



جامعة آل البيت  
كلية إدارة الأعمال  
قسم المحاسبة

التزام المدقق بأخلاقيات المهنة وأثرها على موثوقية المعلومات المالية في  
الشركات المساهمة الكويتية

## The Auditor`s Commitment to Professional Ethics and Its Effect on Financial Information Reliability in Kuwaiti Shareholding Companies

إعداد  
يوسف حسن نقيمش عبدالله العنزي

إشراف  
الدكتور عودة أحمد بني أحمد

رسالة قدمت استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

عمادة الدراسات العليا  
جامعة آل البيت  
كانون أول ٢٠١٥ م

## التفويض

أنا يوسف حسن نقيمش عبدالله العنزي، أفوض جامعة آل البيت بتزويد نسخ من رسالتي للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبهم حسب التعليمات النافذة في الجامعة.

التوقيع:

التاريخ: ٢٩ / ١٢ / ٢٠١٥

## إقرار والتزام بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها

أنا الطالب: يوسف حسن نقيمش عبدالله العنزي الرقم الجامعي: 1370504025

الكلية: إدارة المال والأعمال

التخصص: محاسبة

أعلن بأنني قد التزمت بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها وقراراتها السارية المفعول المتعلقة بإعداد رسائل الماجستير والدكتوراه عندما قمت شخصياً بإعداد رسالتي بعنوان:

### التزام المدقق بأخلاقيات المهنة وأثرها على موثوقية المعلومات المالية في الشركات المساهمة الكويتية

وذلك بما ينسجم مع الأمانة العلمية المتعارف عليها في كتابة الرسائل والأطاريح العلمية. كما أنني أعلن بأن رسالتي هذه غير منقولة أو مستقلة من رسائل أو أطاريح أو كتب أو أبحاث أو أي منشورات علمية تم نشرها أو تخزينها في أي وسيلة إعلامية، وتأسيساً على ما تقدم فإنني أتحمل المسؤولية بأنواعها كافة فيما لو تبين غير ذلك بما فيه حق مجلس العمداء في جامعة آل البيت بالغاء قرار منحي الدرجة العلمية التي حصلت عليها وسحب شهادة التخرج مني بعد صدورها دون أن يكون لي أي حق في التظلم أو الاعتراض أو الطعن بأي صورة كانت في القرار الصادر عن مجلس العمداء بهذا الصدد.

توقيع الطالب: ..... التاريخ ٢٩ / ١٢ / ٢٠١٥

قرار لجنة المناقشة  
التزام المدقق بأخلاقيات المهنة وأثرها على موثوقية المعلومات المالية في  
الشركات المساهمة الكويتية

**The Auditor`s Commitment to Professional Ethics and Its  
Effect on Financial Information Reliability in Kuwaiti  
Shareholding Companies**

إعداد الطالب  
يوسف حسن نقيمش عبدالله العنزي  
( 1370504025 )  
إشراف  
الدكتور عودة أحمد بني أحمد

التوقيع	أعضاء لجنة المناقشة
.....	الدكتور عودة أحمد بني أحمد، (نظم معلومات محاسبية)
.....	الدكتور عبدالرحمن خالد الدلابيح (نظم معلومات محاسبية)
.....	الدكتور سيف عبيد الشبيل (تدقيق حسابات)
.....	الدكتور احمد عادل عبدالله ( محاسبة )

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة في كلية إدارة الأعمال / قسم  
المحاسبة في جامعة آل البيت

نوقشت وأوصى بإجازتها بتاريخ 29 / 12 / 2015

## شكر وتقدير

الحمد لله كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم قدرته وسلطانه، الذي ألهمني الطموح والصبر وسدد خطاي، بأن من علي بإتمام هذه الرسالة، ومن علي بفضلته ونعمته التي لا أحصيها.

أتوجه بخالص الشكر والتقدير للدكتور عوده بني أحمد، حيث كان لتفضله بالإشراف على هذه الرسالة أكبر الأثر في إثرائها بأفكاره النيرة، ومعلوماته القيمة، فلم يبخل بجهده أو نصائحه وكان مثلاً للعالم المتواضع في توجيهاته وتشجيعه المتواصل، جزاه الله عني خير الجزاء.

كما أتقدم بعظيم الشكر والعرفان للأساتذة الكرام الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الموقرين (الدكتور عبدالرحمن خالد الدلابيح والدكتور سيف عبيد الشبيل والدكتور احمد عادل عبدالله) على ما بذلوه من جهد في قراءة رسالتي المتواضعة، وعلى ما أبدوه من مقترحات قيمة بما يثري الرسالة وتفضلهم بقبول مناقشتها.

ولا يفوتني أن أتوجه بالشكر والتقدير إلى كل من قدم لي المساعدة أو ساهم في إبداء النصح والمشورة في مسيرتي، فجزاهم الله عني خيراً.

الباحث: يوسف حسن نغميش العنزي

## الإهداء

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك، ولا يطيب النهار إلا بطاعتك، ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك، ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك جل جلالك

إليك يا أحب رجل إلى قلبي.. إليك يا من كلله الله بالهيبة والوقار.. إلى من علمني العطاء بدون انتظار إليك.. يا أبي الغالي.

إلى من غرست حبها في قلبي جذراً عميقاً وزرعتني خيراً وعطاءً.. إلى من حصدت الأشواك عن دربي لتمهد لي طريق العلم.. إليك.. يا أمي الغالية.

إلى من هم نور يضيء الظلمة التي كانت تقف في طريقي.. إليكم.. يا أخوتي.

إلى كل العيون التي غرست نفسها داخل روعي.. إليكم يا أقربائي وأصدقائي.

## فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	عنوان الرسالة
ب	تفويض الجامعة
د	إجازة الرسالة
هـ	الشكر والتقدير
و	الإهداء
ز	فهرس المحتويات
ط	قائمة الجداول
ط	قائمة الأشكال
ي	الملخص باللغة العربية
ك	الملخص باللغة الإنجليزية
<b>الفصل الأول: مقدمة عامة للدراسة</b>	
١	١-١ تمهيد
١	٢-١ مشكلة الدراسة وأسئلتها
٢	٣-١ أهداف الدراسة
٣	٤-١ أهمية الدراسة
٣	٥-١ فرضيات الدراسة
٤	٦-١ مخطط متغيرات الدراسة
٥	٧-١ مصطلحات الدراسة
٦	٨-١ حدود الدراسة
<b>الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة</b>	
٩	المبحث الأول: أخلاقيات مدقق الحسابات
٢٠	المبحث الثاني: موثوقية المعلومات المالية
٢٧	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
<b>الفصل الثالث: منهجية الدراسة</b>	
٤٣	١-٣ منهج الدراسة
٤٣	٢-٣ مجتمع الدراسة والعينة
٤٤	٣-٣ أداة الدراسة
٤٥	٤-٣ صدق الأداة

٤٥	٣-٥ ثبات الأداة
٤٦	٣-٦ المعالجة الإحصائية
٤٧	٣-٧ أساليب جمع البيانات
<b>الفصل الرابع: تحليل النتائج واختبار الفرضيات</b>	
٤٩	٤-١ خصائص أفراد عينة الدراسة
٥١	٤-٢ نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة
٥٨	٤-٣ نتائج اختبار فرضيات الدراسة
<b>الفصل الخامس: النتائج والتوصيات</b>	
٦٢	٥-١ النتائج
٦٥	٥-٢ التوصيات
<b>المراجع والملاحق</b>	
٦٧	المراجع باللغة العربية
٧٠	المراجع باللغة الانجليزية
٧٣	ملحق رقم ( ١ ) أسماء مكاتب التدقيق العاملة في دولة الكويت
٧٥	ملحق رقم ( ٢ ) استبانة الدراسة
٧٩	ملحق رقم ( ٣ ) أسماء محكمي استبانة الدراسة



## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الجدول
٥٩	مجموع الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل	الجدول (١ - ٣)
٦٢	قيمة معاملات الثبات لمتغيرات الدراسة	الجدول (٢ - ٣)
٦٦	خصائص أفراد عينة الدراسة	الجدول (١ - ٤)
٦٩	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير التزام المدقق بقواعد السلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق	الجدول (٢ - ٤)
٧١	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير معايير التدقيق الدولية المتعلقة بالجانب الأخلاقي	الجدول (٣ - ٤)
٧٤	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير التزام المدقق بمعايير السلوك المهني لمهنة التدقيق	الجدول (٤ - ٤)
٧٧	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير التابع: موثوقية البيانات المالية	الجدول (٥ - ٤)
٨٠	تحليل الانحدار الخطي المتعدد ( <b>Multiple Regression</b> ) لدور التزام المدقق بأخلاقيات المهنة على مستوى الموثوقية في القوائم المالية المنشورة في الشركات المساهمة في دولة الكويت	الجدول (٦ - ٤)

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الشكل
٧	مخطط متغيرات الدراسة	الشكل (١-١)

# التزام المدقق بأخلاقيات المهنة وأثرها على موثوقية المعلومات المالية في الشركات المساهمة الكويتية

إعداد

يوسف حسن نعيمش العنزي

إشراف

الدكتور عودة أحمد بني أحمد

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر التزام المدقق بأخلاقيات المهنة على موثوقية المعلومات المالية في الشركات المساهمة الكويتية، ولتحقيق هذا الهدف فإن الباحث تعامل مع نوعين من البيانات هما البيانات الثانوية والبيانات الأولية، شمل مجتمع الدراسة جميع مكاتب التدقيق العاملة في دولة الكويت والبالغ عددها حوالي (٥٣) مكتب تدقيق مرخص ومزاوول للمهنة، وتم استخدام استبانة تم توزيعها على عينة شملت (٢١٥) مستجيباً من مدققي الحسابات في مكاتب التدقيق الكويتية.

وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها انه يوجد دور لالتزام المدقق بقواعد السلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق على مستوى الموثوقية في القوائم المالية المنشورة في الشركات المساهمة في دولة الكويت. كما تبين وجود دور لالتزام المدقق بمعايير التدقيق الدولية المتعلقة بالجانب الأخلاقي على مستوى الموثوقية في القوائم المالية المنشورة في الشركات المساهمة في دولة الكويت. إضافة إلى انه تبين وجود دور لالتزام المدقق بمعايير السلوك المهني لمهنة التدقيق على مستوى الموثوقية في القوائم المالية المنشورة في الشركات المساهمة في دولة الكويت. وعلى ضوء النتائج قدمت الدراسة عدداً من التوصيات أهمها: وضع وتعزيز الضوابط المتعلقة بأخلاقيات مهنة التدقيق، وضرورة أن تقوم مكاتب التدقيق بتحديد السياسات الأخلاقية وتوزيعها عبر المكاتب، وتدريب الأفراد على تعزيز قدرتهم لمواجهة المشاكل الأخلاقية الصعبة.

**الكلمات المفتاحية:** التزام المدقق، أخلاقيات مهنة التدقيق، موثوقية المعلومات المالية، الشركات المساهمة الكويتية.

# **The Auditor`s Commitment to Professional Ethics and Its Effect on Financial Information Reliability in Kuwaiti Shareholding Companies**

Prepared By: Yousef Hasan Alanzee

Supervised By: Dr. Audeh Ahmed

## **Abstract**

This study aimed to identify the auditor`s commitment to professional ethics and its effect on financial information reliability in Kuwaiti shareholding companies, to achieve this goal, the researcher dealing with two types of data are of secondary data and primary data, which included the study of all audit firms operating in state Kuwait about the (53), was the use of a questionnaire was distributed to a sample of 215 respondents from auditors in the Kuwaiti auditing offices.

The study present a number of conclusions from them that there is auditor's commitment to the rules of ethical conduct for the auditing profession at the level of reliability of the financial statements published in contributing to the State of Kuwait. As it roll there is a trace of the auditor's commitment to international auditing standards concerning the moral side at the level of reliability of the financial statements published in contributing to the State of Kuwait. Well it turns out there is a roll of the auditor's commitment to the professional conduct of the auditing profession at the level of reliability of the financial statements published in contributing to the State of Kuwait corporate standards.

In the light of the results of the study it made a number of recommendations, including: the development and the strengthening of controls related to the ethics of the audit profession, and the need for the audit firms identifying ethical policies and distributed through the offices, and personnel training to strengthen their ability to cope with the difficult ethical problems.

**Key Words:** Auditor`s Commitment, Professional audit Ethics, Financial Information Reliability, Kuwaiti Shareholding Companies.

## الفصل الأول

### مقدمة الدراسة

١-١ تمهيد

٢-١ مشكلة الدراسة وأسئلتها

٣-١ أهداف الدراسة

٤-١ أهمية الدراسة

٥-١ فرضيات الدراسة

٦-١ مخطط متغيرات الدراسة

٧-١ مصطلحات الدراسة

٨-١ حدود الدراسة

## الفصل الأول

### مقدمة الدراسة

#### ١-١ تمهيد

شهدت بداية الألفية الثالثة جدلاً واسعاً حول دور أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق في حدوث الأزمات المالية التي تتعرض لها الشركات، وقد تصاعد هذا الجدل كثيراً بعد انهيار بعض من الشركات الكبرى مثل شركة انرون Enron وشركة وورد كم World com ، والتي تبعتها طرح العديد من التساؤلات من جانب المستفيدين من البيانات المالية حول دور مهنة المحاسبة والتدقيق في تلك الأزمات (العجمي، ٢٠١١).

وقد أظهرت جميع التحليلات التي أجريت للتعرف على أسباب الانهيارات التي حدثت في كثير من دول العالم وجود خلل رئيسي في أخلاقيات وممارسة مهنتي المحاسبة والتدقيق، والتي صاحبها ضياع حقوق أصحاب المصالح، وفقد ثقة المستثمرين، وكأسلوب لتفادي الوقوع في هذه الأزمات والتقليل من حدتها كان لزاماً على الاقتصاديين والمهتمين بإيجاد حلول لهذه الأزمات، وذلك من خلال دراسات أجريت حول أسباب هذه الانهيارات فوجد أن القسط الكبير يعود خاصة إلى الفساد المالي والإداري والمحاسبي، وما صاحبه من عدم قدرة الإدارة على القيام بواجبها الرقابي.

وفي سياق العديد من الأزمات والفضائح المالية التي أحدثت بموثوقية القوائم المالية المنشورة، ومصداقية معديها والمدققين لها، فقد اتجهت العديد من الدراسات في الفترة الأخيرة إلى تأسيس علاقة بين أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق التي تتمتع بها مختلف الشركات، والمعلومات التي تحتويها القوائم المالية التي تقوم بإعدادها تلك الشركات، والتي تعتبر المرشد الأساسي في اتخاذ العديد من القرارات من قبل العديد من الأطراف ذات العلاقة، الأمر الذي يقتضي بأن تحتوى تلك البيانات المالية على معلومات صحيحة وعادلة، لكي تحقق الغرض الذي أعدت من أجله.

#### ٢-١ مشكلة الدراسة وأسئلتها

أدت المشاكل المالية التي تعرضت لها العديد من كبريات الشركات في العالم في والتي كان آخرها انهيار شركة إنرون نهاية عام ٢٠٠١ والتي انهارت نتيجة العديد من العوامل لعل من أبرزها عدم تطبيق أو انعدام أخلاقيات المهنة والأعمال.

كما أثار ظهور الأزمات والفضائح المالية العديد من التساؤلات وعلامات الاستفهام حول طبيعة العلاقة بين المحاسبين ومدققي الحسابات وإدارة الوحدة الاقتصادية التي تعد

التقارير المالية المنشورة. الأمر الذي جعل عملية تطوير أداء المحاسبين ومدققي الحسابات مطلباً ضرورياً لكافة الأطراف، وذلك بتعديل وإصدار بعض المعايير الخاصة بالتدقيق للمحافظة على مصالح جميع الأطراف المختلفة. فالمدقق يهمله أن تتم عملية التدقيق بجودة عالية، بهدف إضفاء الثقة والمصداقية على تقريره. أما الإدارة فتحرص على أن تتم عملية التدقيق بجودة عالية بهدف التأكد من دقة وعدالة المعلومات المالية الواردة بالتقارير المالية التي تم تدقيقها من قبل مدقق الحسابات، والتي سيعتمدون عليها عند اتخاذ قراراتهم.

وبالتالي فإن الغرض من هذه الدراسة هو التعرف على دور التزام المدقق بأخلاقيات المهنة على مستوى الموثوقية في القوائم المالية المنشورة في الشركات المساهمة في دولة الكويت.

ويمكن تحقيق الغرض من هذه الدراسة بالإجابة على التساؤل الآتي: ما أثر التزام المدقق بأخلاقيات المهنة على موثوقية المعلومات المالية في الشركات المساهمة الكويتية؟ وقد انبثق عن هذا السؤال التساؤلات الآتية:

#### السؤال الأول:

ما أثر التزام المدقق بقواعد السلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق على موثوقية المعلومات المالية في الشركات المساهمة الكويتية؟

#### السؤال الثاني:

ما أثر التزام المدقق بمعايير التدقيق الدولية المتعلقة بالجانب الأخلاقي على موثوقية المعلومات المالية في الشركات المساهمة الكويتية؟

#### السؤال الثالث:

ما أثر التزام المدقق بمعايير السلوك المهني لمهنة التدقيق على موثوقية المعلومات المالية في الشركات المساهمة الكويتية؟

#### ٣-١ أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى التعرف على أثر التزام المدقق بأخلاقيات المهنة على موثوقية المعلومات المالية في الشركات المساهمة الكويتية. وذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية الآتية:

١- التعرف على أثر التزام المدقق بقواعد السلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق على موثوقية المعلومات المالية في الشركات المساهمة الكويتية.

٢- التعرف على أثر التزام المدقق بمعايير التدقيق الدولية المتعلقة بالجانب الأخلاقي على موثوقية المعلومات المالية في الشركات المساهمة الكويتية.

٣- التعرف على أثر التزام المدقق بمعايير السلوك المهني لمهنة التدقيق على موثوقية المعلومات المالية في الشركات المساهمة الكويتية.

#### ٤-١ أهمية الدراسة

تعود أهمية هذه الدراسة في إلى أهمية البيانات المالية في إعطاء معلومات مستخدميه، والتي يعولون عليها كثيراً في اتخاذ قراراتهم في كثير من المجالات، ومن ثم فإن التعرف على دور التزام المدقق بأخلاقيات المهنة على مستوى الموثوقية في القوائم المالية المنشورة في الشركات الصناعية في دولة الكويت، سُنسهم في خدمة الكثير من مستخدمي البيانات المالية، والعاملين في هذا النشاط، والدارسين لهذا الموضوع في المعاهد والجامعات، وستسهم كذلك في رفع كفاية العمل المحاسبي وجودة المعلومات في البيانات المالية.

كما تستمد هذه الدراسة أهميتها من كون الدراسات الأخلاقية تعتبر مجالاً خصباً للبحث كونها تحيط في جميع مناحي الحياة، وظهور أساليب جديدة من التلاعب في البيانات المالية بمختلف الصور والأشكال التي بدأت تطل بآثارها السلبية والإيجابية على المجتمعات الإنسانية.

#### ٥-١ فرضيات الدراسة

وبناءً على أسئلة الدراسة فقد اعتمد الباحث الفرضية العدمية الرئيسة الآتية:

لا يوجد أثر لالتزام المدقق بأخلاقيات المهنة على موثوقية المعلومات المالية في الشركات المساهمة الكويتية. وقد انبثق عن هذا الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية:

#### الفرضية الأولى:

HO1 لا يوجد أثر لالتزام المدقق بقواعد السلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق على موثوقية المعلومات المالية في الشركات المساهمة الكويتية.

## الفرضية الثانية:

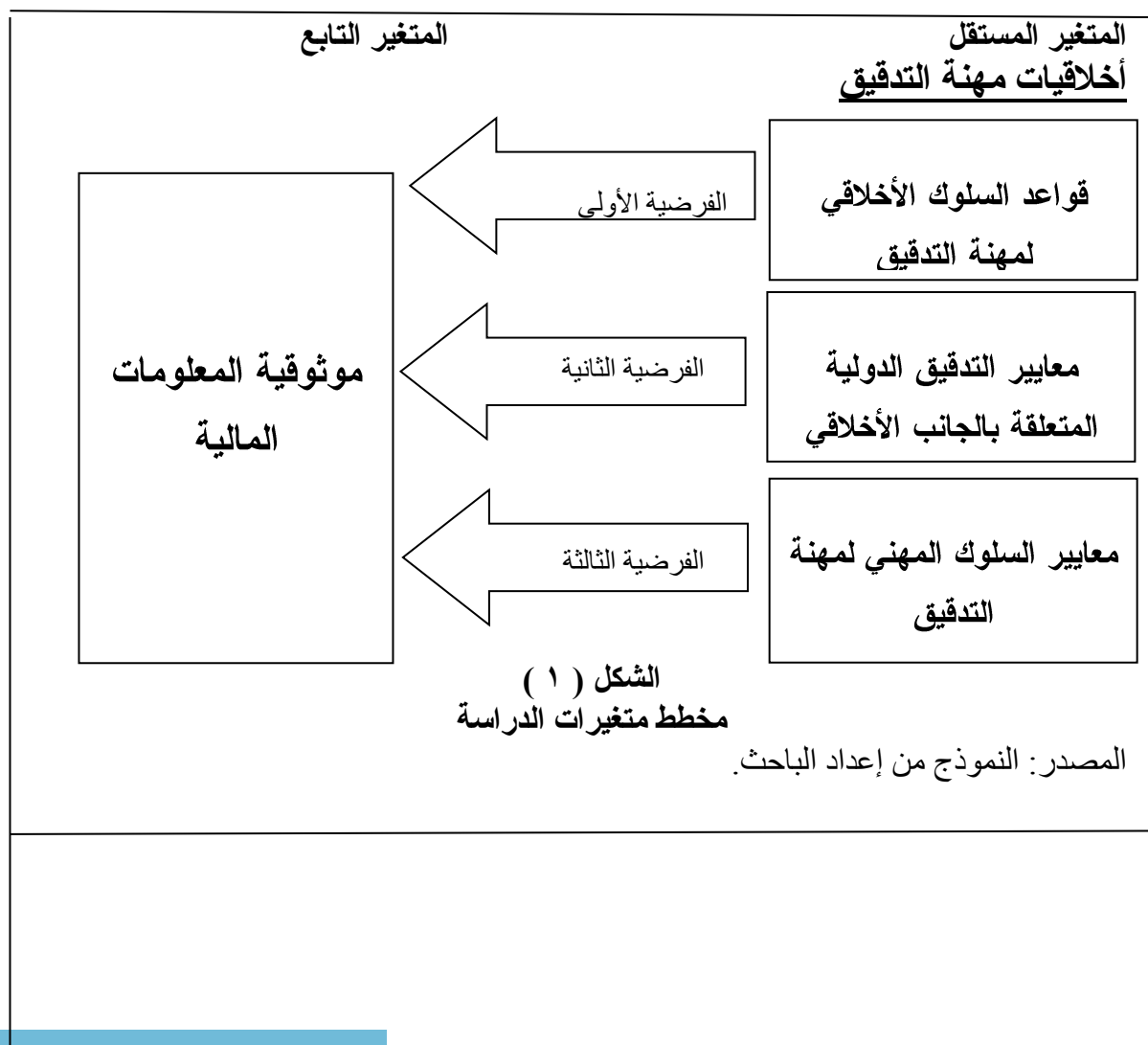
HO2 لا يوجد أثر لالتزام المدقق بمعايير التدقيق الدولية المتعلقة بالجانب الأخلاقي على موثوقية المعلومات المالية في الشركات المساهمة الكويتية.

## الفرضية الثالثة:

HO3 لا يوجد أثر لالتزام المدقق بمعايير السلوك المهني لمهنة التدقيق على موثوقية المعلومات المالية في الشركات المساهمة الكويتية.

## ٦-١ مخطط متغيرات الدراسة

لتحقيق غرض الدراسة والوصول إلى أهدافها المحددة، فقد قام الباحث بتصميم مخطط خاص بالدراسة الحالية. والشكل ( ١ ) يوضح علاقات هذه المتغيرات.



الشكل ( ١ )  
مخطط متغيرات الدراسة

المصدر: النموذج من إعداد الباحث.



## ٧-١ مصطلحات الدراسة

تاليا المعاني للمصطلحات المستخدمة في الدراسة:

**البيانات المالية:** وتتضمن التقارير والكشوفات والقوائم المالية التي يتم إعدادها من قبل النظام المحاسبي لغرض إظهار نتائج الأعمال خلال الفترة المالية وحقوق المالكين وتصوير الوضع المالي للمشروع في نهاية الفترة المالية، وتشمل على أربعة قوائم رئيسية هي: قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية، وقائمة حقوق المساهمين (Kieso & Weygand, 2010, p: 205)

**أخلاقيات مهنة التدقيق:** هي مجموعة من المبادئ السلوكية والقيم التي تحكم سلوك الفرد أو الجماعة في التمييز بين الصواب والخطأ، وهي عبارة عن معايير ومقاييس أخلاقية، وفي مجال المحاسبة تكون الأخلاقيات بمثابة مقاييس ومعايير للقيم والسلوكيات الأخلاقية التي تحكم العمل المحاسبي الذي يتم تنفيذه في بيئة العمل ( Schermerhorn, 2006, p: 48).

**قواعد السلوك الأخلاقي:** وهي تمثل الإرشادات التفصيلية التي يجب أن يسير عليها المدقق في عمله حتى يكون ملتزماً بالمعايير الأخلاقية العامة عند ممارسة أعماله، وعند تعامله مع زملاء المهنة والعملاء وغيرهم (George & Robert, 2006, p:96).

**معايير المحاسبة الدولية:** وهي مجموعة من المقاييس والنماذج والممارسات الأساسية الصادرة عن اللجنة الدولية التي تصف ممارسات المحاسبة المشكّلة من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين، والتي يتوقع أن يتبعها أعضاء الجمعيات المهنية حين قيامهم بأعمال المحاسبة (أبو زيد، ٢٠١٠، ص١١٩).

**السلوك المهني:** أن يلتزم المدقق بالقوانين والأنظمة ذات الصلة، ويتجنب أي عمل يسيء إلى سمعة المهنة التي تعتبر بمثابة مقاييس للسلوك المهني، ومجموعة قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على العضو التحلي بها أثناء قيامه بالتدقيق ( George & Robert, 2006, p:96).

**موثوقية المعلومات المالية:** تعني أن البيانات المالية خالية من الأخطاء الهامة ومحايدة ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تمثل بصدق العمليات والأحداث أو من المتوقع أن تمثل الأحداث المستقبلية، بمعقولية استناداً إلى ثلاثة عناصر أساسية هي القابلية للتحقق وعدالة التمثيل والحيادية (القشي والعبادي، ٢٠٠٩، ص٧٠٩).

## ٨-١ حدود الدراسة

تمثلت حدود الدراسة فيما يلي:

١- **الحدود المكانية:** اقتصر الدراسة الميدانية على مكاتب التدقيق العاملة في دولة الكويت والتي تقوم بالتدقيق على الشركات المساهمة الكويتية، باعتبار أن الشركات المساهمة تمثل بيئة ملائمة لتطبيق الدراسة.

٢- **الحدود البشرية:** اقتصرت هذه الدراسة على آراء مدققي الحسابات الخارجيين العاملين في مكاتب التدقيق في دولة الكويت والذين يدققون على الشركات المساهمة الكويتية.

٣- **الحدود الزمانية:** تم انجاز هذه الدراسة خلال الفترة الواقعة ما بين شهر ابريل ٢٠١٥ وحتى شهر سبتمبر ٢٠١٥.



## الفصل الثاني

### الإطار النظري والدراسات السابقة

المبحث الأول: أخلاقيات مهنة التدقيق

المبحث الثاني: موثوقية المعلومات المالية

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

## الفصل الثاني

### الإطار النظري والدراسات السابقة

#### المبحث الأول: أخلاقيات مهنة التدقيق

##### ١-٢-١ تمهيد

يُعد مفهوم الأخلاقيات من المفاهيم القديمة والتي حث عليها الدين الإسلامي، ففي حديث عن النبي محمد صلى الله عليه وسلم، والذي رواه جابر رضي الله عنه (إن من أحبكم إلي وأقربكم مني مجلساً يوم القيامة أحسنكم أخلاقاً)، وقال في حديث أخرجه البزار وابن حبان عن أبي هريرة (ألا أخبركم بخياركم قالوا بلى يا رسول الله قال أطولكم أعماراً وأحسنكم أخلاقاً). (النووي، ٢٠١١).

كما يسهم التاريخ والتقاليد والأعراف والثقافة القومية والوطنية والتكوين القبلي والعائلي وظهور الجماعات المرجعية، والقادة والأحزاب السياسية ووسائل الإعلام وتطورها والخبرة العلمية والعملية للمجتمع، في تشكيل أخلاقيات الأعمال في أي مجتمع من المجتمعات (العامري والغالبي، ٢٠٠٩، ص ١٣٤).

وتتعلق الأخلاقيات بالقيم الداخلية والتي هي جزءاً من البيئة الثقافية للمنظمة، وأيضاً بأشكال القرارات المتعلقة بالبيئة الخارجية، إذ أن المسألة الأخلاقية تؤثر على تصرفات الفرد أو المجموعة أو المنظمة بشكل (سلبى أو ايجابى) على الآخرين (Daft, 2013, p: 139).

ويصف (Wehrich and Koontz, ( 2013, p:70) أخلاقيات العمل بأنها كل ما يتعلق بالعدالة والاستقامة وبعض النواحي مثل توقعات المجتمع والمنافسة بنزاهة والإعلان والعلاقات العامة والمسؤولية الاجتماعية.

ويمكن القول أن أخلاقيات الأعمال هي الإطار الشامل الذي يحكم التصرفات والأفعال تجاه شيء معين، وتوضح ما هو مقبول أو صحيح وما هو مرفوض أو خاطئ بشكل نسبي في ضوء المعايير السائدة في المجتمع بحكم العرف والقانون، والذي تلعب فيه الثقافة التنظيمية والقيم وأنظمة المنظمة وأصحاب المصالح دوراً أساسياً في تحديده (المعاضيدي، 2005، ص ٦).

يؤدي مدقق الحسابات دوراً مهماً في بيئة الأعمال في المنظمات المعاصرة، إذ تعتمد أطراف متعددة على ما يقدمه من خدمات في اتخاذ القرارات المتعلقة بهذه المنظمات

وعملها. ولذلك فإن قضية التدقيق تمثل محورا للعديد من الدراسات والأنظمة والتشريعات، التي صدرت عن المنظمات المهنية، بهدف العمل على تقليل عمليات التضليل في القوائم المالية التي تتخذ أشكالاً مختلفة، تؤدي بمجملها إلى زيادة فجوة التوقعات بين ما يتوقعه جمهور مستخدمي القوائم المالية وجودة الإبلاغ المالي، نظراً للأثر السلبي الذي تلعبه هذه الأساليب في تشويه بنود ما تصوره القوائم المالية من معلومات تعكس المركز المالي للمنظمة (عوض، ٢٠٠٤، ص ٢).

ويرى الباحث أن متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة والأزمات التي حدثت فرضت فجوة في موثوقية المعلومات المحاسبية، الأمر الذي دفع المنظمات المهنية إلى تشكيل لجان وإصدار تقارير لتحديد أسبابها وعوامل تقليل آثارها.

## ٢-١-٢ مفهوم أخلاقيات مهنة التدقيق

يُعد موضوع أخلاقيات مهنة التدقيق من الموضوعات الحديثة نسبياً في الفكر المحاسبي، وقد اكتسب أهمية كبيرة في الآونة الأخيرة، ولا سيما في العقدين الأخيرين من القرن العشرين وأخذ مساحة كبيرة من الاهتمام، فكثر بسبب ذلك الأبحاث والكتب والمقالات التي تتناوله بحثاً وتحليلاً وتفصيلاً، وما زال الباحثون والمهتمون ينشطون في هذا المجال، ذلك أن أخلاقيات مهنة التدقيق تشكل أحد الأسس المهمة التي تبنى عليها القواعد الضابطة لسلوك المدققين.

وقد جاء هذا الاهتمام، في أغلبه، ردة فعل على ممارسات لا أخلاقية رافقت أعمال المدقق لدى الكثير من المؤسسات والأفراد العاملين فيها والمتعاملين مع هذا القطاع، وذلك بسبب ميل النفس البشرية إلى حب السيطرة، والاستئثار بكل شيء، والكسب السريع بأيسر السبل وأرخصها، بغض النظر عما يلحق الآخرين بسبب ذلك من أضرار أو حرمان. هذا من جهة، ومن جهة أخرى فقد تأتي تلك الممارسات انسجاماً مع ثقافة مجتمعية أو تنظيمية تبرر أو تشجع مثل هذه الانحرافات؛ لذلك تظهر بين الحين والآخر صور ونماذج عديدة من الغش، والتزوير، والخداع، والتضليل، والتهرب من المسؤوليات، والتحلل من الالتزامات التي تفرضها قواعد عمل المدقق وأخلاقيات التعامل بين المدققين والمنظمات، إلى جانب القواعد والأعراف التي تفيد مثل هذه الانحرافات والممارسات اللاأخلاقية، وتفصل بين ما هو أخلاقي وما هو غير أخلاقي من أعمال المدقق وتصرفاته (Daft, 2011, P: 586).

وتعرف أخلاقيات مهنة التدقيق بأنها مجموعة قواعد وأصول متعارف عليها عند أصحاب المهنة الواحد التي تستلزم عند الممارس سلوكاً معيناً يقوم على الالتزام، حيث يكون مراعاتها المحافظة على المهنة وشرفها. وان الإخلال بها خروج عليها وعلى شرفها (المطارنة، ٢٠١٣، ص ١٥)

وبما أن أخلاق مهنة التدقيق تعد من أبرز العوامل التي تحدد سلوك المدقق، كونها ترتبط بتحديد ما هو خطأ وما هو صواب، وما هو حسن وما هو قبيح من التصرفات والأعمال والأقوال، فإن لها دوراً مهماً وأساسياً في عمل المدقق، إذ تشكل أحد عوامل الضبط لدى المدقق، ودافعاً لهم في سبيل الوصول إلى غاياتهم ووسيلة لتحريرهم من سطوة غرائزهم وأهوائهم، كما تعمل على تعميق إحساس المدقق بالانتماء وتساعد على التكيف مع واقعه وبيئته. لذلك فقد حظي موضوع أخلاقيات مهنة التدقيق باهتمام متزايد في السنوات الأخيرة، وذلك لعدة أسباب: (المطارنة، ٢٠١٣)

١- كثرة الممارسات غير الأخلاقية للشركات - حتى المشهورة منها - في الفترة الماضية، مما أثار الرأي العام ضدها، والحق أضراراً متفاوتة بسمعتها. فقد أشارت بعض الدراسات إلى أن ما يزيد عن ثلثي كبرى الشركات الأمريكية انخرطت بشكل أو بآخر من أشكال السلوك غير القانوني، وذلك في الخمسة عشر عاماً الماضية فقط. وبعض السلوكيات غير القانونية جاء بسبب ضغوط الإدارة في العديد من المنظمات على العاملين فيها لانتهاج أنماط سلوكية مشكوك فيها، وتمثل انتهاكاً لأخلاقيات مهنة التدقيق.

٢- أصبح موضوع أخلاقيات مهنة التدقيق من الموضوعات ذات الحساسية الخاصة، نظراً لإدراك المنظمات لخطورة الآثار المترتبة على الممارسات غير الأخلاقية على المنظمات.

٣- إدراك المديرين والجمهور أن أساليب اتخاذ القرارات الإدارية ذات العلاقة بالممارسات الأخلاقية هي ظاهرة تنسم بالتعقيد، وتنطوي على كثير من التحدي. إن تحديد ما يعد أخلاقياً وما لا يعد كذلك قد يكون صعباً في العديد من المواقف.

٤- نظراً لأن موضوع أخلاقيات مهنة التدقيق موضوع معقد، فإن وجهات نظر المديرين أحياناً تختلف بشأن أي التصرفات يمكن أن توصف بالأخلاقية. إن المسألة في كثير من مواقف اتخاذ القرارات لا تتعلق بالمفاضلة بين ما هو صحيح وما هو خاطئ، ولكنها في كثير من الأحيان تنطوي على التعارض بين ما هو صحيح في مواجهة ما هو صحيح من هذه الموضوعات.

## ٢-١-٢ معايير التزام المدقق بأخلاقيات مهنة التدقيق وموقف المنظمات والهيئات الدولية منها

يمكن تعريف الالتزامات الأخلاقية لمهنة التدقيق بأنها المبادئ والمثل والقواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب المهنة التي تستلزم من المدقق سلوكاً معيناً يقوم على الالتزام بالسلوك المثالي وذلك للمحافظة على المهنة وشرفها وهذا يشجع المدقق على إنجاز مستوى عالٍ من الأداء من خلال تأكيدها على النشاط الإيجابي لأن الإخلال بها خروج عن المهنة وعن شرفها (أرديني، ٢٠٠٧، ص ٦)

وعرفت الالتزامات الأخلاقية لمهنة التدقيق بأنها دراسة للمبادئ والقواعد الأخلاقية الخاصة بممارسي مهنة التدقيق والتي تستند على دراسة المشكلات الأخلاقية والخيارات والمعايير في وظائف ومهن معينة ومواقف معينة محددة وكيفية تطبيق النظريات والمفاهيم القيمة في سياقات معينة (جمعة، ٢٠٠٦، ص ٢).

وهناك مجموعة من المعايير والمتطلبات التي يجب توفرها لمدقق الحسابات المرخص لممارسة المهنة فهي: (الشوبكي، ٢٠١٢)

١- أن يكون المدقق مقيداً في سجل مزاولي مهنة التدقيق وحاصلاً على إجازة مزاوله مهنة سارية المفعول.

٢- أن لا تقل خبرته العملية كمدقق حسابات مزاول عن سنتين بعد قيده في سجل مزاولي المهنة.

٣- أن لا يكون محروماً من مزاوله التدقيق عند تقديمه للطلب أو صدر بحقه حكماً جزائياً قطعياً نتيجة ارتكابه أخطاء مهنية أو مخالفات قانونية ذات علاقة بالمهنة.

٤- أن لا يكون قد صدر بحقه عقوبات ناتجة عن ارتكاب أخطاء مهنية أو مخالفات قانونية ذات علاقة بممارسة المهنة من قبل أي جهة تنظيمية معينة أو رقابية أكثر من مرتين.

ولمهنة التدقيق آداب وقواعد سلوك مهني وضعت من قبل نقابات المحاسبة والمدققين والتي تلزم المعاهد والنقابات أعضائها وجوب مراعاتها بدقة حفاظاً على إيجاد مستوى رفيع للمهنة لغرض تنظيم العلاقات بين المحاسبين القانونيين بعضهم البعض الأخر وعلاقتهم مع الجمهور بشكل عام (عثمان، ٢٠٠٩، ص ٣٣).

أما موقف المنظمات والهيئات الدولية من الالتزامات الأخلاقية والسلوكية، فإن مهنة التدقيق بحاجة ماسة إلى من يرفع مستواها المهني من خلال كوادرها والممارسين لها، مما يستوجب الالتزام بمبادئ وسلوكيات المهنة وأخلاقياتها وعلى المدقق أن يتحلى بأداب المهنة وسلوكها. وإن لم يتحلى بها يعد ناكباً عن السبيل لأنه فرط بأداب وأخلاقيات وسلوكيات مهنته وقد اصدر العديد من المنظمات والهيئات الدولية مبادئ وقواعد ومعايير لأداب وأخلاقيات وسلوكيات المهنة، ويعد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) هو أول من اصدر دليلاً لأداب وسلوكيات المهنة عام ١٩٧١. وخضع الدليل لعديد من تطورات وإعادة الصياغة للأخذ بالمتغيرات المستجدة في بيئة المحاسبة والتدقيق (جمعة، ٢٠٠٦، ص ٥٣).



ويرى الباحث أن التزام المدقق بأخلاقيات مهنة التدقيق تشمل مجموعة من المبادئ والقواعد الأخلاقية والآداب العامة المتعارف عليها بين أعضاء المهنة والتي تحددتها المنظمات المهنية، المختصة والتي تستلزم من الممارس للمهنة التدقيق سلوكاً معيناً يقوم على الالتزام به لضمان مستوى أداء مرتفع وبما يرفع من كرامة المهنة وشرفها لأن الإخلال بها خروج عليها وعلى شرفها.

## ٢-١-٣ قواعد السلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق

وهي تمثل مجموعة من المبادئ والقواعد التي تمثل القيم الأخلاقية لمهنة التدقيق، وتكون بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني التي يتعين على المدقق التحلي بها عند ممارسة أعماله، وعند تعامله مع زملاء المهنة والعملاء وغيرهم (Fawzy, 2013, p:5).

وفيما يلي قواعد السلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق والصفات الجوهرية والمؤهلات الفنية التي يجب أن يتحلى بها المدقق:

١- **الثقة:** ويقصد بها ضرورة شعور المستفيدين من خدمات المدقق بوجود إطار عام للسلوك والأخلاق المهنية، وهي تشمل مجموعة من المبادئ والمعايير التي توفر الضمان والأمان والسلامة في البيانات، وذلك في إطار سلوكيات وأخلاقيات المهنة. وهذه المعايير هي التي توفر إرشاداً أكثر تحديداً عن كيفية الوفاء بتلك المبادئ والمعايير (Rezaee, 2009, p:134).

٢- **الأمانة والاستقامة:** وهي أن يتصف المدقق بالعدل وأن يتحلى عند قيامه بعمله المهني بالنزاهة والعفة والصدق والموضوعية وأن يتجرد من المصالح الشخصية وألا يخضع حكمه لأراء الآخرين وألا يقوم عن علم بالإفصاح عن المعلومات على غير حقيقتها (Fawzy, 2013, p: 5-6).

٣- **الموضوعية والاستقلالية:** وتعني أن يكون المدقق محايداً وبعيداً عن أي تأثيرات جانبية، ويتمتع باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بخدماته المهنية، وألا يكون له أي مصالح متعارضة، وأن يتجنب أي علاقات قد تبدو أنها تفقده موضوعيته واستقلاله عند تقديم خدماته المهنية (William, 2013, p:783).

٤- **المصداقية:** ويقصد بها الثقة في المعلومات التي يقدمها المدقق إلى المجتمع الذي هو في حاجة ماسة إلى صحة المعلومات، والتي تعكس جودة أداءه المهني الدقيق وقدرته على إنجاز عمله بشكل دقيق وبالوقت المناسب، كما تضمن المصداقية مدى الوفاء بالوعد ومراعاة ظروف العملاء، ومدى المعرفة التي يتمتع بها المدققون بأصول العمل المحاسبي ومدى الاحتفاظ بالسجلات والقيود في مكتب التدقيق (عوض، ٢٠٠٤، ص ٢٤).

٥- النزاهة والشفافية: وتعني أن يتصف المدقق بالعدل وأن يتحلى عند قيامه بعمله المهني بالنزاهة والعفة والصدق والموضوعية والأمانة والاستقامة في أدائه لواجباته وخدماته المهنية، وأن يتجرد من المصالح الشخصية، وألا يخضع حكمه لآراء الآخرين، وألا يقوم عن علم بالإفصاح عن المعلومات على غير حقيقتها. كما ينبغي على المحاسب ألا يضع نفسه في مواقف تؤثر على حياده أو تجعله يقع تحت تأثير الغير مما يهدد موضوعية حكمه المهني(عوض، ٢٠٠٤، ص ٢٤).

٦- السرية: وتعني التزام المدققون باحترام سرية المعلومات التي يحصلون عليها عن أعمال العميل، أو رب العمل أثناء قيامهم بعملهم المهني، وعدم إفشاء المعلومات التي توصل إليها من خلال عمله المهني، أو استخدامها لمنفعته الخاصة أو لمنفعة طرف ثالث، إلا بموافقة محددة من أصحاب العلاقة (Rezaee,2009, p:134).

٧- الكفاءة المهنية: وتعبر الكفاءة عن قدرة المدقق في استثمار قدراته المختلفة بأفضل صورة واستخدامها الاستخدام الأمثل. والتزامه بمعايير المهنة الفنية والأخلاقية، وأن يسعى على الدوام لتحسين كفاءة وجودة خدماته، وأن يؤدي مسؤوليته المهنية على أكمل وجه. والسعي إلى الامتياز في أداء مسؤولياته المهنية بكفاءة وإخلاص، مع الاهتمام بمصالح العملاء أفضل اهتمام وبما يتفق مع مسؤولية المهنة تجاه المجتمع بصفة عامة. وتنقسم الكفاءة المهنية للمدقق إلى مرحلتين مستقلتين هما اكتساب الكفاءة المهنية والمحافظة على الكفاءة المهنية (Fawzy, 2013, p: 6).

ويضيف المطارنة، (٢٠٠٦، ص ٨١) إلى إن عملية التدقيق الخارجي لمنظمات الأعمال تعتبر من العمليات المتكررة لكونها إلزامية، لذا كان لا بد من تمتع المدقق ببعض الصفات التي تمكنه من أداء عمله بالشكل المطلوب وبالطريقة التي تضمن الارتقاء بالمهنة إلى المستوى المطلوب من قبل شريحة المتعاملين معها، فيما يلي عرض لبعض هذه الصفات:

١- يجب أن يكون المدقق كتوماً بحيث لا يفشي أسرار العميل أو يستخدم المعلومات المالية التي إطلع عليها أثناء تنفيذ عملية التدقيق لفائدة منظمة أخرى.

٢- يجب أن يكون صبوراً.

٣- يتوجب أن يكون عقلائي عند قبوله لعملية التدقيق، إذ يتوجب أن تركز عملية القبول إلى عدة مؤشرات منها الوقت والجهد المتوقع أن يبذله فريق التدقيق وحجم المكتب وطبيعة تعاملاته ونطاقها. لذا كان من الضروري إجراء دراسة للعميل المتوقع للتأكد من مدى صحة أنظمة الرقابة الداخلية، كما يتوجب عليه التعرف على طبيعة عمل العميل ليتسنى له وضع الإجراءات الملائمة لعملية التدقيق، والتي تضمن تحديد مواطن الضعف وتقديم

التوصيات الملائمة لحلها ومعالجتها، لذا فإن قبول عملية التدقيق يجب أن تكون مسبقة بإقتناع المدقق.

٤- أن يكون أميناً وواقعياً وان يكون مستقلاً في رأيه، وان يكون يقظاً حاضر البديهة.

٥- أن يكون نطاق عمل المدقق ضمن مجال تخصصه.

٦- يجب أن يتمتع المدقق بصفة التجديد والتحديث المستمر بحيث يواكب كل ما هو جديد يطرأ على مستوى المهنة والحقول ذات الصلة.

## ٢-١-٤ العوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق

هناك عدد من المتغيرات والعوامل التي تؤثر في السلوك الأخلاقي لدى الفرد في المنظمة هي: (العجمي، ٢٠١١، ص ٢٣-٢٤)

١- **البيئة الاجتماعية:** تؤثر البيئة الاجتماعية التي يعيش فيها الفرد بدءاً من المنزل مروراً بالأصحاب والعمل على سلوكيات الفرد واتجاهاته وفي قراراته السلوكية، حيث أنها هي البيئة التي تجمع بين المنزل والحي والعمل والمجتمع الذي يعيش فيه الفرد، وما يسودها من عادات وتقاليد ومعتقدات وأحوال اقتصادية واجتماعية وسياسية، والتي تساهم وبشكل كبير في تشكيل سلوك الفرد وتكوين اتجاهاته، إذ تنمو هذه الاتجاهات والممارسات السلوكية وتتطور بتطور مراحل النمو التي يمر بها الفرد.

٢- **البيئة الاقتصادية:** تلعب الأوضاع الاقتصادية ومستويات المعيشة للفرد دوراً كبيراً في تشكيل وتكوين الأخلاقيات التي يعمل بها الفرد في مجتمعه، حيث أنها تؤدي إلى نشوء طبقات اجتماعية واقتصادية متعددة في المجتمع، الأمر الذي يجعل كل فرد أو مجموعة من الأفراد يتخذون سلوكاً ونهجاً معيناً للوصول إلى الأهداف الفردية أو الجماعية المنشودة.

٣- **التشريعات:** والمقصود بالتشريعات دستور الدولة وكافة القوانين المنبثقة عنه، ونظام الخدمة المدنية، والأنظمة واللوائح الأخرى على مختلف أنواعه، التي تبحث في أخلاقيات العمل من حيث الانتظام بالدوام والتقيّد بقواعد الجدارة والاستحقاق، وتقديم المصلحة العامة على المصلحة الخاصة وعدم قبول الرشوة ونحوها، ولهذه التشريعات دور كبير في سلوكيات الفرد حيث أنها توضح ما هو صحيح وما هو خاطئ، وما هي السلوكيات الواجب على الفرد أن يسلكها تجاه العمل الذي يؤديه، كذلك لقانون العمل والعمال التي يتم وضعها في من قبل وزارة العمل الدور الكبير في توعية الفرد بالسلوكيات الواجبة له أو عليه كذلك لصاحب العمل للسير على نهج واضح في التعاملات بناءً على أسس واضحة ومعروفة، وتعد التشريعات من أهم المصادر التي تتحكم في تسيير الإدارة في الوظيفة العامة

وتصريف المعاملات وتنفيذ الأوامر، ويشار إلى أن اللوائح والأنظمة والقوانين التي تصدرها إدارات الخدمة المدنية ومكاتب العمل في دول العالم تشكل مصدراً مهماً من مصادر الأخلاق في العمل الوظيفي وذلك من خلال الضوابط الأخلاقية والقوانين التي تحدد عمل الموظف وسلوكه وحثه على التمسك بالأخلاق الفاضلة والعمل على الارتقاء بالعمل الوظيفي وتقديم خدمة جلية للمواطنين.

ويشير العامري والغالي، ( ٢٠٠٩، ص ٨٦-٨٨) إلى أنه يجب على المنظمات الاهتمام بالبناء الأخلاقي السليم خاصة وأن الفرد يستمد سلوكه الأخلاقي متأثراً بثلاثة عناصر أساسية مهمة وهي الفرد نفسه والمنظمة التي يعمل بها والبيئة الخارجية وكما يلي:

### ١- الفرد:

يتأثر السلوك الأخلاقي للفرد بمجموعة من العوامل ترتبط بتكوينه العائلي والشخصي، فالقيم الدينية والمعايير الشخصية والحاجات الفردية وتأثير العائلة والمتطلبات المالية وغيرها تدفع الأفراد إلى نوع أو آخر من السلوك، فالفرد الذي ليس لديه قاعدة قوية من الأخلاق المكتسبة من العائلة والدين وغيرها، تكون أعماله تتأرجح في المواقف المختلفة في ضوء تعظيم مصلحته الشخصية فقط، أما الذين يستندون إلى قاعدة أخلاقية قوية فإن ثقتهم بأنفسهم تكون أكبر وهناك تجانس سلوكي في قراراتهم، فالقيم الأخلاقية التي تعطي الأولوية للنزاهة والعدالة والكرامة والاستقامة واحترام النفس توفر دعائم للمديرين تسندهم في عملية اتخاذ القرار وتجعله أكثر صواباً حتى لو كانت الظروف المحيطة غير واضحة أو غامضة والضغوطات كبيرة.

### ٢- المنظمة:

تؤثر المنظمة في أخلاقيات مكان العمل من خلال الهيكل التنظيمي وخطوط السلطة، وكذلك قواعد العمل والإجراءات وأنظمة الحوافز وغيرها. كذلك فإن الممارسات والتنظيمات غير الرسمية الموجودة لها أثر في سلوكيات الأفراد. ولعل الثقافة التنظيمية السائدة والتي تعني مجموعة القيم والأعراف المشتركة التي تتحكم بالتفاعلات بين أعضاء المنظمة بعضهم مع بعض ومع الجهات الأخرى خارج المنظمة هي مؤثر كبير وفاعل في السلوك سواء كان أخلاقياً أو غير أخلاقي من خلال اعتماد الفرد العامل أو الإداري على هذه الأعراف والقيم ومدى تأكيدها على الالتزام بسلوكيات معينة.

### ٣- البيئة:

تعمل منظمات الأعمال في بيئة تنافسية تتأثر بقوانين الحكومة وتشريعاتها، وكذلك بالقيم والأعراف الاجتماعية السائدة، فالقوانين تلزم المنظمات بسلوكيات معينة وتضع

معايير لتصرفاتها وبحدود معينة، في حين أن التشريعات تساعد الحكومة بسن تشريعات جديدة بناءً على حصول خرق للقوانين أو عدم الالتزام بها من قبل بعض المنظمات، ولذلك فإن مجمل التشريعات والقوانين الحكومية وكذلك الأعراف والقيم الاجتماعية تعطي تصوراً عن طبيعة المناخ الأخلاقي السائد في صناعة معينة وهذه تؤثر بدورها بالسلوك الأخلاقي للعاملين.

أما مظاهر السلوك اللاأخلاقي والمعروفة بسلوكيات ومظاهر الفساد الإداري فمن الممكن أن نجدها في بيئة العمل مثل الرشوة، والوساطة والمحسوبية، والسرقة والاختلاس، والتزوير، والغش والتدليس، والعمولات مقابل الصفقات، والمنح والعطايا دون وجه حق والابتزاز وإساءة استخدام السلطة وانتحال الشخصيات والتحيز والمحاباة وغيرها.

أما ركائز السلوك الأخلاقي في بيئة العمل فإن سلوك الإنسان الأخلاقي يتأثر بعدة مؤثرات إيجابية وسلبية، داخلية وخارجية، ويصل تأثير هذه المؤثرات إلى أن تطغى على خلقه الأساسي حتى يصبح السلوك الجديد له خُلُقاً وطبعاً، وإذا أرادت أي منظمة أن تبني بيئة عمل واضحة وأخلاقية، فلا بد لها من وضع قوانين واضحة، شفافة وركائز أساسية تبدأ من الثقافة التي تبنيها وتنشرها لإستراتيجيتها في المنظمة والعمل مع الأفراد فيها، وتكون لديها قناعة بقدرتها على تطبيقها وتفعلها بدءاً منها ومروراً بالأفراد العاملين وبيئة العمل الخاصة بهذه البيئة. ولهذه القرارات الإستراتيجية التي تتخذها المنظمة الدور في البعد الأخلاقي الذي ترسمه للأطراف الذين تربطهم بها علاقة، ولتعزيز الوعي بأن القرارات الإستراتيجية تنطوي على بعد أخلاقي، فإنه يتعين على الشركة تهيئة مناخ تنظيمي يؤكد على أهمية الأخلاق، ويتطلب ذلك القيام بثلاث خطوات هي: (عبدالمتعال ورفاعي، ٢٠٠٧، ص ١١٦)

١- أن يستخدم مديرو القمة موقعهم القيادي في تجسيد البعد الأخلاقي ضمن القيم التي يركزون عليها.

٢- أن تمثل القيم الأخلاقية في رسالة المنشأة.

٣- تفعيل ومباشرة القيم الأخلاقية بصورة عملية.

ويتعين على العاملين أن يكونوا قادرين على التفكير بوعي في نتيجة القرارات المتخذة من قبلهم، وبهذا الخصوص فإن اتخاذ القرار بشكل أخلاقي يتضمن خطوات نموذجية من العمل، وهذه الخطوات هي: (عبدالمتعال ورفاعي، ٢٠٠٧، ص ١١٧)

١- على المديرين عند الشروع في تقييم قرار إستراتيجي مطروح من وجهة نظر أخلاقية، أن يحددوا الأطراف ذات المصلحة والذين سيتأثرون بالقرار وبأي طريقة سوف يحدث هذا

التأثير، والأهم من ذلك فإنهم في حاجة إلى تحديد عما إذا كان هذا القرار المطروح سيؤدي إلى انتهاك حقوق أي من هذه الأطراف أم لا.

٢- الحكم على أخلاقيات القرار الاستراتيجي المقترح، وذلك عن طريق المعلومات الناتجة عن الخطوة الأولى، وينبغي أن يوجه هذا التقييم بالعديد من المبادئ الأخلاقية، والتي يجب عدم انتهاكها، وربما تكون تلك المبادئ هي التي تم توضيحها في بيان الرسالة للمنشأة أو في أي وثائق أخرى خاصة بها.

٣- تكوين هدف أخلاقي، وذلك يعني ضرورة أن تعتزم الشركة إحلال الاعتبارات الأخلاقية فوق أي اعتبارات أخرى، وذلك في الحالات التي فيها انتهاك لحقوق الأطراف ذات المصلحة أو انتهاك المبادئ الأخلاقية الرئيسية، وفي هذه المرحلة ربما تكون المدخلات من الإدارة العليا ذات قيمة، فبدون التشجيع المستمر من قبل مديري المستوى الأعلى فإن مديري المستوى الأوسط، ربما يميلون إلى وضع المصالح الاقتصادية الضيقة للمنشأة فوق مصالح الأطراف ذات المصلحة، وربما يفعلون ذلك من منطلق الاعتقاد أن الإدارة العليا تفضل ذلك الاتجاه.

٤- أن تدير المنشأة أعمالها من منطلق السلوك الأخلاقي وبوضوح.

## ٢-١-٥ السلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق والحاكمة المؤسسية

لقد أدت المشاكل المالية التي تعرضت لها العديد من الشركات الكبرى في العالم، إلى زيادة المطالبة بضرورة وجود مجموعة من الضوابط والأعراف والمبادئ الأخلاقية والمهنية، لتحقيق الثقة والمصداقية في المعلومات الواردة في القوائم المالية والتي يحتاج إليها العديد من مستخدمي القوائم المالية خاصة المستثمرين (العجمي، ٢٠١١، ص ٢٣).

ومن هنا فقد ظهرت الحاجة إلى الحاكمة المؤسسية في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية، خاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها عدد من دول العالم في عقد التسعينات من القرن العشرين، وكذلك ما شهده الاقتصاد الأمريكي مؤخرا من انهيارات مالية ومحاسبية خلال عام ٢٠٠٢ وعام ٢٠٠٨، كما تزايدت أهمية الحاكمة نتيجة لاتجاه كثير من دول العالم إلى التحول إلى النظم الاقتصادية الرأسمالية، التي يعتمد فيها بدرجة كبيرة على الشركات الخاصة لتحقيق معدلات مرتفعة ومتواصلة من النمو الاقتصادي، كذلك أدى اتساع حجم تلك المشروعات إلى انفصال الملكية عن الإدارة (Fawzy, 2013, p:6).

ويشير ( عبد الوهاب، وشحاتة، ٢٠٠٧، ص ١٥) إلى أن الحاكمة تتم من خلال مجموعة من القواعد والنظم القانونية والمحاسبية والمالية والاقتصادية، وأيضاً من خلال

التعليمات والتوجيهات التي تصدرها الإدارة لتنفيذ وأداء العمل في كافة الأنشطة داخل الشركة بصورة سليمة، مما يؤدي إلى حصول الشركة على كافة حقوقها وسداد التزاماتها مع التزام مجلس الإدارة والعمالين في قطاعات المحاسبة والتدقيق والرقابة والتفتيش الداخلي، وما يتصل بمدققي الحسابات الخارجيين بقواعد الحاكمية، وما يجب عمله نحو إيضاح نتائج أعمال الشركة، وبيبين مركزها المالي بصورة صادقة وعادلة لمستخدمي القوائم المالية.

وتعني الحاكمية أسلوب الإدارة الرشيد، مما يعني التحكم بكافة العلاقات السلوكية للمنظمة والمتعاملين معها، وهي بالتالي عبارة عن " القوانين والمعايير المحددة للعلاقة بين الإدارة من جهة وحملة الأسهم والمساهمين وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة من جهة أخرى (مجدوب، ٢٠٠٥، ص ٨٤).

والحاكمية تعني نظام لإدارة الشركة بشكل استراتيجي، وراقبتها بشكل شامل وبطريقة أخلاقية وملتزمة، أي وجود نظم تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء، كما تشمل مقومات تقوية المؤسسة على المدى البعيد وتحديد المسئول والمسئولية. وبالتالي فإن الحاكمية المؤسسية هي إستراتيجية تتبناها المنظمة في سعيها لتحقيق أهدافها الرئيسية، وذلك ضمن منظور أخلاقي ينبع من داخلها باعتبارها شخصية معنوية مستقلة وقائمة بذاتها، ولها من الهيكل الإداري والأنظمة واللوائح الداخلية ما يكفل لها تحقيق تلك الأهداف بقدراتها الذاتية بمنأى من تسلط أي فرد فيها وبالقدر الذي لا يتقارب مع مصالح الفئات الأخرى ذات العلاقة (عبد الكريم، ٢٠٠٩).

ويرى الباحث أن تطبيق مفهوم الحاكمية على مجموعة من المبادئ والقواعد التي تعتبر بمثابة الخريطة التوضيحية، التي يجب أن تتبعها كل من الجهات الرقابية على سوق رأس المال، وأعضاء مجلس إدارة الشركات والإدارة التنفيذية للشركات، حيث أن تطبيق هذه المبادئ يؤدي إلى توفير الحماية لأصحاب المصالح، وبالتالي يساعد على جذب رؤوس الأموال والاستثمار، وتطبيق هذه المبادئ يعتبر المؤشر لوجود وسلامة الحاكمية.



## المبحث الثاني: موثوقية المعلومات المالية

### ٢-٢-١ تمهيد

يبحث المستثمرون والمحللون الماليون وغيرهم عن المصادر التي توفر لهم المعلومات الموثوق بها لاتخاذ قرارات فعالة، حيث تمثل المعلومات المحاسبية أحد المصادر التي تعتمد عليها هذه الأطراف، مما شكل تحديات ومسؤوليات على الجهات التي تعد وتقدم هذه المعلومات، وخاصة المحاسبين الذين يقومون بإعدادها ومدققي الحسابات الذين يصادقون عليها. وتؤدي المعلومات المحاسبية دوراً حيوياً في بيئة الأعمال على اختلاف أنواعها للأطراف الداخلية والخارجية ذات الصلة بالمنظمة، كما تمثل نتاج النظام المحاسبي والقواعد والمبادئ المحاسبية بشكل عام، وتتوقف خصائص وطبيعة هذه المعلومات على طبيعة المبادئ والمعايير المطبقة على اختلاف الجهات القائمة على توفير هذه المعلومات (العجمي، ٢٠١١، ص ٥٩).

إن تحديد أهداف القوائم المالية هو نقطة البداية في تطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات المستفيدين الخارجيين، أي أن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات. ويقصد بمفاهيم موثوقية المعلومات المالية تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، هذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة (الشيرازي، ٢٠١٠، ص ١٩٤).

### ٢-٢-٢ جودة التقارير المالية

عرفت الجودة على أنها مدى المطابقة مع المتطلبات " Conformance to Requirement"، حيث تسعى المنظمات على مراقبة الأداء والأنشطة والأعمال اليومية للوصول إلى أعلى درجة من درجات الجودة، وذلك من خلال تقليل الأخطاء وكشف الانحرافات بالشكل الذي يؤدي إلى تلبية احتياجات الإدارة فيما يتعلق بجودة التقارير المالية التي تستند إلى الأداء الجيد، للوصول إلى الفاعلية والكفاءة المناسبة في العمليات والقيود وبشكل مستمر ضمن المنظمة لغرض خدمة أهدافها وحماية الأصول (القاضي، ٢٠٠٨، ص ١٠٣).

إن جودة التقارير المالية تتم بعد تنفيذ العمليات المحاسبية، حيث أن اكتشاف الأخطاء والغش وضبط البيانات المحاسبية يمثل العمل الأساسي للمدقق الخارجي، أي التحقق من سلامة السجلات والبيانات والمحافظة على أصول المنظمة، وكنتيجة حتمية للتطور التكنولوجي الذي أصاب وظيفة التدقيق فقد اعتبرت كنشاط للتقييم ومساعدة الإدارة



في حكمها عن كيفية تنفيذ الأنشطة المختلفة، فأصبحت وسيلة فعالة للنصح والإرشاد لمن يعملون في المنظمة من أجل تطويرهم وتحسين أدائهم، وكذلك إيصال المعلومات إلى الإدارة العليا والتوجيه والإرشاد بالوسائل والأدوات المتعارف عليها من خلال المراجعة المستندية والحسابية والفنية (الوردات، ٢٠٠٦، ص ٢٨).

كما تحدثت المعايير الدولية عن محددات جودة التقارير المالية، من خلال معايير الخواص، التي تتضمن الصفات الخاصة بالمنشآت والأفراد الذين يؤدون أعمال التدقيق، ففي المعيار رقم ١١٠٠ أشارت إلى أن نشاط التدقيق يجب أن يكون مستقلاً، وعلى المدققين الإلتصاف بالموضوعية (النزاهة وعدم التحيز) أثناء تأدية عملهم، أيضاً المعيار ١١١٠ أشار إلى أنه على المدقق أن يتصل بمستوى إداري داخل الشركة يسمح لنشاط التدقيق بالاضطلاع بمسؤولياته، وأشار المعيار ١٢١٠ الذي يحمل اسم البراعة بأن على المدقق امتلاك المعرفة والمهارات والكفاءة المطلوبة لتأدية مهامه (القاضي، ٢٠٠٨، ص ١١٦).

وتتمثل جودة التقارير المالية في الخصائص التي يجب أن تتميز بها المعلومات المحاسبية أو القواعد الواجب اعتمادها من أجل تقييم مستوى جودة التقارير المالية، بحيث يؤدي تحديد جملة الخصائص المتعلقة بالمعلومات المحاسبية إلى مساعدة القائمين على وضع المعايير المحاسبية، كما تساعد المسؤولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية.

ويرى ( Mardjono & Pike, 2015, p:272 ) أن مفاهيم جودة المعلومات تحدد الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية، كما تساعد المسؤولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة، وفي التمييز بين ما يعتبر إيجاباً ضرورياً وما لا يعتبر كذلك، ويجب تقييم فائدة المعلومات المحاسبية على أساس أهداف القوائم المالية التي يتركز فيها الاهتمام على مساعدة المستفيدين الخارجيين الرئيسيين في اتخاذ القرارات التي تتعلق بالشركات، ويجب أن يوجه المحاسبون اهتمامهم إلى هؤلاء المستفيدين، كما يجب أن تتجه عنايتهم إلى إعداد القوائم المالية التي تساعدهم في اتخاذ قراراتهم.

يؤدي التركيز على أهمية القوائم المالية، كمصدر أساسي للحصول على المعلومة المحاسبية الضرورية لاتخاذ القرارات، إلى مساعدة المستفيدين الخارجيين (مساهمين، مستثمرين) في اتخاذ القرارات المناسبة فيما يتعلق بعمليات توظيف الأموال. وحتى يتحقق هذا لابد وأن تتصف المعلومات المحاسبية بمجموعة من الخصائص والتي تمثل المعايير التي تحدد من خلالها درجة جودتها. وقد حاولت عدة جهات متخصصة تحديد وتوضيح هذه

الخصائص، غير ما اعتمد عالميا هي الخصائص أو المعايير التي وضعت وتم تعريفها من قبل مجلس معايير المحاسبة الأمريكي Financial Accounting Standards Board (FASB)، من خلال إصدار المفهوم المحاسبي " الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (لطي، ٢٠٠٥، ص ٨٦).

## ٢-٢-٣ الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

يعرف (القشي، والعبادي، ٢٠٠٩) الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بأنها عبارة عن الصفات الواجب توفرها في المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية، حتى تصبح مفيدة لمتخذي القرار أو تصبح معلومات محاسبية ذات جودة).

والموثوقية (Reliability) هي القدرة على اعتماد المعلومات المحاسبية والمالية من قبل مستخدميها بأقل درجة ممكنة من الخوف، حيث أن خاصية الوثوق بالمعلومة الكاملة لخاصية الملاءمة وتكون المعلومة مفيدة فإن المعلومات يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها، وتمتلك المعلومات خاصية الوثوق إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، ولكي تتحقق الثقة بالمعلومات المحاسبية يلزم توافر ثلاثة عناصر هي صدق التمثيل، قابلية التحقق، والحيادية. (القشي والعبادي، ٢٠٠٩، ص ٧٠٩-٧٣٥)

وعليه فإن خاصية الموثوقية، أو الثقة بالمعلومات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها، تعني أن أساليب القياس والإفصاح المطبقة لاستخراج النتائج وعرضها هي أساليب موضوعية وأنه يمكن لأشخاص آخرين، مستقلين عن الذين استخدموها في المرة الأولى، إعادة استخدامها للتحقق من تلك النتائج. كما تعني هذه الخاصية بأن المعلومات المقدمة تعطي تصورا دقيقا للواقع دون أن يشوبها تحريف قصد التضليل أو أخطاء، كما أن لهذه الخاصية جانب آخر يتمثل في حيادية المعلومات وخلوها من التحيز (القشي والعبادي، ٢٠٠٩، ص ٧٠٩-٧٣٥).

وتتصف الموثوقية بأنها أمانة المعلومات والقدرة على اعتماد المعلومات المحاسبية والمالية من قبل مستخدميها بأقل درجة خوف ممكنة، ويتحقق هذا إذا تميزت المعلومات المحاسبية بالخصائص التالية:

١- الصدق في التمثيل، أي التوافق بين المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية وبين الواقع. أن التمثيل الصادق هو العنصر الأكثر أهمية والذي يتعلق بمسألة التطابق أو التماثل بين قياس أو وصف ما والحدث أو الشيء الاقتصادي الذي يدعي القياس أو الوصف على أنه يمثل. وأن التمثيل الصادق يعني وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات والظواهر المراد التقرير عنها (الشيرازي، ٢٠١٠، ص ١٩٥).

٢ - قابلية المراجعة والتحقق (Verifiability) أي إمكانية توصل شخصين مستقلين لنفس النتائج باستخدام نفس أساليب القياس المحاسبي والإفصاح. وذلك يعني توافر شرط الموضوعية في القياس العلمي، أي أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين يستطيع التوصل إليها شخص آخر شريطة استخدام نفس الأساليب في القياس والإفصاح، حيث أن الدليل القابل للتحقق من صحته والموضوعي قد أصبح عنصراً مهماً في المحاسبة وجزءاً تابعاً ضرورياً للتنفيذ الصحيح لوظيفة المحاسبة عند تجهيزها معلومات يمكن الاعتماد عليها، أما الحيادية (Neutrality) فهي أن تكون المعلومات محايدة عندما تكون خالية من التحيز للوصول إلى نتيجة معينة أو سلوك معين، كما تعني تقديم حقائق صادقة دون حذف أو انتقاء للمعلومات لمصلحة فئة أو قرار معين. ولكي تتحقق الثقة بالمعلومات المحاسبية يلزم أن تكون المعلومات قابلة للإثبات، وأنه بالإمكان التحقق من سلامتها، وهو ما يتطلب الالتزام بأكبر قدر ممكن من الحياد في القياس والإفصاح، وهذا يعني أن تكون هذه المعلومات ذات دقة عالية. (الFDA، ٢٠١٢، ص ٥٤).

وترى لجنة المعايير المحاسبية أن خاصية الوثوق بالمعلومة المكتملة لخاصية الملاءمة ولنكون المعلومة مفيدة فإن المعلومات يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها، وتمتلك المعلومات خاصية الوثوق إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز (المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة المعايير الدولية، ٢٠٠٩، ص ٤٨).

وعليه فإن خاصية الموثوقية، أو الثقة بالمعلومات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها، تعني أن أساليب القياس والإفصاح المطبقة لاستخراج النتائج وعرضها هي أساليب موضوعية وأنه يمكن لأشخاص آخرين، مستقلين عن الذين استخدموها في المرة الأولى، إعادة استخدامها للتحقق من تلك النتائج. كما تعني هذه الخاصية بأن المعلومات المقدمة تعطي تصوراً دقيقاً للواقع دون أن يشوبها تحريف قصد التضليل أو أخطاء، كما أن لهذه الخاصية جانب آخر يتمثل في حيادية المعلومات وخلوها من التحيز (الشيرازي، ٢٠١٠، ص ١٩٦).

وتتطلب الموثوقية أن تحتوي المعلومات على صفة التمثيل الصادق ليصبح من الممكن الاعتماد عليها، وأن التمثيل الصادق لا يعني درجة تطابق ١٠٠% بل درجة تطابق عالية، ولا يوجد اختلاف جوهري بين الواقع والمعلومات الصادرة والسبب في ذلك يرجع إلى تدخل الحكم الشخصي للشخص الذي يقوم بإصدار المعلومات وهو ما يعرف بتحيز الشخص القائم بالقياس، إضافة إلى وجود العديد من الطرق المحاسبية لمعالجة البيانات المحاسبية والتي لا تعطي نتائج موحدة وهذا يطلق عليه تحيز عملية القياس.

وقد أضاف مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board (IASB)، مجموعة من الخصائص الثانوية، بما يؤدي إلى الرفع من

منفعة المعلومات المحاسبية كالقدرة على التنبؤ والتغذية المرتدة. فكل هذه الخصائص متى ما توفرت في المعلومات المحاسبية المتضمنة بالقوائم المالية من شأنها أن تضمن جودتها وتساهم في الاستفادة منها بخصوص ترشيد القرارات المتعلقة بالإدارة المالية والمحاسبية. وكذلك تلك المتعلقة بالاستخدام الأمثل للموارد المالية والبشرية التي تمتلكها الشركة. غير أن ما يجب الإشارة إليه هو أن جودة التقارير المالية يعتمد أساساً على عاملين اثنين هما: (القاضي، ٢٠٠٨، ص ١٢٩)

أ- جودة المعايير المحاسبية المطبقة، والمتمثلة حالياً في المعايير المحاسبية الدولية IFRS، والمطبقة على مستوى الشركات المسجلة بسوق الأوراق المالية.

ب- استعداد منتجي وموزعي المعلومات المحاسبية، أي المسؤولون عن الإدارة المالية والمحاسبية للشركة، على تقديم المعلومات المفيدة وفي الوقت المناسب، أي العمل وفق مبدأ الإفصاح عن المعلومات الأكيدة في التوقيت الملائم.

ويرى الباحث أن موثوقية البيانات المالية يمكن أن تتحدد من خلال التركيز على المبادئ التي تهتم بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة، بما يضمن تحقيق العدالة ويحفظ للمساهمين وللأطراف الأخرى المتعاملة مع الشركة حقهم، ولتحقيق ذلك لابد من التزام المدققين بالقواعد الأخلاقية والمهنية للحد من بعض الممارسات التي يمكن أن تهدد مستقبل الشركة في النمو والبقاء والاستمرار. كما أن للمكاتب التدقيق لها تأثير على جودة التقارير المالية من ناحية تدخلها في اختيار أدوات القياس، وعرض مالي تحسن من صورة الشركة، وفي نفس الوقت لا تتعارض مع المبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

### نبذة عن الشركات المساهمة العامة في دولة الكويت

يعود تاريخ الشركات الكويتية المساهمة في الكويت إلى الخمسينات من القرن العشرين حيث تم تأسيس بنك الكويت الوطني كأول شركة كويتية مساهمة عام ١٩٥٢ ميلادية، تبعها شركة السينما الكويتية عام ١٩٥٤ ميلادية والخطوط الجوية الكويتية عام ١٩٥٦ ميلادية، حيث كان التداول يتم من خلال مكاتب وسطاء العقارات وبالمقاهي الشعبية في سوق التجار وكان كل وسيط من هؤلاء الوسطاء يمثل سوق بحد ذاته تتحدد عنده أسعار البيع والشراء المختلفة، وبذلك كانت الأسهم أول نوع من الأوراق المحلية القابلة للتداول. وبعد اكتشاف النفط وصدور القانون التجاري رقم (١٥) عام ١٩٦٠ ميلادية والخاص بتنظيم إصدار الأوراق المالية والاكنتاب فيها، شهدت الشركات المساهمة توسعاً ملحوظاً في أنشطتها الاقتصادية وغدت منفذاً استثمارياً للأموال الفائضة (النشرة السنوية لسوق الكويت للأوراق المالية، ٢٠١٤).

تحظى البورصة في الكويت باهتمام بالغ انطلاقاً من دورها الاستراتيجي في دفع عجلة الاقتصاد الوطني، حيث صدر القانون رقم (٣٢) في عام ١٩٧٠ ميلادية والذي ينظم تجارة الأسهم الكويتية. وتكونت بموجب هذا القانون أيضاً لجنة استشارية لتنظيم نشاطات سوق الأوراق المالية وسن اللوائح الضرورية لإخضاع الشركات الأجنبية للقيام بتسجيل أسهمها والاحتفاظ بالفوائد الاقتصادية للبلاد. وفي شباط من عام ١٩٧٢ تم افتتاح أول مقر للبورصة الكويتية في المنطقة التجارية العاشرة بمدينة الكويت، حيث تولى العاملون بها رصد وحصر ما يتم تداوله يوميا من أسهم وإصدار النشرة اليومية التي تتضمن عدد الأسهم المتداولة وأسعارها وعدد الصفقات التي تمت من خلالها (النشرة السنوية لسوق الكويت للأوراق المالية، ٢٠١٤).

في عام ١٩٧٦ ميلادية صدر القرار الوزاري رقم (٦١) والخاص بتنظيم التعامل والتداول في الأوراق المالية للشركات المساهمة الكويتية، وبموجب هذا القانون تم تشكيل أول لجنة للأوراق المالية بعد أن كان التداول يتم عن طريق المفاوضات المباشرة على السعر بين كل من البائع والمشتري إلى أن تم افتتاح أول مقر للبورصة الكويتية في عام ١٩٧٧ ميلادية وسميت سوق الكويت للأوراق المالية. وفي نيسان عام ١٩٧٧ ميلادية تم افتتاح بورصة الأوراق المالية أطلق عليها اسم سوق الكويت للأوراق المالية وفي عامي ١٩٧٧ و ١٩٧٨ شهد سوق الكويت للأوراق المالية أزمة كان من نتائجها تدخل الحكومة لمعالجتها بشراء الأسهم وفقا لأسعار الأقفال في يوم محدد ثم تلتها أزمة عام ١٩٨٢ التي تميزت بالتعامل في أسهم الشركات الخليجية وبالتعامل بالأجل وهي ما عرفت حينذاك بأزمة " سوق المناخ ". ولعل أهم أحداث سوق المناخ الكويتي ما يعرف بالاثنين الأسود عام ١٩٨٣ عندما بلغت الخسائر فيه اثنان وعشرون مليار دولار.

في ١٤ / ٨ / ١٩٨٣ ميلادية صدر المرسوم الأميري الخاص بإعادة تنظيم السوق كهيئة مستقلة وإدارة تنفيذية لإعادة تنظيم السوق بما يتناسب مع الظروف الاقتصادية للبلاد، وفي آب ١٩٩٠ ميلادية توقف التعامل في السوق لفترة ٢٨ شهرا نتيجة الغزو العراقي للكويت، مما أدى إلى انخفاض عدد الشركات المدرجة من ٥٤ شركة إلى ٢٨ شركة. وفي أواخر شهر أيلول عام ١٩٩٢ أعيد افتتاح السوق بعد أن اكتملت كافة مرافق السوق المالية والإدارية والفنية والمحاسبية (سوق الكويت للأوراق المالية، ٢٠١٤).

في شهر تشرين الأول عام ١٩٦٦ وقعت كل من الكويت ومصر ولبنان في القاهرة اتفاقية لربط الأسواق المالية بالشكل الذي يتيح الإدراج المشترك في بورصاتها من خلال نظام الحفظ المركزي، بهدف تنظيم عملية التداول للأوراق المالية في أسواقها وإجراء عمليات التسوية المالية المتعلقة بنقل ملكية هذه الأوراق وكذلك تنظيم المعلومات ونشرها في الأسواق المالية الثلاثة، كما يرتبط سوق الكويت للأوراق المالية مع كل من سوق البحرين وسلطنة عمان للأوراق المالية منذ شهر أيلول عام ١٩٩٧ باتفاقية تعاون متبادل

يهدف توثيق وزيادة إقامة التعاون المشترك في المجالات المتعلقة بتنظيم إصدار وتداول الأوراق المالية في هذه الأسواق حيث تعد هذه الاتفاقية أولى الخطوات نحو إنشاء سوق أسهم موحدة في الخليج ( سوق الكويت للأوراق المالية، ٢٠١٤ ).

جاءت المتاجرة في سوق الأسهم الكويتية وفقا لنظام المفاوضات أو التفاوض فوق الكاونتر والذي يُعمل به في اغلب الأسواق العالمية. وتتم المتاجرة في هذا النظام بين المشتري والبائع أو الشخص الذي يمثل أعلى الأسعار والنوعية حتى تتحقق العملية وفقا للوائح التي تحد من الزيادة في المضاربة التجارية. ثم تحول نظام التداول من المفاوضة بين البائع والمشتري إلى نظام المزايدة المكتوبة حيث يتم إعلان أسعار البيع وأسعار الشراء على اللوحة ويتم التفاوض بعد ذلك بين أصحاب أقل سعر معن للبيع وأعلى سعر معن للشراء. واهتمت إدارة السوق منذ إعادة تنظيمه بتطوير نظام الوساطة باعتباره ركنا أساسيا من أركان السوق ويعد مسؤولا عن نجاح وانتظام العمل بها. وفي أب من عام ١٩٨٤ صدر المرسوم الأميري الخاص بإدراج الوسطاء ومعاونيهم في السوق وقصر المرسوم عمليات الوساطة على الشركات المرخص لها بذلك، كما اشترط على الوسيط أن يدون الأمر الذي يتلقاه من العملية على نموذج التفويض المعد لذلك من قبل السوق وان يتضمن النموذج أولوية هذا الأمر بالنسبة لغيره ( النشرة السنوية لسوق الكويت للأوراق المالية، ٢٠١٤ ).

وفي كانون الأول من عام ١٩٨٦ صدر مرسوم أميري لتنظيم تصفية عمليات تداول الأوراق المالية وغرفة المقاصة في السوق، حيث أوجب المرسوم أن تتولى التصفية التي تجري على الأوراق المالية المسجلة في السوق غرفة مقاصة تقوم بتحديد مراكز أطراف هذه المعاملات وإجراء المقاصة بين مالهم وما عليهم من حقوق تجاه بعضهم البعض. ثم جاء قرار لجنة السوق رقم ٣ لسنة ١٩٨٧ بشأن غرفة المقاصة، حيث حولها القيام بكافة الإجراءات التي تتطلبها عمليات التفاض وأوجب عليها أن تقوم بإخطار الشركات المسجلة في السوق بأسماء آخر من آلت إليهم أسهمها. وفي أيار عام ١٩٨٧ صدر قرار لمدير السوق بشأن تنظيم إجراءات تسجيل ونقل ملكية الأسهم المدرجة وعهد إلى الشركة الكويتية للمقاصة تولي مهام غرفة المقاصة في السوق. وفي إطار الاتفاقية الاقتصادية الموحدة لدول مجلس التعاون الخليجي أصبح يحق لمواطني دول مجلس التعاون الخليجي تداول أسهم أي من الشركات الكويتية بما فيها البنوك وشركات الاستثمار والتأمين على أن يكون هذا الحق مكفولا في حدود ٢٥ في المائة كحد أقصى من أسهم الشركات ( سوق الكويت للأوراق المالية، ٢٠١٤ ).

ولتحسين أداء سوق الكويت للأوراق المالية وزيادة كفاءته وتحقيق المرونة والعدالة والسرية التامة بين المتعاملين، فقد تم تقديم نظام التداول الآلي (كاتس) إلى سوق الأسهم الكويتية وذلك باستعمال أجهزة إلكترونية تم تطويرها وفقا لمتطلبات سوق الأسهم الكويتية،



حيث صمم هذا النظام ليعمل باللغة العربية مع إمكانية ربطه مع العملاء من خارج السوق في الكويت والأسواق المالية الأخرى خارج الكويت، كما يوفر هذا النظام للوسيط بكل خطوة يقوم بها معلومات مفيدة تساعد لإتمام الصفقة وفي نهاية يوم التداول يحصل العميل على كشف حساب موضحاً له جميع الصفقات التي تمت باسمه في ذلك اليوم ورصيد كل صفقة على حده والرصيد الشامل لكل الصفقات (سوق الكويت للأوراق المالية، ٢٠١٤).

### المبحث الثالث: الدراسات السابقة

قام الباحث بالاطلاع على الكثير من الأدبيات والدراسات التي ناقشت موضوع الدراسة الحالية مرتبة من الأقدم إلى الأحدث، ومن هذه الدراسات ما يلي:

#### أولاً: الدراسات باللغة العربية

- دراسة كراجه، (٢٠٠٤) بعنوان: مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها " دراسة ميدانية "

هدفت الدراسة إلى قياس مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن، والتعرف على الوسائل التي تشجعهم على الالتزام بالسلوك المهني، ومن ثم تقديم بعض الاقتراحات التي يمكن أن تساهم في تطوير تلك الوسائل. ولتحقيق هذه الأهداف، قام الباحث بالإطلاع على عدة دراسات سابقة متعلقة بموضوع بحثه، وقام بعمل دراسة ميدانية بواسطة استبانته هدفت إلى معرفة مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن من وجهة نظر كل من: مدققي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية وجهات الرقابة والإشراف على مهنة التدقيق في الأردن. وقد توصل الباحث إلى الاستنتاجات التالية:

١- وجد أن مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن يتقيدون غالباً بقواعد السلوك المهني الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين.

٢- وجد أن جميع فئات الدراسة اتفقت على أن جميع الوسائل المذكورة في الدراسة تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.

٣- وجد أن هناك تضارباً في وجهة نظر فئات الدراسة حول مستوى أهمية الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.

٤- لقد أجمعت فئات الدراسة على أن كلاً من معايير التدقيق الدولية، وقواعد السلوك المهني، تعدان من أهم الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.

٥- وجد أن هناك تضارباً بين وجهة نظر المدققين من جهة، وبين وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف من جهة أخرى، بما يخص التزام المدققين بقاعدة الاتصال بالمدقق السابق، حيث يرى المدققون بأنهم ملتزمون بتلك القاعدة، بينما ترى جهات الرقابة والإشراف، ومستخدمو البيانات المالية عكس ذلك.

وقد خلص الباحث في نهاية الدراسة إلى اقتراح مجموعة من التوصيات التي قد تساهم في رفع سوية السلوك المهني لمدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، وتشجيعهم على الالتزام بقواعد السلوك المهني.

وفي مجال الإفادة من هذه الدراسة أنها بينت أهمية الالتزام بقواعد السلوك المهني، وهذه النتيجة تفيد الدراسة الحالية بأنها تساهم في التعرف على الأمور التي تساعد المدقق على الالتزام بأخلاقيات المهنة وفي تحديد أبعادها المختلفة.

- دراسة جربوع، (٢٠٠٥) بعنوان: **العوامل المؤثرة على استقلال وحياد المدقق الخارجي عند أدائه عملية المراجعة.**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على استقلال وحياد المدقق الخارجي عند أدائه عملية المراجعة. وتعتبر هذه الدراسة من الدراسات التطبيقية حيث تم إجراءها على مكاتب وشركات المراجعة في قطاع غزة، واستخدم الباحث المنهج الاستنباطي الاستقرائي، والوصفي التحليلي باستخدام أسلوب العينة للوصول إلى النتائج التي تثبت صحة الفروض. وقد بينت هذه الدراسة أن الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي وحياده واستقلاله في مزاولة المهنة أمر ضروري لنجاح عملية المدققة إذ لا يمكن فصل الكفاءة المهنية عن الاستقلال. كما بينت أن الكفاءة المهنية يجب توافرها في المدققين ولكن الاستقلال قد لا يتوافر في بعض الحالات، ومنها: تقديم المدققين للخدمات الإدارية والاستشارية للعميل، والمنافسة الشديدة بين مكاتب وشركات المراجعة لاجتذاب العملاء، وتخفيض الأتعاب بدرجة ملحوظة للحصول على العملاء، وطول فترة بقاء المدقق مراجعاً لحسابات العميل لمدة تزيد عن خمس سنوات، واعتماد المدقق في معظم دخله على عميل واحد، والضغط التي تمارسها إدارة الشركة على المدقق للسير في ركبها وتنفيذ أوامرها مما يؤثر سلباً على استقلاله.



وفي مجال الإفادة من هذه الدراسة أنها بينت العوامل المؤثرة على استقلال وحياد المدقق الخارجي عند أدائه عملية المراجعة، وهذه تفيد الدراسة الحالية في التعرف على الجوانب الأخلاقية لمهنة التدقيق.

- دراسة علي، (٢٠٠٧)، بعنوان: دراسة تحليلية لدور التأهيل العلمي والعملية للمحاسبين القانونيين على تطوير أداء مهنة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية.

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل دور التأهيل العلمي والعملية للمحاسب القانوني، مع الاهتمام بالجانب الأخلاقي في تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة، وذلك على النحو الذي يرقى بمستوى فاعلية وكفاءة الأداء. وفي الجانب العملي، هدفت إلى اكتشاف المشاكل التي تحول دون تطور المهنة، وكذلك العوامل المختلفة التي تساهم في تحقيق تطور مهنة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية. وهي دراسة ميدانية اعتمدت على استقصاء شمل آراء الأكاديميين والممارسين للتعرف على الجوانب المختلفة المرتبطة بمشاكل المهنة وسبل التطوير الملائمة.

وبينت الدراسة أن الجامعات هي المسئول الأول عن التعليم في مجال المحاسبة والمراجعة، ولذا يتوجب عليها أن تعد خططها وبرامجها على النحو الذي يزود الطالب بالمعارف والمعلومات الأساسية، وبما يتساير مع ما يستجد من تطور على فروع المعرفة المختلفة مع مراعاة احتياجات المجتمع، وحيث أن الحصول على شهادة جامعية فقط لا يكفي لممارسة المهنة، وإنما يجب أن يكتسب الممارس الخبرة اللازمة قبل قيامه بالممارسة العملية. ولذلك لا بد الجهات المسئولة عن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة إلزام حصول طالبي مزاولة المهنة على تدريب مهني لمدة زمنية معينة، لضمان اكتساب الخبرة التي تمكنهم من ممارسة المهنة على الوجه الملائم، وذلك قبل حصوله على الترخيص بمزاولة المهنة.

وأوصت الدراسة بالتركيز على عملية تعليم وتدريب المحاسبين القانونيين التي تتوقف على مدى استعدادهم ورغبتهم في أن يصبحوا محاسبين قانونيين ذوي كفاءة وخبرة، ولكونه أحد المحاور الهامة لضمان أداء المحاسبين والمدققين للدور الملقى على عاتقهم على الوجه السليم هو إمامهم وتمسكهم بأخلاقيات المهنة التي تضمن بقاء المهنة وازدهارها.

وفي مجال الإفادة من هذه الدراسة أنها بينت أهمية الجانب الأخلاقي في تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة، حيث تمت الإفادة من هذه الدراسة في تطوير التوجهات البحثية التي استندت عليها الدراسة الحالية.

- دراسة العجمي، (٢٠١١). بعنوان: أثر الأزمة المالية العالمية على ثقة مستخدمو البيانات المالية في مهنة المحاسبة في دولة الكويت: الأسباب، والتداعيات، والحلول.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر الأزمة المالية العالمية على ثقة مستخدمو البيانات المالية في مهنة المحاسبة في دولة الكويت، وذلك من وجهة نظر ثلاث فئات رئيسية هي (مستخدمو البيانات المحاسبية، المدراء الماليون، ومدققو الحسابات). ولتحقيق هذا الهدف فإن الباحث تعامل مع نوعين من البيانات هما البيانات الثانوية والبيانات الأولية، والتي تم جمعها من خلال الدراسة الميدانية وباستخدام استبانة خطية، وقد تم اختيار عدد ١٨٠ شركة مدرجة في السوق المالي الكويتي، وقام الباحث بتوزيع ٢٩٨ استبانة شملت الثلاث فئات الرئيسية لعينة البحث. وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها:

١- أن هناك أسباب أدت إلى تدني ثقة مستخدمو البيانات المالية في مهنة المحاسبة في دولة الكويت في ظل الأزمة المالية العالمية، ومن هذه الأسباب تولد الشك في القوائم المالية في الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية وفي الجهات الرقابية المسؤولة عن هذه الشركات.

٢- أن هناك تداعيات مستقبلية للأزمة المالية على الثقة التي يوليها مستخدمو البيانات المالية في مهنة المحاسبة في دولة الكويت. ومن هذه التداعيات ارتفاع معدلات الفقر والبطالة، وتراجع معدلات النمو الاقتصادي بسبب تذبذب أسعار النفط وتدني صادراته.

٣- أن هناك حلول مناسبة لإعادة ثقة مستخدمو البيانات المالية بمهنة المحاسبة في ظل الأزمة المالية العالمية في دولة الكويت، ومن هذه الحلول تفعيل أخلاقيات المهنة، وإصدار معايير أخلاقية إسلامية وتفعيلها.

وقدمت الدراسة عددا من التوصيات منها العمل على إصدار معايير أخلاقية إسلامية وتفعيلها، مع الالتزام بتفعيل الحاكمية المؤسسية بمفهومها الحديث، مع تركيز الجهات الاقتصادية المعنية على إيجاد الآليات الكفيلة بتعزيز رفع السلوك الأخلاقي.

وفي مجال الإفادة من هذه الدراسة أنها بينت أهمية تفعيل أخلاقيات المهنة، وإصدار معايير أخلاقية إسلامية، وهذه النتيجة تفيد الدراسة الحالية بأنها تسهم في التعرف على الأمور التي تساعد المدقق على الالتزام بأخلاقيات المهنة وفي تحديد أبعادها المختلفة.

## دراسة (المطيري، ٢٠١٢) بعنوان: قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، أما عينة الدراسة فتكونت من (٧٢) مستجيباً من المديرين الماليين والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية في هذه الشركات، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بإعداد استبانة شملت (٥٣) فقرة، وتم تحليلها باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية (SPSS).

وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج من أبرزها أنه يوجد تأثير (للموضوعية والاستقلالية، الأمانة والاستقامة، المصداقية، النزاهة والشفافية، السرية، الكفاءة المهنية) على جودة عملية التدقيق من وجهة نظر المديرين الماليين والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.

وفي ضوء ذلك قدم الباحث عدداً من التوصيات أهمها: وضع وتعزيز أخلاقيات الأعمال، وضرورة أن تقوم الشركات الصناعية الكويتية بتحديد السياسات الأخلاقية وتوزيعها عبر فروعها، وتدريب العاملين فيها على تعزيز قدرتهم لمواجهة المشاكل الأخلاقية الصعبة. وقيام إدارة الشركات الصناعية الكويتية بالتأكد من مدى التزام مدقق الحسابات باستقلال تفكيره وحياديته والتحقق من مدى قيام مدقق الحسابات بالعمل بنزاهة وموضوعية.

وقد أفاد الباحث من هذه الدراسة في التعرف على قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق في البيئة الكويتية وهي نفس البيئة التي أجريت بها الدراسة الحالية.

## - دراسة الشوبكي، (٢٠١٢)، بعنوان: جودة التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة التجارية: (دراسة ميدانية على الشركات المساهمة العامة التجارية الأردنية)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الجوانب الإيجابية المساعدة في تحسين جودة القوائم المالية للشركات المساهمة العامة التجارية بما يحد من المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting) وتأثيرها على جودة القوائم المالية المنشورة والتعرف على مدى كفاءة وفاعلية المدقق الخارجي في تطبيق معايير التدقيق المتعارف عليها، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري على جمع المعلومات من خلال المسح المكتبي والدراسات السابقة ذات العلاقة، أما في الجانب العملي فقد تم إعداد استبانة لجمع المعلومات من عينة الدراسة من المدققين الخارجيين ومن المحاسبين في الشركات

المساهمة العامة التجارية الأردنية وتم تحليل النتائج الإحصائية للوصول إلى نتائج وتوصيات الدراسة. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج كان من أهمها:

١- أن أخلاقيات العمل المحاسبي تحكم المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة بشكل ملحوظ ومهم أكثر بكثير من اعتمادها على الجانب الاحترافي المعتمد على التأهيل العلمي والعملية لمعدي القوائم المالية.

٢- هناك تأثير مهم لجودة التدقيق الخارجي على الشركات على وجود ممارسات للمحاسبة الإبداعية وحجم هذه الممارسة وانه كلما تميز مكتب التدقيق بمتطلبات الجودة من سمعة وحجم وارتباط مكتب التدقيق بمكاتب عالمية ذات سمعة جيدة كلما أثر على التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

٣- أن مسؤولية اكتشاف اثار المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية من مسؤولية المدقق وعليه اكتشاف الأخطاء سواء أن كانت ناتجة عن خطأ أم كانت ناتجة عن عملية احتيال وتزويد الهيئة العامة والسوق المالي والجهات المنظمة في الدولة كشفا عن هذه الممارسات وإظهارها باختصار في تقريره النهائي وان المحاسبة الإبداعية تؤثر بشك مهم على قرارات المستثمرين وأصحاب المصالح.

واهم التوصيات كانت العمل بشكل جدي على تعظيم النواحي الأخلاقية لمعدي القوائم المالية وللمدققين على الشركات المساهمة العامة والعمل على توعيتهم بأهمية التقييد التام بأخلاقيات العمل المهني لما لذلك من تأثير على مستقبلها ومستقبل الاقتصاد الأردني بشكل عام.

وقد أفاد الباحث من هذه الدراسة في التعرف على جودة التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة وهي التي تعمل في نفس القطاع الذي أجريت عليه الدراسة الحالية.

-دراسة المطارنة، (٢٠١٣)، بعنوان: دور أخلاقيات مهنة التدقيق في اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية وأثر ذلك على جودة التقارير المالية

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور أخلاقيات مهنة التدقيق في اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية وأثر ذلك على جودة التقارير المالية، شمل مجتمع الدراسة مكاتب التدقيق العاملة في الأردن والبالغ عددها حوالي (٨٢) مكتب تدقيق مرخص، أما العينة فتكونت من (٢٦١) مدققا يعملون في مكاتب التدقيق في الأردن. وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج من أهمها:

١- وجود تأثير لدور أخلاقيات مهنة التدقيق في اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة التقارير المالية من وجهة نظر عينة الدراسة، حيث بينت النتائج أهمية الحرص على تنفيذ استراتيجيات واضحة ودقيقة لعملية التخطيط لكل مهمة تدقيق على حدة على أن تتضمن جدول زمني لانجاز كل مهمة.

٢- بينت النتائج أهمية التنوع في استخدام وسائل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وعدم الاقتصار على وسيلة واحدة، وذلك للاستفادة من مزايا الوسائل المختلفة والتقليل من عيوبها وبما يكفل سلامة الحكم على درجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة التي يقومون بتدقيقها.

٣- بينت النتائج أهمية إلزام مدققي الحسابات بالحصول على إقرارات تحريرية من الإدارة حول أمور جوهرية للقوائم المالية في حالة عدم وجود أدلة إثبات أخرى كافية وملائمة، وكذلك وضع سياسات وإجراءات دقيقة بعد إتمام عملية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشأن تعيين الأفراد المؤهلين بحيث تتوفر فيهم الصفات المهنية والعملية اللازمة.

٤- بينت النتائج أهمية توفر الكفاءة المهنية المناسبة والمهارات الفنية والإدراكية التي يجب توافرها عند المدقق الكفاء والمتمرس، وكذلك في تشجيع حالات الارتباط مع مكاتب التدقيق العالمية لتبادل الخبرة والمعرفة فيما بينهما وذلك من أجل تطبيق أفضل الأساليب المتقدمة في التدقيق.

٥- أشارت نتائج الدراسة إلى أهمية احتواء المعلومات المحاسبية على معلومات تتصف بخاصية الصدق في التعبير عن الظواهر المراد التقرير عنها، كذلك ضرورة تطابق الخصائص النوعية المحددة في النظام المحاسبي مع تلك المقررة لدى معايير المحاسبة الدولية.

وأوصت الدراسة بالتأكيد على أهمية دور أخلاقيات مهنة التدقيق في اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية وفقا لمعايير العمل الميداني الدولية، من خلال دراسة وتحليل هذه المعايير بهدف التأكد من قدرتها على الاستجابة للمعايير الدولية، وذلك لتأثيرها الواضح على جودة التقارير المالية من وجهة نظر عينة الدراسة.

وقد أفاد الباحث من هذه الدراسة في التعرف على دور أخلاقيات مهنة التدقيق في اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية وأثر ذلك على جودة التقارير المالية، حيث تمت الإفادة من هذه الدراسة في تطوير التوجهات البحثية المختلفة لأخلاقيات مهنة التدقيق.

## ثانياً: الدراسات باللغة الانجليزية

- دراسة ( Ferdinand, 2003 ) بعنوان:

### **Banker's Perception of Factors Affecting Auditor's Independence"**

#### **العوامل المؤثرة على استقلال المدقق الخارجي**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على آراء البنوك في العوامل المؤثرة على استقلال المدقق الخارجي، وقد اعتمد الباحث على المنهج الوصفي في صياغة البحث وذلك بالرجوع إلى الكتب العلمية ذات العلاقة بموضوع الدراسة. وقد أجريت الدراسة في قطاع البنوك. تعتبر هذه الدراسة من الدراسات الميدانية التي استخدمت الاستبانة، وقد بينت الدراسة أن قيمة القوائم المالية المدققة تعتمد على استقلال المدققين عن عملائهم الذين يقومون بمراجعة حساباتهم، والمدققون ليس فقط يجب أن يكون مستقلين في الحقيقة بل يجب أن يكونوا مستقلين أيضاً في المظهر عند تقديم خدمات المدققة والخدمات الاستشارية الأخرى وذلك لإرضاء مستخدمي القوائم المالية. وقد نال الاستقلال في المظهر للمراجعين اهتماماً كبيراً من جانب مستخدمي القوائم المالية أكثر من اهتمامهم بالاستقلال الحقيقي، ومن نتائج الدراسة تبين أن هناك عوامل تؤثر على استقلال المدقق الخارجي، منها الوضع المالي للعميل، وتقديم الخدمات الإدارية والاستشارية له، والمنافسة بين المدققين لاجتذاب العملاء، وحجم منشأة المدقق.

بينت هذه الدراسة أن قيمة القوائم المالية المدققة تعتمد على استقلال المدققين عن عملائهم الذين يقومون بمراجعة حساباتهم، وهذه النتيجة تفيد الدراسة الحالية بأنها تسهم في التعرف على تحديد أبعادها المختلفة.

- دراسة ( Citron, 2003 ) بعنوان:

### **United Kingdom's Framework Approach to Auditor Independence and commercialization of the Accounting Profession**

إطار مقترح في المملكة المتحدة بخصوص استقلال المدقق والمتاجرة باستخدام الأتعاب في مهنة مراجعة الحسابات

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم إطار مقترح في المملكة المتحدة بخصوص استقلال المدقق والمتاجرة باستخدام الأتعاب في مهنة مراجعة الحسابات، اتبع الباحث في إعداد بحثه المنهج الاستنباطي من خلال الرجوع إلى المراجع والبحوث والدراسات التي اهتمت بمهنة مراجعة الحسابات، واعتمد كذلك المنهج الاستقرائي في التعرف على مساهمات الفكر المحاسبي والممارسة العملية في هذا المجال.

وقد بينت الدراسة كيف يجب أن يلتزم المحاسبين القانونيين في المملكة المتحدة بقواعد السلوك المهني، والنزاهة والموضوعية والاستقلال، بعد أن وجهت الانتقادات إلى مهنة مراجعة الحسابات، وكذلك القضايا المرفوعة ضد مراجعي الحسابات أمام المحاكم. وهذا الإطار يتطلب تغيير المفاهيم المتعلقة بالاستقلال بنظام مرّن لتقديم أفضل الخدمات للعملاء. كما أن هذا الإطار لم يتطرق إلى موضوع الخدمات الإدارية والاستشارية الأخرى لهم. ومن نتائج هذه الدراسة ضرورة بناء نظام للسلوك المهني المتعلق بالاستقلال والحياد للمراجعين.

وفي مجال الإفادة من هذه الدراسة فقد كان احد متغيراتها هو قواعد السلوك المهني، وهو من المتغيرات المعتمدة في الدراسة الحالية، حيث استفاد الباحث من مطالعة هذه الدراسة في تحديد ما يمكن الاستفادة منه في الدراسة.

- دراسة (Everett et al, 2005) بعنوان:

## **Independence, Objectivity and the Canadian CA profession**

### **الاستقلال والموضوعية والحديث الأخلاقي في مهنة المحاسبة والتدقيق**

هدفت هذه الدراسة إلى الإجابة على تساؤلين في أحد أهم مجالات مهنة المراجعة، وهما متى وكيف جاء مفهوم الاستقلال والموضوعية ليسيطر على الحديث الأخلاقي في مهنة المحاسبة والتدقيق، وبصفة خاصة في بيئة ممارسة مهنة المراجعة بكندا. ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بتقسيم الدراسة إلى قسمين، حيث احتوى القسم الأول على الدراسة النظرية التي تناولت التعرف على مفهوم الاستقلال والموضوعية والمزايا التي يمكن أن يحققها في عملية التدقيق، وكذا الأساليب والطرق التي يمكن إتباعها لممارسة هذه الوظيفة، كما تضمنت أيضا دراسة الاستقلالية والموضوعية، أما القسم الثاني فقد تضمن الدراسة التطبيقية وهي دراسة تحليلية لمقومات عملية التدقيق بهدف التعرف على مدى توفر السمات والخصائص التي يعتمد عليها تطبيق عملية التدقيق، وفيما يلي أهم النقاط التي خلصت إليها الدراسة:



١- قبل العشرينات من القرن الماضي لم يكن هناك أي حديث عن مفهومي الاستقلال والموضوعية للمهتمين بمهنة المدققة، وفي أواخر النصف الأول من القرن الماضي "١٩١١-١٩٤٤" استمر هاذيين المفهومين من ضمن أهم المزايا الأخلاقية التي يجب أن تتوافر في ممارس المهنة، وفي نهاية تلك الفترة أصبحا لا غنى عنهما في الممارسة. وخلال الفترة من ١٩٤٥-١٩٥٩ تم التخلي من الحديث عنهما في سياق أخلاقيات المهنة، حيث تم التركيز على الاستقلال والموضوعية بشكل متزايد.

٢- خلال الفترة التالية ظهر ما يسمى بفشل القبول الأطلسي، والذي حفز علي مناقشة استقلال مراقب الحسابات والتميز بين الاستقلال في الظاهر وفي الواقع. وخلال أواخر الفترة السابقة ظهرت علي ساحة المهنة ما يسمى بفجوة التوقعات وأن استقلال مراقب الحسابات قد يكون هو السبيل لسد هذه الفجوة، تلهها سنة ١٩٨٠ أنشطة صنع-الخيال سادت مع مفهومي الاستقلال والموضوعية اللذين تم تمثيلهما كأسس تاريخية للمحاسبة العامة. كما أن الأحداث الخارجية شجعت التحول إلى الأفكار العلمية الشرعية بشكل متزايد عن الاستقلال والموضوعية، التغييرات السكانية الداخلية قادت إلى تعميم المهنة.

وقد تمت الإفادة من هذه الدراسة في التعرف على الحديث الأخلاقي في مهنة المحاسبة والتدقيق، وهذه متغيرات تم استخدام بعضها في الدراسة الحالية.

- دراسة (Young, 2006)

## Examining Audit Relations: A Reconsideration of Auditor Independence

### إعادة تقييم مفهوم استقلال مراقب الحسابات

هدفت هذه الدراسة إلى إعادة تقييم مفهوم استقلال مراقب الحسابات، وذلك من خلال دراسة وتحليل العلاقات المختلفة لمراقب الحسابات. اعتمد الباحث على المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة والمنهج الاستنباطي لتحديد محاور الدراسة ووضع الفروض والمنهج الاستقرائي لاختبار مدى صحة الفروض والإحصاء الوصفي والتحليلي كأداة إحصائية في جمع وتحليل البيانات.

وقد خلصت الدراسة فيما يتعلق باستقلال مراقب الحسابات، إلى عدم تأييد تلك الفكرة من خلال دراسة وتحليل علاقات عملية المدققة، والتي تعتبر جزء لا يتجزأ من عملية المدققة، ولتقييم ما إذا كانت هذه العلاقات تزيد أو تقلل من إيجابية تشجيع منشأة العميل مراقب الحسابات لإنجاز غرض المدققة الأساسي. أكدت على تركيز المجتمع كعملاء للمراجعة وتصوراتها لعلاقات المدققة، ساهم في إصدار العديد من التنظيمات



والقوانين المهنية عن استقلال مراقب، خاصة بعد فضائح شركة إنرون الشهيرة وفضائح الشركات الأخرى.

وقد أفاد الباحث من هذه الدراسة في تناولها ب تقييم مفهوم استقلال مراقب الحسابات، بينما الدراسة الحالية تقوم على دراسة مدى التزام المدقق بأخلاقيات المهنة وأثرها على موثوقية المعلومات المالية في الشركات المساهمة الكويتية.

- دراسة (Hooghiemstra and Van Manen, 2009) بعنوان:

## Supervisory Directors and Ethical Dilemmas: Exit or Voice?

### الإدارة الإشرافية والمشكلات الأخلاقية

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على بعض المشاكل الأخلاقية التي تواجه المدراء المشرفون في الشركات، وقد أجريت الدراسة على ٢٥٠٠ من كبرى الشركات في هولندا. واعتمدت هذه الدراسة على المنهج التحليلي، من خلال استبانته متخصصة لرصد آراء المبحوثين حول مختلف القضايا الأخلاقية ومن ثم تحليل نتائج البيانات التي تم الحصول عليها من الميدان.

وبينت النتائج أهمية تنامي القضايا الأخلاقية في جدلية حاكمية المنظمة، ومثل هذه القضايا يمكن أن تضع غير التنفيذيين من المدراء في مأزق عندما لا تشارك وجهة نظره لا من قبل أعضاء المجلس الإشرافي ولا من قبل مجلس الإدارة. كما بينت النتائج أن المنظمات تهدف إلى تحسين صورتها المالية لجلب مزيد من التبرعات، لذلك يتم التلاعب بنسب الإنفاق وقامت الدراسة كذلك بتحليل الخصائص المالية للمنظمات التي يتوقع، (Spending Ratio) ممارستها لعمليات التلاعب، فكانت هذه الجمعيات تتسم بأنها جمعيات كبيرة الحجم، ونفقاتها عالية.

وأوصت الدراسة بضرورة إدراج مواضيع الأخلاق في المناهج المدرسية والمعاهد والكلية الجامعية، وذلك من أجل بناء ثقافة عامة وتشكيل وعي عام لدى المواطنين في كافة مواقعهم بأهمية السلوك الأخلاقي وضرورته للأعمال، بحيث تصبح الأخلاق جزءاً من الممارسة اليومية والسلوك العام لدى الجميع.

وقد أفاد الباحث من هذه الدراسة في تناولها بعض المشاكل الأخلاقية التي تواجه المدراء المشرفون في الشركات، بينما الدراسة الحالية تقوم على دراسة مدى التزام المدقق بأخلاقيات المهنة وأثرها على موثوقية المعلومات المالية في الشركات المساهمة الكويتية.

- دراسة (Oliveras and Amat, 2013) بعنوان:

## **Ethics and Creative Accounting: Some Empirical Evidence on Accounting for Intangibles in Spain**

**الأخلاق والمحاسبة الإبداعية: بعض الأدلة التجريبية على المحاسبة عن الأصول غير الملموسة في إسبانيا**

هدفت الدراسة إلى توضيح بعض الجوانب والأدلة على الممارسات المحاسبية الإبداعية وعلاقتها بأخلاقيات ممارسة مهنة المحاسبة عند التعامل مع الأصول غير الملموسة في إسبانيا. استخدمت الدراسة الأسلوب الوصفي والأسلوب التحليلي في تحليل بيانات الدراسة، وقد شمل المسح ( ٥٤٦ ) مستجيباً، وكانوا من ضمن عينة تشمل ( ٥٧ ) شركة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن القوائم والتقارير المالية تصبح ذات صلة Intangibles بواقع المنشأة وذلك بسبب زيادة الأصول غير الملموسة أو تخفيضها، كذلك أشارت نتائج الدراسة إلى أن هذا النوع من الأصول يحمل أهمية كبيرة ويحتل مكانة إستراتيجية في عمليات تقييم أداء المنشآت. كما وجدت الدراسة كذلك أن غالبية استخدامات أساليب التلاعب في الأصول غير الملموسة للمنشآت كانت تستهدف ترغيب المؤسسات المصرفية لمنح المنشآت قروضا عند طلب ذلك.

كما بينت أن تقوم الشركات بالتلاعب بالإيرادات والدخول، والمصاريف والالتزامات والأصول، كما تقوم الشركات بالتضليل في قائمة الدخل، و في الميزانية، وفي قائمة التدفقات النقدية. كما توصلت إلى أن توجهات المديرين تتركز حول تحسين الوضع المالي للشركة من خلال استخدام جميع السياسات المحاسبية، التي تسهم في إظهار وضع مالي مستقبلي أفضل، مما سينعكس بالتالي على جودة الأرباح. وأن المديرين غير مدركين لخطورة استخدام أساليب تحسين صورة الدخل.

وأوصت الدراسة تدعيم السلوك الأخلاقي في المنظمة بتعيين موظف خاص لهذه المهمة، تكون مرتبطة بأخلاقيات ممارسة المهنة المحاسبية في المنظمة، والسلوك العام للعاملين فيها، وصيانة الآداب العامة والسلوك الأخلاقي العام في كافة مواقع العمل داخل المنظمة وخارجها.

وفي مجال الإفادة من هذه الدراسة أنها عززت توجه الدراسة الحالية في قياس علاقة أثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع وتوضيح بعض الجوانب والأدلة على

الممارسات المحاسبية الإبداعية بأخلاقيات ممارسة مهنة المحاسبة عند التعامل مع الأصول غير الملموسة.

- دراسة (Matarenh, 2015) بعنوان:

## **Design Ethics of the Accounting Profession to Reduce the Effects of Creative Accounting on the Reliability of Financial Statements Issued by the Jordanian Public Shareholding Companies**

تصميم أخلاقيات مهنة المحاسبة للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية تصميم أخلاقيات مهنة المحاسبة للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، وقد اعتمد على المنهج الوصفي التحليلي، تكون من الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، وتم الاعتماد في هذه الدراسة على نوعين من مصادر المعلومات هما المصادر الثانوية والمصادر الأولية، وقد قام الباحث بتصميم استبانة خطية تخدم متغيرات الدراسة، وقام الباحث بالاستعانة بالأساليب الإحصائية ضمن برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية.

وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها: أهمية التزام مدقق الحسابات بالأمانة وعدم انحيازه لمصلحته الشخصية ومراعاته لكرامة المهنة وعدم القيام بأي عمل يسيء لسمعة مهنة التدقيق. كما أظهرت أهمية امتلاك مدقق الحسابات للقدرات التي تؤهله على ممارسة أعمال التدقيق وفق المعايير المحاسبية الدولية في موضوع الإفصاح والإبلاغ في القوائم المالية، كذلك أظهرت أهمية الحرص على التأكد من إفصاح الشركة عن السياسات المحاسبية وحرصه أيضا على تقييم مدى إفصاح الشركة عن قوائم التكاليف بشكل كامل.

وقدمت الدراسة مجموعة من التوصيات منها: إيلاء إستقلال مدققي الحسابات الأهمية التي يستحقها كونها تؤثر على موثوقية البيانات المالية من وجهة نظر عينة الدراسة، وذلك من خلال التأكد من مدى التزام مدقق الحسابات باستقلال تفكيره وحياديته، من خلال القيام بدراسة نتائج أعماله مع عملاء آخرين، والعمل على إصدار المزيد من القوانين والتشريعات الحازمة والعقوبات الشديدة على معدي القوائم المالية للشركات المساهمة العامة الذين يقومون بممارسات المحاسبة الإبداعية بكافة أشكالها ومهما اختلفت نسبها.

وفي مجال الإفادة من هذه الدراسة فقد بينت أهمية التزام مدقق الحسابات بالأمانة وعدم انحيازه لمصلحته الشخصية ومراعاته لكرامة المهنة، وهذه تفيد الدراسة الحالية في تعزيز توجهاتها نحو متغيرات أخلاقيات مهنة التي تمت دراستها في الدراسة الحالية.

### ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تختلف هذه الدراسة عن سابقتها من الدراسات التي أجريت في هذا المجال بتناولها جانبا مهما من ثقافة المنظمة، وهو التزام المدقق بأخلاقيات المهنة. ونظرا لقلّة الدراسات العربية في هذا الموضوع فإن هذه الدراسة تعدّ إسهاماً جاداً في تحقيق إضافة علمية في هذا المجال، حيث لم يجد الباحث فيما تيسر له الاطلاع عليه من دراسات في هذا الموضوع باللغتين العربية والانجليزية ما يتناول هذا الموضوع وما يتفرع عنهما من متغيرات فرعية بالطريقة التي تناولتها هذه الدراسة.

هذا من جهة، ومن جهة أخرى، فإن جميع الدراسات السابقة المشار إليها مجتمعاتها مختلفة، باستثناء دراسة المطارنة، (٢٠١٣) التي تقترب مضامينها من مضامين هذه الدراسة، بيد أنها أعدت لبيان دور أخلاقيات مهنة التدقيق في اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية وأثر ذلك على جودة التقارير المالية. إضافة إلى ذلك فإن بعض الدراسات المشار إليها هي من نوع دراسة الحالة، وهو ما يختلف منها عن هذه الدراسة. وبذلك فإن الدراسة الحالية بمتغيراتها المشار إليها تختلف عما سبقها من دراسات من حيث البيئة، والهدف، والمتغيرات.

كما تتميز هذه الدراسة في كونها من أوائل الدراسات في هذا المجال في دولة الكويت، -في حدود علم الباحث - وإن معظم الدراسات التي أتيح للباحث الاطلاع عليها أجريت في بيئات مختلفة عن بيئة الكويت بهذه الصفة، فمنها ما كان الولايات المتحدة الأمريكية وإسبانيا والبعض منها في الأردن، بينما أجريت هذه الدراسة في دولة الكويت حيث كانت شاملة للشركات المساهمة الكويتية، وربما تكون هذه الدراسة من الدراسات القليلة التي بحثت في التزام المدقق بأخلاقيات المهنة على مستوى موثوقية المعلومات المالية.

و يأمل الباحث أن تشكل هذه الدراسة إضافة علمية مفيدة للمكتبة العربية بما تتوصل إليه من نتائج، وما تقدمه من توصيات، لعلها تثري الفكر المحاسبي والتدقيقي، وتعزز الأفكار والآراء السائدة المتعلقة بهذا الموضوع.



## الفصل الثالث منهجية الدراسة

١-٣ منهج الدراسة

٢-٣ مجتمع الدراسة والعينة

٣-٣ أداة الدراسة

٤-٣ صدق الأداة

٥-٣ ثبات الأداة

٦-٣ المعالجة الإحصائية

٧-٣ أساليب جمع البيانات

## الفصل الثالث

### منهجية الدراسة

#### ٣-١ منهج الدراسة

اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي القائم على تشخيص الحالة كما هي في الواقع، وذلك بهدف اختبار الفرضيات وبيان نتائج وتوصيات الدراسة والنابعة من دراسة دور التزام المدقق بأخلاقيات المهنة على مستوى الموثوقية في القوائم المالية المنشورة، وذلك من خلال دراسة ميدانية على الشركات المساهمة في دولة الكويت، وذلك من وجهة نظر مدققو الحسابات الخارجيون في مكاتب التدقيق الكويتية والذين يدققون على الشركات المساهمة العامة الكويتية.

#### ٣-٢ مجتمع الدراسة والعينة

يتكون مجتمع الدراسة من مكاتب التدقيق العاملة في دولة الكويت والبالغ عددها حوالي (٥٣) مكتب تدقيق مرخص يعمل بها حوالي (١٢٠٠) مدقق (التقرير السنوي لجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية، لعام ٢٠١٣ / ٢٠١٤). والملحق رقم (١) يبين أسماء هذه المكاتب. علماً بأنه لا يشترط لمن يمنح لقب مدقق أن يحمل شهادة مهنية رسمية مثل (CPA) و (ACPA).

أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها من مدققي الحسابات والعاملين في هذه المكاتب والذين يدققون على القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الكويتية.

وقد قام الباحث بتوزيع (٣٠٠) استبانة في المكاتب المشمولة بالدراسة، وبنسبة (٢٥%) من المجتمع الأصلي للدراسة البالغ عددهم حوالي (١٢٠٠) مدقق، وتم استرداد (٢٢٤) استبانة من أصل (٣٠٠) استبانة تم توزيعها في المكاتب المشمولة بالدراسة وبنسبة (٧٤.٧%) من إجمالي عدد الاستبانات الموزعة، وبعد فرزها تم استبعاد ٩ استبانات منها لعدم صلاحيتها للتحليل وعدم اكتمال التعبئة للبعض الآخر، حيث استقرت العينة على (٢١٥) مدققاً يعملون في المكاتب المشمولة بالدراسة والتي خضعت للتحليل وبنسبة (٧١.٧%) من إجمالي عدد الاستبانات التي تم توزيعها، ويوضح الجدول رقم (٣-١) مجموع الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل الإحصائي والنسب المئوية من إجمالي عدد الاستبانات الموزعة.

### الجدول ( ١-٣ )

#### مجموع الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

ملاحظات	النسبة المئوية	العدد	الاستبانات
	%١٠٠	١٢٠٠	المجتمع الكلي
	%٢٥	٣٠٠	الاستبانات الموزعة
	%٧٤.٧	٢٢٤	الاستبانات المسترجعة
	%٣.٠	٩	الاستبانات المستبعدة
	%٧١.٧	٢١٥	الاستبانات الخاضعة للتحليل

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

### ٣-٣ أداة الدراسة

قام الباحث بتصميم استبانة خاصة بالدراسة الحالية، وذلك للتعرف على موثوقية البيانات المالية، حيث قام الباحث بتطوير هذه الأداة لتغطي الفرضيات التي استندت عليها، وباستخدام عبارات تقييمية لتحديد إجابات عينة الدراسة وعلى مقياس ليكرت الخماسي ذي المستويات الخمس، بعد قراءة موسعة للدراسات التي تناولت قياس متغيرات الدراسة، والإطلاع على بعض الجوانب المتعلقة بأخلاقيات المدقق المتخصصة في هذا المجال. وقد تكونت الاستبانة من جزأين رئيسيين هي:

**أولاً: الجزء الأول:** وقد تم تخصيص هذا الجزء من أجل التعرف على خصائص المبحوثين الديموغرافية مثل (العمر، سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، الشهادات المهنية).

**ثانياً: الجزء الثاني:** وقد تم تخصيصه للفقرات التي غطت المتغيرات المستقلة والتابعة والمعتمدة في الدراسة وشملت (٤٢) فقرة، وعلى النحو الآتي:

١- المتغيرات المستقلة (أخلاقيات المهنة):

-التزام المدقق بقواعد السلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق: وشمل ( ١٠ ) فقرات وقد تم القياس لهذا المتغير من خلال الفقرات (١٠-١).

- التزام المدقق بمعايير التدقيق الدولية المتعلقة بالجانب الأخلاقي: وشمل ( ١٠ ) فقرات وقد تم القياس لهذا المتغير من خلال الفقرات (١١-٢٠).



- التزام المدقق بمعايير السلوك المهني لمهنة التدقيق: وشمل ( ١٠ ) فقرات وقد تم القياس لهذا المتغير من خلال الفقرات (٣٠-٢١).

٢- المتغير التابع (موثوقية البيانات المالية): تم قياسه من خلال ( ١٢ ) فقرة تقيس موثوقية البيانات المالية وذلك بالفقرات (٤٢-٣١).

٣- الملحق رقم (٢) يبين نموذج الاستبانة.

### ٤-٣ صدق الأداة

وللتأكد من مدى صلاحية الاستبانة كأداة لجمع البيانات، فقد تم عرضها على أساتذة المحاسبة والإحصاء في الجامعات الأردنية والكويتية ومكاتب التدقيق الكويتية للحكم على مدى صدقها الظاهري والمنطقي وعلى مدى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات، وتم بعد ذلك إجراء التعديلات المقترحة من المختصين قبل توزيعها على عينة الدراسة، والملحق رقم (٣) يبين أسماء محكمي الاستبانة.

### ٥-٣ ثبات الأداة

وللتأكد من مدى صلاحية الاستبانة كأداة لجمع البيانات اللازمة للدراسة الحالية تم اختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات باستخدام معامل كرونباخ ألفا، وقد بلغت درجة اعتمادية هذه الاستبانة حسب معيار كرونباخ ألفا ( ٩١.٥%) وهذا مناسب في مثل هذه الاختبارات من أجل اعتماد نتائج هذه الدراسة، كما يلاحظ أن جميع فقرات قيم الفا ( $\alpha$ ) أكبر من النسبة المقبولة (٦٠%) مما يعكس ثبات أداة القياس، وهذا يمثل نسبة مقبولة لأغراض ثبات الاتساق الداخلي، وبنسبة ممتازة ومقبولة لأغراض التحليل، حيث تجاوزت هذه النسبة الحد الأدنى المتفق عليه للثبات (Malhotra, 2014, p: 268) والجدول رقم (٢-٣) يوضح معاملات الثبات لمتغيرات الدراسة.

الجدول (٢-٣)  
قيمة معاملات الثبات لمتغيرات الدراسة

تسلسل الفقرات	المتغير	كرونباخ ألفا
١٠-١	التزام المدقق بقواعد السلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق	٨٧.٠%
٢٠-١١	التزام المدقق بمعايير التدقيق الدولية المتعلقة بالجانب الأخلاقي	٨٥.٣%
٣٠-٢١	التزام المدقق بمعايير السلوك المهني لمهنة التدقيق	٨٧.٦%
٤٢-٣١	موثوقية البيانات المالية	٩٠.٥%
٤٨-١	المعدل العام للثبات	٩١.٥%

المصدر: الجدول من إعداد الباحث اعتماداً على التحليل الإحصائي

أما الحدود التي اعتمد عليها الباحث في التعليق على الوسط الحسابي للمتغيرات الواردة في نموذج الدراسة فقد تم تحديد ثلاث مستويات هي (ضعيف، متوسط، مرتفع) وبناءً على المعادلة الإحصائية الآتية: (Sekaran, 2010, p: 317)

طول الفئة = (الحد الأعلى للبديل - الحد الأدنى للبديل) / عدد المستويات

$$١.٣٣ = ٣/٤ = ٣/(١-٥)$$

ضعيف من (١) - أقل من (٢.٣٣).

متوسط من (٢.٣٤) - (٣.٦٧).

مرتفع من (٣.٦٨) إلى (٥).

### ٦-٣ المعالجة الإحصائية

تم الاستعانة بالأساليب الإحصائية المناسبة ضمن البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وبالتحديد فان الباحث استخدم الأساليب الإحصائية التالية:

١. مقاييس النزعة المركزية: مثل الوسط الحسابي والتكرارات والنسب المئوية، وذلك لوصف آراء عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة ولتحديد أهمية العبارات الواردة في الاستبانة، وكذلك الانحراف المعياري لبيان مدى تشتت الإجابات عن وسطها الحسابي.

٢. تحليل الانحدار الخطي المتعدد ( Multiple Regression ) وذلك من أجل اختبار تأثير المتغيرات المستقلة مجتمعة في المتغير التابع وهو مستوى الموثوقية في القوائم المالية المنشورة.

٣. اختبار ألفا كرونباخ: وذلك لاختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة.

### ٣-٧ أساليب جمع البيانات

تم استخدام نوعين من البيانات هما البيانات الثانوية والبيانات الأولية:

**أولاً: البيانات الأولية:** وهي تلك البيانات التي تم جمعها من خلال الدراسة الميدانية وباستخدام الاستبانة التي تم تصميمها لغرض الدراسة الحالية، حيث غطت الفرضيات، وتم توزيع الاستبانات على عينة الدراسة من خلال الباحث شخصياً.

**ثانياً: البيانات الثانوية:** وهي البيانات التي استخدمت لتكوين الإطار النظري للدراسة، حيث تم الرجوع إلى المصادر المكتبية المختلفة للاطلاع عليها ومراجعة الأدبيات السابقة، وتحديدًا تم الاستعانة بالمصادر التالية:

١- المراجع والمصادر المتعلقة بأخلاقيات مهنة التدقيق والموثوقية والقوائم المالية والكتب العلمية والمنهجية المختصة في علم المحاسبة.

٢- الدوريات العالمية المتخصصة والنشرات التي كتبت حول أخلاقيات مهنة التدقيق وموثوقية البيانات المالية، بالإضافة إلى الإحصاءات الرسمية الصادرة عن الجهات المختصة في دولة الكويت.

٤- الرسائل العلمية (ماجستير ودكتوراه) التي تبحث في موضوع الدراسة الحالية.

٥- التقارير الصادرة عن الهيئات المختصة ومراكز الأبحاث المحلية والإقليمية والدولية.

## الفصل الرابع تحليل النتائج واختبار الفرضيات

٤-١ خصائص أفراد عينة الدراسة

٤-٢ نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

٤-٣ نتائج اختبار فرضيات الدراسة

## الفصل الرابع تحليل النتائج واختبار الفرضيات

### ٤-١ خصائص أفراد عينة الدراسة

الجدول (٤-١)

خصائص أفراد عينة الدراسة

المتغير	الفئات والمسميات	التكرارات	النسبة المئوية %
العمر	٣٠ سنة فأقل	13	6.0%
	٣١ - ٣٥ سنة	58	27.0%
	٣٦ - ٤٠ سنة	51	23.7%
	٤١ - ٤٥ سنة	22	10.2%
	٤٦ سنة فأكثر	71	33.0%
سنوات الخبرة	أقل من ٥ سنوات	34	15.8%
	٥ سنوات أقل ١٠ سنوات	12	5.6%
	١٠ سنوات أقل ١٥ سنة	79	36.7%
	أكثر من ١٥ سنة	90	41.9%
المؤهل العلمي	دبلوم	17	7.9%
	بكالوريوس	162	75.3%
	ماجستير	30	14.0%
	دكتوراه	6	2.8%
المجموع الكلي		٢١٥	١٠٠%

المصدر: الجدول من إعداد الباحث اعتماداً على التحليل الإحصائي

يتضح من خلال مطالعة البيانات الواردة بالجدول السابق رقم (٤-١) ما يلي:

#### ١-العمر:

أن الفئة العمرية (٤٦ سنة فأكثر) تشكل ما نسبته ٣٣.٠% من حجم العينة وهذه الفئة تمثل فئة عمرية مناسبة ومطلوبة لمكاتب التدقيق، ثم تليها الفئة التكرارية والتي تمثل الأعمار ما بين (٣١ سنة و٣٥ سنة) وبلغت نسبتها ٢٧.٠% من إجمالي حجم العينة، وفئة (٣٦-٤٠ سنة) بنسبة ٢٣.٧% أما فئة (٤١ - ٤٥ سنة) فقد شكلت نسبة ١٠.٢%، وأخيراً

الفئة (٣٠ سنة فأقل) وشكلت ما نسبته ٦.٠% من إجمالي حجم العينة. ويفسر هذا التوزيع للعينة أن أغلب المدققين العاملين في مكاتب التدقيق المبحوثين لديهم خبرة مناسبة وجيدة في التدقيق، وهم ممن يمتلكون نشاطاً ذهنياً وفكرياً لأداء الواجبات المحاسبية المطلوبة منهم.

## ٢- سنوات الخبرة:

يتضح أن خبرة النسبة الأعلى من المستجيبين في عينة الدراسة يتركزون في الفئة التكرارية (أكثر من ١٥ سنة)، وشكلوا ما نسبته 41.9% من إجمالي عينة الدراسة، وهذا مؤشر على أن عينة الدراسة تمتلك خبرات جيدة في مجال التدقيق تنعكس آثارها على مستوى أداء المدققين، ثم جاءت الفئة التكرارية (١٠ سنوات اقل ١٥ سنة) وشكلوا ما نسبته 36.7% ثم الفئة التكرارية (اقل من ٥ سنوات) وشكلوا ما نسبته 15.8% وأخيراً الفئة التكرارية (٥ سنوات اقل ١٠ سنوات) وشكلوا ما نسبته 5.6% من إجمالي عينة الدراسة ويفسر هذا التوزيع للعينة أن أعمال هذه المكاتب يتوفر فيها استقراراً وظيفياً ناجم عن إتباع سياسات داخلية وخارجية في الحفاظ على مواردها البشرية.

## ٣- المؤهل العلمي:

تظهر البيانات أن توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي أن (٧٥.٣%) من أفراد عينة الدراسة هم من الحاصلين على درجة البكالوريوس، وهذا يدل على أن العاملين في مجال التدقيق لديهم المؤهل العلمي المناسب للقيام بأعمال التدقيق، في حين بلغت نسبة الحاصلين على درجة الماجستير (14.0%) من أفراد العينة، في حين بلغت نسبة حملة الدبلوم (7.9) من إجمالي حجم العينة، بينما بلغت نسبة حملة الدكتوراه (2.8%) من إجمالي حجم العينة المبحوثة. ويعتقد الباحث إن ارتفاع مستوى التحصيل العلمي لدى أفراد عينة الدراسة يعود إلى زيادة الاهتمام والدعم الحكومي الذي تقدمه دولة الكويت وللمزايا الممنوحة لحملة الشهادات العلمية.

## ٢-٤ نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

تم استخراج جميع المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للأسئلة الخاصة بمتغيرات الدراسة، والجداول التالية أرقام (٢-٤) و(٣-٤) و(٤-٤) و(٥-٤) تبين استجابات عينة الدراسة من مدققي الحسابات والعاملين في مكاتب التدقيق العاملة في دولة الكويت على الفقرات الخاصة بكل مجال من مجالات الدراسة. وكانت على النحو التالي:

### ١- النتائج المتعلقة بالتزام المدقق بقواعد السلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق

جدول (٢-٤)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير التزام المدقق بقواعد السلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	مستوى الالتزام
١	يلتزم مدقق الحسابات بالأمانة وعدم انحيازه لمصلحته الشخصية	4.046	.7473	٢	مرتفعة
٢	تتوافر قيمة العمل عند مدقق الحسابات وقدرته على الموازنة بين المصالح خاصة للطرف الثالث	3.925	.8986	٤	مرتفعة
٣	يتمتع مدقق الحسابات بموضوعية وقدرة على مراعاة توازن المصالح لجميع الأطراف	3.483	1.088	١٠	متوسطة
٤	يراعي مدقق الحسابات لكرامة المهنة وعدم القيام بأي عمل يسيء لسمعة مهنة التدقيق	3.786	.7555	٦	مرتفعة
٥	يتوفر لدى مدقق الحسابات القدرة على التحرر من المؤثرات غير المهنية في أدائه لعمله	3.935	.9548	٣	مرتفعة
٦	يتمتع مدقق الحسابات باستقلالية وقدرة على مراعاة توازن المصالح لجميع الأطراف	3.623	.7185	٩	متوسطة
٧	يقوم مدقق الحسابات بإتباع المبادئ المحاسبية الموضوعية في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي	3.795	.7330	٥	مرتفعة
٨	يمتلك مدقق الحسابات كفاءة مهنية وقدرات على تحسين العمل وإتقانه	3.688	.7737	٧	مرتفعة
٩	تؤثر سلوك مدقق الحسابات في تحديد أتعابه على استقلاله، مثل الأتعاب المشروطة أو المحتملة	4.162	.8627	١	مرتفعة
١٠	يحرص مدقق الحسابات على نيل ثقة العميل ويحفظ أسرار	3.687	.8486	٨	مرتفعة
التزام المدقق بقواعد السلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق		3.813		مرتفعة	

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	مستوى الالتزام
المصدر: الجدول من إعداد الباحث اعتماداً على التحليل الإحصائي					

يتضح من الجدول رقم (٤-٢) أن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن الفقرات التي تخص متغير التزام المدقق بقواعد السلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات، للفقرات (١-١٠)، حيث إن استجابات المدققين عن هذه الفقرات قد سجلت متوسطاً حسابياً بلغ (3.813). وبمقارنة هذا المتوسط الذي تم الحصول عليه بالرجوع إلى الحدود التي اعتمدها الباحث في التعليق على الوسط الحسابي للمتغيرات الواردة في نموذج الدراسة، فإنه يتبين أن النتيجة تشير إلى الدرجة المرتفعة من الالتزام.

وتتراوح إجابات عينة الدراسة ما بين (4.162) في الفقرة رقم (٩) التي كانت الأعلى في المتوسطات الحسابية وبين (3.483) في الفقرة رقم (٣) الأدنى في المتوسطات الحسابية، وتنص الفقرة رقم (٩) التي حصلت على أعلى نسبة من الإجابات على أن " سلوك مدقق الحسابات في تحديد أتعابه يؤثر على استقلاله، مثل الأتعاب المشروطة أو المحتملة " في حين أن الفقرة رقم (٣) والتي حصلت على أقل نسبة من الإجابات تنص على أن " موضوعية مدقق الحسابات وقدرته على مراعاة توازن المصالح لجميع الأطراف ".

ويرى الباحث أن أهمية التزام المدقق بسلوكه في تحديد أتعابه لأساليب تؤثر على استقلاله، مثل الأتعاب المشروطة أو المحتملة، كما أن قدرة مدقق الحسابات على التحرر من المؤثرات غير المهنية في أداءه لعمله والتزامه بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة تنعكس على موثوقية البيانات المالية.



## ٢- النتائج المتعلقة بالتزام المدقق بمعايير التدقيق الدولية المتعلقة بالجانب الأخلاقي

جدول (٤ - ٣)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير معايير التدقيق الدولية المتعلقة بالجانب الأخلاقي

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	مستوى الالتزام
١١	يلتزم مدقق الحسابات أثناء ممارسة أعمال التدقيق بمتابعة أية تغييرات تطرأ على معايير المحاسبة الدولية	3.627	.7306	٢	متوسطة
١٢	يتم تأهيل وكفاءة عمل مدقق الحسابات مع معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بالتدقيق على شكل قائمة المركز المالي وطرق عرض عناصرها	3.720	.7465	١	مرتفعة
١٣	لدى مدقق الحسابات القدرة على ممارسة أعمال التدقيق وفق المعايير المحاسبية الدولية في موضوع الإفصاح والإبلاغ في القوائم المالية	3.414	.9021	٨	متوسطة
١٤	يملك مدقق الحسابات قدرات لتقييم مدى إفصاح الشركة عن قوائم التكاليف بشكل كامل مع تلك المقررة في المعايير الدولية	3.432	1.099	٧	متوسطة
١٥	يواكب مدقق الحسابات التطورات والمستجدات والمتطلبات التي تفرضها معايير المحاسبة الدولية	3.558	1.065	٣	متوسطة
١٦	يلتزم مدقق الحسابات بالمعلومات المنشورة في القوائم المالية الختامية مع تلك المقررة في المعايير الدولية	3.502	.9010	٦	متوسطة
١٧	ينسجم عمل مدقق الحسابات في مجال التدقيق على إعداد التقارير المالية مع المعايير المحاسبية الدولية	3.507	1.017	٥	متوسطة
١٨	يلتزم مدقق الحسابات بمتطلبات الإفصاح التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية	3.544	1.117	٤	متوسطة
١٩	يواكب مدقق الحسابات التقارير المالية المعدة محلياً في مجال الإفصاح والإبلاغ التي تفرضها المعايير المحاسبية الدولية	3.232	1.010	١٠	متوسطة
٢٠	يلتزم مدقق الحسابات بمعالجة عمليات التدقيق المبنية على معايير المحاسبة الدولية بشكل كامل	3.348	1.254	٩	متوسطة
	معايير التدقيق الدولية المتعلقة بالجانب الأخلاقي	3.488			متوسطة

المصدر: الجدول من إعداد الباحث اعتماداً على التحليل الإحصائي

يتضح من البيانات الواردة في الجدول رقم (٤-٣) أن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن الفقرات التي تخص متغير التزام المدقق بمعايير التدقيق الدولية المتعلقة بالجانب الأخلاقي من وجهة نظر مدققي الحسابات، للفقرات (١١-٢٠)، حيث إن استجابات المدققين عن هذه الفقرات قد سجلت متوسطاً حسابياً بلغ (3.488). وبمقارنة هذا المتوسط الذي تم الحصول عليه بالرجوع إلى الحدود التي اعتمدها الباحث في التعليق على الوسط الحسابي للمتغيرات الواردة في نموذج الدراسة، فإنه يتبين أن النتيجة تشير إلى الدرجة المتوسطة من الالتزام.

وتتراوح إجابات عينة الدراسة ما بين (3.720) في الفقرة رقم (١٢) التي كانت الأعلى في المتوسطات الحسابية وبين (3.232) في الفقرة رقم (١٩) الأدنى في المتوسطات الحسابية، وتنص الفقرة رقم (١٢) التي حصلت على أعلى نسبة من الإجابات على أن " تأهيل وكفاءة عمل مدقق الحسابات مع معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بالتدقيق على شكل قائمة المركز المالي وطرق عرض عناصرها " في حين أن الفقرة رقم (١٩) والتي حصلت على أقل نسبة من الإجابات تنص على أن " قدرة مدقق الحسابات على مواكبة التقارير المالية المعدة محلياً في مجال الإفصاح والإبلاغ التي تفرضها المعايير المحاسبية الدولية ".

ويرى الباحث أن إلتزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق الدولية المتعلقة بالجانب الأخلاقي تؤثر في موثوقية البيانات المالية، وهذا مطلب ضروري لمواكبة عمل مدقق الحسابات في مجال التدقيق للتطورات والمستجدات والمتطلبات التي تفرضها معايير المحاسبة الدولية وينعكس على قدرته على مطابقة المعلومات المنشورة في القوائم المالية الختامية في النظام المحاسبي مع المقررة لدى المعايير الدولية.

### ٣- النتائج المتعلقة بالالتزام المدقق بمعايير السلوك المهني لمهنة التدقيق

#### جدول (٤-٤)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير التزام المدقق بمعايير السلوك المهني لمهنة التدقيق

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	مستوى الالتزام
٢١	يلتزم مدقق الحسابات بمتطلبات القوانين والأنظمة ذات العلاقة عند ممارسة أعماله	3.400	1.147	٩	متوسطة
٢٢	يلتزم مدقق الحسابات بإستراتيجية التعاون والتنسيق المباشر والمستمر بين الجامعات	3.851	.9935	١	مرتفعة

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	مستوى الالتزام
	والمؤسسات التعليمية والعاملين بالمهنة والجمعيات المهنية بما يخدم تطوير متطلبات التأهيل العلمي والعملية لمدققي الحسابات.				
٢٣	توجد ضوابط للاختيار الأمثل للمدقق الكفاء والمتمتع بالخبرة المهنية لتقديم خدمات التدقيق على أكمل وجه.	3.460	1.233	٨	متوسطة
٢٤	تتوافر شهادات مهنية تخصصية إلزامية يتم من خلالها الترقى إلى الدرجات الوظيفية الأعلى وذلك لرفع مستوى خدمات التدقيق.	3.590	.9569	٤	متوسطة
٢٥	توجد حوافز وترقيات لتنمية وتطوير معارف مدققي الحسابات وتعمل على قدراتهم المهنية.	3.591	1.032	٣	متوسطة
٢٦	وجود قوانين وتشريعات نافذة توضح حقوق مدقق الحسابات وواجباته تجاه الشركة	3.474	1.008	٧	متوسطة
٢٧	ترتبط مكاتب التدقيق المحلية مع مكاتب التدقيق العالمية لتبادل الخبرة والمعرفة فيما بينهما وذلك من أجل تطبيق أفضل الأساليب المتقدمة في التدقيق.	3.469	1.126	٦	متوسطة
٢٨	يتم تحفيز وتشجيع مدققي الحسابات للحصول على شهادات مهنية مثل شهادة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ACPA أو الشهادة الأمريكية AICPA أو غيرها من الشهادات	3.660	.9720	٢	متوسطة
٢٩	تتوافر برامج الدورات تدريبية (داخلية أو خارجية) منتظمة لتحسين كفاءة أداء مدققي الحسابات وتطوير قدراتهم ومهاراتهم.	3.218	1.095	١٠	متوسطة
٣٠	تقوم الجمعيات المهنية الخاصة بالمهنة بتوعية المدقق عن مدى أهمية بذل العناية المهنية اللازمة عند القيام بإعمال التدقيق.	3.479	1.147	٥	متوسطة
	معايير السلوك المهني لمهنة التدقيق	3.519		متوسطة	

المصدر: الجدول من إعداد الباحث اعتماداً على التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (٤-٤) أن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن الفقرات التي تخص متغير التزام المدقق بمعايير السلوك المهني لمهنة التدقيق من وجهة نظر مدقي الحسابات، للفقرات (٢١-٣٠)، حيث إن استجابات المدققين عن هذه الفقرات قد سجلت متوسطا حسابيا بلغ (3.519). وبمقارنة هذا المتوسط الذي تم الحصول عليه بالرجوع إلى الحدود التي اعتمدها الباحث في التعليق على الوسط الحسابي للمتغيرات الواردة في نموذج الدراسة، فإنه يتبين أن النتيجة تشير إلى الدرجة المتوسطة من الالتزام.

وتتراوح إجابات عينة الدراسة ما بين (3.851) في الفقرة رقم (٢٢) التي كانت الأعلى في المتوسطات الحسابية وبين (3.218) في الفقرة رقم (٢٩) الأدنى في المتوسطات الحسابية، وتنص الفقرة رقم (٢٢) التي حصلت على أعلى نسبة من الإجابات على أن " وجود إستراتيجية تعاون وتنسيق مباشر ومستمر بين الجامعات والمؤسسات التعليمية والعاملين بالمهنة والجمعيات المهنية بما يخدم تطوير متطلبات التأهيل العلمي والعملية لمدقي الحسابات " في حين أن الفقرة رقم (٢٩) والتي حصلت على أقل نسبة من الإجابات تنص على أن " توفر برامج الدورات تدريبية (داخلية أو خارجية) منتظمة لتحسين كفاءة أداء مدقي الحسابات وتطوير قدراتهم ومهاراتهم".

ويرى الباحث أن مدى تقديم مدقق الحسابات لخدمات مهنية للشركة محل التدقيق، والآراء التي يبديها في عمليات التدقيق التي يقوم بها تعكس مراعاة المكتب لمعايير التدقيق المتعارف عليها، وهذا انعكاس لأثر الالتزام بمعايير السلوك المهني لمهنة التدقيق على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات.

#### ٤- النتائج المتعلقة بالمتغير التابع: موثوقية البيانات المالية

##### جدول (٤-٥)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغير التابع: موثوقية البيانات المالية

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	مستوى الالتزام
٣١	يساهم احتواء التقارير المالية على معلومات تتصف بخاصية الصدق في التعبير عن الظواهر في قياس موثوقية البيانات المالية	3.762	1.120	٢	مرتفعة
٣٢	تساهم قدرة التقارير المالية على توفير المعلومات الكافية والملاءمة لاتخاذ القرارات المناسبة في قياس موثوقية البيانات المالية	3.572	1.051	٦	متوسطة

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	مستوى الالتزام
٣٣	يساهم إتباع سياسات محاسبية غير متحيزة إلى إنتاج بيانات ومعلومات محاسبية صادقة في التعبير عن الأحداث المالية وبالتالي تزيد الثقة فيها	3.497	1.122	٧	متوسطة
٣٤	تمتع المعلومات المقدمة من مدقق الحسابات بالشمولية والفاعلية والكفاءة إذا تأكد أنها معدة بدون أهداف مسبقة من قبل الإدارة	3.739	1.021	٤	مرتفعة
٣٥	يملك المدقق قدرات على التحقق من مصداقية البيانات المالية المدونة في التقارير المالية للشركة ترجع إلى تأهليه العلمي والعملية	3.427	.9826	٨	متوسطة
٣٦	التأكد من أن البيانات المالية للشركة المنشورة في قوائمها المالية غير متحيزة لطرف على آخر تحقق أهداف متحيزة من نشرها	3.641	1.122	٥	متوسطة
٣٧	يسهل احتواء تقارير الإبلاغ المالي على معلومات قابلة للمقارنة لاتخاذ القرارات ويساهم في قياس موثوقية البيانات المالية	3.753	1.032	٣	مرتفعة
٣٨	التقيد في الأنظمة والتعليمات المالية تؤدي إلى التخفيف من نتائج التلاعب في البيانات المنشورة وتأثير ذلك على مصداقيتها	3.767	.9282	١	مرتفعة
المتغير التابع: موثوقية البيانات المالية		3.584			متوسطة
المصدر: الجدول من إعداد الباحث اعتماداً على التحليل الإحصائي					

يتضح من الجدول رقم (٤-٥) أن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن الفقرات التي تخص المتغير التابع: موثوقية البيانات المالية من وجهة نظر مدققي الحسابات، للفقرات (٣١-٣٨)، حيث إن استجابات المدققين عن هذه الفقرات قد سجلت متوسطاً حسابياً بلغ (3.584). وبمقارنة هذا المتوسط الذي تم الحصول عليه بالرجوع إلى الحدود التي اعتمدها الباحث في التعليق على الوسط الحسابي للمتغيرات الواردة في نموذج الدراسة، فإنه يتبين أن النتيجة تشير إلى الدرجة المتوسطة من الموافقة.

وتتراوح إجابات عينة الدراسة ما بين (3.767) في الفقرة رقم (٣٨) التي كانت الأعلى في المتوسطات الحسابية وبين (3.372) في الفقرة رقم (٣٥) الأدنى في المتوسطات الحسابية، وتنص الفقرة رقم (٣٨) التي حصلت على أعلى نسبة من

الإجابات على أن " التقيد في الأنظمة والتعليمات المالية تؤدي إلى التخفيف من نتائج التلاعب في البيانات المنشورة وتأثير ذلك على مصداقيتها " في حين أن الفقرة رقم ( ٣٥ ) والتي حصلت على اقل نسبة من الإجابات تنص على أن " يمتلك المدقق قدرات على التحقق من مصداقية البيانات المالية المدونة في التقارير المالية للشركة ترجع إلى تأهليه العلمي والعملية " .

ويرى الباحث أن موثوقية البيانات المالية تكون من خلال التقليل من فرص ارتكاب الخطأ والغش في البيانات التي يقدمها مدقق الحسابات، وتمتع المعلومات المقدمة من مدقق الحسابات بالشمولية والفاعلية والكفاءة.

#### ٤-٣ نتائج اختبار فرضيات الدراسة

وتنص هذه الفرضية على أنه:

لا يوجد دور لالتزام المدقق بأخلاقيات المهنة على مستوى الموثوقية في القوائم المالية المنشورة في الشركات المساهمة في دولة الكويت.

ولاختبار هذه الفرضية فقد قام الباحث باستخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Regression) لمعرفة هذا الدور، حيث تبين النتائج التي يتضمنها الجدول (٤-٦) ما يلي:

#### الجدول رقم (٤-٦)

تحليل الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Regression) لدور التزام المدقق بأخلاقيات المهنة على مستوى الموثوقية في القوائم المالية المنشورة في الشركات المساهمة في دولة الكويت

معامل الارتباط (R) = 0.798 ، معامل التحديد (R <sup>2</sup> ) = 0.636 ، معامل التحديد المعدل (Adj R <sup>2</sup> ) = 0.631.					
تحليل التباين (ANOVA)					
النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية df	مربع المتوسطات	قيمة (F) المحسوبة	الدلالة المعنوية Sig
الانحدار	67.885	3	22.628	122.895	0.000*
القيمة المتبقية	38.851	211	.184		

المجموع				
		-	214	106.736
تحليل المعاملات (Coefficients)				
متغيرات التزام المدقق بأخلاقيات المهنة	الخطأ المعياري	المعاملات المعيارية (Beta)	قيمة (t) المحسوبة	الدلالة المعنوية Sig
الحد الثابت (-1.427)	.282	-	-5.054	.000
قواعد السلوك الأخلاقي	.071	.298	6.114	.000
معايير التدقيق الدولية	.082	.347	6.400	.000
معايير السلوك المهني	.046	.450	9.346	.000

المصدر: الجدول من إعداد الباحث اعتماداً على التحليل الإحصائي

\* ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \geq 0.05$ ).

يتبين من الجدول رقم (4-6) أن الأبعاد الثلاثة المستقلة لالتزام المدقق بأخلاقيات المهنة والتي تم اعتمادها كمتغيرات مستقلة مجتمعة لها دور في موثوقية البيانات المالية، وأن قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) تفسر ما نسبته (63.6%) من الاختلافات بين المستجيبين من أفراد عينة الدراسة في مستوى الموثوقية في القوائم المالية المنشورة في الشركات المساهمة في دولة الكويت. حيث بلغت قيمة معامل التحديد المعدل ( $Adj. R^2$ ). (0.631) وبالاعتماد على قيمة (F) للنموذج والتي بلغت (122.895)، ومستوى الدلالة المعنوية له (P) التي بلغت (0.000)، يتبين أن أثر هذه الأبعاد الثلاثة في مستوى الموثوقية في القوائم المالية المنشورة ذو دلالة إحصائية.

وقد تبين من خلال قيم المعاملات المعيارية (Beta) الموضحة في الجدول رقم (9-4) أن متغير معايير السلوك المهني كان الأكثر دوراً في مستوى الموثوقية في القوائم المالية المنشورة، حيث بلغت قيمة المعامل المعياري ( $\beta$ ) له (.450) وهي دالة إحصائياً، حيث كانت قيمة (t) المعنوية (Sig) (.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05)، وتلاه متغير معايير التدقيق الدولية، حيث بلغت قيمة المعامل المعياري ( $\beta$ ) له (.347)، وهي دالة إحصائياً، حيث كانت قيمة (t) المعنوية (Sig) (.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05)، وأخيراً جاء متغير قواعد السلوك الأخلاقي وكان الأقل دوراً في مستوى الموثوقية في القوائم المالية المنشورة، حيث بلغت قيمة المعامل المعياري ( $\beta$ ) له (.298)، وهي دالة إحصائياً، حيث كانت قيمة (t) المعنوية (Sig) (.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05).

وعليه ترفض الفرضية الرئيسية العدمية للدراسة، وتقبل الفرضية البديلة والتي تنص على "يوجد دور لالتزام المدقق بأخلاقيات المهنة على مستوى الموثوقية في القوائم المالية المنشورة في الشركات المساهمة في دولة الكويت". وأما بالنسبة لاختبار الفرضيات المنبثقة عن الفرضية الرئيسية فقد أظهرت النتائج ما يلي:

١- ترفض الفرعية الأولى، وتقبل الفرضية البديلة والتي تنص على أنه " يوجد دور لالتزام المدقق بقواعد السلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق على مستوى الموثوقية في القوائم المالية المنشورة في الشركات المساهمة في دولة الكويت "؛ حيث كانت قيمة (t) المعنوية (Sig) أقل من مستوى الدلالة (0.05).

٢- ترفض الفرضية الفرعية الثانية، والتي تنص على انه " يوجد دور لالتزام المدقق بمعايير التدقيق الدولية المتعلقة بالجانب الأخلاقي على مستوى الموثوقية في القوائم المالية المنشورة في الشركات المساهمة في دولة الكويت"، حيث كانت قيمة (t) المعنوية (Sig) أقل من مستوى الدلالة (0.05).

٣- ترفض الفرضية الفرعية الثالثة، والتي تنص على انه " يوجد دور لالتزام المدقق بمعايير السلوك المهني لمهنة التدقيق على مستوى الموثوقية في القوائم المالية المنشورة في الشركات المساهمة في دولة الكويت"، حيث كانت قيمة (t) المعنوية (Sig) أقل من مستوى الدلالة (0.05).





## الفصل الخامس

### النتائج والتوصيات

يتناول هذا الفصل عرضاً لمجمل النتائج التي توصل إليها الباحث، وعلى ضوء هذه النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة الحالية قدم الباحث عدداً من التوصيات، ويمكن تلخيص أهم نتائج الدراسة وفق ما تم التوصل إليه من خلال إجابات عينة الدراسة بما يلي:

#### ١-٥ النتائج

يمكن تلخيص نتائج التحليل واختبار الفرضيات على النحو الآتي:

#### أولاً: النتائج المتعلقة بالإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

أظهرت النتائج ما يلي:

١- أن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن الفقرات التي تخص متغير التزام المدقق بقواعد السلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات قد جاءت بدرجة مرتفعة من الالتزام. وقد تبين أهمية الالتزام بسلوك مدقق الحسابات في تحديد أتعابه لكونها تؤثر على استقلاله، مثل الأتعاب المشروطة أو المحتملة، واتضح أهمية التزام مدقق الحسابات بالأمانة وعدم انحيازه لمصلحته الشخصية وقدرته على التحرر من المؤثرات غير المهنية في أدائه لعمله والموازنة بين المصالح خاصة للطرف الثالث، بالإضافة إلى أنه اتضح أهمية الالتزام بتوفير القدرة لدى مدقق الحسابات للتحقق من إتباع المبادئ المحاسبية الموضوعية في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة ( Hooghiemstra and Van Manen, 2009) التي بينت أهمية تنامي القضايا الأخلاقية في جدلية حاكمية المنظمة، ومثل هذه القضايا يمكن أن تضع غير التنفيذيين من المدراء في مأزق عندما لا تشارك وجهة نظره لا من قبل أعضاء المجلس الإشرافي ولا من قبل مجلس الإدارة.

٢- أن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن الفقرات التي تخص متغير التزام المدقق بمعايير التدقيق الدولية المتعلقة بالجانب الأخلاقي من وجهة نظر مدققي الحسابات قد جاءت بدرجة متوسطة من الالتزام. وقد تبين أن أهمية الالتزام بتأهيل وكفاءة عمل مدقق الحسابات لتتوافق مع معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بالتدقيق على شكل قائمة المركز المالي وطرق عرض عناصرها، كما تبين أهمية الالتزام

بمتابعة مدقق الحسابات أثناء ممارسة أعمال التدقيق لأية تغييرات تطرأ على معايير المحاسبة الدولية ومواكبة عمله في مجال التدقيق للتطورات والمستجدات والمتطلبات التي تفرضها معايير المحاسبة الدولية، بالإضافة إلى انه اتضح أهمية الالتزام بتوفير قدرات لدى مدقق الحسابات للكشف عن مدى التزام الشركة بمتطلبات الإفصاح التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة الشوبكي، (٢٠١٢) التي توصلت إلى أن أخلاقيات العمل المحاسبي تحكم المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة بشكل ملحوظ ومهم أكثر بكثير من اعتمادها على الجانب الاحترافي المعتمد على التأهيل العلمي والعملية لمعدي القوائم المالية. وتتفق هذه النتيجة أيضاً مع نتيجة دراسة العجمي، (٢٠١١) التي توصلت إلى أن هناك حلول مناسبة لإعادة ثقة مستخدمي البيانات المالية بمهنة المحاسبة في ظل الأزمة المالية العالمية في دولة الكويت، ومن هذه الحلول تفعيل أخلاقيات المهنة، وإصدار معايير أخلاقية إسلامية وتفعيلها.

٣- أن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن الفقرات التي تخص متغير التزام المدقق بمعايير السلوك المهني لمهنة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات قد جاءت بدرجة متوسطة من الالتزام. وقد تبين أن أهمية الالتزام بإستراتيجية تعاون وتنسيق مباشر ومستمر بين الجامعات والمؤسسات التعليمية والعاملين بالمهنة والجمعيات المهنية بما يخدم تطوير متطلبات التأهيل العلمي والعملية لمدققي الحسابات، كذلك تبين أهمية الالتزام بتحفيز وتشجيع مدققي الحسابات للحصول على شهادات مهنية مثل شهادة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ACPA أو الشهادة الأمريكية AICPA أو غيرها من الشهادات، بالإضافة إلى انه اتضح أهمية الالتزام بوجود الحوافز والترقيات لتنمية وتطوير معارف مدققي الحسابات وتعمل على قدراتهم المهنية وتوفير شهادات مهنية تخصصية إلزامية يتم من خلالها الترقى إلى الدرجات الوظيفية الأعلى وذلك لرفع مستوى خدمات التدقيق. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة المطارنة، (٢٠١٣) التي بينت أهمية الحرص على تنفيذ استراتيجيات واضحة ودقيقة لعملية التخطيط لكل مهمة تدقيق على حدة على أن تتضمن جدول زمني لانجاز كل مهمة.

٤- أن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن الفقرات التي تخص المتغير التابع: موثوقية البيانات المالية من وجهة نظر مدققي الحسابات، قد جاءت بدرجة متوسطة من الموافقة. وقد تبين أن التزام المدقق بأخلاقيات المهنة يساهم في التقيد في الأنظمة والتعليمات المالية وتؤدي إلى التخفيف من نتائج التلاعب في البيانات المنشورة وتأثير ذلك على مصداقيتها، كذلك يساهم باحتواء التقارير المالية على معلومات تتصف بخاصية الصدق في التعبير عن الظواهر في قياس موثوقية البيانات المالية ويسهل أيضا من احتواء تقارير الإبلاغ المالي على معلومات قابلة للمقارنة لاتخاذ القرارات ويساهم في قياس موثوقية البيانات المالية، بالإضافة إلى انه اتضح أن التزام المدقق بأخلاقيات المهنة يجعل المعلومات المقدمة من مدقق الحسابات تمتع بالشمولية

والفاعلية والكفاءة إذا تأكد أنها معدة بدون أهداف وغايات مسبقة من قبل الإدارة. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة المطارنة، (٢٠١٣) التي أشارت إلى أهمية احتواء المعلومات المحاسبية على معلومات تتصف بخاصية الصدق في التعبير عن الظواهر المراد التقرير عنها، كذلك ضرورة تطابق الخصائص النوعية المحددة في النظام المحاسبي مع تلك المقررة لدى معايير المحاسبة الدولية.

### ثانياً: النتائج المتعلقة باختبار فرضيات الدراسة

أظهرت النتائج أن الأبعاد الثلاثة المستقلة للالتزام المدقق بأخلاقيات المهنة والتي تم اعتمادها كمتغيرات مستقلة مجتمعة لها دور في موثوقية البيانات المالية، حيث بلغ مستوى الدلالة المعنوية (0.000)، وتبين أن دور هذه الأبعاد الثلاثة في مستوى الموثوقية في القوائم المالية المنشورة ذو دلالة إحصائية. الأمر الذي أدى إلى رفض الفرضية الرئيسية العدمية للدراسة، وتقبل الفرضية البديلة والتي تنص على وجود دور للالتزام المدقق بأخلاقيات المهنة على مستوى الموثوقية في القوائم المالية المنشورة في الشركات المساهمة في دولة الكويت. وأما بالنسبة لاختبار الفرضيات المنبثقة عن الفرضية الرئيسية فقد أظهرت النتائج ما يلي:

١- يوجد دور للالتزام المدقق بقواعد السلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق على مستوى الموثوقية في القوائم المالية المنشورة في الشركات المساهمة في دولة الكويت. ويرى الباحث ضرورة أن تتوفر لدى مدقق الحسابات القواعد المتعلقة بالسلوك الأخلاقي عند القيام بإبداء رأيهم حول موثوقية القوائم المالية وبطريقة نزيهة وبموضوعية، وأن يقدم دليلاً مقبولاً عند عرض وجهة نظره وألا يخضع رأيه لرأي الآخرين، وأن يكون محايداً وبعيداً عن أي تأثيرات جانبية.

٢- يوجد دور للالتزام المدقق بمعايير التدقيق الدولية المتعلقة بالجانب الأخلاقي على مستوى الموثوقية في القوائم المالية المنشورة في الشركات المساهمة في دولة الكويت. ويرى الباحث أهمية أن تتوافق أعمال المدقق وتتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية والمتعارف عليها، والتي من الممكن القيام بتطبيقها والتي توجب على المدقق ألا يقوم بإبداء الرأي إذا كانت القوائم المالية المعدة والمتاحة، والتأكد إنها قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها إذا كانت تلك القوائم تتضمن تطبيقات المحاسبة المتعارف عليها.

٣- يوجد دور للالتزام المدقق بمعايير السلوك المهني لمهنة التدقيق على مستوى الموثوقية في القوائم المالية المنشورة في الشركات المساهمة في دولة الكويت. ويرى الباحث أن أهمية السلوك المهني الذي يتمتع بها مدقق الحسابات الخارجي تكمن في أنها تعمل على وضع الأنظمة التي تكفل عدم تضارب المصالح وتطبيقها في كل شركة، وجعل هذه الأنظمة إلزامية لجميع الشركات ومراقبتها لمواجهة أي مظهر من مظاهر الفساد، ولاسيما

ما يتصل بأعداد التقارير المالية، إضافة إلى إتباع معايير ذات جودة عالية في مجال القياس والإفصاح المحاسبي.

## ٢-٥ التوصيات

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة الحالية، يقدم الباحث مجموعة من التوصيات سعياً لإدراك أهمية ودور التزام المدقق بأخلاقيات المهنة على مستوى الموثوقية في القوائم المالية للشركات المساهمة الكويتية، وهذه التوصيات هي:

أولاً: وضع وتعزيز الضوابط المتعلقة بأخلاقيات مهنة التدقيق، وضرورة أن تقوم مكاتب التدقيق بتحديد السياسات الأخلاقية وتوزيعها عبر المكاتب، وتدريب الأفراد على تعزيز قدرتهم لمواجهة المشاكل الأخلاقية الصعبة.

ثانياً: ضرورة مراعاة مدى تقييد والتزام مدقق الحسابات بقواعد السلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق، مع ضرورة دراسة جميع هذه القواعد كونها تؤثر على مستوى الموثوقية في القوائم المالية المنشورة في الشركات المساهمة في دولة الكويت، وذلك من خلال إتباع الآليات التالية:

١-اهتمام إدارة مكاتب التدقيق التزام مدقق الحسابات بالأمانة وعدم انحيازه لمصلحته الشخصية والتحقق من قدرته على نيل ثقة العميل وحفظ أسرار هـ.

٢-اهتمام إدارة مكاتب التدقيق بموضوعية مدقق الحسابات واستقلاليتهم وقدرته على مراعاة توازن المصالح وقدرته على تحسين العمل وإتقانه.

٣- العمل على تطوير كفاءة مدقق الحسابات المهنية وتحسين قدرته على العمل وإتقانه ومراعاته لكرامة المهنة. وعدم القيام بأي عمل يسئ لسمعة مهنة التدقيق.

ثالثاً: أثر التزام المدقق بمعايير التدقيق الدولية المتعلقة بالجانب الأخلاقي من خلال دراسة وتحليل هذه المعايير بهدف التأكد من قدرتها على الاستجابة للمعايير الدولية، وذلك لتأثيرها الواضح على مستوى الموثوقية في القوائم المالية المنشورة في الشركات المساهمة في دولة الكويت، وذلك من خلال إتباع الآليات التالية:

١- قيام إدارة مكاتب التدقيق بالتأكد من قدرة مدقق الحسابات على ممارسة أعمال التدقيق ومواكبة التقارير المالية المعدة محلياً في مجال الإفصاح والإبلاغ التي تفرضها المعايير المحاسبية الدولية.

٢-التأكد من توافر قدرات لدى مدقق الحسابات قدرة مدقق الحسابات على معالجة عمليات التدقيق المبنيّة على معايير المحاسبة الدولية بشكل كامل.

٣-التحقق من قدرة مدقق الحسابات على تقييم مدى إفصاح الشركة عن قوائم التكاليف بشكل كامل مع تلك المقررة في المعايير الدولية، وقدرته على تحديد مدى الالتزام بالمعلومات المنشورة في القوائم المالية الختامية مع تلك المقررة في المعايير الدولية.

رابعاً: ضرورة قيام المنظمات المهنية للمحاسبة والتدقيق بالتأكد من مدى التزام مدققي الحسابات بمعايير السلوك المهني لمهنة التدقيق لتأثيرها على مستوى الموثوقية في القوائم المالية المنشورة في الشركات المساهمة في دولة الكويت، وذلك من خلال القيام بما يلي:

١-العمل على توفير برامج الدورات تدريبية (داخلية أو خارجية) منتظمة لتحسين كفاءة أداء مدققي الحسابات وتطوير قدراتهم ومهاراتهم.

٢-التأكد من درجة التزام مدقق الحسابات بمتطلبات القوانين والأنظمة ذات العلاقة عند ممارسة أعماله ومدى توافرها مع المعايير المحاسبية والتدقيق الدولية والمحلية.

٣-العمل على إيجاد ضوابط للاختيار الأمثل للمدقق الكفاء والمتمتع بالخبرة المهنية لتقديم خدمات التدقيق على أكمل وجه.

## قائمة المراجع

### أولاً: الحديث النبوي الشريف

- النووي، يحيى بن شرف، (٢٠١١)، رياض الصالحين من كلام سيد المرسلين، دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع والترجمة، مصر.

### ثانياً: المراجع باللغة العربية

- أبو زيد، كمال خليفة (٢٠١٠). النظرية المحاسبية. الدار الجامعية للنشر والتوزيع والطباعة، القاهرة، مصر.

- أرديني، طه أحمد حسن، (٢٠٠٧)، التحديات التي تواجه أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق: دراسة لآراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، مجلد (٢٩)، العدد (٨٥)، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل. ص ٦-٢٦.

- التقرير الشهري لسوق الكويت للأوراق المالية، لشهر شباط من العام ٢٠١٤.

- جربوع، يوسف محمود (٢٠٠٥)، العوامل المؤثرة على استقلال وحياد المدقق الخارجي عند أدائه عملية المدققة، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، العراق. المجلد (٢٧)، العدد (٧٥)، ص ١٥٨-١٨٢.

- جمعة، أحمد حلمي، (٢٠٠٦)، الالتزامات الأخلاقية المهنية: دليل من الأردن، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي السنوي السادس، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، المنعقد خلال الفترة ما بين ١٤ - ١٦ نيسان ٢٠٠٦.

- جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية، التقرير السنوي لعام ٢٠١٤.

- سوق الكويت للأوراق المالية (٢٠١٤). التقرير السنوي.

- الشوبكي، يونس عليان (٢٠١٢)، جودة التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة التجارية: (دراسة ميدانية على الشركات المساهمة العامة التجارية الأردنية)، بحث مقدم إلى المؤتمر الدولي الأول لكلية إدارة الأعمال في جامعة مؤتة بعنوان: "التحديات الإدارية والاقتصادية المعاصرة وأفاق المستقبل" المنعقد خلال الفترة ما بين ١٣ - ١٥ أيار ٢٠١٢م.

- الشيرازي، عباس مهدي، (٢٠١٠)، نظرية المحاسبة، الكويت: دار ذات السلاسل.

- العامري، صالح مهدي محسن، والغالبي، طاهر محسن منصور، (٢٠٠٩)، المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال: الأعمال والمجتمع، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان: الأردن.

- عبدالمعتال، محمد سيد، ورفاعي، محمد، (٢٠٠٧)، الإدارة الإستراتيجية: الجزء الأول، دار المريخ للنشر والتوزيع.

- عبد الوهاب، نصر علي، وشحاتة السيد شحاتة، (٢٠٠٧). مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، جمهورية مصر العربية، القاهرة: الدار الجامعية.

- عثمان، عبد الرزاق محمد، (٢٠٠٩)، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، دار الكتب للطباعة والنشر والتوزيع، الموصل، العراق.

- العجمي، مناع فهيد علي، (٢٠١١). أثر الأزمة المالية العالمية على ثقة مستخدمو البيانات المالية في مهنة المحاسبة في دولة الكويت: الأسباب، والتداعيات، والحلول. رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط.

- علي، سلوى غالب سعيد، (٢٠٠٧). دراسة تحليلية لدور التأهيل العلمي والعملية للمحاسبين القانونيين على تطوير أداء مهنة المحاسبة والمدققة في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الإسكندرية، مصر.

- عوض، أمال محمد، (٢٠٠٤)، الاختيار التكيفي لاستراتيجيات قياس وضبط مخاطر الأعمال وتأثيره على جودة الأداء المهني في المراجعة، المعهد العالي للإدارة والتكنولوجيا، أكاديمية المدينة، المجلد ١٨، العدد ١٤، ص ص ١٦-٢١.

- العيسوي، إبراهيم، (٢٠١٣). التنمية في عالم متغير: دراسة في مفهوم التنمية ومؤشراتها. القاهرة: دار الشروق.

- الفداغ، فداغ، (٢٠١٢)، المحاسبة المتوسطة، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع والطباعة، عمان: الأردن.

- القاضي، حسين، (٢٠٠٨). التدقيق الداخلي، الطبعة الأولى، دمشق: منشورات جامعة دمشق، سوريا.



-القشي، ظاهر، والعبادي، هيثم (٢٠٠٩)، أثر العولمة على نظم المعلومات المحاسبية لدى شركات الخدمات المالية في الأردن، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد ٧٢، ص ص ٧٠٩-٧٣٥.

- كراجه، اشرف عبدالحليم، (٢٠٠٤)، مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها " دراسة ميدانية "، أطروحة دكتوراه، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة عمان العربية، عمان: الأردن.

-لطفي، أمين السيد أحمد (٢٠٠٥). مراجعة وتدقيق المعلومات، الإسكندرية: الدار الجامعية.

- مجدوب محمود سامي، (٢٠٠٥). دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية، بحث مقدم في مؤتمر الإسكندرية، أيام ٨-١٠ سبتمبر ٢٠٠٥.

-المطارنة، زياد سليمان (٢٠١٣)، دور أخلاقيات مهنة التدقيق في اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية وأثر ذلك على جودة التقارير المالية، بحث مقدم إلى المؤتمر الدولي السنوي الثاني عشر، المنعقد خلال الفترة من ٢٢-٢٥ نيسان ٢٠١٣. بعنوان: رأس المال البشري في اقتصاد المعرفة، كلية الاقتصاد والأعمال، جامعة الزيتونة الخاصة.

- المطارنة، غسان، (٢٠٠٦). تدقيق الحسابات المعاصرة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن.

-المطيري، عبدالرحمن مخلص (٢٠١٢)، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان.

-المعاضبي، محمد عصام احمد (2005)، اثر أخلاقيات العمل في تعزيز إدارة المعرفة: دراسة لآراء عينة من مدرسي جامعة الموصل، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.

- المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة المعايير الدولية، (٢٠٠٩)، ترجمة مجموعة طلال أبو غزالة الدولية، من منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.

- النشرة السنوية لسوق الكويت للأوراق المالية، (٢٠١٤).

-الوردات، خلف عبدالله (٢٠٠٦). **التدقيق الداخلي**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان: الأردن.

### ثالثا: المراجع باللغة الانجليزية

- Citron, D. B. (2003), "United Kingdom's Framework Approach to Auditor Independence and commercialization of the Accounting Profession", **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, Vol. 17, No.2, PP:.,244- 274.

-Daft, Richard L., (2013), **Management**, 4<sup>th</sup> ed. Dryden Press, Orlando, USA.

- Desai. H, Hogan C, Wilkins. M, (2003), The Reputational Penalty for Aggressive Accounting Earnings Restatements and Management Turnover, Working paper, M41. Available in: [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).

-Eichenseher, J. W. and Shields, D., (2013). The correlates of CPA firm for puplicy- Held corporations, **Journal Of Practice And Theory**, Spring, p.p23-37.

- Everett, Jeffrey, Duncan Green and Dean Neu, (2005) "Independence, objectivity and the Canadian CA profession, **Critical Perspectives on Accounting**, Vo. 16, No.4, P: 415-440.

- Fawzy, S. (2013). **Assessment of Corporate Governance in Egypt**. Working Paper No. 82. Egypt, The Egyptian Center for Economic Studies. pp: 6-7.

- Ferdinad, A. Gul, (2003), "Banker's Perception of Factors Affecting Auditor's Independence", **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, Vol. 12, No.2, PP: 40 – 51.

-George D. Anderson and Robert C. (2006). Ellyson. "Restructuring Professional standards: The Anderson report -**Journal Accountancy**-September, P:96-102.

- Hooghiemstra, R. and van Manen, J. (2009). Supervisory Directors and Ethical Dilemmas: Exit or Voice? **European Management Journal** Volume No, 20, P: 1-9.

- Kieso D., Weygand J., (2010), **Intermediate Accounting**, 10<sup>th</sup> edition, John Wiley and Sons.

- Malhotra, N. K. (2014), **Marketing research**, New Jersey: Prentice Hall.

Mardjono, M. and Pike, R. (2015)."The Effect of Audit Committee Shareholding, Financial Expertise and Size on Interim Financial Disclosures". **Accounting and Business Research**. Vol.35. No.4 .pp.327-549.

-Matarenh, Zeyad, (2015), **Design Ethics of the Accounting Profession to Reduce the Effects of Creative Accounting on the Reliability of Financial Statements Issued by the Jordanian Public Shareholding Companies**, Phd, Theses, Jinan University, Lebanon.

- Oliveras. E, Amat. O, (2013). **Ethics and Creative Accounting: Some Empirical Evidence on Accounting for Intangibles in Spain**, University of Pompeu Fabra, Economics and Business working paper No. 732.

- Rezaee Z. (2009) " Restoring public trust in the accounting profession by developing anti-fraud education, programs, and auditing", **Managerial Auditing Journal**, Vo.19, No.1, pp.134-148.

- Sekaran, U. (2010), **Research Methods For Business**, A Skill-Building Approach. John Wiley and Sons Inc, New York.

-Weihrich, Heinz and Koontz, Harold, (2013), **Management: A Global Perspective**, International Edition, McGraw Hill Inc., New York, USA.

- William, W., (2013), "Auditors' Assessment of Inherent and Control Risk Field Setting", **The Accounting Review**, (Vol. 68, No. 4, October), PP 783-804.

- Young, Joni J. (2006) " Examining Audit Relations: A Reconsideration of Auditor Independence ", **Advances in Public Interest Accounting**, Vo.12, P: 49-65.

## الملحق رقم ( ١ )

### أسماء مكاتب التدقيق العاملة في دولة الكويت

ت	اسم مكتب التدقيق
١	مكتب محاسب قانوني (عبدالواحد امان)
٢	مكتب عبدالعزيز عبداللطيف المطوع لتدقيق الحسابات
٣	الهيئة العالمية الملكية للتدقيق ومراقبة الحسابات
٤	راسل بدفورد بدر العبد الجادر وشركاه
٥	عبد الرحمن القعود وشركاه (محاسبون قانونيون)
٦	الدار لتدقيق الحسابات
٧	مكتب الفرغ لتدقيق الحسابات (محاسبون قانونيون)
٨	أعضاء هيئة هوروث الدولية (محاسبون قانونيون)
٩	رودل الشرق الأوسط برقان محاسبون عالميون
١٠	مكتب المرتجي لتدقيق الحسابات
١١	المكتب الكويتي لتدقيق الحسابات
١٢	مركز الكوت لتدقيق الحسابات
١٣	الدار الدولية (محاسبون ومستشارون) أحمد الرشيد وشركاه
١٤	أنور القطامي وشركاه (محاسبون قانونيون ومستشارون إداريون)
١٥	بدر الوزان وشركاه كوبرز اند لايبيراند
١٦	مكتب البسام وشركاه (محاسبون قانونيون وخبراء ضرائب)
١٧	العيان والعصيمي وشركاهم
١٨	مكتب الوحدة لتدقيق الحسابات
١٩	السهيل لخدمات التدقيق
٢٠	بي كي اف بروسلي وشركاه
٢١	بوبيان لتدقيق الحسابات (محاسبون قانونيون)
٢٢	المجموعة الكويتية العالمية لتدقيق الحسابات (أوضح جابر العلي وشركاه)
٢٣	المركز الاستشاري لتدقيق الحسابات (محاسبون قانونيون)
٢٤	مركز الخليج لتدقيق الحسابات
٢٥	الأول لتدقيق الحسابات
٢٦	المستشار الكويتي لتدقيق الحسابات
٢٧	كي بي أم جي صافي المطوع وشركاه
٢٨	مكتب الصالحية لتدقيق الحسابات
٢٩	البدر لتدقيق الحسابات
٣٠	المكتب الأهلي لتدقيق الحسابات
٣١	المكتب الأهلي للمحاسبة والتدقيق
٣٢	مكتب الجزيرة لتدقيق الحسابات

مور ستيفنس النصف وشركاه	٣٣
المكتب الفني لتدقيق الحسابات	٣٤
عدنان الهزيم وشركاه (محاسبون قانونيون)	٣٥
نظر وشركاه (محاسبون قانونيون واستشاريون)	٣٦
المحاسبون القانونيون العرب	٣٧
مكتب الشرق الأوسط لتدقيق الحسابات	٣٨
مكتب الدكتور سعود حمد الحميدي (محاسبون قانونيون)	٣٩
علي صالح نقي (التدقيق ومراقبة الحسابات)	٤٠
مكتب السعد لتدقيق الحسابات	٤١
الفهد وشركاه (ديلويت وتش)	٤٢
مكتب الدلال لتدقيق الحسابات	٤٣
العتيقي (محاسبون قانونيون)	٤٤
مكتب الواحة لتدقيق الحسابات	٤٥
مكتب الوطني لتدقيق الحسابات	٤٦
المركز القانوني لتدقيق الحسابات	٤٧
المحاسب الكويتي لتدقيق الحسابات	٤٨
مكتب فخرا لتدقيق الحسابات	٤٩
مكتب الشطي وشركاه لتدقيق الحسابات	٥٠
المحاسبون المتحدون (عبد اللطيف عبدالله هوشان الماجد وشركاه)	٥١
مكتب فوزية الحساوي لتدقيق الحسابات	٥٢
دار التقدم للتدقيق والاستشارات المحاسبية	٥٣

المصدر: دليل مراقبي الحسابات ومكاتب تدقيق الحسابات بدولة الكويت، الصادر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية لعام ٢٠١٣/٢٠١٤

الملحق رقم (٢)  
استبانة الدراسة  
بسم الله الرحمن الرحيم

أخي المستجيب:  
أختي المستجيبة:

تحية احترام وتقدير،،،

استبانة حول موضوع:

دور التزام المدقق بأخلاقيات المهنة على مستوى الموثوقية في القوائم المالية  
للشركات المساهمة الكويتية

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور التزام المدقق بأخلاقيات المهنة على مستوى الموثوقية في القوائم المالية للشركات المساهمة الكويتية، ولأهمية رأيكم حول موضوع الدراسة، يرجى التكرم بالإجابة على الأسئلة المرفقة علماً بأنه سيتم التعامل مع هذه البيانات بسرية تامة ولإغراض البحث العلمي فقط، وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في الإدارة من جامعة آل البيت .

وشكراً لتعاونكم

الباحث: يوسف حسن نغيش العنزي

القسم الأول: البيانات الشخصية

الخاصية	توزيع الخاصية
١- العمر	٣٠ سنة فأقل <input type="checkbox"/> ٣١ - ٣٥ سنة <input type="checkbox"/> ٣٦ - ٤٠ سنة <input type="checkbox"/> ٤١ - ٤٥ سنة <input type="checkbox"/> ٤٦ سنة فأكثر <input type="checkbox"/>
٢- سنوات الخبرة	أقل من ٥ سنوات <input type="checkbox"/> ٥ - ١٠ سنوات <input type="checkbox"/> أكثر من ١٥ سنة <input type="checkbox"/> ١٠ سنوات أقل <input type="checkbox"/>
٣- المؤهل العلمي	دبلوم <input type="checkbox"/> ماجستير <input type="checkbox"/> يوس <input type="checkbox"/> وراه <input type="checkbox"/>

## القسم الثاني: معلومات حول متغيرات الدراسة.

المحور الأول: فيما يلي مجموعة من العبارات الخاصة بالمتغيرات المستقلة

### المتغيرات المستقلة: أخلاقيات مهنة التدقيق

التسلسل	العبرة	موافق بشدة	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق بشدة
---------	--------	------------	-------	-----------------	-----------	----------------

أولاً: إن التزام المدقق بقواعد السلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق التالية يؤدي إلى زيادة مستوى الموثوقية في القوائم المالية للشركات المساهمة الكويتية

١	يلتزم مدقق الحسابات بالأمانة وعدم انحيازه لمصلحته الشخصية					
٢	تتوافر قيمة العمل عند مدقق الحسابات وقدرته على الموازنة بين المصالح خاصة للطرف الثالث					
٣	يتمتع مدقق الحسابات بموضوعية وقدرة على مراعاة توازن المصالح لجميع الأطراف					
٤	يراعي مدقق الحسابات لكرامة المهنة وعدم القيام بأي عمل يسئ لسمعة مهنة التدقيق					
٥	يتوفر لدى مدقق الحسابات القدرة على التحرر من المؤثرات غير المهنية في أدائه لعمله					
٦	يتمتع مدقق الحسابات باستقلالية وقدرة على مراعاة توازن المصالح لجميع الأطراف					
٧	يقوم مدقق الحسابات باتباع المبادئ المحاسبية الموضوعية في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي					
٨	يمتلك مدقق الحسابات كفاءة مهنية وقدرات على تحسين العمل وإتقانه					
٩	تؤثر سلوك مدقق الحسابات في تحديد أتعابه على استقلاله، مثل الأتعاب المشروطة أو المحتملة					
١٠	يحرص مدقق الحسابات على نيل ثقة العميل ويحفظ أسرار					

ثانياً: إن التزام المدقق بمعايير التدقيق الدولية المتعلقة بالجانب الأخلاقي التالية يؤدي إلى زيادة مستوى الموثوقية في القوائم المالية للشركات المساهمة الكويتية

١١	يلتزم مدقق الحسابات أثناء ممارسة أعمال التدقيق بمتابعة أية تغيرات تطرأ على معايير المحاسبة الدولية					
١٢	يتم تأهيل وكفاءة عمل مدقق الحسابات مع معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بالتدقيق على شكل قائمة المركز المالي وطرق عرض عناصرها					
١٣	لدى مدقق الحسابات القدرة على ممارسة أعمال التدقيق وفق المعايير					



				المحاسبية الدولية في موضوع الإفصاح والإبلاغ في القوائم المالية	
				يمتلك مدقق الحسابات قدرات لتقييم مدى إفصاح الشركة عن قوائم التكاليف بشكل كامل مع تلك المقررة في المعايير الدولية	١٤
				يواكب مدقق الحسابات التطورات والمستجدات والمتطلبات التي تفرضها معايير المحاسبة الدولية	١٥
				يلتزم مدقق الحسابات بالمعلومات المنشورة في القوائم المالية الختامية مع تلك المقررة في المعايير الدولية	١٦
				ينسجم عمل مدقق الحسابات في مجال التدقيق على إعداد التقارير المالية مع المعايير المحاسبية الدولية	١٧
				يلتزم مدقق الحسابات بمتطلبات الإفصاح التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية	١٨
				يواكب مدقق الحسابات التقارير المالية المعدة محليا في مجال الإفصاح والإبلاغ التي تفرضها المعايير المحاسبية الدولية	١٩
				يلتزم مدقق الحسابات بمعالجة عمليات التدقيق المبنية على معايير المحاسبة الدولية بشكل كامل	٢٠
ثالثا: إن التزام المدقق بمعايير السلوك المهني لمهنة التدقيق التالية يؤدي إلى زيادة مستوى الموثوقية في القوائم المالية للشركات المساهمة الكويتية					
				يلتزم مدقق الحسابات بمتطلبات القوانين والأنظمة ذات العلاقة عند ممارسة أعماله	٢١
				يلتزم مدقق الحسابات بإستراتيجية التعاون والتنسيق المباشر والمستمر بين الجامعات والمؤسسات التعليمية والعاملين بالمهنة والجمعيات المهنية بما يخدم تطوير متطلبات التأهيل العلمي والعملية لمدققي الحسابات.	٢٢
				توجد ضوابط للاختيار الأمثل للمدقق الكفاء والمتمتع بالخبرة المهنية لتقديم خدمات التدقيق على أكمل وجه.	٢٣
				تتوافر شهادات مهنية تخصصية إلزامية يتم من خلالها الترقى إلى الدرجات الوظيفية الأعلى وذلك لرفع مستوى خدمات التدقيق.	٢٤
				توجد حوافز وترقيات لتنمية وتطوير معارف مدققي الحسابات وتعمل على قدراتهم المهنية.	٢٥
				وجود قوانين وتشريعات نافذة توضح حقوق مدقق الحسابات وواجباته تجاه الشركة	٢٦
				ترتبط مكاتب التدقيق المحلية مع مكاتب التدقيق العالمية لتبادل الخبرة والمعرفة فيما بينهما وذلك من أجل تطبيق أفضل الأساليب المتقدمة في التدقيق.	٢٧
				يتم تحفيز وتشجيع مدققي الحسابات للحصول على شهادات مهنية مثل	٢٨

				شهادة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ACPA أو الشهادة الأمريكية AICPA أو غيرها من الشهادات
			٢٩	تتوافر برامج الدورات تدريبية (داخلية أو خارجية) منتظمة لتحسين كفاءة أداء مدققي الحسابات وتطوير قدراتهم ومهاراتهم.
			٣٠	تقوم الجمعيات المهنية الخاصة بالمهنة بتوعية المدقق عن مدى أهمية بذل العناية المهنية اللازمة عند القيام بإعمال التدقيق.

**المحور الثاني:** فيما يلي مجموعة من العبارات الخاصة بالمتغير التابع: موثوقية البيانات المالية

### المتغير التابع: موثوقية البيانات المالية

التسلسل	العبارة	موافق بشدة	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق بشدة
	ما هي درجة تأثير الأسئلة التالية في قياس موثوقية البيانات المالية:					
٣١	يساهم احتواء التقارير المالية على معلومات تتصف بخاصية الصدق في التعبير عن الظواهر في قياس موثوقية البيانات المالية					
٣٢	تساهم قدرة التقارير المالية على توفير المعلومات الكافية والملاءمة لاتخاذ القرارات المناسبة في قياس موثوقية البيانات المالية					
٣٣	يساهم إتباع سياسات محاسبية غير متحيزة إلى إنتاج بيانات ومعلومات محاسبية صادقة في التعبير عن الأحداث المالية وبالتالي تزيد الثقة فيها					
٣٤	تمتع المعلومات المقدمة من مدقق الحسابات بالشمولية والفاعلية والكفاءة إذا تأكد أنها معدة بدون أهداف مسبقة من قبل الإدارة					
٣٥	يمتلك المدقق قدرات على التحقق من مصداقية البيانات المالية المدونة في التقارير المالية للشركة ترجع إلى تأهيله العلمي والعملية					
٣٦	التأكد من أن البيانات المالية للشركة المنشورة في قوائمها المالية غير متحيزة لطرف على آخر تحقق أهداف متحيزة من نشرها					
٣٧	يسهل احتواء تقارير الإبلاغ المالي على معلومات قابلة للمقارنة لاتخاذ القرارات ويساهم في قياس موثوقية البيانات المالية					
٣٨	التقيد في الأنظمة والتعليمات المالية تؤدي إلى التخفيف من نتائج التلاعب في البيانات المنشورة وتأثير ذلك على مصداقيتها					

انتهت الاستبانة شاكرا لكم تعاونكم

### الملحق رقم (٣)

#### أسماء محكمي استبانة الدراسة

التسلسل	الاسم	الجامعة
1	الأستاذ الدكتور بشير البنا	جامعة عمان العربية
2	الدكتور نوفان حامد العليمات	جامعة آل البيت
3	الدكتور مهند نزال أكرم	جامعة آل البيت
٤	الدكتور محمد ناصر المشاقبة	جامعة آل البيت
٥	الدكتور توفيق عبدالجليل	الجامعة الأردنية
٦	الدكتورة سناء القرعان	جامعة اليرموك
٧	الدكتور أيمن حرب	جامعة الزرقاء الخاصة
٨	الدكتور عثمان النبالي	جامعة الإسراء
٩	الدكتور بدر الشمالي	جمعية المحاسبين الكويتية
١٠	الدكتور طلال السهيل	جمعية المحاسبين الكويتية