

جامعة عمان العربية للدراسات العليا

كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا

قسم المحاسبة

رسالة دكتوراه

مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل

التي تشجعهم على الالتزام بها

" دراسة ميدانية "

إعداد

أشرف عبد الحليم محمود كراجه

إشراف

الأستاذ الدكتور محمد مطر

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات منح درجة الدكتوراه في الفلسفة تخصص

المحاسبة

عمان - المملكة الأردنية الهاشمية

2004

جامعة عمان العربية للدراسات العليا

كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا

قسم المحاسبة

مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على  
الالتزام بها

" دراسة ميدانية "

إعداد

أشرف عبد الحليم محمود كراجه

إشراف

الأستاذ الدكتور محمد مطر

لجنة المناقشة

التوقيع

الاسم

..... رئيساً الأستاذ الدكتور نعيم دهمش

..... عضواً ومشرفاً الأستاذ الدكتور محمد مطر

..... عضواً الدكتور هادي التميمي

..... عضواً الدكتور علي ذنibat

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات منح درجة الدكتوراه في الفلسفة تخصص المحاسبة

عمان - المملكة الأردنية الهاشمية

2004

## الإهداء

لكم يا من كنتم نورا لدربي، ومهجة لصدري:

أمي ..... الحنون

أبي ..... الغالي

أخوتي ..... الأعبة

زوجي ..... وجوهري المكنون

أهديكم جهدي المتواضع

## شكر وتقدير

أحمد الله سبحانه وتعالى، وأشكره على تمكيني من إنهاء رسالتي المتواضعة، ومن ثم أتقدم بوافر من الشكر والتقدير لأستاذي الأستاذ الدكتور محمد مطر الذي كان عوناً وسنداً، ونبعا علمياً نهلت من صافي علومه القيمة.

ولن أنسى شكر جامعتي الغالية، الممثلة بشخص رئيس الجامعة الأستاذ الدكتور سعيد التل، وعميد كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا الأستاذ الدكتور فؤاد الشيخ سالم، ورئيس قسم المحاسبة والتمويل أستاذي الغالي الأستاذ الدكتور نعيم دهمش، لما قدموه لي من مساندة في مسيرتي العلمية.

كما أتقدم بالشكر الجزيل لأساتذتي أعضاء لجنة النقاش الموقرين للعناء الذي تكبدوه.

وبفائق الاحترام أشكر كلاً من الأستاذ الدكتور محمد أبو صالح، والدكتور عبد الفتاح كراسنة، والدكتور ظاهر القشي، للجهود التي بذلوها في سبيل إخراج رسالتي بالصورة العلمية الرصينة.

وفي النهاية يسرني أن أشكر كل من قدم لي يد العون لإنجاز هذه الرسالة على ما هي عليه.

## قائمة المحتويات

هـ.....	قائمة المحتويات
ح.....	قائمة الجداول
م.....	قائمة الأشكال
ن.....	Abstract
ع.....	ملخص الدراسة
1.....	الفصل الأول الإطار العام
2.....	1-1 : المقدمة :
3.....	2-1 : مشكلة الدراسة :
4.....	1-2-1 عناصر مشكلة الدراسة :
5.....	3-1 : تعريف المصطلحات الإجرائية:
8.....	4-1 : الدراسات السابقة :
8.....	1-4-1 الدراسات العربية :
11.....	2-4-1 الدراسات الأجنبية :
14.....	3-4-1 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة :
14.....	5-1 : فرضيات الدراسة:
16.....	6-1 : منهجية الدراسة :
16.....	1-6-1 مجتمع الدراسة :
17.....	2-6-1 عينة الدراسة :
17.....	7-1 محددات الدراسة :
18.....	8-1 مصادر معلومات الدراسة :
18.....	9-1 : أساليب تحليل البيانات واختبار الفرضيات :
19.....	الفصل الثاني التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات وواقعها الحالي في الأردن
20.....	1-2 : المقدمة
20.....	2-2 : لمحة عن التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات :
24.....	3-2 : السمات الرئيسية لمهنة المحاسبة في الدول النامية :
25.....	4-2 : المنظمات المهنية العربية والدولية التي تؤثر على مهنة تدقيق الحسابات :

- 27..... : 5-2 خريطة مهنة تدقيق الحسابات في الأردن :
- 31..... : 6-2 قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم (73) لسنة 2003:
- 35..... : 7-2 المشاكل التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات في الأردن :
- 38..... الفصل الثالث أخلاقيات مهنة تدقيق الحسابات .....
- 39..... : 1-3 المقدمة :
- 40..... : 2-3 أخلاقيات المهنة :
- 42..... : 3-3 لماذا برز موضوع الأخلاقيات لمهنة المحاسبة في الآونة الأخيرة؟
- 46..... : 4-3 الأزمة الأخلاقية Ethical Dilemma:
- 51..... : 5-3 مسببات السلوك اللاأخلاقي :
- 55..... الفصل الرابع الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بقواعد السلوك المهني ..
- 56..... : 1-4 المقدمة :
- 56..... : 2-4 الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بقواعد السلوك المهني .....
- 57..... : 1-2-4 معايير التدقيق الدولية :
- 60..... : 2-2-4 قواعد السلوك المهني:
- 60..... : 1-2-2-4 قواعد السلوك المهني الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين:
- 68..... : 2-2-2-4 قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين:
- 74..... : 3-2-4 رقابة الجودة لأعمال التدقيق :
- 78..... : 4-2-4 عملية مراجعة النظير (Peer review) .....
- 80..... : 5-2-4 التعليمات الصادرة عن هيئة الأوراق المالية .....
- 82..... : 6-2-4 امتحان التأهيل لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات .....
- 85..... : 7-2-4 التعليم المهني المستمر :
- 86..... : 8-2-4 المسؤولية القانونية .....
- 87..... : 1-8-2-4 المسؤولية المدنية :
- 87..... : 2-8-2-4 المسؤولية الجزائية (الجنائية) :
- 88..... : 3-8-2-4 المسؤولية التأديبية :
- 90..... : 4-8-2-4 حماية مدققي الحسابات الأفراد من المسؤولية القانونية .....
- 93..... : 3-4 تنفيذ وفرض المتطلبات الأخلاقية .....
- 93..... : 1-3-4 تنفيذ المتطلبات الأخلاقية .....
- 95..... : 2-3-4 فرض المتطلبات الأخلاقية .....

98.....	الفصل الخامس الدراسة الميدانية.....
99.....	1-5 المقدمة :
99.....	2-5 استبانة الدراسة :
102.....	3-5 الأساليب الإحصائية المستخدمة :
104.....	4-5 تحليل نتائج الدراسة :
105.....	1-4-5 نتائج الدراسة الوصفية:
105.....	1-1-4-5 خصائص عينة الدراسة:
107.....	2-1-4-5 مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن بقواعد السلوك المهني:
110.....	3-1-4-5 الأسباب التي تدعو مدققي الحسابات الخارجيين إلى عدم الالتزام بقواعد السلوك المهني :
110.....	4-1-4-5 الأهمية النسبية للوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني :
113.....	2-4-5 اختبار الفرضية العامة المتعلقة بمدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني:
116.....	3-4-5 اختبار الفرضيات العامة المتعلقة بالوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني:
169.....	الفصل السادس الاستنتاجات والتوصيات.....
217.....	1-6 الاستنتاجات:
220.....	2-6 التوصيات:
221.....	المراجع.....
221.....	المراجع العربية.....
224.....	المؤتمرات :
225.....	الوثائق الرسمية :
227.....	المراجع الأجنبية.....
227.....	الكتب :
229.....	الدراسات:
232.....	الملاحق.....

## قائمة الجداول

الرقم	الصفحة
25-5	نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات 139
26-5	نتائج اختبار (T) لفئة الرقابة والإشراف 140
27-5	تحليل التباين الأحادي 141
28-5	نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات 142
29-5	نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات 143
30-5	نتائج اختبار (T) لفئة الرقابة والإشراف 144
31-5	تحليل التباين الأحادي 145
32-5	نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات 146
33-5	نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات 147
34-5	نتائج اختبار (T) لفئة الرقابة والإشراف 148
35-5	تحليل التباين الأحادي 149
36-5	نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات 150
37-5	نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات 151
38-5	نتائج اختبار (T) لفئة الرقابة والإشراف 152
39-5	تحليل التباين الأحادي 153
40-5	نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات 154

155	نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات	41-5
156	نتائج اختبار (T) لفئة الرقابة والإشراف	42-5
157	تحليل التباين الأحادي	43-5
159	نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات	44-5
160	نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات	45-5
161	نتائج اختبار (T) لفئة الرقابة والإشراف	46-5
162	تحليل التباين الأحادي	47-5
163	نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات	48-5
164	نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات	49-5
165	نتائج اختبار (T) لفئة الرقابة والإشراف	50-5
166	تحليل التباين الأحادي	51-5
167	نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات	52-5
168	نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات	53-5
169	نتائج اختبار (T) لفئة الرقابة والإشراف	54-5
170	تحليل التباين الأحادي	55-5
171	نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات	56-5
172	نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات	57-5
173	نتائج اختبار (T) لفئة الرقابة والإشراف	58-5

174	تحليل التباين الأحادي	59-5
175	نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات	60-5
176	نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات	61-5
177	نتائج اختبار (T) لفئة الرقابة والإشراف	62-5
178	تحليل التباين الأحادي	63-5
179	نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات	64-5
180	نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات	65-5
181	نتائج اختبار (T) لفئة الرقابة والإشراف	66-5
182	تحليل التباين الأحادي	67-5
183	نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات	68-5
184	نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات	69-5
185	نتائج اختبار (T) لفئة الرقابة والإشراف	70-5
186	تحليل التباين الأحادي	71-5
188	نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات	72-5
189	نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات	73-5
189	نتائج اختبار (T) لفئة الرقابة والإشراف	74-5
190	تحليل التباين الأحادي؛ واختبار دونت س للمقارنات البعدية	75-5
193	نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات	76-5

194	نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات	77-5
195	نتائج اختبار (T) لفئة الرقابة والإشراف	78-5
196	تحليل التباين الأحادي؛ واختبار دونت س للمقارنات البعدية	79-5
198	نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات	80-5
199	نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات	81-5
200	نتائج اختبار (T) لفئة الرقابة والإشراف	82-5
201	تحليل التباين الأحادي	83-5
202	نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات	84-5
203	نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات	85-5
204	نتائج اختبار (T) لفئة الرقابة والإشراف	86-5
205	تحليل التباين الأحادي؛ واختبار دونت س للمقارنات البعدية	87-5
207	نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات	88-5
208	نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات	89-5
209	نتائج اختبار (T) لفئة الرقابة والإشراف	90-5
210	تحليل التباين الأحادي؛ واختبار دونت س للمقارنات البعدية	91-5
212	نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات	92-5
213	نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات	93-5
214	نتائج اختبار (T) لفئة الرقابة والإشراف	94-5

215	تحليل التباين الأحادي؛ واختبار دونت س للمقارنات البعدية	95-5
218	تحليل التباين للمتغير التابع	96-5
219	اختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع	97-5
220	ملخص تحليل الانحدار	98-5
221	تحليل التباين للمتغير التابع	99-5
222	اختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع	100-5
223	ملخص تحليل الانحدار	101-5
224	تحليل التباين للمتغير التابع	102-5
225	اختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع	103-5
227	ملخص تحليل الانحدار	104-5

## قائمة الأشكال

الرقم	الصفحة
1-2	31
1-4	87
التدقيق، وعملية المراجعة على التدقيق	
1-5	111
2-5	220
3-5	223
4-5	226

**The Extent to which External Auditors are Committed to the  
Code of Conduct in Jordan and Ways that Encourage them to  
Abide by it**

A Ph.D. Dissertation Presented to the Council of the College of  
Administrative and Financial Studies, Amman Arab University for  
Graduate Studies

**By**

***Ashraf Abd-Al Haleem Karajeh***

As Partial Requirement for the Award of Doctorate  
Degree in Accounting

***Supervised By***

***Professor Mohammed Matar***

***2004***

**Abstract**

The study aimed at investigating the extent of commitment of the external auditors to the code of conduct in Jordan, identifying ways to encourage them to abide by this code, and suggesting some recommendations that might develop these ways.

To achieve these objectives, the researcher reviewed previous related studies, and conducted a filed study through designing a questionnaire which aimed at investigating the extent to which external auditors are committed to the code of conduct in Jordan from the point view of external auditors, financial information users, and auditing control and supervision authorities in Jordan.

The study showed the following results:

- External auditors in Jordan are committed to the code of conduct issued by Jordan Association of Certified Public Auditors.

- There was a common agreement upon all of the mentioned ways in the study that encourage external auditors to follow the code.
- There was disagreement regarding the level of importance of the ways which encourage external auditors to follow the code.
- There was a common agreement that the international auditing standards, are the most important in encouraging external auditors to follow the code of conduct.
- There was disagreement among external auditors, financial information users, and auditing control and supervision authorities, regarding the external auditors contact with the former auditor.

Finally, the researcher suggested some recommendations that might help improving the professional conduct of external auditors in Jordan, and encourage them to abide by the code of conduct.

## ملخص الدراسة

هدفت الدراسة إلى قياس مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن، والتعرف على الوسائل التي تشجعهم على الالتزام بالسلوك المهني، ومن ثم تقديم بعض الاقتراحات التي يمكن أن تساهم في تطوير تلك الوسائل.

ولتحقيق هذه الأهداف، قام الباحث بالاطلاع على عدة دراسات سابقة متعلقة بموضوع بحثه، وقام بعمل دراسة ميدانية شملت مدققي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية وجهات الرقابة والإشراف على مهنة التدقيق في الأردن. وقد بلغت عينة الدراسة 236 مفردة تم توزيعها على فئات الدراسة. كما قامت الدراسة الميدانية على تسع فرضيات تم اختبارها وتحليل نتائجها باستخدام ثلاثة أساليب إحصائية هي: اختبار (T)، اختبار تحليل التباين الأحادي، اختبار تحليل الانحدار المتعدد.

وقد توصل الباحث إلى الاستنتاجات التالية:

- 1- تبين أن مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن يتقيدون غالباً بقواعد السلوك المهني الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين.
- 2- تبين أن جميع فئات الدراسة اتفقت على أن جميع الوسائل المذكورة في الدراسة تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.
- 3- تبين أن هناك تضارباً في وجهة نظر فئات الدراسة حول مستوى أهمية الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.
- 4- لقد أجمعت فئات الدراسة على أن معايير التدقيق الدولية تعد من أهم الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.
- 5- تبين أن هناك تضارباً بين وجهة نظر المدققين من جهة، وبين وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف من جهة أخرى، بما يخص التزام المدققين بقاعدة الاتصال بالمدقق السابق، حيث يرى المدققون بأنهم ملتزمون بتلك القاعدة، بينما ترى جهات الرقابة والإشراف، ومستخدمو البيانات المالية عكس ذلك.

وقد خلص الباحث في نهاية الدراسة إلى اقتراح مجموعة من التوصيات التي قد تساهم في رفع سوية السلوك المهني لمُدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، وتشجيعهم على الالتزام بقواعد السلوك المهني، ومنها على سبيل المثال ضرورة إنشاء مراكز متخصصة بإعطاء الاستشارات المتخصصة بموضوع السلوك الأخلاقي، وضرورة مواكبة المشرعين في الأردن للتطورات العالمية، وتحقيق التجانس بين القوانين المحلية ومتطلبات الاتحاد الدولي للمحاسبين.

## الفصل الأول الإطار العام

- 1-1 المقدمة.
- 2-1 مشكلة الدراسة.
- 3-1 تعريف المصطلحات الإجرائية.
- 4-1 الدراسات السابقة.
- 5-1 فرضيات الدراسة.
- 6-1 منهجية الدراسة.
- 7-1 محددات الدراسة.
- 8-1 مصادر معلومات الدراسة.
- 9-1 أساليب تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

## 1-1 : المقدمة :

تعد بيانات القوائم المالية المنشورة من أهم مصادر المعلومات لمستخدمي هذه القوائم، والتي تساعدهم في اتخاذ القرارات الرشيدة، وذلك في مجال الاستثمار أو في مجال التمويل والإقراض وغيرها من مجالات أخرى؛ ومن ثم فإن سلامة هذه البيانات ودقتها تعد من أهم المدخلات في عملية اتخاذ القرار؛ لذلك طالب قانون الشركات رقم (22) لسنة 1997، وتعليمات افصاح الشركات المصدرة والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق الصادرة عن مجلس مفوضي هيئة الأوراق المالية بالاستناد لقانون الأوراق المالية رقم (76) لسنة 2002 ، وكذلك المؤسسات التمويلية إضافة إلى المقرضين وغيرهم القيام بتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة من قبل مدقق حسابات قانوني؛ وذلك لتقليل مخاوف مستخدمي القوائم المالية من الاعتماد على قوائم مالية غير عادلة، مع العلم بأنه لا يكفي إصدار قوائم مالية مدققة بل لا بد من اقتناع مستخدمي هذه القوائم من دقتها ومصداقيتها.

وقد كون المجتمع فكرة خاصة عن المهنيين وإيمانهم بضرورة الالتزام بالسلوك المهني، وأن مسؤولية المهنيين تتعدى المسؤولية الشخصية والالتزام بمتطلبات التشريعات والقوانين لتصل إلى المسؤولية تجاه العملاء والزملاء الممارسين للمهنة والمجتمع، مع التمسك بأخلاقيات المهنة وحتى لو كان ذلك على حساب مصلحتهم الشخصية. من هنا يلعب سلوك المدقق المهني دوراً أساسياً في زيادة ثقة مستخدمي البيانات المالية في دقة القوائم المالية. وقد ساهمت الجمعيات المهنية المحاسبية بشكل فاعل في إصدار معايير تم تبنيها من قبل المدققين، حيث حسنت مع مرور الوقت من مستوى سلوكهم المهني. إلا أنه وبالرغم من هذا التحسين فإنها لا تزال عاجزة عن تحسين هذا السلوك بشكل كاف يرتقي إلى المستوى المطلوب.

ومن الملاحظ في الآونة الأخيرة ازدياد عدد القضايا القانونية المقامة على مكاتب تدقيق عالمية؛ نتيجة لتورطها في قضايا أخلاقية مهنية ولعدة سنوات متتالية وتوالى مسلسل الفضائح المالية التي هزت الشركات وأرعبت أسواق المال في الولايات المتحدة الأمريكية، فبعد فضيحة عملاق الطاقة شركة Enron

وهي الفضيحة الأعظم في تاريخ الاقتصاد العالمي، جاءت فضيحة شركة Worldcom للاتصالات، لتليها بعد ذلك الفضيحة الأحدث والتي لن تكون الأخيرة لشركة Zerox المتخصصة في آلات النسخ. ومن الجدير بالذكر أن أصابع الاتهام في أسباب تلك الفضائح تشير إلى شركة (آرثراندرسون) ". فإذا كان هذا حال أعظم شركات التدقيق في أمريكا، فما هو حال باقي شركات التدقيق الأخرى<sup>1</sup>!

ونتيجة لتلك الانهيارات الضخمة، ونظرًا لاقتناع مستخدمي القوائم المالية بضعف الدور الذي يؤديه مدقق الحسابات الخارجي في تخفيض المخاطر الناتجة عن إصدار قوائم مالية غير عادلة؛ فقد ظهرت الحاجة إلى تدعيم ثقة المجتمع في نوعية التدقيق، وأصبح من المحتم على المدقق إثبات استقلاليته وحياديته التامة من خلال تطبيق القوانين روحًا ونصًا وعدم الاكتفاء بنصها، والالتزام بالسلوك المهني.

ومن هنا تنبع أهمية الدراسة من كونها تتمحور حول دراسة مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين هنا في الأردن بقواعد السلوك المهني مع تحديد الوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها، وذلك بالإضافة إلى تقديم بعض الاقتراحات التي يمكن أن تساهم في تطوير هذه القواعد في الاتجاه الذي يدعم استقلالية وحيادية المدقق. ذلك بقصد تعزيز ثقة الجمهور وجهات الرقابة والإشراف بالبيانات المالية المدققة وبقدر يكسب تلك البيانات مزيدًا من الموثوقية التي تؤهلها كي تصبح مصدرًا رئيسًا للمعلومات التي يُعول عليها المتعاملون في أسواق المال في اتخاذ القرارات.

## 2-1 : مشكلة الدراسة :

إن الغرض من هذه الدراسة هو دراسة مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن، وانعكاسات ذلك على أدائهم في إنجاز مهام التدقيق الموكلة إليهم، ودراسة الوسائل التي تشجعهم على الالتزام بالسلوك المهني، وليتم من خلال ذلك تقديم بعض التوصيات والاقتراحات الكفيلة برفع سوية هذا السلوك وبقدر يجسر فجوة التوقعات بين الأداء الفعلي لمدققي الحسابات من جهة وتوقعات الجمهور منهم من جهة أخرى.

<sup>1</sup> محمد مطر، "مصير مهنة تدقيق الحسابات بين مفهومي تضارب وتوافق المصالح"، المدقق، العدد 51، آب 2002، ص 3.

ويمكن صياغة مشكلة الدراسة بالسؤالين التاليين :

1. ما مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن ؟
  2. كيف يمكن تشجيع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بقواعد السلوك المهني ؟
- 1-2-1 عناصر مشكلة الدراسة :

حدد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والمنظمات الأخرى أهم العوامل أو المتغيرات التي تشجع مدقق الحسابات الخارجي على التمسك بأخلاقيات المهنة، ومن ثم مراعاة قواعد السلوك المهني خلال قيامه بعملية التدقيق<sup>2</sup>، وإذا ما حاولنا تطبيق هذه العوامل أو المتغيرات على بيئة التدقيق في الأردن فإنه يمكن صياغة عناصر مشكلة الدراسة على النحو التالي :

1. ما مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن ؟
2. هل تشجع معايير التدقيق الدولية مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني ؟
3. هل تشجع قواعد السلوك المهني المقررة من قبل جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني؟
4. هل يشجع اجتياز امتحان التأهيل لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني ؟
5. هل تشجع رقابة الجودة مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني ؟
6. هل تشجع المسؤولية القانونية مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني ؟
7. هل تشجع عملية مراجعة النظير (Peer Review) مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني ؟
8. هل تشجع تعليمات هيئة الأوراق المالية مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني ؟

<sup>2</sup> Alvin, Arens; Randal, Elder; and Mark, Beasley, **Auditing and Assurance Services**, International Edition, Ninth Edition, New Jersey, Prentice-Hall, 2003, p 39.

9. هل يشجع التعليم المهني المستمر مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني ؟

### 3-1 : تعريف المصطلحات الإجرائية:

1. السلوك المهني لمدقق الحسابات الخارجي<sup>3</sup>:

هو أن يتصرف المدقق بطريقة تتوافق مع سمعة المهنة، وأن يمتنع عن أي سلوك يسيء إلى سمعة المهنة، حيث يتطلب الالتزام الامتناع عن أي سلوك يسيء إلى سمعة المهنة الرجوع إلى هيئات الاتحاد الدولي للمحاسبين عند تطوير المتطلبات الأخلاقية، ومسؤولية المدقق تجاه العملاء أو الأطراف الأخرى، أو أي عضو من أعضاء مهنة المحاسبة، والهيئات وأصحاب العمل والجمهور .

2. معايير التدقيق الدولية:

تصف المبادئ والممارسات الأساسية الصادرة عن اللجنة الدولية لممارسات التدقيق المشكلة من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، والتي يتوقع أن يتبعها أعضاء الجمعيات المهنية حين قيامهم بأعمال التدقيق.

3. قواعد السلوك المهني<sup>4</sup> :

تتضمن مجموعة مبادئ تمثل القيم الأخلاقية التي تعتبر بمثابة مقاييس للسلوك المهني، ومجموعة قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على العضو التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة والعملاء وغيرهم.

<sup>3</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، إصدارات التدقيق والسلوك الأخلاقي، عمان، 2003، ص 41.

<sup>4</sup> جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، "مشروع قواعد السلوك المهني"، 2000.

#### 4. رقابة الجودة<sup>5</sup> :

وهي الوسيلة التي يُمكن بواسطتها لمكتب التدقيق التأكيد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات التدقيق التي يقوم بها تعكس مراعاته لمعايير التدقيق المتعارف عليها، أو أية شروط قانونية أو تعاقدية، أو أية معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه. كما تشجع الرقابة على الجودة أيضا مراعاة المعايير الشخصية الملائمة لعمل المدقق والتي تم وضعها في قواعد السلوك المهني الصادرة عن المجمع المحاسبية، ومن المهم أن تصمم هذه المقاييس بقصد تكوين رأي صحيح للمدقق عن القوائم المالية، بالإضافة إلى صياغة هذا الرأي بصورة واضحة تقوي من قابلية الاعتماد عليه من قبل مستخدمي البيانات المالية.

#### 5. عملية مراجعة النظير (Peer Review)<sup>6</sup> :

وتعني مراجعة العمل الذي قام به محاسب قانوني من قبل محاسب قانوني آخر (نظير)؛ وذلك للتأكد من تطبيق رقابة الجودة.

#### 6. هيئة الأوراق المالية<sup>7</sup> :

وهي عبارة عن هيئة تسمى (هيئة الأوراق المالية) نشأت بموجب قانون الأوراق المالية، وترتبط برئيس الوزراء، وتتمتع بشخصية اعتبارية ذات استقلال مالي وإداري، وذلك لتعزيزا لاستقلاليتها وحتى تعمل بكفاءة وفعالية من أجل توفير المناخ الملائم لتحقيق سلامة التعامل في الأوراق المالية، وتنظيم وتطوير ومراقبة سوق الأوراق المالية، وحماية حملة الأوراق المالية والمستثمرين فيها والجمهور من الغش والخداع.

<sup>5</sup> رلى دهمش، "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الاردن: دراسة ميدانية"، المحاسب القانوني العربي، العدد الرابع وتسعون، كانون ثاني- شباط 1996، ص 27.

<sup>6</sup> www.AICPA.org.

<sup>7</sup> هيئة الأوراق المالية، قانون الأوراق المالية، قانون مؤقت رقم (23) لسنة 1997، ص 7.

7. امتحان التأهيل لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات :

وهو عبارة عن امتحان تجريه لجنة الترخيص المؤلفة بمقتضى قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية المؤقت رقم (73) لسنة 2003؛ وذلك لتأهيل الممتحن وتمكينه من الحصول على ترخيص مزاوله المهنة.

8. التعليم المهني المستمر :

وهي الشروط التي تطلبها بعض الهيئات أو التشريعات المهنية من مدققي الحسابات الخارجيين، حتى يبقى ترخيص الممارسة ساري المفعول، كأخذ عدد معين من الساعات أو المشاركة في المؤتمرات بأوراق بحثية.

## 9. المسؤولية القانونية<sup>8</sup> :

وهي المسؤولية التي تنشأ لمُدقق الحسابات بموجب القانون تجاه الأطراف الذين يخدمهم بالقيام بأعماله بدرجة معقولة من العناية.

### 4-1 : الدراسات السابقة :

من خلال اطلاع الباحث على الدراسات السابقة وجد أن الدراسات المتعلقة بالمجال نفسه شحيحة إلى حد ما، وفيما يلي عرض للدراسات السابقة والمتعلقة بجانب من الموضوع وذات العلاقة :

#### 1-4-1 الدراسات العربية :

##### 1. دراسة (مطر، 2000)<sup>9</sup>

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد نطاق مسؤولية مدقق الحسابات عن تقويم قدرة الشركة التي يدقق حساباتها على الاستمرار في المستقبل المنظور، وذلك من خلال تقويم صحة فرض الاستمرارية الذي بناء عليه تعد البيانات المالية للشركة من قبل إدارتها، حيث شملت الدراسة على عينة بلغت 178 مفردة تم اختيارها عشوائيا من بين ثلاث فئات مكونه من: المدققين، ورجال الأعمال، والأكاديميين. وقد كشفت الدراسة عن مجموعة من النتائج تشير إلى أن تحميل مدقق الحسابات مسؤولية تقويم صحة فرض الاستمرارية يلقي تأييدا عاما من قبل جميع فئات المجتمع في الأردن بما فيها المدققين أنفسهم. لكن تلك الفئات، تشكك في الوقت نفسه فيما يدعيه المدققون بأنهم يلتزمون فعلا خلال ممارساتهم المهنية بتنفيذ واجباتهم المهنية تجاه مشاكل الاستمرارية. وفي تشخيص أسباب تقصير المدققين في هذا الصدد، حددت العينة مجموعة من العوامل من أهمها:

1. أن إدارة الشركات في الأردن لا توفر للمدقق في غالب الأحيان المعلومات الكافية من حيث الكم والنوع وبالقدر الذي يمكنه من الحكم على صحة فرض الاستمرارية.
2. أن غالبية مدققي الحسابات في الأردن ليسوا مؤهلين من الناحيتين النظرية والفنية بالقدر الذي يمكنهم من تقويم مدى صحة فرض الاستمرارية.

<sup>8</sup> Alvin, Arens; Op. Cit., p. 126.

<sup>9</sup> محمد مطر، " نطاق مسؤولية مدقق الحسابات عن تقويم قدرة المشروع على الاستمرار "، البصائر، المجلد 4، العدد 2، أيلول 2000، ص ص 143-185.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على عوامل تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية واختبارها، من وجهة نظر المدققين الذين تم تغييرهم، والإدارة في الشركات المساهمة العامة التي جرى فيها التغيير. حيث شملت الدراسة على عينة بلغت 150 مفردة تم اختيارها عشوائياً من بين فئتين أساسيتين هما: مدققي الحسابات الخارجيين، والإدارة في الشركات المساهمة العامة. وتم تقسيم العوامل كما يلي :

العوامل المرتبطة بالشركة وتشمل ما يلي : تغيير الإدارة، ورغبة الإدارة في الحصول على خدمات إضافية، وكسب الثقة في الشركة والإدارة، وتركيز أعمال التدقيق للشركات التابعة لها بمدقق واحد، والعلاقة الشخصية بين إدارة الشركة والمدقق، والتعثر في وضع الشركة المالي، وحجمها وربحيتها. العوامل المرتبطة بتطبيق المعايير: وتتمثل في الخلاف حول نطاق وإجراءات عملية التدقيق، وحول تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية، وإصدار تقرير فيه تحفظات أو امتناع عن إبداء الرأي، والخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة، وحول أتعاب التدقيق.

العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق: وتشمل جودة أعمال التدقيق، وشهرة مكتب التدقيق وحجمه، والرغبة في توفير مبدأ التخصص في قطاع معين.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. تؤثر العوامل المرتبطة بالشركة، والعوامل المرتبطة بتطبيق معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني، والعوامل المرتبطة بمكتب التدقيق في تغيير مدقق الحسابات الخارجي من وجهة نظر مدققي الحسابات.
2. تؤثر العوامل المرتبطة بالشركة، والعوامل المرتبطة بمكتب التدقيق في تغيير مدقق الحسابات الخارجي، أما العوامل المرتبطة بتطبيق معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني فلا تؤثر في تغيير مدقق الحسابات، وذلك من وجهة نظر إدارات الشركات.

10 محمد علقم ومحمد الرجبي، "عوامل تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية"، دراسات: العلوم الإدارية، المجلد 24، العدد 1، كانون ثاني 1997، ص 185-204.

3. ليست هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات المدققين وإدارات الشركات حيال العوامل المرتبطة بالشركة، والعوامل المرتبطة بمكتب التدقيق، بينما ظهرت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات المدققين وإدارات الشركات حيال العوامل المرتبطة بتطبيق معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني.

3. دراسة (الرجبي، 1995)<sup>11</sup>

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم امتحانات ومناهج مجلس مهنة تدقيق الحسابات في الأردن وكذلك مقارنة آراء أساتذة المحاسبة ومدققي الحسابات القانونيين بخصوص الأهمية النسبية للموضوعات الواردة في مناهج امتحان مجلس المهنة. وتتلخص النتائج التي تم التوصل إليها فيما يلي :

1. أعطى أساتذة المحاسبة ومدققو الحسابات أهمية نسبية مختلفة للموضوعات الواردة في مناهج امتحان مجلس المهنة بينما فشلت امتحانات مجلس المهنة في ذلك.
2. هناك اختلاف له دلالة إحصائية بين إجابات أساتذة المحاسبة وإجابات المدققين بخصوص الأهمية النسبية للموضوعات الواردة في مناهج امتحان مجلس المهنة.
3. يختلف المدققون أيضا فيما بينهم بخصوص الأهمية النسبية لموضوعات مناهج امتحان مجلس المهنة.
4. هناك ارتباط موجب وذو دلالة إحصائية بين إجابات أساتذة المحاسبة وإجابات المدققين.
5. هناك ارتباط موجب ولكن ليس له دلالة إحصائية بين إجابات أساتذة المحاسبة وعلامات امتحانات مجلس المهنة وخصوصا علامات الورقة الثانية.

4. دراسة (مطر، 1994)<sup>12</sup>

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف أهم العوامل المؤثرة على استقلال المدقق الخارجي في الأردن، وكذلك سبل ووسائل تدعيم هذا الاستقلال، وشملت الدراسة عينة قوامها 139 مفردة تم اختيارها عشوائيا من بين الفئات ذات العلاقة وهي: المدققون، ومستخدمو البيانات المالية

11 محمد الرجبي، "تقييم امتحان مجلس مهنة تدقيق الحسابات الأردني، دراسة ميدانية"، مجلة أبحاث الزيموك، سلسلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 11، العدد 3، 1995، ص 69-104.  
12 محمد مطر، "سبل تدعيم استقلال منفق الحسابات الخارجي بالأردن: دراسة ميدانية تحليلية لآراء المدققين، ومستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف على المهنة"، دراسات: الجامعة الأردنية، المجلد 12، العدد 3، 1994، ص 320-373.

المدققة، وجهات الرقابة والإشراف على المهنة. وكشفت الدراسة عن مجموعة من النتائج أهمها ما يلي :

أولاً : وجود بعض الاختلافات في وجهات نظر الفئات الثلاث حيال الوزن النسبي للعوامل المؤثرة على استقلال المدقق، وكذلك حيال السبل الملائمة لتدعيم هذا الاستقلال، رغم أن هذا الاختلاف لم يكن جوهرياً إلا بشأن عامل المنافسة في سوق المهنة والذي تضاربت الآراء بشأن مدى واتجاه تأثيره على استقلال المدقق الخارجي في الأردن.

ثانياً : بين العوامل المؤثرة على استقلال المدقق، احتل دور الإدارة في تعيين المدقق وعزله، وتحديد أتعابه المرتبة الأولى، في حين احتلت الخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق للعميل المرتبة الأخيرة بين هذه العوامل.

ثالثاً : عدم تطابق وجهات نظر المدققين العاملين بالمكاتب الكبيرة مع وجهات نظر أقرانهم العاملين بالمكاتب الصغيرة تجاه كثير من العوامل المؤثرة على استقلال المدقق، وعدم الاتفاق أيضاً بشأن أولويات السبل الملائمة لتدعيم استقلال المدقق الخارجي بالأردن، والتي من أهمها:

1. التشدد في تطبيق العقوبات والجزاءات مع المدققين المخالفين لسلوكيات المهنة.
2. وضع ميثاق لشرف المهنة.
3. وضع حد أدنى لأتعاب التدقيق لا يجوز التنازل عنه وذلك بقصد الحد من المنافسة الضارة في سوق المهنة.

#### 1-4-2 الدراسات الأجنبية :

1. دراسة (Pike, 1998)<sup>13</sup>

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل الأزمة الأخلاقية التي تنشأ لدى هيئات التشريع المحاسبية، ومعدّي المعلومات المحاسبية التي تتولد نتيجة تضارب المصالح بين المستخدمين، والمجتمع والمهنيين ، والأزمة الأخلاقية لمُدققي الحسابات الذين يعملون في شركات محاسبية أو في مكاتب خاصة بهم. وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

<sup>13</sup> Marcela Espinosa Pike, *Ethical Dilemmas in Accounting. Methodology for Resolution (Dilemas Éticos En Contabilidad: Metodología de resolución)*, Ph.D, University Del Pais Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea, 1998.

1. تنتج الأزمة الأخلاقية عن عوامل مثل الغموض في أسلوب التعامل المتبع وغياب كل من التسلسل الوظيفي الهرمي ومقاييس التأديب.

2. تساهم جميع العوامل السابقة في عرقلة المحاسبين المهنيين بدل أن تكون عوناً لهم.

2. دراسة (Esmond, 1995)<sup>14</sup>

هدفت هذه الدراسة إلى فحص مدى تأثير عامل نظام الأتعاب وعامل أهمية الوقت على السلوك الأخلاقي المتبع في الإبلاغ، وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. أن نظام الأتعاب الثابت له تأثير إيجابي أكبر من نظام الأتعاب على أساس ساعات العمل الإضافي (Over Time Salary Structure) على مستويات التضارب في السلوك الأخلاقي المتبع في الإبلاغ.

2. أن أهمية تخطيط وتنظيم الوقت تؤثر بشكل إيجابي وكبير على مستويات التضارب في السلوك الأخلاقي المتبع في الإبلاغ.

3. أن مستويات التضارب في السلوك الأخلاقي (Ethical Ambivalence Levels) تؤثر بشكل إيجابي كبير على درجة الرغبة في التورط في إبلاغ غير نزيه.

3. دراسة (Patterson, 1994)<sup>15</sup>

هدفت هذه الدراسة إلى بناء وفحص تجريبي لنموذج اتخاذ القرارات الأخلاقية/غير الأخلاقية من قبل المدققين. وقد شمل النموذج المستخدم في الدراسة كلاً من بيئة الصناعة، وبيئة التنظيم والخبرات الشخصية في تحديد اعتراف الأفراد بالقضايا الأخلاقية وتقييم الأفراد للسلوك، وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. عدم وجود علاقة بين الخبرات الشخصية من جهة، وبيئة التنظيم والصناعة من جهة أخرى.

2. أن بنود القياس المستخدمة في اتخاذ القرار الأخلاقي في النموذج الخاضع للتجربة متناغمة، وفاعلة في تحديد البيانات بشكل دقيق.

14 Connie Esmond, **The Effects of Reward Structure and Ethical Ambivalence on Audit Staff Reporting Behavior: An Experimental Lab Study**, Ph.D, Indian University, 1995.

15 Patterson, Danise, **A Model of Ethical/Unethical Decision-Making by Auditors in the Big-Six Accounting Firms (Ethics)**, Ph.D, Georgia State University, 1994

3. واجه المشاركون صعوبة في تحديد القضايا الأخلاقية المعروفة سابقا بأنها قضايا مألوفة للمحاسبين.

4. دراسة (Sweeney, 1992)<sup>16</sup>

هدفت هذه الدراسة إلى فحص العلاقة بين استقلالية المدقق وتطور الإدراك الأخلاقي للمدقق، وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. وجود عوامل اجتماعية تؤثر على مهنة المحاسبة القانونية.
2. وجود علاقة بين تطور أخلاقيات المدقق وسلوك استقلاليته.
3. أن مجتمع مدققي الحسابات القانونيين يمكن تمييزه عن المجتمعات العامة الأخرى من خلال الأخذ بعين الاعتبار الخصائص المحددة للتطور الأخلاقي.
4. أظهرت البيانات بأن بعض الاختلافات في عامل الجنس (Gender-Specific differences) ضمن التطور الأخلاقي يمكن ربطها بالنجاح في مهنة المحاسبة القانونية.

5. دراسة (Karcher, 1992)<sup>17</sup>

هدفت هذه الدراسة إلى الإجابة عن الأسئلة التالية:

1. هل المدققين مدركون للقضايا الأخلاقية؟
2. وفي حالة إدراكهم لها، ما مدى اهتمامهم بها؟
3. ما هي العوامل المؤثرة على شعور المدقق بأهمية القضايا الأخلاقية؟

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. أن العوامل الفاعلة والمساهمة في التعرف على القضايا الأخلاقية وتحديدتها محصورة في ثلاثة عوامل هي : طبيعة الموضوع الأخلاقي، ومدى خطورته، وقدمه.
2. أن الموقع الوظيفي، والخبرة والاطلاع على قضايا أخلاقية مشابهة، والمستوى التعليمي لا تؤثر على شعور المدقق واهتمامه بالقضايا الأخلاقية.

<sup>16</sup> John Sweeney, **Cognitive Moral Development and Auditor Independence: An Empirical Investigation**, Ph.D, University of Missouri, 1992.

<sup>17</sup> Karcher, Julia, **Auditors' Ability to Discern the Presence of Ethical Problems (Accounting Ethics)**, Ph.D, The Florida State University, 1992.

3. أن طبيعة الموضوع الأخلاقي تؤثر بشكل كبير في تحديد نوع ووصف القضايا الأخلاقية وأهميتها.

4. أن الموقع الوظيفي لا يؤثر في تحديد القضايا الأخلاقية.

1-4-3 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة :

لقد ركزت الدراسات العربية على استقلالية المدقق والعوامل المؤثرة على استقلاليته، وعالجت بعض المواضيع الخاصة بالمدققين كمسئوليتهم القانونية تجاه الغير، والصعوبات التي تواجه مدققي الحسابات الذين يتقدمون لامتحان التأهيل لمزاولة المهنة، وتقييم هذه الامتحانات.

أما الدراسات الأجنبية فقد عالجت مواضيع مختلفة وبشكل أوسع، مثل قدرة المدقق على تحديد القضايا الأخلاقية ووعيه بها، والعوامل المؤثرة في اتخاذ القرارات الأخلاقية، ومحاولة بناء نماذج لصنع القرارات الأخلاقية، بالإضافة لتأثير بعض العوامل على استقلاليته.

أما هذه الدراسة، فإنها تتميز عن الدراسات السابقة بأنها تقيس مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن بقواعد السلوك المهني، ومن ثم تحديد الوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها، وهي بذلك تُعد واحدة من الدراسات القليلة العربية التي تجعل من السلوك المهني لمدقق الحسابات الخارجي محوراً أساسياً.

1-5 : فرضيات الدراسة:

بناء على عناصر المشكلة المحددة سابقاً ومراجعة الدراسات السابقة،

قامت الدراسة باختبار تسع فرضيات تم صياغتها على النحو التالي:

الفرضية الأولى :

" لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقواعد السلوك المهني "

الفرضية الثانية :

" لا تشجع معايير التدقيق الدولية مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني "

الفرضية الثالثة :

" لا تشجع قواعد السلوك المهني، المقررة من قبل جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني "

الفرضية الرابعة:

" لا يشجع اجتياز امتحان التأهيل لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني "

الفرضية الخامسة :

" لا تشجع رقابة الجودة مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني "

الفرضية السادسة :

" لا تشجع المسؤولية القانونية مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني "

الفرضية السابعة :

" لا تشجع عملية مراجعة النظر مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني "

الفرضية الثامنة :

" لا تشجع تعليمات هيئة الأوراق المالية مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني "

الفرضية التاسعة :

" لا يشجع التعليم المهني المستمر مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني "

## 6-1 : منهجية الدراسة :

قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي التحليلي لوصف وتحليل العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع وتحديد اتجاه ودرجة هذه العلاقة، وقياس العلاقة بين المتغيرات المستقلة (معايير التدقيق الدولية، وقواعد السلوك المهني، وامتحان التأهيل لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات، ورقابة الجودة والمسؤولية القانونية، ومراجعة أعمال التدقيق، وهيئة الأوراق المالية، والتعليم المهني المستمر)، وبين المتغير التابع (درجة التقيد الفعلية لمدقق الحسابات الخارجي بقواعد السلوك المهني). وستعمل هذه الدراسة على دراسة الوسائل التي تشجع المدقق على الالتزام الفعلي بالسلوك المهني في الأردن، ومن ثم فإنها دراسة ميدانية.

## 1-6-1 مجتمع الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من الفئات التالية:

- مدققو الحسابات الخارجيون المعتمدون من قبل جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، والبالغ عددهم 398 مدققاً، إذ يتأثر مدققو الحسابات الخارجيين بمشكلة الدراسة بشكل مباشر، ومن ثم فإن آراءهم ستخدم هذه الدراسة بشكل كبير.
- مستخدمو البيانات المالية، نظراً لأنهم يتأثرون بطريقة غير مباشرة بالوسائل المذكورة في هذه الدراسة، إذ أنه كلما ازداد التزام المدقق الخارجي بالسلوك المهني نتيجة استخدام هذه الوسائل، تزداد معه أيضاً موثوقية القوائم المالية، ويزداد معه اقتناع مستخدمي البيانات المالية من عدالتها. وقد اختار الباحث فئة المستثمرين كممثل لمستخدمي البيانات المالية، وذلك باعتبارها الفئة الأكثر اعتماداً على تلك البيانات كمصدر للمعلومات في اتخاذ القرارات. وسيتم اختيار مفردات عينة البحث منهم من بين المستثمر المؤسسي والممثلين بالشركات المساهمة البالغ عددها 191 شركة؛ وذلك لضمان اختيار العينة المختصة وذات المعرفة بموضوع الدراسة والحصول على نتائج أكثر دقة.

-  
- جهات الرقابة والإشراف المسؤولة عن وضع اللوائح والضوابط المؤثرة في السلوك المهني  
مدقق الحسابات الخارجي، والتي تتكون مما يلي:

- الهيئة العليا لمهنة المحاسبة القانونية ويبلغ عدد أعضائه اثنا عشر عضواً.
  - مجلس إدارة جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين ويبلغ عددهم تسعة أعضاء.
  - وزارة الصناعة والتجارة - قسم مراقبة الشركات ويبلغ عددهم أربعة أعضاء.
- ويقصد الباحث من تقسيم مجتمع الدراسة على النحو السابق إلى قياس العلاقة بين المتغيرات المستقلة، والتزام المدقق بالسلوك المهني، وتوضيح هذه العلاقة؛ وذلك من وجهة نظر المدققين، ومستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف.

#### 2-6-1 عينة الدراسة :

ونظراً لعدم تناسب عدد المفردات في كل فئة من الفئات التي يتكون منها مجتمع الدراسة، فسيتم اختيار عينة طبقية عشوائية غير تناسبية، وعددها 236، وبما أن عدد مفردات العينة يزيد عن 30 مفردة، فإنه يعد كافياً لعمل الاختبارات الإحصائية ومقابلة شروطها وفقاً لنظرية النزعة المركزية.

#### 7-1 محددات الدراسة :

1. اقتصرت هذه الدراسة فقط على المجتمع الإحصائي المكون من مدققي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية وجهات الرقابة والإشراف على المهنة. وقد تم اختيار مفردات عينة البحث المتعلقة بمستخدمي البيانات المالية فقط من بين المستثمر المؤسسي والممثلين بالشركات المساهمة؛ وذلك لضمان اختيار العينة المختصة وذات المعرفة بموضوع الدراسة والحصول على نتائج أكثر دقة.
2. تم استخدام الاستبانة كإحدى الوسائل لجمع البيانات، ولا بد أن تخضع هذه البيانات إلى المشاكل المحتملة من استخدام هذه الوسيلة.
3. اقتصرت هذه الدراسة فقط على الوسائل المذكورة فيها، والتي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني، إلا أنه قد يكون هناك بعض الوسائل الأخرى كطريقة التربية المتبعة في الأسرة على سبيل المثال.

## 8-1 مصادر معلومات الدراسة :

تقسم مصادر معلومات الدراسة إلى :

1. مصادر أولية: يتم جمع بيانات الدراسة من خلال استبانه موزعة على أفراد عينة الدراسة.
2. مصادر ثانوية: وذلك من خلال المسح المكتبي، والدراسات السابقة، والدوريات وشبكة الانترنت.

## 9-1 : أساليب تحليل البيانات واختبار الفرضيات :

تستخدم هذه الدراسة مجموعة من الأساليب الإحصائية لاستخراج النتائج من البيانات المجمعة واختبار الفرضيات، وذلك كما يلي :

1. اختبار T.
  2. اختبار تحليل التباين الاحادي.
  3. اختبار تحليل الانحدار المتعدد.
- وذلك باستخدام برامج التحليل الإحصائي SPSS.

## الفصل الثاني

### التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات وواقعها الحالي في الأردن

1-2 المقدمة.

2-2 ملحة عن التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات.

3-2 السمات الرئيسية لمهنة المحاسبة في الدول النامية.

4-2 المنظمات المهنية العربية والدولية التي تؤثر على مهنة تدقيق الحسابات.

5-2 خريطة مهنة تدقيق الحسابات في الأردن.

6-2 قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم (73) لسنة 2003.

7-2 المشاكل التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات في الأردن.

إن العولمة والتقدم الكبير الذي حدث في العالم على صعيد ثورة الاتصالات والمعلومات وانهايار الحواجز بين دول العالم، إضافة لالتزام العديد من الدول بتطبيق المعايير العالمية في مختلف المجالات بما فيها مهنة المحاسبة، أدى إلى بروز تحديات كبيرة أمام دول العالم وخاصة النامية منها لإعادة تقييم وترتيب أوضاعها ضمن المعطيات والظروف الجديدة، مما أدى في أغلب هذه الدول إلى تطبيق برامج مكثفة لإعادة هيكلة اقتصادياتها وإجراء إصلاحات تشريعية وهيكلية. وقد أدرك الأردن منذ البداية حجم تحديات هذه المرحلة فبدأ باتخاذ خطوات هامة كان من أهمها إصدار العديد من التشريعات الاقتصادية، وتنفيذ العديد من الإجراءات والقرارات للنهوض بالاقتصاد ومؤسسات الوطن<sup>18</sup>.

وسوف يتناول هذا الفصل التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات منذ بداياتها في العالم، ومن ثم التطرق لمهنة التدقيق في الأردن بشكل خاص، وذلك من حيث القوانين والتشريعات، وجهاز الرقابة والإشراف الذي يؤثر على مهنة تدقيق الحسابات في الأردن، والمشاكل التي تواجهها، والحديث عن مدققي الحسابات القانونيين وموقعهم من مهنة تدقيق الحسابات في الأردن.

## 2-2 : لمحة عن التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات :

نشأت مهنة تدقيق الحسابات كنتيجة طبيعية لحاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المالية والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد دلت الوثائق التاريخية على أن قدماء المصريين واليونان هم أول من أوجد مهنة تدقيق الحسابات كمهنة للتأكد من صحة الحسابات العامة. وكلمة تدقيق الحسابات (Auditing) مشتقة من التعبير اللاتيني (Audit) والذي يعني الاستماع، وقد كانت عملية تدقيق

الحسابات في بداياتها تتم عن طريق استماع المدقق إلى ما يجري من قيود لاثبات صحة البيانات المحاسبية الخاصة بالأنشطة الحكومية ثم اتسعت بعد ذلك لتشمل المشروعات المختلفة في القطاع الخاص بالإضافة إلى القطاع الحكومي، وكان لمهنة تدقيق الحسابات أهميتها فكانت عقوبة الجلد جزاءً لمن يكتشف له مدقق الحسابات قيوداً غير سليمة ولا يمكن تبريرها<sup>19</sup>.

<sup>18</sup> هيئة الأوراق المالية، عملها، أهدافها، تنظيمها، وأهم تشريعاتها، تعليمات رقم 2، 1999، ص 6.

<sup>19</sup> ديوان المحاسبة، مهنة تدقيق الحسابات بين الأمس واليوم في المملكة الأردنية الهاشمية، عمان، 2001، ص 19.

وقد ظهرت أول منظمة مهنية في مجال تدقيق الحسابات في فينيسيا عام 1581 حيث تأسست كلية (Roxonati) وكانت هذه الكلية تتطلب النجاح في الامتحان الخاص بالمهنة بالإضافة إلى ست سنوات تدريبية ليصبح الشخص خبيراً في مهنة المحاسبة، وفي عام 1669 أصبحت عضوية هذه الكلية شرطاً من شروط ممارسة مهنة تدقيق الحسابات، ومن ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم مهنة تدقيق الحسابات. وكانت بريطانيا الثانية بعد إيطاليا في تنظيم المهنة، حيث ظهرت المهنة في بريطانيا حوالي عام 1773 وقد أصبحت مهنة مستقلة فيها عندما أنشأت جمعية المحاسبين القانونيين بأدنبرة عام 1854. وكان لصدور قانون الشركات البريطاني عام 1844 والذي نص على وجوب التدقيق بهدف حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم، أن ساهم بزيادة الاهتمام بمهنة تدقيق الحسابات وانتشارها. وبعد بريطانيا تبعتها فرنسا عام 1881 والولايات المتحدة الأمريكية عام 1882 وألمانيا عام 1896 وكندا عام 1902 وأستراليا عام 1904 وفنلندا عام 1911، وتتابع بعد ذلك معظم دول العالم حتى لا يكاد يخلو بلد في العالم اليوم من تنظيم مهنة تدقيق الحسابات<sup>20</sup>.

وكان لجمهورية مصر العربية السبق على المستوى العربي في هذا المجال، إذ كانت مهنة تدقيق الحسابات تمارس دون تنظيم لغاية عام 1909 حيث صدر القانون رقم (1) الذي نظم ممارسة المهنة. وقد أنشئت جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية عام 1946، ثم تحولت إلى نقابة بموجب قانون رقم (394) عام 1955. وفي العراق صدرت التشريعات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات عام 1919 وكانت مستمدة من قانون الشركات البريطاني، وظل القانون الهندي سارياً في العراق حتى عام 1957 إلى أن استبدل بقانون الشركات العراقي عام 1958 وأصبح مهنة تدقيق الحسابات قانون خاص بها. وفي الكويت ظل القانون الهندي لعام 1913 سارياً إلى أن صدر قانون الشركات الكويتي رقم (15) لسنة 1960، وفي عام 1962 صدر القانون رقم (6) الذي نظم مهنة تدقيق الحسابات<sup>21</sup>.

<sup>20</sup> المرجع السابق، ص 19.

<sup>21</sup> المرجع السابق، ص 19.

ولما كانت مهنة تدقيق الحسابات متقدمة في بريطانيا عنها في فرنسا فإننا نلاحظ أثر ذلك على تطور المهنة في الدول العربية، فنجد أن المهنة في الدول العربية التي اتبعت النهج البريطاني قد تطورت أكثر منها في الدول العربية التي اتبعت النهج الفرنسي، ففي سوريا ولبنان لم يكن للمهنة الأهمية والمكانة التي كانت عليها في الدول التي كانت خاضعة للنفوذ البريطاني، إذ لم تكن المهنة متطورة في فرنسا في ذلك الوقت، وقد صدر قانون التجارة اللبناني عام 1943 وقانون التجارة السوري عام 1949 وكان قانون التجارة السوري متميزاً عن اللبناني في كونه حدد للمدقق حقوقه وواجباته واشترط عليه أن يكون مرخصاً، ومع ذلك لم يصدر القانون المنظم للمهنة في سوريا إلا في عام 1958. أما في فلسطين فكانت التشريعات المهنية التي تنظم مهنة تدقيق الحسابات مستمدة من قانون الشركات البريطاني منذ عام 1919 إلى أن صدر قانون الشركات الفلسطيني عام 1929، وقد أبقى على نفس النصوص والمواد المستمدة من القانون البريطاني، وظل هذا التشريع سارياً حتى عام 1948، ويوجد حالياً لدى جميع الدول العربية التشريعات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات<sup>22</sup>.

وكان مدققو الحسابات في فلسطين يقومون بالأعمال المحاسبية وتدقيق الحسابات في شرق الأردن إلى أن قامت شركة جورج خضر (لتدقيق الحسابات) بفتح مكتب دائم لها في عمان عام 1944، ثم بعد ذلك انتقلت شركة سابا وشركاهم إلى عمان عام 1948. ومع أن انتقال مكاتب التدقيق من فلسطين إلى الأردن أدى ذلك إلى تطور المهنة، إلا أنها بقيت تمارس من غير تنظيم وذلك إلى أن صدر أول تشريع أردني ينظم المهنة عام 1961 بالقانون رقم (10) لسنة 1961. ويعد هذا القانون أول محاولة تحدث لتنظيم المهنة والارتقاء بها لتصبح في مصاف المهن والعلوم الأخرى. وبعد ذلك، صدر القانون رقم (12) لسنة 1964 "قانون الشركات" فجعل التدقيق إلزامياً للشركات المساهمة، كما حدد العلاقة بين المدقق والأطراف الأخرى المعنية. وبقي هذا القانون سائداً إلى عام 1985 حيث صدر القانون رقم (32) والذي تم بموجبه إنشاء جمعية مهنية لمدققي الحسابات تسمى (جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين)، والتي عدل اسمها إلى (جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين) وفقاً للقانون المؤقت رقم (73) لسنة 2003.

<sup>22</sup> المرجع السابق، ص 20.

وقد ألغى القانون المؤقت رقم (73) لسنة 2003 "قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية" بناء على المادة رقم (49-أ) منه قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم (32) لسنة 1985 وتعديلاته، على أن تبقى الأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاه سارية المفعول إلى المدى الذي لا تتعارض فيه مع أحكام القانون الجديد، إلى حين أن تلغى أو يستبدل غيرها خلال مدة لا تزيد على سنة من تاريخ نفاذ أحكام القانون الجديد، ويعمل بهذا القانون من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية بناء على المادة رقم (1) منه<sup>23</sup>.

---

<sup>23</sup> قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم (73) لسنة 2003، الجريدة الرسمية، العدد 4606، الصادر بتاريخ 2003/7/16، عمان الأردن.

## 3-2 : السمات الرئيسية لمهنة المحاسبة في الدول النامية :

إن الواقع الحالي الذي تعيشه مهنة المحاسبة في الأردن ليس فريداً من نوعه، بل هو في حقيقة الأمر امتداد لواقع المهنة في الدول النامية عموماً. وقد حدد الباحثون أربع سمات رئيسية لمهنة المحاسبة في الدول النامية هي<sup>24</sup>:

1. سمة التبعية المطلقة لمهنة المحاسبة في الدول المتقدمة. وقد ورثت هذه التبعية إما بحكم التبعية السياسية للدول النامية للدول المتقدمة خلال الحقبة الاستعمارية، وإما بحكم تبعيتها الاقتصادية في عصرنا الحاضر.
2. سمة التقلب. إذ لا تتوفر للمفاهيم أو للمعايير التي تحكم المهنة في الدول النامية سمة الثبات أو الاتساق. وسمة التقلب هذه مرتبطة إلى حد كبير بحالة عدم الاستقرار التي تسود تلك الدول مما يجعل وضع أو تصميم هذه النظم والمعايير يتم في الغالب بقرار سياسي.
3. خضوع المهنة لهيمنة الجهات الرسمية إما بسبب غياب المجامع المهنية القادرة على وضع معايير وقواعد سلوكيات المهنة، وإما كوسيلة للزام الوحدات الاقتصادية باتباع نموذج موحد من النظم المحاسبية يتلاءم مع مواصفات نظم الاقتصاد المركزية في تلك الدول. ولعل من أهم نتائج هذه الهيمنة هو أن معظم القواعد والمعايير التي تحكم المهنة في الدول النامية تصدر بقواعد وتشريعات رسمية جامدة تفقدها القدرة على الاستجابة لأية تغيرات تستجد في الظروف البيئية لتلك الدول.
4. تدني النظرة الاجتماعية بشكل عام لمهنة المحاسبة. إذ أن كثير من الفئات تتعامل معها على أنها وسيلة من وسائل التهرب الضريبي أكثر من كونها نظاماً للمعلومات المفيدة لاتخاذ وترشيد القرارات المالية.

<sup>24</sup> محمد مطر، "مهنة المحاسبة في الأردن بين الواقع الحالي والتطلعات المستقبلية"، البنوك في الأردن، العدد الخامس، حزيران 1995، ص ص 20-27.

#### 4-2 : المنظمات المهنية العربية والدولية التي تؤثر على مهنة تدقيق الحسابات :

تلعب المؤسسات المهنية والمعاهد والجمعيات والنقابات العاملة في مجال المحاسبة وتدقيق الحسابات دوراً هاماً في تضييق الفجوة بين النظرية والتطبيق، وذلك لما تقوم به هذه المؤسسات من تدريب وتأهيل لتعميق الوعي والمعرفة وتطوير المهارات المهنية للعاملين في مهنة تدقيق الحسابات والمحاسبة، وتأتي أهمية هذه المؤسسات من كونها أسست بمبادرات من العاملين في المحاسبة والتدقيق ومن أساتذة الجامعات المتخصصين ومن المهتمين بالمهنة. ومن أهم المنظمات المؤثرة على مهنة تدقيق الحسابات في الأردن ما يلي<sup>25</sup> :

1. مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).
2. الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).
3. لجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC).

نستعرض بإيجاز لمحة عن هذه المنظمات وعلى النحو التالي :

#### 1. مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) :

تم تكوين لجنة معايير المحاسبة الدولية في عام 1973 من خلال اتفاقية وضعتها هيئات محاسبة مهنية من استراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وإيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية، وبين عامي 1983-2001 شملت عضوية لجنة معايير المحاسبة الدولية كافة الهيئات المحاسبية المهنية التي كانت أعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين<sup>26</sup>.

<sup>25</sup> ديوان المحاسبة، مرجع سابق، ص 104.

<sup>26</sup> لجنة معايير المحاسبة الدولية ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الأردن)، معايير المحاسبة الدولية، لندن، 2001، ص

ويهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى ما يلي<sup>27</sup> :

1. تطوير مجموعة واحدة من معايير المحاسبة العالمية ذات النوعية الجيدة والقابلة للفهم والتطبيق، وتتطلب معلومات ذات نوعية جيدة وشفافة وقابلة للمقارنة في البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال العالمية والمستخدمين الآخرين في اتخاذ قرارات اقتصادية.
2. تحسين استخدام وتطبيق هذه المعايير.
3. تحقيق التقارب بين المعايير المحاسبية الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية من خلال التوصل إلى حلول ذات نوعية عالية.

2. الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)<sup>28</sup> :

ظهر الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى عالم الوجود نتيجة للمبادرات التي تمت في عام 1973، وتم اعتمادها رسمياً من قبل المؤتمر الدولي للمحاسبين في ميونيخ في عام 1977، ومهمته هي تطوير وتعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أرجاء العالم من خلال معايير متوافقة قادرة على تقديم خدمات ذات نوعية جيدة بشكل مستمر للمصالح العام، والاتحاد الدولي للمحاسبين هو منظمة دولية لهيئات المحاسبة لا يسعى إلى تحقيق الربح وغير حكومي وغير سياسي. ومن خلال التعاون مع الهيئات الأعضاء والمنظمات الإقليمية لهيئات المحاسبة والمنظمات العالمية الأخرى يقوم الاتحاد الدولي للمحاسبين ببذل وتنسيق وتوجيه الجهود لتحقيق إصدارات دولية فنية وأخلاقية وتعليمية لمهنة المحاسبة.

وعضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين مفتوحة أمام هيئات المحاسبة المعترف بها قانونياً أو بالإجماع العام ضمن بلدانها على أنها منظمات وطنية كبيرة ذات وضع جيد ضمن مهن المحاسبة، وينتسب إلى الاتحاد 153 منظمة محاسبية متواجدة في 113 دولة، وتمثل أكثر من مليوني محاسب في العالم.

Frederick Choi, Carol Frost and Gary Meek, **International Accounting**, Fourth Edition, New Jersey, <sup>27</sup> Prentice Hall, 2002, p 298.

<sup>28</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 1.

### 3. اللجنة الدولية لممارسة التدقيق (IAPC) 29 :

تتمتع اللجنة الدولية لممارسة التدقيق بصلاحيّة إصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة لها بالنيابة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها. ويتم تعيين أعضاء اللجنة من قبل منظمات تمثل دُولاً يختارها مجلس الاتحاد، وتتضمن هذه اللجنة ابتداءً من عام 1994 أعضاء من (13) دولة هي استراليا، البرازيل، كندا، مصر، ألمانيا، فرنسا، المكسيك، هولندا، اليابان، الهند، السويد، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية، وعند إصدار المعيار أو البيان يحدد تاريخ سريانه وتصاغ لغة المعيار بالإنجليزية، ويعطى وقت كاف لترجمته إلى اللغات الأخرى عن طريق المنظمات الأعضاء التي تذكر اسم المنظمة التي قامت بالترجمة.

### 5-2 : خريطة مهنة تدقيق الحسابات في الأردن :

تستمد مهنة تدقيق الحسابات الجانب الأكبر من مواردها البشرية من خريجي الجامعات الأردنية بشكل أساسي، والأجنبية إلى حد ما، ووفقاً للمادة (22) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم (73) لسنة 2003 تتفاوت شروط الترخيص لمزاولة المهنة. فمن حيث التأهيل العلمي تتراوح هذه الشروط بين شهادة الدبلوم من خريجي كليات المجتمع تخصص محاسبة كحد أدنى، أو شهادة جامعية بأي من التخصصات ذات العلاقة بالمهنة على أن تتضمن الحد الأدنى من المواد المتعلقة بالمحاسبة، ويتم تحديد هذه الشهادات والحد الأدنى المطلوب بمقتضى نظام مزاولة مهنة المحاسبة القانونية، أو أن يكون حاصلًا على شهادة في المهنة من المعاهد

29 ديوان المحاسبة، مرجع سابق، ص 106.

المهنية للمحاسبين القانونيين أو ما يماثلها، والمعترف بها من الهيئة العليا بموجب تعليمات تصدرها لهذه الغاية إذا كان حاصلها على شهادة جامعية، ويشترط فيمن يتقدم للحصول على إجازة مزاوله المهنة من الفئة السابقة أن يستكمل متطلبات التدريب المنصوص عليها في هذا القانون ونظام مزاوله المحاسبة القانونية الصادر بمقتضاه، حيث تحدد بمقتضى نظام مزاوله مهنة المحاسبة القانونية الأحكام المتعلقة بالتدريب ومدده وأحكامه وأسس تحديد راتب المتدربين وسائر الأمور المتعلقة بهم، ويُشترط أيضا من الفئة السابقة أن يجتاز الامتحان الذي تجريه لجنة الترخيص بما في ذلك الامتحان بالتشريعات الأردنية ذات العلاقة بالمهنة<sup>30</sup>.

ومما يلاحظ على القانون الجديد أنه ركز على أن يكون المتقدم حاصلًا على شهادة في المحاسبة أو حاصلًا على الحد الأدنى من المواد المتعلقة في المحاسبة إذا لم يكن تخصصه الرئيس محاسبة. كما أدخل القانون الجديد أيضًا شرط التدريب، وأن تخضع جميع الفئات إلى امتحان لجنة الترخيص بالرغم من أن القانون القديم قد أعفى منه الحاصلين على شهادة مهنية من أحد المعاهد أو جمعيات المحاسبين القانونيين المعتمدة دوليًا مثل شهادة ( تشارترد ) أو شهادة ( سيرتفايد ) وغيرهما، أو الحاصلين على شهادة الدكتوراه في المحاسبة وله خبرة عملية لا تقل عن سنة واحدة في أعمال المحاسبة والتدقيق بعد حصوله على تلك الشهادة، أو قام بتدريس المحاسبة أو التدقيق في إحدى الجامعات أو الكليات الأردنية لمدة سنتين على الأقل بعد حصوله على ذلك المؤهل.

ومع أن خريطة المهنة في الأردن تمتد لتشمل جميع المحاسبين المؤهلين العاملين في مجال التدقيق، وفي الإدارات المالية لمشروعات القطاعين الخاص والعام، إلا أن المعلومات المتاحة لنا هي فقط تلك المستقاة من سجلات جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين غير المنشورة، والتي تنصب بشكل أساسي على فئة المدققين المرخصين فقط وهو مركز اهتمام الدراسة، وقد قام الباحث بالرجوع إلى هذه السجلات واعتمد عليها في تحديد خريطة مهنة تدقيق الحسابات في الأردن، وقد تم استثناء المدققين الذين لم تتوفر عنهم

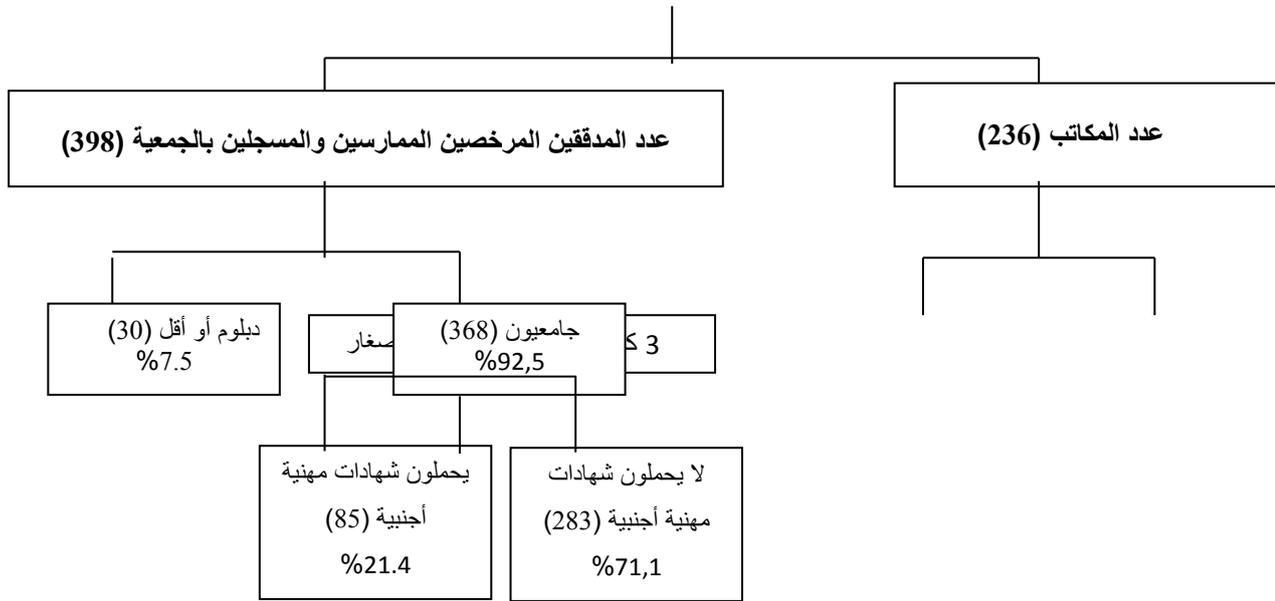
<sup>30</sup> قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم (73) لسنة 2003، مرجع سابق.

المعلومات الكافية لدى الجمعية، ومن أهم معالم هذه الخريطة كما يتضح من الشكل رقم (2)-

(1) ما يلي :

شكل رقم (1-2)\*

### خريطة مهنة تدقيق الحسابات في الأردن



1. عدد مكاتب التدقيق العاملة في الأردن حوالي (236) مكتبًا، وعدد المدققين المرخصين والمسجلين بسجلات الجمعية حوالي (398) مدققًا.

2. من المدققين المرخصين والمسجلين بسجلات الجمعية وعددهم الإجمالي 398 مدققًا، 368 مدققًا وبنسبة 92,5% يحملون شهادة جامعية (بكالوريوس أو ماجستير)، و 30 مدققًا وبنسبة 7,5% يحملون شهادات الدبلوم فقط.

كذلك من بين المدققين الجامعيين وعددهم الإجمالي 368 مدققًا، هناك 85 مدققًا وبنسبة 7,5% يحملون شهادات مهنية أجنبية، أما الباقي منهم وعددهم 283 وبنسبة 71,1% فلا يحملون مثل هذه الشهادات.

3. لأغراض مزاوله المهنة يصنف المحاسبون القانونيون المجازون بحسب مزاولتهم كما يلي<sup>31</sup> :

I. مدقق حسابات يعمل في مكتبه الخاص أو لحساب الغير من مدققي الحسابات (JCPA).

II. محاسب مالي (JCFA) يعمل في الوظائف الرئيسة التالية أو وظيفة مشابهة :

مدير مالي.

\* إعداد الباحث والتي تم استخراجها من سجلات جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين غير المنشورة.  
31 أخبار الجمعية، المدقق، العدد 56-57 كانون أول 2003، ص 39.

1. مدقق داخلي.
2. المزاولين لأعمال المحاسبة والاستشارات المالية والضرائب في مكاتبتهم الخاصة أو لدى الغير من المزاولين لهذه الأعمال.
- ج. تنفيذاً لأحكام الفقرات (أ،ب) من هذه المادة يمنح العاملون بهذه المجالات شهادات مهنية خاصة لتنفيذ هذه الفقرات كل على حده بما يتفق مع تعليمات الامتحان والمواد الواجب اجتيازه لها.
- VIII. محاسب قانوني مجاز وغير مزاول للمهنة بفرعيها المحاسبة والتدقيق، ويحق له العودة إلى ممارسة المهنة شريطة أن يحصل على (50) ساعة تدريب قبل نقل اسمه إلى سجل المزاولين للمهنة.
4. تتفاوت أحجام مكاتب التدقيق بصورة واضحة من حيث الحجم والإمكانات. ويمكن بشكل عام تصنيفها في فئتين رئيسيتين :
  - I. فئة المكاتب الكبيرة وعددها 3.
  - II. فئة المكاتب الصغيرة وهي المتبقية وتبلغ حوالي 233 مكتباً.
 وقد اعتمد الباحث في تصنيف أحجام مكاتب التدقيق على الدراسات السابقة التي وضعت المعيارين التاليين للمكتب الكبير<sup>32</sup> :
  1. أن يكون عدد المدققين العاملين بالمكتب عشرة أو أكثر.
  2. أن يكون المكتب مدققاً لعدد (3) أو أكثر من الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي، وذلك حسب المعلومات المستخرجة من دليل الشركات المساهمة العامة الأردنية لعام 2002 الصادر عن سوق عمان المالي.
 ومن الملفت للانتباه أن الغالبية العظمى من مكاتب التدقيق في الأردن تعد صغيرة الحجم، وهذا ما دعا الباحثين أن يوصوا بضرورة اندماج مكاتب التدقيق مع بعضها بعضاً، وذلك لخفض الأعباء الإضافية، ومن ثم تحسين فاعلية مهنة تدقيق الحسابات، والقدرة على المنافسة في ظل انفتاح أسواق الخدمات<sup>33</sup>.

32 محمد مطر، "سبل تدعيم استقلال مدقق الحسابات الخارجي بالأردن: دراسة ميدانية تحليلية لآراء المدققين، ومستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف على المهنة"، مرجع سابق، ص 336.

33 عيد خرابشة، "منظمة التجارة العالمية (WTO) ومهنة تدقيق الحسابات: الأفاق والتحديات، المؤتمر العلمي المهني الثاني، المحاسبة وتحديات المستقبل، عمان- الأردن، 20-21 آب 2000، ص 22.

وقد انعكس التفاوت الواضح في توزيع مكاتب التدقيق في الأردن حسب الحجم على تقسيم سوق المهنة بين تلك المكاتب، وهكذا تستأثر المكاتب الكبيرة بحصة الأسد من حيث تدقيق البيانات المالية للشركات المساهمة العامة التي يتم تداولها في البورصة، وذلك كما يظهر الجدول التالي رقم (1-2) :

#### جدول رقم (1-2)\*

##### توزيع سوق العمل فيما بين مكاتب التدقيق

نوع النشاط	إجمالي		حصة الثلاثة الكبار		حصة الآخرون	
	عدد	%	عدد	%	عدد	%
البنوك	17	100	15	88.2	2	11.8
التأمين	26	100	12	46.1	14	53.9
الخدمات	59	100	32	54.2	27	45.8
الصناعة	86	100	36	41.9	50	58.1
الإجمالي	188	100	95	50.5	93	49.5

#### 6-2 : قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم (73) لسنة 2003:

جاء هذا القانون الجديد بعد مرور ثمانية عشر عاماً على صدور القانون السابق، ويهدف هذا

القانون وفقاً للمادة رقم (3) إلى ما يلي<sup>34</sup> :

- I. تنظيم مزاولة المهنة والارتقاء بها.
- II. ضمان الالتزام بمعايير المحاسبة ومعايير تدقيق الحسابات المعتمدة لما يساهم في حماية الاقتصاد الوطني.

جـ. الارتقاء بالمستوى العلمي والمهني للمحاسبين القانونيين.

VIII. تأكيد الالتزام بقواعد سلوك المهنة وآدابها.

هـ. تعزيز دور المحاسب القانوني وحياديته واستقلاليتها.

\* إعداد الباحث والذي تم استخراجه من دليل سوق عمان المالي 2002.  
<sup>34</sup> قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم (73) لسنة 2003، مرجع سابق.

وقد تم تشكيل ما يعرف بالهيئة العليا لمهنة المحاسبة القانونية، بموجب نص المادة (4-أ) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم (73) لسنة 2003 على النحو التالي<sup>35</sup> :

1. وزير الصناعة والتجارة (رئيسًا للمجلس).
2. وزير المالية (نائبًا للرئيس).
3. محافظ البنك المركزي الأردني.
4. رئيس ديوان المحاسبة.
5. رئيس مجلس مفوضي هيئة الأوراق المالية.
6. مدير عام هيئة التأمين.
7. نائب محافظ البنك المركزي.
8. شخص من ذوي الخبرة والاختصاص في المحاسبة من القطاع الخاص يعينه مجلس الوزراء بناء على تنسيب الوزير.
9. عضو هيئة تدريس من أي جامعة تخصص محاسبة يعينه مجلس الوزراء بناء على تنسيب الوزير المستند إلى توصية رئيس الجامعة.
10. ثلاثة محاسبين قانونيين يسميهم المجلس.

ويرى الباحث بأن تشكيل الهيئة العليا يعبر عن تزايد التدخل الحكومي في المهنة وضعف لتمثيل أعضاء هيئة التدريس وممارسي المهنة.

وتتولى الهيئة العليا وفقاً للمادة (5) من هذا القانون المهام والصلاحيات التالية<sup>36</sup>:

1. اعتماد معايير المحاسبة ومعايير تدقيق الحسابات الواجبة التطبيق بناء على تنسيب المجلس.
2. تشكيل لجنة ترخيص المهنة ووضع التعليمات اللازمة لتنظيم عملها وتحديد صلاحياتها وكيفية إجراء الامتحانات وسائر الأمور المتعلقة بها.
3. المصادقة على منح إجازة المزاولة بناء على تنسيب لجنة الترخيص وإلغاء هذه الإجازة بناء على تنسيب المجلس.

<sup>35</sup> المرجع السابق.

<sup>36</sup> المرجع السابق.

4. النظر في الاعتراضات المقدمة إلى المجلس.
5. تشكيل اللجان اللازمة لمساعدة الهيئة العليا على القيام بمهامها وتحديد صلاحياتها.
6. إصدار التعليمات المتعلقة بتنظيم عملها والتعليمات اللازمة لتنفيذ أحكام هذا القانون والأنظمة الصادرة بمقتضاه.
7. إعداد مشروعات التشريعات المتعلقة بالمهنة بالتعاون والتنسيق مع المجلس.
8. اعتماد المعاهد المهنية للمحاسبين القانونيين أو ما يماثلها.

وفي خطوة إيجابية تم تنظيم شؤون جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين بموجب نصوص في القانون، بعد أن كانت شؤونها في القانون السابق يحكمها نظام خاص منبثق عن القانون، وتم تغيير اسم الجمعية من جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين إلى جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، وأصبحت الخلف القانوني والواقعي لها، واعتبر المحاسبون القانونيون المسجلون في جمعية مدققي الحسابات والمسددون لجميع الالتزامات المترتبة عليهم مسجلين حكماً في الجمعية الجديدة<sup>37</sup>.

وتهدف هذه الجمعية وفقاً للمادة (8) إلى ما يلي<sup>38</sup> :

1. رعاية مصالح الأعضاء والحفاظ على تقاليد المهنة وشرفها.
  2. تشجيع البحث العلمي والمهني في مجالات المهنة المختلفة.
  3. المساهمة في تخطيط وتطوير برامج التدريب لرفع كفاءة العاملين في المهنة.
  4. التعاون والتنسيق مع الجمعيات والهيئات المهنية والعلمية المحلية والعربية والدولية.
- وأعطى القانون الجديد لتنظيم مهنة المحاسبة القانونية جمعية المحاسبين القانونيين صلاحيات هامة جديدة هي<sup>39</sup> :

— تشكيل لجنة تأديبية بقرار من مجلس إدارة الجمعية، وللجنة أن توقع العقوبات التأديبية الواردة في القانون.

— تشكيل لجنة للتفتيش على مكاتب المحاسبين القانونيين.

<sup>37</sup> نعيم خوري، قانون تنظيم مهنة المحاسبة في الميزان، المدقق، العدد 56-57 كانون أول 2003، ص 31.  
<sup>38</sup> قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم (73) لسنة 2003، مرجع سابق.  
<sup>39</sup> نعيم خوري، مرجع سابق، ص 31.

ومن جهة أخرى حجب القانون الجديد عن الجمعية صلاحية تحديد قواعد ومعايير التدقيق المتعارف عليها، ونشر أصول ومبادئ المحاسبة وقواعد سلوك المهنة وآدابها، والتي كانت الجمعية قد اعتمدت بشأنها منذ سنوات معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية، وأعطيت هذه الصلاحية للهيئة العليا للمهنة.

ويتألف مجلس إدارة الجمعية من رئيس وثمانية أعضاء تنتخبهم الهيئة العامة لمدة ثلاث سنوات وفقاً لأحكام النظام الداخلي للجمعية، ويتولى المجلس وفقاً للمادة (17) المهام والصلاحيات التالية<sup>40</sup> :

1. إدارة شؤون الجمعية الإدارية والمالية.
2. ترسيخ قواعد السلوك المهني.
3. التنسيب للهيئة العليا باعتماد معايير المحاسبة ومعايير تدقيق الحسابات.
4. التعاون مع الهيئة العليا في إعداد مشروعات التشريعات واقتراح مشروعات الأنظمة المتعلقة بالمهنة.
5. التنسيب للهيئة العليا بإلغاء إجازة المزاولة.
6. دعوة الهيئة العامة للاجتماع وتنفيذ القرارات.
7. تشكيل اللجان اللازمة لمساعدته على قيامه بمهامه بما في ذلك لجنة التفتيش على مكاتب المحاسبين القانونيين المزاولين.
8. شؤون التقاعد والتعاون والتأمين الصحي والإسكان وتحصيل عوائدها بموجب تعليمات يضعها المجلس وتوافق عليها الهيئة العامة، وتصادق عليها الهيئة العليا على أن تتضمن هذه التعليمات حق المجالس في تفويض هذه الصلاحيات إلى لجنة إدارة أي صندوق أو التعاقد مع أي جهة أخرى لهذه الغاية.

<sup>40</sup> قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم (73) لسنة 2003، مرجع سابق.

9. النظر في النزاعات بين المحاسبين القانونيين المتعلقة بمزاولة المهنة وبين المحاسبين القانونيين وعملائهم، وإقرار التسويات المناسبة بشأن هذه النزاعات.
10. وضع أسس تعيين موظفي الجمعية وتحديد رواتبهم وشرط استخدامهم وإنهاء خدماتهم.
11. أي أمور أخرى ذات علاقة بعمل الجمعية.
- ولا شك أن القانون الجديد قد احتوى على عناصر إيجابية أهمها ما يلي<sup>41</sup> :
- فرض التعليم المهني المستمر على الأعضاء وفقاً لتعليمات تحدد نوعية التعليم وعدد الساعات المطلوبة.
  - مراجعة جودة أعمال التدقيق.
  - إخضاع جمعية المحاسبين القانونيين لأحكام القانون، مما يؤدي إلى تقوية دورها خصوصاً في موضوع التأديب والتفتيش.
  - توسيع قاعدة عمل المدققين بفرضه التدقيق الإجمالي على عدد أوسع من الشركات والمؤسسات.
  - فرض التأمين ضد المسؤولية المدنية عن أي عطل وضرر يلحق بالغير نتيجة لمزاولة المهنة.
  - تشديد بعض العقوبات على المخالفين.
  - تنظيم دخول المحاسب قيد التدريب إلى المهنة.
- 7-2 المشاكل التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات في الأردن 42 :
- تعاني مهنة تدقيق الحسابات في الأردن من عدة مشاكل تم استقراؤها من خلال عدد من الدراسات والمقالات التي بحثت بهذا الموضوع، ويمكن تلخيصها كما يلي :
1. تجاوز قواعد السلوك المهني من قبل بعض المدققين.
  2. تدني الأتعاب التي يتقاضاها المدققون، حيث يتطلب القيام بعملية التدقيق بصورة شفافة وعادلة جهوداً كبيرة، تحتاج إلى كفاءات بشرية ومادية، وهذا بالتالي يتطلب أموالاً كافية.
  3. المنافسة ومحاوله الحصول على عملاء الآخرين.

<sup>41</sup> نعيم خوري، مرجع سابق، ص 32.  
<sup>42</sup> محمد حميدات، "تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة اليرموك، اربد 2002، ص 27.

4. ضعف مناهج المحاسبة وتدقيق الحسابات في الجامعات والكليات الأردنية مما ينعكس على المعارف الفنية المتخصصة للمهنيين.
  5. النقص في التدريب المهني الكافي للمدققين بسبب عدم وجود معهد تدريبي متخصص يقوم بتنظيم ندوات ودورات تدريبية لرفع كفاءة المدققين والمحاسبين أيضاً.
  6. عدم وجود معايير قطرية تحكم مهنة التدقيق يرافقه عدم الالتزام الدقيق بمعايير التدقيق الدولية.
  7. عدم وضوح القواعد ذات العلاقة بمهنة التدقيق في التشريعات الأردنية.
  8. تركيز مهمة تدقيق الغالبية العظمى من الشركات في المكاتب الكبرى.
  9. توافق المصالح بين المدققين وأعضاء مجالس إدارات الشركات.
  10. تدخل إدارات الشركات في قضايا التعيين والعزل وتحديد الأتعاب الخاصة بالمدققين، مما يؤثر على حيادية المدقق.
  11. استئثار الجهات الحكومية بالهيمنة على المهنة وشؤونها.
- ويرى الباحث أن قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية الجديد رقم (73) لسنة 2003 قد أضاف بعض الأمور الجديدة إلى مهنة المحاسبة القانونية، والتي واكبت التطورات العالمية في المهنة كإدخال التعليم المهني المستمر والتدريب، إلا أنها لا تزال بحاجة إلى مزيد من التعديل والتطوير، ومن المعروف أن الأردن قد اتبع معايير المحاسبة والتدقيق الدولية منذ عام 1989، وأصبح عضواً في الاتحاد الدولي للمحاسبين وعليه الالتزام بمتطلبات الاتحاد، حيث شكل الاتحاد الدولي للمحاسبين لجنة خاصة لمتابعة التزام الأعضاء بمتطلباتها تدعى بلجنة الامتثال والتي ستباشر عملية المتابعة اعتباراً من عام 2005، والتي قد تفرض بعض العقوبات على الدول الأعضاء التي لا تلتزم بمتطلبات الاتحاد الدولي للمحاسبين لتصل إلى فصل عضوية الدول الأعضاء الذين لا يتقيدون بمتطلبات الاتحاد الدولي للمحاسبين، وتجدر الإشارة في هذا الموضوع إلى أن الأردن لا تلتزم ببعض متطلبات الاتحاد الدولي للمحاسبين من أهمها<sup>43</sup> :

<sup>43</sup> أحمد حلمي ومحمد هلال، "المحاسبة في خدمة الاقتصاد"، المؤتمر العلمي المهني السادس، اتجاهات التطور في منظومة مهنة المحاسبة القانونية في المملكة الأردنية الهاشمية، عمان - الأردن، 22-23 أيلول 2004، ص 23.

- معايير ضمان الجودة الدولية.

- معايير التعليم الدولي.

- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

مما يتطلب من الأردن الانتباه لهذه المواضيع ومحاولة تطبيقها وتحقيق التقارب مع متطلبات الاتحاد الدولي للمحاسبين. كما أنه لا بد من تفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين في ضمان جودة الخدمات المهنية.

## الفصل الثالث

### أخلاقيات مهنة تدقيق الحسابات

1-3 المقدمة.

2-3 أخلاقيات المهنة.

3-3 لماذا برز موضوع الأخلاقيات لمهنة المحاسبة في الآونة الأخيرة.

4-3 الأمانة الأخلاقية.

5-3 مسببات السلوك اللأخلاقي.

### 1-3 المقدمة :

تعد النزاهة والحيادية والاستقلالية من أهم الصفات التي يجب أن يتحلى بها مدققو الحسابات، إذ تعد نقطة الارتكاز الأساسية التي يعتمد عليها العميل في إضافة المنفعة له، فالعملاء يعتمدون على المحاسبين في تقديم الخدمات لهم وبدرجة عالية من العدالة والمعايير الأخلاقية، ويمكن القول بشكل أوسع إن نظم الأسواق الحرة بما فيها الأسواق المالية تعتمد بشكل كبير على ثقة المستثمرين والمجتمع، وهؤلاء بدورهم يبنون ثقتهم بشكل عام على عدالة القوائم المالية، والتي تتحقق من خلال استقلالية مدقق الحسابات وسلوكه المهني والأخلاقي السوي.

وعندما شهد العالم في الآونة الأخيرة عدة أزمات مالية نتيجة لانهايار كبرى الشركات، وتورط كبرى مكاتب التدقيق في هذه القضايا، كثّر الحديث عن "الأخلاقيات"، مما قاد إلى طرح عدة تساؤلات نورد منها ما يلي :

1. ما هي الأخلاقيات؟
2. لماذا برز موضوع الأخلاقيات في الآونة الأخيرة؟
3. ما هي قواعد السلوك المهني التي تحكم سلوك مدققي الحسابات؟
4. لماذا يتوجب على مدققي الحسابات التمسك بسلوكيات وأخلاقيات المهنة؟

ومن هنا سيتناول هذا الفصل تعريف أخلاقيات المهنة، وأسباب بروزها في الآونة الأخيرة، وتحليل أسباب الأزمة الأخلاقية التي تواجه مدققي الحسابات، ومن ثم التطرق إلى الأسباب التي تدعو مدققي الحسابات إلى التمسك بالسلوك المهني.

## 2-3 أخلاقيات المهنة :

تم اشتقاق كلمة "أخلاقيات" من الكلمة الإغريقية "Ethos" وتعني "Character"، وهناك مصطلح مرادف للأخلاقيات هو Moralities والمشتق من الكلمة الإغريقية "mores" وتعني العادات "customs". حيث تركز الأخلاقيات على السلوك البشري "الصحيح" و "الخطأ". لذلك فإن الأخلاقيات تعالج السؤال التالي : كيف يتصرف الناس تجاه بعضهم البعض؟. ويواجه الناس عادة مجموعة من الخيارات ليختاروا بينها، وإذا قاموا باختيار أي بديل فإنه سيؤثر عليهم وعلى الآخرين، وعندها يحدث ما يسمى

بالأزمة الأخلاقية حيث يكون لاختيار بديل معين تأثير إيجابي على طرف معين وتأثير سلبي على طرف آخر بنفس الوقت. وعليه فإنه على الشخص أن يسأل نفسه السؤال التالي: ما هي المنفعة التي أبحث عنها؟ وما هي الالتزامات المترتبة عليّ نتيجة هذه الظروف؟<sup>44</sup>

لذلك يحاول المهتمون بموضوع الأخلاقيات العامة الإجابة على هذه الأسئلة وتحديد المنفعة لكل من الأفراد والمجتمع، ومحاولة تحديد الالتزامات والواجبات التي تترتب على الأفراد تجاه أنفسهم وتجاه الآخرين. ونتيجة لعدم الاتفاق على تحديد مفهوم كل من "المنفعة" و "الالتزامات" فقد قسم الفلاسفة الأخلاقيات العامة إلى مجموعتين، تدعى المجموعة الأولى بالأخلاقيات الإجبارية "Ethical Absolutists" وهي تدعو إلى وجود معايير دولية لا تتغير مع مرور الوقت وتطبق على كل الأفراد، أما المجموعة الثانية فتدعى بالأخلاقيات النسبية "Ethical relativists" وتقوم على فكرة أن القواعد والقيم الأخلاقية تتغير بتغير عادات وتقاليد المجتمعات التي يعيشون فيها. لكن فئة جديدة من الفلاسفة تعتقد بأن هناك مجموعة من القيم يجب أن تحكمها معايير عالمية لا تتغير، بينما هناك قيم أخرى تخضع لأخلاقيات المجتمع المتغيرة<sup>45</sup>.

William, Boynton; Raymond, Johnson; and Walter, Kell, **Modern Auditing**, 7<sup>th</sup>, New York, John Wiley & Sons, 2001, p. 84.  
Ibid., p. 84. <sup>45</sup>

وتعتبر الأخلاقيات عن مجموعة من القيم والمبادئ الأخلاقية التي تحكم تصرفات الأفراد، ولذا فكل فرد لديه مثل هذه القيم حتى لو أنها لم تكن محددة بشكل واضح.

أما الأخلاقيات المهنية فيجب أن تتعدى المبادئ والقواعد الأخلاقية للفرد العادي، بحيث تصمم مجموعة من القواعد بحيث تصبح قواعد مهنية تحث على تشجيع السلوك السوي للشخص المهني، وتكون واقعية وقابلة للتطبيق في آن واحد. ويترب على المهنيين الالتزام بالسلوك الأخلاقي الذي يحقق المنفعة للمجتمع، انطلاقاً من حقيقة أن قواعد السلوك المهني تؤثر بشكل مباشر على المهنة ودرجة الوثوق بها، فإن تلك القواعد تجعل أعضاء المهنة يتقبلون معايير السلوك الأخلاقي بشكل أكثر فاعلية من تلك القوانين الإلزامية<sup>46</sup>.

وتهتم الأخلاق المهنية بشكل أساسي بمبادئ السلوك المناسبة للشخص المهني في سلوكه وعلاقاته مع الجمهور والعملاء وزملائه المهنيين، وتهتم كذلك بقواعد محددة يمكن الاسترشاد بها في الحالات العملية، وهذه القواعد مصممة أصلاً للحفاظ على المهنة بالمستوى المهني الرفيع، وللتأكيد بأن المهنة تقدم خدماتها بمستوى عال من الأداء، وتعتمد في ذلك على البناء الأخلاقي الذي يشتق من القيم الأساسية كالعدالة التي تمثل قمة عالم الأخلاق. لذلك فإن علماء النفس والسلوك اهتموا بدراسة القيم جنباً إلى جنب مع دراسة الأدوار والأعراف المحددة للسلوك التي تعبر عن مسائل متوقعة بصدد أداء المهمة ومستوى القيم التي ترتبط بتحقيق أعلى المتطلبات الأخلاقية، كما أنها ترتبط بحالة الارتقاء إلى مستوى أخلاقي رفيع يبرر حاجة المهن لهذا المستوى الأخلاقي الذي يعبر عن أهم ركائزها، والتي تشكل مسؤولية المهنة بشكل أساسي. وتتشكل القيم على شكل قواعد منظمة للسلوك المهني

مشتق من الفكرة العامة للسلوك الأخلاقي، فعند حاجة أي إنسان لإنسان آخر في تأدية خدمة معينة، فإنه يبحث عن شخص يثق به في تأدية عمله للناس، وهم يثقون به عندما لا يستطيعون التشكيك بنوعية خدماته<sup>47</sup>.

Ibid., p. 84. 46

47 كريمة الجوهر و محمد الشجيري، مفهوم العدالة في التدقيق- دراسة تحليلية، تنمية الرافدين، العدد (70)24، 2002، ص 255.

وتعد النزاهة والاستقلالية والموضوعية أركان أساسية للمفهوم الأخلاقي للمهنة ولمفهوم العدالة بشكل أساسي، وهي بمثابة القيم التي تعطي المعنى الحقيقي لوظيفة التدقيق التي يصفها البعض<sup>48</sup>: بأنها ما ينجز طبقاً لنظام نزيه وشريف يضع السلوك الأخلاقي في الطليعة، وذلك من خلال مراعاة قواعد السلوك المهني للتدقيق باعتبارها الأساس لتصحيح التجاوزات التي تحدث أثناء ممارسة النشاط والتي قد تحدث بسبب المصالح المتعارضة للأطراف ذات العلاقة بمهنة التدقيق.

### 3-3 لماذا برز موضوع الأخلاقيات لمهنة المحاسبة في الآونة الأخيرة؟

تعبر كلمة "مهني" عن المسؤولية التي يتحملها الفرد تجاه كل من يستفيدون من خدماته وذلك من خلال الالتزام بالسلوك الشريف حتى لو كان ذلك على حساب مصالحه الخاصة. من هنا فمدقق الحسابات كمهني يتحمل المسؤولية تجاه العميل والزلاء والمجتمع من خلال الالتزام ببذل العناية المهنية الواجبة خلال قيامه بتنفيذ مهمة التدقيق.

لكن ازدياد حدة المنافسة بين مدققي الحسابات في وقتنا الحالي وما أدت إليه من تزايد اهتمام المدقق نحو الحفاظ على العميل أكثر من اهتمامه بالحفاظ على جودة الخدمات المالية التي يقدمها له، أثر كثيراً على حرص البعض منهم على الالتزام بالسلوك الأخلاقي وذلك من قبيل الحرص على إرضاء مديري الشركات الذين يتعرضون لضغوط كبيرة تمارس عليهم من قبل المساهمين والدائنين والأطراف الأخرى التي تتأثر بالأداء المالي لتلك الشركات. ولعل أفضل مثال على تلك الضغوط، الفضائح المالية التي حدثت مؤخراً، والتي سبق الإشارة إليها حيث ثبت تورط شركات تدقيق عملاقة كشركة آرثر أندرسون Arthur Andersen بالتلاعبات المحاسبية التي قامت بها إدارات الشركات التي انهارت مثل شركة انرون (Enron) ووردكوم (Worldcom) وكويست (Qwest) وجلوبال كروسينج (Global Crossing) و تيكو (Tyco)، والتي طعنت تداعياتها مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في الصميم بعد أن تكبد المستثمرون ما يقارب 460 مليار دولار من الخسائر نتيجة الاستثمار في هذه الشركات<sup>49</sup>.

<sup>48</sup> المرجع السابق، ص 255.

<sup>49</sup> David, Cotton, **Fixing CPA Ethics Can Be an Inside Job**, Jim Kaplan, 2002, <http://www.auditnet.org/articles/fixing%20CPA%20Ethics%20Cotton%20Editorial.htm.3/9/2003>.

والفضائح التي تمس أخلاقيات المهنة المشار إليها أعلاه ليست جديدة العهد. فـ شركة آرثر أندرسون Arthur Andersen مثلاً عُرمت بمبلغ 90 مليون دولار إثر إدانتها في قضية خسارة شركة كولونيال ريالتي Colonial Realty التي كانت قد أفلست عام 1990. كذلك وفي عام 2000 وافق المدير المالي روبرت هيرندون Robert Herndon (شريك سابق في Arthur Andersen) على دفع مبلغ 75000 دولار تعويضا بسبب إخفائه مبلغ 20 مليون دولار في الخسائر عن إدارة وحملة أسهم الشركة التي يعمل فيها. وفي عام 2001 أدانت هيئة الأوراق المالية الأمريكية المدير التنفيذي السابق لشركة Sunbeam، والمتورط مع شركة Arthur Andersen في إقامة مشاريع وهمية كلفت حملة الأسهم بلايين الدولارات، وفي العام نفسه تم إدانة شركة Arthur Andersen من قبل هيئة الأوراق المالية الأمريكية لارتكابها أخطاء جسيمة، وإصدار تقارير تدقيق مضللة، وغرمتها مبلغ 7 مليون دولار عقوبة مدنية. ومن الجدير بالذكر أنه تم تسوية بعض هذه القضايا تسوية رضائية خارج المحكمة<sup>50</sup>. وانهارت مؤخراً عملاق الطاقة شركة Enron وهي الفضيحة الأعظم في تاريخ الاقتصاد العالمي، ثم جاءت فضيحة شركة Worldcom للاتصالات، لتليها بعد ذلك الفضيحة الأحدث والتي لن تكون الأخيرة لشركة Zerox المتخصصة في آلات النسخ، وتشير أصابع الاتهام في أسباب تلك الفضائح إلى شركة آرثر أندرسون Arthur Andersen<sup>51</sup>.

ولم تكن آرثر أندرسون Arthur Andersen في محاولتها لإعاقبة العدالة الشركة الوحيدة من شركات التدقيق الخمس الكبرى في أمريكا التي تواجه مشاكل قضائية، حيث أن شركات التدقيق المتبقية متورطة بقضايا مدنية وتحقيقات فدرالية، وفيما يلي قائمة مختصرة للأسباب التي تجعل شركات التدقيق الأربع الكبرى تحت التحقيقات<sup>52</sup>:

Kathy William, Robert Herz Named FASB Chairman, **Strategic Finance Magazine: Streetwise**,<sup>50</sup> June 2002, p. 2.

<sup>51</sup> محمد مطر، "مصير مهنة تدقيق الحسابات بين مفهومي تضارب وتوافق المصالح"، المدقق، العدد 51، آب 2002، ص 3.

<sup>52</sup> Jamie Dettmer, **Audit Crises Cast Pall Over Wall Street; in the Wake of Enron and Other Financial-Reporting Scandals, Investors and Regulators are Clamoring for Government to Legislate better Bookkeeping Practices**, Insight on the News, July 1, 2002. [www.findarticles.com.31/8/2003](http://www.findarticles.com.31/8/2003)

- تواجه شركة Ernst & Young ضغوطاً من قبل هيئة الأوراق المالية الأمريكية لإعادة أتعب التدقيق المدفوعة لها من قبل PeopleSoft للفترة بين 1994-2000، حيث تدّعي هيئة الأوراق المالية الأمريكية بأن تلك الشركة قد خالفت قواعد استقلالية المدقق، كما أن هيئة الأوراق المالية تجري التحقيقات حول تدقيقها لشركات أخرى.
- واجهت شركة Deloitte & Touche في نهاية شهر أيار من عام 2002 موجة من القضايا المقامة ضدها نتيجة لاستياء مساهمي شركة Adelphia Communications من المخالفات المحاسبية Accounting irregularities
- وبدأت تحقيقات حول ذلك من قبل هيئة الأوراق المالية الأمريكية، كما فشلت شركة Deloitte & Touche في إبلاغ لجنة تدقيق شركة Adelphia بأن عائلة Rigas (مؤسسي شركة Adelphia، وكبار المساهمين فيها) تستخدم خطوط الائتمان لشراء أسهم الشركة، حيث كانت Deloitte مدقق الحسابات لكل من Adelphia ومجموعة الشركات التي تملكها عائلة Rigas.
- لا تزال شركة PricewaterhouseCoopers تحت التحقيق الذي تجريه هيئة الأوراق المالية الأمريكية نتيجة لتدقيقها MicroStrategy.
- كما لا تزال شركة KPMG قيد التحقيق بسبب فشلها في الكشف عن الممارسات التي قامت بها شركة Zerox لتضخيم إيراداتها في الدفاتر. كما منعت هذه الشركة KPMG من الاستثمار في الشركات التي تدقق عليها بعد صدور قرار هيئة الأوراق المالية الأمريكية، والتي كانت قد خالفته باستثمار مبلغ 25 مليون دولار أمريكي في الصناديق المشتركة لشركة AIM.

وإضافة إلى انهيار الشركات مؤخرًا، يمكن تفسير التغير الملحوظ في الرأي العام حول السلوك المهني لمدققي الحسابات بزيادة الوعي حول وجود التضارب في المصالح الناتج عن عمل مدقق الحسابات كمستشار لعملائه<sup>53</sup>. فبعد أن كان يتم ترتيب مدققي الحسابات القانونيين تاريخيًا بين أكثر المهنيين الذين يوثق بهم، تدنى ترتيبهم بشكل رهيب في الولايات المتحدة مثلًا وذلك خلال فترة زمنية قصيرة من الأشهر بعد انهيار شركة انرون، إذ أظهر المسح الذي قامت به *Minority Corporate Counsel Association* and *DecisionQuest Gauged Juries* حول ردود الفعل تجاه سوء التصرف من قبل المدققين، أن 73% من الأفراد الذين خضعوا للمسح يعتقدون بأن مدققي الحسابات يفعلون تمامًا ما يأمرهم به عملاؤهم حتى لو تطلب ذلك سلوكًا غير نزيه. كما نشرت مؤخرًا جريدة *USA Today/CNN* أن نسبة مماثلة من المستقنين يعتقدون بأن التدقيق المالي للشركات الضخمة يخفي بشكل متعمد معلومات الشركة السيئة عن مستخدمي البيانات المالية. كما بين أيضًا أن 49% من الذين اقترحوا يؤمنون بأن شركات التدقيق تستحق الكثير من اللوم عن الانهيارات الأخيرة للشركات، بينما يعتقد 29% فقط من المقترعين بأن شركات التدقيق تتحمل القليل من اللوم عن تلك الانهيارات، وبشكل مماثل يعتقد 70% من المستقنين بأن الممارسات التي أدت إلى انهيار شركة انرون تُمارس أيضًا في الشركات الكبيرة الأخرى، وأعلن في المسح أيضًا أن 80% من المستقنين يعتقدون بأن شركة انرون ووردكوم ليست سوى جزء من قمة الجبل الجليدي الذي يمثل الفساد المالي للشركات<sup>54</sup>.

وهناك مجموعة من العوامل الأخرى أدت إلى الاهتمام بموضوع الأخلاقيات، منها عولمة الاقتصاد التي أدت إلى مزيج من الثقافات والأنظمة، بحيث لم تعد الشركات تستطيع أن تحكم على ما إذا كانت ممارساتها المهنية في موطن الشركة الأم مقبولة أم غير مقبولة في أسواق شركاتها التابعة أو الزميلة، وقد ساعدت التكنولوجيا على انتشار العولمة، وأصبح تأثير القرارات غير الأخلاقية للشركات أكثر شفافية، وأدت الزيادة في المنافسة إلى منع الاحتكار وأصبحت الشركات تبحث للحصول على الميزة التنافسية، وزاد وعي الناس بالممارسات غير الأخلاقية للشركات

David, Dwares; and Melissa, McGuane, Attorneys Talk About Representing Accountants in the Era<sup>53</sup> of Enron and Other Corporate Scandals, *The CPA Journal*, March, 2003.2/9/2003.

Ibid.<sup>54</sup>

وكيفية استخدام القوانين في مقاضاة الشركات على تصرفاتها غير الأخلاقية، مما أدى إلى زيادة المسؤولية القانونية المترتبة عليها، فعلى سبيل المثال أظهرت إحدى التقديرات أن تكلفة الممارسات غير الأخلاقية للشركات في أمريكا الشمالية وحدها وصلت إلى 100 مليار دولار في السنة<sup>55</sup>.

### 4-3 الأزمة الأخلاقية Ethical Dilemma:

تحدث الأزمة الأخلاقية عندما يواجه الشخص موقف يحتاج فيه إلى اتخاذ قرار حول السلوك الملائم. وأبسط مثال على الأزمة الأخلاقية كأن يجد شخص ما خاتماً من الماس، فيصبح في موقف يحتاج فيه أن يقرر إما أن يبحث عن صاحب الخاتم أو أن يحتفظ به لنفسه، ويمكن أن يواجه الناس أزمة أخلاقية أكثر صعوبة.

ويواجه مدققو الحسابات والمحاسبون ورجال الأعمال كثيراً من الأزمات الأخلاقية أثناء قيامهم بأعمالهم، فعندما يُهدد العميل مدقق الحسابات بأنه سوف يستبدله بمدقق جديد إذا لم يتم بإصدار تقرير نظيف، يواجه المدقق حينئذ أزمة أخلاقية فيما إذا كان يجب عليه إصدار تقرير نظيف أم لا. وبشكل مشابه إذا قام مدقق الحسابات بمواجهة مدير المبيعات الذي بالغ بصورة مادية في قيمة الإيراد السنوي للشركة من أجل الحصول على علاوة يطمح إليها، عندها ستظهر أيضاً أزمة أخلاقية صعبة.

وقد طور البعض إطاراً منهجياً لمساعدة مدقق الحسابات في مواجهة الأزمات الأخلاقية، والغرض من هذا الإطار هو تحديد القضية الأخلاقية واستخدام التصرفات الملائمة تجاه هذه القضية وذلك بناء على القيم الشخصية للمدقق، ويتضمن هذا الإطار الخطوات التالية<sup>56</sup> :

Donald, Kieso; Jerry, Weygand; and Terry, Warfield, **Intermediate Accounting**, Tenth edition, 2001. <sup>55</sup>  
Alvin, Arens; Op. Cit., p. 76. <sup>56</sup>

1. الحصول على المعلومات الملائمة.
2. تحديد القضايا الأخلاقية مجال البحث.
3. تحديد المتأثرين باتخاذ القرار وكيفية تأثرهم.
4. تحديد القرارات البديلة المتاحة أمام متخذ القرار لحل الأزمة الأخلاقية.
5. تحديد النتائج الناجمة عن اختيار كل بديل.
6. اختيار القرار الأخلاقي المناسب.

والمثال التالي يوضح كيف يمكن استخدام الخطوات السابقة في حل الأزمة الأخلاقية في مجال

التدقيق<sup>57</sup> :

يعمل (Bryan) في Barton & Barton's للتدقيق مساعد مدقق، وقد تم تعيينه لتدقيق شركة Reyon Manufacturing مع (Martha) التي تعمل مساعد مدقق وتتمتع بخبرة أكبر منه، وتحت إشراف (Charles) المدقق الرئيسي الذي يتمتع بالخبرة العالية. وخلال الغداء في اليوم الأول قال (Charles) : "إننا نحتاج إلى العمل لساعات إضافية حتى نهي العمل في الوقت المحدد، وإن تدقيق هذه الشركة لن يكون مربحاً كثيراً، لذلك سنأتي قبل نصف ساعة إلى الشركة، ونأخذ استراحة غداء قصيرة، وسنقوم بالعمل ساعة إضافية بعد انتهاء وقت العمل المحدد لدى شركة Reyon Manufacturing دون تسجيلها ضمن أوراق العمل". وقد تذكر (Bryan) بأن سياسات Barton & Barton's تمنع العمل لساعات إضافية دون تسجيلها في أوراق العمل وبأن القيام بمثل هذه الأعمال يُعدّ مخالفة لسياسات الشركة، ويعرف (Bryan) أيضاً بأن المدقق الرئيسي يتقاضى أجراً إضافياً على العمل المنجز وليس على الوقت الذي يعمل فيه، أما المساعدون فيتقاضون أجراً إضافياً على الوقت وليس على العمل المنجز، وناقش Bryan الموضوع لاحقاً مع Martha فقالت له (Martha) : "(Charles) يقوم بذلك دائماً، وأنه من المتوقع أن يصبح المدير المستقبلي للتدقيق، لأن مكتب التدقيق يعتقد بأن (Charles) يقوم بعمل رائع وأقل من الوقت المحدد دائماً، ويقوم (Charles) بمكافأتنا بإعطائنا تقييماً جيداً للعمل، كما أن المدققين الرئيسيين في الشركة يقومون بأعمال مشابهة لـ (Charles)".

Ibid, P. 76. <sup>57</sup>

المعلومات الملائمة لاتخاذ القرار :

1. لقد تم إعلام مساعدي التدقيق من قبل (Charles) بأنهم سوف يعملون لساعات إضافية دون تسجيلها في أوراق العمل.

2. تمنع سياسات الشركة مثل هذه الممارسات.

3. وبأن مثل هذه الممارسات منتشرة في الشركة.

القضية الأخلاقية :

إن تحديد القضية الأخلاقية في هذه الحالة ليس صعباً كثيراً وهو:

● هل يُعدّ تقييم Bryan بالعمل لساعت إضافية دون تسجيلها في أوراق العمل أخلاقياً؟  
من المتأثرون وكيف سيتأثرون؟

نُورد فيما يلي الجهات الرئيسة المتأثرة بالموضوع :

من المتأثر؟ \_\_\_\_\_ كيف سيتأثر؟

Bryan      يُطلب منه مخالفة سياسة الشركة.

وستتأثر ساعات العمل.

وأجره سوف يتأثر.

كما أن تقييم العمل قد يتأثر.

Martha      سوف تتأثر مثل Bryan.

Charles      النجاح في عملية التدقيق سيؤثر على وضعه في الشركة.

ساعات العمل سوف تتأثر.

Barton & Barton's

تم مخالفة سياسات الشركة.

قد تقوم الشركة بتخفيض أتعابها في تعاقداتها الحالية والمستقبلية.  
وقد يؤثر ذلك على قدرة الشركة في تحديد الوقت المخطط له لعمل  
التعاقدات وتحديد الأتعاب المناسبة لها.  
كما قد يؤثر ذلك على قدرة الشركة في تحفيز الموظفين والحفاظ  
عليهم.

الموظفون الذين سيتم تخطيط غير ملائم للوقت المحدد لإنجاز العمل.

تعيينهم لتدقيق شركة قد ينتج عنه تقييم غير جيد للوقت.

Reyon Manufacturing قد ينتج عنه ضغوطاً للاستمرار في عدم تسجيل ساعات في المستقبل  
العمل الإضافية.

الموظفون الآخرون إن اتباع هذا النوع من الممارسات سيؤدي إلى تشجيع

في الشركة الموظفين الآخرين في الشركة على القيام بنفس النوع من الممارسات.

البدائل المتاحة لـ Bryan : (الأزمة الأخلاقية)

1. أن يرفض العمل لساعات إضافية.
2. أو أن يقوم بتنفيذ طلب Charles وذلك بالعمل ساعات إضافية دون تسجيلها في أوراق العمل.
3. أو أن يطلع المدير أو الشريك على ما طلبه Charles منه.
4. أو أن يطلب إعفاءه من القيام بعملية التدقيق لشركة Reyon Manufacturing.
5. أو أن يقوم بترك العمل في Barton & Barton's.

ويترتب على كل بديل مجموعة من النتائج أصعبها أن يترك Bryan العمل في Barton &

.Barton's

## السلوك الأخلاقي الملائم :

حيال البدائل المشار إليها أعلاه والتي تواجه Bryan يجب عليه تقرير التصرف الملائم، وذلك في إطار الوضع القائم وفي ضوء النتائج التي ستترب على كل بديل في الأجل القصير ثم في الأجل الطويل ثم بعد ذلك وهو الأهم في ضوء قيمه الأخلاقية التي يتوجب عليه مراعاتها كمهني. فمثلا لو تناسى Bryan القيم الأخلاقية والنتائج الطويلة الأجل التي ستترب على تصرفه، وركز جل اهتمامه على مصلحته الخاصة في الأجل القصير، سيقوم بتنفيذ ما طلبه منه رئيسه المباشر Charles، وذلك بالعمل ساعات إضافية دون أن يسجلها في أوراق العمل. وفي هذه الحالة سيكسب رضا Charles ويحصل منه على تقييم جيد مكافأة لتعاونه وربما كذلك زيادة في الراتب في المدى القصير.

لكن Bryan بتصرفه السابق يكون قد سلك مسلكاً غير أخلاقي ستنعكس آثاره في المدى الطويل في صورة أضرار على سمعة الشركة التي ينتمي إليها (Barton & Barton's) ومن ثم على سمعته هو أيضاً كمدقق فيها بل وأبعد من ذلك عندما تفقد Barton & Barton's قدرتها على الاستمرار ليفقد جميع العاملين فيها بما فيهم Bryan وظيفته.

وعلى النقيض من التصرف السابق، لو اتخذ Bryan حيال المشكلة موقفاً سلبياً بحثاً، فقام تحاشياً للإحراج وهروباً من الأزمة الأخلاقية التي ستواجهه بالاستقالة من Barton & Barton's التي توظف مدققين رئيسيين من شاكلة Charles الذي يشجع الخروج على سياسات الشركة وقواعد السلوك المهني التي تتبناها، وفي هذه الحالة وإن كان Bryan بتصرفه هذا جنب نفسه المعاناة من أزمة أخلاقية حفاظاً على قواعد السلوك المهني، فإن البعض قد يعتبرون مثل هذا التصرف تصرفاً مثالياً وربما غير واقعي.

وعلى هذا الأساس فإن التصرف الإيجابي الملائم الذي يتمشى مع قواعد السلوك المهني كان يتطلب من Bryan قبل أن يتخذ أيًا من الموقفين السابقين أن يناقش أولاً Charles في حيثيات التصرف الخاطئ الذي طلبه منه، وإذا ما فشل في إقناعه أن يصعد الأمر بعرضه على المدير أو الشريك المسؤول. وفي حال لم يجد أذناً صاغية من جميع الأطراف يمكنه حينئذ طلب الإعفاء من تدقيق شركة Reyon Manufacturing ليُجعل ملاذه الأخير بعد ذلك كله الاستقالة من Barton & Barton's.

### 3-5 مسببات السلوك اللاأخلاقي :

يُعرّف Alvin Arens السلوك اللاأخلاقي بأنه " السلوك الذي يتعارض مع معتقدات الفرد ومفهومه للسلوك المناسب ضمن ظروف معينة، وكل فرد يُحدد لنفسه ولغيره ما هو السلوك غير الأَخلاقي، كما أنه من الضروري للفرد أن يفهم ما الذي يجعل الناس يتصرفون بطريقة يعتبرها غير أخلاقية"<sup>58</sup>.

هناك سببان رئيسان يجعلان الفرد يتصرف بطريقة لا أخلاقية وهما<sup>59</sup>:

1. اختلاف المعايير الأخلاقية للشخص عن المعايير الأخلاقية للمجتمع بشكل عام.

2. أن يختار الشخص التصرف بطريقة أنانية.

وفي كثير من الحالات يجتمع السببان معاً. وقد يكون من أبرز الأمثلة على اختلاف المعايير الأخلاقية للفرد عن المعايير الأخلاقية للمجتمع بشكل عام هو تاجر المخدرات ولص البنوك، حيث لا يشعر مثل هؤلاء بالندم على أعمالهم بسبب اختلاف معاييرهم الخاصة عن معايير المجتمع بشكل عام. وهناك أمثلة أقل تطرفاً للخروج عن القيم الأخلاقية منها مثلاً محاولة الناس التلاعب في رديات الضريبة، أو الكذب في إعطاء المعلومات عند تعبئة طلب التوظيف، أو العمل بكفاءة منخفضة كموظفين، حيث تُعد هذه الأعمال غير أخلاقية لمعظم الناس، ولكن إذا قرر الآخرون بأن مثل هذه الأعمال أخلاقية ومقبولة عندها يبدأ التضارب في القيم الأخلاقية والذي لا يُحل غالباً.

وفي أغلب الأحيان ينتج التصرف غير الأخلاقي عن التصرف الأناني، حيث يكون الشخص على معرفة بأن التصرف الذي يختاره غير صحيح، ولكنه يقوم به على أي حال لأن التصرف الأخلاقي سيكلفه التضحية بمصلحة ذاتية خاصة. وتستخدم المبررات التالية عادة في تبرير السلوك غير الأخلاقي<sup>60</sup>:

Ibid., p. 74. <sup>58</sup>

Ibid., P 75. <sup>59</sup>

Ibid., P. 76. <sup>60</sup>

1. الجميع يقوم بذلك.

إن المبدأ الذي يعتمد عليه الناس الذين يتلاعبون في رديات الضريبة، والغش في الامتحان، وبيع المنتجات المعيبة مثلاً هو أن الجميع يقوم بذلك ولذلك فإنه يُعدّ مقبولاً.

2. إذا كانت قانونية فإنها أخلاقية.

إن الاعتماد على هذه المقولة حتى تكون صحيحة يحتاج إلى أن تكون القوانين مثالية، وباستخدام هذه الفلسفة فإن أي شخص لن يقوم بإرجاع الأشياء المفقودة إلا إذا اثبت الطرف المقابل بأنه يمتلك ذلك الشيء.

3. احتمالية الاكتشاف وتقدير النتائج.

تعتمد هذه الحجة على إمكانية اكتشاف الآخرين للسلوك، ومن ثم فإن الشخص سيقدر العقوبة في حال تم اكتشافه، فمثلاً إذا قام بائع ببيع بضاعة إلى زبون وقبض قيمتها نقداً، واكتشف فيما بعد أنه قد كتب فاتورة بأكثر من قيمتها، فإن البائع سيقدر إمكانية اكتشاف المشتري للخطأ بالفاتورة، فإذا كان البائع يعتقد بأن المشتري قد يكتشف الأمر وأنه لن يعود للشراء منه مرة ثانية، فإنه سيقوم بإخبار المشتري بحدوث الخطأ، أما إذا اعتقد بأن المشتري لن يكتشف الخطأ فإنه سينتظر ردود فعل المشتري أو تدمره في المستقبل.

ومن هنا يُعد السلوك الأخلاقي أمراً هاماً جداً إلى درجة جعلت القيم الأخلاقية جزءاً من القوانين، لكن هناك بعض القيم الأخلاقية التي قد لا تكون موجودة في القوانين بسبب طبيعة هذه القيم والتي تعتمد على الحكم الشخصي، كأن يكون الشخص جديراً بالثقة، والاحترام، والمسؤولية، والعدالة، والاهتمام والمواطنة. لكن هذا لا يعني أن المبادئ أقل أهميةً لجعل المجتمع منظماً بشكل جيد. ويمكن القول بأن الأخلاقيات تُعد الغراء الذي يجعل المجتمع متماسكاً مع بعضه البعض. فلو تخيلنا ماذا سيحدث إذا كنا لا نستطيع أن نعتمد على الناس الذين نتعامل معهم لأنهم غير صادقين، وإذا كان الأهل، والمدرسون، وأصحاب العمل، والأصدقاء جميعهم يكذبون، فإنه سيكون من المستحيل التواصل معهم بشكل فعال<sup>61</sup>.

<sup>61</sup> Donald, Kieso; Op. Cit., p 76.

يتحمل المحاسب كمهني واجبات أخلاقية أكثر من المواطن العادي، ويتحمل مدقق الحسابات مسؤولية تجاه العميل والمجتمع وزملاء المهنة. وللمحافظة على هذه المسؤولية فإن على مدقق الحسابات الالتزام العالي بقواعد السلوك المهني. وقد منح المجتمع جزءاً كبيراً من المهنيين الاستقلالية والحكم الذاتي كميزة لهم، وبالمقابل فإنه على المهنيين تشجيع الالتزام بمعايير عالية من السلوك الأخلاقي فيما بينهم، وإلا فإن المستفيدين من خدماتهم سيقومون بالشك في استقلاليتهم كما تتدنى الثقة فيهم.<sup>62</sup>

ومن جانب آخر هناك ستة أسباب تدعو مكاتب التدقيق إلى التمسك بالسلوك المهني<sup>63</sup> :

1. احتمالية مقاضاتها قضائياً والابتعاد عن أصابع الاتهام.

قد تنجرف مكاتب التدقيق بسهولة نحو هوة القضايا بدون القيم الأخلاقية القوية، حيث أن خرق القانون يؤدي إلى إقامة القضايا على المكاتب واتهامها.

2. القبول العام للمدقق.

إن الممارسات غير الأخلاقية لمكتب التدقيق في عالمنا الذي يدعو إلى الشفافية، قد تؤدي إلى معاقبته ومقاطعته وطرده من السوق.

Richard, Schroeder; Myrtle, Clark; and Jack, Cathey, **Accounting Theory and Analysis: Text Cases** <sup>62</sup> and Readings, Seventh Edition, New York, John Wiley & Sons, 2001, p. 527.

Kathy William, **Is Your Planning A Continuous Process**, Strategic Finance Magazine: Streetwise, <sup>63</sup> July 2002, p 2

3. ثقة المجتمع.

يتجنب المستثمرون في هذه الأيام الشركات التي لا تتصرف بشكل أخلاقي ولا تتحمل المسؤولية، وقد كان القلق حول الممارسات المحاسبية غير الأخلاقية هو السبب في الانخفاض الأخير في أسواق المال.

4. ثقة العميل.

لا تعد النوعية والتكلفة وتوفر الخدمة العوامل الوحيدة المؤثرة فقط على الاحتفاظ بولاء العميل لمكتب التدقيق، فالعملاء اليوم ينظرون أيضاً إلى سمعة المكتب أيضاً.

5. الفخر بالنفس.

يفتخر القادة والموظفون بأنفسهم وبإنجازاتهم عندما يعلمون بأنهم لم يستخدموا أساليب ملتوية لتحقيق أهدافهم.

6. القيام بالأمر الصحيح.

هناك اعتقاد سائد لدى منظري الأخلاقيات والقادة العظماء في تاريخ البشرية، بأنه يجب أن نعمل الشيء الصحيح والأخلاقي.

ومن هنا يرى الباحث أهمية التنبه لموضع السلوك المهني ومدققي الحسابات الخارجيين؛ نتيجة للأزمات الأخلاقية التي يتعرض لها في كثير من الأحيان، وما ينتج عنها من ممارسات غير أخلاقية أدت إلى زعزعة ثقة المستثمرين بنزاهة واستقلالية مدققي الحسابات الخارجيين وانهيار كثير من الشركات، أهمها انهيار شركة آرثر أندرسون للتدقيق والتي تعد من كبرى شركات التدقيق في أمريكا، فإذا كان هذا حال أكثر الدول تقدماً فما هو حال مهنة تدقيق الحسابات في الأردن، ومن هنا لا بد من بذل الجهود الكافية للمحافظة على سمعة مهنة تدقيق الحسابات في الأردن ودراسة الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.

## الفصل الرابع

الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بقواعد السلوك المهني

1-4 المقدمة.

2-4 الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بقواعد السلوك المهني.

1-2-4 معايير التدقيق الدولية.

2-2-4 قواعد السلوك المهني.

3-2-4 رقابة الجودة لأعمال التدقيق.

4-2-4 عملية تدقيق النظر.

5-2-4 التعليمات الصادرة عن هيئة الأوراق المالية.

6-2-4 امتحان التأهيل لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات.

7-2-4 التعليم المهني المستمر.

8-2-4 المسؤولية القانونية.

3-4 تنفيذ وفرض المتطلبات الأخلاقية.

#### 1-4 المقدمة :

نتيجة للانهيارات الضخمة لبعض الشركات التي تم الإشارة إليها في الفصول السابقة، ونظرًا لاقتناع مستخدمي القوائم المالية بضعف الدور الذي يؤديه مدقق الحسابات الخارجي في تخفيض المخاطر الناتجة عن إصدار قوائم مالية غير دقيقة، فقد ظهرت الحاجة إلى تدعيم ثقة المجتمع بنوعية التدقيق، وأصبح من المحتم على المدقق إثبات استقلاليته وحياده التام من خلال تطبيق روح القوانين وعدم الاكتفاء بنصها، والالتزام بالسلوك الأخلاقي.

ومن أهم القوانين التي تحث على التمسك بأخلاقيات المهنة هي قواعد السلوك المهني، حيث تشير قواعد السلوك المهني للمحاسبين القانونيين الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى أن العلامة المميزة للمهنة هي قبول مسؤولياتها تجاه الجمهور وقد حصلت مهنة التدقيق على سمعة تمتعها بالنزاهة والموضوعية والكفاءة من خلال سنواتها العديدة في خدمة العملاء وأصحاب العمل والجمهور، وكل مدقق حسابات يخفق أو يلاحظ أنه يخفق في الامتثال للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية يجعل من الصعب المحافظة على سمعة المهنة التي ينتمي إليها.

وانطلاقًا مما سبق يسعى الباحث في هذا الفصل إلى الاطلاع على الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بقواعد السلوك المهني ودراستها، وذلك بهدف تطويرها أو تعديلها بشكل أفضل من أجل تعزيز ثقة الجمهور وجهات الرقابة والإشراف بالبيانات المالية، وكذلك المدقق الذي يتولى مهمة فحص تلك البيانات.

#### 2-4 الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بقواعد السلوك المهني

ينبع التزام مدققي الحسابات بالسلوك الأخلاقي من حاجتهم لكسب ثقة المجتمع بنوعية الخدمات التي يقدمونها، لأنه إذا لم تتوفر الثقة بنوعية الخدمات التي يقدمها مدقق الحسابات، فإن قدرته على خدمة المجتمع ستتضاءل ومن ثم ستتدنّى مكانة المهنة في أعين المجتمع. وفيما يلي أهم الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بهذه القواعد:

أولاً : معايير التدقيق الدولية.

ثانياً : قواعد السلوك المهني.

ثالثاً : رقابة الجودة لأعمال التدقيق.

رابعاً : عملية تدقيق النظر.

خامساً : التعليمات الصادرة عن هيئة الأوراق المالية.

سادساً : امتحان التأهيل لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات.

سابعاً : التعليم المهني المستمر.

ثامناً : المسؤولية القانونية.

#### 1-2-4 معايير التدقيق الدولية 64 :

إن مهمة الاتحاد الدولي للمحاسبين، كما نص عليها نظامه الأساسي، هي "تحسين وتطوير مهنة المحاسبة بالشكل الذي يجعلها قادرة على توفير خدمات مستمرة وبنوعية رفيعة لصالح الجمهور". ولسعيه لتحقيق هذه المهمة، قام مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين بتشكيل اللجنة الدولية لممارسة مهنة التدقيق، وذلك لإصدار وتطوير المعايير والبيانات حول التدقيق والخدمات ذات العلاقة نيابة عن المجلس، ولغرض مساعدة الهيئات الأعضاء في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق، فإن اللجنة، وبدعم من مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين سوف تسعى إلى ترويج قبولها بشكل طوعي.

كما يقوم المجلس بتنفيذ برامج العمل بشكل رئيس عن طريق تشكيل مجموعات عمل فنية دائمة

هي<sup>65</sup> :

64 الاتحاد الدولي للمحاسبين مرجع سابق، ص 92.

65 المرجع السابق، ص 1.

- لجنة الامتثال.
- لجنة التعليم.
- لجنة السلوك الأخلاقي.
- لجنة المحاسبة المالية والإدارية.
- لجنة تقنية المعلومات.
- لجنة ممارسة التدقيق الدولية.
- لجنة القطاع العام.

وفيما يلي شرح موجز لنطاق صلاحية هذه اللجان :

أولاً : لجنة الامتثال:

- مراجعة مدى مناسبة وكفاية وفعالية التزامات العضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين ومدى امتثال الهيئات الأعضاء لذلك.
- مقارنة عمليات التحقيق والتأديب للهيئات الأعضاء ومدى مناسبتها وفعاليتها، وتقديم التقارير والتوصيات إلى مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين.
- النظر في أفضل طريقة لتشجيع الهيئات والأعضاء أو الطلب منها الامتثال بشكل أكبر لهذه الالتزامات ووضع الخطط لذلك.

ثانياً : لجنة التعليم :

- تطوير المعايير والإرشادات والإصدارات الأخرى حول التعليم السابق للتأهيل لأعضاء المهنة والأمور المتعلقة بذلك، والتعليم المهني المستمر، وزيادة فهم وقبول هذه المعايير والإرشادات.
- تحقيق تقدم برامج التعليم المحاسبي في مختلف أرجاء العالم، وبشكل خاص في النواحي التي تساعد على تحقيق التطور الاقتصادي.

ثالثًا : لجنة السلوك الأخلاقي :

- تحديد جداول زمنية لبرامج العمل وتفعيل الندوات والمشاورات لدى الهيئات المضيفة بشأن المواضيع المناسبة.
- تنظيم منابر أخلاقية حسب تقديرها لتوسعة النقاش.
- ضمان أن تكون كافة الإرشادات المقترحة لفترة عرض مناسبة، ويمكن للجنة إصدار مسودات العرض، وطلب وجهات نظر مختارة حسبما هو مناسب قبل العرض.
- المساهمة بشكل منتظم في أخبار الاتحاد الدولي للمحاسبين ومجلات الهيئات الأعضاء ووسائل الإعلام الأخرى الخاصة بمواضيع السلوك الأخلاقي.

رابعًا : لجنة المحاسبة المالية والإدارية :

- دعم الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين في سعيها نحو تحقيق التطور والتقدم للمحاسبة المالية والإدارية للمهنة.

خامسًا : لجنة تقنية المعلومات :

متابعة الأبحاث وتحقيق التقدم في مجال تقنية المعلومات وأثرها على مهنة المحاسبة ككل.

سادسًا : اللجنة الدولية لممارسة مهنة التدقيق :

- إصدار معايير التدقيق الدولية.
- إصدار الإرشادات بشأن تطبيق معايير التدقيق الدولية.
- تحقيق تبنى إصدارات اللجنة على أنها السلطة الرئيسية لوضع المعايير الوطنية والإرشادات واستعمالها دوليًا عبر الحدود.
- زيادة مصادقة المشرعين وأسواق تبادل الأوراق المالية على معايير التدقيق الدولية.
- زيادة النقاش مع الممارسين والمستخدمين والمنظمين في مختلف أرجاء العالم لتحديد احتياجات المستخدمين الخاصة بمعايير وإرشادات جديدة.

سابعًا : لجنة القطاع العام :

- تطوير معايير المحاسبة والتدقيق وزيادة قبولها الطوعي.
- تطوير وتنسيق البرامج لرفع مستوى التعليم والأبحاث.
- تشجيع وتسهيل تبادل المعلومات بين الهيئات الأعضاء والأطراف الأخرى المعنية.

#### 2-2-4 قواعد السلوك المهني:

#### 1-2-2-4 قواعد السلوك المهني الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين:

بعد أن قامت لجنة السلوك المهني بإعداد مشروع قواعد السلوك المهني، قام مجلس إدارة جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين بتعميمه على كافة أعضاء الجمعية، الذين استجابوا وكتبوا إلى المجلس، الذي قام بدوره بتشكيل لجنة للردود، قامت بمناقشتها وتعديلها وتقديمها إلى المجلس فوجه دعوة إلي الهيئة العامة للجمعية لحضور اجتماع موسع، عقد يوم الثلاثاء الموافق 2000/7/4، حيث أقرت في هذا الاجتماع هذه القواعد لتصبح واجبة التطبيق اعتباراً من 2000/7/5، وفيما يلي التفصيل الكامل لهذه القواعد، الواجبة التطبيق على كافة مدققي الحسابات.

يتضمن هذا المشروع مجموعة من المبادئ والقواعد وردت كما يلي<sup>66</sup> :

أولاً: المبادئ:

المسؤولية:

يتعرض الأعضاء عند قيامهم بمسؤولياتهم المهنية لاتخاذ قرارات مهنية وحساسة في جميع أوجه نشاطهم. وتقع على الأعضاء مسؤوليات هامة تجاه الجهات المستفيدة من خدماتهم وتجاه المجتمع ككل نظرا للدور الهام الذي يؤديه في المجتمع. ولذا يتعين عليهم الالتزام المستمر بالتعاون فيما بينهم لتحسين أدائهم، والاحتفاظ بثقة المجتمع، والقيام بمسؤولياتهم الخاصة في إدارة شؤون مهنتهم والحفاظ على التقاليد المهنية والعمل على رفع شأنها.

<sup>66</sup> جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، " مشروع قواعد السلوك المهني "، 2000

مصلحة المجتمع :

يتعين على الأعضاء أداء أعمالهم بالطريقة التي تحافظ على مصلحة المجتمع واحترام ثقته وإظهار التزامهم بالإطار المهني، وأن يسعوا بصفة مستمرة لإظهار تفانيهم في تقديم أفضل أداء مهني حفاظا على ثقة المجتمع. ومن أبرز العلاقات المميزة للمهنة قبول المسؤولية تجاه المجتمع الذي يتكون من العملاء، والمستثمرين، ومانحي الائتمان، والهيئات الحكومية، وأصحاب الأعمال، وغيرهم من المستفيدين الذين يستخدمون البيانات المالية المدققة.

الأمانة والاستقامة والسرية :

تقاس الأمانة والاستقامة بما هو حق وعدل وتتطلبان من العضو (ضمن أمور

أخرى) أن يكون نزيها، عفيفا، صادقا، مراعيًا مصلحة المجتمع وقيمه الأخلاقية، دقيقا في تفسير المعايير بحيث لا يحملها ما لا تتحمل ومحافظا على سرية أعمال عملائه وغير مهمل في القيام بواجباته أو متخل و/أو متغاض عن مبادئ السلوك المهني.

الموضوعية والاستقلالية :

تعطي الموضوعية والاستقلال قيمة لخدمات العضو وهي إحدى العلامات المميزة للمهنة. وتتطلب الموضوعية من العضو أن يكون محايدا ويتمتع باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بخدماته المهنية وألا يكون له مصالح متعارضة. وأن يتجنب أي علاقات قد تبدو أنها تفقده موضوعيته واستقلاله عند تقديم خدماته المهنية.

## العناية المهنية الواجبة :

يجب على العضو أن يلتزم بمعايير المهنة الفنية والأخلاقية، وأن يسعى على الدوام لتحسين كفاءته وجودة خدماته، وأن يؤدي مسؤوليته المهنية على أكمل وجه ممكن، وبكفاءة وإخلاص. وتتطلب العناية المهنية الواجبة التزاما بأداء الخدمات المهنية على أكمل وجه ممكن مع الاهتمام بمصالح العملاء أفضل اهتمام وبما يتفق مع مسؤولية المهنة تجاه المجتمع بصفة عامة. وتستمد الكفاءة من خلال التعليم والخبرة وتبدأ بإتقان المعلومات العامة المشتركة المطلوب توفرها للحصول على لقب مدقق حسابات (محاسب قانوني).

## نطاق وطبيعة الخدمات والسلوك المهني :

يجب على الأعضاء أن يأخذوا في الاعتبار المبادئ المهنية عند تحديد قبول أو عدم قبول تأدية خدمات مهنية معينة في أي حالة قائمة بذاتها. ولا يمكن وضع قاعدة جامدة لمساعدة الأعضاء في الوصول إلى حكم بشأن هذه الأمور، ولكن يتعين عليهم أن يكونوا مقتنعين بأنهم يسايرون روح المبادئ في هذا الأمر.

## ثانياً: القواعد:

### القاعدة الأولى: الاستقلال والتفرغ:

يجب على العضو الممارس أن يكون متفرغاً ومستقلاً عند أدائه لخدماته المهنية ويعتبر العضو غير متفرغ إذا عمل بما يحظر عليه نظامياً وموجب التعليمات المهنية.

ويعتبر الاستقلال مفقوداً عند تدقيق حسابات الشركة التي يكون للعضو الممارس مصلحة مباشرة

أو غير مباشرة فيها. وعلى الأخص ما يلي :

1. العمل موظفا لدى الحكومة أو لدى أي من المؤسسات الرسمية العامة أو البلديات أو لدى أي جهة خاصة أخرى من ( غير ممارسي المهنة).
2. احتراف التجارة أو الصناعة أو العمل في أي مهنة أخرى.
3. الشركات أو المؤسسات التي يكون العضو الممارس فيها شريكاً أو قريباً من الدرجة الأولى ( أخ، ابن، زوجة) لأحد المؤسسين أو أحد أعضاء مجلس الإدارة.
4. الشركات أو المؤسسات التي يكون عضواً في مجلس إدارتها.
5. الشركات المساهمة التي يمتلك العضو الممارس فيها اسهما تزيد عن 5% من رأسمالها خلال فترة تدقيق حساباتها.
6. الشركات والمؤسسات التي يكون العضو الممارس شريكاً لأحد موظفيها أو لأحد كبار الشركاء فيها أو شريكاً للشركة نفسها بحصة أو أسهم تزيد عن 5% من رأسمالها.
7. الشركات أو المؤسسات التي يكون العضو الممارس ناظراً لوقف أو وصياً على تركة لها حصة تزيد عن 5% في تلك الشركات أو المؤسسات.
8. الشركات أو الهيئات التي يكون العضو الممارس مقترضاً منها أو من أحد مدرائها أو أعضاء مجلس إدارتها أو مساهمياً ذوي الشأن فيما عدا :

◆ القروض المقدمة من المؤسسات المالية الحكومية المتخصصة في الإقراض.

◆ القروض المقدمة من المنشآت المالية الأخرى المغطاة بالكامل.

9. الشركات التي تماثل أنشطتها التجارية أنشطة الشركات التي يكون عضواً في مجلس إدارتها.

القاعدة الثانية: الأمانة والاستقامة:

يجب على العضو أن يتصف بالعدل وأن يتحلى عند قيامه بعمله المهني بالنزاهة والعفة والصدق والموضوعية، وأن يتجرد من المصالح الشخصية وألا يخضع حكمه لأراء الآخرين، وأن لا يقوم عن علم بالإفصاح عن المعلومات على غير حقيقتها.

### القاعدة الثالثة: الالتزام بالمعايير:

يجب على العضو الذي يقدم خدمات : التدقيق، والمحاسبة، والاستشارات والضريبة، أو أي خدمات مهنية أخرى أن يلتزم بمعايير المهنة التي تحكم تلك الخدمات وعليه تبرير أي انحراف عن تلك المعايير.

### القاعدة الرابعة: المعايير العامة:

يجب على العضو التقيد بالمعايير المهنية وتفسيراتها التي تصدر من الجهة المخولة وعلى الأخص ما يلي :

I. العناية المهنية الواجبة: على العضو أن يبذل في أداء خدماته المهنية العناية المهنية الواجبة.

II. التخطيط والإشراف: على العضو أن يخطط ويشرف على أداء الخدمات المهنية بصورة كافية.

جـ. الحصول على معلومات كافية وملائمة: على العضو الحصول على القدر المناسب من المعلومات بحيث تكون أساساً معقولاً للنتائج أو التوصيات التي يتوصل إليها فيما يتعلق بالخدمات المهنية التي يؤديها.

### القاعدة الخامسة: معايير المحاسبة والتدقيق:

على العضو الممارس أن يلتزم بمعايير المحاسبة والتدقيق المعتمدة من قبل الجمعية.

### القاعدة السادسة: خدمت الضريبة:

يجب على العضو أن يتخذ الخطوات الضرورية للتأكد من أن الإقرار قد تم إعداده بصورة سليمة، وألا يقرن اسمه بأي إقرار أو بيانات أخرى مقدمة إلى الجهات المعنية إذا كان هناك ما يحمله على الاعتقاد بأنه يتضمن بيانات غير صحيحة أو مضللة، أو أنه يحتوي على بيانات تم تقديمها بتهاون أو دون معرفة حقيقة بصحتها، أو أخفى أو حرف معلومات كان يجب تقديمها بحيث يترتب على ذلك تضليل السلطات المهنية.

#### القاعدة السابعة: اقترن اسم العضو بالقوائم المالية:

مع مراعاة ما تنص عليه معايير التدقيق الدولية على العضو الممارس إرفاق تقرير مع أي قوائم أو معلومات مالية يقترن اسمه بها يوضح بجلاء نوع الخدمة التي قام بها ومدى مسؤوليته. ويقوم بإظهار اسمه كما رخص له مع توقيعه ورقم رخصته والفئة التي صنف بها.

#### القاعدة الثامنة: السرية:

لا يجوز للعضو استخدام المعلومات التي توصل إليها من خلال عمله المهني لمنفعته الخاصة أو إفشاء تلك المعلومات إلا بموافقة محددة من العميل. ولا تمنع هذه القاعدة العضو من تقديم شكوى إلى اللجنة للمساءلة في مخالفات الأعضاء وفقا لأحكام النظام وقواعد سلوك وآداب المهنة أو الاستجابة لأي استفسارات تطلب منها.

#### القاعدة التاسعة: الأتعب:

يجب أن تكون الأتعاب متناسبة مع الوقت والجهد المبذول مقابل الخدمات التي يقدمها العضو الممارس ومراعاة ما يصدر عن مجلس إدارة الجمعية بخصوص الحد الأدنى من الأتعاب. ولا يجوز عرض أو تقديم الخدمات المهنية إلى عميل بموجب اتفاق ينص على عدم دفع أتعاب إلا إذا تم التوصل إلى قرار محدد أو نتيجة معينة، أو إذا كانت قيمة الأتعاب تتوقف بطريقة أو بأخرى على نتائج هذه الخدمات.

#### القاعدة العشرة: المنافسة على الأتعاب:

لا يجوز للعضو الممارس أن يفاوض العملاء بطريق مباشر أو غير مباشر للحصول على عمل يقوم به زميل آخر. إلا أنه من حق العضو الممارس أن يقبل خدمة من يطلب منه ذلك. وعليه في حالة ما إذا طلب منه أن يكون مدققا لحسابات منشأة بدلا من زميل آخر الالتزام بأحكام معايير التدقيق في هذا الشأن.

#### القاعدة الحادية عشر: الاتصال بالمدقق السابق:

على العضو الممارس الذي يطلب منه أحد العملاء تدقيق حساباته أن يستفسر من زميله السابق عما إذا كانت لديه اعتراضات مهنية تحول دون قبوله عملية التدقيق. وعلى العضو الممارس أن يقدم

لزميله الذي من المتوقع أن يحل محله في تقديم أية خدمات مهنية لأحد عملائه أية إيضاحات تطلب منه، خلال فترة زمنية معقولة، وذلك بعد أخذ موافقة العميل في كلتا الحالتين.

### القاعدة الثانية عشرة المباشرة والسلوك الحسن:

على العضو أن يتجنب الأعمال التي تسيء لسمعته وسمعة المهنة وعلاقته بزملائه في المهنة، وأن يقيم علاقاته مع زملائه والغير على أسس من الثقة والتعاون والآداب وبما يحفظ كرامة المهنة والرفع من شأنها تحقيقاً لمصلحة العمل والصالح العام.

### القاعدة الثالثة عشرة الحصول على العمل المهني:

لا يجوز للعضو الممارس الحصول على عمل مهني بطريقة كاذبة أو مضللة أو خادعة سواء كان ذلك بإعلان أو بأي شكل آخر من طرق اجتذاب العملاء. ويحظر على العضو الممارس أن يسلك كل ما من شأنه البحث عن عملائه عن طريق الإلحاح أو المضايقة أو الإكراه.

### القاعدة الرابعة عشرة العمولات:

يحظر على العضو الممارس دفع عمولات مقابل الحصول على عملائه أو قبول هدايا ذات شأن له أو لأحد مساعديه، كما لا يجوز له قبول عمولات نظير نصحه للغير بشراء منتجات أحد عملائه.

### القاعدة الخامسة عشرة اسم المكتب ونشاطه:

لا يجوز للعضو ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق إلا في ظل أحكام قانون المهنة ونظام الجمعية والأنظمة الأخرى وما يصدر عن الجمعية ولجانها من معايير وقواعد مهنية. كما لا يجوز للعضو الممارس العمل تحت اسم شركة يكون اسمها غير معتمد من الجهة المختصة أو يشير إلى التخصص أو يعطي معلومات خاطئة عن نوع الشركة. ويجوز للعضو الممارس مزاولة مهنة المحاسبة والتدقيق كمالك أو شريك في شركة مهنية على أن يتم التوقيع على التقدير من قبل المدقق المجاز الممارس للمهنة ويظهر اسمه ورقم إجازته.

## القاعدة السادسة عشرة أموال العملاء:

على العضو الممارس الذي في عهده أموال تخص العملاء الالتزام بما يلي:

1. الاحتفاظ بهذه الأموال منفصلة عن أمواله الشخصية وعن أموال مكتبه.
2. استخدام هذه الأموال للأغراض المحدد لها فقط.
3. أن يكون مستعدا في جميع الأوقات لتقديم حساب عن هذه الأموال لأي شخص من حقه المساءلة عنها.

## القاعدة السابعة عشرة مزاولة الأعمال الأخرى:

للعضو الممارس أن يزاوّل الأعمال التي لا تتعارض مع قواعد سلوك وآداب المهنة شريطة :

1. أن تكون هذه الأعمال من الأعمال المهنية المكتملة لطبيعة عمله، مثل تقديم الدراسات والاستشارات المالية والمحاسبية والإدارية الأعمال ذات الطبيعة القائمة على الاستشارة. على أن يقوم بعملية التدقيق مدقق آخر من نفس النشاطات الاقتصادية غير المهنية، مثل تملك الأوراق المالية وملك المزارع والعقارات والاشتراك في شركات أموال.
2. تعتبر هذه التعاريف والمبادئ والقواعد مكمله وموضحه لقواعد السلوك المهني الواردة في قانون المهنة ونظام الجمعية.

## 2-2-2-4 قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين:

تهدف هذه القواعد الدولية لأن تكون نموذجًا لدليل أخلاقي وطني، وهي تضع معايير للمحاسبين المهنيين، كما تضع المبادئ الأساسية التي يجب على المحاسبين مراعاتها لتحقيق الأهداف المشتركة. وتعمل مهنة المحاسبة عبر العالم في بيئات مختلفة الثقافات والمتطلبات التنظيمية. كما يجب احترام الهدف الأساسي لقواعد السلوك الأخلاقي، ومن المعروف أيضا أنه في حالة تعارض المتطلبات الوطنية مع أحكام هذه القواعد، ستكون المتطلبات الوطنية هي السائدة، أما بالنسبة للبلاد التي ترغب في تبني هذه القواعد كقواعد وطنية، فقد طور الاتحاد الدولي صيغة يمكن استعمالها كمؤشر لسلطة تلك الدولة وإمكانية التطبيق فيها.

ولتحقيق أهداف مهنة المحاسبة، فإنه على المحاسبين المهنيين أن يأخذوا في الاعتبار عددًا من المتطلبات الضرورية أو المبادئ الأساسية وهي<sup>67</sup>:

⌚ النزاهة :

يجب أن يكون المحاسب المهني أمينًا في أداء خدماته المهنية.

⌚ الموضوعية :

يجب أن يكون المحاسب المهني عادلًا لا يسمح بالتحيز والإجحاف وتعارض المصالح أو تأثير الآخرين لتجاوز الموضوعية.

⌚ الكفاءة المهنية والعناية اللازمة :

يجب أن يؤدي المحاسب المهني الخدمات المهنية بكل عناية وكفاءة واجتهاد، ومن واجبه الاستمرار في المحافظة على معرفته المهنية ومهارته بمستوى يثبت أن العميل أو صاحب العمل يستفيد من خدماته المهنية الكفؤة القائمة على أحدث تطورات هذه الممارسة وتشريعاتها وأساليبها.

⌚ السرية :

يجب أن يحترم المحاسب المهني سرية المعلومات التي تصله أثناء أدائه لواجباته المهنية، وأن لا يفصح عن هذه المعلومات بدون تفويض صحيح ومحدد أو يكون لديه تشريع أو حق مهني أو واجب بالإعلان عنها.

⌚ السلوك المهني :

يجب أن يتصرف المدقق بطريقة تتوافق مع سمعة المهنة، ويمتنع عن أي سلوك يسيء إلى سمعة المهنة، حيث يتطلب الالتزام بالامتناع عن أي سلوك يسيء إلى سمعة المهنة الرجوع إلى هيئات الاتحاد الدولي للمحاسبين عند تطوير المتطلبات الأخلاقية، ومسؤولية المدقق تجاه العملاء أو الأطراف الأخرى، أو أي عضو من أعضاء مهنة المحاسبة، والهيئات وأصحاب العمل والجمهور .

<sup>67</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين مرجع سابق، ص 93.

## ⌚ المعايير الفنية :

يجب أن ينفذ المحاسب المهني خدماته المهنية حسب المعايير الفنية والمهنية ذات العلاقة، وأن يحرص على تنفيذ تعليمات العميل بما يتفق مع متطلبات النزاهة والموضوعية.

وتنقسم قواعد السلوك الأخلاقي إلى ثلاثة أجزاء<sup>68</sup>:

⌚ الجزء (أ) ينطبق على المحاسبين المهنيين ما لم يرد غير ذلك.

⌚ الجزء (ب) ينطبق على المحاسبين العاملين في الممارسة العامة.

⌚ الجزء (ج) ينطبق على المحاسبين المهنيين الموظفين، كما يمكن أن ينطبق في ظروف ملائمة على المحاسبين العاملين في الممارسة العامة.

الجزء (أ) ينطبق على المحاسبين المهنيين.

النزاهة والموضوعية:

لا تعني صفة النزاهة مجرد الأمانة، بل التعامل العادل والثقة. كما أن مبدأ الموضوعية يرتب التزاماً على جميع المحاسبين المهنيين بالعدالة والأمانة العقلية والتحرر من تعارض المصالح.

## ⌚ حل الصراعات الأخلاقية:

يواجه المحاسب المهني من وقت إلى آخر أوضاعاً تثير تعارضاً بين مصالحهم، وقد ينشأ هذا التعارض بطرق مختلفة تتراوح بين معضلة تافهة نسبياً إلى الحالة القصوى من الغش والاحتيال، وليس من الممكن وضع قائمة شاملة بتلك الحالات المحتملة من الصراع التي يمكن أن تحدث، كما أن الحقائق والظروف في كل حالة تتطلب تدقيقاً وبحثاً من قبل الأطراف المعنية.

## ⌚ الكفاءة المهنية:

يمكن تقسيم الكفاءات المهنية إلى مرحلتين منفصلتين :

I. بلوغ الكفاءة المهنية: وتتطلب مستوى عال من الثقافة العامة، وبعد ذلك تعليم متخصص وتدريب وامتحان في الموضوعات المتعلقة بالمهنة، ثم الخبرة العملية.

<sup>68</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين مرجع سابق، ص 96.

ب. المحافظة على الكفاءة المهنية: وتتطلب الانتباه المستمر للتطورات في مهنة المحاسبة، كما ينبغي أن يتبنى المحاسب المهني برنامجًا خاصًا مصممًا لضمان الرقابة المهنية في أداء الخدمة المهنية.

السرية: ⌚

يجب أن يحترم المحاسب المهني سرية المعلومات التي تصله أثناء أداءه واجباته المهنية، وأن لا يفصح عن هذه المعلومات بدون تفويض صحيح ومحدد أو يكون لديه تشريع أو حق مهني أو واجب بالإعلان عنها.

الممارسة الضريبية: ⌚

يشترط أن تقدم هذه الخدمة حسب الكفاءة المهنية والتي لا تضعف بأي شكل الموضوعية والأمانة، وتتفق مع القانون حسب رأي المحاسب المهني، ويمكن حل الشكوك لصالح العميل إذا ما توفر الدعم المعقول لهذا الوضع.

الأنشطة عبر الحدود: ⌚

عند تطبيق المتطلبات الأخلاقية في الأنشطة عبر الحدود فقد تنشأ عدة مواقف، وما إذا كان المحاسب المهني عضو في المهنة في بلد واحد فقط أو أنه عضو كذلك في المهنة في البلد الذي يتم فيه تقديم الخدمات يجب أن لا يؤثر ذلك على أسلوب التعامل مع كل وضع.

الدعاية: ⌚

يجب على المحاسبين المهنيين أثناء تسويق وترويج أنفسهم وأعمالهم أن لا يستعملوا وسائل تسيء إلى سمعة المهنة، وأن لا يبالغوا في ادعائهم في مستوى خدماتهم أو مؤهلاتهم أو خبراتهم، وأن لا يسيئوا إلى سمعة المحاسبين الآخرين.

الجزء (ب) ينطبق على المحاسبين المهنيين في الممارسة العامة.

الاستقلالية: ⌚

على المحاسب المهني العامل في الممارسة العامة عند توليه مهمة تقديم تقارير أن لا يكون له أية مصلحة قد تعد مهمة ومتفقة مع النزاهة والموضوعية والاستقلالية.

الكفاءة المهنية والمسؤوليات بخصوص استخدام غير المحاسبين:

يجب أن يتمتع المحاسبون المؤهلون العاملون في الممارسة العامة عن الموافقة على القيام بخدمات مهنية إن كانوا غير مؤهلين لتنفيذها، ما لم يحصلوا على الاستشارة الكافية والمساعدة التي تمكنهم من الأداء المرضي لتلك الخدمات. وإذا لم يمتلك المحاسب المهني الكفاءة لإنجاز جزء محدد من الخدمة المهنية عندها يمكن البحث عن الاستشارة الفنية من الخبراء مثل المحاسبين الآخرين المهنيين والمحامين وخبراء إحصاءات التأمين والمهندسين والجيولوجيين والمقدرين.

الأتعاب والعمولات:

يكون المحاسب المهني الذي يتولى خدمات مهنية للعميل في الخدمة العامة مسؤولاً عن تنفيذ تلك الخدمات بأمانة وموضوعية وطبقاً للمعايير الفنية المناسبة. ويتم إخلاء المسؤولية بتطبيق المهارة والمعرفة المهنية التي حصل عليها المحاسبون المهنيون بالتدريب والخبرة، ويستحق المحاسب المهني التعويض مقابل الخدمة المقدمة.

الأنشطة التي لا تتوافق مع ممارسة المحاسبة العامة:

يجب أن لا يرتبط المحاسب المهني أثناء الممارسة وبنفس الوقت في عمل أو وظيفة أو نشاط ربما يسئ إلى أمانته أو موضوعيته أو استقلاله أو إلى السمعة الحسنة للمهنة والتي لا تتوافق مع تقديم الخدمات المهنية.

أموال العميل:

يجب على المحاسب المهني أثناء الممارسة، والذي يوكل إليه بأموال خاصة بالعميل أن يحتفظ بتلك الأموال بشكل منفصل عن أمواله وأموال شركته، وأن يستعمل تلك الأموال للأغراض المخصصة لها فقط، وأن يكون مستعداً دائماً للمحاسبة عن تلك الأموال لأي شخص مخول بالمحاسبة عنها.

العلاقات مع المحاسبين المهنيين الآخرين في الممارسة العامة:

يجب أن تولى رغبات العميل كل الأهمية في اختيار المستشارين المهنيين سواء كان الأمر يتعلق بمهارات خاصة أم لا، وعليه ينبغي على المحاسب المهني أن لا يحاول أن يحد من حرية

العميل، وبأي شكل في اختيار الاستشارة الخاصة، وحيثما كان ذلك مناسباً يجب تشجيعه على ذلك.

ويملك أصحاب العمل الحق بلا منازع باختيار مستشاريهم المهنيين، وأن يتحولوا إلى غيرهم إذا ما أرادوا ذلك لحماية المصالح المشروعة للمالكين، ومن الضروري أيضاً أن يكون من حق المحاسب المهني الذي يطلب منه أن يحل محل محاسب مهني آخر أن يتأكد من وجود أسباب مهنية تبرر عدم قبوله ذلك التعيين، ولن يتم ذلك بفاعلية بدون اتصال مباشر مع المحاسب الحالي، وبدون طلب محدد فلن يتطوع المحاسب الحالي بتقديم المعلومات عن أحوال العميل.

### ٢٤ الإعلان والترويج:

عندما يسمح بالإعلان والترويج يجب أن يكون الهدف منه إعلام الجمهور بطرق موضوعية آمنة ملائمة وصادقة، لكن الترويج بالإكراه والمضايقة أمر ممنوع.

الجزء (ج) ينطبق على المحاسبين المهنيين الموظفين.

تعارض الولاء:

على المحاسبين المهنيين المستخدمين، واجب الولاء لأصحاب أعمالهم ومهنتهم، لكن قد تتعارض هذه الولاءات في وقت ما، لذلك يجب أن تكون الأولوية العادية عند الشخص العامل هي دعم الأهداف المشروعة والأخلاقية لمؤسسته، وتطبيق القواعد والإجراءات التي تدعمها، على أنه لا يسمح للموظفين قانوناً أن يخرقوا القانون، وقواعد ومعايير مهنتهم، وأن يكذبوا أو يضلوا العاملين كمدققين لصاحب العمل، ولا أن يضعوا أسماءهم أو يرتبطوا ببيان لا يمثل الحقائق.

دعم الزملاء المهنيين:

يجب على المحاسب المهني الذي له سلطة على غيره بشكل خاص إعطاء الاهتمام اللازم لحاجات الغير إلى التطوير وإمكانية اتخاذ احكامهم الخاصة بشأن الأمور المحاسبية، ويجب عليه التعامل مع الاختلافات في الآراء بطريقة مهنية.

## ⌚ الكفاءة المهنية:

قد يطلب من المحاسب المهني الذي يعمل في الصناعة أو التجارة أو التعليم أن يقوم بمهام هامة، والتي قد لا يكون لديه التدريب الكافي والخبرة بها، عندها عليه أن لا يضل أو يخدع صاحب العمل بالنسبة لدرجة الخبرة أو التجربة التي يمتلكها، وعليه أن يلتمس المساعدة من خبير آخر حيثما كان ذلك مناسباً.

## ⌚ عرض المعلومات:

من المتوقع أن يعرض المحاسب المهني المعلومات المالية بشكل كامل وبطريقة مهنية حتى يمكن فهمها في سياقها الصحيح.

ويرى الباحث بأن مبادئ السلوك المهني الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين تتشابه إلى حد كبير مع تلك الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، فبالرغم من اختلاف بعض المسميات العامة للمبادئ إلا أنها تتشابه مع بعضها في المضمون، وتركز على نفس الأفكار.

أما فيما يتعلق بقواعد السلوك المهني فإننا نلاحظ أن القواعد الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين قد تم تقسيمها إلى ثلاثة أجزاء تتعلق بالمحاسب المهني، والمحاسب المهني العامل في الممارسة العامة والمحاسب المهني الموظف وهذا النوع من التفصيل يساعد الدول الأعضاء في الاستفادة من هذه القواعد في إعداد القواعد الخاصة بها بشكل واضح، كما أنها تأخذ بعين الاعتبار نوع المهنة التي يعمل بها المحاسب الفرد، أما قواعد السلوك المهني الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين فهي عامة دون تقديم الإيضاحات الخاصة بكل موقع من مواقع العمل

## 3-2-4 رقابة الجودة لأعمال التدقيق :

وهي الوسيلة التي يمكن بواسطتها أن يتأكد مكتب التدقيق وإلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات التدقيق التي يقوم بها تعكس مراعاته لمعايير التدقيق المتعارف عليها، أو أية شروط قانونية أو تعاقدية، أو أية معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه. كما تشجع الرقابة على الجودة أيضاً مراعاة

المعايير الشخصية الملائمة لعمل المدقق والتي تم وضعها في قواعد السلوك المهني الصادرة عن المجالس المحاسبية، ومن المهم أن تصمم هذه المقاييس بقصد تكوين رأي صحيح للمدقق عن القوائم المالية، بالإضافة إلى صياغة هذا الرأي بصورة واضحة تدعم قابلية الاعتماد عليه من قبل مستخدمي البيانات المالية<sup>69</sup>.

وقد وضع الاتحاد الدولي للمحاسبين معايير توفر إرشادات حول رقابة الجودة الخاصة بـ<sup>70</sup> :

1. الإجراءات المرتبطة بأعمال التدقيق بشكل عام.
2. الإجراءات الخاصة بالأعمال التي تم إنطاة مسؤوليتها إلى المساعدين في عملية التدقيق الفردية.

ويجب تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة عند هذين المستويين.

أولاً : على مستوى مكاتب التدقيق : أي على مستوى الشركاء في المكتب الذين يقدمون خدمات التدقيق، أو المهني الفرد الذي يقدم هذه الخدمات، حسب الظروف.

على مكتب التدقيق تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي صممت للتأكد بأن كافة أعمال التدقيق قد تمت حسب المعايير الدولية للتدقيق، أو المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة. وتعتمد طبيعة وتوقيت ونطاق سياسات وإجراءات رقابة الجودة لمكتب التدقيق على عدد من العوامل هي :

— حجم وطبيعة الأعمال المهنية للمكتب.

— اتساع نشاطه الجغرافي.

— هيكله التنظيمي.

— الاعتبارات الملائمة المتعلقة ( بالتكلفة/المنفعة).

لذا فإن السياسات والإجراءات الشخصية التي تتبناها مكاتب التدقيق سوف تختلف، وكذلك مدى توثيقاتها. كما يجب أن تتضمن أهداف سياسات رقابة الجودة التي يتبناها مكتب التدقيق على ما يلي:

<sup>69</sup> رلى دهمش، "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الاردن: دراسة ميدانية"، المحاسب القانوني العربي، العدد الرابع وتسعون، كانون ثاني- شباط 1996، ص 27.  
<sup>70</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 159.

1. المتطلبات المهنية : على كافة أفراد مكتب التدقيق الالتزام بمبادئ الاستقلال والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني.
  2. المهارات والكفاءة : على مكتب التدقيق توظيف أفراد من الذين حصلوا وحافظوا على المعايير الفنية والكفاءة المهنية المطلوبة، للقيام بإنجاز مهامهم بالعناية اللازمة.
  3. توزيع المهام : يجب أن تعهد أعمال التدقيق إلى أفراد ممن يمتلكون درجات من التدريب الفني والكفاءة المهنية المطلوبة في مثل هذه الحالات.
  4. الإشراف : ينبغي أن يكون هناك توجيه وإشراف ومتابعة للأعمال على كافة المستويات، وذلك لتوفير قناعة معقولة بأن العمل المنجز يفي بمعايير الجودة المناسبة.
  5. التشاور : يجب التشاور داخل وخارج مكتب التدقيق عند الضرورة مع ذوي الخبرة المناسبة.
  6. قبول العملاء والمحافظة عليهم : يجب على مكتب التدقيق إجراء تقييم للعملاء المحتملين ومتابعة علاقاته مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة. كما يجب على المؤسسة، عند اتخاذ قرار بقبول أو استبقاء العميل، أن تأخذ بعين الاعتبار استقلالية المؤسسة وقابليتها لخدمة العميل بشكل ملائم، والأمانة التي تتمتع بها إدارة العميل.
  7. المراقبة : يجب على مكتب التدقيق أن يراقب باستمرار ملاءمة وفاعلية تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة. وعليه أيضًا إبلاغ سياسات وإجراءات رقابة الجودة إلى كافة الأفراد العاملين في المكتب، وذلك بطريقة توفر قناعة معقولة، بأن هذه السياسات والإجراءات قد فهمت وُطبقت.
- ثانيًا : على مستوى الفرد المهني :

على المدقق تطبيق إجراءات رقابة الجودة، المتماشية مع سياسات وإجراءات مكتب التدقيق لكل عملية تدقيق على المستوى الفردي. وعلى المدقق ومساعديه ممن أوكلت إليهم مسؤولية الإشراف، الأخذ بعين الاعتبار الكفاءة المهنية للمساعدين القائمين بإنجاز الأعمال، وذلك عند تقرير مدى التوجيه والإشراف والمتابعة المطلوبة لكل مساعد. كما أن إناظة أي عمل إلى المساعدين يجب أن تتم بطريقة توفر قناعة كافية بأن هذا العمل سوف يؤدي بالعناية المطلوبة من قبل أشخاص يمتلكون درجات من الكفاءة المهنية المطلوبة في مثل هذه الحالات.

التوجيه :

يحتاج المساعدون الذين أنيطت بهم الأعمال إلى توجيه ملائم، ويتضمن ذلك التوجيه إعلام المساعدين بمسؤولياتهم وأهداف الإجراءات التي عليهم أداؤها. وإعلامهم بالأمر التي لها علاقة بعملهم كطبيعة عمل العميل والمشاكل المحاسبية أو التدقيقية المحتمل ظهورها والتي تؤثر على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق. كما يعد برنامج التدقيق من الوسائل الهامة في إبلاغ توجيهات التدقيق. كذلك تعد تقديرات الوقت اللازم لكل عملية تدقيق، والخطة العامة لعملية التدقيق من العوامل المساعدة في إبلاغ هذه التوجيهات.

الإشراف :

للإشراف صلة وثيقة بكل من التوجيه والمتابعة، ويمكن أن يتضمن عناصر من كليهما. ويقوم الأشخاص الذين لديهم مسؤوليات الإشراف بالأعمال التالية خلال عملية التدقيق :

(I) مراقبة تقدم عملية التدقيق لدراسة ما إذا كان :

1. المساعدون يمتلكون المهارات والكفاءة لإنجاز الأعمال الموكلة إليهم.

2. المساعدون يفهمون التوجيهات الصادرة إليهم.

3. قد تم إنجاز العمل حسب الخطة العامة للتدقيق وحسب برنامج التدقيق.

(II) الاطلاع على الاستفسارات المحاسبية والتدقيقية الهامة التي ظهرت خلال عملية التدقيق، وقيامهم أي الأشخاص، بتقييم أهميتها وتعديل الخطة العامة للتدقيق وبرنامج التدقيق بالشكل المناسب.

(ج) تسوية كافة الاختلافات في الآراء المهنية بين الأفراد، ودراسة مستوى التشاور الملائم.

المتابعة:

من الضروري متابعة العمل المنجز من قبل كل مساعد، بواسطة أفراد يحملون نفس الكفاءة على

الأقل، لمعرفة فيما إذا كان :

1. العمل قد تم إنجازه حسب برنامج التدقيق.

2. العمل قد أنجز وتم توثيق النتائج التي تم الحصول عليها بشكل ملائم.

3. كافة الأمور الهامة المتعلقة بالتدقيق قد تمت تسويتها أو أشير إليها في استنتاجات التدقيق.

4. أهداف إجراءات التدقيق قد تحققت.

5. الاستنتاجات الموضحة تنسجم مع نتائج العمل الذي تم إنجازه، وتؤيد الرأي المهني.

ولا بد من المتابعة الدورية للخطة العامة للتدقيق وبرنامج التدقيق، وتقديرات المخاطر الملازمة ومخاطر المراقبة، والمتضمنة نتائج اختبارات الرقابة وأية تعديلات جرت على الخطة العامة للتدقيق وبرنامج التدقيق الناتجة عن ذلك.

#### 4-2-4 : عملية مراجعة النظير (Peer review)

وتعني مراجعة العمل الذي قام به محاسب قانوني من قبل محاسب قانوني آخر؛ وذلك للتأكد من تطبيق نظام رقابة الجودة<sup>71</sup>، والهدف من عملية مراجعة النظير هي تحديد فيما إذا كانت مكاتب التدقيق قد وضعت سياسات وإجراءات لتطبيق معايير رقابة الجودة والتأكد من اتباعها على أرض الواقع.

ويتم مراجعة النظير لأعمال المكاتب المنتسبة لقسم الشركات المدرجة بالسوق المالي أو قسم الشركات الخاصة في الولايات المتحدة الأمريكية مرة كل ثلاث سنوات على الأقل، ويتم إدارة عملية هذه المراجعة الخاصة بالمكاتب المنتسبة لقسم الشركات المدرجة بالسوق المالي عن طريق برنامج يُعده مجلس الرقابة والمتابعة الأمريكي (Public Oversight Board (POB ، ويتم إدارة عملية مراجعة الأعمال لأعضاء قسم الشركات الخاصة من خلال جمعية المحاسبين القانونيين في الولايات State CPA Societies وتحت الإشراف المباشر لمجلس تدقيق الأعمال التابع لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكي، وتتم عادة عملية مراجعة النظير عن طريق مكتب تدقيق حسابات يتم اختياره من قبل مكتب التدقيق الذي سوف يتم تدقيق أعماله. والخيار الآخر هو الطلب من معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي أو جمعيات مدققي الحسابات القانونيين State Society أن ترسل فريقا للقيام بهذه المهمة، وبعد أن يتم الانتهاء من عملية النظير يقوم المراجعون بإصدار تقرير بالنتائج والتوصيات، ويتم قبول مكاتب التدقيق فقط التي تجتاز عملية مراجعة النظير بشكل مرض كعضو في قسم الشركات المدرجة بالسوق المالي أو القسم الخاص بالشركات<sup>72</sup>.

Alvin, Arens, Ibid , p. 40.<sup>71</sup>  
Ibid, P. 37. <sup>72</sup>

ويرى الباحث بأن تعيين مدقق لمراجعة عملية النظر من قبل مكتب التدقيق الذي سوف يدقق على أعماله يعد خروجاً ملحوظاً عن الحيادية.

كما تتم مراجعة النظر أيضاً لمكاتب التدقيق المنتسبة إلى جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكيين، دون أن تكون منتسبة إلى قسم الشركات المدرجة بالسوق المالي أو القسم الخاص بمكاتب التدقيق مرة كل ثلاث سنوات على الأقل، ولديها نفس الأهداف لعملية المراجعة التي تتم للأعضاء المنتسبين للقسم الخاص بمكاتب التدقيق (Division of CPA Firms)، ولكن عملية المراجعة بالنسبة لها تكون أقل شمولية من عملية المراجعة التي تتم للأعضاء المنتسبين لقسم الشركات المدرجة بالسوق المالي أو القسم الخاص بمكاتب التدقيق، ويتم إدارة عملية مراجعة النظر لهؤلاء الأعضاء من خلال جمعيات المحاسبين القانونيين في الولايات State Societies وتحت الإشراف المباشر لمجلس تدقيق الأعمال لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكي<sup>73</sup>.

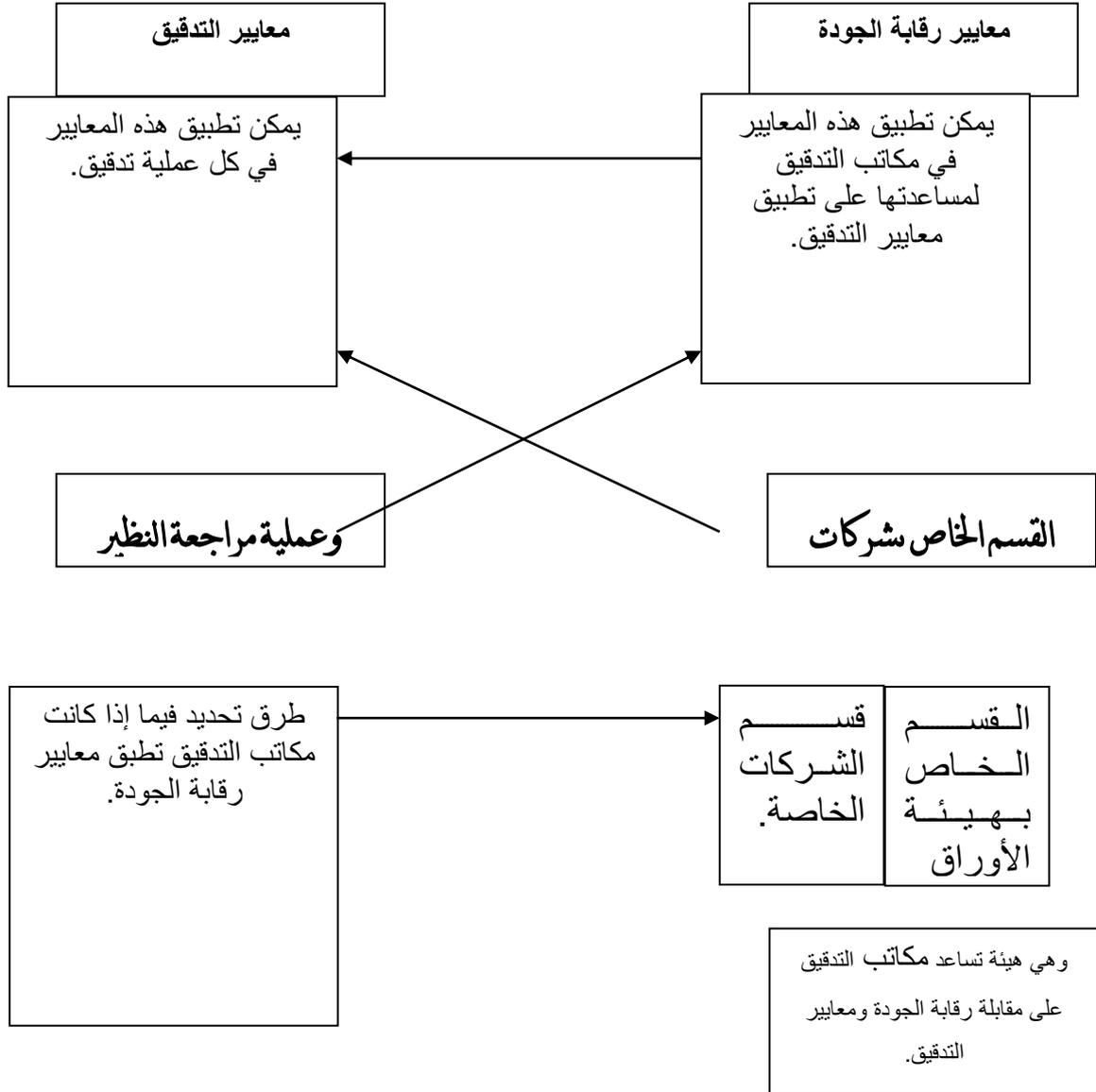
وتعد عملية مراجعة النظر مفيدة لكل من المهنة ومكاتب التدقيق، وذلك بمساعدة مكاتب التدقيق على الالتزام بمعايير رقابة الجودة؛ ومن ثم فإن المهنة تستفيد من الأداء المطور لمكاتب التدقيق وتحقيق نوعية تدقيق أعلى، وتستفيد مكاتب التدقيق من القيام بهذه المراجعة في تطوير ممارسات المكتب، ومن ثم تعزز من سمعة المكتب وفاعليته وتخفف من احتمالية مقاضاته. وتعد عملية مراجعة النظر

عملية مكلفة ولا بد من إجراء عملية الموازنة بين التكلفة والمنفعة، ويوضح الشكل رقم (4-2) العلاقة بين معايير التدقيق، ورقابة الجودة، والقسم الخاص بشركات التدقيق وعملية مراجعة النظر:

Ibid, P. 37. <sup>73</sup>

الشكل (1-4)\*

العلاقة بين معايير التدقيق، ورقابة الجودة، والقسم الخاص بمكاتب التدقيق وعملية مراجعة النظر



5-2-4 : التعليمات الصادرة عن هيئة الأوراق المالية<sup>74</sup>

Source: Alvin, Arens; Randal, Elder; and Mark, Beasley, **Auditing and Assurance Services**, Ninth Edition, New Jersey, Prentice-Hall, 2003, p. 38.  
<sup>74</sup> هيئة الأوراق المالية، تعليمات إفصاح الشركات المصدرة والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق لسنة 2004، عمان-الأردن.

نشأت هيئة الأوراق المالية بموجب قانون الأوراق المالية، وترتبط برئيس الوزراء، وتتمتع بشخصية اعتبارية ذات استقلال مالي وإداري، وذلك تعزيراً لاستقلاليتها وحتى تعمل بكفاءة وفعالية من أجل توفير المناخ الملائم لتحقيق سلامة التعامل في الأوراق المالية، وتنظيم وتطوير ومراقبة سوق الأوراق المالية، وحماية حملة الأوراق المالية والمستثمرين فيها والجمهور من الغش والخداع<sup>75</sup>.

وجاء في المادة رقم (18) تُعتمد معايير التدقيق الدولية الصادرة عن لجنة معايير التدقيق الدولية لغايات تدقيق حسابات الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة.

وحددت المادة رقم (19) الشروط الواجب توافرها في مدقق الحسابات لأي جهة من الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة كما يلي :

أن يكون حاصلًا على إجازة مزاوله المهنة سارية المفعول.

أن يكون عضوًا في جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين.

أن يكون مصنفاً بالفئة (أ) وفقاً لنظام تصنيف المدققين المعمول به.

أن يكون قد مارس المهنة بشكل متفرغ لمدة ثلاث سنوات متتالية على الأقل بعد حصوله على إجازة مزاوله مهنة تدقيق الحسابات.

1. أن يشاركه أو يعمل في مكتبه مدقق واحد أو أكثر ممن تتوفر فيهم الشروط السابقة.

وجاء في المادة رقم (20) مع مراعاة أحكام قانون الشركات يجب أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركة الأمور التالية:

<sup>75</sup> هيئة الأوراق المالية، قانون الأوراق المالية، قانون مؤقت رقم (23) لسنة 1997، ص 7.

أ. تاريخ التقرير.

ب. اسم مكتب التدقيق واسم وتوقيع المدقق ورقم رخصته وفئة تصنيفه وعنوانه.

ج. البيانات المالية التي يشملها التقرير.

VIII. إقرار بأن إجراءات التدقيق قد تمت وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.

هـ. رأي المدقق حول صحة وعدالة البيانات المالية والشهادة بأن هذه البيانات قد أعدت وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

نصت المادة رقم (22) على :

إذا تم انتخاب مدقق حسابات جديد للمكتب، أو تم تغييره خلال السنة، أو شغل مكانه لأي سبب فعلى الشركة وخلال أسبوعين من تاريخ حدوث ذلك إعلام هيئة الأوراق المالية بذلك بكتاب خطي متضمنا ما يلي :

1. بيان ما إذا اعتذر المدقق عن القيام بمهمته وسبب ذلك.
2. بيان ما إذا كان هناك خلاف بين المدقق ومجلس إدارة الشركة.
3. بيان ما إذا تضمن تقرير المدقق تحفظاً على البيانات المالية للشركة خلال السنتين الماليتين السابقتين. كما نصت المادة رقم (23) على أنه إذا اعتذر مدقق حسابات أي شركة مصدرة عن القيام بتدقيق حساباتها لأي سبب من الأسباب، أو نشأ خلاف بينه وبين تلك الشركة فعليه إعلام الهيئة خطياً بأسباب اعتذاره أو الخلاف حسب واقع الحال وذلك خلال أسبوعين من حدوث ذلك.

4-2-6 : امتحان التأهيل لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات<sup>76</sup>

وهو عبارة عن امتحان تجريبه لجنة الترخيص المؤلفة بمقتضى قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية المؤقت رقم (73) لسنة 2003؛ وذلك لتأهيل الممتحن وتمكينه من الحصول على ترخيص مزاوله المهنة.

<sup>76</sup> تعليمات لجنة ترخيص المهنة الصادرة بموجب الفقرة (ب) من المادة (5) من قانون المهنة رقم 73 لسنة 2003، المدقق، العدد 55-57، كانون أول 2003، ص 45.

تتكون الامتحانات من ثلاث أوراق وفق قانون المهنة ونظام المزاولة كما ورد في المادة رقم (6) :

أ. الورقة الأولى ( التشريعات) :

التشريعات الأردنية ذات العلاقة بالمهنة بما في ذلك قانون الشركات، والبنوك، والضرائب، والأوراق المالية، والتأمين، والتجارة، والتأجير التمويلي، وترويج الاستثمار، والاستثمار، والمنطقة الاقتصادية الخاصة، والمناطق الحرة المؤهلة والطوابع.

II. الورقة الثانية (المحاسبة المالية والتقارير المالية):

معايير المحاسبة المعتمدة، والمحاسبة المتقدمة، و توحيد الشركات والاستثمار والعملات الأجنبية، ومحاسبة التكاليف، والمحاسبة الإدارية، والنظرية المحاسبية ومحاسبة الضرائب.

V. الورقة الثالثة (التدقيق) :

IV- معايير المحاسبة والتدقيق المعتمدة، وآداب السلوك المهني، وتقارير التدقيق وأنواعها، والمسؤولية المهنية، والتدقيق على الحاسب الآلي، وقانون المهنة والأنظمة الصادرة بمقتضاه.

ويشترط فيمن يطلب ترخيصاً لمزاولة المهنة كمحاسب قانوني في

المجالات التالية أن يجتاز الامتحان في الأوراق التالية وفقاً للمادة رقم (7):

I. المحاسب القانوني المزاول لأعمال التدقيق :

1. الأوراق الثلاث الواردة في الفقرات (أ) (ب) (ج) من المادة (6) من هذه التعليمات للمحاسبين

الحاصلين على أية شهادة من الشهادات الواردة في الفقرة (د) بند (1 أو 2 أو 3) من المادة

(22) من القانون.

2. الورقة الأولى الواردة في الفقرة (أ) من المادة (6) من هذه التعليمات للمحاسبين الحاصلين

على أية شهادة من الشهادات الواردة في البند (4) فقرة (2) من المادة (22) من القانون.

II. المحاسب القانوني المزاول لأعمال المحاسبة :

الورقة الأولى والثانية الواردة في المادة (6) من هذه التعليمات للمحاسبين الحاصلين على أي من الشهادات الواردة في الفقرة (د) (1 أو 2 أو 3) من المادة (22) من القانون.

V. للأشخاص الحاصلين على إجازة المزاولة بموجب الفقرة (ب) من هذه المادة الراغبين بمزاولة المهنة في مجال التدقيق أن يجتازوا امتحان في الورقة الثالثة من هذه التعليمات شريطة أن يكونوا مسجلين في سجل المتدربين لدى محاسب قانوني مزاول لأعمال التدقيق لمدة لا تقل عن سنة. ومما لا شك فيه أن لامتحان المهنة أثراً واضحاً في رفع كفاءة مدققي الحسابات من خلال إطلاعهم وتعريفهم بكافة القوانين والأنظمة ذات العلاقة بالمهنة وكذلك بالعلوم المحاسبية والمالية وقواعد المحاسبة وأدلة التدقيق وطرق استخدامها بطريقة صحيحة والالتزام بها بعد نجاحهم وحصولهم على إجازة التدقيق، مما يعزز قطاع المدققين بالعناصر الكفائية المؤهلة علمياً وعملياً، ومع ذلك وإن كان لامتحان المهنة الأثر الإيجابي في رفع كفاءة مدققي الحسابات، فإنه لا بد من تلافي بعض السلبيات وتنمية الإيجابيات المتعلقة بالامتحان لتحقيق الغاية المنشودة منه بضرورة مراعاة ما يلي<sup>77</sup>:

1. تحديد مناهج الامتحان بوضوح مع الإشارة إلى بعض المراجع والكتب لتكون المرشد للمتقدم للامتحان.
2. تحديد الأهمية النسبية لموضوعات الامتحان.
3. تقييم النتائج لا سيما عندما تكون النتائج متدنية لمعرفة أسباب ذلك وتلافيها.
4. تشجيع ذوي الكفاءة العلمية على تأليف كتب مساعدة تتناول موضوعات مناهج الامتحان، وتزويد هذه الكتب بأسئلة متعددة وإجابات نموذجية وذلك على غرار الكتب التي نجدها لمثل هذه الامتحانات في البلدان الأخرى.
5. إتاحة الفرصة أمام المتقدمين للامتحان للحصول على الإجابات النموذجية لأسئلة الدورات السابقة، مما يمكن المتقدم من الاستعداد للامتحان بشكل أفضل.

<sup>77</sup> ديوان المحاسبة، مرجع سابق، ص 29.

#### 7-2-4 : التعليم المهني المستمر 78 :

يتمثل بالساعات الدراسية التي تطلبها بعض الهيئات أو التشريعات المهنية من مدققي الحسابات الخارجيين، حتى يبقى ترخيص الممارسة ساري المفعول<sup>79</sup>.

وقد أشارت المادة رقم(12) من نظام مزاوله المهنة الصادر عن جمعية المحاسبين القانونيين إلى ما يلي:

1. على المحاسب القانوني المزاول للمهنة أن يقدم لجمعية المحاسبين القانونيين في بداية كل سنة مالية شهادة تدريب لمدة لا تقل عن ثلاثين ساعة تدريبية أو عشرين ساعة تدريبية مضافاً إليها بحثاً مشاركاً في مؤتمر مهني أو مقالاً منشوراً في مجلة مهنية شريطة أن يجري التدريب في مركز التدريب التابع للجمعية أو لدى مراكز للتدريب معترف بها من قبل الجمعية بما في ذلك المشاركة في المؤتمرات المهنية.
  2. على المحاسب القانوني المزاول أن يقدم هذه الوثائق خلال الشهر الأول من كل سنة مالية للجمعية وتعتبر واحدة من شروط ممارسة المهنة سنوياً.
- ووفقاً للمادة رقم (13) من نفس النظام لا يجوز منح المحاسبين القانونيين شهادة مزاوله المهنة السنوية دون الالتزام بما نصت عليه المادة رقم (12) أعلاه.
- كما نصت المادة رقم (14) من نفس النظام على ما يلي :

<sup>78</sup> اخبار الجمعية، المدقق، العدد56-57، كانون أول 2003، ص 42.

<sup>79</sup> طلال أبو غزالة، مرجع سابق، ص 68.

1. على المحاسب المتدرب الذي يحمل الشهادات المنصوص عليها في المادة (22) من قانون المهنة، ويرغب في التسجيل في سجل المتدربين التقدم بطلب انتساب إلى الجمعية معززاً بالوثائق المطلوبة وشهادة من المحاسب القانوني الذي يتدرب لديه سنوياً.
2. تكون مدة التدريب للمحاسب المتدرب لأغراض التقدم لامتحان المهنة ثلاث سنوات لحملة الشهادات الجامعية الأولى وست سنوات لحملة شهادات كلية المجتمع.
3. تحدد ساعات التدريب على المحاسبة والتدقيق والتشريعات وغيرها والمراكز المعتمدة للتدريب بموجب قرار يصدره المجلس لهذه الغاية.
4. يحدد مجلس إدارة الجمعية الحد الأدنى لرواتب المحاسبين المتدربين بموجب قرار يصدره لهذه الغاية.

#### 4-2-8: المسؤولية القانونية

وهي المسؤولية التي تنشأ على مدقق الحسابات بموجب القانون تجاه الأطراف الذين يخدمهم بالقيام بأعماله بدرجة معقولة من العناية<sup>80</sup>.

ونظراً لأهمية المهمة التي يقوم بها مدقق الحسابات فإن المشرع يحمله المسؤولية عن صحة البيانات الواردة في تقريره، وعلى ذلك يعد المدقق مسؤولاً عن أي خطأ أو تقصير أو إهمال يقع منه أو من أحد تابعيه أثناء أداء مهمته، وهو يُسأل في مواجهة الشركة والغير<sup>81</sup>. ومسؤولية المدقق قد تكون :

1. مسؤولية مدنية.
2. مسؤولية جزائية (جنائية).
3. مسؤولية تأديبية.

<sup>80</sup> Alvin, Arens; Op. Cit., p. 126.

<sup>81</sup> نصار البطوش، طبيعة التزام مدقق الحسابات والأساس القانوني لمسؤوليته المدنية، المدقق، العدد، ص 28.

#### 1-8-2-4 : المسؤولية المدنية :

ما دام المدقق وكيلًا عن الهيئة العامة للمساهمين وهو وكيل بأجر تقدر أتعابه الهيئة العامة للمساهمين، لذا فإن مسؤوليته المدنية تتحدد على ضوء القواعد العامة للوكيل بأجر، فضلاً عن النصوص القانونية التي وردت في قانون الشركات وقانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات. لذا يجب عليه أن يبذل في تنفيذ وکالته عناية الرجل المعتاد، كما تقتضي القواعد العامة للوكالة بأجر أن يكون مسؤولاً إذا أخطأ أو

أهمل أو قصر في القيام بواجبه، وهو مسؤول أمام الشركة والغير والمساهمين بتعويض ما أصابهم من الضرر من جراء تصرفاته. وعناية الرجل المعتاد من مدقق الحسابات هي ضرورة اتباع معايير التدقيق المتعارف عليها وما تتطلبه من إجراءات التدقيق التي جرى العرف المهني على استخدامها في الحالات المشابهة. وعلى ذلك يعد المدقق مخطئاً أو مقصراً إذا لم يؤدي مهمته بتلك المهارة والخبرة والعناية المتوقعة اعتيادياً من مدقق حسابات مؤهل مهنيًا وعلميًا، مما يوجب مساءلته قانوناً أمام من أصابه ضرر من جراء هذا الخطأ أو التقصير، وسواء كان ذلك عن قصد أو عن غير قصد.

#### 2-8-2-4 : المسؤولية الجزائية (الجنائية) :

يُسأل مدقق الحسابات جزائياً إذا صدرت منه أفعال تمثل جرائم يعاقب عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر أثناء أداء مهمته، كأن يكون الفعل جريمة خيانة الأمانة أو النصب أو التزوير، ومسؤولية المدقق الجزائية تعني مسؤوليته عن مخالفة القواعد القانونية المنصوص عليها في التشريعات المختلفة المنظمة لمزاوله مهنة تدقيق الحسابات التي توجب عليه القيام بعمل معين أو الامتناع عن القيام بعمل معين، كون عدم القيام بالعمل أو عدم الامتناع عن القيام به جريمة يعاقب عليها قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية، حيث نصت المادة 43-82 :

82 قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية، قانون مؤقت رقم (73) لسنة 2003، عمان-الأردن.

1- يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن سنة ولا تزيد على ثلاث سنوات أو بغرامة لا تقل عن خمسة آلاف دينار ولا تزيد على عشرين ألف دينار أو بكلتا هاتين العقوبتين، كل من خالف أحكام المادة (21) من هذا القانون.

2- تطبق أحكام البند (1) من هذه الفقرة على كل من زاول المهنة خلال مدة إيقاف تسجيله أو بعد شطب اسمه من سجل المزاولين.

ب. في حال تكرار أي من الأفعال المنصوص عليها في الفقرة (أ) من هذه المادة تكون العقوبة الحبس ولا يجوز الحكم بالغرامة في هذه الحالة.

وجاء في المادة رقم (44) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم (73) لسنة 2003 : مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ورد النص عليها في أي تشريع آخر، يعاقب المحاسب القانوني بالحبس لمدة لا تقل عن سنة

ولا تزيد على ثلاث سنوات أو بغرامة لا تقل عن خمسة آلاف دينار ولا تتجاوز عشرين ألف دينار أو بكلتا هاتين العقوبتين، إذا ارتكب عن قصد أو نتيجة إهمال جسيم أيًا من الأفعال التالية :

دون بيانات كاذبة في أي تقرير أو حسابات أو وثيقة قام بإعدادها أثناء مزاوله المهنة.

وضع تقريرًا مغايرًا للحقيقة أو صادق على وقائع مغايرة للحقيقة في أي وثيقة متعلقة بمزاولة المهنة.

3-8-2-4 : المسؤولية التأديبية :

يُسأل مدقق الحسابات تأديبيًا بسبب مخالفته لقواعد السلوك المهني، سواء تلك التي تضمنتها القوانين المنظمة لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات، أم تلك التي تضعها جمعية المحاسبين القانونيين التي ينتمي إليها المدقق، وسواء أكانت تلك القواعد منصوصًا عليها في نظام الجمعية أم كانت قواعد عرفية تعارف عليها أصحاب المهنة.

ونتيجة لما سبق تم تشكيل لجنة تأديبية وفقاً للمادة رقم (34) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية على أن تحدد اختصاصها وكيفية عقد اجتماعاتها وإصدار قراراتها والتصديق عليها وتنفيذها ونشرها وإجراءات تقديم الشكاوي والنظر فيها، وتشكيل أي لجان أخرى لغايات قيام هذه اللجنة بمهامها بمقتضى نظام مزاولة مهنة المحاسبة القانونية الصادر بمقتضى أحكام القانون المؤقت لمهنة المحاسبة القانونية رقم (73) لسنة 2003<sup>83</sup>.

ويحال المدقق إلى اللجنة التأديبية إذا ارتكب المحاسب القانوني أو المتدرب أي مخالفة لأحكام هذا القانون والأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاه أو أخل بواجبات عمله أو بقواعد سلوك المهنة وآدابها وفقاً للمادة رقم (35) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية. أما المادة رقم (36) من نفس القانون فقد حددت العقوبات التأديبية التي تطبق على المدقق على النحو التالي :

I. إذا كان المخالف محاسباً قانونياً :

1. التنبيه.
2. الإنذار الخطي.
3. تعليق التسجيل وإيقاف العمل بإجازة المزاولة لمدة لا تزيد على سنتين.
4. إلغاء إجازة المزاولة وشطب اسم المحاسب القانوني نهائياً من سجل المزاولين.

<sup>83</sup> المرجع السابق.

II. إذا كان المخالف متدرباً :

1. التنبيه.

2. الإنذار الخطي.

3. وقف التدريب لمدة لا تزيد على سنتين.

وتكون قرارات اللجنة التأديبية خاضعة لمصادقة مجلس الجمعية، ويكون قرار المجلس خاضعاً لمصادقة الهيئة العليا إذا تعلق بإلغاء إجازة المزاولة وشطب اسم المحاسب القانوني نهائياً من سجل المزاولين على أن تكون هذه القرارات قابلة للطعن أمام محكمة العدل العليا كما جاء في المادة رقم (37) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية.

4-8-2-4 حماية مدققي الحسابات الأفراد من المسؤولية القانونية<sup>84</sup>

يمكن لمدققي الحسابات القيام ببعض الإجراءات للتقليل من المسؤولية القانونية،

ومن هذه الأمور نورد ما يلي :

— التعامل مع العملاء النزيبين فقط :

إن هناك احتمالية كبيرة لحدوث المشاكل القضائية عندما يكون العميل غير نزيب في التعامل مع زبائنه، وموظفيه، والدوائر الحكومية والآخرين، وتحتاج مكاتب التدقيق إلى طرق من أجل تقييم نزاهة عملائها، وعليها أن لا تتعامل مع الشركات التي تفتقر إلى النزاهة.

— تعيين الأفراد المؤهلين وتدريبهم والإشراف عليهم بشكل جيد :

يتم ممارسة عمليات التدقيق عادة من قبل مهنيين صغار يتمتعون بخبرة قليلة، وبأخذ الخطورة الناتجة عن عمليات التدقيق بعين الاعتبار، فإنه من الضروري أن يكون هؤلاء المهنيون الصغار مؤهلين ومدربين بشكل جيد، ولا بد من الإشراف عليهم من قبل مهنيين يتمتعون بخبرة عالية ومؤهلين بشكل جيد.

<sup>84</sup> Alvin, Arens; Op. Cit., p. 124.

— اتباع معايير المهنة :

يجب على مكتب التدقيق أن يطبق الإجراءات للتأكيد على أن أعضاء المكتب يفهمون ويتبعون معايير التدقيق، ومعايير المحاسبة، وقواعد السلوك المهني والإيضاحات الأخرى للمهنة.

— المحافظة على الاستقلالية :

لا يقصد بالاستقلالية في الظاهر فحسب، وإنما الاستقلالية في الحقيقة أيضاً والتي تتطلب انفصال المسؤولية عن اهتمام العميل، وينشأ عادة الكثير من الدعاوي القضائية نتيجة خضوع مكاتب التدقيق لضغوط ورغبات العميل، لذلك فإنه على المدقق الحفاظ على التصرف الذي يتصف بنوع من التشكك الصحي.

— فهم أعمال العميل :

إن نقص المعرفة بممارسات الصناعة وعمليات العميل كانت سبباً رئيساً في فشل مدقق الحسابات في كشف التضليل في حالات كثيرة، ومن ثم فإنه يجب على مدقق الحسابات زيادة معرفته في هذه المجالات.

— القيام بتدقيق النوعية :

يتطلب تدقيق النوعية من المدقق الحصول على الدليل الكافي للقيام بالحكم المناسب على الدليل، ومن الضروري على سبيل المثال بأن يفهم مدقق الحسابات نظام الرقابة الداخلية للعميل، وأن يحدد الدليل الذي يعكس نتائج البحث.

— توثيق العمل بشكل جيد :

إن توثيق عمليات التدقيق وتحضيرها بشكل جيد يساعد مدققي الحسابات على تنظيم وتنفيذ تدقيق النوعية، وتعد عملية توثيق تدقيق النوعية ضرورية إذا كان مدقق الحسابات سيدافع عن نفسه في المحكمة.

— الحصول على خطابي التعاقد والتمثيل :

إن هذين الخطابين هامان في تحديد الالتزامات المترتبة على كل من مدقق الحسابات والعميل، كما تساعدان في حل القضايا بين العميل ومدقق الحسابات، وفي حل الدعاوي القضائية مع الطرف الثالث.

— المحافظة على العلاقات السرية :

يترتب على مدقق الحسابات من الناحية القانونية ومن الناحية الأخلاقية أيضاً عدم الافصاح عن الأمور المتعلقة بالعميل للأطراف الخارجية.

— الحصول على التأمين الكافي :

إنه من الضروري على شركات التدقيق الحصول على التأمين الكافي لحمايتها في حال التعرض للدعاوي القضائية، وبالرغم من ارتفاع معدلات التأمين بشكل كبير نتيجة لزيادة الدعاوي القضائية، إلا أن التأمين على التدقيق لا يزال متوفراً لكل مدققي الحسابات.

— البحث عن المشورة القانونية :

عند حدوث مشاكل جديدة أثناء عملية التدقيق، فإن مدقق الحسابات سيكون حكيماً إذا قام باستشارة مستشاراً خبيراً، وعند احتمال حدوث دعاوي قضائية أو حدوثها فعلاً، فإنه على مدقق الحسابات أن يبحث عن محامي خبير.

— أن يختار المكتب الشكل القانوني لشركة مساهمة خاصة :

تعمل كثير من مكاتب التدقيق كشركة مساهمة مهنية، أو شركة ذات مسؤولية محدودة، أو شركات أشخاص ذات مسؤولية محدودة من أجل الحصول على بعض الحماية القانونية الشخصية للمالكين.

— مراعاة وممارسة الحذر المهني :

يتحمل مدقق الحسابات خلال ممارسة مهامه مخاطر التدقيق Audit Risk، والتي تنشأ عن حصوله على معلومات قد تحوي مغالطة أو تحريفاً للبيانات المالية. لذا يتوجب عليه دائماً أن لا يأخذ هذه المعلومات على علاتها وكما هي، بل عليه ممارسة قدر معقول من الشك المهني الذي يفرض عليه تفحص المعلومات التي تقدم له للتأكد من خلوها من أي تضليل.

### 3-4 تنفيذ وفرض المتطلبات الأخلاقية 85

إن رسالة الاتحاد الدولي للمحاسبين كما هي واردة في الفقرة (2) من نظامه الداخلي هي "تطوير ورفع شأن مهنة المحاسبة في مختلف أرجاء العالم مع معايير متجانسة قادرة على تقديم خدمات ذات نوعية جيدة بشكل ثابت للمصلحة العامة"، ولتحقيق هذا الهدف يشكل مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين لجاناً لتطوير ونشر إصدارات نيابة عن المجلس حول مجموعة متنوعة من المواضيع.

يعتقد الاتحاد الدولي للمحاسبين أن نشر هذه الإصدارات سيساعد على تحسين درجة الاتساق في مهنة المحاسبة في مختلف أرجاء العالم، على أنه يجب معرفة أنه من أجل تطوير هذه الإصدارات فإن الظروف القانونية والاجتماعية والاقتصادية السائدة في البلد ستؤثر على مدى وأسلوب تطبيق الإصدارات، وبالرغم من هذه الحالة من المهم أن يكون لدى كل مهنة وطنية مجموعة من الإصدارات والمعايير الفنية المتسقة بشكل واضح لتغطية الممارسات المهنية للمحاسبة.

### 1-4-4 تنفيذ المتطلبات الأخلاقية

إن مهمة إعداد المتطلبات الأخلاقية التفصيلية تقع بشكل رئيسي على الهيئات المهنية لكل بلد معني، حتى ولو تحمل مسؤولية إصدار هذه المتطلبات جزئياً أو كلياً الهيئة التشريعية لذلك البلد.

لن يضمن تبني الهيئات الأعضاء للمتطلبات الأخلاقية بالضرورة أنه ستتم المحافظة على مستوى السلوك الذي تم تحديده، وإذا أريد له أن يكون فعالاً يجب أن تقوم الهيئات المناسبة في كل بلد بوضع أحكام لتنفيذ هذه المتطلبات. وعلى كل بلد عضو مسؤولية تحقيق معايير عالية للسلوك المهني، وضمان أن المتطلبات الأخلاقية تتم مراعاتها، وأن عدم مراعاتها سيتم بحثه واتخاذ الإجراء المناسب بشأن ذلك.

تحت الفقرة 6،2 من قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين والصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين الهيئات الأعضاء على ضمان تقديم النصح والمشورة للمساعدة في حل الصراعات الأخلاقية، وهذه المهمة هي جزء هام من التنفيذ، ويمكن تحقيقها بوسائل مثل تقديم الخدمة للرد على الاستفسارات التي يثيرها الأعضاء الأفراد بشأن تفسيرات المتطلبات الأخلاقية أو تشكيل اللجان المناسبة ضمن الهيئات الأعضاء التي ستتابع المتطلبات الأخلاقية لهذه الهيئات.

<sup>85</sup>الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 83.

إن تقديم خدمة التفسير/المشورة/النصح يجب أن توفر النواحي التالية :

- أن تكون أغراضها وإجراءاتها التشغيلية شفافة ومعززة على نطاق واسع من العضوية.
  - أن يكون الشخص المكلف بمسؤولية توفير المشورة على مستوى يتناسب مع هذه السلطة، وأن يكون لديه الخبرة الفنية الكافية لتقديم هذه المشورة.
  - أن تتم الاستفسارات على أساس سري بشكل كامل.
  - من الممكن أن تكون نتائج أي تفسير/نصح/مشورة خاضعة للنشر (على أساس " بدون اسم ") والتوزيع على الأعضاء العامين كأسلوب تعليمي.
- سيساعد على تنفيذ المتطلبات الأخلاقية إدخال برنامج مصمم لضمان أن الأفراد الأعضاء على علم بكافة المتطلبات الأخلاقية ويبين نتائج عدم الامتثال لهذه المتطلبات، ومن الممكن إيصال هذه المعلومات لأفراد الأعضاء بطرق مثل كتيبات الأعضاء والإصدارات الفنية والمجالات المهنية والتقارير حول التحقيقات التأديبية والأنشطة وبرامج التعليم المهني المستمر والنشرات الإخبارية والصحافة المالية والتجارية وردود الفعل من اللجنة المناسبة للطلبات الخاصة بتقديم المشورة.
- ويحترم معظم المحاسبين المتطلبات الأخلاقية التي يخضعون إليها بدون أي حاجة للفرض أو العقوبات، وبرغم ذلك قد تحدث حالات يتم فيها تجاهل هذه المتطلبات بشكل صارخ أو عندما يخفق المحاسبون في مراعاتها بسبب الخطأ أو السهو أو عدم الفهم، ومن مصلحة المهنة وجميع أعضائها في أي بلد أن يكون الجمهور العام على ثقة بأن عدم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية للمهنة في ذلك البلد سيتم بحثه واتخاذ الإجراءات التأديبية حيث يكون ذلك مناسباً.
- وبناء على ذلك يجب على الهيئات الأعضاء أن يكونوا مستعدين لتبرير أي خروج عن المتطلبات الأخلاقية، وعدم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية أو عدم القدرة على تبرير الخروج قد يشكل سوء سلوك أخلاقي قد يتسبب في إجراء تأديبي.

#### 2-4-4 فرض المتطلبات الأخلاقية

من الممكن توفير صلاحية اتخاذ الإجراء التأديبي من خلال التشريع أو النظام الداخلي للهيئة المهنية، وفي العديد من البلدان قد يتم توفير الإجراء التأديبي بواسطة الوكالات التشريعية عدا عن الهيئة المهنية، ومن الممكن أن تكون هذه الوكالات التشريعية مسؤولة جماعياً أو فردياً عن الإجراء التأديبي أو توفير عملية تدقيق للإجراء التأديبي الذي تم اتخاذه.

ينشأ الإجراء التأديبي عادة من مواضيع مثل :

عدم مراعاة المستوى المطلوب من العناية أو المهارة أو الكفاءة المهنية.

عدم الامتثال لقواعد السلوك الأخلاقي.

السلوك الفاضح أو الشائن.

وقد تناول قانون المهنة المؤقت رقم (73) المواد الرئيسة لقانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية،

وقد اقترح أن يتم تشكيل لجان لإعداد الأنظمة والتعليمات المتعلقة بالقانون<sup>86</sup>.

لجان التفتيش :

نصت المادة رقم (15) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية :

1. يشكل المجلس في بداية دورته لجان تفتيش من ثلاثة أعضاء برئاسة عضو من المجلس وعضوية اثنين من أعضاء الهيئة العامة.
2. تشكل هذه اللجان لمدة ثلاث سنوات من الأعضاء المزاولين لمهنة التدقيق.
3. للجان التفتيش التأكد من أن مدقق الحسابات ملتزم بالمعايير والقوانين والأنظمة المهنية ذات العلاقة في جميع الأمور والمتطلبات الواجب التقيد بها حسب القانون والأنظمة والتعليمات الصادرة بموجبه.

<sup>86</sup> اخبار الجمعية، المدقق، العدد56-57، كانون أول 2003، ص 42.

4.

5. يحدد المجلس عدد اللجان واختصاصاتها وصلاحياتها وكيفية قيامها بعملها بموجب تعليمات تصدر لهذه الغاية.

اللجنة التأديبية :

جاء في المادة رقم (17) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية:

1. تقدم الشكوى بحق المحاسب القانوني والمحاسب المتدرب خطياً إلى الرئيس الذي يحيلها بدوره إلى لجنة تحقيق ثلاثية يشكلها المجلس للتحقيق معه.
2. ترفع لجنة التحقيق نتائج أعمالها بشأن الشكوى إلى المجلس على أن تتاح الفرصة للمشتكي عليه للدفاع عن نفسه أمامها وتقديم بياناته إليها على أن يسمح له بتوكيل محام إذا طلب ذلك للحضور معه جلسات التحقيق.
3. إذا رأى المجلس أن نتائج التحقيق تستوجب ملاحقة المشتكى عليه تأديبياً فيحيل الشكوى مع التحقيقات التي جرت بشأنها وسائر الأوراق المتعلقة بها إلى اللجنة التأديبية التي يترتب عليها تبليغ المشتكى عليه التهمة المنسوبة إليه ويحق له الرد عليها خطياً خلال ثمانية أيام من تبليغها إليه.
4. تحدد اللجنة التأديبية موعد النظر في الشكوى ويدعى المشتكى عليه الحضور أمامها، وله أن يستعين بمحام ليحضر معه جلسات المحاكمة التأديبية، ويتولى الدفاع عنه وبعد سماع أقوال المشتكى عليه، والنظر في الأوراق المعروضة عليها تصدر اللجنة التأديبية قرارها إما ببراءة المشتكى عليه بإحدى العقوبات التأديبية المنصوص عليها في الفقرة (أ) من المادة (18) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية.
5. إذا لم يحضر المشتكى عليه أمام اللجنة التأديبية في أي جلسة تعقدتها فيجري محاكمته بصورة غيابية إلا إذا مثل أمام اللجنة التأديبية بعد ذلك وقبل صدور قرار اللجنة النهائي بحقه، وأثبت أن غيابه كان لعذر مشروع تقبل به اللجنة.
6. ويكون قرار اللجنة التأديبية خاضعاً لتصديق المجلس إذا كان يقضي بإدانة المحاسب القانوني بأي من العقوبات المنصوص عليهما في البندين (3) و (4) من الفقرة (أ) من المادة (18) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية.

المادة (18) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية:

- I. إذا تبين للجنة التحقيق أو اللجنة التأديبية أثناء التحقيق في الشكوى المقدمة بحق المشتكي عليه أو أثناء النظر فيها وجوب اتخاذ إجراءات قضائية جزائية ضده فيترتب عليها رفع جميع الأوراق المتعلقة بالشكوى إلى المجلس ليحيلها بدوره إلى المدعي العام المختص لاتخاذ الإجراءات القانونية بحقه.
- II. إن تبرئة المحاسب القانوني والمحاسب المتدرب أمام القضاء أو الحكم بعدم مسؤوليته من التهمة التي أسندت إليه لا تحول دون اتخاذ الإجراءات التأديبية بحقه عن التهمة نفسها بمقتضى أحكام هذا النظام إذا تبين للمجلس ما يبرر ذلك.

المادة (19) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية : للجان التفتيش أو أي جهة متضررة من عمل المحاسب القانوني أو المحاسب المتدرب أن تتقدم بشكوى إلى الرئيس على أن لا تكون هذه الشكوى قد تم تقديمها واتخذ بها قراراً قطعياً.

## الفصل الخامس

### الدراسة الميدانية

1-5 المقدمة.

2-5 استبانة الدراسة.

3-5 الأساليب الإحصائية المستخدمة.

4-5 تحليل نتائج الدراسة.

1-4-5 نتائج الدراسة الوصفية.

2-4-5 اختبار الفرضية المتعلقة بمدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين

3-4-5 اختبار الفرضيات المتعلقة بالوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام

بالسلوك المهني.

## 1-5 المقدمة :

يهدف هذا الفصل بشكل أساسي إلى إظهار نتائج التحليل الإحصائي للجانب العملي الميداني الذي قام الباحث بإجرائه، علماً بأن الباحث وخلال إعدادة للإستبانة وإجراء التحليل الإحصائي قد استشار عددًا من المختصين\* المشهود لهم بالخبرة الممتازة في مجالهم، والذين زودوني بكل ما يمكن أن يضيف المصدقية العلمية على دراستي.

## 2-5 استبانة الدراسة :

وبقصد تحديد عينة الدراسة بـ 236، قام الباحث بتوزيع الاستبانات على مجتمع الدراسة وفقاً لجدول توزيع العينة رقم (1-5) الذي يظهر كذلك العدد الذي تم استرداده والبالغ 178 استبانة.

### جدول رقم (1-5)

#### توزيع عينة الدراسة

المجموع	الرقابة	جهات الرقابة والإشراف	مستخدمي البيانات المالية	المدققين	
614		25	191	398	المجتمع
%100		%4.1	%31.1	%64,8	النسبة
236		20	76	140	العينة
%100		%8.5	%32.2	%59.3	النسبة
178		17	51	110	المستجيبين
%75.1		%85	%67	% 78	نسبة الاستجابة

كما أنه نظراً لعدم تناسب عدد المفردات في كل فئة من الفئات التي يتكون منها مجتمع الدراسة

والبالغ عددها 614، فقد تم اختيار عينة طبقية عشوائية غير تناسبية، كما تم زيادة عدد المفردات في

\* محمد أبو صالح، استاذ في قسم الإحصاء، جامعة اليرموك، الأردن.  
عبد الفتاح كراسنة، استاذ مساعد في قسم تكنولوجيا المعلومات والتسويق، جامعة اليرموك، الأردن.

العينة المختارة من جهات الرقابة والإشراف نظراً لصغر حجم هذه الفئة مقارنة مع الفئات الأخرى، لتشكّل نسبة 8.5% من حجم العينة، وذلك على حساب عدد أفراد العينة في الفئات الأخرى.

وكما يبيّن الجدول السابق فقد بلغ عدد المستجيبين من المدققين 110 مدققاً وبنسبة 78% من أصل 140 مدققاً، وبلغ عدد المستجيبين من مستخدمي البيانات المالية 51 فرداً وبنسبة 67.1% من أصل 76 فرداً، وبلغ عدد المستجيبين من جهات الرقابة والإشراف 17 فرداً وبنسبة 85% من أصل 20 فرداً. وبلغ عدد المستجيبين الإجمالي 178 فرداً وبنسبة 75.4% من أصل 236 فرداً وهو حجم العينة الإجمالي، وبذلك تعد نسبة الاستجابة نسبة جيدة.

ووفقاً لآراء المختصين الإحصائيين الذين استعان الباحث بهم فقد قام بتصميم استبانة من (58) سؤالاً ولأغراض التحليل الإحصائي وهدفت الأسئلة إلى ما يلي :

أولاً : (س 1-13) تهدف إلى قياس مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن.

ثانياً : (س 14-18) تهدف إلى معرفة الأسباب التي تؤدي إلى عدم تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني.

ثالثاً : (س 19-58) تهدف إلى قياس الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.

تم اعتماد مقياس Likert المكون من خمس درجات لتحديد درجة أهمية كل بند من بنود الإستبانة، وذلك كما هو موضح بالجدول رقم (5-2):

جدول رقم (2-5)

مقياس تحديد الأهمية النسبية

الدرجة	الأهمية
1	دائماً
2	غالباً
3	أحياناً
4	نادراً
5	على نحو معدوم

كما تم وضع مقياس ترتيبى لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابى مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبى للأهمية، وذلك للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج، وذلك كما هو موضح بالجدول رقم (3-5):

جدول رقم (3-5)

مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابى

الوسط الحسابى	الأهمية	الأهمية
1- أقل من 1.75	دائماً	أو مهم جداً
1.75 - أقل من 2.5	غالباً	أو مهم
2.5 - أقل من 3.25	أحياناً	أو متوسط الأهمية
3.25 - أقل من 4	نادراً	أو قليل الأهمية
4 - 5	على نحو معدوم	أو عديم الأهمية

### 3-5 الأساليب الإحصائية المستخدمة :

تم استخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية ( Statistical Package for Social Sciences-SPSS) في تحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة، وقد تم استخدام الأساليب المناسبة في التحليل والتي تعتمد أساساً على نوع البيانات المراد تحليلها وعلى أهداف وفرضيات الدراسة، وقد تم استخدام عدة أساليب إحصائية من أجل توظيف البيانات التي جمعها لتحقيق أغراض الدراسة، وفيما يلي الأساليب التي تم استخدامها ومبررات استخدام كل منها :

#### 1. تحليل الانحدار المتعدد (Multiple Regression Analysis) :

ويهدف هذا الأسلوب إلى التنبؤ بالمتغير التابع (Dependent Variable) وبين المتغيرات المستقلة (Independent Variables)، والتي تؤثر على المتغير التابع وفقاً للمعادلة التالية :

$$Y = B_0X_1 + B_2X_2 + B_3X_3 + B_4X_4 + B_5X_5 + B_6X_6 + B_7X_7 + B_8X_8 + e_i$$

حيث أن :

Y : المتغير التابع، نسبة الالتزام الفعلي بقواعد السلوك المهني.

X1 : المتغير المستقل الأول، معايير التدقيق الدولية.

X2 : المتغير المستقل الثاني، قواعد السلوك المهني.

X3 : المتغير المستقل الثالث، امتحان التأهيل لمزاولة مهنة التدقيق.

X4 : المتغير المستقل الرابع، رقابة الجودة لأعمال التدقيق.

X5 : المتغير المستقل الخامس، المسؤولية القانونية.

X6 : المتغير المستقل السادس، عملية مراجعة النظير.

X7 : المتغير المستقل السابع، التعليمات الصادرة عن هيئة الأوراق المالية.

X8 : المتغير المستقل الثامن، التعليم المهني المستمر.

## 2. أساليب إحصائية وصفية :

لتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية التالية للتعرف على خصائص وملامح تركيبة مجتمع الدراسة وتوزيعه :

### الوسط الحسابي :

باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية، فقد تم استخدامه في هذه الدراسة كمؤشر لترتيب البنود حسب أهميتها من وجهة نظر المستجيبين على الاستبانة من فئات الدراسة (مدققو الحسابات الخارجيين، ومستخدمو البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف) حيث تم اعتماد الوسط الحسابي لإجابات المشاركين مؤشرا لتحديد درجة الالتزام بقواعد السلوك المهني وعلى الأهمية النسبية للوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.

### الانحراف المعياري :

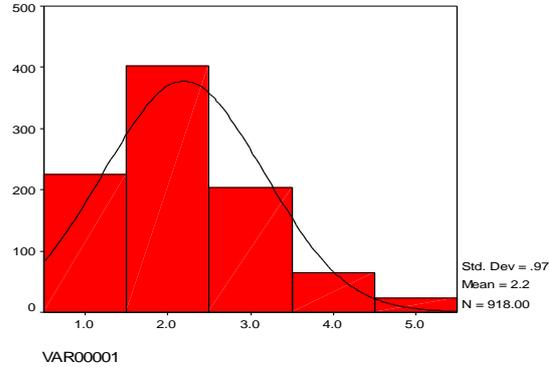
وقد تم استخدامه لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي.

### اختبار (t) :

وذلك لبيان أي فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات كل فئة من فئات الدراسة (مدققو الحسابات الخارجيين، ومستخدمو البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف)، وبين المتوسط الحسابي المفترض، أي اختبار الفرق بين متوسطين. وقد تم التأكد من بيانات جهات الرقابة والإشراف تتبع التوزيع الطبيعي، حيث يبين الشكل رقم (5-1) بأن البيانات موزعة بشكل طبيعي وبوسط حسابي 2,2 وانحراف معياري (97%)، أي أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

## شكل رقم (1-5)

### توزيع بيانات جهات الرقابة والإشراف بيانياً



### اختبار تحليل التباين الأحادي :

وذلك لبيان أي فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات فئات الدراسة (مدققو الحسابات الخارجيين، ومستخدمو البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف).

### صدق وثبات الأداة : Reliability Coefficient :

وذلك للحكم على دقة القياس من خلال تحديد ثبات أداة القياس الممثلة بالاستبانة ولمعرفة مدى صدق الاستبانة في قياس المفهوم المراد قياسه فعلا وهو درجة تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بالسلوك المهني. وتم استخدام معامل ثبات كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha).

وقد بلغ معامل الثبات ألفا لأفراد العينة كوحدة واحدة وللإستبانة بشكل عام 91.22%، وهي نسبة تدل على مستوى عال من ثبات أداة القياس.

### 4-5 تحليل نتائج الدراسة :

نظراً لوجود عدد كبير من المتغيرات الفرعية التي لها أثر فاعل على فرضيات الدراسة، وحيث تم استخدام أسلوب إحصائي متعدد الجوانب، فإن الباحث قام بتقسيم نتائج التحليل إلى ثلاثة أجزاء بالشكل التالي :

الجزء الأول : نتائج الدراسة الوصفية الذي يهدف إلى إعطاء معلومات عن البيانات الديموغرافية للعينة، واستخدام الوسط الحسابي كمؤشر على درجة التزام مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بالسلوك المهني.

الجزء الثاني : التحليل الإحصائي للبيانات بما يخص الفرضية الأولى العامة والمتعلقة بدرجة تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني.

الجزء الثالث : التحليل الإحصائي للبيانات ونتائج الفرضيات العامة المتعلقة بالوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.

1-4-5 نتائج الدراسة الوصفية:

1-1-4-5 خصائص عينة الدراسة:

يلاحظ من الجدول رقم (4-5) أدناه بأن المستوى التعليمي لمدققي الحسابات، ومستخدمي البيانات المالية وجهات الرقابة والإشراف يعد مرتفعاً، حيث كانت الأكثرية ممن يحملون درجة البكالوريوس وبما نسبته 87% من إجمالي عينة مدققي الحسابات، و 72% من إجمالي عينة مستخدمي البيانات المالية، و 70% من إجمالي عينة جهات الرقابة والإشراف، ونستطيع القول بأن الجزء الأكبر من عينة الدراسة يحملون مؤهلات علمية عالية، وهذا يعني أن عينة الدراسة تمثل الفئة المؤهلة علمياً القادرة على إجابة أسئلة الاستبانة.

كما يظهر الجدول السابق أيضاً نتائج الدراسة المتعلقة بعدد سنوات الخبرة، وقد تم توزيع سنوات الخبرة إلى أربع فئات تبدأ من أقل من سنة وتنتهي إلى (10) سنوات فأكثر. حيث بلغت أعلى نسبة 42% للفئة التي تقع بين 4- أقل من 10 سنوات لفئة مدققي الحسابات الخارجيين، في حين بلغت أعلى نسبة 67% للفئة التي تقع بين 10 - أكثر من 10 سنوات لفئة مستخدمي البيانات المالية، وبلغت أعلى نسبة 71% للفئة التي تقع بين 10 - أكثر من 10 سنوات لفئة جهات الرقابة والإشراف، مما يدل على أن أفراد عينة الدراسة يتمتعون بخبرة جيدة، مما سينعكس إيجاباً على نتائج الدراسة.

جدول (4-5)

المؤهل العلمي وعدد سنوات الخبرة لعينة الدراسة

جهات الرقابة		المستخدمون		المدققون		الخاصية
النسبة المئوية	التكرار	النسبة المئوية	التكرار	النسبة المئوية	التكرار	
						1. المؤهل العلمي
-	-	%10	5	%1	1	أ. دبلوم
%70	12	%72	37	%87	96	ب. بكالوريوس وشهادات المهنية
%30	5	%18	9	%12	13	ج. دراسات عليا
%100	17	%100	51	%100	110	المجموع
						2. عدد سنوات الخبرة
-	-	%2	1	%7	8	أ. أقل من سنة
%6	1	%10	5	%25	27	ب. 1 - أقل من 4 سنوات
%24	4	%22	11	%42	46	ج. 4 - أقل من 10 سنوات
%71	12	%67	34	%26	29	د. 10 - أكثر من 10 سنوات

#### 2-1-4-5 مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن بقواعد السلوك المهني:

للتعرف على مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني، فقد تم توجيه أسئلة تتعلق بقواعد السلوك المهني والواردة في مشروع قواعد السلوك المهني الصادر عن جمعية المحاسبين

القانونيين الأردنيين، وقد تم تصنيف إجابات أفراد العينة في خمسة بدائل تدرجت من دائماً إلى على نحو معدوم، ويبين الجدول رقم (5-5) مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني مرتبة كما يلي :

جدول رقم (5-5) الوسط الحسابي

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي		
		المدققين	المستخدمين	الرقابة
1	يلتزم المدقق أثناء أداءه للخدمة المهنية للعميل بالأنظمة الواردة في قانون المحاسبة القانونية رقم (73) لعام 2003.	1.97	2.02	1.53
2	عند قيام المدقق بتدقيق أعمال شركة ما فإنه يتجرد من المصالح الشخصية، ويتمتع بالنزاهة والعفة والصدق والموضوعية.	1.86	1.98	2
3	عند قيام المدقق بتدقيق أعمال شركة ما فإنه يلتزم بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية.	1.83	1.78	1.94
4	عند قيام المدقق بتقديم خدمة استشارية لأحد العملاء فإنه يلتزم بقواعد السلوك المهني المنصوص عليها في هذا الشأن.	1.92	1.92	1.77

1.61	1.65	1.71	1.56	يقوم المدقق بالافصاح وفقا لمعايير التدقيق الدولية في تقريره المقرون باسمه عن الخدمة التي قام بتقديمها للشركة ومدى مسؤوليته.	5
دائما	دائما	دائما	دائما		
1.65	1.53	1.77	1.62	عند تقديم أي خدمة من قبل المدقق لشركة ما فإنه يلتزم بقواعد السرية الخاصة بالعميل.	6
دائما	دائما	غالبا	دائما		
2.35	2.35	2.45	2.3	تكون أتعاب المدقق مناسبة مع الوقت والجهد المبذول مقابل الخدمات التي يقدمها، مع مراعاة الحد الأدنى من الأتعاب المحدد من قبل جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين.	7
غالبا	غالبا	غالبا	غالبا		
2.46	2.77	2.53	2.37	يلتزم المدقق بقواعد السلوك المهني من خلال عدم المفاوضة مع العميل بطريقة مباشرة أو غير مباشرة للحصول على عمل يقوم به مدقق آخر.	8
غالبا	أحيانا	غالبا	غالبا		
2.53	2.82	3.10	2.23	يقوم المدقق بالاتصال بمدقق الشركة السابق ويستفسر منه عن الاعتراضات المهنية (إن وجدت) والتي حالت دون استمراره في تدقيق حسابات نفس الشركة.	9
أحيانا	أحيانا	أحيانا	غالبا		
1.73	1.88	1.57	1.77	خلال القيام بمهام التدقيق يتجنب المدقق القيام بأعمال تسيء لسمعته وسمعة المهنة وعلاقته بزملائه في المهنة.	10
دائما	غالبا	دائما	غالبا		
1.87	1.94	1.73	1.93	لا يلجأ المدقق للحصول على عمل مهني بواسطة الإعلان أو بأي شكل آخر غير أخلاقي لاجتذاب العملاء.	11
غالبا	غالبا	دائما	غالبا		

1.93	1.94	2.06	1.87	لا يقوم المدقق بدفع عمولات مقابل الحصول على عملائه أو قبول هدايا ذات شأن له أو لأحد مساعديه.	12
غالبا	غالبا	غالبا	غالبا		
2.06	1.88	1.96	2.14	لا يقوم المدقق بمزاولة أعمال أخرى تتعارض مع قواعد وآداب سلوك المهنة.	13
غالبا	غالبا	غالبا	غالبا		
1.98	2	2.04	1.95	المتوسط الحسابي لجميع الأسئلة	
غالبا	غالبا	غالبا	غالبا		

تكشف بيانات الجدول رقم (5-5) عن مجموعة من المؤشرات حول مدى التزام مدققي

الحسابات الخارجيين بالأردن بقواعد السلوك المهني كما يلي:

*I. من وجهة نظر المدققين أنفسهم:*

1. يلتزم المدققون بشكل دائم بالافصاح وفقا لمعايير التدقيق الدولية وبقاعدة السرية الخاصة بالعميل.
2. في حين يلتزمون (غالبا) بقواعد السلوك المهني الأخرى المنصوص عليها في قواعد السلوك المهني الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين.

*II. من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية:*

1. تتفاوت وجهات نظر هذه الفئة حيال مدى التزام المدققين بقواعد السلوك المهني. إذ يلتزمون دائما ببعض تلك القواعد، وغالبا بالبعض منها ثم أحيانا بالبعض الآخر، وبذلك تبدو وجهات نظرهم أقل اتساقا من وجهة نظر المدققين.
2. وهكذا واعتمادا على ما سبق تبدو فئة المستخدمين أقل ثقة من فئة المدققين بمدى تقييد المدقق الخارجي بقواعد السلوك المهني. وبشكل عام يؤكد ذلك أن الوسط الحسابي العام لإجاباتهم وهو 2.04 أكبر من الوسط الحسابي العام لإجابات المدققين.

ج. من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف:

1. تتفاوت وجهات نظر هذه الفئة أيضا حيال مدى التزام المدققين بقواعد السلوك المهني. إذ يلتزمون دائما بالبعض من تلك القواعد، وغالبا بالبعض منها ثم أحيانا بالبعض الآخر، وبذلك تبدو وجهات نظرهم أقل اتساقا من وجهة نظر المدققين.
2. واعتمادا على ما سبق تبدو فئة جهات الرقابة والإشراف أقل ثقة من فئة المدققين بمدى تقييد المدقق الخارجي بقواعد السلوك المهني. وبشكل عام يؤكد ذلك أن الوسط الحسابي العام لإجاباتهم وهو 2 أكبر من الوسط الحسابي العام لإجابات المدققين.

د. من وجهة نظر جهات العينة جميعها كوحدة واحدة:

يتقيد مدققو الحسابات غالبا بقواعد السلوك المهني بشكل عام.

3-1-4-5 الأسباب التي تدعو مدققي الحسابات الخارجيين إلى عدم الالتزام بقواعد السلوك

المهني :

وبعد أن تم قياس مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني، تم السؤال عن الأسباب التي تدعو إلى عدم التزام مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني من وجهة نظر فئات الدراسة ، حيث تعرض الجداول التالية المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة كما يلي

:

جدول رقم (5-6)

الوسط الحسابي

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي		
		المدققين	المستخدمين	الرقابة
14	لا يلتزم بعض المدققين بقواعد السلوك المهني بسبب عدم وضوح القوانين والتشريعات التي تحكم المهني.	2.35 مهم	2.55 متوسط الأهمية	2.77 متوسط الأهمية
15	لا يلتزم بعض المدققين بقواعد السلوك المهني بسبب المنافسة السائدة في سوق المهنة.	2.34 مهم	3.02 متوسط الأهمية	2.65 متوسط الأهمية
16	لا يلتزم بعض المدققين بقواعد السلوك المهني بسبب عدم وجود عقوبات رادعة تطبق على من لا يلتزم بقواعد السلوك المهني.	2.12 مهم	2.75 متوسط الأهمية	2.47 مهم
17	لا يلتزم بعض المدققين بقواعد السلوك المهني بسبب تدني الأتعاب التي تدفع لهم.	2.59 متوسط الأهمية	2.77 متوسط الأهمية	2.82 متوسط الأهمية
18	لا يلتزم بعض المدققين بقواعد السلوك المهني بسبب عدم وجود تشريعات تمنع المدقق من الممارسة المزدوجة للتدقيق وتقديم الاستشارات للعميل.	2.54 متوسط الأهمية	2.80 متوسط الأهمية	2.88 متوسط الأهمية

تكشف بيانات الجدول رقم (5-6) عن أهم مسببات عدم التزام المدققين بقواعد السلوك المهني، وذلك كما يلي:

#### I. الأسباب من وجهة نظر المدققين:

1. يولي المدققون أهمية أكبر من المستخدمين وجهات الرقابة والإشراف تجاه المعوقات التي تحول دون التزامهم بقواعد السلوك المهني. إذ صنّفوا ثلاثة من تلك المعوقات على أنها هامة واثنين منها على أنها متوسطة الأهمية. بينما لم تجد فئة المستخدمين أي سبب هام يحول دون ذلك، في حين وجدت فئة الرقابة سبباً واحداً منها هاماً فقط.
2. تضع فئة المدققين "عدم وجود عقوبات رادعة تطبق على من لا يلتزم بقواعد السلوك المهني" على رأس الأسباب التي تحول دون تقييد مدقق الحسابات الخارجي بقواعد السلوك المهني، ويتفق في هذا الرأي مع جهات الرقابة والإشراف، يليها وجود منافسة في السوق ثم عدم وضوح القوانين والتشريعات.
3. ما يلفت النظر هنا هو أن المدققين على عكس الرأي السائد في المجتمع لا يولون أهمية كبيرة لتدني أتعابهم، ولممارسة مهام الاستشارات كمسببات لعدم التزامهم بقواعد السلوك المهني.

#### II. الأسباب من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية:

1. يبدو بأن مستخدمي البيانات المالية لا يشاركون المدققين رأيهم حول المبررات التي يسوقونها كأسباب لعدم التزامهم بقواعد السلوك المهني، لذا كان تقديرهم لجميع تلك المبررات بأنها متوسطة الأهمية.
2. لكنهم أي مستخدمي البيانات المالية يولون اهتماماً أكبر نحو تشديد العقوبات الرادعة على من لا يلتزم من المدققين بتلك القواعد.

#### جـ. الأسباب من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف:

1. من اللافت للنظر أن جهات الرقابة والإشراف تشارك فئة المدققين الرأي بأن من أهم أسباب عدم التزام المدققين بقواعد السلوك المهني عدم وجود عقوبات رادعة تطبق على من يحدد عن تلك القواعد. وهذا يطرح سؤالاً هاماً هو:

لماذا لا تضع جهات الرقابة والإشراف مثل تلك العقوبات الرادعة وهي صاحبة الأمر في ذلك؟ أم أن واقع الأمر هو أن تلك العقوبات موجودة نصًا على الورق، لكن لا تجد من يتابع تنفيذها؟ ويرى الباحث أنه لا بد من التشدد في تطبيق القوانين والعقوبات على المخالفين لها.

2. كذلك ما يلفت النظر أيضًا هو أن جهات الرقابة والإشراف أولت اهتمامًا متوسطًا نحو عدم وجود تشريعات تمنع الممارسة المزدوجة للتدقيق وتقديم الاستشارات، وهذا ما يقف في الاتجاه المعاكس لما سلكته نظائرها في البلدان المتقدمة، والتي بدأت في سن تشريعات تمنع هذه الممارسة خصوصًا بعد سلسلة الفضائح المحاسبية الأخيرة التي حدثت في الولايات المتحدة الأمريكية.

VIII. الأسباب من وجهة نظر العينة جميعها كوحدة واحدة:

إن عدم وجود العقوبات الرادعة هو الأكثر أهمية من بين الأسباب المؤدية إلى عدم التقيد بقواعد السلوك المهني من قبل المدققين. يليه في ذلك عدم وضوح القوانين والتشريعات.

4-1-4-5 الأهمية النسبية للوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني :

تكشف بيانات الجدول رقم (5-7) عن مجموعة الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني، وذلك كما يلي:

أ. أهمية الوسائل من وجهة نظر المدققين أنفسهم:

تضع فئة المدققين رقابة الجودة على أعمال التدقيق على رأس الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجي على الالتزام بالسلوك المهني، والوسيلة الثانية هي معايير التدقيق الدولية، والوسيلة الثالثة هي عملية مراجعة النظير، والوسيلة الرابعة هي قواعد السلوك المهني، والوسيلة الخامسة هي المسؤولية القانونية، والوسيلة السادسة هي التعليم المهني المستمر، والوسيلة السابعة هي امتحان التأهيل لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات، والوسيلة الأخيرة والأقل أهمية بين الوسائل السابقة هي تعليمات هيئة الأوراق المالية.

جدول رقم (5-7)

الوسط الحسابي

الرقم	الوسط الحسابي				الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات على الالتزام بقواعد السلوك المهني
	المدققين	المستخدمين	الرقابة	الكل	
1	1.95	1.95	2.13	1.96	رقابة الجودة على أعمال التدقيق.
	مهم	مهم	مهم	مهم	
2	1.96	1.91	1.88	1.94	معايير التدقيق الدولية.
	مهم	مهم	مهم	مهم	
3	1.99	1.78	2.26	1.96	عملية مراجعة النظر.
	مهم	مهم	مهم	مهم	
4	2.17	2.09	2.38	2.17	قواعد السلوك المهني.
	مهم	مهم	مهم	مهم	
5	2.17	2.04	2.23	2.14	المسؤولية القانونية.
	مهم	مهم	مهم	مهم	
6	2.26	2.04	2.06	2.18	التعليم المهني المستمر.
	مهم	مهم	مهم	مهم	

7	امتحان التأهيل لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات.	2.67	متوسط الأهمية	2.30	مهم	2.42	مهم	2.54	متوسط الأهمية
8	تعليمات هيئة الأوراق المالية.	2.78	متوسط الأهمية	2.18	مهم	2.35	مهم	2.57	متوسط الأهمية

**ب. أهمية الوسائل من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية:**

تضع فئة مستخدمي البيانات المالية عملية مراجعة النظر على رأس الأسباب التي تشجع مدقق الحسابات الخارجي على الالتزام بالسلوك المهني، والوسيلة الثانية هي معايير التدقيق الدولية، والوسيلة الثالثة هي رقابة الجودة على أعمال التدقيق، وحصلت المسؤولية القانونية والتعليم المهني المستمر على نفس الأهمية، والوسيلة السادسة هي قواعد السلوك المهني، والوسيلة السابعة هي تعليمات هيئة الأوراق المالية، والوسيلة الأخيرة والأقل أهمية بين الوسائل السابقة هي امتحان التأهيل لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات.

**ج. أهمية الوسائل من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف:**

تضع فئة جهات الرقابة والإشراف معايير التدقيق الدولية على رأس الأسباب التي تشجع مدقق الحسابات الخارجي على الالتزام بالسلوك المهني، والوسيلة الثانية هي التعليم المهني المستمر، والوسيلة الثالثة هي رقابة الجودة على أعمال التدقيق، والوسيلة الرابعة هي المسؤولية القانونية، والوسيلة الخامسة هي عملية مراجعة النظر، والوسيلة السادسة هي تعليمات هيئة الأوراق، والوسيلة السابعة هي قواعد السلوك المهني، والوسيلة الأخيرة والأقل أهمية بين الوسائل السابقة هي امتحان التأهيل لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات.

**د. أهمية الوسائل من وجهة نظر العينة جميعها كوحدة واحدة:**

إن أفضل وسيلة تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بقواعد السلوك المهني من وجهة نظر العينة جميعها هي معايير التدقيق الدولية، وحصلت رقابة الجودة على أعمال التدقيق وعملية

مراجعة النظر على نفس الأهمية، والوسيلة الرابعة هي المسؤولية القانونية، والوسيلة الخامسة هي قواعد السلوك المهني، والوسيلة السادسة هي التعليم المهني المستمر، والوسيلة السابعة هي امتحان التأهيل لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات، والوسيلة الأخيرة والأقل أهمية بين الوسائل السابقة هي تعليمات هيئة الأوراق المالية.

2-4-5 اختبار الفرضية العامة المتعلقة بمدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد

السلوك المهني:

يستعرض الباحث في هذا الموضوع التحليل الإحصائي لاختبار الفرضيات ومناقشة نتائجه والمتعلقة بمدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني، وقد تم استخدام اختبار T لفحص الفرضيات العدمية :  
الفرضية الأولى العامة :

" لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقواعد السلوك المهني "

وقد تم اختبار هذه الفرضية من خلال الفرضيات الفرعية التالية وبتوسط حسابي مفترض يساوي 3، والذي حدد باستخدام طريقة العلامة الوسطى<sup>87</sup> على تدرج Likert الخماسي، وعلماً بأن فرضية النفي للدراسة كانت كالآتي :

المقاعدة الأولى: الاستقلال والتفرغ:

الفرضية الفرعية الأولى :

لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الاستقلال والتفرغ من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

<sup>87</sup> محمد الزعبي وعباس الطلافحة، النظام الإحصائي SPSS فهم وتحليل البيانات الإحصائية، الطبعة الثانية، عمان، دار وائل للنشر، 2003، ص 154.

جدول رقم (8-5)

نتائج اختبار (T) لفئة مدقي الحسابات .

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مدقين	110	1.9727	.90320	.08612

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مدقين	-11.929	109	.000	-1.0273	-1.1980	-.8566

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (8-5) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.9727 بانحراف معياري 0.90320، وقد بلغت قيمة t -11.929، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الاستقلال والتفرغ من وجهة نظر مدقي الحسابات الخارجيين، أي أن مدقق الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة الاستقلال والتفرغ في الأردن من وجهة نظر مدقي الحسابات الخارجيين.

الفرضية الفرعية الثانية :

لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الاستقلال والتفرغ من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

جدول رقم (5-9)

نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات .

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مستخدمين	51	2.0196	.88295	.12364

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مستخدمين	-7.930	50	.000	-.9804	-1.2287	-.7321

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-9) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.0196 بانحراف معياري 0.88295، وقد بلغت قيمة t -7.930، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الاستقلال والتفرغ من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، أي أن مدقق الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة الاستقلال والتفرغ في الأردن من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة :

لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الاستقلال والتفرغ من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف.

جدول رقم (5-10)

نتائج اختبار (T) لفئة الرقابة والإشراف .

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
رقابة	17	1.5294	.62426	.15141

### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
رقابة	-9.713	16	.000	-1.4706	-1.7916	-1.1496

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (10-5) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.5294 بانحراف معياري 0.62426، وقد بلغت قيمة t -9.713، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة: لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الاستقلال والتفرغ من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف، أي أن مدقق الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة الاستقلال والتفرغ في الأردن من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف.

الفرضية الفرعية الرابعة:

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة الاستقلال والتفرغ يعزى لفئات الدراسة (مدققي الحسابات الخارجيين، مستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف).

وقد تم استخدام الاختبار ANOVA لاختبار هذه الفرضية.

### جدول رقم (11-5)

### تحليل التباين الأحادي

### ANOVA

Q2					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	3.304	2	1.652	2.156	.119
Within Groups	134.134	175	.766		
Total	137.438	177			

ومن خلال النتائج الظاهرة في الجدول رقم (11-5) بلغت قيمة (Sig.P) 0.119، وهي أكبر من (0.05)، كما بلغت قيمة F 2.156 وهي ذات دلالة إحصائية على مستوى أكبر من 0.05، ومن ثم نقبل الفرضية العدمية (H0) التي تنص على أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة الاستقلال والتفرغ من وجهات نظر فئات الدراسة الثلاث (مدققي الحسابات الخارجيين، مستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف).

تشير نتائج اختبار الفرضيات الفرعية الأربع بخصوص مدى تقييد مدقق الحسابات الخارجي بقاعدة الاستقلال والتفرغ إلى ما يلي :

1. إن رفض الفرضية الصفرية (العدمية) بخصوص هذه القاعدة من قبل الفئات الثلاث المشمولة بالدراسة يعني وجود إجماع بينها على التزام مدققي الحسابات الخارجيين بهذه القاعدة خلال ممارساتهم المهنية.
2. كما تشير المتوسطات الحسابية لإجاباتهم حولها وهي على التوالي 1.97، 2.02، 1.52 إلى أن مدققي الحسابات الخارجيين (غالبًا) ما يلتزمون بتلك القاعدة. لكن اللافت للنظر هنا هي أن جهات الرقابة والإشراف هي الفئة الأكثر إقرارًا بهذا الالتزام وحتى من فئة المدققين أنفسهم.
3. إن عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء الفئات الثلاث يكشف عن وجود اتساق بين وجهات نظرهم حيال مدى تقييد المدققين بتلك القاعدة، مما يؤكد الإجماع المشار إليه في (1) أعلاه.

القاعدة الثانية: الأمانة والاستقامة :

الفرضية الفرعية الأولى :

لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الأمانة والاستقامة من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

جدول رقم (5-12)

نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات .

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مدققين	110	1.8545	.90702	.08648

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مدققين	-13.245	109	.000	-1.1455	-1.3169	-.9741

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم ( 5-12) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.8545 بانحراف معياري 0.90702، وقد بلغت قيمة t -13.245، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الأمانة والاستقامة من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، أي أن مدقق الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة الأمانة والاستقامة في الأردن من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

الفرضية الفرعية الثانية :

لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الأمانة والاستقامة من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

#### جدول رقم (5-13)

نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات .

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مستخدمين	51	1.9804	.73458	.10286

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مستخدمين	-9.912	50	.000	-1.0196	-1.2262	-.8130

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-13) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.9804 بانحراف معياري 0.73458، وقد بلغت قيمة t -9.912، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الأمانة والاستقامة من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، أي أن مدقق الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة الأمانة والاستقامة في الأردن من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة :

لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الأمانة والاستقامة من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف.

جدول رقم (5-14)

نتائج اختبار (T) لفئة الرقابة والإشراف .

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
رقابة	17	2.0000	.93541	.22687

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
رقابة	-4.408	16	.000	-1.0000	-1.4809	-.5191

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-14) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2 بانحراف معياري 0.93541، وقد بلغت قيمة  $t=4.408$ ، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الأمانة والاستقامة من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف، أي أن مدقق الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة الأمانة والاستقامة في الأردن من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف.

الفرضية الفرعية الرابعة :

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة الأمانة والاستقامة يعزى لفئات الدراسة (مدقي الحسابات الخارجيين، مستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف).

وقد تم استخدام الاختبار ANOVA لاختبار هذه الفرضية.

### جدول رقم (5-15)

### تحليل التباين الأحادي

#### ANOVA

Q3

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.723	2	.362	.484	.617
Within Groups	130.653	175	.747		
Total	131.376	177			

ومن خلال النتائج الظاهرة في الجدول رقم (5-15) بلغت قيمة (Sig.P) 0.617، وهي أكبر من (0.05)، كما بلغت قيمة F 0.484 وهي ذات دلالة إحصائية على مستوى أكبر من 0.05، ومن ثم نقبل الفرضية العدمية (H0) التي تنص على أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة الأمانة والاستقامة من وجهات نظر فئات الدراسة الثلاث (مدققي الحسابات الخارجيين، مستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف).

تشير نتائج اختبار الفرضيات الفرعية الأربع بخصوص مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجي بقاعدة الأمانة والاستقامة إلى ما يلي :

1. إن رفض الفرضية الصفرية (العدمية) بخصوص هذه القاعدة من قبل الفئات الثلاث المشمولة بالدراسة يعني وجود إجماع بينها على التزام مدققي الحسابات الخارجيين بهذه القاعدة خلال ممارساتهم المهنية.
2. كما تشير المتوسطات الحسابية لإجاباتهم حولها وهي على التوالي 1.85، 1.98، 2 إلى أن مدققي الحسابات الخارجيين (غالبًا) ما يلتزمون بتلك القاعدة. لكن اللافت للنظر هنا هي أن جهات الرقابة والإشراف هي الفئة الأكثر إقرارًا بهذا الالتزام وحتى من فئة المدققين أنفسهم.
3. إن عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء الفئات الثلاث يكشف عن وجود اتساق بين وجهات نظرهم حيال مدى تقيد المدققين بتلك القاعدة، مما يؤكد الإجماع المشار إليه في (1) أعلاه.

القاعدة الثالثة : الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية.

الفرضية الفرعية الأولى :

لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

جدول رقم (5-16)

نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات .

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مدققين	110	1.8273	.72768	.06938

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مدققين	-16.902	109	.000	-1.1727	-1.3102	-1.0352

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-16) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.8273 بانحراف معياري 0.72768، وقد بلغت قيمة t -16.902، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، أي أن مدقق الحسابات الخارجي يلتزم بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية في الأردن من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

الفرضية الفرعية الثانية :

لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

جدول رقم (5-17)

نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات .

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مستخدمين	51	1.7843	.72976	.10219

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مستخدمين	-11.897	50	.000	-1.2157	-1.4209	-1.0104

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-17) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.7843 بانحراف معياري 0.72976، وقد بلغت قيمة t -11.897، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة: لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، أي أن مدقق الحسابات الخارجي يلتزم بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية في الأردن من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة :

لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف.

جدول رقم (5-18)

نتائج اختبار (T) لفئة الرقابة والإشراف .

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
رقابة	17	1.9412	.74755	.18131

### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
رقابة	-5.840	16	.000	-1.0588	-1.4432	-.6745

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-18) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.9412 بانحراف معياري 0.74755، وقد بلغت قيمة  $t = -5.840$ ، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة: لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة معايير المحاسبة والتدقيق الدولية من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف، أي أن مدقق الحسابات الخارجي يلتزم بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية في الأردن من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف.

الفرضية الفرعية الرابعة:

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية يعزى لفئات الدراسة (مدققي الحسابات الخارجيين، مستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف). وقد تم استخدام الاختبار ANOVA لاختبار هذه الفرضية.

جدول رقم (5-19)

تحليل التباين الأحادي

### ANOVA

Q4					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.314	2	.157	.295	.745
Within Groups	93.287	175	.533		
Total	93.601	177			

من خلال النتائج الظاهرة في الجدول رقم (5-19) بلغت قيمة (Sig.P) 0.745، وهي أكبر من (0.05)، كما بلغت قيمة F 0.295 وهي ذات دلالة إحصائية على مستوى أكبر من 0.05، ومن ثم نقبل الفرضية العدمية (H0) التي تنص على أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية من وجهة نظر فئات الدراسة الثلاث (مدققي الحسابات الخارجيين،

ومستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف).

تشير نتائج اختبار الفرضيات الفرعية الأربع بخصوص مدى تقييد مدقق الحسابات الخارجي

بقاعدة معايير المحاسبة والتدقيق الدولية إلى ما يلي :

1. إن رفض الفرضية الصفرية (العدمية) بخصوص هذه القاعدة من قبل الفئات الثلاث المشمولة بالدراسة يعني وجود إجماع بينها على التزام مدققي الحسابات الخارجيين بهذه القاعدة خلال ممارساتهم المهنية.

2. كما تشير المتوسطات الحسابية لإجاباتهم حولها وهي على التوالي 1.82، 1.78، 1.94 إلى أن مدققي الحسابات الخارجيين (غالبًا) ما يلتزمون بتلك القاعدة. لكن اللافت للنظر هنا هي أن جهات الرقابة والإشراف هي الفئة الأكثر إقرارًا بهذا الالتزام وحتى من فئة المدققين أنفسهم.

3. إن عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء الفئات الثلاث يكشف عن وجود اتساق بين وجهات نظرهم حيال مدى تقييد المدققين بتلك القاعدة، مما يؤكد الإجماع المشار إليه في (1) أعلاه.

القاعدة الرابعة: الالتزام بالمعايير المهنية.

الفرضية الفرعية الأولى :

لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الالتزام بالمعايير المهنية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

جدول رقم (5-20)

نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات .

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مدققين	110	1.9182	.89987	.08580

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مدققين	-12.609	109	.000	-1.0818	-1.2519	-.9118

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-20) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.9182 بانحراف معياري 0.89987، وقد بلغت قيمة t -12.609، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الالتزام بالمعايير المهنية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، أي أن مدقق الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة الالتزام بالمعايير المهنية في الأردن من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

الفرضية الفرعية الثانية :

لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الالتزام بالمعايير المهنية من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

#### جدول رقم (5-21)

نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات .

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مستخدمين	51	1.9216	.89091	.12475

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مستخدمين	-8.645	50	.000	-1.0784	-1.3290	-.8279

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-21) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.9216 بانحراف معياري 0.89091، وقد بلغت قيمة t -8.645، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الالتزام بالمعايير المهنية من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، أي أن مدقق الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة الالتزام بالمعايير المهنية في الأردن من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة :

لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الالتزام بالمعايير المهنية من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف.

جدول رقم (5-22)

نتائج اختبار (T) لفئة الرقابة والإشراف .

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
رقابة	17	1.7647	.83137	.20164

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
رقابة	-6.126	16	.000	-1.2353	-1.6627	-.8078

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-22) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.7647 بانحراف معياري 0.83137، وقد بلغت قيمة t -6.126، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الالتزام بالمعايير المهنية من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف، أي أن مدقق الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة الالتزام بالمعايير المهنية في الأردن من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف.

الفرضية الفرعية الرابعة :

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة الالتزام بالمعايير المهنية يعزى لفئات الدراسة (مدققي الحسابات الخارجيين، مستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف).

وقد تم استخدام الاختبار ANOVA لاختبار هذه الفرضية.

جدول رقم (5-23)

تحليل التباين الأحادي

ANOVA

Q5

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.368	2	.184	.231	.794
Within Groups	139.009	175	.794		
Total	139.376	177			

ومن خلال النتائج الظاهرة في الجدول رقم (5-23) بلغت قيمة (Sig.P) 0.794، وهي أكبر من (0.05)، كما بلغت قيمة F 0.231 وهي ذات دلالة إحصائية على مستوى أكبر من 0.05، ومن ثم نقبل الفرضية العدمية (H0) التي تنص على أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في التقييد بقاعدة الالتزام بالمعايير المهنية من وجهة نظر فئات الدراسة الثلاث (مدققي الحسابات الخارجيين، مستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف).

تشير نتائج اختبار الفرضيات الفرعية الأربع بخصوص مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجي بقاعدة الالتزام بالمعايير المهنية إلى ما يلي :

1. إن رفض الفرضية الصفرية (العدمية) بخصوص هذه القاعدة من قبل الفئات الثلاث المشمولة بالدراسة يعني وجود إجماع بينها على التزام مدققي الحسابات الخارجيين بهذه القاعدة خلال ممارساتهم المهنية.
2. كما تشير المتوسطات الحسابية لإجاباتهم حولها وهي على التوالي 1.92، 1.92، 1.76 إلى أن مدققي الحسابات الخارجيين (غالبًا) ما يلتزمون بتلك القاعدة.
3. إن عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء الفئات الثلاث يكشف عن وجود اتساق بين وجهات نظرهم حيال مدى تقييد المدققين بتلك القاعدة، مما يؤكد الإجماع المشار إليه في (1) أعلاه.

القاعدة الخامسة: اقتزان اسم العضو بالقوائم المالية.

الفرضية الفرعية الأولى :

لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة اقتزان اسم العضو بالقوائم المالية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

جدول رقم (5-24)

نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات .

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مدققين	110	1.5545	.68518	.06533

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مدققين	-22.126	109	.000	-1.4455	-1.5749	-1.3160

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-24) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.5545 بانحراف معياري 0.68518، وقد بلغت قيمة t -22.126، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة اقتزان اسم العضو بالقوائم المالية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، أي أن مدقق الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة اسم العضو بالقوائم المالية في الأردن من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

الفرضية الفرعية الثانية :

لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة اقتزان اسم العضو بالقوائم المالية من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

جدول رقم (5-25)

نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات .

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مستخدمين	51	1.7059	.75615	.10588

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مستخدمين	-12.222	50	.000	-1.2941	-1.5068	-1.0814

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-25) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.7059 بانحراف معياري 0.75615، وقد بلغت قيمة t -12.222، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة: لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة اقتران اسم العضو بالقوائم المالية من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، أي أن مدقق الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة اقتران اسم العضو بالقوائم المالية في الأردن من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة :

لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة اقتران اسم العضو بالقوائم المالية من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف.

جدول رقم (5-26)

نتائج اختبار (T) لفئة الرقابة والإشراف .

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
رقابة	17	1.6471	.93148	.22592

### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
رقابة	-5.989	16	.000	-1.3529	-1.8319	-.8740

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-26) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.6471 بانحراف معياري 0.93148، وقد بلغت قيمة t -5.989، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة: لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة اقتزان اسم العضو بالقوائم المالية من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف، أي أن مدقق الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة اقتزان اسم العضو بالقوائم المالية في الأردن من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف. الفرضية الفرعية الرابعة:

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة اقتزان اسم العضو بالقوائم المالية يعزى لفئات الدراسة (مدققي الحسابات الخارجيين، مستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف). وقد تم استخدام الاختبار ANOVA لاختبار هذه الفرضية.

جدول رقم (5-27)

تحليل التباين الأحادي

ANOVA

Q6

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.829	2	.414	.774	.463
Within Groups	93.643	175	.535		
Total	94.472	177			

ومن خلال النتائج الظاهرة في الجدول رقم (5-27) بلغت قيمة (Sig.P) 0.463، وهي أكبر من (0.05)، كما بلغت قيمة F 0.774 وهي ذات دلالة إحصائية على مستوى أكبر من 0.05، ومن ثم نقبل الفرضية العدمية (H0) التي تنص على أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة اقتزان اسم العضو بالقوائم المالية من وجهة نظر فئات الدراسة الثلاث (مدقي الحسابات الخارجيين، مستخدمي

البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف).

تشير نتائج اختبار الفرضيات الفرعية الأربع بخصوص مدى تقييد مدقق الحسابات الخارجي بقاعدة اقتزان اسم العضو بالقوائم المالية إلى ما يلي :

1. إن رفض الفرضية الصفرية (العدمية) بخصوص هذه القاعدة من قبل الفئات الثلاث المشمولة بالدراسة يعني وجود إجماع بينها على التزام مدققي الحسابات الخارجيين بهذه القاعدة خلال ممارساتهم المهنية.

2. كما تشير المتوسطات الحسابية لإجاباتهم حولها وهي على التوالي 1.56، 1.71، 1.67 إلى أن مدققي الحسابات الخارجيين (دائمًا) ما يلتزمون بتلك القاعدة.

3. إن عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء الفئات الثلاث يكشف عن وجود اتساق بين وجهات نظرهم حيال مدى تقييد المدققين بتلك القاعدة، مما يؤكد الإجماع المشار إليه في (1) أعلاه.

القاعدة السادسة: سرية.

الفرضية الفرعية الأولى :

لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة السرية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين. جدول رقم (5-28)

نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات .

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مدققين	110	1.6182	.81254	.07747

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مدققين	-17.836	109	.000	-1.3818	-1.5354	-1.2283

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-28) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من

المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.6182 بانحراف معياري 0.81254، وقد بلغت

قيمة t -17.836، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة السرية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، أي أن مدقق الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة السرية في الأردن من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.  
الفرضية الفرعية الثانية :  
لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة السرية من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

#### جدول رقم (5-29)

نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات .

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مستخدمين	51	1.7647	.73724	.10323

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مستخدمين	-11.966	50	.000	-1.2353	-1.4426	-1.0279

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-29) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.7647 بانحراف معياري 0.73724، وقد بلغت قيمة t -11.966، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة السرية من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، أي أن مدقق الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة السرية في الأردن من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة :

لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة السرية من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف.

جدول رقم (5-30)

نتائج اختبار (T) لفئة الرقابة والإشراف .

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
رقابة	17	1.5294	.79982	.19398

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
رقابة	-7.581	16	.000	-1.4706	-1.8818	-1.0594

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-30) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.5294 بانحراف معياري 0.79982، وقد بلغت قيمة t -7.581، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة السرية من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف، أي أن مدقق الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة السرية في الأردن من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف.

الفرضية الفرعية الرابعة :

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة السرية يعزى لفئات الدراسة (مدققي الحسابات الخارجيين، مستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف).

وقد تم استخدام الاختبار ANOVA لاختبار هذه الفرضية.

## جدول رقم (5-31)

### تحليل التباين الأحادي

#### ANOVA

Q7

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1.029	2	.515	.823	.441
Within Groups	109.375	175	.625		
Total	110.404	177			

ومن خلال النتائج الظاهرة في الجدول رقم (5-31) بلغت قيمة (Sig.P) 0.441، وهي أكبر من (0.05)، كما بلغت قيمة F 0.823 وهي ذات دلالة إحصائية على مستوى أكبر من 0.05، ومن ثم نقبل الفرضية العدمية (H0) التي تنص على أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة السرية من وجهة نظر فئات الدراسة الثلاث (مدققي الحسابات الخارجيين، مستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف).

تشير نتائج اختبار الفرضيات الفرعية الأربع بخصوص مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجي بقاعدة السرية إلى ما يلي :

1. إن رفض الفرضية الصفرية (العدمية) بخصوص هذه القاعدة من قبل الفئات الثلاث المشمولة بالدراسة يعني وجود إجماع بينها على التزام مدققي الحسابات الخارجيين بهذه القاعدة خلال ممارساتهم المهنية.
2. كما تشير المتوسطات الحسابية لإجاباتهم حولها وهي على التوالي 1.62، 1.77، 1.53 إلى أن مدققي الحسابات الخارجيين يلتزمون دائماً بتلك القاعدة.
3. إن عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء الفئات الثلاث يكشف عن وجود اتساق بين وجهات نظرهم حيال مدى تقيد المدققين بتلك القاعدة، مما يؤكد الإجماع المشار إليه في (1) أعلاه.

#### القاعدة السابعة: الأتعاب

الفرضية الفرعية الأولى :

لا يتقيد مدققي الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الأتعاب من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

جدول رقم (5-32)

نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات .

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مدققين	110	2.3000	1.20815	.11519

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مدققين	-6.077	109	.000	-.7000	-.9283	-.4717

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-32) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.30 بانحراف معياري 1.20815، وقد بلغت قيمة t -6.077، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الأتعاب من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، أي أن مدقق الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة الأتعاب في الأردن من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

الفرضية الفرعية الثانية :

لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الأتعاب من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

جدول رقم (5-33)

نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات .

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مستخدمين	51	2.4510	.87895	.12308

### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مستخدمين	-4.461	50	.000	-.5490	-.7962	-.3018

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-33) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.4510 بانحراف معياري 0.87895، وقد بلغت قيمة t -4.461، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة: لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الأتعاب من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، أي أن مدقق الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة الأتعاب في الأردن من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة:

لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الأتعاب من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف.

جدول رقم (5-34)

نتائج اختبار (T) لفئة الرقابة والإشراف .

### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
رقابة	17	2.3529	1.11474	.27036

### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
رقابة	-2.393	16	.015	-.6471	-1.2202	-.0739

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-34) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.3529 بانحراف معياري 1.11474، وقد بلغت قيمة t -2.393، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية

القائلة : لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الأتعاب من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف، أي أن مدقق الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة الأتعاب في الأردن من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف.

الفرضية الفرعية الرابعة :

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة الأتعاب يعزى لفئات الدراسة (مدققي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف).

وقد تم استخدام الاختبار ANOVA لاختبار هذه الفرضية.

جدول رقم (5-35)

تحليل التباين الأحادي

#### ANOVA

Q8

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.795	2	.397	.320	.727
Within Groups	217.610	175	1.243		
Total	218.404	177			

ومن خلال النتائج الظاهرة في الجدول رقم (5-35) بلغت قيمة (Sig.P) 0.727، وهي أكبر من (0.05)، كما بلغت قيمة F 0.320 وهي ذات دلالة إحصائية على مستوى أكبر من 0.05، ومن ثم نقبل الفرضية العدمية (H0) والتي تنص على أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة الأتعاب من وجهة نظر فئات الدراسة الثلاث (مدققي الحسابات الخارجيين، مستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف).

تشير نتائج اختبار الفرضيات الفرعية الأربع بخصوص مدى تقيد مدقق الحسابات الخارجي

بقاعدة الأتعاب إلى ما يلي :

1. إن رفض الفرضية الصفرية (العدمية) بخصوص هذه القاعدة من قبل الفئات الثلاث المشمولة بالدراسة يعني وجود إجماع بينها على التزام مدققي الحسابات الخارجيين بهذه القاعدة خلال ممارساتهم المهنية.

2. كما تشير المتوسطات الحسابية لإجاباتهم حولها وهي على التوالي 2.3، 2.45، 2.35 إلى أن مدققي الحسابات الخارجيين (غالبًا) ما يلتزمون بتلك القاعدة.
3. إن عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء الفئات الثلاث يكشف عن وجود اتساق بين وجهات نظرهم حيال مدى تقييد المدققين بتلك القاعدة، مما يؤكد الإجماع المشار إليه في (1) أعلاه.

القاعدة الثامنة: المنافسة على الأتعاب

الفرضية الفرعية الأولى :

لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة المنافسة على الأتعاب من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

جدول رقم (5-36)

نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات .

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مدققين	110	2.3727	1.20289	.11469

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مدققين	-5.469	109	.000	-.6273	-.8546	-.4000

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-36) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.3727 بانحراف معياري 1.20289، وقد بلغت قيمة t -5.469، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة المنافسة على الأتعاب من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، أي أن مدقق الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة المنافسة على الأتعاب في الأردن من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

الفرضية الفرعية الثانية :

لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة المنافسة على الأتعاب من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

جدول رقم (5-37)

نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات .

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مستخدمين	51	2.5294	.98697	.13820

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مستخدمين	-3.405	50	.001	-.4706	-.7482	-.1930

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-37) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.5294 بانحراف معياري 0.98697، وقد بلغت قيمة  $t = -3.405$ ، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة المنافسة على الأتعاب من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، أي أن مدقق الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة المنافسة على الأتعاب في الأردن من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة :

لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة المنافسة على الأتعاب من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف.

جدول رقم (5-38)

نتائج اختبار (T) لفئة الرقابة والإشراف .

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
رقابة	17	2.7647	1.56243	.37894

### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
رقابة	-0.621	16	.272	-.2353	-1.0386	.5680

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-38) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.7647 بانحراف معياري 1.56243، وقد بلغت قيمة t -0.621، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أكبر من 0.05، ومن ثم نقبل الفرضية العدمية القائلة: لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة المنافسة على الأتعاب من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف.

الفرضية الفرعية الرابعة :

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة المنافسة على الأتعاب يعزى لفئات الدراسة (مدققي الحسابات الخارجيين، مستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف).

وقد تم استخدام الاختبار ANOVA لاختبار هذه الفرضية.

جدول رقم (5-39)

تحليل التباين الأحادي

### ANOVA

Q9					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	2.658	2	1.329	.947	.390
Within Groups	245.483	175	1.403		
Total	248.140	177			

ومن خلال النتائج الظاهرة في الجدول رقم (5-39) بلغت قيمة (Sig.P) 0.390، وهي أكبر من (0.05)، كما بلغت قيمة F 0.947 وهي ذات دلالة إحصائية على مستوى أكبر من 0.05، ومن ثم نقبل الفرضية العدمية (H0) التي تنص على أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة المنافسة على الأتعاب يعزى لفئات الدراسة (مدققي الحسابات الخارجيين، مستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف).

تشير نتائج اختبار الفرضيات الفرعية الأربع بخصوص مدى تقييد مدقق الحسابات الخارجي بقاعدة المنافسة على الأتعاب إلى ما يلي :

1. تم رفض الفرضية الصفرية (العدمية) بخصوص هذه القاعدة من قبل فئتي المدققين ومستخدمي البيانات المالية، بينما تم قبول الفرضية من قبل فئة جهات الرقابة والإشراف.
2. كما تشير المتوسطات الحسابية لإجاباتهم حولها وهي على التوالي 2.37، 2.52، 2.77 إلى أن المدققين يعتقدون بأن مدققي الحسابات الخارجيين (غالبًا) ما يلتزمون بتلك القاعدة. لكن اللافت للنظر هنا هي أن مستخدمي البيانات المالية وجهات الرقابة يعتقدون بأن مدققي الحسابات الخارجيين (أحيانًا) ما يلتزمون بها.
3. إن عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء الفئات الثلاث يكشف عن وجود اتساق بين وجهات نظرهم حيال مدى تقييد المدققين بتلك القاعدة، مما يؤكد الإجماع المشار إليه في (1) أعلاه.

القاعدة التاسعة: الاتصال بالمدقق السابق

الفرضية الفرعية الأولى :

لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الاتصال بالمدقق السابق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

جدول رقم (5-40)

نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات .

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مدققين	110	2.2273	1.16256	.11085

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مدققين	-6.971	109	.000	-.7727	-.9924	-.5530

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم ( 5-40) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.2273 بانحراف معياري 1.16256، وقد بلغت قيمة t -6.971، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الاتصال بالمدقق السابق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، أي أن مدقق الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة الاتصال بالمدقق السابق في الأردن من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

الفرضية الفرعية الثانية :

لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الاتصال بالمدقق السابق من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

#### جدول رقم (5-41)

نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات .

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مستخدمين	51	3.0980	1.18752	.16629

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مستخدمين	.590	50	.279	.0980	-.2360	.4320

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم ( 5-41) أن متوسط إجابات هذه الفئة أكبر من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.0980 بانحراف معياري 1.18752، وقد بلغت قيمة t 0.590، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أكبر من 0.05، ومن ثم نقبل الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الاتصال بالمدقق السابق من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة :

لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الاتصال بالمدقق السابق من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف.

جدول رقم (5-42)

نتائج اختبار (T) لفئة الرقابة والإشراف .

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
رقابة	17	2.8235	1.33395	.32353

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
رقابة	-.545	16	.296	-.1765	-.8623	.5094

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-42) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.8235 بانحراف معياري 1.33395، وقد بلغت قيمة t -0.545، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أكبر من 0.05، ومن ثم نقبل الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الاتصال بالمدقق السابق من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف.

الفرضية الفرعية الرابعة :

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة الاتصال بالمدقق السابق يعزى لفئات الدراسة (مدققي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف).

وقد تم استخدام الاختبار ANOVA لاختبار هذه الفرضية.

جدول رقم (5-43)

تحليل التباين الأحادي؛ واختبار دونت س للمقارنات البعدية

ANOVA

Q10

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	27.999	2	14.000	9.947	.000
Within Groups	246.299	175	1.407		
Total	274.298	177			

Multiple Comparisons

Dependent Variable: Q10

	(I) FACTOR	(J) FACTOR	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
						Lower Bound	Upper Bound
Scheffe	1.00	2.00	-.2745	.33224	.711	-1.0948	.5457
		3.00	.5963	.30917	.159	-.1670	1.3595
	2.00	1.00	.2745	.33224	.711	-.5457	1.0948
		3.00	.8708*	.20098	.000	.3746	1.3669
	3.00	1.00	-.5963	.30917	.159	-1.3595	.1670
		2.00	-.8708*	.20098	.000	-1.3669	-.3746
Dunnett C	1.00	2.00	-.2745	.36376		-1.2006	.6516
		3.00	.5963	.34199		-.2789	1.4714
	2.00	1.00	.2745	.36376		-.6516	1.2006
		3.00	.8708*	.19984		.3905	1.3511
	3.00	1.00	-.5963	.34199		-1.4714	.2789
		2.00	-.8708*	.19984		-1.3511	-.3905

\*. The mean difference is significant at the .05 level.

من خلال النتائج الظاهرة في الجدول رقم (5-43) بلغت قيمة (Sig.P) 0.000، وهي أقل من (0.05)، كما بلغت قيمة F 9.947 وهي ذات دلالة إحصائية على مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية (H0) التي تنص على أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في التقييد بقاعدة الاتصال بالمدقق السابق من وجهة نظر فئات الدراسة الثلاث (مدققي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف).

ولفحص مصادر الفروق في درجة تقييد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الاتصال بالمدقق السابق بين فئات الدراسة الثلاث، فقد تم استخدام اختبار دونت س للمقارنات البعدية (Dunnett's C Post Hoc Test)، وقد تبين أن مصادر الفروق التي أظهرها تحليل التباين الأحادي في

الجدول رقم (5-43) كانت بين فئة مدققي الحسابات (الرمز 3) وفئة مستخدمي البيانات المالية (الرمز 2)، حيث بلغ متوسط الفرق بين المجموعتين 0.8708، وهذا الفرق ذو دلالة إحصائية على مستوى أقل من 0.05.

تشير نتائج اختبار الفرضيات الفرعية الأربع بخصوص مدى تقييد مدقق الحسابات الخارجي بقاعدة الاتصال بالمدقق السابق إلى ما يلي :

1. تم رفض الفرضية الصفرية (العدمية) بخصوص هذه القاعدة من قبل فئة المدققين، بينما تم قبول الفرضية من قبل فئتي المستخدمين وجهات الرقابة والإشراف.
2. كما تشير المتوسطات الحسابية لإجاباتهم حولها وهي على التوالي 2.22، 3.10، 2.82 إلى أن مدققي الحسابات الخارجيين (غالبًا) ما يلتزمون بتلك القاعدة من وجهة نظر المدققين. بينما تعتقد فئتا المستخدمين وجهات الرقابة والإشراف أن مدققي الحسابات الخارجيين يلتزمون أحيانًا بهذه القاعدة.
3. إن وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء الفئات الثلاث (وبشكل خاص بين فئتي مدققي الحسابات ومستخدمي البيانات المالية) يكشف عن عدم وجود اتساق بين وجهات نظرهم حيال مدى تقييد المدققين بتلك القاعدة، والمشار إليه في (1) أعلاه، وقد يكون السبب في هذا الاختلاف إلى أن المدققين لا يرغبون في أن يُظهروا أنفسهم بصورة سيئة أمام المجتمع.

#### القاعدة العنقودية: المباشرة والسلوك الحسن.

الفرضية الفرعية الأولى :

لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة اللباقة والسلوك الحسن من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

جدول رقم (5-44)

نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات .

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مدققين	110	1.7727	.85305	.08133

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مدققين	-15.089	109	.000	-1.2273	-1.3885	-1.0661

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-44) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.7727 بانحراف معياري 0.85305، وقد بلغت قيمة t -15.089، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة اللباقة والسلوك الحسن من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، أي أن مدقق الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة اللباقة والسلوك الحسن في الأردن من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

الفرضية الفرعية الثانية :

لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة اللباقة والسلوك الحسن من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

جدول رقم (5-45)

نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات المالية .

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مستخدمين	51	1.5686	.72815	.10196

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مستخدمين	-14.038	50	.000	-1.4314	-1.6362	-1.2266

استخدم اختبار T لفحص الفرضية العدمية، وقد يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم ( 5-45) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.5686 بانحراف معياري 0.72815، وقد بلغت قيمة t -14.038، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة اللباقة والسلوك الحسن من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، أي أن مدقق الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة اللباقة والسلوك الحسن في الأردن من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة :

لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة اللباقة والسلوك الحسن من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف.

جدول رقم (5-46)

نتائج اختبار (T) لفئة الرقابة والإشراف .

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
رقابة	17	1.8824	.78121	.18947

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
رقابة	-5.899	16	.000	-1.1176	-1.5193	-.7160

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-46) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.8824 بانحراف معياري 0.78121، وقد بلغت قيمة t -5.899، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة اللباقة والسلوك الحسن من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف، أي أن مدقق الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة اللباقة والسلوك الحسن في الأردن من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف.

الفرضية الفرعية الرابعة :

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة اللباقة والسلوك الحسن يعزى لفئات الدراسة (مدققي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف).

وقد تم استخدام الاختبار ANOVA لاختبار هذه الفرضية.

جدول رقم (5-47)

تحليل التباين الأحادي

ANOVA

Q11

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1.919	2	.959	1.452	.237
Within Groups	115.593	175	.661		
Total	117.511	177			

ومن خلال النتائج الظاهرة في الجدول رقم (5-47) بلغت قيمة (Sig.P) 0.237، وهي أكبر من (0.05)، كما بلغت قيمة F 1.452 وهي ذات دلالة إحصائية على مستوى أكبر من 0.05، ومن ثم نقبل الفرضية العدمية (H0) التي تنص على أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة اللباقة والسلوك الحسن من وجهة نظرفئات الدراسة الثلاث (مدققي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف).

تشير نتائج اختبار الفرضيات الفرعية الأربع بخصوص مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجي بقاعدة اللباقة والسلوك الحسن إلى ما يلي :

1. إن رفض الفرضية الصفرية (العدمية) بخصوص هذه القاعدة من قبل الفئات الثلاث المشمولة بالدراسة يعني وجود إجماع بينها على التزام مدققي الحسابات الخارجيين بهذه القاعدة خلال ممارساتهم المهنية.
2. كما تشير المتوسطات الحسابية لإجاباتهم حولها وهي على التوالي 1.77، 1.57، 1.88 إلى أن مدققي الحسابات الخارجيين (غالبًا) ما يلتزمون بتلك القاعدة، لكن الملفت للانتباه بأن مستخدمي البيانات المالية يعتقدون بأن مدققي الحسابات الخارجيين (دائمًا) يلتزمون بهذه القاعدة.
3. إن عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء الفئات الثلاث يكشف عن وجود اتساق بين وجهات نظرهم حيال مدى تقيد المدققين بتلك القاعدة، مما يؤكد الإجماع المشار إليه في (1) أعلاه.

القاعدة الحادية عشر: الحصول على العمل المهني.

الفرضية الفرعية الأولى :

لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الحصول على العمل المهني من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

جدول رقم (5-48)

نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات .

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مدققين	110	1.9273	1.07267	.10228

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مدققين	-10.489	109	.000	-1.0727	-1.2754	-.8700

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-48) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.9273 بانحراف معياري 1.07267، وقد بلغت قيمة t -10.489، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة: لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الحصول على العمل المهني من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، أي أن مدقق الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة الحصول على العمل المهني في الأردن من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

الفرضية الفرعية الثانية :

لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الحصول على العمل المهني من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

جدول رقم (5-49)

نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات المالية .

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مستخدمين	51	1.7255	.85037	.11908

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مستخدمين	-10.703	50	.000	-1.2745	-1.5137	-1.0353

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-49) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.7255 بانحراف معياري 0.85037، وقد بلغت قيمة t -10.703، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة: لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الحصول على العمل المهني من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، أي أن مدقق الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة الحصول على العمل المهني في الأردن من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة:

لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الحصول على العمل المهني من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف.

جدول رقم (5-50)

نتائج اختبار (T) لفئة الرقابة والإشراف .

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
رقابة	17	1.9412	1.02899	.24957

### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
رقابة	-4.243	16	.001	-1.0588	-1.5879	-.5298

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-5) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.9412 بانحراف معياري 1.02899، وقد بلغت قيمة t -4.243، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة: لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة الحصول على العمل المهني من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف، أي أن مدقق الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة الحصول على العمل المهني في الأردن من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف.

الفرضية الفرعية الرابعة:

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة الحصول على العمل المهني يعزى لفئات الدراسة (مدققي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف).

وقد تم استخدام الاختبار ANOVA لاختبار هذه الفرضية.

جدول رقم (5-5)

تحليل التباين الأحادي

## ANOVA

Q12

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1.512	2	.756	.741	.478
Within Groups	178.516	175	1.020		
Total	180.028	177			

ومن خلال النتائج الظاهرة في الجدول رقم (5-51) بلغت قيمة (Sig.P) 0.478، وهي أكبر من (0.05)، كما بلغت قيمة F 0.741 وهي ذات دلالة إحصائية على مستوى أكبر من 0.05، ومن ثم نقبل الفرضية العدمية (H0) التي تنص على أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة الحصول على العمل المهني من وجهة نظر فئات الدراسة الثلاث (مدققي الحسابات الخارجيين، مستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف).

تشير نتائج اختبار الفرضيات الفرعية الأربع بخصوص مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجي بقاعدة الحصول على العمل المهني إلى ما يلي :

1. إن رفض الفرضية الصفرية (العدمية) بخصوص هذه القاعدة من قبل الفئات الثلاث المشمولة بالدراسة يعني وجود إجماع بينها على التزام مدققي الحسابات الخارجيين بهذه القاعدة خلال ممارساتهم المهنية.
2. كما تشير المتوسطات الحسابية لإجاباتهم حولها وهي على التوالي 1.93، 1.73، 1.94 إلى أن مدققي الحسابات الخارجيين (غالبًا) ما يلتزمون بتلك القاعدة.
3. إن عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء الفئات الثلاث يكشف عن وجود اتساق بين وجهات نظرهم حيال مدى تقيد المدققين بتلك القاعدة، مما يؤكد الإجماع المشار إليه في (1) أعلاه.

### القاعدة الثانية: العمولات

الفرضية الفرعية الأولى :

لا يتقيد مدققي الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة العمولات من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

جدول رقم (5-52)

نتائج اختبار (T) لفئة مدقي الحسابات .

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مدقين	110	1.8727	.97782	.09323

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مدقين	-12.091	109	.000	-1.1273	-1.3121	-.9425

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-52) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.8727 بانحراف معياري 0.97782، وقد بلغت قيمة t -12.091، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة: لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة العمولات من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، أي أن مدقق الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة العمولات في الأردن من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

الفرضية الفرعية الثانية:

لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة العمولات من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

جدول رقم (5-53)

نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات المالية.

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مستخدمين	51	2.0588	1.00820	.14118

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مستخدمين	-6.667	50	.000	-.9412	-1.2247	-.6576

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-53) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.0588 بانحراف معياري 1.00820، وقد بلغت قيمة t -6.667، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة: لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة العمولات من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، أي أن مدقق الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة العمولات في الأردن من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة :

لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة العمولات من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف.

جدول رقم (5-54)

نتائج اختبار (T) لفئة الرقابة والإشراف .

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
رقابة	17	1.9412	.89935	.21812

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
رقابة	-4.854	16	.000	-1.0588	-1.5212	-.5964

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-54) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.9412 بانحراف معياري 0.89935، وقد بلغت قيمة t -4.854، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة العمولات من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف، أي أن مدقق الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة العمولات في الأردن من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف.

الفرضية الفرعية الرابعة :

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة العمولات يعزى لفئات الدراسة (مدققي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف). وقد تم استخدام الاختبار ANOVA لاختبار هذه الفرضية.

## ANOVA

Q13

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1.208	2	.604	.629	.534
Within Groups	167.983	175	.960		
Total	169.191	177			

ومن خلال النتائج الظاهرة في الجدول رقم (5-55) بلغت قيمة (Sig.P) 0.534، وهي أكبر من (0.05)، كما بلغت قيمة F 0.629 وهي ذات دلالة إحصائية على مستوى أكبر من 0.05، ومن ثم نقبل الفرضية العدمية (H0) التي تنص على أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في التقييد بقاعدة العمولات من وجهة نظر فئات الدراسة (مدققي الحسابات الخارجيين، مستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف).

تشير نتائج اختبار الفرضيات الفرعية الأربع بخصوص مدى تقييد مدقق الحسابات الخارجي بقاعدة العمولات إلى ما يلي :

1. إن رفض الفرضية الصفرية (العدمية) بخصوص هذه القاعدة من قبل الفئات الثلاث المشمولة بالدراسة يعني وجود إجماع بينها على التزام مدققي الحسابات الخارجيين بهذه القاعدة خلال ممارساتهم المهنية.
2. كما تشير المتوسطات الحسابية لإجاباتهم حولها وهي على التوالي 1.87، 2.06، 1.94 إلى أن مدققي الحسابات الخارجيين يلتزمون غالبًا بتلك القاعدة.
3. إن عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء الفئات الثلاث يكشف عن وجود اتساق بين وجهات نظرهم حيال مدى تقييد المدققين بتلك القاعدة، مما يؤكد الإجماع المشار إليه في (1) أعلاه.

## القاعدة الثالثة: مزاولة الأعمال الأخرى

الفرضية الفرعية الأولى :

لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة مزاولة الأعمال الأخرى من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

جدول رقم (5-56)

نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات .

### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مدققين	110	2.1364	1.20760	.11514

### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مدققين	-7.501	109	.000	-.8636	-1.0918	-.6354

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-56) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.1364 بانحراف معياري 1.20760، وقد بلغت قيمة t -7.501، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة مزاولة الأعمال الأخرى من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، أي أن مدقق الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة مزاولة الأعمال الأخرى في الأردن من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

الفرضية الفرعية الثانية :

لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة مزاولة الأعمال الأخرى من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

جدول رقم (57-5)

نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات المالية .

**One-Sample Statistics**

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مستخدمين	51	1.9608	.82367	.11534

**One-Sample Test**

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مستخدمين	-9.010	50	.000	-1.0392	-1.2709	-.8076

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (57-5) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.9608 بانحراف معياري 0.82367، وقد بلغت قيمة t -9.010، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة مزاوله الأعمال الأخرى من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، أي أن مدقق الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة مزاوله الأعمال الأخرى في الأردن من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة :

لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة مزاوله الأعمال الأخرى من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف.

جدول رقم (58-5)

نتائج اختبار (T) لفئة الرقابة والإشراف .

**One-Sample Statistics**

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
رقابة	17	1.8824	.78121	.18947

### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
رقابة	-5.899	16	.000	-1.1176	-1.5193	-.7160

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-58) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.8824 بانحراف معياري 0.78121، وقد بلغت قيمة t -5.899، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة: لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقاعدة مزاوله الأعمال الأخرى من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف، أي أن مدقق الحسابات الخارجي يلتزم بقاعدة مزاوله الأعمال الأخرى في الأردن من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف.

الفرضية الفرعية الرابعة:

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة مزاوله الأعمال الأخرى يعزى لفئات الدراسة (مدققي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف).

وقد تم استخدام الاختبار ANOVA لاختبار هذه الفرضية.

جدول رقم (5-59)

تحليل التباين الأحادي

### ANOVA

Q14

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1.679	2	.840	.725	.486
Within Groups	202.641	175	1.158		
Total	204.320	177			

ومن خلال النتائج الظاهرة في الجدول رقم (5-59) بلغت قيمة (Sig.P) 0.486، وهي أكبر من (0.05)، كما بلغت قيمة F 0.725 وهي ذات دلالة إحصائية على مستوى أكبر من 0.05، ومن ثم نقبل الفرضية العدمية (H0) التي تنص على أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في التقيد بقاعدة مزاوله الأعمال الأخرى يعزى لفئات الدراسة (مدققي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية، وجهات

## الرقابة والإشراف).

تشير نتائج اختبار الفرضيات الفرعية الأربع بخصوص مدى تقييد مدقق الحسابات الخارجي بقاعدة مزاولة الأعمال الأخرى إلى ما يلي :

1. إن رفض الفرضية الصفرية (العدمية) بخصوص هذه القاعدة من قبل الفئات الثلاث المشمولة بالدراسة يعني وجود إجماع بينها على التزام مدققي الحسابات الخارجيين بهذه القاعدة خلال ممارساتهم المهنية.
2. كما تشير المتوسطات الحسابية لإجاباتهم حولها وهي على التوالي 2.14، 1.96، 1.88 إلى أن مدققي الحسابات الخارجيين (غالبًا) ما يلتزمون بتلك القاعدة.
3. إن عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء الفئات الثلاث يكشف عن وجود اتساق بين وجهات نظرهم حيال مدى تقييد المدققين بتلك القاعدة، مما يؤكد الإجماع المشار إليه في (1) أعلاه.

### الفرضية الأولى العامة:

لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقواعد السلوك المهني.

### الفرضية الفرعية الأولى :

لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقواعد السلوك المهني من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

جدول رقم (5-60)

نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات .

### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مدققين	110	1.9503	.72667	.06929

### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مدققين	-15.150	109	.000	-1.0497	-1.1870	-.9123

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم ( 5-60) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.9503 بانحراف معياري 0.72667، وقد بلغت قيمة t -15.150، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقواعد السلوك المهني من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، أي أن مدقق الحسابات الخارجي يلتزم بقواعد السلوك المهني في الأردن من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

الفرضية الفرعية الثانية :

لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقواعد السلوك المهني من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

جدول رقم (5-61)

نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات المالية .

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مستخدمين	51	2.0437	.53808	.07535

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مستخدمين	-12.692	50	.000	-.9563	-1.1076	-.8049

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم ( 5-61) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.0437 بانحراف معياري 0.53808، وقد بلغت قيمة t -12.692، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقواعد السلوك المهني من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، أي أن مدقق الحسابات الخارجي يلتزم بقواعد السلوك المهني في الأردن من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة :

لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقواعد السلوك المهني من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف.

جدول رقم (5-62)

نتائج اختبار (T) لفئة الرقابة والإشراف .

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
رقابة	17	2.0000	.73330	.17785

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
رقابة	-5.623	16	.000	-1.0000	-1.3770	-.6230

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-62) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2 بانحراف معياري 0.73330، وقد بلغت قيمة t -5.623، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يتقيد مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بقواعد السلوك المهني من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف، أي أن مدقق الحسابات الخارجي يلتزم بقواعد السلوك المهني في الأردن من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف.

الفرضية الفرعية الرابعة :

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في التقيد بقواعد السلوك المهني يعزى لفئات الدراسة (مدقي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف).

وقد تم استخدام الاختبار ANOVA لاختبار هذه الفرضية.

جدول رقم (5-63)

تحليل التباين الأحادي

ANOVA

VAR00002

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.310	2	.155	.336	.715
Within Groups	80.637	175	.461		
Total	80.947	177			

ومن خلال النتائج الظاهرة في الجدول رقم (5-63) بلغت قيمة (Sig.P) 0.715، وهي أكبر من (0.05)، كما بلغت قيمة F 0.336 وهي ذات دلالة إحصائية على مستوى أكبر من 0.05، ومن ثم نقبل الفرضية العدمية (H0) التي تنص على أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في التقييد بقواعد السلوك المهني يعزى لفئات الدراسة (مدققي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف).

تشير نتائج اختبار الفرضيات الفرعية الأربع بخصوص مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجي

بقواعد السلوك المهني إلى ما يلي :

1. إن رفض الفرضية الصفرية (العدمية) بخصوص هذه القاعدة من قبل الفئات الثلاث المشمولة بالدراسة يعني وجود إجماع بينها على التزام مدققي الحسابات الخارجيين بهذه القاعدة خلال ممارساتهم المهنية.
2. كما تشير المتوسطات الحسابية لإجاباتهم حولها وهي على التوالي 1.95، 2.04، 2 إلى أن مدققي الحسابات الخارجيين يلتزمون غالبًا بتلك القاعدة.
3. إن عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء الفئات الثلاث يكشف عن وجود اتساق بين وجهات نظرهم حيال مدى تقييد المدققين بتلك القاعدة، مما يؤكد الإجماع المشار إليه في (1) أعلاه.

3-4-5 اختبار الفرضيات العامة المتعلقة بالوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني:

الفرضية الثانية العامة :

" لا تشجع معايير التدقيق الدولية مدققي الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني "

الفرضية الفرعية الأولى :

لا تشجع معايير التدقيق الدولية مدققي الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

جدول رقم (5-64)

نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات .

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مدققين	550	1.9636	.80217	.03420

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مدققين	-30.299	549	.000	-1.0364	-1.1036	-.9692

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-64) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.9636 بانحراف معياري 0.80217، وقد بلغت قيمة t -30.299، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة: لا تشجع معايير التدقيق الدولية مدققي الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، أي أن معايير التدقيق الدولية تشجع مدققي الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

الفرضية الفرعية الثانية :

لا تشجع معايير التدقيق الدولية مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

جدول رقم (5-65)

نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات المالية .

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مستخدمين	255	1.8980	.71362	.04469

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مستخدمين	-24.659	254	.000	-1.1020	-1.1900	-1.0140

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-65) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.8980 بانحراف معياري 0.71362، وقد بلغت قيمة t -24.659، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05. ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا تشجع معايير التدقيق الدولية مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، أي أن معايير التدقيق الدولية تشجع مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة :

لا تشجع معايير التدقيق الدولية مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف.

جدول رقم (5-66)

نتائج اختبار (T) لفئة الرقابة والإشراف .

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
رقابة	85	1.8824	.77784	.08437

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
رقابة	-13.247	84	.000	-1.1176	-1.2854	-.9499

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-66) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.8824 بانحراف معياري 0.77784، وقد بلغت قيمة t -13.247، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05. ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا تشجع معايير التدقيق الدولية مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف، أي أن معايير التدقيق الدولية تشجع مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف. الفرضية الفرعية الرابعة :

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر فئات الدراسة (مدققي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف) حول تشجيع معايير التدقيق الدولية لمدقق الحسابات على الالتزام بالسلوك المهني.

وقد تم استخدام الاختبار ANOVA لاختبار هذه الفرضية.

## ANOVA

المعايير	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1.912	2	.956	1.491	.226
Within Groups	570.594	890	.641		
Total	572.506	892			

ومن خلال النتائج الظاهرة في الجدول رقم (5-67) بلغت قيمة (Sig.P) 0.226، وهي أكبر من (0,05)، كما بلغت قيمة F 1.491 وهي ذات دلالة إحصائية على مستوى أكبر من 0.05، ومن ثم نقبل الفرضية العدمية (H0) التي تنص على أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر فئات الدراسة (مدققي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف) حول تشجيع معايير التدقيق الدولية ومدقق الحسابات الخارجي على الالتزام بالسلوك المهني.

- تشير نتائج اختبار الفرضيات الفرعية الأربع حول تشجيع معايير التدقيق الدولية ومدقق الحسابات الخارجي على الالتزام بالسلوك المهني إلى ما يلي :
1. إن رفض الفرضية الصفرية (العدمية) بخصوص هذه الوسيلة من قبل الفئات الثلاث المشمولة بالدراسة يعني وجود إجماع بينها على تشجيع هذه الوسيلة ومدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.
  2. كما تشير المتوسطات الحسابية لإجاباتهم حولها وهي على التوالي 1.90، 1.96، 1.88 إلى أن هذه الوسيلة تعد (مهمة) من وجهة نظر فئات الدراسة.
  3. إن عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء الفئات الثلاث يكشف عن وجود اتساق بين وجهات نظرهم حيال تشجيع هذه الوسيلة ومدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني، مما يؤكد الإجماع المشار إليه في (1) أعلاه.

### الفرضية الثالثة العامة :

" لا تشجع قواعد السلوك المهني المقررة من قبل جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني".

### الفرضية الفرعية الأولى :

لا تشجع قواعد السلوك المهني مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

جدول رقم (5-68)

نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات .

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مدققين	770	2.1727	.86096	.03103

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مدققين	-26.663	769	.000	-.8273	-.8882	-.7664

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-68) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.1727 بانحراف معياري 0.86096، وقد بلغت قيمة  $t = -26.663$ ، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا تشجع قواعد السلوك المهني مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، أي أن قواعد السلوك المهني تشجع مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

الفرضية الفرعية الثانية :

لا تشجع قواعد السلوك المهني مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

جدول رقم (5-69)

نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات المالية .

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مستخدمين	357	2.0924	.82780	.04381

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مستخدمين	-20.715	356	.000	-.9076	-.9937	-.8214

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-69) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.0924 بانحراف معياري 0.82780، وقد بلغت قيمة t -20.715، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا تشجع قواعد السلوك المهني مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، أي أن قواعد السلوك المهني تشجع مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة :

لا تشجع قواعد السلوك المهني مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف.

جدول رقم (5-70)

نتائج اختبار (T) لفئة الرقابة والإشراف .

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
رقابة	119	2.3782	1.04955	.09621

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
رقابة	-6.463	118	.000	-.6218	-.8124	-.4313

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-70) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.3782 بانحراف معياري 1.04955، وقد بلغت قيمة t -6.463، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة: لا تشجع قواعد السلوك المهني مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف، أي أن قواعد السلوك المهني تشجع مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف.

الفرضية الفرعية الرابعة :

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر فئات الدراسة (مدققي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف) حول تشجيع قواعد السلوك المهني لمدقق الحسابات على الالتزام بالسلوك المهني.

وقد تم استخدام الاختبار ANOVA لاختبار هذه الفرضية.

## ANOVA

الفواعد	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.267	2	.133	.185	.831
Within Groups	671.849	933	.720		
Total	672.115	935			

من خلال النتائج الظاهرة في الجدول رقم (5-71) بلغت قيمة (Sig.P) 0.831، وهي أكبر من (0.05)، كما بلغت قيمة F 0.185 وهي ذات دلالة إحصائية على مستوى أكبر من 0.05، ومن ثم نقبل الفرضية العدمية (H0) التي تنص على أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر فئات الدراسة (مدققي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف) حول تشجيع قواعد السلوك المهني لمدقق الحسابات على الالتزام بالسلوك المهني.

تشير نتائج اختبار الفرضيات الفرعية الأربع حول تشجيع قواعد السلوك المهني لمدقق الحسابات الخارجي على الالتزام بالسلوك المهني إلى ما يلي :

1. إن رفض الفرضية الصفرية (العدمية) بخصوص هذه الوسيلة من قبل الفئات الثلاث المشمولة بالدراسة يعني وجود إجماع بينها على تشجيع هذه الوسيلة لمدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.
2. كما تشير المتوسطات الحسابية لإجاباتهم حولها وهي على التوالي 2.17، 2.09، 2.38 إلى أن هذه الوسيلة تعد (مهمة) من وجهة نظر فئات الدراسة.
3. إن عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء الفئات الثلاث يكشف عن وجود اتساق بين وجهات نظرهم حيال تشجيع هذه الوسيلة لمدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني، مما يؤكد الإجماع المشار إليه في (1) أعلاه.

الفرضية الرابعة العامة :

" لا يشجع امتحان التأهيل لمزاولة المهنة مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني ".

الفرضية الفرعية الأولى :

لا يشجع امتحان التأهيل لمزاولة المهنة مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

جدول رقم (5-72)

نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات .

**One-Sample Statistics**

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مدققين	550	2.6691	1.12577	.04800

**One-Sample Test**

	Test Value = 3					
	t	df	Sig	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مدققين	-6.894	549	.000	-.3309	-.4252	-.2366

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-72) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.6691 بانحراف معياري 1.12577، وقد بلغت قيمة  $t = -6.894$ ، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يشجع امتحان التأهيل لمزاولة المهنة مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، أي أن امتحان التأهيل لمزاولة المهنة تشجع مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

الفرضية الفرعية الثانية :

لا يشجع امتحان التأهيل لمزاولة المهنة مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

جدول رقم (5-73)

نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات المالية .

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مستخدمين	255	2.3020	.95520	.05982

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مستخدمين	-11.670	254	.000	-.6980	-.8158	-.5802

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-73) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.3020 بانحراف معياري 0.95520، وقد بلغت قيمة  $t = -11.670$ ، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يشجع امتحان التأهيل لمزاولة المهنة مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، أي أن امتحان التأهيل لمزاولة المهنة تشجع مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة :

لا يشجع امتحان التأهيل لمزاولة المهنة مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف.

جدول رقم (5-74)

نتائج اختبار (T) لفئة الرقابة والإشراف .

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
رقابة	85	2.4235	1.13784	.12342

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
رقابة	-4.671	84	.000	-.5765	-.8219	-.3310

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-74) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.4235 بانحراف معياري 1.13784، وقد بلغت قيمة  $t = -4.671$ ، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة: لا يشجع امتحان التأهيل لمزاولة المهنة مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف، أي أن امتحان التأهيل لمزاولة المهنة يشجع مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف. الفرضية الفرعية الرابعة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر فئات الدراسة (مدققي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف) حول تشجيع امتحان التأهيل لمزاولة المهنة لمدقق الحسابات على الالتزام بالسلوك المهني.

وقد تم استخدام الاختبار ANOVA لاختبار هذه الفرضية.

## تحليل التباين الأحادي، واختبار دونت س للمقارنات البعدية

## ANOVA

الامتحان

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	54.392	2	27.196	25.572	.000
Within Groups	946.515	890	1.064		
Total	1000.907	892			

## Multiple Comparisons

Dependent Variable: نجاح

	(I) VAR00005	(J) VAR00005	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
						Lower Bound	Upper Bound
Scheffe	1.00	2.00	.5260*	.07470	.000	.3429	.7092
		3.00	.3730	.15665	.059	-.0111	.7571
	2.00	1.00	-.5260*	.07470	.000	-.7092	-.3429
		3.00	-.1530	.16216	.641	-.5506	.2445
	3.00	1.00	-.3730	.15665	.059	-.7571	.0111
		2.00	.1530	.16216	.641	-.2445	.5506
Dunnett C	1.00	2.00	.5260*	.06958		.3623	.6898
		3.00	.3730*	.13033		.0586	.6874
	2.00	1.00	-.5260*	.06958		-.6898	-.3623
		3.00	-.1530	.13152		-.4703	.1642
	3.00	1.00	-.3730*	.13033		-.6874	-.0586
		2.00	.1530	.13152		-.1642	.4703

\*. The mean difference is significant at the .05 level.

من خلال النتائج الظاهرة في الجدول رقم (5-75) بلغت قيمة (Sig.P) 0.000، وهي أقل من (0.05)، كما بلغت قيمة F 25.572 وهي ذات دلالة إحصائية على مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية (H0) التي تنص على أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر فئات الدراسة (مدققي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف) حول تشجيع امتحان التأهيل لمزاولة المهنة لمدقق الحسابات على الالتزام بالسلوك المهني.

ولفحص مصادر الفروق في درجة تشجيع امتحان التأهيل لمزاولة المهنة لمدقق الحسابات الخارجي على الالتزام بالسلوك المهني بين فئات الدراسة الثلاث، فقد تم استخدام اختبار دونت س للمقارنات البعدية (Dunnett's C Post Hoc Test)، وقد تبين أن مصادر الفروق التي أظهرها تحليل التباين الأحادي في الجدول رقم (5-75) كانت بين فئة مدققي الحسابات (الرمز 1) وفئة جهات مستخدمي البيانات المالية

(الرمز 2)، حيث بلغ متوسط الفرق بين المجموعتين 0.5260، وهذا الفرق ذو دلالة إحصائية على مستوى أقل من 0.05 وبين فئة مدققي الحسابات الخارجيين وفئة جهات الرقابة والإشراف (الرمز 3)، حيث بلغ متوسط الفرق بين المجموعتين 0.3730، وهذا الفرق ذو دلالة إحصائية على مستوى أقل من 0.05.

تشير نتائج اختبار الفرضيات الفرعية الأربع حول تشجيع امتحان التأهيل لمزاولة المهنة لمدققي الحسابات الخارجي على الالتزام بالسلوك المهني إلى ما يلي :

1. إن رفض الفرضية الصفرية (العدمية) بخصوص هذه القاعدة من قبل الفئات الثلاث المشمولة بالدراسة يعني وجود إجماع بينها على تشجيع هذه الوسيلة لمدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.

2. كما تشير المتوسطات الحسابية لإجاباتهم حولها وهي على التوالي 2,67، 2,30، 2,42 إلى أن هذه الوسيلة تعد (متوسطة الأهمية) من وجهة نظر المدققين، بينما تعد (مهمة) من وجهة نظر فئتي المستخدمين وجهات الرقابة والإشراف.

3. إن وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين فئة مدققي الحسابات وفئة جهات مستخدمي البيانات المالية من جهة، وبين مدققي الحسابات وجهات الرقابة والإشراف من جهة أخرى، يكشف عن وجود عدم اتساق بين وجهات نظرهم حيال تشجيع هذه الوسيلة لمدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.

#### الفرضية الخامسة العامة :

" لا تشجع رقابة الجودة مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني ".

الفرضية الفرعية الأولى :

لا تشجع رقابة الجودة مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

جدول رقم (5-76)

نتائج اختبار (T) لفئة مدقي الحسابات .

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مدقين	660	1.9470	.78020	.03037

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مدقين	-34.674	659	.000	-1.0530	-1.1127	-.9934

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-76) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.9470 بانحراف معياري 0.78020، وقد بلغت قيمة t -34.674، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة: لا تشجع رقابة الجودة مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مدقي الحسابات الخارجيين، أي أن رقابة الجودة تشجع مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مدقي الحسابات الخارجيين.  
الفرضية الفرعية الثانية :

لا تشجع رقابة الجودة مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

جدول رقم (5-77)

نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات المالية .

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مستخدمين	306	1.9477	.73141	.04181

### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مستخدمين	-25.167	305	.000	-1.0523	-1.1346	-.9700

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم ( 5-77) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.9477 بانحراف معياري 0.73141، وقد بلغت قيمة t -25.167، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا تشجع رقابة الجودة مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، أي أن رقابة الجودة تشجع مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة :

لا تشجع رقابة الجودة مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف.

جدول رقم (5-78)

نتائج اختبار (T) لفئة الرقابة والإشراف .

### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
رقابة	102	2.1275	.67003	.06634

### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
رقابة	-13.152	101	.000	-.8725	-1.0042	-.7409

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-78) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.1275 بانحراف معياري 0.67003، وقد بلغت قيمة t -13.152، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا تشجع رقابة الجودة مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف، أي أن رقابة الجودة تشجع مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف.

الفرضية الفرعية الرابعة :

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر فئات الدراسة (مدققي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف) حول تشجيع رقابة الجودة لمدقق الحسابات على الالتزام بالسلوك المهني.

وقد تم استخدام الاختبار ANOVA لاختبار هذه الفرضية.

جدول رقم (5-79)

تحليل التباين الأحادي، واختبار دونت س للمقارنات البعدية

#### ANOVA

رقابة

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	5.405	2	2.702	4.116	.017
Within Groups	612.591	933	.657		
Total	617.996	935			

### Multiple Comparisons

Dependent Variable: يُقَرَّر

	(I) VAR00007	(J) VAR00007	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
						Lower Bound	Upper Bound
Scheffe	1.00	2.00	-.0702	.06636	.571	-.2329	.0925
		3.00	-.2727*	.09753	.020	-.5119	-.0336
	2.00	1.00	.0702	.06636	.571	-.0925	.2329
		3.00	-.2025	.10930	.180	-.4705	.0655
	3.00	1.00	.2727*	.09753	.020	.0336	.5119
		2.00	.2025	.10930	.180	-.0655	.4705
Dunnett C	1.00	2.00	-.0702	.07011		-.2357	.0952
		3.00	-.2727*	.09720		-.5047	-.0408
	2.00	1.00	.0702	.07011		-.0952	.2357
		3.00	-.2025	.11173		-.4686	.0636
	3.00	1.00	.2727*	.09720		.0408	.5047
		2.00	.2025	.11173		-.0636	.4686

\*. The mean difference is significant at the .05 level.

من خلال النتائج الظاهرة في الجدول رقم (5-79) بلغت قيمة (Sig.P) 0.017، وهي أقل من (0.05)، كما بلغت قيمة F 4.116 وهي ذات دلالة إحصائية على مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية (H0) التي تنص على أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر فئات الدراسة (مدققي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف) حول تشجيع رقابة الجودة لمدقق الحسابات على الالتزام بالسلوك المهني.

ولفحص مصادر الفروق في درجة تشجيع رقابة الجودة لمدقق الحسابات الخارجي على الالتزام بالسلوك المهني بين فئات الدراسة الثلاث، فقد تم استخدام اختبار دونت س للمقارنات البعدية (Dunnett's C Post Hoc Test)، وقد تبين أن مصادر الفروق التي أظهرها تحليل التباين الأحادي في الجدول رقم (5-79) كانت بين فئة مدققي الحسابات وفئة جهات الرقابة والإشراف، حيث بلغ متوسط الفرق بين المجموعتين 0.2727، وهذا الفرق ذو دلالة إحصائية على مستوى أقل من 0.05.

تشير نتائج اختبار الفرضيات الفرعية الأربع حول تشجيع رقابة الجودة لمدقق الحسابات الخارجي على الالتزام بالسلوك المهني إلى ما يلي :

1. إن رفض الفرضية الصفرية (العدمية) بخصوص هذه القاعدة من قبل الفئات الثلاث المشمولة بالدراسة يعني وجود إجماع بينها على تشجيع هذه الوسيلة لمدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.

2. كما تشير المتوسطات الحسابية لإجاباتهم حولها وهي على التوالي 1.95، 1.95، 2.13 إلى أن هذه الوسيلة تعد (مهمة) من وجهة نظر فئات الدراسة.

3. إن وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين فئة مدققي الحسابات وفئة جهات الرقابة والإشراف يكشف عن وجود عدم اتساق بين وجهات نظرهم حيال تشجيع هذه الوسيلة لمدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.

#### الفرضية السادسة العامة:

" لا تشجع المسؤولية القانونية مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني ".

#### الفرضية الفرعية الأولى :

لا تشجع المسؤولية القانونية مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

جدول رقم (5-80)

نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات .

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مدققين	660	2.1682	.75368	.02934

### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مدققين	-28.354	659	.000	-.8318	-.8894	-.7742

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم ( 5-80) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.1682 بانحراف معياري 0.75368، وقد بلغت قيمة t -28.354، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا تشجع المسؤولية القانونية مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، أي أن المسؤولية القانونية تشجع مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.  
الفرضية الفرعية الثانية :

لا تشجع المسؤولية القانونية مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

جدول رقم (5-81)

نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات المالية .

### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مستخدمين	306	2.0425	.88789	.05076

### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مستخدمين	-18.865	305	.000	-.9575	-1.0574	-.8576

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم ( 5-81) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.0425 بانحراف معياري 0.88789، وقد بلغت قيمة  $t = 18.865$ ، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا تشجع المسؤولية القانونية مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، أي أن المسؤولية القانونية تشجع مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة :

لا تشجع المسؤولية القانونية مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف.

جدول رقم (5-82)

نتائج اختبار (T) لفئة الرقابة والإشراف .

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
رقابة	102	2.2255	.90002	.08912

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
رقابة	-8.691	101	.000	-.7745	-.9513	-.5977

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-82) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.2255 بانحراف معياري 0.90002، وقد بلغت قيمة  $t = -8.691$ ، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05. ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا تشجع المسؤولية القانونية مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف، أي أن المسؤولية القانونية تشجع مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف.

الفرضية الفرعية الرابعة :

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر فئات الدراسة (مدققي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف) حول تشجيع المسؤولية القانونية لمدقق الحسابات على الالتزام بالسلوك المهني.

وقد تم استخدام الاختبار ANOVA لاختبار هذه الفرضية.

## ANOVA

المسؤولية	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	3.182	2	1.591	2.487	.084
Within Groups	569.410	890	.640		
Total	572.591	892			

من خلال النتائج الظاهرة في الجدول رقم (5-83) بلغت قيمة (Sig.P) 0.084، وهي أكبر من (0.05)، كما بلغت قيمة F 2.487 وهي ذات دلالة إحصائية على مستوى أكبر من 0.05، ومن ثم نقبل الفرضية العدمية (H0) والتي تنص على أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر فئات الدراسة (مدققي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف) حول تشجيع المسؤولية القانونية لمدققي الحسابات على الالتزام بالسلوك المهني.

تشير نتائج اختبار الفرضيات الفرعية الأربع حول تشجيع المسؤولية القانونية لمدققي الحسابات الخارجي على الالتزام بالسلوك المهني إلى ما يلي :

1. إن رفض الفرضية الصفرية (العدمية) بخصوص هذه القاعدة من قبل الفئات الثلاث المشمولة بالدراسة يعني وجود إجماع بينها على تشجيع هذه الوسيلة لمدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.
2. كما تشير المتوسطات الحسابية لإجاباتهم حولها وهي على التوالي 2.17، 2.04، 2.23 إلى أن هذه الوسيلة تعد (مهمة) من وجهة نظر فئات الدراسة.
3. إن عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين فئة مدققي الحسابات وفئة جهات الرقابة والإشراف يكشف عن وجود اتساق بين وجهات نظرهم حيال تشجيع هذه الوسيلة لمدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.

الفرضية السابعة العامة :

" لا تشجع عملية مراجعة النظر مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني "

الفرضية الفرعية الأولى :

لا تشجع عملية مراجعة النظر مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

جدول رقم (5-84)

نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات .

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مدققين	330	1.9909	.83788	.04612

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مدققين	-21.878	329	.000	-1.0091	-1.0998	-.9184

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-84) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.9909 بانحراف معياري 0.83788، وقد بلغت قيمة t -21.878، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا تشجع عملية مراجعة النظر مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، أي أن عملية مراجعة النظر تشجع مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

الفرضية الفرعية الثانية :

لا تشجع عملية مراجعة النظر مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

جدول رقم (5-85)

نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات المالية .

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مستخدمين	153	1.7843	.67805	.05482

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مستخدمين	-22.177	152	.000	-1.2157	-1.3240	-1.1074

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-85) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.7843 بانحراف معياري 0.67805، وقد بلغت قيمة t -22.177، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا تشجع عملية مراجعة النظر مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، أي أن عملية مراجعة النظر تشجع مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.  
الفرضية الفرعية الثالثة :

لا تشجع عملية مراجعة النظر مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف.

جدول رقم (5-86)

نتائج اختبار (T) لفئة الرقابة والإشراف .

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
رقابة	51	2.2549	.65858	.09222

### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
رقابة	-8.080	50	.000	-.7451	-.9303	-.5599

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم ( 5-86) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.2549 بانحراف معياري 0.65858، وقد بلغت قيمة  $t = -8.080$ ، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة: لا تشجع عملية مراجعة النظر مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف، أي أن عملية مراجعة النظر تشجع مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف. الفرضية الفرعية الرابعة :

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر فئات الدراسة (مدققي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف) حول تشجيع عملية مراجعة النظر لمدقق الحسابات على الالتزام بالسلوك المهني.

وقد تم استخدام الاختبار ANOVA لاختبار هذه الفرضية.

جدول رقم (5-87)

تحليل التباين الأحادي، واختبار دونت س للمقارنات البعدية

ANOVA

النظير	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	12.105	2	6.053	8.994	.000
Within Groups	504.734	750	.673		
Total	516.839	752			

Multiple Comparisons

Dependent Variable: النظير

	(I) VAR000 11	(J) VAR000 11	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
						Lower Bound	Upper Bound
Scheffe	1.00	2.00	.1091	.06588	.254	-.0524	.2707
		3.00	-.2594*	.08497	.010	-.4678	-.0510
	2.00	1.00	-.1091	.06588	.254	-.2707	.0524
		3.00	-.3685*	.08691	.000	-.5817	-.1554
	3.00	1.00	.2594*	.08497	.010	.0510	.4678
		2.00	.3685*	.08691	.000	.1554	.5817
Dunnett C	1.00	2.00	.1091	.06366		-.0408	.2590
		3.00	-.2594*	.09241		-.4781	-.0407
	2.00	1.00	-.1091	.06366		-.2590	.0408
		3.00	-.3685*	.09106		-.5842	-.1529
	3.00	1.00	.2594*	.09241		.0407	.4781
		2.00	.3685*	.09106		.1529	.5842

\*. The mean difference is significant at the .05 level.

من خلال النتائج الظاهرة في الجدول رقم (5-87) بلغت قيمة (Sig.P) 0.000، وهي أقل من (0.05)، كما بلغت قيمة F 8.994 وهي ذات دلالة إحصائية على مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية (H0) التي تنص على أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر فئات الدراسة (مدققي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف) حول تشجيع عملية مراجعة النظير لمدقق الحسابات الخارجي على الالتزام بالسلوك المهني. ولفحص مصادر الفروق في درجة تشجيع رقابة الجودة لمدقق الحسابات الخارجي على الالتزام بالسلوك المهني بين فئات الدراسة الثلاث، فقد تم استخدام اختبار دونت س للمقارنات البعدية (Dunnett's C Post Hoc Test)، وقد تبين أن مصادر الفروق التي أظهرها تحليل التباين الأحادي في الجدول رقم (5-87) كانت بين فئة مدققي الحسابات الخارجيين وفئة جهات الرقابة والإشراف، حيث بلغ

متوسط الفرق بين المجموعتين 0.2594، وهذا الفرق ذو دلالة إحصائية على مستوى أقل من 0.05، وبين فئة مستخدمي البيانات المالية وفئة جهات الرقابة والإشراف، حيث بلغ متوسط الفرق بين المجموعتين 0.3685، هذا الفرق ذو دلالة إحصائية على مستوى أقل من 0.05.

تشير نتائج اختبار الفرضيات الفرعية الأربع حول تشجيع عملية مراجعة النظير لمُدققي الحسابات الخارجي على الالتزام بالسلوك المهني إلى ما يلي :

1. إن رفض الفرضية الصفرية (العدمية) بخصوص هذه الوسيلة من قبل الفئات الثلاث المشمولة بالدراسة يعني وجود إجماع بينها على تشجيع هذه الوسيلة لمُدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.
2. كما تشير المتوسطات الحسابية لإجاباتهم حولها وهي على التوالي 1.99، 1.78، 2.26 إلى أن هذه الوسيلة تعد (مهمة) من وجهة نظر فئات الدراسة.
3. إن وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين فئة مدققي الحسابات الخارجيين وفئة جهات الرقابة والإشراف يكشف عن وجود عدم اتساق بين وجهات نظرهم حيال تشجيع هذه الوسيلة لمُدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.

#### الفرضية الثامنة العامة :

" لا تشجع تعليمات هيئة الأوراق المالية مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني "

الفرضية الفرعية الأولى :

لا تشجع تعليمات هيئة الأوراق المالية مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

جدول رقم (5-88)

نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات .

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مدققين	440	2.7750	1.17367	.05595

### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مدققين	-4.021	439	.000	-.2250	-.3350	-.1150

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم ( 5-88) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.7750 بانحراف معياري 1.17367، وقد بلغت قيمة  $t = -4.021$ ، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة: لا تشجع تعليمات هيئة الأوراق المالية مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، أي أن تعليمات هيئة الأوراق المالية تشجع مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين. الفرضية الفرعية الثانية:

لا تشجع تعليمات هيئة الأوراق المالية مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

### جدول رقم (5-89)

نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات المالية .

### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مستخدمين	204	2.1814	.94240	.06598

### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مستخدمين	-12.407	203	.000	-.8186	-.9487	-.6885

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم ( 5-89) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.1814 بانحراف معياري 0.94240، وقد بلغت

قيمة  $t = 12.407$ ، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة: لا تشجع تعليمات هيئة الأوراق المالية مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، أي أن تعليمات هيئة الأوراق المالية تشجع مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة:

لا تشجع تعليمات هيئة الأوراق المالية الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف.

جدول رقم (5-90)

نتائج اختبار (T) لفئة الرقابة والإشراف.

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
رقابة	68	2.3529	.87698	.10635

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
رقابة	-6.084	67	.000	-.6471	-.8593	-.4348

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-90) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.3529 بانحراف معياري 0.87698، وقد بلغت قيمة  $t = 6.084$ ، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة: لا تشجع تعليمات هيئة الأوراق المالية مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف، أي أن تعليمات هيئة الأوراق المالية تشجع مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف.

الفرضية الفرعية الرابعة :

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر فئات الدراسة (مدققي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف) حول تشجيع تعليمات هيئة الأوراق المالية لمدقق الحسابات على الالتزام بالسلوك المهني.

وقد تم استخدام الاختبار ANOVA لاختبار هذه الفرضية.

جدول رقم (5-91)

تحليل التباين الأحادي، واختبار دونت س للمقارنات البعدية

#### ANOVA

الهيئة	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	79.879	2	39.940	37.128	.000
Within Groups	948.799	882	1.076		
Total	1028.678	884			

#### Multiple Comparisons

Dependent Variable: ثقة

	(I) VAR000 13	(J) VAR000 13	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
						Lower Bound	Upper Bound
Scheffe	1.00	2.00	.6087*	.07561	.000	.4234	.7941
		3.00	.5771*	.10921	.000	.3094	.8449
	2.00	1.00	-.6087*	.07561	.000	-.7941	-.4234
		3.00	-.0316	.11327	.962	-.3093	.2461
	3.00	1.00	-.5771*	.10921	.000	-.8449	-.3094
		2.00	.0316	.11327	.962	-.2461	.3093
Dunnett C	1.00	2.00	.6087*	.07465		.4331	.7844
		3.00	.5771*	.09501		.3522	.8020
	2.00	1.00	-.6087*	.07465		-.7844	-.4331
		3.00	-.0316	.09226		-.2502	.1870
	3.00	1.00	-.5771*	.09501		-.8020	-.3522
		2.00	.0316	.09226		-.1870	.2502

\*. The mean difference is significant at the .05 level.

ومن خلال النتائج الظاهرة في الجدول رقم (5-91) بلغت قيمة (Sig.P) 0.000، وهي أقل من (0.05)، كما بلغت قيمة F 37.128 وهي ذات دلالة إحصائية على مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية (H0) والتي تنص على أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر فئات الدراسة (مدققي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف) حول تشجيع قواعد السلوك المهني لمدقق الحسابات على الالتزام بالسلوك المهني.

ولفحص مصادر الفروق في درجة تشجيع تعليمات هيئة الأوراق المالية لمدقق الحسابات الخارجي على الالتزام بالسلوك المهني بين فئات الدراسة الثلاث، فقد تم استخدام اختبار دونت س للمقارنات البعدية (Dunnett's C Post Hoc Test)، وقد تبين أن مصادر الفروق التي أظهرها تحليل التباين الأحادي في الجدول رقم (5-91) كانت بين فئة مدققي الحسابات الرمز (1) وفئة مستخدمي البيانات المالية (الرمز 2)، حيث بلغ متوسط الفرق بين المجموعتين 0.6087، وهذا الفرق ذو دلالة إحصائية على مستوى أقل من 0.05، وبين فئة مدققي الحسابات وجهات الرقابة والإشراف (الرمز 3)، حيث بلغ متوسط الفرق بين المجموعتين 0.5771، هذا الفرق ذو دلالة إحصائية على مستوى أقل من 0.05.

تشير نتائج اختبار الفرضيات الفرعية الأربع حول تشجيع تعليمات هيئة الأوراق المالية لمدقق الحسابات الخارجي على الالتزام بالسلوك المهني إلى ما يلي:

1. إن رفض الفرضية الصفرية (العدمية) بخصوص هذه الوسيلة من قبل الفئات الثلاث المشمولة بالدراسة يعني وجود إجماع بينها على تشجيع هذه الوسيلة لمدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.
2. كما تشير المتوسطات الحسابية لإجاباتهم حولها وهي على التوالي 2.78، 2.18، 2.35 إلى أن هذه الوسيلة تعد (مهمة) من وجهة نظر فئات الدراسة.
3. إن وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين فئة مدققي الحسابات وفئة مستخدمي البيانات المالية، وبين فئة مدققي الحسابات وجهات الرقابة والإشراف يكشف عن وجود عدم اتساق بين وجهات نظرهم حيال تشجيع هذه الوسيلة لمدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.

#### الفرضية التاسعة العامة:

" لا يشجع التعليم المهني المستمر مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني "

."

الفرضية الفرعية الأولى :

لا يشجع التعليم المهني المستمر مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

جدول رقم (5-92)

نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات .

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مدققين	440	2.2545	.94193	.04490

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مدققين	-16.601	439	.000	-.7455	-.8337	-.6572

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-92) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.2545 بانحراف معياري 0.94193، وقد بلغت قيمة  $t = -16.601$ ، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يشجع التعليم المهني المستمر مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، أي أن التعليم المهني المستمر يشجع مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

الفرضية الفرعية الثانية :

لا يشجع التعليم المهني المستمر مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

جدول رقم (5-93)

نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي البيانات المالية .

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مستخدمين	204	2.0441	.87832	.06149

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مستخدمين	-15.544	203	.000	-.9559	-1.0771	-.8346

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-93) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.0441 بانحراف معياري 0.87832، وقد بلغت قيمة t -15.544، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05. ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يشجع التعليم المهني المستمر مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، أي أن التعليم المهني المستمر يشجع مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة :

لا يشجع التعليم المهني المستمر مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف.

جدول رقم (5-94)

نتائج اختبار (T) لفئة الرقابة والإشراف .

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
رقابة	68	2.0588	.86183	.10451

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig.	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
رقابة	-9.005	67	.000	-.9412	-1.1498	-.7326

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (5-94) أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.0588 بانحراف معياري 0.86183، وقد بلغت قيمة  $t = -9.005$ ، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية القائلة : لا يشجع التعليم المهني المستمر مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف، أي أن التعليم المهني المستمر يشجع مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على الالتزام بالسلوك المهني من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف. الفرضية الفرعية الرابعة :

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر فئات الدراسة (مدقي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف) حول تشجيع التعليم المهني المستمر لمدقق الحسابات على الالتزام بالسلوك المهني.

وقد تم استخدام الاختبار ANOVA لاختبار هذه الفرضية.

جدول رقم (5-95)

تحليل التباين الأحادي، واختبار دونت س للمقارنات البعدية

### ANOVA

التعليم	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	9.235	2	4.617	5.388	.005
Within Groups	795.227	928	.857		
Total	804.462	930			

### Multiple Comparisons

Dependent Variable: طوعًا

	(I) VAR000 15	(J) VAR000 15	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
						Lower Bound	Upper Bound
Scheffe	1.00	2.00	.2175*	.06665	.005	.0541	.3809
		3.00	.0646	.08849	.766	-.1524	.2815
	2.00	1.00	-.2175*	.06665	.005	-.3809	-.0541
		3.00	-.1529	.09182	.250	-.3780	.0722
	3.00	1.00	-.0646	.08849	.766	-.2815	.1524
		2.00	.1529	.09182	.250	-.0722	.3780
Dunnett C	1.00	2.00	.2175*	.06507		.0644	.3706
		3.00	.0646	.09320		-.1558	.2849
	2.00	1.00	-.2175*	.06507		-.3706	-.0644
		3.00	-.1529	.09424		-.3758	.0699
	3.00	1.00	-.0646	.09320		-.2849	.1558
		2.00	.1529	.09424		-.0699	.3758

\*. The mean difference is significant at the .05 level.

من خلال النتائج الظاهرة في الجدول رقم (5-95) بلغت قيمة (Sig.P) 0.005 ، وهي أقل من (0.05)، كما بلغت قيمة F 5.388 وهي ذات دلالة إحصائية على مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية العدمية (H0) والتي تنص على أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر فئات الدراسة (مدققي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف) حول تشجيع التعليم المهني المستمر لمدقق الحسابات على الالتزام بالسلوك المهني.

ولفحص مصادر الفروق في درجة تشجيع تعليمات هيئة الأوراق المالية لمُدقق الحسابات الخارجي على الالتزام بالسلوك المهني بين فئات الدراسة الثلاث، فقد تم استخدام اختبار دونت س للمقارنات البعدية (Dunnett's C Post Hoc Test)، وقد تبين أن مصادر الفروق التي أظهرها تحليل التباين الأحادي في الجدول رقم (5-95) كانت بين فئة مدققي الحسابات وفئة مستخدمي البيانات المالية، حيث بلغ متوسط

- الفرق بين المجموعتين 0.2175، وهذا الفرق ذو دلالة إحصائية على مستوى أقل من 0.05.
- تشير نتائج اختبار الفرضيات الفرعية الأربع حول تشجيع التعليم المهني المستمر لمُدقق الحسابات الخارجي على الالتزام بالسلوك المهني إلى ما يلي:
1. إن رفض الفرضية الصفرية (العدمية) بخصوص هذه الوسيلة من قبل الفئات الثلاث المشمولة بالدراسة يعني وجود إجماع بينها على تشجيع هذه الوسيلة لمُدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.
  2. كما تشير المتوسطات الحسابية لإجاباتهم حولها وهي على التوالي 2.26، 2.04، 2.06 إلى أن هذه الوسيلة تعد (مهمة) من وجهة نظر فئات الدراسة.
  3. إن وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين فئة مدققي الحسابات وفئة مستخدمي البيانات المالية يكشف عن وجود عدم اتساق بين وجهات نظرهم حيال تشجيع هذه الوسيلة لمُدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.

#### الفرضية العنقبة العامة :

إلى أي مدى تساهم المتغيرات المستقلة (معايير التدقيق الدولية، وقواعد السلوك المهني، وامتحان التأهيل لمزاولة المهنة، والرقابة على الجودة، والمسؤولية القانونية، وعملية مراجعة النظر، وتعليمات هيئة الأوراق المالية والتعليم المهني المستمر) في التنبؤ بدرجة الالتزام الفعلية لمُدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني.

وسيتم اختبار هذه الفرضية وفقاً للنموذج التالي :

$$Y = B_0X_1 + B_2X_2 + B_3X_3 + B_4X_4 + B_5X_5 + B_6X_6 + B_7X_7 + B_8X_8 + e_i$$

ويمكن وضع الفرضية الصفرية والبديلة على النحو التالي :

$$H_0 = B_1 = B_2 = B_3 = B_4 = B_5 = B_6 = B_7 = B_8$$

(لا توجد علاقة خطية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع).

على الأقل (B) واحدة لا تساوي صفراً : H1

(توجد علاقة خطية بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة)

وتم عمل هذا الاختبار من وجهة نظر فئات الدراسة الثلاث (مدققي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية وجهات الرقابة والإشراف)

الفرضية الفرعية الأولى :

إلى أي مدى تساهم المتغيرات المستقلة (معايير التدقيق الدولية، وقواعد السلوك المهني، وامتحان التأهيل لمزاولة المهنة، والرقابة على الجودة، والمسؤولية القانونية، وعملية مراجعة النظر، وتعليمات هيئة الأوراق المالية والتعليم المهني المستمر) في التنبؤ بدرجة الالتزام الفعلية لمدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

وقد أظهرت نتائج التحليل الإحصائي الواردة في الجدول رقم (5-96) أن قيمة (  $p\text{-value} = 0.000$  ) وهي أقل من 0.05، ومن ثم فإننا نرفض الفرضية العدمية ( $H_0$ ) ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات على الالتزام بالسلوك المهني المذكورة آنفاً ودرجة الالتزام الفعلية لمدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني.

جدول رقم (5-96)

جدول تحليل التباين للمتغير التابع

#### ANOVA<sup>b</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	29.112	8	3.639	12.921	.000 <sup>a</sup>
	Residual	28.445	101	.282		
	Total	57.557	109			

a. Predictors : (Constant),  $\beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4, \beta_5, \beta_6, \beta_7, \beta_8$

b. Dependent Variable:  $\beta_9$

ويبين الجدول رقم (5-97) النتائج المتعلقة بالعلاقة ذات الدلالة الإحصائية بين المتغيرات

المستقلة والمتغير التابع بطريقة (Enter Method) وكما يلي :

1. بلغت قيمة (Sig.P) لكل متغير من المتغيرات (الامتحان، والرقابة، والمسؤولية، والمراجعة، وتعليمات الهيئة والتعليم المهني المستمر) أكبر من 0.05، ومن ثم فإننا نقبل الفرضية العدمية ( $H_0$ ) لهذه المتغيرات التي تنص على أنه لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تلك الوسائل ودرجة الالتزام الفعلية لمدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني.

2. ويبين الجدول المذكور أن قيمة (Sig.P) للمتغيرين (معايير التدقيق الدولية = 0.006، وقواعد السلوك المهني = 0.000) وهي أقل من 0.05، ومن ثم فإننا نرفض الفرضية العدمية (H0) ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أن هناك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين هذين المتغيرين ودرجة الالتزام الفعلية لمُدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني.
3. وقد تبين أيضاً من خلال قيم Beta الموضحة في الجدول أن متغير قواعد السلوك المهني كان الأكثر أثراً وذو دلالة إحصائية حيث بلغت Beta المقابلة لهذا المتغير 0.611، وهي ذات دلالة إحصائية على مستوى أقل من 0.05، وقد تلاه متغير معايير التدقيق الدولية وهو ذو دلالة إحصائية حيث بلغت Beta المقابلة لهذا المتغير 0.256، وهي ذات دلالة إحصائية على مستوى أقل من 0.05، ثم تلاه متغير الرقابة على الجودة وبلغت قيمة Beta لها -0.115، ثم متغير تعليمات هيئة الأوراق المالية -0.050، ثم متغير المراجعة على التدقيق 0.044، ثم متغير المسؤولية القانونية -0.032، ثم متغير امتحان التأهيل لمزاولة المهنة 0.027، وأخيراً متغير التعليم المهني المستمر حيث بلغت قيمة Beta له 0.009.

#### جدول رقم (5-97)

اختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع

#### Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.414	.347		1.193	.236
	المعايير	.336	.120	.256	2.803	.006
	القواعد	.473	.072	.611	6.534	.000
	الامتحان	3.650E-02	.152	.027	.240	.811
	الرقابة	-.197	.151	-.115	-1.300	.197
	مسؤولية	4.666E-02	.132	-.032	-.353	.725
	المراجعة	4.809E-02	.096	.044	.502	.617
	الهيئة	3.593E-02	.072	-.050	-.502	.617
	التعليم	9.479E-03	.080	.009	.118	.906

a. Dependent Variable: كالمعيار

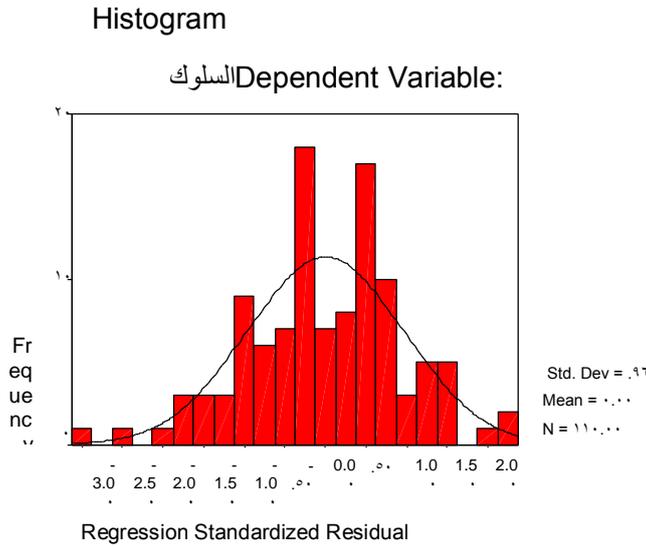
ويمكن صياغة نموذج العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع كما يلي :

$$Y = 0.336*X1 + 0.473*X2 + 0.0365*X3 - 0.197*X4 - 0.05*X5 + 0.05*X6 - .04*X7 + 0.0095*X8 + 0.414$$

ومن الشكل رقم (1-5) يلاحظ أن البيانات للمتغيرات الثمانية موزعة بشكل شبه طبيعي وبوسط حسابي يساوي صفر وانحراف معياري (96%) أي أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

شكل رقم (2-5)

توزيع بيانات المتغيرات المستقلة الخاصة بالمتغير التابع بيانيا



ومن خلال الجدول رقم (5-98) نلاحظ أن قيمة معامل التحديد Adjusted R Square تساوي 46.7%، أي أن ما تفسره المتغيرات المستقلة من تباين المتغير التابع تساوي 46.7% وهي ذات دلالة إحصائية على مستوى أقل من 0.05.

جدول رقم (5-98)

ملخص تحليل الانحدار

Model Summary									
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics				
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change
1	.711 <sup>a</sup>	.506	.467	.53069	.506	12.921	8	101	.000

a. Predictors: (Constant),  $X_1, X_2, X_3, X_4, X_5, X_6, X_7, X_8$

b. Dependent Variable:  $Y$

الفرضية الفرعية الثانية :

إلى أي مدى تساهم المتغيرات المستقلة (معايير التدقيق الدولية، وقواعد السلوك المهني، وامتحان التأهيل

لمزاولة المهنة، والرقابة على الجودة، والمسؤولية القانونية، وعملية مراجعة النظير، وتعليمات هيئة الأوراق المالية والتعليم المهني المستمر) في التنبؤ بدرجة الالتزام الفعلية لمُدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية.

وقد أظهرت نتائج التحليل الإحصائي الواردة في الجدول رقم (5-99) أن قيمة (p-value = 0.000) وهي أقل من 0.05، ومن ثم فإننا نرفض الفرضية العدمية (H0) ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات على الالتزام بالسلوك المهني المذكورة آنفاً ودرجة الالتزام الفعلية لمُدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني.

#### جدول رقم (5-99)

#### جدول تحليل التباين للمتغير التابع

#### ANOVA<sup>a</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	7.502	8	.938	5.647	.000 <sup>a</sup>
	Residual	6.974	42	.166		
	Total	14.476	50			

a. Predictors : (Constant),  $\mu$ ،  $\sigma$ ،  $\rho$ ،  $\gamma$ ،  $\delta$ ،  $\epsilon$

b. Dependent Variable:  $\eta$

ويبين الجدول رقم (5-100) النتائج المتعلقة بالعلاقة ذات الدلالة الإحصائية بين المتغيرات

المستقلة والمتغير التابع بطريقة (Enter Method) وكما يلي :

1. يظهر الجدول رقم (5-100) أن جميع قيم (Sig.P) لكل متغير من المتغيرات (المعايير، والقواعد، والامتحان، والرقابة، والمسؤولية، والمراجعة، وتعليمات الهيئة والتعليم المهني المستمر) أكبر من 0.05، ومن ثم فإننا نقبل الفرضية العدمية (H0) لهذه المتغيرات التي تنص على أنه لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تلك الوسائل ودرجة الالتزام الفعلية لمُدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني.

2. وقد تبين أيضا من خلال قيم Beta الموضحة في الجدول أن متغير معايير التدقيق الدولية كان الأكثر أثرا حيث بلغت Beta المقابلة لهذا المتغير 0.264، وقد تلاه متغير الرقابة على الجودة حيث بلغت Beta المقابلة لهذا المتغير 0.212، ثم تلاه متغير قواعد السلوك المهني وبلغت قيمة Beta لها 0.179.

3. ثم متغير امتحان التأهيل لمزاولة المهنة 0.134، ثم متغير المراجعة على التدقيق 0.085، ثم متغير المسؤولية القانونية 0.068، ثم متغير التعليم المهني المستمر -0.015، وأخيرا متغير تعليمات هيئة الأوراق المالية حيث بلغت قيمة Beta لها -0.001.

جدول رقم (5-100)

اختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.432	.312		1.384	.174
	المعايير	.290	.224	.264	1.292	.203
	اقواعد	.120	.110	.179	1.093	.281
	الامتحان	9.233E-02	.139	.134	.663	.511
	الرقابة	.158	.119	.212	1.326	.192
	مسؤولية	8.295E-02	.203	.068	.409	.685
	المراجعة	6.599E-02	.116	.085	.571	.571
	الهيئة	7.732E-04	.171	-.001	-.005	.996
	التعليم	1.479E-02	.238	-.015	-.062	.951

a. Dependent Variable: كالمعيار

ويمكن صياغة نموذج العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع كما يلي :

$$Y = 0.290 \cdot X_1 + 0.120 \cdot X_2 + 0.092 \cdot X_3 + 0.158 \cdot X_4 + 0.082 \cdot X_5 + 0.07 \cdot X_6 - 0.0008 \cdot X_7 - 0.015 \cdot X_8 + 0.432$$

ومن الشكل رقم (5-2) يلاحظ أن البيانات للمتغيرات الثمانية موزعة بشكل شبه طبيعي

وبوسط حسابي يساوي صفر وانحراف معياري (92%) أي أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.



الفرضية الفرعية الثالثة :

إلى أي مدى تساهم المتغيرات المستقلة (معايير التدقيق الدولية، وقواعد السلوك المهني، وامتحان التأهيل لمزاولة المهنة، والرقابة على الجودة، والمسؤولية القانونية، وعملية مراجعة النظير، وتعليمات هيئة الأوراق المالية والتعليم المهني المستمر) في التنبؤ بدرجة الالتزام الفعلية لمُدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف.

وقد أظهرت نتائج التحليل الإحصائي الواردة في الجدول رقم (5-102) أن قيمة (p-value = 0.002) وهي أقل من 0.05، ومن ثم فإننا نرفض الفرضية العدمية (H0)، ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات على الالتزام بالسلوك المهني المذكورة آنفاً ودرجة الالتزام الفعلية لمدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني.

جدول رقم (5-102)

جدول تحليل التباين للمتغير التابع

#### ANOVA<sup>b</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	7.945	8	.993	11.544	.002 <sup>a</sup>
	Residual	.602	7	.086		
	Total	8.547	15			

a. Predictors: (Constant),  $\beta_1$ ,  $\beta_2$ ,  $\beta_3$ ,  $\beta_4$ ,  $\beta_5$ ,  $\beta_6$ ,  $\beta_7$ ,  $\beta_8$ ,  $\beta_9$ ,  $\beta_{10}$ ,  $\beta_{11}$ ,  $\beta_{12}$ ,  $\beta_{13}$ ,  $\beta_{14}$ ,  $\beta_{15}$

b. Dependent Variable: كالمسألة

ويبين الجدول رقم (5-103) النتائج المتعلقة بالعلاقة ذات الدلالة الإحصائية بين المتغيرات

المستقلة والمتغير التابع بطريقة (Enter Method) وكما يلي :

1. بلغت قيمة (Sig.P) لكل متغير من المتغيرات (المعايير، والقواعد، والامتحان، والرقابة، والمسؤولية، والمراجعة، وتعليمات الهيئة والتعليم المهني المستمر) أكبر من 0.05، ومن ثم فإننا نقبل الفرضية العدمية (H0) لهذه المتغيرات التي تنص على أنه لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تلك الوسائل ودرجة الالتزام الفعلية لمدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني.
2. وقد تبين أيضاً من خلال قيم Beta الموضحة في الجدول أن متغير معايير التدقيق الدولية كان الأكثر أثراً حيث بلغت Beta المقابلة لهذا المتغير 0.554، وقد تلاه متغير امتحان التأهيل لمزاولة المهنة حيث بلغت Beta المقابلة لهذا المتغير -0.521، ثم تلاه متغير المراجعة على التدقيق وبلغت قيمة Beta لها 0.346، ثم متغير التعليم المهني المستمر 0.299، ثم متغير قواعد السلوك المهني 0.290، ثم متغير الرقابة على الجودة 0.279، ثم متغير تعليمات هيئة الأوراق المالية 0.432، وأخيراً متغير المسؤولية القانونية حيث بلغت قيمة Beta لها 0.035.

## اختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-2.087	.687		-3.038	.019
	المعايير	.894	.434	.554	2.060	.078
	اقواعد	.280	.183	.290	1.529	.170
	الامتحان	-.667	.373	-.521	-1.787	.117
	الرقابة	.510	.261	.279	1.959	.091
	مسؤولية	3.832E-02	.240	.035	.160	.877
	المراجعة	.532	.322	.346	1.654	.142
	الهيئة	8.053E-02	.186	.076	.432	.679
	التعليم	.248	.208	.299	1.189	.273

a. Dependent Variable: كفاءة

ويمكن صياغة نموذج العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع كما يلي :

$$Y = 0.894 \cdot X_1 + 0.280 \cdot X_2 - 0.667 \cdot X_3 + 0.510 \cdot X_4 + 0.038 \cdot X_5 + 0.532 \cdot X_6 - 0.081 \cdot X_7 + 0.248 \cdot X_8 - 2.087$$

ومن الشكل رقم (5-3) يلاحظ أن البيانات للمتغيرات الثمانية موزعة بشكل شبه طبيعي

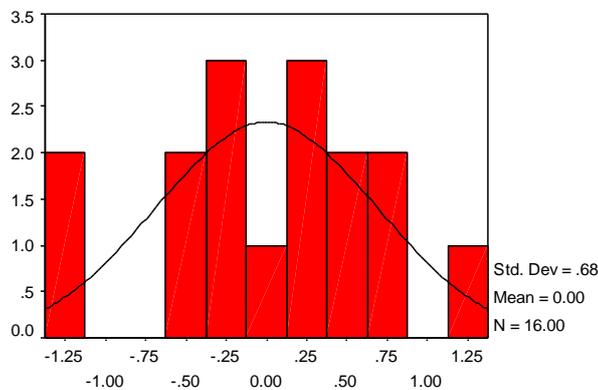
وبوسط حسابي يساوي صفر وانحراف معياري (68%) أي أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

شكل رقم (5-4)

توزيع بيانات المتغيرات المستقلة الخاصة بالمتغير التابع بيانيا

## Histogram

Dependent Variable: كفاءة



Regression Standardized Residual



## الفصل السادس

### الاستنتاجات والتوصيات

#### 1-6 الاستنتاجات:

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 وبعد اطلاعه على جميع الأدبيات العلمية الخاصة بموضوع الدراسة، ومن خلال إجرائه دراسته الميدانية بالخروج 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 المذكورة في الدراسة كوسائل لتشجع 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:

وضعت فئة المدققين رقابة الجودة على أعمال التدقيق على رأس الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجي على الالتزام بالسلوك المهني، والوسيلة الثانية هي معايير التدقيق الدولية، والوسيلة الثالثة هي عملية مراجعة النظر، والوسيلة الرابعة هي قواعد السلوك المهني، والوسيلة الخامسة هي المسؤولية القانونية، والوسيلة السادسة هي التعليم المهني المستمر، والوسيلة السابعة هي امتحان التأهيل لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات، والوسيلة الأخيرة والأقل أهمية بين الوسائل السابقة هي تعليمات هيئة الأوراق المالية.

من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية:

وضعت فئة مستخدمي البيانات المالية عملية مراجعة النظر على رأس الأسباب التي تشجع مدقق الحسابات الخارجي على الالتزام بالسلوك المهني، والوسيلة الثانية هي معايير التدقيق الدولية، والوسيلة الثالثة هي رقابة الجودة على أعمال التدقيق، وحصلت المسؤولية القانونية والتعليم المهني المستمر على نفس الأهمية، والوسيلة السادسة هي قواعد السلوك المهني، والوسيلة السابعة هي تعليمات هيئة الأوراق المالية، والوسيلة الأخيرة والأقل أهمية بين الوسائل السابقة هي امتحان التأهيل لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات.

من وجهة نظر جهات الرقابة والإشراف:

وضعت فئة جهات الرقابة والإشراف معايير التدقيق الدولية على رأس الأسباب التي تشجع مدقق الحسابات الخارجي على الالتزام بالسلوك المهني، والوسيلة الثانية هي التعليم المهني المستمر، والوسيلة الثالثة هي رقابة الجودة على أعمال التدقيق، والوسيلة الرابعة هي المسؤولية القانونية، والوسيلة الخامسة هي عملية مراجعة النظر، والوسيلة السادسة هي تعليمات هيئة الأوراق، والوسيلة السابعة هي قواعد السلوك المهني، والوسيلة الأخيرة والأقل أهمية بين الوسائل السابقة هي امتحان التأهيل لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات.

4. لقد أجمعت فئات الدراسة على أن معايير التدقيق الدولية تعد من أهم الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.

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

6. وجد أن هناك بنوداً في قانون مزاوله مهنة المحاسبة القانونية الجديد تساهم في ضبط سلوك مدققي الحسابات الخارجيين، وبشكل يتماشى مع الأحداث والتطورات العالمية التي طرأت مؤخراً على مهنة المحاسبة القانونية مثل:

- تشديد بعض العقوبات على المخالفين.
- فرض التعليم المهني المستمر على الأعضاء وفقاً لتعليمات تحدد نوعية التعليم وعدد الساعات المطلوبة.
- مراجعة جودة أعمال التدقيق.
- إخضاع جمعية المحاسبين القانونيين لأحكام القانون، مما يؤدي إلى تقوية دورها خصوصاً في موضوع التأديب والتفتيش.
- توسيع قاعدة عمل المدققين بفرضه التدقيق الإجباري على عدد أوسع من الشركات والمؤسسات.
- فرض التأمين ضد المسؤولية المدنية عن أي عطل وضرر يلحق بالغير نتيجة لمزاولة المهنة.
- تنظيم دخول المحاسب قيد التدريب إلى المهنة.

7. وجد - رغم الإيجابيات التي حوّاها القانون الجديد - بعض السلبيات التي يمكن تلخيصها بالتالي:  
أ. عدم امتثال تنظيم مهنة المحاسبة القانونية والتشريعات ذات العلاقة للالتزامات الـ IFAC في المواضيع التالية :

- معايير ضمان الجودة الدولية.
  - معايير التعليم الدولي.
  - معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- ب. إن تشكيل الهيئة العليا يعبر عن تزايد التدخل الحكومي في المهنة وضعف لتمثيل أعضاء هيئة التدريس وممارسي المهنة.

## 2-6 التوصيات:

بناء على ما تقدم من استنتاجات يود الباحث أن يوصي بما يلي:

1. ضرورة تطوير القوانين والتشريعات بما يتناسب مع متطلبات الاتحاد الدولي للمحاسبين.
2. ضرورة التركيز على موضوع ضمان جودة الخدمات المهنية وتفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين في هذا الموضوع من خلال لجان التفتيش وأية لجان أخرى مناسبة لهذا الغرض.
3. العمل على تفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين بشكل أكبر وإعطائها صلاحيات أكبر مما هي عليه، نظرا لاتصالها المباشر بمدققي الحسابات الخارجيين.
4. إمكانية استخدام مراجعة النظير كوسيلة لتشجيع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني..
5. حث إدارات الشركات على استخدام المدققين الخارجيين الذين يتمتعون بسمعة جيدة، انطلاقا من حقيقة أن القوائم المالية المدققة بشكل جيد ونزيه تنال ثقة المستثمرين.
6. تحفيز المدققين الخارجيين على التمسك بالسلوك المهني وقد يكون ذلك من خلال عدة أمور منها:
  - إنشاء مراكز متخصصة بموضوع السلوك الأخلاقي وتقديم الاستشارات الضرورية للمدققين حول هذا الموضوع.
  - عمل تصنيف دوري لمكاتب التدقيق من قبل جهات مختصة بذلك، ونشر هذا التصنيف من خلال وسائل الإعلان المختلفة.
  - توعية مستخدمي القوائم المالية بأهمية هذه التصنيفات مما قد يؤثر على إدارات الشركات في اختيار المدقق المناسب وذلك في حال اقتناع المستخدمين بهذه التصنيفات.
7. زيادة ثقة المجتمع بنزاهة واستقلالية مدقق الحسابات الخارجي في الأردن من خلال الوسائل المقترحة في الدراسة.
8. لا بد من تفعيل جميع الجهود والإمكانيات لتحسين مستوى السلوك الأخلاقي لمدققي الحسابات الخارجيين في الأردن في ظل العولمة وانفتاح الأسواق العالمية بعضها على بعض.

## المراجع

### المراجع العربية

الكتب :

أبو غزالة، طلال، معجم أبو غزالة للمحاسبة والأعمال، بيروت، دار العالم للملايين، 2001.

- الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، إصدارات التدقيق والسلوك الأخلاقي، عمان، 2003.
- جمعة، أحمد حلمي، "التدقيق الحديث للحسابات"، عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع، 1999.
- الخطيب، خالد راغب و الرفاعي، خليل محمود، "الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات"، عمان، دار المستقبل، 1998.
- دانيال، جورج غالي، "تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة"، 84 شارع ذكريا غنيم-تانيس سابقا، الدار الجامعية، 2001.
- الزعبي، محمد و الطلافحة،عباس، النظام الإحصائي SPSS فهم وتحليل البيانات الإحصائية، الطبعة الثانية، عمان، دار وائل للنشر، 2003
- سيكاران، أوما، "طرق البحث في الإدارة، مدخل بناء المهارات البحثية"، ترجمة إسماعيل بسيوني، وعبد الله العزاز، جامعة الملك سعود، السعودية، 1998
- الصبان، محمد سمير و على، عبد الوهاب نصر، "المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية"، 84 شارع ذكريا غنيم-تانيس سابقا، الدار الجامعية، 2002.
- على، عبد الوهاب نصر، "خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية"، الجزء الثاني، 84 شارع ذكريا غنيم-تانيس سابقا، الدار الجامعية، 2001.

- الفيومي، محمد و لبيب، عوض، "أصول المراجعة"، الأزاريطة-إسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، 1998.
  - لجنة معايير المحاسبة الدولية، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الأردن)، معايير المحاسبة الدولية، لندن، 2001.
  - الناغى، محمود، "دراسات في المعايير الدولية للتدقيق: تحليل وإطار للتطبيق"، المكتبة العصرية، المنصورة، 2000.
- الرسائل الجامعية:

حميدات، محمد، "تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة اليرموك، اربد، الأردن، 2002.

المجلات :

أبو الحسن، علي، "الأسباب المحتملة لتغيير مراجع الحسابات: دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية"، مجلة الإدارة العامة، العدد 77، 1993.

- أخبار الجمعية، المدقق، العدد (56-57)، كانون أول 2003.
- تعليمات لجنة ترخيص المهنة الصادرة بموجب الفقرة (ب) من المادة (5) من قانون المهنة رقم 73 لسنة 2003، المدقق، العدد 56-57، كانون أول 2003.
- الجوهر، كريمة، والشجيري، "مفهوم العدالة في التدقيق، دراسة تحليلية"، تنمية الرافدين، العدد (24/70)، 2002.
- الحمود، تركي وقايش، محمود ورمضان، صايل، "المشاكل التي تواجه مدققي الحسابات في الأردن"، مؤتة للبحوث والدراسات، المجلد السابع، العدد الرابع، 1992.
- خوري، نعيم، "قانون تنظيم مهنة المحاسبة في الميزان"، المدقق، العدد (56-57)، كانون أول 2003.

- دهمش، رلى، "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن: دراسة ميدانية"، المحاسب القانوني العربي، العدد الرابع وتسعون، كانون ثاني-شباط 1996.
- دهمش، نعيم، "مطلوب إعادة النظر في المناهج الدراسية ووضع معايير وقواعد لمهنة التدقيق"، استطلاع ميداني حول واقع مهنة تدقيق الحسابات في الأردن، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 22، 1998.
- راشد، وائل إبراهيم، "استقلالية المدقق: دراسة مقارنة عن استقلالية مراقب الحسابات وفق التنظيمات المهنية المتقدمة والتنظيم الكويتي"، مجلة البحوث التجارية، المجلد السادس عشر، يناير 1994.
- الرجبي، محمد، "تقييم امتحان مجلس مهنة تدقيق الحسابات الأردني، دراسة ميدانية"، مجلة أبحاث اليرموك، سلسلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 11، العدد 3، 1995.
- سنداحه، ميشيل، "أين موقعنا كمهنيين"، المدقق، العدد (23)، أيار، 1994.
- علقم، محمد أحمد و الرجبي، محمد تيسير، "عوامل تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية"، دراسات: العلوم الإدارية، المجلد 24، العدد 1، كانون ثاني 1997.
- مطر، محمد، "سبل تدعيم استقلال مدقق الحسابات الخارجي بالأردن: دراسة ميدانية تحليلية لآراء المدققين، ومستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف على المهنة"، دراسات: الجامعة الأردنية، المجلد 21أ، العدد 3، 1994.
- —، "مصير مهنة تدقيق الحسابات بين مفهومي تضارب وتوافق المصالح"، المدقق، العدد 51، آب 2002.
- —، "مهنة المحاسبة في الأردن بين الواقع الحالي والتطلعات المستقبلية"، البنوك في الأردن، العدد الخامس، حزيران 1995.
- —، "نطاق مسؤولية مدقق الحسابات عن تقويم قدرة المشروع على الاستمرار"، البصائر، المجلد 4، العدد 2، أيلول 2000.

- نظام مزاولة جمعية المحاسبين القانونيين، المدقق، العدد 56-57، كانون أول 2003.
- يماني، عبد الله قاسم، "دراسة اختبارية لبعض العوامل المهمة المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين والمقترضين، ومحلي الاستثمار في المملكة العربية السعودية"، مجلة الإدارة العامة، المجلد 31، العدد 71، 1991.

#### المؤتمرات :

- إسماعيل، إسماعيل و محمد، منير شاكر و نور، عبد الناصر، "التأهيل المهني المحاسبي-الواقعي والآفاق"، المؤتمر العلمي المهني الثاني، المحاسبة وتحديات المستقبل، عمان، الأردن، 20-21 آب (أغسطس) 2000.
- بودي، عادل عبد العزيز، "أنظمة مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة لدول الخليج"، المؤتمر العلمي المهني الرابع، المحاسبة وتحديات العولمة، عمان، الأردن، 24-25 أيلول 2002.
- جمعة، أحمد حلمي و الرفاعي، غالب عوض، "تأثير معايير التدقيق في إقرار اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي"، المؤتمر العلمي المهني الرابع، المحاسبة وتحديات العولمة، عمان، الأردن، 24-25 أيلول 2002.
- حلمي، أحمد و هلاي، محمد، "المحاسبة في خدمة الاقتصاد"، المؤتمر العلمي المهني السادس، اتجاهات التطور في منظومة مهنة المحاسبة القانونية في المملكة الأردنية الهاشمية، عمان -الأردن، 22-23 أيلول 2004.
- الخاروف، فاروق، "دور مراقب الحسابات في تعزيز التحكم المؤسسي"، المؤتمر العلمي المهني الثالث، مدقق الحسابات والمسؤولية المهنية والقانونية والاجتماعية، عمان، الأردن، 18-19 أيلول 2001.
- الخرابشة، عبد، "منظمة التجارة العالمية (WTO) ومهنة تدقيق الحسابات: الآفاق والتحديات"، المؤتمر العلمي المهني الثاني، المحاسبة وتحديات المستقبل، عمان، الأردن، 20-21 آب (أغسطس) 2000.

- الخزاغلة، سالم ، "مسؤولية مدقق الحسابات في تعثر الشركات"، المؤتمر العلمي المهني الثالث، مدقق الحسابات والمسؤولية المهنية والقانونية والاجتماعية، عمان، الأردن، 18-19 أيلول 2001.
- دروكو، جاستين فالفريدو، "الأفاق المستقبلية للعوامة ومهنة المحاسبة: تكييف مهنة المحاسبة مع العوامة"، المؤتمر العلمي المهني الرابع، المحاسبة وتحديات العوامة، عمان، الأردن، 24-25 أيلول 2002.
- دهمش، نعيم و حجر، اسماعيل مصباح، "فجوة التوقعات ومسؤوليات المدققين من وجهة نظر المستثمرين في الأردن"، المؤتمر العلمي المهني الثالث، مدقق الحسابات والمسؤولية المهنية والقانونية والاجتماعية، عمان، الأردن، 18-19 أيلول 2001.
- الشمري، عيد بن حامد، "إطار مقترح لمعيار التأهيل المهني لمزاولة مهنة المراجعة في مجلس التعاون لدول الخليج العربية"، المؤتمر العلمي المهني الرابع، المحاسبة وتحديات العوامة، عمان، الأردن، 24-25 أيلول 2002.
- الكخن، دلال، "أخلاقيات المهنة وأتعب المدققين"، المؤتمر العلمي المهني الثالث، مدقق الحسابات والمسؤولية المهنية والقانونية والاجتماعية، عمان، الأردن، 18-19 أيلول 2001.
- مطر، محمد، "الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية في الدول أعضاء منظمة التجارة العالمية بين مزايا ومشاكل التطبيق"، المؤتمر العلمي المهني الرابع، المحاسبة وتحديات العوامة، عمان، الأردن، 24-25 أيلول 2002.
- — "مسؤولية مدقق الحسابات تجاه الطرف الثالث"، المؤتمر العلمي المهني الثالث، مدقق الحسابات والمسؤولية المهنية والقانونية والاجتماعية، عمان، الأردن، 18-19 أيلول 2001.

#### الوثائق الرسمية :

- الجريدة الرسمية، العدد (4606)، الصادر بتاريخ 2003/7/16.
- جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، " مشروع قواعد السلوك المهني "، 2000.
- ديوان المحاسبة، مهنة المحاسبة بين أمس واليوم في المملكة الأردنية الهاشمية، 2001، عمان، الأردن.

- قانون الشركات رقم (22) لسنة 1997، والمعدل لعام 2003.
- قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم (73) لسنة 2003، عمان، الأردن.
- قانون معدل لقانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 2001، عمان، الأردن.
- مجلس مهنة تدقيق الحسابات، تعليمات الامتحان لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات الصادرة عن مجلس المهنة بقراره رقم (85/32) تاريخ 1985/11/5 والمعدلة بقراره رقم (97/2) تاريخ 1997/3/31.
- هيئة الأوراق المالية، تعليمات إفصاح الشركات المصدرة والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق لسنة 2004.
- هيئة الأوراق المالية، تعليمات الإفصاح والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق والشروط الواجب توافرها في مدققي حسابات الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق المالية رقم (1) لسنة 1998، عمان، الأردن.
- هيئة الأوراق المالية، عملها، أهدافها، تنظيمها، وأهم تشريعاتها، تعليمات رقم (2)، 1999، عمان، الأردن.
- هيئة الأوراق المالية، قانون الأوراق المالية، قانون مؤقت رقم (23) لسنة 1997.
- وزارة الصناعة والتجارة الأردنية، قانون الشركات رقم 22 لسنة 1997، عمان، الأردن.

المراجع الأجنبية

الكتب :

- Arens, Alvin; Elder, Randal and Beasley, Mark, **Auditing: An Integrated Approach**, International Edition, 9<sup>th</sup> Edition, New Jersey, Prentice-Hall, 2003.
- Bhatia, R.C, **Auditing**, New Delhi, Vikas Publishing House, 2001.
- Boynton, W.C and Johnson, RN and Kell, WG, **Modern Auditing**, Seventh Edition, New York, John Wiley, 2001.
- Choi, Frederick; Frost, Carol and Meek, Gary, **International Accounting**, Fourth Edition, New Jersey, Prentice Hall, 2002.
- Chryssides, G.D and Kaler, J.H, **An Introduction to Business Ethics**, London, Chapman & Hall, 1993.
- DE George, R.T and Pichler, J.A, **Ethics Free Enterprise, & Public policy**, New York, Oxford University Press, 1978.
- Dunn, John, **Auditing Theory and Practice**, Second Edition, Harlow, Prentice Hall, 1996.
- Duska, R.F, **Education, Leadership and Business Ethics**, Dordrecht, Kluwer Academic Publishers, 1998.
- Gambling, T and Abdel Karim, R.A, **Business and Accounting Ethics in Islam**, London, Mansell, 1991.
- Gupta, Kamal, **Contemporary Auditing**, Fifth Edition, New Delhi, McGraw-Hill, 1999.

- 
- Harvey, B; van Luijk, H and Steinmann, H, **European Casebook on Business Ethics**, New York, Prentice Hall, 1994.
- Kieso, Donald; Weygand, Jerry and Warfield, Terry, Intermediate Accounting, Tenth edition, 2001
- Konrath, L.F, **Auditing: A Risk Analysis Approach**, Fifth Edition, Australia, South-Western, 2001.
- McHugh, FP, **Ethics**, Macmillan, Houndmills, 1991.
- Messier, William F, **Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach**, Second Edition, Boston, McGraw-Hill, 2000.
- Robertson, J.C and Louwers, T.J, **Auditing**, Ninth Edition, Boston Burr Ridge, Irwin/McGraw-Hill, 1999.
- Schroeder, R.G; Clark, M.W and Catehy, J.M, **Accounting Theory and Analysis: Text Cases and Readings**, Seventh Edition, New York, John Wiley & Sons, 2001.
- Whittington, O.R and Pany, K, **Principles of Auditing and Other Assurance Services**, Thirteenth Edition, Boston Burr Ridge, Irwin/McGraw-Hill, 2000.
- Woolf, E, **Auditing Today**, Sixth Edition, New York, Prentice Hall, 1997.

الدراسات:

- Chi, Sung-Kuon, **Ethics and Agency Theory**, Ph.D, University of Washington, 1989.
- Esmond, Connie, **The Effects of Reward Structure and Ethical Ambivalence on Audit Staff Reporting Behavior: An Experimental Lab Study**, Ph.D, Indian University, 1995.
- Espinosa Pike, Marcela, **Ethical Dilemmas in Accounting. Methodology for Resolution (Dilemas Eticos En Contabilidad: Metodologia de resolution)**, Ph.D, University Del Pais Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea, 1998.
- Karcher, Julia, **Auditors' Ability to Discern the Presence of Ethical Problems (Accounting Ethics)**, Ph.D, The Florida State University, 1992.
- Massey, Dawn, **An Investigation into the Assessment of Auditors' Professional Moral Abilities and Their Improvement Through the Use of Task-Properties Feedback**, Ph.D, The University of Connecticut, 1997.
- Mckenna, John, **Ethical Dilemmas in Financial Reporting Situations and the Preferred Mode of Resolution of Ethical Conflicts as Taken by Certified and Noncertified Management Accountants in Organizations with Perceived Different Ethical Work Climates**, Ph.D, New York University, 1993.

- Patterson, Danise, **A Model of Ethical/Unethical Decision-Making by Auditors in the Big-Six Accounting Firms (Ethics)**, Ph.D, Georgia State University, 1994.
- Ponemon, Donald, **A cognitive-Developmental Approach to the Analysis of Certified Public Accountants' Ethical Judgments**, Ph.D, Union College, 1988.
- Shaub, Michael, **An Empirical Examination of the Determinants of Auditors' Ethical Sensitivity**, Ph.D, Texas Tech University, 1989.
- Sweeney, John, **Cognitive Moral Development and Auditor Independence: An Empirical Investigation**, Ph.D, University of Missouri, 1992.

شبكة الانترنت:

- Bevilacqua, Louis, **SEC adopts new rules regarding auditor independence**, Thelen Reid & Priest LLP, Cited on, 10, February, 2003, [www.thelenreid.com/articles/article/art\\_176.htm](http://www.thelenreid.com/articles/article/art_176.htm).

- Cotton ,David, **Fixing CPA Ethics Can Be an Inside Job**, Jim Kaplan, 2002,  
<http://www.auditnet.org/articles/fixing%20CPA%20Ethics%20Cotton%20Editorial.htm>.3/9/2003
- Jamie Dettmer, **Audit Crises Cast Pall Over Wall Street; in the Wake of Enron and Other Financial-Reporting Scandals, Investors and Regulators are Clamoring for Government to Legislate better Bookkeeping Practices**, Insight on the News, July 1, 2002.  
[www.findarticles.com](http://www.findarticles.com).31/8/2003
- William, Kathy, **Robert Herz Named FASB Chairman**, Strategic Finance Magazine: Streetwise, June 2002, Cited on, 9, February, 2003,  
[www.strategicfinancemag.com/2002/06c.htm](http://www.strategicfinancemag.com/2002/06c.htm).
- [www.aicpa.org](http://www.aicpa.org) (American Institute of Certified Public Accountants).

بسم الله الرحمن الرحيم

## الملاحق

جامعة عمان العربية للدراسات العليا

كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا

قسم المحاسبة/برنامج الدكتوراه

استبانة البحث

بعد التحية،

تشكل هذه الاستبانة جزءاً من الدراسة التي سيجريها الباحث للحصول على شهادة دكتوراه فلسفة في المحاسبة من خلال أطروحته بعنوان "مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها".

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني، وتحديد الوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها، وذلك بقصد تعزيز ثقة الجمهور وجهات الرقابة والإشراف بالبيانات المالية المدققة وبقدر يكسب تلك البيانات مزيداً من الموثوقية التي تؤهلها كي تصبح مصدراً رئيساً للمعلومات التي يُعول عليها المتعاملون في أسواق المال في اتخاذ القرارات، وسوف تساعدنا المعلومات التي تزودنا بها في تحقيق أهداف البحث، لذا ألتمس منكم الإجابة على الأسئلة بصدق وصرحة وموضوعية، علماً بأن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم تعاونكم

الباحث

أشرف عبد الحليم كراجه

أولاً : معلومات ديموغرافية عن عينة الدراسة :

الرجاء وضع دائرة حول الأرقام التي تمثلك في الفئات الموجودة بالمتغيرات الآتية :

الجنس :

أ. ذكر ب. أنثى.

العمر :

أ. أقل من 25 ب. 25-أقل من 35 ج. 35-أقل من 50 د. أكبر من 50.

المؤهل العلمي :

دبلوم ب. بكالوريوس ج. دراسات عليا د. أخرى (شهادات مهنية

مثل CPA).

الخبرة :

أ. أقل من سنة ب. 1-أقل من 4 ج. 4-أقل من 10 د. أكثر من 10.

ثانيًا : يرجى الإجابة عما يلي بوضع إشارة ( ✓ ) في الخانة المناسبة :

الرقم	الفقرة	دائمًا	غالبًا	أحيًا أنا	نادرًا	على نحو معدوم
1	يلتزم المدقق أثناء أداءه للخدمة المهنية للعميل بالأنظمة الواردة في قانون المحاسبة القانونية رقم (73) لعام 2003.					
2	عند قيام المدقق بتدقيق أعمال شركة ما فإنه يتجرد من المصالح الشخصية، ويتمتع بالنزاهة والعفة والصدق والموضوعية.					
3	عند قيام المدقق بتدقيق أعمال شركة ما فإنه يلتزم بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية.					
4	عند قيام المدقق بتقديم خدمة استشارية لأحد العملاء فإنه يلتزم بقواعد السلوك المهني المنصوص عليها في هذا الشأن.					
5	يقوم المدقق بالافصاح وفقا لمعايير التدقيق الدولية في تقريره المقرون باسمه عن الخدمة التي قام بتقديمها للشركة ومدى مسؤوليته.					
6	عند تقديم أي خدمة من قبل المدقق لشركة ما فإنه يلتزم بقواعد السرية الخاصة بالعميل.					

					7	تكون أتعاب المدقق متناسبة مع الوقت والجهد المبذول مقابل الخدمات التي يقدمها، مع مراعاة الحد الأدنى من الأتعاب المحدد من قبل جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين.
					8	يلتزم المدقق بقواعد السلوك المهني من خلال عدم المفاوضة مع العميل بطريقة مباشرة أو غير مباشرة للحصول على عمل يقوم به مدقق آخر.
					9	يقوم المدقق بالاتصال بمدقق الشركة السابق ويستفسر منه عن الاعتراضات المهنية (إن وجدت) والتي حالت دون استمراره في تدقيق حسابات نفس الشركة.
					10	خلال القيام بمهام التدقيق يتجنب المدقق القيام بأعمال تسيء لسمعته وسمعة المهنة وعلاقته بزملائه في المهنة.
					11	لا يلجأ المدقق للحصول على عمل مهني بواسطة الإعلان أو بأي شكل آخر غير أخلاقي لاجتذاب العملاء.
					12	لا يقوم المدقق بدفع عمولات مقابل الحصول على عملائه أو قبول هدايا ذات شأن له أو لأحد مساعديه.
					13	لا يقوم المدقق بمزاولة أعمال أخرى تتعارض مع قواعد وآداب سلوك المهنة.
					14	لا يلتزم المدققون بقواعد السلوك المهني بسبب عدم وضوح القوانين والتشريعات التي تحكم المهني.

					15	لا يلتزم المدققون بقواعد السلوك المهني بسبب المنافسة السائدة في سوق المهنة.
على نحو معدوم	نادراً	أحي أنا	غالباً	دائماً	الرقم	الفقرة
					16	لا يلتزم المدققون بقواعد السلوك المهني بسبب عدم وجود عقوبات رادعة تطبق على من لا يلتزم بقواعد السلوك المهني.
					17	لا يلتزم المدققون بقواعد السلوك المهني بسبب تدني الأتعاب التي تدفع لهم.
					18	لا يلتزم المدققون بقواعد السلوك المهني بسبب عدم وجود تشريعات تمنع المدقق من الممارسة المزدوجة للتدقيق وتقديم الاستشارات للعميل.
					19	تحسن معايير التدقيق الدولية من مهنة التدقيق في الأردن، وتجعلها قادرة على توفير خدمات مستمرة وبنوعية رفيعة لصالح الجمهور.
					20	تحتوي معايير التدقيق الدولية على المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية التي ترشد المدقق في تخطيط برنامج التدقيق.
					21	إن تقييد المدقق بمعايير التدقيق الدولية يعد عملية سهلة.
					22	تعد معايير التدقيق الدولية مناسبة للبيئة الأردنية.

				تشجع معايير التدقيق الدولية وتفسيراتها مدقق الحسابات الخارجي على الالتزام بالسلوك المهني.	23
				تحتوي قواعد السلوك المهني في الأردن على المبادئ والقواعد الجوهرية لترويج السلوك المهني.	24
				تحسن قواعد السلوك المهني من سلوك المدقق المهني خلال الممارسة العملية.	25
				صممت قواعد السلوك المهني الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين المعمول بها في الأردن بشكل يتواءم مع بيئة التدقيق في الأردن.	26
				صممت قواعد السلوك المهني المعمول بها في الأردن بشكل يمكن من تطبيقها في الممارسة العملية.	27
				يوجد تناغم بين قواعد السلوك المهني المعمول بها في الأردن مع قواعد السلوك الأخلاقي الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.	28
				إن التزام المدقق بقواعد السلوك المهني يعد عملية سهلة.	29
				يتم تطوير قواعد السلوك المهني المعمول بها في الأردن بشكل دوري ووفقا لحاجة المهنة.	30
				تشمل مادة امتحان التأهيل لمزاولة المهنة التعليمات ذات الصلة بقواعد السلوك المهني.	31
				الوزن النسبي للعلامات المخصصة لقواعد السلوك المهني في الامتحان تتناسب مع أهمية تلك القواعد.	32

					33	إن الآلية المبني عليها امتحان التأهيل لمزاولة المهنة تساعد في توعية المدقق بأهمية السلوك المهني.
على نحو معدوم	نادراً	أحي أنا	غالباً	دائماً	الرقم	الفقرة
					34	اجتياز المدقق لامتحان التأهيل لمزاولة المهنة يكفل التزام المدقق بقواعد السلوك المهني.
					35	اجتياز المدقق لامتحان التأهيل لمزاولة المهنة يشكل دليلاً لامتلاكه الكفاءة الفنية والمهنية اللازمة لممارسة مهمة التدقيق.
					36	إن السياسات والإجراءات المعمول بها داخل مكتب التدقيق تساهم بشكل فاعل من التأكد من جودة الخدمة المقدمة للعميل.
					37	إن السياسات والإجراءات المعمول بها داخل مكتب التدقيق تساهم بشكل فاعل في رفع سوية السلوك المهني للمدقق.
					38	تشجع رقابة الجودة مراعاة المعايير الشخصية الملائمة لعمل المدقق وفقاً لقواعد السلوك المهني.
					39	إن المقاييس المصممة لرقابة الجودة تساعد المدقق على تكوين رأي صحيح عن القوائم المالية وتقوي من قابلية الاعتماد عليه من قبل مستخدمي البيانات المالية.

				توفر المعايير التي وضعها الاتحاد الدولي للمحاسبين حول رقابة الجودة إرشادات كفيلة برفع سوية السلوك المهني للمدقق.	40
				إن الإشراف المتصل بالتوجيه والمتابعة والمسؤوليات المناطة به تساهم في إلزام المدقق بالسلوك المهني.	41
				إن المسؤولية القانونية التي تقع على مدقق الحسابات بموجب قانون المحاسبة القانونية رقم (73) لسنة 2003 تعد كفيلة بإلزام المدقق بالسلوك المهني.	42
				تساهم المسؤولية المدنية للمدقق (كوكيل للهيئة العامة للمساهمين) والمحددة على ضوء القواعد العامة للوكيل بأجر في إلزامه بالسلوك المهني.	43
				تساهم المسؤولية الجزائية (إذا صدرت منه أفعال يعاقب عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر) في إلزام المدقق بالسلوك المهني.	44
				تساهم المسؤولية التأديبية (بسبب مخالفة قواعد السلوك المهني المنصوص عليها من قبل القوانين المنظمة لمزاولة مهنة التدقيق) في إلزام المدقق بالسلوك المهني.	45
				إن وجود لجنة تأديبية للنظر بالشكاوي تساهم في إلزام المدقق بالسلوك المهني.	46

					تعد آلية العقوبات المنصوص عليها في المادة رقم (36) لأحكام القانون المؤقت لمهنة المحاسبة القانونية لسنة 2003 كافية لإلزام المدقق بالسلوك المهني.	47
					إن وضع آلية لمراجعة عملية مراجعة النظر للتأكد من سوية سلوكه المهني سيساهم في إلزامه بالسلوك المهني.	48
الرقم	الفقرة	دائمًا	غالبًا	أحيانا	نادراً	على نحو معدوم
					إن وضع آلية لمراجعة عملية مراجعة النظر للتأكد من التزامه بتطبيق نظام رقابة الجودة سيساهم في إلزامه بالسلوك المهني.	49
					إن آلية مراجعة عملية مراجعة النظر تعد مفيدة لكل من مهنة التدقيق وشركات التدقيق.	50
					تساهم التعليمات الصادرة عن هيئة الأوراق المالية بخصوص المدقق في إلزامه بالتمسك بقواعد السلوك المهني.	51
					تشمل التعليمات الصادرة عن هيئة الأوراق المالية جميع قواعد السلوك المهني المتعارف عليها بالنسبة للمدقق.	52

				53	تتناغم التعليمات الصادرة عن هيئة الأوراق المالية بخصوص المدقق فيما يخص قواعد السلوك المهني مع تلك الصادرة بهذا الخصوص في قانون المحاسبة القانونية رقم (73) لسنة 2003.
				54	تحرص هيئة الأوراق المالية بشكل جدي على التحقق من أن مدققي حسابات الشركات المدرجة في البورصة يلتزمون فعلا بقواعد السلوك المهني.
				55	ستساهم المادة رقم (12) من نظام مزاولة جمعية المحاسبين القانونيين لسنة 2003 والذي ينص على إلزام المدقق بإبراز شهادة تدريب لمدة معينة في كل بداية سنة مالية إلى رفع درجة التزام المدققين بالسلوك المهني.
				56	إن عدم منح شهادة مزاولة المهنة دون الالتزام بالفقرة رقم (12) والواردة في السؤال السابق سيساهم في إلزام المدقق بالسلوك المهني.
				57	يشجع التعليم المهني المستمر المدقق على الالتزام بالسلوك المهني.
				58	يجب إلزام مكاتب التدقيق بتخصيص نسبة مئوية معينة من أرباحها للتعليم المهني المستمر للمدققين العاملين فيها.