

## تأثير إحترافية محترفي التدقيق على الحكم الأخلاقي: دراسة مقارنة بين المحترفين وطلبة الدراسات العليا

The impact of the professionalism of accounting professionals on ethical judgment: a comparative study between professionals and graduate students

زرقي عمار<sup>1</sup>

Zergui ammar

<sup>1</sup> كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسير، جامعة العربي التبسي (تبسة)،

تاريخ النشر: 2022-03-31

تاريخ القبول: 2022-03-25

تاريخ الاستلام: 2022-01-06

### ملخص:

تحلل هذه الدراسة ما إذا كانت القيم المهنية لطلاب الدراسات العليا تختلف عن تلك الخاصة لمدقي الحسابات ذوي الخبرة وكذا وبين المدققين في المراحل المهنية المختلفة. كما يدرس تأثير الالتزام بالمصلحة العامة، والالتزام بالاستقلالية على الحكم الأخلاقي للمدققين، حيث اشتملت منهجية البحث على استبيان وزع على المدققين وكذلك بين الطلاب المسجلين في درجة الدراسات العليا في تخصص مراجعة وتدقيق لعدة جامعات، تم الحصول على 122 إجابة من مراجعي حسابات و 55 إجابة من طلاب في دورة تدقيق عليا. من أجل اختبار الفرضية، أجريت اختبارات ANOVA وتحليل الانحدار المتعدد.

خلصت هذه الورقة أن التزام الطلاب بالمصلحة العامة والالتزام بالاستقلالية كان أعلى بكثير من التزام المدققين، وأن هذه القيم المهنية انخفضت مع اكتساب المراجعين الخبرة. ومع ذلك، تظهر النتائج أيضاً أن المراجعين يمتلكون حكماً أخلاقياً أعلى من الطلاب. وتجدر الإشارة أيضاً إلى أن النتائج تكشف أن القيم المهنية قيد الدراسة والمصلحة العامة والاستقلالية تؤثر بشكل كبير على الحكم الأخلاقي.

الكلمات المفتاحية: مهنة التدقيق؛ إلتزام المصلحة العامة؛ حكم أخلاقي؛ الخبرة .

تصنيف JEL : M40 ؛ M42 ؛ A29

### Abstract:

This study analyzes whether the professional values of graduate students differ from those of experienced auditors and between auditors of different professional stages. It also studies the impact of commitment to the public interest and commitment to independence on the moral judgment of auditors, as the research methodology included a questionnaire distributed to auditors as well as among students registered in a postgraduate degree in the specialty of auditing and auditing for several universities, 122 answers were obtained from auditors and 55 answers from Students in a postgraduate auditing course. In order to test the hypothesis, ANOVA and multiple regression analyzes were performed.

This paper concluded that students' commitment to the public interest and commitment to independence were significantly higher than that of auditors, and that these professional values declined as auditors gained experience. However, the results also show that the reviewers have a higher moral judgment than the students. It should also be noted that the results reveal that the professional values under study, the public interest and autonomy significantly influence moral judgment.:

**Keywords:** Audit profession, public interest commitment, ethical judgment, experience.

**JEL Classification Codes :** M40 ; M42; A29

## 1. مقدمة

تتبع مهنة تدقيق الحسابات من الحاجة الاجتماعية الناتجة عن التنمية الاقتصادية والتعقيد الصناعي وعولمة الاقتصاد ، والتي أنتجت شركات كبيرة الحجم يتم فيها فصل أصحاب رأس المال عن المسؤولين عن الإدارة. وبالتالي يتطلب الأمر توفير أقصى قدر من الشفافية للمعلومات الاقتصادية والمالية التي توفرها الشركة لجميع المستخدمين ، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر.

أدت إخفاقات التدقيق المرتبطة بفضائح الشركات في بداية القرن - فضلاً عن الأزمة المالية العالمية الحادة الأخيرة - إلى الإضرار بالصورة العامة لمهنة التدقيق والثقة في وظيفتها. كما أنه قد تغيرت ثقافة شركات التدقيق في السنوات الأخيرة نحو زيادة تحديد أولويات أهداف الشركات (Baker, 2014). نتيجة لذلك ، تُعزى إخفاقات التدقيق إلى الافتقار إلى الهوية المهنية وعدم كفاية التقاضي للمثل المهنية من جانب المراجعين (Clikeman, Schwartz, B. N, & Lathan, M. H, 2001).

وفقاً (Samuel, , Covalleski, M. A, & Dirsmith, M. W, 2009) "الثقة في ما ينتج عن الحسابات تعتمد على درجة الثقة في شخص المدققين، والاحتراف في سلوكهم هو الذي يولد هذه الثقة". كما يمكن أن يؤثر المفهوم الذي يشكله المدقق حول المهنة التي ينتمي إليها والآثار المترتبة على كونه جزءاً منها على الطريقة التي يحدد بها ويختبر ويستجيب للمعضلات الأخلاقية التي يتم تقديمها في سياق أعمال التدقيق (McPhail, 2006). بالإضافة إلى ذلك، سيكون المحاسبون الملتزمون مهنيًا أكثر مسؤولية في النهوض بقيم المهنة ، وكذلك في تحسين أدائهم (Larson, 1977) .

كما دعى كل من (Warren & Lee Parker, 2009) إلى مزيد من البحث حول بناء الهوية المهنية من قبل المحاسبين المهنيين الشباب الذين بدأوا حياتهم المهنية. بالإضافة إلى أن مهني المحاسبة والأكاديميين أكدوا على ضرورة قيام المحاسبين بتطوير القيم المهنية واستيعاب مسؤولياتهم المهنية تجاه المجتمع في وقت مبكر من حياتهم المهنية ، حتى قبل دخولهم المهنة (Elias, 2008).

وعلى الرغم من استمرار الانتقادات للمهنة ، إلا أن القليل من الدراسات الحديثة تناولت مهنة المحاسبين (Bamber & Venkataraman M. Iyer, 2002). في هذا الصدد ، يدعو بعض العلماء (Carrington, Tobias Johansson, Gustav Johed, & Peter Öhman, 2013) لمزيد من البحث حول أسباب حدوث التحول من المهنية إلى المنطق التجاري في مجال المحاسبة.

## 1-1. إشكالية الدراسة

بناء على مراجعة الادبيات و الدراسات السابقة، يطرح تساؤل البحث على النحو التالي:  
إلى أي مدى تختلف القيم المهنية لطلاب الدراسات العليا عن تلك الخاصة بمددقي الحسابات ذوي الخبرة، وكذا بين المدققين في المراحل المهنية المختلفة؟

## 1-2. بناء الفرضيات

من أجل تعزيز فهم كيفية تطور مفهوم الالتزام بالمصلحة العامة من خلال الحياة المهنية ، نقدم الفرضيات التالية لاختبار العلاقة بين قيم التدقيق المهني الرئيسية والحكم الأخلاقي:

الفرضية 1. الالتزام بالمصلحة العامة يختلف إحصائياً بين طلاب الدراسات العليا والمراجعين.

الفرضية 2. هناك علاقة كبيرة بين رتبة المدققين والتزامهم بالمصلحة العامة

الفرضية 3. هناك علاقة سلبية بين التزام المراجعين والطلاب بالمصلحة العامة وحكمهم الأخلاقي.

الفرضية 4. الالتزام بإنفاذ الاستقلال يختلف اختلافاً ثابتاً بين طلاب الدراسات العليا والمراجعين.

الفرضية 5. هناك علاقة كبيرة بين رتبة المراجعين والتزامهم بتطبيق الاستقلال.

الفرضية 6. هناك علاقة بين مواقف المراجعين والطلاب تجاه تطبيق الاستقلال وحكمهم الأخلاقي.

الفرضية 7. يختلف الحكم الأخلاقي إحصائياً بين طلاب الدراسات العليا والمراجعين.

الفرضية 8. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين رتبة المدققين وحكمهم الأخلاقي.

## 1-3. منهج الدراسة

لمحاولة الإجابة على التساؤل الرئيسي، وكذا إبراز أهمية مهنة التدقيق فقد تم الإعتماد على التوفيق بين المسعى الإستنتاجي ( من خلال مراجعة للأدبيات المتخصصة والمتوفرة -في حدود علم الباحث - التي يمكن أن نبني عليها أفكار يمكن التحقق منها في الواقع لاحقاً ) والمسعى الإستقرائي الناقص ( من خلال الإعتماد إستبيان موجه لمجموعة من المدققين المعتمدين بمختلف تصنيفاتهم ورؤساء أقسام المحاسبة في الشركات العمومية والخاصة، وجمع البيانات حول الاختلافات).

## 1-4. الهدف من الدراسة

تهدف هذه الدراسة الى فحص الاختلافات بين القيم الاخلاقية لدى محترفي مهنة التدقيق من جهة، وطلبة الدراسات العليا في تخصص التدقيق والمراجعة من جهة أخرى. كان الوصول الى هذا الهدف ممكناً بعد اتباع مجموعة من الاهداف التي كانت:

- تحديد الجوانب الرئيسة التي تختلف فيها القيم بين الفريقين؛

- تسليط الضوء على مهنة التدقيق والمراجعة

## 1-5. الدراسات السابقة

في هذا الصدد سوف نستعرض أهم الدراسات التي تناولت هذا الموضوع من جانب أو من آخر ، من أجل الاستفادة منها في تعزيز الإطار النظري للدراسة الحالية والنماذج التي استخدمتها والنتائج التي

توصلت إليها . وسوف نحاول تناول أهم تلك الدراسات وفقا لتسلسلها التاريخي وكذا قربها أو تكملتها لبحثنا على النحو التالي:

■ **دراسة لـ (Philmore Alleyne, Mohammad Hudaib, & Richard Pike, 2013)**، قدمت هذه الورقة نموذجاً مفاهيمياً حول نوايا الإبلاغ عن المخالفات بين المدققين الخارجيين حيث يكون للعوامل الفردية للمراجع (المواقف تجاه الإبلاغ عن المخالفات ، والرقابة السلوكية المتصورة ، والالتزام بالاستقلالية ، والمسؤولية الشخصية للإبلاغ والتكلفة الشخصية للإبلاغ) تأثير مباشر على نواياها في الإبلاغ عن المخالفات ، ولكن يتم تعديلها من خلال العوامل المتشابهة (الدعم التنظيمي المتصور ومعايير الفريق) والعوامل الخاصة بالقضية (الكثافة الأخلاقية المتصورة). وباستخدام نظريات العدالة والمؤسسات ، يتوقع النموذج المقترح أن الإبلاغ عن المخالفات داخل شركة التدقيق ينتج عنه عواقب إيجابية وسلبية على المجتمع وشركة التدقيق والمبلغ الفردي. ومع ذلك ، عندما يكون لدى شركات التدقيق آليات دعم رسمية مناسبة للإبلاغ عن المخالفات للأطراف الداخلية والخارجية ، سيتم تقليل الآثار السلبية والتكاليف الشخصية للإبلاغ إلى الحد الأدنى.

■ **دراسة لـ (Beattie, Vivien Beattie, & Tony Hines, 2012)**، تم إجراء استطلاع للرؤساء الماليين للشركات المدرجة في المملكة المتحدة ورؤساء لجان التدقيق (ACCs) وشركاء التدقيق في عام 2007 للحصول على آراء حول تأثير 36 عاملاً اقتصادياً وتنظيمياً على جودة التدقيق بعد SOX. تم استلام 498 إجابة قابلة للاستخدام ، وهو ما يمثل معدل استجابة بنسبة 36 ٪. صنفت جميع المجموعات تفاعلات لجنة التدقيق المختلفة مع المراجعين من بين العوامل التي تعزز جودة التدقيق. ومع ذلك ، يُنظر إلى المعايير الدولية للمراجعة (ISAs) ونظام التفتيش على المراجعة ، وجوانب النظام التنظيمي "للمعايير والامتثال للرقابة" ، على أنها أقل فعالية. كما يقلل تحليل العوامل الاستكشافية من 36 عاملاً إلى تسعة أبعاد مستقلة: المخاطر الاقتصادية ؛ أنشطة لجنة التدقيق ؛ مخاطر الإجراءات التنظيمية ؛ أخلاقيات شركة التدقيق ؛ الاستقلال الاقتصادي للمدقق ؛ تدقيق الشريك المتأوب ؛ مخاطر خسارة العميل ؛ حجم شركة التدقيق ، وأخيراً ، المعايير الدولية للتدقيق وفحص التدقيق. أدخلت لوائح ما بعد SOX أبعاداً إضافية للعوامل التي تؤثر على جودة التدقيق. وعلق المجيبون بأن جوانب النظام الذي تم تغييره هي إلى حد كبير مدفوعة بالعملية والامتثال ، مع ارتفاع التكاليف مقابل منافع محدودة ، وهي نتيجة تتفق مع رد الفعل التنظيمي المفرط.

■ **دراسة لـ (Bobek, Amy M. Hageman, & Robin R. Radtke, The Influence of Roles and Organizational Fit on Accounting Professionals' Perceptions of their Firms' Ethical Environment, 2015)**، تعتمد هذه الدراسة على العديد من التيارات البحثية في الإدارة للتحقيق في الأسباب الكامنة وراء هذا التناقض. تم إكمال الاستبيان عبر الإنترنت بواسطة 139 متخصصاً في المحاسبة. وجد أنه عندما يعتقد متخصصو المحاسبة غير القادة أن لديهم دوراً ذا مغزى في تشكيل البيئة الأخلاقية والحفاظ عليها و / أو لديهم ملاءمة تنظيمية قوية مع شركة المحاسبة ، فمن المرجح أن يدركوا أن البيئة الأخلاقية قوية وأن يدركوها على غرار قادة

الشركات. أي أن الاختلافات في تصورات القادة وغير القادة للبيئة الأخلاقية يتم توسطها من خلال تصورات غير القادة عن دورهم في المشاركة في تشكيل البيئة الأخلاقية لشركاتهم والحفاظ عليها. علاوة على ذلك ، كما وجد أنه من بين قادة الشركات ، هناك توجه أقوى للمصلحة العامة (أي الشعور بالمسؤولية لخدمة المصلحة العامة) وتكرار أعلى لتلقي التوجيه كلاهما مرتبطان بتصورات أقوى للبيئة الأخلاقية. بشكل عام ، تعد هذه الدراسة واحدة من أولى الدراسات التي تختبر التفسيرات المحتملة بشكل مباشر لسبب تباين آراء قادة الشركات وغير القادة حول البيئة الأخلاقية للشركة. بالإضافة إلى ذلك ، توفر هذه النتائج ملاحظات عملية للممارسين حول الإجراءات التي يمكنهم اتخاذها لتحسين التصورات عن البيئة الأخلاقية لشركاتهم.

- دراسة لـ (Forough, B, & R, 2016)، الهدف الرئيسي من هذه الورقة هو التحقيق في تأثير المستويات المهنية للمدققين على حكمهم لحل التضارب بين الإدارة والمدقق. تم التحقيق في الاحتراف على مستويين عالي ومنخفض. بالإضافة إلى ذلك ، في هذا التحقيق ، يكون للحكم المهني دور وسيط في تأثير ميزة الاحتراف على حل النزاع بين المدقق والإدارة، ومن أجل جمع البيانات والأسس النظرية للبحث ، يتم استخدام الأساليب الميدانية والمكتبة على التوالي والأدوات المستخدمة في هذه الدراسة هي الاستبيانات القياسية وتدوين الملاحظات. في البحث ، تتم الموافقة على العلاقات بين المتغيرات والعوامل من خلال تحليل العوامل المؤكدة وتقنية نمذجة PLS باستخدام برنامج PLS2 SMART ، وهو أسلوب نمذجة مسار قائم على التباين يوفر إمكانية التحقيق المتزامن للنظرية والقياسات . بالإضافة إلى ذلك ، باستخدام اختبار سوبل ، تم فحص افتراض دور الوسيط لمتغير الحكم المهني. في الأخير أشارت النتائج إلى أن احترافية المدققين فعالة في الحكم المهني. كما أظهرنا أن الحكم المهني له تأثير على الصراع بين المدقق والإدارة ، ولكن الاحتراف ليس له أي تأثير عليه والحكم المهني لا يلعب دور الوسيط في تأثير الاحتراف على الصراع بين المدقق والإدارة.
- دراسة لـ (Obob & Solabomi Omobola, 2020)، حصلت الدراسة على بيانات أولية من 329 محاسباً محترفاً بمساعدة استبيان منظم يحتوي على أربعة سيناريوهات للمعضلات الأخلاقية. تم تحليل البيانات باستخدام التحليل الإحصائي الوصفي ، واختبار t للعينة المستقلة ، وتحليل ارتباط بيرسون وتقنيات الانحدار المتعدد. أظهرت النتائج كلاً من التوجه الأخلاقي المثالي والنسبي بين المحاسبين الذين شملهم الاستطلاع بمتوسط أعلى ( $< 4.0$ ) مسجل للمثالية الأخلاقية. تم العثور على المثالية الأخلاقية أن يكون لها تأثير إيجابي ، في حين أن النسبية الأخلاقية لها تأثير سلبي على المراحل الثلاث (الاعتراف الأخلاقي ، والحكم الأخلاقي والنية الأخلاقية) من EDM التي تم فحصها. أظهر المحاسبون المحترفون ذوو التوجه المثالي ميلاً أعلى نحو اتخاذ القرارات الأخلاقية في المواقف التي تنطوي على معضلات أخلاقية من أولئك الذين يتجهون نحو التوجه النسبي. كشفت

النتائج أيضًا أن قطاع العمل (الخاص أو العام) وأنواع العضوية المهنية تلعب دورًا مهمًا في التنبؤ بعملية EDM للمحاسبين المحترفين في نيجيريا.

قامت معظم الدراسات التي حللت الالتزام المهني للأفراد بقياس الالتزام من حيث المشاركة في المؤسسات المهنية والمواقف تجاهها. لم تتناول هذه الدراسات الدرجة التي يقبل بها المحاسبون المحترفون ويعترفون بالقيم المهنية الأساسية

كما جاءت هذه الدراسة كمساهمة لسد بعض الفراغ في الأدبيات من خلال تحليل التزام المراجعين بالقيم المركزية لمهنة المحاسبة من الناحية الاجتماعية المهنية التي تحدث في مجال التدقيق. وفقًا لذلك ، يركز البحث الحالي على القضايا الرئيسية المتعلقة بالمهنية في بيئة التدقيق ، مثل الالتزام بالمصلحة العامة والالتزام بإنفاذ مستقل.

## 2. الخلفية النظرية وتطوير الفرضيات

### 2-1. القيم المهنية

عادة ما يفترض النقاش حول المهن وعملية الاحتراف للمهن المختلفة أن هناك خصائص معينة هي السمات المميزة للمهن. حيث تتضمن بعض السمات الهيكلية للمهن التي تُعتبر عادةً التنظيم المهني المستقل، والمهارات والمعرفة المتخصصة، والاعتماد وقانون الأخلاق (Cowton, 2011). وفقًا (Freidson, 2001)، تحدد هذه الخصائص الرسمية الشروط التي يمكن من خلالها تحديد ما إذا كانت المهنة موجودة تجريبياً. ومع ذلك، توفر العناصر الأخرى الأقل واقعية أساساً لمؤسسات الاحتراف. هذه العناصر هي والقيم والأفكار التي أشار إليها (Freidson, 2001) باسم "الأيدولوجيا". أما (Hall, 1968) ادعى أنه بصرف النظر عن الخصائص المذكورة أعلاه، فإن للمهن أيضًا بعض السمات السلوكية، تعكس هذه الجوانب السلوكية الرجل الذي يرى فيه المحترفون عملهم ، وترتبط بسلوكهم. في هذا الصدد ، هناك اتفاق عام على أن مفهوم الاحتراف يمتد إلى ما هو أبعد من المهارة أو المعرفة ليشمل القيم (Shaub & Robert L. Braun, 2013).

حاولت بعض الدراسات فهم القيم والمواقف المهنية للمدققين من خلال تحليل التزامهم المهني. حيث يرى كلا من (Porter, Steers, R. M, Mowday, R. T, & Boulian, P. V, 1974) بأن الالتزام المهني يشير إلى الإيمان بأهداف وقيم المهنة ، والاستعداد لبذل جهد كبير نيابة عن المهنة ، والرغبة في الحفاظ على العضوية في المهنة. أما (RoySuddaby, YvesGendron, & HelenLam, The organizational context of professionalism in accounting, 2009) خلص المؤلفون إلى أن غالبية محترفي المحاسبة ملتزمون بشدة بمهنتهم وأنه لم يتم العثور على تعارض متأصل بين الحفاظ على الالتزام بمهنة الفرد والمنظمة التي يعمل بها. ومع ذلك عرض كلا من (Gendron, Roy Suddaby, & Helen Lam, 2006) وجهة نظر أخرى: في دراسة أجريت بين المحاسبين القانونيين في كندا ، خلص المؤلفون إلى أن التغييرات في سياق العمل المحاسبي قد قوضت الأخلاق المهنية.

كما قد تختلف القيم المهنية للمدققين بمرور الوقت ، بسبب عمليات التنشئة الاجتماعية التي تحدث داخل الشركات والمهنة. فمثلا (Shafer, 2015) أظهر اهتمامًا بكيفية سياق التدقيق الحالي ، الذي يتميز ببيئة غير مهنية تعزز أعمال التدقيق ، ويؤثر على القيم المهنية والمعايير الأخلاقية.

#### أ. التزام المصلحة العامة

يعتبر مفهوم المصلحة العامة أمرًا محوريًا في مهنة المحاسبة. ومع ذلك ، ركزت دراسات قليلة جدًا على تطوير فهم لها (Davenport & Steven Dellaportas, 2009). علاوة على ذلك ، يجادل العديد من المؤلفين بأن الدرجة التي يقبل بها المدققون ويقررون بالقيم المهنية الأساسية لم يتم تحليلها بشكل كافٍ (RoySuddaby, YvesGendron, & HelenLam, The organizational context of professionalism in accounting, 2009). كما تم تعريف "المصلحة العامة" على أنها "مصالح الأطراف الثالثة التي تعتمد على الآراء والمشورة التي يقدمها أعضاء مهنة المحاسبة" (Parker, 1987). في دراسة للمحاسبين المحترفين الأستراليين ، قام (Davenport & Steven Dellaportas, 2009) بفحص تفسيرهم للمصلحة العامة. وجد المؤلفون أن العملية التعليمية للمحترفين المحاسبين بدت ناجحة في نقل معنى المصلحة العامة. ومع ذلك ، لم يكن هذا التدريب فعالاً في توجيه كيفية تطبيق فكرة المصلحة العامة في الممارسة العملية عند ظهور تضارب في المصالح.

في هذا الصدد ، من المهم أن ندرك كيف يفهم أولئك الذين هم على وشك دخول المهنة مفهوم المصلحة العامة. حيث تم تطوير التزام المحاسبين بالمهنة خلال عملية التنشئة الاجتماعية التي تحدث أثناء التعليم الرسمي (Blime & Blime, 1991)، ويستمر ذلك طوال الحياة المهنية ويتعرض الطلاب في التدريب بعد الدرجات العلمية المتعلقة بالمهنة لقيم المهنة ، مثل خدمة المصلحة العامة وتوظيف السلوك الأخلاقي (Scholarios & Johnson, H, 2003). ومع ذلك ، فقد تم إرجاع فشل التدقيق إلى الافتقار إلى السلوك الأخلاقي ، وبالتالي فإن نجاح الجامعات في تعزيز القيم الأساسية للمهنة تم التشكيك فيه (Espinosa-Pike & Barrainkua, I, 2016) ، كما حصل كل من الطلاب والمراجعين على تعليم محاسبي. ومع ذلك ، فإن مواقف المدققين تجاه المهنة قد تشكلت أيضًا من خلال خبرة العمل السابقة والسياسات التنظيمية التي يعملون فيها.

#### ب. الحكم الأخلاقي

حسب (Emerson, Stephen J. Conroy, & Charles W. Stanley, 2007)، يتم تعريف الحكم الأخلاقي على أنه مدى اعتبار الأفراد للممارسات غير الأخلاقية غير مقبولة وفقًا للمعايير الأخلاقية للمهنة.

كما طور عالم النفس الأخلاقي (Rest, 1986) نموذج المكونات الأربعة، الذي يحاول فيه شرح عناصر الفعل الأخلاقي. وخلص إلى أن الفعل الأخلاقي هو نتاج هذه العمليات الفرعية النفسية:

الحساسية الأخلاقية (الاعتراف) ، والحكم أو الاستدلال الأخلاقي ، والدافع الأخلاقي ، والشخصية الأخلاقية.

ودوما وفقاً لنفس النموذج ، فإن القاضي الأخلاقي هو الخطوة الثانية في عملية اتخاذ القرار الأخلاقي ويشير إلى الأحكام الأخلاقية التي يتخذها الأفراد حول مسارات العمل المحددة مسبقاً. وفقاً لنموذج القرار الأخلاقي هذا ، فإن التقييم الأخلاقي للفعل يؤثر على السلوك.

بالإضافة الى ذلك، قد يكون المدققون أكثر وعياً بالمعضلات الأخلاقية لمهنة التدقيق أكثر من الطلاب، وذلك بسبب تعرضهم لمعضلات أخلاقية في سياق عملهم (Glover, Bumpus, M. A, & Sharp, G. F, 2002)، وأن المحترفين ذوو الخبرة يواجهون مواقف مماثلة وقد يكونون أكثر وعياً بالسلوك المقبول. علاوة على ذلك ، قد يكون المدققون أكثر وعياً بالنتائج السلبية التي ينطوي عليها السلوك غير الأخلاقي بالنسبة لجودة التدقيق ولسمعة مهنة التدقيق وشركات التدقيق. في هذا الصدد وجد (Cohen & Sharp, D. J, 2001) أن محترفي المحاسبة رأوا بعض الإجراءات المشكوك فيها أقل أخلاقية بشكل ملحوظ من طلاب الدراسات العليا.

### ج. الالتزام بالاستقلالية

يوصف الاستقلال عادة بأنه القيمة المركزية لمهنة التدقيق (RoySuddaby, YvesGendron, & HelenLam, The organizational context of professionalism in accounting, 2009). ومع ذلك ، هناك جدل مستمر حول كيفية تأثير تنظيم التدقيق على سلوكيات المدققين ، وما هي المعايير الأكثر فاعلية في إدارة المخاطر المتمثلة في قيام المدققين بعملهم بطريقة غير مستقلة. بسبب عدد من فضائح المحاسبة ، تم اتخاذ تدابير لتعزيز استقلالية المدققين في المضمون والمظهر ، مثل قانون Sarbanes-Oxley الأمريكي (SOX) لعام 2002 أو التوجيه المعدل لقانون الشركات الثمانية لعام 2006 في الاتحاد الأوروبي. إذ نشأ نظام من المحظورات والعقوبات الأكثر صرامة ، حيث يقوم المنظمون بأدوار أكثر نشاطاً. كما تقتض هذه الجهود التنظيمية أن هيئات الاستماع يمكن أن تظل بشكل أساسي خالية من تضارب المصالح عن طريق تجنب علاقات معينة (Taylor, F. Todd (2003) DeZoort, & Edward Munn, 2003). ومع ذلك ، يؤكد بعض المؤلفين أن الاستقلال هو حالة ذهنية ، وبالتالي لا يمكن تنظيم المواقف التي تهدد الاستقلال (Gaa, 2006). بالإضافة الى ذلك، وجدت دراسة أجرتها (Beattie & Hines, T, 2012) في المملكة المتحدة أن محترفي التدقيق يرون أن العديد من جوانب النظام التنظيمي لما بعد SOX تكون مدفوعة بالامتثال (أي تستند إلى القواعد) ، وأن يكون لها تأثير ضئيل على جودة التدقيق الحقيقية .

أما (Gendron, Roy Suddaby, & Helen Lam, 2006) فيرون أنه `` بينما كان يُنظر إلى تعليق المدقق المستقل في السابق على أنه موقف أخلاقي - أخلاقي بشكل أساسي - فإنه يُنظر إليه اليوم بشكل متزايد على أنه كائن يمكن تنظيمه من خلال المعايير الصادرة في قواعد الأخلاق و / أو الحكم، و اللوائح التنظيمية ، والتحقق منها من خلال المراجعات والتفتيش. ومع ذلك ، وفقاً لهؤلاء

المؤلفين ، يتناقض التنفيذ التنظيمي مع مُثل الاحتراف ، التي تفترض أن الأخلاق المهنية تركز على شخصية الفرد ، وبالتالي فإن تنظيم الأخلاق غير ضروري إلى حد كبير.

تحل هذه الدراسة مدى التزام المراجعين وطلاب الدراسات العليا بإنفاذ الاستقلال ، وتبحث أيضًا في كيفية اختلاف ذلك. قدم (Gendron, Roy Suddaby, & Helen Lam, 2006) مفهوم الالتزام بالاستقلالية بأنه `` مدى اعتبار المحاسب الفردي استقلالية المدقق سمة رئيسية للمهنة ، ويعتقد أن المعايير التنظيمية لاستقلالية المدقق (الصادرة عن المهنة و / أو الهيئات التنظيمية الخارجية ) يجب أن تكون ملزمة بشكل صارم ويتم فرضها في مجال المحاسبة العامة. وفقًا لهؤلاء المؤلفين ، يجب على المدققين الملتزمين بالاستقلالية إضفاء نظرة إيجابية على تنظيم أخلاقيات المحاسبين المهنيين من خلال صياغة معايير مستقلة وأنظمة التزام صارمة.

قد يكون التغيير في القيم التي تحكم سياق عمل المدققين - أي من منطق الاحتراف إلى منطق النشاط التجاري- قد أثر على التزام المراجعين بالقيمة المهنية الأساسية للاستقلالية. مثل (RoySuddaby, YvesGendron, & HelenLam, The organizational context of professionalism in accounting, 2009) التي كشفت أن المعايير المهنية للمدققين رفيعي المستوى أصبحت أكثر تبعية للمخاوف الإدارية ، وبالتالي فهي أقل احتمالية لدعم التطبيق الصارم للاستقلالية. كما لم يجد هؤلاء المؤلفون فروق ذات دلالة إحصائية فيما يتعلق بصرامة وإنفاذ متطلبات الاستقلالية بين المراجعين في الرتب العالية والمنخفضة في الشركة. ومع ذلك فإن مدة التوظيف في المراجعة ارتبطت بشكل إيجابي بالتزام المدققين بالالتزام بالاستقلالية، وبالمثل (Gendron, Roy Suddaby, & Helen Lam, 2006) وجدوا أن المحاسبين العاملين الأكبر سنًا أظهروا التزامًا بالاستقلالية أعلى من الشباب، وخلصوا إلى أنه في الوقت الذي دخل فيه المدققون الأكبر سنًا المهنة، كانت القيم الأخلاقية مثل مبدأ الاستقلال أكثر غرسًا مما هي عليه اليوم، إذ قد يكون الالتزام بالاستقلالية راسخًا في أذهانهم منذ دخولهم المهنة.

### الجدول 1: قياس المتغيرات المستقلة

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|
| <ol style="list-style-type: none"> <li>1. عند إجراء المراجعة ، يجب أن تكون المصلحة العامة دائمًا فوق المصالح الشخصية ومصالح العميل.</li> <li>2. إنه التزام أخلاقي على المدقق بكشف الغش الذي قد يؤدي إلى ارتكاب الشركة العملية.</li> <li>3. يجب توسيع نطاق عمل المراجع من أجل زيادة مسؤوليته في الكشف عن الأخطاء والمخالفات.</li> <li>4. يجب توسيع الاستثناءات من واجب السرية المهنية لتلبية المصلحة العامة.</li> <li>5. يجب على المراجعين أن يحافظوا على صراع أكثر نشاطًا ضد ممارسات إدارة الأرباح.</li> </ol> | المصلحة العامة |
| <ol style="list-style-type: none"> <li>1. تعمل المحظورات وعدم التوافق في معايير التدقيق الجزائرية على تحسين استقلالية المدقق</li> </ol>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | الالتزام       |

|                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|-------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| بالاستقلالية      | <p>في الواقع.</p> <p>2. من الضروري زيادة المحظورات وعدم التوافق في قانون التدقيق الجزائري لضمان استقلالية المدقق.</p> <p>3. من المستحيل تحسين استقلالية المدقق من خلال زيادة قواعد التدقيق</p> <p>4. وجود قواعد مفصلة وصارمة بشأن استقلالية المدقق يضعف جودة التدقيق.</p> <p>5. إن الضغط الذي تمارسه الهيئة الرقابية العامة فيما يتعلق بالالتزام الصارم بقواعد الاستقلالية يمنعها من تقديم خدمات عالية الجودة في المراجعة.</p> |
| الحكم<br>الأخلاقي | <p>1. تقبل ضغوط الرؤساء لتغيير استنتاجاتك أو آرائك.</p> <p>2. قبول ضغوط الشركة العميلة لتغيير استنتاجاتك أو آرائك أو تقرير المراجعة.</p> <p>3. ضع اهتماماتك الخاصة فوق المصلحة العامة في تنفيذ عملك.</p> <p>4. دع قراراتك بشأن أعمال التدقيق تتأثر بالإلزام بالشركة العميلة والثقة بها.</p> <p>5. لا تبلغ عن ساعات العمل الحقيقية.</p> <p>6. إجراء تدقيق في ظرف من ظروف عدم الاستقلالية</p>                                    |

المصدر: من اعداد الباحث (2021)

### 3. الطريقة والادوات

#### 3-1. جمع العينات والبيانات

من أجل معالجة أسئلة البحث المذكورة أعلاه ، تضمنت منهجية البحث لدينا: استبيانًا تم توزيعه على المراجعين وكذلك بين الطلاب المسجلين في شهادة ما بعد التخرج في المراجعة. قبل توزيع الاستبيان (الملحق 1) ، تم إجراء اختبار تجريبي على المراجعين لدى مدقق حسابات ، بالإضافة إلى توزيع الاستبيان على خمسة أكاديميين شاركوا في يدرسون تدقيق ما بعد التخرج. كما تم تضمين تغييرات طفيفة في الاستبيان ، حيث لم يواجه المستجيبون للاختبار التجريبي صعوبات في الفهم. المشاركة في الدراسة كانت تطوعية. وتم التأكيد على المستجيبين أن المعلومات ستستخدم فقط لغرض هذه الدراسة ، وأن عملية جمع البيانات هذه تضمن عدم الكشف عن هويتهم. تم توزيع الاستطلاع في أكتوبر 2021 على أعضاء جمعية المحاسبين و المدققين المحترفين الجزائريين بولايات الشرق والجنوب الشرقي الجزائري ، والتي تتألف من مدققي حسابات لشركات تدقيق صغيرة ومتوسطة الحجم.

أبلغت المنظمة المهنية أعضائها عن هذه الدراسة من خلال خطاب تغطية أعده الباحث يشرح الغرض من الدراسة ، بالإضافة إلى رابط يمكن من خلاله الوصول إلى الاستبيان. تم جمع الردود من خلال البريد الإلكتروني.

تم إرسال الاستبيان إلى المراجعين مرتين. في المجموع ، تم الحصول على 122 إجابة من المراجعين. في الجولة الأولى ، استجاب 80 فردًا ، فيما رد 42 فردًا في الجولة الثانية. ولاختبار التحيز في عدم الاستجابة ، قمنا بمقارنة بيانات المستجيبين في الجولة الأولى ببيانات المستجيبين في الجولة

الثانية. تم اعتبار المستجيبين اللاحقين بدائل لغير المستجيبين. لم يتم العثور على فروق ذات دلالة إحصائية بين ردود المشاركين في وقت سابق ولاحقا. لذلك ، خلصنا إلى أنه لا توجد مشاكل فيما يتعلق بتحيز عدم الاستجابة.

تم توزيع نفس استبيان المسح على الطلاب المسجلين في درجة الدراسات العليا في المراجعة من جامعتين إسبانيتين. هذه الدرجة موجهة بشكل خاص إلى المهتمين ببدء مهنة التدقيق. يوفر التدريب النظري للمراجعين ، ويتحقق من صحة الجزء النظري من الامتحان الذي يسمح بالدخول إلى المهنة. لذلك ، هؤلاء الطلاب مجندون محتملون لشركات التدقيق. في المجموع تم الحصول على ردود 55 من طلاب الدراسات العليا.

تم توزيع الاستبيان في جامعتين بعد شهر من الجلسة الأخلاقية. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الجامعتين.

### 3-2. الاستبيان وقياس المتغيرات

الجزء الأول من الاستبيان يخص جمع البيانات الديموغرافية من المستجيبين. بعد ذلك ، تضمن الاستبيان سلسلة من الأسئلة المغلقة المتعلقة بخدمة المصلحة العامة ، والحكم الأخلاقي ، والالتزام بالاستقلالية.

بالنسبة للالتزام المصلحة العامة. تم تصميم هذا المقياس لتقييم الدرجة التي يعتقد المستجيبون عندها أن خدمة المصلحة العامة هي الدور الأساسي للمدققين ، بالإضافة إلى مستوى اتفاقهم مع الواجبات التي يتوقعها المجتمع من المراجعين ، كما هو مقترح في الأدبيات. قام (Bobek, Amy M. Hageman, & Robin R. Radtke, The Influence of Roles and Organizational Fit on Accounting Professionals' Perceptions of their Firms' Ethical Environment, 2015) بقياس اتجاه المصلحة العامة بعنصر واحد ، ولكن نظرًا لأن هذا البناء قد يكون غامضًا ، فقد اتخذنا اقتراحهم لتطويره بشكل أكبر وأخذنا في الاعتبار عناصر أخرى بالإضافة إلى المصلحة العامة المثالية (انظر الجدول 1). استندت بياناتنا الأربعة الإضافية إلى دراسات سابقة (Paula, Jenkins, Raymond Tyther, Meleady, و Lisa Murphy, 2009). وكان على المشاركين الإشارة إلى مدى اتفاقهم أو عدم موافقتهم على العبارات الخمسة على مقياس ليكرت ، والتي تتراوح من 1 = لا أوافق تمامًا إلى 5 = موافق تمامًا.

تم تصميم تطبيق الاستقلال لقياس معتقدات المشاركين بضرورة تطبيق المعايير التنظيمية لاستقلالية المدقق بصرامة، حيث استندت العناصر التي تقيس هذا المتغير إلى دراسة أجراها (Gendron, Roy Suddaby, & Helen Lam, 2006) ، وتم تكيفها مع البيئة التنظيمية الجزائرية (الجدول 1)، وذلك من خلال الطلب من المستجيبين الإشارة إلى اتفاقهم مع ثلاثة عبارات تتعلق

بمتطلبات الاستقلال على مقياس ليكرت المكون من خمس نقاط ، ويتراوح من 1 = لا أوافق تماماً إلى 5 = موافق تماماً.

بالنسبة للحكم الأخلاقي. يشير هذا المتغير إلى المقبولية ، من وجهة نظر أخلاقية ، لبعض الممارسات المشكوك فيها المدرجة في الجدول 1، حيث كان على المستجيبين الإشارة إلى مدى اعتبارهم الممارسات الستة أخلاقية على مقياس ليكرت المكون من خمس نقاط ، حيث 1 غير أخلاقي و 5 أخلاقي.

### 3-3. الخصائص الديموغرافية

تم تضمين 177 إجابة في هذه الدراسة ، تضم 122 مدقق حسابات و 55 طالباً من جامعات مختلفة . التفاصيل الديموغرافية للمستجيبين موضحة في الجدول 2. كان متوسط عمر المدققين المستجيبين 48 سنة، غالبية المراجعين الذين شاركوا في هذه الدراسة كانوا من الذكور (74%) ، وتمثل الإناث ربع العينة الكلية.

غالبية الأفراد في العينة (71%) كانوا شركاء ، وبالتالي فإن خبرتهم في التدقيق كانت في معظم الحالات أكثر من 7 سنوات (81%). إن متوسط مدة الخبرة الطويلة والرتبة العالية للمشاركين يفسر النسبة الأكبر من الرجال في العينة. يعد التقدم الوظيفي في شركات التدقيق بحياة شخصية ، وهذا بشكل عام رادع أكبر للتطور المهني في حالة النساء (Anderson-Gough et al., 2000؛ Fogarty، Parker، Robinson، & Krugman، 1998؛ 2000). كانت هذه العينة بالتالي ممثلة للنمط التقليدي للمهنة ، وتحديدًا سياق التدقيق الإسباني (كاريرا ، جوتيريز ، وكارمونا ، 2001 ؛ سييرا مولينا وسانتا ماريا بيريز ، 2002).

كان متوسط عمر الطلاب المستجيبين 29 سنة. يشار إلى أن الإناث مثلن أكثر من نصف الطلاب (53%). وقد عكس ذلك وجود زيادة في نسبة النساء اللاتي يبدأن مهنة التدقيق (Cohen et al., 1998). أخيراً ، كان لدى 14 طالباً فقط من بين 55 طالباً خبرة في التدقيق. كانت مدة خبرة هؤلاء الطلاب أقل من سنتين لجميع الحالات.

## 4. النتائج

### النتائج الوصفية ونتائج اختبار ANOVA و T.

أولاً ، تم عرض النتائج الوصفية للبنى لكل متغير لكل من المراجعين والطلاب. تم قياس هذه المتغيرات من خلال الجمع بين الردود على العبارات الموضحة في الجدول 1. يتجاوز ألفا كرونباخ للمتغيرات المستخدمة 0.70 (الجدول 3) ، باستثناء المصلحة العامة ، والتي تكون قريبة من هذه القيمة. لذلك أظهرت المقاييس موثوقية داخلية كافية. تم اختبار الفروق بين ردود المراجعين والطلاب ، وكذلك الاختلافات بين ردود المراجعين في المراحل المهنية المختلفة ، باستخدام اختبارات t واختبارات ANOVA. تم استيفاء افتراض الحالة الطبيعية للمتغير التابع وكذلك افتراض تجانس التباين.

يوضح الجدول 3 ألفا كرونباخ لكل بناء ، وإحصاءات الوصف ، ونتائج اختبارات t. فيما يتعلق بالتزام المصلحة العامة المتغير ، تشير الدرجات المتوسطة المعروضة في الجدول 3 إلى أن المدققين والطلاب الإسبان فهموا دور المدققين على أنه يخدم المصلحة العامة ، فضلاً عن ضرورة الحفاظ على هذا فوق جميع الاهتمامات الأخرى. علاوة على ذلك ، يوضح الجدول 3 أن كلاً من المدققين والطلاب اتفقوا بشكل عام على فكرة أن المحظورات أدت إلى تحسين الاستقلال في الواقع. لذلك ، تشير هذه النتائج إلى أن المستجيبين أيدوا دور التنظيم القانوني والرقابة العامة للحفاظ على جودة خدمات التدقيق. يبدو أن كلاً من المدققين وطلاب الدراسات العليا قد استوعبوا الجهود التنظيمية لتحسين سلوكيات المدققين من خلال التركيز على التطبيق الصارم لقواعد الاستقلالية. علاوة على ذلك ، تُظهر الدرجة المنخفضة للحكم الأخلاقي المتغير أن كلا من المراجعين والطلاب اعتبروا المواقف المكشوفة غير أخلاقية.

تم اختبار الفروق بين المراجعين والطلاب باستخدام اختبارات t. أظهرت النتائج وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المراجعين والطلاب للمتغيرات الثلاثة قيد الدراسة ( $p < 0.05$ ). لذلك ، تم دعم الفرضيات 1 و 4 و 7. أولاً ، الاتفاق الذي أبلغ عنه الطلاب فيما يتعلق بدور المراجعين في خدمة المصلحة العامة أعلى بكثير من الاتفاقية التي أبلغ عنها المدققون. ثانياً ، أظهر الطلاب التزاماً أكبر بإنفاذ الاستقلالية أكثر من المدققين. في هذا الصدد ، أدركوا الحاجة إلى وضع قواعد لحماية الاستقلال إلى حد أكبر مما فعل المدققون. هذا الاختلاف ذو دلالة إحصائية. أخيراً ، أظهر المدققون حكماً أخلاقياً أعلى من الطلاب ، لأنهم اعتبروا عمومًا الممارسات المشكوك فيها أقل أخلاقية.

من أجل المضي قدماً إلى ما هو أبعد من فهم الاختلافات بين العاملين في المهنة والمهنيين المستقبليين ، حددنا أيضاً هدفاً لاستكشاف كيفية تباين التصورات خلال الحياة المهنية.

في مهنة التدقيق ، يرتبط طول الخبرة والوظيفة في الشركة ارتباطاً وثيقاً ، حيث تعتمد الترقية إلى حد كبير على الأقدمية. وكما تشير المتغيرات الديموغرافية ، فإن المدققين المشاركين في هذه الدراسة يتمتعون بخبرة واسعة ، وبالتالي فإن غالبيتهم يشغلون مناصب عالية داخل شركة التدقيق. لتحليل ما إذا كانت القيم المهنية قد اختلفت من بداية حياتهم المهنية إلى أن يصبحوا مدققين ذوي خبرة ، قمنا بتقسيم عينة المراجعين إلى فئتين: شركاء وغير شركاء. وفقاً لذلك ، أجرينا تحليلاً لاختبار التباين لمقارنة الطلاب وغير الشركاء والشركاء. نظراً لحقيقة أن 14 طالباً مارسوا تدقيقاً (الجدول 2) ، فقد أجرينا اختبارين من اختبار ANOVA. أولاً ، أخذنا في الاعتبار الطلاب الذين يعملون في شركات التدقيق في نفس فئة المدققين الذين لا يشغلون مناصب الشريك (غير الشركاء). ثم ، في اختبار ثانٍ ، تم النظر في هؤلاء الطلاب مع بقية الطلاب في درجة الدراسات العليا.

#### نتائج اختبار ANOVA للأبعاد الخمسة موضحة في الجدول 4.

أولاً ، تظهر نتائج ANOVA أن الردود على التصور الخاص بخدمة المصلحة العامة وإنفاذ الاستقلال كانت مختلفة إحصائياً عند النظر في الخبرة في التدقيق أو الترتيب في الشركة. لذلك ، تم دعم الفرضيتين 2 و 5. تم استخدام مقارنة Tukey الزوجية لتحديد فئات الشركات التي كانت مختلفة إحصائياً عن بعضها البعض. تشير نتائج الاختبار (الجدول 4) إلى أن المدققين في مناصب الشركاء لم يظهروا التزاماً بخدمة المصلحة العامة للمراجعين والطلاب الأقل خبرة. علاوة على ذلك ، كشف الطلاب الذين ليس لديهم خبرة في التدقيق عن التزام أكبر بتنظيم الاستقلال من الفئات الأخرى. بشكل عام ، تم الحصول على نفس النتائج عندما تم اعتبار جميع طلاب الدراسات العليا في نفس الفئة (الجدول 4 ، اللوحة ب)

بالإضافة إلى ذلك ، تم إجراء اختبارات t لمقارنة المراجعين في الوظائف الشريكة مقابل الوظائف غير الشريكة. كشفت النتائج عن فروق ذات دلالة إحصائية لمتغير الالتزام بالمصلحة العامة ، مما يدل على أن الشركاء كانوا أقل التزاماً بخدمة المصلحة العامة من غير الشركاء. تتوافق هذه النتائج مع نتائج ANOVA في الجدول 4.

## 5. الملحق

الجدول 2: البيانات الديمغرافية

| طلبة الدراسات العليا في التدقيق |     |                    | محترفي مهنة المحاسبة |     |                 |
|---------------------------------|-----|--------------------|----------------------|-----|-----------------|
| 29                              |     | العمر              | 48                   |     | العمر           |
|                                 |     | الجنس:             |                      |     | الجنس:          |
| 25                              | 45% | - ذكر              | 91                   | 74% | - ذكر           |
| 29                              | 53% | - أنثى             | 30                   | 25% | - أنثى          |
| 1                               | 2%  | - غير معلن         | 1                    | 1%  | - غير معلن      |
|                                 |     | الخبرة في التدقيق: |                      |     | المنصب:         |
| 25%                             | 14  | - نعم              | 71%                  | 87  | - شريك          |
| 73%                             | 40  | - لا               | 6%                   | 7   | - مدير          |
| 2%                              | 1   | - غير معلن         | 10%                  | 12  | - مدير عام      |
|                                 |     |                    | 9%                   | 11  | - غير ممارس     |
|                                 |     |                    | 4%                   | 5   | - غير معلن      |
|                                 |     |                    |                      |     | الخبرة المهنية: |
|                                 |     |                    | 7%                   | 8   | - > = 6 سنوات   |
|                                 |     |                    | 11%                  | 12  | - من 7-10       |
|                                 |     |                    | 70%                  | 88  | - < 10          |
|                                 |     |                    | 10%                  | 11  | - غير ممارس     |
|                                 |     |                    | 2%                   | 3   | - غير معلن      |
|                                 |     |                    |                      |     |                 |

المصدر: من اعداد الباحث (2021)

الجدول 3: الإحصاء الوصفي والنتائج المقارنة للمتغيرات المستقلة.

| المتغير                      | ألفا كرونباخ | المتوسط الحسابي |                      | مقارنة النتائج |         |
|------------------------------|--------------|-----------------|----------------------|----------------|---------|
|                              |              | المدققين        | طلبة الدراسات العليا | t              | p-value |
| إلتزام المصلحة العامة        | 0.67         | (0.64)3.31      | (0.70)3.68           | 3.414-         | 0.001-  |
| الالتزام بالاستقلالية        | 0.70         | (0.74)3.01      | (0.54)3.43           | 3.952-         | 0.000-  |
| الحكم الاخلاقي               | 0.71         | (0.48)1.58      | (0.44)1.72           | 2.110-         | 0.036-  |
| --: مهم عند مستوى دلالة 0.01 |              |                 |                      |                |         |
| -: مهم عند مستوى دلالة 0.05  |              |                 |                      |                |         |

المصدر: مخرجات ANOVA – XLSTAT (2021)

الجدول 4: الإحصاء الوصفي والنتائج المقارنة حسب رتبة المدققين

| اللوحة (أ): تعتبر نتائج ANOVA أن الطلاب الذين يعملون في شركات التدقيق كمدققين ليس لديهم منصب شريك |                 |                                      |                         |                |         |                                                |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|--------------------------------------|-------------------------|----------------|---------|------------------------------------------------|
| المتغيرات                                                                                         | المتوسط الحسابي |                                      |                         | مقارنة النتائج |         |                                                |
|                                                                                                   | الشركاء: N=87   | غير الشركاء + الطلاب (الخبرة) N = 33 | الطلاب بدون خبرة N = 41 | F              | P-VALUE | فروق ذات دلالة إحصائية بين المجموعات (p) <0.05 |
| إلتزام المصلح العامة                                                                              | 3.19(0.62)      | 3.52(0.60)                           | 3.73(0.72)              | 10.404         | 0.000-  | شركاء > آخرون                                  |
| الالتزام بالاستقلالية                                                                             | 2.95(0.71)      | 3.08(0.56)                           | 3.53(0.53)              | 10.305         | 0.000-  | المراجعين > الطلاب                             |
| الحكم الاخلاقي                                                                                    | 1.62(0.45)      | 1.57(0.39)                           | 1.74(0.45)              | 1.244          | 0.291   |                                                |
| اللوحة ب: نتائج ANOVA مع مراعاة جميع طلاب الدراسات العليا في نفس الفئة                            |                 |                                      |                         |                |         |                                                |
| المتغيرات                                                                                         | المتوسط الحسابي |                                      |                         | مقارنة النتائج |         |                                                |
|                                                                                                   | الشركاء: N=87   | غير الشركاء + الطلاب (الخبرة) N = 19 | الطلاب بدون خبرة N = 55 | F              | P-VALUE | فروق ذات دلالة إحصائية بين المجموعات (p) <0.05 |
| إلتزام الصلحة العامة                                                                              | 3.19(0.62)      | 3.51(0.59)                           | 3.68(0.70)              | 9.875          | 0.000-  | شركاء > الطلاب                                 |
| الالتزام بالاستقلالية                                                                             | 2.95(0.71)      | 3.03(0.61)                           | 3.43(0.54)              | 8.125          | 0.000-  | المراجعين > الطلاب                             |
| الحكم الاخلاقي                                                                                    | 1.62(0.45)      | 1.48(0.35)                           | 1.72(0.44)              | 2.581          | 0.079-  |                                                |
| --: مهم عند مستوى 0.01                                                                            |                 |                                      |                         |                |         |                                                |
| -: مهم عند مستوى 0.1                                                                              |                 |                                      |                         |                |         |                                                |

## المصدر: مخرجات (2021) Analyse de la variance ou ANOVA – XLSTAT

الجدول 5: معاملات ارتباط بيرسون ومستويات الأهمية

| المتغيرات                    | الالتزام بالمصلحة العامة | الالتزام بالاستقلالية     | الحكم الأخلاقي             |
|------------------------------|--------------------------|---------------------------|----------------------------|
| إلتزام المصلحة العامة        | 1                        | 0.205(0.007) <sup>-</sup> | -0.198(0.009) <sup>-</sup> |
| الالتزام بالاستقلالية        |                          | 1                         | -0.189(0.012) <sup>-</sup> |
| الحكم الأخلاقي               |                          |                           | 1                          |
| -: مهم عند مستوى دلالة 0.05  |                          |                           |                            |
| --: مهم عند مستوى دلالة 0.01 |                          |                           |                            |

## المصدر: مخرجات (2021) Analyse de la variance ou ANOVA – XLSTAT

الجدول 6: نتائج الانحدار للنموذج ، مع الحكم الأخلاقي المتغير التابع

| المتغير المستقل       | معامل الانحدار | SE    | Sig.t              |
|-----------------------|----------------|-------|--------------------|
| إلتزام المصلحة العامة | -0.135         | 0.049 | 0.007 <sup>-</sup> |
| الالتزام بالاستقلالية | -0.135         | 0.047 | 0.004 <sup>-</sup> |
| الحكم الأخلاقي        | -0.300         | 0.097 | 0.002 <sup>-</sup> |
| العمر                 | 0.001          | 0.004 | 0.731              |
| الجنس                 | 0.043          | 0.072 | 0.547              |
| ثابت                  | 2.643          | 0.260 | 0.000              |

## المصدر: مخرجات (2021) Analyse de la variance ou ANOVA – XLSTAT

## 6. المراجع

- Baker, C. R. (2014). An examination of the ethical discourse of the US public accounting profession from a foucaultion perspective . *journal of accounting and organizational change* , 216–228.
- Bamber, E. M., & Venkataraman M. Iyer. (2002). Big 5 Auditors' Professional and Organizational Identification: Consistency or Conflict? *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 21(2), 21–38.
- Beattie, V. F., & Hines, T. (2012). ). Perceptions of factors affecting audit quality in the post-SOX UK regulatory environment. *Accounting and Business Research*, 56–81.

- Beattie, V., Vivien Beattie, & Tony Hines. (2012). Perceptions of factors affecting audit quality in the post-SOX UK regulatory environment. *Accounting and Business Research*, 56-81.
- Bline, D. M., & Bline, M. W. (1991). The measurement of organizational and professional commitment: An examination of psychometric properties of two commonly used instruments. *behavioral reshearsh in accounting*, 1-12.
- Bobek, D. D., Amy M. Hageman, & Robin R. Radtke. (2015). The Influence of Roles and Organizational Fit on Accounting Professionals' Perceptions of their Firms' Ethical Environment. *Journal of Business Ethics* , 125-141.
- Bobek, D. D., Amy M. Hageman, & Robin R. Radtke. (2015). The Influence of Roles and Organizational Fit on Accounting Professionals' Perceptions of their Firms' Ethical Environment. *Journal of Business Ethics*, 125-141.
- Carrington, T., Tobias Johansson, Gustav Johed, & Peter Öhman. (2013). An Empirical Test of the Hierarchical Construct of Professionalism and Managerialism in the Accounting Profession. *Behavioral Research in Accounting*, 25(2), 1-20.
- Clikeman, P. M., Schwartz, B. N, & Lathan, M. H. (2001). The effect of the 150-hour requirement on new accountants' professional commitment, Ethical orientation, and Professionalism. *Critical Perspectives on Accounting*, 627-645.
- Cohen, J. R., & Sharp, D. J. (2001). An examination of differences in ethical decision-making between Canadian business students and accounting professionals. *Journal of Business Ethics*. *Journal of Business Ethics*, 319-336.
- Cowton, C. J. (2011). Accounting and the ethics challenge: Re-memembering the professional body. *Accounting and Business Research*, 39(3), 177-189.
- Davenport, L., & Steven Dellaportas. (2009). Interpreting the Public Interest: A Survey of Professional Accountants. *Australian Accounting Review* , 11-23.

- Elias, R. (2008). Auditing students' professional commitment and anticipatory socialization and their relationship to whistleblowing. *Managerial Auditing Journal*, 23(3), 283–294.
- Emerson, T. L., Stephen J. Conroy, & Charles W. Stanley. (2007). Ethical Attitudes of Accountants: Recent Evidence from a Practitioners' Survey. *Journal of Business Ethics*, 73–87.
- Espinosa–Pike, & Barrainkua, I. (2016). An exploratory study of the pressures and ethical dilemmas in the audit conflict. *Revista de Contabilidad*, 10–20.
- Forough, B, B., & R, F. R. (2016). Investigation of the Effect of Auditors' Professionalism Levels on their Judgment to Resolve the Conflict between Auditor and Management. *Procedia Economics and Finance*, 177–188.
- Freidson, E. (2001). *Professionalism the third logic: On the practice of knowledge*. University of Chicago press, Chicago.
- Gaa, J. C. (2006). Integrity, auditor independence, and the protection of investors. *Advances in Public Interest Accounting*, 27–44.
- Gendron, Y., Roy Suddaby, & Helen Lam. (2006). An Examination of the Ethical Commitment of Professional Accountants to Auditor Independence. *Journal of Business Ethics*, 169–193.
- Glover, S. H., Bumpus, M. A, & Sharp, G. F. (2002). Gender differences in ethical decision making. *women in Management Review*, 17(5), 217–227.
- Hall, R. H. (1968). Professionalization and Bureaucratization. *American Sociological Review*, 33(1), 92–104.
- ItsasoBarrainkua, & MarcelaEspinosa–Pike. (2018). The influence of auditors' professionalism on ethical judgement: Differences among practitioners and postgraduate students. *Revista de Contabilidad*, 176–187.
- Jenkins, N., Paula Meleady, ,Raymond Tyther, & Lisa Murphy. (2009). Strategies for analysing and improving the expression and quality of recombinant proteins made in mammalian cells. *Biotechnology and Applied Biochemistry*, 73–83.

- Larson, M. S. (1977). *The Rise of Professionalism: A Sociological Analysis*. Berkeley, California: University of California, 1979. Retrieved Print book : English : [First paperback printing]View all editions and formats
- McPhail, K. (2006). *Ethics and the individual professional accountant: A literature review*. Edinburgh: ICAS Press.
- Oboh, C. S., & Solabomi Omobola. (2020). Ethical decision-making among professional accountants in Nigeria: the influence of ethical ideology, work sector, and types of professional membership. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 18(2), 389-422.
- Parker, L. (1987). . *An historical analysis of ethical pronouncements and debate in the. australia: abacus*.
- PhilmoreAlleyne, MohammadHudaib, & RichardPike. (2013). Towards a conceptual model of whistle-blowing intentions among external auditors. *The British Accounting Review*, 10-23.
- Porter, L. W., Steers, R. M, Mowday, R. T, & Boulian, P. V. (1974). Organizational commitment, job satisfaction, and turnover among psychiatric technicians. *Journal of Applied Psychology*, 59(5), 603-609.
- Rest, J. R. (1986). *Moral Development: Advances in Research and Theory*. New York: Bioethics Research Library.
- RoySuddaby, YvesGendron, & HelenLam. (2009). The organizational context of professionalism in accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 34, 409-427.
- RoySuddaby, YvesGendron, & HelenLam. (2009). The organizational context of professionalism in accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 409-427.
- RoySuddaby, YvesGendron, & HelenLam. (2009). The organizational context of professionalism in accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 409-427.

- Samuel, S., , Covalleski, M. A, & Dirsmith, M. W. (2009). On the Eclipse of Professionalism in Accounting: An Essay. *Accounting, Organizations, and Institutions*, 367–395.
- Scholarios, D. L., & Johnson, H. (2003). Anticipatory socialisation: The effect of recruitment and selection experiences on career expectations. *Career Development international*, 8(4), 182–197.
- Shafer, W. E. (2015). Ethical Climate, Social Responsibility, and Earnings Management. *Journal of Business Ethics*, 43–60.
- Shaub, M. K., & Robert L. Braun. (2013). Call of Duty: A Framework for Auditors' Ethical Decisions. *Accounting for the Public Interest*, 4, 3–25.
- Taylor, M. H., F. Todd DeZoort, & Edward Munn. (2003). A Proposed Framework Emphasizing Auditor Reliability over Auditor Independence. *Accounting Horizons*, 257–266.
- Warren, S., & Lee Parker. (2009). Bean counters or bright young things? Towards the visual study of identity construction among professional accountants. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 6(4), 205–223.