

مستوى العلاقة بين مصادر المعرفة والسلوك المهني للمدقق: دراسة لأراء مدققي الحسابات في الأردن

د. محمد دباغية

كلية العلوم الإدارية والمالية
جامعة عمان الأهلية

د. نزار فليح البلداوي

كلية العلوم الإدارية والمالية
جامعة عمان الأهلية

الملخص

إن نجاح المدقق في تقديم خدماته يتوقف على جملة أبعاد تؤلف شخصيته، لعل من أبرزها مدى التزامه بأخلاقيات المهنة ومدى استفادته من الموارد المعرفية. و لهذا فإن مشكلة الدراسة تتلخص بمدى اهتمام المدققين في الأردن بمصادر المعرفة بقواعد السلوك المهني، وبمستوى العلاقة بينهما. ولدراسة هذا الموضوع كانت متغيرات الدراسة: البعد المعرفي المبني على فكرة موارد المعرفة المكتسبة، وكذلك البعد الأخلاقي المبني على المبادئ الأخلاقية للمهنة. وشملت عينة الدراسة المدققين القانونيين الأردنيين ممن حصلوا على رخصة تدقيق الحسابات العاملين في هذه المهنة في مكاتب أو شركات التدقيق. وبلغت استمارات الاستبانة المعتمدة 48 استبانة. ومن نتائج الدراسة اتسام الاتجاه العام للعلاقات بين مصادر المعرفة وأخلاقيات المهنة بالإيجابية رغم الاختلاف في معنوياتها. وظهرت اختلافات بين مستويات مصادر المعرفة؛ إذ كان متغير التطوير المستمر أقل مستوى من باقي المصادر. كما أظهرت الدراسة وجود تأثير ذي دلالة معنوية بين مصادر المعرفة والالتزام بقواعد السلوك المهني للمدققين في الأردن.

تاريخ قبول البحث: 2010 / 5 / 17

تاريخ تسلم البحث: 2009 / 8 / 14

The Degree of the Relationship between the Sources of Knowledge and the Auditor Professional Ethics

ABSTRACT

The auditor's success in rendering his services depends on many dimensions that shape his career personality. The most vital ones are probably his compliance with the auditing code of ethics, and the degree of benefiting from the knowledge sources. The problem dealt with in this study is: to what extent do Jordanian auditors adhere to and care for the code of ethics and knowledge sources, and how do these two relate?

In the attempt to answer these questions, two study variables were considered: the dimension of knowledge, based on the idea of the acquired knowledge resources, and the ethical dimension, based on the auditing ethical principles. The sample included the JCPAs. Forty-eight questionnaire sheets were considered for this study. The results showed that there is a positive correlation between knowledge sources and the compliance with the professional code of ethics, in spite of some difference in their significance. The study also showed that there is a difference in the levels of the auditors' knowledge sources, in a way that the continual development level was less than the levels of other knowledge sources. It also showed that there is a significant effect between the knowledge sources and the compliance with the professional code of ethics.

مقدمة:

تمتع القيم الأخلاقية والآداب المهنية بأهمية خاصة في التخصصات كافة، فقد دأبت الجهات المنظمة لمزاولة مختلف المهن على سن أو تشريع قواعد ومبادئ للسلوك المهني حتى تحقق درجة مناسبة من ضبط السلوك المهني، وتمكين من يقومون بأداء الخدمات المهنية من القيام بمهامهم على أحسن وجه، وخدمة المستفيدين من المهنة بإخلاص وموضوعية وأمانة. والمدققون كغيرهم من المهنيين هم بحاجة إلى معايير مهنية فنية وأخلاقية؛ لأن عملهم له نتائج تؤثر على عملائهم وعلى المجتمع وعلى زملائهم في المهنة.

إن وظيفة التدقيق الخارجي هي إضفاء الثقة على المعلومات التي تحتويها القوائم المالية المدققة، وبالتالي تساعد مستخدمي هذه المعلومات من اتخاذ القرارات المختلفة، مما يزيد من فاعليتهم سواء كانوا أفراداً أم منشآت أم أسواقاً أم حكومات في تخصيص الموارد. لذا يتطلب من المدققين تحسين كفاءة خدماتهم وجودتها، والالتزام بقواعد السلوك المهني. كما أن الكفاءة تستمد من خلاصة التعليم والخبرة وتبدأ بإتقان المعلومات العامة المشتركة المطلوب توفرها للحصول على رخصة ممارسة التدقيق. والمحافظة على الكفاءة يتطلب التزاماً بالتعليم المستمر، وبتحسين قدرات المدقق المهنية. وبناءً عليه، فإن نجاح المدقق في تقديم خدماته يتوقف على جملة أبعاد تؤلف شخصيته، لعل من أبرزها مدى التزامه بأخلاقيات المهنة مستفيداً من روافدها المعرفية. وهكذا أصبحت الأخلاق والمعرفة مصادر مساهمة داعمة للمدقق في إنجاز عمله وفقاً للمعايير المتبعة وتحقيق ميزة جودة العمل.

مشكلة الدراسة:

احتلت قواعد السلوك المهني حيزاً مهماً في مهنة التدقيق، فقد دأبت الجهات المنظمة لمزاولة المهنة على تشريع هذه القواعد، من أجل تحقيق درجة مناسبة من ضبط السلوك المهني للمدققين بهدف تقديم الخدمات على أحسن وجه. ومما يزيد من أهمية التزام المدققين بهذه القواعد هو

انعكاس نتائج عملهم على عملائهم وعلى المجتمع وعلى زملاء المهنة. ورغم التشابه بين هذه القواعد في دول العالم، إلا أن هناك اختلافاً في مصادر المعرفة التي يحصل عليها المدققون من بلد لآخر. وبما أن تطبيق المدقق لقواعد السلوك يتأثر بشكل أو بآخر بمصادر المعرفة التي رفته بقاعدة معرفية معينة، تساعد في بلورة مهاراته وقدراته على التحليل والتحكم بأسلوب تعامله مع الآخرين، ولكون توجهات الجمعيات المهنية اتسمت في رفع مستوى المعارف العلمية والمهنية، التي تمثل شروط الحصول على رخصة ممارسة مهنة التدقيق نظراً لأهميتها في تحسين أداء المدققين. ورغم ذلك ظهرت مخالفات لمكاتب تدقيق خارج الأردن لها سمعتها المميزة في الوسط المهني، ونذكر على سبيل المثال شركة آرثر أندرسون العالمية.

لذا فإن مشكلة الدراسة تركزت بمدى اهتمام المدققين بمصادر المعرفة، وبقواعد السلوك المهني، وبمستوى العلاقة بين مصادر المعرفة التي حصل عليها المدقق في الأردن والتزامه بقواعد السلوك المهني.

أهداف الدراسة:

بالنظر للدور المميز لأخلاق المهنة في تحديد ما ينبغي أن يقوم به المدقق وما ينبغي عليه تجنبه، وللإسهام المميز لمصادر المعرفة المختلفة في تمكين المدقق من أداء مهامه بوعي ونضج، تم اختيار موضوع قياس مستوى العلاقة بين مصادر المعرفة التي ترفد المدقق في الأردن وبين التزامه بقواعد السلوك المهني، وذلك لتحقيق الأهداف التالية:

- 1 - التحري عن مدى التزام مدقق الحسابات في الأردن بأخلاقيات المهنة .
- 2 - التحقق من نوع العلاقة بين مصادر المعرفة، ومدى التزام المدقق بقواعد السلوك المهني.
- 3 - تحديد مدى فعالية مصادر المعرفة المعتمدة في الأردن.

فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى: وجود علاقة معنوية موجبة بين مصادر المعرفة وأخلاقيات مهنة التدقيق.
الفرضية الثانية: يهتم مدقق الحسابات في الأردن بالالتزام بقواعد السلوك المهني.

الفرضية الثالثة: مصادر معرفة المدقق في الأردن ذات أثر إيجابي في التزامه بقواعد السلوك

المهني

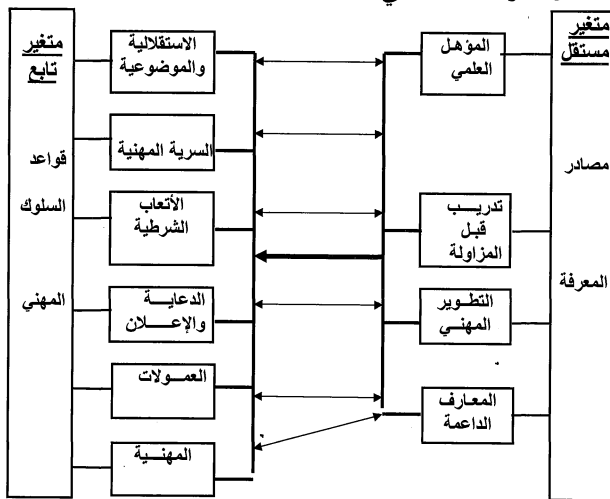
نموذج الدراسة:

يلخص أنموذج الدراسة المقترح أبعاد مشكلة الدراسة المتعلقة بمدى التزام مدقق الحسابات في الأردن بأخلاقيات المهنة، والتحقق من نوع العلاقة بين مصادر المعرفة، ومدى التزام المدقق بقواعد السلوك المهني، وتحديد مدى فعالية مصادر المعرفة المعتمدة في الأردن. وقد تم بناء هذا النموذج على نظرة ثلاثية الأبعاد هي:

البعد الأول: هو البعد المعرفي، الذي يبنى على فكرة موارد المعرفة المكتسبة التي يمكن تحديدها من خلال: المؤهل العلمي، والتدريب قبل المزاولة، والتطوير المهني المستمر، والمعارف الداعمة.

البعد الثاني: هو البعد الأخلاقي، الذي يبنى على المبادئ الأخلاقية للمهنة والمتمثلة بما يلي: الاستقلالية والموضوعية، والسرية المهنية، والأتعاب الشريطية، والدعاية والإعلان، والعمولات، والمهنية.

البعد الثالث: وهو بعد العلاقة والفعالية، ويتمثل بمستوى العلاقة بين البعدين الأول والثاني. ومدى فعالية مصادر المعرفة المعتمدة في الأردن.



أدوات القياس:

تم اعتماد مقياس ليكرت الخماسي لاستجابات عينة الدراسة للمتغيرات المختارة. وقسمت هذه المتغيرات التي تضمنها نموذج الدراسة أعلاه، إلى مجموعتين هما:

- 1 - مصادر المعرفة المكتسبة من التأهيل العلمي والتدريب السابق للحصول على رخصة ممارسة المهنة والتطوير المستمر (تقديم أبحاث، المشاركة في المؤتمرات، سنوات ممارسة المهنة بعد الحصول على الرخصة، متابعة المستجدات) والمعارف الداعمة متمثلة في المعارف المكتسبة من التخصصات ذات العلاقة بالمهنة (إدارية، قانونية، حاسوب، تسويق، اتصال).
- 2 - قواعد السلوك المهني وتمثل القواعد المتعارف عليها في مهنة التدقيق، التي شملت على الاستقلالية والموضوعية، والسرية المهنية، والأتعاب الشرطية، والدعاية والإعلان، والعمولات، المهنية.

فعندما تكون الاستجابة عن مصادر المعرفة من -1 إلى أقل من 3 تكون المعارف المكتسبة ضعيفة، أما إذا بلغت من 3-5 فتعني معرفة غريزة. أما بالنسبة لقواعد السلوك المهني، فإن الاستجابة التي تبلغ من 3-5 تعني هناك التزام عالٍ بهذه القواعد.

عينة الدراسة:

تألف عينة الدراسة من المحاسبين القانونيين الأردنيين ممن حصلوا على رخصة تدقيق الحسابات للعاملين في المهنة في مكاتب أو في شركات التدقيق. وتم اختيار عينة عشوائية وبلغت استمارات الاستبانة المعتمدة 48 استبانة.

ولغرض التأكد من صلاحية إجابات عينة الدراسة المشار إليها حول مدى التزامها بقواعد السلوك المهني، تم اختيار عينة عشوائية ثانية ممن لهم علاقة بالمهنة، وهم أعضاء هيئة تدريس في أقسام المحاسبة العاملين في الجامعات الأردنية واعتمدت 25 استمارة تتضمن الأسئلة نفسها الخاصة بمتغيرات التزام المدقق بقواعد السلوك المهني.

أدوات التحليل:

تم تحليل البيانات الواردة في الاستبانات باعتماد برنامج SPSS الخاص بالتحليل الإحصائي، واختيرت الأدوات التالية:

1. الانحراف المعياري والوسط الحسابي من أجل تحديد درجة التشتت في القيم عن أوساطها الحسابية
2. معامل الارتباط (Spearman) للرتب لتحديد مدى قوة أو ضعف العلاقة بين متغيرات الدراسة.
3. الانحدار لإيجاد مستوى العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتمثلة بمصادر المعرفة والمتغيرات المعتمدة مجتمعة والمتمثلة بقواعد السلوك المهني.
4. اختبار (t) لقياس الفروق المعنوية -إن وجدت- بين نتائج إجابات المدققين ونتائج إجابات أساتذة المحاسبة أم لا.

الإطار النظري للدراسة

1 - أخلاقيات المهنة:

1-1. مفهوم أخلاقيات المهنة:

المقصود بالمهنة هو عمل يشغله الفرد بعد أن يتلقى دراسة نظرية كافية وتدريباً عملياً طويلاً في مراكز أو مدارس أو جامعات. فهو يتطلب مجموعة من المهارات والمعارف النظرية والقواعد والإجراءات التي تتم عن طبيعة العمل. والأخلاق المهنية هي المبادئ والمعايير التي تعبر أساساً عن سلوك أفراد المهنة المستحب، والتي يتعهد زملاء المهنة بالالتزام بها. وترتبط أخلاقيات المهنة بسلوك أخلاقي قويم لا يخرق ولا يتعارض مع الأخلاقيات المهنية المدونة ضمن لائحة أخلاقية للعاملين. ويفترض أن تكون المسؤولية الأخلاقية للمهنة مستوعبة للمسؤولية القانونية للمهنة (الغالبي والعامري، 2005، ص 168).

ويعزى ماتستند إليه الأخلاقيات بشكل عام إلى النظام القيمي والأخلاقي والأعراف والتقاليد

السائدة في المجتمع، وهذا يمثل الركن الأول، وأما الركن الثاني فهو مصادر المعرفة التي يتلقاها الفرد.

1-2. أخلاقيات المهنة في التدقيق:

إذا كانت الأخلاق تشير إلى النظام القيمي والمعايير الأخلاقية التي يستند عليها المحاسبون والمدققون في ممارسة نشاطهم وقراراتهم المهنية آخذين بنظر الاعتبار ما هو صحيح أو خطأ، فالمراد هنا، أن الأخلاق لدى هذه الفئة من المجتمع تتجسد بسلوكيات أخلاقية يراعى من خلالها عدم خرق الناموس والمعايير والمعتقدات سواء تلك المتعارف عليها في المجتمع أو تلك التي تم التعارف عليها في المجال المهني المدون منها بشكل قوانين وقواعد أم تلك غير المدونة والمعمول بها.

أما الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (1994)، فقد عرفت قواعد سلوك وآداب المهنة بأنها: "تتضمن مجموعة مبادئ تمثل القيم الأخلاقية التي تعتبر بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني، ومجموعة قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على العضو التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة والعملاء وغيرهم (ص2009)". وقسمت القواعد السلوكية الأخلاقية إلى مجموعتين هما: المبادئ والقواعد، فالمبادئ: هي الإطار العام الذي يحكم إعداد القواعد. وترتكز هذه المبادئ والقواعد السلوكية على مجموعة من القيم الأخلاقية مثل الأمانة والنزاهة والموضوعية والاستقلال والتفاني في أداء العمل وعدم كتمان الحق أو تحريفه من أجل منافع شخصية (ص2013). ويرى Hartman أن من أهم القضايا التي تقع ضمن الإطار الأخلاقي في النشاط المحاسبي والتدقيقي هي القوائم المالية، حيث يفترض أن تعبر قائمة الدخل عن نتيجة نشاط المشروع، والميزانية عن مركزه المالي بشكل عادل وصحيح. وبعبارة أخرى، فإن هناك احتمالات الغش والتلاعب والتزوير في الوثائق أو غرض النظر عن بعض الأعمال المحاسبية المشكوك فيها، والتجاوزات المؤثرة على الدخل الخاضع للضريبة (2002; p586).

أما Boynton فيرى أن المدقق يتحمل مسؤولية أخلاقية إضافة للمسؤولية المهنية الفنية، وعمله

قائم على الثقة وتقريره النهائي يمثل رأيه في مدى عدالة تصوير القوائم المالية للواقع، وهذا يرتب عليه، مسؤولية أمام الرأي العام كون تقريره وسيلة مناسبة للاتصال مع مختلف الجهات (2002; p859). إن تقرير المحاسب القانوني يؤدي دوراً مهماً في إعطاء الثقة في البيانات المالية، وفي مدى صدقها وعدالتها، وتعتمد عليه فئات عديدة من المجتمع. وكان تقرير المحاسب القانوني ولا يزال موجزاً في نصه، ولا يعكس الجهود المبذولة في عملية التدقيق أو مدى أهميته بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية. ويمر هذا التقرير ويقرأ في الهيئات العامة للمساهمين دون أن يحظى بالاهتمام المطلوب. وإن العلاقة بين المحاسبين القانونيين من جهة والمجتمع من جهة أخرى، يعترها فجوة في توقعات كل منهما للآخر أدت إلى أزمة ثقة. ويُعدُّ تقرير التدقيق الذي يقدمه المحاسب القانوني وسيلة الاتصال المكتوبة بين المحاسبين القانونيين والقطاعات المتعددة المستخدمة للبيانات المالية في المجتمع، ويضفي هذا التقرير الثقة عليها، كما تعتمد عليه أيضاً هيئات الرقابة الحكومية والمحللين الماليين والبنوك والشركات وغيرها. ولذلك يسعى القائمون على أمور المحاسبة القانونية في العالم إلى تطوير صياغة هذا التقرير من حيث الشكل والمضمون ليعكس مسؤولية ونطاق المحاسب القانوني في عمله ورأيه المهني من جهة، ومسؤولية الإدارة حول البيانات المالية من جهة ثانية.

2 - دور القوانين واللوائح في ترسيخ المسؤولية الأخلاقية:

1-2. القوانين واللوائح والسلوك المهني:

يمكن النظر للقوانين بأنها عبارة عن نتائج تيار أو اتجاه معين، بما يتوقعه المجتمع من حيث السلوك المقبول. ويمكن اعتبار الممارسات على أنها غير قانونية إذا ما كان المجتمع ينظر إليها على أنها سلبية غير أخلاقية (Sisk & Clifton; 1981; p4).

فذلك تمثل القوانين رغبات المجتمع كما أنها تعد رادعاً للسلوكيات غير المقبولة والمنحرفة. أما اللوائح الحكومية فإنها مجموعة المعايير المحددة من السلطات للممارسات المقبولة وغير المقبولة... فهذه تعبر عن مساهمة الحكومة بترسيخ المسؤولية الأخلاقية تجاه المجتمع (العامري والتميمي، 2002، ص 92).

وقد احتل موضوع السلوك المهني مكان الصدارة في السنوات الأخيرة لدى الجهات المختصة في الدول المختلفة كنتيجة للأزمات المالية التي تعرضت لها شركات كبيرة في بعض دول العالم، وأدت إلى اهتزاز الثقة في إدارات تلك الشركات وفي مدى صحة قوائمها المالية المعلنة، وبالتالي حقيقة أسعار أسهم هذه الشركات في أسواق المال وما لذلك من تداعيات سلبية أخرى. فمثلاً الفضيحة المحاسبية لشركتي Enron و WorldCom صعقت الولايات المتحدة الأمريكية. فشركة Enron ضخمت الأرباح وخرجت من النشاط في ليلة وضحاها. أما شركة WorldCom (والياً MCI) سجلت المصاريف كأصول، ولذا تضخمت الأرباح والأصول. مع العلم أن الشركة الدولية للتدقيق (Arthur Anderson) هي التي قامت بتدقيق القوائم المالية لكلتا الشركتين. (Harrison & Horengren 2008; pp211)

وتزايد الاهتمام الدولي بمبادئ الحكومة للجهات ذات العلاقة لتكفل توفير نظم رقابة داخلية فعالة، والتأكيد على دور التدقيق الداخلي والخارجي مع تعزيز جوانب الإفصاح والشفافية، وتحديد المسؤوليات والتأكيد على أهمية معايير السلوك المهني والأخلاقي، لما في ذلك من حماية لحقوق المساهمين ومصالح الأطراف الأخرى ذات العلاقة.

ويعد التزام المدققين الأعضاء بهذه القواعد تدعيم لمهنة المحاسبة وإقرار بمسؤولياتها تجاه المجتمع والعملاء والزلاء في المهنة، فقبولهم لهذه القواعد السلوكية الأخلاقية عند أداء مسؤولياتهم المهنية يؤدي إلى رفع مستوى المهنة، واكتساب ثقة المجتمع بما يزيد من فاعليتها، ويرفع من شأنها. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 1994، ص 2013).

وطور مجلس قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين التي تحدد المتطلبات الأخلاقية للمحاسبين المهنيين، وتوفر إطاراً للمفاهيم لجميع المحاسبين المهنيين، وذلك لضمان الامتثال للمبادئ الرئيسية الخمسة. وهذه المبادئ هي النزاهة، والموضوعية، والكفاءة المهنية، والعناية اللازمة، والسرية، والسلوك المهني. كما أكد المجلس أنه لا يمكن لهيئة أو عضو في الاتحاد الدولي للمحاسبين أو شركة تطبق معايير أقل

تشدداً من المعايير الواردة في القواعد (الاتحاد الدولي للمحاسبين 2006).

2-2. دور المشرع الأردني في ترسيخ قواعد مهنة التدقيق

من أهداف القانون المؤقت رقم 73 لسنة 2003 لتنظيم المحاسبة القانونية في المملكة الأردنية الهاشمية الواردة في المادة (3) منه:

أ- تنظيم مزاولة المهنة والارتقاء بها.

ب- ضمان الالتزام بمعايير المحاسبة ومعايير تدقيق الحسابات المعتمدة بما يساهم في حماية الاقتصاد الوطني.

ج- الارتقاء بالمستوى العلمي والمهني للمحاسبين القانونيين.

د- تأكيد الالتزام بقواعد السلوك المهني وآدابها.

هـ- تعزيز دور المحاسب القانوني وحيادته واستقلالته.

من خلال قراءة هذه الأهداف يتضح أنها تضمنت الإطار العام لمصادر المعرفة للمحاسب القانوني، والالتزام بقواعد السلوك المهني وآدابها. ويضمن القانون وسيلة تحقيق هذه الأهداف، وحدد القانون هذه الوسيلة بجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين.

كما حددت المادة (8) من هذا القانون أهداف الجمعية وهي:

أ- رعاية مصالح الأعضاء والحفاظ على تقاليد المهنة وشرفها.

ب- تشجيع البحث العلمي والمهني في مجالات المهنة المختلفة.

ج- المساهمة في تخطيط برامج التدريب وتطويرها لرفع كفاءة العاملين في المهنة.

د- التعاون والتنسيق مع الجمعيات والهيئات المهنية والعلمية المحلية والعربية والدولية.

وهذا يعني أنها تسعى لتطوير مصادر المعرفة من أجل رفع كفاءة أعضائها من خلال برامج التدريب، لجعل الأعضاء مواكبين لآخر التطورات في المهنة، كي يساهموا في الحفاظ على تقاليد المهنة وشرفها.

وبما أن طبيعة النفس البشرية تحوي على جوانب الخير وجوانب أخرى مضادة، وجدت

التشريعات والقوانين لدعم الالتزام بجوانب الخير، والابتعاد عن الجوانب غير السليمة التي تسيء

إلى القيم ولقواعد السلوك والآداب.

لذا نجد أن القانون المؤقت رقم (73) لسنة 2003 تبنى هذا الاتجاه؛ للحفاظ على تقاليد المهنة وشرفها من خلال المهام والصلاحيات المخولة لمجلس إدارة جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين بالمادة (17) ندرج منها الفقرات التالية:

الفقرة ب- ترسيخ قواعد السلوك المهني.

الفقرة هـ - التنسيب للهيئة العليا بإلغاء إجازة المزاولة.

الفقرة ز- تشكيل اللجان اللازمة لمساعدته على قيامه بمهامه، بما في ذلك لجنة التفتيش على مكاتب المحاسبين القانونيين المزاولين

الفقرة ط- النظر في النزاعات بين المحاسبين القانونيين المتعلقة بمزاولة المهنة، وبين المحاسبين القانونيين وعملائهم، وإقرار التسويات المناسبة بشأن هذه النزاعات .

كما أكدت المادة (27) الفقرة (ب) على المحاسب القانوني ضرورة الالتزام بقواعد السلوك المهني وآداب المهنة، والحفاظ على أسرار المهنة عند القيام بواجبات عمله، وبعبكسه يقع تحت طائلة المسؤولية القانونية.

وبالإضافة الى ذلك حددت المادة (35) من هذا القانون، إحالة المحاسب القانوني أو المتدرب المخالف لأحكام القانون والأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاه أو أخل بواجبات عمله أو بقواعد السلوك المهني وآداب المهنة إلى اللجنة التأديبية.

ولا بد من الإشارة إلى أن مجلس إدارة الجمعية أصدر تعليمات قواعد سلوك المهنة وآدابها، استناداً إلى الفقرة (أ) من المادة (27) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم 73 لسنة 2003. وورد في المادة (3) من هذه التعليمات بناءً على تنسيب المجلس تعتمد قواعد آداب وسلوكيات المهنة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين".

2-3 التاهيل المهني للمدققين:

تشتد الجمعيات المهنية والتشريعات على ضرورة أن تتم عملية التدقيق الخارجي من أشخاص لديهم الخبرة والتدريب والكفاءة في التدقيق، التي من الممكن اكتسابها من خلال التعليم والخبرة العملية والاطلاع المستمر على التطورات المرتبطة بالمهنة سواءً الوطنية منها أم الدولية. لذا فالتأهيل المهني يمثل أحد المقومات الأساسية لمهنة التدقيق. وتختلف إجراءات التأهيل المهني ومتطلباته للمدققين من دولة إلى أخرى، فبالرغم من محاولات التقارب في متطلبات التأهيل العلمي يبقى الاختلاف كبيراً بينها وبين متطلبات التأهيل العملي.

فنجد اشتراط بعض الدول اجتياز المتقدم للحصول على رخصة مزاولة المهنة لامتحانات معينة، تجربها جمعية متخصصة من أجل اختبار توافر القدرات العلمية والعملية التي تتطلبها مهنة تدقيق الحسابات (الرجبي وسعادة 1995)، في حين أن بلداناً أخرى تشترط التأهيل العملي دون الامتحانات. أما التأهيل العلمي فتختلف شروطه من بلد لآخر.

ومن متطلبات دراسة الرقابة على جودة الأداء في مكاتب التدقيق القانونية هي (الطفي، 1993، ص33):

أ- **التوظيف:** إذ يجب أن يحدد المكتب الكفاءات المطلوبة من المدققين العاملين لديه. فتحديد الحد الأدنى للتحصيل العلمي والخبرة يُعدُّ أمراً ضرورياً لشغل الوظائف في المكتب وللمحافظة على مستوى أداء مقبول.

ب- **تنمية القدرات المهنية:** وهي وضع سياسات وإجراءات وبرامج للتعليم المستمر والتدريب خلال الأداء.

ت- **الترقية:** ضرورة تحديد شروط وحدود الخبرة والمعارف اللازم توافرها بالموظف المراد ترقيته. وفي عام 1972 صدرت النشرة الأولى من نشرات معايير التدقيق الصادرة عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي "إرشادات التدقيق والمعايير العامة".

وتؤكد المعايير العامة أهمية مهارة المدقق الشخصية. ويفسر المعيار الأول عادة ما يجب توافره

في المدقق من (ارينز ولوبك 2002، ص43):

*- قدر ملائم من التعليم الرسمي في المحاسبة والتدقيق.

*- قدر ملائم من الخبرة العملية بالعمل الذي تقوم به.

*- قدر ملائم من التعليم المستمر.

من كل ذلك نجد أن لمصادر المعرفة دوراً مهماً في تطوير إمكانات المدقق في أداء مهامه، وبالضرورة تأثيرها على التزامه بقواعد السلوك المهني، وعلى بذله العناية المهنية اللازمة، إضافة إلى أثر العوامل الأخرى المكتسبة من المجتمع. فالخلفية العلمية، والمهنية (التدريب) قبل الحصول على رخصة مزاوله المهنة، والتنمية المستمرة لهذه المعارف لمواكبة التطورات في مجال التخصص، والمعارف الأخرى الداعمة، لها دور في جعل المدقق مواكباً لمتطلبات المهنة في ظل التطورات السريعة في النشاط الإقتصادي وللمساهمة في ردم فجوة التوقعات.

3-1. التأهيل العلمي:

اختلف شرط التحصيل العلمي كأحد متطلبات الحصول على رخصة مزاوله المهنة من بلد لآخر، فضلاً عن تعدد الدراسات التي تدعو إلى تطوير العملية التعليمية لتخصص المحاسبة أمثال (الدهان ومخامرة، 1987 و Williams 1988 و Sprouse 1989). ومن الأمور التي دعو إليها هي: تطوير المناهج وأساليب التدريس والمهارات المهنية.

أما خداش (2004، ص302) فأكد أهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات في التعليم المحاسبي؛ كونه ضرورياً في عصرنا الحالي، ولكون سوق العمل يركز كثيراً "على خريجي المحاسبة من لديهم معارف استخدام الحاسوب، وبعض البرمجيات المحاسبية.

3-2. التدريب:

يلعب التدريب دوراً مهماً في عملية التنمية الشاملة، وذلك من خلال التغييرات التي يحدثها في سلوك الأفراد ومهاراتهم وقدراتهم (صيام، 2004، ص97). كما يضيف صيام أن مهنة المحاسبة في الوقت الحاضر مع ما تعانيه من ضغوطات كبيرة وملحة لإجراء تغييرات، وإعادة نظر في مجال

التعليم، وسد الفجوة بين الجانبين النظري والعملي لدى طلبة المحاسبة، فإنها ملزمة بمواكبة هذه التطورات والتفاعل معها بشكل سريع عن طريق التدريب والتعليم بأساليب حديثة.

3-3. التطوير المستمر:

التطورات الاقتصادية والتقنية وما يعقبها من تغيرات في التشريعات، فرضت على المتخصصين كافة ومنهم المدققون، ضرورة مواكبة هذا التطور والتزود بالمعارف والمهارات الضرورية المؤثرة على كفاءة أدائهم المهني ومستوى العناية التي يفترض أن يبذلها عند قيامه بعملية التدقيق. ومن الوسائل التي تتبعها المهنة والمجتمع لتشجيع المحاسبين على الأداء بمستوى مرتفع من الجودة، متطلبات التعليم المستمر (أرينز و لوبك 2002، ص40).

وبهذا الصدد ورد في قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين والنافذة المفعول بها بتاريخ 30/يونيو/2006 مبادئ أساسية، منها الفقرة (ج) من القسم 100-4 بعنوان الكفاءة المهنية والعناية اللازمة (2006، ص114):

"يقع على عاتق المحاسب المهني واجب مستمر في المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب، لضمان أن يستلم العميل أو صاحب العمل خدمات مهنية كفوءة مبنية على التطورات الحالية في الممارسات والتشريعات والأساليب...".

ومن أجل أن يتم تجاوز ما يهدد الالتزام بالمبادئ الأساسية والمشار إلى فقرة منها أعلاه، أورد الاتحاد الدولي أمثلة لبعض الإجراءات الوقائية في القسم 100-10 فقرة "التعهدات والإجراءات الوقائية" (2006، ص116):

* متطلبات التعليم والتدريب والخبرة لدخول المهنة.

* متطلبات التطوير المهني المستمر.

* أنظمة حوكمة الشركات.

* المعايير المهنية.

* إجراءات المراقبة والتأديب المهنية أو التنظيمية.

* المراجعة الخارجية من قبل طرف ثالث مخول قانوناً للتقارير والقوائم أو البلاغات أو المعلومات التي يعدها المحاسب المهني.

3-4. دور المشرع الأردني في تطوير معارف المدقق القانوني

أما دور المشرع الأردني في دعم التزام المدققين بقواعد السلوك المهني، فقد حدد مصادر المعرفة الواجب توافرها. بمن يحصل على إجازة مزاولة المهنة من خلال الفقرات (د، هـ، و) من هذا القانون. فالفقرة (د) حددت المؤهلات العلمية، أما الفقرة (هـ) فتضمنت استكمال متطلبات التدريب قبل منح إجازة مزاولة المهنة، في حين الفقرة (و) خصصت لشرط اجتياز الامتحان الذي تجريه لجنة الترخيص، والذي يشترط المعرفة بالتشريعات الأردنية ذات العلاقة بالمهنة.

من كل هذا، يتضح حرص المشرع على الحفاظ على المستوى اللائق والتميز لهذه المهنة، لما لآراء المحاسبين القانونيين وتصرفاتهم من تأثير على متخذي القرارات من مستخدمي المعلومات المحاسبية المدققة من قبلهم وهم الشريحة المؤثرة على اقتصاديات البلد.

الدراسات السابقة:

اختار الباحثان الدراسات التالية لما لها من علاقة قريبة لموضوع البحث، ومشكلة الدراسة التي تضمنت قواعد السلوك المهني للمدققين في الأردن ومصادر المعرفة:

أولاً- دراسة التوحيدي والنافعاني (2008): بعنوان (جودة خدمة المراجعة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين).

هدفت الدراسة إلى معرفة آراء المدققين حول العوامل ذات التأثير على جودة الخدمة المقدمة من مكاتب التدقيق في المملكة العربية السعودية - جدة. ومن النتائج التي توصل إليها الباحثان بعد تحليل إجابات المدققين المشمولين بالعينة، تبين أن أكثر ثلاثة عوامل لها تأثير في جودة التدقيق هي:

1. الخبرة العملية لأعضاء مكاتب التدقيق

2. الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير.

3. الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب التدقيق.

ومن النتائج الأخرى للدراسة، أن عدداً من عوامل الجودة تتأثر بشكل جوهري بواحد أو أكثر ممايلي: نوع ووظيفة المدقق، العمر، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، الخبرة. يتضح مما سبق أن الدراسة ركزت على كافة معايير الجودة، وأن دراستنا اقتصرت على قواعد السلوك المهني التي تمثل جزءاً من معايير جودة أداء مكاتب التدقيق.

ثانياً- دراسة، (2007، Pflugrath، Bennine and Chen):

بعنوان "أثر قواعد السلوك المهني والخبرة في أحكام المدقق"، وهدفت الدراسة إلى استقصاء مدى وجود أثر لقواعد السلوك المهني في نوعية أحكام المدققين في ظل المعيار الدولي ((ISQC1 للرقابة على الجودة الصادر سنة (2005). وتم استقصاء عينة من 112 مدققاً قانونياً ومن الطلبة الذين يدرسون مساق التدقيق. ومن نتائج الدراسة وجود أثر إيجابي لقواعد السلوك المهني للمدقق على نوعية الأحكام التي يصدرها، في حين أن الأثر كان سلبياً بالنسبة للأحكام التي صدرت عن طلبة التدقيق. وبالتالي استنتج الباحثون أن وجود قواعد سلوك مهني وفي ظل الخبرة الطويلة تقود إلى نوعية أفضل من الأحكام المهنية.

نجد أن هذه الدراسة ركزت على الخبرة والتأهيل العلمي والتقني لكل من المدققين القانونيين والطلبة الدارسين لتخصص التدقيق، وقارنت أثرها على نوعية أحكام كل منهم في مجال العمل المهني.

ثالثاً- دراسة كراجه (2004) رسالة دكتوراه: بعنوان (مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني)

لقد سعت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، والكشف عن الوسائل التي تشجعهم على الالتزام بالسلوك المهني، وذلك من وجهة نظر فئات الدراسة، وقد تمكن الباحث بعد اطلاعه على جميع الأدبيات العلمية الخاصة بموضوع الدراسة، ومن خلال إجرائه لدراسته الميدانية من الخروج بالاستنتاجات التالية:

1. أن مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، يتقيدون وبشكل عام تقريباً - من وجهة نظر جميع الفئات المشمولة بالدراسة - بقواعد السلوك المهني الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين.

2. أن جميع فئات الدراسة اتفقت على تأثير جميع الوسائل التي اقترحها الباحث في الدراسة، كوسائل لتشجيع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.

3. أن هناك تضارباً بين وجهات نظر فئات الدراسة حول مستوى أهمية الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني، بالشكل التالي:

من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين:

اتفقت الأغلبية على أن كلاً من قواعد السلوك المهني، ومعايير التدقيق الدولية، وعملية مراجعة النظر، واجتياز امتحان التأهيل تساهم بشكل كبير في تشجيع المدققين الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.

من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية:

اتفقت الأغلبية على أن كلاً من معايير التدقيق الدولية، والرقابة على الجودة، وقواعد السلوك المهني، واجتياز امتحان التأهيل لمزاولة المهنة تساهم بشكل كبير في تشجيع المدققين الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني."

وبناء على ما تقدم من استنتاجات أوصى الباحث بما يلي:

1. توعية المدققين بقواعد السلوك المهني، وحثهم المستمر على مراعاتها والتمسك بها، وذلك من خلال عقد الدورات التدريبية وورش العمل، التي تبصرهم بمزايا تلك القواعد وبعواقب عدم الالتزام بها.

2. حث مكاتب التدقيق على توفير الفرص لتنمية مهارات ومعارف المدققين وتطويرها، من خلال برامج التعليم المهني المستمر.

3. تفعيل القوانين والتشريعات الخاصة بواجبات وحقوق مدققي الحسابات، مع التشدد في تطبيق

العقوبات الرادعة على من يخالفها سواء من قبل المدققين أو من إدارات الشركات.."

رغم أن نتائج الدراسة أكدت على وجود تضارب بين وجهات نظر فئات الدراسة حول مستوى أهمية الوسائل المشجعة لمدققي الحسابات القانونيين على الالتزام بقواعد السلوك المهني، إلا أنها أكدت أهمية قواعد السلوك هذه. ويرى الباحثان ضرورة الخوض بدور مصادر المعرفة المتعددة، وليس فقط امتحان الكفاءة في مدى التزام مدققي الحسابات بقواعد السلوك المهني، هذا من جانب، ومن جانب آخر، فإن نتائج الدراسة تشير إلى التزام المدققين الخارجيين في الأردن بشكل عام بقواعد السلوك المهني للجمعية، ومع ذلك فقد أوصى الباحث بتوعية المدققين بهذه القواعد وحثهم على الالتزام بها، وتبصيرهم بمزاياها وبعقوبات مخالفتها، كما أوصى بتفعيل القوانين والتشريعات والتشدد في تطبيق العقوبات الرادعة على المخالفين، مما يعطي مؤشراً على ضعف في الالتزام بهذه القواعد وهذا لا ينسجم مع النتائج.

رابعاً- دراسة الذنبيات (2003): بعنوان (مدى وفعالية استخدام تكنولوجيا المعلومات في

عملية التدقيق في الأردن)

استهدفت الدراسة دور تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق في الأردن، وآثارها على كفاءة عملية التدقيق وفعاليتها، والمشاكل التي تواجه المدققين في مجالات التخطيط والرقابة والتوثيق. ومن أهم الاستنتاجات لهذه الدراسة، أن استخدام تكنولوجيا المعلومات في مجالات التدقيق المختلفة، تساعد على تحسين كفاءة عملية التدقيق وفعاليتها. ورغم أهمية استخدام الأساليب الحديثة، فإن المدققين في الأردن لا يزالون مترددين في استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التخطيط. ومن التوصيات التي وردت في الدراسة:

- ضرورة قيام مدققي الحسابات الأردنيين بتنظيم دورات تدريبية للأعضاء للتعريف باستخدام تكنولوجيا المعلومات في التدقيق.

- ضرورة مبادرة مكاتب التدقيق لتطوير كفاءات أفرادها والإقدام على استخدام تكنولوجيا

المعلومات في عمليات التخطيط والرقابة والتوثيق.

- التعاون بين الأكاديميين ومديري التدقيق من أجل تصميم منهجيات تدقيق تتبنى تكنولوجيا المعلومات لتؤدي إلى تحسين كفاءة وفاعلية التدقيق.

ومن كل ذلك، يتضح أن الدراسة ركزت على تطوير مصادر المعرفة من خلال تنمية القدرات التقنية وتوظيفها في العمل التدقيقي.

خامساً - دراسة المومني (2002): بعنوان (الصعوبات التي تواجه المتقدمين لامتحان التأهل لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات وأثرها على نجاحهم).

ركزت الدراسة على الصعوبات التي تواجه المتقدمين لامتحان الحصول على رخصة مدقق حسابات.

وبينت الدراسة أن هناك هبوطاً في نسبة النجاح في هذا الامتحان، وتراوحت نسبة النجاح ما بين 1.6% و 11.36% منذ عام 1993 وحتى 1999 وهي نسب متدنية قياساً بالسنوات التي سبقتها. وكذلك استنتج الباحث أن أكثر الصعوبات التي تواجه المستجيبين من المتقدمين للامتحان تتعلق بمواضيع ومواد الامتحان. ومن التوصيات التي وردت في الدراسة:

- أن تتأكد كافة الجهات التي تقوم بعقد دورات تدريبية لغايات الاستعداد لامتحان مجلس المهنة، من أن ما يعطى في هذه الدورات يتماشى مع متطلبات المهنة وإعداد مدققي حسابات أكفاء.

- أن يطلع المتقدمون للامتحان وبشكل مستمر على كافة المستجدات المتعلقة بالمهنة، ومتابعتها، وتفهمها؛ لأن ذلك من شأنه أن يؤدي إلى تطويرهم وتطوير المهنة معهم.

- أن تقوم جمعية مدققي الحسابات الأردنيين بعقد دورات تدريبية مستمرة لمناقشة وتحليل المستجدات كافة التي تطرأ على المهنة.

- أن تقوم الجامعات بتعديل خططها الدراسية.

ويتضح أن كل ما ورد في هذه الدراسة يقع ضمن تأهيل المدقق لكي يتمكن من الحصول على رخصة مدقق حسابات.

سادساً- دراسة الرجبي (1995): بعنوان (تقييم امتحان مجلس تدقيق الحسابات الأردني)

هدف الدراسة هو تحديد الأهمية النسبية للموضوعات المحاسبية الواردة في منهاج مجلس المهنة في الأردن. وكانت عينة الدراسة أساتذة الجامعات الأردنية وكذلك المدققين. ومن نتائج هذه الدراسة اختلاف وجهات نظر كل فئة من فئات العينة حول الأهمية النسبية التي يولونها للمواد المحاسبية. ومن توصيات الدراسة:

- زيادة الاتصال العلمي والعملية بين أساتذة المحاسبة ومدققي الحسابات.

- فرض نظام التعليم المستمر على المدققين لإطلاعهم على الجديد في مجال عملهم.

- تشجيع جمعية مدققي الحسابات الأردنيين على عقد دورات وندوات متخصصة.

من هذا يتضح أن الدراسة ركزت على بعض مصادر المعرفة.

سابعاً- دراسة مركز مصدر الأخلاقيات في الولايات المتحدة الأمريكية (1988):

تضمنت الدراسة 86 برنامجاً دراسياً في كليات إدارة الأعمال في الجامعات الأمريكية وتهدف إلى قياس مدى تغطية هذه البرامج للمشاكل الأخلاقية الرئيسية. وندرج بعض من نتائج هذه الدراسة:

عدد البرامج	نسبة التغطية	المفردة المغطاة بالبرنامج
56	%65	1- النزاهة
54	%63	2- التسويق، وقضايا الإعلان
48	%56	3- المدونات الأخلاقية والضبط الأخلاقي الذاتي
44	%51	4- الحقوق والمسؤوليات اتجاه المالكين
44	%51	5- التشهير
42	%49	6- المتاجرة بأسرار المنظمة
39	%45	7- إدارة البيئة الأخلاقية
35	%41	8- دقة السجلات
35	%41	9- خصوصية سجلات العاملين
34	%40	10- إساءة استخدام أصول المنظمة
33	%38	11- النظرية الأخلاقية
29	%34	12- استخدام معلومات عن ملكية الآخرين
26	%30	13- اندماج وشراء شركات

ومن نتائج هذه الدراسة يمكن ملاحظة ضعف نسبي في الاهتمام بجوانب الأخلاقيات والسلوكيات المهنية في العملية التعليمية في كليات إدارة الأعمال ذات الصلة بتخصصات الإدارة والمحاسبة. وبما أن تبعية التعليم المحاسبي على وجه الخصوص في البلدان النامية هو للولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا - بريطانيا - ، فقد تبنت دراستنا التحصيل العلمي كأحد متغيرات مصادر المعرفة، ودراسة مدى علاقتها بالالتزام المدقق بقواعد السلوك المهني.

عرض نتائج الدراسة

يتضمن هذا الجزء من البحث بيان مستوى مصادر المعرفة لدى المدققين الأردنيين، ومستوى التزامهم بقواعد السلوك المهني المتعارف عليها، ومدى علاقة هذه المصادر بالتزامهم بقواعد سلوك المهنة وآدابها.

1 - مستوى مصادر المعرفة ومستوى الالتزام بقواعد السلوك المهني:

تم استخراج قيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري للبيانات المعبرة عن آراء المدققين، كدالة لبيان مستوى مصادر المعرفة التي لديهم، ومستوى التزامهم بقواعد السلوك المهني عند ممارسة المهنة. وقد تبين ما يلي:

1-1. مصادر المعرفة:

يتضح من الجدول (1) التالي أن قيم الوسط الحسابي تشير إلى أن هناك اختلافاً بمصادر المعرفة المكتسبة للمدقق:

جدول(1)

الوسط الحسابي و الانحراف المعياري لإجابات المدققين عن مستوى مصادر المعرفة

المتغيرات / النتائج	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
التأهيل العلمي	3.3333	1.0383
التدريب السابق للترخيص	2.5208	0.6838
التطوير المستمر	2.2552	0.6654
المعارف الداعمة	3.5625	0.4241
مصادر المعرفة مجتمعة	3.3219	0.3767

- احتلت متغيرات التأهيل، والمعارف الداعمة (الإدارية، القانون، الحاسوب، التسويق، الاتصال) بمستوى معرفة جيد المرتبة الأولى، رغم أن متوسط أحد مكونات المعارف الداعمة وهي معارف التسويق بلغت 2.82 أي دون الوسط.

- في حين متغيرات التدريب السابق، والتطوير المستمر احتلتا مستوى أدنى. وكانت تفاصيل متوسطات متغير التطوير المستمر كما يلي: (الأبحاث 1.26؛ المؤتمرات 1.68؛ الممارسة اللاحقة 2.78؛ متابعة المستجدات 2.74). والمستوى دون الوسط الذي احتلته متغيرات التدريب السابق والتطوير المستمر أدى إلى انخفاض في متوسط مصادر المعرفة الداعمة مجتمعة إلى 3.3219، و مع ذلك بقي فوق مستوى المتوسط مما يشير إلى أن مستوى المعارف لدى المدققين فوق المتوسط.

1-2. قواعد السلوك المهني:

تظهر نتائج الوسط الحسابي في الجدول التالي (2) وبشكل عام التزاماً مميّزاً للمدققين في الأردن بقواعد المهنة وآدابها وبدرجات متفاوتة.

ولغرض التأكد من مصداقية إجابات المدققين حول التزامهم بقواعد السلوك المهني، فقد تم توزيع استبانة تتضمن نفس الأسئلة الخاصة بقواعد السلوك المهني، على عينة عشوائية من أساتذة الجامعات الأردنية لقياس فيما إذا كان هناك فروق معنوية بين نتائج إجابات العينتين من عدمها، فبيّن الجدول التالي، أن متوسطات الالتزام بكل متغير من متغيرات قواعد السلوك ومتوسط مجموع المتغيرات هي أعلى من الوسط، هذا من جانب، ومن جانب آخر، فإن نتائج اختبار t المبينة أدناه وبدرجة معنوية 0.01 وبعد مقارنتها مع t الجدولية تظهر أنه ليس هناك فروق معنوية، لذا تم تبني نتائج إجابات المدققين:

جدول (2)

مقارنة متوسط إجابات كل من المدققين و أساتذة الجامعات و انحرافها المعياري

نتائج الاختبار t	أساتذة الجامعات			المدققون			المتغيرات/النتائج
	الانحراف المعياري	الترتيب حسب الأهمية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب حسب الأهمية	الوسط الحسابي	
0.485	0.4725	3	4.12	0.3915	2	4.0571	الاستقلالية والموضوعية
2.115	0.4311	4	3.90	0.3712	3	3.7335	السرية المهنية
2.614	0.7654	5	3.75	0.5723	6	3.1606	الأتعاب الشريطية
0.188	0.6811	2	4.14	0.5290	5	3.5573	الدعاية والإعلان
1.80	0.8044	6	3.21	0.5329	4	3.5973	العمولات
0.185	0.5375	1	4.43	0.4404	1	4.1917	المهنية
0.107	0.3077		3.93	0.2998		3.7919	قواعد السلوك مجتمعة

وتشير نتائج تحليل إجابات المدققين إلى ما يلي:

- تتقدم "المهنية" و "الاستقلالية والموضوعية" في درجة الالتزام بهما.

وعند العودة إلى متوسط إجابة المدققين عن كل سؤال، يتبين أن متوسط أسئلة المهنية كافة تجاوزت مقياس (4) عالي، وتقدم الإتيقان والدقة عند تقديم الخدمة، وكذلك النبل والكمياسة والاحترام على باقي الإجابات حيث بلغت 4.39 و 4.31 على التوالي.

أما متغير الاستقلال والموضوعية، فقد تراوحت متوسطات إجابات أسئلة هذا المتغير بين 4.42 و 3.54. وتقدمت رعاية الحياد الظاهري والحقيقي والعلم بشروط التعيين على باقي الإجابات حيث بلغت 4.42 و 4.23. في حين كان أقل متوسط هو العلم بمحددات تقديم الاستشارات وخدمات التخطيط المالي.

- تقارب "السرية المهنية" و "العمولات" و "الدعاية والإعلان" في درجة الالتزام بها.

فقد تراوحت متوسطات إجابات أسئلة السرية بين 4.31 لسؤال الأخذ بالملاحظات الواردة في التقرير، على أنها ضمن السرية وبين متوسط 3 الخاص بسؤال إبلاغ المدقق الآخر بكافة المعلومات

حال طلبها منه دون حاجة لموافقة الإدارة.

أما متوسطات إجابات أسئلة العمولات، فتراوحت بين 4.25 للمعرفة بوجود نص قانوني لايسمح بالحصول على عمولات عن الخدمات التي يقدمها المدقق، و 3.16 للمعرفة بعدم السماح بدفع عمولات عن التكليف المهني.

أما بالنسبة لمتغير الدعاية والإعلان، فكان متوسط أعلى إجابة هو العلم والدراية بالحدود المسموح بها في الإعلان حيث بلغ 3.89 وأقل متوسط هو أن المدقق على علم بأن الدعاية والإعلان عن الخدمات المهنية غير مطلقة، وإنما هناك قيود إذ بلغ المتوسط 3.23.

– أما الأتعب الشرطية فكان الالتزام بها أقل من باقي القواعد؛ إذ بلغ متوسط إجابة السؤال الخاص بتجنب استحصال أتعب شرطية عن تدقيق بيانات مالية، أو عن مهمة الإطلاع 3.73 وهو أعلى متوسط، أما متوسط اعتبار الأتعب التي تحددها المحاكم أو هيئة الضرائب المتوقعة على نتائج المرافعات القضائية شرطية، فكان هو الأقل إذ بلغ 3.27.

ويمكن القول إن النتائج المذكورة تشير إلى قبول الفرضية الثانية.

2 – العلاقة بين مصادر المعرفة وقواعد السلوك المهني:

تُعدُّ نتائج معاملات ارتباط الرتب (Spearman (rs)) ودلالاتها المعنوية بمستوى ثقة ($P < 0.05 > p < 0.01$) أحد مقاييس التحقق من نوع العلاقة بين المتغيرات واتجاهها. ومن جدول الارتباطات بين متغيرات مصادر المعرفة ومتغيرات قواعد السلوك المهني للمدققين في الأردن رقم (3)، يتضح وجود علاقات موجبة بين الغالبية العظمى لهذه المتغيرات، ولكن بنسب متفاوتة وبدرجة معنوية مختلفة كما يلي:

جدول (3)

العلاقة بين متغيرات صادر المعرفة المكتسبة و متغيرات الالتزام بقواعد السلوك المهني

المعارف الداعمة	التطوير المستمر	التدريب السابق	التأهيل العلمي	مصادر المعرفة قواعد السلوك
0.423**	0.483**	0.548**	0.576**	الاستقلالية والموضوعية
0.338*	0.416**	0.458**	0.539**	السرية المهنية
0.148	0.280	0.076	0.318*	الأتعاب الشريطية
0.223	0.392**	-0.040	0.323*	الدعاية والإعلان
0.282	0.191	0.042	0.428**	العمولات
0.240	0.087	0.354*	0.416**	المهنية
0.412**	0.473**	0.331*	0.657**	قواعد السلوك مجتمعة

*ارتباط بدلالة معنوية 0.01

**ارتباط بدلالة معنوية 0.05

- هناك علاقة موجبة مختلفة المعنوية بين التأهيل العلمي وكل من الاستقلالية والسرية والعمولات والمهنية، ولكن العلاقة مع الاستقلالية والسرية المهنية هي الأقوى. وكانت العلاقة بمستوى معنوية آخر بين التأهيل العلمي وكل من الأتعاب الشريطية والدعاية والإعلان.
- أظهرت النتائج علاقة موجبة ومعنوية بين كل من الاستقلالية والسرية مع التدريب السابق، وكذلك متغير المهنية ولكن بمعنوية أخرى، ولم تظهر علاقات باقي متغيرات قواعد السلوك أية دلالة معنوية، وكانت علاقة متغير الدعاية والإعلان سالبة.
- هناك علاقة موجبة وبدلالة معنوية (0.05) بين التطوير المستمر وكل من الاستقلالية والسرية والدعاية والإعلان. ولكن لم تظهر العلاقات مع باقي متغيرات السلوك (الأتعاب الشريطية والعمولات والمهنية) أية دلالة معنوية.
- هناك علاقة موجبة مختلفة المعنوية بين المعارف الداعمة ومتغير السرية المهنية، ومستوى معنوية آخر مع الاستقلالية. أما علاقة المعارف الداعمة مع باقي متغيرات السلوك المهني (الأتعاب الشريطية والدعاية والإعلان والعمولات والمهنية) فلم تظهر دلالة معنوية.

- ولو تم النظر إلى نتائج علاقة قواعد السلوك المهني مجتمعة مع كل متغير من متغيرات مصادر المعرفة سنجد:

- علاقة موجبة وذات دلالة معنوية مع كل من التأهيل العلمي والتطوير المستمر والمعارف الداعمة، وكذلك مع التدريب السابق ولكن بمعنوية أخرى.

- علاقة غير ذات دلالة معنوية مع التدريب.

والنتائج السابقة وبشكل عام تدل على أن هذا ينسجم مع مضمون الفرضية الأولى كون الغالبية كانت علاقاتها موجبة وذات دلالة معنوية.

3 - أثر مصادر المعرفة على قواعد السلوك المهني مجتمعة:

تم اختبار فيما إذا كان هناك أثر لمتغيرات مصادر المعرفة على الالتزام بقواعد السلوك المهني من خلال استخدام الانحدار. وأكدت النتيجة أن هناك تأثيراً معنوياً واضحاً بمسئوى معنوية 0.05 و 0.01 للمتغير المستقل مصادر المعرفة على المتغير التابع الالتزام بقواعد السلوك المهني؛ حيث بلغت ($r^2 = 0.73658$) ، علماً بأن قيمة F المحسوبة أعلى من الجدولية. وهذا يؤكد قبول الفرضية الثالثة.

استنتاجات وتوصيات

من خلال الاستعراض التاريخي لمواقف الجمعيات المهنية والقوانين المنظمة لمهنة التدقيق، وبخاصة تلك المتعلقة بشروط منح رخصة التدقيق وقواعد سلوك المهنة وآدابها، يبدو واضحاً أن هناك إدراكاً لضرورة مواكبة التطورات الحاصلة في القطاعات المختلفة، والمؤثرة على النشاط المحاسبي والتدقيقي وذلك من خلال رفع مستوى مصادر المعرفة المطلوبة من المتقدمين للحصول على رخصة تدقيق الحسابات، وكذلك التشديد على نشر ثقافة الالتزام بقواعد السلوك المهني.

ونظراً لتعدد مصادر المعرفة ومدى انعكاس مستوى اكتساب هذه المعارف على مستوى التزام المدققين بقواعد السلوك المهني، جاءت هذه الدراسة للتعرف على مستوى هذه المعرفة المكتسبة

من قبل المدققين في الأردن، ومستوى التزامهم بقواعد وسلوك المهنة، والتعرف على ما إذا كان هناك علاقة بين مصادر المعرفة والالتزام بقواعد السلوك المهني. وعلى أساس هذه النظرة تم بناء الفرضيات ونموذج الدراسة.

ومن العرض السابق للنتائج يمكن تحديد الاستنتاجات التالية تليها بعض التوصيات الضرورية:

1. الاستنتاجات:

- اتسم الاتجاه العام للعلاقات بين مصادر المعرفة وأخلاقيات المهنة وبحسب استجابات المدققين بالإيجابية، رغم الاختلاف في معنوياتها ومحدودية علاقة التدريب السابق للحصول على رخصة ممارسة المهنة، وهذا يثبت صحة الفرضية الأولى.
- أظهرت الدراسة ازدياد حالة التزام المدققين في الأردن بأخلاق المهنة، وهذا يتفق مع نتائج دراسة كراجه 2004. وكذلك تزايد المعارف المكتسبة من مصادرها المتعددة رغم تباين مستواها من مصدر لآخر. وهذا ينسجم مع الفرضية الثانية.
- التزام المدققين بقواعد السلوك وآداب المهنة يشير إلى حرص واهتمام من أجل الحفاظ على سمعة المهنة ومكانتها في المجتمع، لترسيخ ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية المدققة من قبلهم.
- ظهرت اختلافات بين مستويات مصادر المعرفة، إذ كان متغير التطوير المستمر أقل مستوى من باقي المصادر، حيث حصلت على أقل متوسط حسابي لاستجابات عينة الدراسة، وهذا يتفق مع نتائج دراسة الرجبي 1996 ودراسة المومني 2002.
- ظهرت اختلافات بين مستويات الالتزام بقواعد السلوك المهني، رغم أن مستوى جميع هذه القواعد فوق المتوسط؛ فقد احتلت الأتعاب الشريطية أقل متوسط للاستجابات.
- أظهرت الدراسة وجود تأثير ذي دلالة معنوية بين مصادر المعرفة والالتزام بقواعد السلوك المهني للمدققين في الأردن، وهذا يثبت صحة الفرضية الثالثة.

2. التوصيات:

- زيادة جمعية المدققين الأردنيين لدورها في تنمية مصادر المعرفة لدى أعضائها، والتأكيد على توفر الخبرة السابقة وتوفر الحدود المعقولة من المعارف الداعمة.
- الاهتمام بعملية التطوير المستمر حيث أظهرت النتائج أن العلاقة موجبة مع الالتزام بقواعد السلوك المهني رغم ضعف متوسطاتها، فكيف لو تم رفع مستوى التطوير المستمر، وبخاصة الجوانب الإدارية والحاسوبية والتسويقية أكثر مما هو عليه الآن، لما لذلك من دور في رفع المستوى الحالي.
- تكييف الدور الذي تضطلع به الجمعية لدورها المخول لها بموجب القانون في متابعة التزام مكاتب التدقيق بقواعد المهنة وآدابها، رغم ما أشارت إليه الدراسة من التزامهم بهذه القواعد. وهذا سيرفع من مستوى ثقة المجتمع في الجمعية وفي القوائم المالية المدققة، وبخاصة الالتزام بقاعدة الأتعاب الشرطية التي أظهرت متوسطاً وعلاقة ضعيفين.
- دعوة الباحثين لإجراء دراسات مستقبلية أخرى عن الدور المشترك للقيم الاجتماعية والدينية، ومصادر المعرفة في التزام المدققين بقواعد سلوك المهنة وآدابها.
- دعوة الجهات العلمية لتعميق مفاهيم وقواعد السلوك المهني، وأهمية ممارستها لدى الطلبة وتطوير مجالات المعرفة الملازمة والداعمة لتخصص المحاسبة والتدقيق.

المراجع العربية:

- 1 - التويجري، عبد الرحمن علي و النافعاني، حسين محمد (2008) جودة خدمة المراجعة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، م22، ع1، ص ص 219-255.
- 2 - الرجبي، محمد (1995):
تقييم امتحان مجلس تدقيق الحسابات الأردني-دراسة ميدانية، مجلة أبحاث اليرموك، مجلد 11، العدد 3، ص 69-104.
- 3 - الرجبي، محمد، وسعادة، يوسف (1995):
السمات العلمية والعملية للمتقدمين لامتحان مجلس مهنة تدقيق الحسابات وأثرها على نجاحهم- دراسة ميدانية، دراسات العلوم الإنسانية، مجلد 22، عدد(6، ملحق) ص 3735-3758 .
- 4 - المومني، منذر (2002):
الصعوبات التي تواجه المتقدمين لامتحان التأهل لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات الأردني، مجلة أبحاث اليرموك، مجلد (18)، عدد (3b) ص 1073-1113.
- 5 - الدهان، أميمة ومخامرة، محسن (1987):
تعليم إدارة الأعمال بين النظرية والتطبيق- دراسة تحليلية لواقع خريجي الجامعة الأردنية، مجلة دراسات- مجلد 14 عدد(8) ص 115-154.
- 6 - الاتحاد الدولي للمحاسبين (2006):
إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان- الأردن.
- 7 - الذنبيات، علي (2003):
مدى وفاعلية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق في الأردن، مجلة دراسات - العلوم الإدارية مجلد 30 عدد2، ص 253-268.
- 8 - العامري، صالح مهدي وشذى أحمد التميمي (2002):
المرتكزات الأخلاقية في قرارات الإنتاج والعمليات ومؤشرات قياسها، مجلة آفاق اقتصادية، مجلد 23 ص 92 .
- 9 - الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (2001):
قواعد سلوك وآداب المهنة.
- 10 - الغالبي طاهر محسن وصالح العامري (2005):
المسؤوليات الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال، دار وائل للنشر، عمان.

- 11 - إسماعيل، إسماعيل ومنير محمد وعبد الناصر نور (2000):
التأهيل المهني المحاسبي- الواقع والآفاق، ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر العلمي المهني الثاني لجمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين بالتعاون والتنسيق مع الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب-الأردن.
- 12 - لطفي، أمين السيد علي (1993):
إرشادات المراجعة - إرشادات معايير العمل الميداني، دار النهضة العربية، القاهرة.
- 13 - كراجة، عبد الحليم محمود (2004):
مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني، أطروحة دكتوراه غير منشورة - جامعة عمان العربية للدراسات العليا. مأخوذة من موقع المحاسبين العرب www.acc4arab
- 14 - صيام، وليد زكريا (2004):
التدريب لطلاب المحاسبة في الجامعات الأردنية طريق للكفاءة المهنية وسوق العمل، الإداري، مجلد رقم (26) عدد 96، ص 97-136.
- 15 - قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية في الأردن ، رقم 73 لسنة 2003.
- 16 - خدش، حسام الدين (2004):
التعليم الجامعي وتكنولوجيا المعلومات: حالة التعليم المحاسبي، دراسات، مجلد رقم(31)، عدد2 ص-298 311.

الأجنبية:

- 1- Arens، Alvin A. and Loebbecke، James K.; Auditing: Integrated Approach;
ترجمة د. أحمد حامد حجاج؛ دار المريخ للنشر؛ الرياض 2002
- 2- Boynton، W. C.، Johnson، R.N. and Kell، W. G. (2001):
Modern Auditing; John Wiley and Sons Inc.، USA.
- 3- Ferrell، O.C. and Fraedrich، John (1994):
Business Ethics; Houghton Mifflin Co.; Boston.
- 4- Horengren، Charles T.; & Harrison، Walter T. (2008):
Financial Accounting 7th ed.; Pearson Education; N.J.
- 5-Hartman، Laura P. (2002):
Perspective in Business Ethics; McGraw-Hill; N.Y.
- 6- Pflugrath، Gary; Bennie، Nonna; and Chen، Laiang (2007):
The Impact of Code of Ethics and Experience on Auditor Judgments;
Managerial Auditing Journal V.22، no.6، pp: 566589-.

- 7- Sisk، Herry L. and Clifton Williams J. (1981):
Management and Organization; 4th ed.; South-Western Publishing Co.
- 8- Sprouse، R. (1989):
The Synergism of Accounting and Accounting Education;
Accounting Horizons; vol(3)، no (1) pp102110-.
- 9- Williams، J. (1988):
Alternative Structures for Post Baccalaureate Accounting Education;
Proceedings of the Tenth Annual Meeting Federation Schools of Accounting.

الملحق

عزيزنا المدقق ،

نود أن نحيطكم علماً أن البحث المنوي القيام به هو لأغراض علمية، ويهدف إلى بيان مستوى العلاقة بين مصادر المعرفة لدى المدقق مع الالتزام بقواعد السلوك المهني؛ لذا راجين تعاونكم معنا بتعبئة استمارة الاستبانة المرفقة وبذل العناية والدقة في الإجابة كي تكون نتائج البحث معبرة بشكل دقيق عن الواقع، ولكي نساهم معاً في خدمة المهنة. كما نرجو عدم ذكر اسمكم أو اسم المكتب الذي تعملون به للحفاظ على السرية والدقة.

مع تقديرنا واحترامنا.

الباحثان

يرجى اختيار الإجابة المناسبة لكل فقرة من الفقرات التالية:

1- المؤهل العلمي كمدقق:

1-1. دكتوراه

2-1. شهادة مهنية معتمدة

3-1. ماجستير

4-1. بكالوريوس

5-1. دبلوم- كلية مجتمع

2 - التدريب قبل مزاولة مهنة التدقيق:

1-2 (أقل من سنه 2- سنة)

2-2 (أكثر من 2-4 سنوات)

3-2 (أكثر من 4-6 سنوات)

3-2 (أكثر من 6-8 سنوات)

4-2 (أكثر من 8 سنوات)

3 - التطوير المهني المستمر:

3-1. نشر أبحاث ودراسات (0-1) (2-3) (4-5) (6-7) (7-فأكثر)

3-2. المشاركة بمؤتمرات (0-1) (2-3) (4-5) (6-7) (7-فأكثر)

3-3. التدريب بعد مزاولة المهنة

• (أقل من سنه 2- سنة)

• (أكثر من 2-4 سنوات)

• (أكثر من 4-6 سنوات)

• (أكثر من 6-8 سنوات)

• (أكثر من 8 سنوات)

3-4. أتابع المستجدات التكنولوجية التخصصية (اختر الإجابة المناسبة):

(بشكل كبير جداً) (بشكل كبير) (بشكل وسط) (بشكل قليل) (بشكل قليل جداً)

4 - المعارف الداعمة (المساندة) للتخصص: - يرجى وضع علامة (X) على الإجابة التي تراها

مناسبة لك ولكل فقرة من الفقرات التالية:

4-1. إلمامي بالموضوعات الإدارية ذات العلاقة بمهنتي:

(عالٍ جداً) (عالٍ) (متوسط) (منخفض) (منخفض جداً)

4-2. إلمامي بالموضوعات القانونية ذات العلاقة بمهنتي:

(عالٍ جداً) (عالٍ) (متوسط) (منخفض) (منخفض جداً)

4-3. إلمامي بموضوعات الحاسوب ذات العلاقة بمهنتي:

(عالٍ جداً) (عالٍ) (متوسط) (منخفض) (منخفض جداً)

4-4. إلمامي بموضوعات تسويق الخدمات ذات العلاقة بمهنتي:

(عالٍ جداً) (عالٍ) (متوسط) (منخفض) (منخفض جداً)

4-5. إلمامي بموضوعات مهارات الاتصال ذات العلاقة بمهنتي:

(عالٍ جداً) (عالٍ) (متوسط) (منخفض) (منخفض جداً)

الإجابات الخاصة بكل سؤال من الأسئلة التالية مقسمة إلى خمسة مستويات، يرجى وضع علامة (X) على الإجابة التي تعتقد أنها تمثل المستوى الذي تمنحه عند ممارستك للعمل التدقيقي:

الأسئلة	مستوى الإجابات			
	منخفض جداً	منخفض	وسط	عال جداً
1-الاستقلالية والموضوعية:				
1. العلم بشروط التعيين				
2. العمل على عدم تضارب المصالح				
3. رعاية الحياض الظاهري والحقيقي				
4. يتم عزل المدقق من قبل الجهة التي عينته				
5. الالتزام بعدم الجمع بين وظيفة تحضير القوائم المالية وتصديقها				
6. العلم بمحددات تقديم الاستشارات وخدمات التخطيط المالي				
7. مراعاة الحظر القانوني للقيام ببعض الأعمال				
8. الأتعاب تتحدد باتفاق المدقق والمنشأة الخاضعة للتدقيق				
2-السرية المهنية:				
9. الأخذ بالملاحظات الواردة في التقرير على أنها ضمن السرية				
10. عدم البوح بالمعلومات التي ترد ضمن القوائم المالية وملحقاتها				
11. تقديم معلومات للجهات القانونية دون طلبها من قبلهم				
12. إبلاغ المدقق الآخر بكافة المعلومات حال طلبها من قبله ومن دون حاجه لموافقة الإدارة				
13. تقديم المعلومات عن المنشأة التي أدققها إلى لجان الرقابة على الجودة				
14. الالتزام بنص قانون الشركات الأردني وبقواعد السلوك المهني الخاصة بالبوح عن معلومات المنشأة التي أدققها				
15. البوح بالمعلومات السرية أمام القضاء عن المنشأة التي أدققها في حالة حصول نزاع بينك وبين المنشأة				
3-الأتعاب الشرطية:				
16. تجنب استحصال أتعاب شرطية عن تدقيق بيانات مالية أو عن مهمة الاطلاع				
17. الأتعاب التي تحددها المحاكم أو هيئة الضرائب المتوقعة على نتائج مرافعات قضائية أعدها شرطية				
18. أصنف الأتعاب التي أحصل عليها كمدقق عن فحص التوقعات المالية المستقبلية شرطية				

					4- الدعاية والإعلان:
					19. أعلم بوجود نص قانوني يسمح للمدقق بالدعاية والإعلان عن الخدمات المهنية دون قيود
					20. العلم والدراية بالحدود المسموح بها في الإعلان
					21. المعرفة بالضرر الذي تشكله الدعاية في بعض الأحيان على المهنة
					22. المعرفة بالضرر الذي تشكله الدعاية في بعض الأحيان على الغير
					5- العمولات:
					23. المعرفة بوجود نص قانوني يسمح بالحصول على عمولات عن الخدمات التي يقدمها المدقق
					24. المعرفة بوجود نص قانوني يسمح بدفع عمولات عن التكاليف المهني
					25. المعرفة بأن التزكية لنشاط معين أو منتج معين مقابل عمولة أمر محظور
					6- المهنية:
					26. المعرفة بحدود العلاقة مع الآخرين
					27. المعرفة بحدود العلاقة مع زملاء المهنة
					28. الإتقان والدقة عند تقديم الخدمة
					29. النبيل والكمياسة والاحترام
					30. الالتزام بمعايير المهنة بدءاً من التخطيط حتى إعداد التقرير