



عمادة البحث العلمي  
DEANSHIP OF SCIENTIFIC RESEARCH

## مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية

Journal homepage:

<http://scientific-journal.sustech.edu/>



كلية العلوم الاقتصادية  
الادارية

### مدى تأثير معايير السلوك الأخلاقي المحاسبي على نزاهة الممارسة المهنية بالتطبيق على مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان

سارة الأمين يوسف الأمين

جامعة نجران - كلية العلوم الإدارية - المملكة العربية السعودية

المستخلص :

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير معايير السلوك الأخلاقي المحاسبي على نزاهة الممارسة المهنية في السودان، وتحقيقاً لأهداف الدراسة فقد استخدمت أداة الاستبانة لجمع بيانات عينة الدراسة والذين تم اختيارهم بطريقة عشوائية كعينة مكونة من (100) من العاملين في مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان وتم استرداد (80) استبانة من إجمالي الاستبانات الموزعة بنسبة (80%)، وبعد ذلك تم تحليل البيانات إحصائياً باستخدام برنامج (SPSS). كما استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتمحورت مشكلة الدراسة في عدد من الأسئلة أهمها كيف تؤثر الاستقلالية كأحد معايير السلوك الأخلاقي في نزاهة الممارسة المهنية للمحاسبة؟ إلى أي مدى تؤثر الكفاءة المهنية لمعايير السلوك الأخلاقي في نزاهة الممارسة المهنية؟ من أهم نتائج الدراسة : يوجد تأثير إيجابي للاستقلالية كأحد معايير السلوك الأخلاقي على نزاهة الممارسة المهنية للمحاسبة في السودان. من أهم توصيات الدراسة الالتزام بالنزاهة كأحد معايير السلوك الأخلاقي يؤدي لتحسين النزاهة المهنية للممارسة المحاسبة. ومن أهم توصيات الدراسة : ضرورة التزام المحاسبين والمراجعين بمعايير السلوك الأخلاقي (الاستقلالية، السرية، النزاهة، الكفاءة المهنية). كما أوصت بضرورة إلزام مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان بتطوير معايير السلوك الأخلاقي لتتفق مع المعايير الدولية.

#### ABSTRACT:

This study aimed to identify the impact of the standards of ethical accounting behavior on the integrity of professional practice in Sudan, in order to achieve its objectives, the study used a questionnaire as a tool for data collection from the study sample members who were randomly selected, and consisted of (100) employees of the Council for Regulating the Accounting and Auditing Profession in Sudan, whereas 80 questionnaires were retrieved from the total distributed ones achieving a retrieval rate of (80%), after which the data was statistically analyzed using the Statistical Package for Social Sciences Program (SPSS). The study used the descriptive analytical approach, while the study problem focused on a number of questions, the most important of which include: How does independence as one of the standards of ethical behavior affect the integrity of the professional practice of accounting? To what extent does the professional competence of the standards of ethical conduct affect the integrity of professional practice? The study most important results include the existence of a positive impact of independence as one of the standards of ethical behavior on the integrity of the professional practice of accounting in Sudan. Moreover, the commitment to integrity as one of the standards of ethical behavior leads to improvement in the professional integrity of the accounting practice. The study most important recommendations call for the necessity of the commitment of

accountants and auditors to standards of ethical behavior (independence, confidentiality, integrity, and professional competence). Also, it recommended that the Council for Regulating the Accounting and Auditing Profession in Sudan should be obligated to develop standards of ethical behavior to conform to international standards.

**الكلمات المفتاحية:** معايير السلوك الاخلاقي ، الاستقلالية، السرية، النزاهة، الكفاءة المهنية .

#### المقدمة :

أصدرت العديد من المنظمات والهيئات العالمية قواعد ومعايير لآداب السلوك المهني لمهنة المحاسبة ومن هذه الجهات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، والاتحاد الدولي للمحاسبين، ومعهد المحاسبين الإداريين، وهذه المعايير المحاسبية الدولية التي أصدرتها هذه المنظمات حققت بعض الجوانب الأساسية كتوحيد النظم المحاسبية في العالم من خلال الممارسين لهذه المهنة من حيث مفاهيمها وفرضياتها ومبادئها، والتوضيحات والإجراءات التي تصدرها هذه المنظمات المهنية فضلاً عن تطور ثقافة المحاسبين بإجراء أبحاث لتطوير قواعد المهنة ونشر الثقافة المهنية في كافة أرجاء العالم وخلق معايير أخلاقية أكثر توازناً، كما أن وضع معايير لتنظيم سلوك المحاسبين والمراجعين تهدف للارتقاء بمهنة المحاسبة وتدعيم الثقة في نفوس المعنيين بخدمات هذه المهنة، كما تهدف إلى تنمية الوعي الأخلاقي لدى المحاسبين لتحقيق الدقة والموثوقية في المعلومات المحاسبية التي تحويها القوائم المالية، مما يعزز من العدالة والثقة في التقارير المالية ومن ثم تعزيز الثقة بين الإدارة والأطراف الأخرى المرتبطة بالمؤسسة.

وعليه فإن الهدف الأساسي من المحاسبة هو إعطاء صورة حقيقية عن المركز المالي للمؤسسة والمساعدة في اتخاذ القرارات الرشيدة، ومن أجل ذلك تتصف المعلومات الواردة في القوائم المالية بصفات خاصة كالملاءمة، التوقيت الجيد، القيمة التنبؤية، والقدرة على التحقق من صحة القرارات المتخذة والموثوقية وصدق البيانات والاتساق في تطبيقها. وبذلك فإن التشويه والمخالفة من قبل القائمين على إعداد القوائم المالية لتلك المفاهيم وتحريف البيانات، قد يؤدي إلى فقدان المعلومات لخصائصها النوعية وتصبح غير مفيدة ومضللة لكل الأطراف المعنية باتخاذ القرار.

#### مشكلة الدراسة :

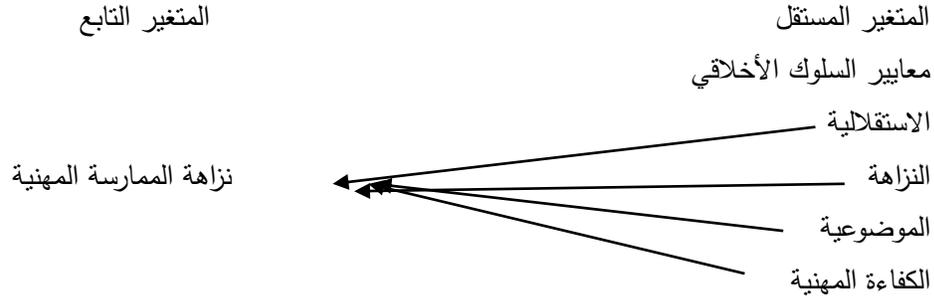
وجهت لمهنة المحاسبة والمراجعة مجموعة من الانتقادات نتيجة للأزمات المالية والاقتصادية، منها ضعف الجانب الأخلاقي لدى المحاسبين، لذا نلاحظ أن هناك اهتمام كبير من المنظمات المهنية للمحاسبة بضرورة الاهتمام بالأخلاق في مجال المحاسبة ووضع معيار لأخلاقيات مهنة المحاسبة، إضافة لما سبق هناك عوامل أخرى ساهمت وكانت دافع للاهتمام بأخلاقيات مهنة المحاسبة، وتكمن مشكلة الدراسة في عدم وجود معايير أخلاقية واضحة المعالم تمكن المحاسبين والمهنيين من تطبيقها بسهولة ويسر. وعليه تمحورت مشكلة الدراسة في الأسئلة التالية:

1. كيف تؤثر الاستقلالية كأحد معايير السلوك الأخلاقي في نزاهة الممارسة المهنية للمحاسبة.؟
2. كيف تؤثر النزاهة كأحد معايير السلوك الأخلاقي في نزاهة الممارسة المهنية للمحاسبة.؟
3. ما هو تأثير موضوعية معايير السلوك الأخلاقي في نزاهة الممارسة المهنية.؟
4. الى أي مدى تؤثر الكفاءة المهنية لمعايير السلوك الأخلاقي في نزاهة الممارسة المهنية.؟

#### فرضيات الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار الفرضية التالية:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين معايير السلوك الأخلاقي المحاسبي ونزاهة الممارسة المهنية



#### أهداف الدراسة

1. التعرف على مفهوم السلوك الأخلاقي المحاسبي وأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة.
2. إلقاء الضوء على أهمية الأخلاق والسلوكيات المهنية لدى المحاسب.
3. قياس درجة التزام المحاسب بمعايير أخلاقيات السلوك المهني بالسودان.
4. التعرف على معايير أخلاقيات مهنة المحاسبة وتأثيرها على نزاهة الممارسة المهنية.

#### أهمية الدراسة :

#### الأهمية العلمية :

حاز موضوع معايير السلوك الأخلاقي المحاسبي على اهتمام الباحثين والمنظمات العالمية التي نادى بضرورة وجود معايير واضحة وموحدة للسلوك الأخلاقي المحاسبي، إضافة للإثراء العلمي الذي يمكن أن تضيفه للبحث العلمي نظراً لندرة وقلة الدراسات التي تناولت تأثير معايير السلوك الأخلاقي المحاسبي على نزاهة الممارسة المهنية في السودان، وإيضاً إبراز دور تأثير معايير السلوك الأخلاقي المحاسبي على نزاهة الممارسة المهنية في السودان.

#### الأهمية العملية :

إن تطبيق معايير السلوك الأخلاقي المحاسبي لها أثار مهمة على الممارسة المهنية في السودان، كذلك الأمل في استثمار نتائج هذه الدراسة في تقديم توصيات في كيفية الاستفادة من معايير السلوك الأخلاقي على نزاهة الممارسة المهنية في السودان.

#### مصادر جمع بيانات الدراسة :

تتمثل مصادر جمع البيانات المستخدمة في الدراسة في الآتي:

مصادر أولية: استمارة الاستبانة.

مصادر ثانوية: الكتب والدوريات العلمية والرسائل الجامعية والمؤتمرات وشبكة الإنترنت.

#### حدود الدراسة

الحدود المكانية: مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان (ولاية الخرطوم).

الحدود الزمانية: عام 2020 م .

الحدود البشرية: المحاسبين والمراجعين المسجلين بمجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان.

الحدود الموضوعية: تجربة مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان في تطبيق معايير السلوك الأخلاقي المحاسبي  
منهجية الدراسة :

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج التاريخي وذلك بتناول الدراسات السابقة والمنهج الاستقرائي لاختبار فرضية الدراسة والمنهج الاستنباطي للتعرف على المحاور الأساسية المرتبطة بموضوع الدراسة، كما اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي من خلال تفسير وتحليل نتائج الدراسة الحالية وبيان كيفية تأثير معايير السلوك الأخلاقي على نزاهة الممارسة المهنية محل الدراسة.

الدراسات السابقة :

دراسة: (Akadap, Bukola A, Enofe, Avgstine, 2013م)

تمثلت مشكلة الدراسة في إبراز أثر أخلاقيات مهنة المحاسبة في نيجيريا ومعايير السلوك المهني. هدفت الدراسة إلى أن الأخلاق لها أثر على ممارسة المهنة في نيجيريا ، وتكمن أهمية الدراسة في أهمية النواحي الأخلاقية في ممارسة مهنة المحاسبة وإبراز الدور الأخلاقي لتنظيم مهنة المحاسبة، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي وذلك من خلال استمارة الاستبانة لجمع المعلومات وكانت عينة الدراسة من المحاسبين العاملين في نيجيريا، توصلت الدراسة إلى أن هنالك دور وتأثير كبير للنواحي الأخلاقية والدينية في ممارسة مهنة المحاسبة. وأوصت الدراسة بضرورة الالتزام بأخلاقيات سلوكيات المهنة.

دراسة: نور الهدى عليوة ، (2015م) :

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال إتباع منهج وصفي تحليلي، حيث يتم في الجانب النظري التطرق إلى مفهوم أخلاقيات المهنة وأهميتها ومصادرها في المهن المحاسبية ، أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد تم قياس مدى مساهمة أخلاقيات المهنة في تحسين الأداء محاسبي في الجزائر من خلال الاستبانة بالاستبانة ، وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها تقسيم الأخلاقيات لدى المحاسبين إلى مجموعتين هما : أخلاقيات المهنة والأخلاق الذاتية فهي القواعد الدينية والعرفية والاجتماعية المنظمة للعدالة.

دراسة: أمينة جودي، وابتسام غزال، (2017م) :

تناولت الدراسة مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل حوكمة الشركات، وهدفت للتعرف بحوكمة الشركات وبأخلاقيات مهنة المحاسبة، كما هدفت لتوضيح العلاقة بين مبادئ كل منهما، وتوضيح كيف تساهم المبادئ الأخلاقية في تفعيل حوكمة الشركات، من نتائج الدراسة التزام المحاسبين بالمبادئ الأخلاقية يساهم في تحقيق أهداف عدة منها، المحافظة على الثقة وتحقيق العدالة في التقارير والقوائم المالية التي يقدمها المحاسب.

دراسة: إيمان لبلاطة، (2018م) :

تناولت دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في ضبط الممارسات المحاسبية، هدفت الدراسة لإبراز دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في ضبط الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، توصلت الدراسة لعدد من النتائج منها لا يوجد اختلاف بين أخلاقيات المهنة في المؤسسات محل الدراسة مهما كانت ملكيتها وحجمها، وجود علاقة طردية قوية وتباين في أثر أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة.

## دراسة: شيماء و موسى، (2019م) :

هدفت الدراسة لبيان مدى تأثير أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة على جودة ممارسة المهنة من وجهة نظر أعضاء مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان، بينت الدراسة كيف تؤثر أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة على جودة ممارسة المهنة. قام الباحثان بتوزيع عدد (125) استمارة للمجتمع محل الدراسة وتم استرداد عدد (116) استمارة بنسبة بلغت (92.8)، تم تحليل البيانات التي تم جمعها باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)، توصلت الدراسة لعدة نتائج منها: تعزيز الاستقلالية والموضوعية التي يتمتع بها مراجعي الحسابات من جودة الممارسة المهنية، اهتمام المراجع بعمله والسعي نحو تطويره وتحسينه من العوامل المؤثرة على جودة المهنة.

## التعليق على الدراسات السابقة :

بعد استعراض الدراسات السابقة يمكن استخلاص ما يلي:

ركزت الدراسة الحالية على قياس درجة التزام المحاسب بمعايير وقواعد أخلاقيات السلوك المهني (الموضوعية، الاستقلالية، السرية، النزاهة، والكفاءة المهنية) وتأثيرها على نزاهة الممارسة المهنية، بينما ركزت الدراسات السابقة على تأثير أخلاقيات المهنة في تفعيل حوكمة الشركات وضبط الممارسات المحاسبية وفي تحسين الأداء المحاسبي. اتفقت الدراسة الحالية مع دراسة الباحثين (موسي وشيماء) في تأثير أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة على جودة ممارسة المهنة. تختلف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في أنها تناولت بيئة العمل السوداني على وجه الخصوص وذلك لقلّة الدراسات في هذا المجال على حد علم الباحث.

## معايير السلوك الأخلاقي المحاسبي :

مفهوم أخلاقيات المهنة :

تحدد الأخلاقيات بحسب القانون «بأنها دراسة طبيعة المبادئ الخلقية والأحكام وأساسها، وكذلك مجموعة المبادئ والقيم، فضلاً عن استقامة التصرفات والأحكام وأخلاقياتها (العنزي والساعدي، 2000، ص102)، كما عرفها قاموس ويسترن بأنها: مقاييس التصرف أو السلوك الخلقى ويعرفها نجم بأنها: مجموعة القيم والمعايير التي يعتمد عليها أفراد المجتمع في التمييز بين ما هو جيد وما هو سيء وبين ما هو صواب وما هو خطأ فهي إذن تتركز في مفهوم الصواب والخطأ في السلوك (نجم، 2002م، ص19).

أما أخلاقيات الأعمال فهي: الإطار الشامل الذي يحكم التصرفات والأفعال تجاه شيء ما، وتوضح ما هو مقبول أو صحيح وما هو مرفوض أو خاطئ نسبياً في ضوء المعايير السائدة في المجتمع بحكم العرف والقانون، والذي تؤدي فيه الثقافات التنظيمية والقيم وأنظمة المؤسسة وأصحاب المصالح دوراً أساسياً في تحديده (المعاضدي، 2005م، ص26).

أما أخلاقيات المهنة فهي: مجموعة القواعد والأعراف المتعارف عليها عند أصحاب المهنة الواحدة التي تستلزم من الممارس سلوكاً معيناً يقوم على الالتزام إذ تكون مراعاتها لأعضاء المهنة الواحدة، الأول يوفر حماية أفضل لأعضاء المهنة والثاني للجمهور (الهواش، 2005م، ص153). أما (Leung)، فيقول حول الأخلاق المحاسبية إن المحاسبة بحد ذاتها هي نظام يتكون من مجموعة من المبادئ تطبق بصدق لإظهار المركز المالي ونتائج الأعمال المالية وتدفق الأموال للشركات وهي تبغي من وراء ذلك الالتزام بالمبادئ الأخلاقية في تحقيق الوضوح والعدالة والانسجام لتحقيق العدالة فضلاً عن الدقة في الإبلاغ عن

المعلومات والبيانات (Leung ,1995,p28). ويرى (SCHEMERHON,1996,p46) بأن أخلاقيات الأعمال تمثل مبادئ مهمة للسلوكيات المرتبطة بالسلوك الجيد أو غير الجيد أو السلوك الصحيح أو السلوك الخطأ في تصرفات الأفراد والجماعة.

#### أهمية الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة :

تتمثل أهمية الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة بالنواحي التالية:

تمكين مهنة المحاسبة والمراجعة في إعطائها قيمة اجتماعية خصوصاً في حالة وجود التزامات أخلاقية لدى المهنيين. تعزيز الثقة في أداء المحاسبين المهنيين في حالة تقديمهم للخدمات في إطار المسؤولية الأخلاقية أو المساءلة العامة. الحفاظ على نزاهة وكفاءة فعالية البيانات المالية المعروضة على مدقق (مراجع) الحسابات والمقدمة من قبل الوحدات الاقتصادية المختلفة. (جمعة، 2006م، ص2)، إمكانية تحديد مسؤولية المحاسب المهني في تلبية احتياجات الزبون وصاحب العمل وتغليب المصلحة العامة على المصلحة الشخصية (الراوي، 2007م، ص247).

مدى حاجة المحاسبة إلى الأخلاق :

مما سبق ذكره في التعرف على كل من الأخلاق وأخلاق مهنة المحاسبة، يمكن أن نشير إلى أهم العوامل التي تبرز مدى حاجة الأخلاق في المحاسبة في الآتي:

تمارس المحاسبة من خلال مجموعة من الإجراءات يقوم بها المحاسبون، وبالتالي فهي أفعال تعبر عن سلوك وقد سبق القول بأهمية الأخلاق لترشيد السلوك الإنساني بشكل عام الأمر الذي يؤكد ضرورة الأخلاق لترشيد السلوك المحاسبي. إن مهنة المحاسبة تخدم طرفاً ثالثاً خلاف العميل الذي يتعاقد معه المحاسب سواء كانت الشركة التي يعمل بها أو المساهمين الذين يراجع لهم حسابات الشركة. (عمر، 2000م، ص112)

يرى الباحث إن المحاسبة تعمل في مجال المعاملات المالية، وكل إنسان يحب ماله ويريد تعظيم منفعة كما أن المحاسب في ممارسته لعمله المحاسبي خاصة مراجع الحسابات يبغى مصلحة مالية ممثلة في مكافأته أو أتعابه.

مبادئ السلوك المهني :

بينت مدونة السلوك الأخلاقي الصادرة من المجلس الدولي لمعايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين أهم المبادئ التي يجب أن يتطلى بها ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة (المعتر، 200م، ص266) وتضم العناصر التالية:

الموضوعية :

تعني عدم تحيز المحاسبين والمراجعين أثناء تأديتهم واجبه المهني، كذلك عدم تأثرهم بالآخرين حتى لا يتأثر حكمهم المهني الخاص بالمؤسسة التي يقومون بمراجعة حساباتها وعدم التحيز والحكم المسبق مما يعطي عدالة وإنصاف لجميع القرارات الموضوعية حالة ذهنية والمسائل التي تتعلق بالمهام التي يقومون بتأديتها ، وكذلك تتطلب الموضوعية عدم تأثر حكم مراجع الحسابات بتضارب المصالح وتكمن أهمية مبدأ الموضوعية لمراجعي الحسابات في أن العديد من القضايا المهمة التي لها علاقة بإعداد القوائم المالية لا تخضع للحقائق وإنما تخضع لحكم مراجعي الحسابات (AICPA,2013, P56). إضافة إلى ذلك فإن الموضوعية تعطي قيمة للخدمات التي يقدمها مراجعي الحسابات حيث تعد إحدى العلامات المميزة لمهنة المحاسبة والمراجعة وتتطلب الموضوعية من المراجعين الحيادية والاستقلال الفكري في كل ما يتعلق بخدماتهم المهنية المختلفة بحيث لا تكون لديهم مصالح تتعارض مع مصلحة العمل أو المهنة التي يمارسونها (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين 1997 م، ص10).

الكفاءة والعناية المهنية :

لتحقيق هذا المبدأ يجب أن يلتزم جميع المحاسبين بما يلي:

المحافظة على المعرفة والمهارة المهنية بالقدر المطلوب حتى يتمكن أصحاب العمل والعملاء من الحصول على خدمات ذات كفاءة مهنية عالية. أداء المهام باجتهاد وفق المعايير المهنية والفنية المطبقة عند تأدية الخدمات المهنية. وقد أكدت مدونة معايير آداب وسلوك المهنة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين أن المحافظة على الكفاءة المهنية تتطلب التعليم المستمر ورفع القدرات المهنية للمهنيين طوال فترة ممارستهم للمهنة لذلك هي من المسؤوليات الشخصية للمهني حيث يتوجب عليه الوصول إلى مستوى الكفاءة المطلوبة لضمان جودة خدماته التي تقتضيها المبادئ الأخلاقية للمهنة وتهدف الكفاءة الوصول إلى مستوى من الفهم والعلم والخبرة التي تمكن المحاسب من أداء خدماته بمهنية عالية واقتدار (السعد، 2011، ص138). كما تتطلب وجود وعي مستمر وفهم للتطورات الفنية والمهنية والتجارية ذات الصلة، كذلك فإن التطوير المهني المستمر يمكن مسؤولي الحسابات من تطوير قدراتهم والمحافظة على مستوى مرتفع من القدرات للقيام بمهامهم بشكل أكثر كفاءة ضمن البيئة المهنية.

السرية :

يفرض مبدأ السرية على مسؤولي الحسابات الامتناع عن التالي:

الكشف عن أي معلومات سرية خاصة بالشركة أو صاحب العمل والتي يتم الحصول عليها كنتيجة لعلاقات مهنية وعلاقات العمل دون تفويض محدد باستثناء وجود حق أو واجب مهني وقانوني يتطلب الكشف عن هذه المعلومات. استخدام المعلومات السرية التي يتم الحصول عليها كنتيجة لعلاقات العمل وعلاقات مهنية لمصلحة شخصية أو لمصلحة طرف ثالث. كما يوجب مبدأ السرية على مسؤولي الحسابات المحافظة عليها حتى في البيئة الاجتماعية ، حيث يجب أن يتمتع المحاسب بالحيطة والحذر حتى لا يقع في إفشاء أسرار العمل حتى لأفراد أسرته أو أحد شركاء العمل وكذلك ينبغي للمحاسب اتباع الخطوات التي تمكن المرؤوسين من احترام هذا المبدأ (هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي، 2003م، ص17). ويتطلب هذا المبدأ من المحاسب الإفصاح عن المعلومات السرية في بعض الحالات التالية وهي: المعلومات المسموح بها قانونياً أو المعلومات المصرح الكشف عنها من العميل أو صاحب العمل.

يتم الكشف قانونياً عن المعلومات السرية التي تمثل أدلة أو وثائق في سياق تنفيذ إجراءات قانونية، وكذلك يمكن للمحاسب الكشف عن المعلومات السرية للسلطات المختصة إذا كانت هذه المعلومات تمثل تعديات وانتهاكات للقوانين. ويعطى الحق المهني للمحاسب الكشف عن المعلومات السرية في بعض الحالات مثل:

الامتثال إلى مراجعة وضبط الجودة لأحدى المؤسسات المهنية ، الاستجابة لتحقيق أو طلب لأحدى الهيئات التنظيمية ، حماية المصالح المهنية لأحد المحاسبين أو المهنيين ضمن السياق القانوني.

**السلوك المهني :**

إن مبدأ السلوك المهني يلزم المحاسبين بالتقيد بالأنظمة والقوانين ذات الصلة بالإضافة لتجنب أي عمل قد يسيء إلى سمعة المهنة، لذلك ينبغي على المحاسبين عند تسويق وترويج أنفسهم وأعمالهم بالألا يسيئوا إلى سمعة المهنة بل يجب أن يتمتعوا بالصدق والأمانة، وألا يقوموا بإبداء ادعاءات مبالغ فيها حول الخدمات التي يمكن تقديمها وكذلك المؤهلات التي يملكونها

والخبرات التي اكتسبها، وكذلك عدم إبداء أي إشارات مسيئة أو مقارنات غير مؤكدة مع أعمال الآخرين (IFAC,2013,P121).

#### مفهوم معايير السلوك المهني :

تناول العديد من الباحثين عدة تعريفات لمعايير السلوك المهني، فقد عرفت معايير السلوك المهني على أنها "القيود الذاتية التي تفرضها المهنة على نفسها، حيث يتوقع الجمهور اتباعها من قبل المحاسبين والمراجعين (المحمود، 1994، ص78) وقد عرفت أيضاً بأنها" مجموعة من المبادئ والقيم الأخلاقية التي تلزم جميع الفئات والأفراد الذين يتفاعلون في المجتمع خلال أدائهم لواجباتهم ومسئولياتهم المنوطة بهم ومختلف أعمالهم من أخذ وعطاء وبيع وشراء وغيرها (الذبيبات، 2010م، ص109) تهدف معايير السلوك المهني إلى تحقيق الأغراض الآتية:

رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق والحفاظ على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الأخرى. تنمية روح التعاون بين المراجعين والمحاسبين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية. بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمراجعين من الفئات المستفيدة من هذه الخدمات. تكملة النصوص القانونية والإحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأ الكفاية في التأهيل وحياد المدقق في عمله (عثمان، 1999م، ص34) .

#### مصادر أخلاقيات العمل المهني :

إن أخلاقيات المهنة بشكل عام تتأثر بشكل كبير بالقيم والتقاليد الاجتماعية والتشريعات المعمول بها في الدولة، وبالتالي تتحدد وترسم طبيعة العلاقة بين المدراء والعاملين داخل المؤسسات وكذلك العلاقة مع الأفراد ذوي العلاقة في المجتمع، حيث إن الأخلاقيات غيرت من طبيعة العمل الإداري في المؤسسات ، حيث كان في الماضي يتم التركيز على حماية مصالح مالكي الشركة وتعظيم الأرباح، أما الاتجاه الحالي للمؤسسات يعطي اهتماماً كبيراً بالمسؤولية الاجتماعية والأخلاقيات، ويوجد ثلاثة مصادر رئيسة لأخلاقيات المهنة بشكل عام هي:

القوانين والتشريعات والأنظمة والتعليمات ، تعد كل من القوانين والتشريعات والأنظمة والتعليمات الصادرة عن الجهات المخولة سواء على الصعيد الدولي أو المحلي مصدراً أساسياً لأخلاقيات المهنة، حيث تتحدد سلوكيات الأفراد والمنظمات والقيم الأخلاقية من خلال تطبيق هذه القوانين والتشريعات. (المطيري، 2012، ص124)، تشكل أيضاً العمليات التربوية والاجتماعية والمعتقدات الدينية مصدراً مهماً لأخلاقيات العمل المهني لما لها من أثر كبير على الالتزام بأخلاقيات المهنة، حيث تستند على القيم الأخلاقية المتبادلة بين الأفراد والاعتقادات الشخصية للفرد بحيث يتم من خلال هذه الاعتقادات تحديد المعايير التي ترتبط بشكل أساسي بسلوك الفرد وحرية في التصرف المناسب وفقاً لاعتقاداته.

#### نزاهة الممارسة المحاسبية :

النزاهة: تعد النزاهة قيمة جوهرية بالنسبة لأخلاقيات مهنة المحاسبة، وفق هذا المبدأ يجب على المحاسب أن يتمسك بمعايير سلوكية عالية مثل الصراحة والصدق والأمانة أثناء عمله وأثناء تسجيله للعمليات التي يقوم بها والتي لها علاقة بالمساهمين، كما ينبغي أن يكون سلوكه فوق كل الشبهات حتى يحافظ على ثقة المساهمين (السعد، 2011، ص122).

يفرض مبدأ النزاهة على كل المهنيين العاملين في مجال المحاسبة بأن يكونوا على قدر من الاستقامة والأمانة في كل من علاقاتهم المهنية وعلاقات الأعمال، كذلك تتضمن النزاهة بأن يتحلى المهنيون بالصدق والعدل أثناء تنفيذ مهامهم (IFAC,2013,P103) كذلك يعد توفر النزاهة شرطاً أساسياً للعاملين في خدمة المصلحة العامة كمراجعي الحسابات،

حيث إنها لا تتطلب فقط الأمانة لكن تتعدى ذلك لتشمل مجموعة من الصفات ذات العلاقة وهي الإنصاف والشجاعة والأمانة الفكرية (FRC,2011,p143) وقد ورد في المدونة الأخلاقية للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن مبدأ النزاهة يأخذ بعين الاعتبار الأخطاء غير المقصودة والاختلاف الصادق في الرأي، لذلك لا يوجد تعارض بينهم وبين النزاهة، ولكن في حال كان هناك خداع أو تحايل فإنه يتعارض مع مبدأ النزاهة (عبدالعال،2015م، ص34). في مدونة مبادئ ومعايير سلوك وآداب المهنة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين يجب أن يكون المراجع نزيهًا وعفيفًا ولا يخل بمصلحة المجتمع من أجل مصلحته الشخصية، كما أن النزاهة والأمانة تقتضي الالتزام بنص وروح المعايير الفنية والأخلاقية وعدم تفسيرها بما لا تحتمل (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 1997، ص22).

الممارسة المهنية: على المحاسب أن يمارس العناية المهنية اللازمة عند تنفيذ مختلف العمليات المحاسبية والإشراف عليها، وعند إعداد مختلف القوائم المالية، كما يجب على المحاسب أن يستخدم الطرق والممارسات المحاسبية بأعلى جودة ممكنة في تنفيذ عملياته المحاسبية، وأن يلتزم عند تنفيذ عملياته المحاسبية وإعداد مختلف القوائم المالية بالقوانين والأنظمة والمبادئ المحاسبية ذات الصلة، وينبغي أن يتجنب أي عمل يسيء إلى سمعة المهنة (الذنيبات،2010م، ص98). ما يلاحظ على هذه المبادئ أنها تتجه نحو تحقيق العدالة من خلال المعاملة الموضوعية لجميع الأطراف، ونحو الصدق من خلال تقديم التقارير والكشوف المالية بدون تضليل يستهدف مصلحة طرف على حساب آخر.

**إجراءات الدراسة الميدانية :**

يتناول الباحث في هذا الجزء وصفاً للطريقة والإجراءات التي أتبعها في تنفيذ هذه الدراسة، يشمل ذلك وصفاً لمجتمع الدراسة وعينته، والإجراءات التي اتخذت للتأكد من صدقها وثباتها، والطريقة التي اتبعت لتطبيقها، والمعالجات الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واستخراج النتائج، كما يشمل الجزء تحديداً ووصفاً لمنهج الدراسة.

**مجتمع وعينة الدراسة :**

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة. يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من المحاسبين والمراجعين أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث قام الباحث بتوزيع عدد (100) استبيان على المستهدفين من بعض المحاسبين، المراجعين، والإداريين وبعض الأكاديميين في مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان واستجاب (80) فرداً أي ما نسبته (80%) تقريباً من المستهدفين، حيث أعادوا الاستبانة بعد ملئها بكل البيانات المطلوبة.

#### وصف البيانات الشخصية:

جدول رقم (1) : التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغيرات البيانات الشخصية

المتغير	الصفة	التكرار	النسبة المئوية
النوع	ذكر	54	70.0%
	أنثى	24	30.0%
المجموع		80	100.0%
العمر	30-20	36	45.0%
	40-31	15	18.8%
	50-41	12	15.0%
	60-50	17	21.3%

	%100.0	80	المجموع
%12.5	10	ثانوي	المؤهل العلمي
%38.8	31	جامعي	
%28.8	23	فوق الجامعي	
%16.3	5	شهادة مهنية	
%13.8	11	أخرى	
	%100.0	80	المجموع
%2.5	2	زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية	المؤهل المهني
%13.8	3	زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية	
%2.5	2	زمالة المحاسبين القانونيين العربية	
%13.8	16	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	
%20.0	57	لا يحمل مؤهل مهني	
	%100.0	80	المجموع
%47.5	20	مدير مالي	المسمى الوظيفي
%17.5	14	رئيس حسابات	
	18	المراجعين القانونيين	
%12.5	10	مراجع داخلي	
%10.0	8	مراجع خارجي	
%12.5	10	محاسب	
	%100.0	80	المجموع
%40.0	32	محاسبة	التخصص العلمي
%13.8	11	نظم معلومات محاسبية	
%5.0	4	دراسات مصرفية	
%18.8	15	إدارة أعمال	
%22.5	18	أخرى	
	%100.0	80	المجموع
%40.0	32	أقل من 5 سنة	الخبرة العملية
%15.0	12	5-10 سنة	
%23.8	19	11-15 سنة	
%21.3	17	15 سنة فأكثر	
	%100.0	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م

#### ثبات وصدق أداة الدراسة :

لحساب صدق وثبات الاستبانة قام الباحث بأخذ عينة استطلاعية بحجم (20) فراد من مجتمع الدراسة وتم حساب ثبات الاستبانة من العينة الاستطلاعية بموجب طريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (2): الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبانة

المحور	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
الأول	0.72	0.85
الثاني	0.69	0.83
الاستبانة كاملاً	0.74	0.86

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م

يتضح من نتائج جدول (2) أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بكل فرضية من فرضيات، وعلى الاستبيان كاملاً كانت أكبر من (50%) والبعض منها قريبة إلى (100%) مما يدل على أن استبانة الدراسة تتصف بالثبات والصدق الكبيرين جداً بما يحقق أغراض الدراسة، ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً.

## التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة:

التحليل الوصفي لعبارات الدراسة لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (3): التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة

ت	العبارات	التكرار والنسبة %			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
البعد الأول : الاستقلالية					
1	يجب ان يتمتع المحاسب بالتجرد والاستقلالية وان يكون عادلا وغير متحيز ويتسم بالسلوك الأخلاقي اتجاه زملائه ورؤسائه	49	8	8	7
		61.3%	10.0%	10.0%	8.8%
2	من معايير اخلاقيات المحاسب الأمانة والاستقامة في العمل وان يكون موثقاً به في أدائه لواجباته الوظيفية والمهنية	30	29	12	4
		37.5%	36.3%	15.0%	5.0%
3	الالتزام بالحياد والاستقلالية في العمل المهني ومراعاة مصالح جميع الأطراف التي لها علاقة بالشركة	33	27	14	3
		41.3%	33.8%	17.5%	3.8%
البعد الثاني : النزاهة					
1	تتضمن النزاهة بأن يتحلى المهنيون بالصدق والعدل أثناء تنفيذ مهامهم	30	15	27	3
		37.5%	18.8%	33.8%	3.8%
2	التزام المحاسب بقواعد السلوك المهني الصادر من مجلس المحاسبين يعزز من نزاهة الممارسة المهنية	43	13	17	3
		53.8%	16.3%	21.3%	3.8%
3	القيم الدينية والاجتماعية تؤثر إيجاباً في نزاهة ممارسة المهنة	28	8	25	7
		35.0%	10.0%	31.3%	8.8%
البعد الثالث : الموضوعية					
1	تتطلب الموضوعية من المحاسبين الحياد الفكري في كل ما يتعلق بخدماتهم المهنية المختلفة	40	9	23	7
		50.0%	11.3%	28.8%	8.8%

2	8	18	22	30	تعزيز الموضوعية التي يتمتع بها المحاسب علي نزاهة الممارسة المهنية	2
%2.5	%10.0	%22.5	%27.5	%37.5		
2	5	18	19	36	الموضوعية هي عدم تحيز المحاسب أثناء تأديتهم واجبه المهنى، كذلك عدم تأثرهم بالآخرين	3
%2.5	%6.3	%22.5	%23.8	%45.0		
البعد الرابع: الكفاءة المهنية						
6	5	22	24	23	ضعف التأهيل العلمي والعلمي للمحاسب في الجامعات والكليات وعدم اهتمام الإدارة بذلك	1
%7.5	%6.3	%27.5	%30.0	%28.8		
4	1	10	10	55	الإفصاح والشفافية عن جودة التقارير المالية والمعلومات المحاسبية من متطلبات الكفاءة المهنية	2
%5.0	%1.3	%12.5	%12.5	%68.0		
1	5	11	41	22	حرص المحاسب علي عمله والسعي نحو إضافة واكتساب مهارات من خلال التدريب المستمر	3
%1.3	%6.3	%13.8	%51.3	%27.5		

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م

يتضح للباحث من الجدول رقم (3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الدراسة أن غالبية الإجابات كانت عن المستويين أوافق بشدة وأوافق. وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الاجابات المتعلقة بالمتغير المستقل، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (4): الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل

ت	العبارة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
البعد الأول: الاستقلالية				
1	يجب أن يتمتع المحاسب بالتجرد الاستقلالية وان يكون عادلا وغير متحيز ويتسم بالسلوك الأخلاقي اتجاه زملائه ورؤسائه	5	1.39	أوافق بشدة
2	من معايير أخلاقيات المحاسب الأمانة والاستقامة في العمل وان يكون موثوقاً به في أدائه لواجباته الوظيفية والمهنية	5	1.11	أوافق بشدة
3	الالتزام بالحياد والاستقلالية في العمل المهني ومراعاة مصالح جميع الأطراف التي لها علاقة بالشركة	5	1.04	أوافق بشدة
البعد الثاني: النزاهة				
1	تتضمن النزاهة بأن يتحلى المهنيون بالصدق والعدل أثناء تنفيذ مهامهم	5	1.13	أوافق بشدة
2	التزام المحاسب بمعايير السلوك المهني الصادر من مجلس المحاسبين يعزز من نزاهة الممارسة المهنية	5	1.14	أوافق بشدة
3	القيم الدينية والاجتماعية تؤثر إيجاباً في نزاهة ممارسة المهنة	5	1.34	أوافق بشدة
البعد الثالث: الموضوعية				
1	تتطلب الموضوعية من المحاسبين الحياد الفكري في كل ما يتعلق بخدماتهم المهنية المختلفة	5	1.28	أوافق بشدة
2	تعزيز الموضوعية التي يتمتع بها المحاسب علي نزاهة الممارسة المهنية	5	1.08	أوافق بشدة

3	الموضوعية عدم تحيز المحاسب أثناء تأديتهم واجبههم المهني، كذلك عدم تأثرهم بالآخرين	5	1.18	أوافق بشدة
البعد الرابع: الكفاءة المهنية				
1	ضعف التأهيل العلمي والعلمي للمحاسب في الجامعات والكليات وعدم اهتمام الإدارة بذلك	4	1.18	أوافق
2	الإفصاح والشفافية عن جودة التقارير المالية والمعلومات المحاسبية من متطلبات الكفاءة المهنية	5	1.09	أوافق بشدة
3	حرص المحاسب علي عمله والسعي نحو إضافة واكتساب مهارات من خلال التدريب المستمر	4	0.89	أوافق

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م

من الجدول (4) يتضح للباحث الآتي:

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الدراسة (5) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون بشدة على عبارات الاستقلالية.

**التحليل الوصفي لعبارات المتغير التابع:**

يتم حساب الوسيط والانحراف المعياري للعبارات لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري للتجانس في إجابات وذلك في الجدول الآتي:

جدول رقم (5): الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع

العبرة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
توجد منهجية محددة وواضحة في دليل السلوك التنظيمي تساعد في التعامل مع المشاكل الأخلاقية وحسمها.	4	1.09	أوافق
تقدم النظريات الأخلاقية اطر عمل لمساعدة الأفراد في التعامل مع كل من المشاكل والمعضلات الأخلاقية	5	0.89	أوافق بشدة
توجد بالشركة معايير لسلوك الأخلاقي تتضمن المبادئ والقيم الأخلاقية بالشركة وأنظمة السلوك ومعايير الممارسات الفلسفية بها فيما يختص بالمسؤوليات تجاه العاملين، الملاك، العملاء، البيئة، والمجتمع ككل	5	0.71	أوافق بشدة
بذل العناية اللازمة والواجبة عن التخطيط والإشراف لغرض الحصول على البيانات الكافية واللازمة.	5	1.13	أوافق بشدة
اتباع المبادئ المحاسبية الموضوعية في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي.	5	1.14	أوافق بشدة
حفظ أسرار العملاء وعدم إفشاءها يرتبط ذلك بمعيار النزاهة والأمانة.	5	1.22	أوافق بشدة
علي المحاسب أن يمارس العناية المهنية اللازمة عند تنفيذ مختلف العمليات المحاسبية والإشراف عليها	5	1.33	أوافق بشدة
تعد الإجراءات التأديبية والعقوبات الواردة في قانون مزاوله المهنة كافية لحث المحاسبين على الالتزام بأداب وسلوك ومعايير المهنة	5	1.21	أوافق بشدة
تطبيق أخلاقيات المهنة يؤثر علي رضا العملاء والموظفين بالشركة	5	0.93	أوافق بشدة

يلتزم المحاسبين بوجود وعي مستمر وفهم التطورات الفنية والمهنية والتدريب المستمر  
مما تمكنهم من القيام بمهامهم بشكل كفو

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م

من الجدول (5) يتضح للباحث الآتي:

أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع (5) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون بشدة على عبارات نزاهة الممارسة المهنية.

عرض ومناقشة نتائج الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى على الآتي: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الاستقلالية ونزاهة الممارسة المهنية".

لتأكد من صحتها سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن الاستقلالية كمتغير مستقل ممثل بـ ( $X_1$ ) و نزاهة الممارسة المهنية كمتغير تابع ممثل بـ ( $Y$ ) وذلك في الجدول الآتي:

جدول رقم (6): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين الاستقلالية ونزاهة الممارسة المهنية

معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير	
$\hat{B}_0$	1.151	4.497	0.000	معنوية
$\hat{B}_1$	0.351	13.575	0.000	معنوية
معامل الارتباط ( $R$ )	0.73			
معامل التحديد ( $R^2$ )	0.53			
أختبار ( $F$ )	36.912			النموذج معنوي

$$\hat{Y} = 1.151 + 0.351X_1$$

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م

من الجدول رقم (6) يتضح :

وجود ارتباط طردي قوي بين الاستقلالية كمتغير مستقل ونزاهة الممارسة المهنية كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.73). بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.53)، هذه القيمة تدل على أن الاستقلالية كمتغير مستقل تساهم بـ (53%) في نزاهة الممارسة المهنية (المتغير التابع). نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار ( $F$ ) (36.912) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الاستقلالية ونزاهة الممارسة المهنية" قد تحققت.

عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية على الآتي: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين النزاهة ونزاهة الممارسة المهنية".

لتأكد من صحتها سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن النزاهة كمتغير مستقل ممثل بـ ( $X_2$ ) و نزاهة الممارسة المهنية كمتغير تابع ممثل بـ ( $Y$ ) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (7) :نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين النزاهة ونزاهة الممارسة المهنية

التفسير	القيمة الاحتمالية(Sig)	اختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	6.063	1.049	$\hat{B}_0$
معنوية	0.000	10.135	0.351	$\hat{B}_1$
			0.75	معامل الارتباط ( R )
			0.56	معامل التحديد ( R <sup>2</sup> )
			49.380	اختيار ( F )
			النموذج معنوي	

$$\hat{Y} = 1.049 + 0.420X_2$$

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م

يتضح من جدول رقم (7) :

أظهرت النتائج وجود ارتباط طردي قوي بين النزاهة كمتغير مستقل ونزاهة الممارسة المهنية كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.75). بلغت قيمة معامل التحديد (R<sup>2</sup>) (0.56)، هذه القيمة تدل على أن النزاهة كمتغير مستقل تساهم بـ (56%) في نزاهة الممارسة المهنية (المتغير التابع). نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (49.380) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

مما تقدم نستنتج أن الفرضية الثانية: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين النزاهة ونزاهة الممارسة المهنية" قد تحققت.

## عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة على الآتي: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الموضوعية ونزاهة الممارسة المهنية". لتأكد من صحتها سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن الموضوعية كمتغير مستقل ممثل بـ (X<sub>3</sub>) و نزاهة الممارسة المهنية كمتغير تابع ممثل بـ (Y) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (8) :نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين الموضوعية ونزاهة الممارسة المهنية

التفسير	القيمة الاحتمالية(Sig)	اختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	10.444	1.294	$\hat{B}_0$
معنوية	0.000	4.379	0.802	$\hat{B}_1$
			0.79	معامل الارتباط ( R )
			0.62	معامل التحديد ( R <sup>2</sup> )
			69.176	اختيار ( F )
			النموذج معنوي	

$$\hat{Y} = 1.294 + 0.802X_3$$

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م

يتضح من جدول رقم (8):

أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين الموضوعية كمتغير مستقل ونزاهة الممارسة المهنية كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.79). بلغت قيمة معامل التحديد (R<sup>2</sup>) (0.62)، هذه القيمة تدل على أن النزاهة

كمتغير مستقل تساهم بـ (62%) في نزاهة الممارسة المهنية (المتغير التابع). نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (69.176) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000). مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الموضوعية ونزاهة الممارسة المهنية " قد تحققت.

#### عرض ومناقشة نتائج الفرضية الرابعة:

تنص الفرضية الرابعة على الآتي: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الكفاءة المهنية ونزاهة الممارسة المهنية ". لتأكد من صحتها سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن الكفاءة المهنية كمتغير مستقل ممثل بـ ( $X_4$ ) و نزاهة الممارسة المهنية كمتغير تابع ممثل بـ ( $Y$ ) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (9) : نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين الكفاءة المهنية ونزاهة الممارسة المهنية

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	اختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	10.337	1.317	$\hat{B}_0$
معنوية	0.000	4.955	0.896	$\hat{B}_1$
			0.81	معامل الارتباط (R)
			0.66	معامل التحديد ( $R^2$ )
النموذج معنوي			77.553	اختبار (F)

$$\hat{Y} = 1.318 + 0.896X_4$$

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م

يتضح جدول رقم (9):

أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين الكفاءة المهنية كمتغير مستقل ونزاهة الممارسة المهنية كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.81).

بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.66)، هذه القيمة تدل على أن النزاهة كمتغير مستقل تساهم بـ (66%) في نزاهة الممارسة المهنية (المتغير التابع).

نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (77.553) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الرابعة: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الكفاءة المهنية ونزاهة الممارسة المهنية " قد تحققت.

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين السلوك الأخلاقي المحاسبي ونزاهة الممارسة المهنية .

نموذج الانحدار المتعدد لدراسة تأثير المتغيرات المستقلة (الاستقلالية، النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية) على المتغير التابع (نزاهة الممارسة المهنية) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (10) : نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لقياس تأثير الاستقلالية والنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية على نزاهة الممارسة

المهنية

المعلمة	معاملات الانحدار	اختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
---------	------------------	------------	-------------------------	---------

معنوية	0.000	5.817	486.1	$\hat{B}_0$
معنوية	0.000	4.221	030.0	$\hat{B}_1$
معنوية	0.000	4.349	1130.	$\hat{B}_2$
معنوية	0.000	4.562	2280.	$\hat{B}_3$
معنوية	0.000	5.210	2550.	$\hat{B}_4$
			0.77	معامل الارتباط المتعدد ( R )
			0.59	معامل التحديد ( R <sup>2</sup> )
			46.258	اختبار ( F )
		النموذج معنوي		
				النموذج

$$\hat{Y} = 1.486 + 0.030X_1 + 0.113X_2 + 0.228X_3 + 0.255X_4$$

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م

يتضح جدول رقم (10):

أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين الاستقلالية والنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية ونزاهة الممارسة المهنية، حيث بلغت قيم معامل الارتباط المتعدد (0.77). بلغت قيمة معامل التحديد (R<sup>2</sup>) (0.59)، هذه القيمة تدل على أن نظام الاستقلالية و النزاهة و الموضوعية و الكفاءة المهنية كمتغيرات مستقلة تساهم (59%) في نزاهة الممارسة المهنية (المتغير التابع). نموذج الانحدار المتعدد معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (46.258) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000). من النتائج أعلاه نجد أن جميع معاملات الانحدار (B) معنوية الاستقلالية، بلغت قيمة (t) المحسوبة (4.221) وهي عند مستوى أقل (0.000)، النزاهة بلغت قيمة (t) المحسوبة (4.346) وهي عند مستوى أقل من (0.000)، الموضوعية بلغت قيمة (t) المحسوبة (4.562) وهي عند مستوى أقل من (0.000)، الكفاءة المهنية بلغت قيمة (t) المحسوبة (4.562) وهي عند مستوى أقل من (0.000). وهذه النتيجة تدل على وجود تأثير معنوي من قبل المتغيرات المستقلة (الاستقلالية والنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية) على المتغير التابع (نزاهة الممارسة المهنية).

تقييم النموذج:

اختبار الارتباط الذاتي والتدخل الخطي المتعدد والتوزيع الطبيعي:

يجب التحقق من نموذج الانحدار الخطي المتعدد انه لا يعاني من مشكلة التعدد الخطي والارتباط الذاتي بين الأخطاء العشوائية كما في الجدول التالي:

جدول رقم (11): اختبار الارتباط الذاتي والتدخل الخطي المتعدد والتوزيع الطبيعي

المتغيرات المستقلة	التباين المسموح به	معامل التضخم	معامل الالتواء	الخطأ المعياري	نسبة معامل الالتواء إلى الخطأ المعياري	Durbin-Watson
	Tolerance	VIF	Skewness			
الاستقلالية	0.785	1.274	0.148	0.196	0.755	2.013
النزاهة	0.894	1.118	0.279		1.423	

الموضوعية	0.906	1.104	0.483	2.064
الكفاءة المهنية	0.767	1.303	0.031	0.158

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م

#### اختبار الارتباط الذاتي (Auto correlation):

تم إجراء اختبار الارتباط الذاتي للأخطاء العشوائية باستخدام إحصائية دارين واتسن (DW) بمستوى دلالة 5% ودرجة حرية (n=80) و (P=4) فان إحصائية DW=2.013 تشير إلى عدم وجود ارتباط ذاتي بين الأخطاء العشوائية.

#### اختبار الارتباط الخطي المتعدد (Multi-collinearity):

للتحقق من مشكلة التداخل الخطي بين المتغيرات المستقلة إجراء الاختبار بواسطة إحصائية (Variance Inflation / VIF Factor) نجد جميع قيم VIF للمتغيرات المستقلة أقل من 10 وهذا يعني أن النموذج لا يعاني من مشكلة التداخل الخطي وعدم وجود ارتباط عال بين المتغيرات المستقلة. ويمكن تلخيص نتائج ترتيب المتغيرات المستقلة من حيث تأثير على المتغير التابع الدراسة بالجدول رقم (12).

جدول رقم (12): ملخص نتائج ترتيب المتغيرات المستقلة من حيث تأثير على المتغير التابع

المتغير	الأهمية النسبية	الترتيب
الاستقلالية	0.055	4
النزاهة	0.154	3
الموضوعية	0.345	2
الكفاءة المهنية	0.395	1

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م

يتبين من الجدول رقم (12) وبحسب قيم الأهمية النسبية للمتغيرات المستقلة لأثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع فإن الكفاءة المهنية الأولى تحققت بالمرتبة الأولى اعتماداً على أكبر نسبة للأهمية النسبية البالغة (0.395)، يليه الموضوعية بالمرتبة الثانية اعتماداً على أكبر نسبة للأهمية النسبية البالغة (0.345)، يليه النزاهة بالمرتبة الثالثة اعتماداً على أكبر ثالث نسبة للأهمية النسبية البالغة (0.154)، وأخيراً الاستقلالية بالمرتبة الرابعة اعتماداً على أقل نسبة للأهمية النسبية البالغة (0.055).

#### النتائج:

1. يوجد تأثير إيجابي للاستقلالية كأحد معايير السلوك الأخلاقي على نزاهة الممارسة المهنية للمحاسبة في السودان.
2. ان الالتزام بالموضوعية كأحد معايير السلوك الأخلاقي يحسن من نزاهة الممارسة المهنية للمحاسبة في السودان.
3. الالتزام بالنزاهة كأحد معايير السلوك الأخلاقي يمكنه من تحسين النزاهة المهنية للممارسة المحاسبة.
4. تعتبر الكفاءة المهنية أحد أهم معايير السلوك الأخلاقي تأثيراً على نزاهة الممارسة المهنية للمحاسبة في السودان.

#### التوصيات:

1. ضرورة التزام المحاسبين والمراجعين بمعايير الأخلاق المحاسبية (الاستقلالية، السرية، النزاهة، الكفاءة المهنية).
2. ضرورة إلزام مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان بتطوير معايير السلوك الأخلاقي لتتفق مع المعايير الدولية.
3. ضرورة تدريس وتطوير مقررات السلوك الأخلاق المهني في برنامج المحاسبة بالجامعات والكليات والمعاهد العليا.

4. ضرورة المحافظة على المعرفة والمهارة المهنية والفنية من خلال التدريب المستمر للمحاسبين والمراجعين لاكتساب المهارات وتطوير الكفاءة المهنية.

#### المراجع:

1. الهواش، أبوبكر، (2005)، نحو ميثاق أخلاقي لمهنة المعلومات في الوطن العربي، مجلة جامعة الشارقة للعلوم الشرعية والإنسانية، المجلد 2، العدد (1)، الشارقة.
2. جودي، أمينة، وغزال، ابتسام، (2017م)، مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10، الجزء الثاني، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر.
3. لبلالطة، إيمان، (2018م)، دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في ضبط الممارسات من وجهة نظر المهنيين، دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الجزائرية، رسالة ماجستير غير منشورة في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.
4. رلجي، المحمود تركي، (1994م)، قواعد السلوك لمهنة تدقيق الحسابات في الأردن بين الحاضر والمستقبل المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، جامعة قطر، مجلد 5.
5. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين قواعد آداب وسلوك المهنة، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1977م.
6. عثمان، خالد وعبدالله، 2 عبد الرحمن، (2018م)، أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية (دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين في السودان)، مجلة العلوم الإدارية، جامعة أفريقيا العالمية، العدد الثاني، الخرطوم، السودان.
7. العنزي، سعد والساعدي، مؤيد، (2000م)، أخلاقيات الإدارة: مدخل التكوين في منشآت الأعمال، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، مجلد (1)، العدد (3)، بغداد.
8. الراوي، شيماء (2007م)، دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحقيق الإبداع المحاسبي، دراسة استطلاعية رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
9. السعد، صالح، (2011م)، العوامل المؤثرة على السلوك الأخلاقي في بيئة المراجعة السعودية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 48، العدد الأول، الإسكندرية، مصر.
10. صيام، وليد، وابوحميد، محمود (2006م)، مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني "مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، مجلد 20، عدد 199، السعودية.
11. المطيري، عبد الرحمن، (2012)، قواعد السلوك وأدب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الوسط، عمان، الأردن.
12. عثمان، عبد الرزاق، (1999م)، محمد أصول التدقيق والرقابة الداخلية الطبعة الثانية، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل.
13. الذنبيات، علي عبد القادر، (2010م)، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان.

14. نزال، محمد حسن، (2014م)، دور المعايير المحاسبية وأخلاقيات المهنة كضوابط للممارسات المحاسبية (دراسة ميدانية على شركات المساهمة الأردنية)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان.
15. المعاضيدي، عصام احمد، (2005م)، أثر أخلاقيات العمل في تعزيز إدارة المعرفة، دراسة لآراء عينة من تدريسي جامعة الموصل، رسالة ماجستير غير منشورة في إدارة الأعمال، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.
16. عمر، محمد عبد الحليم، (2000م)، الأخلاق الإسلامية والمحاسبة، جامعة الأزهر، ندوة القيم الأخلاقية الإسلامية والاقتصاد، القاهرة.
17. عبدالعال، محمود، (2015م)، مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة.
18. بابكر، موسى، عبدالله، شيماء، (2019م)، أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ومدى تأثيرها على جودة ممارسة المهنة (بالتطبيق على مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان) مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 1، العدد 1، فلسطين.
19. نجم، عبود، (2005م)، أخلاقيات الإدارة ومسؤولية الأعمال في شركات الأعمال، الوراق للطبع والنشر، عمان.
20. عليوة، نور الهدى، (2015م)، دور مدونة أخلاقيات المهنة في الارتقاء بالعمل المحاسبي في الجزائر (دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين) - جامعة قاصدي مرياح -ورقلة- كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، الجزائر.
21. AICPA Professional (2013), Code of Professional Conduct and By Laws American Institute of Certified Public Accountards.
22. Akadakpo, Bukola. A. (2013), Enofe, Avgustin, impact of Accounting Elhics on the Practice of Accounting Profession in Nigeria, Benincity, University of Benincity.
23. Leung. F & Cooper, B. (1995), "Ethical Dilemmas in Accountancy Practice" Australian Accountant May: 28-33
24. Laws By and Conduct Professional of Code (2013), Professional I—AICPA .Accounting. Public Certified of Institute American.