وإبراهيم أفندي، 2009)

5.4 الابتزاز والتزوير: وهذا لغرض الحصول على المال من الأشخاص مستغلاً موقعه الوظيفي بتبويضات قانونية أو إدارية وإخفاء التعليمات النافذة على الأشخاص المعنيين كما يحدث في الدوائر الضريبية أو تزوير الشهادات الدراسية أو النقود؛ (مصطفى محمد معبد، 2012)

6.4 الرشوة: وتتمثل في وعد الموظف العام بميزة غير مستحقة له، أو عرضها عليه أو منحه إياها بشكل مباشر أو غير مباشر سواء لصالح الموظف نفسه أو لصالح شخص آخر لكي يقوم ذلك الموظف بفعل ما أو الامتناع عن القيام بفعل ما لدى أدائه واجباته الرسمية؛ (أحمد درويش، 2010)

7.4 الغش أو التلاعب: ويعني تعديل البيانات بغرض الحصول على منافع خاصة، أو تضليل طرف آخر والحيلولة بينه وبين الحصول على حقوقه المشروعة، أو تحميله بما يزيد عن التزاماته الحقيقية، أو الحصول على أصول وممتلكات الوحدة الاقتصادية لاستخدامها في أغراض خاصة. (سمير الصبان و الفيومي، 1990).

II- أخلاقيات مهنة المحاسبة

للقيام بأي عمل بأعلى درجات الكفاءة لابد من الالتزام بمجموعة من الأخلاقيات التي تحكم هذا العمل، ومهنة المحاسبة كباقي المهن تركز على مجموعة من الأخلاق عند ممارسة مهنة المحاسبة، والتي تسعى بدورها إلى تحقيق أعلى درجات الكفاءة والفاعلية لدى ممتهن المحاسبة.

1. مفهوم أخلاقيات مهنة المحاسبة

هي مجموعة القيم والمبادئ الأخلاقية المتعارف عليها عند أصحاب المهنة التي تحكم الأفراد العاملين في قطاع مهنة المحاسبة والتدقيق، بحيث تحدد وتوضح ما هو السلوك الصحيح والسلوك الخاطئ وذلك للمحافظة على المهنة وشرفها. (صالح علي أمبادي، 2018)

2. أهمية أخلاقيات مهنة المحاسبة

نظراً للفضائح المالية المختلفة والتي كان من سببها التقصير المتعمد من طرف المدققين، استلزم وضع أنظمة وأسس لممارسة مهنة التدقيق، حيث تضمن هذه الأنظمة والأسس الحقوق والواجبات التي يلتزم بها المدقق عند ممارسة عمله المهني، الأمر الذي يجعل القائمين على الشركات لا ينظرون إلى الأخلاقيات على أنها مجرد أسس جامدة، بل الالتزام ببذل الجهد للاهتمام بهذه الأنظمة

والأسس والمبادئ، وهذا لاعتمادها كمشجع أساسي للموظفين والمدراء وأعضاء مجلس الإدارة قبل اتخاذ مختلف القرارات المأثرة على الأطراف ذوي الصلة. (هيري، 2018/2017)

كما تعتبر آداب واخلاقيات مهنة المحاسبة ضرورية لقيام المنشآت الاقتصادية واستمرارها وتماسكها ونجاحها، حيث أن الغش والخداع وانعدام الثقة وتغليب المصلحة الخاصة على المصلحة العامة، لذلك قامت العديد من الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بسن تشريعات وأخلاقيات للسلوك المهني للمدقق من أجل تحسين الخدمات المهنية المقدمة. (عبد القادر الذنبيات، 2010)

كما تعتبر قواعد السلوك المهني الخاصة بالمحاسبين والمدققين الارشاد الذي يجب أن يلتزم به بما تتضمنه من مبادئ وقواعد تحكم عمله وعلاقاته مع زملاء المهنة ومع العملاء والأصحاب ذوي المصلحة. (فلاح المطارنة، 2009)

3. أهداف اخلاقيات مهنة المحاسبة:

تسعى أخلاقيات مهنة المحاسبة الى تحقيق الأهداف التالية: (عبد الرزاق محمد، 1999)

• رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق والحفاظ على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الأخرى.

• تنمية روح التعاون بين المدققين والمحاسبين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.

• بث الطمأنينة والثقة في نفوس الاطراف المعنيين بخدمات المحاسبين والمدققين.

• تكملة النصوص القانونية التي وضعها المشرع لتوفير مبدأ الكفاية في التأهيل وحياد المدقق

في عمله.

• الحد من ظاهرة الفساد المالي الذي ساد معظم الدول والشركات.

4. مصادر أخلاقيات مهنة المحاسبة

1.4 المصادر العامة للأخلاقيات

ان مصادر الأخلاقيات العامة لا تختلف من حيث الجوهر ويرى مجموعة من الباحثين أن أهم مصادر الأخلاقيات هي: (عثمان عبد الرحمان عثمان و عبد الرحمان عبد الله ، 2018)

أ- مصدر القوانين والنظم: حيث تحدد سلوكيات الافراد والمنظمات والقيم الأخلاقية بتطبيق

هذه القوانين التي تضعها الدولة من نظام الخدمة المدنية وقانون العمل، واللوائح الإدارية.

ب- مصدر التشريعات السماوية: وضعت الديانات السماوية فضائل وأخلاق سلوكية تنعكس

على المرء في تعامله مع الله وحسن خلقه والاستقامة في التعامل، ومعاملة الجميع معاملة حسنة لأنهم متساوون في الحقوق والواجبات.

ج- مصدر الأعراف الاجتماعية: العمليات التربوية والاجتماعية والمعتقدات الدينية التي تستند عليها القيم المتبادلة والمشاركة بين الأفراد تعتبر البيئة الاجتماعية التي يعيش فيها الفرد والتمازج بين قطاعات المجتمع المختلفة من عادات وتقاليد وأعراف وقيم من أهم المصادر الأخلاقية التي تؤثر على مهنة المحاسبة.

2.4 أخلاقيات مهنة المحاسبة الصادرة بواسطة لجنة معايير السلوك المهني

أ- الأخلاقيات الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA): يعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من أصدر دليلًا لأداب وسلوكيات المهنة عام 1917، وخضع الدليل لعدد من التغييرات للأخذ بالتغيرات المستجدة في البيئة المحاسبية، ففي جويلية عام 1990 قامت لجنة المحاسبة الفيدرالية الدولية بنشر دليل قواعد السلوك المهني الذي غير عنوانه بعد ذلك (مجموعة قواعد مهنة المحاسبة)، وكان هدفهم إيجاد قواعد للسلوك المهني عند ممارسة عملهم المهني، حيث يلتزم به أعضاء المهنة عند ممارستهم لعملهم. (Arens, Elder, & Beasley, 2012)

ب- الأخلاقيات الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC): تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين من أجل تعزيز ودعم مهنة المحاسبة وهذا خدمة للمصلحة العامة، وذلك من خلال إصدار وتطوير معايير مهنية دولية وقواعد أخلاقيات المهنة. حيث قام الاتحاد الدولي بتشكيل المجلس الدولي لمعايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين، حيث قام بإصدار قواعد لأخلاقيات مهنة المحاسبة.

وتتكون قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن الاتحاد الدولي من ثلاثة أجزاء وهي: (بكر خليل عبد العال، 2015)

الجزء الأول: يحدد المبادئ الأساسية لأخلاقيات مهنة المحاسبة، ويوفر إطار مفاهيمي لتطبيق تلك المبادئ، وكذا مختلف المبادئ الأخلاقية الأساسية، حيث يجب على المحاسبين المهنيين تحديد التهديدات التي تحول دون تطبيقهم للمبادئ الأساسية، ومن ثم تقييم هذه التهديدات وبعد ذلك تطبيق الإجراءات الوقائية اللازمة للقضاء عليها.

الجزء الثاني: يوضح كيفية تطبيق إطار المفاهيم المذكورة في الجزء الأول، حيث ينطبق هذا الجزء على المحاسبين المهنيين العاملين في الممارسة العامة للمهنة.

الجزء الثالث: كذلك يوضح هذا الجزء كيفية تطبيق إطار المفاهيم المذكورة في الجزء الأول، لكنه ينطبق على المحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال، وكذا المحاسبين المهنيين الذين يتعاقدون مع مختلف الشركات.

ج- الأخلاقيات الصادرة عن هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي: أنشئت هذه الهيئة بقرار من المجلس الأعلى للتعاون الخليجي، وقد شكل مجلس الهيئة عددا من

اللجان المتخصصة، وكان من بينها لجنة سلوك وآداب المهنة، وقد أقرت قواعد وآداب وسلوك مهنة المحاسبة في جوان 2003، حيث تضمنت هذه القواعد ثلاثة أقسام كالتالي: (بكر خليل عبد العال، 2015)

القسم الأول: مدخل يوضح الأساس الذي أعدت بناء عليه المبادئ، حيث تم ربطها بالمبادئ الأساسية للقيم الإسلامية.

القسم الثاني: مبادئ تركز على مجموعة من القيم الأخلاقية والتي تعتبر بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني.

القسم الثالث: قواعد الصفات السلوكية التي يتعين على العضو التحلي بها كحد أدنى.

5. صفات المحاسب في ظل أخلاقيات المهنة

بالرغم من وجود العديد من المدونات التي تشرح وتقدم أهم الصفات التي يجب أن يتمتع بها المحاسب في ظل أخلاقيات المهنة، حيث يمكن تقسيم أخلاقيات مهنة المحاسبة إلى قسمين:

1.5 أخلاقيات مهنة المحاسبة الشخصية

تتمثل في مجموع الأخلاق التي ينشأ عليها الفرد، والمتأثرة بالمحيط الاجتماعي والثقافي والديني للفرد، والتي من بينها:

أ- الأمانة: يكتسب المحاسب هذه الصفة منذ نعومة أظافره، باعتبارها صفة تنتقل من الأولياء إلى الأبناء؛

ب-الإخلاص: ان التربية الدينية للفرد، بالإضافة إلى نظرته للمجتمع، هي من تُحدد مستوى الإخلاص في العمل؛

ج- اتقان العمل؛

د- السلوك الإيماني.

2.5 أخلاقيات مهنة المحاسبة المكتسبة

ممارسة العمل المحاسبي، تؤدي بالفرد إلى اكتساب مجموعة من الأخلاقيات المتعلقة بمهنة المحاسبة، ومن بين هذه الأخلاقيات نجد: (Intrnational federation of Accountants, 2021)

أ- النزاهة: يفرض مبدأ النزاهة التزاما على كافة المحاسبين المهنيين بأن يتصفوا بالاستقامة والأمانة في كافة علاقاتهم المهنية والتجارية، وتعني النزاهة ضمنا للتعامل العادل والصدق.

ب-الموضوعية: يفرض مبدأ الموضوعية التزاما على جميع المحاسبين المهنيين بأن لا يتهاونوا في حكمهم المهني، أو التجاري بسبب التحيز أو التضارب أو التأثير غير المفرد للآخرين، كما يجب على

المحاسب المهني عدم تقديم نشاط مهني أو خدمة إذا كانت العلاقة أو الطرف متحيزا أو تؤثر بشكل مفرط على الحكم المهني للمحاسب فيما يتعلق بتلك الخدمة.

ج- الكفاءة المهنية والعناية اللازمة: يفرض مبدأ الكفاءة المهنية والعناية اللازمة الالتزامات التالية على كافة المحاسبين المهنيين:

• المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العملاء أو أصحاب العمل على الخدمة المهنية بأعلى درجات الكفاءة؛

• العمل بجد وفق المعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند أداء الأنشطة المهنية.

د- السرية: يفرض مبدأ السرية على كافة المحاسبين المهنيين الامتناع عن:

• الكشف عن معلومات سرية خارج الشركة أو رب العمل والتي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية أو التجارية دون تفويض محدد أو صريح، إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالكشف عنها؛

• استعمال المعلومات السرية التي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية لمصلحتهم الشخصية أو لمصلحة طرف ثالث.

هـ- السلوك المهني: يفرض مبدأ السلوك المهني التزامات على المحاسبين المهنيين التقيد بالقوانين والأنظمة ذات الصلة وتجنب أي عمل يعرف المحاسب أو ينبغي أن يعرف أنه قد يسيء إلى سمعة المهنة، وهذا يتضمن الأعمال التي يعتبرها طرف ثالث عاقل ومطلع، بعد تقييم كافة الحقائق والظروف المحددة والمتوفرة للمحاسب المهني في ذلك الوقت، أنها تؤثر بشكل سلبي على السمعة الجيدة للمهنة.

III- تقدير واختبار أثر مساهمة أخلاقيات المهنة في الحد من الفساد المالي

سيتمّ فيما يلي تقدير واختبار ثلاثة نماذج إحصائية، كما يلي:

– النموذج الأول: يجمع هذا النموذج، بين حجم الفساد المالي، كمتغير تابع، والالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة (تم تقسيمها إلى أخلاقيات مهنة شخصية وأخلاقيات مهنة مكتسبة)، كمتغيرات مستقلة، ويهدف هذا النموذج لاختبار صحة الفرضية الرئيسية الأولى والتي تمت صياغتها كالتالي: "يساهم الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من حجم الفساد المالي".

– النموذج الثاني: يجمع هذا النموذج، بين حجم الفساد المالي، كمتغير تابع، والالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة الشخصية كمتغير مستقل، ويهدف هذا النموذج لاختبار صحة الفرضية الرئيسية الثانية والتي تمت صياغتها كالتالي: "يساهم الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة الشخصية في الحد من حجم الفساد المالي".

– النموذج الثالث: يجمع هذا النموذج، بين حجم الفساد المالي، كمتغير تابع، والالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة المكتسبة كمتغير مستقل، ويهدف هذا النموذج لاختبار صحة الفرضية الرئيسية الثالثة والتي تمت صياغتها كالتالي: " يساهم الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من حجم الفساد المالي".

لإنشاء النماذج الثلاث تم الاعتماد على استمارة الاستبيان، لغرض جمع البيانات والمعلومات من عينة الدراسة، حيث تم توزيع 70 استمارة، واسترجاع 56 استمارة وتحليلها، حيث تحتوي الاستمارة على محورين:

المحور الأول: يهدف إلى معرفة درجة الالتزام بأخلاقيات المهنة، والذي ينقسم بدوره الى بعدين، البعد الأول يمثل أخلاقيات مهنة المحاسبة الشخصية والتي تحتوي على 07 فقرات، في حين أن البعد الثاني يمثل أخلاقيات مهنة المحاسبة المكتسبة والتي تحتوي على 08 فقرات.

المحور الثاني: والذي يهدف إلى قياس مدى تأثير الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من الفساد المالي، والذي يحتوي على 08 فقرات.

الجدول الموالي يبين مختلف المعلومات العامة المتعلقة بعينة الدراسة:

جدول رقم (01): معلومات العامة للعينة

النسبة	التكرار	الخاصية	
71,4	40	ليسانس	المؤهل العلمي
14,3	8	ماستر	
8,9	5	ماجستير	
5,4	3	دكتوراه	
100	56	الاجمالي	
16,1	9	عضو مجلس إدارة	المهنة
55,4	31	محاسب	
10,7	6	رئيس مصلحة المالية والمحاسبة	
7,1	4	مراجع داخلي	
10,7	6	أخرى	
100	56	الاجمالي	
12,5	7	أقل من 05 سنوات	سنوات الخبرة المهنية
33,9	19	05 – 10 سنوات	
53,6	30	أكثر من 10 سنوات	
100	56	الاجمالي	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26

1. اختبار ثبات وصدق واتساق محاور استبيان الدراسة

1.1 معامل الثبات

يقيس معامل ألفا كرومباخ ثبات محاور أداة الاستبيان، ويرى العديد من الباحثين المتخصصين بأن قيمه الجدية تكون أكبر من 0,6، والجدول الموالي يلخص القيم هذه المعامل المتعلقة بأداة الدراسة:

الجدول رقم (02): قيم معامل ألفا كرومباخ لمحاور استبيان الدراسة

المحاور	قيمة Alpha de Cronbach
المحور الأول	0,756
المحور الثاني	0,841
الإجمالي	0,776

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26

من خلال جدول رقم (02) يمكن تقديم التحليلات التالية:

- بلغ معامل الثبات ألفا كرومباخ لمحور المتغير المستقل نسبة مقبولة والمقدرة بـ 77,6%، بالإضافة إلى النسبة المقبولة التي بلغت متغيراتها الفرعية على المحورين الأول والثاني والتي قدرتا على التوالي 75,6% و 84,1%، وهذا ما يدل على ثبات فقرات المتغير المستقل.

2.1 صدق الاتساق الداخلي لفقرات استبيان الدراسة

الجدول الموالية توضح الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول والثاني لاستبيان الدراسة

الجدول رقم (03) صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول لاستبيان الدراسة

الرقم	الفقرة	ارتباط الفقرة بالبعد	
		معامل ارتباط بيرسون	sig
أخلاقيات المهنة الشخصية			
1.	يتمتع متمهنيو المحاسبة بقدر من الاستقامة والأمانة فيكل علاقاته المهنية.	0,639	0,000
2.	لا يتأثر المحاسب بتضارب المصالح سواء كانت بدوافع شخصية أو مالية أو تجارية أو وظيفية.	0,538	0,000
3.	يقوم المحاسب بعمل تقييم مستمر لعلاقاتهم مع العملاء وكذلك تقييم مدى التزاماته بالمسؤولية العامة.	0,756	0,000
4.	يتمتع المحاسب عن كشف أي معلومات سرية تتعلق بالشركة دون تفويض.	0,625	0,000
5.	يتمتع المحاسب عن استغلال المعلومات السرية لمصلحة شخصية أو لمصلحة طرف ثالث.	0,756	0,000
6.	يتجنب المحاسب عن الترويج لنفسه ادعاءات مبالغ فيها حول امكاناته وخبراته.	0,826	0,000
7.	يساهم اعتقاد المحاسب بالثواب والعقاب الإلهي في دفعه نحو الالتزام بالسلوك الأخلاقي.	0,818	0,000

أخلاقيات المهنة المكتسبة		
0,000	0,771	1. في حال غياب القواعد والإرشادات يقوم المحاسب بإخضاع تصرفاته وقراراته مع مبدأ النزاهة.
0,000	0,654	2. يتجنب المحاسب أن يرتبط اسمه بتقارير تحتوي على بيانات مالية محرقة أو مضللة أو تتضمن نوع من الغموض.
0,000	0,821	3. يتجنب المحاسب تأدية خدمات مهنية في حال وجود علاقة أو تحيز قد يترتب عليها تغيير حكمهم المهني.
0,000	0,745	4. يحافظ المحاسب على المعرفة والمهارة المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العملاء وأصحاب العمل على خدمات ذات كفاءة عالية.
0,000	0,782	5. يقوم المحاسب بتأدية مهامه باجتهاد وفقا للمعايير المهنية المطبقة.
0,000	0,623	6. يسعى المحاسب دائما لمعرفة التطورات الحديثة في مجاله المهني.
0,000	0,874	7. يقوم المحاسب بتقديم خدماته المهنية بسرعة ودقة مع مراعاة المعايير الفنية والأخلاقية المعمول بها.
0,000	0,823	8. يلتزم المحاسب بالقوانين المتعلقة بالمهنة وتجنب أي عمل يسيء إلى سمعته وسمعة المهنة.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26

الجدول رقم (04) صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني لاستبيان الدراسة

الرقم	الفقرة	ارتباط الفقرة بالبعد	
		معامل ارتباط بيرسون	sig
1.	عدم التزام المحاسب بأخلاقيات المهنة في عمله يساهم في زيادة الاعتداء على المال العام.	0,562	0,000
2.	غياب شعور المحاسب بالرقابة الإلهية أثناء العمل تساعده في طلب الرشوة.	0,493	0,000
3.	المحاسب الذي لا يتمتع بقدر عال من أخلاقيات مهنة المحاسبة، يساعد المسؤولين وأصحاب الشركات في تهريب وغسيل الأموال.	0,811	0,000
4.	عدم التزام المحاسب بأخلاقيات مهنة المحاسبة تزيد من حجم الغش والتلاعب في البيانات المحاسبية.	0,888	0,000
5.	المحاسب الذي لا يتمتع بالأخلاق المهنية المحاسبية يستغل موقعه الوظيفي لتحقيق مكاسب شخصية.	0,704	0,000
6.	عدم الالتزام بأخلاق مهنة المحاسبة تمكن المحاسب من الانتماء الى عصابات الفساد داخل المؤسسة.	0,877	0,000
7.	غياب الالتزام بأخلاق مهنة المحاسبة تساهم في تخفيض حجم الثقة بين المحاسب وبين صاحب أو أصحاب المؤسسة.	0,889	0,000
8.	يهتم أصحاب المؤسسة بالمحاسب الملتزم بأخلاق مهنة المحاسبة عند التوظيف.	0,803	0,000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26

من خلال الجدولين (03) و (04) يمكن ملاحظة ما يلي:

– بالنسبة للمحور الأول، نلاحظ بأن ارتباط جميع فقراته دال احصائيا عند مستوى دلالة 0,05، كما أن فقرات البعد الأول شهدت ارتباطا قويا بالمحور حيث قدرت أقل نسبة ارتباط خلاله بـ 53,8%، في حين أن أكبر نسبة ارتباط قدرت بـ 82,6%، ونفس الملاحظة بالنسبة للبعد الثاني بالمحور،

حيث قدرت أقل نسبة ارتباط بـ 62,4%، في حين كانت أعلى نسبة ارتباط مقدرة بـ 87,4%، وهذا ما يدل على صدق الاتساق بين فقرات البعد الأول والبعد الثاني والمحور الأول لاستبيان الدراسة. بالنسبة للمحور الثاني، نلاحظ بأن ارتباط جميع فقراته دال احصائياً عند مستوى دلالة 0,05، كما أن فقراته شهدت ارتباطاً قوياً بالمحور حيث قدرت أقل نسبة ارتباط خلاله بـ 49,3%، في حين أن أكبر نسبة ارتباط قدرت بـ 88,9%، وهذا ما يدل على صدق الاتساق بين الفقرات والمحور الثاني لاستبيان الدراسة.

2. نموذج حجم الفساد المالي – الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة

اختباراً لصحة الفرضية الرئيسية الأولى، سيتم خلال هذا المطلب تقدير واختبار النموذج الأول كما يلي:

1.2 التعريف بالنموذج

خلال هذا النموذج، سيتم تحليل تأثير الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة، والمتمثلة في أخلاقيات مهنة المحاسبة الشخصية، وأخلاقيات مهنة المحاسبة المكتسبة، كمتغيرات مستقلة، على حجم الفساد المالي، كمتغير تابع، وفي سياق تقدير واختبار النموذج، وتأكيداً لعلاقة متغيرات النموذج، سيتم التأكد من وجود علاقة خطية بين متغيراته، وذلك إما برسم لوحة الانتشار وملاحظة وجود إمكانية تمثيل العلاقة بين متغيرات الدراسة على شكل خط مستقيم، أو حساب الخطأ المعياري للتقدير (Erreur standard de l'estimation)، الذي يقيس تشتت قيم متغيرات النموذج عن خط الانحدار، فصغر قيم هذا المؤشر يعني صغر انحراف متغيرات النموذج عن خط الانحدار، وصغر الأخطاء العشوائية، وبالتالي وجود علاقة خطية تسمح بتحقيق جودة تمثيل خط الانحدار لنقاط شكل الانتشار.

استناداً لصغر الخطأ المعياري لتقدير هذا النموذج والذي بلغ 0,24680، فإن نموذج الانحدار الخطي المتعدد سيكون مناسباً لهذه العلاقة، ويمكن أن يأخذ الصيغة التالية:

$$\hat{Y} = f(Ep, El) = Y_0 + \alpha_1 Ep + \alpha_2 El$$

• \hat{Y} : القيمة التقديرية لحجم الفساد المالي؛

• (Ep, El) : متغيرات مستقلة وتمثل على التوالي، أخلاقيات مهنة المحاسبة الشخصية Ep ،

أخلاقيات مهنة المحاسبة المكتسبة El ؛

• Y_0 : حجم الفساد المالي عند عدم الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة؛

• α_1 : الميل الحدي لأخلاقيات مهنة المحاسبة الشخصية، ويعني أنه كلما زاد الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة الشخصية كلما انخفض حجم الفساد المالي بـ α_1 :

• α_2 : الميل الحدي لأخلاقيات المهنة المكتسبة، ويعني أنه كلما زاد الالتزام بأخلاقيات المهنة المكتسبة، انخفض حجم الفساد المالي بـ α_2 .

2.2 تقدير واختبار النموذج

الجدول الموالي، يوضح نتائج تقدير واختبار معالم نموذج

$$\hat{Y} = f(Ep, El)$$

الجدول رقم (05): تقدير واختبار نموذج $\hat{Y} = f(Ep, El)$

(F - test)		R ²	R	(T - test)		نسبة التأثير على حجم الفساد المالي**	قيمة التأثير على حجم الفساد المالي*2	قيمة المعلمة	
Sig	المحسوبة			Sig	المحسوبة				
0,000 ^b	53,499	0,669	0,818 ^a	0,000	26,006	16,45 %	3,950	3,950	Y_0
				0,000	-5,659	-05,15 %	-1,236	-0,412	α_1
				0,000	-3,972	-4,375 %	-1,05	-0,350	α_2

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26

من خلال الجدول رقم (05) يمكن تقديم التحليلات التالية:

– النموذج المقدر لعلاقة حجم الفساد المالي بالالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة، يأخذ الصيغة

التالية:

$$\hat{Y} = f(Ep, El) = 3,950 - 0,412 Ep - 0,350El$$

– القيمة الابتدائية لممارسات الفساد المالي عند عدم الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة قدرت

بـ 3,950 نقطة، من مجموع 24 نقطة، أي بنسبة 16,45 %، أي نسبة تأثير متغيرات عشوائية أخرى

ما عدا الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة، وعليه فإن تأثير الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة سيتمثل

في النسبة المتبقية والمقدرة بـ 83,55 %:

* – قيمة التأثير على حجم الفساد المالي = قيمة المعلمة × 3، لأن قيمة المعلمة تعبر عن حجم الفساد المالي بعد زيادة المتغير المستقل بوحدة واحدة، والتي تم إعطائها علامة 3، أي الإجابة بنعم، أما فيما يخص المعلمة الأولى V_{A_0} فإنها لم تخضع لهذه العلاقة لدورها في النموذج، باعتبارها لا تتأثر بتغيرات قيم المتغيرات المستقلة.

** – نسبة التأثير على حجم الفساد المالي = (قيمة التأثير ÷ القيمة الكلية لحجم الفساد المالي) × 100، علماً أن القيمة الكلية لحجم الفساد المالي تساوي مجموع الإجابات بنعم في المحور الثالث من استمارة الاستبيان، والتي بلغت 24 نقطة (08 فقرات لقياس لحجم الفساد المالي × 3).

- قدرت α_1 بـ 0,412، أي أنه كلما زاد الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة الشخصية بوحدة واحدة مع افتراض عدم الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة المكتسبة، انخفض حجم الفساد المالي بـ 1,236 نقطة من مجموع 24 نقطة، أي بنسبة 5,15% من النسبة الكلية لحجم الفساد المالي؛
- قدرت α_2 بـ 0,350، أي أنه كلما زاد الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة المكتسبة بوحدة واحدة مع افتراض عدم الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة الشخصية، انخفض حجم الفساد المالي بـ 1,05 نقطة من مجموع 24 نقطة، أي بنسبة 4,375% من النسبة الكلية لحجم الفساد المالي؛
- اختبار (T- test): نستنتج أن كل المتغيرات المستقلة المتمثلة في الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة الشخصية و المكتسبة، كانت معنوية من الناحية الإحصائية حسب هذا الاختبار عند مستوى معنوية: $(P \leq 0.05)$ ، أي أنها مفسرة حقيقةً لحجم الفساد المالي؛
- معامل الارتباط R بلغ $0,818^a$ ، وهذا ما يُوشر على الارتباط القوي بين المتغيرات الفرعية المستقلة والمتغير التابع للنموذج؛
- معامل التحديد R^2 بلغ 0,669، وهذا ما يُوشر على أن الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة، تفسر ما نسبته 66,9% من تغيرات حجم الفساد المالي، أما النسبة المتبقية فتعود لمتغيرات عشوائية أخرى لم تدرج في النموذج؛
- اختبار (F- test): الخطأ المرافق للإحصائية F بلغ 0.000 وهو أقل من القيمة 0,05، مما يؤكد قبول كل من، النموذج الكلي، والقوة التفسيرية، لنموذج الانحدار المتعدد من الناحية الإحصائية؛
- بناءً على ما سبق، فإن الفرضية الأولى صحيحة، أي أنه توجد علاقة عكسية بين كل من الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة وحجم الفساد المالي.

3. نموذج حجم الفساد المالي- الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة الشخصية

اختباراً لصحة الفرضية الرئيسية الثانية، سيتم خلال هذا المطلب تقدير واختبار النموذج الثاني كما يلي:

1.3 التّعريف بالنموذج

خلال هذا النموذج، سيتم تحليل تأثير تطبيق الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة الشخصية، كمتغير مستقل، على حجم الفساد المالي، كمتغير تابع، وفي سياق تقدير واختبار النموذج، وتأكيداً من وجود علاقة خطية بين متغيراته، تم حساب الخطأ المعياري للتقدير (Erreur standard de l'estimation)، وبلغت قيمته 0,27853،

استناداً لصغر الخطأ المعياري للتقدير، فإن نموذج الانحدار الخطي البسيط سيكون مناسب لهذه العلاقة، ويمكن أن يأخذ الصيغة التالية:

$$\hat{Y} = f(Ep) = Y_0 + \beta Ep$$

بحيث:

- \hat{Y} : القيمة التقديرية لحجم الفساد المالي؛
- (Ep) : متغير مستقل ويمثل الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة الشخصية؛
- Y_0 : مستوى الفساد المالي عند عدم الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة الشخصية؛
- β : الميل الحدّي للالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة الشخصية، ويعني أنّه كلما زاد الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة الشخصية انخفض حجم الفساد المالي بـ β .

2.3 تقدير واختبار النموذج

الجدول الموالي، يوضح نتائج تقدير واختبار معالم نموذج

$$\hat{Y} = f(Ep)$$

الجدول رقم (06): تقدير واختبار نموذج $\hat{Y} = f(Ep)$

(F - test)		R ²	R	(T - test)		نسبة التأثير على حجم الفساد المالي	قيمة التأثير على حجم الفساد المالي	قيمة المعلمة	
Sig	المحسوبة			Sig	المحسوبة				
				0,000	27,591	% 14,8	3,552	3,552	Y₀
0,000 ^b	71,624	0,570	0,755 ^a	0,000	-8,463	% -7,1875	-1,725	-0,575	β

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26

من خلال الجدول رقم (06) يمكن تقديم التحليلات التالية:

– النموذج المقدر لعلاقة حجم الفساد المالي بالالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة الشخصية، يأخذ الصيغة التالية:

$$\hat{Y} = f(Ep) = 3,552 - 0,575Ep$$

– القيمة الابتدائية لحجم الفساد المالي عند الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة الشخصية قدرت بـ 3,552 نقطة، من مجموع 24 نقطة، أي بنسبة 14,8 %، أي نسبة تأثير متغيرات عشوائية أخرى ماعد الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة الشخصية، وعليه فإن تأثير الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة الشخصية سيتمثل في النسبة المتبقية والمقدرة بـ 85,2 %؛

– قدرت β بـ 0,575، أي أنه كلما زاد الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة الشخصية بوحدة واحدة مع افتراض عدم الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة المكتسبة، انخفض حجم الفساد المالي بـ 1,725 نقطة من مجموع 24 نقطة، أي بنسبة 7,1875% من النسبة الكلية لحجم الفساد المالي؛

– اختبار (T- test): نستنتج أن المتغير المستقل المتمثل في الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة الشخصية كان معنوي من الناحية الإحصائية، حسب هذا الاختبار عند مستوى معنوية: $(P \leq 0.05)$ ، أي أنه مفسر حقيقةً لحجم الفساد المالي؛

– معامل الارتباط R بلغ 0,755^a، وهذا ما يؤثر على الارتباط القوي بين المتغير الفرعي المستقل والمتغير التابع للنموذج؛

– معامل التحديد R² بلغ 0,562، وهذا ما يؤثر على أن الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة الشخصية، تفسر ما نسبته 56,2% من تغيرات حجم الفساد المالي، أما النسبة المتبقية فتعود لتغيرات عشوائية أخرى لم تدرج في النموذج؛

– اختبار (F- test): الخطأ المرافق للإحصائية F بلغ 0.000 وهو أقل من القيمة 0.05، مما يؤكد قبول كل من، النموذج الكلي، والقوة التفسيرية، لنموذج الانحدار البسيط من الناحية الإحصائية؛

– بناءً على ما سبق، فإن الفرضية الثانية صحيحة، أي أنه توجد علاقة عكسية بين كل من الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة الشخصية، وحجم الفساد المالي.

4. نموذج حجم الفساد المالي – الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة المكتسبة

اختباراً لصحة الفرضية الرئيسية الثالثة، سيتم خلال هذا المطلب تقدير واختبار النموذج الثالث كما يلي:

1.4 التعريف بالنموذج

خلال هذا النموذج، سيتم تحليل تأثير الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة المكتسبة، كمتغير مستقل، على حجم الفساد المالي، كمتغير تابع، وفي سياق تقدير واختبار النموذج، وتأكيداً من وجود علاقة خطية بين متغيراته، تم حساب الخطأ المعياري للتقدير (Erreur standard de l'estimation)، وبلغت قيمته 0,30969.

استناداً لصغر الخطأ المعياري للتقدير، فإن نموذج الانحدار الخطي البسيط سيكون مناسب لهذه العلاقة، ويمكن أن يأخذ الصيغة التالية:

$$\hat{Y} = f(EI) = Y_0 + \delta EI$$

بحيث:

- \hat{Y} : القيمة التقديرية لحجم الفساد المالي،
- (EI): متغير مستقل وتمثل في الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة المكتسبة،
- Y_0 : مستوى حجم الفساد المالي عند عدم الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة المكتسبة،
- δ : الميل الحدي للالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة المكتسبة، ويعني أنه كلما زاد الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة المكتسبة انخفض حجم الفساد المالي بـ δ .

2.4 تقدير واختبار النموذج

الجدول الموالي، يوضح نتائج تقدير واختبار معالم نموذج

$$\hat{Y} = f(EI)$$

الجدول رقم (07): تقدير واختبار نموذج $\hat{Y} = f(EI)$

(F - test)		R ²	R	(T - test)		نسبة التأثير على حجم الفساد المالي	قيمة التأثير على حجم الفساد المالي	قيمة المعلمة	
Sig	المحسوبة			Sig	المحسوبة				
0,000 ^b	47,613	0,459	0,685 ^a	0,000	20,229	% 15,6625	3,759	3,759	Y_0
				0,000	-6,900	% -7,8875	-1,893	-0,631	δ

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26

من خلال الجدول رقم (07) يمكن تقديم التحليلات التالية:

– النموذج المقدر لعلاقة حجم الفساد المالي بالالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة المكتسبة، يأخذ الصيغة التالية:

$$\hat{Y} = f(EI) = 3,759 - 0,631EI$$

– القيمة الابتدائية لحجم الفساد المالي عند عدم الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة المكتسبة قدرت بـ 3,759 نقطة، من مجموع 24 نقطة، أي بنسبة 15,6625%، أي نسبة تأثير متغيرات عشوائية أخرى ما عدا الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة المكتسبة، وعليه فإن تأثير الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة المكتسبة سيتمثل في النسبة المتبقية والمقدرة بـ 84,3375%؛

– قدرت δ بـ 0,631، أي أنه كلما زاد الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة المكتسبة بوحدة واحدة مع افتراض عدم الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة الشخصية، انخفض حجم الفساد المالي بـ 1,893 نقطة من مجموع 24 نقطة، أي بنسبة 7,8875% من النسبة الكلية لحجم الفساد المالي؛

- اختبار (T- test): نستنتج أن المتغير المستقل المتمثل في الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة كان معنوي من الناحية الإحصائية حسب هذا الاختبار عند مستوى معنوية: $(P \leq 0.05)$ ، أي أنه مفسر حقيقةً لحجم الفساد المالي؛
- معامل الارتباط R بلغ $0,685^a$ ، وهذا ما يؤثر على الارتباط القوي بين المتغير الفرعي المستقل والمتغير التابع للنموذج؛
- معامل التحديد R^2 بلغ $0,469$ ، وهذا ما يؤثر على أن الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة المكتسبة، تفسر ما نسبته $45,9\%$ من تغيرات حجم الفساد المالي، أما النسبة المتبقية فتعود لتغيرات عشوائية أخرى لم تدرج في النموذج؛
- اختبار (F- test): الخطأ المرافق للإحصائية F بلغ 0.000 وهو أقل من القيمة 0.05 ، مما يؤكد قبول كل من: النموذج الكلي، والقوة التفسيرية، لنموذج الانحدار البسيط من الناحية الإحصائية؛
- بناءً على ما سبق: فإن الفرضية الثالثة صحيحة، أي أنه توجد علاقة عكسية بين كل من الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة المكتسبة، وحجم الفساد المالي.

IV- الخاتمة

يعتبر الفساد المالي من بين أكبر المشاكل التي تهدد استقرار الشركات، لذلك تسعى هذه الأخيرة إلى البحث عن سبل الحد من حجم الفساد المالي الممارس داخل الشركة، ومن بين هذه السبل نجد الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة، حيث تم في هذا البحث تقسيم أخلاقيات مهنة المحاسبة إلى قسمين، أخلاقيات مهنة المحاسبة الشخصية، وأخلاقيات مهنة المحاسبة المكتسبة، حيث يعتبر الضمير الشخصي والمهني الناتج عن الأخلاق الرادع الأكبر لمختلف التجاوزات التي ممكن أن تحدث عند ممارسة مهنة المحاسبة.

من خلال البحث تم الوصول إلى وجود علاقة عكسية بين الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة وحجم الفساد المالي، حيث تم التعرض إلى المفاهيم النظرية لكل من الفساد المالي وأخلاقيات مهنة المحاسبة، ثم إجراء الدراسة الميدانية على شكل تحليل استبيان بنماذج الانحدار المتعدد والبسيط لاستخراج العلاقة العكسية بين الالتزام بأخلاقيات المهنة وحجم الفساد المالي.

النتائج:

من خلال الدراسة النظرية والميدانية تم التوصل إلى النتائج التالية:

- تعتبر أخلاقيات مهنة المحاسبة الرقابة الذاتية التي تتحكم في تصرفات المحاسب وتجنبه

عمليات الفساد؛

• الفساد المالي ظاهرة تمس الكثير من المؤسسات الاقتصادية، تؤدي إلى خسائر طائلة، وقد تصل حتى الى انهيار المؤسسة؛

• التزام المحاسبين بأخلاقيات مهنة المحاسبة يساهم بصورة كبيرة في الحد من الفساد المالي وهذا من خلال الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة الشخصية والمتمثلة في (الأمانة، الاخلاص، الاتقان والسلوك الإيماني)، وأخلاقيات مهنة المحاسبة المكتسبة والمتمثلة في (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، السرية والسلوك المهني).

التوصيات:

بناء على نتائج البحث يمكن تقديم التوصيات التالية:

• الاهتمام أكثر بتدريس أخلاقيات مهنة المحاسبة بالجامعات ومعاهد التكوين المهني والدراسات العليا؛

• ضرورة أن يكون للمنظمات المهنية دور في نشر أخلاقيات المهنة وضرورة الالتزام بها من خلال المنشورات أو الملتقيات؛

• التأكيد على أهمية أخلاقيات مهنة المحاسبة ومراعاة المواصفات الشخصية للمحاسب قبل توظيفه؛

• التأكيد على تدريب العاملين على أخلاقيات مهنة المحاسبة لتعزيز قدرتهم على مواجهة الفساد المالي.

V- المراجع

• Arens , A., Elder, R., & Beasley, S. auditing and assurance services : An Integrated Approach (Vol. 14). New Jersey, U S A: Pearson prentice hal, (2012).

• International federation of Accountants, HANDBOOK OF THE INTERNATIONAL CODE OF ETHICS FOR PROFESSIONAL ACCOUNTANTS 2021 EDITION, New York, USA: International federation of Accountants, (2021).

• ابن المنظور جمال الدين، لسان العرب، المجلد الثالث، دار الكتب العلمية، بيروت، لبنان، 2003.

• أحمد درويش، الفساد - مصادره، نتائجه ومكافحته، دار عالم الكتاب، القاهرة، مصر، 2010.

• أحمد مصطفى محمد معبد، الآثار الاقتصادية للفساد الإداري، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2012.

• آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق -دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- ، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية -أدرار- 2017-2018.

• أمير فرج يوسف، الحوكمة ومكافحة الفساد الإداري والمالي والوظيفي، طبعة 01، مكتبة الوفاء، الإسكندرية، مصر، 2011.

• بكر خليل عبد العال، مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني - دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة -رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2015.

دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية

- جواد شوقي ناجي، المرجع المتكامل في ادارة الأعمال، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
- سعاد عبد الفتاح محمد، الفساد الاداري والمالي، المظاهر وسبل المعالجة، مجلة النزاهة، العدد 03، مصر، 2008.
- سميرة صالح علي أمبادي، المشاكل التي تواجه المحاسبين المهنيين لتطبيق اخلاقيات مهنة المحاسبة في اليمن -دراسة ميدانية في محافظة عدن- مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية -اليمن - المجلد 05، العدد 02، ديسمبر 2018
- عبد الرزاق محمد، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، دارالكتب للطباعة والنشر، الموصل، العراق، 1999.
- عبد العالي حاحة، الآليات القانونية لمكافحة الفساد المالي في الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2013/2012.
- عثمان عبد الرحمان عثمان، عبد الرحمان عبد الله، أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات ادارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية. مجلة العلوم الإدارية -جامعة افريقيا العالمية بالسودان- العدد 02، يناير 2018.
- علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية - النظرية والتطبيق ، داروائل للنشر، عمان، الأردن، 2010.
- علياء عبد اللطيف أحمد عابدين، أثر تطوير دور المراجع الداخلي على الحد من الفساد المالي والإداري، المؤتمر الدولي الاول في المحاسبة والمراجعة، تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري، 6-8 أبريل 2013 كلية التجارة، جامعة بني سويف، مصر.
- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية- طبعة 02، دار امسيرة للنشر، عمان، الأردن، 2009.
- فيحاء عبد الخالق البكوع، مهبل مجيد العلي، أرسلان إبراهيم أفندي، دور الشفافية المحاسبية ومعايير الإفصاح الدولي في الحد من الفساد المالي (دراسة تحليلية)، مجلة بحوث مستقبلية، العدد 25، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2009.
- محمد بن عزوز، الفساد الاداري والاقتصادي -آثاره وآليات مكافحته-، المجلة الجزائرية للعمولة والسياسات الاقتصادية جامعة الجزائر 03، العدد 07، 2016.
- محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 1990.
- هاشم الشمري، اثار الفتلي، الفساد الإداري والمالي وآثاره الاقتصادية والاجتماعية، دار وائل للنشر، (المجلد 01)، عمان، الأردن..2011.

VI- الملاحق

أولاً: معامل الثبات

D1-----		D2-----		CR -----	
Statistiques de fiabilité		Statistiques de fiabilité		Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments	Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments	Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.756	7	.841	8	.776	8

ثانياً: التوزيع الطبيعي

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
Res1	.087	56	.200	.969	56	.162
Res2	.086	56	.200	.971	56	.193
Res3	.102	56	.200	.968	56	.147

*. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.

a. Correction de signification de Lilliefors

ثالثاً: تحليل المحاور

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
D1	56	1.8125	.55237	.07381
D2	56	1.9821	.45691	.06106
CR	56	2.5089	.42094	.05625

رابعاً: اختبار الفرضيات

الفرضية 01

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.818 ^a	.669	.656	.24680

a. Prédicteurs : (Constante), D2, D1

b. Variable dépendante : CR

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	6.517	2	3.259	53.499	.000 ^b
	de Student	3.228	53	.061		
	Total	9.746	55			

a. Variable dépendante : CR

b. Prédicteurs : (Constante), D2, D1

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		Sig.
		B	Erreur standard	Bêta	t	
1	(Constante)	3.950	.152		26.006	.000
	D1	-.412-	.073	-.541-	-5.659-	.000
	D2	-.350-	.088	-.380-	-3.972-	.000

a. Variable dépendante : CR

الفرضية 02

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.755 ^a	.570	.562	.27853

a. Prédicteurs : (Constante), D1

b. Variable dépendante : CR

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	5.556	1	5.556	71.624	.000 ^b
	de Student	4.189	54	.078		
	Total	9.746	55			

a. Variable dépendante : CR

b. Prédictors : (Constante), D1

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta			
1	(Constante)	3.552	.129			27.591	.000
	D1	-.575-	.068			-8.463-	.000

a. Variable dépendante : CR

الفرضية 03

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.685 ^a	.469	.459	.30969

a. Prédictors : (Constante), D2

b. Variable dépendante : CR

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	4.566	1	4.566	47.613	.000 ^b
	de Student	5.179	54	.096		
	Total	9.746	55			

a. Variable dépendante : CR

b. Prédictors : (Constante), D2

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta			
1	(Constante)	3.759	.186			20.229	.000
	D2	-.631-	.091			-6.900-	.000

a. Variable dépendante : CR